

北京注册会计师协会专业技术委员会

专家提示（2020）第 4 号—非持续经营的审计关注

企业的持续经营受宏观经济、政策环境等外部因素，以及经营目标、管理能力、融资能力等内部因素影响。如一些企业会追随国家经济、税收优惠政策等变化，自主选择持续或终止经营；又如一些“僵尸企业”或资不抵债企业，借助兼并重组或破产清算等改变经营状态。企业会计准则规定企业应当以持续经营为基础编制财务报表，如采用其他基础编制财务报表，则应在附注中充分说明。因此，注册会计师在财务报表审计中对企业经营状态的判断不可或缺。对企业经营状态的分析涉及复杂的职业判断，实务中往往存在诸如已经不符合持续经营状态而仍按持续经营假设编制财务报表，或者虽然按照非持续经营假设编制财务报表，但对于非持续经营状态下资产以及负债的计量基础和计价方法的确定、财务报表的列报等方面，不符合企业会计准则或财政部相关文件规定等问题。非持续经营期间的财务报表能否如实反映相关资产、负债及损益，直接影响债权人、债务人、员工、股东等相关方利益，而由于舞弊或管理层凌驾于内部控制之上导致侵占国家财产或国有资产流失等情形亦时有发生，存在较大审计风险，并极有可能涉及诉讼，应予特别关注。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助执业人员应对非持续经营假设下财务报表审计（不包含以清算为目的的审计）风险，北京注协财务报表审计专业技术委员会做出如下提示：

一、对财务报表编制基础适当性的考虑

（一）相关准则及政策规定

1. 《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》第六条第二款：“企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，则表明以持续经营为基础编制财务报表不再合理。在这种情况下，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础编制的事实、披露未以持续经营为基础编制的原因和财务报表的编制基础。”

2. 《应用指南》第三部分（二）：“企业如果存在以下情况之一，则通常表明其处于非持续经营状态：①企业已在当期进行清算或停止营业；②企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业；③企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。企业处于非持续经营状态时，应当采用清算价值等其他基础编制财务报表，比如破产企业的资产采用可变现净值计量、负债按照其预计的结算金额计量等。在非持续经营情况下，企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。”

3. 财政部《关于印发的通知》（以下简称 17 号文）与《关于印发的通知》（以下简称 23 号文），分别对即将关闭出清的“僵尸企业”以及破产企业以非持续经营为前提编制、列报财务报表的相关事项进行了规定。

（二）可能存在重大风险的情形注册会计师应对下述可能表明财务报表编制基础适当性存在重大错报风险的情形（包括但不限于），予以特别关注：

1. 被审计单位由于流动性不足、净资产长期为大额负数等原因陷入非持续经营状态，但仍按照持续经营假设编制财务报表。

2. 被审计单位多年未经营，长期未办理清算手续，但仍按照持续经营假设编制财务报表。

（三）注册会计师的审计应对针对财务报表编制基础适当性相关的重大错报风险，注册会计师可以考虑以下程序（包括但不限于）：

1. 了解被审计单位及其环境并与管理层、治理层沟通

（1）结合被审计单位所在行业发展状况和趋势及其自身生产经营状态、盈利能力和偿债能力，对财务、经营及其他相关指标进行分析，识别可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的风险迹象。

（2）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和情况及可能产生的不利影响，与被审计单位管理层、治理层进行沟通。

2. 获取并了解被审计单位管理层于资产负债表日对持续经营能力以及财务报表编制基础适当性作出的书面评价，充分关注管理层作出评价的过程及依据的假设，考虑该评价是否恰当。其中，对于被审计单位管理层针对可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项及可能产生的不利影响所采取的应对计划或措施，

注册会计师可以考虑以下程序：

(1) 了解管理层针对持续经营重大疑虑事项及可能产生的不利影响所采取的应对计划或措施，相关计划或措施可能包括资产处置、资本性支出削减或延缓、费用性支出削减等计划，以及借款、增资、债务重组、人员及业务变动等安排；获取管理层和治理层（如适用）有关应对计划及可行性的书面声明及其他审计证据。

(2) 审慎分析相关应对计划或措施的性质和内容，主要包括：分析各项计划或措施的合理性、可行性，如执行条件和执行时点的合理性和可行性等；分析各项计划或措施对预测性财务信息的影响；对财务报表日起一年内的现金流量进行量化分析；充分考虑不利情况下对现金流量的影响程度，对相应现金流量进行敏感性分析等。

(3) 评价相关应对计划和措施是否很可能在合理的时间内（通常为财务报表日后一年内）缓解持续经营重大疑虑事项相关不利影响。

3. 针对被审计单位管理层未就持续经营能力以及财务报表编制基础适当性作出书面评价或书面评价不恰当的情形，注册会计师可以考虑下述程序：

(1) 如果被审计单位管理层未于资产负债表日就持续经营能力以及财务报表编制基础适当性作出书面评价，注册会计师应就此事项、对财务报表的影响以及可能对审计报告产生的影响，与被审计单位管理层、治理层（如必要）进行沟通，并就沟通内容形成书面记录，经双方签字确认后，留存于审计底稿中。

(2) 如果被审计单位管理层未能恰当评价其持续经营能力以及财务报表编制基础适当性，且被审计单位本身已经处于非持续经营状态但管理层仍然按照持续经营假设编制财务报表的，注册会计师应就此事项、对财务报表的影响以及可能对审计报告产生的影响，与被审计单位管理层、治理层（如必要）进行沟通。就沟通内容形成书面记录，经双方签字确认后留存于审计底稿中。

4. 对于被审计单位多年未经营，长期未办理清算手续但仍按照持续经营假设编制财务报表的，注册会计师亦应针对财务报表编制基础适当性实施适当的审计程序。

二、对财务报表列报适当性的考虑

如被审计单位已按照非持续经营假设编制财务报表，注册会计师应同时关注

相关资产、债务或损益的高估风险和低估风险，并评价财务报表的列报是否符合企业会计准则及其应用指南、财政部相关文件的规定。

（一）资产的确认和计量对于已处于非持续经营状态的企业，注册会计师在评价各项资产确认和计量的适当性时，可以考虑以下审计程序（包括但不限于）：

1. 检查非持续经营起始日各项资产的清查记录、盘点资料、权属证明、清算价值的定价依据等资料，以确定各项资产是否存在和完整、权利义务是否清晰以及计价是否准确，评价初始确认的合理性。

2. 检查各项资产于每一个报表日的清算价值定价依据，评价后续计量的合理性，以及与初始确认时清算价值的差异是否正确结转至相关损益。

3. 检查资产处置相关资料，如资产处置协议、清算组决议（如已开始清算）、资产交割确认依据、资金划转单据以及作价依据等，评价资产处置交易的真实性及变现价值的合理性。其中，对于经法院公开拍卖的破产资产，还需了解公开拍卖程序、最终确定的拍卖价格以及相关的税费和手续费等，并获取相关的文件及单据；对于经债权人会议决议的资产，需获取债权人会议相关决议、会议纪要、资产处置协议以及作价依据等资料；对于国家规定不能拍卖或限制转让的资产，需了解并复核是否以按照相关规定方式处理后的所得作为变现价值等。

在相关资产（含盘盈、追回等方式在非持续经营期间取得的资产）的初始确认、后续计量、处置等各个环节，通常应在评价评估机构及评估师的独立性和专业胜任能力的基础上，获取评估机构对相关资产清算净值的评估报告，评价其使用的重要前提和假设、评估方法的相关性和合理性、重要参数选取（如成新率、变现率等关键参数）的相关性、完整性和准确性等。对于国有资产，还应获取国有资产主管部门关于资产确认或处置的批复意见，以及时发现是否存在低估国有资产等情形。

（二）债务的确认和计量

对于已处于非持续经营状态的企业，注册会计师在评价各项债务确认和计量的适当性时，可以考虑以下审计程序（包括但不限于）：

1. 通过检查非持续经营起始日各项负债的清查记录、债权人会议资料、债权登记、法院裁定的债权清单、债务清单以及债务确认书等，获取债务清偿价值的定价依据，实施函证、访谈债权人等审计程序，确定各项负债是否存在、完整并

评价初始确认的适当性。

2. 检查各项负债于每一个报表日的清偿价值的确定依据，评价后续计量的适当性以及与其初始确认的清偿价值的差异是否正确结转至相关损益。

3. 检查债务清偿相关资料，如偿债协议、清偿债务的付款记录以及债权人关于债务解除的确认证明等，确定债务清偿的真实性，以及是否正确结转相关损益。对于欠付税款、国有银行借款或国有企业款项的，除执行上述程序外，还应获取国有资产主管部门关于债务清偿的批复意见，以及时发现是否存在越权减免相关款项等情形。

（三）相关损益的确认和计量

1. 已处于非持续经营状态的企业，可分为尚未开始清算和已开始清算两种情况：

（1）对于尚未开始清算的非持续经营企业，其资产改按清算价值计量，负债改按预计的结算金额计量，有关差额计入营业外支出（收入）。

（2）对于已开始清算的非持续经营企业，其在清算期间所发生的各项费用、取得的各项收益应当直接计入清算损益。清算损益主要包括资产处置净损益、债务清偿净损益、清算资产和负债净值变动净损益、其他收益、其他费用等。清算期间应当按照税法规定缴纳企业所得税，计算所得税费用，并将其计入清算损益。需要注意的是，所得税费用应当仅反映该企业当期应交的所得税，不考虑递延所得税费用（或收益）的影响。

2. 注册会计师在评价各项费用以及收益的适当性时，可以考虑以下审计程序（包括但不限于）：

（1）结合前述相关资产和负债的审计及证据获取情况，评价资产处置净损益和债务清偿净损益的结转的适当性，以及相关资产和负债净值变动净损益确认的适当性。

（2）对于其他收益的审计，针对其具体来源获取充分、适当的审计证据。如，对于非持续经营期间通过清查、盘点等方式取得的未入账资产，应获取相应资产的清查记录、实施监盘，并取得清算净值定价依据等。

（3）对于其他费用的审计，一是针对已入账其他费用的具体性质获取相应的审计证据，以确定其他费用是否真实，以及是否计入正确的会计期间；二是检查

是否存在未入账的其他费用，获取未入账债务清查记录、债权人确认资料、各类交易合同台账、法律文书、律师函、在职人员名册以及社保缴纳资料等，通过对相关合同义务的核对，检查其他费用入账的完整性和及时性，如检查被审计单位是否及时足额缴纳社保、印花税等。

（4）对于破产清算的企业，还需检查与破产案件的诉讼费用相关的诉讼材料，与管理、变价和分配债务人资产的费用相关的资料，与管理人执行职务的费用、报酬和聘用工作人员的费用有关的协议，以及付款审批及费用支付单据等，以确定各项破产费用是否真实和完整。同时，可以考虑参考《北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示（2019）第6号—破产重整程序中共益债务识别及应对》，检查共益债务支出的真实性、完整性和准确性。

（5）对非持续经营期间已实现的应纳税所得额以及可抵扣金额执行复算程序，以检查被审计单位是否正确提存应交所得税以及是否恰当计入所得税费用。

（四）列报

财政部17号文和23号文对非持续经营企业资产和负债计量基础的相关规定一致，对损益列报的相关规定不尽相同。其中，对于即将关闭出清的僵尸企业，自被列入僵尸企业名单当期期初开始，即进入非持续经营状态，按照17号文有关规定，应对资产改按清算价值计量，对负债改按预计的结算金额计量，并将有关差额计入营业外支出（收入）；当企业进入破产清算程序后，应比照其他进入破产清算程序且被法院指定的破产管理人接管的企业，改按23号文有关规定进行会计处理，于破产宣告日将有关差额计入清算净值，破产清算期间的相关差额计入清算损益。注册会计师应当根据相关企业会计准则以及前述17号文和23号文的规定，依据所获取的信息和资料，结合被审计单位实现市场出清的方式及所处的非持续经营阶段或状态，审慎判断其管理层所做出的会计处理和财务报表列报是否适当。

非持续经营企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报，披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。注册会计师在审计时，需结合被审计单位具体情况，审慎判断管理层以非持续经营假设编制财务报表时的相关列报是否适当。

三、审计报告的出具

注册会计师在对非持续经营假设下编制的财务报表出具审计报告时，除应当遵守中国注册会计师审计准则第 1501 号至第 1521 号的相关规定外，还应按照《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》及其应用指南的相关要求，在审计报告中提醒审计报告使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制，并说明对分发或使用审计报告的限制。

（完）