

对集团性企业内部审计外包的思考

余沐华

华电四川发电有限公司

DOI:10.32629/ej.v3i1.351

[摘要] 随着企业规模的扩大和业务领域的拓展,内部审计外包逐渐成为不少集团的选择。本文在研究内部审计外包理论和开展方式的基础上,分析集团内部审计外包存在的有益和不利作用,探讨在内部审计外包中应注意的问题及解决措施,以期有效的利用外包资源,更好的发挥内部审计作用。

[关键词] 集团性企业; 内部审计; 外包

我国于1983年颁布了《审计署关于内部审计的若干规定》,开始对内部审计进行规范,标志着我国内审制度的建立。30多年来,我国内部审计逐步壮大,根据审计署统计数据,截至2017年底,全国共建立内部审计机构7万多个、配备内部审计人员26万人。与此同时,企业特别是集团性企业也往往基于多种考虑,越来越多的选择内部审计外包方式。内部审计外包,是一把双刃剑,如利用不好,反而会给企业造成损害。要运用好内部审计外包,需要根据企业的实际情况,合理选择外包策略。

1 相关理论综述

内部审计外包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机构执行,简单理解,就是组织为完成某项内部审计工作,将其交给外部人员来做。内部审计外包只是改变了具体实施审计工作的主体,但并没有改变内部审计的实质。西方国家较早开展内部审计外包研究和应用,根据全球内部审计知识共同体2015年的调查结果,有近4成的组织将内部审计外包。在我国,并无法律限制企业的内部审计外包,2018年1月,国家审计署署长胡泽君签发中华人民共和国审计署令第11号,颁布新修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》,《规定》明确除涉密事项外,企业可以根据内部审计工作需要向社会购买审计服务。

一般普遍认为,内部审计外包有两种方式:

全部外包,这种模式下,企业将全部内部审计工作全部委托外部单位实施,企业一般不设置专门的内审部门,或者设置的内审部门规模很小,只负责委托、不单独组织开展内部审计项目,主要负责监督外包单位的工作,并在管理层与外包单位之间充当沟通的润滑剂。

部分外包,一般又分为:咨询式外包,即外包单位充当顾问,不直接参与企业内部审计工作,只是提供相关建议;补充式外包,即把特定的一些项

目委托外部单位实施;联合式外包,内部审计部门统一负责项目的具体实施,审计组成员包括内部审计师和外部审计师,共同协作完成审计任务等。

目前,除少数中小型企业采用全部方式外,绝大多数企业一般采用部分外包方式。需要强调的是,《规定》明确指出,内部审计机构应对采用的外包单位的审计结果负责,因此业务外包不能改变内部审计机构的监督和应承担的责任。外包单位开展工作时,也必须遵守国际内部审计师协会发布的《国际内部审计专业实务标准》,并配置具有胜任能力的专业人员。

2 内部审计外包的利弊分析

企业将内部审计外包的动因有多种,比如:弥补内部审计资源的不足、降低企业成本、增强专业能力、提高独立性等。内部审计外包,其优点和风险也较为明显。

内部审计的优点在于:一是独立性更强,外包单位受委托开展活动,与被审计单位无直接利益冲突、不受被审计单位其他部门制约,外包审计人员不受被审计单位领导的权力压迫,因此将更具有独立性。二是可以充分利用专业人才,随着企业规模的扩大和业务领域的愈加多元,对内部审计提出了更高要求,要求需精通各个方面的专业知识,能够站在组织整体的高度发现问题提出建议,但一般企业内部这方面的人才较为缺乏,而外部单位,如会计师事务所、税务师事务所、评估机构等,拥有在各方面有专业人员,可以根据审计项目配备专业的审计人员。三是缓解资源不足的矛盾,内部审计越来越成为企业治理的重要部分,地位愈发重要,对集团性企业来讲,经济责任审计、项目审计、专项审计等已成为日常工作,如全部依赖内部审计资源,企业需要维持一支规模很大的审计队伍,对企业来讲不经济,所以一般集团性企业内部审计的资源往往难以应对日益繁多的审计任务,外包就成为缓解资源不足的必然选择。

注释:

①王利明,王叶刚.合同法[M].香港:香港城市大学出版社,2016:154.

②笔者通过查阅资料得知,对于文中提到的“过度履行”,虽已有学者进行研究,但其皆只是浅尝即止。并没有知名学者对其下定义,故而笔者这里通过自己的行文逻辑对其下定义,并进而在此文正文中使用该名词“过度履行”。

③一些学者使用名词“替代履行”,但该名词其外延过于模糊,且内涵并没有形成普遍共识。故而笔者本文不使用该种名词。

④(加拿大)Peter Benson,易继明译.合同法理论[M].北京:北京大学出版社,2004:312.

⑤(2018)最高法民终1269号.青海海源工贸有限责任公司、青海华谊房地产开发有限责任公司建设用地使用权转让合同纠纷二审民事判决书。

⑥王利明.法平如水[M].香港:中华书局有限公司,2016:22-23.

⑦这里需要注意,“市场社会交易”的概念不等于法学概念中的“交易安全”。

前者指的是一整个动态的交易过程,而后者则单指法律价值中的“社会秩序保护”这一层面。

⑧齐树洁主编.民事程序法 第四版[M].厦门:厦门大学出版社,2006:154-155.

【参考文献】

[1]王利明,王叶刚.合同法[M].香港:香港城市大学出版社,2016:154.

[2](加拿大)Peter Benson,易继明译.合同法理论[M].北京:北京大学出版社,2004:312.

[3]王利明.法平如水[M].香港:中华书局有限公司,2016:22-23.

[4]齐树洁主编.民事程序法 第四版[M].厦门:厦门大学出版社,2006:154-155.

作者简介:

乔木(1995--),男,汉族,内蒙古人,澳门城市大学法学硕士(LLM)在读,研究方向:比较民事法。

但内部审计的风险也非常突出：首先是审计质量风险，外部审计人员对企业实际情况的了解程度低于内部审计师，内部审计业务是建立在审计人员对企业发展战略、主营业务、各个内部机构之间的利益关系了解和掌握的基础之上的，要对企业经营管理的各个方面进行判断和评估，但外包单位审计人员不是企业的员工，不可能长期驻扎在企业从事内部审计工作，一般都是接到审计任务后临时从其他各个项目上抽调出来构成的审计组，对企业的了解程度很低，熟悉情况就有一个过程，也就压缩了审计现场的有效工作时间。另外，外包单位往往在投标时，往往承诺提供富有经验的审计人员以此获得内部审计外包项目，实际在审计项目开展时，由于节约成本、人员抽调不开等原因，可能使用缺乏经验的员工，其工作中也可能会有懈怠。二是存在商业秘密泄露风险，内部审计涉及的方面很广，不仅包括财务信息，也包括经营管理的各项活动，外部审计人员不可避免的接触到企业的商业秘密，审计底稿、记录等证明性材料会详细的记载审计事项，在外包单位进行质量复核过程中，也会被更多的外部人员获悉，一旦被竞争对手得知，将会给企业造成严重的不良后果，虽然在法律上和外包合同中，都对外包单位保守商业秘密有要求，但在法律实践中委托单位如起诉需要自行举证，且法庭对损失的认定也很难，所以一般很难取得法律的支持。三是不利于企业的长远发展，内部审计岗位对人员的要求很高，不仅需要精通企业生产、经营等各个方面的知识，还需要具备良好的沟通协作能力，内部审计机构已成为集团性企业培养高级管理人员主要训练基地，而外包单位不能提供这种服务。

3 对集团性企业内部审计外包的建议

对集团性企业来讲，企业规模大、业务复杂，对高质量的内审需求更加强烈，选择部分内部审计外包也是必然选择。对如何切实发挥内部审计外包的作用，笔者在多年内部审计工作中进行了长期思考。

第一，合理选择外包项目。不能盲目追究内部审计外包，应依据自身特征及需求确定外包业务。对于涉及企业核心或管理层面的内部审计业务不宜外包，应当由内部审计部门抽调骨干力量进行，对于非核心或辅助性的职能，企业可以选择外包。此举一是基于内审人员更熟悉企业核心情况，能清楚理解企业的审计目标，二是基于保守企业商业秘密考虑。

第二，科学确定外包机构并建立持久稳定的合作关系。集团性企业内部审计项目多、报酬高、业务长期稳定，是众多事务所等外部单位追求的项目。集团应充分利用这一优势，在确定外包单位时，不应追求低报价，而要充分考虑外包单位的资质、声誉、职业操守、财务状况。在初期，集团可以多选择几家外包单位，根据业绩完成情况，逐步从中确定较固定的几

家外包单位，并要求其尽可能的维持一支较固定的审计队伍从事本集团的内部审计工作。为防止长期固定审计造成独立性不足，集团可以定期交换外包单位的审计区域或业务范围。

第三，加强对外包单位的监督。笔者比较倾向于内部审计人员必须全过程参与外包单位的审计工作。一是在这个过程中，帮助外包单位熟悉企业情况，指明审计目的和重点，随时纠正过程中审计方向的偏差，减少误区，提高外包单位的审计质量。另一方，也是逐步培养审计人员的能力，帮助内部审计人员熟悉集团各个领域的情况。集团层面要建立外包项目档案管理和外包单位绩效考评评价机制，对所有的外包项目，对审计计划、审计底稿及证据、审计记录、审计报告、整改情况等及时归档，对外包单位要建立科学的评价考核机制，包括定性和定量的指标，督促外包单位勤勉尽责，提高效率。

第四，也是笔者认为最重要的，是要提高集团内部审计的能力。企业不能因外包就弱化自身内部审计的建立与完善。在选择内审业务外包的同时，应利用外包机会多向外包承接方学习，吸取有用的经验教训，提高内部审计人员的专业胜任能力。企业应当注重从内部具有多岗位历练经验的员工，筛选培养优秀的审计人员，也要注意畅通内部审计的职业发展通道，将内部审计岗位作为优秀人才的训练基地，不断输出到更高级别的岗位。只有集团自身具备较高的内部审计水平，外包单位才不敢、不能、不会蒙混过关。

内部审计外包是企业加强内部审计的一种形式，集团性企业应当科学合理地评估外包带来的成本与机会，加强外包的监督管理和绩效评估，逐步壮大企业自身的内部审计力量，更好的通过内部审计为集团的发展保驾护航。

[参考文献]

[1]张丽英,杨俊峰.我国内部审计模式导向转变及路径分析[J].河北经贸大学学报,2015(2):103-107.

[2]黄溶冰.内部审计外包的策略选择:组织柔性视角的案例研究[J].审计研究,2012(2):98-104.

[3]李万福,杜静,林斌,等.企业内部审计外包时间调查及发展方略[J].会计研究,2017(8):81-85.

作者简介:

余沐华(1982-),男,汉族,四川宜宾人,本科,审计师,现供职于中国华电集团有限公司驻成都审计处,长期从事企业内部审计工作。