

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741



硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 HL 公司内部审计外包质量控制研究

研究生姓名: 张雪

指导教师姓名、职称: 杨利华 教授 李敬道 正高级审计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 内部审计

提交日期: 2023.6.19

独创性声明

本人声明所提交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 张雪 签字日期： 2023.6.12

导师签名： 杨训军 签字日期： 2023.6.12

导师(校外)签名： 李敬道 签字日期： 2023.6.13

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 张雪 签字日期： 2023.6.12

导师签名： 杨训军 签字日期： 2023.6.12

导师(校外)签名： 李敬道 签字日期： 2023.6.13

HL Corporate Internal Audit Outsourcing Quality Control Research

Candidate : Zhang Xue

Supervisor: Yang Lihua

摘 要

内部审计作为独立、客观的管理和咨询活动，有利于识别企业的潜在风险。为提高企业自身的竞争能力以及有效应对“审计全覆盖”的新形势，很多企业都集中在核心业务上投入资源和精力，而一些非核心的工作，就会被外包给专业的机构来做，这就是内部审计外包的产生。

通过外包这种方式，外包企业在借鉴外部先进的审计经验的基础上利用先进审计方法，节约审计资源成本，最终提高审计效率。在这篇论文中，主要采用了文献研究法和案例分析法两种方法，在阅读了国内外有关内部审计外包和外包质量控制的研究成果之后，对其展开了一系列的梳理，并对其中所包含的一些概念作出了合理的诠释，引用了一些有关的决策模式，并在此基础上对内部审计外包的质量控制进行了探讨。

本文首先介绍 HL 公司内部审计外包的现状，根据 HL 公司的概况分析 HL 公司内部审计外包的实施动因，再依据 HL 公司内部审计外包的流程分析外包存在的问题，由于中介机构完成的项目质量较差，造成 HL 公司面临部分损失。为解决此部分问题，需要对 HL 公司的内部审计外包进行质量控制。其次从我国企业内部审计外包质量控制的必要性和可行性入手，尝试构建 HL 公司内部审计外包质量控制框架，通过一定的选取依据和评价原则，从内部审计质量要素拓展到内部审计外包的质量控制要素，再根据 HL 公司的特性加以补充完善，最终得出需要考虑审计环境、审计部门管理、审计人员考察、审计业务活动以及审计绩效这五大要素。最后对照质量控制要素提出 HL 公司内部审计外包的质量控制措施，为改进和发展内审业务外包模式提供参考。

关键词：内部审计 审计外包 审计质量 质量控制

Abstract

As an independent and objective management and consulting activity, internal audit is conducive to identifying potential risks of enterprises. In order to improve the competitiveness of enterprises themselves and effectively cope with the new situation of "full audit coverage", many enterprises are focusing on core business to invest resources and energy, and some non-core work will be outsourced to professional institutions to do, which is the generation of internal audit outsourcing.

In this way, outsourcing enterprises can learn from external advanced audit experience and better use advanced audit methods, save audit resource costs, and ultimately improve audit efficiency. In this paper, the literature research method and the case analysis method are mainly adopted, and after reading the research results on internal audit outsourcing and outsourcing quality control at home and abroad, a series of combing is carried out, and some concepts contained therein are reasonably explained, some relevant decision-making models are cited, and the quality control of internal audit outsourcing is discussed on this basis.

This paper first introduces the current situation of internal audit outsourcing of HL companies, analyzes the implementation motivation of internal audit outsourcing of HL companies according to the overview of HL companies, and then analyzes the problems of outsourcing according to the process of internal audit outsourcing of HL companies, due to the poor quality of the projects completed by intermediaries, resulting in some losses faced by HL companies. To solve this part of the problem, quality control of HL's internal audit outsourcing is required. Secondly, starting from the necessity and feasibility of internal audit outsourcing

quality control of Chinese enterprises, we try to build the quality control framework of internal audit outsourcing of HL companies, expand from internal audit quality elements to quality control elements of internal audit outsourcing through certain selection basis and evaluation principles, and then supplement and improve them according to the characteristics of HL companies, and finally conclude that the five elements of audit environment, audit department management, audit personnel inspection, audit business activities and audit performance need to be considered. Finally, the quality control measures of internal audit outsourcing of HL companies are proposed according to the quality control elements, which provides reference for the update and promotion of internal audit outsourcing mode.

Keywords: Internal audit; audit outsourcing; audit quality; quality control

目 录

1 绪 论	1
1.1 研究背景、目的及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究目的	2
1.1.3 研究意义	2
1.2 文献综述	3
1.2.1 内部审计外包形式与内容的研究	3
1.2.2 内部审计外包优劣势的研究	4
1.2.3 内部审计外包影响因素的研究	5
1.2.4 内部审计外包质量控制的相关研究	6
1.2.5 文献述评	6
1.3 研究内容及方法	7
1.3.1 研究内容	7
1.3.2 研究方法	8
1.4 本文的创新点	9
2 相关概念及理论基础	10
2.1 内部审计外包质量控制的相关概念	10
2.1.1 企业业务外包	10
2.1.2 内部审计外包	12
2.1.3 内部审计外包质量控制	13
2.2 内部审计外包质量控制理论基础	15
2.2.1 系统论	15
2.2.2 交易成本理论	16
2.2.3 质量控制理论	16
3 HL 公司内部审计外包现状及存在的问题	18
3.1 HL 公司概况	18

3.2 HL 公司内部审计外包的实行动因	18
3.3 HL 公司内部审计外包的工作流程	20
3.4 HL 公司内部审计外包存在的问题	25
3.4.1 内部审计外包决策依据不完善	25
3.4.2 内部审计外包过程风险防范能力较差	26
3.4.3 内部审计外包成果的验收过于粗糙	27
4 HL 公司内部审计外包质量控制框架构建	28
4.1 内部审计外包质量控制的必要性与可行性	28
4.2 内部审计外包质量控制框架构建的依据和原则	31
4.2.1 内部审计外包质量控制框架构建的依据	31
4.2.2 内部审计外包质量控制框架构建的原则	34
4.3 HL 公司内部审计外包质量控制框架构成要素	35
4.3.1 内部审计部门管理要素	35
4.3.2 审计人员考察要素	35
4.3.3 审计业务活动要素	35
4.3.4 审计绩效要素	36
4.3.5 审计环境要素	36
5 HL 公司内部审计外包质量控制的具体措施	38
5.1 内部审计外包决策控制	38
5.1.1 全面化内外部环境进行外包战略选择	39
5.1.2 科学化考虑成本进行外包形式的选择	41
5.1.3 精细化外包商管理进行外包机构的选择	42
5.2 内部审计外包过程控制	45
5.2.1 审慎订立内部审计外包合同	45
5.2.2 完善风险评估体系和风险应急机制	46
5.2.3 强化内内部审计的协调长效机制	47
5.3 内部审计外包后续控制	48
5.3.1 建立内部审计外包质量评价指标体系	48

5.3.2 建立中介机构准入退出机制	50
5.3.3 加强内部审计外包后续复核和反馈	50
6 结论与展望	52
6.1 结论	52
6.2 启示与展望	52
参考文献	54
致 谢	59

1 绪 论

1.1 研究背景、目的及意义

1.1.1 研究背景

宏观经济纷繁复杂，市场经济环境日新月异，企业的利润发展空间受到不间断的制约，越来越多的企业不但重视外部市场机会，而且逐渐开始重视自身的内部管理。内部审计在揭发财务造假、识别潜在风险方面起到了很大的作用。所以，很多公司都建立了内部审计部门，将内部审计视为公司治理的一项重要工作，在这样的背景下，内部审计就应运而生。内部审计是组织内部建立的具备监督管理、风险控制、评价结果的职能活动，具有现代审计制度的显著特征，即内部与内部审计内容相互配合，相辅相成。在价值链角度上看，内部审计几乎不能创造出直接价值，但其质量的好坏，对企业战略目标的制定、实施和监督都十分重要。中国大多数公司都存在着类似审计信息不全面、内部审计独立性较弱、审计成本过高的问题，可见，内部审计质量受到内部环境、方法以及审计人员的制约，未能完全发挥出对企业管理的效益，内部审计的固有缺陷受到企业治理层的关注。

不但如此，随着过去的几十年内全球化进程推进，世界各国企业逐步扩张，企业面临着市场竞争不断加剧、产业升级改造等问题，为有效降低成本，有些企业将部分非核心业务外包出去。加之内部审计的固有缺陷，使得一些企业不得不向外部寻求帮助，所以也就出现内部审计外包。在旺盛的市场需求下，逐渐涌现出一批专业的内审外包团队，内部审计外包这种创新模式对公司治理具有深远的意义。2014年，国务院《关于加强审计工作的意见》国发〔2014〕48号首次提出审计全覆盖。在这样一种新形势下，缺乏审计专业的技术人才对内部审计实现全覆盖可谓是难上加难。大部分上市公司的特征是规模大，参股控股比例高且极具复杂，在审计时如何保持在可接受的范围内，高质量的完成内部审计全覆盖的任务，而并非查清出上市企业的每个问题，因此企业能够利用多方资源进行内部审计，整合好内内部审计信息，减少工作的重复和浪费的资源。

但在企业内部审计外包的实践中并非只带来了效益,有时失败的外包也会对企业造成损害,甚至这种影响和损失是致命的。进一步追溯失败的原因,内部审计外包质量控制的好坏很大程度会导致外包失败。由此可见,合理控制内部审计外包的质量尤为重要。目前,我国企业内审外包经验并不充分,仅有少数几家大、中型公司实行了内部审计外包,许多小公司还未设立内部审计组织。从理论上来说,正是因为企业没有相关的实施细则进行规范和指导对内部审计外包实践加以指导,因而也缺乏对以内审外包案例为基础的质量控制的研究。但我国企业并没有放弃这条内审路径,2019年制定《第2309号内部审计具体准则——内部审计业务外包管理》中明确规范内部审计外包,2021年中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件,要求各地区各部门结合实际认真贯彻执行,灵活性较强,缺少具体的行动指南。因此,在学习国外先进的审计外包理论、参考国内外实践经验的基础上,有必要结合我国企业的发展特点以及对内部审计外包的适用性,找出符合我国企业采用内审外包策略存在的问题,探索一套适合中国企业的内部审计外包质量控制模式,促进内审外包在中国企业的应用和发展。

1.1.2 研究目的

本文旨在通过典型案例,来拓展内部审计的理论研究领域,并对公司内部审计外包的实际应用进行补充,从而改变目前内部审计机构流于形式的现象,推动内部审计外包在我国企业中的应用,进一步为相关企业的内审外包提供质量控制的策略,给企业带来更大的兴利作用,降低成本费用,帮助提高审计工作质量。

1.1.3 研究意义

内部审计是企业内部控制系统重要的组成部分,但是大部分公司过于追求高额经济利润,忽视了企业内部管理,使内部审计难以发挥出应有的作用,而适当的内审外包业务可以有效弥补内部审计的不足。因此,本文试图结合具体案例研究内部审计外包实施中的具体问题,为理论和实践增加案例经验。

(1) 理论意义

一定程度上扩充了内部审计的研究内容。国内尚没有成熟的理论来指导公司实施内部审计外包,以内部审计外包为切入点对企业内审情况进行整体研究的较少,本文采用案例分析的方式阐释内部审计外包流程的质量控制,旨在使内部审计外包研究更加全面、科学,从而丰富内部审计研究体系,为将来有关研究提供理论补充,也为解决当前内部审计的问题提供了一个新的视角。

(2) 现实意义

本文有助于我国企业在对内部审计外包有一个客观认识的基础上,严谨而科学的进行内部审计外包质量控制。对事务所而言,好的内部审计外包能够扩大业务范围,增加业务收入,不但提高会计师事务所的审计专业化程度也能丰富不同领域的专业技能与经验,创造新的价值。对企业来说,不仅可以通过会计机构丰富的经验和专业的知识对企业发展做出相应的建议,满足经营管理上的需要,还能够促使企业内部审计水准的提高,降低企业的审计成本,优化社会资源的使用和配置,有力的推动企业核心业务拓展,增加企业价值。

1.2 文献综述

内部审计外包又被称为内部审计外部化,它是指企业的管理者将其全部或一部分的内部审计工作委托给外部专门的组织或人员。从 20 世纪 80 年代开始,内部审计外包的相关话题受到国内外理论界与实务界专家的研究,下文主要涉及内部审计外包形式与内容、优劣势、影响因素以及质量控制的研究。

1.2.1 内部审计外包形式与内容的研究

国际上的外包形式大致分为五种,最早由 Barry & Chang(1993)总结出三种外包形式:补充、管理咨询及全外包。补充,即通过简单内部审计协助与内审部门共同完成短期技术工作;管理咨询即帮助管理层进行其他非审计核心的日常业务,提供建设性意见;全外包适用于企业未设立内部审计部门,而委托外部机构进行全部的内部审计。随后一段时间, Martin & Lavine (2000)提出了另一种外包形式——替代形式,即外部机构代替内部审计机构的设立和职能任务。George R. Aldhizer、James D. Cashell、Dale R Martin (2003)也提出一项新外包模式——协

方式委外,增强企业自身内审部门的核心竞争力而非将业务外包。Jenny (2004)对全外包模式的特征进行了说明,即企业不需要进行日常审计,也不需要建立审计部门,但要做好相关审计的准备和后续监督。

国内学者在我国实际经验的基础上对外包模式做出一定的修改,周为利(2002)提出“合作内审”的外包方式,认为此方式能使内部审计的成本效益达到最佳均衡,相当于精简为部分外包形式与全外包形式。赵娜(2006)认为我国企业外包的具体实现方式为“从内到外——从外到内”的演化路径,采取部分外包,将外部优势资源内部化。梁刚(2016)指出,内部审计的外包可以分为两种,一种是补充外包,另一种是委托外包,让审计人员起到监督作用并辅助进行非核心的内部审计业务。

1.2.2 内部审计外包优劣势的研究

国内学者对内部审计外包优劣势的研究在最近几年激起热潮。以 SWOT 为基础,潘婷(2015)提出了内部审计外包的优点,它具有审计的独立性和高质量,节约了审计费用,给审计工作带来了更多的价值。但是,内部审计人员很难站在公司的立场上对公司有足够的信心和忠诚度,从而制约了内部审计外包业务的发展。孔新颖(2018)进一步总结内部审计师的劣势,即内部审计机构对被审计单位环境以及内部审计工作的了解程度极易出现信息不对称的情况,进一步增加企业对内部审计质量的期望差异,从而限制内部审计外包决策。

但在国外学者的研究中, Barr&Chang (1993)有相反观点,他认为随着内部审计外包双方合作时间加深,阻挡在他们之中的信息不对称关系将会抹平,外包机构会辅助并指导企业的内部审计部门,两者将会长期和谐共存。Aldhizer Cashell Martin (2003)也认为内部审计外包是双赢的效果。企业能够减少资源的浪费充分提高自身核心业务,也提高自身内审部门的业务能力;会计师事务所可以扩大业务范围,积累经验,未来提供更加优质的服务。Caplan & Kirschenheiter(2000)通过模型构建得出外包的优势在于能克服内部审计人员的约束条件,站在独立客观的角度进行审计工作。因此,从长远来看,外包给大多数人带来好处,但对于无法对内部审计进行客观评价的人来说,则是坏事。

内部审计外包后的理论很多聚焦在企业独立性的探讨,并成为学界争论的焦点话题。多数学者认为内审外包更能保证独立性,例如 GohBW&LiD (2011)认为如果企业拥有集中股权,控股股东话语权过大可能会影响内部审计工作。

张少凤(2008)正面表示会计师事务所是独立于企业而存在的,因此外审人员实施内部审计业务,可以提高企业内部审计工作的独立性,并且注册会计师具有扎实的专业与实践经验,能胜任企业内部审计工作,内部审计因受托责任的发展而不断发展。而郭书维(2010)等人认为内审外包可能损害独立性,通过法律角度分析,若一名会计师事务所十五年内既接受一家公司的法定审计,又接受其内部审计,则二者的独立性都会受到影响。

1.2.3 内部审计外包影响因素的研究

国内外关于内部审计外包的影响因素的研究较多。Zain Stewart (2006)经研究发现内部审计外包的质量受到企业现实情况的影响,例如企业规模、组织机构特别是审计部门的规范程度,以及双方合约时间的有效性。GohBW& LiD (2011)的研究表明,公司股权变动对公司内部审计产生了一定的影响。在公司治理结构中,由于大股东行使了非理性的权利,导致了公司治理结构的流于形式。国内学者刘斌和石恒贵(2008)进行关于影响企业内部审计外包因素的实证研究,结果显示,内部审计资产专用、内部审计工作频次以及委员会的监督情况均对内部审计外包产生一定影响,且与内部审计外包呈反向变动。

不但如此,国内外学者也从各个角度利用各种理论分析影响内部审计外包的因素,力求严谨完整。Widener&Selton(1999)利用经济学中交易费用分析理论得出:当企业资产专用性越低、内部审计业务频次越低,企业就会选择内部审计外包。我国学者黄溶冰(2012)则从组织柔性角度分析出战略定位、资源整合、成本节约等因素影响内部审计外包。梁刚和陈慧朴(2016)在价值增值的基础上在委托代理理论的基础上分析内部审计外包决策的影响因素主要包括独立程度、外包的性质、内审的时间频率、人员的专业素养以及信息的可获取程度。

我们可以发现更多的国外学者都将成本节约作为内部审计外包的主要动因,如 Rittenberg&Covaleski (2001)作为外包的支持者认为外部机构的专业机构以

及实现成本节约的程度才是短期内进行外包的主要原因。Careyetal(2006)通过实证研究数据分析得出：成本因素影响内部审计外包的形式，当成本节约越多，外部机构提供的内部审计服务质量更高，越容易促成内部审计外包。

1.2.4 内部审计外包质量控制的相关研究

新修订的《内部审计实务标准》中指出内部审计人员须遵守相关规章制度和规范流程保证内部审计工作质量，在内审工作的各个阶段都需要进行一定的质量控制，保证内部审计活动更好进行，这种质量保证活动和改正程序应涉及内外部评估。而内部审计机构的投入产出行为并非直接观察得出，这一定程度上增加审计工作量，也加大为实现其客观评价的难度，因而产生较多的风险。因此，内部审计外包前应当以科学方式进行决策；内部审计外包后也应采取方式加以管理。

从国际角度来看有以下几种主流观点，Andrew.D.Chanbers(1995)在他的《内部审计》中提出，可以用适当的内外部监督来评估内部审计工作，以避免风险，以改善内部审计质量。Lightle& Bushong (2000)研究得出置于审计委员会之下的内部审计机构，这种隶属关系可以提高内审人员的独立性从而保障审计工作的质量。James(2003)也通过实证分析证明，审计委员在内审质量控制的重要作用，能发现更多的问题采取优化措施。Lawrance J. Abott(2016)指出明确内审组织机构的组织架构可以提高内审人员独立性。

袁广达、于海林(2008)提出内审外包可能会产生目标偏差、竞争优势下降、功能缺失等潜在风险，并从企业、外包商角度考虑如何规避该风险。李华(2010)也重申了这些风险，并从事前评估、事中控制和事后监督等方面制定科学的风险评价体系以应对风险。黄茜、姚群(2017)提出应科学严谨设立供应商筛选机制，充分考虑内部审计机构审计人员的专业程度。这些措施对于外包质量控制具有重要的现实意义，不仅提高内部审计工作质量，而且还能强化外包质量的评价手段进而实现循环效应。

1.2.5 文献述评

对国内外关于内部审计外包、质量控制的相关研究成果进行梳理后发现，国

外对内部审计外包的研究开展较早，且相关理论体系也更成熟完善。理论上主要讨论动因、形式、存在的问题以及相关解决措施。国外企业对于内部审计外包则从开始考虑成本的降低逐渐转变为内部审计外包后审计质量的提高。

我国对于内部审计外包研究与国外相比较晚，大多都是规范性研究，主要集中在动因、形式、优劣势，实证研究也只是分析内部审计外包后的效果，需要我们进一步去研究。并且，因此，基于案例的内部审计外包相关研究相对匮乏，亟待引入基于案例的内部审计外包相关研究。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文将从以下六个部分进行探讨：

第一部分：绪论部分。基于当前企业内部审计外包的发展背景现状，阐述本文的研究背景及意义，进而通过国内外学者研究引出本文研究的主题及内容。

第二部分：相关概念与理论基础。重点介绍业务外包的相关决策模型、内部审计外包的形式以及内部审计外包的质量控制，理论基础主要包括系统论、交易成本理论、质量控制理论。

第三部分：HL 公司内部审计外包现状及存在的问题。根据 HL 公司的概况分析 HL 公司内部审计外包的实行动因，再依据 HL 公司内部审计外包的流程分析外包存在的问题。

第四部分：HL 公司内部审计外包质量控制框架构建。首先，探讨了 HL 公司内部审计外包质量控制的必要性和可行性，在此基础上，确定了 HL 公司内部审计外包质量控制框架构建的依据和原则，最后，总结了 HL 公司内部审计外包质量控制框架构成要素。；

第五部分：HL 公司内部审计外包质量控制的具体措施。由上文 HL 公司内部审计外包存在的问题以及构建的 HL 公司内部审计外包质量控制框架，提出在决策、实施过程以及后续阶段的具体的质量控制方案。

第六部分：结论与展望。这一部分将对全文进行总结并得出普适性启示。

本文具体框架结构如下：

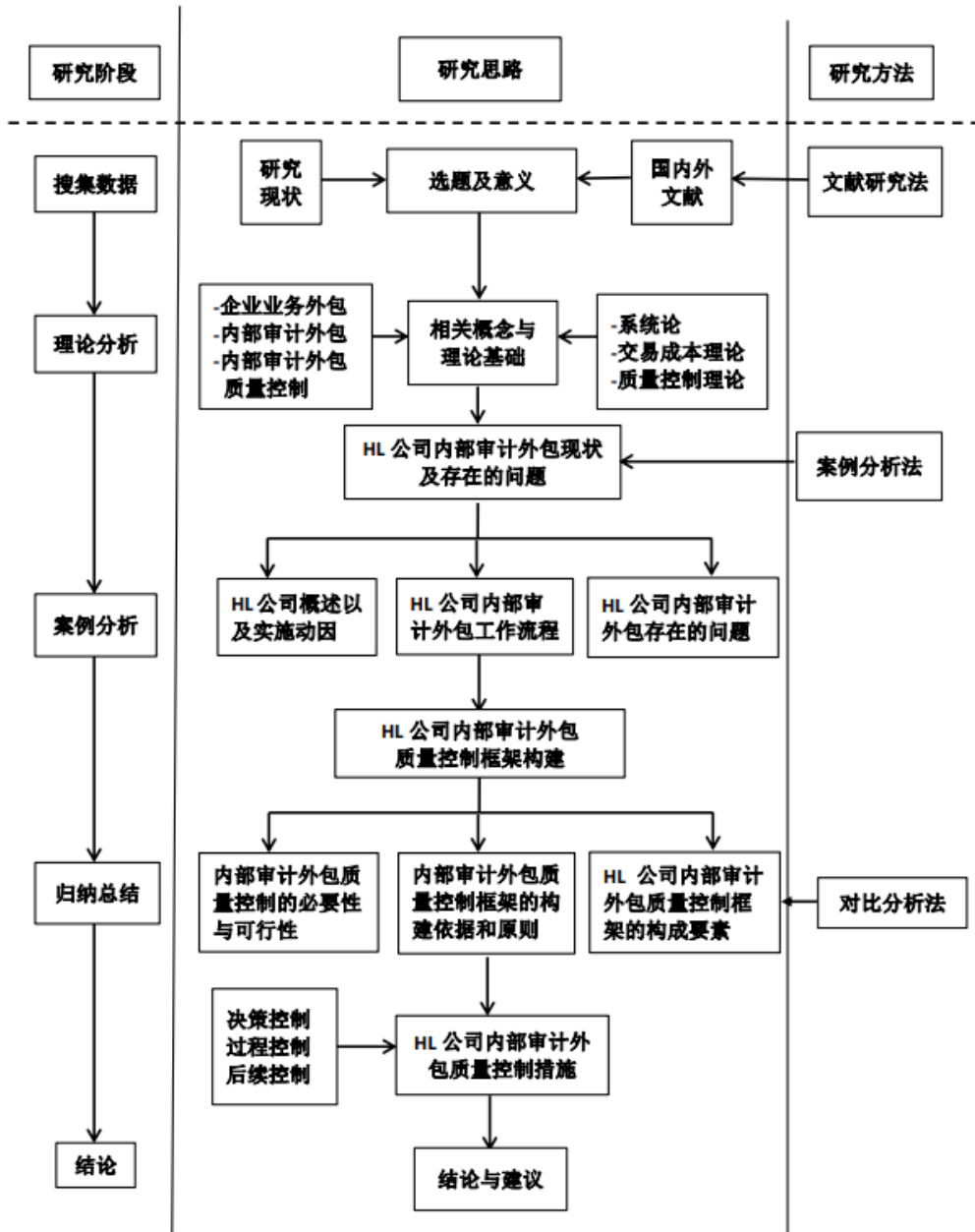


图 1.1 本文具体框架结构图

1.3.2 研究方法

论文具有很多种研究方法，例如文献研究法、调查法等基础性方法，也有严谨的实证研究法数理统计法等。通过文章整体构建以及比较分析，本文主要选择文献研究法，案例分析法和实地考察法对内部审计外包的质量控制进行研究。

(1) 文献研究法

本文通过查阅中国知网等数据平台的论文及知名期刊,了解国内外内部审计外包的研究现状以及与内部审计外包质量控制有关的系统论、交易成本理论、质量控制理论,为案例分析和质量控制对策打下基础。通过索引内部审计、外部化、内部审计外包等关键字,以引用或影响因子为依据找到研究领域的重要文献,同时对文献的引证、参考文献进行研究,形成自己的文献数据库,通过不断的对比与研读找到国内外学者的共性与个性,以及前沿期刊的发展动态,找寻现有研究的不足,从质量控制的角度对内部审计外包的过程进行有效控制,并形成体系。

(2) 案例分析法

本文以 HL 公司内部审计外包的实例为基础,以 HL 公司内部审计外包中所出现的问题为依据,试图建立一个内部审计外包的质量控制框架,并对 HL 公司内部审计外包的质量控制提出一些对策,以减少企业的风险,提升内部审计工作的质量和效率,进一步弥补当前领域案例的匮乏,使理论研究更具有说服力。

(3) 实地考察法

本研究通过在该公司工作的朋友与相关人员进行沟通,获取该企业有关内部审计的相关数据与资料,并在沟通、询问中,了解企业制度的落实情况,更具有准确性,针对性,深入实践领域获得数据并分析解决问题。

1.4 本文的创新点

研究内部审计的角度新颖。通过整体层面分析内部审计外包质量控制的必要性与可行性,结合 HL 案例公司对内部审计外包全流程进行分析,归纳总结提出内部审计外包决策、过程以及后续控制的相关对策和建议,使企业在实施内部审计外包工作过程中更有章可循,最终促进内部审计工作的良性发展。

探究内审外包中的质量控制框架构成要素。内部审计外包属于一种特殊的内部审计工作,现在对于内部审计外包中的质量控制要素的研究很少,本文在对内部审计的质量与内部审计外包质量之间的联系进行探索的基础上,以现行的政策和文件为基础,本文提出了内部审计质量控制的框架,并对其实际应用进行分析。通过对 HL 公司的现场调研,分析了内部审计外包的影响因素,并进一步探讨了内部审计外包可能带来的新的影响,最后给出了相应的控制对策。

2 相关概念及理论基础

2.1 内部审计外包质量控制的相关概念

文章涉及部分核心概念，因此本节将企业业务外包、内部审计外包、内部审计外包质量控制这三个与本文结合较为密切的概念进行阐述，有助于对文章框架底部的基本概念进行把握。

2.1.1 企业业务外包

业务外包是一种新型业务战略方式，即将企业内部业务的一部分外包给外部专门机构。其本质是重新资源配置并整合，集中在优势领域，塑造和发挥自己难以替代的独特核心业务，形成自身的竞争优势，促进企业可持续发展。

探究学界具有几种比较经典的业务外包决策模型，例如 Venkatesen(1992)只衡量一个要素的一维判断：是否为企业核心业务。该指标通俗易懂但衡量指标过于片面，科学程度较低，需要对核心任务有明确的界定与判断。Quinn & Hilmer（1994）考虑内外部两因素：竞争中获得优势地位的潜力和战略的脆弱程度。脆弱程度是指外包中由于市场服务失效而对企业的影 响，将两种要素划分横纵坐标建立模型，针对三种不同的情形，分别采取了三种不同的对策，即在两种都低下执行最高限度的控制，进行现货交易；在双高的模式下，实施战略性控制，进行内置；在同处于中等水平时实施终极控制进行适度外包安排（如图 2.1 Quinn & Hilmer 二维决策模型）。该模式在过去的一段时期内深受学者推崇，但该模式所考虑的情况并不全面缺乏整体性。



图 2.1 Quinn & Hilmer 二维决策模型

Insinga & Werle (2000) 提出另一种二维决策模型：业务能够带来的竞争优势的可能性和与竞争对手执行该项业务能力的较量（如图 2.2 Insinga & Werle 二维决策模型）。共划分为 12 个区域，并显示各区域活动的管理措施，其中，“合作伙伴”倾向战略联盟、共同进步，“分担风险”具有较低的战略性的，目标仅限于承担自身风险与共同风险。“合作者”介于这二者之间，该模式是对 Quinn & Hilmer 二维决策模型的创新性补充，考虑了不同企业业务活动的管理策略建议，将内容延伸到合作形式的决策层面。

该业务产生竞争优势的潜力	很大	内制并培养自身能力	内制并增强自身能力	内制	关键活动
	较大	1. 寻求伙伴	1. 寻求伙伴	1. 内制	新兴活动
	一般	2. 寻求合作人	2. 寻求合作人 3. 分散风险	2. 分散风险	
	较小	外包	外包	放弃或外包	基础活动
	很小	外包	放弃或外包	放弃或外包	商品活动

企业与竞争对手相比执行该业务的能力

图 2.2 Insinga & Werle 二维决策模型

内部审计外包进行质量控制需要在谨慎科学做出决策的基础上延伸到过程、后续控制，因此，本文基于一般企业外包的研究成果，力求推演出一套适合于企业内部审计外包的决策理论以提高内部审计外部化的质量控制。综合以上，这几种典型的决策模式之间存在着本质上的区别，它们之间存在着一些基本的区别，即外包决策的影响因素不同，它们被总结为：资产专用性、市场条件、企业核心竞争力和企业特征。（如表 2.1 外包决策的主要影响因素）资产专用性是指使用资产的机会成本，即资产作为其他用途的损失，当资产的专用性越低，外包商市场准入的门槛就越低。市场条件，主要是由三个方面的因素所决定的，其中包含了整个市场的成熟度、外包商的资质、竞争对手的激烈程度和行业的类型。企业核心竞争力则需要从企业整体、具体业务技术细节、成本因素等方面考虑。企业特征将企业的优势业务的市场占有率、发展前景、企业内部结构以及战略的脆弱性程度作为考量因素，通过内外部评估，企业可以选择进行外包决策的最优措施。

表 2.1 外包决策的主要影响因素

影响外包决策的主要方面	具体影响因素和研究学者
资产专用性	Williamson,1985; Quinn&Hilmer,1994;Mclvor,2000;Humphreys,2000;
市场条件	市场成熟度、外包商数量 (Quinn&Hilmer,1994)竞争中的地位(Mclvor,2000);产业类型(Heriot&Kulkami,2001)
核心竞争力	企业的核心竞争力 (Mclvor,Humphreys,2000); 生产成本和交易成本(Heriot&Kulkami,2001)
企业特征(包括组织机构)	企业所处的层次和水平 (insinga&Werle.2000);企业架构 (Quinn,1999);战略脆弱程度 (Quinn&Hilmer,1994)

不同的决策模型形成了学者们的不同决策观点，也对应不同的外包方案，但每个外包方案都存在一定的缺陷有待完善，因此，不可直接使用一种模型进行分析，而是需要将不同模型结合，多步骤分析、比较与评估，探讨决策的战略制定方案，再通过实践加以验证并不断修正适应企业。

2.1.2 内部审计外包

20 世纪 90 年代源于迈克尔波特的竞争理论的业务外包盛行，在这样的背景下，内部审计职能外包也得到发展。“内部审计外包”是将所有或部分的内部审计工作委托给第三方完成，最初是安永和毕马威等世界著名的审计公司提出的。据有关研究调查显示，尚未实施内部审计外包约 30%的企业有外包的计划和打算。但由于缺乏相关理论与实践经验，以及对于内部审计师独立性的争议，使得内部审计外部化在学界以及实践领域的道路发展缓慢。在 2000 年，公共监视委员会发布审计效果报告指出，内部审计外包不会影响注册会计师的独立性。但美国正群交易委员会同年颁布一项规定，限制公司实施内部审计外包的占比最多是 40%”。

选择内部审计外包形式是一把双刃剑，一方面，它可以降低内部审计成本、增强内部审计的独立性，另一方面，它很有可能会对内部审计质量造成不利影响，也会诱发信息泄露、“审计寻租”的问题，因此，内部审计外包形式的选择也会影响内部审计的质量，在选择时，尽量因地制宜根据自身需要进行科学的决策，进而为外包后续的流程奠定良好的基调，做好内部审计外包的质量控制。在学术

界被广泛认可的内部审计外包方式的基础上,再加上对其进行实证,在我国,通常将其划分为两种类型,全部外包与部分外包,部分外包又细分为补充、管理咨询、合作外包等形式。选择全部外包形式的多为单位内部审计职能相对薄弱,内审部门形同虚设或暂未设立的微小型上市企业,对他们来说全部外包一定程度上保证了审计的独立性,但由于过于独立较难结合单位具体情况展开工作,因此影响审计质量和效果,审计结果有待商榷。合作式与补充式较为类似,参与力度由强到弱,合作式是将专业性较强较为复杂的任务交由内部审计人员与内部审计人员一同开展,而补充是完全交由第三方专业人员提供帮助,主要职能仍然为单位内部审计人员是最简单形式的外包形式,保证了独立性但也难以从整体层面对问题进行分析出现内内部审计人员协调分工困难的现象。审计管理咨询则是充当咨询职能,协助单位进行内部审计机构、人员、审计工作的优化,需要掌握尺度,不能过分依赖第三方机构,否则也会损害内部审计外包的质量。不同外包形式的优劣式对比如表 2.2 所示:

表 2.2 不同形式内部审计外包优劣势对比

内部审计外包形式	优势	劣势
全部外包	审计较独立客观,提高审计效率,专业化程度高。	丧失对内部审计的主导性,缺乏连续性,易导致信息泄露。
合作审计	提高审计效率,保证审计质量,协调内外沟通,培养内审团队。	组织之间存在差异导致协调性较差,易引发内外部矛盾冲突,不利于审计目标的实现。
补充式审计	灵活简单、成本较低,不影响内部审计的正常工作。	较难结合单位具体情况展开工作,不够合理有效,可能最终结果有一定偏差。
管理咨询审计	独立性较弱,仅优化内审工作提建议	内部审计转型困难,不利于企业的长久发展。

2.1.3 内部审计外包质量控制

内部审计外包可以降低审计成本,合理配置资源,提高审计独立性,从而弥补内部审计的不足,提高审计质量,但是也会产生附加的风险。为了规避在审计过程中出现的潜在的风险,并最终达到高质量、高标准的完成,企业应该建立起内部审计外包的质量控制标准,来对内部审计外包质量进行控制。同时,内部审

计服务外包的质量控制也要求对内部审计服务外包的相关因素进行合理的选择。

“质量是一切商品和服务的生命线，内部审计外包作为一项特殊的服务，向市场经济的其他商品一样，也考靠质量生存、发展，为了发挥内部审计外包应有的价值，必须大力加强内部审计外包质量控制”（张丽艳，2011）。由于我国的内审外包工作起步较晚，在组织结构、人员协作和管理机制等方面尚不完善，导致了内审外包工作的价值目的难以达到，导致了内审外包的质量不高。在这种背景下，如何有效地控制内部审计外包的质量成为了一项十分重要的工作。

企业在建立内部审计外包的质量控制标准时，主要将其划分为三个阶段（如图 2.3 所示）：第一阶段，内部审计外包的决策控制。科学合理决策是否实行内部审计外包是一切工作开始的前提，需要借鉴业务外包的决策模型，不断改进决策流程适用本企业。在此基础上，一方面选择优良合适的中介机构，由于业务数量的增多吸引了更多的供应商参与其中，中介机构专业水平参差不齐，在决策时需要从多方面进行考量，以确定是否具有胜任能力。除此以外，也要衡量中介机构的软实力，例如绩效、业绩、口碑等等，保证内审外包服务的有效性；另一方面，要着重对外包形式的选择进行思考，用沟通的方式来确定内外部审核人员之间的分工形式，一旦出现了问题，就可以对工作内容进行及时的调整，从而使内部审核外包更加科学、合理。第二阶段，是对外部审核工作进行流程控制。内部审计部门牵头的有效沟通至关重要，可以通过现场或者线上的沟通协调与内部审计机构进行交流，对发现的问题及时整改是项目顺利进行的催化剂。此外，对内部审计机构全阶段的风险监督也很重要，对于外部机构的人事变动，应考评新参与人员是否存在影响独立性的因素，且对于变动做出书面解释。在自己的数据交接过程中，要将数据交接的详细情况和决算草案，向内部审计部门的文件数据库提交，以避免重要数据的出错或泄漏。第三阶段，内部审计外包的验收控制。内部审计需要有一套健全的质量评价标准，在中介机构开展具体审计业务的过程中，以及后续跟踪阶段，内部审计部门需要根据确立的标准，对中介机构完成审计工作的质量展开评价。完善审计工作考核制度，通过审查各阶段内部审计工作与既定标准对比，履历信誉评分制度，促进事务所尽职尽责。当出现违反合约或审计质量问题时，对于一般的审计质量问题，可以采取扣减一笔费用、暂停或终止合

约的方法。对产品质量有较大影响的，则由有关部门负责。

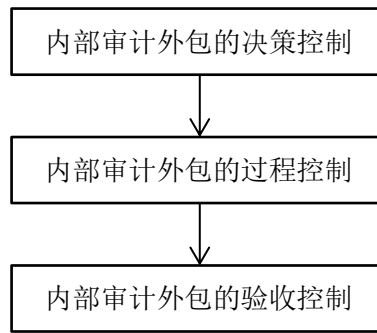


图 2.3 内部审计外包质量控制的三阶段

2.2 内部审计外包质量控制理论基础

2.2.1 系统论

系统内部具有不同的独立元素，每一个独立元素拥有构成整体前没有的特性和作用，并且独立元素汇总形成根本性的改变，构建出更为规范性的系统。人们公认科学的系统论是美籍奥地利人、理论生物学家 L.V.贝塔朗菲（L.Von. Bertalanffy）创立。1937 年他提出一般系统论原理，为这门科学奠定理论基础。1968 年其发表专著：《一般系统理论基础、发展和应用》（《General System Theory; Foundations, Development, Applications》），该书被公认为是这门学科的代表作，也确立了系统论的学术地位。

成熟的系统理论具有以下的特点：认为一切事物的关键在于系统的整体性，因此系统论的核心方法就是分析研究对象的架构、系统各个要素的组成以及各要素关系，并将研究目标视为一个完整的整体。系统受到影响的其他因素则是外部环境因素，因此，系统论不仅有认识系统特点和规律，充分考虑内部要素和外部环境的任务，更重要的是对可控成分进行严格把控，协调各要素关系，从而更有质量的完成系统的目标。除此以外，系统还具有动态性，需要根据时间的推移和外部环境的改变而与时俱进完善自身，来满足新的经济环境和社会需求。

按照系统理论的中心思想，把公司看成是一个整体，而公司的内部审计是公司中的一个子系统，它为公司提供服务。在子系统中包含各个具体的工作内容、

工作人员、组织机构等等。当企业将内部审计外包后，虽然内部审计的主体发生改变，但其实是企业在建立与外部环境的联系，外部机构在内部审计工作中的表现好坏，对内部审计的质量有很大的影响，因此，要对对内部审计外包质量有很大的影响的因素进行严格的控制，这样才能确保内部审计的质量，让公司的价值得以提升。

2.2.2 交易成本理论

由诺贝尔经济学奖得主科斯(Coase, R.H., 1937)提出的交易成本理论认为，交易成本在于企业的性质（即书名），由于社会经济体系的专业分工以及市场价格机制的运作，导致成本过高，因此企业交易时应当从绩效出发尽可能减少交易费用。交易费用是为达成交易的过程中所付出的信息搜寻、价格商议以及履行成本。

企业在初期阶段，更加考虑节约成本，节约内部审计活动成本与内部审计市场的交易费用，因此不必要实施需要花费更多成本的内部审计工作外包。但是，伴随着企业管理者对企业发展的需要和经济形势的变化，作为管理不可或缺的手段的内部审计遭遇限制，因此，选择第三方审计机构能够让内部审计的成本得到降低。因此，从交易成本理论角度出发进行决策是具备一定合理性的。通过外包产生的交易成本与企业自身所产生的交易成本是不同的。可运用成本效益分析比较项目的全部成本和效益来评估是否是最优决策，交易成本的计算大部分源于交易的三项特征：第一是交易商品或资产的专有性，不具备商品流动性或是成本难以收回。第二是交易本身具有不确定性，也就是在交易中，买方和卖方之间的信息是不对称的，通过合同来保护自己的权益将会带来成本的提高。这也是影响外包决策的主要方面。第三是交易的频率越高，相应的管理成本就会提高，企业会选择将交易内部进行以节约交易成本。

2.2.3 质量控制理论

质量控制理论原本主要应用于工厂生产，属于工程学范畴。1951年，费根堡姆在《质量控制：原则、实践和管理》中写到：在充分满足客户需求之下，质量控制是用最少的经济成本进行工作，将单位各部门之间创造质量、提高质量、

保持质量的工作内容整合起来，形成一个共同的体系。费根鲍姆对质量控制的精确定义为后续质量控制的发展提供了强大的推动力。

随着时代的发展，各种学科交错发展与融合，质量控制理论也运用到了财经、生物、商业等领域，检验范围不局限于生产的狭隘范围，除了实物方向的检验外，产权、专有技术甚至职能评价也是主要的投资决策评判依据。就内部审计质量控制而言，根据中国内部审计师协会发布的《中国内部审计准则》，除了对内部审计机构进行质量控制，对内审执行的项目进行质量控制，对单位内审机构或部门负责人和审计项目负责人实施单位进行质量控制，并进行监督、分级评审等。内部审计质量控制对象是内部审计的执行机构，对内部审计从业人员的专业知识水平和工作成果进行评估和控制。内部审计项目质量控制趋向于外部质量控制，辅以内外部结合控制。在质量控制外包的实施过程中，审计项目和审计师是其中的重要因素，在不同阶段和不同内容的审计外包过程中，必须要选择一家不一样的第三方审计机构，并对整个项目的实施展开监督和控制，为了保证质量，同时最大限度地提高效率。

3 HL 公司内部审计外包现状及存在的问题

本章主要研究 HL 公司内部审计外包的现状，首先简要介绍 HL 公司的概况以及外包的实施动因，其次根据 HL 公司的内部审计外包主要工作流程，分析 HL 公司内部审计外包存在的问题。

3.1 HL 公司概况

1997 年 HL 公司成立，于 2002 年在上海证券交易所上市，从事水泥及水泥成品的生产、销售及贸易全流程。HL 公司拥有一百四十多家子公司，主要分布在华东、华南地区，跨越十八个省、市、区，也将业务扩张到缅甸、老挝、越南等东南亚国家，由区域化转向集团化管理。在 2021 年度，HL 公司水泥及制成品销售和贸易确认的主营业务收入为人民币 1482 亿元。收入的不断上升表明 HL 公司在未来十年仍然处于高速发展期，业务规模不断扩大的同时业务内容的复杂程度不断加深，管理层的管理难度进一步加大，因此如何有效的整合有限的资源运用到核心业务成为 HL 公司的关键问题。

HL 公司共需要建设两座 A、B 办公大楼，两座楼的结构和面积都具有相似性，使用的材料都是钢筋混凝土框架—剪力墙结构，对此总共投资 4.2 亿元，每座办公楼均为 2.1 亿元。办公大楼 A 的审计是由 HL 公司内部审计部门单独完成，而 B 大楼于 2018 年下半年完工，考虑到 A 办公楼工程竣工审计效果不是很好，为提高审计效率和审计结果，决定委托外部机构进行原本由内部审计完成的工程项目竣工审计。

3.2 HL 公司内部审计外包的实施动因

（1）内部审计外包符合成本效益原则

企业的最终目标是实现价值最大化，这个目标最终驱动着 HL 公司不断降低成本从而选择内部审计外包。在内部审计内置的方式下需要计算初始投资额，金额分摊至长期的收益期。后续 HL 公司需要承担内审人员的后续培养支出，这项费用是长期持续的。在内部审计外包的方式下，HL 公司初次外包要发生搜寻、

筛选外包单位的成本，但外包单位获取相关信息较容易因此成本较小，在连续外包的情况下成本更小。规模经济导致两种方式下的劳务成本不同，当内部审计内
置时需要花费高昂的人力成本，而内部审计外包时资源通用性较强，事务所将人
力成本可以分配到不同的服务对象上，以较低的成本提供更优质的服务。当然，
HL 公司不应将成本视为唯一决定外包的因素，应综合关注企业的风险管理，发
挥价值增值作用。

(2) 内部审计外包增强内部审计独立性

HL 公司并未设立专门的审计委员会，而是分别设置工程审计室以及监察审
计室两个审计部门，作为内部审计机构的两个子机构下设在经营管理层，这实际
上是将审计工作交由经营管理层直接负责。由图 3.1 可知 HL 公司组织架构图：

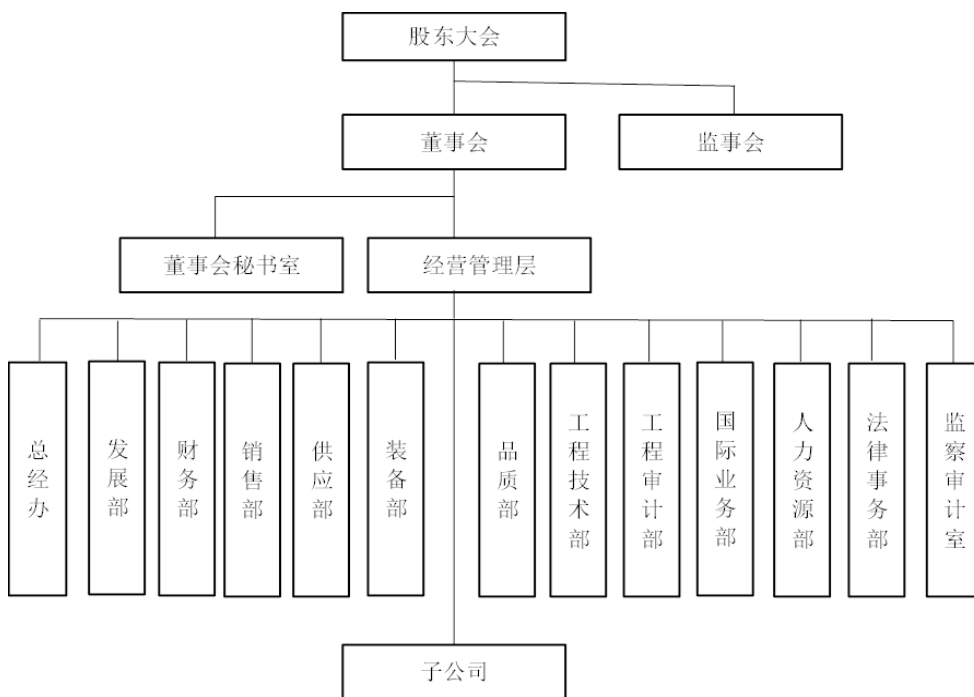


图 3.1 HL 公司组织架构图

工程审计室负责企业工程项目的专项内部审计，监察审计室负责监督公司一
切经营的经济活动。这种将内部审计机构置于经营管理层之下的模式使内部审计
的隶属层级较低，在监督业务活动时难免会同多个部门合作办事，但因为内部审
计部门同其他部门是平级的关系，执行内部审计业务难免会受其他部门的影响甚
至制约，所以 HL 公司内部审计部门的独立性较差，很难发挥其降低成本进而达
到良好的作用。

(3) 内部审计外包提高内部审计的质量

HL 公司内部审计专业人员稀缺。在内部审计机构人员设置上，如表 4.1 所示，两个内部审计机构共配备 125 人，其中硕士研究生水平 23 人，本科生 78 人，学历水平平均程度较低，且多为上一辈从其他部门退休后调任的老员工及中层领导，年龄也较大，对内部审计机构作用的认识不如年轻员工。即使 HL 公司给两个部门审计人员提供各种培训与学习机会但效果并不明显，提升作用十分有限。

HL 公司的内部审计人员能力有限，受教育程度并不高，实践经验匮乏，在实际的工作中无法做内部控制体系的建设，进而只能寻求外部专业机构来实施这项审计业务。

表 3.1 内部审计机构人员学历水平分布 单位：人

学历水平	人数	占内部审计机构比例
研究生	23	18.4%
本科生	98	78.4%
本科生及以下	4	3.2%

数据来源：HL 公司内部资料

3.3 HL 公司内部审计外包的工作流程

HL 公司实施内部审计外包是为了更好的服务企业专注自身核心业务，因此良好的内部审计外包成果其重要性对企业不言而喻。规范外包流程保证外包质量控制工作既是 HL 公司发展的需要，同时也是当前国家所倡导的。因此，本文将按照质量管理学中 PDCA 循环理论，把 HL 公司内部审计外包工作流程分为决策、执行和验收三阶段进行介绍。如图 3.2 所示：

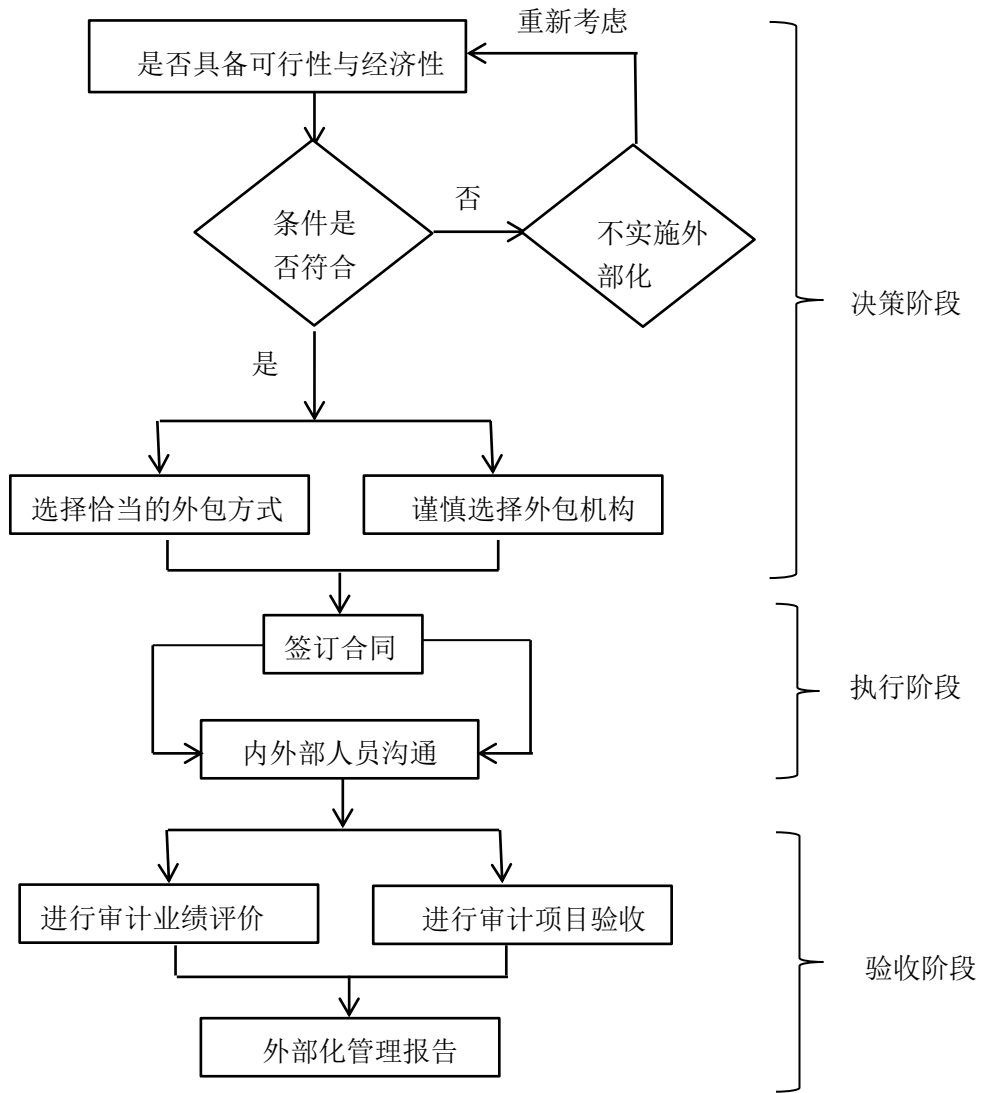


图 3.2 HL 公司内部审计外包的主要工作流程

(1) 决策阶段的主要工作流程

主要依据可行性与经济性进行决策。可行性是通过内部审计部门对 HL 公司实际情况进行分析并通过管理层一致同意。以工程项目竣工审计为例，财务部门首先根据企业的生产经营情况与战略发展计划提交了对基地新建厂房的内部审计外包的申请报告，详细描述了工程审计的特性以及所需要的资源，由于企业自身的内部审计人员数量较少且相关工程审计知识匮乏，此类审计业务需要对工程建设、工程造价非常熟悉的审计人员才能实施，HL 公司即使强行开展，也会面临较大的审计风险，因此可以确定进行外包。内审部门通过讨论决定将该项业务外包给内部审计机构进行 HL 公司的工程项目竣工审计。经济性是否合理是在成

本效益的指导下进行,公司通过内部审计部门决策报告以及上报管理层治理层的方式进行决策,在对内部审计费用进行对比分析的基础上,对内部审计费用的合理性进行了判断。

表 3.2 外包成本与内置成本对比

成本	用途	内置成本	外包成本
固定成本	工厂建筑以及资产设施折旧费	11000	503000
办公费	日常费、差旅费、招待费等	53000	
人工成本	内部审计人员等薪酬福利费	860000	
培训费	内部审计人员的定期培训	20000	
离职招聘成本	另外聘请审计人员的额外成本	20000	
合计		964000	503000

数据来源: HL 公司内部资料

对比内部审计外包成本与内置审计成本如表 3.2 所示可以看出,将内部审计交由第三方审计机构更加节省公司成本,因此实行内部审计外包决策是合理的。

其次,确定内部审计业务外包方式。由于 HL 公司此次内部审计业务会涉及企业工程施工进度的问题,因此他们需要外部专家来做一些他们自己不能做的事情,在合作、管理咨询与补充外包中进行选择,考虑到 HL 公司的施工成本以及发展初期需要降低成本,因此公司决定采取补充式外包这种成本较低的方式。为使资源最大限度的合理配置,让能力强的外部专家专注于业务开展并加强与内审人员合作,对于本企业的内部审计人员来说既能完成公司内部审计目标保证审计质量,也为内部员工增加了一次培训与学习的机会。

最后,综合选择内部审计外包机构。按照市场上普遍对于外包商的等级分类,加之相关条件综合考虑,可以分为:国际知名会计师事务所、国内八大或本地知名会计师事务所、咨询机构或相关专家等。根据事务所的收费成本以及业务适用性进行考虑,对三类外包机构进行了简单对比:如下表 3.3 所示:

表 3.3 市场中外包商类型对比

类别	优点	缺点
国际知名会计师事务所	审计资源与审计经验较为丰富,审计方法科学合理	收费昂贵
国内八大或本地知名会计师事务所	管理上灵活适应本地发展,价格性价比较高	审计方法与审计经验不完善

咨询或外部专家	提供有价值的专业意见	为形成规模与体系
---------	------------	----------

综上所述，HL 公司并不算是国际大公司，其这个厂房业务仅限于在国内进行，因此选择国内的会计师事务所更加具有性价比优势，依据重高质量，选低成本的宗旨，因此，HL 公司决定对项目工程竣工审计选择国内的会计师事务所。在此基础上，HL 公司建立成内部审计机构评价体系，选取同一层次中的评价较高的事务所以此来提供审计服务。

表 3.4 HL 公司内部审计机构评价体系表

指标类别	具体指标
发展状况	经济环境、企业规模、经营范围、财务状况
专业能力	管理水平、机构资质、员工能力、成功案例数量等
服务质量	满意度、保密程度、行业经验积累值、业内好评度
价格收费	审计收费稳定性、价格变更频率、合同变更频繁程度

数据来源：HL 公司内部资料

（2）执行阶段的主要工作流程

首先，签署合同。在与外包公司签订合同之前，HL 公司的内部审计部门和公司的法律事务部门应梳理合同的基本内容是否符合规定，是否明确双方权力与义务，再起草合同。审计的主要范围包括被审计单位的基本情况、财务状况和内部控制管理。特别是明确了 B 会计师事务所的审计师不得向企业以外的任何人披露其已知的商业秘密，并签署了保密条款。如果有一方违约，则应按照其所受损失的百分之百支付违约金。

其次，内内部审计人员的沟通频次。B 会计师事务所针对 HL 公司的实际情况配备一个主要负责人以及三个审计助理，同时为了确保审计质量和审计目标的完成，HL 公司专门从公司内部审计办公室抽调了一名审计员，在工程审计部门抽调了两名审计员，与内部审计机构组成新的内部审计组，监督审计办公室主任还被任命为该项目组组长，负责协调内部审计师的工作，与内部审计人员进行沟通，确定审计目标、审计范围、审计重点、审计方法及战略，并定期向公司高层汇报审计进度及工作进展。

此外，为了加强内外部人员的沟通，HL 管理层发布公告通知并要求各个部门积极配合审计人员工作，指定工程审计部门、财务部门以及监察审计部门，对整体外包流程的实施进行协调和监管，提供审计人员所需要的有关会计资料与财务信息。公司的审计人员可以着重对审计的具体执行情况进行说明，以此来提高双方之间的信任程度，从而推动审计工作的顺利进行。避免由于时间差以及其他信息不对称的因素造成不可挽回的损失。

(3) 验收阶段的主要工作流程

在借鉴中国内部审计协会《中国内部审计质量评估手册》的基础上，根据 HL 公司的具体情况和审计业务特点，构建了一套适合于 HL 公司的外包审计质量评价的指标体系。其中，量化指标主要包括：完成审计项目所需的总时间，可以显示内部审计师是否具有较高的工作效率和有效性；完成审计项目的总成本，表明内部审计员是否明智地使用了资源；对审计发现的金额的错报和少报，可用于反映内部审计外部化实施的结果；发布的审计建议数量和审计工作报告数量是内部审计员是否认真负责的指标。定性指标主要包括企业内部控制的改善程度、审计建议的有效性、内部审计师的职业能力和职业道德等指标。HL 公司建立外包机构评估的指标体系，对外审工作进行评价，从而更好的把握外审工作的效果。具体指标如图 3.3 所示：

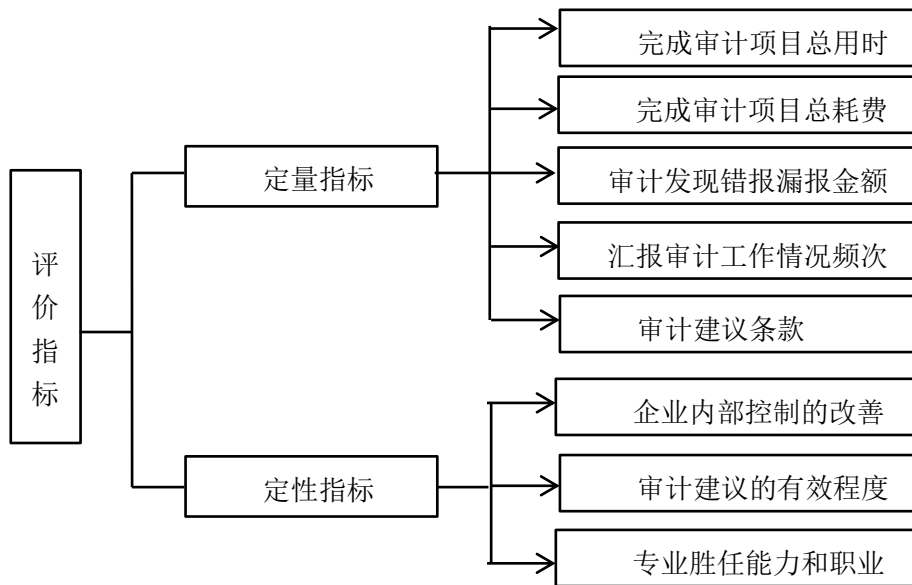


图 3.3 HL 公司质量指标评价体系

审计工作结束后，HL 公司依据上述指标综合评价出内部审计机构的工作质量水平，并将有关记录汇总归档整理，内部审计人员也对 HL 公司的内部控制进行了评估，向管理层提供工程竣工结算外部化管理报告，HL 通过治理层以及审计人员与专家的验证，主要检查其资料是否合法完备，价款是否真实存在，是否有违背合同条款约定的情况发生，最后通过了本次内部审计机构出具的内部审计报告以及内部控制整改建议。

3.4 HL 公司内部审计外包存在的问题

HL 公司的外包流程中虽然具有一定的控制措施，但中介机构完成的项目质量较差，主要存在竣工阶段的审计范围受到限制，导致资料不完整，有一些原始凭证是遗失的，并且在制作上存在着不符合规定的情况，比如用白条抵压、用假发票入账等，这些凭证的金额大约占了财务决算的 5%左右。但会计师事务所却默认了这部分原始凭证，并且会计师事务所认为 HL 公司的工程造价符合实际，但实际情况是存在 46 万元审减额，给 HL 公司造成一定的损失。这体现了内部审计人员违反相关审计准则，违反职业道德，也侧面反映 HL 公司对外包商的了解不够，评价不够全面。

3.4.1 内部审计外包决策依据不完善

(1) 决策是否实行外包的判断标准单一

内部审计外包受到很多因素的影响，属于多因造成的结果，需要考虑资产专用性、市场条件、核心竞争力以及企业特征包括组织机构。而 HL 公司在进行内部审计外包决策中确定是否进行外包时，仅仅将成本收益以及企业的需求性作为是否外包的判断标准，过于随意。随着企业内部审计知识由隐形化逐渐转为显性化，内部审计资产专用性弱化，导致内部审计外包商的准入门槛不断降低，也使 HL 公司注意到有利的一面，忽视了自身情况以及外部外包商的资质和专业水平，盲目进行外包，使然出现不必要的成本浪费。

(2) 选择内部审计外包形式的依据较为简单

HL 公司想要借助外部机构的专业审计人员，来完成自己不能自己处理的部

分业务，所以公司选择了一种比较容易的方法，仅以公司自身需求为依据不具有全面性。HL 公司与第三方机构合作审计也分为补充式外包、协力式外包和审计管理咨询，企业应在充分考虑自身经营情况后审慎抉择，明确三者之间的区别，进行内部审计外部化模式的评价选择，也要建立相应的风险控制措施。

（3）外包商遴选机制不合理

选择准则并不恰当，HL 公司第一次选择了满足资格准则的外包企业作为候选，资格准则主要是以审计机构的职业资格为依据。在对 HL 公司建筑工程竣工结算进行审计的过程中，由会计师事务所指派 4 位审计师进行，其中，审核小组组长虽为中国执业会计师，但无工程专业知识，且全部采用了工程造价顾问的评价报告。对项目变更的重视程度较低，而项目范围内的审计比较复杂，也比较容易发生不规范现象，如果内部审计机构不加以验证和审核，则会产生较大的风险，因此，内部审计机构应当在选择外包商时不仅只考虑会计师事务所，也要加强对内部审计人员的考虑。

3.4.2 内部审计外包过程风险防范能力较差

（1）内部审计机构设置的独立性不强

HL 公司作为一个老牌国企公司，其内部审计的管理方式并不合理，将工程审计室和监察审计室置于经营管理部直接负责，受到公司高层的控制比较显著，内部审计与公司内部保密业务和人员管理有关。此外，他还认识到，HL 国企公司内部的员工之间的关系比较复杂，其中可能存在着对公司管理层比较敏感的业绩问题。所以，如果企业进行审计外包，就有可能导致上级对内部审计工作进行干预，从而对内部审计外包的实施范围造成了一定的制约，从而导致了内部审计的独立性下降。

（2）未建立外包实施整体过程的风险应急与防范机制

HL 公司在实行补充式外包后，仅仅委派三名审计人员加入这次审计外包活动协助内部审计人员执行内审工作。站在 B 会计师事务所角度，作为一个新加入的服务机构，需要有充分的时间和资料熟悉公司业务。虽然在合同签订时双方已经约定各个部门要配合审计人员工作，但管理层仅发布公告却不采取行动，不

具有影响力和执行力，如果不配合也没有相应的惩罚措施，实际上缺乏真正的负责人落实，可能由于缺乏防范措施导致信息障碍进而降低内部审计工作的执行效率以及实现效果。

管理层在外包过程中没有建立风险应急机制，一旦发生一些不可预见因素的问题，就会对企业造成一定的损失。内部审计外包可能含有许多显性和隐性风险，如业务核心信息泄露、外包商决策有误、内外部分工协调不到位的风险。通过有效的评估可以转移或降低内部审计外包风险，通过应急预案可以降低、分散内部审计外包风险。

3.4.3 内部审计外包成果的验收过于粗糙

(1) 外部服务供应商评价指标体系有待改善

在验收评价体系 and 第三方机构选择的评价指标中，HL 公司仅仅对一些的定性指标和定量指标进行了描述，并没有对每一项指标进行设定权重，因此不能给出一个较为清晰的对比结果，从而不能在审计业务的验收过程中，对各种复杂的信息做出判断，个人主观性影响较大。并且内部审计外包的效益无法用数据准确的衡量，模糊不定，因为内部审计外包和内部审计本身的成本收益不像产品成本以及销售业绩相对好比较，因此对于内部审计外包的审计质量的关键点在于核心指标的权重量化。

(2) 未重视内部审计人才培养与企业内部审计模式的管理

HL 公司通过实施这一外包项目，其流程仅仅停留在签订合同、进行审计业务活动、进行项目验收管理到最终出具外部化管理报告。没有将此次内部审计外包交流的内容加以运用，没有意识到提高自身内部审计人员素质可以为公司更好的提供审计后续服务。内部审计外包的重要任务是提高内部审计人员的工作能力，公司过于追求眼前利益，未能考虑企业长久的战略发展，对内部审计外包工作养成依赖性，进而丧失对内部审计的主导权，不利于公司自身的管理工作建设。公司对这次项目也没有进行总结，没能整体全面梳理内部审计业务并借鉴经验得出启示，确定未来内部审计业务的后续管理方式，仍采用补充式这一单一的审计模式不具有灵活性。

4 HL 公司内部审计外包质量控制框架构建

本章基于 HL 公司内部审计外包出现的问题，尝试构建 HL 公司内部审计外包质量控制框架。从内部审计外包质量控制的必要性与可行性入手，在分析并构建 HL 公司内部审计外包质量框架时，依据现有政策及文件，了解内部审计质量的影响因素，在此基础上，通过对 HL 公司实际情况的分析，探讨了内部审计中包含的内容对内部审计外包的影响，并分析了内部审计外包带来的新的影响因素。

4.1 内部审计外包质量控制的必要性与可行性

(1) 内部审计外包质量控制的必要性分析

在我国，对内部审计外包进行质量控制的必要性，主要是考虑目前内部审计外包的发展的紧迫需求，要让更多实施内部审计外包的公司实现其外包的目标。完成良好的外包质量，实现价值增值，而非降低效率，适得其反。笔者通过统计上市公司的数量作为总样本，在此基础上统计 2021 年 1-12 月披露内部审计制度的上市公司数量作为子样本，运用对比分析法分析子样本中内部审计外包的倾向程度。截至 2021 年 12 月 31 日，共有上市公司 4697 家，其中上交所^①2037 家（含科创板 377 家）、深交所^②2578 家（含创业板 1090 家）、北交所^③82 家。沪深北三市公布内部审计相关制度的情况如表 4.1 所示：

表 4.1 沪深北三市公布内部审计相关制度情况 单位：家

	公布内审制度的公司数量	总样本数量	占总样本比例
沪市	81	2037	3.98%
深市	312	2578	12.10%
北市	23	82	28.05%
合计	416	4697	8.86%

数据来源：上交所深交所北交所统计年鉴、统计月报、巨潮咨询网

通过统计披露内部审计制度的企业数量 416 家作为研究内部审计外包的子样本。该子样本主要通过笔者手工收集汇总得出。在沪深北三市公布内部审计相

① www.sse.com.cn

② www.szse.cn/index/index.html

③ <https://www.bse.cn>

关制度的数据中，如表 4.1 所示，成立于 1990 年的上交所和深交所 2021 年新披露的内部审计制度各占总样本比例 3.98%以及 12.10%。

表 4.2 披露内部审计制度上市公司的地区分布

内部审计制度披露情况	东部地区	南部地区	西部地区	北部地区	合计
披露的公司数（个）	152	136	45	83	416
占总披露数比例（%）	36.54	32.69	10.82	19.95	100.00

数据来源：上交所深交所北交所统计年鉴、巨潮咨询网

通过研究内部审计制度的分布地区可以验证子样本的代表性。从内部审计制度的地区分布来看（表 4.2），由于上市公司主要集中在东部沿海长三角地区与南部发达珠三角地区以及部分新一线二线城市，因此从东西南北四个区域上市公司内部审计制度披露的比例来看，东部与南部披露相对较多，而西部地区披露较少，侧面说明子样本可以较为合理的代表各地区上市公司内部审计的情况。

表 4.3 内部审计外包的形式（2007 年数据） 单位：家

内部审计外包形式	公司数量	占比
补充式外包	6	9.83%
全部式外包	21	34.43%
协力式外包	12	19.60%
审计管理咨询	22	36.00%

资料来源：刘斌，石恒贵，2008

表 4.4 内部审计外包的形式（本次统计数据） 单位：家

内部审计外包形式	公司数量	占子样本比重
补充式外包	75	18.03%
全部式外包	6	1.44%
协力式外包	112	26.92%
审计管理咨询	43	10.34%
合计	236	56.73%

从表 4.3、4.4 两次统计结果的对比中可以看出，我国上市公司的内部审计外包形式发生了较大的变化，原以全部外包和审计管理咨询的形式转变为以协力式和补充式为主，这一方面是由于全部外包的缺点，丧失了对内部审计的主导性，缺乏连续性，会因信息不对称导致效率低下，也易造成信息泄露的风险；另一方面是由于企业的发展迅速，对于发展成熟型的中大型企业并不适用于内部审计全部外包的方式，这样的改变也是内部审计外包的质量控制所影响的。

因我国上市公司并没有公开声明内部审计外包的文件或信息,涉及内部审计的数据信息也较少,本文根据巨潮资讯网上公布内部审计工作制度的公司以及企业官网相关的新闻与文件,数据采集出 2021 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日的 pdf 文件,将其转化为 word 文件进行关键词分析得出的数据可能存在一定偏差。因此将上述外包形式再次划分为两大类:将内部审计外包与将内部审计内置,如果对外公布了内部审计制度且并未发布外包的一些信息,则默认内部审计内置,反之视为内部审计外包。因此 236 家实行内部审计外包(表 4.4)占子样本 416 家(表 4.1)的比例为内部审计外包程度,其余则为内部审计内置,得到图 4.1 内部审计外包倾向程度占比高达 57%,因而具有有较为明显的内部审计外包倾向。

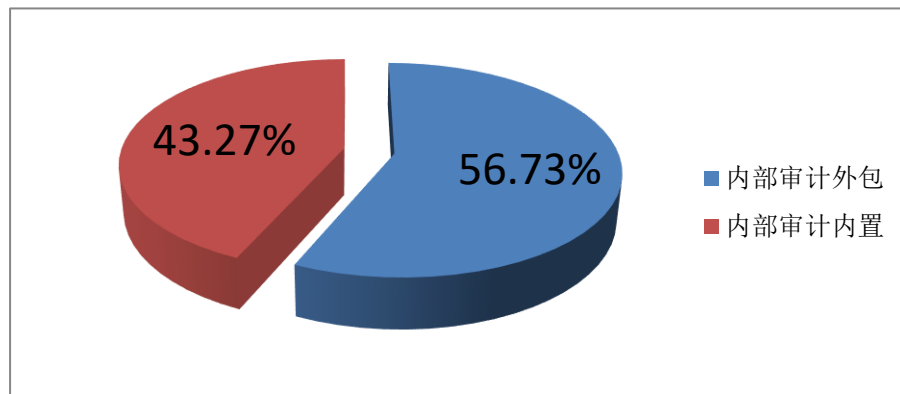


图 4.1 内部审计外包倾向程度

实施内部审计外包的企业增多也就意味着问题的出现,通过对内部审计外包质量的实践调查和外包形式的分析,尽管企业加大对外包商、外包形式、质量控制的重视程度,但问题仍然会出现,如内部审计外包解决方案流于形式、前期缺乏规划、无法明确外包审计业务的类型,从而无法对潜在的内部审计机构做出科学决策;缺乏内部审计外包质量过程跟踪管理,未明确自身定位,相关责任归属界限较为混乱,容易出现信息滞后导致评估不够准确,无法保证外包审计业务完成的质效。事后评价以及成果利用作用小,由于出具的内部审计报告质量不高,未提供实质性参考建议,并且管理层对自身内部审计人员队伍建设不足,导致审计质量以及以后的审计质量大打折扣。可见,每个阶段的重要节点如果未进行有效的质量控制,那必然会影响外包的最终效果。对其进行质量控制以期更好的帮助企业提高内部审计外包的质量。

(2) 内部审计外包质量控制的可行性分析

内部审计外包是内部审计特殊工作方式,保障内部审计外包的工作质量就是保障内部审计质量的重要一环,因此两者具有同源性。内部审计质量控制的发展侧面反映了内部审计外包质量控制在我国具有现实的可行性。

从供给能力上看,对内部审计外包进行质量控制需要有优秀的人才和良好的质量控制意识。随着我国会计服务市场的快速发展,会计师事务所等外部机构充当了外包商,中国已经拥有充足的内部审计外包市场。外包机构聚集了多种专业人才,掌握会计、法律、管理、工程甚至信息技术等多种多学科的专业技能,具有丰富的审计经验、严谨的专业判断力。内部审计机构可以选择适合审计类型的审计人才,提供优质的审计服务,降低审计风险,保证审计质量。此外,外包是内部审计的一种特殊形式,内部审计质量控制的要素与经验可以延伸到内部审计外包当中。

从法律角度来看,相关法律法规的颁布为内部审计外包的质量控制提供了法律依据和理论支持。2010年,注册会计师协会在《注册会计师指导目录》中就提到了“内部审计外包给注册会计师审计业务”,2013年《中国内部审计准则》和2018年3月实行的《审计署内部审计工作规定》增加“其他组织或人员受本组织委托参与内部审计业务,并对所使用的审计结果负责”,2019年,制定《内部审计具体标准第2309号——内部审计业务外包管理》,为内部审计外包的质量控制提供了依据。

4.2 内部审计外包质量控制框架的构建依据和原则

4.2.1 内部审计外包质量控制框架的构建依据

在分析并构建 HL 公司内部审计外包质量控制框架时,需要依据现有政策及文件,了解内部审计质量的影响因素,并结合对 HL 公司的实践调查考虑已经定义为内部审计外包质量的要素是否对外包产生不利影响,以及内部审计外包这一特殊工作形式会产生哪些新的质量因素。

因此本文在质量控制理论的指导下,认为科学、全面的内部审计外包质量控制框架需要从外包工作的各个参与主体以及全过程入手,划分为各个部分进行把

握，依据《内部审计的框架——创建审计质量环境的关键要素》与中国《内部审计质量评估手册》我国实际相结合，总结运用至我国内部审计外包的质量判断要素中，并对照我国《第 2309 号内部审计具体准则——内部审计业务外包管理》第五章中审计项目外包的质量控制进行总结优化，构建符合中国企业实际情况和现实需求的内部审计外包质量控制框架。

（1）内部审计的质量

首先对照国内国际的内部审计质量评估手册研究内部审计的质量标准与要素，其次探究内部审计质量与内部审计外包质量的关系，在借鉴内部审计质量要素的基础上依据我国现行的《内部审计业务外包管理》与 HL 公司外包实际情况确定质量控制要素，构架质量控制框架。

国际与国内内部审计质量评估手册对内部审计质量的理解都建立在遵守《内部审计准则》等制度的基础上，审计师能力和认可度也影响和反映内部审计工作的绩效。国际审计和鉴证准则委员会发布的《2014 年审计质量框架——创建审计质量环境的关键要素》指出，改变审计质量的因素可以包括投入、流程、产出、财务报告供应链和环境的相互作用五大类。如图 4.2，投入阶段主要是内部审计部门人员的职业道德以及专业胜任程度、内部审计机构设置的合理性；过程阶段包括准备、实施以及报告和整改；产出阶段从经济与社会效益出发，考虑审计计划的完成率以及审计项目是否真正做到为企业控制风险，创造价值。

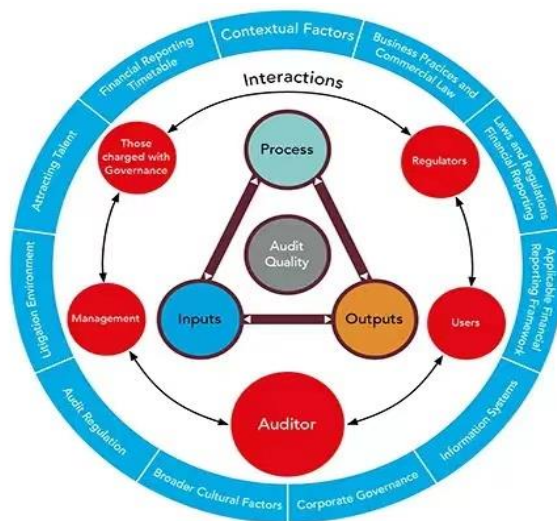


图 4.2 《审计质量框架》

结合我国内部审计的发展来看，根据国内的发展状况，2012 年中国内部审

计研究所公布的《中国内部审计质量评估手册（试行）》引发了一系列问题，通过对 2013 年《中国内部审计师准则》的分析，找出问题产生的根源，并对其进行改进，最终形成了 2014 年《内部审计质量评估办法》，中国的内部审计质量评估标准体系大体分为内部审计环境和内部审计业务两个大方向，细分为 17 个质量定量评估要素（见表 4.5）

表 4.5 内部审计质量评估标准体系

中国内部审计师协会公布的《内部审计质量评估体系》了解出，这些指标虽

评估类别	评估要素
内部审计环境	内部审计独立性、内部审计机构的隶属关系
	内部审计人员的职业道德规范
	内部审计机构的管理
	内部审计质量控制
	后续教育
	与内部审计的协调、利用专家的工作、人际关系
内部审计业务	项目审计方案、审计通知书
	主要审计工具与技术、审计证据、审计工作底稿
	结果沟通、审计报告、后续审计

然有了清晰的质量元素，并赋予了一定的权衡权，但侧重于容易定量的元素，因而只注重过程，忽视了对成果的重视。例如，在《审计质量框架》中，没有将环境和利益相关方的利益相关性，也没有将其纳入其中。

根据上述要素，总结得出内部审计的质量控制要素包括宏观层面的环境要素，投入要素中审计部门与审计人员的管理，微观层面主要是审计业务活动的具体执行，包括对审计成果的绩效评价与成果运用，最后建立各个主体之间的联系。

（2）内部审计外包的质量

内部审计外包是一种特殊的内部审计方式，在使用内部审计外包时，选择不会对内部审计的总体质量造成任何影响的内容，从而实现内部审计外包的目标。本文内部审计外包质量是指内部审计外包决策以及过程中的具体工作质量，特殊审计主体的内部审计外包工作，如果不加以规范与限制，势必会出现问题对审计质量产生影响。

内部审计外包的工作质量首先需要满足内部审计质量的要求，在实行外包后这些保证质量的要素的功能依然发挥作用，而不是造成负面影响。我国颁布的《第

2309 号内部审计具体准则——《内部审计业务外包管理》在第五章审计项目外包的质量控制中主要是对内部审计外包业务执行的三个阶段进行的规范。主要涉及内部审计机构需要了解中介机构所执行的外包业务，在此过程中，收集和交换有关的信息，对审计报告进行初步的审查和建议，以保证审计报告的质量。在审计项目工作结束之后，应该根据审计文件管理的要求，将审计文件和其他相关的文件，及时地提交到审计项目文件中。当外包合同项下的义务没有得到充分有效履行时，内部审计机构可以向组织建议终止合同，拒付或酌情扣减审计费用。我国的内部审计外包管理仅仅在内部审计外包业务活动方面提出要求，其中涉及审计部门与审计人员，不仅包括外包商的工作，也包括内部审计部门对外包项目的支持和沟通。

4.2.2 内部审计外包质量控制框架的构建原则

(1) 目标性原则。公司的战略目标是公司总体发展的基本方向，它也是公司各级所关心的重点，把战略目标的实施分解为各个部门工作的具体目标，以这些具体目标为依据，对工作进行了分解，并对工作的要求进行了明确，这其中还包含了内部审计所要进行的各种活动的任务和要求。因此，内部审计外包质量控制框架应建立在企业总体战略目标的基础上，使外包工作产生的结果与企业内部审计部门保持一致，从而实现企业的总体战略目标。

(2) 系统性原则。根据前文系统论的理论基础介绍，得出系统中并不包含相互孤立的元素，元素之间存在着不可避免的联系，形成不可分割的整体。因此，分析事物有必要从多个角度、全过程、每个环节和其他系统进行，构建外包质量控制框架，并在选择要素时考虑不同层次要素之间的联系，从而建立一个相互关联、密不可分的系统质量控制框架，从而使质量控制框架更加完整和有效。

(3) 成本效益原则。进行质量控制的目的是充分发挥审计外包工作的增值作用，实现企业价值增值最大化，因此质量控制要素的选择也应考虑成本和效益，识别和选择国内外《内部审计质量评估手册》的要素，同时结合 HL 公司实际外包工作的特殊性，补充和完善质量控制要素，努力用有限的成本选择关键要素，使企业利益最大化。

因此本文主要总结出以下五个要素：

4.3 HL 公司内部审计外包质量控制框架的构成要素

4.3.1 内部审计部门管理要素

首先，在政策和程序方面，应制定外包活动的指导性政策和程序作为内部审计机构进行内部审计的顶层设计指导规范，因为 A 栋和内部审计机构的审计已经完成，当 B 栋由外部供应商审计时，审计成本可能会尽可能降低，即便是在内审组织的监管之下，也没有形成足够的系统性，从而导致不连贯的结果；第二是为降低工作重叠率而进行交流与协调，外包机构应与内部审计部门做到尽可能的信息共享相互协调，但也容易发生机密泄露，需要其他要素加以约束。三是质量保证与改进机制，内部审计外包后内部审计部门仍然对审计项目负有最终责任，不应放松警惕而懈怠审计工作。

4.3.2 审计人员考察要素

HL 公司选择内部审计的外包商是会计师事务所，内部审计人员往往习惯于运用内部审计方式进行审计业务，对审计事项的合法公允发表意见，但内审需要实现价值增值，很容易出现目标的差异造成结果不尽如人意；外包机构将降低成本的需求置于首位，在思想观念上对内部审计业务不够重视，选派的审计人员专业胜任能力不足，但 HL 公司内部审计部门的审批程序较为繁琐，内部审计机构的职业素质评估是一个过程，长久以来的信息不对称会造成审计质量的降低，但又不能被企业及时察觉，因个人利益的考虑，由于内部控制的特殊性，一些审计师为了自身的私利，与被审计师串通进行了欺诈，这种欺诈行为的复杂性和隐蔽性增加了监管的困难，容易出现欺诈行为，降低了审计质量。

4.3.3 审计业务活动要素

当 HL 公司在实施内部审计外包后改变审计主体时会影响审计活动的流程，

而在内部审计外包后，新增加的三个过程，其主要内容包括：决策阶段是否进行外包的决策、外包商的选择和外包形式的选择、合同管理、供应商的评估和反馈机制。新增加的程序是为了尽量减少和避免在外包时产生的风险，HL 公司的内部审计部门需要与供应部、法律事务部合作完成，这些流程执行的好坏实际上影响内部审计外包的质量。最后审计报告的运用也有所差别，进而影响内部审计目标的实现。

4.3.4 审计绩效要素

一是体现在审计成果上，因为内部审计机构所关注的视角和组织文化不同，内内部审计对于内部审计业务的执行会存在一定差异，会发生服务与目标不匹配的情形；二是在审计成本方面，内部审计外包对处于发展上升期的 HL 公司具有鲜明的特征，内部审计外包可以通过规模经济的效应，以低廉的价格提供更为优质的服务，来弥补 HL 公司内部审计专业人才匮乏的缺陷。

4.3.5 审计环境要素

需要补充一个重要的要素是 HL 公司特殊的审计环境（如表 4.4），因为采用内部审计机构，还应考虑对自身审计环境的影响。一是法律法规，我国目前尚且没有明确具体的法律法规对内部审计外包质量控制进行指导，运用内部审计质量控制时难免没有考虑内部审计外包的特殊性；二是影响组织治理结构，外包商应当向谁报告，谁来任免外包商，HL 公司的组织架构中，内部审计部门层级较低，应当向管理层报告时，其独立性一定受到某种程度的影响，HL 公司应当依据公司治理结构、信息传播速率等因素，确定外包方在审计环境中的报表归属以及责任任命关系，营造一个良好的审计外包环境。综上，HL 公司整体的内部审计外包质量控制框架如表 4.6 所示。

表 4.6 HL 公司内部审计外包的质量控制框架

要素	要点
审计部门管理	内部审计外包的政策与程序
	沟通与协调
	质量保证与改进程序
审计业务活动	项目审计方案的制定与审批
	选择外包供应商的决策机制
	外包合同管理
	审计工作底稿
	审计报告
	审计结果的运用
	对外包供应商的评价反馈机制
审计人员考察	对审计准则的遵循
	职业道德规范的遵循
	良好的专业胜任能力
	科学的审计技术和工具的运用
审计绩效	对业务流程把握以及控制
	审计建议的采纳情况
	对风险、内部控制和治理的改善
	被审计单位对外包商的评价
	审计的准确率
	审计的周期时间
	审计成本
审计环境	与外包商的报告关系
	与外包商的任免关系

5 HL 公司内部审计外包质量控制的具体措施

本章根据分析得出的 HL 公司内部审计外包过程中产生的具体问题，基于构建的 HL 公司内部审计外包的质量控制框架，提出 HL 公司内部审计外包的质量控制方案，通过决策控制、过程控制到后续控制的全面化管理流程，旨在推动我国内部审计外包的实践发展。

5.1 内部审计外包决策控制

企业的业务外包决策应该被思考为一个多环节的分析、比较和评估的过程，以全过程的角度进行进行分层决策，这样才能确保内部审计外包决策的质量。如图 5.1 企业内部审计外包决策流程图所示，首先分析企业内外部环境，识别企业核心竞争力，结合外部因素通过 SWOT 分析法确定是否外包某项业务。其次进一步评估、运用决策模型和成本分析法明晰外包的范围与形式，最后科学选择合适的外包商制定外包实施计划并签订外包合同。外包合同签订时要考虑外包过程中的风险控制以及外包质量评价的标准设定。

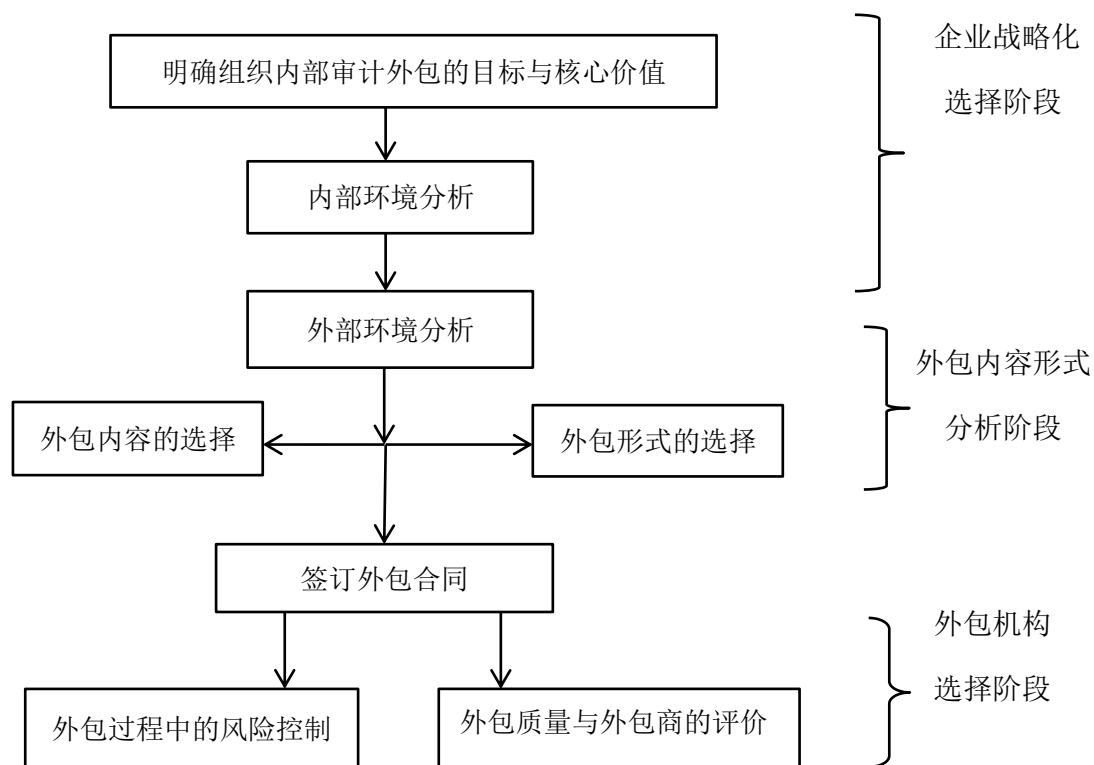


图 5.1 内部审计外包决策的控制图

5.1.1 全面化内外部环境进行外包战略选择

(1) 内部审计外包内部环境分析

内部审计在战略上实行外部化的决策首先需要在组织战略目标的基础上,对内部审计的监督、评价、管理和服务职能内部核心价值分析以及外部环境的分析,这也为之后内部审计外包的工作内容打下基础。

表 5.1 HL 公司内部审计外包的目标

内部审计外包长期目标	增加组织的价值,帮助组织实现战略目标。
内部审计外包短期目标	集中有限资源投入核心业务
	提高内部审计独立性
	降低企业管理成本,节约财务开支
	弥补内部审计的缺陷
	提高内部审计的质量

对企业外包的短期目标进行确定,这是影响企业外包决策的最直接的原因。在这个过程中,对它的合理性和可行性进行理解,这是使外包决策向着正确和科学的方向进行的基础,也是确定采取何种外包形式和内容的先决条件。

表 5.2 企业核心能力的三大特征

价值特征	提高企业运营效率的自身价值、客户关注的价值、超越竞争对手的价值
资产特征	对外部进入者的壁垒,对自身构成的退出壁垒。
知识特征	隐性知识,管理技术与能力等

表 5.3 各项职能对内部审计的核心价值

内部审计职能	结合企业核心能力分析
监督职能	合规性监督减弱资产专用性,内控检查增强资产专用性
评价职能	普通评价减弱资产专用性,任期经济责任审计增强资产专用性
管理职能	执行主体的专一性
服务职能	内向性服务特性

通过参照表 5.2 内部审计职能中企业核心能力的三个特征进行分析,得到每个职能部门对内部审计的核心价值。从上述表 5.3 分析可以看出,内部审计管理职能执行主体的专一性与服务职能内向性服务特性对企业组织具有核心价值,属于无法外包的职能。监督和评价职能由于过低的进入壁垒,减弱资产专用性程度,进而不能创造独特价值,因此也不具有核心价值。

(2) 内部审计外包外部环境分析

除了关注国家社会环境和 HL 自身的任务环境之外，HL 公司在外包内部审计决策过程中应关注以下环境因素：首先，权衡内部审计外包的利弊，“利”是指外包实际上节约了多少成本、外部灵活的资源管理等，“弊”是指上述企业环境分析导致内部审计部门丧失的核心价值功能，对于 HL 公司来说，当利大于弊，企业可以采用外包策略。其次，在企业的生命周期阶段，HL 公司仍处于快速发展时期，成本因素理应放在首位才能更好的发展其他核心业务，因此部分外包内部审计职能是最佳选择。第三，管理层思想上对外包的重视和员工对外包的接受程度，如果管理层不重视外包，这种外包工作缺乏权威的支持，会阻碍外包工作的实施效率，外包商无法独立完成外包合同，如果员工不接受，外包后续工作就缺乏合作的力量。

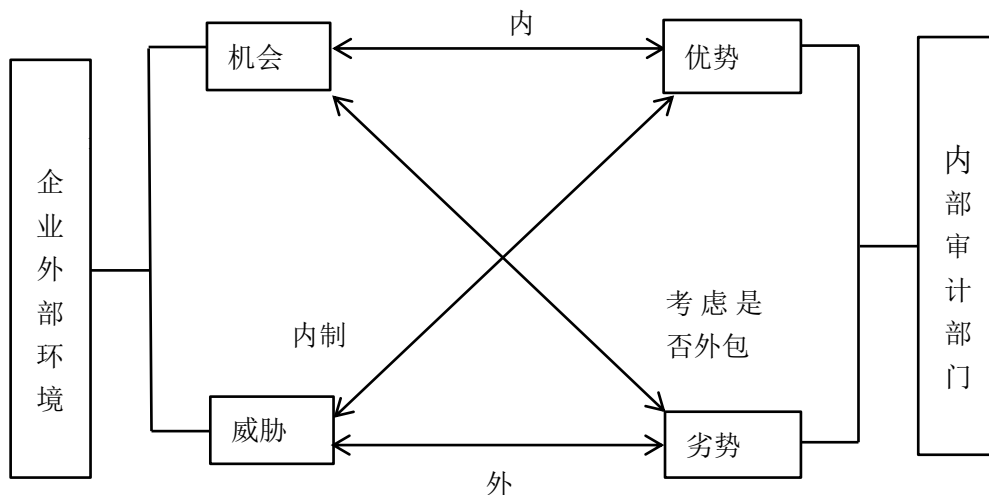


图 5.2 企业内部审计外包内容的 SWOT 分析

HL 公司在识别内部审计职能和审计核心价值的基础上可以运用 SWOT 方法综合分析外部环境因素，包括处于市场中的优势、劣势、机会与威胁。通过系统的环境分析，了解内部审计整体竞争情况，能够做出客观公正的评判。如图 5.2 所示，将其分为两个方面，分别是企业在外部环境中面临的机遇与威胁，而企业在内部审计部门自身的优势与劣势，最终形成了一个明确的二维矩阵。

该矩阵为后续内部审计外包决策和执行计划提供了战略指导。首先，根据公司的发展战略，对内部审计工作进行了定位。其次，本文还对本文第二章第一节所讨论的业务外包决策过程中所涉及到的各种影响因素进行了评价，从而使业务外包决策过程更加精确。另外，本研究对企业的内审外包也有一定的借鉴意义。

一般来说，HL 公司处于弱势且发展受到威胁的办公建设项目应以外包为主，企业应释放内部审计资源，重点做处于弱势但发展面临机遇的内容。如果机会有利于改变该行业的弱点，但变化不明显，且该行业没有提高其竞争优势，则应考虑外包。当然，这仅仅是我们对其进行的初步判断，可以将其与企业业务外包的主要影响因素相联系，进而对其选择外包的具体内容做出进一步的判断。

5.1.2 科学化考虑成本进行外包形式的选择

在做出战略性选择后，充分考虑自身经营情况审慎选择外包形式，建立内部审计外部模式评价表进行组合分析，这个组合可以按照 HL 公司自身的要求来进行调整，但是最起码应该包含了两个方面，一是要保证审计的质量，二是要提高企业内部审计人员的职业素养，这两个方面都要得到满足。具体分析如表 5.4:

表 5.4 内部审计外部模式评价表

目标	能否提升审计质量	能否提升内审人员能力
补充式外包	√	√
咨询式外包	√	×
全部外包	√	×
协力式委托外包	√（较有限）	√（较有限）

通过表格我们可以看出补充式外包和咨询式外包在提升审计质量以及内审人员能力具有一定作用，而协力式委外形式难以参与到企业核心职能，因而作用十分有限。无论哪种方式，都应该是被自身管理的需要与成本的制约条件所决定。在此基础上，本文从企业整体规模的层面，运用成本分析法分析了内部审计外包的形式，并将内部审计外包形式分为内置外包、部分外包和完全外包，以简化分析过程。三种业务外包方式所产生的费用可以划分为三个类别：设备投资成本、日常运行成本、业务外包的风险成本。内部审计组织的组织形态以 X 轴为单位，自建于内部审计组织的组织形态、部分组织形态和全部组织形态。以 HL 为例，Y 为与之有关的成本，C1 为固定资产的投入，其重点为办公室的租赁、办公设施等。这些资金的投资是一次性的，而且会随著外包的次数的增多而递减，所以是一个递减的曲线。C2 表示外包的风险成本，这个曲线呈上升趋势。由于业务外包的规模越大，业务外包的风险就越大，因此，业务外包的风险就越大。C3

代表日常运营成本。通常而言，内部审计外包时的日常服务费会比内部审计内置时的日常费用稍微高一些。C 表示总成本。外包决策应在总成本达到最低点时，所体现的外包形式的应用，所以从图 5.1 可以看到，在部分外包时总成本曲线达最低，HL 公司比较适合进行内部审计的部分外包。

除此以外，HL 公司应该有一个合适的审计部，同时还应该有一批对本企业非常熟悉，业务水平非常高的内部审计员，并根据企业每一阶段的情况与目标，适当聘请外部专家协同展开内部审计工作，可以采用“补充”、“审计咨询”、“合作”的外包形式。

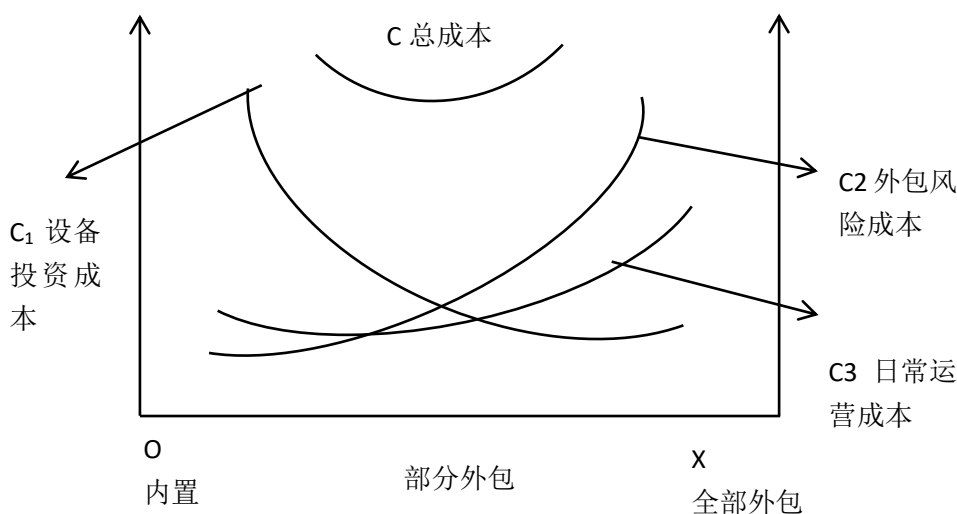


图 5.3 HL 公司内部审计外包成本分析图

对内部审计外包程度的度量是一项漫长、客观、综合的工作，在决定是否进行外包的前提下，要考虑到对公司来说，外包到什么程度是合适的，因此仅从成本的观点来考虑并不足够。在合理地分析了企业目前的核心业务和内部审计的需求后，企业的管理者应当广泛地收集并听取各方面的专家的意见，并将这些意见综合起来，形成一份详细的决策报告，包括了影响外包方式的因素、需要听取和采用的专家的意见以及建议的外包方式。

5.1.3 精细化外包商管理进行外包机构的选择

在确定实行外包工作后的又一项重要决策是外包商的遴选机制，需要对外包商进行全面的评价和选择，选择的结果也会影响到外包的执行绩效。内部审计外包机构的选择过程主要包括：首先，企业应组建外包商评估团队并制定外包商筛

选标准；其次，对外包商信息的进行收集进而根据标准筛选，确定外包商的范围，并进行初步沟通；最终，建立起一个外包商评价指标体系，利用一种科学的外包商评价方法，对收到的外包商的投标书展开筛选，最终确定最优的外包商。

（1）外包商信息的搜集

第一步是确定外包商信息的范围，明确外包商的基本信息以及经营状况、是否存在违法受到处罚的不良事件，本文延续第四章第三节中 HL 公司对种类的划分。根据三种外包商种类自身的优缺点与企业内部环境外部环境相匹配选择最适合的一种，进而搜集该种类的外包商信息。国外比较通用的两种外包商信息搜寻方式是信息征询书和需求建议书，前者主要用于了解外包商具体情况的标准，后者是针对外包商发放的一种信息查询文件。需要一边运用这些工具，一边结合企业自身情况和管理当局需求积极征求专家意见进行。

（2）外包商评价体系的建立

在建立内部审计外包评价体系时要遵循科学性和合理性，客观性和可比性，从定性定量两个角度进行选取。如图 5.4 所示，对于定性指标：

①发展潜力。考虑其长期合作关系，具体可以从企业整体规模、战略方向和组织管理水平等方面进行分析，该分析有利于企业形成规模经济，节约企业协作成本，也可提升企业在价值链体系中的效益。

②合作关系。双方合作的默契以及长时间的熟悉度会对内部审计工作产生直接影响，因此考虑合作关系主要体现在合作时间长短、双方密切关系等。

③对内部审计产生的影响。要考虑在内部审计战略中外包机构对企业内部审计所产生的影响，适当消除公众对于独立性的质疑，提高内部审计报告的可信度。

基于较好量化而形成的标三种关键指标：

①成本指标。计算企业购买内部审计服务支付的费用。

②运营和控制指标。考虑外包商的审计范围的全面性、及时并完全获取外包商内部审计下频率等。

③业务质量指标。体现在客户满意度或者业务具体成果，可以利用专家打分法进行。

④财务稳定性指标。利润率、资产负债率、流动比率等财务指标的计算判断

其财务稳定性。

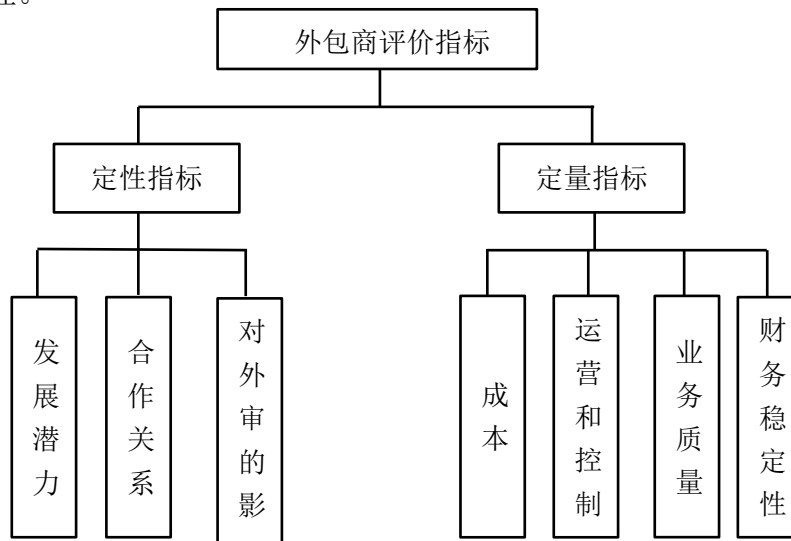


图 5.4 内部审计外包商选择的评价指标

(3) 外包商选择的方法

在选择外包商时，企业最常用且最传统的方法是招标。公司会根据自己的需求制定招标计划，并邀请外包商投标。受到邀请的外包商根据招标计划来制定自己的标书，进行公开招标，企业在众多的标书中选择最佳合作外包商。然而，这种方法在实际应用中造成了许多问题，地理限制了参加竞标的企业基本上都是同一地区，投标范围变窄，并且一个地区具有一定的统一风格，限制了企业的多样化选择；而且公司往往更倾向于选择更熟悉商业交易的公司，一旦性质限定于此，竞标结果必然会受到一定程度的主观因素影响，也浪费了一定的成本。

现行外包机构评价方法主要有两种：其一是权重分析法：对各个要素或部分赋予一定的比例使其增加或减少在整体中的重要性水平，从而根据事件总体计算，它方便简单，易于操作。但是加权因子的判断缺乏相应的标准原则，所以结果会有一些的主观因素影响与实际情况可能存在偏差。其二是数学规划法：是一种标准的定量分析方法，它建立了量化的外包商决策评价指标，但却没有将定性指标结合起来综合分析，降低了决策的科学性。

除上述方法外，近年还产生许多新决策方法，如模糊决策方法、多维尺度方法、数据包络分析等。也可以运用层次分析法，将定性和定量分析相结合，将复杂的单一问题分解为多个相关因素，根据要素的相互关系和隶属度，将构成目标的因素划分为有序层。外包商评估的有序层次结构，由评估标准层和决策方案层

组成，如图 5.5 所示，利用专家的经验对层次结构中的因素进行比较，明确层次结构中因素的重要排序，通过一致性标准来检验其评估结果，最后，对因素进行总体排名。

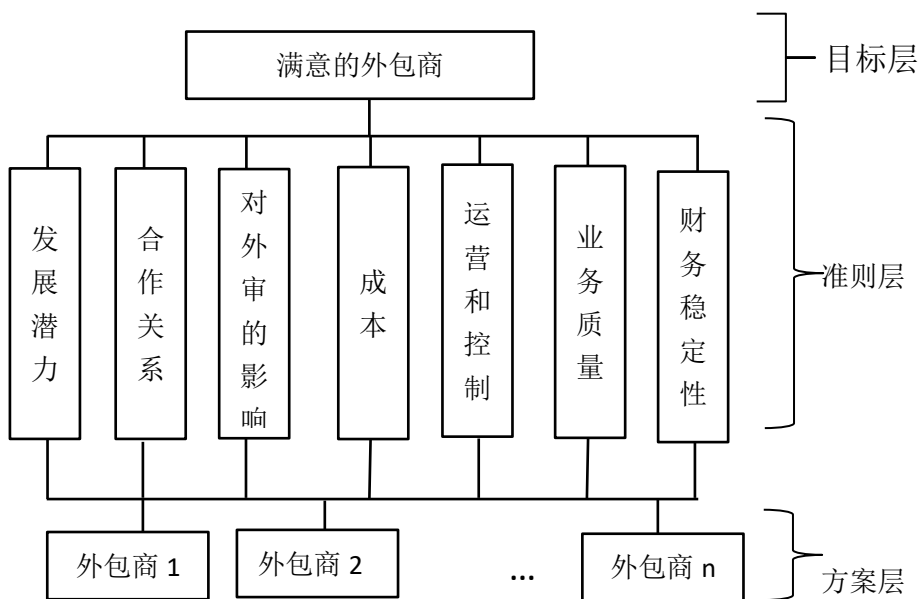


图 5.5 内部审计外包商评价的递进层次模型

5.2 内部审计外包过程控制

在内部审计外包业务活动的过程中，合同作为法律约束，发挥着整体引领的作用，而引领之后过程控制流程的关键在于建立风险预测和应急响应机制，通过内部与外部之间的沟通与协调，及时跟进内部审计外包实施情况，有助于了解内部审计的审计方法，有助于内部审计人员审计专业能力的提升适应当前职业发展，也有助于内部审计拓宽审计业务范围，提高审计质量水平。

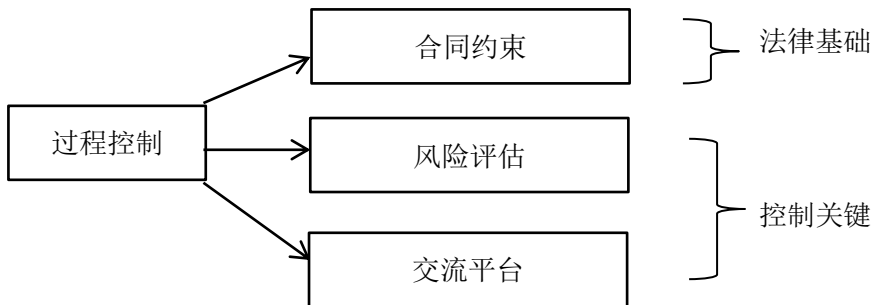


图 5.6 内部审计外包过程的控制图

5.2.1 审慎订立内部审计外包合同

外包合同是建立在企业与外包商之间，具有约束力的条款，合同订立双方都应当认真严谨，降低可能发生在自己身上的风险。首先，明确所需的合同条款。合同内容应包括内部审计范围、评估标准、质量控制措施、服务费用、争议解决。还需要反映如果外包商没有达到预期目标，将采取的应急措施、处罚或承担的责任，以及道德风险问题的解决方案，以及必须保护和不泄露与核心竞争力有关的商业秘密，如果泄露，应按照争议解决方法进行处理。特殊条款必须明确含义与义务标准，以便外包商和企业将来不会产生分歧。其次，格式应该是正式的、书面的、一式两份，以确保有效性，并与法律顾问讨论。正规合同可以督促外包商担负自身责任，及时完成审计工作，并承担一定的审计风险。最后，加强对签订合同授权的管理。明确了各级管理人员的权限，使其履行职能的行为在法规授予的权限范围内。实行分级审批制度，普通日常外包业务应由集团公司主管审计部门负责人批准，并客观评价外包业务的绩效，金额重大的重要外包决策除提交部门负责人外，还应提交高层，以及公司主要领导作出审批，层层审批才能降低外包风险。

5.2.2 完善风险评估体系和风险应急机制

在内部审计外包的过程中存在很多显性和隐性的风险，比如外包决策风险、独立性风险、信息泄露风险以及操作风险等，通过常态化评估可以转移或避免一定的外包风险，建立有效的风险评估机制，使公司能够更科学地评估风险水平。

风险评估的内容主要包括：决策目标与 HL 公司的战略目的和业务需求的匹配性；公司内部审计外包合同的签订是否合法真实，是否明确各项条款；在过程控制中是否加强内外部交流，预防可能出现的问题和风险；最后考察内部审计的绩效以及对外包商做出的内部审计工作进行评价。具体评估机制如下表 5.5 所例：

表 5.5 企业通用内部审计外包风险评估表

类别	评估内容	评估结果			
		严重性	可能性	风险值	风险等级
外包决策	目标是否明确	7	7	49	四级
	与企业目标一致	6	5	30	四级
	组织目标的实现	6	6	36	四级
	外包决策的宣贯	5	5	25	三级

	行业监管的要求	8	1	8	三级
	其他	2	1	2	二级
合同签订	权利义务是否明确	5	4	20	三级
	参与人员技能	6	7	42	四级
	项目变更程序	5	5	25	一级
	其他	2	1	2	二级
过程控制	过程控制措施	3	3	9	三级
	专门人员协调	5	5	25	二级
	对企业环境的熟悉	1	1	1	一级
	其他	2	1	2	二级
预案制定	应急机制	3	4	12	二级
	备选服务商库	3	3	9	二级
	反应时间	6	3	18	二级
	其他	2	1	2	二级
能力评估	外包商能力评估	5	4	20	四级
	评估执行	7	5	35	五级
	监督和评价制度	8	7	56	四级
	其他	2	1	2	二级

根据严重性与可能性将风险评估要素运用科学的评估方法进行量化,满分十分制,分值越高越严重并且可能性越大,将严重性乘以可能性得到最终每个风险评估要素的风险数值,划分风险评估等级,不同等级的风险对应不同的具体防范措施。该企业通用内部审计外包风险评估表仅限于一般外包风险评估,对于具有特定外包形式的,企业可以根据自身情况自行增删内容,制作成符合企业自身实际的风险评估表并形成规范,制定切实可行的衡量体系来判断工作是否有效。企业应当在内部审计外包的全过程中运用风险评估,不断检测跟踪内部审计的执行情况,实时更新相关数据,观察数据变化情况,及时处理异常与风险情况,完善预警机制。

5.2.3 强化内外部审计的协调长效机制

在内部审计外包过程中,内部审计人员鱼龙混杂,可能存在专业知识能力有限的人,并且也因为内部审计人员的独立性,导致内部审计人员对单位情况不够了解,出现信息不对称的现象,因此加强内部审计人员和内部审计人员的协调配合是贯穿内部审计外包的全过程中必不可少的一步,主要体现在两个方面的沟通:

其一,就专业知识、程序方法、结论和建议内外部需要进行强有力的交流。

为避免重复,最大限度地提高审计效率,双方应该更详细地沟通和协调工作范围、程序和方法,内部审计及时评估当前审计程序和方法的不足,向对方提供意见和建议,以降低审计风险。除了双方审计人员的交流,内部审计人员应当与被审计单位领导商议双方需要沟通的资料以便在审阅后评价对方的工作质和量,合理利用双方资源。被审计单位应当在全企业范围内以通告性文件或者要领要求公司员工配合内部审计人员的正当工作要求,采取一定的措施加以严格执行。

其二,就内部控制、防止舞弊、共享成果等方面进行深层次的合作。内部审计需要对内部控制进行评估,外包商机构通过内控测试的方法,审查被审计单位的内部控制是否健全并执行相关审计程序,也是对舞弊风险的审查。内部审计机构对被审计单位薄弱环节提出相应的建议,企业应当调查核实建议的可行性和合理性,明确重点审计内容,做到定期沟通,跟踪整改进程确保信息的及时性和有效性,建立审计成果与审计信息共享平台。

5.3 内部审计外包后续控制

如图 5.7,首先,建立外包质量评价指标体系对外包商的内部审计质量进行评价,依据中介机构的准入与退出机制进行评判是否继续合作或者终止合作。其次也需要考虑外包后自身内部审计建设,只有不断提高和培养自身的内部审计团队、创新自身内部审计管理方式,才能最大限度的促进内部审计的价值链效应,实现价值增值,而外包的方式仅仅是当前阶段的一种最佳措施。

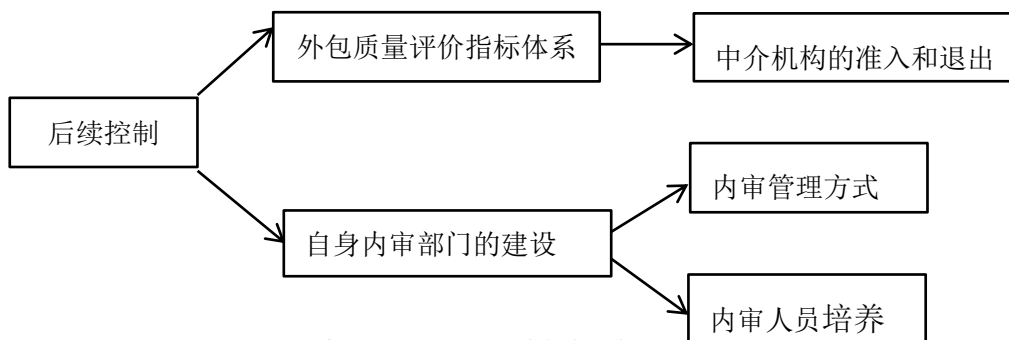


图 5.7 内部审计外包后续的控制图

5.3.1 建立内部审计外包质量评价指标体系

根据绩效要素,借鉴国际内部审计师协会(IIA)在长期实践中得出的内部

审计业绩评价指标：以数据衡量的绩效包括审计时间、审计所花费的资源、审计发现的错报金额、增收和节流金额等。质量性标准，即无法定量反映的绩效，主要包括：改善内部控制缺陷的计划、优化运营和管理水平的建议等。反馈性标准，如对内部审计提案或建议的评估、对内部审计从业人员工作效率、职业能力、职业道德等的评估。通过建立内部审计外包质量评价指标体系能够更好的评价内部审计外包完成的质量，推进对内部审计外包业务的专业化管理。

表 5.6 内部审计外包质量评价指标体系

评价类型	评价指标	评价要点	分值
合同履行评价	审计人员	审计人员是否有专业胜任能力和应有的关注	5
	审计范围	审计范围和-content 是否与委托方要求一致	5
	审计时间	审计项目是否在合同约定期限内完成	5
	审计保密	外包机构是否为保守秘密而采取风险控制措施	5
	审计收费	审计收费是否合理并与审计绩效质量挂钩	5
过程质量评价	审计方案	审计方案合理安排审计范围，时间、方案是否具有可操作性	6
	审计证据	是否按企业要求获得充分适当的审计证据	6
	审计工作底稿	审计底稿是否内容完善、记录明确，并按相关规定进行复核	6
	审计报告	审计报告是否应负对所发现的违规问题及审计对象的责任及时提出具体处理意见	6
	后续审计	是否及时、有效地对企业的整改情况实行后续跟踪审计	6
结果质量评价	审计发现	是否发现重大错报、舞弊	10
	审计节约	是否在关键控制点上协助委托方压缩成本、核减金额	10
	审计建议	是否针对委托方内部控制薄弱环节提出可行的改进建议	10
	建议采纳	重大的审计发现和建议是否获得委托方管理层评价或反馈	7
	建议落实	管理层是否对重大的审计发现和建议采取适当的改进措施	8

注：1、本表仅适用整数分。2、得分占分值的 85%以上为“好”，70%-85%为“较好”，60%-70%为“一般”，60%以下为“差”

根据以上问题，将内审外包评价分为合同管理、过程和结果质量评价三个方面，并建立了如表 5.6 所示的指标体系。一是合同履行情况评估，即外包机构是否承诺按照审计业务协议开展审计服务。二是过程质量评估，借鉴国际上对内部审计质量的界定，以审计师遵循内审准则的行为为核心评估指标。三是审计成果的评估，通过对审计成果的分析发现公司运营中的问题，从而提出改善建议。

企业在设立或者修改指标时候应注意两点，首先需要从若干指标中提炼对内

部审计外包质量有代表的关键指标,有利于核心能力形成以及审计资源的合理分配。其次应构建全过程控制有机统一的质量评价指标体系,以全面客观反映外包机构的审计工作质量。企业在指标权重分配时应结合内部审计外包特征和目标,既要实现组织发展的需要也要反映内部审计的工作重点。

5.3.2 建立中介机构准入退出机制

由于市面上中介机构质量良莠不齐,加强对外包商的管理,对外包商的准入设立相关的门槛,提高选择质量,确保外包商满足企业的要求,也需要建立一定的退出机制,对于审计质量较差、不能达到企业要求的且发生欺诈违约背信等不法行为影响恶劣的应当考虑让其退出。

不但如此,考虑到内部审计外包独立性的保持,应当设立一定期间的合作年限范围,超出此年限应当准许退出,保证内部审计的独立性也避免了企业的依赖心理。中国银行业监督管理委员会发布商业银行内部审计指引,指出商业银行不得将内部审计活动外包给过去三年向审计对象提供审计外包业务相关咨询服务的第三方及关联方,限制了内部审计外包的持续年限,明确了不符合准入门槛的范围。企业应当建立合格外包商评价小组,包括财务人员、内部审计人员等各部门,在准入过程中需要提交相关资质资料,综合评分后进入合格外包商名单。

从实践的角度来看,我国各类中介市场之所以出现这么多问题,一个重要原因就是市场准入门槛过低。加强对中间商市场准入机制的强化措施,不仅符合中间商市场的发展方向,而且督促中介机构随时履行义务,保护企业的合法权益,切实提高中介公司的专业水平和服务能力。

5.3.3 加强内部审计外包后续复核和反馈

内部审计外包结束后除了验收成果之外,也应当提升企业的自身价值,梳理内部审计的业务,思考内部审计业务的后续管理方式,关注内部审计人员队伍建设,最终实现内部审计的质量。

首先,全面梳理所有内部审计业务。在与外包机构成功合作后,企业能够从思想上认识到外包在专业领域的优势,并逐步明确未来审计工作的重点,审计部

门需要全面梳理企业目前和未来可能涉及的审计业务，主要包括财务收支审计、经济业务审计、风险控制审计、专项审计等。

其次，确定内部审计的后续管理方式。内部审计的后续管理方式并非完全一成不变，审计部门需要实时变更，但需要有谨慎的态度以及严格的变更程序，将后续管理方法的课题提交公司领导团队审议。经过总经理办公室的研究和讨论，企业将根据各类型业务的现状、企业是否具有自理能力、是否与主营业务有关等，最终确定下一次是否外包。

最后，完善后续人员培养方案。内部审计工作是企业长期稳定运行的助推器，只有规定学历和工作经验的人员才能有效率有质量的完成审计任务，因此应关注内部审计人员的整体综合素质，完善选拔、培训、考核制度，定期更新审计知识和审计方法，将在配合内部审计人员中学习到的经验和方法加以实践运用。

6 结论与展望

6.1 结论

由于内部审计质量良莠不齐，为发展核心业务，产生内部审计外包。实施外包的企业增多，问题也频频发生，导致内部审计外包不能够保质保量的完成内部审计的任务，甚至适得其反。因此良好的质量控制对内部审计外包业务十分重要。

内部审计外包是内部审计的一种特殊工作方式，因为改变了内部审计的主体，所以内部审计外包质量完成的好坏直接影响内部审计的工作。因此，首先主要介绍 HL 内部审计外包的现状以及分析造成质量较差的问题，其次，在外包基础上探究内部审计外包质量控制。在对外包质量控制的必要性和可行性进行说明后，尝试构建 HL 公司内部审计外包质量框架，通过内部审计质量要素拓展到内部审计外包的质量要素，再根据 HL 公司的特性加以补充完善，得出需要考虑审计环境、审计部门管理、审计人员考察、审计业务活动以及审计绩效这五大要素，对其他企业也起到一定的适用作用。最后根据框架提出 HL 公司内部审计外包质量控制具体措施。不仅运用科学的评价体系评价，更重要的是在外包过程中对这些要素的把控，采取一定的措施进行质量控制，降低风险的发生，提高审计质量。

6.2 启示与展望

经过实践的验证，内部审计外包有利有弊，企业应结合自身实际进行决策和控制。对于内部审计外包质量的探讨则是对企业外包管理模式是否科学合理的依据。本文以全流程管理的视角尝试构建质量要素并解决实际问题，具有普适性。在决策阶段 HL 公司决策不够科学，需要运用科学的方法全面分析企业内外部环境进行决策，文中也举例了一些科学的方法供企业使用；在过程阶段 HL 公司企将审计机构设置经营管理层之下的层级过低，可以建立审计委员会降低风险。HL 公司应当审慎订立内部审计外包合同，完善风险评估体系和风险应急机制，加强内部与内部审计之间的交流，促进内部审计外包的顺利进行。在后续阶段 HL 公司需要完善供应商评价指标体系，建立中介机构准入退出机制，让优质的

供应商进入企业名单，加强内部审计外包后续复核和反馈，在实现内部审计外包工作的同时，也培养自身的内部审计人员在以后的审计工作中的经验，对企业而言也是一项潜在财富。只要企业审慎决策、注重过程管理，强化监督与反馈，内部审计外包也可以从成本支出变成一项价值增值活动，将外部作用转变为内生动力，从而促进企业与中介机构的长效发展，营造良好的营商环境。

本文也具有一定的局限性，在研究各项职能对内部审计的核心价值时，基于识别核心业务的三个主要特征的分析是较为粗糙的，不能细分为具体的内部审计工作内容，这正是企业内部审计外包决策阶段的难点，需要更多的学者对此进行更深入的理论和实践上的研究。并且研究中选择外包商与外包内容的决策分析方法以及评价指标体系的构建，由于篇幅的限制与本人数学基础不够，仅是简单介绍方法并举例已有研究数据，后续应当深入分析及应用。

使用实地研究来分析内部审计外包的影响因素比问卷调查更具有意义，这是所有内部审计工作者的共同目标。内部审计外包实施的长期影响代表了外包优势的內化。因此，进行外包质量控制，是每个企业管理层以及内部审计机构的重要目标。内部审计外包工作应当内外部考虑整个战略规划、发展策略和经营大局环境等，相互配合，共同采取措施，防范应对风险。

参考文献

- [1] Abdul Wahab Effiezal Aswadi, Gist Willie. E., Gul Ferdinand A., Mat Zain Mazlina . Internal Auditing Outsourcing, Nonaudit Services, and Audit Fees[J]. Auditing, 2021, 40(2): 23-48
- [2] Baatwah Saeed Rabea and Omer Waddah Kamal and Aljaaidi Khaled Salmen. Outsourced internal audit function and real earnings management: The role of industry and firm expertise of external providers[J]. International Journal of Auditing, 2021, 25(1) : 206-232.
- [3] Breger David, Edmonds Mark, Ortegren Marc. Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision[J]. The journal of corporate accounting & finance, 2020, 31(1): 112-124
- [4] Caplan, Dennis H & Michad Kirschenheiter, Outsourcing and audit risk for internal audit services, Contemporary Accounting Research, 2000: 387-428
- [5] Carey P, Subramaniam N, Ching K. Internal audit outsourcing in Australia[J]. Accounting & Finance, 2014, 46(1): 11-30.
- [6] Dian Perwitasari, Dini Pramesti Putri. Internal Audit in Outsourcing Company in Indonesia (Case Study in Company X)[J]. Research Journal of Finance and Accounting, 2015, 6(17)
- [7] George R, Aldhizer III, James D. Cashell, Dale R. Martin Internal Audit Outsourcing[J]. The CPA Journal, 2003, (8): 38-42
- [8] Goh BW, Li D. Internal Controls and Conditional Conservatism[J]. The Accounting Review, 2011, 86(3): 975-1005
- [9] Internal Audits: Die Zukunft der Internen Revision ist tremote [J]. Der Betrieb, 2021, 74(21): M18-M19
- [10] James. A Comparison of Internal Audit in the private and public sectors[J]. Managerial Auditing Journal, 2003(5): 640-650.
- [11] Jenny Goodwin, A comparison of internal audit in the private and public sectors, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 Iss: 5, 2004: 640-650

- [12]Louis Smidt,Leandi Steenkamp, Aidi Ahmi,D.P.van der Nest,David Schalk Lubbe. Assessment of the Purpose of the Use of GAS: A Perspective of Internal Audit Functions in Australia[J]. International journal of information systems in the service sector,2021,13(2):65-82
- [13]Martin CL, Lavine MK. Outsourcing the internal audit function[J].The CPA Journal, 2000, 12(2) : 58-59.
- [14]Riham Suleiman Muqattash. Determinants affecting the decision to outsource the internal audit function in Abu Dhabi Stock Exchange[J]. International Journal of Economics and Business Research,2017,13(4):317-334
- [15]Sourour Hazami-Ammar. Some evidence on the impact of internal audit on external audit fees Data provided by the Institute of Internal Auditors are subject to restrictions[J].The journal of corporate accounting & finance, 2019, 30(2): 64-81
- [16]Tesfaye Eresso Gofe. A Study on the Role and Effectiveness of Internal Audit in Public Enterprises: The Case of Nekemte City Administration[J]. Public Policy and Administration Research,2020,10(10)
- [17]Xiong Wang,Tong Zhao,Ching-Ter Chang. An integrated FAHP-MCGP approach to project selection and resource allocation in risk-based internal audit planning: A case study[J]. Computers & Industrial Engineering, 2021, 152(Feba): 107012.1-107012.17
- [18] Zain M, Subramaniam N, Stewart J. "Internal Auditors" Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics [J]. International Journal of Auditing, 2006, 10(1): 1-18
- [19]曹洁.内部审计外包问题研究[J].中国农业会计,2021,No.364(11):82-84.
- [20]柴源源.三位一体审计模式的应用研究[J].财会通讯,2021,No.863(03):139-142.
- [21]戴微.关于企业内部审计质量控制的研究[J].会计师,2018,No.294(15):53-54.
- [22]杜静,谢勇,林斌,李万福.管理者特征如何影响企业内部审计外包?——基于中

- 国 A 股市场调查数据的研究[J].南京:南京审计大学学报,2019,16(02):10-19.
- [23] 顾刚.基于内部控制五要素构建内部审计质量控制体系[J].财会学习,2019(19):159+161.
- [24] 郭书维.关于内部审计外包的安全性和法律规范探讨[J].现代财经(天津财经大学学报),2010,30(03):82-87.
- [25] 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(02):98-104.
- [26] 黄智明. A 企业内部审计质量控制研究[D].南昌:江西财经大学,2019.
- [27] 黄茜,姚群.企业内部审计外包的风险及其防控探究[J].当代会计,2017,No.44(08):58-59.
- [28] 李九妮.我国企业内部审计外包的问题及对策[J].太原:山西财经大学学报,2015,37(S1):50+53.
- [29] 李万福,杜静,林斌,翟静怡.企业内部审计外包实践调查及发展方略[J].会计研究,2017(08):81-87+95.
- [30] 李坤.论我国内部审计外包的问题及对策[J].太原:山西煤炭管理干部学院学报,2015,28(01):164-166.
- [30] 李娜,郑盛平.内部审计外包、分析师盈余预测与企业营运资金融资策略[J].财会讯,2022,No.889(05):32-36.DOI:10.16144/
- [31] 梁刚,陈慧朴.基于价值增值视角的内部审计外包决策[J].会计之友,2016(08):102-104.
- [32] 刘斌,石恒贵.上市公司内部审计外包决策的影响因素研究[J].审计研究,2008(04):66-73.
- [33] 刘子萱.审计全覆盖背景下高校内部审计外包风险及应对措施[J].审计与理财,2020(02):19-21.
- [34] 马淑红,张小玲.高校内部审计工作质量提升途径[J].会计师,2021,No.352(01):61-62.
- [35] 孟志能.合作式外包:内部审计外部化的有效方式与优化途径[J].中国内部审计,2015(12):28-32.

- [36]梅丹,张波.内部审计文献综述:2010—2014[J].兰州:兰州财经大学学报,2015,31(06):98-106.
- [37]彭正辉.中小企业内部审计外包质量评价体系研究[J].财会通讯,2012(31):78-79.
- [38]潘婷.基于 SWOT 分析法的我国企业内部审计外包问题研究[J].现代经济信息,2015(05):187.
- [39]任晓蕊.建立内部审计工作质量控制闭环式管理模式的初步设想[J].中国内部审计,2017(04):63-65.
- [40]沈敏.内部审计业务外包风险管理研究[J].时代经贸,2021,18(06):72-75.
- [41]石恒贵.内部审计外包与审计独立性[J].商业研究,2011(08):150-155.
- [42]史伟立.国有企业内部审计业务外包探究[J].中国内部审计,2019(01):34-37.
- [43]温瑶.我国上市公司内部审计外包的现状浅析[J].金融经济,2014(24):214-216.
- [44]夏志琦.新时代背景下探索提升内部审计质量的路径[J].中国内部审计,2021(11):63-64.
- [45]徐政华,王丹,杨跃东.加强内部审计质量控制的几点建议[J].财务与会计,2020(19):73.
- [46]徐婴娟.我国中小企业内部审计外包问题研究[J].对外经贸,2020,No.317(11):122-125.
- [47]杨新会.企业内部审计质量控制问题探讨——基于“双审制”的运用[J].财会通讯,2019(13):90-94.
- [48]杨悦,王瑶瑶.企业数字化转型中内部审计“立体”风控模式运用浅析[J].中国内部审计,2022,No.282(12):9-14.
- [49]原丽丽.基于 SWOT 分析的内部审计外包选择[J].审计月刊,2010(04):46-48.
- [50]叶炜.内部审计外部化的动因分析——基于交易费用、委托代理及核心竞争力理论[J].中国内部审计,2014(03):36-39.
- [51]袁亮亮,罗党论,郭蒙.新时代国有企业内部审计:现状、发展与挑战——来自问卷调查的经验证据[J].财会月刊,2021(21):92-99.
- [52]袁广达,于海林.试析内部审计外包风险及其规避[J].商业会

- 计,2008,No.392(20):47-48.
- [53]余平,祝芳芳,戴智敏.公立医院后勤外包风险控制策略研究——从医院内部审计的角度[J].卫生经济研究,2021,38(09):77-79.
- [54]于宙.保险公司内部审计外包管理问题研究[J].中国内部审计,2021,No.262(04):31-34.
- [55]周可盈.企业集团内部审计质量控制研究[D].北京:中国财政科学研究院,2017.
- [56]周为利.内部审计外部化之研究[J].广西会计,2002(04):27-28.
- [57]周纯.企业内部审计外包问题研究[J].审计与理财,2021,No.403(02):51-53.
- [58]赵娜.关于内部审计外包形式的选择与分析[J].财会通讯(学术版),2006(06):15-17+21.
- [59]张倩如.内部审计外部化实施过程及管理探析[J].财会通讯,2018(22):78-81.
- [60]张少凤.内部审计职能定位与内部审计外包[J].企业家天地半月刊(理论版),2008,No.346(11):157-158.
- [61]张岩.聚焦审计外包管控,助力审计质量提高[J].中国内部审计,2021,No.268(10):74-76.
- [62]张文娟.基于审计信息化技术的高校内部审计外包项目管理研究[J].教育财会研究,2021,32(04):89-91.
- [63]曾嘉欣.关于事业单位内部审计外包质量问题的思考[J].财会学习,2022,No.321(04):117-119.

致 谢

两年半前成功考入兰州财经大学研究生的喜悦仍然历历在目，而弹指间，又到了该作别的时刻，在毕业论文的最后，我想对两年多读研期间帮助过我的老师、同学和朋友表示由衷的感谢。

首先我要感谢我的导师杨利华教授。研究生的两年半时间当中，我对专业知识进行了深刻的学习，不管是从理论上还是实践当中。老师渊博的学识、严谨务实的研究作风、思维严密的逻辑方式、以及勤奋努力的工作态度都是我学习的榜样。并且从选题、开题、撰写、修改到最终定稿都是在杨利华老师的细心指导下完成，在此衷心的感谢我的恩师。

我还要感谢的这两年在学校、在社会实践中认识的朋友们，感谢你们一直以来对我的鼓励和陪伴，未来的路可能充满崎岖，但我们有能量满满的勇气和毅力，聚散终有时，只愿鹏程万里，前途光明。

最后感谢一路上陪伴我的父母，二十余载，我从一个牙牙学语的孩子长到今日，养育之恩无以为报，正是你们的支持和培养，给了我不断前进的勇气和力量。

行笔至此，感慨良多，感谢学校两年多的栽培，我终要步入另一个崭新的阶段，愿诸君砥砺前行，赏尽两岸花开。