第五编 完成审计工作与出具审计报告——第十九章 审计报告

第 01 讲 报告内容、关键审计事项、非无保留意见、强调事项段和其他事项段

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第十九章	审计报告基本内容	1				1
	关键事项段			7.8		7.8
	非无保留意见			9		9
	强调事项段 & 其他事项段			3.2		3.2
	比较信息	1		2.4		3.4
	其他信息			3.4	2	5.4
年平均 5 分，必出大题，属于超重点章节。						

目录

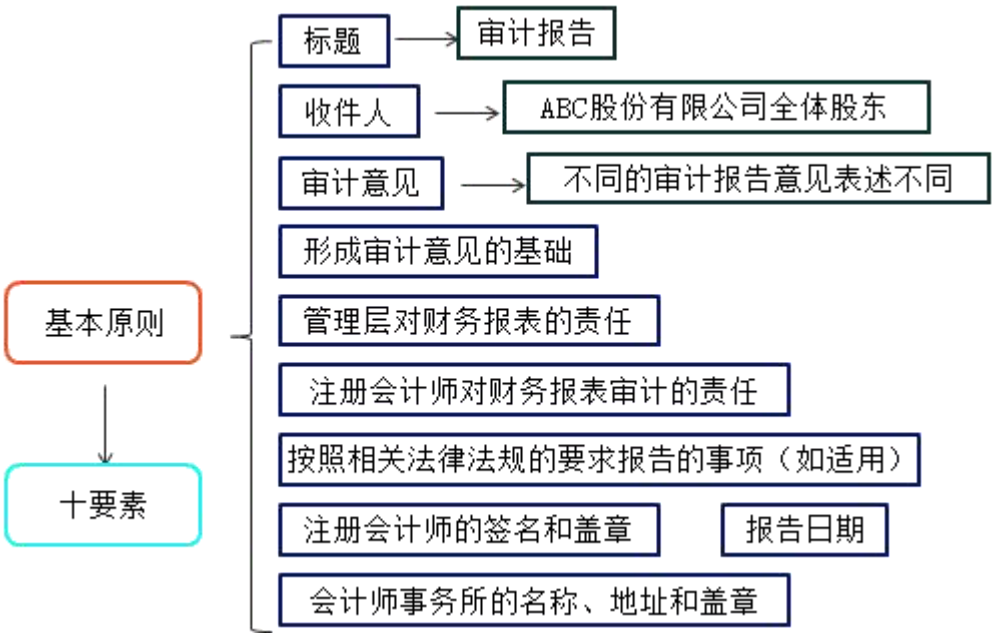
第一节 审计报告概述
第二节 审计意见的形成
第三节 审计报告的基本内容
第四节 在审计报告中沟通关键审计事项
第五节 非无保留意见审计报告
第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段
第七节 比较信息
第八节 注册会计师对其他信息的责任

第一节 审计报告概述（略）

第二节 审计意见的形成（略）

第三节 审计报告的基本内容

一、审计报告的要素



XX 会计师事务所

中国注册会计师:XXX（项目合伙人）

（签名并盖章）

中国注册会计师:XXX

（签名并盖章）

中国 XX 市 二〇X 二年 X 月 X 日

（盖章）

二、审计报告的签署 ★★

CPA 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。（不得早于）

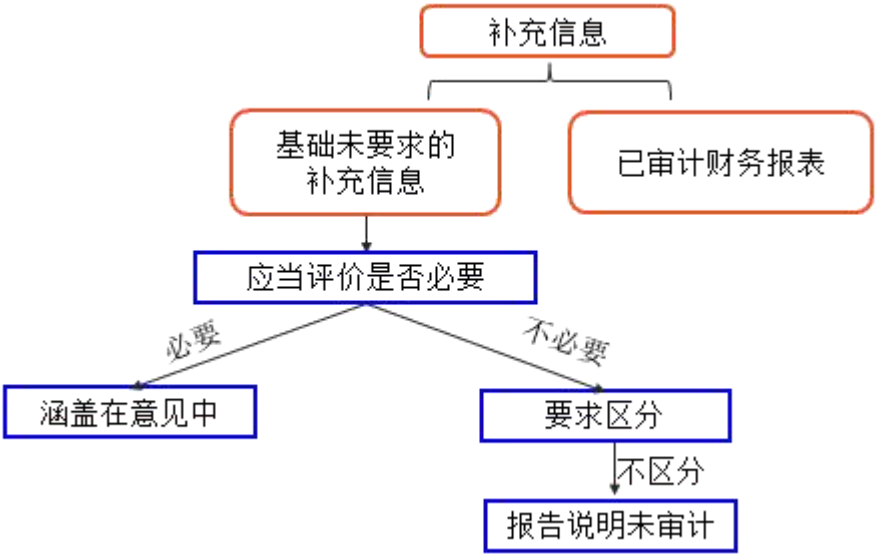
顺序：

草稿 → 批准 → 签署 → 批准报出

CPA → 被审计单位 → CPA → 被审计单位

三、与财务报表一同列报的补充信息 ★ ★

实务中，可能发现被审计单位依据法律法规要求 or 出于自愿选择，将适用的财务报告编制基础没有要求的补充信息与已审财务报表一同列报。此类信息通常在补充报表中 or 作为额外的附注进行列示。



【单项选择题】（2016 年改）对于审计报告日，下列说法中错误的是（ ）。

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. 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

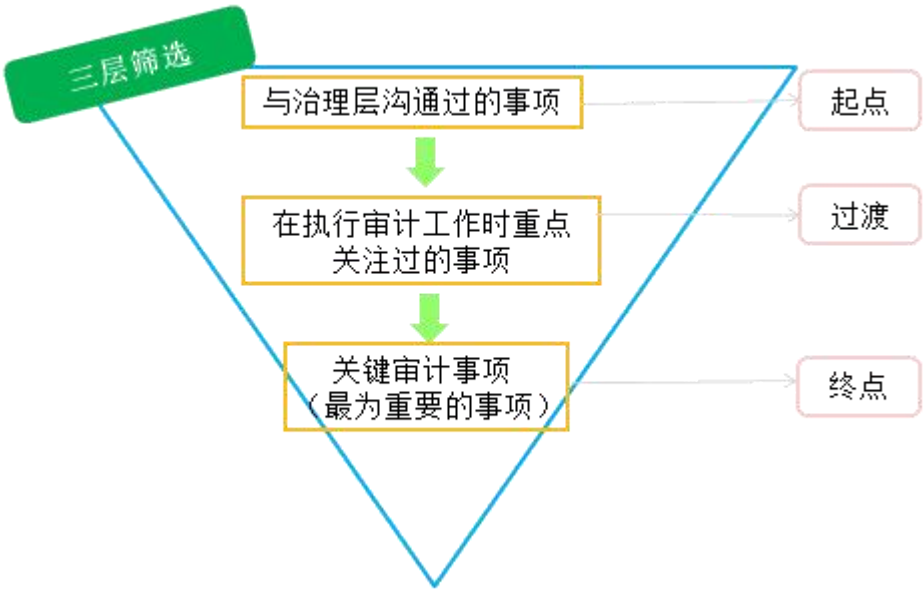
D. 在特殊情况下，注册会计师可以出具双重日期的审计报告

『正确答案』C

『答案解析』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 C 错误。

第四节 在审计报告中沟通关键审计事项

一、确定关键审计事项的决策框架



二、描述单一关键审计事项

1.内容（同时说明以下方面）★ ★ ★

（1）CPA 应当在审计报告中逐项描述每一关键审计事项；（什么事）

（2）该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；（为什么是它）

（3）该事项在审计中是如何应对的，描述的详细程度取决于职业判断。

2.要求 ★ ★ ★

（1）在描述时，CPA 还应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），以使预期使用者能够进一步了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项；（一定是管理层已经对外披露的，原始信息不能代为披露）

（2）不暗示 CPA 在对财务报表形成审计意见时尚未恰当解决该事项；

（3）将该事项直接联系到被审计单位的具体情况，避免使用一般化或标准化的语言；（个性化语言）

（4）不能也不暗示对财务报表单一要素单独发表的意见。

审计旅游团在线问答

导致 CPA 发表非无保留意见的事项对被审计单位尤为重大，应当也在关键审计事项段中予以描述，对么？

不对。不应描述，但要提及。

三、不在审计报告中沟通关键审计事项的情形 ★ ★ ★

1.CPA 确定不存在关键审计事项。（报告表述“我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项”）

2.CPA 确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项。

（1）法律法规禁止公开披露某些事项；

（2）沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处。（如果也不存在其他关键审计事项，则报告表述“我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项”）

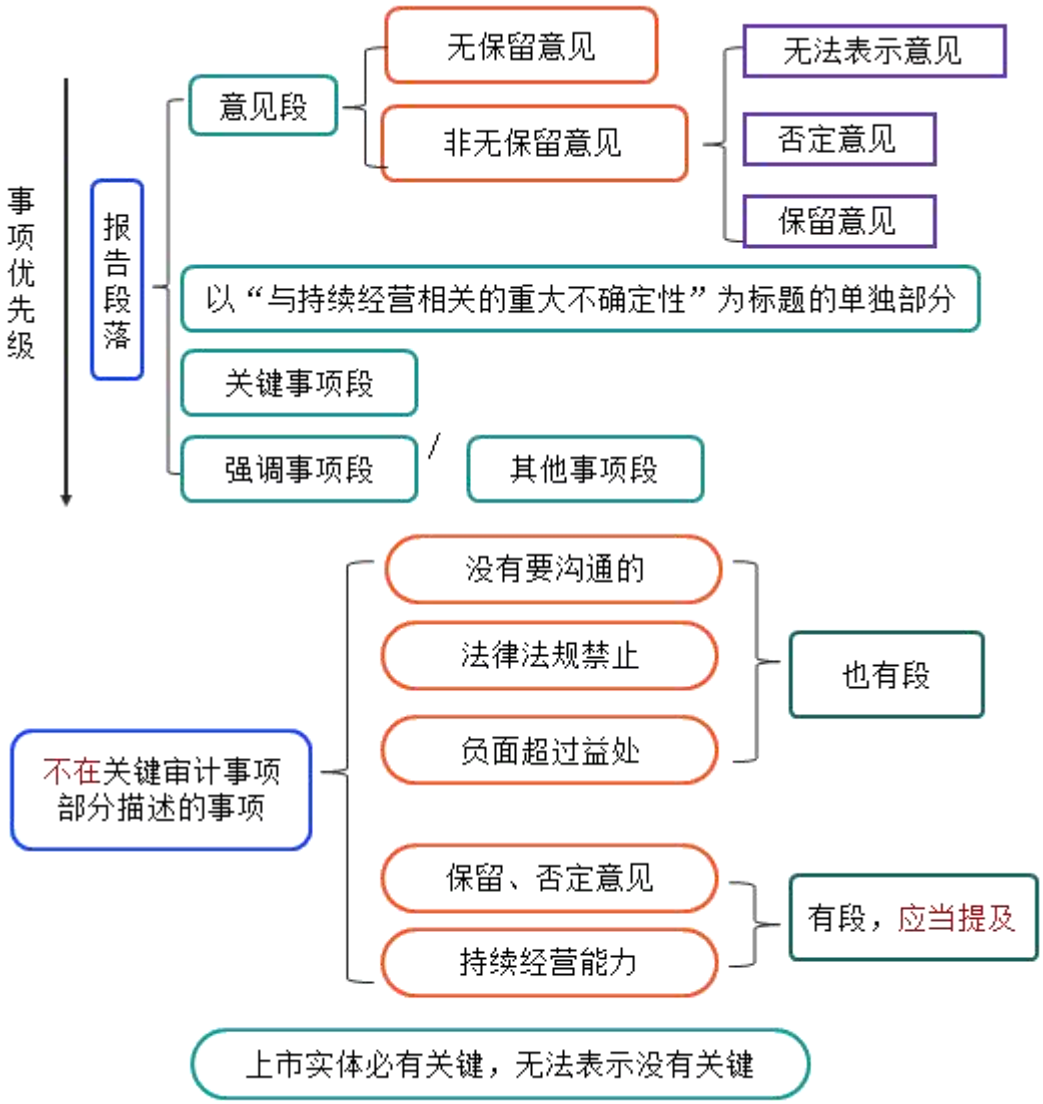
3.审计报告其他专门的部分披露

（1）导致非无保留意见的事项、持续经营能力产生重大疑虑的事项 or 情况存在重大不确定性等，虽都属于关键审计事项，但这些事项在审计报告中专门的部分披露，不在关键审计事项部分进行描述。★ ★ ★

（2）关键审计事项是已经得到满意解决的事项，既不存在审计范围受到限制，也不存在 CPA 与被审计单位管理层意见分歧的情况。★ ★ ★

（3）CPA 应当在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分 or 与持续经营相关重大不确定性部分。★ ★ ★

（报告表述“除形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分所描述的事项外，我们确定不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。”）



【简答题】（历年）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 202X 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

要求：针对下述各项，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。

（1）A 注册会计师对甲公司关联方关系及交易实施审计程序并与治理层沟通后，对是否存在未在财务报表中披露的关联方关系及交易仍有疑虑，拟将其作为关键审计事项在审计报告中沟通。（2017 年）

『正确答案』（1）不恰当。关键审计事项必须是已经得到满意解决的事项/关键审计事项不能替代非无保留意见/应当发表非无保留意见。

（2）己公司的某重要子公司因环保问题被监管部门调查并停业整顿。A 注册会计师将该事项识别为关键审计事项。因己公司管理层未在财务报表附注中披露该子公司停业整顿的具体原因，A 注册会计师拟在审计报告的关键审计事项部分进行补充说明。（2018 年）

『正确答案』（2）不恰当。注册会计师不应在关键审计事项部分描述被审计单位的原始信息/关键审计事项不能替代管理层的披露/应要求管理层作出补充披露。

（3）因无法就甲公司 2018 年度财务报表的多个项目获取充分、适当的审计证据，A 注册会计师发表

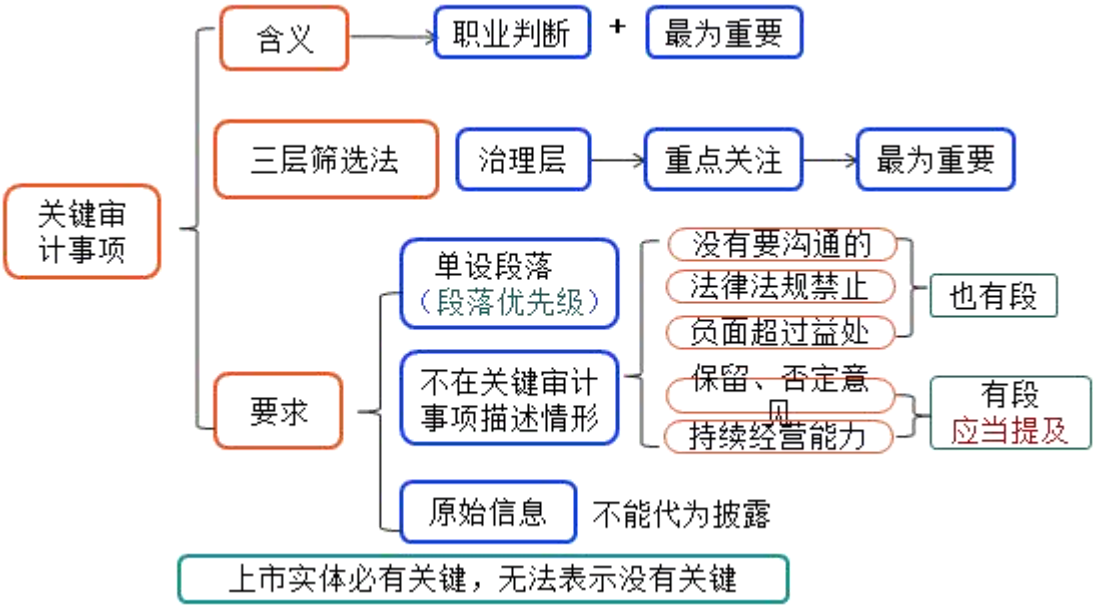
了无法表示意见，并在审计报告的关键审计事项部分说明：除形成无法表示意见的基础部分所述事项外，不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。（2019 年 A 卷）

『正确答案』（3）不恰当。当对财务报表发表无法表示意见时，注册会计师不得在审计报告中包含关键审计事项部分。

（4）A 注册会计师无法就乙公司 2018 年末存放在第三方的存货获取充分、适当的审计证据，对财务报表发表了保留意见。A 注册会计师认为除这一事项外，不存在其他关键审计事项，因此，未在审计报告中包含关键审计事项部分。（2019 年 B 卷）

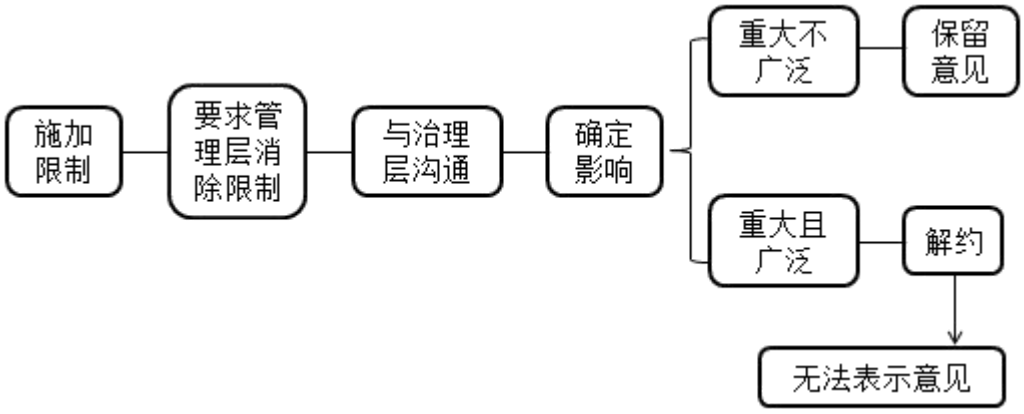
『正确答案』（4）不恰当。A 注册会计师应当在审计报告中包含关键审计事项部分，并在关键审计事项部分提及形成保留意见的基础部分。

第四节小结



第五节 非无保留意见审计报告

一、管理层对审计范围施加了限制 ★★★

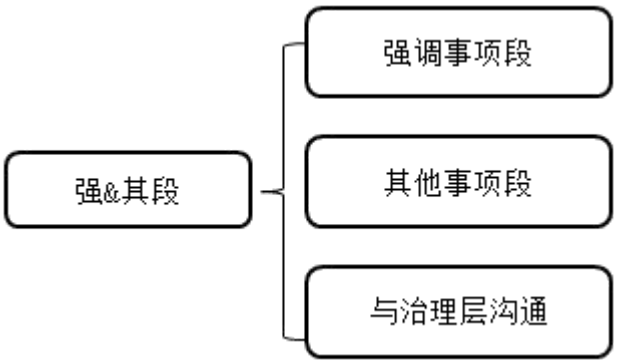


【回忆】第十八章，基本书面声明不给，直接出具无法表示意见。

二、披露其他事项 ★★★

已执行的审计程序，足以发表否定意见 or 无法表示意见，除非解除业务约定，CPA 仍需对不涉及上述事项的其他方面完成审计工作；并且 CPA 应当在“形成否定（无法表示）意见的基础”部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。（活继续干，发现问题都要说）

第六节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段



一、强调事项段

1.含义

审计报告的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。

2.增加强调事项段的情形 ★ ★ ★

●某些强调事项段提出具体要求：

（1）法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是基于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）CPA 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。（回忆第十八章）

①针对第二时段期后事项，如果管理层的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，CPA 可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的第一时段的审计程序延伸至新的审计报告日。在这种情况下，CPA 可以出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明 CPA 对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

②针对第三时段期后事项，如果管理层修改财务报表，CPA 应在修改或重新提交的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注修改原财务报表的原因和 CPA 提供的原审计报告。

●审计准则要求外的情形（举例）： ★ ★ ★

（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；（第一时段）

（3）在允许的情况下，提前应用对报表有重大影响的新会计准则；

（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；

（5）即使某一项会计估计没有得到确认，且 CPA 认为这种处理是恰当的，可能仍然有必要在财务报表附注中披露具体情况。CPA 也可能认为有必要在审计报告中增加强调事项段，以提醒财务报表使用者关注重大不确定性的存在。（回忆第十七章）

（6）上期财务报表发表无保留意见，但存在重大错报时，若对应数据已在本期财务报表中得到适当重述或恰当披露，CPA 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。（本章后续讲解，对应数据）

二、其他事项段

1.含义

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。

2.可能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 CPA 可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项。

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，CPA 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。

（2）与使用者理解 CPA 的责任或审计报告相关的情形。

3.可能增加其他事项段的情形 ★ ★ ★

（3）对两套以上财务报表出具审计报告的情形。

（4）限制审计报告分发和使用的情形，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。

（5）CPA 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。（回忆第十八章）

①针对第二时段期后事项，如果管理层的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，CPA 可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的第一时段的审计程序延伸至新的审计报告日。在这种情况下，CPA 可以出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明 CPA 对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

②针对第三时段期后事项，如果管理层修改财务报表，CPA 应在修改或重新提交的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注修改原财务报表的原因和 CPA 提供的原审计报告。

（6）如果上期财务报表已由前任 CPA 审计，CPA 在审计报告中可以提及前任 CPA 的审计报告，并应在其他事项段中说明。（回忆第十七章，本章也有涉及，对应数据）

（7）如果上期财务报表已由前任 CPA 审计，除非前任 CPA 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，CPA 除对本期财务报表发表意见外，还应当增加其他事项段。（本章 比较财务报表）

（8）如果认为存在影响上期财务报表的重大错报，而前任 CPA 以前出具了无保留意见的审计报告，前任 CPA 可能无法或不愿对上期财务报表重新出具审计报告。CPA 可以在审计报告中增加其他事项段，指出前任 CPA 对更正前的上期财务报表出具了报告。（本章 比较财务报表）

（9）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，CPA 应当在其他事项段中披露导致不同意见的实质性原因。（本章 比较财务报表）

（10）如果上期财务报表未经审计，CPA 应当在审计报告的其他事项段中予以说明。（本章对应数据、比较财务报表）

第 02 讲 比较信息、注册会计师对其他信息的责任

第七节 比较信息

一、概念

（1）对应数据

①指作为**本期财务报表组成部分**的**上期金额**和相关披露。

②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。

（2）比较财务报表

略

二、获取书面声明 ★★

（1）CPA 需要要求管理层提供与审计意见所提及的**所有期间**相关的书面声明。（尤其比较财务报表情形下）

（2）在对应数据的情形下，由于审计意见针对包括对应数据的本期财务报表，CPA 需要要求管理层**仅就本期**财务报表提供书面声明。★

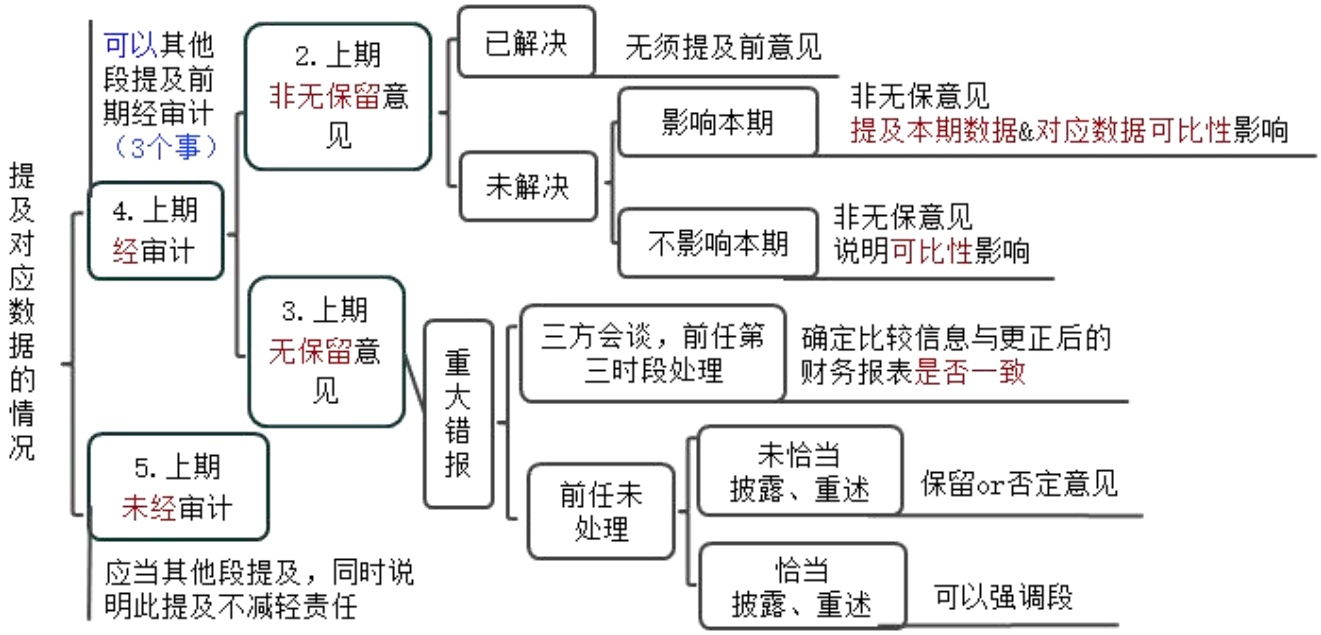
三、审计报告

（一）对应数据 ★ ★ ★

1.总体要求

当财务报表中列报对应数据时，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，审计意见不应提及对应数据。

除非 2.3.4.5



4. 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**前任注册会计师的审计报告，并应在**其他事项**段中说明（3 项缺一不可） ★ ★ ★ ：

①上期财务报表已由前任注册会计师审计；

②前任的意见的类型（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审计报告的日期。

【简答题】（历年）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 201X 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

针对下述各项，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。

（1）丙公司 2015 年度财务报表中存在重大错报，丙公司管理层在编制 2016 年度财务报表时对对应数据进行了恰当重述和披露。A 注册会计师未就 2015 年度财务报表重新出具审计报告，拟在 2016 年度审计报告中增加强调事项段，提醒财务报表使用者关注重述事项。（2017 年）

『正确答案』（1）恰当。

（2）A 注册会计师发现甲公司 2011 年度财务报表存在一项重大错报。甲公司管理层调整了 2012 年度财务报表对应数据，在财务报表附注中作了充分披露，并将该事项告知 X 注册会计师（前任注册会计师）。A 注册会计师认为该问题已解决，无须实施其他程序。（2013 年）

『正确答案』（2）恰当。

（3）由于无法获得甲公司持有的某联营企业相关财务信息，无法就年末长期股权投资的账面价值以及当年确认的投资收益获取充分、适当的审计证据，X 注册会计师（前任注册会计师）对甲公司 2011 年度财务报表发表了保留意见。甲公司于 2012 年处置了该项投资。A 注册会计师认为，导致对上期财务报表发表保留意见的事项已经解决，该事项对 2012 年度审计意见无影响。（2013 年）

『正确答案』（3）不恰当。由于无法获取该项股权投资的财务信息，无法知悉其对 2012 年度年初未分配利润和 2012 年度投资收益的影响，因此该事项属于导致对上期财务报表发表保留意见的事项对本期

仍有重大影响，且对对应数据的可比性存在影响，应当发表保留意见。

【简答题】（2014 年改）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2020 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

要求：针对下述各项，逐项指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

（1）甲公司为 ABC 会计师事务所 2020 年度承接的新客户。前任注册会计师由于未就 2018 年 12 月 31 日存货余额获取充分、适当的审计证据，对甲公司 2019 年度财务报表发表了保留意见。审计项目组认为，导致保留意见的事项对本期数据本身没有影响。

『正确答案』（1）保留意见审计报告。2019 年度审计报告中导致保留意见的事项对本期数据和对应数据的可比性仍有影响。

四、审计报告——比较财务报表（参考其他事项段中内容）

第八节 注册会计师对其他信息的责任

一、其他信息含义

是指被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。（eg：分部或分支的资本性支出、主要商品或原材料的市场价格走势描述）

二、获取其他信息

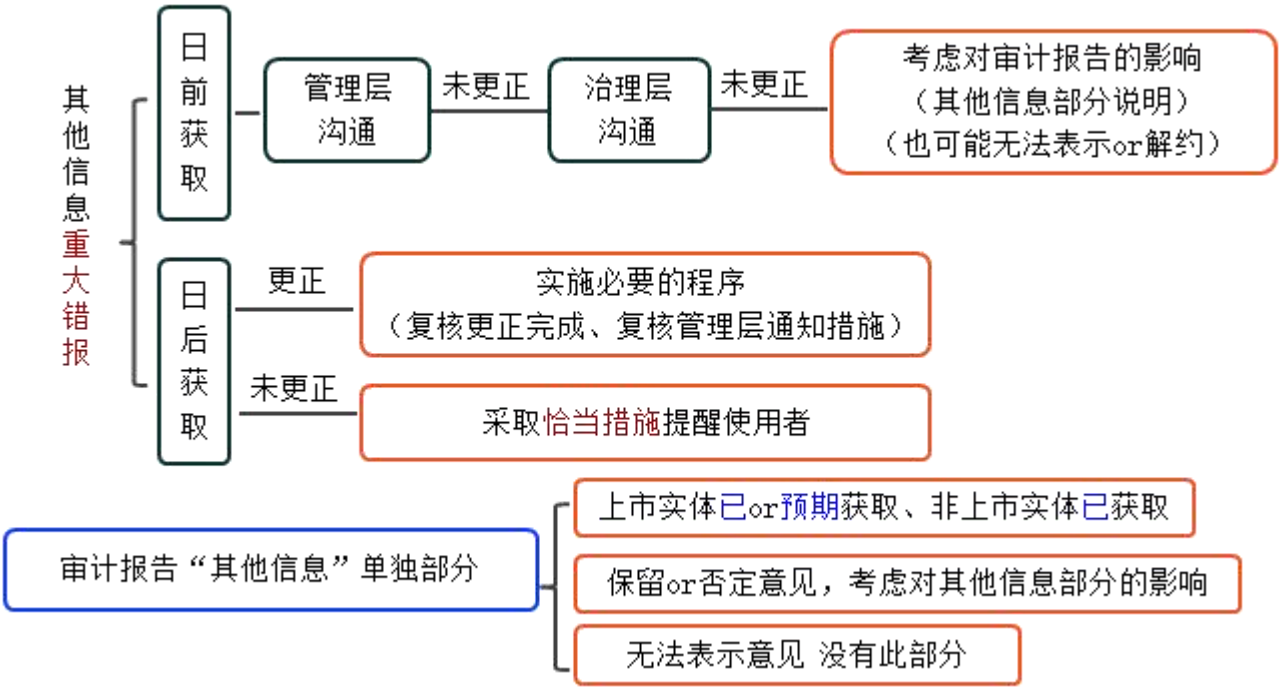
（1）准则不要求 CPA 对其他信息提供一定程度的保证，但要求 CPA 阅读和考虑其他信息。

（2）CPA 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。

（3）如果可能，在审计报告日之前获取。

（4）如果组成年度报告的部分或全部文件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。 ★ ★ ★

（5）CPA 没有责任去查找其他信息，包括可能在被审计单位网站存在的其他信息，也不需要执行程序确认其他信息在被审计单位网站得到恰当显示。从被审计单位获取的、而不是其他版本，就是 CPA 应当根据审计准则对其执行程序的相关文件。



采取恰当的措施可能包括：

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。

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。

【简答题】（历年）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 201X 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

要求：针对下述各项，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。

（1）A 注册会计师在阅读丁公司年度报告草稿时，注意到其他信息存在对事实的重大错报，且其他信息需要修改，但管理层拒绝作出修改，因此，A 注册会计师拟在审计报告中增加其他事项段说明这一事项。（2014 年回忆）

『正确答案』（1）不恰当。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无关，不应在审计报告中增加其他事项段。/不应在审计报告中增加其他事项段，应告知治理层，并采取适当的进一步措施。

（2）A 注册会计师无法对乙公司对某联营企业投资的账面价值及投资收益获取充分、适当的审计证据，A 注册会计师拟对乙公司财务报表发表保留意见，并在审计报告的其他信息部分说明，无法确定年度报告中与该联营企业投资相关的其他信息是否存在重大错报。（2017 年回忆）

『正确答案』（2）恰当。

（3）乙公司 2017 年末商誉、固定资产、长期股权投资等多项资产存在减值迹象。因管理层未提供相关资料，A 注册会计师无法就上述资产的减值准备获取充分、适当的审计证据，拟对财务报表发表无法表示意见，并在审计报告的其他信息部分说明注册会计师无法确定与资产减值准备相关的信息是否存在重大

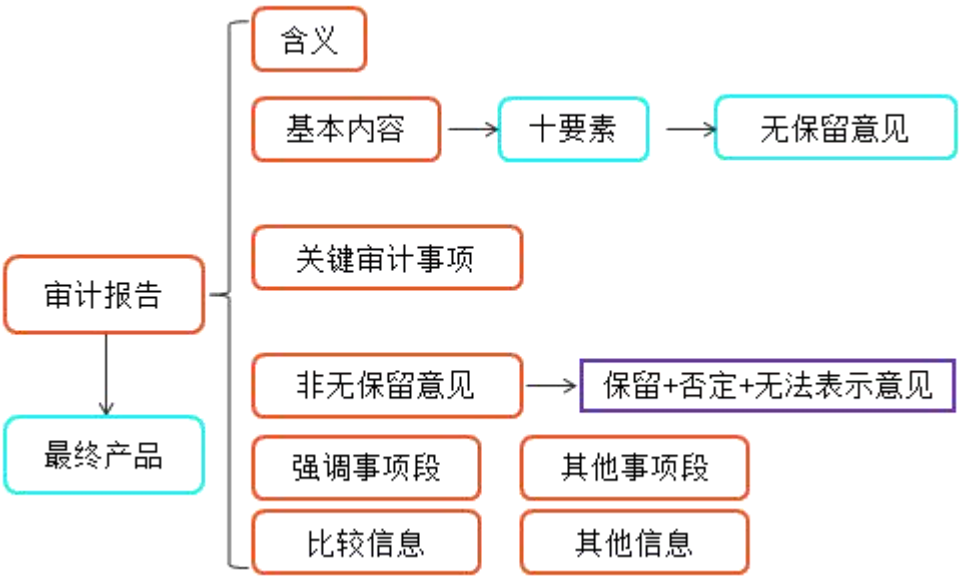
错报。（2018 年回忆）

『正确答案』（3）不恰当。发表无法表示意见的审计报告不应包含有其他信息部分。

（4）A 注册会计师无法就丙公司年末与重大诉讼相关的预计负债获取充分、适当的审计证据，拟对财务报表发表保留意见。A 注册会计师在审计报告日前取得并阅读了丙公司 2017 年年度报告，未发现其他信息与财务报表有重大不一致或存在重大错报，拟在保留意见审计报告的其他信息部分说明无任何需要报告的事项。（2018 年）

『正确答案』（4）不恰当。注册会计师需要考虑导致保留意见的事项对其他信息的影响/注册会计师需要在其他信息部分说明无法判断与导致保留意见的事项相关的其他信息是否存在重大错报。

第十九章　总结



【简答题】（2015 年改）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2020 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列审计报告的相关事项：

针对下述第（1）至（5）项，逐项指出 A 注册会计师应当出具何种类型的审计报告，并简要说明理由。

（1）甲公司 2020 年初开始使用新的 ERP 系统，因系统缺陷导致 2020 年度成本核算混乱，审计项目组无法对营业成本、存货等项目实施审计程序。

『正确答案』（1）保留意见/无法表示意见审计报告。无法获取充分、适当的审计证据，对财务报表影响重大/重大而广泛。

（2）2020 年，因采用新发布的企业会计准则，乙公司对以前年度投资形成的部分长期股权投资改按公允价值计量，并确认了大额公允价值变动收益，未对比较数据进行追溯调整。

『正确答案』（2）保留意见审计报告。比较数据存在重大错报但不广泛，当期数据存在重大错报但不广泛。

（3）因丙公司严重亏损，董事会拟于 2021 年对其进行清算，管理层运用持续经营假设编制了 2020

年度财务报表，并在财务报表附注中充分披露了清算计划。

『正确答案』（3）否定意见审计报告。被审计单位运用持续经营假设不适当。

（4）丁公司是金融机构，在风险管理中运用大量复杂金融工具，因风险管理负责人离职，人事部暂未招聘到合适的人员，管理层未能在财务报表附注中披露与金融工具相关的风险。

『正确答案』（4）保留意见审计报告。存在影响重大但不具有广泛性的披露错误。

（5）戊公司 2019 年度财务报表未经审计，管理层将一项应当在 2020 年度确认的大额长期资产减值损失作为前期差错，重述了比较数据。

『正确答案』（5）带其他事项段的保留意见审计报告。应当在其他事项段中说明对应数据未经审计，且存在影响重大但不广泛的错报。