

大陆地区新审计报告准则 实施情况

中国注册会计师协会
专业标准与技术指导部
唐建华 主任

大陆新审计报告准则

- 2016年12月23日发布，与ISA保持持续趋同
- 分步实施
 - 2017年1月1日起，适用于A+H股公司和选择按照中国注册会计师审计准则出具审计报告的H股公司，共119家
 - 2018年1月1日起，适用于股票在沪深交易所交易的上市公司（含IPO公司）、新三板公司中的创新层挂牌公司、面向公众投资者公开发行债券的公司。

研究主题——KAM

- 《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》

研究对象

- 2017年首批实施：A+H股96家；H股上市公司20家；其他自愿选择提前采用新审计报告准则3家（浦东发展银行、江铃汽车、中国联合网络通信），共119家。
- 2018年全面实施：沪深两市截至2018年5月3日公告审计报告的3 505家上市公司

一、实施总体情况

KAM的数量

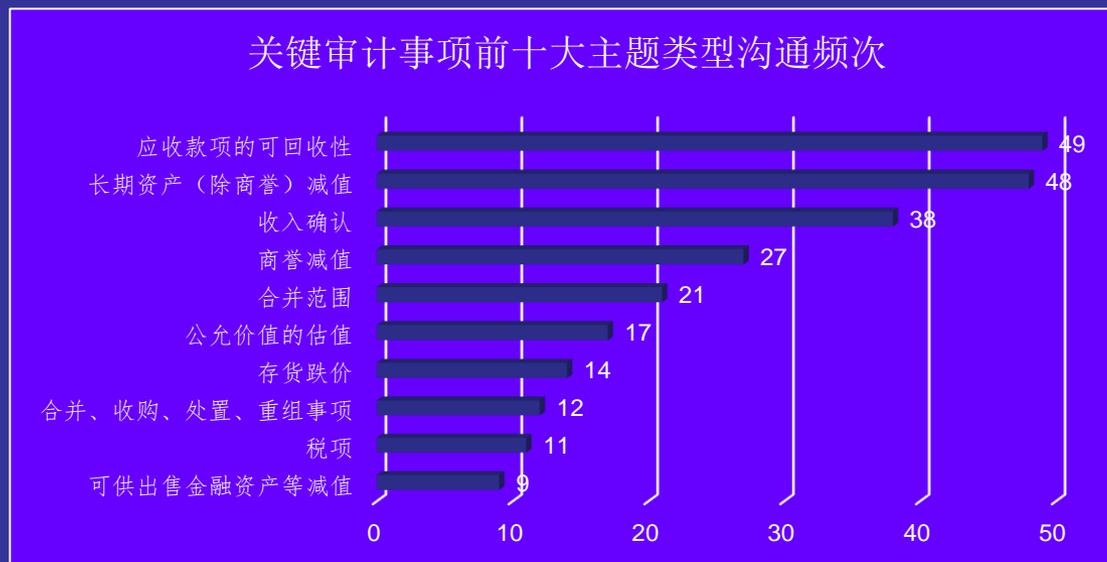
首批实施：除1份无法表示意见审计报告外，其余118份审计报告披露KAM281个，平均2.4个。自愿提前适用新审计报告准则的达2.7个

全面实施：在3505份审计报告中，除17份审计报告因发表无法表示意见按规定无需披露关键审计事项外，其余3488份审计报告均披露了关键审计事项，共计7682个，平均每份审计报告披露关键审计事项2.20个。

KAM的数量—全面实施

关键审计事项子标题数量	审计报告份数	合计	占全部审计报告的比例
1	492	492	14.08%
2	2279	4558	65.34%
3	629	1887	18.03%
4	74	296	2.12%
5	11	55	0.32%
6	3	18	0.09%
合计	3488	7306	

KAM的内容—首批实施



KAM的内容—全面实施

关键审计事项前十大主题类型沟通频次



涉及这10个主题的KAM占比高达79.61%。

KAM描述中是否包含结果/看法

- ▶ **首批实施**：在全部**281**个关键审计事项中，有**89**个关键审计事项包含了结果/看法，占比为**31.67%**。
- ▶ **全面实施**：在**3488**份审计报告中，注册会计师在**553**份审计报告中披露了实施程序的结果，占比为**16.08%**。没有审计报告就关键审计事项发表看法。

二、实施效果

提高审计报告信息含量，提升
审计的价值和相关性

关键审计事项示例1- (P1)

•商誉减值

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)

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:

- 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

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。

关键审计事项示例1- (P2)

我们在审计中如何应对关键审计事项

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。

关键审计事项示例1- (P3)

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：

- 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。

关键审计事项示例1- (P4)

— 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。

- 提高审计工作透明度，恢复公众信心



共创食品安全示范
共享健康宜居新

手机看后厨
吃在放心店



阳光餐饮二维码，
扫码安装APP可看餐饮后厨

(二)长期资产减值

请参见财务报表附注四(12)及附注四(13).

我们关注该事项是因为截至 2016 年 12 月 31 日,江铃汽车之子公司江铃重型汽车有限公司(以下简称“江铃重汽”)累计亏损为人民币 622,424,471 元,其固定资产和在建工程账面净值分别为人民币 240,167,758 元和人民币 621,423,110 元,长期资产存在减值迹象。管理层针对江铃重汽长期资产是否减值的评估涉及对江铃重汽未来经营业绩的判断和对江铃重汽经营计划的评估。

管理层视江铃重汽为一个现金产出单元并且计算该现金产出单元的可回收金额,即资产或现金产出单元的公允价值减去处置费用后的净额与资产使用价值两者之间较高者。资产使用价值是基于该现金产出单元正常经营所产生的未来现金流折现结果得出的,该结果涉及管理层对关键假设的判断,如折现率以及长期增长率的判断。

我们在审计中如何应对关键审计事项

我们评估了管理层针对江铃重汽长期资产减值计算模型中使用的未来现金流量预测及其计算过程，包括将未来现金流量预测对比至最新董事会批准的预算以及测试减值计算模型的计算过程。我们发现管理层使用的未来现金流量预测被董事会及时监督和复核，并与董事会批准的预算保持一致。

我们通过将预测中的长期增长率和历史数据及行业预测进行对比，质疑了长期增长率所使用的关键假设的合理性；我们通过评估现金产出单位的资本成本及可比企业资本成本，质疑了折现率的合理性。

我们与管理层讨论了该现金产出单元现有经营计划并通过将该计划与江铃汽车以前年度业绩表现、汽车行业发展趋势及与现有竞争者业绩表现进行对比，评估了该经营计划的合理性。我们认为该经营计划是合理的。

我们测试了该现金产出单元计划的利润增长是否在以前年度按计划完成。我们将本年度该现金产出单元实际经营成果与以前年度预测进行了对比，并评估了管理层预测所使用的假设是否过于乐观。我们发现，该现金产出单元实际业绩表现与以前年度预测是一致的。

我们对管理层就该现金产出单元的敏感性计算是否充分提出质疑。我们认为收入增长率及折现率等假设对此等计算最为敏感。我们计算了此类假设需发生何等程度的变动才能得出减值的结论，并与管理层讨论了此类变动的可能性，并同意管理层得出的结论，即不太可能发生此类变动。

提升审计质量，把审计意见搞对

关键审计事项示例 (3)

客运服务收入确认

请参阅财务报表附注“二、公司主要会计政策和会计估计”(23)(a)、(33)(f)所述的会计政策、“四、合并财务报表项目注释”(22)、(27)、(33)和(40)及“十五、母公司财务报表主要项目注释”(4)。

关键审计事项

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。

在审计中如何应对该事项

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;

关键审计事项示例（3）

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。

- 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。

KAM与监管关注领域契合度高

2016年度证券审计市场分析报告

2016年、2017年上市公司年报会计监管
报告

非保留意见比例上升

截至2018年6月30日。2018年保留意见（37份）和无法表示意见（21份）的报告共58份，较去年增加27份，增幅为87.1%，显著高于上市公司总数15.1%的增长率

- 提高财务报表质量

33. 重要会计估计和判断

本集团根据历史经验和其他因素，包括对未来事项的合理预期，对所采用的重要会计估计和关键判断进行持续的评价。

下列重要会计估计及关键假设存在会导致下一会计年度资产和负债的账面价值出现重大调整的重要风险：

(i) 长期资产的减值

固定资产及无形资产按成本减累计折旧及摊销列示。当发生任何事件或环境出现变化，显示账面价值可能无法收回时，就该等项目的账面价值是否发生减值予以审核。若某项资产的账面价值超过其可收回金额时，按其差额确认减值损失。可收回金额以资产的公允价值减处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。在估计资产的可收回金额时，需作出多项假设，包括与非流动资产有关的未来现金流量及折现率。倘若未来事项与该等假设不符，可收回金额将需要作出修订，这些修订可能会对本集团的经营业绩或者财务状况产生影响。

五、重要会计政策及会计估计(续)

31. 重要估计和判断

本集团根据历史经验和其他因素，包括对未来事项的合理预期，对所采用的重要会计估计和关键判断进行持续的评价。

下列重要会计估计及关键假设存在会导致下一会计年度资产和负债的账面价值出现重大调整的重要风险：

(i) 长期资产的减值

固定资产及无形资产按成本减累计折旧及摊销列示。当发生任何事件或环境出现变化，显示账面价值可能无法收回时，就该等项目的账面价值是否发生减值予以审核。若某项资产的账面价值超过其可收回金额时，按其差额确认减值损失。可收回金额以资产的公允价值减处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。在估计资产的可收回金额时，需作出多项假设，包括与非流动资产有关的未来现金流量及折现率。倘若未来事项与该等假设不符，可收回金额将需要作出修订，这些修订可能会对本集团的经营业绩或者财务状况产生影响。

煤炭分部非流动资产的减值评估

受到煤炭价格波动及国家煤炭去产能政策的影响，经过本集团管理层的评估，本集团煤炭分部中有四个资产组于2016年12月31日存在减值迹象，相关长期资产(主要包括固定资产、在建工程、工程物资、无形资产和其他非流动资产)总金额约为670亿元。

本集团管理层对上述存在减值迹象的资产组执行了减值测试。在减值测试时，资产组的可收回金额按资产组的公允价值减处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。管理层在预计未来现金流量的现值时所采用的关键假设及其确定基础包括：

- 未来煤炭价格：根据目前的市场价格及管理层对煤炭市场影响因素的分析确定；
- 煤炭产量：在煤矿设计产能及目前国家核定产能的范围内，根据管理层的生产计划确定；
- 煤炭生产成本：已投产的煤矿参考历史生产成本；在建煤矿参考设计方案中预计的生产成本确定；
- 资本性支出：根据最近的预算及固定资产更新支出的历史数据确定；
- 折现率：以能够反映相关资产组的特定风险的加权资本成本为折现率。

根据减值测试结果，上述资产组于2016年12月31日的预计未来现金流量的现值大于账面价值，因此不需要计提减值准备。但倘若未来事项与上述假设不符，可收回金额将需要作出修订，这些修订可能会对本集团的经营业绩或者财务状况产生重大影响。

审计报告差异化，展现会计师事务所
审计质量

增进了上市公司管理层、治理层对审计工作内容及价值的了解与支持

三、实施中存在的问题

KAM的数量偏少，有的审计报告确定的KAM避重就轻

**KAM的描述体现个性化不够，
信息含量不够**

对每年都出现的KAM如何持续
有信息含量

部分被审计单位管理层和治理层对注册会计师的配合不够

投资者的反应不如英国热烈

四、进一步实施好新审计报告 准则的建议

会计师事务所和注册会计师

- 不忘初心，以投资者为中心
- 从提高审计质量，防范风险，打造事务所品牌的高度认识审计报告改革，避免应付心态
- 避免无用的套话，避免陈词滥调，做到常讲常新

公司治理层和管理层

- 以投资者为中心，提高信息透明度
- 对注册会计师多理解支持

投资者

➤投资者积极参与，发挥市场识别和奖惩高质量审计的力量

监管机构

- 改进审计委员会的报告
- 提倡披露的文化