

在审计报告中沟通关键审计事项的注意事项-致同研究之“新审计报告准则”系列（十三）

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。对于适用《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》的被审计单位，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。

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。对关键审计事项进行描述的目的在于提供一种简明、不偏颇的解释，以使预期使用者能够了解为何该事项是对审计最为重要的事项之一，以及这些事项是如何在审计中加以应对的。

致同总结了在审计报告中沟通关键审计事项的注意事项，供执业参考。

1. 子标题宜反映认定并包含动词

子标题中包含相关事项对应的管理层认定或注册会计师的核心程序名称，如：存货可变现净值的确定、投资性房地产公允价值计量、技术服务收入确认中完工百分比法的应用、商誉减值测试等。

2. 对财务报表相关披露的索引要完整

可以作为关键审计事项来源的常见的附注部分包括：“重要会计政策和会计估计”、“重大会计估计和判断”、涉及的报表项目的注释，以及或有事项、公允价值、合并范围的变动、关联方及关联交易和其他重要事项等。

3. 确定为关键审计事项的原因要充分

来源于“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”方面的 KAM，如长期资产减值、金融资产减值、存货减值、金融资产的终止确认、公允价值的评估、完工百分比的应用、产品质量保证金的预提、结构化主体合并等，在描述认定为 KAM 的原因时，除了金额重大/重要外，还应提及重大判断和估计，例如：鉴于该事项涉及金额较大且需要管理层作出重大判断，因此我们将投资性房地产公允价值计量作为关键审计事项；由于存货对公司资产的重要性，且估计存货项目达到完工状态时将要发生的建造成本和未来净售价存在固有风险，因此我们将存货可变现净值的评估作为关

键审计事项。

来源于“评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险”方面的 KAM，除了收入确认这一假定具有舞弊风险的领域和重大非常规关联方交易之外，需谨慎认定。确定的原因除了金额重大或占总金额比例较大外，还应提及存在可能操纵收入确认时点以达到特定目标或预期的固有风险，或存在可能确认金额不准确或计入不正确的会计期间的固有风险，或存在收入计入不正确的会计期间或收入被操纵的固有风险等等。

来源于“本期重大交易或事项对审计的影响”方面的 KAM，可以考虑的事项有：重大资产重组、IT 系统和控制等。确定的原因可以是对公司的业务结构、当期损益和净资产产生重大影响；信息系统复杂、涉及巨大规模的交易量等。

4. 事项描述避免无用信息

对关键审计事项的描述应将该事项直接联系到被审计单位的具体情况，避免使用一般化或标准化的语言。同时，避免不恰当地提供与被审计单位相关的原始信息，如不应详细表述相关会计政策。

此外，对以人民币为记账本位币的纯 A 股公司，建议删除金额货币“人民币”字样，金额单位建议取万元或千元。

5. 审计应对程序之前建议加提示性语句

为了表明列举的审计应对不是已经执行的全部程序，而是部分主要程序或最有针对性的方面，建议在逐项列举审计应对措施之前增加提示性语句，如：“我们对投资性房地产的估值实施的审计程序主要包括：”

另外，需要注意的是，具体审计程序的描述不应重复出现“我们”，且应注意每条程序的断句符合语法，例如冒号作为句中点号通常以句号表示结束。

6. 审计应对程序的顺序

在描述审计应对时，建议先写内部控制了解和测试，然后分别描述对会计政策的分析评价、分析性程序、细节测试等。此外，对关键审计事项的描述建议体现出对该事项在相关财务报表披露（如有）中如何应对的考虑。

另外，内部控制建议明确具体内容，例如：评价并测试了管理层与编制和监督预算及预测各存货项目的建造成本相关的关键内部控制的设计和运行有效性；了解并测试了与商誉减值相关的关键内部控制，包括关键假设的采用及减值计提金额的复核与审批。

同时，对审计应对的描述，应避免出现不必要的细节信息，例如说明重要性水平、抽样比例的具体数值等。

7. 实施审计程序的结果或对该事项的主要看法

若描述实施审计程序的结果或对该事项的主要看法，则不宜出现“我们认为”字样，以避免被认为是对财务报表单一要素单独发表意见。

可以考虑以下表述：基于我们已执行的审计程序，考虑到估值过程所涉及的固有不确定性，管理层对以公允价值计量的投资性房地产所采用的估值模型及假设是可接受的；基于我们已执行的审计程序，管理层关于存货减值测试的判断及估计是可接受的；基于以上执行的审计程序，管理层针对已转让不良贷款终止确认的评估是可接受的。

8. 统一风格并避免过于专业的术语

沟通关键审计事项时的措辞需要前后统一，风格一致。如果在决定描述实施审计程序的结果或对该事项的主要看法，则每个关键审计事项都应描述；对确定为关键审计事项的原因，描述的句式、语气和措辞应保持一致；对应对措施的表述详细程度和方式（分段并加序号等）应保持一致。此外，如“预计总成本”、“预算总成本”“成本总预算”等描述同一事项的术语统一为“预计总成本”这一准则用词。

对关键审计事项进行描述的目的在于提供一种简明、不偏颇的解释，尽量不使用过于专业的会计、审计和其他专业技术的术语。如提及“截止性测试”程序时，进一步表述是检查了相关合同成本/收入/费用是否被记录在恰当的会计期间；提及“实质性分析”程序时，进一步表述分析的对象、计算的比率等。可以考虑以下表述：针对资产负债表日前后确认的实际发生的工程成本核对至设备签收单、进度确认单等支持性文件，以评估实际成本是否在恰当的期间确认；分析计算资产负债表日坏账准备金额与应收账款余额之间的比率，比较前期坏账准备计提数和实际发生数，分析应收账款坏账准备计提是否充分等。

各关键审计事项的先后顺序由注册会计师作出判断，建议按照各事项的相对重要程度排列。

9. 在描述中避免出现概念性错误

需要注意用于描述关键审计事项的语言，不应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，并且不对财务报表单一要素单独发表意见，也不暗示是对财务报表单一要素单独发表意见。

需要避免的常见概念性错误包括（但不限于）：（1）混淆审计责任和会计责任（例如盘点和监盘）；（2）混淆会计政策变更和会计估计变更；（3）事项描述中的会计政策与企业会计准则的规定不符；（4）应对措施与关键审计事项不相关或不适用；（5）对审计程序的表述不准确，例如把重新计算描述为实质性分析程序等。



© 2018 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指Grant Thornton 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（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（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。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（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。

本出版物所含信息仅作参考之用。致同（Grant Thornton）不对任何依据本出版物内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。