

内部审计外包模式的选择

兰州理工大学国际经济管理学院 王琳 李琳 白文娟

【摘要】随着内部审计外包业务的发展,有关内部审计外包的研究文献也越来越多,但现有文献大部分集中于内部审计外包的利弊分析,对内部审计外包决策方面的研究不多。本文主要对内部审计外包的形式及其优劣进行分析,并运用成本分析法对不同类型企业的内部审计外包程度进行了探讨。

【关键词】内部审计 外包 成本分析法

20世纪80年代末以来,内部审计外包一直是学术界和职业界争论颇多的问题。尽管由于经济管理和审计发展水平的局限,我国内部审计外包的实践并不多,但内部审计外部化是一种全球发展趋势,我国内部审计外包的呼声也越来越高。因此,对其进行研究与探讨也显得十分必要。

一、内部审计外包的形式及其优劣

1. 内部审计外包及其形式。内部审计外包是指企业管理层将本企业的内部审计职能部分或全部地委托给会计师事务所或其他专业人员履行,其实质是内部审计主体的外部化。

从西方内部审计外包的实践来看,内部审计外包主要采用以下四种形式:①将特定部分的内审计职能赋予有专业胜任能力的第三方。②审计管理咨询。审计管理咨询是会计师事务所现有咨询或审计业务的延伸,主要是帮助企业设置内部审计机构。③内部审计业务部分外包。在这种外包形式下,企业将内部审计业务中的一部分或审计项目的某些程序外包给会计师事务所等外部中介机构。④内部审计业务全部外包。在这种外包形式下,企业一般不设内部审计部门,但是为了进行合理的经营和管理审计,就将内部审计职能全部外包给会计师事务所等外部中介机构。

国内学者对内部审计外包也进行了研究,指出主要有内部审计外包和合作内部审计两种形式:一是内部审计外包。即将战略性管理在内的全部内部审计职能都托付给外部中介机构处理,企业内部不设立内部审计机构。二是合作内部审计。即企业内部保留最少的内部审计人员,设置内部审计机构,对于一些经常性的或者涉及企业的商业机密、核心战略控制等内容的,由企业内部审计部门完成;对于一些重要的、涉及面较广的、需要较高职业判断能力和合理知识结构的内部审计工作则由外部中介机构与内部审计人员共同开展。

2. 不同外包形式的优劣。

(1)部分外包形式的优劣。内部审计部门与会计师事务所合作,可以实现成本与效益的最佳均衡,充分利用各自的优势。①企业保留最少的内部审计人员,节约了人工成本,在开展内部审计工作时,内部审计人员通过与外部审计人员的合作获得许多内部审计工作所需要的职业判断和知识技能,从

而为企业节约培训费用,使企业以一定的成本获得最佳的内部审计结果;②由于聘请的是行业中水平较高的专业人士,可以提高内部审计服务水平;③外部审计人员参与企业的内部审计,给内部审计部门带来了竞争机制,向内部审计人员传递了一个信号:在竞争日益激烈的环境中,只有提供符合成本效益原则的高质量的内部审计服务,才能生存下来,从而督促其提高业务水平。

但这种形式也有缺点:①存在不同的忠诚度,内部审计人员忠诚于企业,而外部审计人员忠诚于承接外包的会计师事务所,外部审计人员不用承担最终结果,但内部审计人员必须承担最终结果,这种责任的不对称导致了外部审计人员不会积极主动围绕企业目标开展审计工作;②内部审计人员与外部审计人员的协调有一定困难,内部审计部门为了保持其地位,可能不愿意与外部审计人员合作,两者之间权利的斗争导致内部审计职能不能很好地发挥;③两者的分工也存在困难,容易造成分工的交叉,导致企业资源的浪费;④由于信息不对称,内部审计人员和外部审计人员各自做出的结论会出现差异,这样会导致企业增加审计成本。

(2)全部外包形式的优劣。全部外包可以使企业获得高水平的服务,并且由于外部审计人员与公司内部没有内在的利益冲突和联系,故他们能够提供更具独立性和客观性的评价结果。然而这种形式也有缺点,尤其是对于大型股份公司而言,大型股份公司规模较大,经济活动比较复杂,外部审计人员不如内部审计人员熟悉企业的实际情况和了解管理当局所需,不能积极主动地围绕企业目标开展审计工作,很难有针对性地为企业提供符合管理当局长期战略的高质量的服务,从而影响了审计的效果。另外,随着时间的推移,企业不得越来越依靠外部审计,外部审计为其提供内部审计服务索要的佣金也会越来越高。审计结果无法保密,企业将包括其战略性管理在内的全部内部审计职能外包,存在泄漏商业秘密的风险。全部外包后企业不设内部审计部门,无法为后备管理人员提供学习实践的平台。

由此可见,不同的内部审计外包形式各具特色,对于不同类型的企业,是否实行内部审计外包及其外包形式可能都有

所不同。

二、成本分析法对不同类型企业内部审计外包程度的分析

1. 外包相关成本定义。正如科斯等著名经济学家所言,企业的成立是可以节约交易成本的。张五常在《企业的契约性质》(1983)中也指出,企业成立的目的是为了节约以下四类交易成本:①消费者产品部件寻价成本;②消费者识别产品部件的信息成本;③对要素供应商的考核成本;④要素供应商的贡献测度成本。事实上,企业的产生在降低市场交易成本的同时又增加了企业内部的交易成本——企业内部管理成本或内部治理成本。此消彼长,内外两种交易成本的博弈决定了企业节约交易成本的边界。

所以,企业将内部审计外包给会计师事务所就会增加企业的外部交易成本,具体包括:①搜索初次合作会计师事务所的成本;②向会计师事务所支付的审计费;③企业内部管理机构同会计师事务所和注册会计师的协调成本,比如各部门的配合,对注册会计师管理建议进行沟通、领悟等带来的管理工作量的增加;④内部审计服务带来的企业内部控制的改进和企业管理效益的提高等审计效益,这里同样可以理解为一种负成本;⑤注册会计师对企业业务流程的熟悉过程所带来的费用,以及注册会计师的机会主义行为所带来的费用;⑥内部审计外部化所带来的信号传递作用,比如可能降低外部审计的谈判、沟通和签约费用;⑦对审计质量的监督、评价费用。

但同时,内部审计外包降低了企业的内部交易成本,具体包括:①内部审计机构的设置成本;②内部审计人员的招募、培训费用,内部审计机构的日常运营费用;③对内部审计工作的管理和评价等而扩大企业高层管理范围所带来的费用(内部管理工作量增大);④内部审计实施带来的企业内部控制的改进和企业管理效益的提高等审计效益,这里可以把它看成一种负成本;⑤企业和内部审计部门之间的契约的不完备性带来的内部审计人员的机会主义行为所产生的成本,比如内部审计人员的道德风险和逆向选择;⑥在审计业务中对特定业务的熟悉、了解所带来的费用;⑦内部审计人员重新学习的费用;⑧对审计质量的监督、评价费用。

2. 外包成本决策分析图。将成本按成本性态分类分为固定成本和变动成本,对“内置”、“部分外包”与“全部外包”三种方案可能发生的各种成本采用一定的方法进行比较分析,在分析时要注意将所有的相关成本,不论是直接或间接、近期或预期的变动,均要包括在有关成本中。为了简化分析,本文将相关成本主要分成设备投资成本、外包风险成本和日常服务运行成本三部分。

(1)大型企业内部审计业务外包程度的分析。

图1中,X轴表示外包的程度,最左边表示内部审计机构内置,最右边表示全部外包,中间部分表示部分外包,Y轴表示成本。 C_1 表示设备投资成本,它是一条向下的曲线,即随着外包程度的增加,设备投资成本会降低。 C_2 表示外包风险成本,它是一条向上倾斜的曲线。外包风险主要是信息丢失风险,这可以通过备份等各种措施避免,随着外包程度的增加,

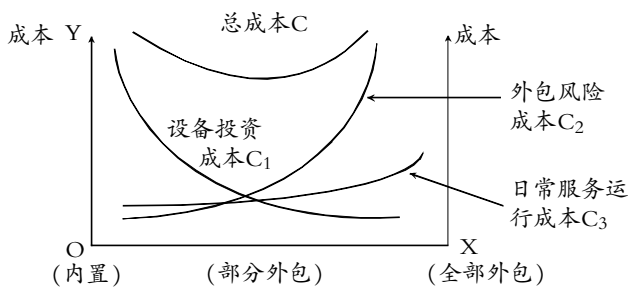


图1 大型企业内部审计外包成本分析图

其风险成本将会增加,特别是将内部审计中核心部分外包时,其保密成本及建议合理性成本等会大幅度上升。 C_3 表示日常服务运行成本,一般来说,内部审计外包时支付给会计师事务所的日常服务费会比内部审计不外包时的各种日常费用(维护费、管理费等)要稍高一些。 C 表示以上三种成本的总和,企业应该选用当总成本曲线 C 达到最低点时的外包程度来进行内部审计外包。由上分析,大型企业基本上应该选择部分外包(因为总成本线一般会在部分外包时达到最低)。

(2)小型企业内部审计业务外包程度的分析。小型企业相对于大型企业而言,其业务范围小,经济活动比较简单,因此其内部审计外包风险成本会比较低,这样决定了小型企业在进行内部审计外包决策时可以选择完全外包的形式,其成本分析图如下:

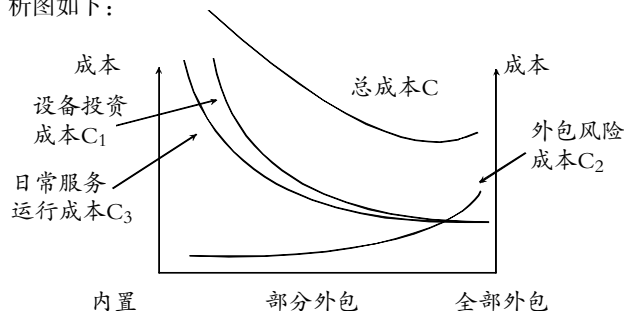


图2 小型企业内部审计外包成本分析图

三、结论

综上所述,不同企业规模下内部审计外包的程度是不同的,内部审计外包与否是管理层根据本单位的具体情况和需要决定的,更是由内部审计部门和外部审计组织之间的竞争来实现的,是内部审计资源和外部审计资源优化配置达到最佳使用效率的过程。在内部审计部门和外部审计组织之间如何选择是一个复杂的过程,可以进行成本分析,但并不是仅仅根据成本分析就能确定的。因此,企业管理层应合理分析企业的特点及其对内部审计的需求,并听取来自内部和外部专家的意见,这支专家队伍至少要覆盖法律、财务等领域。在综合各方面的意见后,要写一份详细的书面材料,其中包括服务等级、需要内部审计解决的问题以及详尽的需求等,从而有助于企业做出正确的内部审计外包决策。

主要参考文献

毕华书,魏众群.内部审计外包决策的相关因素分析.黑龙江对外经贸,2006;9