



## 第十八章 完成审计工作

## 历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018
考试分值	4 分左右
考查形式	客观题、综合题
预习考点	评价审计过程中识别出的错报、复核审计工作、期后事项、书面声明

## 【考点一】评价审计过程中识别出的错报（★★★）

## （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

如果出现下列情形之一，注册会计师应当确定**是否需要修改**总体审计策略和具体审计计划：

（1）识别出的错报的性质以及错报发生的环境表明可能存在其他错报，并且这些其他错报与审计过程中累积的错报合计起来可能是重大的；

（2）审计过程中累积的错报合计数**接近**确定的重要性。

## （三）沟通和更正错报

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。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

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**。

## 2. 确定未更正错报单独或汇总起来是否重大

注册会计师应当确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。在确定时，注册会计师应当考虑：

（1）相对特定类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体而言，错报的**金额**和**性质**以及**错报发生的特定环境**。

注意：

第一，注册会计师需要考虑每一单项错报，以评价其对相关类别的交易、账户余额或披露的影响，如果注册会计师认为**某一项错报是重大的**，则该项错报**不太可能**被其他错报抵销；

第二，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；



第三，确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估；

第四，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；

第五，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。

(2) 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。

注意：注册会计师应当逐项指明重大的未更正错报。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。

### 【考点二】复核审计工作 (★★)

#### 1. 项目组内部复核

复核人员：由经验较为丰富的项目组成员对经验较为缺乏的项目组的工作进行指导、监督和复核。

复核时间：审计项目复核贯穿审计全过程。

项目合伙人复核：

项目合伙人应当对管理和实现审计项目的高质量承担总体责任。

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；
- (2) 重大判断，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。

#### 2. 项目质量复核

会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序，并对上市实体财务报表审计业务、法律法规要求实施项目质量复核的审计业务或其他业务，以及会计师事务所认为，为应对一项或多项质量风险，有必要实施项目质量复核的审计业务或其他业务实施项目质量复核。

### 【考点三】期后事项 (★★)

#### 一、期后事项的种类

- (1) 财务报表日后调整事项：财务报表日存在情况提供补充证据的事项——提请调整
- (2) 财务报表日后非调整事项：财务报表日后发生的情况的事项——提请披露

财务报表日后调整事项	财务报表日后非调整事项
------------	-------------



①财务报表日后诉讼案件结案 ②资产发生了减值或需要调整原确认的减值 ③财务报表日后进一步确定了财务报表日前购入资产的成本或售出资产的收入 ④财务报表日后发现了财务报表舞弊或差错	①发生重大诉讼、仲裁、承诺 ②资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化 ③因自然灾害导致资产发生重大损失 ④发行股票和债券以及其他巨额举债 ⑤资本公积转增资本 ⑥发生巨额亏损 ⑦发生企业合并或处置子公司 ⑧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
---	--

## 二、各时段期后事项注册会计师的责任和处理

期后事项时段	起止日期	责任定位	责任的具体体现（CPA 针对 X 公司在 2022 年 3 月 5 日前的事项）
第一时段： 财务报表日至审计报告日之间 <u>发生</u> 的事项	2022 年 12 月 31 日~2023 年 3 月 5 日	<b>主动识别</b> （负有主动识别的义务）	应当设计 <u>专门的审计程序</u> 来识别这些期后事项，并根据这些事项的性质判断其对财务报表的影响，进而确定是进行 <u>调整或披露</u> 。
第二时段： 审计报告日至财务报表报出日前 <u>发现</u> 的事实	2023 年 3 月 5 日~2023 年 3 月 15 日	被动识别 （审计报告日后注会没有义务针对财务报表实施任何审计程序。考虑知悉事实对财务报表的影响）	（1）与管理层和治理层讨论该事项； （2）确定财务报表是否需要修改； （3）如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。
第三时段：财务报表报出日后 <u>知悉</u> 的事实	2023 年 3 月 15 日后	没有义务识别 （审计报告日后注会没有义务针对财务报表实施任何审计程序。考虑知悉事实对财务报表的影响）	（1）与管理层和治理层讨论该事项； （2）确定财务报表是否需要修改； （3）如果需要修改，询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

### 【考点四】书面声明（★★）

#### 一、管理层的书面声明的性质



(1) 书面声明，是指管理层向注册会计师提供的书面陈述，用以确认某些事项或支持其他审计证据。书面声明应当以声明书的形式致送注册会计师。

(2) 书面声明不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

(3) 如果管理层修改书面声明的内容或不提供注册会计师要求的书面声明，可能使注册会计师警觉存在重大问题的可能性。

(4) 尽管书面声明提供必要的审计证据，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。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。

## 二、书面声明的日期和涵盖的期间

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。

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。他们可能由此声称无法就上述期间提供部分或全部书面声明。然而，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。

## 三、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

如果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，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）。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（可能发表无法表示意见）。

### 2. 书面声明与其他审计证据不一致

(1) 注册会计师应当实施审计程序以设法解决这些问题。注册会计师可能需要考虑风险评估结果是否仍然适当。

(2) 如果认为风险评估结果不适当，注册会计师需要修正风险评估结果，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，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。

#### 四、管理层不提供要求的书面声明的措施

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：

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。

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：

- (1) 注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其作出的书面声明不可靠；
- (2) 管理层不提供审计准则要求的书面声明。