

## 第十五章 注册会计师利用他人的工作

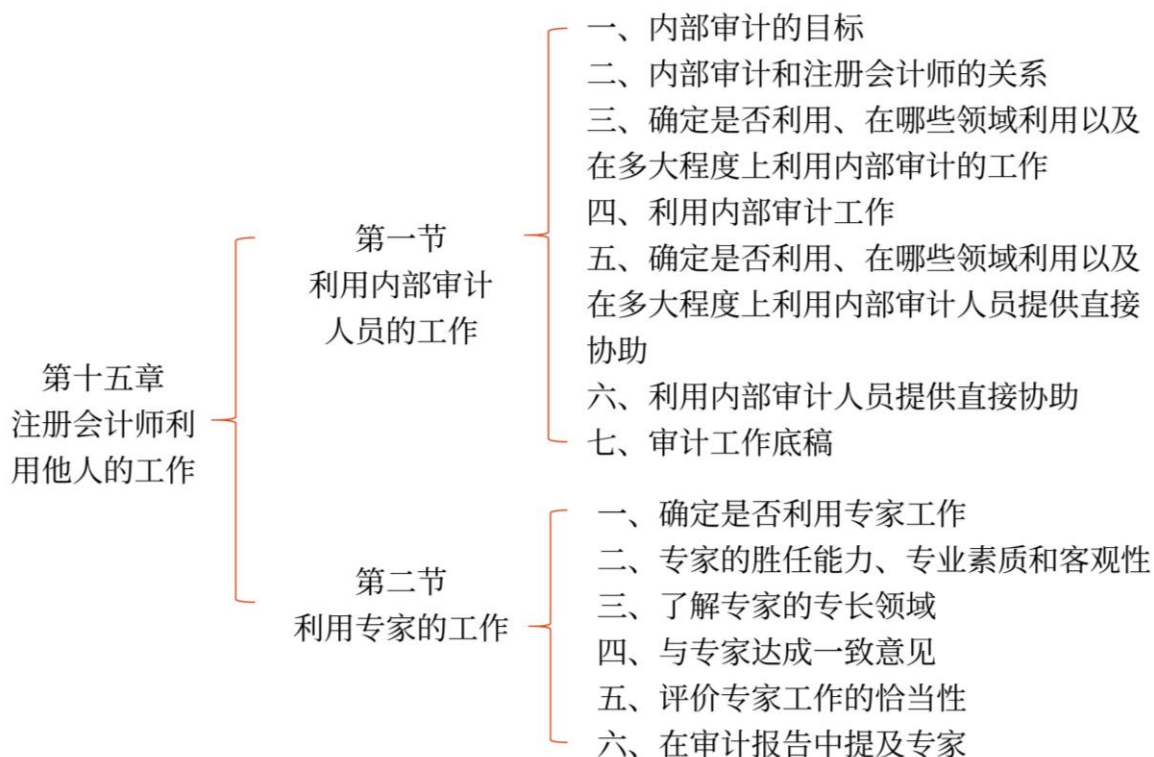
### ■ 本章考情分析

本章难度不大，主要以客观题形式进行考核，相关内容也可以以简答题或综合题形式进行考核。近几年平均分值 3 分左右。2022 年考核了单选题和多选题。

### ■ 本章教材变化

修订部分文字表述，无实质性变化。

### ■ 本章基本结构框架



### 第一节 利用内部审计人员的工作

内部审计	含义	是指被审计单位负责执行 <u>鉴证</u> 和 <u>咨询</u> 活动，以 <u>评价</u> 和 <u>改进</u> 被审计单位的治理、风险管理和内部控制流程有效性的 <u>部门</u> 、 <u>岗位</u> 或 <u>人员</u> 。
	职能	包括 <u>检查</u> 、 <u>评价</u> 和 <u>监督</u> 内部控制的 <u>恰当性</u> 和 <u>有效性</u> 等。
内部审计人员	含义	是指 <u>执行</u> 内部审计活动的人员。内部审计人员 <u>可能属于</u> 内部审计部门或履行内部审计职责的类似部门。

利用内部审计工作的原因	<p>1.注册会计师在审计过程中,通常需要<u>了解</u>和<u>测试</u>被审计单位的内部控制,而内部审计是被审计单位<u>内部控制</u>的一个<u>重要组成部分</u>。【★★★<u>必须了解</u>被审计单位的内部控制(包括内部审计)】</p> <p>2.注册会计师<u>应当考虑</u>内部审计活动及其在内部控制中的作用,以<u>评估</u>财务报表<u>重大错报风险</u>及其对注册会计师<u>审计程序</u>的影响。</p> <p>3.注册会计师通过<u>了解与评估</u>内部审计工作, <u>利用可信赖的</u>内部审计工作相关部分的成果,或利用内部审计人员提供直接协助, <u>可以减少</u>其不必要的重复劳动, <u>提高</u>审计工作效率。</p>
-------------	---

## 一、内部审计的目标(简单了解)

确定目标	被审计单位内部审计的目标是由其 <u>管理层</u> 和 <u>治理层</u> 确定的。
相关说明	<p>由于<u>下列原因</u>, 内部审计的<u>目标</u>、<u>范围</u>、<u>职责</u>及其在被审计单位中的<u>地位</u> (包括<u>权威性和问责机制</u>) 可能有较大差别: (2个方面)</p> <p>1.被审计单位的<u>规模</u>、<u>组织结构</u>不同;</p> <p>2.管理层和治理层(如适用)的<u>要求</u>不同。</p>
内部审计目标	<p>内部审计可能包括下列一项或多项活动: (共3条)</p> <p>1.与<u>公司治理</u>有关的活动;</p> <p>2.与<u>风险管理</u>有关的活动;</p> <p>3.与<u>内部控制</u>有关的活动;</p> <p>(1) 评价内部控制</p> <p>(2) 检查财务和经营信息</p> <p>(3) 复核经营活动</p> <p>(4) 复核遵守法律法规的情况。</p>

## 二、内部审计和注册会计师的关系

### (一) 内部审计与注册会计师审计的联系

- 两者用以实现各自目标的某些方式通常是相似的。
  - 内部审计对象与注册会计师审计对象也密切相关, 甚至存在部分重叠。
  - 通过了解内部审计工作的情况, 注册会计师可以掌握内部审计发现的、可能对被审计单位财务报表和注册会计师审计产生重大影响的事项。
  - 注册会计师在审计中利用内部审计人员的工作包括: (2个方面)
    - 在获取审计证据的过程中利用内部审计的工作;
    - 在注册会计师的指导、监督和复核下利用内部审计人员提供直接协助。
- ### (二) 利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任

- 相关内部审计准则要求内部审计机构和人员保持独立性和客观性, 但考虑到内部审计是被审计单位

的内设机构，其自主程度和客观性毕竟有限，无法达到注册会计师审计要求的水平。

2.注册会计师必须对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，而不应完全依赖内部审计工作。

3.通常，审计过程中涉及的职业判断，均应当由注册会计师负责执行。如：

- (1) 重大错报风险的评估；
- (2) 重要性水平的确定；
- (3) 样本规模的确定；
- (4) 对会计政策和会计估计的评估等。

4.注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任，其责任不因利用内部审计工作或利用内部审计人员对该项审计业务提供直接协助而减轻。

**补充例题·单选题** (2020 年) 下列各项中，注册会计师可以利用被审计单位内部审计人员提供直接协助的是 ( )。

- A. 确定控制测试的时间安排
- B. 绘制重大业务循环的流程图
- C. 确定选取测试项目的方法
- D. 对会计估计涉及的各项假设的合理性进行评价

【答案】B

【解析】尽管内部审计工作的某些部分或利用内部审计人员提供直接协助，可能对注册会计师的工作有所帮助，但注册会计师必须对与财务报表审计有关的所有重大事项独立作出职业判断，而不应完全依赖内部审计工作。通常，审计过程中涉及的职业判断，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定、样本规模的确定、对会计政策和会计估计的评估等，均应当由注册会计师负责执行。

**补充例题·单选题** (2018 年) 下列各项中，注册会计师通常可以利用内部审计人员工作的是 ( )。

- A. 评估会计政策的恰当性
- B. 确定财务报表整体的重要性
- C. 实施控制测试
- D. 确定细节测试的样本规模

【答案】C

【解析】通常，审计过程中涉及的职业判断，如重大错报风险的评估、重要性水平的确定（选项 B）、样本规模的确定（选项 D）、对会计政策和会计估计的评估等（选项 A），均应当由注册会计师负责执行，而控制测试通常可以利用内部审计人员的工作，选项 C 正确。

### 三、确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计的工作

<p>基本 原则</p>	<p>当被审计单位<u>存在</u>内部审计，并且注册会计师<u>预期将利用</u>其工作<u>以调整</u>注册会计师直接实施的审计程序的性质、时间安排，或缩小审计程序的范围时，注册会计师应当确定：</p> <p>(3 个方面)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>是否能够</u>利用内部审计的工作；</li> <li>2. 如果能够利用，在<u>哪些领域</u>利用以及在<u>多大程度上</u>利用；</li> </ol>
------------------	--

	3.内部审计的工作 <u>是否足以</u> 实现审计目的。
评价内容	注册会计师应当通过 <u>评价</u> 下列事项,确定 <u>是否能够利用</u> 内部审计的工作以实现审计目的: 1.内部审计在被审计单位中的 <u>地位</u> ,以及相关政策和程序支持内部审计人员 <u>客观性的程度</u> ; 2.内部审计人员的 <u>胜任能力</u> ; 3.内部审计 <u>是否采用</u> 系统、规范化的方法(包括质量管理)。
不得利用的情形	如果 <u>存在</u> 下列情形之一,注册会计师 <u>不得利用</u> 内部审计的工作: 1.内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序 <u>不足以支持</u> 内部审计人员的客观性; 2.内部审计人员 <u>缺乏</u> 足够的胜任能力; 3.内部审计 <u>没有采用</u> 系统、规范化的方法(包括质量管理)。
较少利用的情形	1.注册会计师应当作出审计业务中的所有重大判断,并防止不当利用内部审计工作。 2.当 <u>存在</u> 下列情形之一时,注册会计师 <u>应当计划较少地利用</u> 内部审计工作,而更多地直接执行审计工作: (1)在下列方面涉及 <u>较多判断</u> 时: ①计划和实施相关的 <u>审计程序</u> ; ②评价收集的 <u>审计证据</u> 。 (2)评估的认定层次重大错报风险 <u>较高</u> ,需要对识别出的 <u>特别风险</u> 予以特殊考虑。 (3)内部审计在被审计单位中的 <u>地位</u> 以及相关政策和程序对内部审计人员 <u>客观性</u> 的支持程度 <u>较弱</u> 。 (4)内部审计人员的 <u>胜任能力较低</u> 。
相关说明	1.注册会计师 <u>应当考虑</u> 内部审计已执行和拟执行工作的 <u>性质和范围</u> ,以及这些工作与注册会计师总体审计策略和具体审计计划的 <u>相关性</u> ,以作为确定 <u>能够利用</u> 内部审计工作的领域和程度的基础。 2.由于注册会计师对发表的审计意见 <u>独立承担责任</u> ,注册会计师 <u>应当评价</u> 从总体上而言,在计划的范围内利用内部审计工作 <u>是否仍然能够</u> 使注册会计师充分地参与审计工作。 3.当注册会计师按照相关准则的规定与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况时, <u>应当包括</u> 其计划如何利用内部审计工作。

#### 四、利用内部审计工作

基本原则	1.如果 <u>计划利用</u> 内部审计工作,注册会计师 <u>应当</u> 与内部审计人员 <u>讨论</u> 利用其 <u>工作的计划</u> ,以作为 <u>协调</u> 各自工作的基础。 2.注册会计师 <u>应当阅读</u> 与拟利用的内部审计工作相关的 <u>内部审计报告</u> ,以 <u>了解</u> 其实施的审计程序的 <u>性质和范围</u> 以及 <u>相关发现</u> 。
------	---

评价内容	<p>注册会计师应当针对计划利用的全部内部审计工作实施充分的<u>审计程序</u>，以确定其对于实现审计目的是否适当，<u>包括评价</u>下列事项：（<u>3个事项</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.内部审计工作是否经过恰当的计划、实施、监督、复核和记录；</li> <li>2.内部审计是否获取了充分、适当的证据，以使其能够得出合理的结论；</li> <li>3.内部审计得出的结论在具体环境下是否适当，编制的报告与执行工作的结果是否一致。</li> </ol>
注意事项	<p>注册会计师实施审计程序的性质和范围应当与其对以下事项的评价相适应，并应当包括重新执行内部审计的部分工作：（<u>4个方面</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.涉及判断的程度；</li> <li>2.评估的重大错报风险；</li> <li>3.内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度；</li> <li>4.内部审计人员的胜任能力。</li> </ol>

## 五、确定是否利用、在哪些领域利用以及在多大程度上利用内部审计人员提供直接协助

基本原则	<p>当被审计单位存在内部审计，并且注册会计师预期将利用内部审计人员提供直接协助时，注册会计师应当：（<u>3个方面</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.确定是否能够利用内部审计人员提供直接协助；</li> <li>2.如果能够利用，确定在哪些领域利用以及在多大程度上利用；</li> <li>3.如果拟利用内部审计人员提供直接协助，适当地指导、监督和复核其工作。</li> </ol>
评价内容	<p>如果法律法规不禁止利用内部审计人员提供直接协助，并且注册会计师计划利用内部审计人员在审计中提供直接协助，注册会计师应当评价：（<u>2个方面</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.是否存在对内部审计人员客观性的不利影响及其严重程度；（应当包括询问内部审计人员可能对其客观性产生不利影响的利益和关系）</li> <li>2.提供直接协助的内部审计人员的胜任能力。</li> </ol>
不得利用的情形	<p>当存在下列情形之一时，注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助：</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.存在对内部审计人员客观性的重大不利影响；</li> <li>2.内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的胜任能力。</li> </ol>
考虑因素	<p>在确定可能分配给内部审计人员的工作的性质和范围，以及根据具体情形对内部审计人员进行指导、监督和复核的性质、时间安排和范围时，注册会计师应当考虑下列方面：（<u>3个方面</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.在计划和实施相关审计程序以及评价收集的审计证据时，涉及判断的程度；</li> <li>2.评估的重大错报风险；</li> <li>3.针对拟提供直接协助的内部审计人员，注册会计师关于是否存在对其客观性的不利影响及其严重程度的评价结果，以及关于其胜任能力的评价结果。</li> </ol>

不得利用内部审计人员提供直接协助的程序	<p>注册会计师<u>不得利用</u>内部审计人员提供直接协助以<u>实施</u>具有下列特征的程序：（<u>4 个方面</u>）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.在审计中涉及作出重大判断；</li> <li>2.涉及<u>较高的</u>重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出<u>较多的判断</u>；</li> <li>3.涉及内部审计人员<u>已经参与并且已经或将要</u>由内部审计向管理层或治理层报告的工作；（★★★）</li> <li>4.涉及注册会计师按照规定就内部审计，以及利用内部审计工作或利用内部审计人员提供直接协助作出的<u>决策</u>。</li> </ol>
其他说明	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.在恰当评价<u>是否利用</u>以及在<u>多大程度上</u>利用内部审计人员在审计中提供直接协助后，注册会计师在按照《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况时，<u>应当沟通</u>拟利用内部审计人员提供直接协助的<u>性质和范围</u>，以使双方就在业务的具体情形下<u>并未过度利用</u>内部审计人员提供直接协助达成共识。</li> <li>2.由于注册会计师对发表的审计意见<u>独立承担责任</u>，注册会计师应当评价在计划的范围内利用内部审计人员提供直接协助，连同对内部审计工作的利用，从总体上而言，<u>是否仍然能够</u>使注册会计师<u>充分地参与</u>审计工作。</li> </ol>

**补充例题·综合题** （2020 年）甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事家电产品的生产、批发和零售。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度 财务报表，确定财务报表整体的重要性为 800 万元，明显微小错报的临界值为 40 万元。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分事项如下：

（1）A 注册会计师阅读了甲公司内审部门出具的职工薪酬专项检查报告，拟在职工薪酬的审计中利用参与该专项检查的内部审计人员提供直接协助。

要求：针对资料三第（1）项，假定不考虑其他条件，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当 (是/否)	理由
(1)	否	涉及内部审计人员 <u>已经参与并报告</u> 的工作， <u>不得利用</u> 内部审计人员提供直接协助

## 六、利用内部审计人员提供直接协助

基本要求	在利用内部审计人员提供直接协助 <u>之前</u> ，注册会计师应当：（ <u>2 个方面</u> ）
------	---



	<p>1.从拥有相关权限的<u>被审计单位代表人员处获取书面协议</u>，允许内部审计人员<u>遵循</u>注册会计师的指令，并且被审计单位<u>不干涉</u>内部审计人员为注册会计师执行的工作；</p> <p>2.从<u>内部审计人员处获取书面协议</u>，表明其<u>将按照</u>注册会计师的指令对特定事项<u>保密</u>，并将对其<u>客观性</u>产生的任何不利影响<u>告知</u>注册会计师。</p>
指导、监督和复核的基本要求	<p>1.注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量管理》的规定对内部审计人员执行的工作进行指导、监督和复核。</p> <p>在进行<u>指导、监督和复核</u>时：<u>（2 个方面）</u></p> <p>（1）注册会计师在确定指导、监督和复核的性质、时间安排和范围时<u>应当认识到</u>内部审计人员<u>并不独立于</u>被审计单位，并且指导、监督和复核的性质、时间安排和范围<u>应当恰当应对</u>注册会计师对涉及判断的程度、评估的重大错报风险、拟提供直接协助的内部审计人员<u>客观性</u>（包括产生的不利影响及其严重程度）和<u>胜任能力</u>的评价结果；</p> <p>（2）复核程序<u>应当包括</u>由注册会计师检查内部审计人员执行的部分工作所获取的审计证据。</p> <p>2.注册会计师对内部审计人员执行的工作的指导、监督和复核<u>应当足以使</u>注册会计师对内部审计人员就其执行的工作<u>已获取</u>充分、适当的审计证据<u>以支持</u>相关审计结论<u>感到满意</u>。</p>

## 七、审计工作底稿

情形	应当记录的内容
利用内部审计工作	<p>1.对下列事项的评价：<u>（3 个方面）</u></p> <p>（1）内部审计在被审计单位中的<u>地位</u>、相关政策和程序是否足以支持内部审计人员的<u>客观性</u>；</p> <p>（2）内部审计人员的<u>胜任能力</u>；</p> <p>（3）内部审计<u>是否采用</u>系统、规范化的方法（包括质量管理）。</p> <p>2.利用内部审计工作的<u>性质和范围</u>以及作出该决策的基础。</p> <p>3.注册会计师为评价利用内部审计工作的<u>适当性</u>而实施的审计程序。</p>
利用内部审计人员为审计提供直接协助	<p>1.关于<u>是否存在</u>对内部审计人员<u>客观性</u>的不利影响及其严重程度的评价，以及关于提供直接协助的内部审计人员的<u>胜任能力</u>的评价；</p> <p>2.就内部审计人员执行工作的<u>性质和范围</u>作出决策的基础；</p> <p>3.根据《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》的规定，所执行工作的<u>复核人员及复核的日期和范围</u>；</p> <p>4.从拥有相关权限的被审计单位代表人员和内部审计人员处<u>获取的书面协议</u>；</p> <p>5.在审计业务中提供直接协助的内部审计人员<u>编制的审计工作底稿</u>。</p>

## 第二节 利用专家的工作

专家	含义	专家：即 <u>注册会计师的专家</u> ，是指在 <u>会计或审计以外</u> 的某一领域具有专长的 <u>个人或组织</u> ，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家既可能是会计师事务所 <u>内部专家</u> （如会计师事务所或网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工），也可能是会计师事务所 <u>外部专家</u> 。
	内容	专家通常可以是工程师、律师、资产评估师、 <u>精算师</u> 、环境专家、地质专家、 <u>IT 专家</u> 以及 <u>税务专家</u> ，也可以是这些个人所从属的组织，如律师事务所、 <u>资产评估公司</u> 以及各种咨询公司等。
审计目标	1.确定 <u>是否利用</u> 专家的工作 2.如果利用专家的工作，专家的工作 <u>是否足以实现</u> 审计目的。	
责任划分	注册会计师对发表的审计意见 <u>独立承担责任</u> ，这种责任 <u>并不因</u> 利用专家的工作而 <u>减轻</u> 。	

**补充例题·多选题** (2022 年) 下列人员中，属于注册会计师的专家的有（ ）。

- A. 审计项目组就疑难会计问题进行咨询的会计专家
- B. 就复杂的法律问题为审计项目组提供专业意见的律师事务所合伙人
- C. 参与境外组成部分审计工作的境外网络所的精算专家
- D. 向被审计单位提供用于财务报表编制目的的评估服务的资产评估师

【答案】BC

【解析】注册会计师的专家，是指在会计或审计以外（选项 A 错误）的某一领域具有专长的个人或组织，并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家既可能是会计师事务所内部专家（如会计师事务所或网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工），也可能是会计师事务所外部专家。专家通常可以是工程师、律师（选项 B 正确）、资产评估师、精算师（选项 C 正确）、环境专家、地质专家、IT 专家以及税务专家，也可以是这些个人所从属的组织，如律师事务所、资产评估公司以及各种咨询公司等。选项 A 是会计领域的专家，不属于注册会计师的专家；选项 D 属于管理层的专家。

**补充例题·多选题** (2019 年) 下列有关注册会计师的专家的说法中，正确的有（ ）。

- A. 注册会计师的专家包括在会计或审计领域具有专长的个人或组织
- B. 注册会计师的专家可以是会计师事务所的临时员工
- C. 注册会计师的专家包括被审计单位管理层的专家
- D. 注册会计师的专家可以是网络事务所的合伙人或员工

【答案】BD

【解析】专家，即注册会计师的专家，是指在会计或审计以外的某一领域具有专长的个人或组织（选项 A 错误），并且其工作被注册会计师利用，以协助注册会计师获取充分、适当的审计证据。专家既可能是会计师事务所内部专家（如会计师事务所或其网络事务所的合伙人或员工，包括临时员工）（选项 BD 正确），也可能是会计师事务所外部专家。选项 C 错误，注册会计师的专家不包括被审计单位管理层的专家。



## 一、确定是否利用专家工作

## (一) 总体要求

确定目标	如果在会计或审计以外的某一领域的专长对获取充分、适当的审计证据是必要的，注册会计师应当确定是否利用专家的工作。
需要利用	<p>可能需要利用专家工作的情形（从头至尾，了解）（5个方面）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.了解被审计单位及其环境等方面的情况；</li> <li>2.识别和评估重大错报风险；</li> <li>3.针对评估的财务报表层次风险，确定并实施总体应对措施；</li> <li>4.针对评估的认定层次风险，设计和实施进一步审计程序，包括控制测试和实质性程序；</li> <li>5.在对财务报表形成审计意见时，评价已获取的审计证据的充分性和适当性。</li> </ol>
考虑因素	<p>在确定是否利用专家的工作时，注册会计师可能考虑的因素包括：（共4点）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.管理层在编制财务报表时是否利用了管理层专家的工作。 【提示】如果管理层在编制财务报表时利用了管理层专家的工作，可能意味着编制财务报表具有复杂性，重大错报风险可能增加。</li> <li>2.事项的性质和重要性，包括复杂程度。</li> <li>3.事项存在的重大错报风险。</li> <li>4.应对识别出的风险的预期程序的性质，包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据。</li> </ol>

**补充例题·单选题** （2021年）在确定是否需要利用注册会计师的专家的工作时，下列各项因素中，注册会计师通常无须考虑的是（ ）。

- A. 可能对专家的客观性产生不利影响的利益和关系
- B. 应对识别出的风险的预期程序的性质
- C. 审计事项的性质和重要性
- D. 管理层在编制财务报表时是否利用了管理层专家的工作

【答案】A

【解析】在确定是否利用专家的工作，以协助获取充分、适当的审计证据时，注册会计师可能考虑的因素包括：（1）管理层在编制财务报表时是否利用了管理层的专家的工作（选项D）。（2）事项的性质和重要性，包括复杂程度（选项C）。（3）事项存在的重大错报风险。（4）应对识别出的风险的预期程序的性质，包括注册会计师对与这些事项相关的专家工作的了解和具有的经验，以及是否可以获得替代性的审计证据（选项B）。

## (二) 审计程序的性质、时间安排和范围

## 1. 概述

评价内容	<p>在考虑利用专家工作时，注册会计师应当评价下列内容：（★★★重点掌握）</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1.专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性。</li> </ol>
------	--

	2. <u>充分了解</u> 专家的专长领域。 3. 与专家就相关重要事项 <u>达成一致意见</u> 。 4. <u>评价</u> 专家的工作 <u>是否足以实现</u> 审计目的。
考虑因素	在确定相关审计程序的 <u>性质、时间安排和范围</u> 时，注册会计师 <u>应当考虑</u> 下列事项： 1. 与专家工作相关的事实的 <u>性质</u> 。 2. 与专家工作相关的事项中存在的 <u>重大错报风险</u> 。 3. 专家的工作在审计中的 <u>重要程度</u> 。 4. 注册会计师对专家以前所做工作的了解，以及与之 <u>接触的经验</u> 。 5. 专家 <u>是否需要遵守</u> 会计师事务所的质量管理体系。
特殊情况	下列情形 <u>可能表明</u> 需要实施与一般情况相比 <u>不同的或更广泛的</u> 审计程序：（共4点） 1. 专家的工作与 <u>涉及</u> 主观和复杂判断的重大事项相关； 2. 注册会计师 <u>以前没有利用</u> 某个专家的工作， <u>也不了解</u> 其胜任能力、专业素质和客观性； 3. 专家实施的程序构成 <u>审计工作必要的组成部分</u> ，而不是就某一事项提供建议； 4. 专家是会计师事务所 <u>外部专家</u> ，因此 <u>不受</u> 会计师事务所质量管理政策和程序的 <u>约束</u> 。

## 2. 内部专家和外部专家的区别（共2点）（★★★重点掌握）

专家分类	人员构成	相关要求
内部专家	1. 可能是会计师事务所的 <u>合伙人或员工</u> （包括 <u>临时员工</u> ） 2. 也可能是与会计师事务所 <u>共享</u> 统一的质量管理政策和程序的网络事务所的合伙人或员工（包括临时员工）。	<u>需要遵守</u> 会计师事务所制定的质量管理政策和程序。
外部专家	<u>不是</u> 项目组成员	<u>不受</u> 会计师事务所制定的质量管理政策和程序的 <u>约束</u> 。

## 补充例题·单选题

（2020年）下列人员中，应当遵守注册会计师所在会计师事务所的质量管理政策和程序的是（ ）。

- A. 注册会计师利用的内部专家
- B. 来自其他会计师事务所的组成部分注册会计师
- C. 其工作被用作审计证据的被审计单位管理层的专家
- D. 为财务报表审计提供直接协助的被审计单位内部审计人员

【答案】A

【解析】内部专家可能是会计师事务所的合伙人或员工（包括临时员工），因此需要遵守所在会计师事务所根据《会计师事务所质量管理准则第5101号——业务质量管理》制定的政策和程序（选项A正确）。

## 二、专家的胜任能力、专业素质和客观性

评价内容	注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的 <u>胜任能力</u> 、 <u>专业素质</u> 和 <u>客观性</u> 。(★★★注意：德才兼备)
注意事项	在评价 <u>外部专家的客观性</u> 时，注册会计师应当询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系。

**补充例题·综合题** (2020年)上市公司甲公司是ABC会计师事务所首次接受委托的审计客户，主要从事房地产开发、销售和物业管理业务。A注册会计师负责审计甲公司2019年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为2000万元。

资料三：

A注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(4) 2019年11月，甲公司与非关联方丁公司就工程价款产生争议，双方共同委托工程造价专家对项目造价进行了审计，并根据审计结果确定了工程价款。甲公司因此调增项目建造成本3000万元。A注册会计师拟不了解工程造价专家的工作，直接向丁公司寄发询证函。

要求：

针对资料三第(4)项，假定不考虑其他条件，指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当(是/否)	理由
(4)	否	应当了解工程造价专家的工作，并考虑 <u>是否有必要</u> 利用专家的工作

## 三、了解专家的专长领域

总体要求	注册会计师应当充分了解专家的专长领域，以能够：(共2点) 1.为了实现审计目的， <u>确定</u> 专家工作的 <u>性质</u> 、 <u>范围</u> 和 <u>目标</u> ； 2.评价专家的工作 <u>是否足以实现</u> 审计目的。
了解事项	对专家的专长领域的了解事项可能包括下列方面：(简单了解，共4点) 1.专家的专长领域 <u>是否与</u> 审计工作 <u>相关</u> ； 2. <u>职业准则</u> 或 <u>其他准则</u> 以及 <u>法律法规</u> 是否适用； 3.专家使用哪些 <u>假设</u> 和 <u>方法</u> (包括专家使用的模型，如适用)，及其在专家的 <u>专长领域</u> 是否得到 <u>普遍认可</u> ，对实现财务报告目的是否适当； 4.专家使用的内外部数据或信息的 <u>性质</u> 。

## 四、与专家达成一致意见 (重点掌握)

(一) 总体要求 (外部专家要沟通，内部专家也要沟通)

无论是对内部专家还是外部专家，注册会计师都应当就下列事项与其达成一致意见，并根据需要形成书面协议：（★★★4个方面）

事项	相关内容
1.专家工作的 <u>性质、范围和目标</u> ；	当就专家工作的性质、范围和目标 <u>达成一致意见</u> 时，注册会计师通常需要与专家讨论需要遵守的相关技术标准、其他职业准则或行业要求。
2.注册会计师和专家各自的角色与责任；	<p>1.注册会计师与专家就各自角色和责任<u>达成一致意见</u>可能包括下列内容：（共3点）</p> <p>（1）由注册会计师<u>还是</u>专家对原始数据<u>实施</u>细节测试；</p> <p>（2）<u>同意</u>注册会计师与被审计单位或其他人员<u>讨论</u>专家的工作结果或结论。必要时，包括<u>同意</u>注册会计师将专家的工作结果或结论的细节<u>作为</u>注册会计师在审计报告中<u>发表非无保留意见</u>的基础；（★★★注意：<u>特殊情况</u>）</p> <p>（3）将注册会计师对专家工作形成的结论<u>告知专家</u>。</p> <p>2.注册会计师和专家就各自角色和责任达成一致意见，可能还包括就各自的工作底稿的使用和保管达成一致意见（<u>联系第6章</u>）（★★★重点掌握）</p> <p>（1）当专家是<u>项目组的成员</u>时，专家的工作底稿是审计工作底稿的<u>一部分</u>。</p> <p>（2）<u>除非</u>协议另作安排，<u>外部专家</u>的工作底稿<u>属于外部专家</u>，<u>不是</u>审计工作底稿的<u>一部分</u>。</p>
3.注册会计师与专家沟通的 <u>性质、时间安排和范围</u>	明确与专家保持 <u>联络</u> 的合伙人或员工，以及专家与被审计单位的 <u>沟通过程</u> ，有助于及时、有效地沟通，特别是在 <u>较大的业务项目</u> 中。（ <u>指定专人</u> ）
4.对专家遵守保密规定的要求	适用于注册会计师的相关职业道德要求中的 <u>保密条款</u> 同样也适用于专家。被审计单位也 <u>可能要求外部专家</u> 同意遵守特定的保密条款。（ <u>内部专家、外部专家</u> 均应保密）

**补充例题·多选题** （2022年）下列各项中，注册会计师应当与注册会计师的专家达成一致意见的有（ ）。

- A. 注册会计师和专家各自的角色与责任
- B. 对专家遵守会计师事务所的质量管理体系的要求
- C. 对专家遵守保密规定的要求
- D. 专家工作的性质、范围和目标

【答案】ACD

【解析】应当与专家达成一致意见的有：（1）专家工作的性质、范围和目标（选项D正确）；（2）注册会计师和专家各自的角色与责任（选项A正确）；（3）注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围；（4）对专家遵守保密规定的要求（选项C正确）。

**补充例题·单选题** （2018年）下列有关注册会计师的外部专家的说法中，错误的是（ ）。

- A. 外部专家无须遵守注册会计师职业道德守则的要求
- B. 外部专家不是审计项目组成员
- C. 外部专家不受会计师事务所质量管理政策和程序的约束

D. 外部专家的工作底稿通常不构成审计工作底稿

【答案】A

【解析】外部专家需要遵守注册会计师职业道德守则中的保密要求，选项A错误。

## 五、评价专家工作的恰当性

(一) 总体要求 (★★★重点掌握)

注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括：(★★★3个方面)

基本内容	具体评价内容
1. 专家的工作结果或结论的 <u>相关性</u> 和 <u>合理性</u> ，以及与其他审计证据的 <u>一致性</u> ；	当评价专家的工作结果或结论的相关性和合理性时，注册会计师 <u>可能需要考虑</u> ： 1. 专家提交其工作结果或结论的方式 <u>是否符合</u> 专家所在的职业或行业标准； 2. 专家的工作结果或结论 <u>是否得到清楚地表述</u> ，包括提及与注册会计师达成一致的目标，执行工作的范围和运用的标准； 3. 专家的工作结果或结论 <u>是否基于</u> 适当的期间，并考虑期后事项（如相关）； 4. 专家的工作结果或结论在使用方面 <u>是否有任何保留、限制或约束</u> ，如果有， <u>是否对注册会计师的工作产生影响</u> ； 5. 专家的工作结果或结论 <u>是否适当考虑了</u> 专家遇到的错误或偏差情况。
2. 如果专家的工作涉及使用 <u>重要的假设和方法</u> ，这些假设和方法在具体情况下的 <u>相关性</u> 和 <u>合理性</u> ；	当专家的工作涉及使用 <u>重要的假设和方法</u> 时，注册会计师评价这些假设和方法时 <u>需要考虑</u> ：(关注，共4点) 1. 这些假设和方法在专家的专长领域 <u>是否得到普遍认可</u> ； 2. 这些假设和方法 <u>是否与适用的财务报告编制基础的要求相一致</u> ； 3. 这些假设和方法 <u>是否依赖</u> 某些专用模型的应用； 4. 这些假设和方法 <u>是否与管理层的假设、方法相一致</u> ，如果不一致，差异的 <u>原因及影响</u> 。
3. 如果专家的工作涉及使用 <u>重要的原始数据</u> ，这些原始数据的 <u>相关性</u> 、 <u>完整性</u> 和 <u>准确性</u> 。	当专家的工作涉及使用对专家工作 <u>具有重要影响的原始数据</u> 时，注册会计师 <u>可以实施下列程序</u> 测试这些数据：(共2点) 1. <u>核实</u> 数据的来源，包括 <u>了解和测试</u> （适用时）针对数据的内部控制 <u>以及</u> 向专家传送数据的方式（如相关）； 2. <u>复核</u> 数据的完整性和内在一致性。

### 补充例题·单选题

(2022年) 注册会计师在对专家工作使用的重要原始数据进行评价时，下列各项中，无须评价的是（ ）。

- A. 原始数据的完整性
- B. 原始数据的相关性
- C. 原始数据的可理解性
- D. 原始数据的准确性

【答案】C



【解析】注册会计师应当评价专家的工作是否足以实现审计目的，包括：（1）专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；（2）如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；（3）如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性（选项 C 错误）。

**补充例题·简答题**

（2020 年）甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。A 注册会计师负责审计甲公司 2019 年度财务报表，评估认为商誉减值存在特别风险。与商誉减值审计相关的部分事项如下：

（4）A 注册会计师聘请评估专家对甲公司某项商誉的减值测试结果进行复核。A 注册会计师评价了专家的胜任能力、专业素质、客观性及专长领域，获取了专家的复核报告，并实施特定程序对专家工作的恰当性作出了评价，据此认可了专家的工作。

要求：

针对上述第（4）项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（恰当/不恰当）	理由
（4）	恰当	—

**补充例题·综合题**

（2017 年）甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，主要从事电气设备的生产和销售。A 注册会计师负责审计甲公司 2016 年度财务报表，确定财务报表整体的重要性为 300 万元，实际执行的重要性为 210 万元。

资料三：

A 注册会计师在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

（4）A 注册会计师拟利用评估专家对甲公司的商誉减值测试进行评估。由专家负责评价其使用的重要原始数据的相关性、准确性和完整性。A 注册会计师负责评价：1）专家工作涉及使用的重要假设和方法的相关性和合理性；2）专家工作结果的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性。

要求：

针对资料三第（4）项，假定不考虑其他条件，指出审计计划的内容是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

事项序号	是否恰当（恰当/不恰当）	理由
（4）	不恰当	应当由注册会计师评价专家的工作涉及使用的 <u>重要原始数据</u> 的相关性、准确性和完整性。

（二）评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序

评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序可能包括：（共 5 点）

1. 询问专家。

2. 复核专家的工作底稿和报告。

3. 实施用于证实的程序，例如：（共 5 点）

（1）观察专家的工作；

（2）检查已公布的数据，如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告；

（3）向第三方询证相关事项；



- (4) 执行详细的分析程序;
- (5) 重新计算。
- 4.必要时（如当专家的工作结果或结论与其他审计证据不一致时）与具有相关专长的其他专家讨论。
- 5.与管理层讨论专家的报告。
- (三) 评价结果为不恰当时措施

应对措施	如果确定专家的工作 <u>不足以实现</u> 审计目的, 注册会计师 <u>应当采取</u> 下列措施 <u>之一</u> : 1.就专家拟执行的进一步工作的性质和范围, 与专家 <u>达成</u> 一致意见; 2.根据具体情况, <u>实施</u> 追加的审计程序。
特殊情况	如果注册会计师认为专家的工作 <u>不足以实现</u> 审计目的, 且注册会计师通过 <u>实施追加</u> 的审计程序 (如专家和注册会计师执行进一步工作), 或者通过 <u>雇用、聘请</u> 其他专家 <u>仍不能解决</u> 问题, 注册会计师有必要按照审计准则的规定发表 <u>非无保留意见</u> 。(原因: 审计范围 <u>受到限制</u> )

## 六、在审计报告中提及专家

1.注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作, 除非法律法规另有规定。如果法律法规要求提及专家的工作, 注册会计师应当在审计报告中指明, 这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

2.如果注册会计师在审计报告中提及专家的工作, 并且这种提及与理解审计报告中的非无保留意见相关, 注册会计师仍应在审计报告中指明, 这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

### ■ 本章小结

- 1.两个问题: 是否利用? 多大程度上利用? (利用内部审计工作、利用内部审计人员提供直接协助)
- 2.了解内审是必须的, 但利用并非必须;
- 3.利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任 (注意: 涉及职业判断不能依赖的情形);
- 4.能否利用内部审计工作以实现审计目的的考虑因素 (客观性、胜任能力、方法), 不得利用内部审计工作的情形;
- 5.应当较少利用内部审计工作的情形 (涉及较多判断时、风险较高时、客观性、胜任能力)
- 6.利用内部审计工作应当评价的内容 (3个方面);
- 7.不得利用内部审计人员提供直接协助的情形 (客观性、胜任能力);
- 8.利用内部审计人员提供直接协助应获取的书面协议 (被审计单位代表人员、内部审计人员)
- 9.审计工作底稿的记录内容 (利用内部审计工作、利用内部审计人员提供直接协助);
- 10.专家的含义;
- 11.评价专家的专业素质、胜任能力和客观性; (联系: 客观性、工作底稿、保密、是否受质量管理政策或程序的约束);
- 12.内部专家和外部专家的相关规定。

  
 拼一个春夏秋冬, 赢一生无怨无悔。

