



中国注册会计师 执业准则指南

(2007 年修订)

(下册)

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

中国注册会计师执业准则指南

(2007 年修订)

(下 册)

中国注册会计师协会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国注册会计师执业准则指南. 2007 年 / 中国注册会计师协会编. —修订本. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 2

ISBN 978-7-5095-0417-8

I. 中… II. 中… III. 注册-会计师-会计制度-中国-2007 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 200004 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京人卫印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 16 开 77 印张 1 760 000 字

2008 年 2 月第 2 版 2008 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 156.00 元(上、下册)

ISBN 978-7-5095-0417-8/F·0347

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总 目 录

(上 册)

中国注册会计师协会关于印发《中国注册会计师执业准则指南(2007 年修订)》 的通知	(1)
《中国注册会计师鉴证业务基本准则》指南	(2)
审计准则指南	(35)
《中国注册会计师审计准则第 1101 号 ——财务报表审计的目标和一般原则》指南	(37)
《中国注册会计师审计准则第 1111 号 ——审计业务约定书》指南	(54)
《中国注册会计师审计准则第 1121 号 ——历史财务信息审计的质量控制》指南	(65)
《中国注册会计师审计准则第 1131 号 ——审计工作底稿》指南	(79)
《中国注册会计师审计准则第 1141 号 ——财务报表审计中对舞弊的考虑》指南	(115)
《中国注册会计师审计准则第 1142 号 ——财务报表审计中对法律法规的考虑》指南	(150)
《中国注册会计师审计准则第 1151 号 ——与治理层的沟通》指南	(165)
《中国注册会计师审计准则第 1152 号 ——前后任注册会计师的沟通》指南	(197)
《中国注册会计师审计准则第 1201 号 ——计划审计工作》指南	(212)
《中国注册会计师审计准则第 1211 号 ——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》指南	(248)

《中国注册会计师审计准则第 1212 号	
——对被审计单位使用服务机构的考虑》指南	(317)
《中国注册会计师审计准则第 1221 号	
——重要性》指南	(334)
《中国注册会计师审计准则第 1231 号	
——针对评估的重大错报风险实施的程序》指南	(345)
《中国注册会计师审计准则第 1301 号	
——审计证据》指南	(384)
《中国注册会计师审计准则第 1311 号	
——存货监盘》指南	(399)
《中国注册会计师审计准则第 1312 号	
——函证》指南	(422)
《中国注册会计师审计准则第 1313 号	
——分析程序》指南	(440)
《中国注册会计师审计准则第 1314 号	
——审计抽样和其他选取测试项目的方法》指南	(463)
《中国注册会计师审计准则第 1321 号	
——会计估计的审计》指南	(527)
《中国注册会计师审计准则第 1322 号	
——公允价值计量和披露的审计》指南	(538)
《中国注册会计师审计准则第 1323 号	
——关联方》指南	(562)

(下 册)

《中国注册会计师审计准则第 1324 号	
——持续经营》指南	(573)
《中国注册会计师审计准则第 1331 号	
——首次接受委托时对期初余额的审计》指南	(598)
《中国注册会计师审计准则第 1332 号	
——期后事项》指南	(613)
《中国注册会计师审计准则第 1341 号	
——管理层声明》指南	(623)
《中国注册会计师审计准则第 1401 号	
——利用其他注册会计师的工作》指南	(636)
《中国注册会计师审计准则第 1411 号	
——考虑内部审计工作》指南	(656)

《中国注册会计师审计准则第 1421 号 ——利用专家的工作》指南	(667)
《中国注册会计师审计准则第 1501 号 ——审计报告》指南	(676)
《中国注册会计师审计准则第 1502 号 ——非标准审计报告》指南	(690)
《中国注册会计师审计准则第 1511 号 ——比较数据》指南	(706)
《中国注册会计师审计准则第 1521 号 ——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》指南	(723)
《中国注册会计师审计准则第 1601 号 ——对特殊目的审计业务出具审计报告》指南	(735)
《中国注册会计师审计准则第 1602 号 ——验资》指南	(757)
《中国注册会计师审计准则第 1611 号 ——商业银行财务报表审计》指南	(826)
《中国注册会计师审计准则第 1612 号 ——银行间函证程序》指南	(857)
《中国注册会计师审计准则第 1613 号 ——与银行监管机构的关系》指南	(869)
《中国注册会计师审计准则第 1621 号 ——对小型被审计单位审计的特殊考虑》指南	(885)
《中国注册会计师审计准则第 1631 号 ——财务报表审计中对环境事项的考虑》指南	(913)
《中国注册会计师审计准则第 1632 号 ——衍生金融工具的审计》指南	(943)
《中国注册会计师审计准则第 1633 号 ——电子商务对财务报表审计的影响》指南	(982)
审阅准则指南	(1007)
《中国注册会计师审阅准则第 2101 号 ——财务报表审阅》指南	(1009)
其他鉴证业务准则指南	(1069)
《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号 ——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》指南	(1071)
《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3111 号 ——预测性财务信息的审核》指南	(1101)

相关服务准则指南	(1137)
《中国注册会计师相关服务准则第 4101 号 ——对财务信息执行商定程序》指南	(1139)
《中国注册会计师相关服务准则第 4111 号 ——代编财务信息》指南	(1155)
会计师事务所质量控制准则指南	(1171)
《会计师事务所质量控制准则第 5101 号 ——业务质量控制》指南	(1173)
 附录	
中国审计准则委员会组成名单	(1209)
中国注册会计师协会审计准则外国及港澳台专家咨询组组成名单	(1211)
中国注册会计师协会审计准则起草组组成名单	(1212)
中国注册会计师协会审计准则指南起草组组成名单	(1214)
中国注册会计师协会审计准则指南修订小组组成名单	(1216)

《中国注册会计师审计准则第 1324 号 ——持续经营》指南

目 录

第一章 总 则	(574)
一、持续经营假设的含义	(574)
二、对注册会计师考虑持续经营假设的总体要求	(574)
第二章 管理层的责任	(575)
第一节 管理层的责任	(575)
第二节 可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况	(576)
一、财务方面	(576)
二、经营方面	(577)
三、其他方面	(578)
第三章 注册会计师的责任	(579)
第四章 计划审计工作与实施风险评估程序	(579)
一、了解被审计单位	(579)
二、复核初步评估	(580)
三、评估重大错报风险	(580)
第五章 评价管理层对持续经营能力作出的评估	(581)
一、管理层评估涵盖的期间	(581)
二、管理层作出评估的过程、依据的假设以及应对计划	(581)
三、注册会计师无需实施详细审计程序的情况	(582)
第六章 超出管理层评估期间的事项或情况	(582)
第七章 进一步审计程序	(583)
一、复核应对计划	(583)
二、实施相关审计程序	(584)
三、取得管理层声明	(586)
第八章 审计结论与报告	(586)
一、审计报告的类型	(586)
二、管理层拖延签署或批准财务报表	(588)
附录 1324-1：针对持续经营问题出具的非标准审计报告参考格式	(591)

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》（以下简称本准则）第一章（第一条至第四条），主要说明本准则的制定目的和适用范围、持续经营假设的含义，并对注册会计师在财务报表审计中如何考虑持续经营假设的适当性（包括考虑管理层对被审计单位持续经营能力的评估）提出总体要求。

一、持续经营假设的含义

本准则第三条对持续经营假设的含义作出了规定，指出本准则所称持续经营假设，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。可预见的将来通常是指资产负债表日后十二个月。

理解持续经营假设的含义，需要把握以下三点：

第一，持续经营假设是管理层在编制财务报表时作出的一种假定。管理层在编制财务报表时，应当对企业的持续经营能力作出评估。如果认为以持续经营假设为基础编制财务报表不再合理时，被审计单位应当采用其他基础编制，如清算基础。

第二，持续经营假设是企业进行会计确认、计量和列报的前提。管理层是否以持续经营假设为基础编制财务报表，会计确认、计量和列报将有很大差别。例如，对于以公允价值计量的投资性房地产，企业在持续经营假设基础下，不对该项资产计提折旧或进行摊销，并以资产负债表日该项资产的公允价值为基础调整其账面价值，而当企业面临终止经营时，该项资产将以清算价格计价。

第三，被审计单位的持续经营能力存在重大不确定性，并不一定意味着以持续经营假设为基础编制财务报表是不适当的。某些事项或情况可能会导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑，但是管理层可以通过采取一定的措施缓解面临的财务困境。在这种情况下，管理层仍然可以采用持续经营假设编制财务报表。

二、对注册会计师考虑持续经营假设的总体要求

（一）对持续经营假设适当性的考虑贯穿整个审计过程

本准则第四条规定，在计划和实施审计程序以及评价其结果时，注册会计师应当考虑管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性。

1. 在计划审计工作和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持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况及相关的经营风险，评价管理层对持续经营能力作出的评估，并考虑已识别的事项或情况对重大错报风险评估的影响。

2. 注册会计师应当针对已识别出的可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，实施进一步审计程序，以取得充分、适当的审计证据。

3. 在评价审计结果时，注册会计师需要确定导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性，并考虑对审计报告的影响。

（二）职业判断

考虑管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性，注册会计师需要运用职业判断。例如，导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况可能很多，当存在一项或者多项事项或情况时，是否必然影响被审计单位持续经营能力；管理层依据对持续经营能力评估结果提出的应对计划是否可行，是否能够改善其持续经营能力等，这些都有赖于注册会计师作出职业判断。

有时，注册会计师在连续几年的审计中，可能均对被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性存在重大疑虑，但被审计单位并没有终止经营，这并不意味着注册会计师的职业判断必然存在错误。

（三）不得对未来事项的可实现程度作出保证

《中国注册会计师职业道德基本准则》规定，注册会计师不得对未来事项的可实现程度作出保证。由于管理层对持续经营能力的评估以及针对评估结果作出的应对计划，多是对某些事项或情况的未来结果作出的判断，因而具有较大的不确定性。注册会计师在执行财务报表审计业务时，不得对被审计单位是否具有持续经营能力和管理层作出应对计划的可实现程度作出保证。

第二章 管理层的责任

本准则第二章（第五条至第十条），主要说明管理层的责任，被审计单位在财务、经营以及其他方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况。

第一节 管理层的责任

本准则第五条明确指出，根据适用的会计准则和相关会计制度的规定评估被审计单位的持续经营能力是管理层的责任。

《中华人民共和国会计法》规定，“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。”《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定，“企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。……以持续经营为基础编制的财务报表不再合理的，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中披露这一事实。”因此，管理层应当根据会计准则和相关会计制度的规定，对持续经营能力作出评估，考虑运用持续经营假设编制财务报表的合理性。

本准则第六条指出，管理层对持续经营能力的评估涉及在特定时点对事项或情况的未来结果作出判断，这些事项或情况的未来结果具有固有的不确定性。

管理层对持续经营能力作出的评估通常具有下列特征：

1. 持续经营能力问题是一个重大不确定事项。不确定事项包括或有事项，但范围比或有事项大，主要是过去交易或事项形成的一种状况，其结果须通过未来事项的发生或不发生予以证实。任何不确定事项都包括两个方面：一是已经发生的事项；二是尚未发生的事项。例如，某单位向法院提起诉讼，要求某上市公司承担侵犯专利权造成的损失。截止财务报表批准报出日，法院尚未进行审理。该上市公司被起诉是已经发生的事项，而是否赔偿损失是尚未发生的事项。

2. 管理层对持续经营能力的评估期间越长，持续经营结果的不确定性越大。对持续经营能力作出合理评价的期间通常是自资产负债表日起十二个月。

3. 管理层通常在资产负债表日依据当时掌握的全部信息对持续经营能力进行评估。即使评估结论在当时是合理的，但期后发生的事项可能与原评估结果相矛盾。

4. 管理层作出评估时所依据的信息包括资产负债表日业已发生的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况，以及这些事项或情况的未来结果。这些事项或情况的未来结果的不确定性越大，管理层对持续经营能力的判断结果的不确定性也越大。

5. 被审计单位的规模和复杂程度、经营活动的性质和状况以及被审计单位受外部因素的影响程度等，都会影响管理层对持续经营能力的判断。

第二节 可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况

本准则第七条指出，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。

对被审计单位而言，不管什么事项或情况导致其持续经营能力存在重大不确定性，在前期通常会出现一定的迹象或征兆。本准则第八条至第十条列举了被审计单位在财务、经营以及其他方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当予以关注。

一、财务方面

本准则第八条列举了15项被审计单位在财务方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况。下面择要予以说明。

1. 债务违约，包括无法偿还到期债务、无法偿还即将到期且难以展期的借款以及存在大额的逾期未缴税金。被审计单位若存在上述违约情况，将可能引致债权人的债务清偿诉讼或国家税务机关的强制追缴措施。在此情况下，如果被审计单位无法偿还，有可能导致破产倒闭。

2. 无法继续履行重大借款合同中的有关条款。为了保证贷款的安全，银行往往在借款合同中订有诸如流动资金保持量、资本支出的限制等条款。一旦被审计单位无法履行这些条款，银行为保全其债权，就有可能要求被审计单位提前偿还借款，从而导致被审计单位的资金周转出现困难。

3. 累计经营性亏损数额巨大。经营性亏损可能是由于被审计单位经营管理不善引起的，也可能是行业整体不景气造成的。巨额亏损意味着被审计单位丧失盈利能力，并导致其持续经营能力存在重大的不确定性。

4. 过度依赖短期借款筹资。在这种情况下，被审计单位长期面临巨大的短期偿债压力，如果无法及时偿还到期债务，将陷入财务困境。

5. 无法获得供应商的正常商业信用。被审计单位无法获得供应商正常商业信用，这意味着无法通过赊购取得生产经营所必需的原材料或其他物资，现金偿付压力巨大。一旦被审计单位资金短缺，生产经营就有可能中断。

6. 难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金。被审计单位无法获得必需的资金，则没有能力在盈利前景良好的项目上进行投资并获取未来收益。当现有产品失去市场竞争力时，将直接影响到被审计单位的盈利能力，从而对被审计单位的持续经营能力产生重大影响。

7. 资不抵债。资不抵债有可能使被审计单位在近期内无法偿还到期债务，从而引发债务危机。

8. 营运资金出现负数。如果被审计单位的营运资金以及经营活动产生的现金流量净额出现负数，这表明被审计单位的现金流量可能不能有效维持正常的生产经营，从而影响被审计单位的盈利能力和偿债能力，降低其在市场竞争中的信用等级，最终可能因资金周转困难而导致破产。

9. 大股东长期占用巨额资金。如果大股东占用上市公司巨额资金，上市公司将无力实施能够为公司带来业绩增长的项目，从而使公司盈利能力下降甚至难以维持正常生产经营。

10. 重要子公司无法持续经营且未进行处理。重要子公司通常是母公司的主要业绩来源，对母公司具有重要影响和贡献。重要子公司无法持续经营，这不仅使母公司对其长期股权投资无法收回，而且可能导致母公司的持续经营能力存在重大不确定性。

11. 存在大量长期未作处理的不良资产。如果被审计单位存在大量长期未作处理的不良资产，这表明被审计单位资产质量恶化，资产变现能力差，可用于偿债的资产变现净值大幅减少。

12. 存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。如果被审计单位存在巨额对外担保，这意味着被审计单位可能面临重大的债务清偿连带责任或其他偿付责任。一旦这些或有负债转化为实际损失，可能导致被审计单位的持续经营能力存在重大的不确定性。

通常，被审计单位在财务方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况并不是孤立存在的，这些事项或情况往往连同其他事项或情况，可能导致被审计单位出现经营风险。

二、经营方面

本准则第九条列举了 4 项被审计单位在经营方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况。下面予以详细说明。

1. 关键管理人员离职且无人替代。通常，关键管理人员负责管理企业的日常经营活动，在被审计单位中起着重要作用。如果关键管理人员离职且无人替代，则会对被审计单位的经营活动产生重大不利影响，从而使持续经营能力存在重大的不确定性。

2. 主导产品不符合国家产业政策。主导产品不符合国家产业政策，意味着被审计单位将停产或转产。例如，某农药生产企业的主导产品为高毒农药，根据国家禁止、限制部分高毒农药品种生产和销售的产业政策，企业将面临被强制淘汰的政策风险，从而导致持续经营能力存在重大不确定性。

3. 失去主要市场、特许权或主要供应商。如果被审计单位失去主要市场、特许权或主要供应商，表明其在销售、经营和采购方面将面临极大困境，从而影响其持续经营能力。

4. 人力资源或重要原材料短缺。一些企业的生产经营高度依赖于科技研发人员、技术熟练工人、重要原材料等，如软件开发公司从事软件设计的关键人员。如果企业缺乏这些对持续经营具有决定性影响的资源，将可能无法持续经营。

此外，越来越多的企业通过并购来达到快速扩张、提高利润的目的。如果管理层的经营管理方式与规模的快速扩张不相适应，或是对并购企业缺乏管理经验，未实施有效的监控，这很可能使公司整体管理陷入瘫痪，从而导致企业持续经营能力存在重大不确定性。

三、其他方面

本准则第十条列举了6项被审计单位在其他方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况。下面予以详细说明。

1. 严重违反有关法律法规或政策。被审计单位在生产经营过程中如果严重违反有关法律法规或政策，则有可能被有关部门撤销或责令关闭，或被处以较大数额的罚款，这将导致被审计单位无法持续经营或对其持续经营能力产生重大影响。

2. 异常原因导致停工、停产。有些企业由于其生产特性，在生产周期的一段时间内出现停工、停产是正常的。例如，北方某些乳品加工企业因没有足够的鲜奶可供加工生产乳制品，于每年十月到次年四月停产。但如果企业因其生产卫生条件达不到国家要求，细菌含量超出国家标准数倍，被有关部门责令停产整改，则属于异常原因导致停工、停产。因异常原因导致的停工、停产，可能将影响其持续经营。

3. 有关法律法规或政策的变化可能造成重大不利影响。例如，被审计单位的利润和现金流量主要来自于对境外子公司的投资而分得的红利。如果子公司所在国家加强了外汇管制，被审计单位能否收到红利存在重大不确定性，可能将影响其持续经营。

4. 经营期限即将到期且无意继续经营。在被审计单位营业期限届满后，如果股东不准准备继续经营，被审计单位将被清算从而无法持续经营。

5. 投资者未履行协议、合同、章程规定的义务，并有可能造成重大不利影响。例如，因外方股东未能按章程规定的期限出资，工商行政管理部门拟撤销对该外商投资企业的批准证书，这将导致其无法持续经营。

6. 因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失。不可抗力因素超出了企业可控制和预测的范围，如战争、恐怖活动等，企业可能因此无法提供必要的产品和服务，从而导致无法持续经营。

此外，企业股东之间产生纠纷、股权转让频繁等情形，可能意味着企业的经营业绩达不到股东的预期，从而导致股东对企业失去信心。在此情况下，企业有可能被清算，持续经营能力存在重大不确定性。

需要说明的是，本准则所列举的事项或情况不可能涵盖所有可能导致对被审计单位持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况；同时，也不能认为当存在一项或多项所列举的事项或情况时，就必然导致被审计单位无法持续经营，对此注册会计师应作出职业判断。例如，被审计单位可能无法按期归还到期债务，管理层可以通过处置资产、债务重组或采取其他方式进行融资，以保证企业正常经营所需的现金流量。同样地，在失去主要的供应商之后，也可以通过寻找替代者以减轻这种影响。在这种情况下，注册会计师不一定会得出被审计单位无法持续经营的结论。

第三章 注册会计师的责任

本准则第三章（第十一条）指出，注册会计师的责任是考虑管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性，并考虑是否存在需要在财务报表中披露的有关持续经营能力的重大不确定性。

对这一规定，可以从以下两个方面理解：

第一，注册会计师的责任是在执行财务报表审计业务时，考虑管理层运用持续经营假设的适当性和披露的充分性。注册会计师应当按照本准则的要求，实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，确定可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性，并考虑对审计报告的影响。

第二，财务报表审计的目标，是注册会计师对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表意见，注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。注册会计师不可能预见可能导致被审计单位无法持续经营的所有未来事项或情况，因此，未提及持续经营能力存在重大不确定性的审计报告，不应被视为注册会计师对被审计单位能够持续经营作出的保证。

第四章 计划审计工作与实施风险评估程序

本准则第四章（第十二条至第十七条），主要说明注册会计师在计划审计工作和实施风险评估程序时应执行的审计程序。

一、了解被审计单位

本准则第十二条规定，在了解被审计单位时，注册会计师应当考虑是否存在可能导

致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

由于多数经营风险最终会产生财务后果，从而影响财务报表，因此，《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》要求注册会计师应当了解被审计单位的目标和战略，以及可能导致财务报表重大错报的经营风险。例如，被审计单位所处行业发展及其可能导致的被审计单位不具备足以应对行业变化的人力资源和业务专长等风险、本期及未来的融资条件及其可能导致的被审计单位由于无法满足融资条件而失去融资机会等风险。如果这些经营风险可能导致对持续经营能力产生重大疑虑，注册会计师应当予以考虑。

注册会计师就可能对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险的关注应当贯穿于审计工作的始终。事实上，注册会计师可能在实施风险评估程序或进一步审计程序时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。注册会计师对此类事项或情况的考虑应当随着审计工作的开展而不断进行。

基于此，本准则第十三条规定，在整个审计过程中，注册会计师应当始终关注可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。如果识别出这些事项或情况，除实施本准则第二十六条规定的程序外，注册会计师还应当考虑其是否影响评估的重大错报风险。

本准则第十四条规定，在实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑与持续经营假设相关的事项或情况，以便及时与管理层讨论并复核其针对已识别的持续经营问题制定的应对计划。

二、复核初步评估

本准则第十五条规定，如果管理层已对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当复核该初步评估，以确定管理层是否识别出本准则第八条至第十条所述的事项或情况，并复核管理层提出的应对计划。

本准则第十六条进一步规定，如果管理层没有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运用持续经营假设的理由，询问是否存在本准则第八条至第十条所述的事项或情况，并提请管理层对持续经营能力作出评估。

三、评估重大错报风险

本准则第十七条规定，注册会计师应当考虑在实施风险评估程序时识别出的事项或情况对重大错报风险评估的影响，及其对进一步审计程序的性质、时间和范围的影响。

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，从而影响多项认定。因此，注册会计师应当针对评估的因持续经营问题导致的财务报表层次重大错报风险，确定总体应对措施，如向审计小组提供更多的督导，对拟实施的进一步审计程序的性质、时间和范围作出总体修改等。

第五章 评价管理层对持续经营能力作出的评估

本准则第五章（第十八条至第二十一条），主要说明注册会计师应当如何评价管理层对持续经营能力作出的评估。

任何企业都可能面临终止经营的风险，因此，管理层应当定期对其持续经营能力作出分析和判断，确定以持续经营假设为基础编制财务报表的适当性。本准则第十八条指出，管理层对持续经营能力的评估是注册会计师考虑持续经营假设的一个重要组成部分。注册会计师应当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

本准则第十九条规定，注册会计师应当确定管理层评估持续经营能力涵盖的期间是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定。如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间少于自资产负债表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将其延伸至自资产负债表日起的十二个月。

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资产负债表日后十二个月。因此，管理层对持续经营能力的合理评估期间应是自资产负债表日起的下一个会计期间。如果评估期间少于资产负债表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将评估期间延伸至十二个月。

二、管理层作出评估的过程、依据的假设以及应对计划

本准则第二十条规定，在评价管理层作出的评估时，注册会计师应当考虑管理层作出评估的过程、依据的假设以及应对计划。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。

管理层的评估过程包括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、对相关事项或情况结果的预测、对拟采取改善措施的考虑以及最终的评估结论。在考虑管理层的评估过程时，注册会计师应当关注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，所识别的事项或情况是否完整，是否已经对注册会计师在实施审计程序的过程中发现的所有相关信息进行了充分考虑。

在考虑管理层作出的评估所依据的假设时，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，并特别关注具有以下几类特征的假设：（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。注册会计师应当基于对被审计单位的了解，比较以前年度的预测与实际结果、本期的预测和截止目前的实际结果。如果发现某些因素的影响尚未反映在相关预测中，注册会计师应当与管理层讨论这些因素，必要时，应要求管理层对相关预测所依据的假设作出修正。

三、注册会计师无需实施详细审计程序的情况

本准则第二十一条指出，如果被审计单位具有良好的盈利记录并很容易获得外部资金支持，管理层可能无需详细分析就能对持续经营能力作出评估。在此情况下，注册会计师通常无需实施详细的审计程序，就可对管理层作出评估的适当性得出结论。

例如，被审计单位近几年连续盈利，经营活动产生的现金流量正常，管理层在评价企业持续经营能力时无需进行详细的分析，通过了解下一年度的现金预算和盈利预测就可以作出评估。在这种情况下，注册会计师可以直接就管理层运用持续经营假设编制财务报表是否适当得出结论，而无需就管理层的评估实施详细审计程序。

第六章 超出管理层评估期间的事项或情况

本准则第六章（第二十二条至第二十五条），主要说明注册会计师针对超出管理层评估期间的事项或情况应实施的程序。

管理层在对持续经营能力作出评估时，通常考虑资产负债表日业已发生的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况，以及这些事项或情况在未来十二个月内的有关信息。但在某些情况下，管理层可能知悉在评估期间以后将会发生的事项或情况，这些事项或情况可能导致对持续经营假设产生重大疑虑。因此，本准则第二十二条规定，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以及相关经营风险。

本准则第二十三条规定，注册会计师应当注意可能存在管理层现已知悉的、在评估期间以后将会发生的事项或情况，这些事项或情况可能对注册会计师考虑管理层运用持续经营假设编制财务报表的适当性产生重大影响。

本准则第二十四条进一步规定，在考虑超出管理层评估期间的事项或情况时，注册会计师应当确定这些事项或情况对持续经营能力的影响。如果影响重大，注册会计师应当考虑采取进一步措施。注册会计师应当考虑提请管理层确定这些事项或情况对评估持续经营能力的潜在影响。

客观上，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超出评估期间的的时间越长，其不确定性就越大。因此，只有当存在充分证据表明超出评估期间的有关事项或情况对被审计单位的持续经营能力具有重大影响时，注册会计师才有必要采取进一步措施。注册会计师可以提请管理层对超出评估期间的有关事项或情况的潜在重大影响作出说明。

需要说明的是，注册会计师在计划和实施审计工作以及实施针对期后事项的审计程序时，可能会注意到存在超出管理层评估期间的事项或情况。本准则第二十五条明确指出，除实施询问程序外，注册会计师没有责任设计其他审计程序，以测试是否存在超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。