

持续经营 审计判断质量 的改进研究

张晓岚 张 超 著

*Research on the Improvement of Quality
of Going Concern Audit Judgment*



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

持续经营审计判断 质量的改进研究

Research on the Improvement of
Quality of Going Concern Audit Judgment

张晓岚 张 超 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

持续经营审计判断质量的改进研究/张晓岚,张超著.

—上海:立信会计出版社,2011.9

ISBN 978-7-5429-3087-3

I. ① 持… II. ① 张… ② 张… III. ① 审计—研究
IV. ① F239

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 192156 号

策划编辑 张巧玲
责任编辑 徐小霞
封面设计 周崇文

持续经营审计判断质量的改进研究

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路2230号	邮政编码	200235
电 话	(021) 64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司	
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16
印 张	19.25	插 页 1
字 数	251 千字	
版 次	2011 年 9 月第 1 版	
印 次	2011 年 9 月第 1 次	
印 数	1—1 000	
书 号	ISBN 978-7-5429-3087-3/F	
定 价	45.00 元	

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

在竞争日益全球化、需求日趋个性化、变换日渐常态化的新经济时代,上市公司面临着复杂的生存环境,能否持续经营(going concern)已逐渐受到所有者、经营者和债权人等各利益相关者(stakeholders)的普遍关注。尽管各利益主体对是否以企业利润最大化作为根本目标存在争议,但是对企业持续经营的目标却是一致的。判断与评价上市公司持续经营能力是公司管理层的重要职能,是注册会计师进行会计报表审计的重要内容,也是政府监管部门与制度制定机构的关注焦点。

1997年,我国证券审计市场首次出现了3例明确提及被审计单位持续经营存在不确定性的审计意见(going-concern opinion)。1999年7月1日起实施的《独立审计具体准则第17号——持续经营》(以下简称17号准则),是财政部首次颁布关于持续经营审计的具体准则。在时隔不足4年的2003年4月14日,财政部对17号准则进行了修订。随着会计、审计准则国际趋同工作的不断发展,财政部在2006年2月15日颁发了《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》替代了原17号准则,从内容和形式上实现了与国际审计准则的全面接轨,进一步明确了管理层和注册会计师的责任,可操作性得到改善。同时,中国证监会要求自2003年10月1日起实施的《关于进一步规范首次发行上市公司有关工作的通知》更加强调了对发行主体持续经营能力的监管。财政部2006年2月15日发布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》要求企业在编制会计报表时,对持续经营能力进行估计。持续经营审计准则要求审计师对企业持续经营能力进行评价、判



断,并最终出具的审计报告必须符合一定的标准。

我国多次修订的准则始终肯定“重大疑虑事项”是持续经营审计判断的重要证据。由于准则对“重大疑虑事项”的界定,以及依据这些“重大疑虑事项”出具不同的审计意见等规范具有不确定性和或缺性,仍然需要注册会计师的个人主观判断,必然导致持续经营审计判断存在差异。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仍是准则自身无法克服的缺陷。

客观公正的持续经营审计意见需要高质量的持续经营审计判断。高质量的审计判断能够减少重复判断,具有合理的判断过程,依据恰当的判断依据,进而产生与实际情况相同或相近的判断结果,满足信息使用者的决策需要。前期的研究表明,在同一审计意见类型中,上市公司的持续经营能力存在明显差异;而上市公司持续经营能力并不存在显著差异,注册会计师却出具了不同类型的审计意见。这表明,注册会计师在持续经营审计判断中存在严重偏误,质量存在问题。

要提高持续经营审计判断的价值首先需要改进持续经营审计判断的质量,此时必须剖析导致持续经营审计判断出现质量问题的根本原因是什么?如何改进持续经营审计判断的质量?然而,这一系列问题似乎仍处于一种非常模糊和抽象的概念中。已有的研究重视审计判断质量的影响因素研究,忽视对如何降低其影响的研究;重视审计质量控制的研究,缺乏对审计质量改进的系统研究;推进审计判断质量的研究,缺乏针对持续经营审计判断质量的研究;关注提高审计判断质量手段的研究,缺乏信息技术与审计判断整合技术手段的研究。显然,持续经营审计判断质量的改进应该是所有关于持续经营审计研究问题中的核心选题之一,也正是本研究拟解决的关键问题。

本书运用质量改进理论、有限理性理论等基本理论,结合审计判断的专业理论,构建包括改进动因、改进措施和改进效果的审计判断质量改进的实现框架。以沪深A股市场中被暂停上市公司的年报审计意见为研究对象,客观地描述了目前我国注册会计师持续经营审计判断的

质量水平及存在问题,并利用行为科学的决策偏差解释理论,剖析了质量现状的形成原因,为进一步寻求改进持续经营审计判断质量的措施奠定基础。以注册会计师为调查对象,通过向其发放问卷获取目前审计实务界关于持续经营审计判断质量改进措施的有效性的评价,并采用层次聚类分析中的Q型聚类分析方法对问卷调查的结果进行了归类整理,总结出持续经营审计判断质量改进的主体类措施、环境类措施和客体类措施。从专家系统的基本原理出发,逐项分析了专家系统如何发挥主体类改进措施的优势,削弱其劣势的影响,研究提出专家系统是持续经营审计判断质量改进措施的恰当载体。

本书的主要贡献为:①借鉴现代质量管理学中的质量改进理论,对审计判断质量改进概念进行了界定,整合有限理性理论、审计判断构成要素理论和审计判断质量评价标准等,构建了具有严密逻辑关系的审计判断质量改进的实现框架,并以持续经营审计判断作为具体研究对象,进行了应用研究。②基于有限理性背景,从认知心理学的角度构建了审计人员职业判断的认知模型,充分阐述了审计判断主体因素是影响审计判断质量的主要因素的观点,并进一步利用决策偏差解释理论,剖析了导致持续经营审计判断质量状况的深层次原因,为寻求有效的质量改进措施奠定了坚实的理论基础。③通过详细分析各项持续经营审计判断质量改进措施与专家系统技术原理之间的具体关系,论证了专家系统能够充分发挥主体类改进措施的优势,提出了专家系统是改进措施的恰当载体的观点。从审计判断质量改进的角度,进一步分析了持续经营审计判断专家系统开发的可行性,为将专家系统技术引入审计判断领域及改进审计判断质量,提供了坚强的理论支撑,也为审计判断与专家系统的整合提供了新视角下的理论证据。④通过实验室检验,证明了无论对于有经验的主体还是缺乏经验的新手,承载改进措施的专家系统均能在不同程度上有效地改进持续经营审计判断的质量水平。

几年来,我们着力于“上市公司持续经营审计”的研究,并得到国家



自然基金项目、教育部人文社科项目与上海对外贸易学院的资助。本书对于“持续经营审计判断质量的改进研究”，是现有成果的一部分。在此之前已经出版了《持续经营不确定性审计意见异质性的研究》。后期还将陆续出版《上市公司持续经营审计判断专家系统实现问题研究》等。由于研究水平有限，研究成果不尽成熟，恳请专家批评指正。

作 者

2011 年 9 月

目 录

1 绪论	001
1.1 研究背景	001
1.1.1 准则制订机构与监管机构关注的重点问题之一	002
1.1.2 审计理论研究的热点问题之一	004
1.1.3 审计实务的焦点问题之一	005
1.2 研究目的与意义	008
1.2.1 研究目的	008
1.2.2 研究意义	009
1.3 研究思路与结构框架	010
1.4 研究内容与方法	011
1.4.1 研究内容	011
1.4.2 研究方法	014
1.5 研究贡献	014
2 相关研究综述	016
2.1 国外研究现状	016
2.1.1 审计判断研究基本情况	016
2.1.2 持续经营审计判断研究	020
2.1.3 审计判断质量特征研究	031
2.2 国内研究现状	032
2.2.1 审计判断研究的总体状况回顾	032
2.2.2 持续经营审计判断问题研究	033



2.2.3 审计判断质量研究	035
2.3 现状分析与评价	036
3 相关理论阐释	040
3.1 审计判断质量及质量改进的理论解析	040
3.1.1 质量及质量改进	040
3.1.2 审计判断质量及其改进	044
3.1.3 审计判断质量改进的实现框架	048
3.2 审计判断质量改进实现框架的理论诠释	052
3.2.1 改进动因: 基于有限理性背景的认知心理学探究	052
3.2.2 改进措施: 基于审计判断构成要素的挖掘	056
3.2.3 改进效果: 基于审计判断质量评价标准的考察	061
3.3 持续经营审计判断及其质量改进的理论认识	065
3.3.1 持续经营审计判断的定义	066
3.3.2 持续经营审计判断的特征	068
3.3.3 持续经营审计判断质量改进的确定	070
3.4 本章小结	071
4 持续经营审计判断质量改进的动因研究	073
4.1 持续经营审计判断质量的现状	073
4.1.1 样本选择	075
4.1.2 统计分析	075
4.2 持续经营审计判断质量现状的致因剖析	080
4.2.1 信息处理能力“有限”的结果	080
4.2.2 过度自信的后果	082
4.2.3 决策的框架效应所致	083
4.2.4 比率偏见效应使然	084
4.3 本章小结	085
5 持续经营审计判断质量改进措施的选择研究	087
5.1 改进措施的问卷调查	087

5.1.1	问卷设计和调查对象	087
5.1.2	调查结果分析	088
5.1.3	改进措施的分类整理与比较	090
5.2	主体类改进措施的再分析	101
5.2.1	集体判断	101
5.2.2	专业素质	106
5.2.3	辅助工具	111
5.3	本章小结	113
6	持续经营审计判断质量改进措施的实现途径研究	115
6.1	主体类措施的专家系统技术实现的可行性	115
6.1.1	专家系统的基本原理	115
6.1.2	专家系统与主体类改进措施的可整合性分析	116
6.2	持续经营审计判断原始模型的构建：为开发专家系统的 准备	121
6.2.1	基于审计准则的判断模型	122
6.2.2	来自国内外研究成果的判断模型	123
6.2.3	基于审计实践的判断模型	128
6.2.4	持续经营审计判断原始模型	131
6.3	持续经营审计判断专家系统的实现平台	133
6.3.1	专家系统实现平台的比较	133
6.3.2	Jess 在持续经营审计判断专家系统开发中的应用	135
6.4	本章小结	139
7	持续经营审计判断质量改进效果的实验检验	140
7.1	实验设计	141
7.1.1	实验任务与研究假设	141
7.1.2	实验对象与案例选择	142
7.1.3	变量度量、实验过程及控制	146
7.2	实验结果分析与讨论	148



7.2.1 判断结果的一致性	148
7.2.2 审计意见判断的准确性	151
7.2.3 判断证据选择的恰当性	153
7.2.4 判断过程的高效性	155
7.3 本章小结	156
8 主要结论及未来研究方向	158
8.1 主要研究结论	158
8.2 局限性与未来研究方向	160
附录	162
2002—2006 年沪深两市中有暂停上市历史的公司	162
持续经营审计判断质量改进措施的调查问卷	166
关于持续经营审计判断流程的专家访谈提纲	168
实验对象筛选试题	169
实验案例	170
实验问卷	171
我国上市公司“管理层讨论与分析”披露状况的调查分析	173
上市公司持续经营审计判断差异评价	185
持续经营能力重大不确定性下审计意见的预测研究	194
审计判断专家系统国外研究综述	202
持续经营审计判断专家系统国外研究述评	212
持续经营审计判断模型研究回顾与展望	223
基于董事会治理特征的上市公司信息披露违规的经验证据	233
自愿性审计师变更与审计意见关系的验证	249
研究期间发表的主要学术论文	270
参考文献	272

CONTENTS

1	Introduction	001
1.1	Background	001
1.1.1	One of the Key Points Focused by Both Standard-setting Institution and Supervisors	002
1.1.2	One of the Hot Points of Auditing Theory Research	004
1.1.3	One of the Focus Points of Auditing Practice	005
1.2	Research Purposes and Significance	008
1.2.1	Purposes of Research	008
1.2.2	Significance of Research	009
1.3	Course of Research and Structure of this Dissertation	010
1.4	Contents and Methodology	011
1.4.1	Contents of Research	011
1.4.2	Methods of Research	014
1.5	Research Contributions	014
2	Literature Review	016
2.1	Present Situation of Foreign Research	016
2.1.1	Research on Audit Judgment	016
2.1.2	Research on Going Concern Audit Judgment	020
2.1.3	Research on the Quality Characteristics of Audit Judgment	031



2.2	Present Situation of Domestic Research	032
2.2.1	Research on Audit Judgment	032
2.2.2	Research on Going Concern Audit Judgment	033
2.2.3	Research on the Quality of Audit Judgment	035
2.3	Analysis and Evaluation of Present Situation	036
3	Interpretation of Relative Theories	040
3.1	Theoretical Analysis of the Quality and Quality Improvement of Audit Judgment	040
3.1.1	Quality and Quality Improvement	040
3.1.2	Quality and Quality Improvement of Audit Judgment	044
3.1.3	Implementing Framework of Audit Judgment Quality Improvement	048
3.2	Theoretical Interpretation of Implementing Framework of Audit Judgment Quality Improvement	052
3.2.1	Motives of Improvement; Inquiry on Bounded Rationality and Cognitive Psychology	052
3.2.2	Measures of Improvement; Mining on Elements of Audit Judgment	056
3.2.3	Effects of Improvement; Inspection on Valuation Standards of Audit Judgment Quality	061
3.3	Theoretical Understanding of Going Concern Audit Judgment and Quality Improvement	065
3.3.1	Definition of Going Concern Audit Judgment	066
3.3.2	Characteristics of Going Concern Audit Judgment	068
3.3.3	Determination of Quality Improvement of Going Concern Audit Judgment	070
3.4	Brief Summary	071

4 Research on Motives of Quality Improvement of Going Concern	
Audit Judgment	073
4.1 Present Situation of Quality Improvement of Going	
Concern Audit Judgment	073
4.1.1 Sample Selection	075
4.1.2 Statistical Analysis	075
4.2 Causes of Quality Improvement of Going Concern Audit	
Judgment	080
4.2.1 Limited Information-processing Capacity	080
4.2.2 Overconfidence	082
4.2.3 Framing Effect	083
4.2.4 Ratio Bias Effect	084
4.3 Brief Summary	085
5 Research on Selecting Measures of Quality Improvement of Going	
Concern Audit Judgment	087
5.1 Questionnaire Survey of Measures	087
5.1.1 Design of Questionnaire and Objects	087
5.1.2 Analysis of Results	088
5.1.3 Sortation and Comparison of Measures	090
5.2 Further Analysis of Actor Category Measures	101
5.2.1 Group Judgment	101
5.2.2 Professional Quality	106
5.2.3 Aid Tools	111
5.3 Brief Summary	113
6 Research on Implementing Measures of Quality Improvement of	
Going Concern Audit Judgment	115
6.1 Feasibility of Implementing Actor Category Measures by	
Expert System	115



6.1.1	Principles of ES	115
6.1.2	Analysis of Integratability of ES and Actor Category Measures	116
6.2	Prototype of Going Concern Audit Judgment; Preparation for Development of ES	121
6.2.1	Model on Auditing Standards	122
6.2.2	Model on Research Results	123
6.2.3	Model on Audit Practice	128
6.2.4	Prototype of Going Concern Audit Judgment	131
6.3	Development Platform of Going Concern Audit Judgment ES	133
6.3.1	Comparison of ES Development Platform	133
6.3.2	Applying Jess in Development of Going Concern Audit Judgment ES	135
6.4	Brief Summary	139
7	Experimental Test of Effects of Quality Improvement of Going Concern Audit Judgment	140
7.1	Experiment Design	141
7.1.1	Task and Hypothesis	141
7.1.2	Participants and Cases	142
7.1.3	Variables and Procedures	146
7.2	Analysis and Discussion of Experiment Results	148
7.2.1	Consensus of Judgment Results	148
7.2.2	Accuracy of Judgment on Audit Opinion	151
7.2.3	Appropriateness of Selecting Evidence	153
7.2.4	Efficiency of Judgment Course	155
7.3	Brief Summary	156

8 Conclusions and Future Researches	158
8.1 Main Conclusions	158
8.2 Limitations and Future research directions	160
Appendices	162
Achievements	270
References	272

1 绪 论

本章就本书的研究背景、研究目的与意义、研究思路与结构框架、研究内容与方法及研究贡献等进行必要的阐述。

1.1 研究背景

在竞争日益全球化、需求日趋个性化、变换日渐常态化的新经济时代,上市公司面临着风云变幻的复杂生存环境,能否持续经营已逐渐受到各利益相关者(stakeholders)的普遍关注。虽然所有者、经营者和债权人等各利益主体对是否以企业利润最大化作为根本目标存在争议,但是对企业持续经营(going concern)的目标却是一致的(方军雄,2004)^[1]。所有者追求权益的增加,经营者渴望利润目标和个人价值的实现,债权人关注债务安全性和流动性的保障,员工期待工资福利待遇的改善,无不需要以企业的持续经营作为前提和基础,没有持续经营,各利益主体的一切目标均无从谈起。因而,他们在评价企业能否实现其目标之前,首先考虑的是企业的持续经营能力,对企业持续经营状况的客观掌握是其做出恰当决策的关键。然而,由于信息不对称现象的存在或自身缺乏专业的判断能力,使得除了上市公司的管理层以外,其他利益相关者无法准确完整地掌握企业的实际经营状况,此时便需要注册会计师对企业的持续经营状况发表客观公正的独立审计意见,各国的审计准则也明确了注册会计师在持