**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第11号—房地产企业持续经营风险识别与审计应对**

2016-11-30 14:05:36

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1480485924321720.html

    随着经济增速放缓、供给侧结构性改革推进，房地产行业在经过十多年的超速发展后，目前已经成为去库存压力较大的行业。行业库存高企、三线以下城市市场需求疲软、盈利能力下降等，导致房地产企业经营风险增大，甚至部分企业的持续经营受到影响。因此，审计中，注册会计师应对房地产企业持续经营风险应予以高度关注，避免审计失败的发生。  
  
    本提示仅供事务所及相关从业人员在执业中参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则及注册会计师职业判断。提示中所涉及的审计时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
  
    房地产企业持续经营风险识别和审计，关键是识别被审计单位是否存在影响持续经营能力的事项和情况。注册会计师通过充分了解被审计单位财务信息，及时掌握房地产企业特殊宏观政策，熟练运用相关法律、法规和政策，结合企业的经营情况和市场环境，充分识别影响被审计单位持续经营能力的事项和情况。针对房地产企业财务风险、经营风险方面导致房地产企业持续经营风险的识别和审计，房地产企业审计专家委员会做出以下提示：  
  
    一、对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况  
  
    注册会计师审计中，应对以下可能对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况予以重点关注：  
  
    （一）财务方面  
  
    1.企业难以通过有效手段筹集资金用于偿付到期债务，出现债务违约或无法继续履行重大借款合同的有关条款；  
  
    2. 企业更依赖于非传统的融资方式，如通过信托借款、社会资金借款等；  
  
    3.企业过度依赖短期借款；  
  
    4. 企业的信用评级机构的评级降低，在获取必要的资本和信用方面出现更多的限制；  
  
    5.企业库存高企，去库存压力大，资金周转困难，或累计经营性亏损数额巨大，资不抵债；  
  
    6.企业营运资金出现负数，需要寻求新的资金来源或融资方式来维持日常经营活动，或需要处置重要资产才能维持运营；  
  
    7.企业难以获得开发必要新项目或进行必要投资所需资金；  
  
    8.企业存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。  
  
    （二）经营方面  
  
    1. 企业过度依赖某个项目的盈利；  
  
    2. 企业在房地产供给严重过剩的地区开发了重大的房地产项目、持有大量的土地储备；  
  
    3. 企业在重大项目开发过程中，因为设计、施工条件，环境条件变化等因素导致开发成本提高；  
  
    4.企业重大土地开发项目出现市政规划调整风险、土地闲置风险、地价变化的风险，或主要开发项目已经出现非正常停工；  
  
    5. 企业土地储备不足，未来无项目可开发，需要对经营政策作出重大调整；  
  
    6.企业的重要子公司无法持续经营且未进行处理；  
  
    7.企业被司法机关立案调查或可能面临行政处罚。  
  
    二、对房地产企业持续经营风险的识别  
  
    （一）了解被审计单位  
  
    在了解被审计单位时，注册会计师要在整个审计过程中保持警觉，全面了解被审计单位的目标和战略，深入了解和全面识别可能导致财务报表重大错报的经营风险，把对是否存在影响持续经营能力的事项及经营风险的关注贯穿于审计的始终。  
  
    （二）复核管理层对持续经营的初步评估  
  
    1. 如果管理层对持续经营作出了初步评估，注册会计师应进行复核，以确定管理层是否识别出影响被审计单位持续经营能力的事项和情况，并复核管理层提出的应对措施。  
  
    例如，注册会计师了解到被审计单位存在无法偿还到期的大额银行债务，影响被审计单位的持续经营能力，应复核管理层是否识别出该事项。如果管理层未识别出该事项，注册会计师应提请关注，并要求管理层提出应对计划。如果管理层识别出该事项，注册会计师应复核管理层应对计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。  
  
    再如，注册会计师了解到被审计单位土地储备不足，未来无项目可开发，需要对经营政策作出重大调整，影响被审计单位的持续经营能力。应复核管理层是否识别出该事项。如果管理层未识别出该事项，注册会计师应提请关注，并要求管理层提出应对计划。如果管理层识别出该事项，注册会计师应复核应对计划，包括已经计划获取其他土地进行开发或经营转向等，确定被审计单位不会出现停业、歇业。通过核实应对计划以确定该等计划是否存在重大不确定性。  
  
    2. 如果管理层没有对持续经营能力作出初步评估，注册会计师要与管理层讨论应用持续经营假设的理由，询问是否存在影响被审计单位持续经营能力的事项和情况，并决定是否提请管理层对持续经营能力作出评估。  
  
    如果注册会计师在审计中没有发现被审计单位存在影响持续经营能力的事项和情况，被审计单位的财务状况、经营情况及现金流量情况均正常，管理层没有对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与管理层讨论其拟运用持续经营假设的基础，询问管理层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。如果管理层的持续经营假设是合理的，也不存在影响持续经营能力的事项和情况，注册会计师可以不要求管理层对持续经营能力作出评估。  
  
    如果注册会计师在审计中发现了被审计单位存在影响持续经营能力的事项和情况，比如存在本提示一所列举的事项和情况，应提请管理层关注，并要求管理层对持续经营能力作出初步评估，并提出应对计划。  
  
    3. 在评价管理层对持续经营能力作出的评估时，注册会计师的评价期间应当与管理层按照适用的财务报告编制基础或法律法规的规定（如果法律法规要求的期间更长）作出评估的涵盖期间相同。如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的十二个月。  
  
    （三）评估重大错报风险  
  
    注册会计师要根据在实施风险评估程序时识别出的事项和情况，判断对重大错报风险评估是否充分，考虑是否要补充实施风险评估程序。同时，考虑计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围的适当性，确定总体应对措施。  
  
    例如，注册会计师了解到被审计单位存在无法偿还到期的大额银行债务，影响持续经营能力。根据职业判断，注册会计师认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的。但是，管理层并未识别出该事项，财务报表在持续经营基础上编制。对此，注册会计师首先应要求管理层对被审计单位的持续经营能力重新进行评估。同时考虑实施的风险评估程序是否有疏漏，是否仍存在未识别的重大错报，如是，应补充实施风险评估程序；如不需补充风险评估程序，应针对该项重大错报实施进一步审计程序。如：全面了解被审计单位的融资、债务情况；获取债务合同，了解债务性质、金额、偿付条件等；核实不能按期偿还债务的原因；核实管理层未能识别该事项的原因；获取充分、适当的审计证据，评估该事项对被审计单位财务状况、经营情况的影响，并考虑该项重大错报对审计报告的影响等。  
  
    三、针对识别出的风险实施进一步审计程序  
  
    当注册会计师识别出影响房地产企业持续经营的事项和情况，应实施以下进一步审计程序（包含但不限于）：  
  
    （一）复核管理层的计划  
  
    注册会计师应当询问管理层的应对计划，包括是否准备变卖资产、借款或债务重组、削减或延缓开支以及获得新的的投资等。同时，要对管理层作出持续经营能力评估后发生的事实，或可能获得的信息予以考虑。针对管理层作出的不同应对计划，注册会计师应考虑的重点也不同。  
  
    例如，被审计单位存在无法偿还到期的大额银行债务，影响持续经营能力。如管理层的应对计划是进行债务重组，注册会计师则应了解和核实债务重组的情况，收集充分适当的审计证据判断债务重组的可实现性，判断债务重组对被审计单位财务状况的影响；如管理层的应对计划是寻找其他有效的融资办法融资，偿还银行债务，注册会计师则应了解和核实融资情况，判断该融资的可行性、融资的条件，结合被审计单位的经营情况判断是否能解决被审计单位现在和未来资金周转；如管理层的应对计划是变卖资产偿还债务，注册会计师则应了解变卖资产的可变现情况、变卖资产可获得的资金量，以及变卖资产后对被审计单位的生产经营产生的影响等。  
  
    （二）实施相关审计程序  
  
    注册会计师判断管理层应对计划是否可行、应对结果能否改善持续经营能力，应当实施的审计程序主要包括（但不限于）以下方面：  
  
    1.与管理层分析讨论现金流量预测、盈利预测及其他相关预测，并考虑以下四个方面情况：一是被审计单位生成相关信息的信息系统是否可靠；二是管理层作出现金流量预测所依赖的假设是否有充分的依据；三是将最近若干期的预测性财务信息与实际结果进行比较；四是将本期的预测性财务信息与截止目前的实际结果进行比较；  
  
    2.与管理层分析和讨论最近的中期财务报表。通过对最近一期财务报表的分析，注册会计师可以进一步了解影响被审计单位持续经营假设合理性的事项和情况，及这些事项和情况的发展变化；  
  
    3.复核债券和借款协议并确定是否存在违约情况；  
  
    4.审阅股东会、董事会以及相关委员会会议有关财务困境的记录；  
  
    5.向被审计单位的律师询问被审计单位是否存在诉讼或索赔，对诉讼或索赔结果及财务影响的估计是否合理；  
  
    6.确认财务支持协议的存在性、合法性和可行性，并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力作出评价；  
  
    7.考虑被审计单位准备如何处理尚未履行的购销合同；  
  
    8.复核期后事项并考虑其是否可能改善或影响持续经营能力。  
  
    （三）取得管理层声明书  
  
    如果预期不存在其他充分、适当的审计证据时，注册会计师应就对会计报表有重大影响的事项向管理层获取书面声明。  
  
    目前，随着供给侧结构性改革的进一步深入，房地产行业去库存力度的不断加大，中小房地产企业持续经营所面临的风险日益加剧。再次提请注册会计师在审计的整个过程中予以充分关注，保持应有的职业怀疑态度，配备具有胜任能力的审计人员，将审计风险减小到可接受水平。  
  
 