**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第9号—确定和沟通关键审计事项需关注的问题**

2018-11-01 16:32:13

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B15410611079433.html

   
2016年12月，财政部发布《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》(以下简称 1504号审计准则)。1504号审计准则要求注册会计师在审计报告中增设关键审计事项部分，披露被审计单位有哪些重大风险点、审计中针对这些风险点采取了哪些应对措施等个性化信息，旨在提高审计报告的信息含量，增强相关性和决策有用性，得到多数报告使用者的认同。但对于广大执业人员而言，这是一个全新的内容和要求。自2017年1月1日起陆续实施以来，注册会计师在准确确定关键审计事项、在审计报告中规范描述关键审计事项，以及在审计工作底稿中完整记录相关审计工作等方面，存在一些误区。在审计报告中沟通关键审计事项是提升审计报告质量的重要要素之一，而关键审计事项的确定依赖于注册会计师的职业判断。因此，注册会计师应予以特别关注。  
   本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
   为帮助执业人员执行1504号审计准则的相关规定，结合执业实际，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会做如下提示：  
一、确定关键审计事项需关注的问题  
（一）关键审计事项的确定应围绕重大错报风险  
重大错报风险集中的领域，尤其是该风险与管理层重大判断和估计相关时，执业人员需考虑其是否应被确定为关键审计事项。关键审计事项是需与治理层沟通的事项中，需要引起注册会计师特别关注的最重要的事项。在判断该事项时，以下三个因素应纳入考量，即重大错报风险集中的领域、涉及管理层重大判断的领域以及本审计期间出现的重大交易或事项。某一事项覆盖或涉及的因素越多，则被确定为关键审计事项的可能性越高。同时，需注意以下方面：  
1.并非所有的重大错报风险都需确定为关键审计事项  
例如：审计中，将收入确认和管理层凌驾于控制之上作为默认的舞弊导致的重大错报风险。但就某些项目而言，此风险导致重大错报的可能性并不高，执业人员需因项目制宜。  
2.关键审计事项的识别要随着重大错报风险识别的变化而调整  
例如：在审计的前期阶段，项目组对项目的关键审计事项做出初步识别。随着审计工作的深入，项目组对该项目的重大错报风险评估发生了变化，那么与之相关的关键审计事项也应随之改变。  
（二）关键审计事项的确定应具有针对性，避免“人云亦云”  
关键审计事项是针对特定审计对象的，是从该审计对象需向治理层汇报的重要事项中选出的最为重要的事项。例如：在铝价下跌的大趋势下，一般很多铝品制造企业都将存货减值作为关键审计事项披露。但如果某铝品制造企业当年存货余额并不重大，而当期却有因重大收购而产生的大额商誉，则对该铝品制造企业而言，收购事项被确定为关键审计事项的可能性相对更大。   
（三）关键审计事项并非“多多益善”  
关键审计事项的数量，取决于被审计对象的规模、业务复杂程度、业务模式以及审计资源的投入和审计程序的设计。关键审计事项是需要向报表使用者披露的最为重要的事项，当出现关键审计事项的识别数目非常多时，执业人员则需重新审慎评估相关事项是否符合关键审计事项“最重要”的定义，避免真正的“关键”湮没在过多相关事项的罗列中，导致“关键”蜕变为一般或模糊。  
二、沟通关键审计事项需关注的问题  
（一）关键审计事项的描述  
1.对关键审计事项的描述，要提供与被审计单位和所审计项目相关的、具体的个性化信息，避免使用简单、通用的套话。  
例如：在描述一项与减值有关的关键审计事项时，其内容可能包含被审计单位在资产负债表日企业经营所处的经济、技术或者法律等环境，以及有关资产所处技术及市场情况的变化导致的减值迹象，或预计资产的未来现金流量的变化等。这种具体描述，有助于增加审计报告使用者对减值事项相关信息的深入了解及判断，增加审计报告的信息量。   
2.对关键审计事项的描述，要对某事项确定为关键审计事项的原因进行阐述。  
例如：在阐述确定一项与递延所得税资产确认有关的事项为关键审计事项的原因时，可以提供对该事项所涉金额对该审计对象而言重大，且涉及到重大的管理层判断和估计，进而需要项目组在哪些方面或事项上投入较多的审计资源和精力进行应对等的描述，来说明该事项满足“最重要”的事项的定义。  
3.对关键审计事项的描述，与财务报表相关披露内容的索引要完整。  
例如：在描述一项与递延所得税确认相关的关键审计事项时，除了应索引该递延所得税金额对应的附注外，亦应索引该企业会计政策中的递延所得税相关部分，以及重大会计估计和判断中递延所得税相关部分（如有）。  
4. 对关键审计事项的描述，应避免不恰当地提供有关被审计单位的原始信息。  
例如：在描述一项与股份支付相关的关键审计事项时，应避免过多描述该股份支付计划的细节，如等待期、评估的公允价值金额、股份支付数量等。这些细节信息对阐述该事项的重要性和复杂性没有实质性的帮助，披露过多的原始信息反而会造成关键事项的描述过于冗长。  
5.对关键审计事项的描述，应避免出现以下名词和用语  
（1）我们审计了...  
原因：我们在审计报告中沟通关键审计事项，不是表示注册会计师就单一关键审计事项单独发表意见。因此，需要避免使用与发表审计意见相同的用词。  
（2）我们确保了/确认了...  
原因：确保和确认，都含有绝对保证的意思。我们计划的审计工作以及审计报告，是对财务报表提供合理保证，而非绝对保证。   
    （3）我们对××公司使用的假设提出了质疑  
原因：应当具体说明我们质疑的依据，以及参考了何种指标或参数对客户使用的假设提出质疑。  
    （4）审计技术性用语或会计术语，如“控制测试”、“细节测试”、“实质性程序”等。  
    原因：审计报告应当使用通俗易懂的语言书写，以便于大部分报告使用者的理解。  
（二）审计应对的描述需关注的问题  
1.审计应对的描述，需站在报告使用者的角度考虑  
项目组在拟定对于关键审计事项的审计应对相关内容时，可以考虑站在股东，或者其他独立第三方的角度进行思考。例如：描述审计过程中，注册会计师如何运用其专业技能和知识对被审计单位管理层的关键判断和假设进行复核和验证，但无需将验证的结果一并描述。  
2.审计应对的描述，需结合被审计单位实际  
在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时，应当避免不考虑所审计公司的实际情况，照抄其他公司的审计应对措施。  
例如：同样是长期资产减值测试，油气行业和电力行业在模型设计、参数设置以及执行的审计程序上均有所不同，应区别描述。  
3.审计应对的描述，应以注册会计师实际已经实施的审计程序为基础  
在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时，注册会计师可以考虑将已经实施的相关审计程序，按照逻辑顺序描述为一个工作流程，这样可以加深报告使用人对注册会计师所实施审计程序的理解。   
例如：在对减值相关关键审计事项的审计应对进行描述时，可以描述为：“我们询问了企业减值相关控制的设计情况，观察并获取了相关审计证据以验证该类控制的执行与了解到的控制设计情况的一致性；我们遵照相关抽样方法测试了控制执行的有效性；我们亦复核了管理层的某些关键性假设（例如××××）、引入专家进行模型审阅、重新计算了测试结果、亦阅读了管理层在报告中对该事项相关的披露等进行的描述。”  
再如，注册会计师将设定受益计划确定为关键审计事项之一，同时项目组认为对与该计划相关的基础数据、估值假设相关风险以及精算模型的描述是非常重要的，则注册会计师在审计报告中，应当按照逻辑顺序予以描述。首先对基础数据所执行的程序进行描述，其次对基于这些数据所做的统计假设和财务假设进行描述，第三是对通过将这些基础数据和假设代入并最终得到财务报表上披露的相关账户金额的精算模型进行描述。  
4.审计应对的描述，仅需描述关键的、重要的有针对性的程序  
在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时， 没有必要将注册会计师执行的所有审计程序逐一进行描述。只有那些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程序，才需要在审计报告中进行描述。 因此，一般而言，审计报告不必对如“核对数字准确性”等一些基本的审计程序进行描述，除非这一程序具有复杂性或者包含职业判断。  
 例如：上述有关设定受益计划的案例，倘若注册会计师认为，与该事项相关的重大错报风险仅与估值假设有关，那么在对该关键审计事项的审计应对进行描述时，就不必在审计报告中提及对基础数据以及精算模型所执行的审计程序。  
5.审计应对的描述，重点描述应对措施的作用  
在针对披露的关键审计事项所采取的审计应对进行描述时，注册会计师应避免罗列审计程序清单，而是描述该程序能否帮助评估披露的质量，以及该程序是否可以提供足够的信息，以帮助报告使用人理解财务报表中该事项的不确定性和主观性。  
例如：描述与商誉减值相关的关键审计事项的审计应对时，应着重描述项目组如何复核管理层对最小现金产出单元的判断，以及现金流折现模型中的关键假设，是否引入了专家的协助等。  
三、编制相关审计工作底稿需关注的问题  
  确定和在审计报告中沟通关键审计事项，不会改变既定的审计策略和方法，但注册会计师需要在审计工作底稿中增加相应的工作记录。这些增加的沟通和记录包括但不限于：  
（一）分析本年及上年，在总体审计策略、具体审计计划、汇总复核备忘录、审计结果汇报材料及与被审计单位治理层沟通函中，讨论的重大会计审计事项，识别其中的关键审计事项。  
（二）比较本年及上年，在总体审计策略、具体审计计划、汇总复核备忘录、审计结果汇报材料及与被审计单位治理层沟通函中，讨论的重大会计审计事项是否涉及重大错报风险的判断，以及这些判断与项目组在计划阶段的判断是否一致。  
（三）比较本年及上年，在总体审计策略、具体审计计划、汇总复核备忘录、审计结果汇报材料及与被审计单位治理层沟通函中，讨论的重大会计审计事项是否涉及重大的管理层估计或判断，以及这些估计或判断与财务报表附注中披露的管理层重大会计估计与判断的相关描述是否一致。  
（四）在项目组计划会议及预审结束后会议等重要的会议中，讨论关键审计事项。  
（五）如关键审计事项涉及引入专家的工作或意见（如税务、估值等），应考虑将它们的工作成果及相关底稿存档为关键审计事项支持性工作底稿。  
（六）关键审计事项经事务所内部各级审核后，应考虑形成咨询备忘录。  
（七）阅读会计政策中关于重大会计估计与判断的相关描述，避免与关键审计事项相关描述出现重大不一致的情形。  
（八）交叉索引关键审计事项披露中提及的审计程序至具体审计工作底稿，确认两者的一致性及完整性。  
 

2016年12月，财政部发布《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》(以下简称 1504号审计准则)。1504号审计准则要求注册会计师在审计报告中增设关键审计事项部分，披露被审计单位有哪些重大风险点、审计中针对这些风险点采取了哪些应对措施等个性化信息，旨在提高审计报告的信息含量，增强相关性和决策有用性，得到多数报告使用者的认同。但对于广大执业人员而言，这是一个全新的内容和要求。自2017年1月1日起陆续实施以来，注册会计师在准确确定关键审计事项、在审计报告中规范描述关键审计事项，以及在审计工作底稿中完整记录相关审计工作等方面，存在一些误区。在审计报告中沟通关键审计事项是提升审计报告质量的重要要素之一，而关键审计事项的确定依赖于注册会计师的职业判断。因此，注册会计师应予以特别关注。

   本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

   为帮助执业人员执行1504号审计准则的相关规定，结合执业实际，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会做如下提示：

一、确定关键审计事项需关注的问题

（一）关键审计事项的确定应围绕重大错报风险

重大错报风险集中的领域，尤其是该风险与管理层重大判断和估计相关时，执业人员需考虑其是否应被确定为关键审计事项。关键审计事项是需与治理层沟通的事项中，需要引起注册会计师特别关注的最重要的事项。在判断该事项时，以下三个因素应纳入考量，即重大错报风险集中的领域、涉及管理层重大判断的领域以及本审计期间出现的重大交易或事项。某一事项覆盖或涉及的因素越多，则被确定为关键审计事项的可能性越高。同时，需注意以下方面：

例如：审计中，将收入确认和管理层凌驾于控制之上作为默认的舞弊导致的重大错报风险。但就某些项目而言，此风险导致重大错报的可能性并不高，执业人员需因项目制宜。

例如：在审计的前期阶段，项目组对项目的关键审计事项做出初步识别。随着审计工作的深入，项目组对该项目的重大错报风险评估发生了变化，那么与之相关的关键审计事项也应随之改变。

（二）关键审计事项的确定应具有针对性，避免“人云亦云”

关键审计事项是针对特定审计对象的，是从该审计对象需向治理层汇报的重要事项中选出的最为重要的事项。例如：在铝价下跌的大趋势下，一般很多铝品制造企业都将存货减值作为关键审计事项披露。但如果某铝品制造企业当年存货余额并不重大，而当期却有因重大收购而产生的大额商誉，则对该铝品制造企业而言，收购事项被确定为关键审计事项的可能性相对更大。

（三）关键审计事项并非“多多益善”

关键审计事项的数量，取决于被审计对象的规模、业务复杂程度、业务模式以及审计资源的投入和审计程序的设计。关键审计事项是需要向报表使用者披露的最为重要的事项，当出现关键审计事项的识别数目非常多时，执业人员则需重新审慎评估相关事项是否符合关键审计事项“最重要”的定义，避免真正的“关键”湮没在过多相关事项的罗列中，导致“关键”蜕变为一般或模糊。

二、沟通关键审计事项需关注的问题

（一）关键审计事项的描述

1.对关键审计事项的描述，要提供与被审计单位和所审计项目相关的、具体的个性化信息，避免使用简单、通用的套话。

例如：在描述一项与减值有关的关键审计事项时，其内容可能包含被审计单位在资产负债表日企业经营所处的经济、技术或者法律等环境，以及有关资产所处技术及市场情况的变化导致的减值迹象，或预计资产的未来现金流量的变化等。这种具体描述，有助于增加审计报告使用者对减值事项相关信息的深入了解及判断，增加审计报告的信息量。

2.对关键审计事项的描述，要对某事项确定为关键审计事项的原因进行阐述。

例如：在阐述确定一项与递延所得税资产确认有关的事项为关键审计事项的原因时，可以提供对该事项所涉金额对该审计对象而言重大，且涉及到重大的管理层判断和估计，进而需要项目组在哪些方面或事项上投入较多的审计资源和精力进行应对等的描述，来说明该事项满足“最重要”的事项的定义。

3.对关键审计事项的描述，与财务报表相关披露内容的索引要完整。

例如：在描述一项与递延所得税确认相关的关键审计事项时，除了应索引该递延所得税金额对应的附注外，亦应索引该企业会计政策中的递延所得税相关部分，以及重大会计估计和判断中递延所得税相关部分（如有）。

4. 对关键审计事项的描述，应避免不恰当地提供有关被审计单位的原始信息。

例如：在描述一项与股份支付相关的关键审计事项时，应避免过多描述该股份支付计划的细节，如等待期、评估的公允价值金额、股份支付数量等。这些细节信息对阐述该事项的重要性和复杂性没有实质性的帮助，披露过多的原始信息反而会造成关键事项的描述过于冗长。

5.对关键审计事项的描述，应避免出现以下名词和用语

（1）我们审计了...

原因：我们在审计报告中沟通关键审计事项，不是表示注册会计师就单一关键审计事项单独发表意见。因此，需要避免使用与发表审计意见相同的用词。

（2）我们确保了/确认了...

原因：确保和确认，都含有绝对保证的意思。我们计划的审计工作以及审计报告，是对财务报表提供合理保证，而非绝对保证。

    （3）我们对××公司使用的假设提出了质疑

原因：应当具体说明我们质疑的依据，以及参考了何种指标或参数对客户使用的假设提出质疑。

    （4）审计技术性用语或会计术语，如“控制测试”、“细节测试”、“实质性程序”等。

    原因：审计报告应当使用通俗易懂的语言书写，以便于大部分报告使用者的理解。

（二）审计应对的描述需关注的问题

1.审计应对的描述，需站在报告使用者的角度考虑

项目组在拟定对于关键审计事项的审计应对相关内容时，可以考虑站在股东，或者其他独立第三方的角度进行思考。例如：描述审计过程中，注册会计师如何运用其专业技能和知识对被审计单位管理层的关键判断和假设进行复核和验证，但无需将验证的结果一并描述。

2.审计应对的描述，需结合被审计单位实际

在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时，应当避免不考虑所审计公司的实际情况，照抄其他公司的审计应对措施。

例如：同样是长期资产减值测试，油气行业和电力行业在模型设计、参数设置以及执行的审计程序上均有所不同，应区别描述。

3.审计应对的描述，应以注册会计师实际已经实施的审计程序为基础

在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时，注册会计师可以考虑将已经实施的相关审计程序，按照逻辑顺序描述为一个工作流程，这样可以加深报告使用人对注册会计师所实施审计程序的理解。

例如：在对减值相关关键审计事项的审计应对进行描述时，可以描述为：“我们询问了企业减值相关控制的设计情况，观察并获取了相关审计证据以验证该类控制的执行与了解到的控制设计情况的一致性；我们遵照相关抽样方法测试了控制执行的有效性；我们亦复核了管理层的某些关键性假设（例如××××）、引入专家进行模型审阅、重新计算了测试结果、亦阅读了管理层在报告中对该事项相关的披露等进行的描述。”

再如，注册会计师将设定受益计划确定为关键审计事项之一，同时项目组认为对与该计划相关的基础数据、估值假设相关风险以及精算模型的描述是非常重要的，则注册会计师在审计报告中，应当按照逻辑顺序予以描述。首先对基础数据所执行的程序进行描述，其次对基于这些数据所做的统计假设和财务假设进行描述，第三是对通过将这些基础数据和假设代入并最终得到财务报表上披露的相关账户金额的精算模型进行描述。

4.审计应对的描述，仅需描述关键的、重要的有针对性的程序

在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时， 没有必要将注册会计师执行的所有审计程序逐一进行描述。只有那些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程序，才需要在审计报告中进行描述。 因此，一般而言，审计报告不必对如“核对数字准确性”等一些基本的审计程序进行描述，除非这一程序具有复杂性或者包含职业判断。

 例如：上述有关设定受益计划的案例，倘若注册会计师认为，与该事项相关的重大错报风险仅与估值假设有关，那么在对该关键审计事项的审计应对进行描述时，就不必在审计报告中提及对基础数据以及精算模型所执行的审计程序。

5.审计应对的描述，重点描述应对措施的作用

在针对披露的关键审计事项所采取的审计应对进行描述时，注册会计师应避免罗列审计程序清单，而是描述该程序能否帮助评估披露的质量，以及该程序是否可以提供足够的信息，以帮助报告使用人理解财务报表中该事项的不确定性和主观性。

例如：描述与商誉减值相关的关键审计事项的审计应对时，应着重描述项目组如何复核管理层对最小现金产出单元的判断，以及现金流折现模型中的关键假设，是否引入了专家的协助等。

三、编制相关审计工作底稿需关注的问题

  确定和在审计报告中沟通关键审计事项，不会改变既定的审计策略和方法，但注册会计师需要在审计工作底稿中增加相应的工作记录。这些增加的沟通和记录包括但不限于：

（一）分析本年及上年，在总体审计策略、具体审计计划、汇总复核备忘录、审计结果汇报材料及与被审计单位治理层沟通函中，讨论的重大会计审计事项，识别其中的关键审计事项。

（二）比较本年及上年，在总体审计策略、具体审计计划、汇总复核备忘录、审计结果汇报材料及与被审计单位治理层沟通函中，讨论的重大会计审计事项是否涉及重大错报风险的判断，以及这些判断与项目组在计划阶段的判断是否一致。

（三）比较本年及上年，在总体审计策略、具体审计计划、汇总复核备忘录、审计结果汇报材料及与被审计单位治理层沟通函中，讨论的重大会计审计事项是否涉及重大的管理层估计或判断，以及这些估计或判断与财务报表附注中披露的管理层重大会计估计与判断的相关描述是否一致。

（四）在项目组计划会议及预审结束后会议等重要的会议中，讨论关键审计事项。

（五）如关键审计事项涉及引入专家的工作或意见（如税务、估值等），应考虑将它们的工作成果及相关底稿存档为关键审计事项支持性工作底稿。

（六）关键审计事项经事务所内部各级审核后，应考虑形成咨询备忘录。

（七）阅读会计政策中关于重大会计估计与判断的相关描述，避免与关键审计事项相关描述出现重大不一致的情形。

（八）交叉索引关键审计事项披露中提及的审计程序至具体审计工作底稿，确认两者的一致性及完整性。