**第四编·第十四章·审计沟通**

**考点和典题**

**第一节　注册会计师与治理层沟通**

**四、沟通的过程**

1.确立沟通过程

（1）与管理层的沟通**【单选题/综合题考点】**

与治理层沟通前，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，例如，**就管理层的胜任能力或诚信与其讨论可能是不适当的**。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2010年真题】**

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

【点评】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，例如，就管理层的胜任能力或诚信与其讨论可能是不适当的；有关管理层的胜任能力和诚信，也不宜与兼任高级管理职务的治理层沟通。

（2）与第三方的沟通

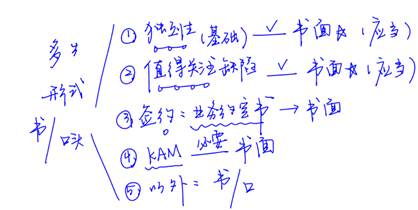
除非法律法规要求向第三方提供，注册会计师在向第三方提供与治理层书面沟通文件前可能需要事先**征得治理层同意**。在书面沟通文件中声明以下内容：

a）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；

b）注册会计师对第三方**不承担**责任；

c）书面沟通文件向第三方披露或分发的任何限制。

2.沟通的形式**【单选题/综合题高频考点】**



（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**。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2017年真题】**

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

【点评】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。

**单项选择题【2016年真题】**

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

答案与点评

【答案】D

【点评】对于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。

3.沟通的时间安排

（1）不同业务环境下的沟通时间安排

|  |  |
| --- | --- |
| **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 |

（2）沟通的时间安排的影响因素**【多选题考点】**

a）沟通事项的**重要程度**；

b）被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；

c）在规定的时限内沟通特定事项的法定义务；

d）治理层的**期望**，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排；

e）注册会计师**识别**出特定事项的时间。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【模拟题】**

在确定与治理层沟通的形式时，注册会计师考虑的因素不包括（　　）。

A.管理层是否已事先就该事项进行沟通

B.被审计单位的规模

C.治理层期望的沟通安排

D.注册会计师识别出特定事项的时间

【答案】D

【点评】选项D属于在确定与治理层沟通的时间时，注册会计师需要考虑的因素。

4.沟通过程的充分性

（1）对注册会计师的要求

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。

（2）沟通不充分的应对措施**【多选题高频考点】**

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：

a）根据范围受到的限制发表**非无保留意见**；

b）就采取不同措施的后果**征询**法律意见；

c）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**；

d）在法律法规允许的情况下**解除**业务约定。

**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2013年真题】**

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

【点评】选项A中，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，注册会计师可以根据范围受到的限制发表非无保留意见，而非增加其他事项段。

**多项选择题【2015年真题】**

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

答案与点评

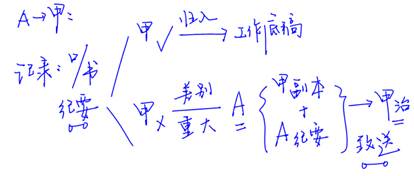
【答案】ABCD

5.沟通的记录**【单选题/综合题考点】**

（1）**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；

（2）**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；

（3）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。



**真题和模拟题精讲**

**单项选择题【2014年真题】**

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

【点评】选项D中，如果被审计单位编制的会议纪要是沟通的**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。

**单项选择题【2012年真题】**

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

【点评】选项A中，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，例如，就管理层的胜任能力或诚信与其讨论可能是不适当的。选项B中，对于涉及舞弊等事项，应视情况不同而采用口头或书面形式与治理层沟通。选项C中，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D中，治理层可能希望向第三方提供注册会计师书面沟通文件的副本，但注册会计师**没有责任**向第三方解释其在使用中产生的疑问。

**脉络和复习**

