

第四节 在审计报告中沟通关键审计事项

前言：

1. 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。
2. 审计准则要求注册会计师在上市实体整套通用目的财务报表审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。
3. 在审计报告中沟通关键审计事项，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为财务报表预期使用者提供额外的信息，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，并帮助其了解被审计单位，以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。
4. 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。
5. 在审计报告中沟通关键审计事项不能代替下列事项：

（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《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，按照审计业务的具体情况发表非无保留意见；

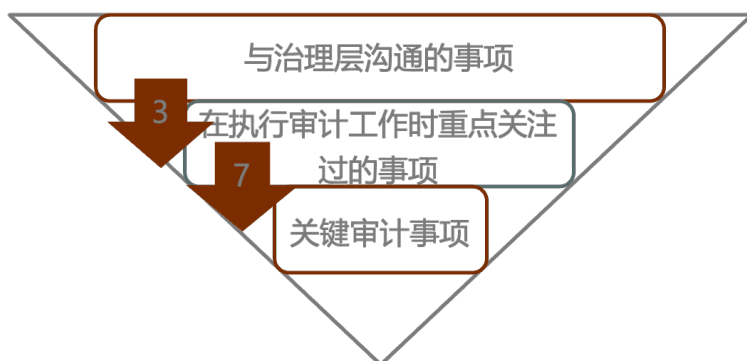
（3）当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定进行报告。

【提示 1】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。

【提示 2】除非法律法规另有规定，当对财务报表发表无法表示意见时，注册会计师不得在审计报告中包含关键审计事项部分。

一、确定关键审计事项的决策框架

注册会计师在确定关键审计事项时，需要遵循以下决策框架：



（一）以“与治理层沟通的事项”作为起点选择关键审计事项（范围）

（二）从“与治理层沟通的事项”中选出“在执行审计工作时重点关注过的事项” #3#

注册会计师在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，应当特别考虑下列方面：

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的领域相关的重大审计判断，包括被认为具有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。

（三）从“在执行审计工作时重点关注过的事项”中选出“最为重要的事项”，从而构成关键审计事项#7#

在确定某一与治理层沟通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. 该事项是否涉及数项可区分但又相互关联的审计考虑。例如，长期合同的收入确认、诉讼或其他或有事项等方面，可能需要重点关注，并且可能影响其他会计估计。

二、在审计报告中沟通关键审计事项

(一) 在审计报告中单设关键审计事项部分

1. 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。

(二) 描述单一关键审计事项

为帮助财务报表预期使用者了解注册会计师确定的关键审计事项，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. 描述关键审计事项的内容

(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。

① 审计应对措施或审计方法中，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 对该事项作出的主要看法。

2. 描述关键审计事项的要求

(1) 在描述时，注册会计师还应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），以使预期使用者能够进一步地了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项

(2) 描述关键审计事项的语言需要注意

① 不暗示注册会计师在对财务报表形成审计意见时尚未恰当解决该事项

② 将该事项与被审计单位的具体情形紧密相扣，避免使用通用或标准化的语言

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

(3) 在描述关键审计事项时，注册会计师需要避免不恰当地提供与被审计单位相关的原始信息，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。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。

举例：关键审计事项段：

三、关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为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。

货币资金的存在——关键审计事项	该事项在审计中是如何应对的
(一) 货币资金的存在	
相关信息披露详见财务报表附注“六（一）货币资金” 截至 2018 年 12 月 31 日。财务报表所示货币资金账面余额为人民币 11 207 479.14 万元，占期末资金总额的比例超过 70.00%，贵公司的货币资金通过销售商品以及吸收存款业务取得，通过自己归集与调拨，对货币资金进行管控。	2018 年度财务报表审计中，我们执行的审计程序主要包括： 1. 了解和评价管理层与货币资金相关的关键内部控制的设计和运行有效性；
由于货币资金对贵公司财务报表具有重大的影响，我们将贵公司货币资金的存在作为关键审计事项	2. 获取《已开立银行结算账户清单》，核对账面核算的账户是否与清单列式一致，对每个账户实施函证，并在函证过程中保持对函证的控制； 3. 获取银行流水账，选取大额发生额与会计核算系

	统发生额进行核对
--	----------

四、不在审计报告中沟通关键审计事项的情形

1. 两种情形

(1) 法律法规可能禁止公开披露某事项；

(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会给被审计单位带来较为严重的负面影响。

2. 特殊情况说明

注册会计师 需要单设关键审计事项部分对此进行说明	特殊情况
“我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项”	(1) 根据具体情况，不存在需要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关键审计事项，并且不存在其他关键审计事项。
“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”	(3) 仅有需要沟通的关键审计事项是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。

【提示 1】 如果注册会计师认为有必要在审计报告中增加强调事项段或其他事项段，审计报告中的强调事项段或其他事项段需要与关键审计事项部分分开列示。如果某事项被确定为关键审计事项，则不能以强调事项或其他事项代替对关键审计事项的描述。

【提示 2】 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。

【提示 3】 无法表示意见的审计报告中包含关键审计事项段

五、就关键审计事项与治理层沟通

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）。

六、审计工作底稿记录要求

注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列事项：

1. 注册会计师确定的在执行审计工作时重点关注过的事项，以及针对每一事项，是否将其确定为关键审计事项及其理由；

2. 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的理由，或者仅需要沟通的关键审计事项是导致非无保留意见的事项，或者是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（如适用）；

3. 注册会计师确定不在审计报告中沟通某项关键审计事项的理由（如适用）。

【简答题】 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：

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。

(1) 丁公司 2016 年发生重大经营亏损。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。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。

答案：恰当。