

# 内部审计外包的策略分析

冯永梅

(南京审计学院 南京 211815)

**【摘要】** 内部审计外包与否是管理当局根据本单位具体情况和需要来决定的,是内部审计资源和外部审计资源优化配置的过程。本文结合企业成长周期理论,对内部审计外包问题进行了分析。

**【关键词】** 内部审计 外包 成长周期

内部审计外包又称内部审计外部化或内部代理审计。它是指组织将其内部审计职能部分或全部通过契约委托给组织外部的具备专业胜任能力的机构或人员。内部审计外包的显著特征就是内部审计主体的变化。

## 一、内部审计外包的优缺点

内部审计外包引起了学术界和实务界的广泛关注,成为审计研究领域中的一个重要课题。理论界和实务界在关于内部审计外包的优缺点方面展开了激烈的争论。综合起来,内部审计外包支持者认为外包的优势有:①使管理层集中精力关注核心竞争力和战略计划;②外部人不会受到组织内各部门权力斗争的影响,因而更能保持独立性;③有规模经济效应,可以更低成本提供同样甚至更好的服务;④同一会计师事务所提供内部审计和外部审计服务会产生协同效应,可以减少审计收费;⑤会计师事务所可通过责任保险来保证审计质

量;⑥可以获得专门技术;⑦会计师事务所的声誉可以改善公司管理层与董事会、公司与外部审计人员以及监管者之间的关系;⑧可以聘请熟悉当地情况的训练有素的员工在国际化范围内提供内部审计服务等。

内部审计外包反对者认为外包的劣势有:①随着时间的推移,一些承接内部审计外包业务的会计师事务所占领了市场,因竞争的减弱他们会提高价格;②外包后内部审计缺乏创新审计方法的动力;③承包人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开展审计工作,从而影响审计业绩;④内部审计人员和外部审计人员存在不同的忠诚度;⑤公司治理是一项无法外包的管理职能,而内部审计是公司治理的组成部分;⑥如果同一会计师事务所既承接内部审计又承接外部审计,那么管理层和审计委员会将丧失一个客观的信息来源渠道;⑦审计结果无法保密,因而存在泄

法,不需要对长期股权投资进行明细核算,按照占有的份额借记“长期股权投资——乙企业 2 500 万元(5 000×50%)”;④差额调整资本公积等(首先调整因被投资单位其他权益变动而计入资本公积的数额),所以借记“资本公积——被投资单位其他权益变动 100 万元”、“资本公积——其他资本公积 400 万元”。综合以上分析,在合并时可以作如下会计分录:借:长期股权投资——乙企业 2 500 万元,资本公积 500 万元;贷:长期股权投资——成本 600 万元、——损益调整 300 万元、——其他权益变动 100 万元,银行存款 2 000 万元。当然,如果投资企业资本公积余额不足,则冲减留存收益等。

(2)非同一控制下的企业长期股权投资应以公允价值作为其初始投资成本,其与账面价值之间的差额作为当期损益。同时,因被投资单位其他所有者权益变动而计入资本公积的数额也一并结转。

若上例中甲企业和乙企业为非同一控制,则账务处理为:①银行存款减少 2 000 万元,所以贷记“银行存款 2 000 万元”;②长期股权投资核算权益法转为成本法,应结平“长期股权投资”各相关明细科目账面余额,所以贷记“长期股权投资——成本 600 万元”、“长期股权投资——损益调整 300 万

元”、“长期股权投资——其他权益变动 100 万元”;③长期股权投资核算转换为成本法,不需要对长期股权投资进行明细核算,按照公允价值借记“长期股权投资——乙企业 3 000 万元(1 000+2 000)”;④若购入日付出的资产、发生或承担的负债的账面价值与其公允价值(此公允价值等于购买日的长期股权投资的公允价值)之间存在差额,则其差额确认为当期损益,借记“营业外支出”或贷记“营业外收入”科目;⑤结转权益法下的“资本公积——被投资单位其他权益变动 100 万元”,与发生时方向相反,记入该账户的借方。根据以上分析,其账务处理为:借:长期股权投资——乙企业 3 000 万元;贷:长期股权投资——成本 600 万元、——损益调整 300 万元、——其他权益变动 100 万元,银行存款 2 000 万元。同时结转权益法下的“资本公积——被投资单位其他权益变动”。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 于小镛,徐兴恩.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
3. 戴德明.财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2006

漏商业秘密的风险;⑧外包后企业会失去内部审计部门这一管理人员的培训基地;⑨外包服务提供者只关注合约期内的事项,不可能进行长远规划;⑩外包可能破坏内部审计业务的连续性等。

## 二、内部审计外包的策略选择

内部审计作为公司治理的一部分,其发展也受到公司成长的影响。在公司成长的过程中,随着公司治理结构的不断完善、治理机制的逐渐健全,公司对内部审计的要求也会发生相应的变化。因此,可以结合企业成长周期理论研究内部审计的外包问题。

**1. 初创期。**初创期的企业员工数量少,年营业额低,资产数量不多,技术水平不高,公司治理结构不健全,管理的幅度不宽、层级不深。这个时期企业以“生存”为目的,内部审计在企业中处于次要地位。由于受资金、人力等因素的制约,企业一般不会设立内部审计机构。但是,这并不能说明企业不需要内部审计,毕竟所有者要审查最高管理当局履行外部受托经济责任的情况,最高管理当局也要审查其下属各部门履行内部受托经济责任的情况。因此,对于偶发的内部审计业务,管理当局完全可以将其委托给外部审计机构或人员。外包的内部审计可以把重点放在内部控制建设与风险防范上。

**2. 成长期。**这个时期是企业成长最快的阶段,企业的技术水平和产品设计能力得到迅速提高,市场开拓能力迅速增强,开始产生规模效益。同时,组织制度逐步规范化,建立了一系列工作流程和规章制度,分工日益明细,组织内部机构逐渐增加。内部审计在企业发展过程中的地位和作用日益凸显。由于内部审计有经济监督、经济评价、管理控制和服务等独特的职能,它能更好地为增加企业价值服务,因而企业开始设立内部审计机构。

成长期企业的主要任务是夯实基础、增强自己的竞争实力,避免陷入多元化扩张的陷阱。内部审计作为企业价值的增加者,不但要面向内部经营管理活动,加强检查、评价,以保证各项规章制度和管理指令得到及时、有效的贯彻执行,而且要面向外部环境,加强调查、分析,以提供经营管理者正确决策所需的建议、咨询、资料,提高管理效率,最大限度地为企业增加价值服务。此时,内部审计人员的知识和经验可能不足,而外部审计人员见多识广,了解许多行业的发展情况,具有丰富的审计经验。因此,对于内部审计人员不能胜任的那部分业务,企业可以采取内部审计部分外包的形式。内部审计人员通过与外部审计人员的合作,能获得许多内部审计工作所需要的职业经验,从而提高内部审计的服务水平,提高企业风险管理、风险控制的效率。

**3. 成熟期。**成熟期的企业资源结构趋于科学、合理,市场份额相对稳定,企业管理正规化。但成熟期的企业容易出现生产和管理“老化”的问题。随着市场竞争的加剧,新技术、新产品的出现,企业应不断挖掘潜在的市场需求、提高核心竞争力,从而维持和提高公司产品及服务的市场份额。内部审计作

为企业价值的增加者,应着重研究企业的创新力,更好地发挥其管理控制和服务的职能。企业可以根据需要,将非关键领域、耗费大量精力且重复性强或一些效率比较低下的内部审计业务委托给外部审计机构或人员。但在做出具体决策时,要综合考虑相关的内部因素和外部因素,认真权衡各种因素和关系的影响。这种情况下,采用一个科学的决策流程将有利于降低内部审计风险。

企业首先需要确定哪些属于关键领域的内部审计业务。关键领域的内部审计业务关乎企业的核心竞争力,如顾客满意度审计、价格审计、经济效益审计、人力资源审计等。它们涉及企业的商业秘密、核心战略,不宜外包给外部审计机构或人员。对于非关键领域的内部审计业务,也不是所有的都可以外包,与将来可能成为重要利润来源业务相关的内部审计也不应该外包,因为它们是企业潜在的核心竞争力。企业在进行外包决策之前还需要考虑市场上承包商对外包业务的处理能力是否比自己强,若承包商的能力弱于企业自身,则外包是不明智的。

**4. 衰退期。**处于衰退期的企业,营业额下降,创新能力急剧下滑。企业面临着生存危机,急需变革。对于内部审计机构来说,就应该以创新、获得资源为工作重心,重点研究企业资源利用率降低的原因,寻求对策,并且积极为企业战略决策的转变提供服务。此时,内部审计的发展可以参照成熟期的内部审计模式。

如果衰退期的企业经过努力仍无法获得新生,那么内部审计的工作重点也应进行相应的转变。内部审计机构需要减少开支,转回以财务审计为主,因为实施其他的附加审计已经不能增加企业价值了。那么,企业此时也不需要将内部审计外包,否则将增加企业的运行成本。

## 三、小结

内部审计不论采取何种形式,其最终目的都是更好地履行内部审计职能,更好地为企业服务。内部审计外包既是市场经济发展的要求,又是企业经营管理的内在需要。它反映了会计市场的竞争已从外部审计机构之间扩展到外部审计机构与内部审计机构之间。这对于内部审计来说,既是一种压力,又是一种动力,它迫使内部审计从内部不断地改革、创新,以便在同外部审计机构的竞争中处于有利地位。内部审计外包也有其弊端,它不可能完全实现内部审计的功能,不能解决内部审计所面临的所有问题。因此在实施内部审计外包时要尽量发挥其利、限制其弊。如何搞好内部审计外包,使内部审计资源与外部审计资源优化配置达到最佳的使用效果,这是个复杂的综合分析过程。企业应当根据自己的实际情况,结合自身存在的问题,选择合适的内部审计发展形式。

### 主要参考文献

1. 崔南方等.业务外包风险分析与控制.管理学报,2006;1
2. 王光远、瞿曲.内部审计外包:述评与展望.审计研究,2005;2