

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第三节 考虑持续经营假设

### 3.1 管理层和注册会计师的责任

#### 1. 持续经营假设的定义

指被审计单位在编制财务报表时，假设其经营活动在可预见的将来会继续下去，不拟也不必终止经营或破产清算，可以在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

#### 2. 管理层的责任

无论编制基础是否作出明确规定，管理层**都需要**在编制财务报表时**评估**其持续经营能力。

#### 3. 注册会计师的责任（单选题）

（1）**就管理层运用**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。

（2）**即使**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**。

（3）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。

（4）审计报告**未提及**持续经营不确定性，**不能**被视为对持续经营能力的**保证**。

**【2014年 单选题】**下列有关注册会计师对持续经营假设的审计责任的说法中，错误的是（ ）。

- A. 注册会计师有责任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
- B. 如果适用的财务报告编制基础不要求管理层对持续经营能力作出专门评估，注册会计师没有责任对被审计单位的持续经营能力是否存在重大不确定性作出评估
- C. 除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他审计程序，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
- D. 注册会计师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

**【答案】B**

### 3.2 风险评估程序和相关活动

被审计单位在**财务、经营**以及**其他方面**存在的某些事项或情况可能导致经营风险，这些事项或情况单独或连同其他事项或情况可能导致对持续经营假设产生重大疑虑。

（1）管理层**未评估**：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。

（2）管理层**已评估**：应当与管理层讨论，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；

（3）管理层**已识别**：应当与其讨论**应对计划**。

（一）评价重大疑虑

#### 1. 财务方面

识别财务方面重大疑虑的事项或情况

- （1）**净资产**为负或**营运资金**出现负数；
- （2）定期借款即将到期，预期不能展期或偿还；或过度依赖短期借款为长期资产筹资；
- （3）存在**债权人撤销财务支持的迹象**；
- （4）历史或预测性财务报表表明**经营活动的现金流量净额**为负数；
- （5）关键财务比率不佳；
- （6）发生**重大经营亏损**或用以产生现金流量的**资产价值出现大幅下跌**；

- (7) 拖欠或停止发放股利；
- (8) 在到期日无法偿还债务；
- (9) 无法履行借款合同的条款；
- (10) 与供应商由赊购变为货到付款；
- (11) 无法获得开发必要的新产品或进行其他必要的投资所需的资金。

2. 经营方面

- (1) 管理层计划清算被审计单位或终止经营；
- (2) 关键管理人员离职且无人替代；
- (3) 失去主要市场、关键客户、特许权、执照或主要供应商；
- (4) 出现用工困难；
- (5) 重要供应短缺；
- (6) 出现非常成功的竞争者。

3. 其他方面

- (1) 违反有关资本或其他法定要求；
- (2) 未决诉讼或监管程序，可能导致无法支付索赔金额；
- (3) 法律法规或政府政策的变化预期会产生不利影响；
- (4) 对发生的灾害未购买保险或保额不足。

(二) 注意事项（单选题/综合题）

- 1. 某些措施通常可以减轻这些事项或情况的严重性，此时注册会计师不一定会得出无法持续经营的结论。
- 2. 如果被审计单位存在资不抵债、无法偿还到期债务等事项或情况，这可能表明被审计单位存在因持续经营问题导致的重大错报风险，该项风险与财务报表整体广泛相关，从而会影响多项认定。

**【2013年 综合题（节选）】**甲公司是一家生产和销售家电产品的上市公司。2012年4月，ABC会计师事务所首次接受委托，审计甲公司2012年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人，A注册会计师确定甲公司2012年度财务报表整体的重要性为800万元。A注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的甲公司情况及其环境，部分内容摘录如下：

甲公司2012年末营运资金为负数，应付账款余额较2011年末大幅减少，据了解，甲公司主要原材料的采购付款条件由赊购被改为货到付款。

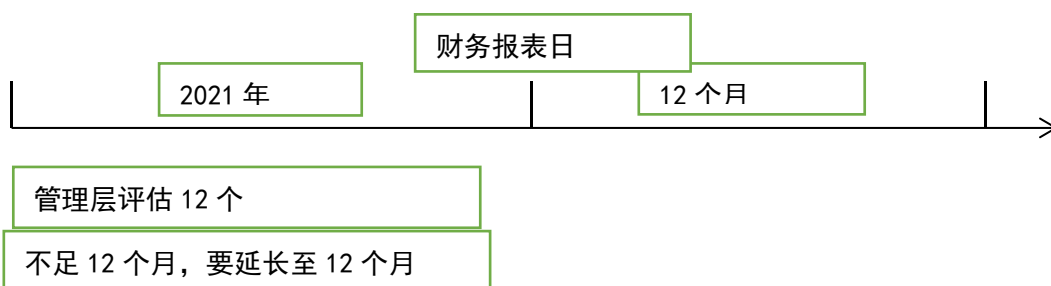
**要求：**假定不考虑其他条件，指出所列事项是否可能表明存在重大错报风险，如果认为存在重大错报风险，请简要说明理由。

**【答案】**

是否可能表明存在重大错报风险（是/否）	理由
是	甲公司2012年末营运资金为负数，且不能获得正常商业信誉，其持续经营能力可能存在不确定性，导致财务报表层次的重大错报风险

3.3 评价管理层对持续经营能力作出的评估

1. 管理层评估涵盖的期间（单选题）



(1) 持续经营假设是指被审计单位在编制财务报表时，假定其经营活动在可预见的将来会继续下去，而可预见的将来通常是指财务报表日后十二个月。

(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。

(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，注册会计师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。

**【2012年 单选题】**注册会计师对被审计单位 2011 年 1 月至 6 月财务报表进行审计，并于 2011 年 8 月 31 日出具审计报告。下列各项中，管理层在编制 2011 年 1 月至 6 月财务报表时，评估其持续经营能力应当涵盖的最短期间是（ ）。

- A. 2011 年 7 月 1 日至 2012 年 6 月 30 日止期间
- B. 2011 年 9 月 1 日至 2012 年 8 月 31 日止期间
- C. 2011 年 7 月 1 日至 2011 年 12 月 31 日止期间
- D. 2011 年 7 月 1 日至 2012 年 12 月 31 日止期间

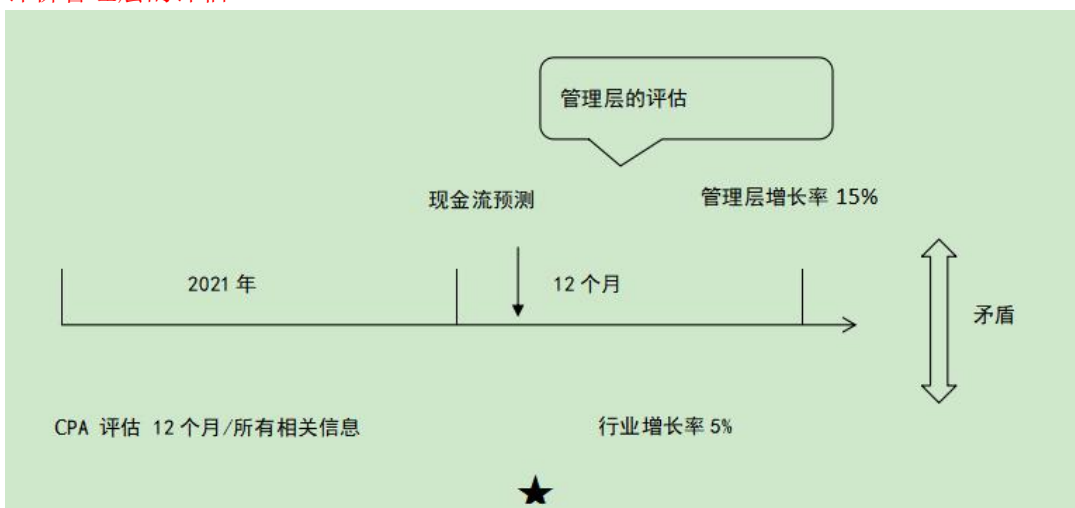
**【答案】A**

## 2. 评价管理层评估的内容

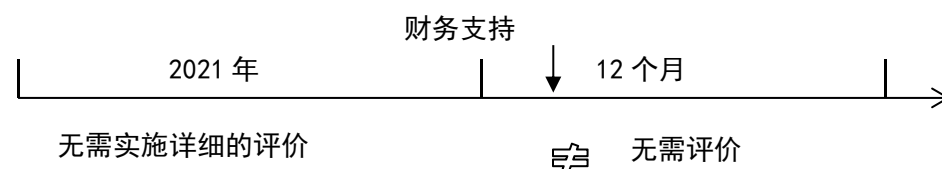
(1) 评价内容：评价管理层对被审计单位持续经营能力所作的评估，可能包括评价管理层作出评估时遵循的程序、评估依据的假设、未来应对计划以及计划在当前情况下是否可行。

(2) 信息来源：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。

### 评价管理层的评估



(3) 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；如果被审计单位具有盈利经营的记录并很容易获得财务支持，管理层可能不需要进行详细分析就能作出评估。注册会计师可能无需实施详细的评价程序，就可以对管理层评估的适当性得出结论。



(4) 评价责任：纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任。

**【2014年 单选题】**注册会计师应当评价管理层对持续经营能力作出的评估。下列说法中，错误的是（ ）。

- A. 在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，并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
- B. 注册会计师应当考虑管理层作出的评估是否已经考虑所有相关信息，这些信息不包括注册会计师实施审计程序时获取的信息

C. 如果管理层评价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，注册会计师应当要求管理层延长评估期间

D. 注册会计师应当考虑管理层对相关事项或情况结果的预测所依据的假设是否合理

【答案】B

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。

(3) 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

【2015年 单选题】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