

# 《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》 应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

## 一、本准则的范围（参见本准则第三条）

1. 重要程度可以表述为某一事项在具体情形下的相对重要性。某一事项的重要程度是由注册会计师结合具体情形判断的。重要程度可以结合定量因素和定性因素来考虑，例如，相对规模、所涉及对象的性质、对所涉及对象的影响，以及预期使用者所表现出来的兴趣。判断某一事项的重要程度，需要对事实和情况作出客观分析，包括分析与治理层沟通的性质和范围。

2. 按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，注册会计师应当与治理层进行双向沟通，其中可能就某些事项进行的沟通最为充分，财务报表使用者对这些事项感兴趣，并且呼吁增加这些沟通的透明度。例如，使用者对了解注册会计师在对财务报表整体形成审计意见时作出的重大判断尤其感兴趣，因为这些判断通常与管理层在编制财务报表时作出的重大判断领域相关。

3. 要求注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项，可能有助于加强注册会计师与治理层就这些事项进行的沟通，同时还可能提高管理层和治理层对审计报告中提及的财务报表披露的关注程度。

4. 根据《中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性》的规定，就审计而言，注册会计师针对财务报表

使用者作出下列假定是合理的：

（1）拥有经营、经济活动和会计方面的适当知识，并有意愿认真研究财务报表中的信息；

（2）理解财务报表是在运用重要性水平基础上编制、列报和审计的；

（3）认可建立在对估计和判断的应用以及对未来事项的考虑的基础上的会计计量具有固有不确定性；

（4）依据财务报表中的信息作出合理的经济决策。

由于审计报告后附已审计财务报表，通常认为审计报告使用者与财务报表预期使用者相同。

#### **（一）关键审计事项、审计意见及审计报告其他要素之间的关系**

（参见本准则第五条、第十二条和第十五条）

5. 《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》及其应用指南就对财务报表形成审计意见作出规定并提供指引。沟通关键审计事项并不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或为实现财务报表的公允反映而需要作出的披露。《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》及其应用指南规范了注册会计师认为财务报表披露在恰当性或充分性方面存在重大错报的情形。

6. 当注册会计师按照《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》的规定发表保留意见或否定意见时，在“形成保留（否定）意见的基础”部分描述导致非无保留意见的事项有助于预期使用者了解并识别存在的这些事项。因此，将这些事项与“关键审计事项”部分描述的其他关键审计事项区分开来单独沟通，能

够使其在审计报告中得以适当地突出显示（参见本准则第十五条）。

《〈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〉应用指南》的附录列示了当注册会计师发表保留意见或否定意见并在审计报告中沟通其他关键审计事项时，“关键审计事项”部分的引言如何受到影响。本指南第 58 段列示了当注册会计师确定除审计报告“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”部分说明的事项外，不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项时，“关键审计事项”部分如何进行说明。

7. 如果注册会计师对财务报表发表保留意见或否定意见，沟通其他关键审计事项仍有助于增强预期使用者对审计工作的了解，因而确定关键审计事项的要求仍然适用。然而，否定意见是在注册会计师得出结论认为错报单独或汇总起来对财务报表产生的影响重大且具有广泛性时发表的，因此：

（1）根据导致否定意见的事项的重要程度，注册会计师可能确定不存在其他关键审计事项。在这种情况下，本准则第十五条的要求适用。

（2）如果除导致否定意见的事项外，还存在一项或多项其他事项被确定为关键审计事项，则鉴于已发表否定意见，对这些其他关键审计事项的描述不要暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可靠，这一点非常重要。

8. 《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》规定，注册会计师在认为必要时可以在审计报告中增加强调事项段和其他事项段。通过这种方式，该准则为注册会计师建立了在审计报告中进行进一步沟通的机制。在这些情况下，

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，则不能以强调事项段或其他事项段代替按照本准则第十三条的规定对该关键审计事项的描述。《〈中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段〉应用指南》就关键审计事项与强调事项段之间的关系提供了进一步指引。

## 二、确定关键审计事项（参见本准则第九条至第十条）

9. 注册会计师确定关键审计事项的决策过程，旨在从与治理层沟通过的事项中筛选出较少数量的事项，这基于注册会计师就哪些事项对本期财务报表审计最为重要作出的判断。

10. 即使已审计财务报表包含比较财务报表（即审计意见涉及财务报表列报的每个期间），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。

11. 尽管注册会计师确定关键审计事项是为了本期财务报表审计，并且本准则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。

### （一）重点关注过的事项（参见本准则第九条）

12. 重点关注的概念基于这样的认识：审计是风险导向的，注重识别和评估财务报表重大错报风险，设计和实施应对这些风险的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以作为形成审计意见的基础。对于特定账户余额、交易类别或披露，评估的认定层次重大错报风险越高，在计划和实施审计程序并评价审计程序的结果时通常涉及的判断就越多。在设计进一步审计程序时，注册会计师评估的风险越高，就

需要获取越有说服力的审计证据。当由于评估的风险较高而需要获取更具说服力的审计证据时，注册会计师可能需要增加所需审计证据的数量，或者获取更具相关性或可靠性的证据，如更多地从第三方获取证据或从多个独立渠道获取互相印证的证据。

13. 因此，对注册会计师获取充分、适当的审计证据或对财务报表形成审计意见构成挑战的事项可能与注册会计师确定关键审计事项尤其相关。

14. 注册会计师重点关注过的领域通常与财务报表中复杂、重大的管理层判断领域相关，因而通常涉及困难或复杂的注册会计师职业判断。相应地，重点关注过的事项通常影响注册会计师的总体审计策略以及与这些事项相关的审计资源分配和审计工作力度。这些影响的例子可能包括较高级别的审计项目组成员参与审计业务的程度，或者注册会计师的专家或在会计、审计的专业领域具有专长的人员（这些人员由会计师事务所聘请或雇用）对这些领域的参与。

15. 多项中国注册会计师审计准则要求注册会计师与治理层以及其他可能与重点关注过的领域相关的人员进行特定的沟通。例如：

（1）《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》要求注册会计师与治理层沟通审计工作中遇到的重大困难（如有）。这些困难可能包括：

①关联方交易，特别是对注册会计师获取关联方交易与公平交易在所有其他方面（除价格外）都等同的审计证据的能力存在的限制。

②集团审计受到的限制，如集团项目组接触某些信息受到的限制。

（2）《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》要求项目合伙人就困难或有争议的事项、会计师事

务所政策和程序要求咨询的事项，以及项目合伙人根据职业判断认为需要咨询的其他事项进行适当咨询。例如，注册会计师可能已就某一重大技术事项向会计师事务所内部或外部其他人员进行咨询，可能表明该事项构成关键审计事项。该准则还要求项目合伙人与项目质量复核人员讨论在审计过程中遇到的重大事项和重大判断。

## **（二）确定重点关注过的事项时的考虑（参见本准则第九条）**

16. 在计划审计工作时，注册会计师可以先就哪些事项很可能属于在审计中重点关注的领域因而可能构成关键审计事项形成一个初步的看法。按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，注册会计师可以在与治理层讨论计划的审计范围和时间安排时沟通这一看法。然而，注册会计师对关键审计事项的确定需要基于执行审计程序的结果或整个审计过程中获取的审计证据。

17. 本准则第九条规定了注册会计师在确定重点关注过的事项时应当进行的特定考虑。这些考虑着眼于与治理层沟通过的事项的性质，这些事项通常与财务报表中披露的事项相关联，并且旨在反映预期使用者对于财务报表审计可能特别感兴趣的领域。要求注册会计师进行这些考虑，并不意味着与之相关的事项必然构成关键审计事项，只有当按照本准则第十条的规定被认为对审计工作最为重要时，相关事项才构成关键审计事项。由于这些考虑可能是相互关联的（例如，与本准则第九条第（二）至（三）项所描述情形相关的事项也可能被识别为特别风险），对与治理层沟通过的某一特定事项，如同时适用本准则第九条第（一）至（三）项中的两项以上，可能增加注册会计师将其识别为关键审计事项的可能性。

18. 除与本准则第九条要求的特定考虑相关的事项外，还可能存

在其他与治理层沟通过、需要注册会计师重点关注的事项，因而可能根据本准则第十条的规定构成关键审计事项。这些事项可能包括与已执行审计工作相关但可能不被要求在财务报表中披露的事项等。例如，在会计期间内上线一套新的 IT 系统（或现有 IT 系统的重大变更）可能构成重点关注过的领域，尤其是当这种变更对注册会计师的总体审计策略具有重大影响，或与一项特别风险相关时（例如，影响收入确认的系统的变更）。

**根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险（参见本准则第九条第（一）项）**

19. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》要求注册会计师与治理层沟通知别出的特别风险。根据该准则应用指南第 13 段的解释，注册会计师还可以与治理层沟通注册会计师计划如何应对评估的重大错报风险较高的领域。

20. 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》将特别风险定义为注册会计师识别出的符合以下特征的重大错报风险，即根据固有风险因素对错报发生的可能性和错报的严重程度的影响，注册会计师将固有风险评估为达到或接近固有风险等级的最高级。重大管理层判断领域和重大非常规交易通常可能被识别为存在特别风险。因而，特别风险通常属于需要重点关注的领域。

21. 并非所有特别风险都属于需要注册会计师重点关注的领域。例如，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》假定在收入确认方面存在舞弊风险，并要求注册会计师将评估的舞弊导致的重大错报风险作为特别风险。该准则还指出，

由于管理层凌驾于控制之上的行为发生方式不可预见，这种风险属于舞弊导致的重大错报风险，从而也是一种特别风险。这些风险是否需要重点关注，需要视其性质而定。如果这些风险不需要重点关注，注册会计师在按照本准则第十条的规定确定关键审计事项时可能不必加以考虑。

22. 根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定，注册会计师对认定层次重大错报风险的评估结果，可能随着审计过程中不断获取审计证据而作出相应的变化。针对财务报表的特定领域修改注册会计师的风险评估结果并重新评价计划实施的审计程序（即审计方案的重大变化，例如，注册会计师的风险评估基于预期特定控制运行有效这一判断，而注册会计师获取的证据表明这些控制在被审计期间内并未有效运行，尤其是在评估的重大错报风险较高的领域）可能导致某一领域被确定为需要重点关注的领域。

**与财务报表中包含重大管理层判断(包括涉及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(参见本准则第九条第(二)项)**

23. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》要求注册会计师与治理层沟通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)重大方面的质量的看法。在很多情况下，这涉及关键会计估计和相关披露，很可能属于重点关注领域，也可能被识别为特别风险。

24. 按照《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计和相关披露的审计》的规定被识别为涉及高度估计不确定性的会计估计

可能未被确定为存在特别风险，然而财务报表使用者对这些会计估计很感兴趣。这些估计高度依赖管理层判断，通常是财务报表中最为复杂的领域，并且可能同时需要管理层的专家和注册会计师的专家的参与。对财务报表具有重大影响的会计政策（以及这些政策的重大变化）对财务报表使用者理解财务报表特别相关，尤其是当被审计单位的实务与同行业其他实体不一致时。

**本期重大交易或事项对审计的影响**（参见本准则第九条第（三）项）

25. 对财务报表或审计工作具有重大影响的事项或交易可能属于重点关注领域，并可能被识别为特别风险。例如，在审计过程中的各个阶段，注册会计师可能已与管理层和治理层就重大关联方交易或超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或在其他方面显得异常的交易对财务报表的影响进行了大量讨论。管理层可能已就这些交易的确认、计量或列报作出困难或复杂的判断，这可能已对注册会计师的总体审计策略产生重大影响。

26. 那些影响管理层假设或判断的经济、会计、法规、行业或其他方面的重大变化也可能影响注册会计师的总体审计方案，由此成为需要注册会计师重点关注的事项。

**（三）最为重要的事项**（参见本准则第十条）

27. 注册会计师可能已就需要重点关注的事项与治理层进行了较多的互动。就这些事项与治理层进行沟通的性质和范围，通常能够表明哪些事项对审计而言最为重要。例如，对于较为困难和复杂的事项，注册会计师与治理层的互动可能更加深入、频繁或充分，这些事项（如重大会计政策的运用）构成重大的注册会计师判断或管理层判断的对

象。

28. 运用最为重要的事项这一概念，需要以被审计单位和已执行的审计工作为背景。因此，注册会计师确定和沟通关键审计事项的目的在于识别出该审计项目特有的事项，并就这些事项相对于审计中其他事项的重要程度作出判断。

29. 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，包括：

① 为应对该事项而实施审计程序或评价这些审计程序的结果（如有）在多大程度上需要特殊的知识或技能。

② 就该事项在项目组之外进行咨询的性质。

(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) 该事项是否涉及多项可区分但又相互关联的审计考虑。例如，长期合同可能在收入确认、诉讼或其他或有事项等方面需要重点关注，并且可能影响其他会计估计。

30. 从需要重点关注的事项中，确定哪些事项以及多少事项对本期财务报表审计最为重要属于职业判断。需要在审计报告中包含的关键审计事项的数量可能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。一般而言，最初确定为关键审计事项的事项越多，注册会计师越需要重新考虑每一事项是否符合关键审计事项的定义。罗列大量关键审计事项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。

### 三、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**（参见本准则第十一条）

31. 将单设的关键审计事项部分置于接近审计意见的位置，能够突出这些信息，同时向财务报表预期使用者展示项目特定信息在其眼中的价值。

32. 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。本准则第十一条关于增加子标题的要求旨在进一步区分这些事项。

33. 如果列报了比较财务信息，关键审计事项部分的引言需要作相应调整，以提醒所描述的关键审计事项仅与本期财务报表审计相关这一事实，还可以指明这些财务报表涵盖的具体期间（例如，20×1年度）。

**(二) 描述单一关键审计事项**（参见本准则第十三条）

34. 对某项关键审计事项的描述是否充分属于职业判断。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。限制使用过于专业的审计术语也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。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，但避免不恰当地提供有关被审计单位的原始信息）。

35. 原始信息是指与被审计单位相关、尚未由被审计单位公布（例如，未包含在财务报表中、未包含在审计报告日可获取的其他信息或者管理层或治理层的其他口头或书面沟通中，如财务信息的初步公告或投资者简报）的信息。这些信息是被审计单位管理层和治理层的责任。

36. 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本身通常不构成有关被审计单位的原始信息，这是由于对关键审计事项的描述是在对财务报表进行审计的背景下进行的。然而，注册会计师可能认为提供进一步信息用于解释为何该事项被认为对审计最为重要因而被确定为关键审计事项，以及这些事项如何在审计中加以应对是有必要的，除非法律法规禁止披露这些信息。如果确定披露这些信息是必要的，注册会计师可以鼓励管理层或治理层进一步披露信息，而不是在审计报告中提供原始信息。

37. 基于注册会计师将要在审计报告中沟通某一关键审计事项这一事实，管理层或治理层可能决定在财务报表或年度报告的其他位置就该事项增加或强化相关披露。增加或强化相关披露可能提供有关下

列事项的更充分的信息：

（1）会计估计对关键假设变化的敏感性；

（2）当在适用的财务报告编制基础下，被审计单位对会计实务或会计政策存在多种选择时，被审计单位采用某项会计实务或会计政策的理由。

38.《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的信息的责任》对年度报告作出定义，并规范了注册会计师与年度报告中包含的其他信息相关的责任。根据该准则的应用指南，以下一项或多项文件可能构成年度报告：

（1）董事会报告；

（2）公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证年度报告内容的真实、准确、完整，不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏，并承担个别和连带法律责任的声明；

（3）公司治理情况说明；

（4）内部控制自我评价报告。

尽管对财务报表发表的审计意见并不涵盖其他信息，注册会计师在对某项关键审计事项进行描述时，可以考虑这些其他信息，以及从被审计单位或其他可靠渠道获取的公开信息。

39. 注册会计师在审计过程中编制的审计工作底稿也能够帮助其形成对某项关键审计事项的描述。例如，与治理层之间的书面或口头沟通形成的记录以及其他审计工作底稿，能够为注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项提供有用的基础。这是因为，按照《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的规定编制的审计工作底稿，旨在记录审计中遇到的重大事项和得出的结论，以及在得出

结论时作出的重大职业判断。审计工作底稿记录了已实施审计程序的性质、时间安排和范围，实施审计程序的结果以及获取的审计证据。审计工作底稿可以帮助注册会计师形成对关键审计事项的描述，并在描述中解释该事项的重要程度，还有助于注册会计师遵守本准则第十八条的要求。

### **索引至财务报表中对该事项的披露（参见本准则第十三条）**

40. 本准则第十三条要求注册会计师在逐项描述关键审计事项时，说明该事项被认定为审计中最为重要的事项之一的原因，以及该事项在审计中是如何应对的。因此，对关键审计事项的描述不是对财务报表披露内容的简单重复。然而，对财务报表相关披露的索引能够使预期使用者进一步了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项。

41. 除索引至相关披露外，注册会计师还可以提醒财务报表使用者关注这些披露的关键方面。管理层就有关某一特定事项如何影响本期财务报表的具体方面或因素所进行披露的程度，可能帮助注册会计师准确描述其在审计中如何应对该事项的特定方面，从而使得预期使用者能够了解为何该事项构成关键审计事项。例如：

（1）如果被审计单位对会计估计披露充分，注册会计师可以提醒使用者关注财务报表中对关键假设、可能出现的结果的区间，以及与估计不确定性的关键原因或关键会计估计相关的其他定性和定量信息的披露，以作为说明为何该事项是审计中最为重要的事项之一以及如何在审计中应对该事项的部分内容。

（2）如果注册会计师根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，认为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不存在重大不确定性，注册会计师仍可能确

定在按照该准则的规定执行审计工作得出结论时，与该结论相关的一项或多项事项构成关键审计事项。在这种情况下，注册会计师在审计报告中对这些关键审计事项的描述可以包括财务报表中披露的、已识别出的事项或情况，如重大经营亏损、可获得的借款安排和潜在的债务重组，或者违反贷款协议及相关缓解因素。

**注册会计师认为该事项是审计中最为重要的事项之一的原因**(参见本准则第十三条第(一)项)

42. 在审计报告中描述关键审计事项的目的在于提供为何将该事项确定为关键审计事项的见解。本准则第九条至第十条的要求，以及本指南第12段至第29段的内容与确定关键审计事项有关，因而也可能有助于注册会计师考虑如何在审计报告中沟通这些事项。例如，解释什么因素导致注册会计师认为某个特定事项需要重点关注并且对审计最为重要，这很可能是预期使用者的兴趣所在。

43. 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。这可能包括相关描述是否有助于使用者更好地了解审计工作和注册会计师的判断。

44. 将某事项直接联系到被审计单位的特定情况，也可能有助于最大程度上降低这种描述随着时间的推移而变得过于标准化和有用性降低的可能性。例如，由于某行业的特定情况或财务报告的复杂程度，某些事项可能对于该行业的多个实体普遍构成关键审计事项。注册会计师在描述为何认为该事项是最为重要的事项之一时，强调被审计单位的特定方面(例如，影响本期财务报表中作出的判断的情形)以使这种描述对预期使用者而言更为相关可能是有用的。这对于描述某一在多个期间重复发生的关键审计事项而言也可能是重要的。

45. 这种描述也可以提及注册会计师根据审计的具体情况将某一事项确定为最为重要的事项之一时作出的主要考虑，例如：

(1) 影响注册会计师获取审计证据能力的经济状况，如某些金融工具的市场缺乏流动性。

(2) 新的或新兴领域的会计政策，如项目组在会计师事务所内部咨询的被审计单位特有的或行业特有的事项。

(3) 对财务报表具有重大影响的被审计单位战略或经营模式发生变化。

**该事项在审计中是如何应对的(参见本准则第十三条第(二)项)**

46. 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，描述的详细程度属于职业判断。根据本准则第十三条第(二)项的要求，注册会计师可以描述下列要素：

(1) 审计应对措施或审计方案中，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) 对该事项的主要看法。

法律法规可能就关键审计事项的描述规定特定的形式或内容，也可能明确规定对关键审计事项的描述应包含上述一项或多项要素。

47. 为使预期使用者能够理解在对财务报表整体进行审计的背景下关键审计事项的重要程度，以及关键审计事项和审计报告其他要素(包括审计意见)之间的关系，注册会计师可能需要注意用于描述关键审计事项的语言，使之：

(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。

(3) 能够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。

(4) 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。

48. 描述注册会计师针对某一事项的应对措施或审计方案，尤其是当审计方案需要根据被审计单位的事实和情况专门制定时，可能有助于预期使用者了解异常情况以及注册会计师用于应对重大错报风险的重大职业判断。此外，某一特定期间的审计方案可能受被审计单位具体情况、经济状况或行业发展的影响。注册会计师提及与治理层就该事项进行沟通的性质和范围也可能是有用的。

49. 例如，在描述对某项涉及高度估计不确定性的会计估计（如复杂金融工具的估价）采用的审计方案时，注册会计师可能希望强调其雇用或聘请了专家。提及利用专家的工作并不减轻注册会计师对财务报表发表审计意见的责任，因而与《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》第十五条至第十六条的规定并无不一致。

50. 描述审计程序可能存在挑战，尤其是在较为复杂、涉及判断的审计领域。简明扼要地汇总已实施的审计程序，以充分沟通注册会计师对评估的重大错报风险采取的应对措施以及所涉及的重大注册会计师判断可能尤其困难。尽管如此，注册会计师可能认为有必要描述已实施的特定程序，以沟通该事项在审计中是如何应对的。这种描

述通常可能是高度概括的，而非包含对程序的详细描述。

51. 如本指南第 46 段所述，注册会计师在审计报告中描述关键审计事项时，也可能指出注册会计师采取的应对措施的结果。然而，如果这样做，注册会计师需要避免使预期使用者认为这种描述是针对单一关键审计事项发表单独的意见，也需要避免使预期使用者对财务报表整体的审计意见产生疑问。

**(三) 不在审计报告中沟通关键审计事项的情形**（参见本准则第十四条）

52. 法律法规可能禁止管理层或注册会计师公开披露某一被确定为关键审计事项的事项。例如，法律法规可能明确禁止任何可能损害相关机构对某项违法行为或疑似违法行为（如与洗钱相关或疑似与洗钱相关的行为）进行调查的公开披露。

53. 如本准则第十四条第（二）项所述，不在审计报告中沟通某项关键审计事项属于极少数情形。这是因为，为预期使用者提高审计的透明度通常被认为符合公众利益。因此，仅当合理预期在审计报告中沟通某关键审计事项对被审计单位或公众造成的负面后果非常严重以至于超过在公众利益方面产生的益处时，不沟通该事项的判断才是适当的。

54. 确定不沟通某项关键审计事项，需要考虑与该事项相关的事实和情况。与管理层和治理层沟通有助于注册会计师了解管理层对沟通某一事项可能导致的负面后果的严重程度的看法，尤其是能够在下列方面帮助注册会计师确定是否沟通该事项：

（1）帮助注册会计师了解被审计单位未公开披露该事项的原因（例如，法律法规或特定财务报告编制基础允许延迟披露或不披露该

事项)以及管理层对披露所带来的负面后果(如有)的看法。管理层可能提醒注册会计师关注法律法规或其他权威要求中的某些规定可能与考虑负面后果相关(例如,可能涉及对被审计单位的商业谈判或竞争地位造成损害)。然而,管理层关于负面后果的看法本身并不能减轻注册会计师按照本准则第十四条第(二)项的规定确定该负面后果是否可能被合理预期超过在公众利益方面产生的益处的需要。

(2) 关注被审计单位是否已就该事项与适当的执法或监管机构进行沟通,尤其是这些沟通看起来是否能够支持管理层关于公开披露该事项不适当的认定。

(3) 在适当时,使注册会计师能够鼓励管理层和治理层公开披露与该事项相关的信息。如果管理层和治理层关于沟通的顾虑仅限于与该事项相关的特定方面,因而与该事项相关的某些信息可能不太敏感从而能够沟通,在这种情况下尤其可能使得管理层和治理层同意公开披露相关信息。

注册会计师还可能认为有必要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,包括管理层对沟通该事项可能带来的负面后果的严重程度的看法。

55. 注册会计师可能有必要结合相关职业道德要求考虑沟通某一关键审计事项带来的影响。此外,法律法规可能要求注册会计师与适当的执法或监管机构沟通该事项,而无论该事项是否在审计报告中沟通。这种沟通也可能有助于注册会计师考虑沟通该事项可能带来的负面后果。

56. 注册会计师决定不沟通某一事项所需要进行的考虑是复杂的,包含重大职业判断。因此,注册会计师可能认为获取法律意见是适当

的。

**(四)其他情形下关键审计事项部分的形式和内容**(参见本准则第十六条)

57. 本准则第十六条的要求适用于下列三种情形:

(1) 注册会计师根据本准则第十条的规定, 确定不存在关键审计事项(参见本指南第59段)。

(2) 注册会计师根据本准则第十四条的规定, 确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项, 并且不存在其他关键审计事项。

(3) 仅有的关键审计事项是根据本准则第十五条的规定进行沟通的事项。

58. 如果注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项, 可以在审计报告中作如下表述:

#### **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。

或者:

#### **关键审计事项**

我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

59. 确定关键审计事项涉及对需要重点关注的事项的相对重要程度作出判断。因此, 对上市实体整套通用目的财务报表进行审计的注册会计师, 确定与治理层沟通过的事项中不存在任何一项需要在审计报告中沟通的关键审计事项, 可能是较为少见的情况。然而, 在某些有限的情况下(如某上市实体的经营业务非常有限), 注册会计师可

能确定由于不存在需要重点关注的事项，因而根据本准则第十条的规定，不存在关键审计事项。

#### 四、与治理层沟通（参见本准则第十七条）

60. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》要求注册会计师及时与治理层沟通。沟通关键审计事项的适当时间安排因业务具体情况的不同而不同。然而，注册会计师可以在讨论计划的审计范围和时间安排时沟通有关关键审计事项的初步看法，也可以在沟通审计发现时进一步讨论这些事项。这样做可能有助于减轻实务中在财务报表即将完成并对外公布时才试图就关键审计事项进行充分的双向沟通所带来的挑战。

61. 与治理层沟通能够使治理层注意到注册会计师拟在审计报告中沟通的关键审计事项，并给治理层提供在必要时进一步澄清的机会。注册会计师可能认为向治理层提供审计报告草稿以方便这一讨论是有帮助的。与治理层的沟通确认了治理层在监督财务报告过程中的重要作用，同时为治理层提供了了解注册会计师如何确定关键审计事项以及将如何在审计报告中描述这些事项的机会。这也能够使治理层考虑鉴于这些事项将在审计报告中进行沟通，作出新的披露或提高披露质量是否有用。

62. 本准则第十七条第（一）项要求的与治理层的沟通也适用于不在审计报告中沟通某一关键审计事项的极少数情形（参见本准则第十四条和本指南第 54 段）。

63. 本准则第十七条第（二）项中关于当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时与治理层进行沟通的要求，能够为注册会计师提供机会，使其与熟悉审计工作以及审计中遇到的

重大事项的其他人员(包括项目质量复核人员,如有)作进一步沟通。这些讨论能够促使注册会计师重新评价不存在关键审计事项的决定。

## 五、审计工作底稿(参见本准则第十八条)

64. 根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》第十条的规定,注册会计师编制的审计工作底稿,应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解重大职业判断。就关键审计事项而言,这些职业判断包括从与治理层沟通过的事项中确定重点关注过的事项,以及这些事项中的每一项是否构成关键审计事项。注册会计师对此作出的判断很可能能够通过通过与治理层沟通形成的工作底稿、与每个事项相关的工作底稿(参见本指南第 39 段),以及对审计中遇到的重大事项形成的其他工作底稿(如审计工作总结)来支持。然而,本准则并不要求注册会计师记录其他与治理层沟通过的事项不构成重点关注过的事项的原因。