

企业经营业绩评价的权变方法

贺颖奇

管理会计系统是企业管理信息系统的重要组成部分。它通过对财务会计系统所提供的数据进行再分类、加工和使用,来分析过去,解释现在,筹划未来,为企业经营者的经营决策提供科学的依据。企业经营业绩的评价系统,是现代管理会计系统的子系统。它通过责任会计来具体衡量一项经营管理决策方案的执行成果或效果。从受托管理责任的性质看,管理业绩报告是企业外部委托人评价企业经营受托人和企业内部上级(委托人)评价下级(受托人)履行受托责任合同的依据;业绩评价的过程即是按照受托责任合同鉴证经营管理效果的过程。从系统管理的观点看,管理会计系统是个开放的系统,在当代新的社会经济发展环境下,这个系统正面临着多样性、复杂性和不确定性的市场环境的挑战。本文从管理会计系统所面临的基本环境出发,以权变理论为基础,讨论经营管理业绩评价的方法结构。

一、现行业绩评价方法结构概述

按照现代管理会计的构成体系,业绩评价属于责任会计的范畴,它围绕各个具体的责任中心,以责任预算为依据,衡量、鉴证各个责任中心完成责任预算的基本情况。评价结果通常用业绩评价报告形式来表现,并用经营管理的具体成果、效果和效率指标来反映。因此,业绩评价实际上是把衡量管理成果的会计与企业经营管理中的责任制紧密结合起来,成为企业内部实现有效管理控制的重要手段。

二次大战后,科学技术迅速发展并在生产中广泛运用,社会生产力迅速发展起来,反映在市场经济活动中,则是并购浪潮迭起,资本进一步集中,为了适应经济环境发展和企业成长的需要,大企业大都实行了分权管理的内部控制制度。与之相适应,业绩评价也采取了分部业绩评价制度。现在较为通行的业绩评价方法是按照企业生产经营的特点,在企业内部划分出不

同的责任中心进行的。通常,内部责任中心有成本(费用)中心、利润中心和投资中心三类。

成本(费用)中心一般只注重考核评价该中心在生产经营中所发生的成本(费用)情况,方法是通过实际水平与其预算水平的对比来实现。从评价的角度看,成本(费用)中心工作的优劣,主要以其可控成本为依据,不可控成本只具有参考意义。

利润中心主要是针对生产经营中独立性较大的内部单位设立的。它是通过考核责任中心的独立收入与其成本(费用)的差异,从而决定利润水平高低的方法来进行。在实际工作中,把利润中心的实际实现的利润同责任预算利润水平对比,并对差异形成的原因和责任进行具体分析,借以正确评价经营活动的得失和有关人员的工作状况。

投资中心主要是对有独立运筹资金权力的、相对独立的内部单位设立的。这种责任中心,由于能相对独立处置其所掌握的资金,故在评价其经营业绩时,必须考虑资金使用效率。通常考核投资业绩的主要指标是投资利润率(RDI)和剩余效益(RI)等。

在企业实行分部管理控制制度下,许多经营活动是通过内部转移来完成的。因此,为了真正确地分清各责任中心的经营责任,借以充分调动各责任中心的工作积极性,正确评价其工作业绩,各企业还通过制订合理的内部转移价格来消除各责任中心工作业绩的虚有成分,从而使各责任中心业绩评价能在客观可比的基础上进行。

通过对以上各责任中心的评价,并用内部转移价格制度加以必要调整,最后形成业绩评价报告;利用该报告提供的差异性信息,经系统反馈,努力发扬成绩、纠正偏差、调整和修正有关经营活动,达到有效地进行管理控制的目的。

从管理会计理论研究的方面看,对以上通行的业绩评价结构的认识,中外专家、学者进行过许多有益的

探讨,对现行的业绩评价方法的局限性形成了以下共识:^①

1. 业绩评价的经济理论基础是新古典经济学的“利润最大化假设”,因而企业目标的制订则通常按短期的利润指标层层分解落实到各责任中心,这就不可避免地在评价责任中心的业绩时,往往以反映短期经营效果的指标,如短期成本、利润及生产经营效率等为标准。

2. 虽然企业业绩评价工作是整个企业管理系统工作的组成部分,但由于上述短期行为的原因,各责任中心往往以局部利益牺牲整体利益。

3. 从评价各责任中心的具体指标来看,现行的评价指标只注重财务指标,而忽视非财务指标。这种单一的指标体系,无法全面反映企业对环境的适应能力和综合竞争能力。

至于存在上述局限性的根本原因,理论界较一致的看法是:管理会计系统没有跟上时代环境变化的步伐,由此决定的业绩评价(责任会计)的指导思想及评价指标体系没有作适当的调整和修正。针对这种情况,我们认为在理论上,接受管理理论中的权变理论(Contingency theory)的指导,在客观分析当前世界经济环境的基础上,从系统观点出发建立业绩评价的权变方法很有必要。

二、建立经营业绩权变评价方法的理论依据

(一)权变理论产生的背景

权变理论是20世纪70年代在西方形成的一种管理理论。它从系统的观点来观察企业(组织)的管理问题。通俗地讲,权变就是随机制宜或权宜应变之意。权变理论认为,在企业管理中要根据企业所面临的内外环境的变化而随机应变,具体问题具体分析,实践中不存在一成不变的、普遍适用的、“最好”的管理理论与方法。权变理论的产生有其理论与实践背景:早在20世纪50-60年代,管理学家、管理顾问及实业管理者们,试图用数学学派和行为学派的观点或方法来解决他们在各种环境下所面临的问题,但实践的结果却令人失望。定量的数理方法在解决某类问题时是适用的,但在另一类问题面前却无能为力;行为科学方法也是如此。另外,在管理实践中人们遇到两个难题:数理方法的使用者无法克服行为管理过程中出现的问题,而行为方法的使用者也无法克服作业管理过程中出现的问题。70年代后,人们越来越清楚地认识到无论是数理方法还是行为方法都无法解决现实环境中所存在的所有问题。在这种背景下,以美国莫尔斯、洛希为代表的

管理学家在分组对比实验的基础上提出“超Y理论”,指出管理指导思想和管理方法要视工作性质、环境特点、成员素质而定,不能一概而论。这一理论构成了权变理论的理论基础。1970年系统学派的代表人物、美国管理学家弗里蒙特·阿尔斯沃思与詹姆斯·罗森茨韦克合著出版了《组织与管理:系统方法与权变方法》这部管理学名著,系统阐述了权变管理理论。此后权变理论在西方盛极一时。

(二)权变理论的思想方法

权变管理的基本思想,是管理方式和技术要随企业的内外环境的变化而变。所以,在管理因变量和环境自变量之间存在着一种函数关系,但不一定是因果关系。这就是说,作为因变量的管理思想、管理方法和技术随环境自变量的变化而变化,以便更有效地达到组织目标。所以,这种函数关系可以解释为“如果-就要”的关系,“如果”发生或存在某种环境情况,“就要”采取某种管理思想、管理方式来更好地达到组织目标。在一般情况下,环境是自变量,管理思想和管理方式是因变量,但有时也有相反的情况。

(三)权变理论思想对建立企业业绩评价方法的指导性

按照上述权变理论思想,可以较有效地指导我们建立一种权变的业绩评价的方法结构,如前所述,企业管理系统作为一种开放的系统,在与外部环境进行能量交换的过程中,是与环境变量(自变量)相互影响、相互作用的;企业必须适应并寻找控制环境变化的途径,以求企业长期生存。权变理论认为:一个能有效地满足环境变化需求的企业组织,应能保证其各个子系统要素的设计与环境的变化需要保持连续的一致性。这就是说,企业组织结构的设计必须依据环境的不确定性和技术条件、组织规模等具体情况而定。根据这种观点,可以更有效地设计企业的管理会计系统。业绩评价系统作为管理会计的子系统,则要根据权变的管理会计系统,建立业绩评价的权变方法。

三、企业业绩评价的权变

根据上述权变理论思想的指导,我们从以下几个方面阐述企业业绩评价的权变方法(以下简称权变方法)的建立问题。

(一)权变方法的权变变量及其特性

按照权变理论的基本思想,权变方法,首先要考虑如何归纳划分业绩评价子系统所涉及诸多权变变量。关于这个问题,国外不同学者持有不同见解。如戈登和米勒(Gorden and Miller)认为权变结构所涉及的主

要变量有三类,即环境、组织和决策作风;类似地,海斯(Hayes)则按照以环境、责任的互相依存性和内部性因素的标准来划分变量;而沃特豪斯和田森(Waterhouse and Tiessen)则主要选择技术和环境为权变变量^②。在总结国外学者的理论成果的基础上,可以把权变变量归纳为以下几类:

1. 社会变量(Social variables)。在国际会计日益一体化的今天,在每个特定国家的企业,其会计行为越来越多地受到来自不同国家和地区的种种社会因素的影响。根据美国会计学会(AAA)关于《国际会计》(1997年)的公报,社会变量主要包括一个国家和地区的经济、法律和政治制度等。这些社会因素会对企业的经营活动产生重大影响。例如社会经济因素往往涉及企业生产方式的所有制性质,进而影响该国企业经营决策的方式、程序及生产目的。这些内容都会影响企业业绩报告的报告方式和具体内容。

2. 环境因素(Environmental factors)。企业的环境因素主要涉及企业所面临的不确定性及其衡量尺度。根据权变理论的基本设想,在企业与其环境之间以及企业的各个子系统之间都应有一致性。在当今的社会经济形势下,由于企业的管理系统是一个有机的、动态的开放系统,故其所面临的环境因素的可预测性较低,决策目标呈多元性。这种思想用于业绩评价时,须从企业效益、适应性、灵活性及承担风险的能力等几个方面综合考虑。

3. 组织特性(Organizational attributes)。所谓组织特性主要是指企业资源及其配置方式的特性,包括企业组织规模、技术条件、劳动组织方式、资本密集程度及生产周期等,这些因素影响着企业管理会计系统的设计。就业绩评价而言,主要会影响企业的生产效率、顾客满意程度等方面。

4. 用户特征(User Characteristics)。所谓用户特征是指利用会计信息进行财务决策的个体或单位的特点。因此用户特征和每个决策者的决策方式直接相关。根据对权变理论的研究,决策有六种类型,包括:(1)在约束条件下的直觉决策;(2)在不同时间点的水平决策;(3)由影响决策因素数量决定的复合决策;(4)以战略目标为参照的自觉的战略决策;(5)在条件变化下的适应性决策;(6)逆向思维决策。不同的决策方式所产生的经营结果和效果具有很大的差异,由此决定业绩评价报告所提供的会计信息也就具有不同的利用价值。

以上我们讨论权变方法的权变变量的分类及特征,说明了它们对业绩评价的主要影响。在此基础上,考虑建立权变方法时应遵循环境适应性原则、以顾客

为中心的原则、优化资源配置的原则、以长期经营目标为导向的原则、保证整体利益原则等。

(二)权变方法的指标体系

根据上述,从克服现行业绩评价指标体系的单一性出发,遵循建立权变方法的原则,突出新的指标体系的权变特征,权变方法的指标体系必定是复合式的。这是因为,依据权变理论的观点,在一个开发的、多变的环境中,没有一个统一的、不变的管理控制方法和标准。因此只有一种复合式的权变评价指标体系,才可能满足“随机制宜”的要求。所谓复合式标准是指同时使用若干个指标来计量和评价经营业绩。其复合性表现为在整个指标体系中,既包括财务指标,也包括非财务指标;既包括实际业绩指标,也包括预算业绩指标。

从企业发展与社会环境变化的关系看,权变方法指标体系由静态指标和动态指标两类指标构成,而静态指标和动态指标又可分为财务指标和非财务指标。因此,权变方法指标体系实际上由四类相关的评价指标构成:即静态财务指标、静态非财务指标、动态财务指标和动态非财务指标。

1. 静态财务指标主要包括生存能力、利润率、每股盈余、投资回报率等指标;

2. 静态非财务指标主要包括经营效率、生产率、事故率及缺勤和人力周转率等指标。

3. 动态财务指标又可理解为增长率指标,主要包括销售增长率、员工增长率、资本增长率及利润增长率指标;

4. 动态非财务指标又可理解为市场地位指标,主要包括产品质量、产品的领导地位、员工态度、员工道德及工作满意程度、应变能力和社会地位等指标。

以上各组指标又可分为预算业绩指标和实际业绩指标,每个指标又可以细化为若干具体指标,并且既有数量指标也有质量指标。这种指标体系可反映业绩评价指标的多样性和综合性,依此对企业业绩进行评价时,各责任中心可选择不同的标准,以体现企业经营者的“随机制宜”的能力和效果,从而提高管理会计信息的决策有用性。

注释:

①见余绪缨“论当代管理会计面临新的重大突破”一文,《葛家澍、余绪缨教授从教五十周年论文集—广义管理会计研究》,厦门大学出版社,1995年版,88-96页。

②见王光远著《管理审计理论》,中国人民大学出版社,1996年版,第501-503,511-516页。

(作者单位:厦门大学工商管理学院)

责任编辑 秦中良