

持续经营准则在实务中运用的难点及应对

徐峰

持续经营假设是会计核算的基本前提。在审计过程中,如果企业存在持续经营风险而注册会计师未能有效识别并应对,将会导致审计失败,降低注册会计师行业的社会公信力,也影响报告使用人的利益。2016年《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》(以下简称CSA1324准则)的实质性修订,强化了对企业持续经营审计的要求,也对注册会计师的专业胜任能力提出了更高要求。

一、案例分析

(一) 案例

2018年4月27日,大华会计师事务所(特殊普通合伙)对吉林吉恩镍业股份有限公司(以下简称吉恩公司)出具了保留意见审计报告。吉恩公司的报表及附注显示,2017年净利润为-23.63亿元,期末净资产为-1.98亿元。管理层对公司连续三年亏损、银行借款逾期、破产重整存在重大不确定性等事项在附注中作了披露,并提出相关改善措施,包括配合司法重整、以财务管理为重点加强公司管控、盘活资产以提高资产管理效益、充分利用资源优势引入战略合作者实施产业转型等。公司基于改善措施认为持续经营假设是恰当的。但是,审计报告却形成保留意见,意见形成基础是公司连续三年大额亏损,逾期借款高达71.22亿元,账面资产冻结,上述事项表明公司的持续经营能力

存在重大疑虑,而财务报表并未对这一事项作出充分披露。

2018年5月22日,因吉恩公司在暂停上市后持续亏损、净资产为负值且被会计师事务所出具了保留意见审计报告,同时触及了净利润、净资产和审计意见类型等三项终止上市情形,上交所决定终止吉恩公司股票上市。

(二) 准则有关规定分析

持续经营假设是会计的基本假设之一,也是会计核算的基本前提。在持续经营假设下,财务报表是基于被审计单位可以持续经营的前提下编制的。注册会计师应当对公司管理层编制报表时所依据的持续经营假设是否适当获得充分、适当的审计证据,并对其持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论。

2016年年底,CSA1324准则进行了实质性修订,在审计报告中分别增加管理层和注册会计师对持续经营责任的表述,明确注册会计师对持续经营的审计责任。在新准则下,即使持续经营重大不确定性已作充分披露,也要在审计报告中突出显示持续经营的相关事项。持续经营存在重大不确定性时,无论管理层是否已在财务报表中充分披露,都应考虑在审计报告中作出相应的单独说明或出具保留意见。对持续经营能力,注册会计师应更加谨慎地评估,并考虑其在审计报告中的体现形式,以通过有效

途径规避自身的执业风险。

因此,大华事务所在对吉恩公司审计的过程中,必须依照审计准则的要求对其持续经营能力进行充分关注,通过实施审计程序获取充分适当的审计证据,对其持续经营能力是否存在重大不确定性作出相应的审计结论。由于公司的持续经营存在重大不确定性,管理层对其不确定性未作出充分的披露,事务所依据准则的相关规定出具保留意见的审计报告是比较合适的。

二、审计中对持续经营假设进行判断存在的难点

(一) 持续经营能力评估中的职业判断在实务中具有一定的难度

对企业的持续经营能力进行评估主要包括识别、评价、形成审计意见三个阶段。在审计过程中,注册会计师首先要辨别是否存在对持续经营能力具有不利影响的因素,在发现可能存在影响持续经营能力的因素后应作进一步的评估与断定,最终决定如何形成审计意见。在持续经营审计的全过程中,审计人员的职业判断应贯穿始终。职业判断是否合理,对规避审计风险具有非常重要的作用。企业的持续经营风险作为审计风险与企业经营风险的综合体,本身具有高度复杂性,企业在可预见的未来期间内,从具有持续经营的疑虑,到为改变经营困境而制定应对计划,

到破产清算,是一个漫长而复杂的过程。另外,其外部经营环境也处于一直动态变化的过程中。因此,判断企业是否能够持续经营,对于注册会计师行业和监管机构来说,都具有一定的难度。

(二)持续经营判断过程中取证存在一定的难度

在审计过程中,注册会计师应对企业财务、经营或者其他方面是否存在对其持续经营能力产生重大疑虑的事项进行判断。如发现企业存在持续亏损、对外大额担保、重要的未决诉讼等事项,应获取进一步证据来识别是否对企业持续经营能力具有重大影响。而重大疑虑事项的取证难度也较大,如法院未决诉讼、未到期的对外担保、违反有关资本或其他法定监管要求等,这些重大不确定事项虽在资产负债表日到审计报告披露日期间一直存在,但由于其固有的结果不确定性,不管被审计单位是否配合,注册会计师都难以取得具有充分说服力且具有有效法定效力的审计证据。

三、评估持续经营能力时规避审计风险的有效途径

(一)在风险评估阶段中应注意的相关事项

1. 风险识别阶段。注册会计师必须能辨别出影响持续经营能力的确定因素,得出有关的重大疑虑事项信息。分析可以包括四个方面:公司的治理结构是否合理稳定;公司的财务状况及企业运营指标是否正常;企业的经营状况是否良好;企业在经营过程中是否合法合规。这些都是影响企业持续经营能力的重要因素。

2. 评价判断阶段。存在重大疑虑事项时,管理层会对目前的持续经营能力提供书面评价,并提出准备采取的应对措施。注册会计师应对此进行

关注和评价,判断是否合理。通过和管理层对利润预测、现金流量预测和其他有关预测进行探讨等手段,对持续经营能力进行评价判断。

3. 确定意见阶段。注册会计师应综合风险识别和评价判断阶段的结果,依照准则的相关规定确定应出具的审计意见类型。如果管理层改用其他编制基础编制财务报表,注册会计师还需要补充相应的审计流程。

(二)注册会计师在审计过程中应有独立的职业判断

1. 注册会计师应对公司的相关指标作相应修正后再予以评估。例如,即使公司账面持续有利润,也并不代表其持续经营能力一定没有问题。注册会计师需要考虑扣除非经常性损益后的净利润,方能对企业的持续经营能力作出合理的判断。比如企业收到的政府补助、处置固定资产收益等损益,与企业的经营活动并无直接关系,并不能体现出企业的正常盈利能力,也就不能作为企业持续经营能力的判断基础。

2. 注册会计师应在过去的基础上着眼于未来进行企业持续经营能力判断。具体而言,即使企业当期的经营指标不佳,但如果经营情况发生了变化,也可能会改变企业的持续经营能力。例如,企业出现资不抵债,但采用了处置资产、股东投入资本金等手段而获得现金流量,可能就抵销了对持续经营能力的影响。又或者,企业持续亏损,但因获得新的股东的资本金转入,或实现行业转型等,也可能会规避持续经营能力存在的风险。

3. 注册会计师应关注企业多方面指标,对持续经营能力进行全面评估。在考虑企业的经营指标时,注册会计师还要考虑其会计核算的利润是否符合企业会计准则的要求,会计核算是否合理。对于管理层在会计报

表附注中披露的影响持续经营能力的事项,以及提出的应对计划,注册会计师应独立地判断其披露是否合理,提出的应对计划是否能够改变持续经营能力。此外,注册会计师还需要对企业的经营是否合法合规、股权权属是否明晰控制权是否存在风险、知识产权是否存在重大资产瑕疵、是否存在重大未决诉讼等事项予以关注,这些都需要注册会计师对企业的持续经营能力作出判断。

(三)对持续经营能力的职业判断应不断修正并在工作底稿中留有痕迹

对持续经营能力的判断应该贯穿整个审计过程,并在审计过程中不断修正。在业务承接阶段,注册会计师基于对被审计单位的初步了解,对其持续经营能力作出初步的判断。在风险评估阶段,注册会计师通过对被审计单位财务报表的各项指标的分析,以及对各业务循环控制的了解与测试等程序,对其持续经营能力作出进一步的判断。在实质性程序阶段,审核单位是否按照会计准则的要求对经营事项进行正确核算,可以更为合理地判断单位的财务数据是否真实地反映了企业的经营情况。因此,职业判断贯穿于审计的全过程,并不是一成不变的。注册会计师必须不断修正不合规不符合事实的职业判断,确保被审计单位的持续经营假设符合企业会计准则的要求。

需要注意的是,注册会计师在执业过程中,针对被审计单位的持续经营能力所获取的审计证据以及作出判断的过程均应体现在工作底稿中。这既是工作底稿的要求,也是体现注册会计师判断依据的需要。

(作者单位:江苏苏亚金诚会计师事务所<特殊普通合伙>盐城分所)

责任编辑 姜雪