



第十九章 审计报告

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	5 分左右
考查形式	简答题
高频考点	在审计报告中沟通关键审计事项、确定非无保留意见的类型、强调事项段与其他事项段、比较信息、注册会计师对其他信息的责任

【考点一】在审计报告中沟通关键审计事项（★★★）

（一）确定关键审计事项

1. 以“与治理层沟通过的事项”为起点选择关键审计事项；
2. 从“与治理层沟通过的事项”中确定“在执行审计工作时重点关注过的事项”；
3. 从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中确定哪些事项对本期财务报表审计“最为重要”，从而构成关键审计事项。

（二）不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

1. 法律法规禁止公开披露某事项；
2. 在极其罕见的情况下，如果合理预期在审计报告中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。

【提示】如果被审计单位存在上述情形，注册会计师确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项，并且不存在其他关键审计事项，注册会计师可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。”

（三）其他情形下关键审计事项部分的形式和内容

1. 如果根据被审计单位和审计业务的具体事项和情况，注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项，可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“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. 仅有的需要沟通的关键审计事项是导致发表保留意见或否定意见的事项，或是导致对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，注册会计师可以在审计报告单设的关键审计事项部分表述为“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”。

注意：

第一，导致非无保留意见的事项，或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，就其性质而言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**，不在审计报告的关键审计部分进行描述。

第二，在关键审计事项部分披露的关键审计事项是**已经得到满意解决**的事项。注册会计师应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项，并在关键审计事项部分**提及**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。

3. 如果确定对财务报表发表**无法表示意见**，注册会计师**不得**在审计报告中沟通关键审计事项，除非法律法规要求沟通。

（四）就关键审计事项与治理层沟通

注册会计师就下列方面与治理层沟通：

（1）注册会计师确定的关键审计事项；

（2）根据被审计单位和审计业务的具体情况，注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项（如适用）。

【考点二】确定非无保留意见的类型（★★★）

确定非无保留意见的类型

导致发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

1. 影响的重大性

注册会计师需要从定量和定性两方面考虑错报对财务报表的影响或未发现的错报对财务报表可能产生的影响是否重大。

定量——财务报表整体的重要性或特定的交易类别、账户余额或披露的重要性水平。

定性——注册会计师需要运用职业判断评估错报的性质是否严重，是否会影响财务报表使用者的经济决策。

2. 影响的广泛性



根据注册会计师的判断，对财务报表的影响具有广泛性的情形包括：

- (1) **不限于**对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响；
- (2) 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的**主要组成部分**；
- (3) 当与**披露**相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

【考点三】强调事项段与其他事项段 (★★★)

一、审计报告的强调事项段

1. 强调事项段的定义

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. 需要增加强调事项段的情形

注册会计师可能认为需要加强强调事项段的情形举例如下：

如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露的下列事项，注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段：该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；该事项未被确定为将要在审计报告中沟通的关键审计事项。

某些审计准则对注册会计师在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) 注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（即期后事项），并且出具了新的或经修改的审计报告。

除上述审计准则要求增加强调事项的情形外，注册会计师可能认为需要增加强调事项段的情形举例如下：

- (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) 在允许的情况下，**提前应用**对财务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**。

二、审计报告的其他事项段



1. 其他事项段的定义

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、注册会计师责任或审计报告相关。注册会计师应当将其他事项段紧接在审计意见段和强调事项段（如有）之后。

2. 可能需要增加其他事项段的情形

其他事项段需要说明的事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。在同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段：未被法律法规禁止；该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

具体包括：

- （1）与使用者**理解审计工作**相关的情形。
- （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。
- （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。

【注意】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。

【考点四】比较信息（★★）

比较信息包括对应数据和比较财务报表。

一、审计报告——对应数据

对应数据对审计报告的影响

情形描述		审计报告的处理
总体要求		注册会计师发表的审计意见是针对包括对应数据的本期财务报表整体。
导致对 上期财 务报表 发表非 无保留	本期已解决	发表 无保留意见 ，无须提及之前发表的非无保留意见。
	本期仍未解决	对上期财务报表发表了 否定意见或无法表示意见 ，这些未解决事项对本期财务报表的影响 仍然重大且具有广泛性 ，应对本期财务报表发表 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 仍然重大 ，但 不再具有

意见的事项		广泛性，应对本期财务报表发表保留意见。
		对上期财务报表发表了保留意见，且事项仍未解决，应对本期财务报表发表非无保留意见。
		对上期财务报表发表了非无保留意见，且事项未解决，该未解决事项可能与本期数据无关。但是，由于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。
上期财务报表存在重大错报		上期财务报表存在重大错报，但之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。
		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，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
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，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
上期财务报表未经审计		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。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

二、审计报告——比较财务报表

比较财务报表对审计报告的影响

情形描述	审计报告的处理
总体要求	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
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
存在影响上期财务报表	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



表的重大错报，且前任出具了无保留意见	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
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 增加其他事项段 提及前任注册会计师及意见
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

【考点五】注册会计师对其他信息的责任（★★）

（一）其他信息的概念

其他信息，是指在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。

（二）应对措施

1. 似乎存在重大不一致或者其他信息似乎存在重大错报时的应对措施

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，执行其他程序以确定：

- （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。

2. 确定其他信息存在重大错报时的应对措施

如果注册会计师得出结论认为其他信息存在重大错报，应当要求管理层**更正其他信息**。具体应对措施如下表：

确定其他信息存在重大错报时的应对措施



项目	内容	措施	
确定其他信息存在重大错报时的应对	管理层同意作出更正	注册会计师应当确定更正已经完成	
	管理层拒绝作出更正，应当就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正，如仍未更正	审 计 报 告 日 前	①考虑对审计报告的影响，并与治理层沟通，注册会计师计划在审计报告中如何处理重大错报； ②在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定
		审 计 报 告 日 后	考虑注册会计师在法律上的权利和义务后采取恰当的措施，提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报

3. 财务报表存在重大错报或者注册会计师对被审计单位及其环境等方面情况的了解需要更新时的应对

如果注册会计师得出结论认为财务报表存在重大错报，或者注册会计师对被审计单位及其环境等方面情况的了解需要更新，注册会计师应当根据其他审计准则作出恰当应对。

（三）其他信息的报告

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。

【提示】当注册会计师对财务报表发表**无法表示意见**时，提供审计的进一步详细情况，包括其他信息，可能会使财务报表整体的无法表示意见显得逊色，因此，**无法表示意见的审计报告不包括其他信息部分**。