ACCA Paper F8 考点详解

——关于持续经营假设复核

陈 丹

【摘要】关于ACCA Paper F8的持续经营假设复核，考生需要掌握以下内容：持续经营假设的含义、管理层的责任和审计师的责任、评价持续经营假设重大不确定性的指标、持续经营假设复核的审计程序、持续经营假设对审计报告的影响。

【关键词】ACCA Paper F8；持续经营假设；审计报告；考点详解

【中图分类号】F239　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)07-0125-2

ACCA Paper F8(英国特许公认会计师协会资格认证考试科目之审计与鉴证业务)的考官为了全面考查考生对于期末复核阶段审计知识点的掌握情况，倾向于在最后一道案例分析题中将评价持续经营假设和判断期后事项这两个重要的知识点进行轮换出题。关于持续经营假设复核，考生需要掌握以下内容：持续经营假设的含义、管理层的责任和审计师的责任、评价持续经营假设重大不确定性的指标、持续经营假设复核的审计程序、持续经营假设对审计报告的影响。

一、持续经营假设的含义

持续经营假设是会计四大基本假设之一，是指会计主体在编制财务报表时，假定在可预见的将来企业的经营活动会持续下去，企业既没有意愿也没有必要终止经营或进行破产清算，企业有能力在正常的经营过程中变现资产和清偿债务。国际会计准则第1号(IAS 1)将“可预见的将来”定义为财务报表日之后的十二个月。在此期间，如果管理层准备终止经营或进行破产清算，那么持续经营假设不再适当，财务报表就应该按照清算基础进行编制。

二、管理层的责任和审计师的责任

1. 管理层的责任。管理层需对财务报表的真实性与公允性负责。而通用目的财务报表是在持续经营假设的基础上编制的，所以IAS 1要求管理层对企业是否具备持续经营能力作出评估，该评估涉及对事件或情况的未来结果作出判断，其未来结果具有固有的不确定性。管理层在评估企业的持续经营能力时，应考虑三个因素：①某一事件或情况是否发生或其未来结果是否出现的不确定性程度。②企业的经营规模和业务的复杂性，以及经营活动的性质和状况。③以当前可获取的所有信息为基础对未来结果作出判断。期后事项的出现可能导致管理层之前的合理判断转变为不合理判断，因此，管理层需要对企业的持续经营能力进行重新评估。

在评估期间，如果管理层意识到与事件或情况有关的重大不确定性会严重影响企业的持续经营能力，该不确定性就应该在财务报表中得到充分的披露；如果管理层认为持续经营假设不再适当，那么财务报表将按照清算基础编制，并且在附注中披露不使用持续经营假设的事实和理由。

2. 审计师的责任。国际审计准则第570号(ISA 570)要求审计师对被审计单位管理层使用持续经营假设编制财务报表的适当性获取充分的审计证据，并且对持续经营假设的重大不确定性程度得出结论。在执行财务报表审计业务时，审计师对于给持续经营假设造成重大疑虑的任何事件或情况应该保持充分的职业怀疑态度，其有责任对管理层作出的持续经营能力评估结果的合理性进行再评价。如果管理层对持续经营能力的评估只涵盖了财务报表日之后的不足十二个月的期间，审计师有责任要求管理层延长评估涵盖期至财务报表日之后的至少十二个月。

三、评价持续经营假设重大不确定性的指标

被审计单位在财务、经营等方面存在可能导致商业风险的某些事件或情况，这些事件或情况单独或者连同其他事件或情况也许会导致对持续经营假设产生重大疑虑。这些事件或情况被称为评价持续经营假设重大不确定性的指标。

评价持续经营假设重大不确定性的指标包括：①历史性

【基金项目】江西省高等学校教学改革研究课题“职业化与国际化双重背景下的管理人才培养研究——以引入CIMA专业方向为例”(项目编号：JXJG14412)；2015年度江西省研究生创新专项资金项目“审计委员会特征、管理层激励和审计定价”(项目编号：YC2015-B040)

财务信息或预测性财务信息表明经营活动产生的现金流量净额是负数。这说明被审计单位的现金流量可能无法有效地维持被审计单位的正常生产经营运作。②存在债权人撤销财务支持的迹象。表现为银行或类似金融机构对信用贷款不再展期或者被审计单位因拖欠供应商货款而无法继续通过赊购获取生产经营所必需的原材料或其他物资,且被审计单位近期没有其他的融资渠道,生产经营有可能因为资金短缺而被迫中断。③无法获取开发新产品所需的研发资金。当现有产品处于生命周期的衰退期时,它给被审计单位带来的现金流入呈现递减态势,若没有盈利前景良好的新产品以保证未来收益,公司盈利能力将受到严重影响。④供应商要求货到付款。采用货到付款方式购买原材料及赊销方式销售产品将增加被审计单位的现金流压力。⑤拖欠或停止发放股利。股东可能因此对被审计单位丧失信心并出售所持股份,被审计单位将很难再获取权益性融资资金。⑥失去主要市场、关键客户或关键供应商。这意味着被审计单位在销售、经营或采购方面将陷入极大困境。⑦对持续经营有决定性影响的人力资源短缺,例如科技研发人员、关键销售人员、熟练技术工人。⑧未决诉讼或监管程序。未决诉讼或监管程序可能导致被审计单位财产被冻结或者被有关部门责令停产整顿。⑨财务指标恶化。

在回答评价持续经营假设重大不确定性的指标的考题时,考生常见的错误是疏于解释某事件或情况影响持续经营假设的原因。以2014年6月ACCA Paper F8试卷的第五题为例,该考题中被审计单位是一个电脑硬件制造商,近年来迅猛发展,但当年出现一位强有力的竞争对手,它通过低价竞争策略挤占了被审计单位大量市场份额。很多考生只识别出这是一个影响企业持续经营假设的信号或指标,而忽略了解释其原因,即:被审计单位进一步失去市场份额或者为应对竞争而下调产品价格会影响其利润和现金流。

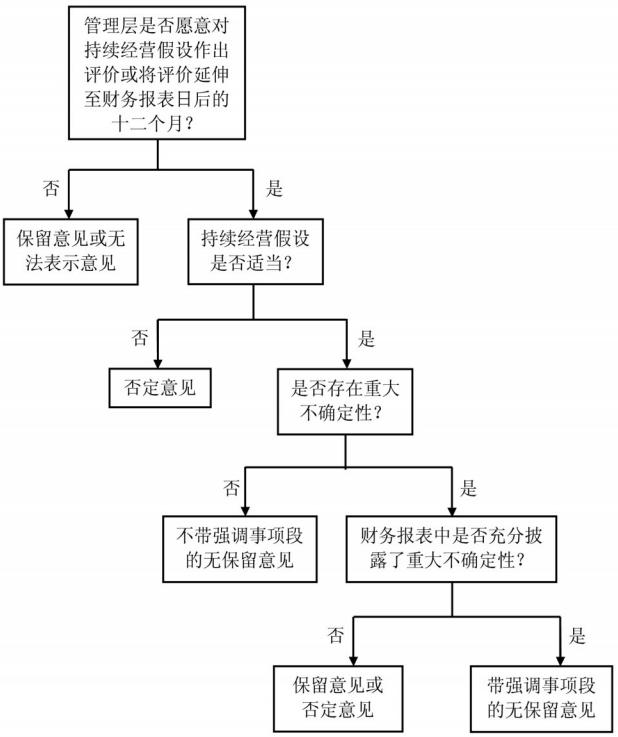
四、持续经营假设复核的审计程序

持续经营假设复核的审计程序包括:①与管理层分析和讨论现金流与盈利预测,以便了解被审计单位是否具备足够的现金流。②与管理层分析和讨论近期的财务报告或期后的管理报表,并评估是否与现金流预测相吻合。③执行现金流敏感性分析,了解被审计单位的安全边际。④检查债务契约的条款,以确定没有违反相应条款。⑤查阅董事会和股东大会的会议纪要,识别当前或潜在的现金流问题。⑥询问被审计单位的法律顾问是否存在诉讼或索赔,若存在诉讼或索赔,考虑其重要性和对持续经营假设的影响。⑦复核期后事项,以确定不存在对持续经营假设产生重大疑虑的期后事项。⑧获取一份管理层声明书,由被审计单位的管理层、治理层确认不存在审计师不知情的、会对持续经营假设产生重大疑虑的事件或情况。

在描述持续经营假设复核的审计程序时,考生失分是由于描述过于笼统,例如"检查现金流量预测表"、"查阅董事会会议纪要"和"与管理层讨论",考生应详细地说明检查、查阅或讨论的具体内容,并且描述相应的具体审计目标。

五、持续经营假设对审计报告的影响

审计师根据执行持续经营假设复核的审计程序所获得的审计证据,判断是否存在对被审计单位持续经营假设产生重大疑虑的事件或情况,并酌情考虑其对审计报告的影响。对审计报告的影响作出判断需要依次回答以下四个问题:管理层是否愿意对持续经营假设作出评价或将评价延伸至财务报表日后的十二个月?持续经营假设是否适当?是否存在重大不确定性?财务报表中是否充分披露了重大不确定性?持续经营假设对审计报告的影响之判断流程如下图所示。



持续经营假设对审计报告的影响之判断流程图

值得注意的是,ACCA Paper F8的考题倾向于出现管理层在财务报告中披露了持续经营假设的重大不确定性但披露程度不详的案例。以2014年6月第五题为例,被审计单位从银行取得的巨额贷款将于下月到期,审计师获悉,银行会根据审计报告的结果来决定是否对贷款展期,该事件会给持续经营假设带来重大疑虑。管理层已在财务报告中披露该事件,但对于是否充分披露并无说明。所以考生应区分充分披露和非充分披露两种情形,并给出相应的审计意见。

主要参考文献:

陈丹.ACCA Paper F8考点详解——关于审计报告[J].财会月刊,2015(19).

作者单位:江西财经大学会计学院,南昌330013