

持续经营准则及其 运用指南讲解

主讲人：李晓慧

huicpa811@qq.com

郑重声明：本讲稿仅供学员学习使用，请不要私自用于商业目的或上网发布。

李晓慧

1967年12月生人，河南南召，经济学博士，教授，博士生导师，会计领军人才，首批教育部创新创业导师，首批资深注册会计师（非执业会员）；中国内部控制标准委员会咨询专家；中国注册会计师协会专业技术咨询委员会委员；中国会计学会审计委员会委员；中国内部审计准则委员会委员。多家上市公司独立董事。主讲国家视频公开课《审计与经济护航》、中国大学mooc《审计学》、《审计实务与案例》。《管理世界》、《会计研究》、《管理评论》、《经济管理》、《审计与经济研究》等期刊匿名审稿人。北京优秀共产党员，北京市先进教育工作者。

- 主要研究领域有：1. 现代审计理论与实务、注册会计师行业管理。2. 内部控制与内部审计。3. 政府会计与绩效审计。4. 资本市场信息披露及其相关案例。
- 出版主要著作有：1. 内部控制学（2022.10）；2. 审计案例与实训（第3版）（2022.3）；4. 审计学：实务与案例（第5版）（2021.4）；5. 高级审计理论与实务（2021.1）；6. 审计学：原理与案例（第3版）（2020.12）；7. 审计教学案例精选（2018.9）；8. 审计学：理论与案例（第3版）（2017.9）；9. 内部控制与风险管理：理论、实务与案例（第二版）（2016）；10. 审计专题教学案例精选（2014）；11. 会计百年通识教材（2013）；12. 资本市场会计信息披露案例（2011）；13. 风险管理框架下审计理论与流程研究（2009）；14. 会计与资本市场案例研究（2006）。

课程简介

📌 课程主要内容：结合案例讲授持续经营准则及其实务运用

📌 课程适宜对象：注册会计师及其它审计学习人员



目录CONTENTS

- 一、准则概述
- 二、持续经营与持续经营假设
- 三、如何关注持续经营不确定性
- 四、持续经营不确定性对审计报告的影响





一、准则概述

涉及的准则与运用指南

- 1.中国注册会计师审计准则问题解答第13号——持续经营（2014年12月31日发布）
- 2.中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营（2022修订）
- 3.《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》应用指南（2023 年 4 月 4 日修订）



持续经营准则框架与内容

目的：为了规范注册会计师在财务报表审计中与持续经营相关的责任以及对审计报告的影响

框架：总则——目标——要求

8大要求：风险评估程序和相关活动；评价管理层的评估；询问超出管理层评估期间的事项或情况；识别出事项或情况时实施追加的审计程序；审计结论；对审计报告的影响；与治理层沟通；严重拖延对财务报表的批准



持续经营问题解答

目的：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。

实务问题解答：

- 1.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？
 - 2.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？
 - 3.当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时，注册会计师可以关注哪些事项？
- 

持续经营的运用指南

下列准则中都涉及到持续经营相关问题，与运用指南衔接运用：

《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》

《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》

《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》





二、持续经营与持续经营假设

持续经营假设

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。

定义：如果不存在明显的反证，一般都认为企业将无限期的经营下去。

反证：指表明企业的经营将在可以预计的时刻结束的迹象和事实。

如合同规定的经营期限即将到期、企业资不抵债已被宣告破产、国家法律明文规定要求停业清算等。

通用目的财务报表是运用持续经营假设编制的。

特殊目的财务报表可以根据需要按照（或不按照）与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制。

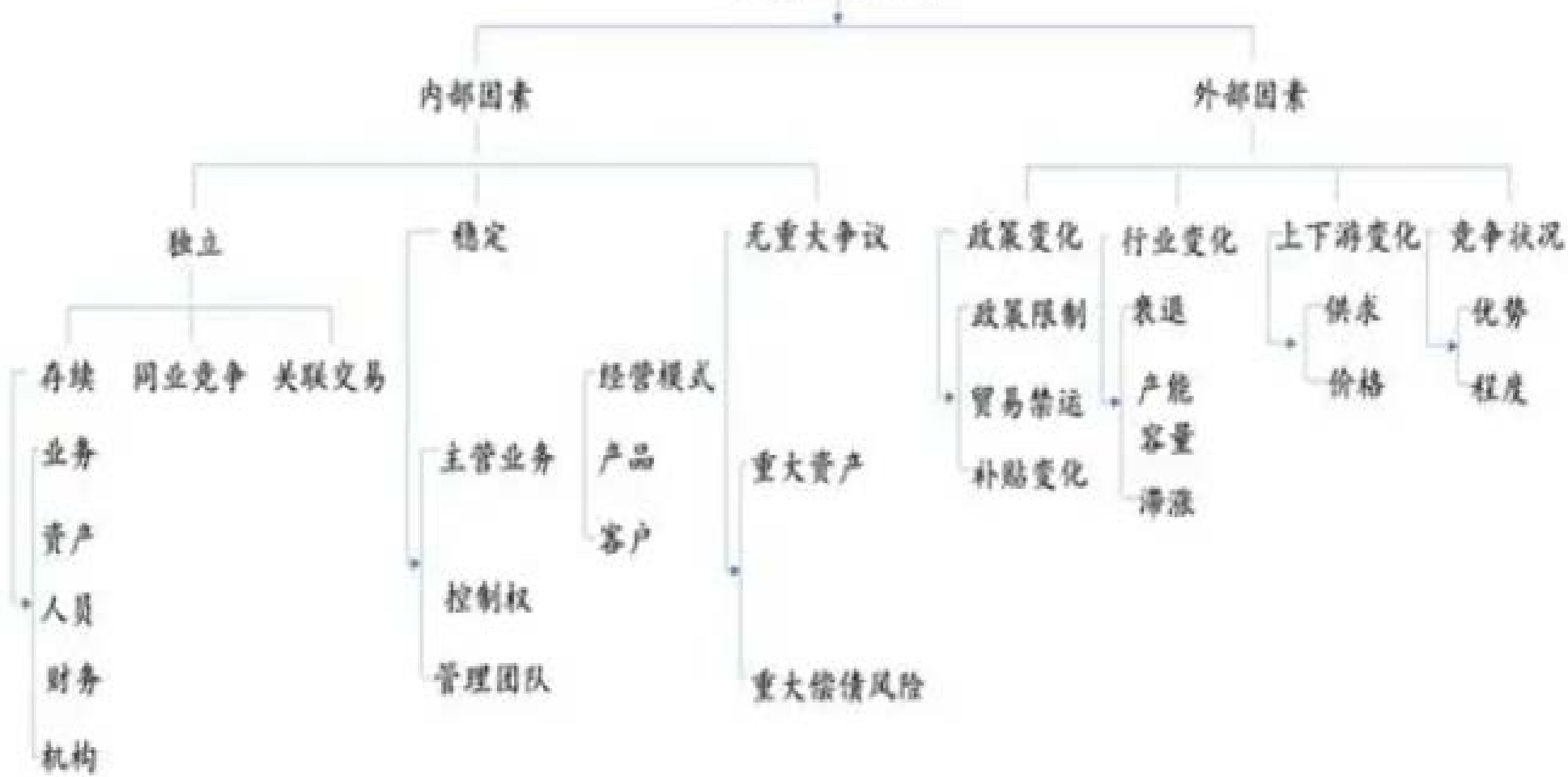
持续经营能力1/2

- 持续经营能力是指公司基于报告期内的生产经营状况，在可预见的将来，有能力按照既定目标持续经营下去。
- 持续盈利能力并不仅仅是一个法律或财务的概念，公司的一切经营运作都与持续能力紧密相连的。
- 我国企业会计准则明确要求**管理层对被审计单位持续经营能力作出专门评估**，并规定了与此相关的需要考虑的事项和作出的披露。
- 如果持续经营假设是编制财务报表的基本原则，即使其他财务报告编制基础没有对此作出明确规定，管理层也需要在编制财务报表时评估持续经营能力。



持续经营能力2/2

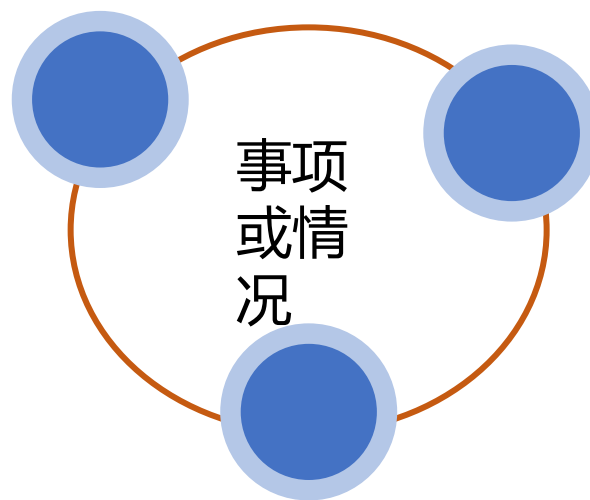
持续经营能力



持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况

1.财务方面

2.经营方面



3.其他方面



财务方面

序号	事项或情况	序号	事项或情况
1	净资产为负或营运资金出现负数	7	拖欠或停止发放股利
2	定期借款即将到期，但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	8	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
3	存在债权人撤销财务支持的迹象	9	无法履行借款合同的条款
4	历史财务报表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	10	与供应商由赊购变为货到付款
5	关键财务比率不佳	11	在到期日无法偿还债务
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		

经营方面

序号	事项或情况
1	管理层计划清算被审计单位或终止运营
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	出现用工困难问题
5	重要供应短缺
6	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
7	预期之外的公司组织结构和经营管理的变化
8	主要生产线已经出现非正常停产

其他方面

序号	事项或情况
1	违反有关资本或其他法定或监管要求，例如对金融机构的偿债能力或流动性要求
2	未决诉讼或监管程序，可能导致其无法支付索赔金额
3	对发生的灾害未购买保险或保额不足



应对计划（采取措施）

1.变卖资产

2.债务融资

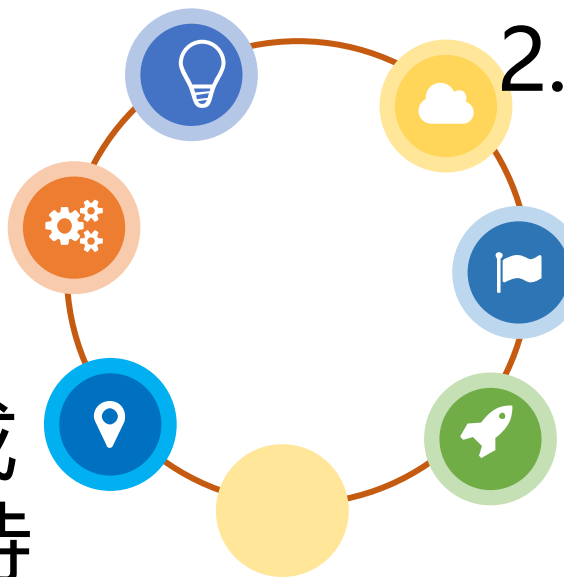
3.缩减或延缓开支

4.大额资金
专项审计

5.增加权益
资本

6.获取母公司或
其他方面的支持

7.调整营销策略，
预计市场改善





三、如何关注持续经营的不确定性

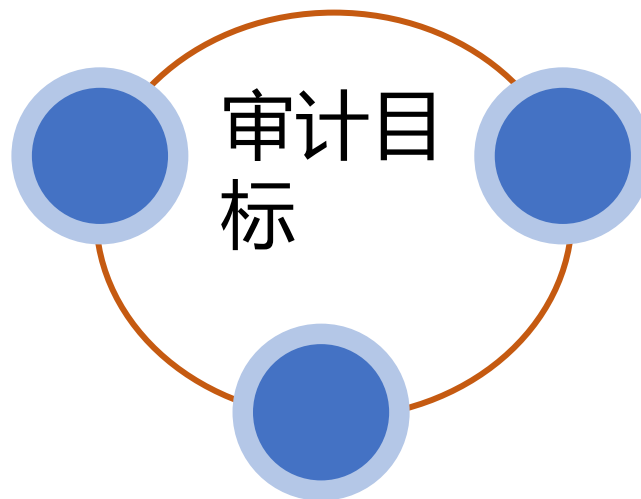
对持续经营相关的责任

管理层的责任	无论适用的财务报告编制基础是否要求管理层对持续经营能力进行评估，因为持续经营能力假设是编制财务报表的基本原则，因此管理层都要在编制财务报表时 对持续经营能力进行评估 。
注册会计师的责任	两方面： 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 。
相关说明	1.即使财务报告编制基础没有明确要求管理层作出专门评估，注册会计师仍然存在这种责任。 2.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 。



财报审计中CPA对持续经营的审计目标

1.就管理层编制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，并得出结论



2.根据获取的审计证据，就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是否存在重大不确定性得出结论

3.按照准则的规定出具审计报告



CPA履行对持续经营的审计责任需开展的工作

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。

开展的工作



风险评估程序和相关活动

- 1.实施风险评估程序，判断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
- 2.检查管理层是否已对被审计单位持续经营能力作出初步评估
- 3.当管理层已对持续经营能力作出初步评估时，注册会计师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
- 4.如果管理层已识别出这些事项或情况，注册会计师应当与其讨论应对计划
- 5.当管理层未对持续经营能力作出初步评估时，注册会计师应当与管理层讨论其拟运用持续经营假设的理由，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。

当注册会计师完成风险评估后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，除了执行必要审计程序外，注册会计师可能还需要修正重大错报风险的评估结果。这些事项或情况还可能影响注册会计师用以应对评估的风险的进一步审计程序的性质、时间安排和范围。

评价管理层的评估

- (一) 管理层评估涵盖的期间
- 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财务报表日后十二个月**。
- 如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层**将其至少延长至自财务报表日起的十二个月**。
- (二) 管理层的评估、支持性分析和注册会计师的评价
- 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（程序）、依据的假设以及应对计划，以及管理层是否考虑了所有相关信息，其中包括注册会计师实施程序已获取的信息。
- 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。**纠正管理层缺乏分析的错误**不是注册会计师的责任。

识别出事项或情况时实施追加的审计程序1/2

- (1) 与管理层分析和讨论现金流量、盈利及其他相关预测；
- (2) 分析和讨论可获得的被审计单位最近的中期财务报表；
- (3) 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；
- (4) 阅读股东、治理层及相关委员会会议有关财务困境的会议纪要；
- (5) 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；



识别出事项或情况时实施追加的审计程序2/2

- (6) 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；
- (7) 评价被审计单位处理尚未完成的客户订单的计划；
- (8) 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；
- (9) 确认授信合同的存在性、条款和充分性；
- (10) 获取并复核有关监管行动的报告；
- (11) 对于拟处置的资产，确定支持证据的充分性。



与治理层的沟通

- 注册会计师应当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。与治理层的沟通应当包括下列方面：
 - 1.这些事项或情况**是否构成重大不确定性**；
 - 2.管理层在编制财务报表时**运用持续经营假设是否适当**；
 - 3.财务报表中的**相关披露是否充分**；
 - 4.对审计报告的影响（如适用）
- **【多选题】**针对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，假定治理层不参与管理被审计单位，下列各项中，注册会计师应当与治理层沟通的有（ ）。
 - A、这些事项或情况是否构成关键审计事项
 - B、注册会计师对这些事项或情况实施的审计程序及其结果
 - C、这些事项或情况是否构成重大不确定性
 - D、财务报表中的相关披露是否充分



四、持续经营不确定性对审计报告的影响



CPA审计持续经营的逻辑

1. 管理层是否已对上市公司持续经营能力作出初步评估



2. 管理层编制财务报表时运用持续经营假设是否适当



3. 财务报表是否对持续经营能力存在重大不确定性作出充分披露



4. 评估持续经营不确定性事项的性质和对财务报表的影响程度

持续经营假设适当但存在重大不确定性对审计报告的影响1/3

1.对审计报告影响：发表无保留意见



如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且**财务报表对重大不确定性已作出充分披露**，注册会计师应当发表无保留意见，并在**审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分**，以：

(1) 提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对所述事项的披露；

(2) 说明这些事项或情况表明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**重大不确定性**，并**说明该事项并不影响发表的审计意见**。

案例1 持续经营事项进入无保留意见审计报告1/2

- 普华永道中天会计师事务所(特殊普通合伙)给苏宁易购2022年度财务报表出具了带持续经营事项段的无保留意见的财务报表审计报告，【与持续经营相关的重大不确定性】内容如下：
- 我们提请财务报表使用者关注，如合并财务报表附注二(1)所述，苏宁易购2022年度营业收入较2021年度下降约49%，于2022年度合并净亏损为人民币168.02亿元，经营活动现金净流出为人民币6.31 亿元。于2022年12月31日，苏宁易购的流动负债超出流动资产为人民币444.85亿元，现金及现金等价物余额仅为人民币38.67亿元。

案例1 持续经营事项进入无保留意见审计报告2/2

- 自2021年以来，苏宁易购由于未能履行若干银行借款协议中的约定条款而触发了部分银行借款合同中的违约及交叉违约或提前还款条款(以下合称“违约及提前还款事项”)。于2022年12月31日，该等违约及提前还款事项导致相关银行及其他金融机构有权要求苏宁易购提前偿还共计人民币196.51亿元的银行借款本金及利息。此外，于2022年12月31日，苏宁易购部分应付款项共约人民币328.41 亿元亦已逾期未支付。上述事项，连同财务报表附注二(1)所述的
- 述的其他事项，表明存在可能导致对苏宁易购持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。本事项不影响已发表的审计意见
- 要求：增加到保留意见的审计报告中的持续经营事项有什么特征？如何描述？

持续经营假设适当但存在重大不确定性对审计报告的影响2/3

2.对审计报告影响：无法表示意见



《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》规定，在极其特殊的情况下，**可能存在多个不确定事项**。尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表形成审计意见。在这种情况下，注册会计师应当**发表无法表示意见**。

案例2 因持续经营事项发表无法表示意见1/2

- 苏亚金诚会计师事务所(特殊普通合伙)为*ST 宏图2022年度财务报表出具了无法表示意见的财务报表审计报告，【无法表示意见的基础】内容如下：
- （一）与持续经营能力相关的重大不确定性宏图高科财务报表反映，2022 年度合并归母净利润-543,745.39万元，2022年12月31日的合并归母所有者权益-532,944.42万元，资产负债率208.56%，公司处于资不抵债状态；2022年12月31日的银行借款523,337.78万元，其中逾期银行借款418,979.16万元，应付债券205,000.00万元全部处于逾期状态。如财务报表附注二之二、持续经营段所述，宏图高科已经连续多年发生重大亏损，大量债务逾期无法偿还，并涉及多起未决诉讼，导致银行账户、股权投资等资产被冻结。并且，公司于2022年4月1日收到南京市中级人民法院（以下简称“南京中院”）《决定书》[（2022）苏01破申4号]，同意启动预重整工作，截止审计报告签发日，南京中院尚未就公司预重整申请作出裁定，公司重整能否成功存在不确定性。

案例2 因持续经营事项发表无法表示意见2/2

- 此外，公司于2022年12月31日发布公告，全资子公司宏图三胞高科技术有限公司（以下简称“宏图三胞”）收到南京中院送达的《通知》[（2022）苏01破申90号]，上海配点商贸有限公司以宏图三胞不能清偿到期债务且明显缺乏清偿能力为由，向南京中院申请对宏图三胞进行破产清算；2023年2月28日宏图三胞收到南京中院送达的《民事裁定书》[（2023）苏01破4号]，法院裁定受理宏图三胞破产清算并指定破产管理人，该事项导致公司丧失对宏图三胞的控制权。
- 以上事项表明存在可能导致对宏图高科持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。如财务报表附注“二、财务报表的编制基础”之“（二）持续经营”所述，公司管理层计划采取措施改善公司的经营状况和财务状况，但公司的持续经营能力仍存在重大的不确定性。
- 我们无法获取与评估持续经营能力相关的充分、适当的审计证据，以判断宏图高科在持续经营假设基础上编制的财务报表是否恰当。

案例2 质疑与讨论

- （二）中国证监会立案调查事项宏图高科于2021年12月30日收到中国证券监督管理委员会（以下简称“证监会”）的《立案告知书》（编号：证监立案字0372021035号），因涉嫌信息披露违法违规，
 - 证监会决定对宏图高科立案调查。……。
-
- 要求：该持续经营事项放在无法表示意见的事项段是否合适？如何表达？



持续经营假设适当但存在重大不确定性对审计报告的影响3/3

3.对审计报告影响：保留意见或否定意见



如果持续经营假设适当，但存在重大不确定性，且财务报表未作出充分披露，注册会计师应当发表**保留意见或否定意见**。注册会计师应当在审计报告中说明，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重大不确定性**。

案例3 增加到保留意见的持续经营的事项

- A会计师事务所对D公司2022年度财务报表进行了审计，并于2023年4月18日出具了保留意见的审计报告。审计报告形成保留意见的基础如下：
- “1、持续经营能力的影响
- 截至2022年12月31日，贵公司股东权益合计为1,304.94万元，因公司对浙江永途汽车有限公司（以下简称“浙江永途”）需要向马鞍山经济技术开发区建设投资有限公司返还汽车资质奖励资金4,500.00万元承担连带保证责任，如经开区管委会要求贵公司履行该担保责任，贵公司可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务，上述事项对公司经营产生重大影响。
- 虽然贵公司已披露了维持持续经营拟采取的改善措施，但受前述事项影响，贵公司的持续经营能力仍存在重大不确定性。
- 2、其他应收款
- 如财务报表附注“六（四）其他应收款”所述，截至2022年12月31日，公司应收关联方浙江永途账面余额2,026.32万元，鉴于浙江永途已资不抵债，我们无法就公司应收浙江永途账面余额的可收回性获取充分、适当的审计证据。”

案例3 质疑与讨论

- 要求： 你认同A会计师事务所把涉及持续经营不确定性事项放在保留意见事项段码？为什么？如何处理？



持续经营假设运用的假设不恰当对审计报告影响

- 1.继续用：否定
- 2.不恰当，但是企业用清算基础等适当编制基础编制财务报表，并对采用的会计基础已作出充分披露：**强调事项段+无保留意见**



管理层不愿作出评估或延长评估期间对审计报告影响

- 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管理层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），注册会计师发表**保留意见或无法表示意见**可能是适当的



【分析题】

- ABC 会计师事务所承接多家公司 2022年度财务报表审计业务。审计项目组在审计工作底稿中记录了与特殊项目相关的审计情况，部分内容摘录如下：
- 1.A 注册会计师在审计持续经营时，发现乙公司持续经营假设运用恰当，但导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项仍存在重大不确定性，乙公司财务报表已对重大不确定性作出充分披露。A注册会计师将这一情况记录于审计工作底稿中，并拟在审计报告的关键审计事项部分进行描述。
- 2.C 注册会计师在对丙公司进行审计时，对其持续经营能力产生重大疑虑，决定就此事项或情况与治理层沟通下列内容：①这些事项或情况是否构成重大不确定性；②在财务报表编制和列报中运用持续经营假设是否适当。
- 3.D 注册会计师在对丁公司进行审计时，发现存在可能导致对丁公司持续经营能力产生重大疑虑的事项和情况，且财务报表附注未作充分披露，据此发表带强调事项段的无保留意见审计报告。
- 要求：针对上述1至3项，分别指出 A、C、D注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

谢谢大家!

