

第十四章 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。本章主要以客观题形式进行考查，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 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
注册会计师与治理层的沟通	客观题	★★	(1)注册会计师与治理层沟通的事项与过程；(2)书面形式沟通的内容
前后任注册会计师的沟通	客观题	★	(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

2022 年考试变化

本章均为细节性的表述调整，无实质性变动。

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。

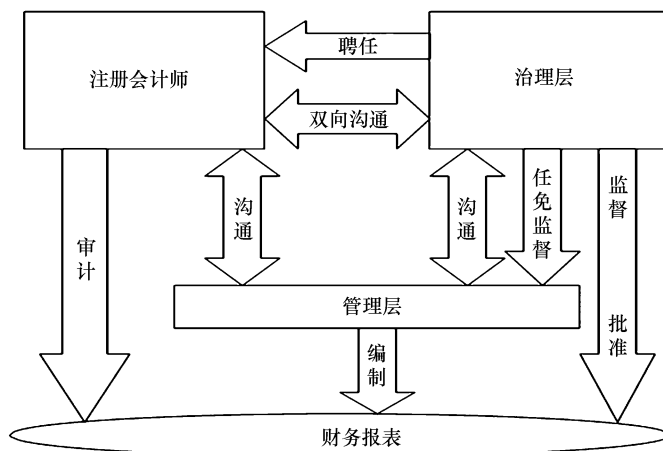


图 14-1 管理层、治理层与注册会计师的关系图

(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**监督职责**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进行沟通，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) 被审计单位通常会指定审计委员会(如有)或类似相对固定的人员或组织负责与注册会计师进行沟通。

(2) 如果因被审计单位的治理结构没有被清楚地界定，使得注册会计师无法清楚地识别适当的沟通对象，与此同时，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，并对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适当调整。

(2)如果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,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

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;	审计前
	(2)计划的审计范围和时间安排	
	(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
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) 注册会计师计划如何应对由于舞弊
或错误导致的**特别风险**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 质量 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在提供实施审计所需的信息方面，管理层严重拖延或不愿意提供，或者被审 计单位的人员不予配合； ②不合理地要求缩短完成审计工作的时间； ③为获取充分、适当的审计证据需要付出的努力远远超过预期； ④无法获取预期的信息； ⑤管理层对注册会计师施加的限制； ⑥管理层不愿意按照要求对被审计单位持续经营能力进行评估，或不愿意延长 评估期间

续表

沟通的事项	具体内容
(3) 已与管理层讨论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) 影响审计报告格式和内容的情形(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 关键审计事项 ; 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 监督财务报告过程 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治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、其他方向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**。

【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

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】☆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► 如果被审计单位编制的会议纪要 是沟通的适当记录,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**向治理层进行口头沟通。

(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

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在签订业务约定书之后，已接受委托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

【点拨】

(1) 在实务中，委托人可能在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所(最极端的情况是，不仅在相邻两个会计年度中连续变更多家会计师事务所，甚至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，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**不能视为**前任注册会计师。

【例题 4·多选题】甲公司 2020 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；2021 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；2021 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 2021 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有()。

- 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

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**；
- (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。

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正直和诚信方面的问题; 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
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; 在允许查阅审计工作底稿之前,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】☆下列有关前后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等度的限制性保证

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，并根据情况出具恰当的审计报告；
- (2) 是否解除业务约定。

此外，后任注册会计师考虑向法律顾问咨询，以便决定如何采取进一步措施。



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. ☆下列各项中，注册会计师应当以书面方式与治理层沟通的是()。

- A. 被审计单位管理层对注册会计师执行审计工作的范围施加的限制
 - B. 注册会计师识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况
 - C. 注册会计师识别出的值得关注的内部控制缺陷
 - D. 注册会计师识别出的管理层未向注册会计师披露的重大关联方交易
3. ☆下列各项中，注册会计师应当以书面方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. ☆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
5. 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
6. 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
7. 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
8. 关于注册会计师与治理层的沟通, 下列说法中错误的是()。
- A. 在上市公司审计中沟通独立性问题时, 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. 在与治理层沟通时, 注册会计师需要保持职业谨慎, 不能够沟通重要性
C. 向治理层提供审计业务约定书也是沟通的方式之一
D. 不充分的双向沟通可能意味着令人不满意的控制环境, 影响注册会计师对重大错报风险的评估
9. 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
10. 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
11. ☆下列选项中,不属于前任注册会计师的是()。
- A. 对本期财务报表进行审计但是未完成审计工作的其他会计师事务所的注册会计师
- B. 对上期财务报表实行审计工作的其他会计师事务所的注册会计师
- C. 对上期财务报表实行审阅工作的其他会计师事务所的注册会计师
- D. 对本期财务报表进行审计且出具了审计报告的其他会计师事务所的注册会计师
12. 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
13. ☆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()。
- A. 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
- B. 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
- C. 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
14. ☆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
15. ☆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
16. ☆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
17. 下列有关接受委托后,后任注册会计师使用前任注册会计师工作底稿的说法中不恰当的是()。

- A. 无需在审计报告中特别提及比较数据
- B. 无需对期初余额实施适当的审计程序
- C. 查阅前任注册会计师的工作底稿可能会影响后任注册会计师关于期初余额审计程序的性质、范围与时间安排
- D. 查阅前任注册会计师的工作底稿可能会影响后任注册会计师关于会计政策一贯性运用的审计程序的性质、范围与时间安排

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. 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
4. 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)
5. ☆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
6. 下列有关注册会计师与治理层沟通的补充事项的说法中,正确的有()。
 - A. 补充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
 - B. 在确定是否与治理层沟通补充事项时,注册会计师可能就其注意到的某类事项与

适当层级的管理层进行讨论，除非在具体情形下不适合这么做

- C. 除对财务报表形成审计意见所需实施的审计程序外，没有专门针对补充事项实施其他程序
- D. 如果需要沟通补充事项，注册会计师使治理层注意到没有实施程序来确定是否存在其他的同类事项可能是适当的
7. ☆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
8. 下列有关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的说法中正确的有()。
- A. 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直接告知前任注册会计师
- B. 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
- C. 后任注册会计师应当要求被审计单位安排三方会谈
- D. 如果被审计单位拒绝告知前任注册会

计师，或者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或解除业务约定

三、简答题

ABC会计师事务所首次接受了甲公司委托，审计其2021年度财务报表，A注册会计师任项目合伙人。在审计工作底稿中记录的部分内容摘录如下：

(1) A注册会计师决定查阅前任注册会计师的工作底稿，因此拟直接与前任注册会计师取得联系并做好查阅计划。

(2) 因对甲公司内部审计人员的客观性和专业胜任能力存有疑虑，拟不了解内部审计的工作。

(3) A注册会计师预计收入舞弊风险较高，拟实施分析程序以识别收入确认舞弊风险。

(4) 针对甲公司日常交易量巨大、业务处理采用高度自动化，A注册会计师在直接实施细节测试后仍不能收集到充分、适当的审计证据，拟直接确定对审计意见的影响。

(5) 最终A注册会计师出具了无保留意见的审计报告，并在审计报告中提及了利用的专家工作，并指明这种提及不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。

要求：针对上述第(1)至(5)项，逐项指出A注册会计师拟定的计划是否恰当。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. 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。
 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. 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。
 5. 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。
 6. 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。
 7. 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。
 8. B 【解析】注册会计师可以和治理层讨论审计重要性的运用，但不宜沟通重要性水平的具体金额。
 9. 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。
 10. 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。
 11. C 【解析】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。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。
 12. D 【解析】选项 D 是接受委托后考虑的问题。
 13. 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。
 14. 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。
 15. 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**。
 16. 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。

17. B 【解析】注册会计师应对本期期初余额实施适当的审计程序，并充分考虑相关审计结论对所审计财务报表发表审计意见的影响。

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. 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。

4. 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。
5. ABCD
6. ABCD 【解析】以上选项都是正确的。对于选项 D，如果需要沟通补充事项。则识别和沟通这类事项对审计目的而言，只是附带的。
7. 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。
8. BD 【解析】选项 C，**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。

三、简答题

- (1) 不恰当。接受委托后，如果需要查阅前任注册会计师的工作底稿，A 注册会计师应当征得甲公司同意。
- (2) 不恰当。注册会计师必须对内部审计的情况进行了解，之后可以考虑是否利用其工作成果。
- (3) 恰当。
- (4) 不恰当。当仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据，应当**考虑依赖**的相关控制的有效性，并对其进行了解、评估和测试。
- (5) 不恰当。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。

第十五章 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的形式出现，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	客观题	★★	(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	客观题	★★	(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

2022年考试变化

本章完善了“注册会计师提及专家的工作所需承担的责任”的内容，其他无实质性变动。

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

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) 注册会计师通过了解内部审计工作的情况, 可以掌握内部审计发现的、可能对被审计单位的财务报表和注册会计师的审计工作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, 此时注册会计师应当对这些领域给予特别关注。

2. 在审计中利用内部审计工作

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有:

(1) 在获取审计证据的过程中利用内部审计工作;

(2) 利用内部审计人员提供直接协助,

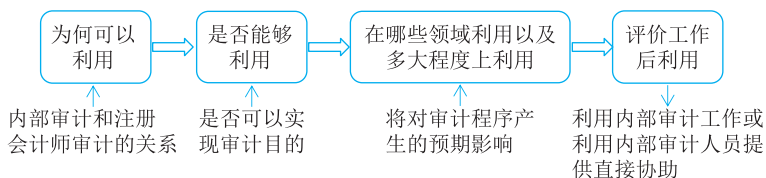


图 15-1 利用内部审计工作流程

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, 及相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度;

(2) 内部审计人员的专业胜任能力;

(3) 内部审计是否采用系统、规范化的方法(包括质量管理)。

注册会计师提供适当的指导、监督和复核。

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, 不应完全依赖内部审计工作。

【例题 1·多选题】☆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

利用内部审计工作流程, 如图 15-1 所示。

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**(包括质量管理)。

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,应当考虑以下内容。

(1)内部审计已执行及拟执行工作与注册会计师制定的总体审计策略和具体审计计划的相关性;

(2)内部审计已执行及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,以使内部审计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

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

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或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。

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。必要时，注册会计师可与专家沟通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**。

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。

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。

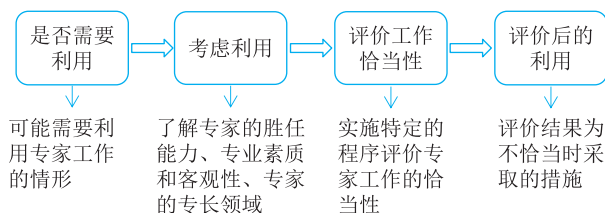


图 15-2 利用专家工作的流程

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：

- (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管理层的专家的工作，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

注册会计师可凭借审计工作经验或者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,注册会计师都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。

【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的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的相关性和合理性。

(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,则没有获取到充分、适当的审计证据,注册会计师有必要发表非无保留意见。

(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,而不是就某一事项提供建议;

(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

同步训练



扫我做试题

一、单项选择题

- 下列有关内部审计和注册会计师审计关系的说法中，错误的是()。
 - 为支持所得出的结论，内部审计和注册会计师审计中的审计人员都需要获取充分、适当的审计证据，但内部审计不会采用函证和分析程序
 - 注册会计师应当考虑内部审计工作的某些方面是否有助于确定审计程序的性质、时间安排和范围，包括了解内部控制所采用的程序、评估财务报表重大错报风险所采用的程序和实质性程序
 - 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，注册会计师应对这些领域给予特别关注
 - 在对内部审计机构和人员保持独立性和客观性，及其工作评价后，注册会计师可能信赖内部审计工作
- 注册会计师在确定是否能够利用内部审计的工作以实现审计目的时，下列各项中，不需要评价的是()。
 - 内部审计的客观性
 - 内部审计人员的胜任能力
 - 内部审计是否采用系统、规范化的方法
 - 内部审计人员的工作是否能减轻注册会计师的责任
- ☆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()。
 - 对保险合同进行精算的会计师事务所精算部门人员
 - 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
 - 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
 - 就复杂会计问题提供建议的会计师事务所技术部门人员
- ☆下列各项中，注册会计师通常可以利用内部审计工作的是()。
 - 重要性水平的确定
 - 实施控制测试
 - 确定细节测试的样本规模
 - 对会计政策恰当性的评估
- ☆下列有关注册会计师的外部专家的说法中，错误的是()。
 - 外部专家不是审计项目组成员
 - 外部专家无须遵守注册会计师职业道德守则的要求
 - 外部专家的工作底稿通常不构成审计工作底稿
 - 外部专家不受会计师事务所质量管理政策和程序的约束
- ☆下列有关注册会计师的专家说法中，正确的是()。
 - 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
 - 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
 - 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
 - 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

7. 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. 注册会计师无法通过审计工作经验了解专家的专长领域
- 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
8. 下列有关利用专家工作的说法中,错误的是()。
- 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
9. 下列有关注册会计师与专家达成一致意见的说法中,错误的是()。
- A. 注册会计师通常采用业务约定书的形式与外部专家达成协议
- B. 专家的工作底稿属于审计工作底稿的一部分
- C. 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
- D. 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

二、多项选择题

1. 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,注册会计师应当考虑的有()。
- A. 确定内部审计是否采用系统、规范化的方法
- B. 确定是否能够利用内部审计人员提供直接协助
- C. 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
- D. 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
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(包括质量管理)
- 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. ☆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
5. 如果利用内部审计人员为审计提供直接协助,注册会计师应当在审计工作底稿中记

- 录的内容有()
- A. 就内部审计人员执行工作的性质和范围作出决策的基础
- B. 所执行工作的复核人员及复核的日期和范围
- C. 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获取的书面协议
- D. 在审计业务中提供直接协助的内部审计人员编制的审计工作底稿
6. ☆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
7. 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. A 【解析】内部审计也可以采用函证和分析程序等审计方法。
2. D 【解析】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内部审计人员的工作而减轻。
3. 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。
4. 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。
5. 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。
6. 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。
7. D 【解析】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,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。

8. 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。
9. B 【解析】当专家是项目组成员时，专家的审计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。

二、多项选择题

1. BCD 【解析】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：(1)确定是否能够利用内部审计人员提供直接协助；(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；(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。
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. 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。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的角色和责任；注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围；对专家遵守保密规定的要求。
5. ABCD 【解析】如果利用内部审计人员为审计**提供直接协助**，注册会计师应当在审计工作底稿中记录：(1)关于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的评价，以及关于提供直接协助的内部审计人员的胜任能力的评价；(2)就内部审计人员执行工作的性质和范围作出决策的基础；(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，所执行工作的复核人员及复核的日期和范围；(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获取的书面协议；(5)在审计业务中提供直接协助的内部审计人员编制的审计工作底稿。
6. 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。
7. AB 【解析】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，选项 A 错误；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，选项 B 错误。

第十六章 对集团财务报表审计的特殊考虑

考情解密

历年考情概况

本章属于非常重要的章节，是近几年命题的热点，其中，针对评估的风险(不同组成部分)采取的应对措施知识点的考查频次最高，基本上每年必考。本章知识点在选择题、简答题及综合题中均有多次命题，可见本章的重要程度。考点一般与重要性、对重要组成部分或不重要组成部分实施的程序及参与组成部分注册会计师的程度等内容相关。预计今年考核分值在5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
与集团财务报表审计有关的概念	客观题	★	(1)重要组成部分的界定；(2)组成部分注册会计师的确定
重要性	客观题、简答题、综合题	★★★	(1)集团财务报表整体的重要性；(2)组成部分重要性
针对评估的风险采取的应对措施	客观题、简答题、综合题	★★★	(1)对重要组成部分需执行的工作；(2)对不重要组成部分需执行的工作；(3)参与组成部分注册会计师的工作
与集团管理层和集团治理层的沟通	客观题	★	与集团管理层和治理层沟通的事项

2022 年考试变化

本章增加了合并过程及期后事项部分，其他无实质性变动。

考点详解及精选例题

考点一 与集团审计相关的概念与责任

一、与集团财务报表审计有关的概念

★★

1. 集团

集团，是指由所有组成部分构成的整体，

并且所有组成部分的财务信息包括在集团财务报表中。集团至少拥有一个以上的组成部分，组成部分又分为不重要组成部分和重要组成部分，如图 16-1 所示。

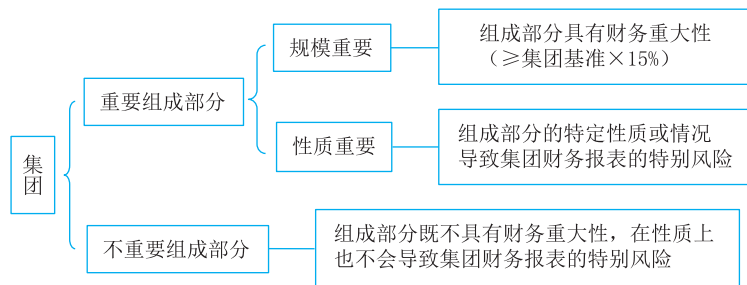


图 16-1 集团的构成与审计

2. 组成部分

组成部分，是指某一实体或某项业务活动，其财务信息由集团或组成部分管理层编制并应包括在集团财务报表中。

3. 重要组成部分

重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分。

(1) 规模特征：单个组成部分对集团具有**财务重大性**；

(2) 风险特征：由于单个组成部分的**特定性质或情况**，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。集团项目组可能认为超过选定基准**15%**的组成部分是重要组成部分。

4. 集团项目组

集团项目组，是指参与集团审计的，包括集团项目合伙人在内的所有合伙人和员工。

集团项目组负责制定集团总体审计策略，与组成部分注册会计师沟通，针对合并过程执行相关工作，并评价根据审计证据得出的结论，作为形成集团财务报表审计意见的基础。

5. 组成部分注册会计师

组成部分注册会计师，是指**基于集团审计目的**，按照集团项目组的要求，对组成部分财务信息执行相关工作的注册会计师。

【点拨】 组成部分注册会计师与对组成部分单独出具审计报告的注册会计师是有区别的，后者是基于发表审计意见为目的，按

照审计准则的要求，对被审计单位财务报表执行审计工作的注册会计师。后者可同意作为组成部分注册会计师。

二、集团审计中的责任设定和注册会计师的目标★

1. 集团审计中的责任设定

集团项目组应对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，如果审计过程中利用了组成部分注册会计师的工作，这一责任也不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。

(1) 集团项目合伙人应当确保执行集团审计业务的人员(包括组成部分注册会计师)从整体上具备适当的**胜任能力**和**必要素质**。

(2) 注册会计师对集团财务报表出具的审计报告**不应提及**组成部分注册会计师，除非法律法规另有规定。

(3) 如果因未能就组成部分财务信息获取充分、适当的审计证据，导致集团项目组在对集团财务报表出具的审计报告中发表非无保留意见，**除非法律法规要求**在审计报告中提及组成部分注册会计师，并且这样做**对充分说明情况是必要的**，否则不应提及组成部分注册会计师。即使提及也并不**减轻**集团项目合伙人及其所在的会计师事务所**对集团审计意见承担的责任**。

2. 注册会计师的目标

在集团财务报表审计中，负责集团审计的注册会计师的目标是：

(1) 就组成部分注册会计师对组成部分

财务信息执行工作的范围、时间安排和发现的问题，与组成部分注册会计师进行清晰的沟通；

(2) 针对组成部分财务信息和合并过程，获取充分、适当的审计证据，以对集团财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见。

考点二 集团审计业务的接受与保持

一、在业务的接受与保持阶段获取了解★

1. 接受业务的前提

集团项目合伙人应当确定是否能够合理预期**获取**与合并过程和组成部分财务信息相关的充分、适当的**审计证据**，以作为形成**集团审计意见**的基础：

(1) 应当**了解**集团及其环境、组成部分及其环境，以足以**识别**可能的**重要组成部分**。

(2) 应当**评价**集团项目组**参与组成部分注册会计师工作的程度**是否足以获取充分、适当的审计证据。

2. 审计范围受到限制时

如果集团项目合伙人认为由于集团管理层施加的限制，使集团项目组不能获取充分、适当的审计证据，由此产生的影响可能导致对集团财务报表发表无法表示意见，集团项目合伙人应当视具体情况采取下列措施，见表 16-1。

表 16-1 审计范围受到限制对集团审计业务接受与保持的影响

业务类型		应对措施
新业务	拒绝 接受业务委托	如果法律法规禁止注册会计师拒绝接受业务委托，或者不能解除业务约定，在可能的范围内对集团财务报表实施审计，并对集团财务报表 发表无法表示意见
连续审计业务	在法律法规允许的情况下， 解除 业务约定	

二、了解集团及其环境、组成部分及其环境★

为识别和评估重大错报风险，集团项目组应当：(1) 在业务承接或保持阶段获取信息的基础上，进一步了解集团及其环境、集团组成部分及其环境，包括集团层面控制；(2) 了解合并过程，包括集团管理层向组成部分下达的指令。

1. 了解集团管理层下达的指令

为实现财务信息的一致性和可比性，集团管理层通常对组成部分下达指令(目的)。这些指令具体说明了对包括在集团财务报表中的组成部分财务信息的要求(说明)，通常采用财务报告程序手册和报告文件包的形式(形式)。

2. 集团项目组成员和组成部分注册会计师的讨论

项目组关键成员需要讨论由于舞弊或错误导致被审计单位财务报表发生重大错报的可能性，并特别强调舞弊导致的风险。参与讨论的成员还可能包括组成部分注册会计师。

3. 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境的程序

集团项目组可以基于下列信息，在集团层面评估集团财务报表重大错报风险：

(1) 在了解集团及其环境、集团组成部分及其环境和合并过程时获取的信息，包括在评价集团层面控制以及与合并过程相关的控制的设计和执行时获取的审计证据；

(2) 从组成部分注册会计师获取的信息。

三、了解组成部分注册会计师★★

1. 了解的前提条件

(1) 需要了解：**只有**集团项目组要求由组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，**才需要**了解组成部分注册会计师。

(2) 不需要了解：如果集团项目组计划**仅**在集团层面对某些组成部分实施**分析程序**，