

中国注册会计师审计准则问题解答第 17 号

——商誉减值的审计

(2024 年 1 月 27 日发布)

在并购交易中，企业往往确认大额商誉并涉及重大判断。商誉减值测试过程通常涉及较多的判断和估计，导致企业在测试商誉减值、进行相应的会计处理和信息披露时容易出现错报。如何识别、评估和应对会计估计的不确定性导致的财务报表重大错报风险，是注册会计师审计的难点，也是监管机构督促会计师事务所及注册会计师勤勉尽责、规范执业的重点领域。因此，如何在审计商誉减值的过程中恰当保持职业怀疑，并获取充分、适当的审计证据，值得关注和重视。《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》规范了注册会计师在财务报表审计中与会计估计和相关披露有关的责任，本问题解答旨在就注册会计师如何应对商誉减值审计过程中存在的问题和难点提供指导。本问题解答包含的示例和应对措施并非强制要求，亦不能穷尽实务中的所有情况，注册会计师需要根据风险评估结果，结合被审计单位实际情况，保持职业怀疑、运用职业判断、设计并采取适当的应对措施。

一、被审计单位在商誉减值测试及信息披露中，通常存

在哪些可能导致重大错报风险的情形？

答：商誉减值的评估通常是被审计单位财务报告过程中重要且涉及较多管理层判断的会计估计领域。实务中，被审计单位通常存在以下可能导致财务报表发生重大错报的主要问题，注册会计师应关注这些问题并恰当应对。

1. 管理层没有按照企业会计准则的要求至少于每年年度终了进行减值测试。注册会计师在了解被审计单位并购重组及商誉相关业务流程及内部控制的过程中，要对这种情况予以识别。在上述情况下，管理层的做法明显不符合企业会计准则的基本要求，可能表明被审计单位存在值得关注的内部控制缺陷，商誉减值的会计结果也可能存在重大错报。（参见本问题解答问题二第（一）项）

2. 管理层没有充分识别与商誉相关的资产组或资产组组合的减值迹象，或因存在并购重组相关方业绩补偿承诺等情况而忽视对减值迹象的评估。注册会计师要恰当了解被审计单位及其环境，关注是否存在企业经营、与商誉相关的资产组或资产组组合运营等方面的负面因素，是否存在管理层明显忽视相关减值迹象等情况。管理层明显忽视相关减值迹象，可能表明存在管理层偏向或潜在舞弊风险，也可能表明存在值得关注的内部控制缺陷。（参见本问题解答问题二第（三）项）

3. 管理层没有将商誉合理分摊至资产组或资产组组合，或不同年度管理层对分摊进行了调整但不具备合理理由或未在

财务报表附注中作出充分披露。注册会计师在了解管理层商誉减值测试的过程中，首先要了解资产组或资产组组合的构成是否合理、与商誉是否相关，关注与商誉相关的资产组变更、重组及处置是否得到恰当处理和重新认定。如果与商誉相关的资产组或资产组组合认定不恰当，商誉的分摊、商誉减值测试均将出现错报。（参见本问题解答问题五）

4. 在计量分摊商誉后的资产组或资产组组合的可收回金额时，未合理考虑预计未来现金流量的现值及公允价值减去处置费用后的净额两者中孰高的结果，未合理选择和适当运用相关计量方法、假设和数据。例如：

（1）当首先采用上述两种方法中的一种方法计算可收回金额且结果低于账面价值时，管理层未合理考虑另外一种方法的结果。例如，当与商誉相关的资产组或资产组组合正常运营，管理层首先计算预计未来现金流量的现值，其结果低于账面价值，但未恰当估计公允价值减去处置费用后的净额的结果，仅以预计未来现金流量现值的结果确定可收回金额。

（2）在采用预计未来现金流量的现值进行估计的过程中，管理层预测方法与以前期间不一致；对相关资产组或资产组组合未来现金流量的预计缺乏经管理层批准的合理的预算或预测数据支持；对于超过5年的预算期或预测期无法证明其合理性；对预算或预测期间收入增长率的预计与被审计单位现有产品经营、行业或地区市场的发展趋势存在矛盾；未采用适当的折现

率等。

(3) 在采用公允价值减去处置费用后的净额进行估计的过程中，公允价值的确定缺乏合理的支持依据，处置费用的确定不完整、不准确等。

(4) 用于商誉减值测试的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额的确定基础不一致，如存在少数股东权益时，未就归属于少数股东的商誉调整账面价值。

上述情况可能导致可收回金额的估计结果不准确或缺乏合理依据，注册会计师需要对管理层的测算方法、关键假设的合理性进行独立判断和评价，对数据的准确性、完整性和有效性进行复核，并结合对被审计单位情况的了解，判断管理层使用的方法、假设和数据等是否具备恰当的依据。（参见本问题解答问题六）

5. 管理层在进行商誉减值测试时，可能利用了资产评估机构等外部机构的工作。在这种情况下，可能存在如下问题：

(1) 管理层并未就该外部机构的业务资质、业务范围和内容、业务经验等是否与商誉减值测试相关进行适当的评价。

(2) 该外部机构执行的工作并不直接以商誉减值测试为目的。因此，相关评估报告的基准日、评估假设、评估对象、评估范围和内容等可能不完全与商誉减值测试所涉及的具体范围和-content一致。

(3) 未采用最终出具的相关评估报告中的结果。

如果管理层专家的工作结果对于商誉减值测试而言不恰当，而管理层直接采用了该工作结果，可能导致财务报表发生重大错报。注册会计师在执行风险评估程序的过程中应予关注。（参见本问题解答问题三）

6. 在以前期间的基础上，管理层改变了商誉减值测试中使用的关键假设，但未就相关变化进行适当的记录、复核和批准，亦未在财务报表附注中充分披露理由。注册会计师需要考虑相关改变的原因是否合理，是否表明存在管理层偏向的迹象。如果没有合理的依据，可能表明财务报表存在重大错报。（参见本问题解答问题二第（一）项和问题七）

7. 管理层采用预计未来现金流量现值的过程中，未就以前期间现金流量预计数与现金流量实际数的差异进行评价，未恰当评估当期现金流量预计所依据的假设的合理性。

通常情况下，管理层需要分析当期进行现金流量预计所依据的假设与前期假设的实际结果是否一致，并对估计的合理性、关键假设和数据进行持续地监督。如果管理层忽视相关差异，可能导致财务报表发生重大错报的可能性增加，也可能表明存在管理层偏向的迹象。注册会计师应予以关注并对以前年度商誉减值测试涉及的管理层重大判断和假设执行追溯复核。（参见本问题解答问题二第（四）项）

8. 其他重要信息披露不充分的问题。例如，没有对重大商誉减值损失的原因进行披露；当分摊到某资产组的商誉金额

重大时，没有对分摊到该资产组的商誉的账面价值和该资产组可收回金额的确定方法，包括关键假设及相关依据等进行披露。（参见本问题解答问题七）

注册会计师在识别和评估重大错报风险的过程中，要重点关注被审计单位在商誉减值测试实务操作中存在的上述问题，以充分识别和评估相关重大错报风险，更好地设计和采取相应的应对措施。

二、实施与商誉减值相关的风险评估程序应注意哪些事项？

答：注册会计师在实施与商誉减值相关的风险评估程序时，需要特别关注与下列方面有关的事项：

（一）了解被审计单位与商誉减值测试相关的内部控制。

商誉减值测试涉及的会计估计和相关披露往往属于被审计单位重要和复杂的管理层判断领域，不仅涉及相关管理层和财务人员对会计准则的理解，也涉及业务经营、投资等部门对相关资产组的管理、预算的执行、生产经营计划的实施等，可能具有较高的重大错报风险。

内部控制的设计和运行有利于防止、发现并纠正相关错报，降低重大错报风险。实务中，被审计单位可能对相关内部控制缺乏认识、内部控制体系和制度的建立和设计不完善、执行不到位。例如，被审计单位未就商誉减值测试的执行频率和情形作出规范；未合理规定符合本行业、被审计单位业务实际的常

见商誉减值迹象范围和识别流程；未对资产组或资产组组合分摊提供充分的证据和理由；未对可收回金额计量方法、假设、数据的选择和运用提供充分的证据和理由；未对借助外部资产评估机构的工作进行适当的审批和复核；未对减值测试的结果和披露内容进行适当审批；未对特定计量模型、关键假设、市场参数的调整和改变提供充分的证据和理由等。

注册会计师在实施风险评估程序，了解相关业务流程和内部控制时，应关注上述情形，并可以对下列方面进行考虑和评价：

1. 治理层如何监督管理层作出商誉减值估计和相关披露（包括对特定模型的使用和变化等）。

2. 商誉减值测试和报告相关的具体业务流程和控制活动。例如，执行商誉减值测试的情形和频率、识别减值迹象、认定资产组或资产组组合并分摊商誉；与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象时，对可收回金额计量过程中所涉及的具体方法、假设和数据的运用和复核；对披露范围和内容的复核；财务报告过程的职责分离和适当审批等。

特别地，应关注管理层为应对商誉减值的固有风险，采取了哪些具体措施，包括管理层如何评价可能的计量结果、选择并确定最终结果和相关披露的内部控制。在了解管理层如何分析和评价商誉减值测试涉及的估计不确定性的程度时，注册会计师可以考虑了解管理层是否：

(1) 实施敏感性分析以确定关键假设或数据的变化及其影响程度。例如，针对收入增长率、折现率等假设实施对资产组或资产组组合可收回金额影响的敏感性分析和评价。

(2) 比较与所使用的数据有类似特征的、从其他数据来源获取的数据。例如，比较从不同来源选取的利率。

(3) 针对长期预测，考虑未来现金流量可能的不同情景（情景分析）。

3. 管理层是否考虑在商誉减值测试过程中涉及特殊性质的或不经常发生的事项或内容。例如，与商誉相关的资产组或资产组组合属于特殊行业或特定资产；被审计单位确定进行重大重组等。

4. 如果商誉减值测试过程中涉及利用管理层的专家的工作，在利用专家工作的过程中，管理层是否进行了适当的评价和复核，管理层是否关注了专家工作的恰当性及其与商誉减值测试的相关性。

5. 管理层如何监控关键绩效指标和预算，并应对非预期的业绩差异。注册会计师需要关注管理层实施的财务或其他激励因素可能对商誉减值测试的影响，以及可能存在管理层偏向的迹象。

6. 管理层是否已建立了对特定模型的监督和复核机制，并实施了定期进行模型校验的流程。例如，如何定期检验模型的合理性，如对分阶段收入增长率模型的期间分段和收入增长

率的判断进行校验；如何结合行业发展现状、客户需求、价格变动、新产品推出等情况评价收入预测的合理性等。管理层如何监控关键假设和数据的变化，是否对涉及的重大判断进行记录或独立复核。

7. 对于负责风险评估的人员和负责作出估计的人员，管理层是否已采取措施进行适当的职责分离。

8. 是否有商誉减值相关的信息系统应用控制。

9. 如以前期间商誉减值估计涉及在当期实际发生的交易或事项，管理层是否对相关交易或事项的结果进行了复核；如未涉及前述交易或事项，管理层是否对以前期间商誉减值测试中所使用的关键假设和数据进行持续监督，或按照管理层的相关制度和估计频率，在当期测试中考虑了相关假设和数据的合理性和一致性等。

当内部控制得到恰当设计和运行时，注册会计师可以采用综合审计方案，提升审计的效率。

（二）分析和评估影响商誉减值计量的固有风险因素，以确定固有风险等级。

商誉减值计量过程中涉及较多的管理层判断和假设的运用。影响商誉减值计量的固有风险因素可能包括估计不确定性、复杂性、主观性和其他固有风险因素。

1. 估计不确定性。

在商誉减值计量过程中，主要的会计估计事项为可收回金

额的计量。通常情况下，合理可获得的信息的详尽程度、相关性越低，估计不确定性的程度越高。例如，与商誉相关的资产组或资产组组合的运营周期、预计带来经济效益的期间、使用年限越长时，管理层作出的关键判断和使用的假设的合理区间可能越大、越难以精确，估计不确定性的程度越高。

2. 复杂性。

管理层确定可收回金额时使用的方法、假设和数据，涉及复杂性。通常情况下，如果管理层缺乏历史经验和专业知识，或需要借助外部资产评估机构的工作来进行商誉减值计量，可能表明复杂程度较高。例如，与商誉相关的资产组组合为被审计单位境外子公司的特定资产组组合，需要管理层具有与该地区市场环境、行业监管要求、特别资产类别和业务运营等相关的知识，相对于境内或其他常规资产组或资产组组合，进行商誉减值计量的过程可能更为复杂。

3. 主观性。

管理层在作出判断和选择的过程中，存在主观性。进行商誉减值计量和作出相关披露的过程通常涉及重大假设和数据的选择和运用。涉及的判断越多、对估计的影响程度越大时，管理层确定估计的最终结果涉及的主观性程度越高。例如，对与商誉相关的资产组或资产组组合的划分、预算或预测信息、反映资产组或资产组组合特定风险差异的折现率的判断和选择，对重大事项是否进行披露的判断等。如果管理层事先就相关假

设和数据的选择和运用制定了明确的操作制度且一贯执行，主观性通常比没有相关标准的情形要低。

4. 其他固有风险因素。

(1) 管理层偏向和其他舞弊风险因素。如果管理层作出的不同判断都偏向于对其有利的方面，通常表明该因素导致发生错报的可能性较高，应保持职业怀疑。例如，被审计单位期末发生大量确认为相关业务收入的非常规交易，而管理层采用了包含这些交易的本年收入金额作为未来现金流量预测的基础之一；数据中涉及大量关联交易或识别出未经管理层披露的关联方交易等。

(2) 其他固有风险因素还包括：被审计单位经营环境、与商誉相关的资产组或资产组组合发生变化，导致商誉减值计量所采用的方法、假设和数据发生变化等。例如，外部市场环境波动较剧烈，技术更新换代较快，新的监管要求（环境保护、行业管理等）变化，重大交易或企业重组导致资产组进行重新认定等。

固有风险因素之间通常是相互联系的，复杂性、主观性和其他固有风险因素与估计不确定性的程度通常相关。注册会计师需要综合考虑在实施风险评估程序过程中了解到的所有相关信息。在评估与商誉减值相关的认定层次重大错报风险时，可以先分别对每项固有风险因素进行评估，再综合考虑固有风险因素汇总起来的影响，从而确定固有风险等级的结果。

（三）关注被审计单位对与商誉相关的资产组或资产组组合减值迹象的识别与注册会计师的了解是否一致。

注册会计师可以从外部信息来源和内部信息来源两方面，对表明与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值的迹象进行判断。这些迹象通常包括但不限于下列方面：

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进步较快，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的变化，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，相关资质的市场情况已发生变化，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；
8. 与商誉相关的资产组或资产组组合的市场估值或被投资上市公司股价显著下滑等。

注册会计师需要关注被审计单位实际利用的信息与注册会计师独立了解到的被审计单位相关信息的一致性，即关注被审计单位识别的与商誉相关的资产组或资产组组合的减值迹象，与注册会计师通过了解被审计单位及其环境、执行风险评估程序所综合获取的信息是否一致。如果存在不一致的情况，特别是管理层忽视或未充分识别外部环境及内部因素的变化，可能表明存在较高的重大错报风险。

（四）考虑和实施对商誉减值测试的追溯复核。

除了产生商誉的首年外，注册会计师可以通过实施追溯复核获取审计证据，以帮助识别和评估本期的重大错报风险。

如果管理层对商誉减值测试所使用的方法、假设和数据进行了恰当的持续监督，注册会计师可以对其进行了解并考虑是否拟进一步测试相关控制运行的有效性。如果管理层明显忽视相关工作，如未对关键的方法、假设和数据进行监督，可能表明存在值得关注的内部控制缺陷。

基于追溯复核的目的，注册会计师可以重点关注以前期间管理层使用的关键假设和数据是否具有一贯性和合理性。例如，本期管理层与商誉相关的资产组或资产组组合的认定、商誉的分摊、与可收回金额计量相关的假设是否与以前期间一致且具有合理性；以前期间现金流量预计数与现金流量实际数的比较；数据来源是否一致；以前期间的估计结果是否反映了当时合理可获得的信息等。

在复核会计估计是否存在偏向时，注册会计师应当追溯复核与以前年度财务报表反映的重大会计估计相关的管理层判断和假设。注册会计师通过实施追溯复核获取的信息可能是存在管理层偏向的迹象。例如，管理层可能明显忽视预测数据与实际结果的差异，且没有合理的依据；关键假设被改变且缺乏合理的理由；管理层作出的不同判断均实际偏向于对管理层考核有利的方面等。注册会计师保持职业怀疑，有助于识别这些情况。

此外，如果以前期间确认的与商誉相关的资产组或资产组组合在本期交易中得以处置，且处置对价低于其账面价值，注册会计师需要关注上述情况是否可能是存在管理层偏向的迹象，并考虑对本期风险评估结果的影响。

三、对于专家的工作，有哪些需要注册会计师关注的方面？

答：实务中，商誉减值审计通常涉及专家的参与和利用专家的工作成果，主要涉及如下两个方面：

一是注册会计师的专家的参与。例如，会计师事务所内部或聘请的外部估值、评估专家，可就管理层商誉减值测试中涉及的方法、假设的合理性，数据计量结果等，进行复核并提供专家意见。

注册会计师在计划阶段，通常根据商誉减值测试的复杂程度，考虑是否需要注册会计师的专家的参与。

二是管理层的专家的工作。在审计过程中，注册会计师获取的审计证据往往包含管理层聘请的管理层专家的工作成果。例如，被审计单位聘请的资产评估机构提供的评估报告等。

通常情况下，如果管理层聘请资产评估专家，就较为复杂或特定行业的与商誉相关的资产组或资产组组合可收回金额进行评估，注册会计师也应考虑是否需要注册会计师的专家的参与。

（一）在利用注册会计师的专家的工作时，需要考虑的事项。

1. 评价注册会计师的专家的胜任能力、专业素质和客观性。

对于商誉减值的审计，注册会计师在评价注册会计师专家的胜任能力、专业素质和客观性时，可以考虑的事项包括：

（1）对于会计师事务所外部专家，了解其所在机构（如评估机构）的营业执照及涉及的经营范围、专业资质、执业许可和证书、经营状况和行业排名、权威性、是否存在违法违规处罚等；

（2）对于会计师事务所内部专家，获取会计师事务所质量管理体系中与利用内部专家的工作有关的政策和程序的设计、实施和运行情况等；

（3）了解专家的资历和历史项目经验，是否具有估值或模型计量等相关领域的教育背景，执业证书或专项培训证书，

是否存在违法违规或会计师事务所内部处罚记录等；

(4) 了解以往与相关机构或人员的合作经验，是否表明专家胜任的领域与商誉减值的审计程序具有相关性等。

特别地，在评价注册会计师的专家的客观性时，注册会计师要充分关注是否存在对专家的客观性产生不利影响的利益和关系，包括：

(1) 注册会计师的专家与被审计单位之间是否存在经济利益、商业关系和私人关系。

(2) 注册会计师的专家是否同时向被审计单位提供其他服务，以及潜在的影响。例如，实务中，可能存在评估机构同时为注册会计师和被审计单位提供服务的情况，对于此类情况，注册会计师应予重点关注并加强防范。

(3) 对于会计师事务所外部专家，注册会计师可以了解其所在机构采取的质量管理政策和有关监控程序、独立性方面的具体要求等，考虑是否能够防范或降低相关不利影响。

2. 评价注册会计师的专家工作的恰当性。

注册会计师需要与注册会计师的专家就其工作的性质、范围和目标，各自的角色和责任，双方沟通的性质、时间安排和范围，报告的形式，以及专家遵守保密规定的要求等达成一致。

在审计项目完成阶段之前，注册会计师需要对注册会计师专家的工作的恰当性进行评价，就达成一致的事项和内容的执行和遵守情况进行复核，并对评价结果进行充分、适当地记录：

(1) 评价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；

(2) 如果专家的工作使用了重要的假设和方法，评价这些假设和方法的合理性；

(3) 如果专家的工作涉及使用重要的数据，评价这些数据的有效性、完整性和准确性。

对于注册会计师的专家的工作范围未涉及的领域，注册会计师需要对其实施追加的审计程序，获取其他审计证据，以保证审计证据的完整性、相关性和可靠性。例如，专家仅对管理层运用的方法和重大假设的合理性、运用基础数据进行计量的过程执行验证工作，但未涉及数据的准确性和完整性；对专家工作的范围提出了限制等。

如果注册会计师的专家的工作未恰当满足既定要求或存在争议，项目合伙人需要采取应对措施解决争议，以保证出具审计报告前，项目组作为整体，已经达成一致意见并获取了充分、适当的审计证据。

(二) 当注册会计师将管理层的专家的工作成果用作审计证据时，注册会计师需要注意的事项。

如果注册会计师拟获取的审计证据中，包含管理层聘请的资产评估机构的评估报告或相关工作成果，注册会计师需要注意不能简单依赖该评估报告或工作成果。

实务中，往往存在管理层聘请的专家的工作不直接针对商

誉减值测试和可收回金额计量的情况。例如，资产评估项目的招标范围和目的、评估基准日、评估对象的具体范围、评估价值类型和基础等，可能和与商誉相关的资产组或资产组组合的范围及可收回金额计量会计核算的具体方法、日期等不一致。注册会计师在考虑将管理层的专家的工作成果用作审计证据时，需要予以特别关注。

四、在设计针对与商誉减值相关的重大错报风险的应对措施时，注册会计师需要注意哪些方面？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》的规定，注册会计师应当考虑实施下列一项或多项审计程序：

1. 从截至审计报告日发生的事项获取审计证据；
2. 测试管理层如何作出会计估计；
3. 作出注册会计师的点估计或区间估计。

注册会计师需要基于所实施的风险评估程序的结果，设计和实施符合被审计单位情况且具有针对性的审计程序。不同公司的经营状况和计划、所处行业和市场、作出会计估计所使用的方法等可能有所不同。因此，注册会计师需要重视对被审计单位的了解和风险评估程序的实施，并根据风险评估的结果，恰当设计和实施针对商誉减值估计和披露的审计程序，不能陷入惯性思维。需要注意的是，注册会计师在评估风险、考虑应对和实施审计程序的过程中，要保持职业怀疑，考虑不同来源

审计证据的充分性、适当性，以及是否存在矛盾。

如果确定识别和评估的与商誉减值相关的认定层次重大错报风险为特别风险，注册会计师可能需要考虑测试控制运行的有效性是否是恰当的。测试控制运行的有效性的前提是被审计单位针对商誉减值建立并实施了控制程序，且相关控制的设计是有效的。是否测试控制运行的有效性，还要考虑导致特别风险的具体固有风险因素。注册会计师需要判断控制测试是否能够有效应对评估的商誉减值的特定风险。例如，与商誉减值相关的特别风险源于高度主观性的情况下，注册会计师可能更着重于实质性程序而非控制测试。如果针对特别风险实施的程序仅为实质性程序，这些程序应当包括细节测试。

本问题解答问题五、问题六分别针对如何评估管理层认定的资产组或资产组组合构成的恰当性，如何测试管理层对商誉减值测试的方法、重大假设和数据的选择和运用，作出了进一步指引。

五、如何评估管理层认定的资产组或资产组组合构成的恰当性？

答：通常情况下，商誉需要结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。如果商誉没有被恰当分摊至相关的资产组或资产组组合，将可能导致在比较包含商誉的资产组或资产组组合的可收回金额和账面价值时，得出不正确的结论。因此，在对商誉减值测试模型及相关假设进行测试之前，注册会

计师首先需要评估管理层认定的包含商誉的资产组或资产组组合的恰当性。实务中，注册会计师可以考虑实施如下审计程序：

1. 检查收购协议、有关收购的董事会决议、公告及其他相关文件，复核被审计单位对资产组的认定和商誉的分摊方法，并评价其是否符合企业会计准则的规定；

2. 了解被审计单位对生产经营活动的管理或监控方式（例如，是按照生产线、业务种类、品牌，还是按照区域等）、对资产的持续使用或处置的决策方式，以及被审计单位业务、架构的变化情况（重点关注本期是否发生了再投资、再并购、处置重要资产、因重组等原因改变报告结构等情形）等；

3. 复核被审计单位是否按照企业会计准则的相关规定，在适当时重新划分了资产组或资产组组合，并对商誉重新进行了分摊；

4. 关注被审计单位是否存在随意改变商誉所在资产组或资产组组合的情形。

此外，注册会计师还需要评估商誉所在资产组或资产组组合的相关信息是否已在财务报表中作出了充分和恰当的披露。

六、如何测试管理层对商誉减值测试的方法、重大假设和数据的选择和运用？

答：根据《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》的规定，在测试管理层如何作出会计估计时，注册会计师应当设计和实施进一步审计程序，以针对

与管理层在作出会计估计时对方法、重大假设和数据的选择和运用，以及管理层如何选择点估计并就估计不确定性作出披露相关的重大错报风险获取充分、适当的审计证据。

（一）当被审计单位以预计未来现金流量现值确定可收回金额时，注册会计师测试管理层选择和运用的常见重大假设。

被审计单位进行商誉减值测试时，以预计未来现金流量的现值的方法确定可收回金额的，其商誉减值测试中选择和运用的常见重大假设包括收入增长率、毛利率、折现率等。以下是针对上述常见重大假设的审计方法举例，注册会计师需要根据审计项目的实际情况选择恰当的审计方法。

1. 折现率。

折现率通常是管理层在进行商誉减值测试时选择和运用的重大假设之一，注册会计师在审计中可以考虑通过检查管理层执行的敏感性分析或类似方法的结果，确定折现率对于商誉减值测试结果的影响程度。当折现率对资产组可收回金额敏感性较高，或者使资产组达到减值临界点的折现率与管理层对折现率的估计较为接近时，可能表明折现率的重大错报风险较高，注册会计师需要获取更有说服力的审计证据。

在设计审计程序时，由于折现率通常在相对较长的期间内波动，因此通常不适用从截至审计报告日发生的事项获取审计证据的审计程序，需要考虑测试管理层如何作出会计估计，或

作出注册会计师的点估计或区间估计的审计程序，或者将上述两种审计程序相结合。

注册会计师在针对折现率实施审计程序时，需要考虑下列方面：

（1）计算折现率所建立的模型是否恰当，折现率与折现未来现金流量模型是否匹配。例如，税前现金流量应对应税前折现率，税后现金流量应对应税后折现率。

（2）计算折现率所采用的市场数据是否可靠。例如，是否通过市场普遍接受的适当来源取得。

（3）折现率是否反映了当前市场的货币时间价值、国别风险、市场风险以及资产组的特定风险，与通常采用的行业和国别风险调整数据是否存在重大偏差。

（4）采用单一的折现率还是分阶段折现率。例如，当未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或利率的期限结构反应敏感时，需要在未来各不同期间采用不同的折现率。

（5）从税后折现率换算至税前折现率的方法是否恰当。

2. 收入增长率和毛利率。

注册会计师在针对收入增长率和毛利率实施审计程序时，需要考虑下列方面：

（1）被审计单位或其所处行业是否发生可能导致未来收入增长率或毛利率发生变化的重大改变（如产业周期、技术替代、气候风险等），历史收入增长率、毛利率是否依然是合理

的参考指标。

(2) 被审计单位现有的设备产能和员工数量、计划的利用率以及前期投入（如销售费用、广告、研发）是否能支持实现预测的收入增长率和毛利率。

(3) 成本的预测是否包含了采购合同、员工聘用合同等合同约定的增长因素，预测的薪资奖励成本是否结合了预测的销售和利润的增长以及对应的奖金支付计划。

(4) 成本预测中的原材料价格的变化是否与注册会计师在审计过程中获取的其他信息（如最近的存货定价预测）一致；针对石油、钢铁等以大宗商品为原材料的行业，被审计单位原材料价格假设和公开数据的对比。

(5) 可获取的市场价格变动信息对收入增长率的影响。

(6) 评估销量增长率的合理性，以及定价假设对销量的潜在影响（例如，销量和价格是否有可能实现同时增长）。

(7) 客户的存量（如待执行的销售合同），销量预期的变化是否与客户存量的趋势保持一致。

(8) 客户或合同的增长率和流失率，被审计单位的假设和历史期间相比的结果。

(9) 特定客户的假设，是否有大客户存在财务困难，如有可能，将客户发布的预测或相关信息与被审计单位的假设进行比较。

(10) 被审计单位的预测是否与行业或市场数据相符，历

史上被审计单位的表现是否与行业或市场数据相符，行业或市场数据的客观性和可信度等。

(11) 使用的收入增长率及毛利率与被审计单位的战略规划、商业计划、财务预算及生产计划等是否一致。

(12) 若为新收购的公司，收入增长率及毛利率是否与收购时使用的盈利预测中的假设相仿。

(13) 复核财务报表日至审计报告日之间发生的事项是否会对收入增长率或毛利率假设产生影响。

(二) 当被审计单位以预计未来现金流量现值确定可收回金额时，注册会计师测试管理层选择和运用的数据。

被审计单位进行商誉减值测试时，以预计未来现金流量的现值的方法确定可收回金额的，注册会计师在测试被审计单位商誉减值测试选择和运用的数据时，可以考虑实施的审计程序举例如下：

1. 检查运用的数据是否已经由被审计单位适当的管理层或者治理层批准；
2. 将基期数据与经审计的财务信息核对一致；
3. 将商誉减值测试中使用的数据与最近获取的实际财务结果进行比较，并考虑变化是否基于新的情况或新的信息，重大的差异是否合理。

(三) 当被审计单位以公允价值减去处置费用后的净额估计可收回金额时，注册会计师需要关注的事项。

注册会计师首先需要评估管理层确定可收回金额的方法的合理性。如果管理层在没有合理理由的情况下采用了公允价值减去处置费用后的净额作为可收回金额（例如，公允价值减去处置费用后的净额低于商誉的账面价值，但管理层在没有进一步计算预计未来现金流量现值的情况下，直接将公允价值减去处置费用后的净额作为可收回金额），注册会计师需要考虑是否有迹象表明存在管理层偏向，以及对减值测试结论的影响，并考虑是否需要采用预计未来现金流量的现值的方法进行验证。

在对公允价值减去处置费用后的净额的模型和计算过程进行测试时，若测试中涉及现金流量预测，注册会计师可以参考上述第（一）、（二）项中对于重大假设和数据的审计程序举例，同时需要关注下列方面：

1. 以公平交易中的销售协议价格作为公允价值的，要对交易对手方的背景、交易的真实性，以及相关协议或报价文件的法律效力等方面进行充分的核实和调查，并关注资产负债表日后的进展情况。

2. 以活跃市场的买方出价作为确定公允价值的基础的，需要根据市场交易标的的相似性、样本数量和交易时间等因素，判断是否可以用作减值测试资产组或资产组组合的可比交易价格并作出适当的调整。同时，还要考虑是否存在管理层偏向的迹象，如故意忽略一些交易价格较低的样本等。

3. 处置费用的估计是否充分且与测试模型的交易方式相

匹配。不同的交易方式下，处置费用对于可收回金额的影响可能存在很大差异。注册会计师要对相关交易所需的过程和操作环节进行充分了解，从而判断管理层是否忽略或低估了一些处置费用。例如，交易佣金、税费等项目有可能未被考虑，可能对可收回金额的影响很大却被忽略或低估。如果管理层对于处置费用的估计并非基于具体计算，而是采用公允价值的一定比例，需要获取该比例的支持性依据并评估其合理性。

4. 当以公允价值减去处置费用后的净额作为可收回金额时，需要考虑该方法下对应的资产组或资产组组合账面价值的构成与可收回金额构成的差异。例如，某资产组存在因弃置费用而确认的预计负债，资产组处置后，买方也须承担该义务，因此，市场参与者在评估该资产组的公允价值时，要将该负债考虑进去。如果减值测试所使用的该资产组的公允价值已经包含了对该项弃置义务的考虑，则对应的资产组账面价值应包含该预计负债。

在公允价值减去处置费用后的净额模型下，对公允价值的估计仍有可能采用持续经营的未来现金流量现值计算，这时注册会计师需要关注管理层是否从市场参与者的角度设定相关假设参数，以及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是否匹配。

公允价值减去处置费用后的净额模型中通常会运用到专业的估值技术，如对可比交易价格和资产重置成本的获取，以及

对处置费用和折现率的估计等。在实施相关测试程序时，注册会计师需要评估审计项目组的专业胜任能力，并考虑利用估值专家的工作。

需要注意的是，在测试的过程中仅执行询问程序是不够的，还要根据向管理层或其他相关方询问的结果获取进一步的审计证据，以佐证通过询问获取的信息的可靠性。

七、如何检查商誉减值在财务报告中的披露？

答：实务中，部分被审计单位商誉减值披露相对简单，部分上市公司未按照企业会计准则的规定和监管要求，详细披露与商誉减值相关的、对投资者作出决策有用的所有重要信息。注册会计师要关注被审计单位商誉减值相关披露对财务报表使用者作出经济决策的影响，考虑被审计单位是否存在如下与商誉减值披露有关的问题：

1. 商誉减值测试的过程与方法的披露过于简单，缺乏实质性内容；

2. 未充分披露商誉所在资产组或资产组组合的相关信息，包括资产组或资产组组合的构成，以及资产组或资产组组合发生变化时，变化之前和之后会计期间资产组或资产组组合的构成情况和导致变化的主要事实及依据等；

3. 形成商誉时的并购重组相关方有业绩承诺的，未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；

4. 可收回金额采用资产预计未来现金流量现值确定时，未

根据准则及相关规定的要求披露关键假设及其理由、关键参数及其确定依据；

5. 在针对某些重大假设和数据的敏感性分析信息对报表使用者理解财务报表以作出经济决策十分重要的情况下，未对相关敏感性分析作出恰当披露。在某些情况下，进行商誉减值测试时使用的某个或某几个重大假设或数据的变化对于商誉减值测试结果的影响可能是重大的。例如，对折现率进行微小的调整，就将使得商誉减值测试的结果发生重大变化，如由无需计提减值准备变为需要计提，或者需要计提的商誉减值准备金额发生重大变化等。在这种情况下，就相关敏感性分析的信息作出披露可能是适当的。

注册会计师在审计中需要对上述问题予以充分关注，检查被审计单位是否按照企业会计准则的规定及监管要求，充分披露商誉减值测试相关信息；关注并检查被审计单位在财务报告中披露的信息是否与已获取的审计证据一致；并按照《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》的要求，考虑其他信息中与商誉减值相关的信息。

实务中，商誉减值的审计通常较为复杂，注册会计师在审计过程中不能直接依赖管理层的减值测试结果，也不能偏向于仅获取佐证性的审计证据，而应根据审计准则的规定，并参考《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》，在整个审计过程中保持充分的职业怀疑，以保证审计质量。

此外，由于商誉减值通常涉及重大管理层判断，注册会计师在获取充分、适当的审计证据后，还需要根据《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》的相关规定（如适用），考虑其是否构成关键审计事项。如果在审计商誉减值的过程中无法获取充分、适当的审计证据或认为存在重大错报，则应当考虑对审计意见的影响。