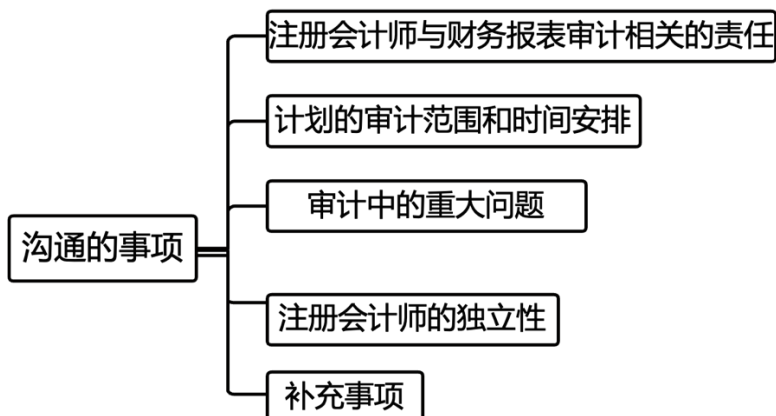


第十四章 审计沟通

【知识点1】与治理层沟通的必要事项（5点）（大标题记忆掌握）



1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任

- （1）注册会计师负责对在治理层监督下管理层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

注册会计师应当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。

3. 审计中的重大发现

（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）重大方面的质量的想法、可接受性。

（2）审计工作中遇到的重大困难。

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。

（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。

（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

4. 注册会计师的独立性（书面）

5. 补充事项（值得关注的内部控制缺陷（书面）

【知识点2】沟通的充分性

1. 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。

2. 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。

第二节：前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

【知识点1】基础知识

1. 分类（会计师事务所必须换才能谈前后任注册会计师）

前后任 CPA	定义
前任注册会计师	(1) 是指已对被审计单位上期财务报表进行 审计 ，但被现任注册会计师接替的其他会计师事务所的注册会计师； (2) 接受委托但未完成审计工作，已经或可能与委托人解除业务约定的注册会计师
后任注册会计师	正在考虑接受委托或已经接受委托，接替前任注册会计师对被审计单位本期财务报表进行审计的注册会计师；正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也视为后任注册会计师

2. 总体要求

沟通的发起方	后任负有主动沟通的义务
沟通的前提	被审计单位同意
沟通的方式	书面或口头（不分接受委托前和接受委托后）
对沟通的情况的记录	后任应将沟通情况记录与审计工作底稿中

【知识点 2】接受委托前的沟通

事项	内容
目的	确定是否接受业务委托
要求	必要程序
必要沟通的核心内容（记忆）	(1) 是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；（诚信） (2) 前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；（矛盾） (3) 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的关于管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷；（舞弊，违规，缺陷） (4) 前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。（原因）
前任答复	(1) 前任要充分答复（当有多家事务所考虑是否接受被审计单位委托时，前任应在被审计单位明确选择后任之后，才答复，比如招投标的情况。） (2) 如果前任答复受限（被审计单位、法律诉讼）不能充分，应告诉后任答复受限，并说明原因。 【提示】 如果未得到答复，且没有理由认为变更会计师事务所的原因异常→设法再次进行沟通→仍得不到答复→后任注册会计师可以致函前任注册会计师，说明如果在适当的时间内得不到答复，将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明拟接受此项业务委托。

【知识点 3】接受委托后的沟通

事项	内容
目的	后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
要求	非必要程序
最有效方式	查阅前任注册会计师工作底稿
前提	征得被审计单位同意
审计工作底稿的所有权	(1) 会计师事务所 (2) 前任注册会计师所在的会计师事务所可自主决定是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿。
发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报	(1) 处理思路：发现→提请被审计单位告知前任→必要时三方会谈 (2) 如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师，或前任注册会计师拒绝参加三方会谈，或后任注册会计师对解决问题的方案不满意。注册会计师应当考虑 ①这种情况对当前审计业务的潜在影响，并根据具体情况出具恰当的审计报告； ②是否退出当前审计业务：此外，后任注册会计师可考虑向其法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。

第十五章 注册会计师利用他人的工作

第一节：利用内部审计工作

【知识点 1】为什么利用内部审计工作

1. 内部审计是内部控制的一个重要组成部分。注册会计师应当考虑内部审计活动及其在内部控制中的作用，以评估财务报表重大错报风险及其对注册会计师审计程序的影响。
2. 注册会计师通过了解与评估内部审计工作，利用可信赖的内部审计工作相关部分的成果，可以减少其不必要的重复劳动，提高审计工作效率。

【知识点 2】内部审计和注册会计师的关系

事项	要求
1. cpa 利用内审的两种方式	(1) 在获取审计证据的过程中利用内部审计的工作（内审已/拟独立完成的工作） (2) 在注册会计师的指导、监督和复核下利用内部审计人员提供直接协助。（指挥与被指挥关系）
2. 利用要求	注册会计师应当对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，不应完全依赖内部审计工作： <ol style="list-style-type: none"> (1) 重大错报风险的评估； (2) 重要性水平的确定； (3) 样本规模的确定； (4) 对会计政策和会计估计的评估等

【提示 1】注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用内部审计人员的工作而减轻。

【提示 2】注册会计师在审计中利用内部审计人员的工作包括审计的方方面面。

【知识点 3】确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计的工作

1. 是否利用的评价内容	(1) 内部审计在被审计单位中的地位，以及相关政策和程序支持内部审计人员 客观性 的程度； (2) 内部审计人员的 胜任能力 ； (3) 内部审计是否采用 系统、规范化的方法 （包括质量控制）。
2. 不得利用的情形	(1) 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序 不足以支持内部审计人员的客观性 ； (2) 内部审计人员 缺乏足够的胜任能力 ； (3) 内部审计 没有采用系统、规范化的方法 （包括质量控制）
3. 注册会计师应当考虑内部审计已执行和拟执行工作的性质和范围，以及这些工作与注册会计师总体审计策略和具体审计计划的相关性，以作为确定能够利用内部审计工作的领域和程度的基础。	
4. 较少利用的情形	(1) 当在下列方面涉及 较多判断 时： <ol style="list-style-type: none"> ①计划和实施相关的审计程序； ②评价收集的审计证据。 (2) 当评估的认定层次重大错报风险较高，需要对识别出的 特别风险予以特殊考虑 时。 (3) 当内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员 客观性的支持程度较弱 时。 (4) 当内部审计人员的 胜任能力较低 时。

【知识点 4】确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员提供直接协助

1. 是否利用的评价内容	(1) 是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度； (2) 提供直接协助的内部审计人员的胜任能力。
2. 不得利用的情形	(1) 存在对内部审计人员客观性的重大不利影响； (2) 内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的胜任能力。
3. 不得利用提供直接协助的程序	(1) 在审计中涉及作出重大判断； (2) 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断 (3) 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报

	告的工作； (4) 涉及注册会计师按照规定就内部审计职能，以及利用内部审计工作或利用内部审计人员提供直接协助作出的决策。
4. 由于注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，注册会计师应当评价在计划的范围内利用内部审计人员提供直接协助，连同对内部审计工作的利用，从总体上而言，是否仍然能够使注册会计师充分地参与审计工作。	

第二节：利用专家的工作

【知识点 1】基础概念

定义	注册会计师的专家，是指在 会计或审计以外 的某一领域中具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。
分类	会计师事务所内部专家（项目组成员）
	会计师事务所外部专家（不是项目组成员）

【提示】注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

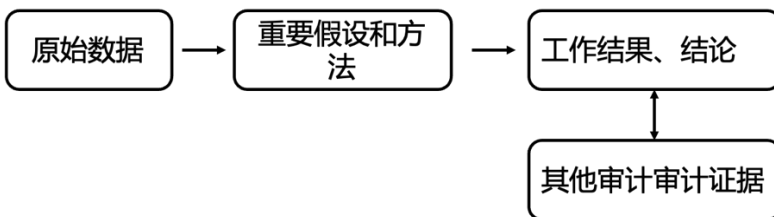
【知识点 2】确定是否利用专家的工作

在确定是否利用专家的工作时，注册会计师可能考虑的因素包括：

1. 管理层在编制财务报表时是否利用了管理层的专家的工作
2. 事项的性质和重要性，包括复杂程度。
3. 事项存在的重大错报风险。
4. 应对识别出的风险的预期程序的性质，包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据。

【知识点 3】对专家的要求

- (一) 注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的**胜任能力、专业素质和客观性**。
- (二) 注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的：



1. 专家的**工作结果或结论**的相关性和合理性，以及**与其他审计证据**的一致性；
2. 如果专家的工作涉及使用**重要的假设和方法**，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；
3. 如果专家的工作涉及使用**重要的原始数据**，这些原始数据的相关性、完整性和准确性

【知识点 4】重要考点总结

事项	内部专家（项目组成员）	外部专家（非项目组成员）
1. 关于审计工作底稿	是审计工作底稿的一部分	工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分
2. 关于保密	相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家。 被审计单位也可能要求外部专家同意遵守特定的保密条款。	
3. 关于质量控制政策和程序	需要遵守所在会计师事务所制定的政策和程序（自家人）。	不受会计师事务所制定的质量控制政策和程序的约束。
4. 客观性	不需要询问（不问）	应当询问对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系
5. 专家工作的性质、范围和目标	注册会计师都有必要与其达成一致意见，根据需要形成书面协议	