

# 关于审计报告中 持续经营不确定性意见的分析

徐维兰 姚素琴

(西安财经学院 西安 710061)

**【摘要】** 本文以审计报告中的持续经营意见为中心,从审计责任、审计证据和报告方式三方面对我国自1999年以来颁布的相关审计准则进行了陈述和比较。研究表明,我国上市公司审计报告中持续经营不确定性意见发表的原因随审计准则的变化而变化,出具持续经营不确定性意见的原因最多的是累计亏损数额巨大和银行借款逾期,其次是审计范围受限而无法获取相关的审计报告、存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。

**【关键词】** 持续经营不确定性 审计责任 审计证据 审计意见

持续经营假设是其他会计假设的重要基础,是会计核算的前提条件之一。时至今日,企业持续经营的不确定性已达到了前所未有的水平。持续经营不确定性的普遍存在是对持续经营审计的外在要求,财务报告使用者对企业持续经营能力的关注是对持续经营审计的内在要求。对于出具审计意见的注册会计师来说,在“内外夹击”下,其对“持续经营”的审计工作就显得必不可少:①持续经营假设在实质上影响着会计资料的真实、公允性;②持续经营能力是投资者和债权人最为关心的问题之一;③持续经营审计是注册会计师有效规避诉讼风险的需求。

## 一、我国持续经营审计准则的发展历程

由于持续经营审计存在特殊性,我国于1999年、2003年、2006年先后3次发布了持续经营审计准则。其中包括1999年颁布的《独立审计具体准则第17号——持续经营》、2003年修订后的《准则》和2006年2月15日发布的《审计准则第1324号——持续经营》。而审计责任、审计证据和报告方式是影响注册会计师出具审计意见的重要方面。因此笔者试图从审计责任、审计证据、报告方式三方面对我国新旧审计准则的相关规定加以陈述、分析。

**1. 审计责任。**我国于1999年颁布的《独立审计具体准则第17号——持续经营》并没有明确界定注册会计师的责任。2003年修订后的《准则》明确了被审计单位管理当局和注册会计师的责任: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。我国于2006年2月15日发布的《审计准则第1324号——持续经营》第五条规定,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;第十一条规定,注册会计师的责任是考虑管理层在编制会计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会计报表中披露的有关持续经营能力的重大不确定性。可见,审计准

则逐渐明晰了管理层和注册会计师的责任。

**2. 审计证据。**我国于1999年颁布的《独立审计具体准则第17号——持续经营》、2003年修订后的《准则》、2006年颁布的《审计准则第1324号——持续经营》将对持续经营能力产生重大疑虑的事项划分为财务方面、经营方面及其他方面,并根据这些方面来收集审计证据。三者对审计证据方面的规定存在以下异同:①比较1999年和2003年的审计准则发现,2003年修订后的《准则》在审计证据方面的变化不大,有以下变化值得一提。2003年修订后的《准则》将属于“其他方面”的“存在数额巨大的或有损失”修改为属于财务方面的“存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债”,并进一步确定为巨额担保事项,划入财务方面的疑虑事项。2003年修订后的《准则》将“其他方面”删减,从字面表述来看,注册会计师自由操纵的空间减小。②2003年和2006年的审计准则在对持续经营能力产生重大疑虑的事项方面的规定完全相同,体现了对持续经营能力的考察就是对各种因素综合考察的思想。

**3. 报告方式。**三者对报告方式方面存在以下异同:①比较1999年和2003年的审计准则发现,2003年修订后的《准则》将“拒绝表示意见”改为“无法表示意见”。②比较2003年和2006年的审计准则发现,根据2003年修订后的《准则》的规定,审计报告包括四种类型,即无保留意见、保留意见、否定意见和无法表示意见的审计报告;2006年发布的《审计准则第1324号——持续经营》对审计报告的要素进行了调整,并将审计报告划分为标准和非标准审计报告两类。标准审计报告是指不附加说明段、强调事项段或任何修饰性用语的无保留意见的审计报告;非标准审计报告包括带强调事项段无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。这样的划分便于审计准则表述,同时也严格限定了标准审计报告的范畴,强调除了可能附加强调事项段以外,无保留意见审计报告不能附加说明段或任何修饰性用语,进一步规范了审计意见的表述。

2006年发布的《审计准则第1324号——持续经营》规定,当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,或存在可能对会计报表产生重大影响的不确定事项(持续经营问题除外),或者存在其他审计准则规定的增加强调事项段的情形但不影响已发表的审计意见时,注册会计师应当考虑在审计意见段之后附加强调事项段,对此予以强调。除此以外,不应在审计意见段之后附加强调事项段或任何解释性段落,以免会计报表使用者产生误解。与2003年修订后的《准则》相比,需要附加强调事项段的两种基本情形不变,但其增加了“其他审计准则规定的增加强调事项段的情形”。增加强调事项段的目的在于引起会计报表使用者的关注,以维护会计报表使用者的利益。

## 二、对我国上市公司审计报告中持续经营不确定性审计意见的分析

企业持续经营的不确定性增加了注册会计师的审计难度,从而引发了审计风险。我国自1997年出现首份对上市公司持续经营不确定性发表审计意见的审计报告以来,这类审计报告层出不穷。笔者根据1997~2007年之间的相关数据,对我国上市公司审计报告中的持续经营不确定性审计意见展开研究。

### 1. 持续经营不确定性审计意见(GCO)占各年非标准审计意见比例情况分析。

表1 持续经营不确定性审计意见占非标准审计意见比例统计(1997~2007)

年份	GCO数量(份)	非标准审计意见数量(份)	比重
1997	3	94	3.19%
1998	20	148	13.51%
1999	36	187	19.25%
2000	32	178	17.98%
2001	40	159	25.16%
2002	49	166	29.52%
2003	60	107	56.07%
2004	70	142	49.30%
2005	81	162	50.00%
2006	75	149	50.34%
2007	76	121	62.81%

从表1可以看出,从1997年出现第一份对上市公司持续经营不确定性发表审计意见的审计报告以来,发表持续经营不确定性审计意见的审计报告在数量上呈上升趋势,从1997年的3份上升到2007年的76份,同时其占各年非标准审计意见数量的比重也在逐步上升,其中两次较大幅度的增长出现在1999年和2003年。GCO数量由1997年的3份增加到1999年的36份,这可能与中注协1999年3月发布的《独立审计具体准则第17号——持续经营》对注册会计师出具持续经营不确定性审计意见做出的相关规定有关。2003年注册会计师出具持续经营不确定性审计意见的数量较2002年有较大增长,而2004年的情况相对于2003年变化不大。这表明注册会计师出具持续经营不确定性审计意见受到了2003年修

订后的《准则》颁布实施的影响。

2. 出具持续经营不确定性审计意见的原因分析。笔者对注册会计师出具持续经营不确定性审计意见的原因进行了较为详尽的统计分析,一方面是想探寻审计准则的约束作用;另一方面是想观察这些事项或情况在上市公司出现的频率,检验审计准则中所提到的判定要素是否在审计实务中得到有效运用及其采取的应对措施是否合理。

### (1)1997年至今出具持续经营不确定性审计意见的原因分析。

1997~2001年的原因分析。我国于1999年颁布的《独立审计具体准则第17号——持续经营》第一次对持续经营不确定性审计意见的来源做出了明确规定,这对注册会计师的行为有一定的指导作用。

表2 1997~2001年持续经营不确定性审计意见的来源

项 目	份 数					合计	比重
	带解释性说明	保留意见	拒绝表示意见	否定意见			
公司财务状况恶化和停产	45	13	41	4	103	62.42%	
未遵守银行贷款协议	0	0	1	0	1	0.61%	
频繁的股权置换	0	1	0	0	1	0.61%	
大股东及其关联公司占用资金或提供帮助的承诺	3	4	5	0	12	7.27%	
子公司持续经营能力不确定	2	1	2	0	5	3.03%	
筹集资金未按规定使用	1	0	0	0	1	0.61%	
审计范围受到限制	0	0	24	0	24	14.54%	
公司经营环境的变化	1	4	0	0	5	3.03%	
存在数额巨大的或有损失	5	1	6	0	12	7.27%	
严重违反有关法律、法规或政策	1	0	0	0	1	0.61%	
合 计	58	24	79	4	165	100%	

注:数据来源于参考文献《关于审计报告中持续经营意见的研究》。

从表2可以看出,因公司财务状况恶化和停产而引起注册会计师对公司的持续经营能力产生怀疑的情况占绝大多数,超过了60%。其余的情况依次为:审计范围受到限制而无法对公司的持续经营能力发表意见,大股东及其关联公司占用资金或提供帮助的承诺、存在数额巨大的或有损失影响了公司的持续经营能力,子公司持续经营能力不确定、公司经营环境的变化影响了公司的持续经营能力,未遵守银行贷款协议、频繁的股权置换、筹集资金未按规定使用、严重违反有关法律、法规或政策影响了公司的持续经营能力。

2002~2004年的原因分析。2003年修订后的《准则》进一步明确明确了注册会计师考察被审计单位持续经营假设合理性的落脚点,即充分关注可能对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。这一思想贯穿于2003年修订后的《准则》的始终,具有较强的可操作性。

从表3可以看出:因银行借款逾期而引起注册会计师对公司的持续经营能力产生怀疑的情况最多。其余的情况依次

表3 2002~2004年持续经营不确定性审计意见的来源

项 目	份 数					
	带解释 性说明	保留 意见	拒绝表 示意见	否定 意见	合计	比重
累计亏损数额巨大	53	5	34	0	92	17.56%
银行借款逾期	61	16	46	0	123	23.47%
无法获得供应商的正常商业信用	2	0	2	0	4	0.76%
难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金	1	0	3	0	4	0.76%
资不抵债	19	4	32	0	55	10.50%
营运资金出现负数	35	2	9	0	46	8.79%
经营活动产生的现金流量净额为负数	6	3	2	0	11	2.10%
大股东长期占用巨额资金	16	2	9	0	27	5.15%
子公司无法持续经营	3	0	5	0	8	1.53%
存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债	30	9	23	0	62	11.83%
正常营业支出资金缺乏	13	1	8	0	22	4.20%
坏账或其他减值准备	2	0	5	0	7	1.34%
应收关联方款项	5	0	0	0	5	0.95%
关键管理人员离职	2	0	1	0	3	0.57%
失去主要市场、特许权	0	0	1	0	1	0.19%
人力资源或原材料短缺	2	0	0	0	2	0.38%
主营业务萎缩或经营停顿	27	6	17	0	50	9.54%
严重违反有关法律、法规或政策	1	0	1	0	2	0.38%
合 计	278	48	198	0	524	100%

注:2003年4月14日修订后的《准则》将“拒绝表示意见”改为“无法表示意见”。

为:累计亏损数额巨大、存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债、资不抵债、主营业务萎缩或经营停顿、营运资金出现负数、大股东长期占用巨额资金、正常营业支出资金缺乏、经营活动产生的现金流量净额为负数、子公司无法持续经营、坏账或其他减值准备等。

2005~2007年的原因分析。从表4可以看出:因公司的累计亏损数额巨大导致持续经营能力存在不确定性的情况最多,其次是银行借款逾期、审计范围受限而无法获取相关的审计证据这两方面。接下来依次为:存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债、子公司停业、大股东占用资金、资产抵押、主营业务萎缩或经营停顿、资不抵债。

(2)对上述原因进行分析后得出的结论。

笔者通过对持续经营不确定性审计意见的来源进行分析后发现:①在审计意见的表述中,部分审计报告的陈述受审计准则影响的痕迹很重。②通过分析表2~表4可以看出,出具持续经营不确定性审计意见的原因最多的是累计亏损数额巨大和银行借款逾期,其次是审计范围受限而无法获取相关的审计证据、存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。累计亏损数额巨大意味着被审计单位丧失了盈利能力。③注册会计师比较注意分析“资产质量”,例如关注资产的获利能

表4 2005~2007年持续经营不确定性审计意见的来源

项 目	份 数					
	带解释 性说明	保留 意见	无法表 示意见	否定 意见	合计	比重
累计亏损数额巨大	10	6	7	0	23	23%
银行借款逾期	7	2	6	0	15	15%
未披露原因	22	2	2	0	26	26%
审计范围受限,无法获取相关的审计证据	6	5	3	0	14	14%
子公司停业	3	1	2	0	6	6%
资不抵债	1	0	0	0	1	1%
大股东占用资金	3	1	0	0	4	4%
资产抵押	1	1	0	0	2	2%
存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债	3	1	3	0	7	7%
主营业务萎缩或经营停顿	1	1	0	0	2	2%
合 计	57	20	23	0	100	100%

注:本表随机选取了70家上市公司作为样本,以统计持续经营不确定性审计意见的来源。

力。另外,因存在大量巨额担保或债务诉讼,被审计单位的资产冻结、抵押、质押现象较多,注册会计师对此表示关注也是重视“资产质量”的表现。

### 三、相关建议

传统风险导向审计的弊端已逐步显现,其已不能有效运用于现代审计实务。为应对信息社会和知识经济对审计行业提出的挑战,审计界开始探索新的审计方法,从而形成了现代风险导向审计的应对措施。

1. 现代风险导向审计应以战略系统观为指导思想。战略系统观认为,随着生产力的发展和企业规模的扩大,企业的经营活动必须以正确的经营战略为指导。企业战略管理的有效性会直接影响到企业会计报表的可靠性。因此,要想有效地控制会计报表的误报风险,就必须从对会计报表可靠性产生影响的源头——企业的战略管理活动进行分析。现代风险导向审计要求审计人员从战略系统角度对企业风险进行分析、测试和评价,在广泛的经济系统中考察被审计单位,并对企业所采取的战略及其恰当性进行分析评价,以确定审计取证的重点、范围、目标和程序。

2. 审计重心前移。传统风险导向审计主要根据内部控制测试的结果,从分析固有风险和内部控制风险的角度来确定实质性测试的性质、时间和范围。而现代风险导向审计则遵循“战略分析→经营环节分析→检查风险分析”的基本思路,从分析企业战略的角度入手,以确定实质性审计程序的性质、时间和范围,并建立了企业会计报表风险与战略风险之间的联系,对整个企业的风险管理范围进行了分析,使这一审计方法更科学、有效。

3. 采用“自上而下”和“自下而上”相结合的审计思路。传统风险导向审计的指导思想是一种“自上而下”的审计思路,它从控制风险入手,并主要依赖于实质性测试,视野过于狭窄。现代风险导向审计要求审计人员对会计报表风险做出合



# 规则诱致性审计合谋动机： 一个准则变迁的视角

张薇

(湖南财经高等专科学校 长沙 410205)

**【摘要】** 审计合谋动机的萌生有两大缘起,一是规则诱致性合谋,二是违规性合谋。我国现行会计准则与审计准则均因其在执行中需要运用职业判断而为规则诱致性审计合谋提供了可乘之机。本文通过分析得出,准则的变迁只是从一定程度上提高了企业会计信息披露和审计鉴证工作的质量,要扼制规则诱致性审计合谋行为,还需要通过细则进一步规范会计域与审计域的职业判断,强化执业者对具体准则的认知与领悟,并加强职业道德建设。

**【关键词】** 审计合谋 动机 准则变迁 盈余操纵范围 职业判断

审计合谋是指审计人员为了自身利益而迎合企业管理当局,为其出具不当审计意见的行为。审计合谋动机的萌生有两大缘起,一是由于会计准则与审计准则下职业判断空间的存在而诱发审计合谋,可称之为规则诱致性审计合谋;二是纯粹的会计造假而导致的合谋(如虚构相关凭证以虚增利润、漏列业务以虚减成本等),可称之为违规性审计合谋。前者为隐性合谋,是以规则为掩护而进行的,如会计人员对公允价值的确定、对固定资产折旧年限以及无形资产摊销年限的确定都需要运用职业判断,他们判断的出发点可能不是遵循客观情况,而是将其作为盈余操纵的工具;再如审计人员在实施项目审计时,虽然已按审计准则的规定执行了所有的程序,但在执行的程度上却没有达到鉴证工作的客观要求,只是流于遵循审计准则规定的形式。违规性审计合谋为显性行为,无论何种形式的合谋,均会损害会计信息的披露质量,扰乱证券市场秩

序。区分两种类型的合谋,目的在于让审计合谋的治理更具针对性,更为有效。本文研究主要针对规则诱致性审计合谋。

## 一、会计准则、审计准则与审计合谋动机的关系分析

会计信息公开披露质量的高低往往受到两个过程监控程度的影响:一是会计信息的生成过程;二是会计信息的鉴证,即审计过程。会计准则规范了会计信息的生成过程,但也留下了会计职业判断的空间,为公司提供了盈余操纵的范围;审计准则规范了会计信息的鉴证过程,同时也留下了审计职业判断的空间。公司盈余操纵范围与审计职业判断空间共同对规则诱致性审计合谋的动机产生影响(见图1)。

会计信息的生成过程与结果均由会计准则决定。目前世界各国制定的会计准则的类型主要有原则导向型、规则导向型和目标导向型三类。无论是何种类型的会计准则,都不同程度地留下了会计职业判断的空间。原则导向型倾向于以简单、

理的专业判断,首先运用“自上而下”的审计思路对企业的战略管理进行分析,以战略风险和经营风险为导向进行严密的逻辑推理,明确审计的范围和重点,以确定相关审计目标和审计程序。然后,通过实施审计程序并结合取证的结果进行重要性判断,采用“自下而上”的方法来判断会计报表的风险,最终形成审计意见。可见,现代风险导向审计的审计思路更清晰、合理。

## 主要参考文献

1. 李爽,吴溪. 中国证券市场中的审计报告行为:监管角度与经验证据. 北京:中国财政经济出版社,2005
2. 王振林,汪光成. 2006年度上市公司非标准审计报告实证分析. 审计研究,2005;4
3. 李爽. 中国独立审计准则:制定、实施与发展. 中央财经大学学报,2006;1
4. 常征. 论持续经营的审计风险及规避. 广西会计,2005;9
5. 刘月萍. 会计主体持续经营的不确定性与审计意见类

- 型. 会计研究,2007;1
6. 刘光友. 对企业持续经营能力的审计考虑. 中国审计信息与方法,2006;3
7. 尤雪英. 持续经营审计方法的探讨. 财会月刊,2004;A7
8. 葛家澍. 关于财务会计基本假设的重新思考. 会计研究,2004;1
9. 方军雄,洪剑峭,李若山. 我国上市公司审计质量影响因素研究:发展和启示. 审计研究,2004;6
10. Elizabeth K. Venuti. The going concern assumption revisited: assessing a company's future viability. The CPA Journal,2004;5
11. Marshall R. Davis. Using disclaimers in audit report discerning between shades of opinion. The CPA Journal,2005;4
12. Bruce K. Behn, Kurt Pany, Richard Riley. SAS NO. 59: going concern evidence. The CPA Journal,2006;7