**第五编•第十九章•审计报告**

          考情和方法

          考点和典题

          脉络和复习

**考情和方法**

|  |  |
| --- | --- |
| 平均考分 | 7分/卷 |
| 考题预测 | 简答题 |
| 实务强度 | 实务性高 |
| 复习方法 | •       本章节侧重在简答题中考查审计意见类型的确定，要求考生在新准则的体系下对关键审计事项段、强调事项段、其他事项段、非无保留意见等作出职业判断  •       本章内容随新审计报告准则发生实质性修订，是难点和热点，需要作为备考的重点予以关注，尤其是关键审计事项段是2019年备考审计的重点，其基本概念、决策框架、沟通要求、撰写规则都需要精准掌握，预计可以命制简答题 |

**考点和典题**

**第一节　审计报告概述**

**第二节　审计意见的形成和审计报告的类型**

**第三节　审计报告的基本内容**

一、审计报告概述

二、审计意见的形成和审计报告的类型

三、审计报告的基本内容

四、审计报告的日期和签署

**一、审计报告概述**

1.审计报告的含义

审计报告是指注册会计师根据审计准则的规定，在执行审计工作的基础上，对财务报表是否在所有重大方面按照财务报告编制基础编制并实现公允反映发表审计意见的书面文件。

2.审计报告的特征和要求

（1）审计报告是注册会计师在完成审计工作后向委托人提交的**最终产品**；

（2）注册会计师通过对财务报表发表意见履行业务约定书约定的责任；

（3）注册会计师应当以**书面形式**出具审计报告；

（4）注册会计师**应当**将已审计的财务报表**附于审计报告之后**，以便于财务报表使用者正确理解和使用审计报告，并防止被审计单位替换、更改已审计的财务报表。

3.审计报告的作用

注册会计师签发的审计报告，主要具有鉴证、保护和证明**三方面**的作用。

**二、审计意见的形成和审计报告的类型**

1.得出审计结论时考虑的领域

（1）评价是否已获取充分、适当的审计证据；

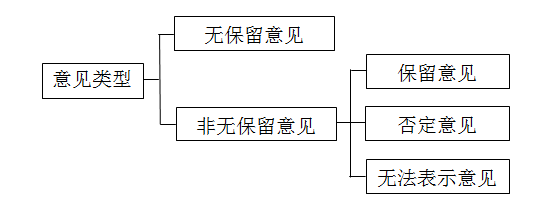
（2）评价未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报；

（3）评价财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制；

（4）评价财务报表是否实现公允反映；

（5）评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础。

2.审计报告的类型



**三、审计报告的基本内容**

1.审计报告的要素

（1）无保留意见审计报告**应当包括下列要素**：a）标题；b）收件人；c）审计意见；d）形成审计意见的基础；e）管理层对财务报表的责任；f）注册会计师对财务报表审计的责任；g）按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）；h）注册会计师的签名和盖章；i）会计师事务所的名称、地址和盖章；j）报告日期。

（2）适用的情况下，注册会计师还应当按照相关规定，在审计报告中对**与持续经营相关的重大不确定性**、**关键审计事项**、被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的**其他信息**进行报告。

2.审计报告的示例和详解

以下审计报告的示例基于对**上市实体**财务报表出具的**无保留意见**的审计报告进行说明。

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| **审计报告**  **ABC股份有限公司全体股东:**  一、对财务报表出具的审计报告  （一）审计意见  我们审计了ABC股份有限公司(以下简称“ABC公司”)财务报表，包括20x1年12月31日的资产负债表，20 x 1年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。  我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了ABC公司20x1年12月31日的财务状况以及20x1年度的经营成果和现金流量。 | （1）标题  审计报告应当具有标题，**统一规范**为“审计报告”。  （2）收件人  审计报告的收件人一般是指审计业务的委托人。审计报告应当按照审计业务的约定载明收件人的**全称**。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| **审计报告**  ABC股份有限公司全体股东:  一、对财务报表出具的审计报告  （一）审计意见  我们审计了ABC股份有限公司(以下简称“ABC公司”)财务报表，**包括20x1年12月31日的资产负债表，20 x 1年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表**以及相关**财务报表附注**。  我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了ABC公司20x1年12月31日的财务状况以及20x1年度的经营成果和现金流量。 | （3）审计意见  审计意见部分由两部分构成。  第一部分指出已审计财务报表，**应当包括**下列方面：  a）指出被审计单位的**名称**；  b）说明财务报表**已经审计**；  c）指出构成整套财务报表的**每一财务报表**的名称；  d）提及财务报表**附注**；  e）指明构成整套财务报表的每一财务报表的**日期或涵盖的期间**。  第二部分应当说明注册会计师发表的审计意见。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| （二）形成审计意见的基础  我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于ABC公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。 | （4）形成审计意见的基础  审计报告应当包含此部分，内容包括：  a）说明注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作；  b）提及审计报告中用于描述审计准则规定的注册会计师责任的部分；  c）声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求对被审计单位保持了**独立性**，并履行了职业道德方面的其他责任。声明中应当**指明**适用的职业道德要求，如中国注册会计师职业道德守则；  d）说明注册会计师是否相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| （三）关键审计事项  关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的背景下进行处理的，**我们不对这些事项提供单独的意见**。  [按照《中国注册会计师审计准则第1504号—在审计报告中沟通关键审计事项》的规定描述每一关键审计事项。] | （5）关键审计事项  审计准则要求注册会计师在上市实体整套通用目的财务报表审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| （四）管理层和治理层对财务报表的责任  管理层负责按照企业会计准则的规定**编制**财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的**内部控制**，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。  在编制财务报表时，管理层负责评估ABC公司的**持续经营能力**，披露与持续经营相关的事项(如适用)，并运用持续经营假设，除非计划清算ABC公司、停止营运或别无其他现实的选择。  治理层负责监督ABC公司的财务报告过程。 | （6）管理层对财务报表的责任  应当说明管理层负责：  a）按照适用的财务报告编制基础**编制**财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的**内部控制**，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；  b）评估被审计单位的**持续经营能力**和使用持续经营假设是否适当，并披露与持续经营相关的事项（如适用）。对管理层评估责任的说明应当包括描述在何种情况下使用持续经营假设是适当的。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| （五）注册会计师对财务报表审计的责任  我们的**目标**是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。**合理保证**是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。**错报**可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是**重大**的。  在按照审计准则执行审计的过程中，我们运用了**职业判断**，保持了**职业怀疑**。我们同时:  （1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险；对这些风险有针对性地设计和实施审计程序；获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。  （2）了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的**并非对内部控制的有效性发表意见**。  （3）评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。  （4）对管理层**使用持续经营假设的恰当性**得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对ABC公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致ABC公司不能持续经营。  （5）评价财务报表的总体列报、结构和内容(包括披露)，并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。  我们与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现(包括我们在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷)等事项进行**沟通**。  我们还就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并就可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施(如适用)与治理层进行沟通。  从与治理层沟通的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成**关键审计事项**。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极其罕见的情形下，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在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。 | （7）注册会计师对财务报表审计的责任  其中应当包括下列内容：  a）说明注册会计师的**目标**是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告；  b）说明合理保证是高水平的保证，但按照审计准则执行的审计并不能保证一定会发现存在的重大错报；  c）说明错报可能由于舞弊或错误导致；  d）说明在按照审计准则执行审计工作的过程中，注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑；  e）通过说明注册会计师的责任，对审计工作进行描述。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| 二、按照相关法律法规的要求报告的事项  [本部分的格式和内容，取决于法律法规对其他报告责任的性质的规定。法律法规规范的事项(其他报告责任)应当在本部分处理，除非其他报告责任与审计准则所要求的报告责任涉及相同的主题。如果涉及相同的主题，其他报告责任可以在审计准则所要求的同一报告要素部分中列示。] | （8）按照相关法律法规的要求报告的事项  在某些情况下，相关法律法规可能要求或允许注册会计师将对这些其他责任的报告作为对财务报表出具的审计报告的**一部分**，此时，审计报告应当区分为“对财务报表出具的审计报告”和“按照相关法律法规的要求报告的事项”**两部分**；在另外一些情况下，相关法律法规可能要求或允许注册会计师在**单独出具的报告**中进行报告。 |

|  |  |
| --- | --- |
| **审计报告示例** | **详解** |
| 二、按照相关法律法规的要求报告的事项  [当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一主题，并且审计报告中的措辞能够将其他报告责任与审计准则规定的责任予以清楚地区分(如差异存在)时，允许将两者合并列示(即包含在“对财务报表出具的审计报告”部分中，并使用适当的副标题)。]  XX会计师事务所      (盖章)  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 | （9）注册会计师的签名和盖章  审计报告应当由**项目合伙人**和**另一名**负责该项目的注册会计师**签名和盖章**。对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告**应当注明项目合伙人**。  （10）报告日期  审计报告应当注明报告日期。  （11）事务所名称、地址和盖章 |

**四、审计报告的日期和签署**

1.审计报告日的含义**【单选题考点】**

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（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

2.审计报告日的确定

在确定审计报告日时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：

（1）构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）**已编制完成**；

（2）被审计单位的董事会、管理层或类似机构**已经认可**其对财务报表负责。

3.审计报告的签署**【单选题考点】**

（1）在实务中，注册会计师在正式签署审计报告前，通常把**审计报告草稿**和已审计**财务报表草稿**一同提交给管理层。如果管理层批准并签署已审计财务报表，注册会计师**即可签署**审计报告。

（2）注册会计师签署审计报告的日期通常与管理层签署已审计财务报表的日期为**同一天**，或**晚于**管理层签署已审计财务报表的日期。

4.补充信息的列报**【简答题考点】**

（1）注册会计师**应当评价**被审计单位是否清楚地将这些补充信息与已审计财务报表**予以区分**。

（2）如果被审计单位**未能**予以清楚区分，注册会计师应当要求管理层**改变**未审计补充信息的列报方式。如果管理层**拒绝改变**，注册会计师**应当在审计报告中说明**补充信息未审计。

（3）对于适用的财务报告编制基础**没有要求**的补充信息，如果由于其性质和列报方式导致**不能**使其清楚地与已审计财务报表予以区分，从而构成财务报表必要的组成部分，这些补充信息**应当涵盖在审计意见中**。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2016年真题】**

下列有关审计报告日的说法中，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.在特殊情况下，注册会计师可以出具双重日期的审计报告

D.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

[答案]D

[点评]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D错误。

**脉络和复习**

