

注册会计师 审计 教材精讲班

1.3 沟通的事项

(3) 向治理层和管理层通报内部控制缺陷

①注册会计师应当以**书面**形式及时向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

②注册会计师还**应当及时**向相应层级的管理层通报下列内部控制缺陷：

a) 已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，**除非**在具体情况下**不适合**直接向管理层通报；

b) 在审计过程中识别出的、其他方**尚未向**管理层**通报**而注册会计师根据职业判断认为足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷。

(4) 值得关注的内部控制缺陷的**书面沟通文件**应当包括以下内容：

①对缺陷的描述以及对其潜在影响的解释；

②使治理层和管理层能够了解沟通背景的充分信息。

(5) 在向治理层和管理层提供信息时，注册会计师应当**特别说明**的事项

①注册会计师执行审计工作的**目的**是对财务报表发表审计意见；

②审计工作**包括考虑**与财务报表编制相关的内部控制，其目的是设计适合具体情况的审计程序，并非对内部控制的有效性发表意见（如果结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，应当删除“并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞）；

③报告的事项**仅限于**注册会计师在审计过程中识别出的、认为足够重要从而值得向治理层报告的缺陷。

【2013年 单选题】

如果被审计单位未纠正注册会计师在上一年度审计时识别出的值得关注的内部控制缺陷，注册会计师在执行本年度审计时，下列做法中，正确的是（ ）。

- A. 在制定审计计划时予以考虑，不再与管理层沟通
- B. 以书面形式再次向治理层通报
- C. 在审计报告中增加强调事项段予以说明
- D. 在审计报告中增加其他事项段予以说明

【答案】B

【2013年 多选题】

下列各项中，可能表明被审计单位存在值得关注的内部控制缺陷的有（ ）。

- A. 被审计单位内部缺乏通常应当建立的风险评估过程
- B. 注册会计师识别出被审计单位内部控制未能防止的管理层舞弊
- C. 被审计单位重述以前公布的财务报表，以更正由于错误或舞弊导致的重大错报
- D. 管理层未对注册会计师以前已沟通的值得关注的内部控制缺陷采取适当的纠正措施

【答案】ABCD

【综合题 2019（选择题）】甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户，主要从事轨道交通车辆配套产品的生产和销售。A注册会计师负责审计甲公司2018年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为1000万元，实际执行的重要性为500万元。

资料五

A注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

(1) A注册会计师在审计过程中发现，甲公司出纳利用内部控制缺陷挪用公司资金600万元。甲公司管理层追回了该款项，并将出纳开除。因该事项未对甲公司造成损失，且管理层已向治理层汇报，A注册会计师认为无需再与治

理层沟通。

要求：针对资料五第（1）项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。注册会计师应当与治理层沟通值得关注的内部控制缺陷。

【综合题 2015（选择题）】A注册会计师负责审计甲公司2014年度财务报表。

资料五

A注册会计师在审计工作底稿中记录了重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：

（1）在2013年度审计过程中，A注册会计师向甲公司管理层口头通报了识别出的值得管理层关注的内部控制缺陷，2014年度，管理层未采取整改措施，因管理层未发生变化，A注册会计师认为没有必要再向管理层通报。

要求：指出A注册会计师的做法是否恰当，如不恰当，简要说明理由。

【答案】不恰当。只要以前年度通报的值得关注的控制缺陷依然存在，注册会计师就应当以书面形式向治理层通报审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷，并且已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，还应当及时向相应层级的管理层通报。

5. 注册会计师的独立性

与治理层沟通下列内容：

（1）对独立性的不利影响，包括因自身利益、自我评价、过度推介、密切关系和外在压力产生的不利影响。

（2）为消除对独立性的不利影响或将其降至可接受的水平，已经采取的相关**防范措施**。

6. 补充事项

（1）补充事项**不一定**与监督财务报告流程有关，但对治理层监督被审计单位的战略方向或与被审计单位受托责任相关的义务很可能是重要的。

（2）审计准则**并不要求**注册会计师设计程序来识别与治理层沟通的补充事项

（3）补充事项的说明：

①识别和沟通这类事项对审计目的而言，只是**附带的**

②**没有专门**针对这些事项实施其他程序

③**没有**实施程序来确定是否还存在其他的同类事项

【2012年 多选题】

下列各项中，注册会计师应当与被审计单位治理层沟通的有（ ）。

A. 注册会计师在审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷

B. 注册会计师与财务报表审计相关的责任

C. 被审计单位管理层拒绝对其持续经营能力进行评估

D. 注册会计师对被审计单位会计实务重大方面的质量的看法

【答案】ABCD

【2014年 多选题】

下列各项中，注册会计师应当与治理层沟通的有（ ）。

A. 注册会计师发现的可能导致财务报表重大错报的员工舞弊行为

B. 注册会计师识别的特别风险

C. 注册会计师对会计政策、会计估计和财务报表披露重大方面的质量的看法

D. 管理层已更正的重大审计调整

【答案】ABC

1.4 沟通的过程

1. 确立沟通过程

（1）与管理层沟通

①许多事项可以在**正常**的审计过程中与管理层讨论，包括审计准则要求与治理层沟通的事项。

②在与治理层沟通某些事项**前**，注册会计师可能就这些事项与管理层讨论，除非这种做法并不适当。

【举例】就管理层的**胜任能力**或**诚信**与其讨论可能是**不适当的**。

【2010年 单选题】

在确定与管理层沟通的事项时，下列各项中，注册会计师通常认为不宜沟通的是（ ）。

- A. 被审计单位所在行业的环境发生重大变化
- B. 可能影响重大错报风险的经营计划和战略
- C. 管理层对造成内部控制缺陷的实际原因的了解
- D. 管理层的胜任能力

【答案】D

(2) 与第三方沟通

在向第三方提供为治理层编制的**书面**沟通文件时，在书面沟通文件中声明以下内容，告知第三方这些书面沟通文件不是为他们编制：

①书面沟通文件**仅为治理层的使用编制**，在适当的情况下也可供集团管理层和集团注册会计师使用，但**不应**被第三方**依赖**；

②注册会计师对第三方**不承担**责任；

③书面沟通文件向第三方**披露或分发**的任何限制。

除非法律法规要求向第三方提供，注册会计师在向第三方提供与治理层书面沟通文件前可能需要事先征得治理层同意。

2. 沟通的形式

沟通形式受**特定事项的重要程度**的影响。具体形式包括：口头或书面，详细或简要，正式或非正式。

(1) 对于审计中发现的重大问题，如果根据职业判断认为采用**口头**形式沟通不适当，注册会计师应当以**书面**形式与治理层沟通，当然，书面沟通**不必**包括审计过程中的所有事项。

(2) 对于审计准则要求的注册会计师的**独立性**，注册会计师也应当以**书面**形式与治理层沟通。

(3) 注册会计师还应当以**书面**形式向治理层通报**值得关注的内部控制缺陷**。

(4) 对于其他事项，注册会计师可以采取口头形式或**书面**的方式沟通。书面沟通可能包括向治理层提供**审计业务约定书**。

(5) 在审计报告中沟通**关键审计事项**时，注册会计师可能认为有必要就确定为关键审计事项的事项进行**书面沟通**。

沟通的形式总结

独立性

值得关注的内部控制缺陷

业务约定书

关键审计事项 ——必要时→ 书面

以上之外 ——→ 口头/书面

【2016年 单选题】

下列各项中，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通的是（ ）。

- A. 计划的审计范围和时间安排
- B. 审计过程中遇到的重大困难
- C. 审计中发现的所有内部控制缺陷
- D. 上市公司审计中注册会计师的独立性

【答案】D

【2017年 单选题】

下列各项中，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通的是（ ）。

- A. 注册会计师识别出的舞弊风险
- B. 未更正错报

- C. 注册会计师确定的关键审计事项
- D. 注册会计师识别出的值得关注的内部控制缺陷

【答案】D

3. 沟通的时间安排

沟通时间安排受沟通事项重要程度的影响：

- (1) 对于**计划**事项，通常在审计业务的**早期阶段**进行沟通，如系首次接受委托，沟通可以随同审计业务条款**一并**进行。
- (2) 对于审计中遇到的**重大困难**，如果治理层能够**协助**注册会计师克服这些困难，或者这些困难可能导致发表非无保留意见，可能需要**尽快**沟通。
- (3) 适用时，注册会计师可以在讨论审计工作的**计划范围及时间安排**时沟通对关键审计事项的初步看法，注册会计师在沟通重大**审计发现**时也可以与治理层进行更加频繁的沟通，以进一步**讨论**此类事项。
- (4) **无论何时**（如承接一项非审计服务和在总结性讨论中）就对独立性的不利影响和相关防范措施做出了**重要判断**，就独立性进行沟通都可能是适当的。
- (5) 沟通审计中发现的问题，包括注册会计师对被审计单位**实务质量**的看法，也可能作为总结性讨论的一部分。
- (6) 当同时审计通用目的和特殊目的财务报表时，协调沟通的**时间安排**可能是适当的。

沟通时间安排总结

事项	时间安排
计划事项	通常在审计业务的 早期阶段 进行
审计中遇到的重大困难	如果治理层能够协助注册会计师克服这些困难，或者这些困难可能导致发表非无保留意见，可能需要 尽快沟通
值得关注的内部控制缺陷	可能在 进行书面沟通前 ， 尽快 向治理层口头沟通
注册会计师的独立性	无论何时 进行沟通都可能是适当的

沟通的时间安排的影响因素（多选题）

- (1) 沟通事项的**重要程度**；
- (2) 被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；
- (3) 在规定的时限内沟通特定事项的法定义务；
- (4) 治理层的**期望**，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排；
- (5) 注册会计师**识别**出特定事项的时间。

4. 沟通过程的充分性

注册会计师**应当评价**其与治理层之间的双向沟通对实现**审计目的**是否充分。

如果注册会计师与治理层之间的双向**沟通不充分**，并且这种情况得不到解决，可以采取的措施：（多选题）

- (1) 根据**范围**受到的限制发表**非无保留意见**；
- (2) 就采取不同措施的**后果**征询法律意见；
- (3) 与**第三方**（如监管机构）、被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员（如企业的业主、股东大会中的股东）或对公共部门负责的**政府部门**进行沟通；
- (4) 在法律法规允许的情况下**解除**业务约定。

【2013年 单选题】

如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分，并且这种情况得不到解决，下列有关注册会计师采取的措施中，错误的是（ ）。

- A. 根据范围受到限制的情况，发表非无保留意见或增加其他事项段
- B. 就采取不同措施的后果征询法律意见
- C. 与被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员进行沟通
- D. 在法律法规允许的情况下解除业务约定

【答案】A

【2015年 多选题】

如果注册会计师与治理层之间的双向沟通不充分，并且这种情况得不到解决，下列措施中，注册会计师可以采取的有（ ）。

- A. 根据范围受到的限制发表非无保留意见
- B. 与监管机构、被审计单位外部的在治理结构中拥有更高权力的组织或人员进行沟通
- C. 在法律法规允许的情况下解除业务约定
- D. 就采取不同措施的后果征询法律意见

【答案】 ABCD

5. 记录沟通中的重大事项

形式	记录要点
口头形式	注册会计师应当将其包括在审计工作底稿中，并记录沟通的时间和对象
书面形式	注册会计师应当保存一份沟通文件的副本，作为审计工作底稿的一部分
被审计单位编制的会议纪要	如果是沟通的适当记录，注册会计师可以将其副本作为对口头沟通的记录，并作为审计工作底稿的一部分；如果发现这些记录不能恰当地反映沟通的内容，且有差别的事项比较重大，注册会计师一般会另行编制能恰当记录沟通内容的纪要，将其副本连同被审计单位编制的纪要一起致送治理层，提示两者的差别，以免引起不必要的误解。

【2012年 单选题】

关于注册会计师与被审计单位治理层的沟通，下列说法中，正确的是（ ）。

- A. 对于与治理层沟通的事项，应当事先与管理层讨论
- B. 对于涉及舞弊等敏感信息的沟通，应当避免书面记录
- C. 与治理层沟通的书面记录是一项审计证据，所有权属于会计师事务所
- D. 如果注册会计师应治理层的要求向第三方提供为治理层编制的书面沟通文件的副本，注册会计师有责任向第三方解释其在使用中产生的疑问

【答案】 C

【2014年 单选题】

下列有关注册会计师记录与治理层沟通的重大事项的说法中，错误的是（ ）。

- A. 对以口头形式沟通的事项，注册会计师应当形成审计工作底稿
- B. 注册会计师应当保存沟通文件的副本，作为审计工作底稿的一部分
- C. 如果根据业务环境不容易识别出适当的沟通人员，注册会计师应当记录识别治理结构中适当沟通人员的过程
- D. 如果被审计单位编制了会议纪要，注册会计师应当将其副本作为对口头沟通的记录

【答案】 D

小结

1. 基本概念：管理层 VS 治理层

2. 沟通对象：了解 5+1 中的 治理结构

- 独立性沟通(负责聘任 CPA)
- 管理层胜任和诚信(不宜)
- 全员管理(不重复、有效传递)

3. 沟通内容：

- 双方责任
- 审计计划 可以/不能沟通的 特别风险
- 重大问题 重大困难
- 独立性(书面)
- 值得关注内控(不是所有，书面)
- 补充(附带)

4. 第三方沟通：免责/治理层同意
5. 沟通形式： 书面(2)/口头
6. 沟通记录： 恰当纳入底稿， 不恰当另行编制， 一起至送
7. 沟通不充分： 非无保留/法律意见/监管/解约
8. 沟通时间