

# 国有企业领导人经济责任审计 评价指标体系构建

张学惠(教授) 韩德静

(唐山职业技术学院 河北唐山 063004)

**【摘要】**本文在分析国有企业领导人经济责任审计评价指标体系存在的问题的基础上,提出建立国有企业领导人经济责任审计评价指标体系的依据及基本原则,确定了国有企业领导人应承担的主要经济责任,并依此构建能客观反映国有企业领导人经济责任履行情况的评价指标体系。

**【关键词】**国有企业领导人 经济责任审计 评价指标体系

国有企业领导人经济责任审计作为一项具有独立性的经济监督活动,是对国有企业领导人经济责任履行情况的一种客观公正的审计鉴证,是审计结果的人格化。其审计结果不仅成为人事组织部门对国有企业领导人进行奖惩、任免的重要参考依据,而且也作为选拔、任用国有企业领导人提供了导向。这就要求审计部门在实施国有企业领导人经济责任审计时,必须运用恰当的评价指标体系,分别从不同角度对领导人任期内所负经济责任的履行情况进行客观公正的审计评价,这是国有企业领导人经济责任审计的核心和基础。因此,建立起有效的评价指标体系就成为客观评价国有企业领导人履职情况的关键,也是审计工作亟待解决的问题。笔者拟就国有企业领导人经济责任审计评价指标体系的构建问题谈一点看法,为相关研究提供借鉴。

## 一、国有企业领导人经济责任审计评价指标体系存在的问题

目前,在国有企业领导人经济责任审计实践中,一般是参考《国有资本金效绩评价规则》中规定的评价指标体系来进行审计评价,而审计部门本身并没有制定具体的评价指标体系。因此,在审计实践中还存在如下问题:

1. 审计评价缺少足够的依据。《审计法》、《审计法实施条例》、《企业法定代表人经济责任审计暂行规定》以及审计署、各部委办和各省审计厅所发的文件等都是从几个大的方面对国有企业领导人经济责任审计评价的内容做了规定,但却没有规定具体应评价哪些细化内容,也没有具体规定可量化的评价指标,可操作性差。由于审计评价缺少足够的依据,一定程度上增加了审计评价的难度,多数情况下只能由审计人员根据自身判断,结合企业实际情况确定审计内容和评价重点,从而导致不同审计人员对同一企业发表的审计结论往往存在较大差异,制约了国有企业领导人经济责任审计作用的有效发挥。

2. 审计实践中借用的评价指标体系缺乏适用性。由于审计部门本身没有制定具体的评价指标体系,审计实践中多是

直接借用《国有资本金效绩评价规则》中规定的评价指标体系,这些指标设定了固定的权重,即确定了各个指标在企业绩效评价中的重要程度。然而,企业处于不同的发展阶段时,评价领导人业绩的关键性指标会存在一定差异。例如,企业处于初创期的关键指标为市场占有率,而成长期则为销售增长率,成熟期、衰退期则分别为销售利润率和现金回收率。此外,由于该评价指标体系侧重财务指标,而对关系企业发展的其他指标涉及较少,因而对全面评价国有企业领导人经济责任履行情况缺乏适用性。

## 二、建立国有企业领导人经济责任审计评价指标体系的依据及基本原则

国有企业领导人经济责任审计评价指标体系应以中共中央办公厅、国务院办公厅发布的《国有企业及国有控股企业领导人任期经济责任审计暂行规定》、《国有企业法定代表人任期经济责任审计条例》及审计署发布的《国有企业及国有控股企业领导人任期经济责任审计暂行规定实施细则》、《中央企业负责人任期经营业绩考核补充规定》和《中央企业负责人年度经营业绩考核补充规定》规定的经济责任审计内容,参考《中央企业负责人经营业绩考核暂行办法》的相关规定,结合审计目标进行设计。其评价指标体系应能客观、公正地反映以下内容:特定责任人在任期内执行国家财经法规和政策情况,企业资产、负债、损益相关的经济指标完成情况;国有资产保值增值情况,企业投资决策及其效果等情况,以明确国有企业领导人经济责任。

建立国有企业领导人经济责任审计评价指标体系,既是促进、激励和全方位监督其经济责任履行情况的需要,也是完善国有企业领导人量化考核体系、规避和减少审计风险的需要。因此,应遵循以下原则:

一是有选择的借用原则。开展国有企业领导人经济责任审计的目的是考察和监督企业领导人的履职情况。虽然经济责任审计评价是由审计部门独立做出的,但其评价标准不能由审计部门单独制定,因为国有企业领导人应该履行什么职

责以及履行到什么程度是其与上级主管部门约定的。因此,审计部门在确定经济责任审计评价指标体系时,必须考虑上级主管部门对其以什么指标进行考核,特别是要将反映企业个性的“短板”考核指标纳入经济责任审计评价指标体系作为个性指标。

二是反映共性原则。尽管考核不同行业、企业领导人经济责任履行情况的指标存在一定差异,但仍存在一些能够反映企业领导人履职情况的共性指标,这些指标不仅能反映某企业领导人的履职情况,而且能对不同企业领导人履职情况进行比较,如财务信息失真比率、违纪违规比率等。这类指标应作为评价指标体系中的基本指标。

三是多重性原则。由于国有企业领导人经济责任审计服务于干部管理,是受托性的,具有较强的综合性、政策性和较高的风险性,因此要对国有企业领导人经济责任审计事项做出正确评价,通常应从两个或两个以上不同角度进行考察,也就是说,在指标的选用上不能仅用单一指标评价某方面的优劣,而要考虑指标的内在联系,将不同性质、方向的指标融为一体做出判断。

四是定量与定性相结合的原则。由于国有企业领导人经济责任审计除可进行定量反映的事项外,还有些事项只能用定性的方式反映,这些事项也是审计评价中重要的组成部分。因此,在设计国有企业领导人经济责任审计评价指标体系时,不仅要考虑定量指标而且要关注定性指标,坚持定量与定性相结合。

五是弹性原则。由管理原理我们知道,管理者考核什么,人们就会关注什么。同样,随着经济社会的发展,对国有企业领导人经济责任审计的重点会有所改变,这就决定了评价指标也应随之发生改变。但考虑到对国有企业领导人经济责任审计的连续性,评价指标体系一经建立应保持其相对稳定性。同时,由于不同行业、企业各有其特殊性,要求评价指标体系不仅能反映共性问题,也能反映个性情况,因此国有企业领导人经济责任审计评价指标体系的建立应具有一定的弹性,以便根据需要增删相应指标,确保评价指标体系的适用性。

六是重要与实用原则。在进行国有企业领导人经济责任审计评价指标体系的设计时,涉及的评价指标数量很多,到底应设定哪些指标、设定多少个指标是必须解决的问题。评价指标设定过多,有可能会产生指标间的相互矛盾或摩擦,使评价指标体系的作用递减,指标设定过少又不能反映众多审计内容,影响审计效果。因此,选择设计评价指标时要本着重要性、实用性的原则,抓住具有代表性、能突出重点而又简易的指标,而不要使设定的评价指标多而不精。

### 三、国有企业领导人经济责任审计评价指标体系的构建

根据笔者调查及对有关文献资料的研究认为,国有企业领导人应承担的主要责任依次为企业安全稳定责任、国有资产保值增值责任、经营管理责任、重大投融资决策责任、企业可持续发展责任和社会责任。因此,构建的国有企业领导人经济责任审计评价指标体系要能客观反映国有企业领导人对上述经济责任的履行情况,即根据国有企业领导人应承担的责

任内容来设置。

1. 反映安全稳定责任的指标。国有企业在国民经济发展中具有举足轻重的地位,而国有企业领导人是企业的灵魂,其安全责任意识如何,对企业能否实现安全稳定的发展起着至关重要的作用。众所周知,安全事故的发生,总会有一个由量变到质变的过程,安全管理就是要遏制造成事故隐患的量变积累过程,防止其质的突变,而对这一过程的控制,取决于国有企业领导人对安全稳定问题的态度。

因此,笔者认为应从安全保障、安全制度、安全管理等方面对国有企业领导人履职情况进行考核。具体设置的定性指标包括是否成立安全领导机构、是否配备合格的安全技术人员、是否有相应的经费支持、各岗位是否有健全的安全规章制度、安全责任是否落实到人、安全规章的执行情况;定量指标包括生产安全事故次数、交通事故次数、设备安全事故次数、火灾事故次数、集体上访事件次数等。

2. 反映国有资产保值增值责任的指标。国有企业领导人是国有资产的法定代表人,担负着国有资产保值增值的责任。因此,应设置国有资产保值增值率指标。当该指标大于零,反映企业领导人能够实现国有资产的增值;当该指标等于零,反映企业领导人能够实现国有资产的保值;如果该指标小于零,则反映出现了国有资产的流失。

3. 反映经营管理及绩效责任的指标。对国有企业实施经营管理并取得经营业绩,是企业领导人应承担的主要经济责任。而经营管理业绩的优劣可以直接或间接地通过财务指标来评价。因此,反映主要经营业绩的财务指标,应成为国有企业领导人经济责任审计的重要评价指标。具体可设置三类12个指标:①反映获利责任的指标包括利润额、经济增加值、总资产报酬率、净资产收益率;②反映资产运营责任的指标包括总资产周转率、应收账款周转率、不良资产率、国有资产损失率;③反映偿债责任的指标包括流动比率、资产负债率、利息保障倍数、现金净流量负债比。

4. 反映重大经济决策责任的指标。重大经济决策主要指对外投资、建设项目投资、国有资产处置、大额融资、大额资金分配、产权制度改革等重大方面的决策。重大经济决策的正确与否直接关系到国有企业的未来发展,甚至会影响到企业的生死存亡。因此,对国有企业重大投融资决策进行风险控制也就成为其主管部门进行管理的重点,自然也成为国有企业领导人经济责任审计的重要内容。

用于反映重大经济决策责任的既包括定性指标又包括定量指标,这些指标应能体现合法性和科学性。

(1)定性指标包括:内部控制制度是否健全、内部控制制度是否执行。主要是审查企业是否在各(岗)位及重大决策等工作环节均建立相应的内部控制制度,以及各项内部控制制度的具体执行情况。

(2)定量指标包括:重大投融资决策违规次数和重大投融资决策损失额。重大投融资决策违规次数是考查企业领导人由于未认真执行内部风险控制制度而在任期内重大投融资决策中出现的违规次数,如企业领导人未经过领导班子充分讨

# 会计师事务所行业专长研究

李雪琴 温国山(博士)

(上海金融学院 上海 200439)

**【摘要】**伴随着会计师事务所“做大做强”战略的实施,会计师事务所行业专长问题研究日显重要。对于会计师事务所行业专长的度量,目前国外流行的主要度量方法是行业市场占有率法和事务所组合份额法。本文在分析两种度量方法优缺点的基础上,设计了一种加权行业市场占有率法,兼具二者之优点,以更恰当地度量会计师事务所的行业专长水平。

**【关键词】**会计师事务所行业专长 加权行业市场占有率法 事务所组合份额法 审计质量

## 一、引言

伴随着“安然事件”的发生和财务报表重述现象的日趋频繁,会计信息使用者对会计师事务所的审计在确保客户公司信息质量的作用方面产生了质疑。审计质量的差异导致了会计师事务所所提供的审计服务的差异,进而导致了客户公司的信息质量的差异。审计质量的多维性和不可直接观测性使我们难以通过一个或多个明确的指标对其加以度量,然而归根结底,审计质量会受注册会计师发现问题能力和报告问题的倾向(抑或称之为意愿)的联合影响,亦即受其专业技能和独立性两个方面的影响(如图1所示),而行业专长是影响甚至是左右注册会计师专业技能的重要因素之一。

自1973年起,美国注册会计师协会(AICPA)开始陆续颁布诸如石油化工、金融保险、航空航天等特殊行业的一系列会

论或未经过相关部门分析论证而进行的投融资决策就属于违规决策。对于重大投融资决策损失额指标,应区分正常决策形成的损失额和违规决策形成的损失额,其中正常决策形成的损失额应由领导集体承担责任,而违规决策形成的损失额应由决策人承担。

5. 反映可持续发展责任的指标。实现企业可持续发展也是国有企业领导人任职期间的重要责任之一。因此,评价国有企业领导人可持续发展责任的履行情况,重点应是考查其在任职期内对基础设施、研发费用、人力资源的投入及在环境治理等方面作出的努力,可设置基础设施投入增长率、研发费用投入平均增长率、人力资源投资平均增长率、环境治理设施投资比率、环境治理费用支出比率等定量指标进行反映。需要说明的是,污染行业应将环境治理设施投资比率和环境治理费用支出比率这两个指标作为重要考核指标,而其他行业可将其作为参考指标。此外,笔者认为在对国有企业可持续发展状况进行定量考核的基础上,也应关注其行业地位的变化及应采取的发展战略。

6. 反映承担社会及法律责任的指标。国有企业领导人不仅承担着企业内部各方面的管理责任,而且承担着服务社会、

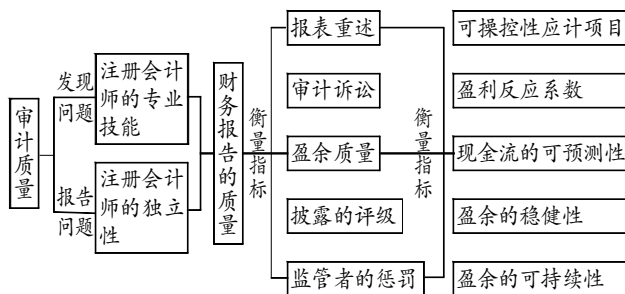


图1 审计质量的决定因素与衡量指标

计和审计指南,极大地提高了会计师事务所的行业专长水平。在20世纪90年代,为了应对审计业务因激烈竞争而日益缩小的边际利润,毕马威(KPMG)率先于1993年按照服务的行

维护职工利益和守法经营的责任。因此,应设置节能减排额、人均缴税增加额、职工薪酬平均增长率、环境污染事故次数等指标考核国有企业领导人的社会责任;设置信息失真比率、违纪违规比率、小金库占有比率等指标考核国有企业领导人的法律责任,重点是考核其财经纪律执行情况。

**【注】**本文系河北省审计厅2010年重点科研课题“国有企业领导人经济责任审计研究”(项目编号:201012)的阶段性成果。

## 主要参考文献

1. 高建来,张维.国有企业内部经济责任审计评价指标体系构架.商业经济,2010;3
2. 李阳放,唐伟.大型国有企业领导人经济责任审计评价指标标准思考.新会计,2009;6
3. 陈宋生.经济责任审计评价指标现状与分析.审计与理财,2009;2
4. 郝雪莲.基于平衡计分卡的经济责任审计评价指标体系.中国酿造,2008;8
5. 白雪银.企业法人任期经济责任审计的主要经济指标.经济师,2008;7