

F239.22
16

独立审计具体准则

第 17 号

持续经营



中国注册会计师协会 编



责任编辑：崔新艳
责任校对：王肖楠 杨晓莹
版式设计：代小卫
技术编辑：刘 军 袁 雷

独立审计具体准则第 17 号
——持续经营

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京新丰印刷厂印刷

三河德利装订厂装订

880 × 1230 32 开 2 印张 46000 字

2003 年 8 月第一版 2003 年 8 月第一次印刷

印数：00001—10000 册

ISBN 7 - 5058 - 3690 - 0 / F · 2996 定价：5.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

财 政 部
关于印发《独立审计具体准则第7号
——审计报告》等3个准则的通知

2003年4月14日 财会〔2003〕11号

国务院有关部委，各省、自治区、直辖市财政厅（局），深圳市财政局：

为了规范注册会计师的执业行为，提高执业质量，维护社会公共利益，促进社会主义市场经济的健康发展，中国注册会计师协会修订了《独立审计具体准则第7号——审计报告》和《独立审计具体准则第17号——持续经营》，拟订了《独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通》，经我部审批同意，现予以发布，自2003年7月1日起施行。执行中有何问题，请及时反馈我部。

- 附件：1. 独立审计具体准则第7号——审计报告
2. 独立审计具体准则第17号——持续经营
3. 独立审计具体准则第28号——前后任注册会计师的沟通

目 录

独立审计具体准则第 17 号	
——持续经营	(1)
《独立审计具体准则第 17 号	
——持续经营》讲解	(7)
《独立审计具体准则第 17 号	
——持续经营》修订前后的内容对照表	(39)

独立审计具体准则第 17 号 ——持续经营

(2003 年 4 月 14 日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在会计报表审计中考虑持续经营假设的合理性，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称持续经营假设，是指被审计单位在编制会计报表时，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。

本准则所称可预见的将来，通常是指资产负债表日后十二个月。

第三条 按照持续经营假设编制会计报表并对持续经营能力进行评价是被审计单位管理当局的责任。

注册会计师的责任是评价被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性，并考虑是否需要提请管理当局在会计报表中披露持续经营能力的重大不确定性。

第四条 在编制审计计划、实施审计程序及评价审计结果时，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理运用专业判断，

充分关注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。

第二章 编制审计计划时的考虑

第五条 在编制审计计划时，注册会计师应当考虑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，以便与管理当局讨论持续经营假设的合理性。

第六条 注册会计师应当充分关注被审计单位在财务、经营等方面存在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。

第七条 被审计单位在财务方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况通常包括：

- (一) 无法偿还到期债务；
- (二) 无法偿还即将到期且难以展期的借款；
- (三) 无法继续履行重大借款合同中的有关条款；
- (四) 存在大额的逾期未缴税金；
- (五) 累计经营性亏损数额巨大；
- (六) 过度依赖短期借款筹资；
- (七) 无法获得供应商的正常商业信用；
- (八) 难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金；
- (九) 资不抵债；
- (十) 营运资金出现负数；
- (十一) 经营活动产生的现金流量净额为负数；
- (十二) 大股东长期占用巨额资金；
- (十三) 重要子公司无法持续经营且未进行处理；
- (十四) 存在大量长期未作处理的不良资产；
- (十五) 存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。

第八条 被审计单位在经营方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况通常包括：

- (一) 关键管理人员离职且无人替代；
- (二) 主导产品不符合国家产业政策；
- (三) 失去主要市场、特许权或主要供应商；
- (四) 人力资源或重要原材料短缺。

第九条 被审计单位在其他方面存在的可能导致对其持续经营能力产生疑虑的事项或情况通常包括：

- (一) 严重违反有关法律、法规或政策；
- (二) 异常原因导致停工、停产；
- (三) 有关法律、法规或政策的变化可能造成重大不利影响；
- (四) 经营期限即将到期且无意继续经营；
- (五) 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；
- (六) 因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失。

第三章 实施审计程序时的考虑

第十条 当被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，注册会计师应当提请管理当局对持续经营能力作出书面评价。

第十一条 注册会计师应当充分关注管理当局作出评价的过程、依据的假设和拟采取的改善措施，以考虑管理当局对持续经营能力的评价是否适当。

第十二条 注册会计师应当审阅管理当局拟采取的改善措施，并考虑对持续经营能力的影响。

管理当局采取的改善措施通常包括处置资产、售后回租资

产、取得担保借款、实施资产置换与债务重组、获得新的投资、削减或延缓开支、获得重要原材料的替代品以及开拓新的市场等。

第十三条 注册会计师应当实施以下审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断管理当局拟采取的改善措施是否可行：

- （一）与管理当局分析、讨论最近的中期会计报表；
- （二）与管理当局分析、讨论现金流量预测、盈利预测及其他预测；
- （三）审阅影响持续经营能力的期后事项、承诺及或有事项；
- （四）审阅债券、借款协议等的履行情况；
- （五）查阅股东大会、董事会或类似机构会议及其他重要会议有关财务困境的记录；
- （六）向被审计单位的律师询问有关诉讼、索赔的情况，以及管理当局对有关诉讼、索赔结果及其财务影响的评价是否合理；
- （七）确认有关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。

第十四条 如果管理当局对持续经营能力的评价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当局将评价期间延伸至十二个月。

第十五条 注册会计师应当向管理当局询问被审计单位是否存在超出评价期间的、可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，以考虑这些事项或情况对管理当局所作评价的影响。

第四章 出具审计报告时的考虑

第十六条 注册会计师应当根据已发现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，考虑其对被审计单位持续经营能力的影响，并据以确定对审计报告的影响。

第十七条 如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的，但存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：

（一）导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；

（二）被审计单位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。

如果被审计单位在会计报表中进行了适当披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在意见段之后增加强调事项段，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持续经营能力存在重大不确定性的事实，但不应使用附加条件的措辞。

如果被审计单位未在会计报表中进行适当披露，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告，并在意见段之前的说明段中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持续经营能力存在重大不确定性的事实，同时指明被审计单位未在会计报表中进行适当披露。

第十八条 如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设不再合理，而被审计单位仍按持续经营假设编制会计报表，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

第十九条 如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续

经营假设不再合理，而被审计单位已按其他基础重新编制了会计报表，注册会计师应当按照《独立审计实务公告第6号——特殊目的业务审计报告》的规定办理。

第二十条 如果被审计单位存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但注册会计师无法确定被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是否合理，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。

如果决定出具无法表示意见的审计报告，注册会计师应当提请管理当局在会计报表中适当披露：

（一）导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；

（二）被审计单位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。

注册会计师应当在意见段之前的说明段中充分说明无法表示意见的理由。

第五章 附 则

第二十一条 注册会计师执行会计报表审计以外的其他审计业务，除有特定要求者外，应当参照本准则办理。

第二十二条 本准则自2003年7月1日起施行。

《独立审计具体准则第 17 号 ——持续经营》讲解

一、修订背景

自 1999 年 7 月 1 日起施行的《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》(以下简称“原持续经营准则”),对提高注册会计师执业质量、保护社会公众利益起到了积极作用。近年来,上市公司的审计报告中明确提及持续经营能力问题逐渐增多。据统计,从 1997 年到 2001 年,约有 150 份审计报告明确提及了上市公司的持续经营能力问题,这反映出注册会计师的审计风险意识不断增强,为会计报表使用人提供了重要的风险警示,同时也增加了审计报告的有用性。

另一方面,原持续经营准则在执行效果上也有不尽如人意之处。从我们掌握的信息看,包括政府监管部门、投资者以及证券分析人士在内的许多会计报表使用人反映,一些上市公司的持续经营能力问题及其披露并不存在显著差异,注册会计师在审计报告中的表述(包括意见段之前的说明段和之后的强调事项段)也不存在显著差异,但审计报告类型却差异很大。总体上讲,某些注册会计师针对持续经营能力问题出具的审计报告存在定性不

准的问题，把持续经营能力问题简单地放在意见段之后，或等同于审计范围受到限制，出具保留意见或无法表示意见的审计报告，致使审计报告的有用性受到影响，甚至产生误导。上述问题，既有审计准则方面的问题，也有注册会计师执业方面的问题，急需通过修订原持续经营准则予以解决。

在修订过程中，我们认真研究、比较了《国际审计准则》、《美国审计准则》、《澳大利亚审计准则》和台湾地区审计准则等有关国家和地区审计准则的最新发展，充分考虑了我国目前审计实务中存在的主要问题。为了保证独立审计准则的科学性、权威性和可操作性，中注协先后组织了两次论证会，召集注册会计师执业界、学术界和政府有关部门的代表进行了充分论证，并于 2002 年 9 月 13 日发布了第一次征求意见稿，向地方注册会计师协会和会计师事务所征求意见。2002 年 12 月初，中注协召开了第六届独立审计准则中、外方专家咨询组第一次会议，对第一次征求意见稿进行了充分的论证。会后，中注协根据中外方专家的意见和各地反馈的意见再次进行了认真、细致的修改，并于 2003 年 1 月 14 日发布了第二次征求意见稿。此后，又根据所收到的政府有关部门、地方注册会计师协会、香港会计师公会以及部分会计师事务所的反馈意见，对第二次征求意见稿进行了修改，形成了修订后的《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》（以下简称“本准则”）。经财政部于 2003 年 4 月 14 日审批同意，予以发布，自 2003 年 7 月 1 日起施行。

二、修订的主要内容

- （一）明确了被审计单位管理当局的责任与注册会计师的责任
- 在考虑被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性

时，原持续经营准则没有明确被审计单位管理当局的责任与注册会计师的责任。根据财政部印发的《企业会计准则——财务报告的列报》（征求意见稿），并借鉴国际惯例，本准则明确了被审计单位管理当局的责任与注册会计师的责任。按照持续经营假设编制会计报表并对持续经营能力进行评价是被审计单位管理当局的责任；注册会计师的责任是评价被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性，并考虑是否需要提请管理当局在会计报表中披露持续经营能力的重大不确定性。

（二）明确了注册会计师考虑被审计单位持续经营假设合理性的基础

原持续经营准则仅从原则上要求注册会计师考虑被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性，而本准则明确了注册会计师考虑被审计单位持续经营假设合理性的基础，即充分关注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。这一变化贯穿于修订后的整个准则，具有更强的可操作性。

（三）明确了出具审计报告的类型

原持续经营准则对注册会计师出具审计报告的要求模糊不清，且与企业会计准则的要求不符。例如，原持续经营准则规定，如果被审计单位存在对其持续经营能力产生重大影响的情况，且管理当局没有相应的改善措施，注册会计师应当提请被审计单位在会计报表中披露。如果被审计单位已在会计报表中进行充分披露，注册会计师应当在审计报告的意见段后增列说明段，对持续经营假设不再合理的疑虑予以说明。也就是说，即使被审计单位持续经营能力存在重大不确定性且无改善措施，注册会计师仍然可以出具无保留意见的审计报告，这可能会对会计报表使用

人产生严重误导。再如，原持续经营准则规定，如果认为被审计单位在可预见的将来无法持续经营，继续运用持续经营假设编制会计报表将对会计报表使用人产生严重误导，注册会计师应当发表保留意见或否定意见。显然，在认为被审计单位在可预见的将来无法持续经营、继续运用持续经营假设编制会计报表将对会计报表使用人产生严重误导的情况下，原持续经营准则仍然给注册会计师提供了发表保留意见或否定意见的选择空间。针对原持续经营准则中的问题，本准则在要求上更加明确和严格。对持续经营假设不再合理而被审计单位仍按持续经营假设编制会计报表的情况，要求注册会计师出具否定意见的审计报告；对无法确定持续经营假设是否合理的情况，要求注册会计师出具无法表示意见的审计报告。对持续经营假设合理、但存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，要求注册会计师提请管理当局在会计报表中适当披露：（1）导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理当局拟采取的改善措施；（2）被审计单位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。如果被审计单位在会计报表中进行了适当披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在意见段之后增加强调事项段。

（四）在审计报告中不应使用附加条件的措辞

在最近几年的审计报告实务中，普遍存在着使用附加条件措辞的现象。例如，“如果公司继续出现经营性亏损，且净资产继续出现负数，公司的持续经营能力存在重大不确定性”；再如，“截至审计报告日，公司对于已经到期的借款协议难以展期。除非能够获取财务支持，否则公司的持续经营能力存在重大不确定性”。这种表述意味着注册会计师没有在审计报告中对持续经营

假设的合理性作出实质性判断，只是一种假设，未对会计报表使用人提供任何有用信息，降低了审计报告的有用性。因此，本准则禁止注册会计师在审计报告中使用附加条件的措辞。

三、关于第一章“总则”

（一）制定目的与依据

本准则第一条规定：“为了规范注册会计师在会计报表审计中考虑持续经营假设的合理性，明确工作要求，保证执业质量，根据《独立审计基本准则》，制定本准则。”

本准则的制定目的是为了规范注册会计师在会计报表审计中考虑持续经营假设的合理性，明确工作要求，保证执业质量；制定依据是《独立审计基本准则》。从理论上讲，会计报表的编制基础是建立在持续经营假设之上的，其可信度依赖于持续经营假设的合理性。因此，如果不对会计报表按照持续经营假设编制的合理性进行适当考虑与合理评价，注册会计师出具的审计报告就不能发挥必要的监督和预警作用。

根据财政部印发的《企业会计准则——财务报告的列报》（征求意见稿），企业应当以持续经营为基础编制会计报表及其附注；在编制会计报表时，企业应当对持续经营的能力进行估计。上述规定明确了被审计单位管理当局的责任，也为注册会计师在会计报表审计中考虑被审计单位编制会计报表所依据持续经营假设的合理性提供了必要的依据。

（二）持续经营假设的含义

本准则第二条规定：“本准则所称持续经营假设，是指被审

计单位在编制会计报表时，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。

本准则所称可预见的将来，通常是指资产负债表日后十二个月。”

通常，企业如果已决定进行清算或停止营业，或者已确定在下一个会计期间将被迫进行清算或停止营业，则不应再以持续经营为基础编制会计报表。因此，持续经营假设意味着被审计单位在编制会计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。

持续经营假设对会计报表的影响主要体现在资产、负债账面价值的确认和计量上：如果被审计单位按照持续经营假设编制会计报表是合理的，可以在正常的经营过程中变现资产、清偿债务，那么被审计单位在持续经营基础上对资产、负债进行会计处理也是恰当的；如果被审计单位按照持续经营假设编制会计报表是不合理的，那么通常意味着被审计单位无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务，相应地，被审计单位在持续经营基础上对资产、负债进行的会计处理也就不恰当了。

一般地说，管理当局对持续经营能力的评价期间越长，持续经营结果的不确定性就越大。对持续经营能力合理的评价期间通常是自资产负债表日起的下一个会计期间。因此，本准则所称可预见的将来，通常是指资产负债表日后十二个月。

（三）管理当局的责任与注册会计师的责任

本准则第三条规定：“按照持续经营假设编制会计报表并对持续经营能力进行评价是被审计单位管理当局的责任。

注册会计师的责任是评价被审计单位按照持续经营假设编制

会计报表的合理性，并考虑是否需要提请管理当局在会计报表中披露持续经营能力的重大不确定性。”

1. 管理当局的责任

由于持续经营假设是编制会计报表的基本原则，因此管理当局的责任应包括以下方面：（1）应当以持续经营为基础编制会计报表及其附注；（2）在编制会计报表时，应当对持续经营的能力进行评价；（3）如果已决定进行清算或停止营业，或者已确定在下一个会计期间将被迫进行清算或停止营业，则不应再以持续经营为基础编制会计报表；（4）如果某些不确定的因素导致对企业能否持续经营产生重大怀疑时，则应当在会计报表附注中披露这些不确定因素及其改善措施；（5）如果会计报表不是在持续经营假设基础上编制的，则应在会计报表附注中对此予以披露，并进一步披露会计报表的编制基础，以及企业未能以持续经营为基础编制会计报表的原因。

因此，按照持续经营假设编制会计报表并对企业在合理期间内的持续经营能力进行评价是被审计单位管理当局的责任。

2. 注册会计师的责任

管理当局对持续经营假设合理性的判断，以及是否在会计报表附注中披露持续经营能力的重大不确定性直接影响会计报表认定，因此，注册会计师的责任是评价被审计单位按照持续经营假设编制会计报表的合理性，并考虑是否需要提请管理当局在会计报表中披露持续经营能力的重大不确定性。

（四）充分关注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

本准则第四条规定：“在编制审计计划、实施审计程序及评价审计结果时，注册会计师应当保持应有的职业谨慎，合理运用