

《中国注册会计师审计准则第 1324 号—— 持续经营》应用指南

(2017 年 2 月 28 日修订)

一、本准则的范围（参见本准则第一条）

1. 《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》及其应用指南规范了注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的责任，并明确在该准则及其应用指南适用时，与持续经营相关的事项可能被确定为关键审计事项，并解释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存在重大不确定性，就其性质而言属于关键审计事项。

二、持续经营假设（参见本准则第二条）

对公共部门实体的特殊考虑

2. 在公共部门实体，管理层同样需要运用持续经营假设。例如，《国际公共部门会计准则第 1 号——财务报表列报》规范了有关公共部门实体持续经营能力的问题。持续经营风险可能主要源于以下情况（包括但不限于）：公共部门实体以营利为基础经营、政府的支持可能减少或撤销或者使公共部门实体私有化。可能导致对公共部门实体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，可能包括公共部门实体缺乏继续存在所需的资金或出台影响公共部门实体所提供服务的政策。

三、风险评估程序和相关活动

（一）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（参见本准则第九条）

3. 以下是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的示例。这些示例并不能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) 净资产为负或营运资金出现负数；
- (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；
- (3) 存在债权人撤销财务支持的迹象；
- (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；
- (5) 关键财务比率不佳；
- (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；
- (7) 拖欠或停止发放股利；
- (8) 在到期日无法偿还债务；
- (9) 无法履行借款合同的条款；
- (10) 与供应商由赊购变为货到付款；
- (11) 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。

经营方面：

- (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) 出现非常成功的竞争者。

其他方面：

(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) 法律法规或政府政策的变化预期会产生不利影响；

(4) 对发生的灾害未购买保险或保额不足。

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。

4. 本准则第九条规定的风险评估程序，可以帮助注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否可能是一个重要问题以及其对计划审计工作的影响。这些程序还使注册会计师可以更及时地与管理层讨论，包括讨论管理层的计划和针对识别出的持续经营问题的解决方案。

对小型被审计单位的特殊考虑（参见本准则第九条）

5. 被审计单位的规模可能影响其承受不利情况的能力。小型被审计单位能够迅速反应以利用机会，但是可能缺乏支持经营的储备。

6. 与小型被审计单位持续经营特别相关的情况，包括银行及其他借款方可能终止为被审计单位提供支持的风险，以及可能失去主要

供应商、主要客户、关键员工，或者在执照、特许权或其他法律协议下经营的权利的风险。

(二)在整个审计过程中对有关事项或情况的审计证据保持警觉
(参见本准则第十条)

7. 如果在审计过程中获取了影响风险评估结果的额外的审计证据，注册会计师需要根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的要求修正风险评估结果，并相应地修改计划的进一步审计程序。如果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，除实施本准则第十五条规定的审计程序外，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。《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》及其应用指南对此作出了规定并提供了指引。

四、评价管理层的评估

(一)管理层的评估、支持性分析和注册会计师的评价 (参见本准则第十一条)

8. 管理层对被审计单位持续经营能力的评估，是注册会计师考虑管理层运用持续经营假设的一个关键部分。

9. 纠正管理层缺乏分析不是注册会计师的责任。在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，可能不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况。例如，如果被审计单位具有盈利经营的记录并很容易获得财务支持，管理层可能不需要进行详细

分析就能作出评估。在这种情况下，如果其他审计程序足以使注册会计师认为管理层在编制财务报表时运用的持续经营假设适合具体情况，注册会计师可能无需实施详细的评价程序，就可以对管理层评估的适当性得出结论。

10. 在其他情况下，按照本准则第十一条的要求评价管理层对被审计单位持续经营能力所作的评估，可能包括评价管理层作出评估时遵循的程序、评估依据的假设、管理层的未来应对计划以及管理层的计划在具体情况下是否可行。

（二）管理层评估的期间（参见本准则第十二条）

11. 大多数明确要求管理层作出评估的财务报告编制基础都详细规定了管理层需要在多长期间考虑所有可获得的信息。

（三）对小型被审计单位的特殊考虑（参见本准则第十一条和第十二条）

12. 在大多数情况下，小型被审计单位的管理层可能不对被审计单位的持续经营能力作出详细评估，而是依赖对经营活动和预期未来前景的深入了解。然而，按照本准则的规定，注册会计师需要评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估。对于小型被审计单位，注册会计师与管理层讨论中长期融资可能是适当的，前提是管理层的观点能够通过足够的书面证据得以证实且与注册会计师对被审计单位的了解一致。因此，注册会计师可以通过如讨论、询问和检查支持性文件（如收到的未来供应订单）评价其可行性或以其他方式予以证实，以满足本准则第十二条有关提请管理层延长评估期间的规定。

13. 业主兼经理持续的支持对于小型被审计单位的持续经营能力通常很重要。如果小型被审计单位在很大程度上依赖于向业主兼经理

融资，那么确保这些资金不会撤离可能是很重要的。例如，面临财务困境的小型被审计单位的持续经营能力可能取决于业主兼经理是否将其对被审计单位贷款的求偿权排在银行或其他债权人之后，或者是否以其个人资产作为抵押为被审计单位的贷款提供担保。在这种情况下，注册会计师可以获取适当的书面证据，证明业主兼经理对贷款的次序求偿或提供的担保。如果被审计单位依赖业主兼经理提供的额外支持，注册会计师可以评价业主兼经理履行提供支持的承诺中所规定义务的能力。此外，注册会计师还可以要求对这类支持的条款和条件以及业主兼经理的意图或理解进行书面确认。

五、超出管理层评估的期间（参见本准则第十四条）

14. 可能存在着已知的事项（预定的或非预定的）或情况，是超出管理层评估期间发生的，可能导致注册会计师对管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性产生怀疑，根据本准则第十条的要求，注册会计师需要对存在这些事项或情况的可能性保持警觉。由于事项或情况发生的时点距离作出评估的时点越远，与事项或情况的结果相关的不确定性的程度也相应增加，因此在考虑更远期间发生的事项或情况时，只有持续经营事项的迹象达到重大时，注册会计师才需要考虑采取进一步措施。如果识别出这些事项或情况，注册会计师可能需要提请管理层评价这些事项或情况对于其评估被审计单位持续经营能力的潜在重要性。在这种情况下，本准则第十五条规定的程序适用。

15. 除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他任何审计程序，以识别超出管理层评估期间并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。如本准则第十二条所述，管理层的评

估期间至少是自财务报表日起十二个月。

六、识别出事项或情况时实施追加的审计程序（参见本准则第十五条）

16. 与本准则第十五条的要求相关的审计程序可能包括：

- （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；
- （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。

（一）评价管理层的未来应对计划（参见本准则第十五条第（二）项）

17. 评价管理层未来应对计划可能包括向管理层询问该计划。管理层的应对计划可能包括管理层变卖资产、对外借款、重组债务、削减或延缓开支或者获得新的资本。

(二) 管理层评估的期间（参见本准则第十五条第（三）项）

18. 除本准则第十五条第（三）项要求实施的程序外，注册会计师还可能：

- （1）将最近若干期间的预测性财务信息与实际结果相比较；
- （2）将本期预测性财务信息与截至目前的实际结果相比较。

19. 如果管理层的假设包括第三方通过放弃贷款优先求偿权、承诺保持或提供补充资金或担保等方式向被审计单位提供持续的支持，且这种支持对于被审计单位的持续经营能力很重要，注册会计师可能需要考虑要求该第三方提供书面确认（包括条款和条件），并获得有关该第三方有能力提供这种支持的证据。

(三) 书面声明（参见本准则第十五条第（五）项）

20. 为了支持已获取的、与管理层持续经营能力评估相关的未来应对计划及其可行性的审计证据，注册会计师可能认为获取除本准则第十五条要求以外的特别书面声明是适当的。

七、审计结论

(一) 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相关的重大不确定性（参见本准则第十七条和第十八条）

21. 在讨论与可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况相关的、应当在财务报表中披露的不确定性时，《国际会计准则第1号——财务报表列报》使用“重大不确定性”的术语。其他一些财务报告编制基础在类似情况下可能使用其他类似术语。注册会计师可以将这些术语视为含义相同。

(二) 当已识别出事项或情况且存在重大不确定性时披露的充分性

22. 本准则第十七条解释，鉴于不确定性潜在影响的重要程度和发生的可能性，为了使财务报表实现公允反映，管理层有必要适当披露该不确定性的性质和影响，则表明存在重大不确定性。无论适用的财务报告编制基础是否或如何定义重大不确定性，本准则第十七条均要求注册会计师对是否存在重大不确定性得出结论。

23. 本准则第十八条要求注册会计师确定财务报表是否披露了该条规定的事项。这一要求是对注册会计师确定按照适用的财务报告编制基础对重大不确定性作出的披露是否充分的补充。除本准则第十八条规定的事项外，某些财务报告编制基础要求的额外披露还可能包括：

(1) 管理层对与被审计单位履行义务能力相关的事项或情况的重要程度作出的评价；

(2) 管理层在评估被审计单位持续经营能力时作出的重要判断。

针对管理层如何考虑与主要事项或情况相关的潜在影响的重要程度、发生的可能性及发生时间的披露，某些财务报告编制基础可能提供了额外指引。

(三) 当已识别出事项或情况但不存在重大不确定性时披露的充分性（参见本准则第十九条）

24. 即使不存在重大不确定性，本准则第十九条要求注册会计师根据适用的财务报告编制基础的规定，评价财务报表是否充分披露了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。某些财务报告编制基础可能针对下列方面的披露作出规定：

(1) 主要事项或情况；

(2) 管理层对与被审计单位履行义务能力相关的事项或情况的

重要程度作出的评价；

(3) 管理层为减轻这些事项或情况的影响而作出的应对计划；

(4) 管理层在评估被审计单位持续经营能力时作出的重要判断。

25. 注册会计师对财务报表是否实现公允反映作出的评价包括对财务报表的整体列报、结构和内容是否合理的考虑，以及财务报表(包括相关附注)是否公允地反映了相关交易和事项。根据事实和情况，注册会计师可能确定财务报表为实现公允反映而作出额外披露是必要的。例如，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，但根据获取的审计证据，注册会计师认为不存在重大不确定性，且适用的财务报告编制基础未针对该具体情况提出明确的披露要求时，注册会计师可能认为额外披露是必要的。

八、对审计报告的影响

(一) 运用持续经营假设是不适当的(参见本准则第二十条)

26. 如果财务报表已按照持续经营假设编制，但注册会计师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，则无论财务报表对管理层运用持续经营假设的不适当性是否作出披露，注册会计师均应按照本准则第二十条的要求发表否定意见。

27. 如果在具体情况下运用持续经营假设是不适当的，管理层可能被要求或自愿选择按照其他会计基础(如清算基础)编制财务报表。注册会计师可以对财务报表进行审计，前提是注册会计师确定其他会计基础在具体情况下是可接受的编制基础。如果财务报表对其采用的会计基础已作出充分披露，注册会计师可以对这些财务报表发表无保留意见，但可能认为按照《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》的规定在审计报告中增

加强强调事项段是适当或必要的，以提醒财务报表使用者注意其他会计基础及其使用理由。

(二) 运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性（参见本准则第二十一条和第二十二条）

28. 识别出重大不确定性对财务报表使用者理解财务报表是重要的事项。在审计报告中增加单独的部分并在该部分的标题中提及存在与持续经营相关的重大不确定性这一事实，可以提醒财务报表使用者关注这一情况。

29. 本指南的附录列示了当适用的财务报告编制基础是企业会计准则时，要求包含在审计报告中的说明的参考格式。如果采用的是其他适用的财务报告编制基础，可能需要根据其他适用的财务报告编制基础的具体情况对本指南附录中列示的内容进行调整。

30. 本准则第二十一条对所述每一种具体情况规定了需要在审计报告中列示的最低信息要求。注册会计师可以提供额外信息以对上述要求进行补充，例如：

(1) 解释存在重大不确定性对报表使用者理解财务报表是十分重要的；

(2) 解释如何在审计中应对该事项。（参见本指南第 1 段）

财务报表对重大不确定性已作出充分披露（参见本准则第二十一条）

31. 针对注册会计师已就管理层运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据，但存在重大不确定性，且财务报表已作出充分披露的情况，本指南附录中的参考格式 1 列示了审计报告的参考格式。《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计

意见和出具审计报告>应用指南》附录中的审计报告参考格式也列示了适用于所有被审计单位的有关持续经营的参考措辞，以描述财务报表责任方以及注册会计师各自与持续经营相关的责任。

财务报表对重大不确定性未作出充分披露(参见本准则第二十二 条)

32. 针对注册会计师已就管理层运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据，但财务报表未对重大不确定性作出充分披露的情况，本指南附录中的参考格式 2 和参考格式 3 分别列示了出具保留意见和否定意见的审计报告的参考格式。

33. 当存在多项对财务报表整体具有重要影响的重大不确定性时，在极少数情况下，注册会计师可能认为发表无法表示意见是适当的，而非在审计报告中增加本准则第二十一条规定的以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分。《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》及其应用指南对此提供了指引。

与监管机构的沟通(参见本准则第二十一条和第二十二条)

34. 当受监管的被审计单位的注册会计师认为有必要在审计报告中提及持续经营事项时，注册会计师可能有责任与适当的监管机构或执法机构沟通。

管理层不愿作出评估或延长评估期间(参见本准则第二十三条)

35. 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。

中国注册会计师协会制定

附录：

与持续经营相关的审计报告参考格式

参考格式 1：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表已作出充分披露时，发表无保留意见的审计报告。

参考格式 2：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表由于未作出充分披露而存在重大错报时，发表保留意见的审计报告。

参考格式 3：当注册会计师确定存在重大不确定性，但财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露时，发表否定意见的审计报告。

参考格式 1：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表已作出充分披露时，发表无保留意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，注册会计师认为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存在重大不确定性，财务报表对该重大不确定性已作出充分披露；

7. 已按照《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》的规定沟通了关键审计事项；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出信息存在重大错报；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；

10. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告¹

（一）审计意见

我们审计了 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、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，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。

（二）形成审计意见的基础

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。审计

¹如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。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）与持续经营相关的重大不确定性

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 20×1 年发生净亏损×元，且于 20×1 年 12 月 31 日，ABC 公司流动负债高于资产总额×元。如财务报表附注×所述，这些事项或情况，连同财务报表附注×所示的其他事项，表明存在可能导致对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。该事项不影响已发表的审计意见。

（四）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。除“与持续经营相关的重大不确定性”部分所描述的事项外，我们确定下列事项是需要 在审计报告中沟通的关键审计事项。

[按照《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》的规定描述每一关键审计事项。]

（五）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任〉应用指南》附录 2 中的参考格式 1。]

（六）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

（七）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××（项目合伙人）
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××
(签名并盖章)

20×2 年×月×日

参考格式 2：当注册会计师确定存在重大不确定性，且财务报表由于未作出充分披露而存在重大错报时，发表保留意见的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为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存在重大不确定性。财务报表附注 x 讨论了融资协议的规模、到期日和总安排，但财务报表未讨论其影响以及再融资的可获得性，也未将该情况界定为重大不确定性；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 财务报表由于未充分披露重大不确定性而存在重大错报。注册会计师认为未充分披露对财务报表的影响重大但不具有广泛性，因此发表保留意见；

7. 已按照《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》的规定沟通了关键审计事项；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，并且导致对财务报表发表保留意见的事项也影响其他信息；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；
10. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告²

（一）保留意见

我们审计了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、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，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。

（二）形成保留意见的基础

如财务报表附注×所述，ABC公司融资协议期满，且未偿付余额将于20×2年3月19日到期。ABC公司未能重新商定协议或获取替代性融资。这种情况表明存在可能导致对ABC公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。财务报表对这一事项并未作出充分披露。

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。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们

²如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表保留意见提供了基础。

（三）关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外，我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

[按照《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》的规定描述每一关键审计事项。]

（四）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的规定〉应用指南》附录 2 中的参考格式 6。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表保留意见并且也影响其他信息的事项。]

（五）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

（六）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《〈中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告〉应用指南》参考格式 1。]

××会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师: ××× (项目合伙人)
(签名并盖章)

中国注册会计师: ×××
(签名并盖章)

中国××市

20×2 年×月×日

参考格式 3：当注册会计师确定存在重大不确定性，但财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露时，发表否定意见的审计报告

背景信息：

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》）；
2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；
3. 审计业务约定条款体现了《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条款达成一致意见》中关于管理层对财务报表责任的描述；
4. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；
5. 基于获取的审计证据，注册会计师认为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存在重大不确定性，且该公司正考虑申请破产。财务报表遗漏了与重大不确定性相关的必要披露。该漏报对财务报表的影响重大且具有广泛性，因此发表否定意见；
6. 注册会计师未被要求，并且也决定不沟通关键审计事项；
7. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，并且导致对财务报表发表否定意见的事项也影响其他信息；
8. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同；
9. 除财务报表审计外，注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任，且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

审计报告

ABC 股份有限公司全体股东：

一、对财务报表出具的审计报告³

（一）否定意见

我们审计了 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、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，由于“形成否定意见的基础”部分所述事项的重要性，后附的财务报表没有在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，未能公允反映 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。

（二）形成否定意见的基础

ABC 公司融资协议期满，且未偿付余额于 20×1 年 12 月 31 日到期。ABC 公司未能重新商定协议或获取替代性融资，正考虑申请破产。这种情况表明存在可能导致对 ABC 公司持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性。财务报表对这一事项并未作出充分披露。

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。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于 ABC 公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表否定意见提供了基础。

（三）其他信息

[按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》的规定报告，见《<中国注册会计师审计准则第 1521

³如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。

号——注册会计师对其他信息的责任>应用指南》附录 2 中的参考格式 7。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表否定意见并且也影响其他信息的事项。]

（四）管理层和治理层对财务报表的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《<中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告>应用指南》参考格式 3。]

（五）注册会计师对财务报表审计的责任

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《<中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告>应用指南》参考格式 3。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[按照《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定报告，见《<中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告>应用指南》参考格式 1。]

××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

20×2年×月×日

中国注册会计师协会制定