

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



CPA 知识讲解

审计

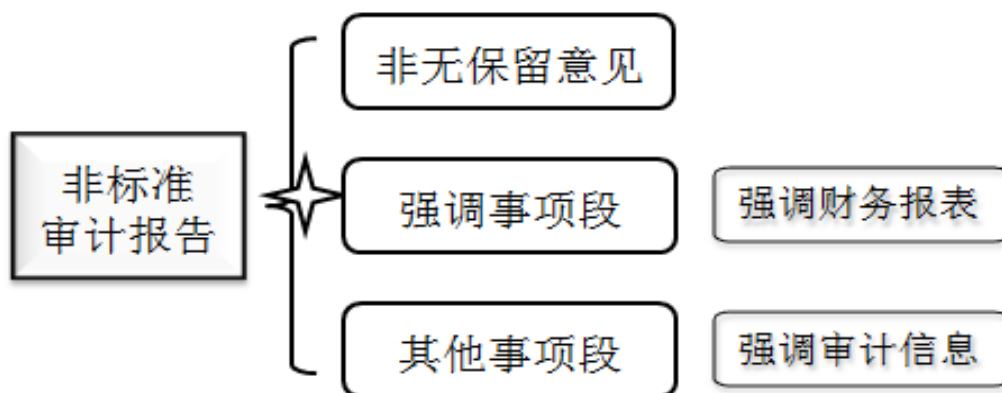
第六十七讲：审计报告 3

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

二、强调事项段

(一)增加强调事项段的条件

- 1.该事项[应当并且]已在财务报表中恰当列报或披露；
- 2.该事项对使用者理解财务报表至关重要。

不得以强调[其他]事项段代替非无保留意见或财务报表披露。

如拟增加强调[其他]事项段，应与治理层沟通拟所述事项和拟使用的措辞。



第十九章第四节 非标准审计报告

(二)增加强调事项段的情形[记]

- 1.[可以]提醒报表使用者关注会计估计的重大不确定性；
- 2.[应当]持续经营假设适当，但个别事项有重大不确定性；
- 3.[可以]持续经营假设不适当，但采用了适当的替代基础；
- 4.[可选]针对第二时段期后事项，管理层局部修改报表，注册会计师局部延伸专门程序；
- 5.[应当]针对第三时段期后事项，管理层局部修改报表，注册会计师局部延伸专门程序；
- 6.[可以]异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
- 7.[可以]允许提前应用对报表有广泛影响的新会计准则；
- 8.[可以]特大灾难已经或持续对财务状况产生重大影响；
- 9.[可以]对应数据：上期错报未更正[也没有重新出具审计报告]，对应数据在本期报表中得到适当重述或披露。



第十九章第四节 非标准审计报告

三、其他事项段

(一)增加其他事项段的条件

其他事项段用以提及未在[无需在]财务报表中列报或披露的事项。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。其他事项段不能代替非无保留意见。

审计报告的其他事项段不涉及下列情形：

- 1.除根据审计准则对财务报表出具审计报告外，注册会计师还有其他报告责任；
- 2.注册会计师可能被要求实施额外的规定程序并予以报告，或对特定事项发表意见。



第十九章第四节 非标准审计报告

(二)其他事项段说明的事项[14]

- 1.管理层没有针对违反法律法规行为采取适合具体情况的补救措施,注册会计师不能解除业务约定。可以增加。
- 2.由于管理层对审计范围施加的限制导致的影响具有广泛性,注册会计师不能解除业务约定,可以增加其他事项段,解释为何不能解除业务约定。
- 3.针对第二时段期后事项,管理层有限修改了财务报表[财务信息/强调段],注册会计师有限延伸了针对期后事项的审计程序[审计信息/其他段],可选择增加其他段[或补充报告日]。
- 4.针对第三时段特定期后事项,管理层有限修改了财务报表[财务信息/强调段],注册会计师有限延伸了针对期后事项的审计程序[审计信息/其他段],应当增加强调段或其他段;



第十九章第四节 非标准审计报告

- 5.法律法规或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[审计信息]，可以增加；
- 6.对两套以上财务报表出具审计报告的情形。如两个编制基础在各自情形下是可接受的，可以增加其他事项段，说明被审计单位根据另一个通用目的编制基础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[审计信息]；
- 7.限制审计报告分发和使用的情形[审计信息]由于审计报告旨在提供给特定使用者[特殊目的的审计报告]，可以增加其他事项段，说明审计报告只是提供给财务报表预期使用者，不应分发给其他机构或人员或者被其他机构或人员使用；



第十九章第四节 非标准审计报告

8.对应数据：如上期报表已由前任审计，后任注册会计师可以提及前任的审计报告。当决定提及时，应当增加；

9.对应数据：如上期财务报表未经审计，应当增加。



第十九章第四节 非标准审计报告

10.比较财务报表:如果对上期财务报表发表的审计意见与以前发表的审计意见不同,应当增加其他事项段,以披露导致不同意见的实质性原因。

11.比较财务报表:上期报表由前任审计,但上期财务报表及审计报告没有对外提供,应当增加其他事项段中说明:(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。

12.比较财务报表:如后任发现前任对存在重大错报的上期报表发表了无保留意见,应与管理层沟通并要求其告知前任,但前任不对上期报表重新出具报告。可以增加其他事项段,指出前任对更正前的上期报表出具了报告。

13.比较财务报表:上期报表未经审计,应当增加。

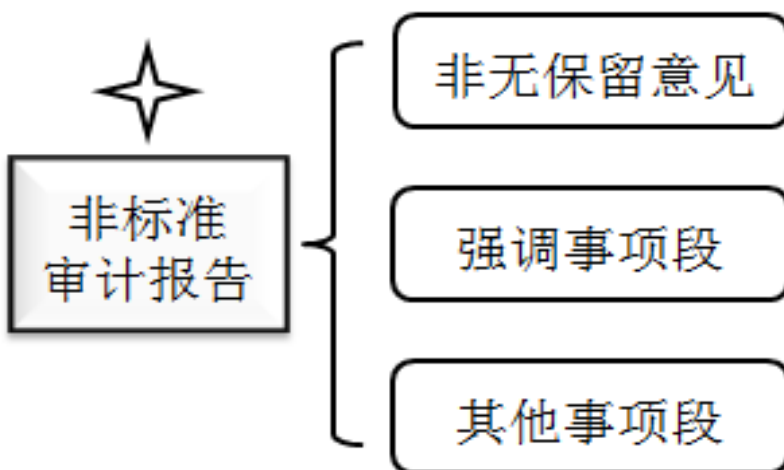


第十九章第四节 非标准审计报告

14.在审计报告日前发现已审财务报表与其他信息[不是财务报表]存在重大不一致,需要修改其他信息而管理层拒绝修改时,可以选择增加其他事项段或采取其他措施,以说明导致重大不一致的事项。



第十九章第四节 非标准审计报告





第十九章第五节 比较信息

一、比较信息及其类型

(一) 背景

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、与一个或多个以前期间相关的金额和披露。

- 1.报表使用者有需要：为了解被审计单位财务信息的变化趋势，财务报表使用者需要了解以前期间的比较信息。
- 2.会计准则有规定：当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据。
- 3.注册会计师要考虑：比较信息是当期财务报表不可缺少的组成部分。注册会计师应考虑比较信息对审计意见的影响。



第十九章第五节 比较信息

(二) 类型

不同编制基础对比较信息有不同的要求。有的要求列报对应数据，有的则要求列报比较财务报表[简称比较报表]。

不同类型的比较信息与本期报表的关系、信息的详细程度及完整性以及是否在审计报告中提及等方面存在明显区别：

1.对应数据是本期报表的组成部分，其本身可能不完整、不系统，只能与本期数据联系起来阅读。其列报详细程度取决于与本期数据的相关程度。通常无需专门对其发表审计意见。

2.比较报表是与本期报表并列的以前年度报表，其详细程度与本期报表相似。比较报表如经审计，将在审计意见中提及[如未审计，应在其他事项段中提及]。



第十九章第五节 比较信息

(三) 错报

导致比较信息存在重大错报的情形：

- 1.上期报表未经审计，存在的重大错报延续到本期，比较信息未作更正。
- 2.上期虽经审计，但未发现存在的重大错报，该错报延续到本期，本期比较信息没有更正。
- 3.上期审计后不存在重大错报，但比较信息与上期存在重大不一致或未恰当重述。



第十九章第五节 比较信息

二、比较信息的审计程序

(一) 一般性审计程序

1. 比对金额、披露：将比较信息与上期的金额和披露比较,确定是否与上期一致,或已在必要的情况作出适当的重述。
2. 比较会计政策：比较上期会计政策是否与本期一致,或在适当变更后得到恰当处理、列报与披露。

(二) 针对性审计程序

1. 如上期报表未更正发现的重大错报,也未重新出具审计报告,且比较数据未经恰当重述和披露,发表非无保留意见,说明比较数据的影响。
2. 如上期报表已更正并重新出具审计报告,确定比较信息是否与更正后的上期报表一致,并针对管理层对比较信息重大错报的重述获取特定书面声明。



第十九章第五节 比较信息

三、审计报告：对应数据

（一）导致上期非无保留意见的事项仍未解决

如上期非无保留事项到本期仍未解决，应分以下两种情况对本期发表非无保留意见：

- 1.未解决事项对本期数据影响或可能的影响重大，在说明段中同时提及本期数据和对应数据，发表非无保留意见；
- 2.未解决事项对本期数据影响或可能的影响不重大，在说明段中说明因未解决事项对本期数据和对应数据之间可比性的影响而发表非无保留意见。



第十九章第五节 比较信息

（二）本期发现上期审计未发现的重大错报

本期发现上期审计未发现的重大错报时，应向管理层通报,并根据管理层采取的措施决定是否在审计报告中提及以及如何提及：

- 1.管理层[拒调上期报表并]拒绝重述或披露对应数据，则本期报表存在重大错报，应对本期报表发表保留或否定意见。
- 2.如管理层拒调上期报表，但对应数据已在本期报表中得到适当重述或披露，可以增加强调事项段，说明对应数据已经适当重述或披露。
- 3.管理层调整并重新公布了上期报表，本期对应数据同时得以调整，应按第三时段期后事项对上期报表重新出具审计报告，无需在针对本期报表的审计报告中提及。



第十九章第五节 比较信息

（三）上期财务报表已由前任审计

注册会计师可在审计报告中提及前任注册会计师的审计报告。如决定提及，应在其他事项段中说明：

- 1.上期由前任审计；
- 2.前任的意见的类型（如是非无保留意见，还应说明理由）；
- 3.前任审计报告的日期。

例如：

四、其他事项

20x2年12月31日的资产负债表，20x2年度的利润表、现金流量表和所有者权益变动表以及财务报表附注由其他会计师事务所审计，并于20x3年3月31日发表了无保留意见。



第十九章第五节 比较信息

（四）上期财务报表未经审计

如上期财务报表未经审计，应对本期期初余额实施恰当的审计程序[因为对应数据属于本期财务报表的组成部分]，获取充分、适当的审计证据，以确定期初余额不存在重大错报，并应在其他事项段中说明对应数据未经审计。



第十九章第五节 比较信息

四、审计报告：比较报表

（一）比较财务报表的审计意见

1.应提及比较报表所属的各期以及审计意见涵盖的各期前提是审计了提及的各期报表。未经审计不得发表意见。

2.可以对比较报表的一期或多期报表发表不同审计意见

例如,对不同期间的报表分别发表保留意见、否定意见或无法表示意见,或者增加强调事项段。



第十九章第五节 比较信息

(二) 对上期报表发表的意见与上期发表的意见不同

1.背景

当结合本期审计对上期财务报表出具审计报告时，在本期审计过程中可能注意到严重影响上期财务报表的情形或事项，因而本期对上期财务报表发表的意见与自己上期已发表的意见不同。

2.规定

针对上述情况，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。



第十九章第五节 比较信息

（三）未发现前任审计的上期报表存在重大错报

如上期报表由前任审计,只需对本期报表发表审计意见;

如上期报表由前任审计,但上期财务报表和审计报告都没有对外公布,且没有发现上期报表存在重大错报,则除对本期财务报表发表意见外,注册会计师还应增加其他事项段中说明:

- 1.上期财务报表已由前任审计;
- 2.前任的意见类型(如系非无保留意见,还应说明理由);
- 3.前任出具的审计报告的日期。



第十九章第五节 比较信息

（四）发现上期报表存在前任未曾发现的重大错报[3]

与管理层及治理层沟通，要求管理层告知前任注册会计师并更正上期财务报表的重大错报。

1.如管理层更正上期报表，前任重新出具了审计报告，后任仅对本期财务报表出具审计报告。

2.如管理层更正上期报表,但前任未重新出具审计报告,增加其他事项段，指出前任对更正前的报表出具了报告。

如后任接受委托针对更正的事项实施审计，可在审计报告中增加其他事项段予以说明。

3.如管理层拒绝更正上期财务报表中存在的重大错报，视对应数据及本期数据是否受到影响以及影响情况，在针对本期财务报表的审计报告中反映。



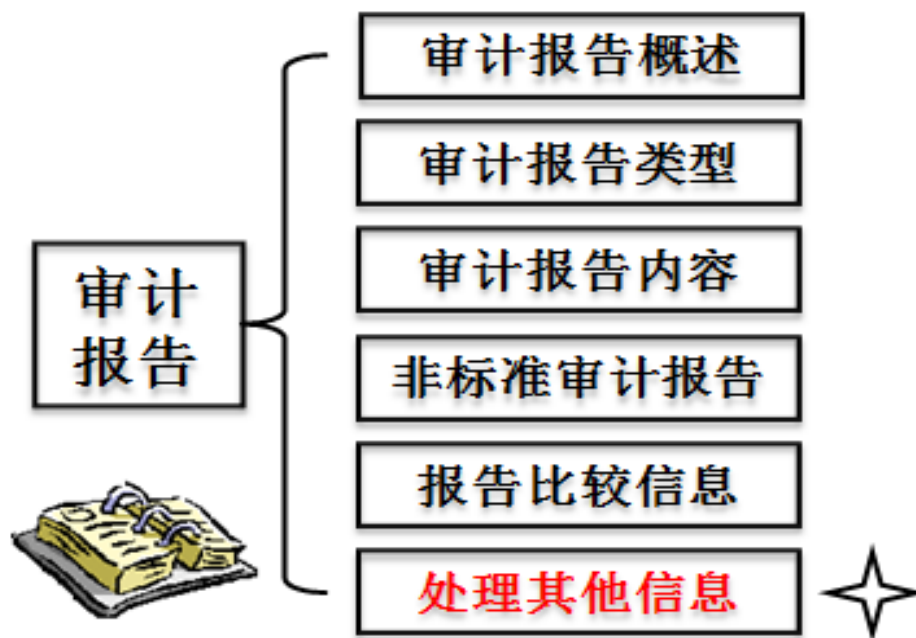
第十九章第五节 比较信息

(五) 上期财务报表未经审计

在其他事项段中说明比较财务报表未经审计。



第十九章第五节 比较信息



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

