

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

# 《中国注册会计师审计准则第 1151 号 ——与治理层的沟通》指南

(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

# 目 录

第一章 总 则 .....	3
第二章 沟通的对象 .....	10
第一节 总体要求 .....	10
第二节 与治理层的下设组织或个人沟通 .....	13
第三节 与管理层沟通 .....	17
第四节 治理层全部参与管理的情形 .....	19
第三章 沟通的事项 .....	21
第一节 沟通事项的基本内容 .....	21
第二节 注册会计师的责任 .....	22
第三节 计划的审计范围和时间 .....	24
第四节 审计工作中发现的问题 .....	28
第五节 注册会计师的独立性 .....	37
第六节 要求和商定沟通的其他事项 .....	41
第七节 补充事项 .....	43
第四章 沟通的过程 .....	46
第一节 总体要求 .....	46
第二节 取得相互了解 .....	47
第三节 沟通的形式 .....	49

第四节 保密.....	54
第五节 沟通的时间.....	55
第六节 沟通过程的充分性.....	56
第五章 记录.....	58

# 第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》(以下简称本准则)第一章(第一条至第六条),主要说明本准则的制定目的、适用范围、治理层和管理层的含义,针对注册会计师与治理层的沟通提出总体要求,并说明了与治理层沟通的主要目的,以及建立有效的双向沟通关系的有关要求。

## 一、本准则的制定目的

本准则第一条指出,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。

具体说来,除了明确相关的概念和提出总体要求之外,通过本准则需要进行规范和提供指引的主要问题包括:如何确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通(即沟通的对象),应当与治理层沟通哪些内容(即沟通的事项),如何合理地确定沟通过程,以及如何对与治理层的沟通进行记录。

## 二、治理层与管理层的含义

本准则第三条指出,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。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。

为了便于全面、准确地理解治理层和管理层的含义及其相互关

系，特针对有关问题作下列进一步讲解：

### （一）治理结构概述

现代企业普遍存在由于所有权和控制权的分离而引发的代理问题，部分公司还可能存在处于控制地位的大股东与中小股东之间的代理问题，因此为了合理保证企业（公司）目标，包括中小股东在内的所有者（股东）价值的最大化的实现，需要引入一系列的结构和机制，即公司治理。一般认为，公司治理主要解决的是股东、董事会和经理之间的关系（有时也包括控股股东与中小股东之间的关系）。公司治理主要包括两个方面，即治理结构和治理机制。

简单地讲，治理结构主要是指为了实现治理目标而在企业的法律边界之内组建的一系列机构以及这些机构之间的相互关系。它实际上包含两个方面的含义：（1）治理结构具体体现为企业治理机构的设计和运作，如股东大会、董事会、监事会、经理的设置，以及它们之间的相互关系；（2）企业的治理结构处于企业的法律边界之内，企业外部的监管机构不属于企业治理层的范畴。

不同国家和地区之间，由于法律结构、经济体制、社会文化等方面 的差别，其公司治理结构也呈现出不同的模式和特点。即使在同一个国家和地区之内，由于企业组织形式、规模乃至经济成分的不同，其治理结构也不尽相同。

在公司治理所涉及的机构中，经理的主要职责是经营管理，因而属于管理层而非治理层。董事会的主要职责是制定战略、进行重大决策、聘任经理并对经营管理活动进行监督；监事会的主要职责是对公

司财务以及公司董事、经理的行为进行监督。因此，一般认为董事会和监事会属于治理层。但是，在董事会中，往往不同程度地存在着董事兼任高级管理人员的情形，即本准则中所讲的“治理层参与管理”的情形。

股东大会（股东会）一般具有选举董事和监事、进行重大决策以及审议批准公司财务预算、决算方案和利润分配（亏损弥补）方案等法定职责，因而显然属于重要的治理机构。但是由于它属于以会议形式存在的公司权力机关，并非常设机构，所以一般可以不把它列为准则中注册会计师应予沟通的治理层。但是，在本准则第十一条规定的有必要与治理层整体进行沟通的情况下的一些特殊情形下，尤其是在公司章程规定对注册会计师的聘任、解聘由股东大会（股东会）决定时，注册会计师可能也需要与股东大会（股东会）进行沟通。

## （二）治理层监督财务报告过程的职责

在作为被审计单位的企业中，编制财务报告一般是管理层的责任，其具体工作由管理层领导下的财务会计部门承担。但是，对于财务报告的编制和披露过程，治理层负有监督职责。

治理层对财务报告过程的监督职责主要有：审核或监督企业的重大会计政策、审核或监督企业财务报告和披露程序、审核或监督与财务报告相关的企业内部控制、组织和领导企业内部审计、审核和批准企业的财务报告和相关信息披露、聘任和解聘负责企业外部审计的注册会计师并与其进行沟通等。

因此，在审计准则中，一般采用“管理层在治理层的监督下编制

的财务报表”这一提法，其目的是凸显管理层对财务报表的责任，以及治理层监督财务报告过程的职责。

### （三）不同组织形式主体的治理层

在不同组织形式的主体中，治理层可能意味着不同的人员或组织。下面结合 2005 年 10 月 27 日修订的《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）和其他有关法律、法规的规定，进行说明。

对于有限责任公司而言，其治理层一般是指董事会（不设董事会时为执行董事）、监事会（不设监事会时为监事）。在前文所述的特殊情形下，可能还涉及股东会。

对于一人有限责任公司而言，其治理层一般为自然人股东本人，或法人股东的代表。

对于国有独资公司而言，其治理层一般为董事会、监事会。

对于股份有限公司而言，其治理层一般为董事会、监事会。在前文所述的特殊情形下，可能还涉及股东大会。

对于在证券交易所上市交易的股份有限公司（即上市公司）而言，其治理层一般为董事会、监事会。在前文所述的特殊情形下，可能还涉及股东大会。上市公司董事会一般设有若干专门委员会，其中审计委员会的职责中通常包括与注册会计师的沟通。

在本指南中，将以治理结构比较健全的公司制企业为例进行说明；如果被审计单位是其他组织形式的主体，注册会计师可以参照公司制企业的情形，并结合此处介绍的各种主体的具体特点进行相应的理解和执行。

#### （四）治理层、管理层与注册会计师之间的关系

前文已经介绍了不同组织形式主体的治理层。管理层一般是指企业的经理和其他高级管理人员。需要强调的是，《公司法》所称的“经理”，指的是企业层次上的经营管理负责人，即通常所说的总经理。除了经理以外，管理层还包括副经理，以及相当于副经理职位的财务总监、总会计师（《公司法》中称为“财务负责人”）等其他高级管理人员。

具体到财务报表而言，治理层的责任包括对财务报告过程的监督；管理层负责编制财务报表，并受到治理层的监督。

在实践中，治理层成员与管理层成员往往存在交叉的现象。例如，董事长兼任总经理，董事兼任总经理或其他高级管理职务等。在某些被审计单位中，还可能存在“治理层全部参与管理”的情形，即董事会的所有成员（不设董事会时的执行董事）都是高级管理人员。在这种情况下，应当合理地区分他们同时扮演的不同角色。

前文已经讲到，被审计单位的治理层与注册会计师在财务报告过程监督和财务报表审计职责方面存在着共同的关注点，在履行职责方面存在着很强的互补性，这也正是注册会计师需要与治理层保持有效的双向沟通的根本原因。

治理层、管理层与注册会计师之间的关系如图 1151-1 所示。

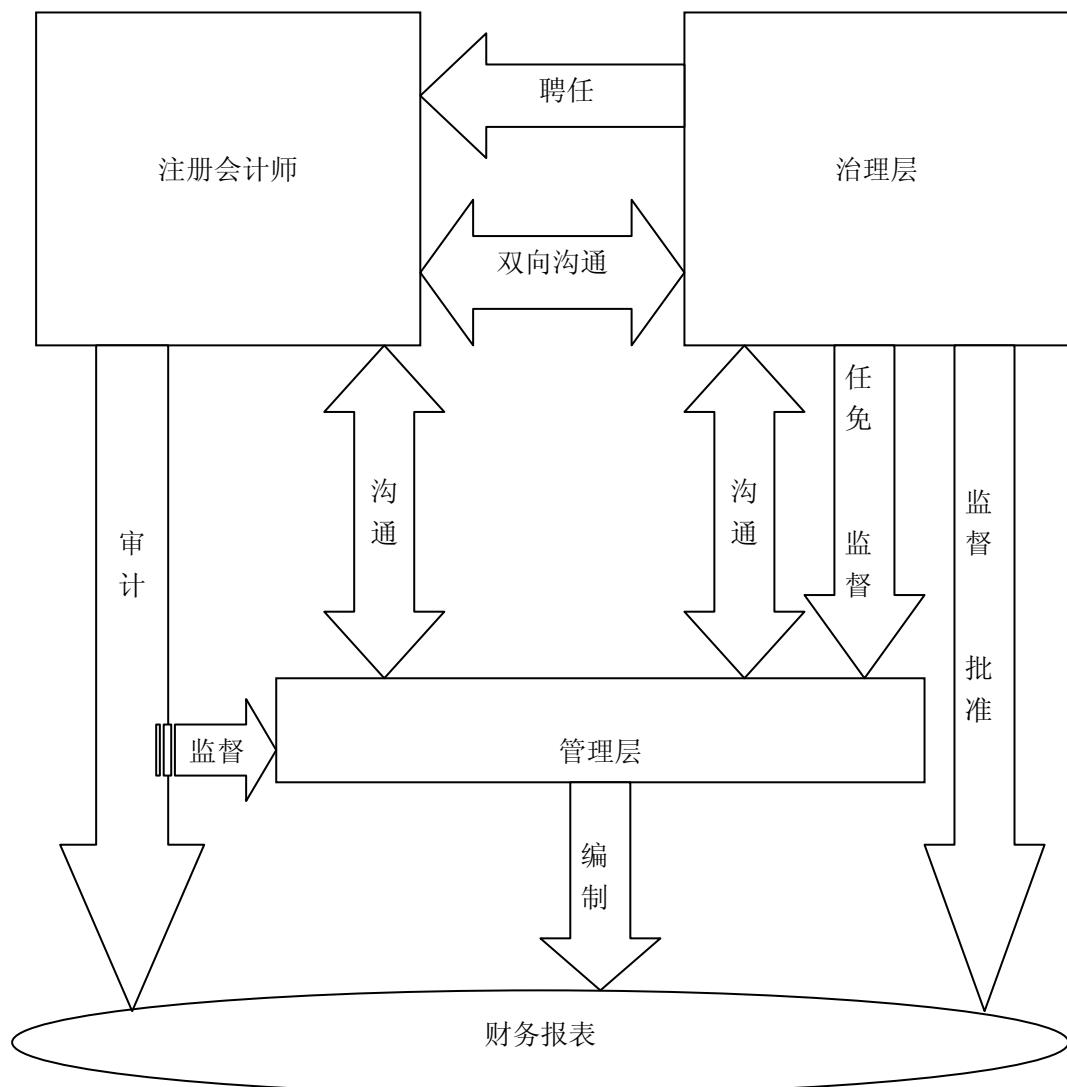


图 1151-1 治理层、管理层与注册会计师之间的关系

### 三、与治理层沟通的总体要求

本准则第四条规定，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。这是注册会计师与治理层沟通的总体要求，也是本准则的纲领性要求。它强调了以下几层含义：

（1）注册会计师有进行沟通的义务；

- (2) 沟通的对象是治理层;
- (3) 沟通的内容是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,注册会计师需要通过专业判断来确定是否与治理层责任相关,以及是否重大;
- (4) 沟通的方式要适当,沟通的时间要及时。

#### 四、与治理层沟通的目的

本准则第五条指出,注册会计师与治理层沟通的主要目的是:

- (1) 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;
- (2) 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;
- (3) 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。

明确与治理层沟通的目的,有助于注册会计师全面理解与治理层进行沟通的必要性,意识到自己向治理层告知审计中发现的与治理层责任相关的事项的义务,以期与治理层就履行各自职责达成共识并共享信息。

#### 五、建立有效的双向沟通关系

本准则第六条就注册会计师与被审计单位治理层建立有效的双向沟通关系提出了有关要求。具体包括:

1. 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进行明晰的沟通。当然,治理层也有义务配合注册会计师的审计工作,以同

样的方式与注册会计师进行沟通。但是由于审计准则只能规范注册会计师的行为，所以本准则强调注册会计师应当提请治理层以同样的方式与注册会计师进行沟通，以建立有效的双向沟通关系。

2. 在与治理层建立这种有效的双向沟通关系时，注册会计师应当严格遵照中国注册会计师职业道德规范的要求，保持应有的独立性和客观性。

## 第二章 沟通的对象

本准则第二章（第七条至第十七条），主要说明注册会计师在与治理层沟通时，如何确定适当的沟通对象。

### 第一节 总体要求

#### 一、确定沟通对象的一般要求

##### （一）确定适当的沟通人员

本准则第七条规定，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。并进一步指出，适当人员可能因沟通事项的不同而不同。

不同的被审计单位，适当的沟通对象可能不相同。即使是同一家被审计单位，由于组织形式的变化、章程的修改或其他方面的变动，也可能使适当的沟通对象发生变动。

由于沟通事项的不同，适当的沟通对象也会有所不同。尽管一般情况下适当的沟通对象可能是相对固定的，但是针对一些特殊事项，

注册会计师应当运用职业判断考虑是否应当与被审计单位治理结构中的其他适当对象进行沟通。例如，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。再如，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）确定适当的沟通人员时应当利用的信息

本准则第八条规定，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。

一般而言，了解被审计单位的法律结构、组织形式，查阅被审计单位的章程、组织结构图，询问被审计单位的相关人员等，都有助于获取有关被审计单位治理结构和治理过程的信息，能够帮助注册会计师清楚地识别出适当的沟通对象。

## 二、需要商定沟通对象的特殊情形

本准则第九条规定，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。

一般而言，注册会计师通过上述了解，并运用职业判断，可以确定适当的沟通对象。通常情况下，被审计单位一般也会指定其治理结构中相对固定的人员或组织（例如审计委员会）负责与注册会计师进行沟通。如果由于被审计单位的治理结构没有被清楚界定，导致注册会计师无法清楚地识别适当的沟通对象，被审计单位也没有指定适当

的沟通对象，注册会计师就应当尽早与审计委托人商定沟通对象，并就商定的结果形成备忘录或其他形式的书面记录。

在商定沟通对象的情形下，如果双方认为有必要将商定的结果载入业务约定书中，可以根据具体情形参考以下表述：

“双方商定，乙方在根据中国注册会计师审计准则的规定与治理层沟通时，主要与被审计单位董事会下设的审计委员会沟通。同时，乙方保留针对特定事项或在特定情形下与董事会整体乃至股东大会沟通的权利。”

### 三、关于对了解的沟通对象进行印证的特别提示

需要特别提示的是，在实务中，由于一些企业的治理结构比较复杂，某些企业的治理结构还不够规范，不同被审计单位的治理结构相差也比较大，所以在初次接受审计委托时，或者在连续审计过程中被审计单位组织形式、组织结构发生变化的情况下，注册会计师在确定与被审计单位治理结构中的适当人员或组织沟通时，即使通过查阅被审计单位章程、组织结构图等文件资料能够获取有关被审计单位治理结构和治理过程的信息，最好也要通过询问委托人来进行印证。

例如，在同时设有审计委员会和监事会的公司，一般并不需要同时与这两个组织进行沟通，此时就需要向委托人印证了解到的相关信息。当然，印证的结果可能是确定其中的一个组织或固定的人员与注册会计师沟通，也有可能是确定针对不同的事项分别由不同的组织或人员与注册会计师沟通。

如果印证后的结果与注册会计师通过查阅被审计单位章程、组织

结构图等文件资料获取的了解差别很大，最好将印证的结果形成记录，并提请委托人确认。

## 第二节 与治理层的下设组织或个人沟通

### 一、决定与治理层下设组织或个人沟通时应当考虑的主要因素

一般说来，注册会计师没有必要（实际上也不可能）就本准则要求的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，如董事会下设的审计委员会、独立董事、监事会，或者被审计单位特别指定的某位董事或监事等。

本准则第十条第一款规定，注册会计师在决定与治理层某下设组织或个人沟通时，应当考虑的主要因素包括：

1. 治理层的下设组织、个人以及治理层整体各自的责任。这种责任划分是确定适当的沟通对象的直接依据。
2. 拟沟通事项的性质。不同性质的沟通事项，其适当的沟通对象可能并不相同。这就意味着尽管合适的沟通对象可能是治理层下设的某个组织、某些人员，但是如果出现涉及内容和对象、重要程度等方面比较特殊的事项，可能需要适当改变沟通对象。
3. 法律法规的规定。法律法规可能会就治理结构、治理层下设组织和人员的职责作出规定，如有这方面的规定，注册会计师在确定适当的沟通对象时，应当从其规定。
4. 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。对于需要通过与

治理层沟通以寻求配合或解决问题的事项，注册会计师应当在合理考虑治理层的职责分工的基础上，选择有利于得到配合、有利于解决问题的适当的沟通对象。

5. 是否有必要将有关信息详尽或扼要地与治理层整体沟通。为了保证注册会计师在必要时能够与治理层整体进行沟通，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。

根据本准则第十条第二款的规定，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。如果注册会计师认为有必要列入，可以根据具体情形参考下列表述：

“甲方赋予乙方就中国注册会计师审计准则规定的事项与治理层整体直接沟通的权利。”

如果认为必要，也可以明确写出：“乙方有权就中国注册会计师审计准则规定的事项与被审计单位董事会整体以及股东大会直接沟通。”

## 二、被审计单位设有审计委员会或监事会的情形

本准则第十一条第一款规定，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。

根据中国证监会和原国家经贸委 2002 年 1 月发布的《上市公司治理准则》第五十四条的规定，审计委员会的主要职责包括：(1) 提议聘请或更换外部审计机构；(2) 监督公司的内部审计制度及其实施；(3) 负责内部审计与外部审计之间的沟通；(4) 审核公司的财务信息及其披露；(5) 审查公司的内控制度。

根据《公司法》第五十四条规定，监事会主要行使下列职权：（1）检查公司财务；（2）对董事、高级管理人员执行公司职务的行为进行监督，对违反法律、行政法规、公司章程或者股东会决议的董事、高级管理人员提出罢免的建议；（3）当董事、高级管理人员的行为损害公司的利益时，要求董事、高级管理人员予以纠正；（4）提议召开临时股东会会议，在董事会不履行本法规定的召集和主持股东会会议职责时召集和主持股东会会议；（5）向股东会会议提出提案；（6）依照相关法律规定，对董事、高级管理人员提起诉讼；（7）公司章程规定的其他职权。

由此可见，在监督、检查公司财务方面，审计委员会和监事会都承担了相应的职责。前已述及，在被审计单位同时设有审计委员会和监事会时，一般没有必要同时与审计委员会和监事会进行沟通。注册会计师可以针对被审计单位的具体情况，运用专业判断确定或与审计委托人商定应当与哪个组织进行沟通。当然，确定或商定的结果可能有三种，即仅与审计委员会沟通，仅与监事会沟通，或根据沟通事项的性质分别与审计委员会和监事会沟通。

### **三、需要与治理层整体沟通的特殊情形**

本准则第十一条第二款规定，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。

注册会计师应当根据沟通事项的性质，运用职业判断，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。对于

一些影响特别重大、性质十分特殊的沟通事项，或者在与治理层下设组织、人员进行沟通无法达到沟通目的的情况下，注册会计师可能需要与治理层整体进行沟通。

如果注册会计师认为针对某个沟通事项，仅仅与审计委员会沟通可能是不够的，例如，发现管理层存在重大舞弊行为，就需要考虑与董事会整体进行沟通。在某些极其特殊的情况下，例如，发现管理层存在重大舞弊行为，而且被审计单位董事会中的大多数成员都兼任高级管理职务，或者董事会和监事会不仅抵制注册会计师的沟通，而且在意见分歧时以解聘注册会计师相威胁。在这种情况下，注册会计师可能需要与股东大会（股东会）进行沟通。

#### 四、集团审计的特殊情形

本准则第十二条规定，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。例如，注册会计师在对集团中某子公司的财务报表进行审计时，可能会由于业务约定条款的特殊规定，或者拟沟通事项涉及到集团，而不仅需要与被审计单位（即子公司）的治理层进行沟通，还需要与集团的治理层进行沟通。

本准则第十二条进一步指出，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。例如，某些集团的全资子公司可能不设置单独的董事会，而是由集团的董事会行使治理职责。此时承担该全资子公司财务报表审计工作的注册会计师就需要与集团的董事会

（或其下设组织、人员）进行沟通。

在实务中，除与集团治理层进行沟通之外，集团组成部分的注册会计师可能还需要与集团的注册会计师就相关问题进行沟通。如果组成部分的注册会计师与集团的治理层和集团的注册会计师进行沟通需要得到特别允许，通常需要事先在审计业务约定书中作出书面约定。如果得不到允许，注册会计师应当考虑这种情况是否构成对审计范围的限制。

### 第三节 与管理层沟通

#### 一、注册会计师与管理层的沟通

在财务报表审计中，由于编制财务报表是管理层的责任，财务报表是管理层在治理层的监督之下编制的，因此本准则第十三条规定，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。

本准则第十四条第一款进一步规定，注册会计师在根据本准则的规定与治理层沟通特定事项前，通常先与管理层进行讨论，除非这些事项不适合与管理层讨论。注册会计师与管理层的这些讨论，不仅有利于明确管理层对被审计单位经营管理活动的执行责任，尤其是管理层编制财务报表的责任，还能够澄清注册会计师所关注的或者期望通过沟通加以解决的一些事实和问题，并使管理层有机会提供进一步的信息和解释，或者采取相应的措施。

本准则第十四条第一款还规定，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。由于管理层就是这些事项的直接当事人，因此这些事项自然不宜与管理层进行沟通。对于审计中注意到的涉及管理层的胜任能力和诚信问题的沟通事项，注册会计师应当直接与治理层沟通，并根据问题的严重程度确定是否有必要与治理层整体进行沟通。

根据本准则第十四条第二款的规定，如果被审计单位设有内部审计职能，包括内部审计部门或专门的内部审计人员，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。内部审计，是指由被审计单位内部机构或人员，对其内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等开展的一种评价活动。内部审计和注册会计师审计有着某些共同的关注领域，两者用以实现各自目标的某些手段通常是相似的，内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。因此，注册会计师在与治理层沟通特定事项之前，先与内部审计人员就有关事项进行讨论、交换意见，有助于获取更充分的信息和更全面的了解，甚至促使内部审计部门或人员采取相应的措施，这些都有利于提高与治理层沟通的效率和充分性。

本准则第十四条第二款还规定，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。

## 二、管理层与治理层的沟通和注册会计师与治理层的沟通之间的关系

根据本准则第十五条第一款的规定，对于本准则第十八条规定的

注册会计师应当直接与治理层沟通的四类事项（即注册会计师的责任、计划的审计范围和时间、审计工作中发现的问题以及注册会计师的独立性）而言，管理层就这些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。这就意味着无论管理层是否就这些事项与治理层进行过沟通，注册会计师都应当直接就这些事项与治理层进行沟通。但是，管理层就这些事项与治理层所作的沟通，可能会影响注册会计师就这些事项与治理层沟通的方式或时间。例如，当注册会计师确信管理层已经就某个问题与治理层作过有效沟通时，在直接与治理层就同一问题进行沟通时，就可以采取概要沟通的方式。

根据本准则第十五条第二款的规定，对于本准则第三章第七节所规定的补充事项而言，如果管理层已与治理层沟通，而且注册会计师认为管理层与治理层所作的沟通是有效的，那么注册会计师无需再就这些事项与治理层沟通。这样做是考虑到补充事项的性质和沟通要求，为了避免不必要的重复，合理地提高审计工作的效率。

#### 第四节 治理层全部参与管理的情形

##### 一、治理层全部参与管理情形下的沟通要求

前文已经讲到，治理层的某些成员可能会参与管理，从而造成治理层成员和管理层成员的交叉现象。在某些被审计单位中，可能会存在治理层全部参与管理的特殊情形。例如，全体董事都兼任高级管理职务；在不设董事会的被审计单位，执行董事兼任经理。

本准则第十六条第一款规定，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。

本准则第二十九条规定，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：（1）根据职业判断认为需要提请治理层注意的管理层声明；（2）已与管理层讨论或书面沟通的、审计中发现的重大事项。这是基于存在独立于管理层的治理层的假设而作出的规定。因此，本准则第十六条第二款指出，在治理层全部参与管理的情况下，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。

## 二、治理层全部参与管理情形下对沟通充分性的考虑

本准则第十七条规定，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。

例如，假设某被审计单位是家族控股的公司，公司的所有董事均是家族成员，并且都担任高级管理职务。某些董事（如兼任分管市场营销的副总经理的董事）可能并不知道注册会计师与其他董事（如兼任分管财务会计的副总经理的董事）讨论的重要事项。此时，对于一些有必要与董事会全体成员沟通的重要事项，仅仅与某位董事进行沟通是不够的，还需要与其他董事进行沟通，以达到与治理层沟通的目的。

## 第三章 沟通的事项

本准则第三章（第十八条至第四十七条），主要说明注册会计师与治理层沟通的事项。

### 第一节 沟通事项的基本内容

本准则第十八条规定，注册会计师应当直接与治理层沟通的事项包括：（1）注册会计师的责任；（2）计划的审计范围和时间；（3）审计工作中发现的问题；（4）注册会计师的独立性。

本准则第十九条规定，除了本准则第十八条所列事项外，注册会计师还应当与治理层沟通的事项包括：（1）要求和商定沟通的其他事项；（2）补充事项。

这两条准则的内容实际上隐含着对沟通事项的一种分类。这种分类是按沟通事项的性质来划分的，并且直接体现了各自在沟通过程方面的不同要求。

显然，第一类沟通事项，即本准则第十八条中所规定的四种沟通事项，是根据本准则的要求在正常的财务报表审计中应当沟通的、与财务报表审计工作和治理层监督财务报告过程的职责直接相关事项。对于这些事项，在沟通过程方面的要求为“应当直接与治理层沟通”，即无论事先管理层是否已与治理层沟通，都不能减轻或免除注册会计师就这些事项直接向治理层沟通的责任。

而第二类沟通事项，即本准则第十九条中所规定的沟通事项，包

括要求和商定沟通的其他事项和补充事项。具体说来，要求和商定沟通的其他事项包括：（1）其他法律法规和除本准则以外的其他中国注册会计师审计准则所要求沟通的事项；（2）与治理层或管理层商定的其他沟通事项。补充事项是本准则和其他审计准则未作要求，但是已经引起注册会计师注意，而且根据注册会计师的职业判断认为与治理层的责任关系重大，并且管理层或其他人员尚未与治理层有效沟通的事项。

## 第二节 注册会计师的责任

### 一、注册会计师对财务报表的责任

根据本准则第二十条第一款的规定，对于自身与财务报表审计相关责任，注册会计师应当直接与治理层沟通。而且，由于这项沟通的内容十分重要，所以注册会计师通常考虑将它包含在审计业务约定书中，即在审计业务约定书中清楚地载明注册会计师与财务报表审计相关责任。

本准则第二十条第二款进一步规定，在就自身与财务报表审计相关责任与治理层进行沟通时，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。清楚地交代上述内容，有利于分清注册会计师的责任和被审计单位的责任，避免不必要的误解和纠纷。

### 二、注册会计师与治理层沟通的责任

除了清楚地说明注册会计师对财务报表的责任以外，注册会计师还应当就自身与治理层沟通的责任与治理层进行沟通，使治理层清楚地了解注册会计师所负有的与治理层沟通方面的责任。

本准则第二十一条规定，注册会计师在这方面应与治理层沟通的事项包括：

1. 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。
2. 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。
3. 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。

就以上事项进行的沟通，能够让治理层建立合理的沟通期望，避免出现治理层不愿意与注册会计师进行沟通，或者要求注册会计师作超出上述范围的沟通等情况。

### 三、关于沟通形式的提示

注册会计师就自身与财务报表审计相关的责任与治理层进行的沟通，必须是直接的沟通。但是，并不要求一定要采取书面沟通的形式。通常情况下，关于注册会计师审计责任方面的内容，应当作为业务约定条款载入审计业务约定书中；而关于注册会计师与治理层沟通

责任方面的内容，如果注册会计师认为通过口头形式能够让治理层很好地了解注册会计师的沟通责任，就完全可以通过口头形式进行沟通。

### 第三节 计划的审计范围和时间

#### 一、就计划的审计范围和时间进行沟通的总体要求

本准则第二十二条规定，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。

这项要求体现了履行沟通义务与保持应有的职业谨慎之间的权衡关系，需要注册会计师合理把握好沟通的尺度。之所以要沟通这项内容，是因为注册会计师有义务让治理层大致了解审计的范围和时间安排，而且适度的沟通也有利于取得治理层的必要理解与配合。之所以强调要作简要沟通，是因为如果就审计范围和时间作过于全面、具体的沟通，就可能导致审计程序易于被事先预见，从而损害审计工作的有效性。

本准则第二十三条规定，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。

#### 二、就计划的审计范围和时间应当考虑与治理层沟通的事项

根据本准则第二十四条的规定，有关计划的审计范围和时间，注册会计师应当考虑与治理层沟通的事项包括：

### 1. 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。

对于这项内容，注册会计师可以简明扼要地向治理层介绍有关错误与舞弊、重大错报风险的概念，以及《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险实施的程序》和《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中对舞弊的考虑》等相关准则规定的对由于舞弊或错误导致的重大错报风险进行评估和应对的基本审计程序。

2. 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案。对于这项内容，注册会计师可以简明扼要地向治理层介绍了解内部控制、控制测试、综合性方案和实质性方案等基本概念。

3. 重要性的概念，但不宜涉及具体性的具体底线或金额。对于这项内容，注册会计师应当根据《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》等相关准则的规定，着重解释重要性的基本含义，说明就重要性作出判断的同时考虑了数量和性质因素。

4. 审计业务受到的限制或法律法规对审计业务的特定要求。例如，在审计金融机构时，注册会计师应当向治理层说明银行监管机构对金融企业审计的特殊要求，包括要求注册会计师就审计中发现的某些事项直接与银行监管机构沟通方面的规定。

5. 注册会计师与治理层商定的沟通事项的性质。例如，某个商定沟通事项超出了审计准则规定的范围，或者需要注册会计师设计和实施专门的程序才能发现。

## 三、就计划的审计范围和时间可以考虑与治理层讨论的事项

根据本准则第二十五条的规定，就计划的审计范围和时间，注册会计师可以考虑与治理层讨论下列事项：

1. 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。对于这项内容，注册会计师应着重向治理层介绍利用被审计单位内部审计部门或人员工作的必要性，拟利用的范围，力求取得治理层的充分理解和密切配合。
2. 治理层对内部控制和舞弊的态度、认识和措施。对于这项内容，注册会计师可以通过询问或其他方式，向治理层进行了解。了解这些内容，对于注册会计师有针对性地设计风险评估程序和进一步审计程序很有帮助。
3. 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。对于这项内容，注册会计师可以简要地向治理层介绍这些程序的性质、可能引起的工作量增加以及要求得到的特殊配合等事项。
4. 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。对于这项内容，注册会计师应当着重针对上述法律法规、制度、准则方面的变化，了解治理层准备或已经采取了哪些措施。了解这方面的内容，有利于注册会计师有针对性地测试涉及变更的领域。
5. 治理层对以前的沟通如何作出反应。对于这项内容，注册会计师可以针对以前与治理层沟通的具体事项，了解治理层有没有采取

相应的措施，其进展或结果如何。

需要指出的是，就这些事项进行讨论的主要目的，在于获取一些有用的信息，以便注册会计师能够更好地计划审计范围和时间。此外，对于一些特殊情形或事项酌情与治理层进行讨论，也有助于治理层了解计划的审计范围和时间的某些特性。

#### 四、就计划的审计范围和时间还可以考虑与治理层讨论的事项

根据本准则第二十六条的规定，就计划的审计范围和时间，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：

1. 与治理结构中的哪些适当人员沟通。即与治理层讨论在与其沟通特定事项时，适当的沟通对象是哪些组织或人员。就治理层对适当沟通对象的看法与其进行讨论，有利于注册会计师合理地制订沟通计划，就特定沟通事项明确适当的沟通对象。

2. 治理层和管理层责任的划分。即与治理层讨论治理层认为其自身以及管理层各自所应承担的职责。讨论这方面的事项，有利于注册会计师更好地就与治理层沟通的工作作出安排。

3. 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。即与治理层讨论治理层对被审计单位目标、战略的看法，以及治理层认为哪些经营风险可能会导致财务报表发生重大错报。这方面的讨论可能有利于注册会计师设计程序去充分了解被审计单位的战略和经营风险，进而评估相关的重大错报风险。

4. 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。即通过与治理层的讨论，了解治理层需要注册会计师在审

计过程中特别注意的事项和采取额外程序的领域。这方面的讨论可能有利于注册会计师明确审计的重点领域。

5. 与监管机构沟通的重大事项。即与治理层讨论注册会计师需要与监管机构就哪些重大事项进行沟通。此时需要注意的是，注册会计师不仅需要了解治理层对这一问题的看法，而且有必要向治理层说明相关法规和审计准则对注册会计师与监管机构沟通的规定和要求。

6. 治理层认为可能会影响财务报表审计的事项。了解治理层对可能会影响财务报表审计的事项的看法，有利于注册会计师在计划审计工作时，合理地考虑这些事项。

总之，充分了解治理层对以上六个方面的问题的看法，有助于注册会计师更好地计划和实施审计工作，更好地与治理层沟通。

## 五、关于计划责任的特别强调

本准则第二十七条特别强调，尽管与治理层的沟通有助于注册会计师了解相关信息，更好地计划审计范围和时间，但是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。因此，注册会计师应当在此基础上，按照审计准则的要求，运用职业判断，自行制定合理、可行的总体审计策略和具体审计计划。

## 第四节 审计工作中发现的问题

注册会计师应当就审计工作中发现的问题直接与治理层进行沟通。本准则将这些事项分成两类分别予以规范。

### 一、应当就审计工作中发现的问题直接沟通的事项

第一类沟通事项是本准则第二十八条规定的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的事项，即无论治理层是否全部参与管理，注册会计师均应就审计过程中发现的问题与治理层直接沟通的事项。第一类沟通事项包括：

1. 注册会计师对被审计单位会计处理质量的看法。本准则第三十条规定，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：

（1）选用的会计政策。会计政策是指被审计单位在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。注册会计师就被审计单位所选用的会计政策与治理层进行沟通的内容一般包括：所选用的会计政策是否符合会计准则和相关会计制度的规定；所选用的会计政策是否适用于被审计单位的特定环境；如果存在可以选择的会计政策，重大会计政策的选择所影响的财务报表项目，以及与被审计单位类似的单位通常所作的选择；初次采用新的会计政策或变更会计政策对被审计单位当期和未来利润的影响；由于新近颁布或修订会计准则、会计制度或其他相关法律法规，而导致会计政策可能发生变更的预期时间；对于现行会计准则、会计制度或其他相关法律法规没有作出具体规定的新兴、特殊业务，所采用的重大会计政策及其可能产生的影响等。

（2）作出的会计估计。注册会计师就被审计单位作出的会计估计与治理层沟通的内容一般包括：管理层对需要作出会计估计的情形的识别，管理层作出会计估计的程序，由于会计估计所导致的重大错

报风险，管理层作出的会计估计可能存在偏差的迹象，财务报表中对估计事项不确定性的披露等。

(3) 财务报表的披露。财务报表的披露是被审计单位会计处理的重要内容之一。注册会计师就财务报表的披露与治理层沟通的内容一般包括：在对有关收入确认、持续经营、期后事项、或有项目、关联方等特别敏感的财务报表披露事项进行表述的过程中所涉及的问题和所作出的判断，财务报表披露的真实性、完整性和明晰性等。

根据本准则第三十一条的规定，结合本准则第十三条和第十四条规定并考虑在实务中的实际情况，在审计过程中，如果认为某项重大的会计处理不恰当，注册会计师一般首先向管理层说明理由，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。例如，注册会计师在审计中发现被审计单位对某类业务所采用的收入确认政策不符合现行会计准则的规定，这样做有可能导致夸大当年销售收入，从而虚增当年利润。此时，注册会计师应当与管理层进行沟通，说明理由并提请更正。如果管理层拒绝更正，注册会计师经过认真考虑，认为如果不对这项会计政策进行更正并对该类业务全面作出调整，将会导致当年财务报表的重大错报，视其程度应当出具保留意见的审计报告。注册会计师应当将上述情况以及可能的后果告知治理层。

2. 审计工作中遇到的重大困难。注册会计师应当就审计工作中遇到的重大困难以及可能产生的影响直接与治理层进行沟通。本准则

第三十二条第一款指出，注册会计师在审计中遇到的重大困难可能包括：

（1）管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延。例如，注册会计师可能要求查阅被测试的某项重大交易的合同和相关的核准审批文件，但是管理层一拖再拖，不能及时提供。

（2）不合理地要求缩短完成审计工作的时间。过分缩短审计工作时间可能导致注册会计师无法严格执行计划的审计程序，难以获取充分、适当的审计证据，进而不能实现审计目标。

（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。例如，注册会计师需要测试的被审计单位的某个重要业务事项十分复杂，涉及到很多不同的主体和地区，可能会导致注册会计师获取审计证据的难度和所需花费的工作量大大超出预期的水平。

（4）无法获取预期的证据。例如，对应收账款进行函证所收到的回函太少。

（5）管理层对注册会计师施加的限制。例如，管理层阻止注册会计师与被审计单位内部审计机构接触，或者不允许注册会计师实地察看生产经营场所等。

（6）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。按照《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》的规定，管理层对持续经营能力的评估是注册会计师考虑持续经营假设的一个重要组成部分，注册会计师应当评价管理层对持续经营能力作出的评估，并且应当确定管理层评估持续经营能力涵盖的期间是否符合适用的会计准则和相关会计制度的规定，即自资产负债表日起的十二个月。

本准则第三十二条第二款进一步指出，在某些情况下，上述困难可能构成对审计范围的限制，致使注册会计师无法获得充分、适当的审计证据，注册会计师应当根据其重要程度和影响，根据相关审计准则的规定，出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

3. 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。注册会计师按照审计准则规定执行财务报表审计工作，应该能够就财务报表整体不存在重大错报获取合理保证。根据《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》第十五条规定，在任何情况下，注册会计师都应当要求管理层就已识别的错报调整财务报表。因此，本准则第三十三条第一款规定，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。如果提请更正的错报没有得到更正，注册会计师应当就此与治理层沟通，并再次提请予以更正。

本准则第三十三条第二款进一步规定，对于未更正的重大错报，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，基于重要性和效率两个方面的考虑，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。这里需要注意的是，对于大量重复发生的小额错报，决不能因为单笔的金额都很小，就认为它们不重要而不予沟通，而应当采用编制汇总表的方式进行沟通，以引起治理层的注意，并提请更正。有关对错报的影响进行评价以及应当采取的措施，参见《中国注册会计师审计准则第1221号——重要性》。

本准则第三十四条规定，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。例如，注册会计师在审计中发现临近会计期末的一笔不符合收入确认条件的销售收入，其金额比较重大，提请被审计单位更正，但由于管理层拒绝而没有得到更正。对此，注册会计师除了应当按照前文的要求与治理层沟通这笔重大错报以外，还应当考虑与治理层作进一步讨论。讨论的内容包括：这笔重大错报因与管理层存在意见分歧而没有得到更正；由于没有更正这笔错报，将会导致虚列本期销售收入，从而虚增利润，同时多交税金；由于这笔销售收入并未真正实现，可能会导致下一年度期初的转回处理，或者在下一年度销售实际实现时反而不能确认销售收入，从而影响下一年度的利润水平。当然，并非每笔重大错报都要与治理层进一步讨论，是否需要讨论取决于注册会计师根据具体情况所作的职业判断。

有时，注册会计师与治理层沟通并提请更正的重大错报可能没有得到更正。为此，本准则第三十五条指出，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。取得这种声明的目的，在于以书面的形式确认治理层已经通过注册会计师的沟通获悉了该项错报，并清楚地反映出该项错报为什么没有得到更正。但是，即使注册会计师从治理层那里获取了这种书面声明，也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，即注册会计师仍然必须根据该项错报的性质和金额，以及对财务报表整体的影响程度，独立地决定是否应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

4. 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。根据本准则第三十六条的规定，注册会计师应当就审计中发现的、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，与治理层直接沟通。这些事项包括已更正的、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。

根据《中国注册会计师审计准则第 1521 号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》的规定，为了防止其他信息与已审计财务报表之间存在的不一致可能导致已审计财务报表的可信赖程度受到损害，如果在阅读其他信息时发现重大不一致或注意到明显的对事实的重大错报，注册会计师应当确定是否需要提请被审计单位修改已审计财务报表或其他信息。如果管理层拒绝修改，注册会计师应当考虑采取适当的进一步措施。如果已经得到修改，对于已经更正的对事实的重大错报和重大不一致，由于它们与治理层履行对财务报告过程的监督职责直接相关，因此注册会计师也应直接与治理层沟通。

## 二、治理层并非全部参与管理时还应当直接沟通的事项

关于审计工作中发现的问题，第二类沟通事项是本准则第二十九条规定的除非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的事项。

对于第一类沟通事项，无论治理层是否全部参与管理，注册会计师均应与治理层直接沟通。而在治理层并非全部参与管理的情形下，注册会计师还应当就本部分所讲的第二类沟通事项，直接与治理层沟通。当然，如果治理层全部参与管理，再与治理层沟通第二类事项就

没有实际意义了。

针对审计工作中发现的问题，在治理层并非全部参与管理的情形下，注册会计师应与治理层直接沟通的其他事项包括：

#### （一）根据职业判断认为需要提请治理层注意的管理层声明

本准则第三十七条规定，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：

1. 除管理层声明之外的审计证据很少。管理层声明是来自被审计单位内部的审计证据，如果缺乏其他审计证据的佐证，其证明力往往较弱，此时注册会计师应当提请治理层注意。

2. 相关的会计处理可能会因被审计单位意图的不同而不同。对于一些业务事项而言，被审计单位的意图会影响业务的分类以及会计确认、计量和报告，例如购买有价证券的目的是为了持有至到期，还是为了从短线交易中获利，会导致不同的会计处理。如有此类情形，注册会计师应当提醒治理层注意。

3. 管理层对作出注册会计师要求的声明很勉强。如果出现这种情形，可能表明管理层不太愿意就相关事项明确自己的立场和责任，其背后可能潜藏着导致财务报表重大错报的风险，因此注册会计师应当提醒治理层注意。

4. 管理层声明与其他审计证据不符。如果出现这种情形，要么意味着管理层声明不可信，要么意味着其他审计证据有问题。在其他审计证据的证明力更强且相互印证时，往往说明管理层声明不实。因此，如果管理层声明与其他审计证据不符，注册会计师应当提醒治理

层注意。

根据本准则第三十八条的规定，在某些情况下，例如，有充分的证据表明管理层声明存在严重问题，或者就某一重要事项除管理层声明外没有其他审计证据等，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，以便引起治理层的高度注意，并寻求进一步的适当措施。

## （二）已与管理层讨论或书面沟通的、审计中发现的重大事项

根据本准则第二十九条的规定，如果治理层并非全部参与管理，针对审计中发现的已与管理层讨论或书面沟通的重大事项，注册会计师应当直接与治理层沟通。本准则第三十九条进一步指出，这些事项包括：

1. 管理层已更正的错报。这些错报虽然已经更正，但是相对于治理层监督财务报告过程的职责而言，知悉这些已更正的错报，对于治理层了解相关情况和采取相应措施避免今后出现类似问题是有积极意义的。此外，发现并要求管理层更正这些错报，是注册会计师执行审计工作的重要成果，有必要让治理层了解。

2. 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。有时，管理层可能会就会计或审计事项向其他专业人士（如其他的注册会计师）征询意见。尤其是在管理层与注册会计师就某些会计和审计问题的看法发生分歧时，管理层这么做的可能性更大。注册会计师在审计过程中应当形成自己独立的判断，不应受到这些专业咨询意见

的干扰。此外，这类情况一旦涉及其他的注册会计师，往往还会牵涉到注册会计师职业道德准则中对同行的责任方面的有关要求。如果出现这类情况，注册会计师应当关注，并就此与治理层沟通。

3. 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。

让治理层了解这些内容，有利于注册会计师更好地开展审计工作，也有利于治理层更好地履行监督财务报告过程的职责。

## 第五节 注册会计师的独立性

### 一、就注册会计师的独立性进行沟通的内容

本准则第四十条规定，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。这是因为在上市公司审计中，强调注册会计师的独立性具有十分突出的重要意义，同时它也是治理层必须密切关注的重要问题。就注册会计师的独立性进行沟通，沟通的适当对象通常是上市公司的审计委员会。

#### (一)上市公司审计中注册会计师就其独立性与治理层沟通的内容

根据本准则第四十条的规定，在上市公司审计中，注册会计师就其独立性与治理层沟通的内容包括：

1. 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。这种声明有助于治理层了解注册会计师的独立性，明确注册会计师保

持自身独立性的责任。

2. 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。因为这些服务收费是判断注册会计师与被审计单位之间是否存在损害独立性的利益冲突的重要参考。在就相关收费与治理层沟通时，应将这些收费按照适当的方式合理分类，以便治理层评估其对注册会计师独立性可能产生的影响。

3. 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。可能损害独立性的因素包括经济利益、自我评价、关联关系和外界压力等。会计师事务所从整体上维护独立性的措施主要包括：会计师事务所的高级管理人员重视独立性，并要求审计项目组成员保持独立性；制定有关独立性的政策和程序，包括识别损害独立性的因素、评价损害的严重程度以及采取相应的防护措施；建立必要的监督及惩戒机制以促使有关政策和程序得到遵循；及时向所有高级管理人员和员工传达有关政策和程序及其变化；制定能使员工向更高级别人员反映独立性问题的政策和程序。在承办具体审计业务时，维护独立性的措施主要包括：安排审计项目组以外的注册会计师进行复核；定期轮换项目负责人及签字注册会计师；与被审计单位的治理层讨论独立性问题；向被审计单位的治理层告知服务性质和收费范围；制定确保审计项目组成员不代替被审计单位行使管理决策或承担

相应责任的政策和程序；将独立性受到威胁的审计项目组成员调离项目组。当维护措施不足以消除损害独立性因素的影响或将其降至可接受水平时，会计师事务所应当拒绝承接业务或解除业务约定。

## （二）非上市公司审计中的情形

本准则第四十一条规定，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中有关注册会计师独立性的沟通事项是否适用。

银行和非银行金融机构、保险公司、公用事业、公益事业等领域的被审计单位，一般会涉及重大的公众利益。此时，有利害关系的公众可能会十分关注注册会计师的独立性。因此，注册会计师应当根据有关法律法规的规定、相应行业的监管要求和实际情况，运用职业判断，确定是否需要就自身的独立性与治理层进行沟通。当然，如果治理层的全体成员通过参与管理活动已经知悉了相关情况，尤其是在注册会计师及其所在的会计师事务所与被审计单位除了财务报表审计之外没有其他往来时，就没有必要与治理层就注册会计师的独立性进行沟通。

## （三）违反独立性规定的情形

本准则第四十二条规定，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，以便治理层了解相关的情况，评价因此可能带来的后果，并决定是否有必要采取相应的措施。

# 二、就独立性进行沟通的参考格式

本准则要求在上市公司审计中，注册会计师应当就自身的独立性与治理层进行书面沟通。关于注册会计师独立性的书面沟通文件，可以根据具体情况参考以下格式：

---

××公司董事会（审计委员会）：

根据《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定，在上市公司审计中，注册会计师应当就自身的独立性与治理层进行书面沟通。保持有效的双向沟通关系，有利于注册会计师与治理层履行各自的职责。

必须特别强调的是，除法律法规和审计准则另有规定的情形之外，这份书面沟通文件仅供贵公司治理层使用，我们对第三方不承担任何责任，未经我们事先书面同意，沟通文件不得被引用、提及或向其他人披露。

现就独立性问题声明如下：

（1）参与贵公司审计工作的审计项目组成员、本会计师事务所其他相关人以及本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。

（2）根据职业判断，我们认为本会计师事务所与贵公司之间不存在可能影响独立性的关系和事项。<sup>①</sup>

本会计师事务所在财务报表涵盖期间并未为贵公司提供非审计服务，也未为受贵公司控制的子公司提供审计、非审计服务。<sup>②</sup>

---

<sup>①</sup> 如果认为存在可能影响独立性的关系和事项，应当具体说明，并在第（3）项中有针对性地说明相关的补救或防护措施。

<sup>②</sup> 作此交代主要是为了遵循本准则第四十条中关于沟通相关收费总额的规定。如果提供了上述服务，应按本准则的要求具体说明所提供的服务的性质和收费情况。

(3) 我们已经根据法律法规和职业道德规范的规定采取了必要的防护措施，以防止可能出现的对独立性的威胁。

××会计师事务所（公章）

中国注册会计师：（签名并盖章）

二〇××年×月×日

---

## 第六节 要求和商定沟通的其他事项

根据本准则第四十三条的规定，要求和商定沟通的其他事项包括两类，即法律法规和本准则以外的其他审计准则要求沟通的事项，以及与被审计单位治理层或管理层商定沟通的事项。

### 一、要求沟通的其他事项

法律法规和本准则以外的其他审计准则要求沟通的事项包括（但不限于）：

1. 《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》第六章针对注册会计师就注意到的内部控制的重大缺陷与治理层沟通作出了规定。
2. 《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》第七十五条规定，如果发现舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响的其他人员，注册会计师应当尽早将此类事项与治理层沟通。
3. 《中国注册会计师审计准则第 1142 号——财务报表审计中对

法律法规的考虑》第五章第一节规定了注册会计师就财务报表审计中发现的违反法规行为与治理层的沟通。

4. 《中国注册会计师审计准则第 1611 号——商业银行财务报表审计》第三十七条规定，对审计过程中注意到的商业银行内部控制的重大缺陷，注册会计师应当及时与治理层和管理层沟通。

5. 《中国注册会计师审计准则第 1613 号——与银行监管机构的关系》第二十条规定，如果商业银行未能提供审计工作所要求的所有必需信息，注册会计师应当就这些事项与商业银行管理层和治理层沟通。第二十八条具体规定了注册会计师应当考虑就应当予以关注并需要提请银行监管机构采取紧急措施的事项与治理层沟通。

如果法律法规和其他审计准则要求注册会计师与治理层沟通特定事项，注册会计师应当按照规定要求予以沟通。

## 二、商定沟通的其他事项

与治理层或管理层商定沟通的事项是指在法律法规和审计准则的规定之外，注册会计师与治理层或管理层特别商定予以沟通的事项。

本准则第四十四条第一款指出，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（例如，治理层可能要求注册会计师单独就其正在使用的会计信息系统设计和使用中的问题进行沟通），也可能与治理层的其他责任相关（例如，治理层可能要求注册会计师单独就销售部门内部控制的执行情况进行沟通）。

本准则第四十四条第二款进一步指出，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。例如，要求注册会计师报告某一高级管理人员越权签批的经费开支，可能要求注册会计师在正常的控制测试之外，专门针对该高级管理人员签批的经费开支单据进行全面的权限控制检查。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某类特殊事项进行沟通。

注册会计师与治理层或管理层商定沟通的事项，一般应载入业务约定书中。此时，可以根据具体情形参考以下表述：

“双方商定，乙方除就有关法律法规和中国注册会计师审计准则规定的事项与治理层沟通之外，还应与治理层沟通审计中发现的××事业部内部控制的设计与执行情况。”

## 第七节 补充事项

### 一、补充事项的内容

本准则第四十五条规定，如果存在本准则和其他审计准则未作要求，但符合下列条件的事项，注册会计师应当将其作为补充事项与治理层沟通：

1. 已引起注册会计师注意的事项。这里强调的是，注册会计师没有义务专门设计和执行程序去发现和查找补充事项，只要求就已经引起注册会计师注意的一些补充事项与治理层进行沟通。例如，注册会计师在媒体上发现的有关被审计单位所处行业重大产业政策调整或税收政策调整，或者注册会计师在审计过程中注意到的某位会计人员过于异常的举止或反应。

2. 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。常规性的事项无需沟通，只有那些对于治理层对被审计单位的监督(主要针对被审计单位的战略方向和与被审计单位的经管责任相关的义务)而言很重要的事项才需要沟通。这些事项可能的例子包括：高级管理层缺乏适当授权的重大决策或行动，以及治理结构或过程的重大失效。如果注册会计师通过检查相关的董事会议记录和纪要，认为管理层就这些事项已经进行的沟通是有效的和令人满意的，那么注册会计师就不需要就它们直接与治理层沟通。

通常，对于本准则和其他审计准则未作要求的事项，只有同时满足以上两个方面的条件，即已经引起注册会计师的注意，并且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，注册会计师才应当将其作为本准则所要求的补充事项与治理层进行沟通。

为了便于理解补充事项与其他沟通事项的关系，从而准确把握要求与治理层进行沟通的补充事项的实际含义，可参看图1151-2所示的补充事项的识别过程。

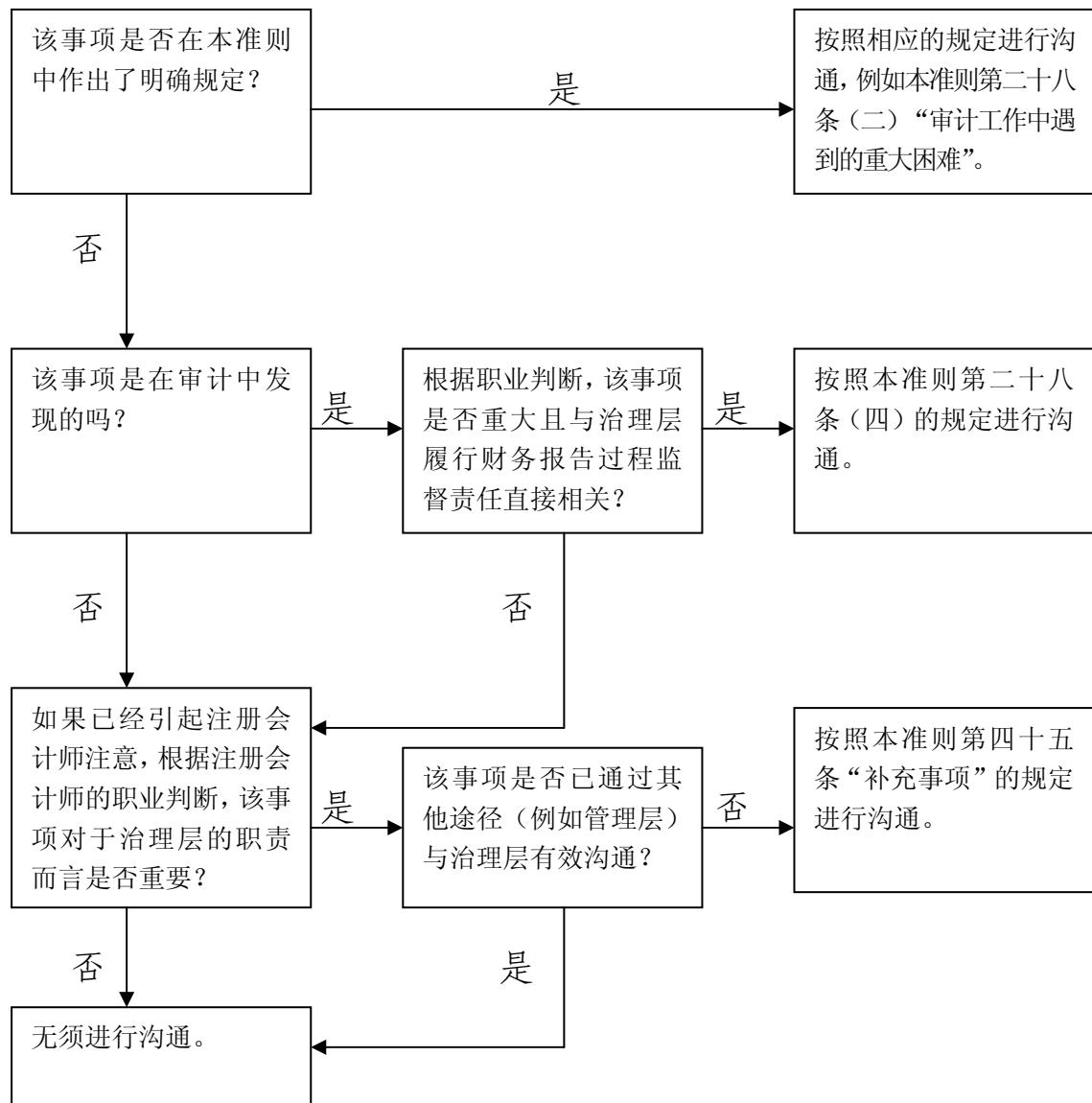


图1151-2 补充事项的识别过程

## 二、补充事项的来源

本准则第四十六条指出，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，如在审计过程中发现的未经授权的决策；也可能是通过审计以外

的其他方式注意到的事项，如通过媒体注意到的事项。

### 三、就补充事项进行沟通的特别提示

本准则第四十七条规定，除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：

- (1) 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；
- (2) 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；
- (3) 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。

这些提示对于治理层确定合理的期望至关重要，也可以避免注册会计师与治理层之间就补充事项的沟通产生不必要的误解。

## 第四章 沟通的过程

本准则第四章（第四十八条至第六十三条），主要说明注册会计师与治理层沟通的过程。

### 第一节 总体要求

确定沟通过程的主要目的在于确定与治理层沟通的形式和时间。本准则第四十八条规定，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。

适当的沟通过程会因上述因素而产生差异。通常，被审计单位的规模越大、公司治理越健全、治理层的运作越规范，对注册会计师与治理层沟通在形式上的正式程度和沟通的频率等方面的要求越高；拟沟通的事项越重要，对沟通的详略程度和及时性等方面的要求越高。例如，注册会计师与上市公司治理层的沟通，通常要比与非上市的中小型被审计单位治理层的沟通更为正式和频繁。

## 第二节 取得相互了解

本准则第四十九条规定，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。

本准则第五十条指出，与治理层就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。如何取得这种相互了解，可能会受到被审计单位的规模、治理结构和治理层运作方式的影响。如果注册会计师与治理层难以取得相互了解，可能表明注册会计师与治理层之间的双向沟通是无效的，从而难以实现沟通的目的。

本准则第五十一条第一款指出，为了取得相互了解，注册会计师可能需要与治理层讨论的事项包括：

1. 沟通的目的。如果目的明确，注册会计师和治理层就相关问题以及针对沟通过程拟采取的措施取得相互了解会更加容易。
2. 沟通的形式。与治理层就沟通形式进行讨论，有利于合理确

定拟采取的沟通形式，或及时对沟通形式进行必要的调整，同时也有利于得到治理层的理解和配合。

3. 就特定事项拟参与沟通的审计项目组和治理层成员。这方面的讨论有利于双方合理确定参与沟通的人员，以及找到适当的沟通对象。

4. 注册会计师对沟通的期望。这种期望一般包括：期望沟通是双向的，希望治理层愿意就他们认为与审计相关的事项（例如可能对审计程序的性质、时间和范围产生重大影响的战略决策，对舞弊的怀疑和检查，以及对管理层的诚信或胜任能力的关注）与注册会计师进行沟通。

5. 注册会计师对沟通事项采取措施并予以反馈的过程。讨论该事项有利于让治理层知悉注册会计师如何对沟通事项作出反应。

6. 治理层对沟通事项采取措施并予以反馈的过程。讨论该事项有利于让注册会计师知悉治理层如何对沟通事项作出反应。

7. 除法律法规和审计准则的规定外，商定的其他沟通责任。对于商定的沟通事项而言，双方应就注册会计师所承担的超出法律法规和审计准则规定的沟通责任展开讨论并达成共识，以免引起不必要的误解和纠纷。

本准则第五十一条第二款进一步指出，注册会计师应当考虑是否在业务约定书中强调上述事项。如果商定沟通的事项中存在超出法律法规和审计准则规定的沟通责任，注册会计师一般应将商定事项和相关责任方面的内容载于业务约定书中。此外，关于上述问题，如果经

过讨论达成的结论与常规做法的差别较大,或者达成一致意见以前在讨论的过程中出现的分歧或误解较多,一般就有必要在业务约定书中进行相应的强调。

### 第三节 沟通的形式

本准则第五十二条指出,注册会计师与治理层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。

#### 一、确定沟通形式应当考虑的因素

根据本准则第五十五条的规定,注册会计师在确定采取何种形式进行沟通时,应当考虑下列因素:

1. 拟沟通的特定事项的重要程度。通常,沟通事项越重要,注册会计师就越倾向于采取书面的、更为详细的和更加正式的沟通形式。实际上,本准则第五十三条、第五十四条之所以强调对一些事项应该采用书面形式沟通或在口头沟通后要进行书面记录,是因为这些事项的重要程度比较突出。

2. 管理层是否已就该事项与治理层沟通。通常,在注册会计师确信管理层已经就拟沟通事项与治理层有效沟通的情况下,如果该事项属于本准则第十八条规定的应当直接与治理层沟通的事项,注册会计师在与治理层进行沟通时可以相对简略;如果沟通事项属于本准则第四十五条规定的补充事项,注册会计师可能就没有必要就该事项再

与治理层进行沟通。

3. 被审计单位的规模、经营结构、控制环境和法律结构。通常，被审计单位的规模越大、经营和法律结构越复杂，注册会计师就越倾向于采取书面的、更为详细的和更加正式的沟通形式。

4. 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。在同时审计的情况下，对于已经在通用目的财务报表审计中充分沟通的事项，就可以仅作简要沟通。

5. 法律法规的规定。如果法律法规规定对某些特定事项的沟通必须采用书面、正式形式，应当从其规定。

6. 治理层的期望，包括与注册会计师定期会面或沟通的安排。在不违背法律法规和审计准则要求、有利于实现沟通目的的前提下，注册会计师在确定沟通形式时一般会尽可能地尊重治理层的预期和愿望。

7. 注册会计师与治理层保持联系和对话的数量。如果双方保持频繁的有效联系和对话，对于一些治理层已经了解的事项，沟通的形式就可以比较简略。

8. 治理层的成员是否发生重大变化。通常，如果治理层成员发生了重大变化，注册会计师对相关事项的沟通就应当更加详细，以便让新接任的治理层成员全面了解相关的情况。

需要强调的是，要想使与治理层的沟通有效地实现沟通的目的，注册会计师需要根据实际情况灵活选择适当的沟通形式。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。因而，对于沟通形式的选择不必拘泥于固定的模式，也没有必要对所有的沟通事项都采取正式、详细和书面的形式，这样做有时反而会影响沟通的实际效果。

## 二、应当采用书面形式进行沟通的情形

本准则第五十三条第一款规定，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：（1）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；（2）本准则第四十条规定的注册会计师的独立性。显然，之所以强调这些事项必须采用书面形式进行沟通，与它们的性质和重要程度有关。

根据本准则第五十三条第二款的规定，除了前款所述应当采取书面形式沟通的事项以外，对于其他事项的沟通，既可以采用书面形式，也可以采用口头形式。具体采用何种形式，取决于注册会计师根据具体情况和审计准则规定所作出的职业判断。

## 三、书面沟通函件的参考格式

对于本准则第二十八条和第二十九条规定的事项，注册会计师一般采用致治理层的沟通函件的方式进行书面沟通。相关的沟通函件可以根据具体情况参考以下格式：

---

××公司董事会（审计委员会）：

根据《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定，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。保持有效的双向沟通关系，有利于注册会计师与治理层履行各自的职责。

必须特别强调的是，除法律法规和审计准则另有规定的情形之外，这份书面沟通文件仅供贵公司治理层使用，我们对第三方不承担任何责任，未经我们事先书面同意，沟通文件不得被引用、提及或向其他人披露。

以下内容是与我们对贵公司××年度财务报表进行的审计相关的、按规定应予沟通的重大事项：

（一）对贵公司所采用的会计政策、会计估计和财务报表披露的看法

.....

（三）尚未更正的重大错报

我们发现，贵公司将××年×月×日向××银行支付的银行借款利息××元计入了××在建工程成本。我们认为，根据适用的会计准则和相关会计制度的规定，该笔利息支出不符合借款费用资本化的条件，应当确认为本年度的财务费用。我们已于××年×月×日与贵公司管理层沟通并提请更正，但至今尚未得到更正。如不更正，将导致少计费用，从而虚增年度利润的后果，根据该笔业务的性质和重要程度，我们对贵公司××年度的财务报表将不能出具标准无保留意见的审计报告。现再次提请贵公司予以更正。

.....

#### (四) 其他事项

.....

××会计师事务所(公章)

中国注册会计师: (签名并盖章)

二〇××年×月×日

---

#### 四、有关沟通形式的其他注意事项

本准则第五十四条规定,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。因为就这些事项所进行的沟通,事关注册会计师是否履行了相关的义务,所以应当作为重要的审计证据进行记录。如果缺乏必要的记录,注册会计师一般可以考虑将口头沟通的事项采用书面形式再次进行沟通。

本准则第五十六条规定,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。例如,在上市公司审计中,如果注册会计师已经就某些重要的会计处理问题与被审计单位审计委员会主席(或独立董事中的财务、会计专业人士)进行过讨论,注册会计师一般应当在与审计委员会或董事会进行沟通时,对上述已经讨论的事项进行必要的概述,以便让其他治理层成员

知悉该事项。

#### 第四节 保 密

注册会计师应当要求治理层将沟通内容,尤其是书面沟通文件保持在合理的知悉和使用范围之内。因为注册会计师沟通这些内容和提供这些书面沟通文件的目的仅仅在于履行与治理层沟通的规定或约定责任,一旦它们被不当泄露或不当使用,可能会引起不必要的误解或纠纷。当然,保密的要求针对的是治理层和注册会计师双方,即除法律法规、审计准则规定的情形之外,任何一方未经对方允许,都不得将沟通内容,尤其是书面沟通文件泄露或提供给任何第三方。

因此,本准则第五十七条规定,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: (1) 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; (2) 注册会计师对第三方不承担责任; (3) 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。会计师事务所可以考虑将上述内容作为格式要件,事先印刷在专门用来编写或打印与治理层进行书面沟通内容的纸张的封面或扉页的显著位置上,以达到提醒和警示的目的。

本准则第五十八条指出,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。例如，在金融机构等特殊主体的财务报表审计中，可能会存在与银行监管机构沟通的法律法规要求。毫无疑问，法律法规要求可以构成对保密要求的例外情形。此时，对于前文所述的声明内容，既可以针对具体的法律法规要求详细说明这种例外情形，也可以笼统地指出“适用的法律法规另有具体要求的除外”。

## 第五节 沟通的时间

本准则第五十九条规定，注册会计师应当及时与治理层沟通。这是关于选择适当的沟通时间方面的原则性要求。

当然，怎样才算及时，也不是一成不变的。因此，本准则第六十条第一款指出，适当的沟通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。通常，沟通事项性质越特殊、影响越重大，就越需要立即或尽早进行沟通；越期望治理层采取措施予以解决，就越需要尽早沟通。

本准则第六十条第二款进一步指出，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。通常：（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；（3）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；（4）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；（5）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（如在决定是否承接某项可能危及独立性的非审计服务时）进行沟通；（6）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。

除了沟通事项的重要程度以外，本准则第六十一条指出，可能与沟通时间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）其他法律法规要求的期限；（3）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；（4）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

本准则第六十二条规定，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。如果认为双方之间的沟通不够充分，不足以实现审计目标，注册会计师应当按照要求采取适当的措施。

### 一、有助于评价沟通过程充分性的审计证据

注册会计师一般不需要设计专门程序获取审计证据来支持对沟通过程充分性的评价，可以利用为其他目的执行审计程序所获取的审计证据作为评价的依据。一般说来，下列审计证据可能有助于评价注册会计师与治理层之间双向沟通的充分性：

1. 针对注册会计师发现的事项，治理层采取措施的适当性和及

时性。如果前期沟通中发现的重大事项没有得到有效解决，注册会计师应询问为什么没有采取适当的措施，并考虑再次提出该事项。这样能避免让治理层形成误解，即误认为注册会计师因觉得该事项已被充分解决或者不再具有重要性而感到满意。

2. 治理层在与注册会计师的沟通中所表现出来的沟通意愿和坦率程度。
3. 在没有管理层参与的情况下，治理层与注册会计师接触和会面的意愿和程度。
4. 治理层表现出来的对注册会计师所提事项的全面理解能力，例如治理层进一步调查相关问题以及质疑向其提出的建议的程度。
5. 就沟通的形式、时间和拟沟通的大致内容，与治理层达成相互了解的困难程度。
6. 当治理层全部或部分参与管理时，参与管理的治理层所表现出来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. 注册会计师和治理层之间的双向沟通是否满足适用的法律法规的具体要求。

## 二、沟通不充分的应对措施

本准则第六十三条指出，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，并与治理层讨论这种情况，积极寻求适当的解决措施。

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：

- (1) 根据审计范围受到限制的程度出具保留意见或无法表示意见的审计报告；
- (2) 就采取不同措施的后果征询法律意见；
- (3) 与治理结构中拥有更高权力的组织（例如股东大会）或人员沟通，或与监管机构等第三方沟通；
- (4) 解除业务约定。

## 第五章 记 录

本准则第五章（第六十四条至第六十六条），主要说明对与治理层的沟通的记录。

### 一、记录与治理层沟通的重大事项

本准则第六十四条第一款规定，注册会计师应当记录与治理层沟通的重大事项。这意味着不是所有的沟通事项都需要记录，只有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，才需要记录。

本准则第六十四条第二款规定，如果以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。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。

## 二、记录识别适当沟通人员的过程

本准则第六十五条规定，如果根据业务环境不容易识别出适当的沟通人员，注册会计师还应当记录识别治理结构中的适当沟通人员的过程。

记录的内容一般包括从被审计单位获取的治理结构和组织结构图、项目组内部就确定沟通对象的讨论、与委托人就沟通对象进行沟通的过程和商定的结果等。它可以记录于注册会计师的工作底稿中，必要时也可以载入业务约定书或记录商定的业务约定条款的其他形式的合约中。

## 三、记录对沟通的充分性进行考虑的过程

本准则第六十六条规定，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，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充分传递应予沟通的内容的过程。