

## 第十四章

序号	考点	考频
考点一	注册会计师与治理层的沟通	★★★★
考点二	前后任注册会计师的沟通	★★★★

## 2019《审计》高频考点：注册会计师与治理层的沟通

我们一起来学习 2019《审计》高频考点：注册会计师与治理层的沟通。

## 【内容导航】

1. 沟通的对象
2. 沟通的事项
3. 沟通的形式、时间及充分性

## 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常是客观题的命题点。

## 【高频考点】注册会计师与治理层的沟通

## (一) 沟通的对象

1. 在上市公司审计中，有关注册会计师独立性问题的沟通，其沟通对象最好是被审计单位治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员。
2. 有关管理层的胜任能力和诚信问题方面的事项，就不宜与兼任高级管理职务的治理层成员沟通。

## (二) 沟通的事项

1. 注册会计师与财务报表审计相关的责任，包括：

- (1) 注册会计师负责和管理层在治理层监督下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

- (1) 注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险；
- (2) 注册会计师对与审计相关的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，包括利用专家的工作；

(5) 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。

3. 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。

- (2) 审计工作中遇到的重大困难。
- (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。
- (4) 影响审计报告形式和内容的情形。
- (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的事项。

#### 4. 值得关注的内部控制缺陷

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。

书面沟通的内容：

- (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。

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。

#### 5. 注册会计师的独立性

#### 6. 补充事项

如果需要沟通补充事项，注册会计师使治理层注意下列事项可能是适当的：

- (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，只是附带的；
- (2) 除对财务报表形成审计意见所需实施的审计程序外，没有专门针对这些事项实施其他程序；
- (3) 没有实施程序来确定是否还存在其他的同类事项。

#### (三) 沟通的过程

##### 1. 必须书面沟通的情况

(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。

(2) 对于审计准则要求的注册会计师的独立性，注册会计师也应当以书面形式与治理层沟通。

对于其他事项，注册会计师可以采用口头或书面的方式沟通。书面沟通可能包括向治理层提供审计业务约定书。

##### 2. 沟通的时间

(1) 对于计划事项的沟通，通常在审计业务的早期进行，如系首次接受委托，沟通可以随同对业务约定条款的协商一并进行；

(2) 对于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出具保留意见或无法表示意见的审计报告，应尽快予以沟通；

如果识别出值得关注的内部控制缺陷，注册会计师可能在进行书面沟通前，尽快向治理层口头沟通；

无论何时（如承接一项非审计服务和在总结性讨论中）就独立性的不利影响和相关防范措施作出了重要判断，就独立性进行沟通都可能是适当的；

（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，注册会计师可以在讨论审计工作的计划范围及时间安排时沟通对关键审计事项的初步看法，注册会计师在沟通重大审计发现时也可以与治理层进行更加频繁的沟通，以进一步讨论此类事项。

（4）无论何时（如承接一项非审计服务和在总结性讨论中）就对独立性的不利影响和相关防范措施作出了重要判断，就独立性进行沟通都可能是适当的。

（5）沟通审计中发现的问题，包括注册会计师对被审计单位会计实务质量的看法，也可能作为总结性讨论的一部分。

（6）当同时审计通用目的和特殊目的财务报表时，注册会计师协调沟通的时间可能是适当的。

### 3.沟通过程的充分性

（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。这种评价可以建立在为其他目的而实施的审计程序所获取的审计证据的基础上。

（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，注册会计师应采取下列主要措施：根据范围受到限制发表非无保留意见；就采取不同措施的后果征询法律意见；与第三方（如监管机构）、被审计单位外部的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；在法律法规允许的情况下解除业务约定。

## 2019《审计》高频考点：前后任注册会计师的沟通

我们一起来学习 2019《审计》高频考点：前后任注册会计师的沟通。

### 【内容导航】

1. 前后任注册会计师的含义
2. 前后任注册会计师沟通的总体要求
3. 接受委托前的沟通
4. 接受委托后的沟通
5. 后任发现前任审计的财务报表可能存在重大错报时的处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点通常是客观题的命题点，但简答题中也有可能涉及。

### 【高频考点】

#### 一、前后任注册会计师的含义

注册会计师	含 义	情 形
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	① 已对最近一期财务报表发表了审计意见的某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的某会计师事务所的注册会计师

后任注册会计师	是指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	①在签订业务约定书之前，正在考虑接受委托的注册会计师； ②已接受委托并签订业务约定书，接替前任注册会计师执行财务报表审计业务的注册会计师
---------	---	---

【注】前任注册会计师特征：与被审计单位签约，并已从事了审计工作。

二、前后任注册会计师的沟通的总体要求：“后任注册会计师”应当“征得被审计单位的同意”，“主动”与前任注册会计师沟通，沟通可以采用口头和书面等方式进行。

### 三、接受委托前的沟通

必要性	必要程序。在接受委托前，后任注册会计师“必须”与前任注册会计师进行沟通
目的	了解被审计单位更换会计师事务所的原因以及是否存在不应接受委托的情况，确定是否接受委托
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要采用询问的方式
沟通内容	①是否发现被审计单位管理层存在诚信方面的问题； ②前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧； ③前任注册会计师曾向被审计单位治理层（如监事会、审计委员会或其他类似机构）通报的管理层舞弊、违反法规行为以及内部控制的重大缺陷等问题； 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
答复要求	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做出充分答复，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
未得到答复或答复有限的处理	①如果得到的答复是有限的，后任注册会计师应当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，并考虑这一情况对自己接受业务委托的影响； ②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，后任注册会计师应设法以其他方式与前任注册会计师再次进行沟通。如果仍得不到答复，后任可以致函前任，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

### 四、接受委托后的沟通

必要性	非必要程序。后任注册会计师根据审计工作需要自行决定
目的	利用前任注册会计师的工作
沟通前提	征得被审计单位的同意
沟通形式	主要包括查阅前任注册会计师的工作底稿及询问有关事项等
沟通内容	查阅的内容包括有关审计计划、控制测试、审计结论的工作底稿，以及其他具有延续性的对本期审计产生重大影响的会计、审计事项的工作底稿



沟通要求

前任注册会计师应当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。

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，可考虑进一步从被审计单位（前审计客户）处获取一份确认函，应当自主决定可供后任注册会计师查阅、复印或摘录的工作底稿内容。

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。

后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责。后任注册会计师不应在审计报告中表明依赖了前任注册会计师的审计报告或工作

五、后任发现前任审计的财务报表可能存在重大错报时的处理

1. 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，后任注册会计师可要求被审计单位“安排三方会谈”。

2. 被审计单位拒绝告知前任，或前任拒绝参加三方会谈，或后任对解决问题的方案不满意，后任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。
- （3）向其法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。