第四编 对特殊事项的考虑——第十七章 其他特殊项目的审计

第 01 讲 审计会计估计和相关披露、关联方审计

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第十七章	会计估计	2	6	12	1	21
	关联方	2		6	1	9
	持续经营	1	2	1.2	2	6.2
	首次委托的期初余额	3	3	2.2	1	9.2
年平均 7.6 分，属于超重点章节。						

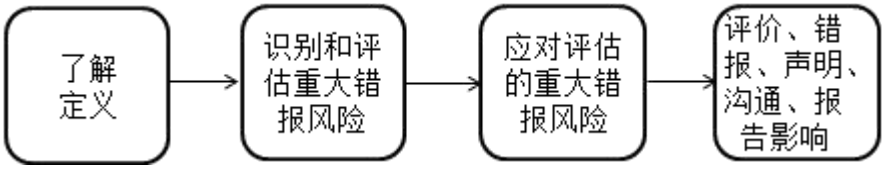
目录

第一节 审计会计估计和相关披露

第二节 关联方的审计

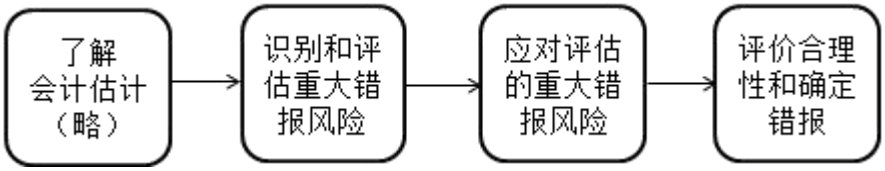
第三节 考虑持续经营假设

第四节 首次接受委托时对期初余额的审计



第一节 审计会计估计和相关披露

思维导图



一、风险评估程序和相关活动 ★ ★ ★

CPA 应当了解以下三个方面：

（一）被审计单位及其环境等方面

（二）复核以前期间会计估计的结果 or 后续的重新估计

（三）确定是否需要专门技能 or 知识

（一）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

此过程中，CPA 应当了解会计估计相关的下列方面：

1.可能需要作出会计估计并在财务报表中确认或披露，或者可能导致会计估计发生变化的交易、事项

或情况；

2.适用的财务报告编制基础；

3.与被审计单位会计估计相关的监管因素，包括与审慎监管相关的监管框架（如适用）；

4.根据对上述三个方面的了解，CPA 初步认为应当反映在被审计单位财务报表中的会计估计和相关披露的性质；

5.被审计单位针对与会计估计相关的财务报告过程的监督和治理措施；

6.对是否需要运用与会计估计相关的专门技能或知识，管理层是怎样决策的，以及管理层怎样运用与会计估计相关的专门技能或知识，包括利用管理层的专家的工作；

7.被审计单位如何识别和应对与会计估计相关的风险；

8.被审计单位与会计估计相关的信息系统；

9.在控制活动中识别的、针对管理层对于相关交易类别、账户余额和披露涉及的会计估计和相关披露作出会计估计过程的控制；

10.管理层如何复核以前期间会计估计的结果以及如何应对该复核结果。

（二）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 ★★★

1.复核的目的

CPA 应当复核以前期间会计估计的结果，或者复核管理层对以前期间会计估计作出的后续重新估计（追溯复核），这有助于识别和评估本期的重大错报风险。（为了评估管理层进行准确会计估计的能力，即风险评估）★ ★ ★

CAP 复核的目的不是质疑以前期间依据当时可获得的信息作出的适当判断。

2.追溯复核

CPA 可以针对上期财务报表作出的会计估计实施追溯复核，也可以针对若干期间（多年）或更短的期间（每半年或每季度）实施追溯复核。

（1）范围

追溯复核可能提供审计证据，以支持对本期重大错报风险的识别和评估。

（2）程度

如果一项或多项重大错报风险的固有风险被评估为较高，CPA 可能认为需要进行更加详细的追溯复核。

常规和重复发生交易而产生的会计估计，CPA 可能认为运用分析程序作为风险评估程序足以实现复核目的。★★★

3.前期差异

★★★

会计估计的结果与以前期间财报中已确认金额的差异，并不必然表明以前期间财报存在错报。

（三）确定是否需要专门技能或知识（略）

二、识别和评估重大错报风险

1.一般考虑 ★ ★ ★

CPA 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；（会计估计的不确定性）

（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：（会计估计本身）

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。

2.不确定性 ★ ★ ★

在某些情况下，估计不确定性可能非常高，以致难以作出合理的会计估计，适用的财务报告编制基础可能禁止在财务报表中对此进行确认或以公允价值计量。针对此类会计估计，适用的财务报告编制基础可能要求披露会计估计和与之相关的估计不确定性。★ ★ ★

3.特别风险【回忆】★★★

CPA 应当确定会计估计的重大错报风险是否属于特别风险。

如果存在特别风险，CPA 应当识别针对该风险实施的控制，评价这些控制的设计是否有效,并确定其是否得到执行。

三、应对评估的重大错报风险

CPA 应当实施下列一项或多项审计程序：★ ★ ★
（一）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；
（二）测试管理层如何作出会计估计；
（三）作出注册会计师的点估计或区间估计。

审计旅游团在线问答：

管理层可以在财务报表中使用区间估计么？

不可以。管理层只能使用点估计，但注册会计师相对灵活，既可以使用点估计，也可以使用区间估计。

（一）从截至审计报告日发生的事项获取审计证据（略）

（二）测试管理层如何作出会计估计

CPA 应当设计和实施进一步审计程序，以针对与下列事项相关的重大错报风险获取充分、适当的审计证据：

（1）管理层作出会计估计时，对方法（模型）、重大假设和数据的选择和运用；（会计估计本身）

（2）管理层如何选择点估计，并就估计不确定性作出披露。（会计估计的不确定性）★★★【此处含有大篇幅内容详参教材】

【注意】

如果认为管理层没有为了解和应对估计不确定性采取适当措施，CPA 应当：

（1）要求管理层实施追加程序以了解估计不确定性，或者要求管理层重新考虑对点估计的选择或就估计不确定性作出额外披露以应对估计不确定性，并评价管理层的应对措施；★★★

（2）如果管理层的上述应对措施不能充分应对估计不确定性，则在可行的范围内，作出 CPA 的点估计或区间估计；

（3）评价是否存在内部控制缺陷，如果存在内部控制缺陷，则按准则规定进行沟通。（与适当层级管理层 or 治理层）

（三）作出注册会计师的点估计或使用注册会计师的区间估计

CPA 应当评价作出点估计或区间估计时，所使用的方法、假设或数据是否适当，并确定区间估计范围内的金额均是合理的；

CPA 可以采用下列方法作出点估计或区间估计：

（1）使用与管理层的模型不同的模型；（公开出售供特定部门或行业使用的模型，或专有的模型，或 CPA 自行开发的模型）

（2）使用管理层的模型，但使用有别于管理层使用的假设或数据来源的替代性假设或数据来源；

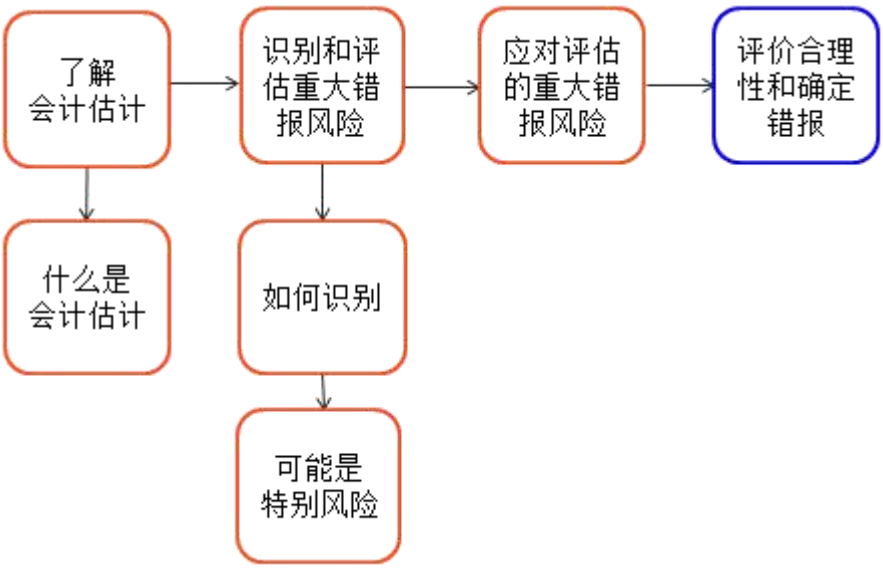
（3）使用 CPA 的自有方法，但使用有别于管理层使用的假设的替代性假设；

（4）雇用或聘请在专门领域具有专长的人员开发或运用模型，或者提供相关假设；

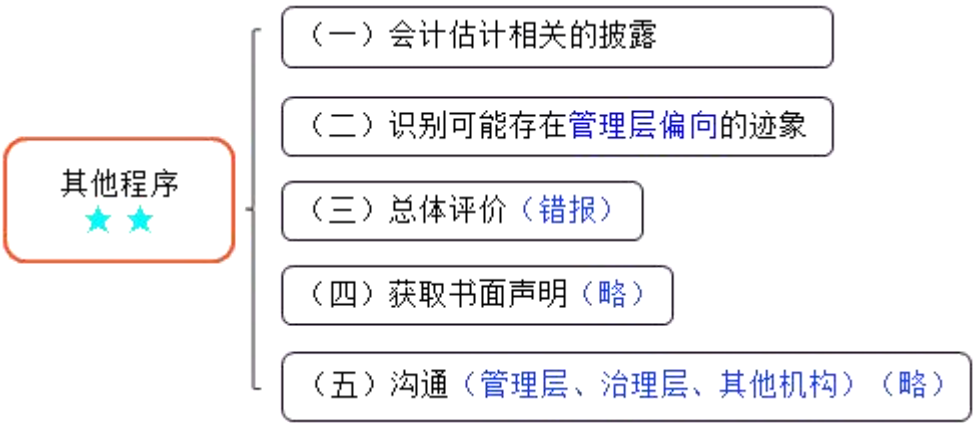
（5）考虑其他类似的交易、事项或情况，或者类似的资产或负债的市场（如相关）。

CPA 还可以仅针对会计估计的一部分作出点估计或区间估计

思维导图



四、其他相关审计程序



（一）会计估计相关的披露

（1）当会计估计涉及高度估计不确定性时，CPA 可能确定有必要作出额外披露以实现财务报表的公允反映。

（2）如果管理层没有在财务报表中作出额外披露，CPA 可能认为财务报表存在重大错报。

（3）当 CPA 认为管理层在财务报表中作出的披露不充分或存在误导时，考虑对审计意见的影响。

（二）识别可能存在管理层偏向的迹象★ ★

【注意】有偏向并不意味一定存在错报，CPA 应当评价。

（三）总体评价（错报） ★ ★

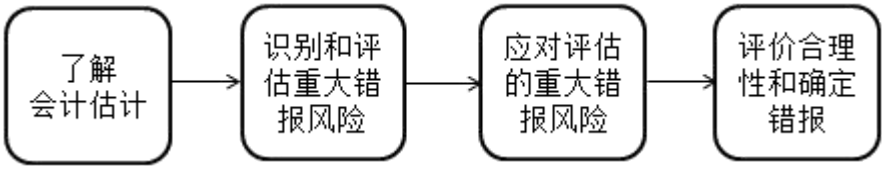
（1）当审计证据支持区间估计时，区间可能大于财务报表整体的重要性。尽管较大的区间在具体情况下可能是适当的，但这可能表明 CPA 有必要重新考虑是否已就区间估计范围内的金额的合理性获取充分、适当的审计证据；★ ★

（2）CPA 的点估计与管理层的点估计之间的差异构成错报；★ ★

（3）错报为管理层的点估计与 CPA 的区间估计之间的最小差异。★ ★

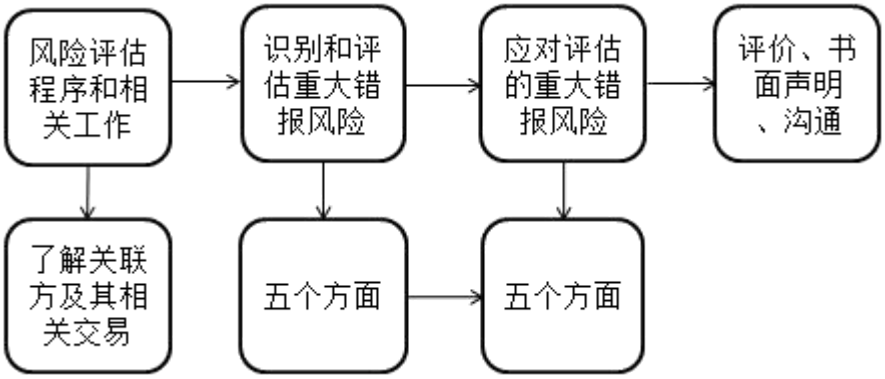
（4）对于与会计估计相关的披露，CPA 师应当评价，除适用的财务报告编制基础明确规定的披露外，管理层是否已作出其他必要的披露，以使财务报表整体实现公允反映（尤其不确定性）。★ ★

第一节小结

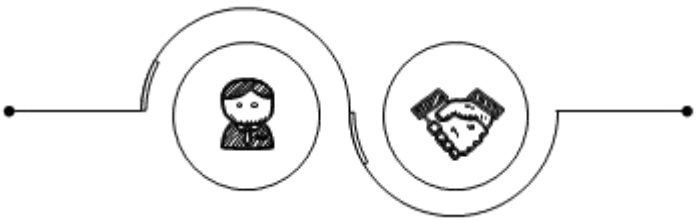


第二节 关联方的审计

思维导图

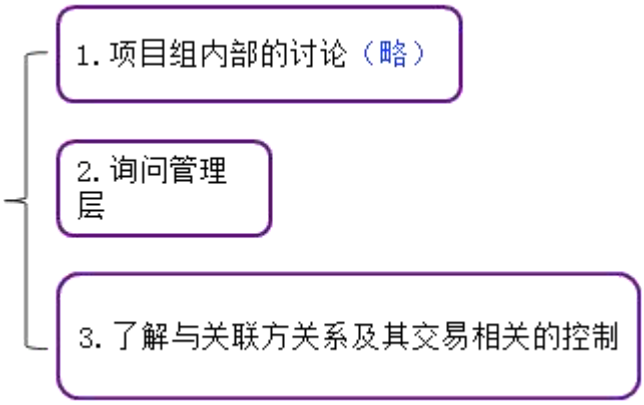


关联方定义



关联方是指一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上受同一控制、共同控制的，构成关联方。

一、风险评估程序和相关工作——了解关联方关系及其交易



1. 项目组内部的讨论（略）

2. 询问管理层——应当询问 ★ ★ ★

口诀：名特变关交

（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（是否异常）。

集团项目组应向组成部分注册会计师提供集团管理层编制的关联方清单，以及集团项目组知悉的任何关联方。

3. 了解与关联方关系及其交易相关的控制——应当了解

如果管理层建立了与关联方关系及其交易相关的控制，注册会计师应当询问管理层和被审计单位内部其他人员，以获取对相关控制的了解。

被审计单位内部其他人员可能包括（不限于）：

（1）治理层成员；

（2）负责生成、处理或记录超出正常经营过程的重大交易的人员，以及对其进行监督或监控的人员；

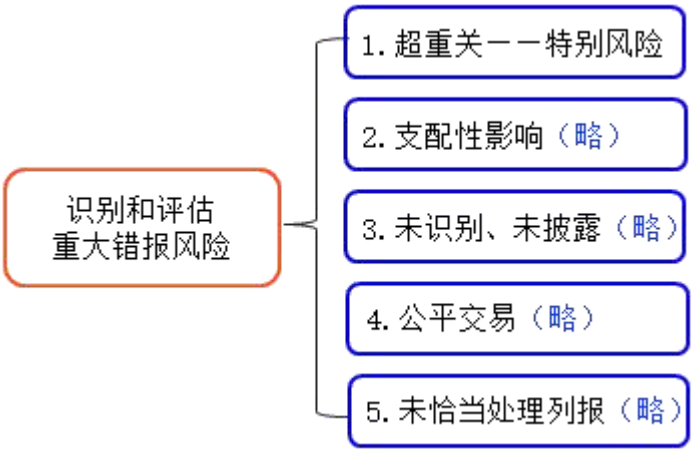
（3）内部审计人员；

（4）内部法律顾问；

（5）负责道德事务的人员。（接收投诉、企业文化建设的部门）

口诀：（两监、两内、一道德）

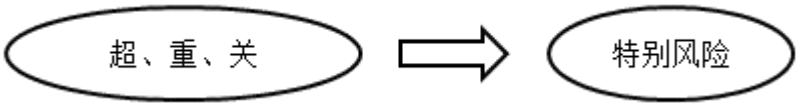
二、识别和评估重大错报风险



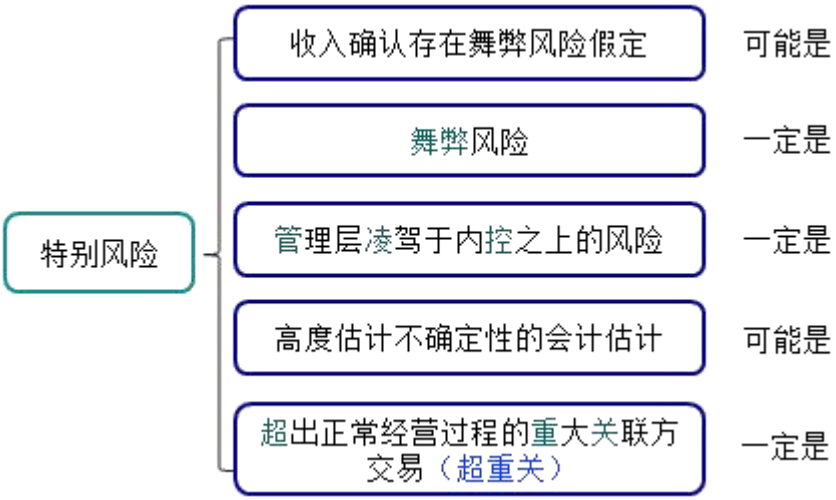
1. 超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险★ ★

（1）CPA 应当识别和评估关联方关系及其交易导致的重大错报风险，并确定这些风险是否为特别风险；

（2）CPA 应当将识别出的、超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。



特别风险总结



特别风险（回忆）

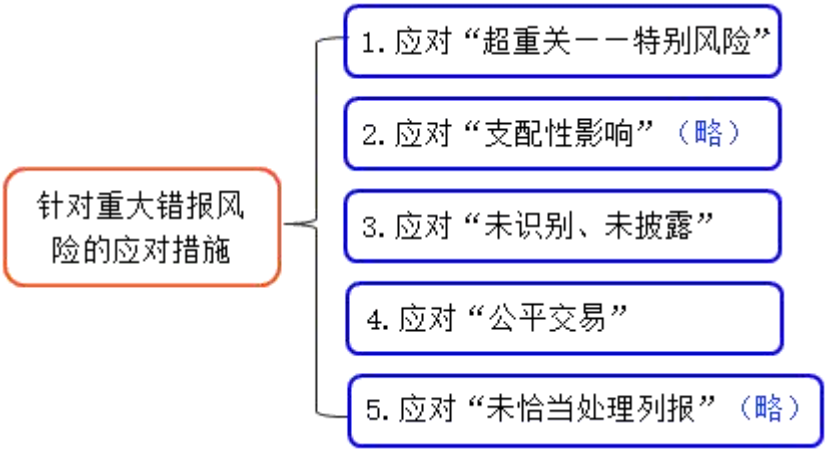
1. 确定时，不考虑内控抵消效果

2. 评估时，应当了解相关内控，必要时测试（可以不测）

3. 应对时，控制测试——拟信赖、每年一测

4. 应对时，实质性程序——应当专门针对该风险实施实质性程序。（大哥小弟）本年的审计证据才能有效应对特别风险。

三、针对重大错报风险的应对措施



1. 应对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

——（1）（2）标题必须记忆

（1）检查相关合同或协议 ★★★

对于”超重关”CPA 应当评价：

①交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为；

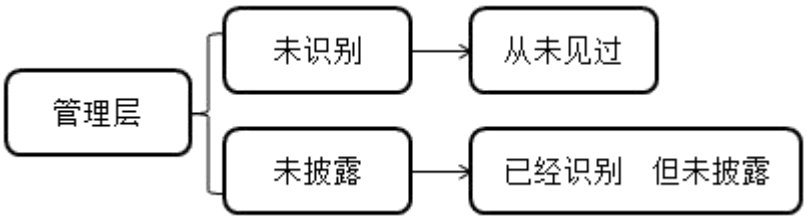
②交易条款是否与管理层的解释一致；

③关联方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）获取交易已经恰当授权和批准的审计证据 ★★★

2. 支配性影响（略）

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



为确定是否存在未识别、未披露，要求 CPA 检查银行和律师询证函回函、股东会和治理层会议纪要，以及其认为必要的其他记录和文件。★★★

审计旅游团在线-思考

你是一个知名的注册会计师，当你无意间发现被审计单位有未识别 or 未披露的关联方关系 or 交易。你该如何做？

●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（程序）★ ★

①立即将相关信息向项目组其他成员通报。（立即通报）

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。（识别所有交易）

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。（恰当应对）

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。（重新考虑风险）

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。（可能考虑诚信）

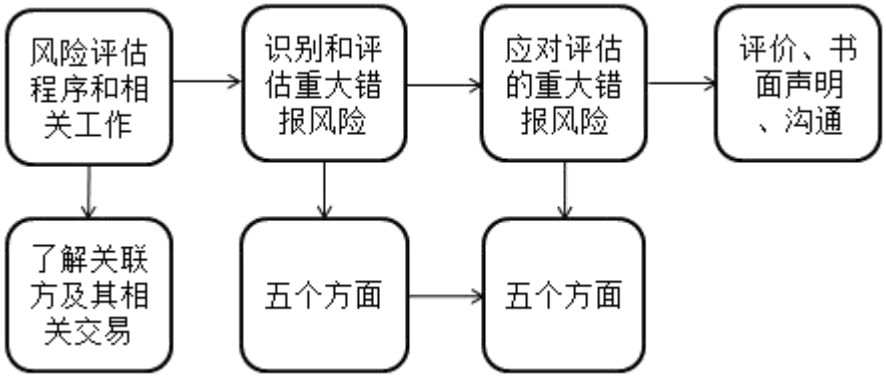
4.应对管理层披露关联方交易是公平交易时可能存在的重大错报风险

公平交易 价格&条款 缺一不可

四、获取书面声明

应当获取的内容 ★ ★ （口诀：名特关交恰）	（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；（和了解询问不一样） （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。

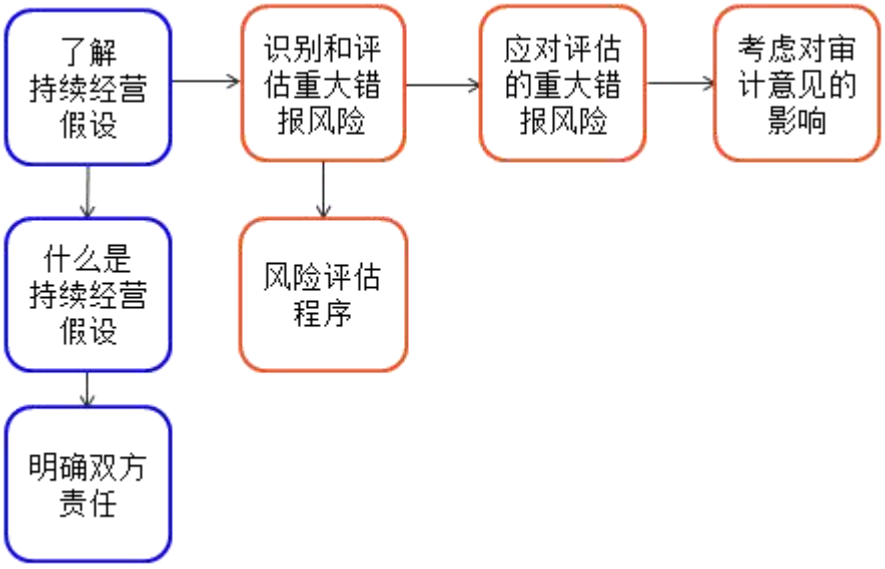
第二节小结



第 02 讲 考虑持续经营假设、首次接受业务委托时对期初余额的审计

第三节 考虑持续经营假设

思维导图



一、双方责任

1.管理层的责任

无论适用的财务报告编制基础是否对持续经营作出明确的规定，管理层都必须评估持续经营能力。

2.注册会计师的责任 ★ ★

CPA 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。

【注意】

①即使财务报告编制基础没有明确要求管理层作出专门评估，CPA 仍然存在这种责任。

②由于未来事项 or 情况 CPA 无法预测，因此 CPA 未在审计报告中提及持续经营能力的不确定性，不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证。

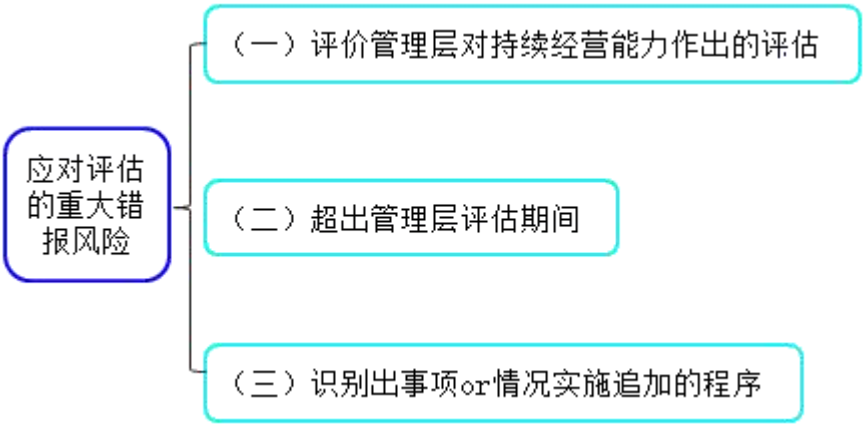
二、风险评估

【注意】

1.存在可能影响持续经营的情况并不意味着 CPA 就会得出被审计单位无法持续经营的结论，某些措施通常可以减轻这些事项或情况的严重性。

2.持续经营问题导致的重大错报风险，与财务报表整体广泛相关，从而会影响多项认定。（财报层重大错报风险）

三、风险应对



（一） 评价管理层对持续经营能力作出的评估（期间、依据）

1.管理层评估涵盖的期间 ★ ★

（1）CPA 的评价期间应与管理层按照规定作出评估的涵盖期间相同；

（2）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； （12 个月）

（3）如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起的十二个月，CPA 应当提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的十二个月。

2.管理层的评估及支持性分析（持续经营依据）★ ★

纠正管理层缺乏分析的错误不是 CPA 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 CPA 确定管理层运用持续经营假设是

否适合具体情况。

（二）超出管理层评估期间的事项 or 情况 ★ ★ ★

1.CPA **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（了解手段），CPA 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 or 情况。（仅询问即可，后面不需要配合其他审计程序识别。）★ ★

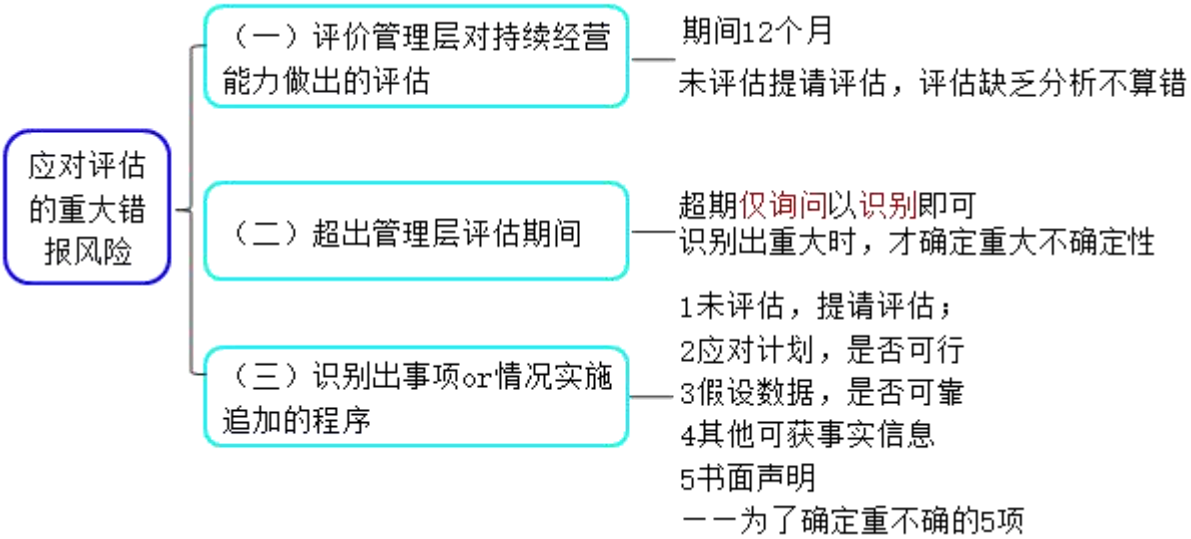
2.考虑更远期间发生的事项或状况时，只有持续经营事项迹象达到重大时，CPA 才需要考虑采取进一步措施，并提请管理层评价其潜在重要性。在这种情况下，CPA 应当通过实施追加的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大不确定性。★ ★

（三）识别出事项 or 情况时实施追加的审计程序（用来确定重不确的）

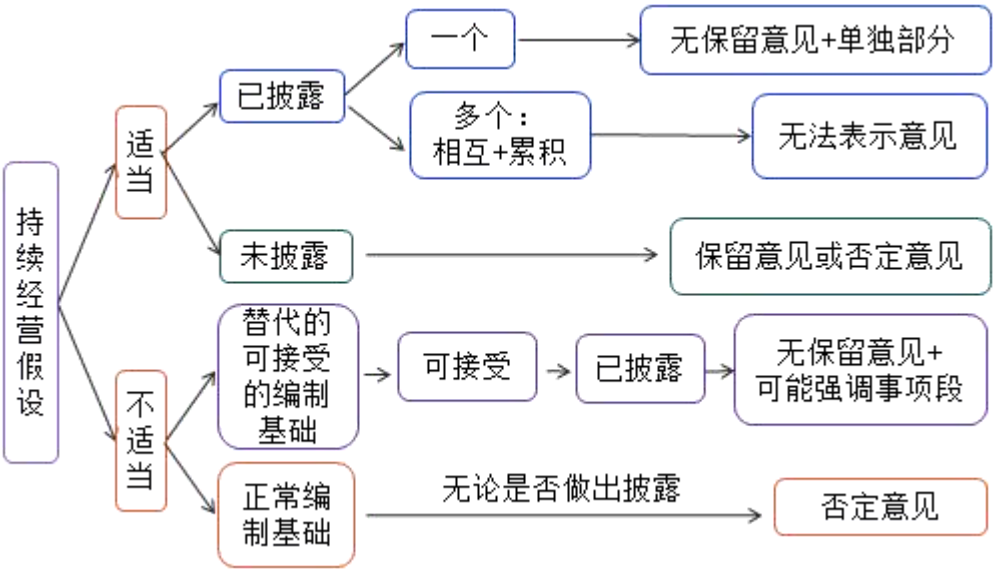
如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项 or 情况，CPA **应当**通过实施**追加审计程序**，获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大不确定性。

识别出后追加的审计程序 ★★ （确定重不确）	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**；（提请评估） 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**；（评价应对计划） 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；（评价假设数据） 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**；（考虑其他事实） 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**。（书面声明）

小结



四、审计结论与报告



五、与治理层沟通

CPA 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。

与治理层的沟通应当包括下列方面：

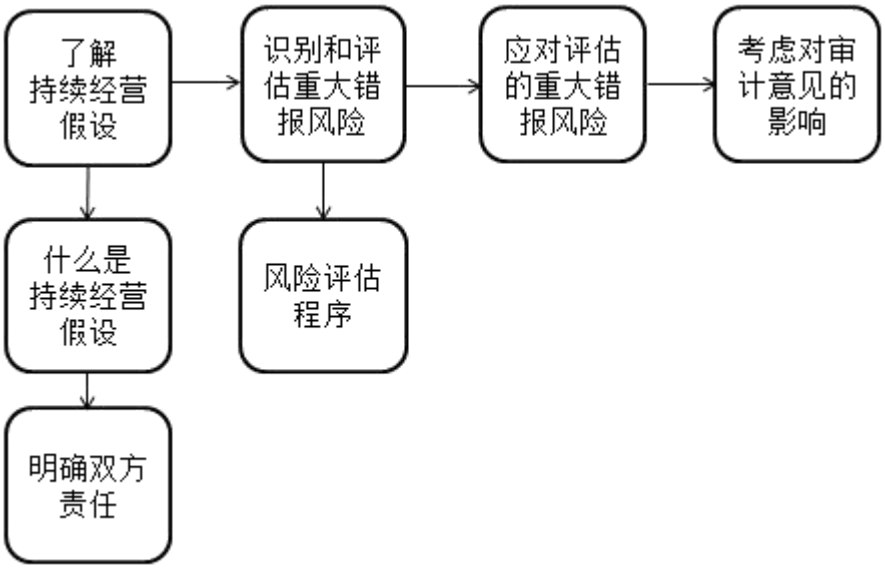
（1）这些事项或情况**是否**构成重大不确定性；

（2）管理层在编制财务报表时运用**持续经营假设是否适当**；

（3）财务报表中的**相关披露是否充分**；

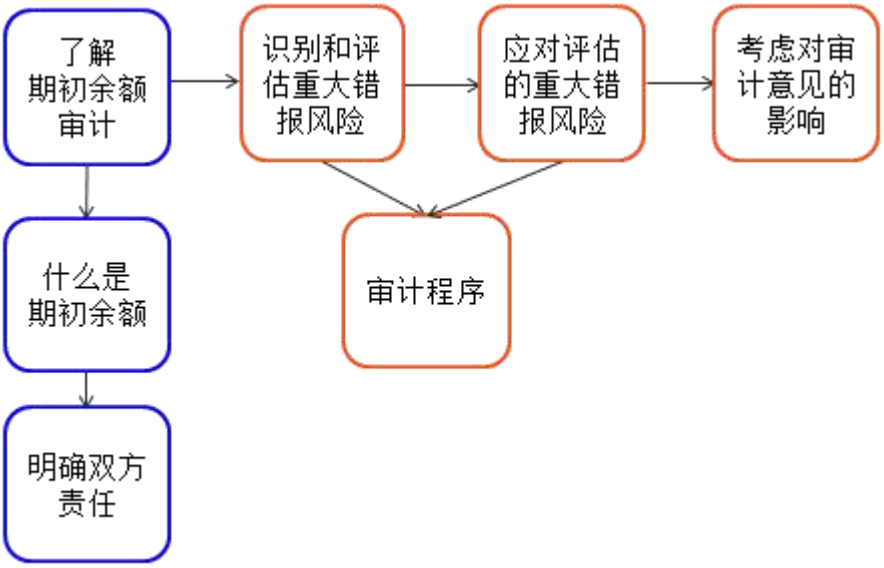
（4）对**审计报告的影响**（如适用）。

第三节小结



第四节　首次接受委托时对期初余额的审计

思维导图



审计旅游团在线问答：

期初余额仅是上期末结转至本期期初的金额，对么？

不对。

期初余额包括：

①上期期末结转至本期期初

②前期差错更正（追溯重述）

③会计政策变更（追溯调整）

一、明确责任

（一）注册会计师的责任

（1）一般无须专门对期初余额发表审计意见；

（2）由于期初余额是本期财务报表的基础，CPA 需要对期初余额实施适当的审计程序。

（二）期初余额的审计目标（2 条）★★★

（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适当的列报。

二、审计程序

（一）总体原则

CPA 应当阅读被审计单位最近期间的财务报表和相关披露，及前任注册会计师出具的审计报告（如有），获取与期初余额相关的信息。

（二）实施的程序 ★ ★

CPA 对期初余额实施的审计程序应当包括：

1.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；

2.确定期初余额是否反映对恰当会计政策的运用；

3.实施一项或多项审计程序。（3 条）

实施一项或多项审计程序

（1）上期经审计，查阅前任 CPA 的工作底稿（参见第十四章）	
内容	①查阅前任 CPA 的工作底稿； ②考虑前任 CPA 的独立性和专业胜任能力； ③与前任 CPA 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证据；	
（3）实施其他专门的程序；★ ★ ★	

【注意】——流动性项目示例 ★ ★ ★

存货：

下列一项或多项审计程序可以为存货期初余额提供充分、适当的审计证据： ★ ★ ★

①监盘当前的存货数量并调节至期初存货数量；

②对期初存货项目的计价实施审计程序；

③对毛利和存货截止实施审计程序。

三、审计结论和审计报告（参见教材第十九章）

1. 审计后不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据 ★ ★

2. 期初余额存在对本期财务报表产生重大影响的错报 ★ ★
（期初余额审计目标1/2）

3. 会计政策变更对审计报告的影响 ★ ★
（期初余额审计目标2/2）

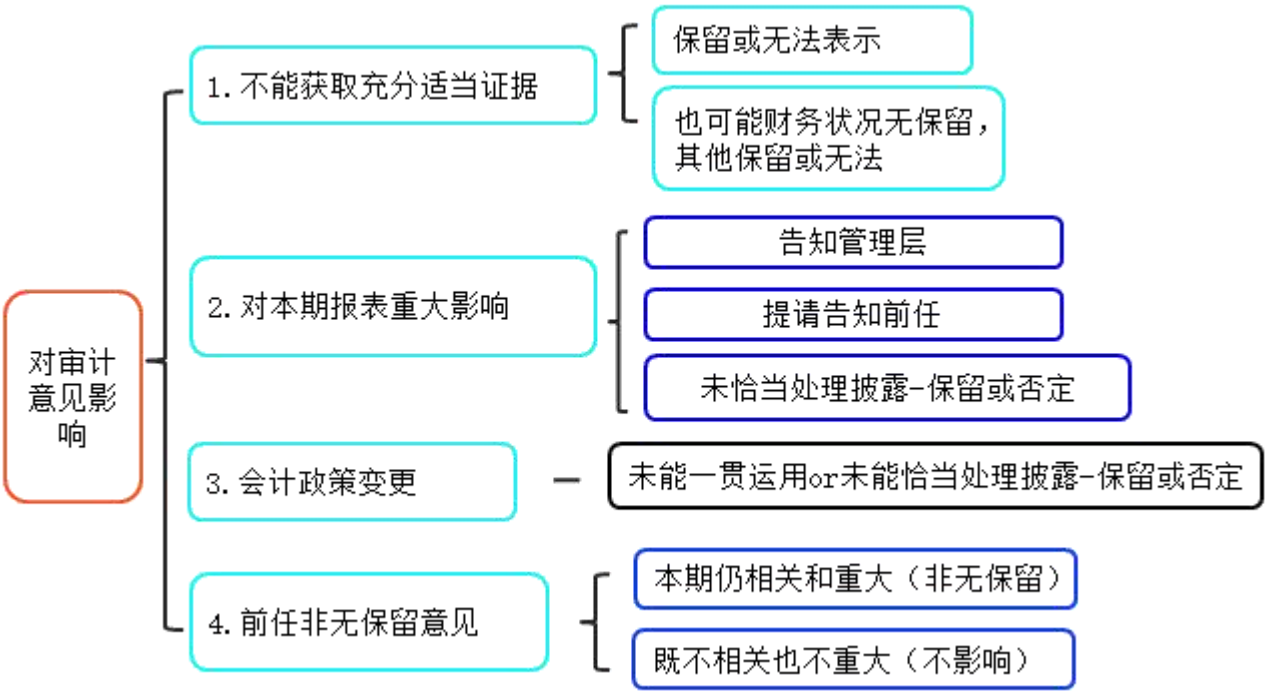
4. 前任注册会计师对上期财务报表发表了非无保留意见 ★ ★

1.审计后不能获取有关期初余额的充分、适当的审计证据 ★ ★

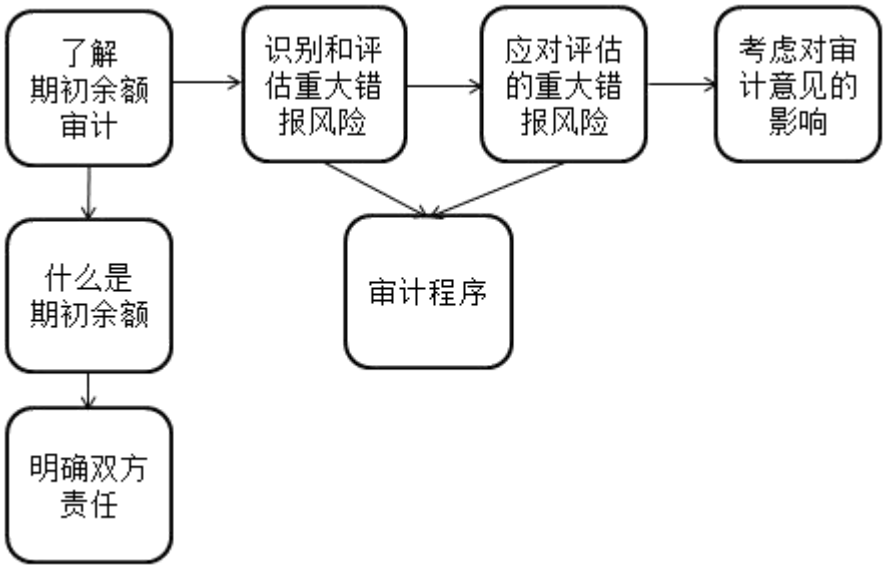
（1）发表适合具体情况的保留意见或无法表示意见；

（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。★ ★

小结


对审计意见影响
1. 不能获取充分适当证据
保留或无法表示
也可能财务状况无保留，其他保留或无法
2. 对本期报表重大影响
告知管理层
提请告知前任
未恰当处理披露-保留或否定
3. 会计政策变更
未能一贯运用or未能恰当处理披露-保留或否定
4. 前任非无保留意见
本期仍相关和重大（非无保留）
既不相关也不重大（不影响）

第四节小结


了解期初余额审计
识别和评估重大错报风险
应对评估的重大错报风险
考虑对审计意见的影响
什么是期初余额
审计程序
明确双方责任