

第十七章 其他特殊项目的审计

第三节：考虑持续经营假设

【知识点 1】双方责任

责任方	具体内容
(一) 管理层的责任	无论财务报告编制基础是否对此作出明确规定, 管理层都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	1.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; 2.就持续经营能力 是否存在重大不确定性 得出结论。

【知识点 2】管理层对持续经营能力作出的评估

- 1.管理层对持续经营能力的**合理评估期间**应是自财务报表日起的**下一个会计期间**。
- 2.**如果**评估期间**短于**财务报表日起的**12 个月**,注册会计师应当提请管理层将评估期间**延伸至**财务报表日起的**12 个月**。
- 3.**纠正**管理层**缺乏分析的**错误**不是注册会计师的责任**。

【强调】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。

【知识点 3】超出管理层评估期间的事项或情况

- 1.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。
- 2.**除询问管理层外**,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。

【知识点 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。

这些程序应当包括:

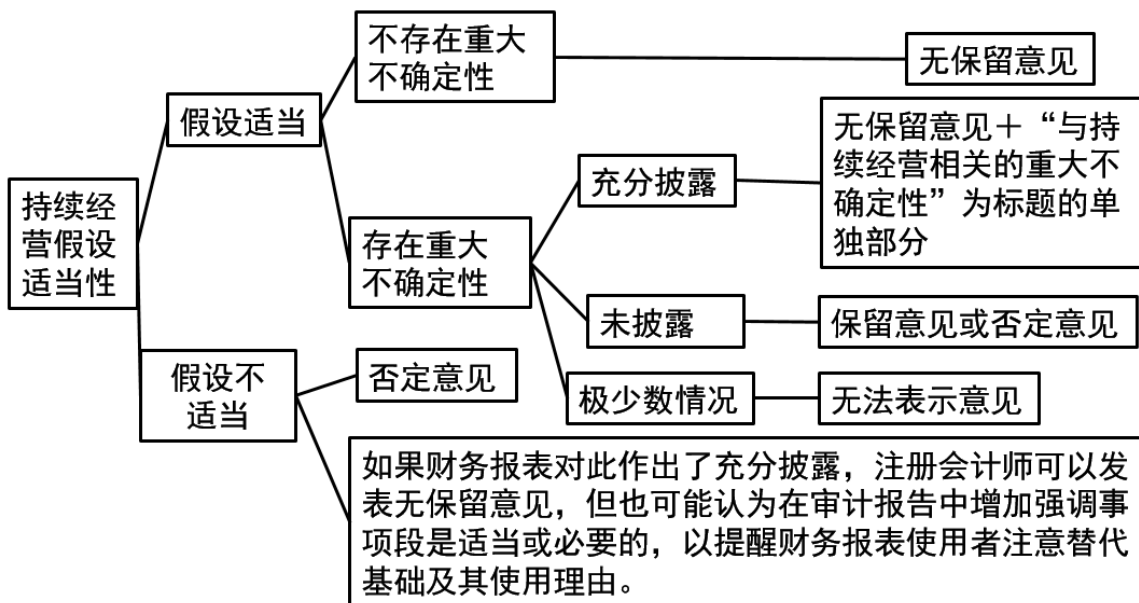
1.如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估。
2.评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。
3.如果被审计单位已编制现金流量预测，且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素，评价用于编制预测的基础数据的可靠性，并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持。
4.考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息。
5.要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明

【知识点5】 审计结论

(一) 对审计报告的影响

三个问题：假设适当么？存在重大不确定性么？充分披露？

总结：



情况	处理
1.财务报表对重大不确定性已作出充分披露	注册会计师应当发表无保留意见，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.财务报表未作出充分披露	注册会计师应当发表保留意见或否定意见。注册会计师应当在审计报告中说明，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。

【情形二】持续经营假设不适当

无论财务报表中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。

【强调】如果在具体情况下运用持续经营假设是不适当的，但管理层被要求或自愿选择编制财务报表，则可以采用替代基础（如清算基础）编制财务报表；注册会计师可以对财务报表进行审计，前提是注册会计师确定替代基础在具体情况下是可接受的编制基础；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。

【情形三】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。

1.注册会计师应当询问拖延的原因

2.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

【知识点 1】基础概念

（一）期初余额审计目标：

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。

【知识点 2】审计程序

为实现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。

注册会计师对期初余额实施的审计程序通常包括：

（一）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。

（二）确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用。

（三）实施一项或多项审计程序

1.如果上期财务报表已经审计，查阅前任注册会计师的审计工作底稿，以获取有关期初余额的审计证据。 （1）查阅前任注册会计师的工作底稿。 （2）考虑前任注册会计师的独立性和专业胜任能力。 （3）与前任注册会计师沟通时的考虑。
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。

【知识点 3】审计结论

（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	1.告知管理层;
	2.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
	3.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。