

企业领导人员经济责任审计评价指标体系探讨*

罗彬¹,万国超²

(1. 重庆工商大学 会计学院,重庆 400067;2. 成都信息工程学院 财务处,成都 610225)

[摘要]根据企业领导人员经济责任评价指标体系建立的要求与原则,结合评价范围,可以将企业领导人员经济责任内容归类为以下8类大类指标:会计信息质量指标;资产质量指标;企业绩效指标;企业遵纪守法指标;内部控制制度指标;任期经济责任目标完成指标;重大经济决策指标;个人遵纪守法限制性指标。其中,前五项指标重在对企业领导人员所在企业的评价;后三项指标重在对企业领导人员个人评价。

[关键词]企业领导人员;经济责任审计;评价指标体系

[中图分类号] F239[文献标识码] A [文章编号] 1672-0598(2007)02-0047-05

一、经济责任的定位与评价目标

(一)经济责任的定位

经济责任定位即明确经济责任的内涵,一般有两层含义:一是当事人应当承担或履行的与经济相关的职责和义务;二是当事人对其行为应承担的经济后果。因此,对于“经济责任审计”中“经济责任”的含义应做以下定位:(1)该责任是一种职责或义务。该责任不是当事人特定行为应承担的特定后果,如赔偿。(2)该责任是与职务相关的职责和义务。与职务无关的其他责任和义务,如赡养老人的义务等,不在该责任范畴之列。(3)该责任是与经济相关的职责或义务。基于特定职务产生的职责或义务包括多种,而与经济无关的职责或义务,如政治上的职责或义务,不在该责任范畴之列。(4)该责任是当事人应当承担或履行的职责或义务。对于一个单位而言,由于法定或约定的职务和分工,每个人应当承担或履行的职责或义务都会有不同,经济责任审计中的经济责任是针对特定被审计人应当承担或履行的职责或义务。(5)当被审计人存在违法或失职行为时,该责任也包含当事人对其违法或失职行为应当承担的法律后果。

(二)经济责任的评价目标

科学的评价指标,不仅使领导者自我经营行为受到约束,促进企业领导人员树立科学的政绩观,而且可使企业效益向稳定增长和长期发展方向运行。具体而言,企业领导人员经济责任评价应满足以下目标:(1)财务目标。规范意义上说是企业价值最大化,通常的说法是使企业有较强的发展后劲。一般从两个方面入手:一是立足过去若干年财务实绩指标,看企业是处于发展、停滞或萎缩状态;二是依据当前企业在技术、人力、产品市场及信息等资源开发上的投入社会责任的履行状况,看企业前景好坏。(2)财务实绩。指企业拥有资源的利用程度和质量,一般以资产流动性、收益性、安全性等指标衡量。(3)财经纪律。主要指企业领导人员的遵纪守法和廉洁自律情况。

二、构建经济责任评价指标体系的基本要求和基本原则

(一)构建指标体系的基本要求

首先,企业领导人员评价指标体系的建立,应满足评价目标的要求,即经济责任评价指标体系必须具有促使企业及其领导人员关注财务目标,重视

* [收稿日期]2006-10-15

[作者简介]罗彬(1971-),男,重庆人,重庆工商大学会计学院,副教授,研究方向:内部控制与审计。

万国超(1981-),男,成都信息工程学院财务处。

财务实绩,遵守财务纪律的功能。其次,企业领导人员评价指标体系应体现评价范围和评价内容的要求,科学、全面地反映责任人的经济责任范围与内容,各指标之间,在涵盖的经济内容上不重复,在解释功能上要互相配合。再次,指标体系的建立,应有利于指导审计实践,为审计人员提供“审计什么”、“怎样审计”、“怎样评价”等问题的标准。最后,在满足上述要求的前提下,指标体系的设计,尽量与现有的会计、统计制度相衔接,其计算依据资料在企业现有核算资料中应该很容易取得,而且指标计算要力求简单,指标的个数不能太多,指标的含义要准确明确。

(二)构建指标体系的基本原则

1、权责对等的原则。权是领导干部实施管理职能的基本权力,责是在行使权力过程中应承担的责任。按权责对等原则设置指标体系是全面、客观公正地评价领导干部的基本要求。

2、全面性原则。指标的内容是对经营者业绩与责任的综合体现。在设计国企领导人员经济责任评价指标体系时,既要考虑其对所在单位的经济责任,又要考虑其个人经济责任;既有利于评价直接责任,又有利于评价主管责任;既要考虑所在单位的经营实绩(经济效益),又要兼顾到其对社会的贡献;既要考虑眼前的实力,也要考虑其发展的潜力。

3、科学性原则。包括标准的适用性,过程的完整性,结论的客观性。同时指标体系的科学性还体现在对各项指标进行恰当的分类设计,并尽量避免指标之间的交叉重复。

4、可比性原则。可比性原则要求评价指标体系口径统一,有利于不同个人之间的横向比较。在设置评价指标时,在内容上应考虑其共性,在形式上应考虑绝对数与相对数指标的结合使用,以便评价结果具有可比性。

5、定量指标与定性指标相结合的原则。定量指标具有相对的客观性,可以增加指标的可比性,在设计指标体系时,尽量选择可量化的指标。但由于经济责任审计的特殊性和量化指标本身对“人”评价的局限性,必须设计相当的定性指标,建立一套定量与定性相结合的评价指标体系,根据不同的评价内容分别确定以定量或定性指标为主。

6、重要性原则。对企业领导人员经济责任的考核有别于对企业的考核,既不能全部选择对企业的考核指标,也不能完全脱离企业的考核指标。在设置评价指标时,重点以考核经营者个人为出发点,选择对经营者相关度较大的主要指标。同时,

指标的设置不宜过细。

三、企业领导人员经济责任评价指标体系的建立

(一)会计信息质量指标

该类指标主要反映会计信息质量的核心——真实性。该类指标的建立以会计报表为基本内容,以会计要素为主线,以定量指标为主,主要以会计信息综合失真率为基本指标:

$$\text{会计信息综合失真率} = \sum \text{各单项指标失真率} \times \text{权重}$$

该指标应分解为若干二级指标,即各各单项指标。各单项指标失真率包括:(1)资产失真率 = 资产不实金额/资产总额 $\times 100\%$; (2)负债失真率 = 负债不实金额/负债总额 $\times 100\%$; (3)权益失真率 = 所有者权益不实金额/所有者权益总额 $\times 100\%$; (4)收入失真率 = 收入不实金额/收入总额 $\times 100\%$; (5)成本费用失真率 = 成本费用不实金额/成本费用总额 $\times 100\%$; (6)利润失真率 = 利润不实金额/利润总额 $\times 100\%$ 。

各单项指标中的“不实金额”包括会计确认、计量、和违纪违规造成的不实金额,具体指审计前后报表数的差额。正数表示虚增金额,说明报表数比审计实际数多;负数表示虚减金额,说明报表数比审计实际数少;0表示报表数与审计实际数一致。比例越大(包含正比例和负比例),说明会计信息失真越严重。

(二)资产质量指标

该类指标的设计应根据资产质量的“有效性、流动性和安全性”为标准,包含存量资产状况、资产营运效益和资产营运效率三方面的指标。

1、存量资产状况指标。主要揭示企业资产管理和使用方面存在的问题,以定量指标为主,以不良资产比率为基本指标:

$$\text{不良资产比率} = \text{不良资产总额} / \text{年末资产总额} \times 100\%$$

该指标越高表明企业不能参加正常营运的资产越多,资产利用率越差,相应企业的资产质量越差;反之,资产的利用率和资产质量越高。该指标可以以资产损失率作为修订或补充指标:资产损失率 = 待处理流动资产和固定资产净损失/年末资产总额 $\times 100\%$ 。该类基本指标和修正指标可以按资产类别进行分解,如坏账或坏账损失比率、不良存货或存货损失比率、不良流动资产或流动资产损失比率,不良固定资产或固定资产损失比率等。

2、资产营运效益指标。主要从资产获利能力的角度反映资产质量,以定量指标为主。反映资产

营运效益的指标很多,从资产质量角度,我们选择总资产报酬率作为基本指标;而净资产报酬率实质是权益报酬率,我们将它作为企业绩效指标的基本指标:

总资产报酬率 = (利润总额 + 利息支出) / 平均资产总额 × 100%

总资产报酬率反映全部资产的获利能力,是评价资产质量的重要指标。该指标比率越大,说明资产质量越高;反之,资产质量越差。该指标可以按资产大类进行分解,分别按存货、固定资产等从其获利能力角度反映其质量。即可以设置以下两个修正指标:(1)存货报酬率 = 营业利润 / 平均存货;(2)固定资产报酬率 = 营业利润 / 平均固定资产。

3、资产营运效率指标。主要从资产周转角度反映资产质量,以定量指标为主。体现资产营运效率的指标也很多,我们选择总资产周转率为其基本指标:

总资产周转率 = 销售收入净额 / 平均总资产 × 100%

该指标反映全部资产的经营质量和利用效率,比率越大,说明资产质量越高;反之,资产质量越差。该指标可以设置以下修正辅助指标:(1)流动资产周转率 = 销售收入净额 / 平均流动资产总额;(2)应收账款周转率 = 销售收入净额 / 平均应收账款余额;(3)存货周转率 = 销售收入净额 / 平均存货余额。

(三) 企业绩效指标

1、财务效益状况。财务效益是企业绩效的集中体现,我们选择净资产收益率或权益报酬率为其基本指标:

净资产收益率 = (净利润 / 平均净资产) × 100%

净资产收益率是评价企业自有资本及其积累获取报酬水平的最具综合性与代表性的指标,充分反映了企业资本运营的综合效益。一般认为,企业净资产收益率越高,企业自有资本获取收益的能力越强,运营效益越好,对企业投资人、债权人的利益保证程度越高。该指标可以设置以下修正辅助指标:(1)主营业务利润率 = (主营业务利润 / 主营业务收入净额) × 100%;(2)盈余现金保障倍数 = 经营现金净流量 / 净利润;(3)成本费用利润率 = (利润总额 / 成本费用总额) × 100%。

2、偿债能力状况。主要从企业收益或资产对企业负债的角度体现企业经营绩效,我们选择资产负债率为其主要指标:

资产负债率 = (负债总额 / 资产总额) × 100%

资产负债率表示企业总资产中有多少是通过

负债筹集的,该指标是评价企业负债水平和偿债能力的综合指标。适度的资产负债率既能表明企业投资人、债权人的投资风险较小,又能表明企业经营安全、稳健、有效,具有较强的筹资能力。过高的负债率表明企业财务风险太大,过低的负债率则表明企业对财务杠杆利用不够。如果单纯从偿债能力角度分析,越低越好。为全面反映企业偿债能力,可以设置以下修正辅助指标:(1)已获利息倍数 = 息税前利润总额 / 利息支出;(2)现金流动负债比率 = 年经营现金净流量 / 年末流动负债 × 100%。

3、发展能力状况。主要从发展和潜力的角度反映企业经营绩效,我们以资本积累率或净资产增长率为基本指标:

资本积累率 = (本年所有者权益增长额 / 年初所有者权益) × 100%

资本积累率体现了企业资本的积累情况,是企业发展强盛的标志,也是企业扩大再生产的源泉,展示了企业的发展潜力。该指标越高,表明企业的资本积累越多,企业资本保全性越强,应付风险、持续发展的能力越大。该指标如为负值,表明企业资本受到侵蚀,所有者利益受到损害。该指标可以设置以下修正辅助指标:(1)三年销售平均增长率 = ((当年主营业务收入总额 / 三年前主营业务收入总额)^{1/3} - 1) × 100%;(2)技术投入比率 = (当年技术转让费支出与研发投入 / 当年主营业务收入净额) × 100%。

4、贡献水平。主要从企业在一定时期对整个社会和政府所作的贡献来反映企业绩效。包括以下两个指标:

(1)社会贡献率 = 企业社会贡献总额 / 资产平均余额 × 100% = (企业增加值 - 折旧) / 资产平均余额 × 100%

(2)社会积累率 = 上交税利 / 企业社会贡献总额 × 100%

5、职工薪酬增长状况

主要从职工的工资、奖金的增长情况,职工生活、娱乐设施的配备情况,职工医疗保健、后勤服务的保障情况,工作和生活环境的改善情况等来反映企业经营管理业绩。我们选择职工工资福利增长率为基本指标:

职工薪酬增长率 = 职工薪酬增长额 / 任职初平均职工薪酬 × 100%

(四) 企业遵纪守法指标

企业遵纪守法指标主要包括企业遵守财务会计法规和其他经济法规的内容,主要以定性指标为主,辅之以定量指标。

1、定性指标。(1)企业财务会计法规的遵守情况。主要包括:出售不存在或不真实的资产,记录虚假的交易、事项,隐瞒或删除交易、事项,蓄意使用不当会计政策,伪造、变造或隐匿、故意销毁会计资料,私设“小金库”、会计账簿,账外账,提供虚假会计信息,其他违反财经法纪的情形。(2)企业其他经济法规的遵守情况。主要包括:偷逃税款,从事违法违规经济活动,为谋取企业利益而损害国家和其他组织或个人利益的不正当行为,其他重大经济违法问题等。

2、定量指标。定量指标可以用与企业遵纪守法状况直接相关的罚项支出总额或罚项支出比率来反映:罚项支出比率 = 罚项支出总额/企业收入总额 × 100%。罚项支出总额包括企业支付的各种罚金、罚款、罚息、滞纳金、赔偿费、诉讼费等,罚项支出比率越高,企业遵纪守法状况越差。

(五)内部控制制度指标

建立、健全内部控制制度并带头遵守、执行是领导人员最基本的职责内容,内部控制制度指标也是运用、评价其他各类指标的基础和重要修正。内部控制制度指标主要以定性指标为主,同时参考定量指标。

1、内部控制制度健全性指标。主要反映内部控制制度的设计或建立情况,包括:(1)内部控制制度在总体上是否全面,每个应该控制的部门或环节是否都建立了相应的内部控制制度;(2)控制体系中的控制点是否齐全,关键控制点是否突出;(3)控制的布局是否合理、有效,是否能达到控制目标。该类指标可以量化为制度缺失率:制度缺失率 = 未设置控制制度(或控制制度不健全)的控制点/关键控制点总数 × 100%。

2、内部控制制度有效性指标。主要反映内部控制制度的执行结果,可以利用制度失控比率表示:制度失控率 = 失控点数量/关键控制点总数 × 100%。

3、内部控制制度的修正指标。主要是影响内部控制制度建立和实施的环境等非计量因素,包括:企业文化,领导人员的素质,领导人员的价值观、道德观,领导人员的经营管理理念和风格,员工的素质、能力、责任感与诚实性,企业人力资源政策与实务,企业管理控制办法,外部环境影响等。

(六)任期经济责任目标完成指标

任期经济责任目标完成指标,适用于领导人在上任时与主管部门或政府部门签订了目标契约(如承包、租赁合同)或明确了任期经济责任目标指标的情况。在这种情况下,可以根据目标契约和任期经济责任目标值的完成情况确定领导人任期

内经济责任履行情况。主要运用以下两个定量指标:

1、目标契约完成率 = 企业实绩(或实际比率)/目标金额(或目标比率) × 100%

该指标适用于领导人在上任时与主管部门或政府部门签订了目标契约的情况,并可以按契约目标的各个具体目标进行分解。

2、主要经济责任指标完成率 = 完成的主要经济责任指标数/目标经济责任指标总数 × 100%

该指标适用于领导人在上任时明确了任期经济责任目标指标的情况,如上任时确定了领导人员任期内应完成的企业绩效指标并规定了各指标的目标值;该指标用以考核目标经济责任指标的完成情况。

(七)重大经济决策指标

重大经济决策指标应包括企业领导人员在任期内作出的有关对外投资、经济担保、出借资金、大额采购合同等方面的内容。主要包括重大经济决策程序指标和重大经济决策后果指标。

1、重大经济决策程序指标。重大经济决策程序指标主要从决策过程中的民主性、合规性和科学性来反映企业领导人员在重大经济决策过程中存在的问题和应承担的责任,以定性指标为主。主要包括:(1)违反决策过程民主性,独断专行未经过集体讨论;(2)违反决策过程科学性,盲目决策;(3)其他违反决策程序民主性、科学性的情况,如未进行可行性研究、未设置多方案选优、未对对方资信情况进行调查等。该类指标可以量化为违反决策程序的决策次数或比率:违反决策程序的决策比率 = 违反决策程序的决策次数/决策总次数。

2、重大经济决策后果指标。重大经济决策后果指标主要从因决策失误造成重大损失浪费的情况或决策的效益性反映企业领导人员的经济责任,以定量指标为主。以决策损失额或决策损失率为基本指标:决策损失率 = 决策损失额/决策金额总额 × 100%。该指标可以按决策种类分解为若干单项指标如:(1)对外投资损失额和损失率;(2)重大工程项目损失额和损失率;(3)对外担保、借款损失额和损失率等。

3、重大经济决策修正指标。为合理利用重大经济决策程序指标和重大经济决策后果指标时,可以设置以下修正指标:(1)决策总次数;(2)决策成功率(%);(3)创新决策比率(%);(4)决策的总有效率(万元/年);(5)决策损失总额(万元/年)。

(八)个人在遵纪守法方面负主管责任或直接责任的限制性指标

廉洁自律是对企业领导人员的基本要求,惩治

经济领域里的违法犯罪活动和从源头上治理腐败行为是经济责任审计工作的重要任务之一。该类指标以定性指标为主,结合定量指标,内容主要包括:(1)领导人员有无以权谋私、获取非法收入或侵占国家财产等违法违纪行为;(2)领导人员有无挪用、浪费企业资财的行为;(3)领导人员有无行贿、受贿的行为;(4)领导人员有无违规拖欠企业大额款项、大量实物的行为;(5)领导人员有无其他重大经济问题等。

四、关于指标体系运用的几个问题说明

1、关于指标的选择与运用。上述指标体系基本上涵盖了企业领导人员经济责任的各个方面,但由于每个企业有其自己的特殊性,不可能对每个企业领导人员的评价都运用同一套指标体系。在针对一个具体企业领导人员开展经济责任评价时,可以根据实际情况分别从上述八大指标体系中选择能较准确反映其经济责任的部分指标,而不是一定要面面俱到。比如,在企业绩效方面,有些企业以盈利率为主,有些企业以负债率为主,有的企业则应兼顾。

2、关于指标的权重与评分。理论上,一套科学合理的指标体系应有每个指标的权重和相应的评分标准。由于经济责任审计对象的复杂性,我们认为,在每个指标所占的权重上,同指标的选择一样,应结合每个单位的具体情况来灵活设置。比如,有些单位在企业绩效方面权重应高一些,有些企业可

能应在信息质量或内部控制方面高一些。可以考虑相同或相似企业的平均水平来设置基准分,实行扣分制,即达到标准给基准分,未达标扣分而超标一般不加分。

3、关于限制性指标的运用。当领导人员未出现以权谋私、行贿、受贿等问题时,该类指标纳入评分体系并不扣分,但只要领导人员存在个人在遵纪守法方面负主管责任或直接责任的重大经济问题时,不论其他指标得分多少,均应评价为不合格并视情况移送有关单位处理。

[参考文献]

- [1] 财政部、国家经贸委、中共中央企业工作委员会、劳动和社会保障部、国家计委. 国有资本金绩效评价指标体系(修订)、企业绩效评价操作细则(修订)[Z]. 2002.
- [2] 田国双、逯艳丽、朱兴杰. 企业领导任期经济责任审计评价指标体系的研究[J]. 林业财务与会计, 2001.
- [3] 滕树焯、周立春. 把握经济责任审计的关键——审计评价[J]. 湖北审计, 2001.
- [4] 汤土云. 经济责任审计评价指标体系的基本设想[J]. 江苏审计, 2001.
- [5] 刘明辉. 企业领导任期经济责任指标体系结构[J]. 财务与会计, 2003.
- [6] 朱锦余, 赵新杰. 经济责任审计[M]. 大连: 东北财经大学出版社出版, 2002.

(责任编辑:朱德东)

On economic responsibility audit evaluation index system of enterprise leaders

LUO Bin¹, WAN Guo - chao²

(School of Accounting, Chongqing Technology and Business University, Chongqing 400067;

2. Chengdu Information Engineering College, Chengdu 610225, China)

Abstract: According to the requirement and principle of economic responsibility evaluation index system of enterprise leaders, based on evaluation scope, economic responsibility contents of the enterprise leaders can be classified into such eight indexes as accounting information quality index, asset quality index, enterprise performance index, enterprises' criminal record index, inner control regulation index, leaders economic responsibility objective accomplishment index, important economic decision - making index, and the index by using law and regulations to restrict individual, among which, the former five indexes emphasize the evaluation on the enterprises which are led by the leaders and the latter three indexes emphasize evaluation on the leaders.

Keywords: enterprise leader; economic responsibility audit; evaluation index system