

对内部审计外部化的理性思考

陈彬彬

(北京市东城区委党校 北京 100010)

【摘要】目前,内部审计外部化在西方盛行。而本文认为我国企业应该冷静地分析外部化可能带来的利与弊。企业应将内部审计和外部审计有机地结合起来,在充分利用社会资源、降低成本的同时,又不影响企业对自身经营管理的监控,从而保证企业的核心竞争优势。

【关键词】外部化 内部审计 成本

内部审计外部化是指企业的审计业务由外部的民间审计组织全部或部分承担,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的力量,共同完成内部审计工作。支持者认为内部审计外部化的优点主要有提高内部审计的独立性,为企业降低成本,提高和稳定审计质量等。不可否认,内部审计外部化的确有一定的优点,然而,它存在着一些明显的缺陷。本文主要就内部审计外部化的不足进行分析,借以说明企业应认真权衡利弊,结合自身的实际情况做出正确的战略选择。

一、对内部审计外部化的质疑

1. 内部审计外部化能否保证提高审计的独立性。审计的独立性受两个因素制约,一是外在形式的独立,即审计人员在经济上、业务上和组织关系上独立于被审计部门;二是实质上的独立性,即审计人员在精神上应保持独立。而实质的独立性恰恰是独立性的核心和关键。从客观上来说,外部咨询单位从事内部审计工作,主要考虑业务量和收入两个主要因素,为了使两者持续上升,他们更多地具有非独立倾向,从而讨好客户,提供不实报告。内部审计人员受企业内部各项管理制度的约束,能否保持精神上的独立性是其工作质量的考核标准,因此,内部审计人员更容易做到精神上的独立。

2. 内部审计外部化不一定能为企业节约成本。从短期来看,内部审计外部化能为企业节约成本,主要表现在节约招募、培训费用和维持成本以及软件开发成本等方面。但这只是暂时的表现,从长远来看,企业设置内部审计机构与外聘事务所的成本高低是个动态的过程,是最终博弈的结果。因此,对于内部审计外部化能否为企业节约成本的问题,需要进行深入地分析,以便做出有利于企业长期发展的战略决策。

首先,内部审计外部化会增加机会成本和管理成本。外部审计人员的阶段性服务难以及时获得信息、传递信息和反馈信息,这本身就是内部审计外部化的一种机会成本。另外,内部审计外部化会使内部审计失去灵活性、针对性和及时性的优势。内部审计机构可以根据需要随时提供服务,而外部审计

人员却不能长期驻扎在委托单位,只是在接受聘用期间提供临时服务,其服务范围受到了限制,尤其是在发生突发事件时外聘审计机构不可能像内部审计部门那样及时解决问题。

其次,“低价进入式定价策略”不会使企业实现节约成本的目的。“低价进入式定价策略”是会计师事务所为招揽审计业务,在初次与被审计单位签订审计协议时压低审计收费,期望通过较长时期的审计约定来弥补此前的损失的一种定价策略。因此,短期来看,被会计师事务所压低的审计收费远远低于组建一个内部审计部门或维持已有的内部审计部门的正常运转的耗费,给企业的管理者造成一种节约成本的假象。随着服务的多元化发展,非审计服务的收费大大超过了审计服务的收费,企业也就要支付更多的服务费。

3. 内部审计外部化不一定能提高审计质量。

首先,内部审计外部化后,企业委托代理关系的链条加长,同样会因为信息不对称而加大逆向选择的机会以及增加道德风险发生的可能。

其次,前面提及的约束条件只是外部环境,要依靠道德来规范,在强大的利益驱动下,道德的力量有时候会变得很微弱。另外,这些约束真正发挥效力的时候是在事后,往往以某种处罚的形式表现出来,其在事中的约束效力如何很难得知,所以根本无法保证审计过程中各个环节的审计质量。事实上,要想从根本上保证审计质量恰恰就得从每个审计项目的各个环节做起,实施全面的质量控制。

再次,外部审计视角上的缺陷和审计范围可能受到的限制都会影响审计质量。外聘会计师事务所的知识结构往往是通用有余、专用不足,处理具体问题时可能只见树木,不见森林,对企业缺乏深入地了解,未必能很好地契合企业实际,从而也很难保证审计质量。

二、内部审计外部化的弊端

1. 破坏内部审计职能的整体性。内部审计的评价、监督、咨询的职能是一个相互支持、互为为基础的整体,能为企业增加价值的咨询活动是建立在对内部控制的监督和评价的基础之上的,而咨询意见的采纳和顺利实施需要对过程进行监督,并

且对绩效和风险进行评价,保证过程能按预期的方向发展。因此,将任何一项职能外部化都不利于内部审计发挥其整体性功能。

2. 导致管理当局对内部控制缺乏责任感。内部审计在帮助管理当局改善内部控制中发挥着积极的作用,将其外部化之后,管理当局可能会忽视内部控制制度的建设与完善,不利于内部控制环境的优化,同样也不利于内部控制手段和方法的改进。

3. 可能降低企业的竞争优势。这一点可以从两方面来看,一方面,企业缺乏积累知识和创造价值的动力,因为这些专业性的工作完全由外部咨询机构来做,企业只是起到协助的作用,而对内部审计充分发展所需的知识和人才却不予理会;另一方面,要想获得真正有价值的咨询服务,势必会泄露企业部分核心的秘密,这可能影响企业的竞争优势。

4. 放弃了内部审计自身的资源优势。内部审计人员熟悉本公司的管理政策、业务程序、经营活动和人事状况,了解企业的组织文化、业务过程和风险控制方面的特点,能更好地提供符合管理当局长期战略和风险特点的咨询服务。而外部咨询机构只能通过一些公开的资料以及通过询问和观察来确定服务的重点。往往由于保密的需要,企业不可能向他们提供完整的资料,这势必影响外部咨询机构的判断和对企业进一步的了解,从而影响咨询服务的质量。

5. 企业将面临高额的边际成本和机会成本。一方面内部审计机构的消失将会使企业越来越受制于外部审计人员,双方在博弈中的谈判地位发生变化,外部审计机构因此可以索要越来越高的佣金。另一方面,内部审计人员对企业的战略管理、组织操作程序和企业文化的了解程度是外部审计人员所不及的。如果内部审计外部化,外部审计人员不一定能提供更符合企业发展战略和经营方针的建议,放弃内部资源优势所带来的机会成本问题是企业必须权衡考虑的。

6. 外部咨询机构可能丧失中立性和独立性。外部审计的基本功能是对企业财务报告的合法性、公允性和一贯性发表意见;股东和广大投资者依赖于外部审计人员的专业性、独立性和客观性。外部咨询机构的业务一旦和企业的生产经营活动紧密结合,他们所提供的非法定服务范围一旦超过了法定服务范围,在这种自身利益与客户利益相互牵制的情况下,他们很难保持独立、客观、公正的职业态度。

三、企业内部审计外部化的策略选择

1. 应关注注册会计师从事内部审计工作的胜任能力。内部审计是企业管理的智囊系统,除了要对财务进行审计外,还要进行管理审计和效益审计,所以内部审计人员必须是训练有素的专家。注册会计师作为熟练的鉴证专家,一般都接受过正规的训练,并通过相关考试,所以在专业能力上多强于内部审计人员,这是导致会计师事务所涉足内部审计领域的重要原因,但企业不能仅因此就把内部审计完全外包出去。内部审计部门有其重要的职能,需要通过系统化和规范化的方法,评价和改进风险管理,提高控制及管理过程的有效性,帮助组织

增加价值和改善组织的营运,这就对审计人员的素质提出了更高的要求。如果注册会计师能够自觉遵守职业道德,具备较强的观察能力和分析能力,在内部审计业务上具备较强的管理技能,或者能够在较短的时间内掌握审计专业知识和企业业务知识,具有执行内部审计业务的能力,并且有内部审计方面的实践经验,那么在这些情况下可以考虑适当将内部审计外部化。反之,若外部审计力量的自身素质不能满足内部审计的需要,不能胜任内部审计的工作,不适宜企业长远的战略的话,则不宜将内部审计外部化。

2. 应审查承接内部审计外包服务的机构是否建立了严格的风险控制制度。客观地说,在市场经济中,追求自身利益最大化是一种普遍现象。在这种情况下,只有尽可能地增强契约的完备性,才能降低利益冲突,维持经济健康发展。作为内部审计外包服务的主要提供者,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、业务开展、责任限制、报酬等方面进行明确规定,从而降低会计师事务所的风险,及时为客户提供高质量的内部审计服务。

3. 只有当企业组织方面的条件具备后,内部审计外部化才能变为现实。如果一个企业具备完善的公司治理结构,合理地设置了内部审计机构,且能有效发挥内部审计的作用,那么就可以将内部审计外部化。目前,我国上市公司都设有内部审计机构,但基本上都处于与其他职能部门平行的地位,其独立性、客观性及权威性难以得到保证,在这种情况下,把内部审计业务外包出去是不妥的。

随着公司制度的不断创新和治理结构的逐步完善,我们主张在股东大会、董事会及经理层之下分别设立监事会、审计委员会及内部审计部门,三者之间由上而下应存在业务指导关系,内部审计机构的设置应高于其他各职能部门,其在业务上向审计委员会负责并报告业绩,在行政上向经理层负责并报告工作。因此,我国上市公司的内部审计机构应从平行于各职能部门向更高层级升格。只有内部审计机构在企业中处于较高的层级,才可以保证内部审计充分发挥职能作用,内部审计的独立性、权威性才能得到真正体现。此时,若再考虑将内部审计外部化,就不用担心由于董事会和审计委员会的力量较弱、内部审计的根基不牢固、很难得到审计委员会强有力的领导等因素而使得审计的独立性、审计范围和审计质量受到影响。当然,在具体设置内部审计机构的过程中,还应考虑公司的性质、规模、内部治理结构及相关规定,配备一定数量具有执业资格的内部审计人员并保持其独立性和客观性,同时还应建立有效的质量控制制度。

主要参考文献

1. 杨茁.公司治理中内审与风险管理的定位分析.中国内部审计,2004;1
2. 欧阳春花.我国内部审计外部化的必要性与可能性.财会研究,2003;6
3. 王桦,庄江波,陈汉文.内部审计职业化:一种营销战略观.审计研究,2003;5