

# 企业内部审计外包风险及其规避

蔡 嵘

(河南商业高等专科学校 郑州 450054)

**【摘要】**目前,学术界对内部审计外包的讨论主要集中在内部审计外包的必要性和实现形式上。本文着重从内部审计外包的风险及其规避方面进行一些探讨。

**【关键词】**内部审计 外包风险 监管体制

内部审计外包是指组织将其内部审计职能部分或全部通过契约委托给外部组织机构执行。内部审计外包的形式主要有两种:一是部分外包,即内部审计部门及人员与上级审计组织或社会审计组织协调配合,共同完成内部审计工作;二是全部外包,即企业不设内部审计机构,将企业内部审计业务委托会计师事务所或其他中介机构承担。

内部审计外包有诸多优点:①可以让管理层专注于核心竞争力的发展;②可以提高企业的经营效率和效果;③在规模经济下,内部审计外包可以提高同样审计成本的内部审计服务质量或降低同样内部审计质量的审计成本;④可以保持较强的独立性;⑤会计师事务所的声誉可以改善公司管理层与董事会、公司与外部审计师以及管制者间的关系。

内部审计外包还存在一些问题:①审计工作满足不了企业的需要;②外包审计人员不熟悉企业的情况;③容易暴露企业的商业秘密;④失去了培养未来管理人员的一个培训平台;⑤内部审计丧失了主动性和前瞻性。为此,本文结合我国实际,从内部审计外包的风险及其规避方面进行一些探讨。

## 一、内部审计外包的风险

**1. 法律风险。**遵守法律、获取利润是公司赖以生存和发展的基本条件。内部审计业务作为公司活动的一部分,必须满足这样的基本条件。2003年,美国证券交易委员会将设立内部审计职能岗位作为上市公司的一条治理规则,实质上是对企业内部审计外包的一种规制。我国内部审计目前只有20世纪90年代审计署颁布的《内部审计工作条例》,法律级次较低,以此来指导企业内部审计工作,难以满足新形势的需要。内部审计法律依据不充分、不健全,导致内部审计人员在审计时只有依据知识和经验来进行分析判断,使得审计结论的准确性和权威性大打折扣,从而加大了审计风险。

### 2. 业务质量风险。

(1)与管理当局目标相背离的风险。内部审计的目的是改进组织的经营和增加组织的价值。它通过系统化和规范化的方法,评价和改进风险管理,帮助组织实现其目标。而内部审计实行外包以后,外包人员不如内部审计人员熟悉企业的实际情况,不能积极主动地围绕企业目标而展开审计工作,相

反,他们为了降低承包成本,会尽量减少审计项目安排,减少审计工作量,而不会积极主动地帮助管理层发现问题,提出建议。此外,内部员工一般更忠实于组织,而外部承包者只忠实于承接外包的会计师事务所,这意味着外包人员工作的目标有可能与发包企业管理当局的目标相背离。

(2)泄露商业秘密的风险。Matusik和Hill(1998)认为组织的知识包括自有知识和公共知识。自有知识是在组织内部发展起来的,包括特定的工序、流程、惯例、文件、商业秘密,这类知识能赋予组织特定的竞争优势,所以极怕被泄露。公共知识存在于外部环境中,经济领域和职业团体都存在公共知识。作为一种公共物品,这类知识不能给企业带来独特的竞争优势。内部审计在帮助管理当局改善内部控制中发挥着积极的能动作用,将其外包势必会泄露企业部分商业秘密和自有知识,这会削弱企业的竞争优势。

(3)增加审计成本的风险。会计师事务所通常采用低成本来吸引客户,而到一定阶段后再将审计价格提高,或从外部审计收费中得到补偿。随着时间的推移,一些承接外包的会计师事务所占领了市场,它们往往会因竞争的减弱而提高审计价格,从而会加大内部审计外包的成本。

(4)不利于企业长远发展的风险。虽然注册会计师相对于内部审计人员的专业化水平较强,执业经验较丰富,但如果企业实行了内部审计完全外包,撤销了内部审计部门,企业会越来越依靠外部中介机构,而外包服务提供者一般只关注合约期内的事,不可能为发包企业进行长远规划,不可能使内部审计机构获得新的管理方法或手段,因而会破坏内部审计业务的连续性,不利于企业的长远发展。

(5)合同履行风险。内部审计外包后,应与外包方签订外包合同,详尽说明外包的服务范围、安全保密、控制措施、审计安排、报告制度、解决争议方法等问题,如果合同中的条款说明不清,或某一方未履行合同的规定,也会产生风险。不仅如此,由于信息的不对称性,企业难以掌握外包方的资质、执业信誉及专业水平,外包方在实施审计过程中往往出现未能达到企业预期目的的情况,从而产生一定的风险。

(6)内部审计外包可能会引发寻租行为。企业内部审计外

包为外包方提供了很大的发展空间,因此各个利益集团会采取多种手段影响审计法律法规的制定、修改,使其有利于自身利益,从而对企业造成伤害。寻租行为不仅会导致我国社会经济资源的非生产性配置,而且会损害我国审计的健康发展。

## 二、内部审计外包风险的规避

1. 完善内部审计外包的法规。内部审计外包属于新兴的业务领域,注册会计师协会应该将会计师事务所内部审计服务业务纳入统一管理,规范内部审计服务的竞争秩序,并制定相应的规范,使内部审计服务沿着正确的方向发展。同时,应该完善相应的法规,就会计师事务所提供内部审计服务所导致的独立性等相关问题作出明确的规定。

2. 推广国际注册内部审计师(CIA)考试。内部审计与外部审计在审计的范围、侧重点、工作深度和作用等方面都存在着很大的差异。CPA能胜任外部审计,但不一定能够胜任内部审计。CIA是国际内部审计领域专家的一种资质,也是目前各国共同认定的职业资格。目前我国获得这一资格的CPA并不多。因此有必要大力推广CIA考试,促使更多的CPA能够为企业提供高质量的内部审计服务。

3. 建立有效的内部审计外包监管体制。有效的内部审计外包监管体制要求:①健全内部审计准则,提高审计独立性,避免内部审计外包引发的寻租行为等问题。②完善公司治理机制,在公司内部成立外包审计委员会,由审计委员会选择会计师事务所、确定会计师事务所提供审计服务的范围、帮助解决会计师事务所与管理部门之间的矛盾等问题,以规避内部审计外包给企业带来的风险。③加强注册会计师行业监管,制定管理规范,包括专业培训和教育、内部审计质量控制标准、审计报告类型及收费标准、惩罚措施等。

4. 加强内部审计服务的监督和规范。会计师事务所应当将内部审计服务纳入其业务管理范围,规范内部审计服务的竞争秩序,制定相应的指导规范,使内部审计服务沿着正确的方向发展。同时,应该完善内部审计相应的准则,就会计师事务所提供内部审计服务所导致的独立性等相关问题做出明确规定。还应明确外部审计师的保密责任,使之保持应有的职业道德,严格为企业保守商业秘密。

5. 采取矩阵结构或项目型结构构建内部审计外包服务团队。为了确保外包内部审计的质量,会计师事务所应根据需要设置税务咨询、管理咨询、审计服务、人力资源管理等专业机构,以便在接受客户委托提供内部审计外包服务时组成有实力的项目小组,保证外包内部审计符合要求。

6. 会计师事务所应建立严格的风险控制制度。作为内部审计外包服务的主要承担者,会计师事务所应建立严格的风险控制制度,就内部审计服务的业务承接、人员配置、项目实施、责任权限、报酬等方面做出明确规定,以能为客户提供高质量的内部审计服务,从而降低审计风险。

7. 设立专门负责内部审计外包工作的审计委员会。审计委员会可以由董事会和监事会的有关成员组成,由其负责内部审计外包工作。审计委员会应与外包者签订外包合同,正确定位外包者在组织中的角色,明确外包者的任务,明确双方的

权利和义务。此外,审计委员会还应该与外包方建立良好的沟通渠道,及时解决外包过程中出现的问题。

8. 制定综合的风险评估和控制制度。企业董事会和高层管理者应当充分了解内部审计外包的风险,制定有效的风险管理和控制程序,并就内部审计外包对企业战略目标的影响进行评估:①评价内部审计业务对企业的重要性和进行外包的可行性;②评估受托外包审计机构的执业资质、能力和信誉度;③评价企业的战略目标、阶段目标和经营需要与外包要求的内在关系;④评价实施外包的控制程序和防范风险的措施;⑤评价外包商的履约情况以及外包审计可能的失败与内部审计的应急预案;⑥评价外包协议的持续性与企业的发展目标是否一致,是否符合监管的要求和审计准则等。

9. 谨慎地选择外包方。会计师事务所是内部审计外包的主要承担者。笔者认为,将内部审计外包给会计师事务所可以降低企业的经营风险,但在选择外包对象时,应当综合考虑以下因素:一是会计师事务所的资质,应选择实力雄厚的会计师事务所,他们才有能力为企业内部审计服务;二是会计师事务所的执业信誉,执业信誉好的会计师事务所能为企业提供高质量的服务保障,能降低企业内部审计外包的风险;三是会计师事务所的审计专业水平;四是会计师事务所的收费标准。

10. 谨慎地选择外包方式并签订外包合同。对大中型国有企业而言,应根据审计署的规定,设置内部审计机构,不能将内部审计职能完全外包,那样会产生很多后遗症,这类企业只能将内部审计职能部分外包。企业的内部审计部门应是一个独立的机构,应为其配备熟悉企业情况、业务水平高的内部审计人员,还可根据企业需要,聘请CPA或者其他的专门人才配合内部审计人员共同开展内部审计工作。对中小型企业而言,内部审计任务不多,设置内审机构会得不偿失,因此这类企业的内部审计职能完全外包是其最佳选择。

内部审计外包合同是企业与提供内部审计服务的会计师事务所之间签订的一项契约。企业管理层应当对外包合同的有关条款进行研究,以书面形式做出明确的合同约定,并使合同内容应详细、具体,应主要包括:服务范围;业绩标准;控制措施、审计条款;报告制度;争议解决等。

内部审计外包作为内部审计功能实现的方式,有助于达到企业的目标。但发包企业在外包内部审计业务时应充分估计风险,从多方面加强管理,以规避内部审计外包的风险。同时,承担内部审计外包业务的会计师事务所和对其实施监管的国家有关监管机构也应当从维护企业利益和自身发展方面采取相应策略,以规避内部审计外包的风险。

### 主要参考文献

1. 马莉. 内部审计外包影响因素分析. 内蒙古科技与经济, 2006; 18
2. 胡鲜葵. 浅析内部审计外包决策的影响因素. 内江科技, 2007; 8
3. 黄从军. 浅谈内部审计外包问题. 社科纵横, 2007; 2
4. 周为利. 国外内部审计外包及启示. 审计与经济研究, 2002; 3