第四编 对特殊事项的考虑——第十四章 审计沟通

第 01 讲 审计沟通

历年考情分析

近六年各知识点分值统计。

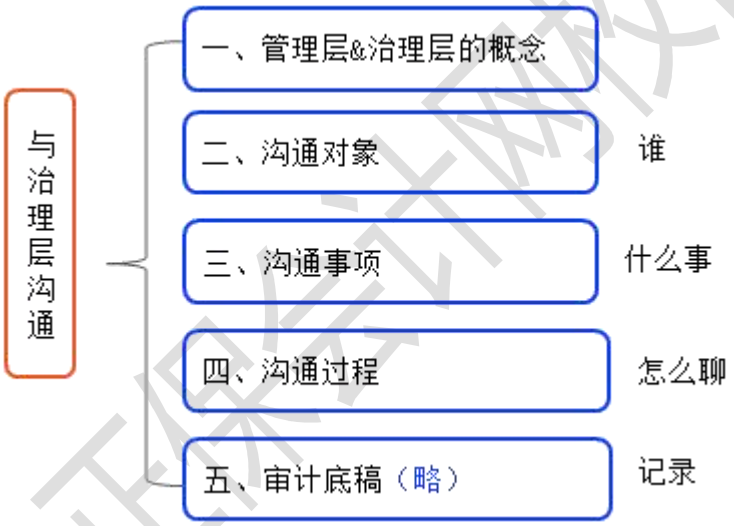
	知识点	单选题	多选题	简答题	综合题	总计分值
第十四章	与治理层沟通	3	2		5.5	10.5
	前后任 CPA 沟通	2	2	4.6		8.6
年平均 3.2 分，属于重点章节。						

目　录

第一节·注册会计师与治理层沟通

第二节·前任注册会计师和后任注册会计师的沟通

第一节　注册会计师与治理层沟通



一、管理层、治理层的概念

1.管理层的概念（具体到人）

管理层包括：经理（总经理）、副经理以及相当于副经理职位的财务总监、总会计师等其他高级管理人员。

2.治理层的概念

股份有限公司：董事会、监事会、股东大会（股东会）、各种专门委员会（审计委员会）

二、沟通的对象

正保会计网校吕尤老师

1.确定适当的沟通人员

有关注册会计师独立性，沟通对象最好是治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员；★★

有关管理层的胜任能力和诚信，不宜与兼任高级管理职务的治理层沟通。★★

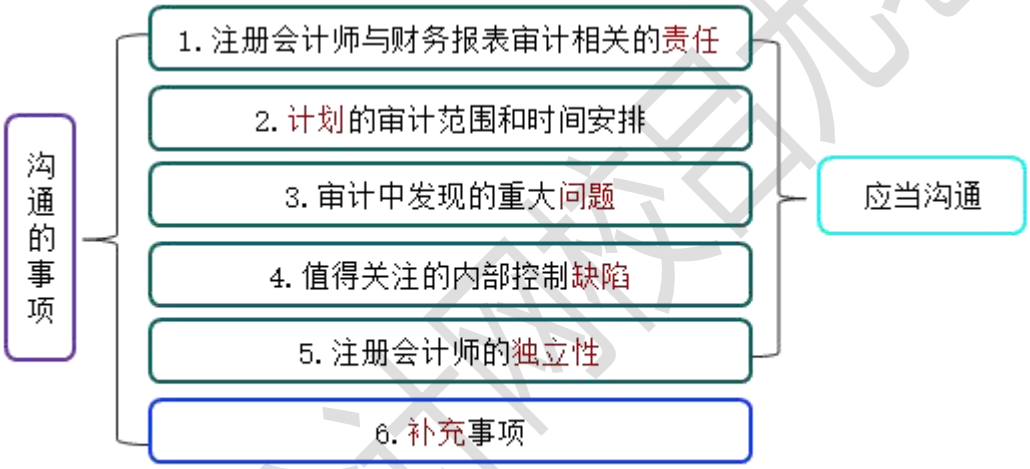
CPA 可以在就审计业务约定条款达成一致意见时明确指出，除非法律法规禁止，CPA 保留与治理机构直接沟通的权利。★★

2.沟通时的注意事项

（1）CPA 没有必要就全部沟通事项与治理层整体进行沟通，适当的沟通对象往往是治理层的下设组织和人员；

（2）如果治理层全部成员参与管理，且 CPA 已与管理层沟通，就无须再次与负有治理责任的相同人员沟通，但应当确信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充分传递应予沟通的内容。

三、沟通的事项



口诀：责任计划和问题，缺陷独立和补充

1.注册会计师与财务报表审计相关的责任（1/6）

应当与治理层沟通 CPA 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（2/6）

（1）要求

CPA 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。

（2）事项（可以包括 6 项）★★★

①CPA 拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险以及重大错报风险评估水平较高的领域。

②CPA 对与审计相关内部控制采取的方案。★

③在审计中对重要性概念的运用。

④实施计划的审计程序或评价审计结果需要的专门技术或知识的性质和程度，包括利用 CPA 的专家的工作。

⑤适用时，CPA 对哪些事项可能需要重点关注因而可能构成关键审计事项所作的初步判断。

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

报表及披露产生的影响，CPA 拟采取的应对措施。

3.审计中发现的重大问题（3/6）（应当与治理层沟通）

4.值得关注的内部控制缺陷（4/6）

（1）概念

CPA 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。

（2）向治理层和管理层沟通值得关注内控缺陷时应当特别说明的事项

①CPA 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，并非对内部控制有效性发表意见（整合审计除外）；

③报告的事项仅限于 CPA 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。（值得关注——书面沟通）

【单项选择题】（2013 年改）在执行本年度审计时发现被审计单位未纠正上一年度审计时识别出的值得关注的内部控制缺陷，下列做法中，正确的是（ ）。

A.注册会计师在制定审计计划时予以考虑，不再与管理层沟通

B.注册会计师以书面形式再次向治理层通报

C.注册会计师在审计报告中增加强调事项段予以说明

D.注册会计师在审计报告中增加其他事项段予以说明

『正确答案』B

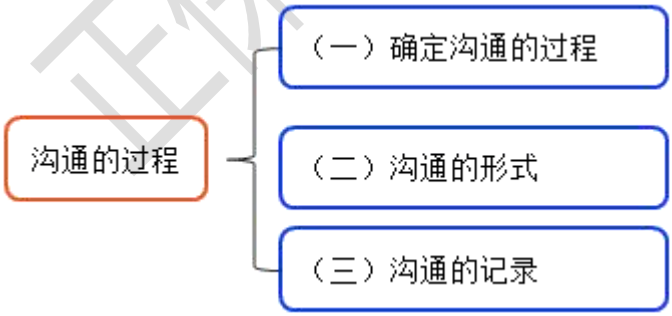
『答案解析』如果发现管理层未能恰当应对识别出的值得关注的内部控制缺陷，应当与治理层进行沟通。

5.注册会计师的独立性【参见教材第二十三章】（5/6）

6.补充事项【附带说明】（6/6）

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。

四、沟通的过程



（一）确立沟通过程

1.与管理层沟通（通常先与管理层沟通，除非做法不适当）

（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。

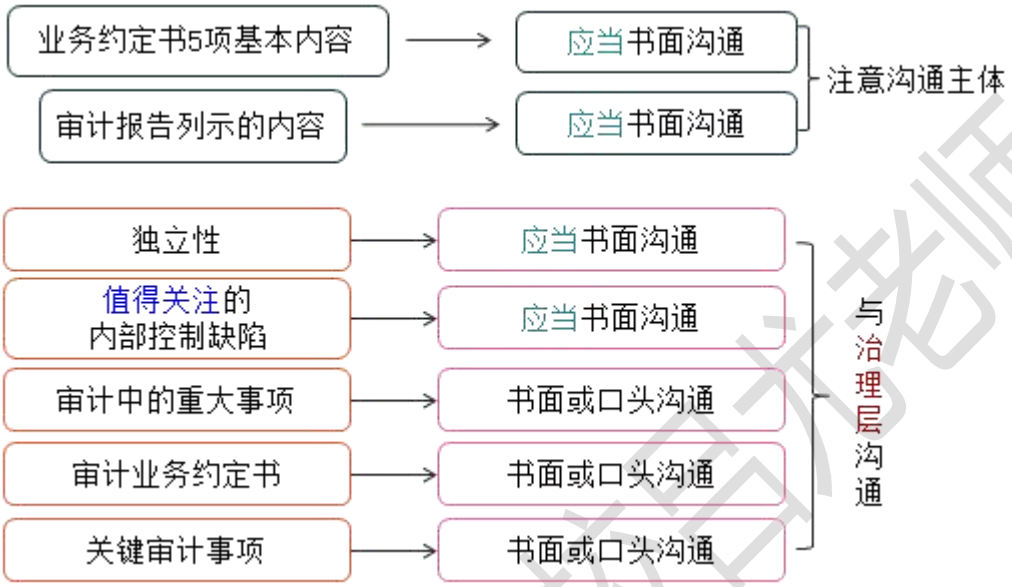
（2）在与治理层沟通某些事项前，CPA 可能就这些事项与管理层讨论，除非这种做法并不适当。（eg，就管理层的胜任能力或诚信与其讨论可能是不适当的）

2.与第三方沟通（声明书面沟通文件不是为第三方编制的）

（1）治理层可能希望向第三方提供 CPA 书面沟通文件的副本，在向第三方提供为治理层编制的书面沟通文件时，在书面沟通文件中作出声明，告知第三方这些书面沟通文件不是为他们编制。（他们要给）

（2）在与第三方的沟通，除非法律法规要求向第三方提供注册会计师与治理层书面沟通文件的副本，否则注册会计师向第三方提供前可能需要事先征得治理层同意。（我们要给）

（二）沟通的形式——书面沟通 VS 口头沟通（小结）



【单项选择题】（2014 年改）ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计上市公司豆豆公司 2020 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豆豆公司治理层沟通的是（　）。

A.涉及豆豆公司管理层的舞弊嫌疑

B.值得关注的内部控制缺陷

C.会计师事务所和豆豆公司审计项目组成员按照相关职业道德要求与豆豆公司保持了独立性

D.会计师事务所在 2020 年度为豆豆公司提供审计和非审计服务收费总额

『正确答案』A

『答案解析』涉及豆豆公司管理层的舞弊嫌疑以口头形式与豆豆公司治理层沟通，如果认为重要，也可以采用书面沟通。

●沟通不充分的应对措施★★★

如果 CPA 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，CPA 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**

（三）沟通的记录

①口头记录

如以口头形式沟通，应当将其包括在工作底稿中，并记录沟通的时间和对象；

②书面留档

如以书面形式沟通，应当保存一份沟通文件的副本；

③会议纪要（需要注册会计师职业判断）

如被审计单位编制的会议纪要是沟通的适当记录，可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；

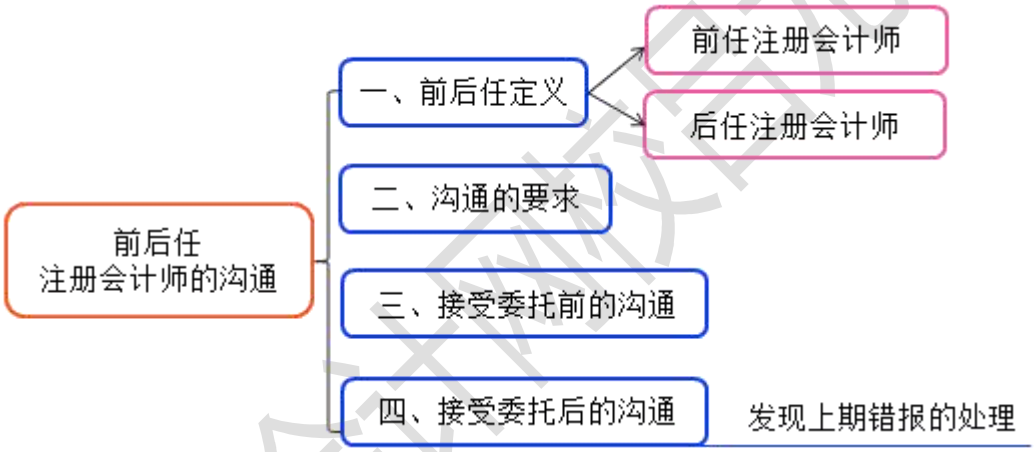
④识别过程

如不容易识别出适当的沟通人员，应当记录识别适当的沟通人员的过程；

⑤充分传递

如治理层全部参与管理，还应当记录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充分传递应予沟通内容的过程。

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定义

1.前任注册会计师的定义

——（记忆：上期审计完的&本期审计了没审利索的事务所）

构成前后任 CPA 的本质：更换会计师事务所、审计

2.后任注册会计师的定义

（1）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；

（2）在重新审计的情况下，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也被视为后任注册会计师。

二、前后任注册会计师的沟通要求★★★

①后任 CPA 有主动沟通义务。

②需要征得被审计单位的同意。

③可以采用书面或口头的方式。

④后任 CPA 应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。

⑤前后任 CPA 应当对沟通过程中获知的信息保密；即使未接受委托，后任 CPA 仍应履行保密义务。

三、接受委托前的沟通★★★

1. 委托前必要沟通

应当	与前任 CPA 进行沟通，是后任 CPA 在接受委托前应当执行的必要审计程序。（委托前必须沟通）
评价	如前任 CPA 与被审计单位提供的更换事务所的原因不符，特别是在会计、审计问题上存在重大意见分歧时，后任 CPA 应慎重考虑，一般应拒绝接受委托。

2. 沟通的前提（征得被审计单位同意）

（1）后任 CPA 应当提请被审计单位以书面的方式允许前任 CPA 对其询问作出答复；

（2）如果被审计单位不同意或前任 CPA 答复有限，后任 CPA 一般应当拒绝接受委托，除非可以通过其他方式获知必要的事实，或有充分的证据表明被审计单位财务报表的审计风险水平非常低。

3. 通常值得关注和询问的事项★★★

（口诀：原诚分、舞法控）

（1）是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题；（包括被审计单位是否过分将审计收费维持在尽可能低的水平）

（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；

（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；

（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。

4. 前任注册会计师的答复

正常情况	得到被审计单位允许，前任 CPA 应当对后任 CPA 的合理询问及时作出充分的答复。
多家竞标	（eg：投标方式承接业务，中标事务所为后任）
答复有限	如受到被审计单位的限制或存在诉讼的顾虑，决定不作出充分答复，应当向后任 CPA 表明答复是有限的，并说明原因。
不予答复	如没有理由认为变更事务所原因异常，后任 CPA 需要设法以其他方式再次沟通；如仍得不到答复，可致函前任 CPA，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，并表明拟接受委托。

四、接受委托后的沟通

1. 委托后的视情况沟通★★★

可以	接受委托后的沟通与接受委托前有所不同，它不是必要程序。 （委托后可以沟通）

2. 查阅前任注册会计师的工作底稿

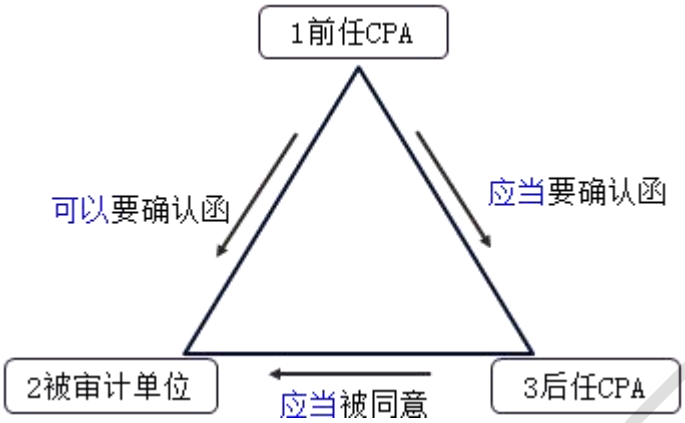
①接受委托前，前任注册会计师几乎不可能允许后任注册会计师查阅其工作底稿。

②接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意，并与前任注册会计师进行沟通。（后任应当被同意）

③前任若决定向后任提供底稿，一般可以考虑进一步从被审计单位处获取一份确认函。（前任可以要客户确认函）

④在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取确认函，就工作底稿的使用目的、范围和责任等与其达成一致意见。（前任应当要后任确认函）

委托后的查阅前任底稿：



⑤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的内容 or 摘录部分工作底稿。

⑥后任 CPA 为了获取对工作底稿更多的接触机会，可以考虑同意前任 CPA 作出的各种限制，也可以在工作底稿使用方面作出较高程度的限制性保证。

【注意】

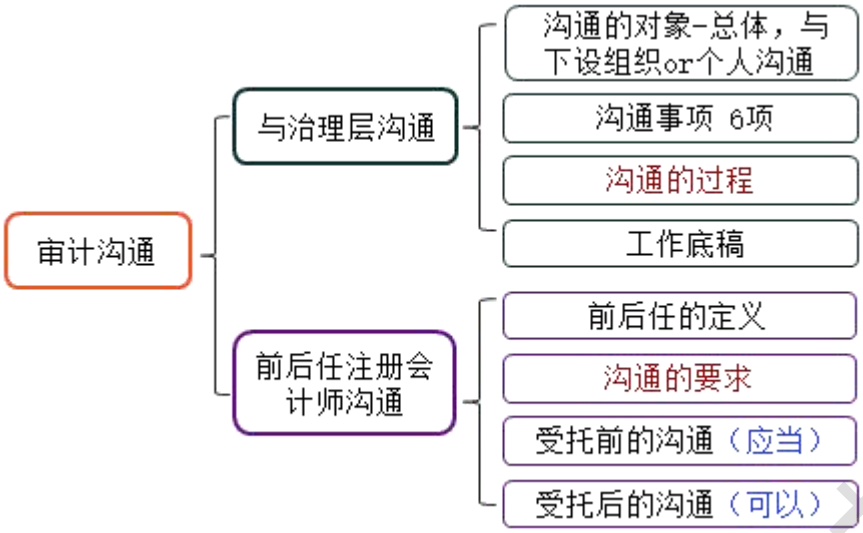
后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

五、发现前任审计的报表可能存在重大错报

后任 CPA 应当提请被审计单位告知前任 CPA。必要时，后任 CPA 应当要求被审计单位安排三方会谈

正保会计网校吕尤老师

章节总结



正保会计网校吕尤老师