

# 中国注册会计师审计准则第 1151 号 ——与治理层的沟通

## 第一章 总 则

**第一条** 为了规范注册会计师与被审计单位治理层的沟通，制定本准则。

**第二条** 本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

**第三条** 本准则所称治理层，是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括对财务报告过程的监督。

本准则所称管理层，是指对被审计单位经营活动的执行负有管理责任的人员或组织。管理层负责编制财务报表，并受到治理层的监督。

**第四条** 注册会计师应当就与财务报表审计相关、且根据职业判断认为与治理层责任相关的重大事项，以适当的方式及时与治理层沟通。

**第五条** 注册会计师与治理层沟通的主要目的是：

（一）就审计范围和时间以及注册会计师、治理层和管理层各方在财务报表审计和沟通中的责任，取得相互了解；

（二）及时向治理层告知审计中发现的与治理层责任相关的事项；

（三）共享有助于注册会计师获取审计证据和治理层履行责任的

其他信息。

**第六条** 注册会计师应当与治理层进行明晰的沟通，并提请治理层以同样的方式与注册会计师沟通，以建立有效的双向沟通关系。注册会计师在建立这种关系时应当保持独立性和客观性。

## 第二章 沟通的对象

### 第一节 总体要求

**第七条** 注册会计师应当确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员沟通。适当人员可能因沟通事项的不同而不同。

**第八条** 在确定与哪些适当人员沟通特定事项时，注册会计师应当利用在了解被审计单位及其环境时获取的有关治理结构和治理过程的信息。

**第九条** 如果无法清楚地识别需要与哪些人员沟通，注册会计师应当与委托人商定。

### 第二节 与治理层的下设组织或个人沟通

**第十条** 在决定与治理层某下设组织或个人沟通时，注册会计师应当考虑下列主要事项：

- （一）下设组织、个人以及治理层整体各自的责任；
- （二）拟沟通事项的性质；

(三) 法律法规的规定;

(四) 下设组织或个人是否有权对沟通的信息采取措施, 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;

(五) 是否有必要将有关信息详尽或扼要地与治理层整体沟通。

注册会计师应当考虑在业务约定条款中明确与治理层整体直接沟通的权利。

**第十一条** 如果被审计单位设有审计委员会或监事会, 注册会计师应当着重与审计委员会或监事会沟通。

注册会计师应当考虑仅与审计委员会或监事会沟通是否足以履行其与治理层沟通的责任。在某些情况下, 注册会计师可能还需要与治理层整体沟通。

**第十二条** 如果被审计单位是某集团的组成部分, 注册会计师应当根据不同的业务环境和沟通事项, 确定与哪些适当人员沟通。适当人员除了包括该组成部分治理层外, 可能还包括集团治理层。当集团治理层履行组成部分治理责任时, 适当人员为集团治理层。

### 第三节 与管理层沟通

**第十三条** 在审计中, 注册会计师应当就财务报表审计相关事项与管理层讨论, 包括讨论本准则规定的与治理层沟通的相关事项。

**第十四条** 在与治理层沟通特定事项前, 注册会计师通常先与管理层讨论, 除非这些事项不适合与管理层讨论。不适合与管理层讨论的事项包括管理层的胜任能力和诚信问题等。

如果被审计单位设有内部审计职能, 注册会计师可以在与治理层

沟通特定事项前，先与内部审计人员讨论有关事项。

如果管理层或内部审计人员的意见及拟采取的措施有助于治理层了解特定事项，注册会计师应当考虑将这些意见和措施包括在与治理层沟通的内容中。

**第十五条** 管理层就本准则第十八条所列事项与治理层的沟通，并不能减轻注册会计师就这些事项与治理层沟通的责任。

对于本准则第三章第七节所规定的补充事项，如果认为管理层已与治理层有效沟通，注册会计师无需再就这些事项与治理层沟通。

#### 第四节 治理层全部参与管理的情形

**第十六条** 在治理层全部参与管理的情况下，如果就本准则要求沟通的事项已与负有管理责任的人员沟通，且这些人员同时负有治理责任，注册会计师无需就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。

对于应予沟通且仅与治理层的监督职能相关的事项，由于监督与管理没有分离，通常不要求注册会计师就这些事项予以沟通。

**第十七条** 如果治理层全部参与管理，注册会计师仍应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的内容。

## 第三章 沟通的事项

### 第一节 沟通事项的基本内容

**第十八条** 注册会计师应当直接与治理层沟通的事项包括：

- （一）注册会计师的责任；
- （二）计划的审计范围和时间；
- （三）审计工作中发现的问题；
- （四）注册会计师的独立性。

**第十九条** 除了本准则第十八条所列事项外，注册会计师还应当就下列事项与治理层沟通：

- （一）要求和商定沟通的其他事项；
- （二）补充事项。

### 第二节 注册会计师的责任

**第二十条** 注册会计师应当就其责任直接与治理层沟通。注册会计师通常考虑将该沟通事项包含在审计业务约定书中。

注册会计师应当向治理层说明，注册会计师的责任是对管理层在治理层监督下编制的财务报表发表审计意见，对财务报表的审计并不能减轻管理层和治理层的责任。

**第二十一条** 注册会计师还应当与治理层沟通下列事项：

（一）注册会计师有责任按照审计准则的规定执行审计业务，发表审计意见；审计准则要求沟通的事项包括财务报表审计中发现的、

且与治理层履行对财务报告过程监督职责相关的重大事项；

（二）审计准则并不要求注册会计师专门为识别与治理层沟通的补充事项设计程序，但如果注册会计师注意到根据其职业判断认为重大且与治理层责任相关的补充事项，并且这些事项没有通过其他渠道与治理层作过有效沟通，注册会计师应当就这些事项与治理层沟通；

（三）如果存在要求和商定沟通的其他事项，注册会计师还有责任就这些事项与治理层沟通。

### 第三节 计划的审计范围和时间

**第二十二条** 注册会计师应当就计划的审计范围和时间直接与治理层作简要沟通。

**第二十三条** 当与治理层沟通计划的审计范围和时间时，注册会计师应当保持职业谨慎，以防止由于具体审计程序易于被治理层，尤其是承担管理责任的治理层所预见等原因而损害审计工作的有效性。

**第二十四条** 注册会计师应当考虑与治理层沟通下列事项：

（一）注册会计师拟如何应对由于舞弊或错误导致的重大错报风险；

（二）注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案；

（三）重要性的概念，但不宜涉及重要性的具体底线或金额；

（四）审计业务受到的限制或法律法规对审计业务的特定要求；

（五）注册会计师与治理层商定的沟通事项的性质。

**第二十五条** 注册会计师可以考虑与治理层讨论下列事项：

（一）当被审计单位设有内部审计职能时，注册会计师拟利用内

部审计工作的范围，以及双方如何更好地协调和配合工作；

（二）治理层对内部控制和舞弊的态度、认识和措施；

（三）与拟实施的审计程序相关的事项，这些程序是在法律法规和审计准则的规定之外、应治理层或管理层要求而实施的；

（四）治理层对会计准则和相关会计制度，以及与财务报表相关的法律法规和其他事项等方面的变化作出的反应；

（五）治理层对以前的沟通如何作出反应。

**第二十六条** 注册会计师还可以考虑就治理层对下列事项的看法与其进行讨论：

（一）与治理结构中的哪些适当人员沟通；

（二）治理层和管理层责任的划分；

（三）被审计单位的目标、战略以及可能导致财务报表发生重大错报的相关经营风险；

（四）治理层认为审计中应特别注意的事项，以及需要采取额外程序的领域；

（五）与监管机构沟通的重大事项；

（六）治理层认为可能会影响财务报表审计的事项。

**第二十七条** 与治理层的沟通有助于注册会计师计划审计范围和时间，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的责任。

## 第四节 审计工作中发现的问题

**第二十八条** 注册会计师应当就审计工作中发现的问题与治理

层直接沟通下列事项：

- （一）注册会计师对被审计单位会计处理质量的看法；
- （二）审计工作中遇到的重大困难；
- （三）尚未更正的错报，除非注册会计师认为这些错报明显不重要；
- （四）审计中发现的、根据职业判断认为重大且与治理层履行财务报告过程监督责任直接相关的其他事项。

**第二十九条** 除非被审计单位治理层全部参与管理，注册会计师还应当与治理层直接沟通下列事项：

- （一）根据职业判断认为需要提请治理层注意的管理层声明；
- （二）已与管理层讨论或书面沟通的、审计中发现的重大事项。

**第三十条** 注册会计师应当就下列重要会计处理的质量和可接受性与治理层沟通：

- （一）选用的会计政策；
- （二）作出的会计估计；
- （三）财务报表的披露。

**第三十一条** 如果认为某项重大的会计处理不恰当，注册会计师应当向治理层说明理由，并在必要时提请更正。

如果不恰当的会计处理未予更正，注册会计师应当考虑该事项对本期和未来期间财务报表的影响，以及对审计报告的影响，并将这种影响告知治理层。

**第三十二条** 注册会计师在审计中遇到的重大困难可能包括：

- （一）管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延；
- （二）不合理地要求缩短完成审计工作的时间；



(三) 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;

(四) 无法获取预期的证据;

(五) 管理层对注册会计师施加的限制;

(六) 管理层不愿按照注册会计师的要求对持续经营能力作出评估, 或拒绝将评估期间延伸至资产负债表日起的十二个月。

在某些情况下, 上述困难可能构成对审计范围的限制, 注册会计师应当出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

**第三十三条** 除非认为错报明显不重大, 注册会计师应当要求管理层更正所有已知错报。如果错报未予更正, 注册会计师应当就此与治理层沟通, 并再次提请予以更正。

对未更正的重大错报, 注册会计师应当逐笔与治理层沟通。对未更正的大量小额错报, 注册会计师可以向治理层提供列明这些错报的笔数和累计影响额的汇总表, 而不必沟通每笔错报的细节。

**第三十四条** 注册会计师应当考虑与治理层讨论未能更正错报的原因及其影响, 包括对未来财务报表可能产生的影响。

**第三十五条** 为了降低发生误解的可能性, 注册会计师可以要求治理层提供书面声明, 说明已引起治理层注意的错报没有得到更正的原因; 但获取该声明并不能减轻注册会计师对未更正错报的影响形成结论的责任。

**第三十六条** 注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的、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, 包括已更正的、含有已审计财务报表的文件中的其他信息存在的对事实的重大错报或重大不一致。

**第三十七条** 如果出现下列情形，注册会计师应当将管理层声明中的相关事项提请治理层注意：

- （一）除管理层声明之外的审计证据很少；
- （二）相关的会计处理可能会因被审计单位意图的不同而不同；
- （三）管理层对作出注册会计师要求的声明很勉强；
- （四）管理层声明与其他审计证据不符。

**第三十八条** 在某些情况下，注册会计师应当向治理层提供完整的管理层声明书副本。此时，注册会计师应当明确列示根据职业判断认为需要提请治理层关注的事项。

**第三十九条** 本准则第二十九条所述的已与管理层讨论或书面沟通的重大事项主要包括：

- （一）管理层已更正的错报；
- （二）对管理层就会计或审计事项向其他专业人士进行咨询的关注；
- （三）管理层在首次委托或连续委托中，就会计准则和审计准则应用、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。

## 第五节 注册会计师的独立性

**第四十条** 如果被审计单位是上市公司，注册会计师应当就独立性与治理层直接沟通下列内容：

- （一）就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所按照法律法规和职业道德规范的规定保持了独立性作出声明；

(二) 根据职业判断, 注册会计师认为会计师事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项, 其中包括会计师事务所在财务报表涵盖期间为被审计单位和受被审计单位控制的组成部分提供审计、非审计服务的收费总额;

(三) 为消除对独立性的威胁或将其降至可接受的水平, 已经采取的相关防护措施。

**第四十一条** 如果被审计单位是非上市公司, 但可能涉及重大的公众利益, 注册会计师应当考虑本准则第四十条所述的沟通事项是否适用。

**第四十二条** 如果出现了违反与注册会计师独立性有关的职业道德规范的情形, 注册会计师应当尽早就该情形及已经或拟采取的补救措施与治理层直接沟通。

## 第六节 要求和商定沟通的其他事项

**第四十三条** 要求和商定沟通的其他事项包括:

- (一) 法律法规和本准则以外的其他审计准则要求沟通的事项;
- (二) 与治理层或管理层商定沟通的事项。

**第四十四条** 与治理层或管理层商定沟通的事项, 可能与治理层对财务报告过程的监督责任相关, 也可能与治理层的其他责任相关。

在某些情况下, 可能要求注册会计师实施额外程序识别这些事项; 在其他情况下, 可能仅要求注册会计师就财务报表审计中注意到的事项进行沟通。

## 第七节 补充事项

**第四十五条** 如果存在本准则和其他审计准则未作要求的下列事项，注册会计师应当将其作为补充事项与治理层沟通：

（一）已引起注册会计师注意的事项；

（二）根据职业判断认为与治理层的责任关系重大、且管理层或其他人员尚未与治理层有效沟通的事项。

**第四十六条** 补充事项可能是注册会计师在财务报表审计中发现的、但与治理层对财务报告过程的监督并不直接相关的事项，也可能是通过审计以外的其他方式注意到的事项。

**第四十七条** 除非法律法规或协议要求执行审计程序以确定是否发生了补充事项，注册会计师在与治理层沟通这些事项时，应当使其了解：

（一）识别补充事项只是审计的副产品，注册会计师除为形成审计意见实施必要程序外，没有实施额外程序以识别这些事项；

（二）没有专门实施程序以确定是否还存在与已沟通事项性质相同的其他事项；

（三）除不适合与管理层讨论的事项外，已就补充事项与管理层进行讨论。

## 第四章 沟通的过程

### 第一节 总体要求

**第四十八条** 注册会计师应当根据被审计单位的规模、治理结构、治理层的运作方式以及对拟沟通事项重要程度的看法等因素，合理确定沟通过程。

### 第二节 取得相互了解

**第四十九条** 注册会计师应当就沟通的形式、时间和拟沟通的基本内容与治理层取得相互了解。

**第五十条** 对注册会计师的责任以及计划实施审计工作的范围和时间进行清楚的沟通，旨在为相互了解奠定基础，以便建立有效的双向沟通。

难以取得相互了解，可能表明注册会计师与治理层之间的双向沟通是无效的。

**第五十一条** 为了取得相互了解，注册会计师可能需要与治理层讨论下列事项：

- （一）沟通的目的；
- （二）沟通的形式；
- （三）就特定事项拟参与沟通的审计项目组和治理层成员；
- （四）注册会计师对沟通的期望；
- （五）注册会计师对沟通事项采取措施并予以反馈的过程；

- (六) 治理层对沟通事项采取措施并予以反馈的过程;
  - (七) 除法律法规和审计准则的规定外, 商定的其他沟通责任。
- 注册会计师应当考虑是否在业务约定书中强调上述事项。

### 第三节 沟通的形式

**第五十二条** 沟通的形式涉及口头或书面沟通、详细或简略沟通、正式或非正式沟通。

有效的沟通形式不仅包括正式声明和书面报告等正式形式, 也包括讨论等非正式的形式。

**第五十三条** 注册会计师就下列事项与治理层沟通时, 应当采取书面形式:

(一) 本准则第二十八条和第二十九条规定的审计工作中发现的重大问题, 其中已向治理层提出并得到妥善解决的事项不必包含在书面沟通文件中;

(二) 本准则第四十条规定的注册会计师的独立性。

对于除本条前款所述事项外的其他事项的沟通, 既可以采用书面形式, 也可以采用口头形式。

**第五十四条** 如果以口头形式沟通涉及治理层责任的事项, 注册会计师应当确信沟通的事项已记录于讨论纪要或审计工作底稿。

**第五十五条** 注册会计师在确定采用何种沟通形式时, 除了考虑特定事项的重要程度外, 还应当考虑下列因素:

- (一) 管理层是否已就该事项与治理层沟通;
- (二) 被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构;

(三) 如果执行的是特殊目的财务报表审计, 注册会计师是否同时审计该被审计单位的通用目的财务报表;

(四) 法律法规的规定;

(五) 治理层的期望, 包括与注册会计师定期会面或沟通的安排;

(六) 注册会计师与治理层保持联系和对话的数量;

(七) 治理层的成员是否发生重大变化。

**第五十六条** 如果就某一重大事项与治理层的某一成员以非正式方式进行讨论, 注册会计师应当考虑在随后的正式沟通中概述该事项, 以便治理层的其他成员得到完整和对称的信息。

## 第四节 保 密

**第五十七条** 为防止治理层未经注册会计师允许将书面沟通文件提供给第三方, 注册会计师应当在书面沟通文件中声明:

(一) 书面沟通文件仅供治理层使用, 如果被审计单位是集团的组成部分, 也可供集团管理层和负责集团审计的注册会计师使用;

(二) 注册会计师对第三方不承担责任;

(三) 未经注册会计师事先书面同意, 沟通文件不得被引用、提及或向其他人披露。

**第五十八条** 如果法律法规要求注册会计师向监管机构或其他第三方提供为治理层编制的书面沟通文件, 注册会计师在提供这些文件前应当事先征得治理层的同意, 并对本准则第五十七条所述的声明内容进行适当修改。

## 第五节 沟通的时间

**第五十九条** 注册会计师应当及时与治理层沟通。

**第六十条** 沟通的时间因沟通事项的重大程度和性质，以及治理层拟采取的措施等业务环境的不同而不同。

注册会计师应当根据具体的业务环境确定适当的沟通时间：

（一）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；

（二）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；

（三）对于注册会计师注意到的内部控制设计或实施中的重大缺陷，应尽快与管理层或治理层沟通；

（四）对于审计中发现的与财务报表或审计报告相关的事项，包括注册会计师对被审计单位会计处理质量的看法，应在最终完成财务报表前进行沟通；

（五）对于注册会计师的独立性，应在最终完成财务报表前或在对独立性威胁及其防护措施作出重大判断时进行沟通；

（六）如果同时审计特殊目的财务报表或其他历史财务信息，沟通时间应与通用目的财务报表审计的沟通时间相协调。

**第六十一条** 可能与沟通时间相关的其他因素包括：

（一）被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构；

（二）其他法律法规要求的期限；



(三) 治理层的期望, 包括对与注册会计师定期会面或沟通的安排;

(四) 注册会计师识别出特定事项的时间。

## 第六节 沟通过程的充分性

**第六十二条** 注册会计师应当评价其与治理层之间的双向沟通是否足以实现审计目标。

**第六十三条** 如果注册会计师无法进行足够的沟通, 就可能存在不能获取充分、适当的审计证据的风险。在这种情况下, 注册会计师应当考虑沟通不充分对评估重大错报风险的影响, 并寻求与治理层讨论这种情况。如果这种情况得不到解决, 注册会计师应采取下列主要措施:

(一) 根据审计范围受限的程度出具保留意见或无法表示意见的审计报告;

(二) 就采取不同措施的后果征询法律意见;

(三) 与治理结构中拥有更高权力的组织或人员沟通, 或与监管机构等第三方沟通;

(四) 解除业务约定。

## 第五章 记 录

**第六十四条** 注册会计师应当记录与治理层沟通的重大事项。

如果被审计单位编制的纪要作为沟通的记录，注册会计师应当确定这些纪要恰当地记录了沟通的内容，并将其副本形成审计工作底稿。

**第六十五条** 如果根据业务环境不易识别适当的沟通人员，注册会计师还应当记录识别治理结构中的适当沟通人员的过程。

**第六十六条** 如果治理层全部参与管理，注册会计师还应当记录根据本准则第十七条的规定对沟通的充分性进行考虑的过程。

## 第六章 附 则

**第六十七条** 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。