

第四节 在审计报告中沟通关键审计事项

前言：

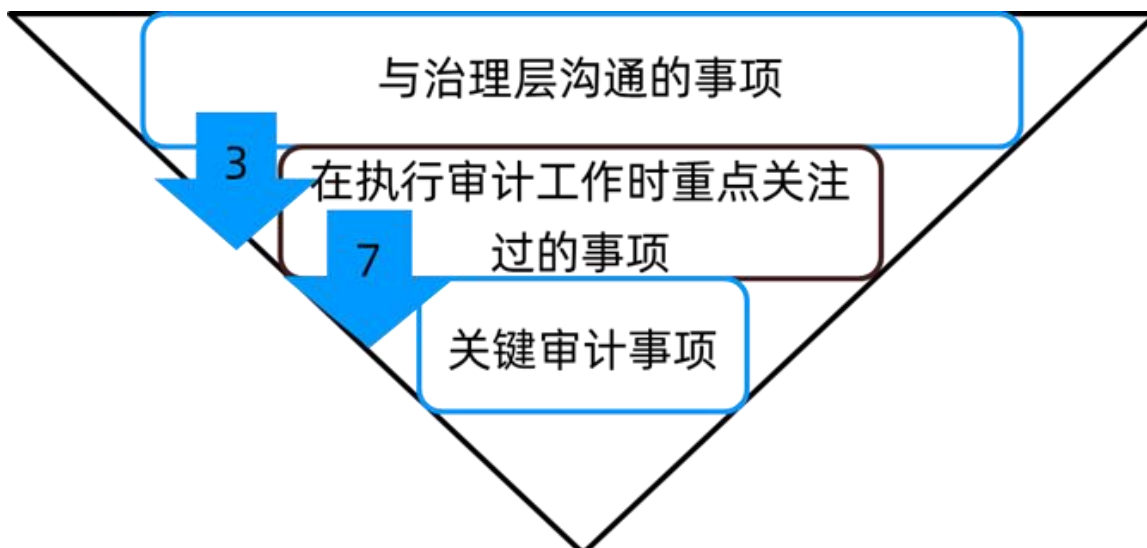
1. 关键审计事项：是指注册会计师根据职业判断，认为对当期财务报表审计最为重要的事项。
2. 审计准则要求注册会计师在上市实体整套通用目的财务报表审计报告中增加关键审计事项部分，用于沟通关键审计事项。
3. 在审计报告中沟通关键审计事项，旨在通过提高已执行审计工作的透明度增加审计报告的沟通价值。沟通关键审计事项能为财务报表预期使用者提供额外的信息，帮助其了解注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项，并帮助其了解被审计单位，以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。
4. 在审计报告中沟通关键审计事项以注册会计师已就财务报表整体形成审计意见为背景。
5. 在审计报告中沟通关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“与治理层沟通过的事项”作为起点选择关键审计事项（范围）

回顾：与治理层沟通的事项包括：

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. 审计中的重大发现
4. 注册会计师的独立性
5. 补充事项（值得关注的内部控制缺陷）

（二）从“与治理层沟通过的事项”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。

（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。

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

该事项在审计中是如何应对的

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；
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不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。

第五节 非无保留意见审计报告

一、非无保留意见的形成原因

当存在下列情形之一时，注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见：

（一）根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论。

错报是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异。财务报表的重大错报可能源于：

重大错报的来源	具体内容
1. 选择的会计政策的恰当性	<p>当出现下列情形时，财务报表可能存在重大错报：</p> <p>（1）选择的会计政策与适用的财务报告编制基础不一致</p> <p>（2）财务报表（包括相关附注）没有按照公允列报的方式反映交易和事项</p> <p>如果被审计单位变更了重大会计政策，且没有遵守这些要求，财务报表可能存在重大错报</p>
2. 对所选择的会计政策的运用	<p>当出现下列情形时，财务报表可能存在重大错报（共2点）：</p> <p>（1）管理层没有按照适用的财务报告编制基础的要求一贯运用所选择的会计政策，包括管理层未在不同会计期间或对相似的交易和事项一贯运用所选择的会计政策（运用的一致性）</p> <p>（2）不当运用所选择的会计政策（如运用中的无意错误）</p>
3. 财务报表披露的恰当性或充分性	<p>当出现下列情形时，财务报表可能存在重大错报：</p> <p>（1）财务报表没有包括适用的财务报告编制基础要求的所有披露</p> <p>（2）财务报表的披露没有按照适用的财务报告编制基础列报</p> <p>（3）财务报表没有作出必要的披露以实现公允反映</p>

（二）无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。（审计范围受到限制）

如果注册会计师能够通过实施替代程序获取充分适当的审计证据，则无法实施特定的程序，并不构成对审计范围的限制。导致审计范围受到限制的情形：

情形	举例
1. 超出被审计单位控制的情形	(1) 被审计单位的会计记录已被毁坏 (2) 重要组成部分的会计记录已被政府有关机构无限期地查封
2. 与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形	(1) 被审计单位需要使用权益法对联营企业进行核算，注册会计师无法获取有关联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价是否恰当运用了权益法 (2) 注册会计师接受审计委托的时间安排，使注册会计师无法实施存货监盘 (3) 注册会计师确定仅实施实质性程序是不充分的，但被审计单位的控制是无效的
3. 管理层施加限制的情形	(1) 管理层阻止注册会计师实施存货监盘 (2) 管理层阻止注册会计师对特定账户余额实施函证

二、确定非无保留意见的类型

思路：错报or审计范围受限→对财务报表产生或可能产生的影响的广泛性

(一) 对财务报表的影响具有广泛性的情形包括：

1. 不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响。
2. 虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响，但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分。
3. 当与披露相关时，产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

导致 CPA 发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

(二) 在确定非无保留意见的类型时需要注意的事项

在承接审计业务之后，如果注意到管理层对审计范围施加了限制，且认为这些限制可能导致对财务报表发表保留意见或无法表示意见。

1. 注册会计师应当要求管理层消除这些限制。
2. 如果管理层拒绝消除限制，注册会计师应当就此事与治理层沟通，并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。
3. 影响不广泛，发表保留意见。
4. 影响广泛，可随时解除业务约定书。
5. 如果解除业务约定书被禁止或不可行，发表无法表示意见。

（三）无法解除业务约定书的情形：

1. 注册会计师接受委托审计公共部门实体的财务报表。
2. 注册会计师接受委托审计涵盖特定期间的财务报表或者接受一定期间的委托，在完成财务报表审计前和在受托期间结束前不允许解除审计业务约定。这些情况下，注册会计师可能认为需要在审计报告中增加其他事项段。

【提示1】不是所有错报超过重要性水平都出具保留意见或否定意见，尤其是分类错报。

【提示2】在极其特殊的情况下，可能存在多个不确定事项。

即使注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表形成审计意见。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见。（联系持续经营能力的规定）