

# 外部审计考虑内部审计工作情况的实证分析

闫红玉

(深圳职业技术学院 深圳 518055)

**【摘要】** 本文就外部审计人员审计过程中是否考虑内部审计工作作了问卷调查,分析了考虑内部审计工作效果欠佳的原因,为保证执业质量、提高审计效率等提供借鉴。

**【关键词】** 注册会计师 外部审计 内部审计

2007年1月1日开始实施的《中国注册会计师审计准则第1411号——考虑内部审计工作》要求注册会计师进行会计报表审计时考虑内部审计工作。注册会计师考虑内部审计工作的目的,是“识别和评估财务报表重大错报风险,并设计和实施进一步审计程序”。《中国内部审计具体准则第10号——内部审计与外部审计的协调》,也要求内部审计协助外部审计做好本单位的审计工作。虽然用于规范政府审计人员执业行为的“中国国家审计准则”中尚未制定与内部审计协调与沟通的准则,但由于内部审计的主要目的之一是检查、评价及监督单位的内部控制,因此内部审计结果往往可为外部审计人员所用,外部审计人员通常在了解被审计单位内部控制的基础上制定审计计划。可见,考虑内部审计工作的主要目的是保证执业质量、降低审计成本,从而提高审计效率。

## 一、外部审计人员考虑内部审计工作现状的调查分析

审计效率是指在审计成本最低的情况下得出正确的审计结论。审计人员总是希望找出既能节约审计成本又有助于得出正确结论的途径和方法来提高审计效率。显然,外部审计人员与内部审计人员充分合作是提高审计效率的重要途径之一。而我国外部审计人员实施审计时很少考虑内部审计工作,审计效率普遍不高。

笔者于2006年下半年在两个省的两个城市中进行了问卷调查。调查对象为政府审计人员、会计师事务所的注册会计师及内部审计人员。调查时向每类人员各发放了600份问卷,收回的有效问卷份数分别为550、520、520;收回的内部审计人员的有效问卷中,行政单位的170份,事业单位的90份,企业的250份,其他性质单位的10份。

1. 考虑内部审计工作之前,外部审计人员是否对内部审计人员及内部审计机构的相关情况进行了解与评估。这部分内容只在政府审计人员及注册会计师中进行了调查,问题及调查结果如表1所示。

从表1可以看出,虽然审计准则要求外部审计人员开展审计工作之前必须对内部审计机构的地位及其对客观性的影响、内部审计的职责范围、内部审计人员的专业胜任能力

及应有的职业关注进行了解与评估,但在实际工作中能够完全遵循准则要求的比例不高。另外,相当多的外部审计人员只是随意决定是否进行相关了解与评估,在回收的1 590份有效问卷中,这类人员总数已分别达到了730、520、460,由此说明,在这个问题上审计人员的实际行为与审计准则的要求还有相当大的差距。

表1

调查内容 答案	是否对内部审计人员的职责范围进行了解与评估			是否对内审组织的地位及对客观性的影响、内审人员的专业胜任能力等进行了解与评估			是否对管理当局对内部审计工作的重视程度进行了解与评估		
	是	否	不定	是	否	不定	是	否	不定
政府审计人员	人数 190	10	350	260	30	260	360	10	180
	比率 35%	1%	63%	47%	6%	47%	65%	2%	33%
注册会计师	人数 100	40	380	220	40	260	220	20	280
	比率 19%	8%	73%	42%	8%	50%	42%	4%	54%
合计	人数 290	50	730	480	70	520	580	30	460
	比率 27%	5%	68%	44%	7%	49%	54%	3%	43%

2. 外部审计人员考虑内部审计工作的方式方法。在对外部审计人员了解与评估被审计单位内部审计有关情况的方式方法上,问卷列出了多种方式方法,并且允许被调查者同时选择多种方式方法,调查结果如表2所示。

表2

调查对象	方式方法	调查	询问	座谈	查阅工作底稿	调阅审计档案	测试	要求对方提供所需资料	其他
政府审计人员	人数	130	370	160	380	280	60	270	0
	比率	24%	67%	29%	69%	51%	11%	49%	0
注册会计师	人数	0	440	260	260	160	0	360	0
	比率	0	85%	50%	50%	31%	0	69%	0
内部审计人员	人数	0	0	0	0	250	0	270	0
	比率	0	0	0	0	48%	0	52%	0
合计	人数	130	810	420	640	690	60	900	0
	比率	8%	51%	26%	40%	43%	4%	57%	0

调查结果说明,外部审计人员考虑内部审计工作的方式较为生硬,采用的方法较单一,57%的人是直接要求内部审计人员提供其所需的资料,51%的人是直接询问内部审计人员,43%的人选择查阅内部审计人员的工作底稿及调阅他们的审计档案,其中用得最少的是调查与测试的方法。

可见,外部审计人员考虑内部审计工作时,大多数都是直接要求内部审计人员提供他们所要的资料或直接询问内部审计人员;对内部审计的有关资料进行阅读、分析并进行适当测试的较少,在调查结果中,能够主动调阅审计档案及审计工作底稿的人员比例不足50%。对于“你在被审计单位是否会主动找内部审计人员沟通情况”问题的回答结果见表3。

表3

		经常沟通	偶尔沟通	没有沟通
政府审计人员	人数	440	110	0
	比率	80%	20%	0
注册会计师	人数	120	360	40
	比率	23%	69%	8%
内部审计人员	人数	60	370	90
	比率	12%	71%	17%
合计	人数	620	840	130
	比率	39%	53%	8%

调查结果表明,外部审计人员考虑内部审计人员工作的态度不够积极,相比较而言,政府审计人员在与内部审计人员的沟通方面比注册会计师做得好。注册会计师承认从未与内部审计人员进行沟通的比例达8%,内部审计人员持相同看法的比例达17%。

3. 对考虑内部审计工作效果的评价(见表4)。

表4

调查对象	调查内容 答案	内部审计资料是否有助于正在进行的审计工作			内部审计人员提供资料时是否会有所保留			内部审计人员是否会修改你所要的资料		
		有	没有	有一点	会	不会	不知道	会	不会	不知道
		人数	50	0	500	280	180	90	130	270
政府审计人员	比率	9%	0	91%	51%	33%	16%	24%	49%	27%
注册会计师	人数	60	40	420	300	100	120	300	100	120
	比率	12%	8%	80%	58%	19%	23%	58%	19%	23%
合计	人数	110	40	920	580	280	210	430	370	270
	比率	10%	4%	86%	54%	26%	20%	40%	35%	25%

调查结果表明,只有10%的人认为内部审计工作对他们正在进行的审计工作有很大帮助,86%的人认为只有一点帮助,甚至有人根本没有帮助。至于考虑内部审计工作不足的原因,主要是认为内部审计人员提供资料时会有所保留,有时还会修改外部审计人员所需的资料,因而外部审计人员在是否利用内部审计人员工作成果的问题上就会慎而又慎了。

外部审计人员对内部审计人员是否能毫无保留地提供支持或帮助大多持怀疑态度,后一个问题进一步说明了外部审计人

员考虑内部审计工作不甚积极的主要原因。对内部审计人员的调查结果也证实了外部审计人员的判断有一定道理,由于各种原因,内部审计人员将外部审计人员要求的资料进行修改或调整后再提交出去的比例达12%,表示不会进行任何修改与调整的比例为31%,51%的人称没有碰到过这种情况,不知会做何种选择。

二、外部审计人员未充分考虑内部审计工作情况的原因

实证调查结果说明,虽然审计准则要求注册会计师审计时考虑内部审计工作,但在审计实践中,外部审计人员主动考虑内部审计工作、利用内部审计工作成果的积极性不高。出现这种情况的原因主要有:

1. 信息不对称。从博弈论与信息经济学的角度分析,外部审计人员对被审计单位进行审计这一事件是一个非对称的信息博弈。在这一博弈过程中,外部审计人员要想有效率地完成审计任务,就需要代理人(被审计单位)积极配合。但这面临两个约束:①有关的机制应激起代理人参与的动力,使他们能通过参与而获得好处,也就是说审计的结果要使代理人觉得满意,他才有积极参与的动力。②委托人所设计的机制应维护代理人的利益。著名经济学家莫里斯认为,为了使代理人有足够的动力去自觉选择有利于委托人的行动,必须在合同的设计中让代理人也承担一部分不确定性风险,并使其能从这种风险承担中获得相应的补偿。即要设计一种制度或契约,使之能产生一种激励机制,让拥有私人信息的交易者出于自身利益的考虑主动吐露“真情”,从而实现有效率的交换。

很明显,关于被审计单位的情况,外部审计人员与内部审计人员所拥有的信息是不对称的。内部审计部门是企业的职能部门,掌握着众多的企业内部信息,而外部审计人员只能借助企业经营者提供的信息资料来了解企业内部控制、评价企业经营情况及财务报告真实性。而且,由于内部审计与企业的整体利益是一致的,内部审计人员是否能够无保留地与外部审计人员合作取决于众多因素,如果内部审计人员有所保留,而外部审计人员又缺乏足够的信息甄别能力,则审计工作很可能受到不真实或不完整信息的影响,不仅不能提高审计效率,反而会增加审计风险。

2. 法律法规不完善。

(1) 现有相关法规中,没有任何法律法规规定内部审计人员有责任及义务向外部审计人员提供真实完整的信息,也没有任何法律规定内部审计人员未提供真实完整的信息时会受到处罚。

我国现有的法律制度中,企业及相关人员提供虚假资料的法律太轻,违法成本很低。相反,如果内部审计人员与外部审计人员密切配合,致使外部审计人员出具了不利于企业的审计报告,内部审计人员反而可能受到单位领导的责难。或者所在单位因外部审计人员出具了不利报告而使经营状况每况愈下,审计人员的自身利益便会受到直接影响,责任与利益两相权衡的结果是内部审计人员很难

# 公司财务控制权概念的确立 及财务控制权配置

黄寿昌

(武汉理工大学管理学院 武汉 430073)

**【摘要】**本文科学地界定了公司财务控制权的概念内涵,并且以经济学和法学理论为基础深入研究了公司财务控制权的配置。

**【关键词】**公司控制权 公司财务控制权 财产所有权

既然公司治理本质上表现为控制权的配置,那么公司财务控制权的配置自然就体现了公司财务治理的本质。而通过公司财务控制权的效率配置来实现代理成本最小化则成为公司财务治理的基本目标。

## 一、公司财务控制权:概念的确立

**1. 公司控制权:公司所有权的本质。**无论是在法学领域,还是在新制度经济学领域,公司所有权(或企业所有权)都是一个非常重要的概念。虽学科领域不同,但有一点却是共同的,即无论是在法学家还是在经济学家看来,公司所有权是财产所有权在现代市场经济条件下的逻辑演进,是所有权的高级形态。财产所有权是交易的前提,公司所有权是交易的方式和结果(张维迎,2000)。因此,对公司所有权的解读必须从财产所有权开始。

毫无保留地与外部审计人员配合。

(2)虽然中国注册会计师审计准则是注册会计师执行业务的行为准则及法定要求,但是由于《中国注册会计师审计准则第1411号——考虑内部审计工作》不像其他审计准则那样具有刚性,在审计实践中,外部审计人员不遵守此项准则也同样可以完成审计任务,因此审计人员执行审计准则的弹性很大,注册会计师对是否考虑内部审计人员工作的问题总是慎而又慎。而政府审计人员执行审计业务时由于缺乏具体的准则规范,一般是参照独立审计准则开展工作,因此对其在审计工作中是否考虑内部审计人员的工作无法提出具体要求。

从以上分析及研究结果可以看出,外部审计人员在审计过程中考虑内部审计人员的工作是有风险的,如果外部审计人员能够从内部审计人员那里得到真实、完整的资料和信息,则在审计过程中充分考虑内部审计工作就能提高审计效率。要达到上述目的,可以从以下两方面着手:一是设计一种制度或契约,要求内部审计人员提供正确、真实的信息。由于内部审计人员的主要职责是为内部管理服务,因而要使内部审计人员依法提供正确、真实的信息,就应加重企业管理者的法律责任,增加他们的违法成本。如果企业管理者提供虚假信息时

财产所有权的权能,是指所有人为实现其对所有物的独占利益,在法律规定的范围内可以采取的各种措施与手段。罗马法认为,财产所有权的权能包括对所有物的物质意义上的使用权、收益取得权以及让渡物的处分权。具体到公司所有权,由于公司所具有的营利性,以及公司作为一个“资产集”或“产权集”的集合物的特征,其权能与普通的财产所有权当然会有所不同,这一不同表现在是否应将“使用权”继续看做是公司所有权的权能上。我们认为,“使用”公司实质上就是对公司进行管理。正如史尚宽在《物权法论》中明确将“管理”看作所有权的一项独立权能一样,F.H.劳逊也认为,从现代经济生活出发,可以把权能解释为对物质的使用权,金钱、实物或服务形式的收益权和让渡物的管理权。这些观点突出强调了现代经济生活的管理职能,对界定公司所有权的权能具有积极意义。据

会受到法律严惩,他们就不得不要求内部审计人员提供真实的资料及信息。二是为了保证《审计法》等相关法规的严肃性,维护会计信息市场的稳定,各省、自治区、直辖市应在《审计法》的框架内制定地方性规章,进一步细化和落实审计责任问题。如果有了明确的法律法规,内部审计部门不依法提供真实信息就将受到严惩,通过权衡利弊,内部审计人员就不会抱侥幸心理了。

## 主要参考文献

1. 王文举等. 博弈论应用与经济学发展. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 2003
2. 冯均科. 现行审计关系的新发现: 角色、思维与制度的扭曲. 当代经济科学, 2002; 6
3. 李华. 信息不对称理论在审计关系中的应用. 审计与经济研究, 2003; 5
4. 保罗·A. 萨缪尔森, 威廉·D. 诺德豪斯著. 高鸿业等译. 经济学. 北京: 中国发展出版社, 1992
5. Christopher Pollitt, Xavier Girre. Robert Mul: Auditor's Consideration of Internal Audit Function. Harcourt Brace & Company. New York London San Diego, 1999