

价值链视角下的内部审计外包

王 创 / 厦门大学

一、内部审计外包现象及界定

外包 (outsourcing) 是 “outside resource using” 的缩写, 最初出现在 B. Dumaine 和 J. Labat 于 1992 年发表在《财富》杂志上的《大的仍旧是好的?》一文中。他们指出: “按照新思想, 任何一项工作, 只要在公司中不再具有独特技能, 都可以从公司中剥离, 如果需要相应的产品和服务, 可以通过外部购买来解决。”

资源外包作为一种企业战略的手法得到运用, 最早是在 20 世纪 70 年代中后期。著名的 IT 承包公司——EDS 因为外包其他公司的信息系统迅速崛起, 成为目前最大的 IT 承包商之一。外包战略由此受到人们的关注。

根据国外实践, 内部审计外包有四种形式:

1. 补充, 即外部承包人和公司内部审计部门一起完成需要大量时间或需要专门技术的工作。

2. 审计管理咨询, 是对原有咨询或审计项目的扩展, 组织可能设立内部审计职能, 也可能不设立。

3. 全外包, 在本来就未设立内部审计职能的中小企业比较流行。

4. 替代, 即用外部机构替代现有的内部审计部门, 按外包的程度, 替代可分为部分替代和全部替代。

“替代”形式直接威胁到了内部审计人员的生存, 又关系到不同集团的利益再分配。因此, 国内外理论界和实务界关于内部审计外包的各种争论主要是围绕第四种情形展开的。

本文探讨的内部审计外包也是这种

情形。即用外部机构替代现有的内部审计部门为企业提供内部审计服务, 或是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。

二、研究者对内部审计外包的解释

一般地, 研究者主要采用组织职能外包理论、交易成本理论、委托代理理论来解释内部审计外包。以组织职能外包理论为框架的分析认为, 在需要降低成本的新竞争环境下, 组织可以通过集中于“核心业务”, 外包“非核心业务”, 能更有效地管理生产并提高经营的灵活性。以交易成本理论为框架的分析认为, 内部审计外包是企业将利用市场的成本, 与在企业内实现交易的组织成本进行比较后选择的成本较低的交易方式。以委托代理理论为框架的分析认为, 在复杂的经营环境下组织更可能在企业内设立内部审计部门, 而不是将内部审计职能外包。存在控制缺陷的风险以及未能发现控制缺陷所带来的损失越大, 内部审计越有可能外包, 因为外部审计师具有“深口袋”, 一旦审计失败也有足够能力赔偿。以组织发展和战略管理理论为框架的分析认为, 传统的观点把内部审计理解为“建立在组织内部的独立的评价职能”, 将这种内在于组织中的职能分工外包出去似乎正破坏着组织的独立性和完整形态, 并导致组织与组织之间、组织与环境之间无法区分。

组织职能外包理论、交易成本理论、委托代理理论、组织发展和战略管理理论对内部审计外包的解释都有一定的合理性, 但也存在一些的缺陷。笔者认为价值链理论提供了一个新思路: 内部审计

外包的兴起源自企业流程再造, 流程再造是为了获得竞争优势, 价值链是分析竞争优势的基本工具。外包、流程再造、竞争优势和价值链有理论上的内在联系, 价值链分析是基础。因此可以从价值链视角来分析内部审计外包现象。

三、价值链视角下的内部审计外包

本文所指价值链视角是综合价值链、价值链管理、竞争优势、核心竞争力和业务流程再造理论的思想来分析问题的。企业是一系列的价值增值活动的集合, 可以用波特的价值链进行描述。运用价值链工具可以分析出每一项价值活动对于企业取得竞争优势的贡献, 即是否创造出满足买方需要的价值。不具有价值增值能力的活动将通过业务流程再造被外包、合并或者取消。企业得以将有限的资源配置到塑造或保持核心竞争力上。核心竞争力是不断变化的, 因此价值链的分析, 流程再造都是循环往复的过程。这一过程就是价值链管理, 企业通过价值链管理不断提升核心竞争力, 获取竞争优势。

根据波特对价值活动的分类和基本价值链图, 内部审计属于辅助活动中的企业基础设施活动, 它通过整个价值链而不是单个活动起辅助作用, 是企业竞争优势的重要来源。可用图 1 表示。

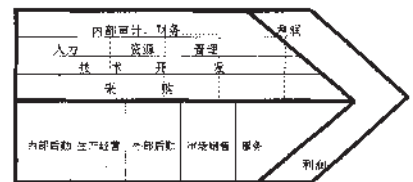


图 1 内部审计在企业价值链中的位置

当前,国内大多施工企业按照项目法施工的要求,对项目经理实行项目期薪制,即以单位工程项目为计薪对象,以全面履行签订的项目施工承包合同所约定内容为目标,并经过严格的项目终结考核,依据最终管理成果确定薪酬。项目经理期薪审计是对项目经营者在受托的责任工期内各项指标的完成情况和相关规定的执行情况进行审计监督的一种活动。其目的是增强企业的市场应变能力和竞争能力,调动项目经理积极性,促进项目有效管理、控制成本、提高效益。

一、项目经理期薪审计的主要内容

1.符合性测试

符合性测试涉及到项目管理的各个方面,重点是对项目各项内控制度的健全性和有效性进行评价,以判断被审计单位各项业务处理和会计资料的可靠程度,从而确定进行实质性测试的重点。

2.实质性测试

实质性测试是审计实施阶段的关键环节,也是整个项目经理期薪审计的重点,其主要工作包括:

核实基本薪酬指标。 工期工资。根据人力资源部提供的资料核实项目经理的岗位工资、基础工资和工龄工资,按照项目责任书的规定核实责任工期,若合同工期调整,是否按规定的程序办理了相关确认手续。项目系数。按照工程管理中心、技术发展中心和财务部提供的项目系数指标,结合被审计单位提供的资料,核实施工难度系数和平均月营

施工企业

如何做好项目经理期薪审计

焦世刚 / 中铁大桥局集团有限公司



业额。

核实考核薪酬指标。 查阅安全部门的相关记录,核实安全指标是否控制在项目主合同和项目责任书规定的范围内,是否获得总公司安全标准工地。

查阅工程质量部门的记录,核实质量指标是否达到主合同和项目责任书的要求。复核按完工百分比法计算的项目工期是否按期完成,若工期推迟,则要区分工期推迟是否因项目管理原因造成。

对项目现场管理费的审计,依据财务部提供的数据及项目会计资料进行复核。若项目现场管理费超支,则要区分是否因项目管理原因造成。核查技术、管理及竣工资料是否齐全,并按要求归档,基础工作是否规范。按照党务部门提供的资料对精神文明建设指标进行核定。

核实效益薪酬指标。 主要根据项目的财务资料和会计账簿核实内部资金清缴率,包括项目应缴款和各项代扣款。施工项目应缴资金指标分年度预审和项目结束终审。分年度审计时,按当年年初下达的计划上缴指标为标准,核实是否按季度完成清缴指标。项目终审时,核实是否全额完成内部资金清缴数。

核实超额效益指标。 根据项目的会计资料和财务报表核实是否完成了责任书规定的内部资金清缴额,清理了所有债权债务。对于超额上缴的资金分年度审计和项目结束终期审计核实。

其他经营管理方面审计。 查阅项目部的规章制度和管理资料,评价项目部设置是否符合“精干高效、结构合理”的原则,部门职责是否明确,现场作业队和机械设备的配置能否适应项目目

根据价值链再分解的方法,内部审计作为企业的一项价值活动还可以继续细分为若干价值活动。以国际内部审计师协会(以下简称 IIA)2004 年发布的新内部审计准则关于内部审计工作性质(nature of work)的相关规定为例,可将内部审计价值链描述为图 2 所示。

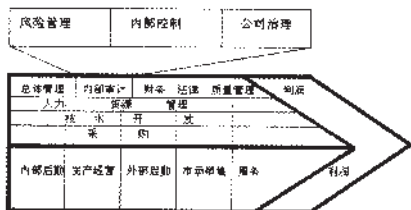


图 2 内部审计价值链的再分解

根据以上分析,内部审计本应当是

一项不宜于外包的价值活动,而偏偏出现了外包现象,其原因只能解释为内部审计部门不能为企业提供服务,内部审计市场中存在注册会计师和内部审计师的竞争,相对于外部注册会计师提供的内部审计服务而言缺乏竞争优势。内部审计部门要重新获得在企业中的地位,必须着眼于提高价值,获取相对注册会计师的竞争优势。▲