

商誉的审计应对

叶卫民(高级会计师)

【摘要】伴随着近年来火爆的并购重组,A股市场积累了万亿商誉,若商誉未能得到足够重视和妥善处理,将引发巨大的资产泡沫。基于此,结合商誉的初始确认和后续计量,阐述注册会计师在对上市公司进行财务报表审计时需采取的主要应对措施,以期为实务工作者提供参考与借鉴。

【关键词】商誉;初始确认;后续计量;应对措施

【中图分类号】F239.4

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)01-0097-6

一、资本市场商誉现状

近年来,并购狂潮席卷资本市场,上市公司业绩高速增长、规模持续扩张,然而风光无限的表面下却积聚了超万亿商誉,其减值风险正逐渐显现。根据东方财富Choice的数据显示,截至2017年年末,A股上市公司商誉规模达到1.3万亿元,涉及1916家公司,其中16家公司商誉超过净资产,如紫光光学大商誉为15.27亿元,净资产仅0.71亿元。

大额商誉一旦减值将对上市公司的财务状况和经营业绩产生巨大的不利影响。如创业板企业坚瑞沃能2017年年报公告称,受国家新能源产业政策补贴调整、业务扩张增速过快、应收账款回款较慢、资金链紧张等综合因素的影响,基于谨慎性原则,公司对收购深圳市沃特玛电池有限公司时所形成的商誉46.14亿元(2016年收购价为52亿元)全额计提了减值准备,导致当年上市公司净利润为-36.84亿元。

值得庆幸的是,巨额商誉已经引起了社会各界的高度关注。政协委员专门递交了《关于加强并购重组商誉有关审核及披露的监管的提案》,且证监会于2017年2月8日给予回复,明确表示拟进一步强化对并购重组的监管。具体包括:加大审核力度,形成监管威慑;强化业绩补偿监管,引导市场估值回归;同时,在并购重组的日常监管中加强信息披露监管,充分揭示风险,加强事中事后监管,严厉打击承诺失信行为。

上述市场现象同样也引起了注册会计师的充分关注。沪深交易所共99家上市公司在2016年年报执行新审计报告准则,其中21家公司审计报告正文中将商誉及其减值事宜作为关键审计事项提及,涉及上市公司数量占比21.21%。该21家公司在报告正文中列示的关键审计事项共70条,其中商誉及其减值事项22条,占比达31.43%。

经比较分析上述21份审计报告中的22条关键审计事项,多数注册会计师认为,管理层在确定资产组的使用价值时做出了重大判断,由于商誉金额重大,且管理层需要做出重大判断,故将商誉的减值确定为关键审计事项。

二、注册会计师参与初始确认

何为商誉?根据我国《企业会计准则第20号——企业合并》第十三条的规定,购买方在购买日应当对合并成本进行分配,按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。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^[1]。

如前所述,资本市场在并购交易过程中积累了万亿商誉,风险突显,注册会计师亦将多数上市公司的商誉识别为重大错报风险领域,并确定为关键审计事项。所以,注册会计师有必要在上市公司并购交易事发前即与公司管理层进行充分沟通,讨论不同的交易方案可能带来的影响,使其意识到大额商誉

会对今后的财务状况和经营业绩带来巨大的隐患，应谨慎确认，从而降低风险。

根据准则规定，在以下几种情况下不产生商誉或不确认商誉：一是同一控制下企业合并采用的是权益结合法，交易过程中出现的差额用于调整资本公积或留存收益，不产生商誉。二是不确认自创商誉，根据《企业会计准则第6号——无形资产》第十一条的规定，企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产^[1]。三是不确认负商誉，根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，合并成本小于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：①对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核；②经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益^[1]。因此，只有在非同一控制下的企业合并，购买方支付的合并成本大于在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，才确认为商誉。

被并购方的可辨认净资产应该包括其账面已确认部分和未确认部分。对于已确认的可辨认资产，应当按照合理的方法确认购买日公允价值；对于未确认的可辨认资产，可根据《企业会计准则解释第5号》（财会[2012]19号）相关规定处理，即：“非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：（一）源于合同性权利或其他法定权利；（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。”

证监会在《2013年上市公司年报会计监管报告》和《2016年上市公司年报会计监管报告》中也重点指出，部分上市公司在非同一控制下企业合并中确认了大额商誉，商誉占合并对价的比例高达80%甚至90%以上，主要原因就是并购过程中没有充分识别和确认被购买方拥有的无形资产，导致应确认为无形资产的金额被直接计入商誉。

企业为何会存在未确认的可辨认资产呢？被并购方在进行日常财务核算时，因内部研发形成的专利技术、专有技术、品牌商标商号等无形资产不符合会计准则规定的资产确认条件，或出于谨慎性的考

虑在发生时已费用化处理，未体现在财务报表中。而在并购方层面，并购方在合并报表日应充分识别这些被并购方拥有的、但未确认的无形资产，对于满足会计准则规定的则可以确认为一项资产。

并购交易中，并购方往往会聘请外部独立第三方专家（如资产评估机构）按照收益法和资产基础法两种方法对被并购方进行估值，且较多地将收益法下的评估值作为实际交易价格的参考依据。资产基础法下的评估主要关注账面已确认资产的现行公允价值，没有充分识别被购买方财务报表以外的未确认资产，其估值一般会低于收益法下的评估值。因此，在并购交易过程中，注册会计师要充分了解两种方法下评估值存在较大差异的原因，建议公司管理层充分辨识是否存在未入账确认的可辨认资产等。

本文将通过案例进行具体介绍：

1. 识别出政府授予的特许经营权后将余额确认为商誉。

案例1：20×2年，上市公司HBFC以86400万元的整体估值收购热电企业甲公司100%股权，甲公司账面净资产为12142.06万元。

资产评估机构按照资产基础法对甲公司于并购基准日的账面资产和负债评估情况如表1所示：

项 目	账面价值 A	评估价值 B	增减值 C=B-A
一、流动资产	8291.34	8459.14	167.80
二、非流动资产	34239.75	45204.98	10965.23
其中：固定资产	29223.70	38790.84	9567.14
在建工程	41.03	41.03	0
无形资产——土地使用权	2256.27	3663.50	1407.23
递延所得税资产	2718.75	2709.62	-9.13
资产总计	42531.09	53664.12	11133.03
三、流动负债	19541.03	19541.03	0
四、非流动负债	10848.00	10848.00	0
负债合计	30389.03	30389.03	0
股东权益合计	12142.06	23275.09	11133.03

同一基准日采用收益法对甲公司全部股东权益价值的评估结果为86510.19万元。资产评估报告中解释两种方法下价值存在差异的原因主要为：收益法是根据资产未来预期收益按适当的折现率将其换算成现值来确定的，其评估结果中包括企业的特许经营权、业务网络、人力资本、管理效率、自创商誉等，而资产基础法下未考虑上述无形资产的价值。

公司管理层与注册会计师经过充分讨论后认为,资产基础法下该交易中评估值23275.09万元为被并购方于基准日账面已确认的可辨认净资产的公允价值;其与实际支付的合并成本86400万元之差63124.91万元(即并购溢价)并非全部为商誉,因为特许经营权具有可辨识度,依据如下:

(1)根据20×7年签订的《ABC市甲公司联产项目特许经营协议书》,ABC市发展和改革委员会赋予甲公司在ABC市城东片55平方公里热力规划范围内,建设、经营、管理和供汽的特许经营权,期限为30年。

(2)甲公司实行热电联产,现有机组的设计供热能力将不能满足客户日益增长的需求,拟追加投资以扩大供热能力,且扩建规划业务经政府相关部门审批。

甲公司通过扩大产能,可以将上述特许经营权转化为未来经济利益流入。经各方专业人士反复测算后,确认上述特许经营权15949.80万元,然后将并购溢价扣除特许经营权后的差额部分47175.11万元确认为商誉,从而降低了商誉的初始确认金额,实现谨慎确认降低风险的目标。

2. 识别销售渠道、客户资源等源自合同的权利。

案例2:20×6年,上市公司APNT以7140万元的价格收购同行业竞争对手医药企业乙公司100%股权,同时以4080万元的价格要求乙公司解除与其关联方丙公司签署的为期10年的产品总经销协议,还要求后者将其客户资源和销售渠道进行相应的移交。

资产评估机构按照资产基础法对乙公司于并购基准日的账面资产和负债进行评估,具体情况如表2所示:

项目	账面价值 A	评估价值 B	增减值 C=B-A
一、流动资产	2305.16	2405.48	100.32
二、非流动资产	1292.83	2220.14	927.31
其中:固定资产	1160.38	1669.74	509.36
无形资产	122.48	540.43	417.95
递延所得税资产	9.97	9.97	0
资产总计	3597.99	4625.61	1027.62
三、流动负债	1589.60	1589.60	0
负债合计	1589.60	1589.60	0
股东权益合计	2008.39	3036.01	1027.62

同一基准日采用收益法估值,乙公司和丙公司的所有股东权益价值为11288.68万元。

并购前,乙公司实际只承担了原料采购和产品生产职责,其关联方丙公司承担了产品销售职责,上市公司APNT必须收购两家公司才能实现业务的完整性。经比较各种方案,最终采取了上述交易形式。因此,上市公司APNT支付的合并成本为11220万元,与标的公司现有账面资产的公允价值3036.01万元相差8183.99万元。

经公司管理层与会计师的充分沟通,一致认为7140万元是取得乙公司采购、生产和研发环节业务的对价,4080万元是取得丙公司销售环节业务的对价。经过各方的讨论,资产基础法下评估价值3036.01万元仅为乙公司现有账面已确认资产的公允价值,交易方案中可以辨认其生产研发业务账面没有确认的生产许可证、产品注册证、专利技术、专有技术、软件著作权以及没有确认的丙公司移交的完善销售渠道和优良的客户资源等资产。通过外聘专家对上述可辨认资产分别估值为无形资产——专利技术1361.70万元、无形资产——销售渠道4080万元。因此,合并成本扣除账面已确认的资产公允价值和补确认的无形资产价值后的余额2742.29万元才作为商誉的初始确认价值,而非简单地将8183.99万元全部确认为商誉。

三、注册会计师跟踪后续计量

在并购完成后,注册会计师需持续跟踪商誉的后续计量,关注减值问题。根据《企业会计准则第8号——资产减值》第六章“商誉减值的处理”的规定,企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了时进行减值测试^[1]。对于大额商誉,注册会计师应考虑是否将其评估为重大错报风险领域,复核公司管理层的商誉减值测试过程,评价测试中运用各种假设及其参数的合理性。

由于商誉不摊销,只通过减值测试进行后续计量,致使大量风险堆积。在准则制定者、准则实施者和市场监管者中不乏时常出现对现行商誉后续计量方法的质疑,并提出恢复原来《企业会计制度》下采用的摊销法:“股权投资差额的摊销期限,合同规定了投资期限的,按投资期限摊销;合同没有规定投资期限的,借差不超过10年的期限摊销,贷差不低于10年的期限摊销。^[2]”分期摊销法相对简单易行,无须太多专业及复杂的判断,且能够将累积的商誉逐年消化,降低资产减值带来的业绩风险。

但其弊端也很明显,具体包括:一是每年进行摊销对年度业绩会产生一定的影响,尤其是轻资产企业的收购交易中,往往涉及巨额商誉,分期摊销额将大幅减少并购方在并购后的利润。二是商誉创造未来利润的不确定性导致无法合理估计其有效年限,也难以选择合理的摊销方法,同时商誉的利润创造能力并不一定是逐年下降的,因而采用摊销的方法可能与商誉对创造利润的影响作用大相径庭。

在资产负债表观下,现行准则的商誉减值测试法能更准确、完整地反映公司财务状况、资产质量,特别是具备盈利能力的核心资产项目和价值。商誉是企业整体价值超过个体资产价值总和的差额部分,即未入账资产的公允价值。该部分资产需要分配到其他资产组或资产组合中方能实现价值,不同于固定资产或无形资产等其他长期资产,可以通过自身有形或无形损耗,逐步转移价值至产成品以实现经济利益的流入。因此,商誉无须分期摊销,不会减少重组后的利润,从而活跃了资本市场的并购重组交易,推高了上市公司资产规模和所有者权益份额。

但减值测试法需要较强的专业理论知识和实践经验,尤其是在预测被分摊商誉的相关资产组或资产组合的可收回金额时,涉及对资产组未来现金流量现值的预测,公司管理层(包括相关人士)在预测中需要做出重大判断和假设,特别是对于未来售价、生产成本、经营费用、折现率以及增长率等因素,减值测试过程较为复杂。现阶段,对商誉的减值测试较多地依赖于第三方专业机构如评估师等,增加了公司的额外费用。此外,由于商誉只进行减值测试,而减值的判断受主观因素影响较大,很可能被部分上市公司用作调节年度业绩的便利工具,从而导致公司的经营业绩被高估或亏损时“大洗澡”。

证监会在《2014年上市公司年报会计监管报告》和《2015年上市公司年报会计监管报告》中重点强调了商誉减值测试和信息披露问题,如“年报分析发现,有些上市公司对商誉减值信息仅笼统地披露经测试后未发生商誉减值,没有披露商誉减值测试的过程、参数等信息;甚至在某些上市公司财务报表中显示商誉已发生重大减值,但在报表项目附注中没有披露任何关于商誉减值测试及计提减值准备的信息”。还有的上市公司在亏损年度采取大幅度提高资产减值计提比例的做法,如将多年前形成的商誉在本期全额计提减值,存在“大洗澡”的嫌疑,亦未披露原因及相关说明。

因此,注册会计师在跟踪商誉的后续计量时,需重点关注以下内容:

1. 观察是否出现减值迹象,寻找相应的线索。如果被并购方未实现并购时的业绩承诺,表明商誉很可能发生减值;若当年实现了业绩承诺,并不意味着就不会发生减值,还需考虑未来可收回金额,如可能实现的业绩和现金净流入现值等,即不能以此为由而不进行减值测试。

2. 商誉初始计量后,采取减值测试。应当自购买日起按照合理的方法将商誉分摊至相关资产组或资产组组合,并以此为基础进行单个资产组或资产组组合的减值测试。因此,在减值测试中不能因为该资产组或资产组组合的可收回金额合计数大于账面价值而不计提减值准备。即不能将各个资产组或资产组组合的可收回金额与账面价值的差额简单合计抵销后的结果用于判断整体商誉是否存在减值情况。下文以明星等艺人IP价值为例进行具体分析。

案例3:上市公司XDHY在2017年12月31日的商誉价值为30.47亿元,占期末净资产的28.88%。其中主要包括:于2015年10月22日以7.56亿元的对价从李晨、冯绍峰、Angelababy、郑恺、杜淳、陈赫等6人手中收购东阳浩瀚70%的股权,确认商誉7.49亿元;于同年11月19日以10.5亿元的对价从冯小刚手中收购东阳美拉70%的股权,确认商誉10.465亿元。资料显示,截至收购日,东阳浩瀚仅成立了1天,东阳美拉所有者权益为-0.55万元。从披露的交易信息中分析,上述艺人即构成公司未来重要的IP(知识产权)资源,且做出五年的业绩承诺。

根据XDHY近3年年报披露信息,公司未对上述两项商誉计提减值准备,承诺期间内的业绩实现对比情况具体如表3所示。

承诺期内仅2016年东阳浩瀚出现小额业绩未达标,其余均完成了对赌业绩。上市公司XDHY管理层在2017年年报中未披露该笔商誉的减值测试过程,但披露了相关信息:“东阳浩瀚参与多档综艺节目《奔跑吧》《王牌对王牌》《跨界歌王》等,取得较高的收益;东阳美拉业务多元化发展,参与多档综艺节目及影视剧项目;由冯小刚执导的电影《芳华》于2017年12月上映,受到广泛关注;同时制定新人导演计划,培养新一代导演,并新签多位艺人经纪合约,多元化发展前景良好。”以此判断未发生减值迹象,注册会计师予以认可。

本文以此为案例进行分析,在影视行业等轻资

表3 承诺期间内的业绩实现对比情况 单位:万元

项 目		2017年	2016年	2015年
东阳浩瀚	实现利润	15593.81	10141.52	5111.82 ^①
	承诺利润	11902.50	10350.00	9000.00
东阳美拉	实现利润	11699.95	5511.39 ^②	4602.67
	承诺利润	11500.00	10000.00	
XDHY	归母公司净利润	82828.39	80813.40	97614.37

注:①公司披露:“该公司在成立期间已经完成的净利润为4115.57万元(该部分净利润依据会计准则计入公司的资本公积),以及该公司成立之后完成的净利润5111.82万元,合计9227.39万元。”②公司披露:“此期间(指自本次交易项目下的股权转让完成之日起至2016年12月31日期间)归属于东阳美拉母公司的税后净利润为10152.84万元,达到业绩承诺。”以此推测,承诺业绩的利润口径与当年利润口径是不一致的。

产企业的并购交易中,大额溢价中是否存在可辨识的未确认资产。根据上述交易公开披露的信息,标的资产估值大幅增加的原因主要集中体现在以下几个方面:

一是影视行业具有“轻资产”的特点,其固定资产投资相对较小,账面价值不高。被并购企业除了少数固定资产、营运资金等有形资产之外,还拥有创意能力、IP(知识产权)、运营经验、渠道资源等要素,其产生的效益无法体现在企业净资产账面价值中,同时也无法体现企业未来的盈利能力。

二是上市公司注重企业自身品牌形象,成功吸引了一流的编剧、导演等业内资深人士,他们与公司建立了良好的合作关系,并在人才团队建设和发行营销体系建设方面具有一定的优势。

三是上市公司与标的企业存在因协同效应实现业绩增长的可能。

综上,假设该案例中存在能够辨识的未确认资产,如艺人的IP(知识产权)、发行渠道资源等,该等艺人或核心团队成员在并购合同中承诺了服务年限——多数签订了三或五年期限的劳动合同。若辨识后确认的无形资产按照合同期限摊销,就会对并购后上市公司的利润产生巨大影响。那么,三年或五年后艺人合同到期离职,该巨额商誉还能否为公司创造出预期利润呢?期末测试商誉减值时,预计的未来现金流量是否要以三年或五年期财务预算为基础来确定呢?其结果很可能为每年计提商誉减值,与原制度规定的在合同约定期限内摊销的结果高度相似。五年承诺期内累计实现的利润还不足以抵补商誉减值可能带来的损失。

四、其他应对措施

除在初始确认和后续计量中有效参与和紧密跟踪之外,注册会计师还需考虑常规审计程序以外的其他应对措施:

1. 充分判断被审计单位财会从业人员的专业水平和胜任能力。现行的商誉核算准则需要大量具有较高理论知识和专业素养的会计人员,无论是商誉的初始确认还是后续计量都需要相关人员根据企业自身具体的实际情况做出专业的判断。注册会计师需从整体层面充分了解被审计单位管理层对财会人员招聘和后续教育等环节的重视程度;了解财务部门人员的组成结构,包括且不限于年龄、专业、学历、经验、资历等;了解财会人员是否积极通过定期的后续教育和系统的职称考试等多途径以更新准则理论知识,提高自身的专业能力;了解财会人员是否具备其他方面的综合能力,例如能够快速掌握被并购企业所在行业的特性,读懂包括评估师在内的第三方专家出具的专业报告。如此,被审计单位的财会人员才能在复杂的交易和巨额溢价中有效辨识出哪些是被并购方未入账的可辨识的无形资产,以便于在商誉会计处理过程中根据实际情况做出相应的判断。

2. 充分利用专家的工作。根据《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》,会计师在商誉的初始确认阶段需要根据专家评估被并购方于基准日的可辨认净资产的公允价值,尤其需帮助识别并计量被并购方未确认的可辨认资产;在商誉后续计量减值测试阶段计算包括商誉在内的资产组或资产组组合的未来可收回金额。因此,注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目标所必需的胜任能力、专业素质和客观性。需了解专家的专长领域,工作的性质、范围和目标,工作结果的合理性,检查专家工作时重要原始数据的相关性、完整性和准确性^[3]。

目前,无论是在并购重组交易中,还是后续减值测试,相关资产的价值主要建立在评估基础之上。根据现行的法规制度,在实务中资产评估大多采用资产基础法和收益法。资产基础法下,评估师一般会多方采集资产重置成本的信息,如向设备供应商询价;收益法下,涉及诸多的假设和大量的参数,主观性较强,甚至可能直接按照交易双方达成的并购价格予以倒算。通常,收益法下的评估值大于资产基础法下的评估值,且较多情况下是先有谈判结果后实施评

估,使得评估的专业性和权威性大打折扣。此外,鉴于资产评估机构在并购及商誉的确认过程中所起的作用,还需强化其应承担的责任以增强独立性,降低与交易双方合谋的可能。

3. 紧密联系监管机构。在具体并购案例中,证券交易所频频发问,不少重组事项被问及估值合理性等问题,如乐视网拟以980000万元的价格收购乐视影业100%股权,暴风科技拟以108000万元购买稻草熊影业60%股权,唐德影视拟收购影视明星范冰冰旗下的爱美神公司等交易。对于部分已经完成收购的公司,交易所也在年报问询函中,要求其对置入资产业绩预测、商誉减值风险等问题进行披露。因此,注册会计师可以与证券交易所、证监局等监管机构保持联系,必要时建立重大事项汇报制度。

无论是公司跨行业的多元发展,亦或上下游打通的深耕细作,并购重组是促进经济转型、优化资源配置的有效手段。但当前并购重组市场鱼龙混杂、目的各异,不仅无法促进企业有效发展,并购带来的商誉反而埋下巨大的隐患。会计师通过协助监管机构甄别上市公司并购目的,有效防范实际控制人或管理层恶意利用商誉准则来侵害上市公司及中小投资者利益,有助于监管机构加强市场监管和追责制度。对于跨界并购,为了降低上市公司的经营风险,可以联合监管机构一并建议并购方适当加长被并购方原主要股东作为对价新取得的上市公司股权限售期限,同时延长经营核心团队成员的劳动合同期限以从容应对跨行管理风险,加大对业绩补偿失信的惩罚力度。

4. 强化并购重组及商誉减值相关信息披露。相关信息的详细披露可以充分发挥市场的作用以达到全方位多层次监督的效果。会计师需详细检查上市公司对并购重组交易的信息披露的完整性和真实性,与管理层充分沟通关于交易背景、并购目的、被并购方经营状况等关键信息的披露情况,避免信息披露不充分,甚至虚假披露等行为。协助上市公司规

范、细化并购重组过程中相应信息的披露,降低市场信息不对称,有助于报告使用者充分了解管理层并购的意图、产生巨额溢价的原因、商誉及未确认的可辨认无形资产的识别和确认、商誉减值测试的详细过程、上市公司独立董事的专业意见、资产评估师的各项假定和参数设置。注册会计师在审计报告中将其作为一项关键审计事项,亦能有效降低审计风险。

五、小结

A股市场已然成为全球第二大资本市场,每年发生的并购案例在数量和金额上均保持持续增长,商誉资产在企业资产总额中所占的比例越来越大,计提的减值额对企业业绩的影响逐年上升,商誉也日益成为各类报表使用者、监管机构、学术界等关注的焦点。因此,对商誉理论的会计审计研究亟待加强和深入。鉴于我国现行准则逐渐与国际会计准则趋同,新准则的制定与原有准则的修订均保持大致步调,且我国经济地位的上升及会计专家在国际会计准则理事会中的参与度逐渐增强,准则的趋同呈双向互动状态,故而注册会计师应利用自身优势将掌握的国内资本市场和会计实务信息,积极向国际会计准则理事会建言献策,将我国会计的理论研究成果和实务提炼经验体现到未来国际准则的修订中,同时建议国内会计准则委员会避免采用深奥晦涩的言语,确保准则使用者能够准确理解和运用。

主要参考文献:

- [1] 财政部. 关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知. 财会[2006]3号, 2006-02-15.
- [2] 财政部. 企业会计制度(2001)[M]. 北京: 经济科学出版社, 2001: 15.
- [3] 注册会计师协会. 中国注册会计师执业准则[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2017: 195~198.

作者单位:天健会计师事务所(特殊普通合伙), 杭州310020