**第五编•第十九章•审计报告**

**考点和典题**

**第七节　比较信息**

**一、比较信息的含义**

**二、审计程序**

**三、审计报告(※※)**

**一、比较信息的含义**

1.含义

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。比较信息包括**对应数据**和**比较财务报表**。

|  |  |
| --- | --- |
|  | **内容** |
| 对应数据 | 指作为**本期财务报表组成部分**的**上期**金额和相关披露，这些金额和披露只能和与本期相关的金额和披露（称为“本期数据”）**联系起来阅读** |
| 比较  财务报表 | 是指为了与本期财务报表**相比较**而包含的**上期**金额和相关披露 |

2.审计目标

（1）获取充分、适当的审计证据，确定在财务报表中包含的比较信息是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础有关比较信息的要求进行列报；

（2）按照注册会计师的报告责任出具审计报告。

**二、审计程序**

1.一般审计程序**[链接第17章]**

（1）比较信息是否与上期财务报表列报的金额和相关披露**一致**，如果必要，比较信息是否已经**重述**。

（2）在比较信息中反映的会计政策是否与本期采用的会计政策**一致**，如果会计政策已发生**变更**，这些变更是否得到恰当处理并得到充分列报与披露。

2.注意到比较信息可能存在重大错报时的审计要求

（1）在实施本期审计时，如果注意到比较信息可能**存在重大错报**，注册会计师应当根据实际情况**追加**必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大错报。

（2）如果上期财务报表已经审计，且上期财务报表已经得到更正，注册会计师应当确定比较信息与更正后的财务报表**是否一致**。

**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【模拟题】**

下列各项中，注册会计师认为属于本期财务报表中的比较信息出现重大错报的情形的有（　　）。

A.上期财务报表存在重大错报，该财务报表虽经审计，但注册会计师因未发现而未在针对上期财务报表出具的审计报告中对该事项发表非无保留意见，本期财务报表中的比较信息未作更正

B.上期财务报表存在重大错报，该财务报表未经注册会计师审计，比较信息未作更正

C.上期财务报表不存在重大错报，但比较信息与上期财务报表存在重大不一致，由此导致重大错报

D.上期财务报表不存在重大错报，但在某些特殊情形下，比较信息未按照会计准则和相关会计制度的要求恰当重述

[答案]ABCD

3.获取书面声明

（1）在比较财务报表的情形下，由于管理层需要再次确认其以前作出的与上期相关的书面声明仍然适当，注册会计师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。

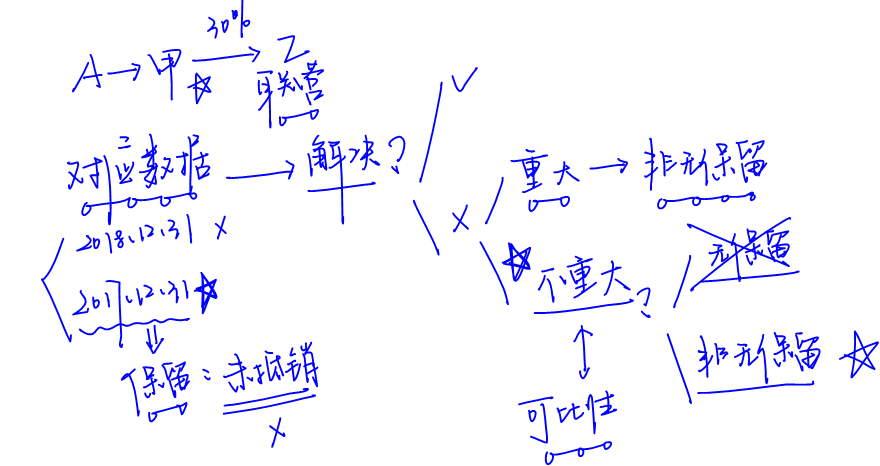
（2）在对应数据的情形下，由于审计意见针对包括对应数据的本期财务报表，注册会计师需要要求管理层**仅就本期财务报表**提供书面声明。

（3）对上期财务报表中影响比较信息的重大错报进行**更正**而作出的**任何重述**，注册会计师需要要求管理层提供**特定书面声明**。

**三、审计报告**

（一）对应数据**【简答题考点】**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **报告类型** |
| 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，审计意见通常**不提及**对应数据 |
| 2.上期导致非无保留意见的事项仍未解决 | （1）如果**未解决**事项对本期数据的影响或可能的影响是**重大**的，注册会计师应当在导致**非无保留意见**事项段中**同时提及**本期数据和对应数据 |
| （2）如果**未解决**事项对本期数据的影响或可能的影响**不重大**，注册会计师应当说明，由于未解决事项对本期数据和对应数据之间**可比性**的影响或可能的影响，因此发表了非无保留意见 |
| 3.上期财务报表存在**重大错报** | （1）如果注册会计师已经获取上期财务报表存在重大错报的审计证据，以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** |
| （2）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 |
| 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：  （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** |
| 5.上期财务报表未经审计 | 如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 |



【案例1】

以下列示有关对应数据的审计报告的示例：

（1）以前对**上期**财务报表出具了**保留意见**的审计报告；

（2）导致保留意见的事项**仍未解决**；

（3）该尚未解决的事项对本期数据的影响或可能的影响是**重大**的，需要对本期数据发表非无保留意见。

|  |
| --- |
| **撰写示例** |
| **（二）形成保留意见的基础**  如财务报表附注x所述，ABC公司未按照企业会计准则的规定对房屋建筑物和机器设备计提折旧。这项决定是管理层在**上一会计年度**开始时作出的，导致我们对该年度财务报表发表了**保留意见**。如果按照房屋建筑物5%和机器设备20%的年折旧率计提折旧，**20x1年度和20x0年度**的当年亏损将分别增加x元和x元，20x1年末和20x0年末的房屋建筑物和机器设备的净值将因累计折旧而减少x元和x元，并且20x1年末和20x0年末的累计亏损将分别增加x元和x元。  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，为发表保留意见提供了基础。 |

【案例2】

以下列示有关对应数据的审计报告的示例：

（1）以前对上期财务报表出具了**保留意见**的审计报告；

（2）导致保留意见的事项**仍未解决**；

（3）尽管尚未解决的事项对本期数据的影响或可能的影响**并不重大**，但由于尚未解决的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，需要对本期数据发表非无保留意见。

|  |
| --- |
| **撰写示例** |
| **（二）形成保留意见的基础**  由于我们在20x0年末接受ABC公司的委托，我们**无法对20x0年年初的存货实施监盘**，也不能实施替代程序确定存货的数量。鉴于年初存货**影响经营成果**的确定，我们不能确定是否应对20x0年度的经营成果和年初留存收益作出必要的调整。因此，我们对20x0年度的财务报表发表了**保留**意见。由于该事项**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，我们对本期财务报表发表了保留意见  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，为发表保留意见提供了基础。 |

【案例3】

以下列示有关对应数据的审计报告的示例：

（1）已列报对应数据，且上期财务报表已由**前任注册会计师审计**；

（2）法律法规不禁止注册会计师提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告，并且注册会计师**决定提及**。

|  |
| --- |
| **撰写示例** |
| **（三）其他事项**  20x0年12月31日的资产负债表，20x0年度的利润表、现金流量表和股东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**20x1年3月31日**发表了**无保留意见**。 |

（二）比较财务报表**【简答题考点】**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **报告类型** |
| 1.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 |
| 2.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 |
| 3.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**，说明下列事项：  （1）上期财务报表已经前任注册会计师**审计**  （2）前任注册会计师发表的**意见类型**(如果是非无保留意见，还应当说明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** |
| 4.存在影响上期财务报表的重大错报，且前任出具了无保留意见 | 应与适当层级的管理层沟通，并要求其告知前任注册会计师，还应当与**治理层**沟通，除非治理层全部参与管理被审计单位 |
| （1）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  （2）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 |
| 5.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 |

【案例4】

以下列示有关比较财务报表的审计报告的示例：

（1）注册会计师需要结合本年审计**对本期和上期**财务报表同时出具审计报告；

（2）对上期财务报表发表了**保留**意见；

（3）导致非无保留意见的事项**仍未解决**；

（4）尚未解决的事项对本期数据产生的影响或可能产生的影响，对于本期财务报表是**重大**的，需要发表非无保留意见。

|  |
| --- |
| **撰写示例** |
| **（一）保留意见**  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**和**20x0年12月31日**的资产负债表，**20x1年度**和**20x0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，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，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日和20x0年12月31日的财务状况以及20x1年度和20x0年度的经营成果和现金流量。  **（二）形成保留意见的基础**  如财务报表附注x所述，ABC公司未按照企业会计准则的规定对房屋建筑物和机器设备计提折旧。如果按照房屋建筑物5%和机器设备20%的年折旧率计提折旧，**20x1年度**和**20x0年度**的当年亏损将分别增加x元和x元，20x1年末和20x0年末的房屋建筑物和机器设备的净值将因累计折旧而分别减少、元和x元，并且20x1年末和20x0年末的累计亏损分别增加x元和x元。  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，为发表保留意见提供了基础。 |

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2015年真题】**

下列有关在审计报告中提及相关人员的说法中，错误的是（　　）。

A.注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的相关工作，除非法律法规另有规定

B.注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及服务机构注册会计师的相关工作，除非法律法规另有规定

C.注册会计师对集团财务报表出具的审计报告不应提及组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定

D.如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，注册会计师不应在无保留意见审计报告中提及前任注册会计师的相关工作，除非法律法规另有规定

[答案]D

[点评]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。当注册会计师决定提及时，应当在审计报告的其他事项段中说明：（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。

**多项选择题【模拟题】**

下列有关注册会计师对比较信息的审计的说法中，错误的有（　　）。

A.在对应数据的情形下，注册会计师要求管理层仅就本期财务报表提供书面声明

B.在比较财务报表的情形下，注册会计师可以对各期财务报表发表不同的审计意见

C.上期导致保留意见的事项仍未解决，但对本期数据的影响不重大，注册会计师应当对本期财务报表发表无保留意见

D.上期财务报表存在的错报尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但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其他事项段描述这一情况

[答案]CD

[点评]选项C中，如果以前针对上期财务报表发表了非无保留意见，且导致非无保留意见的事项**尚未解决**，该尚未解决的事项可能与本期数据**无关**。尽管如此，由于尚未解决的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，需要对本期财务报表发表保留意见、无法表示意见或否定意见。选项D中，上期财务报表存在的错报尚未更正，并且没有重新出具审计报告，但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**描述这一情况。

**脉络和复习**

