

第十八章 完成审计工作

考情分析

本章内容难度较大，知识点相对重要。在选择题、简答题和综合题中均有涉及，近几年分值在 4 分左右。

教材变化

无实质性变化

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、评价审计过程中识别出的错报

在评价审计过程中识别出的错报时，注册会计师的目标是：

- (1) 评价识别出的错报对审计的影响。
- (2) 评价未更正错报对财务报表的影响。

【提示】未更正错报，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。

(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，并且可能存在的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按照《中国注册会计师审计准则第 1221 号-计划和执行审计工作时的的重要性》的规定确定的重要性。

【强调】如果管理层应注册会计师的要求，检查了某类交易、账户余额或披露并更正了已发现的错报，注册会计师应当实施追加的审计程序，以确定错报是否仍然存在。

(三) 错报的沟通和更正

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. 及时与适当层级的管理层（有责任 and 权限对错报进行评价并采取必要行动的人员）沟通错报是非常重要的。因为这些能使管理层评价这些事项是否为错报，并采取必要行动。如有异议则告知注册会计师。

【强调】法律法规可能限制注册会计师向管理层或被审计单位内部的其他人员通报某些错报。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。

3. 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。

(四) 评价未更正错报的影响

未更正错报：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。

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《中国注册会计师审计准则第 1221 号计划和执行审计工作时的的重要性》的规定确定的重要性，以根据被审计单位的实际财务结果确认其是否适当。

(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额，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、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。

注册会计师应考虑的两个方面

(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。

【情形 1】单项重大错报：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。

举例：如果收入存在重大高估，即使这项错报对收益的影响完全可被相同金额的费用高估所抵销，注册会计师仍认为财务报表整体存在重大错报。

【情形 2】内部错报：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。

要求：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。

【情形 3】分类错报：确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。

举例：分类错报对负债或其他合同条款的影响，对单个财务报表项目或小计数的影响，以及对关键比率的影响。

【强调】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。

【情形 4】汇总错报：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。

举例：某项错报金额虽然低于财务报表整体的重要性，但对被审计单位的盈亏状况有决定性的影响。

(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。

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。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。在不同期间使用相同的评价方法可以保持一致性。

②除法律法规禁止，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。

③在沟通时，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。

④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。

(五) 书面声明

1、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。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、由于编制财务报表要求管理层和治理层（如适用）调整财务报表以更正重大错报，注册会计师应当要求其提供有关未更正错报的书面声明。

3、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。

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，并相应修正原计划实施的进一步审计程序。

四、复核审计工作

项目组内部复核→项目质量复核

1. 项目组内部复核

项目	要求
(1) 复核人员	①由经验较为丰富的项目组成员对经验较为缺乏的项目组成员进行指导、监督和复核； ②对一些较为复杂、审计风险较高的领域，需要指派经验丰富的项目组成员执行复核，必

	要时可以由项目合伙人执行复核
(2) 复核范围	执行复核时复核人员需要考虑的事项包括： 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； ②重大事项是否已提请进一步考虑； 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； ④是否需要修改已执行审计工作的性质、时间安排和范围； 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； ⑥已获取的审计证据是否充分、适当； ⑦审计程序的目标是否已实现
(3) 复核时间	审计项目组内部复核贯穿审计全过程，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及时复核相应的工作底稿
(4)项目合伙人 复核	负责： 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。 三内容： 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。 【强调】 项目合伙人无须复核所有审计工作底稿。

【强调】在审计报告日或审计报告日之前，项目合伙人应当通过复核审计工作底稿和与项目组讨论，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。

【例-单选题】下列有关审计工作底稿复核的说法中，错误的是（ ）。

- A. 项目合伙人应当复核所有审计工作底稿
- B. 项目质量复核人员应当在审计报告出具前复核审计工作底稿
- C. 审计工作底稿中应当记录复核人员姓名及其复核时间
- D. 应当由项目组成员经验较多的人员复核经验较少的人员编制的审计工作底稿

答案：A

解析：项目合伙人无须复核所有审计工作底稿。

【例-单选题】在确定项目组内部复核的性质、时间安排和范围时，下列各项中，注册会计师无需考虑的是（ ）。

- A. 被审计单位的规模
- B. 项目组成员的专业素质和胜任能力
- C. 评估的重大错报风险
- D. 项目质量复核人员的经验和能力

答案：D

解析：项目组内部复核在前，项目质量复核在后，因此前者无法考虑项目质量复核人员的经验和能力。

2. 项目质量复核

根据《会计师事务所质量管理准则第 5101 号——业务质量管理》的规定，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。