

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1511 号
——比较数据》指南
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	1
一、本准则的适用范围.....	1
二、比较数据的含义.....	1
第二章 注册会计师的责任.....	3
一、比较数据的审计目标.....	3
二、针对比较数据实施的审计程序的范围.....	4
三、应当评价的事项.....	5
四、首次接受委托时对比较数据的审计要求.....	7
五、注意到比较数据存在重大错报时的审计要求.....	8
第三章 报 告.....	9
一、报告的总体要求.....	10
二、上期导致非无保留意见的事项仍未解决的处理.....	11
三、上期导致非无保留意见的事项已经解决的处理.....	12
四、注意到上期未提及的重大错报的处理.....	14
第四章 对新任注册会计师的补充要求.....	16
一、新任注册会计师的含义.....	16
二、上期财务报表已经前任注册会计师审计时的报告要求... ..	17
三、上期财务报表未经审计时的报告要求.....	18
四、识别出重大错报时的处理.....	19
附录 1511-1: 未解决事项导致对本期数据发表非无保留意见情形下	

的审计报告.....	20
附录 1511-2: 未解决事项不导致对本期数据发表非无保留意见情形下的审计报告.....	23
附录 1511-3: 上期导致非无保留意见的事项虽已解决但对本期仍很重要情形下的审计报告.....	26
附录 1511-4: 上期财务报表未经更正且比较数据未经恰当重述和充分披露情形下的审计报告.....	29
附录 1511-5: 上期财务报表未经审计情形下的审计报告	32

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1511 号——比较数据》(以下简称本准则)第一章(第一条至第四条),主要说明本准则的制定目的、适用范围和比较数据的含义。

一、本准则的适用范围

本准则第二条指出,本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

在实务中,为了满足某些财务报表使用者对被审计单位财务状况和经营成果概况的了解,被审计单位可能依据已审计的年度财务报表编制一份包含比较信息的简要财务报表。由于简要财务报表往往根据会计准则和会计制度以外的法律法规的规定或惯例以及其他特定要求编制,而本准则适用于注册会计师执行根据适用的会计准则和相关会计制度编制的财务报表审计业务,因此,本准则第四条指出,本准则不涉及与已审计财务报表一同披露的简要财务报表情形。

注册会计师如果接受委托对简要财务报表进行审计,则应遵循《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告》的规定。注册会计师如果考虑含有已审计财务报表的文件中的简要财务报表等其他信息,则应遵循《中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》的规定。

二、比较数据的含义

本准则第三条明确了比较数据的含义,指出本准则所称比较数据,是指作为本期财务报表组成部分的上期对应数和相关披露。比较

数据本身不构成完整的财务报表，应当与本期相关的金额和披露联系起来阅读。准确理解比较数据的含义，需要把握它的几个特征。

（一）比较数据是本期财务报表的组成部分

财务报表除提供本期财务信息之外，还需要提供涉及一个或多个以前期间的比较信息，以帮助财务报表使用者判断被审计单位在一定时期内财务状况和经营成果的变化趋势。

为更好地满足财务报表使用者进行趋势分析的需要，企业会计准则明确规定，当期财务报表至少应当包括所有列报项目上一可比会计期间的比较数据；我国《企业会计制度》规定，资产负债表应填列年初数和期末数，利润表应填列本期实际发生数和上年同期累计实际发生数。这说明，一份完整的财务报表由若干会计期间的财务信息构成，缺少了比较数据，财务报表就失去了完整性。因此，比较数据是本期财务报表的重要组成部分。

（二）比较数据包括上期对应数和相关披露

上期对应数主要是指报表中列示的与本期数对应的上期数，以及在附注中列示的报表项目上期数的明细资料等。相关披露主要是指附注中的文字描述或说明，如财务报表的编制基础，遵循企业会计准则的声明，重要会计政策、会计估计的说明，会计政策、会计估计变更以及差错更正的说明，以及需要披露的关联方关系及其交易等其他重要事项。

需要说明的是，尽管由于财务报表中的本期数据包括报表中列示的本期数及相关披露，为确保财务信息的可比性和一致性，比较数据

也应包括上期对应数及相关披露，但上期对应数及相关披露的详细程度与本期数及相关披露未必一致，两者一致与否主要取决于上期对应数及相关披露与本期数据的关系、信息披露法规的要求以及财务报表使用者的需要等因素。

（三）比较数据应当与本期相关的金额和披露联系起来阅读

本期相关的金额和披露即为本期数据，它和比较数据一起才能构成完整的财务报表。为了确保财务信息具备符合规定的质量特性，财务报表需要同时列示比较数据和本期数据，但比较数据并不构成独立的财务报表。列示比较数据的目的是，为了增加财务报表的信息量，便于财务报表的使用者分析判断被审计单位财务状况和经营成果的变化趋势，因此，比较数据本身并不构成完整的财务报表，应当和本期数据及相关披露联系起来阅读。

第二章 注册会计师的责任

本准则第二章（第五条至第七条），从比较数据的审计目标、针对比较数据实施的审计程序的范围、应当评价的事项、首次接受委托时对比较数据的审计要求以及注意到比较数据存在重大错报时的审计要求等五个方面，对注册会计师的责任进行说明。

一、比较数据的审计目标

本准则第五条第一款明确了比较数据的审计目标，指出注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定比较数据的编制是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

既然比较数据是本期财务报表的组成部分，注册会计师受托对本期财务报表进行审计，就需要对包括比较数据在内的本期财务报表整体承担相应的审计责任。因此，注册会计师需要根据审计准则和职业判断对比较数据实施恰当的审计程序，合理设计审计程序的性质、时间和范围并有效执行，获取充分、适当的审计证据，以合理保证比较数据不存在对本期财务报表产生重大影响的错报，在所有重大方面符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。

二、针对比较数据实施的审计程序的范围

本准则第五条第二款指出，注册会计师针对比较数据实施的审计程序的范围明显小于针对本期数据实施的审计程序的范围，通常限于评价比较数据是否正确列报和适当分类。

按照企业会计准则和相关会计制度的规定，如果本期财务报表中的报表项目名称和内容与上期不一致，应将上期报表项目的名称和数据进行调整，作为本期财务报表中的比较数据。因此，在本期财务报表中，比较数据是否得到正确列报和适当分类是注册会计师审计所必须关注的。但在注册会计师以前已对上期财务报表进行了审计的情况下，由于注册会计师已对上期财务报表实施了必要的审计程序，取得了充分、适当的审计证据，在上期数据结转至本期财务报表后，上期审计所获取的审计证据即可视作有关本期财务报表中比较数据的审计证据，所以，对比较数据实施的审计程序通常限于评价比较数据是否正确列报和适当分类，其范围明显小于针对本期数据实施的审计程序的范围。

三、应当评价的事项

为达到对比较数据的审计目标，获取充分、适当的审计证据，以确定比较数据的编制是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，本准则第五条第三款规定，注册会计师应当实施以下两个方面的审计程序：

1. 评价比较数据采用的会计政策与本期数据采用的会计政策是否一致；如不一致，是否已经作出适当调整和充分披露。

根据企业会计准则的规定，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。因此，注册会计师需要检查比较数据采用的会计政策与本期数据采用的会计政策是否一致。

但企业会计准则并不是绝对不允许企业变更会计政策。当法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策，或者会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息时，企业可以变更会计政策。如果可以计算累积影响数的，还应当采用追溯调整法进行处理，对本期财务报表中列报的比较数据进行调整。

当被审计单位变更会计政策时，注册会计师检查的内容通常包括：（1）会计政策变更是否符合会计准则和会计制度的规定；（2）会计政策变更是否经过被审计单位有权限机构的批准；（3）会计政策变更的会计处理是否恰当，如是否对比较数据进行了适当的调整；（4）会计政策变更，包括会计政策变更的性质、内容和原因，比较数据中受影响的项目名称和调整金额，无法进行追溯调整的事实和原因，是否已充分披露。

2. 评价比较数据与上期财务报表反映的金额和相关披露是否一致；如不一致，是否已经作出适当调整和充分披露。

本期财务报表中的比较数据来源于上期财务报表中的本期数据，因此，有必要将比较数据与上期财务报表反映的金额和相关披露进行核对，以确定两者之间是否一致。

在某些情况下，比较数据与上期财务报表反映的金额和相关披露并不一致，这样的例子包括：

(1) 会计准则和会计制度发生变化，或相关法律法规对信息披露提出了新的要求，导致财务报表格式和内容发生重大改变。

从“两则”、“两制”和行业会计制度的发布，到《股份有限公司会计制度》和《企业会计制度》的先后出台，以及2006年新的企业会计准则体系的建立，均属于会计准则和会计制度的重大变化。这些重大变化使得企业财务报表的格式和内容发生了重大改变，因而使改变发生当年的财务报表中的比较数据需要作适当调整和重新分类。

(2) 企业会计准则要求财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但允许在下列情况下进行变更：

①会计准则要求改变财务报表项目的列报。如《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定，母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数；编制合并利润表时，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

②企业经营业务的性质发生重大变化后，变更财务报表项目的列

报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

财务报表项目的列报发生变更的，应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整，除非对上期比较数据进行调整不切实可行。

（3）当财务报表存在重要的前期差错时，如前期差错累积影响数能够确定，应当采用追溯重述法进行更正，并应在重要的前期差错发现后的财务报表中，调整前期比较数据。

在比较数据与上期财务报表反映的金额和相关披露不一致时，注册会计师检查的内容通常包括：

（1）出现不一致是否是因会计准则和会计制度变化引起，或是否符合法律法规的规定；

（2）金额是否作出适当调整，包括报表项目的重新分类和归集，附注中前期对应数的调整等；

（3）是否已在附注中充分披露对比较数据作出调整的原因和性质，以及比较数据中受影响的项目名称和更正金额；

（4）如果发现对比较数据的调整缺乏合理依据，应当提请管理层对比较数据作出更正，并视更正情况出具恰当意见类型的审计报告。

四、首次接受委托时对比较数据的审计要求

本准则第六条规定，如果上期财务报表由前任注册会计师审计，或未经审计，注册会计师应当评价比较数据是否正确列报和适当分类，并按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定实施审计程序，获取充分、适当的审计

证据。

注册会计师接受委托，对本期财务报表进行审计时，应关注上期财务报表的审计情况，这不外乎三类情形：（1）本期审计属于连续审计，上期财务报表已经连续实施审计的注册会计师审计；（2）上期财务报表已经前任注册会计师审计；（3）上期财务报表未经审计。对第一种情形，注册会计师应当按照本准则第五条的规定，对比较数据实施审计程序。对第二种和第三种情形，注册会计师为了获取充分、适当的审计证据，以确定比较数据的编制是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，应当对比较数据实施以下审计程序：

1. 评价比较数据采用的会计政策与本期采用的会计政策是否一致，以及比较数据与上期财务报表反映的金额和相关披露是否一致；如不一致，是否已经作出适当调整和充分披露。

2. 将比较数据视作期初余额，按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定，实施恰当的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定：期初余额不存在对本期财务报表产生重大影响的错报；上期期末余额已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述。

五、注意到比较数据存在重大错报时的审计要求

本准则第七条规定，在实施本期审计时，如果注意到比较数据可能存在重大错报，注册会计师应当根据实际情况实施追加的审计程序。

实施本期审计是指对本期财务报表实施审计，既包括对本期财务

报表中所含的本期数据的审计，也包括对本期财务报表所含的比较数据的审计。

本期财务报表中的比较数据出现重大错报的情形通常包括：

1. 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数据未作更正。

2. 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，比较数据未作更正。

3. 上期财务报表不存在重大错报，但比较数据与上期财务报表存在重大不一致，由此导致重大错报。

4. 上期财务报表不存在重大错报，但在某些特殊情形下，比较数据未按照会计准则和相关会计制度的要求适当调整和列报。

当注册会计师注意到比较数据可能存在重大错报时，应当根据重大错报的性质、影响程度和范围等实际情况，有针对性地实施追加的审计程序。

第三章 报 告

本准则第三章（第八条至第十一条），从报告的总体要求、上期导致非无保留意见的事项仍未解决的处理、上期导致非无保留意见的事项已经解决的处理以及注意到上期未提及的重大错报的处理等四个方面，对注册会计师出具审计报告时的考虑进行说明。

一、报告的总体要求

本准则第八条明确了对注册会计师出具审计报告的总体要求，指出由于审计意见是针对包括比较数据在内的本期财务报表整体发表的，注册会计师通常无需在审计报告中特别提及比较数据。只有在特定情形下，注册会计师才应当在审计报告中提及比较数据。这些特定情形在本准则第三章和第四章中分别作了阐述，在此，按其对于审计报告的影响简单归纳如下。

（一）应当在审计报告意见段中提及比较数据的情形

1. 导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项仍对本期财务报表产生重大影响。

2. 上期财务报表存在审计报告未提及的重大错报，该财务报表未经更正，也未重新出具审计报告，并且本期财务报表中的比较数据未经恰当重述和充分披露。

3. 后任注册会计师识别出比较数据存在重大错报，但管理层拒绝更正。

（二）可以在审计报告强调事项段中提及比较数据的情形

1. 导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项已经解决，但对本期财务报表仍很重要。

2. 上期财务报表存在审计报告未提及的重大错报，该财务报表未经更正，也未重新出具审计报告，但本期财务报表中的比较数据已经恰当重述和充分披露。

（三）应当在引言段中提及比较数据的情形

当存在上期财务报表未经审计的情形时，注册会计师应当在审计报告的引言段中提及比较数据。

二、上期导致非无保留意见的事项仍未解决的处理

本准则第九条规定，如果以前针对上期财务报表出具了非无保留意见的审计报告，且导致非无保留意见的事项仍未解决，注册会计师应当分下列两种情况予以处理：（1）如果未解决的事项导致对本期数据出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当在审计报告中对比较数据和本期数据发表非无保留意见（该情形下的审计报告范例见附录 1511-1）；（2）如果未解决的事项不导致对本期数据出具非无保留意见的审计报告，注册会计师应当在审计报告中对比较数据发表非无保留意见（该情形下的审计报告范例见附录 1511-2）。

导致非无保留意见的事项仍未解决，是指注册会计师在以前对上期财务报表进行审计时，出具了保留意见、否定意见或无法表示意见的审计报告，导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项在本期尚未解决，仍对本期财务报表产生重大影响。该事项可能既对比较数据产生重大影响，也对本期数据产生重大影响；也可能仅对比较数据产生重大影响，而对本期数据无重大影响。注册会计师应当区分这两种不同情况，出具恰当的非无保留意见的审计报告。

1. 如果未解决事项既对比较数据产生重大影响，也对本期数据产生重大影响，注册会计师应当对本期财务报表整体发表非无保留意见，在说明段中清楚说明未解决事项对比较数据和本期数据的重大影响，并在可能情况下，指出影响程度。

例如，某被审计单位从上年度开始采用对房屋建筑物和机器设备不计提折旧的会计政策，由于不符合会计准则和相关会计制度的规定，注册会计师针对上年度财务报表出具了非无保留意见的审计报告。本年度该被审计单位仍采用上年度确定的对房屋建筑物和机器设备不计提折旧的会计政策，因此，注册会计师在本年度审计报表中应当对上年度比较数据和本年度数据均发表非无保留意见。

2. 如果未解决事项仅对比较数据产生重大影响，而对本期数据无重大影响，注册会计师仍应当对本期财务报表整体发表非无保留意见，但由于未解决事项并未对本期数据产生重大影响，因此，在说明段中仅需说明未解决事项对比较数据的重大影响。

例如，某会计师事务所于 20×0 年末接受审计委托，由于其注册会计师未能对 20×0 年初的存货实施监盘，也无法实施替代审计程序，不能确定期初存货对 20×0 年度经营成果和期初留存收益的影响，因此对 20×0 年度财务报表出具了非无保留意见的审计报告。该未解决事项仍对 20×1 年度财务报表中的比较数据产生重大影响，但由于注册会计师已对 20×0 年末存货实施监盘，取得了充分、适当的审计证据，因此该未解决事项不再对 20×1 年度财务报表中的本期数据产生重大影响。注册会计师在对 20×1 年度财务报表出具的非无保留意见的审计报告中，仅需说明上述事项对比较数据的重大影响。

三、上期导致非无保留意见的事项已经解决的处理

本准则第十条规定，当以前针对上期财务报表出具的审计报告为非无保留意见的审计报告时，如果导致非无保留意见的事项已经解

决，并已在本期财务报表中得到恰当处理，注册会计师针对本期财务报表出具的审计报告通常不再提及该事项。如果导致非无保留意见的事项虽已解决，但对本期仍很重要，注册会计师可在审计报告中增加强调事项段提及这一情况(该情形下的审计报告范例见附录1511-3)。

导致非无保留意见的事项已经解决，是指该事项已不再对本期财务报表产生重大影响，即对比较数据和本期数据均无重大影响。导致非无保留意见的事项得到解决的原因通常包括：

1. 被审计单位对上期财务报表中存在的重大错报已经更正，被审计单位与注册会计师之间已不再存在关于重大会计事项的分歧。

2. 注册会计师在出具针对上期财务报表的审计报告之后，获得了新的审计证据，审计范围不再受限。

3. 随着时间的推移，可能使得导致非无保留意见的事项自行消除。

例外情况是，导致上期发表非无保留意见的事项虽已解决，但对本期仍很重要，则注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段提及这一情况。

例如，某上市公司违规为关联方提供了巨额债务担保。20×0年内，因债务人未能偿还到期债务而被判决承担连带责任，并被法院查封了主要的经营性资产。公司按照规定计提了巨额预计负债，导致资不抵债并连续两年出现亏损。由于持续经营能力存在重大不确定性，而管理层拒绝对持续经营能力作出评估，注册会计师对公司20×0年度财务报表出具了保留意见的审计报告。20×1年内，债务人偿还了

逾期债务，资产查封得以解除，公司因转回对应的预计负债，20×1年度出现盈利，避免了因三年连续亏损而被交易所暂停股票上市的情况出现。上述导致对20×0年度财务报表发表保留意见的事项虽已解决，但由于预计负债的转回对公司20×1年度扭亏为盈起到了很大的作用，说明该事项对20×1年度仍很重要，注册会计师可以在对公司20×1年度财务报表出具的审计报告中增加强调事项段，提及这一情况。

四、注意到上期未提及的重大错报的处理

本准则第十一条规定，注册会计师在对本期财务报表进行审计时，可能注意到影响上期财务报表的重大错报，而以前未就该重大错报出具非无保留意见的审计报告。在这种情况下，注册会计师应当考虑《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》的规定，并区分下列情况予以处理：（1）如果上期财务报表已经更正，并已重新出具审计报告，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定比较数据与更正的财务报表是否一致；（2）如果上期财务报表未经更正，也未重新出具审计报告，且比较数据未经恰当重述和充分披露，注册会计师应当对本期财务报表出具非无保留意见的审计报告，说明比较数据对本期财务报表的影响（该情形下的审计报告范例见附录1511-4）；（3）如果上期财务报表未经更正，也未重新出具审计报告，但比较数据已在本期财务报表中恰当重述和充分披露，注册会计师可以在审计报告中增加强调事项段，说明这一情况。

注册会计师审计本期财务报表时，如果发现上期财务报表存在以

前应当发现但未发现的重大错报，由于上期财务报表的审计报告已经出具，注册会计师应当根据《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》的规定，提请管理层更正上期财务报表，并在实施必要的审计程序后，针对更正后的财务报表出具新的审计报告。如果管理层不同意更正财务报表，注册会计师应当采取措施防止财务报表的使用者信赖该审计报告。如果本期财务报表即将公布，且在本期财务报表中能够对上期财务报表中的重大错报予以充分披露，注册会计师应当根据法律法规的规定，确定是否仍有必要提请管理层更正财务报表，并出具新的审计报告。

当发现上期财务报表存在以前未发现的重大错报时，根据上期财务报表更正的情况以及比较数据在本期财务报表中重述和披露的情况，注册会计师可以针对本期财务报表出具以下类型的审计报告。

1. 在下列条件同时满足时，应当出具标准无保留意见的审计报告，不需提及比较数据：

（1）管理层更正了上期财务报表，并且注册会计师重新出具了针对上期财务报表的审计报告；

（2）本期财务报表中的比较数据已经得到恰当调整和列报，与更正后的上期财务报表一致，在附注中已对更正情况作了充分披露；

（3）注册会计师已实施必要的审计程序，获取了充分、适当的审计证据。

2. 当以下情形同时出现时，应当出具非无保留意见的审计报告，在说明段中说明比较数据存在的重大错报及其可能导致的本期数据

的重大错报:

(1) 管理层未更正上期财务报表, 注册会计师也未重新出具针对上期财务报表的审计报告;

(2) 本期财务报表中的比较数据仍和上期未经更正的财务报表一样存在重大错报。

3. 当以下情形同时出现时, 可以出具带强调事项段的无保留意见的审计报告, 并在强调事项段中说明比较数据已经恰当调整和披露:

(1) 管理层未更正上期财务报表, 注册会计师也未重新出具针对上期财务报表的审计报告;

(2) 比较数据已在本期财务报表中恰当调整和列报, 不存在重大错报, 并在附注中对更正情况作了充分披露。

第四章 对新任注册会计师的补充要求

本准则第四章(第十二条至第十四条), 主要说明新任注册会计师的含义, 并区分上期财务报表已经前任注册会计师审计时、上期财务报表未经审计时以及识别出重大错报时这三种情形, 对新任注册会计师的报告要求予以规范。

一、新任注册会计师的含义

新任注册会计师是指在首次接受委托情形下对本期财务报表实施审计的注册会计师。当被审计单位财务报表首次接受审计时, 新任注册会计师是指首次对财务报表实施审计的注册会计师; 当上期财务

报表由其他会计师事务所审计时，对本期财务报表实施审计的后任注册会计师就属于新任注册会计师。

二、上期财务报表已经前任注册会计师审计时的报告要求

本准则第十二条规定，如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定对本期期初余额实施审计程序，不得在审计报告中提及前任注册会计师。

关于在上期财务报表已经前任注册会计师审计，后任注册会计师是否可以在审计报告中提及前任注册会计师，不同国家或地区的审计准则有不同的规定。

国际审计准则允许各个国家或地区对此问题自行作出选择，但是规定，如果允许后任注册会计师在本期审计报告中就比较数据提及前任注册会计师的审计报告，后任注册会计师应在审计报告的引言段中作出以下说明：上期财务报表已经其他注册会计师审计；前任注册会计师的审计报告类型（如果是非标准审计报告，还应当说明其原因）；该审计报告的日期。

我国的注册会计师审计实践表明，当上期财务报表已经其他注册会计师审计时，后任注册会计师在审计报告中提及前任注册会计师，容易引起审计报告使用者对注册会计师的审计责任范围产生误解，客观上也容易使后任注册会计师将此作为推卸对比较数据审计责任的手段，不利于明确前、后任注册会计师的审计责任，不利于提高审计质量，并会对注册会计师行业整体形象和声誉产生不良影响。因此，

本准则要求，当上期财务报表已经前任注册会计师审计时，后任注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定，对本期期初余额实施审计程序，承担对比较数据应尽的审计责任，而不得在审计报告中提及前任注册会计师。

三、上期财务报表未经审计时的报告要求

本准则第十三条规定，如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告中予以说明，但这种说明并不减轻注册会计师针对本期期初余额实施恰当的审计程序的责任（该情形下的审计报告范例见附录 1511-5）。

当上期财务报表未经审计时，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1331 号——首次接受委托时对期初余额的审计》的规定，对本期期初余额实施恰当的审计程序，取得充分、适当的审计证据，以确定期初余额不存在重大错报。但针对期初余额实施的审计程序的范围往往要小于针对当期余额和发生额实施的审计程序的范围，并且，客观地说，针对期初余额实施某些审计程序的难度往往要大一些，而效果却要差一些。因此，上期财务报表未经审计情况下期初余额存在重大错报的风险，要高于上期财务报表已经审计情况下期初余额存在重大错报的风险。

为使得财务报表使用者以谨慎的态度利用比较数据作出决策，避免加重注册会计师的审计责任，降低注册会计师的执业风险，本准则要求，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引

言段中予以说明，但这种说明并不减轻注册会计师针对本期期初余额实施恰当的审计程序的责任。

四、识别出重大错报时的处理

本准则第十四条规定，如果识别出比较数据存在重大错报，注册会计师应当要求管理层更正比较数据。如果管理层拒绝更正，注册会计师应当出具恰当的非无保留意见的审计报告。

当管理层拒绝更正比较数据存在的重大错报时，注册会计师应当根据重大错报的程度出具以下两种意见类型的审计报告：

1. 如果比较数据的编制不符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，虽影响重大，但不至于出具否定意见的审计报告，应当出具保留意见的审计报告。

2. 如果比较数据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被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，应当出具否定意见的审计报告。

附录 1511-1：未解决事项导致对本期数据发表非无保留意见情形下的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，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。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞

弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

如财务报表附注×所述，自20×0年度开始，ABC公司未对房屋建筑物和机器设备计提折旧，我们认为，这不符合企业会计准则和《××会计制度》的规定，并因此对上年度财务报表发表了保留意见。如按照房屋建筑物5%和机器设备10%的年折旧率计提折旧，20×0年度和20×1年度的当年亏损将增加××元和××元，20×0年末和20×1年末的固定资产净值将因累计折旧的增加而减少××元和××元，并且20×0年末和20×1年末的累计亏损将分别增加××元和××元。

四、审计意见

我们认为，除了未按规定计提折旧产生的影响外，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

× × 会计师事务所

(盖章)

中国 × × 市

中国注册会计师: × × ×

(签名并盖章)

中国注册会计师: × × ×

(签名并盖章)

二〇 × 二年 × 月 × 日

附录 1511-2：未解决事项不导致对本期数据发表非无保留意见情形下的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。除本报告“三、导致保留意见的事项”所述事项外，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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，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。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的

审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

由于我们在 20×0 年末接受审计委托，我们未能对该年年初存货进行监盘，也无法实施替代审计程序。因期初存货影响经营成果，我们不能确定是否应对 20×0 年度的经营成果和期初留存收益作必要的调整，因此，我们对 20×0 年度的财务报表出具了保留意见的审计报告。

四、审计意见

我们认为，除了我们未能监盘 20×0 年年初存货并确定是否应对 20×0 年度经营成果作出必要的调整，而对 20×1 年度财务报表中的比较数据可能产生影响外，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

× × 会计师事务所

(盖章)

中国 × × 市

中国注册会计师: × × ×

(签名并盖章)

中国注册会计师: × × ×

(签名并盖章)

二〇 × 二年 × 月 × 日

附录 1511-3：上期导致非无保留意见的事项虽已解决但对本期仍很重要情形下的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，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。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞

弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

四、强调事项

我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注×所述，ABC 公司因对外担保而被判决承担连带责任，并被法院查封了主要经营性资产，20×0 年度已按规定计提了巨额预计负债，导致资不抵债。因持续经营能力存在重大不确定性，而管理层拒绝对持续经营能力作出评估，注册会计师对 ABC 公司 20×0 年度财务报表出具了保留意见的审计报告。在 20×1 年内，债务人偿还了逾期债务，上述事项已解决，巨额预计负债的转回对 20×1 年度扭亏为盈起到了很大作用。本段内容不影响已发表的审计意见。

××会计师事务所

中国注册会计师：×××

(盖章)

中国××市

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

附录 1511-4：上期财务报表未经更正且比较数据未经恰当重述和充分披露情形下的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，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。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞

弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

如财务报表附注×所述，ABC公司20×0年度多计资本化利息××元，使得利润总额增加××元。20×0年度财务报表未经更正，20×1年度财务报表中的比较数据也未经恰当重述和充分披露。如果将20×0年度多计的资本化利息冲回，20×0年度的利润将减少××元，20×0年末和20×1年末的在建工程余额将分别减少××元和××元。

四、审计意见

我们认为，除了多计资本化利息产生的影响外，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

(盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国 × × 市

中国注册会计师： × × ×

(签名并盖章)

二〇 × 二年 × 月 × 日

附录 1511-5：上期财务报表未经审计情形下的审计报告

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 6 月 30 日的资产负债表，20×1 年 1~6 月的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。ABC 公司 20×0 年 6 月 30 日的资产负债表、20×0 年 1~6 月的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注未经审计。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。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。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，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。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的

审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们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。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 6 月 30 日的财务状况以及 20×1 年 1~6 月的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×一年×月×日