

# 微·信

2019年 第3期



目  
录  
CONTENTS

## 信·头条 ..... 03

- | 全国人大代表、立信会计师事务所首席合伙人朱建弟为两会建言献策
- | 立信首席合伙人、董事长朱建弟被选为上海市优秀企业家
- | 国家税务总局上海市税务局马正文局长一行到立信走访调研

## 信·鲜事 ..... 07

- | 立信会计师事务所3月2日召开全国风控会议
- | 立信会计师事务所被遴选为输配电定价成本审核类服务中介机构
- | 上海市黄浦区税务局走访立信税务师事务所有限公司进行座谈调研
- | 立信甘肃分所所长张萍用专业知识助力“都会城市 精致兰州”建设

## 信·生活 ..... 10

- | 立信党委慰问陈行村七十岁以上老人
- | 缅怀先烈，砥砺前行——立信云南分所党支部开展参观朱德旧居主题党日活动
- | 贵州分所举办2019年迎新团拜会
- | 立信青岛分所开展2019年“学雷锋”活动

## 信·观点 ..... 12

- | 谨信计要——《会计监管风险提示第8号——商誉减值》  
(会计处理和信息披露部分) 解读

# “聚焦” 两会



## 全国人大代表、 立信会计师事务所首席合伙人 朱建弟为两会建言献策

### ● 建议强化资本市场违法违规者刑事责任

全国人大代表、立信会计师事务所董事长、上交所上市委员会委员朱建弟提出修改《证券法》相关条款的议案。

“《证券法》对上市公司信息披露违法的成本太低，封顶只有60万元，法律没有威慑力，与财务造假的收益不匹配，应该进行修改。”

朱建弟表示，我国《证券法》第一百九十三条的规定，针对上市公司的财务造假行为，监管机构能够作出的罚款最高金额仅为60万元，上市公司信息披露违法的成本较低。与此同时，《证券法》第二百二十三条的规定，如未勤勉尽责，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，证券服务机构可能被处以业务收入一倍以上五倍以下的罚款，该处罚严厉程度有时候甚至远高于上市公司。

朱建弟分析说，在2001年至2011年期间，受到证监会处罚的上市公司合计361家，其中，受到两次或两次以上处罚的上市公司有120家，占比高达33.24%。可见，上市公司的重复违法率较高，相关行政处罚缺乏足够的威慑力。上市公司信息披露违法行为不仅严重侵害了投资者的知情权，也扰乱了资本市场的正常秩序。

因此，朱建弟建议对《证券法》进行修改，增加上市公司信息披露违法行为罚款金额，加大对上市公司财务造假行为处罚力度，让造假者付出巨大代价。同时，信息披露违法行为涉嫌犯罪的，应当将案件移送司法机关处理，强化其刑事责任。

### ● 科创板对于新经济龙头产业加速形成以及提高直接融资比重起到很大作用

全国人大代表、立信会计师事务所董事长朱建弟3月6日在上海代表团全体会议上表示，科创板是中国资本市场重大制度创新，也是完善我国多层次资本市场的重大举措，我国在关键时期推出科创板并试点注册制，彰显了政府加快经济转型和经济结构调整的信心。

朱建弟指出，科创板改革有利于资本市场资源配置，科创板的制度设计从发行、定价、承销、退市等方面体现市场化要求，同时，也有利于完善资本市场法治环境，科创板的核心就是信息披露，这是决定科创板是否成功的关键。

科创板的推出还有助于新经济龙头产业的加速形成，加速企业优胜劣汰，未来会有更多的类BAT企业的科技巨头和独角兽出现，也会看到炒作概念的情况，或者公司价值、估值向下回归的情况，也有不少垃圾公司将退出，资本市场会形成有进有退的市场环境，有助于股民树立价值投资理念。朱建弟指出科创板是一个为科技创新企业提供融资的平台，将对提高我国直接融资的比重起到很大作用。目前，我国直接融资的比例较低，不到15%，提高这一比例可以降低金融风险，更好地从资本领域助推高科技企业发展。

## ● 将减税进行到底

朱建弟在今年两会提交的议案中提出，需进一步降低增值税税率、扩大其抵扣范围，降低企业所得税税率和个人所得税取得股息红利部分等。

税制改革涉及百姓、企业和政府的钱袋子，一举一动都牵动人们神经。从李克强总理在2018年《政府工作报告》提出进一步减轻企业税负，到个人所得税法修改至实施，惠民之举取得了积极成效，各项工作不断贯彻落实。

数据显示，自2016年“营改增”之后，一系列的优惠、减并税率政策的出台，令社会大众享受到了改革红利，根据财政部国库司发布的全国财政收支情况，2018年1-11月，国内增值税56672亿元，同比增长9.4%，不降反增。

当前我国经济下行压力加大，实体经济发展面临诸多困难，全社会对于进一步加大减税力度还有许多期盼。

## ● 三方面规范会计师事务所责任制度

朱建弟认为，为了让会计师事务所能为中国资本市场提供更好的服务，有关部门应该从三方面着手规范会计师事务所责任制度，包括建立合理的会计师事务所责任制度、对进行财务造假的上市公司加大处罚力度、适当分离会计师事务所和签字注册会计师的责任。

朱建弟表示，应吸收相关司法解释的观点，建立合理的会计师事务所责任制度，他建议修改《证券法》第一百七十三条。

按照前述法律条文要求，证券服务机构制作、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。

朱建弟认为，该条与《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》等文件中提出的应该根据过错程度区分连带责任和按份责任的处理思路存在矛盾。从目前情况来看，上市公司被处罚，注册会计师会受到牵连，这样的责任制度安排将导致会计师会面临巨大的赔偿压力，有关部门应该规范会计师的责任。

## ● 外商投资法有三个划时代意义

“外商投资法实现了企业法律形态的内外并轨，可通过对等保护原则为中资企业走出国门提供法律护航，向世界展示了中国全面深化改革开放的坚定决心。”

一是从法律上结束了三资企业法对外商投资的企业组织形态和治理与公司法、合伙企业法的不一致。不再以资本的来源界定企业组织形态，简化了企业的法律形态，实现了企业法律形态的内外并轨。

二是外商投资法强调对等保护，符合我们当下的国情。

“改革开放进行到今天，我们不再是资本的单向流入地，我们同时存在资本流入和输出，我们保护外商，也保护我们走出去的资本。”朱建弟说，“如果外商的母国对中资企业采取歧视性的政策，我们也可以依法采取反制措施，首次为中资企业走出国门保驾护航提供法律依据。”

朱建弟提议，增值税由三档并两档，将销售货物（实体经济，如贸易、制造等行业）所对应的16%的税率取消，减并至10%；服务、金融所对应的6%的税率降低至5%；并进一步扩大增值税的抵扣范围，将利息支出、工资薪金纳入抵扣范围，扩大退还增值税期末留抵税额的行业，以降低实体经济的税负压力。

针对企业所得税部分，朱建弟认为，为让更多企业降低税负，建议将现行企业所得税税率25%降至20%~22%；将高新技术企业的税率从15%降至10%，并增加高新技术企业转让自行研发技术、收取特许权使用费等与高新技术相关的收入减半征收，其他不属于高新技术收入的按25%（提议20%~22%）税率征收。

朱建弟提议，将个人投资法人企业的投资收益所得税率降低至15%，实际税负率降为36.25%；将个人投资工业制造4.0企业、高新技术企业的投资收益所得降低至10%，实际税负率降为32.50%，同时对个人非货币性资产投资，亦可享受递延纳税的税收优惠。

除了建议修订《证券法》的两大条款外，朱建弟也呼吁修改《中国证券监督管理委员会行政许可实施程序规定》第十五条和第二十二条关于证券服务机构或其相关人员一旦被立案调查就暂停同类业务的规定。

据了解，138号文于去年4月实施后，短短两个月内，就有6家会计师事务所被暂停业务。“尽管

《行政许可规定》区分了对会计师事务所及其相关人员的立案调查或司法侦查，但是从既往执法实践看，一旦项目合伙人受到立案调查，会计师事务所也将一并受到立案调查，甚至面临长期停业的风险。”朱建弟表示。

朱建弟认为，应适当分离会计师事务所和签字注册会计师责任，对涉嫌违法违规的个人先行立案，对会计师事务所暂缓立案；对被立案的会计师事务所不暂停其业务，待案件调查结束后，通过行政处罚或民事赔偿等方式依法追究其责任。

三是我们向世界展示了中国全面深化改革开放的坚定决心。

中国的改革开放就是不断吸收外国资本和先进技术的过程，我们取得的丰硕的成果离不开外商的贡献。四十年的改革成果不是说明我们不需要外资，恰恰相反，说明我们对外开放的路子是正确的。我们应当继续对外保持开放，深化改革。朱建弟认为，“国家在外商投资法中重申了保护外商的合法权利，既是对外商贡献的肯定，也是给外商一颗定心丸，让他们能够放心在中国从事投资活动，安居兴业。”

# 信·头条

## 立信首席合伙人、董事长朱建弟被选为上海市优秀企业家

2月26日，2018年上海市优秀企业家、上海市优秀青年企业家评选表彰活动在中国金融信息中心隆重举行。立信会计师事务所（特殊普通合伙）董事长、首席合伙人朱建弟被授予“2018年上海市优秀企业家”荣誉称号。



2018年上海市优秀企业家  
(20名,按姓氏笔画排序)

丁佐宏	上海月星控股集团有限公司	董事长
王煜	春秋航空股份有限公司	董事长
丰建兴	红星美凯龙家居集团股份有限公司	董事长兼CEO
石力华	老凤祥股份有限公司	董事长
朱建弟	立信会计师事务所(特殊普通合伙)	董事长、首席合伙人
刘训峰	上海华谊集团股份有限公司	党委书记、董事长
刘家平	上海临港经济发展(集团)有限公司	党委书记、董事长
张敏	上工中贝(集团)股份有限公司	董事长兼总裁
陈虹	上海汽车集团股份有限公司	党委书记、董事长
陈成源	上海国际港务(集团)股份有限公司	党委书记、董事长
陈启宇	上海复星医药(集团)股份有限公司	董事长
罗康瑞	安管理(上海)有限公司	董事长
郑建华	上海电气集团股份有限公司	党委书记、董事长
孟英文	ZavierGimeno 圣戈班(中国)投资有限公司	亚太区总裁
俞敏亮	锦江国际(集团)有限公司	党委书记、董事长
洪清华	驴妈妈兴旅国际旅行社有限公司	创始人、董事长
徐征	上海建工集团股份有限公司	党委书记、董事长
郭康立	沪港国际咨询集团	党委书记、董事长
谈剑峰	上海众人网络安全技术有限公司	董事长
董继生	东方国际(集团)有限公司	党委书记、董事长

获评人选均为各自行业领域中的杰出代表，工作业绩实、社会贡献大，具有较强的示范引领和带动效应。

会议由市政府副秘书长、市经信委主任陈鸣波主持，市委副书记尹弘、副市长吴清等领导出席会议，全市近400名企业代表参加会议。会上，共青团上海市委书记王宇介绍了本次评选表彰活动的整体情况；市经信工作党委书记陆晓春宣读了表彰决定和获奖名单。



作为建所92年的会计师事务所，全国人大代表、立信会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人、董事长朱建弟表示：在未来的日子里，立信将继续紧随国家发展的步伐，不忘初心、牢记使命，以“雄关漫道真如铁，而今迈步从头越”的精神，积极践行服务国家建设这个主题和诚信建设这条主线的庄严职责，以更高的标准和社会责任感为服务国家建设和维护资本市场秩序作出更大的贡献。使立信的品牌和事业永远传承下去，使立信的精神和诚信文化永远熠熠生辉。



## 国家税务总局上海市税务局 马正文局长一行到立信 走访调研

2019年2月21日上午，国家税务总局上海市税务局局长马正文一行走访立信会计师事务所（特殊普通合伙）。首先在立信朱建弟董事长的陪同下参观了事务所部分职能机构，接着与主要业务合伙人、税务合伙人等就如何进一步落实减税降费工作、如何进一步发挥涉税专业服务机构作用优化税收营商环境展开座谈交流。

马正文局长首先介绍了上海税务局在深化“放管服”改革、对小微企业减半征“六税两费”、优化税收营商环境等工作的举措及成效。在过去一年，上海税务部门在积极贯彻落实国家减税降费政策措施的同时，坚持以问题为导向，在深入开展大调研、广泛征求意见诉求基础上，积极推动服务征管创新举措，全市新增“减税降费”超过500亿元。他表示：“要实打实，硬碰硬，将减费降税工作落到实处。不折不扣落实好各项税收优惠政策，让纳税人有获得感。”

立信朱建弟董事长首先介绍了立信会计师事务所及立信税务所的发展历史和现状。接着指出：长期以来，上海税务部门为立信的发展提供了很大帮助。这次上海‘六税两费’力度非常大，上海地方税收优惠政策都是顶格执行，一步到位。当前经济形势不确定因素较多，2019年上海财政收入增长预计约5%，处于个位数低位区，政府还大力减税降费，实属不易。这是真正地从企业角度出发，为企业发展谋福，为企业发展减负。深深感受到了市政府减税降费的决心。

会上，朱董事长对如何做好优化营商环境工作提出一些建议，他指出：一是应加快推进税收法定，将减税降费过程中一些好的政策加以规范，并将各税制要素固定下来，增强政策的稳定性、确定性。二是应进一步改革完善税制，继续加大对实体经济、先进制造业、科技研发税收减免力度，特别是小微企业。三是应进一步通过税收制度改革鼓励投资和消费，促进经济好转。四是涉税服务机构应配合税务部门做好引导纳税的宣传辅导工作，助力减税降费政策的落实。

立信税务作为涉税专业服务5A级机构，在业务执行中始终提倡“客观、高效、专业、优质”的服务理念，为客户提供权威、及时、全面的在线税务咨询和严谨的实务解决方案。今年为宣传、辅导新个人所得税法，仅上海总部，截至2月，全所共计组织新个税改革培训29场，培训客户585户次、参会企业办税人数1920人次。其中，与税友集团合作开展的“APP端及PC端专项扣除信息填报”实务操作专题辅导，极大满足了纳税人、扣缴义务人的个性化和专业化需求。

会后，朱建弟董事长就对小微企业减半征“六税两费”政策将带来的深远影响，接受了文广新闻中心记者的采访。



# 信·鲜事

## 立信会计师事务所3月2日召开全国风控会议

3月2日上午，正值紧张忙碌的年报审计期间，立信会计师事务所再度召开全国风控会议，会议主旨聚焦2018年年报审计，对认真做好风控工作，切实保证审计质量提出要求。

朱建弟说日前监管机构表示：要坚决打击欺诈发行，大股东违规占用、操纵业绩、操纵市场、内幕交易等违法违规行为，大幅提高违法违规成本，促使上市公司和大股东讲真话，做真账，不做违法违规之事，同时加大各类中介机构监管。因此，要充分认识当前面临的监管形势，继续做好我们的各项工作。

朱建弟强调，会计师事务所作为财务信息的把关人，监管部门与公众赋予很高的期望，希望通过审计工作，促使上市公司说真话、做真账。因此无论是IPO审计、并购重组审计，还是年报审计，会计师必须继续严格履行风控程序，不能存有松一口气的想法。在当前监管环境之下，会计师事务所更要切实承担起责任，一支政治过硬、素质高强、铁面无私的风控队伍显得尤为重要。风控人员对立信的品牌、规模、技术、声誉、质量、安全起着全方位支撑作用，保障了事务所的健康发展。

朱建弟对立信风控工作充分给予肯定并寄予期望，他指出：风控人员是事务所生存和发展的根基，风控工作不能出现任何重大纰漏，否则做强做大的成果将毁于一旦。在年报审计当中，风控人员要坚持原则、主动作为、及时请示、把握风险、重视基础，要按照我所审计程序和要求，督促项目组逐一落实到位。



## 喜报!立信会计师事务所被遴选为输配电定价成本审核类服务中介机构

为贯彻落实中央经济工作会议决策部署，进一步深入推进输配电价改革，合理有效降低用电成本。1月23日，国家发展改革委下发《关于开展第二监管周期电网输配电定价成本监审的通知》（发改价格〔2019〕165号）（简称：通知），决定实施第二轮输配电定价成本监审。

根据《通知》要求，中招国际招标有限公司随后受托开展了第二轮输配电定价成本审核类服务中介机构招标工作，立信会计师事务所（特殊普通合伙）积极参与并荣幸地被遴选为中标单位。

此次中标服务时间将从2019年3月中旬到6月底，成本审核任务重、时间紧、专业性强、要求高，立信会计师事务所（特殊普通合伙）将根据采购人的要求，加强组织领导和协同，选派素质高、能力强、经验丰富的会计师进入相关成本监审小组，争取高质量完成有关成本监审任务，为国家第二轮输配电定价成本监审工作按时按质完成做出应有的贡献，更好地服务国家纵深推进电力体制改革、促进电网企业可持续发展的改革目标。

# 上海市黄浦区税务局走访立信税务师事务所 进行座谈调研

2019年2月27日，上海市黄浦区税务局章志宏副局长一行五人走访立信税务师事务所有限公司，进行工作调研。立信集团周琪董事、高级合伙人和立信税务相关领导进行了接待。



上海市黄浦区税务局副局长章志宏

双方就进一步落实国家减税降费，特别是针对小微企业“一加力、两扩大”普惠性政策的实施情况，如何搭建税务局、涉税中介结构和纳税人之间积极对话合作的桥梁，如何优化营商环境等方面进行了座谈交流。

章志宏副局长首先介绍了上海市黄浦区税务局在深化“放管服”改革、实施普惠性企业所得税减免政策、助力小型微利企业发展等方面开展的系列举措，指出税务机关在服务广大纳税人的过程中，必须坚持以问题为导向，深入开展调研了解需求，同时极大肯定税务中介机构发挥的社会作用。

周琪董事对章志宏副局长的讲话表示高度赞同，也感谢黄浦区税务局对立信税务的认可与信任。他向各位领导汇报了立信税务目前的发展状况和未来的战略规划，介绍了立信税务在今年个人所得税改革的宣讲工作中，截至2月份，仅上海总部就组织了新个税培训29场，培训客户585户次，参会企业办税人数1920人次。其中，立信税务自主研发的“个人所得税综合服务系统”已成功测试通过，正积极投向市场，反响强烈；与税友集团合作开展的“APP端及PC端专项扣除信息填报”实务操作与专题辅导，极大满足了纳税人、扣缴义务人的个性化和专业化需求。

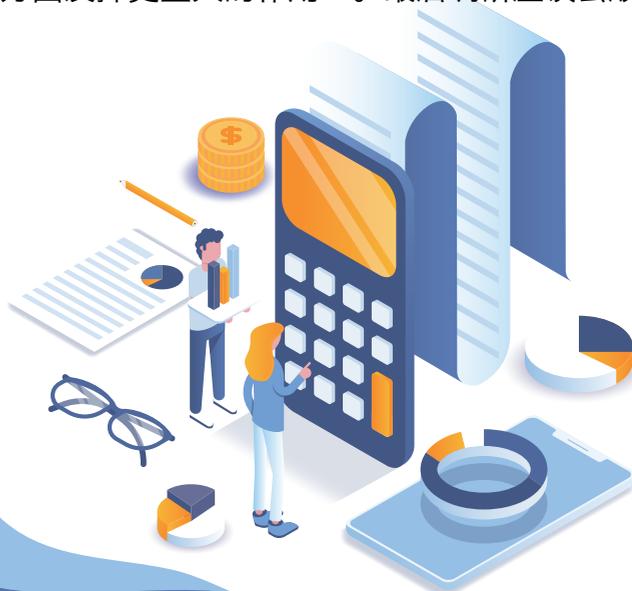


立信集团高级合伙人、董事 周琪

其后，立信税务高宇总经理和蒋耀华合伙人就涉税专业服务机构在配合做好优化营商环境工作中的作用提出了相关建议：

- 1、利用BDO国际网络，发挥立信税务的优势，在涉外税务服务过程中，协助中外企业“走出去，请进来”；
- 2、进一步增强12366等办税部门的服务能力；
- 3、进一步借助社会力量增强政策正向效应；
- 4、在出台相关税收政策过程中发挥涉税服务机构的作用；
- 5、发挥涉税专业服务机构的桥梁作用。

在听取工作汇报后，章志宏副局长充分肯定了立信在涉税服务、政策宣讲方面取得的成绩，并对相关建议一一做了回应与解释。他表示：“黄浦区税务局与立信税务师事务所这样的行业龙头大所，建立起更紧密的合作交流机制，将在税收政策宣讲落实和提升纳税人信用等级等方面发挥更重大的作用”。最后调研座谈会顺利结束。



## 兰州市人大代表立信甘肃分所所长张萍 用专业知识助力“都会城市 精致兰州”建设

“作为一名注册会计师，我要在财政资金的有效监督下，做好知识为民、专业报国的服务工作，从专业的视角为兰州市今后的发展做出应有的贡献！”

兰州市人大代表、立信甘肃分所所长张萍在“代表通道”接受采访时说。

谈及参加此次会议的感受，张萍说，“这次政府工作报告中提出的‘都会城市精致兰州’的提法非常好，符合老百姓的心愿，也契合城市发展方向。”张萍表示，过去的一年，面对经济下行压力，在中央提出减费降税的号召下，兰州市积极配合，为民营企业的发展营造了良好的环境，也为地方经济发展做出很大的贡献。聆听今年的政府工作报告，给人一种“撸起袖子加油干”的信心和力量。

“我希望把中国最前沿的融资、投资等方面的会计技术引进兰州”，张萍充满憧憬地告诉记者，“对兰州市而言，如何把仅有的财政资金用到刀刃上？针对资金的有效性，包括社会效益和经济效益这一块审计工作，我们要助力财政和当地政府，做好全面的绩效评价。同时，还需在数字化、信息化建设上创新发展。”张萍表示，民营企业的发展过程中需要用人，且成本高、融资难，在会计和报税方面需要第三方提供专业服务，因此，会计专业将在一定程度上推进民营经济的发展。



# 信·生活

## 立信党委慰问陈行村七十岁以上老人



在新春佳节来临之际，立信会计师事务所党委书记、首席合伙人朱建弟和立信党委委员及相关共建班子等一行人前往宝山区陈行村，对村里年满七十岁的老人进行慰问，为老人们送去了关怀和节日的问候。朱建弟书记在发言中说，在上海市委、市政府和市委组织部的领导关怀下，在罗泾镇政府领导的牵头下，在立信党委全体党员的支持下，立信与陈行村的结对已经坚持了六年，通过把强化服务型党组织建设

与党员教育管理工作相结合，把城乡党组织结对帮扶工作与群众路线教育实践活动相结合，我们在结对中结下了非常深厚而温暖的友谊，达成了很多深远而有力的合作，一步一个脚印的践行了为乡亲们“解难事、办实事、做好事”的结对初心与原则。

最后，朱建弟书记代表立信党委和全体党员，也代表一个普普通通的陈行村儿女，向各位乡亲父老各位父母官拜个早年，恭祝各位身体健康、心想事成！也祝愿我们的结对互助取得更多更大的进步与成果，共同把我们的陈行、罗泾、宝山建设的更好！



## 立信云南分所党支部开展参观朱德旧居主题党日活动



2019年2月28日，立信云南分所党支部组织党团员17人，来到位于昆明市水晶宫社区小梅园巷三号的“昆明朱德旧居纪念馆”，参观朱德旧居遗址，瞻仰珍贵历史资料图片展览，缅怀伟大的无产阶级革命家、新中国的缔造者朱德同志，开展“缅怀先烈、砥砺前行”主题党日活动。主题党日活动中，党团员一致表示，要以朱德为榜样，始终不忘初心、牢记使命，更加坚定共产主义理想信念，在党团组织的带领下，努力学习、积极工作，为实现中华民族伟大复兴的中国梦贡献自己的力量。

## 贵州分所举办2019年迎新团拜会

瑞狗辞旧岁，金猪送春来。立信贵州分所于2月11日下午贵阳万丽酒店如期举行了主题为“传承、创新、超越”的迎新团拜会。

伴随着激情澎湃的音乐，在见证立信贵州分所艰辛成立之初到如今蓬勃发展的视频中，立信贵州分所2019年迎新团拜会拉开了序幕。董事合伙人、分所负责人杨雄先生发表了新春致辞，向全体员工拜年，感谢全体员工过去一年的辛勤付出，强调我们应该传承历史、创新思路、超越自我，并祝愿贵州分所和全体员工2019年越来越好。其他合伙人也纷纷发表了新春致辞，祝福大家猪年诸事如意。



## 立信青岛分所开展2019年“学雷锋”活动

1963年3月5日，毛泽东“向雷锋同志学习”的题词在人民日报发表，3月5日被定位“学习雷锋纪念日”。为大力弘扬和传承雷锋精神，深入传播志愿服务理念，提升单位员工的文明素质和社区文明程度。立信会计师事务所（特殊普通合伙）青岛分所3月5日组织部分团员青年开展清除驻地“小广告”和清扫路边垃圾的活动。

通过此次学雷锋活动，提示着大家雷锋精神是一种动力，激励着大家要时刻心系他人，为他人着想，为他人提供帮助，这也是雷锋精神的精髓所在。同时，通过这种学雷锋活动，以正能量鼓舞和教育着团员青年，在继承弘扬雷锋精神的同时也要提高自己的道德素质修养，充分发挥“为人民服务”的榜样作用，弘扬和继承雷锋精神，为建设文明的社会做出贡献。

# 信·观点

## 《会计监管风险提示第8号——商誉减值》 (会计处理和信息披露部分) 解读

为强化商誉减值的会计监管，进一步规范上市公司商誉减值的会计处理及信息披露，督促会计师事务所、资产评估机构及其从业人员勤勉尽责、规范执业，提高资本市场会计信息披露质量，根据《企业会计准则》《中国注册会计师执业准则》《资产评估准则》《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》（证监会公告〔2014〕54号）等有关规定，现就商誉减值的会计监管风险进行提示。

对拟上市公司、新三板公司等其他资本市场主体商誉减值事项的监管，参照本提示。

按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，在非同一控制下的企业合并中，购买方对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，应当确认为商誉。在实务操作中，公司在商誉初始确认环节，往往存在合并成本计量错误（如未考虑或恰当考虑应计入合并成本中的或有对价）、未充分识别被购买方拥有但未在单独报表中确认的可辨认资产和负债（如合同权益、客户关系、未决诉讼、担保）等问题。相应地，会计师事务所在执业时，容易出现专业胜任能力不足、利用专家工作的审计程序执行不到位、未恰当识别公司前述不当会计处理等问题；资产评估机构在执业时，通常存在评估基准日选择不恰当、评估对象及评估范围确定不合理、评估目的及评估价值类型不匹配等问题。

本提示旨在揭示商誉后续计量环节的有关会计监管风险，不对前述提及的商誉初始确认环节的有关会计监管风险专门提示。

### 一、商誉减值的会计处理及信息披露

#### (一) 定期或及时进行商誉减值测试，并重点关注特定减值迹象

按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，公司应当在资产负债表日判断是否存在可能发生资产减值的迹象。对企业合并所形成的商誉，公司应当至少在每年年度终了进行减值测试。

##### 1. 常见问题

公司在确定商誉减值测试时点时，通常存在以下问题：

第一，未至少在每年年度终了进行商誉减值测试。

第二，未充分关注商誉所在资产组或资产组组合的宏观环境、行业环境、实际经营状况及未来经营规划等因素，未合理判断商誉是否存在减值迹象。在商誉出现特定减值迹象时，未及时进行减值测试，且无合理理由。

第三，简单以并购重组相关方有业绩补偿承诺、尚在业绩补偿期间为由，不进行商誉减值测试。

##### 2. 监管关注事项

在监管工作中，应关注公司是否定期或及时进行商誉减值测试，是否在此过程中重点考虑了特定减值迹象的影响。具体包括：

##### 技术标准部提示：

根据《企业会计准则第8号——资产减值》（CAS 8）第四条，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

就商誉而言，由于其不进行摊销，为了确保其账面价值不会超过其可收回金额，现行准则在要求“存在减值迹象必须进行资产减值测试”外，额外增加了“每年必须进行商誉减值测试”的要求，即“无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试”。因此，“年度商誉减值测试”并非对“存在减值迹象必须进行减值测试”的替代，而是对其的补充。

在实务中，企业在中期报告的资产负债表日，比如每个季度末，都应当判断已经分摊商誉的资产组是否存在减值迹象，只要存在减值迹象，就应估计相关资产组或者资产组组合的可收回金额，对相关资产组或者资产组组合和商誉进行减值测试，而不能等到年底再进行减值测试。

##### 参考文件：

《企业会计准则第8号——资产减值》。



第一，对因企业合并所形成的商誉，不论其是否存在减值迹象，都应当至少在每年年度终了进行减值测试。

第二，公司应结合可获取的内部与外部信息，合理判断并识别商誉减值迹象。当商誉所在资产组或资产组组合出现特定减值迹象时，公司应及时进行商誉减值测试，并恰当考虑该减值迹象的影响。

与商誉减值相关的前述特定减值迹象包括但不限于：（1）现金流或经营利润持续恶化或明显低于形成商誉时的预期，特别是被收购方未实现承诺的业绩；（2）所处行业产能过剩，相关产业政策、产品与服务的市场状况或市场竞争程度发生明显不利变化；（3）相关业务技术壁垒较低或技术快速进步，产品与服务易被模仿或已升级换代，盈利现状难以维持；（4）核心团队发生明显不利变化，且短期内难以恢复；（5）与特定行政许可、特许经营资格、特定合同项目等资质存在密切关联的商誉，相关资质的市场惯例已发生变化，如放开经营资质的行政许可、特许经营或特定合同到期无法接续等；（6）客观环境的变化导致市场投资报酬率在当期已经明显提高，且没有证据表明短期内会下降；（7）经营所处国家或地区的风险突出，如面临外汇管制、恶性通货膨胀、宏观经济恶化等。

### 技术标准部提示：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中关于资产减值迹象的描述，主要从外部和内部两个信息来源进行考虑：

企业外部信息来源：1) 如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；2) 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响；3) 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；4) 企业所有者权益的账面价值远高于其市值等迹象。

企业内部信息来源：1) 如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；2) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；3) 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在

建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等迹象。

在本次监管报告中提及的七个迹象，实则是与商誉相关的外部 and 内部减值迹象具体的表述，是对上述减值迹象的一种补充。具体分析如下：

（1）现金流或经营利润持续恶化或明显低于形成商誉时的预期，特别是被收购方未实现承诺的业绩。  
- 这是导致商誉减值最常见的情况。

（2）所处行业产能过剩，相关产业政策、产品与服务的市场状况或市场竞争程度发生明显不利变化；和（5）与特定行政许可、特许经营资格、特定合同项目等资质存在密切关联的商誉，相关资质的市场惯例已发生变化，如放开经营资质的行政许可、特许经营或特定合同到期无法接续等；

- 这些不利的影响通常主要来自于企业外部经营环境的变化、行业政策的调整，影响的时间长、范围广。

（3）相关业务技术壁垒较低或技术快速进步，产品与服务易被模仿或已升级换代，盈利现状难以维持；

- 技术革新风险是科技公司面临的主要风险之一，尤其是当技术发生重大革新，如果公司无法及时完成自身的技术升级，可能导致当前主要产品的市场需求下降。

（4）核心团队发生明显不利变化，且短期内难以恢复；

- 部分企业核心资源是技术人才，技术人才的流失将对经营造成较大的不利影响；或者部分企业的核心管理团队对其经营有着重大影响，尤其是以业务、品牌运营为主的企业。

（6）客观环境的变化导致市场投资报酬率在当期已经明显提高，且没有证据表明短期内会下降；

- 商誉减值的计算主要是通过对其所分摊到的资产组或资产组组合的现金流量现值法进行折现，除了需要对未来的现金流量进行假设，还需要对折现率进行假设。通常采用企业的加权平均资本成本

（WACC）作为企业自由现金流量的折现率。一旦客观环境的变化导致市场投资报酬率在当期已经明显提高，例如同行业的投资者所要求的回报率有所上升，将会导致未来现金流量现值减少从而引发商誉的减记。

（7）经营所处国家或地区的风险突出，如面临外汇管制、恶性通货膨胀、宏观经济恶化等。

- 这个状况主要针对涉及海外并购的情况，在受到区域经营环境影响以及国际汇率波动影响时，商誉可能发生减值。

在实务中，当商誉所在资产组或资产组组合出现上述外部与内部的特定减值迹象时，公司应及时进行商誉减值测试，并恰当考虑上述减值迹象的影响。

参考文件：

《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第三，公司应合理区分并分别处理商誉减值事项和并购重组相关方的业绩补偿事项，不得以业绩补偿承诺为由，不进行商誉减值测试。

#### 技术标准部提示：

根据《企业会计准则第8号—资产减值》的规定，企业应当至少在每年度终了对商誉进行减值测试。业绩补偿事项中的业绩条件，比如约定最低的收入金额、利润金额等，可能对商誉减值测试中确定的未来收入增长率、折现率等参数产生影响，但除此之外，还存在其他影响因素，包括外部宏观及行业环境、相关的政策和法律法规以及内部资产及管理情况等等（具

前述有关商誉减值迹象的技术标准部提示内容），都会对预计未来现金流和折现率产生重大影响。因此，企业不能因为被购买方达到了约定的业绩承诺金额，就不进行商誉减值测试，而应按照准则的要求，至少每年都应当进行减值测试或者出现减值迹象时及时进行减值测试。

此外，业绩补偿和商誉减值属于不同的交易和事项，虽然两者在会计计量效果上可能有一定的对冲效果，但仍应根据各自适用的不同规定分别进行会计处理。

#### 参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。



## （二）合理将商誉分摊至资产组或资产组组合进行减值测试

按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，对因企业合并形成的商誉，由于其难以独立产生现金流量，公司应自购买日起按照一贯、合理的方法将其账面价值分摊至相关的资产组或资产组组合，并据此进行减值测试。

### 1. 常见问题

公司在将商誉分摊至资产组或资产组组合进行减值测试时，通常存在以下问题：

- 第一，对资产组的认定不符合资产组的概念，未充分考虑资产组产生现金流入的独立性。
- 第二，未充分辨识与商誉相关的资产组或资产组组合，未充分考虑企业合并所产生的协同效应，简单将形成商誉时收购的子公司股权作为商誉减值测试对象。
- 第三，未合理对商誉账面价值进行分摊，相关分摊基础（如公允价值）的确定缺乏合理依据。
- 第四，未将归属于少数股东的商誉调整计入相关资产组或资产组组合账面价值。
- 第五，因重组等原因导致商誉所在资产组或资产组组合的构成发生改变时，未重新认定相关资产组或资产组组合并重新对商誉账面价值进行合理分摊。
- 第六，无合理理由随意变更商誉所在资产组或资产组组合，如商誉减值测试时的资产组或资产组组合与商誉初始确认时不一致，或前后会计期间将商誉分摊至不同资产组或资产组组合。

### 2. 监管关注事项

在监管工作中，应关注公司是否恰当认定商誉所在资产组或资产组组合，是否在将商誉账面价值合理分摊的基础上进行减值测试。具体包括：

- 第一，公司在认定资产组或资产组组合时，应充分考虑管理层对生产经营活动的管理或监控方式和对资产的持续使用或处置的决策方式，认定的资产组或资产组组合应能够独立产生现金流量。需要说明的是，一个会计核算主体并不简单等同于一个资产组。



**技术标准部提示：**

根据《企业会计准则第8号—资产减值》第十八条，“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，在认定资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。”

根据《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中关于资产组认定应当考虑的因素的说明：“1. 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。因此，资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。2. 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）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。”

因此，公司在认定资产组或资产组组合时，最关键的因素是考虑资产组能否独立产生现金流入，同时考虑管理层的监控和决策方式。

在实务中，虽然商誉的产生是由于收购了标的公司股权，但是一旦收购完成，企业在购买日就应当按照合理的方法，将商誉分摊至从企业合并的协同效应中受益的相关资产组或资产组组合，后续商誉分摊的基础是相关资产组或资产组组合，而不再是原标的公司的股权。

商誉分摊时不能简单将收购标的公司默认为唯一资产组。一个会计核算主体，可能包含多个资产组，也可能是一个单独的资产组，或者可能是与其他资产组一起作为一个资产组组合等多种情形，认定的关键主要在于资产组或资产组组合能否产生独立现金流入，而非其会计核算主体的设定形式。

**参考文件：**

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第二，公司在确认商誉所在资产组或资产组组合时，不应包括与商誉无关的不应纳入资产组的单独资产及负债。值得注意的是，当形成商誉时收购的子公司包含不止一个资产组或资产组组合时，应事先明确其中与形成商誉相关的资产组或资产组组合。

**技术标准部提示：**

根据《企业会计准则第8号—资产减值》第二十三条，以及《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”，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；而相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，应当代表企业基于内部管理目的对商誉进行监控的最低水平，但不应当大于按照《企业会计准则第35号——分部报告》所确定的报告分部。

根据《企业会计准则第8号—资产减值》第二十四条，“企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。”

因此，企业应在购买日就将商誉分摊至相关的资产组或资产组组合，而不能直接默认将收购标的公司作为商誉的唯一资产组，尤其是当形成商誉时收购的子公司包含不止一个资产组或资产组组合时，企业应事先明确其中与形成商誉相关的资产组或资产组组合，并且在初始确认时就需要注意，不能将无法从企业合并的协同效应中受益的资产及负债纳入资产组或资产组组合，即不应包括与商誉无关的不应纳入资产组的单独资产及负债。

**参考文件：**

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第三，公司应在充分考虑能够受益于企业合并的协同效应的资产组或资产组组合基础上，将商誉账面价值按各资产组或资产组组合的公允价值所占比例进行分摊。在确定各资产组或资产组组合的公允价值时，应根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》的有关要求执行。如果公允价值难以可靠计量，可以按各资产组或资产组组合的账面价值所占比例进行分摊。

**技术标准部提示：**

根据《企业会计准则第8号—资产减值》第二十四条，“在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。”

企业在确定各资产组或资产组组合的公允价值时，则应根据《企业会计准则第39号—公允价值计量》（CAS 39）的有关要求执行。根据该准则，公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。如果公允价值难以可靠计量，可以按各资产组或资产组组合的账面价值所占比例进行分摊。

需要提醒的是，公允价值难以可靠计量的门槛应该是较高的，轻易采用账面价值比例进行分摊可能会导致分摊结果出现较大的差异，特别是当资产组中存在土地、房地产等公允价值通常和账面价值差异较大的资产时。

**参考文件：**

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第四，公司在将商誉分摊至相关资产组或资产组组合时，应充分关注归属于少数股东的商誉，先将归属于母公司股东的商誉账面价值调整为全部商誉账面价值，再合理分摊至相关资产组或资产组组合。

**技术标准部提示：**

根据《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中的说明：“由于按照《企业会计准则第20号—企业合并》的规定，因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，因此为了使减值测试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。”

因此，当公司控制的子公司并非全资子公司时，如果在合并时产生了商誉，则在进行商誉减值测试时，就需要关注归属于少数股东的商誉：应当首先调整资产组的账面价值，将归属于少数股东的商誉包括在内，然后再将其与可收回金额进行比较，确定是否发生了减值。

**参考文件：**

《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第五，因重组等原因，公司经营组成部分发生变化，继而影响到已分摊商誉所在的资产组或资产组组合构成的，应将商誉账面价值重新分摊至受影响的资产组或资产组组合，并充分披露相关理由及依据。

第六，公司应在购买日将商誉分摊至相关资产组或资产组组合，并在后续会计期间保持一致。当形成商誉时收购的子公司后续存在再并购、再投资、处置重要资产等情形时，除符合上述第五点的条件外，不应随意扩大或缩小商誉所在资产组或资产组组合。

**技术标准部提示：**

本监管提示中的上述两点，是根据《企业会计准则第8号—资产减值》第十八条和第二十四条的以下规定提出的具体要求：

第十八条，“资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并根据本准则第二十七条的规定在附注中作相应说明。”

第二十四条，“企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照与本条前款规定相似的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。”

因此，在购买日，公司就应当充分考虑协同效应的受益原则，将商誉合理的分摊至相关资产组或资产组组合；对于公司后续进行重组、变更资产用途等原因，导致经营组成部分发生变化，致使资产组的构成变更的，从而影响到已分摊商誉所在资产组或资产组组合构成的，可以对商誉按照协同效应受益原则进行重新分摊。具体运用如下：

而在经历再并购、再投资、处置重要资产等情形后，应对商誉的重新分摊保持谨慎，并区别不同情形进行分析：

1) 再并购、再投资情形：如果公司通过对独立第三方进行再并购再投资并形成新的商誉，并且公司的其他资产组或资产组组合会从该企业合并的协同效应中获益，则应将与此类协同效应相关的商誉分摊到其他资产组或资产组组合上去。而对此次再并购再投资发生前就存在的商誉，先前的并购发生时可能并不会预见到之后发生的再并购，而且后续发生的再并购，并不会导致之前所产生的商誉划分到的资产组发生变化，因此，之前产生的商誉不太可能重新分摊至新增资产组。如果公司在后续又进行了重组，例如将业务、人员、资产等按照内部管理需求重新建立了报告结构，之前产生的商誉则可考虑是否满足重组报告结构的要求，再将相关的商誉跟随锁定或重新分摊。

2) 整体处置资产组或资产组组合的情形：如果企业整体处置了商誉分摊至的资产组或资产组组合，则应当同时终止确认相应的商誉，作为处置收益相关的一部分成本。

3) 部分处置资产组或资产组组合的情形：如果企业部分处置了资产组或资产组组合，原则上不应终止确认相应的商誉。但是，如果处置的部分属于一个“经营”，根据企业会计准则的相关规定，则应当按照该“经营”相对于其所在的资产组或资产组组合的公允价值占比，按比例转出相应的商誉，作为计算出售收益的一部分。根据《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”：“如果商誉已经分摊到某一资产组而且企业处置该资产组中的一项经营，与该处置经营相关的商誉应当：（1）在确定处置损益时，将其包括在该处置经营的账面价值中；（2）按照该项处置经营和该资产组的剩余部分价值的比例为基础进行分摊，除非企业能够表明其他更好的方法来反映与处置经营相关的商誉。”

何为“经营”，企业会计准则和国际财务报告准则中均未予以解释。我们理解，该处所指的“经营”是会从企业业务并购的协同效应中受益的一部分，例如，能够产生成本节约和规模效应，或因合并取得技术优势而获得在市场方面的未来增长的机会等协同效益，类似于经营分部中的业务分部、地区分部或具有业务的特点，应该能够在日常活动中独立产生收入、发生费用。比如，电信公司的固网设备群作为一个整体为全国的客户服务，当公司采用矩阵型管理时，按照客户所在地区进行内部管理并认定经营分部，则会出现一个资产组跨越多个经营分部的情况。如果电信公司处置了该资产组所跨越的众多“经营”中的一个，诸如某个地区经营分部等，则应将分摊到该经营分部的商誉转出。

值得提醒的是，在这种一个共同资产组跨越多个经营分部的情形下，当进行商誉减值测试时，应当首先在不包含商誉的基础上对该共同资产组（此时无需按照“经营”进行分割）进行减值测试；然后，鉴于CAS 8的要求商誉所分摊至的资产组或资产组组合不能大于报告分部，因此，应当将商誉和该共同资产组均按照合理的方法（如公允价值占比）分摊到其所跨越的各经营分部，以分摊了商誉和资产组后的经营分部作为商誉减值测试的基础，计算其可收回金额，再与该分摊了商誉和资产组后的经营分部账面价值进行比较，确认是否出现减值。

关于处置或追加对子公司的投资的情形，则可参考2017年12月证监会会计部发布的《会计部2017年会计监管协调会一具体会计问题监管口径》，其中对于“不丧失控制权的情况下，母公司处置或追加对子公司的投资后商誉减值测试问题”进行的特别规定：收购的非全资子公司整体作为分摊商誉的资产组或资产组组合的情况下，在不丧失控制权下母公司处置或追加对子公司投资时，在合并财务报表中应作为权益性交易处理，将收到或支付的价款与享有的子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产相应份额之间的差异调整资本公积，同时相应调整少数股东权益；对于之前通过非同一控制下企业合并取得子公司所形成的商誉，应注意以下事项：

（1）购买日或合并日后发生的不丧失控制权的持股比例变化，不应调整商誉金额。

（2）计算享有的子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产时，对于处置子公司的股权应包含商誉。

（3）在资产负债表日进行商誉减值测试时，资产组的账面价值应包括归属于少数股东权益的商誉部分，商誉减值时，要分别确认归属于母公司的商誉减值损失和归属于少数股东的商誉减值损失。

上述规定的具体解释请参见我部发布的2018年第2期谨信计要（总第70期）。

参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”；
- 《国际财务报告准则第36号—资产减值》第86段；
- 证监会会计部《会计部2017年会计监管协调会一具体会计问题监管口径》。



### (三) 商誉减值测试过程和会计处理

按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，在对商誉进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象的，应先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试，确认相应的减值损失；再对包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试。若包含商誉的资产组或资产组组合存在减值，应先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值；再按比例抵减其他各项资产的账面价值。其中，资产组或资产组组合的可收回金额的估计，应根据其公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值的两者之间较高者确定。

#### 1. 常见问题

公司在对商誉进行具体减值测试时，通常存在以下问题：

第一，未按《企业会计准则第8号——资产减值》所规定的步骤进行商誉减值测试，未将减值金额在归属于母公司股东和少数股东的商誉之间进行分摊，未恰当计提商誉减值损失和相关资产组或资产组组合的减值损失。

第二，采用公允价值减去处置费用后的净额估计可收回金额时，对公允价值、处置费用的预测合理性不足，缺少充分、适当的证据支持。

第三，采用预计未来现金流量现值估计可收回金额时，资产组或资产组组合的可收回金额与其账面价值的确定基础不一致，如资产组的账面价值中未包括营运资金，但在确定可收回金额的未来现金流量时却考虑了期初营运资金的影响；对未来现金流量、折现率、预测期的预测合理性不足，与可获取的内部、外部信息有较大差异，且缺少充分、适当的证据支持。

第四，利用资产评估机构的工作辅助开展商誉减值测试时，未聘请具有胜任能力的资产评估机构，未在业务约定书或类似文书中明确与商誉减值测试相关的委托事项，未恰当调整资产评估机构的工作成果以用于商誉减值测试。

#### 2. 监管关注事项

在监管工作中，应关注公司是否按规定步骤进行了商誉减值测试并恰当计提了商誉减值损失，是否合理估计了相关资产组或资产组组合的可收回金额，是否恰当利用了资产评估机构的工作成果。具体包括：

第一，公司应严格按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行商誉减值测试，不得忽略或错误地实施减值测试程序。若商誉所在资产组或资产组组合存在减值，应分别抵减商誉的账面价值及资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值，并合理确定归属于母公司股东的商誉和归属于少数股东的商誉的减值金额。

#### 2. 监管关注事项

在监管工作中，应关注公司是否按规定步骤进行了商誉减值测试并恰当计提了商誉减值损失，是否合理估计了相关资产组或资产组组合的可收回金额，是否恰当利用了资产评估机构的工作成果。具体包括：

第一，公司应严格按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行商誉减值测试，不得忽略或错误地实施减值测试程序。若商誉所在资产组或资产组组合存在减值，应分别抵减商誉的账面价值及资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值，并合理确定归属于母公司股东的商誉和归属于少数股东的商誉的减值金额。

#### 技术标准部提示：

根据《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中对商誉减值测试的两个处理步骤的描述：“首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失；然后再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认减值损失，减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值；再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。”

企业在对收购非全资子公司形成的商誉进行减值测试时，应首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算其可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失；然后，则应先调整资产组或者资产组组合的账面价值，将资产组或者资产组组合账面价值调整为包含商誉的账面价值，并且需将归属于少数股东的商誉包括在内，再根据调整后的资产组或者资产组组合账面价值与其可收回金额进行比较，确定资产组或者资产组组合（包括商誉）是否发生了减值。



上述资产组或者资产组组合如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但是由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失一般不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失。因此，应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益部分之间按比例进行分摊，并只将归属于母公司的部分在合并财务报表中确认，记录为“资产减值损失”并相应抵减商誉账面价值。在抵减完母公司商誉的账面价值后，再根据其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。需要提醒的是，当企业发生处置子公司部分股权但未丧失控制权交易时，由于商誉不随处置部分股权而按比例转出，在按照上述方法计算出应在合并财务报表中确认的商誉减值损失金额后，还需根据前述证监会的相关规定，按照处置的股权比例确定该减值损失金额中归属于少数股东的商誉减值损失。

参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第二，采用公允价值减去处置费用后的净额估计可收回金额时，公司应恰当选用交易案例或估值技术确定商誉所在资产组或资产组组合的公允价值，合理分析并确定相关处置费用，从而确定可收回金额。需要注意的是，当商誉所在资产组或资产组组合包含土地使用权、房屋建筑物等资产时，应充分关注相关资产组或资产组组合的公允价值确定是否合理，是否存在未合理确定土地使用权或房屋建筑物的公允价值从而规避商誉减值的情形。

#### 技术标准部提示：



根据《企业会计准则第8号—资产减值》第八条的规定和《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中对此的说明，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市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格；处置费用是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

因此，企业在采用公允价值减去处置费用后的净额估计可收回金额时，应当按照《企业会计准则第39号—公允价值计量》中关于公允价值的要求，使用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术，通常包括市场法、收益法和成本法；但是由于包含商誉在内的资产组或资产组组合通常不太可能存在活跃市场，而成本法计量的是资产的成本，不是通过使用或处置而可收回的未来经济利益，因此在实务中主要用收益法来估计商誉所在资产组或资产组组合的公允价值；同时，企业也应根据实际情况合理估计所需要的处置费用，进而确定其可收回金额。

如果在熟悉情况的交易各方自愿进行的正常交易中，缺乏可靠的估计基础，就会出现无法估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的情形，此时，应当采用预计未来现金流量的现值估计可收回金额。在实务中，由于土地使用权、房屋建筑物等资产在近几年出现升值，且升值金额也相对较大，当企业的资产中包含土地使用权或房屋建筑物等资产时，企业首先需要关注并合理确认土地使用权或建筑物是否属于商誉应当分摊至的资产组或资产组组合的一部分，然后充分关注相关资产组或资产组组合的公允价值确定是否合理。

参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”。

第三，采用预计未来现金净流量的现值估计可收回金额时，公司应正确运用现金流量折现模型，充分考虑减值迹象等不利事项对未来现金净流量、折现率、预测期等关键参数的影响，合理确定可收回金额。

（1）资产组或资产组组合的可收回金额与其账面价值的确定基础应保持一致，即二者应包括相同的资产和负债，且应按照与资产组或资产组组合内资产和负债一致的基础预测未来现金流量；对未来现金净流量预测时，应以资产的当前状况为基础，以税前口径为预测依据，并充分关注选取的关键参数（包括但不限于销量、价格、成本、费用、预测期增长率、稳定期增长率）是否有可靠的数据来源，是否与历史数据、运营计划、商业机会、行业数据、行业研究报告、宏观经济运行状况相符；与此相关的重大假设是否与可获取的内部、外部信息相符，在不符时是否有合理理由支持。

(2) 对折现率预测时，是否与相应的宏观、行业、地域、特定市场、特定市场主体的风险因素相匹配，是否与未来现金净流量均一致采用税前口径。

(3) 在确定未来现金净流量的预测期时，应建立在经管理层批准的最近财务预算或预测数据基础上，原则上最多涵盖5年。在确定相关资产组或资产组组合的未来现金净流量的预测期时，还应考虑相关资产组或资产组组合所包含的主要固定资产、无形资产的剩余可使用年限，不应存在显著差异。

需要注意的是，若以前期间对商誉进行减值测试时，有关预测参数与期后实际情况存在重大偏差的，应充分关注管理层是否识别出导致偏差的主要因素，是否在本期商誉减值测试时充分考虑了相关因素的影响，并适当调整预测思路。

### 技术标准部提示：

在该点监管提示中，主要是涉及了“预计未来现金流量的现值”和“资产组或资产组组合的可收回金额”两个方面的重点内容，我们将其主要应关注的事项进行梳理如下：

#### 一、预计未来现金流量的现值

根据《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”中的说明，预计未来现金流量的现值是估计可收回金额的方法之一，“资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定”。

因此，企业在预计资产未来现金流量现值时，主要涉及以下三个方面：（1）资产的预计未来现金流量；（2）资产的使用寿命；（3）折现率。其中，资产使用寿命的预计与《企业会计准则第4号—固定资产》、《企业会计准则第6号—无形资产》等规定的使用寿命预计方法相同。而对于资产未来现金流量和折现率的预计方法，需要重点关注的事项如下：

#### 1. 预计资产未来现金流量的基础

企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将资产未来现金流量的预计，建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。但是出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

#### 2. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素和包括的内容

（1）应当以资产的当前状况为基础，在持续使用过程中预计产生的现金流入，以及所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）；对于在建工程、开发过程中的无形资产等，企业在预计其未来现金流量时，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用（或者可销售）状态而发生的全部现金流出数。

企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量，企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流出数应当根据《企业会计准则第13号—或有事项》

（CAS 13）所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

企业未来发生的现金流出如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。

（2）不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

（3）资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。

另外，在发生资产组组合中的较短使用寿命的资产的重置支出时，可以参考IAS 36第49段：“未来现金流量的估计数包括为维持在现有的状况下预计可能产生的经济利益的水平所必须的未来现金流出。当现金产出单元（即企业会计准则中的资产组或资产组组合）中包含不同估计使用寿命的资产组成时，所有资产对单元正在进行的经营都是必要的，当估计与单元有

关的未来现金流量时，具有较短寿命的资产的重置被认为是单元日常维护的一部分。类似地，当单项资产是由具有不同估计使用寿命的组成部分组成，估计资产产生的未来现金流量时，具有较短寿命的组成部分的重置被认为是资产日常维护的一部分”，即可将该支出认定为维持资产组正常运转的必要支出。



命的

当估计与单元有

关的未来现金流量时，具有较短寿命的资产的重置被认为是单元日常维护的一部分。

类似地，当单项资产是由具有不同估计使用寿命的组成部分组成，估计资产产生的未来现金流量时，具有较短寿命的组成部分的重置被认为是资产日常维护的一部分”，即可将该支出认定为维持资产组正常运转的必要支出。

### 3.折现率

折现率应当反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率，与资产未来现金流量的估计基础相一致；在考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨的因素时，折现率和资产未来现金流量也应当一致。折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的利率无法从市场获得的，可以使用替代利率估计，可以根据企业加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以及其他有关政治风险、货币风险和价格风险等。

值得提醒的是，理论上，只要税前折现率是以税后折现率为基础加以调整得出，以反映未来纳税现金流量的时间和特定金额，那么采用税后折现率根据税后现金流量的折现结果与采用税前折现率根据税前现金流量的折现结果就应当是相同的。然而税前折现率并不总是等于以标准所得税税率调整税后折现率所计算得出的利率。

### 4.实际与预测数据有出入，假设可能发生变化时的处理

由于经济环境随时都在变化，资产的实际现金流量往往会与预计数有出入，而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化，企业管理层在每次预计资产未来现金流量时，应当首先分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数出现差异的情况，以评判当期现金流量预计所依据的假设的合理性：如果存在重大偏差的，应充分识别导致偏差的主要因素，并在此基础上考虑是否适当调整当期的预测思路；否则通常情况下，企业管理层应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

### 二、资产组的可收回金额

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

资产组的可收回金额，应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组的账面价值应当包括可直接归属于资产组并可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。这是因为在预计资产组的可收回金额时，既不包括与该资产组的资产无关的现金流量，也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。

若某些资产组处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

### 参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”；
- 《国际会计准则第36号—资产减值》第49段。

第四，利用资产评估机构的工作辅助开展商誉减值测试时，公司应聘请具有证券期货相关业务资格的资产评估机构，明确约定该工作用于商誉减值测试。在利用资产评估机构的工作成果时，应充分关注资产评估机构的评估目的、评估基准日、评估假设、评估对象、评估范围、价值类型等是否与商誉减值测试相符；对存在不符的，在运用到商誉减值测试前，应予以适当调整。

### 技术标准部提示：

在实务中，有时会出现公司将资产评估机构的评估结果作为资产可收回金额的情况；而事实上，需要根据具体情形判断其是否可作为可收回金额。

《企业会计准则第8号—资产减值》第六条，“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现值两者之间较高者确定。”第七条，“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现值，只要有一项超过资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。”

资产公允价值与资产预计未来现金流量的现值的差别来源，可以参考《国际会计准则第36号—资产减值》（IAS 36）第53A段：“公允价值与使用价值（注：使用价值即为企业会计准则中的资产预计未来现金流量的现值）不同。公允价值反映市场参与者在对该项资产估值时所使用的假设。与此相反的，使用价值反映对某个主体而言有影响的因素，可能并不广泛应用于所有主体，例如，公允价值不会反映下列因素因不广泛适用于市场参与者而所带来的影响：（1）由于资产组合带来的附加价值（如一个在不同地区的投资性房地产的投资组合所产生的影响）；（2）被评估的资产与其他资产的协同效应；（3）只针对该项资产的现在持有者的法律权利或法律限制；以及（4）只针对该项资产的现在持有者的税收优惠或税收负担。”

当公司在确定资产的公允价值减去处置费用的净额时，可考虑利用评估机构的评估值作为资产公允价值的参考值，再减去合理估计的处置费用。理论上在没有活跃市场报价的前提下，可以采用市场法、收益法、成本法等估值方法确定公允价值。但由于商誉所归属的资产组或资产组组合可观察到的市场价值不大可能存在，即公允价值的市场法估值技术并不能使用；而根据IAS 36中BCZ 29的说明，国际会计准则委员会认为重置成本法计量的是资产的成本，而不是通过使用或处置而可收回的未来经济利益，故采用重置成本法也是不恰当的，所以，基于商誉所归属的资产组或资产组组合本身的特性，实务中评估机构对其公允价值进行估计通常采用收益法。但是如果公司无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，比如公司没有处置意愿，或无法观察到包含商誉的资产组和资产组组合作为市场参与者的某些参数的情况下，则应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

审计项目组在获得资产评估机构的报告后，应当首先确定报告所采用的方法是以公允价值为目标的“收益法”，还是以使用价值为目标的“未来现金流量现值法”。然后验证报告所采用的预计现金流量、折现率等参数是否符合“收益法”或“未来现金流量法”的要求。其中，关于未来现金流量的现值，在CAS 8第九条至第十四条作出了具体的规定，需要注意的事项可参考前一点提示中关于“预计未来现金流量的现值”的内容。

评估报告所采用的方法或参数可能会与会计准则的要求有所不同，通常表现在以下方面，审计项目组应当予以关注：

1、CAS 8要求企业在进行“未来现金流量现值法”计算时，应当采用税前折现率和税前现金流量。不过，鉴于实务中很难取得税前折现率，通常都是采用税后折现率进行计算的，这其实不会对最后计算结果产生影响，因为实务中也会同时采用“税后现金流量”进行计算。

2、实务中，经常碰到的情况是将商誉分摊至原收购的标的公司，在商誉减值测试评估报告中，评估的对象均界定为原收购的标的公司“全部资产和全部负债组成的资产组”，即标的公司的股东权益，评估方法也是采用股东权益价值方法，其现金流评估公式为股权现金流模型，该现金流模型并不符合会计准则中关于资产组的规定。

该现金流模型通常为：资产组价值（标的公司全部股东权益价值）=企业整体价值-付息债务=企业自由现金流评估值（经营性资产价值）+非经营性资产价值-非经营性负债价值+溢余资产价值-付息债务。（该公式来自2018年资产评估师考试的指定教材）

其中，非经营性资产或负债是指对企业主营业务没有直接贡献或暂时不能为主营贡献的资产或负债，一般将其他货币资金中的保证金、交易性金融资产、可供出售金融资产、其他应收款中的出口退税、往来款等确认为非经营性资产；一般将交易性金融负债、其他应付款中与公司主营业务不相关的部分确认为非经营性负债。溢余资产是指，虽然相关资产是经营性资产，但是超出了正常生产经营需要，一般为富余的现金。付息债务是指那些需要支付利息的负债，一般包括银行借款、发行的债券、融资租赁的长期应付款等。

但是，上述以全体股东权益为基础的现金流模型并不符合会计准则中关于资产组的规定。此时，在商誉减值测试评估报告中，需要从会计准则要求的角度进行调整：商誉减值测试的范围并不是原标的公司的股权，而是被分摊商誉的资产组或资产组组合。资产组中也不应该包括流动资产、流动负债、非流动负债、溢余资产以及非经营性资产或负债，即与商誉相关的资产组应该只包括与之相关长期资产（以及不考虑负债金额就无法确定资产组可收回金额的负债），而且应该是符合商誉分摊原则的：从企业并购协同效应中收益的相关资产。因此，股权现金流模型中的非经营性资产或不相关的负债价值、溢余资产价值和付息债务均无需考虑。同时，由于仅需评估长期经营性资产价值，还需要扣除初始营运资金。

经过调整后，用于商誉减值的资产组价值模型通常为：

资产组价值=企业自由现金流评估值（经营性资产价值）-期初营运资金；

其中，企业自由现金流评估值（经营性资产价值）=税后经营净利润-本期净经营资产净投资；

税后经营净利润=净利润+利息费用×（1-所得税税率）。（上述公式来自于2018年资产评估师考试的指定教材和2018年注册会计师财务成本管理考试指定教材）

具体到评估实务，为了便于评估资产组的可收回金额的未来现金流量，可以将营运资金纳入其现金流预测模型不予扣除，那么此时用于对比的包含商誉的资产组账面价值中也应包含营运资金，但是在实务中，关于营运资金和流动资产或负债是否应该包含在资产组中，需求根据具体情况来考虑，该点亦在IAS 36第79段得到了确认：“就实务而言，在认定现金产出单元（即CAS中的资产组）的可收回金额时，有时还需考虑并不属于该现金产出单元的资产（例如，应收款项或其他金融资产）或一些已确认的负债（例如，应付款、养老金或其他准备）。此时，现金产出单元的账面金额随资产账面金额而增加，随负债账面金额而减少。”

3、会计准则规定资本性支出应仅考虑为维持资产当前状态正常运转或正常产出水平的必要支出，也不能包括未承诺的重组，应考虑资产的处置价值。如果资产评估报告的目标是对商誉进行减值测试，因商誉没有特定期限的使用寿命，因此评估报告中会将分摊了商誉的资产组或资产组组合中相关资产的更新改造支出都视为是商誉的维持性支出，同时会假设存在永续阶段，即不再需要考虑相关资产的处置价值。这并不违反会计准则的上述规定。

如果资产评估报告的目标是仅为资产或资产组本身进行减值测试，则应当不考虑相关资产未来的更新改造支出，并且应当考虑资产使用寿命结束时的处置价值。

综合上述分析，只要企业计划利用资产评估机构的工作辅助进行商誉减值测试，无论是采用公允价值减处置费用，还是资产未来现金流量的现值确定可收回金额，都应注意其使用的评估模型，充分关注评估机构的评估目的、评估基准日、评估假设、评估对象、评估范围、价值类型等是否与商誉减值测试的准则规定相符，并证实外部评估满足准则的要求；对不符合准则规定的，在运用到商誉减值测试前，应予以适当调整。

另外，值得注意的是，企业在拟利用资产评估机构的工作时，应向其明确约定该工作是用于商誉减值测试，并需要关注其专业胜任能力。建议项目组要求评估师提供支撑评估报告结果的依据及计算过程，以维护公司的合法权益，并可作为后续进行商誉减值测试的参考依据之一。对于是上市公司的企业则必须聘请具有证券期货相关业务资格的评估机构。

对于项目组来说，如果在审计过程中利用了专家的工作，不论是管理层的专家还是注册会计师的专家，均应当按照《中国注册会计师审计准则第1301号—审计证据》及《中国注册会计师审计准则第1421号—利用专家的工作》的要求，评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性，并评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括：（一）专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；（二）如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下相关性和合理性；（三）如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。即，项目组也应当复核专家工作，关注其采用的关键假设和方法、涉及的重要原始数据，并评价其工作结果的相关性和合理性，不得直接将专家工作成果作为判断商誉是否减值的依据。

参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则讲解（2010）》第九章“资产减值”；
- 《国际会计准则第36号—资产减值》。

#### （四）商誉减值的信息披露

按照《企业会计准则》《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定（2014年修订）》（证监会公告〔2014〕54号）的规定，公司应在财务报告中详细披露与商誉减值相关的、对财务报表使用者作出决策有用的所有重要信息。

##### 1. 常见问题

公司在财务报告中披露与商誉减值相关的信息时，通常存在以下问题：

第一，仅简单披露商誉减值金额，未充分披露与商誉减值相关的其他重要、关键信息，披露的信息缺乏实质性内容。

第二，未如实披露与商誉减值测试相关的信息。

第三，当商誉减值损失构成重大影响时，未按公司内部制度要求，及时履行对商誉减值计提的内部审批流程和信息披露义务。

##### 2. 监管关注事项

在监管工作中，应关注公司是否充分、准确、如实、及时地披露了与商誉减值相关的重要信息。具体包括：

第一，公司应在财务报告（包括年度报告、半年度报告、季度报告）中披露与商誉减值相关的且便于理解和使用财务报告的所有重要、关键信息。具体来看：

（1）应充分披露商誉所在资产组或资产组组合的相关信息，包括该资产组或资产组组合的构成、账面金额、确定方法，并明确说明该资产组或资产组组合是否与购买日、以前年度商誉减值测试时所确定的资产组或资产组组合一致。如果资产组或资产组组合的构成发生变化，应在披露前后会计期间资产组或资产组组合构成的同时，充分披露导致其变化的主要事实与依据。

（2）应在披露商誉减值金额的同时，详细披露商誉减值测试的过程与方法，包括但不限于可收回金额的确定方法、重要假设及其合理理由、关键参数（如预计未来现金流量现值时的预测期增长率、稳定期增长率、利润率、折现率、预测期等）及其确定依据等信息。如果前述信息与形成商誉时或以前年度商誉减值测试时的信息、公司历史经验或外部信息明显不一致，还应披露存在的差异及其原因。

（3）形成商誉时的并购重组相关方有业绩承诺的，应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。

需要强调的是，当商誉源自多个不同资产组或资产组组合时，应分别披露前述信息；当公司基于资产评估机构的评估结果进行商誉减值测试时，应在披露评估结果的同时，充分披露前述信息；当商誉金额重大时，无论商誉是否存在减值，均应详细披露前述信息。

**技术标准部提示：**

本条提示实际上是在遵循《企业会计准则第8号—资产减值》第三十条和第三十一条的基础上，对商誉及其相关信息披露要求的进一步细化，包括但不限于该资产组或资产组组合的构成、账面金额、确定方法，可收回金额的确定方法、重要假设及其合理理由、关键参数，以及有业绩承诺的，应充分披露业绩承诺的完成情况等。

《企业会计准则第8号—资产减值》的相关规定如下：

“第三十条 分摊到某资产组的商誉（或者使用寿命不确定的无形资产，下同）的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的，应当在附注中披露下列信息：

- （一）分摊到该资产组的商誉的账面价值。
- （二）该资产组可收回金额的确定方法。

1.可收回金额按照资产组公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。资产组的公允价值减去处置费用后的净额不是按照市场价格确定的，应当披露：

- （1）企业管理层在确定公允价值减去处置费用后的净额时所采用的各关键假设及其依据。
- （2）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。

2.可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，应当披露：

- （1）企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据。
- （2）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。
- （3）估计现值时所采用的折现率。

第三十一条 商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组、且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的，企业应当在附注中说明这一情况以及分摊到上述资产组的商誉合计金额。

商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组、且分摊的商誉合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的，企业应当在附注中说明这一情况，并披露下列信息：

- （一）分摊到上述资产组的商誉的账面价值合计。
- （二）采用的关键假设及其依据。
- （三）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致；如不一致，应当说明理由。”

当公司按照准则的要求进行减值测试时，或聘请资产评估机构进行辅助开展商誉减值测试时，上述披露要求实际均属于在测试过程中必需用到的信息，较易于取得。

参考文件：

《企业会计准则第8号—资产减值》。

第二，公司应根据商誉减值测试的具体过程，准确、如实披露相关信息，不应有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的情形。

**技术标准部提示：**

公司应根据《企业会计准则第8号—资产减值》第三十条和第三十一条的要求对商誉减值测试的相关信息进行如实披露，同时也必须满足《企业会计准则—基本准则》和《企业会计准则第30号—财务报表列报》中对信息披露的基本要求，根据实际发生的情形，按照其适用的准则要求进行披露，不应有虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的情形。

参考文件：

- 《企业会计准则第8号—资产减值》；
- 《企业会计准则—基本准则》；
- 《企业会计准则第30号—财务报表列报》。

第三，当商誉减值损失构成重大影响时，公司应严格按照公司章程等规定及内部授权，履行商誉减值计提的内部审批流程，及时进行信息披露。

**技术标准部提示：**

商誉减值属于公司经营管理中的特别事项，当商誉减值损失构成重大影响时，通常情况下，都需要公司董事会或经授权的管理层进行审批。因此，当出现商誉减值情形时，尤其是出现减值损失对财务报表构成重大影响时，公司应严格按照公司章程等规定及内部授权，履行商誉减值计提的内部审批流程，并及时进行信息披露。

参考文件：

《企业会计准则第8号—资产减值》。



2019年 第3期

立信会计师事务所（特殊普通合伙）是一家中国注册的特殊普通合伙企业，是英国BDO international Limited有限担保责任公司的成员，它是由各地独立成员企业组国际网络的一部分。

**BDO China**  
**[www.bdo.com.cn](http://www.bdo.com.cn)**

**立信会计师事务所(特殊普通合伙)**  
BDO CHINA SHU LUN PAN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP