

# 持续经营审计相关问题的思考

西南财经大学会计学院 杨秋波

**【摘要】** 本文以《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》为基础,阐述了持续经营审计搜集的核心证据是重大疑虑事件,持续经营审计存在的重大问题是“量刑不准”,进而剖析了问题原因,并提出了解决措施。

**【关键词】** 持续经营 不确定性 重大疑虑事件 审计判断 量刑不准

2006 年 2 月中国财政部发布了《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》(以下简称“新准则”),于 2007 年 1 月 1 日起实施,代替 2003 年出台的《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》修订稿。到此为止,该准则已经被修订两次,这既说明了持续经营审计的重要性,也说明了审计理论界及实务界对持续经营问题的关注。持续经营能力问题实际上是一个重大不确定性问题,而不确定性与风险又紧密相连,为了控制风险,必须搜集充分、适当的审计证据。那么,以风险导向为基础、以风险控制为理念的新准则对于持续经营不确定性审计应该以什么为核心证据?这些证据的特征是什么?是否会缩小注册会计师的主观判断空间?新准则预期实施效果如何呢?本文拟对此进行探讨。

## 一、持续经营审计获取的证据

持续经营不确定性审计中的关键问题是,搜集与持续经营不确定性相关的审计证据,出具适当的审计意见。

对持续经营不确定性进行审计的特殊性主要表现在:注册会计师对持续经营不确定性获得的是一种“反面证据”。而且,这种“反面证据”也不是有关被审计单位未来能否持续经营的结论性证据。

注册会计师在进行财务报表审计时,假设被审计单位持续经营基础是合理的,并假设管理当局声明是不可靠的。以持续经营这一基本假设为前提,注册会计师对财务报表其他项目进行审计时,都要取得充分、适当的“正面证据”,以对管理当局的声明进行验证。如果不能取得充分、适当的“正面证据”,注册会计师则不能对相关的财务报表项目发表审计意见。而对持续经营不确定性来说,注册会计师不可能像财务报表的其他项目那样,通过审计获得充分、适当的“正面证据”以验证被审计单位持续经营假设是合理的。如果非要这样,审计成本将无限增大,审计责任也将无限增大。所以,注册会计师只能对持续经营不确定性获得一种“反面证据”,即有损于持续经营假设合理性的某些事件或情况的证据。

那么,应该搜集哪些“反面证据”呢?依照美、英以及国际审计准则的规定,注册会计师需要搜集整理的审计证据主要为:重大疑虑事项、管理层应对计划、相关信息披露状况等。在这几类审计证据中,重大疑虑事项属于审计判断中的初次判

断证据。美国审计准则规定:“要取得关于管理当局拟采取的措施信息……评价这些措施可以有效实施的可能性。”因而,在后两类审计证据中也离不开重大疑虑事项。后期“在考虑了管理当局拟采取的改善措施后,审计师对被审计单位持续经营能力在合理期间内的重大疑虑减弱了,他应当考虑披露那些事项或情况的必要性,这些事项或情况最初使他认为被审计单位的持续经营能力存在重大疑虑”。“在编制审计计划、实施审计程序时应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,并要求在审计报告中明确描述这些重大疑虑事项,以支持审计结论”。

针对 1999 年以来《独立审计具体准则第 17 号——持续经营》实施过程中暴露的问题和局限性,2003 年 4 月中国注册会计师协会对该项准则进行了修订,突出强调了重大疑虑事项是注册会计师考虑被审计单位持续经营假设合理性的依据。而且根据我国审计实践出现的新问题,对重大疑虑事项的规范作了进一步的修订,增加了“存在大量的逾期未缴税金”、“经营活动产生的现金流量净额为负数”、“存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债”、“大股东长期占用巨额资金”等事项,删除了“主要财务指标显示财务状况恶化”、“存在大额的逾期未付利润”、“未达到预期经营目标”、“显示财务状况、经营情况恶化的其他迹象”等不再适宜的事项。这次修订使准则具有更强的可操作性。

2006 年 2 月,颁发的新准则在做出重要修改的同时,完全保留了原准则中关于财务、经营、其他等三个方面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的提炼。新准则从判断主体的角度,分别明确了管理层以重大疑虑事项为证据实施初步判断的责任,以及注册会计师在评价管理层对持续经营能力评估时对重大疑虑事项证据的再次使用。同时,新准则也明确指出:“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产生疑虑的事项和情况。”因此,多次修订的准则始终肯定重大疑虑事项是审计判断的重要证据。

## 二、持续经营审计存在的重大问题——“量刑不准”

从以上分析可以看出,持续经营审计要获取的是一种“反

面证据”,且以重大疑虑事项为重要核心证据。这种证据应该是非结论性的,因此应该有更为具体的判断标准,也就是在量的规定上应该尽量明确,否则就会给注册会计师太大的主观判断空间,从而带来“量刑不准”的问题。实际上,对于持续经营审计的审计结论,一直都存在着“量刑不准”的问题。

根据中国注册会计师协会专业标准部发布的2002、2003年上市公司审计报告非标准意见分析报告,发现大多数涉及持续经营能力问题的审计报告类型是无保留意见加强调段,也有一些注册会计师以保留意见提及持续经营,少部分注册会计师以无法表示意见提及持续经营。根据搜集的信息,许多上市公司表现出的影响其持续经营能力的事项或情况并不存在显著差异,在财务报表中对持续经营问题的披露也不存在显著差异,但注册会计师出具的审计报告类型却差异很大。此外,有的注册会计师在强调事项段简单提及上市公司的财务报表编制基础,但又不直接触及持续经营问题,通过查阅财务报表才搞清楚是对持续经营的重大不确定性进行强调。

2006年2月修订的新准则是否也存在“量刑不准”的问题呢?笔者认为这一问题仍然存在。因为重大疑虑事项是注册会计师客观、公正地做出持续经营假设是否适当这一审计结论的核心证据,搜集和评价重大疑虑事项是持续经营审计判断的重要工作。中、美、英及国际审计准则对可能导致持续经营能力产生重大疑虑的事项都进行了详细的规范。在重大疑虑事项的规范上,除了事项的分类以及由于各准则实施的经济环境不同而形成的事项内容的部分差异外,在具体事项的列举方面,中、美、英及国际审计准则具有较高的一致性。进一步值得关注的是,如果将上述证据分为是非判断(只需判断有无,如无法偿还到期债务等)与程度判断(存在量的界定,如累计经营性亏损数额巨大等)两类,中、美、英及国际审计准则均对属于程度判断事项的界定表现出不确定性的特征。事项界定中包括诸多“大额”、“巨大”、“过度”、“巨额”、“重大”的表达。我国新准则相比原准则,仅仅在重大疑虑事项上进行了微调,仍然包含了诸多“重大”、“巨额”、“大量”、“过度”等难以操作的表述,如何确定这些疑虑事项对持续经营假设影响的重要性水平,新准则并未做出详细规定。同时,新准则所列举的若干重大疑虑事项并不能穷尽现实中的相关事项,如何根据这些重大疑虑事项出具不同的审计意见,新准则的规定同样不明确。

上述工作中的过多主观判断必然导致注册会计师对持续经营能力判断的差异性,最终影响到审计意见,使审计质量难以保证,加剧了审计风险,也影响了新准则的可行性和有效性。因此,新准则实施的预期效果并不理想,辅助、提升新准则实施质量的研究依然必要。

因此可以认为,持续经营审计准则发展到今日,以重大疑虑事项为判断证据的不确定性和或缺性是准则自身无法克服的缺陷。

### 三、解决措施

对于新准则自身无法克服的缺陷,只有加强准则建设,进一步完善准则指南的详细性及可操作性。对注册会计师方面,

可以加强注册会计师的后续教育体系,提高注册会计师的执业水平,进而提高其专业判断能力。对于会计师事务所来说,主要是强化质量控制准则,对从业人员进行培训、指导、监督和复核。对于被审计单位,主要是强化其法律意识。在此主要强调以下几点:

1. 实行集体判断和专家判断。集体判断是利用多名注册会计师的经验和智慧做出审计判断的一种方式。集体判断分为下面两种形式:一种是队列形式,另一种是团队形式。注册会计师队列形式是指审计判断是以一种分级的、连续的、重复的审计复核程序进行的,即多级复核过程。团队形式是由多名注册会计师共同做出审计决策的过程。我国会计师事务所在完善集体判断方面的关键问题是完善三级复核制度。我国的会计师事务所广泛实行三级复核制度,是典型的审计队列形式。

研究人员已经证明,多级复核制度下的判断质量明显优于个人判断,应该继续坚持,但应从三个方面进行完善:一是明确各级复核人员的责任,切实发挥各级复核应有的作用;二是提高复核人员的审计判断水平,高水平的复核人员才能保证复核结果的高质量;三是增加各复核环节的复核人员,每个复核环节由两名比较有经验的注册会计师组成,组成互动型小组,以得到可靠性高的复核结论。

2. 实施审计判断辅助工具。各会计师事务所首先应积极使用已有的审计判断辅助工具,或组织有经验的审计专家积极开发审计判断辅助工具。专家系统应将专家的感性经验和科学算法相结合,为定性和定量相结合的综合分析技术提供实现手段。

另外,专家系统还应具有自主学习知识功能,能随着系统数据库新增的代表性案例而自动修正推理规则。西方发达国家应用专家系统的成功经验表明,专家系统能显著提高审计判断的客观性和一致性。

3. 加强法制建设,强化被审计单位管理层的法律意识。持续经营审计中“量刑不准”的原因之一是被审计单位故意隐瞒信息或者拒不配合,注册会计师的执业环境较差。只有规范了审计执业环境,减少审计双方的信息不对称,减少被审计单位的舞弊和欺诈行为,加强审计双方的配合,才能降低审计风险。

因此,在新准则贯彻实施的过程中,要注意加强各被审计单位对相关配套法律(如《公司法》、《证券法》、《会计法》等)的学习,提高被审计单位管理层的法律意识和审计责任意识。

### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会专业标准部.2002年上市公司审计报告非标准意见分析报告.北京:经济科学出版社,2003
2. 中国注册会计师协会专业标准部.2003年上市公司审计报告非标准意见分析报告.北京:经济科学出版社,2004
3. 刘爱琴.新审计准则的审计模式基础.审计月刊,2006;4
4. 张晓岚,张文杰,张超,何莉娜.“重大疑虑事项”为审计判断证据的差异性研究——《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》实施效果预测.当代经济科学,2006;4