

# 第14章 审计沟通

## 考情解密

### 历年考情概况

本章属于比较重要的章节。从近几年的考试情况来看，与治理层沟通的考频高于前后任注册会计师的沟通的考频，考题主要以客观题形式出现，也可能与其他知识点结合在主观题中考查。预计今年考核分值在4分左右。

### 近年考点直击

考点	主要考查题型	考频指数	考查角度
注册会计师与治理层的沟通	选择题	★★	注册会计师与治理层沟通的事项与过程
前后任注册会计师的沟通	选择题	★	(1)前后任注册会计师在接受委托前后沟通的要求、目的和内容；(2)后任注册会计师发现前任审计的财务报表存在重大错报时的处理

### 学习方法与应试技巧

在学习本章时应注意以下几点：

(1)注册会计师与治理层的沟通在学习时要注意沟通对象的确定、沟通事项与沟通过程的要求，例如，什么情况下需要整体沟通，什么情况下与管理层或治理层沟通，哪些不宜与管理层沟通，哪些情况是必须直接与治理层沟通的，什么情况下又不需要与治理层沟通，哪些情况必须采用书面沟通。您晕了吗？抓紧时间梳理吧！

(2)前后任注册会计师的沟通应重点掌握：在接受委托前后，后任注册会计师与前任注册会计师在沟通的目的、必要性、沟通形式、沟通内容及沟通要求等方面的不同；熟记后任注册会计师发现前任注册会计师审计的财务报表可能存在重大错报时的处理程序。

### 本章2021年考试主要变化

本章主要对与治理层沟通的事项、前任注册会计师的认定等知识点进行了调整，并对教材中不严谨的表述进行修正。

考点详解及精选例题

考点一 沟通对象的确定



一、与治理层的沟通的总体要求★

(一) 相关概念

管理层：总经理、副经理、财务总监、总会计师等。

治理层：董事会、监事会、股东大会(股东会)。

注册会计师、管理层、治理层之间的关系及相互沟通，如图 14-1 所示。

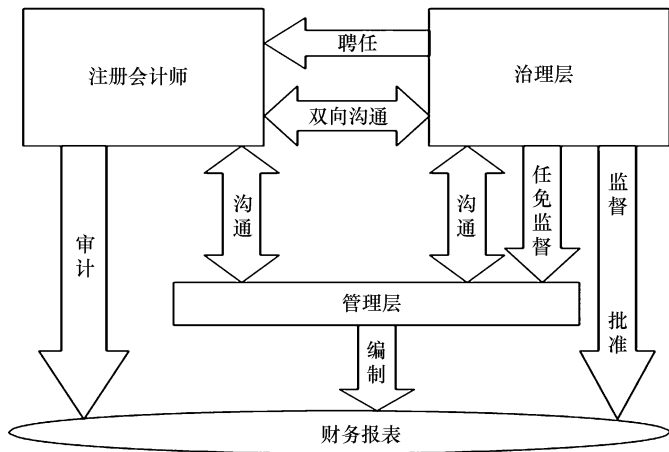


图 14-1 管理层、治理层与注册会计师的关系图

(二) 沟通要求——双向沟通

被审计单位的治理层在财务报告编制过程中的**监督**与注册会计师对财务报表的**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，在审计中，注册会计师需要与治理层保持有效的双向沟通。

(三) 双向沟通的目的

- (1) 就注册会计师与财务报告审计相关的责任、计划的审计范围和时间安排的总体情况，与治理层进行清晰的沟通；
- (2) 向治理层获取与审计相关的信息；
- (3) 及时向治理层通报审计中发现的与治理层对财务报告过程的监督责任相关的重大

事项；

(4) 推动注册会计师和治理层之间有效的双向沟通。

二、沟通的对象★

(一) 总体要求

1. 确定沟通对象的一般要求

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**：

- (1) 注册会计师**独立性**问题。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) **管理层的胜任能力和诚信问题**。**不宜与兼任高级管理职务的治理层成员沟通**。

## 2. 需要商定沟通对象的特殊情形

注册会计师需要与治理层保持有效的双向沟通,运用职业判断,确定适当的沟通对象。

(1)被审计单位会指定其治理结构中相对固定的人员或组织(如审计委员会)负责与注册会计师进行沟通。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。

(2)如果由于被审计单位的治理结构没有被清楚地界定,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。

(3)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。

## 3. 需要与治理层整体沟通的情形

(1)治理层全部成员参与管理被审计单位,如果就审计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,注册会计师无须就这些事项再次与负有治理责任的相同人员沟通。然而,注册会计师应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。如果可能存在这种情况,注册会计师需要对如何运用沟通的要求进行调整。

(2)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)与治理层的下设组织或个人沟通

#### 1. 沟通要求

(1)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组织和人员等。

(2)注册会计师**没有必要**(实际上也不可能)就全部沟通事项与治理层整体(与董事会或股东会或股东大会)进行沟通。

#### 2. 考虑事项

在决定与适当的治理层下设的组织或个人沟通时,需要考虑的主要事项:

(1)治理层的下设组织与治理层各自的责任(确定沟通对象的直接依据);

(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,是否能够提供注册会计师可能需要的进一步信息和解释,以及对与其沟通的相关信息的有效性和适当性的评价。

## 考点二 沟通的事项★



扫我解疑难

注册会计师与治理层的沟通事项主要包括以下六个方面,见表14-1。

表 14-1 与治理层沟通的事项

项目	内容	
法定沟通事项	(1)注册会计师与财务报表审计相关的责任; (2)计划的审计范围和时间安排	审计前
	(3)审计中发现的重大问题; (4)值得关注的内部控制缺陷; (5)注册会计师的独立性	审计中
	补充事项	(6)与治理层监督财务报表之外的责任相关

## 一、注册会计师与财务报表审计相关的责任★

### 1. 沟通的内容

(1) 注册会计师负责对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；

(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) 依照法律法规的规定、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)。

### 2. 沟通的形式

与治理层沟通的与财务报表审计相关的责任的内容通常应包含在**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。

## 二、计划的审计范围和时间安排★★

### (一) 沟通目的

就计划的审计范围和时间安排的总体情况(包括识别出的特别风险)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。

### (二) 沟通的要求

注册会计师应当就计划的审计范围和时间安排的总体情况直接与治理层作**简要沟通**。

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) 沟通的事项

#### 1. 需要沟通的事项

(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**以及**重大错报风险评估水**

平较高的领域；

(2) 注册会计师对与审计相关的内部控制采取的方案(不告知具体选择的哪种方案)；

(3) 在审计中对**重要性概念**的运用(不告知具体的重要性水平)；

(4) 实施计划的审计程序或评价审计结果需要的**专门技巧**或知识的性质及程度，包括**利用注册会计师的专家的工作**；

(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**；

(6) 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。

2. 可能适合与治理层讨论的计划方面的其他事项

(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更好地协调和配合工作，包括拟利用内部审计的工作，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) 治理层对内部控制和舞弊的态度、认识和措施。

(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。

(5) 治理层对以前与注册会计师沟通做出的反应。

### 三、审计中发现的重大问题★★

注册会计师需要与治理层沟通的审计中发现的重大问题，见表14-2。

表14-2 审计中发现的重大问题

沟通的事项	具体内容
(1) 注册会计师对被审计单位会计实务重大方面的 <b>质量</b> 的看法	选用的会计政策、作出的会计估计、财务报表的披露等
(2) 审计工作中遇到的重大困难(涉及范围受到限制及证据的充分适当性)	①在提供审计所需信息时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
(3) <b>已与管理层讨论</b> 或需要书面沟通的重大事项，以及注册会计师要求提供的书面声明，除非治理层全部成员参与管理被审计单位	①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； ②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； ③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； ④当年发生的重大事项或交易； 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
(4) 影响 <b>审计报告</b> 格式和内容的情形(如有)	①注册会计师预期在审计报告中发表非无保留意见； ②报告与持续经营相关的重大不确定性； ③沟通 <b>关键审计事项</b> ； ④注册会计师认为有必要(或其他审计准则要求)增加强调事项段或其他事项段
(5) 审计中出现的、根据职业判断认为与 <b>监督财务报告过程</b> 相关的所有其他重大事项	包括已更正的其他信息存在的对事实的重大错报或重大不一致

### 四、值得关注的内部控制缺陷★★

#### 1. 内部控制缺陷的定义

内部控制缺陷，是指在下列任一情况下内部控制存在的缺陷：

(1) 缺少用以及时防止或发现并纠正财务报表错报的必要控制；

(2) 某项控制的设计、执行或运行不能及时防止或发现并纠正财务报表错报。

如果识别出内部控制缺陷，注册会计师应当根据已执行的审计工作，确定该缺陷单

独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷。

值得关注的内部控制缺陷，是指注册会计师根据职业判断，认为足够重要从而**值得治理层关注**的内部控制的一个缺陷或多个缺陷的组合。

#### 2. 沟通形式

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。



### 3. 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。

### 4. 向管理层的通报

注册会计师还应当及时向相应层级的管理层通报下列内部控制缺陷:

(1) 已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷,除非在具体情况下不适合直接向管理层通报;

(2) 在审计过程中识别出的、其他方尚未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷。

## 五、注册会计师的独立性★★

### 1. 沟通的内容

注册会计师应以**书面形式**与治理层沟通与财务报表审计相关的职业道德要求,包括对独立性的要求:

(1) 不利影响:存在的对独立性可能产生影响的所有关系和其他事项;

(2) 改善措施:针对不利影响所采取的防范措施,包括法律法规和职业规范规定的防范措施、被审计单位采取的防范措施,以及会计师事务所内部自身的防范措施。

### 2. 对上市实体审计沟通的特别要求

如果被审计单位是上市实体,除了沟通以上事项外,注册会计师应当就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所和网络事务所按照相关职业道德要求保持了独立性**作出声明**。

**【知识点拨】**对上市实体即使不存在对独立性的不利因素,也需要提供**书面声明**。

## 六、补充事项

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。

**【例题1·单选题】**如果被审计单位是上市实体,下列事项中,注册会计师通常不应与治理层沟通的是( )。

- A. 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
- B. 管理层未纠正上年度注册会计师已与治理层沟通的值得关注的内部控制缺陷
- C. 已确定的财务报表整体的重要性
- D. 注册会计师拟在审计报告中沟通的关键审计事项

**解析** 注册会计师可以与治理层就在审计中对重要性概念的运用进行沟通,但是不包括已确定的财务报表整体的重要性,即具体金额不宜与治理层沟通。 **答案** C

## 考点三 沟通的过程



扫我解疑难

### 一、确立沟通过程★

#### (一) 与管理层的沟通

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,就管理层的胜任能力

或诚信与其讨论可能是不适当的。

## (二)与第三方的沟通★

### 1. 治理层提供给第三方

治理层可能希望向第三方(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,应在书面沟通文件中告知第三方:

(1)这些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。

### 2. 注册会计师提供给第三方

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★

沟通的形式涉及口头或书面沟通、详细或简略沟通、正式(如致函、报告)或非正式沟通(讨论)。沟通事项会影响沟通的形式:

(1)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)有关注册会计师的**独立性、值得关注的内部控制缺陷**等事项应当采用书面沟通。

对于重要事项、发现的重大问题,如果根据职业判断,认为采用口头沟通形式不适当,注册会计师应当以书面形式与治理层沟通,但书面沟通不必包括审计过程的所有事项。审计业务约定书也是书面沟通的一种形式。

**【例题2·单选题】**(2014年)下列有关注册会计师记录与治理层沟通的重大事项的说法中,错误的是( )。

A. 对以口头形式沟通的事项,注册会计师应当形成审计工作底稿

B. 注册会计师应当保存沟通文件的副本,作为审计工作底稿的一部分

C. 如果根据业务环境不容易识别出适当的沟通人员,注册会计师应当记录识别治理结构中适当沟通人员的过程

D. 如果被审计单位编制了会议纪要,注册会计师应当将其副本作为对口头沟通的记录

**解析** 如果对被审计单位编制的会议纪要进行沟通的适当记录,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。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。 **答案** D

## 三、沟通的时间安排

注册会计师应当及时与治理层沟通。

(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,在沟通重大审计发现时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安排可能是适当的。(两种审计的沟通时间相协调)

【例题3·多选题】在与治理层沟通过程中，注册会计师的做法中正确的有( )。

A. 注册会计师在承接业务时就应当与治理层沟通

B. 在与治理层沟通某些事项前，注册会计师应就这些事项与管理层讨论

C. 在与治理层沟通某些事项前，注册会计师应与内部审计人员讨论相关事项

D. 对于审计中发现的与财务报表相关的事项，应当在最终完成审计工作前沟通

解析 选项B，管理层的胜任能力或诚信问题与管理层讨论是不适当的；选项C，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。

答案 AD

### 考点四 前任注册会计师和现任注册会计师的沟通



扫我解疑难

#### 一、前后任注册会计师沟通的总体要求

★★

##### 1. 前后任注册会计师的含义

前后任注册会计师的含义以及前后任注册会计师如何界定，见表14-3。

表 14-3 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已对上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

#### 【知识点拨】

(1)在实务中，还可能出现委托人在相邻两个会计年度中连续变更更多家会计师事务所的情况(最极端的情况是，不仅在相邻两个会计年度中连续变更更多家会计师事务所，而且在本期财务报表审计过程中也变更会计师事务所)。在这些情况下，相对于执行本期财务报表审计业务的注册会计师而言，前任注册会计师是指为上期财务报表出具了审计报告的注册会计师，以及之后接受委托对本期财务报表进行审计但未完成审计工作的所有其他会计师事务所的注册会计师。

(2)如果上期财务报表仅经过代编或审阅，执行代编或审阅业务的注册会计师不能

被视为前任注册会计师。

【例题4·多选题】甲公司2018年度的财务报表审计由A注册会计师完成并出具了审计报告；2019年的中期财务报表由B注册会计师进行审阅并出具了审阅报告；2019年度的财务报表委托C注册会计师审计，由于与甲公司管理层出现重大的意见分歧。C注册会计师辞去了甲公司2019年的年报审计工作，甲公司又委托D注册会计师审计。D注册会计师经过初步业务活动，认为审计风险较大，拒绝接受委托，现甲公司拟委托E注册会计师进行审计，那么，对于E注册会计师来说，他的前任注册会计师可能是( )。

A. A注册会计师 B. B注册会计师



C. C 注册会计师 D. D 注册会计师

**解析** 前后任注册会计师仅限于审计业务。B 注册会计师从事的是审阅业务，不属于前后任注册会计师的范畴；D 注册会计师未接受委托，不属于前任注册会计师。

**答案** AC

(3) 沟通方式：可以采用口头和书面等方式；

(4) 沟通记录：后任注册会计师应当将沟通情况记录于工作底稿；

(5) 保密要求：前后任注册会计师应当对沟通中获得的信息保密。

## 2. 沟通原则

(1) 沟通发起：后任注册会计师；

(2) 沟通前提：征得被审计单位的同意；

## 二、接受委托前的沟通★★

接受委托前沟通的要点，见表 14-4。

表 14-4 接受委托前的沟通

项目	内容
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	评估风险，确定是否接受委托
沟通前提	征得被审计单位的同意，并提请被审计单位以书面方式同意前任注册会计师对其询问作出充分答复。 如果被审计单位不同意前任注册会计师作出答复，或限制答复的范围，后任注册会计师应当询问原因，并考虑是否接受委托。当出现这种情况时，后任注册会计师一般需要拒绝接受委托，除非可以通过其他方式获知必要的事实，或有充分的证据表明审计风险水平非常低
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前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷； 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
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，后任注册会计师需要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，并考虑对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，后任注册会计师需要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，并表明拟接受委托

## 三、接受委托后的沟通★★

接受委托后沟通的要点，见表 14-5。

表 14-5 接受委托后的沟通

项目	内容
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	了解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

项目	内容
沟通要求	前任注册会计师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； 前任注册会计师可考虑从被审计单位(前审计客户)处获取一份确认函，以便降低在与后任注册会计师进行沟通时发生误解的可能性； 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或作出限制； 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

【例题5·单选题】(2014年)下列关于前任注册会计师沟通的说法中，错误的是( )。

A. 在确定向后任注册会计师提供哪些审计工作底稿时，前任注册会计师应当征求被审计单位的同意

B. 在查阅前任注册会计师审计工作底稿前，后任注册会计师应当征求被审计单位的同意

C. 在允许后任注册会计师查阅审计工作底稿前，前任注册会计师应当取得确认函

D. 为获取更多接触前任注册会计师审计工作底稿的机会，后任注册会计师可以在工作底稿使用方面作出较高级别的限制性保证

解析 审计工作底稿的所有权属于会计师事务所，因此前任注册会计师是否允许后任注册会计师获取审计工作底稿，或向后任注册会计师提供哪些审计工作底稿，前任注册会计师可以自主确定。 答案 A

#### 四、发现前任审计的财务报表存在重大错报★★

##### 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，后任注册会计师应当要求被审计单位“**安排三方会谈**”。

##### 2. 无法参加三方会谈的处理

如果被审计单位拒绝告知前任注册会计师，或前任注册会计师拒绝参加三方会谈，或后任注册会计师对解决问题的方案不满意，后任注册会计师应当考虑对审计意见的影响或解除业务约定。具体讲，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。

此外，注册会计师考虑向其法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。

## 真题精练

### 一、单项选择题

1. (2017年)下列各项中，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通的是( )。

- 注册会计师识别出的舞弊风险
- 注册会计师确定的关键审计事项
- 注册会计师识别出的值得关注的内部控制缺陷
- 未更正错报

2. (2017年)下列有关前任注册会计师与后任注册会计师的沟通的说法中，正确的是( )。

- 后任注册会计师应当在接受委托前和接受委托后与前任注册会计师进行沟通
- 后任注册会计师与前任注册会计师的沟通应当采用书面方式
- 后任注册会计师应当在取得被审计单位

- 的书面同意后，与前任注册会计师进行沟通
- D. 前任注册会计师和后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿
3. (2016年)下列各项中，注册会计师应当以书面形式与治理层沟通的是( )。
- A. 审计过程中遇到的重大困难
- B. 计划的审计范围和时间安排
- C. 上市公司审计中注册会计师的独立性
- D. 审计中发现的所有内部控制缺陷
4. (2015年)下列有关前后任注册会计师沟通的说法中，错误的是( )。
- A. 接受委托前的沟通是必要的审计程序，接受委托后的沟通不是必要的审计程序
- B. 如果被审计单位不同意前任注册会计师对后任注册会计师的询问做出答复，后任注册会计师一般拒绝接受委托
- C. 接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿，后任注册会计师应当征得被审计单位同意
- D. 当会计师事务所通过投标方式承接审计业务时，前任注册会计师无须对所有参与投标的会计师事务所进行答复
5. (2014年)下列有关前后任注册会计师沟通的总体要求的说法中，错误的是( )。
- A. 后任注册会计师负有主动沟通的义务
- B. 前后任注册会计师的沟通需要征得被审计单位同意
- C. 前后任注册会计师应当对沟通过程中获知的信息保密
- D. 前后任注册会计师的沟通可以采用书面或口头形式，其中接受委托前的沟通应当采用书面形式
6. (2014年)下列有关后任注册会计师的说法中，错误的是( )。
- A. 当会计师事务所发生变更时，正在考虑接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- B. 当会计师事务所变更业务约定时，已经接受委托的会计师事务所是后任注册会计师
- C. 对已经审计的财务报表进行重新审计，正在考虑接受委托或已经接受委托的注册会计师也被视为后任注册会计师
- D. 会计师事务所公开招聘注册会计师时参加竞标的是后任注册会计师
7. (2014年)ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计上市公司甲公司2013年度财务报表。下列各项中，A注册会计师可以以口头形式与甲公司治理层沟通的是( )。
- A. 涉及甲公司管理层的舞弊嫌疑
- B. 值得关注的内部控制缺陷
- C. ABC会计师事务所和甲公司审计项目组成员按照相关职业道德要求与甲公司保持了独立性
- D. ABC会计师事务所在2013年度为甲公司提供审计和非审计服务收费总额

## 二、多项选择题

1. (2016年)下列关于前后任注册会计师沟通的说法中，错误的有( )。
- A. 后任注册会计师在接受委托前与前任注册会计师沟通，应当征得被审计单位同意
- B. 在接受委托前，后任注册会计师应当采用书面形式与前任注册会计师进行沟通
- C. 如果需要查阅前任注册会计师的审计工作底稿，后任注册会计师不必征得被审计单位同意
- D. 在接受委托前和接受委托后，后任注册会计师均应与前任注册会计师沟通
2. (2015年)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，下列措施中，注册会计师可以采取的有( )。
- A. 根据范围受到的限制发表非无保留意见
- B. 与监管机构、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进行沟通
- C. 就采取不同措施的后果征询法律意见
- D. 在法律法规允许的情况下解除业务约定

## 真题精练答案及解析

## 一、单项选择题

1. C 【解析】注册会计师应当以书面形式向治理层通报值得关注的内部控制缺陷。
2. C 【解析】选项 A，接受委托后与前任注册会计师的沟通不是必要程序，由后任注册会计师根据审计工作的需要自行决定；选项 B，后任注册会计师与前任注册会计师的沟通可以采用书面或口头的方式；选项 D，后任注册会计师应当将沟通的情况记录于审计工作底稿。
3. C 【解析】选项 A，审计过程中遇到的重大困难可以与治理层沟通，但不一定以书面形式沟通；选项 B，计划的审计范围和时间安排可以采用书面或口头形式沟通；选项 C，上市公司审计中注册会计师的独立性必须采用书面形式沟通；选项 D，在审计中发现的值得治理层关注的内部控制缺陷应当采用书面形式与治理层沟通，而不是“所有”的内部控制缺陷都以书面形式沟通。
4. B 【解析】选项 B，应该考虑是否接受委托，而不是一定拒绝接受委托。
5. D 【解析】接受委托前的沟通可以采用书面形式，也可以采用口头形式。
6. D 【解析】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财务报表进行审计的

注册会计师，参加竞标加入会计师事务所的注册会计师并不属于后任注册会计师。

7. A 【解析】值得关注的内部控制缺陷和注册会计师的独立性均应当采用书面形式与治理层进行沟通，选项 B 为值得关注的内部控制缺陷，选项 CD 为对注册会计师独立性产生不利影响的事项。

## 二、多项选择题

1. BCD 【解析】接受委托前的沟通可以是书面形式也可以是口头形式，选项 B 错误；查阅前任注册会计师的审计工作底稿必须要经过被审计单位同意，至于查阅的内容可以由前任注册会计师自行决定，选项 C 错误；在接受委托后，后任注册会计师与前任的沟通不是必须的程序，选项 D 错误。
2. ABCD 【解析】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。

## 同步训练

限时40分钟



扫我做试题

## 一、单项选择题

1. 下列注册会计师与治理层沟通的事项中不恰当的是( )。
  - A. 注册会计师负责对在治理层监督下管

理层编制的财务报表形成和发表意见

- B. 注册会计师和内部审计人员如何以建设性和互补的方式更好地协调和配合工作
- C. 不合理地要求缩短完成审计工作的时间

- D. 注册会计师审计中发现的所有内部控制缺陷或缺陷的组合
2. 注册会计师就下列事项与治理层沟通时,应当采用书面形式的是( )。
- A. 无法获取预期信息  
B. 为消除对独立性的不利影响采取的措施  
C. 管理层采用重要的会计政策  
D. 与治理层监督战略方向相关责任的事项
3. 关于注册会计师与被审计单位治理层的沟通,下列说法中,正确的是( )。
- A. 对于与治理层沟通的事项,应当事先与管理层讨论  
B. 对于涉及舞弊等敏感信息的沟通,应当避免书面记录  
C. 与治理层沟通的书面记录是一项审计证据,所有权属于会计师事务所  
D. 如果注册会计师应治理层的要求向第三方提供为治理层编制的书面沟通文件的副本,注册会计师有责任向第三方解释其在使用中产生的疑问
4. 在下列事项中,注册会计师通常不应与治理层沟通的是( )。
- A. 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  
B. 注册会计师对应收账款进行函证的样本数量有限而管理层不愿意承担注册会计师未实施足够审计程序的责任  
C. 在审计报告中拟增加强调事项段  
D. 重要性的概念
5. 下列关于沟通过程的说法中,不恰当的是( )。
- A. 在与治理层沟通前,注册会计师就管理层的胜任能力与管理层讨论可能是不适当的  
B. 对于审计中发现的重大问题,注册会计师应当以书面形式与治理层沟通  
C. 如果管理层对注册会计师施加限制,注册会计师应当尽快与治理层进行沟通  
D. 注册会计师应当就为消除对独立性不利影响而采取的防范措施与治理层进行书面沟通
6. 如果被审计单位未纠正注册会计师在上一年度审计时识别出的值得关注的内部控制缺陷,注册会计师在执行本年度审计时,下列做法中,正确的是( )。
- A. 在制订审计计划时予以考虑,不再与管理层沟通  
B. 以书面形式再次向治理层通报  
C. 在审计报告中增加强调事项段予以说明  
D. 在审计报告中增加其他事项段予以说明
7. 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,下列有关注册会计师采取的措施中,错误的是( )。
- A. 根据范围受到限制的情况,发表非无保留意见或增加其他事项段  
B. 就采取不同措施的后果征询法律意见  
C. 与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进行沟通  
D. 在法律法规允许的情况下解除业务约定
8. 下列关于沟通对象的说法中,不恰当的是( )。
- A. 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  
B. 如果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,注册会计师应当尽早与审计委托人商定沟通对象  
C. 针对同一家被审计单位,前后任注册会计师确定的适当的沟通对象是相同的  
D. 通常,注册会计师没有必要(也不可能)就全部沟通事项与治理层整体进行沟通
9. 在接受委托之前,下列有关后任注册会计师与前任注册会计师沟通的说法中不恰当



的是( )。

- A. 沟通的目的是确定是否接受委托
  - B. 一般只有与前任注册会计师直接沟通,才有可能了解更换会计师事务所的真实原因
  - C. 如果前任注册会计师提供的信息与被审计单位提供的更换会计师事务所的原因不符,后任注册会计师应当慎重考虑是否接受委托
  - D. 获取有关期初余额的充分、适当的审计证据
10. 下列有关前后任注册会计师的说法中,正确的是( )。
- A. 前任注册会计师包括对前期财务报表执行审阅的注册会计师
  - B. 在未发生会计师事务所变更的情况下,同处于某一会计师事务所的先后负责同一审计项目的不同注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴
  - C. 在发生会计师事务所变更的情况下,先后就职于不同会计师事务所的同一注册会计师不属于前后任注册会计师的范畴
  - D. 如果委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所,前任注册会计师不包括在后任注册会计师之前接受业务委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的会计师事务所

## 二、多项选择题

1. 下列情况中,注册会计师应当与被审计单位治理层沟通的有( )。
- A. 管理层未能实施控制以恰当应对特别风险
  - B. 实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报
  - C. 怀疑被审计单位存在故意和重大的违反法律法规行为
  - D. 发现的与关联方相关的重大事项
2. 下列有关注册会计师与治理层沟通的说法中正确的有( )。

- A. 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
  - B. 如果认为注册会计师与治理层的双向沟通不充分,注册会计师应当评价其对重大错报风险评估以及获取充分、适当的审计证据的能力的影响,并采取适当的措施
  - C. 对于自身与审计相关的责任,注册会计师应当直接与治理层沟通
  - D. 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,所以治理层可以与注册会计师共同承担制定总体审计策略和具体审计计划的责任
3. 下列关于注册会计师与治理层沟通的说法,正确的有( )。
- A. 注册会计师应当与治理层书面沟通在审计过程中识别出的所有内部控制缺陷
  - B. 良好的治理原则建议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
  - C. 通常注册会计师适当的沟通对象是治理层的下设组织和人员
  - D. 注册会计师应当与治理层沟通注册会计师与财务报表审计相关的责任,明确财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任
4. 在确定与治理层沟通的时间时,A注册会计师的下列做法中正确的有( )。
- A. 对于计划事项的沟通,可以随同对业务约定条款的协商一并进行
  - B. 对于审计中遇到的重大困难,应当尽快予以沟通
  - C. 对于注意到的内部控制设计或执行中的值得关注的内部控制缺陷,应当在审计结束后以管理建议书的形式予以沟通
  - D. 无论何时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. 注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的重大问题,具体包括( )。
- A. 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
- B. 被审计单位管理层在提供审计所需信息时出现严重拖延
- C. 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,以及注册会计师要求提供的书面声明,除非治理层全部成员参与管理被审计单位
- D. 影响审计报告形式和内容的情形(如有)
6. 甲公司2016年度财务报表由ABC会计师事务所负责审计,且出具了无保留意见的审计报告,2017年度财务报表甲公司改聘EFG会计师事务所进行审计,并委派A注册会计师担任项目合伙人,在审计过程中,A注册会计师的下列做法恰当的有( )。
- A. 在甲公司口头授权的前提下,与ABC事务所进行沟通,要求查阅其工作底稿
- B. 为使得前任注册会计师可能会更愿意向其提供更多的接触工作底稿的机会,A注册会计师在工作底稿的使用方面作出更高层次的限制性保证
- C. A注册会计师必须要与ABC会计师事务所相关注册会计师就有关期初余额进行沟通
- D. 要考虑ABC事务所的独立性和专业胜任能力
7. 下列关于接受委托后沟通的说法中,正确的有( )。
- A. 注册会计师可以视审计的需要决定是否与前任注册会计师进行沟通
- B. 沟通最有效、最常用的方式是查阅前任注册会计师的工作底稿
- C. 在沟通前需要征得被审计单位的书面同意
- D. 如果因为期初余额的情况导致本期发

表了非无保留意见,可以在审计报告中说明其意见部分依赖前任注册会计师的工作结果

### 三、简答题

ABC会计师事务所首次接受委托审计甲公司等多家被审计单位2019年度财务报表,委派A注册会计师担任项目合伙人。与首次承接审计业务相关的部分事项如下:

(1)因A注册会计师原为DEF会计师事务所的合伙人,负责审计了甲公司2018年度财务报表,A注册会计师认为前后任注册会计师为同一人,无须在接受委托前进行沟通。

(2)A注册会计师在与乙公司签署审计业务约定书并征得管理层同意后与前任注册会计师进行了口头沟通。

(3)A注册会计师在接受丙公司委托前与其前任注册会计师进行了电话沟通,询问其是否发现丙公司管理层存在正直诚信方面的问题以及与丙公司管理层在重大审计问题上是否存在意见分歧,并在沟通之后告知丙公司管理层。

(4)在接受丁公司委托前,A注册会计师向前任注册会计师寄送了沟通函但未得到答复,设法以其他方式与前任注册会计师再次沟通后仍未得到答复。A注册会计师可致函前任注册会计师,说明如果在10个工作日内得不到答复,将假设不存在专业方面的原因使其拒绝接受委托,并表明拟接受委托。

(5)A注册会计师在审计戊公司时,发现了前任注册会计师审计的2018年度财务报表存在重大错报。A注册会计师告知了前任注册会计师,并提请戊公司管理层对2019年度财务报表中的对应数据进行调整。

要求:针对上述第(1)至(5)项,逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

## 同步训练答案及解析

## 一、单项选择题

1. D 【解析】选项 A, 属于注册会计师与财务报表审计相关的责任; 选项 B, 属于计划的审计范围和时间安排; 选项 C, 属于审计中的重大发现。选项 D, 注册会计师与治理层沟通的内部控制缺陷应为根据注册会计师的职业判断认为足够重要从而值得治理层关注的, 并非所有内部控制缺陷。
2. B 【解析】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。当然, 书面沟通不必包括审计过程中的所有事项。对于审计准则要求的注册会计师的独立性, 注册会计师应当以书面形式与治理层沟通。
3. C 【解析】选项 A, 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, 除非这种做法不适当。选项 B, 对于涉及舞弊等敏感信息的沟通, 因为性质比较重要, 通常采用书面形式进行沟通并予以记录。选项 D, 治理层可能希望向第三方(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, 在书面沟通文件中做出声明, 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, 但注册会计师没有责任向第三方解释其在使用中产生的疑问。
4. B 【解析】选项 B, 收集充分适当的审计证据是注册会计师自身的责任。
5. B 【解析】对于审计中发现的重大问题, 注册会计师可以以书面或口头形式与治理层沟通。
6. B 【解析】如果发现管理层未能恰当应对

识别出的值得关注的内部控制缺陷, 应当以书面形式与治理层进行沟通。参考《中国注册会计师执业准则第 1152 号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》应用指南。

7. A 【解析】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。
8. C 【解析】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。
9. D 【解析】选项 D 是接受委托后考虑的问题。
10. B 【解析】选项 A, 前后任注册会计师的概念仅限于审计, 不包括审阅业务; 选项 C, 在变更会计师事务所情况下, 不同会计师事务所的同一注册会计师也属于前后任注册会计师的范畴; 选项 D, 如果委托人在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所, 前任注册会计师包括在后任注册会计师之前接受业务委托对当期财务报表进行审计但未完成审计工作的会计师事务所。

## 二、多项选择题

1. ABCD 【解析】选项 A, 如果管理层未能实施控制以恰当应对特别风险, 注册会计师应当认为内部控制存在值得关注的内部控制缺陷, 并考虑其对风险评估的影响。

注册会计师应当就此类事项与治理层沟通。选项 B, 如果实施实质性程序发现被审计单位没有识别出的重大错报, 通常表明内部控制存在值得关注的内部控制缺陷, 注册会计师应当就这些缺陷与管理层和治理层进行沟通。选项 C, 如果根据判断认为需要沟通的违反法律法规行为是故意和重大的, 注册会计师应当就此尽快向治理层通报。如果怀疑违反法律法规行为涉及管理层或治理层, 注册会计师应当向被审计单位审计委员会或监事会等更高层级的机构通报。选项 D, 除非治理层全部成员参与管理被审计单位, 注册会计师应当与治理层沟通审计工作中发现的与关联方相关的重大事项, 有助于双方就这些事项的性质和解决方法达成共识。

2. ABC 【解析】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。
3. BCD 【解析】注册会计师应当与治理层书面沟通在审计过程中识别出的、认为足够重要从而值得关注的内部控制缺陷。
4. ABD 【解析】对于注册会计师注意到的内部控制设计和运行中的值得关注的内部控制缺陷, 应尽快与管理层或治理层沟通。
5. ABCD 【解析】选项 B 属于审计工作中遇到的重大困难, 也属于与治理层沟通审计中发现的重大问题。
6. BD 【解析】选项 A, 无论是委托前还是委托后, 与前任注册会计师的沟通均需要获取被审计单位的书面授权; 选项 C, 接受委托后的沟通不是必要程序。
7. ABC 【解析】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, 其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。

### 三、简答题

#### 【答案】

(1) 不恰当。前后任注册会计师是就事务所发生变更而言的。

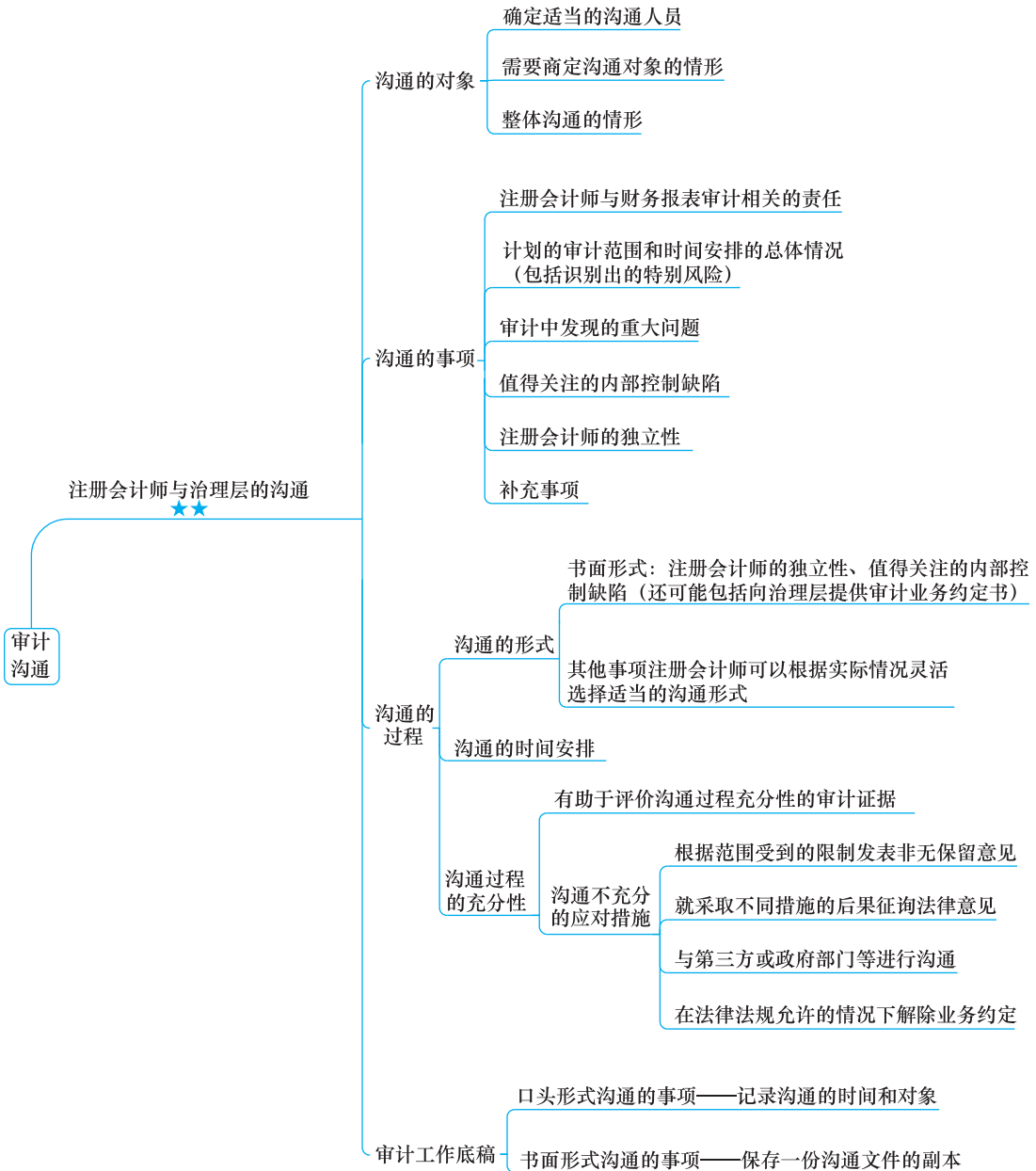
(2) 不恰当。应在接受委托(签署约定书)前与前任注册会计师沟通。

(3) 不恰当。与前任注册会计师的沟通需要事先征得被审计单位的同意。还应当与前任注册会计师沟通: 向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为和值得关注的内部控制缺陷, 以及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。

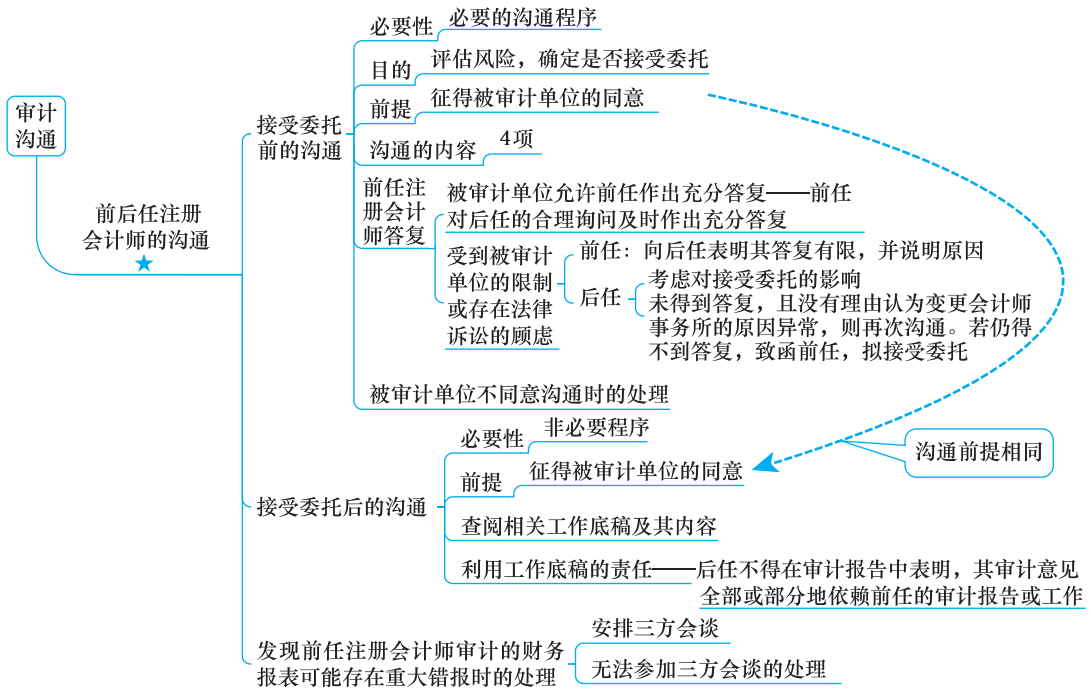
(4) 恰当。

(5) 不恰当。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时, 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。

## 本章知识串联







# 第 15 章 注册会计师利用他人的工作

## 考情解密

### 历年考情概况

本章属于非重点章节。在考试中主要以客观题形式出现，但不排除与职业道德、业务承接等内容结合出简答题。预计今年考核分值在 2 分左右。

### 近年考点直击

考点	主要考查题型	考频指数	考查角度
利用内部审计工作	选择题	★	(1) 内部审计和注册会计师的关系；(2) 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工作或利用内部审计人员提供直接协助
利用专家的工作	选择题	★	(1) 确定是否利用专家时可能考虑的因素；(2) 与专家就相关事项达成一致意见；(3) 评价专家工作的恰当性

### 学习方法与应试技巧

利用他人的工作，包括利用内部审计、专家、前任注册会计师、组成部分注册会计师等的工作。

目的：提高审计工作效率，在一定程度上保证质量。

原则：利用他人工作不能减轻注册会计师的责任。

步骤：

1. 考虑是否需要利用

利用其工作能否达到审计目的(对注册会计师审计程序产生的预期影响)。

2. 考虑是否能利用

(1) 客观性(含职业道德、独立性)；

(2) 专业胜任能力(应有的职业关注或专长领域)；

(3) 达成一致意见(进行有效的沟通)。

3. 评价他人的工作

实施程序以评价他人的工作是否足以实现审计目的，如果评价结果为不恰当时，应采取措施。

### 本章2021年考试主要变化

本章主要是一些细节上的修订，以及依据新修订的质量管理相关准则对个别表述进行了调整。

## 考点详解及精选例题

### 考点一 内部审计和注册会计师审计的关系



扫我解疑难

#### 一、内部审计的目标

被审计单位内部审计的目标是由其**管理层和治理层**确定的。

内部审计的目标和范围通常包括旨在评价和改进被审计单位的治理、风险管理、内部控制的有效性而实施的鉴证和咨询活动：

(1) 与公司治理有关的活动：

内部审计可能评估被审计单位的治理流程是否能够实现相应的治理目标。

(2) 与风险管理有关的活动：

① 识别和评价面临的重大风险，改善风险管理和内部控制；

② 有助于被审计单位发现舞弊情形。

(3) 与内部控制有关的活动：

① 评价内部控制；

② 检查财务和经营信息；

③ 复核经营活动；

④ 复核遵守法律法规的情况。

#### 二、内部审计和注册会计师审计的关系★

1. 内部审计和注册会计师审计的联系

(1) 两者用以实现各自目标的某些方式通常是相似的。

(2) 内部审计对象与注册会计师审计对象密切相关，甚至存在部分重叠。

(3) 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。

(4) 如果内部审计的工作结果表明被审计单位的财务报表在某些领域存在重大错报风

险，注册会计师就应当对这些领域给予特别关注。

2. 在审计中可利用内部审计工作

注册会计师通过了解与评估内部审计工作，利用可信赖的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，可以减少不必要的重复劳动，提高审计工作效率。注册会计师在审计中利用内部审计人员的工作包括：

(1) 在获取审计证据的过程中利用内部审计的工作；

(2) 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。

3. 利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任

(1) 注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任；

(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。

**【例题 1·多选题】** (2014 年) 下列各项审计工作中，注册会计师不能利用内部审计工作的有( )。

- A. 评估重大错报风险
- B. 确定重要性水平
- C. 确定控制测试的样本规模
- D. 评估会计政策和会计估计

答案 ▶ ABCD

### 考点二 利用内部审计工作



扫我解疑难

利用内部审计工作流程，如图 15-1 所示。

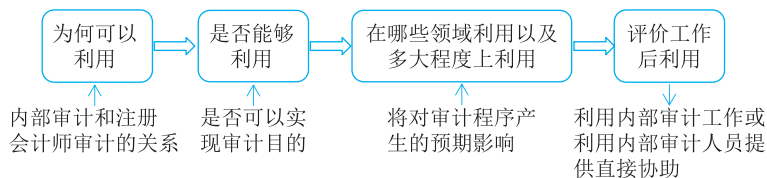


图 15-1 利用内部审计工作流程

一、确定是否能够利用★

1. 对利用内部审计的工作能否实现审计目的进行评价

注册会计师应当通过评价下列事项，确定利用内部审计的工作是否可能足以实现审计目的：

- (1) 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；
- (2) 内部审计人员的胜任能力；
- (3) 内部审计是否采用系统、规范化的方法(包括质量控制)。

2. 不得利用内部审计工作的情形

当存在下列情形之一时，注册会计师不得利用内部审计的工作：

- (1) 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的**客观性**；
- (2) 内部审计人员缺乏足够的**胜任能力**；
- (3) 内部审计没有采用**系统、规范化的方法**(包括质量控制)。

二、确定在哪些领域以及多大程度上利用★

1. 拟利用领域或程度的考虑

注册会计师在确定利用内部审计人员的工作，对审计程序的性质、时间安排和范围产生的预期影响时，应当考虑：

- (1) 内部审计已执行和拟执行工作与注册会计师总体审计策略和具体审计计划的相关性；
- (2) 内部审计已执行和拟执行工作的性质和范围。

2. 较少利用内部审计工作的情形

当存在下列情况之一时，注册会计师应当计划较少地利用内部审计工作，而更多地直接执行审计工作：

(1) 当在下列方面涉及较多判断时：

- ①计划和实施相关的审计程序；
- ②评价收集的审计证据。

(2) 当评估的认定层次的重大错报风险较高，需要对识别出的特别风险予以特殊考虑时。

(3) 当内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序对内部审计人员客观性的支持程度较弱时。

(4) 当内部审计人员的胜任能力较低时。

三、利用内部审计人员的特定工作★

如果计划利用内部审计工作，注册会计师应当与内部审计人员讨论利用其工作的计划。在利用内部审计工作时，注册会计师应当阅读与拟利用的内部审计工作相关的内部审计报告，以了解其实施的审计程序的性质和范围以及相关发现。

1. 对利用的内部审计工作应实施的审计程序

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审计程序，以确定其对于实现审计目的是否适当，包括评价下列事项：

- (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；
- (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；
- (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。

2. 对内部审计工作实施的审计程序的性质和范围的考虑

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：

- (1) 涉及判断的程度；

(2) 评估的重大错报风险；

(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；

(4) 内部审计人员的胜任能力。

在某些情况下，注册会计师可能会重新执行内部审计的部分工作。

**【例题2·多选题】**在确定内部审计人员的工作是否可能足以实现审计目的时，注册会计师应当评价的内容包括( )。

- A. 内部审计在被审计单位中的地位
- B. 内部审计人员的薪酬
- C. 内部审计的客观程度
- D. 内部审计是否采用系统、规范化的方法

**解析** 内部审计人员的薪酬一般对内部审计工作影响较小。 **答案** ACD

### 考点三 利用内部审计人员提供直接协助



扫我解疑难

#### 一、确定是否能够利用★

1. 对能否利用内部审计人员提供直接协助进行评价

(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(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)；

(2) 提供直接协助的内部审计人员的胜任能力。

2. **不得利用**内部审计人员提供直接协助的情形

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：

(1) 存在对内部审计人员客观性的重大不利影响；

(2) 内部审计人员对拟执行的工作缺乏足够的胜任能力。

#### 二、确定在哪些领域以及多大程度上利用★

1. 拟利用领域或程度的考虑

(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；

(2) 评估的重大错报风险；

(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。

2. **不得利用**内部审计人员提供直接协助以实施的程序

注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助以实施具有下列特征的程序：

(1) 在审计中涉及作出重大判断；

(2) 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断；

(3) 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作；

(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决策。

#### 三、利用内部审计人员提供直接协助★

1. 在利用内部审计人员为审计提供直接协助之前的**准备**

(1) 从拥有相关权限的被审计单位代表人员处**获取书面协议**，允许内部审计人员遵循注册会计师的指令，并且被审计单位不干涉内部审计人员为注册会计师执行的工作；

(2) 从内部审计人员处**获取书面协议**，表明其将按照注册会计师的指令对特定事项保密，并将对其客观性受到的任何不利影响告知注册会计师。

2. 对内部审计人员执行的工作进行**指导、监督和复核**

(1) 注册会计师对内部审计人员的指导、监督和复核的性质、时间安排和范围应当恰当应对对涉及判断的程度、评估的重大错报风险、拟提供直接协助的内部审计人员客观性和胜任能力的评价结果；

(2) 复核程序应当包括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。



## 考点四 专家的定义



扫我解疑难

### 一、专家的定义与分类

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，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。**

『提示』本章所指的专家特指会计审计领域之外的专家，专家既可能是会计师事务所内部专家，也可能是会计师事务所外部专家。

### 二、利用专家的工作的目标

确定是否利用专家的工作，如果利用专

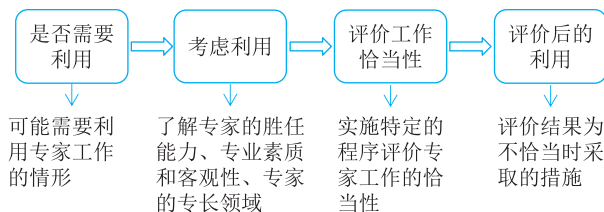


图 15-2 利用专家工作的流程

### 一、确定是否需要利用专家的工作★

#### 1. 可能需要利用专家工作的情形

注册会计师在执行下列工作时(**审计全过程**)可能需要利用专家的工作:

- (1) 了解被审计单位及其环境;
- (2) 识别和评估重大错报风险;
- (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;
- (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;
- (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。

#### 2. 确定是否利用专家工作时可能考虑的因素

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:

家的工作，专家的工作是否足以实现审计目的。

### 三、利用专家的工作的责任

注册会计师对发表的审计意见**独立承担责任**，这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

当出具无保留意见的审计报告时，注册会计师不应在审计报告中提及专家的工作。



扫我解疑难

## 考点五 利用专家的工作

注册会计师在审计全过程都有可能需要利用专家的工作。利用专家工作的流程，如图 15-2 所示。

(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。

(2) 事项的**性质和重要性，包括复杂程度**。

(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**。

#### 3. 管理层在编制财务报表时利用了管理层的专家的工作时的考虑

管理层的专家，是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织，其工作被管理层利用以协助编制财务报表。

如果管理层在编制财务报表时利用了专家的**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。

## 二、确定能否利用专家的工作(利用专家工作前)★

(一)评价专家的胜任能力、专业素质和客观性

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胜任能力、专业素质和客观性。

在评价外部专家的客观性时,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**。

(二)了解专家的专长领域

1. 了解专家的专长领域的总体要求

注册会计师应当充分了解专家的专长领域。

2. 了解专家的专长领域的目的

(1)为了实现审计目的,确定专家工作的性质、范围和目标;

(2)评价专家的工作是否足以实现审计目的。

3. 了解专家的专长领域的方式

注册会计师可以凭借审计工作经验或通过与专家及其他有关人士进行讨论的方式,了解专家的专长领域。

4. 对专家的专长领域的了解事项

注册会计师对专家的专长领域的了解可能包括下列方面:

(1)专家的专长领域是否与审计工作相关;

(2)职业准则或其他准则以及法律法规是否适用;

(3)专家使用哪些假设和方法,及其在专家的专长领域是否得到普遍认可,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性质。

(三)与专家达成一致意见

**无论是对外部专家还是内部专家**,注册会计师应当就这些事项与其达成一致意见,并根据需要形成书面协议。

1. 专家工作的性质、范围和目标

当就专家工作的性质、范围和目标达成一致意见时,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。

**【知识点拨】**外部专家不受事务所质量管理政策和程序的约束。

2. 注册会计师和专家各自的角色和责任

注册会计师与专家就各自角色和责任达成一致意见可能包括下列内容:

(1)由注册会计师还是专家对原始数据实施细节测试;

(2)同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论专家的工作结果或结论,必要时,包括同意注册会计师将专家的工作结果或结论的细节作为注册会计师在审计报告中发表非无保留意见的基础;

(3)将注册会计师对专家工作形成的结论告知专家;

(4)就工作底稿的使用和保管达成的一致意见:

①当专家是项目组的成员时,专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分;

②外部专家的工作底稿属于外部专家,不是审计工作底稿的一部分。

3. 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围

有效的双向沟通有利于将专家工作的性质、时间安排和范围与审计的其他工作整合在一起,也有利于在审计过程中对专家工作的目标进行适当的调整。

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保密条款同样也适用于专家。被审计单位也可能要求外部专家同意遵守特定的保密条款。

**【例题3·单选题】**下列有关注册会计师利用外部专家工作的说法中,错误的是( )。

A. 外部专家需要遵守适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款

B. 外部专家不受会计师事务所质量管理

政策和程序的约束

C. 外部专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分

D. 在审计报告中提及外部专家的工作并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任

**解析** 当专家是项目组的成员时，专家的工作底稿是审计工作底稿的一部分。除非协议另作安排，外部专家的工作底稿属于外部专家，不是审计工作底稿的一部分。

**答案** C

三、评价专家工作的恰当性(利用专家工作后)★

对专家工作的评价是为了确定专家的工作是否足以实现审计目的。

(一)评价的内容(数据、假设、结论)

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. **数据**：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。

2. **假设**：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相关性和合理性。

3. **结论**：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。

(二)评价专家工作的程序

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：观察专家的工作；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；向第三方询证相关事项；执行详细的分析程序；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)评价结论对审计的影响

如果确定专家的工作不足以实现审计目的，注册会计师应当采取下列措施之一：

(1)就专家拟执行的进一步工作的性质和范围，与专家达成一致意见；

(2)根据具体情况，实施追加的审计程序。

如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的，且注册会计师采取了以上(1)、(2)措施，或者通过雇用、聘请其他专家仍不能解决问题，则意味着没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要发表非无保留意见。

**【知识点拨】**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。例如：就公共部门实体审计而言，为提高透明度，法律法规可能要求提及专家的工作。即使提及也并不意味着减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

(1)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)在某些情况下，为解释发表非无保留意见的原因，在非无保留意见的审计报告中提及专家的工作可能是适当的。但注册会计师需要在提及之前得到专家的允许。

(四)专家的工作对审计程序影响的特殊考虑

下列情况表明需要实施与一般情况相比不同的或更广泛的审计程序：

(1)专家的工作与涉及主观和复杂判断的重大事项相关；

(2)注册会计师以前没有利用某个专家的工作，也不了解其胜任能力、专业素质和客观性；

(3)专家实施的程序构成审计工作必要的组成部分，而不是就某一项提供建议；

(4)专家是会计师事务所外部专家，因此不受会计师事务所质量管理政策和程序的约束。

**【例题4·单选题】**有关注册会计师在审

计报告中提及专家的工作，下列说法中，正确的是( )。

A. 如果注册会计师能够对专家的工作获取充分、适当的审计证据，可在无保留意见的审计报告中提及专家的工作

B. 如果注册会计师确定专家的工作不足以实现审计目的，可在无保留意见的审计报告中提及专家的工作

C. 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

D. 如果注册会计师决定明确自身与专家各自对审计报告的责任，应当在无保留意见的审计报告中提及专家的工作

**解析** ▶ 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。  
**答案** ▶ C

## 真题精练

### 一、单项选择题

1. (2018年)下列各项中，注册会计师通常可以利用内部审计工作的是( )。

- A. 重要性水平的确定
- B. 实施控制测试
- C. 确定细节测试的样本规模
- D. 对会计政策恰当性的评估

2. (2018年改)下列有关注册会计师的外部专家的说法中，错误的是( )。

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

3. (2016年改)下列有关注册会计师的专家说法中，正确的是( )。

- A. 无论是内部专家还是外部专家，都是项目组成员，受会计师事务所的质量管理政策和程序的约束
- B. 无论是内部专家还是外部专家，都不包括会计、审计领域的专家
- C. 无论是内部专家还是外部专家，注册会计师都应当就专家工作的性质、范围和目标等事项与专家达成一致意见并生成书面协议
- D. 无论是内部专家还是外部专家，注册会计师都应询问对专家客观性产生不利影

响的利益和关系

4. (2015年)下列参与审计业务的人员中，不属于注册会计师的专家的是( )。

- A. 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员
- B. 受聘于会计师事务所对投资性房地产进行评估的资产评估师
- C. 对与企业重组相关的复杂税务问题进行分析的会计师事务所税务部门人员
- D. 就复杂会计问题提供建议的会计师事务所技术部门人员

### 二、多项选择题

1. (2019年)下列情况中，注册会计师不得利用内部审计工作的有( )。

- A. 内部审计没有采用系统、规范化的方法
- B. 评估的认定层次的重大错报风险较高
- C. 内部审计的地位不足以支持内部审计人员的客观性
- D. 计划和实施相关的审计程序涉及较多判断

2. (2019年改)下列各项中，注册会计师在利用外部专家工作时应当与专家达成一致意见的有( )。

- A. 注册会计师和专家各自的责任
- B. 注册会计师和专家之间沟通的时间安排
- C. 注册会计师对专家遵守事务所质量管理政策和程序的要求
- D. 专家工作的性质、范围和目标

## 真题精练答案及解析

### 一、单项选择题

1. B 【解析】利用内部审计的控制测试工作，可以提高审计效率，但最终控制是否有效的结论还是应由注册会计师进行判断。就如同对重大错报风险的评估、对会计政策和会计估计的评估、确定重要性水平、确定样本规模等这些涉及职业判断的工作，均应当由注册会计师负责执行。
2. B 【解析】外部专家需要遵守注册会计师的职业道德守则，比如保密原则、独立性等。
3. B 【解析】选项 A，外部专家不属于审计项目组成员，不受会计师事务所的质量管理政策和程序约束；选项 C，无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师应当就

这些事项与其达成一致意见，并根据需要形成书面协议，但不是必须生成书面协议；选项 D，在评价外部专家的客观性时，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。

4. D 【解析】选项 ABC 均属于注册会计师的专家；选项 D，归根结底没有逃出会计这个圈子，因此不属于注册会计师的专家。

### 二、多项选择题

1. AC 【解析】选项 BD，可以较少地利用内部审计工作，并非不得利用。
2. ABD 【解析】外部专家不是项目组成员，不受会计师事务所的质量管理政策和程序的约束。

## 同步训练

限时25分钟



扫我做试题

### 一、单项选择题

1. 下列有关注册会计师利用内部审计工作的表述中，错误的是( )。
  - A. 注册会计师必须了解被审计单位的内部控制，而内部审计人员的工作是内部控制的重要组成部分
  - B. 注册会计师利用内部审计工作的前提是内部审计人员对财务报表审计过程中涉及的职业判断负责
  - C. 如果利用内部审计工作不符合成本效益原则，注册会计师通常选择不利用内部审计工作
  - D. 注册会计师应当阅读与拟利用的内部审计工作相关的内部审计报告
2. 下列参与审计业务的人员中，不属于注册会计师的专家的是( )。

- A. 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员
- B. 受聘于会计师事务所对投资性房地产进行评估的资产评估师
- C. 对与企业重组相关的复杂税务问题进行分析的会计师事务所税务部门人员
- D. 就复杂会计问题提供建议的会计师事务所技术部门人员

3. 在确定是否需要利用专家的工作时，注册会计师通常不需考虑的因素是( )。
  - A. 应对识别出的风险的预期程序的性质
  - B. 出具审计报告的时间要求
  - C. 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
  - D. 事项的性质和重要性，包括复杂程度
4. 注册会计师在审计时，利用了专家的工



- 作，针对利用专家工作的下列说法中正确的是( )。
- A. 无论是对外部专家还是内部专家，注册会计师都应当针对就专家工作的性质、范围和目标达成的一致意见并形成书面协议
- B. 适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款并不适用于专家
- C. 由于注册会计师并不具备与专家同等的专业技能，无法对专家选择的假设和方法提出异议，因此无须评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性
- D. 在评价外部专家的客观性时，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
5. 关于利用专家的工作，下列说法中不正确的是( )。
- A. 有效的双向沟通有利于将专家工作的性质、时间安排和范围与审计的其他工作整合在一起
- B. 专家不受会计师事务所制定的质量管理政策和程序的约束
- C. 外部专家的工作底稿属于外部专家，不是注册会计师审计工作底稿的一部分，除非协议另有安排
- D. 有效的双向沟通有利于在审计过程中对专家工作的目标进行适当的调整
6. 注册会计师在评价专家的工作是否足以实现审计目的时，下列各项中，不需评价的是( )。
- A. 专家工作结果或结论的合理性和相关性
- B. 专家工作涉及使用的所有假设和方法的合理性和相关性
- C. 专家工作结果或结论与其他审计证据的一致性
- D. 专家工作涉及使用的重要原始数据的相关性、完整性和准确性
- 接协助实施的程序具有的特征包括( )。
- A. 涉及内部审计人员已经参与并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作
- B. 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决策
- C. 涉及较高的重大错报风险，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断
- D. 在审计中涉及作出重大判断
2. 下列情形中，注册会计师不得利用内部审计工作的有( )。
- A. 内部审计在被审计单位的地位以及相关政策和程序不足以支持内部审计人员的客观性
- B. 当计划和实施相关的审计程序涉及较多判断时
- C. 内部审计没有采用系统、规范化的方法(包括质量控制)
- D. 内部审计人员缺乏足够的胜任能力
3. 下列各项中，属于审计准则中定义的专家的有( )。
- A. 研究递延所得税会计处理的博士
- B. 研究古董的教授
- C. 律师事务所
- D. 珠宝鉴定师
4. 注册会计师在决定利用专家工作时，下列属于注册会计师需要与专家达成一致意见的相关事项的有( )。
- A. 专家的学历水平和收费要求
- B. 注册会计师和专家各自的角色和责任
- C. 专家工作的性质、范围和目标
- D. 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围
5. 当专家的工作涉及使用对专家工作具有重要影响的原始数据时，注册会计师为了测试这些数据，可以实施的程序有( )。
- A. 要求被审计单位管理层对该原始数据出具可靠性的声明

## 二、多项选择题

1. 注册会计师不得利用内部审计人员提供直

- B. 核实数据的来源, 包括了解和测试(适用时)针对数据的内部控制以及向专家传送数据的方式(如相关)
- C. 重新聘请其他相关的专家对该原始数据进行分析
- D. 复核数据的完整性和内在一致性
6. 下列有关注册会计师利用外部专家工作的说法中, 错误的有( )。
- A. 外部专家不属于会计师事务所, 不受注册会计师的相关职业道德要求条款的约束
- B. 注册会计师应当将外部专家的工作底稿归入审计工作底稿, 专家对注册会计师结合其工作形成的结论有知情权
- C. 在评价专家工作时, 注册会计师可与管理层或其他专家讨论专家的报告
- D. 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

## 同步训练答案及解析

### 一、单项选择题

1. B 【解析】注册会计师应当对审计过程中涉及的职业判断负责, 利用内部审计工作不能减轻注册会计师的责任, 选项 B 不正确。
2. D 【解析】选项 ABC 均属于注册会计师的专家; 选项 D, 归根结底没有逃出会计这个圈子, 因此不属于注册会计师的专家。
3. B 【解析】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: (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; (2)事项的性质和重要性, 包括复杂程度; (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。所以选项 B 不是注册会计师需考虑的因素。
4. D 【解析】无论是对外部专家还是内部专家, 注册会计师应当就专家工作的性质、范围和目标、注册会计师和专家各自的角色与责任以及注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围达成一致意见, 并根据需要形成书面协议, 并非必须形成书面协议, 选项 A 错误; 适用于注册会计师的相关职业道德要求中的保密条款同样也适用于专家, 选项 B 错误; 虽然注册会计师不具备与专家同等的专业技能, 但注册会计师仍应了解专家选择的假设和方法, 评价专家工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性, 选项 C 错误。
5. B 【解析】在考虑专家是否需要遵守会计师事务所的质量管理政策和程序时, 应当区分内部专家和外部专家, 内部专家需要遵守, 而外部专家不是项目组成员, 不受其约束。
6. B 【解析】注册会计师需要评价专家工作涉及使用“重要的”假设和方法的相关性和合理性, 并不是“所有的”假设和方法的合理性和相关性。

### 二、多项选择题

1. ABCD
2. ACD 【解析】选项 B, 注册会计师应当计划较少地利用内部审计工作, 而非不得利用内部审计工作。
3. BCD 【解析】选项 A, 研究递延所得税会计处理的博士的专长属于会计领域具有专长的人, 不属于审计准则中定义的注册会计师的专家。
4. BCD 【解析】注册会计师与专家达成一致意见的相关事项包括: 专家工作的性质、范围和目标; 注册会计师和专家各自