

第一节 注册会计师与治理层的沟通

（三）审计中发现的重大问题

1.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、可接受性。

2.审计工作中遇到的**重大困难**。

（1）在提供审计所需信息时管理层严重拖延或不愿意提供，或者被审计单位的人员不予配合；

（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。

【强调】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审计中出现的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项可能包括：

（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）当年发生的重大事项或交易。

（5）与管理层存在意见分歧的重大事项，但因事项不完整或初步信息造成并在随后通过进一步获取相关事实或信息得以解决的出事意见分歧除外。

4.影响审计报告形式和内容的情形

在审计报告中发表非无保留意见、持续经营、关键审计事项、强调事项段和其他事项段。

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）已更正的其他的存在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。

【多选题·2014】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.注册会计师识别出的特别风险

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

解析：管理层已更正的重大审计调整可以不和治理层沟通。

（四）值得关注的内部控制缺陷

1.区分：

内部控制缺陷	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
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

【强调】 内部控制缺陷包含值得关注的内部控制缺陷。

2.向治理层和管理层通报内部控制缺陷

(1) **总体要求:** 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:

- ①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；
- ②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。

(3) 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。

(4) **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下列事项:**

- 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。

(五) 注册会计师的独立性

1.注册会计师应当以书面形式与治理层沟通，注册会计师的独立性。

2.如果被审计单位是上市实体，应当与治理层沟通下列内容:

(1) 就项目组成员、会计师事务所其他相关人员，以及会计师事务所和网络事务所按照相关职业道德要求保持了独立性作出声明。

(2) 根据职业判断，注册会计师认为会计师事务所、网络事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项。

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

【单选题·2020】 下列各项沟通中，注册会计师应当采用书面形式的是（ ）。

- A.在接受委托后，与前任注册会计师进行沟通
- B.在上市公司审计中，与治理层沟通关键审计事项
- C.在上市公司审计中，与治理层沟通注册会计师的独立性
- D.在接受委托前，与前任注册会计师进行沟通

答案: C

解析: 对于审计准则要求的注册会计师的独立性，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通。

（六）补充事项

注册会计师可能注意到一些补充事项，虽然这些事项不一定与监督财务报表流程有关，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。这些事项可能包括与治理结构和过程有关的**重大问题**，**缺乏适当授权的高级管理层**作出的重大决策和行动。

【单选题·2012】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（ ）。

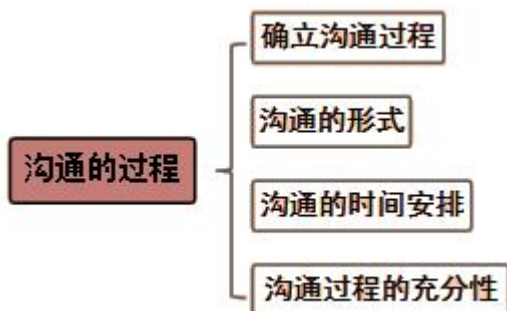
- A. 已与管理层讨论的审计中出现的重大事项
- B. 就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员及会计师事务所按照相关职业道德要求保持了独立性的声明
- C. 审计工作中遇到的重大困难
- D. 已确定的财务报表整体的重要性

答案：D

解析：注册会计师应当与治理层沟通：

- （1）注册会计师与财务报表审计相关的责任；
- （2）计划的审计范围和时间安排；
- （3）审计中发现的重大问题；
- （4）值得关注的内部控制缺陷；
- （5）注册会计师的独立性；
- （6）补充事项。但是不包括已确定的财务报表整体的重要性。

三、沟通的过程



（一）确立沟通过程

1. 与管理层的沟通

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。（管理层的胜任能力或诚信与其讨论可能是不适当的）

2. 与第三方的沟通

（1）治理层可能希望向第三方（银行）提供注册会计师书面沟通文件的副本。在某些情况下，向第三方披露注册会计师与治理层的书面沟通文件的副本可能是违法或不适当的。

（2）告知第三方这些书面沟通文件不是为他们编制，可能是非常重要的：

- 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**。

（3）另外法律法规也可能要求注册会计师：

- ① 向监管机构或执法机构报告与治理层沟通的特定事项。

②将为治理层编制的特定报告的副本提交给相关监管机构、出资机构或其他机构。

③向公众公开为治理层编制的报告。

【强调】除非法律法规要求，注册会计师在向第三方提供前可能需要**事先征得治理层同意**。

（二）沟通的形式

事项	要求
总体要求 (非特殊随意)	1. 有效的沟通可能包括结构化的陈述、书面报告以及不太正式的沟通 2. 书面沟通不必包括审计过程中的所有事项
应当书面沟通	1. 注册会计师的 独立性 2. 值得关注的内部控制缺陷

沟通的形式的 影响因素	(1) 对该事项的讨论是否将包含在审计报告中。例如，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。 (2) 特定事项是否已经得到满意的解决。 (3) 法律法规的要求。如果法律法规规定对某些特定事项的沟通必须采用书面、正式形式，应当从其规定。 (4) 管理层是否已事先就该事项进行沟通。
----------------	--

沟通的形式的 影响因素	(5) 被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构。 (6) 在特殊目的财务报表审计中，注册会计师是否还审计被审计单位的通用目的财务报表。 (7) 治理层的期望，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排。 (8) 注册会计师与治理层持续接触和对话的次数。 (9) 治理机构的成员是否发生了重大变化。
----------------	---

【单选题·2012】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

解析：选项 C 正确，与治理层沟通的书面记录属于审计工作底稿，审计工作底稿的所有权属于会计师事务所。选项 A 错误，在与治理层沟通某事项前，可能先与管理层沟通，除非这种做法不适当，例如就管理层胜任能力或诚信问题与其讨论可能是不适当的；选项 B 错误，审计发现的重大问题，如果根据职业判断认为口头形式不适当，应以书面形式沟通。选项 D 错误，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，注册会计师对第三方不承担责任。

【单选题·2013】 ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计上市公司甲公司 2013 年度财务报表。下列各项中，A 注册会计师可以以口头形式与甲公司治理层沟通的是（ ）。

- A.涉及甲公司管理层的舞弊嫌疑
- B.值得关注的内部控制缺陷
- C.ABC 会计师事务所和甲公司审计项目组成员按照相关职业道德要求与甲公司保持了独立性
- D.ABC 会计师事务所在 2013 年度为甲公司提供审计和非审计服务收费总额

答案：A

解析：对于注册会计师的独立性、值得关注的内部控制缺陷、以及审计业务约定的事项均应当采用书面形式与治理层沟通。选项 A 中的涉及管理层的舞弊嫌疑可以以口头形式与治理层沟通。

【单选题·2016】 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

解析：对于审计准则要求的注册会计师的独立性，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通，选项 D 正确。

（三）沟通的时间安排

注册会计师应当及时与治理层沟通。怎样才算及时并不是一成不变的，适当的沟通时间安排因业务环境的不同而不同。

不同事项	要求
1. 对于计划事项的沟通	通常在审计业务的早期阶段进行
2. 审计中遇到的重大困难	可能需要尽快沟通
3. 值得关注的内部控制缺陷	可能在书面沟通前，尽快向治理层口头沟通
4. 关键审计事项	在沟通计划范围及时间安排时就沟通
5. 审计中的重大发现	频繁沟通
6. 独立性的不利影响	无论何时都可能是适当的

（四）沟通的充分性

注册会计师不需要设计专门程序以支持其对与治理层之间的双向沟通的评价。但是，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，注册会计师可以采取下列措施：

- 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。

【多选题·2015】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.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
- B.在法律法规允许的情况下解除业务约定
- C.就采取不同措施的后果征询法律意见
- D.根据范围受到的限制发表非无保留意见

答案：ABCD

四、审计工作底稿

不同事项	要求
如果要求沟通的事项是以口头形式沟通	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
如果要求沟通的事项是以书面形式沟通	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

不同事项	要求
如果被审计单位编制的会议纪要沟通的适当记录	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
如果会议纪要的记录不能恰当地反映沟通的内容	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

【单选题·2014】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.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
- B.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
- 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

解析：如果被审计单位编制的会议纪要沟通的适当记录，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。