

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——中注协发布《审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》

【2021 年第 014 期（总第 383 期） - 2021 年 2 月 7 日】

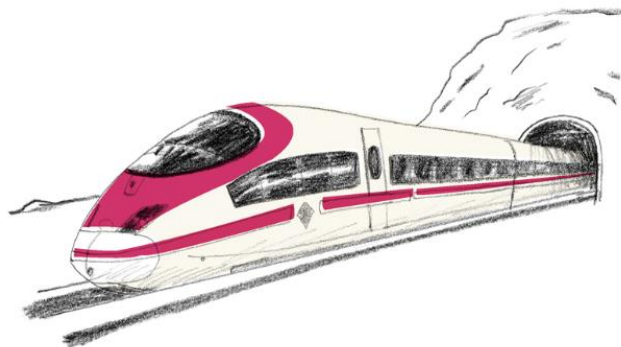




中注协发布《审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》

2021 年 2 月 2 日，中注协发布《审计准则问题解答第 16 号——审计报告中的非无保留意见》，旨在为注册会计师更好地运用审计准则，解决实施中可能遇到的实务问题提供指导。

注册会计师对财务报表整体发表的审计意见是审计报告的核心。在有必要发表非无保留意见的情况下，注册会计师发表恰当类型的非无保留意见，有助于报表使用者准确解读被审计单位财务信息存在或可能存在的重大错报，降低其对被审计单位财务信息的信赖程度，从而作出理性的经济



决策。审计报告中的非无保留意见类型包括保留意见、否定意见和无法表示意见。实务中，是否发表非无保留意见，以及发表何种类型的非无保留意见，需要注册会计师根据被审计单位和审计业务的具体情况作出职业判断。保持审计意见类型判断标准的一致性，同时在审计报告中提供更为相关的信息以更好体现审计报告的价值，对提高财务信息有用性、保护投资者利益和维护资本市场稳定有序运行十分重要。

注册会计师应当结合被审计单位和审计业务的具体情况，发表恰当类型的非无保留意见。问题解答根据审计准则制定，为注册会计师正确理解审计准则及应用指南、解决实务问题提供细化指导和提示。在执行审计业务时，注册会计师应当将审计准则、应用指南与问题解答一并掌握和执行。

相关内容如下：

一、如何确定恰当的非无保留意见类型？

注册会计师在确定恰当的非无保留意见类型时，需要考虑下列因素：

1. 导致非无保留意见的事项的性质，是财务报表存在重大错报，或是在无法获取充分、适当的审计证据的情况下财务报表可能存在重大错报；
2. 注册会计师就导致非无保留意见的事项对财务报表产生或可能产生的影响的广泛性作出的判断。



上述两个因素对非无保留意见类型的影响列示如下：

导致发表非无保留意见的事项的性质	相关事项的错报或未发现的错报（如存在）对财务报表产生或可能产生的影响是否具有广泛性	
	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（已对相关事项获取充分、适当的审计证据）	保留意见	否定意见
无法对相关事项获取充分、适当的审计证据（不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论）	保留意见	无法表示意见

致同提示

导致发表非无保留意见的事项单独或汇总起来对财务报表的影响或可能产生的影响一定是重大的。在这个前提下应当发表保留意见，还是否定意见或无法表示意见，取决于导致非无保留意见的事项（即财务报表存在重大错报；或无法获取充分、适当的审计证据，财务报表可能存在重大错报）对财务报表整体产生的影响或可能产生的影响是否具有广泛性：如果不具有广泛性，应当发表保留意见；如果具有广泛性，则应当发表否定意见或无法表示意见。

针对上述应当发表否定意见或无法表示意见的情形，是发表否定意见，还是无法表示意见，取决于是否已对导致非无保留意见的事项获取充分、适当的审计证据，并就财务报表是否存在重大错报得出结论：如果已获取充分、适当的审计证据，应当发表否定意见；如果无法获取充分、适当的审计证据，应当发表无法表示意见。

此外，在极少数情况下，可能存在多个不确定事项。尽管对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表整体形成审计意见。以及，当存在多项对财务报表整体具有重要影响的与持续经营相关的重大不确定性时，在极少数情况下，注册会计师可能认为发表无法表示意见是适当的，而非在审计报告中增加“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分。



二、如何区分财务报表存在重大错报和无法获取充分、适当的审计证据两种情形？

在导致非无保留意见的事项中，财务报表存在重大错报和注册会计师无法获取充分、适当的审计证据两种情形的性质明显不同，对财务报表使用者经济决策的影响也可能不同。

在就被审计单位管理层对存在不确定性的事项的会计处理或披露发表非无保留意见时，需要区分导致非无保留意见的事项的性质究竟是属于“存在重大错报”还是“无法获取充分、适当的审计证据”，有时所涉及的判断可能较为复杂。

致同提示

财务报表中的某些项目涉及的事项的未来结果可能存在不确定性，并且在执行审计时可能还不能获得有关这些事项未来最终结果的结论性证据。在这种情况下，管理层负责按照适用的财务报告编制基础的规定对当前状况进行分析，估计相关事项未来进展对财务报表的影响并进行确认和计量，或由于在某些极端罕见的情况下无法作出合理估计而在财务报表中作出必要披露。这些存在不确定性的事项可能包括应收款项的坏账准备、存货跌价准备、商誉（及其他长期资产）的减值准备、递延所得税资产的确认、产品质量保证准备金、提供担保的连带偿还责任、尚未判决生效的诉讼或仲裁等。

在审计中需要评估所获取的审计证据是否足以支持管理层对相关事项的判断及其处理。缺乏与这些事项的最终结果相关的信息**并不必然**导致无法获取与管理层判断相关的审计证据。也就是，**存在不确定性并不必然导致审计范围受到限制**。当存在不确定性的情况下，管理层应当合理利用财务报表编制时已经存在且能够取得的可靠信息，依据适用的财务报告编制基础的规定作出估计和判断，注册会计师应在获取充分、适当的审计证据的基础上评价管理层估计和判断的合理性，不应回避作出实质性判断。

注册会计师对审计证据充分性和适当性的判断是以审计当时实际可获得或应当可获得的证据为基础的。在考虑了截至审计报告日的状况和可获得的证据之后，如果认为有充分证据支持管理层对存在不确定性的事项性质的认定及其在财务报表中的相关列报，应当发表无保留意见。如果无法就管理层对某一存在不确定性的事项性质的认定及其在财务报表中的相关列报获取充分、适当的审计证据，应当发表保留意见或无法表示意见。如果客观上存在或曾经存在与不确定性事项有关的充分证据，但由于管理层没有恰当保存相关记录或管理层不予配合而未能及时获得这些证据，发表保留意见或无法表示意见是适当的。

注册会计师应当恰当区分审计范围受到限制因而就相关事项无法获取充分、适当的审计证据的情形，以及由于不符合财务报告编制基础中与不确定事项的确认、计量和列报相关的规定而导致相关事项存在重大错报（包括未充分披露不确定事项，对会计政策的运用不恰当，或作



出不恰当的会计估计)的情形。如果属于后者,应当发表保留意见或否定意见。

三、如何判断错报对财务报表的影响或未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响是否重大以及是否具有广泛性?

(一)影响的重大性

注册会计师需要从定量和定性两个方面考虑错报对财务报表的影响或未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响是否重大。**定量**的标准通常是确定的财务报表整体的重要性或特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平(如适用)。**定性**考虑错报是否重大时,需要运用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。

致同提示

定量的标准。例如,对于以营利为目的且并非微利或微亏的企业可能将财务报表整体的重要性设定为经常性业务税前利润的 5%。

定性的考虑。例如,错报是否影响被审计单位实现盈利预期或达到监管要求,错报是否影响被审计单位的盈亏状况,错报是否是由于舞弊导致的。对于 IPO 企业,可能需要考虑错报是否影响报告各期的业绩波动趋势。对于报告期存在业绩承诺的企业,还需要考虑错报是否会影业绩承诺的完成情况等。

《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的**重要性**》及其应用指南、《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》及其应用指南,以及《中国注册会计师审计准则问题解答第 8 号——**重要性及评价错报**》作出了相关规定和指引。

(二)影响的广泛性

根据《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》第五条的定义,对财务报表的影响具有广泛性的情形包括三个方面:

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。

致同提示



对“财务报表的影响具有广泛性的情形”的举例：

1. 不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响。

如果发现了一项重大错报（例如应收账款坏账准备的计提不充分），该重大错报所影响的财务报表项目数量有限（应收账款和信用减值损失），且这些项目并不是财务报表的主要组成部分，通常认为该错报对财务报表的影响不具有广泛性。

如果发现了多项重大错报（例如商誉、固定资产、存货和应收账款的减值准备计提均不充分），这些重大错报影响多个财务报表项目（商誉、固定资产、存货、应收账款、营业成本、信用减值损失、资产减值损失等），通常认为这些重大错报对财务报表的影响具有广泛性。

如果无法对被审计单位某一重要联营企业的财务信息执行必要的审计工作，因而无法就被审计单位采用权益法确认的投资收益获取充分、适当的审计证据，相关长期股权投资和投资收益不构成财务报表的主要组成部分。由于该联营企业可能存在的错报仅影响被审计单位财务报表的个别项目，且相关财务报表项目并未构成财务报表的主要组成部分，注册会计师可能认为该事项对被审计单位财务报表可能产生的影响重大但不具有广泛性。

如果注册会计师无法对被审计单位某一重要子公司的财务信息执行审计工作，因而无法就被审计单位合并财务报表中与该子公司有关的项目获取充分、适当的审计证据，由于该子公司可能存在的错报影响被审计单位合并财务报表的大多数项目，通常认为该事项对被审计单位合并财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

注册会计师新承接的某生产制造业审计客户与存货相关的会计记录和物流记录不完整、不准确，因此无法就期末和期初存货余额以及当期的存货增减变动情况获取充分、适当的审计证据。由于存货对利润表的营业收入、营业成本、资产减值损失、所得税费用等项目以及资产负债表的应收账款、应付账款、应交税费等项目均有重大影响，该事项导致注册会计师对这些相关项目也无法获取充分、适当的审计证据，对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

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。

按照实务中的一般规律，金融企业的贷款、信用减值损失、利息净收入等通常认为是财务报表的组成部分；而对于非金融企业，营业收入、营业成本、存货等通常认为是财务报表的组成部分。

具体情形下判断财务报表的主要组成部分，还需要结合企业的生产经营特点和报告期的情况综合考虑。

某被审计单位处于筹建期，其年末账面资产余额的 80%为在建工程。注册会计师无法就年末在建工程余额获取充分、适当的审计证据。由于在建工程构成财务报表的主要组成部分，注册会计师认为上述事项对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性。

某上市公司的控股股东违规占用上市公司资金，且上市公司违规为控股股东的借款提供担保，截至资产负债表日，上述违规占用资金和违规担保余额合计为上市公司年末净资产余额的



数倍。控股股东财务状况持续恶化，偿债能力严重不足，其由上市公司提供担保的借款均已进入诉讼程序。注册会计师认为上市公司未就与被占用资金相关的应收款项计提减值准备、未就与违规担保相关的偿付义务计提预计负债构成重大错报。在这种情况下，尽管涉及的财务报表项目较为有限，但金额特别重大，因此，可以认为与控股股东资金占用和违规担保相关的交易和余额构成财务报表的主要组成部分，该事项的影响重大且具有广泛性。

某被审计单位对某一项金额特别重大的资产（占年末总资产余额的比例超过 60%）计提了大额减值准备，与该项资产相关的资产减值损失是导致被审计单位当年出现重大亏损的主要原因。注册会计师无法实施审计程序就该项资产的实际性质和减值准备的合理性获取充分、适当的审计证据。在这种情况下，虽然涉及的财务报表项目较为有限，但对资产负债表和利润表而言金额均特别重大，可以认为构成了财务报表的主要组成部分，该事项的影响重大且具有广泛性。

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。

例如，《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》第二十二规定，如果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未作出充分披露，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，恰当发表保留意见或否定意见。针对这种情况，《〈中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营〉应用指南》附录参考格式 2 和参考格式 3 分别列示了保留意见审计报告和否定意见审计报告的参考格式。

四、如何考虑导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项对本期财务报表及审计意见的影响？

首先需要判断导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项是否已经解决。在作出判断时，注册会计师不仅要考虑相关事项对本期财务报表的资产负债表余额的影响，也要考虑相关事项对本期利润表、现金流量表以及股东（所有者）权益变动表的影响，以及对本期数据和对应数据的可比性的影响。如果事项已解决，注册会计师可以对本期财务报表发表无保留意见。

致同提示

对于上期财务报表存在重大错报的情形，如果上期财务报表中的错报已经得到更正，通常视为已经解决；对于上期财务报表审计范围受限的情形，如果原来的审计范围受限情形已消除，注册会计师能够就上期财务报表获取充分、适当的审计证据，通常视为已经解决。

如果事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

1. 对上期财务报表发表了否定意见或无法表示意见，且事项仍未解决。



致同提示

如果导致对上期财务报表发表否定意见或无法表示意见的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大且具有广泛性，注册会计师应当对本期财务报表发表否定意见或无法表示意见；

如果导致对上期财务报表发表否定意见或无法表示意见的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响仍然重大，但影响程度降低或影响范围缩小，不再具有广泛性，则注册会计师应当对本期财务报表发表保留意见。

2. 对上期财务报表发表了保留意见，且事项仍未解决，注册会计师应当对本期财务报表发表非无保留意见。

致同提示

例如：

由于上期财务报表中的应收账款、存货、营业收入、营业成本等多个项目存在重大错报，注册会计师对被审计单位上期财务报表发表了否定意见。被审计单位管理层就上期财务报表中存在的重大错报调整了本期财务报表的对应数据，并在财务报表附注中作出了充分披露，注册会计师对本期数据和更正后的对应数据均获取了充分、适当的审计证据，认为不存在重大错报，应当对本期财务报表发表无保留意见；同时，还应在审计报告正文增加强调事项段，并提及详细描述前期差错更正事项的相关披露在财务报表中的位置。

由于被审计单位在上期末对金额重大的商誉和固定资产实施减值测试，注册会计师无法就商誉和固定资产是否存在减值以及可能需要计提的减值准备获取充分、适当的审计证据，因此对上期财务报表发表了保留意见。被审计单位管理层在本期期末实施了商誉和固定资产减值测试并计提了大额减值准备，确认了资产减值损失。注册会计师执行审计工作后认可了本期期末的减值准备金额，但认为一部分资产减值损失应当在上期财务报表中确认，相关金额对本期财务报表的本期数据和对应数据均有重大影响。在这种情况下，导致对上期财务报表发表保留意见的事项并未解决，相关错报对本期财务报表的影响重大但不具有广泛性，注册会计师应当对本期财务报表发表保留意见。

五、如果除了导致无法表示意见或否定意见的事项之外，还存在导致发表保留意见的其他事项，注册会计师应当如何在审计报告中予以反映？

无法表示意见或否定意见是比保留意见更严重的非无保留意见类型，注册会计师不能以保留意见替代本应发表的无法表示意见或否定意见。

在执行审计的过程中，即使已发现的重大错报具有广泛性，足以导致发表否定意见，



注册会计师仍然需要对其余不涉及上述重大错报的财务报表项目按照审计准则的规定执行并完成审计工作；即使审计范围受到限制可能产生的影响足以导致发表无法表示意见，除非属于在可行时解除业务约定的情形，注册会计师仍然需要对审计范围没有受到限制的方面按照审计准则的规定执行并完成审计工作。

致同提示

《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》第二十二规定，即使发表了否定意见或无法表示意见，注册会计师也应当在“形成审计意见的基础”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。

六、如果对被审计单位财务报表整体发表非无保留意见，注册会计师如何在审计报告的“形成保留意见/无法表示意见/否定意见的基础”部分说明相关情况？

《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》就非无保留意见审计报告的格式和内容作出了规定。《〈中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见〉应用指南》附录就三种非无保留意见类型分别提供了审计报告示例。

致同提示

就“形成非无保留意见的基础”部分的整体结构而言，注册会计师可以考虑采取以下方式提高这部分内容的可理解性：

1. 如果非无保留意见涉及多个事项，可以以简要概括方式对每一事项分别增加一个小标题，这有助于使用者更直观地了解相关事项影响到的财务报表具体领域及判断相关事项对财务报表整体的影响程度。
2. 如果非无保留意见涉及的事项在财务报表附注中有相关披露内容，索引至相关财务报表附注有助于使用者了解这些事项的具体情况。

就“形成非无保留意见的基础”部分中单个事项的描述而言，注册会计师需要从对使用者决策有用性角度考虑如何恰当体现相关描述的恰当性和可理解性。

对于由于存在重大错报导致非无保留意见的情形，审计准则对“形成非无保留意见的基础”部分的描述有较为具体的要求（参见《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》第十八条、第十九条和第二十条）。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号-非无保留意见（正式稿）

附件 2：中国证监会《2019 年度证券审计市场分析报告》

附件 3：中注协《上市公司 2019 年年报审计情况分析报告》