

《内部审计具体准则第14号——利用外部专家服务》释义

厦门大学管理学院 严晖(博士)

《内部审计具体准则第14号——利用外部专家服务》(简称“本准则”)是对内部审计机构利用外部专家服务的行为进行规范。本准则对利用外部专家服务的领域、外部专家的聘请、内部审计机构与外部专家的职责划分以及对外部专家服务结果的评价与利用等方面做出规范。

一、本准则的框架

本准则共分五章十七条。第一章“总则”(第一条至第三条),主要说明制定本准则的目的、利用外部专家服务的定义以及本准则的适用范围。第二章“一般原则”(第四条至第八条),主要对利用外部专家服务的目的、外部专家与内部审计机构的职责、利用外部专家服务的主要方面以及聘请外部专家的途径做出规定。第三章“对外部专家的聘请”(第九条至第十一条),主要对如何评价外部专家的独立性、专业胜任能力以及与外部专家签订书面协议的内容进行规范。第四章“对外部专家服务结果的评价与利用”(第十二条至第十五条),主要说明评价外部专家服务应考虑的因素、审计报告中对外部专家服务是否提及等方面的内容。第五章“附则”(第十六条至第十七条),主要说明本准则的解释权及生效日。

二、本准则的规范要点说明

1.制定本准则的目的和依据。制定本准则的目的是规范内部审计机构利用外部专家服务的行为,获取充分、相关、可靠的审计证据。本准则对内部审计机构利用外部专家服务的目的、主要方面以及评价外部专家服务等进行了详细规定,有助于内部审计机构规范地实施该项工作,适当利用外部专家服务,在评价其服务的基础上确定如何利用其工作结果,从而获取充分、相关、可靠的审计证据。本准则的制定依据是《内部审计基本准则》。

2.利用外部专家服务的定义。本准则第二条规定:“本准则所称利用外部专家服务,是指内部审计机构聘请某一领域中具有专门技能、知识和经验的个人或单位提供专业服务,并在审计活动中利用其工作结果。”由于内部审计活动涉及某些专业领域,而内部审计人员不具备这些领域的专业知识,因此需要聘请外部专家,利用外部专家的服务收集证据。外部专家可以是工程师、建筑师、精算师、统计师、信息技术专家、评估师等在特定领域拥有专门技能、知识和经验的个人,也可以是他们所在的单位。外部专家是内部审计机构之外的专家,不包括内部审计机构中在某些特定领域具有专门知识的人员。聘请外部专家提供服务的目的是在内部审计活动中利用其工作结果,以帮助内部审计人员收集证据,做出审计结论。外部专家主要是为内部审计服务的,因此是由内部

审计机构聘请,而并非由别的部门聘请。内部审计机构根据具体的内部审计活动涉及的专业领域,充分考虑外部专家的独立性和专业胜任能力,选择聘请适当的外部专家为内部审计服务,并在评价其服务的基础上适当利用外部专家工作结果。

3.本准则的适用范围。本准则第三条规定:“本准则适用于各类组织的内部审计机构、内部审计人员及其从事的内部审计活动。”组织按目的的不同可分为以营利为目的的组织和以非营利为目的的组织。内部审计活动包括财务审计、管理审计等多种类型。本准则适用于各种类型组织的内部审计机构和人员从事的各种内部审计活动。

4.利用外部专家服务的目的。内部审计机构聘请外部专家是基于内部审计活动的需要。一般而言,内部审计人员应具备必要的学识及业务能力,熟悉本组织的经营活动和内部控制,并不断保持和提高专业胜任能力。因此,内部审计人员是应当能够胜任常规内部审计活动的,不需要在常规的内部审计活动中聘请外部专家。但是,当内部审计活动涉及某些特殊领域时,内部审计机构中的人员可能不具备这些领域的专业知识,为了做出客观的审计结论,内部审计人员必须收集充分、相关、可靠的审计证据,如果没有精通这些领域的外部专家的协助,则内部审计活动无法继续进行,收集的证据质量和数量无法使审计质量得到保证,审计目标无法实现。因此,内部审计机构在需要时可以利用外部专家服务。

5.外部专家与内部审计机构责任的划分。外部专家在专业领域中具备专门技能、知识和经验,能够运用专业能力选择适当的假设,确定应运用的具体方法,并在此基础上完成工作。外部专家应受到其所在行业职业道德的约束,以认真、谨慎的态度面对工作。内部审计人员因其本身能力的限制,不可能非常了解并掌握外部专家工作中所选择的假设和运用的方法,也不可能对外部专家的判断施加影响,因此外部专家需要对自身工作负责。

外部专家完成工作后,会以专家报告、意见、声明等形式将工作结果提供给内部审计机构。内部审计机构如果利用其服务结果,并在此基础上形成审计结论,那么内部审计机构就必须对利用外部专家服务所形成的审计结论负责。无论外部专家的服务结果是否能够形成充分、相关、可靠的审计证据,



只要内部审计机构利用其工作结果形成了审计结论,就必须对此承担责任。因此,为确保利用外部专家服务的适当性,内部审计机构必须先评价外部专家的服务,慎重考虑其是否能够形成充分、相关、可靠的审计证据。

6.利用外部专家服务的主要方面。①特定资产的评估。内部审计活动如果涉及某些特定资产的评估,如土地、建筑物、艺术品、设备、无形资产、特殊的投资等,可能需要外部专家的协助。②工程项目的评估。内部审计活动如果涉及尚未完成的工程项目的进度、造价、质量等方面的内容,可能需要外部专家的协助。③产品或服务质量问题。内部审计活动如果涉及特定产品或服务的质量评价及建议等方面,可能需要外部专家的协助。④信息技术问题。内部审计活动如果涉及信息技术专业性很强的方面,可能需要外部专家的协助。⑤衍生金融工具问题。内部审计活动如果涉及复杂的衍生金融工具,可能需要外部专家的协助。⑥舞弊及安全问题。内部审计活动如果涉及舞弊及组织的资产安全问题,如贪污、泄露商业秘密等,可能需要外部专家协助设计专门的舞弊审计程序以揭露舞弊。⑦法律问题。内部审计活动如果涉及合约、诉讼和法律纠纷等内容,需要外部专家解释合同、协议、章程的内容,并对未决诉讼的进展情况进行客观分析。⑧风险管理问题。内部审计活动如果涉及特定风险管理,如风险的识别及量化、特定风险管理策略的制定,需要外部专家的协助。⑨其他需要外部专家协助的方面。

7.聘请外部专家的途径。外部专家是内部审计机构从外部聘请的专家,可以是组织外部的单位或人员,也可以是组织内部其他部门或人员。内部审计机构可以从组织外部聘请专家,此时所聘请的专家独立性较强。内部审计机构也可以从组织内部其他部门寻求专家的协助。出于专业化管理的需要,组织内部有各种分工,不同的部门承担不同的职责,其人员拥有的专业知识、技能也不相同。因此,如果组织内部相关部门或人员具有某些特定领域的知识和技能,那么,内部审计机构可以在适当管理层的支持下,在组织内部指派专家协助其工作。但是,从组织内部指派专家要特别注意评价专家的独立性。

8.评价外部专家的独立性。评价外部专家的独立性应考虑以下因素:①外部专家与被审计单位之间是否存在重大利益关系。利益关系的重大性是指金额绝对值较大,或者是金额占外部专家总收入份额比重较大。如果外部专家与被审计单位之间存在重大利益关系,内部审计机构应慎重考虑其独立性。②外部专家与被审计单位管理层重要人员是否存在私人关系。私人关系包括外部专家与被审计单位管理层重要人员存在亲戚关系,或者与被审计单位管理层重要人员之间有密切的私人关系。如果存在上述私人关系,内部审计机构选择外部专家时要慎重考虑。③外部专家与审计事项之间是否存在专业关系。外部专家与审计事项之间存在专业关系是指外部专家曾参与该审计事项,在审计事项中提供过专业服务。无论外部专家是否从这个项目上取得报酬,如果在参与设计或提供建议后,又接受内部审计机构的委托对该项目进行审查,则会影响到其独立性。④其他可能影响独立性的因素。内部审计机构还需要根据具体情况考虑其他可能影响独立性的因素。

9.评价外部专家的专业胜任能力。本准则第十条规定:

“在聘请外部专家时,内部审计机构应当对外部专家的专业胜任能力进行评价,考虑其专业资格、专业经验与声望等。”除了评价外部专家的独立性之外,内部审计机构还应当对其专业胜任能力进行评价,从而作为选择外部专家的依据。专业胜任能力包括专业资格、专业经验和声望等。专业资格是指外部专家是否具备该行业的职业资格证书或者职业团体颁发的执照,或者是该职业团体的会员。专业经验是指外部专家在其行业内部积累的经验,专业经验丰富的专家一般能够做出更为科学、客观、准确的判断。声望是指外部专家在行业中的知名度以及声誉。

10.与外部专家签订协议。协议的内容主要包括:①外部专家服务的目的、范围及相关责任。协议中必须说明利用外部专家服务的目的是获取充分、相关、可靠的审计证据,并明确列出外部专家服务的范围,说明外部专家以及内部审计机构各自应承担的责任;外部专家应当对选用的假设、方法及工作结果负责;内部审计机构应当对利用外部专家服务结果所形成的审计结论负责。②外部专家服务结果的预定用途。协议中必须明确说明内部审计机构将在什么方面利用外部专家的服务结果,明确说明预定用途有助于外部专家在工作时充分考虑内部审计机构的需要。③在审计报告中可能提及外部专家的情形。协议中应当明确在什么情况下可能会在审计报告中提及外部专家的姓名、身份及其在审计项目中的作用。④外部专家利用相关资料的范围。外部专家在参与审计项目的过程中可能需要利用被审计单位的一些相关资料,在协议中明确这些资料的范围有助于协调关系,取得内部审计机构与被审计单位的配合,提高效率。同时,相关资料范围的限定也有利于被审计单位其他商业秘密或信息的保护。⑤报酬及其支付方式。协议中要明确聘请外部专家所应支付的报酬及支付的具体时间和方式。⑥对保密性的要求。外部专家在工作过程中,会接触被审计单位的文件、资料。外部专家必须遵守保密原则,不得向第三者泄露审计项目涉及的商业秘密及相关信息,不得利用其为自己或他人谋取利益。保密性的要求必须在协议中明确,以作为对外部专家的约束。⑦违约责任。协议中还必须明确说明双方若有违约行为所应承担的责任。

11.评价外部专家服务结果。内部审计机构利用外部专家服务,主要是由于在某些专业领域内部审计人员不具备这些特殊的知识和技能,因此需要依靠具备相应知识、技能、经验的专家帮助收集审计证据,以做出审计结论。内部审计机构利用外部专家工作结果是审计服务的,如果外部专家的工作结果无法达到内部审计的要求,就不能依赖其做出结论。因此,在决定利用其工作结果之前,首先要按照内部审计的要求评价其服务,特别对于其所收集的证据的充分性、相关性和可靠性进行评价。

12.评价外部专家服务时应考虑的因素。①外部专家选用的假设和方法的适当性。虽然外部专家在特定领域具备专门知识、技能,对其工作中选用的假设、方法和工作的结果负责,但是,内部审计机构也必须对这些内容有一般性的了解,确定其是否适当、合理。②外部专家所用资料的充分性、相关性和可靠性。外部专家完成工作需要应用大量的资料,这些资料可能来自于被审计单位内部或外部。内部 (下转第35页)

流,任何渴望长远发展的企业都不能漠视这一股日益强大的力量,从而大大促进了环境审计的发展。

4.来自于投资者的压力。促使企业开展环境审计的另一股重要力量来自于企业的投资者。这表现在两个方面:第一,受环保运动的影响,投资者的环保意识逐渐增强,越来越不愿将资本投向“污染型企业”;第二,随着法规的日渐完善和环保运动的蓬勃发展,企业的环境风险日渐增加,投资者为了自身投资的安全,自然会更加偏爱“环保型企业”。

5.工会的介入。生活水平的提高和工人运动的发展使得工人们越来越关注工作的安全性和企业环境对健康的影响,懂得保护环境就是保护自己的利益。工会通过自己的环境审计办公室,对企业进行环境审计和有效的监督,甚至罢工停产,这也极大地推动了环境审计的发展。

三、独立环境审计的动因

独立环境审计是指由独立的会计师事务所执行的环境审计。当前世界各国的独立环境审计项目开展得不多,独立环境审计理论处于探讨阶段。但由于环境信息对各利益相关者的经济决策的影响越来越大,独立环境审计必将有一个很大的发展,具体动力来源于以下两个方面:

1.利益相关者需要经过鉴证的环境信息。企业的利益相关者在进行相关的经济决策时,迫切需要了解企业有关环境方面的信息。为了提高企业披露环境信息的可靠性和相关性,需要由独立的审计人员进行审计,这是独立环境审计产生的外部动力。

2.企业存在主动要求独立环境审计的可能性。企业为了从资本市场上筹集所需的资金,会尽力披露一些投资者关心的有利的环境信息。为了提高这些信息的可信度,就需要聘请独立审计机构进行独立审计,这是独立环境审计产生的内部动力。

四、从审计动因角度分析我国环境审计现状

我国的环境审计产生于20世纪90年代,近年来虽有一定的发展,但大多为政府环境审计项目,内部环境审计和独立环境审计基本上处于空白状态,下面从审计动因角度对我国环境审计的现状进行剖析。

1.政府环境审计的推动力有限。从20世纪90年代开始,我国陆续开展了一些环境审计项目,但与国外发达国家相比,政府环境审计项目无论从数量、范围、技术上看,还是从效果上看都是有限的,这种状况的根源在于以下两点不足。

(1)社会公众对开展政府环境审计的必要性认识不足。

我国目前虽然环境污染问题日益严重,但贫困对人们的伤害更大,人们摆脱贫困的渴望远远大于保护环境的渴望。因此,相对于保护环境来说,社会公众更加关注经济的发展,有时甚至误将保护环境和经济发展对立起来,对一些污染环境的现象采取默许容忍的态度。

(2)现行制度使得政府对环境审计的需求不足。

我国实行中央集权式的管理,对社会具有强大的控制力量,监督力量主要是自上而下的,环境保护的任务可以在政府的控制下由专门的行政部门去完成。利用审计机关的监督职能,不但不能解脱政府的环境受托责任,反而容易引起社会对政府的不满,不利于社会的稳定。所以,政府对环境审计的需

求并不迫切。

2.内部环境审计缺乏推动力。目前,我国的内部环境审计基本上是一片空白,主要原因是来自环境方面的经营风险不大,环境问题尚不能构成企业的主要问题,尚不用通过审计手段来解决。这表现在两个方面:一方面,环境保护法规的不健全、不规范。例如,我国的排污收费制度针对有些项目的收费标准偏低,有些企业则宁愿多交排污费,也不愿投入资金治理污染,没有加强环境管理、开展内部环境审计的积极性。另一方面,来自企业外部的环境保护压力不足。

3.独立环境审计的推动力空缺。独立审计的重要职能是鉴证企业公开信息的可靠性,增强这些信息的有用性。目前,我国独立环境审计的发展停滞不前,一个重要原因就是企业的环境信息对社会公众来说重要性不大、有用性不高。这表现在以下三个方面:

一是我国的资本市场目前尚不完善,投资主体尚不成熟,存在着很强的投机心理,有些投资者甚至不看企业的财务报告,对环境审计信息的要求也就不高。二是我国目前的独立审计市场比较混乱。完善独立审计市场,充分发挥独立审计的基本作用成为投资者对独立审计的第一要求,而开展独立环境审计只能是相对次要的要求。三是企业的环境形象和环境信息对企业的利益相关者来说并非关键问题,企业通过独立环境审计改善环境形象、提高环境信息质量获得利益的积极性本就不高,何况还需要支付大量审计费用。因此,企业缺乏主动要求进行独立环境审计的积极性。☒

(上接第37页) 审计机构应采取适当措施对这些资料做出一般评价,据以考虑外部专家的工作结果是否建立在充分、相关、可靠的资料基础上。

13.在审计报告中提及外部专家工作的情况。内部审计机构在工作中虽然利用了外部专家的服务结果,但是内部审计机构必须对利用外部专家服务结果所形成的审计结论负责。因此,内部审计机构对审计报告是否达到质量要求负有责任。一般而言,内部审计机构利用外部专家的服务获得的证据与内部审计人员通过执行审计程序而获得的证据共同构成了审计结论的基础,因此在审计报告中不需要提及外部专家的工作,以免被误解为把内部审计应承担的责任分摊给外部专家。但是,当内部审计机构认为有必要时,应当提及外部专家的工作。例如:外部专家提供服务的部分在审计项目中特别重要,且由于其专业性非常强,如果内部审计机构不提及外部专家的工作,报告使用人会对审计结论的客观性产生怀疑。因此,为表明审计结论的客观性,在审计报告中应提及外部专家姓名、身份、工作范围及其结论等相关内容。

14.无法利用外部专家服务时的情况。评价外部专家服务后,发现其服务结果无法形成符合内部审计要求的充分、相关、可靠的证据,内部审计机构应当与外部专家积极商讨原因,寻求解决方法。如果可能,可以请外部专家改变或追加审计程序以获取额外的审计证据,或者实施其他审计程序,或者另聘专家。如果由于受时间限制等原因无法解决问题,内部审计机构应当在审计报告中就此情况说明原因并估计其造成的影响。☒