

《中国注册会计师审计准则第 1511 号—— 比较信息：对应数据和比较财务报表》 应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

一、审计程序

书面声明 (参见本准则第十二条)

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。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。然而, 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别书面声明。

二、审计报告

(一) 审计报告: 对应数据

不在审计意见中提及比较数据 (参见本准则第十三条)

2. 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, 审计意见不提及对应数据。

(二) 导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项 (参见本准则第十四条)

3. 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已经解决, 并已按照适用的财务报告编制基础进行

恰当的会计处理，或在财务报表中作出适当的披露，则针对本期财务报表发表的审计意见无需提及之前发表的非无保留意见。

4. 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（如适用）。

5. 如果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，本指南附录 1 和附录 2 列示了在这种情况下出具的审计报告的参考格式。

上期财务报表中的错报（参见本准则第十五条）

6. 如果存在错报的上期财务报表尚未更正，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，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（参见《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》）。

上期财务报表已经前任注册会计师审计（参见本准则第十六条）

7. 如果上期财务报表已由前任注册会计师审计，并且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，本指南附录 3 列示了在这种情况下出具的审计报告的参考格式。

上期财务报表未经审计（参见本准则第十七条）

7a. 如果注册会计师未能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，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，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或无法表示意见。如果在针对期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报获取充分、适当审计证据时遇到重大困难，注册会计师可能按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定，将其确定为关键审计事项。

（三）审计报告：比较财务报表

在审计意见中提及财务报表所属的各期，以及发表审计意见涵盖的各期（参见本准则第十八条）

8. 由于对比较财务报表出具的审计报告涵盖所列报的每期财务报表，注册会计师可以对一期或多期财务报表发表保留意见、否定意见或无法表示意见，或者在审计报告中增加强调事项段，而对其他期间的财务报表发表不同的审计意见。

9. 当同时出现下列情况时，注册会计师可参照本指南附录 4 列示的审计报告的参考格式出具审计报告：

（1）注册会计师需要结合本期审计对本期和上期财务报表同时出具审计报告；

（2）针对上期财务报表发表了非无保留意见，并且导致非无保留意见的事项仍未解决。

对上期财务报表的意见不同于以前发表的意见（参见本准则第十九条）

10. 当结合本期审计对上期财务报表出具审计报告时，如果注册会计师在本期审计过程中注意到严重影响上期财务报表的情形或事项，对上期财务报表发表的意见可能与以前发表的意见不同。在某些国家或地区，注册会计师可能负有额外的报告责任，以防止信赖注册

会计师以前对上期财务报表出具的报告。

上期财务报表已经前任注册会计师审计（参见本准则第二十一条）

11. 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。此外，如果注册会计师针对作出更正的调整事项接受委托实施审计并获取充分、适当的审计证据，可以在审计报告中增加以下段落：

“作为 20×2 年度财务报表审计的一部分，我们同时审计了附注×中所描述的用于对 20×1 年度财务报表作出更正的调整事项。我们认为这些调整是恰当的，并得到了适当运用。除了与调整相关的事项外，我们没有接受委托对公司 20×1 年度财务报表实施审计、审阅或其他程序，因此，我们不对 20×1 年度财务报表整体发表意见或提供任何形式的保证。”

上期财务报表未经审计（参见本准则第二十二条）

11a. 如果注册会计师未能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据，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，注册会计师应当对财务报表发表保留意见或无法表示意见。如果在针对期初余额不含有对本期财务报表产生重大影响的错报获取充分、适当审计证据时遇到重大困难，注册会计师可能按照《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定，将其确定为关键审计事项。

附录 1：（参见本指南第 5 段）

有关对应数据的审计报告的参考格式

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 以前对上期财务报表出具了保留意见的审计报告；

5. 导致保留意见的事项仍未解决；

6. 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；

7. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

8. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；

9. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

10. 注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息；

11. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

12. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他

报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告¹

（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 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 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 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。

（二）形成保留意见的基础

如财务报表附注×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 ABC 公司管理层（以下简称管理层）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，20×1 年度和 20×0 年度的当年亏损将分别增加×元和×元，20×1 年末和 20×0 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×元和×元，并且 20×1 年末和 20×0 年末的累计亏损将分别增加×元和×元。

¹如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

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。

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 3。]

（四）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 3。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所

（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国××市

20×2年×月×日

中国注册会计师协会制定

附录 2：（参见本指南第 5 段）

有关对应数据的审计报告的参考格式

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 以前对上期财务报表出具了保留意见的审计报告；

5. 导致保留意见的事项仍未解决；

6. 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；

7. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

8. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；

9. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

10. 注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息；

11. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

12. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他

报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告²

（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 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 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”部分所述事项对对应数据可能产生的影响外，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 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。

（二）形成保留意见的基础

由于我们于 20×0 年末接受委托对 ABC 公司的财务报表进行审计，我们无法对 20×0 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 20×0 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 20×0 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

²如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

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。

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 3。]

（四）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 3。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所

（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市

20×2年×月×日

中国注册会计师协会制定

附录 3：（参见本指南第 7 段）

有关对应数据的审计报告的参考格式

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；
2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；
3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；
4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；
5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；
6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；
7. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；
8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出信息存在重大错报；
9. 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；
10. 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；
11. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

12. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告³

（一）审计意见

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 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 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，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 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。

（二）形成审计意见的基础

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，为发表审计意见提供了基础。

（三）其他事项

20×0 年 12 月 31 日的资产负债表，20×0 年度的利润表、现金流

³如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

量表和股东权益变动表以及相关财务报表附注由其他会计师事务所审计，并于 20×1 年 3 月 31 日发表了无保留意见。

（四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定〉应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 3。]

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 3。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所

中国注册会计师：×××

(盖章)

(签名并盖章)

中国注册会计师: xxx

(签名并盖章)

中国xx市

20x2年x月x日

中国注册会计师协会制定

附录 4：（参见本指南第 9 段）

有关比较财务报表的审计报告的参考格式

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 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；

5. 对上期财务报表发表了保留意见；

6. 导致非无保留意见的事项仍未解决；

7. 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，对于本期财务报表和上期财务报表都是重大的，需要发表非无保留意见；

8. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

9. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》，注册会计师认为可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性；

10. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；

11. 注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息；

12. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

13. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告⁴

（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 20×1 年 12 月 31 日和 20×0 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度和 20×0 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 20×1 年 12 月 31 日和 20×0 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度和 20×0 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，20×1 年度和 20×0 年度的当年亏损将分别增加 x 元和 x 元，20×1 年末和 20×0 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 x 元和 x 元，并且 20×1 年末和 20×0 年

⁴如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

末的累计亏损将分别增加×元和×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。

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式3。]

（四）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式3。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》参考格式1。]

××会计师事务所

（盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

20×2年×月×日

中国××市

中国注册会计师协会制定