

Laws and Regulations Express (China)
法 规 快 讯 (中 国)
——北注协 2018 年度陆续发布的专业技术委员会专家提示

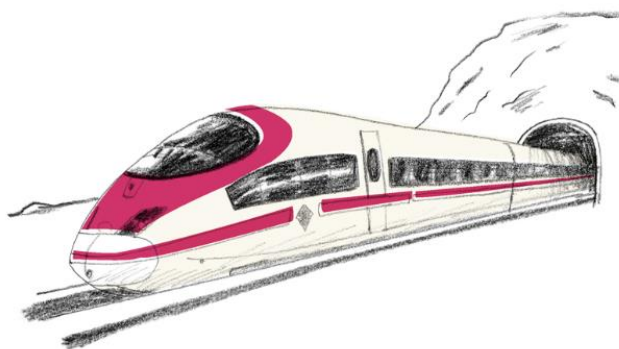
【2018 年第 28 期（总第 282 期）- 2018 年 11 月 2 日】





北注协 2018 年度陆续发布的专业技术委员会专家提示

北京注册会计师协会针对审计及其他相关业务的实务中存在的普遍难点和热点问题,先后发布了一系列专业技术委员会专家提示,内容涉及结构化主体、司法会计鉴定业务、香港资本市场的会计和审计实务、合并对价分摊、商业减值测试、IPO 财务尽调以及在审计报告中沟通关键审计事项和注册会计师对其他信息的责任等方面。



上述专家提示的内容如下表所示:

文号	发布时间	核心内容
专家提示[2018]第 1 号	2018 年 6 月 29 日	审计中对结构化主体的关注
专家提示[2018]第 2 号	2018 年 7 月 5 日	司法会计鉴定业务承接与实施的基本要求
专家提示[2018]第 3 号	2018 年 8 月 30 日	内地 A 股和香港主板 IPO 中注册会计师工作范围的比较
专家提示[2018]第 4 号	2018 年 8 月 30 日	公用经费的审计要点
专家提示[2018]第 5 号	2018 年 9 月 10 日	运用合并对价分摊评估结果的风险考虑
专家提示[2018]第 6 号	2018 年 9 月 18 日	香港资本市场备考财务信息相关规则
专家提示[2018]第 7 号	2018 年 9 月 27 日	商誉减值审计中的重点关注事项
专家提示[2018]第 8 号	2018 年 10 月 15 日	上市前财务尽职调查非鉴证服务的风险关注
专家提示[2018]第 9 号	2018 年 11 月 1 日	确定和沟通关键审计事项需关注的问题

上述专家提示的核心内容及需要注册会计师在工作中重点关注的方面如下:

一、专家提示[2018]第 1 号—审计中对结构化主体的关注

结构化主体的概念

《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》中明确:“结构化主体,是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体”。通常情况下,结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动,表决权或类似权利仅与行政性管理事务相关。

结构化主体是否应纳入投资方合并财务报表范围的判断

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》及应用指南中指出“合并财务报表的



合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。”因此，母公司所控制的主体应当包含企业所控制的结构化主体。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》对控制的定义包含以下三个要素：投资方拥有对被投资方的权力；通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。在判断是否对结构化主体形成控制时，需要更多的判断和更为全面的考虑。这些考虑主要包括：考虑结构化主体的设立目的和设计；识别如何制定结构化主体的相关活动以及该等相关活动的决策；判断投资方是否拥有权力以及投资方是否享有可变回报，投资方享有的权力与其回报之间是否相关；投资方与其他方的关系等。

结构化主体的财务报表列报与披露

一般情况下，具有控制关系的投资方直接持有该结构化主体的权益较小，其他方可能会持有较大份额的权益及享有较大份额的权益。由于结构化主体的一些特殊的合同安排，其他方持有的份额可能不满足所有者权益的定义，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定需将其全部或部分分类为金融负债。此时，其他方持有的份额就应该依据具体合同安排进行分析，将属于金融负债的部分列报为负债，将属于所有者权益的部分列报为少数股东权益。

《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》第十条和第二十一条，分别明确了对于纳入和未纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业应当披露的相关信息要求。

结构化主体纳入合并财务报表的判断可能构成关键审计事项

因合并结构化主体事项的复杂性及多样性，更多依赖管理层的判断，存在较高的主观性，注册会计师应当在对上市实体的财务报表审计中，将其作为重大错报风险较高的领域予以重点关注，并考虑将其作为关键审计事项在审计报告中进行沟通。

二、专家提示[2018]第 2 号-司法会计鉴定业务承接与实施的基本要求

司法会计鉴定，是指在诉讼过程中，注册会计师所在的会计师事务所接受办案机关委托，对诉讼涉及的财务会计问题进行检验、鉴别、判定并提供鉴定意见的一项诉讼活动。

会计师事务所应当统一受理办案机关的司法会计鉴定委托。委托人应当向会计师事务所提供真实、完整、充分的财务会计资料及相关证据，并对提供资料的真实性、



合法性负责。会计师事务所应当核对并记录鉴定资料的名称、种类、数量、保存状况、收到时间等。会计师事务所决定不予受理鉴定委托的，应当向委托人说明理由，退还鉴定资料。

经委托人同意，会计师事务所可以派员到现场提取鉴定材料。现场提取鉴定材料应当由不少于二名会计师事务所的工作人员进行，其中至少一名应为该鉴定事项的司法鉴定人。

司法会计鉴定文书，是指会计师事务所和司法会计鉴定人依照法定条件和程序，运用科学技术或者专门知识对诉讼中涉及的财务会计问题进行分析、鉴别和判断后出具的记录和反映鉴定过程和鉴定意见的书面载体。根据司法部《司法鉴定文书规范》，司法会计鉴定意见书是会计师事务所和司法会计鉴定人对委托人提供的鉴定资料进行检验、鉴别后出具的记录司法会计鉴定人专业判断意见的文书，一般包括基本情况、基本案情、资料摘要、鉴定过程、分析说明、鉴定意见、附件等内容。

司法会计鉴定文书应当由进行鉴定的司法会计鉴定人按照《司法鉴定文书规范》的要求制作。司法会计鉴定文书应当由司法会计鉴定人签名并盖章。多人参加的鉴定，对鉴定意见有不同意见的，应当注明。

三、专家提示[2018]第3号—内地A股和香港主板IPO中注册会计师工作范围的比较

在香港交易所，IPO 又称公司“首次公开招股”。注册会计师作为相关的中介机构，其专业身份称为“申报会计师”。申报会计师在 IPO 招股书中出具的报告为“会计师报告”。申报会计师的工作范围主要涵盖了《香港公司条例》、《香港上市规则》、专业公告、市场惯例、上市申请人（此处专门是指“拟上市公司”）的要求，以及在交易中与其他专业顾问协商（例如是否披露“盈利预测”信息）总体考量确定其工作范围。

上市申请人在香港主板 IPO 过程中，申报会计师需要关注的主要实务操作问题如下：

（一）拟上市公司的重组

对于主要资产和业务在中国内地的香港主板 IPO 上市申请人，首要任务就是理清上市业务，将其重组成为适合香港上市的公司结构。例如，某些拟上市业务在过往历史期间是在不同的经营实体下运营，若要把该等实体里面的业务纳入拟上市公司的结构里，注册会计师需要参与讨论并重点关注控股股东能否提供相关证据，证明这些实体在“历史有关期间”（是指招股书披露的历史期间：三个财年或三年一期）是



处于控股股东“共同控制”（under common control）的管理之下。否则，该等实体业务的历史业绩无法被合并纳入拟上市公司的“历史有关期间”财务资料中。

（二）经营和财务管理事项

主要需关注的方面包括：独立经营原则、同业竞争、关联交易、公司治理等。

（三）会计处理的规范性和历史因素的考虑

考虑到目前两地会计准则仍存在一定的差异，注册会计师应提请公司，使公司的同一经济业务在两地会计政策的选择以及会计处理方法上尽量相同，从而增强财务报告的可比性，化繁为简，力求向公众股东和公司各个利益相关方传递清晰有意义的财务信息。

四、专家提示[2018]第4号-公用经费的审计要点

“三公经费”是指党政机关、事业单位及国有企业人员因公出国（境）经费、公务用车购置及运行费、公务招待费。政策性强、涉及范围广、社会关注高，近年来一直是社会热点问题，亦是国家及地方审计机关和纪检监察部门重点关注内容之一。

在单独接受委托对公用经费进行审计的项目中，或者在行政事业单位及国有企业经济责任审计中，公用经费列支的合规性通常是重点审计领域。注册会计师在上述业务中应重视对项目组的培训，全面掌握相关法规和规定，同时对相关制度的建立、设计、运行的有效性进行评价和测试。通常的审计重点关注事项包括：公务接待、公务用车、因公出国费用以及会议费、差旅费、培训费的支出等。

五、专家提示[2018]第5号—运用合并对价分摊评估结果的风险考虑

合并对价分摊，简单来说是指符合企业合并准则的非同一控制下企业合并的成本，在取得的可辨认资产（包括各类可辨认无形资产）、负债及或有负债之间的分配，并确定被合并企业商誉价值的过程。

合并对价分摊目的的评估是通过识别被购买方的各项资产和负债，包括未在被收购企业资产负债表上反映的资产和负债，评估企业合并中取得的被购买方的各项资产和负债的公允价值，将合并对价在取得的被购买方可辨认资产（包括各类可辨认无形资产）、负债及或有负债的公允价值进行分配，同时考虑递延所得税资产或负债的影响，其分配差额为商誉。企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资



产公允价值份额的差额，应确认为商誉；小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益。

根据审计准则的有关规定，注册会计师可以在审计中利用外部专家的工作，以弥补其在会计或审计以外某些方面的知识空白或不足。当注册会计师在对合并对价分摊事项进行审计时，应取得企业聘请的第三方评估或估值机构（即管理层的专家）出具的以合并对价分摊为目的的评估或估值报告，并评价管理层专家的胜任能力、专业素质和客观性。

在实务操作中，项目团队中也一般应有相应的评估专家，能够有足够的专业知识来审阅和利用管理层聘请的评估专家提供的工作成果，评价上述评估或估值报告的评估方法和结果的合理性，以及折现率等评估参数；检查合并对价分摊的有关会计处理及相关的披露适当性，而非简单的“拿来主义”。

六、专家提示 [2018] 第 6 号—香港资本市场备考财务信息相关规则

根据香港主板和 GEM《上市规则》（以下统称“《上市规则》”），备考财务信息（pro forma financial information）主要应用于申请人提交上市申请或上市公司发生重大资产收购或处置交易时，披露假设交易在较早前的时间已经发生，对于申请人财务信息的影响程度。

香港会计师公会发布的《会计指引第 7 号-为包含于投资通函中而编制的备考财务信息》（以下简称“AG 7”）中提到，编制备考财务信息的目的在于，通过假设如果将要进行的交易在较早时间已经发生，在备考财务信息中列示该交易对于发行人的财务信息的影响，从而向投资者就将要进行的交易对于申请人的影响提供相关信息，并就备考财务信息的编制提出了具体指引。

根据《上市规则》，对于包含在投资通函中的备考财务信息，审计师或申报会计师需对其发表意见。为此，基于《国际鉴证业务准则第 3420 号--就包含于招股说明书中的备考财务信息的报告》（以下简称“ISAE 3420”），香港会计师公会发布了《香港鉴证业务准则第 3420 号—就包含于招股说明书中的备考财务信息的报告》（以下简称“HKSAE 3420”），旨在向执业人员对备考财务信息执行鉴证业务提供指引。

香港资本市场，在审计师或申报会计师针对备考财务信息的工作方面，审计师或申报会计师无需对备考财务信息发表审计意见。由于备考财务信息并非真正意义的历史财务信息，且在编制过程中涉及与交易或事项相关的假设或备考调整，采用“历史财务信息审计或审阅以外”的鉴证准则可能更为合适。为此，香港会计师公会制定了上文提及的 HKSAE 3420，以为从业者在执行备考财务信息鉴证业务提供指引。



这一点与内地资本市场的规定存在差异，内地资本市场要求注册会计师出具备考财务报表审计或审阅报告。

七、专家提示[2018]第 7 号—商誉减值审计中的重点关注事项

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。审计中，注册会计师可考虑实施访谈、检查、抽样测试、评价与利用专家工作相关内控的设计和执行情况等审计程序。

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分的决策方式等。

注册会计师可考虑执行检查收购协议、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、了解管理层对生产经营活动的管理或者监控方式等程序对资产组划分的恰当性进行判断。

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。注册会计师应考虑执行检查、重新计算等程序，评估管理层的减值测试模型中运用的各项预测和假设的合理性。

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。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。

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。

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。

八、专家提示[2018]第 8 号—上市前财务尽职调查非鉴证服务的风险关注

上市前财务尽职调查非鉴证服务，是指注册会计师对拟首次公开发行股票的公司（以下简称公司）进行财务尽职调查，充分了解公司的经营情况、财务状况及其面临的经营风险、财务风险及其他事项，重点关注公司是否符合《证券法》等法律法规及中国证监会规定的发行条件，评估公司的重大经营风险和财务风险以及公司财务报告是否存在重大错报风险。

注册会计师对公司主要业务进行全面了解，分析公司所面临的主要经营风险、财务风险等，并在此基础上向公司或其他业务签约方出具上市前财务尽职调查报告。上



市前财务尽职调查报告不构成财务报表审计或审阅意见，报告的内容和形式可根据业务签约方的需求和业务约定书的约定予以确定。

在上市前财务尽职调查过程中常见的风险点主要包括以下四类：一是历史出资不实或出资有瑕疵风险，二是业务开展和财务核算不匹配风险，三是关联方关系识别风险，四是税金及社会保险费计算缴纳风险等。

九、专家提示[2018]第 9 号—确定和沟通关键审计事项需关注的问题

重大错报风险集中的领域，尤其是该风险与管理层重大判断和估计相关时，执业人员需考虑其是否应被确定为关键审计事项。关键审计事项是需与治理层沟通的事项中，需要引起注册会计师特别关注的最重要的事项。在判断该事项时，以下三个因素应纳入考量，即重大错报风险集中的领域、涉及管理层重大判断的领域以及本审计期间出现的重大交易或事项。某一事项覆盖或涉及的因素越多，则被确定为关键审计事项的可能性越高。同时也需要注意，并非所有的重大错报风险都需确定为关键审计事项，关键审计事项的识别要随着重大错报风险识别的变化而调整。

关键审计事项是针对特定审计对象的，是从该审计对象需向治理层汇报的重要事项中选出的最为重要的事项，应避免“人云亦云”。关键审计事项的数量，取决于被审计对象的规模、业务复杂程度、业务模式以及审计资源的投入和审计程序的设计。关键审计事项是需要向报表使用者披露的最为重要的事项，当出现关键审计事项的识别数目非常多时，执业人员则需重新审慎评估相关事项是否符合关键审计事项“最重要”的定义，避免真正的“关键”湮没在过多相关事项的罗列中，导致“关键”蜕变为一般或模糊。

对关键审计事项的描述，要提供与被审计单位和所审计项目相关的、具体的个性化信息，避免使用简单、通用的套话。对关键审计事项的描述，要对某事项确定为关键审计事项的原因进行阐述，与财务报表相关披露内容的索引要完整，但同时避免不恰当地提供有关被审计单位的原始信息，避免使用与发表审计意见相同的用词或者含有绝对保证意义的措辞。

在针对披露的关键审计事项所采取的审计应对进行描述时，注册会计师应避免罗列审计程序清单，而是描述该程序能否帮助评估披露的质量，以及该程序是否可以提供足够的信息，以帮助报告使用人理解财务报表中该事项的不确定性和主观性。

确定和在审计报告中沟通关键审计事项，不会改变既定的审计策略和方法，但注册会计师需要在审计工作底稿中增加相应的工作记录，包括不限于计划阶段和报告阶段与治理层的沟通记录；交叉索引关键审计事项披露中提及的审计程序至具体审计工作底稿，确认两者的一致性及其完整性。



更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业标准部沟通，谢谢！

附件 1: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 1 号—审计中对结构化主体的关注

附件 2: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 2 号—司法会计鉴定业务承接与实施的基本要求

附件 3: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 3 号—内地 A 股和香港主板 IPO 中注册会计师工作范围的比较

附件 4: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 4 号—公用经费的审计要点

附件 5: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 5 号—运用合并对价分摊评估结果的风险考虑

附件 6: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 6 号—香港资本市场备考财务信息相关规则

附件 7: 北注协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

附件 8: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 8 号—上市前财务尽职调查非鉴证服务的风险关注

附件 9: 北注协专业技术委员会专家提示[2018]第 9 号—确定和沟通关键审计事项需关注的问题