

中国注册会计师审计准则问题解答第 16 号 ——审计报告中的非无保留意见

(征求意见稿)

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可比性，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。

本问题解答旨在帮助注册会计师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。

一、注册会计师如何确定恰当的非无保留意见类型？

答：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，还是在无法获取充分、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

首先，导致注册会计师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，注册会计师应当发表保留意见，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；或注册会计师无法获取充分、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，注册会计师应当发表保留意见；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，注册会计师发表否定意见，还是无法表示意见，取决于注册会计师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：如果已获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表否定意见；如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表无法表示意见。

其次，《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》第十一条规定了注册会计师应当发表无法表示意见的一种特殊情形，即在极少数情况下，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整体形成审计意见。同时，《<中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营>应用指南》第 33 段指出，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、注册会计师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？

答：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。注册会计师需要恰当

区分这两种情形，以发表恰当的非无保留意见。

在对财务报表的某些方面（例如存在不确定性的事项）执行审计时，注册会计师可能由于难以判断被审计单位管理层的会计处理或披露是否恰当而发表非无保留意见，而对导致非无保留意见的事项的性质是属于“存在重大错报”还是“无法获取充分、适当的审计证据”，所涉及的判断有时可能较为复杂。

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，并且注册会计师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包括应收款项的坏账准备、存货的可变现净值、产品质量保证准备金、提供担保的连带偿还责任等。注册会计师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注册会计师无法获取与管理层判断相关的审计证据。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，如果注册会计师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，注册会计师应当发表无保留意见。如果注册会计师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，注册会计师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，但注册会计师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。如果注册会计师认为是属于后者，应当发表保留意见或否定意见。以下是一些举例：

例 1：被审计单位的法定代表人违规以被审计单位名义为一些关联公司和外部单位提供了大量担保，导致被审计单位因多个债务人逾期未还款而被起诉。由于该法定代表人已失联，被审计单位管理层无法确定是否还存在其他未知的违规担保事项，注册会计师也因此无法就或有事项和关联方交易披露的完整性获取充分、适当的审计证据，在这种情况下，根据该事项对财务报表可能产生的影响，发表保留意见或无法表示意见可能是适当的。

例 2：被审计单位由于关联方交易的转移定价问题受到税务机关的稽查，管理层没有计提可能需要补缴的税款。注册会计师在税务专家的协助下评估了补缴税款的可能性，并对可能需要补缴的税款作出了区间估计，据此提出了审计调整。被审计单位管理层以税务稽查结果存在重大不确定性、无法可靠估计为由拒绝接受调整建议。截至审计报告日，税务机关尚未就稽查结果提供明确信息。在这种情况下，如果注册会计师根据所获得的信息和基于这些信息所作的合理判断已经足以认定财务报表存在重大错报，发表保留意见或否定意见可能是适当的。

三、注册会计师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？

答：注册会计师对相关事项的影响的重大性和广泛性的判断均会影响审计意见的类型。

（一）影响的重要性

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。定量的标准通常是注册会计师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）。例如，对于以营利为目的且并非微利或微亏的企业，注册会计师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%。定性考虑错报是否重大时，注册会计师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。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。《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。下面分别探讨这三种情况。

1.不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响。

(1) 重大错报的影响。

如果注册会计师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, 应收账款余额占被审计单位年末总资产的 20%), 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。

如果注册会计师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。

(2) 在无法获取充分、适当的审计证据时, 未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响。

如果注册会计师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和母公司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。

又如，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，注册会计师无法就期末和期初存货余额获取充分、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。

以下通过三个例子予以说明：

例 1：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。注册会计师执行审计时发现：在建工程的实际支出金额远远超过董事会批准的预算金额；多笔金额重大的工程款支付未经适当审批；多笔金额重大的工程款支付对象并非工程签约方并且是疑似关联方。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。

例 2：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。注册会计师无法就上市公司被占用资金的可收回性以及违规担保相关预计负债余额的完整性获取充分、适当的审计证据。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。

例 3：某被审计单位对某一项特别重大的资产（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。注册会计师对该项资产的性质和减值准备的合理性均无法获取充分、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。

在参考格式 2 中，被审计单位的财务报表附注披露了融资协议的规模、到期日和总安排，但未披露其影响以及再融资的可获得性，也未将该情况界定为重大不确定性，即财务报表包含了与重大不确定性相关的部分披露但披露不充分，注册会计师认为该事项构成重大错报但不具有广泛性，因此发表保留意见。

在参考格式 3 中，被审计单位的财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露（即完全未披露）。注册会计师认为该漏报对财务报表的影响重大且具有广泛性，因此发表否定意见。

四、注册会计师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？

答：注册会计师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。

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。在评价仍未解决的事项对本期财务报表的影响或可能产生的影响，以及应当发表何种类型的非无保留意见时，注册会计师可以参照本问题解答问题一、问题二和问题三中的相关解答。

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。

(1) 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；

(2) 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。

以下举例说明注册会计师如何考虑导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项是否已解决，以及在未解决的情况下如何评价其对本期财务报表及审计意见的影响。

例 1：注册会计师由于无法对被审计单位的某一重要子公司执行审计工作而对被审计单位上一年度合并财务报表发表了无法表示意见。本年度审计中注册会计师仍然无法对该子公司执行审计工作。

场景 (1)：被审计单位在本年 12 月出售了其持有的该子公司全部股权。在这种情况下，尽管该子公司在被审计单位本年度的合并资产负债表中已出表，但合并利润表、合并现金流量表以及合并股东(所有者)权益变动表中仍然包括该子公司被处置前的经营业绩和现金流量，对被审计单位的合并财务报表仍有重大且广泛的影响。此外，该子公司于股权处置日的净资产直接影响被审计单位就股权处置交易确认的损益。因此，导致对上期合并财务报表发表无法表示意见的事项并未解决，对本期合并财务报表的影响重大且具有广泛性，注册会

计师应当对本期合并财务报表发表无法表示意见。

场景(2):被审计单位在本年1月1日出售了其持有的该子公司全部股权。在这种情况下,无法对该子公司执行审计工作对本期合并财务报表审计的影响主要是注册会计师无法就本期确认的股权处置损益获取充分、适当的审计证据。如果上述股权处置损益金额重大但不构成本期合并财务报表的主要组成部分,注册会计师可能认为导致对上期合并财务报表发表无法表示意见的事项对本期合并财务报表的影响重大但不具有广泛性,因而发表保留意见。

例2: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。

例3: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年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影响重大。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(包括本期数据和对应数据)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、如果同时存在导致无法表示意见或否定意见的事项和导致保留意见的事项，注册会计师应当如何发表审计意见？

答：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。《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。

例如，因管理层未提供完整的相关资料，注册会计师无法就被审计单位的存货、应付账款、营业成本、管理费用和资产减值损失等多个重大的财务报表项目获取充分、适当的审计证据；此外，注册会计师发现被审计单位期末某项金额重大的以公允价值计量的交易性金融资产存在重大错报。在这种情况下，由于前一个事项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。在审计报告的“形成无法表示意见的基础”部分，除了说明导致无法表

示意见的事项外，还应当说明识别出的重大错报。

又如，被审计单位连续多年严重亏损，资不抵债，大量债务违约并涉及诉讼，多个银行账户被冻结，大量资产被查封，主营业务处于停滞状态，管理层制定的各种应对措施是否能够落实均具有重大不确定性，这些不确定事项之间存在相互影响，对财务报表产生累积影响，注册会计师无法判断被审计单位采用持续经营假设编制本期财务报表是否适当，从而无法对财务报表整体形成审计意见。同时，被审计单位没有在财务报表附注中对与持续经营相关的多种重大不确定性作出充分披露，属于与应披露未披露信息相关的重大错报。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见，在“形成无法表示意见的基础”部分，除了说明由于与持续经营相关的多个重大不确定性而无法表示意见外，还要说明财务报表附注未予以充分披露的情况。

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？

答：《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》附录就上述三种非无保留意见类型分别提供了审计报告示例。

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

响财务报表的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)。以下以“因无法获取充分、适当的审计证据,因而对财务报表整体发表保留意见”的情形为例,说明注册会计师在描述相关事项时可能考虑采取的做法:

1.说明审计范围受到限制相关事项影响的财务报表项目、金额及可能存在的特定影响。这有助于使用者将注册会计师发表的保留意见和已审计财务报表的特定要素联系起来。特别是在审计范围受到限制相关事项所影响的金额并非相关财务报表项目的全部金额,或只影响相关财务报表项目的部分相关认定的情况下,对此作出进一步说明可以帮助使用者更准确地了解相关事项的性质,并判断相应的影响程度。

2.在说明无法获取充分、适当的审计证据的原因时,可以简要描述导致审计范围受到限制的具体情形。例如,被审计单位管理层没有提供与某事项相关的详细资料;被审计单位管理层没有就注册会计师提出的某个异常情况提供合理解释及相关证据;因某一客观条件所限,注册会计师无法对被审计单位位于某地的重要实物资产实施检查;由

于某联营企业的控股股东和管理层拒绝配合，注册会计师无法对被审计单位以权益法核算的相关长期股权投资执行必要的审计工作等。上述描述有助于使用者了解注册会计师审计范围受到限制的具体性质，并判断相应影响程度。