

学校编码: 10384

分类号 \_\_\_\_\_ 密级 \_\_\_\_\_

学号: 17520071151114

UDC \_\_\_\_\_

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

关于内部审计外部化的理性分析

**Rational Analysis on Internal Audit Outsourcing**

杨 娟

指导教师姓名: 卢永华教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2009年4月

论文答辩日期: 2009年 月

学位授予日期: 2009年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2009年4月

## 厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为( )课题(组)的研究成果,获得( )课题(组)经费或实验室的资助,在( )实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

## 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，  
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## 摘要

20 世纪 80 年代末，企业开始将内部审计职能部分或全部通过契约委托给会计师事务所或其他专业人士执行，这种内部审计外部化的现象在 90 年代逐步发展至高潮阶段，并引起了学术界和实务界的普遍关注。但是至本世纪初，该现象又发生了新的变化，许多企业纷纷将外包的部分内部审计业务收回，放弃先前“全外包”措施，更多的采用“合包”的内部审计形式，实务界出现了内部审计外部化的回归浪潮。

本文从内部审计外部化相关概念的辨析入手，分析内部审计外部化的理论基础、总结学术界对内部审计外部化问题的相关争论，并对内部审计外部化的回归现象作深入探讨，最后就我国的内部审计外部化问题作出展望。

本文在获取大量文献资料，认真学习前人研究成果的基础上，结合国内外对内部审计外部化的研究现状，力图在一些观点上有所创新。

首先，内部审计在企业中处于重要的地位，而内部审计外部化同样也会对企业的发展产生积极效应。因此，合作内审这一模式的好处将日益明显，因为它能较好地结合内部审计和外部审计各自的优势。

其次，针对内部审计外部化的回归现象，本文认为，其内因在于内部审计职业界自身的改革，外因在于《萨班斯-奥克斯利法案》出台对内部审计外部化作出一定的限制。而内部审计外部化回归现象的特征，则体现为合作内审这一模式的广泛采用，以及内部审计加强自身在企业风险管理上的作用。

最后，由于内部审计是公司治理的重要组成部分，其发展要受到企业成长的影响。因此有关我国内部审计外部化的模式，本文在结合企业成长周期理论进行研究的同时，提出了在我国法律、法规允许的范围内，应分别企业的不同时期选择不同的内部审计外部化模式，以及对内部审计外部化过程加强风险控制的观点。

**关键词：**内部审计；外部化；回归

厦门大学博硕士学位论文摘要库

## ABSTRACT

At the end of the eighties of the 20th century, some international enterprises started to contract their internal auditing services. The phenomenon of internal audit outsourcing has become extremely popular in 1990's, and has also caused the concern of the academic and the practice. However, at the beginning of this century, there is a new change of this phenomenon. More and more enterprises provide partial internal audit services, that is, they give up total outsourcing tending to use co-sourcing. Now, the phenomenon of return of internal audit outsourcing is developing.

The dissertation begins with some of concepts about internal audit outsourcing, analyzes the theoretical basis of internal audit outsourcing, and summarizes the debate on whether outsourcing or not. At the same time, it discusses the return of internal audit outsourcing, and finally it makes prospects of the development to our country's outsourcing the internal audit.

Based on consulting a great number of references, and studying the current research conclusion of internal audit outsourcing, the dissertation integrates the present situation concerning the research home and abroad, endeavors to provide some innovative viewpoints.

Firstly, internal audit is very important and internal audit outsourcing has also brought the positive effect to enterprises. Hence, the benefits of co-sourcing will become obvious gradually. Why? Because the type of internal audit outsourcing can combine the advantages of internal audit and external audit.

Secondly, the dissertation analyzes the return of internal audit outsourcing. The reform of IIA is internal cause of the phenomenon, and external cause is Sarbanes-Oxley Act of 2002 which limits internal audit outsourcing. But the return of internal audit outsourcing features in the widespread adoption of co-sourcing and a more important role which internal audit plays in corporate risk management.

Finally, as an important part of corporate governance, internal audit is

developing following the corporate growth. Therefore, due to the theory of corporate life cycle, an analysis on the type of internal audit outsourcing in China is developed to conclude that we should follow the law and choose different types in different periods of enterprises, and pay more attention to the risk management of internal audit outsourcing in China.

**Key Words:** internal audit; outsourcing; return

厦门大学博硕士论文摘要库



# 目 录

一、 导言.....	1
(一) 问题提出.....	1
(二) 整体框架.....	1
(三) 主要观点.....	3
(四) 研究方法.....	4
二、 内部审计外部化概要.....	5
(一) 相关概念辨析.....	5
1、 内部审计.....	5
2、 内部审计外部化.....	9
(二) 内部审计外部化历史沿革.....	11
1、 内部审计外部化的初级阶段.....	11
2、 内部审计外部化的发展阶段.....	12
3、 内部审计外部化的回归阶段.....	15
三、 内部审计外部化的理论基础.....	16
(一) 从委托代理理论看内部审计外部化.....	16
(二) 从交易费用理论看内部审计外部化.....	17
(三) 从组织关系理论看内部审计外部化.....	22
四、 内部审计外部化相关争论分析.....	26
(一) 独立性方面.....	26
(二) 审计成本方面.....	27
(三) 执行机构方面.....	29
(四) 对企业发展的影响方面.....	30
五、 内部审计外部化的回归现象分析.....	33
(一) 内部审计外部化回归现象的内因.....	33
(二) 内部审计外部化回归现象的外因.....	34

(三) 内部审计外部化回归现象的特征 .....	36
六、 我国内部审计外部化的展望 .....	43
(一) 我国内部审计的现状 .....	43
(二) 我国内部审计外部化的可能性 .....	45
(三) 我国内部审计外部化模式选择 .....	46
(四) 我国内部审计外部化风险控制 .....	48
结论 .....	53
参考文献 .....	54
致 谢 .....	58

厦门大学博硕士论文摘要库

## Contents

<b>Charter One : Introduction.....</b>	<b>1</b>
Section One : Problems Posing .....	1
Section Two : Paper Framework .....	1
Section Three : Major Viewpoint.....	3
Section Four : Research Methods.....	4
<b>Charter Two : Summary of Internal Audit Outsourcing.....</b>	<b>5</b>
Section One : Analysis of Interrelated Concepts.....	5
Internal Audit .....	5
Internal Audit Outsourcing .....	9
Section Two : Historical Evolution of Internal Audit Outsourcing.....	11
The Primary Stage of Internal Audit Outsourcing .....	11
The Development Stage of Internal Audit Outsourcing.....	12
The Returning Stage of Internal Audit Outsourcing .....	15
<b>Charter Three : Theoretical Basis of Internal Audit Outsourcing.....</b>	<b>16</b>
Section One : Theory of Agency .....	16
Section Two : Theory of Transaction Costs .....	17
Section Three : Theory of Organization .....	22
<b>Charter Four : Analysis of Interrelated Debate on Internal Audit Outsourcing .....</b>	<b>26</b>
Section One : Independence.....	26
Section Two : Audit Costs.....	27
Section Three : Executing Agency .....	29
Section Four : Development of Enterprise .....	30
<b>Charter Five : Return of Internal Audit Outsourcing .....</b>	<b>33</b>
Section One : Internal Cause of the Phenomenon .....	33

Section Two : External Cause of the Phenomenon .....	34
Section Three : Features of the Phenomenon .....	36
<b>Charter Six : Prospects for Internal Audit Outsourcing in China.....</b>	<b>43</b>
Section One : Present Status of Internal Audit in China.....	43
Section Two : Feasibility of Internal Audit Outsourcing in China.....	45
Section Three : Types of Internal Audit Outsourcing in China.....	46
Section Four : Risk management of Internal Audit Outsourcing in China.....	48
<b>Conclusion .....</b>	<b>53</b>
<b>Reference.....</b>	<b>54</b>
<b>Acknowledgement .....</b>	<b>58</b>

## 一、 导言

### （一） 问题提出

二十世纪，内部审计经历了从传统的财务审计到现代管理审计的发展。通常，企业是在其内部设立专门的内部审计机构来实施内审职能。但 20 世纪 90 年代以来，国际上将内审职能外包的做法已经屡见不鲜。曾经是在内审外包业务方面最为活跃的安达信会计师事务所在 1997 年发行的业务推销手册上，声称内部审计外包是“一个战略性的概念——是一种为企业增值的方式”。尽管许多企业的内部审计人员对此提出异议，但“外部化”事实上已成为 90 年代西方内部审计职业界的一种重要现象。

从国外内部审计外部化的事实来看，日益激烈的市场竞争使越来越多的企业认识到他们不能在业务范围的每一个方面都保持一流的水平，而且保持这种高水平所花费的成本也会给企业带来沉重的负担。外聘专业人员为企业提供内部审计服务正逐渐成为一种趋势。但是，市场竞争带来的这一变化并不意味着对内部审计的否定。内部审计是企业控制系统不可缺少的组成部分。关键在于内部审计工作是否必须由内置的审计机构承担，相比之下，外部专业人员参与内部审计工作是否更有利于提高内部审计工作的效率，有利于企业的发展。

在我国，通过长期的努力，内部审计水平得到了较大提高，但是在角色定位和自身能力上仍然存在缺陷，企业内部审计机构和人员有时候很难完全实现内部审计的职能，满足管理者的需要。随着一些大公司造假案的相继发生，人们已将注意力转移到内部审计。鉴于内部审计在确保公司内部控制制度有效运转及风险管理等方面的独特作用，内部审计工作已经受到越来越多的重视。进行内部审计外部化问题研究，探讨适合我国的内部审计模式，有利于内部审计朝着专业化的方向发展，更好地发挥内部审计在公司治理中的作用。

### （二） 整体框架

本文分为六个部分。除第一部分导言之外，其余部分主要从内部审计外部

化相关概念的辨析入手，分析内部审计外部化的理论基础、总结学术界和实务界对内部审计外部化问题的相关争论，并对本世纪初开始出现的内部审计外部化的回归现象作深入探讨，最后就我国的内部审计外部化问题作出展望。

第二部分内部审计外部化概要，分别探讨了内部审计、内部审计外部化等概念的内涵，而后详细阐述了内部审计外部化的历史沿革。内部审计外部化是指企业管理层将企业的内部审计职能部分或全部通过契约委托给会计师事务所或其他专业人士执行，自 20 世纪 80 年代末开始产生，90 年代逐步发展至高潮阶段，本世纪初又发生变化，出现内部审计外部化的回归现象，在此过程中，合作内审的方式受到企业青睐。

第三部分探究内部审计外部化的理论基础，本部分试图从不同的理论角度出发，寻找内部审计外部化的可能性。根据委托代理理论，内部审计既是一种监督成本，也是一种守约成本，如果内部审计是因为代理问题而产生，其目的在于降低企业代理成本、最大化企业价值的推论就能够成立，那么内部审计就有可能外部化，只要这种外部化能降低企业的总体成本。根据交易费用理论，内部审计外部化的程度，与内部审计资产的专用性以及交易频率密切相关。最后，笔者从一个新的理论视角——组织关系理论分析内部审计外部化，目前组织关系理论已经发展出了许多流派，本文总结其研究成果，得出一个整合的概念框架，并以此框架来分析内部审计外部化现象。

第四部分总结了内部审计外部化的支持方与反对方在以下方面的争论，即内部审计独立性方面，审计成本方面，执行机构方面，对企业发展的影响方面。目前这一系列的争论仍在进行，笔者认为无论是将内部审计外包还是内置，都有其好处和不足，为了综合运用双方的优势，宜根据实际情况适时采取合作内审的方式。

第五部分重点探讨了内部审计外部化的回归现象，这是本世纪初出现的新现象，因此研究该问题的文献还比较少。笔者尝试从内外因角度阐述回归现象出现的原因，并通过两个典型案例说明回归现象的特征。

第六部分结合我国的情况对内部审计外部化进行展望。在介绍我国内部审计的现状及实行外部化的可能性之后，结合企业成长周期理论研究我国内部审计外部化的模式问题，并对外部化过程中的风险控制作进一步探讨。

### (三) 主要观点

本文通过对相关资料的分析、概括、归纳和总结，得出以下主要观点：

1、内部审计在企业中处于重要的地位，而内部审计外部化同样也会对企业的发展产生积极效应。因此，合作内审这一模式的好处将日益明显，因为它能较好地结合内部审计和外部审计各自的优势。根据 Matusik 和 Hill 的推测：组织最有可能将属于公共的非核心组件性知识外包给会计师事务所，因为这可以尽量减少私有知识的泄漏，同时获得大量公共知识。企业可以尝试利用这一理论，在合作内审中划分内外部审计人员的责任，例如外部审计师负责的领域可以包括：专业内审知识和技术，特别是信息技术领域；运用人工智能的先进数据分析工具；被审计企业所在行业相关知识，行业先进实务经验等。而对于关键领域涉及企业核心知识的内部审计仍由内部审计人员负责，例如核心战略控制与关键定价策略审计等。

2、本世纪初开始，国际上许多企业纷纷将外包的部分内部审计业务收回，放弃先前“全外包”措施，更多的采用“合包”的内部审计形式，实务界出现了内部审计外部化的回归现象。辩证法告诉我们，任何一种现象的出现都有其内在和外在的原因。因此，笔者认为，内部审计外部化回归的内因在于内部审计职业界自身的改革。自 20 世纪 90 年代开始，国际内部审计师协会（IIA）便始终致力于推动内部审计的进一步发展，2001 年发布的《内部审计实务标准》促使了风险导向内部审计阶段的到来，提高了内部审计的地位，使企业逐步认识到内部审计在风险管理上的作用。而外因则在于 2001 年爆发安然公司会计造假案，随后美国出台了《萨班斯-奥克斯利法案》，该法案的部分条款对内部审计外部化作出限制，客观上促成了内部审计外部化的回归现象。

3、内部审计作为公司治理的重要组成部分，其发展要受到公司成长的影响。在企业初创期，企业以“生存”为目的，对于偶发的内部审计业务，管理当局可以尝试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。在企业成长期，企业的主要任务是增强竞争力，对于内部审计人员不能胜任的业务，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，获得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。在企业成熟期，企业不断挖掘潜在的市场需求，内部审计作为企业价值链的重要环节，可以着重研究企业的创新力，更好地发挥其风险管理和控制服务的职能。同时根据需要，企业可以将非关键领域、耗费大量精力且重复性强或一些效率比较底下的内部审计业务委托给外部审计机构或人员。在企业衰退期，如果企业经过努力仍无法获得新生，那么内部审计机构需要减少开支，回归以财务审计为主，因为此时的其他附加审计已经很难增加企业价值。

4、企业应关注内部审计外部化过程中的风险控制。内部审计外部化的全过程可以分为外包决策阶段和外包执行阶段。外包决策阶段的风险控制包括采用科学的外包决策流程、进行充分的事前调查、合理设计契约机制等。外包执行阶段的风险控制包括建立评估团队，实施分阶段绩效评估，找出承包商的不良表现和企业自身在配合和支持方面的不足，及时反馈并加以修正，处理所有与契约或协议相关的问题，从而保持外包业务沿着契约的方向良性发展。除此之外，还应建立沟通和冲突解决机制，因为外包双方经常进行沟通，在战略层次上达成共识，引导双方雇员在外包过程中正确对待冲突，将有利于降低外包交易的执行成本和监管成本。

#### **（四） 研究方法**

本文试图系统、深入地探讨内部审计外部化的若干问题，不仅分析“是如何”，更力求研究“应如何”。方法论告诉我们，只有在“是如何”的基础上作进一步的价值判断，才能引申出“应如何”的研究结论；在“应如何”的科研结论中，必须要能找到其“是如何”的客观依据。从研究方法上看，本文运用历史与逻辑、定性与定量、分析、比较、归纳、演绎、类比和案例分析等多种手段，从而使得研究更为深入和全面。



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库