

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 3.4 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（包括考虑缓解因素），获取充分、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：（多选题）

（1）如果管理层尚未对持续经营能力作出评估，**提请**其进行评估。

（2）评价管理层的未来**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。

应对计划可能包括变卖资产、对外借款、重组债务、削减或延缓开支或者获得新的资本。

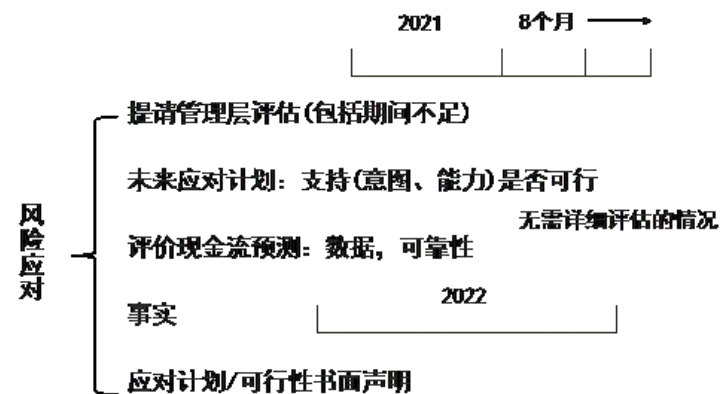
（3）如果被审计单位已编制现金流量预测，且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素，评价用于编制预测的**基础数据的可靠性**。

（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**。

尽管被审计单位当前可能是盈利的，但一些特殊的事项或情况可能导致被审计单位发生重大损失。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，注册会计师可以要求管理层和治理层（如适用）作出如下声明：“在财务报表日起的12个月内，管理层和治理层（如适用）**没有申请破产保护的计划**”。

### 应对评估的重大错报风险



## 3.5 审计结论

### 1. 根据是否需要披露作出判断

如果注册会计师根据职业判断认为，鉴于不确定性潜在的影响的**重要程度**和**发生的可能性**，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。此时，应评价是否对这些事项或情况作出**充分披露**。

### 2. 存在重大不确定性的处理

（1）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**应对计划**；

（2）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**。

## 3.6 对审计报告的影响

### 1. 运用持续经营假设适当但存在重大不确定性（多选题/简答题）

（1）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。

(2) 如存在**多项**重大不确定性，可能认为发表无法表示意见是适当的。

**【解释】**在极其特殊的情况下，可能存在多个不确定事项。尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表形成审计意见。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见。

(3) 财务报表**未**作出充分披露，应当发表**保留或否定**意见。

2. 运用持续经营假设**不适当**（多选题/简答题）

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。

3. 运用适当的替代假设

如运用持续经营假设**不适当**，但管理层采用替代基础，财务报表作出了**充分披露**，可发表**无保留意见**，但也可能认为**增加强调事项段**以提醒财务报表使用者注意替代基础及使用理由是适当或必要的。

4. 严重拖延对财务报表的批准

如拖延可能与持续经营评估相关，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。

**【2012年 多选题】**根据对被审计单位持续经营能力的审计结论，注册会计师在判断应出具何种类型的审计报告时，下列说法中，正确的有（ ）。

- A. 如果被审计单位运用持续经营假设适当但存在重大不确定性，且财务报表附注已作充分披露，应当发表无保留意见，并在审计报告中增加强调事项段
- B. 如果存在多项对财务报表整体具有重要影响的重大不确定性，且财务报表附注已作充分披露，在极少数情况下，可能认为发表无法表示意见是适当的
- C. 如果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和情况，且财务报表附注未作充分披露，应当发表保留意见
- D. 如果管理层编制财务报表时运用持续经营假设不适当，应当发表否定意见

**【答案】**BD

**【2019年 单选题】**如果注册会计师识别出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，下列说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师应当通过实施追加的审计程序，以确定这些事项或情况是否存在重大不确定性
- B. 注册会计师应当考虑自管理层对持续经营能力作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息
- C. 注册会计师应当评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划对具体情况是否可行
- D. 注册会计师应当根据对这些事项或情况是否存在重大不确定性的评估结果，确定是否与治理层沟通

**【答案】**D

**【解析】**注册会计师应当与治理层就识别出的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进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

**【简答题 2012（节选）】**A注册会计师负责审计上市公司甲公司2011年度财务报表，审计完成阶段的部分工作底稿内容摘录如下：

(1) 甲公司持续经营假设适当但存在重大不确定性，财务报表附注中对此未作充分披露，拟在审计报告中增加强调事项段。

要求：

针对上述第(1)项，指出A注册会计师采取的应对措施是否恰当。如不恰当，简要说明正确的应对措施。

**【答案】**(1) 不恰当。财务报表附注未作充分披露，应当发表保留或否定意见。

【简答题 2014（节选）】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。

【简答题 2015（节选）】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适当。

【简答题 2015（节选）】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报。

【简答题 2016（节选）】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。

【简答题 2019（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2018 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

(4)丁公司的某重要子公司 2018 年末处于停产状态，其核心技术人员已离职成立新公司，与丁公司竞争并占据主要市场份额。管理层拟在三年内自主研发替代性技术，基于该假设编制的预计未来现金流量现值显示，收购该子公司形成的大额商誉不存在减值。A 注册会计师认为技术研发成功的可能性存在重大不确定性，在无保留意见的审计报告中增加了强调事项段提醒报表使用者关注。

要求：针对上述第（4）项，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。丁公司持续经营假设适当但存在重大不确定性，A 注册会计师应当根据管理层在财务报表附注资料中的披露情况确定在审计报告中增加“与持续经营相关的重大不确定性”部分，而不是增加强调事项段。

### 审计意见小结(常考)

