

在审计报告中沟通关键审计事项案例分析（1）——致同研究 之“新审计报告准则”系列（三）

关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。注册会计师的目标是，确定关键审计事项，并在对财务报表形成审计意见后，以在审计报告中描述关键审计事项的方式沟通这些事项。注册会计师应当从与治理层沟通过的事项中确定在执行审计工作时重点关注过的事项。在审计报告的关键审计事项部分逐项描述关键审计事项时，注册会计师应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），并同时说明下列内容：（1）该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；（2）该事项在审计中是如何应对的。

在审计报告中沟通关键审计事项不能代替：（1）注册会计师按照 CSA1502 规定发表非无保留意见；以及（2）当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，注册会计师按照 CAS 1324 号准则的规定进行报告。以上两种情况，就其性质而言都属于关键审计事项。但是，这些事项不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，而应当分别在形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分进行描述，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分。

根据 CSA1503 号准则的规定，注册会计师在审计报告中增加强调事项段和其他事项段的前提条件是：当 CSA 1504 号准则适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。如果某强调事项或其他事项同时构成关键审计事项，则应在关键审计事项部分描述，而不得在强调事项段或其他事项段描述。

一、A+H 公司关键审计事项类型统计

类型	关键审计事项	涉及公司
收入确认	收入确认-截止性	福耀玻璃
	收入确认-产品销售及建造合同	上海电气
公允价值计量	以公允价值计价的消耗性生物资产	晨鸣纸业
资产减值	固定资产减值准备计提	晨鸣纸业、大唐发电、中国神华、京城股份
	应收账款坏账准备计提	新华制药

类型	关键审计事项	涉及公司
	存货跌价准备计提	新华制药、上海石化、京城股份
	亏损合同损失计提	上海电气
	特许经营无形资产减值	深高速
递延所得税资产	与可抵扣亏损相关的递延所得税资产	晨鸣纸业、大唐发电
关联方交易	关联方交易-出售业务	大唐发电
其他	特许经营无形资产摊销	深高速

二、A+H 公司沟通关键审计事项案例分析

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
晨鸣纸业(000488)-	以公允价值计价的消耗性生物资产	<p>截至 2016 年 12 月 31 日，晨鸣纸业公司合并财务报表附注所示以公允价值计价的消耗性生物资产余额 12,600.27 万元，属于晨鸣纸业公司的特殊资产，且金额较大，为此我们确定消耗性生物资产的计量为关键审计事项。</p> <p>根据晨鸣纸业公司的会计政策，消耗性生物资产在形成蓄积量以前按照成本进行初始计量，形成蓄积量以后按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。由于晨鸣纸业公司的消耗性生物资产没有活跃的市场可参考价格，所以晨鸣纸业公司采用估值技术确定已形成蓄积量的消耗性生物资产（下称“该类生物资产”）的公允价值（详见附注七、6“存货”所述）。</p>	<p>针对该类生物资产的公允价值计量问题，我们实施的审计程序主要包括：我们对晨鸣纸业公司与确定该类生物资产相关的控制进行了评估；对该类生物资产的估值方法进行了了解和评价，并与估值专家讨论了估值方法的具体运用；对在估值过程中运用的估值参数和折现率进行了考虑和评价。</p>	<p>索引：附注七、6“存货”。</p> <p>原因：以公允价值计价的消耗性生物资产余额较大，利用专家采用估值技术。</p> <p>应对：评价内控；评价估值方法；评价估值参数和假设。</p>
	与可抵扣亏损相关的递延所得税资产	<p>截至 2016 年 12 月 31 日，晨鸣纸业公司合并资产负债表中列示了 49,745.78 万元的递延所得税资产。其中 26,026.37 万元递延所得税资产与可抵扣亏损相关。在确认与可抵扣亏损相关的递延所得税资产时，晨鸣纸业公司管理层在很有可能有足够的应纳税利润来抵扣亏损的限度内，就所有未利用的税务</p>	<p>在审计相关税务事项时，我们的审计团队包含了税务专家。在税务专家的支持下，我们实施的审计程序主要包括：我们对晨鸣纸业公司与税务事项相关的内部控制的设计与执行进行了评估；我们获取了与可抵扣亏损相关的所得税汇算清缴资料，并在税务专家协助下复核了可抵扣亏损金额；我们获</p>	<p>索引：</p> <p>原因：确认与可抵扣亏损相关的递延所得税资产，运用大量的判断来估计未来应纳税所得额。</p> <p>应对：项目组包含税务专</p>

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
		亏损确认递延所得税资产。这需要晨鸣纸业公司管理层运用大量的判断来估计未来应纳税利润发生的时间和金额，结合纳税筹划策略，以决定应确认的递延所得税资产的金额。评估递延所得税资产能否在未来期间得以实现需要管理层作出重大判断，并且管理层的估计和假设具有不确定性。	取了经管理层批准的相关子公司未来期间的财务预测，评估其编制是否符合行业总体趋势及各该子公司自身情况，是否考虑了特殊情况的影响，并对其可实现性进行了评估；我们复核了递延所得税资产的确认是否以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣亏损的应纳税所得额为限。	家；评价内控；复核可抵扣亏损金额及未来应纳税所得额；评价财务预测。
	固定资产减值准备计提	截至2016年12月31日，晨鸣纸业合并附注列示固定资产减值准备19,482.32万元，在计提固定资产减值准备时，晨鸣纸业考虑固定资产处置时的市场价值及快速变现因素，并聘请专家对固定资产运用估值技术核定固定资产的减值。	在审计固定资产减值准备的过程中，我们实地勘察了相关固定资产，取得了相关资产资料，评估了晨鸣纸业公司的估值方法，并与估值专家讨论了估值方法运用的适当性。基于获取的审计证据，我们得出审计结论， 管理层对固定资产减值准备的计提是合理的 ，相关信息在财务报表附注七、13“固定资产”及附注七、21“资产减值准备明细”中所作出的披露是适当的。	索引： 附注七、13“固定资产”及附注七、21“资产减值准备明细”。 原因： 固定资产大额减值，并利用专家进行估值。 应对： 实地观察；评价估值方法。
福耀玻璃(600660)	收入确认-截止性	福耀集团的销售收入主要来源于在中国国内及海外市场向汽车生产商和售后维修供应商销售汽车玻璃。于2016年度，中国国内汽车生产商的汽车玻璃(“国内配套”)的销售收入为人民币10,252,293,113元，约占福耀集团合并营业收入的62%。根据财务报告附注五(22)，福耀集团将产品按照协议合同规定运至约定交货地点， 由购买方确认接收后，确认收入 。购买方在确认接收后享有自行销售和使用产品的权利并承担该产品可能发生价格波动或毁损的风险。其中，国内配套销售收入在国内汽车生产商根据销售合同条款的规定领用并确认接收产品时予以确认；其他客户包括海外汽车生产商和售后维修供应商等的销售收入，于产品按照协议合同运至约定交货地点并由购买方确认接收后确认。我们着重关注国内汽车生产商 销售收入确认的截止性 ，主要	我们了解、评估并测试了福耀集团自审批客户订单至销售交易入账的收入流程以及管理层关键内部控制。此外，我们测试了信息系统一般控制与收入流程相关的自动控制。我们通过审阅销售合同及与管理层的访谈，了解和评估了福耀集团的收入确认政策。我们针对国内汽车生产商的销售收入进行了抽样测试，核对至相关销售合同中风险及报酬条款和汽车生产商领用并确认接收的单证等支持性文件。此外，我们根据客户交易的特点和性质，挑选样本执行函证程序以确认应收账款余额和销售收入金额。另外，我们针对资产负债表日前后确认的销售收入执行抽样测试，核对至领用并确认接收的单证，以评估销售收入是否在恰当的期间确认。根据我们所实施的审计程序，我们 未发现 影响合并财务报表的与收入确认截止性相关的重	索引： 附注五(22) 原因： 购买方确认接收后确认收入，但确认接收的单证由众多客户提供，领用接收产品的时点和销售确认时点可能存在时间性差异。 应对： 了解、评估并测试收入流程及关键内控，测试信息系统一般控制与收入流程相关的自动控制；通过审阅销售合同及与管理层的访谈，了解和评估了收入确认政策；抽样测试，核对至销

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
		由于国内配套产品的领用并确认接收的单证由分布在国内不同地区的 众多国内汽车生产商提供 。国内汽车生产商领用接收产品的时点和销售确认时点可能存在时间性差异，进而可能存在销售收入未在恰当期间确认的风险。	大差异。	售合同中风险及报酬条款和客户领用并确认接收的单证等支持性文件；函证以确认应收账款余额和销售收入金额；截止测试。
新华制药(000756)	应收账款坏账准备	截至2016年12月31日，如新华制药合并财务报表附注六、3所述，新华制药应收账款余额400,769,602.29元，坏账准备金额57,377,517.25元，账面价值较高。若应收账款不能按期收回或无法收回而发生坏账对财务报表影响较为重大，为此我们确定应收账款的坏账准备为关键审计事项。	我们执行的主要审计程序如下： --对新华制药信用政策及应收账款管理相关内部控制的设计和运行有效性进行了评估和测试； --分析新华制药应收账款坏账准备会计估计的合理性，包括确定应收账款组合的依据、金额重大的判断、单独计提坏账准备的判断等； --分析计算新华制药资产负债表日坏账准备金额与应收账款余额之间的比率，比较前期坏账准备计提数和实际发生数，分析应收账款坏账准备计提是否充分； --通过分析新华制药应收账款的账龄和客户信誉情况，并执行应收账款函证程序及检查期后回款情况，评价应收账款坏账准备计提的合理性； --获取新华制药坏账准备计提表，检查计提方法是否按照坏账政策执行；重新计算坏账计提金额是否准确。 我们发现，根据所得凭证，管理层对应收账款的坏账准备及账面价值的计算是合理的。	索引： 附注六、3 原因： 应收账款账面价值较高，若不能按期收回或无法收回而发生坏账对财务报表影响较为重大。 应对： 评估和测试内部控制；分析会计估计的合理性；实质性分析（计提比率、计提与实际发生比较、账龄分析）；函证及检查期后回款；重新计算坏账计提金额。
	存货跌价准备	截至2016年12月31日，如新华制药合并财务报表附注六、7所述，存货余额581,242,691.01元，存货跌价准备金额21,755,557.27元，账面价值较高，存货跌价准备的增加对财务报表影响较为重大。新华制药产品的主要原材料是基础化学原料，其受原油价格波动传导的影响较为明显。尽管原材	我们执行的主要审计程序如下： --对新华制药存货跌价准备相关的内部控制的设计与执行进行了评估； --对新华制药存货实施监盘，检查存货的数量、状况及产品有效期等； --取得新华制药存货的年末库龄清单，结合产品的有效期，	索引： 附注六、7 原因： 存货账面价值较高，主要原材料受原油价格波动传导的影响较为明显，存货跌价准备的增加对财务报表

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
		<p>料价格的上涨可以向下游转移，但如果出现原材料价格持续大幅波动，新华制药产品存在跌价的可能性较大，为此我们确定存货的跌价准备为关键审计事项。</p>	<p>对库龄较长的存货进行分析性复核，分析存货跌价准备是否合理；</p> <p>--查询新华制药本年度主要原材料单价变动情况，了解 2016 年度原油价格的走势，考虑存货受原油价格影响的程度，判断产生存货跌价的风险；</p> <p>--获取新华制药产品跌价准备计算表，执行存货减值测试，检查是否按新华制药相关会计政策执行，检查以前年度计提的存货跌价本期的变化情况等，分析存货跌价准备计提是否充分；</p> <p>我们发现，根据所得凭证，管理层对存货的跌价准备及账面价值的计算是合理的。</p>	<p>影响较为重大。</p> <p>应对：评估内部控制；存货监盘；实质性分析（库龄、价格走势、前期计提的变化）。</p>
上海石化 (600688)	在产品 及库存的 可变现 净值	<p>参见财务报表附注 2.16 “存货”、附注 4.1 “重要会计政策及估计”及附注 20 “存货”。</p> <p>上海石化主要从事石油化工工业，将原油加工制成石油产品及其他石化产品。通过不同的加工方式，原油可以被制成各种产品。存货按成本和可变现净值孰低计量。</p> <p>2016 年 12 月 31 日的库存商品及在产品原值分别为人民币 1,154,679 千元及人民币 1,004,580 千元，对应的存货跌价准备余额分别为人民币 22,583 千元及人民币 44,453 千元。</p> <p>可变现净值以存货的预计售价减去至完工时估计将要发生的成本(如相关)、估计的销售费用以及相关税费后的金额确定。管理层在确定预计售价时需要运用重大判断，并考虑历史售价及未来市场趋势。</p> <p>鉴于该项目涉及金额重大且需要管理层作出重大判断，我们将其作为关键审计事项。</p>	<p>我们评估并测试了与确定预计售价相关的关键内部控制。</p> <p>对于一部分于 2016 年 12 月 31 日后已销售的存货，我们进行了抽样，将样本的实际售价与预计售价进行了比较。</p> <p>对于其他存货：</p> <ul style="list-style-type: none"> - 对于能够获取国内公开市场售价的产品，我们独立检索了公开市场价格信息，并将其与预计售价进行了比较。 - 对于无法获取国内公开市场售价的产品，我们将预计售价与最近的实际售价进行了比较。同时，我们通过查看公开数据和研究资料、检查期后实际状况并结合我们的行业经验，对管理层确定预计售价时所考虑的未来市场趋势因素，包括市场供应及需求、技术发展、相关的国家政策及国家指导价等可能发生的变化，进行了独立的评估。 <p>我们通过比较历史同类在产品至完工时仍需发生的成本，对管理层估计的至完工时将要发生成本的合理性进行了评估。我们获取的证据能够支持管理层在确定可变现净值时作出的判断。</p>	<p>索引：附注 2.16 “存货”、附注 4.1 “重要会计政策及估计”及附注 20 “存货”</p> <p>原因：存货账面价值较高，计算可变现净值时确定预计售价需要运用重大判断，并考虑历史售价及未来市场趋势。</p> <p>应对：评估并测试关键内部控制；比较期后销售价格与预计售价；比较公开市场价格与预计售价；比较最近的实际售价与预计售价，并评估管理层确定预计售价时所考虑的未来市场趋势因素；评估管理层估计的至完</p>

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
				工时将要发生成本的合理性。
大唐发电 (601991)	关联方交易-出售煤化工及关联项目	<p>如后附的财务报表附注七、50“投资收益”和附注八、4“处置子公司”所述，大唐发电公司与中新能化科技有限公司（以下简称“中新能化”）于2016年6月30日签署《大唐国际发电股份有限公司与中新能化科技有限公司关于煤化工及关联项目转让协议》。根据该协议，大唐发电公司将其持有的大唐能源化工有限责任公司100%的股权、内蒙古大唐国际锡林浩特褐煤综合开发有限责任公司100%的股权、内蒙古大唐国际锡林浩特发电有限责任公司100%的股权、内蒙古大唐国际锡林浩特矿业有限公司60%的股权以及内蒙古克什克腾电源前期项目资产（上述公司及项目统称为“煤化工及关联项目”）出售予中新能化。中新能化系公司之控股股东中国大唐集团公司于2016年4月21日成立的全资子公司。交易价格为在豁免公司对煤化工及关联项目部分委托贷款的基础上，以人民币1元为对价转让给中新能化。</p> <p>大唐发电公司与中新能化公司按照《大唐国际发电股份有限公司与中新能化科技有限公司关于煤化工及关联项目转让协议》的规定于2016年8月31日进行了委托贷款的豁免和股权交割。该事项对公司合并报表层面的利润总额影响金额为-4,313,959千元，对公司个别报表层面的利润总额影响金额为-18,039,647千元。</p> <p>上述交易构成关联交易。</p>	<p>我们就大唐发电公司对当期出售煤化工及关联项目所执行的程序主要包括以下方面：</p> <p>①我们通过评估大唐发电公司与中新能化公司之间的股权结构来判断该交易是否属于关联交易，检查了在大唐发电公司章程中对关联交易决策权限与程序所做出的规定，了解关联股东是否回避表决，来判断该关联交易的合法合规性，以及是否经过恰当的授权批准；</p> <p>②我们获取了该笔关联交易相关的董事会决议、股东会决议、股权转让协议，复核交易定价的原则及依据，获取了外部评估机构出具的以2016年3月31日为评估基准日的《评估报告》，判断该关联交易定价的公允性；</p> <p>④我们执行了检查、询问等审计程序，检查该交易的实际执行情况，判断管理层对处置日确定的合理性，并执行分析程序、重新计算等审计程序复核大唐发电公司计算股权出售损益及相关会计处理的准确性；</p> <p>④我们获取了财务报表，对财务报表中对该处置交易的列报和披露进行了检查。</p>	<p>索引：附注七、50“投资收益”和附注八、4“处置子公司”</p> <p>原因：向关联方出售业务，对财务报表影响较为重大。</p> <p>应对：检查交易是否经过恰当的授权批准；判断关联交易定价的公允性；判断处置日确定的合理性；复核处置损益的计算；检查列报和披露。</p>
	递延所得税资产	<p>截至2016年12月31日，大唐发电公司合并资产负债表中列示了3,393,599千元的递延所得税资产。这些递延所得税资产的确认主要与大唐国际发电股份有限公司（母公司）可抵扣</p>	<p>我们就大唐发电公司对递延所得税资产的会计估计所执行的程序主要包括以下方面：</p> <p>①我们对大唐发电公司与税务事项相关的内部控制设计与执行进行了评估；</p>	<p>索引：</p> <p>原因：确认与可抵扣亏损相关的递延所得税资产，评估递延所得税资</p>

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
		<p>亏损相关。在确认递延所得税资产时，大唐国际发电股份有限公司管理层（以下简称“管理层”）根据大唐国际发电股份有限公司（母公司）未来期间的财务预测，判断可抵扣亏损在到期之前大唐国际发电股份有限公司（母公司）很可能有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣亏损。评估递延所得税资产是否将在未来期间得以实现需要管理层作出重大判断，并且管理层的估计和假设具有一定不确定性。</p>	<p>②我们与大唐发电公司的税务专家进行沟通，以确定可抵扣亏损金额的基准及计算结果，并由我们的税务专家对该计算结果进行复核；</p> <p>③我们获取了经管理层批准的大唐国际发电股份有限公司（母公司）未来期间的财务预测，评估其编制是否符合行业及自身情况，并考虑了相关特殊事项对未来财务预测可靠性的影响。我们获取了经管理层批准的大唐国际发电股份有限公司（母公司）财务预算，复核管理层评估递延所得税资产可实现性所依据的未来财务预测是否与经批准的财务预算相一致，并对其可实现性进行了评估；</p> <p>④我们复核了递延所得税资产的确认是否以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣亏损的应纳税所得额为限；</p> <p>⑤我们执行了检查、重新计算等审计程序，复核大唐发电公司可抵扣亏损应确认的递延所得税资产相关会计处理的准确性；</p> <p>⑥我们获取了财务报表，对财务报表中对递延所得税资产的列报和披露进行了检查。</p>	<p>产是否将在未来期间得以实现需要管理层作出重大判断。</p> <p>应对：评估内部控制；与公司的税务专家进行沟通，并由事务所税务专家进行复核；评估财务预测，复核财务预测是否与财务预算一致；复核可抵扣亏损金额及未来应纳税所得额；重新计算；检查列报和披露。</p>
	<p>固定资产减值</p>	<p>截至 2016 年 12 月 31 日，大唐发电公司固定资产账面价值约 137,161,052 千元，占合并资产总额的 58.81%，详见附注七、14“固定资产”。管理层根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定对固定资产是否存在减值迹象进行判断，由于所属个别发电子公司及非电力板块的子公司近三年持续亏损，管理层判断上述个别子公司固定资产存在减值迹象。</p> <p>对于存在减值迹象的固定资产，管理层按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》相关要求进一步测算可回收金额。其中，在预计未来现金流量现值时，管理层需要对该资产（或</p>	<p>我们就大唐发电公司对固定资产减值的会计估计所执行的程序主要包括以下方面：</p> <p>①我们了解并评估了大唐发电公司与识别资产减值迹象和测算可回收金额相关的内部控制；</p> <p>②我们实地勘察了相关固定资产，并实施了监盘程序，以了解资产是否存在工艺技术落后、长期闲置等问题，以及负荷率等状况；</p> <p>③我们利用了外部评估专家的工作，评估大唐发电公司管理层对各资产组所使用折现率的合理性及计算各资产组预计未来现金流量现值的模型；</p> <p>④我们复核了大唐发电公司管</p>	<p>索引：附注七、14“固定资产”</p> <p>原因：固定资产账面价值较高，存在减值迹象的，在预计未来现金流量现值时，需要对产量、售价、成本以及折现率等作出重大判断。</p> <p>应对：了解并评估内部控制；实施监盘；评估折现率的合理性及计算现值的模</p>

公司简称	关键审计事项	审计报告-事项描述	审计报告-审计应对	关键审计事项分析
		资产组)的产量、售价、相关经营成本以及计算现值时使用的折现率等作出重大判断。管理层认为,截至2016年末,大唐发电公司固定资产未发生减值。	理层对现金流量预测所采用的关键假设和重要参数,包括将这些假设和参数与支持性证据(如经批准的预算)对比,并考虑以前的预算的准确性。	型;复核对现金流量预测所采用的关键假设和重要参数。

注:致同的分析成果是基于各上市公司公开披露的年度报告,致同不对各公司的会计处理及审计意见发表评论,专题引用的内容也不表明致同赞同或不赞同其做法。《致同研究之“新审计报告准则”系列》不应视为专业建议。未征得具体专业意见之前,不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所(特殊普通合伙)。

“致同”是指致同成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌,并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所(特殊普通合伙)是 Grant Thornton International Ltd(致同国际)的成员所。致同国际与各成员所并非全球合伙关系。致同国际和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。致同国际不向客户提供服务。致同国际与各成员所并非彼此的代理,彼此间不存在任何义务,也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。