

协力式委外——内部审计外包方式的选择

暨南大学 刘焕皎

内部审计是否应该外包及谁拥有内部审计的权限,此类问题曾经引起相关利益群体的激烈争论。但面对外包这一不可逆转的演进潮流,业界已不再纠缠于“由谁审计”,国际内部审计师协会(IIA)前主席大卫·理察德最近更提出采用协力式委外的外包方式,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。

一、内部审计外包的争议

内部审计的外包是从20世纪90年代开始兴起的,其背景是外部财务审计日益“平淡无味”,并且成为会计师事务所的一项“滞销的商品”。客户逐渐认识到传统审计已不能对自己的业务起到太大帮助作用,会计师事务所之间也没有多少差别,因而拒绝提高审计开支。1990~1996年“五大”会计师事务所的外部财务审计业务量仅勉强上攀了16%。为寻找新的业务增长点,以“五大”为首的会计师事务所将目标瞄向内部审计业务。1996年对美国和加拿大各个行业超过1300名内部审计执行官进行的一次关于内部审计外包化程度、深度以及外包选择服务对象的问卷调查显示,美国及加拿大的内部审计外包程度分别为21.5%和31.5%。

内部审计外包的蔚然成风引起了多方争议,其焦点集中在同一家会计师事务所同时提供内部和外部审计服务是否会损害审计的独立性。美国国会于2002年颁布的《萨班斯—奥克斯利法案》,加强了对审计师独立性的要求,禁止执行公众公司审计的会计师事务所为被审计客户提供列入禁止清单的非审计服务,其中就包括内部审计外包服务。

虽然众说纷纭,但内部审计外包所产生的积极效应也是有目共睹的,概括而言,包括以下几个方面:第一,摆脱思维惯性,扩大视野。企业外部人员能为内部审计带来崭新视角,容易发现内部人员熟视无睹的问题。第二,博采众长,引入先进技术。从企业角度来说,对每个审计需求都开发和维持必要的竞争力是很难实现的。内部审计外包可以获得无法在企业内部培育和发展的专业化技能,将其他企业的经验引入企

业,为本企业制定标杆,从而带来“最优实务”。第三,节省成本。企业在真正“需要”的时候才雇佣临时人员,将内部审计业务由“固定”成本转为“变动”成本;卸去了招募、培训和维系雇员的重任,减少了因人才招聘或流失而花费的精力、成本,也节省了培训方面的开支;企业的分支机构,可利用当地的资源,从而节省大笔差旅费用。

二、协力式委外的外包方式

协力式委外与其他外包方式的不同点在于其目的是增进企业内部审计部门的核心竞争力而不是将业务外包。协力式委外是指企业的首席审计官处于内部审计的主导地位,利用服务或咨询公司的专业外部服务人员的技能和资源,补充内部审计人员业务处理能力等方面的不足,进而提高内部审计在组织内的效率。协力式委外依赖于一个居强势地位的内部审计部门,首先按执行大部分审计项目所需的核心技能和知识来配备人员,仅在需要特殊才能的非常规审计项目(如IT审计、环境审计、衍生品评估、合同审计、企业风险管理等)中使用企业以外的技术专家。

有效的协力式委外除了具有一般外包方式的优势外,还包括以下优点:第一,可扩大审计范围,提升内部审计对组织的价值;第二,融合第三方的专业技能与内部审计的文化视角,产生单方面无法获取的协同效应;第三,保留了内部审计部门的控制权,避免预算失调、管理失控;第四,使内部审计部门需潜心钻研的增值和限于时间或能力而无法进行的服务得到实现;第五,缓和内外部人员间的抵触情绪,有利于内部审计工作的开展;第六,内外部审计师相互交流知识、经验,对内部审计人员职业生涯的发展也有重要意义。正如大卫·理察德所言,第三方可以协助我们复检复杂的交易,也可以在特定时候延缓内部审计人员不足之需,使其将工作重点放在企业面临的关键问题上。

2003年对全美447个审计执行官进行的一次调查表明,43%的被调查人员计划更多地采用协力式委外的外包方式;

$$V_j(w) = \sum_{i=1}^n V_{ij}(w) = \sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^n |W_j Z_{ij} - W_j Z_{kj}|$$

根据离差最大化的思想,评价指标的权重应该使所有指标的各比较对象间的总离差最大,即使 $\sum V_j(w)$ 最大。因此,可以构造如下目标规划:

$$\begin{cases} \max F(w) = \sum_{j=1}^{22} V_j(w) = \sum \sum \sum |Z_{ij} - Z_{kj}| W_j \\ \text{s.t.} & \sum W_j^2 = 1 \end{cases}$$

解出该目标规划的最优解 W_j^* 为:

$$W_j^* = \frac{\sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^n |Z_{ij} - Z_{kj}|}{\sqrt{\sum_{j=1}^{22} \left[\sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^n |Z_{ij} - Z_{kj}| \right]^2}}$$

最后,将 W_j^* 归一化,得:

$$W_j^* = \frac{\sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^n |Z_{ij} - Z_{kj}|}{\sum_{j=1}^{22} \left[\sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^n |Z_{ij} - Z_{kj}| \right]}$$

(3)评价模型。求出指标的权重后,即可以求出第*i*个比较对象综合得分模型为: $v = \sum_{j=1}^{22} W_j Z_{ij}$,其中: v 为第*i*个比较对象的综合得分值。□

自河北、安徽等地试点实行政府采购以来,我国政府采购工作在降低行政成本、节约财政资金及促进廉政建设等方面都起到了积极的作用。但近几年,随着政府采购工作的普遍开展,各地政府在采购活动中更多地注重具体操作,而忽视了其整体工作思路,因而仍不免存在业务人员对政府采购认识不足及操作不规范等问题。为了进一步贯彻落实《政府采购法》及相关规定,切实提高政府财政资金的使用效率,笔者建议政府采购应同时做好以下几方面工作:

1.确定政府采购的合理规模。近年来,我国政府采购规模虽然得到较快增长,但还远远未达到国际上公认的一国政府采购规模应占GDP的10%~15%的标准。如果从规模效益的角度分析,政府采购规模过小,势必导致财政资金节约不到位的问题。因此,应加大宣传力度,提高社会各界对政府采购工作的认识,以确保政府采购规模逐步达到合理水平。

2.注重政府采购对象。在当前污染严重、资源紧缺、生态严重遭到破坏的情况下,环境保护已成为政府所要追求的重要目标之一,政府采购的实施应以保护环境和促进经济与生态协调发展为核心。政府作为国内最大的消费者应实行“绿色”产品购买即政府采购对象要绿色化,进而逐步带动广大消费者采购“绿色”产品。这不仅有利于节约财政资金,还将有利于通过“绿色”消费促进经济的快速增长。

3.规范政府采购行为。规范政府采购行为作为政府采购工作重点,应做好以下两点:一是构建完善的政府采购法律体系。在《政府采购法》基础之上,进一步制定相应的实施条

对进一步做好政府采购工作的几点建议

青海大学财经学院 万玉勤

例或相关细则,使政府采购的范围、原则、方式、合同、程序、监督、评估、合同纠纷仲裁及赔偿得到明确规定,以确保政府采购活动真正有法可依。二是加大监督检查力度。财政部门必须与纪检、监察和审计部门进行及时的交流与沟通,形成相互配合、相互监督的制约机制,同时建立有效的社会监督机制,发挥社会公众对政府采购的监督作用,对采购活动中违背公平、公开、公正原则,进行暗箱操作损害当事人合法权益并造成财政资金损失等行为严格按法律法规予以查处。

4.推进政府采购信息化建设。面对当前各单位采购物品的多样性与政府采购品牌、规格统一批量性的矛盾,应尽快完善政府采购信息管理系统。否则,政府采购将很难掌握足够信息,进而造成采购中缺乏足够的选择余地,无法形成充分竞争,使价格、质量、服务等方面难以达到最佳效果。因此,应当充分利用现代信息技术,实行政府采购网上申报、网上审批等,推行网上竞价,从而提高工作效率,增强政府采购透明度。而且,在此基础上逐步建立商品和供应商信息网,实现信息资源共享,有利于政府采购操作与管理的程序化,提高采购效率。

5.强化政府采购服务意识。财政部门作为政府采购的监督管理部门,必须将管理寓于服务之中,为政府采购当事人提供良好服务,以发挥集中采购优势。由于服务质量的好坏直接影响到政府部门在公众中的形象,因此政府采购管理部门在强化采购人员职业道德教育和提高其专业素质的基础上,必须严格依法依规办事,提供全程优质服务。☒

44%的愿意维持现有的协力式委外水平;29%的认为外部服务人员超出了他们的预期;63%的回应专业外部服务人员达到了要求。专家、专业知识、技术能力、人员弹性、最佳实务被认为是实施协力式委外的最大收益。

三、实施协力式委外的要点

要成功实施协力式委外,应根据资源、时间、问题的复杂程度而做不同的选择,重点是引入重要问题所涉及而内部审计部门又不能提供的技术、经验和资源。具体而言,应重点关注以下几个方面:

1.将协力式委外与内部审计计划一体化,以明确目标,有效利用资源,保证审计的效率和效果。

2.选择合适的委外项目。需要考虑的关键点是,内部审计部门能否提供该项目所需的专业技能、能否获得解决问题的新思路以及是否需要威望的机构提供额外保证等。

3.选择合适的能与企业文化快速融合的合作伙伴。选择合适的合作伙伴与选择合适的项目同样重要。在决定项目的最佳拍档时,应考虑以下几个问题:以前是否曾经合作过;是否具备所需的专业技能;是否可信及忠诚;与企业文化是否能无间地融合和分离;是否熟悉企业所在行业。

企业可选择的合作伙伴包括以下几类:①世界级的会

计师事务所或咨询公司。这些公司拥有一流的人才,具备提供高质量服务的经验和洞察力,由于广泛接触多个企业,能为企业带来“最优实务”。但是,这些世界级专业公司收费高昂,价格成为合作与否的主要影响因素。②当地的会计师事务所或咨询公司。与世界级的会计师事务所和咨询公司严谨、程式化的服务相比,这些公司人员配备灵活,可以为企业量身定做的服务,较低的价格也是一个富有吸引力的考虑因素。③其他资源。这里指的是为某个特定项目聘用专业的机构或独立工作者,如保险精算师、证券公司专业分析师、房地产专家等,他们所具备的专业背景,对审计意见能起到关键的指导作用。

4.对合作关系实施有效的管理。有效的管理是实现协力式委外的关键,必须明确双方职责和受托责任,否则很可能使项目失控。应注意以下几点:①拟订合同以明确双方的责权利,合同应标明项目的范围、需提供的关键资料、业务操作时的执行标准等;②与合作方讨论企业的设想、任务、价值观以及审计原则,包括审计哲学、政策、程序、方法以及执行标准等;③及时审核与反馈合作方的成果,一方面使合作方了解自己是否达到要求及是否适应企业文化,另一方面企业可以跟踪进度,弥补不足,保证项目的完成。☒