



第十七章 其他特殊项目的审计

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018
考试分值	7 分左右
考查形式	客观题、简答题
预习考点	审计会计估计和相关披露、关联方审计、持续经营假设、首次接受委托时对期初余额的审计

【考点一】审计会计估计和相关披露（★★★）

1. 风险评估程序和相关工作

在实施风险评估程序和相关活动时，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了解被审计单位及其环境、适用的财务报告编制基础和内部控制体系各要素；
- ②复核以前期间会计估计的结果或管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计；
- ③确定是否需要专门技能或知识。

2. 识别和评估重大错报风险

识别和评估与会计估计和相关披露有关的认定层次重大错报风险（包括**分别评估**固有风险和控制风险）时，注册会计师应当考虑下列事项，以识别重大错报风险和评估**固有风险**：

（1）估计不确定性的程度。

（2）复杂性、主观性和其他固有风险因素对下列方面的影响程度：①管理层作出会计估计时，对方法、假设和数据的选择和运用；②管理层对财务报表中的点估计的选择，以及作出的相关披露。

3. 应对评估的重大错报风险

注册会计师应当针对评估的认定层次重大错报风险，在考虑形成风险评估结果的依据的基础上，设计和实施进一步审计程序。注册会计师**应当**实施下列一项或多项审计程序：

- （1）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；
- （2）测试管理层如何作出会计估计；
- （3）作出注册会计师的点估计或区间估计。

4. 实施审计程序之后作出总体评价

注册会计师应当确定，依据适用的财务报告编制基础，会计估计和相关披露是否合理。如不合理，则构成错报：



(1) 点点差距构成错报：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) 区间估计之外的点估计构成错报：当审计证据支持区间估计时，错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的最小差异。

【注意】当审计证据支持区间估计时，区间可能较大，且在某些情况下可能数倍于财务报表整体的重要性。尽管较大的区间在具体情况下可能是适当的，但这可能表明注册会计师有必要重新考虑是否已就区间估计范围内的金额的合理性获取充分、适当的审计证据。

【考点二】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. 项目组内部的讨论。

2. 询问管理层。

注册会计师应当向管理层询问下列事项：

(1) 关联方的名称和特征，包括关联方自上期以来发生的变化；

(2) 被审计单位和关联方之间关系的性质；

(3) 被审计单位在本期是否与关联方发生交易，如发生，交易的类型、定价政策和目的。

3. 与关联方关系及其交易相关的控制。

（二）识别、评估和应对重大错报风险

1. 超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险。

应对程序：

(1) 检查相关合同或协议（如有）。

(2) 获取交易已经恰当授权和批准的审计证据。

2. 存在具有支配性影响的关联方导致的重大错报风险。

如果存在具有支配性影响的关联方，并且因此存在由于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师将其评估为一项特别风险。

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

3. 管理层未能识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易导致的重大错报风



险。

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关联方交易的安排或信息，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。

如果识别出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重大关联方交易，注册会计师应当：（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。

4. 管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险。

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，则管理层在编制财务报表时需要证实这项认定。管理层用于支持这项认定的措施可能包括：（1）将关联方交易条款与相同或类似的非关联方交易的条款进行比较；（2）聘请外部专家确定交易的市场价格，并确认交易的条款和条件；（3）将关联方交易条款与公开市场进行的类似交易的条款进行比较。

因此，注册会计师应当检查关联方交易披露的充分性，同时就关联方交易为公平交易的披露进行评价。

5. 管理层未能按照适用的财务报告编制基础对特定关联方关系及其交易进行恰当会计处理和披露导致的重大错报风险。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。

【考点三】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 <u>充分披露</u>	无保留意见 + “ <u>与持续经营相关的重大不确定性</u> ”为标题段落
	报表中 <u>未充分披露</u>	保留意见或否定意见
	存在 <u>多项</u> 重大不确定事项	可能发表无法表示意见
运用持续经营假设不适当	报表仍按照持续经营基础编制	否定意见
	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	（ <u>带强调事项段</u> 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

【考点四】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。