

注册会计师 审计 教材精讲班

第四节 在审计报告中沟通关键审计事项

4.1 关键审计事项概述

1. 关键审计事项的定义

关键审计事项是指注册会计师根据**职业判断**认为对当期财务报表**审计**最为重要的事项。

关键审计事项从注册会计师**已与治理层沟通过**的事项中选取。

2. 沟通关键审计事项的作用

(1) 可以提高已执行审计工作的**透明度**，从而提高审计报告的决策**相关性和有用性**。

(2) 能够为财务报表使用者提供额外的信息，以帮助其了解被审计单位、已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域，以及注册会计师根据**职业判断**认为对当期财务报表审计最为重要的事项。

(3) 能够为**财务报表预期使用者**就与被审计单位、已审计财务报表或已执行审计工作相关的事项进一步与管理层和治理层沟通提供基础。

3. 在审计报告中沟通关键审计事项不能代替下列事项

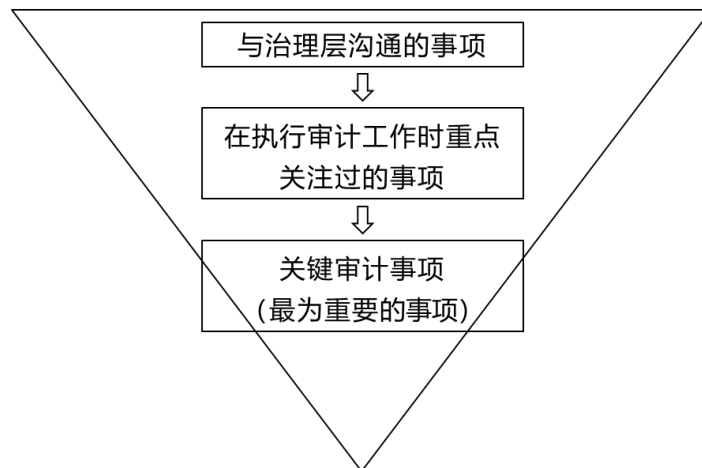
在审计报告中沟通关键审计事项以注册会计师已就财务报表整体**形成审计意见为背景**。不能代替下列事项：

(1) 管理层按照适用的财务报告编制基础在财务报表中作出的披露，或为使财务报表实现**公允反映而作出的披露**（如适用）；

(2) 注册会计师按照审计准则的规定，根据审计业务的具体情况发表**非无保留意见**；

(3) 可能导致对被审计单位**持续经营能力**产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，注册会计师按照规定进行报告。

在审计报告中沟通关键审计事项**不是**注册会计师就单一事项**单独发表意见**。



1. 第一步：以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项

注册会计师与被审计单位治理层沟通审计过程中的**重大发现**，包括注册会计师对被审计单位的重要会计政策、会计估计和财务报表披露等会计实务的看法，审计过程中遇到的**重大困难**，已与治理层讨论或需要书面沟通的**重大事项**等，以便治理层履行其监督财务报告过程的职责。

【链接】与治理层沟通事项：

- (1) 注册会计师与财务报表审计相关的责任
- (2) 计划的审计范围和时间安排
- (3) 审计中发现的重大问题（重大发现）
- (4) 值得关注的内部控制缺陷（书面沟通）
- (5) 注册会计师的独立性（书面沟通）

(6) 补充事项

【链接】注册会计师应当与治理层沟通的审计中发现的重大问题：

- (1) 对会计实务重大方面的质量的看法（包括重大发现：会计政策、会计估计和报表披露）；
- (2) 审计工作中遇到的重大困难；
- (3) 已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项、要求提供的书面声明；
- (4) 影响审计报告形式和内容的情形；
- (5) 为对监督财务报告过程重大的其他事项。

【链接】审计工作中遇到的重大困难：

- (1) 管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延；
- (2) 不合理地要求缩短完成审计工作的时间；
- (3) 为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期；
- (4) 无法获取预期的信息；
- (5) 管理层对注册会计师施加的限制；
- (6) 管理层不愿意按照要求对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿意延长评估期间；
- (7) 在某些情况下，这些困难可能构成对审计范围的限制，导致注册会计师发表非无保留意见。

【链接】影响审计报告形式和内容的情形包括：

- (1) 注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见；
- (2) 报告与持续经营相关的重大不确定性；
- (3) 沟通关键审计事项；
- (4) 注册会计师认为必要或应当增加强调事项段或其他事项段。

【链接】对监督财务报告过程重大的其他事项：

- (1) 审计中出现的、与治理层履行对财务报告过程的监督职责直接相关的其他重大事项，可能包括已更正的、含有已审计财务报表的文件中的其他信息存在的对事实的重大错报或重大不一致；
- (2) 沟通审计中发现的重大问题可能包括要求治理层提供进一步信息以完善获取的审计证据。

2. 第二步：选出“在执行审计工作时重点关注过的事项”

(1) 重点关注过的事项通常影响**总体审计策略**以及对这些事项**分配的审计资源**和**审计工作力度**。

对审计资源的影响可能包括高级审计人员参与审计业务的程度，或者注册会计师的专家或在会计、审计的特殊领域具有专长的人员对这些领域的参与等。

(2) 在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，需要特别考虑：

- ① 评估的重大错报**风险较高**的领域或识别出的**特别风险**。
- ② 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，包括**高度估计不确定性的**会计估计。
- ③ **当期重大交易或事项**对审计的影响。

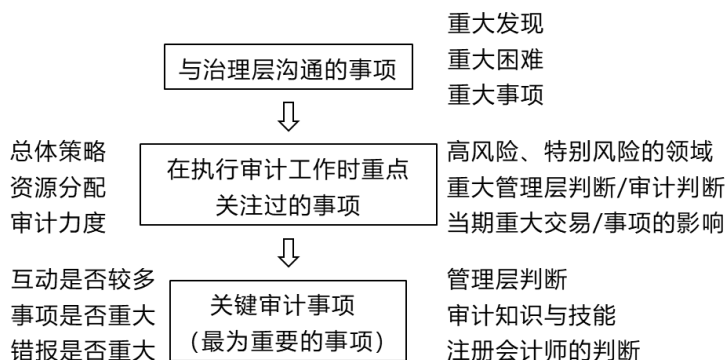
3. 第三步：本期审计“最为重要的事项”构成关键审计事项

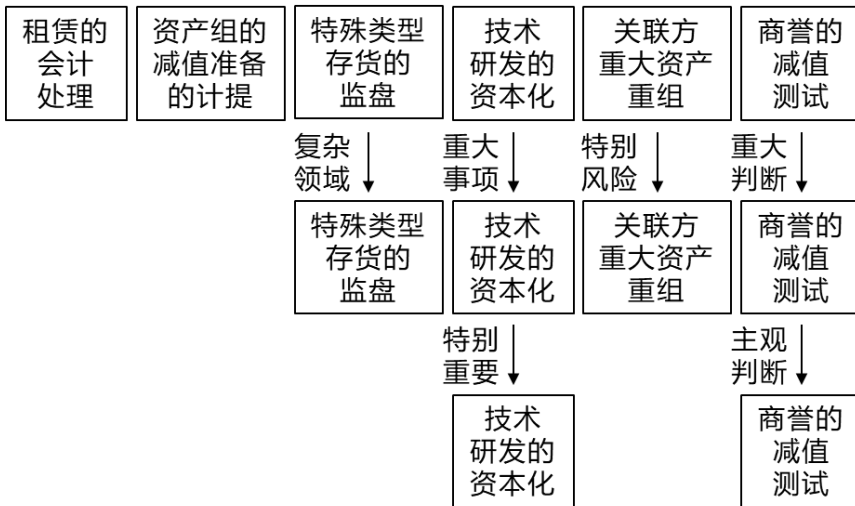
确定哪些事项以及多少事项对本期财务报表审计最为重要，属于**职业判断**问题。

“最为重要的事项”**并不意味着**只有一项。

对关键审计事项作冗长的列举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。

注册会计师可能已就需要重点关注的事项与**治理层**进行了较多的互动，通常能够表明哪些事项对审计而言最为重要。





【简答题 2019（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2018 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（1）在 2018 年度审计中，A 注册会计师将导致 2017 年度发表无法表示意见事项的解决作为审计中最为重要的事项 [重点关注过]，与治理层进行了沟通。因无法表示意见的事项对本期数据和对应数据的影响均已消除 [满意解决]，A 注册会计师对 2018 年度财务报表发表了无保留意见，并在审计报告的关键审计事项部分沟通了上年度无法表示意见事项影响的消除情况。

要求：指出 CPA 的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

【简答题 2017（节选）】ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计多家上市公司 2016 年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（4）丁公司 2016 年发生重大经营亏损 [导致对持续经营能力产生疑虑]。A 注册会计师实施审计程序并与治理层沟通后，认为可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况不存在重大不确定性 [如存在，应增加专门部分]。因在审计工作中对该事项进行过重点关注，A 注册会计师拟将其作为关键审计事项在审计报告中沟通。

要求：指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】恰当。

4.3 在审计报告中沟通关键审计事项

1. 单设关键审计事项部分

注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。

关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项：

（1）关键审计事项是根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项；

（2）关键审计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，注册会计师对财务报表整体形成审计意见，而不对关键审计事项单独发表意见。

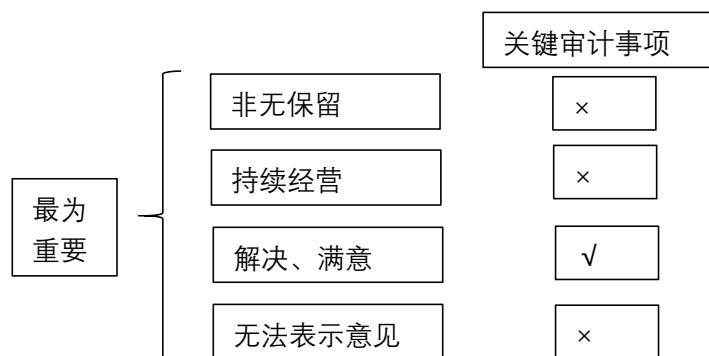
导致非无保留意见的事项、重大不确定性事项等不在关键审计事项部分披露（多选题/简答题）

（1）导致非无保留意见的事项、可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性等，虽然符合关键审计事项的定义，但这些事项在审计报告中专门的部分披露，不在关键审计事项部分披露。

（2）在关键审计事项部分披露的关键审计事项必须是已经得到满意解决的事项，即不存在审计范围受到限制，也不存在注册会计师与被审计单位管理层意见分歧的情况。

（3）注册会计师应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或持续经营相关的重大不确定性部分。

小结



2. 逐项描述关键审计事项

注册会计师应当在审计报告中**逐项**描述每一关键审计事项，并同时说明下列方面：

- (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. 以简明且可理解的描述语言

- (1) 不暗示在对财务报表形成审计意见时尚未恰当解决该事项。
- (2) 与被审计单位的具体情形紧密相扣，避免通用或标准化语言；
- (3) 考虑该事项在相关财务报表披露（如有）中是如何处理的。
- (4) 不包含或暗示对财务报表单一要素单独发表的意见。

4. 避免不恰当地提供原始信息

- (1) 原始信息是指与被审计单位相关、尚未由被审计单位公布的信息，这些信息是被审计单位**管理层和治理层的责任**。
- (2) 注册会计师要避免不恰当地提供与被审计单位相关的**原始**信息。
- (3) 对关键审计事项的描述通常不构成有关被审计单位的原始信息，这是由于关键审计事项是在审计的背景下描述的。然而，注册会计师仍可能认为提供进一步信息是有必要的。
- (4) 如果确定这些信息是必要的，注册会计师可以**鼓励**管理层或治理层披露进一步的信息，而**不是**在审计报告中提供原始信息。

4.4 不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

1. 一般而言，在审计报告中沟通关键审计事项，通常有助于提高审计的透明度，是符合公众利益的。
2. 在极少数情况下，关键审计事项可能涉及某些“**敏感信息**”，沟通这些信息可能会给被审计单位带来较为严重的负面影响。在某些情况下，法律法规也可能**禁止**公开披露某事项。例如，公开披露某事项可能妨碍相关机构对某项违法行为或疑似违法行为的**调查**。

3. **除非**存在下列情形之一，注册会计师应当在审计报告中描述每项关键审计事项：

- (1) 法律法规禁止公开披露某事项；
- (2) 在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众（3）利益方面产生的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项。

4. 如果确定**不存在**需要沟通的关键审计事项，或者**仅有**的需要沟通的关键审计事项导致非无保留意见的事项，或可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，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。

(1) 注册会计师确定不存在关键审计事项，可以在审计报告中表述为“我们确定**不存在**需要在审计报告中沟通的关键审计事项。”

(2) 因法律法规**禁止**公开披露某事项或注册会计师合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过产生的公众利益方面的益处，注册会计师确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项，并且不存在其他关键审计事项。注册会计师可以在审计报告中表述为“我们确定**不需要**在审计报告中沟通的关键审计事项。”

(3) 仅有的关键审计事项是导致**非无保留意见**的事项、可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性。可以表述为：“除形成保留（否定）意见的基础部分或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**不存在**其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。”

5. 特殊情形的归纳

序号	情形	应对措施
1	导致非无保留意见的事项	不得 在审计报告的关键审计事项部分描述；在关键审计事项部分 提及 形成非无保留意见的基础部分
2	导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性	不得在审计报告的关键审计事项部分描述；在关键审计事项部分 提及 与持续经营有关的重大不确定性部分
3	注册会计师在审计报告中发表无法表示意见	除非法律法规要求，否则审计报告中 不得含有 “关键审计事项”部分
4	法律法规禁止公开披露某事项，或在极少数情形下，注册会计师合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处	不应在 审计报告中沟通该事项
5	注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项	应当在“关键审计事项”部分说明该事实

【简答题 2019（节选）】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家上市公司2018年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（2）A注册会计师无法就乙公司2018年末存放在第三方的存货获取充分、适当的审计证据，对财务报表发表了保留意见。A注册会计师认为除这一事项外，不存在其他关键审计事项，因此，未在审计报告中包含关键审计事项部分。

要求：针对上述第（2）项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。除非发表无法表示意见和其他特定情况，注册会计师应当在审计报告中包含关键审计事项部分。

【简答题 2019（节选）】A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表。

（1）因无法就甲公司2018年度财务报表的多个项目获取充分、适当的审计证据，A注册会计师发表了无法表示意见，并在审计报告的关键审计事项部分说明：除形成无法表示意见的基础部分所述事项外，不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

要求：针对上述第（1）项，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。除非法律法规另有规定，注册会计师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。

【简答题 2017（节选）】ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计多家上市公司2016年度财务报表，遇到下列与审计报告相关的事项：

（6）A注册会计师拟对己公司2016年度财务报表发表或出具无保留意见，并确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项，因此，在审计报告中拟不包含关键审计事项部分。

要求：指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。A注册会计师应当在审计报告的关键审计事项部分说明不存在关键审计事项。

4.5 就关键审计事项与治理层沟通

注册会计师就下列方面与治理层沟通：

1. 注册会计师确定的关键审计事项；
2. 根据被审计单位和审计业务的具体情况，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）。