

在审计报告中沟通关键审计事项案例分析（2）——致同研究 之“新审计报告准则”系列（四）

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。

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
	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
深高速 (600548)	特许经营无形资产摊销	<p>如附注三、31(2)中所述，深高速公路特许经营无形资产按交通流量法摊销，该摊销法涉及深高速公路对预计总交通流量的估计，且该等估计存在不确定性，当预计总交通流量与实测结果存在重大差异时，须对特许经营无形资产的单位摊销额作出相应调整。鉴于深高速公路所属南光高速公路、盐坝高速公路、盐排高速公路、清连高速公路及武黄高速实测交通流量与原预计交通流量差异较大且该差异可能持续存在，深高速公路于2015年末及2016年10月聘请了外部独立专业研究机构对上述高速公路未来剩余经营期内的总交通流量进行重新预测。根据更新的预测结果，董事会决定变更相关的会计估计，并采用未来适用法自2016年1月1日起及2016年10月1日起根据更新后的未来交通流量预测调整上述高速公路的单位摊销额，该项会计估计变更对本年度会计报表项目的影响如附注三、30中所述。我们关注此事项系由于特许经营无形资产摊销将涉及深高速公路对未来交通流量的估计。</p>	<p>我们在审计过程中对特许经营无形资产摊销执行了以下工作：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 复核深高速公路管理层估计的重要依据，比较以往年度实际车流量与预测车流量之差异； 2) 获取外部独立专业机构的预测报告并查阅其重要假设，将其重要假设与政府交通部门之高速公路规划进行比对，并复核外部独立专业机构的资格、专业胜任能力及独立性； 3) 根据更新后的未来交通流量预测对单位摊销额进行重新测算； 4) 评估该项会计估计变更在财务报表中披露的充分性。 	<p>索引： 附注三、31(2)、附注三、30</p> <p>原因： 特许经营无形资产按交通流量法摊销，预计总交通流量的估计存在不确定性，且根据外部独立专业交通研究机构的预测变更相关的会计估计。</p> <p>应对： 复核管理层估计的依据；比较往年实际车流量与预测车流量；查阅外部独立专业机构预测报告的重要假设，与政府规划进行比对；复核外部独立专业机构的资格、专业胜任能力及独立性；重新测算单位摊销额；评估该项会计估计变更披露的充分性。</p>
	特许经营无形资产减值	<p>特许经营无形资产占深高速公路总资产比例重大，如附注三、31(6)中所述，在考虑特许经营无形资产的减值问题时深高速公路需对其可收回金额做出估计，深高速公路通过测算相关公路的未来现金流量以确定其可收回金额。该测算的关键假设包括了预测交通流量增长率，公路收费标准，经营年限，维修成本、必要报酬率等，涉及到重大会计估计及判断的不确定性，因此我们认为该事项为关键审计事项。</p>	<p>我们在审计过程中对特许经营无形资产减值执行了以下工作：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 与深高速公路管理层进行讨论，复核深高速公路的特许经营无形资产本年实际车流量情况与预测车流量情况的差异，复核本年深高速公路各条高速公路实际收费收入与预测收费收入差异，以评估是否存在减值迹象； 2) 复核未来现金流量折现模型之方法及采用的关键假设（包括预测交通流量增长率，公路收费标准， 	<p>索引： 附注三、31(6)</p> <p>原因： 特许经营无形资产占比重大，测算未来现金流量以确定可收回金额时的关键假设涉及重大会计估计及判断的不确定性。</p> <p>应对： 与管理层讨论，复核实际车流量与预测的差异，复核实际收费收入与预测的差异，以评估是否存在减值迹象；复核未来现</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>经营年限，维修成本、必要报酬率等)的合理性，与深高速公司管理层进行沟通，获取相关技术报告进行参考；对比关键假设数据与第三方公开数据；复核关键假设是否在本年发生重大变化；</p> <p>3)邀请我们内部评估专家进行协助，包括复核现金流量模型的逻辑及关键假设；</p> <p>4)复核财务报表附注中相关披露的充分性和完整性。</p>	<p>现金流量折现模型之方法及采用的关键假设的合理性；对比关键假设数据与第三方公开数据；复核关键假设是否发生重大变化；邀请事务所内部评估专家协助复核模型的逻辑及关键假设；复核相关披露的充分性和完整性。</p>
京城股份(600860)	存货跌价准备计提	<p>于2016年12月31日，京城股份公司合并财务报表中存货账面价值为人民币31,712.76万元，已计提的存货减值准备为人民币5,719.39万元。</p> <p>公司管理层于每个资产负债表日将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按较低者计量存货，并且按成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备。</p> <p>根据公司披露的会计政策，存货中库存商品、在产品 and 用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，其可变现净值按该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定；用于生产而持有的材料存货，其可变现净值按所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定。</p>	<p>我们执行的主要审计程序包括：取得存货清单；执行盘点程序；对公司管理层确定的存货可变现净值以及存货减值计提金额进行了复核。</p> <p>我们认为，根据所取得的审计证据，管理层就存货减值的计提是合理的。</p>	<p>索引： 原因：存货账面价值及存货减值准备重大。 应对：取得存货清单；执行盘点程序；复核管理层确定的存货可变现净值以及存货减值计提金额。</p>
	闲置固定资产减值准备计提	<p>于2016年12月31日，京城股份公司对闲置机器设备计提减值准备17,539,249.52元。在计提固定资产减值准备时，京城股份公司聘请估值专家对闲置固定资产可回收金额进行了确定，并与对应资产的账面价值进行比较，以确定减值金额。</p>	<p>我们的审计程序主要包括取得相关资产的资料，实地勘察，评估管理层对闲置固定资产的认定，复核可回收金额确定原则、方法及减值计提的过程，并与专家进行讨论。同时我们检查了附注六、9固定资产与固定资产减值、附注六、41资产减值的相关</p>	<p>索引：附注六、9固定资产与固定资产减值、附注六、41资产减值 原因：闲置机器设备计提大额减值准备，公司聘请了估值专家。 应对：实地勘察；评估对闲置固定资</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
			披露。 我们认为，根据所取得的审计证据，管理层对闲置固定资产减值金额的确定是合理的，相关披露是恰当的。	产的认定；复核可回收金额确定原则、方法及减值计提的过程，与专家进行讨论。
中国神华 (601088)	煤矿相关长期资产的减值评估	<p>我们识别煤矿相关长期资产的减值评估为关键审计事项，主要是由于在估计相关资产组的可收回金额时涉及管理层重大估计及判断。</p> <p>在目前煤炭市场整体供大于求的环境下，中国神华的部分煤矿经营状况受到影响，管理层识别部分煤矿相关的长期资产存在减值迹象。相关减值评估涉及管理层重大估计及判断，包括折现率以及基于未来市场供需情况的现金流量预测。管理层估计及判断的改变可能造成重大财务影响。</p> <p>如合并财务报表附注五、41 资产减值损失中披露，本年度，管理层的结论为相关资产组的可收回金额高于账面价值，无需计提减值准备。相关资产组的可收回金额根据预计未来现金流的现值确定。</p>	<p>我们对煤矿相关长期资产减值评估执行的程序包括：</p> <p>(1) 测试与长期资产账面价值评估相关的关键内部控制的设计、执行和有效性；</p> <p>(2) 评估中国神华管理层采用的估值模型；</p> <p>(3) 基于我们对于煤炭行业的了解，分析并复核管理层在减值测试中预计未来现金流量现值时运用的重大估计及判断的合理性；</p> <p>(4) 分析并复核了管理层在减值测试中使用的折现率；</p> <p>(5) 评估管理层做出的敏感性分析；</p> <p>(6) 比较本年度实际业绩与上一年度预测的 2016 年度业绩完成情况；</p> <p>(7) 将预计未来现金流量现值时的基础数据与支持性证据(如已批准的预算)进行核对，并考虑预算的合理性。</p>	<p>索引：附注五、41</p> <p>原因：估计煤矿相关长期资产的可收回金额时涉及重大估计及判断，管理层的结论为可收回金额高于账面价值。</p> <p>应对：测试相关的关键内部控制的设计、执行和有效性；评估估值模型；分析并复核管理层的重大估计及判断的合理性；分析并复核折现率；评估敏感性分析；比较实际业绩与预测值；将预计时的基础数据与支持性证据进行核对，并考虑预算的合理性。</p>
上海电气 (601727)	收入确认	<p>参见财务报表附注二(32)及附注四(62)。</p> <p>上海电气集团在与交易相关的经济利益很可能流入集团，相关收入能够可靠计量且满足各项经营活动的特定收入确认标准时，确认相关收入。于 2016 年度，上海电气集团营业收入为人民币 79,078,361 千元，其中产品销售收入约占集团总收入的 79%，建造合同收入约占集团总收入的 12%。</p> <p>我们关注产品销售收入及建造合同收入的确认。</p>	<p>对于产品销售收入，我们了解、评估了管理层对上海电气集团自销售订单审批至销售收入入账的销售流程中的内部控制的设计，并测试了关键控制执行的有效性。</p> <p>我们通过抽样检查销售合同及与管理层的访谈，对与产品销售收入确认有关的重大风险及报酬转移时点进行了分析评估，进而评估上海电气集团产品销售收入的确认政策。</p>	<p>索引：附注二(32)及附注四(62)</p> <p>原因：产品销售量巨大；建造合同相关核算涉及重大会计估计和判断。</p> <p>应对：了解、评估了销售流程中的内部控制的设计，并测试了关键控制执行的有效性；通过抽样检查销售合同及与管理层的访谈，对重大风险及</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>对产品销售收入确认的关注主要由于其销售量巨大，其收入确认是否在恰当的财务报表期间入账可能存在潜在错报。</p> <p>对建造合同收入确认的关注由于相关核算涉及重大会计估计和判断。上海电气集团采用完工百分比法确认相关建造合同收入，以累计实际发生的工程成本占合同预估总成本的比例确定合同完工进度。计算合同预估总成本涉及重大的会计估计和判断，其中包括存在或可能在完工交接前发生的不可预见费用。</p>	<p>此外，我们采用抽样方式对产品销售收入执行了以下程序：</p> <ul style="list-style-type: none"> •检查与收入确认相关的支持性文件，包括销售合同、订单、销售发票、产品运输单、客户签收单等； •针对资产负债表日前后确认的销售收入核对至客户签收单等支持性文件，以评估销售收入是否在恰当的期间确认。 <p>对于建造合同收入，我们了解、评估了管理层对建造合同收入及成本入账相关内部控制的设计，并测试了关键控制执行的有效性，其中包括与实际发生工程成本及合同预估总成本相关的内部控制。</p> <p>我们采用抽样方式，将已完工项目实际发生的总成本与项目完工前管理层估计的合同总成本进行对比分析，评估管理层做出此项会计估计的经验和能力。</p> <p>我们获取了管理层准备的建造合同收入成本计算表，将总金额核对至收入成本明细账，并检查了计算表算术计算的准确性。针对实际发生的工程成本，我们采用抽样方式，执行了以下程序：</p> <ul style="list-style-type: none"> •检查实际发生工程成本的合同、发票、设备签收单、进度确认单等支持性文件； •针对资产负债表日前后确认的实际发生的工程成本核对至设备签收单、进度确认单等支持性文件，以评估实际成本是否在恰当的期间确认。 <p>此外，我们采用抽样方式，对项目预估总成本执行了以下程序：</p>	<p>报酬转移时点进行分析评估，进而评估产品销售收入的确认政策；采用抽样方式检查与收入确认相关的支持性文件、针对资产负债表日前后确认的销售收入核对至客户签收单等支持性文件以评估截止性。</p> <p>应对：了解、评估了建造合同收入及成本入账相关内部控制的设计，并测试了关键控制执行的有效性；采用抽样方式，将已完工项目实际发生的总成本与估计的合同总成本进行对比分析，评估管理层做出此项会计估计的经验和能力；将建造合同收入成本总金额核对至收入成本明细账，并检查算术计算的准确性；针对实际发生的工程成本，采用抽样方式检查实际发生工程成本的支持性文件、针对资产负债表日前后确认的实际发生的工程成本核对至支持性文件以评估截止性；对项目预估总成本，采用抽样方式将其组成项目核对至支持性文件、通过与项目工程师讨论及审阅相关支持性文件评估合理性。</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
			<ul style="list-style-type: none"> •将预估总成本的组成项目核对至采购合同等支持性文件，以识别预估总成本是否存在遗漏的组成项目； •通过与项目工程师讨论及审阅相关支持性文件，评估预估成本的合理性。根据已执行的程序，我们认为上海电气集团产品销售收入及建造合同收入符合其收入确认的会计政策。 	
	<p style="text-align: center;">亏损合同损失计提</p>	<p>参见财务报表附注二(29)及财务报表附注四(45)(b)。</p> <p>商品价格、行业竞争等宏观经济因素对相关合同毛利具有重大影响。于资产负债表日，集团管理层就履行合同义务不可避免发生的成本是否超出预计收回的经济利益进行评估，并对退出相关合同预计不可避免发生的最小净损失部分计提亏损合同损失。于2016年度，相关亏损合同对损益的影响金额为人民币957,794千元。</p> <p>我们对亏损合同的关注主要因为不可避免发生的合同成本的预估涉及重大的会计判断和估计。</p>	<p>我们了解、评估了管理层对预计不可避免会发生的合同成本相关的内部控制的设计，并测试了关键控制执行的有效性。</p> <p>我们获取了管理层编制的亏损合同清单，并测试其算术计算的准确性。</p> <p>我们运用抽样方式，对不可避免发生的合同成本执行了以下程序：</p> <ul style="list-style-type: none"> •将合同成本的组成项目核对至采购合同等支持性文件，以识别成本是否存在遗漏的组成项目； •通过与集团项目工程师讨论及审阅相关支持性文件，以评估合同成本的合理性； •将合同成本与同类已完成项目的实际成本进行对比，以评估成本预估的合理性。 <p>根据已执行的程序，我们认为上海电气集团已基于可获取的信息计提了亏损合同损失。</p>	<p>索引：附注二(29)及附注四(45)(b)</p> <p>原因：计提了亏损合同损失准备，对不可避免发生的合同成本的预估涉及重大的会计判断和估计。</p> <p>应对：了解、评估了相关的内部控制的设计，并测试了关键控制执行的有效性；获取了亏损合同清单，并测试其算术计算的准确性；对不可避免发生的合同成本，运用抽样方式将其组成项目核对至支持性文件、通过与项目工程师讨论及审阅相关支持性文件以评估合理性、与同类已完成项目的实际成本进行对比。</p>

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。