

## 第八节 注册会计师对其他信息责任

年度报告可能包括：董事会报告；公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证年度报告内容的真实、准确、完整，不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并承担个别和连带法律责任的声明；公司治理情况说明；内部控制自我评价报告、年度财务报表等。

这些财务信息和非财务信息称为其他信息。

【提示】注册会计师应当阅读和考虑其他信息。

### 一、获取其他信息

1. 注册会计师应当通过与管理层讨论，确定哪些文件组成年度报告，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排。
2. 注册会计师应当就及时获取组成年度报告的文件的最终版本与管理层作出适当安排。
3. 如果可能，在审计报告日之前获取。如在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布前提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成准则要求的程序。

### 二、阅读并考虑其他信息

注册会计师应当阅读其他信息。

	分类	举例
其他信息	1. 部分内容与财务报表中的金额或其他项目相一致、或对其进行概括、或为其提供更详细的信息	(1) 包含了财务报表摘录的表格、图表或图形 (2) 对财务报表中列示的余额或账户提供进一步细节的披露，例如“20×1年度的收入，由来自产品 X 的××万元和来自产品 Y 的××万元组成” (3) 对财务结果的描述，例如，“20×1年度研究和开发费用合计数是××万元”
其他信息	2. 注册会计师在审计财务报表过程中，已经针对其了解到一些情况	(1) 对产量的披露，或者按地理区域汇总产量的表格 (2) 对“公司本年度新推出产品 X 和产品 Y”的声明 (3) 对被审计单位主要经营地点的概括，例如“被审计单位的主要经营中心在 X 国，同时在 Y 国和 Z 国也有经营场所”
	3. 与注册会计师在审计中了解到的情况不相关	其他信息可能包括对被审计单位温室气体排放情况的陈述

1. 针对前两种其他信息：注册会计师应当考虑这些其他信息和财务报表之间/审计中了解到的情况是否存在重大不一致。

2. 针对第三种其他信息：对与财务报表或注册会计师在审计过程中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

### 三、当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

如果注册会计师识别出似乎存在重大不一致，或者知悉其他信息似乎存在重大错报，注册会计师应当与管理层讨论该事项，必要时，实施其他程序以确定：

1. 其他信息是否存在重大错报；
2. 财务报表是否存在重大错报；
3. 注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。

#### 四、认为其他信息存在重大错报时的应对

(一) 总体要求：

##### 应当要求管理层更正其他信息

情况1：如果管理层同意作出更正，应确定更正已经完成；

情况2：如果管理层拒绝作出更正，应就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正。

(二) 审计报告日前获取的其他信息存在重大错报，且在与治理层沟通后**其他信息仍未得到更正**

##### 注册会计师应当采取恰当措施，包括：

1. **考虑对审计报告的影响**，并就注册会计师计划如何在审计报告中处理重大错报与治理层进行沟通。注册会计师可在审计报告中指明其他信息存在重大错报。在少数情况下，当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑，进而质疑审计证据总体上的可靠性时，对财务报表发表无法表示意见可能是恰当的。

2. 在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定。当拒绝更正其他信息的重大错报导致对管理层和治理层的诚信产生怀疑，进而质疑审计过程中从其获取声明的可靠性时，解除业务约定可能是适当的。

(三) 审计报告**日后**获取的其他信息存在重大错报

注册会计师认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报，应当采取以下措施：

1. 如果其他信息得以更正，注册会计师应当根据具体情形实施必要的程序，包括确定更正已经完成，也可能包括复核管理层为与收到其他信息（如果之前已经公告）的人士沟通并告知其修改而采取的步骤。

2. 如果与治理层沟通后其他信息未得到更正，注册会计师应当考虑其法律权利和义务，并采取恰当的措施，以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。在法律法规允许的情况下，注册会计师可能采取的、设法提醒审计报告使用者适当关注未更正错报的措施包括，例如：

(1) 向管理层提供一份新的或修改后的审计报告，其中指出其他信息的重大错报。同时要求管理层将该新的或修改后的审计报告提供给审计报告使用者。

(2) 提醒审计报告使用者关注其他信息的重大错报，例如，在股东大会上通报该事项；

(3) 与监管机构或相关职业团体沟通未更正的重大错报；

(4) 考虑对持续承接业务的影响。

#### 五、报告

如果在审计报告日存在下列两种情况之一，审计报告应当包括一个单独部分，以“其他信息”为标题：

1. 对于上市实体财务报表审计，注册会计师已获取或预期将获取其他信息；
2. 对于上市实体以外其他被审计单位的财务报表审计，注册会计师已获取部分或全部其他信息。

(一) 审计报告包含的其他信息部分的描述内容

审计报告包含的其他信息部分应当包括：

1. 管理层对其他信息负责的说明。

2. 指明：

- (1) 注册会计师于审计报告日前已获取的其他信息（如有）；
- (2) 对于上市实体财务报表审计，预期将于审计报告日后获取的其他信息（如有）；
- (3) 说明注册会计师的审计意见未涵盖其他信息，因此，注册会计师对其他信息不发表（或不会发表）审计意见或任何形式的鉴证结论；
- (4) 描述注册会计师根据审计准则的要求，对其他信息进行阅读、考虑和报告的责任；
- (5) 如果审计报告日前已经获取其他信息，则选择下列两种做法之一进行说明：
  - ①说明注册会计师无任何需要报告的事项；
  - ②如果注册会计师认为其他信息存在未更正的重大错报，说明其他信息中的未更正重大错报

**【提示1】**如果注册会计师根据《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》的规定发表保留或者否定意见，注册会计师应当考虑导致非无保留意见的事项对上述说明的影响。

**【提示2】**无法表示意见的审计报告中不包含其他信息部分。

**【2022·简答题】**ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家上市公司2021年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

(1) A注册会计师认为甲公司的商誉减值事项存在特别风险。经审计未发现重大错报，A注册会计师将该事项作为审计报告中关键审计事项。在将商誉减值事项作为审计中最为重要的事项与甲公司治理层进行了沟通后，在关键审计事项的审计应对部分说明了实施的审计程序和结果，并对商誉减值准备的计提是否符合企业会计准则发表了意见。

**答案：**

- (1) 不恰当。不应在关键审计事项中对财务报表单一要素发表意见。
- (2) 2021年，乙公司一项大额应收款项的债务人申请破产清算。乙公司管理层认为损失金额无法可靠计量，未对该应收款项计提减值准备。A注册会计师与破产管理人沟通后认为该应收款项存在重大减值损失，因最终清偿金额难以准确估计，以审计范围受限为由对乙公司2021年度财务报表发表了保留意见。

**答案：**

(2) 不恰当。未计提减值准备属于作出不恰当的会计估计，财务报表存在重大错报，应当以存在重大错报为由发表保留意见。

(3) 因丙公司出现债务逾期，管理层在财务报表中披露了导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项、未来的应对计划，以及这些事项存在的重大不确定性。A注册会计师评价认为丙公司运用持续经营假设适当，且财务报表中的披露充分、恰当，因该披露事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，在审计报告中增加强调事项段说明了该事项。

**答案：**

(3) 不恰当。应当在审计报告中增加与持续经营相关的重大不确定性部分。

(4) 2022年初，丁公司管理层发生变动，新任管理层拒绝更正A注册会计师识别出的一项重大错报，也未就2021年度财务报表提供书面声明。A注册会计师以管理层未提供书面声明为由，对丁公司财务报表发表了无法表示意见，考虑到该未更正错报重大但不具有广泛性。不是导致发表无法表示意见的事项，未在审计报告中提及该错报。

**答案：**

(4) 不恰当。仍应当在形成无法表示意见的基础部分说明识别出的重大错报及其影响/导致发表非无保留意见的其他事项及其影响。

(5) 由于戊公司存在与持续经营相关的多个不确定事项，A注册会计师对戊公司2021年度财务报表发表了无法表示意见，并在其他信息部分指出，其他信息中的金额和其他项目因导致财务报表发表无法表示意见的事项可能存在重大错报。

要求：针对上述第（1）至（5）项，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

**答案：**

(5) 不恰当。无法表示意见的审计报告中不应包括其他信息部分。