

第十七章 其他特殊项目的审计

序号	考点	考频
考点一	审计会计估计	★★★★
考点二	关联方的审计	★★★★
考点三	持续经营假设	★★★★★★
考点四	首次接受委托时对期初余额的审计	★★★★

2017年注册会计师《审计》高频考点：审计会计估计

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：审计会计估计。

【内容导航】

1. 风险评估程序和相关活动
2. 识别和评估重大错报风险
3. 应对评估的重大错报风险
4. 实施进一步实质性程序以应对特别风险
5. 评价会计估计的合理性并确定错报

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常是客观题的命题点。

【高频考点】审计会计估计

（一）风险评估程序和相关活动

在实施风险评估程序和相关活动，以了解被审计单位及其环境时，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。

（二）识别和评估重大错报风险

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。

（三）应对评估的重大错报风险

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：

- (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；
- (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；
- (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。
- (四) 实施进一步实质性程序以应对特别风险

在审计导致特别风险的会计估计时，注册会计师在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。
- (五) 评价会计估计的合理性并确定错报

注册会计师应当根据获取的审计证据，评价财务报表中的会计估计在适用的财务报告编制基础上是合理的还是存在错报。根据获取的审计证据，注册会计师可能认为这些证据指向与管理层的点估计不同的会计估计。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。

2017年注册会计师《审计》高频考点：关联方的审计

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：关联方的审计。

【内容导航】

1. 风险评估程序和相关活动
2. 识别和评估重大错报风险
3. 针对重大错报风险的应对措施
4. 评价会计处理和披露
5. 其他相关审计程序

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常是客观题的命题点。

【高频考点】关联方的审计

- (一) 风险评估程序和相关工作

注册会计师在审计过程中应当实施风险评估程序和相关工作,以获取与识别关联方关系及其交易相关的重大错报风险的信息。

- (1) 了解关联方关系及其交易;
- (2) 在检查记录或文件时对关联方信息保持警觉。

(二) 识别和评估重大错报风险

(1) 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。

(2) 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:

- 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。

(三) 针对重大错报风险的应对措施

针对评估的与关联方关系及其交易相关的重大错报风险, 注册会计师应当设计和实施进一步审计程序, 以获取充分、适当的审计证据。

- (1) 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;
- (2) 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;
- (3) 识别出超出正常经营过程的重大关联方交易;
- (4) 管理层在财务报表中作出认定。

(四) 评价会计处理和披露

(1) 识别出的关联方关系及其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) 关联方关系及其交易是否导致财务报表未实现公允反映。

(五) 其他相关审计程序

1. 获取书面声明

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。

2. 与治理层沟通

除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当与治理层沟通审计工作中发现的与关联方相关的重大事项。

2017年注册会计师《审计》高频考点：持续经营假设

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：持续经营假设。

【内容导航】

1. 双方责任
2. 风险评估程序和相关活动
3. 评价管理层对持续经营能力做出的评估
4. 审计结论与报告

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点非常重要，各种题型均有可能涉及。

【高频考点】持续经营假设

（一）双方责任

1. 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。

2. 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。

(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。

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) 风险评估程序和相关活动

在计划审计工作和实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况（财务、经营和其他方面）及相关的经营风险，评价管理层对持续经营能力作出的评估，并考虑已识别的事项或情况对重大错报风险评估的影响。

1. 如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，注册会计师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；如果管理层已识别出这些事项或情况，注册会计师应当与其讨论应对计划。

2. 如果管理层未对持续经营能力作出初步评估，注册会计师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。

(三) 评价管理层对持续经营能力做出的评估

管理层对持续经营能力的合理评估期间应是自资产负债表日起的下一个会计期间。如果评估期间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) 审计结论与对审计报告的影响

注册会计师应当根据获取的审计证据，运用职业判断，考虑各种不同情况下对审计意见的影响。

审计结论与对审计报告的影响

存在的情形		审计意见
被审计单位运用持续经营假设适当但存在重大不确定性	报表中已作出充分披露	无保留意见 + “与持续经营相关的重大不确定性” 为标题段落
	报表中未充分披露	保留意见或否定意见
	存在多项重大不确定事项	可能发表无法表示意见
运用持续经营假	报表仍按照持续经营基础编制	否定意见

设不适当	报表按其他（注册会计师可接受的）编制基础编制并作了充分披露	（带强调事项段的）无保留意见
严重拖延对财务报表的批准		就存在的重大不确定性考虑对审计结论的影响



2017年注册会计师《审计》高频考点：首次接受委托时对期初余额的审计

我们一起来学习 2017 年注册会计师《审计》高频考点：首次接受委托时对期初余额的审计。

【内容导航】

1. 审计后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据
2. 期初余额存在重大错报对审计报告的影响
3. 会计政策变更对审计报告的影响
4. 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

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常会结合后面章节知识点在综合题中考查。

【高频考点】首次接受委托时对期初余额的审计

（一）审计后无法获取有关期初余额的充分、适当的审计证据

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：

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。

（二）期初余额存在重大错报对审计报告的影响

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；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。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。

（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出具了非无保留审计报告

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出具非无保留审计报告。

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，例如，上期存在范围限制，但在本期导致范围限制的事项已得到解决，那么注册会计师在本期审计时就无需因此而发表非无保留意见。

如果该重大事项在本期仍然存在并且对本期财务报表的影响仍然重大，而被审计单位继续坚持不在本期财务报表附注中予以披露，那么注册会计师在本期审计时仍需因此而发表非无保留意见。

