

## 第十四章 审计沟通

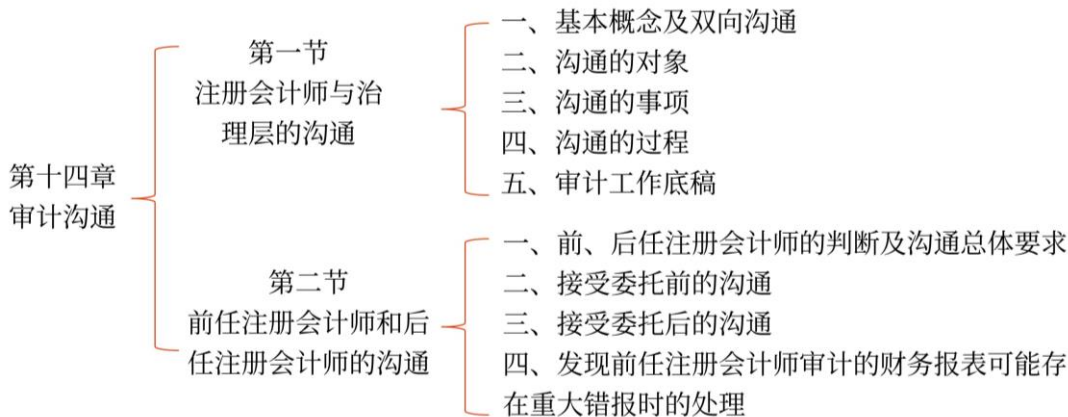
### ■ 本章考情分析

本章内容难度不大，考试时可以各种题型进行考核，既可以客观题形式进行考核，也可以在简答题、综合题中体现。近几年平均分值在3分左右。2022年考核了单选题和多选题。

### ■ 本章教材变化

修订部分文字表述，无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



### 第一节 注册会计师与治理层的沟通

#### 一、基本概念及双向沟通

基本概念	<p>1.管理层：主要包括<u>经理</u>（即<u>总经理</u>）、<u>副经理</u>，以及相当于副经理职位的<u>财务总监</u>、<u>总会计师</u>等其他高级管理人员。</p> <p>2.治理层：是指对被审计单位<u>战略方向</u>以及管理层履行经营管理责任<u>负有监督责任</u>的人员或组织，治理层的责任<u>包括</u>对财务报告的产生过程的监督。</p> <p>一般认为<u>董事会</u>（<u>执行董事</u>、<u>独立董事</u>）和<u>监事会</u>（<u>监事</u>）、<u>股东大会</u>（<u>股东会</u>）等属于治理层。</p>
相关说明	<p>1.上市公司董事会一般设有若干<u>专门委员会</u>，其中<u>审计委员会</u>的职责中通常包括<u>与注册会计师</u>的沟通。</p> <p>2.一般不把<u>股东大会</u>（<u>股东会</u>）列为注册会计师应予沟通的<u>治理层</u>。（<u>不是常设机构</u>）</p> <p>在有必要与<u>治理层整体</u>进行沟通的情况下，尤其是在公司章程规定对注册会计师的<u>聘任</u>、<u>解聘</u>由<u>股东大会</u>（<u>股东会</u>）决定时，注册会计师<u>可能也需要</u>与股东大会（股东会）进行沟通。</p>
沟通要求	<p>与治理层沟通的<u>总体要求</u>——以<u>适当的方式</u>及时与治理层进行<u>明晰的沟通</u>。</p>

沟通目的	<p>注册会计师与治理层沟通的<u>主要目的</u>:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.就注册会计师与<u>财务报告审计</u>相关的责任、计划的审计范围和时间安排的总体情况,与治理层进行清晰的沟通;</li> <li>2.向治理层获取与<u>审计相关</u>的信息;</li> <li>3.及时向治理层<u>通报</u>审计中发现的与治理层对财务报告过程的监督责任相关的重大事项;</li> <li>4.<u>推动</u>注册会计师和治理层之间<u>有效的双向沟通</u>。</li> </ol>
------	--

## 二、沟通的对象

### (一) 总体要求

一般要求	<p>确定<u>适当的</u>沟通人员 (<u>事项不同</u>, <u>沟通的对象</u>可能不同), <u>举例</u>如下:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.在<u>上市公司审计</u>中,有关注册会计师<u>独立性问题的</u>沟通,其沟通对象最好是被审计单位治理结构中<u>有权决定聘任、解聘</u>注册会计师的<u>组织或人员</u>。</li> <li>2.有关管理层的<u>胜任能力</u>和<u>诚信问题</u>方面的事项,就<u>不宜与兼任</u>高级管理职务的<u>治理层成员</u>沟通。</li> </ol>
注意事项	<p>在确定与哪些适当人员<u>沟通特定事项</u>时,注册会计师<u>应当利用</u>在<u>了解</u>被审计单位及其环境等方面的情况时获取的有关<u>治理结构</u>和<u>治理过程</u>的信息。</p>
特殊情形	<p>如果由于被审计单位的<u>治理结构</u>没有被清楚地界定,导致注册会计师<u>无法清楚地识别</u>适当的沟通对象,被审计单位<u>也没有指定</u>适当的沟通对象,注册会计师<u>就应当尽早与审计委托人</u>商定沟通对象,并就商定的结果形成备忘录或其他形式的<u>书面记录</u>。 (<u>需要商定</u>沟通对象)</p>

### (二) 与治理层的下设组织或个人沟通 (★★重点掌握)

相关说明	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.通常注册会计师<u>没有必要</u> (实际上<u>也不可能</u>) 就全部沟通事项与<u>治理层整体</u>进行沟通。</li> <li>2.适当的沟通对象往往是治理层的下设组织和人员,如:董事会下设的<u>审计委员会</u>、<u>独立董事</u>、<u>监事会</u>或被审计单位<u>特别指定</u>的组织和人员等。</li> <li>3.在决定<u>是否</u>与治理机构<u>沟通信息</u>时,注册会计师<u>可能受到</u>其对下设组织与治理机构沟通相关信息的<u>有效性和适当性</u>的评估的影响。</li> <li>4.注册会计师可以在就审计<u>业务约定条款</u>达成一致意见时明确指出,除非法律法规禁止,注册会计师<u>保留</u>与治理机构<u>直接沟通</u>的权利。(告御状)</li> </ol>
考虑因素	<p>决定与治理层的下设组织或个人沟通时<u>应当考虑</u>的事项。 (<u>4个事项</u>, <u>重点</u>)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.治理层的下设组织与治理层<u>各自的责任</u>。</li> <li>2.拟沟通事项的<u>性质</u>。(谁负责就找谁)</li> <li>3.相关法律法规的要求。</li> </ol>

	4. 下设组织 <u>是否有权</u> 就沟通的信息 <u>采取行动</u> ，以及是否能够提供注册会计师 <u>可能需要的</u> 进一步信息和解释。
整体沟通	<p>1. 在某些情况下，治理层<u>全部成员参与管理</u>被审计单位（小型企业：<u>业主兼经理</u>），此时，如果就审计准则要求沟通的事项<u>已与负有管理责任</u>的人员沟通，且这些人员<u>同时负有治理责任</u>，注册会计师<u>无须</u>就这些事项<u>再次</u>与负有治理责任的相同人员沟通。（不用进行<u>二次沟通</u>）</p> <p>2. 注册会计师<u>应当确信</u>与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员<u>充分传递</u>应予沟通的内容。</p>

### 三、沟通的事项（★★重点掌握：5 个事项+补充事项）

#### （一）注册会计师与财务报表审计相关的责任（五方面之一）

1. 注册会计师应当就其与财务报表审计相关的责任与治理层进行沟通

与财务报表审计相关的责任，包括：（共 2 点）

（1）注册会计师负责与管理层在治理层监督下编制的财务报表形成和发表意见；（审报表）

（2）财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

2. 向治理层提供审计业务约定书或其他适当形式的书面协议的副本，可能是与其就下列相关事项进行沟通的适当方式：（共 4 点，简单了解）

（1）注册会计师按照审计准则执行审计工作的责任，主要集中在对财务报表发表意见上。

（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）当《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，注册会计师确定并在审计报告中沟通关键审计事项的责任。

（4）依据法律法规的规定、与被审计单位的协议或适用于该业务的其他规定，注册会计师沟通特定事项的责任（如适用）。

**补充例题·多选题** 在与治理层沟通注册会计师的责任时，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 注册会计师应当就其责任直接与治理层沟通
- B. 注册会计师承担对财务报表审计的责任可以减轻治理层的责任
- C. 注册会计师应当和治理层沟通与其履行对财务报告过程监督职责相关的重大事项
- D. 注册会计师通常不专门为识别与治理层沟通的补充事项设计程序

【答案】ACD

【解析】选项B错误，注册会计师承担的责任是其自身的，并不能够减轻或代替治理层的责任。

#### （二）计划的审计范围和时间安排（五方面之二）

基本原则	注册会计师 <u>应当</u> 与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的 <u>总体情况</u> ，包括 <u>识别出的特别风险</u> 。
沟通事项	沟通的事项可能包括：（共 6 点）

	<p>1.注册会计师<u>拟如何应对</u>由于舞弊或错误导致的特别风险以及<u>重大错报风险</u>评估水平<u>较高的领域</u>；（只说方向，<u>不能说具体细节</u>）</p> <p>2.注册会计师对与审计<u>相关的内部控制</u>采取的方案；</p> <p>3.在审计中对重要性概念的运用；（<u>不能说明</u>具体的重要性金额）</p> <p>4.实施计划的审计程序或评价审计结果<u>需要的</u>专门技术或知识的<u>性质和程度</u>，包括<u>利用</u>注册会计师的<u>专家</u>的工作；</p> <p>5.注册会计师对哪些事项<u>可能需要重点关注</u>因而可能构成<u>关键审计事项</u>所作的初步判断。</p> <p>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<u>产生的影响</u>，注册会计师拟采取的<u>应对措施</u>。</p>
其他事项	<p>可能适合与治理层讨论的计划方面的<u>其他事项</u>包括：（简单了解：<u>5个方面</u>）</p> <p>1.如果被审计单位<u>没有</u>内部审计，注册会计师和内部审计人员如何以<u>建设性和互补的方式</u>更好地<u>协调和配合</u>工作，包括<u>拟利用</u>内部审计工作，以及拟利用内部审计人员提供直接协助的<u>性质和范围</u>。（1/5）</p> <p>2.治理层对相关问题的看法。（2/5）</p> <p>3.治理层对内部控制及其重要性、舞弊发生的可能性或如何发现舞弊的<u>态度、认识和措施</u>。（3/5）</p> <p>4.治理层<u>应对</u>会计准则、公司治理实务、交易所上市规则和相关事项<u>变化</u>及这些变化对财务报表的<u>总体列报、结构和内容</u>等方面的影响所采取的措施。（4/5）</p> <p>5.治理层对<u>以前</u>与注册会计师沟通<u>作出的反应</u>。（5/5）</p>
相关说明	<p>1.与治理层沟通<u>具体审计程序</u>的性质和时间安排、<u>具体的</u>重要性金额，可能因易于被预见而降低其有效性。（<u>高频考点</u>）</p> <p>2.在与治理层就计划的<u>审计范围和时间安排</u>进行沟通时，尤其是在<u>治理层部分或全部成员参与管理</u>被审计单位的情况下，注册会计师需要<u>保持职业谨慎</u>，<u>避免损害</u>审计的有效性。</p> <p>3.尽管与治理层的沟通<u>可以帮助</u>注册会计师计划审计的范围和时间安排，但<u>并不改变</u>注册会计师<u>独自承担</u>制定总体审计策略和具体审计计划（包括获取充分、适当的审计证据所需程序的性质、时间安排和范围）的责任。</p>

**补充例题·综合题**

（2017年）ABC会计师事务所首次接受委托，审计上市公司甲公司2016年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。A注册会计师确定财务报表整体的重要性为1200万元。甲公司主要提供快递物流服务。

资料三：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

（1）A注册会计师拟与治理层沟通计划的审计范围和时间安排，为避免损害审计的有效性，沟通内容不包括识别出的重大错报风险以及应对措施。

要求：针对资料三第（1）项，假定不考虑其他条件，指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(1)	否	注册会计师应当与治理层沟通 <u>识别的特别风险</u> 。

**补充例题·综合题** (2014年) 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，确定集团财务报表整体的重要性为200万元。

资料二：

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：

(1) 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。

要求：针对资料二第(1)项，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】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(1)	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 <u>降低其有效性</u> 。

**补充例题·单选题** 在确定与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. 被审计单位对财务报表产生重大影响战略决策
- B. 被审计单位管理层不愿延长对持续经营能力的评估期间
- C. 注册会计师发现管理层的舞弊行为
- D. 注册会计师实施的具体审计程序的性质

【答案】D

【解析】沟通具体审计程序的性质和时间安排，可能导致审计程序易于被治理层，尤其是承担管理层职责的治理层事先预见，从而损害审计工作的有效性，故选项D不宜沟通。

### (三) 审计中发现的重大问题（五方面之三）

注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的下列重大问题：（5个方面）

第一方面：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。

第二方面：审计工作中遇到的重大困难（共6点：一般源于“管理层”）

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。



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。

第三方面：已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项，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：（共5点）

- 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，但因事实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初始意见分歧除外。

第四方面：影响审计报告形式和内容的情形（如有）

按照相关审计准则的规定，注册会计师应当或可能认为有必要在审计报告中包含更多信息并应当就此与治理层沟通的情形包括：（4个方面）

- 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.注册会计师认为有必要（或应当）增加强调事项段或其他事项段。

在这些情形下，注册会计师可能认为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。

第五方面：审计中出现的、根据职业判断认为与监督财务报告过程相关的所有其他重大事项

两类举例：

- 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。

#### 补充例题·多选题

（2022年）下列各项中，属于注册会计师应当与被审计单位治理层沟通审计中发现的重大问题的有（ ）。

- A. 影响审计报告形式和内容的情形
- B. 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
- C. 注册会计师已与管理层书面沟通的重大事项
- D. 审计工作中遇到的重大困难

【答案】ABCD

【解析】注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的下列重大问题：（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（选项B正确）。（2）审计工作中遇到的重大困难（选项D正确）。（3）已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项（选项C正确），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（如有）（选项A正确）。（5）审计中出现的、根据职业判断认为对监督财务报告过程相关的所有其他重大事项。

(四) 值得关注的内部控制缺陷 (五方面之四)

## 1.概述

相关说明	无论在 <u>风险评估过程</u> 中,还是在审计工作的 <u>其他阶段</u> ,注册会计师 <u>都有可能识别出</u> 内部控制缺陷。
含义	1.内部控制缺陷:是指在 <u>下列任一情况下</u> 内部控制存在的缺陷: (1) 某项控制的设计、执行或运行 <u>不能及时防止或发现并纠正</u> 财务报表错报; <u>(控制无效)</u> (2) <u>缺少用</u> 以及时防止或发现并纠正财务报表错报的必要控制。 <u>(没有控制)</u> 2.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 <u>足够重要</u> 从而 <u>值得治理层关注的</u> 内部控制的 <u>一个缺陷或多个缺陷的组合</u> 。
相关步骤	1.注册会计师应当根据已执行的审计工作, <u>确定是否识别出</u> 内部控制缺陷。 <u>(有吗?)</u> 2.如果 <u>识别出</u> 内部控制缺陷,注册会计师应当根据 <u>已执行的</u> 审计工作,确定该缺陷单独或连同其他缺陷 <u>是否构成</u> 值得关注的内部控制缺陷。 <u>(重要吗?)</u>

## 2.向治理层和管理层通报内部控制缺陷

向治理层通报	注册会计师应当以 <u>书面形式(★★)</u> <u>及时</u> 向 <u>治理层</u> 通报审计过程中识别出的 <u>值得关注的</u> 内部控制缺陷。
向管理层通报	注册会计师 <u>还应当</u> 及时向相应层级的 <u>管理层(★★)</u> 通报下列内部控制缺陷: 1.已向或拟向 <u>治理层通报</u> 的值得关注的内部控制缺陷, <u>除非</u> 在具体情况下 <u>不适合</u> 直接向管理层通报; 2.在审计过程中 <u>识别出的</u> 、其他方 <u>尚未向管理层通报</u> 而注册会计师根据职业判断 <u>认为足够重要</u> 从而 <u>值得管理层关注</u> 的内部控制其他缺陷。
书面沟通文件	值得关注的内部控制缺陷的 <u>书面沟通文件</u> 应当包括以下内容: 1.对 <u>缺陷的描述</u> 以及对其 <u>潜在影响</u> 的解释; 2.使治理层和管理层 <u>能够了解</u> 沟通背景的 <u>充分信息</u> 。
特别说明事项	在向治理层和管理层 <u>提供信息</u> 时,注册会计师 <u>应当特别说明</u> 下列事项: 1.注册会计师执行审计工作的 <u>目的</u> 是对财务报表 <u>发表</u> 审计意见; 2.审计工作 <u>包括考虑</u> 与财务报表编制相关的 <u>内部控制</u> ,其目的是 <u>设计</u> 适合具体情况的 <u>审计程序</u> , <u>并非</u> 对内部控制的有效性 <u>发表意见</u> ; 3.报告的事项 <u>仅限于</u> 注册会计师在审计过程中 <u>识别出的</u> 、认为 <u>足够重要</u> 从而值得向治理层报告的缺陷。
值得关注的内部控制缺陷的迹象	表明 <u>存在</u> 值得关注的内部控制缺陷的 <u>迹象(7个方面)</u> 1. <u>控制环境无效</u> 的证据,例如: ①与管理层经济利益相关的重大交易 <u>没有得到</u> 治理层适当审查; ②识别出被审计单位内部控制 <u>未能防止</u> 的管理层舞弊( <u>无论是否重大</u> );

	③管理层未能对以前已经沟通的值得关注的内部控制缺陷采取适当的纠正措施。 2.被审计单位内部缺乏通常应当建立的与财务报表编制相关的风险评估工作; 3.被审计单位风险评估过程无效的 <u>证据</u> ; 4.没有有效应对识别出的特别风险的 <u>证据</u> ; 5.注册会计师实施程序发现的被审计单位的内部控制未能防止或发现并纠正的错报; 6.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; 7.管理层无力监督财务报表编制的 <u>证据</u> 。
--	---

**补充例题·综合题** (2019年) 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1 000万元,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注册会计师认为无须再与治理层沟通。

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】

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(1)	否	该事项表明存在值得关注的内部控制缺陷,应当与治理层沟通

**补充例题·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

【解析】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,所以选项ABCD正确。

(五) 注册会计师的独立性 (五方面之五) (略)

(六) 补充事项

相关概念	1.注册会计师可能关注到一些补充事项,虽然这些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.这些事项可能包括: (1) 与治理结构或过程有关的重大问题;
------	--



	(2) <u>缺乏</u> 适当授权的高级管理层作出的重大决策或行动。
注意事项	在确定 <u>是否</u> 与治理层沟通补充事项时，注册会计师 <u>可能</u> 就其注意到的某类事项与 <u>适当层级</u> 的 <u>管理层</u> 进行讨论，除非在具体情形下 <u>不适合</u> 这么做。
沟通目的	如果需要 <u>沟通补充事项</u> ，注册会计师提请治理层关注 <u>下列事项</u> 可能是适当的：（共3点） 1.识别和沟通这类事项对审计目的（旨在对财务报表形成意见）而言， <u>只是附带的</u> ； 2.除对财务报表形成审计意见所需实施的审计程序外， <u>没有专门</u> 针对这些事项 <u>实施其他程序</u> ； 3. <u>没有实施程序</u> 来确定 <u>是否还存在</u> 其他的同类事项。

## 四、沟通的过程

### （一）确立沟通过程

基本要求	<u>清楚地、有效的</u> 双向沟通		
讨论事项	通常讨论下列事项可能 <u>有助于实现</u> 有效的双向沟通：（共6点， <u>简单了解</u> ） 1.沟通的目的； 2.沟通拟采取的形式； 3.由审计项目组和治理层中的哪些人员就特定事项进行沟通； 4.注册会计师 <u>对沟通的期望</u> ，包括将进行双向沟通以及治理层就其认为与审计工作相关的事项与注册会计师沟通； 5.对 <u>注册会计师</u> 沟通的事项采取措施和进行反馈的过程； 6.对 <u>治理层</u> 沟通的事项采取措施和进行反馈的过程。		
沟通顺序	管理层	基本原则	在与 <u>治理层</u> 沟通某些事项 <u>前</u> ，注册会计师可能就这些事项与 <u>管理层</u> 讨论， <u>除非</u> 这种做法 <u>并不适当</u> 。（★★★一般原则： <u>先管理层、后治理层</u> ）
		特殊情况	例如：就管理层的 <u>胜任能力</u> 或 <u>诚信</u> 与其讨论可能是不适当的。
	内部审计	如果被审计单位 <u>没有内部审计</u> ，注册会计师 <u>可以</u> （注意： <u>不是必须</u> ）在与治理层 <u>沟通前</u> 与内部审计人员讨论相关事项。	
与第三方的沟通	声明内容	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 <u>声明</u> 以下内容，告知第三方这些书面沟通文件 <u>不是为其编制</u> ，可能是 <u>非常重要的</u> ：（ <u>掌握</u> ，共3点） 1.书面沟通文件 <u>仅为治理层</u> 的使用而编制，在适当的情况下 <u>也可供</u> 集团管理层和集团注册会计师使用，但 <u>不应被</u> 第三方依赖； 2.注册会计师对第三方 <u>不承担责任</u> ； 3.书面沟通文件 <u>向第三方披露或分发的任何限制</u> 。	
	特殊情况	<u>法律法规</u> 也可能要求注册会计师：（共3点） 1.向 <u>监管机构</u> 或 <u>执法机构</u> 报告与治理层沟通的 <u>特定事项</u> 。	

		2.将为治理层编制的 <u>特定报告的副本</u> 提交给相关监管机构、出资机构或其他机构。 3.向 <u>公众公开</u> 为治理层编制的报告。
	注意事 项	<u>除非</u> 法律法规要求向第三方提供注册会计师与治理层的书面沟通文件的副本,否则注册会计师在向第三方提供前 <u>可能需要事先征得</u> 治理层同意。

**补充例题·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. 被审计单位设有内部审计时,注册会计师必须与治理层沟通前与内部审计人员讨论相关事项  
 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】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。所以选项A不正确;被审计单位设有内部审计,注册会计师可以在与治理层沟通前与内部审计人员讨论相关事项,所以选项B不正确;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,注册会计师声明不对第三方负责,所以选项D不正确。

## (二) 沟通的形式

沟通形式	基本原则	<u>适宜的</u> 沟通形式—— <u>不是越书面</u> 就越好
	书面沟通	必须以 <u>书面形式</u> 与治理层沟通(通报)的 <u>3种情形</u> : 1.对于审计中发现的 <u>重大问题</u> ,如果根据职业判断认为采用 <u>口头形式</u> 沟通 <u>不适当的</u> ; 2.注册会计师的 <u>独立性</u> ; 3. <u>值得关注的</u> 内部控制缺陷。
	其他事项	除上述事项外,对于 <u>其他事项</u> ,注册会计师可以 <u>采用口头或书面的方式</u> 沟通。
相关说明	1.书面沟通 <u>不必包括</u> 审计过程中的 <u>所有事项</u> ,书面沟通 <u>可能包括</u> 向治理层提供 <u>审计业务约定书</u> 。 2.在审计报告中沟通关键审计事项时,注册会计师 <u>可能认为有必要</u> (注意: <u>不是必须</u> )就确定为关键审计事项的事项进行 <u>书面沟通</u> 。	
影响因素	影响沟通形式的因素:(共10点:详略? 正式? 口头? 书面?) 1.特定事项的重要程度。 2.对该事项的讨论是否将包含在审计报告中。 3.特定事项是否已经得到 <u>满意的解决</u> 。(满意: <u>可简单沟通</u> ) 4.管理层 <u>是否已事先</u> 就该事项进行沟通。 5.被审计单位的 <u>规模</u> 、 <u>经营结构</u> 、 <u>控制环境</u> 和 <u>法律结构</u> 。	

	<p>6.在<u>特殊目的</u>财务报表审计中，注册会计师是否还审计该被审计单位的<u>通用目的</u>财务报表。</p> <p>在<u>同时审计</u>时，对于<u>已经在通用目的</u>的财务报表审计中充分沟通的事项，就可以<u>仅做简要沟通</u>。</p> <p>7.法律法规要求。</p> <p>8.<u>治理层的期望</u>，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排。（★★特别注意）</p> <p>9.注册会计师与治理层<u>持续接触</u>和<u>对话的次数</u>。</p> <p>10.治理机构的成员<u>是否发生重大变化</u>。</p>
--	---

**补充例题·单选题** (2022年)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. 注册会计师与财务报表审计相关的责任
- B. 注册会计师识别出的值得关注的内部控制缺陷
- C. 注册会计师识别出的特别风险
- D. 注册会计师计划的审计范围和时间安排

【答案】B

【解析】应当以书面形式与治理层沟通的内容包括：(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的；(2) 审计准则要求的注册会计师的独立性；(3) 注册会计师识别出的值得关注的内部控制缺陷。

**补充例题·单选题** (2021年)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值得关注的内部控制缺陷
- B. 注册会计师识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况
- C. 被审计单位管理层对注册会计师执行审计工作的范围施加的限制
- D. 注册会计师识别出的管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易

【答案】A

【解析】选项 A 正确，注册会计师应当以书面形式向治理层通报值得关注的内部控制缺陷。

**补充例题·单选题** (2020年)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（选项 C 正确）。

### (三) 沟通的时间安排

基本原则	<p>注册会计师确定适当的沟通时间应遵循的原则（一般原则：<u>尽早沟通</u>，共 6 点）</p> <p>1.对于<u>计划事项</u>的沟通，通常在审计业务的<u>早期阶段</u>进行，如系<u>首次接受委托</u>，沟通<u>可以随同就</u>审计业务约定条款达成一致意见一并进行；</p>
------	---

	<p>2.对于审计中<u>遇到的重大困难</u>，如果治理层<u>能够协助</u>注册会计师克服这些困难，或者这些困难<u>可能导致发表非无保留意见</u>，可能需要<u>尽快沟通</u>；</p> <p>如果识别出<u>值得关注的</u>内部控制缺陷，注册会计师可能在<u>进行书面沟通前</u>，<u>尽快</u>向治理层<u>口头沟通</u>；</p> <p>3.注册会计师<u>可以在</u>讨论审计工作的计划范围及时间安排时<u>沟通</u>对关键审计事项的<u>初步看法</u>，注册会计师在沟通重大审计发现时也可以与治理层进行<u>更加频繁的沟通</u>，以进一步讨论此类事项。</p> <p>4.<u>无论何时</u>（如承接一项非审计服务和在总结性讨论中）就对<u>独立性的不利影响</u>和<u>相关防范措施</u>作出了<u>重要判断</u>，就独立性进行沟通<u>都可能是适当的</u>。</p> <p>5.沟通审计中发现的问题，包括注册会计师对被审计单位<u>实务质量</u>的看法，也可能<u>作为总结性讨论的一部分</u>。</p> <p>6.当<u>同时审计</u>通用目的和特殊目的财务报表时，注册会计师<u>协调沟通的时间安排</u>可能是适当的。</p>
影响因素	<p>影响沟通的时间安排的因素：<u>（5 个因素）</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.沟通事项的重要程度；</li> <li>2.被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；</li> <li>3.在规定的时限内沟通特定事项的法定义务；</li> <li>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；</li> <li>5.注册会计师识别出特定事项的时间。</li> </ol>

（四）沟通过程的充分性（先评价、后采取措施）

总体要求	<p>1.注册会计师<u>应当评价</u>其与治理层之间的<u>双向沟通</u>对实现审计目的是否充分。</p> <p>2.如果<u>认为双向沟通不充分</u>，注册会计师<u>应当评价其</u><u>对重大错报风险评估</u>及获取充分、适当的<u>审计证据的能力的影响</u>，并<u>采取适当的措施</u>。</p>				
相关说明	<p>注册会计师<u>不需要设计</u>专门程序以支持其对与治理层之间的双向沟通的评价。这种评价可以建立在<u>为其他目的</u>而实施的审计程序所获取的见解的基础上。</p>				
沟通不充分	<table border="1"> <tr> <td>应对措施（注意：<u>客观题</u>）</td><td> <p>如果注册会计师与治理层之间的<u>双向沟通不充分</u>，并且这种情况<u>得不到解决</u>，注册会计师可以采取<u>下列措施</u>：<u>（共 4 点）</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.根据范围受到的限制<u>发表非无保留意见</u>；</li> <li>2.就采取不同措施的后果<u>征询法律意见</u>；</li> <li>3.与<u>第三方</u>（如监管机构）、被审计单位外部的在治理结构中<u>拥有更高权力的组织或人员</u>（如企业的业主、股东大会中的股东）或对公共部门负责的<u>政府部门进行沟通</u>；</li> <li>4.在法律法规允许的情况下<u>解除业务约定</u>。</li> </ol> </td></tr> <tr> <td>相关说明</td><td> <p>不充分的双向沟通，可能意味着<u>令人不满意</u>的控制环境，影响注册会计师对<u>重大错报风险</u>的评估。</p> </td></tr> </table>	应对措施（注意： <u>客观题</u> ）	<p>如果注册会计师与治理层之间的<u>双向沟通不充分</u>，并且这种情况<u>得不到解决</u>，注册会计师可以采取<u>下列措施</u>：<u>（共 4 点）</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.根据范围受到的限制<u>发表非无保留意见</u>；</li> <li>2.就采取不同措施的后果<u>征询法律意见</u>；</li> <li>3.与<u>第三方</u>（如监管机构）、被审计单位外部的在治理结构中<u>拥有更高权力的组织或人员</u>（如企业的业主、股东大会中的股东）或对公共部门负责的<u>政府部门进行沟通</u>；</li> <li>4.在法律法规允许的情况下<u>解除业务约定</u>。</li> </ol>	相关说明	<p>不充分的双向沟通，可能意味着<u>令人不满意</u>的控制环境，影响注册会计师对<u>重大错报风险</u>的评估。</p>
应对措施（注意： <u>客观题</u> ）	<p>如果注册会计师与治理层之间的<u>双向沟通不充分</u>，并且这种情况<u>得不到解决</u>，注册会计师可以采取<u>下列措施</u>：<u>（共 4 点）</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.根据范围受到的限制<u>发表非无保留意见</u>；</li> <li>2.就采取不同措施的后果<u>征询法律意见</u>；</li> <li>3.与<u>第三方</u>（如监管机构）、被审计单位外部的在治理结构中<u>拥有更高权力的组织或人员</u>（如企业的业主、股东大会中的股东）或对公共部门负责的<u>政府部门进行沟通</u>；</li> <li>4.在法律法规允许的情况下<u>解除业务约定</u>。</li> </ol>				
相关说明	<p>不充分的双向沟通，可能意味着<u>令人不满意</u>的控制环境，影响注册会计师对<u>重大错报风险</u>的评估。</p>				

**补充例题·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

【解析】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，可能根据范围受到的限制发表非无保留意见，但不能增加其他事项段，所以选项 A 错误。

## 五、审计工作底稿

### （一）总体原则

注册会计师应当记录与治理层沟通的**重大事项**，包括记录那些对于表明形成审计报告的合理基础、证明审计工作的执行遵循了审计准则和其他法律法规要求而言**很重要**的事项。

### （二）具体规定

情形	具体规定
口头形式	如果审计准则要求沟通的事项是以 <b>口头形式</b> 沟通的，注册会计师 <b>应当将其包括在</b> 审计工作底稿中， <b>并记录</b> 沟通的 <b>时间</b> 和 <b>对象</b> 。
书面形式	如果审计准则要求沟通的事项是以 <b>书面形式</b> 沟通的，注册会计师 <b>应当保存一份</b> 沟通文件的 <b>副本</b> ，作为审计工作底稿的一部分。
会议纪要	如果被审计单位 <b>编制的会议纪要</b> 是沟通的适当记录，注册会计师可以 <b>将其副本作为</b> 对口头沟通的记录，并作为审计工作底稿的一部分。 <b>【特殊情况】</b> 如果发现这些记录 <b>不能恰当地反映</b> 沟通的内容，且有差别的事项 <b>比较重大</b> ，注册会计师一般会 <b>另行编制</b> 能恰当记录沟通内容的纪要，将其副本 <b>连同</b> 被审计单位 <b>编制的纪要</b> 一起致送治理层，提示 <b>两者的差别</b> ，以免引起不必要的误解。
不容易识别出沟通人员	如果根据业务环境 <b>不容易识别出适当的</b> 沟通人员，注册会计师还应当记录 <b>识别</b> 治理结构中的适当沟通人员的 <b>过程</b> 。（★）
治理层全部参与管理	如果治理层 <b>全部参与管理</b> ，注册会计师还应当记录对 <b>沟通的充分性</b> 进行考虑的过程，即考虑与负有管理责任人员的沟通能否向所有负有治理责任的人员 <b>充分传递</b> 应予沟通内容的过程。（★）

**补充例题·综合题**

（2021 年）上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事医疗器械的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 **2020 年度** 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 1 000 万元。

资料五：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了错报评价及重大事项的处理情况，部分内容摘录如下：



(3) A注册会计师在出具审计报告前与甲公司审计委员会进行了会议沟通。因甲公司编制的会议纪要与实际情况不符，A注册会计师另行编制了一份纪要，将其副本连同甲公司编制的纪要一起致送审计委员会。

要求：

针对资料五第(3)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】

事项序号	是否恰当（是/否）	理由
(3)	是	—

**补充例题·单选题** (2014年) 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

【解析】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。

## 第二节 前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

### 一、前、后任注册会计师的判断及沟通总体要求

前任注册会计师 (2种情况)	<p>1.是指已对被审计单位上期财务报表<u>进行审计</u>（注意字眼：<u>审计</u>），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。</p> <p>2.接受委托但<u>未完成</u>审计工作，<u>已经或可能</u>（即<u>还未解除业务约定</u>）与委托人解除业务约定的注册会计师，<u>也视为</u>前任注册会计师。</p> <p>【提示】(★★★)</p> <p>如果上期财务报表仅经过<u>代编或审阅</u>，执行代编或审阅业务的注册会计师<u>不能被视为</u>前任注册会计师。</p>
后任注册会计师	<p>后任注册会计师：是指<u>正在考虑接受委托或已经接受委托</u>，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。</p> <p>【提示】</p> <p>如果被审计单位委托注册会计师对已审计财务报表进行<u>重新审计</u>，<u>正在考虑接受委托或已经接受委托</u>的注册会计师<u>也视为</u>后任注册会计师。（<u>提供第二次审计意见</u>）</p>

判断原则	1.前任注册会计师和后任注册会计师是就 <u>会计师事务所</u> 发生变更时的情况而言的。 2.在 <u>未发生</u> 会计师事务所变更的情况下， <u>同处于</u> 某一会计师事务所中的 <u>不同的</u> 注册会计师 <u>不属于</u> 前后任注册会计师的范畴。
沟通总体要求（共4点）	1.前任注册会计师和后任注册会计师的沟通通常由 <u>后任注册会计师</u> 主动发起，但需征得 <u>被审计单位</u> 的同意。（因为沟通的事项涉及被审计单位的信息， <u>需要保密</u> ，所以需要征得其同意） 2.前后任注册会计师的沟通可以采用 <u>书面或口头</u> 的方式。 3.后任注册会计师 <u>应当</u> 将沟通的情况记录于审计工作底稿。 4.前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息 <u>保密</u> 。即使 <u>未接受委托</u> ，后任注册会计师 <u>仍应履行</u> 保密义务。

**补充例题·单选题** (2021 年) 相对于执行本期财务报表审计的注册会计师而言，下列各方中，不属于前任注册会计师的是（ ）。

- A. 接受委托对本期财务报表执行审计并已出具审计报告的其他会计师事务所的注册会计师
- B. 对上期财务报表执行审阅的其他会计师事务所的注册会计师
- C. 接受委托对本期财务报表执行审计但未完成审计工作的其他会计师事务所的注册会计师
- D. 对上期财务报表执行审计的其他会计师事务所的注册会计师

【答案】B

【解析】选项 B 错误，前任注册会计师，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。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，也被视为前任注册会计师。需要特别说明的是，如果上期财务报表仅经过代编或审阅，执行代编或审阅业务的注册会计师不能被视为前任注册会计师。

**补充例题·简答题** (2019 年) ABC 会计师事务所首次接受委托审计甲公司 2018 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

(1) DEF 会计师事务所审计了甲公司 2017 年度财务报表。XYZ 会计师事务所接受委托审计甲公司 2018 年度财务报表，但未完成审计工作。A 注册会计师将 DEF 会计师事务所 确定为前任注册会计师，与其进行了沟通。

要求：

针对上述第 (1) 项，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】

事项序号	是否恰当（恰当/不恰当）	理由
(1)	不恰当	前任注册会计师还包括 <u>XYZ 会计师事务所</u> /在后任注册会计师之前接受委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的会计师事务所。

## 二、接受委托前的沟通——是必须做的，目的是决定是否接受委托

沟通的目的	了解被审计单位 <u>更换</u> 会计师事务所的 <u>原因</u> 以及 <u>是否存在</u> 不应接受此项业务委托的情况，以确定 <u>是否接受委托</u> 。
-------	--

沟通的必要性	接受委托前的沟通是 <u>必要的</u> 审计程序。
评价沟通结果	1. 后任注册会计师应当对沟通结果进行评价，以确定是否接受委托。 2. 如果前任注册会计师提供的信息与被审计单位提供的更换会计师事务所的 <u>原因不符</u> ，特别是当被审计单位与前任注册会计师在 <u>重大会计、审计问题上存在意见分歧时</u> ，被审计单位 <u>可能会试图</u> 通过后任注册会计师寻求有利于自己的审计意见，在这种情况下，后任注册会计师 <u>应慎重考虑</u> 是否接受委托。
沟通的前提	1. 后任注册会计师进行主动沟通的 <u>前提</u> 是征得 <u>被审计单位</u> 的同意。 2. 后任注册会计师 <u>应当提请</u> 被审计单位以 <u>书面方式</u> （★★★）同意前任注册会计师对其询问作出充分答复。 3. 如果被审计单位 <u>不同意</u> 前任注册会计师作出答复，或 <u>限制</u> 答复的范围，后任注册会计师应当向被审计单位 <u>询问原因</u> ，并考虑是否接受委托。 4. 当出现这种情况时，后任注册会计师 <u>一般需要</u> 拒绝接受委托，除非可以通过 <u>其他方式</u> 获知必要的事实，或有充分的证据表明审计风险水平 <u>非常低</u> 。

沟通的内容 (共4点)	必要沟通过程中通常值得关注和询问的事项包括： 1. 是否发现被审计单位 <u>管理层存在诚信方面</u> 的问题。 2. 前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上 <u>存在的意见分歧</u> 。（比如： <u>收入的确认出现分歧</u> ） 3. 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的 <u>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</u> 。 4. 前任注册会计师 <u>认为导致</u> 被审计单位 <u>变更会计师事务所的原因</u> 。
前任注册会计师的答复	1. 总原则 在 <u>被审计单位允许</u> 前任注册会计师对后任注册会计师的询问 <u>作出充分答复</u> 的情况下，前任注册会计师应当根据所了解的事实，对后任注册会计师的合理询问 <u>及时作出充分答复</u> 。 2. 多家事务所 <u>拟接受委托</u> 的处理 当有 <u>多家</u> 会计师事务所正在考虑是否接受被审计单位的委托时，前任注册会计师应在被审计单位 <u>明确选定其中的一家</u> 会计师事务所作为后任注册会计师之后，才对该后任注册会计师的询问作出答复。（ <u>先确定</u> 后任的人员、 <u>再答复</u> ：只需要对 <u>中</u> 标的会计师事务所作出答复） 3. 前任给予答复不够充分 如果 <u>受到</u> 被审计单位的 <u>限制</u> 或 <u>存在</u> 法律诉讼的 <u>顾虑</u> ， <u>决定不向</u> 后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师 <u>表明</u> 其答复是 <u>有限的</u> ，并 <u>说明原因</u> 。 4. 前任未给予任何答复

	<p>(1) 如果<u>未得到答复</u>，且<u>没有理由认为</u>变更会计师事务所的原因异常，后任注册会计师需要设法以其他方式与前任注册会计师<u>再次进行沟通</u>。</p> <p>(2) 如果<u>仍得不到答复</u>，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<u>假设不存在</u>专业方面的原因使其拒绝接受委托，并表明<u>拟接受</u>此项业务委托。</p>
--	---

**补充例题·多选题** (2021 年) 后任注册会计师应当在接受审计委托前与前任注册会计师进行沟通。下列情形中，通常对后任注册会计师是否接受委托的决策产生影响的有 ( )。

- A. 被审计单位变更会计师事务所的原因是不愿意支付合理的审计费用
- B. 沟通结果显示前任注册会计师与管理层在收入确认的会计政策上存在重大分歧
- C. 沟通结果显示被审计单位限制前任注册会计师接触其重要子公司的管理层
- D. 前任注册会计师表示由于存在法律诉讼的顾虑，只能作出有限的答复

【答案】ABCD

【解析】接受委托前，必要沟通过程中通常值得关注 and 询问的事项包括：(1) 是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题 (选项 C 正确)。(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 (选项 B 正确)。(3) 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷。(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 (选项 A 正确)。上述事项都属于可能对后任注册会计师执行财务报表审计业务产生重大影响的信息，对后任注册会计师来说，是决定是否接受委托的至关重要的因素。如果受到被审计单位的限制或存在法律诉讼的顾虑，决定不向后任注册会计师作出充分答复，前任注册会计师应当向后任注册会计师表明其答复是有限的，并说明原因。此时，后任注册会计师需要判断是否存在由被审计单位或潜在法律诉讼引起的答复限制，并考虑对接受委托的影响 (选项 D 正确)；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，后任注册会计师需要设法以其他方式与前任注册会计师再次进行沟通。

**补充例题·简答题** (2019 年) ABC 会计师事务所首次接受委托审计甲公司 2018 年度财务报表，委派 A 注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

(2) A 注册会计师在与甲公司签署审计业务约定书并征得管理层同意后，与前任注册会计师进行了口头沟通，沟通内容包括：是否发现甲公司管理层存在诚信方面的问题，前任注册会计师与甲公司管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；向甲公司治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷，甲公司变更会计师事务所的原因。

要求：针对上述第 (2) 项，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】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(2)	不恰当	应在 <u>接受委托前/签署业务约定书前</u> 与前任注册会计师进行沟通。

### 三、接受委托后的沟通——不是必须做，取决于审计工作的需要

沟通的必要性	接受委托后的沟通与接受委托前有所不同，它 <u>不是必要程序</u> ，而是由后任注册会计师根据审计工作需要 <u>自行决定</u> 的。
--------	---

沟通的形式	沟通可以采用 <u>电话询问</u> 、 <u>举行会谈</u> 、 <u>致送审计问卷</u> 等方式，但最有效、最常用的方式是 <u>查阅前任注册会计师的工作底稿</u> 。
查阅工作底稿的前提	1.接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师 <u>应当征得被审计单位同意</u> ，并与前任注册会计师 <u>进行沟通</u> 。 2.如果上期财务报表由前任注册会计师审计，后任注册会计师可 <u>考虑</u> 通过查阅前任注册会计师的工作底稿获取有关期初余额的审计证据，并考虑前任注册会计师的 <u>独立性和专业胜任能力</u> 。（注意： <u>德才兼备</u> ）
查阅相关工作底稿及其内容	1.前任注册会计师所在的 <u>会计师事务所可自主决定是否允许</u> 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。 2.如果前任注册会计师决定向后任注册会计师提供工作底稿，一般可考虑进一步从 <u>被审计单位（前审计客户）</u> 处获取一份 <u>确认函</u> ，以便 <u>降低</u> 在与后任注册会计师进行沟通时 <u>发生误解的可能性</u> 。 3.前任注册会计师应当 <u>自主决定</u> 可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的 <u>工作底稿的内容</u> 。
使用工作底稿达成一致意见	1.在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当 <u>向后任注册会计师获取确认函</u> ，就工作底稿的 <u>使用目的、范围和责任</u> 等与其达成一致意见。 2.在实务中，如果后任注册会计师在工作底稿的使用方面作出了 <u>更高层次的限制性保证</u> ，那么前任注册会计师 <u>可能更愿意</u> 向其提供更多的接触工作底稿的机会。
利用工作底稿的责任	1.查阅前任注册会计师工作底稿获取的信息 <u>可能影响</u> 后任注册会计师实施审计程序的性质、时间安排和范围，但后任注册会计师 <u>应当</u> 对自身实施的 <u>审计程序</u> 和得出的 <u>审计结论负责</u> 。 2.后任注册会计师 <u>不应在</u> 审计报告中表明，其审计意见 <u>全部或部分地依赖</u> 前任注册会计师的审计报告或工作。

**补充例题·简答题**

（2019年）ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司2018年度财务报表，委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下：

（5）在征得甲公司管理层同意，并向前任注册会计师承诺不对任何人作出关于其是否遵循审计准则的任何评论后，A注册会计师通过查阅前任注册会计师的审计工作底稿，获取了有关甲公司固定资产期初余额的审计证据，并在审计报告的其他事项段中提及部分依赖了前任注册会计师的工作。

要求：针对上述第（5）项，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】

事项序号	是否恰当 (恰当/不恰当)	理由
(5)	不恰当	后任注册会计师 <u>应当</u> 对自身实施的审计程序/得出的审计结论负责。

**补充例题·单选题**

（2017年）下列有关前任注册会计师与后任注册会计师的沟通的说法中，正



确的是 ( )。

- A. 后任注册会计师应当在接受委托前和接受委托后与前任注册会计师进行沟通
- B. 前任注册会计师和后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿
- C. 后任注册会计师与前任注册会计师的沟通应当采用书面方式
- D. 后任注册会计师应当在取得被审计单位的书面同意后, 与前任注册会计师进行沟通

【答案】D

【解析】选项 A 错误, 接受委托后与前任注册会计师的沟通不是必要程序, 由后任注册会计师根据审计工作的需要自行决定; 选项 B 错误, 后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿; 选项 C 错误, 后任注册会计师与前任注册会计师的沟通可以采用书面或口头的方式。

### 补充例题·综合题

(2017 年) ABC 会计师事务所首次接受委托, 审计上市公司甲公司 2016 年度财务报表, 委派 A 注册会计师担任项目合伙人。A 注册会计师确定财务报表整体的重要性为 1200 万元。甲公司主要提供快递物流服务。

资料三:

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划, 部分内容摘录如下:

(2) A 注册会计师评价认为前任注册会计师具备专业胜任能力, 因此, 拟通过查阅其审计工作底稿, 获取与非流动资产和非流动负债期初余额相关的审计证据。

要求: 针对资料三第 (2) 项, 假定不考虑其他因素, 指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当, 简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(2)	否	注册会计师应当评价前任注册会计师的 <u>独立性</u> 。

### 补充例题·单选题

(2015 年) 下列有关前后任注册会计师沟通的说法中, 错误的是 ( )。

- A. 接受委托前的沟通是必要的审计程序, 接受委托后的沟通不是必要的审计程序
- B. 如果被审计单位不同意前任注册会计师对后任注册会计师的询问作出答复, 后任注册会计师应当拒绝接受委托
- C. 接受委托后, 如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿, 后任注册会计师应当征得被审计单位同意
- D. 当会计师事务所通过投标方式承接审计业务时, 前任注册会计师无须对所有参与投标的会计师事务所的询问进行答复

【答案】B

【解析】选项 B, 应当考虑是否接受委托, 而不是一定拒绝接受委托。

## 四、发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时的处理

### (一) 安排三方会谈

如果发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报, 后任注册会计师应当提请被审计单位告知前任注册会计师。必要时, 后任注册会计师应当要求被审计单位安排三方会谈。

### (二) 无法参加三方会谈的处理

基本原则	如果被审计单位 <u>拒绝告知</u> 前任注册会计师,或前任注册会计师 <u>拒绝参加</u> 三方会谈,或后任注册会计师对解决问题的方案不满意,后任注册会计师 <u>应当考虑对审计意见的影响或解除业务约定</u> 。	
具体做法	后任注册会计师:	
	应当考虑	1.这种情况对当前审计业务的 <u>潜在影响</u> ,并根据具体情况 <u>出具恰当的审计报告</u> ; 2. <u>是否退出</u> 当前审计业务。
	可以考虑	<u>可考虑</u> 向其法律顾问咨询,以便决定 <u>如何采取</u> 进一步措施。

### ■ 本章小结

- 1.对管理层和治理层概念的理解;
- 2.与治理层的沟通中,确定沟通对象的一般要求(先管理层后治理层——诚信和胜任能力);
- 3.与治理层下设组织或个人沟通的考虑因素(4个因素);
- 4.与治理层沟通的事项(5个事项+补充事项);
- 5.与治理层的沟通中,沟通形式的相关规定;
- 6.与治理层沟通不充分的应对措施;
- 7.与治理层沟通时对记录工作底稿的相关要求;
- 8.前后任注册会计师的判断;
- 9.接受委托前的沟通(目的、必要性、前提、沟通的内容、前任答复的几种情形);
- 10.接受委托后的沟通(必要性、沟通的形式、查阅工作底稿、利用工作底稿的责任);
- 11.三方会谈的相关规定。



那些看似不起波澜的日复一日,会在某天让你看到坚持的意义。