

第十七章 其他特殊项目的审计

考情统计

本章 2014~2016 年累计分值为 57 分，年均 19 分，排在审计各章第 1 位。其中，第 1-4 节的分值依次为 15 分、17.5 分、13.4 分和 10 分；选择题、简答题、综合题分值依次为 29 分、19.9 分和 7 分。可以看出，无论本章任何一节的分值，还是任何一种题型的分值，都明显高于完整章的水平。

本章篇幅长，节数多，专业性强，且职业判断程度高。例如会计估计、持续经营假设的主观性、不确定性，关联方及其交易的串通舞弊风险以及期初余额审计的局限性。这些特点决定了本章内容适宜考核各种题型，且分值高、难度高。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	3	3	会计估计、期初余额、关联方及其交易
	多选	1	2	关联方及其交易
	简答	4	10	会计估计/2、持续经营、期初余额
	综合	2	2	会计估计、持续经营假设
2015	单选	3	3	持续经营假设，会计估计，关联方及其交易
	多选	7	14	会计估计，关联方及其交易，持续经营假设，期初余额
	简答	1	2.4	持续经营假设
	综合	2	2.5	持续经营假设，会计估计
2014	单选	3	3	持续经营假设，持续经营假设，期初余额
	多选	2	4	关联方及其交易
	简答	2	8.5	会计估计，关联方及其交易，持续经营假设
	综合	2	2.5	关联方及其交易



第一节 审计会计估计



一、风险评估程序和相关活动

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，因为任何已观察到的结果都不可避免地受到作出会计估计的时点后所发生的事项或情况的影响。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计项目组在审计工作底稿中记录了与公允价值和会计估计审计相关的情况，部分内容摘录如下：

(2) 甲公司年末持有上市公司乙公司的流通股股票 100 万股，账面价值为 500 万元，以公允价值计量。审计项目组核对了该股票于 2013 年 12 月 31 日的收盘价，结果满意。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

由于会计估计的主观性、复杂性和不确定性，管理层作出的会计估计发生重大错报的可能性较大，注册会计师应当确定会计估计的重大错报风险是否属于特别风险。

注册会计师应当了解下列内容，作为识别和评估会计估计重大错报风险的基础：

1. 了解适用的财务报告编制基础的要求；
2. 了解管理层如何识别是否需要作出会计估计；
3. 了解管理层如何作出会计估计；

(一) 了解适用的财务报告编制基础的要求 [确定是否按规定估计]

了解适用的财务报表编制基础的要求，有助于注册会计师确定编制基础是否：

1. 规定了会计估计的确认条件或计量方法；
2. 明确了某些允许或要求采用公允价值计量的条件(如与管理层执行与某项资产或负债相关的特定措施的意图挂钩)；
3. 明确了要求作出或允许作出的披露。

(二) 了解管理层如何识别是否需要作出会计估计 [该估计的估计了没有]

会计估计(特别是与负债相关)的完整性，通常是注册会计师考虑的重要因素。

(三) 了解管理层如何作出会计估计 [入虎穴得虎子/6点]

1. 用以作出会计估计的方法，包括模型

如果管理层作出会计估计时采用了内部开发的模型或偏离了某一特定行业或环境中所采用的通用方法，则可能存在更大的重大错报风险。

2. 相关控制

在了解相关控制时，注册会计师可能考虑的事项包括作出会计估计的人员的经验与胜任能力，以及相关的控制：

3. 管理层是否利用专家的工作

某些情况下，管理层可能需要聘请专家作出或者帮助其作出会计估计。

4. 会计估计所依据的假设

了解构成会计估计基础的假设时，注册会计师可能考虑的事项包括：

- (1) 假设(包括重大假设)的性质；
- (2) 管理层如何评价假设是否相关和完整(即考虑了所有相关变量)；
- (3) 管理层如何确定所采用假设的内在一致性(如适用)；
- (4) 假设是否与管理层所能控制的事项相关
- (5) 支持假设的文件记录(如存在)的性质和范围。

5. 会计估计方法是否已发生或应发生不同于上期的变化以及变化的原因

如果管理层改变了用于作出会计估计的方法，则注册会计师需要确定管理层能够证明新方法更加恰当，或者新方法本身就是对变化的应对。

在情况没有发生变化或没有出现新的信息时，对会计估计或估计方法作出改变是武断的。武断的变化导致各期财务报表不一致，并可能产生财务报表重大错报，或显示存在管理层偏向。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计项目组在审计工作底稿中记录了与公允价值和会计估计审计相关的情况，部分内容摘录如下：

(5) 为减少利润总额和应纳税所得额之间的差异，甲公司自 2013 年 1 月 1 日起将固定资产折旧年限调整为税法规定的最低年限，审计项目组根据变更后的折旧年限检查了甲公司 2013 年度计提的折旧额，结果满意。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。管理层变更折旧年限的理由不合理。

6. 管理层是否评估以及如何评估估计不确定性的影响

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)。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。

会计估计的结果与上期财务报表中已确认金额之间的差异，并不必然表明上期财务报表存在错报。

但是，由于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。

[真题/简答/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。审计工作底稿中与会计估计审计相关的部分事项摘录如下：

(1) 因甲公司 2015 年度经营情况较上年度没有发生重大变化，A 注册会计师通过实施分析程序对上年会计估计在本年的结果进行了复核，以评估与会计估计相关的重大错报风险。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。[复核的目的不是质疑上期的估计，而是为了评估本期的重大错报风险]

[真题/单选/2015]下列与会计估计审计相关的程序中，注册会计师应当在风险评估阶段实施的是（ ）。

- A. 复核上期财务报表中会计估计的结果
- B. 确定管理层作出会计估计的方法是否恰当
- C. 评估会计估计的合理性
- D. 确定管理层是否恰当运用与会计估计相关的财务报告编制基础

[答案]A

[解析]BCD 属于风险应对阶段实施的。

[真题/简答/2014]ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计项目组在审计工作底稿中记录了与公允价值和会计估计审计相关的情况，部分内容摘录如下：

(1)为确定甲公司管理层在 2012 年度财务报表中作出的会计估计是否恰当，审计项目组复核了甲公司 2012 年度财务报表中的会计估计在 2013 年度的结果。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案](1)不恰当。注册会计师复核上期财务报表中会计估计的结果，不是质疑上期依据当时可获得的信息而作出的判断，而是为了识别和评估本期会计估计重大错报风险而执行的风险评估程序。

二、识别和评估重大错报风险

在识别和评估重大错报风险时，注册会计师应当评价与会计估计相关的估计不确定性的程度，并根据职业判断确定识别出的具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险。与会计估计相关的估计不确定性程度，可能影响会计估计对管理层偏向的敏感性。

(一) 估计不确定性的影响因素[风险之源]

1. 会计估计对判断的依赖程度；
2. 会计估计对假设变化的敏感性；
3. 是否存在可以降低估计不确定性的经认可的计量技术；
4. 预测期的长度和从过去事项得出的数据对预测未来事项的相关性；
5. 是否能够从外部来源获得可靠数据；
6. 会计估计依据可观察到的或不可观察到的输入数据的程度。

[真题/单选/2016]下列有关估计不确定性的说法中，错误的是（ ）。

- A. 会计估计涉及的预测期越长，估计不确定性越高(4)
- B. 会计估计与实际结果之间的差异越大，估计不确定性越高[说反了]
- C. 会计估计所使用的不可观察输入值越多，估计不确定性越高(6)
- D. 历史数据与会计估计预测未来事项的相关性越小，估计不确定性越高(4)

[答案]B

(二) 评估会计估计重大错报风险的可能考虑事项

1. 会计估计的实际的或预期的重要程度；
2. 会计估计的记录金额(即管理层的点估计)与注册会计师预期应记录金额的差异；

3. 管理层在作出会计估计时是否利用专家工作;
4. 对上期会计估计进行复核的结果。

(三) 高度估计不确定性的会计估计

1. 高度依赖判断的会计估计;

2. 未采用经认可的计量技术计算的会计估计;

3. 注册会计师对上期财务报表中类似会计估计进行复核的结果表明最初会计估计与实际结果之间存在很大差异,在这种情况下管理层作出的会计估计;

4. 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发的模型,或在缺乏可观察到的输入数据的情况下作出的公允价值会计估计。

在某些情况下,估计不确定性非常高,以致难以作出合理的会计估计。因此,适用的财务报告编制基础可能禁止在财务报表中对此进行确认或以公允价值计量。

在这种情况下,特别风险不仅与会计估计是否应予确认或以公允价值计量相关,而且与披露的充分性相关。针对这种会计估计,适用的财务报告编制基础可能要求披露会计估计和与之相关的高度估计不确定性。

三、应对评估的重大错报风险

(一) 基于评估的重大错报风险,注册会计师应当确定:

1. 是否合规:管理层是否恰当运用与会计估计相关的适用的财务报告编制基础的规定。

2. 有无变化:作出会计估计的方法是否恰当,并得到一贯运用,以及会计估计或作出会计估计的方法不同于上期的变化是否适合于具体情况。

(二) 应对评估的重大错报风险时应当实施的一项或多项程序

1. 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据;

2. 测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据[评价方法/模型/假设];

3. 测试相关控制的运行有效性并实施恰当的实质性程序;

4. 作出注册会计师的点估计或区间估计,以评价管理层的点估计。

[真题/多选/2015]下列各项审计工作中,可以应对与会计估计相关的重大错报风险的有

()。

A. 测试与管理层作出会计估计相关的控制的运行有效性[3/4]

B. 作出注册会计师的点估计或区间估计,以评价管理层的点估计[4/4]

C. 确定截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计的审计证据[1/4]

D. 测试管理层如何作出会计估计以及会计估计所依据的数据[2/4]

[答案]ABCD

(三) 作出注册会计师的点估计或区间估计以评价管理层的点估计

1. 如果使用有别于管理层的假设或方法,注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法,以确定注册会计师在作出点估计或区间估计时已考虑了相关变量,并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。

2. 如果认为使用区间估计是恰当的，注册会计师应当基于可获得的审计证据来缩小区间估计，直至该区间估计范围内的所有结果均可被视为合理。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。

通常情况下，当区间估计的区间已缩小至等于或低于实际执行的重要性时，该区间估计对于评价管理层的点估计是适当的。而对于某些特定行业，可能难以将区间缩小至低于某一金额。这并不必然否定管理层对会计估计的确认，但是可能意味着与会计估计相关的估计不确定性可能导致特别风险。

下列方法可以将区间估计的区间缩小至某一区域，使得在该区域内的所有结果视为是合理的：

(1) 从区间估计中剔除注册会计师认为不可能发生的极端结果：

(2) 根据可获得的审计证据，继续缩小区间估计直至注册会计师认为该区间估计内的所有结果均视为是合理的。在极其特殊的情况下，注册会计师可能缩小区间估计直至审计证据指向点估计。

四、实施进一步实质性程序以应对特别风险

(一) 需要重点评价的内容

审计导致特别风险的会计估计时，实施进一步实质性程序时需要重点评价：

1. 管理层是如何评估估计不确定性对会计估计的影响，以及这种不确定性对财务报表中会计估计的确认的恰当性可能产生的影响；

2. 相关披露的充分性。

[真题/简答/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。审计工作底稿中与会计估计审计相关的部分事项摘录如下：

(2) 甲公司管理层实施固定资产减值测试时采用的重大假设具有高度估计不确定性，导致特别风险。A 注册会计师评价了管理层采用的计量方法，测试了基础数据，并将重大假设与相关历史数据进行了比较，并未发现重大差异，据此认为管理层的减值测试结果合理。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。针对导致特别风险的会计估计，注册会计师在实施进一步实质性程序时需要重点评价：管理层是如何评估估计不确定性对会计估计的影响，以及这种不确定性对财务报表中会计估计的确认的恰当性可能产生的影响；相关披露的充分性。

(二) 应当实施的进一步程序

1. 评价管理层如何考虑替代性的假设或结果，以及拒绝采纳的原因，或者在管理层没有考虑替代性的假设或结果的情况下，评价管理层在作出会计估计时如何处理估计不确定性。

2. 评价管理层使用的重大假设是否合理。

3. 当管理层实施特定措施的意图和能力与其使用的重大假设的合理性或对适用的财务报告编制基础的恰当应用相关时，评价这些意图和能力。

(二) 必要时作出区间估计

如果根据职业判断认为管理层没有适当处理估计不确定性对导致特别风险的会计估计的影响，注册会计师应当在必要时作出用于评价会计估计合理性的区间估计。

(三) 确定估计的确认与计量

对导致特别风险的会计估计，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以确定下列方面是否符合适用的财务报告编制基础的规定：

1. 管理层对会计估计在财务报表中予以确认或不予确认的决策。
2. 作出会计估计所选择的计量基础。

五、评价会计估计的合理性并确定错报

(一) 与会计估计列报相关的错报

1. 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。

2. 区间估计

当注册会计师认为使用其区间估计能够获取充分、适当的审计证据时，则在注册会计师区间估计之外的管理层的点估计得不到审计证据的支持。在这种情况下，错报不小于管理层的点估计与注册会计师区间估计之间的最小差异。

[真题/简答/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，审计工作底稿中与会计估计审计相关的部分事项摘录如下：

(5) 甲公司年末与固定资产弃置业务相关的预计负债余额为 200 万元 A 注册会计师作出了 300 万元到 360 万元之间的区间估计，与管理层沟通后同意其按 100 万元的错报进行调整。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]恰当。

[真题/综合/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 600 万元，实际执行重要性为 360 万元，明显微小错报临界值为 30 万元。

资料四：审计工作底稿中记录了实施实质性程序的情况，部分内容摘录如下。

(3) 甲公司管理层计提了 1 000 万元的商誉减值准备。A 注册会计师估计减值准备在 900 万元至 1 200 万元之间，据此认可了管理层的估计。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，提出改进建议。

[答案]恰当。

[真题/简答/2016] 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 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 200 万元，审计工作底稿中与会计估计审计相关的部分事项摘录如下：

(4) 2014 年 12 月，甲公司厂房发生重大火灾，管理层根据保险合同和损失情况估计和确认了应收理赔款 1000 万元。A 注册会计师检查了保险合同和甲公司管理层编制的损失情况说明，据此认为管理层的会计估计合理。

要求：指出 A 注册会计师做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案]不恰当。还应当从保险公司获取审计证据/利用专家工作对损失进行估计。

(二) 关注会计估计披露相关的错报[一般规定/不确定性/特别不确定性]

1. 按照适用的财务报告编制基础的要求作出披露

- (1) 使用的假设;
- (2) 使用的估计方法, 包括适用的模型;
- (3) 选择估计方法的基础;
- (4) 改变上期估计方法产生的影响;
- (5) 估计不确定性的原因和影响。

2. 适用的财务报告编制基础可能对披露估计不确定性作出特别规定

(1) 披露关键假设以及产生估计不确定性的其他原因, 该估计不确定性具有导致对资产和负债账面价值作出重大调整的特别风险。

(2) 对于区间估计, 披露可能出现的结果的区间和用以确定该区间的假设。

(3) 披露关于公允价值会计估计相对被审计单位财务状况和经营成果的重要程度的信息。

(4) 披露定性信息(如受风险影响的情况、被审计单位管理风险的目标、政策和程序以及计量风险的方法), 以及自上期以来这些定性信息的任何变化。

(5) 披露定量信息, 如受风险影响的程度(以内部提供给关键管理人员的信息为基础), 包括信用风险、流动性风险和市场风险。

[真题/综合/2015] A 注册会计师负责审计甲公司 2014 年度财务报表

资料五: 审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况, 部分内容摘录如下。

(3) 甲公司管理层在 2014 年度计提了大额商誉减值准备, 并在财务报表附注中披露了测试过程, 但未披露预计未来现金流量的关键假设和依据, A 注册会计师认为该事项不影响本期财务报表的金额, 同意管理层的上述做法。

要求: 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。

[答案]

是否恰当 (是/否)	理由
否	关键假设披露不充分属于重大错报, 注册会计师不应同意管理层的做法, 应提请管理层完善对该大额商誉减值的披露。

3. 披露导致特别风险的会计估计的估计不确定性。

对导致特别风险的会计估计, 注册会计师还应当评价在适用的财务报告编制基础下, 财务报表对估计不确定性的披露的充分性。

1. 按照适用的财务报告编制基础作出的披露。

2. 披露导致特别风险的会计估计的估计不确定性。

对具有特别风险的会计估计, 即使已按照适用的财务报告编制基础的要求进行了披露, 注册会计师仍可能根据所涉及的情况和事实认为对估计不确定性的披露是不充分的。会计估计可能结果的区间估计相对于重要性越大, 注册会计师对估计不确定性的披露充分性的评价越重要。

六、其他相关审计程序[披露/偏向/声明]

(一) 识别可能存在管理层偏向的迹象

管理层根据其对环境变化的主观判断而改变某项会计估计，或者改变上期作出会计估计的方法时，基于获取的审计证据，注册会计师可能认为会计估计被管理层随意改变而产生错报，或者将其视为可能存在管理层偏向的迹象。

与会计估计相关的、可能存在管理层偏向迹象的例子包括：

1. 管理层主观地认为环境已经发生变化，并相应地改变会计估计或估计方法；
2. 针对公允价值会计估计，被审计单位的自有假设与可观察到的市场假设不一致，但仍使用被审计单位的自有假设；
3. 管理层选择或作出重大假设以产生有利于管理层目标的点估计；
4. 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。

[真题/多选/2015] 下列各项中，表明可能存在与会计估计相关的管理层偏向的有（ ）。

- A. 以前年度财务报表确认和披露的重大会计估计与后期实际结果之间存在差异
- B. 变更会计估计后被审计单位的财务成果发生显著变化，与管理层增加利润的目标一致
- C. 会计估计所依赖的假设存在内在的不一致，如对成本费用增长率的预期与收入增长率的预期显著不同
- D. 环境已经发生变化，但管理层并未根据变化对会计估计或估计方法作出相应的改变

[答案]BCD

[解析]通常，“偏”意味着不正常，“向”意味着有明显倾向。A 既不偏又不向：会计估计结果与后期实际结果之间存在差异，并不必然表明存在错报(属于正常情况)，更没有说明差异的方向。B 中变更明显有利于管理层的利润目标，C 表明“不该变的变了”、D 表明“该变的没有变”，都不正常。

(二) 获取书面声明

注册会计师应当向管理层和治理层(如适用)获取书面声明，以确定其是否认为在作出会计估计时使用的重大假设是合理的[第 18 章]。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所负责审计甲公司 2013 年度财务报表，审计项目组在审计工作底稿中记录了与公允价值和会计估计审计相关的情况，部分内容摘录如下：

(6) 审计项目组向管理层获取了有关会计估计的书面声明，内容包括在财务报表中确认或披露的会计估计和未在财务报表中确认或披露的会计估计。

要求：指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

[答案] (6) 恰当。

整理到此

第二节 关联方的审计



一、风险评估程序和相关工作[查找/警觉]

在某些情况下，关联方关系及其交易的性质**可能**导致关联方交易比非关联方交易具有更高的财务报表重大错报风险。

即使适用的财务报告编制基础对关联方作出很少的规定或没有作出规定，注册会计师**仍然需要**了解被审计单位的关联方关系及其交易。

审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大。

[真题/单选/2016] 下列有关关联方审计的说法中，错误的有()。

- A. 关联方交易比非关联方交易**可能**具有更高的财务报表重大错报风险
- B. 如果识别出管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易，注册会计师**应当**出具非无保留意见的审计报告**[证据相关性不够。有意还是无意？最终在报表上披露没有？]**
- C. 如果适用的财务报告编制基础未对关联方作出规定，注册会计师**无须**对关联方关系及其交易实施审计程序
- D. 如果与被审计单位存在担保关系的其他方不在管理层提供的关联方清单上，注册会计师需要对是否存在未披露的关联方关系保持警觉

[答案]ABC

(一) 了解关联方关系及其交易[查找：讨论/询问/控制]

1. 项目组内部可能讨论的内容

(1) 关联方关系及其交易的性质和范围(如利用在**每次**审计后更新的有关识别出的关联方的记录进行讨论)；

(2) 强调在整个审计过程中对关联方关系及其交易导致的潜在重大错报风险保持职业怀疑的重要性；

(3) 可能显示管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易的情形或状况；

(4)可能显示存在关联方关系或关联方交易的记录或文件;

(5)管理层和治理层对关联方关系及其交易进行识别、恰当会计处理和披露的重视程度,以及管理层凌驾于相关控制之上的风险。

2. 注册会计师应当向管理层询问的事项

(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。

3. 了解与关联方关系及其交易相关的控制

(1) 按照适用的财务报告编制基础,对关联方关系及其交易进行识别、会计处理和披露;

(2) 授权和批准重大关联方交易和安排;

(3) 授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排。

被审计单位内部的其他人员在某种程度上并不构成管理层,但也可能知悉关联方关系及其交易以及相关控制。这些人员可能包括[治超内法德]:

(1) 治理层成员;

(2) 负责生成、处理或记录超出正常经营过程的重大交易的人员,以及对其进行监督或监控的人员;

(3) 内部审计人员;

(4) 内部法律顾问;

(5) 负责道德事务的人员。

(二) 在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉[警觉:先检查再询问]

1. 应当检查的记录或文件

(1) 注册会计师实施审计程序时获取的银行和律师的询证函回函;

(2) 股东会和治理层会议的纪要;

(3) 注册会计师认为必要的其他记录 and 文件。

除此之外,还可以检查某些可能提供有关关联方关系及其交易信息的记录或文件,例如:

(1) 除向银行和律师获取的询证函回函外,注册会计师自其他第三方取得的询证函回函;

(2) 被审计单位的所得税纳税申报表;

(3) 被审计单位提供给监管机构的信息;

(4) 被审计单位的股东登记名册(用以识别主要股东);

(5) 管理层和治理层的利益冲突声明;

(6) 被审计单位有关投资和养老金计划的记录;

(7) 与关键管理层或治理层成员签订的合同和协议;

(8) 超出被审计单位正常经营过程的重要合同和协议;

(9) 被审计单位与专业顾问的往来函件和发票;

(10) 被审计单位购买的人寿保险单;

(11) 被审计单位在报告期内重新商定的重要合同;

(12) 内部审计人员的报告;

(13) 被审计单位向证券监管机构报送的文件(如招股说明书)。

[真题/多选/2015] 在确定是否存在管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或交易时，下列文件中，注册会计师**应当**检查的有()。

- A. 实施审计程序时获取的银行和律师的询证函回函 [1/3]
- B. 内部审计人员的报告 [12/13]
- C. 股东会和治理层会议的纪要 [2/3]
- D. 被审计单位在报告期内重新商定的重要合同 [11/13]

[答案]AC

[解析]在本题背景下，审计准则规定注册会计师“应当”检查的记录或文件包括 A 和 C 等 3 项(应选 A、C)，“可以”检查的记录或文件包括 B、D 等 13 项(不应选 B、D)。

2. 询问管理层

如果识别出被审计单位超出正常经营过程的重大交易，注册会计师应当向管理层询问这些交易的性质以及是否涉及关联方。

超出正常经营过程的交易的例子可能包括：

- (1) 复杂的股权交易，如公司重组或收购；
- (2) 与处于公司法制不健全的国家或地区的境外实体之间的交易；
- (3) 对外提供厂房租赁或管理服务，而没有收取对价；
- (4) 具有异常大额折扣或退货的销售业务；
- (5) 循环交易，如售后回购交易；
- (6) 在合同期限届满之前变更条款的交易。

二、识别和评估重大错报风险

1. 确定特别风险：注册会计师应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

2. 识别支配性影响：如果在实施与关联方有关的风险评估程序和相关工作中识别出舞弊风险因素，包括与能够对被审计单位或管理层施加**支配性影响**的关联方有关的情形，注册会计师应当在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时考虑这些信息。

如果关联方在被审计单位的设立和日后管理中均发挥主导作用，可能存在支配性影响。

关联方施加的支配性影响可能表现在下列方面：

- (1) 关联方否决管理层或治理层作出的重大经营决策；
- (2) 重大交易需经关联方的最终批准；
- (3) 对关联方提出的业务建议，管理层和治理层未曾或很少进行讨论；
- (4) 对涉及关联方(或与关联方关系密切的家庭成员)的交易，极少进行独立复核和批准。

3. 支配导致舞弊：在出现其他风险因素的情况下，存在具有支配性影响的关联方，可能表明存在由于舞弊导致的特别风险。例如：

(1) 异常频繁变更高级管理人员或专业顾问，可能表明被审计单位为关联方谋取利益而从事不道德或虚假的交易；

(2) 利用中间机构从事难以判断是否具有正当商业理由的重大交易，可能表明关联方出于欺诈目的，通过控制这些中间机构从交易中获利；

(3) 有证据显示关联方过度干涉或关注会计政策的选择或重大会计估计的作出，可能表明存在虚假财务报告。

[真题/单选/2016] 下列情形中，注册会计师应当将其评估为存在特别风险的是()。

- A. 被审计单位将重要子公司转让给实际控制人控制的企业并取得大额转让收益
- B. 被审计单位对母公司的销售占总销量的 50%
- C. 被审计单位与收购交易的对方签订了对赌协议
- D. 被审计单位销售产品给予子公司的价格低于销售给第三方的价格

[答案]A

[解析]被审计单位与实际控制人之间进行的重要子公司转让交易，属于超出正常经营过程的重重大关联方交易，由此导致的重大错报风险必然是特别风险。情形 B、C、D 都可能被评估为特别风险，但不是必然的。

三、针对重大错报风险的应对措施[逐层递进]

(一) 识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未披露的关易的安排或信息

如果识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或交易的安排或信息，注册会计师应当确定相关情况是否能够证实关联方关系或关联方交易的存在。

(二) 识别出管理层以前未识别出或未披露的关联方关系或重大关联方交易

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。

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，因而显示可能存在由于舞弊导致的重大错报风险，评价这一情况对审计的影响。

[真题/多选/2015] 如果识别出管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易，下列各项措施中，注册会计师应当采取的有()。

A. 将与新识别的重大关联方交易相关的风险评估为特别风险

B. 重新考虑可能存在管理层以前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[4/5]

C. 对新识别的重大关联方交易实施恰当的实质性程序[3/5]

D. 立即将相关信息向项目组其他成员通报[1/5]

[答案]BCD

(三) 识别出超出正常经营过程的重重大关联方交易

对于识别出的超出正常经营过程的重重大关联方交易，注册会计师应当：

1. 检查相关合同或协议(如有)。

(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。

[真题/多选/2014] 对于识别出的超出正常经营过程的重大关联方交易, 如有相关合同或协议, 注册会计师应当予以检查。下列各项中, 注册会计师在检查时应当评估的有()。

A. 交易的商业理由 [1(1)]

B. 交易条款是否与管理层的解释一致 [1(2)]

C. 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 [1(3)]

D. 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披露 [1(3)]

[答案] ABCD

[真题/单选/2015] 如果注册会计师识别出超出正常经营过程的重大关联方交易导致的舞弊风险, 下列程序中, 通常能够有效应对该风险的是()。

A. 评价交易是否具有合理的商业理由 [1(1)]

B. 检查交易是否按照适用的财务报告编制基础进行会计处理和披露 [思考: 为何不选]

C. 就交易事项向关联方函证 [思考: 为何不选]

D. 检查交易是否经适当的管理层审批 [思考: 为何不选]

[答案] A

[解析] 风险的核心是交易本身“超常”, 故最有效、最具有针对的应对程序应当能够揭示交易的“超常”之处, 换句话说, 能够确定交易是否具有合理的商业理由(A)。B、C、D都与交易本身是否“超常”没有直接关系。

2. 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

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。

[真题/综合/2014] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表, 确定集团财务报表整体的重要性为 200 万元。

资料三: A 注册会计师在审计工作底稿中记录了具体审计计划, 部分内容摘录如下。

(2) 2013 年, 甲集团公司以 500 万元向具有支配性影响的母公司购买一项资产, A 注册会计师了解到该交易已经董事会授权和批准, 因此, 认为不存在重大错报风险, 拟通过检查合同等相关支持性文件获取审计证据。

要求: 指出 A 注册会计师的处理是否恰当。如不恰当, 请简要说明理由。

[答案] 不恰当。母公司对甲集团公司具有支配性影响, 甲集团公司与授权和批准相关的控制可能是无效的, 因此授权和批准本身不足以就是否不存在重大错报风险得出结论。

(四) 管理层在财务报表中作出的公平交易认定

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。

注册会计师可能能够确定关联方交易是按照市场价格执行的，却不能确定该项交易的其他条款和条件(如信用条款、或有事项以及特定收费等)是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。因此，如果管理层认定关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，则可能存在重大错报风险。

如果无法获取充分、适当的审计证据，合理确信管理层关于关联方交易是公平交易的披露，注册会计师可以要求管理层撤销此披露。如果管理层不同意撤销，注册会计师应当考虑其对审计报告的影响。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列事项：

(3) 丙公司大部分采购和销售交易为关联方交易，管理层在 2013 年度财务报表附注中披露关联方交易价格公允，由于缺乏公开市场数据，A 注册会计师无法对该披露做出评估，鉴于关联方交易对丙公司的经营活动至关重要，A 注册会计师拟在审计报告中增加强调事项段，提请财务报表使用者关注附注中披露的关联方交易价格的公允性。

要求：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。

[答案] 不恰当。审计范围受到限制/应当发表保留意见/无法表示意见。

四、评价会计处理和披露

1. 注册会计师应当评价：

- (1) 识别出的关联方关系及其交易是否已按编制基础得到恰当会计处理和披露。
- (2) 关联方关系及其交易是否导致财务报表未实现公允反映。

2. 存在下列情形时，表明管理层对关联方交易的披露可能不具有可理解性[错报]：

- (1) 关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，或存在错报；
- (2) 未适当披露为理解关联方交易所必需的关键条款、条件或其他要素。

[真题/简答/2014] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2013 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列事项：

(5) 戊公司 2013 年度某项重大交易的交易对方很可能是管理层未披露的关联方，A 注册会计师实施了追加审计程序并与治理层沟通后，仍无法证实，A 注册会计师认为，交易对方是否为关联方存在重大不确定性，拟在审计报告中增加强调事项段。

要求：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。

[答案] 不恰当。审计范围受到限制/应当发表保留意见/无法表示意见。

五、其他相关审计程序[声明/沟通]

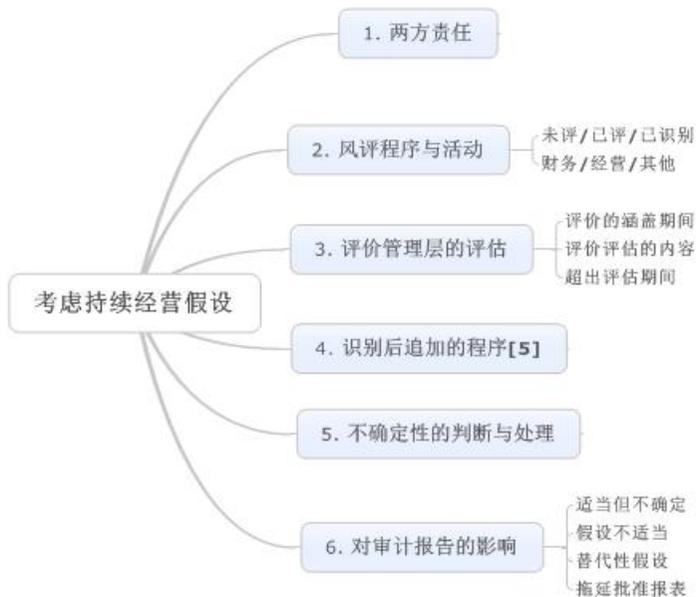
(一) 获取书面声明[18 章]

(二) 与治理层沟通

1. 管理层有意或无意未向注册会计师披露关联方关系或重大关联方交易。沟通这一情况可以提醒治理层关注以前未识别的重要关联方和关联方交易。
2. 识别出的未经适当授权和批准的、可能产生舞弊嫌疑的重大关联方交易。
3. 注册会计师与管理层在按照适用的财务报告编制基础的规定披露重大关联方交易方面存在分歧。
4. 违反适用的法律法规有关禁止或限制特定类型关联方交易的规定。

5. 在识别被审计单位最终控制方时遇到的困难。

第三节 考虑持续经营假设



一、管理层的责任和注册会计师的责任

(一) 管理层的责任

即使编制基础没有明确规定，管理层**也需要**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

就管理层运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据，并就持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论。

即使编制财务报表时采用的财务报告编制基础没有明确要求管理层对持续经营能力作出专门评估，注册会计师的这种责任**仍然存在**。

如果存在可能导致被审计单位不再持续经营的未来事项或情况，审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大。注册会计师**不能**对这些未来事项或情况作出预测。相应地，注册会计师未在审计报告中提及持续经营的不确定性，**不能**被视为对被审计单位持续经营能力的保证。

[真题/单选/2014] 下列有关注册会计师对持续经营假设的审计责任的说法中，错误的是 ()。

- A. 注册会计师有责任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
- B. 如果适用的财务报告编制基础不要求管理层对持续经营能力作出专门评估，注册会计师**没有责任**对被审计单位的持续经营能力是否存在重大不确定性作出评估
- C. 除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他审计程序，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

D. 注册会计师未在审计报告中提及持续经营能力的不确定性，不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证

[答案]B

二、风险评估程序和相关活动

1. 管理层未评估。如果管理层未对持续经营能力作出初步评估，应当与管理层讨论其拟运用持续经营假设的基础，询问管理层是否存在单独或汇总起来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。

2. 管理层已评估。如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，应当与管理层进行讨论，并确定管理层是否已识别出单独或汇总起来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；

3. 管理层已识别。如果管理层已识别出这些事项或情况，应当与其讨论应对计划。

被审计单位在财务、经营以及其他方面存在的某些事项或情况可能导致经营风险，这些事项或情况单独或连同其他事项或情况可能导致对持续经营假设产生重大疑虑。

(一) 财务方面

1. 净资产为负或营运资金出现负数。资不抵债有可能使被审计单位在近期内无法偿还到期债务，从而引发债务危机。

2. 定期借款即将到期，但预期不能展期或偿还，或过度依赖短期借款为长期资产筹资。过度依赖短期借款为长期资产筹资，将使被审计单位长期面临巨大的短期偿债压力，如果无法及时偿还到期债务，将陷入财务困境。

3. 存在债权人撤销财务支持的迹象。如果被审计单位不再能够获得供应商正常商业信用，就意味着无法通过赊购取得生产经营所必需的原材料或其他物资，现金偿付压力巨大。一旦资金短缺，生产经营就有可能中断。

4. 历史财务报表或预测性财务报表表明经营活动产生的现金流量净额为负数。如果被审计单位的营运资金以及经营活动产生的现金流量净额出现负数，表明被审计单位的现金流量可能不能有效维持正常的生产经营，从而影响被审计单位的盈利能力和偿债能力，降低其在市场竞争中的信用等级，最终可能因资金周转困难而导致破产。

5. 关键财务比率不佳。

6. 发生重大经营亏损或用以产生现金流量的资产的价值出现大幅下跌。经营亏损可能是由于被审计单位经营管理不善引起的，也可能是行业整体不景气造成的。巨额经营亏损可能意味着被审计单位丧失盈利能力，并导致其持续经营能力存在着重大的不确定性。

7. 拖欠或停止发放股利。

8. 在到期日无法偿还债务。

9. 无法履行借款合同的条款。为了保证贷款的安全，银行往往在借款合同中订有诸如流动资金保持量、资本支出的限制等条款。一旦被审计单位无法履行这些条款，银行为保全其债权，就有可能要求被审计单位提前偿还借款，从而导致被审计单位的资金周转出现困难。

10. 与供应商由赊购变为货到付款。

11. 无法获得开发必要的新产品或进行其他必要的投资所需的资金。被审计单位无法获得必需的资金，则没有能力在盈利前景良好的项目上进行投资并获取未来收益。当现有产品失去市

场竞争力时，将直接影响到被审计单位的盈利能力，从而对被审计单位的持续经营能力产生重大影响。

(二) 经营方面

1. 管理层计划清算被审计单位或终止经营。

2. 关键管理人员离职且无人替代。通常，关键管理人员负责管理企业的日常经营活动，在被审计单位中起着重要作用，如果关键管理人员离职且无人替代，则会对被审计单位的经营活动产生重大不利影响，从而使持续经营能力存在重大的不确定性。

3. 失去主要市场、关键客户、特许权、执照或主要供应商。如果被审计单位失去主要市场、关键客户、特许权、执照或主要供应商，表明其在销售、经营和采购方面将面临极大困境，从而影响其持续经营能力。

4. 出现用工困难问题。一些企业的生产经营高度依赖于科技研发人员、技术熟练工人等，比如软件开发公司从事软件设计的关键人员。如果企业缺乏这些对持续经营具有决定性影响的人力资源，将可能无法持续经营。

5. 重要供应短缺。一些企业的生产经营高度依赖于重要原材料供应，一旦短缺，企业将可能无法持续经营。

6. 出现非常成功的竞争者。一旦出现非常成功的竞争者，将可能对企业产品市场、原材料供应、关键管理人员和重要员工的稳定性等诸多方面产生影响，进而可能影响企业的持续经营能力。

(三) 其他方面

1. 违反有关资本或其他法定要求。被审计单位在生产经营过程中如果严重违反有关法律法规或政策，则有可能被有关部门撤销或责令关闭，或被处以较大数额的罚款，这将导致被审计单位无法持续经营或对其持续经营能力产生重大影响。

2. 未决诉讼或监管程序，可能导致其无法支付索赔金额。未决诉讼或监管程序可能导致企业财产被冻结或被有关部门责令停产整改，也可能导致其无法支付索赔金额，从而影响其持续经营。

3. 法律法规或政府政策的变化预期会产生不利影响。例如，被审计单位的利润和现金流量主要来自于对境外子公司的投资分得的红利。如果该子公司所在国家加强了外汇管制，被审计单位能否收到红利存在重大不确定性，就可能影响其持续经营。

4. 对发生的灾害未购买保险或保额不足。不可抗力因素超出了企业可控制和预测的范围，企业可能因此无法开展正常的经营活动，从而导致无法持续经营。

三、评价管理层对持续经营能力作出的评估

(一) 评估涵盖的期间

评估期间是自财务报表日起的 12 个月。如短于 12 个月，应提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的 12 个月。

(二) 评价评估的内容

评价管理层对被审计单位持续经营能力所作的评估，可能包括评价管理层作出评估时遵循的程序、评估依据的假设、未来应对计划以及计划在当前情况下是否可行。

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。

如果被审计单位具有盈利经营的记录并很容易获得财务支持，管理层可能**不需要**进行详细分析就能作出评估。注册会计师可能**无需**实施详细的评价程序，就可以对管理层评估的适当性得出结论。

纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任。

[真题/单选/2014]注册会计师应当评价管理层对持续经营能力作出的评估。下列说法中，错误的是()。

- A. 注册会计师应当考虑管理层作出的评估是否已经考虑所有相关信息，这些信息**不包括**注册会计师实施审计程序时获取的信息
- B. 在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，并不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况
- C. 如果管理层评价持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起十二个月，注册会计师应当要求管理层延长评估期间
- D. 注册会计师应当考虑管理层对相关事项或情况结果的预测所依据的假设是否合理

[答案]A

[真题/单选/2015]下列有关注册会计师评价管理层对持续经营能力作出的评估的说法中，错误的是()。

- A. 注册会计师**应当纠正**管理层对持续经营能力作出评估时缺乏分析的错误
- B. 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产生重大疑虑的事项或情况
- C. 在评价管理层作出的评估时，注册会计师应当考虑该评估是否已包括注册会计师在审计过程中注意到的所有相关信息
- D. 注册会计师评价的期间应当与管理层对持续经营能力作出评估期间相同，通常为自财务报表日起的十二个月

[答案]A

(三) 超出管理层评估期间的事项或情况

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。

除询问外，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**[但对已识别有责任]**。

四、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，注册会计师应当通过实施追加的审计程序取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大不确定性。

这些程序应当包括[5项，2项必须，3项有条件]：

- 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。
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，应当向管理层获取有关应对计划的书面声明。

为避免诸如诉讼事项可能发生的巨额赔偿支出，管理层将会考虑主动寻求破产保护。在这种情况下，获取管理层和治理层(如适用)声明是非常有必要的。注册会计师可以要求管理层和治理层(如适用)做出如下声明：“在财务报表日起的十二个月内，管理层和治理层(如适用)没有申请破产保护的计划。”

[真题/综合/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

资料五：审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下。

(3) 甲公司 2015 年末营运资金为负数，大额银行借款将于 2016 年到期，存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项。A 注册会计师评估后认为管理层的应对计划可行 [2/5]，甲公司持续经营能力不存在重大不确定性，无需与管理层沟通 [少 5/5]。

要求：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。

[答案] 不恰当。甲公司存在导致对持续经营假设产生疑虑的迹象，仅评价应对计划不足以就持续经营假设是否存在不确定性提供充分、适当的审计证据/还应当提请管理层就持续经营假设提供书面声明等。

[真题/综合/2015] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料四：审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容的摘录如下。

(2) 化妆品行业将于 2016 年执行更严格的化学成分限量标准。甲集团公司的主要产品可能因此被淘汰 [这是“已识别”，不是“以识别”]，管理层提供了其对该事项的评估及相关书面声明。A 注册会计师据此认为该事项不影响甲集团公司的持续经营能力。

要求：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。

[答案] 不恰当。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，注册会计师应当通过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/对管理层的评估实施进一步审计程序/书面声明本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据。

[真题/多选/2015] 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，下列审计程序中，注册会计师应当实施的有()。

- A. 注册会计师评价与持续经营能力评估相关的未来应对计划对于被审计单位的具体情况是否可行 [2/5]
- B. 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 [4/5]
- C. 要求管理层提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明 [5/5]
- D. 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 [yes]

[答案] ABCD

五、不确定性的判断与处理

(一)判断是否存在重大不确定性

如果注册会计师根据职业判断认为，有必要适当披露该不确定性的性质和影响，则表明存在重大不确定性。

(二)不存在重大不确定性的处理

根据适用的财务报告编制基础，评价财务报表是否对这些事项或情况作出充分披露。

(三)存在重大不确定性的处理

1. 确定财务报表是否已充分描述可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况的应对计划；

2. 确定财务报表是否已清楚披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，并由此导致被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产和清偿债务。

六、对审计报告的影响

(一)被审计单位运用持续经营假设适当但存在重大不确定性

1. [17 重大变化]如财务报表对重大不确定性已作出充分披露，应发表无保留意见，并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分，以：

(1)提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对所述事项的披露；

(2)说明这些事项或情况表明存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，并说明该事项并不影响发表的审计意见。

在极少数情况下，当存在多项对财务报表整体具有重要影响的重大不确定性时，注册会计师可能认为发表无法表示意见而非增加以“持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分是适当的。

2. 如果财务报表未作出充分披露，注册会计师应当恰当发表保留意见或否定意见。

[真题/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2014 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(4)丁公司是金融机构，在风险管理中运用大量复杂金融工具，因风险管理负责人离职，人事部暂未招聘到合适的人员，管理层未能在财务报表附注中披露与金融工具相关的风险。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案]保留意见审计报告。存在影响重大但不具有广泛性的披露错误。

[真题/简答/2014] A 注册会计师担任甲公司 2013 年度财务报表审计的项目合伙人。

(1)A 注册会计师认为，导致对甲公司持续经营能力产生重大疑虑的事项和情况存在重大不确定性，管理层不同意 A 注册会计师的结论，因此，未在财务报表附注中作出与其持续经营能力有关的披露，A 注册会计师拟在审计报告中增加其他事项段。

要求：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。

[答案]不恰当。管理层未披露持续经营能力存在重大不确定性/应当发表非无保留意见/保留意见/否定意见。

(二)运用持续经营假设不适当

无论财务报表是否作出披露，注册会计师均应发表否定意见。

[真题/简答/2015] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师担任多家被审计单位 2014 年度财务报表审计的项目合伙人，遇到下列导致出具非标准审计报告的事项：

(3) 因丙公司严重亏损，董事会拟于 2015 年对其进行清算，管理层运用持续经营假设编制了 2014 年度财务报表，并在财务报表附注中充分披露了清算计划。

要求：指出 A 注册会计师应当出具何种类型的非标准审计报告，并简要说明理由。

[答案] 否定意见审计报告。被审计单位运用持续经营假设不当。

(三) 运用适当的替代假设

如果运用持续经营假设不当，但管理层采用替代基础，财务报表对此作出了充分披露，注册会计师可以发表无保留意见，但也可能认为在审计报告中增加**强调事项段**是适当或必要的，以提醒财务报表使用者注意替代基础及其使用理由。

[真题/简答/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表。

(1) 甲公司的某重要子公司将于 2016 年清算，其 2015 年度财务报表以非持续经营为基础编制，甲公司管理层在合并财务报表附注中披露了该情况，A 注册会计师拟在对甲公司合并财务报表出具的审计报告中增加**强调事项段**，提醒财务报表使用者关注该事项。

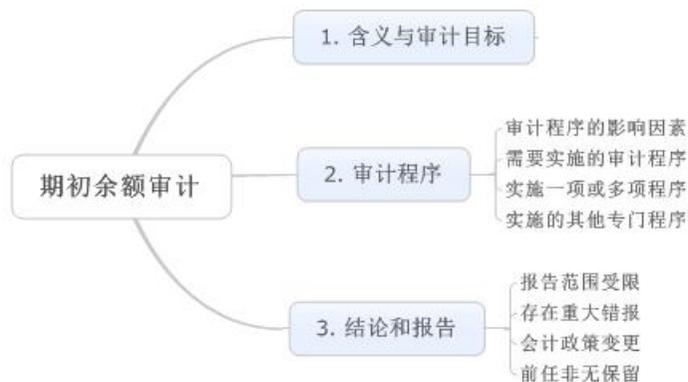
要求：指出 A 注册会计师拟出具的审计报告类型是否恰当，如不恰当，并指出应当出具何种类型的审计报告。

[答案] 恰当。

(四) 严重拖延对财务报表的批准

如果认为拖延可能涉及与持续经营评估相关的事项或情况，注册会计师有必要实施前述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时追加的审计程序，并就存在的重大不确定性考虑对审计结论的影响。

第四节 首次接受委托时对期初余额的审计



一、期初余额的含义与审计目标

1. 期初余额的含义

(1) 期初余额是期初已存在的账户余额。

(2) 期初余额反映了以前期间的交易和事项以及上期采用的会计政策的结果。

(3) 期初余额与注册会计师首次审计业务相联系。

2. 期初余额审计目标

(1) 期初余额是否含有对本明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。

[真题/单选/2014] 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. 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
- B. 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
- C. 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
- D. 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

[答案]A

二、针对期初余额的审计程序

(一) 对期初余额实施的审计程序的影响因素

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，如经审计，前任注册会计师的意见是否为非无保留意见。

(二) 注册会计师需要对期初余额实施的审计程序的

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；
3. 实施一项或多项审计程序。

(三) 实施的一项或多项审计程序

1. 查阅前任注册会计师的工作底稿，并考虑其独立性和专业胜任能力；
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。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2015 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

(2) A 注册会计师评估认为前任注册会计师具有独立性和专业胜任能力，查阅了前任注册会计师的审计工作底稿，结果满意，未再对非流动资产期初余额实施其他专门的审计程序。

要求：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。

[答案]恰当。

(四) 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

1. 对流动资产和流动负债，通常可以通过本期实施的审计程序获取部分审计证据。

就存货而言，因为委托时间滞后，注册会计师可能未能对上期期末存货实施监盘，本期对存货的期末余额实施的审计程序，几乎无法提供有关期初持有存货的审计证据。因此，注册会计师有必要实施追加的审计程序。

下列一项或多项审计程序可以为存货期初余额提供充分、适当的审计证据：

(1) 监盘当前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；

(3) 对毛利和存货截止实施审计程序。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2015 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

(3) A 注册会计师在对年末存货实施审计程序的基础上，对期初存货项目的计价实施了审计程序，据此获取了有关存货期初余额的充分、适当的审计证据。

要求：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。

[答案] 不恰当。还应将当前已经监盘的存货数量调节至期初存货数量，并且对毛利和存货截止实施审计程序。

2. 对非流动资产和非流动负债，如长期股权投资、固定资产和长期借款，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审计证据，还可以通过向第三方函证获取有关期初余额的部分审计证据。在其他情况下，还可能实施追加的审计程序。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司 2015 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。相关事项如下：

(5) 2015 年 10 月，甲公司向银行归还一笔到期长期借款。A 注册会计师检查了借款合同和银行回单，结果满意，不再向银行函证该笔借款的期初余额。

要求：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。

[答案] 恰当。

[真题/多选/2015] 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

B. 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

C. 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

D. 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

[答案] ABCD

三、审计结论和审计报告

(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

发表保留意见或否定意见。

(三) 会计政策变更对审计报告的影响

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发表了非无保留意见

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,注册会计师应当在评估本期财务报表重大错报风险时,评价导致对上期财务报表发表非无保留意见的事项的影响。

注册会计师应当考虑该审计报告对本期财务报表的影响。如果导致出具非标准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。

[真题/单选/2016] 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

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

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

[答案]C

[解析]A 错:如上期财务未经审计,应当(而非可以)在审计报告中增加其他事项段说明相关情况;B 错:如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据,应发表保留意见或无法表示意见;D 错:如期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报,应当发表保留意见或否定意见。

第十八章 完成审计工作

考情统计

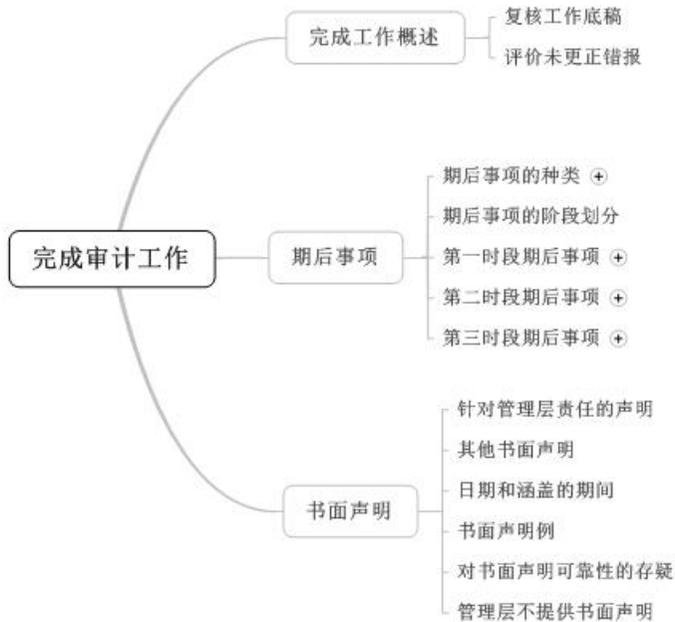
2014~2016 年累计分值为 30.45 分,年均高于 10 分,排在审计各章第 7 位。

本章近三年考题中,选择题约占 45%,简答题和综合体约占 55%;

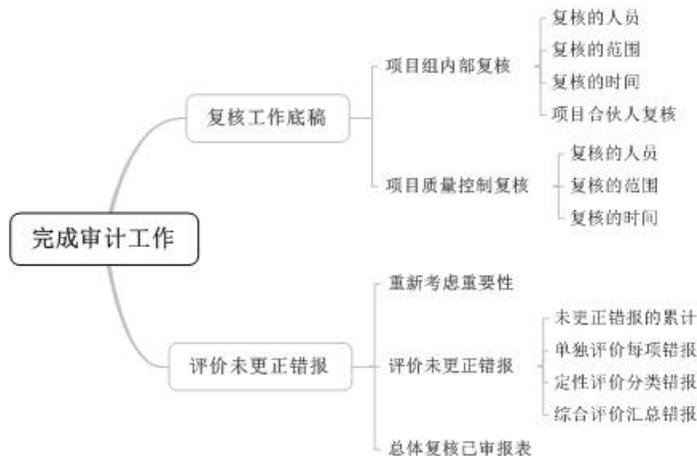
本章第一节分值占比超过 40%,第二、三节占比分别为 25%和 35%。

本章核心考点包括评价错报、复核工作底稿、期后事项,书面声明。其中评价错报以应用能力考核为主,需要一定的会计知识;复核工作底稿与书面声明需要记忆,特别是书面声明的内容、日期与涵盖期间;期后事项通常结合具体问题考核,需要在理解的基础上适当记忆。

年度	题型	题量	分值	考点
2016	单选	3	3	期后事项[2]、复核工作底稿[1]、书面声明[3]
	多选	1	2	复核工作底稿[1]
	简答	2	2.2	评价错报[1]、期后事项[2]
	综合	2	5	期后事项[2]、评价错报[1]
2015	单选	3	3	评价错报[1]、书面声明[3]
	多选	1	2	期后事项[2]
	综合	1	2.5	评价错报[1]
2014	多选	2	4	书面声明[3]
	简答	2	4	评价错报[1]、复核工作底稿[1]
	综合	2	2.75	书面声明[3]，评价错报[1]



第一节 完成审计工作概述



一、复核审计工作底稿

会计师事务所需要对审计项目复核的级次(包括项目组内部复核和项目质量控制复核)以及人员、时间、范围和在工作底稿记录等作出规定。

(一) 项目组内部复核

1. 复核人员

安排复核工作时,应当由项目组合内经验较多的人员复核经验较少的人员的工作,确保所有工作底稿均得到适当层级人员的复核。

对一些较为复杂、审计风险较高的领域,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,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

- (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。

例如，在审计计划阶段复核记录审计策略和审计计划的工作底稿，在审计执行阶段复核记录控制测试和实质性程序的工作底稿，在审计完成阶段复核记录重大事项、审计调整及未更正错报的工作底稿等。

4. 项目合伙人复核

项目合伙人应当对会计师事务所分派的每项审计业务的总体质量负责；项目合伙人应当对项目组按照会计师事务所复核政策和程序实施的复核负责。

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。

项目合伙人无须复核所有审计工作底稿。

项目合伙人应当记录复核的范围和时间。

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。

[真题/单选/2016] 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

[真题/单简答/2014] A 注册会计师担任甲公司 2013 年度财务报表审计项目合伙人，B 注册会计师担任项目质量控制复核合伙人，相关事项如下：

(3) 根据复核计划，审计项目组经理复核了审计工作底稿，A 注册会计师复核了财务报表和拟出具的审计报告，确信获取了充分、适当的审计证据。

要求：指出 ABC 事务所或其注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

[答案] 不恰当。A 注册会计师还应当复核审计工作底稿并与项目组讨论。

(二) 项目质量控制复核

会计师事务所应当制定政策和程序，要求对特定业务(包括所有上市实体财务报表审计)实施项目质量控制复核，以客观评价项目组作出的重大判断以及在编制报告时得出的结论。

对于应当执行项目质量控制复核的项目，只有完成项目质量控制复核，才可以签署报告。

如果审计项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目合伙人与项目质量控制复核人员之间存在意见分歧，审计项目组应当遵循事务所的政策和程序予以妥善处理。

1. 质量控制复核人员

会计师事务所应当制定政策和程序，解决项目质量控制复核人员的委派问题，明确项目质量控制复核人员的资格要求，包括：

- (1) 履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；
- (2) 在不损害其客观性的前提下，项目质量控制复核人员能够提供业务咨询的程度。

2. 质量控制复核范围

(1) 与项目合伙人讨论重大事项；

(2) 复核财务报表和拟出具的审计报告；

(3) 复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿；

(4) 评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑拟出具审计报告的恰当性。

对于上市实体财务报表审计，还应当考虑：

(1) 项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价；

(2) 项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，

以及咨询得出的结论；

(3) 选取的用于复核的审计工作底稿，是否反映了项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论。

[真题/多选/2016] 下列各项中，上市实体的项目质量控制复核人应当执行的有()。

A. 与项目合伙人讨论重大事项 [1/4]

B. 复核与重大错报风险相关的所有审计工作底稿

C. 复核财务报表和拟出具的审计报告 [2/4]

D. 考虑项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价 [1/3 上市公司]

[答案]ACD

[解析]项目质量控制复核的范围，取决于业务的复杂程度、客户是否为上市实体和出具不恰当报告等风险。不需要复核与重大错报风险相关的所有审计工作底稿，只考虑上述情况即可，选项 B 错误。

[真题/简答/2014] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。A 注册会计师担任甲公司 2013 年度财务报表审计项目合伙人，B 注册会计师担任项目质量控制复核合伙人，相关事项如下：

(5) B 注册会计师实施了下列质量控制复核程序：①与项目合伙人讨论重大事项 [1/4]；②复核财务报表和拟出具的审计报告 [2/4]；③复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿 [3/4]；④评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑拟出具审计报告的恰当性 [4/4]。

要求：指出 B 注册会计师在实施项目质量控制复核时，还应当考虑哪些事项。

[答案]B 注册会计师在实施项目质量控制复核时，还应当考虑：

(1) 项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价 [1/3]；

(2) 项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论 [2/3]；

(3) 选取的用于复核的审计工作底稿，是否反映了项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论 [3/3]。

3. 质量控制复核时间

在业务过程中的适当阶段及时实施项目质量控制复核，而非在出具审计报告前才实施复核，有助于重大事项在审计报告日之前得到迅速、满意的解决。

例如，在审计计划阶段，质量控制复核人员复核项目组对会计师事务所独立性作出的评价、项目组在制定审计策略和审计计划时作出的重大判断及发现的重大事项等。

二、评价未更正错报

(一) 重新考虑重要性水平

在评价未更正错报的影响之前，可能有必要依据实际的财务结果对重要性作出修改。

如果注册会计师对重要性或重要性水平(如适用)进行的重新评价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。

[真题/综合/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的
重要性为 100 万元。

资料五：审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下。

(2) 审计过程中累积的错报合计数为 200 万元。因管理层已全部更正，A 注册会计师认为错
报对**审计工作[应当重新考虑重要性]**和审计报告均无影响。

要求：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。

[答案]不恰当。在完成审计阶段，注册会计师应当根据累计错报对基准的影响，确定是否
需要修正重要性水平以及修正重要性水平对审计程序范围的影响

(二) 评价未更正错报的影响

1. 累积未更正错报

未更正错报是指审计过程中累积的[达到明显错报临界值]且被审计单位未予更正的错报。

[真题/综合/2016] A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体
的重要性为 600 万元，实际执行重要性为 360 万元，明显微小错报临界值为 30 万元。

资料五：审计工作底稿中记录了错报及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下。

(1) 丙公司为甲公司 2015 年新设的进出口贸易公司，应收账款的坏账准备的计提比例高于
甲公司，导致 100 万元的差异**[高于明显微小错报临界值]**。甲公司管理层拒绝调整。A 注册会
计师将该差异作为未更正错报汇总**[应当累计=应当汇总]**。

要求：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。

[答案]恰当。

2. 单独评价每项错报

如果认为某一单项错报是重大的，则不太可能被其他错报抵销。

例如，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。

**对于同一账户余额或同一类别的交易内部的错报，抵销可能是适当的，但在得出抵销非重
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. 定性评价分类错报

**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。**

**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。**

[真题/综合/2015] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报
表整体的重要性为 600 万元。

资料五：审计工作底稿中记录了处理错报的相关情况，部分内容摘录如下。

(4)2014 年 10 月，甲集团公司账面余额 1200 万元的一条新建生产线达到预定可使用状态，截至 2014 年末，因未办理竣工决算，该生产线尚未转入固定资产，A 注册会计师认为该错报为分类错误，涉及折旧金额很小，不构成重大错报，同意管理层不予调整。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由并提出改进建议。

[答案]恰当。

4. 综合评价错报的汇总

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，也可能评价为重大错报。

例如，某项错报的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，注册会计师应认为该项错报是重大错报。

[真题/简答/2016]A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 100 万元，审计工作底稿中与负债审计相关的部分内容摘录如下：

(1)甲公司应付账款存在高估风险，A 注册会计师选取若干个应付账款项目实施细节测试，发现一项因**内部控制缺陷导致**的多计 30 万元的错报**[系统性错误/系列错误]**，要求管理层对该笔错报予以调整，认可了调整后的应付账款余额。

要求：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。

[答案]不恰当。由于内部控制缺陷导致的错报，可能还存在其他错报，A 注册会计师应扩大测试范围，确认是否还存在其他错报。

[真题/综合/2015]A 注册会计师负责审计甲集团公司 2014 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料五：审计工作底稿中记录了处理错报的相关情况，部分内容摘录如下。

(1)2014 年，甲集团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 注册会计师在对某组成部分执行审计时发现，因**系统参数设置有误****[系统性错误/系列错误]**，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集团财务报表明显微小错报的临界值，可忽略不计。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由并提出改进建议。

[答案]不恰当。理由：该错报为系统性错报/可能发生于其他组成部分。改进建议：集团项目组应当关注并汇总其他组成部分的这类错报，汇总考虑该类错报对集团财务报告的影响

下列情况也可能影响注册会计师对错报的**[定性]**评价：

- 1.错报对遵守监管要求的影响程度。
- 2.错报对遵守债务合同或其他合同条款的影响程度。
- 3.错报与会计政策的不正确选择或运用相关，这些会计政策的不正确选择或运用对当期财务报表不产生重大影响，但可能对未来期间财务报表产生重大影响。
- 4.错报掩盖收益的变化或其他趋势的程度(尤其是在结合宏观经济背景和行业状况进行考虑时)。

5.错报对用于评价被审计单位财务状况、经营成果或现金流量的有关比率的影响程度。

- 6.错报对财务报表中披露的分部信息的影响程度。例如，错报事项对某一分部或对被审计单位的经营或盈利能力有重大影响的其他组成部分的重要程度。
- 7.错报对增加管理层薪酬的影响程度。例如，管理层通过达到有关奖金或其他激励政策规定的要求以增加薪酬。
- 8.相对于注册会计师所了解的以前向财务报表使用者传达的信息(如盈利预测)，错报是重大的。
- 9.错报对涉及特定机构或人员的项目的相关程度。例如，与被审计单位发生交易的外部机构或人员是否与管理层成员有关联关系。
- 10.错报涉及对某些信息的遗漏，尽管适用的财务报告编制基础未对这些信息作出明确规定，但是注册会计师根据职业判断认为这些信息对财务报表使用者了解被审计单位的财务状况、经营成果或现金流量是重要的。
- 11.错报对其他信息(如包含在“管理层讨论与分析”或“经营与财务回顾”中的信息)的影响程度，这些信息与已审计财务报表一同披露，并被合理预期可能影响财务报表使用者作出的经济决策。

[真题/简答/2014] A 注册会计师负责审计上市公司甲公司 2013 年度财务报表，审计工作底稿中与确定重要性和评估错报相关的部分内容摘录如下：

金额单位：万元

项目	2013 年	2012 年	备注
营业收入	16000(未审数)	15000(已审数)	2013 年，竞争对手推出新产品抢占市场，甲公司通过降价和增加广告投入促销
税前利润	50(未审数)	2000(已审数)	2013 年，降价及销售费用增长导致盈利大幅下降
财务报表整体的重要性	80	100	
实际执行的重要性	60	75	
明显微小错报的临界值	0	5	

(4) 甲公司 2013 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。

要求：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。

[答案] 不恰当。理由：该错报虽不影响经营成果，但影响报表使用者对财务状况的理解，且金额超过重要性水平，属于重大的分类错报，应要求甲公司管理层调整。

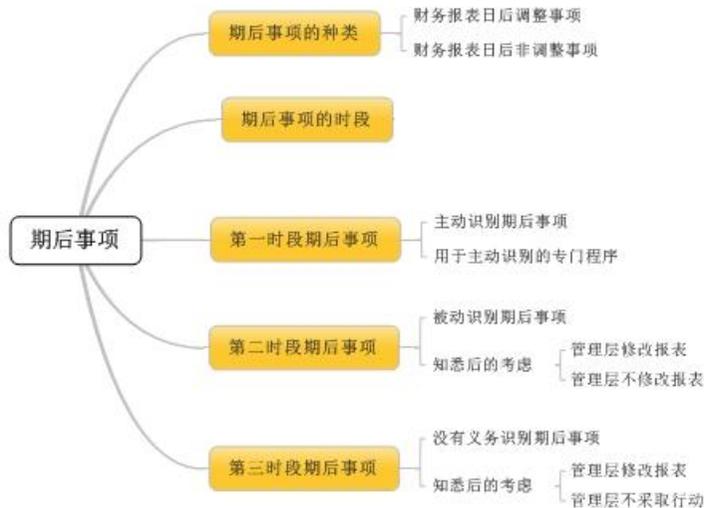
[分析] 甲公司 2013 年度经营业绩大幅下滑，财务报表使用者更加重视其财务状况。上述分类错报不仅错报金额远远超过财务报表整体的重要性，而且很可能严重影响财务报表的流动比率。可见，所属错报无论从金额上衡量，还是从性质方面衡量，都属于重大错报。

(三) 对财务报表总体合理性进行总体复核

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。

在运用分析程序进行总体复核时，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，并在此基础上重新评价之前计划的审计程序是否充分，是否有必要追加审计程序。

第二节 期后事项



一、期后事项的种类

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**。通常将其区分为两类：财务报表日后**调整事项**、财务报表日后**非调整事项**。

应对财务报表日已经存在的事项和财务报表日后出现的事项严加区分，不能混淆。如果确认发生变化的事项直到财务报表日后才发生，就不应将财务报表日后的信息并入财务报表中去。

审计报告的日期向财务报表使用者表明，注册会计师已考虑其知悉的、截至审计报告日发生的事项和交易的影响。

[真题/简答/2016] ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲集团公司 2015 年度财务报表，与集团审计相关的部分事项如下：

(5) 2016 年 2 月 15 日**审计报告日**，组成部分注册会计师对己公司 2015 年度财务信息出具了审计报告，A 注册会计师对己公司 2016 年 2 月 15 日至集团审计报告日期间实施了期后事项审计程序，未发现需要调整或披露的事项。

[答案] 不恰当。A 注册会计师应当实施审计程序，以识别组成部分财务信息**自财务报表日而非审计报告日**至集团审计报告日之间发生的、可能需要在集团财务报表中调整或披露的事项。

(一) 财务报表日后调整事项

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。

例如，被审计单位由于某种原因在财务报表日前被起诉，法院于财务报表日后判决被审计单位应赔偿对方损失。

2.财务报表日后取得确凿证据，表明某项资产在财务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。

例如，财务报表日被审计单位认为可以收回的大额应收款项，因财务报表日后债务人突然破产而无法收回。。

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。

例如，被审计单位在财务报表日前购入一项固定资产，并投入使用。如果在财务报表日后商定了购买价款，取得了采购发票，被审计单位就应该据此调整该固定资产原值。

4.财务报表日后发现了财务报表舞弊或差错。

例如，财务报表日被审计单位确认为销售实现，并在财务报表上反映。但在财务报表日后至审计报告日之间所取得的证据证明该批已确认为销售的商品确实已经退回

[真题/综合/2016]A注册会计师负责审计甲公司2015年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为100万元。审计报告日为2016年4月30日。

资料五：审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下。

(1)2016年2月，甲公司因2015年的食品安全事件向主管部门缴纳罚款300万元，管理层在2015年度财务报表中将其确认为营业外支出**[起因在上年，应由上年承担，属于调整事项]**。

A注册会计师检查了处罚文件和付款单据，认可了管理层的处理。

要求：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。

[答案]恰当。

(二) 财务报表日后非调整事项

1.财务报表日后发生重大诉讼、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.财务报表日后发生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以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

[真题/综合/2016]上市公司甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事电子商务业务。A注册会计师负责审计甲公司2015年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为600万元，实际执行重要性为360万元，明显微小错报临界值为30万元。

资料五

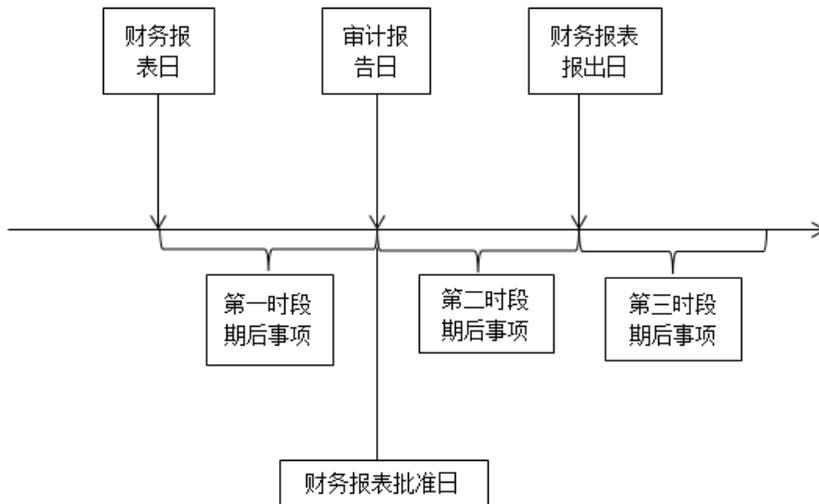
A注册会计师在审计工作底稿中记录了错报及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(3)2016年1月，甲公司的客户丁公司因火灾导致重大损失，经营困难。甲公司管理层因此在此在2015年度财务报表中补提了200万元的应收账款坏账准备。A注册会计师在对该事项实施细节测试并获取书面声明后，认可了管理层的处理。

要求：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。

[答案]不恰当。2016年1月,甲公司的客户丁公司因火灾导致重大损失,该事项属于日后非调整事项,不能进行2015年报表调整

二、期后事项的阶段划分



财务报表日是指财务报表涵盖的最近期间的截止日期;

财务报表批准日是指构成整套财务报表的所有报表(包括相关附注)已编制完成,并且被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责的日期;

财务报表报出日是指审计报告和已审计财务报表提供给第三方的日期。

审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据(包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据),并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期[应当确认财务报表批准,否则可能有变数]。

在实务中审计报告日与财务报表批准日通常是相同的日期。

[真题/单选/2016]下列有关审计报告日的说法中,错误的是()。

- A. 审计报告日可以晚于管理层签署已审计财务报表的日期
- B. 审计报告日不应早于管理层书面声明的日期
- C. 在特殊情况下,注册会计师可以出具双重日期的审计报告
- D. 审计报告日应当是注册会计师获取充分、适当的审计证据,并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期

[答案]D

[解析]D中“应当是”应为“不得早于”。审计报告日与财务报表批准日通常相同。

三、财务报表日至审计报告日之间发生的事项

(一)主动识别第一时段期后事项

注册会计师负有主动识别的义务,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。

(二) 用以识别期后事项的审计程序[性质/时间/范围]

针对期后事项的专门审计程序的实施时间越接近审计报告日越好。

在确定审计程序的性质和范围时，注册会计师应当考虑风险评估的结果。

用以识别第一时段期后事项的审计程序通常包括：

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。注册会计师可以询问根据初步或尚无定论的数据作出会计处理的项目的现状，以及是否已发生新的承诺、借款或担保，是否计划出售或购置资产等。

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)

除这些审计程序外，注册会计师可能认为实施下列一项或多项审计程序是必要和适当的：

1. 查阅财务报表日后最近期间内的预算、现金流量预测和其他相关的管理报告；

2. 就诉讼和索赔事项询问被审计单位的法律顾问，或扩大之前口头或书面查询的范围；

3. 考虑是否有必要获取涵盖特定期后事项的书面声明以支持其他审计证据，从而获取充分、适当的审计证据。

四、在审计报告日至财务报表报出日前知悉的事实

(一) 被动识别第二时段期后事项

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。

(二) 知悉第二时段期后事项时的考虑

如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告[并未明确要求该事项必须在审计报告日前存在]，注册会计师应当

(1) 与管理层和治理层(如适用)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。

1. 管理层修改财务报表时的处理

应当根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序、将用以识别期后事项的审计程序延伸至新的审计报告日[除非特殊情况]，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。

特殊情况是，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。在这种情况下，注册会计师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。

(2) 出具新的或修改的审计报告，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。

2. 管理层不修改财务报表时的处理。

(1) 审计报告未提交

发表非无保留意见，然后再提交审计报告。

(2) 审计报告已提交

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。如果财务报表仍被报出，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。

例如，针对上市公司，注册会计师可以利用证券传媒等刊登必要的声明，防止使用者依赖审计报告。注册会计师采取的措施取决于自身的权利和义务以及所征询的法律意见。

五、财务报表报出后知悉的事实

(一) 没有义务识别第三时段的期后事项

(二) 知悉第三时段期后事项时的考虑

如果知悉了某事实，且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告，明确要求该事项应当是在审计报告日已经存在，注册会计师应当以下三项与第二期后一致：

1. 与管理层和治理层(如适用)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。

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) 该事实如果被注册会计师在审计报告日前获知，可能影响审计报告。

1. 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。例如，查阅法院判决文件，复核会计处理或披露事项，确定管理层对财务报表的修改是否恰当。

(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

例如，上市公司管理层刊登公告的媒体是否是中国证券监督管理委员会指定的媒体，若仅刊登在其注册地的媒体上，则异地的使用者可能无法了解这一情况。

(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。

除非特殊情况，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。

(4) 在特殊情况下，修改审计报告或提供新的审计报告。

需要提醒的是，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，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。不允许增加补充报告的日期。

2. 管理层未采取任何行动时的处理。

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。

注册会计师采取的措施取决于自身的权利和义务。因此，注册会计师可能认为寻求法律意见是适当的。

[真题/综合/2016] 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电子商务业务。A 注册会计师负责审计甲公司 2015 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 600 万元，实际执行重要性为 360 万元，明显微小错报临界值为 30 万元。

资料五：审计工作底稿中记录了错报及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下。

(4) 在财务报表报出后，甲公司管理层发现一项需修改 2015 年度财务报表的重大错报，因此修改了 2015 年度财务报表，并在财务报表附注中披露了修改原因。A 注册会计师就修改事项实施了必要的审计程序，重新出具了标准无保留意见审计报告。

要求：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。

[答案] 不恰当。针对第三时段期后事项，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，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。

[真题/多选/2015] 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

[答案] ABC

[解析] D 错：注册会计师应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



书面声明，是管理层为确认某些事项或支持其他审计证据而向注册会计师提供的书面陈述。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。

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，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。

[真题/单选/2015] 下列审计程序中，通常不能识别被审计单位违反法律法规行为的是()。

- A. 向管理层、内部或外部法律顾问询问诉讼、索赔及评估情况
- B. 获取来自管理层关于被审计单位不存在违反法律法规行为的书面声明
- C. 对营业外支出中的罚款及滞纳金支出实施细节测试
- D. 阅读董事会和管理层的会议纪要

[答案]B

[解析] 书面声明不提供充分、适当的审计证据，不影响注册会计师拟获取的其他审计证据的性质和范围。

一、针对管理层责任的书面声明

(一) 书面声明的必要性

如果未从管理层获取其确认已履行的责任的书面声明，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。

即使在审计报告中提及的所有期间内，现任管理层均尚未就任，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。

[真题/综合/2014] A 注册会计师负责审计甲集团公司 2013 年度财务报表。

资料五：在审计工作底稿中记录了评估错报及处理重大事项的情况，部分内容摘录如下。

(3) 2013 年 7 月，甲集团公司更换了主要管理层成员，由于现任管理层仅就其任职期间提供书面声明，A 注册会计师向前任管理层获取了其在任时相关期间的书面声明。

要求：分析是否恰当。如认为不恰当，请简要说明理由。

[答案] 不恰当。更换管理层并不减轻现任管理层对财务报表整体的责任。A 注册会计师需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明。

(二) 书面声明的内容与形式

1. 针对财务报表编制的声明

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的责任。

2. 针对提供的信息和交易的完整性的声明

(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。

3. 书面声明应当以声明书的形式致送注册会计师[信函]

(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

(盖章)

中国××市

ABC 公司管理层

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

[真题/多选/2014] 下列有关书面声明的说法中,错误的有()。

A. 管理层对注册会计师所要求的书面声明内容进行了调整,表明管理层没有提供可靠的书面声明

B. 注册会计师应当要求管理层在书面声明中确认,为作出所要求的书面声明,管理层已进行了适当询问[应为查询和了解]

C. 如果管理层在书面声明中使用限定性语言, 注册会计师**不应当**接受该书面声明

D. 如果在审计报告中提及的所有期间内, 现任管理层均未就任, 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

[答案]ABC

[解析]A、C 中情况均应引起对书面声明可靠性的怀疑, A 中“表明”、C 中“应当”均过于武断和绝对化; B 中“询问”力度不足, 应为“查询和了解”; D 是规定。

(三) 书面声明的日期和涵盖的期间

书面声明的日期应当尽量接近审计报告日, 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。

在某些情况下, 可能有必要要求管理层更新书面声明。更新后的书面声明需要表明, 以前期间所作的声明是否发生了变化, 以及发生了什么变化(如有)。

[真题/多选/2014]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 31 日的书面声明

B. A 注册会计师取得日期为 2014 年 3 月 29 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]BC

[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(B 正确, A 错误); 如在审计过程中获取有关财务报表特定认定的书面声明, 可能有必要要求管理层更新书面声明, 但不必更新审计报告日后的情况(C 正确, D 错误)。

二、其他书面声明

如果注册会计师**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, **不能**为财务报表特定认定提供充分、适当的审计证据。

注册会计师可能认为有必要要求管理层声明其已将注意到的**所有内部控制缺陷**向注册会计师通报; 也可能认为有必要要求管理层提供书面声明, 尤其是支持注册会计师就**管理层的判断或意图或者完整性认定**从其他审计证据中获取的了解。

三、对书面声明可靠性的疑虑

1. 对书面声明产生疑虑的一般原因

如对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑, 应当确定这些疑虑对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

如果认为管理层在财务报表中作出不实陈述的风险很大，以至于审计工作无法进行，除非治理层采取适当的纠正措施，否则注册会计师可能需要考虑解除业务约定(如果法律法规允许)。很多时候，治理层采取的纠正措施可能并不足以使注册会计师发表无保留意见。

2. 书面声明与其他审计证据不一致

应当实施审计程序以设法解决这些问题。如问题仍未解决，应当重新考虑管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责。

如果认为书面声明不可靠，注册会计师应当采取适当措施，包括确定其对审计意见可能产生的影响。

四、管理层不提供书面声明

(一) 应当采取的一般措施

如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明，注册会计师应当：

1. 与管理层讨论该事项；

2. 重新评价管理层的诚信，并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响；

3. 采取适当措施，包括确定该事项对审计意见可能产生的影响。

(二) 发表无法表示意见

如果存在下列情形之一，注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见：

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[针对管理层责任的]下列书面声明：

(1) 针对财务报表的编制，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，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人员；所有交易均已记录并反映在财务报表中。

[真题/单选/2016] 下列有关书面说明的说法中，错误的是()。

A. 即使管理层已提供可靠的书面说明，也不影响注册会计师就管理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

B. 为支持与财务报表或某项具体认定相关的其他审计证据，注册会计师可以要求管理层提供关于财务报表或特定认定的书面声明

C. 如果管理层不向注册会计师提供所有交易均已记录并反映在财务报表中的书面声明，注册会计师应当对财务报表**保留意见**或无法表示意见

D. 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，注册会计师也需要向现任管理层获取涵盖整个相关期间的书面声明

[答案]C

[真题/单选/2015] 下列有关书面声明的说法中，正确的是()。

A. 管理层已提供可靠书面声明的事实，**影响**注册会计师就管理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

- B. 如果对管理层的诚信产生重大疑虑，以至于认为其做出的书面声明不可靠，注册会计师在出具审计报告时就应当对财务报表发表无法表示意见
- C. 如果书面声明与其他审计证据不一致，注册会计师应当要求管理层修改书面声明
- D. 书面声明的日期应当和审计报告日在同一天，且应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间

[答案]B