

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第十四章 审计沟通

### 考情分析

本章属于比较重要的章节。

从历年考情分析来看，治理层沟通相较前后任注册会计师的沟通考频要高。主要以客观题形式出现，也可能与其他知识点结合在主观题中考查。

预计 2022 年考核分值在 5 分左右。

### 第一节 注册会计师与治理层的沟通

#### 1.1 治理层和治理机构的概念

##### 1. 管理层、治理层和治理机构

	内容
治理层和治理机构	董事会、监事会、股东会、审计委员会
管理层	总经理、副经理、财务总监、总会计师等

##### 2. 治理层与注册会计师沟通的原因

- (1) 治理层与注册会计师在财务报告编制过程监督和财务报表审计职责方面存在着共同的关注点。
- (2) 治理层与注册会计师在履行职责方面存在着很强的互补性。

#### 1.2 沟通的对象

##### 1. 沟通对象总的要求

###### (1) 确定适当的沟通人员

①有关注册会计师独立性问题的沟通，其沟通对象最好是被审计单位治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员。

②有关管理层的胜任能力和诚信问题方面的事项，就不宜与兼任高级管理职务的治理层成员沟通。

###### (2) 应当利用的信息

注册会计师应当利用在了解被审计单位及其环境时获取的有关被审计单位治理结构和治理过程的信息，以识别出适当的沟通对象。

了解被审计单位的法律结构、组织形式，查阅被审计单位的章程、组织结构图，询问被审计单位的相关人员。

(3) 沟通对象的特殊情形：如果被审计单位没有清楚地界定治理结构，导致无法清楚地识别适当的沟通对象，被审计单位也没有指定适当的沟通对象，注册会计师应尽早与审计委托人商定沟通对象。

##### 2. 与治理层的下设组织或个人沟通

注册会计师没有必要就全部沟通事项与治理层整体进行沟通，适当的沟通对象往往是治理层的下设组织和人员。

###### (1) 被审计单位设有审计委员会的情形

与审计委员会沟通是与治理层沟通的关键要素。良好的治理原则建议如下：

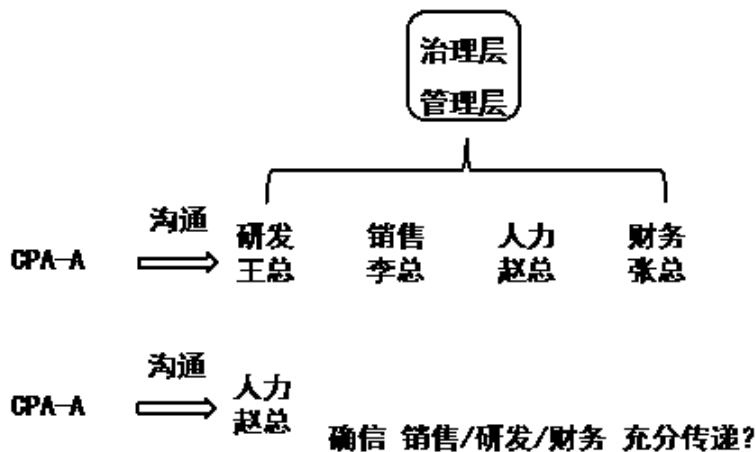
- ①邀请注册会计师定期参加审计委员会会议；
- ②审计委员会主席和其他相关成员定期与注册会计师联系；

审计委员会每年至少一次在管理层不在场的情况下会见注册会计师。

###### (2) 需要与治理层整体沟通的特殊情形

①在某些情况下（如一家小企业），治理层全部成员参与管理被审计单位，且注册会计师已与负有管理责任的人员沟通，注册会计师无须就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。

②注册会计师应当**确信**与负有管理层责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员**充分传递**应予沟通的内容。



### 1.3 沟通的事项

#### 1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任

- (1) 注册会计师负责对管理层在治理层监督下编制的财务报表**形成和发表意见**；
- (2) 财务报表审计**并不减轻**管理层或治理层的责任。

#### 2. 计划的审计范围和时间安排（多选题/ 综合题）

- (1) 注册会计师**应**与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的**总体情况**，包括识别的**特别风险**。
- (2) 不宜沟通

原则：在就计划的审计范围和时间安排进行沟通时，尤其是在治理层部分或全部成员参与管理被审计单位的情况下，沟通需要保持职业谨慎，避免损害审计的有效性。

具体事项：具体审计程序的性质和时间安排，**重要性水平及其金额**等，可能降低审计程序的有效性。

(3) 沟通的事项可能包括：

- ①注册会计师**拟如何应对**由于舞弊或错误导致的**特别风险**以及重大错报风险评估水平**较高的领域**；
- ②注册会计师对与审计相关的控制**采取的方**案；
- ③在审计中对**重要性概念的运用**；★★★
- ④实施计划的审计程序或评价审计结果需要的**专门技术或知识**的性质和程度，包括利用专家的工作；
- ⑤注册会计师对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成**关键审计事项**所作的初步判断。
- ⑥针对适用的财务报告编制基础或者被审计单位所处的环境、财务状况或活动发生的重大变化对单一报表及披露产生的影响，注册会计师拟采取的应对措施。

#### 【2010年 单选题】

在确定与被审计单位治理层沟通的事项时，下列各项中，注册会计师通常认为不宜沟通的是（ ）。

- A. 对财务报表产生重大影响战略决策
- B. 管理层不愿延长对持续经营能力的评估期间
- C. 注册会计师实施的具体审计程序的性质
- D. 注册会计师发现管理层的舞弊行为

【答案】C

#### 【2010年 单选题】

在与治理层沟通计划的审计范围和时间安排时，下列各项中，注册会计师通常认为不宜沟通的是（ ）。

- A. 重要性的具体金额
- B. 拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险
- C. 拟利用内部审计工作的程度
- D. 对与审计相关的内部控制采取的方案

【答案】A

**【2012年 单选题】**

如果被审计单位是上市实体，下列事项中，注册会计师通常不应与治理层沟通的是（ ）。

- A. 已与管理层讨论的审计中出现的重大事项
- B. 就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员及会计师事务所按照相关职业道德要求保持了独立性的声明
- C. 审计工作中遇到的重大困难
- D. 已确定的财务报表整体的重要性

**【答案】D**

**【2014年 综合题（节选）】**上市公司甲集团公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事化工产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲集团公司2013年度财务报表。A注册会计师制定了甲集团公司总体审计策略，部分内容摘录如下：

A注册会计师拟在审计计划阶段与治理层沟通，主要内容为：注册会计师与财务报表审计相关的责任、注册会计师的独立性、计划的审计范围以及具体审计程序的性质和时间安排等。

**要求：**假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的处理是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

**【答案】**

是否恰当	理由
否	与治理层沟通具体审计程序的性质和时间安排，可能因这些程序易于被预见而降低其有效性

3. 审计中发现的重大问题

(1) 对会计实务重大方面的质量的看法（政策、估计和披露）。

- ①当存在重大计量不确定性的情况下作出会计估计时，对运用**关键假设作出的判断**。
- ②法律法规或财务报告编制基础可能要求**披露**管理层在编制财务报表时作出的**最困难、最主观或最复杂**的判断。
- ③注册会计师对于**财务报表主观方面**的看法可能与治理层履行对财务报告过程的监督职责尤其相关。

(2) 审计工作中可能遇到的重大困难 ★

- ①管理层在提供审计所需信息时出现**严重拖延**；
- ②不合理地要求**缩短**完成审计工作的时间；
- ③为获取充分、适当的审计证据需要**付出的努力远远超过预期**；
- ④**无法**获取预期的信息；
- ⑤管理层对注册会计师**施加的限制**；
- ⑥管理层**不愿意**按照要求对被审计单位**持续经营能力**进行评估，或不愿意延长评估期间。

在某些情况下，这些困难可能构成对**审计范围**的限制，导致注册会计师发表**非无保留意见**。

(3) 已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项

- ①影响被审计单位的**业务环境**，以及可能影响重大错报风险的**经营计划和战略**；
- ②对管理层就会计或审计问题向其他专业人士进行**咨询**的关注；
- ③管理层在**首次委托或连续委托**注册会计师时，就**会计实务、审计准则应用、审计或其他服务费用**与注册会计师进行的讨论或书面沟通。

(4) 影响审计报告形式和内容的情形

- ①注册会计师预期在审计报告中发表**非无保留意见**；
- ②报告与持续经营相关的重大不确定性；
- ③沟通关键审计事项；
- ④注册会计师认为必要或应当**增加强调事项段或其他事项段**。

在这些情形下，可能有必要向治理层提供审计报告的**草稿**，以便于讨论如何在审计报告中处理这些事项。

(5) 审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程重大的**其他事项**

- ①审计中出现的、与治理层履行对财务报告过程的监督职责直接相关的其他重大事项，可能包括已更正的其他信息存在的对事实的重大错报或**重大不一致**；
- ②沟通审计中发现的重大问题可能包括要求治理层提供进一步信息以**完善**获取的审计证据。

**【2010年 单选题】**

在与治理层沟通审计工作中遇到的重大事项时，下列各项中，注册会计师通常认为无需沟通的是（ ）。

- A. 管理层在提供审计所需要信息时出现严重拖延
- B. 管理层对审计工作施加限制
- C. 审计项目组修改审计时间预算
- D. 注册会计师为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期

**【答案】C**

4. 值得关注的内部控制缺陷

(1) 内部控制缺陷的定义

内部控制缺陷是指在下列任一情况下内部控制存在的缺陷：

- ①某项控制的设计、执行或运行不能及时防止或发现并纠正财务报表错报；
- ②缺少用以及时防止或发现并纠正财务报表错报的必要控制。

(2) 值得关注的内部控制缺陷

值得关注的内部控制缺陷是指注册会计师根据职业判断，认为足够重要从而值得治理层关注的内部控制的一个缺陷或多个缺陷的组合。