

新审计报告准则的实务案例讲解 ——第1504、1151号

瑞华会计师事务所（特殊普通合伙）

孙瑞

2018/7/5

中国注册会计师审计准则第1504号 ——在审计报告中沟通关键审计事项



交易所关于审计报告中关键审计事项的问询

- 询问会计师未将重大事项作为关键审计事项的原因
- 要求会计师说明确定关键审计事项的具体依据
- 询问会计师关键审计事项的补充信息及核查情况
- 要求会计师核实关键审计事项中审计应对措施的执行情况
- 询问上市公司关键审计事项的补充信息

询问会计师未将重大事项作为关键审计事项的原因

请年审会计师事务所结合前述事项及其他可能导致经营能力不足的事项，充分说明未将公司偿债能力风险及其所导致的持续经营能力风险作为关键审计事项或强调事项的原因。

——st新城（000809）

请年审会计师说明未将货币资金项目列为关键审计事项的原因、对货币资金项目执行的审计程序以及相关审计程序是否充分。

——康得新（002450）

报告期内，你公司实现营业收入194.14亿元，较2016年增长71.94%；实现归属于上市公司股东的净利润3.05亿元，较2016年增长311.49%；经营活动产生的现金流量为-5.91亿元，较2016年增长156.06%；管理费用10.38亿元，较2016年增长4.99%；销售费用5.15亿元，较2016年增长4.83%。请年审会计师说明未将销售收入项目列为关键审计事项的原因、对销售收入项目执行的审计程序以及获取的审计证据是否适当充分。

——中利集团（002309）

要求会计师说明确定关键审计事项的具体依据

你公司于2018年3月15日召开股东大会审议通过聘任亚太（集团）会计师事务所（特殊普通合伙）为2017年度审计机构议案。请亚太集团根据《中国注册会计师审计准则》相关规定，详细说明其对你公司财务报告审计执业的具体过程安排、与前任会计师沟通的具体情况、有关存货盘点、应收应付款项函证及固定资产和在建工程勘查、减值测试处理等主要审计程序；特别是根据《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》规定，详细说明其出具的审计报告中确定的关键审计事项的具体依据，以及是否按照《1504号准则》第九条规定，充分且恰当的考虑并如实反映了在执行审计工作时重点关注的事项。

——南玻A（000012）

询问会计师关键审计事项的补充信息及核查情况

2017年9月，你公司与皖新文化产业投资（集团）有限公司（以下简称“皖新文投”）签订增资协议，协议约定由皖新文投对公司原全资子公司芜湖万汇置业有限责任公司（以下简称“万汇置业”）增资681,579,658.64元，增资后你对万汇置业持股比例由100%变为49%，皖新文投持股51%。2017年11月20日，皖新文投完成对万汇置业增资和工商变更登记手续，你公司确认处置万汇置业51%股权投资收益280,394,433.06元。你对持有的万汇置业49%剩余股权，按照万汇置业可辨认净资产公允价值计量，采用权益法核算，本期确认投资收益262,008,949.23元，其中因公允价值计量确认投资收益269,398,572.96元，按照权益法核算确认处置日至期末损益调整-7,389,623.73元。以上合计因处置万汇置业51%股权并对剩余股权按照公允价值计量和权益法核算共确认投资收益542,403,382.29元。前述投资收益占报告期净利润的50.90%，你公司年报审计机构将处置万汇置业51%股权作为关键审计事项。请你公司：（1）说明你公司处置万汇置业时点确定依据；（2）详细说明对处置万汇置业51%股权的会计处理，对剩余49%股权公允价值计量方法、计算依据和过程。请年审会计师对上述事项发表明确意见。

——新兴铸管（000778）

要求会计师核实关键审计事项中审计应对措施的执行情况

年报显示，2017年你公司对上海中泽国际贸易有限公司（以下简称“上海中泽”）的应收账款期末余额为151,407,843.25元，坏账准备期末余额为75,703,921.63元；其他应收款期末余额为90,004,450.29元，坏账准备期末余额为45,002,225.14元。上海中泽系你公司应收账款及其他应收款欠款期末余额第一名。2017年你公司对上海合盛企业发展有限公司（以下简称“上海合盛”）的应收账款期末余额为97,372,739.54元，坏账准备期末余额为34,080,458.84元，系你公司应收账款欠款期末余额第三名。

根据裁判文书网相关信息，上海中泽、上海合盛涉及多笔诉讼，并且上海中泽已被列为失信被执行人名单及限制高消费名单。上海合盛已停止经营。

请年审会计师说明对公司上述应收款项减值测试和审计的主要过程，是否已采取审计报告“关键审计事项”中所述的审计应对措施，包括查阅客户的公开信息，通过检查对客户的过往收款及期后收款情况评估客户是否面临重大财务困难、欠付或拖欠付款等，是否识别触发应收款项减值的事件，是否识别出存在潜在减值风险的重大客户并测试其可回收性。请年审会计师对上述应收款项减值计提时点的准确性、计提金额的充分性进行核查并发表明确意见。

——诚志股份（000990）

要求会计师核实关键审计事项中审计应对措施的执行情况 (续)

报告期末，你公司商誉的账面价值为3.16亿元。商誉增加主要系报告期收购上述标的公司所致，公司报告期末计提任何减值准备。

你公司年审会计师将商誉减值测试列为关键审计事项，并称“商誉的减值评估结果由管理层依据其聘任的外部评估师编制的估值报告进行确定。”**请年审会计师详细说明与商誉减值有关的审计程序并对你公司未对相关商誉计提任何减值的合理性、合规性发表明确意见。**

——新大洲A（000571）

询问上市公司关键审计事项的补充信息

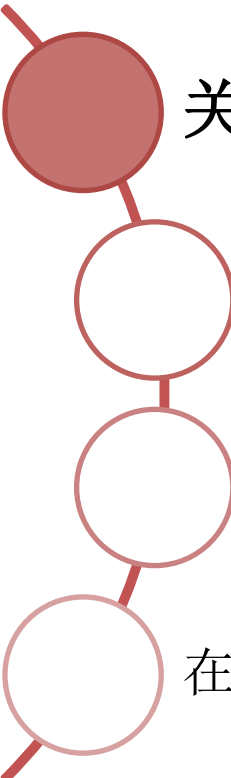
公司2017年审计报告中关键审计事项提到，截至2017年12月31日，除与大连博辉的交易外，公司合并报表中应收账款原值为10.11亿元，应收账款坏账准备余额为523万元，已逾期但未单独计提坏账准备的应收账款为1.5亿元，其中约45%的收款账龄是一年以内，46%的收款账龄是三年以上。1、请公司结合销售客户的具体情况、业务内容、信用政策以及账龄情况，说明上述应收账款产生的原因、逾期不计提坏账准备的原因和合理性；2、公司3年以上的应收账款余额为7052万元，请公司分别列示上述款项明细，并说明上述款项是否已充分计提坏账准备。

——大连港（601880）

关于关键审计事项。年报显示，年审会计师将商誉作为关键审计事项，请补充披露：本期对武汉绿色保姆生物技术有限公司商誉全部计提减值准备、对中垦锦绣华农武汉科技有限公司商誉大比例计提减值的原因和依据。

——农发种业（600313）

内容



关键审计事项

关键审计事项与审计报告意见类型的关系

如何在审计报告中沟通关键审计事项

在审计报告中沟通关键审计事项的注意事项

什么是关键审计事项 (KAM)

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。关键审计事项从注册会计师与治理层沟通过的事项中选取。

思考：

关键审计事项为什么从注册会计师与治理层沟通过的事项中选取？

已审计财务报表包含比较财务报表，比较财务报表中关注的重要事项是否应作为关键审计事项？

IPO审计报告如何披露关键审计事项？

IPO审计报告如何披露关键审计事项

- 报告期内各期均适用关键审计事项准则时，在针对IPO财务报表出具的审计报告中，其报告期内各期均适用关键审计事项准则。
 - 各期分别确定关键审计事项，但可以多期合并披露关键审计事项
 - 各期关键审计事项在审计报告中的披露应视各期实际情况而定
 - 仅与特定期间相关的关键审计事项在审计报告中的披露
- 《中国注册会计师审计准则问题解答第14号——关键审计事项》

IPO财务报表审计报告中披露关键审计事项样式

关键审计事项	该事项在审计中是如何应对的
[标题1] [该事项被确定为关键审计事项的原因] [可将不同期间/年度原因相同的部分汇总列示，不同的部分单独列示。] [索引至财务报表中对该事项的披露] [例如： 相关会计期间/年度：20×4年1-×月期间、20×3年度、20×2年度和20×1年度。 相关信息披露详见财务报表附注×、×。[需考虑索引至相关的重要会计政策和会计估计部分)] 截至20×4年×月×日、20×3年12月31日、20×2年12月31日及20×1年12月31日，财务报表所示××项目金额分别为人民币××元、××元、××元及××元。 20×4年1-×月期间、20×3年度、20×2年度及20×1年度ABC公司在如下与××相关的领域运用了特定的判断： 1. 2. 此外，对于上述关键审计事项，20×3年度ABC公司还存在××情况： 1. 2. 上述领域依赖于多项假设和估计。因此，我们将其确定为关键审计事项。]	[该事项在审计中是如何应对的] [可将不同期间/年度相同应对汇总列示，不同之处单独列示。] [例如： 20×4年1-×月期间、20×3年度、20×2年度和20×1年度财务报表审计中，针对与××相关的领域所使用的假设和估计的合理性，我们执行了以下程序： 1. 2. 3. 针对20×3年度××情况，我们还执行了以下程序： 1. 2. 3.]

案例——工业富联（601138）

关键审计事项	我们在审计中如何应对关键审计事项
（一）收入确认：销售产品 相关会计年度：2017 年度 财务报表附注三(23)、附注三(29)(b)(i)及附注五(27) 于 2017 年度，贵公司及子公司（以下合称“贵集团”）的主营业务收入为人民币 353,082,397 千元，其中绝大部分为产品销售收入。 贵集团生产产品并销售予各地客户。对于境内销售，贵集团在将产品交付客户指定的承运人，或将产品按照协议合同规定运至约定交货地点，由客户确认接收后，确认收入。对于境外销售，贵集团根据销售合同或订单规定的国际贸易条款，将出口产品按照合同或订单规定办理出口报关手续并装船后，或运至指定的交货地点后确认收入。对于上述销售，客户在确认接收后具有自行销售产品的权利并承担该产品可能发生价格波动或毁	我们了解、评估和测试与产品销售收入有关的内部控制，包括从产品定价、客户信用管理、订单管理、销售发货、销售核对、收入确认直至销售收款的完整业务流程中的关键控制，与产品销售收入确认相关的信息系统一般控制。 我们抽取了贵集团主要客户和供应商的销售及采购主合同，检查贵集团与客户和供应商的主要合作条款，包括订单开立、产品交付、开票及付款等，评估贵集团收入确认相关会计政策；检查并评估贵集团在“Buy and Sell”模式下对销售业务主要责任人的判断、存货一般风险及信用风险承担方的判断，以及独立确定价格能力的判断等。 我们采用抽样测试的方法，对不同地区、不同客户及不同销售模式下的产品销售收入进行测试：检查相关收入确认的支持性文件，如销售订单、出货单、货运单据及收货签收记录等。

案例——爱婴室（603214）

关键审计事项:	该事项在审计中是如何应对:
供应商服务收入	
2015 年度、2016 年度及 2017 年度合并财务报表中的供应商服务收入分别为人民币 117,108,190.15 元、人民币 144,452,107.62 元及人民币 116,080,510.25 元。供应商服务收入主要由为供应商提供的促销活动管理以及推广展示服务产生。由于促销活动管理以及推广展示服务交易量大，该事项对我们的审计而言是重要的。	会计师的审计程序包括但不限于了解与供应商服务收入相关的流程和内部控制，并对关键内部控制进行测试；向接受服务的主要供应商进行函证；抽样检查供应商服务合同、服务确认函、发票及银行水单等；执行截止性测试，检查资产负债表日前后的确认函及发票。
存货跌价准备	
于 2015 年 12 月 31 日、2016 年 12 月 31 日及 2017 年 12 月 31 日，合并财务报表中存货的账面价值分别为人民币 309,543,003.68 元、人民币 345,941,141.66 元及人民币 369,071,014.44 元。管理层需要对存货的历史与期后销售情况等进行分析，并运用重大判断以估计存货可变现净值，该事项对我们的审计而言是重要的。	会计师的审计程序包括但不限于了解和测试与存货库龄计算相关的关键内部控制；对库龄汇总表中的项目抽样进行复算；对估计存货的可变现净值所涉及的的关键假设进行评价，抽样对预计销售价格和销售费用进行测试；抽样检查存货跌价准备的计算；结合期后销售价格和销售费用，抽样将实际变现净值与成本进行比较。

在审计报告中沟通关键审计事项的目的

沟通关键审计事项，旨在通过提高已执行审计工作的透明度增加审计报告的沟通价值。沟通关键审计事项能够为财务报表预期使用者提供额外的信息，以帮助其了解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。沟通关键审计事项还能够帮助财务报表预期使用者了解被审计单位，以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。

关键审计事项需要沟通的内容

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：

- (一) 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**；
- (二) 该事项在审计中是如何**应对**的。

案例——中远海能（600026）

收入确认

1、事项描述

截至 2017 年 12 月 31 日，中远海能确认了营业收入 9,759,438,472.32 元，其中主要收入为航运业务收入，金额为 9,536,360,277.06 元。航运业务形成的收入取决于能否恰当地评估各运输服务合同中约定的运费标准、运行航线及收入的确认条件，这可能导致收入计算的复杂性。中远海能的航运业务依赖于航运系统及财务系统的控制。

我们认为，收入确认对审计很重要，因为中远海能在计算收入时，参数的选取及系统处理的准确性、及时性将对中远海能收入金额产生重要影响。

如中远海能财务报表附注“六、43. 营业收入、营业成本”所示。

2、审计应对

我们实施的与收入确认相关的重大错报风险（被认为是特别风险）的审计程序包括但不限于：

在我们的 IT 专家的协助下，对相关控制进行测试，包括针对下列方面的控制：输入的各个运输业务的合同条款及业务参数，将这些信息与合同约定及相关单据进行比较；基于我们关于该行业的知识和外部市场数据形成的预期，对收入及其确认时间进行详细分析，跟踪偏离的预期。

案例——中国国航（601111）

收入确认

1、事项描述

如财务报表附注五、40及附注十五、4所示。国航股份于2017年的合并及公司营业收入分别为人民币121,362,899千元及人民币83,006,615千元，对财务报表具有重要性。

如财务报表附注三、24及33所示，客运及货运的销售在提供相关运输服务时确认为收入。在资产负债表日已出售但尚未提供相关运输服务的客货运收款金额，以票证结算计入合并及公司资产负债表。国航股份将常旅客计划下的里程按照公允价值作递延处理，并以递延收益计入合并及母公司资产负债表中。国航股份建立了较为复杂的信息技术系统，追踪每项销售的服务提供时点，并追踪派发的常旅客里程及后续的兑换及使用里程数的情况。

由于收入是国航股份的关键绩效指标之一，同时收入确认涉及较为复杂的信息技术系统和对常旅客里程公允价值以及预计兑换率的估计，上述估计皆会导致与收入计入不正确的会计期间或收入被操纵相关的固有风险。因此我们将收入确认识别为关键审计事项。

2、审计应对

与评价收入确认相关的审计程序中包括以下程序：

- 测试与收入确认相关的关键内部控制，包括信息技术系统控制；
- 对客运销售执行分析程序，使用国航股份业务系统生成的独立输入值和信息，为各类收入设定预期值，并将预期值与收入账面记录进行比较，调查任何重大异常事项；
- 评估管理层在确定常旅客里程公允价值和兑换率时采用假设的适当性；
- 对金额重大或符合其他特定风险标准的收入记录检查相关支持文件；
- 结合历史兑换情况及可能对未来兑换活动造成影响的常旅客计划变动情况，评价用于估计逾期未使用的常旅客里程的假设的合理性。

关键审计事项的数量要求

思考:

关键审计事项是否越多越好，越能证明会计师勤勉尽责？

是否可以不在审计报告中沟通关键审计事项？

关键审计事项的数量要求（续）

最初确定为关键审计事项的事项越多，注册会计师越需要重新考虑每一事项是否符合关键审计事项的定义。罗列大量关键审计事项可能与这些事项是审计中最为重要的事项这一概念相抵触。

如果注册会计师根据被审计单位和审计业务的具体事实和情况，确定不存在需要沟通的关键审计事项，注册会计师应当在审计报告中单设的关键审计事项部分对此进行说明。

部分先行先试国家和地区披露关键审计事项的平均数量

国家或地区	KAM平均个数	对样本公司的说明	样本量
英国	4.2（第一年，2014年）	主板前350家上市公司	153
	3.9（第二年，2015年）		278
新加坡	2.3	2017年新交所上市公司	499
南非	3.3	2017年提前实施新审计准则的上市公司	9
中国大陆	2.4	2017年A+H公司96家、按中国注册会计师审计准则审计的H股公司20份及提前执行新审计报告准则的3家A股上市公司	119
中国香港	2.8	2017年香港恒生指数成份股	50
	2.2	2017年主板	423
中国台湾	2.18	2017年上市公司	1,627

A+H股上市公司两年比较——关键审计事项数量分布

关键审计事项数量	2016年		2017年	
	上市公司数量	比例	上市公司数量	比例
0	1	1%	0	0%
1	19	20%	16	17%
2	22	23%	28	30%
3	39	41%	37	39%
4	11	12%	11	12%
5	2	2%	1	1%
6	0	0%	1	1%
合计	94	100%	94	100%

关键审计事项的披露顺序

在关键审计事项部分列示每一事项的顺序属于职业判断。例如，这些信息可能基于注册会计师对其**相对重要程度**的判断进行列示，也可能与事项在财务报表中的**披露方式**相对应。

案例——中集集团（000039）

三、关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

我们在审计中识别的关键审计事项汇总如下：

（一）长期应收款的减值

2017年度，中集集团于合并利润表**确认长期应收款（含一年内到期部分）减值准备人民币123,659,000元。**

（二）海洋工程行业、重卡行业及能源、化工及液态食品装备行业的商誉的减值

2017年度，中集集团于合并利润表分别对海洋工程行业资产组、重卡行业资产组及能源、化工及液态食品装备行业资产组**计提的商誉减值准备为人民币0元、0元及人民币38,000,000元。**

（三）固定资产的减值

于2017年度，中集集团于合并利润表**计提固定资产减值准备人民币20,252,000元。**

（四）在建工程之在建船舶项目的减值

于2017年度，中集集团并未对在建船舶项目**计提减值准备。**

案例——东方航空（600115）

三、关键审计事项

（一）常旅客奖励积分的递延收益

于2017年12月31日，贵集团常旅客奖励积分的递延收益账面余额为人民币2,030百万元。

常旅客奖励积分的递延收益会计政策及披露已包括在财务报表附注三、25，附注三、32以及附注五、35中。

（二）经营性租赁飞机及发动机的退租检修准备

于2017年12月31日，贵集团经营性租赁飞机及发动机的退租检修准备账面余额为人民币3,019百万元。

经营性租赁飞机及发动机退租检修准备已包括在财务报表附注三、29，附注三、32以及附注五、33中。

（三）商誉减值测试

于2017年12月31日，贵集团商誉的账面价值为人民币9,028百万元。

有关商誉的会计政策及披露已包括在财务报表附注三、4，附注三、32以及附注五、15中。

关键审计事项的特点

- 与管理层判断及会计估计的相关性
- 与审计高风险领域的相关性
- 重要性
- 行业性
- 个性化

与管理层判断及会计估计的相关性

注册会计师应当考虑：

- 1、与财务报表中涉及重大管理层判断的领域相关的重大审计判断；
- 2、被认为具有高度估计不确定性的会计估计，这些估计高度依赖管理层判断，通常是财务报表中最为复杂的领域，并且可能同时需要管理层的专家和注册会计师的专家参与。

与审计高风险领域的相关性

注册会计师应当考虑：

按照《第1211号准则——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。

重要性

注册会计师应当考虑本期重大交易或事项对审计的影响。

重要程度可以结合定量因素和定性因素来考虑。例如相对规模、所涉及对象的性质、所涉及对象的影响以及预期使用者表现出的兴趣和关注。

行业性

由于某行业的特定情况或财务报告的复杂程度，某些事项可能对于该行业的多个实体普遍构成关键审计事项。

➤ 航空业：

大修理准备——南方航空（600029）

经营性租赁飞机及发动机的退租检修准备——东方航空（600115）

经营租赁飞机大修准备计提——中国国航（601111）

➤ 高速公路：

无形资产之高速公路特许经营权的会计处理——皖通高速（600012）

公路经营权摊销及无形资产减值——宁沪高速（600377）

无形资产之高速公路特许经营权摊销——四川成渝（601107）

➤ 金融业：

结构化主体的合并——农业银行（601288）

结构化主体合并评估——交通银行（601328）

结构化主体的合并评估及披露——建设银行（601939）

结构化主体——中国银行（601988）

个性化

尽管具有类似特征的或同一行业内公司可能具有某些相同的关键审计事项，但审计中遇到的问题大多各不相同，审计方法或审计策略中面临的挑战也不同。关键审计事项旨在反映这些差异，体现会计师的职业判断，体现出个性化的特征。

债务重组事项——京城股份（600860）

破产重整——重庆钢铁（601005）

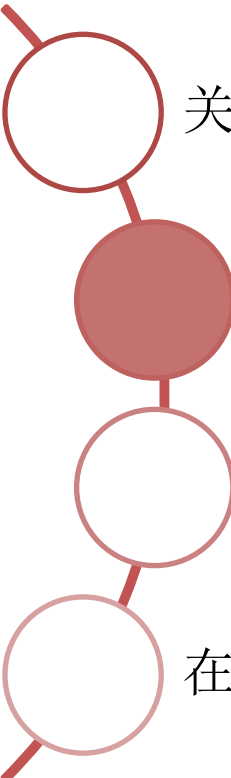
亏损合同计提预计负债会计估计变更——中远海能（600026）

联营公司权益——大众公用（600635）

前期会计差错更正——昆明机床（600806）

开发支出资本化——复星医药（600196）

内容



关键审计事项

关键审计事项与审计报告意见类型的关系

如何在审计报告中沟通关键审计事项

在审计报告中沟通关键审计事项的注意事项

标准无保留意见

我们应对关键审计事项所执行程序的结果直接得出了我们的审计结论，从而在整体上支持我们对财务报表发表的审计意见。当我们对财务报表发表无保留意见时，我们得出财务报表不具有重大错报的结论，包括根据已沟通关键审计事项形成的结果，财务报表没有重大错报。

无保留意见审计报告对关键审计事项的表述：

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。

带强调事项段的无保留意见

如果注册会计师确定某事项为关键审计事项，同时该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要，即亦符合强调事项段的标准，在这种情况下，注册会计师应当在审计报告的“关键审计事项”部分描述该事项，不得对该事项使用强调事项段。

如果注册会计师确定某事项为关键审计事项，同时还确定存在其他的对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项，在这种情况下，注册会计师需要在审计报告“关键审计事项”部分和“强调事项”部分分别进行描述。

与持续经营相关的重大不确定性

关键审计事项、与持续经营相关的重大不确定性及强调事项的关系：
导致发表非无保留意见的事项和与持续经营相关的重大不确定性优先于关键审计事项，关键审计事项优先于强调事项和其他事项。

存在与持续经营相关的重大不确定性时对关键审计事项的表述：

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。除“与持续经营相关的重大不确定性”部分所描述的事项外，我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

保留意见

当注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定发表保留意见或否定意见时，在“形成保留(否定)意见的基础”部分描述导致非无保留意见的事项有助于预期使用者了解并识别存在的这些事项。因此，将这些事项与“关键审计事项”部分描述的其他关键审计事项区分开来单独沟通，能够使其在审计报告中得以适当地突出显示。

保留意见审计报告对关键审计事项的表述：

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，我们不对这些事项单独发表意见。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外，我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

否定意见

关于否定意见的审计报告，会计师要谨慎考虑是否沟通关键审计事项，因为当重大错报对财务报表具有广泛影响时，我们发表否定意见，因此我们应当认真考虑进一步沟通关键审计事项是否适当，因为沟通这些关键审计事项可能表明财务报表在有关这些事项方面值得信赖。

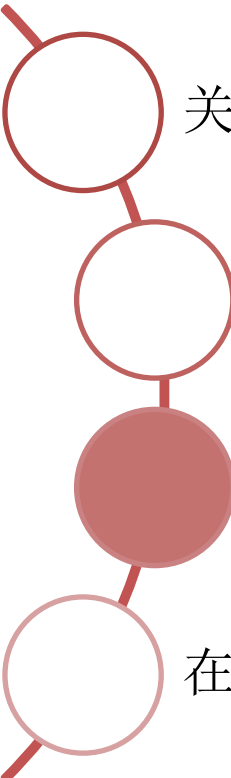
否定意见审计报告对关键审计事项的表述：

除“形成否定意见的基础”部分所述事项外，我们认为，没有其他需要在我们的报告中沟通的关键审计事项。

无法表示意见

根据《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，注册会计师在对财务报表发表无法表示意见时，不得在审计报告中沟通关键审计事项，除非法律法规要求沟通。

内容



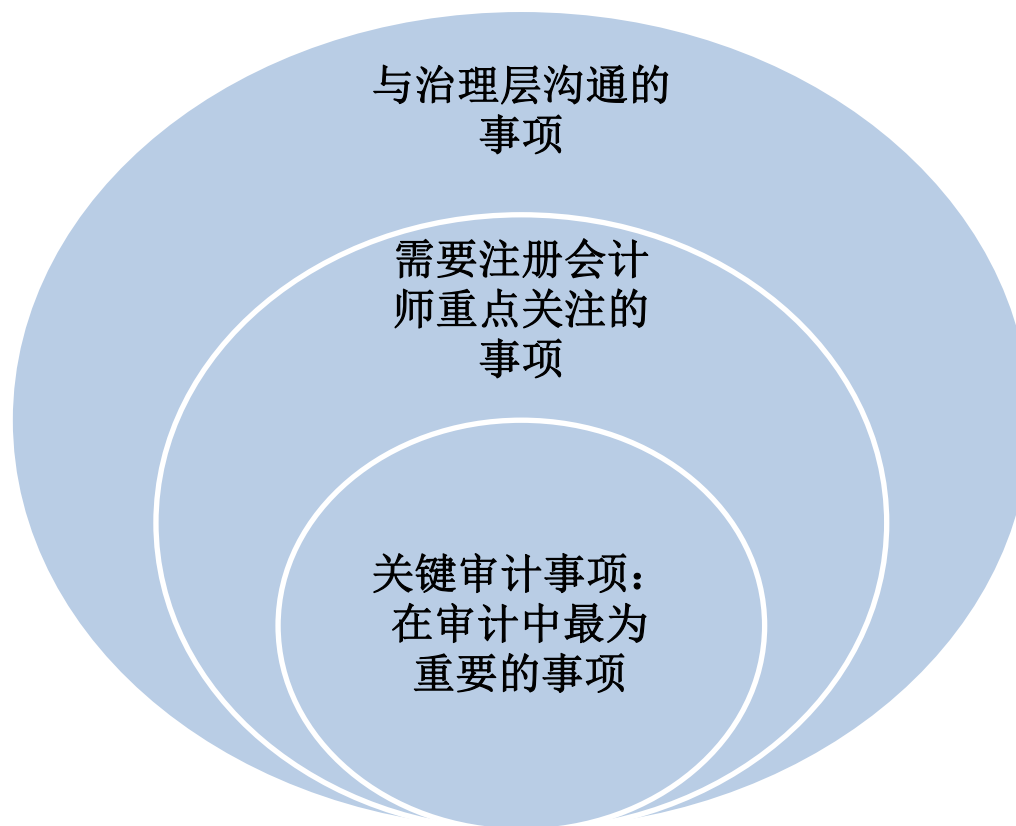
关键审计事项

关键审计事项与审计报告意见类型的关系

如何在审计报告中沟通关键审计事项

在审计报告中沟通关键审计事项的注意事项

确定关键审计事项



第一步：确定注册会计师重点关注的事项

(一) 按照《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定，评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。

重大错报风险或特别风险根源于企业的经营风险，对于相关信息的披露不仅可以帮助投资者更好地理解财务报表，而且可以帮助他们更好地理解被审计单位的经营管理过程，更好地评估和防范投资风险。

思考：是否所有识别出的特别风险都是关键审计事项？

是否所有识别的特别风险都是关键审计事项

并不意味着注册会计师需要将所有导致特别风险的交易或事项均确认为重点关注过的事项。例如，《第1141号审计准则——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，应当基于收入确认存在舞弊的假定，并将这种由于舞弊导致的重大错报风险确认为特别风险。

这些风险是否需要关注，需要注册会计师视其性质而定，作出具体分析，不能一概而论，如果不需关注，可不作为关键审计事项。

案例——宏观经济影响

由于部分地区电力市场存在发电产能过剩的风险，结合未来发电业务发展规划及预期，华电国际管理层对与发电业务相关的固定资产和商誉进行了减值测试。

——华电国际（600027）

2017年，国际原油价格的上涨低于预期，全球油田服务市场持续低迷，中海油服大型装备的使用率和作业价格尚未恢复到正常水平，固定资产、在建工程中的部分钻井平台、船舶存在减值迹象。

——中海油服（601808）

煤炭价格的波动以及国家煤炭行业去产能政策的影响，使得中煤能源煤炭分部特定的非流动资产（包括固定资产、在建工程、工程物资、无形资产和其他非流动资产）的可回收性存在不确定性。

——中煤能源（601898）

2017年度，中联重科实现营业收入232.73亿元，得益于工程机械行业形势的回暖以及公司产品结构升级，公司营业收入较去年同期有较大幅度的增长，其中中联重科的核心业务工程机械板块的营业收入较去年同期增长69.77%，工程机械板块实现收入179.20亿元。

——中联重科（000157）

案例——特别风险——海螺水泥（600585）

关键审计事项	我们在审计中如何应对关键审计事项
收入确认： 安徽海螺水泥股份有限公司及其子公司（以下简称“贵集团”）主要从事水泥及水泥制品的生产和销售。 2017年度，贵集团销售水泥及水泥制品确认的主营业务收入为人民币73,592,381,641元。贵集团对于销售的水泥及水泥制品产生的收入是在商品所有权上的风险和报酬已转移至客户时确认的，根据销售合同约定，通常以水泥及水泥制品运离贵集团仓库作为销售收入的确认时点。 由于收入是贵集团的关键业绩指标之一，从而存在管理层为了达到特定目标或期望而操纵收入确认时点的固有风险，我们将贵集团收入确认识别为关键审计事项。	与评价收入确认相关的审计程序中包括以下程序： 了解和评价管理层与收入确认相关的关键内部控制的设计和运行有效性； 选取样本检查销售合同，识别与商品所有权上的风险和报酬转移相关的合同条款与条件，评价贵集团的收入确认时点是否符合企业会计准则的要求； 对本年记录的收入交易选取样本，核对发票、销售合同及出库单，评价相关收入确认是否符合贵集团收入确认的会计政策； 就资产负债表日前后记录的收入交易，选取样本，核对出库单及其他支持性文件，以评价收入是否被记录于恰当的会计期间； 检查本年度重大或满足其他特定风险标准的与收入确认相关的手工会计分录的相关支持性文件。

案例——比较期变动较大的项目——山东墨龙（002490）

关键审计事项	审计中的应对
收入确认： 如山东墨龙合并财务报表附注四、25 和六、39 所述，山东墨龙 2017 年度营业收入 29.65 亿元，较上年大幅增长，增长幅度为 93.66%，收入确认对净利润的影响较大。收入确认存在固有风险，收入是否完整、准确的计入恰当的会计期间存在重大错报风险。为此我们将山东墨龙收入确认作为关键审计事项。	我们执行的主要审计程序： —了解和评价管理层与收入确认相关的关键内部控制的设计和运行有效性； —选取样本检查销售合同，识别与商品所有权上的风险和报酬转移相关的合同条款与条件，评价山东墨龙的收入确认时点是否符合企业会计准则的要求； —对本年记录的收入交易选取样本，核对发票、销售合同及出库单，评价相关收入确认是否符合山东墨龙收入确认的会计政策； —对收入和成本执行分析程序，包括对主要产品本期收入、成本、毛利率与上期比较分析等分析程序。 —选取重要客户进行实地走访，验证收入金额的真实性和准确性。 —结合应收账款函证程序，选取主要客户函证销售金额，并抽查收入确认的相关单据，检查已确认的收入真实性。 —执行截止测试审计程序，就资产负债表日前后记录的收入交易，选取样本，核对出库单及其他支持性文件，以评价收入是否被记录于恰当的会计期间。

案例——信息技术——南方航空（600029）

关键审计事项	我们在审计中如何应对关键审计事项
客运服务收入确认 贵公司及其子公司(以下合称“贵集团”)的客运服务收入于提供运输服务时确认。于资产负债表日,贵集团及贵公司已出售但尚未提供运输服务的客运服务收款金额以票证结算分别计入合并资产负债表及资产负债表。 贵集团提供奖励里程的客运服务收款金额按照公允价值在提供运输服务收入与按常旅客里程奖励计划授予会员的奖励里程的金额之间进行分配。在相关里程被兑换或逾期未使用前,奖励里程的价值作递延处理,作为负债计入递延收益。在常旅客里程奖励计划下,从第三方取得的销售奖励里程收入同样作递延处理,作为负债计入递延收益。 贵集团使用复杂的信息技术系统,通过处理大量数据持续追踪运输服务的提供情况,以确定客运服务收入的确认时点和准确金额。 贵集团还建立了信息技术系统用于追踪奖励里程发放、后续兑换及里程使用的情况。常旅客里程奖励计划授予会员的奖励里程的收入金额是基于奖励里程的公允价值和预计兑换率进行估计。其中,奖励里程的公允价值参考平均票价进行估计;预计兑换率是综合考虑历史兑换率、预计兑换的方式及常旅客里程奖励计划的兑换政策进行估计。 由于客运服务收入确认涉及使用复杂的信息技术系统,会导致客运服务收入存在可能确认金额不准确或计入不正确的会计期间的固有风险,同时,对常旅客奖励里程的公允价值和预计兑换率的估计,会导致客运服务收入存在可能被操纵的固有风险,因此,我们将客运服务收入确认识别为关键审计事项。	与评价客运服务收入确认相关的审计程序中包括以下程序: ● 利用本所内部信息技术专家的工作,评价贵集团与客运服务收入确认相关的信息技术应用控制,包括评价信息技术系统是否按照设计运行,且不会因数据被篡改或软件系统逻辑问题而可能导致与客运服务收入确认相关的会计信息记录不准确。选取进行评价的信息技术应用控制还包括与信息技术系统之间数据传输的完整性、用以识别错误数据的机票验证以及联程票票价分配相关的控制; ● 评价贵集团就在将信息技术系统输出的信息与贵集团财务和经营数据进行核对过程中识别的差异进行追踪处理相关的关键人工控制; ● 对贵集团的客运服务收入执行分析程序,通过使用贵集团信息技术系统生成的独立输入值和信息,为客运服务收入设定预期值,并将预期值与贵集团的客运服务收入记录金额进行比较; ● 评价贵集团与确定奖励里程的公允价值和兑换率相关的内部控制的设计和运行有效性; ● 通过将测算的平均票价与向第三方销售奖励里程的可观察价格进行比较,评价奖励里程的公允价值; ● 通过与历史兑换情况及可能对未来兑换活动造成影响的常旅客奖励里程政策的计划变动情况进行比较,质疑贵集团就里程兑换率作出的假设; ● 检查金额重大或符合特定风险标准的与客运服务收入相关的手工会计分录的相关支持性文件。

第一步：确定注册会计师重点关注的事项（续）

(二) 与财务报表中涉及重大管理层判断(包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计)的领域相关的重大审计判断。

在确定要求注册会计师重点关注的事项时，我们考虑以下方面：1、被识别为具有高度估计不确定性的会计估计，因为这种估计高度依赖于管理层判断，通常为财务报表中最复杂的领域，要求专家参与；2、对财务报表具有重大影响的会计政策（以及有关这些政策的重大变化），特别是缺乏新兴领域中的权威指引或共识，或者该实体的实际情况与行业内其他实体不一致。

案例——高度不确定性的会计估计——鞍钢股份（000898）

与可抵扣亏损相关的递延所得税资产

1、事项描述

截至2017年12月31日，鞍钢股份合并资产负债表中列示了1,713百万元的递延所得税资产。其中1,071百万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，鞍钢股份管理层根据各存在可抵扣亏损的母公司和相关子公司未来期间的财务预测，以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损的未来应纳税所得额为限，确认了与可抵扣亏损相关的递延所得税资产。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。

2、审计应对

在审计相关税务事项时，我们实施的审计程序主要包括：

- ①对鞍钢股份与税务事项相关的内部控制的设计与执行进行了评估；
- ②与鞍钢股份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，并在我方**税务专家协助下**对可抵扣亏损计算结果进行复核；
- ③获取了经管理层批准的母公司及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母公司和相关子公司自身情况，是否考虑了特殊情况的影响，并对其可实现性进行了评估；
- ④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。

案例——重大影响的会计政策——紫金矿业（600899）

2、套期会计

紫金矿业一直以来均开展套期保值业务。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。

第一步：确定注册会计师重点关注的事项（续）

(三) 本期重大交易或事项对审计的影响。

在获取充分、适当的审计证据的过程中面临质疑，或者需要消耗极大的时间和精力（包括执行审计中花费极大的时间和精力）的事项，与我们确定注册会计师重点关注的事项高度相关。

案例——本期重大交易或事项——中联重科（000157）

处置应收账款事项

1、事项描述

中联重科及其全资子公司中联重科上海桩工有限公司（以下简称“上海桩工”）于2017年8月30日与第三方金融机构分别签订了《应收账款转让协议》，将中联重科、上海桩工合计持有的对上市公司外部非关联第三方的应收账款41.42亿元转让给中银国际，转让价款合计16.54亿元。

中联重科及上海桩工本次转让的标的应收账款账面原值41.42亿元，已计提坏账准备24.88亿元，账面净值16.54亿元。

基于上述事项对财务报表列报及信息披露影响较大，因此我们确定该事项为关键审计事项。

相关信息参见财务报表附注“七、4”中的披露。

2、审计应对

在针对该关键事项的审计过程中，我们执行了下列程序：

- ①与管理层讨论并了解交易的原因及定价依据；
- ②了解处置应收账款的内部控制流程，关注该内控控制流程设计是否合理，并执行穿行测试，获取相关样本执行控制测试，关注执行是否有效。
- ③获取转让应收账款的相关协议、估值报告、中联重科董事会和股东会批准该交易的会议决议以及其他支持性文件，核对交易的细节；
- ④根据获取的文件和对交易细节的了解，分析标的应收账款是否符合金融资产终止确认的要求；
- ⑤获取并验证了相关的会计分录。

第二步：确定最重大的事项

最为重要的判断：

对于较为困难和复杂的事项，注册会计师与治理层的互动可能更加深入、频繁或充分，这些事项(如重大会计政策的运用)构成重大的注册会计师判断或管理层判断的对象。

确定哪些事项以及多少事项对本期财务报表审计最为重要属于职业判断。

第二步：确定最重大的事项（续）

在确定某一与治理层沟通过的事项的相对重要程度以及该事项是否构成关键审计事项时，下列考虑也可能是相关的：

- (1) 该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度，尤其是对财务报表的**重要性**。
- (2) 与该事项相关的会计政策的性质或者与同行业其他实体相比，管理层在选择适当的**会计政策**时涉及的**复杂程度或主观程度**。
- (3) 从定性和定量方面考虑，与该事项相关的由于舞弊或错误导致的**已更正错报和累积未更正错报**（如有）的性质和重要程度。
- (4) 为应对该事项所需要**付出的审计努力**的性质和程度。
- (5) 在实施审计程序、评价实施审计程序的结果、获取相关和可靠的审计证据以作为发表审计意见的基础时，注册会计师**遇到的困难**的性质和严重程度，尤其是当注册会计师的判断变得更加主观时。
- (6) 识别出的与该事项相关的**控制缺陷**的严重程度。
- (7) 该事项是否**涉及多项**可区分但又相互关联的审计考虑。例如，长期合同可能在收入确认、诉讼或其他或有事项等方面需要重点关注，并且可能影响其他会计估计。

A+H股上市公司两年比较——关键审计事项类别

关键审计事项	2016年	2017年	关键审计事项	2016年	2017年
资产减值	118	119	会计估计变更	1	1
收入	29	33	开发支出	2	1
合并报表	22	21	关联交易	2	1
公允价值	17	20	债务重组	0	1
并购重组及股权转让	11	8	信息系统	2	1
税项	8	6	权益法投资收益	1	1
费用计提	4	4	会计差错更正	0	1
政府补助	2	4	破产重整	0	1
资产摊销	4	3	职工薪酬	1	0
资产处置及终止确认	4	5	可转债	1	0
新准则影响	0	3	套期会计	1	0
诉讼	2	2	合计	234	238
产品质保金	2	2	前5大	197	201
			前5大占比	84%	84%

对单一关键审计事项的描述

在审计报告的关键审计事项段中沟通的对关键审计事项的描述包括：

- 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；
- 3、如有，提及财务报表中的相关披露。

单一关键审计事项描述的原则

- 采用简单精炼的语言进行描述；
- 严格区分管理层的工作和审计工作，不要违背独立性原则；
- 要有可读性，尽量避免晦涩的专业术语；
- 保证要素的完整性；
- 对于管理层未披露的信息，如无必要，尽量避免使用。

说明在审计中该事项最为重要的原因

应当从我们如何确定其为关键审计事项的角度进行描述：

- 与重大管理层判断或会计估计相关；
- 与识别的重大错报风险或特别风险相关；
- 与当期发生的重大交易或事项相关。

举例：

根据企业会计准则，集团每年需要对商誉进行减值测试。其余额20X1年12月31日为XX，对财务报表影响重大，因此进行减值测试对审计很重要。而且，管理层的评估过程复杂，需要高度的判断，其所基于的假设，特别是[描述相关假设]，受到预期未来市场和经济环境的影响，尤其是[相关国家和地区]的未来市场和经济环境。

说明在审计中如何应对该事项

注册会计师可以描述下列要素：

- （1）审计应对措施或审计方案中，与该事项最为相关或对评估的重大错报风险最有针对性的方面；
- （2）对已实施审计程序的简要概述；
- （3）实施审计程序的结果；
- （4）对该事项的主要看法。

描述的应对措施是否具有恰当应考虑以下方面：

- （1）已识别的审计程序能否直接指出描述关键审计事项性质中强调的具体特征、审计问题或风险（即，我们是否描述了“适当”的审计程序来说明对特定事项的应对）？
- （2）我们并不描述与关键审计事项无关的特定账户或审计领域的其他审计程序。
- （3）审计计划和工作底稿中能否识别出该描述中提及的审计程序？
- （4）该描述与审计工作总结中对该事项的描述、审计领域的审计证据以及与治理层的沟通是否保持一致？

沟通关键审计事项应对措施结论

- 我们未发现管理层的判断与我们的评估存在重大差异。
- 根据获得的证据，我们发现管理层对结构化主体的合并评估及披露是恰当的。
- 上述测试的结果表明我们可信赖与财务系统相关的信息技术控制。
- 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。
- 我们在上述工作中取得的相关证据能够支持管理层在该项应收款项坏账准备计提中所使用的判断及关键假设。
- 管理层对固定资产减值测试所采用的假设在可接受的范围内。
- 基于获取的审计证据，我们认为，管理层对应收款项减值准备的计提是合理的。
- 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相关的重大差异。

如何进行文字表述

1、采用恰当的动词时态，这样就不会存在形成对财务报表的审计意见时尚未恰当解决该事项的暗示。

√	我们已经评估……	×	我们正在评估… 我们将评估…
---	----------	---	-------------------

如何进行文字表述

2、采用客观而明确的语言，避免采用带有主观色彩的副词和形容词。

√	我们已经评估…我们 已经评价…我们已经 考虑… 我们执行了…的程序， 我们执行了…的评估	×	我们详细评估了… 我们批判性地评价了… 我们认真考虑了… 我们执行了严格的程 序…我们执行了深入的 评估…
---	--	---	--

如何进行文字表述——不恰当的例子

带有主观色彩：

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。

在本所内部估值专家的协助下，通过对比历史业绩、管理层预测、可比公司和外部市场的数据以及询问管理层重大差异产生的原因，**质疑**和评价管理层在减值测试中采用的假设和关键判断，假设和关键判断包括在计算每一个资产组的预计未来现金流量的现值时所使用的未来收入及成本增长率、通货膨胀率及折现率。

不明确：

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。**

在必要时，获取律师对贵公司拥有货物的留置权及优先受偿权的法律意见。

如何进行文字表述

3、应避免暗示审计意见的划分责任。

√	在提及利用专家工作时： ①我们使专家参与了… ②我们使专家协助我们… ③我们在项目组中包含了专家…	×	在提及利用专家工作时： ①我们依赖于专家的工作… ②我们利用了专家的工作…
---	--	---	---

案例——中远海能（600026）

（二）收入确认

1、事项描述

截至 2017 年 12 月 31 日，中远海能确认了营业收入 9,759,438,472.32 元，其中主要收入为航运业务收入，金额为 9,536,360,277.06 元。航运业务形成的收入取决于能否恰当地评估各运输服务合同中约定的运费标准、运行航线及收入的确认条件，这可能导致收入计算的复杂性。中远海能的航运业务依赖于航运系统及财务系统的控制。

我们认为，收入确认对审计很重要，因为中远海能在计算收入时，参数的选取及系统处理的准确性、及时性将对中远海能收入金额产生重要影响。

如中远海能财务报表附注“六、43. 营业收入、营业成本”所示。

2、审计应对

我们实施的与收入确认相关的重大错报风险（被认为是特别风险）的审计程序包括但不限于：**在我们的IT专家的协助下，对相关控制进行测试**，包括针对下列方面的控制：输入的各个运输业务的合同条款及业务参数，将这些信息与合同约定及相关单据进行比较；基于我们关于该行业的知识和外部市场数据形成的预期，对收入及其确认时间进行详细分析，跟踪偏离的预期。

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相关的重大差异。

案例——青岛啤酒（600600）

（二）固定资产的减值测试（参见财务报表附注四（12））

于2017年12月31日，青岛啤酒合并报表固定资产账面价值约为1,099,146万元。由于国内啤酒市场竞争加剧，青岛啤酒部分区域的子公司存在销量和利润下降的情况，个别子公司甚至出现了持续亏损。管理层判断了独立的现金产生单元，对固定资产的减值迹象进行了分析和识别，并对存在减值迹象的固定资产的公允价值进行了评估，进而对这些固定资产进行了减值测试。减值测试涉及确定折现率等评估参数及对未来若干年经营和财务情况的假设，包括未来若干年的销售增长率和毛利率等。由于存在减值迹象的固定资产账面价值对财务报表影响重大，且上述判断及假设的合理性对减值测试的结果具有重大影响，因此我们将该事项作为关键审计事项。

针对青岛啤酒对固定资产减值的测试，我们执行了以下程序：

- 了解并测试了青岛啤酒对固定资产减值测试的内部控制；
 - 检查了管理层对固定资产减值迹象的识别过程；
 - 对识别出有减值迹象的固定资产，检查了管理层的减值测试模型，具体包括：
 - 我们的内部评估专家评估了价值类型和减值测试方法的合理性，以及折现率等参数；
 - 评估了管理层判断的现金产生单元的合理性，并对减值测试中采用的关键假设予以评价。对折现率，我们的内部评估专家参考了若干家可比公司的公开财务信息；对未来若干年的销售增长率和毛利率等经营和财务假设，我们与历史财务数据、经批准的预算以及啤酒行业发展趋势进行了比较；
 - 对减值测试模型中的折现率、经营和财务假设执行敏感性分析，考虑这些参数和假设在合理变动时对减值的潜在影响。
- 我们发现，管理层在固定资产减值测试中采用的方法和假设与我们取得的审计证据是一致的。

如何进行文字表述

4、应采用描述我们执行程序的行为过程的动词，避免采用描述我们程序结果的动词，避免采用表达观点的动词。

√	(1) 我们评估了… (2) 我们考虑了… (3) 我们评价了… (4) 我们分析了… (5) 我们对比了… (6) 我们测试了… (7) 我们计算（或重新计算）了…	×	(1) 我们确定了… (2) 我们得出…的结论 (3) 我们同意了… (4) 我们核实了… (5) 我们相信… (6) 我们认为… (7) 我们考虑…
---	---	---	---

如何进行文字表述——更多可使用动词的举例

获取了、（抽样）核对、重新计算、测算了、检查、对比了、抽样阅读了（合同）、评估测试了（内部控制）、对（价值）进行了评估、评估了（合理性、信息披露、管理层采用的假设和方法、是否符合准则的规定）、识别了、测试了、审阅了（合同）、参照了、比较了（以往年度预测与实际差异）、邀请XX专家协助、核实了、评价XX假设和方法、与管理层进行了访谈、（通过公开信息）查询了（交易对手信息）、检索了（公开市场价格信息）、分析和复核了（管理层重大估计和判断的合理性）、复核了（会计处理、会计分录）、关注了（披露的充分性）、了解了（关键业务流程）、询问了（关键管理人员）、与XX专家讨论了（管理层估计的合理性）、取得了（法律意见书）、查看了（文件）、选取（样本）、利用（系统数据）进行校验、验证（准确性）、执行了（XX审计程序）、对（管理层的解释）进行了审视、实地走访、向XX函证、建立了（XX模型）、完成了（XX分析和测试）、对（重大差异）进行了调查、对（工程形象进度）进行了查看、利用（专家的工作）、基于（准则的规定）、选取（同行业对比公司）进行参考和数据演算、与（XX专家）进行了沟通等。

举例——应对关键审计事项

我们的审计程序包括但不限于：检查集团和[政府]的沟通函件，与管理层讨论谈判的进展状况；检查管理层的公告以评估集团是否承担裁员开支；分析内部和第三方就关闭矿井的社会影响和相关成本的研究结果；重新计算加快关闭计划下的关闭矿井和恢复成本的准备；对于集团的加快关闭计划，重新评估是否存在导致亏损的长期供应协议。我们评估了管理层偏向的风险和披露的适当性。我们发现假设和相应的估计适当，集团的披露恰当地描述了评估中固有不精确性的重要程度，以及对这些评估的修改对未来期间的潜在影响。我们未发现计算方面的错误。

内容



关键审计事项

关键审计事项与审计报告意见类型的关系

如何在审计报告中沟通关键审计事项

在审计报告中沟通关键审计事项的注意事项

关键审计事项的选择

要和附注中详细披露的重大事项相对应。可以考虑作为关键审计事项来源的常见的附注部分有：“重要会计政策和会计估计”部分中的“重大会计估计和判断”、“或有事项”、“其他重大事项”、重要资产减值、公允价值计量、本期发生的重大和特殊事项的会计处理和信息披露；等等；如果附注中重点披露和提示的事项没有作为关键审计事项，考虑是否可能有逻辑矛盾。

要与审计底稿中的相应部分对应，凡是所提及的关键审计事项，今后都可能成为监管部门检查底稿的线索，所以凡是列入关键审计事项的事项，首先请保证底稿做的过关。特别是在报告正文中提到的每一项关键审计事项的应对措施，必须都在底稿中有对应、详细的执行过程和结论记录。

关键审计事项的表述

在对关键审计事项（特别是审计应对措施）进行表述时，必须注意严格区分会计责任和审计责任的界限，绝对不可以将会计处理操作（属于管理层会计责任的范畴）表述为我们的审计应对措施。例如：“我们在审计时对XX公司的消耗性生物资产进行了实地盘点，并对消耗性生物资产的价值进行了分别确认，由于消耗性生物资产中当年种植的或者没有形成蓄积量的林木的公允价值 and 成本之间不存在重大差异，我们以账面价值作为公允价值；消耗性生物资产中形成蓄积量的林木以公允价值计量，由于XX公司的消耗性生物资产没有活跃的市场可参考价格，为此我们利用专家采用了估值技术，并根据专家经过估值技术确认的公允价值与原账面价值的差异计入公允价值变动。”这一段内容实际上并不是审计应对措施，而是公允价值如何确定的会计处理问题，属于管理层会计责任的范畴，更适合于在财务报表附注中的“重要会计政策和会计估计”中披露。如果财务报表附注中对这一点未作披露，而在审计报告正文中披露这些内容，是不恰当的。“应对措施”正确的写法应当是我们实施了哪些审计程序去核实生物资产的公允价值期末计量。

符合其他审计准则的规定

如果某项关键审计事项有对应的审计准则规定，确保应对措施的表述符合对应的审计准则规定。**例如，如果将某项重要资产的公允价值计量作为关键审计事项，则对其审计应对措施的表述就应当确保符合《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》及其应用指南和《中国注册会计师审计准则问题解答第11号——会计估计》的规定。**否则，无异于自曝审计程序设计和执行中的缺陷，并成为监管部门检查、稽查的线索。

中国注册会计师审计准则第1151号 ——与治理层的沟通



第1511号准则——与治理层沟通的主要变化

第十六条 注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况，包括识别出的特别风险。

第十七条 注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的下列事项：

(一)注册会计师对被审计单位会计实务(包括会计政策、会计估计和财务报表披露)重大方面的质量的想法。在适当的情况下，注册会计师应当向治理层解释为何某项在适用的财务报告编制基础下可以接受的重大会计实务，并不一定最适合被审计单位的具体情况；

(二)审计工作中遇到的重大困难；

(三)已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位；

(四)影响审计报告形式和内容的情形(如有)；

(五)审计中出现的、根据职业判断认为与监督财务报告过程相关的所有其他重大事项。

与治理层沟通关键审计事项

注册会计师应当就下列事项与治理层沟通：

- (一) 注册会计师确定的关键审计事项；
- (二) 根据被审计单位和审计业务的具体事实和情况，注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项(如适用)。

按照《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定，注册会计师可以在与治理层讨论计划的审计范围和时间安排时沟通这一看法。注册会计师在沟通重大审计发现时也可以与治理层进行更加频繁的沟通，以进一步讨论此类事项。

注册会计师可以在讨论计划的审计范围和时间安排时沟通有关关键审计事项的初步看法，也可以在沟通审计发现时进一步讨论这些事项。这样做可能有助于减轻实务中在财务报表即将完成并对外公布时才试图就关键审计事项进行充分的双向沟通所带来的挑战。



瑞华会计师事务所
RUIHUA CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

谢谢!