

注册会计师
审计
冲刺班
授课教师：张海涛

第十七章 其他特殊项目的审计

第一节 审计会计估计

一、会计估计的性质

项 目		内 容
1. 含义		会计估计：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 (如：预提租金费用、存货跌价准备的估计)
2. 种类		会计估计一般包括： (1) 存在估计不确定性时以公允价值计量的金额（简称公允价值会计估计） (2) 其他需要估计的金额
3. 双方责任	被审计单位	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，评价被审计单位做出的会计估计是否合理、披露是否充分

二、识别和评估重大错报风险

总体要求	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
估计不确定性	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 (不确定性越高，管理层越偏爱此种会计估计) 在评估重大错报风险时，注册会计师考虑的事项可能包括： 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

具有高度估计不确定性的会计估计（记忆）	1. 高度依赖判断的会计估计，如对未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排的
---------------------	------------------------------------------

	<p>判断，而未决诉讼的结果或未来现金流量的金额和时间安排取决于多年后才能确定结果的不确定事项（取决于法院的判决，不是注册会计师能左右的）</p> <p>2. 未采用经认可的计量技术计算的会计估计</p> <p>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（重大差异），在这种情况下管理层作出的会计估计</p> <p>4. 采用高度专业化的、由被审计单位自主开发（别人没有用过，只有被审计单位自己明白）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如果认为会计估计导致特别风险，注册会计师需要了解与会计估计相关的控制，包括控制活动</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

四、应对评估的重大错报风险

总体要求	<p>在应对评估的重大错报风险时，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：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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（用事实说话） 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（你是如何估计的） 3. 测试与管理层如何作出会计估计相关的控制的运行有效性，并实施恰当的实质性程序（如何保证你的估计） 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
------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	(我来估计)
--	--------

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	<p>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（哪些方面作了假设）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</p> <p>（1）差异可能源于注册会计师与管理层使用不同但同样有效的假设，但会计估计对某些假设高度敏感，因此受高度估计不确定性的影响，这意味着会计估计可能存在特别风险</p> <p>（2）差异也可能是由于管理层造成的事实错误所导致</p> <p>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（包括所有“合理”的结果而不是所有可能的结果）</p> <p>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</p>
-----------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

一、识别和评估重大错报风险

总体要求	<p>1. 注册会计师应当按照相关审计准则的规定，识别和评估关联方关系及其交易导致的重大错报风险，并确定这些风险是否为特别风险</p> <p>2. 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</p>
考虑关联方施加的支配性影响	<p>1. 关联方否决管理层或治理层作出的重大经营决策</p> <p>2. 重大交易需经关联方的最终批准</p> <p>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</p> <p>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</p>

	5. 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
--	------------------------------

三、针对重大错报风险的应对措施

已识别出时	<p>3. 实施实质性程序——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。注册会计师可能实施的实质性程序的例子包括：</p> <p>(1) 询问被审计单位与新识别出的关联方之间的关系的性质，包括向对被审计单位及其业务非常了解的外部人士询问（如适用，并且法律法规或注册会计师职业道德守则未予禁止）。这些外部人士包括法律顾问、主要代理商、主要业务代表、咨询专家、担保人或关系密切的商业伙伴等</p> <p>(2) 分析与新识别出的关联方进行的交易的会计记录，可以采用计算机辅助审计技术进行分析</p> <p>(3) 核实新识别出的关联方交易的条款和条件，评价是否已经按照适用的财务报告编制基础的规定对关联方交易进行恰当会计处理和披露</p>
-------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

三、针对重大错报风险的应对措施

已识别出时	<p>4. 重新考虑可能的风险——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</p> <p>5. 管理层是有意的怎么办？——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。注册会计师因此还可能考虑是否有必要重新评价管理层对询问的答复以及管理层声明的可靠性</p>
-------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

三、针对重大错报风险的应对措施

可能存在时	如果识别出可能表明存在管理层以前未识别出或未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
已识别出时	<p>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。</p> <p>注册会计师应当：（熟练记忆）</p> <p>1. 通报并评估风险——立即将相关信息向项目组其他成员通报，确定是否需要重新评估重大错报风险</p> <p>2. 要求识别与新的关联方的交易——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</p>

	控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易
--	----------------------

对识别出超出正常经营过程的重大关联方交易，注册会计师应当	<p>1. 检查相关合同或协议（如有）。如果检查相关合同或协议，注册会计师应当评价：（看商业理由是否能够站住脚）</p> <p>（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</p> <p>（2）交易条款是否与管理层的解释一致</p> <p>（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</p> <p>2. 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据</p> <p>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</p>
------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

管理层在财务报表中作出认定	<p>1. 如果管理层认定关联交易是公平交易怎么办</p> <p>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</p> <p>2. 被审计单位只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联交易是公平交易</p> <p>【提示】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</p>
---------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

第三节 考虑持续经营假设

一、理层的责任和注册会计师的责任（★）

管理层的责任	由于持续经营假设是编制财务报表的基本原则，即使其他财务报告编制基础没有对此作出明确规定，管理层也需要在编制财务报表时评估持续经营能力
注册会计师的责任	1. 注册会计师的责任是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，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
注册会计师的责任	2. 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

二、险评估程序和相关活动 (★★)

注册会计师应当考虑是否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事项或情况	
财务方面	1. 净资产为负或营运资金出现负数 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 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

二、险评估程序和相关活动 (★★)

注册会计师应当考虑是否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事项或情况	
财务方面	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（不是微跌） 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 10. 与供应商由赊购变为货到付款（无法获取正常的商业信用） 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

二、险评估程序和相关活动 (★★)

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
------	------------------------------------------

	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 5. 重要供应短缺 6. 出现非常成功的竞争者
其他方面	1. 违反有关资本或其他法定要求 2. 未决诉讼或监管程序，可能导致其无法支付索赔金额 3. 法律法规或政府政策的变化预期会产生不利影响 4. 对发生的灾害未购买保险或保额不足

三、价管理层对持续经营能力作出的评估 (★★★)

管理层评估涵盖的期间	1. 资产负债表日后十二个月（不要理解为一个会计期间） 2. 少于资产负债表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将评估期间延伸至十二个月
------------	---------------------------------------------------------------------------

四、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。

持续经营假设适当但存在重大不确定性下的情况	审计意见
财务报表中已就重大不确定性做出充分披露	无保留意见 + 以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分
财务报表中未就重大不确定性做出充分披露	保留意见或否定意见
同时存在多项重大不确定性	在极少数情况下，发表无法表示意见

(二) 运用持续经营假设不适当

1. 如果注册会计师运用职业判断认为管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是不适当的，则无论财务报表对管理层运用持续经营假设的不适当性是否作出披露，注册会计师均应发表否定意见。

2. 如果在具体情况下运用持续经营假设是不适当的，管理层选用其他编制基础编制财务报表。如果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。

（三）严重拖延对财务报表的批准

如果管理层或治理层在财务报表日后严重拖延对财务报表的批准，注册会计师应当询问拖延的原因。注册会计师有必要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。

（四）管理层不愿作出评估或延长评估期间

在某些情况下，注册会计师可能认为有必要提请管理层作出评估或延长评估期间。如果管理层予以拒绝，由于注册会计师可能无法获取有关管理层运用持续经营假设编制财务报表的充分、适当的审计证据（如是否存在管理层提出的应对计划或其他缓解因素的审计证据），注册会计师发表保留意见或无法表示意见可能是适当的。

期初余额的含义	含 义	期初余额是指期初存在的账户余额。期初余额以上期期末余额为基础，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
	理解要点	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
期初余额的审计目标	在执行首次审计业务时，注册会计师针对期初余额的目标是，获取充分、适当的审计证据以确定： 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	

审计程序	总体要求	为达到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（如有），获取与期初余额相关的信息
	影响审计程序性质和范围的事项	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

审计程序	对期初余额需要实施的审计程序	<p>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</p> <p>2. 确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用</p> <p>3. 实施一项或多项审计程序</p> <p>(1) 如果上期财务报表已经审计:</p> <p>①查阅前任注册会计师的工作底稿</p> <p>②考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力</p> <p>③与前任注册会计师沟通时的考虑</p>
------	----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

审计程序	对期初余额需要实施的审计程序	<p>(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</p> <p>(3) 其他专门审计程序——根据期初余额有关账户的不同性质实施相应的审计程序</p> <p>①对流动资产和流动负债的审计程序。注册会计师通常通过本期实施的审计程序可以印证期初流动资产和流动负债的存在性和金额</p> <p>②对非流动资产和非流动负债的审计程序。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。在某些情况下, 注册会计师还可以通过向第三方函证获取有关期初余额(如长期借款和长期股权投资</p> <p>期初余额) 的部分审计证据。而在另外一些情况下, 注册会计师还可能需要实施追加的审计程序</p>
------	----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

审计结论和审计报告	不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据	<p>如果不能针对期初余额获取充分、适当的审计证据, 注册会计师需要在审计报告中发表下列类型之一的非无保留意见:</p> <p>1. 发表适合具体情况的保留意见或无法表示意见</p> <p>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</p>
	期初余额存在对本期	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

	财务报表 产生重大 影响的错报	见或否定意见
--	-----------------------	--------

审计结论 和审计报告	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
	前任 注册会计师 对上期 财务报表 发表了 非无保留 意见	<p>1. 与本期相关并重大——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，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</p> <p>2. 与本期既不相关也不重大——前任注册会计师对上期财务报表出具了非标准审计报告，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，则注册会计师在本期审计时无需因此而发表非无保留意见</p>

第十八章 完成审计工作

第一节 完成审计工作概述

一、评价审计中的重大发现 (★★)

审计完 成阶段	汇总审计测试结果，进行更具综合性的审计工作，如评价审计中的重大发现，评价审计过程中发现的错报，关注期后事项对财务报表的影响，复核审计工作底稿和财务报表等
评价审计中的重 大发现	在审计完成阶段，项目合伙人和审计项目组应当考虑在审计中的重大发现和事项并对实施的审计程序的结果进行评价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

【教师提示】

也就是说如果在审计完成阶段所要获取的审计证据远远多于在计划阶段所要获取的审计证据，而我们在审计过程中是根据计划阶段确定的所获取的审计证据不能满足在审计完成阶段修订后所要求的审计证据，所以，注册会计师应重新评估审计证据的相关性和恰当性。这个影响的是审计效果，所以需要重新评估。

二、评价审计过程中发现的错报 (★★)

(一) 评价错报

错报的沟通和更正	<p>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</p> <p>2. 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</p>	
评价未更正错报的影响	重新评价重要性	<p>1. 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</p> <p>2. 如果注册会计师对重要性或重要性水平 (如适用) 进行的重新评价导致需要确定较低的金額, 则应重新考虑实际执行的重要性 and 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</p>

评价未更正错报的影响	评价未更正错报	累积错报	错报的汇总数=已识别的具体错报+推断错报=事实错报+判断错报+抽样推断错报
		单项错报	<p>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</p> <p>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</p>
		分类错报	确定一项分类错报是否重大, 需要进行定性评估: 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
		错报低于财务报表整体的重要性	<p>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。</p> <p>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</p>

二、复核审计工作底稿和财务报表 (★★)

对财务报表总体合理性进行总体复核	<p>1. 在审计结束或临近结束时，注册会计师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</p> <p>2. 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</p>
------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

复核审计工作底稿	<p>1. 项目组内部复核</p> <p>(1) 复核人员</p> <p>①应由项目组内部经验较多的人员复核经验较少的人员的工作</p> <p>②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</p> <p>(2) 复核范围</p> <p>所有的审计工作底稿至少要经过一级复核</p>
----------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

复核审计工作底稿	<p>1. 项目组内部复核</p> <p>(3) 复核时间</p> <p>审计项目复核贯穿审计全过程</p> <p>①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</p> <p>②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</p> <p>③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</p> <p>(4) 项目合伙人的复核</p> <p>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。项目合伙人复核的内容包括：</p> <p>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</p> <p>②特别风险</p> <p>③项目合伙人认为重要的其他领域</p>
----------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

复核审计工作底稿	<p>2. 独立的项目质量控制复核（项目组外部）</p> <p>(1) 质量控制复核人员</p> <p>会计师事务所应当制定政策和程</p>
----------	------------------------------------------------------------------------

	复核)	<p>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：</p> <p>①履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限</p> <p>②在不损害其客观性的前提下，能够提供业务咨询的程度</p> <p>例如：有一定执业经验的合伙人，或专门负责质量控制复核的注册会计师等</p> <p>(2) 质量控制复核范围</p> <p>项目质量控制复核人员应当客观地评价项目组作出的重大判断以及在编制审计报告时得出的结论。评价工作应当涉及下列内容：</p> <p>①与项目合伙人讨论重大事项</p> <p>②复核财务报表和拟出具的审计报告</p> <p>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</p> <p>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</p>
--	-----	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

复核审计工作底稿	<p>2. 独立的</p> <p>项目质量控制复核</p> <p>(项目组外部复核)</p>	<p>对于上市实体财务报表审计，项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时，还应当考虑：</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>(3) 质量控制复核时间</p> <p>①只有完成了项目质量控制复核，才能签署审计报告</p> <p>②项目质量控制复核人员应在业务过程中的适当阶段及时实施</p>
----------	------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		项目质量控制复核，而非在出具审计报告前才实施复核 ③独立的项目质量控制复核不能减轻项目组内部复核的责任
--	--	--------------------------------------------------------

复核审计 工作底稿	2. 独立的 项目质量 控制复核 (项目组 外部 复核)	对于上市实体财务报表审计，项目质量控制复核人员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 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 (3) 质量控制复核时间 ①只有完成了项目质量控制复核，才能签署审计报告 ②项目质量控制复核人员应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 ③独立的项目质量控制复核不能减轻项目组内部复核的责任
--------------	------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

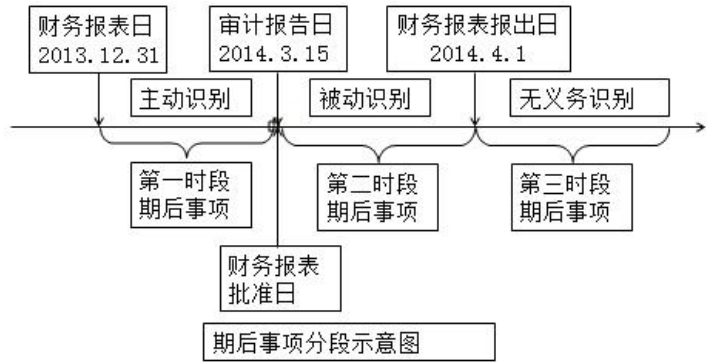
种 类	财务报表日后 非调整 事项	对财务报表日后发 生的情况提供 证据的事项	1. 财务报表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺 2. 财务报表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化 3. 财务报表日后因自然灾害导致资产发生重大损失 4. 财务报表日后发行股票和债券以及其他巨额举债 5. 财务报表日后资本公积转增资本 6. 财务报表日后发生巨额亏损 7. 财务报表日后发生企业合并或处置子公司 8. 财务报表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润
-----	---------------------	-----------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

第二节 期后事项

一、期后事项的种类 (★★)

含 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		
种 类	财务报表日后调整事项	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	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 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已发生减值或需要调整已确认的减值 3. 财务报表日后进一步确认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舞弊或差错

期后事项不同时段 (★★)



第十九章 审计报告

第一节 审计报告概述

一、审计报告的涵义及作用

审计报告的含义	<p>审计报告是指注册会计师根据审计准则的规定, 在执行审计工作的基础上, 对财务报表发表审计意见的书面文件</p> <p>注册会计师应当将已审财务报表应当附于审计报告后, 以便于报表使用者正确理解和使用, 并防止被审计单位替换、更改已审计的财务报表</p>
审计报告的作用	<p>1. 鉴证作用: 注册会计师以超然独立的第三者身份, 对被审计单位财务报表合法性、公允性发表意见。这种意见具有鉴证作用</p> <p>2. 保护作用: 通过审计报告类型, 提高或降低使用者对财务报表的信赖程度, 在一定程度上对被审计单位的财产、债权人和股东的权益及企业利害关系人的利益起到保护作用</p> <p>3. 证明作用: 审计报告可以表明审计工作的质量并明确注册会计师的</p>

	审计责任
--	------

一、得出审计结论时考虑的领域

总体要求	注册会计师应当就财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映形成审计意见。为了形成审计意见，针对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报，注册会计师应当得出结论，确定是否已就此获取合理保证	
考虑因素	1. 证据是否充分适当	按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，是否已获取充分、适当的审计证据
	2. 未更正错报是否构成重大错报	按照《中国注册会计师审计准则第 1251 号——评价审计过程中识别出的错报》的规定，未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报

考虑因素	3. 是否按照编制基础编制	评价财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制，评价的内容： (1) 财务报表是否充分披露了选择和运用的重要会计政策 (2) 选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础，并适合被审计单位的具体情况 (3) 管理层作出的会计估计是否合理 (4) 财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性 (5) 财务报表是否作出充分披露，使财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递的信息的影响 (6) 财务报表使用的术语是否适当
------	---------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

考虑因素	4. 评价财务报表是否实现公允反映	在评价财务报表是否实现公允反映时，注册会计师应当考虑下列内容： (1) 财务报表的整体列报、结构和内容是否合理 (2) 财务报表（包括相关附注）是否公允地反映了相关交易和事项
	5. 评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务	管理层和治理层（如适用）编制的财务报表需要恰当说明适用的财务报告编制基础

	报告编制基础	
--	--------	--

二、审计意见的类型

标准审计报告	无保留意见审计报告，不含说明段、强调事项段、其他事项段或其他任何修饰性用语	
非标准审计报告	无保留意见审计报告，含强调事项段或其他事项段	
	非无保留意见	保留意见报告
	审计报告	否定意见报告
		无法表示意见报告

无保留意见，当注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制并实现公允反映时发表的审计意见。

非无保留意见，当存在下列情形之一时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：

- (1) 根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；
- (2) 无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

1.标题：统一规范为“审计报告”。

2.收件人：按照业务约定书的要求致送审计报告的对象，通常为被审计单位的股东或治理层。

如：ABC 股份有限公司全体股东

3.审计意见

审计意见部分由两部分构成。

第一部分，指出已审计财务报表；

第二部分，说明注册会计师发表的审计意见。

示例：

(一) 审计意见

我们审计了 ABC 股份有限公司（以下简称“ABC 公司”）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

4.形成审计意见的基础

本部分提供关于审计意见的重要背景，应当紧接在审计意见部分之后。

示例：

（二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

5.管理层对财务报表的责任

示例：

（三）管理层和治理层对财务报表的责任

管理层负责按照企业会计准则的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制财务报表时，管理层负责评估 ABC 公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非计划清算 ABC 公司、停止营运或别无其他现实的选择。

治理层负责监督 ABC 公司的财务报告过程。

6.注册会计师对财务报表审计的责任

示例：

（四）注册会计师对财务报表审计的责任

我们的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告。合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现。错报可能由于舞弊或错误导致，如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计的过程中，我们运用了职业判断，保持了职业怀疑。我们同时：

（1）识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险；对这些风险有针对性地设计和实施审计程序；获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

（2）了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。

（3）评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

（4）对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能导致对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务

报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们的结论基于审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致 ABC 公司不能持续经营。

(5) 评价财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

我们与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现（包括我们在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷）等事项进行沟通。

我们还就遵守关于独立性的相关职业道德要求向治理层提供声明，并就可能被合理认为影响我们独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）与治理层进行沟通。

从与治理层沟通的事项中，我们确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，因而构成关键审计事项。我们在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极其罕见的情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

7.按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）

除审计准则规定的注册会计师对财务报表出具审计报告的责任外，相关法律法规可能对注册会计师设定了其他报告责任。

例如，如果注册会计师在财务报表审计中注意到某些事项，可能被要求对这些事项予以报告。此外，注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项（如会计账簿和记录的适当性）发表意见。

在某些情况下，相关法律法规可能要求或允许注册会计师将对这些其他责任的报告作为对财务报表出具的审计报告的一部分。

这些责任是注册会计师按照审计准则对财务报表出具审计报告的责任的补充。

8.注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章。

对上市实体整套通用目的的财务报表出具的审计报告应当注明项目合伙人。

9.会计师事务所的名称、地址和盖章

审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

××会计师事务所 中国注册会计师：×××（项目合伙人）

（盖章）

（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

10.报告日期

审计报告日期不应早于管理层签署财务报表的日期，也不应早于管理层签署书面声明的日期。签署审计报告的日期通常与管理层签署财务报表的日期为同一天，或晚于管理层签署已审财务报表的日期。

注册会计师在确定审计报告日期时，应当确信已获取下列审计证据：

- (1) 构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；
- (2) 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。

第四节 审计报告中沟通关键审计事项

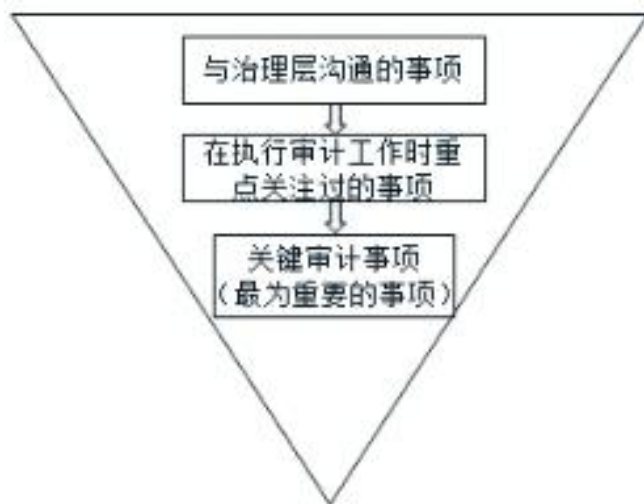
审计准则要求注册会计师在上市实体整套通用目的财务报表审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。

关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

在审计报告中沟通关键审计事项，可以：

- (1) 提高已执行审计工作的透明度，从而提高审计报告的决策相关性和有用性；
- (2) 为财务报表使用者提供额外的信息，以帮助其了解被审计单位、已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域，以及注册会计师根据职业判断认为对当期财务报表审计最为重要的事项；
- (3) 为财务报表预期使用者就与被审计单位、已审计财务报表或已执行审计工作相关的事项进一步与管理层和治理层沟通提供基础。

一、确定关键审计事项的决策框架



(一) 以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项

应从与治理层沟通事项中选取关键审计事项：

包括注册会计师对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法，审计过程中遇到的重大困难，已与治理层讨论或需要书面沟通的重大事项等。

(二) 从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”

注册会计师在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，需要特别考虑：

- 1.评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险；
- 2.与财务报表中涉及重大管理层判断（包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计）的领域相关的重大审计判断；
- 3.当期重大交易或事项对审计的影响。

(三) 从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项

在确定某一与治理层沟通过的事项的相对重要程度以及该事项是否构成关键审计事项时，下列考虑也可能是相关的：

- 1.该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度；
- 2.管理层在选择与该事项相关的会计政策时涉及的复杂程度或主观程度；
- 3.从定性和定量方面考虑，与该事项相关的由于舞弊或错误导致的已更正错报和累积未更正错报（如有）的性质和重要程度；
- 4.为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度；
- 5.在实施审计程序和获取审计证据时，注册会计师遇到的困难的性质和严重程度；
- 6.识别出的与该事项相关的控制缺陷的严重程度。
- 7.该事项是否涉及数项可区分但又相互关联的审计考虑（关联程度）。

按照新审计报告准则披露的关键审计事项实例

.....

第五节 非无保留意见的审计报告

一、非无保留意见的含义

非无保留意见是指保留意见、否定意见或无法表示意见。

当存在下列情形之一时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：

- 1.根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论。
- 2.无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

二、对确定审计报告类型

错报金额或审计范围受到限制与审计报告类型的关系—审计意见决策表

审计意见决策表

导致非无保留意见的事项	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

一、强调事项段

(一) 强调事项段的含义

审计报告的强调事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

(二) 增加强调事项段的条件

- 1.如果认为有必要提醒财务报表使用者关注的事项已在财务报表中列报或披露；
- 2.根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项；
- 3.该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见；
- 4.该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

(三) 增加强调事项段的情形

某些审计准则对特定要求增加强调事项段的情形：

- 1.法律法规规定的财务报告编制基础不可接受，但其是由法律或法规作出的规定；
- 2.提醒财务报表使用者注意财务报表按照特殊目的编制基础编制；
- 3.注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实（期后事项），且出具了新的审计报告或修改了审计报告。

注册会计师根据职业判断可能认为需要增加强调事项段的情形：

- 1.异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性；
- 2.提前应用（在允许的情况下）对财务报表有广泛影响的新会计准则；
- 3.存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

二、其他事项段

（一）其他事项段的含义

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项，根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师责任或审计报告相关。

（二）增加其他事项段的条件

- 1.如果认为有必要沟通的事项，未在财务报表中列报或披露；
- 2.根据职业判断认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项；
- 3.未被法律法规禁止；
- 4.该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

（三）增加其他事项段的情形

其他事项段需要说明的事项具体包括：

- 1.与使用者理解审计工作相关的情形。
- 2.与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形。
- 3.对两套以上财务报表出具审计报告的情形。
- 4.限制审计报告分发和使用的情形。

其他事项段不涉及以下情形：

- （1）除根据审计准则的规定有责任对财务报表出具审计报告外，注册会计师还有其他报告责任；
- （2）注册会计师可能被要求实施额外的规定的程序并予以报告，或对特定事项发表意见；
- （3）其他事项段不包括法律法规或其他职业准则禁止注册会计师提供的信息；
- （4）其他事项段也不包括要求管理层提供的信息。

三、与治理层沟通

如果拟在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该事项和拟使用的措辞与治理层沟通。

第二十章 企业内部控制审计

第一节 内部控制审计的概念

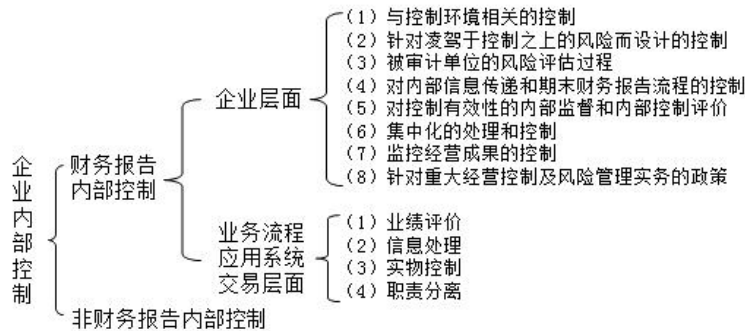
二、内部控制审计的范围

（一）内部控制审计的定义

内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。

注册会计师执行的内部控制审计严格限定在财务报告内部控制审计。

(二) 内部控制的内容



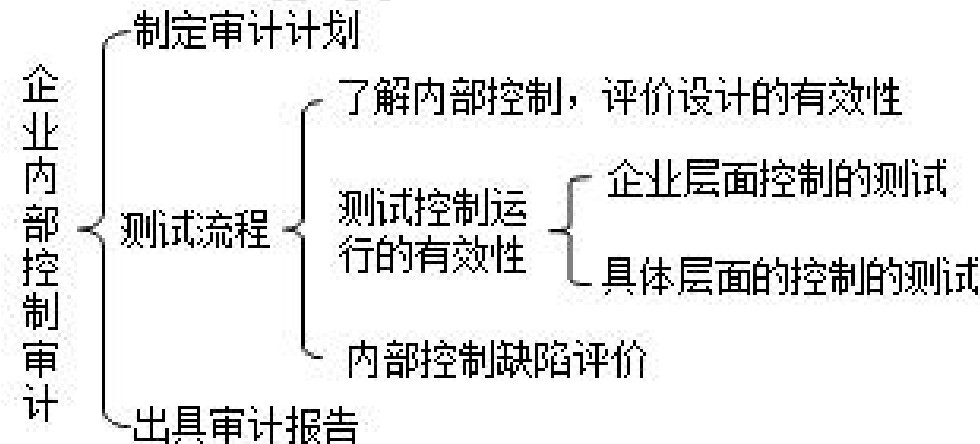
(三) 内部控制审计的范围

- 1.针对财务报告内部控制，注册会计师对其有效性发表审计意见；
- 2.针对非财务报告内部控制，注册会计师针对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。

三、内部控制审计基准日

内部控制审计基准日，是指注册会计师评价内部控制在某一时日是否有效所涉及的基准日，也是被审计单位评价基准日，即最近一个会计期间截止日。

内部控制审计的流程



第三节 自上而下的方法

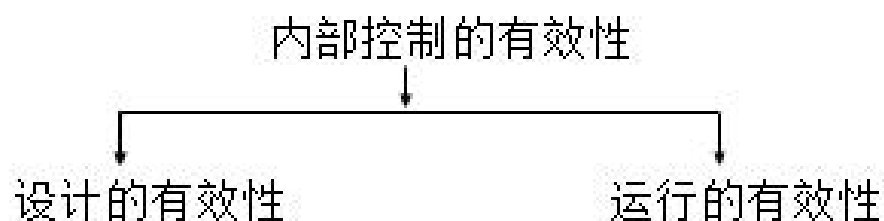
自上而下的方法始于财务报表层次，以注册会计师对财务报告内部控制整体风险的了解开始，然后将关注重点放在企业层面的控制上，并将工作逐渐下移至重要账户、列报及其相关认定。随后，确认其对被审计单位业务流程中风险的了解，并选择能足以应对评估的每个相关认定的重大错报风险的控制进行测试。

自上而下的方法

- 1.从财务报表层次初步了解内部控制整体风险
- 2.识别、了解和测试企业层面控制
- 3.识别重要账户、列报及其相关认定
- 4.了解潜在错报的来源并识别相应的控制
- 5.选择拟测试的控制

第四节 测试控制的有效性

一、内部控制的有效性



设计的有效性：内控的设计能有效防止或发现并纠正可能导致财务报表发生重大错报的错误或舞弊

运行的有效性的审计证据：

- (1) 控制在所审计期间的相关时点是如何运行的；
- (2) 控制是否得到一贯执行；
- (3) 控制由谁或以何种方式执行的

第八节 内部控制缺陷评价

一、控制缺陷的分类

(一) 按缺陷的内容分类

- 1.设计缺陷：缺少为实现控制目标所必需的控制，或现有控制设计不适当、即使正常运行也难以实现预期的控制目标。
- 2.运行缺陷：现存设计适当的控制没有按设计意图运行，或执行人员没有获得必要授权或缺乏胜任能力，无法有效地实施内部控制。

（二）按缺陷的严重程度分类

1.重大缺陷是内部控制中存在的、可能导致不能及时防止或发现并纠正财务报表出现重大错报的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

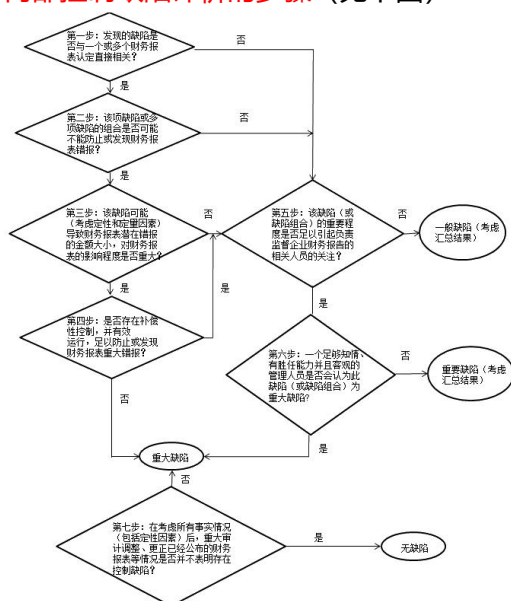
2.重要缺陷是内部控制中存在的、

其严重程度不如重大缺陷但足以引起负责监督被审计单位财务报告的人员（如审计委员会或类似机构）关注的一项控制缺陷或多项控制缺陷的组合。

3.一般缺陷是内部控制中存在的、除重大缺陷和重要缺陷之外的控制缺陷。

严重程度分类 { 重大缺陷
重要缺陷
一般缺陷

内部控制缺陷评价的步骤（见下图）



第九节 出具审计报告

一、形成审计意见

（一）评价审计证据

注册会计师应当对获取的证据进行评价，形成对内部控制有效性的意见。

注册会计师应当评价从各种来源获取的审计证据，包括对控制的测试结果、财务报表审计中发现的错报以及已识别的所有控制缺陷，形成对内部控制有效性的意见。

（二）评价企业内部控制评价报告

在评价审计证据时，注册会计师应当查阅本年度涉及内部控制的内部审计报告或类似报告，并评价这些报告中指出的控制缺陷。

（三）评价审计范围受到的限制

只有在审计范围没有受到限制时，注册会计师才能对内部控制的有效性形成意见。

如果审计范围受到限制，注册会计师需要解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

二、审计报告类型

注册会计师在完成内部控制审计工作后，应当出具内部控制审计报告。

注册会计师需要在审计报告中清楚地表达对内部控制有效性的意见，并对出具的审计报告负责。

在整合审计中，注册会计师在完成内部控制审计和财务报表审计后，应当分别对内部控制和财务报表出具审计报告，并签署相同的日期。

