**第五编•第十九章•审计报告**

**考点和典题**

**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（※※）**

**二、其他事项段（※※）**

**三、与治理层的沟通**

**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**【简答题/多选题考点】**

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，且根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，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强调事项段：

（1）该事项不会导致注册会计师发表**非无保留意见**；

（2）该事项未被确定为在审计报告中沟通的**关键审计事项**。

**【小金敲黑板】**

审计教材中，增加强调事项段的情形**涉及第17、18、19章**的内容，共计**8种**典型和易考的情形，总结如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **强调事项段** | **链接章节** |
| （1） | **异常诉讼**或**监管行动**的未来结果存在不确定性 | 19 |
| （2） | 提前应用对报表有广泛影响的新会计准则 | 19 |
| （3） | 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 | 19 |
| （4） | 运用持续经营假设**不适当**，但管理层被要求或自愿选择**替代基础**编制财务报表，并对此作出了**充分披露**，注册会计师可以发表无保留意见，但可以增加强调事项段 | 17 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **强调事项段** | **链接章节** |
| （5） | 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，注册会计师可以**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，注册会计师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注册会计师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 | 18 |
| （6） | 针对**第三时段**期后事项，如果管理层**修改**财务报表，注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报告附注所述修改，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详细原因和注册会计师提供的原审计报告 | 18 |
| （7） | 即使某一项**会计估计**没有得到确认，且注册会计师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。注册会计师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 | 17 |
| （8） | 若存在错报的上期报表尚未更正，并且未重新出具审计报告，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 | 19 |

3.增加强调事项段的要求

（1）将强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中，并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题。

（2）明确提及被强调事项以及**相关披露的位置**。

（3）指出审计意见**没有因该强调事项而改变**。

（4）强调事项段**不能代替**下列情形：

a）发表非无保留意见；

b）适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中作出的披露，或为实现公允列报所需的其他披露；

c）当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时作出的报告。

4.强调事项段的撰写

|  |
| --- |
| **审计报告示例** |
| （三）强调事项—火灾的影响  我们提醒财务报表使用者关注，财务报表**附注×**描述了火灾对ABC公司的生产设备造成的影响。本段内容**不影响**已发表的审计意见 |
| （三）强调事项—未决诉讼的影响  我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表**附注×**所述，截至财务报表批准日，XYZ公司对ABC公司提出的诉讼尚在审理当中，其结果具有不确定性。本段内容**不影响**已发表的审计意见 |

**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.增加其他事项段的情形

如果认为有必要沟通虽然未在财务报表中列报或披露，但根据职业判断认为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的事项，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：



（1）未被法律法规禁止；

（2）该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

**【小金敲黑板】**

审计教材中，增加其他事项段的情形**涉及第14、17、18、19章**的内容，共计**11种**典型和易考的情形，总结如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **其他事项段** | **链接章节** |
| （1） | 与使用者理解审计工作相关的情形，如：  a）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  b）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，或者注册会计师可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项 | 19  14 |
| （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 | 19 |
| （3） | 对**两套以上**财务报表出具审计报告的情形 | 19 |
| （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 | 19 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **其他事项段** | **链接章节** |
| （5） | 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，注册会计师可以**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，注册会计师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**中说明注册会计师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 | 18 |
| （6） | 针对**第三时段**期后事项，如果管理层**修改**财务报表，注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报告附注所述修改，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详细原因和注册会计师提供的原审计报告 | 18 |
| （7） | 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，并应在**其他事项段**中说明 | 19  17 |
| （8） | 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** | 19 |
| （9） | 如果认为存在影响上期比较财务报表的**重大错报**，而前任注册会计师以前出具了无保留意见的审计报告，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 | 19 |
| （10） | 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 | 19 |
| （11） | 如果上期财务报表**未经审计**，注册会计师应当在审计报告的**其他事项段**中予以说明 | 19 |

3.增加其他事项段的要求

（1）注册会计师应当将该段落作为单独的一部分，并使用“其他事项”或其他适当标题。

（2）增加其他事项段不涉及以下两种情形：

a）除根据审计准则的规定有责任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**；

b）注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对**特定事项**发表意见。

4.其他事项段的撰写

|  |
| --- |
| **审计报告示例** |
| （三）其他事项  2012年12月31日的资产负债表，2012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2013年3月31日发表了无保留意见 |

**三、与治理层的沟通**

1.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。

2.当审计报告中针对某一特定事项增加其他事项段在连续审计业务中重复出现时，注册会计师可能认为**没有必要**在每次审计业务中重复沟通。

**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【模拟题】**

下列各项中，属于注册会计师在审计报告中增加强调事项段的有（　　）。

A.注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实，并且出具了新的审计报告或修改了审计报告

B.财务报表按照特殊目的编制基础编制

C.运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露

D.说明审计报告仅提供给财务报表预期使用者，不应被分发给其他机构或人员

[答案]AB

**脉络和复习**

