

## 第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

分类	定义
强调事项段	是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要
其他事项段	是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关

### 一、强调事项段

强调事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

（一）注册会计师在审计报告中增加强调事项段的前提条件：

- |   |
|---|
| 1. 按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号—在审计报告中发表非无保留意见》的规定，该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；  |
| 2. 当《中国注册会计师审计准则第 1504 号—在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项 |

（二）增加强调事项段的情形

某些审计准则对特定情况下在审计报告中增加强调事项段提出具体要求。这些情形包括：

1. 法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是由法律或法规作出的规定。
2. 提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制。
3. 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（即期后事项），并且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

除了审计准则要求增加强调事项的情形外，可能认为需要增加强调事项段的情形：

1. 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性。
2. 在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项。
3. 提前应用（在允许的情况下）对财务报表有广泛影响的新会计准则。（比如：如果允许提前使用国际会计准则）
4. 存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难等。

**【提示】**强调事项段的过多使用会降低注册会计师沟通所强调事项的有效性。

（三）在审计报告中增加强调事项段时注册会计师采取的措施

1. 将强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中，并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题。
2. 明确提及被强调事项以及相关披露的位置，以便能够在财务报表中找到对该事项的详细描述。
3. 指出审计意见没有因该强调事项而改变。

（四）审计报告包含“强调事项段”不能代替下列情形

1. 根据审计业务的具体情况，按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定发表非无保留意见；

2. 适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中作出的披露，或为实现公允列报所需的其他披露；

3. 按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时作出的报告

举例：强调事项——火灾的影响

我们提醒财务报表使用者关注，财务报表附注×描述了火灾对ABC公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

## 二、其他事项段

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关

（一）注册会计师在审计报告中增加其他事项段的前提：

1. 未被法律法规禁止

2. 当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项

（二）可能需要增加其他事项段的情形

1. 与使用者理解审计工作相关的情形

（1）法律法规可能要求注册会计师在审计报告中沟通与计划及范围相关的事项，或者注册会计师可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项。

（2）在极其特殊的情况下，即使由于管理层对审计范围施加的限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性，注册会计师也不能解除业务约定。在这种情况下，注册会计师可能认为有必要在审计报告中增加其他事项段，解释为何不能解除业务约定。

2. 与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形（较常见）

法律法规或得到广泛认可的惯例可能要求或允许注册会计师详细说明某些事项，以进一步解释注册会计师在财务报表审计中的责任或审计报告；

3. 对两套以上财务报表出具审计报告的情形

如果注册会计师已确定两个财务报告编制基础在各自情形下是可接受的，可以在审计报告中增加其他事项段，说明该被审计单位根据另一个通用目的编制基础（如国际财务报告准则）编制了另一套财务报表以及注册会计师对这些财务报表出具了审计报告。

4. 限制审计报告分发和使用的情形（提供给特定使用者）

【提示1】其他事项段不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息。

【提示2】其他事项段不包括要求管理层提供的信息。

（三）如果在审计报告中包含其他事项段，注册会计师应当将该段落作为单独的一部分，并使用“其他事项”或其他适当标题。

### 三、与治理层的沟通

如果拟在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该事项和拟使用的措辞与治理层沟通。

## 第七节 比较信息

### 一、基础概念

#### （一）比较信息

是指包含于财务报表中的符合适用的财务报告编制基础的一个或多个以前期间相关的金额和披露比较信息包括对应数据与比较财务报表两类。

#### （二）分类

对应数据	是指作为本期财务报表组成部分的上期金额和相关披露，这些金额和披露只能和与本期相关的金额和披露（称为“本期数据”）联系起来阅读。对应数据列报的详细程度主要取决于其与本期数据的相关程度
比较财务报表	是指为了与本期财务报表相比较而包含的上期金额和相关披露。比较财务报表包含信息的详细程度与本期财务报表包含信息的详细程度相似

### 二、审计报告：对应数据

#### （一）总体要求

由于审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体的，当财务报表中列报对应数据时，除下列情形，审计意见不应提及对应数据：

#### （二）上期导致非无保留意见的事项尚未解决

##### （1）整体思路

上期	变化	本期
发表否定意见或无法表示意见	仍未解决事项仍未解决，且这些事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大且具有广泛性	否定意见或无法表示意见
	如果这些未解决事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大，但影响程度降低或影响范围缩小，不再具有广泛性	保留意见
上期财务报表发表了保留意见	且事项仍未解决	非无保留意见
非无保留意见	事项未解决，该未解决事项可能与本期数据无关	未解决事项对本期数据和对应数据的可比性存在影响或可能存在影响，仍需要对本期财务报表发表非无保留意见

(2) 在审计报告导致非无保留意见的事项段中，注册会计师应当分两种情况予以处理

①如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响是重大的，注册会计师应当在导致非无保留意见事项段中同时提及本期数据和对应数据

②如果未解决事项对本期数据的影响或可能的影响不重大，注册会计师应当说明，由于未解决事项对本期数据和对应数据之间可比性的影响或可能的影响，因此发表了非无保留意见

(三) 上期财务报表存在重大错报时的报告要求

(1) 思路

上期财务报表有重大错报	对应数据未经适当重述或披露	保留或否定
	尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但对应数据在本期已经适当重述或披露	增加强调事项段、提及详细描述位置

(2) 解释

①如果注册会计师已经获取上期财务报表存在重大错报的审计证据，以前对该财务报表发表了无保留意见，且对应数据未经适当重述或恰当披露，注册会计师应当就包括在财务报表中的对应数据，在审计报告中对本期财务报表发表保留意见或否定意见。

②如果存在错报的上期财务报表尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但对应数据在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露。此时，注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，以描述这一情况，并提及详细描述该事项的相关披露在财务报表中的位置。

(四) 上期财务报表未经审计时的报告要求

注册会计师应当在审计报告的其他事项段中说明对应数据未经审计。

**【提示】**这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。

(五) 上期财务报表已由前任注册会计师审计时的报告要求

1. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师在审计报告中可以提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告。

2. 当决定提及时，应当在审计报告的其他事项段中说明：

(1) 上期财务报表已由前任注册会计师审计；

(2) 前任注册会计师发表的意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明理由）；

(3) 前任注册会计师出具的审计报告的日期。

三、审计报告：比较财务报表（略）

(一) 总体要求

1. 当列报比较财务报表时，审计意见应当提及列报财务报表所属的各期，以及发表的审计意见涵盖的各期。

2. 由于对比较财务报表出具的审计报告涵盖所列报的每期财务报表，注册会计师可以对一期或多期财务报表

发表保留意见、否定意见或无法表示意见，或者在审计报告中增加强调事项段，而对其他期间的财务报表发表不同的审计意见。P452

（二）对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同

当因本期审计而对上期财务报表发表审计意见时，如果对上期财务报表发表的意见与以前发表的意见不同，注册会计师应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因。（承认错误）

（三）存在影响上期财务报表的重大错报

**如果认为存在影响上期财务报表的重大错报，而前任注册会计师以前出具了无保留意见的审计报告，**注册会计师应当就此与适当层级的管理层沟通，并要求其告知前任注册会计师。注册会计师还应当与治理层进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。如果上期财务报表已经更正，且前任注册会计师同意对更正后的上期财务报表出具新的审计报告，注册会计师应当仅对本期财务报表出具审计报告。

前任注册会计师可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。注册会计师可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任注册会计师对更正前的上期财务报表出具了报告。

（四）上期财务报表已由前任注册会计师审计

如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，除非前任注册会计师对上期财务报表出具的审计报告与财务报表一同对外提供，注册会计师除对本期财务报表发表意见外，还应当在其他事项段中说明：

- （1）上期财务报表已由前任注册会计师审计；
- （2）前任注册会计师发表的意见的类型（如果是非无保留意见，还应当说明发表非无保留意见的理由）；
- （3）前任注册会计师出具的审计报告的日期

（五）上期财务报表未经审计

如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在其他事项段中说明比较财务报表未经审计。但这种说明并不减轻注册会计师获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报的责任。