

第三节 考虑持续经营假设

前言：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，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。

一、管理层的责任和注册会计师的责任

各方	责任
管理层	由于持续经营假设是编制财务报表的基本原则，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。
注册会计师	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

【强调】注册会计师未在审计报告中提及持续经营的不确定性，不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证。

【例-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

解析：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。无论适用的财务报告编制基础要不要管理层对持续经营能力作出专门评估。

二、风险评估程序和相关活动

（一）风险评估程序

1. 实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑是否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或情况，并确定管理层是否已对被审计单位持续经营能力作出初步评估。
2. 如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，应当与管理层进行讨论，并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. 如果管理层已识别出这些事项或情况，应当与其讨论应对计划。
4. 如果管理层未对持续经营能力作出初步评估，注册会计师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。

（二）可能导致经营风险的事项

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。

财务方面	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产生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的价值出现大幅下跌； 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
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
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，可能导致其无法支付索赔金额； 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

三、评价管理层对持续经营能力作出的评估

（一）管理层评估涵盖的期间

1. 注册会计师的评价期间应当与管理层按照适用的财务报告编制基础或法律法规的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。
3. 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。

【例-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

（二）管理层的评估、支持性分析和注册会计师的评价

1. 纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师的责任

（1）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。

（2）在其他情况下，注册会计师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、管理层的未来应对计划以及管理层的计划在当前情况下是否可行。

【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。

2. 管理层的评估所遵循的程序包括：

（1）对可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的识别
（2）对相关事项或情况结果的预测
（3）对拟采取改善措施的考虑和计划
（4）以及最终的评估结论

3. 注册会计师在考虑管理层的评估程序时需要关注：

（1）管理层是如何识别可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的
（2）所识别的事项或情况是否完整
（3）是否已经对注册会计师在实施审计程序过程中发现的所有相关信息进行了充分考虑？

4. 需要特别关注的假设

（1）对预测性信息具有重大影响的假设
（2）特别敏感的或容易发生变动的假设
（3）与历史趋势不一致的假设