

# 《内部审计具体准则第13号——评价外部审计工作质量》释义

厦门大学管理学院 严晖(博士)

## 一、制定本准则的意义

《内部审计具体准则第13号——评价外部审计工作质量》(简称“本准则”)是依据《内部审计基本准则》第二十五条的相关规定制定的,主要对内部审计机构评价外部审计工作质量的活动进行规范。本准则所称评价外部审计工作质量,是指由内部审计机构对外部审计工作过程及结果的质量进行评价的活动。外部审计包括注册会计师审计与政府审计。本准则就内部审计机构评价外部审计工作质量的目的、评价过程、评价内容、评价方法以及评价报告等方面进行了详细的规范,有利于指导内部审计机构实施这项工作。

## 二、本准则的规范要点说明

### (一)评价外部审计工作质量的目的

本准则第四条说明了内部审计机构评价外部审计工作质量的目的:“内部审计机构在需要利用外部审计工作成果,以减少重复工作、提高审计效率时,对外部审计工作质量进行评价。”虽然内部审计与外部审计的总体审计目标有所不同,在审计范围上也有各自的关注点,但内部审计与外部审计内容在一定程度上依然有重叠之处。为减少重复工作、提高审计效率,内部审计在某些情况下可以利用外部审计工作成果。如果在某些特定的项目中外部审计工作涵盖了内部审计所要求的范围,其审计内容也符合内部审计的要求,其审计报告反映了较高的工作质量,内部审计就可以利用外部审计工作成果。因此,在决定是否利用外部审计工作成果之前,必须对外部审计工作质量作出客观的评价。

### (二)外部审计工作质量的评价标准

本准则第五条规定:“在评价外部审计工作质量时,内部审计机构应根据适当的标准对外部审计工作质量进行客观选择,不做强制性的要求。而《企业会计制度》除了小企业会计制度规定的报表之外,还将现金流量表作为必须编报的基本报表,将资产减值明细表、股东权益增减变动表作为资产负债表的附表,将利润分配表和分部报表(地区分部和业务分部)作为利润表的附表,要求企业一并对外提供。

### (五)会计报表编制说明

该部分分别就资产负债表、利润表如何编制、具体项目如何填列,以及会计报表附注内容,作了具体的规定。

### (六)主要会计事项分录举例

为增强制度的可操作性,该部分沿用了我国会计制度制定中一直行之有效的办法,通过对主要会计事项进行举例,为小企业会计核算提供了指南。<sup>②</sup>

的评价,合理利用外部审计成果。”评价时,主要是看外部审计工作成果是否能够为内部审计所利用,以及在哪些方面能够为内部审计所利用。因此,内部审计机构应当根据所涉及项目的内部审计目标、审计范围、审计内容及审计标准等确定评价依据,对外部审计工作质量是否在这些方面达到内部审计的要求作出客观判断。

### (三)评价外部审计工作质量的基本阶段

本准则第六条规定了内部审计机构评价外部审计工作质量的三个阶段:评价准备、评价实施以及评价报告。评价准备阶段,内部审计机构主要进行是否评价的决策以及为评价工作的实施事先做好准备;评价实施阶段,内部审计机构应采取各种方法对反映外部审计工作质量的相关内容进行考察;评价报告阶段,内部审计机构应编制评价报告,对外部审计工作成果作出客观的评价结论。

### (四)评价人员的选择

本准则第七条规定:“内部审计机构应挑选具有足够专业胜任能力的人员对外部审计工作质量进行评价。”评价人员必须充分了解外部审计工作,熟悉其审计过程及标准,具备足够的专业知识和业务能力,这样才能保证评价结论的客观性和恰当性。

### (五)评价前应考虑的因素

本准则第八条对评价外部审计工作质量之前,内部审计机构应考虑的因素作出了规范:①评价活动的必要性。如果外部审计工作与内部审计不相关,或者内部审计机构不打算利用外部审计工作成果,评价工作就没有必要进行。②评价活动的可行性。如果反映外部审计工作质量的证据无法获取,或者需要较高的收集成本,即评价工作的成本将超过不利用外部审计工作成果而由内部审计直接实施审计的成本,那么评价工作就缺乏可行性,也不需要进行。③评价活动预期结果的有效性。如果在评价活动前,内部审计机构对外部审计工作质量已存有疑虑,认为评价结果无法达到内部审计要求的可能性较大,内部审计机构就不需要进行评价。

### (六)评价方案

本准则第九条规定,内部审计机构对外部审计工作质量的评价方案包括以下主要内容:①评价目的,即利用外部审计工作成果。②评价工作的时间安排。评价方案中应根据内部



审计工作的需要和评价项目的复杂程度等各种因素,对评价工作的时间安排作出计划。③评价的主要内容与步骤。评价的主要内容包括:外部审计工作的具体内容及范围是否符合要求;外部审计所运用的程序、方法、依据及技术是否适当;外部审计机构及人员的资质是否符合要求等。评价方案中还应就评价的具体步骤作出详细说明,以对评价工作作出直接指导。④评价的依据。评价依据就是评价工作中所采用的标准,反映了内部审计机构对外部审计工作质量的要求。⑤评价工作的主要方法。评价方法既包括审核、观察等一般方法,也包括与有关方面沟通、协调等特殊方法。如果在评价方法运用上有特殊性,评价方案必须详细说明运用该方法的具体步骤和重要细节。⑥评价人员的分工。人员的分工要考虑各自的专业知识、业务能力以及工作经验。

#### (七)评价前需要收集的资料

本准则第十条规定:“内部审计机构应取得反映外部审计工作质量的审计报告及其他相关资料。”内部审计机构要取得审计报告,以充分了解外部审计工作,作为对外部审计工作质量评价的基础。内部审计机构还应取得反映外部审计工作质量的其他相关资料:外部审计出具的管理建议书、反映外部审计相关资质的文件、外部审计与组织之间的往来文书、外部审计与组织内部相关部门和人员的会议纪要。

#### (八)评价前应了解的信息

本准则第十一条规定:“内部审计机构应详细了解外部审计所采用的审计准则及其在执业过程中与组织之间协调的情况。”审计准则是审计人员执业过程中的标准,是对审计计划、程序、方法、证据收集以及出具审计报告等方面的规范。内部审计机构对审计准则的详细了解有助于熟悉并理解外部审计工作过程,从而根据内部审计的要求来评价外部审计工作质量。外部审计在执业过程中需要与组织内部相关部门及人员保持良好的协调,以获得组织的支持,及时、有效地收集审计证据,并能够客观地作出审计结论。如果外部审计与组织的协调关系不佳,不仅会影响外部审计的工作效率,甚至会影响外部审计的工作效果。因此,内部审计机构需要了解外部审计与组织之间协调的情况,作为评价外部审计工作质量的基础。

#### (九)评价前与外部审计机构的沟通

本准则第十二条规定:“如果有必要,内部审计机构可以与外部审计机构就评价事项进行适当的沟通。”内部审计机构要评价外部审计工作质量,需要收集反映外部审计工作质量的资料。为此,有时需要内部审计机构直接与外部审计机构进行沟通,例如了解外部审计人员所应用的具体审计程序、方法和依据等。内部审计机构与外部审计机构沟通时,还能够从一定程度上观察和了解外部审计人员的专业胜任能力及职业谨慎性。如果有必要,还可以要求获取外部审计机构的相关工作底稿。

#### (十)外部审计工作质量的评价内容

本准则第十三条说明了评价外部审计工作质量应重点关注的内容。①外部审计机构及人员的独立性。②外部审计人员的专业胜任能力。③外部审计人员的职业谨慎性。④外部审计机构的信誉。⑤外部审计所用审计程序及方法的适当性。外部审计出自成本效益的考虑,有时应用的审计程序和方法

并非最佳,而是能够实现其审计目标的替代的审计程序和方法。内部审计必须考虑自身的要求,评价这些方法和程序的适当性。⑥外部审计所用审计依据的有效性,即外部审计所用依据是否也能够代表内部审计对外部审计工作质量的要求。⑦外部审计范围和内容与内部审计机构要求的一致性。

#### (十一)内部审计与外部审计的差异

本准则第十四条规定:“内部审计机构在评价外部审计工作质量时,应充分考虑其与内部审计活动的差异。”由于审计目标的不同,内部审计与外部审计在很多方面会存在着差异,如审计标准、审计依据等。内部审计机构在评价外部审计工作质量时,要充分考虑这些差异。由于评价的目的在于利用外部审计工作成果,因此评价要从内部审计的角度出发,考虑已完成的外部审计工作是否符合内部审计的质量要求,在此基础上有选择地利用外部审计工作成果,而不能在所有方面完全依赖外部审计工作成果。

#### (十二)评价方法及记录

本准则第十五条规定:“内部审计机构在评价外部审计工作质量时,可以采用审核、观察、询问等一般方法以及与有关方面沟通、协调的特殊方法。”内部审计机构在评价外部审计工作质量时,可以审核外部审计报告以及相关资料、观察外部审计的执业过程、询问外部审计人员,从而了解外部审计人员的专业胜任能力、职业谨慎性以及所采用的外部审计程序和方法等。此外,内部审计机构必须从各种途径了解外部审计的情况,因此需要与各方面进行沟通和协调。这些方面包括:负责选择外部审计机构的组织管理层、被审计单位管理层及相关人员、组织内部其他人员或其他组织相关人员等。

#### (十三)评价报告的内容

本准则第十八条对外部审计工作质量评价报告的内容作出了规范。评价报告一般包括以下主要内容:①评价报告的名称,如“外部审计机构工作质量评价报告”。②被评价外部审计组织的名称。评价报告应说明被评价的外部审计组织的名称,必须写明该组织的全称。③评价目的。评价报告中必须说明内部审计机构评价外部审计工作质量是为了在哪些具体方面利用其工作成果,从而减少重复工作、提高审计效率。④评价的主要内容。评价报告中必须说明评价外部审计工作质量所涉及的主要范围、内容以及所采用的评价程序、方法和评价依据等。⑤评价结果。评价报告必须说明内部审计机构的评价结论,包括外部审计工作质量是否符合内部审计要求,以及在哪些方面可以利用外部审计工作成果的说明等内容。⑥评价报告编制的时间。

#### (十四)评价报告的质量要求

本准则第十九条说明:“编制对外部审计工作质量的评价报告,应当做到客观、清晰、及时。”评价应做到客观,应根据收集到的证据,实事求是地反映外部审计工作质量,做出客观、公正的结论。评价应做到清晰,使用简单明了的语言,突出重点,有逻辑性,清晰地说明外部审计工作质量的状况,在哪些方面可以利用外部审计工作成果等内容。评价应做到及时,内部审计人员应提高效率、及时完成对外部审计工作质量的评价并提交报告,从而为内部审计利用外部审计工作、顺利完成审计计划创造条件。☒