

第十七章 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

【考点 128】审计期初余额的相关概述

（三）审计程序

1.基本理论

总体原则	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（如有），获取与期初余额相关的信息。
影响期初余额的审计程序性质和范围的事项	注册会计师 对期初余额 需要实施的审计程序的 性质和范围 取决于 下列事项：（4个事项） 1.被审计单位运用的 会计政策 ； 2.账户余额、各类交易和披露的 性质 以及本期财务报表存在的 重大错报风险 ； 3.期初余额相对于本期财务报表的 重要程度 ； 4.上期财务报表 是否经过审计 ，如果经过审计，前任注册会计师的意见 是否为非无保留意见 。

2.注册会计师对期初余额实施的审计程序

（1）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**

（2）确定期初余额是否反映对恰当**会计政策**的运用；如果发现会计政策发生变更，应确定其**变更理由**是否充分，是否按规定予以变更；如果被审计单位上期适用的会计政策不恰当或与本期**不一致**，注册会计师在实施期初余额审计时应提请被审计单位进行调整或予以披露。

（3）实施一项或多项审计程序（**重点考查☆☆☆**）

①如果上期财务报表已经审计，注册会计师查阅 前任注册会计师的工作底稿【巧借东风】	
因素	a.查阅前任注册会计师的工作底稿，包括查阅所有重要审计领域，考虑是否已实施审计程序以收集充分、适当的审计证据，以及复核调整分录和未更正错报汇总表 b.考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力（考试常常缺项考查）；如果不具有独立性或者专业胜任能力，则无法通过查阅其审计工作底稿获取有关期初余额的充分、适当的审计证据 c.与前任注册会计师沟通时的考虑（14章的内容，“被审同意+前任同意”）
②评价本期实施的审计程序是否提供了有关期初余额的证据【自己动手：本期一个银行回单恰恰说明期初的应收账款的存在】	

③实施其他专门的程序【简答题考点】[背记]	
流动资产和流动负债	通过 本期实施 的审计程序获取部分审计证据；
非流动资产 和非流动负债	检查 形成期初余额的会计记录和其他信息（ 比如检查固定资产的发票，购买合同等等 ） 在某些情况下，可以通过向第三方函证，或实施追加的审计程序

【2015 年·多选题】下列有关注册会计师首次接受委托时就期初余额获取审计证据的说法中，正确的有（ ）。

A.对非流动资产和非流动负债，注册会计师可以通过检查形成期初余额的会计记录和其他信息获取有关期初余额的审计证据

B.对流动资产和流动负债，注册会计师可以通过本期实施的审计程序获取有关期初余额的审计证据

C.注册会计师可以通过向第三方函证获取有关期初余额的审计证据

D.如果上期财务报表已经审计，注册会计师可以通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿获取有关期初余额的审计证据

【答案】ABCD

【2014 年·单选题】甲公司 2012 年度财务报表已经 XYZ 会计师事务所的 X 注册会计师审计。ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表。下列有关期初余额审计的说法中，错误的是（ ）。

A.A 注册会计师应当阅读甲公司 2012 年度财务报表和相关披露，以及 X 注册会计师出具的审计报告

B.为确定期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报，A 注册会计师需要确定适用于期初余额的重要性水平

C.A 注册会计师评估认为 X 注册会计师具备审计甲公司需要的独立性和专业胜任能力，因此，可能通过查阅 2012 年度审计工作底稿，获取关于非流动资产期初余额的充分、适当的审计证据

D.A 注册会计师未能对 2012 年 12 月 31 日的存货实施监盘，因此，除对存货的期末余额实施审计程序，有必要对存货期初余额实施追加的审计程序

【答案】B

【解析】注册会计师首次接受委托时，需要获取充分、适当的审计证据以确定期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报，但不需要对其发表审计意见，也无须确定适用于期初余额的**重要性水平**。

（四）审计结论和审计报告（第 19 章会再次详细讲解）

1. 审计后不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据【多选题高频考点】

- （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**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。【易错点：考试经常把两个进行错位考查】（就好比你现在兜里有 200 元，然后告诉我你一个月挣了 10000 元，花了 9800 元）

2. 期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报【多选题高频考点】

- （1）如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，注册会计师应当**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，注册会计师应当对财务报表发表**保留意见或否定意见**。

3. 会计政策变更对审计报告的影响【多选题高频考点】

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**。

4. 前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见【多选题高频考点】

- （1）如果前任注册会计师对上期财务报表发表了**非无保留意见**，并且导致发表非无保留意见的事项对本期财务报表仍然**相关和重大**，注册会计师应当按照规定，对本期财务报表发表**非无保留意见**。【**基**因有问题，遗传了下来】

（2）在某些情况下，导致前任注册会计师发表非无保留意见的事项可能与对本期财务报表发表的意见**既不相关也不重大**，注册会计师在本期审计时**无须**因此而发表非无保留意见。

【例如：上期审计范围受限，这期不受限】

【2016 年·单选题】下列有关期初余额审计的说法中，正确的是（ ）。

- A. 如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，或未经审计，注册会计师**可以**在审计报告中增加其他事项段说明相关情况（“**应当**”）
- B. 如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表保留意见（或“**无法表示意见**”）
- C. 如果按照适用的财务报告编制基础确定的与期初余额相关的会计政策未能在本期得到一贯运用，注册会计师应当发表保留意见或否定意见
- D. 如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，且错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当发表**保留意见**（“**否定**”）

【答案】C

【解析】如果上期财务报表已经前任注册会计师审计，当决定提及时，**应当在审计报告中增加其他事项段说明相关情况**，如果上期财务报表未经审计，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段说明相关情况，选项 A 错误；如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当发表**保留意见或无法表示意见**，选项 B 错误；如果期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报，且错报的影响未能得到正确的会计处理和恰当的列报，注册会计师应当发表**保留意见或否定意见**，选项 D 错误。

【2012 年·单选题】注册会计师首次接受委托对被审计单位财务报表进行审计时，下列说法中，正确的是（ ）。

A.应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，对本期财务报表中的对应数据发表审计意见（**无须**）

B.可以不与前任注册会计师沟通（**接受前：必须沟通。接受后：可以不沟通**）

C.如果期初余额存在明显微小的错报，无需对此提出审计调整或披露建议

D.如果前任注册会计师对上期财务报表发表了无保留意见，即使上期运用的会计政策不恰当，也无需提请被审计单位调整上期财务报表（**明明有错，硬是忍了吗？**）

【答案】C

【解析】选项 A 中，注册会计师首次接受委托时，需要获取充分、适当的审计证据以确定期初余额是否含有对本期财务报表产生重大影响的错报，但不需要对其发表审计意见；选项 B 中，注册会计师首次接受委托时，在接受委托前应当与前任注册会计师沟通；选项 D 中，如果被审计单位上期适用的会计政策不恰当或与本期不一致，注册会计师在实施期初余额审计时应提请被审计单位进行调整或予以披露。

【2016 年真题改编·简答题】

要求：下列第（1）至（6）项，假定不考虑其他条件，逐项判断 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，说明理由。

ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2016 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人，甲公司所处行业面临较大竞争压力，A 注册会计师确定财务报表整体的重要性为 600 万元。其他相关事项如下：

（1）A 注册会计师与前任注册会计师在征得甲公司管理层同意后，通过电话进行了接受委托前的沟通，未发现影响其接受委托的事项，并将沟通情况记入审计工作底稿。

【答案】

（1）恰当。

(2) 经与前任注册会计师沟通, A 注册会计师了解到甲公司以前年度内部控制运行良好、审计调整较少, 因此将实际执行的重要性确定为 450 万元。

【答案】

(2) 不恰当。由于首次接受委托, 且甲公司面临较大的竞争压力, 应考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性, 如 50%。

(3) A 注册会计师评估了前任注册会计师的**专业胜任能力**, 认为可以通过查阅和复核前任注册会计师的审计工作底稿, 以获取有关非流动资产期初余额充分、适当的审计证据, 未再对非流动资产期初余额实施其他专门的审计程序。

【答案】

(3) 不恰当。还应当评价前任注册会计师的独立性。

(4) 考虑到存货期初余额相对于本期财务报表重要, A 注册会计师拟在对年末存货实施审计程序的基础上, 对甲公司 2016 年初存货余额实施追加审计程序, 包括:

- 1) 监盘 2016 年 5 月 1 日的存货数量并调节至期初存货数量;
- 2) 对期初存货项目的计价实施审计程序。

【答案】

(4) 恰当。

(5) 2016 年 10 月, 甲公司向银行归还一笔到期长期借款。A 注册会计师**检查**了甲公司管理层提供的借款合同, 结果满意, **不再向银行**函证该笔借款的期初余额。

【答案】

(5) 不恰当。还应当检查银行回单等单据, 或向银行进行函证。

(6) A 注册会计师已获取有关甲公司期末财务状况已经得到公允反映的审计证据, 但未能对甲公司期初应收票据实施监盘程序, 通过其他审计程序也未能确定应收票据的期初余额是否存在。考虑到期初应收票据对经营成果和现金流量的影响重大, A 注册会计师拟对甲公司 2016 年的经营成果和现金流量发表的保留意见, 对 2016 年 12 月 31 日的财务状况发表无保留意见。

【答案】

(6) 恰当。

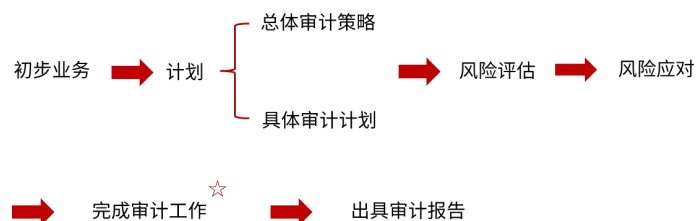
第十八章 完成审计工作

本章考情分析

本章属于一般章节，近三年的平均分值得在 **4 分左右**。本章内容比较冗杂且内容实务性强，要注意理清脉络。复核工作底稿与书面声明需要系统记忆，期后事项通常结合具体问题考核，需要理解与记忆相结合。

本章重要需要重点掌握的知识点：评价错报、复核审计工作底稿、期后事项的定义和种类、不同时段期后事项的审计责任划分、书面声明。

定位流程



本章基本结构框架

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

第一节考点速览	
【考点 129】	评价审计中的重大发现和错报
【考点 130】	复核审计工作底稿和财务报表

【考点 129】评价审计中的重大发现和错报

（一）评价审计中的重大发现

1. 在审计完成阶段，项目合伙人和审计项目组考虑的**重大发现和事项**的例子包括：（简单了解）

- （1）期中复核中的**重大发现**及其对审计方法的相关影响；
- （2）涉及会计政策的选择、运用和一贯性的重大事项，包括**相关的披露**；
- （3）就识别出的**重大风险**，对审计策略和计划的审计程序所作的**重大修正**；
- （4）在与管理层和其他人员讨论**重大发现和事项**时得到的信息；
- （5）与注册会计师的最终审计结论**相矛盾或不一致**的信息。

2.对实施的审计程序的结果进行评估,可能全部或部分地**揭示出以下事项:(熟悉,阅读几遍)(共8点)**

- (1) 为了实现计划的审计目标, **是否有必要**对重要性进行修订;
- (2) 对审计策略和计划的审计程序的**重大修正**, 包括对重大错报风险评估结果的**重要变动**;
- (3) 对审计方法有重要影响的值得关注的**内部控制缺陷和其他缺陷**;
- (4) 财务报表中存在的**重大错报**;
- (5) 项目组成员内部, 或项目组与项目质量控制复核人员或提供咨询的其他人员之间, 就重大会计和审计事项达成最终结论所存在的意见分歧;
- (6) 在实施审计程序时遇到的**重大困难**;
- (7) 向事务所内部有经验的专业人士或外部专业顾问**咨询的事项**;
- (8) 与管理层或其他人员就重大发现以及与注册会计师的最终审计结论相矛盾或不一致的信息进行的讨论。

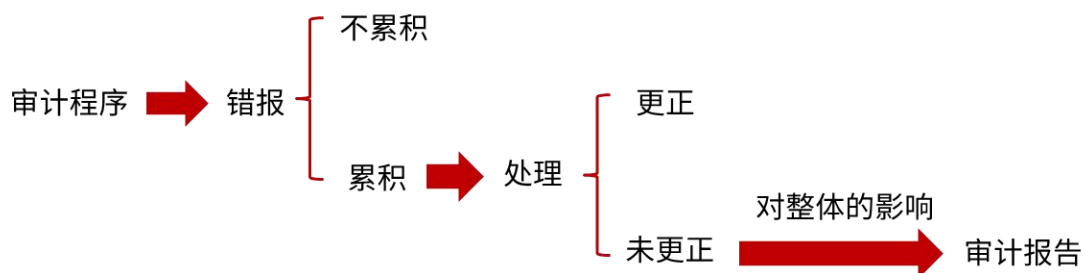
【提示】如果在审计完成阶段**修订后**的重要性水平**远远低于**在计划阶段确定的重要性水平, 注册会计师**应重新评估**已经获得的审计证据的**充分性和适当性**。【重要性如果改了, 审计证据也需要再考虑】

(二) 评价审计过程中发现的错报

1. 错报的沟通和更正

(1)沟通	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)更正	管理层 更正所有累积的错报 (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。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。

【图示】



2. 评价未更正错报的影响

(1) 对重要性的修改

分析角度	内容
出现偏差的原因	(1) 注册会计师在确定重要性时，通常依据对被审计单位财务结果的估计，因为此时可能尚不知道实际的财务结果 (2) 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 (3) 如果在审计过程中获知了某项信息，而该信息可能导致注册会计师确定与原来不同的财务报表整体重要性或者特定类别交易、账户余额或披露的一个或多个重要性水平（如适用），注册会计师应当予以修改
影响	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【综合题考点，先结合案例】

错报类型	内容
单项错报	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，包括 是否超过 特定类别的交易、账户余额或披露的重要性水平（如适用）

小案例	错报金额	影响
假设整体重要性 100 万元。明显微小 = $100 \times 5\% = 5$ 万元	3 万（性质不严重）	没有影响
	累计 $130 > 100$ 万	超过了报表层次重要性，重大影响
	累计 $40 < 100$ 万（但是属于销售费用，假定认定层次重要性水平是 30 万）	超过了认定层次重要性水平，也有影响。

错报类型	内容
(2) 错报抵销 【先看下面的小案例】	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 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。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

小案例-抵销的情形	是否适当
1.收入↑200 万元，成本↑200 万元，累计影响利润 0 万元	不适当
2.成本↑300 万元，费用↓300，累计影响利润 0 万元	不适当
3.应收账款—甲：↑100 万元。应收账款—乙：↓100 万元	适当

错报类型	内容
(3) 错报性质	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 （少记费用 50 万元，小于整体的重要性 70 万，利润 45 万，整个会扭盈为亏）
(4) 以前错报	注册会计师 应当考虑 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（ 贪污、挪用，以及 IT 系统漏洞 ）
(5) 分类错报 【先看下面的小案例】	①确定一项分类错报是否重大，需要进行 定性 评估。例如，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 ②反之，注册会计师识别出某项应付账款误计入其他应付款的错报，金额 超过 财务报表整体的重要性。由于该错报 不影响经营业绩和关键财务指标 ，注册会计师认为该项错报不重大。再如，被审计单位没有及时将资产负债表日已达到可使用状态的在建工程转入固定资产，金额超过财务报表整体的重要性，相关折旧金额较小。注册会计师在考虑相关定性因素之后，认为该错报对固定资产账户余额及财务报表整体均不产生重大影响，认为该项错报不是重大错报

小案例：分类错报的情形		是否适当
1.在建工程竣工后未计入固定资产	2019.11 达到预定可使用状态（月折旧额较小）	适当
	2019.1 达到预定可使用状态（月折旧额较大）	不适当
2.应付账款计入其他应付款	适当	

【2011 年·多选题】在评价未更正错报的影响时，下列说法中，注册会计师认为正确的有（ ）。

- A.未更正错报的金额不得超过明显微小错报的临界值
- B.注册会计师应当从金额和性质两方面确定未更正错报是否重大
- C.注册会计师应当要求被审计单位更正未更正错报
- D.注册会计师应当考虑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

【答案】BCD

【解析】选项 A 中，未更正错报是指审计过程中**累积的**且管理层未予更正的错报，因此，未更正错报均**高于明显微小错报临界值**。

【改编自历年真题·简答题】

要求：针对下列第（1）-（5）项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，A 注册会计师负责审计甲公司 2016 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 250 万元。以下是审计过程中对错报相关事项的摘录：

（1）甲公司 2016 年末非流动负债余额中包括一年内到期的长期借款 2500 万元，占非流动负债总额的 50%。A 注册会计师认为，该错报对利润表没有影响，不属于重大错报，同意管理层不予调整。

【答案】

（1）不恰当。该分类错报对其所影响的账户重大。/很可能影响关键财务指标（如营运资金），应作为重大错报。

（2）甲公司为乙公司的银行借款提供全额信用担保。2016 年 11 月 1 日，乙公司因经营严重亏损，进行破产清算，无力偿还已到期的该笔银行借款。银行于 2016 年 12 月 1 日向法院起诉，要求甲公司承担连带责任，支付借款本息共计 1000 万元。甲公司咨询法律顾问后得知，甲公司很有可能败诉。对上述事实，甲公司已在 2016 年度财务报表按规定予以披露，未进行其他账务处理。A 注册会计师认为处理恰当。

【答案】

（2）不恰当。A 注册会计师应提请被审计单位计提预计负债和营业外支出。

（3）甲公司某项应付账款被误计入其他应付款，其金额高于财务报表整体的重要性，因此项错报不影响甲公司的经营业绩和关键财务指标，A 注册会计师同意管理层不予调整。

【答案】

（3）恰当。

（4）2016 年，甲公司推出销售返利制度，并在 ERP 系统中开发了返利管理模块，A 注册会计师对甲公司某组成部分执行审计时发现，因系统参数设置有误，导致选取的测试项目少计返利 2 万元。A 注册会计师认为该错报低于明显微小错报临界值，可忽略不计。

【答案】

（4）不恰当。该错报为系统性错报。/该错报可能发生于其他组成部分。

（5）甲公司期末在建工程余额中的仓库实际已于 2016 年 6 月交付使用，A 注册会计师认为该事项属于资产负债表项目的分类错报，不影响甲公司的经营业绩，同意管理层不予调整。

【答案】

（5）不恰当。A 注册会计师应当考虑在建工程延迟转固而少计提折旧的影响。

3.书面声明

(1) 注册会计师**应当要求**管理层和治理层提供书面声明，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**，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。

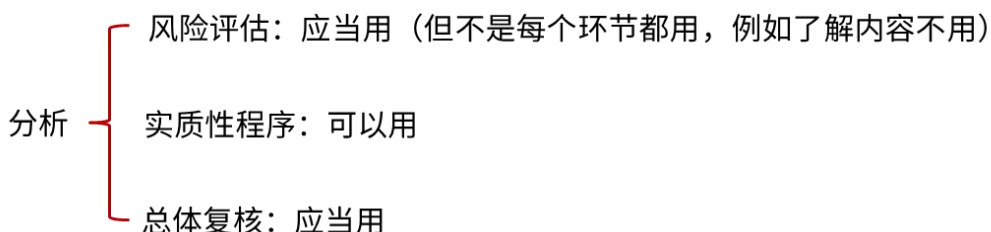
(2) 即使注册会计师获取了管理层和治理层可能**并不认为**注册会计师提出的某些未更正的错报是错报这一声明，注册会计师**仍需要**对未更正错报的影响形成结论。

【考点 130】复核审计工作底稿和财务报表

(一) 对财务报表的总体合理性进行总体复核【链接第 3 章】

1.注册会计师应当在**审计结束或临近结束时**，运用**分析程序**，确定经调整后的财务报表整体是否与被审计单位的了解一致，是否具有总体合理性；

【小总结】

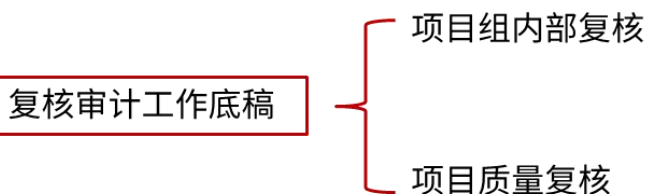


2.进行总体复核后，如果识别出以前**未识别**的重大错报风险，注册会计师**应当重新考虑**：

- (1) 对全部或部分各类交易、账户余额、披露评估的**风险**是否**恰当**；
- (2) 之前计划的审计程序**是否充分**；
- (3) 是否有必要**追加审计程序**。

【总结】风险恰当、程序充分、是否追加。

(二) 复核审计工作底稿



1.项目组内部复核

复核人员	(1) 通常情况下，由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员的工作。【坑：交叉复核】 (2) 对较为复杂、审计风险较高的领域，需要指派经验丰富的项目组成员复核，必要时可以由项目合伙人执行复核，例如，舞弊风险的评估与应对、重大会计估计及其他复杂的会计问题、审核会议记录和重大合同、关联方关系和交易、持续经营存在的问题等
------	--

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法律法规、职业道德规范和审计准则的规定执行 (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) 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
复核时间	审计项目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。【坑：最后阶段复核】
项目合伙人复核 【简答题考点】	(1) 复核的内容： ① 重大事项 ② 重大判断，包括在审计中遇到的困难或有争议的事项相关的判断，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) 复核的要求： ① 不应委托他人复核 ② 项目合伙人无须复核所有审计工作底稿 ③ 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 (3) 项目合伙人应记录复核的范围和时间

【2016 年·单选题】下列有关项目合伙人复核的说法中，错误的是（ ）

- A.项目合伙人无须复核所有审计工作底稿
- B.项目合伙人通常需要复核项目组对关键领域所做的判断
- C.项目合伙人应当复核与重大错报风险相关的所有审计工作底稿
- D.项目合伙人应当在审计工作底稿中记录复核的范围和时间

【答案】C

【解析】项目合伙人复核的内容包括：

- (1) 对关键领域所作的判断，尤其是执行业务过程中识别出的疑难问题或争议事项；
- (2) 特别风险；
- (3) 项目合伙人认为重要的其他领域。选项 C 错误。

2.项目质量控制复核

要求	(1) 会计师事务所应当就项目质量复核制定政策和程序 (2) 对上市实体要求实施项目质量复核 (3) 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业务。 【学习思路：并非所有的审计项目都需要进行质量复核，更多内容，在第 21 章学习】
-----------	--

第二节 期后事项

第二节考点速览	
【考点 131】	期后事项的种类及审计程序

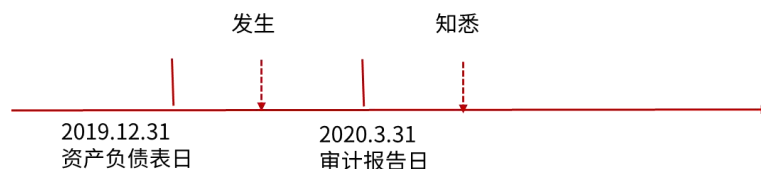
【本节说明】难度较大，细节繁琐，分数一般 3-4 分。学习本节以把握细节考点为主，针对性学习。考试大纲升级了考点要求，目前也是实务热点，需要特别关注。

【考点 131】期后事项的种类及审计程序

（一）期后事项的种类

1. 定义

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. 分类

	财务报表日后调整事项	财务报表日后非调整事项
特征	对财务报表日 已经存在 的情况提供证据	对财务报表 日后发生 的情况提供证据
措施	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	必要时在财务报表中 予以适当披露
举例	（1）财务报表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在财务报表日已经存在现时义务，需要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 【易考点】 （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【易考点】 （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差错或舞弊	（1）财务报表日后发生的重大诉讼、仲裁、承诺 （2）财务报表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化 （3）财务报表日后因自然灾害导致资产发生重大损失 （4）财务报表日后发行股票和债券以及其他巨额举债 （5）财务报表日后资本公积转增资本 （6）财务报表日后发生巨额亏损 （7）财务报表日后发生企业合并或处置子公司 （8）财务报表日后企业利润分配方案中拟分配的及经审议批准宣告发放的股利或利润

(二) 期后事项的审计程序

1. 对期后事项的划分【单选题高频考点】

	划分依据
第一时段 (A)	财务报表日至审计报告日之间发生的事项
第二时段 (B)	审计报告日至财务报表报出日前发现的事实
第三时段 (C)	财务报表报出日后知悉的事实

	A	B	C
	2019.12.31 报表日	2020.3.31 审计报告日	2020.4.5 财务报表报出日

2. 第一时段 (A) 期后事项的审计【多选题/综合题高频考点】

项目	内容
责任	(1) 注册会计师负有 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 【考坑 1：期间不对】 【考坑 2：漏了调整和披露】 (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
要求	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 【原因：越全面，越不容易遗漏事项】
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，确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项 (3) 查阅 所有者、管理层和治理层在财务报表 日后 举行会议的 纪要 ，或询问此类会议讨论的事项 (4) 查阅 最近的 中期财务报表
处理	(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

【模拟题多选题】下列各项中，属于注册会计师用以识别第一时段期后事项的审计程序的有()。

- A.了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序
- B.查阅所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行会议的纪要
- C.查阅被审计单位在财务报表日后最近期间的预算
- D.就诉讼和索赔事项询问被审计单位的法律顾问

【答案】ABCD

3.第二时段（B）期后事项的审计【多选题高频考点】

项目		内容
责任		（1）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 （2）如果注册会计师在审计报告日后至财务报表报出日前知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当采取以下措施： 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
处理	管理层修改财务报表时的处理	（1）正常情况 如果管理层修改财务报表，注册会计师应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序；同时，除非下文述及的特殊情况适用，注册会计师应当将用以识别期后事项的上述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）特殊情况 在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下，如果管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响，被审计单位的董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准，注册会计师可以仅针对有关修改将用以识别期后事项的上述审计程序延伸至新的审计报告日。（只改一部分） 在这种情况下，注册会计师应当选用下列处理方式之一：（二选一） 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。（双重报告日期） 有关补充报告日期的示例如下：“除附注×所述事项的日期为[仅针对附注×所述修改的审计程序完成日期]之外，[原审计报告日]。” 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。（单报告日期）

处理	管理层 不修改 财务报表且审计报告 未提交 时的处理【有惊无险】	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
处理	管理层 不修改 财务报表且审计报告 已提交 时的处理【为时已晚】	(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。

4.第三时段期后事项的审计【多选题高频考点】

项目	内容
注册会计师责任	(1) 没有义务针对第三时段期后事项实施任何审计程序 (2) 如果注册会计师在财务报表报出后知悉了在审计报告日已经存在的某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，注册会计师应当采取以下措施：（走在大街上被迫听到“江南皮革厂倒闭了”） 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
管理层修改财务报表时的处理	(1) 根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序（正常改正正常审） (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（通知各方） (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（新审计报告） (4) 在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告。注册会计师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注册会计师提供的原审计报告（+事项段）
管理层未采取任何行动时的处理	(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，也没有在注册会计师认为需要修改的情况下修改财务报表，注册会计师应当通知管理层和治理层，注册会计师将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告 (2) 如果注册会计师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，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

【2012 年·多选题】下列有关期后事项审计的说法中，正确的有（ ）

- A.期后事项是指财务报表日至财务报表报出日之间发生的事项
- B.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
- C.注册会计师仅需主动识别财务报表日至审计报告日之间发生的期后事项
- D.审计报告日后，如果注册会计师知悉某项若在审计报告日知悉将导致修改审计报告的事实，且管理层已就此修改了财务报表，应当对修改后的财务报表实施必要的审计程序，出具新的或经修改的审计报告

【答案】BCD

【解析】选项 A 中，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。本题非常经典，每个选项都值得理解透彻。

【2013 年·单选题】下列有关期后事项审计的说法中，错误的是（ ）

- A.在财务报表报出后，如果被审计单位管理层修改了财务报表，且注册会计师提供了新的审计报告或修改了原审计报告，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或其他事项段予以说明
- B.如果组成部分注册会计师对某组成部分实施审阅，集团项目组可以不要求组成部分注册会计师实施审计程序以识别可能需要在集团财务报表中调整或披露的期后事项
- C.在设计用以识别期后事项的审计程序时，注册会计师应当考虑风险评估的结果，但无须考虑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
- D.注册会计师应当设计和实施审计程序，以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的事项均已得到识别（外加“需要在财务报表中调整或披露的事项”）

【答案】D

【解析】选项 D 中，注册会计师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。

【2015 年·多选题】下列有关期后事项审计的说法中，正确的有（ ）。

- A.注册会计师应当恰当应对在审计报告日后知悉的、且如果在审计报告日知悉可能导致注册会计师修改审计报告的事实
- B.在财务报表发出后，注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序
- C.注册会计师应当要求管理层提供书面声明，确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予调整或披露的事项均已得到调整或披露
- D.注册会计师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财务报表报出日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别（财务报表日——审计报告日）

【答案】ABC

【解析】选项 D 中，注册会计师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。

第三节 书面声明

第三节考点速览	
【考点 132】	书面声明的概述

【小提示】一般 1 道单选题，1 分左右，难度较低。

【考点 132】书面声明的概述

（一）书面声明的基本概念

1.含义	书面声明：是指 管理层 【理解为 管理层和治理层 （如适用）】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
2.性质	（1）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 （2）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 （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（你该做的还得做） （4）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
3.类型	（1）针对管理层责任的书面声明 （2）其他书面声明

【2011 年·单选题】下列书面文件中，注册会计师认为可以作为书面声明的是（ ）。

- A.董事会会议纪要
- B.财务报表副本
- C.注册会计师列示管理层责任并经被审计单位管理层确认的信函
- D.内部法律顾问出具的法律意见书

【答案】C

【解析】书面声明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；不包括财务报表及其认定，以及支持性账簿和相关记录。

【2017 年·单选题】下列有关管理层书面声明的作用的说法中，错误的是（ ）。

- A.书面声明为财务报表审计提供了必要的审计证据
B.管理层已提供可靠书面声明的事实，可能影响注册会计师就具体认定获取的审计证据的性质和范围
C.书面声明可以促使管理层更加认真地考虑声明所涉及的事项
D.书面声明本身不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据

【答案】B

【解析】选项 B 错误，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。

【2011 年·单选题】下列有关书面声明作用的说法中，注册会计师认为正确的是（ ）。

- A.如果注册会计师不能获取充分、适当的审计证据，可获取书面声明作为审计意见的基础
B.如果被审计单位管理层已就某事项提供书面声明，可在一定程度上减轻注册会计师的责任
C.书面声明提供的审计证据需要其他审计证据予以佐证
D.书面声明提供的审计证据可减少注册会计师应当获取的其他审计证据

【答案】C

【解析】选项 A 中，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；选项 B 中，如被审计单位管理层就某事项提供书面声明，并不减轻注册会计师对财务报表审计的责任；选项 D 中，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）针对管理层责任的书面声明

1.要求的内容

（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。（★★必须有）
（2）针对提供的信息和交易的完整性	注册会计师 应当要求 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。

2.特殊事项的处理

(1) 如果**未从管理层获取其确认已履行责任的书面声明**，注册会计师在审计过程中获取的有关管理层已履行这些责任的其他审计证据是**不充分的**。

(2) 注册会计师**可能还要求**管理层在书面声明中**再次确认**其对自身责任的认可与理解。(★★4 种情况)

当存在**下列情况**时，这种确认尤为适当：

- ①代表被审计单位签订审计业务约定条款的人员**不再承担相关责任**；
- ②审计业务约定是在**以前年度签订的**；
- ③有迹象表明**管理层误解了其责任**；
- ④**情况的改变**需要管理层再次确认其责任。

当然，再次确认管理层对自身责任的认可与理解，**并不限于管理层已知的全部事项**。

(二) 其他书面声明

1.其他声明的意义

如注册会计师认为**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。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。

2.其他声明的范围与内容

范围	包括关于财务报表的额外书面声明、与向注册会计师提供信息有关的额外的书面声明、关于特定认定的书面声明
内容	A.财务报表的额外书面声明： (1) 会计政策的选择和运用是否适当 (2) 是否按照适用的财务报告编制基础对下列事项进行了确认、计量、列报或披露： ①可能影响资产和负债账面价值或分类的计划或意图 ②负债（包括实际负债和或有负债） ③资产的所有权或控制权，资产的留置权或其他物权，用于担保的抵押资产 ④可能影响财务报表的法律法规及合同（包括违反法律法规及合同的行为）
内容	B.与向注册会计师提供信息有关的额外的书面声明：注册会计师可能认为有必要要求管理层提供书面声明，确认其已将注意到的所有内部控制缺陷向注册会计师通报 C.关于特定认定的书面声明：如果管理层的意图对投资的计价基础非常重要，但若不能从管理层获取有关该项投资意图的书面声明，注册会计师就不可能获取充分、适当的审计证据

（三）书面声明的日期和涵盖的期间

1.日期【单选】	（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，注册会计师不能发表审计意见，也不能签署审计报告。
2.涵盖期间【简答题】	（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。

【2018 年·单选题】下列有关书面声明日期的说法中，错误的是（ ）。

- A.书面声明的日期不得早于财务报表报出日
- B.书面声明的日期不得晚于审计报告日
- C.书面声明的日期可以和审计报告日是同一天
- D.书面声明的日期可以早于审计报告日

【答案】A

【解析】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。

选项 A 错误。

【2014 年多选题】A 注册会计师负责审计甲公司 2013 年度财务报表，现场审计工作完成日为 2014 年 2 月 28 日，财务报表批准日为 2014 年 3 月 20 日，审计报告日为 2014 年 3 月 29 日，财务报表报出日为 2014 年 3 月 31 日。下列有关书面声明日期的做法中，正确的有（ ）。

- A.A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 29 日的书面声明
- B.A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 31 日的书面声明
- C.A 注册会计师取得日期为 2014 年 2 月 28 日的书面声明，并于 2014 年 3 月 29 日就 2014 年 2 月 28 日至 2014 年 3 月 29 日之间的变化获取管理层的更新声明
- D.A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 20 日的书面声明，并于 2014 年 3 月 31 日就 2014 年 3 月 20 日至 2014 年 3 月 31 日之间的变化获取管理层的更新声明

【答案】AC

【解析】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；在某些情况下，管理层需要再次确认以前期间作出的书面声明是否依然适当，可能需要更新以前期间所作的书面声明。

【2013 年·单选题】注册会计师负责审计甲公司 2012 年度财务报表。审计报告日为 2013 年 3 月 31 日，财务报表批准报出日为 2013 年 4 月 1 日。下列有关书面声明日期的说法中，正确的是（ ）。

- A.应当为 2013 年 4 月 1 日
- B.应当尽量接近 2013 年 3 月 31 日，但不得晚于 2013 年 3 月 31 日
- C.应当为 2012 年 12 月 31 日
- D.应当为 2013 年 4 月 1 日以后

【答案】B

【解析】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**。

【2012 年·单选题】下列有关书面声明日期的说法中，正确的是（ ）。

- A.审计业务开始后的任何日期
- B.尽量接近审计报告日，但不得在其之后
- C.所审计会计期间截止日
- D.注册会计师离开审计现场的日期

【答案】B

【解析】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**。

【2011 年·单选题】下列有关书面声明的日期和涵盖期间的说法中，注册会计师认为错误的是（ ）。

- A.就某些交易获取的单独书面声明可以晚于审计报告日
- B.书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间
- C.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
- D.书面声明的日期可以与审计报告日一致

【答案】A

【解析】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**。

（四）书面声明的形式

书面声明应当以**声明书的形式**致送注册会计师。

参考格式 18-1 列示了一种声明书的范例。（★★★经常考客观题：2 部分：财务报表、提供的信息）

（致注册会计师）：

本声明书是针对你们审计 ABC 公司截至 20×1 年 12 月 31 日的年度财务报表而提供的。审计的目的是对财务报表发表意见，以确定财务报表是否在所有重大方面已按照企业会计准则的规定编制，并实现公允反映。

尽我们所知，并在作出了必要的查询和了解后，我们确认：

一、财务报表

1.我们已履行[插入日期]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.【插入注册会计师可能认为适当的其他任何事项】。

二、提供的信息

7.我们已向你们提供下列工作条件：

（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（如记录、文件和其他事项）。

（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。

8.所有交易均已记录并反映在财务报表中。

9.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。

10.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，这些信息涉及本公司的：

（1）管理层；

（2）在内部控制中承担重要职责的员工；

（3）其他人员（在舞弊行为导致财务报表重大错报的情况下）。

11.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。

12.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。

13.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。

14.【插入注册会计师可能认为必要的其他任何事项】。

附：未更正错报汇总表

ABC 公司.....ABC 公司管理层

（盖章）.....（签名并盖章）

中国××市.....×二年×月×日