

# 《中国注册会计师审计准则第 1151 号 ——与治理层的沟通》应用指南

(2022 年 1 月 17 日修订)

## 一、治理层（参见本准则第十二条）

1. 治理结构因被审计单位和所在国家或地区的不同而异，反映了不同文化和法律背景以及被审计单位的规模和所有权特征等方面的影响。例如：

(1) 在某些国家或地区，被审计单位设有监事会（其全部或主要成员不参与管理被审计单位），与董事会在法律上是分离的（即“双层”结构）。在其他一些国家或地区，被审计单位的监督和执行职责是单一或一元化的董事会（即“单层”结构）的法定责任。

(2) 在某些被审计单位，治理层的职位是被审计单位法律结构中不可分割的一部分，如公司董事。在其他一些被审计单位，如某些政府性质的实体，则由被审计单位外部的机构承担治理职责。

(3) 在某些情况下，治理层的部分或全部成员参与管理被审计单位。在其他一些情况下，治理层与管理层由不同的人员组成。

(4) 在某些情况下，治理层负责批准被审计单位的财务报表。在其他一些情况下，管理层负有这一责任。

2. 在大多数被审计单位，治理职责是治理机构的集体责任，如董事会、监督委员会、合伙人、业主、管理委员会、治理委员会、受托人或类似职位的人员。但是，在某些小型被审计单位，可能由一个人承担治理职责，如在没有其他业主情况下的业主兼经理，或单独的

一名受托人。当治理职责是一项集体责任时，可能由下设组织（如审计委员会甚至个人）负责具体工作以协助治理机构履行责任。而在另外一些情况下，下设组织或个人可能负有与治理机构不同的法定责任。

3. 这些差异意味着本准则不可能对所有审计业务详细规定注册会计师就特定事项与谁沟通。在某些情况下，例如，在没有正式界定治理结构的被审计单位（如某些家族企业、非营利组织和政府性质的实体），从适用的法律法规或其他业务环境中可能难以明确识别出适当的沟通人员。在这种情况下，注册会计师可能需要与委托方讨论或约定应当与哪些相关人员沟通。在决定与谁进行沟通时，注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定了解被审计单位治理结构和治理过程。适当的沟通人员可能因拟沟通事项的不同而异。

4. 《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》规定了集团注册会计师与治理层沟通的具体事项。如果被审计单位是集团的组成部分，组成部分注册会计师与之沟通的适当人员取决于业务环境和拟沟通的事项。在某些情况下，许多组成部分可能在同一内部控制系统中执行相同的业务，并采用相同的会计实务。如果这些组成部分的治理层是相同的（如隶属于同一董事会），为避免重复，注册会计师可以同时就这些组成部分与治理层沟通，以实现沟通目的。

#### **（一）与治理层的下设组织沟通（参见本准则第十三条）**

5. 在考虑与治理层的下设组织沟通时，注册会计师需要考虑下列事项：

(1) 下设组织与治理层各自的责任；

(2) 拟沟通事项的性质；

(3) 相关法律法规的要求；

(4) 下设组织是否有权就沟通的信息采取行动，以及是否能够提供注册会计师可能需要的进一步信息和解释。

6. 在决定是否需要与治理机构沟通信息时，注册会计师可能受到其对下设组织与治理机构沟通相关信息的有效性和适当性的评估的影响。注册会计师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，注册会计师保留与治理机构直接沟通的权利。

7. 在许多国家或地区，被审计单位设有审计委员会（或名称不同的类似下设组织）。尽管审计委员会的具体权力和职责可能不同，但与其沟通已成为注册会计师与治理层沟通的一个关键要素。

良好的治理原则建议：

(1) 邀请注册会计师定期参加审计委员会会议；

(2) 审计委员会主席和其他相关成员定期与注册会计师联系；

(3) 审计委员会每年至少一次在管理层不在场的情况下会见注册会计师。

**(二) 治理层全部成员参与管理被审计单位的情形**（参见本准则第十四条）

8. 在某些情况下，治理层全部成员参与管理被审计单位，此时需要对如何运用沟通的要求进行调整，以反映这一情况。在这种情况下，与负有管理责任的人员的沟通，可能不能向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。例如，在一家所有董事都参与管理的

公司中，某一董事（如负责市场营销的董事）可能并不知道注册会计师与另一董事（如负责财务报表编制的董事）讨论的重大事项。

## 二、沟通的事项

（一）注册会计师与财务报表审计相关的责任（参见本准则第十五条）

9. 注册会计师与财务报表审计相关的责任通常包含在审计业务约定书或记录审计业务约定条款的其他适当形式的书面协议中。法律法规或被审计单位的治理结构可能要求治理层与注册会计师就业务约定条款达成一致意见。当实际情况并非如此时，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：

（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。审计准则要求沟通的事项包括财务报表审计中发现的、与治理层对财务报告过程的监督有关的重大事项；

（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）。

10. 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，可能要求注册会计师与治理层进行更广泛的沟通。例如：

（1）与被审计单位的协议可能要求沟通会计师事务所或网络事

务所在提供除财务报表审计以外的其他服务时发现的特定事项；

(2) 授权对公共部门实体进行审计的文件可能要求注册会计师沟通其执行其他工作时（如绩效审计）注意到的事项。

## **(二) 计划的审计范围和时间安排（参见本准则第十六条）**

11. 就计划的审计范围和时间安排进行沟通可以：

(1) 帮助治理层更好地了解注册会计师工作的结果，与注册会计师讨论风险问题和重要性的概念，以及识别可能需要注册会计师追加审计程序的领域；

(2) 帮助注册会计师更好地了解被审计单位及其环境。

12. 就注册会计师识别出的特别风险进行沟通，可以帮助治理层了解存在特别风险的事项以及需要注册会计师予以特别考虑的原因。就特别风险进行沟通有助于治理层履行其对财务报告过程的监督责任。

13. 沟通的事项可能包括：

(1) 注册会计师计划如何应对由于舞弊或错误导致的特别风险；

(2) 注册会计师计划如何应对重大错报风险评估水平较高的领域；

(3) 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；

(4) 在审计中对重要性概念的运用；

(5) 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及程度，包括利用注册会计师的专家的工作；

(6) 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，注册会计师对于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；

(7)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，注册会计师拟采取的应对措施。

14. 可能适合与治理层讨论的计划方面的其他事项包括：

(1) 如果被审计单位设有内部审计，注册会计师和内部审计人员如何以建设性和互补的方式一起工作，包括拟利用内部审计工作，以及拟利用内部审计人员提供直接协助的性质和范围。

(2) 治理层对下列问题的看法：

①与被审计单位治理结构中的哪些适当人员沟通；

②治理层和管理层之间的责任分配；

③被审计单位的目标和战略，以及可能导致重大错报的相关经营风险；

④治理层认为审计过程中需要特别关注的事项，以及治理层要求注册会计师追加审计程序的领域；

⑤被审计单位与监管机构之间的重要沟通；

⑥治理层认为可能会影响财务报表审计的其他事项。

(3) 治理层对下列问题的态度、认识和措施：

①被审计单位的内部控制及其在被审计单位中的重要性，包括治理层如何监督内部控制的有效性；

②舞弊发生的可能性或如何发现舞弊。

(4) 治理层应对会计准则、公司治理实务、交易所上市规则和相关事项变化及这些变化对财务报表的总体列报、结构和内容等方面的影响所采取的措施，包括：

①财务报表中信息的相关性、可靠性、可比性和可理解性；

②考虑财务报表是否因包含不相关或有碍正确理解所披露事项的信息而受到不利影响。

(5) 治理层对以前与注册会计师沟通作出的回应。

(6) 哪些文件组成《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的信息》所规定的其他信息，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排。当注册会计师预期将在审计报告日后获取其他信息时，与治理层的讨论还可能包括如果审计报告日后获取的其他信息存在重大错报，注册会计师可能采取的适当或必要措施。

15. 尽管与治理层的沟通可以帮助注册会计师计划审计的范围和时间安排，但并不改变注册会计师独自承担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。

16. 在与治理层就计划的审计范围和时间安排进行沟通时，尤其是在治理层部分或全部成员参与管理被审计单位的情况下，注册会计师有必要保持职业谨慎，避免损害审计的有效性。例如，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降低其有效性。

### **（三）审计中的重大发现（参见本准则第十七条）**

17. 沟通审计中的发现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。例如，注册会计师可以证实治理层对与特定的交易或事项有关的事实和情况有着与其相同的理解。

18. 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，本准则第十七条要求与治理层进行的沟

通以及第十六条要求就注册会计师识别出的特别风险进行的沟通，与注册会计师确定哪些事项可能属于重点关注过的事项，因而可能构成关键审计事项尤其相关。

### **会计实务重大方面的质量（参见本准则第十七条第（一）项）**

19. 财务报告编制基础通常允许被审计单位作出会计估计以及有关会计政策和财务报表披露的判断，例如，当存在重大计量不确定性的情况下作出会计估计时，对运用的关键假设作出的判断。此外，法律法规或财务报告编制基础可能要求披露重要会计政策概要、提及“重要的会计估计”或“重要的会计政策和实务”，以向财务报表使用者指明管理层在编制财务报表时作出的最困难、最主观或最复杂的判断，并提供相关的进一步信息。

20. 注册会计师对于财务报表主观方面的看法可能与治理层履行对财务报告过程的监督职责尤其相关。例如，针对本指南第 19 段描述的相关事项，注册会计师对与导致特别风险的会计估计相关的估计不确定性是否得到充分披露进行了评价，治理层可能对这一评价感兴趣。就被审计单位会计实务重大方面的质量进行开放的、建设性的沟通，可能包括评价重大会计实务和披露的的质量的可接受性。本指南附录指出了沟通中可能包括的事项。

### **审计工作中遇到的重大困难（参见本准则第十七条第（二）项）**

21. 审计工作中遇到的重大困难可能包括下列事项：

（1）在提供实施审计程序所需的信息方面，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。

**已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项**(参见本准则第十七条第(三)项)

22. 已与管理层讨论或需要书面沟通的重大事项可能包括：

(1) 当年发生的重大事项或交易；

(2) 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；

(3) 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；

(4) 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；

(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。

**影响审计报告形式和内容的情形**(参见本准则第十七条第(四)项)

23. 《中国注册会计师审计准则第 1111 号——就审计业务约定条

款达成一致意见》要求注册会计师就审计业务约定条款与管理层或治理层（如适用）达成一致意见。达成一致意见的审计业务约定条款应记录于审计业务约定书或其他适当形式的书面协议中，并提及审计报告的预期形式和内容等事项。正如本指南第 9 段所述，如果商谈业务约定条款的对象并非治理层，注册会计师可以向其提供一份业务约定书的副本，以沟通与审计工作相关的事项。本准则第十七条第（四）项要求的沟通旨在告知治理层审计报告可能不同于预期的形式和内容，或可能包含与执行的审计工作相关的进一步信息的情形。

24. 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：

（1）根据《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见；

（2）根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，报告与持续经营相关的重大不确定性；

（3）根据《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》的规定，沟通关键审计事项；

（4）根据《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》（或其他审计准则）的规定，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。

（5）根据《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》的规定，注册会计师认为其他信息存在未更正的重大错报。

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。

**与财务报告过程有关的其他重大事项**（参见本准则第十七条第（五）项）

25. 《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》指出，由于未预期事项的存在、条件的变化或通过实施审计程序获取的审计证据等原因，注册会计师可能需要基于修正后的风险评估结果，对总体审计策略、具体审计计划以及原来计划的进一步审计程序的性质、时间安排和范围作出修改。注册会计师可以就此类事项与治理层进行沟通，例如，作为对审计工作的计划范围及时间安排所作的初步讨论的更新。

26. 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，可能包括其他信息中已更正的重大错报等。

27. 除本准则第十七条第（一）至（四）项及相关应用指南规定的事项之外，注册会计师可能和项目质量复核人员（如有）讨论过其他事项，项目质量复核人员也可能考虑过其他事项。对于这些事项，注册会计师可以考虑与治理层进行沟通。

**（四）注册会计师的独立性**（参见本准则第十八条）

28. 注册会计师需要遵守与财务报表审计相关的职业道德要求，包括独立性要求。

29. 拟沟通可能影响独立性的关系和其他事项，以及沟通如何应对超出可接受的水平的不利影响，将因业务具体情况的不同而不同，但是通常包括：对独立性的不利影响，以及为消除不利影响或将其降低至可接受的水平而采取的防范措施。

30. 相关职业道德要求或法律法规也可能规定，注册会计师在识

别出违反独立性要求的情形时与治理层进行特定沟通。例如，《中国注册会计师职业道德守则》要求注册会计师就任何违反独立性要求的情形及会计师事务所已采取或拟采取的行动与治理层进行书面沟通。

31. 适用于上市实体的有关注册会计师独立性的沟通要求，可能对其他被审计单位也是适当的，包括涉及重大公众利益的实体，例如，由于实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者，以及考虑到业务的性质和范围。这些实体举例来说包括金融机构（如银行、保险公司和养老基金）以及慈善机构等。另一方面，可能存在与进行独立性沟通不相关的情形，例如，当治理层的全部成员已经通过其管理活动知悉了相关事实时。在被审计单位由业主进行管理，而注册会计师所在的会计师事务所和网络事务所除财务报表审计外与被审计单位几乎没有其他关联时，这种情形尤其可能出现。

#### **（五）补充事项（参见本准则第四条）**

32. 治理层对管理层的监督包括确保被审计单位设计、执行和维护恰当的内部控制。

33. 注册会计师可能注意到一些补充事项，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而言很可能是重要的。这些事项可能包括与治理结构或过程有关的重大问题、缺乏适当授权的高级管理层作出的重大决策或行动。

34. 在确定是否与治理层沟通补充事项时，注册会计师可能就其注意到的某类事项与适当层级的管理层进行讨论，除非在具体情形下不适合这么做。

35. 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

#### （一）确立沟通过程（参见本准则第十九条）

36. 清楚地沟通注册会计师的责任、计划的审计范围和时间安排以及期望沟通的大致内容，有助于为有效的双向沟通确立基础。

37. 讨论下列事项可能有助于实现有效的双向沟通：

（1）沟通的目的。如果目的明确，注册会计师和治理层就可以更好地就相关问题和在沟通过程中期望采取的行动取得相互了解；

（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）注册会计师对沟通的期望，包括将进行双向沟通以及治理层将就其认为与审计工作相关的事项与注册会计师沟通。与审计工作相关的事项包括：可能对审计程序的性质、时间安排和范围产生重大影响战略决策，对舞弊的怀疑或检查，对高级管理人员的诚信或胜任能力的疑虑；

（5）对注册会计师沟通的事项采取措施和进行反馈的过程；

（6）对治理层沟通的事项采取措施和进行反馈的过程。

38. 沟通过程随着具体情况的不同而不同，这些具体情况包括被审计单位的规模和治理结构、治理层如何开展工作，以及注册会计师

对拟沟通事项的重要性的看法。难以建立有效的双向沟通可能意味着注册会计师与治理层之间的沟通不足以实现审计目的。（参见本指南第 51 段）

### **对小型被审计单位的特殊考虑**

39. 相对于上市实体或大型被审计单位，在小型被审计单位审计中，注册会计师可以以不太正式的方式来与治理层沟通。

### **与管理层的沟通**

40. 许多事项可以在正常的审计过程中与管理层讨论，包括本准则要求与治理层沟通的事项。这种讨论有助于确认管理层对被审计单位经营活动的执行以及（特别是）对财务报表的编制承担的责任。

41. 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，与管理层就其胜任能力或诚信方面的问题进行讨论可能是不适当的。除确认管理层的执行责任外，这些初步的讨论还可以澄清事实和问题，并使管理层有机会提供进一步的信息和解释。如果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。

### **与第三方的沟通**

42. 治理层可能根据法律法规的要求，或希望向第三方（如银行或特定监管机构）提供注册会计师书面沟通文件的副本。在某些情况下，向第三方披露书面沟通文件可能是违法或不适当的。在向第三方提供为治理层编制的书面沟通文件时，在书面沟通文件中声明以下内容，告知第三方这些书面沟通文件不是为他们编制，可能是非常重要的：

（1）书面沟通文件仅为治理层的使用而编制，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；

(2) 注册会计师对第三方不承担责任；

(3) 书面沟通文件向第三方披露或分发的任何限制。

43. 法律法规可能要求注册会计师：

(1) 向监管机构或执法机构报告与治理层沟通的特定事项。例如，如果管理层和治理层没有采取纠正措施，注册会计师有义务向监管机构或执法机构报告错报；

(2) 将为治理层编制的特定报告的副本提交给相关监管机构、出资机构或其他机构，例如对某些公共部门实体，需要提交给某些主管部门；

(3) 向公众公开为治理层编制的报告。

44. 除非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可能需要事先征得治理层同意。

## **(二) 沟通的形式（参见本准则第二十条）**

45. 有效的沟通可能包括结构化的陈述、书面报告以及不太正式的沟通（包括讨论）。除本准则第二十条和第二十一条规定的事项外，对于其他事项，注册会计师可以采取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。

46. 除特定事项的重要程度外，沟通的形式（口头沟通或书面沟通，沟通内容的详略程度，以正式或非正式的方式沟通）可能还受下列因素的影响：

(1) 对该事项的讨论是否将包含在审计报告中。例如，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；

(2) 特定事项是否已经得到满意的解决；

(3) 管理层是否已事先就该事项进行沟通；

(4) 被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；

(5) 在特殊目的财务报表审计中，注册会计师是否还审计被审计单位的通用目的财务报表；

(6) 法律法规要求。在某些国家或地区，法律法规规定了与治理层书面沟通文件的形式；

(7) 治理层的期望，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排；

(8) 注册会计师与治理层持续接触和对话的次数；

(9) 治理机构的成员是否发生了重大变化。

47. 如果已就某重大事项与治理层的个别成员（如审计委员会主席）讨论，注册会计师可能有必要在随后的沟通中概述该事项，以便治理层的所有成员获取完整和对称的信息。

### **（三）沟通的时间安排（参见本准则第二十二条）**

48. 审计过程中的及时沟通有助于注册会计师与治理层进行充分的双向对话。然而，适当的沟通时间安排因业务环境的不同而不同。相关的环境包括事项的重要程度和性质，以及期望治理层采取的行动。例如：

(1) 对于计划事项的沟通，通常在审计业务的早期阶段进行，如系首次接受委托，沟通可以随同就审计业务条款达成一致意见一并进行；

(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发表非无保留意见，可能



需要尽快沟通。如果识别出值得关注的内部控制缺陷，注册会计师可能在根据《中国注册会计师审计准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》及其应用指南的要求进行书面沟通前，尽快向治理层口头沟通。

(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时和在进行总结性讨论时）就对独立性的不利影响和如何应对超出可接受的水平的不利影响作出了重要判断，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安排可能是适当的。

49. 可能与沟通的时间安排相关的其他因素包括：

- (1) 被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；
- (2) 在规定的时限内沟通特定事项的法定义务；
- (3) 治理层的期望，包括与注册会计师定期会谈或沟通的安排；
- (4) 注册会计师识别出特定事项的时间。例如，注册会计师可能未能在可以采取预防措施的时间内识别出某一特定事项（如违反某项法律法规），但是沟通该事项可能有助于采取补救措施。

**（四）沟通过程的充分性（参见本准则第二十三条）**

50. 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。这些审计证据可能包括：

(1) 针对注册会计师提出的沟通事项，治理层采取的措施的适当性和及时性。如果前期沟通中提出的重大事项没有得到有效解决，注册会计师可能需要询问没有采取适当措施的原因，并考虑再次提出该事项。这样能避免治理层形成错误印象，误认为注册会计师因觉得该事项已经充分解决或不再重要而感到满意；

(2) 治理层在与注册会计师沟通的过程中表现出来的坦率程度；

(3) 治理层在没有管理层在场的情况下与注册会计师会谈的意愿和能力；

(4) 治理层表现出来的对注册会计师所提出的事项的全面了解能力。例如，治理层在多大程度上对相关问题展开调查以及质疑向其提出的建议；

(5) 就拟沟通的形式、时间安排和期望的大致内容与治理层达成相互理解的难度；

(6) 当治理层全部或部分成员参与管理被审计单位时，他们所表现出的对与注册会计师讨论的事项如何影响其治理责任和管理责任的了解；

(7) 注册会计师与治理层之间的双向沟通是否符合法律法规的规定。

51. 如本准则第五条所述，有效的双向沟通对于注册会计师和治理层都有帮助。《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》指出，治理层的参与(包

括他们与内部审计人员（如有）和注册会计师的互动）是被审计单位控制环境的一个要素。不充分的双向沟通可能意味着令人不满意的控制环境，影响注册会计师对重大错报风险的评估。同时存在一种风险，即注册会计师可能不能获取充分、适当的审计证据以形成对财务报表的审计意见。

52. 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。

#### **四、审计工作底稿（参见本准则第二十四条）**

53. 如果被审计单位编制的会议纪要作为沟通的适当记录，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。

附录（参见本准则第十七条第（一）项和本指南第 19 段、第 20 段）

## 会计实务的质量

本准则第十七条第（一）项要求的和本指南第 19 段至第 20 段讨论的沟通可能包括下列事项：

### 一、会计政策

1. 在考虑是否有必要对提供信息的成本与可能给财务报表使用者带来的效益之间进行平衡后，会计政策对于被审计单位具体情况的适当性。如果存在可接受的备选会计政策，沟通可能包括确定受重要会计政策选择影响的财务报表项目，以及与被审计单位相类似的单位所采用会计政策的信息。

2. 重要会计政策的初始选择和变更，包括对新会计准则的应用。沟通可能包括：会计政策变更的时间安排和方法对被审计单位当前和未来盈余的影响；与预期发布新会计准则相关的会计政策变更的时间安排。

3. 有争议的或新兴领域的（或在行业内具有独特性，尤其是缺乏权威的指南或共识时）重要会计政策的影响。

4. 与记录交易的期间相关的交易时间安排的影响。

### 二、会计估计

对于涉及重要估计的项目，《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》及其应用指南讨论的问题包括：

1. 管理层如何识别可能需要在财务报表中确认或披露会计估计

的交易、事项及情况；

2. 可能需要作出新的会计估计或修正现有会计估计的情形变化；

3. 管理层关于在财务报表中确认或不确认会计估计的决策是否符合适用的财务报告编制基础；

4. 前期作出会计估计的方法在本期是否有或应该有变化，如果是，变化的原因及前期会计估计的结果；

5. 管理层作出会计估计的过程（例如，在管理层使用模型的情况下），包括选择的会计估计计量基础是否符合适用的财务报告编制基础；

6. 管理层作出会计估计时使用的重大假设是否合理；

7. 如果与管理层使用的重大假设的合理性或对适用的财务报告编制基础的适当运用相关，管理层执行特定行动的意图及能力；

8. 重大错报风险；

9. 可能表明存在管理层偏向的迹象；

10. 管理层如何考虑替代假设或结果以及未选择的原因，或管理层如何处理作出会计估计过程中的估计不确定性；

11. 财务报表中对估计不确定性进行披露的充分性。

### **三、财务报表披露**

1. 在形成特别敏感的财务报表披露（如与收入确认、薪酬、持续经营、期后事项和或有事项有关的披露）时涉及的问题和作出的相关判断；

2. 财务报表披露的总体中立性、一贯性和明晰性。

### **四、相关事项**

1. 财务报表中披露的特别风险、风险敞口和不确定性（如未决

诉讼)对财务报表的潜在影响;

2. 财务报表受到超出被审计单位正常经营过程或者在其他方面显得异常的重大交易影响的程度。沟通该事项可能强调:

(1) 该期间确认的不经常发生的金额;

(2) 这些交易在财务报表中单独披露的程度;

(3) 此类交易看起来是否用于实现特定的会计或税务处理,或特定的法律或监管目标;

(4) 此类交易的形式看起来是否过于复杂,或针对交易的结构已进行了广泛的咨询;

(5) 管理层是否更强调需要采取特定会计处理,而非交易背后的经济实质。

3. 影响资产和负债账面价值的因素,包括被审计单位确定有形资产和无形资产使用年限的依据。这方面的沟通可以解释如何选择影响账面价值的因素,以及备选的其他选项如何对财务报表产生影响;

4. 对错报的选择性更正,例如,如果更正某一错报将增加盈利,则对该错报予以更正,反之如果更正某一错报将减少盈利,则对该错报不予更正。