**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第7号—商誉减值审计中的重点关注事项**

2018-09-27 16:49:59

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B15380381748413.html

   
   
随着企业收购兼并活动的日益增多，因企业合并产生的商誉对合并财务报表的影响越来越大。因此，商誉减值问题受到包括监管机构在内的越来越多报表使用者的关注。商誉减值测试涉及重大会计估计，而重大会计估计的重大错报风险，也是管理层凌驾控制之上的特别风险通常涉及的风险领域。审计中，注册会计师应重点关注商誉对财务报表是否存在重大影响，商誉减值是否存在重大错报风险，并根据中国注册会计师执业准则的要求，合理计划和实施必要的审计程序，降低审计风险。  
本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及的审计程序的性质、时间、范围等，事务所及其从业人员在执业中需结合项目实际情况，按照风险导向的原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
针对商誉减值审计中的重点关注事项，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会作如下提示：  
一、评估与商誉减值测试相关内部控制的有效性  
商誉减值测试涉及重大的会计估计和判断，不仅涉及企业财务人员对企业会计准则的理解程度，也涉及到企业的业务、投资、预算等部门对相关资产组未来情况的估计和预测。因此，完善的内部控制制度的建立及有效的执行，是企业对商誉减值测试能否按照企业会计准则要求严格执行、商誉减值准备能否准确计提的合理保证。注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第1211号-通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的要求，对商誉减值测试相关内部控制的了解，是识别和评估该项重大错报风险的基础。  
实务中，部分被审计单位在执行商誉减值测试过程中存在一定的随意性。如没有制定完善的商誉减值测试流程、缺乏完善的内部控制制度，或内部控制部门缺乏控制所需的信息或不具备相关专业知识， 相关内部控制审批流于形式等。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：  
（一）与财务人员、管理层等进行访谈，了解商誉减值测试流程及其内部控制制度，识别关键的内部控制环节，评价执行商誉减值测试的人员是否具备相关经验和专业胜任能力。  
（二）检查商誉减值测试相关的内部控制文件资料。如，检查董事会等内部审批文件记录，查看关键假设的采用及减值金额的计提是否有充分的复核及复核留痕；查看复核、批准及做出各项关键假设的人员是否适当的职责分离，包括职责分配是否恰当地考虑了企业的性质以及交易事项的性质。  
（三）检查管理层如何确定预测所使用数据的完整性、准确性及相关性。如管理层如何结合行业发展现状、客户需求、价格变动、新产品推出等情况，评价收入预测的合理性、业务变化与管理层对企业的战略愿景及经济环境了解的一致性；查看管理层在相关控制活动中，是否包括对关键假设提出质疑及对异常情况进行调查的活动。  
（四）如果管理层进行商誉减值测试时涉及利用专家的工作，注册会计师需评价与利用专家工作相关内控的设计和执行情况。  
（五）根据相关控制活动的发生频率，抽样测试与商誉减值测试相关内部控制运行的有效性。  
二、关注与商誉相关资产组的划分  
根据《企业会计准则第8号—资产减值》相关规定，商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式，如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等实施管理和监控，以及对资产的持续使用或者处置的决策方式等。  
实务中，有的被审计单位商誉初始形成时对应的业务已经终止、主营业务发生变更，或者在原主营业务基础上增加了新的业务，但新的业务并不能从原企业合并的协同效应中受益,这种情况下，企业在进行商誉减值测试时，仍然按变更或者合并后的业务进行测试；有的被审计单位资产组的划分，仅简单地基于单个资产、生产线或者营业单位进行，并未结合现金流的产生方式以及管理层的管理和监控方式进行考虑，或者在企业由于分立重组、变更资产用途等原因改变了报告结构的情况下，未能恰当地变更资产组或资产组组合的构成，导致商誉分摊不准确。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：  
（一）检查收购协议、有关收购的董事会决议及其他相关文件，复核管理层对资产组的认定和商誉的分摊方法，是否符合《企业会计准则》的规定。  
（二）了解管理层对生产经营活动的管理或者监控方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)、对资产的持续使用或者处置的决策方式，以及被审计单位业务、架构的变化情况等，复核管理层是否按《企业会计准则》的相关规定，重新划分了资产组或资产组组合，并对商誉重新进行了分摊。  
三、评估商誉减值测试模型的适当性  
根据《企业会计准则第8号—资产减值》，在对商誉进行减值测试时，需要估计包含商誉的相关资产组的可收回金额。可收回金额，应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入。其中，资产的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换的金额。企业无法可靠估计资产组的公允价值减去处置费用后的净额的，可根据该资产组预计未来现金流量的现值来确定其可收回金额。  
实务中，有的被审计单位简单地根据最近交易中资产组的销售协议价格减去可直接归属于该资产组处置费用的金额确定资产组的公允价值净额，或者根据同行业类似资产的最近交易价格确定资产组的公允价值净额，没有充分考虑上述公允价值的合理性。如，销售协议中的交易双方是否存在关联关系、交易价格是否显失公允或参考价格是否具备可比性等；或者管理层采用预计未来现金流量现值来确定资产组可收回金额时，选择了带有偏向性的假设，如经营预测过于乐观，可能与企业实际经营情况、所处市场环境不符等；或者选取的折现率没有反映当前市场货币时间价值和资产特定风险；或者收入与成本、费用增长的预期显著不匹配，毛利率明显高于同行业平均水平等等。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：  
（一）评估被审计单位的经营目标，是否与总体经济环境和被审计单位的经营情况、可以获得的同行业公开数据一致。如存在差异，了解产生差异的原因，评估被审计单位减值测试运用的假设的合理性。  
（二）通过复核管理层在以往年度经营目标的实现情况、被审计单位所处的经济环境等，评价管理层经营目标是否切实可行。  
（三）通过关注管理层所使用的公允价值是否恰当地反应了可观察到的市场价格，以及是否与可观察到的市场情况和以公允价值计量的资产或负债的特征一致、市场参与方的来源是否相关和可靠等，来评价公允价值的合理性。  
（四）通过以下方法，分析并复核管理层预计未来现金流量现值时运用的假设、重大估计及判断的合理性：  
1.将现金流量预测所使用的数据，与历史数据、已批准的预算及企业的经营计划等进行比较，了解差异产生的原因；  
2.将预测的收入增长率、费用比率等，与被审计单位的历史收入增长率及行业可比数据进行比较；将预测的毛利率与历史毛利率进行比较；根据行业发展趋势以及被审计单位在行业中的地位，评价相关假设的合理性，如业绩增长率等；  
3.确定管理层是否需要根据最新情况调整未来关键经营假设，从而反映最新的市场情况及管理层预期；  
4.对减值测试中采用的折现率、主要经营和财务假设执行敏感性分析，考虑这些参数和假设在合理变动时对减值测试结果的潜在影响；  
5.将预计未来现金流量现值时的基础数据与其他支持性证据进行核对，并评价其合理性。  
（五）对于已经存在如下减值迹象的，应当评估管理层的相关未来现金流量预测和假设，是否已经充分考虑了相关减值迹象的影响。可能存在的减值迹象包括但不限于以下情况：  
1.业务信息系统的合并并没有按计划发生，且收购方并没有从合并系统运作中实现预期的成本节省；  
2.行业协议不允许收购方计划的对工作场所的改造程度，且雇员总数大于收购时计划的人数；  
3.收购方在收购时认定多个研究开发项目具有可行性，但随后放弃开发这些项目；  
4.由于收购方不被允许在某些市场中经营，收购方将不能实现收购时所作的销售计划；  
5.竞争对手早于预期推出新产品，收购方将不能实现收购时所作的销售计划等；  
6.经营环境发生重大变化、行业产能出现过剩，或者技术更新加快企业竞争力明显下降，或者企业以前年度的当期预测持续多年没有完成；  
7.相关资产组出现持续亏损等。  
（六）将前期预测的本期数与实际完成情况进行比较，了解产生差异的原因，判断前期预测是否存在管理层偏向，以及管理层本期修改预测数据是否恰当。  
（七）重新计算验证未来现金流量净现值的计算是否准确。  
四、利用专家的工作  
注册会计师应明确区分“注册会计师的专家”和“管理层的专家”这两类专家。《中国注册会计师审计准则第1421号—利用专家的工作》第四条规定：“专家，即注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。”第六条规定：“管理层的专家，是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表。”。  
根据审计准则相关规定， 如果用做审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作，注册会计师应当考虑管理层的专家的工作对实现注册会计师目的的重要性，并在必要的范围内实施必要的审计程序获取充分适当的审计证据。如果注册会计师对审计证据存在疑虑或者不具备评价管理层的专家的胜任能力，而审计证据的适当性对于财务报表审计工作至关重要，则注册会计师应考虑独立聘请其他外部或内部专家，按照《中国注册会计师审计准则第1421号—利用专家的工作》规定，实施必要的程序获取充分适当的审计证据。  
根据《中国注册会计师审计准则第1321号—审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》，当涉及会计或审计领域以外的事项时，注册会计师可能不具备所要求的专门技能或知识，需要从专家那里获取有关技能或知识。对于商誉减值测试，在注册会计师认为必要时，需要利用估值专家的工作评价管理层采用的减值测试模型及折现率的合理性等。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：  
（一）了解被审计单位管理层是否聘请了专家协助执行商誉减值测试,如聘请独立评估师对资产公允价值进行评估；对特殊行业是否聘请相关行业专家进行专门评估，如利用矿业专家协助复核矿产储量报告等。   
    （二）评价被审计单位管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性，了解管理层的专家的工作，评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性。  
（三）在评估被审计单位管理层采用的减值测试模型及折现率的合理性时，考虑是否独立聘请外部或内部注册会计师的专家。注册会计师应考虑与专家工作相关的事项的性质、时间安排和范围，以及专家的胜任能力、专业素质和客观性，与专家就工作的性质、范围和目标等达成一致，并评价专家的工作是否足以实现审计目的。  
（四）需要特别注意的是，注册会计师的专家与管理层的专家之间应保持独立性。因此，如果是管理层聘请的外部专家如评估公司，无论最终管理层是否利用其评估报告，通常都不建议考虑作为注册会计师的专家。  
五、关注对商誉减值测试的披露  
根据《企业会计准则第8号—资产减值》相关规定，被审计单位应当在附注中披露与资产减值有关的信息，包括减值损失金额、资产组的基本情况、资产组变化情况、可收回金额的确定方法、企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据、估计现值时所采用的折现率等。  
实务中，有的被审计单位商誉减值披露相对简单，如仅披露了减值测试的结果，但并未披露管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据、使用的折现率等，不符合《企业会计准则第8号—资产减值》的基本披露要求，需要注册会计师在审计时予以充分关注。

随着企业收购兼并活动的日益增多，因企业合并产生的商誉对合并财务报表的影响越来越大。因此，商誉减值问题受到包括监管机构在内的越来越多报表使用者的关注。商誉减值测试涉及重大会计估计，而重大会计估计的重大错报风险，也是管理层凌驾控制之上的特别风险通常涉及的风险领域。审计中，注册会计师应重点关注商誉对财务报表是否存在重大影响，商誉减值是否存在重大错报风险，并根据中国注册会计师执业准则的要求，合理计划和实施必要的审计程序，降低审计风险。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及的审计程序的性质、时间、范围等，事务所及其从业人员在执业中需结合项目实际情况，按照风险导向的原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

针对商誉减值审计中的重点关注事项，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会作如下提示：

一、评估与商誉减值测试相关内部控制的有效性

商誉减值测试涉及重大的会计估计和判断，不仅涉及企业财务人员对企业会计准则的理解程度，也涉及到企业的业务、投资、预算等部门对相关资产组未来情况的估计和预测。因此，完善的内部控制制度的建立及有效的执行，是企业对商誉减值测试能否按照企业会计准则要求严格执行、商誉减值准备能否准确计提的合理保证。注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第1211号-通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的要求，对商誉减值测试相关内部控制的了解，是识别和评估该项重大错报风险的基础。

实务中，部分被审计单位在执行商誉减值测试过程中存在一定的随意性。如没有制定完善的商誉减值测试流程、缺乏完善的内部控制制度，或内部控制部门缺乏控制所需的信息或不具备相关专业知识， 相关内部控制审批流于形式等。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：

（一）与财务人员、管理层等进行访谈，了解商誉减值测试流程及其内部控制制度，识别关键的内部控制环节，评价执行商誉减值测试的人员是否具备相关经验和专业胜任能力。

（二）检查商誉减值测试相关的内部控制文件资料。如，检查董事会等内部审批文件记录，查看关键假设的采用及减值金额的计提是否有充分的复核及复核留痕；查看复核、批准及做出各项关键假设的人员是否适当的职责分离，包括职责分配是否恰当地考虑了企业的性质以及交易事项的性质。

（三）检查管理层如何确定预测所使用数据的完整性、准确性及相关性。如管理层如何结合行业发展现状、客户需求、价格变动、新产品推出等情况，评价收入预测的合理性、业务变化与管理层对企业的战略愿景及经济环境了解的一致性；查看管理层在相关控制活动中，是否包括对关键假设提出质疑及对异常情况进行调查的活动。

（四）如果管理层进行商誉减值测试时涉及利用专家的工作，注册会计师需评价与利用专家工作相关内控的设计和执行情况。

（五）根据相关控制活动的发生频率，抽样测试与商誉减值测试相关内部控制运行的有效性。

二、关注与商誉相关资产组的划分

根据《企业会计准则第8号—资产减值》相关规定，商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时，应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式，如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等实施管理和监控，以及对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

实务中，有的被审计单位商誉初始形成时对应的业务已经终止、主营业务发生变更，或者在原主营业务基础上增加了新的业务，但新的业务并不能从原企业合并的协同效应中受益,这种情况下，企业在进行商誉减值测试时，仍然按变更或者合并后的业务进行测试；有的被审计单位资产组的划分，仅简单地基于单个资产、生产线或者营业单位进行，并未结合现金流的产生方式以及管理层的管理和监控方式进行考虑，或者在企业由于分立重组、变更资产用途等原因改变了报告结构的情况下，未能恰当地变更资产组或资产组组合的构成，导致商誉分摊不准确。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：

（一）检查收购协议、有关收购的董事会决议及其他相关文件，复核管理层对资产组的认定和商誉的分摊方法，是否符合《企业会计准则》的规定。

（二）了解管理层对生产经营活动的管理或者监控方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)、对资产的持续使用或者处置的决策方式，以及被审计单位业务、架构的变化情况等，复核管理层是否按《企业会计准则》的相关规定，重新划分了资产组或资产组组合，并对商誉重新进行了分摊。

三、评估商誉减值测试模型的适当性

根据《企业会计准则第8号—资产减值》，在对商誉进行减值测试时，需要估计包含商誉的相关资产组的可收回金额。可收回金额，应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入。其中，资产的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换的金额。企业无法可靠估计资产组的公允价值减去处置费用后的净额的，可根据该资产组预计未来现金流量的现值来确定其可收回金额。

实务中，有的被审计单位简单地根据最近交易中资产组的销售协议价格减去可直接归属于该资产组处置费用的金额确定资产组的公允价值净额，或者根据同行业类似资产的最近交易价格确定资产组的公允价值净额，没有充分考虑上述公允价值的合理性。如，销售协议中的交易双方是否存在关联关系、交易价格是否显失公允或参考价格是否具备可比性等；或者管理层采用预计未来现金流量现值来确定资产组可收回金额时，选择了带有偏向性的假设，如经营预测过于乐观，可能与企业实际经营情况、所处市场环境不符等；或者选取的折现率没有反映当前市场货币时间价值和资产特定风险；或者收入与成本、费用增长的预期显著不匹配，毛利率明显高于同行业平均水平等等。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：

（一）评估被审计单位的经营目标，是否与总体经济环境和被审计单位的经营情况、可以获得的同行业公开数据一致。如存在差异，了解产生差异的原因，评估被审计单位减值测试运用的假设的合理性。

（二）通过复核管理层在以往年度经营目标的实现情况、被审计单位所处的经济环境等，评价管理层经营目标是否切实可行。

（三）通过关注管理层所使用的公允价值是否恰当地反应了可观察到的市场价格，以及是否与可观察到的市场情况和以公允价值计量的资产或负债的特征一致、市场参与方的来源是否相关和可靠等，来评价公允价值的合理性。

（四）通过以下方法，分析并复核管理层预计未来现金流量现值时运用的假设、重大估计及判断的合理性：

（五）对于已经存在如下减值迹象的，应当评估管理层的相关未来现金流量预测和假设，是否已经充分考虑了相关减值迹象的影响。可能存在的减值迹象包括但不限于以下情况：

1.业务信息系统的合并并没有按计划发生，且收购方并没有从合并系统运作中实现预期的成本节省；

2.行业协议不允许收购方计划的对工作场所的改造程度，且雇员总数大于收购时计划的人数；

3.收购方在收购时认定多个研究开发项目具有可行性，但随后放弃开发这些项目；

4.由于收购方不被允许在某些市场中经营，收购方将不能实现收购时所作的销售计划；

5.竞争对手早于预期推出新产品，收购方将不能实现收购时所作的销售计划等；

6.经营环境发生重大变化、行业产能出现过剩，或者技术更新加快企业竞争力明显下降，或者企业以前年度的当期预测持续多年没有完成；

7.相关资产组出现持续亏损等。

（六）将前期预测的本期数与实际完成情况进行比较，了解产生差异的原因，判断前期预测是否存在管理层偏向，以及管理层本期修改预测数据是否恰当。

（七）重新计算验证未来现金流量净现值的计算是否准确。

四、利用专家的工作

注册会计师应明确区分“注册会计师的专家”和“管理层的专家”这两类专家。《中国注册会计师审计准则第1421号—利用专家的工作》第四条规定：“专家，即注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。”第六条规定：“管理层的专家，是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表。”。

根据审计准则相关规定， 如果用做审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作，注册会计师应当考虑管理层的专家的工作对实现注册会计师目的的重要性，并在必要的范围内实施必要的审计程序获取充分适当的审计证据。如果注册会计师对审计证据存在疑虑或者不具备评价管理层的专家的胜任能力，而审计证据的适当性对于财务报表审计工作至关重要，则注册会计师应考虑独立聘请其他外部或内部专家，按照《中国注册会计师审计准则第1421号—利用专家的工作》规定，实施必要的程序获取充分适当的审计证据。

根据《中国注册会计师审计准则第1321号—审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》，当涉及会计或审计领域以外的事项时，注册会计师可能不具备所要求的专门技能或知识，需要从专家那里获取有关技能或知识。对于商誉减值测试，在注册会计师认为必要时，需要利用估值专家的工作评价管理层采用的减值测试模型及折现率的合理性等。因此，审计中，建议注册会计师考虑实施如下审计程序：

（一）了解被审计单位管理层是否聘请了专家协助执行商誉减值测试,如聘请独立评估师对资产公允价值进行评估；对特殊行业是否聘请相关行业专家进行专门评估，如利用矿业专家协助复核矿产储量报告等。

    （二）评价被审计单位管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性，了解管理层的专家的工作，评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性。

（三）在评估被审计单位管理层采用的减值测试模型及折现率的合理性时，考虑是否独立聘请外部或内部注册会计师的专家。注册会计师应考虑与专家工作相关的事项的性质、时间安排和范围，以及专家的胜任能力、专业素质和客观性，与专家就工作的性质、范围和目标等达成一致，并评价专家的工作是否足以实现审计目的。

（四）需要特别注意的是，注册会计师的专家与管理层的专家之间应保持独立性。因此，如果是管理层聘请的外部专家如评估公司，无论最终管理层是否利用其评估报告，通常都不建议考虑作为注册会计师的专家。

五、关注对商誉减值测试的披露

根据《企业会计准则第8号—资产减值》相关规定，被审计单位应当在附注中披露与资产减值有关的信息，包括减值损失金额、资产组的基本情况、资产组变化情况、可收回金额的确定方法、企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据、估计现值时所采用的折现率等。

实务中，有的被审计单位商誉减值披露相对简单，如仅披露了减值测试的结果，但并未披露管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据、使用的折现率等，不符合《企业会计准则第8号—资产减值》的基本披露要求，需要注册会计师在审计时予以充分关注。