



第十八章

其他特殊项目的审计



第十八章 其他特殊项目的审计

第一节：审计会计估计

【知识点1】含义和思路

（一）含义：是指在缺乏精确计量手段的情况下，采用的某项金额的近似值。



第十八章 其他特殊项目的审计

（二）双方责任：

双方	责任
管理层	管理层应当对其作出的包括在财务报表中的会计估计负责。
注册会计师	按照中国注册会计师审计准则的规定，获取充分、适当的审计证据，评价被审计单位作出的会计估计是否合理、披露是否充分。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点2】风险评估程序

- 1.了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素
- 2.复核以前会计期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计
- 3.确定是否需要专门技能和知识



第十八章 其他特殊项目的审计

【提示1】会计估计的结果与财务报表中原来已确认或披露的金额存在差异，并不必然表明财务报表存在错报，这对于公允价值会计估计而言尤其如此。



第十八章 其他特殊项目的审计

【提示2】没有运用或错误运用下列两类信息而产生的差异可能表明上期财务报表存在错报：

1. 在上期财务报表编制完成阶段管理层可以获得的信息；
2. 合理预期管理层已经获得并在编制和列报财务报表时已予以考虑的信息。



第十八章 其他特殊项目的审计

【提示3】注册会计师应当复核上期财务报表中会计估计的结果，或者复核管理层在本期财务报表中对上期会计估计作出的后续重新估计（如适用）。但是，注册会计师复核的目的不是质疑上期依据当时可获得的信息而作出的判断。
（是为了评估风险）



第十八章 其他特殊项目的审计

【提示4】根据注册会计师对以前期间重大错报风险的评估结果，如果一项或多项重大错报风险的固有风险被评估为较高，注册会计师可能认为需要进行更加详细的追溯复核。作为详细追溯复核的一部分，在可行的情况下，注册会计师可以特别关注以前期间作出会计估计时使用的数据和重大假设的影响。反之，对因记录常规和重复发生交易而产生的会计估计，注册会计师可能认为运用分析程序作为风险评估程序足以实现复核目的。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点3】识别和评估重大错报风险

注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估固有风险：

1.估计不确定性的程度。

2.复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：

（1）管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；

（2）管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。



第十八章 其他特殊项目的审计

形成认定层次固有风险评估结果的依据可能来自一个或多个固有风险因素，包括估计不确定性、复杂性、主观性或其他固有风险因素。

【提示】对于识别和评估的重大错报风险，注册会计师应当作出职业判断，确定其是否为特别风险。如果存在特别风险，注册会计师应当识别针对该风险实施的控制，评价这些控制的设计是否有效，并确定其是否得到执行。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点4】应对会计估计的重大错报风险

注册会计师应当考虑会计估计的性质，并实施下列一项或多项程序：

（一）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；

（二）测试管理层如何作出会计估计

- 1.评价管理层使用的方法。
- 2.评价管理层使用的重大假设。
- 3.评价管理层使用的数据。
- 4.评价管理层作出的会计估计。

（三）作出注册会计师的点估计或区间估计。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点5】其他相关审计程序

（一）关注与会计估计相关的披露

1.注册会计师应当针对所评估的、与会计估计相关披露有关的认定层次重大错报风险，设计和实施进一步审计程序，以获取充分、适当的审计证据。



第十八章 其他特殊项目的审计

2.针对管理层作出的、与估计不确定性相关的披露，注册会计师需要考虑适用的财务报告编制基础的规定。这些规定可能要求披露下列信息：

- （1）说明金额属于估计，并说明作出估计过程的性质和局限性；
- （2）与会计估计相关的重要会计政策（特定原则、基础、惯例、规则和实务）；
- （3）重大或关键的判断（前瞻性假设）。

3.当会计估计涉及高度估计不确定性时，注册会计师可能确定有必要作出额外披露以实现财务报表的公允反映。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点6】点估计&区间估计

1.当注册会计师认为运用区间估计来评价管理层点估计的合理性是恰当的时，作出的区间估计需要包括所有“合理”的结果而不是所有“可能”的结果



第十八章 其他特殊项目的审计

2.点估计↔点估计：当审计证据支持点估计时，注册会计师的点估计与管理层的点估计之间的差异构成错报。

3.点估计↔区间估计：审计证据支持的区间估计可能不包括管理层的点估计。在这种情况下，错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的最小差异。



第十八章 其他特殊项目的审计

第二节：关联方的审计

【知识点1】风险评估程序和相关工作

1. 询问管理层（记忆）	应当向管理层询问下列事项： （1）关联方的名称和特征，包括关联方自上期以来发生的变化； （2）被审计单位和关联方之间关系的性质； （3）被审计单位在本期是否与关联方发生交易，如发生，交易的类型、定价政策和目的。
--------------	--



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点2】评估和应对重大错报风险

（一）未对特定关联方交易进行恰当会计处理和披露

- 1.向银行、律师事务所、担保人或者代理商等中间机构函证或与之讨论交易的具体细节；
- 2.向关联方函证交易目的、具体条款或金额。
- 3.如果适用并且可行，查阅关联方的财务报表或其他相关财务信息，以获取关联方对关联方交易进行会计处理的证据。



第十八章 其他特殊项目的审计

（二）存在具有支配性影响的关联方（以了解关联方与被审计单位直接或间接建立的业务关系）

1. 询问管理层和治理层并与之讨论；
2. 询问关联方；
3. 检查与关联方之间的重要合同；
4. 通过互联网或某些外部商业信息数据库，进行适当的背景调查；
5. 如果被审计单位保留了员工的举报报告，查阅该报告。



第十八章 其他特殊项目的审计

(三) 识别出以前未识别或未披露的关联方或重大关联方交易

1. 立即将相关信息向项目组其他成员通报；

2. 在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下，要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价，并询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易；

3. 对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序；



第十八章 其他特殊项目的审计

4.重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险，如有必要，实施追加的审计程序；

5.如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的，因而显示可能存在舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。



第十八章 其他特殊项目的审计

（四）应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险

1. 检查相关合同或协议（如有）评价：	（1）交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为； （2）交易条款是否与管理层的解释一致； （3）关联方交易是否已按照、适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露。
2. 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据 【提示】授权和批准本身不足以就是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论，原因在于如果被审计单位与关联方串通舞弊或关联方对被审计单位具有支配性影响，被审计单位与授权和批准相关的控制可能是无效的。	



第十八章 其他特殊项目的审计

（五）对关联方交易是否按照等同于公平交易中的通行条款执行的认定

如果管理层在财务报表中作出认定，声明关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据，



第十八章 其他特殊项目的审计

1. 管理层用于支持这项认定的措施可能包括

（1）将关联方交易条款与相同或类似的非关联方交易的条款进行比较；

（2）聘请外部专家确定交易的市场价格，并确认交易的条款和条件；

（3）将关联方交易条款与公开市场进行的类似交易的条款进行比较。



第十八章 其他特殊项目的审计

2. 评价管理层支持公平交易认定的程序

注册会计师应当检查关联方交易披露的充分性，同时就关联方交易为公平交易的披露进行评价。评价管理层如何支持这项认定，可能涉及以下一个或多个方面：

- （1）考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当；
- （2）验证支持管理层认定的内部或外部数据来源，对这些数据进行测试，以判断其准确性完整性和相关性；
- （3）评价管理层认定所依据的重大假设的合理性。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点3】书面声明（记忆）

如果适用的财务报告编制基础对关联方作出规定，注册会计师应当向管理层和治理层（如适用）获取下列书面声明：

- 1.已经向注册会计师披露了全部已知的关联方名称和特征、关联方关系及其交易
- 2.已经按照适用的财务报告编制基础的规定，对关联方关系及其交易进行了恰当的会计处理和披露



第十八章 其他特殊项目的审计

第三节：考虑持续经营假设

【知识点1】双方责任

责任方	具体内容
（一）管理层的责任	无论财务报告编制基础是否对此作出明确规定， 管理层都需要在编制财务报表时评估持续经营能力。
（二）注册会计师的责任	1.就管理层在编制和列报财务报表时运用持续经营假设的适当性 获取充分、适当的 审计证据； 2.就持续经营能力 是否存在重大不确定性 得出结论。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点2】管理层对持续经营能力作出的评估

1. 管理层对持续经营能力的合理评估期间应是自财务报表日起的下一个会计期间。

2. 如果评估期间短于财务报表日起的12个月，注册会计师应当提请管理层将评估期间延伸至财务报表日起的12个月。

3. 纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任。

【提示】注册会计师应当考虑管理层作出的评估是否已考虑所有相关信息，其中包括注册会计师实施审计程序获取的信息。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点3】超出管理层评估期间的事项或情况

- 1.注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。
- 2.除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他任何审计程序，以识别超出管理层评估期间并可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点4】识别出事项或情况时实施追加的审计程序

如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当实施追加的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大不确定性。



第十八章 其他特殊项目的审计

这些程序应当包括：

- 1.如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估。
- 2.评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。
- 3.如果被审计单位已编制现金流量预测，且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素，评价用于编制预测的基础数据的可靠性，并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持。
- 4.考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息。
- 5.要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明



第十八章 其他特殊项目的审计

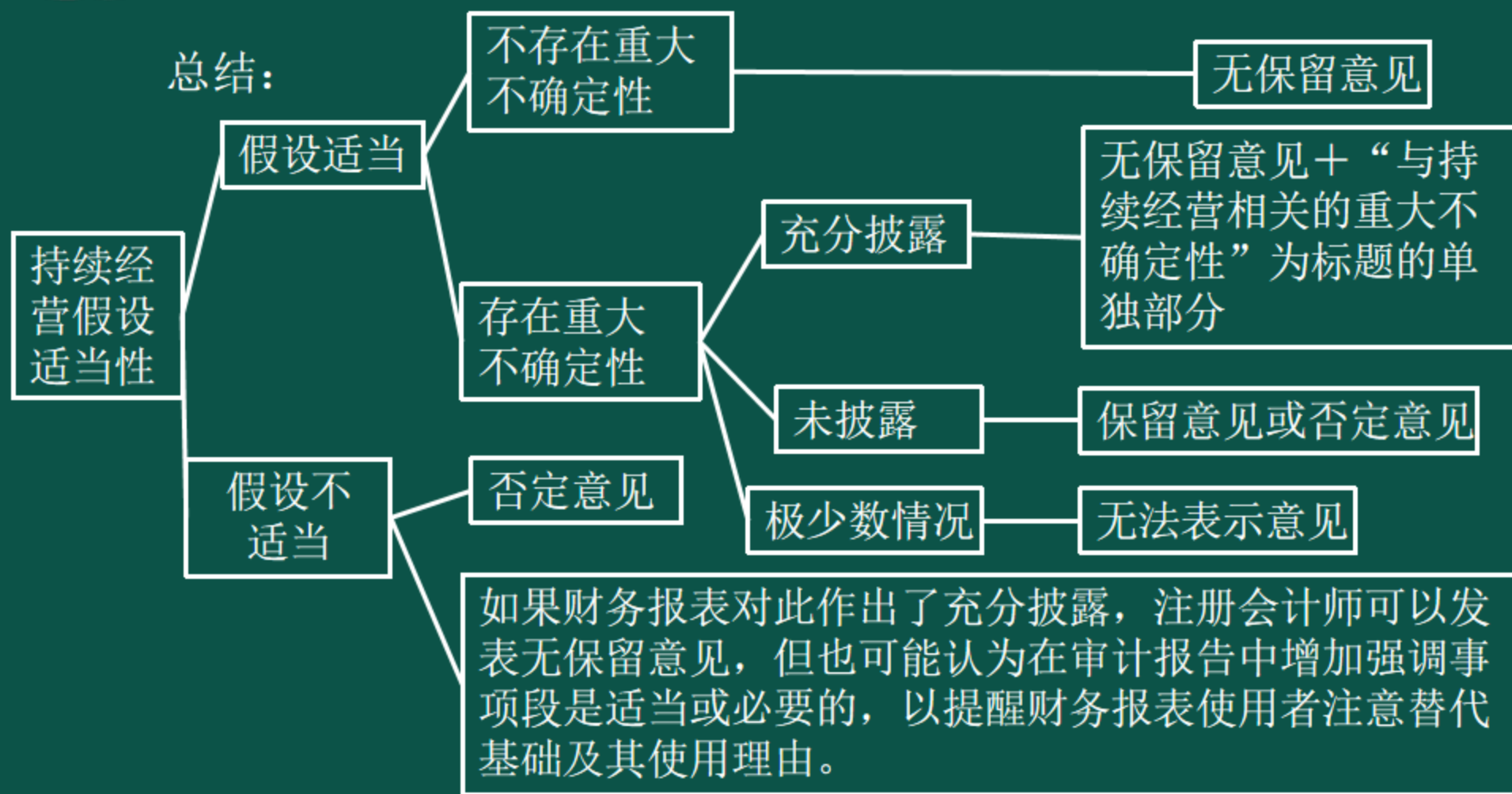
【知识点5】 审计结论

（一）对审计报告的影响

三个问题：假设适当么？存在重大不确定性么？充分披露？



第十八章 其他特殊项目的审计





第十八章 其他特殊项目的审计

第四节：首次接受委托时对期初余额的审计

【知识点1】基础概念

（一）期初余额审计目标：

1. 期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报。
2. 期初余额反映的恰当的会计政策是否在本期财务报表中得到一贯运用，或会计政策的变更是否已按照适用的财务报告编制基础作出恰当的会计处理和充分的列报与披露。



第十八章 其他特殊项目的审计

【注意】因为期初余额是本期财务报表的基础，所以要对期初余额实施适当的审计程序。注册会计师应当根据期初余额对财务报表的影响程度，合理运用职业判断，以确定期初余额的审计范围。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点2】审计程序

为实现期初余额的审计目标，注册会计师应当阅读被审计单位最近期间的财务报表和相关披露，以及前任注册会计师出具的审计报告。



第十八章 其他特殊项目的审计

注册会计师对期初余额实施的审计程序通常包括：

- （一）确定上期期末余额是否已正确结转至本期，或在适当的情况下已作出重新表述。
- （二）确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用。
- （三）实施一项或多项审计程序



第十八章 其他特殊项目的审计

1. 如果上期财务报表已经审计，查阅前任注册会计师的审计工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据。

(1) 查阅前任注册会计师的工作底稿。

(2) 考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。

(3) 与前任注册会计师沟通时的考虑。

2. 评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的审计证据。

3. 实施其他专门的审计程序，以获取有关期初余额的审计证据。



第十八章 其他特殊项目的审计

【知识点3】审计结论

(一) 审计后不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据	1.发表适合具体情况的保留意见或无法表示意见;
	2.除非法律法规禁止,对经营成果和现金流量(如相关)发表保留意见或无法表示意见,而对财务状况发表无保留意见。
(二) 期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报	1.告知管理层;
	2.如果上期财务报表由前任注册会计师审计,注册会计师还应当考虑提请管理层告知前任注册会计师
	3.如果错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报,注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。



第十八章 其他特殊项目的审计

(三) 如果认为按照适用的财务报告编制基础与期初余额相关的会计政策未能在**本期得到一贯运用**, 或者会计政策的变更未能得到恰当的**会计处理或适当的列报与披露**

注册会计师应当对财务报表发表**保留意见或否定意见**。

(四) **前任注册会计师**对上期财务报表出具了非无保留审计报告

1. 如果导致出具非无保留审计报告的事项对本期财务报表**仍然相关和重大**, 注册会计师应当对本期财务报表发表**非无保留意见**。
2. 如果导致前任注册会计师发表非无保留意见的事项对本期财务报表发表的意见**既 not 相关也不重大**, 注册会计师在对本期审计中就**无须因此而发表非无保留意见**。



第十九章

完成审计工作



第十九章 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。



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

分类	影响
(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。



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

【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对被审计单位的了解一致，是否具有合理性。



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

第二节：期后事项

【知识点1】基础知识

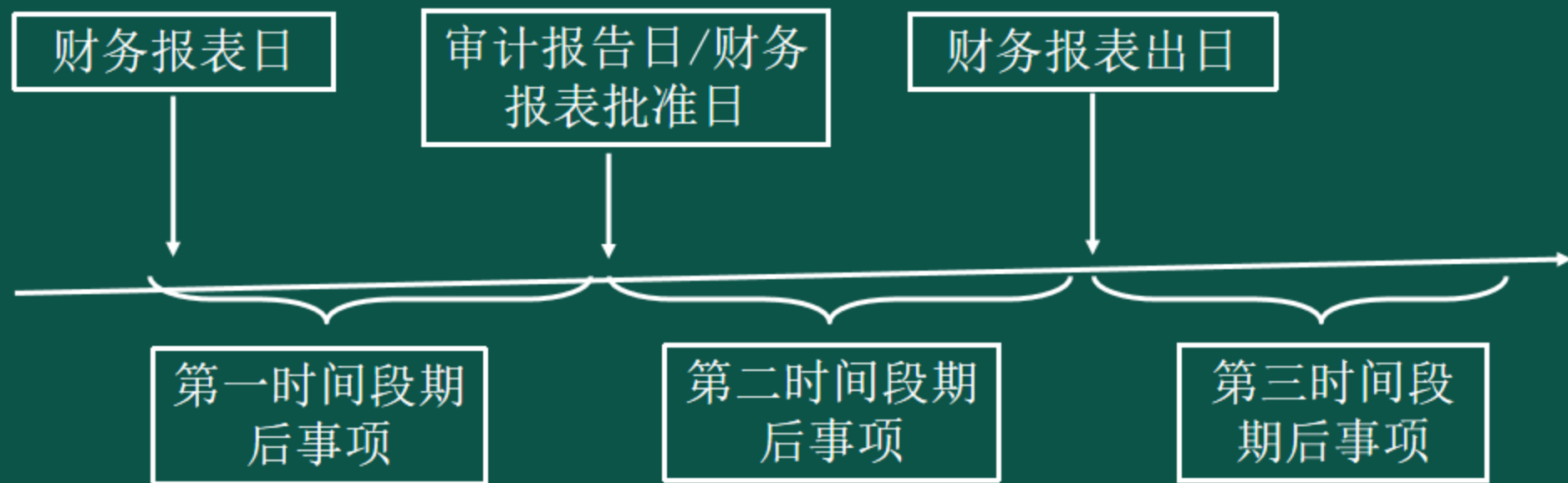
一、期后事项分类表

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。



第十九章 完成审计工作

二、期后事项时间段分类





第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

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）。



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

【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



第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

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。 |



第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

【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



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

【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。



第十九章 完成审计工作

【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；



第十九章 完成审计工作

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。



第十九章 完成审计工作

(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。