

声明：本专辑未经本人许可，请勿外传。

审计专辑

(2021-1)

本辑内容：

1. 审计年报违法立信会计师事务所遭罚没 150 万
2. 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第 8 号——对联合国可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证
3. 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第 9 号——国有境外资产检查
4. 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第 10 号——注册会计师执行财务共享咨询的提示
5. 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第 11 号——上市公司重组需关注事项
6. 加强审计质量管理 护航资本市场发展

审计年报违法立信会计师事务所遭罚没 150 万

来源：中国经济网 发布时间：2020-12-23

中国证券监督管理委员会广东监管局网站近日公布的行政处罚决定书（〔2020〕19 号）显示，经查明，立信会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称“立信所”）及其注册会计师宣宜辰、陈雷在执业广东风华高新科技股份有限公司（以下简称“风华高科”，000636.SZ）2016 年度审计报告过程中，存在以下违法主要事实：

一、风华高科 2016 年年报存在虚假记载

为了解决应收账款账目挂账问题、延长应收账款计提坏账准备时间，风华高科决定通过粤盛资产管理有限责任公司和宁夏顺亿资产管理有限公司配合操作，于 2016 年 3 月 24 日，由宁夏顺亿以 2015 年 12 月 31 日为基准日原价受让风华高科及其子公司对广东新宇金融信息科技有限公司、广州亚利电子有限公司应收账款合计约 5469 万元；同时由风华高科出资 5500 万元，购买粤盛资产委托宏信证券有限责任公司发行的一项理财产品，约定投资标的为协议受让宁夏顺亿合法受让风华高科及其子公司对上述两家公司的应收账款收益权资产，宁夏顺亿与宏信证券就该收益权转让签署《应收账款收益权转让合同》。宏信证券收到风华高科的资金后，即全部转至宁夏顺亿。2016 年期间，风华高科通过上述方法虚假转让应收账款，少计资产减值损失，虚增利润总额约 6192.12 万元，占风华高科当期披露利润总额的比例为 33.05%。

二、立信所实施的审计程序存在缺陷，未勤勉尽责

（一）风险识别与评估程序存在缺陷。

1. 立信所以对风华高科 2016 年年报审计时，关注到应收账款金额大且出现难以收回迹象、原价转让应收账款的交易行为存在异常等情况，认为应收账款的完整性、存在和计价等认定具有重大错报风险；关注到理财产品金额大、2016 年新增较多短期投资等情况，认为理财产品的存在、准确性、计价和列报等认定具有重大错报风险；但未相应调整有关的资产减值损失、银行存款等科目的风险评估结论。

2. 风华高科根据其于粤盛资产签署的《投资顾问协议》和《咨询顾问服务协议》的约定，分别于 2016 年 4 月 12 日和 12 月 15 日向粤盛资产支付预付款 66 万元和季付款 199.9 万元两笔费用；在 2016 年 12 月 15 日向宏信证券申请提前赎回资产，于 12 月 19 日收到本

金及投资收益合计约 5699 万元，其中投资收益约 199 万元。理财产品的购买时间、金额与应收账款转让时间、金额高度一致，且投资顾问费的支出明显高于投资收益的收入，购买理财产品的交易行为存在重大异常，立信所未考虑是否存在特别风险。

3. 立信所对应收账款转让与购买理财产品、支付投资顾问费等事项的相关认定，包括但不限于应收账款的存在认定与理财产品的存在认定、应收账款的计价认定与财务报表整体利润等异常，未能将其作为关联事项进行必要关注，保持合理怀疑。

综上，立信所上述行为不符合《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》（2010 年修订）第二十九条第一、二项及第三十一条第六项的规定。

（二）风险应对程序存在缺陷。立信所将应收账款和包含理财产品的其他流动资产项目均评为具有重大错报风险，指出需关注上上期后事项涉及的债权转让事项，关注期后是否有重大情况变动并考虑补充审计程序。但在执行具体审计程序时，立信所未能对上述项目的相关认定获取充分、适当的审计证据。

1. 直接信赖以前审计中实施实质性程序获取的审计证据。立信所基于执行 2015 年度期后事项审计时审核了债权转让合同和对广州亚利、广东新宇及宁夏顺亿进行了相关函证，2016 年度审计时仅执行了检查 2015 年审计获得的合同和询问风华高科负责财务相关人员的审计程序，未关注应收账款于 2016 年度的变动情况，未根据应收账款项目的重要性和必要性执行更多的审计程序。

2. 未充分获取应收账款转让交易商业合理性的相关审计证据。立信所询问风华高科负责财务相关人员有关应收账款转让的背景、原因、是否存在回购条款、内部控制流程等内容后，认为风华高科将广州亚利、广东新宇实际控制人提供的兰州某房地产开发项目投资机会转让给宁夏顺亿，宁夏顺亿从该房地产项目投资中获取更大利益，因此宁夏顺亿原价受让应收账款债权具有合理商业理由。但立信所除实施询问程序以外，未实施走访广州亚利和广东新宇实际控制人、兰州项目现场等其他补充审计程序，所获证据不足以证明兰州房地产项目与广州亚利和广东新宇实际控制人存在股权关系。同时，立信所向风华高科询问是否可以安排其前往宁夏顺亿进行现场走访时，风华高科以协调难度较大为由未能安排之后，立信所未坚持执行前往宁夏顺亿走访的程序，也未曾尝试不经风华高科协调、直接与宁夏顺亿联系走访事宜。

3. 未充分获取理财产品的相关审计证据。风华高科与宏信证券签署的多份《定向资产管理计划资产管理合同》（以下简称《资产管理合同》）中约定“每月月初 5 个工作日内向委托人提供上一个月的《资产委托投资管理月报》、对账单等资料，说明报告期内委托资产的配置状况、净值变动、交易记录等情况”。同时，《资产管理合同》还明确约定，投资标的需要委托人书面认可，具体投资标的均由委托人出具的《投资指令》中予以明确。《投资指令》显示理财产品投资标的为风华高科转让给宁夏顺亿应收账款的收益权。在 2016 年年报审计时，立信所未从风华高科或宏信证券处获取投资指令函、划款指令，以及上述《资产管理合同》中规定的《资产委托投资管理月报》、对账单等证据，也未对理财产品的投资去向实施其他替代程序。

4. 未针对转让应收账款、购买理财产品和支付投资顾问费等相关事项合并起来产生的风险，保持合理的职业怀疑，设计和执行必要的审计程序。针对投资顾问费明显高于投资收益的异常情况，立信所未对投资顾问费给予应有关注、执行专门的审计程序，而是将其列在管理费用中，对管理费用执行抽查凭证等常规审计程序。

综上，立信所在风华高科 2016 年年报审计中，对应收账款转让事项、理财产品及投资顾问费相关事项执行的审计程序不充分，未保持合理的职业怀疑，未获取充分、适当的审计证据的行为，不符合《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和

审计工作的基本要求》（2010年修订）第三十条，《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》（2010年修订）第十条，《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条第一款、第三十六条第一款，《〈中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施〉应用指南》（2010年修订）第54条的规定。

三、立信所出具报告及收费情况

2017年3月17日，立信所出具信会师报字[2017]第Z110115号《广东风华高新科技股份有限公司审计报告》，相信获取了充分、适当的审计证据，为发表审计意见提供了基础，审计意见认为风华高科财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了风华高科2016年12月31日的合并及公司财务状况以及2016年度的合并及公司经营成果和现金流量。签字注册会计师为宣宜辰、陈雷。风华高科2016年年报审计项目的费用总额为75万元，立信所已收取。

广东证监局认为，立信所在为风华高科2016年年报提供审计服务过程中，未勤勉尽责，所制作、出具的审计报告存在虚假记载，其上述行为违反了2005年《证券法》第一百七十三条规定，构成2005年《证券法》第二百二十三条所述的证券服务机构未勤勉尽责的违法行为。签字注册会计师宣宜辰、陈雷是上述行为直接负责的主管人员。

依据2005年《证券法》第二百二十三条的规定，广东证监局决定责令立信会计师事务所（特殊普通合伙）改正，没收业务收入75万元，并处以75万元罚款，罚没合计150万元；对宣宜辰和陈雷给予警告，并分别处以3万元罚款。

经中国经济网记者查询发现，立信会计师事务所（特殊普通合伙）成立于2011年1月24日，注册资本1.23亿人民币。官网显示，2010年，立信获得首批H股审计执业资格。2010年12月改制成为国内第一家特殊普通合伙会计师事务所。

风华高科成立于1994年3月23日，注册资本8.95亿元，于1996年11月29日在深交所挂牌，截至2020年9月30日，广东省广晟资产经营有限公司为第一大股东，持股1.79亿股，持股比例20.03%。

《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》（2010年修订）第二十九条规定：注册会计师应当了解被审计单位的投资活动，主要包括：

- （一）近期拟实施或已实施的并购活动与资产处置情况；
- （二）证券投资、委托贷款的发生与处置；
- （三）资本性投资活动，包括固定资产和无形资产投资，以及近期或计划发生的变动；
- （四）不纳入合并范围的投资。

《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》（2010年修订）第三十一条规定：注册会计师应当了解被审计单位对会计政策的选择和运用，是否符合适用的会计准则和相关会计制度，是否符合被审计单位的具体情况。

《中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》（2010年修订）第三十条规定：为了获取合理保证，注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以将审计风险降至可接受的低水平，使其能够得出合理的结论，作为形成审计意见的基础。

《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》（2010年修订）第十条规定：注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条规定：注册会计师应当以职业怀疑态度计划和执行鉴证业务，获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。

注册会计师应当及时对制定的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论作出记录。

《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第三十六条规定：注册会计师可以考虑获取证据的成本与所获取信息有用性之间的关系，但不应仅以获取证据的困难和成本为由减少不可替代的程序。在评价证据的充分性和适当性以支持鉴证报告时，注册会计师应当运用职业判断，并保持职业怀疑态度。

2005年《证券法》第一百七十三条规定：证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证。其制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，给他人造成损失的，应当与发行人、上市公司承担连带赔偿责任，但是能够证明自己没有过错的除外。

2005年《证券法》第二百二十三条规定：证券服务机构未勤勉尽责，所制作、出具的文件有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，责令改正，没收业务收入，暂停或者撤销证券服务业务许可，并处以业务收入一倍以上五倍以下的罚款。对直接负责的主管人员和其他直接责任人员给予警告，撤销证券从业资格，并处以三万元以上十万元以下的罚款。

以下为原文：

中国证券监督管理委员会广东监管局行政处罚决定书
〔2020〕19号

当事人：立信会计师事务所（特殊普通合伙）（以下简称立信所），住所：上海市黄浦区。

宣宜辰，女，1970年7月出生，广东风华高新科技股份有限公司（以下简称风华高科）2016年度审计报告签字注册会计师，住址：广东省深圳市福田区。

陈雷，男，1986年11月出生，风华高科2016年度审计报告签字注册会计师，住址：广东省深圳市福田区。

依据2005年修订的《中华人民共和国证券法》（以下简称2005年《证券法》）的有关规定，我局对立信所对风华高科审计执业未勤勉尽责行为进行了立案调查、审理，并依法向当事人告知了作出行政处罚的事实、理由、依据及当事人依法享有的权利。当事人立信所、宣宜辰、陈雷均提出陈述、申辩意见并要求听证。应当事人的要求，我局举行了听证会，听取了当事人及其代理人的陈述和申辩。本案现已审理终结。

经查明，有关当事人违法的主要事实如下：

一、风华高科2016年年报存在虚假记载

为了解决应收账款账目挂账问题、延长应收账款计提坏账准备时间，风华高科决定通过粤盛资产管理有限责任公司（以下简称粤盛资产）和宁夏顺亿资产管理有限公司（以下简称宁夏顺亿）配合操作，于2016年3月24日，由宁夏顺亿以2015年12月31日为基准日原价受让风华高科及其子公司对广东新宇金融信息科技有限公司（以下简称广东新宇）、广州亚利电子有限公司（以下简称广州亚利）应收账款合计约5,469万元；同时由风华高科出资5,500万元，购买粤盛资产委托宏信证券有限责任公司（以下简称宏信证券）发行的一项理财产品，约定投资标的为协议受让宁夏顺亿合法受让风华高科及其子公司对上述两家公司的应收账款收益权资产，宁夏顺亿与宏信证券就该收益权转让签署《应收账款收益权转让合同》。宏信证券收到风华高科的资金后，即全部转至宁夏顺亿。2016年期间，风华高科通过上述方法虚假转让应收账款，少计资产减值损失，虚增利润总额约6,192.12万元，占风华高科当期披露利润总额的比例为33.05%。

二、立信所实施的审计程序存在缺陷，未勤勉尽责

（一）风险识别与评估程序存在缺陷

1. 立信所对风华高科2016年年报审计时,关注到应收账款金额大且出现难以收回迹象、原价转让应收账款的交易行为存在异常等情况,认为应收账款的完整性、存在和计价等认定具有重大错报风险;关注到理财产品金额大、2016年新增较多短期投资等情况,认为理财产品的存在、准确性、计价和列报等认定具有重大错报风险;但未相应调整有关的资产减值损失、银行存款等科目的风险评估结论。

2. 风华高科根据其 与粤盛资产签署的《投资顾问协议》和《咨询顾问服务协议》的约定,分别于2016年4月12日和12月15日向粤盛资产支付预付款66万元和季付款199.9万元两笔费用;在2016年12月15日向宏信证券申请提前赎回资产,于12月19日收到本金及投资收益合计约5,699万元,其中投资收益约199万元。理财产品的购买时间、金额与应收账款转让时间、金额高度一致,且投资顾问费的支出明显高于投资收益的收入,购买理财产品的交易行为存在重大异常,立信所未考虑是否存在特别风险。

3. 立信所对应收账款转让与购买理财产品、支付投资顾问费等事项的相关认定,包括但不限于应收账款的存在认定与理财产品的存在认定、应收账款的计价认定与财务报表整体利润等异常,未能将其作为关联事项进行必要关注,保持合理怀疑。

综上,立信所上述行为不符合《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》(2010年修订)第二十九条第一、二项及第三十一条第六项的规定。

(二) 风险应对程序存在缺陷

立信所将应收账款和包含理财产品的其他流动资产项目均评为具有重大错报风险,指出需关注上期期后事项涉及的债权转让事项,关注期后是否有重大情况变动并考虑补充审计程序。但在执行具体审计程序时,立信所未能对上述项目的相关认定获取充分、适当的审计证据。

1. 直接信赖以前审计中实施实质性程序获取的审计证据。立信所基于执行2015年度期后事项审计时审核了债权转让合同和对广州亚利、广东新宇及宁夏顺亿进行了相关函证,2016年度审计时仅执行了检查2015年审计获得的合同和询问风华高科负责财务相关人员的审计程序,未关注应收账款于2016年度的变动情况,未根据应收账款项目的重要性和必要性执行更多的审计程序。

2. 未充分获取应收账款转让交易商业合理性的相关审计证据。立信所询问风华高科负责财务相关人员有关应收账款转让的背景、原因、是否存在回购条款、内部控制流程等内容后,认为风华高科将广州亚利、广东新宇的实际控制人提供的兰州一个房地产开发项目投资机会转让给了宁夏顺亿,宁夏顺亿能够从该房地产项目投资中获取更大利益,因此宁夏顺亿原价受让应收账款债权具有合理的商业理由。但立信所除实施询问程序以外,未实施走访广州亚利和广东新宇实际控制人、兰州项目现场等其他补充审计程序,所获证据不足以证明兰州房地产项目与广州亚利和广东新宇实际控制人存在股权关系。同时,立信所向风华高科询问是否可以安排其前往宁夏顺亿进行现场走访时,风华高科以协调难度较大为由未能安排之后,立信所未坚持执行前往宁夏顺亿走访的程序,也未曾尝试不经风华高科协调、直接与宁夏顺亿联系走访事宜。

3. 未充分获取理财产品的相关审计证据。风华高科与宏信证券签署的多份《定向资产管理计划资产管理合同》(以下简称《资产管理合同》)中约定“每月月初5个工作日内向委托人提供上一个月的《资产委托投资管理月报》、对账单等资料,说明报告期内委托资产的配置状况、净值变动、交易记录等情况”。同时,《资产管理合同》还明确约定,投资标的需要委托人书面认可,具体投资标的均由委托人出具的《投资指令》中予以明确。《投资指令》显示理财产品投资标的为风华高科转让给宁夏顺亿应收账款的收益权。在2016年年报审计时,立信所未从风华高科或宏信证券处获取投资指令函、划款指令,以及上述

《资产管理合同》中规定的《资产委托投资管理月报》、对账单等证据，也未对理财产品的投资去向实施其他替代程序。

4. 未针对转让应收账款、购买理财产品和支付投资顾问费等相关事项合并起来产生的风险，保持合理的职业怀疑，设计和执行必要的审计程序。针对投资顾问费明显高于投资收益的异常情况，立信所未对投资顾问费给予应有关注、执行专门的审计程序，而是将其列在管理费用中，对管理费用执行抽查凭证等常规审计程序。

综上，立信所在风华高科 2016 年年报审计中，对应收账款转让事项、理财产品及投资顾问费相关事项执行的审计程序不充分，未保持合理的职业怀疑，未获取充分、适当的审计证据的行为，不符合《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》（2010 年修订）第三十条，《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》（2010 年修订）第十条，《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第二十八条第一款、第三十六条第一款，《〈中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施〉应用指南》（2010 年修订）第 54 条的规定。

三、立信所出具报告及收费情况

2017 年 3 月 17 日，立信所出具信会师报字[2017]第 Z110115 号《广东风华高新科技股份有限公司审计报告》，相信获取了充分、适当的审计证据，为发表审计意见提供了基础，审计意见认为风华高科财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了风华高科 2016 年 12 月 31 日的合并及公司财务状况以及 2016 年度的合并及公司经营成果和现金流量。签字注册会计师为宣宜辰、陈雷。风华高科 2016 年年报审计项目的费用总额为 75 万元，立信所已收取。

上述违法事实，有立信所审计工作底稿、审计报告、询证函、相关资产管理合同及协议、询问笔录等证据证明，足以认定。

我局认为，立信所在为风华高科 2016 年年报提供审计服务过程中，未勤勉尽责，所制作、出具的审计报告存在虚假记载，其上述行为违反了 2005 年《证券法》第一百七十三条关于“证券服务机构为证券的发行、上市、交易等证券业务活动制作、出具审计报告、资产评估报告、财务顾问报告、资信评级报告或者法律意见书等文件，应当勤勉尽责，对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证”的规定，构成 2005 年《证券法》第二百二十三条所述的证券服务机构未勤勉尽责的违法行为。签字注册会计师宣宜辰、陈雷是上述行为直接负责的主管人员。

当事人立信所、宣宜辰、陈雷及其代理人一致提出以下陈述申辩意见，请求减免行政处罚：

第一，立信所执行 2016 年度风险评估审计工作时，已充分考虑相关的资产减值损失、银行存款的风险，并实施复核算、检查、函证等程序未发现明显异常，未调整该等科目风险评估结论的文字描述本身并不影响相关实施执行的审计工作及其对相关审计结论的支持。

第二，立信所在对风华高科 2016 年审计过程中未知悉及获取任何证明案涉应收账款和理财产品及投资顾问费之间存在关联的审计证据：1. 理财产品的购买时间、金额与应收账款转让时间、金额并非高度一致；2. 风华高科的应收账款、理财产品和投资顾问费分属不同业务环节，没有对应关系；3. 粤盛资产的财务顾问费包含于风华高科 2016 年管理费用当中，占当期管理费用总额 4 亿余元的比例不足 1%，在执行审计工作时未抽查到粤盛资产相关投顾协议；4. 购买理财产品的收益并不固定，投资顾问费金额高于理财产品收益金额的事项本身不足以得出上市公司“购买理财产品的交易行为存在重大异常”。

第三，立信所已对应收账款转让事项获取充分、适当的审计证据。一是 2016 年 3 月实施审计程序所获取的审计证据，不属于“以前”年度获取的审计证据，而属于“本期”获

取的审计证据，且立信所已实施了必要和有针对性的进一步审计程序，不存在直接信赖以前审计中实施实质性程序获取的审计证据的情况。二是立信所已对应收账款转让交易的商业合理性和真实性获取了充分的审计证据。1. 执行了审核应收账款转让协议、查验应收账款转让交易各方的背景、访谈风华高科管理层等程序；2. 立信所已经就应收账款对宁夏顺亿实施了函证程序；3. 走访不属于不可替代的审计程序；4. 对兰州房地产项目，立信所执行了访谈风华高科管理层、获取风华高科考察兰州地产项目的资料、网络查询调查房地产项目真实性等程序，没有必要对兰州项目进行现场走访。

第四，立信所已对理财产品及投资顾问费事项获取充分、适当的审计证据。1. 针对案涉理财产品，立信所已经实施检查、函证等必要的审计程序，未发现异常，没有必要在对该等已经全额收回理财产品的投资去向实施审计程序。2. 应收账款、理财产品和投资顾问费分属不同业务循环，案涉理财产品只是风华高科众多理财交易中的一笔，当期“咨询费（含顾问费）”（还包含其他费用）仅占风华高科管理费用总额的4.44%。

第五，风华高科应收账款科目财务造假行为，系由风华高科管理层和相关外部公司及其相关人员串通合谋实施，并对审计机构予以隐瞒，当事人不存在故意或重大过失。

经复核，我局认为当事人的陈述、申辩意见部分不能成立、部分予以采纳。具体如下：

第一，资产减值损失、银行存款等科目与应收账款、理财产品等事项密切相关，在对应收账款、理财产品的相关认定评价存在重大错报风险时，立信所未按照《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》第二十九条的要求，评价其是否更广泛地与财务报表整体相关，进而潜在地影响多项认定。立信所在风险应对程序中实施实质性程序，不影响关于其风险识别和评估程序存在缺陷的认定。

第二，风华高科购买粤盛资产委托宏信证券发行理财产品的交易行为存在明显异常：1. 应收账款转让款收入时间与宏信证券理财产品投资款支付时间均为2016年3月24日，两笔交易金额高度相近；2. 除了银行理财产品之外，风华高科2016年购买的委托投资理财产品只有宏信证券与银华财富资本管理（北京）有限公司（以下简称银华资本）先后发行的定向投资理财产品，且该类投资系近三年新增业务；3. 与宏信证券约定的委托投资理财产品期限为2年，却于2016年12月15日申请提前赎回，且当天即与银华资本签订《定向资产管理合同》，委托理财产品金额及操作方式与上述向宏信证券购买理财产品相同；4. 向粤盛资产支付的投资顾问费用明显高于投资收益。对上述异常情形，立信所未考虑是否存在特别风险。此外，不同的业务循环并不是各自完全独立，需要考虑各业务循环以及不同循环会计科目之间的关联关系，立信所未将理财产品相关认定与银行存款、应收账款转让相关认定作为关联事项进行必要关注，立信所的风险识别和评估程序存在缺陷。

第三，针对应收账款事项。一是2016年3月针对应收账款转让事项执行的审计程序和获取的审计证据，是基于2015年度财务报表期后事项审计目的进行，立信所基于2016年度财务报表审计目的仅追加执行了访谈风华高科管理层程序，立信所未区分2015年度财务报表期后事项审计与2016年度财务报表审计的注意义务和应当执行的审计程序。二是兰州房地产项目投资收益作为宁夏顺亿原价受让应收账款债权的商业理由，立信所仅通过询问风华高科管理层访谈、获取风华高科管理层提供的资料以及网上自行查询资料等程序进行确认，既未实施走访应收账款债务人实际控制人、兰州项目现场等其他补充审计程序，也未在风华高科拒绝安排走访宁夏顺亿时保持合理的职业怀疑，还未就该交易的商业理由对宁夏顺亿进行函证，立信所针对该项超出正常经营过程的重大交易未能获取充分、适当的审计证据以评价其商业理由是否合理。

第四，针对委托投资理财产品事项。特定类别交易的重要性，不仅需考虑金额的大小，还需要考虑性质的影响，或是否同时受到两者的影响。正如前述，风华高科购买粤盛资产委托宏信证券发行理财产品的交易行为存在明显异常，且立信所也将理财产品认定具有重

大错报风险。在当期仅有两个定向投资理财产品的情况下，未将涉案理财产品考虑是否作为属于重大类别的交易并单独实施实质性程序，而是将委托投资理财产品的投资顾问费用与银行理财产品的财务顾问费用一起并入“管理费用”执行抽查，也未从风华高科或宏信证券处获取投资指令函、还款指令等证据，或对理财产品的投资去向实施其他替代程序，立信所针对委托投资理财产品事项未能获取充分、适当的审计证据。

第五，当事人提出走访不属于不可替代的审计程序，以及不具有故意或重大过失的陈述申辩意见，我局予以采纳。

根据当事人违法行为的事实、性质、情节与社会危害程度，依据2005年《证券法》第二百二十三条的规定，我局决定：

一、责令立信会计师事务所（特殊普通合伙）改正，没收业务收入75万元，并处以75万元罚款。

二、对宣宜辰和陈雷给予警告，并分别处以3万元罚款。

当事人应自收到本处罚决定书之日起15日内，将罚没款汇交中国证券监督管理委员会，开户银行：中信银行北京分行营业部，账号7111010189800000162，由该行直接上缴国库，并将注有当事人名称的付款凭证复印件送我局备案。当事人如果对本处罚决定不服，可在收到本处罚决定书之日起60日内向中国证券监督管理委员会申请行政复议，也可在收到本处罚决定书之日起6个月内直接向有管辖权的人民法院提起行政诉讼。复议和诉讼期间，上述决定不停止执行。

广东证监局
2020年12月17日

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第8号 ——对联合国可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证

来源：北京注册会计师协会 发布时间：2020-12-24

2020年9月22日，国家主席习近平在第七十五届联合国大会一般性辩论上发表重要讲话，多次提及中国为落实《联合国2030年可持续发展议程》采取的工作。联合国可持续发展目标（Sustainable Development Goals, SDGs），也被称为联合国全球目标（UN Global Goals），由联合国193个成员国在2015年9月25日联合国纽约总部召开的可持续发展峰会上正式通过。SDGs旨在从2015年到2030年间以综合方式彻底解决社会、经济和环境三个维度的发展问题，转向可持续发展道路。一直以来，中国积极承担大国责任，关注全球可持续发展，积极推动国内外可持续发展进展。目前，越来越多全球企业开始关注可持续发展，主动管理环境、社会及管治等非财务相关风险，并承担企业社会责任，为实现SDGs做贡献。境内外会计师事务所也已普遍开始提供针对企业公开披露的可持续发展报告的独立鉴证服务。

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职业判断。提示中所涉及程序的时间、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以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助执业人员了解与可持续发展报告的独立鉴证相关业务，北京注协国际业务专业技术委员会以某可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证业务为例，对该鉴证工作中的鉴证业务三方关系、鉴证对象、鉴证对象编制标准、鉴证程序与证据、鉴证报告与结论等进行分析 and 分享。

一、可持续发展现状

在联合国可持续发展问题高级别政治论坛上，中国成为首批提交自愿国别评估报告的

22个国家之一。实际上，近年来，无论是企业、消费者还是监管机构、制度建设者，都日益关注可持续发展。根据《2019年联合国全球契约进展报告》显示，全球81%的公司表示他们正在为实现全球目标采取行动。根据联合国全球契约组织和埃森哲2019年发布的研究报告《The Decade to Deliver: A Call to Business Action》，99%的受访CEO表示，可持续性对其组织未来的成功至关重要，76%的CEO认为，公民信任将在未来5年对他们行业的商业竞争力至关重要。

根据2020年联合国开发计划署发布的《中国企业可持续发展目标实践调研报告》，在中国，89%的企业表示了解可持续发展目标，69%的企业表示已经在公开渠道提及企业可持续发展目标。香港交易所于2012年发布《环境、社会及管治（ESG）报告指引》，建议上市公司披露环境、社会及管治信息；2015年开始确认提升上市公司ESG“一般披露”及“关键绩效指标”信息披露责任至“不遵守就解释”；并在2019年正式刊发《检讨〈环境、社会及管治（ESG）报告指引〉及相关〈上市规则〉条文的咨询总结》并修订《上市规则》附录二十七ESG新指引，修改后指引于2020年7月1日或之后开始的财政年度正式实施，要求上市公司在财政年度结束后5个月内发布ESG报告，提高了ESG报告内容披露要求，同时明确鼓励公司对ESG报告进行第三方独立鉴证。

二、可持续发展相关鉴证业务作用

就企业自身而言，企业的可持续发展工作可以帮助企业管理在当前迅速发展的经济社会中的非财务风险，抓住可持续发展机遇，同时亦可以提升企业声誉，增加企业的行业竞争力；从全球而言，企业的参与是实现全球可持续发展目标的重要环节，全球可持续发展目标的实现可以帮助全球市场的稳定发展。

企业通常通过可持续发展报告等公开信息披露渠道披露其可持续发展工作表现，并通过相关数据向利益相关方展示其可持续发展表现及进程。引入具有公信力的会计师事务所开展独立第三方鉴证，可以促使此类数据更为透明、可信，提高公众及其他预期使用者对相关数据的信任度。同时，也可以帮助企业自身及其利益相关方更透明、准确地评估企业可持续发展表现，进一步促进其可持续发展工作的推动。

三、可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证业务案例分享

（一）案例背景

1. 公司基本情况

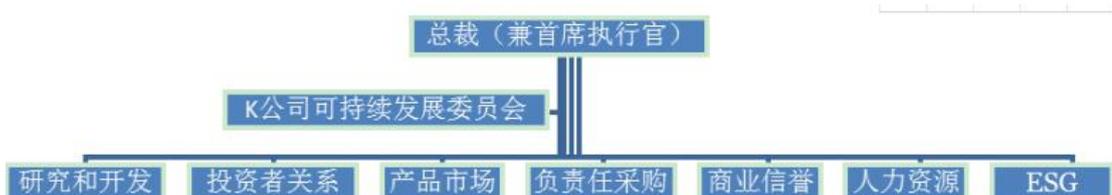
K公司是一家总部位于欧洲的从事食品科学的集团性国际企业。创始于1874年，目前已经成为一家业务遍布30多个国家/地区的全球性生物科技公司。主营业务是为各种食品、糕点糖果、饮料、膳食补充剂、动物饲料与植物保护开发并生产菌种、酶、益生菌和天然色素。在2019年度内，K公司的收入占比如下：

（1）为食品工业开发和生产培养物、酶和益生菌的收入约占58%，为693.1百万欧元。

（2）健康与营养相关业务，包括开发和生产用于人类健康的膳食补充剂和婴儿配方奶粉的益生菌解决方案，用于动物健康的饲料成分和用于植物健康的农作物保护，收入约占24%，为276.9百万欧元。

（3）拟处置非核心战略业务板块的终止经营业务（Discontinued operation）收入约占18%。

（二）公司可持续发展情况



K公司基于在微生物和发酵技术方面的优势，通过改进食品质量、改善消费者健康以及提高生产力，共同提供可应对全球性挑战的创新天然解决方案。K公司建立了可持续发展管理组织架构以确保整个企业都可参与可持续发展目标的构建、承诺和执行过程。可持续发展委员会由总裁（兼首席执行官）担任主席，成员包括业务部门和相关内部职能部门的代表。

作为全球性企业，K公司积极响应联合国可持续发展目标 SDGs (请参见附录 A)，并基于其业务特点，结合其公司战略目标，以优化耕种 (Better farming)、良好健康状况 (Good health)、减少浪费 (Less waste)、气候与环境 (Climate and environment)、职场责任 (Workplace responsibility) 及引领公正 (Leading with integrity) 6 个方向作为其可持续发展工作的重点领域，重点支持 SDG 2、3、8、12、13。其中，优化耕种、良好健康状况及减少浪费是业务方面的可持续发展重点领域，气候与环境、职场责任、引领公正为运营方面的可持续发展重点领域。

围绕实现可持续的农业、更清洁的标签以及让全世界更多的人过上更健康的生活的工作方向，K公司将 2025 年公司战略目标确定为“以天然的方式让世界变得更美好”。从 2016/2017 年度开始，K公司每年披露集团对联合国全球目标的收入贡献 (Group total revenue contribution to the UN Global Goals)，即集团对其业务重点领域所支持的 SDGs 产生贡献/影响的产品组合的总收入百分比，并聘用一家有全球执业网络的会计师事务所对其进行有限保证的独立鉴证。

(三) 鉴证业务分析

A 会计师事务所受聘于 K 公司管理层，基于《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)——除历史财务信息审核或复核之外的鉴证业务》，对 K 公司于 2019/2020 年度报告中披露的年度集团对联合国全球目标的收入贡献开展有限保证的独立鉴证，并向 K 公司的利益相关方出具独立第三方鉴证意见。

1. 鉴证业务三方关系

在该次鉴证业务中，涉及的三方关系及各自责任如下：

(1) 注册会计师：

- 计划和执行相关工作以获得关于 2019/2020 年度报告第 n 页所述对可持续发展目标 2、3 或 12 有影响的已售出产品的总收入百分比是否不存在重大错报，并且在所有重大方面按照会计政策编制的有限保证；
- 根据进行的程序和获得的证据，得出独立的结论；
- 向 K 公司的利益相关者报告得出的结论。

(2) 管理层：

- 设计、执行和维护与准备对可持续发展目标 2、3 或 12 有影响的已售出产品的总收入百分比信息相关的内部控制，以确保该等信息和数据不存在由于欺诈或错误而造成的重大错报；
- 制订编制数据的客观会计原则；
- 根据会计政策汇总和报告总收入百分比。

(3) 鉴证报告预期使用者为 K 公司的利益相关方，包括现有股东、潜在股东、监管机构、债权人、重要供应商、战略联盟伙伴、重要业务客户等。

2. 鉴证对象

鉴证对象为 K 公司对联合国全球目标的收入贡献，即 K 公司在年度内，对 SDG 第 2、3 或 12 号目标产生贡献/影响的产品的总收入百分比 (the percentage of gross revenue that comes from products supporting UN Global Goals no. 2, 3 or 12)。其中，SDG 2 为“零饥饿”，即消除饥饿，实现粮食安全、改善营养和促进可持续农业；SDG 3 为“良好健康与

福祉”，即确保健康的生活方式、促进各年龄段人群的福祉；SDG 12为“负责任消费和生产”，即确保可持续消费和生产模式。

K公司对联合国全球目标的收入贡献涵盖了年度内所有的产品组合，即包括了持续经营业务，也包括了终止经营业务的产品收入。与合并、收购和资产剥离相关的产品，及总收入在12个月内或不迟于下一会计年度报告计入收入贡献范围。其中，对于资产剥离的情况，产品和总收入从经营控制权转移之日起不计入收入贡献。

3. 鉴证对象编制标准

(1) K公司编制了《可持续发展会计原则》，并将其公布于官网，作为计算/准备每年集团对联合国全球目标的收入贡献数据的标准，即鉴证对象的编制标准。

(2) 根据《可持续发展会计原则》的要求，每年，K公司对其所有产品都根据其对联国第2、3或12号全球目标的贡献/影响进行评估。如果评估结果可以证明产品从以下八个方面产生贡献/影响，则认定该产品所得收入属于对SDGs产生贡献的收入：

- 提高生产力和产量 (SDG 2 或 12)
- 减少浪费 (SDG 2 或 12)
- 替代人工原料 (SDG 3 或 12)
- 提高食品安全 (SDG 3 或 12)
- 提高动物福利 (SDG 2)
- 促进健康和福祉 (SDG 3)
- 减少盐、糖，脂肪和乳糖 (SDG 3)
- 确保获得负担得起的可用营养 (SDG 2 或 12)

(3) 在评估确定产品相关分类时，需要以下类别的文件之一作为支持：

- 来自科学试验或临床试验的结果
- 经审查的影响研究或文章
- 客户试验和反馈
- 研发内部测试(应尽可能由额外的文件和与相关内部利益相关者的面谈作为支持)

4. 执行的鉴证程序与证据

(1) 基于注册会计师关于鉴证业务(有限保证)的专业判断，事务所为K公司的服务项目组执行以下程序以判断是否有重大错报：

- 与准备产品数据相关的部门及人员开展访谈；
- 评估支持产品对SDGs影响的基础文件，包括根据科学试验、外部评审的影响研究、客户评价或内部研发测试结果；
- 评估产品销售金额的汇总情况，并核对每个产品的总收入总额与2019/2020年度报告中的经审计的净收入是否具有一致性；
- 与K公司负责销售、产品表格准备、计算和汇总的关键人员开展展示会议；
- 评估获取的证据。

(2) 在衡量产品是否应该纳入2019/2020年度集团对可持续发展目标第2、3或12号目标产生贡献/影响的产品的总收入百分比统计范围时，依据以下原则：

• 如果一种产品已经过临床试验，表明它是如何有益于健康、负责任的消费或节约能源的，则将其纳入其中；

• K公司使用经审查的影响研究或文章、自己的科学研究或案例来证明产品益处的情况也会被纳入统计范围；

• 对于使用客户评价作为依据的情况，如果仅有个别客户认为其可以支持上述三个SDGs是不足的，占该产品销售额50%以上的客户都评价其符合支持上述三个可持续发展目标，则可以将该产品纳入计算范围。

此外，每个产品的营业额都具有可追溯性，即可以从财务审计中得知，因此可以通过核对每个产品的总收入总额是否与 2019/2020 年度报告中的经审计净收入具有一致性来核对其准确性。

在 K 公司 2017/2018 年度聘用会计师事务所对其年度内对可持续发展目标第 2、3 或 12 号目标产生贡献/影响的产品的总收入百分比开展鉴证工作时，为了确保工作质量，受聘的会计师事务所组建了一个包括注册会计师、工程师和一名国际发展研究专业博士在内的多学科团队以开展相关工作。

5. 鉴证报告与结论

注册会计师根据已执行的鉴证程序获取的充分、适当的鉴证证据形成有限保证的鉴证结论，并出具独立鉴证报告。以本案为例，注册会计师基于上述已实施的程序及获取的证据，最终得出以下结论：

基于已实施的程序及获取的证据，对 2019/2020 年度报告第 n 页列示的，2019/2020 年度内公司对可持续发展目标第 2、3 或 12 号目标产生贡献的，涵盖持续经营业务和终止经营业务的产品总收入百分比（鉴证对象），我们没有注意到任何事项使我们相信，K 公司未能在所有重大方面按照本报告第 n 页所述的“可持续发展会计原则概要”中描述的标准和方法编制。（请参见附录 B-报告原文摘要）

四、案例启示

在执行此类鉴证服务过程中，各会计师事务所应基于我国现行执业准则体系，以便于会计师将委托方的要求纳入现行执业准则体系，结合项目实际制定相应的执行程序，以及报告内容和形式。根据实际情况，可考虑采用《国际鉴证业务准则第 3000 号（修订版）—除历史财务信息审核或复核之外的鉴证业务》《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》等相关准则，规范相关业务执行和报告。

在执行过程中，亦应注意到此类项目的特殊要求，并进行专门的应对处理。例如，从人员配置角度，此类项目可能涉及到除传统财务鉴证知识储备外的其他知识储备，会计师事务所充分予以考虑，并加大多维度拓展人才储备和培养的力度，以满足此类非传统财务审计或鉴证服务要求下的人才需求。

目前，由于此类可持续发展相关数据的编制和计算标准往往根据行业、企业不同有明显不同。同时，又因暂时缺乏用于估算和评估非财务数据的公认的既定实践体系，所以不同公司会根据实际情况采用不同的方法开展非财务数据的计算和编制，使得此类数据编报和计算的准确性相比具有相对统一标准的财务数据更易受到挑战。

为了确保此类鉴证业务工作的质量，执行团队不仅需要具有鉴证、财务知识的专业人员，也需要有了解可持续发展相关数据计算及了解行业专业知识的团队成员。在特定情况下，还应引入外部专家支持。以温室气体数据的鉴证为例，鉴证团队成员应该具备基本的温室气体相关知识，掌握国际公认的温室气体定义与统计范围，并熟悉国际广泛使用的计算标准和理论，以评估鉴证对象的计算和编制标准是否合适。在当前市场与社会发展趋势下，会计师事务所应积极采取措施，立足于第三方独立鉴证服务提供者的角度，助力中国的可持续发展。

附录：

A—SDGs：

表格1:K公司可持续发展重点领域及支持的SDGs

业务重点领域	优化耕种 (Better farming)	良好健康状况 (Good health)	减少浪费 (Less waste)
支持的SDGs	SDG 2 零饥饿 消除饥饿，实现粮食安全、改善营养和促进可持续农业。	SDG 3 良好健康与福祉 确保健康的生活方式、促进各年龄段人群的福祉。	SDG 12 负责任消费和生产 确保可持续消费和生产模式。
运营重点领域	气候与环境 (Climate and environment)	职场责任 (Workplace responsibility)	引领公正 (Leading with integrity)
支持的SDGs	SDG 13 气候行动 采取紧急行动应对气候变化及其影响。	SDG 8 体面工作和经济增长 促进持久、包容、可持续的经济增长，实现充分和生产性就业，确保人人有体面工作。	SDG 12 负责任消费和生产 确保可持续消费和生产模式。

B—鉴证报告原文摘要

Based on the procedures we performed and the evidence we obtained, nothing came to our attention that causes us not to believe that the 2019/20percentage of gross revenue from products contributing to the UN Sustainable Development Goals (SDGs no. 2, 3and 12) for both the continuing and the discontinued businesses as stated on page 69in the 2019/20Annual Report have not been prepared, in all material respects, in accordance with the applied criteria and methodology as described in the “Resume of Sustainability Accounting Principles”on page 69of the Annual Report.

**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第9号
——国有境外资产检查**

来源：北京注册会计师协会 发布时间：2020-12-31

随着改革开放不断深入，我国在全球配置资源的能力不断增强，国际竞争力显著提升。据商务部统计，2016—2019年，我国对外直接投资规模合计达6344亿美元。截至2019年末，共在188个国家和地区设立了4.4万家企业。其中，国有企业通过境外投资和并购形成了大量境外资产。报告显示：截至2017年末，全国国有企业（不含金融企业）资产总额183.5万亿元，其中境外总资产16.7万亿元；国有金融企业资产总额241.0万亿元，全国金融企业所投境外机构资产规模18.1万亿元。随着境外投资规模的不断扩大，境外资产监管的重要性也日益增加，因风险管理和内控缺失的问题愈发引起关注，加强境外国有资产管理、完善境外国有资产监管制度已成为提升国有资产管理水平的重中之重。

本提示仅供事务所及相关从业人士在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则及注册会计师职业判断。提示中所涉及的范围、内容以及关注的风险点等，事务所及相关从业人员在执业中需结合实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助注册会计师理解和把握国有境外资产检查工作的内容和实务关注要点，北京注

协国际业务专业技术委员会做如下提示：

一、国有境外资产检查的制度背景

2011年，国务院国资委陆续出台了《中央企业境外国有资产监督管理暂行办法》《中央企业境外国有产权管理暂行办法》《中央企业境外投资监督管理办法》等多个文件构建境外资产监管体系，目的是为了进一步加强和规范中央企业境外投资行为，维护国有资产安全，实现境外国有资产保值增值。监事会是国资委加强境外国有资产监督的重要方面，对中央企业境外国有资产的监督检查以监事会相关办事处为主，采取集中重点检查和境外国有资产检查相结合的形式，通过公开招标方式选派会计师事务所协助检查工作。

2018年9月，国务院办公厅将国有重点大型企业监事会职责划入审计署。2020年9月，国资委印发《关于深化中央企业内部审计监督工作的实施意见》提出，切实推进境外审计全覆盖、常态化，完善审计方式方法，配备具备外语能力、熟悉国际法律的复合型审计人员，探索开展向重要境外企业（机构）和重大境外项目派驻审计人员，根据工作需要可聘请境内外中介机构提供服务支持。可以预见，随着上述实施意见的推进，对境外资产的审计监督检查将全覆盖、常态化趋势发展，会计师事务所等中介机构的业务服务范围将进一步拓展。

二、国有境外资产检查重要业务领域及检查要点提示

国有境外资产检查，首先要总体了解被检查单位境外资产总体规模、投资方式、投资领域及地域分布情况；了解境外投资所在国家的法律法规，检查企业业务的合规性；了解被检查单位境外资产总体管控情况，是否制定并严格执行境外投资项目负面清单，是否结合自身整体发展战略制定清晰的国际化经营规划，境外资产的管控措施是否存在监管漏洞，相关管控制度是否得到有效执行等。有关国有境外资产检查主要方面的程序可以考虑如下：

（一）境外资产总体控制检查

1. 获取被检查单位境外投资管控制度，对照相关境外投资规范，检查企业境外管控制度是否存在重大缺失。

2. 获取被检查单位境外投资明细表，通过与审计报告、会计核算帐套数据进行比对，复核相关信息是否准确、完整。

3. 审核境外投资明细表中的项目是否与被检查单位的主业相关，是否属于负面清单中禁止类的境外投资项目。

4. 运用访谈程序，通过对企业境外投资主管领导、不同部门负责人的访谈，了解企业境外投资的运作过程、项目背景、投资效果等信息。

5. 对照访谈了解到的信息、管控流程及关键控制点执行穿行测试程序。重点关注投资决策过程、资金筹措及运用过程、招投标过程、预算控制过程、境外人员管理等。

6. 对被检查单位境外投资的总体盈亏情况进行分析，对于亏损企业和投资回报低于预期的企业，了解企业对重大无效、低效投资所采取的管理措施，检查企业是否履行职责采取应对方案避免或者减少亏损和降低国有资产流失风险。

7. 对投资所在国的基本投资环境进行了解，结合企业提供的风险评估资料，了解相关境外资产面临的主要风险以及可能对项目未来运营造成的影响，检查企业是否有针对性制定风险防范措施。

8. 检查企业是否建立了投资管理信息系统，是否对重大投资项目实施情况、投资计划完成情况以及境外资产管控总体情况进行有效追踪、分析、监测和管理。

（二）境外投资并购检查

1. 获取被检查单位境外投资并购项目的决策过程资料，包括但不限于：内部决策会议纪要及记录、申报文件、内外部批准文件、可行性研究报告、风险评估报告、尽职调查报告、审计评估报告等，关注是否存在未批先投、未评先投等情况，是否存在属于负面清单

规定的禁止类项目，负面清单中特别监管类项目是否报国资委审核。

2. 对照会议纪要、记录，申报文件、批准文件中相同或相似条款的描述是否一致。

3. 检查内部决策过程中对项目风险的讨论是否得到了有效的解决或制订应对措施。

4. 检查项目涉及的风险评估报告、尽职调查报告、审计评估报告等中介机构提出的项目问题、潜在风险是否得到有效的应对。关注中介机构出具报告的主要假设条件是否符合当时的一般市场预期，主要参数来源是否准确合理。同时关注报告中是否存在限制使用条件或免责条款，这些条款是否构成了对报告可靠性的影响。关注对中介服务实际工作量的支撑文件。

5. 审查并购协议和公司章程中对股东会表决权的约定，董事席位分配、任命和决策权限是否能够合理保证企业的利益；审查并购协议中是否约定了额外的股东义务，如是否约定股东向境外项目提供股东贷款以及贷款义务是否对等，相关成本是否在确定收购对价时予以考虑。

6. 获取董事会、股东会会议纪要，检查股东和董事职责的履行情况，包括两类会议是否按章程约定正常召开、表决情况、决议的执行情况等。

7. 检查项目的自有资金比例、资金来源是否与投资方案、批准文件一致，取得的资金是否及时投入项目，是否存在挤占、挪用专项资金的情形。

8. 检查项目运作中重大事项决策是否符合境外当地法律要求，是否存在重大未决诉讼，分析诉讼形成的原因及可能带来的影响。

9. 检查企业是否对已完成的重大投资并购项目开展后评价形成评价专项报告；对比可行性研究报告、申报文件、批准文件中关于投资效益的描述，对比分析项目效益效果，对于存在重大差异的项目，分析是否存在产量、单价、折现率、汇率、税率、资本性投入、操作成本、损耗率、运营期限等显著的参数差异，揭示差异原因。

10. 检查企业对收回境外投资的管理，是否存在利润长期留存境外。对于尚未汇回国内的利润，企业是否采取有效措施应对汇率变化、外汇管制等方面的风险。

（三）境外工程承包及劳务检查程序

1. 工程承包管理

(1) 获取境外承包工程项目的的基本情况，包括但不限于：承包项目的基本情况、分包转包情况、合同台账及具体合同、承包项目批准材料等。

(2) 现场检查承包项目的管理过程，与项目现场工作人员访谈了解项目实施情况，包括但不限于项目进展情况、是否存在停工、成本计量方式、工作流程、劳务用工人数等。

(3) 检查承包合同订立、变更、执行环节是否符合相关管控制度规定，程序是否合规。

(4) 检查承包合同中有关价款的制订依据是否合理，合同双方的权利义务是否恰当，是否存在不利于被检查单位的显失公允的条款。

(5) 检查工程分包、转包情况，程序是否符合规定，分包、转包企业资质是否符合项目要求，有无违反合同约定违规进行分包转包的情况。

(6) 检查工程项目是否存在质量问题和重大安全事故，是否涉及法律诉讼。

(7) 检查工程监理等类似职能机构或部门的设定情况，检查其工作成果资料是否与项目实际运转情况相吻合。

(8) 检查境外工程项目会计核算是否设立内、外两套会计账簿，了解设立两套账簿的原因，检查两套账簿之间是否存在重大会计差异，是否存在涉税风险。

2. 工程预算及结算

(1) 检查境外项目概预算执行情况，与概预算相比是否有超概算现象，如有需查明原因。

(2) 检查境外项目结算情况，与业主结算是否及时，施工过程中的索赔、变更洽商是否及时签订补充协议、价格是否合理。

(3)检查项目分包结算是否及时、结算方式是否按照合同执行,抽查分包价格与总包价格进行对比,是否存在不合理情况。

(4)关注境外项目佣金支付情况,佣金比例是否恰当。

(5)检查合同结算环节是否具有相关的验收单据,是否记载了明确的工作量。

(6)检查是否对合同盈亏情况进行定期的评估,是否存在亏损合同,分析亏损形成的原因。

(7)对于建设期限长的合同,采取定量分析与定性分析相结合的方法,分析汇率、劳工、社会政治、利率、税收政策变化等因素导致的风险,是否得到了有效的识别和控制,是否对合同盈亏情况产生重大影响。

(8)访谈企业内外部法律顾问,了解相关合同是否存在未决诉讼;与企业的财务顾问进行访谈,了解其是否存在未决的税务纠纷。分析这些诉讼和纠纷形成的原因及影响。

3.工程劳务管理

(1)分析劳务用工与耗用材料、动力等要素之间的关系,判断劳务量的记载是否合理。

(2)现场检查劳务用工情况,通过现场访谈了解实际劳务用工人数等情况。

(3)检查境外劳务用工的模式,了解相关境外监督政策,获取企业劳务用工人员花名册,与工资结算单据、岗位职责及规章制度、现场访谈了解信息等进行比对,分析劳务用工量是否合理,是否存在不合规情形。

(4)检查境外劳务用工模式是否符合境内外相关监管政策,是否存在非法雇工,是否存在重大用工纠纷风险,企业是否采取有效措施防范相关风险。

(5)检查境外用工涉及的劳务公司选取程序是否符合相关规定,检查中介公司的资质证明,分析中介公司是否具备相关资质及能力。

(6)检查境外用工结算方式是否合规,资金流动与结算单据、合同约定是否相符。

(四)境外采购及招投标检查

1.获取境外重大采购及招投标项目明细和合同台账,抽取一定比例的样本,测试采购招标制度的执行效果。如查看采购方式(比选、竞价谈判、邀请招标、公开招标等)是否符合相关规定;是否按规定实施集中采购;采购管理机构组成及职责是否符合不相容职责分离原则;是否按规定执行采购计划和采购预算等。

2.检查采购资金的来源及到位情况,是否经相关部门批准,是否存在资金缺口,分析招标行为的合理性、必要性。

3.检查项目单位重大采购与招投标的组织管理情况,关注招标、评标、定标的监督制约情况。检查招标文件的编制和审批、招标代理机构选择、招标公告发布、评委选择、监督程序、开标过程记录、定标过程、中标通知书发出、合同签署等主要环节是否符合国家和公司管理制度的相关规定。

4.逐项检查供应商及投标单位的资质情况,关注是否存在采取挂靠其他高等级资质企业的情况。

5.检查供应商及投标单位的报价情况,确保项目单位选择的供应商及中标单位为最优单位。关注推荐候选人综合得分及价格的情况,分析原因是否合理。

6.检查供应商及投标单位的最终中标价格,与实际结算价格进行对比,防止出现为中标而有意报低价格,然后以各种理由进行洽商和变更,从而增加货物或标的价格的现象。审阅所抽取样本的合同,检查供应商及投标单位的最终中标价格,与合同价格是否一致;进度款支付约定与投标书是否一致;合同主要条款是否与投标书一致。

7.检查是否存在随意变更采购或招标内容,防止出现假招标的情况。

8.检查投标程序与结果,关注是否存在擅自更改评标办法、随意变更中标单位的情况。

9.检查采购审批人和投标委员会的人员组成情况,落实是否存在与投标人有利害关系

的人员对采购和招投标进行审批或进入评标委员会。

10. 与参与采购及招标人员进行访谈，关注是否有反映招投标存在违规操作的情况，对反映的情况应给予高度重视并落实其真实性。

11. 检查中标人相关资质，检查实际供应商与中标者是否一致，现场检查并核对付款记录。

12. 将同一供应商在招标标准附近成交的采购项目汇总分析，确认是否存在化整为零，高价采购，利益输送行为。对比资产台账、招标台账、现场观察以及询问设备使用情况，分析是否存在将成套设备分拆采购情况。

13. 分析中标价格的合理性，对偏差较大的项目重点检查，是否存在高价围标，关注未中标供应商资质、背景、报价依据及评标过程，汇总分析招标项目的投标人、中标人情况。

（五）境外融资检查

1. 获取并检查企业境外融资管控制度是否完整，是否针对境外融资特点、特殊风险制定了相应的管控措施。

2. 检查企业境外融资行为是否符合相应的制度规范，决策过程是否合规。

3. 检查企业境外融资方案是否设计得当，对境外融资的必要性、经济性是否进行了必要的论证，对融资风险是否充分识别并设计了相应的应对措施，对还款资金来源做出了恰当的安排。

4. 检查境外融资的资金流水是否与设计方案一致，是否及时、完整进行了恰当的会计核算。

5. 检查境外融资的资金使用是否符合相关的资金用途规定，是否及时用于境外项目投资，是否存在内保外贷，和境内关联主体之间核算担保事项。

6. 对比分析境内外融资成本，考虑政策、时间等特殊因素影响，综合分析企业的融资行为是否经济合理。

7. 结合境外项目现状，分析境外融资行为是否面临汇率、还款等方面的压力，资金成本是否得到了恰当的控制，是否符合预期。

8. 检查融资担保的情况，对子企业进行担保前是否履行了相应的决策审批程序；如为非全资控股企业，相应股东是否按股比对等承担担保责任，是否对其他股东的违规提供了连带担保责任。

（六）境外资金管控检查

1. 获取项目单位内控手册、风险控制文档、流程图、审批权限清单和岗位职责描述文件等，检查与资金相关的控制活动及流程，明确资金业务相应的审批权限及责任部门，确认被检查单位资金管控设计是否合理。

2. 获取集团总部、境外公司金融衍生业务列表和其风险管理文件，审核金融衍生业务是否严守套期保值的原则，是否存在投机目的的金融投资。

3. 与项目单位负责人、主管领导等相关人员进行访谈，了解资金管控措施、资金运行状况以及资金投资进度等事项。

4. 对项目单位资金管控流程实施穿行测试，检查资金管控制度的执行情况。关注境外企业现金管理情况，是否存在持有大额现金及坐支现金的情况。

5. 检查项目单位资金预算的执行情况，是否存在无预算、超预算支出。获取境外项目资金年度预算、月度预算（包括预算调整），检查是否按照制度的要求编制、调整预算，是否进行相应的审批；获取预算执行情况分析资料，检查是否按预算进行资金收付，预算外资金收付是否经过审批；查看项目资金的支付进度是否与预算相吻合；检查境外项目资金结余情况，查看资金结余是否合理，是否存在无效占用资金的情况。

6. 检查项目单位专项资金的使用情况，资金支出是否符合规定的用途，资金监管账户

是否符合相关规定。

7. 对照资金流水、银行单据，检查资金收支是否与账面记载一致，是否存在“两张皮”的情形。

8. 检查项目单位银行开户清单、对账单，必要时实施函证程序，检查银行账户的管理是否符合相关规定，是否存在账外户的情形。

9. 检查项目单位现金的使用情况，针对大额现金交易，重点关注交易的实质，使用现金结算的合理性，检查资金审批手续是否齐全。

10. 关注企业是否采取措施对境外项目资金进行统一的调度管理，是否明确境外项目存量资金限额，从而在集团范围内做到资金的有效利用。

11. 结合对离岸公司的检查，检查资金在离岸公司、投资性主体中的沉淀情况，审查其资金沉淀的情况是否合理，结余资金是否有计划汇回，是否进行管理。

三、国有境外资产检查一般常见问题和风险提示

（一）出国费用管理不到位

1. 境外会议费支出超预算；
2. 住宿费、伙食费、公杂费等费用超标；
3. 部分费用支出较高且依据不足；
4. 出国人数过多和个别人员境外停留时间超核准天数；
5. 出国费用管理制度与财政部文件规定存在差异。

（二）管理制度不健全

1. 未对日常经营活动制定相应的管理和考核制度；
2. 未建立系统性的境外资产管理制度。

（三）财务管理与会计核算不合规

1. 收入确认不准确；
2. 存货管理不到位，存在账实不符；
3. 纳入技改项目采购的固定资产，如车辆直接计入“工程成本”未纳入“固定资产核算”；
4. 部分境外工作人员工资未纳入工资总额核算；
5. 海外投资保险费用核算科目不准确；
6. 个别项目支出未在预算范围内；
7. 股权投资和应收款项减值准备计提不足。

（四）市场研判失误

1. 溢价收购项目持续亏损，股权面临减值损失；
2. 项目位于不稳定地区，项目进展缓慢或处于停滞状态；
3. 投资后项目发展前景不明朗，面临较大经营压力；
4. 对上游供应风险估计不足，如燃煤电厂面临供应受限；
5. 产能过剩、盈利能力下降。

（五）未充分行使股东权利和管理职能

1. 治理层和高级管理层未派驻中方管理人员，也未委派一般常驻人员；
2. 股东理念存在差异，部分管理层意图难以落实；
3. 缺乏统一的部门或公司对集团内海外业务进行归口管理；
4. 受到股东协议限制，位于控股公司却未能行使管理职能。

（六）外部工程审批程序不合规

1. 项目开工时间早于相关部门批复时间；
2. 未经集团公司批复即开始项目前期工作，前期工作程序不规范。

（七）资金管理不到位

1. 已经支付预付款，但在合同约定时间仍未开工；
2. 款项支付进度与合同规定不符；
3. 备用金借用金额过大，部分备用金存在使用与申请时用途不一致及归还不及时等现象。

（八）项目管理不规范

1. 招标后大幅变更工程方案；
2. 建设项目施工单位不具备资质资格承接工程项目；
3. 项目未及时进行竣工决算，且工程资料保存不完整。

（九）合同管理存在漏洞

1. 中标单位与合同签署单位不一致；
2. 合同付款比例与招标文件不一致；
3. 部分合同无签订日期；
4. 存在先提供劳务后签署合同的情况。

（十）安全形势和政策的风险

1. 因安全局势紧张导致项目存在财产安全等风险；
2. 境外有效证件数量不足，可能带来法律风险；
3. 项目所在国恐怖活动较多，遭遇暴力袭击不断攀升。

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2020]第10号 ——注册会计师执行财务共享咨询的提示

来源：北京注册会计师协会 发布时间：2020-12-31

近年来，“财务共享服务中心”（Financial Shared Service Center，简称FSSC）作为一种新的财务管理模式正在许多跨国公司和国内大型集团公司应用与推广。共享中心主要依托于互联网技术，目的在于通过一种集中有效的运作模式，解决大型集团公司财务职能建设中的重复投入和效率低下的弊端。作为非鉴证服务业务，会计师事务所正积极开拓，注册会计师参与的财务共享咨询项目也在逐年增加。财务共享咨询主要是针对企业建立财务共享服务中心时，由咨询人员提供针对性的财务共享顶层规划、财务共享中心组织人力方案、财务共享运营模式设计、财务共享系统规划等服务。注册会计师在从事咨询工作时，除了需要具备过硬的财务知识外，还要有更广阔的企业管理视野及信息化规划能力，需要注册会计师在提供咨询服务时予以关注。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在提供咨询服务时参考，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以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助注册会计师更好的开展财务共享咨询服务，恰当处理有关问题，针对财务共享咨询服务的相关工作内容及方案等进行系统整理并结合实务工作的开展，北京注协非鉴证服务专业技术委员会做出如下提示：

一、财务共享的作用和注册会计师提供的服务

（一）财务共享的作用

财务共享服务是将集团内各子、分公司的某些事务性的功能，如账务处理、工资福利处理、人员费用报销、资产折旧处理等，集中到财务核算中心处理，是企业集中管理模式在财务管理上的最新应用。财务共享服务中心依托信息技术，将不同主体、不同地点、具有共性的标准化财务事项归纳到一起，进行有效的整合和标准化处理，实现流程标准化、

财务标准化。通过规范财务记录和报告，不仅可以提高财务信息质量，还可以加强集团公司财务管控，降低人工成本，提高企业竞争力。

建设财务共享服务中心的最终目的是实现财务转型和业财一体化，为战略和业务提供决策支持，发挥管理会计的决策服务职能。近年来，随着我国数字经济的快速发展及营商环境的深刻变化，依托于互联网、大数据、云计算、人工智能等信息技术的新经济、新模式层出不穷，为企业财务共享服务中心发展带来更多挑战，同时也为注册会计师行业带来更多的商业机会，提出更高专业要求。

（二）注册会计师提供的服务

注册会计师可以为财务共享中心的规划、建设、运营等提供专业咨询服务，包括与财务共享中心建设相关的企业管理变革、组织架构设置、业务流程改造、财务制度梳理、信息系统建设、人员招聘和培训、办公地点选择、运营体系建设等服务内容。

二、财务共享服务建设目标

从传统财务管理模式来看，主要有三种职能：一是业务支持类，例如通过预算、成本核算、合同利润计算等方式，财务人员参与业务谈判等；二是专业财务类，例如投资管理、资金管理、税务筹划等工作；三是交易处理类，例如费用、报销、应付、应收、资产、总账、报表等各类交易处理。财务共享中心则通过更好的划分职能，将原来标准化且重复性高的工作内容拆细并按照流程集中核算，以便财务人员能够有更多精力、时间去处理价值更高的事宜，提供决策支持和业务支持。财务共享中心通过规范和定义每个财务核算工序的操作步骤与要求，让共享中心人员能够标准化的操作财务事项。因此，与传统的财务管理模式相比，财务共享中心的功用体现在总体运作成本降低、财务标准化水平高、财务管理水平与效率提高、支持企业发展战略、向外界提供商业化服务等方面，从而实现以更低成本和更高效率提供更好的财务服务核心价值。

企业通过“财务共享服务中心”来建设和实现的财务共享服务，目标是建立健全统一的核算中心、结算中心和数据中心。具体来说，就是将日常经济事项中的业务核算、应收应付、费用报销、资金支付、资产管理等程序化的财务处理和出具标准化的财务报告等，重复性较强、易于制定执行标准和规范的工作从各分（子）公司财务部门中抽离出来，统一在功能完善、相对独立的区域“财务共享服务中心”中进行，从而实现财务会计核算职能与管理职能的适当分离，并通过规模化和专业化分工，提升会计核算质量和效率，促进财务职能从事后记录及核算到有效支撑企业战略和业务决策制定的转变。

三、财务共享服务建设原则

在财务共享服务的建设中，需本着以下四大基本原则：一是与企业发展相适应的原则，即将具体实施计划与企业自身的发展阶段紧密联系起来，不能脱离企业的大环境单纯构建。二是稳中求变原则，在整体稳定的情况下寻求企业管理方式的变革才能取得事半功倍的效果。三是成本领先、提升效率原则，要时刻保持成本观念，做好成本控制，并通过规模化和专业化分工，提升会计核算质量和效率。四是坚持新技术推动原则，利用信息技术、数字技术、智能化技术推动和改进财务核算流程、控制和信息。

四、财务共享服务建设内容

财务共享服务建设通常包括以下内容：

（一）财务共享服务的顶层设计。财务共享服务顶层设计要从财务共享中心目标定位、职能定位、模式定位、建设实施路径四个方面进行规划设计。

（二）财务共享中心建设方案设计。方案主要包括财务共享流程方案、财务共享组织与人力方案、财务共享运行管理方案、财务共享信息系统方案、财务共享长期规划方案。

（三）财务共享信息系统规划与实施。通过实施信息化工具实现财务共享中心建设方案。

五、提供财务共享咨询的服务内容

注册会计师提供财务共享咨询时，根据企业建立财务共享中心的目的，可以在以下方面提供相应的咨询服务。

（一）财务共享需求评估

对企业财务共享建设需求进行评估是帮助企业建立“财务共享服务中心”的起点，此过程是获取企业进行财务共享建设的详细信息。

需求评估要做到既要突出重点又能覆盖全面，评估对象要覆盖包括高管层、财务管理层、财务操作层、相关业务部门人员在内的各层人员，以了解各层级对财务共享建设的需求及关注点，并对财务共享建设路程进行相应的测试检验，记录与整理后形成调研报告，为下一步的财务共享方案设计提供完整的基础资料。

（二）财务共享战略定位

财务共享服务模式分为分散式财务作业、集中式财务服务、财务共享服务、多职能共享服务和全球商务服务五个阶段。注册会计师应根据企业财务共享建设阶段，确定财务共享服务模式。

1. 财务共享服务的战略目标

财务共享服务的战略目标可分为三类：成本降低风险可控和促进财务转型。在成本降低的战略目标下，财务共享服务中心通过整合资源，实现成本降低和效率提升，从而稳固、加强企业的财务职能；风险可控目标看重通过建立财务共享服务中心，加强内部控制和风险管理，从而实现对财务强有力的管控；促进财务转型目标则希望通过实现财务共享服务模式促进财务人员发展，改革财务流程以全面提升财务部门能力，为企业战略发展做出政策支持。

2. 财务共享服务中心组织结构

财务共享服务中心的组织结构主要分为两大类：单中心和多中心。注册会计师应在考虑企业规模、业务板块差异化程度、分子公司地域分布、管理难度等多种情况的基础上提供财务共享中心组织结构建设方案。

3. 财务共享中心职能定位

随着财务工作从分散走向集中，从集中走向共享，再到市场化的财务外包公司，共享中心的战略职能定位也在不断地变化，总体可以概括为三个主要的发展阶段：企业内部职能部门、独立运营责任主体和成为盈利组织。注册会计师应当基于企业财务共享服务中心战略目标，协助企业恰当决定共享中心职能。

财务共享中心是一种新的财务管理组织，在工作模式、管理方式、人员分工等方面有别于传统的财务组织或者职能部门，合理的组织定位是组织架构设计和运行的出发点，对规范财务核算、加强风险管理，推动内部控制健全和完善，提高组织效率至关重要。注册会计师应结合专业经验和企业财务共享中心建设阶段，向企业提出适当的共享中心定位建议。

实施财务共享以后，为了提高基础核算工作的效率，加强财务管理的工作，企业总部财务、分子公司财务、共享中心财务会相应切分财务职能，相互协作，分工协同，共同支持企业战略决策，促进企业发展。注册会计师应当给出共享模式下三部分财务的职责分工界面和协同工作内容说明。

（三）财务共享方案设计

财务共享方案设计是注册会计师在财务共享咨询工作中最重要的环节，也是后期实施财务共享信息系统的基础。财务共享方案设计包括以下几部分：

1. 财务组织与岗位设计

结合公司战略和财务战略，财务组织应基于企业对财务共享中心的定位进行设计。通

常来说，业内推行的标准是将财务职能区分为三类：战略财务、业务财务和共享财务。注册会计师在提供财务共享咨询时，应考虑财务职能在财务共享模式下的变革、企业业务特征、集团母子公司管控模式等诸多因素的影响。

2. 共享财务的职责设计

共享财务的职责不是简单的财务集中核算，也不是简单的财务信息系统的实施和运行，而是一种流程化、标准化、智能化、数字化的财务职责变革。注册会计师提供共享财务职责设计的咨询时，应按照规模化、集中化、自动化、标准化的原则，结合企业行业特点和业务特点，拆分会计核算、资金管理、财务数据与信息传递、财务报表与信息披露、税务管理等各方面业务，按照流程化、标准化、智能化、数字化的财务职责，协助企业设计合理的财务共享服务中心财务职责。

3. 共享财务的流程设计

遵循“全业务、全流程、全覆盖”的原则，界定企业纳入共享财务的流程，例如：销售与收款、采购与付款、成本费用、资产管理、资金管理、税务管理、总账与报表等。在此基础上，进一步细化为二级、三级流程，并对应到共享财务岗位，设计业务、核算、权责、表单、科目的流程化、标准化、智能化、数字化，推动财务共享流程在企业集团母子公司之间、各级独立主体内部的有机整合。除此之外，还需要考虑业务财务的一体化、会计准则、税收法规、监管要求等对财务共享流程的影响。

注册会计师在提供共享财务流程设计咨询时，主要分五步骤展开：调研访谈、现状分析诊断、前提确认、流程梳理文档编写与评审、专家团队终审。

4. 共享财务的运营模式设计

财务共享服务中心的运营模式是针对共享服务中心这一新组织形式搭建的运营管理体系。通过对财务共享服务中心各个维度的管理建设，使共享服务中心具备了独立、稳定、不断优化发展的能力。

财务共享服务运营模式的建立过程也是共享服务中心丰富自身管理工具和管理手段的过程，能够使其管理手段更为多元化，使得共享服务中心的管理更加有序规范，从而带来管理效率和管理效果的提升。

财务共享服务中心未来将对目标管理、质量管理、流程优化管理、标准化管理、绩效管理、人员保障管理、服务水平管理、员工信用管理、迁移管理等这九方面进行持续优化，发现、总结和解决问题，不断地改进和提高，通过全方位持续的管理建设，来保证财务共享服务中心长期、稳定、高效运营，成为一个健康发展的组织。

财务共享服务运营模式需要落实绩效保障，注册会计师可协助企业按照平衡记分卡原则设计绩效考核指标：

(1) 财务层面，包括费用预算管理率、雇员成本占财务共享服务中心总成本的百分比、每笔交易成本占财务共享服务中心总成本的百分比、未支付的现金、冲销的坏账数量等等。

(2) 内部流程层面，包括交易数量、会计核算处理效率、内部流程执行力与合规性、会计信息质量、每个员工的交易数量、应收账款天数和付款期限、周期改进等。

(3) 学习与成长层面，包括培训目标完成率、对新业务响应及时性与质量、创新观点数量、创新观点实施比例、共享服务职员流失率。

(4) 客户满意度层面，包括客户有效投诉数量、客户投诉处理率、差错率、服务水平协议达成度。

(四) 财务共享信息系统规划设计

信息系统是财务共享服务中心重要的支撑，基于互联网和大数据、智能化、移动互联网和云计算，搭建企业统一的财务共享信息系统平台，将使企业财务共享服务中心突破时间和地域的限制，与各分支机构协同工作，并且能够大幅提高财务共享服务中心处理效率

和信息洞察力。

财务共享服务中心的核心信息系统包括财务核算系统、电子报账系统、电子影像系统、电子档案系统、共享运营系统等，这些系统紧紧围绕财务共享服务模式“标准化处理”和“流水线操作”的两大核心思想进行规划和设计，为企业财务共享服务中心运营提供高效的信息化工具支持。

注册会计师提供财务共享信息系统规划咨询时，应当在充分调研的基础上，以财务共享服务项目为基点，以行业最佳实践的财务共享服务统一信息平台模型为标杆，对实施财务共享服务所涉及的关键信息系统的现状、功能及系统平台完备性进行诊断和对标分析，为财务共享信息系统规划提供依据。

注册会计师应根据业务流程方案，对需新上线的财务共享相关系统进行功能梳理；对已经在用的财务相关系统进行对标分析，整理系统功能改造点，以满足后续系统的开发需求。

（五）财务共享模式下财务人员转型

财务共享服务是企业管理的一次变革，大数据、智能化、移动互联网、云计算、物联网等信息技术的发展也对财务组织及人员产生了极大的影响，复核型财务人才在企业财务管理工作中将发挥重要的作用。财务人员必须完成自身的转型与再造，才能更好的帮助企业经营，支持战略决策。

注册会计师应当根据企业财务人员实际情况，协助企业重塑财务人员知识结构，搭建财务共享模式下财务人员培养计划和方案。

注册会计师在财务共享咨询中，应加强与高层、中层以及基层员工的沟通，并充分利用自己财务专业知识，结合企业现状及发展规划，以独立视角及整体化思维为企业财务共享建设提供相应的指导与建议；同时考虑使用不同的工具、方法，并充分利用信息化大数据技术，为企业提供切实可行的财务共享方案；通过财务共享咨询为企业财务管理转型提供专业化的指导与服务。

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第11号 ——上市公司重组需关注事项

来源：北京注册会计师协会 发布时间：2020-12-31

上市公司重组是资本市场的常见业务，是上市公司针对公司产权关系和其他债务、资产、管理结构所开展的并购行为。通过重组，上市公司可以从整体上和战略上改善企业经营状况，优化产业链，强化公司竞争力，推进企业创新。视重组形式的复杂性不同，上市公司相关的重组涉及到财务、税务及评估等多方面复杂问题，对财务报表会产生不同程度的影响。由于上市公司重组涉及公众利益，是市场及监管层的重点关注事项。注册会计师在从事上市公司重组业务时，对因重组导致的财务报表相关重大事项需予以重点关注。

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职业判断。提示中所涉及程序的时间、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以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助执业人员准确理解上市公司重组相关的事项，针对上市公司重组的形式、法律依据以及需要关注的财务、税务及评估事项，北京注协非鉴证服务专业技术委员会做出如下提示：

一、上市公司重组形式及法律依据

（一）重组形式

目前，我国上市公司重组常见形式，按照交易目的可以归纳为借壳上市、集团整体上

市和产业并购三类；按照交易模式分类，可以分为现金收购、重大资产出售、重大资产置换、发行股份购买资产，或者是以上某两种或几种方式的结合。

（二）法律依据

目前，对于上市公司重组具有指导性的文件涉及法律、行政法规、部门规章、规范性文件、监管问答及沪深交易所、全国中小企业股份转让系统（以下简称“股转系统”）自律性规则等。法律主要包括：《公司法》、《证券法》、《企业破产法》、《反垄断法》等；相关的行政法规包括：《上市公司监督管理条例》等；部门规章包括：《上市公司收购管理办法》、《上市公司重大资产重组管理办法》等；相关的自律规则包括交易所、股转系统业务规则等。其中的《上市公司重大资产重组管理办法》（2020年3月20日修订），对上市公司重组的相关原则、标准、程序及法律责任等进行了明确规定。

二、上市公司重组需关注的财务事项

注册会计师一般会参与到上市公司重组交易整个过程，对于与财务相关的事项需关注以下方面：

（一）资产的权属、质量及相关债权债务关系

对目标企业重组资产权属的判断，将对重组的会计处理及重组后的财务报表产生重要影响。注册会计师需充分考虑以下问题：

1. 标的资产是否已取得相应权证，如土地、房产、商标、专利、采矿权等；标的资产权属是否存在纠纷或限制，如抵押、质押等；标的资产的完整性情况是否充分披露等。

2. 尚未取得相应权证资产的详细信息是否补充披露。如不能按期或按原办理计划办妥权证的情况，上市公司及目标企业是否明确相关的解决方式以及责任分摊等问题。

3. 标的资产存在权利瑕疵的期间内，对其所有权、使用权及管理等问题是否有明确规定；

4. 若标的资产被抵押、质押或担保的，且对应债务金额相对于目标企业资产金额较为重大的，是否已充分说明相关债务人的偿债能力，证明其具有较强的偿债能力和良好的债务履行记录，不会因为抵押、质押或担保事项导致上市公司重组后的资产存在重大不确定性；

5. 上市公司拟重组的资产涉及完整经营实体的，需关注相关资产是否将整体注入（或置出）上市公司；

6. 除实物资产外，对于生产经营所需的商标权、专利权、非专利技术、特许经营权等无形资产，上市公司是否详细披露权属变动的具体安排和风险，如未包括，是否需要向关联方或第三方支付（或收取）资产使用费，具体包括支付金额和支付方式等。关注该类资产的协议，判断该类使用他人的资产的存在及未来剩余使用期限对上市公司持续经营的影响；

7. 对目标企业的债权债务需关注：当上市公司重组的资产为股权时，是否存在目标企业持有的银行借款合同条款约定重大股权变动需要取得银行同意；当上市公司重组资产为经营性资产时，债权转移是否需要通知债务人，债务转移是否需要取得债权人同意等；债项是否存在大额到期未偿还情形，是否可能导致上市公司面临财务风险及违约责任等。

对于前述资产存在权利限制或瑕疵的情况，注册会计师需与独立财务顾问、重组评估师、律师等各方沟通专业意见，判断其对财务报表和会计处理的影响，是否需要补充披露等。此外，除上述资产的权属问题，注册会计师需关注标的资产其他质量问题，如巨额应收或预付款项是否存在关联方占用情形；标的资产是否合理计提资产折旧或摊销、资产是否存在减值迹象，资产减值准备是否充分计提，如存在是否需要对标资产历史经营业绩和进一步重组进行调整，并考虑该类事项是否已经得到解决并作充分的披露。

（二）盈利预测的合理性及持续盈利能力

上市公司重组的目的很大程度上是提升上市公司的收益能力和公司价值，如果并购进来的为非优质资产，持续盈利能力不佳，既不利于进一步提升上市公司的价值，也会损害到广大中小股东的利益。上市公司重组时，可能需要对目标企业进行盈利预测。盈利预测不仅仅直接影响评估结果和对价，还影响重组后的会计处理和披露，注册会计师需要关注目标公司盈利预测的合理性以及重组后上市公司及目标企业的持续盈利能力。

1. 盈利预测报告是否合理

注册会计师需要与目标企业和进行盈利预测的其他中介机构（以下简称“盈利预测机构”）进行充分沟通，询问并获取如下有关盈利预测报告的信息或证据，包括但不限于：盈利预测假设前提的合理性；预测利润中非经常性损益的比例；对未来期间收入、成本、费用的预测方法是否恰当、预测数据是否有据合理，所采用的会计政策、会计估计与历史数据是否一致；盈利预测报告中未来年度的预测数据与历史经营记录相比是否存在较大差异，如有差异相关解释是否充分、合理。盈利预测报告中未来年度的预测数据与行业水平（包括增长率和毛利率）相比是否恰当，如存在较大差异，理由是否充分合理。

在盈利预测时，还需要考虑做为预测基础所依据历史财务数据的可靠性，包括但不限于：预测使用的历史年度财务报告及财务报表数据是否经会计师事务所审计，审计意见是否为无保留意见；对于未经会计师事务所审计的财务报表或非无保留意见的审计报告，注册会计师需与目标企业和进行盈利预测的机构进行充分沟通，包括但不限于依据的财务报表的可靠性，判断其是否可以依赖，是否可以作为盈利预测的基础数据，以及对盈利预测准确性和合理性的影响等。

2. 持续盈利能力

注册会计师在核查目标企业的持续盈利能力时，需与编制盈利预测的机构及上市公司管理层进行充分沟通，包括但不限于：目标企业所处行业情况及未来市场发展空间、目标企业的盈利能力、目标企业是否存在单一客户或供应商、客户及供应商的分散度和依赖度等。必要时，需与上市公司管理层沟通是否需要补充额外的程序，包括但不限于是否需要目标企业实施履行一定的财务核查程序，包括目标企业是否存在控股股东的资金占用或者控股股东的资金支持、是否存在重大资金风险、是否存在重大关联交易及其关联交易的真实性和可靠性、是否存在重大舞弊风险以及目标企业的内部控制是否健全完善等。

（三）同业竞争及解决

对于重组双方存在同业竞争情形的，注册会计师需关注以下方面：

1. 重组的相关各方是否就解决已存在的同业竞争及避免潜在同业竞争问题作出明确的承诺和安排。

2. 是否及时充分地披露了解决同业竞争的具体措施、时限、进度与处理计划。

3. 解决同业竞争的时间进度安排是否妥当、采取特定措施的理由是否充分，具体措施是否明确且具有可操作性。

4. 相关各方为消除已存在的或潜在的同业竞争而采取的措施是否切实可行。

5. 是否已详细披露重组交易的双方，以及双方的实际控制人及其子公司或重大关联方，历史期间相关方的交易金额和关联关系的变动；是否已结合上述企业的财务报表、经营业务等相关数据，详细披露其与上市公司的关系，就是否存在现实或潜在的同业竞争进行说明和判断等，并关注对财务报告及持续经营问题的考虑与披露。

（四）关联交易

注册会计师需对上市公司重组的双方或多方是否属于关联方进行判断，如为关联方，应对交易进行充分的披露，对于关联交易的充足披露需关注以下方面：

1. 上市公司是否充分披露关联交易的相关信息，包括但不限于：关联交易的定价依据及定价公允性，如是否与市场交易价格或独立第三方价格存在重大偏差，存在较大偏差的

理由是否充分，是否存在导致单方获利性交易或者显失公允的情形。

2. 对于交易对方或其实际控制人与目标企业之间存在特定债权债务关系的，结合关联方款项余额占比及其未来回款计划等分析，关注是否可能出现重组完成后上市公司违规对外担保、资金关联方被违规占用等问题，以及该等问题能否在最终重组方案实施前彻底规范并解决，同时关注该等问题是否已充分披露。

3. 关联方之间的重组是否增加上市公司的风险，如财务风险、资金风险或经营风险等。对于重组导致的不可避免的持续关联交易，重点关注交易定价的公允性；在此基础上，对持续关联交易进行合理预测并披露，未来每年如何采取恰当措施监控并披露持续的关联交易，是否损害上市公司独立经营或少数股东的利益等。

（五）构成控制权变化重组的关注

上市公司重组涉及到控制权变化时，注册会计师需关注管理层对交易是否构成业务以及控制权的判断，非同一控制下企业合并成本的确定以及合并取得资产的后续计量及收购价格分摊。构成业务要关注资产的组合是否具有投入、加工处理和产出的能力，能够独立计算其成本和费用，而控制权的判断相对较复杂，注册会计师应关注以下方面：

1. 是否符合证监会《上市公司收购管理办法》的相关规定。

2. 是否实现上市公司对被投资方的权力，能够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等。

3. 根据具体情况分析和判断被投资方的相关活动，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

4. 对事实控制认定及特殊控制权归属认定事项的真实性、证据充分性、依据合理性等，注册会计师应当重点关注、审慎判断并妥善处理。

此外，注册会计师还应关注非同一控制下企业合并成本的确定，以及合并取得资产的后续计量及收购价格分摊等。企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值，对此需要关注的重点包括构成或有对价的处理（参见后述（六）交易价格的公允性及或有对价）。收购价格分摊，是指将并购中发生的对价分摊到被并购企业的资产（有形及无形资产）及或有债务中的过程。收购方在收购日应当对收购价格进行分摊，确认所取得的被收购方各项可辨认资产、负债及或有负债。收购价格大于合并中取得的被收购方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。收购价格分摊要关注分摊方法的合理性，比如针对不同资产类型的多期超额收益法、节省法、重置成本法的选择，同时考虑评估参数选取的合理性等。

（六）交易价格的公允性及或有对价

交易的对价包括公允对价，以及重组协议中所约定的或有对价。影响对价是否公允的因素主要包括：企业价值评估方法的选择、评估报告是否恰当可靠，评估机构的选择，以及其他特别资产评估的考虑（参见后述“四、上市公司重组需关注评估事项”）。

或有对价的约定在重组协议中很常见，一般指重组各方根据未来一项或者多项或有事项的发生，支付额外现金或者其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的的对价。注册会计师需关注重组协议中关于或有对价的相关条款，考虑其合同实质，以此做出审慎的判断。对于企业在非同一控制下企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。此外，还要考虑或有对价是否构成对被收购方管理层的股份支付。

购买日后12个月以内出现对购买日已经存在情况需要调整或有对价的，应当确认并计入合并商誉的金额进行调整。后续计量中，不仅要考虑当期目标公司实际利润和承诺利润的差异，还需要充分考虑支付方的信用风险及偿付能力，其他方连带担保责任，货币时间

价值，支付或返还股份的公允价值以及剩余有业绩承诺期利润的风险等因素。

（七）信息披露事项

注册会计师应关注上市公司重组的业绩承诺方案是否存在或构成舞弊动机和压力的风险因素，关注管理层在会计估计等风险领域是否存在偏差或通过非合规操作影响财务报表公允性的问题。

注册会计师需核查上市公司重组的相关披露是否满足监管机构、投资人及其他利益关系方的要求，如一些基本条款，包括但不限于购买资产交易价格及定价依据、支付方式、发行股份数量及定价、发行股份锁定期、期间损益归属、滚存未分配利润的安排、业绩补偿条款（以及业绩激励）等。同时，对一些特定事项，如对于形成商誉时的并购重组相关方有业绩承诺的，应当充分披露业绩承诺的完成情况及其对商誉减值测试的影响。后续至少每年末要对商誉进行减值测试，积极关注商誉所在资产组合的宏观环境，行业环境，实际经营状况以及未来经营规划等因素，合理判断商誉是否存在减值迹象等。

（八）其他需关注事项

除上述内容外，注册会计师还需要关注的财务报表的其他事项：

目标企业是否存在内部控制缺陷，如会计基础薄弱、大股东或管理层操纵盈余、未及时进行审计调整导致的重大会计核算疏漏、滥用会计政策或者会计估计以及恶意隐瞒或舞弊行为等。

营业税金及所得税项目是否与收入或利润配比；标的资产最近两年净利润是否主要依赖非经常性损益的贡献；如存在非经常性损益的，是否对扣除非经常性损益后净利润的持续性作出说明、该非经常性损益项目是否具备持续性和可实现性；标的资产最近两年的毛利率与同行业相比是否存在较大差异，如存在较大差异，是否作出合理解释；标的资产的主营业务是否严重依赖于重组方或其他关联方；主营业务严重依赖于关联方的，是否对该业务价格的合理性作出充分说明等。

资产负债表与利润表相关项目及现金流量表之间的勾稽关系是否合理；标的资产涉及的产品交易是否存在公开市场且能够实现正常销售；标的资产涉及的产品或业务是否受到合同、协议或相关安排约束，如特许经营权、特种行业经营许可等，是否具有影响正常交易的不确定性因素；会计政策是否与上市公司采用的会计政策一致；标的资产是否存在重组前调整会计政策、变更会计估计或者更正前期差错情形等。

三、上市公司重组需关注税务事项

对于上市公司重组相关的税务处理，注册会计师需关注以下重组相关事项：

1. 业务重组

重组业务是一项非常复杂的系统工程，需要综合考虑协调适用企业所得税特殊性税务处理、增值税资产重组以及土地增值税、契税和印花税的改制重组等相关优惠政策。

以企业所得税为例，在一般税务处理中，需以公允价值为基础计算重组所得缴纳所得税。企业需留存公允价值确认的依据（如评估报告）等相关资料，以备税务机关检查。一般情况，企业公允价值显著高于投资成本，重组过程可能面临较高税负。因此，对于特殊性税务处理是企业关注的重点。适用特殊性税务处理需同时满足12个月和规定比例的限制，即企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内不得转让所取得的股权（以下简称“静默期”）；重组交易对价中涉及股权支付金额比例不低于85%；被收购、合并或分立部分的资产或股权比例不低于50%。实操中，重组过程涉及跨境交易能否满足特殊税务处理的不确定性，适用特殊性税务处理要求的12个月静默期对上市进程的影响，如涉及资产和负债同时交易的情形50%、85%的比例如何计算，以及重组发生前后连续12个月内分步对其资产、股权进行交易，能否运用实质重于形式原则将交易作为一项企业重组对待，均是需谨慎判断和处理的问题。

此外，实操中，个别自然人股东为达到逃避缴纳税款的目的，往往低价或平价转让股权。如属于转让收入明显偏低且无正当理由的，存在被税务机关调整转让价格或核定股权转让收入的风险。

2. 搭建与拆除红筹架构

以往，许多国内企业通过对资金规模等的综合考虑，选择境外上市。为在境外上市，境内企业通常采用原股东在境外搭建红筹架构再收购或协议控制境内运营主体的方式进行架构外翻。近年来，随着境内资本市场改革加速，制度不断完善，规则更加包容，又吸引了大量企业原本选择境外上市的企业回归境内资本市场。红筹架构的搭建拆除过程以及历史上其他重组的具体情况，重组时相关主体境内外税务合规情况，已成为目前监管机构在审核中关注的重点。

实操中，由于协议控制架构在境内缺乏法律和税务的相关规定，要重点关注分红或退出的税务处理存在的一定不确定性。境外上市企业重组回归国内资本市场，在拆除红筹架构时，应当重点关注的税务问题主要包括股东取得上市主体股权时的价格、税负和税基、境内外业务重组、股东回购的税务成本和风险等。

一般情况下，相关股权转让的对价应当按公允价值确定，税务机关在评估对价是否公允时参考的依据一般有净资产、实收资本、股权评估价值和资本市场估值等。在拆红筹过程中，如发生老股东退出、新股东加入等股权交易，相关价格也会影响对该次交易定价的认定。因此，企业需根据其自身经营及财务情况确定转让价，从商业角度考虑相关交易顺序时兼顾税务逻辑，并提前与主管税务机关沟通公允价值的判定依据和可行性。在拆除红筹架构时，需要考虑国家税务总局公告 2015 年第 7 号下间接转让的税务处理，在国内履行申报义务。在拆红筹将境外股权激励重组落回国内过程中，可能会发生股权回购的情形，还需关注员工在此环节的个人所得税纳税义务。

3. 对赌协议

对赌协议是指投资方与融资方在达成股权性融资协议时，为解决交易双方对目标公司未来发展的不确定性、信息不对称以及代理成本而设计的包含了股权回购、现金补偿等对未来目标公司的估值进行调整的协议。现行税收法规针对对赌协议尚未有明确规定。若发生股权回购的情形，回购交易很有可能被认定为一次新的股权转让交易，而非前次交易的抵销。若支付的利润补偿为现金，此部分现金补偿是属于对原交易价格的调整可申请退税，还是属于一笔支出可以在税前扣除暂无明确的规定。发行人如存在对赌协议安排，需就其纳税处理包括交易性质是否涉税、不同税种下的计税价格及成本确认、缴税时点等，进行具体分析并与主管税务机关进行沟通，以避免因税务处理的不确定性而导致交易及经营风险。

4. 股权激励

常用的股权激励工具分为权益类和现金类工具。常见的权益类工具包括股票期权、限制性股票或股权、员工购股计划、股票或股权的赠与；常见的现金类工具包括股票或股权增值权、虚拟股票或股权以及递延薪酬计划。

从个人所得税角度，对于个人取得非上市公司的股票期权、股权期权、限制性股票和股权激励，符合条件的实行递延纳税政策；对于上市公司授予个人的股票期权、限制性股票和股权激励，个人可自股票期权行权、限制性股票解禁或取得股权激励之日起，在不超过 12 个月的期限内缴纳个人所得税。实操中适用递延纳税政策时，税务机关可能强调激励对象应直接持有发行人股权/股票，与目前常见的通过合伙企业实行股权激励计划模式存在一定的个人所得税税负差异。

从企业所得税角度，境内公司实施股权激励在合法履行个人所得税扣缴义务后，存在企业所得税扣除的可行性。然而，对于以保留海外架构重组回归境内 A 股的情形，由于目

前各地对以境外主体为标的实施股权激励的企业所得税处理存在差异，需就个案进行分析确认。

此外，对于以上市主体股票向集团内关联公司员工发放股权激励，确定税务处理方法时应考虑：按照股份支付准则进行会计处理，在等待期内在会计上确认费用；激励对象实际行权产生的费用由其任职公司实际负担；在行权或解禁时，及时为激励对象按“工资、薪金所得”扣缴个人所得税。

四、上市公司重组需关注评估事项

不论以何种方式实现上市公司资产重组，当涉及到股权变更时，都需要经过相关监管机构的审核及批复，涉及国有股权的还需经过国有资产监督管理监管部门或财政部门的批准。而重组过程中涉及的交易定价不仅是重组中影响当事人利益分配的核心要素，更是监管机构关注的重点。因此，注册会计师需关注以下方面：

1. 评估方法选择的理由或依据是否合理

近期上市公司重大资产重组实例显示，常见的评估方法组合为收益法和资产基础法组合以及收益法和市场法组合。当评估方法组合在包含收益法时，通常会采取收益法的评估结果作为最终评估结论。但在实际中需根据评估标的的自身状况，例如企业是否具备持续经营能力、历史期间是否有稳定的收益、未来的收益是否可合理预测、可获取的评估资料是否充分等，分析拟采用评估方法的适用性，并关注是否在评估报告中予以详细的披露。如遇到评估标的历史期间持续亏损（持续经营假设存在不确定性）或无法获取评估标的的未来财务预测信息等情况时，需谨慎考虑收益法的适用性，并关注是否在报告中披露收益法不适用的考虑因素。

在对同一评估标的采用不同评估方法进行评估时，需关注是否对不同评估方法下得到的评估结论进行充分分析，特别是不同方法下的结论存在较大差异时，需着重分析差异产生的原因并根据相关差异对不同评估方法下的结论进行复核，必要的时候应调整相关评估结果。例如，当收益法的评估结论大于资产基础法得出的评估结论时，应分析是否在采用资产基础法进行评估时，未考虑可能存在的账外无形资产；反之，则说明资产基础法中的相关资产价值可能未充分考虑经济性贬值等情况。最后还需关注评估结论是否充分披露其评估结论的确定依据。例如在采用收益法和资产基础法的评估组合时，若最终选取资产基础法的结论作为其最终评估结论，此时，需关注报告中是否有针对性地说明未采用收益法结论的原因。

2. 需结合评估标的情况合理关注评估相关参数

(1) 收益法

加强财务盈利预测合理性的分析。近年上市公司重大资产重组案例显示，证监会在对“有条件通过”的案例进行意见回复时，主要关注评估标的未来盈利预测的合理性及预期业绩的可实现性。在获取评估标的管理层提供的盈利预测后，需充分结合以下因素对其进行分析和判断：

①历史经营状况。当评估标的管理层提供的盈利预测与其历史期间的收入、毛利率、营运资金等存在较大差异时，应对相关差异进行合理分析，并通过分析其业务模式及收入增长的主要驱动因素判断其变化的可能性以及增长的可持续性；

②政策要求及行业生命周期。可结合行业政策、竞争对手分析、企业核心竞争力、集团产业布局、行业生命周期、上下游供求关系、行业整体毛利率及息税前利润率指标等方面论证其盈利预测的合理性；

③业务数据与财务数据的一致性。需关注盈利预测中的财务数据与业务逻辑是否吻合。例如财务预测中的销量数据应匹配评估标的设计产能利用情况，优惠所得税率的采用应符合评估标的享有的税收优惠情况，并分析评估标的可持续享有相关优惠的可能性等；

④其他因素。在上市公司并购重组相关业务中，还需关注借款在预测期间是否存续以及筹资成本对评估标的净利润是否产生影响。当评估标的存在业绩承诺或业绩奖励时，需关注业绩承诺的可实现性并在相应的评估参数（如折现率）中反映其影响。特别是今年以来，企业的经营业绩普遍受到新冠疫情的影响而产生较大波动，应关注评估标的受疫情影响的具体情况，谨慎分析并充分披露。

折现率的选用需与财务盈利预测的情况相匹配。折现率中的相关参数在选用时，应充分披露其选择方式及逻辑，并确保相关参数与评估标的财务盈利预测相匹配。例如无风险利率在选择时，应与评估标的的收益期间保持一致；确定可比公司时，应充分考虑业务结构、经营模式、企业规模、杠杆结构等因素；名义折现率应对应名义现金流，若财务预测现金流为不含通货膨胀的实际现金流匹配名义折现率，则可能造成价值的低估。

关注其他评估参数的选取是否按照评估标的自身状况合理确定。预测期间的确定应结合评估标的自身经营特点、业务开展阶段以及产业生命周期等共同分析判断，并选择与评估标的自身状况相吻合的合理预测期间。应结合评估标的自身情况，在得到的企业价值基础上，充分考虑并披露非经营性资产（负债）、溢余资产（或负债）的确定原则以及对财务报表的调整内容。明确可能存在的缺乏流动性折扣及控制权溢价等股权价值的影响，并充分披露。

（2）市场法

应用市场法时，需关注可比公司或可比交易案例与评估标的的可比性。对于可比交易案例的交易背景应充分了解并排除特殊交易条件的影响。同时应注意所选取的价值比率应符合评估标的自身状况及行业特点，并确保数据口径的一致性。另外，应充分考虑评估标的与可比公司或可比案例之间在流动性及控制权等方面存在的差异，并针对该差异做出相应的调整。

（3）资产基础法

在使用资产基础法进行评估时，需关注评估标的的经营模式及风险等因素，充分识别并分析评估标的资产负债表中的表内表外资产、负债。特别需要注意上市公司并购重组中目标企业由于未决诉讼事项、未足额缴税、拖欠社保公积金或未足额缴纳土地出让金等可能产生的或有负债，此时，需与委托方聘请的其他中介团队进行充分沟通。

加强审计质量管理 护航资本市场发展

来源：中证网 发布时间：2021-01-04

伴随新证券法的实施，2020年中国资本市场发生了一系列重大历史性变革。2020年10月，国务院发布《关于进一步提高上市公司质量的意见》，明确了提高上市公司质量的各项举措。在资本市场中，注册会计师等中介机构是重要的参与主体，为上市公司财务信息披露质量和有效的内部控制提供了坚实支撑。因此，注册会计师行业发展的目标是不断增强社会公众对公司财务报表和内部控制的信赖，提升对资本市场和上市公司质量的信心，维护公众利益。

我国的质量管理准则（包括《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》等3项准则）于2020年11月发布，成为国际审计与鉴证准则理事会于2020年9月发布相关审计质量准则之后，第一个发布本国质量管理准则的国家，成就令人瞩目。这是注册会计师行业执业准则体系建设中的里程碑，将为注册会计师事务所质量管理体系提升起到强大推动作用。

不同于现行的以合规为导向的质量控制准则，质量管理准则要求采用基于动态调整的风险导向的质量管理方法，这一点至关重要，因为不同的会计师事务所都应当基于其从事的业务性质、自身规模、组织机构等特性设计和实施质量管理措施，以有效地保证审计质

量。同时，质量控制准则切实考虑了中国实际情况，将原则和规则的有机结合，从目标、总体思路、八个组成要素等方面作出了规定和指引。

笔者认为，会计师事务所应当立即着手按照质量管理准则对自身质量控制体系进行全面的自我审视，以确保能够尽早符合质量管理准则的要求。基于质量管理准则提出的新要求，在提升事务所质量管理的措施方面，笔者提出以下几点建议。

一是加强领导层的质量目标 and 责任。质量控制准则目标的实现很大程度上取决于领导层的推动力和领导力。质量管理准则增强了事务所领导层对于质量管理的责任，及培育质量至上理念的文化，以推动事务所承诺一贯高质量地执行业务和维护公众利益。

事务所领导层需要建立一个完善的内部质量管理体系，同时依托各项政策和程序，将其落实到每个执业人员的日常工作中，例如建立咨询机制，建立动态的监控机制，使质量管理覆盖事前、事中、事后的全过程、建立以质量为导向的晋升和考核机制等。领导层应当以身作则地贯彻质量至上的文化，确保各项政策的有效实施。

二是实行“一体化”管理。针对我国部分会计师事务所存在“一体化”方面的突出问题，质量控制准则明确要求会计师事务所建立并严格执行完善的一体化管理机制，实现人事、财务、业务、技术标准和信息管理五方面的统一管理。

实行严格的“一体化”管理，可以为事务所的稳健发展奠定坚实基础。事务所在内部治理和领导力、业务承接、业务执行、合伙人考核和收益分配等质量管理政策和程序的实施方面都需要有“一体化”管理作为基础。否则，实现审计高质量的目标可能成为“无源之水，无本之木”。

三是加强职业道德和独立性要求。“独立性”是注册会计师行业的灵魂。事务所领导层需要建立和维护政策和程序，对违反职业道德和独立性要求的行为实行“零容忍”，确保符合中国职业道德守则的要求。另外，事务所需要建立并完善与公众利益实体审计业务有关的关键审计合伙人轮换机制，明确轮换要求，确保做到实质性轮换。

四是加强对客户和业务的接受与保持的管理。质量管理准则强调事务所应当在客户关系和具体业务的接受与保持方面设定质量目标以及政策和程序，以确保做出适当的判断，并应对风险。

五是加强资源投入，提升审计质量。质量管理准则强调了事务所在对人力资源、技术资源和知识资源方面投入充分、适当资源对保持整体高审计质量的重要性。同时，为实现高质量的审计服务，事务所应当为项目组提供充分、适当的资源。

同时，结合新技术的应用，事务所需要持续改进审计方法和审计工具，更有效地把控审计风险，提高专业能力，提升审计质量。事务所领导层需要具备前瞻性的思维，在知识资源和技术资源等方面充分投入，加强专业技术和质量控制资源投入；不断探索采用科技手段，开发审计应用工具，科技赋能，推动审计创新。

六是投入资源，培养顺应未来发展的审计人才。随着经济事项和交易模式越来越复杂，越来越多的企业经营和业务以及财务系统高度依赖信息技术。在数字化时代，传统的审计方法面临转型，更多科技应用在审计场景中，数据分析方法得到逐步开发，审计抽样探索向全量样本转变，笔者建议会计师事务所和注册会计师行业加强 IT 审计人才、数据分析等面向未来的人才培养工作，加强人才储备。

七是对于资本市场业务，事务所需要建立严格的质量控制政策和程序，以更有效地评估和应对资本市场的特定事项和风险。例如，对资本市场业务实施更严格的客户承接和业务保持程序，比如执行有针对性的额外批准程序；建立高风险客户的预警提醒机制、动态监控机制等；对于业务执行，除进行项目质量控制复核之外，还执行额外的报告复核制度等；执业技术部专门针对资本市场项目编制技术指引和开展培训等。

（作者：毕马威华振会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人 邹俊）

沈大龙 编辑

——2020年12月至2021年元月——