**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2016]第9号--IPO企业会计政策和会计估计变更的审计关注**

2016-11-16 14:30:20

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1479277789203624.html

    现行会计准则原则性导向的制定基础，赋予了企业根据实际情况合理变更会计政策和会计估计的选择权。同时，也给一些意图利用不合理的会计政策和会计估计变更操纵利润、粉饰财务报表,以迎合发行上市需要的IPO企业可乘之机，使之成为目前较常见的舞弊方式之一。对此，注册会计师往往难以找到有说服力的理由和证据予以证明，使得审计的难度和风险加大。目前，会计政策与会计估计变更，已成为注册会计师审计的难点和重点之一。  
  
    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。  
  
    针对IPO企业会计政策和会计估计变更的审计，IPO审计专家委员会做出如下风险提示：  
  
    一、关注内部控制制度是否健全有效  
  
    健全有效的内控制度，是保证财务信息真实准确的基础。因此，IPO业务承接阶段就应首先评估企业的内部控制基本情况、具有审批权限的管理者是否具备专业知识和专业判断能力，提早发现内控缺失，防范固有风险。注册会计师审计时，应重点关注相关内控制度的合理性及对重大错报风险的影响。  
  
    （一）了解IPO企业与会计政策和会计估计变更相关的管理制度，评估识别是否存在重大错报风险，设计和实施有效的控制测试，确保相关制度健全合理。注册会计师应关注被审计单位相关内控制度的决策程序、标准权限、决策依据，以及信息披露等内容规定是否规范合理；相关法规有明确规定的，是否严格遵守了规定，如法规对会计政策和会计估计变更审批权限及变更日的规定等。  
  
    （二）测试相关制度是否得到了有效执行。包括是否一贯执行、是否充分执行及是否存在遗漏等现象；是否存在管理层超越内部控制制度、发生舞弊操纵可能行为的情形。如有，应考虑实施进一步审计程序。  
  
    （三）根据对内部控制了解和测试的结果，确定对会计政策和会计估计变更的实质性程序的性质、时间和范围的影响。  
  
    二、关注IPO企业是否存在利用会计政策和会计估计变更操纵盈利的动机  
  
    根据会计准则，企业进行会计政策变更，只有国家统一规定变更和变更后会计信息更可靠相关两种情形。会计估计的变更，只有当估计的基础发生变化，如获取了新信息等，才应当变更。即除国家统一规定外，会计政策及会计估计的变更，只能是以因经济环境和客观情况发生改变、需要提供更相关可靠会计信息为出发点。审计时，需要结合相关审计程序关注变更动机是否与上述原因相关，是否存在操纵盈利的舞弊动机。  
  
    （一）关注变更原因的合理性  
  
    企业是否符合准则的原则性规定，是否存在没有客观原因的随意变更或频繁变更的情形。例如，企业在经营环境没有重大变化、也没有新的信息、证据证明的情况下，将坏账准备的会计估计比例或方法予以变更，从而增加当期利润；在没有技术改造等客观变化的情形时，将重要设备等固定资产可使用年限进行重新鉴定以延长使用年限；或者，在没有充分基础信息和依据的情况下，将重要生产设备由加速折旧法改为直线法，从而通过减少折旧计提而增加收益。  
  
上述情形均不符合准则的一致性要求，会产生利润操纵的嫌疑。  
  
    （二）关注变更的动机和目的  
  
    注册会计师通过了解，企业是否存在需要满足特定盈利目标的经营压力或美化财务报表的动机。例如需要满足IPO发行上市、股权激励等包括成长性、总体及持续盈利能力等各种特定预期盈利要求，来判断企业是否根据盈利目标要求而进行会计政策和会计估计变更。  
  
    （三）进行分析性复核  
  
    注册会计师应分析企业主要经营指标与同行业、以前年度相比是否存在重大差异，以及存在重大差异的原因；分析业绩增长等财务指标是否依赖于会计政策和会计估计变更，如果不进行变更是否导致财务趋势呈不利影响等。根据分析结果和影响程度，判断企业是否存在操纵舞弊的可能，并确定是否实施进一步审计程序。  
  
    三、关注IPO企业会计政策和会计估计变更的依据是否充分合理   
  
    IPO企业由于前期监管要求并不严格，内部控制往往相对比较薄弱。因此，注册会计师在审计时，需要特别关注会计政策和会计估计变更依据的合理性和充分性，以防范审计风险。  
  
    （一）关注企业进行会计政策变更，是否具备能够提供更可靠相关会计信息的客观环境和条件。例如，企业利用会计政策的选择空间，将投资性房地产由成本法计量改为公允价值计量并增加了核算利润。但其房地产所在地尚无活跃的交易市场，公允价值尚不能够持续可靠取得，因此，不符合准则规定的变更条件，不符合会计准则对于会计信息的真实客观性的要求。  
  
    （二）关注企业是否存在通过其他不符合准则的措施变更会计政策、违背会计信息的质量要求。例如，违背谨慎性的原则，在物价呈上涨趋势时将存货计价方法由加权平均法改为先进先出法以增加盈利水平；违背配比性原则，将本应采用完成合同法确认收入的、盈利水平与成本支出严重不匹配的系统集成业务，改为完工百分比法而虚增利润等。  
  
    （三）关注企业进行会计估计变更，是否取得了真实可靠、充分客观的证据。包括：是否与注册会计师的独立估计结果可对比验证；技术与资产的受益年限，是否具备外部专家报告。如，企业对某项无形资产摊销年限的确定基础，是该资产预计未来经济增长速度，而该参照资料是企业内部预计，没有外部权威部门确认；变更结果是否同行业可比，且可解释；变更后是否更谨慎等。  
  
    （四）关注变更结果是否可验证。考虑截止审计报告日后事项对变更合理性的支持依据，如，坏账实际发生比率和重要资产的实际使用期限的重要支持数据。如果与预计差异较大，需要考虑分析原因进行相应调整。  
  
    四、关注会计政策和会计估计变更相关会计处理的正确性  
  
    作为舞弊操纵易发的重点审计领域，注册会计师在进行IPO企业的会计政策和会计估计变更审计时，应确保企业严格按照会计准则的规定及相关法规进行会计处理，防范不规范行为的发生。  
  
    （一）准确区分两种性质的变更，并按要求进行正确会计处理，防范不顾客观事实的账务处理而进行财务操纵的情形。会计政策变更采用追溯调整法，无法区分是会计政策变更还是会计估计变更时、难以确定累积影响数的会计政策变更均按会计估计变更处理；会计估计变更采用未来适用法。审计时要检查企业是否严格执行上述适用原则，是否根据盈利目标的需要主观操纵会计处理。如，对明确应追溯调整的会计政策变更的情形，为财务目标需求而以影响数难以确定或性质难以区分等为由，采用未来适用法进行会计处理。   
  
    （二）严防滥用变更核算起点进行财务操纵。一般情况下，会计估计变更应自该估计变更被董事会等相关机构正式批准后生效，如需提交股东大会审议，不得早于股东大会审议日。会计政策追溯调整，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。审计时要关注是否按照上述时限进行处理，是否存在影响重大的人为操纵情形。  
  
    （三）关注是否存在应变更而未变更的情形。包括，应当获取而未获取，以及已获取而未采用相关资料信息的情况等。例如，本年度根据经营环境变化变更坏账比例，以符合坏账实际发生情况。但该项经营环境变化在上年度已经发生明显变更迹象，但企业并未进行变更；再如，企业因客观条件改变而变更折旧年限，而相关因素前期已经存在。如果上述情况企业不能合理解释，注册会计师需要进一步评估错报风险并对以前年度进行复核，并分析是否与盈利操纵动机相关。上述情况情形属于会计差错而应进行正确调整，即若重大应予追溯并披露，若不重大可以当期更正但仍然需要披露。  
  
 