

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

# 《中国注册会计师审计准则第 1324 号 ——持续经营》指南

（征求意见稿）

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

# 目 录

第一章 总 则.....	3
一、持续经营假设的含义.....	3
二、对注册会计师考虑持续经营假设的总体要求.....	4
第二章 管理层的责任.....	5
第一节 管理层的责任.....	5
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..	7
一、财务方面.....	8
二、经营方面.....	10
三、其他方面.....	11
第三章 注册会计师的责任.....	13
第四章 计划审计工作与实施风险评估程序.....	13
一、了解被审计单位.....	13
二、复核初步评估.....	15
三、评估重大错报风险.....	15
第五章 评价管理层对持续经营能力作出的评估.....	15
一、管理层评估涵盖的期间.....	16
二、管理层作出评估的过程、依据的假设以及应对计划.....	16
三、注册会计师无需实施详细审计程序的情况.....	17
第六章 超出管理层评估期间的事项或情况.....	18

第七章 进一步审计程序.....	19
一、复核应对计划.....	20
二、实施相关审计程序.....	21
三、取得管理层声明.....	25
第八章 审计结论与报告.....	26
一、审计报告的类型.....	26
二、管理层拖延签署或批准财务报表.....	31
附录 1324-1: 针对持续经营问题出具的非标准审计报告示例 ...	33

# 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、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概念，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

本准则第四条指出，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前提，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. 持续经营能力问题实际上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。该上市公司被起诉承担侵犯专利权造成的损失是已经发生的事项，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。如果期后发生的某些事项或情况与当时掌握的信息不相一致，管理层应当考虑当时就持续经营能力的评价是否适当。

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着重大的不确定性。

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. 现金流量困难。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。在我国，大股东占用上市公司资金的情况相当普遍。上市公司因大股东占用巨额资金而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，比如软件开发公

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，未实施有效地监控，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，例如战争、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并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。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指注册会计师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。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，该项风险是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和计划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，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是否运用持续经营假设编制财务报表的适当性得出结论，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管理层在审计报告日至评估期间结束之前，采取一定的行动或措施，比如提前宣告破产。因此，本准则第二十二规定，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是否重大。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，注册会计师在实施风险评估程序以及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规定，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以及相关经营风险。

## 第七章 进一步审计程序

本准则第七章（第二十六条至第二十九条），主要说明注册会计师针对已识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况应当实施的进一步审计程序。

本准则第二十六条规定，当识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，注册会计师应当实施下列进一步审计程序：（1）复核管理层依据持续经营能力评估结果提出的应对计划；（2）通过实施必要的审计程序，包括考虑管理层提出的应对计划和其他缓解措施的效果，获取充分、适当的审计证据，以确认是否存在与此类事项或情况相关的重大不确定性；（3）向管理层获取

有关应对计划的书面声明。本准则第二十七条至第二十九条就这些审计程序进行了说明。

## 一、复核应对计划

本准则第二十七条规定，注册会计师应当询问管理层的应对计划，包括是否准备变卖资产、借款或债务重组、削减或延缓开支以及获得新的投资等。注册会计师还应当对管理层作出持续经营能力评估后发生的事实或可获得的信息予以考虑。

通常，管理层的应对计划可能包括变卖资产、借款或债务重组、削减或延缓开支以及获得新的投资等。例如，某企业从事大型设备制造业务，由于产品生产周期较长，在生产过程中需垫付大量资金，造成经营活动产生的现金流量为负数，并严重影响到企业的持续经营能力。为改善企业的财务状况和现金流量，管理层计划与某租赁公司签订销售合同，将企业拥有的固定资产等设备卖给租赁公司，然后再作为承租企业将所出售的固定资产向租赁公司租回使用，并按期向租赁公司交纳租金。在这种方式下，企业可以获得生产经营所需的流动资金，又可以继续使用原有设备。注册会计师在实施审计时，应当取得管理层的应对计划，并复核其是否可行。

针对管理层可能作出的不同应对计划，注册会计师应考虑的重点也有所不同。

对于被审计单位作出的资产处置计划，注册会计师需要考虑被审计单位在处置资产时可能受到的限制以及处置的可能性和可行性。例如，某些债务协议可能限制被审计单位对某些资产的处置等。

对于借款计划，注册会计师需要考虑管理层通过借款（包括现

有的或已承诺的借款协议)进行融资的可能性和可行性两个方面。通过检查被审计单位在财务困境时期的融资记录,注册会计师可以判断金融机构是否愿意向被审计单位提供新的贷款。如果被审计单位能够取得新的贷款,注册会计师应当考虑新增借款条件对其融资可能产生的影响,例如被审计单位是否还有可被用于银行借款担保的资产。

对于债务重组计划,注册会计师需要考虑被审计单位是否存在现有的或已承诺的债务重组协议,以及履行债务重组协议的可行性。

对于削减或延缓开支计划,注册会计师需要考虑削减间接费用或管理费用、延缓维修项目或研发项目、或以租赁资产代替外购资产的可行性,以及削减或延缓开支可能产生的直接或间接影响。

对于增加所有者权益计划,注册会计师需要考虑增加所有者权益计划包括现有的或已承诺的新增投资协议,以及现有的或已承诺的减少股利支付协议或加速投资方现金缴款协议等。

## **二、实施相关审计程序**

本准则第二十八条规定,注册会计师应当实施必要的审计程序,获取充分、适当的审计证据,以判断管理层提出的应对计划是否可行,以及应对计划的结果是否能够改善持续经营能力。注册会计师应当考虑实施的相关审计程序主要包括下列八个方面。

### **(一) 与管理层分析和讨论现金流量预测、盈利预测以及其他相关预测**

本准则第二十九条规定,如果现金流量分析对考虑事项或情况的未来结果是重要的,注册会计师应当实施下列审计程序:(1)考

考虑被审计单位生成相关信息的信息系统的可靠性；（2）考虑管理层作出现金流量预测所依赖的假设是否存在充分的依据；（3）将最近若干期间的预测性财务信息与实际结果进行比较；（4）将本期的预测性财务信息与截至目前的实际结果进行比较。

如果管理层已就未来期间的经营成果作出预测，注册会计师应当与管理层就该项预测进行讨论和分析。注册会计师可以考虑盈利预测受管理层判断影响的程度、基础数据的恰当性和可靠性等。在管理层作出的各项假设中，注册会计师可以重点关注特别敏感或容易发生变动的假设以及与历史趋势不一致的假设。

## **（二）与管理层分析和讨论最近的中期财务报表**

最近的中期财务报表反映了最近期间被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。通过对最近一期财务报表的分析，注册会计师能够进一步了解影响被审计单位持续经营假设合理性的事项或情况，以及这些事项或情况的发展变化。

需要注意的是，管理层对于中期报表的重视程度可能不如年度报表，如披露内容较为简单；同时中期报表可能未经注册会计师审计，存在为提高经营业绩而粉饰财务报表的可能性。

## **（三）复核债券和借款协议条款并确定是否存在违约情况**

如果被审计单位不能履行债券和借款协议条款，就有可能被债权人提起诉讼清偿请求，从而导致被审计单位的持续经营能力存在重大不确定性。注册会计师应当对被审计单位履行债券和借款协议条款的情况进行复核。

## **（四）阅读股东会会议、董事会会议以及相关委员会会议有关财务困境的记录**

被审计单位持续经营能力存在重大不确定性时，股东会、董事会及相关的委员会一般会就导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及拟采取的措施进行讨论并形成会议记录。通过阅读这些会议记录，有助于注册会计师了解被审计单位面临的财务困境和管理层拟采取的措施。

#### **（五）向被审计单位的律师询问是否存在针对被审计单位的诉讼或索赔，并向其询问管理层对诉讼或索赔结果及其财务影响的估计是否合理**

数额巨大的诉讼或索赔事项，一旦转为实际的损失，可能导致被审计单位财务状况恶化。注册会计师通过询问被审计单位的律师，可以了解被审计单位已经或将要发生的法律纠纷和面临的风险及损失。

#### **（六）确认财务支持协议的存在性、合法性和可行性，并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力作出评价**

如果被审计单位与关联方或第三方签订财务支持协议，注册会计师应当确认这些财务支持协议的存在性、合法性和可行性，并对关联方或第三方的财务能力作出评价。

例如，某上市公司因流动资金严重短缺，多笔借款到期后无法归还而被银行提起诉讼，经营出现巨额亏损，持续经营能力存在重大不确定性。为帮助上市公司解决面临的财务困难，大股东与上市公司签订了财务支持协议，表明其将为上市公司提供财务支持，保持上市公司正常的经营运作。具体措施包括：（1）预计未来每年可从上市公司分得的现金红利，通过银行以委托贷款的方式贷给上市公司，作为流动资金使用；（2）为上市公司向银行借款提供担保。

注册会计师对大股东财务支持协议进行分析后认为，即使以后年度上市公司出现盈利，也需抵补亏损后才可进行利润分配，现金红利分配计划实施的可能性极小；目前上市公司涉及的诉讼，多为借款到期无法归还，这些借款均系由大股东提供担保，但大股东并未承担相应的还款义务。因此，注册会计师认为该项财务支持协议并不具有可行性。

注册会计师在确认财务支持协议的存在性、合法性和可行性，对关联方或第三方的财务能力作出评价时，可以考虑实施下列程序：

1. 检查与财务支持协议的文件和资料，如关联方或第三方与被审计单位签订的协议、与财务支持有关的信函往来等。

2. 获取关联方或第三方向被审计单位提供财务支持的批准文件。

3. 取得被审计单位律师的书面声明，证明关联方或第三方提供的财务支持协议具有法律效力。

4. 检查关联方或第三方的财务报表、关联方或第三方作出的除向被审计单位提供财务支持以外的其他财务承诺等，分析关联方或第三方是否有足够的能力以履行财务支持义务。

5. 询问关联方或第三方管理层，了解其是否同意被审计单位在年度报表中详细披露财务支持计划。

#### **（七）考虑被审计单位准备如何处理尚未履行的客户订单**

被审计单位已经签订的客户订单，属于《中华人民共和国合同法》规范的范畴。如果被审计单位无力履行合同义务，就有可能被客户提出诉讼申请。因此，注册会计师应向管理层询问对于已经签

订尚未履行的客户订单的处理。例如，管理层是否已及时通知客户，以减轻可能给对方造成的损失；是否决定解除或者继续履行订单；如果解除订单，可能造成的经济补偿和法律后果；如果继续履行订单，被审计单位是否有足够的履行能力等。

#### **（八）复核期后事项并考虑其是否可能改善或影响持续经营能力**

期后发生的事项可能会对被审计单位的持续经营能力产生影响，如期后签署债务重组协议、制定资产出售计划、发生新的借款等，注册会计师应当予以复核并考虑是否可能改善或影响持续经营能力。

### **三、取得管理层声明**

根据《中国注册会计师审计准则第 1341 号——管理层声明》的规定，如果合理预期不存在其他充分、适当的审计证据时，注册会计师应当就对财务报表有重大影响的事项向管理层获取书面声明。

由于管理层就持续经营能力而提出的应对计划和其他缓解措施多系基于假设基础之上，注册会计师在进行评价时，取得的审计证据多为说服力而非结论性的。因此，本准则第二十六条要求，注册会计师应当向管理层获取有关应对计划的书面声明。

一些特殊的事项或情况可能导致被审计单位发生重大损失，尽管被审计单位当前可能是盈利的，但为避免诸如诉讼事项可能发生的巨额赔偿支出，管理层将会考虑主动寻求破产保护。在这种情况下，获取管理层的声明是非常有必要的。注册会计师可以要求管理层作出如下声明：“在资产负债表日起的十二个月内，管理层没有

申请破产保护的计划。”

## 第八章 审计结论与报告

本准则第八章（第三十条至第三十七条），主要说明注册会计师应当如何针对可能对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的重大不确定性出具审计报告，以及在管理层严重拖延签署或批准财务报表时的处理。

### 一、审计报告的类型

本准则第三十条指出，注册会计师应当根据获取的审计证据，确定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。

（一）被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的

本准则第三十一条指出，如果认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，注册会计师应当考虑：

（1）财务报表是否已充分描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况提出的应对计划；（2）财务报表是否已清楚指明可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

接下来本准则第三十二条、第三十三条就注册会计师可能出具的报告意见类型进行了详细规定。

1. 带强调事项段的无保留意见。本准则第三十二条第一款指出，如果财务报表已作出充分披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在审计意见段之后增加强调事项段，强调可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，并提醒财务报表使用者注意财务报表附注中对有关事项的披露（参见附录 1324-1 示例 1）。

2. 无法表示意见。本准则第三十二条第二款指出，在极端情况下，如同时存在多项重大不确定性，注册会计师应当考虑出具无法表示意见的审计报告，而不是在审计意见段之后增加强调事项段。当被审计单位存在多项可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，如果注册会计师难以判断财务报表的编制基础是否适合继续采用持续经营假设，应将其视为对注册会计师的审计范围构成重大限制。在这种情况下，如果财务报表已作出充分披露，注册会计师应当考虑出具无法表示意见的审计报告，而不是在意见段之后增加强调事项段（参见附录 1324-1 示例 2）。

3. 保留意见或否定意见。本准则第三十三条指出，如果财务报表未能作出充分披露，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。审计报告应当具体提及可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，并指明财务报表未对该事实作出披露（分别参见附录 1324-1 示例 3 和示例 4）。

（二）被审计单位将不能持续经营，但财务报表仍然按持续经营假设编制

本准则第三十四条指出，如果判断被审计单位将不能持续经

营，但财务报表仍然按照持续经营假设编制，注册会计师应当出具否定意见的审计报告（参见附录 1324-1 示例 5）。

### （三）被审计单位将不能持续经营，以其他基础编制财务报表

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定：“以持续经营为基础编制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，如果管理层认为持续经营假设作为财务报表的编制基础不再合理时，可以选用其他基础编制财务报表。

本准则第三十五条指出，如果管理层认为编制财务报表时运用持续经营假设不再适当，选用了其他基础编制财务报表。在这种情况下，注册会计师应当实施补充的审计程序。如果认为管理层选用的其他编制基础是适当的，且财务报表已作出充分披露，注册会计师可以出具无保留意见的审计报告，并考虑在审计意见段之后增加强调事项段，提醒财务报表使用者关注管理层选用的其他编制基础。

### （四）管理层拒绝对持续经营能力作出评估或评估期间未能涵盖自资产负债表日起的十二个月

本准则第三十六条指出，如果被审计单位存在本准则第十六条、第十九条或第二十四条所述的情形，注册会计师应当提请管理层对持续经营能力作出评估，或将评估期间延伸至自资产负债表日起的十二个月。如果管理层拒绝注册会计师的要求，注册会计师应当将其视为审计范围受到限制，考虑出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

对持续经营能力作出适当评估是管理层的责任。当存在以下情况时，注册会计师应当提请管理层对持续经营能力作出评估或将评

估期间延伸至自资产负债表日起的十二个月：

（1）管理层没有对持续经营能力作出评估；

（2）管理层未就超出评估期间的事项或情况对持续经营能力的影响作出评估；

（3）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。

如果管理层拒绝注册会计师的要求，注册会计师应评价在管理层拒绝评估或延伸评估期间的情况下所取得的审计证据的充分性和适当性，判断审计范围受到限制的程度，并考虑出具审计报告的意见类型（参见附录 1324-1 示例 6）。

需要强调的是，注册会计师没有责任对被审计单位的持续经营能力作出评估或延伸评估期间。

图 1324-1 综合了注册会计师针对持续经营问题应出具的审计报告类型。

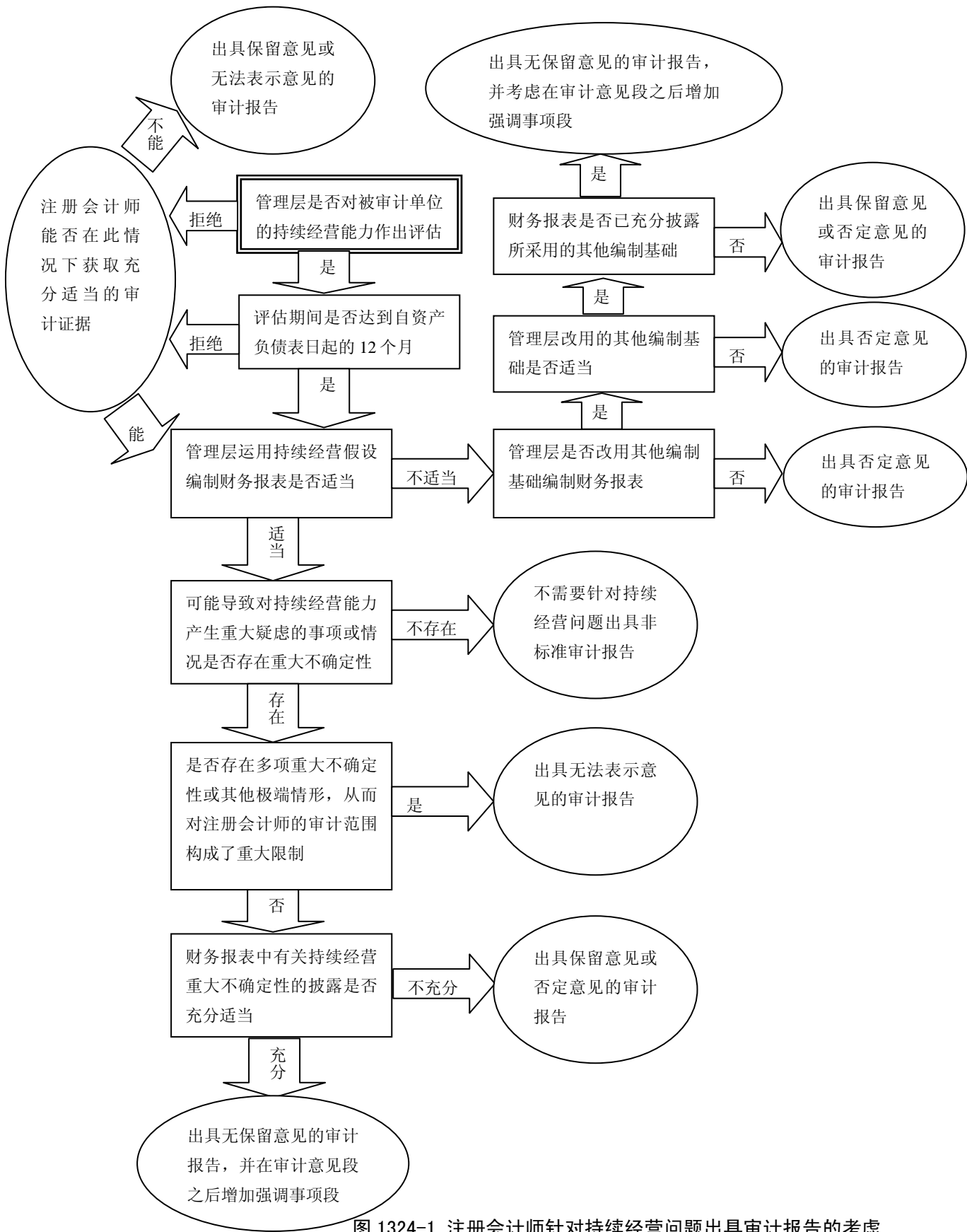


图 1324-1 注册会计师针对持续经营问题出具审计报告的考虑

## 二、管理层拖延签署或批准财务报表

本准则第三十七条指出，如果管理层在资产负债表日后严重拖延对财务报表的签署或批准，注册会计师应当考虑拖延签署或批准的原因。当拖延原因涉及与管理层评估持续经营能力有关的事项或情况时，注册会计师应当考虑是否有必要实施追加的审计程序，以及是否存在本准则第三十条所述的重大不确定性。

通常，管理层拖延签署或批准财务报表，可能意味着管理层故意隐瞒或推迟披露不利信息，包括可能对持续经营能力产生重大影响的不利消息。这些信息有可能会影响财务报表使用者作出的重大决策以及注册会计师拟对财务报表发表的审计意见类型。

例如，A上市公司主要从事大型设备制造业务，按照完工百分比法确认收入。2005年8月31日，管理层宣布，经过长时间的谈判，A公司已与B公司达成合并协议，双方将以换股方式进行合并，该项交易尚需经B公司股东大会和监管机构的批准，B公司将在2006年3月30日召开股东大会就合并事项进行表决，这项交易预计最终将在2006年4月10日完成。

然而，在2005年下半年，由于原材料短缺，新增员工工作效率低以及生产线出现重大故障等原因，A公司生产成本上升而产品质量低下，并且因不能按期向客户交付产品还需要支付数额较大的违约金。自2005年10月起，A公司的生产基本处于混乱无序状态中，管理层预计A公司2005年度将出现巨额亏损。

管理层经讨论后认为，如果公司按期公布年度报告，将会导致公司股价下跌，B公司股东大会可能不会批准该项合并，公司将面

临终止经营的风险。因此，管理层决定拖延至4月15日，即在合并交易最终完成后再签署财务报表。

又如，某上市公司的大股东长期占用上市公司巨额资金，注册会计师在实施必要的审计程序后，认为公司的持续经营能力存在重大不确定性，管理层作出的应对计划和大股东还款承诺并不能有效改善上市公司的持续经营能力，且管理层未在财务报表附注中进行充分披露，注册会计师拟出具保留意见的审计报告。由于上市公司已经连续两个会计年度亏损，如果本年度被注册会计师出具非标准审计报告，公司股票将被暂停上市。因此，管理层决定拖延签署财务报表，直至大股东归还占用的全部资金，以消除注册会计师对持续经营假设合理性的疑虑。

《中国注册会计师审计准则第1501号——审计报告》规定：“审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据（包括管理层认可对财务报表的责任且已批准财务报表的证据），并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。”因此，如果管理层拖延签署或批准财务报表，将加大注册会计师对期后事项的审计期间。注册会计师除按照《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》的规定进行审计外，如果拖延签署或批准的原因涉及与管理层作出持续经营能力评价有关的事项或情况，注册会计师还应当考虑是否有必要实施追加审计程序，以及这种拖延是否影响注册会计师对其持续经营能力的重大不确定性得出的结论。如果期后事项表明持续经营假设不再适用，被审计单位不应当在持续经营假设基础上编制财务报表。

## 附录 1324-1：针对持续经营问题出具的非标准审计报告示例

示例 1：带强调事项段的无保留意见的审计报告（注册会计师认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的；虽然可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，但被审计单位已在财务报表中作出充分披露）

### 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

#### 一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

#### 二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

### 三、审计意见

我们认为，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

### 四、强调事项

我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注×所述，ABC 公司在 20×1 年发生亏损×万元，在 20×1 年 12 月 31 日，流动负债高于资产总额×万元。ABC 公司已在财务报表附注×充分披露了拟采取的改善措施，但其持续经营能力仍然存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。本段内容不影响已发表的审计意见。

×× 会计师事务所

(盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国××市

二〇×二年×月×日

示例 2：无法表示意见的审计报告（被审计单位同时存在多项重大不确定性，从而实际上对注册会计师的审计范围构成了重大限制，注册会计师已经难以判断财务报表的编制基础是否继续适合采用持续经营假设）

## 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，审计后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

### 一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

### 二、导致无法表示意见的事项

ABC 公司已连续三个会计年度发生巨额亏损，主要财务指标显示其财务状况严重恶化，巨额逾期债务无法偿还，且存在巨额对外担保。截至审计报告日，ABC 公司管理层在其书面评价中表示已开始采取包括债务重组、资产置换在内的多项措施；但由于该等措施正处于实施初期，我们无法获取充分、适当的审计证据以确证其能否有效改善 ABC 公司的持续经营能力，因此无法判断 ABC 公司继

续按照持续经营假设编制 20×1 年度财务报表是否适当。

### 三、 审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，  
我们无法对 ABC 公司财务报表发表意见。

× × 会计师事务所

( 盖章 )

中国 × × 市

中国注册会计师： × × ×

( 签名并盖章 )

中国注册会计师： × × ×

( 签名并盖章 )

二〇 × 二年 × 月 × 日

示例 3：保留意见的审计报告（注册会计师认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，且被审计单位没有在财务报表中作出充分披露）

## 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

### 一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

### 二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评

估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

### 三、导致保留意见的事项

ABC 公司的借款合同已经到期，按照合同规定，应于 20×2 年 3 月 20 日偿还借款 ××× 万元。截至审计报告日，ABC 公司尚未偿还该笔借款，也未获得该笔借款的展期协议或取得新的借款。这一情况表明 ABC 公司的持续经营能力存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。ABC 公司 20×1 年度财务报表未充分披露上述情况。

### 四、审计意见

我们认为，除了前段所述事项的重大影响外，ABC 公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

示例 4：否定意见的审计报告（注册会计师认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，且被审计单位没有在财务报表中作出充分披露）

## 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

### 一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

### 二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由

于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

### 三、导致否定意见的事项

ABC 公司的借款合同已经到期，按照合同规定，应于 20×1 年 12 月 31 日偿还借款 ××× 万元。截至审计报告日，ABC 公司尚未偿还该笔借款，也未获得该笔借款的展期协议或取得新的借款。ABC 公司正在考虑提出破产申请。这些情况表明 ABC 公司的持续经营能力存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。ABC 公司 20×1 年度财务报表未充分披露上述情况。

### 四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《×× 会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

×× 会计师事务所

(盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市

二〇×二年×月×日

示例 5：否定意见的审计报告（注册会计师基于实施审计程序所获取的所有信息判断被审计单位将无法在可预见的将来持续经营，但财务报表的编制基础仍然是持续经营假设）

## 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

### 一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

### 二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评

估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。

我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

### 三、导致否定意见的事项

ABC 公司已连续三个会计年度发生巨额亏损，主要财务指标显示其财务状况严重恶化，巨额逾期债务无法偿还，且存在巨额对外担保。截至审计报告日，无任何证据表明 ABC 公司采取的各项措施能够有效改善公司的财务和经营状况。根据我们的判断，ABC 公司不具有持续经营能力。因此，ABC 公司继续按照持续经营假设编制 20×1 年度财务报表是不适当的。

### 四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，未能在所有重大方面公允反映 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

中国注册会计师：×××

(签名并盖章)

二〇×二年×月×日

示例 6：无法表示意见的审计报告（被审计单位管理层拒绝对持续经营能力作出书面评价，同时注册会计师也无法在此种情况下获取充分、适当的审计证据）

## 审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

我们接受委托，审计后附的 ABC 股份有限公司（以下简称 ABC 公司）财务报表，包括 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表，20×1 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

### 一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任。这种责任包括：（1）设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；（2）选择和运用恰当的会计政策；（3）作出合理的会计估计。

### 二、导致无法表示意见的事项

ABC 公司已连续两年亏损，巨额逾期债务无法偿还，管理层拒绝对公司的持续经营能力作出书面评价，且我们也无法通过其他程序就管理层运用持续经营假设编制财务报表的合理性获取充分、适当的审计证据。

### 三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对 ABC 公司财务报表发表意见。

× × 会计师事务所

(盖章)

中国 × × 市

中国注册会计师: × × ×

(签名并盖章)

中国注册会计师: × × ×

(签名并盖章)

二〇 × 二年 × 月 × 日