**第五编•第十九章•审计报告**

**考点和典题**

**第四节　沟通关键审计事项**

**三、沟通关键审计事项**

1.在审计报告中单设关键审计事项部分

（1）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，并在该部分使用恰当的子标题**逐项描述**关键审计事项。

（2）关键审计事项部分的引言应当**同时说明**下列事项：

a）关键审计事项是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；

b）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**。

2.关键审计事项的披露要求**【多选题/简答题考点】**

（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.描述单一关键审计事项**【多选题/简答题考点】**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **要点** |
| 描述  内容 | 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**：  （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。注册会计师可以描述下列要素：  a）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  b）对已实施审计程序的简要概述  c）实施审计程序的结果  d）对该事项作出的主要看法 |
| 描述  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）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  （3）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  （4）考虑该事项在相关财务报表披露（如有） 中是如何处理的  （5）不包含或暗示对财务报表单一要素单独发表的意见 |

4.对原始信息的考虑**【多选题/简答题考点】**

（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）注册会计师提供信息的性质和范围需要在相关方各自责任的背景下作出权衡，即注册会计师以一种简明且可理解的形式提供有用的信息，而**不应成为**被审计单位原始信息的提供者。

（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。

（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。

5.不沟通关键审计事项的情形**【多选题/简答题考点】**

（1）法律法规可能**禁止**公开披露某事项；

（2）在极其罕见的情况下，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。

6.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）。

【案例2】关键审计事项——商誉的减值测试

相关信息披露详见财务报表附注—××

（一）事项描述**[将该事项确定为关键审计事项的原因]**

截至201×年12月31日，集团因收购YYY公司而确认了×××万元的商誉。贵公司管理层于每年年末对商誉进行减值侧试。本年度，YYY公司产生了经营损失，该商誉出现减值迹象。

报告期末，集团管理层对YYY公司的商誉进行了减值测试，以评价该项商誉是否存在减值。管理层采用现金流预测模型来计算商誉的可收回金额，并将其与商誉的账面价值相比较。该模型所使用的折现率、预计现金流，特别是未来收入增长率等关键指标需要作出重大的管理层判断。通过测试，管理层得出商誉没有减值的结论。

（二）实施的审计程序**[在审计中对该事项的应对过程]**

我们针对管理层减值测试所实施的审计程序包括：

1.对管理层的估值方法予以了评估；

2.基于我们对相关行业的了解，我们质疑了管理层假设的合理性，如收入增长率、折现率等；

3.检查录入数据与支持证据的一致性，例如，已批准的预算以及考虑这些预算的合理性。

（三）实施审计程序的结果**[在审计中对该事项的应对结果]**

我们认为，基于目前所获取的信息，管理层在对商誉减值测试所使用的假设是合理的，相关信息在财务报表附注—xx中所作出的披露是适当的。

【案例3】关键审计事项——研发费用资本化

相关信息披露详见财务报表附注—××

（一）事项描述**[将该事项确定为关键审计事项的原因]**

公司开发了大量的系统运行软件以及业务相关技术，并正在进一步开发其他技术以提高效率和产能。本年度，公司资本化的研发费用为×××万元。

由于资本化的研发费用金额较大，且评估其是否达到企业会计准则规定的资本化标准涉及重大的管理层判断（特别是以下领域），因此该领域是关键审计事项。

1.项目的技术可行性；

2.项目产生足够未来经济利益的可能性。

我们尤其注意到公司目前正在投资开发新技术以满足其未来发展的需要，因此我们重点关注了这些在建项目的未来经济利益是否能够支撑资本化金额，这些项目包括：

1.为提高公司开发、运营和拓展能力重建其技术平台的项目，如能够投入使用，其经济利益需要在较长的期限内实现，因此涉及更多判断；

2.由于某些开发技术的创新性而使其未来经济利益涉及重大判断的项目。

鉴于新软件和系统的开发，我们也关注了已经资本化的现有软件及系统的账面余额是否发生减值。

（二）实施的审计程序及结果**[在审计中对该事项的应对过程及结果]**

我们获取了本年度资本化的研发费用的明细表，并将其调节至总账中记录的金额，未发现重大异常。

我们测试了资本化金额超过××万元的所有项目和剩余样本中抽取的金额较小的项目，具体如下：

1.我们获取了管理层就这些项目进行资本化的原因作出的解释，包括项目的技术可行性以及项目产生足够未来经济利益的可能性等方面。我们还与负责各选定项目的项目开发经理进行访谈，以印证上述解释并了解具体项目，从而使我们能够独立评估这些项目是否满足企业会计准则规定的资本化条件。我们发现项目经理给出的解释与我们从管理层获得的解释、以及我们对业务发展的理解一致，并认可管理层得出的这些支出满足资本化条件的评价。

2.我们询问了管理层及相关项目经理，新软件和系统的开发是否代替了资产负债表中任何现有资产或使其减值。除财务报表附注x x所披露的YY万元的减值准备外，我们未发现进一步的减值迹象。我们还根据我们对于新建项目及现有项目的了解，考虑是否存在任何项目中的软件因受开发活动的影响而停止使用或减少使用年限。我们未发现重大异常。

3.为确定支出是否可直接归属于各个项目，我们获取了单个项目耗用工时的清单，抽查了项目记录的某些工时数，并与相关项目经理讨论以了解项目，确认所测试的员工的确参与了项目，并确定这些员工所执行工作的性质。我们通过将耗用工时清单中某位员工的总工时数与其标准费率相乘来确认记录的工时工资与资本化的金额相一致。

4.我们还按照相当于公司技术开发小组平均工资的每小时费率对上述的标准小时费率进行了调节。我们认为所用费率能恰当反映内部开发员工的薪酬水平，未发现重大异常。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【模拟题】**

下列有关关键审计事项的说法中，错误的是（　　）。

A.注册会计师应当以“与治理层沟通的事项”为起点选择关键审计事项

B.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

C.已审计财务报表包含比较财务报表时，注册会计师确定的关键审计事项仅限于对本期财务报表审计最为重要的事项

D.注册会计师应当更新上期审计报告中的关键审计事项并考虑其对本期财务报表审计而言是否仍为关键审计事项

[答案]D

[点评]选项D中，注册会计师确定关键审计事项是为了本期财务报表审计，**并不要求**注册会计师更新上期审计报告中的关键审计事项，但注册会计师**考虑**上期财务报表审计的关键审计事项对本期财务报表审计而言是否仍为关键审计事项可能是有用的。

**多项选择题【模拟题】**

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，注册会计师可以考虑的因素有（　　）。

A.该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度

B.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

C.就该事项在项目组之外进行咨询的性质

D.识别出的与该事项相关的控制缺陷的严重程度

[答案]ABCD

**多项选择题【模拟题】**

下列有关沟通关键审计事项的说法中，错误的有（　　）。

A.注册会计师应当基于相对重要程度，确定在关键审计事项部分列示每一事项的顺序

B.在描述关键审计事项时，注册会计师应当尽量使用高度专业化的审计术语

C.在描述关键审计事项时，注册会计师不应在审计报告中提供原始信息

D.在确定对关键审计事项的描述需要包含的信息时，注册会计师需要考虑对于预期使用者而言该信息的相关性

[答案]AB

[点评]选项A中，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；选项B中，**限制使用**过于专业的审计术语能够帮助那些不具备适当审计知识的预期使用者了解注册会计师在审计过程中关注特定事项的原因。

**多项选择题【模拟题】**

下列有关在审计报告中沟通关键审计事项的说法中，错误的有（　　） 。

A.在审计报告中包含的关键审计事项的数量受被审计单位规模和复杂程度、业务和经营环境的性质，以及审计业务具体事实和情况的影响

B.由于导致非无保留意见的事项不符合关键审计事项的定义，因此不应在关键审计事项部分披露

C.在描述关键审计事项时，注册会计师应当运用职业判断确定是否将其索引至财务报表的相关披露

D.注册会计师应当更新上期审计报告中的关键审计事项并考虑其对本期财务报表审计而言是否仍为关键审计事项

[答案]BCD

[点评]选项B中，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。选项C中，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，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。选项D中，注册会计师确定关键审计事项是为了本期财务报表审计，并不要求注册会计师更新上期审计报告中的关键审计事项，但注册会计师考虑上期财务报表审计的关键审计事项对本期财务报表审计而言是否仍为关键审计事项可能是有用的。

**多项选择题【模拟题】**

注册会计师在审计报告中描述关键审计事项时，应当说明的内容有（　　） 。

A.注册会计师将该事项确定为关键审计事项的原因

B.注册会计师在审计中对该事项的应对过程及结果

C.注册会计师与被审计单位管理层对该事项的意见分歧

D.注册会计师如何对该事项单独发表审计意见

[答案]AB

[点评]选项C中，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；选项D中，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。

**脉络和复习**

