

内部审计外部化的几点思考内审师资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/525/2021_2022__E5_86_85_E9_83_A8_E5_AE_A1_E8_c53_525341.htm

内部审计在企业的经营管理中处于极其重要而又特殊的地位，内部审计外部化是近年来学术界讨论的热门话题之一。它是指内部审计业务由企业外部的民间审计组织全部或大部分承担，主要有外包与合作两种形式。前者指企业将其内部审计工作全部或大部分外包给外部审计组织，后者指企业在开展内部审计工作时，根据需要借助外部审计力量，共同完成内部审计工作。下面，就该问题提出本人的一些看法。

内部审计外部化与内部审计的独立性

内部审计的独立性，是审计监督区别于会计监督、财务监督等其他经济监督所具有的本质特征，它也是有效发挥审计职能的内在条件。内部审计具有独立性，是使内部审计具有客观性、权威性和公正性的必要条件；而我国企业内部审计机构大多置于管理层之下，在高层管理人员的授权范围内开展工作，内部审计的独立性不强。很多人提出内部审计的外部化是提高内部审计工作独立性的有效途径。这种观点认为，内部审计外部化后，内部审计的职能由外部审计人员行使，他们既独立于所有者，又独立于经营者，能够站在一个客观公正的立场上来对企业的财务状况、经营管理状况、内部控制状况进行监督和评价，其工作只对社会公众负责，因此能够更加独立客观地执行内部审计工作。这种观点有一定道理，但它或多或少地将形式上的独立性与实质上的独立性等同起来。我认为，二者有着一定的联系，比如形式上的独立性有助于提高实质上的独立性，但其在根本上是不

同的。就企业的内部审计工作而言，情况可能同样如此。内部审计人员、内部审计机构虽处在企业之中，但未必一定会与被审计对象存在千丝万缕的联系，从而可能影响到其在内部审计工作中的独立性；另一方面，外部审计人员是接受董事会或管理层的委托来执行内部审计工作的。我们来考虑外部审计人员在审计过程中发现可能损害到委托人利益的事件后的情况，外部审计人员很可能会为了维持与委托人的关系，免于被解聘，而大事化小、小事化了。利益关系的存在使得外部审计人员在执行内部审计工作时能否保持足够的独立性具有很大的不确定性。比如，中天勤会计师事务所与银广夏之间、安达信会计师事务所与安然公司之间，这些外部审计人员在利益的驱使下，完全背离了其应遵循的独立性原则，做出不光彩的事情。尽管这些案例没有涉及内部审计的外部化问题，但是我们认为在将内部审计外部化时，类似的问题同样可能存在。事实上，内部审计独立性的实质不在于是由内部审计人员还是由外部审计人员来执行内部审计工作，而在于企业内部控制制度的完善程度。内部审计机构在企业中处于什么样的地位，是由经理人员来领导还是由董事会来领导，内部审计机构与业务部门及其他各职能部门之间存在着怎样的制衡关系等因素，将最终决定内部审计工作的独立性程度。内部审计工作不独立，很大原因在于内部审计人员在经济上的不独立，不在于是由谁来执行内部审计工作，而在于我们的内部制度还不够科学、不尽完善。因此，可以通过完善企业内部治理结构，完善各项内部控制制度来提高内部审计工作的独立性。当然，我们并不完全否认，现阶段内部审计外部化对提高内部审计工作独立性的积极作用，而

上述目的在于澄清这样的事实：即提高内部审计独立性的根本不在于是否将内部审计外部化，而在于完善企业的内部治理结构及各项内部控制制度。内部审计外部化与内部审计的效率 效率通常指消耗的劳动量与所获得的劳动效果的比较，是个投入与产出的比率问题。在内部审计外部化问题上，较流行的观点是它有利于提高内部审计的效率，其理由主要在于它能够在很大程度上减少内部审计人员的招聘成本、维持成本、培训成本等。也就是说，企业可以通过较小的成本来达到相似或者更好的审计效果。但是，该观点至少没有充分考虑下列影响因素：1、从投入的角度来看，内部审计人员对企业内部各项业务流程及经营管理的各个方面较为熟悉，在同等条件下，对很多问题的把握要比外部审计人员更迅速，更透彻。从而在执行内部审计工作中，内部审计人员可能会比外部审计人员投入更少的精力却取得相似的效果。2、企业在将内部审计外部化时，已经隐性地支付了审计人员的选拔成本、培训成本等，而外部审计人员的素质是不尽相同的，甚至差别很大。如何选择高素质的外部审计人员来执行企业的内部审计工作是企业在将内部审计外部化时所必须考虑的。实际工作中，企业往往根据外部审计人员及其所在单位的声望、信誉等进行选择。通常，声望越高、信誉越好的外部审计人员，其在执行内部审计工作时所索取的服务费也越高。因而，在企业聘请外部审计人员来执行企业的内部审计工作时，其支付的服务费中已经隐性地包含了选拔和培训成本。3、从产出的角度来看，内部审计由“检查与评价组织活动和为本组织服务”转变为“增加组织价值和改善组织经营，帮助组织实现其目标”。也就是说，内部审计人员提

出的意见和建议可能更有针对性和建设性。4、对内部审计工作功用的考察不能仅仅考虑内部审计工作本身。实践证明，内部审计工作为审计人员提供了广阔的舞台。通过从事内部审计工作，审计人员可以更加深刻地理解企业的各项业务以及经营管理的各个环节，增强协调和处理各种复杂关系及观察与分析问题等能力。在西方诸如IBM、GE等很多大公司，内部审计部门已经成为经营主管和财务主管的集训地。也就是说，由内部审计人员开展内部审计工作，企业所获得的远不止内部审计工作成果本身，而这是内部审计外部化所无法实现的。由此看来，认为内部审计外部化一定会提高内部审计工作效率的观点是片面的。内部审计外部化与社会资源的配置 有人认为，内部审计外部化能优化社会资源的配置。我认为这种认识有失偏颇。如果仅从专业知识和业务经验上讲，外部审计人员似乎比内部审计人员具有一定的优势。如前所述，内部审计人员对所在企业的了解程度要比外部审计人员高，其对企业的忠诚度之高、责任感之强也是外部审计人员所无法比拟的。虽然外部审计人员可能是各自领域的专家，但是擅长外部审计的人员并不必然能够做好内部审计工作。比如，外部审计可能更加关注于会计报表数据的真实、公允性，而内部审计则更重视内部控制制度的健全、有效性等。也就是说，内部审计所需要的技能与外部审计不尽相同。如此看来，从专业知识和业务经验上讲，内部审计人员与外部审计人员相比，也并不必然处于劣势。进而言之，内部审计外部化未能优化社会资源的配置。需要指出，上述分析并不意味着完全否定内部审计外部化的优点与作用，而是不赞成将该问题极端化和无条件化。我们主张要客观全面地分

析内部审计外部化的积极效应和负面影响，科学合理地评价内部审计外部化的优势与劣势，以及实施所应具备的各种条件，不能简单地一概予以肯定或加以否定。在此基础上，将内部审计人员的工作与外部审计人员的工作有机地结合起来，合理利用两者的互补优势，共同推进内部审计工作。从这种意义上讲，我主张将内部审计部分外包出去，并结合采取合作内审的方式，这样会更加合理。百考试题编辑整理
100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com