

三友会计论丛第8辑

企业内部审计 与外部审计趋同研究

傅黎瑛 著

Research on the
Convergence of Internal
Audit and External
Audit in Enterprises

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

三友会计论丛第8辑

企业内部审计 与外部审计趋同研究

傅黎瑛 著

Research on the
Convergence of Internal
Audit and External
Audit in Enterprises

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING

© 傅黎瑛 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

企业内部审计与外部审计趋同研究 / 傅黎瑛著. —大连: 东北财经大学出版社, 2007.5

(三友会计论丛·第8辑)

ISBN 978-7-81122-070-4

I.企… II.傅… III.企业管理-审计-研究 IV.F293

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 077849 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm
2007年5月第1版

字数: 270千字 印张: 11 1/2
2007年5月第1次印刷

责任编辑: 孟鑫
封面设计: 张智波

责任校对: 高鹏
版式设计: 刘瑞东

ISBN 978-7-81122-070-4

定价: 30.00元

作者简介

傅黎瑛，女，1969年2月生，浙江金华人。现为浙江师范大学工商管理学院副教授。1991年本科毕业于浙江财经学院会计系审计专业，2002年获浙江大学同等学力管理学硕士学位，2006年6月获得中国人民大学管理学博士学位。2006年8月至2007年7月，美国纽约州立大学（布法罗）访问学者。先后在《Journal of Modern Accounting & Auditing》、《当代财经》等杂志发表学术论文二十余篇，组织并参与省、市级课题研究十余项。目前的研究兴趣为公司治理与内部控制、内部审计理论与实务。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入,会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言,既是严峻的挑战,又是难得的机遇。说它是“挑战”,主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性,因为许多实践问题急需相应的理论指导,而这些实践和理论在我国又都是新生的,没有现成的经验和理论可资借鉴;说它是“机遇”,主要是强调在经济体制转轨的特定时期,往往最有可能出现“百花齐放,百家争鸣”的昌明景象,步入“名家辈出,名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”,抓住“机遇”,是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此,我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所,力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补,密切联系老、中、青三代会计工作者,发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性,致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务,以期为我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”,用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟

萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自 1997 年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

谷 祺 欧阳清 冯淑萍 李志文

委员(以姓氏笔画为序):

马君梅	王立彦	王光远	王化成
方红星	刘永泽	刘志远	刘明辉
刘 峰	孙 铮	宋献中	李 爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈毓圭
陈国辉	陈建明	陈信元	陈 敏
周守华	罗 飞	孟 焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡 春	薛云奎
魏明海	戴德明		



审计委员会、管理层、内部审计与外部审计是公司治理的四大基石。国外已有越来越多的研究强调，应关注内部审计、外部审计与公司治理主体之间的相互关系及其对公司治理质量产生的影响。

“治理”一词源于拉丁文，是“统治”或“掌舵”的意思，在希腊文中与“舵手”是同义语。在经济活动中，“治理”一般含有权威、指导、控制的意思。“公司治理”是英文的直译，日本称为“统治结构”，香港特别行政区称为“督导结构”，国内也有人译成“公司治理结构”、“公司治理机制”等。公司治理与企业管理是不同的。通俗地讲，企业管理主要是经营班子对一般员工的管理，公司治理则指股东、出资人、所有者（委托人）对董事会、监事会、经营班子（代理人）的管理，按照代理理论，就是委托人对代理人的管理。一般来讲，公司治理可以分为两个部分：一部分是治理结构，另一部分是治理机制。治理结构包括股权结构、董事会、监事会、经营班子等。治理机制包括用人机制、监督机制和激励机制，比如用人机制又可细分为董事长与监事长人选、外部董事人选、CEO人选等。两者共同决定了治理效率的高低。

治理需求源于对组织提供资源（投资、贷款、税收、慈善捐赠等）的广泛的受益群体，即通常所称的利益相关者。这些相关主体是治理结果的直接或间接受益人。但是，由于这些利益相关者不可能亲自参与组织的治理活动，各治理参与者作为利益相关者代理人，根据利益相关者的不同治理需求，参与到组织治理之中。利益相关者的主要代理人——董事会的审计委员会、管理层、内部审计和外部审计因此被看作公司治理的四大基石。

内部审计作为一项内部治理活动，是治理结构的关键组成部分

和重要基石。在组织治理结构中，与风险相关的关键活动是监控风险，包括风险的识别、风险的评估、应对风险策略的确定以及对新风险的环境、策略和相应控制措施的进一步监控等；治理结构中与控制相关的关键活动是保证控制措施处于正确的位置以处理组织风险。IIA（1999）认为，内部审计是一项独立、客观的保证和咨询活动，旨在增加价值和改善企业经营。它通过一套系统的、规范的方法评价和提高企业风险管理、控制及治理过程的有效性，帮助企业实现目标。可见，内部审计通过“风险监控”和提供“控制确认”这两项基本活动参与到组织治理之中。

内部审计对风险的监控具体包括以下内容：评价被审计领域的现有风险，并分别向管理层、审计委员会或同时向二者报告评估结果；制订系统地评价整个组织风险的计划；当组织活动无效时领导风险管理活动；利用风险自我评估技术推进风险评价；评价与计算机最新发展状况相联系的风险，如果风险没有被控制在预先设定的可接受水平上就终止该项目；协助管理层推行贯穿整个组织的风险模型。对控制的确认具体包括以下内容：在职能范围内测试控制的遵循性，向管理层报告结果，如果很重要，还应向审计委员会报告；协助管理层设计综合的评价方法，包括测试整个组织的控制；协助管理层编制关于内部控制有效性的报告；识别重大控制缺陷，包括管理当局基调的构成要素，并（就检查领域）向审计委员会报告；推行计算机测试技术（例如持续控制监控技术），以便监控控制的有效性；通过控制自我评估技术帮助理解和发展职责领域的控制。由此可见，作为组织的内部治理机制，内部审计的作用是通过监督、确认、咨询等职能活动确保各内部利益相关者有效履行其受托经济责任，并为其他治理主体提供支持性服务。例如，向审计委员会报告管理层基调和内部控制的有效程度，这是对审计委员会治理的信息支持，以确保审计委员会有效履行其受托经济责任；又如，向管

理层提供全面风险管理和完善内部控制的建议，这是对管理层治理的信息支持，帮助管理层履行其受托经济责任。甚至，当内部审计人员根据需要向外部审计师提供有关企业风险和控制方面的评估结果时，还向外部治理主体提供信息支持。

外部审计作为一项外部治理活动参与公司治理过程，是公司治理的构成要素和重要基石。相关法规（《SOX 法案》，2002；AICPA，1972 等）规定，管理者对公司财务报告负责，独立审计师的责任是对财务报表是否存在重大错报发表意见。从治理的角度来看，董事会、审计委员会、监事会、经理人、内部审计、业绩考核与激励等机制和程序的设立，就是为了确保管理者有效履行其受托经济责任；另一方面，为了向外部利益相关者传送各治理参与者履行受托经济责任的情况，还需要设立由独立审计师做出鉴证并向公众发表客观公允的评价意见的程序，从而发挥外部治理的功能，因此，外部审计师通过财务报表审计对内部治理主体实施监控从而参与治理活动，并作为外部治理主体成为公司治理的重要基石。制度安排的目的是使外部审计作为组织外部利益相关者的治理代理者，承担对管理者提供的会计信息及其相关信息进行鉴证的责任。信息的公允需要一个前提，那就是外部审计不存在与企业管理者串通或合谋的可能。但现实运行中，往往是制度规定应由股东大会或审计委员会决定独立审计师的聘任，但实际执行时候却由经理决策，由经理“买单”。其结果是由于独立性得不到保证，从而使审计师屈服于经济利诱，与管理者合谋，提供虚假会计信息，导致外部治理失效或流于形式。为了保证外部审计师充分发挥独立性，由审计委员会负责独立审计师的选聘和监督，并保持及时而有效的沟通，不失为一种理想的制度安排。一方面，这样就切断了独立审计师与管理者合谋的制度渠道，减少管理层对独立审计师的干涉和经济收买；另一方面，通过审计委员会提供有关公司情况的具体信息，确保了外部审

计质量的提高。

因此，内部审计与外部审计问题已成为公司治理中的一个关键问题。在市场经济的大潮中，如何正确认识公司治理对内部审计与外部审计的影响，并采取有效措施协调我国内部审计与外部审计的关系，是摆在我们面前的一项具有较高理论价值和重大现实意义的课题。

内部审计与外部审计的趋同作为一个理论问题在 20 世纪中期被提出来，西方审计理论界对于外部审计与内部审计趋同的研究在质量上已经具有相当深度，数量上也非常可观，但不可否认的是，中国对内部审计与外部审计的趋同的研究起步较晚，尤其是对内部审计与外部审计的趋同分析至今仍非常少见。傅黎瑛长期从事内部审计与外部审计的趋同问题研究，《企业内部审计与外部审计趋同研究》一书是在她的博士学位论文基础上进一步研究的成果，是应中国目前公司治理中内部审计与外部审计趋同的要求提出的研究内容。该书旨在纠正人们长期认为内部审计与外部审计只是审计问题的误解，提醒人们从多角度分析内部审计与外部审计在公司中的重要作用；通过解读内部审计与外部审计的趋同措施，分析内部审计与外部审计的内容与调整方法，提出建立中国内部审计与外部审计的趋同的构想。

该书以中国内部审计与外部审计的趋同过程中所面临的问题为主要研究对象，在对内部审计与外部审计的相互分离的典型案例分析取证分析的基础上，系统地研究了内部审计与外部审计的趋同的基本理论、基本方法以及基本内容，并在此基础上，研究了内部审计与外部审计的趋同对中国公司治理理论与实务的影响。该书的一些观点我认为是精辟的，很有创新性，使人有耳目一新的感觉；提供的趋同的建议和措施也是符合实际、切实可行的，能较好地指导我国企业进行内部审计与外部审计的趋同。具体内容有：

(1) 分析调查问卷所涉及的内部审计与外部审计内容及内部审计与外部审计方法, 总结归纳内部审计与外部审计的趋同过程中的方法和措施。

(2) 揭示了内部审计与外部审计的协同对公司治理与审计理论与实务的影响, 拓展了现行内部审计与外部审计在审计监督、内部控制、公司治理等方面的内涵。

(3) 根据对一定样本量的企业内部审计师以及注册会计师问卷调查的结果, 分析我国企业在上述三个趋同层面的现状及走向, 并提出相应的实务建议, 包括: ①内部审计外包在我国是否可行? 我国企业应如何根据实际情况有效开展内部审计外包业务; ②我国内、外部审计在执业过程中应如何充分协调, 以提高总体审计效率; ③我国企业应如何充分发挥内、外部审计在公司治理中的基石作用, 达到两者共同治理效应最大化。

(4) 对内部审计与外部审计趋同的内涵做出了理论概括, 并就两者的趋同关系进行全面而系统的理论分析与实证研究, 为现代审计理论研究提供新的思路。

(5) 通过实地研究方法, 对内部审计、外部审计与公司治理质量的相关性进行案例分析, 为本书所研究的关于内、外部审计趋同与公司治理质量的相互关系提供进一步的现实证据。

(6) 基于内、外部审计趋同的政策含义分析, 提出与我国内、外部审计趋同及基本走向相适应的审计体制调整、政策体系完善及实务操作指引等方面的建议。

对于我国内部审计与外部审计趋同的研究, 目前还处于不断探索阶段。傅黎瑛因为受时间和资料的限制, 研究成果还有一些局限性。本书主要以注册会计师审计作为外部审计的代表, 未将政府审计纳入研究对象之列。而政府审计作为外部审计主体的一部分, 除了与注册会计师审计有相通性之外, 还有其特殊性, 因此, 政府审

计、民间审计与内部审计的关系将是她后续研究的一项主要任务。在理论论证以及实证研究的基础上，本书对与我国内部审计与外部审计的趋同及基本走向相适应的审计体制构建、政策体系完善、实现机制设计及实务操作建议等方面的讨论是初步的，有待进一步深入研究。

傅黎瑛长期学习和研究审计理论和方法，具有较高的理论水平和较丰富的实践经验，从本书的研究深度和广度，也可窥见一斑。希望她以本书的出版为契机，继续努力学习、刻苦钻研，在今后的学术征途中不断取得新成果。

秦荣生

2007年4月

前 言

公司治理的健全性很大程度上取决于公司内部审计与外部审计的有效性。国际内部审计师协会将内部审计、审计委员会、管理层和外部审计称为公司治理的四大基石。但随着公司治理的深化和审计技术方法的发展,内部审计与外部审计之间的关系越来越紧密,呈现出内部审计与外部审计趋同的态势。这种态势分别在内部审计与外部审计的执业过程中、职业的“竞合”关系中以及公司治理的规范要求下得到了充分体现,如内部审计外包业务日渐流行、内部审计与外部审计执业过程中形成的协作需求与日俱增、内部审计师与注册会计师职业之间的互通性越来越高等。为此,本文探索了“趋同”背后的原因,从现象到本质进行了深入剖析,这对于提高总体审计监督效率、强化公司治理水平具有一定的理论意义和现实意义。

本书首先探寻了内部审计与外部审计趋同的内在逻辑与理论依据,依此将受托经济责任理论与交易费用理论相结合,提出基于降低交易费用的受托经济责任观,使得传统的受托经济责任理论用于解释审计问题时,因融入制度经济学的新鲜血液而更具说服力。它不仅更合理地解释了内部审计和外部审计产生的根源,而且能更深入地解释审计发展中的各类现象,包括内部审计与外部审计的趋同现象。内部审计与外部审计“趋同”的根源在于确保基于降低交易费用的受托经济责任的有效履行——内部与外部受托经济责任最终目标的一致性内部审计与外部审计趋同的内在原因,降低交易费用是内部审计与外部审计趋同的直接原因。

以中外审计史实为经纬,本书进一步对“趋同”理论进行论证。

以史为主线，本书顺着审计历史的轨迹，比较内部审计与外部审计制度变迁的历程，总结两者趋同的历史证据。以环境为要领，本书分别按照内生变量和外生变量分析内部审计与外部审计趋同的主要影响因素。审计自身的特征是导致“趋同”的内生变量，因此内部审计与外部审计在审计目标、审计职能、审计关系、审计基本要求、审计作业要求、审计报告要求等方面的特征具备趋同的基础或呈现一定程度的趋同。企业及其管理当局、监管部门以及社会各利益相关者是推动内部审计与外部审计趋同的外生变量，这些外生变量的具体目的虽各有不同，但他们在提高审计综合监督效力、提高企业总体管理水平、提高公司治理质量等方面有着共同的需求，从而推动着内部审计与外部审计的趋同发展。

本书将内部审计与外部审计的趋同从理论上归纳为内部审计外部化、外部审计内部化、内部审计与外部审计联合治理三个方面，构建了一个内部审计与外部审计趋同的概念框架。其中，内部审计外部化是充分利用外部审计的工作成果和人力资源来实施内部审计工作；外部审计内部化是外部审计充分利用内部审计了解企业内部情况的独特优势，利用内部审计的工作成果和人力资源开展外部审计工作；联合治理强调内部审计与外部审计在完善公司治理过程中结成一个共同的团体，形成治理联盟，产生提高公司治理质量的协同效应。协同效应包括两方面：一方面是通过高质量的内部审计和外部审计，使它们对公司治理的联合效用比各自单独的公司治理效用之和更大；另一方面是通过协作与联合，降低内部审计与外部审计的总交易费用，提高审计的质量和效率，从而提高公司治理效用水平。

本书在以规范研究为主的基础上，还采用了实证研究、实地研究、分析对比等多种方法，以期能更好地论证本书的主题。实证研究主要通过问卷调查的方式收集数据，运用 SPSS 统计分析软件，据

以进行实证检验。预先设计的调查问卷分两类，分别针对国内的内部审计师（或总会计师）和注册会计师作为受访对象，发放“调查问卷一（企业卷）”和“调查问卷二（注册会计师卷）”，既能缩小实证结论的差异性和片面性，也可便于从注册会计师和内部审计师的不同视角分析比较对同一问题的看法及其差异，从而为实务建议提供更具体的思路。本书还在问卷调查的基础上，辅之以实地研究的方法，针对“趋同”的联合治理层面，提炼可供未来实证检验的假说和基本结论。总体而言，实证结果一定程度支持本书关于内部审计与外部审计趋同的理论框架。

本书最后就我国审计运行体制的调整、相关审计法规及准则的补充与完善、有关实务操作指引等方面提出了若干具体建议。主要建议包括：（1）应分两步调整我国现行审计运行体制，从咨询业务发展之初开展业务分离制度逐渐过渡为会计公司及法定审计公司分业经营制度；（2）应出台内部审计外包管理办法及条例，出台与《内部审计准则第10号——内部审计与外部审计的协调》、《中国注册会计师审计准则第1411号——考虑内部审计工作》两项准则配套的实务指南；（3）法规及相关的公司治理准则应强调内部审计与外部审计联合治理的条文及规范要求；（4）会计师事务所承接内部审计业务以及客户公司实施内部审计外包业务应遵循的决策及操作性要求；（5）加强内部审计与外部审计相互协作、提高联合治理效应的实务建议。

本书的创新在于系统地对内部审计与外部审计的趋同做出了理论性概括，提出“趋同”的根源在于确保基于降低交易费用的受托经济责任的有效履行，构建了内部审计与外部审计趋同的概念框架。本书进一步分别针对趋同的三个方面进行实证检验，并据以提出相应的政策及实务建议。但在理论论证及实证研究的基础上，本书对我国内部审计与外部审计的趋同及基本走向相适应的审计体制调

整、政策体系完善、实现机制设计及实务操作建议等方面的讨论是初步的，有待进一步的深入研究。

傅黎瑛

2007年4月