

## 第二十章 审计报告

### 考情分析

本章内容难度适中，内容非常重要，需要同学们在理解的基础上加强记忆，客观题、简答题和综合题均会涉及，各种事项的考查甚多！近几年分值在7分左右。

### 教材变化

无实质性变化

### 目录

第一节 审计报告概述

第二节 审计意见的形成

第三节 审计报告的基本内容

第四节 在审计报告中沟通关键审计事项

第五节 非无保留意见审计报告

第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

第七节 比较信息

第八节 注册会计师对其他信息的信息的责任

### 第一节 审计报告概述

#### 一、审计报告

1. 审计报告是注册会计师对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见的书面文件。
2. 注册会计师应当将已审计的财务报表附于审计报告之后，以便于财务报表使用者正确理解和使用审计报告，并防止被审计单位替换、更改已审计的财务报表。
3. 注册会计师一旦在审计报告上签名或盖章，就表明对其出具的审计报告负责。

#### 二、审计报告的作用

1. 鉴证作用：是以超然独立的第三者身份，对被审计单位财务报表合法性、公允性发表意见。
2. 保护作用：注册会计师通过审计可以对被审计单位财务报表出具不同类型审计意见的审计报告。以提高或降低财务报表使用者对财务报表的信赖程度，能够在一定程度上对被审计单位的债权人和股东以及其他利害关系人的利益起到保护作用。
3. 证明作用：审计报告是对注册会计师审计任务完成情况及其结果所做的总结，它可以表明审计工作的质量，并明确注册会计师的审计责任。

### 第二节 审计意见的形成

#### 一、得出审计结论时考虑的领域

注册会计师为了形成审计意见，针对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报，注册会计师

应当得出结论，确定是否已就此获取合理保证。

在得出结论时应当考虑下列方面：

（一）按照《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，是否已获取充分、适当的审计证据。

【提示】在得出总体结论之前，注册会计师应当根据实施的审计程序和获取的审计证据，评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当。

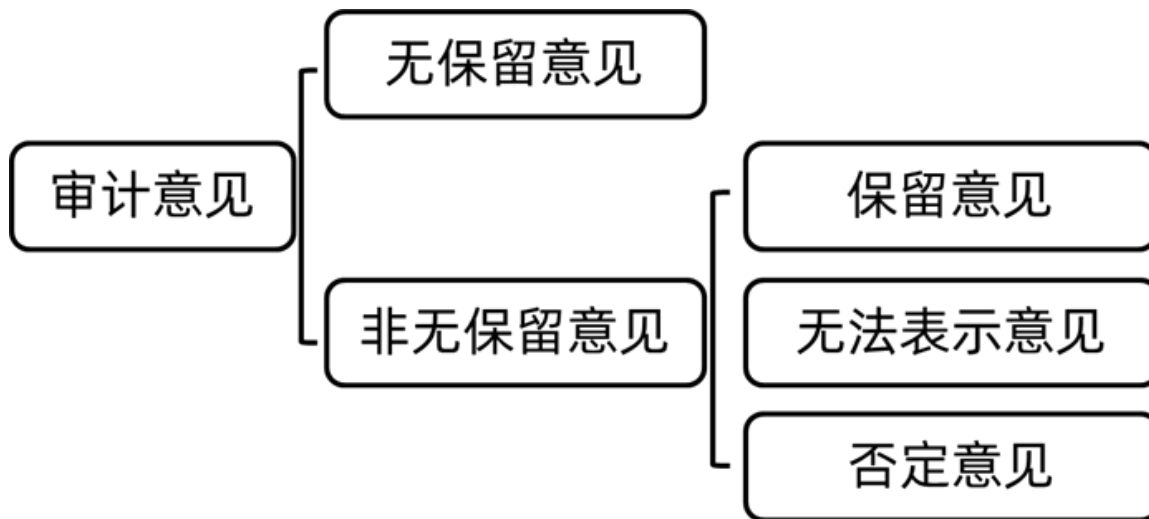
（二）按照《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》的规定，未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报。

（三）评价财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制。

（四）评价财务报表是否实现公允反映。

（五）评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础。

## 二、审计意见的类型



（一）无保留意见：注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映时发表的审计意见。

（二）非无保留意见：

当存在下列情形之一时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：

1. 根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论。
2. 无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

导致 CPA 发表非 无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

**【保留意见】**

1. 在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大，但不具有广泛性；
2. 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性。

**【否定意见】**在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性；

**【无法表示意见】**无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报（如存在）对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

### 第三节 审计报告的基本内容

#### 一、审计报告的要素

（一）无保留意见的审计报告应当包括下列要素：

1. 标题；
  2. 收件人；
  3. 审计意见；
  4. 形成审计意见的基础；
- 【提示】**在适用的情况下，注册会计师还应按相关规定，在审计报告中对与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项、被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的其他信息进行报告。（与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项段、强调事项段、其他事项段）
5. 管理层对财务报表的责任；
  6. 注册会计师对财务报表审计的责任；
  7. 按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）；
  8. 注册会计师的签名和盖章；
  9. 会计师事务所的名称、地址和盖章；
  10. 报告日期。

#### 二、审计报告要素的具体规定：

要素	规定
1. 标题	审计报告应当具有标题，统一规范为“审计报告”
2. 收件人	审计报告应当按照审计业务的约定载明收件人。在某些国家或地区，法律法规或业务约定条款可能指定审计报告的致送的对象。注册会计师通常将审计报告致送给财务报表使用者，一般是被审计单位的股东或治理层
3. 审计意见	<p>审计意见部分由两部分构成</p> <p>(1) 第一部分指出已审计财务报表应当包括下列方面：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>①指出被审计单位的名称</li> <li>②说明财务报表已经审计</li> <li>③指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称</li> <li>④提及财务报表附注</li> <li>⑤指明构成整套财务报表的每一财务报表的日期和涵盖的期间</li> </ul> <p>(2) 第二部分应当说明注册会计师发表的审计意见</p>
4. 形成审计意见的基础	<p>提供关于审计意见的重要背景，应当紧接在审计意见部分之后，并包含下列方面：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>①说明注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作；</li> <li>②提及审计报告中用于描述审计准则规定的注册会计师责任的部分；</li> <li>③声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求对被审计单位保持了独立性，并履行了职业道德方面的其他责任。声明中应当指明适用的职业道德要求，如中国注册会计师职业道德守则；</li> <li>④说明注册会计师是否相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础</li> </ul>
5. 管理层对财务报表的责任	<p>应当说明管理层的责任：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>①按照适用的财务报告编制基础编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；</li> <li>②评估被审计单位的持续经营能力和使用持续经营假设是否适当，并披露与持续经营相关的事项（如适用）。对管理层评估责任的说明应当包括描述在何种情况下使用持续经营假设是适当的</li> </ul>
6. 注册会计师对财务报表审计的责任	<p>其中应当包括下列内容：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>①说明注册会计师的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告；</li> <li>②说明合理保证是高水平的保证，但按照审计准则执行的审计并不能保证一定会发现存在的重大错报；</li> <li>③说明错报可能由于舞弊或错误导致；</li> <li>④说明在按照审计准则执行审计工作的过程中，注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑；</li> <li>⑤通过说明注册会计师的责任，对审计工作进行描述；</li> </ul>
6. 注册会计师对财务报表审计的责任	<ul style="list-style-type: none"> <li>⑥说明注册会计师与治理层就计划的审计范围，时间安排和重大审计发现等事项进行了沟通。包括沟通注册会计师在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷；</li> <li>⑦对于上市实体财务报表审计指出，注册会计师就已遵守与独立性相关的职业道德要求，向治理层提供声明，并与治理层沟通，可能被合理认为影响注册会计师独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施；（如适用）</li> <li>⑧对于上市实体财务报表审计，说明注册会计师从已与治理层沟通的事项中确定哪些事项</li> </ul>

要素	规定
	对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项
	7. 按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）
8. 注册会计师的签名和盖章	审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章 对上市实体整套通用目的的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人
9. 会计师事务所的名称、地址和盖章	审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章
10. 报告日期	审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。 1. 在确定审计报告日时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据： （1）构成整套财务报表的所有报表（包括披露）已编制完成； （2）董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。
10. 报告日期	2. 实务中的处理 （1）注册会计师在正式签署审计报告前，通常把审计报告草稿和已审计财务报表草稿一同提交给管理层；如果管理层批准并签署已审计财务报表，注册会计师即可签署审计报告； （2）注册会计师签署审计报告的日期可能与管理层签署已审计财务报表的日期为同一天，也可能晚于管理层签署已审计财务报表的日期
11. 与财务报表一同列报的补充信息	（1）某些情况下，被审计单位根据法律法规的要求，或出于自愿选择，与财务报表一同列报适用的财务报告编制基础未作要求的补充信息。 （2）如果被审计单位一同报出注册会计师应当根据职业判断评价补充信息是否由于性质和列报方式而构成财务报表的必要组成部分。如果补充信息构成必要组成部分应当将其涵盖在审计意见中。
11. 与财务报表一同列报的补充信息	（3）如果补充信息不构成组成部分，注册会计师应当评价补充信息是否与财务报表相区分，如果未区分要求管理层改变列报方式，如果管理层拒绝改变，注册会计师应当指出未审计的补充信息，并在财务报表中说明补充信息未审计。

【例-单选题】下列有关审计报告日的说法中，错误的是（ ）。

- A. 审计报告日可以晚于管理层签署已审计财务报表的日期
- B. 审计报告日不应早于管理层书面声明的日期
- C. 在特殊情况下，注册会计师可以出具双重日期的审计报告
- D. 审计报告日应当是注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期

答案：D

解析：审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期，选项D错误。