**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第7号—对IPO审计调账的考虑**

2016-11-02 09:28:05

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1478049860757539.html

    企业IPO的过程，实际上是业务、经营和相应内控等方面逐步规范的过程。在此过程中，IPO审计会遇到各种各样的调账问题。为协助执业人员理清相关问题，我们就此做一个简单的汇总和梳理。  
  
    本提示仅供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职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、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。  
  
    IPO审计专家委员会针对IPO企业审计调帐事项做如下风险提示：  
  
    一、对账外账调整的考虑  
  
    如果在前期发现拟IPO改制和申报企业，存在账外账或两套账的严重问题，注册会计师首先要考虑的是企业的诚信以及能否承接该客户和相关项目。一般存在该种情况的企业内控会非常薄弱，对注册会计师来讲风险很大。  
  
    如果该等企业存在大量的现金交易，或注册会计师不能确认资金账户的完整性，则应拒绝承接业务。如果经过评估后认为可以承接，则必须要求客户对账外账进行调整并将其纳入统一核算。在这一过程中，注册会计师一般需要考虑如下事项：  
  
    （一）纳入账内的业务所对应的收入、成本、费用是否有真实、合理的业务基础，应取得必要的实物流和资金流原始证据，以检查入账交易的真实性；  
  
    （二）对企业业务和交易的完整性，实施大量的审计程序，可以通过以下途径验证：  
  
    1.核查调账之后，企业申报期间的存货收、发、存等财务会计信息与实物流转信息，是否存在合理且相关印证的关系；  
  
    2.核查调账之后，企业申报期间的资金结存、收入和支出与企业真实的资金流水，是否存在合理且相关印证的关系；  
  
    3.核查调账之后，企业申报期内采购和销售相关的财务会计信息与通过对交易对方函证、访谈、现场观察等获取的相关信息，是否存在合理且相关印证的关系。  
  
    只有在上述各环节都能够获得满意的结果和证据的情况下，才能确认企业进行的相关调整；同时，需要考虑因缺少原始凭证，以及与纳税问题相关联的税收滞纳金、罚款的存在和影响，由此可能导致企业存在重大违法违规行为，从而给IPO进程带来的实质影响。  
  
    二、对会计政策和会计估计调整的考虑  
  
    此类调整，原则上应尽量减少因会计政策和会计估计的变化对申报期各期损益的影响，除非经济业务事项在申报期间发生了明显的、本质的变化。  
  
    （一）一般而言，如果企业经济业务事项在申报期间的特性是基本一致的，那么申报期间相应的会计政策和会计估计应保持一致；如果企业原来的会计政策和会计估计不恰当，应在申报期内统一调整，那么这种调整实质上属于会计差错调整范畴；  
  
    （二）如果经济业务事项在申报期间发生显著和本质的变化，应不拘泥于会计政策或会计估计的统一，应自发生变化的年份起对新业务采用适用的会计政策或调整会计估计，而不必用后期的政策和估计代替前期的。但这项调整应谨慎，需要比较复杂的专业判断和对企业经济业务深入的了解。  
  
    三、对企业会计差错调整的考虑  
  
    对会计差错的调整可以分成两种类型，一种是会计政策和会计估计符合会计准则规定，但列报和计算存在差错；另一种是涉及会计政策选用错误或会计估计不当。列报和计算差错，例如报表项目列报或重分类错误、资产摊销不准确、坏账准备计提错误等。  
  
     IPO企业涉及会计政策选用错误或会计估计不当的情况相对比较复杂，需要考虑如下事项：  
  
    （一）调整后的会计政策是否符合企业经济业务的实质，是否能更加准确的反映企业的经营成果和财务状况；  
  
    （二）该等调整是否有完备的会计基础能够支持。比如，大型设备制造企业的订单历史上均属于建造合同准则的范围，用完工百分比方法确认收入是符合准则要求的，但如果该企业并不具备完善的内控、没有编制相对准确的预算总成本等基础信息，则不能机械的按照完工百分比进行调整，即使这种方法是适合企业情况并符合准则要求。  
  
    四、后期证据对前期影响的考虑  
  
    IPO审计往往是连续三年审计，这样势必存在后期取得的证据对前期事项的判断存在影响的情况。比如，一项五年期账龄的应收款项在审计最后一期的时间段内收回，那么前期还要不要按照较大比例计提坏账准备；再比如，一项投资处置发生损失，那么在前期要不要计提减值准备等。对于该类事项，注册会计师可以通过以下方面来通盘考虑：  
  
    （一）会计核算的本真性原则  
  
    对于企业原有的核算方法，除非有证据表明原来核算时所作的估计没有充分考虑当时已有的所有情况，属于估计错误，否则应尽量保持其原貌，不要刻意去调整。比如，前例中的收回五年账龄的应收款项。如果企业本身在前期已经计提了较大比例的坏账准备，注册会计师首先应了解当时会计估计的基础，如果当时考虑充分并有相应的证据支持，不必因为后期收回而将其冲回；同样，如果企业本身前期没有计提较大比例的坏账准备，注册会计师也应用同样的原则进行考虑，不一定再补提。  
  
    （二）不宜以后期的证据去美化报表原则  
  
    比如，前例中的投资损失事项。除非有证据表明前期未计提减值准备属于会计差错，否则不要用后期发生的损失去认定前期应计提减值准备，从而去调整报表导致利润转回而后移，达到美化报表的目的。  
  
    以上两项原则实质上具有一致性，就是要反映经济业务和财务核算的本来面目，减少人为调整导致报表项目的大幅波动或平滑。  
  
    五、对企业内部控制的考虑  
  
    在IPO审计过程中，一般均需要注册会计师就公司内部控制发表审计或鉴证意见。如果存在大量的或较大金额的上述各种情况的审计调整，注册会计师应评估其对发表内控审计或鉴证意见的影响，从而保证恰当的发表相关内控审计或鉴证意见。  
  
  
 