

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA 知识讲解

审计

第五十四讲：注册会计师利用他人的工作

讲师：Danielle





第十五章第一节 利用内部审计的工作

一、内部审计与注册会计师审计的关系

(一) 为什么要利用内部审计

- 1.[专业需要]注册会计师在审计过程中,需要了解和测试内部控制,而内部审计是内部控制的一个重要组成部分。
- 2.[工作相似]内部审计与注册会计师审计的某些手段相近,内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。
- 3.[有利可图]通过了解与评估内部审计工作,注册会计师利用可信赖的内部审计工作,可以提高审计工作效率。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

(二) 内部审计的目标与活动

1. 监督内部控制；
2. 检查财务信息和经营信息；
3. 对经营活动的评价；
4. 对遵守法律法规情况的评价；
5. 风险管理；
6. 治理。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

（三）内部审计与注册会计师审计的联系

1. 双方实现目标的某些方式相似
2. 内部审计的某些工作可能有助于注册会计师确定审计程序的性质、时间安排和范围。
3. 内部审计需要评估某些领域存在重大错报风险，这是注册会计师应给予特别关注的。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

（四）利用内部审计不能减轻注册会计师的责任

- 1.不能完全依赖：内部审计的独立性和客观性无法达到注册会计师要求的水平。注册会计师不应完全依赖内部审计工作。
- 2.要求亲自工作：审计过程中涉及的重大事项的职业判断应由注册会计师负责执行。如评估重大错报风险、确定重要性水平、确定样本规模、评估会计政策和会计估计等。
- 3.要求独立担责：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。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

二、确定能否利用以及在多大程度上利用内部审计

(一) 确定内部审计能否足以实现审计目的[前提]

1. 内部审计的客观性

(1) 地位是否超脱：是否具有与履行职责相应的组织地位。最理想的状态是，仅向最高级别的治理层负责并报告工作，而不负有任何执行责任。

(2) 能否充分沟通：注册会计师应关注管理层对内部审计施加的限制或约束，特别是能否与注册会计师充分沟通。

(3) 意见是否落实：内部审计的意见和建议是否受到重视，是否建立反馈机制，是否能够得以落实。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

2.内部审计人员的专业胜任能力

内部审计机构作为一个整体必须具备足以胜任检查被审计单位所有活动领域的的能力，否则，其工作结果必然不能信赖。

3.内部审计人员能否保持应有的职业关注

- (1) 内部审计活动是否经过适当计划、监督、复核和记录；
- (2) 是否存在适当的审计手册或其他类似文件、工作方案和内部审计工作底稿。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

4.内部审计可否与注册会计师保持有效沟通

- (1) 双方在审计期间内每隔一段适当的时间举行会谈；
- (2) 内部审计人员可通过内部审计报告向注册会计师提供建议,告知其注意到的、可能影响注册会计师工作的重大事项,并允许接触内部审计报告；
- (3) 注册会计师告知内部审计人员可能影响内部审计的所有重大事项。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

（二）预期利用内部审计对审计程序的影响[用处]

在确定内部审计人员的工作对注册会计师审计程序的性质、时间安排和范围产生的预期影响时，注册会计师应当考虑：

- 1.内部审计人员已执行或拟执行的特定工作的性质和范围；
- 2.针对特定类别的交易、账户余额和披露，评估的认定层次重大错报风险；
- 3.在评价支持相关认定的审计证据时，内部审计人员的主观程度。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

（三）双方事前就利用内部审计达成一致[基础]

如决定利用内部审计工作，则内部审计工作就是注册会计师确定审计程序的性质、时间、范围时考虑的因素。

注册会计师事前就下列事项与内部审计人员达成一致意见是有益的：

- 1.内部审计工作的时间安排。包括制定计划、实施程序、出具报告的时间安排；
- 2.内部审计涵盖的范围。包括覆盖的对象及时间范围；
- 3.财务报表整体的、认定层的重要性及实际执行的重要性；
- 4.选取测试项目拟采用的方法；
- 5.对所执行工作的记录；
- 6.复核和报告程序。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

三、评价拟利用的内部审计的特定工作

(一) 利用内部审计特定工作的前提

1. 内部审计特定工作的概念：指注册会计师拟利用的，对其执行人员、获取的证据、审计结论以及发现例外或异常事项的解决方案进行过充分评价[满意]的那部分内部审计工作

2. 特定工作需要评价和审计：如拟利用内部审计人员的特定工作，注册会计师应评价内部审计人员的特定工作并实施审计程序，以确定该工作是否足以实现审计目的。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

（二）评价内部审计特定工作的内容[5]

评价的目的是确定内部审计特定工作是否足以实现审计目的。应当评价的内容有：

- 1.内部审计工作是否由经过充分技术培训且精通业务的人员执行；
- 2.内部审计人员的工作是否得到适当的监督、复核和记录；
- 3.内部审计人员是否已获取充分、适当的审计证据，使其能够得出合理的结论；
- 4.内部审计人员得出的结论是否恰当，编制的报告是否与已执行工作的结果一致；
- 5.内部审计人员披露的例外或异常事项是否得到恰当解决。



第十五章第一节 利用内部审计的工作

（三）针对内部审计特定工作实施的审计程序

1.实施的审计程序取决下列因素：

- （1）对相关领域的重大错报风险的评估；
- （2）对内部审计的评估；
- （3）对内部审计人员特定工作的评价。

2.对内部审计特定工作实施的审计程序：

- （1）检查内部审计人员已经检查过的项目；
- （2）检查其他类似项目；
- （3）观察内部审计人员正在实施的程序。



第十五章第二节 利用专家的工作

一、确定是否需要利用专家工作[一/六]

(一) 利用专家工作的概念、目标与责任

1. 专家的专业与职业

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。例如工程师，律师，资产评估师，精算师，环境专家、地质专家，IT专家以及税务专家。

2. 利用专家工作的目标

(1) 确定是否利用专家的工作；

(2) 如利用，确定专家工作是否足以实现审计目的。

3. 利用专家工作的责任

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



第十五章第二节 利用专家的工作

（二）确定可能需要利用专家工作的领域

- 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.针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施；
- 4.针对评估的认定层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。



第十五章第二节 利用专家的工作

（三）确定是否利用专家工作时可能需要考虑的因素

1. 管理层编制财务报表时是否利用了管理层专家的工作；
2. 需要利用专家工作的事项的性质、重要性、复杂程度；
3. 需要利用专家工作的事项存在的重大错报风险；
4. 应对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，具有的经验以及是否可以获得替代性的审计证据。



第十五章第二节 利用专家的工作

（四）针对管理层利用专家工作的考虑因素

如管理层编制财务报表时利用了管理层专家的工作，注册会计师在作出是否利用专家工作的决策时可能需要考虑：

- （1）管理层专家的工作的性质、范围和目标；
- （2）管理层专家是否受雇于或受聘于被审计单位；
- （3）管理层能够对专家工作实施控制或施加影响的程度；
- （4）管理层专家的胜任能力和专业素质；
- （5）管理层专家是否受到技术标准、其他职业准则或行业要求的约束；
- （6）被审计单位对管理层专家的工作实施的各种控制。



第十五章第二节 利用专家的工作

二、为利用专家工作实施的程序[二/六]

(一) 为确定审计程序应考虑的事项

- 1.与专家工作相关的事项的性质；
- 2.与专家工作相关的事项的重大错报风险；
- 3.专家的工作在审计中的重要程度；
- 4.注册会计师对专家以前工作的了解和与之接触的经验；
- 5.专家是否需要遵守会计师事务所的质量控制政策和程序。



第十五章第二节 利用专家的工作

(二) 为利用专家工作应执行的程序

- 1.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；
- 2.充分了解专家的专长领域；
- 3.评价专家工作是否足以实现审计目的；
- 4.与专家就相关重要事项达成一致意见。



第十五章第二节 利用专家的工作

（三）可能需要实施非常程序的情形

- 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专家，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，不受会计师事务所质量控制政策和程序的约束。



第十五章第二节 利用专家的工作

三、考虑专家的“胜、专、客” [三/六]

- 1.专家的胜任能力、专业素质和客观性对评价专家工作是否适合审计目的具有重大影响。
- 2.评价外部专家的客观性时，应询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系。

四、了解专家的专长领域 [四/六]

- 1.与审计相关的、管理层专家专长领域的进一步细分信息；
- 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（包括模型），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。



第十五章第二节 利用专家的工作

五、与专家达成一致意见[五/六]

(一) 与专家达成一致意见的性质*

无论是对外部专家还是内部专家,注册会计师都有必要与其达成一致意见[强制],并根据需要形成书面协议[非强制]

(二) 与专家达成一致意见的内容[4]

- 1.专家工作的性质、范围和目标;
- 2.双方沟通的性质、时间安排和范围;
- 3.专家遵守保密的要求;



第十五章第二节 利用专家的工作

4.双方各自的角色和责任。

- (1) 谁对原始数据实施细节测试；
- (2) 专家同意注册会计师与被审计单位或其他人员讨论其工作结果或结论,同意必要时将其工作结果或结论的细节作为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) 注册会计师和专家就各自的工作底稿的使用和保管达成一致意见：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；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，除非协议另作安排。



第十五章第二节 利用专家的工作

六、评价专家工作的恰当性 [六/六]

(一) 评价的目的和内容[3][记]

1.评价专家工作的目的:判断专家工作是否足以实现审计目的[前提]。

2.评价专家工作的内容：

(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[第(三)层展开]；

(2) 专家的工作涉及使用重要的假设和方法在具体情况下的相关性和合理性[第(四)层展开]；

(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[第(五)层展开]。



第十五章第二节 利用专家的工作

(二) 评价专家工作实施的特定程序[记忆]

1. 确定特定程序的考虑因素：

- (1) 对专家胜任能力、专业素质和客观性的评价；
- (2) 对专家专长领域的熟悉程度；
- (3) 专家所执行的工作性质[主观性高低]。

2. 评价专家工作的特定程序：

- (1) 询问专家；
- (2) 复核专家的工作底稿和报告；
- (3) 必要时与具有相关专长的其他专家讨论；
- (4) 与管理层讨论专家的报告；
- (5) 实施用于证实的程序：观察专家的工作,检查已公布的数据，向第三方询证，执行详细的分析程序，重新计算。



第十五章第二节 利用专家的工作

(三) 评价专家的工作结果或结论的相关性和合理性[5]

- 1.专家提交结果或结论的方式是否符合职业或行业标准；
- 2.专家结果或结论是否得到清楚地表述，包括提及与注册会计师达成一致的目標，执行工作的范围和运用的标准；
- 3.专家结果或结论是否基于适当的期间，并考虑期后事项；
- 4.专家结果或结论在使用方面是否有任何保留、限制或约束，如果有，是否对注册会计师的工作产生影响；
- 5.专家结果或结论是否适当考虑了其遇到的错误或偏差。



第十五章第二节 利用专家的工作

(四) 评价专家的重要假设和方法的相关性和合理性[4]

1. 虽然注册会计师对假设和方法提出异议存在困难，但应：

(1) 了解专家选择[使用]的假设和方法；

(2) 评价专家使用的重要假设和方法的相关性和合理性；

(3) 考虑专家选择的假设和方法与以前期间是否一致。

2. 如果专家的工作是评价管理层作出会计估计时使用的基础假设和方法，注册会计师实施的程序可能主要是评价专家是否已经充分复核了这些假设和方法。

3. 如果专家的工作是形成注册会计师的点估计，或是形成注册会计师用来与管理层的点估计比较的范围[区间估计]，注册会计师实施的程序可能主要是评价专家使用的假设和方法。



第十五章第二节 利用专家的工作

4.评价重要假设和方法时，需要从以下方面加以考虑：

- (1) 是否在专家的专长领域得到普遍认可；
- (2) 是否与适用的财务报告编制基础的要求相一致；
- (3) 是否依赖某些专用模型的应用；
- (4) 是否与管理层的假设、方法相一致。如不一致，差异的原因及影响。



第十五章第二节 利用专家的工作

（五）评价专家使用的重要原始数据

通过实施下列程序测试数据的相关性、完整性和准确性：

- 1.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）；
- 2.复核数据的完整性和内在一致性。
- 3.在许多情况下，注册会计师可能测试原始数据。如果专家已测试，注册会计师可以通过询问专家、监督或复核专家的测试来评价数据的相关性、完整性和准确性。



第十五章第二节 利用专家的工作

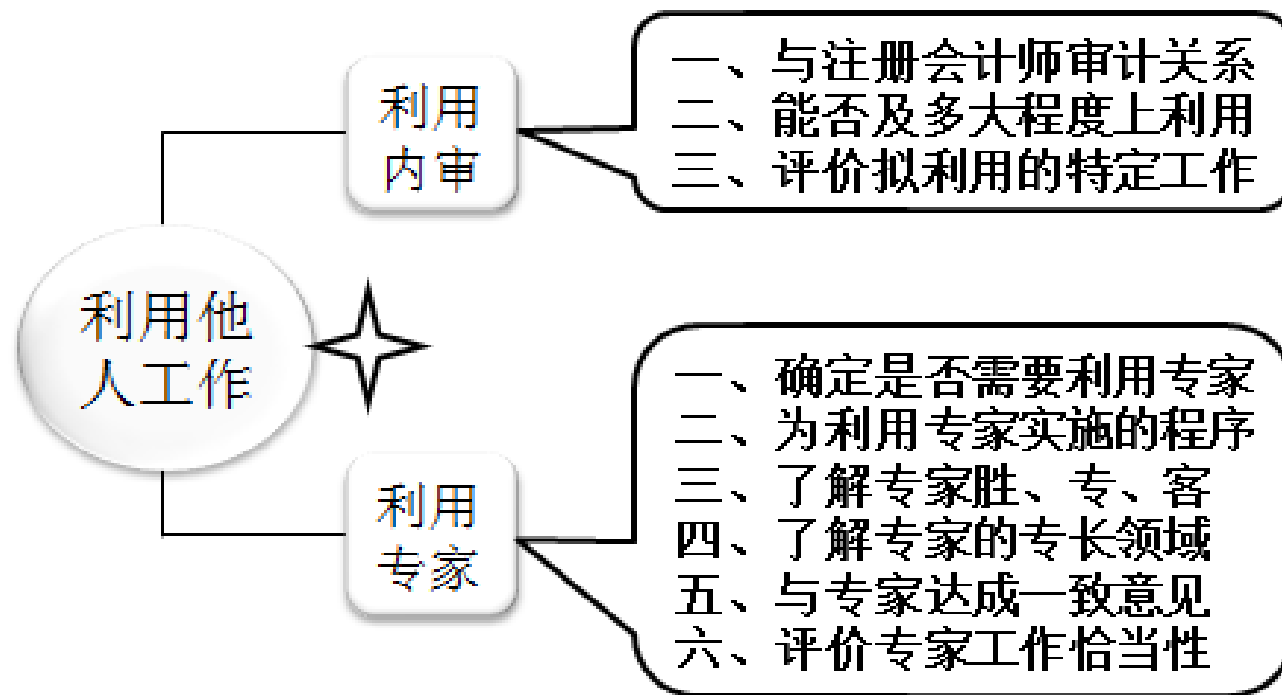
（六）评价结果为不恰当时的措施[记]

如专家工作不足以实现审计目的，应采取下列措施之一：

- 1.就专家拟执行的进一步工作的性质和范围达成一致意见；
- 2.根据具体情况，实施追加的审计程序。
- 3.如实施追加的审计程序，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,有必要按照规定发表非无保留意见。



第十五章第二节 利用专家的工作



ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)



Thank You!

