

第五编 完成审计工作与出具审计报告

本编介绍的是完成审计阶段的工作，涉及职业判断的内容较多，综合性很强。本编内容难度较大，考试时可以各种题型进行考核，既可以客观题形式进行考核，也可以在简答题和综合题等主观题中进行考核。

第十八章 完成审计工作

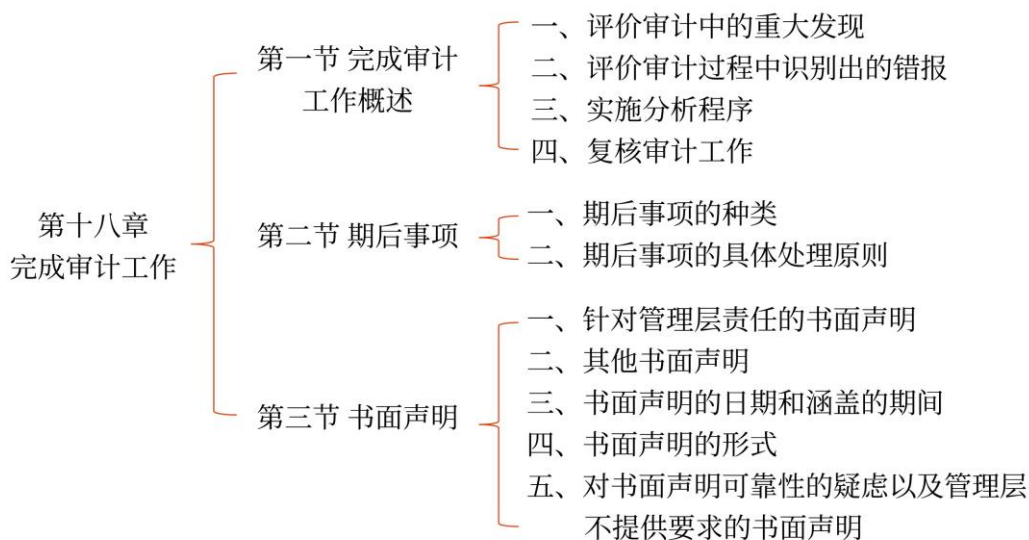
■ 本章考情分析

本章内容难度较大。考试时可以各种题型进行考核。客观题主要考核复核审计工作、期后事项、书面声明等相关内容，简答题和综合题也涉及本章内容，尤其评价审计中发现的错报、期后事项等内容经常在综合题中进行考核。2022年考核了单选题、多选题和综合题。近几年平均分5分左右。

■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

■ 本章基本结构框架



第一节 完成审计工作概述

一、评价审计中的重大发现

(一) 在完成审计工作阶段，项目合伙人和审计项目组考虑的重大发现和事项的例子包括：(共5点，简单了解)

1. 期中复核中的重大发现及其对审计方法的影响；
2. 涉及会计政策的选择、运用和一贯性的重大事项，包括相关披露；
3. 就识别出的特别风险，对总体审计策略和具体审计计划所作的重大修改；

4. 在与管理层和其他人员讨论重大发现和事项时得到的信息；
5. 与注册会计师的最终审计结论相矛盾或不一致的信息。

(二) 对实施的审计程序的结果进行评价，可能全部或部分地揭示出以下事项：(共 8 点：熟悉，阅读几遍)

1. 为了实现计划的审计目标，是否有必要对重要性进行修订；
2. 对总体审计策略和具体审计计划的重大修改，包括对重大错报风险评估结果作出的重要修改；
3. 对审计方法有重要影响的值得关注的内部控制缺陷和其他缺陷；
4. 财务报表中存在的重大错报；
5. 项目组内部，或项目组与项目质量复核人员或提供咨询的其他人员之间，就重大会计和审计事项达成最终结论所存在的意见分歧；
6. 在审计工作中遇到的重大困难；
7. 向事务所内部有经验的专业人士或外部专业顾问咨询的事项；
8. 与管理层或其他人员就重大发现以及与注册会计师的最终审计结论相矛盾或不一致的信息进行的讨论。

二、评价审计过程中识别出的错报

目标	在评价审计过程中 <u>识别出的</u> 错报时，注册会计师的 <u>目标</u> 是： 1. <u>评价</u> 识别出的错报对 <u>审计</u> 的影响； 2. <u>评价</u> 未更正错报对 <u>财务报表</u> 的影响。
概念	未更正错报：是指注册会计师在审计过程中 <u>累积的</u> 且被审计单位 <u>未予以更正</u> 的错报。

(一) 累积识别出的错报

注册会计师应当累积审计过程中识别出的错报，除非错报明显微小。

(二) 随着审计的推进考虑识别出的错报

情形	如果 <u>出现</u> 下列情形之一，注册会计师应当确定 <u>是否需要修改</u> 总体审计策略和具体审计计划： <u>(2 种情形)</u> 1. 识别出的错报的 <u>性质</u> 以及错报 <u>发生的环境</u> 表明 <u>可能存在</u> 其他错报，并且可能存在的其他错报与审计过程中累积的错报 <u>合计起来</u> 可能是 <u>重大的</u> ； 2. 审计过程中累积的错报合计数 <u>接近</u> 按照审计准则的规定确定的 <u>重要性</u> 。
说明	如果 <u>管理层</u> 应注册会计师的要求， <u>检查了</u> 某类交易、账户余额或披露并 <u>更正了</u> 已发现的错报，注册会计师 <u>应当实施</u> 追加的审计程序，以确定错报 <u>是否仍然存在</u> 。

(三) 沟通和更正错报

1. 除非法律法规禁止，注册会计师应当及时将审计过程中累积的所有错报(即超过明显微小错报临界值的所有错报)与适当层级的管理层进行沟通。注册会计师还应当要求管理层更正这些错报。

2.注册会计师及时与适当层级的管理层沟通错报事项是重要的,因为这能使管理层评价各类交易、账户余额和披露是否存在错报,如有异议则告知注册会计师,并采取必要行动。

3.法律法规可能限制注册会计师就某些错报与管理层或被审计单位的其他人员沟通。

4.在某些情况下,注册会计师的保密义务与通报义务之间存在的潜在冲突可能很复杂。此时,注册会计师可以考虑征询法律意见。

5.管理层更正所有错报 (包括注册会计师通报的错报),能够保持会计账簿和记录的准确性,降低由于与本期相关的、非重大的且尚未更正的错报的累积影响而导致未来期间财务报表出现重大错报的风险。
(本期更正, 也可能减少未来错报)

6.如果管理层拒绝更正沟通的部分或全部错报,注册会计师应当了解管理层不更正错报的理由,并在评价财务报表整体是否不存在重大错报时考虑该理由。

(四) 评价未更正错报的影响

1. 重新评估重要性

(1) 在评价未更正错报的影响之前,注册会计师应当重新评估按照审计准则的规定确定的重要性,以根据被审计单位的实际财务结果 (★★审计后) 确认其是否适当。【理由: 确定重要性时,通常依据对财务结果的估计,而非实际的财务结果】

(2) 重要性水平的修订

①在评价未更正错报的影响之前,注册会计师可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改。
(财务报表整体、特定类别)

②如果注册会计师对重要性或重要性水平(如适用)进行的重新评估导致需要确定较低的金額,则应重新考虑: (★★★2个方面: 背下来)

a. 实际执行的重要性;

b. 进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性。

(3) 相关举例

注册会计师在计划审计工作时确定的财务报表整体的重要性为100万元(经常性业务的税前利润2000万元×5%),实际执行的重要性为50万元。

在审计过程中注册会计师识别出若干项重大错报,管理层已同意调整, 合计调减税前利润800万元。

在评价未更正错报前,注册会计师根据调整后的税前利润1200万元 (2000-800), 重新计算财务报表整体的重要性(60万元)和实际执行的重要性(30万元)。

在这种情况下,注册会计师需要考虑以下几个方面的问题:

①识别出的重大错报800万元远远超出计划阶段确定的财务报表整体的重要性(100万元),表明存在比可接受的低风险水平更大的风险,注册会计师需要重新考虑重大错报风险的评估结果及其应对措施;

②基于调整后的财务报表整体的重要性和实际执行的重要性,已经实施的审计程序是否充分 (例如,实际执行的重要性降低可能意味着在采用审计抽样实施细节测试时需要增加样本量);

③注册会计师应当用调整后的财务报表整体的重要性60万元评价未更正错报是否重大。

2. 确定未更正错报单独或汇总起来是否重大 (★★★共考虑两个方面)

第一方面:考虑未更正错报的金額 (定量因素)、性质和错报发生的特定环境 (定性因素) (相对于两

个层次而言：特定类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体）（★★★5个部分）

第一部分：考虑与金额相关的单项错报（定量因素）

注册会计师需要考虑每一项与金额相关的错报，以评价其对相关类别的交易、账户余额或披露的影响，包括评价该项错报是否超过特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）。

第二部分：考虑错报的抵销

（1）如果注册会计师认为某一单项错报是重大的，则该项错报不太可能被其他错报抵销。比如：高估收入不可能被高估费用抵销。（如：杀人、做100件好事）

（2）对于同一账户余额或同一类别的交易内部的错报，这种抵销可能是适当的。比如：少提折旧、多提折旧。

（3）在得出抵销非重大错报是适当的这一结论之前，需要考虑可能存在其他未被发现的错报的风险。（谨慎得结论）

第三部分：确定分类错报的影响（共3点）

（1）确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。

（2）即使分类错报超过了在评价其他错报时运用的重要性水平，注册会计师可能仍然认为该分类错报对财务报表整体不产生重大影响；（如：应付债券与长期借款）

（3）在某些情况下，即使某些错报低于财务报表整体的重要性，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。（主要考虑两个方面：对关键财务指标计算的影响、对损益变化趋势的影响）

第四部分：下列情况也可能影响注册会计师对错报的评价：

（1）错报对遵守监管要求的影响程度。

（2）错报对遵守债务合同或其他合同条款的影响程度。

（3）错报与会计政策的不正确选择或运用相关，这些会计政策的不正确选择或运用对当期财务报表不产生重大影响，但可能对未来期间财务报表产生重大影响。

（4）错报掩盖收益的变化或其他趋势的程度（尤其是在结合宏观经济背景和行业状况进行考虑时），或对于评价被审计单位财务状况、经营成果或现金流量的有关比率的影响程度。

（5）错报对财务报表中列报的分部信息的影响程度。例如，错报事项对某一分部或对被审计单位的经营或盈利能力有重大影响的其他组成部分的重要程度。

（6）错报对增加管理层薪酬的影响程度。例如，管理层通过达到有关奖金或其他激励政策规定的要求以增加薪酬。

（7）相对于注册会计师所了解的以前向财务报表使用者传达的信息（如盈利预测），错报是重大的。

（8）错报对涉及特定机构或人员的项目的相关程度。例如，与被审计单位发生交易的外部机构或人员是否与管理层成员有关联关系。

（9）错报涉及对某些信息的遗漏，尽管适用的财务报告编制基础未对这些信息作出明确规定，但是注册会计师根据职业判断认为这些信息对财务报表使用者了解被审计单位的财务状况、经营成果或现金流量是重要的。

（10）错报对其他信息（如包含在“管理层讨论与分析”或“经营与财务回顾”中的信息）的影响程

度，这些信息与已审计财务报表一同披露，并被合理预期可能影响财务报表使用者作出的经济决策。

第五部分：考虑定性披露中的单项错报

注册会计师还需要考虑定性披露中的单项错报，以评价其对相关披露的影响以及对财务报表整体的综合影响。（如：涉及国际贸易活动的被审计单位对汇率变化的敏感性的描述不充分）

第二方面：考虑与以前期间相关的未更正错报

（1）与以前期间相关的非重大未更正错报的累积影响，可能对本期财务报表产生重大影响。

（2）有多种可接受的方法供注册会计师评价这些未更正错报对本期财务报表的影响。

（3）在不同期间使用相同的评价方法可以保持一致性。

3.与治理层的沟通要求（5点）

（1）除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通未更正错报，以及这些错报单独或汇总起来可能对审计意见产生的影响。

（2）在沟通时，注册会计师应当逐项指明重大的未更正错报。（★★★注意：并非全部）

（3）如果存在大量单项不重大的未更正错报，注册会计师可能就未更正错报的笔数和总金额的影响进行沟通，而不是逐笔沟通单项未更正错报的细节。

（4）注册会计师应当要求被审计单位更正未更正错报。

（5）注册会计师应当与治理层沟通与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响。

补充例题·多选题

（2022年）下列有关注册会计师与治理层沟通未更正错报的做法中，正确的有（ ）。

A. 注册会计师与治理层沟通了未更正错报单独或汇总起来可能对审计意见产生的影响

B. 对存在的大量单项不重大的未更正错报，注册会计师就未更正错报的笔数和总金额的影响进行了沟通

C. 对单项重大的未更正错报，注册会计师逐笔进行了沟通

D. 注册会计师与治理层沟通了与以前期间相关的未更正错报的影响

【答案】ABCD

【解析】除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通未更正错报，以及这些错报单独或汇总起来可能对审计意见产生的影响（选项 A 正确）。在沟通时，注册会计师应当逐项指明重大的未更正错报（选项 C 正确）。注册会计师应当要求被审计单位更正未更正错报。如果存在大量单项不重大的未更正错报，注册会计师可能就未更正错报的笔数和总金额的影响进行沟通，而不是逐笔沟通单项未更正错报的细节（选项 B 正确）。注册会计师还应当与治理层沟通与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响（选项 D 正确）。

补充例题·综合题

（2022年）上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事信息技术服务和智能产品的研发、生产与销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2021 年度 财务报表，确定集团财务报表整体重要性为 800 万元，实际执行的重要性为 600 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了错报评价及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

（1）A 注册会计师实施审计抽样检查采购交易，因样本结果不支持总体账面金额，要求甲公司管理层对错报进行调查。管理层更正了其在调查中发现的错报。因已更正错报金额与 A 注册会计师的推断错报接近，A 注册会计师认可了管理层调整后的金额。

(2) A 注册会计师根据经审计的财务结果对重要性作出修改，并确定了更低的实际执行的重要性。在使用修改后的重要性评估未更正错报后，A 注册会计师认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大，未实施进一步审计程序。

要求：

针对资料五第 (1) 项和第 (2) 项，假定不考虑其他条件，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	还应当 实施 追加审计程序，以确定错报 是否仍然存在
(2)	否	在审计完成阶段确定了 更低的 实际执行的重要性，注册会计师应当基于修改后的实际执行的重要性， 重新考虑 进一步审计程序的性质、时间安排和范围的 适当性

补充例题·单选题 (2021 年改编) 下列有关未更正错报的说法中，**错误的是** ()。

A. 在评价未更正错报时，注册会计师需要考虑每一项与金额相关的错报，以评价其对相关类别的交易、账户余额或披露的影响

B. 注册会计师应当考虑与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响

C. 注册会计师与治理层沟通未更正错报时，应当逐项指明未更正错报的性质和金额

D. 注册会计师应当要求管理层提供书面声明，说明其是否认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大

【答案】C

【解析】选项 C 错误，除非法律法规禁止，注册会计师应当与治理层沟通未更正错报，以及这些错报单独或汇总起来可能对审计意见产生的影响。在沟通时，注册会计师应当逐项指明**重大的**未更正错报。

补充例题·综合题 (2021 年) 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事医疗器械的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 **2020 年度** 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1000 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了错报评价及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(1) A 注册会计师发现甲公司 2020 年 12 月少结转营业成本 5 万元，系因系统中设置的**成本差异分配参数**有误所致。因错报金额小于明显微小错报的临界值，A 注册会计师没有累积该项错报。

(2) 甲公司 2020 年度财务报表存在一笔未更正错报，系销售推广费 1200 万元误计入管理费用。因该错报是分类错报，且不影响关键财务比率，A 注册会计师认为该错报不重大，同意管理层不予调整。

要求：

针对资料五第 (1) 项和第 (2) 项，假定不考虑其他条件，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
------	---------------	----

(1)	否	该错报可能是一项 <u>系统性错报</u> /可能存在其他类似的错报
(2)	是	—

补充例题·综合题 (2019年) 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为1000万元，实际执行的重要性为500万元。

资料五：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(2) 甲公司2018年度财务报表存在一笔未更正错报400万元，系少计提企业所得税所致。因该错报金额小于财务报表整体的重要性，A注册会计师认为该错报不重大，不影响审计结论。

要求：

针对资料五第(2)项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(2)	否	是否构成重大错报还应当考虑 <u>错报的性质</u>

补充例题·综合题 (2015年) 甲集团公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售，A注册会计师负责审计甲公司2014年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为600万元。

资料五：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了处理错报的相关情况，部分内容摘录如下：

(1) 2014年，甲集团公司推出销售返利制度，并在ERP系统中开发了返利管理模块，A注册会计师在对某组成部分执行审计时发现，因系统参数设置有误，导致选取的测试项目少计返利2万元，A注册会计师认为该错报低于集团财务报表明显微小错报的临界值，可忽略不计。

(4) 2014年10月，甲集团公司账面余额1200万元的一条新建生产线达到预定可使用状态，截至2014年年末，因未办理竣工决算，该生产线尚未转入固定资产，A注册会计师认为该错报为分类错误，涉及折旧金额很小，不构成重大错报，同意管理层不予调整。

要求：

针对资料五第(1)和(4)项，假定不考虑其他条件，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由并提出改进建议。

【答案】

事项序号	是否恰当(是/否)	理由及改进建议
(1)	否	理由：该错报为 <u>系统性错报</u> /可能发生于其他组成部分 改进建议：集团项目组 <u>应当关注并汇总</u> 其他组成部分的这类错报， <u>汇总考虑</u> 该类错报对集团财务报表的影响
(4)	是	—

补充例题·综合题 (2014年) 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户。A注册会计师负责审计甲公司2013年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为240万元。当年税前利润180万元。

资料六：

A 注册会计师在审计过程中识别并累积了 3 笔错报, 并认为这些错报均不重大, 同意管理层不予调整。
甲公司 2013 年度未更正错报列示如下 (不考虑税务影响):

金额单位: 万元

序号	错报说明	借方项目	贷方项目	金额
(1)	2014 年的管理费用计入 2013 年度	其他应付款	管理费用	50
(2)	2013 年末 <u>提前确认</u> a 产品销售收入	营业收入	应收账款	1000
		存货	营业成本	900
(3)	少计提固定资产减值准备	资产减值损失	固定资产	150

要求:

针对资料六, 假定不考虑其他条件, 指出 A 注册会计师 (对错报) 的判断存在哪些不当之处, 并简要说明理由。

【答案】

(1) 对第 2 笔未更正错报的判断不当。注册会计师需要考虑每一项与金额相关的错报, 以评价其对相关类别交易、账户余额或披露的影响/不能以抵销后的影响评估错报是否重大/营业收入和营业成本的错报金额重大。

(2) 对 3 笔未更正错报汇总影响的判断不当。汇总错报将导致甲公司由盈转亏/掩盖了损益变化的趋势。

(五) 书面声明

1. 注册会计师应当要求 (★★★注意字眼) 管理层和治理层 (如适用) 提供书面声明, 说明其是否认为未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大。这些错报项目的概要应当包含在书面声明中或附在其后。

2. 在某些情况下, 管理层和治理层 (如适用) 可能并不认为注册会计师提出的某些未更正的错报是错报。基于这一原因, 他们可能在书面声明中增加以下表述: “因为 [描述理由], 我们不同意……事项和……事项构成错报。” 然而, 即使获取了这一声明, 注册会计师仍需要对未更正错报的影响形成结论 (★★注意: 不是出具报告)。

三、实施分析程序

1. 在临近审计结束时, 注册会计师应当运用分析程序, 帮助其对财务报表形成总体结论, 以确定财务报表是否与其对被审计单位的了解一致。

2. 实施分析程序的结果可能有助于注册会计师识别出以前未识别的重大错报风险, 在这种情况下, 注册会计师需要修改重大错报风险的评估结果, 并相应修改原计划实施的进一步审计程序。

四、复核审计工作

对审计工作的复核包括项目组内部复核和作为会计师事务所业务质量管理措施而执行的项目质量复核 (如适用)。

(一) 项目组内部复核

复核人员	<p>1.总原则：由<u>经验较为丰富</u>的项目组成员对<u>经验较为缺乏</u>的项目组成员的工作进行指导、监督和复核</p> <p>2.对一些<u>较为复杂</u>、<u>审计风险较高</u>的领域，例如，<u>舞弊风险</u>的评估与应对、重大会计估计及其他复杂的会计问题、审核会议记录和重大合同、关联方关系和交易、持续经营存在的问题等，<u>需要指派</u>经验丰富的项目组成员执行复核，<u>必要时</u>可以由<u>项目合伙人</u>执行复核</p>
复核范围	<p>执行复核时，复核人员<u>需要考虑的事项</u>包括：</p> <p>1.审计工作是否已按照职业准则和适用的法律法规的规定执行</p> <p>2.重大事项是否已提请进一步考虑</p> <p>3.相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否已得到记录和执行</p> <p>4.是否需要修改已执行审计工作的性质、时间安排和范围</p> <p>5.已执行的审计工作是否支持形成的结论，并已得到适当记录</p> <p>6.已获取的审计证据是否充分、适当</p> <p>7.审计程序的目标是否已实现</p>
复核时间	<p>审计项目<u>复核贯穿审计全过程</u>，随着审计工作的开展，复核人员在审计计划阶段、执行阶段和完成阶段<u>及时复核</u>相应的审计工作底稿（<u>随时</u>）</p>
项目合伙人复核	<p>1.基本原则</p> <p>（1）项目合伙人应当对管理和实现审计项目的高质量<u>承担总体责任</u></p> <p>（2）项目合伙人应当在审计过程中的<u>适当时点</u>复核审计工作底稿，包括与下列方面相关的审计工作底稿</p> <p>①重大事项</p> <p>②重大判断，包括与在审计中<u>遇到的困难或有争议事项</u>相关的判断，以及得出的结论</p> <p>③根据项目合伙人的职业判断，与项目合伙人的职责有关的其他事项</p> <p>2.在审计报告日或审计报告日<u>之前</u>，项目合伙人应当通过<u>复核审计工作底稿</u>（★★重点掌握）与<u>项目组讨论</u>，确信已获取充分、适当的审计证据，支持得出的结论和拟出具的审计报告</p> <p>3.项目合伙人应当在<u>签署审计报告前</u>复核财务报表、审计报告以及相关的审计工作底稿，包括对<u>关键审计事项</u>的描述（如适用）。项目合伙人还应当在与管理层、治理层或相关监管机构<u>签署正式书面沟通文件之前</u>对其进行复核</p> <p>4.《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》<u>要求</u>项目合伙人<u>记录</u>复核的范围和时间</p>

补充例题·多选题 （2021 年）下列各项中，项目合伙人应当在审计过程中复核的有（ ）。

- A. 财务报表和审计报告
- B. 项目质量复核人员编制的复核记录
- C. 与重大事项有关的审计工作底稿
- D. 与重大判断有关的审计工作底稿

【答案】ACD

【解析】项目合伙人应当在审计过程中的适当时点复核审计工作底稿，包括与下列方面相关的工作底稿：(1) 重大事项（选项 C 正确）；(2) 重大判断（选项 D 正确），包括与在审计中遇到的困难或有争议事项相关的判断，以及得出的结论；(3) 根据项目合伙人的职业判断，与项目合伙人的职责有关的其他事项。此外，项目合伙人应当在签署审计报告前复核财务报表、审计报告以及相关的审计工作底稿（选项 A 正确），包括对关键审计事项的描述（如适用），项目合伙人还应当在与管理层、治理层或相关监管机构签署正式书面沟通文件之前对其进行复核。

补充例题·简答题

（根据历年试题改编）上市公司甲公司和下属全资子公司乙公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，A 注册会计师担任甲公司和乙公司 2×22 年度财务报表审计项目合伙人。

(1) 根据复核计划，审计项目经理复核了甲公司的审计工作底稿，A 注册会计师复核了甲公司的财务报表和拟出具的审计报告，确信获取了充分、适当的审计证据。

(2) 在签署审计报告前，A 注册会计师授权会计师事务所另一合伙人 B 注册会计师复核了乙公司的所有审计工作底稿，并就重大事项与其进行了讨论。

要求：

针对上述第 (1) 项和第 (2) 项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(1)	不恰当	A 注册会计师（ <u>项目合伙人</u> ）还应当复核审计工作底稿并与项目组讨论
(2)	不恰当	项目合伙人 <u>应复核审计</u> 工作底稿，而不应委托他人复核

(二) 项目质量复核（组外复核）（详细内容见第二十一章）

第二节 期后事项

一、期后事项的种类

概念	期后事项：是指 <u>财务报表日至审计报告日</u> 之间发生的事项，以及注册会计师在 <u>审计报告日后</u> 知悉的事实（ <u>发生</u> 、 <u>知悉</u> ）
分类	<p>1. 财务报表日后调整事项：对财务报表日<u>已经存在的情况</u>提供证据的事项，即对<u>财务报表日已经存在的情况</u>提供了<u>新的或进一步</u>证据的事项，这类事项影响财务报表金额，需提请被审计单位管理层<u>调整</u>财务报表及与之相关的<u>披露信息</u>（<u>调表+披露信息</u>）</p> <p>举例如下：</p> <p>(1) 财务报表日<u>后诉讼案件结案</u>，法院判决证实了企业在财务报表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债</p> <p>(2) 财务报表日后取得确凿证据，表明某项资产在财务报表日<u>发生了减值</u>或者<u>需要调整</u>该项资产原先确认的减值金额</p> <p>(3) 财务报表日后进一步确定了财务报表日前<u>购入资产的成本</u>或<u>售出资产的收入</u></p> <p>(4) 财务报表日后发现了财务报表<u>舞弊或差错</u></p>

2. 财务报表日后非调整事项：对财务报表日后发生的情况提供证据的事项，即表明财务报表日后发生的情况的事项。这类事项虽不影响财务报表金额，但可能影响对财务报表的正确理解，需提请被审计单位管理层在财务报表附注中作适当披露（在附注中披露）

举例如下：被审计单位在财务报表日后发生的，需要在财务报表中披露而非调整的事项通常包括：（共 8 点）

- （1）财务报表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺
- （2）财务报表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化
- （3）财务报表日后因自然灾害导致资产发生重大损失
- （4）财务报表日后发行股票和债券以及其他巨额举债
- （5）财务报表日后资本公积转增资本
- （6）财务报表日后发生巨额亏损
- （7）财务报表日后发生企业合并或处置子公司
- （8）财务报表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润

补充例题·综合题

（2020 年）上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所首次接受委托的审计客户，主要从事房地产开发、销售和物业管理业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 2000 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

（1）2019 年 12 月 15 日，某市政府宣布自 2020 年 1 月 1 日起执行房产限购政策。管理层认为该政策可能导致甲公司在该市的在建地产项目发生重大减值，在财务报表附注中将其作为资产负债表日后非调整事项进行了披露。A 注册会计师查阅了相关政府文件，据此认可了管理层的处理。

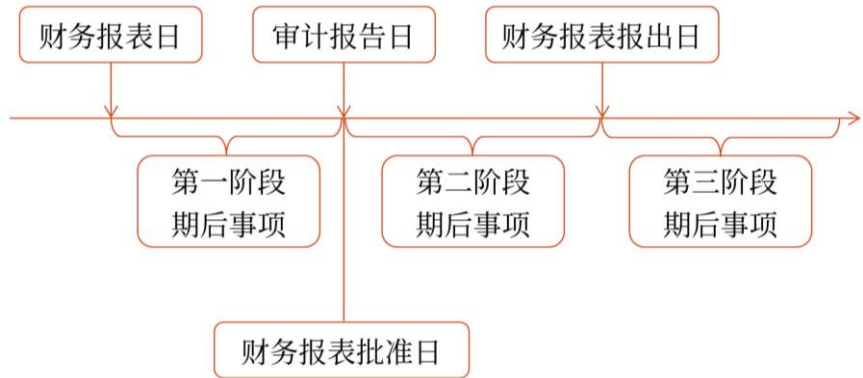
要求：

针对资料五第（1）项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	应当对在建地产项目 <u>计提减值准备</u> ，而非作为资产负债表日后 <u>非调整事项</u> 进行披露

二、期后事项的具体处理原则（3个时段）



（一）第一时段期后事项

定义	财务报表日至审计报告日之间 <u>发生</u> 的事项
注册会计师的责任	1. <u>主动识别</u> 责任 2.注册会计师 <u>应当设计和实施</u> 审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定 <u>所有</u> 在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项 <u>均已得到识别</u> 。
相关说明	注册会计师 <u>并不需要对之前</u> 已实施审计程序并已得出满意结论的事项 <u>执行追加的</u> 审计程序。
识别程序	1.通常情况下，针对期后事项的专门审计程序，其实施时间越接近 <u>审计报告日</u> 越好。 （ <u>遗漏</u> 的事项 <u>越少</u> ） 2.在确定审计程序的 <u>性质</u> 和 <u>范围</u> 时，注册会计师 <u>应当考虑</u> 风险评估的结果。这些 <u>审计程序</u> 应当包括：（共4点） （1） <u>了解</u> 管理层为确保识别期后事项而 <u>建立的程序</u> 。 （2） <u>询问</u> 管理层和治理层（如适用），确定 <u>是否已发生</u> 可能影响财务报表的期后事项。 （3） <u>查阅</u> 被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行 <u>会议的纪要</u> ，在不能获取会议纪要的情况下，询问此类会议讨论的事项。 （4） <u>查阅</u> 被审计单位 <u>最近的中期财务报表</u> （如有）。 3. <u>除</u> 上述审计程序 <u>外</u> ，注册会计师可能认为 <u>实施</u> 下列一项或多项 <u>审计程序</u> 是必要和适当的： （1） <u>查阅</u> 被审计单位在财务报表日后 <u>最近期间内的预算、现金流量预测和其他相关的管理报告</u> ； （2）就诉讼和索赔事项 <u>询问</u> 被审计单位的 <u>法律顾问</u> ，或扩大之前口头或书面查询的范围； （3）考虑 <u>是否有必要</u> （注意字眼： <u>不是必须</u> ） <u>获取</u> 涵盖特定期后事项的 <u>书面声明</u> 以支持其他审计证据，从而获取充分、适当的审计证据。

处理原则	财务报表 <u>未能得到</u> 恰当的处理：出具 <u>保留意见</u> 或 <u>否定意见</u> 的审计报告
书面声明	注册会计师 <u>应当要求</u> 管理层和治理层（如适用）提供书面声明，确认 <u>所有</u> 在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予以调整或披露的事项 <u>均已得到</u> 调整或披露

补充例题·综合题 (2020 年) 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事家电产品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元，明显微小错报的临界值为 40 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(2) 甲公司某重要客户于 2020 年 1 月初 申请破产清算。管理层在计提 2019 年末坏账准备时 考虑了 这一情况。A 注册会计师检查了相关法律文件、评估了计提金额的合理性，结果满意，据此认可了管理层的处理。

要求：针对资料五第 (2) 项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(2)	是	—

补充例题·综合题 (2017 年) ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2016 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。A 注册会计师确定财务报表整体的重要性为 1 200 万元。甲公司主要提供快递物流服务。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计完成阶段的工作，部分内容摘录如下：

(1) 甲公司 2016 年末 的一项 重大未决诉讼 在审计报告 日前终审结案，管理层根据判决结果 调整了 2016 年度 财务报表。A 注册会计师 检查了 法院判决书以及甲公司的账务处理和披露，结果满意，未再实施 其他审计程序。

要求：针对资料五第 (1) 项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(1)	是	—

(二) 第二时段期后事项

定义	审计报告日至财务报表报出日前 <u>知悉</u> 的事实
注册会计师的责任	1. <u>被动识别</u> 责任； 2.在审计报告日后，注册会计师 <u>没有义务</u> 针对财务报表 <u>实施</u> 任何审计程序。

	<p>3.管理层<u>有责任</u>将发现的<u>可能影响财务报表的事实告知</u>注册会计师。（原因：财务报表<u>并未报出</u>）</p> <p>4.注册会计师还可能从<u>媒体报道</u>、<u>举报信</u>或者<u>证券监管部门告知</u>等途径获悉影响财务报表的期后事项。（<u>未决诉讼结案</u>，<u>媒体报道</u>）</p>		
处理原则	<p>在审计报告日至财务报表报出日前，如果<u>知悉了</u>某事实，且若在<u>审计报告日知悉可能导致修改</u>审计报告（<u>判断标准</u>），注册会计师<u>应当</u>：（<u>3方面</u>）</p> <p>1.与管理层和治理层（<u>如适用</u>）<u>讨论</u>该事项；</p> <p>2.确定财务报表<u>是否需要修改</u>；（<u>需要修改吗？</u>）</p> <p>3.如果<u>需要修改</u>，<u>询问</u>管理层将<u>如何</u>在财务报表中处理该事项。（如何改？）</p>		
	管理层 <u>修改</u> 财务报表	基本做法	实施 <u>必要的</u> 审计程序，出具 <u>新的</u> 审计报告（详见 <u>补充内容</u> ）
		局部修改	单报告日期或双重报告日期（详见 <u>补充内容</u> ）
	管理层 <u>不修改</u> 财务报表	审计报告 <u>未提交</u>	发表 <u>非无保留意见</u> ，然后 <u>再提交</u> 审计报告。
		审计报告 <u>已提交</u>	<p>1.<u>通知</u>管理层和治理层（<u>除非</u>治理层全部成员<u>参与</u>管理被审计单位）在财务报表<u>作出必要修改前</u>不要向第三方报出。（<u>阻止报出</u>）</p> <p>2.如果财务报表在<u>未经必要修改</u>的情况下<u>仍被报出</u>，注册会计师应当采取适当措施，以<u>设法防止</u>财务报表使用者<u>信赖</u>该审计报告。（如：利用<u>证券传媒</u>等）</p>

补充内容

管理层修改财务报表时的处理（第二时段期后事项）

基本做法	<p>1.如果管理层<u>修改</u>财务报表，注册会计师<u>应当根据</u>具体情况对有关修改<u>实施必要的</u>审计程序；</p> <p>2.除非下文述及的<u>特定情形</u>适用（<u>局部修改</u>），注册会计师<u>应当将</u>用以<u>识别</u>第一时段期后事项的审计程序<u>延伸至</u>新的审计报告日，并针对修改后的财务报表<u>出具新的</u>审计报告。</p> <p>3.新的审计报告日<u>不应早于</u>修改后的财务报表<u>被批准的日期</u>。</p> <p>4.注册会计师<u>需要获取</u>充分、适当的审计证据，以<u>验证</u>管理层根据期后事项所作出的财务报表<u>调整或披露</u>是否符合适用的财务报告编制基础的规定。</p>
特殊情况	<p>在有关法律法规或适用的财务报告编制基础<u>未禁止</u>的情况下，如果管理层对财务报表的修改<u>仅限于反映</u>导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理层或类似机构</p>

也仅对有关修改进行批准，注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别第一时段期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日（简称特定情形）（局部修改）。

在这种情况下，注册会计师应当选用下列处理方式之一：（二选一）

1. 修改审计报告，针对财务报表修改部分增加补充报告日期，从而表明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。（双重报告日期）

2. 出具新的或经修改的审计报告，在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。（单报告日期）

补充例题·单选题

（2022 年）在审计报告日至财务报表报出日前，如果注册会计师知悉了若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告的事项，下列有关注册会计师采取的措施的说法中，错误的是（ ）。

- A. 如果审计报告已经提交给被审计单位，且管理层在财务报表未经必要修改的情况下仍将其报出，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止使用者信赖该审计报告
- B. 如果管理层修改了财务报表，注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序
- C. 如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当修改审计意见类型，然后再提交审计报告
- D. 如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告已经提交给被审计单位，注册会计师应当通知管理层和治理层在财务报表作出必要修改前不要向第三方报出

【答案】C

【解析】针对第二时段期后事项，如果管理层修改财务报表，注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序（选项 B 正确）；如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告尚未提交给被审计单位，注册会计师应当按照规定发表非无保留意见，然后再提交审计报告（选项 C 错误）。

如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改，并且审计报告已经提交给被审计单位，注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部成员参与管理被审计单位）在财务报表作出必要修改前不要向第三方报出（选项 D 正确）。如果财务报表在未经必要修改的情况下仍被报出，注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告（选项 A 正确）。

补充例题·综合题

（2019 年）甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2018 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1 000 万元，实际执行的重要性为 500 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

（4）在审计报告日后、财务报表报出日前，甲公司 2018 年末的一项重大未决诉讼终审结案，管理层根据判决结果调整了 2018 年度财务报表。在对该调整实施审计程序后，A 注册会计师对重新批准的财务报表出具了新的审计报告。

要求：针对资料五第（4）项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(4)	否	还应将对期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日

(三) 第三时段期后事项

定义	财务报表报出日后 <u>知悉</u> 的事实	
注册会计师的责任	1. <u>没有义务识别</u> 责任； 2.注册会计师 <u>没有义务</u> 针对财务报表 <u>实施</u> 任何审计程序。（★★与第二时段相同） 3. <u>并不排除</u> 注册会计师通过媒体等 <u>其他途径</u> 获悉可能对财务报表产生重大影响的期后事项的可能性。	
相关说明	注册会计师在知悉后需要采取行动的第三时段期后事项必须 <u>同时满足</u> 下列两个条件： （重点掌握） 1.这类期后事项应当是 <u>在审计报告日已经存在的事实</u> 。 2.该事实如果被注册会计师 <u>在审计报告日前获知</u> ， <u>可能影响</u> 审计报告。（属于重大的）	
处理原则	在财务报表报出后，如果 <u>知悉了某事实</u> ，且若在审计报告日知悉 <u>可能导致修改</u> 审计报告，注册会计师应当： 1.与管理层和治理层（如适用） <u>讨论</u> 该事项； 2.确定财务报表 <u>是否需要修改</u> ； 3.如果需要修改， <u>询问</u> 管理层将 <u>如何</u> 在财务报表中处理该事项。	
	管理层 修改 财务报表	如果管理层 <u>修改了</u> 财务报表，注册会计师 <u>应当采取</u> 下列措施：（共4点） 1.根据具体情况对有关修改 <u>实施</u> 必要的审计程序。例如， <u>查阅</u> 法院判决文件、 <u>复核</u> 会计处理或披露事项，确定管理层对财务报表的修改 <u>是否恰当</u> 。 2.复核管理层采取的措施 <u>能否确保</u> 所有收到原财务报表和审计报告的人士 <u>了解</u> 这一情况。（原因： <u>报告已发出</u> ） 3. <u>延伸实施</u> 审计程序，并针对修改后的财务报表 <u>出具新的</u> 审计报告。 除非上文所述的 <u>特定情形（局部修改）</u> 适用，将用以识别期后事项的上述审计程序 <u>延伸至新的审计报告日</u> ，并针对修改后的财务报表 <u>出具新的</u> 审计报告，新的审计报告日 <u>不应早于</u> 修改后的财务报表被批准的日期。 4.如果第二时段所述 <u>特定情形</u> 适用（ <u>局部修改</u> ）， <u>修改</u> 审计报告或 <u>提供新的</u> 审计报告。 <u>【提示】</u> 注册会计师应当在 <u>新的或经修改的</u> 审计报告中增加 <u>强调事项段或其他事项段</u> ，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中 <u>有关修改</u> 原财务报表的 <u>详细原因</u> 和注册会计师提供的 <u>原审计报告</u> 。

	管理层 未采取 任何行动	未告知相关人士 + 未修改报表	注册会计师应当通知管理层和治理层（除非治理层全部成员参与管理被审计单位）。
		已通知管理层或治理层但其未采取必要措施	注册会计师应当采取适当措施，以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

补充例题·多选题 (2015年) 下列有关期后事项审计的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至财务报表报出日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别
- B. 注册会计师应当恰当应对在审计报告日后知悉的、且如果在审计报告日知悉可能导致注册会计师修改审计报告的事实
- C. 在财务报表报出后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序
- D. 注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予调整或披露的事项均已得到调整或披露

【答案】BCD

【解析】注册会计师应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别，所以选项 A 不正确。

第三节 书面声明

概念	书面声明：是指 <u>管理层</u> 【理解为 <u>管理层和治理层</u> （如适用）】向注册会计师提供的 <u>书面陈述</u> ，用以 <u>确认</u> 某些事项或支持其他审计证据
相关说明	1. 书面声明 <u>不包括</u> ： （1）财务报表及其认定； （2）支持性账簿和相关记录。 2. 书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的 <u>必要信息</u> ，是审计证据的 <u>重要来源</u> 3. 如果管理层 <u>修改</u> 书面声明的内容或 <u>不提供</u> 注册会计师要求的书面声明， <u>可能使</u> 注册会计师 <u>警觉</u> 存在重大问题的 <u>可能性</u> 4. 在很多情况下，要求管理层提供书面声明而非口头声明， <u>可以促使管理层更加认真地考虑</u> 声明所涉及的事项， <u>从而提高声明的质量</u> 5. 尽管书面声明提供必要的审计证据，但其 <u>本身并不为</u> 所涉及的任何事项 <u>提供</u> 充分、适当的 <u>审计证据</u> 6. 管理层已提供可靠书面声明的事实， <u>并不影响</u> 注册会计师就管理层责任 <u>履行情况</u> 或 <u>具体认定</u> 获取的其他审计证据的 <u>性质和范围</u>

补充例题·单选题 (2020年) 下列有关书面声明的作用的说法中，错误的是（ ）。

- A. 要求管理层提供书面声明而非口头声明，可以提高管理层声明的质量
- B. 在某些情况下，书面声明可能可以为相关事项提供充分、适当的审计证据
- C. 书面声明可能影响注册会计师需要获取的审计证据的性质和范围

D. 书面声明是审计证据的重要来源

【答案】B

【解析】尽管书面声明提供了必要的审计证据，但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据（选项B错误）。

补充例题·单选题 （2017年）下列有关管理层书面声明的作用的说法中，错误的是（ ）。

- A. 书面声明为财务报表审计提供了必要的审计证据
- B. 管理层已提供可靠书面声明的事实，可能影响注册会计师就具体认定获取的审计证据的性质和范围
- C. 书面声明可以促使管理层更加认真地考虑声明所涉及的事项
- D. 书面声明本身不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据

【答案】B

【解析】选项B错误，管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。

一、针对管理层责任的书面声明

1. 针对财务报表的编制，注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认其根据审计业务约定条款，履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映（如适用）的责任。（★★必须有）

2. 针对提供的信息和交易的完整性，注册会计师应当要求管理层就下列事项提供书面声明：

（1）按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员；

（2）所有交易均已记录并反映在财务报表中。

3. 如果未从管理层获取其确认已履行责任的书面声明，注册会计师在审计过程中获取的有关管理层已履行这些责任的其他审计证据是不充分的。

4. 注册会计师可能要求管理层在书面声明中再次确认其对自身责任的认可与理解。（★★4种情况）
当存在下列情况时，这种确认尤为适当：

- （1）代表被审计单位签订审计业务约定条款的人员不再承担相关责任；
- （2）审计业务约定条款是在以前年度签订的；
- （3）有迹象表明管理层误解了其责任；
- （4）情况的改变需要管理层再次确认其责任。

当然，再次确认管理层对自身责任的认可与理解，并不限于管理层已知的全部事项。

二、其他书面声明

（一）基本原则

如果注册会计师认为有必要获取一项或多项其他书面声明，以支持与财务报表或者一项或多项具体认定相关的其他审计证据，注册会计师应当要求管理层提供这些书面声明。

（二）具体类型

1. 关于财务报表的额外书面声明（如：声明会计政策的选择和运用是否适当）

其他书面声明可能是对基本书面声明的补充，但不构成其组成部分。

2. 与向注册会计师提供信息有关的额外书面声明

除了针对管理层提供的信息和交易的完整性的书面声明外，注册会计师可能认为有必要要求管理层提供书面声明，确认其已将注意到的所有内部控制缺陷向注册会计师通报。

3. 关于特定认定的书面声明

尽管这些书面声明能够提供必要的审计证据，但其本身并不能为财务报表特定认定提供充分、适当的审计证据。

三、书面声明的日期和涵盖的期间

1. 书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后。

书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

由于书面声明是必要的审计证据，在管理层签署书面声明前，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。

2. 在实务中可能会出现这样的情况，即在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任。

这一事实并不能减轻现任管理层对财务报表整体的责任。相应地，注册会计师仍然需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

补充例题·综合题

(2020 年) 甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事家电产品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元，明显微小错报的临界值为 40 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(4) 甲公司总经理因新冠肺炎疫情滞留外地，无法签署书面声明。A 注册会计师与总经理视频沟通。总经理表示同意书面声明的内容，并授权副总经理在书面声明上签字并加盖了公章。A 注册会计师接受了甲公司的做法。

要求：

针对资料五第 (4) 项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(4)	是	—

补充例题·综合题

(2020 年) 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所首次接受委托的审计客户，主要从事房地产开发、销售和物业管理业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 2 000 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(3) 甲公司董事长因受新冠肺炎疫情影响无法回国。A 注册会计师将书面声明电子版发送给董事长，通过视频观看其签署了书面声明，将董事长发回的书面声明扫描件交给财务总监，由其签名并加盖甲公司公章。A 注册会计师在收到该书面声明后出具了审计报告。

要求：

针对资料五第 (3) 项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(3)	是	—

补充例题·综合题 (2019年) 甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为1 000万元，实际执行的重要性为500万元。

资料五：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(3) 甲公司于2019年初更换了管理层。因已获取新任管理层有关2018年度财务报表的书面声明，A注册会计师未再要求前任管理层提供书面声明。

要求：

针对资料五第(3)项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(3)	是	—

补充例题·单选题 (2018年) 下列有关书面声明日期的说法中，错误的是（ ）。

- A. 书面声明的日期不得早于财务报表报出日
- B. 书面声明的日期不得晚于审计报告日
- C. 书面声明的日期可以和审计报告日是同一天
- D. 书面声明的日期可以早于审计报告日

【答案】A

【解析】书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期，但不得在审计报告日后，选项A错误。

四、书面声明的形式

书面声明应当以声明书的形式致送注册会计师。

参考格式18-1列示了声明书的参考格式。(★★★经常考客观题：2部分：财务报表、提供的信息)

参考格式18-1：声明书

背景信息：

1. 被审计单位采用企业会计准则编制财务报表；
2. 《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》中有关就被审计单位持续经营能力获取书面声明的要求不相关；
3. 所要求的书面声明不存在例外情况。如果存在例外情况，则需要对本参考格式列示的书面声明的内容予以调整，以反映这些例外情况。

(致注册会计师)：

本声明书是针对你们审计ABC公司截至20×1年12月31日的年度财务报表而提供的。审计的目的是

对财务报表发表意见，以确定财务报表是否在所有重大方面已按照企业会计准则的规定编制，并实现公允反映。

尽我们所知，并在作出了必要的查询和了解后，我们确认：

一、财务报表

1. 我们已履行[插入日期]签署的审计业务约定书中提及的责任，即根据企业会计准则的规定编制财务报表，并对财务报表进行公允反映。

2. 在作出会计估计时使用的重大假设（包括与公允价值计量相关的假设）是合理的。

3. 已按照企业会计准则的规定对关联方关系及其交易作出了恰当的会计处理和披露。

4. 根据企业会计准则的规定，所有需要调整或披露的资产负债表日后事项都已得到调整或披露。

5. 未更正错报，无论是单独还是汇总起来，对财务报表整体的影响均不重大。未更正错报汇总表附在本声明书后。

6. [插入注册会计师可能认为适当的其他任何事项]。

二、提供的信息

7. 我们已向你们提供下列工作条件：

(1) 允许接触我们注意到的、与财务报表编制相关的所有信息（如记录、文件和其他事项）。

(2) 提供你们基于审计目的要求我们提供的其他信息。

(3) 允许在获取审计证据时不受限制地接触你们认为必要的本公司内部人员和其他相关人员。

8. 所有交易均已记录并反映在财务报表中。

9. 我们已向你们披露了由于舞弊可能导致的财务报表重大错报风险的评估结果。

10. 我们已向你们披露了我们注意到的、可能影响本公司的与舞弊或舞弊嫌疑相关的所有信息，这些信息涉及本公司的：

(1) 管理层；

(2) 在内部控制中承担重要职责的员工；

(3) 其他人员（在舞弊行为导致财务报表重大错报的情况下）。

11. 我们已向你们披露了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的舞弊指控或舞弊嫌疑的所有信息。

12. 我们已向你们披露了所有已知的、在编制财务报表时应当考虑其影响的违反或涉嫌违反法律法规的行为。

13. 我们已向你们披露了我们注意到的关联方的名称和特征、所有关联方关系及其交易。

14. [插入注册会计师可能认为必要的其他任何事项]。

附：未更正错报汇总表

ABC 公司

(盖章)

中国××市

ABC 公司管理层

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

补充例题·多选题 下列各项中，应当列入书面声明的有（ ）。

A. 管理层认为，未更正错报单独或汇总起来对财务报表整体的影响不重大

B. 被审计单位已向注册会计师披露了管理层注意到的、可能影响被审计单位的与舞弊或舞弊嫌疑相关的所有信息

C. 所有交易均已记录并反映在财务报表中

D. 被审计单位将及时足额支付审计费用

【答案】ABC

【解析】审计费用不属于书面声明的内容，选项 D 错误。

五、对书面声明可靠性的疑虑以及管理层不提供要求的书面声明

(一) 对书面声明可靠性的疑虑

1. 对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑。

(1) 注册会计师应当确定这些疑虑对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

(2) 注册会计师可能认为，管理层在财务报表中作出不实陈述的风险很大，以至于审计工作无法进行。

在这种情况下，除非治理层采取适当的纠正措施，否则注册会计师可能需要考虑解除业务约定（如果法律法规允许）。

(3) 很多时候，治理层采取的纠正措施可能并不足以使注册会计师发表无保留意见。

2. 书面声明与其他审计证据不一致。（联系审计证据）（4句话）

(1) 如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应当实施审计程序以设法解决这些问题。

(2) 注册会计师可能需要考虑风险评估结果是否仍然适当。

如果认为不适当，注册会计师需要修改风险评估结果，并确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围，以应对评估的风险。

(3) 如果问题仍未解决，注册会计师应当重新考虑对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责的评估，或者重新考虑对管理层在这些方面的承诺或贯彻执行的评估，并确定书面声明与其他审计证据的不一致对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

(4) 如果认为书面声明不可靠，注册会计师应当采取适当措施，包括确定其对审计意见可能产生的影响。

(二) 管理层不提供要求的书面声明

1. 如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当：（★★重点掌握）

(1) 与管理层讨论该事项；

(2) 重新评价管理层的诚信，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响；

(3) 采取适当措施，包括确定该事项对审计意见可能产生的影响。

2. 如果存在下列情形之一，注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见：（掌握：共2点）

(1) 注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其针对管理层责任作出的书面声明不可靠；

(2) 管理层不提供针对管理层责任的书面声明：

针对管理层责任的书面声明包括：

① 针对财务报表的编制，管理层确认其根据审计业务约定条款，履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映（如适用）的责任。

② 针对提供的信息和交易的完整性，管理层确认：

a. 按照审计业务约定条款，已向注册会计师提供所有相关信息，并允许注册会计师不受限制地接触所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员。

b. 所有交易均已记录并反映在财务报表中。

这是因为，仅凭其他审计证据，注册会计师不能判断管理层是否履行了上述两方面的责任。

补充例题·单选题 (2015年) 下列有关书面声明的说法中，正确的是（ ）。

- A. 书面声明的日期应当和审计报告日在同一天，且应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间
- B. 管理层已提供可靠书面声明的事实，影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围
- C. 如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应当要求管理层修改书面声明
- D. 如果对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其做出的书面声明不可靠，注册会计师在出具审计报告时应当对财务报表发表无法表示意见

【答案】D

【解析】书面声明的日期不一定与审计报告日为同一天，书面声明的日期不能晚于审计报告日，所以选项 A 不正确；尽管书面声明提供了必要的审计证据，但是其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据，而且管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围，选项 B 不正确；如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应当实施程序以设法解决这些问题，选项 C 不正确。

■ 本章小结

1. 评价未更正错报的影响（与金额相关的错报、错报的抵销、分类错报）；
2. 复核审计工作（项目组内部复核：复核总原则、复核范围、复核时间、项目合伙人复核）；
3. 期后事项（概念、种类、3 个时段的处理原则）；
4. 书面声明（概念、作用、日期和涵盖期间、书面声明的形式——声明书、对书面声明可靠性的疑虑、管理层不提供针对管理层责任的书面声明）。



不要因为没掌声而丢掉梦想。