

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



CPA 知识讲解

审计

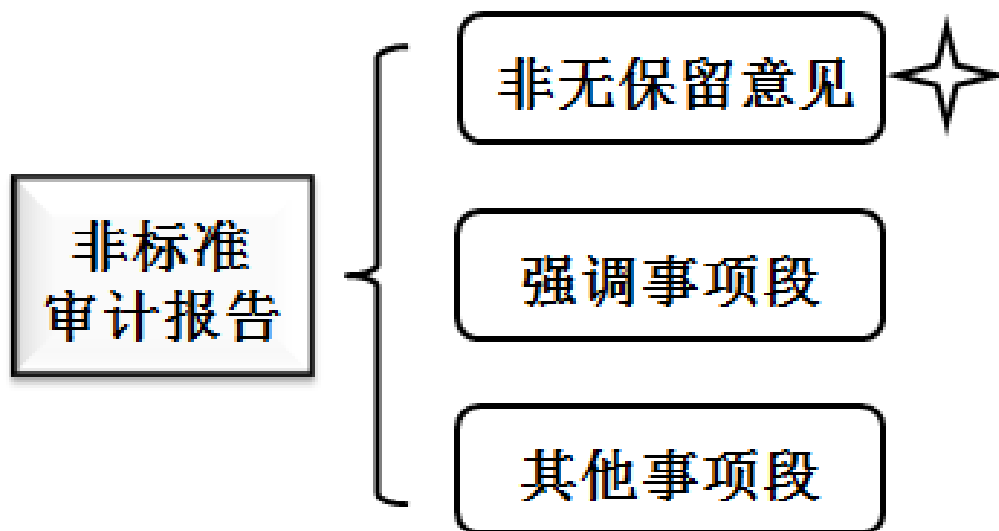
第六十六讲：审计报告 2

讲师：Danielle





第十九章第四节 非标准审计报告





第十九章第四节 非标准审计报告

一、非无保留意见的审计报告

(一) 导致非无保留意见的事项分类

导致注册会计师出具非无保留意见审计报告的事项，可能是财务报表存在重大错报，或者是审计范围受到重大限制。

| | |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 财务报表存在重大错报 [情形举例] | |
| 会计政策 选择不恰当 | 1. 选择的会计政策与编制基础不一致 2. 财务报表未按照公允列报方式反映交易和事项 |
| 会计政策 运用不正确 | 1. 没有一贯运用会计政策 2. 不当运用会计政策 [会计处理不正确] |
| 财务报表 披露不充分 | 1. 未包括编制基础要求的所有披露 [披露不完整] 2. 披露未按编制基础列报 [披露不正确] 3. 未作出必要披露以实现公允反映 [披露不充分] |



第十九章第四节 非标准审计报告

2. 审计范围受到重大限制 [情形举例]

| | |
|----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 超出被审计单位控制的情形 | <ol style="list-style-type: none">1. 被审计单位会计记录已被毁坏2. 重要组成部分会计记录被政府机构无限期查封 |
| 与注册会计师工作性质或时间安排相关的情形 | <ol style="list-style-type: none">1. 使用权益法对联营企业进行核算，注册会计师无法获取联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价是否恰当运用了权益法2. 接受审计委托的时间安排，无法实施存货监盘3. 仅实施实质性程序不充分，但内部控制无效 |
| 管理层施加限制 | <ol style="list-style-type: none">1. 管理层阻止注册会计师实施存货监盘2. 管理层阻止注册会计师对特定账户余额实施函证 |



第十九章第四节 非标准审计报告

(二) 非无保留意见类型的判断原则

| 事项 | 对财务报表的影响 | |
|------|----------|-------|
| | 重大不广泛 | 重大且广泛 |
| 重大错报 | 保留 | 否定 |
| 重大限制 | 保留 | 无法表示 |



第十九章第四节 非标准审计报告

（三）非无保留事项影响程度的判断

1.影响是否重大

（1）错报或范围受限达到或超过重要性（水平或性质），通常属于重大影响。

（2）错报或范围受限低于但接近重要性（水平或性质），应谨慎考虑影响是否重大。

2.影响是否广泛

（1）大范围影响：不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；

（2）关键性影响：影响财务报表的主要组成部分。当与披露相关时,影响对理解财务报表至关重要。



第十九章第四节 非标准审计报告

教材例题：因错报重大而不广泛发表保留意见

（三）导致保留意见的事项

ABC公司20×1年12月31日资产负债表中存货的列示金额为×元。管理层根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，这不符合企业会计准则的规定。公司的会计记录显示，如果管理层以成本与可变现净值孰低来计量存货，存货列示金额将减少×元。相应地，资产减值损失将增加×元，所得税、净利润和所有者权益将分别减少×元、×元和×元。

（四）保留意见

我们认为，除“（三）导致保留意见的事项”段所述事项产生的影响外，ABC公司财务报表在所有重大方面按照编制基础编制，并实现公允反映。



第十九章第四节 非标准审计报告

教材例题：因受限重大而不广泛发表保留意见

三、导致保留意见的事项

如财务报表附注×所述,ABC公司于20×1年取得了XYZ公司30%的股权,因能够对XYZ公司施加重大影响,故采用权益法核算该项股权投资,于20×1年度确认对XYZ公司的投资收益×元,截至20×1年12月31日该项股权投资的账面价值为×元。由于我们未被允许接触XYZ公司的财务信息、管理层和执行XYZ公司审计的注册会计师,我们无法就该项股权投资的账面价值以及ABC公司确认的20X1年度对XYZ公司的投资收益获取充分、适当的审计证据,也无法确定是否有必要对这些金额进行调整。

四、保留意见

我们认为,除“(三)导致保留意见的事项”段所述事项可能产生的影响外,ABC公司财务报表在所有重大方面按照编制基础编制,并实现公允反映。



第十九章第四节 非标准审计报告

教材示例：因重大且广泛错报发表否定意见

三、导致否定意见的事项

如财务报表附注×所述,20×1年ABC公司通过非同一控制下的企业合并获得对XYZ公司的控制权,因未能取得购买日XYZ公司某些重要资产和负债的公允价值,故未将XYZ公司纳入合并财务报表的范围,而是按成本法核算对XYZ公司的股权投资。ABC公司的这项会计处理不符合企业会计准则的规定。如果将XYZ公司纳入合并财务报表的范围,ABC公司合并财务报表的多个报表项目将受到重大影响。但我们无法确定未将XYZ公司纳入合并范围对财务报表产生的影响。

四、否定意见

我们认为,由于“三、导致否定意见的事项”段所述事项的重要性,ABC公司的合并财务报表没有在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制,未能公允反映ABC公司及其子公司20×1年12月31日的财务状况以及



第十九章第四节 非标准审计报告

(四)对整体性审计意见的特殊要求

所谓整体性审计意见是指否定意见和无法表示意见。

1.不得局部无保留

如对报表整体发表否定意见或无法表示意见，不应再在同一审计报告中对单一财务报表或者报表特定要素、账户或项目发表无保留意见，否则将会与对财务报表整体发表的意见矛盾。

未对报表整体发表无法表示意见时，对经营成果、现金流量发表无法表示意见，对财务状况发表无保留意见是被允许的。



第十九章第四节 非标准审计报告

2.说明所有重大错报

发表否定或无法表示意见时，应在事项段中说明注意到的、导致发表非无保留意见的所有其他[影响重大或广泛的]事项及其影响。这主要是考虑财务报表使用者的信息需求。例如

(1)如同时存在两项重大错报。单独来看,第一项错报影响广泛,导致否定意见,另一项错报影响重大或广泛,导致保留或否定意见,两项错报汇总后仍导致否定意见,应在事项段中说明两项错报,不应只选择一项进行说明。

(2)如同时存在两项重大范围受限。单独来看,第一项受限导致无法表示意见,第二项受限重大或广泛,单独导致保留意见或无法表示意见,两项受限的累积仍然导致无法表示意见,应在事项段中说明两项范围受限,不应只选择一项进行说明。



第十九章第四节 非标准审计报告

教材示例：因范围广泛受限而发表无法表示意见

(二)注册会计师的责任

我们的责任是在按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。但由于“(三)导致无法表示意见的事项”段中所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据以为发表审计意见提供基础。



第十九章第四节 非标准审计报告

(三)导致无法表示意见的事项

我们于20X2年1月接受ABC公司的审计委托,因而未能对ABC公司20×1年初金额为X元的存货和年末金额为×元的存货实施监盘程序。此外,我们也无法实施替代审计程序获取充分、适当的审计证据[第一种情况]。并且,ABC公司于20×1年9月采用新的应收账款电算化系统,由于存在系统缺陷导致应收账款出现大量错误。截至审计报告日,管理层仍在纠正系统缺陷并更正错误,我们也无法实施替代审计程序,以对截至20×1年12月31日的应收账款总额×元获取充分、适当的审计证据[第二种情况]。因此,我们无法确定是否有必要对存货、应收账款以及财务报表其他项目作出调整,也无法确定应调整的金额。

(四)无法表示意见

由于“(三)导致无法表示意见的事项”段所述事项的重要性,我们无法获取充分、适当的审计证据以为发表审计意见提供基础,因此,我们不对ABC公司财务报表发表审计意见。



第十九章第四节 非标准审计报告

(五)处理信息披露完整性的重大错报

1.在事项段中描述或披露

(1)与治理层讨论未披露信息的情况；

(2)在事项段中描述未披露信息的性质；

(3)如可行并且已针对未披露信息获取了充分、适当的审计证据，在事项段中包含对未披露信息的披露,除非法律法规禁止。但在下列情况下，在事项段中披露遗漏的信息是不可行的：

(1)管理层还没有披露，或注册会计师不易获取这些披露；

(2)根据注册会计师的判断，在报告中披露过于庞杂。

2.在事项段中反映错在何处

如果因财务报表披露相关的重大错报发表非无保留意见,应在事项段中解释该错报错在何处。



第十九章第四节 非标准审计报告

(六)应对管理层对审计范围施加的限制

- 1.如可能导致保留或无法表示意见,要求管理层消除限制。
- 2.如管理层拒绝消除,应与治理层沟通,并确定能否实施替代程序获取充分、适当的审计证据。
- 3.如无法获取充分、适当的审计证据,在“重大不广泛”的情况下发表保留意见;在“重大且广泛”情况下考虑解约。如解约被禁止或不可行,应发表无法表示意见。在该情况下,可能需要在审计报告中增加其他事项段。
- 4.无法解除审计业务约定的情况可能包括:
 - (1)接受委托审计公共部门实体的财务报表;
 - (2)接受委托审计涵盖特定期间的财务报表,或者接受一定期间的委托,在完成财务报表审计前或在受托期间结束前,不允许解除审计业务约定。



第十九章第四节 非标准审计报告

- (一) 导致非无保留意见的事项分类
- (二) 非无保留意见类型的判断原则
- (三) 非无保留事项影响程度的判断
- (四) 对整体性审计意见的特殊要求
- (五) 处理信息披露完整性重大错报
- (六) 应对管理层对审计施加的限制



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

