## 审计报告

## 什么是审计报告？有什么作用？

上市公司的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，对上市公司财务报表发表审计意见的书面文件。

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。

（1）鉴证作用。注册会计师签发的审计报告，是以超然独立的第三者身份，对上市公司财务报表的合法性、公允性发表意见。该意见具有鉴证作用，得到了政府、投资者和社会各界的普遍认可。上市公司的股东以及潜在的投资者主要依据注册会计师的审计报告来判断上市公司的财务报表是否公允地反映了财务状况和经营成果，以进行投资决策等。

（2）保护作用。注册会计师对上市公司的财务报表出具不同类型审计意见的审计报告，可以提高或降低财务报表信息使用者对财务报表的依赖程度，能够在一定程度上对上市公司的债权人和股东的权益及其他利害关系人的利益起到保护作用。在进行投资之前，投资者必须要查阅上市公司的财务报表和注册会计师的审计报告，更好地了解上市公司的经营情况和财务状况。

（3）证明作用。审计报告是对注册会计师审计工作完成情况及其结果所做的总结，它可以表明审计工作的质量并明确注册会计师的审计责任。因此，审计报告可以对审计工作质量和注册会计师的审计责任起证明作用。例如，是否以审计工作底稿为依据发表审计意见，发表的审计意见是否与上市公司的实际情况相一致，审计工作的质量是否符合要求。

## 审计报告的主要内容是什么？

根据《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定，我国审计报告的基本内容应当包括以下十项要素：

（一）标题

审计报告应当具有标题，统一规范为“审计报告”。

（二）收件人

审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，一般是指审计业务的委托人。实务中，审计报告的致送对象通常为上市公司的全体股东或董事会。

（三）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：（1）指出上市公司的名称；（2）说明财务报表已经审计；（3）指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称；（4）提及财务报表附注；（5） 指明构成整套财务报表的每一财务报表的日期和涵盖的期间。

根据企业会计准则规定，在通用目的编制基础中，整套财务报表的每一财务报表的名称分别为资产负债表、利润表、所有者（股东）权益变动表和现金流量表。此外，由于附注是财务报表不可或缺的重要组成部分，因此，也应提及财务报表附注。财务报表有反映时点的，有反映期间的，注册会计师应在审计意见段中指明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。财务报表审计的目标是，注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见:（1）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；（2）财务报表是否在所有重大方面公允反映了上市公司的财务状况、经营成果和现金流量。因此，当注册会计师完成审计工作，获取了充分、适当的审计证据后，应当就上述内容对财务报表发表审计意见。

（四）形成审计意见的基础

“形成审计意见的基础”的部分主要提供了关于审计意见的重要背景，紧接在审计意见部分之后，包括下列内容：

（1）说明注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作；

（2）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；

（3）声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求保持了独立性，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。

（4）说明注册会计师是否相信获取的审计证据是充分、恰当的，为发表审计意见提供了基础。

（五）管理层对财务报表的责任

管理层按照适用的财务报告编制基础的规定编制财务报表以及恰当评估和使用持续经营假设是管理层的责任。管理层对财务报表的责任部分应当提及这些责任，因为这有助于向财务报表使用者解释执行审计工作的前提。管理层对财务报表的责任具体包括下列方面：

（1）按照适用的财务报告编制基础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；

（2）评估上市公司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。

在审计报告中指明管理层的责任，有利于区分管理层和注册会计师的责任，降低财务报表使用者误解注册会计师责任的可能性。

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

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。这与管理层编制财务报表的责任相区分。注册会计师的责任部分应当说明注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑，执行以下工作：

（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，设计和实施审计程序以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。

（2）了解与审计相关的内部控制，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；

（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；

（6）就集团业务活动执行审计，并发表审计意见（如适用）；

（7）与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷；

（8）对于上市公司财务报表审计，指出注册会计师就已遵守与独立性相关的职业道德要求向治理层提供声明；

（9）对于上市公司财务报表审计，与治理层沟通的关键审计事项，说明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。

理解注册会计师的责任段内容时，应当注意以下几点：

第一，向财务报表使用者说明，注册会计师应当计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。不存在重大错报，是指注册会计师认为已审计的财务报表不存在影响财务报表使用者决策的错报。合理保证是指注册会计师通过不断修正的、系统的执业过程，获取充分、适当的审计证据，对财务报表整体发表审计意见，提供的是一种高水平但非百分之百的保证。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。

第二，注册会计师执行审计工作的主要过程，包括运用职业判断实施风险评估程序、控制测试（必要时或决定测试时）以及实质性程序。注册会计师的审计是建立在风险导向审计基础上的。在进行风险评估时，注册会计师考虑与财务报表编制相关的内部控制，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。

第三，注册会计师通过实施审计工作，获取了充分、适当的审计证据，具备了发表审计意见的基础。

第四，根据获取的审计证据，注册会计师就可能导致对上市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。如果注册会计师得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求注册会计师在审计报告中提请报表使用者关注财务报表中的相关披露；如果披露不充分，注册会计师应当发表非无保留意见。注册会计师的结论基于截至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上市公司不能持续经营。

（七）按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）

在某些情况下，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。这些责任是注册会计师按照审计准则对财务报表出具审计报告的责任的补充。例如，如果注册会计师在财务报表审计中注意到某些事项，可能被要求对这些事项予以报告。此外，注册会计师可能被要求实施额外规定的程序并予以报告，或对特定事项（如会计账簿和记录的恰当性）发表意见。

（八）注册会计师的签名和盖章

（九）会计师事务所的名称、地址及盖章

（十）报告日期

审计报告应当注明报告日期。审计报告的日期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。

审计报告的日期非常重要。注册会计师对不同时段的资产负债表日后事项有着不同的责任，而审计报告的日期是划分时段的关键时点。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。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。在审计报告日期晚于管理层签署已审计财务报表日期时，注册会计师应当获取自管理层声明书日到审计报告日期之间的进一步审计证据，如补充的管理层声明书。

除上述十项基本要素外，在适用的情况下，注册会计师还应当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、上市公司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。其中，关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。在审计报告中沟通关键审计事项，可以提高已执行审计工作的透明度，从而提高审计报告的决策相关性和有用性。同时，关键审计事项为财务报表使用者提供额外的信息，以帮助其了解上市公司审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域，以及注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

## 审计报告的类型有哪些？

根据注册会计师的审计结论及所发表的审计意见，可将审计报告分为以下四种：无保留意见审计报告（其中又包括标准无保留意见和带有解释性说明的无保留意见）、保留意见审计报告、否定意见审计报告、无法表示意见审计报告。同时，后三者保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告，又统称为非无保留意见审计报告。

此外，除标准无保留意见的审计报告外，带事项段的无保留意见的审计报告、保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告，均被称为非标准审计意见的审计报告（简称非标意见）。

## 什么是无保留意见审计报告，能说明什么问题？

如果认为财务报表符合下列所有条件，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告：（1）财务报表已经按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制，在所有重大方面公允反映了公司的财务状况、经营成果和现金流量；（2）注册会计师已经按照审计准则的规定计划和实施审计工作，在审计过程中未受到限制。

当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师应当以“我们认为”作为意见段的开头，并使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语。

无保留意见的审计报告意味着，注册会计师通过实施审计工作，认为上市公司财务报表的编制符合合法性和公允性的要求，合理保证财务报表不存在重大错报。

无保留意见的审计报告的意见段举例如下：

“一、审计意见

我们认为，后附的ABC公司财务报表已经按照中华人民共和国财政部颁布的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。”

无保留意见意味着注册会计师认为财务报表的反映是公允的，能满足非特定多数的利害关系人的共同需要，并对发表的意见负责。无保留意见也是委托人最希望获得的审计意见，表明上市公司的内部控制制度较为完善，可以使审计报告的使用者对公司的财务状况、经营成果和现金流量具有较高的信赖。

但注册会计师发表的是自己的判断或意见，不能对财务报表的合法性、公允性和做出绝对保证，以避免财务报表使用人产生误解，同时也可明确注册会计师仅仅承担审计责任，而并不减除上市公司对财务报表承担会计责任。

此外，无保留意见审计报告还包括两种：标准无保留意见和带有解释性说明的无保留意见（如带有强调事项段、其他信息段或持续经营重大不确定性段）两种。当注册会计师出具的无保留意见的审计报告不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语时，该报告称为标准无保留意见审计报告。标准无保留意见审计报告包含的审计报告要素齐全，属于无保留意见，且不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语，否则，不能称为标准无保留意见审计报告。

## 什么是无保留带强调事项段审计报告，能说明什么问题？

审计报告的强调事项段是指审计报告中含有一个段落，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。

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。

从审计理论上来说，注册会计师应在审计意见段发表明确的审计意见，并在形成审计意见的基础段增加说明，用来说明发表保留意见、否定意见和无法表示意见的理由。而额外增加强调事项段，只是增加审计报告的信息含量，提高审计报告的有用性，不影响发表的审计意见。如果以强调事项段代替发表审计意见，就会导致审计报告类型出现混乱。

## 注册会计师在哪些情形下会对审计报告增加强调事项段？在哪些情形下会对审计报告增加持续经营能力事项段？

（一）审计报告增加强调事项段

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是不可接受的，但其是基于法律法规作出的规定；

（2）提醒财务报表使用者关注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。

（4）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：

* 异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
* 在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项；
* 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；
* 存在已经或持续对财务状况产生重大影响的特大灾难；

由于增加强调事项段是为了提醒财务报表使用者关注某些事项，并不影响注册会计师的审计意见，为了使财务报表使用者明确这一点，注册会计师应当在强调事项段中指明.该段内容仅用于提醒财务报表使用者关注，并不影响已发表的审计意见。

（二）对持续经营能力产生重大疑虑

注册会计师在评估上市公司持续经营假设时通常会考虑两种情形：一是持续经营假设是否恰当；二是是否存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的相关事项。

如果认为上市公司在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但可能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，注册会计师应当考虑：

（1）财务报表是否已充分披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况提出的应对计划；

（2）财务报表是否已清楚披露可能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，并由此导致上市公司可能无法在正常的经营过程中变现资产和清偿债务。

如果财务报表已按照持续经营假设编制，但注册会计师认为财务报表运用持续经营假设是不恰当的，应当发表否定意见；如果运用持续经营假设是恰当的，但存在重大不确定性，注册会计师应区分财务报表对重大不确定性是否作出充分披露，如是则应当发表无保留意见，并在审计报告中增加与持续经营相关的重大不确定性的段落，否则应当发表保留意见或否定意见。

## 什么是保留意见审计报告，其如何分析？

审计准则规定，当存在下列情形之一时，注册会计师应当发表保留意见：

(一)在获取充分、适当的审计证据后，注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大，但不具有广泛性；

(二)注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性。

当由于财务报表存在重大错报而发表保留意见时，注册会计师应当在审计意见部分说明：注册会计师认为，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适用的财务报告编制基础的规定编制，公允反映了[……]。当由于无法获取充分、适当的审计证据而导致发表保留意见时，注册会计师应当在审计意见部分使用“除……可能产生的影响外”等措辞。

应当指出的是，只有当注册会计师认为财务报表就其整体而言是公允的，但还存在对财务报表产生重大影响的情形，才能出具保留意见的审计报告。如果注册会计师认为所报告的情形对财务报表产生的影响极为严重，则应出具否定意见的审计报告或无法表示意见的审计报告。

如果会计政策的选用、会计估计的作出或财务报表的披露不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，注册会计师在判断其影响是否重大时，应当考虑该影响所涉及的金额或性质并与确定的重要性水平进行比较。

注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的审计报告，取决于无法实施的审计程序对形成审计意见的重要性。注册会计师在判断重要性时，应当考虑有关事项潜在影响的性质和范围以及在财务报表中的重要程度。当注册会计师因审计范围受到限制而出具保留意见的审计报告时，意见段的措辞应当表明保留意见是针对审计范围对财务报表可能产生的影响而不是针对审计范围限制本身。

## 如何分析否定意见审计报告？

审计准则规定，在获取充分、适当的审计证据后，如果认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表否定意见。

当发表否定意见时，注册会计师应当在审计意见部分说明：注册会计师认为，由于形成否定意见的基础部分所述事项的重要性，后附的财务报表没有在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制，未能公允反映[……]。

应当指出的是，只有当注册会计师认为财务报表存在重大错报会误导使用者，以至于财务报表的编制不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，未能从整体上公允反映上市公司的财务状况、经营成果和现金流量，注册会计师才出具否定意见的审计报告。

## 什么是无法表示意见审计报告，其如何分析？

审计准则规定，如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表无法表示意见。在极少数情况下，可能存在多个不确定事项。尽管注册会计师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形成审计意见。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见。

当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时，注册会计师应当：(一)说明注册会计师不对后附的财务报表发表审计意见;(二)说明由于形成无法表示意见的基础部分所述事项的重要性，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为对财务报表发表审计意见的基础;(三)修改《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十五条第(二)项中规定的财务报表已经审计的说明，改为注册会计师接受委托审计财务报表。

应当指出的是，只有当审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以至于无法确定财务报表的合法性与公允性时，注册会计师才应当出具无法表示意见的审计报告。无法表示意见不同于否定意见，它通常仅仅适用于注册会计师不能获取充分、适当的审计证据。如果注册会计师发表否定意见，必须获得充分、适当的审计证据。无论是无法表示意见还是否定意见，都只有在非常严重的情形下采用。

## 审计意见对上市公司退市的影响？

审计意见作为反映公司财务可信度、揭示财务风险的第三方独立意见，与公司的上市地位直接相关。根据上市规则中财务类强制退市的相关规定，公司最近一个会计年度的财务会计报告被出具无法表示意见或者否定意见的审计报告，公司股票将被实施退市风险警示；公司因财务类退市指标被实施退市风险警示后，最近一个会计年度的财务会计报告被出具保留意见、无法表示意见或者否定意见的审计报告，公司股票将被终止上市。