

第十八章 完成审计工作

第一节：完成审计工作概述

【知识点 1】评价错报

一、错报的沟通和更正

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。

二、评价未更正错报的影响

1. 定义：是指注册会计师在审计过程中累积的且被审计单位未予更正的错报。

【提示】在注册会计师评价未更正错报的影响之前，可能已经对重要性或重要性水平（如适用）作出重大修改。如果需要确定较低的金額，则应重新考虑实际执行的重要性和进一步审计程序的性质、时间安排和范围的适当性，以获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。

2. 影响：注意做题思路，先分类后评价影响。

分类	影响
(1) 重大单项错报	该项错报不太可能被其他错报抵销。 举例：收入存在重大高估，相同金额的费用高估所抵销。整体仍存在重大错报
(2) 内部错报	抵销可能是适当的。 举例：固定资产折旧计提一多一少！ 【提示】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。
(3) 分类错报	是否重大，需要进行定性评估！对关键比率的影响。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。 举例：流动负债和非流动负债划分
(4) 小错报	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。 举例：对被审计单位的盈亏状况有决定性的影响。

三、书面声明

注册会计师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。

【知识点 2】复核审计工作底稿和财务报表

（一）对财务报表总体的合理性进行复核

在审计结束或临近结束时，注册会计师需要运用分析程序的目的是确定经审计调整后的财务报表整体是否与被审计单位的了解一致，是否具有合理性。

1. 项目组内部复核

(1) 人员要求	经验较多的人员复核经验较少的人员的工作。	
(2) 时间要求	审计项目组内部复核贯穿审计全过程。	
(3) 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，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。

第二节：期后事项

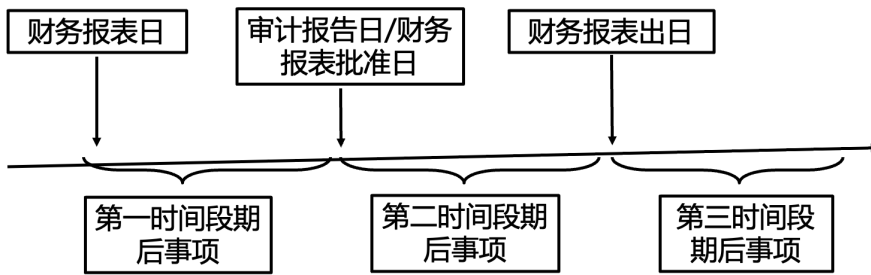
【知识点 1】基础知识

一、期后事项分类表

分类	定义
日后调整	对财务报表日已经存在的情况提供证据的事项：及对财务报表日已经存在的情况，提供了新的或进一步证据的事项，这类事项影响财务报表金额，需提请被审计单位管理层调整财

	务报表及与之相关的披露信息。
日后非调整	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出适当披露。

二、期后事项时间段分类



【知识点 2】第一时段期后事项（财务报表日→审计报告日之间）

注册会计师应当设计专门的审计程序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，进而确定是进行调整还是披露。

1. 识别期后事项的审计程序

(1) 了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序。
(2) 询问管理层和治理层（如适用），确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项。
(3) 查阅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会议的纪要，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) 查阅被审计单位最近的中期财务报表（如有）。

2. 应对

(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。

【知识点 3】第二时段期后事项（审计报告日→财务报表报出日之间）

在审计报告日后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

1. 审计思路：

没有责任→知悉了某事实→讨论→确定财务报表是否需要修改→询问管理层将如何处理该事项

【情形 1】管理层修改财务报表时的考虑：

1. 修改财务报表，对有关修改实施必要的审计程序！ 注册会计师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。
2. 修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响。 (1) 针对财务报表修改部分增加补充报告日期（双重日期） (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。

【情形 2】管理层不修改财务报表时的处理

审计报告未提交	发表非无保留意见，然后再提交审计报告。
报告已提交	(1) 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； (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。

【知识点 4】第三时段期后事项（财务报表报出日后）

1. 第三时段的期后事项满足条件

注册会计师在知悉后采取行动的第三时段期后事项是有严格限制的。只有同时满足下面两个条件，注册会计师才需要采取行动：

(1) 这类期后事项应当是在审计报告日已经存在的事实。

(2) 注册会计师如果在审计报告日前获知该事实，可能影响审计报告。

2. 审计思路

财务报表报出后知悉了某事实→讨论→确定是否需要修改→如何处理

【情形 1】如果管理层修改了财务报表

(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。

【提示】注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段和其他事项段，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注册会计师提供的原审计报告。

【情形 2】管理层未采取任何行动

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），注册会计师将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告→采取适当措施

第三节：书面声明

【知识点 1】概念

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。书面声明不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

【提示】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；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。

【知识点 2】管理层责任

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。
2. 针对提供的信息和交易的完整性的书面声明	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。

【知识点 3】书面声明的日期要求

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。

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，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。

3. 注册会计师需要向管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

【知识点 4】管理层不提供要求的书面声明

注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见的情形

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. 管理层不提供下列书面声明：

(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。