

经济效益审计

在市场营销绩效评价中的应用

陈学进 阮梓坪(教授)

(五邑大学管理学院 广东江门 529020)

【摘要】 本文从理论和实务等多个角度探讨了把经济效益审计的思想、方法和程序等应用到市场营销绩效评价活动的可能性,认为经济效益审计是市场营销绩效评价的一种有效方法,在市场营销绩效评价中具有较大的应用价值。

【关键词】 市场营销 绩效评价 经济效益审计

市场营销绩效评价是营销管理的一个重要环节,也是营销管理研究的新领域。目前,国内外对市场营销绩效评价的研究大部分集中在绩效评价的指标的确定和选择上,而对绩效评价方法的研究相对较少,而且不够深入。有些绩效评价方法设计不够科学,复杂难懂,因而缺乏实际应用性。经济效益审计作为现代审计的重要标志和新的发展方向,其独特的理论基础和实际应用性,无疑成为一种评价市场营销活动绩

效的有效方法和手段。在国外,越来越多的企业利用审计方法来评价营销绩效,经济效益审计已成为加强市场营销管理的一个有效工具。

经济效益审计是市场营销绩效评价的一种有效方法。把经济效益审计的思想、方法和程序等应用到市场营销绩效评价过程中,会使得市场营销绩效评价更加科学、简便、实用(如后图所示)。

善内部审计的保障机制方面的规定较少,如对内部审计人员的选拔、组织人事、激励机制等关注过少。因此,完善审计委员会议事规则应从审计委员会的扩权开始,赋予审计委员会更多的公司审计业务保障权,由于审计委员会成员的工作时间有限,因此应减少他们对具体审计工作的参与。除了上述的几种常见的审计委员会职责外,笔者认为还应发展审计委员会的新职能。根据拉尔夫·D.沃德和苏珊·F.舒尔茨等人的研究,审计委员会的新职能有:①外部法律制度、环境保护等变化对公司运作的影响评估;②公司道德责任,即对公司是否依法经营进行评估;③会计政策变化及衍生金融工具的风险评估分析;④利益冲突研究,如探询公司管理层成员、董事会成员的报酬是否合理等。

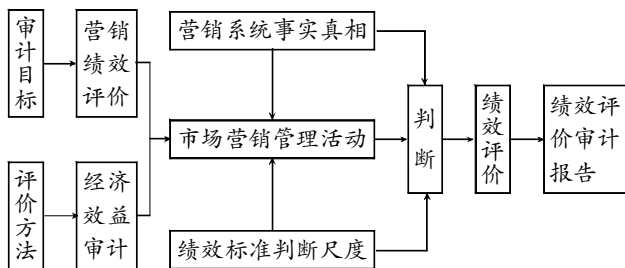
2. 改革审计委员会委员的选拔机制。我国大部分的上市公司的审计委员会议事规则都提到了审计委员会中至少要有一名会计或财务专家。受实际投入时间所限,审计委员会需要有能力在较短时间内找出各种信息中所隐藏的问题。对于审计委员会成员的选拔,笔者所调查的30家样本公司中,23家公司规定审计委员会中独立董事要占委员会的大多数(大于2/3),3家公司规定独立董事要占1/2以上,4家公司审计委员会成员全部来自监事会。由此可见,董事会的成员特别是独立董事,是样本公司审计委员会成员的主要来源。但是,由于独立董事中“灰色董事”的存在及我国公司尚未采用市场化的董事会成员选拔机制,限制了审计委员会成员的选拔效果。为了充分完成审计委员会的各种任务(监督审计、管理风险评估等),审计委员会成员应具备以下知识和能力:①会计和财务知识;

②商业判断能力;③管理才能;④审计专业知识;⑤行业知识;⑥国际视野;⑦领导才能。但审计委员会的成员来自监事会是不太合适的,因为监事会和审计委员会有不同的监督侧重点,监事会是向股东大会报告,向股东大会负责,而审计委员会则是向董事会负责。

3. 完善沟通机制。首先,要完善审计委员会会议制度。从笔者的调查来看,30家上市公司中有14家公司的审计委员会议事规则规定每年开会至少4次;有6家公司的审计委员会议事规则规定每年开会至少2次;有5家公司的审计委员会议事规则规定每年开会至少1次;有5家公司的审计委员会议事规则没有确定每年的具体开会次数。我国上市公司独立董事制度实施较晚,主要由独立董事组成的审计委员会成员任职时间短,不能充分把握上市公司的情况,这些都导致了审计委员会治理效率低下。审计委员会会议是成员交流和沟通的渠道,没有充分的沟通交流,审计委员会就不能充分发挥其监督作用。其次,要完善审计委员会与内部审计部门的沟通制度。为了及时掌握内部审计部门的运作情况及其存在的问题,审计委员会应该制定与内部审计部门的工作沟通制度。

主要参考文献

1. 陈汉文. 审计委员会与内部审计. 中国注册会计师, 2002;1
2. 谢永珍. 中国上市公司审计委员会治理效率的实证研究. 南开管理评论, 2006;9
3. 谢德仁. 审计委员会:本原性质与作用机理. 会计研究, 2005;9



市场营销绩效评价系统图

从图中可以看出,在绩效评价系统中,审计的目标和评价方法的完美结合,实现了营销绩效评价审计的目的,证明经济效益审计在市场营销绩效评价中具有较大的应用价值。

一、经济效益审计与市场营销绩效评价

1. 经济效益审计的发展。经济效益审计是现代审计的重要组成部分,经过长期的理论研究和实践探索,已经在审计的目的、内容、职能和方法等方面形成了自己的基本理论体系。在经济全球化的今天,市场竞争空前激烈,企业要想生存和发展就必须加强经营管理、提高经济效益。

经济效益审计是指独立的审计机构和审计人员采用专门的程序和方法,依据一定的标准对被审计单位经济活动的经济性、效率性、效果性进行监督、评价、鉴证,提出改进建议和意见,以促进企业改善经营管理,提高经济效益的一种经济监督活动。提高经济效益是经济效益审计最直接的目的,这是与传统财务审计的重要区别之一。

2. 市场营销绩效评价。现代市场竞争激烈,市场营销管理的状况直接关系到企业经营业绩的好坏。开展企业市场营销绩效分析与评价,能够正确判断企业营销策略的效果,评判企业的营销效率,分析企业取得成绩、存在问题的原因。这对企业改善企业管理、增强营销决策的效果、降低营销决策的风险、加强外部监督都具有重要的现实意义。

二、经济效益审计方法对营销绩效评价的意义

1. 经济效益审计是市场营销绩效评价的一种有效方法。在国外,通过审计的手段来对市场营销管理进行控制取得了很大的进展,已成为市场营销管理的一个有效工具,其中Agdeep (2003)、Martin (2003)、Kolter (1997)等学者对营销绩效评价也进行了一定的研究。Mike和Malcolm (2000)认为,市场营销审计是一种公司能了解自己怎样和所处的环境相联系的手段,也使公司能识别和外界的机会和威胁相连而存在的优势和劣势,是管理者在已知环境中进行定位的一种方法。

在市场营销绩效管理过程中,经济效益审计通过对企业市场营销战略、组织系统、盈利能力和业务等各子系统进行综合、系统、独立的监督、评价、控制,发现问题,寻找原因,提出建议,改进市场营销管理效果。

2. 经济效益审计在评价中具有多重作用。市场营销绩效评价除了具有传统审计的鉴定作用外,其关键作用还在于监督、评价、控制等。在评价过程中,审计目标就是要对市场营销绩效进行一个具体、全面、客观的评价,使企业能够更加清晰地了解市场营销管理运行情况,便于管理者做出正确决策。经

济效益审计除了具有一般审计所具有的共性外,还具有自身的特性,特别适用用来对企业的经济效益进行评价。

3. 经济效益审计可作为市场营销战略控制的一种重要手段。在实施市场营销战略过程中,由于市场环境处于动态变化之中,企业必须要对市场营销战略进行控制和调整。实施战略控制需要准确、充足的相关信息,经济效益审计通过对市场营销管理进行全面的监督评价,能够获得准确的反馈信息。决策者通过反馈信息,了解市场营销战略的执行情况,准确调整营销战略,使战略和市场环境实现动态结合。

三、市场营销绩效评价的评价标准

1. 市场营销绩效评价的指标体系。市场营销绩效大体上可以从总体和具体两个方面来评价,总体评价主要是从宏观的角度对市场营销管理情况进行评价,具体评价主要是针对市场营销战略、营销组织系统、产品、定价等各个子系统进行评价。

从表1可以看出,市场营销系统绩效多维测评主要从财务和非财务结果来测评,其中财务结果测评包括利润、销售额、市场占有率等指标,非财务结果测评指标主要包括顾客满意度、服务质量、品牌价值等。为解决部分非财务指标的量化测评问题,可以采用目标因子分解法来量化测评,比如顾客满意度评价,可以先找出影响顾客满意度的因素,包括调查得分、投诉次数、退货率等,然后按照一定的权重来加以汇总计算,这样就得出顾客满意度的测评结果。

表 1

项目	市场营销系统绩效多维测评													
	财务结果测评					非财务结果测评					总分			
利润	指标	销售额	现金流	市场占有率	销售费用	市场成长率	毛利率	顾客满意度	服务质量	顾客忠诚度	品牌价值	性价比优势	绿色效益	
标准														

2. 绩效评价指标权重的确定。指标权重是绩效评价中一个非常关键的因素,也是绩效评价一直以来所遇到的一大难题。权重的大小直接反映影响目标因素的地位,权重大的表明这个因素对目标影响比较大。在不同的情况和不同的主体下,权重是变化的。

3. 绩效评价标准类型。绩效评价标准可以分为计划水平、历史水平、行业水平、标杆水平、国际水平等。审计人员在确定绩效审计标准时常常将这几种类型的标准交叉使用,以外部标准作为本企业市场营销绩效评价审计标准时,“标杆法”是值得尝试的,即综合行业中最强的企业在产品、服务、管理措施等方面的状况并以此为标准进行评价和比较,最终选取改进的最优策略。

四、经济效益审计在市场营销绩效评价中的实施过程

在实际的审计业务活动中,任何审计活动都是通过实施一定的项目来进行的,这是审计活动不同于其他活动的特点之一,经济效益审计也具有这样的特点。按一定的项目开展经

济效益审计,这就意味着首先要建立审计项目,按一定的审计程序实施审计工作,并出具项目审计报告。我国注册会计师协会制定的独立审计准则和内部审计师协会制定的《内部审计程序》都对审计程序做了明确的规定。这样有利于审计工作的规范化,保证审计质量,提高工作效率,降低审计风险。

评价是为实现一定的目的,按照某种程序和方法,对某一客观经济现象进行整体描述,据以判断其基本状况和变化,以使人们对该种现象达到某种基本认识的过程。市场营销绩效评价就是借用经济效益审计程序和方法,对市场营销管理绩效进行综合检查、测评、考核,以便更好地提高其经济效益。

通常经济效益审计程序包括以下几个步骤:选择审计事项,建立审计项目;制定审计计划方案;调查收集信息,了解情况;测试分析,找出问题;审查复核工作底稿;提交审计报告等。在市场营销绩效审计过程中,可根据具体的情况,简化某些审计程序。

1. 制订计划方案。制定市场营销绩效审计方案,应该在审计目标、范围、内容、方式、人员、时间等方面制定具体、明确的计划,项目计划大纲见表2。

表 2

项目名称	市场营销绩效审计
被审计单位或部门	A 公司
审计目标	评价市场营销绩效
审计范围	2006 年市场营销管理情况
审计主要内容	市场占有率、销售毛利率、顾客满意度、销售费用率、服务质量、销售量
审计方式	内部审计
审计人员组成	主审:××× 组员:××××××(共 5 人)
审计时间	2006 年 12 月 15 日至 30 日

(1)制定目标。市场营销绩效审计目标就是对企业市场营销绩效进行分析,评价企业营销策略的效果,找出问题产生的原因,提出有效的建议,以便改善企业营销管理、降低营销决策的风险、增强营销决策的效果。只有明确市场营销绩效审计目标,才能制定出有效的计划方案。对于具体的市场营销绩效审计项目,审计的目标会根据情况而更加细化。例如,对产品销售业务审计,审计目标在这个范围项目上可以确定为评价销售部门本年度销售计划的执行效果,查出销售滑坡的原因。

(2)确定范围。一个企业的市场营销活动通常由市场营销战略、环境、组织系统、销售业务等多个子系统构成。市场营销绩效审计的范围可以因时间范围、具体目标的不同而变化。对于全面的市场营销绩效审计而言,审计范围包括市场营销战略、环境、组织系统、销售业务等各个子系统;对某一子系统绩效审计,只在该系统范围内进行审计。市场营销绩效审计通常是对某一时间范围内发生的事项进行审计。

(3)选择人员。市场营销绩效审计人员一般由四种人员组成:①内部审计人员;②上级部门人员;③内部的专职审计人员;④外部审计人员。通常出于独立性和质量要求,市场营销审计的执行人员,除了要求具有客观公正的工作态度,还必须

熟悉市场营销工作,了解市场营销内容。审计人员可以由上述四种人员组成,但根据不同的审计事项和客观性,审计人员的组成应该符合一定的要求,以确保审计的客观公正。内部审计人员是比较好的选择,但是内部审计人员不可能像外部审计人员那样客观。通常外部审计人员具有更丰富的针对不同行业的审计经验,但是审计费用可能也比较高。企业的规模也会影响审计人员的选择。Douglas(1996)认为,对于小公司来讲,由于劳动力短缺、资金短缺并且对其营销活动的审计通常是针对一两个重要任务进行,因而利用外部人员进行审计更有用;而大型企业更倾向于雇用内部审计人员,并将市场营销审计作为整个组织的营销计划的一部分,同时他也指出一个对营销方法很陌生的企业或企业在采取新的营销方法时应聘用外部审计人员。

2. 调查收集信息。收集信息是形成审计结论的前提,信息的质量直接关系到市场营销绩效评价的结果。获取信息的方法、渠道、范围等都关系到信息的质量。审计证据是审计人员在执行审计业务过程中,为形成审计意见所获取的证据。在信息收集过程中,审计人员以编制审计工作底稿来记录这些信息,并对审计工作底稿进行复核。《内部审计实务标准》第 420 号规定,审计人员应收集、分析、解析和记录信息(即证据),以支持审计结论。

财务信息可以直接通过会计凭证等相关财务资料获取,比如利润和销售量等数据可以直接从利润表中获得;指标如市场成长率和毛利率等可以通过财务数据计算获得。非财务信息包括顾客满意度、服务质量、品牌价值和绿色效益等,可以通过调查问卷、专家评估、统计资料等方式获取,例如顾客满意度,可以通过向顾客调查和查看投诉记录来了解顾客的满意情况。

面对所收集到的大量信息和数据,审计人员的工作是从中筛选合适的一部分,然后将其重新组成一种更易理解和使用的形式,再判断为得到合适的结论还需要补充、收集哪些信息,在进行反复的筛选和提炼之后形成有用的信息。

3. 形成绩效测评结果。在通过执行审计程序得到了大量的相关有用信息后,下一个重要的程序就是对这些信息进行分析判别,形成绩效测评结果,即形成市场营销绩效审计意见。

市场营销绩效评价结果应该尽可能量化。本文的营销绩效评价采用多维测评方式,从财务结果和非财务结果两个角度进行考核,其中也包含了定性指标和定量指标。财务结果主要是定量指标,非财务结果侧重于定性指标,但是本文采取了目标分解方法将定性指标转化为定量指标,避免过多主观因素的影响,克服了许多传统的绩效评价方法过于主观、笼统的缺点。

从财务结果角度评价营销绩效,通过目标分解方法,可以把财务结果测评分解为利润、销售额、现金流、销售费用等一系列指标或子因素,然后根据子因素的具体标准来评分,比如评价销售额分数(见表3),最后得到的销售额分数为85分。同理,非财务结果测评可以分解为顾客满意度、服务质量、品牌价值、绿色效益等一系列子因素,然后对这些子因素进行进一

步目标分解。例如,顾客满意度可以分解为调查得分、投诉次数、退货率等一系列子因素,再根据子因素的具体标准来评分,然后通过权重计算得到顾客满意度指标的分数为82.7分。(见表4)

表3 金额单位:万元

标准	90~100分	80~89分	70~79分	60~69分	60分以下	分数
销售额	大于2 000	1 000~2 000	500~1 000	100~500	小于100	85
市场占有率	80%以上	60%~80%	40%~60%	20%~40%	20%以下	75
∴	∴	∴	∴	∴	∴	

表4

指标	因子	标准	评分	权重	实评分数	
顾客满意度	调查得分	好	80~100	85	0.3	25.5 (85×0.3)
		一般	50~80			
		差	0~50			
	投诉次数	10次以下	80~100		0.2	14
		10~50	50~80	70		
		50以上	0~50			
	退货率	1%以下	80~100	90	0.48	43.2
		1%~5%	50~80			
		5%以上	0~50			
	∴		∴	∴	∴	82.7
分数						

市场营销绩效分数通过目标分解计算而得,量化的结果可以更加直观地看出市场营销的效果,其中能清楚地发现哪一指标或子因素的绩效情况和好坏程度。市场营销绩效总分是从总体上对企业市场营销管理的评价,分数高低反映效果的好坏。在评价中,关键是看每项指标或子因素和计划标准的差异程度,正数表示实际绩效超过目标预期值,而负数表示绩效达不到预期目标值。标准分作为评价绩效的尺度,也是企业营销绩效的目标值。一般说来,标准分的参照有计划水平、历史水平、行业水平、标杆水平、国际水平等,可以将这几种类型的标准交叉使用(具体见表5)。

市场营销绩效审计的功能,除了得出反映营销绩效的分数外,更重要的是通过分析分数的差异程度来发现问题所在,清楚了解市场营销管理中哪一方面做得比较好,哪一方面存在不足,然后深入并有针对性地了解情况,提出解决问题的建议。比如利润差异数为0.2,说明比预期要好一些;销售额差异数为-0.5,这说明销售额效果不够理想,原因在于2006年销售额为1 500万元,比计划销售额的2 000万元降低了500万元,从而可以进一步深入分析销售额达不到预期目标的原因。

其中计算公式:市场营销绩效总分=∑指标实评分数;指标实评分数=∑因子评分×权重;标准分=∑指标标准分;实评分数=指标分数×权重;差异=实评分数-标准分。

为了使市场营销绩效评价结果更加客观和准确,营销绩效审计过程应该采用审计特有的工作底稿复核程序,以保证审计的质量。通过复核,一方面可以减少或消除人为的审计误差,提高审计质量;另一方面,便于及时发现和解决问题,保证

表5

项目	指标	分数	权重	实评分数	标准	差异	信息获得方式	
市场营销系统绩效多维测评	财务结果测评	利润	85	0.12	10.2	10	0.2	直接从财务数据计算
		销售额	85	0.09	7.65	7	0.65	
		现金流	80	0.05	4	5	-1	
		市场占有率	75	0.06	4.5	4.5	0	
		销售费用	60	0.09	5.4	5	0.4	
		市场成长率	85	0.05	4.25	4	0.25	
		毛利率	90	0.1	9	8	1	
	∴							
	非财务结果测评	顾客满意度	82.7	0.1	8.27	7.5	0.77	调查问卷专家测评统计资料等
		服务质量	85	0.06	5.1	5	0.1	
顾客忠诚度		80	0.13	10.4	9.5	0.9		
营销战略效果		85	0.05	4.25	4.5	-0.25		
品牌价值		75	0.05	3.75	3.5	0.25		
性价比优势		70	0.03	2.1	2.5	-0.4		
绿色效益		80	0.02	1.6	1.5	0.1		
∴								
总分			1	80.47	77.5	+2.97(80.47-77.5)		

审计计划顺利执行。工作底稿复核应该采取二级以上复核制度,认真复核审计计划是否合理、收集的审计证据是否可靠和充分、判断是否有理有据、结论是否恰当。

本文研究的重点在于把经济效益审计这种方法引入到市场营销绩效评价中,提供一种评价方法和手段,而不是对具体营销绩效案例进行评价,所以图表的指标、权重和数据仅作为参考,表中的数据可根据具体情况予以修改。

4. 提交报告。在经过上述审计程序后,审计人员形成了市场营销审计意见,应该出具市场营销绩效评价审计报告。市场营销绩效评价审计报告需要详细说明市场营销管理的现状、评价标准、存在的问题以及改进建议。

综上所述,经济效益审计是评价市场营销绩效的一种有效方法。把经济效益审计的思想、方法和程序等,应用到市场营销绩效评价过程中,会使得市场营销绩效评价更加科学、简便、实用。通过上文的研究,证明了经济效益审计在市场营销绩效评价应用中不但具有科学的理论基础的支撑,而且具有很好的应用价值。

主要参考文献

1. 刘满凤. 国外市场营销绩效评价研究综述. 商业经济文荟, 2004; 3
2. 汤亚莉, 韦俊. 国外市场营销审计研究综述以及对我国的启示. 科技管理研究, 2006; 8
3. 陈思维, 王会金, 王晓震. 经济效益审计. 北京: 中国时代经济出版社, 2002
4. 朱荣恩. 审计学. 北京: 高等教育出版社, 2002
5. 张彦. 内部审计. 上海: 上海财经大学出版社, 2003
6. 陈殿阁. 市场营销审计特征分析. 审计理论与实践, 1999; 11