

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第六十讲：其他特殊项目的审计 3

讲师：Danielle





第十七章第三节 考虑持续经营假设

一、管理层责任和注册会计师责任

(一) 管理层责任

无论编制基础是否明确要求对持续经营能力作出评估，编制财务报表时都要评估持续经营能力。

(二) 注册会计师责任

无论编制基础是否要求管理层评估持续经营能力，都要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：如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,注册会计师不得对这些这些事项或情况作出预测；未在审计报告中提及持续经营的不确定性，不能视为是注册会计师对经营能力的保证。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

二、实施风险评估程序和相关活动

实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑是否存在单独或汇总起来可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况 [简称“致疑事项”] 及相关的经营风险；评价管理层对持续经营能力作出的评估；考虑已识别的事项或情况对重大错报风险评估的影响。

- 1.如管理层未初步评估，提请其评估，询问是否存在致疑情况，并与其讨论拟运用持续经营假设的基础。
- 2.如管理层已初步评估，与管理层讨论并确定管理层是否已识别出致疑情况；
- 3.如果管理层已识别出致疑情况，注册会计师应当与其讨论应对计划；



第十七章第三节 考虑持续经营假设

(一) 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大跌；
- 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.无法获得开发必要新产品或进行其他必要投资所需的资金。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

(二) 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。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

(三) 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。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

注意：

- 1.这些示例并不能涵盖所有项目，也不意味着存在其中一个或多个项目就存在重大不确定性，从而导致无法持续经营。
- 2.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。
- 3.如存在资不抵债、无法偿还到期债务等事项或情况，可能表明存在因持续经营问题导致的重大错报风险，该风险与财务报表整体广泛相关[报表层]，从而会影响多项认定。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

三、评价管理层对持续经营能力作出的评估

（一）评价管理层评估持续经营能力的期间

管理层对持续经营能力的必要评估期间是自财务报表日起的十二个月。只有超出评估期间的致疑情况的迹象达到重大时，才考虑询问管理层。如识别出超出评估期间的致疑情况，注册会计师可能需要提请管理层评价对持续经营能力的潜在重要性。除询问外，没有责任实施其他任何审计程序。

（二）评价管理层评估持续经营能力的过程

如被审计单位具有盈利经营的记录并很容易获得财务支持，管理层不需要详细分析就可能作出评估，注册会计师无须详细评价，就可以得出结论。

注册会计师在评价时，应考虑管理层的评估是否已考虑所有相关信息，包括注册会计师获取的信息。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

（三）评价管理层评估持续经营能力的内容

管理层对持续经营能力的评估，是注册会计师考虑其运用持续经营假设的关键部分。

评价管理层对持续经营能力的评估，可能包括：

1.管理层作出评估时遵循的程序；

应关注管理层：如何识别可能致疑情况；所识别的致疑情况是否完整，是否已对注册会计师发现的所有相关信息进行了充分考虑

2.管理层作出评估时依据的假设；

应特别关注：对预测性信息具有重大影响的假设，特别敏感的或容易发生变动的假设，与历史趋势不一致的假设。

3.管理层未来应对计划是否可行。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

四、对识别出的致疑情况可供追加的审计程序

1.要求管理层提供未来应对计划及其可行性的书面声明。评价未来应对计划能否改善状况以及是否可行[核心程序]。

未来应对计划应当与致疑情况有对应性。通常包括变卖资产、对外借款、重组债务、削减或延缓开支或者获得新的资本；

2.必要时评价管理层编制现金流量预测的基础数据的可靠性和假设的支持性证据；

3.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；

4.有时，管理层会考虑主动寻求破产保护，以避免诸如诉讼事项可能发生的巨额赔偿支出。在这种情况下，可要求管理层和治理层声明：在财务报表日起的十二个月内，管理层和治理层没有申请破产保护的计划。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

五、确定对审计结论和报告的影响

(一) 持续经营假设适当但存在重大不确定性

确定财务报表附注是否充分披露，包括：

(1) 充分描述重大不确定性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) 清楚披露重大不确定性事项或情况存在的重大不确定性，并由此导致可能无法在正常经营过程中变现资产清偿债务。

1.如已作出充分披露,发表无保留意见，并增加强调事项段提醒报表使用者关注。

2.如未作出充分披露，发表保留或否定意见。

3.在极少数情况下,存在多项对财务报表整体具有重要影响的重
大不确定性事项,导致难以确定持续经营假设的合理性。无论
是否充分披露，发表无法表示意见都可能是适当的。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

例1.已作充分披露，发表无保留意见并增加强调事项段

“强调事项

我们提醒财务报表使用者关注,如财务报表附注×所述,截至20×1年12月31日，该公司当年发生净亏损×元，在20×1年12月31日，该公司流动负债高于资产总额×元。这些情况连同附注×所示的其他事项，表明存在可能导致对该公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。”



第十七章第三节 考虑持续经营假设

例2.未作出充分披露，发表保留意见

“导致保留意见的事项

该公司融资协议期满，且未偿付余额将于20×1年3月19日到期。该公司未能重新商定协议或获取替代性融资。这种情况表明存在可能导致对该公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。因此，该公司可能无法在正常经营过程中变现资产、清偿债务。财务报表(及其附注)并未对这一事实作出全面披露。

保留意见

我们认为，除‘导致保留意见的事项’段所述事项产生的影响外，财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了该公司20×0年12月31日的财务状况以及20×0年度的经营成果和现金流量。”



第十七章第三节 考虑持续经营假设

例3.未作充分披露，发表否定意见

“导致否定意见的事项

该公司融资协议期满,且未偿付余额于20×0年12月31日到期。该公司未能重新商定协议或获取替代性融资，正在考虑申请破产。这些情况表明存在可能导致对该公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，因此，该公司可能无法在正常经营过程中变现资产、清偿债务。财务报表（及其附注）并未披露这一事实。

否定意见

我们认为，由于‘导致否定意见的事项’段所述事项的重要性，财务报表没有在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，未能公允反映该公司20×0年12月31日的财务状况以及20×0年度的经营成果和现金流量。”



第十七章第三节 考虑持续经营假设

例4.同时存在多项重大不确定性，发表无法表示意见

“导致无法表示意见的事项

ABC公司已连续三个会计年度发生巨额亏损,主要财务指标显示其财务状况严重恶化，巨额逾期债务无法偿还，且存在巨额对外担保。截至审计报告日,ABC公司管理层在其书面评价中表示已开始采取包括债务重组、资产置换在内的多项措施；但由于该等措施正处于实施初期，我们无法获取充分、适当的审计证据以确证其能否有效改善ABC公司的持续经营能力，因此，无法判断ABC公司继续按照持续经营假设编制20×1年度财务报表是否适当。

无法表示意见

由于‘导致无法表示意见的事项’段所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以为发表审计意见提供基础，因此，我们对ABC公司财务报表发表审计意见。”



第十七章第三节 考虑持续经营假设

（二）运用持续经营假设不适当

如采用，无论是否作出披露，均发表否定意见。

如未采用，而是采用替代基础（如清算基础,注册会计师确定是可接受的）编制财务报表，且作了充分披露,可发表无保留意见，也可增加强调事项段提醒注意替代基础及其使用理由。

（三）严重拖延对财务报表的批准

如拖延可能涉及与持续经营评估相关的事项或情况，实施前述追加的审计程序，并考虑对审计结论的影响。



第十七章第三节 考虑持续经营假设

考虑持续
经营假设



管理层责任与注册会计师责任
实施风险评估程序和相关活动
评价管理层对持续经营的评估
发现致疑情况后追加审计程序
确定对审计结论和报告的影响



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

