非标审计意见专项说明出具要求

**案例背景：**

A 公司 20X1 年度财务报表审计意见为带强调事项段的无保留意见， 20X2 年度财务报表审计意见变为标准无保留意见，但审计机构未出具 20X2 年度财务报表非标审计意见专项说明。

B 公司年审机构对 B 公司 20X2 年度财务报表出具了非标准审计意见的审计报告，并披露了非标审计意见专项说明。 但非标审计意见专项说明中未披露合并报表整体的重要性水平。

C 公司年审机构对 C 公司 20X2 年度财务报表出具了保留意见的审计报告， 在非标审计意见专项说明中列示了保留意见所涉事项， 称无法就上述事项获取充分、适当的审计证据， 并说明相关错报如存在，对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性， 据此发表了保留意见。

上述公司年审机构的非标审计意见专项说明相关披露是否符合相关规定？

**问题：**

年审机构在何种情况下需要出具非标审计意见专项说明？ 非标审计意见专项说明应当披露什么内容？

**具体分析：**

第一， 根据《审计类 1 号》 “五、信息披露（三）”的相关要求， 若上期为非标准审计意见， 本期为标准无保留审计意见，注册会计师需额外出具专项说明，披露上期非标事项的具体内容、消除上期非标事项的具体措施。因此， A 公司应当出具20X2 年财务报表的非标审计意见专项说明，披露上期强调事项

在本期消除的原因及具体措施。

第二， 根据《审计类 1 号》 “五、信息披露（三）”的相关要求， 注册会计师应在非标准审计意见专项说明中，披露使用的合并财务报表整体的重要性水平。 B 公司年审机构应当披露使用的重要性水平， 包括选取基准及百分比、计算结果、选取依据。若本期重要性水平内容较上期发生变化，应披露变化原因。

第三， 根据《审计类 1 号》 “五、信息披露（三）”的相关要求， 注册会计师存在“受限”的情况下，应在审计报告和非标意见专项说明中充分披露“受限”事项的形成过程及原因、“受限”事项对公司财务状况、经营成果和现金流量可能的影响金额（如不可行应解释不可行的原因）、 “受限”事项未能获取的审计证据内容； 注册会计师在发表非无保留意见时，应在非标意见专项说明中充分披露广泛性的判断过程，包括相关事项是否影响公司盈亏等重要指标， 汇总各个事项的量化影响和无法量化的事项影响后、 发表非标事项是否具有广泛性的结论。 因此， C 公司年审机构在出具非标意见专项说明时， 不能仅简单引用审计准则关于发表非无保留意见的相关规定，应当对“受限” 的具体原因和所需获取的具体审计证据、 “广泛性”的判断过程进行详细披露。 例如， 对于“受限”情况，披露因何种原因导致无法获取何种审计证据， 或无法对某会计科目实施何种审计程序， 以及是否无法通过实施替代程序获取充分、适当的审计证据。 对于“广泛性”的判断依据，详细说明导致保留意见的事项是否仅涉及个别科目， 涉及科目是否为财务报表的主要组成部分， 是否对财务报表的营业收入、净利润等重要财务指标产生影响等。