

第三节 考虑持续经营假设

五、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，获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大不确定性。

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。

【多选题】如果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，注册会计师应当实施追加的审计程序，以确定是否存在重大不确定性。下列各项审计程序中，注册会计师应当实施的有（ ）。

- A. 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
- B. 评价与管理层评估持续经营能力相关的内部控制是否运行有效
- C. 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
- D. 如果管理层未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请管理层进行评估

答案：ACD

解析：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。这些程序应当包括上述五项措施。

【综合题】甲集团公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。A注册会计师负责审计甲集团公司2014年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为600万元。

资料四：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

（1）化妆品行业将于2016年执行更严格的化学成分限量标准。甲集团公司的主要产品可能因此被淘汰，管理层提供了其对该事项的评估及相关书面声明。A注册会计师据此认为该事项不影响甲集团公司的持续经营能力。

要求：针对资料四第（1）项，假定不考虑其他条件，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，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，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/未对管理层的评估实施进一步审计程序/书面声明本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据

六、审计结论

1. 注册会计师应当评价是否就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取了充分、适当的审计证据，并就运用持续经营假设的适当性得出结论。

重大不确定性：鉴于不确定性潜在影响的重要程度和发生的可能性，为了使财务报表实现公允反映，有必要适当披露该不确定性的性质和影响

2. 注册会计师应当根据获取的审计证据，运用职业判断，确定是否存在与事项或情况相关的重大不确定性（且这些事项或情况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）并考虑对审计意见的影响。

3. 如果认为运用持续经营假设适合具体情况，但存在重大不确定性，注册会计师应当确定：

(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，以及管理层针对这些事项或情况的应对计划；

(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。

4. 如果已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，但根据获取的审计证据，注册会计师认为不存在重大不确定性。

注册会计师应当：根据适用的财务报告编制基础的规定，评价财务报表是否对这些事项或情况作出充分披露。

七、对审计报告的影响

(一) 运用持续经营假设不适当

(1) 否定意见

如果财务报表按照持续经营基础编制，而注册会计师运用职业判断认为管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是不适当的，则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) 无保留意见+强调事项段（可能）。

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关注替代基础及其使用理由。

(二) 运用持续经营假设适当，但存在重大不确定性，且财务报表已作出充分披露

(1) 无保留意见+“与持续经营相关的重大不确定性”部分。

如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且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。

(2) 无法表示意见。

《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》规定，在极少数情况下，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。

(三) 运用持续经营假设适当，但存在重大不确定性，且财务报表未作出充分披露

如果运用持续经营假设适当，但存在重大不确定性，且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。

(四) 严重拖延对财务报表的批准

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。

八、与治理层的沟通

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。

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）