**第四编•第十七章•其他特殊项目的审计**

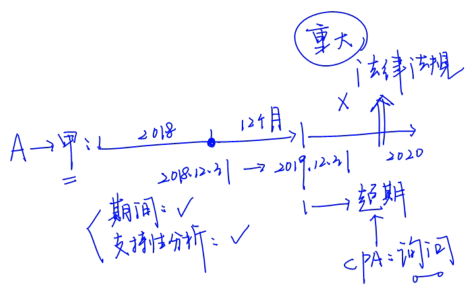
**考点和典题**

**第三节　考虑持续经营假设**

**三、应对评估的重大错报风险**

2.评价超出管理层评估期间的事项或情况**【简答题/多选题高频考点】**

|  |  |
| --- | --- |
| 要求 | （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；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  （2）考虑更远期间发生的事项或状况时，只有持续经营迹象达到**重大**时，注册会计师才需要考虑采取进一步措施，并提请管理层评价其潜在重要性。在这种情况下，注册会计师**应当**通过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 |



**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2015年真题】**

下列有关注册会计师评价管理层对持续经营能力作出的评估的说法中，错误的是（　　）。

A.注册会计师应当纠正管理层对持续经营能力作出评估时缺乏分析的错误

B.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产生重大疑虑的事项或情况

C.在评价管理层作出的评估时，注册会计师应当考虑该评估是否已包括注册会计师在审计过程中注意到的所有相关信息

D.注册会计师评价的期间应当与管理层对持续经营能力作出评估期间相同，通常为自财务报表日起的十二个月

[答案]A

[点评]选项A中，纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任。在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，可能不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况。

**单项选择题【改编自2009年真题】**

在确定管理层评估持续经营能力的适当性时，下列判断中正确的是（　　）。

A.管理层评估持续经营能力的期间不得少于自财务报表日起的6个月

B.如果被审计单位具有良好的盈利能力和外部资金支持，管理层无须针对持续经营能力作出评估

C.如果存在超出评估期间但可能对持续经营能力产生疑虑的事项，管理层没有义务确定其潜在的影响

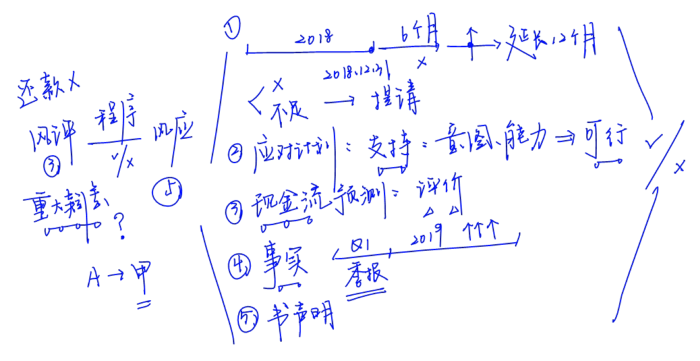
D.管理层对持续经营能力作出评估时考虑的信息，应当包括注册会计师实施审计程序获取的信息

[答案]D

[点评]选项A中，评估持续经营能力的期间不得少于自财务报表日起的**12个月**；选项B中，如果被审计单位具有良好的盈利能力和外部资金支持，管理层**无须详细**分析，但并非无须针对持续经营能力作出评估；选项C中，如果存在超出评估期间但可能对持续经营能力产生疑虑的事项，管理层**可能有义务**确定其潜在的影响。

3.识别出事项或情况时实施追加的审计程序

|  |  |
| --- | --- |
| 注册会计师应当通过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**【多选题考点】[背记]** | |
| 程序 | a）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  b）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  c）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  d）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  e）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** |



**多项选择题【2015年真题】**

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，下列审计程序中，注册会计师应当实施的有（　　）。

A.注册会计师评价与持续经营能力评估相关的未来应对计划对于被审计单位的具体情况是否可行

B.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

C.要求管理层提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明

D.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

[答案]ABCD

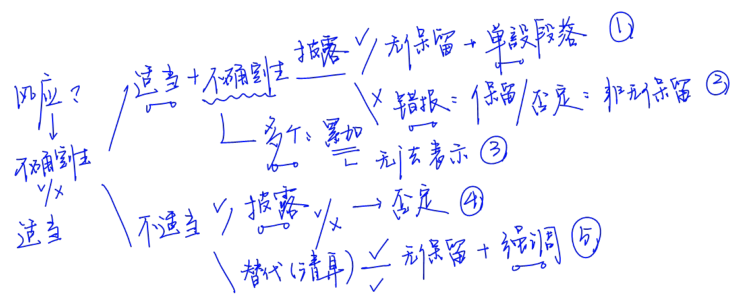
[点评]本题是对注册会计师应当执行何种程序的直接考查。

**四、审计结论与报告[链接第19章]**

**【小金敲黑板】**

本知识点涉及第19章审计报告的相关知识，同学们先根据板书理清层次，重点掌握在不同情形下发表的**审计意见类型**即可；如何**撰写**审计报告的正文，我们将在第19章予以详述。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1.持续经营假设适当但存在重大不确定性**【多选题/简答题必考点】** | | |
| 程序 | （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：  a）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  b）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）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，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，注册会计师可能认为发表**无法表示意见而非增加**以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分是适当的  （3）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 | |
| 2.运用持续经营假设不适当**【多选题/简答题必考点】** | | |
| 程序 | | （1）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**  （2）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 |
| 3.严重拖延对财务报表的批准 | | |
| 程序 | | （1）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  （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 |
|  |  |  |



**真题和模拟题精讲**

**多项选择题【2012年真题】[经典]**

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

[点评]选项A中，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；选项C中，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，应当发表保留意见或否定意见。

**简答题【模拟题】**

要求：针对下列第（1）至（6）项，假定不考虑其他条件，代A注册会计师逐项指出审计项目组的做法是否恰当。如不恰当，说明理由。

A注册会计师担任A公司等多家上市公司2016年财务报表审计项目的项目质量控制复核人，与持续经营假设相关的事项摘录如下：

（1）A公司通过某银行借入的大额定期借款将于未来一年内到期且预期不能展期，但管理层计划通过处置闲置生产线以保持足够的现金流量，审计项目组评价认为拟处置生产线的变现能力较强，认为该事项不构成对持续经营能力产生重大疑虑的事项。

（2）在评价B公司管理层对持续经营能力作出的评估所依据的假设时，审计项目组注意到未来运输成本上涨的相关因素未反映在管理层编制的预测中。与管理层讨论后，考虑到由于该因素是注册会计师通过实施审计程序从甲公司外部获取的信息，同意管理层不再对相关预测所依据的假设进行补充和修正。

（3）审计项目组通过询问C公司管理层获悉，某项对C公司现有经营业务产生限制性影响的法律法规将于2019年起生效。考虑到该事项对持续经营能力产生的影响并不重大，审计项目组认为无须进一步执行其他审计程序。

（4）D公司重要客户经营状况恶化，导致坏账大幅增加，管理层在编制未来现金流量预测时，将能够自关联方处获取资金支持作为保证持续经营能力的重大假设。审计项目组查看了管理层与关联方就支出计划展开讨论的往来邮件，认可了管理层的假设和预测。

（5）E公司2016年末营运资金为负数，大额银行借款将于2017年到期，存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项。审计项目组评估后认为管理层的应对计划可行，E公司持续经营能力不存在重大不确定性，无需与治理层沟通。

（6）F公司将于2017年清算，其2016年度财务报表以清算基础编制，F公司管理层在财务报表附注中披露了该情况，审计项目组拟在对F公司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。

[答案]

（1）恰当；

（2）不恰当；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，包括实施审计程序获取的信息，并要求管理层对相关预测所依据的假设作出修正。

（3）恰当；

（4）不恰当；注册会计师需要考虑自该关联方处获得书面确认和有能力提供资金支持的证据。

（5）不恰当；存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项，注册会计师应当与治理层进行沟通。

（6）恰当。

**脉络和复习**

