

对内部审计外部化的看法

会计学院 王健琪

随着我国社会主义市场经济体制的健全和完善,企业经营规模越来越大,管理复杂性越来越高,内部审计在企业发展中扮演着越来越重要的角色。一方面,企业对内部审计“内向性增值服务”的要求越来越高;另一方面,内部审计在软件和硬件等方面又难以满足现代企业对内审的要求。今年暑假,我参加了校工会组织的社会实践考察团,赴大庆油田学习参观,在座谈中对大庆油田的内审情况有了基本了解。在此,对内部审计外部化谈谈自己的看法。

一、企业内部审计的作用

国际内部审计师协会关于内部审计的定义是:内部审计是一项独立、客观的确认工作和咨询活动,其目的是为组织增加价值,并提高组织的运作效率。它通过系统化、规范化的方法对风险管理、控制及治理程序进行评价,提高它们的效率,从而帮助组织实现目标。由于企业的内部审计人员熟悉企业经营环境,了解企业经济活动及其过程,因而有效的内部审计工作可以充分发挥监督功能,检查企业的管理控制效果,验证中层管理人员履行经济责任的状况,评价企业各部门经营和财务信息的真实完整以及企业内部控制系统的设计及运行是否良好。可以说,内部审计对损害企业利益的事情具有直接的监督和制约作用。

(一) 内部审计在企业治理和风险管理领域的作用

正如国际内部审计师协会所倡导的,现代内部审计通过介入企业的风险管理、治理和控制领域,促进企业治理结构的完善,提升企业管理和健全完善控制制度,促进企业价值的增加。内部审计是企业自身强化管理控制、防范风险的需要,是企业科学有效管理的重要环节,是建立现代企业制度的必然要求。企业之间的竞争就是管理水平的竞争,而内部审计就是企业实施内部管理,改进和完善内部控制的重要手段。一方面,内部审计努力帮助企业预防和减少损失,增加价值;另一方面,内部审计在客观上对经营管理者和各职能部门产生威慑作用,使其必须维持良好的控制并努力改善工作绩效。正是由于内部审计活动对企业现行管理体制和制度的运作执行情况进行有效监督,促进了公司管理水平的提高和治理的完善,很好地发挥了内部审计的增值性作用。

(二) 内部审计是实现内部控制的关键要素

最近几十年中,西方一些大型的企业、跨国公司都自觉自愿地设置了内部审计,并对其工作条件、人员素质予以高度重视。内部审计已成为内部控制体系的重要组成部分,渗透于内部管理的各个方面和经济活动的各个环节。如果缺少内部审计,企业高管层对所制定的内控制度的执行情况,对企业计划、业务流程的执行程度就难以知晓。所以,西方绝大部分企业管理者认为,内部审计是“组织内部审核经营业务的独立评价活动,它是一种管理控制,其作用是衡量评价其他控制的有效性”。目前,我国正在推进企业内部控制建设,开展内部控制审计已经成为企业普遍关注的热点。内部审计能够在内部控制环境、风险评估、控制活动、内部控制信息与沟通、内部监督制度等方面,为企业内部控制提供及时的诊断,并在加强企业内部管控,增强自我约束,强化廉政建设,查纠违法违纪,堵塞管理漏洞,减少损失浪费,避免决策失误,提高经济管理水平等方面具有重要作用。

(三) 内部审计有助于倡导和践行企业道德文化

企业道德文化是企业文化的重要内容之一,是调整企业之间、企业员工之间、企业与社会之间关系的行为规范总和。良好的企业道德文化环境为内部审计提供精神支柱和道义支持,内部审计的监督活动是维护企业良好道德文化的强有力防线。国际内部审计师协会的公告中要求,内部审计师在企业内部要得到高度信任,道德操守要获得公认,并且拥有成为良好道德倡导者所需的技术。这样的内审人员不仅是良好道德文化的倡导者,也会努力成为良好道德规范的模范。他们有能力提请企业管理者及其员工遵守法律、道德和社会责任,这个能力也需要相应的程序和机制来保证。内审人员在建议企业完善内部控制制度的同时,可以促成企业形成并维持良好的道德文化环境,逐渐树立良好的企业形象,形成一种积极向上的道德文化氛围。

(四) 内部审计有助于企业实现可持续发展

一个现代企业要想在激烈的市场竞争中处于不败之地,求得发展,必须加强和完善企业的自我激励和自我约束机制。刘家义审计长在推动内部审计转型与发展研讨会上指出,内部审计要始终围绕中心,突出重点,完成“强管理、防风险、促发展”的重任,保障企业提高自主创新能力,推动产业结构优化升级,促进资源能源节约和生态环境保护,实现全面协调可持续发展。内部审计作为企业控制系统中的一个重要组成部分,受企业最高管理层的直接领导,通过检查内部控制的执行,评估控制风险,提出改进建议,促使企业的生产经营活动得到有效控制。因此,把内部审计工作作为平台,监督且服务于企业,及时获得经营、管理信息,适时调整,优化结构,帮助企业实现健康可持续发展的目标,最终实现价值增值是内部审计的责任。

二、我国企业内部审计工作中存在的问题

(一)对内部审计的作用认识不够

很多企业管理人员对内部审计没有准确的认识,认为外部审计有客观性和权威性的特点,经外部审计鉴证后所获得的审计意见对企业影响大;而内部审计不过是内部管理工作的组成部分,内部审计意见也没有权威性。对内审作用的认识不足具体表现为:内部审计不受重视,机构设置可有可无,不够完善;内部审计部门地位不高,与其他职能部门同等级别,导致内部审计工作开展难度较大,难以实现监督和检查职权;内部审计人员配置不合理、素质不高,绝大多数是从会计岗位转过来的,知识面较单一,缺乏与经营、管理、生产等相关的知识和经验,并且忽视对内部审计人员的培养与后续教育。后果是内部审计的发展滞后于企业的发展。

(二)内部审计的独立性差

独立性原则要求内审机构、组织形式的设计要结合公司规模、管理层次、股权结构等状况,保证内审机构和内审人员能够独立开展工作,并发挥相应作用。一般而言,内部审计机构是设置在单位内部的机构,要在本单位负责人的领导下开展工作,为本单位实现经营目标服务。因此,其独立性本身就不如外部审计。而内部审计在执行过程中,不可避免地受本单位的利益限制,很难站在客观、公允的立场上,对企业的经营、管理、财务等活动做出客观、公正、合理合法的评价,只是服务于企业管理当局的管理工具,独立性问题一直是内部审计难以解决的问题。

(三)内部审计力量不足

首先,人员结构不合理。内部审计工作范围广、类型多,包括经济责任审计、全面审计、专项审计、开业审计、上级公司委托的审计等,而内部审计机构的审计人员从财务工作转型者较多,企业又不愿意配备专业人才充实内部审计力量,内审工作人手少且力量不强,审计工作十分被动也很难深入。

其次,审计人员素质不高。随着我国市场经济的发展,企业的业务呈现多元化态势,如企业的并购、分设、债务重组等,就要求审计人员知识多元化,不仅要能懂财务和审计知识,而且还要精通企业的各项相关业务。内部审计人员的素质成为开展高层次审计监督的关键所在。

(四)审计发现的问题整改不力

我们常看到,每次审计都会发现一些在以往审计中就已经存在的问题,每次审计结束时,审计组也都下达了限期整改通知书,被审计单位也都向审计组提交了整改报告,表明整改态度,但事实上却是屡查屡犯。这说明审计的整改流于形式,更谈不上执行了,制度的执行力受到了严峻挑战,审计的权威有待进一步加强。

三、内部审计外部化的优势

内部审计外部化也称内部审计外包,是指组织将其内部审计职能部分或全部通过契约委托组织外部的专业机构来执行。业务外包源于迈克尔·波特的竞争理论,按照这一理论,在信息化时代,可以充分利用外部资源为自己增加价值,因此,可以将价值链上的非核心业务外包出去,只保持核心业务部分,比如研究与开发、客户服务等。从西方国家的经验来看,内部审计外部化大致有两种形式:一是内部审计职能全部外包,二是内部审计职能部分外包。

(一)提高了内部审计的独立性

企业内部审计按隶属关系分为审计委员会领导、监事会领导、管理层领导,都存在独立性不高的问题。与外部审计相比,独立性缺乏是内部审计的一个突出问题。一方面,管理层以直接或间接的方式干预内部审计;另一方面,内部审计机构为了能顺利地完成自己的工作,必须主动同管理层协调好关系。在这种利益牵制下,内部审计机构可能失去自己的独立性。而将内部审计外部化,委托给企业外部的独立机构与人员执行,可以较好地解决内部审计独立性缺乏问题。外部的注册会计师根据与企业签订的合同开展内部审计,他们独立于企业的所有者和经营者,站在一个客观公正的立场上来对企业的财务状况进行审计,对公司的经营管理进行评价,从而使内部审计具有较高的独立性;他们遵守公认的审计准则和职业道德,不会深陷复杂的关系圈中左右为难,并且为了维护自身信誉,会客观地报告审计结果,提出审计建议,从根本上保证审计工作质量。

(二)符合成本效益原则

将内部审计委托给外部执行,企业将固定成本变成可变成本,有了进一步降低的空间:一是节省了机构设置的固定成本。内部审计外部化后取消了内审机构的设置,由此而发生的固定成本完全消失。二是节约了后续培训成本和人员工资。内部审计外部化可以大大节省内部审计人员的招聘费用、为更新和扩充知识而发生的培训费用、支付给专业人员的高额薪金。三是降低了雇佣成本。外部审计机构之间的竞争可能导致在相同的价格下,企业可以选择更为优质的服务。当然,从成本效益原则出发,理性的企业负责人会权衡购买内部审计服务与企业自己承担内部审计工作的成本孰高孰低,从而决定是购买内部审计服务还是企业自己承担内部审计工作。

(三)获得高水平的服务增加企业价值

内部审计为适应企业经营管理的需要而不断扩充其职能,逐渐向风险管理和管理咨询拓展。而会计师事务所拥有大量管理咨询、资产评估、税务服务等多领域专业人才,他们通过了专业技术资格认证,并且长期从事鉴证、咨询业务,在对不同类型企业提供咨询服务的过程中,形成了较强的职业敏感,积累了各种丰富经验,在执业过程中具有较强的观察能力和分析能力,有优于内部审计人员的专业胜任能力。而且会计师

事务所的服务对象分布在各行各业,诸如审计软件等的高额开发成本就可以分摊到多个咨询客户的身上,这样既提升了服务水准又降低了软件使用企业的成本。另外,外部咨询机构之间的竞争可能导致在相同的价格下企业可以通过比较,选择更为优质的服务。

(四)提高对外财务报告质量

内部审计是企业内部控制的重要组成部分,对保证企业会计信息质量起到重要作用。我国及国外的独立审计准则都明确规定,注册会计师审计企业对外财务报告时应利用内部审计工作。注册会计师在执行独立审计业务时不可避免地要考虑与评价内部审计工作。内部审计外包给注册会计师执行,可以在很大程度上控制内部控制风险,提高对外财务报告信息质量。注册会计师审计与企业内部审计双管齐下,能够从深层次预防、控制和揭示不当管理行为,披露企业真实经营业绩与经营水平。

四、内部审计外部化的实现途径

随着社会分工专业化发展和企业追求价值最大化以及市场竞争的加剧,企业会选择将高成本、低效率的非核心业务推向外部,而内部审计属于企业的非核心业务。内部审计是在形式上独立于管理者,在本质上对管理者实施监督的内部管理活动,因其独立性难以保证,所以很难保证审计质量。同时,外部审计人员具有天然的高独立性和客观性,且经过正规的训练和严格考试,经验丰富,在专业胜任能力上比内部审计人员具有更大的优势,这成为企业进行内部审计外包的动因。企业将内部审计外包既可以为企业节约成本,又保证了内部审计质量,同时还可以获得外部审计人员的高质量的管理咨询服务。

如果企业选择内部审计外包,应根据自身具体情况,通过以下方式实现内部审计外部化。

(一)选择特定部分简单外包

选择特定部分简单外包,这种形式可作为内部审计的补充,它是指将特定部分的内审计职能赋予有专业胜任能力的称职的第三方。这些特定部分往往需要特殊的专业技能,需要专业人士的参与和帮助。例如,在审计外地的分公司时,企业聘请熟悉当地习俗的审计人员提供帮助;对涉及工程、计算机、法律、金融等方面的关键性的内部审计项目,或者是内部检查控制系统、电子数据处理系统等特殊领域的项目,企业可聘请精通此类特殊技能的专家参与。在这种形式下,内部审计功能仍主要由组织内部的审计师承担,外部人员只起协助作用。

(二)审计管理咨询服务外包

审计管理咨询是会计师事务所现有咨询或审计业务的延伸。这种形式外包,主要是会计师事务所帮助企业确定内部审计机构设置、人员数量及配备以及制订内部审计

计划。审计管理咨询服务还包括对内部审计人员的招聘工作,帮助管理层定义主要的审计风险领域等,为组织的内部审计机构能顺利圆满地开展内审工作铺路。

(三)部分内部审计业务外包

内部审计业务部分外包是指企业将内部审计业务中的一部分或审计项目的某些程序外包给会计师事务所等外部中介机构。在这种外包形式下,内部审计人员与外包审计人员要进行分工协作。内部审计人员只负责对日常性的经济活动进行监控,同时内审人员可以利用其信息优势,将企业不涉及商业机密的重要信息传递给外包审计人员,使其对企业有较为全面的了解,提高其评价和建议的针对性、合理性。这种形式下外包的审计业务,主要侧重的是重要的、技术难度高或专业性强的业务,或是内部审计人员难以胜任的业务,如会计信息化审计、环保审计、基建项目审计等。

(四)内部审计职能全部外包

内部审计职能全部外包是指企业将内部审计业务全部交予会计师事务所全权处理。在这种外包形式下,组织一般不设内部审计部门,但保留内部审计长。内部审计长负责监督审计业务的执行,评价外包合同的履行情况及效果,并担当在会计师事务所与管理层之间沟通的媒介。这种外包形式,一方面使得企业能节约有限的资源,集中精力搞好核心业务,为企业稳步发展、快速增值打好基础;另一方面又能借助于注册会计师所拥有的专业优势,帮助其发现问题并及时给予纠正以减少损失。但这种外包方式使内部审计丧失了主导地位,主要适合未设立内部审计机构的中小企业和初创企业。

(五)协力式委外

国际内部审计师协会前主席大卫·理查德提出了协力式委外的外包形式,即由第三方与企业内部审计人员共同协作来提高内部审计的有效性。这种外包方式主要强调外包目的是为增进企业内部审计部门的核心竞争力,它要求企业的首席审计官必须处于内部审计的主导地位,内部审计功能主要由内部审计人员承担,内部审计人员执行大部分审计项目,工作重点放在企业面临的关键问题上;一些非核心、非常规的审计业务可以利用外部审计人员,以提高内部审计实施的效率。协力式委外方式既保证了内部审计部门的主导地位,又利用外部审计人员的智力资源为企业提供服务,有利于中小企业持续增值。

五、结束语

在我国,既存在内部审计外部化的需求市场,又存在内部审计外部化的供给市场,所以内部审计外部化在我国是具有可行性的。内部审计外包与否是管理层根据本单位具体情况和需要作出的决定,是各项审计资源优化配置的结果。上述各种内部审计外包形式各具特色,企业可通过选择和使用内部审计外包方法实现内部审计功能最大

化,从而提高企业核心竞争力,稳步、持续地实现企业的价值增值。

参考文献

- [1]宋明. 内部审计外部化实现途径分析[J]. 中华会计网校,2011(5).
- [2]余涛,赵栓文. 中小企业内部审计外部化实现途径分析[J]. 西安财经学院学报,2010(1).
- [3]于和平. 内部审计外包的可行性分析[J]. 中国乡镇企业会计,2009(3).
- [4]丹华. 如何推行企业内部审计外部化[J]. 中华会计网校,2009(8).
- [5]许怀宇. 我国中小企业内部审计外部化的可行性分析[J]. 中华会计网校,2007(2).
- [6]龚凤兰. 内部审计外部化:会计师事务所发展的新契机[J]. 中华会计网校,2006(9).
- [7]王妍玲. 内部审计外部化的有关问题探析[J]. 商业研究,2005.
- [8]宋建波,蒋晨霞. 内部审计外部化问题探讨[J]. 财会通讯(综合),2004(11).