

基于战略导向的非财务绩效评价 评价指标研究与应用

孙明贵(博士生导师)

(东华大学旭日工商管理学院 上海 200051)

【摘要】以财务指标来评价企业绩效有很多局限性,因为经营活动的诸多方面并不直接表现为财务绩效,而BSC的出现引发了业界对非财务绩效评价指标的研究。本文对财务指标与非财务指标之间的关系、非财务指标与绩效的关系、非财务指标的选取及权重设定等问题进行了总结,并勾画出该领域的理论脉络和实践课题。

【关键词】非财务指标 绩效评价 战略导向

一、前言

在组织绩效评价中运用非财务指标,最具影响力的首推Kaplan和Norton于1992年提出的平衡计分卡(BSC)。

20世纪90年代以后,战略管理受到普遍重视,绩效评价体系开始关注战略制定与实施在其中发挥的作用,BSC的特长有了更好的发挥之地。换言之,这一时期,更加强调采用非财务指标,将企业目标中所体现的具体战略问题作为绩效评价指标,并围绕着PDCA管理过程体现战略制订和实现对绩效的贡献,这就是所谓的“战略导向的绩效评价”。BSC的多

元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

随着绩效评价对非财务指标作用的重视,一些问题也随之出现。比如,非财务指标是否是决定绩效的因素,两者具有什么样的关联性?另外,使用非财务指标还存在技术性问题,即非财务指标如何设定才能有效且合理地进行绩效评价。以元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

随着绩效评价对非财务指标作用的重视,一些问题也随之出现。比如,非财务指标是否是决定绩效的因素,两者具有什么样的关联性?另外,使用非财务指标还存在技术性问题,即非财务指标如何设定才能有效且合理地进行绩效评价。以元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

随着绩效评价对非财务指标作用的重视,一些问题也随之出现。比如,非财务指标是否是决定绩效的因素,两者具有什么样的关联性?另外,使用非财务指标还存在技术性问题,即非财务指标如何设定才能有效且合理地进行绩效评价。以元评价视角,决定了它新的评价体系中具有一定的特长,从而引发了企业积极引进BSC的热情。但是,“战略导向的绩效评价”不只是受到BSC的影响,比如,一些没有引入BSC的企业使用了体现战略管理机能的非财务评价指标后,植入的多元绩效评价体系就与BSC起到了同样的作用。

主要参考文献

1. 李维安,张俊喜.公司治理前沿(经典篇).北京:中国财政经济出版社,2003
2. 吴淑琨.对高级管理团队的激励真的无效吗?.证券市场导刊,2004;12
3. 支晓强.管理层持股与业绩关系的理论分析.财经科学,2003;2
4. 刘国亮,王加胜.上市公司股权结构、激励制度及绩效的实证研究.经济理论与经济管理,2000;5

往的研究文献在指标关联性方面有一定的探讨,但是在指标设置等技术问题上还缺乏个案和实证研究。

二、非财务指标导入过程中的问题

BSC 的出现使基于非财务指标的绩效评价受到关注,但也产生了两类问题,即指标间的关联问题和设立非财务指标的技术问题。

众所周知,BSC 模型包含了财务、顾客、内部管理流程、学习与成长四个评价向量。一般认为,它们之间以“财务”向量为最终成果而形成层次性因果关系(Kaplan 和 Norton, 1992)。在这些评价向量之间是否果真存在因果关系? Norreklit(2000)认为,从实证的角度看,Kaplan 和 Norton 所讲的“因果关系”是不明确的。对于这一问题,小林哲夫(2000)认为,通过经验性实证来识别和验证这些评价向量之间的因果关系存在不少困难,因果关系的不充分性可以通过交互式控制或组织成员间的对话加以弥补。

另外,加登豊、河合隆治(2002)就 BSC 指标之间的因果关系提出了以下两个观点:①在实施顾客价值创造战略的情况下,Kaplan 和 Norton(2001)虽然主张公司必须在顾客服务、顾客关系维持、品牌形象等方面与其他公司形成差异,但是并没有提供一旦重视这些要因就可以构筑竞争优势的经验证据;②Kaplan 和 Norton(1996)将战略定义为“关于原因与结果的一种假设”,这就意味着为了实现战略,令人瞩目的绩效评价是基于管理者的成功体验和战略期待而设定的,不仅难以看出绩效评价指标之间存在明确的因果关系,而且指标设定的法则、思考方式等前提是否妥当也缺乏经验证据。

加登豊、河合隆治(2002)考察了 20 世纪 90 年代后期出现的非财务指标与财务指标之间关联性研究的情况,总结性地提出这种研究是以顾客满意度、顾客品质、员工满意度等非财务指标与财务指标的关系为核心的经验性研究。许多研究成果表明,非财务指标绩效的提高与企业财务性成果具有正相关关系。另外,河合隆治(2003)针对非财务指标与财务指标的关联性问题,以日本上市公司为对象进行了问卷调查。研究发现,顾客满意度与资本效率方面的财务指标具有正相关关系。而且,从绩效指标组合的角度看,比起均等地提高全部非财务指标绩效而言,将重点倾注于提升部分非财务指标绩效更容易给企业带来经济效益。

关于指标间的关联问题,学者们开展了很多经验性实证研究。但是,对导入非财务评价指标的企业而言,其面临的现实问题是,如果该评价体系不能引导组织致力于非财务指标绩效的实现,不能明确非财务指标与财务指标(至少是中期计划的财务目标)的关系,那么其可信赖感就会大大降低。这就意味着,对导入非财务指标的企业而言,明确非财务指标与财务指标的关联性,提高指标导入过程和运用过程的确定性和可信赖感就具有十分重要的现实意义。

另外,对于指标设定的技术性问题,小林哲夫(2000)、伊藤嘉博(2003)均指出,评价部门与被评价部门之间的互动关系最为关键。如果把这种互动关系看做战略管理中的重要过程,那么揭示其内在机理就具有重要意义。正如加登豊、河合

隆治(2002)所指出的那样,在对非财务指标与财务指标之间的关联性问题进行实证研究的同时,有必要探索影响指标关联性的因素,研究促进指标间联动的机制。从这一角度出发,研究绩效评价部门在评价指标设定过程中所发挥的作用具有积极意义。

Shields 和 Young(1989)区分了指标多少、指标难易度等技术因素和指标导入过程中的行为性、组织性因素,并指出导入过程的支持性和持续教育对促成新体系导入的成功具有重要作用。除此之外,其将绩效评价部门内部和绩效评价部门与被评价部门之间的沟通也作为研究焦点之一。

三、非财务指标选取的问题

从企业实践看,新的绩效评价体系在构建阶段面临的主要问题是指标数的确定、评价权重的确定、非财务指标的选择和指标设定的方法等。

松尾贵巳(2005)选取日本一家汽车制造公司,调查研究日本企业在非财务指标设定中面临的问题。作为该公司核心业务的汽车销售的业务量占到业务总量的九成,公司同时拥有其他多个业务部门。该公司选择的财务指标包括总资产税前利润率(ROA)、预算完成率、人均利润率、销售增长率等。在此基础上加上了战略任务完成率(根据各部门的战略任务划分为 10 级)这一非财务指标。在期末评价中,各部门(子公司、事业部、公司所属部门)的绩效根据各指标的评价标准计分(比如 ROA 为 5%,则计 15 分),并依次计算出综合得分。根据综合得分的大小分成五档(比如 80 分归为“S”档等),期末奖励则根据不同档次设定的系数来决定(个人奖励由组织绩效评价不同档次的系数和个人绩效评价系数来决定)。

在多部门绩效评价中,为了建立客观、公平和易于实施的评价体系,评价指标不能太多,且比较理想的是各指标的权重相同。但是,如果要评价业务规模和成长阶段不同的多个部门,则需要多种评价指标和评价方法。

战略任务完成率的设定参考了 BSC 的理论框架,采用了对中期战略计划的实现和财务指标进行先行评价的观点。但是,很多公司在总体绩效评价框架中,没有采用 BSC 那样的四个向量的战略构图,而是列举出与财务绩效相关的战略任务,针对每项任务,就每个指标逐一设定评价加权系数。在绩效评价体系构建中之所以不完全忠实于 BSC 的理论框架,是因为有如下认识:第一,追求评价方法的简捷性,包含四个评价向量的框架不容易理解和接受;第二,重视战略计划期内(三年)取得的财务绩效成果。换言之,按照因果关系进行经营活动是否能够产生财务成果值得怀疑,因此比起划分四种向量而言,更应该重视中期经营计划期内的财务成果。如上所述,在出现应该重视战略和财务成果的关联性这一意见的同时,还有一种意见认为,对部门自发的努力给予积极的评价,可以作为财务绩效评价的缓冲剂。管理部门内部成员认识上的分歧可以通过召开管理部门领导与员工的协调会等方式消除,达成重视战略与财务成果关联性的一致意见。

战略任务指标的具体内容和目标值是在各部门自主检讨的基础上经与公司绩效评价部门协商后最终确定的。之所以

要由各部门检讨指标,是出于两方面的考虑:一方面,要保持总公司战略与子公司战略任务的衔接,必须精通各部门的业务内容,位于公司总部的管理部门由于不熟悉具体业务,很难给事业部提出适当的指标。另一方面,由公司总部确定具体的战略任务指标,不仅面临着指标调整的技术性困难,而且这一做法与分权管理宗旨相互矛盾。有些部门片面地认为“子公司作为投资中心承担着很重要的业绩责任,总公司没有必要参与子公司具体战略的制定和控制”。实际上,为了保证部门战略与公司战略相衔接,必须构建公司总体的绩效评价体系,以评价结果反映部门绩效类别,并与员工的奖励挂钩,重视非财务指标以及确保目标值的合理性。这样一来,在绩效评价指标与目标值的设定过程中,公司的管理部门与业务部门之间必然会产生摩擦。因此,绩效评价部门与被评价部门之间进行积极的沟通是必要的。

四、非财务指标在绩效评价应用中的问题

战略计划在业务部门实施的过程中,公司与部门之间的互动性增强。以前,企业一般采用的工作流程是,先制定公司战略计划,然后各业务部门据此制定年度目标,最后分解到项目组等基层单位。虽然公司战略计划反映在业务部门的工作目标中,但是从公司角度看,难以洞察各业务部门每年开展的具体活动。

在将绩效评价指标植入战略任务的过程中,绩效评价指标的确定意味着在公司总裁与业务部门负责人之间建立起了年度工作契约。因此,各部门有必要将自身战略任务明确为具体的指标。在明确未来战略任务的基础上,还必须确定评价指标的权重、指标完成的标准等。总公司为了保证绩效评价的客观、公正和各部门之间的公平性,有必要针对各部门提出的战略任务和指标,审查其主要工作和目标设置的合理性等。为此,战略计划部门的员工要积极地与其他各部门的员工进行沟通,并对其他部门提交的指标提出修改意见。公司总裁批准最终修订后的方案,各部门则以此为依据实施。通过评价指标的设定、进程管理、结果评价等一系列过程,公司总部、部门之间的互动性大大增强。与此同时,公司可以掌握各部门工作思路,为制订下一期计划提供更多的信息。

总之,通过互动关系,在设定与战略任务有关的量化绩效评价指标的过程中,计划更加具体了。一些公司的战略任务虽然明确了业务领域等,但基本上是很抽象的表述,如“加强销售增长方面的措施”、“力挺现行产品”、“提高顾客品质”、“提高利润率”、“开发新产品”、“降低固定费用”、“推进销售改革”等。这类表述由于难以定量评价,因此在管理部门与业务部门之间必须就“加强××是指达到什么程度”等进行磋商并明确具体的评价指标。比如,“提高顾客的品质”这一战略任务应围绕着“提高用户满意度”等进一步具体化,设置出可以测量其结果的“投诉费用”、“初期不良率”、“12个月累计故障率”等指标。即使是间接管理部门,也可以通过设置“信息的满意度(财务、会计部门)”、“培训课程创新和项目满意度(人事部门)”等定量指标使战略任务更加具体。

另外,如果与目标管理制度中的目标设定相衔接,业务部

门的中期战略就更明确,要达到怎样的状态就更具体化了。这样一来,绩效评价中使用的战略任务和评价指标就反映在目标管理制度中了。

在非财务指标与财务指标的关联性方面,管理者已经意识到战略任务完成与财务成果之间的关系,并认为对致力于战略任务完成的行为给予恰当的评价具有积极意义。

与此同时,对于把战略任务作为绩效评价的对象,理论界也有一些消极意见。例如:“战略任务设定本身不能保证是合理的,很容易成为抽象的东西”;“战略任务的完成虽然是重要的,但说到底也只是手段,对企业而言,关键是如何创造利润,因此,提高该要素的权重并以此为重点,有可能淡化企业本来的目标”。

在致力于战略任务完成的过程中,由于财务成果只能从长期上反映,如果考虑到与财务成果显现的同步性,那么在财务指标不变的情况下应该对非财务指标进行调整,但在现实中难以做到。对于业务部门制定的指标,管理部门一般只会对“销售额”等财务指标不断提出修正要求,而对于与财务指标关联度高同时又关乎顾客满意与品质的非财务指标,如“产品成本降低率”、“投诉费用降低率”等,却很少关注和进行调整。

与战略任务有关的非财务指标与财务指标之间具有较强的关联性,财务成果一旦提高,非财务指标的评价结果也会得到改善。但是,由于财务指标可以用于其他方面的评价,因此在计算综合得分时,有可能会出现“多重计算”的问题,带来“两败俱伤”的风险。运用阶段争论的焦点在于:财务绩效相对较好的部门为得到“重复计算”的好处,会选择与财务指标关联性强的指标,而财务绩效较低的部门不见得会选择与短期财务成果关联性弱的指标。对于与财务成果关联性较弱的指标而言,公司管理部门很难明确目标值设为多少才是合理的。对业务部门而言,只要认为是能够取得评价积分的指标,即使预计到对部门未来的财务成果贡献少,也可能将其作为评价指标提出来。毫无疑问,从综合得分的角度出发,风险高的挑战性指标几乎不会被作为考核指标提出来。这就说明,利用非财务指标进行绩效评价也存在一定的局限性。

为了减少这些负面问题,战略计划部门的员工必须与其他各部门的干部积极沟通,缩小认识上的差距,向确立接近各部门实态的指标而努力。如果管理部门与业务部门能够实现信息共享,构筑起信赖关系,那么选取的指标和目标值的合理性就会提高。

【注】本文系教育部哲学社会科学研究重大课题攻关项目“高校财务管理创新与财务风险防范机制研究”(项目编号:07JZD0020)及上海市教委科研创新基金重点项目“高校财务风险预警系统开发与防范机制研究”(项目编号:08ZS33)的阶段性成果。

主要参考文献

Anderson, S. W.. A Framework for Assessing Cost Management System Change: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors 1986 ~ 1993. *Journal of Management Accounting Research*, 1995; 7