

## 在审计报告中沟通关键审计事项案例分析（6）——致同研究 之“新审计报告准则”系列（八）

**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
资产减值	非流动资产的减值	中海油服、华能国际、中煤能源、中国铝业、紫金矿业*
	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、北辰实业、海螺水泥
	存货跌价准备计提/存货的可变现净值的评估	新华制药、上海石化、京城股份、上海医药、中兴通讯
	应收账款坏账准备计提	新华制药、中海油服、上海医药、大连港、中兴通讯
	商誉的减值	上海医药、中信证券、中国铝业、招商银行*
	金融资产的减值（L&A）	中国平安、中信证券、中信银行、招商银行*、中国平安
	可供出售金融资产减值评估	中信证券、广发证券*
	预付或长期应收款的减值	中集集团
	长期股权投资的减值测试	中国人寿
	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
收入确认	保险合同准备金	中国平安、中国人寿
	收入确认	长城汽车、丽珠集团*
	收入确认-产品销售及建造合同	上海电气、东方电气*
	收入确认-截止性	福耀玻璃

类型	关键审计事项	涉及公司
	收入确认-确认时点	海螺水泥
	建造合同完工百分比法	中兴通讯
	政府补助-整体搬迁收到补偿款	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
	以公允价值计量且分类为第三层级的金融工具估值	中国平安、中信证券、中国人寿
金融工具	金融资产的终止确认	中信银行
	套期会计	紫金矿业
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、中国铝业
负债及或有负债	售后服务费的预提	长城汽车*
	预提辞退福利	东方电气*
无形资产	特许经营无形资产摊销	深高速
	评估收购产生的可辨认无形资产	中国人寿
关联方交易	关联方交易-出售业务	大唐发电
	关联方关系及其交易的披露	大连港
合并范围及长投	结构化主体合并	中信证券、中信银行、招商银行*、广发证券*
	收购股权事项	紫金矿业*
其他	诉讼事项	白云山

注：截止 2017 年 3 月 25 日，A+H 股公司累计公布年报 29 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
紫金矿业(601899)	收购黑龙江矿业集团股份有限公司股权	如附注六、1 所示，紫金矿业于 2016 年 8 月 7 日完成了以人民币 1,561,220,000 元的对价收购黑龙江矿业集团股份有限公司 100% 股权交易。该股权购买交易涉及非同一控制下企业合并和购买子公司少数股权等较为复杂的企业合并会计处理等，需要确定企业合并购买日、合并成本在取得各项可辨认资产和负债之间的分配以及企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理等。紫金矿业聘请了独立的资产评估师对被购买方进行评	我们在审计过程中对该事项执行了以下工作： 1) 获取并查看了股权转让协议、与股权收购相关的股东会和董事会决议、购买价款支付单据、财产权转移手续等相关文件，检查相关法律手续是否完成，并与紫金矿业集团股份有限公司管理层（“管理层”）就购买日的确定进行讨论； 2) 获取并查看了被收购公司的评估报告及于购买日的财务报表，对被收购公司于购买日的财务报表实施审计程序，检查合并成本在取得各项可辨认资产和负债之间的分配的合理	<b>索引：</b> 附注六、1 <b>原因：</b> 非同一控制下企业合并及购买少数股权涉及较为复杂的会计处理，评估涉及较多的评估假设和估计。 <b>应对：</b> 检查支持性文件，并讨论购买日的确定；审计被购买方报表，检查合并成本的分配，复

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
		估以确定其各项可辨认资产和负债的公允价值，涉及现金流预测和折现率等较多的评估假设和估计等，因此我们认为该事项为关键审计事项。	性，对购买日的企业合并会计处理和购买少数股权的会计处理进行复核； 3) 复核资产评估师的资格、专业胜任能力及独立性； 4) 请安永内部评估专家对资产评估报告中重要假设及基础，股权评估价值以及可辨认净资产之公允价值进行复核，安永内部评估专家选取了一系列相同行业的可比公司进行参考及数据演算； 5) 评估相关收购在财务报表中披露的充分性。	核会计处理；复核评估师的资格、专业胜任能力及独立性；利用事务所内部评估专家的工作，复核评估报告中重要假设及基础及估值，选取同行业可比公司进行参考及数据演算；评估披露的充分性。
	套期会计	紫金矿业一直以来均开展套期保值业务。于2016年，紫金矿业将部分远期合约指定为对矿产黄金和矿产铜的预期商品销售的套期工具，并定期对套期有效性进行评价，以满足套期会计的运用条件，进而按照套期会计对该部分矿产品的套期保值业务进行会计处理。矿产金铜是紫金矿业的主要产品，其套期保值业务涉及的金额重大。同时，套期会计适用的会计政策和会计处理较为复杂，企业在套期保值会计的运用过程中需要对套期关系进行正式指定、准备套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件、并对套期有效性进行评价。其中，预期交易、套期关系的指定及对套期有效性的评价，均涉及较多的估计及判断因素。因此，我们认为该事项为关键审计事项。关于套期会计的披露包括在财务报表附注三、26，附注五、2、23、40、50、51和60中。	针对套期会计，我们在审计过程中执行了以下工作： 1) 检查并评估管理层对套期会计而准备的正式书面文件，包括董事会决议及会议纪要，对套期工具、被套期项目、套期关系、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法等文件； 2) 请安永金融衍生品估值专家复核管理层所采用的套期保值计算模型，检查管理层对套期有效性评价的合理性； 3) 获取相关交易记录及合同，查阅主要交易条款，复核套期会计处理的准确性； 4) 针对该套期会计流程执行穿行测试及内部控制测试； 5) 检查财务报表中关于套期会计列示和披露的充分性和完整性。	<b>索引：</b> 附注三、26，附注五、2、23、40、50、51和60 <b>原因：</b> 套期保值业务涉及的金额重大，套期会计较为复杂，涉及较多的估计及判断因素。 <b>应对：</b> 执行穿行测试及内部控制测试；检查套期会计相关文件；利用事务所内部金融衍生品估值专家的工作，复核套期保值计算模型，检查管理层对套期有效性评价的合理性；复核套期会计处理的准确性；检查列示和披露的充分性和完整性。
	非流动资产减值	紫金矿业的非流动资产主要包括可供出售金融资产、长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产、商誉及其他非流动资产等。截至2016年12月31日，紫金矿业非流动资产金额为人民币65,077,491,431	我们在审计过程中对非流动资产减值的评估执行了以下工作： 1) 与管理层讨论并复核紫金矿业的非流动资产，以评估是否存在减值迹象； 2) 对于存在减值迹象的非流	<b>索引：</b> 附注三、17、19、31，附注五、10、11、13、14、16、17、20、21和49 <b>原因：</b> 非流动资产金额重大，减

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>元。公司管理层在进行非流动资产减值测试而计算资产或资产组预计未来现金流量的现值时，需要对矿山寿命、排产计划、销售价格、运营成本、折旧费用、税金、资本性支出及折现率等关键假设作出判断、估计和假设，因此，我们认为该事项为关键审计事项。上述非流动资产减值准备的披露分别包括在财务报表附注三、17、19、31，附注五、10、11、13、14、16、17、20、21和49中。</p>	<p>动资产，以及存在商誉的资产组，复核管理层编制的折现现金流计算模型，主要审计程序包括：</p> <p>a) 复核所采用的折现现金流计算模型、适用对象及方法；</p> <p>b) 复核折现现金流计算模型所采用的关键假设的合理性(主要包括矿山寿命、排产计划、销售价格、运营成本、折旧费用、税金、资本性支出及折现率等)，与管理层进行沟通，获取相关技术报告进行参考；对比关键假设与第三方公开数据；</p> <p>c) 复核所采用的关键假设与历史数据的相关性；</p> <p>d) 请安永内部评估专家进行协助，包括复核折现现金流计算模型的逻辑，并对管理层在上述计算模型中采用的折现率进行复核，安永内部评估专家选取了一系列同行业的可比公司进行参考及数据演算，以确定折现率的合理范围；</p> <p>e) 复核财务报表附注中相关披露的充分性和完整性。</p>	<p>值测试需要对多个关键假设作出判断、估计和假设。</p> <p><b>应对：</b>与管理层讨论并评估是否存在减值迹象；复核折现现金流计算模型、适用对象及方法；复核关键假设的合理性，参考相关技术报告，对比关键假设与第三方公开数据；复核所采用的关键假设与历史数据的相关性；利用事务所内部评估专家的工作，复核折现现金流计算模型的逻辑、折现率，选取同行业可比公司进行参考及数据演算；复核披露的充分性和完整性。</p>
长城汽车(601633)	收入的确认	<p>如附注(六)34所示，长城汽车于2016年度实现整车销售收入人民币9,446,496万元，整车销售收入金额重大且为关键业绩指标；另一方面，长城汽车目前存在期末已发货但由于在途或根据与部分经销商合同的约定存放于经销商处未实际售出而导致未达到收入确认标准的车辆，根据附注(三)23所述的会计政策，可能存在收入确认的相关风险。因此，我们将收入的确认作为关键审计事项。</p>	<p>我们针对收入确认相关的上述关键审计事项执行的主要审计程序包括：</p> <p>(1)测试和评价与收入确认相关的关键内部控制，复核相关会计政策是否正确且一贯地运用；</p> <p>(2)结合产品类型对收入以及毛利情况执行分析，判断本期收入金额是否出现异常波动的情况；</p> <p>(3)从销售收入的会计记录和出库记录中选取样本，与该笔销售相关的合同、发货单及签收记录做交叉核对，特别关注资产负债表日前后的样本是否计入正确的会计期间；</p> <p>(4)针对年末存放于经销商处但未售出的车辆，选取经销商执</p>	<p><b>索引：</b>附注(三)23、附注(六)34</p> <p><b>原因：</b>金额重大且为关键业绩指标，已发出但未确认收入的存货可能存在收入确认的相关风险。</p> <p><b>应对：</b>测试和评价关键内部控制，复核相关会计政策是否正确且一贯运用；分析收入以及毛利；选取样本追查至原始凭证，关注截止</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
			行函证程序、现场监盘程序； (5)针对年末已发货但在途的车辆，从中选取样本，核查至会计记录、发票、出库单及期后签收记录。	性；选取经销商执行函证程序、现场监盘程序；选取样本核查在途存货。
	售后服务费的预提	依据合同约定，客户可获得长城汽车提供的免费保养服务。根据附注(三)22所述的会计政策及附注(四)会计估计，长城汽车每年根据各车型的保养次数及预计的费用标准预提售后服务费。如附注(六)28所示，截止2016年12月31日止，长城汽车预提售后服务费人民币111,877万元，售后服务费的金额具有重大性，且涉及管理层重大会计估计。因此，我们将售后服务费的预提作为关键审计事项。	我们针对售后服务费相关的上述关键审计事项执行的主要审计程序包括： (1)测试和评价与售后服务费相关的关键内部控制，复核相关会计政策是否正确且一贯地运用； (2)了解和评估长城汽车计提售后服务费所采用方法的一贯性及假设的合理性； (3)抽样检查长城汽车计提售后服务费时使用的的基础数据的准确性和合理性； (4)针对长城汽车预提的售后服务费，选取主要车型执行重新计算的程序，以验证长城汽车预提金额的准确性。	索引：附注(三)22、附注(四)、附注(六)28 原因：金额具有重大性，且涉及管理层重大会计估计。 应对：测试和评价关键内部控制，复核相关会计政策是否正确且一贯运用；了解和评估计提方法的一贯性及假设的合理性；抽样检查基础数据的准确性和合理性；选取样本重新计算。
东方电气(600875)	营业收入确认	如东方电气财务报表附注六、47所述，东方电气2016年度营业收入332.86亿元，主要为产品销售收入和建造合同收入。营业收入确认是否适当对东方电气经营成果产生很大影响，我们关注产品销售收入及建造合同收入的确认。 (1)产品销售收入的发生和完整，会对东方电气经营成果产生很大的影响。 (2)东方电气采用完工百分比法确认建造合同收入，以累计实际发生成本占预计总成本的比例确定完工进度。受现有经验及对未来市场判断的影响，管理层对建造合同预计总成本采用不同的估计，会对东方电气建造合同收入的确认产生很大的影响。 因此，我们将产品销售收入的发生和完整，以及建造合同预	(1)对于产品销售收入的发生和完整，我们执行的主要审计程序如下： 对东方电气产品销售收入相关的内部控制的设计与执行进行评估； 采取抽样方式，检查东方电气与产品销售收入相关的销售合同、销售发票、运输单、客户验收单等文件，评估产品销售收入的发生； 对东方电气资产负债表日前后确认的产品销售收入，核对运输单、客户验收单等文件，评估产品销售收入的完整。 (2)对于建造合同预计总成本，我们执行的主要审计程序如下： 对东方电气建造合同预计总成本相关的内部控制的设计与执行进行评估； 采取抽样方式，对东方电气未	索引：附注六、47 原因：产品销售收入的发生和完整对经营成果产生很大的影响，建造合同预计总成的估计受现有经验及对未来市场判断的影响。 应对：评估内部控制的设计与执行；抽样检查原始凭证；截止测试。 应对：评估内部控制的设计与执行；抽样对比分析预计总成本与同类已完工项目的历史

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
		计总成本确定为关键审计事项。	完工项目的预计总成本与同类已完工项目的历史实际成本进行对比分析，评估管理层做出此项判断与估计的经验和能力； 采取抽样方式，对东方电气预计总成本的编制依据进行核对，评估预计总成本的合理性。	实际成本；抽样核对预计总成本的编制依据；评估合理性。
	预提辞退福利	如东方电气财务报表附注六、24 和六、33 所述，截止 2016 年 12 月 31 日东方电气辞退福利余额合计 6.37 亿元，较 2015 年 12 月 31 日 2.29 亿元增加 4.08 亿元，增加 1.78 倍。因此，我们将东方电气 2016 年度辞退福利费的计提确定为关键审计事项。	我们执行的主要审计程序如下： 对东方电气计提辞退福利费的内部控制的设计与执行进行评估； 对东方电气辞退福利政策和辞退方案进行检查，评估东方电气辞退福利的人员范围、计提标准的恰当性； 获取东方电气本期计提辞退福利的计算表，检查计提辞退福利计算的准确性。	<b>索引：</b> 附注六、24、33 <b>原因：</b> 金额重大、增长较大。 <b>应对：</b> 评估内部控制的设计与执行；检查福利政策和辞退方案，评估人员范围、计提标准的恰当性；检查计算的准确性。
丽珠集团 (000513)	收入确认	丽珠集团公司制剂类产品主要采用经销方式。2016 年度，该产品营业收入金额为 531,162.45 万元，占营业收入总额的 69.42%，其中经销模式下的营业收入 517,756.84 万元，占营业收入总额的 67.66%。通常来讲，经销模式分为买断和代理。这两种模式收入确认的时点存在差别。区分两种经销模式的标准是根据经销协议的约定来判断商品所有权上的主要风险及报酬何时转移。在买断模式下，由于公司对经销商控制程度的不同，是否可能通过经销商囤积不合理存货、从而使公司提前确认甚至虚增收入。 在经销商模式下，收入确认存在重大错报的固有风险。	我们测试了有关收入循环的关键内部控制的设计和执行，以确认内部控制的有效性； 我们获取了公司与经销商签订的经销协议，对合同关键条款进行核实，如（1）发货及验收；（2）付款及结算；（3）换货及退货政策等； 我们通过查询经销商的工商资料，询问公司相关人员，以确认经销商与公司是否存在关联关系；通过了解经销商的变动情况，了解双方的合同执行情况、经销商的合理库存、终端销售情况等，是否存在货物虽存放于经销商但产品仍由公司控制的情况； 我们获取了公司供应链系统中退换货的记录并进行检查，确认是否存在影响收入确认的重大异常退换货情况。 结合其他收入审计程序确认当期收入的真实性及完整性，如（1）检查公司与经销商的合同、购货订单、发货单据、运输单据、记账凭证、回款单据、定期对账函等资料；（2）向经销商函证款项余额及当期销售	<b>索引：</b> <b>原因：</b> 经销模式下收入确认固有风险高。 <b>应对：</b> 测试关键内部控制的设计和执行；核实经销协议关键条款；确认经销商与公司是否存在关联关系；了解是否存在已发货但仍控制的情况；检查退换货记录；检查原始凭证；函证余额及发生额。

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>额。</p> <p>基于获取的审计证据，我们认为，公司的收入确认是合理的。</p>	
招商 银行 (6000 36)	贷款 和垫 款及 应收 款项 类投 资减 值准 备	<p>我们识别贷款和垫款及应收款项类投资减值准备为关键审计事项，是因为贷款和垫款及应收款项类投资余额的重要性、管理层对贷款和垫款及应收款项类投资出现减值迹象的主观判断和减值准备计量的估计的不确定性。</p> <p>于二零一六年十二月三十一日，如财务报表附注 9 所示，贷款和垫款包括公司及零售贷款和垫款，余额为人民币 3,151,649 百万元，相关减值准备为人民币 110,032 百万元；如财务报表附注 15 所示，应收款项类投资的余额为人民币 528,748 百万元，相关减值准备为人民币 6,176 百万元。</p> <p>贷款和垫款及应收款项类投资可回收性的确定需要作出重大判断，判断的因素主要包括借款人和担保人的财务状况、抵质押品以及特定交易的风险。</p> <p>用于确定贷款和垫款及应收款项类投资的减值准备的主要会计政策和重大会计估计和判断列示在财务报表附注 3(p)。贷款和垫款及应收款项类投资的组合减值准备是根据组合结构及具有类似信贷风险特征的历史损失经验及目前经济状况进行计提。</p>	<p>我们关于贷款和垫款及应收款项类投资减值准备的程序包括：</p> <p>我们评估了控制的设计以及测试控制。这些控制包括及时识别贷款和垫款减值的手动控制和自动控制，以及减值计算模型的控制，包括数据输入和减值准备的计算。</p> <p>对于贷款和垫款及应收款项类投资，我们选取样本进行信贷审阅，以评估减值事件是否发生以及减值是否被恰当并及时识别。</p> <p>我们测试了管理层对贷款人未来现金流量的预计，包括抵押物的预计可回收金额，重新计算减值准备金额并比较结果，以评估是否存在重大错报。</p> <p>对于组合评估的贷款和垫款及应收款项类投资，我们参照了市场惯例复核了贵行确定减值比率的模型的适用性，并抽样检查了历史数据和相关的计算。</p>	<p><b>索引：</b>附注 9、15 及附注 3(p)</p> <p><b>原因：</b>余额重要、管理层对出现减值迹象的主观判断和减值准备计量的估计存在不确定性。</p> <p><b>应对：</b>评估控制的设计以及测试控制；选取样本进行信贷审阅；测试管理层对未来现金流量的预计，重新计算减值准备金额并比较结果；参照市场惯例复核确定减值比率的模型的适用性并抽样检查历史数据和相关的计算。</p>
	商誉 减值	<p>我们识别商誉减值为关键审计事项是因为商誉的余额的重要性以及管理层在确定商誉是否减值时所采用的主观判断以及估计未来现金流量的固有不不确定性。</p> <p>管理层需要每年对商誉进行测试，以确定是否需要确认减值损失。商誉分配至贵行的子公司，主要包括于二零零八年九月三十日收购的永隆银行有限公司和于二零一三年十</p>	<p>我们关于商誉减值的程序包括：</p> <p>我们严格评估现金流折现模型中使用的假设，折现率和预计增长率和用于确定使用价值模型的方法。</p> <p>我们测试了现金流折现模型中的计算，并将模型中的关键输入信息与外部信息和历史信息进行比对。</p>	<p><b>索引：</b>附注 19</p> <p><b>原因：</b>余额重要以及管理层在确定是否减值时所采用的主观判断以及估计未来现金流量的固有不不确定性。</p> <p><b>应对：</b>评估现金流折现模型中使用的假设和</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>一月二十八日收购的招商基金管理有限公司。于二零一六年十二月三十一日，商誉的净值为人民币 9,954 百万元，减值准备为人民币 579 百万元。(财务报表附注 19)。</p> <p>商誉减值的评估基于对商誉所归属的每个子公司价值的测算。这些测算采用了经管理层批准的以五年财务预测为基础编制的预计未来现金流量预测，五年后的现金流量按平稳的增长比率制定。评估商誉减值时，假设永续增长率与预测永隆银行有限公司以及招商基金管理有限公司主要经营地区的未来本地生产总值增长率一致。</p>		方法；测试现金流折现模型中的计算；将模型中的关键输入信息与外部信息和历史信息进行比对。
	结构化主体的合并	<p>我们识别结构化主体的合并为关键审计事项是因为管理层需要对结构化主体的合并作出重大判断来确定是否对结构化主体拥有控制权，并且结构化主体的分类对财务报表中的大多数科目产生重大影响。</p> <p>结构化主体主要包括在财务报表附注 58 中披露的理财产品、资产管理计划、公募基金等。</p> <p>当评估贵行是否控制结构化主体时，贵行考虑基于作为管理人的决策范围、其他方的权力、提供管理服务而获得的报酬和面临的可变回报风险敞口等因素。</p>	<p>我们关于结构化主体合并的程序包括：</p> <p>我们评估了管理流程以确定结构化主体的合并范围以及贵行设立每个结构化主体的目的。我们评估了管理层对每个重大结构化主体应用合并概念的判断以及是否满足合并条件的结论。通过抽样的方式评估了相关合同的条款，包括基础资产的可变回报以及贵行运用权力影响可变回报的能力以形成我们自己的判断，并与贵行的判断进行比较。</p>	<p><b>索引：</b>附注 58</p> <p><b>原因：</b>对结构化主体控制权的判断需要作出重大判断，且对大多数科目产生重大影响。</p> <p><b>应对：</b>评估管理流程及设立每个结构化主体的目的；评估关于是否控制的判断；抽样评估合同条款，复核管理层的判断。</p>
广发证券 (000776)	合并范围的确定	<p>广发证券及其子公司在开展业务的过程中管理和投资各类结构化主体，例如证券投资基金、资产管理计划、合伙企业等。根据广发证券的会计政策，对于能够实施控制的结构化主体，广发证券将其纳入合并财务报表的合并范围；对于无法实施控制的结构化主体，未将其纳入合并财务报表的合并范围。如财务报表附注六、2 及附注八、3 所述，于</p>	<p>针对广发证券合并范围确定的事项，我们实施了以下主要审计程序予以应对：测试广发证券在确定结构化主体是否纳入合并财务报表的合并范围时建立的相关内部控制是否得到有效实施；抽取重大的结构化主体，查阅相关合同，并从广发证券对结构化产品拥有的权力、从结构化主体享有的可变回报以及运用权力影响回报金额的能力等方面评价管理层做</p>	<p><b>索引：</b>附注六、2 及八、3</p> <p><b>原因：</b>对结构化主体是否控制的判断具有一定的复杂性和主观性，且结果与财务报表广泛相关。</p> <p><b>应对：</b>测试内部控制是否得到有效实施；抽样</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>2016年12月31日，纳入合并财务报表合并范围的结构化主体的净资产计人民币165.92亿元，本集团发起设立并持有财务权益的未纳入合并财务报表合并范围的结构化主体的净资产计人民币5,128.04亿元。在确定结构化主体是否纳入合并财务报表的合并范围时，广发证券管理层根据相关合同条款，按照企业会计准则关于“控制”的定义，对广发证券是否控制结构化主体作出判断。上述判断具有一定的复杂性和主观性，且结果与财务报表广泛相关，因此我们认为该事项属于合并财务报表审计的关键审计事项。</p>	<p>出的判断是否合理。</p>	<p>查阅重大的合同，复核管理层的判断。</p>
	<p>可供出售金融资产减值准备的计提</p>	<p>如财务报表附注七、10所述，2016年12月31日，广发证券合并可供出售金融资产账面价值为人民币920.81亿元，以公允价值计量的可供出售金融资产为人民币890.16亿元(其中股票、基金和其他投资为人民币230.10亿元，主要为可供出售权益工具)，以成本计量的可供出售金融资产为人民币30.65亿元(均为权益工具投资)。根据广发证券的会计政策，对于以公允价值计量的可供出售权益工具投资，在其公允价值发生严重或非暂时性下跌时计提减值准备；对于以成本计量的可供出售金融资产，当存在减值迹象时计提减值准备。在判断减值迹象及计提减值准备过程中，广发证券需对减值的客观证据进行分析和判断，同时估计未来现金流量现值。上述资产减值准备的计提涉及管理层的主观判断和估计，且结果对财务报表影响重大，因此我们认为该事项属于合并及母公司财务报表审计的关键审计事项。</p>	<p>对于以公允价值计量的可供出售权益工具投资，我们实施了以下主要审计程序予以应对：测试广发证券与计提减值准备相关的内部控制是否得到有效实施；从中选取样本，使用可观测的公开市场价格评价管理层对公允价值是否发生严重或非暂时性下跌的判断是否合理，同时检查减值准备计算的正确性。对于以成本计量的权益工具投资，我们实施了以下主要审计程序予以应对：测试广发证券与计提减值准备相关的内部控制是否得到有效实施；从中选取样本，分析被投资单位的财务信息及所在行业信息，判断管理层对其减值迹象的判断是否合理；分析现金流量的预测及折现率的选择是否合理。</p>	<p>索引：附注七、10 原因：减值准备的计提涉及管理层的主观判断和估计，且结果对财务报表影响重大。 应对：测试内部控制是否得到有效实施；抽样使用可观测的公开市场价格评价管理层的判断是否合理，并检查减值准备计算的正确性。 应对：测试内部控制是否得到有效实施；抽样分析被投资单位的财务信息及行业信息；分析现金流量的预测及折现率的选择是否合理。</p>
	<p>融出资金</p>	<p>广发证券及其子公司从事融资融券和开展融资业务。如财</p>	<p>针对广发证券融出资金减值准备计提的事项，我们实施了以</p>	<p>索引：附注七、3</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
	减值准备的计提	务报表附注七、3 所述，2016 年 12 月 31 日，广发证券融资融券和开展融资业务形成的融出资金账面余额合计为人民币 578.76 亿元。根据广发证券的会计政策，广发证券采用个别计提和组合计提相结合的方式对融出资金计提减值准备。采用个别计提方式计提减值准备时，广发证券需考虑个别客户的抵押物价值、可回收金额等因素；采用组合方式计提减值准备时，则需对减值模型中使用的假设进行判断。上述资产减值准备的计提涉及管理层的判断和估计，且结果对财务报表影响重大，因此我们认为该事项属于合并及母公司财务报表审计的关键审计事项。	下主要审计程序予以应对：测试广发证券针对融出资金减值准备建立的相关内部控制是否得到有效实施；对于采用个别方式计提减值准备的客户，从中选取样本，检查客户是否存在违约行为，所提供担保品的价值是否与公开市场的价格一致，担保品价值是否能够提供足够的保证；对于采用组合方式计提减值准备的客户，了解广发证券计提融出资金减值准备使用的模型及其使用的假设，评估模型的适当性及假设的合理性，同时检查减值准备计算的正确性。	<b>原因：</b> 减值准备的计提涉及管理层的判断和估计，且结果对财务报表影响重大。 <b>应对：</b> 测试内部控制是否得到有效实施；抽样检查客户是否存在违约行为，复核担保品价值；了解组合计提使用的模型及其使用的假设，评估模型的适当性及假设的合理性，检查减值准备计算的正确性。

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](http://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。