

年度会计报表审计时 如何确定及描述关键审计事项

吴梅

一、如何确定关键审计事项

关键审计事项是指注册会计师根据自己的职业判断认为对审计当期的财务报表最为重要的审计事项，一般有两个判断的重点：一是执业人员在审计过程中的职业判断；二是比较而言此审计事项最为重要。

如何从众多的审计事项中确定对外披露的关键审计事项，本文主要阐述三层塔（也可以称为倒金字塔）测试选择和确定关键审计事项理论。

三层塔测试理论是指通过倒金字塔的模型（也称为三层塔测试）的三个层次挑选出最为重要的审计事项并描述在审计报告中的关键事项段中，通过倒金字塔的模型将最重要的审计事项留在了第三层，关键审计事项的选择并确定的宗旨是“由浅入深”和“层层选拔”（如图1所示）。

从三层塔模型中可以看出，第一层次初选中的重要审计中的问题和事项基本都是与治理层沟通的，初选中的事项即为高起点，沟通的主要事项有：审计的范围、双方的责任、审计计划、审计中遇到的重大审计事项、特别审计风险等，当然不是所有的沟通事项都可以选择在第一层次中。

第二层次中的审计事项是对第一层次中的事项分析和选择后进入的事项。在审计过程中重点关注过的事项，比如：涉农及特殊存货的监盘、跨年度合同收入的确认、合并范围的

变化等。

第一层次到第二层次考虑的因素主要有：一是审计时分配较多审计资源的审计事项，如已识别出的特别风险和重大错报风险会计估计。二是涉及到管理层在本年度会计判断的领域。三是本期发生的重大资产或收入交易，比如超出正常经营收入的确认和重大资产重组等。

第三层次是从第二层次中的重点关注过的事项中确定为重要的事项，即关键审计事项。

第二层次到第三层次需要考虑的影响因素主要有：（1）对于预期会计报表使用者而言，最为关注的是哪个领域更可能会成为关键审计事项。（2）涉及管理层重大判断而且选用和同行业不同的会计政策。（3）从定性和定量上进行分析，各种类型的错报（包括已更正）来考虑关键审计事项，并综

合考虑是否涉及到管理层的舞弊。（4）需要专门的审计技能，项目组间或与管理层反复沟通讨论的审计事项，比如：涉农存货（鱼、虾、扇贝等）的盘点，期末存货存在性的认定。（5）审计难度高，需要充分运用审计执业人员的经验，而且职业判断更加主观的审计事项。（6）在第二层次的关注审计事项中，内部控制设计或执行过程中存在重大缺陷事项更可能会被确定为关键审计事项。（7）复杂的业务，在会计处理时还会涉及到其他会计估计的事项，比如：跨年度合同的收入确认、或有事项确认计量、重大的资产重组等事项。

二、确定关键审计事项案例分析

下面以A公司年报告审计为例，说明通过三层塔测试理论确定关键审计事项的步骤和流程。

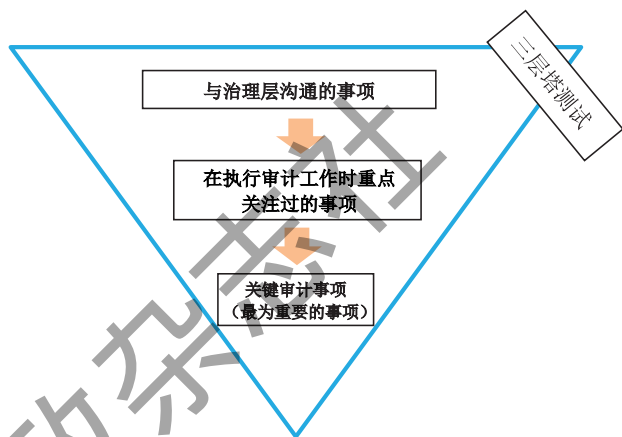


图1

第一层次,与治理层沟通的事项有:

1.从二级市场上购买已上市公司股权在会计报表上的分类:是在交易性金融资产还是其他权益投资中列报,当年的浮动收益(亏损)在利润表还是在资产负债表中留存收益列报?

2.机器设备计提减值准备事项(该设备生产的产品已经滞销的)。

3.跨年度合同在审计年度收入的确认。

4.特殊类型的存货监盘,比如农产品、各种类型的珠宝等。

5.重大的超过正常交易的关联方交易。

6.当年度合并范围的变化。

第一层次确定下来后,分析判断哪些事项风险更高、更重要,是否涉及管理层判断、是不是属于特别风险。

1.从二级市场购买的已上市公司股权报表分类:虽然新准则有了新的规定,但是分类错误性质不严重,经过与治理层沟通后解决得比较快而且进展很顺利。这个事项就停留在第一层次。

2.固定资产的减值准备:根据相关依据充分计提了减值准备,管理层没有异议,这个审计事项就停留在第一层次。

3.跨年度工程施工收入的确认:审计时,注册会计师收集了收入涉及的招投标文件、合同、监理计量单,经分析收入确认金额比较复杂,属于进入第二层次的审计事项。

4.特殊存货的监盘:涉农资产和珠宝监盘较为复杂,占用了许多审计资源,有的部分还必须利用专家工作,解决有难度,经分析属于进入第二层次的审计事项。

5.关联方重大资产交易:属于特别风险,属于进入第二层次的审计事项。

6.合并范围的变化:当年发生的

重大事项,属于进入第二层次的审计事项。

经以上分析,第3、4、5、6项进入第二层次,那么下面再对第二层次四个审计事项进行分析,是停留在第二层次还是到第三层次(即最为重要的审计事项)。

1.跨年度工程施工合同在审计年度收入的确认:审计时,注册会计师通过分析招标文件、合同、当年的监理计量单,并利用了专家对其提供的工程资料分析判断,并从外部取得了充分适当的审计证据,经分析此事项停留在第二层次。

2.特殊存货的监盘:经测试,存货的内部控制制度完整设计合理,内控执行较好,未发现存货核算及内部控制执行有缺陷,经分析此事项停留在第二层次。

3.关联方重大资产交易:属于特别风险,属于关键审计事项,进入第三层次的审计事项。

4.合并范围的变化:当年发生了增加和减少子公司,属于当年重大事项,进入第三层次的审计事项。

由此通过三层塔测试,层层筛选,由广泛到专业,将A公司当年的关键审计事项确定下来:第3项关联方重大资产交易和第4项合并范围的变化是A公司当年最重要的审计事项,而且是预期报表使用者关注的重点。

三、审计报告中如何描述关键审计事项

根据审计准则的要求,在审计报告中应单独列一段落“关键审计事项”,详细披露确定的每一项关键审计事项。关键审计事项段不应该包含:导致审计报告发表保留意见或否定意见事项;与治理层分歧没有解决的事项。

1.描述的具体内容:在审计报告

中应当根据会计报表的附注索引来一一描述确定的关键审计事项,一是在审计报告中要具体说明此事项被确定为关键审计事项的主要原因;二是要说明在审计过程中注册会计师是如何应对的,执行并实施了哪些审计程序而且是最为针对性的程序,实施审计程序的结果如何,注册会计师作出的审计结论意见等。

2.描述的要求:描述关键审计事项时应当分别索引至财务报告的相关披露,以商誉减值为例说明:第一要说明为什么确定商誉减值测试是当年度的关键审计事项。第二要说明注册会计师是如何应对的,进行了商誉减值测试、复核了与商誉相关的资产组未来现金流量的假设前提是否合理,有没有不合理的假设等。

3.关键审计事项描述注意点:此段落的描述特别考验注册会计师的职业判断和书面表达的能力。此段落不能以高度专业化的语言去描述,报表使用者并非都是财务类专家,专业化程度太高会导致其无法正确理解关键审计事项描述的内容,应尽量用通用语言去描述,而且在专业上还要注意以下几点:首先,审计报告是对会计报表整体发表审计意见,不能暗示对单一关键审计事项发表审计意见;其次,被审计单位尚未公开的原始信息不能在关键事项段中披露,公开信息是被审计单位的责任。

4.不能沟通或描述的事项:首先,法律法规可能禁止公开披露的信息;其次,涉及到国家安全国家机密的信息;再次,在极其罕见的情况下,披露的后果比不披露产生的负面效果更大,比如,涉及刑侦案件的侦破过程等。

(作者单位:苏亚金诚会计师事务所<特殊普通合伙>盐城分所)

责任编辑 武献杰