

中国注册会计师审计准则问题解答第 13 号

——持续经营

《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时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几个方面的工作：

（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，并在整个审计过程中保持警觉；

（2）评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估；

（3）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；

(4) 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；

(5) 考虑被审计单位持续经营能力对审计报告的影响；

(6) 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。

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事项或情况就一定表明可能导致对持续经营能力产生重大疑虑。

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来维持日常经营活动，或需要处置重要资产才能维持运营；

(3) 贸易条款的改变（包括贸易信贷的可获得性）对被审计单位严重不利；

(4) 更依赖于非传统的融资方式；

(5) 难以通过有效手段筹集资金用于偿付到期债务；

(6) 在获取必要的资本和信用方面出现更多的限制；

(7) 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) 主要生产线已经出现非正常停产;
- (7) 产品和服务的需求出现大幅下滑或结构性调整;
- (8) 预期之外的公司组织结构和经营管理的变化;
- (9) 被审计单位被司法机关立案调查或可能面临行政处罚。

某些措施可能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,可能由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销。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、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,注册会计师需要评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划。在这一过程中,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、债务融资、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、调整营销策略等。结合《<中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营>应用指南》第 15 段所列示的审计程序,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，在贷款协议中存在有限制处置资产的条款；
- (3) 考虑拟处置资产的变现能力；
- (4) 确定拟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及时性。

(二) 债务融资

- (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存在限制条款；
- (5) 检查被审计单位与金融机构就固定期限借款展期的协议，如固定期限借款合同尚未到期，了解被审计单位与金融机构就展期进行的沟通情况。

(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) 评价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) 评价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可能性。

(六) 调整营销策略，预计市场改善

(1) 评价基础数据的恰当性和可靠性，以及增长率和利润率的可实现性；

(2) 确定销售预测的可靠性；

(3) 考虑行业的发展情况和宏观经济环境。

四、注册会计师在对被审计单位预测进行评价时需要注意哪些问题？

答：对被审计单位预测的评价，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；预测是否由适当人员完成；

(2) 预测中所使用的基础数据是否准确，财务信息相关的主要假设是否具有充分依据以及是否合理，例如，预测中采用的增长率是否与宏观经济环境及行业经济发展趋势相吻合；

(3) 预测是否足够详细，例如，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；

(4) 预测是否显示现金不充足的月份，如是，了解、评价相关影响及管理层计划采取的应对措施；

- (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结果，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决策的影响；
- (9) 管理层是否进行了适当的敏感性分析，例如，考虑销售预测的变化可能对整体现金流量预测产生的影响；
- (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合理；
- (11) 预测中是否涵盖了对被审计单位履行未来债务协议要求的考虑。