

持股10%以上的股东可实施制衡,并以此作为股权制衡特征定义的阈值。

3. 文中采用Tobin's Q值衡量企业价值,但在股份未全流通的情况下,Tobin's Q值的估算可能会存在一定的误差。因此,解决不足并深入挖掘影响股权制衡对企业价值作用效果的外生因素,将有助于针对我国大股东控制下的公司治理问题进行更深远的思索。

4. 在数据筛选过程中,由于筛选条件的设置而没能保留处于成熟期的民营控股的企业。这是本文的遗憾,但更是将来研究的方向。

(《南开管理评论》2010年13卷第1期 略有删节)

SBU: 战略执行与管理控制系统在中国的实践与创新

——基于海尔集团SBU制度的描述性案例研究

汤谷良 穆林娟 彭家钧

一、问题提出

视角一: SBU制度是西方企业管理理论与实际的热点。SBU即战略经营单位,是一组具有相同或类似战略成分的经营单位组成的主体。一个SBU必须有一致的业务、独特的市场重点、相同的竞争对手,并拥有独立的经营职能(设计、制造、会计、经销等),在公司战略目标下运用企业提供的资源,执行各自的经营竞争战略(Don Lollier, 1982)。SBU一直被组织管理、管理会计学者作为分权化组织、战略控制的制度安排(Allen, 1978; White, 1986; Gupta, 1987; Jermias, 2004)。不仅在理论上颇受关注,在企业实践中也是组织再造的重点,例如美国通用电器公司在原来175个事业部的基础上重组建立了43个SBU。

视角二: SBU是海尔集团在中国首推的组织管理制度。海尔集团是世界第四大白色家电制造商、在全球30多个国家建立了9个研发中心、30个制造中心、22个贸易公司,实现了设计、生产、营销三位一体布局的多元化集团。从“日事日毕、日清日高”的OEC管理模式,到“吃休克鱼”的理论,到“SST”的市场链管理,到SBU管理模式,再到“卓越运营”的商业模式等成就了“海尔中国造”的品牌。理论上已有一些文章从不同角度介绍了海尔SBU,但分析比较发散,至今在理论上进行专题、深度研究海尔SBU的文章尚属空白。

鉴于上述视角引发了我们的研究: 作为企业管理控制系统海尔推行的SBU制度与西方倡导的SBU制度是否一致? 其中国特色与创新之处何在? 有无持续改进的必要及其改进路径何在?

二、理论基础与文献分析

(一) 关于SBU的研究文献。对战略执行与控制系统中的SUB最权威的定义应源于卡普兰: “一个公司不同的

部门和经营单位可能在不同的行业进行竞争,拥有不同的客户,实施不同的战略。但各SBU的战略是在同一框架下的,各SBU面向市场竞争,却在企业内部创造协同价值,反映公司的价值、信誉和理念”(Robert S. Kaplan and David P. Norton, 2001),他们将其定位为战略中心组织(The Strategy-Focused Organization)。西方文献在SBU层面分析战略实施绩效的研究集中在三个方面: (1) SBU的战略特征与内部组织。Lawrence (1967)、Miles & Snow (1978)等众多学者指出SBU的战略分权模式是与企业环境的不确定性、技术和企业内部各SBU的依存关系密切相关的,同时也决定了SBU的效率,总部对于不同SBU的分权程度因它们的战略差异而有所区别。之后Govindarajan (1989)又针对121个SBU的研究表明SBU的战略是与SBU的基础背景、控制模式、解决问题的机制密切相关的。(2) 公司总部对SBU的控制模式。在SBU模式下,集团战略被清晰的划分为公司战略与经营战略两个层次。从竞争优势的来源和战略目标出发,每个SBU只能选择其中一种战略来获得竞争优势,并指出成本领先战略需要配置高效率的组织结构,而差异化战略需要配置弹性强的组织机构(Porter, 1985)。Faulkner (1992)也指出不应该把SBU作为一个整体分析组织与战略的关系,而是应该首先确定SBU的价值链,以价值链中的不同功能为分析对象分析在不同的战略下需要何种组织。(3) SBU总经理的性格与能力。Kerr (1982)和MacMillan (1986)基于行为学对企业的管理层如总经理的性格与能力开展研究与分析,认为SBU管理者个人的性格和能力对组织绩效有显著影响。Gupta和Govindarajan (1984)通过“财富500”企业中的58名SBU总经理的调查研究表明越是具有营销经历的SBU总经理,越是偏好承担风险和容忍不确定性,并且这类经理有益于推行“构建(build)”战略的SBU,但是有碍于推行“收获(harvest)”战略的SBU。

(二) 关于战略执行与管理控制系统的文献。管理控制系统(MCS)是指一种管理过程中所形成的权责结构,这种权责结构相应地表现为一定的决策结构、领导结构和信息结构。Simons Robert (2000)强调所有组织都必须搭建起三种相互支撑的控制结构体系,即: 决策权配置体系、经营业绩评价体系以及基于业绩的薪酬体系; Merchant & Van der Stede (2007)提出的MCS包括结果控制、行为控制、人员控制和文化控制; Robert S. Kaplan and David P. Norton (2008)又提出了一个闭环式管理系统,该系统由战略制定、战略转化、规划运营、监督与学习、检验与调整战略五个阶段构成,并为每个阶段提供了工具。还有学者指出MCS是一个由文化控制、计划、集成控制、奖励与薪酬、行政控制的“包”(Malmia, David Brown, 2008)。高质量MCS同时具有“松和紧”的特性,既有严格的控制同时各层级也有自主权 and 创新能力, MCS应为企业创新提供制度导向和资源支持(Marginson, 2002)。对文献的梳理我们发现: 一方面,整合各种管理工具,强调过程与运营,融合企业文化、战略实施与组织管理是MCS的发展方向。另一方面战略决定MCS及其控制工具的选择,而且企业文化和内外部环境的差异也会制约MCS的具体选择。这一原理也成为构思本文的基本理论之一。

(三)关于海尔集团SBU 研究文章。在中国期刊数据库中搜索,自2000年起有近20篇文章,从不同的角度介绍了海尔SBU,比如王曙光和王艳(2004)从企业内部市场化及考核激励安排分析海尔SBU;魏梅与滕文志(2005)对海尔市场链再造和SBU进行了解析,胡燕、王志军(2006)探讨了SBU损益制在海尔集团的运行实践等等。尽管文章数量较多,但是称得上规范“学术研究”的文章不多,如:THOMAS LIN(2005)的《OEC 管理控制系统力促海尔集团获得竞争优势》从企业文化和核心价值、经营战略、管理控制系统介绍了海尔“日清”管理模式,具体说明OEC包括了目标设定、检查与日清、激励机制三个子系统。王凤彬(2008)的《企业自主创新组织模式研究》以自主创新主体的角度研究了海尔全员SBU体制,明确指出它不同于美国GE的事业部基础上的SBU,海尔SBU是指具有自主创新能力并对经营成果(利润)负责的个人、团队或经营体,在战略目标指导下,SBU的任务就是去“抢资源、创造订单、创造价值”;这些大小SBU被责成对内容不尽相同的“价、利、量”指标负责,形成全员SBU经营的局面,呈现“彻底的成果主义”。这两篇文献除了“时效”问题外,也还存在情况介绍有余、研究色彩不足等问题。

基于以上文献,本文对海尔SBU的研究要点:(1)描述海尔集团导入这个SBU制度动因和制度设计的框架要点,包括组织再造、战略执行、预算目标和评价激励等;(2)揭示了以海尔的SBU制度与西方推行的SBU制度的差异及其创新,包括SBU概念创新、扬弃责任中心、深化内部资本市场、整合管理控制和权变制度等。(3)出于案例研究应该引领和服务于管理实践(李海舰,2007)的目的,分析海尔SBU制度“持续改进”的要点。

三、研究方法和资料获取

(一)研究方法。案例研究一直是管理理论研究的重要方法,尽管对案例研究的质疑从未停止过,但是案例研究的优点也特别突出,能够以更开放的心态看待研究中获得大量的、非结构化的材料与数据;而且案例研究直接来自于实践证据,因此更具有现实有效性。特别是像海尔SBU这类“样本”单一,案例研究可能是唯一可行的方法。本文具体采用描述性案例研究方法,是由于它是很适合用来长期观察企业系列性变革过程的(Pettigrew,1990)。

(二)案例资料的获取。本文多渠道收集资料:(1)通过公开出版物了解海尔的基本情况,包括公司网站、年度报告、公开出版刊物上关于海尔的相关报道等,并搜集了国内外文献对海尔的研究资料。(2)现场深入访谈。我们研究组到海尔的集中调研在2007年5月份和8月份,分别与企业管理层、财务人员、生产人员进行访谈,每人访谈在1个小时左右,并对访谈内容录音记录。每次访谈至少保证有两位研究者参与,确保访谈过程的效度;(3)由于我们作者团队一位成员任职于海尔财务总部,各方面的情况十分熟悉,作者之间的长期密切的沟通与讨论,保证了案例资料的完整性和新颖性。这些多渠道的资料来源相互补充与验证,多研究者队伍并透过三角检证,使得研究资料具有

很强的可信度。

四、海尔集团SBU制度的构建与运行机理

(一)海尔SBU的概念与制度框架。

海尔SBU是内部市场化的一种组织结构和管理控制机制,其设计思路是让每个业务单元都变成市场中的交易主体,并力图把每个员工也都推向市场,直接参与市场竞争与经营。在访谈中,海尔的财务主管告诉我们“SBU的建立是与企业的经营目标紧密相连的,并不是每一员工都一定是SBU,主要是关键岗位的员工如产品经理、型号经理、采购经理、客户经理、制造经理、售后等和主要的业务流程环节;SBU类型有纵向和横向的,纵向的包括BU、PL的产品线、工厂、车间、班组;横向的以项目来贯穿,是一个价值创造中心,可以单独进行绩效考评”。

作为制度体系,海尔的SBU系统包括了纵横两条线,纵向的是由战略/决策支持系统、管理控制系统、责任考评系统和绩效管理系统四个部分组成,落实管理会计的四项职能即战略预算管理、成本管理、责任会计和绩效管理;横向是建立在作业链管理的基础上,包括产品研发、采购、生产、分销和售后服务,帮助海尔实现流程再造,通过作业流程的改善完成价值的提升,这样使海尔的流程再造保持常态,适时按照市场的要求进行调整。如图1所示。

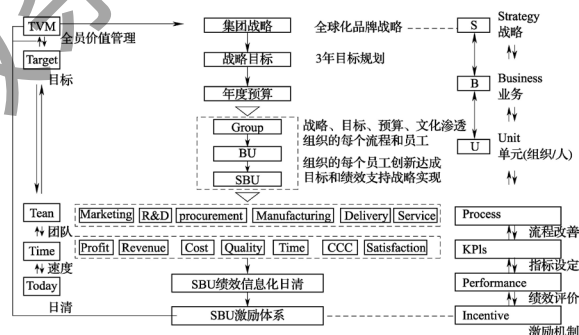


图1：海尔的SBU管理控制系统

(二)作为管理控制系统的SBU制度的构成要件。

1. 组织流程再造和SBU的界定。SBU的构建过程需要把企业内部部门和部门之间的“墙”推倒,把职能关系变成市场关系,使组织结构扁平化,把市场中的利益调节机制引入企业内部,把企业内部的管理和业务关系由原来的行政机制转变成买卖、服务和契约关系,把每个人从被管理者变为一个经营者,自主经营和各负其责。各SBU还根据自己的市场定位成立一个个项目组,再按项目打破部门界限签订合同、组建“无边界团队”。

2. 以人单合一与市场链构造充分授权的战略执行机制。集团的战略如何有效的贯彻到每一个SBU和每一个作业流程,海尔的特色模式就是“人单合一”。“人”就是“自主创新的SBU”,“单”就是“有第一竞争力的市场目标”。人要与市场合一,成为创造市场的SBU。每一个自主创新的人(SBU)都拥有“单”。每个“单”都有人负责,其核心是全员增值和自我驱动。2000年以来海尔大力推行“市场链”,这是以订单信息流为中心,带动物流和资金流的快速运行,实施

用户零距离、零库存、零营运资本“三零”目标的流程再造。在海尔生产一线、科研开发,包括职能中心,都要实行市场链。比如为“创造订单第一竞争力”的开发团队,海尔各产品部的型号经理都被授予了定量、定价、定时、定人等“四权”,要求模块经理负责“四新”(新材料、新技术、新工艺和新设备)的应用等,型号经理及其项目团队实行收益与所开发的市场效果完全挂钩,并对产品设计的质量终身负责。

3. 精细化的经营规划与T预算模式。SBU的预算主要是根据公司总体预算分解或根据有竞争力的目标而设定,并体现在各SBU的预计损益表中。这张损益表的特殊性是:首先SUB损益表是含有各产品或项目的损益预算,量化每个产品或项目的绩效,包括在市场的影响力和创造价值能力;其次为协调各SBU的目标,要规划集团需要提供什么资源和提供多少资源。海尔的T预算制度有两层含义:一是指按照T模式预算规定的时间进度开展各自或者相互合作的开发与设计工作。在集团研发推进本部的协调与指导下,各产品本部SBU根据所开发的产品特点,各自制定“T-360”(一年滚动预算)、“T-180”(半年预算)、“T-90”(季度预算)的流程规范。这种交叉展开的T预算制度,使得包括型号企划经理、型号经理和模块经理在内的项目团队广泛参与产品开发战略构想与商品企划,达成了战略目标、市场、技术创新与预算支持的有机结合(王凤彬,2008)。二是SBU预算的保障制度是T模式,T模式是实现有竞争力的市场目标的预算体系,即:将集团创造定单、获取定单、执行定单的全流程分为13个节点,以接单生产的“T”日为推进预算的出发点而两端推进,“T-”是对“T”的目标的支撑,“T+”是对“T日”目标的提升。在调研中我们获悉,如产品开发经理作为一个SBU,在设计产品之前,先要确定评审该产品的盈利预算,并建立型号损益表跟踪该产品的盈利情况,从立项开始一直到产品推出市场。产品开发经理的报酬与所开发型号的盈利情况挂钩。对同一个型号产品的开发可能有几个开发团队同时进行,最终决定由哪个团队开发是一个竞标的结果,即取决于在产品利润、成本、上市时间、质量等最具竞争力的结果。

4. 把信息系统与经营效果兑现表视为战略执行的沟通平台。海尔一直重视信息系统的建设,所有的终端都在同一操作平台上进行操作,通过信息系统实现不同的SBU界面和反映不同的信息。在海尔,将公司的利润中心与成本中心归纳为业务主流程和支持流程,针对这两个流程,分别建立了业务主流程损益表和支持流程损益表。从2008年起SBU损益表改为“人单酬账户”,主要包括损益账户(提成收入、成本、利润等)、资产账户(挣费用、花费用、超支结余)和现金流账户(期初库存、采购、销售、期末库存)这几个账户,相当于将企业的损益表、资产负债表和现金流量表分解整合为每个SBU的简化报表。

5. 以“挣够市场费用”作为考评与激励制度的核心。海尔企业内部SBU绩效考评的理念是“留足企业利润、挣够市场费用、盈亏都归自己”。即 $SBU\text{薪酬} = \text{基本工资} + SBU\text{利润} \times \text{提成系数}$ 。SBU利润是各SBU的毛利减去可控成本费用项目的余额。留足企业利润指首先要给公司创造利润和价

值;挣够市场费用指将资源和支出作为SBU的资源或负债;盈亏都归自己指SBU将自身作为经营者实现最优的投入产出。各个层次的SBU信息不同,考核的指标也不同,SBU的负责人的KPI指标一般不超过4个,主要是效率、质量、成本等维度。SBU的绩效考评强调基于市场和战略,挖掘市场资源,最终实现价、利、量全面优化。通过这种基于市场效果的考核方法,市场经理在获取客户定单时要评审定单准确性,产品经理在接受定单时也要结合库存进行分析,当然这只是部分指标,还有产品盈利情况、交货速度、质量等。

五、讨论:海尔SBU的制度创新

(一)“把每一个人作为SBU”——SBU概念创新。海尔的流程再造就是要将每个员工经营成SBU。那么如何成为SBU?一个SBU的四个构成要素是:市场目标(以速度体现的市场竞争力,创造用户资源)、市场定单(以创新创造有价值的定单,实现市场目标)、市场效果(以定单执行到位创造出用户满意度的量化数据,并由企业信息化系统显示)、市场报酬(自己创造的市场增值部分在收入中的体现,并能对市场目标的再提高产生作用)。这些大大小小的SBU被责成对内容不尽相同的“价、利、量”指标负责,形成了全员SBU经营的局面。尽管我们在调研已经发现“并不是每一员工都是SBU,主要是关键岗位的员工如产品经理、型号经理、采购经理、客户经理、制造经理、售后等”。但是SBU这种经营理念已经深入人心是很明显,感受十分深刻。海尔所推行的SBU制度,从概念层面上说既包含了现有西方对SBU的定位,同时也深化了目前组织理论上对员工的关注。海尔SBU制度融合了各级组织与员工的权责关系,同时多层次和多形式的SBU把战略“执行”问题“一杆子”捅到底,所以海尔的SBU是对西方SBU理论概念的深化与拓展,实现了“远景、战略、资源分配从公司顶部向下流动;执行、创新、反馈及学习从前方和后方向上回流(Kaplan & Norton,2001)”。

命题1:SBU的制度就是把战略转化为业务术语、使战略转化为员工的日常工作,并成为连续的过程。

(二)SBU制度对事业部制度、利润中心体制的扬弃。分析了海尔组织变革经历,我们发现在上世纪九十年代中期,海尔集团曾推行了“事业部制”的组织结构,集团由总部、事业本部、事业部、分厂四层次组成,分别承担战略决策和投资中心、专业化经营发展中心、利润中心、成本中心职能。这其实仍然沿袭了传统金字塔组织结构下由各业务单元、个别产品单兵作战的运作模式,始终还是以权利分层、以职能分部的组织结构。由于环境的复杂性及波动性加剧,传统的职能科层组织形式已不能满足企业竞争的需要,迫切需要以流程基础组织来取代,形成流程企业(process enterprise)。如何构架更有效、更扁平、更动态的组织结构成为摆在每个大型企业的重大课题。以SBU为代表,以业务流程再造为基础、以市场、客户为中心的组织结构应运而生,这一点无疑海尔是倡导者和实践者。

另外,由“利润中心”到“SBU”模式的细化,使得集团的一切组织工作均围绕着“战略”展开,这与钱德勒的“以战

略决定组织”的思想不谋而合。推行利润中心的最大不利因素是：如果没有有效的战略控制，会导致公司目标分散，形成各利润中心“诸侯割据”的局面。而推行SBU使每个业务单位保持相互协调，从而获得战略匹配利益，提高了既相互分离又具有相互关联的业务单位之间的凝聚力和相互协作，有助于把公司资源分配到最有成长潜力和盈利能力的部门。

命题2：SBU制度是对利润中心制度的扬弃，是整合扁平化管理和弹性化组织的管理控制系统。

(三)“市场链”与内部资本市场的“实体化”实现。依据内部资本市场(Internal Capital Markets, ICM)理论，大企业通过ICM来进行投融资，既能节省信息成本、规避财务风险，还能实现规模经营效益。ICM运作的方式主要有：集团内部的借贷；集团内部属于资本配置、资金有偿调剂等服务往来；集团内资产、股权计价流动；以内部转移价格进行集团内部之间的产品交易与有偿服务等。海尔集团在推进SBU过程中，实现了ICM的有效构建与运作。2001年把原来分属于每个事业部的营销、采购、财务全部分离出来，整合成立了商流、海外、物流和资金流推进本部，实现海尔的统一营销、采购、资金结算与财务管理。例如整合成立的海尔资金流推进本部，将原来隶属于集团内部各单位分散的财务人员、资金、财务信息平台等资源进行优化整合，由资金流推进本部统一管理，从源头上解决原来各财务部门之间相互割裂的问题，实现了现金流的一体化和财务资源的集成共享，解决了原先各单位擅自对银行进行担保等问题。资金流推进本部成为海尔进入国际化战略阶段的财务集成芯片。从案例分析发现海尔不仅把“资金流”作为ICM的交易对象，还把财务部门作为一类SBU，对财务人员也视同一种“资本”，定义为ICM的经营对象。如此看来海尔SBU制度的亮点之一是这种“市场链”设计是对传统集团内部市场的概念提升，把ICM的内部资源要素扩展到内部“商品交易的实体”和人力资源等方面。

命题3：海尔推倒内部的“墙”以及“市场链”制度安排是对ICM概念的提升，把ICM的内部资源要素扩展到内部“商品交易实体”和“人力资源”方面，扎实了ICM效率的提升根基。

(四)SBU制度是个整合型的管理控制系统。管理者必须使战略管理成为一个持续的过程，MCS应该包括下列活动：战略计划、预算、执行和业绩衡量，并构成一个封闭式的环状结构(Anthony Atkinson, Alan Webb, 2004)。我们发现把海尔“人单合一”、“市场链”、“T模式”、“SBU损益表”和“日清”等管理要素整合在一起，正好就是一个标准的“封闭式的环状结构”。另外，根据现有MCS理论研究结论，对于不同战略下的MCS特征是不同的。比如对于实施不相关多元化的公司，MCS应该是：①关注通过预算对各事业部的控制；②是能够否达到预算是很重要的；③高度关注转移价格的设计与确定，并且主要采用市场定价；④员工奖金标准主要为财务标准，即基于各事业部的财务绩效；⑤奖金确定主要依据事先确定的公式计算(罗伯特·安东尼, 2004)。整合管理控制系统要求经营控制和财务控制的交互作用，经营控制从流程改进、作业完成效率方面考虑的，

而财务控制则强调通过衡量和评价财务成果来关注集团财务上是否成功(Anthony Atkinson, Alan Webb, 2004)。很明显海尔SBU制度的基本要点与这些理论要求十分吻合。

命题4：海尔SBU制度实现了经营控制与财务控制的融合，是个整合型的管理控制系统。

(五)SBU制度演进中权变理念的运用。2007年4月开始海尔集团实施了一场低调但大规模组织和业务流程再造，根据白电和黑电等各类产品线的运营模式的不同，重新划分为白电、数字及个人产品等6个子集团。大部分子集团自身拥有从研发、供应到生产、销售的完整功能，形成完整的价值链体系。海尔这次架构调整，继续遵循“人单合一”的思想，把产、供、销划分的横向切割模式，改变为按不同产品线划分的纵向切割模式，旨在持续增强产品的协同性、降低内部成本、提高对外竞争能力。可以肯定2007年的海尔再造还是对前些年市场链业务流程再造和SBU制度的一次完善。

命题5：SBU制度应顺应集团战略、流程的变革而不断演进。

六、海尔SBU制度的持续改进之路

(一)多元化的集团战略与“追求个性”的业务单元战略的博弈。从战略分类来看，在一个多元化的集团企业中存在三种不同层次战略类型即公司层面战略、业务单元战略和产品或职能战略。集团的最高决策层应集中精力于公司层面战略的决策上，不应该把眼光局限于生产经营和常规管理上。但针对海尔SBU制度，这里有三大问题：第一，包括SBU在内的管理控制系统是战略实施系统，战略是管理控制的起点和标准。本文强调集团层面对战略规划的关注和管理控制系统的关注应该有程度上的差异，不能主次倒置；第二，依据上述战略的三层面，考虑到海尔集团现状，我们认为“人单合一”必须是“分层”安排，不能实施扁平化，更不能推行“市场链”，即：对于(集团)公司层面战略和各SBU的战略应该是“集团总部”的“单”，各SBU的“单”应该限于“产品或职能战略”层面；第三，有人的研究结果表明“差异化战略的SBU增加分权会从正面影响其业绩，但是成本领先战略的SBU增加分权会从负面影响其业绩(Govindarajan, 1986)”。因此对于多元化经营的海尔集团对各类型SBU应该采用差异化的管理体制，目前“整齐划一”SBU的管理思路可能需要“差异化”改造。换言之，打造战略规划强势总部，使其成为各SBU的最佳战略总部，谋求母合优势(parenting advantage)，可能是海尔SBU制度持续改进的重点。

(二)分权化组织与整合管控的平衡。海尔SBU制度中有个著名的“SST”机制，即“索酬”、“索赔”和“跳闸”。强调从市场中取得报酬，各SBU之间、前后工序之间是互为咬合的关系(胡泳, 2007)。这种制度实际上是管理会计理论中著名的“通过谈判确定、以市场定价为基础的”内部转移价格定价方法。这种定价方法的制度优点是众所周知的，但是它需要有真实的市场价格作为基础；价格决策很可能反映的是双方的谈判技能，而不是经济因素；这种方法需要耗费各责任中心管理者大量时间和精力，并可能歪曲各

单元的真实信息；内部仲裁即“跳闸”的成本可能会居高不下。这些理论上的隐患是不能小视的。还有组织中的各部分围绕专门功能而设计，比如财务、制造、市场、销售、工程和采购。每个职能有自己的知识、语言和文化。大多数组织在与这些专门职能进行沟通和协调时，如果遇到障碍，会产生部门封锁，并成为实现战略的障碍。海尔的组织机构不能回避卡普兰提及的“封锁”与“障碍”问题。

（三）业绩评价与激励制度的改进。在海尔考核各SBU的指标是各单元的盈利额、库存、应收、费用效率、预测准确率等。其中考核各SBU的指标是各SBU的盈利额，尽管这是基于管理会计的“内部利润”。但这种利润指标会有下列问题：难以避免“利润指标游戏”；所用的成本实际上是“完全成本”，不进行任何差异分析，尤其是不进行必要的“价差”和“量差”分析，其考评必然属于“结果控制”型的制度安排；单纯的当期结果控制制度肯定引发“短视”，与战略主导的“任务控制”和“过程控制”是相悖的，这是因为现在海尔对各SBU考核使用的KPI还是比较“货币化”的。

七、结论

本文归纳了以创新文化为特征的海尔集团推行SBU制度的理论贡献和实践启迪：海尔SBU制度并不是西方SBU原理的简单复制，扬弃了西方理论SBU中战略执行、组织再造、绩效体系等概念，并在五个命题上丰富了战略主导下MCS的内涵。海尔SBU制度设计与实践中整合了两类观点：一是组织观点，把管理控制定位为一个信息沟通、目标设定、业绩评价和以业绩为基础的报酬确定的系统；二是行为观点，关注管理控制的人性方面，强调包括充分授权方式如上司如何激励下属实现目标等等。海尔SBU制度实际上是将这两种管理控制观的整合。当然海尔在实施SBU的过程中也非尽善尽美，各SBU之间、SBU与集团之间潜在着不平衡和冲突，但是瑕不掩瑜，海尔SBU对中国企业管理控制的示范作用不可低估，具有很强的实践类推能力，即外部效应。

（《会计研究》2010年第5期 略有删节）

我国政府会计改革取向 定位与改革路径设计

——基于多重理论视角

路军伟

一、引言

自2000年，我国开始启动新一轮的政府会计改革，旨在建立现代意义上的政府会计。之后，学术界开展了广泛和深入的研究，形成了许多有意义的改革议题，如“引入应计制基础”、“建立基金会计模式”、“构造政府预算会计”、“建立政府会计准则”、“建立政府成本会计”、“完善政府财务报

告”，甚至“建立政府管理会计”等。这些议题的讨论对正确理解现代意义上的政府会计作用巨大，并为我国政府会计改革指明了终极目标。然而，从现实情况来看，我国现行预算会计与这些改革议题所描述的“理想王国”均存在不小差距。如此众多的改革议题，我们无法期望能够通过“大跃进”的改革方式一举完成，相反，我们必须明确改革取向定位，按照轻重缓急并根据各项改革议题之间的内在联系，合理设计改革路径、安排各种改革议题，循序渐进地实现改革的终极目标。否则，多项议题“拥堵”在改革的岔路口，只会延缓甚至阻碍我国政府会计的改革进程。

本文中，笔者拟从委托代理、公共管理和公共选择三重理论视角，结合世界各国政府会计改革实践，归纳并建立“控制取向”、“管理取向”和“报告取向”三种改革取向模式；根据我国现实情况，对改革取向进行科学定位，并据此初步为我国政府会计改革设计出一条合理的改革路径。

二、政府会计改革取向：多重理论视角

从不同的理论视角来看，政府会计可以起到不同的作用，这里，我们将旨在重点发挥政府会计某一方面作用的改革定义为政府会计的改革取向。从国外政府会计改革实践来看，政府会计的改革方向因国别、所处历史阶段以及政府级别等不同而有所不同，并大致可以概括为控制取向、管理取向与报告取向。

（一）控制取向：委托代理视角。

根据委托代理理论，由于委托人与代理人目标并不完全一致，代理人往往会以牺牲委托人的利益为代价达到自身利益或效用最大化。政府与民众存在委托代理关系，民众是公共权力和公共资源的委托人，政府是代理人；政府内部也存在委托代理关系，基本政府将公共权力和公共资源继续委托给下级政府、政府部门和预算单位，在这里，下级政府、政府部门和预算单位是代理人。从各国实践来看，政府下游代理人通常会利用公共权力而滥用、浪费公共资源，这就是委托代理理论所称的“道德风险”。控制取向的政府会计改革，旨在将政府会计内化到政府的内部控制体系之中，强调政府对资源的取得和使用过程中的合规性管理，政府会计起到监督和控制约束性契约执行过程的作用。比如，通过基金会计核算的模式来控制政府挪用专用资金的行为；通过构建政府预算会计程序和账户，来控制政府预算的执行过程，防止政府预算超支等行为；从而确保政府及其下游代理人能够按照既定的法律法规、政府预算等约束性契约来取得和使用公共资源，维护终极委托人的利益。

对于一些发达国家而言，控制取向的政府会计早已内化到整个政府预算执行系统之中，并承担着重要角色，因此，控制取向并非本轮政府会计改革的重点。如美国州与地方政府会计传统的基金模式和预算会计系统就起源于美国进步时代的第一次政府会计改革浪潮（James L. Chan, 2001, 张光, 2008），后几经修正，逐步完善。相对而言，美国联邦政府会计中的预算会计系统建立则较晚，直至1993年美国财政部才发布了《预算会计指南》，旨在督促联邦政府机构建立有效的内部控制系统，防止预算超支。法国在