

# 持续经营不确定性审计意见掩盖了什么

刘红霞

(广西财经学院会计与审计学院 南宁 530003)

**【摘要】**中注协2012年审计快报的统计结果显示,目前持续经营不确定性审计意见存在数量偏少和意见偏轻等问题。因此,本文结合上市公司2011年报审计案例,分析了其中存在的审计意见类型避重就轻、和其他非标准审计意见“鱼龙混杂”以及模糊表述三大缺陷,并有针对性地提出了改善措施。

**【关键词】**注册会计师 持续经营 不确定性 审计意见

中注协2012年第十七期年报审计快报的统计结果显示,截至2012年4月30日,会计师事务所共为我国上市公司2011年报出具了2362份审计报告,涉及持续经营不确定性审计意见的仅65份,其中,带强调事项段的无保留意见审计报告59份,保留意见审计报告4份,无法表示意见审计报告2份。由此可见,持续经营不确定性审计意见明显存在数量偏少和意见偏轻等问题。这说明注册会计师发表的持续经营不确定性审计意见还存在着一些不可忽视的现实缺陷,还不能有效地向财务报表使用者传递企业持续经营能力存在重大不确

定性的投资风险信号。

## 缺陷一:持续经营不确定性审计意见存在避重就轻倾向

**1. 缺陷表现。**根据中注协公布的2011年报审计快报的统计数据,加强调事项段的无保留意见在持续经营不确定性审计意见中占比高达90%以上,保留意见和无法表示意见所占的比例合计不超过10%,而否定意见则干脆处于零比例的销声匿迹状态。由于加强调事项段的无保留审计意见是持续经营不确定性审计意见中严厉程度最低的意见类型,该类审计意见在持续经营不确定性审计意见中占据绝对重量地位,表

方案。⑦审查企业所得税申报资料及报送政府机构、证券交易所等的其他相关资料。⑧查看被审计单位的外部组织结构资料,判断有无非关联处理情况,确定公司的产权归属,找到终极控制股东。

(3)实施专门审计程序,判断有关交易是否为关联方交易。注册会计师在判断是否属于关联方交易时,应当以“实质重于形式”为前提,而不论关联方是否收付款项。凡是关联方之间发生的资源或权利义务转移,都应视为发生了关联方交易。①询问管理层有关重大交易的授权情况。该程序有助于测试被审计单位关于关联方交易的授权、审批等内部控制制度是否存在、健全并得到有效执行。②核查被审计单位与其主要客户、供应商和债权债务人的交易性质与范围。该程序有助于注册会计师识别在无形资产转让及资金借贷、担保中形成的关联方交易。③审查是否存在已经发生但尚未进行会计处理的交易。若某项交易未作会计处理,则可能隐瞒、漏报了关联方交易的实质。④审阅会计记录中数额较大的、异常的及不常发生的事项金额,特别是资产负债表日前后发生的交易,注册会计师应进行谨慎检查。⑤重大担保应获取被担保关联方偿债能力的信息。若该关联方偿债能力较弱,而被审计单位仍为其担保,则为过度担保。注册会计师应重点审查与该类关联方所进行的交易,查明是否为非公允关联方交易。

## 2. 针对重大错报风险的应对措施。

(1)实施针对性测试程序,以确定是否为非公允关联方交

易。①了解关联方交易的动机、类型、金额及其定价方法,判断关联方交易方式及定价是否公允。②检查相关发票、合同、协议及其他资料,验证与关联方交易的实质形式是否相符,交易过程是否公允。③确定该关联方交易是否得到相关机构的审批。若未获批准,注册会计师不仅要审查该笔交易的处理、披露情况,而且要重新进行相关内部控制测试,扩大实质性程序范围。④审查信息披露的完整性、真实性。

(2)通过风险评估程序,若识别出被审计单位无形资产关联方交易存在着很高的重大错报风险水平,则注册会计师应当确定一个较低的检查风险水平,即实施较多的实质性程序,以获取更多的审计证据;如果识别出被审计单位没有对重大错报风险进行控制或控制不当,或认为对被审计单位的风险评估过程存在重大缺陷,注册会计师应当就该内部控制缺陷直接与被审计单位治理层沟通。

## 四、小结

无形资产关联方交易审计具有很强的专业性和技术性,关联方交易的手段也在不断演进,因此,注册会计师必须提高自身专业素养和职业道德,同时寻求评估机构等专家的帮助,降低审计风险,减少上市公司与关联方之间利用无形资产非公允关联方交易进行利益输送、侵害中小股东利益的行为。

## 主要参考文献

高洁. 试析利益相关者博弈对非公允关联交易的影响. 财会月刊(理论), 2008; 11

明注册会计师为了尽量取悦客户,倾向于避重就轻,选择使用加强事项段的无保留意见替代保留意见、否定意见和无法表示意见等对被审计单位而言严厉程度更高的审计意见。

**2. 典型案例分析。**中瑞岳华会计师事务所为 ST 兴业 2011 年报出具了持续经营不确定性审计意见类型中加强事项段的无保留审计意见。强调事项段的部分内容如下:“我们关注到:贵公司已在会计报表附注‘十二、2’中披露了贵公司 2011 年可持续经营的有利条件,但其持续经营能力仍然存在重大不确定性。”按照现行审计准则的规定,财务报表对持续经营重大不确定性事项已作出充分披露,注册会计师才应当发表加强事项段的无保留意见。根据该案例中的强调事项段表述,ST 兴业在 2011 年报中仅披露了可持续经营的有利条件,而未按规定披露影响持续经营能力的重大疑虑事项以及潜在财务影响,披露明显不够充分。因此,中瑞岳华会计师事务所在 ST 兴业 2011 年报未能对持续经营能力作出充分披露的情况下,选择发表加强事项段的无保留意见,审计意见的严厉程度明显偏轻。

**3. 改善措施。**首先,中注协应加大监管力度,将加强事项段的持续经营不确定性审计意见全部纳入检查范围,对审计意见类型的恰当性进行重点检查。其次,应加大对会计师事务所及相关责任人的违规处罚力度,使注册会计师在权衡违规成本和违规收益后,主动放弃出具乐观倾向审计意见的念头。

#### **缺陷二:持续经营不确定性审计意见和其他非标准审计意见“鱼龙混杂”**

**1. 缺陷表现。**按照现行审计准则的规定,持续经营不确定性审计意见和其他非标准审计意见同属于非标准审计意见类型,都需要使用意见说明段或强调事项段进行说明或强调,因此,持续经营不确定性审计意见和其他非标准审计意见难免存在内容“鱼龙混杂”和表述顺序不当等问题。由于持续经营不确定性审计意见向财务报表使用者提供的是企业存在持续经营危机的预警信息,对财务报表使用者投资决策会产生至关重要的影响,而其他非标准审计意见对财务报表使用者的影响程度会明显低于持续经营危机的预警信息,因此,如果不对持续经营不确定性审计意见和其他非标准审计意见加以区分,必然会增加财务报表使用者分类使用信息的难度,从而降低审计报告的实际使用价值。

**2. 典型案例分析。**立信会计师事务所对 ST 沪科 2011 年报出具了持续经营不确定性审计意见类型中加强事项段的保留意见。审计报告中首先在意见段之前增加了说明段,说明发表保留意见的主要原因。审计报告还在意见段之后增加了强调事项段,强调了公司的持续经营能力存在重大不确定性。该审计报告先使用说明段说明出具保留意见的主要原因是注册会计师无法对 ST 沪科的股权投资进行审计取证,后使用强调事项段强调公司持续经营能力存在重大不确定性,这样的表述顺序显然会诱导财务报表使用者对持续经营危机预警信息和长期股权投资审计范围受限制信息的重要程度作出错误判断。

**3. 改善措施。**为了凸显持续经营审计意见的重要性,应

提高持续经营审计意见在审计报告中的地位,将持续经营审计意见和财务报表审计意见并列作为审计意见的两种基本类型。无论企业持续经营是否存在重大不确定性,均强制要求注册会计师在审计报告中披露对企业持续经营能力的判断结果。如果企业持续经营存在重大不确定性,还应要求审计报告详细披露影响持续经营能力的重大疑虑事项、应对计划和财务后果。

#### **缺陷三:持续经营不确定性审计意见存在模糊表述问题**

**1. 缺陷表现。**按照现行审计准则的要求,如果被审计单位财务报表已对持续经营不确定性作出充分披露,注册会计师应当在审计报告中使用强调事项段,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关注财务报表附注中对持续经营能力产生重大疑虑事项、管理层应对计划及重大疑虑事项的可能性和财务后果的披露。如果财务报表未作出充分披露,注册会计师应发表保留意见或否定意见,并在审计报告中说明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重大不确定性。目前,由于注册会计师行业竞争激烈,对客户经济依赖性很强,当企业持续经营能力确实存在重大不确定性时,注册会计师会尽量选择含糊其辞的模糊表述方式,避免在审计报告中对企业持续经营能力是否存在重大不确定性作出明确表态。

**2. 典型案例。**信永中和会计师事务所对 ST 磁卡 2011 年报出具了持续经营不确定性审计意见类型中加强事项段的无保留意见。强调事项段部分内容如下:“同时提醒财务报表使用者关注,如财务报表附注十四、2 所述……针对上述可能导致对持续经营假设产生疑虑的情况,本公司管理层从公司未来经营计划,现金流量分析以及履行偿付义务的应对措施等方面进行了分析和评估,通过分析,管理层认为公司主业经营正在逐年向好的方向发展,现金流量处于良性周转,公司对持续经营假设是适当的,不存在重大不确定性。”本段内容不影响已发表的审计意见”。该案例中,注册会计师只是原文引用了 ST 磁卡财务报表附注中公司管理层对自身持续经营能力的评估结论,而未对该公司持续经营能力是否存在重大不确定性作出审计评价。如此模糊的审计表述显然无法向财务报表使用者传递任何有价值的持续经营能力信息。

**3. 改善措施。**应将持续经营能力是否存在重大不确定性的审计结论,作为审计报告的强制性披露内容,以降低注册会计师的主观随意性。此外,中注协还应详细检查审计报告中的持续经营审计结论,并对查出的模糊表述问题,实施足够严厉的处罚。

#### **主要参考文献**

1. 张晓岚,张文杰.持续经营不确定性审计意见的异质性研究.上海:立信会计出版社,2010
2. 崔婧,门韶娟.新持续经营审计准则缩小审计期望差距的表现.商业会计,2010;4
3. 吴佳.持续经营不确定性审计意见的信息含量研究.经济研究导刊,2011;5