

# 注册会计师 审计 教材精讲班

## 第十五章 注册会计师利用他人的工作

### 考情分析

本章属于非重点章节。

主要以客观题形式考查，也会与职业道德、业务承接等内容结合出简答题。

预计 2022 年考核分值在 1-2 分。

### 第一节 利用内部审计工作

#### 利用内部审计的工作

#### 利用内部审计人员提供直接协助

#### 1.1 内部审计的目标

##### 1. 内部审计的定义

内部审计是被指审计单位负责执行鉴证和咨询活动，以评价和改进被审计单位的治理、风险管理和内部控制流程有效性的部门、岗位或人员，是被审计单位内部控制的重要组成部分。

##### 2. 内部审计的目标

- (1) 对内部控制的监督；
- (2) 对财务信息和经营信息的检查；
- (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。

#### 1.2 内部审计和注册会计师的关系

##### 1. 内部审计与注册会计师审计的联系

- (1) 内部审计与注册会计师审计实现各自目标的某些方式是相似的；
- (2) 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；
- (3) 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部门、岗位或人员的工作；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。

##### 2. 注册会计师的责任

注册会计师应当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，包括：

- 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

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

### 【多选题 2014】

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

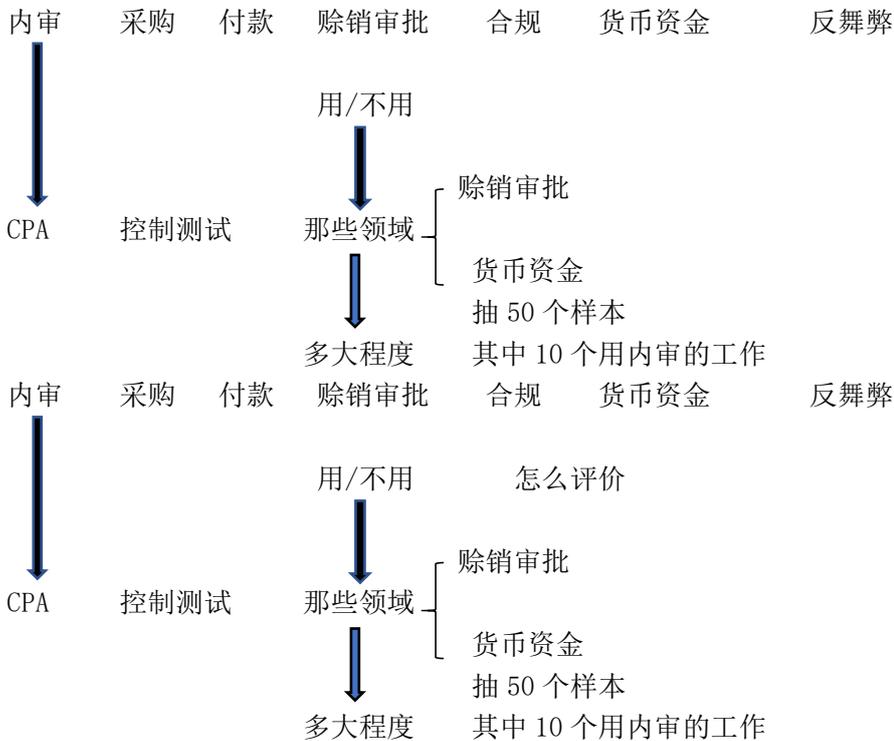
- C. 确定控制测试的样本规模
- D. 评估会计政策和会计估计

【答案】 ABCD

### 1.3 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

#### 1. 拟利用的 总体考虑

- (1) 内部审计的工作 **是否足以实现审计目的**
- (2) **是否能够利用** 内部审计的工作
- (3) 如果能够利用， **在哪些领域利用** 以及在 **多大程度上利用**



#### 2. 对利用内部审计的工作能否实现审计目的进行评价

- (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（包括质量管理）。

#### 3. 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）。

#### 4. 拟利用的考虑

- (1) 内部审计已执行和拟执行工作的**性质和范围**；
- (2) 这些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**。

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。

注册会计师应当评价从总体上而言，在计划的范围内利用内部审计工作是否仍然能够使注册会计师充分地参与审计工作。

#### 5. 较少地利用内部审计工作的情形

- (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

【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. 内部审计是否采用系统、规范化的方法
- C. 内部审计的客观程度
- D. 内部审计人员的薪酬

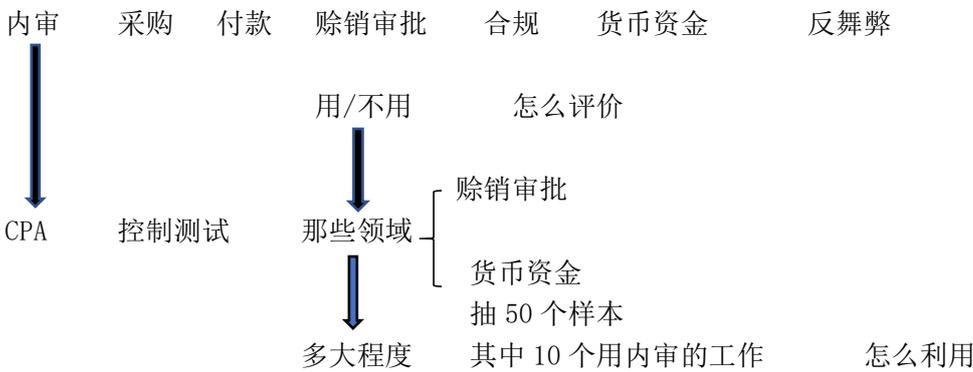
【答案】ABC

【多选题 2019】下列情形中，注册会计师不得利用内部审计工作的有（ ）。

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

【答案】CD

【解析】在情形 A、B 下，注册会计师应当较少地利用内部审计工作。



#### 1.4 利用内部审计工作

##### 1. 讨论利用其工作的计划

注册会计师应当与内部审计人员讨论利用其工作的计划，以作为协调各自工作的基础。

##### 2. 阅读相关的内部审计报告

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。

##### 3. 实施充分的审计程序

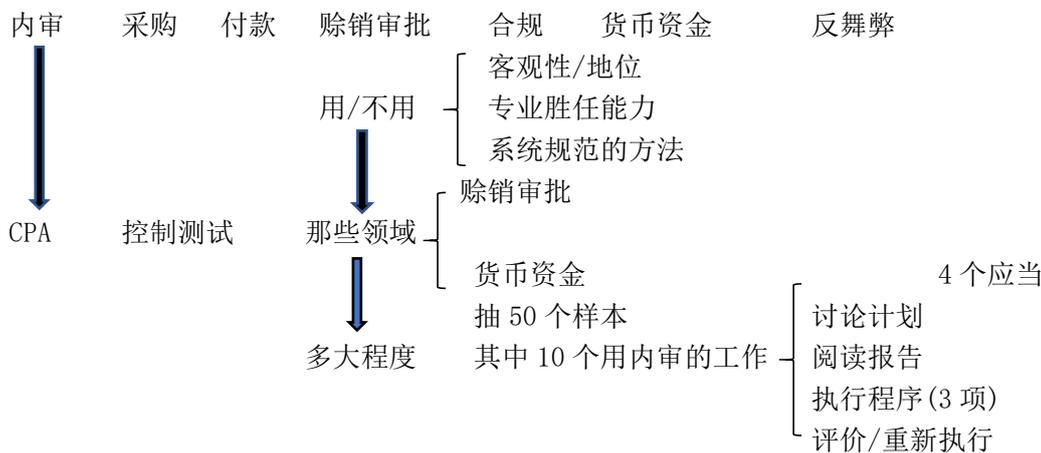
注册会计师应当针对计划利用的内部审计工作整体实施充分的审计程序，以确定其对于实现审计目的是否适当，包括评价下列事项：

- (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**。

##### 4. 确定实施审计程序的性质和范围

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**：

- (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**。



## 1.5 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

### 1. 内审人员提供直接协助的考虑因素

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. 确定是否能够利用内部审计人员提供直接协助

(1) 注册会计师应当评价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，以及提供直接协助的内部审计人员的**胜任能力**。

(2) 注册会计师在评价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时，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

### 3. 不得利用的情形

- (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。

### 4. 确定在哪些领域利用以及在多大程度上利用，以及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

注册会计师应当考虑下列方面：

- (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，**涉及判断的数量或金额**
- (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

### 5. 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职能，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**。

## 1.6 利用内部审计人员提供直接协助

### 1. 前提条件

在利用内部审计人员为审计提供直接协助之前，注册会计师应当：

(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) 注册会计师在确定指导、监督和复核的性质、时间安排和范围时应当认识到内部审计人员并不独立于被审计单位，并且指导、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数量或金额、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。

### 3. 审计工作底稿(多选题)

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) 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(2份)；

(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。

