

价值链视角的 A 汽车制造企业增值型绩效审计问题研究

陈菲

(北京汽车集团产业投资有限公司,北京 100021)

摘要:针对内部审计更好发挥促进企业完善治理、增加企业价值和实现企业目标的作用,本文通过对 A 公司实施增值型绩效审计,分析 A 公司经营现状和价值链各环节业务活动和关键价值,查找影响 A 公司绩效水平的问题,并提出了对策与建议,更加有效的突出了增值型绩效审计在增加组织价值、实现组织目标的职能作用,很好的拓宽了绩效审计的审计内容和审计范围。

关键词:价值链;增值型内部审计;绩效审计

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2022.17.053

1 概念界定

绩效审计的产生主要源于政府管理职能的转变。1986年,国际内部审计协会(IIA)发表的《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量总声明》中,将绩效审计的核心界定为经济性、效率性与效果性。中国内部审计协会在《第 2202 号内部审计具体准则—绩效审计》中,将绩效审计定义为:内部审计机构和内部审计人员对本组织经营管理活动的经济性、效率性和效果性进行的审查和评价。

在我国增值型绩效审计属于较为新兴的审计方向,各方面尚未对此给出一个准确的定义。近年来,国内外越来越多的内部审计研究学者将目标投向此领域,主要是从绩效审计类型和内部审计的增值作用角度出发进行研究。总体而言,增值型绩效审计是在绩效审计的基础上,更加突出对增加组织价值的方向开展工作,以增值为审计目标的审计活动。基于价值链视角的增值型绩效审计,更加明确的定义了内部审计在增加组织价值方面的职能,审计领域更加直接,审计效果也更加明显。因此,增值型绩效审计具有审计目标灵活、涉及内容广泛、审计方法多样和增值作用明显等特点。

2 理论基础

2.1 价值链理论

1985年,哈佛商学院的迈克尔·波特教授指出,每个企业的经营都是由价值链一系列活动构成的。可分为基本活动和辅助活动两类。基本活动包括内部后勤、生产作业、外部后勤、市场和销售、服务等,而辅助活动则包括采购、技术开发、人力资源管理和企业基础设施等。这些经营活动既独立存在又互相依存,共同构成了公司价值创造过程的经济链条,即价值链。价值链既存在于外部企业之间,又存在于内部业务单元之中,可谓是无处不在。外部企业之间的价值链主要存在于与企业发生经济业务往来的流程中,企业内部之间的价值链则主要体现在各运营模块之间

的业务流转。无论是内部价值链还是外部价值链,都会对企业经营目标的实现程度产生影响。因此,企业间不仅仅是局限于某一点或某一流程的竞争,而是集合每一个具体经济活动的优势和劣势的价值链的竞争,体现了企业的综合竞争力。价值链理论认为,公司的业务环节即构成了公司的基本价值链,分析公司运营情况、评价公司整体市场竞争能力,应从价值链入手,分析公司价值链各业务环节中的流程规定、操作情况以及运营效果。只有当价值链上的每一个流程环节均达到了最佳运行阶段,才有可能实现公司效益最大化。

2.2 绩效审计“3E”理论

国外对政府绩效审计的研究已开展多年,也提出了诸如投入和产出、目标和影响、目的和对象等多种繁杂的概念。随后,许多私营企业也越来越多的实施绩效审计。通过实践检验,其中经济、效率和效果三个概念对政府绩效审计有较好的作用。西方学者将经营审计等类型审计进行了细化分解,根据其审计目标分为经济审计、效率审计、效果审计,明确了绩效审计的目标除对组织的依法合规进行审查以外,更多的侧重于对组织的经济性(Economy)、效率性(Efficiency)、效果性(Effectiveness)的检查。我国在对这三个英文单词进行翻译时,结合了其首字母均为 E 的特点,将其合称为“3E 审计”。这三者之间即独立存在,又相辅相成。所谓经济性是指组织获得一定数量和质量的产品及服务时所消耗的成本最低、资源最少;效率性是指组织在经营中的投入产出关系;效果性是指组织经营目标的实现情况。

3 A 汽车制造企业案例分析

A 公司是由 BJ 汽车集团、地方国有企业资产经营(控股)有限公司和国开发展基金有限公司共同组建的乘用车整车资源聚合和业务发展平台。公司成立于 2008 年,注册资本 17.84 亿元,现有员工 7000 余人。A 公司产品涵盖了

轿车、微车、MPV 等领域。A 公司共有三个制造工厂,具有年产近 32 万辆整车和 15 万台汽车发动机的综合产能,形成了涵盖汽车整车及零部件研发、制造、营销、售后服务以及进出口贸易的完整产业链。

20 世纪 90 年代,A 公司微车产销量连续多年在全国取得了排名第一的优异表现。但自 2009 年以后,A 公司陷入持续亏损,尤其在 2015 年至 2017 年期间,各项经营指标下降明显,各年累计亏损 9,039.90 万元、15,479.56 万元和 39,180.91 万元,亏损额逐渐加大。2016 年除七星系列产品外,其他产品均处于亏损状态。MPV 系列产品降价促销,利纳销售未能达到预期目标,盈利状况持续恶化。

3.1 审计开展思路

A 公司虽拥有较长的经营历史,但逐渐丧失的产品市场和日益下滑的经营业绩已成为 A 公司当前面临的首要问题。集团审计部经过系统的分析,最终确定本次审计项目为以价值链为基础的增值型绩效审计。

审计组结合 A 公司的经营现状,制定了具体的审计程序和审计方法。首先,对 A 公司各个业务环节的业务流程进行梳理分析,识别各业务环节操作流程及权限指引;其次,识别各个业务环节中 A 公司经营效益影响较大的重要关注点;最后,针对对公司经营效益产生重大影响的事项多方收集审计证据,对 A 公司经营效益情况实施增值型绩效审计。

审计组根据国家颁布的绩效评价政策法规,结合 A 公司的具体情况,就 A 公司 4 个绩效能力进行评价。在此基础上,结合集团对 A 公司下达的年度经营计划考核指标要求,对比行业相关数据以及同行业最佳实践和经验做法,从 A 公司价值链流程出发,初步建立绩效审计评价指标。

3.2 关键价值识别与绩效评价标准

审计组结合 A 公司生产制造型企业的业务特点,以价值链理论为基础,梳理 A 公司价值链环节中研发业务、采购业务、生产业务、营销业务和物流业务 5 个业务板块的具体流程,识别价值链各业务环节中的关键价值。以下将以采购环节为例,总结提炼出相应的关键价值点。

3.2.1 关键价值识别——以采购环节为例

A 公司采购业务的归口管理部门为采购部,负责供应商的开发、供应商的评价、采购价格的确定、生产物资的保供和生产物资开发技术支持及质量改善等工作。采购部下设采购寻源处、采购执行处和供应商技术支持处三个处室。采购业务活动主要包含零部件采购管理、综合采购管理和供应商体系管理。A 公司建立了采购业务相关管理制度和操作流程。

审计组通过对 A 公司采购制度的查阅、对关键采购人员的访谈,以及采购样本的抽取,并结合 A 公司汽车生产制造企业的特点,分析零部件采购管理流程、综合采购管理流程以及供应商管理流程中存在的风险,并总结提炼出对应的关键价值点。同时,审计组将 A 公司采购活动与标

准流程和对标企业的采购业务活动进行比对,分析采购活动中的关键价值所在,以及这些价值点对 A 公司经营绩效的影响程度,以此来确定增值型绩效审计的重点审计区域及关注事项。按照采购环节价值活动的分析思路及识别过程,审计组对研发、生产、营销和物流环节也分别逐一进行了分析识别。

3.2.2 绩效评价标准

审计组围绕为企业增值这一审计目标,对 A 公司各业务流程进行分析,从风险的角度出发,收集影响公司绩效的风险因子证据,综合考虑风险因子累计发生频率、风险暴露程度等因素,在权衡管理层的主要要求和公司经营效果的基础上对风险因子进行分类。审计组对 A 公司价值链各环节分别赋予各自的权重,如表 1 所示:

表 1 权重分配表

环节	研发	采购	生产	营销	物流
权重	30%	25%	15%	25%	5%

为了更好的实现价值链管理的可评价,审计组在对关键价值点建立具体评价指标和划分权重的基础上,按照各关键价值点所占权重计算分值,该体系实行百分制。

3.3 A 公司价值链问题剖析

审计组根据上述绩效评价指标体系,对 A 公司审计期间价值链各环节的经济性、效率性和效果性进行综合评价,计算得出 A 公司经营绩效管理情况评价得分为 57.50 分,评价等级为(A-3)级,评价结论为“需关注”。价值链各环节目标达成率分别为:研发 43%、采购 50%、生产 80%、营销 66%、物流 70%,综合目标达成率 58%。可以看出,研发环节和采购环节绩效表现较差。审计组对各业务环节存在的的具体问题分析如下:

研发环节:A 公司缺乏具有自主知识产权的核心技术,研发设备落后。研发项目立项评审不充分,市场定位不准确。主推轿车利纳系列预计售价和预期销量均偏高,销量未达预期。产品规划缺乏成本目标,只注重产品技术实现,而忽略产品成本控制。研发专业人才极为短缺,研发人员整体水平较低。

采购环节:A 公司采购流程不规范,缺少评标环节,采购议价缺少监督机制,采购人员无定期轮岗机制。零部件通用化率低,零部件入库抽检制度未得到规范执行。供应商模具老化,外购零部件生产质量不达标。供应商考核覆盖率较低,且未采取新业务禁止或停止合作的机制。

生产环节:A 公司现有部分生产线老化程度严重,故障率较高。产销联动不足,生产计划远高于实际产量,生产节奏不稳定,造成部分存货积压和资金压力。现有产能利用率较低,三条整车产线产能利用率不足 30%。产品质量达标情况欠佳。

营销环节:A 公司现有产品结构老化,上市长达 17 年之久的主力车型七星系列销量提升空间较小。新车型利亚

纳市场品牌认知度低,为抢占市场加大促销,导致加剧亏损。经销商网点分布不均,营销质量和能力参差不齐。促销手段单一,过度依赖降价方式。市场敏感度低,转型应对不及时。

物流环节:A公司个别月份存在供件不及时和配件破损的情形,对生产造成影响。物流运输环节的信息化管理水平较低,物流信息掌握不及时。

3.4 对策与建议

审计组从价值链管理入手,针对A公司研发、采购、生产、营销、物流各环节存在的问题提出如下审计建议:

全面提升研发体系化管理。A公司应结合BJ集团整车制造研发资源,优化配置。建立产品开发与汽车市场之间的桥梁,提高产品策划水平,强化市场、规划、研发等部门之间的联动。规范研发项目立项及终止程序,强化前期调研和论证的重要性。在设计研发阶段持续实施设计产品的成本控制。建立项目后评价和绩效考核机制,推进公司技术中心研发能力建设,注重培养研发人才。

严格规范采购流程化管理。A公司应加强采购业务流程执行规范化,严格履行采购项目审批手续,严肃零部件入库抽检及日常管理制度,适时推进采购业务人员定期轮岗机制。逐步推进零部件通用化进程,将零部件通用率纳入产品立项评审通过的重要考量指标。集合BJ集团内整车兄弟单位整体优势,建立集中采购平台,加强采购价格谈判话语权。强化零部件采购质量控制。加强供应商的准入、日常服务以及定期绩效考核全面加强了对供应商的监管。

持续强化生产精益化管理。A公司应以市场需求为导向,合理制定生产计划。加强产销联动,科学排产,合理控制生产节拍,尽快消化积压库存车辆,降低库销比。完善质量管理体系,改善质量管理薄弱环节,加强各整车企业间合作,建立生产质量实时监控预警机制。适时改变生产线老旧、生产能力较低、生产成本走高的现状,力争达到从规模经济到效益经济的逐步转变。

着力打造营销精准化管理。A公司应全力改变现有产品结构老化的现状,适时淘汰经营绩效贡献表现差的产品,开发高附加值产品。细分产品营销策略,强化终端管控,提升终端销量。加快网络渠道开发,加大网系整合的力度和深度,推进与集团兄弟单位整车品牌合作与资源共享。创新营销手段,改变单一促销方式,加强与地方政府的合作。建立售后服务快速问题响应机制,提升客户满意度。

适时加强物流信息化管理。A公司应加强对物流公司服务质量的监控,加强物流环节信息化建设工作,实现物流管理的可查可控。适时将物流系统与采购、生产和销售等系统建立接口,实现整体联动。

4 结束语

本文研究紧紧围绕内部审计为企业增加价值为目的,对A公司实施以价值链视角出发的增值型绩效审计。通过

本文研究,可以得出如下结论:

首先,从价值链角度入手挖掘生产制造企业的经营绩效方面存在的问题有较好的作用。查找价值链上下游各环节以及相互之间影响企业经济性、效率性和效果性的风险因子,分析问题成因并提出建议,以实现整体增强企业价值链体系盈利能力的目的。

其次,建立并明确了一套较为科学,且具有实际操作意义的增值型绩效审计思路与程序。从内部控制入手,重点关注重大事项审批决策程序的规范性、决策落地执行的经济性和效率性。针对发现的问题重点分析问题成因和对公司经营绩效的影响程度。

再次,初步解决了汽车生产制造型企业绩效审计结果的量化、可评价问题。针对A公司价值链各环节的关键价值点建立评价指标和评分体系,建立分类标准,对汽车生产制造型企业的绩效评价依据具有一定的参考意义。

最后,重视审计整改落实工作的重要性,提升审计成果利用率是内部审计充分发挥其增值作用的基础。本文案例中,A公司积极落实整改,经营绩效发生了较为显著转变。被审计单位应重视审计整改率和审计成果利用率,在持续改进中不断提升企业运营能力,增强经营绩效表现。

参考文献

- [1]蔡春,蔡利,田秋蓉.内部审计功能与公司价值[J].中国会计评论,2012(3):283-300.
- [2]段小法.企业营销活动绩效审计的运用思考[J].湖北社会科学,2008(9):93-95.
- [3]范经华.基于平衡计分卡的内部审计质量控制评价指标体系探讨[J].审计研究,2013(2):82-89.
- [4]高博.绩效视角下的内部审计增值途径研究[J].审计月刊,2014(10):38-40.
- [5]高文进,刘介星.基于价值增值视角的内部审计功能研究[J].中南财经政法大学学报,2011(2):4-5.
- [6]高岩芳.企业经济效益审计[M].北京:人民邮电出版社,2006:23-93.
- [7]何慧.内部控制理论的发展历程研究[J].经济研究导刊,2011(15):83-84.
- [8]景莲,晏雪霏.我国政府绩效审计评价体系研究[J].审计广角,2014(10):16-19.
- [9]姜欣怡,李冰.现代企业经济效益审计的应用研究[J].会计研究,2015(5):17-19.
- [10]李斌,李晓波.增值型内部审计与传统内部审计比较研究[J].中国内部审计,2012(2):45-47.

作者简介:陈菲(1980-),女,汉族,河北乐亭人,本科,中级审计师,研究方向:内部审计。