第五编 完成审计工作与出具审计报告——第十八章 完成审计工作

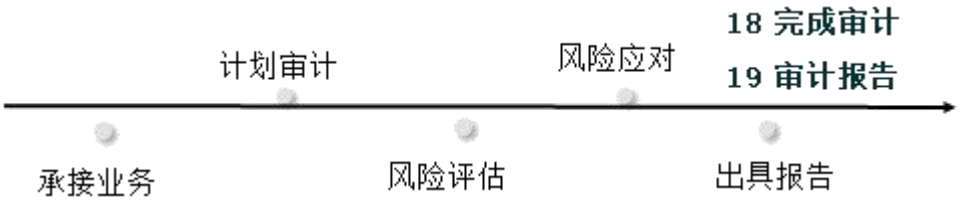
第 01 讲 完成审计工作

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第十八章	完成审计工作概述	3	2		6	11
	期后事项			2.2	4	6.2
	书面声明	4		1	2	7
年平均 4 分，属于重点章节。						

审计时间轴

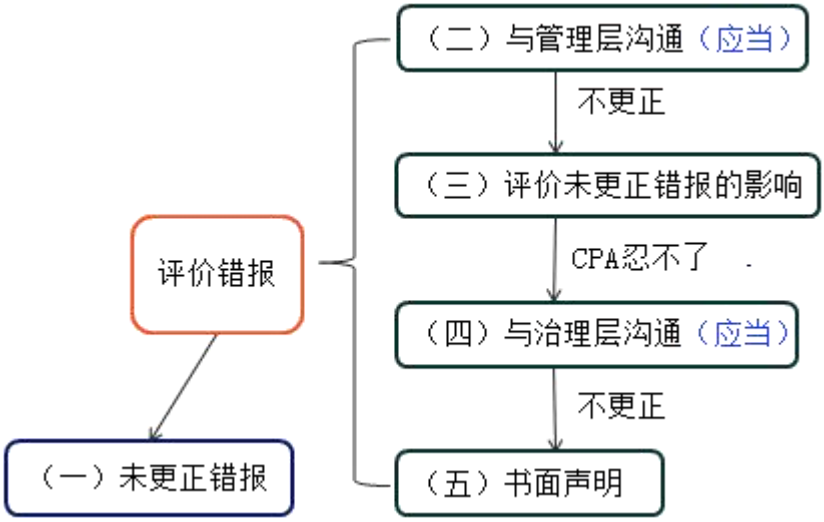


目录

第一节　完成审计工作概述
第二节　期后事项
第三节　书面声明

第一节　完成审计工作概述

一、评价错报



（一）未更正错报

未更正错报是指 CPA 在审计过程中累积的且被审计单位未予更正的错报。

累积的→金额>明显微小错报的临界值

（二）与管理层沟通

除非法律法规禁止，CPA 应当及时将审计过程中累积的所有错报与适当层级的管理层进行沟通，还应当要求管理层更正这些错报。

（三）评价未更正错报的影响

1.对重要性作出修改

在评价未更正错报的影响之前，CPA 可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改；

如果对重要性或重要性水平的重新评价导致需要确定较低的金额，则应重新考虑：

①实际执行的重要性；

②进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性。

2.评价未更正错报 ★

CPA 需要考虑每一项与金额相关的错报。

如果存在大量单项不重大的未更正错报，CPA 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。

审计旅游团在线问答

CPA 发现的重大单项错报，是否可以和其他单项错报相抵销？

不一定。

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；（收入、费用不能抵销）

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。（串户）

然而，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。

（四）与治理层沟通 ★ ★

除非法律法规禁止：

①CPA 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沟通时，CPA 应当逐项指明重大的未更正错报，并要求被审计单位更正未更正错报。

③CPA 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。

（五）管理层提供有关未更正错报的书面声明

1.总体要求

CPA 应当要求管理层和治理层(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。

2.具体内容

（1）未更正错报项目的概要应当包含在书面声明中或附在其后。

（2）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如下表述：“因为[描述理由]，我们不同意……事项和……事项构成错报。”

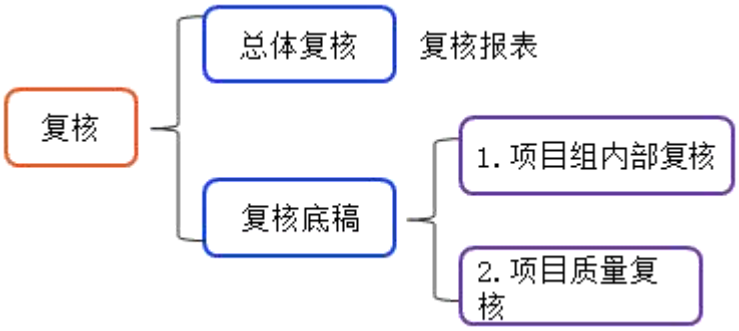
审计旅游团在线问答

若顺利获得该书面声明后，CPA 即可出具无保留意见报告？

不可以。

即使注册会计师获取了管理层和治理层(如适用)不认为 CPA 提出的某些未更正的错报是错报这一声明，CPA 仍需要对未更正错报的影响形成结论。

二、复核审计工作



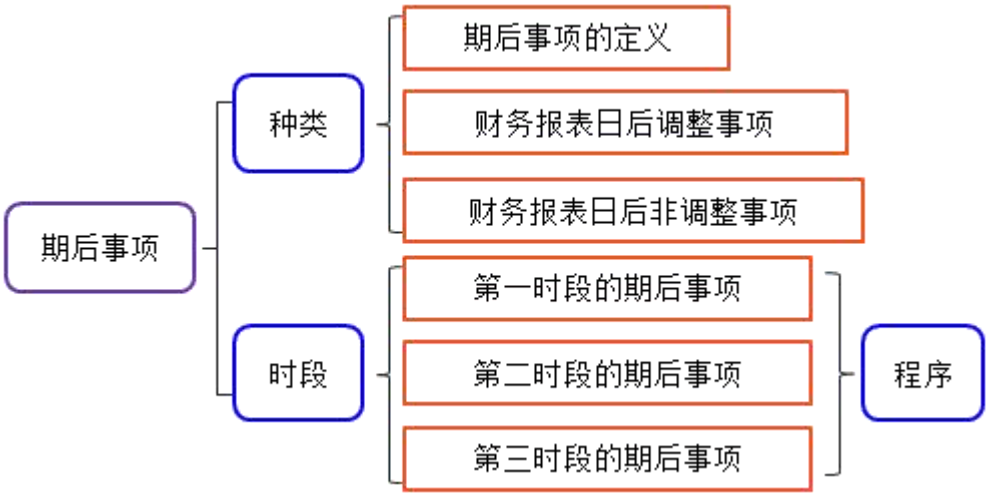
1. 项目组内部复核 ★★★

禁止交叉复核

项目合伙人复核	责任	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。
	内容 ★★★	①重大事项； ②重大判断；（困难 or 争议事项） ③与其职责有关的其他事项。
	要求	项目合伙人应当在签署审计报告前复核财务报表、审计报告及相关审计工作底稿并与项目组讨论；

2. 项目质量复核【参见第二十一章】

第二节 期后事项



一、期后事项的种类

1. 含义

期后事项是指财务报表日至审计报告日之间发生的事项，以及注册会计师在审计报告日后知悉的事实。

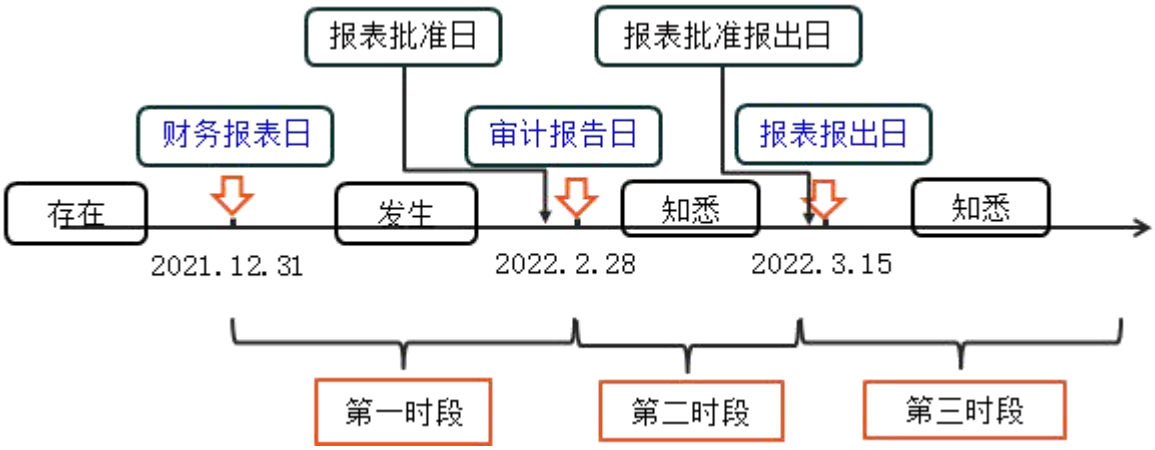
2.种类——（1）财务报表日后调整事项

财务报表日存在的，日后才知悉；（可能需要改表改账）
如果金额重大，应提请被审计单位对本期财务报表及相关的账户金额进行调整。
①财务报表日后诉讼案件结案。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。★ ★ ②财务报表日后取得确凿证据，表明某项资产在报表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。★ ★ 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。（暂估入账） ④财务报表日后发现了财务报表差错或舞弊。

2.种类——（2）财务报表日后非调整事项

财务报表日后发生的，不影响报表日财务状况。（不需要改表改账，仅可能披露）
如果报表因此可能受到误解，应在财务报表中予以适当披露。

二、期后事项的时段划分



（一）第一时段（主动识别义务）

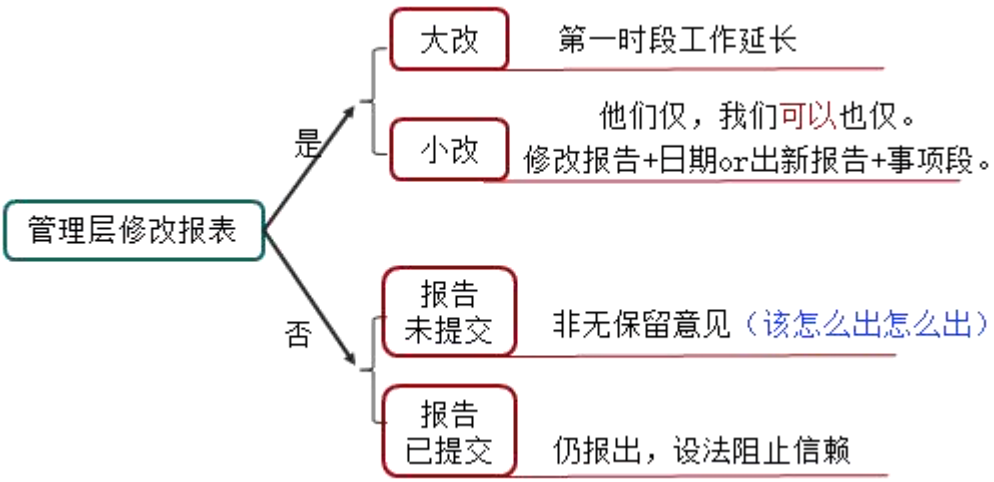
责任	（1）CPA 负有主动识别的义务。 （2）应当设计和实施审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别。★ ★ （3）无需对之前已实施审计程序并已得出满意结论的事项执行追加的审计程序。
程序	针对期后事项的专门审计程序，其实施时间越接近审计报告日越好。★
处	（1）如果所知悉的期后事项属于调整事项，注册会计师应当考虑被审计单位是否已对财务

理	报表作出适当的**调整**； （2）如果所知悉的期后事项属于**非调整事项**，注册会计师应当考虑被审计单位是否在财务报表附注中予以充分**披露**。

（二）第二时段（没有义务、被动识别）

责任		在审计报告日后，CPA **没有义务**针对财务报表实施任何审计程序
管理层同意修改报表	大改（全面翻新）	CPA 应当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**，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。 新的审计报告日不应早于修改后的财务报表被批准的日期。
管理层同意修改报表	小改（只改一点）	在法律法规或编制基础未禁止的情况下，如果： ①管理层的修改**仅限于**反映导致修改的期后事项的影响 ②董事会、管理层或类似机构也**仅对**有关修改进行批准
		CPA **可以仅针对**有关修改将用以识别期后事项的第一时段的审计程序延伸至新的审计报告日。在这种情况下，CPA 应当选用下列处理方式之一： （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 CPA 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。 （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 CPA 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。
管理层不同意修改报表	审计报告**未提交**	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。
	审计报告**已提交**	（1）如果认为管理层应当修改而没有修改，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。 （2）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。

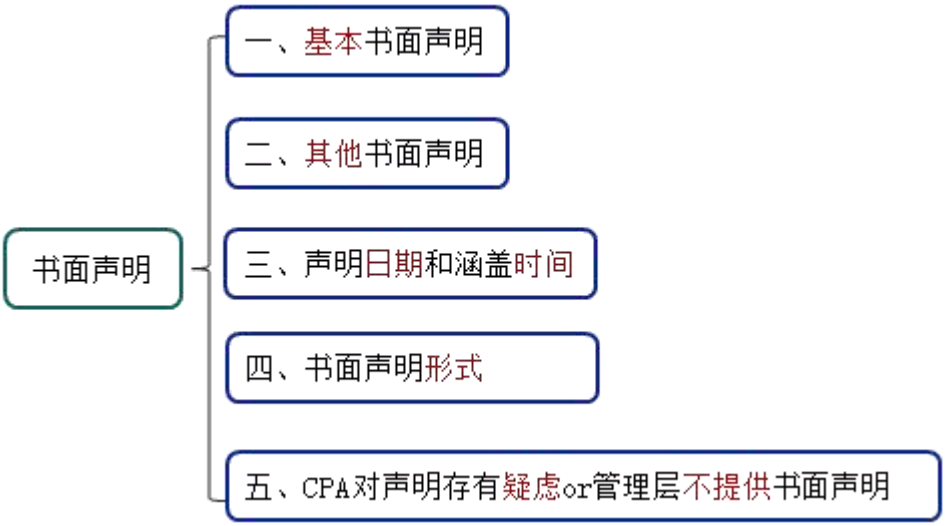
◆第二时段期后事项被识别（该事项会影响报表意见）



（三）第三时段期后事项的审计（没有义务、被动识别）

责任	没有义务针对第三时段期后事项实施任何审计程序
管理层修改报表	（1）根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序； （2）复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况； （3）延伸实施审计程序，并针对修改后的财务报表出具新的审计报告； （4）在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告。CPA 应当在新的或修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段，提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和 CPA 提供的原审计报告。
管理层未采取任何行动	（1）如果管理层没有采取必要措施确保所有收到原财务报表的人士了解这一情况，也没有在 CPA 认为需要修改的情况下修改财务报表，CPA 应当通知管理层和治理层，CPA 将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。（吓唬一下） （2）如果 CPA 已经通知管理层或治理层，而管理层或治理层没有采取必要措施，CPA 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。此时 CPA 可能认为寻求法律意见是适当的。（没吓唬住）

第三节　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）

（致注册会计师）：

本声明书是针对你们审计柚子公司截止2*20年12月31日的年度财务报表而提供的。

尽我们所知，并在作出了必要查询和了解后，我们确认：

1. 我们已经履行2*19年n月m日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. 我们已向你们提供下列工作条件：

……

ABC公司　ABC公司管理层

（盖章）．（签名并盖章）

★ ★

（1）书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的**必要**信息，是审计证据的**重要来源**；

（2）如管理层修改书面声明的内容或不提供CPA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；

（3）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；

（4）管理层已提供可靠书面声明的事实，并不影响CPA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、基本书面声明（必须要有）

	书面声明内容
财务报表编制	（1）我们已履行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； [链接第2章/审计前提条件] （2）在作出会计估计时使用的重大假设是合理的； [链接第17章/审计会计估计] （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；[第17章/关联方审计] （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；[第18章/期后事项] （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。 [第 18 章/评价未更正错报]
提供的信息	（1）我们已向你们提供下列工作条件：[第 2 章/审计前提条件] 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。 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。 （2）所有交易均已记录并反映在财务报表中；[完整性] （3）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；[第 17 章/关联方审计] （4）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； （5）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； （6）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；[第 13 章/对舞弊的考虑] （7）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。[第 13 章/对法律法规的考虑]

二、其他书面声明（CPA 职业判断是否需要）

（1）如 CPA 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，应当要求管理层提供这些书面声明。

（2）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。

【提示】其他书面声明可能包括“会计政策的选择和运用是否适当。”

三、书面声明的日期和涵盖的期间

1. 日期

（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。

（2）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，CPA 不能发表审计意见，也不能签署审计报告。（狭义的，不含无法表示意见）★

2. 涵盖期间

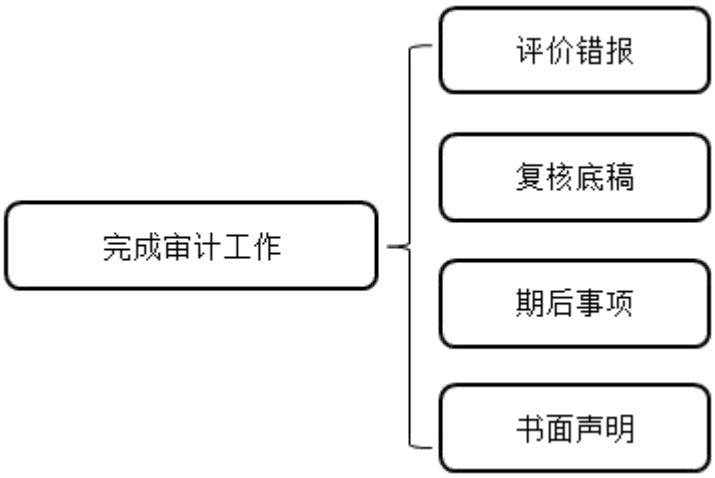
（1）书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间

（2）如果在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任，现任管理层可能由此声称无法就审计报告中提及的所有期间提供部分或全部书面声明。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。【整个期间】

四、发表无法表示意见的情形

（1）CPA 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。（考试尽量往解除业务约定那答）

（2）管理层不提供下列书面声明：（基本书面声明）

（略）

本章总结