

# 持续经营审计准则的拟议修改 与我国应对策略研究

王鹏程 程晶泓

**摘要：**本文回顾若干国家以及国际持续经营审计准则的制度变迁，分析其所面临的重大挑战，并就国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）拟对持续经营审计准则进行的重大修改展开讨论，探寻其所展现的准则发展动向、理论突破和实践意义。在此基础上，结合我国经济现状以及注册会计师审计行业的实际情况，提出加快修订我国持续经营审计准则，强化持续经营审计监管检查，提高持续经营审计能力，完善企业持续经营评估与报告机制，加强企业财务报表内部控制体系建设，加强审计师与监管机构和社会公众的沟通，以及强化对危机企业的监管等应对策略建议。

**关键词：**持续经营；审计准则；准则拟议修改；ISA 570 (ED)

**中图分类号：**F239.4 **文献标志码：**A **文章编号：**2095-8838 (2023) 04-0027-13

## 一、引言

2021年下半年，中国恒大集团（以下简称“恒大”）在短时间内发生一系列负面事件。先是于6月出现了项目停工以及讨薪事件，引发大家对恒大出现资金压力的猜疑。随后多家银行宣布停止向恒大部分在建项目提供贷款。失去外部融资能力的恒大频繁出售其持有的股权投资以寻求“自救”。9月，又出现到期债务未能及时偿还、大量理财产品投资人要求兑付的情况，标准普尔等多家国际评级机构下调了对恒大的信用评级并给出负面展望，一时间可谓“内忧外患”。

2021年10月15日，香港会计及财务汇报局（AFRC）就恒大有关持续经营的汇报展开调查，并在其网站发布新闻公告，AFRC透过监察市场活动，认为在恒大2020年年度账目、2021年中期账目及审计师2020年年度审计的核

数师报告中，恒大在有关持续经营汇报的充分性方面存在问题。从审计和审阅报告来看，审计师对恒大2020年财务报表发表了无保留意见，没有对持续经营是否存在重大不确定性作任何提及。2022年8月15日，AFRC再次发布新闻公报，因恒大旗下恒大物业集团有限公司存在大额受限银行存款等问题，扩大自2021年10月开始的对恒大及其审计师现有查讯和调查的范围。截至目前，AFRC并未公布对恒大及其审计师的调查结果。

视线转向美国。2023年3月，美国硅谷银行（Silicon Valley Bank，简称SVB）为应对流动性风险抛售其证券组合，致使产生18亿美元的亏损。3月8日，SVB宣布计划发行新股以谋求新的融资。一时间遭遇挤兑。10日下午，美国联邦存款保险公司（Federal Deposit Insurance Corporation，简称FDIC）宣布接管该银行<sup>①</sup>。随着SVB的关闭，挤兑风潮迅速扩散至签名银行（Signature Bank，简称SB）。FDIC、

收稿日期：2023-06-27

作者简介：王鹏程，北京工商大学商学院教授，博士生导师；

程晶泓，安永华明会计师事务所（特殊普通合伙）高级经理。

美国联邦储备局(FED)和美国财政部联合发布公告,宣布关闭SB<sup>②</sup>。风波平息不到40天,美国第一共和银行(First Republic Bank,简称FRB)披露第一季度财务数据。数据显示其存款大幅流失,引发社会担心并产生一连串市场不良反应。5月1日,FDIC宣布接管FRB,并促成摩根大通对其实施收购<sup>③</sup>。三家银行的关闭、接管,在美国社会引起了巨大的反响,也震惊了世界。社会公众不禁发出疑问,危机并非产生于朝夕之间,公司管理层究竟是否意识到危机的存在?审计师又为何没有能够及时向公众提示被审计单位在持续经营方面存在的重大风险?旧金山联邦法院受理了一项针对SVB审计师和承销商的诉讼。截至本文写作完成时,尚未注意到SEC以及公众公司会计监督委员会(PCAOB)对审计师的调查。

面对日益复杂且竞争激烈的市场环境,几乎所有的行业都在经历变革并加速迭代,实体暴露在持续加剧的经营风险和不确定性中,因此持续经营风险是每个实体都可能遭遇并需要谨慎面对的问题。社会公众比以往更希望审计师能在持续经营审计中发挥积极作用;而作为资本市场“守门人”,恰当并及时给出风险提示也是审计师责无旁贷的职责与使命。这本是双方共同的愿望与追求,然而,现实中却存在着看似难以弥合的差距。本文通过回顾近年来若干国家以及国际持续经营审计准则的制度变迁,探寻准则发展的规律,分析准则所面临的重大挑战,梳理国际审计准则在持续经营审计工作以及审计意见等方面拟议的修改,讨论其所展现的准则发展动向、理论突破和实践意义。在此基础上,本文结合我国经济发展阶段和特征,提出加快修订我国现行持续经营审计准则、强化对持续经营审计的监管检查、提升持续经营审计能力、强化企业持续经营能力的评估与报告、加强企业财务报表内部控制体系建设、加强审计师与监管机构以及社会公众的沟通,以及强化对

危机企业的监管等应对策略。

## 二、持续经营审计准则的制度变迁

美国是世界上最早出现持续经营审计意见并最早制定持续经营审计准则的国家,距今有近百年的历史。在这期间,各国审计准则制定机构也纷纷建立起自己的持续经营审计准则,并根据本国政治、法律和经济环境的特点,不断演进和发展其具体准则。

### (一)美国持续经营审计准则的历史回顾

美国的持续经营审计准则经历了若干次重大改革。每一次改革,都反映出经济环境发生变化时,审计师对于持续经营审计以及作为其与社会公众就持续经营审计工作进行沟通最主要载体的审计意见所做的反思及改进。美国持续经营审计准则有其鲜明的自身特点,所以本文以美国为切入点,回顾其持续经营审计准则的历史变迁。

#### 1.从“受限于”审计意见到增设“中间段”的“受限于”审计意见——SAS No.34

一战结束后,美国进入了较长时间的高速发展期。经济繁荣的背后是公司追逐高收益而面临更高的经营风险。出于自身保护目的,审计师开始在审计报告中“受限于”(subject to)审计意见来提醒投资者有关被审计单位因不确定性事项可能存在的风险。这里的不确定性事项包括持续经营、未决诉讼以及或有事项等方面的不确定性(成畅,2020)。

但由于此时尚不存在相应的审计准则对“受限于”审计意见作出使用上的规范,使得原本出于谨慎考虑而被创造的“受限于”审计意见,暴露出使用不够谨慎的问题。美国注册会计师协会审计准则委员会(ASB)在1978年提出建议,取消“受限于”审计意见(Manna,1982)。其理由是,评估是否存在不确定性事项并通过财务报表附注加以披露

① SVB的资产配置大部分以债券投资为主,因此其面临的风险更多体现在利率和流动性方面。由于市场加息可能导致债券资产贬值,SVB不得不亏本抛售标记为“持有至到期”的证券资产。审计师在2023年2月底为该银行财务报表出具无保留意见审计报告,未对银行将此类资产持有至到期的能力和意图给予不利提示。

② SB是美国第一家实际发行美元支持加密货币的机构。自2022年以来,加密货币市场风波不断,致使SB数字资产相关存款规模严重缩减。随着美联储多次出台加息政策,美债收益率快速飙升。此前在宽松流动性背景下购入的美债资产出现价格的大幅下跌。审计师在2023年2月底为该银行财务报表出具无保留意见审计报告,未对银行持续经营能力的不确定性给出提示。

③一方面,SVB和SB倒闭使得未受存款保险保护的存款大量流失,导致FRB仅在2023年第一季度存款流失就超过40%;另一方面,由于存款流失导致短期借款增加,加之利率上升,最终导致FRB融资成本上升。由于FRB贷款投资组合中存在大量向富裕客户提供的廉价抵押贷款,那么其对于利率上升就更为敏感,导致利息收入以及净息差都大幅下降。审计师在2023年2月底为该银行财务报表出具无保留意见审计报告,未对银行持续经营能力的不确定性给出提示。

是被审计单位的责任,对于审计师而言,仅负责对被审计单位是否遵守适用会计准则充分披露不确定性事项进行评价,并由此出具“非黑即白”的审计意见,而非模棱两可的“受限于”审计意见。经过激烈的讨论,ASB于1981年发布《审计准则公告第34号——审计师对主体持续经营能力的考虑》(SAS No.34),允许审计师在审计报告的意见段前增加一个“中间段”,用来单独描述导致被审计单位持续经营不确定性的事项,并在意见段中继续使用“受限于”的表达。带“中间段”的“受限于”审计意见,在某种程度上承认了审计师对于确定被审计单位是否存在持续经营的不确定性负有责任,同时也增强了审计报告向社会公众传递有关被审计单位持续经营风险的有用性。持续经营的不确定性与未决诉讼以及或有事项不再混为一谈,而是作为独立内容在“中间段”予以说明,审计师对持续经营具有特殊重要性的意识被逐渐建立起来。

### 2. 日渐明朗的管理层责任和持续增强的审计师责任——SAS No.59

1988年,ASB发布《审计准则公告第58号——财务报表审计报告》(SAS No.58)和《审计准则公告第59号——审计师对主体持续经营能力的考虑》(SAS No.59)。SAS No.58明确,对于持续经营之外的其他不确定性事项也应当在意见段后增加说明段予以说明,并取消使用了半个多世纪的“受限于”审计意见。SAS No.59推动持续经营准则又向前一步发展。一方面,一改SAS No.34只要求审计师在识别到被审计单位存在持续经营不确定性风险时需要对此加以关注,SAS No.59则明确要求审计师必须在整个审计过程中保持对持续经营不确定性的关注,这无疑增强了对审计师的责任要求。另一方面,SAS No.59从准则高度明确了管理层对持续经营不确定性所负有的充分披露责任,而审计师对管理层是否良好履行披露责任负有评估责任,因此管理层责任也逐渐明朗起来。此外,该准则对审计师实施持续经营审计提供了较为详细的指引,与现行审计准则逻辑基本一致的审计意见已初具雏形。

### 3. 厘清持续经营审计责任,弥合审计期望差距——SAS No.132

1988年颁布的SAS No.59虽带来一系列新的变化,但美国社会破产案件依然频发。1988年的美国金融公司(Financial Corp. of America, FCOA)破产案和1991年的新英格兰银行(Bank of New England)破产案至今仍在美国历史上前20大破产案中占得两席。之后发生的世通公司(WorldCom)破产案(2002年)甚至刷新了记录,成为当

时美国历史上规模最大的破产案。这种势头并没有得到遏制,2008年雷曼兄弟(Lehman Brothers)和华盛顿互惠银行(Washington Mutual)、2009年通用汽车(General Motors)和CIT集团(CIT Group Inc.)轰然倒台,一次又一次超越前破产案规模,社会公众对SAS No.59有效性的质疑甚至是批判不绝于耳。从SAS No.59自身来看,它没有对审计报告在讨论持续经营情况的说明段中是否必须包含特定措辞作出规定。正是由于对相关措辞缺乏具体指导,在一些持续经营存在重大不确定性公司的审计报告相关段落中竟没有包括“重大不确定性”甚至没有包含“持续经营”字样(Carcello, 2003)。此外,SAS No.59在规范审计师责任方面存在对公众及投资人极为不利的规定,例如“被审计单位可能在获得了未提及任何持续经营不确定性的审计报告后破产,即使破产是发生在资产负债表日后一年内,也不能以此判定审计师未充分履行其职责”,这样的规定使得审计师对持续经营审计的责任与其在审计报告中所给出的持续经营审计意见相互割裂,当出现审计失败时审计师将据此降低其责任,这极有可能会损害审计师在履行其对持续经营审计工作时的勤勉尽责。

经过长时间的深思熟虑,2017年,ASB发布《审计准则公告第132号——审计师对主体持续经营能力的考虑》(SAS No.132)。SAS No.132就持续经营审计的目标和结论作出了重大修订,明确指出审计师对于持续经营审计的目标包括:(1)对管理层以持续经营会计基础编制财务报表的适当性得出结论。(2)对被审计单位在合理期间内持续经营能力是否存在重大疑虑得出结论。同时,SAS No.132吸收了同时期会计准则的变化,并在审计准则的层面,明确了管理层对主体持续经营能力进行评估和披露所负有的责任。从逻辑关系上,准则明确了审计师的评价是基于管理层评估所进行的再评价。从目标上讲,审计师从SAS No.59时期仅关心管理层是否完成了其披露责任,上升到需要对实体持续经营重大不确定性得出自己的结论。这样,双方责任得到进一步厘清,为审计师更好履行自身在持续经营方面的审计责任以及发表恰当的审计意见提供了制度保障,为弥合公众、投资人对审计的期望差距方面起到了有力推动。SAS No.132对会计期间在2017年12月15日及以后结束的财务报表适用。这份文件沿用至今,仅在2019年的5月发布SAS No.134,对SAS No.132内容作了一些补充。其中,SAS No.134最大的变化在于要求当存在对持续经营的重大疑虑但财务报表做出充分披露的情况下,必须专门设立标题为“对实体持续经营能力的重大疑

虑”的独立段落,突出持续经营方面所存在的不确定性,起到提醒和警示报表使用者的作用。

综上所述,美国的持续经营审计准则历经多次修订,在变化的经济环境中不断被质疑和争论,并在此过程中不断被打磨,最终形成了目前美国的持续经营审计准则。

## (二)国际持续经营审计准则及其修订

国际持续经营审计准则出台较晚,但它对于各国审计准则的影响力却不因其历史较短而有丝毫的逊色。1991年,国际审计实务委员会(IPAC)<sup>④</sup>首次发布《ISA 570——持续经营》。时至今日,国际审计准则已成为全球范围内被最多国家和地区认可和使用的准则。

《ISA 570——持续经营》最近一次修订是在2015年,其背景是国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)完成了国际审计报告的改革并发布多项更新的国际审计准则。鉴于这次改革的根本目的是提高审计报告作为信息载体的价值,增加其效用,《ISA 570——持续经营》作出的最大一项改变是:对于适当运用持续经营会计基础、虽存在重大不确定性但财务报表已作出充分披露的情况,审计师除应当发表无保留意见,还必须在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独段落,将其与因其他事项而引起需要以强调事项段形式出现的情况区别开,并规定在审计报告的位次上该段落优先于强调事项段。这一点既体现出持续经营对于报表使用者的重要意义,也反映了审计师对于持续经营审计以及持续经营审计意见的高度重视。2015年修订的这一新要求,先后被英国准则、中国准则和美国准则所采纳。经过此次修订,审计报告的透明度得到了很大的提升,无形中也增加了审计师对持续经营审计投入的要求,因为更透明更具价值的持续经营审计意见必须建立在更强而有力的持续经营审计工作之上。

值得一提的是,2013年7月IAASB在针对上述《ISA 570——持续经营》向社会给出征求意见稿时,还有一项拟议修改非常引人注目。征求意见稿要求对于适当运用持续经营会计基础,且不存在重大不确定性的情况,需要在审计报告中增加以“持续经营”为标题的独立段落,以便让审计师作出相关声明(柳木华,2022)。虽然这项拟议修改最终没有得到批准,但是IAASB希望持续提高审计师对持续经营审计的工作投入、增加审计报告透明度以不断弥合期望差距的意愿显然非常强烈。

## (三)英国持续经营审计准则的历史演进

英国财务报告委员会(FRC)非常重视持续经营审计准则,在过去不到10年的时间里先后进行了3次修订,相较于同时期其他准则制定机构,其修改频率领先,且修改内容也更为严格。

### 1. 第一次修订:2014年9月

2014年9月,FRC发布了修订的《英国公司治理准则》(UKCG准则),要求适用UKCG准则的公司披露影响其长期生存能力的风险信息。为此,同年FRC对其持续经营审计准则<sup>⑤</sup>进行了相应修订。这次修订补充要求审计师在对适用UKCG准则的被审计单位持续经营是否存在重大不确定性作出结论时,必须阅读包括实体在财务报表中就持续经营相关问题所作的声明以及在年报中就持续经营所面临风险的评估和应对措施的披露等在内的内容,并考虑审计过程中所获得的其他信息。这些要求大致勾勒出英国审计准则对于实体管理层和审计师各自责任的规定。

### 2. 第二次修订:2016年6月

随着2015年IAASB完成审计报告准则的更新,FRC也紧随其后于2016年6月完成了对英国持续经营审计准则的修订。在这次修改中,英国准则对持续经营审计报告提出了格外引人注目的新要求。

(1)它要求对于适当运用持续经营会计基础且不存在重大不确定性的情况,必须在审计报告中增加“与持续经营相关的结论”或其他适当标题的独立段落,以此突出审计师对持续经营的结论。前文在介绍国际准则变迁时提到,2013年IAASB也曾试图做过类似的改变,但是迫于各方面的压力以及担心这样的变化可能产生适得其反的效果弱化报表使用者在真正存在持续经营问题时应有的敏感度,现行的国际准则《ISA 570——持续经营》并没有接受这种改变。

(2)与2015年的国际准则保持同步,要求对于适当运用持续经营会计基础,虽存在重大不确定性但财务报表已作出充分披露的情况,审计师在发表无保留意见之外,将原先需要通过强调事项段形式在审计报告中所做的沟通,改为在审计报告中增加标题为“与持续经营相关的重大不确定性”的单独段落。

### 3. 第三次修订:2019年9月

与其他国家一样,英国社会也接连发生了多起公司重

<sup>④</sup>IPAC于2002年重组并更名为国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)。

<sup>⑤</sup>当时的英国准则名称为“ISA(UK and Ireland)”,直到2016年修订时才改为“ISA(UK)”。

大破产案件。2016年英国连锁百货巨头BHS倒闭,2018年拥有200年历史的超大型建筑商Carillion向法院提出破产申请。这些事件在英国社会引起广泛而剧烈的争论。公众投资人无法理解为什么这些公司在事发前均被出具了无保留的审计意见,公众质疑审计师究竟对实体的持续经营做了哪些工作?为什么没能起到风险提示的作用?FRC在向社会各界广泛征求意见之后,于2019年再次颁布修订后的持续经营准则。这次修订涉及多项内容发生实质性改变,在若干方面独树一帜,领先了国际准则。其中部分内容,甚至被IAASB所借鉴,成为2023年IAASB修订《ISA 570——持续经营》的主要参考,因此,对于这部分内容,后文将进行详细分析。

2016年的英国准则要求,审计师责任是就管理层编制财务报表时运用持续经营会计基础的适当性,获取充分、适当的审计证据,并得出结论;并根据获取的审计证据,就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是否存在重大不确定性得出结论。而2019年的英国准则则要求,审计师的责任在于就管理层编制财务报表时运用持续经营会计基础的适当性,以及就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是否存在重大不确定性,获取充分、适当的审计证据,并得出结论。不难看出,前者对于重大不确定性仅以所获的证据为限得出结论,而后者则要求对其获取充分、适当的审计证据后方能得出结论。审计目标被再次强化,这就对审计师在持续经营审计中执行程序提出了更高的要求。

#### (四)中国的持续经营审计准则及其修订

中国的持续经营审计准则起步相对较晚,直到20世纪90年代中国经济发展进入快车道,中国股市接连出现了多起破产案,持续经营审计才引起业界的重视。1999年财政部发布《独立审计具体准则第17号——持续经营》,这是我国首次发布持续经营审计准则,为尽快完成中国审计准则体系的搭建起到了关键作用。这部准则主要参考了当时的持续经营国际准则,规定了审计师对管理层在财务报表中适用持续经营会计基础的合理性负有责任,对当时中国经济发展形势下审计师工作起到了规范作用。

经过几年的实践,财政部于2003年发布修订的《独立审计具体准则第17号——持续经营》。这次修订在上一版基础上对审计师的责任进行了补充,审计师除了对管理层在财务报表中适用持续经营会计基础的合理性负有责任以外,还需要对管理层持续经营能力的评估和披露进行合理性评估。这便将管理层的披露责任以及该责任的履行情

况与审计师的报告意见类型建立起更为直接清晰的对应关系。

2006年3月,财政部发布《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》,进一步明确审计师的责任是对管理层持续经营能力评估的再评估。2010年11月,财政部再次发布修订后的《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营(征求意见稿)》。这次修订对审计师责任提出新的要求,从对管理层持续经营能力评估的再评估提高到对持续经营能力得出结论。这一点是对审计师责任的明确与加强。

随着中国经济持续和深入地融入世界,中国审计准则也需要与国际准则保持趋同。2016年末,财政部发布经实质性修订的《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》,这次修订充分体现了国际审计报告改革的成果以及国际准则2015年的主要更新。至此,中国准则也取消了使用强调事项段对持续经营能力的重大不确定性进行说明,改为要求审计师在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定”为标题的独立段落完成对持续经营能力的说明。这充分显示了持续经营根本上有别于其他强调事项段,值得审计师予以单独说明,也值得报表使用者给予特别关注。

### 三、持续经营审计准则面临的重大挑战

经济环境中持续存在的不确定性因素以及金融行业的动荡,使得持续经营的相关问题再次进入大家的视野并成为焦点。

在硅谷银行关闭后,FED迅速组织对SVB审查,并宣布了审查结果(FED,2023)。在这份长达118页报告的开头,FED总结了SVB倒闭的关键原因:银行的风险管理极其糟糕;董事会未能对管理层的失误进行有效监督;美联储的监管缺乏力量。虽然报告没有对审计师作任何提及,但报告所揭示的SVB在风险管理和内部审计职能方面的薄弱程度,实际上都需要由公司的外部审计师予以评估。SVB的失败案例,暴露出持续经营审计面临的挑战:既有来自实体的“失职”,也有来自审计师的“失责”。

#### (一)管理层是否正确评估了实体的持续经营能力?

各国现行的持续经营审计准则普遍规定,对于使用持续经营会计基础作为财务报表编制基础的实体,无论其所适用的财务报告框架是否作出明确规定,管理层都必须对持续经营能力进行评估。然而,管理层是否对实体持续经营能力做出了正确的评估呢?从FED对SVB的审查报告

来看,作为主要面临利率和流动性方面风险的一家银行,SVB未能通过内部流动性压力测试,也未制定压力时期获得流动性的可行计划。同时,SVB管理利率风险的关注重点集中在获取短期利润以及潜在利率下降时所能带来的保护,SVB并未考虑采取利率对冲,因此无法完全化解潜在风险。从这些不难看出,管理层在对SVB的持续经营能力进行评估时,对于短期风险的评估未能使用情景测试,因此也就未能充分考虑这些风险对流动性、偿付能力和业务连续性方面可能带来的威胁。同时,管理层也未能考虑实体中期和长期生存所面临的风险,自然也就未能对这些风险的缓解作出评估。准则规定必须进行评估,但对于评估时具体要做到哪些方面则缺乏必要的指导与规范,直接导致持续经营链条的第一环节——实体不能良好履行其职责,成为持续经营准则面临的第一重挑战。

(二)审计是否正确执行其工作并最终发表适当的审计意见?

审计师作为联系实体与市场的纽带,对实体信息被正确传递至市场负有责任。然而,近年各国频发的破产案件将审计师工作中存在的问题一次次暴露于聚光灯下。

1. 审计责任期望差距的扩大——审计师的责任是什么?

2019年,ACCA对其11 000名来自世界各国的会员进行调查并发布《在审计中弥合期望差距》的报告,提出了审计责任期望差距的三维分析框架(ACCA, 2019)。ACCA认为审计责任的期望差距由认知差距、执行差距和演进差距共同构成。认知差距,源自公众对审计师在财务报表审计中应扮演角色以及对审计准则的具体要求存在误解,属于审计需求方的认知偏差。执行差距,则源于审计师由于职业道德、履职能力和执业水平等原因导致审计供给质量存在缺陷并由此造成期望差距(黄世忠, 2021)。第三层差距则为演进差距。从前文对各国持续经营审计准则的回顾中也可以看出,持续经营审计准则的每一次理论变化和实务进步都源于社会公众对审计师所承担持续经营审计责任以及具体如何履行责任提出了更为强化和细化的要求。社会、经济和法律等环境的变化引起公共需求不断进阶,公众对审计师提出更为严格的要求;但由于审计的固有局限性,以及经济环境高速发展的同时又呈现出的日益复杂特征,使旧的持续经营准则无从适应甚至反向限制着审计师满足公共需求的程度和能力,因此审计供给滞后于审计需求,使得演进差距日趋扩大。这就对审计准则在明确和加大审计师持续经营审计责任方面提出新的要求。因此,首

先应从指导审计师持续经营审计工作的审计准则入手,从源头上明确审计师对实体持续经营能力重大不确定性所负有的判定责任,增强审计师执行持续经营审计的关注度和责任感。

2. 持续经营审计工作规定笼统且缺乏指导性——审计师要做什么来履行责任?

即便在责任明确的前提下,审计师要做好属于自己的那部分工作,特别是在如此复杂和多变的环境里让自己处于屹立不倒的位置,需要有周详而具体的指导。着眼现行的审计准则ISA 570,在风险评估程序、评价管理层持续经营评估这两个最为基础和重要、为审计师获取有关被审计单位持续经营能力及其重大不确定性审计证据的环节,其相关规定可谓浅尝辄止。既无法与审计师责任和目标建立起清晰的逻辑联系,也不能给审计师的工作以明确和充分的指导,因此无法帮助审计师获取充分适当的审计证据,并就管理层编制财务报表时运用持续经营会计基础的适当性得出结论,也无法帮助审计师根据获取的审计证据就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是否存在重大不确定性得出结论,最终无益于审计师责任的履行。因此要制定具备实操指导意义的审计准则,不仅让审计师明确自己的责任,更要让审计师有实现责任履行的一套科学“打法”傍身。

3. 审计报告承载信息扁平,透明度不足——审计师要如何更好地表达审计意见?

审计师通过发表适当的持续经营审计意见实现审计责任的最终落地。所以,审计师只知道要做什么、怎么做是不够的,还需要知道如何以适当的方式与公众沟通。然而,纵观现行的审计准则,对于审计报告意见的要求略显差强人意。首先是审计报告所载信息过于简单而造成扁平化。这一方面是由于在某种程度上对管理层披露缺乏约束。例如对于适当运用持续经营会计基础且不存在重大不确定性的实体,审计师在现行准则下出具无保留审计意见。虽然准则规定了审计师应当评价财务报表是否已按照适用财务报告框架对相关事项或情况作出充分披露。但是审计准则并没有就管理层未能作出充分披露要如何处理作出说明。现实中管理层往往出于自身利益考虑,倾向于有选择地披露一部分事项,对“另一部分”事项三缄其口,对于管理层计划采取的应对措施通常也只是“犹抱琵琶半遮面”地粗略提及。另一方面,既然在无保留审计意见下并不需要专门表态,那么审计师迫于业务压力可能就会选择“睁一只眼闭一只眼”。最终对报表使用者来说,其无法通过无保留审

计意见区分实体究竟是属于压根不存在导致持续经营产生重大疑虑事项的情况,抑或是虽存在导致持续经营产生重大疑虑事项但管理层的计划措施消除了该种疑虑的情况,那么这份审计报告很可能因为忽略了最值得使用者关注的信息而变得缺乏价值。其次,现行准则并没有考虑报表使用者对上市实体真实存在的额外信息需求。上市实体的报表使用者通常无法直接接触到审计师,对于审计师与管理层就其工作进行的沟通也无从知晓,其中也包括审计过程中发现和已解决的问题。向报表使用者提供更多关于审计师工作的信息内容,并在审计报告中加入关于持续经营的额外评论,对于公众利益显然大有裨益。目前由于这方面的欠缺,使得审计报告的透明度难以令人满意。

概而言之,实体和审计师在现行持续经营审计准则下面临着几大突出问题:管理层对持续经营能力的评估不当,审计师对持续经营的关注不够,审计工作投入不到位,审计报告透明度不足。

#### 四、IAASB对持续经营审计准则的拟议修改

2015年《ISA 570——持续经营》修订已过去多年,这期间世界各国接连都有重大破产案件发生,且规模有越来越大的趋势。IAASB逐渐意识到现行审计准则仍存在诸多不足之处。2020年初,IAASB就财务报表审计中的持续经营开始信息收集和研活动,同年9月,IAASB完成并发表讨论文件(Discussion Paper,简称DP),以探讨社会公众对于财务报表审计中审计师角色和审计师责任的认识差异,并根据不断变化的环境、管辖权发展和不断变化的公众期望,获得关于应用现有ISA 570(修订版)所面临问题和挑战的反馈,包括与治理层以及在审计报告中进行更多关于持续经营的信息沟通是否合适或是否必要等(IAASB, 2020)。由此拉开了本轮《ISA 570——持续经营》修订准备工作的帷幕。

2022年3月,IAASB发布持续经营准则项目提案(project proposal),提出采取某些有针对性的行动实现对现行《ISA 570——持续经营》的修订,以令其更符合当前经济环境的目标(IAASB, 2022)。时隔一年,2023年4月,IAASB公开《ISA 570——持续经营》征求意见稿,下文简称ISA 570(ED)。这份征求意见稿对多项主要内容都进行了大刀阔斧的修改,经修订后的持续经营审计体系呈现出更为严密和完整的特点,让人耳目一新。主要拟议修改如下:

##### (一)澄清审计师责任

ISA 570(ED)将现行准则中审计师责任由“就管理层

编制财务报表时运用持续经营会计基础的适当性,获取充分、适当的审计证据,并得出结论以及根据获取的审计证据,就被审计单位持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论”改为“就管理层编制财务报表时运用持续经营会计基础的适当性,获取充分、适当的审计证据,并得出结论以及根据获取的审计证据,就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是否存在重大不确定性得出结论”。措辞的这种变化将审计准则中审计师的责任与审计师的目标进行了统一,而且,这样的表达比原先更为清晰。从逻辑上讲,首先应该识别是否存在可能引起对持续经营能力产生重大疑虑的事项和情况,其次需要通过与管理层的应对计划和缓解措施进行了解与评价,才能最终判断持续经营能力是否存在重大不确定性。修订后的表达讲透了审计师要考虑的对象(即事项与情况)和借助的方法(即应对计划和缓解措施),这就明确给出了审计师工作的“抓手”。

##### (二)强化风险评估程序的执行

现行准则虽对风险评估程序有所要求,但要求比较空泛,只是规定了审计师在管理层对其持续经营能力作出或未作出评估时该如何应对,即如果管理层已作出初步评估,审计师应与其交流是否已识别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。如有,则需进一步与管理层讨论应对计划;如果管理层尚未作出初步评估,则应讨论管理层拟运用持续经营会计基础的理由,并询问是否存在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。概括起来,在通过风险评估程序了解是否存在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过程中,审计师更多是通过与管理层的询问和讨论实现其目的,这使得审计师更依赖管理层的说辞,更容易被管理层牵着鼻子走。

相比之下,ISA 570(ED)则是建立了体系完整层次丰富的风险评估程序。首先,明确了审计师执行风险评估程序的具体内容,包括对被审计单位及其环境、适用财务报告框架、实体内部控制体系的了解,并且给出了这三方面具体的要求,例如对于实体及其环境的了解应当分别考虑内生因素和外生变量的影响,从而使风险评估程序与审计师在持续经营方面的责任之间建立起明确的逻辑关联,也使得审计师能够通过风险评估程序去主动识别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,为判断其是否存在重大不确定性真正贡献力量。其次,也正是因为风险评估程序变得更具操作性,因此审计师有更多

机会去真正识别风险。为此,ISA 570(ED)新增了当审计师识别到管理层未识别或未向审计师披露的可能对实体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时,该如何进一步应对的具体措施,这使得风险评估程序在逻辑上更加完备。同时,ISA 570(ED)还要求审计师对风险评估程序执行过程中所发现的内控缺陷加以考虑。这也为后面的评价管理层评估做了铺垫,虽然审计师需要在评估方法、数据、假设等实质性方面评价管理层对持续经营能力的评估,但也有必要从实体流程角度去考虑与管理层持续经营评估相关的控制点的有效性。因为实质性方面不存在纰漏并不必然表示控制无虞,审计师应当在源头上对持续经营的管理层评估进行把握。

(三)强化审计师对管理层持续经营能力评估进行再评价的要求

现行准则粗略地对审计师就管理层持续经营能力评估进行再评价时应当涵盖的期间范围以及应当考虑的信息范围等方面给出了要求。ISA 570(ED)则在这部分内容上作了全新的修改。

1. ISA 570(ED)明确当管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估时,审计师应当提请其进行评估。这与现行准则仅在“识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况”这个前提下审计师才需要通过实施包括提请管理层进行评估在内的追加程序不同,对于双方责任都是一种提高。这也使得ISA 570(ED)在逻辑上更加顺畅,既然准则要求审计师评价管理层评估,那么如果管理层不先行完成评估,审计师就无从评价。这也纠正了现行准则逻辑上的一个缺陷,有无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,本身就是管理层的一个假设或一个判断,因此不应在一个判断(有无事项或情况)的基础上再决定是否应当进行管理层评估。

2. ISA 570(ED)明确规定了审计师对管理层持续经营能力评估进行再评价的目标,即应当设计并执行程序以获取如下三方面充分适当的审计证据。(1)是否存在对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。(2)是否存在持续经营的重大不确定性。(3)管理层运用持续经营会计基础编制其财务报表是否适当。

3. ISA 570(ED)详细规定了审计师对管理层持续经营能力评估进行再评价的具体程序,即审计师对管理层进行评估时所用的方法、数据、假设以及管理层未来应对计划的有效性和可行性等具体方面进行评价。与现行准则相比,ISA 570(ED)有三方面的变化:(1)新增对管理层评

估所使用方法进行评价的要求,既包括“用对的方法”,也包括“用对了方法”。(2)对程序的描述比以往更具体,例如在对管理层假设评价时ISA 570(ED)体现了“全局观”的要求。(3)现行准则只在被审计单位已编制现金流量预测,且对该现金流量的预测是评价管理层未来应对计划结果的重要考虑因素时,才需要对管理层假设和数据进行评价;ISA 570(ED)将取消这一前提条件,改为:但凡存在管理层评估,审计师就责无旁贷需要进行评价。

4. 管理层评估持续经营能力涵盖的期间发生改变,从现行准则“自财务报表日起的十二个月”改为“自财务报表批准报出之日起的十二个月”。虽然涵盖期间的长度仍为十二个月,但由于起始日延后,未来结果的不确定性增加,审计师仍要获得充分适当审计证据的难度和责任进一步提高。其实在国际上,美国、澳大利亚和英国等国家的准则都已经这样规定。ISA 570(ED)的这一拟议变化,有助于提高准则间的兼容性和相互可比性。相应地,准则新增:要求审计师应当对审计报告日至财务报表批准报出日之间任何与管理层对实体持续经营能力评估有关的额外信息加以考虑。由于管理层评估起始时间的变更,使得原本并不存在的问题出现了:审计报告日后审计师不再负有主动义务,但如若审计报告日早于财务报表批准报出日,那么双方责任就有一个因时间缺口而存在的真空地带,引发风险。为此,ISA 570(ED)相应也作了补充规定。

5. 在ISA 570(ED)就管理层是否必须对持续经营能力进行评估以及评估涵盖期间作出了新的要求后,准则一并对管理层拒绝按照审计师的要求作出评估或延长评估期间的情况作出了新的规定,一方面要求审计师摒弃原先直接考虑对审计报告的影响转而先与管理层甚至是治理层进行沟通,为实体增加了一定的弹性,另一方面若沟通之后仍认为管理层有必要进行评估或延长评估却遭拒绝,又要求审计师不只考虑对审计报告的影响,而应先考虑对审计本身的影响。审计报告不是空中楼阁,需要建立在扎实的审计工作之上,所以这一点改变较原准则更加全面而科学。

6. 如之前对风险评估程序的变化所进行的分析中所述,ISA 570(ED)新增了当审计师识别到管理层未识别或未向审计师披露的可能对实体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时,该如何进一步应对的具体措施。与之相呼应,ISA 570(ED)也在评价管理层评估这个部分新增规定,对于之前未识别或未被告知的事项或情况,审计师应考虑是否需要管理层对其已作的评估予以修正,如认为必要,审计师将对修正后的管理层评估再次作出评价。这个



规定将审计师对管理层评估的评价放置在了一个动态的环境之中。

(四)关注管理层实施未来应对计划的主观意图与能力  
现行准则规定,当识别到可能引起实体持续经营能力产生重大疑虑的事项与情况后,审计师有责任对管理层未来应对计划实施评价,包括这些计划的结果是否可能改善目前的状况,以及这些计划是否可行。这些都是对未来应对计划客观因素的考虑。然而,计划在客观上可行并对实体具有改善的效果,并不必然消除对持续经营能力的重大疑虑,还需要管理层具备卓越的能力以及良好的意图。为此ISA 570(ED)新增要求,审计师需要评价管理层在实施用以应对实体持续经营能力重大疑虑的未来计划方面是否具备应有的能力和意图,并通过准则的补充应用提供评价能力和意图的方式举例。同时,ISA 570(ED)也一并新增要求,当第三方或关联方通过提供财务支持作为管理层改善计划时,审计师也必须就支持方提供财务支持的能力与意图获取证据并进行评价。这项改变也是对审计师持续经营审计工作要求的强化。

#### (五)对管理层偏见的关注与更高的职业怀疑要求

ISA 570(ED)引入一个全新的概念:“管理层偏见”。具体地,更新后的准则要求分别在以下环节考虑管理层偏见的可能性以及对审计的影响:(1)在考虑管理层对其持续经营能力进行评估时在选择方法、确定假设、引用数据等方面是否存在管理层偏见的风险。(2)在对持续经营能力是否存在重大不确定以及持续经营会计基础是否适当得出结论时,应当考虑管理层所作的判断和决定,即便单项合理,也要考虑是否可能存在管理层偏见的迹象。

除了要求对管理层偏见加以关注,ISA 570(ED)对审计师职业怀疑态度的重视程度也大大加强,并将职业怀疑态度融入到准则的多个方面。准则要求审计师应当在设计和执行风险评估程序时遵守ISA 315有关规定,以一种不偏向于获取可能具有佐证性审计证据或排除可能相互矛盾审计证据的无偏方式进行,同时也应遵守ISA 540的要求,以公正的方式评估管理层对持续经营的评估,并且在最终得出结论持续经营能力是否存在重大不确定以及持续经营会计基础是否适当时,审计师应“回看”整个审计过程,对所有证据保持不偏不倚的态度,方能得出适当的审计结论。ISA 570(ED)的这两点补充是对职业怀疑态度高度重视的体现。

#### (六)提高持续经营审计报告的透明度

对于审计报告持续经营意见的修订,是本轮持续经营

国际准则修订中最为浓墨重彩的一笔。主要包含以下一些要求的改变和新增。

#### 1.适当运用持续经营会计基础且不存在重大不确定性的情况——增加以“持续经营”为标题的独立段落

前面提到,2013年7月IAASB在针对当时的《ISA 570——持续经营》向社会给出征求意见稿时,曾有过一项非常引人注目的拟议修改,即要求对于适当运用持续经营会计基础,且不存在重大不确定性的情况,也需要在审计报告中增加以“持续经营”为标题的独立段落,但是这项拟议修改在当年没有被最终批准。

2023年,ISA 570(ED)再次将这项要求写入准则征求意见稿,要求适当运用持续经营会计基础,且不存在重大不确定性的情况,必须在审计报告中增加标题为“持续经营”的独立段落;并且准则给出极为明确的规定,要求审计师在这个段落中,就管理层在编制财务报表时采用持续经营会计基础是恰当的,以及根据获得的审计证据,审计师未发现可能与导致实体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况有关的重大不确定性得出的结论作出声明。此外,对于上市公司,还需要额外提及财务报表中的相关披露(如有),并就审计师如何评价管理层对实体持续经营能力的评估给予描述。

这项改变旨在突出审计师对持续经营的结论,并且准则没有止步于提供冗长而刻板的陈述,在要求审计师作出与审计准则所要求的责任与目标相适应的声明后,又要求审计师就其审计工作给予更多更为透明的提及。现行准则在适当运用持续经营会计基础且不存在重大不确定性的情况下仅发表无保留意见,而对于其中虽然存在引起重大疑虑的事项但不存在重大不确定性的情况,审计报告可能因为缺乏相关披露,导致报表使用者误以为不存在可能引起重大疑虑的事项或情况。商业环境中与各种持续不确定性相关的挑战和问题始终存在,此时的“不存在重大不确定性”并不意味着永远“不存在重大不确定性”,对于已经识别到的事项,审计师有责任给予使用者以恰到好处的提醒。同时由于需要在审计报告中索引至财务报表的相关附注,也在侧面约束了管理层的披露行为。之前准则在这一点上是有所缺失的,因为虽然管理层有充分披露的责任,但准则并没有对不披露或不充分披露的情况下给到审计师明确的应对方法。这项改变,在包括英国、荷兰等在内的国家其实已被写入审计准则中,从其实施来看取得了不错的效果。

#### 2.适当运用持续经营会计基础但存在重大不确定性且

充分披露的情况——加强“与持续经营相关的重大不确定性”独立段落的沟通内容

虽然现行准则已有“与持续经营相关的重大不确定性”独立段落的要求,但本轮修订还是进一步加强了该段落的沟通内容。与“持续经营”段类似,对于上市公司,审计师需要额外就审计师如何评价管理层对实体持续经营能力的评估给予描述。

3.适当运用持续经营会计基础但存在重大不确定性且未充分披露的情况——新增“与持续经营相关的重大不确定性”独立段落

现行准则对于适当运用持续经营会计基础但存在重大不确定性但未充分披露的情况,要求审计师出具保留或否定意见。征求意见稿在此基础上,新增要求:添加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的独立段落,这就好似保留/否定意见亦有了自己的强调事项段,而且还是实名反映持续经营状况的专属强调段,以突出审计师对持续经营的结论。

但与管理层充分披露的情况有所不同,当管理层未进行充分披露时,哪怕是上市公司,准则也没有要求审计师额外就如何评价管理层对实体持续经营能力的评估给予描述。正所谓“桥归桥,路归路”,管理层和审计师分别有着各自的责任,即便审计师充分履行了自己的职责,也不能弥补管理层履行职责上所存在的缺失,更不能用审计师的履职代替管理层职责的履行。

#### (七)加强审计师对内对外的沟通

##### 1.加强与治理层的双向沟通

ISA 570(ED)鼓励审计师、管理层和治理层之间尽早开展透明的对话,并就持续经营相关事项加强与治理层的双向沟通。因此新增要求:审计师了解治理层是如何对管理层持续经营评估进行监督。这项新增的要求旨在促进审计师与治理层就他们认为已识别的可能对实体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行双向沟通,并支持审计师在审计计划阶段就锁定管理层持续经营评估可能存在的风险有关的潜在重点工作领域。同时,ISA 570(ED)对现有内容作了扩充,即在发现可能对实体持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时,审计师与治理层应进行比以往更为广泛的沟通,包括对管理层所作重大判断和管理层计划的缓解因素在财务报表中所作披露的充分性、对审计师得出结论的依据以及所执行审计程序的概述,以及在适用情况下就管理层拒绝对实体持续经营能力进行评估或延长评估时间等方面,悉数纳入与治理层的沟通之中。从这项

更新可以看出,ISA 570(ED)准则对于审计师与治理层沟通,不仅在时间跨度上提出了更高的要求,在内容的广度和深度上也增添了许多内容,以强化双方的责任。

##### 2.加强与外部的双向沟通

ISA 570(ED)改变了现有准则仅针对受监管实体,当有必要在审计报告中提及持续经营事项时,审计师才可能有义务与相关监管、执行或监督机构沟通的要求,改为对于所有实体只要当审计师确定有必要在审计报告中包含独立的“与持续经营相关的重大不确定性”段落或因持续经营事项发表修改意见时,审计师就需要根据相关法律、法规或道德要求,向适当的外部机构报告。这一改变是对公众利益的积极响应。

综上所述,ISA 570(ED)在逻辑上更为严密,体系上更为完整,指引上更为具体,报告意见上更为透明,有力地回应了之前讨论的审计准则所面临的问题。本文将ISA 570(ED)规范的持续经营工作流程与审计意见的对应关系通过图1来表示。

## 五、关于我国应对策略的建议

截至2023年4月30日,全国57家事务所共为5170家内地上市公司出具了2022年度财务报表审计报告(中注协,2023)。从审计报告意见类型看,5039家被出具了无保留意见审计报告(其中49家被出具带持续经营事项段的无保留意见),94家被出具了保留意见审计报告,37家被出具了无法表示意见审计报告。在94家被出具保留意见的审计报告中,6份报告因持续经营事项而形成保留意见的基础,另有12份保留意见报告包含与持续经营相关的重大不确定性的强调段。在37家被出具无法表示意见的审计报告中,持续经营事项构成无法表示意见基础的情况占比超过60%,另有5份无法表示意见报告包含与持续经营相关的重大不确定性的强调段。可见,持续经营问题是导致非标意见的一个常见原因,同时因其他事项导致非标意见的实体在持续经营方面往往也存在重大不确定性。从对历史数据的实证分析结果(成畅,2020)来看,尽管不同类型持续经营审计意见在企业退市方面有着不同程度的预警价值,但总体而言,因持续经营而引起的无法表示意见对退市风险最具警示作用。如何正确看待和评价实体的持续经营能力,并通过正确的审计意见让公众投资人了解,持续经营审计是发挥资本市场风险防范作用的关键,也是值得思考的重要课题。

在回顾持续经营审计准则的变迁历史,分析持续经营

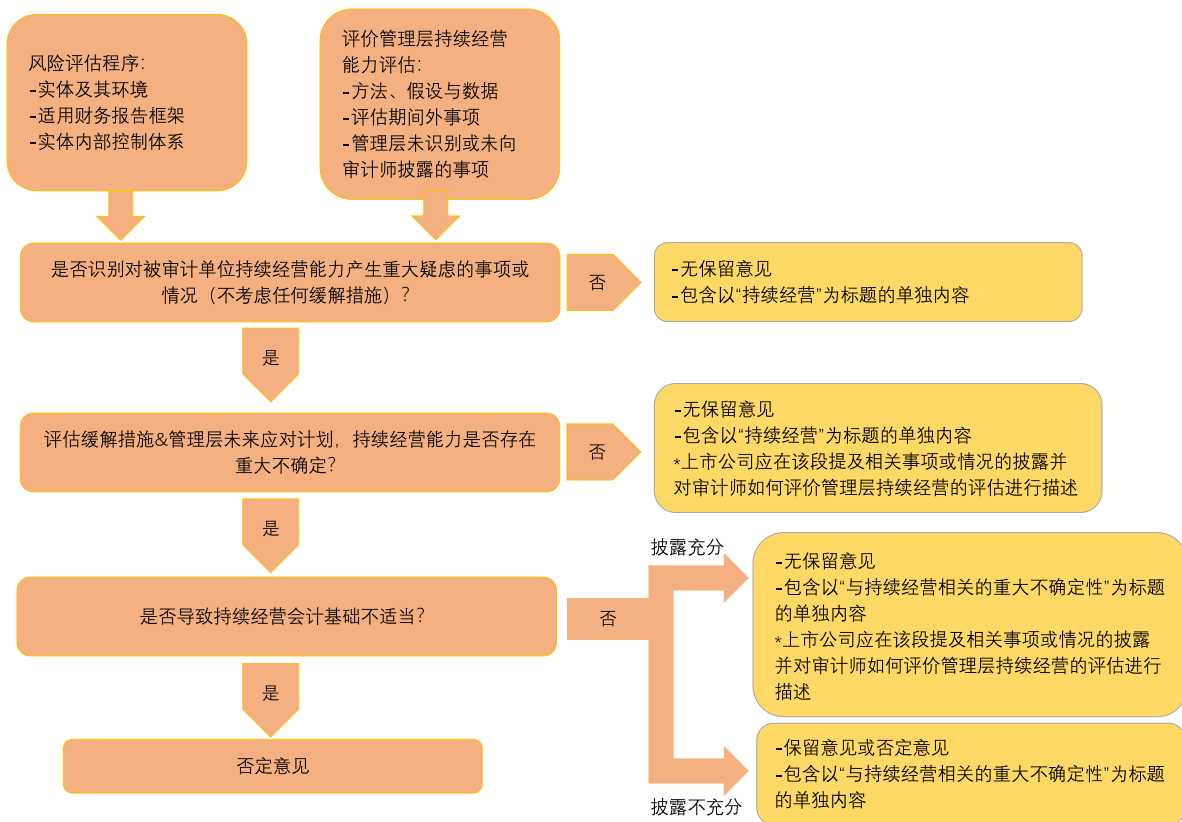


图1 ISA 570(ED)持续经营工作流程与审计意见对应关系

审计准则所面临的挑战以及持续经营审计准则国际探索的进程之后,结合中国经济现状以及注册会计师审计行业的实际情况,为适应国际范围内持续经营审计准则的发展趋势,提升我国注册会计师行业持续经营审计能力,本文提出以下应对策略供相关方参考:

(一)加快修订我国现行持续经营审计准则

2022年12月,经中国注册会计师协会修订由财政部印发的《中国注册会计师审计准则第1211号——重大错报风险的识别和评估》,对ISA 315的主要变化予以体现。同时,对《中国注册会计师审计准则1324号——持续经营》也进行了一致性修改。

适当的持续经营审计意见,对于投资人而言,可以帮助他们正确预判风险,并做出合理的投资决策,有助于市场资源的有效配置。对于监管机构而言,可以帮助他们正确把握市场的风险走向,提升风险防范与管控能力。而从前文审计准则制度变迁的回顾看,持续经营审计意见的每一次精进,持续经营准则都发挥了举足轻重的作用。但前文也谈到,引起现阶段持续经营准则面临期望差距这个突出问题的原因包括执行差距。若进一步拆解执行差距,首先一个原因就是准则相对于加速变化的环境显得不完备,

即无规可依。因此,保持与国际审计准则的动态协调,尽快修订我国持续经营审计准则意义重大。长期以来,我国的持续经营准则一直以国际准则等先进准则为蓝本,本文建议在国际趋同的同时,应当根据自身经济发展阶段,深入研究更适合我国市场环境特点的审计准则,对需要执行的额外程序作出针对性、操作性强的规范。

(二)强化对持续经营审计的监管检查

造成执行差距的另一个重要原因是执行过程的不到位。2021年7月,《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》(国办发〔2021〕30号)发布,将全面提升注册会计师行业服务国家建设能力设定为目标。2023年2月,中共中央办公厅 国务院办公厅印发《关于进一步加强财会监督工作的意见》,明确提出进一步健全财会监督体系、完善财会监督工作机制以及加大重点领域财会监督力度的相关要求。因此,建议强化对会计师事务所持续经营审计工作的监管,包括开展对持续经营审计的专项检查,查找事务所层面和项目层面在开展和执行持续经营审计中不到位甚至是存在疏漏之处,考虑将检查结果纳入事务所行业评分和排名等相关机制中,形成对事务所的约束。同时,对检查中所发现的问

题加以系统整理,督促责任人落实相应整改,最大化事后监管的成效。同时也要加大违规处罚力度。

### (三)提升持续经营审计能力

掣肘执行结果的重要因素之一是审计师对持续经营工作的执行能力不足。经济环境的复杂多变,使得现实中可能影响实体持续经营能力的因素纷繁复杂,准确和完整识别出风险并对其作出准确判断,是审计师能否比较到位地执行持续经营审计工作并出具恰当审计意见的关键,而这些都依赖审计师执业能力水平。因此,首先建议由行业协会牵头整理专项检查中发现的问题,形成培训和交流资料,在行业内部定期开展培训和交流,做好预防性工作,促进整个行业改善执行效果。其次,建议有条件的事务所尽快建立起基于多维数据的持续经营评估模型,系统收集和整理包括实体所处行业性质与状况、法律环境、监管环境、实体战略与目标、财务状况和经营状况等在内的基础信息,并根据实体的行业特质、发展阶段等综合分析得出实体的持续经营风险,制定必要的风险应对策略并最终形成评估系统。与此同时,建议加快推进事务所之间信息共享的可能性,整合相关的大数据信息,开展数据共享和持续经营评估系统的共同建设,以便引入更多的评估维度和专家意见。

### (四)强化企业持续经营能力的评估与报告

SVB的失败,暴露了其管理者在持续经营能力评估方面的不足。作为持续经营能力评估的责任人,管理层应当着力强化其评估能力,同时通过立法等手段建立一套行之有效的管理层持续经营对外报告机制以对其评估起到制度上的约束。在受英国政府委托进行独立审查后发表的《审计质量和有效性的独立审查报告》一文中,布莱登爵士(Sir Donald Brydon)呼吁公司通过发布恢复力声明(Resilience Statement),向社会公众说明公司的风险以及缓解风险与不确定性的方法(Brydon, 2019)。本文建议可以有步骤地借鉴英国实体相关的声明制度,时间上兼顾短期、中期和长期,内容上并重使用持续经营会计基础的合理性、发展前景以及可能面临的挑战与商业模式变化的考虑。这些声明不仅可以增加年报的有用信息,也有助于管理层和董事会对实体所处持续经营环境有更为深入和长远的了解,并制定出深思熟虑的缓解方法。

### (五)加强企业财务报表内部控制体系建设

公众对企业财务报告的信心,很大程度上取决于董事实施和监督内部控制和风险管理流程的有效性。因此我们建议:首先,加强企业内部控制制度的建设,包括实施持

续经营评估以及应对的相关控制。其次,如上文应对策略中建议,可借鉴英国《公司治理准则》等有效经验,通过有步骤地建立管理层财务报表声明制度,规定董事就其持续经营能力、长期生存能力、中短期对风险和不确定性的恢复能力等作出声明,并对声明的频率和要求作出具体规定,对管理层形成有效规范的同时也有助于确保与持续经营能力评估有关的内部控制措施到位和有效运行。再次,对于实体与审计师信息沟通重要桥梁的审计委员会,应积极改善其薄弱甚至缺位的现状,充分发挥其职能,提高审计委员会活动与监督的透明度和有效性。

### (六)加强审计师与监管机构以及社会公众的沟通

如前文所述,美国三大银行在极短时间内引发了连锁反应,对于这些规模巨大的实体,由于其在行业甚至经济体中的影响力,当其遭遇经营风险或出现流动性危机时,往往有很强的负外部效应,容易引发经济整体的不良波动。建议制定包括会计师事务所所在在内的各渠道向监管部门报告相关信息的机制,特别是公众利益实体的信息报告机制。同时,建议加强审计师与社会公众的沟通,通过各种形式的投资者教育,让社会公众更好理解审计师的责任与持续经营审计工作,建立良性的公众认知观念以促进审计师持续经营审计的效果。

### (七)强化对危机企业的监管

亦如前文提到的,尽管不同类型持续经营审计意见对于企业发展走向有着不同程度的预警价值,但因持续经营而引起的非标意见有着很强的风险警示作用。因此,建议监管机构建立一套持续经营相关审计意见快速收集、科学分析和敏捷行动的机制,对出现危机的企业加强监管,以增强资本市场对风险的防范与管控能力,保障资本市场的平稳运行。

### 主要参考文献:

- [1] 成畅. 持续经营审计意见的制度演进与经济后果研究[D]. 中南财经政法大学, 2020.
- [2] 黄世忠. 审计期望差距的成因与弥合[J]. 中国注册会计师, 2021, (5): 66-73.
- [3] 柳木华, 江苏. 英国持续经营审计准则变迁及启示[J]. 中国注册会计师, 2022, (4): 113-119.
- [4] 中国注册会计师协会. 中注协发布上市公司2022年年报审计情况快报(第十期)[EB/OL]. (2023-05-12). [https://www.cicpa.org.cn/xxfb/news/202305/t20230512\\_64181](https://www.cicpa.org.cn/xxfb/news/202305/t20230512_64181).

- html.
- [5] ACCA. Closing the expectation gap in audit [EB/OL]. (2019-05-09). <https://www.accaglobal.com>.
- [6] Board of Governors of the Federal Reserve System. Review of the Federal Reserve's supervision and regulation of Silicon Valley Bank [EB/OL]. (2023-05-17). <https://www.federalreserve.gov>.
- [7] Brydon, D. The quality and effectiveness of audit : independent review [EB/OL]. (2019-12-18). <https://www.gov.uk/government/publications/the-quality-and-effectiveness-of-audit-independent-review>.
- [8] Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T. L. Auditor reporting behavior when GAAS lack specificity : the case of SAS No. 59[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 2003, 22 (1) : 63-81.
- [9] IAASB. Discussion paper : fraud and going concern in an audit of financial statements : exploring the differences between public perceptions about the role of the auditor and the auditor's responsibilities in a financial statement audit [EB/OL]. (2020-09-15)., <https://www.iaasb.org/>.
- [10] IAASB. Project proposal : Revision of ISA 570 (Revised) and the conforming and consequential amendments to other relevant ISAs to enhance or clarify the auditor's responsibilities in the audit of financial statements related to going concern [EB/OL]. (2022-03-14). <https://www.iaasb.org/>.
- [11] Manna, A. Special report : ASB public meeting on "subject to" opinion[J]. Journal of Accountancy, 1982, (5).

## A study on the Proposed Revision of Going Concern Auditing Standards and China's Countermeasures

WANG Peng-cheng, CHENG Jing-hong

**Abstract :** This paper reviews the institutional changes of going concern auditing standards in several countries and International Auditing and Assurance Standards Board ( IAASB ), analyzes the major challenges they face with, and discusses the significant reform of going concern auditing standards proposed by IAASB to explore the development trends, theoretical breakthroughs, and practical significance of the standards. Based on the current economic situation of China and the actual situation of CPA audit industry, it is proposed that we should accelerate the revision of China's going concern auditing standards and strengthen the supervision and inspection of going concern audit. The countermeasures also include that we should further enhance the capability of going concern audit, improve the evaluation and reporting mechanism of enterprises' going concern, reinforce the construction of the internal control system over financial reporting, strengthen the communication between auditors, regulators and the public, as well as the supervision of enterprises in crisis.

**Key words :** going concern ; auditing standards ; standards proposed revisions ; ISA 570 (Exposure Draft)

(责任编辑 杨亚彬)