

在审计报告中沟通关键审计事项案例分析（3）——致同研究 之“新审计报告准则”系列（五）

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*
	政府补助-整体搬迁收到政府补偿款	白云山
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、在建工程和商誉的减值	中海油服*、华能国际*
	商誉的减值	上海医药
	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、中海油服*、上海医药*
	存货跌价准备计提	新华制药、上海石化、京城股份、上海医药*
	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
使用寿命不确定的无形资产的减值	白云山	
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
	递延所得税资产	华能国际*
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
	诉讼事项	白云山

注：截止 2017 年 3 月 22 日，A+H 股公司累计公布年报 13 家。上表中带*号为本期新增。

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
白云山 (600332)	使用寿命不确定的无形资产的减值测试	根据《企业会计准则》的规定，对于使用寿命不确定的无形资产至少每年年度终了进行减值测试。白云山使用寿命不确定的无形资产中要是商标，截至 2016 年 12 月 31 日的余额为 1.2606 亿元，对财务报表影响重大，因此减值测试是关键审计事项。而且减值测试的评估复杂，需要高度的判断，其所基于的假设受到预期未来市场以及经济环境的影响很大。	针对使用寿命不确定的无形资产的减值测试，我们实施的审计程序包括：与管理层聘请的估值专家讨论其所选取的估值方法是否合理性，关键参数的使用是否合理，包括业务收入增长的预测、折现率的确定等；对于业务收入增长的预测与历史数据比较变动较大的情况，与管理层讨论其合理性，并要求管理层提供更多的支持证据；同时我们关注了管理层对减值测试的方法以及关键参数的披露是否充分。白云山对使用寿命不确定的无形资产的减值测试方法披露参见财务报表附注五(15)。	索引： 附注五(15) 原因： 使用寿命不确定的无形资产余额重大，减值测试需要高度的判断。 应对： 与估值专家讨论估值方法、关键参数的合理性；与管理层讨论收入增长的预测与实际情况差异大的合理性；关注披露是否充分。
	诉讼事项	白云山下属部分子公司或分公司涉及诉讼事项，详见财务报表附注十六(1)。这些诉讼事项主要包括公司被起诉要求偿还货款，以及公司起诉客户要求偿还货款。我们把诉讼事项列为关键审计事项，是因为在案件尚未判决之前，对于案件可能的结果并进而对财务报表可能的影响金额需要管理层做出重大的判断。	针对诉讼事项，我们实施的审计程序包括：我们与公司相关人员或法务部人员讨论诉讼的具体情况，并从公司外聘律师事务所取得法律意见书，该意见书中描述了案件的进展情况，以及对每项诉讼的可能结果及潜在风险作出了专业判断。我们利用上述收集所得的资料，与管理层进行讨论，评估管理层根据律师专业意见而作出的负债的计提或是坏账准备计提是否恰当。	索引： 附注十六(1) 原因： 诉讼事项的结果及对报表可能的影响金额需要做出重大的判断。 应对： 与相关人员讨论；取得公司外聘律师法律意见书；评估管理层负债或坏账准备计提是否恰当。
	整体搬迁收到政府补偿款项	白云山下属子公司广州奇星药业股份有限公司(以下简称奇星药业)和广州奇星药厂有限公司因整体搬迁，于 2016 年度共收到政府补偿款 6.7234 亿元，本期共计入营业外收入 2.7572 亿元，占本年度净利润的 10%以上，由于该事项属于特殊事项且金额巨大，我们将其列为关键审计事项。	针对奇星药业和广州奇星药厂有限公司整体搬迁收到政府补偿款事项，我们实施的审计程序包括：检查整体搬迁相关协议、政府补偿款项的来源(即拨付方)的原始凭证以确定适用的会计准则；询问及查看整体搬迁项目截至 2016 年 12 月 31 日的现状，以确定是否达到结转收益的时点；由于整体搬迁政府补偿总金额尚未确定，目前收到的补偿金额在	索引： 原因： 整体搬迁收到政府补偿款计入营业外收入金额巨大。 应对： 检查相关协议、款项来源的原始凭证；询问及查看搬迁进度；与管理层讨论补偿金额在各项目间的分摊是否合理；复核本期结转损益

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
			各科目间如何分配需要管理层的估计和判断，我们与管理层进行充分的讨论，以确定其估计和判断是合理的；最后我们复核了公司提供的计算表格，以确认本期结转收益的金额是否正确。	的计算是否正确。
中海油服 (601808)-	固定资产、在建工程和商誉的减值	<p>由于国际原油价格持续低位运行，全球油田服务市场继续恶化，中海油服大型装备的使用率和作业价格进一步下降，管理层认为钻井平台、船舶等固定资产、在建工程以及商誉存在减值迹象。</p> <p>如财务报表附注五、26所示，在根据资产预计未来现金流量的现值确定上述长期资产的可收回金额时，需要管理层在合理和有依据的基础上综合考虑各种因素作出会计估计，这涉及管理层的重大判断，具有一定的复杂性。因此，固定资产、在建工程和商誉的减值被视为关键审计事项。</p>	<p>我们针对固定资产、在建工程和商誉的减值执行的主要审计程序包括：</p> <p>(1) 测试管理层对长期资产计价和减值测试相关的关键内部控制；</p> <p>(2) 评估减值测试方法的适当性；</p> <p>(3) 测试管理层减值测试所依据的基础数据，利用我们的估值专家评估管理层减值测试中所采用的关键假设及判断的合理性，以及了解和评价管理层利用其估值专家的工作；</p> <p>(4) 验证长期资产减值测试模型的计算准确性。</p>	<p>索引：附注五、26 原因：市场恶化导致存在减值迹象，根据资产预计未来现金流量的现值确定可收回金额时涉及管理层的重大判断。</p> <p>应对：测试关键内部控制；评估减值测试方法的适当性；测试基础数据，利用事务所估值专家评估关键假设及判断的合理性；验证计算准确性。</p>
	应收账款的减值	<p>由于国际原油价格持续低位运行，中海油服存在个别客户无法按时履行付款义务而导致应收账款回收风险上升。另外，部分客户在相对复杂的政治经济环境的国家运营，也增加了中海油服应收账款的回收风险。</p> <p>如财务报表附注五、26所示，应收账款期末账面价值的确定需要管理层运用重大会计估计和判断，因此应收账款的减值被视为关键审计事项。</p>	<p>我们针对应收账款的减值执行的主要审计程序包括：</p> <p>(1) 测试管理层对应收账款计提减值准备的关键内部控制；</p> <p>(2) 结合相关客户过往付款情况的分析，复核管理层对应收账款回收情况的预测；</p> <p>(3) 结合信用风险特征、账龄分析以及应收账款期后回款情况测试，评价管理层对应收账款减值损失计提的合理性。</p>	<p>索引：附注五、26 原因：个别客户无法按时履行付款义务或面临复杂的政治经济环境而导致应收账款回收风险上升，账面价值的确定需要管理层运用重大会计估计和判断。</p> <p>应对：测试关键内部控制；复核管理层对回收情况的预测；评价管理层对应收账款减值损失计提的合理性。</p>
上海医药 (601607)	商誉减值	<p>参见财务报表附注二(30)(a)(iii)(重要会计估计和判断)与财务报表附注四(21)(商誉)</p> <p>于2016年12月31日，上海医药合并财务报表中商誉的账面价值为5,961,371,030.95元，商誉减</p>	<p>我们将相关资产组本年度(2016年度)的实际结果与以前年度相应的预测数据进行了比较，以评价管理层对现金流量的预测是否可靠。我们通过参考行业惯例，评</p>	<p>索引：附注二(30)(a)(iii)(重要会计估计和判断)、附注四(21)(商誉)</p> <p>原因：商誉金额重</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>值准备为 113,383,622.52 元。管理层确定资产组的使用价值时作出了重大判断。使用价值计算中采用的关键假设包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> •详细预测期收入增长率及后续预测期收入增长率 •毛利率 •折现率 <p>由于商誉金额重大，且管理层需要作出重大判断，我们将商誉的减值确定为关键审计事项。</p>	<p>估了管理层进行现金流量预测时使用的估值方法的适当性。我们将现金流量预测所使用的数据与历史数据、经审批的预算及上海医药的商业计划进行了比较。同时，我们通过实施下列程序对管理层的关键假设进行了评估：</p> <ul style="list-style-type: none"> •将详细预测期收入增长率与公司的历史收入增长率以及行业历史数据进行比较； •将后续预测期增长率与我们根据经济数据作出的独立预期值进行比较； •将预测的毛利率与以往业绩进行比较，并考虑市场趋势； •结合地域因素，如基期中国市场无风险利率及资产负债率，通过考虑并重新计算各资产组以及同行业可比公司的加权平均资本成本，评估了管理层采用的折现率。 <p>我们测试了未来现金流量净现值的计算是否准确。基于所实施的审计程序，我们发现管理层在商誉减值测试中作出的判断可以被我们获取的证据所支持。</p>	<p>大，且管理层需要作出重大判断。 应对：对比实际结果与以前预测数据以评价现金流量的预测是否可靠；评估预测使用的估值方法的适当性；将预测所使用的数据与历史数据、经审批的预算及商业计划进行比较；通过实施下列程序评估关键假设：比较详细预测期收入增长率与历史收入增长率及行业历史数据、比较后续预测期增长率与独立预期值、比较预测的毛利率与以往业绩并考虑市场趋势、重新计算加权平均资本成本；测试未来现金流量净现值的计算是否准确。</p>
	<p>应收款项的减值</p>	<p>参见财务报表附注二(30)(a)(v)(重要会计估计和判断)与财务报表附注四(6)应收账款、附注四(3)应收票据及附注四(7)其他应收款(以下合称“应收款项”)。</p> <p>于 2016 年 12 月 31 日，上海医药合并财务报表中应收账款、应收票据及其他应收款的原值合计为 31,609,476,324.17 元，坏账准备合计为 1,781,066,583.77 元。</p> <p>当存在客观证据表明应收款项存在减值时，管理层根据预计未来现金流量现值低于账面价值的差额计提单项减值准备。对于不存在减值客观证据的应收款</p>	<p>我们评价并测试了管理层复核、评估和确定应收款项减值的内部控制，包括有关识别减值客观证据和计算减值准备的控制。</p> <p>我们选取样本检查了管理层编制的应收款项账龄分析表的准确性，并测试了与维护账龄分析表相关信息系统自动控制。</p> <p>我们选取金额重大或高风险的应收款项，独立测试了其可收回性。我们在评估应收款项的可回收性时，检查了相关的支持性证据，包括</p>	<p>索引：附注二(30)(a)(v)(重要会计估计和判断)、附注四(6)应收账款、附注四(3)应收票据及附注四(7)其他应收款</p> <p>原因：应收款项金额重大，且管理层在确定应收款项减值时作出了重大判断。</p> <p>应对：评价并测试内部控制；选取样</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>项,管理层根据信用风险特征将其分为若干组合进行评估。管理层根据以前年度与之具有类似信用风险特征的应收款项组合的实际损失率及账龄分析为基础,结合现时情况确定应计提的坏账准备。</p> <p>由于应收款项金额重大,且管理层在确定应收款项减值时作出了重大判断,我们将应收款项的减值确定为关键审计事项。</p>	<p>期后收款、客户的信用历史、经营情况和还款能力,以及外部律师询证函回函。我们通过考虑历史上同类应收款项组合的实际坏账发生金额及情况,结合客户信用和市场条件等因素,评估了管理层将应收款项划分为若干组合进行减值评估的方法和计算是否适当。基于所实施的审计程序,我们发现管理层在评估应收款项的可收回性时作出的判断可以被我们获取的证据所支持。</p>	<p>本检查账龄分析表的准确性,并测试相关信息系统自动控制;选取金额重大或高风险的项目独立测试其可收回性,检查支持性证据;评估划分为若干组合进行减值评估的方法和计算是否适当。</p>
	<p>存货呆滞</p>	<p>参见财务报表附注二(30)(a)(iv)(重要会计估计和判断)与财务报表附注四(9)存货。</p> <p>于2016年12月31日,上海医药合并财务报表中存货金额为16,844,671,083.66元,存货跌价准备为428,913,671.52元。存货按成本与可变现净值孰低计量。管理层根据存货近效期情况,考虑有关的供应商退换货条款以及近效期存货销售可能性的预测,确定存货的跌价准备。</p> <p>由于存货金额重大,且存货跌价准备的计算复杂,我们将存货的减值确定为关键审计事项。</p>	<p>我们评价并测试了管理层监控近效期存货、效期报表分析以及预测近效期存货销售可能性的内部控制。我们抽样测试了管理层编制的存货效期报表的准确性,并测试了用以维护存货效期的信息系统自动控制。我们对已近效期但未计提跌价准备的存货进行了抽样测试,检查了与供应商的退换货协议。</p> <p>对于已计提跌价准备的近效期存货,我们通过查阅其历史销售情况,评估了管理层对其销售可能性的预测是否适当。</p> <p>我们测试了存货跌价准备的计算是否准确。</p> <p>基于所实施的审计程序,我们发现管理层在计算存货跌价准备时所使用的关键数据可以被我们获取的证据所支持。</p>	<p>索引: 附注二(30)(a)(iv)(重要会计估计和判断)、附注四(9)存货</p> <p>原因: 存货金额重大,且存货跌价准备的计算复杂。</p> <p>应对: 评价并测试内部控制;抽样测试存货效期报表的准确性,并测试相关信息系统自动控制;抽样测试已近效期但未计提跌价准备的存货,检查退换货协议;查阅已计提跌价准备的近效期存货的历史销售情况,评估管理层对其销售可能性的预测是否适当;测试存货跌价准备的计算是否准确。</p>
<p>华能国际(600011)</p>	<p>非流动资产减值</p>	<p>2016年12月31日,贵公司及其子公司(以下简称“贵集团”)的非流动资产主要包括固定资产、在建工程、工程物资、商誉及无形资产;贵公司的非流动资产主要包括长期股权投资、固定资产、在建工程及无形资产。</p>	<p>与评价非流动资产的潜在减值相关的审计程序中包括以下程序:</p> <ul style="list-style-type: none"> •根据我们对贵集团业务的理解以及相关会计准则的规定,评价管理层识别的资产组以及资产如何分摊至 	<p>索引: 附注“二、重要的会计政策和会计估计”15及“四、项目附注”10、11、12、13、14、15</p> <p>原因: 非流动资产</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>截至 2016 年 12 月 31 日止年度，非流动资产减值对于贵公司的财务报表而言是重要的。管理层通过计算各相关资产及资产组（即独立产生现金流入的可认定最小资产组合）的预计未来现金流量的现值来评估商誉、使用寿命不确定的无形资产以及其他非流动资产于 2016 年 12 月 31 日的账面价值是否存在减值。预计未来现金流量现值的计算需要管理层作出重大判断，尤其是关于未来售电量和营业收入增长率、上网电价、资本开支、燃料价格以及适用折现率的估计。</p> <p>由于非流动资产的账面价值对财务报表的重要性，同时在评估潜在减值时涉及管理层的重大判断和估计，其中可能存在错误戒潜在的管理层偏向的情况，因此我们将非流动资产减值识别为关键审计事项。</p>	<p>各资产组；</p> <ul style="list-style-type: none"> • 将我们对贵集团业务及所在行业的了解与管理层采用的假设进行比较，尤其是与未来售电量和营业收入增长率、上网电价、资本开支、燃料价格以及适用折现率相关的假设，评价管理层对各相关资产及资产组的预计未来现金流量现值的计算； • 质疑管理层采用预测期超过五年的预计现金流量的依据； • 利用本所内部的估值专家的工作，评价预计未来现金流量现值时采用的折现率是否在同行业其他公司所采用的区间内； • 对管理层采用的折现率和其他关键假设进行敏感性分析，评价关键假设（单独或组合）如何变动会导致不同的结论，进而评价管理层对关键假设指标的选择是否存在管理层偏向的迹象； • 将管理层在上年计算预计未来现金流量现值时采用的估计与本年实际情况进行比较，以考虑管理层预测结果的历史准确性。 	<p>及其减值重要，评估潜在减值时涉及管理层的重大判断和估计。</p> <p>应对：评价管理层识别的资产组以及资产如何分摊至各资产组；将了解的情况与管理层采用的假设进行比较，评价管理层对预计未来现金流量现值的计算；质疑管理层预测期超过五年的依据；利用事务所估值专家的工作，评价折现率；对折现率和其他关键假设进行敏感性分析，评价关键假设指标的选择是否存在管理层偏向；比较上年的估计与本年实际情况，以考虑预测的历史准确性。</p>
	<p>递延所得税资产的确认</p>	<p>2016 年 12 月 31 日，贵集团基于可抵扣暂时性差异和可抵扣税务亏损确认的递延所得税资产金额重大，管理层认为这些可抵扣暂时性差异和可抵扣税务亏损很可能通过集团内相关企业取得的未来应纳税所得额或通过递延所得税负债抵销而使用或转回。</p> <p>此外，由于集团内相关企业在可抵扣税务亏损到期前取得应纳税所得额存在不确定性，从而导致于资产负债表日未确认的递延所得税资产金额也很重大。递延所得税资产的确认依赖于管理层的重大判断，管理层在做出判断时需评估未来是否可以</p>	<p>与评价递延所得税资产的确认相关的审计程序中包括以下程序：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 基于我们对贵集团业务及所在行业的了解，评价和质疑管理层预测未来应纳税所得额时采用的假设及判断，尤其是与未来售电量、上网电价、燃料价格以及其他运营成本相关的假设； • 将上年管理层在预测时的估计与本年实际应纳税所得额进行比较，以考虑管理层所作预测结果的历史准确性，并评价管理层对关键假设指标的选择是否存在管理层偏向的迹象； 	<p>索引：附注“二、重要的会计政策和会计估计”19 及“四、项目附注”16</p> <p>原因：递延所得税资产金额重大，在预测未来应纳税所得额时涉及管理层的重大判断和估计。</p> <p>应对：评价和质疑管理层预测未来应纳税所得额时采用的假设及判断；比较上年在预测时的估计与本</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
		取得足够的应纳税所得额，以及未来产生上述应纳税所得额和转回应纳税暂时性差异的可能性。 由于递延所得税资产的确认对合并财务报表的重要性，以及在预测未来应纳税所得额时涉及管理层的重大判断和估计，其中可能存在错误或潜在的管理层偏向的情况，因此我们将其识别为贵集团关键审计事项。	•根据相关会计准则的要求，评价贵集团在财务报表中有关估计已确认和未确认递延所得税资产时所作判断的披露是否恰当反映贵集团的递延税项状况。	年实际，以考虑预测的历史准确性，并评价关键假设指标的选择是否存在管理层偏向；评价披露是否恰当。

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.granthornton.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。