

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1411 号 ——考虑内部审计工作》指南

(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

目 录

第一章 总 则.....	2
一、内部审计的含义.....	2
二、考虑内部审计工作的总体要求.....	2
第二章 内部审计的范围和目标.....	3
一、内部审计的范围和目标.....	4
二、内部审计的职能范围.....	4
第三章 内部审计和注册会计师的关系.....	5
一、内部审计与注册会计师审计的联系.....	5
二、利用内部审计工作不能减轻注册会计师的审计责任.....	6
第四章 了解与初步评估内部审计.....	7
一、了解内部审计的目的.....	7
二、内部审计对注册会计师审计作用的局限性.....	8
三、对内部审计职能的评估.....	8
四、了解和评估内部审计应当考虑的重要因素.....	9
第五章 沟通和协调.....	11
一、沟通和协调的时间安排.....	11
二、沟通和协调的主要内容.....	12
三、沟通和协调的方式.....	13
第六章 评价内部审计的特定工作.....	13
一、评价内部审计特定工作的目的.....	13
二、评价内部审计特定工作应考虑的因素.....	14
三、对内部审计特定工作实施审计程序.....	14
四、工作记录.....	16
附录 1411-1: 注册会计师考虑内部审计工作程序图	17

第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》（以下简称本准则）第一章（第一条至第五条），主要说明本准则的制定目的、适用范围、内部审计的概念以及考虑内部审计的总体要求。

一、内部审计的含义

本准则第三条指出，内部审计是指由被审计单位内部机构或人员，对其内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等开展的一种评价活动。

对内部审计的定义可从以下几个方面予以理解：

（1）内部审计的主体是被审计单位设立的内部审计机构或内部审计人员；

（2）内部审计的性质是被审计单位内部的一种评价活动；

（3）内部审计的评价对象主要包括内部控制的有效性、财务信息的真实性和完整性以及经营活动的效率和效果等几个方面。

二、考虑内部审计工作的总体要求

本准则第四条和第五条对注册会计师考虑内部审计工作提出了总体要求。

本准则第四条规定，注册会计师应当考虑内部审计活动及其可能对注册会计师审计程序的影响。

注册会计师在审计过程中，通常需要了解 and 测试被审计单位的内部控制，而内部审计是被审计单位内部控制的一个重要组成部分，其职能包括监督内部控制的运行情况、检查财务信息和经营信息、评价经营活动的效率和效果、评价对法律法规的遵循等。注册会计师应当考虑内部审计活动及其在内部控制中的作用，以评估财务报表重大错报风险及对注册会计师审计程序的影响。

本准则第五条指出，虽然注册会计师对发表审计意见以及确定审计程序的性质、时间和范围独自承担责任，但内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。

内部审计与注册会计师审计用以实现各自目标的某些手段存在相近之处，内部审计工作的某些部分可能有助于注册会计师的工作。例如，内部审计通常会对应收账款进行函证，注册会计师可以通过评估内部审计的函证结果，进而确定对应收账款的函证时间和范围。再如，内部审计人员在评估销货和收款循环的内部控制时，其工作底稿可能包括相关控制政策的说明和控制流程图等。注册会计师可以通过复核和评价内部审计人员的工作底稿，以获得对内部控制的了解。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，可以减少不必要的重复劳动，提高审计工作效率。

第二章 内部审计的范围和目标

本准则第二章（第六条），主要说明内部审计的范围和目标。

一、内部审计的范围和目标

内部审计有助于强化企业内部控制、改善企业风险管理、完善公司治理结构，促进企业目标的实现。由于内部审计不同于被审计单位外部强制性的法定审计，而是被审计单位内部相对独立的一种评价活动，在哪些领域实施内部审计通常由被审计单位管理层决定。因此，本准则第六条第一款指出，内部审计的范围和目标因被审计单位的规模、组织结构和管理层需求的不同而存在很大差异。

二、内部审计的职能范围

本准则第六条第二款指出，内部审计通常包括下列一项或多项活动：

（一）监督内部控制

被审计单位管理层有责任建立内部控制并关注其运行的一贯性。内部审计则可以对被审计单位内部为实现经营目标，保护资产安全完整，保证遵循国家法律法规，提高组织运营的效率及效果而采取的各种政策和程序进行评价和审查。

（二）检查财务信息和经营信息

内部审计对财务信息和经营信息的检查可能包括检查用以确认、计量、分类和列报此类信息的方法，以及对个别项目实施的专项调查。专项调查通常包括对某些交易和账户余额进行详细测试，监督向监管部门提交报告的可靠性和及时性等。

（三）评价经营活动的效率和效果

效率强调投入产出比，效果强调达成什么样的结果。内部审计对经营活动效率、效果的评价包括评价被审计单位非财务的控制活动，

妥善保管资产的措施等。

（四）评价对法律法规、其他外部要求以及管理层政策、指示和其他内部要求的遵守情况

内部审计可以对被审计单位在经营过程中遵守相关遵循性标准的情况作出相应的评价，包括评价国家相关法律法规的遵守情况、行业和部门政策的遵守情况、企业经营计划和财务计划的遵守情况、企业经营预算和财务预算的遵守情况、企业制定的各种程序标准的遵守情况、企业签定的各类合同的遵守情况等。

第三章 内部审计和注册会计师的关系

本准则第三章（第七条至第八条），主要说明内部审计和注册会计师的关系，以及利用内部审计工作时注册会计师应承担的责任。

一、内部审计与注册会计师审计的联系

本准则第七条规定，内部审计和注册会计师审计用以实现各自目标的某些手段通常是相似的，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、时间和范围。

尽管内部审计与注册会计师审计之间存在诸多差异，但两者用以实现各自目标的某些手段却通常是相似的。例如，为支持所得出的结论，审计人员都需要获取充分、适当的审计证据，都可以运用观察、询问、函证和分析程序等审计方法。此外，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。因此，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

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。

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。如果内部审计的工作结果表明被审计单位的内部控制薄弱，控制环境存在缺陷，注册会计师在对拟实施审计程序的性质、时间和范围作出总体修改时应当考虑：

- (1) 在期末而非期初实施更多审计程序；
- (2) 主要依赖实质性程序获取审计证据；
- (3) 修改审计程序的性质，获取更具说服力的证据；
- (4) 扩大审计程序的范围。

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。

二、利用内部审计工作不能减轻注册会计师的审计责任

本准则第八条规定，注册会计师应当对发表的审计意见独立承担责任，其责任不因为利用内部审计工作而减轻。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。

虽然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一部分，其独立性和客观性毕竟是有限的，无法达到注册会计师审计所要求的水平。因此，尽管内

部审计工作的某些部分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、抽样规模的确定、对会计估计和会计政策的评估等，均应当由注册会计师负责执行。

同时，注册会计师也应当对发表的审计意见独立承担责任，其责任不因为利用内部审计工作而减轻。

第四章 了解与初步评估内部审计

本准则第四章（第九条至第十三条），主要说明注册会计师了解内部审计工作的目的，指出对内部审计的考虑具有一定局限性，说明了评估内部审计职能及应考虑的因素。

一、了解内部审计的目的

本准则第九条规定，注册会计师应当充分了解内部审计工作，以识别和评估财务报表重大错报风险，并设计和实施进一步审计程序。

注册会计师审计的目的是依据审计准则获取充分、适当的审计证据，对被审计单位财务报表是否不存在重大错报发表审计意见。注册会计师可以通过了解被审计单位内部审计的情况，据以识别和评估财务报表重大错报风险，并设计和实施进一步审计程序。

注册会计师通常在了解被审计单位内部控制的基础上制定审计计划。由于内部审计的主要目的之一是检查、评价及监督内部控制，因此，内部审计结果往往可为注册会计师审计提供有用信息。例如，

被审计单位内部控制的设计是否合理、是否得到有效执行等。

二、内部审计对注册会计师审计作用的局限性

本准则第十条规定，有效的内部审计通常有助于注册会计师修改审计程序的性质和时间，并缩小实施审计程序的范围，但不能完全取代注册会计师应当实施的审计程序。在某些情况下，考虑内部审计活动后，注册会计师可能认为内部审计对其实施的审计程序没有任何作用。

其原因在于并非所有的内部审计工作都与注册会计师审计相关，如内部审计对内部管理决策效率的评价通常与注册会计师审计无关。注册会计师可以通过查阅内部审计计划、内部审计报告等，获取有关内部审计范围的详细信息，确定内部审计工作是否与财务报表审计相关。

即使内部审计的某些部分可能有助于注册会计师的工作，但由于内部审计是被审计单位的一部分，不可能达到注册会计师审计应具有独立性，因此，注册会计师不应当完全依赖内部审计的工作。

三、对内部审计职能的评估

本准则第十一条规定，当内部审计与注册会计师的风险评估相关时，注册会计师应当对内部审计的职能进行评估。

注册会计师通过对被审计单位内部审计制度及其运作的了解，可以判断内部审计结果是否有助于注册会计师审计。常见的情况有三

种：当内部审计与财务报表审计无关时，注册会计师无须考虑内部审计的影响；当内部审计与财务报表审计相关但不足以影响注册会计师的审计程序时，注册会计师对内部审计结果可以不予深入地采用；当内部审计与财务报表审计的内容、时间和范围存在直接联系时，注册会计师应当评价内部审计的能力和客观性，以确定是否在审计工作中利用被审计单位内部审计工作的结果。

本准则第十二条规定，注册会计师应当根据对内部审计职能的评估结果，确定在实施风险评估以及修改进一步审计程序的性质、时间和范围时是否利用内部审计。

在下列情况下，注册会计师可能认为内部审计对其实施的审计程序没有作用，不会利用内部审计：

- （1）内部审计活动与注册会计师审计无关；
- （2）内部审计活动与注册会计师审计有关，但注册会计师认为进一步评估内部审计不符合成本效益原则；
- （3）注册会计师对内部审计的专业胜任能力、客观性和工作质量存有疑虑。

四、了解和评估内部审计应当考虑的重要因素

内部审计人员的品质、能力和独立性是形成可信的内部审计结果的基础，对这些因素的不同评价决定着注册会计师是否可以利用内部审计成果以及利用的程度。

本准则第十三条规定，在了解内部审计并对其进行评估时，注册会计师应当考虑下列重要因素。

（一）内部审计的组织地位及其对客观性的影响

内部审计的组织地位对其客观性具有重大影响。为保证内部审计机构和人员可以不带偏见且不受干扰地执行任务，内部审计应当具有与其履行职责相应的组织地位（具体表现为内部审计向哪个级别的管理层负责）。最理想的状态是，内部审计仅向最高级别的管理层负责并报告工作，而不负有任何执行责任。注册会计师应当关注被审计单位管理层对内部审计施加的任何限制或约束，特别是内部审计人员是否能够和注册会计师进行充分的沟通。此外，注册会计师还应当关注被审计单位的治理层和管理层是否重视内部审计的意见和建议，是否建立有关内部审计意见的反馈机制，内部审计意见是否能够得以落实。

（二）内部审计的职责范围

从严格意义上说，企业的所有业务和所有组成部分均应纳入内部审计的范围。只要与分派的任务有关，内部审计部门就有权获得企业的任何记录、档案和数据。

前已提及，内部审计的职责范围通常包括监督内部控制、检查财务信息和经营信息、评价经营活动的效率和效果、以及评价对遵循性标准的遵守情况。注册会计师应当考虑管理层是否建立了必要的政策和程序明确内部审计的职责范围并确保其职能的实现。

（三）内部审计人员的专业胜任能力

内部审计人员和内部审计机构整体的专业胜任能力是被审计单位内部审计正常发挥作用的根本。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，其工作结果必然是不能信赖的。

在评价内部审计人员的专业胜任能力时，注册会计师应当考虑内部审计人员是否经过充分的技术培训，是否有在内部审计部门工作的经验，是否精通内部审计业务等。注册会计师还应当考虑被审计单位所在行业的发展带来的业务复杂性以及内部审计工作的多样性。

长期从事类似的工作或程序性的工作可能对内部审计人员进行正确判断的能力有负面影响。因此，在可行的情况下，被审计单位可能会在内部审计机构内部进行人员轮换。注册会计师应当考虑被审计单位的内部审计机构是否存在人员轮换，以及这种轮换是否损害内部审计人员的独立性。

（四）内部审计人员应有的职业关注

注册会计师在了解和评价内部审计人员应有的职业关注时，可以从以下方面展开：（1）内部审计人员是否制定恰当的审计计划；（2）工作中是否认真执行内部审计标准；（3）内部审计工作是否实施必要的检查与复核；（4）是否执行必要的审计程序，合理保证发现本单位的错误与舞弊；（5）发现错误与舞弊是否进行及时的报告。

第五章 沟通和协调

本准则第五章（第十四条至第十六条），主要说明注册会计师与内部审计人员沟通和协调的时间安排、主要内容和沟通的方式。

一、沟通和协调的时间安排

有效的沟通与协调既可以避免由于重复审计导致的审计资源浪费，提高审计效率；又可以保持双方审计口径的一致性，提高内部审计工作的可利用性，共享审计成果。

本准则第十四条规定，当计划利用内部审计工作时，注册会计师应当考虑内部审计的工作计划，并尽早与内部审计人员进行讨论。

二、沟通和协调的主要内容

本准则第十五条规定，如果内部审计工作是注册会计师确定审计程序性质、时间和范围时考虑的一项因素，注册会计师应当预先就下列事项与内部审计人员协调。

（一）审计工作的时间

审计工作的时间包括制定内部审计计划、实施内部审计程序、出具内部审计报告的时间安排。

（二）审计覆盖的范围

审计覆盖的范围包括内部审计覆盖的主体对象及时间范围。

（三）重要性水平

重要性水平取决于在具体环境下对错报金额和性质的判断。

（四）拟确定的选取样本的方法

选取样本的基本方法包括使用随机数表或计算机辅助审计技术选样、系统选样和随意选样。

（五）对已实施工作的记录

内部审计人员应当采用适当的方法记录已实施的工作。工作记录应当反映检查情况并突出对检查事实的评价；应当能够提供充分、适当的记录作为审计报告的基础；应当能够提供充足的信息证实内部审计工作是否被恰当地执行，并使其他人能够据此检查内部审计工作的执行情况。

（六）复核与报告程序

内部审计人员应对审计工作进行复核，并尽快形成书面报告，将其传递给审计对象及相关管理层（原则上以概要的形式）。内部审计报告说明了审计的目标与范围、审计发现的问题及整改建议等。审计报告也应揭示在审计工作结束时达成共识的事项。

三、沟通和协调的方式

本准则第十六条规定，注册会计师应当获取相关的内部审计报告，并了解所有引起内部审计人员关注、可能影响注册会计师工作的重大事项。注册会计师也应当将所有可能影响内部审计工作的重大事项告知内部审计人员。

注册会计师与内部审计人员进行沟通和协调的方式有：定期召开会议讨论共同关心的问题，交换审计报告和管理建议书，在审计技巧、审计方法和审计术语方面达成共识，统筹审计方案等。为实现有效沟通，注册会计师与内部审计人员最好能够定期进行会谈。

第六章 评价内部审计的特定工作

本准则第六章（第十七条至第二十一条），主要说明评价内部审计特定工作的目的，规范评价内部审计的特定工作，实施的审计程序及其考虑的因素以及工作记录的要求。

一、评价内部审计特定工作的目的

由于内部审计的职责范围与本单位的经营管理战略密切结合，所以，内部审计的某些业务项目是比较具体的，有些是专题审计。例如专项成本分析、内部控制审计、经营管理审计、离任审计等。因此，

并非内部审计的所有工作都与注册会计师审计相关，都可以被注册会计师利用。

本准则第十七条规定，如果拟利用内部审计的特定工作，注册会计师应当评价内部审计的特定工作并实施审计程序，以确定是否能够满足注册会计师审计的需要。

二、评价内部审计特定工作应考虑的因素

本准则第十八条规定，在评价内部审计的特定工作时，注册会计师应当从下列方面考虑内部审计工作范围和相关方案的适当性，以及对内部审计的评估是否仍然适当：

（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担任，助理人员的工作是否得到适当的监督、复核和记录；

（2）内部审计是否能够获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论；

（3）内部审计结论是否恰当，内部审计报告是否与内部审计工作的结果一致；

（4）内部审计发现的例外或异常事项是否得以适当解决。

三、对内部审计特定工作实施审计程序

注册会计师应当在对内部审计特定工作进行评价的基础上实施进一步的审计程序。

本准则第十九条规定，对内部审计的特定工作实施审计程序的性质、时间和范围取决于注册会计师对下列因素的判断。

（一）相关领域的重大错报风险

存在重大错报风险的领域通常包括：对被审计单位财务报表有（或可能有）重大影响的会计政策、会计处理方法的选择或变化；对财务报表可能有潜在重大影响的事项，例如未决诉讼；对财务报表有（或可能有）重大影响的审计调整；对持续经营能力有重大影响的不确定性事项；与管理层在财务报表或审计报告方面的争议；内部控制的重大薄弱环节；与管理层操守的疑问及涉及管理层的欺诈行为。对这些领域的内部审计工作，注册会计师在实施审计程序时应当予以特别的关注。

（二）对内部审计工作的评估

对内部审计工作的评估包括评估内部审计的组织地位及其对客观性的影响、内部审计的职责范围、内部审计人员的专业胜任能力和应有的职业关注等。

（三）对内部审计的特定工作的评价

此处的内部审计特定工作是指注册会计师拟利用的，且对其执行人员、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的那部分内部审计工作。

如果评价结果令人满意，注册会计师可以相应减少对其实施的进一步审计程序；反之，则应扩大所实施审计程序的范围，进行更详细的测试。

本准则第二十条规定，注册会计师对内部审计的特定工作实施的审计程序主要包括：

- （1）检查内部审计人员已检查的项目；
- （2）检查其他类似项目；
- （3）观察内部审计程序的实施情况。

四、工作记录

本准则第二十一条规定，注册会计师应当将下列事项记录于审计工作底稿：

- （1）对内部审计的特定工作的评价；
- （2）对内部审计工作所实施的审计程序。

附录 1411-1： 注册会计师考虑内部审计工作程序图

