

# 《中国注册会计师审计准则第 1411 号 ——利用内部审计人员的工作》 应用指南

(2023 年 4 月 4 日修订)

## 一、内部审计的定义（参见本准则第十二条）

1. 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，例如：

### （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下列方面的目标：道德和价值观，绩效管理和问责机制，向组织内的适当范围传达风险和控制信息，以及治理层、注册会计师、内部审计人员和管理层之间的有效沟通。

### （2）与风险管理有关的活动

①内部审计可能有助于被审计单位识别和评价面临的重大风险，改善风险管理和内部控制（包括财务报告过程的有效性）；

②内部审计可能实施程序，以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。内部审计可能承担复核内部控制、评价内部控制的运行以及对内部控制提出改进建议等方面的特定责任。在这种情况下，内部审计为内部控制提供鉴证。例如，内部审计可能计划并实施测试或其他程序，为管理层和治理层就内部控制的设计、执行和运

行有效性提供鉴证，包括与审计相关的内部控制。

②检查财务和经营信息。内部审计可能被要求复核用以识别、确认、计量、分类和报告财务和经营信息的方法，并针对个别事项实施专门调查，包括对交易、账户余额和程序进行详细测试。

③复核经营活动。内部审计可能被要求复核被审计单位经营活动（包括非财务活动）的经济性、效率和效果。

④复核遵守法律法规的情况。内部审计可能被要求复核被审计单位对法律法规、其他外部要求以及管理层政策、指令和其他内部要求的遵守情况。

2. 与内部审计类似的活动可能由被审计单位内部拥有其他名称的部门实施。内部审计工作也可能部分或全部外包给第三方服务提供者。无论执行内部审计的部门名称如何，内部审计工作是否由被审计单位或由第三方服务提供者执行，都不是注册会计师判断是否利用内部审计工作的唯一决定因素。相反，决定因素是相关活动的性质、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，内部审计人员的胜任能力，内部审计使用的系统、规范化的方法。本准则在提及内部审计工作时，也包括由其他部门或第三方服务提供者实施的具备这些特征的相关活动。

3. 此外，在被审计单位中，内部审计之外承担经营管理职责的其他部门通常面临对其客观性的不利影响，可能使其不能被视为本准则所述的内部审计的一部分，尽管这些部门执行的控制可能构成了按照《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》测试的范围。因此，由所有者兼经理实施的监督控制不被认为等同于内部审计。

4. 虽然内部审计和注册会计师的目标不同，内部审计可能实施与注册会计师在财务报表审计中相似的审计程序。如果存在这种情况，注册会计师可能通过下列一种或多种方式利用内部审计的工作以实现审计目的：

（1）获取与注册会计师评估错误或舞弊导致的重大错报风险有关的信息。为此，《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》要求注册会计师了解内部审计的职能范围以及内部审计在被审计单位组织结构中的地位和作用，以及内部审计已实施或拟实施的活动，并询问适当的内部审计人员（如果被审计单位设有此类部门、岗位或人员）。

（2）除非法律法规禁止，或在某些程度上施加限制，注册会计师在进行适当的评价后，可以决定利用内部审计在相关期间的工作，以部分替代本应由注册会计师直接获取的审计证据。

此外，除非法律法规禁止，或在某些程度上施加限制，注册会计师可以利用内部审计人员在其指导、监督和复核下实施审计程序（即本准则所指的“提供直接协助”）。

## **二、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**

### **（一）评价内部审计**

**客观性和胜任能力**（参见本准则第十五条第（一）项至第（二）项）

5. 注册会计师在确定是否可以利用内部审计的工作以实现审计目的，以及在具体情况下所能利用的内部审计工作的性质和范围时，需要运用职业判断。

6. 在确定是否利用内部审计工作，以及如果利用，所利用的内部审计工作的性质和范围在具体情形下是否适当时，内部审计在被审计单位中的地位、相关政策和程序支持内部审计人员客观性的程度以及内部审计人员的胜任能力尤其重要。

7. 客观性是指执行工作时避免因偏见、利益冲突或他人的不当影响而凌驾于职业判断之上的能力。下列因素可能影响注册会计师对客观性的评价：

(1) 内部审计在被审计单位中的地位（包括内部审计的权限和问责机制）是否支持其职业判断避免因偏见、利益冲突或他人的不当影响而被凌驾的能力。例如，内部审计人员是否向治理层或具备适当权限的管理人员报告工作，或如果内部审计向管理层报告工作，是否能够直接接触治理层。

(2) 内部审计承担的职责是否不存在相互冲突，如承担内部审计以外的管理或经营职责。

(3) 治理层是否监督与内部审计相关的聘用决策，如决定适当的薪酬政策。

(4) 管理层或治理层是否对内部审计施加任何约束或限制，如限制与注册会计师沟通内部审计发现的问题。

(5) 内部审计人员是否为相关职业团体的会员并且该职业团体要求内部审计人员遵守与客观性相关的职业标准，或被审计单位的内部政策是否实现相同目标。

8. 内部审计人员的胜任能力，是指内部审计人员获得并保持与其职能相关的知识和技能，从总体上能够达到使其可以尽职地完成所分配的工作并遵守适用的职业标准的水平。下列因素可能影响注册会

计师对胜任能力的评价：

(1) 内部审计是否拥有与被审计单位规模和经营性质相适应的充分、适当的资源。

(2) 是否制定了招聘、培训和工作分配方面的政策。

(3) 内部审计人员是否经过充分的技术培训且精通审计业务。例如，注册会计师在进行评估时可以考虑的相关标准可能包括内部审计人员拥有的相关专业资格和经验。

(4) 内部审计人员是否具备与被审计单位财务报告和适用的财务报告编制基础有关的必备知识，以及内部审计人员是否拥有必要的技能(如特定行业的知识)以执行与被审计单位财务报表相关的工作。

(5) 内部审计人员是否为相关职业团体的会员，该职业团体要求内部审计人员遵守包括职业继续教育要求在内的相关职业标准。

9. 客观性和胜任能力可能从无到有、程度不等。内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序为内部审计人员的客观性提供越充分的支持，内部审计人员的胜任能力水平越高，注册会计师就越可以利用并在越多领域内利用内部审计工作。然而，即使内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序为内部审计人员的客观性提供了强有力的支持，也不能弥补内部审计人员胜任能力的不足。同样地，内部审计人员高水平的胜任能力不能弥补内部审计在被审计单位中的地位以及政策和程序难以充分支持内部审计人员客观性的不足。

**运用系统和规范化的方法**（参见本准则第十五条第（三）项）

10. 运用系统和规范化的方法对内部审计活动进行计划、实施、监督、复核和记录，使得内部审计活动区别于被审计单位内部可能实

施的其他监督控制。

11. 下列因素可能影响注册会计师确定内部审计是否运用了系统、规范化的方法：

(1) 针对风险评估、工作计划、工作底稿、报告等领域，是否存在书面的内部审计程序或指引，以及这些书面内部审计程序或指引的适当性和使用情况（其性质和范围与被审计单位的规模和环境相适应）。

(2) 内部审计是否有恰当的质量控制政策和程序。例如，适用于内部审计的政策和程序（如与领导责任、人力资源、业务执行相关的政策和程序）或相关职业团体为内部审计人员制定的标准中提出的质量控制要求。这些职业团体还可能制定其他适当的要求，如定期进行外部质量评估。

#### **不得利用内部审计工作的情形（参见本准则第十六条）**

12. 注册会计师对内部审计在被审计单位中的地位以及相关政策和程序是否足以支持内部审计人员的客观性、内部审计人员的胜任能力以及是否运用系统和规范化方法的评价，可能表明内部审计工作质量的风险过高，因而利用其任何工作作为审计证据都是不适当的。

13. 针对本指南第 7、8 和 11 段中的考虑因素，由于对单一因素的考虑通常不足以得出出于审计目的不能利用内部审计工作的结论，因此，将这些因素单独或汇总起来进行考虑是非常重要的。例如，内部审计在被审计单位中的地位在评价对内部审计人员客观性的不利影响时尤为重要。如果内部审计向管理层报告，将被视为对内部审计客观性的重大不利影响，除非存在其他因素（如本指南第 7 段描述的因素）能够汇总起来提供充分的防范措施将这种不利影响降至可接受

的水平。

14. 此外，中国注册会计师职业道德守则规定，如果注册会计师接受委托向审计客户提供内部审计服务，并且所提供内部审计服务的结果将在执行审计工作时加以利用，将因自我评价产生不利影响。这是因为，项目组可能在没有适当评价内部审计服务结果或未能运用与会计师事务所之外的人员执行内部审计工作时相同水平的职业怀疑的情况下利用内部审计服务的结果。中国注册会计师职业道德守则针对特定情形作出禁止性规定，并针对其他情形规定了为将不利影响降至可接受水平可采取的防范措施。

## **（二）确定可利用的内部审计工作的性质和范围**

**影响确定可利用的内部审计工作的性质和范围的因素**（参见本准则第十七条至第十九条）

15. 一旦注册会计师确定能够利用内部审计工作以实现审计目的，首先需要考虑的是拟利用的内部审计已执行或拟执行工作的性质和范围，是否与注册会计师根据《中国注册会计师审计准则第 1201 号——计划审计工作》制定的总体审计策略和具体审计计划相关。

16. 注册会计师可利用的内部审计工作的例子包括：

- （1）对内部控制运行有效性的测试；
- （2）仅涉及有限判断的实质性程序；
- （3）存货监盘；
- （4）追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）；
- （5）对遵守法律法规情况的测试；
- （6）在某些情况下，对属于集团不重要的组成部分的子公司财务信息进行审计或审阅（如果与《中国注册会计师审计准则第 1401

号——对集团财务报表审计的特殊考虑》中的要求不冲突)。

17. 根据本准则第十八条的规定，注册会计师就内部审计的地位、相关政策和程序对内部审计人员客观性提供支持的充分程度，以及内部审计人员的胜任能力所作的评价，将对注册会计师拟利用内部审计工作的性质和范围的决策产生影响。此外，内部审计在计划、执行和评价内部审计工作时涉及判断的程度，以及评估的认定层次重大错报风险，也是注册会计师需要考虑的因素。本准则第十六条还规定了注册会计师不能利用内部审计工作以实现审计目的的情形。

**计划、实施审计程序和评价审计结果时涉及的判断**（参见本准则第十八条第（一）项和第三十条第（一）项）

18. 根据本准则第十八条的规定，计划和实施审计程序、评价审计证据时需要运用的判断程度越高，注册会计师需要直接实施的审计程序越多，这是因为仅利用内部审计工作不能为注册会计师提供充分、适当的审计证据。

19. 由于注册会计师对发表的审计意见独立承担责任，注册会计师在审计业务中需要按照本准则第十八条的规定作出重大判断。重大判断包括以下方面：

- （1）评估重大错报风险；
- （2）评价实施测试的充分性；
- （3）评价管理层运用持续经营假设的适当性；
- （4）评价重大会计估计；
- （5）评价财务报表披露的适当性以及其它影响审计报告的事项。

**评估的重大错报风险**（参见本准则第十八条第（二）项）

20. 对于特定的账户余额、交易类别或披露，评估的认定层次重

大错报风险越高，在计划和实施审计程序并评价审计程序的结果时涉及的判断通常就越多。在这种情况下，注册会计师在获取充分、适当的审计证据时，需要根据本准则第十八条的规定更多地直接实施审计程序，减少利用内部审计工作。此外，如《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南》所述，评估的重大错报风险越高，注册会计师需要获取越有说服力的审计证据，从而需要更多地直接实施审计程序。

21. 如《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》所述，特别风险是指注册会计师将其评估为达到或接近固有风险等级的最高级的风险，因此，与特别风险相关时，注册会计师对内部审计工作的利用限于涉及有限判断的程序。此外，除非重大错报风险处于低水平，否则仅利用内部审计工作不可能将审计风险降至可接受的低水平，也不能减轻注册会计师直接实施某些测试的需要。

22. 根据本准则的规定实施审计程序，可能导致注册会计师重新评价其对重大错报风险的评估结果。因而可能影响注册会计师确定是否利用内部审计工作，以及是否有必要继续运用本准则。

### **与治理层的沟通（参见本准则第二十条）**

23. 根据《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》的规定，注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况。拟利用的内部审计工作是注册会计师总体审计策略的必要组成部分，因而与治理层理解拟采用的审计方法相关。

## **三、利用内部审计工作**

### **（一）与内部审计的讨论与协调（参见本准则第二十一条）**

24. 注册会计师在与内部审计人员讨论拟利用的内部审计工作，以作为协调各自工作的基础时，讨论下列方面可能是有用的：

- (1) 这些工作的时间安排；
- (2) 已执行工作的性质；
- (3) 审计工作涵盖的范围；
- (4) 财务报表整体的重要性（如适用，还包括特定类别的交易、账户余额和披露的一个或多个重要性水平）以及实际执行的重要性；
- (5) 选取测试项目拟采用的方法和样本规模；
- (6) 对所执行工作的记录；
- (7) 复核和报告程序。

25. 在某些情况下，注册会计师和内部审计之间的协调是有效的，例如：

- (1) 在审计期间内每隔一段适当的时间进行讨论；
- (2) 注册会计师告知内部审计人员可能影响内部审计的重大事项；
- (3) 注册会计师被告知并能够接触内部审计相关报告，并且当某些重大事项可能影响注册会计师的工作时，注册会计师能够知悉内部审计注意到的任何这些重大事项，以使注册会计师能够考虑这些事项对审计业务的影响。

26. 《中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》及其应用指南阐述了计划审计工作和执行审计工作时保持职业怀疑的重要性，包括对作为审计证据的文件记录和对询问的答复的可靠性产生怀疑的信息保持警觉。因此，整个审计过程中与内部审计的沟通，可能使内部审计人员有机会提醒注册

会计师关注可能影响其工作的事项，注册会计师从而能够在识别和评估重大错报风险时考虑此类信息。此外，如果此类信息表明可能存在较高的财务报表重大错报风险，或者舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控，注册会计师在根据《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》的规定识别舞弊导致的重大错报风险时可加以考虑。

**(二) 确定内部审计工作适当性的程序**（参见本准则第二十三条至第二十四条）

27. 注册会计师对计划利用的全部内部审计工作（注册会计师要将这些内部审计工作作为一个整体予以考虑）所实施的审计程序，为评价内部审计工作的总体质量和客观性提供了基础。

28. 为评价内部审计已执行的工作和得出的结论的质量，注册会计师除实施本准则第二十四条规定的重新执行程序外，还可以实施下列程序：

- (1) 询问适当的内部审计人员；
- (2) 观察内部审计实施的审计程序；
- (3) 复核内部审计工作计划和工作底稿。

29. 涉及的职业判断越多，评估的重大错报风险越高，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越低，或者内部审计人员的胜任能力水平越低时，注册会计师需要针对内部审计工作整体实施越多的审计程序，以支持在获取充分、适当的审计证据以形成审计意见的过程中利用内部审计工作的决策。

**重新执行**（参见本准则第二十四条）

30. 就本准则而言，重新执行包括注册会计师独立实施审计程序以验证内部审计已得出的结论。这个目标可以通过检查已由内部审计检查的项目来实现，或者如果该方法不可行，通过检查足够多的未由内部审计检查过的其他类似项目，也可以实现相同目标。与本指南第28段提及的注册会计师可以实施的其他审计程序相比，重新执行可以为评价内部审计工作的适当性提供更具说服力的审计证据。尽管注册会计师不必对利用的内部审计工作的每一领域均实施重新执行程序，根据本准则第二十四条的规定，注册会计师应当对拟利用的内部审计工作整体实施某些重新执行程序。注册会计师更可能针对内部审计在计划、实施审计程序和评价审计程序结果的过程中运用较多判断，以及在重大错报风险较高的领域重点实施重新执行程序。

#### **四、确定是否利用，在哪些领域利用以及在多大程度上可以利用内部审计人员提供直接协助**

##### **(一)确定是否可以利用内部审计人员提供直接协助以实现审计目标（参见本准则第五条，第二十六条至第二十八条）**

31. 某些国家或地区的法律法规可能禁止注册会计师利用内部审计人员提供直接协助，在这些国家或地区，集团注册会计师需要考虑该禁止性规定是否延伸到组成部分注册会计师，如果是，则需要在与组成部分注册会计师进行沟通时提及这一事项。

32. 如本指南第7段所述，客观性是指执行工作时避免因偏见、利益冲突或他人的不当影响而凌驾于职业判断之上的能力。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，下列因素可能是相关的：

##### **(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) 与被审计单位从事或负责某方面工作的人员存在家庭或私人关系，而该方面工作与内部审计工作相关；

(3) 被审计单位中，与内部审计工作相关的分部或部门与内部审计人员之间的关系；

(4) 除按照与被审计单位类似职级人员相一致的薪酬政策确定的薪酬之外，内部审计人员在被审计单位中拥有其他重大经济利益。

相关职业团体发布的与内部审计人员相关的资料，可能提供进一步的有用指引。

33. 还可能存在一些情形，对内部审计人员客观性产生的不利影响非常重大，以致没有防范措施能够将其降至可接受水平。例如，由于防范措施的适当性受内部审计人员所承担的工作在注册会计师审计中的重要程度影响，本准则第三十条第（一）项和第（二）项禁止注册会计师利用内部审计人员提供直接协助以实施在审计中涉及重大判断的程序，或涉及较高的重大错报风险，因而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判断的程序。当内部审计工作涉及自我评价产生的不利影响时同样如此，所以在本准则第三十条第（三）项和第（四）项规定的情形下，内部审计人员不得实施审计程序。

34. 在评价某个内部审计人员的胜任能力时，结合内部审计人员个人和其可能被分配的任务的背景，本指南第 8 段提及的很多因素也可能是相关的。

**（二）确定可能分配给提供直接协助的内部审计人员的工作的性质和范围（参见本准则第二十九条至第三十一条）**

35. 本指南第 15 段至第 22 段提供了相关指引，以确定可能分配给内部审计人员的工作的性质和范围。

36. 在确定可能分配给内部审计人员的工作的性质时，注册会计师需要将这些工作限制在适当领域内。某些活动或工作可能不适合利用内部审计人员提供直接协助，这些活动或工作的例子包括：

(1) 讨论舞弊风险。然而，注册会计师可以根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定，询问内部审计人员被审计单位的舞弊风险。

(2) 确定《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》中所述的不预先通知的程序。

37. 类似地，根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》的规定，注册会计师应当对询证函保持控制，并评价实施函证程序的结果，这些工作职责不适合分配给内部审计人员。然而，内部审计人员可以协助注册会计师收集必要的信息来解决回函中的不符事项。

38. 涉及判断的数量或金额以及重大错报风险也与确定可以分配给提供直接协助的内部审计人员的工作相关。例如，当应收账款的计价被评估为存在较高风险的领域时，注册会计师可以将核对账龄准确性的工作分配给内部审计人员提供直接协助。然而，根据账龄评价坏账准备的充分性涉及较多的判断，将该程序分配给内部审计人员提供直接协助是不适当的。

39. 尽管注册会计师提供指导、监督和复核，过度使用内部审计人员提供直接协助可能影响外界对审计项目独立性的看法。

## **五、利用内部审计人员提供直接协助（参见本准则第三十四条）**

40. 由于内部审计人员并不像注册会计师对财务报表发表审计意见时那样独立于被审计单位，注册会计师对提供直接协助的内部审计人员工作的指导、监督和复核与对项目组成员的指导、监督和复核相比，通常性质不同且范围更为广泛。

41. 例如，当指导内部审计人员时，注册会计师可以提醒内部审计人员把审计中发现的会计和审计问题告知注册会计师。在复核内部审计人员执行的工作时，注册会计师考虑的因素包括获取的审计证据是否充分、适当，是否适合于具体情况，以及能否支持得出的结论。