

致同研究之“新审计报告准则”系列（二）——第 1504 号： 在审计报告中沟通关键审计事项

在本次准则修订中，新制定了《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“CSA 1504”），旨在明确注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的责任。该项准则是本次审计准则修订的重点。本准则适用于对上市实体整套通用目的财务报表进行审计，以及注册会计师决定或委托方要求或法律法规要求在审计报告中沟通关键审计事项的其他情形。

根据《财政部关于印发〈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〉等 12 项准则的通知》（财会〔2016〕24 号），上市实体包括：A+H 股公司、H 股公司、股票在沪深交易所交易的上市公司（即主板公司、中小板公司、创业板公司，包括除 A+H 股公司以外其他在境内外同时上市的公司）、首次公开发行股票的应用企业（IPO 公司）、股票在全国中小企业股份转让系统公开转让的非上市公众公司（新三板公司）中的创新层挂牌公司、面向公众投资者公开发行债券的公司。

一、CSA 1504 主要内容

（一）准则的定位

CSA 1504 要求注册会计师在上市实体整套通用目的的财务报表审计报告中，以及注册会计师决定或委托方要求或法律法规要求在审计报告中沟通关键审计事项的审计报告中，增设“关键审计事项”段，用以描述关键审计事项。准则定义了关键审计事项，并就如何在审计报告中恰当表述关键审计事项作出规范。

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够为财务报表预期使用者提供额外的信息，以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。沟通关键审计事项还能够帮助财务报表预期使用者了解被审计单位，以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。

（二）准则内容概要

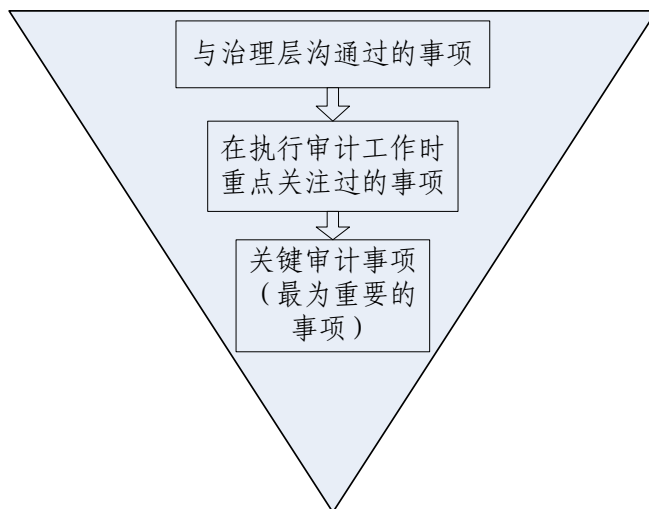
关键审计事项（Key Audit Matter, KAM），是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。关键审计事项可能涉及注册会计师评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、财务报表中涉及管理层重大判断（包括被认为具有高度不确定性的会计估计）的领域、当期重大交易或事项对审计的影响。关键审计事项应当来自于“与治理层沟通过的事项”，将与治理层沟通过的事项作为确定关键审计事项的起点，选出在执行审计工作时重点关注过的事项，并在这些“重点关注过的事项”中选出最为重要的事项，作为关键审计事项。

但是，值得注意的是，关键审计事项不能替代构成导致非无保留意见的事项，也不能替代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的情况此外，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，注册会计师不对关键审计事项单独发表意见，在审计报告中沟通关键审计事项，也不是注册会计师就单一事项单独发表意见。

二、关键审计事项的决策框架

根据关键审计事项的定义，注册会计师在确定关键审计事项时，需要遵循下图所示决策框架，即：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”，然后，从中再次选出“最为重要的事项”，作为关键审计事项。

1、以“与治理层沟通的事项”作为起点确定关键审计事项



《中国注册会计师审准则第1151号——与治理层的沟通》要求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会计实务（包括会计政策、会计估计和财务报表披露）重大方面的质量的想法，以及审计过程中遇到的重大困难等，以便于治理层履行其监督财务报告过程中遇到的重大困难等，以便于治理层履行其监督财务报告过程的职责，也便于注册会计师履行审计职责。在现行准则规范下，除非注册会计师针对这些事项发表无保留意见，否则这部分沟通事项将不在审计报告中披露。

2、从“与治理层沟通的事项”中选取在执行审计工作时“重点关注过的事项”

CAS 1504 准则规定，在确定哪些事项属于重点关注过的事项时，需要特别考虑以下三个方面：

(1) 评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险。

特别风险通常与重大的非常规交易和判断事项有关，通常是注册会计师重点关注过的事项。但须注意的是，并非所有的特别风险都一定是注册会计师重点关注过的。

(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。

通常情况下，涉及重大管理层判断的领域是注册会计师重点关注过的，一般也会被认定为特别风险。除此之外，对于那些虽然未被认定为特别风险但具有高度估计不确定性的会计估计，注册会计师也需考虑是否是在执行审计工作时重点关注过的事项。这类会计估计通常较为复杂，且高度依赖管理层的判断，某些情况下还可能涉及管理层的专家和注册会计师的专家的参与，注册会计师还需特别关注对财务报表有重大影响的会计政策以及会计政策变更，特别是被审计单位所采用的会计实务与行业内其他公司存在重大差异的情况。

(3) 本期重大交易或事项对审计的影响。

这些重大交易或事项往往也是管理层作出复杂判断的领域，这些事项可能会对注册会计师整体审计策略产生重大影响，也很有可能被认定为特别风险，例如关联方交易、在公司正常经营过程之外的重大或异常交易等。因此，注册会计师在确定的重点需要关注的事项时需要特别考虑该方面。

3、从“执行审计工作时重点关注过的事项”中确定“对本期财务报表审计最为重要的事项”，从而构成“关键审计事项”

“最为重要的事项”并不意味着只有一项，其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。注册会计师需要以被审计单位和审计工作为背景，综合考虑就相关事项与治理层沟通的性质和程度、该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度、与该事项相关的会计政策的复杂程度或主观程度、与该事项相关的错报的性质和重要程度、为应对该事项需要付出的审计努力的性质和程度（包括利用专家的工作、向项目组以外的成员咨询等）、执业人员遇到的困难的性质和严重程度、与该事项相关的控制缺陷的严重程度、该事项是否涉及多项相联系的审计考虑等因素，确定这些事项的相对重要程度，以确定多少以及哪些事项是“最为重要的事项”。

三、在审计报告中沟通关键审计事项

(一) 沟通“关键审计事项”

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。关键审计事项部分包括引言和对关键审计事项的逐项描述。

审计报告中，各关键审计事项的先后顺序由注册会计师作出判断，可以按照各事项的相对重要程度，或者按相关事项在财务报表附注中的披露顺序。

1、关键审计事项部分的引言

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；(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，注册会计师不对关键审计事项单独发表意见。

关键审计事项

关键审计事项是根据我们的职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些事项是在对财务报表整体进行审计并形成意见的为背景，我们不对这些事项单独发表意见。【如果审计报告中单独增加了“与持续经营相关的重大不确定性”、“导致非无保留意见的事项”段落，本段需要增加如下表述（根据情况修改引用的段落）：除“与持续经营相关的重大不确定性” /“形成保留意见的基础” /“形成否定意见的基础”部分所描述的事项外，我们确定下列事项是需要审计报告中沟通的关键审计事项。】

2、关键审计事项

在审计报告的关键审计事项部分逐项描述关键审计事项时，注册会计师应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），并同时说明下列内容：

(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，可以包括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、对已实施审计程序的简要概述、指出实施审计程序的结果、对该事项作出的主要评论等。

注册会计师在描述关键审计事项时对审计程序的结果的说明，需注意避免被认为是就某个关键审计事项单独发表意见，并避免引起对财务报表整体审计意见的质疑。

另外，在审计报告中沟通关键审计事项不能代替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。

(二) 不在审计报告中沟通某项关键审计事项的情形

CSA 1504 对在特殊情况下不在审计报告中沟通关键审计事项的情形作出规范，如：

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利益方面产生的益处。如果被审计单位已公开披露与该事项有关的信息，则本情形不适用。

如果确定不在审计报告中沟通某项关键审计事项，注册会计师应当考虑取得有关法律建议，并考虑从管理层获取关于公开披露该事项为何不适当的书面声明，包括管理层对这种沟通可能带来的负面后果的严重程度的看法。

(三) 关键审计事项与审计报告其他要素之间的关系

1、导致发表非无保留意见的事项和与持续经营相关的重大不确定性优先于关键审计事项

CSA 1504 强调，在审计报告中沟通关键审计事项不能代替：

(1) 注册会计师按照 CSA1502 规定发表非无保留意见；以及

(2) 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 CAS 1324 的规定进行报告。

以上两种情况，就其性质而言都属于关键审计事项。但是，这些事项不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，而应当分别在形成保留（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进行描述，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分。

2、关键审计事项优先于强调事项和其他事项

根据 CSA1503 的规定，注册会计师在审计报告中增加强调事项段和其他事项段的前提条件是：当 CSA 1504 适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关

键审计事项。

如果某事项构成关键审计事项，除上述导致发表非无保留意见的事项和与持续经营相关的重大不确定性之外，应在关键审计事项部分描述，而不得在强调事项段或其他事项段描述。

四、审计工作底稿记录

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，或者仅有的需要沟通的关键审计事项属于导致发表非无保留意见的事项和与持续经营相关的重大不确定性（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）。



www.grantthornton.cn

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。

“致同”是指致同成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（致同国际）的成员所。致同国际与各成员所并非全球合伙关系。致同国际和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。致同国际不向客户提供服务。致同国际与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。