

附件 7:

中国注册会计师审计准则问题解答第 13 号 ——持续经营

(征求意见稿)

问题清单:

一、为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展哪些方面的工作？

二、哪些事项或情况可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑？

三、注册会计师在对被审计单位预测和预算进行评价时需要注意哪些问题？

四、当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时，为确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性，注册会计师可能会评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，在这个过程中，注册会计师可以关注哪些事项？

五、注册会计师如何考虑被审计单位持续经营能力对审计报告的影响？

持续经营假设是编制财务报表的基本原则，对被审计单位的持续经营能力进行评估是管理层的责任，注册会计师的责任是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。《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》对注册会计师在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任作出规范。本问题解答旨在针对财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的实务问题，强调注册会计师应保持职业怀疑，提示注册会计师在开展审计工作需要关注和考虑的事项。

一、为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展哪些方面的工作？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展以下五个方面的工作：

1. 在实施风险评估程序时，考虑是否存在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，并在整个审计工作过程中保持警觉。

2. 当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时，实施追加的审计程序，以确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性。

3. 评估财务报表是否已充分披露与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有关的重大不确定性。

4. 考虑被审计单位持续经营能力对审计报告的影响。

5. 与被审计单位治理层进行沟通（如适用）。

二、哪些事项或情况可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑？

答：除《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》及其应用指南中列出的事项或情况外，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还包括以下示例。这些示例并未涵盖所有事项或情况，也不意味着存在其中一个或多个项目就一定表明存在重大不确定性。

财务方面：

- （1）坏账大幅度增加，或重要客户经营状况恶化；
- （2）需要寻求新的资金来源或融资方式，或需要处置重要资产；
- （3）贸易条款的改变，包括贸易信贷的可获得性；
- （4）更依赖于非传统的融资方式；
- （5）在获取必要的资本和信用方面有更多的限制；
- （6）信用评级机构的评级降低。

经营方面：

- （1）过度依赖某个项目的成功；
- （2）需要对经营政策作出重大调整；
- （3）被审计单位所属行业发生重大变化；
- （4）在经济不稳定地区（如高通胀国家、货币大幅贬值国家）有重大经营活动；
- （5）重要经营活动易受市场不稳定的影响；
- （6）现存客户的需求量出现大幅下滑；
- （7）预期之外的公司组织结构和经营管理的变化。

其他方面：

(1) 监管环境不稳定；

(2) 对被审计单位的经营和财务报告存在监管要求。

某些措施通常可以减轻这些事项或情况的严重性。例如，被审计单位无法正常偿还债务的影响，可能被管理层通过替代方法（如处置资产、重新安排贷款偿还或获得额外资本金）计划保持足够的现金流量所抵消。类似地，主要供应商的流失也可以通过寻找适当的替代供应来源以降低损失。

三、注册会计师在对被审计单位预测和预算进行评价时需要注意哪些问题？

答：对被审计单位预测和预算的评价是注册会计师评价管理层对被审计单位持续经营能力评估的重要方面。在评价被审计单位编制的预测和预算时，需注意的问题包括以下方面：

1. 高级管理层和治理层是否适当参与预测的制定，并给予相应的关注；
2. 预测中采用的假设是否和资产评估及减值模型中采用的保持一致；
3. 预测是否按月编制，如果是，预测是如何反映收入和支出情况的（例如：季度性的现金流出，如分期支付的税款）；
4. 预测是否显示现金不充足的月份，如果有，管理层的应对计划是什么；
5. 预测是否存在管理层偏向；
6. 比较管理层以前年度预算与实际取得的业绩，评价管理层预算的可靠性；

7. 预测中是否考虑了潜在的收入下滑；
8. 预测中是否考虑了融资成本的上升对管理层分析的影响；
9. 管理层是否进行了适当的敏感性分析，例如，考虑因丧失关键客户和关键供应商的影响；
10. 预测中如何考虑资产变现的问题，包括变现是否可行以及金额是否准确；
11. 预测中是否涵盖了被审计单位履行未来债务协议要求的考虑。

四、当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时，为确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性，注册会计师可能会评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，在这个过程中，注册会计师可以关注哪些事项？

答：管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划可能包括变卖资产、借款或重组债务、缩减或延缓开支、增加权益资本、获取母公司或其他方面的支持、收入或毛利率大幅增长等。针对不同类型的应对计划，注册会计师关注的事项可能包括：

（一）变卖资产

- （1）对于拟处置的资产，确定支持证据的充分性；
- （2）考虑是否存在处置资产的限制，例如，在贷款协议中有限制处置资产的条款；
- （3）考虑拟处置资产的变现能力；
- （4）确定处置资产的潜在直接或间接影响；
- （5）从资产处置中获取资金的充足性和时效性。

（二）借款或重组债务

(1) 阅读公司债券和借款合同的条款并确定是否存在违约情况，或者在可预见的未来可能违约；

(2) 确认授信合同的存在性、条款和充分性；

(3) 考虑债务融资的可获得性；

(4) 考虑被审计单位现有的借款合同是否对继续举债有限制条款；

(5) 检查被审计单位与金融机构就固定期限借款展期所进行的沟通和协议。

(三) 缩减或延缓开支

(1) 考虑缩减管理费用等间接费用、推迟固定资产维修、推迟项目研发等的可行性；

(2) 确定缩减或延缓开支的直接或间接影响；

(3) 考虑管理层缩减或延缓开支计划的详细程度。

(四) 增加权益资本

(1) 考虑增加权益资本计划的可行性；

(2) 确定增加权益资本对被审计单位的影响。

(五) 获取母公司或其他方面的支持

(1) 向关联方或第三方确认提供或保持财务支持的协议的存在性、合法性和可执行性，并对其提供额外资金的能力作出评估；

(2) 评价母公司或其他方面提供支持的意愿。

(六) 预计市场改善，实现收入或毛利润率大幅增长

(1) 与管理层分析和讨论现金流量、盈利及其他相关预测；

(2) 考虑增长率和利润率的历史证据；

(3) 确定销售预测的可靠性；

(4) 考虑行业的发展情况和宏观经济环境。

此外，针对所有类型的应对计划，注册会计师还可以选择实施以下审计程序：

(1) 阅读股东、治理层及相关委员会会议有关财务困境及管理层应对计划的会议纪要；

(2) 向被审计单位的律师询问是否存在诉讼或索赔，管理层对诉讼或索赔结果的评估以及对其财务影响的估计是否合理；

(3) 评价被审计单位处理尚未完成的客户订单的计划；

(4) 针对期后事项实施审计程序，以识别那些能够改善或影响被审计单位持续经营能力的事项；

(5) 分析和讨论可获得的被审计单位最近的中期财务报表；

(6) 获取并复核有关监管行动的报告。

五、注册会计师如何考虑被审计单位持续经营能力对审计报告的影响？

答：考虑被审计单位持续经营能力的影响，注册会计师可以发表标准无保留意见、带强调事项段的无保留意见、保留意见、无法表示意见、否定意见等。

(一)确定被审计单位持续经营能力对审计报告的影响时需要考虑的因素

注册会计师在确定被审计单位持续经营能力对审计报告的影响时需要考虑的因素包括：

(1) 被审计单位运用持续经营假设编制财务报表是否适当；

(2) 是否存在与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有关的重大不确定性；

(3) 在存在重大不确定性的情况下，是否已在财务报表中作出充分披露。

(二) 被审计单位持续经营能力对审计报告的影响类型

1. 发表标准无保留意见的情况

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，但不存在与这些事项或情况有关的重大不确定性。

2. 发表带强调事项段的无保留意见的情况

(1) 存在与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有关的重大不确定性，但被审计单位运用持续经营假设是适当的，并已在财务报表中作出充分披露；

(2) 管理层认定持续经营假设不适当，并适当解释原因，以及说明编制非持续经营财务报表所采用的会计政策的内容，注册会计师认为该结论是适当的。

3. 发表保留意见或否定意见的情况

(1) 如果存在与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有关的重大不确定性，但财务报表未作出充分披露，注册会计师应当按照《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》的规定，恰当发表保留意见或否定意见；

(2) 如果财务报表已在持续经营基础上编制，但根据判断认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的，注册会计师应当发表否定意见。

(三) 其他影响审计意见的情况

1. 管理层不愿作出评估或延长评估期限

在某些情况下，注册会计师可能认为有必要提请管理层作出评估

或延长评估期间。如果管理层予以拒绝，由于注册会计师可能无法获取有关运用持续经营假设编制财务报表的充分、适当的审计证据（如是否存在管理层提出的应对计划或其他缓解因素的审计证据），注册会计师需要考虑对审计报告的影响。在这种情况下，发表保留意见或无法表示意见可能是适当的。

2. 严重拖延对财务报表的批准

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，则有必要实施的追加的审计程序，并考虑对审计结论的影响。