

平衡计分卡在中国应用情况的 问卷调查研究

刘运国 金淞宇 刘博翰

摘要：本文采用问卷调查的方法，对平衡计分卡在中国的应用情况进行调查，分析平衡计分卡在中国的应用效果，拓展平衡计分卡的发展方向。研究发现，平衡计分卡在中国得到了较为广泛的应用，不同企业的应用偏好、特点和效果有所不同，但也存在成本和设计等问题，提出要进一步提升平衡计分卡设计应用的专业性和成本效益，切实发挥其战略管理功能，促进企业高质量发展。

关键词：平衡计分卡；业绩评价；战略管理；调查研究；问卷调查

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)01-0012-07

一、引言

党的二十大报告提出，“高质量发展是全面建设社会主义现代化国家的首要任务”“建设现代化产业体系。坚持把发展经济的着力点放在实体经济上”。这对企业内部管理提出了更高的要求，也是中国管理会计在发展中应该抓住的重要机遇。以此为抓手，发挥管理会计的决策规划和控制考核功能成为了当下理论界和实务界关注的重点。平衡计分卡作为生于经典、不断创新的管理会计工具，一直在中国乃至全球的企业管理中扮演着重要的角色。因此，调查平衡计分卡目前的应用情况，发展适合中国国情、适合时代特征的平衡计分卡，推动中国特色企业

平衡计分卡建设，对会计行业贯彻落实党的二十大精神有着重要意义。

1992年，Kaplan和Norton通过对12家企业的业绩评价进行研究提出了平衡计分卡这一绩效衡量工具，以期解决财务指标评价维度过于单一的问题(Kaplan和Norton, 1992)。随后，在推广平衡计分卡工具的过程中，他们逐渐了解到企业如何利用绩效工具驱动战略执行，并基于此发表了5本著作和若干篇文章，形成了平衡计分卡理论框架。这一框架一方面基于财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个方面来衡量企业的业绩，另一方面建立综合性闭环战略管理体系，合理地搭建了企业战略和企业运营之间的桥梁。这种以多维度绩效衡量为基础

实现的全方位战略管理使得管理会计信息对企业管理的有用性提升，能够满足未来会计发展趋势和企业高质量发展的需求。

在学术层面，国内外不少学者对平衡计分卡的设计、实施和应用方面进行了广泛的研究(Lipe和Salterio, 2000; Hoque, 2005, 2014; Ding和Beaulieu, 2011; Cooper等, 2017; 刘运国和陈国菲, 2007; 刘俊勇等, 2011, 2018, 2022; 安娜等, 2020)。在实践层面，平衡计分卡作为实用性较强的会计研究产品之一，对会计实践有着重要影响(Rajgopal, 2021)。国际调查机构2GC最新的调查结果显示，在被调查的来自21个国家的受访者企业中，执行层高管对平衡计分卡的

基金项目：国家自然科学基金项目(71872187、72272156)；广东省哲学社会科学规划项目(GD23RCZ08)；财政部会计名家培养工程(2019)；广东省研究生教育创新计划项目《管理会计理论与实务》研究生示范课程(2024SFKC_002)

作者简介：刘运国，中山大学管理学院教授，博士生导师，广州新华学院会计学院院长，全国高端会计人才(学术类一期)；
金淞宇，香港科技大学博士研究生；
刘博翰，中山大学管理学院硕士研究生。

使用率为88%。相比之下,平衡计分卡在中国的应用时间较短,但发展迅速。2003年平衡计分卡的创始人之一Kaplan教授首度访华推广平衡计分卡理论,自此平衡计分卡在中国的应用率逐渐提高。例如,华润集团于2003年将平衡计分卡与原6S集团管控体系链接,通过导入平衡计分卡集团战略规划来补充原有的6S集团管控体系;华为在2017年的年报中“战略到执行”的部分也特别提到“以平衡计分卡为组织绩效管理工具,通过战略解码,将企业战略目标转变为各层组织的绩效目标”等。这些企业在平衡计分卡的实际应用中积累了较多经验,亟待总结和分析。

基于上述研究和实践现状,笔者以全面了解中国管理会计实践为目标,采用问卷形式的调查研究方法,重点调查平衡计分卡在绩效评价和战略管理方面的应用情况,总结平衡计分卡目前在国内应用的成就与问题,为平衡计分卡应用前景提供新的思路。本文从应用现状、应用效果和前景三个方面出发,根据企业类型和应用场景层面等进行分析,以期有效反映当前平衡计分卡在企业中发挥的功能和作用,促进平衡计分卡这一创新管理会计工具的中国化和本土化,为平衡计分卡的进一步实证和实验研究提供调研数据支持。

二、受访者情况

本次调查剔除明显乱填、严重缺失或选项全部雷同的问卷后,收到有效问卷302份。

按照国家统计局《统计上大中小微型企业划分办法(2017)》,对不同的行业按照不同的营业收入和从业人员标准划分大中小微型企业。本调查

研究所获得的样本中受访者所在企业规模分布比较均衡,大型企业、中型企业和小微企业分别占32%、33%和35%,这一样本分布特征有助于对不同公司规模的应用情况进行全面统计。受访者所在企业中,国有企业占32%,其中有独资企业占13%,国有控股企业占19%;民营和外资企业占比为68%。另外,上市公司有85家,占比28%;非上市企业217家,占比72%。大部分受访者企业属于制造业、信息传输、软件和信息技术服务业、建筑业、金融业、电力、热力、燃气及水生产和供应业等具代表性行业。在受访者特征中还考虑了受访者所在企业是否跨国经营或是否与外资企业有业务往来(以下简称涉外企业),其中涉外企业占44%,非涉外企业占56%。由于平衡计分卡应用涉及企业的全流程,在绩效考核中又涉及财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个公司内部管理的维度,本文受访者中财务类中层管理人员占比约32%,非财务类中层管理人员(如生产类管理层、营销类管理层、人力资源管理层)占比约19%;高层管理人员中,财务类高层管理人员(如总会计师、财务总监等)占比约14%,非财务类高层管理人员(如董事长、董秘、总经理等)占比约36%。

三、平衡计分卡在中国的应用现状

(一)应用决策:大中型企业、国有控股企业、上市企业更倾向于应用平衡计分卡

Kaplan和Norton认为,平衡计分卡是一种普适性的管理工具,公司是否应用平衡计分卡与其所处的环境和战略本身无关(Kaplan和Norton,

2008)。实证研究也表明,应用和未应用平衡计分卡的公司在市场地位和实施的战略类型上没有显著差异(Hoque和James, 2000; Ittner等, 2003)。但一方面,平衡计分卡的战略绩效评价理念具有鲜明的“企业化”和“行为化”特征(胡玉明, 2010),不同的企业根据规模等因素,对于是否应用平衡计分卡有偏好差异(Wiersma, 2009),设计侧重点也应当是不同的(刘俊勇等, 2011);另一方面,管理层出于对自身利益的考虑,对平衡计分卡的应用也有自己的偏好,这可能与管理层在多大程度上能参与平衡计分卡设计有关(Abernethy和Bouwens, 2005)。基于以上两点,本文调查了平衡计分卡在不同类型企业中的应用占比。

经统计,受访企业中大型企业和中型企业应用平衡计分卡的占比为40%和40.59%,小型企业和微型企业分别为24.73%和15.38%,平衡计分卡在中国的应用聚焦在大中型尤其是集团型企业上。从管理和监管条件的角度看,大中型企业的管理层决策水平和综合能力往往更高,更有可能以合理的、适合企业的方式执行平衡计分卡,为平衡计分卡的应用提供支持。从执行和激励条件的角度看,大中型企业有更丰富的人力、物力、财力资源,在实施成本方面限制更少,而大多数小微企业在管理和资源方面都较为薄弱,可能很难引入平衡计分卡这样的多维度评价和战略工具。在2006年针对中国境内221家大中型企业的调查研究中,90%的大中型企业都应用了平衡计分卡作为管理工具(盛春艳等, 2008),这说明平衡计分卡在大中型企业中仍然有较为广泛的应用,但整体占比有所下降。

针对不同股权性质的企业,国有

控股企业应用平衡计分卡的比重达到一半以上(52.63%)，外资企业和民营企业的应用率均为30%左右，国有独资企业应用率为18.42%。国有控股企业与外资和民营企业的差别可能与国有控股企业的特征有关：一方面，国有控股企业除了完成经济目标外，还需要完成一系列的国家战略目标和政策目标(Bai等, 2000)，相对于外资和民营企业，其战略目标更为复杂，因此更需要完善的战略管理体系帮助企业实现战略落地；另一方面，国有控股企业具有一定的资源和发展优势，能够负担得起平衡计分卡在企业内部推广和制度化的成本(Qu和Cooper, 2011)。因此，平衡计分卡作为绩效考核工具和战略管理方法，更适合国有企业完成从战略到绩效的落地。虽然样本内的国有独资企业和国有控股企业的规模比例大体相似，但两者的应用比例却有显著差别。这可能是因为国有独资企业存在着由企业内决策者、管理者和劳动者组成的“内部人”主体群和由国家股东、政府、国资委、外派监事会组成的外部主体群(郑海航, 2008)，对于是否采用创新管理会计工具的决策成本较高。

企业是否上市也会影响对平衡计分卡的应用。经统计，上市企业应用平衡计分卡的占比(44.71%)高于非上市企业(30.41%)。有应用平衡计分卡意识、且成功应用了平衡计分卡的企业往往需要具有先进的管理理念和较为丰富的资源支持，与同等条件下的非上市企业相比，上市企业更符合这样的特征要求。另外，已有研究表明，部分将平衡计分卡引入企业的高管认为其有助于企业获得资源，如资金、地位和社会认可等(Qu和Cooper, 2011)，因此上市企业更有可能采取更



图 / 陈刚

为规范的管理会计工具进行管理，以此向利益相关者传递积极信号。

(二) 应用场景：企业侧重在更需要激励的经营环节应用平衡计分卡

平衡计分卡目前已经形成了一套链接战略制定、规划和运营执行的完整体系，可以分为企业层面、部门层面和个人层面的平衡计分卡(Kaplan和Norton, 2006; 2008)，从本次调查结果可以看出，大多数企业应用平衡计分卡并未局限在企业层面，而是深入到了各个部门和环节，其中，战略相关的环节应用频率占比最高，达到78.85%；所有经营环节中应用占比前三位的分别是营销(71.15%)、研发与设计(65.38%)和客户服务与信息反馈(60.58%)，这说明与企业业务关联度较高的部门更加重视业绩考核和激励机制，同时这些环节也是企业战略执行中的重要抓手，因此这一类部门使用平衡计分卡的比重会大大提高。相比之下，采购与仓储以及生产环节占比较少，分别是56.73%和51.92%，尽管这些环节对企业战略执行也具有重要价值，但二者和前面三个环节相比流程更为固化，企业对这些环节的管理激励重视度相对较弱，这也间接说明了在部门层面平衡计分卡更多作为

业绩评价和激励工具发挥作用。

(三) 应用重点：客户维度和内部业务流程维度受到广泛重视

平衡计分卡是多维度评价的管理会计工具，但企业对不同的维度侧重不同。受访者普遍认为，客户维度最为重要，得分均值为4.01(五分制，分数越高则平衡计分卡越侧重该维度)，其次是内部业务流程维度(3.88)，财务维度(3.82)和学习与成长维度(3.73)得分靠后。对于管理者来说，客户维度使得管理者能够对目标客户和业务细分有清晰概念，并为这些目标群体选择一套核心结果指标，如份额、保持率、获得率、满意度和获利率等；内部流程配合客户维度，能够确认关键业务流程的成本、质量、时间和业绩特征，二者都服务于企业的核心运营环节，是企业关注的重点(Kaplan和Norton, 1996)。值得注意的是，调查结果显示财务维度的重视程度仅排名第三，而已有研究表明，财务维度在企业中仍然是最受重视的部分(Bento等, 2017)。这种差异可能是因为目前国内平衡计分卡的设计只有23.08%是由专业的外部人士完成的，而对于企业内部人员来说，平衡计分卡被视为能够加入非财务指标的业绩评价工

具,实施目的是与财务指标互补,因此平衡计分卡本身并不会侧重财务指标,这与财务指标仍然在企业的业绩评价中发挥核心作用并不冲突,并且这样的调查结果也间接反映了企业内部的平衡计分卡设计者对平衡计分卡作用的理解可能主要集中在非财务指标的考核上。

非财务指标的重点在于对企业经营的个性化评价,本文还调查了企业是否侧重于应用个性化设计的新增维度,结果表明企业对新增维度并不是非常重视(3.5),这与企业经理人对平衡计分卡固定模板的期待是一致的(胡玉明,2010)。固定模板会大幅度降低企业应用平衡计分卡的成本效益,结合上文中平衡计分卡的成本问题,这表明平衡计分卡的个性化、本土化设计是改进平衡计分卡成本问题的关键因素。

(四) 应用形式:趋于规范化

平衡计分卡发展至今已达30年,进入中国的时间也有20年左右,尽管其应用的有效性还有待进一步考察,但应用形式已经趋于规范化。大多数企业每个季度应用一次平衡计分卡进行考核(53.85%),电子化考核几乎覆盖所有企业,且受访者所在企业普遍应用定制的绩效考核软件进行平衡计分卡的考核(51.92%),更能满足企业个性化的要求。另外,考核多由专门部门负责(76.92%),且配备审核监管机制(94.23%)以检验平衡计分卡考核结果的真实性。以上调查结果分别从应用、设计、执行和监管四个角度反映了平衡计分卡应用形式的规范性,这在一定程度上表明,平衡计分卡在中国的应用形式已经有了较为统一的标准,从实验摸索期过渡到了成熟发展期,而发展期是否能够调整为适应

企业发展特征的管理会计工具,对于平衡计分卡能否在中国继续深化应用至关重要。

(五) 应用改革:企业会根据情况对平衡计分卡具体内容进行更新

平衡计分卡的四个维度中包含很多指标,不同企业赋予指标维度的权重有所不同。同时,根据企业总体目标不同以及总体目标的变化,企业可能会对平衡计分卡维度之间的逻辑、维度和指标衡量方法进行调整。因此企业能否根据具体情况对平衡计分卡的内容进行调整,对平衡计分卡应用有效性有着较为重要的影响。调查结果显示,超过50%的受访者企业选择每半年至一年进行更新,较少有企业从未对平衡计分卡进行更新。从更新对象来看,大多数企业选择更新指标(71%)和权重(60%),较少有企业选择对企业整体的目标进行调整。尽管平衡计分卡作为战略管理工具有战略反馈功能,但大多数应用平衡计分卡的企业并未针对平衡计分卡的结果对战略进行调整。这一方面是因为企业战略需要具有稳定性,另一方面也可能是因为部分企业没有对战略管理全流程应用平衡计分卡,平衡计分卡体系尚未完善。这表明除了固定模板带来的问题以外,对平衡计分卡全流程战略管理功能的忽视也是导致平衡计分卡面临成本效益挑战的重要原因之一。

(六) 应用不足:平衡计分卡在中国的应用尚有不足

平衡计分卡是一种常用的管理会计工具,其在企业战略管理中的重要作用已被广泛熟知。调查数据显示,认为自身了解平衡计分卡的企业管理层占比高达89.4%,其中大多数受访者(60%)通过互联网了解到这一工具,学历越高的企业管理层了解平衡

计分卡的比例越高。与较高的普及率相对应的却是相对较低的应用率。调查显示,未应用平衡计分卡的前五大原因分别是“逻辑比较复杂,不便于执行”(37.95%)、“已经应用了其他方式,不便修改”(36.75%)、“员工认可度不高”(34.94%)、“执行耗时耗力”(31.93%)和“不适合企业的规模和治理模式”(29.52%),除了客观原因外,绝大多数受访者的理由是执行、激励、管理和监督的成本过高,这与现实情况中一些企业执行平衡计分卡失败的原因一致。另外,从“已经应用了其他方式,不便修改”这一理由来看,平衡计分卡的应用也会不可避免地受到其他新型管理会计工具的冲击。综上所述,平衡计分卡在国内的应用面临成本高、内部推广难和个性化调整“水土不服”等一系列挑战。但在未应用平衡计分卡的受访者企业中,仍有73.49%有应用意愿,这说明平衡计分卡在中国仍然有进一步发展空间和应用前景。

四、平衡计分卡在中国的应用效果

(一) 总体应用效果

尽管国内对平衡计分卡的应用不是很广泛,但是企业反映的总体应用效果较好,几乎所有应用平衡计分卡的企业受访者均表示应用平衡计分卡有价值,其中98%的受访者认为企业应该继续应用平衡计分卡。对于平衡计分卡的具体优点,较为显著的是便于对员工进行绩效考评(92.31%)和有助于战略目标的实现(85.58%)。另外,也有受访者认为平衡计分卡有助于员工激励(63.46%)和企业非财务表现(62.50%),认为平衡计分卡有助于企业形象宣传的受访者占比不

高(20.19%)。可以发现,当企业关注平衡计分卡的优势时,侧重点仍然在绩效上,其战略管理功能未充分发挥作用。

(二) 不同类型企业的应用效果

首先,不同类型的企业应用平衡计分卡的比例不同,大型企业、国有控股企业、上市企业更倾向于应用平衡计分卡。因此,本调查研究进一步考察这些不同类型的企业应用平衡计分卡是否有不同效果。调查结果显示,大型企业应用平衡计分卡的效果最好,最高满意度比例超过半数(52.63%),这和大型企业的管理能力和丰富资源有关。小微企业最高满意度的占比也比较靠前(48%),这与前文小微企业应用比例较低形成反差,一定程度反映了小微企业的规模优势使得其平衡计分卡的个性化难度降低。中型企业虽然最高满意度占比位于小微企业之后(41.46%),但对平衡计分卡评价中等的占比较多(58.54%),整体而言对平衡计分卡都处于满意和较为满意的区间。

其次,不同股权性质的企业平衡计分卡应用效果可能不同。由于国有企业和非国有企业的规模有较大不同(国有企业小微数量较小),本文在分析不同股权性质影响时控制了企业规模。当控制企业规模时,大型和中型国有企业的表现均显著优于同等规模的非国有企业。说明国有企业(尤其是中型国有企业)应用平衡计分卡能够获得更为显著的效果,国有企业应充当企业平衡计分卡创新的“排头兵”,借助资源和集团特征方面的成本优势,展开对平衡计分卡全流程战略管理的应用实践以及个性化平衡计分卡的应用探索。

最后,企业是否上市也会对平衡

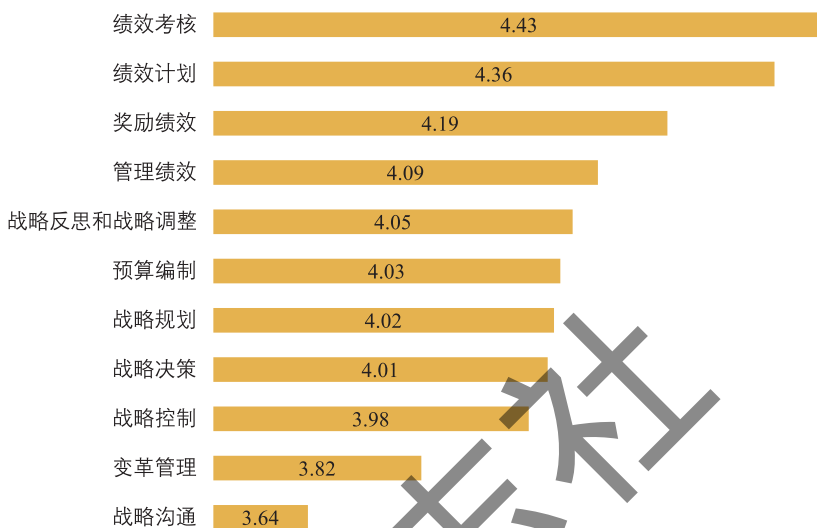


图1 平衡计分卡在各个环节重要性评估调查结果

计分卡的应用效果产生影响,这与上市企业有着更好的内部控制和监督机制有关,并且上市企业在融资渠道上更为丰富,更有可能有足够的资源和资金支持,使得平衡计分卡的设计和执行更为有效。上市与非上市企业的规模也有差别,所以本文控制企业规模,考察是否上市对平衡计分卡应用效果的影响。在大型企业中,上市企业表现显著优于非上市企业;而中型企业中,非上市企业表现略优于上市企业。这说明大型上市企业应用平衡计分卡能够获得更显著的效果,大型上市企业使用平衡计分卡除了向投资者传递积极信号以外,确实能够起到推动企业高质量发展的作用。

(三) 涉外企业应用平衡计分卡效果更佳

企业有外资往来的更有可能应用平衡计分卡。涉外企业应用平衡计分卡的比重达46.97%,而非涉外企业应用平衡计分卡的比重只占24.71%。涉外且应用平衡计分卡的企业中有53.23%认为平衡计分卡的应用“非常

有价值”,有43.55%认为平衡计分卡的应用“较为有价值”,只有3.23%认为平衡计分卡只是“有点价值”。而给出积极反馈的比例在非涉外企业中相对更小一些(38.10%),9.52%的非涉外企业给出了较为一般的回应。这说明平衡计分卡在涉外企业中应用效果更佳,具体原因可能包括以下三点:第一,涉外企业与国外企业有更多的交易交流,更有可能向较早应用平衡计分卡的国外企业学习,接受平衡计分卡概念的全球性推广(Malina等,2007),应用平衡计分卡起步较早;第二,涉外企业更有可能聘用有海外经历、对平衡计分卡的实践更为熟悉的管理层,能够更好地设计和执行平衡计分卡的具体内容。

(四) 平衡计分卡的应用效果仍然更多体现在绩效而非战略上

根据上述调查研究结果可以间接看出,企业对平衡计分卡的关注点仍然在业绩评价考核上。因此,本文调查企业对平衡计分卡在各个环节重要性的打分情况(五分制),以直观判

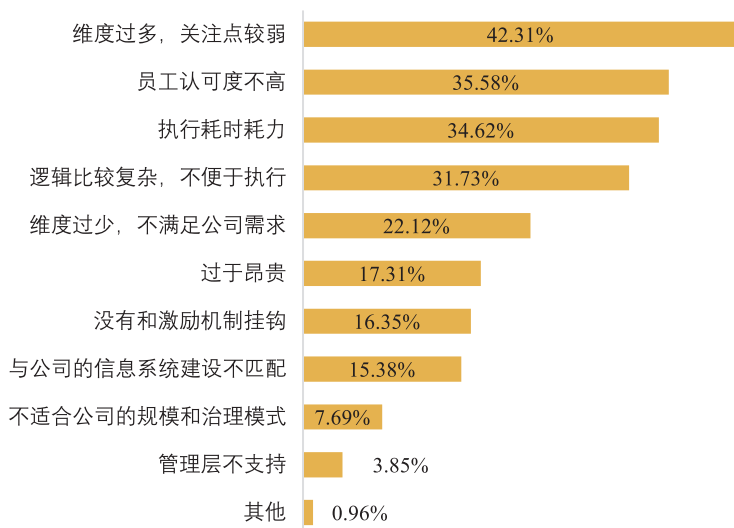


图2 企业应用平衡计分卡问题调查结果

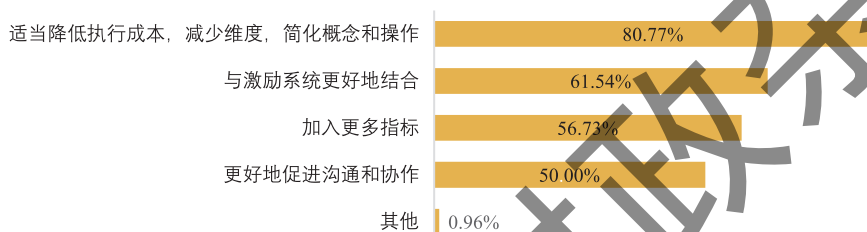


图3 平衡计分卡改进方向调查结果

断企业对平衡计分卡功能的认识(见图1)。具体地，平衡计分卡在绩效方面的重要性评分显著高于平衡计分卡在战略管理方面的重要性评分，且平衡计分卡最重要、也是最主要的应用目的仍然是“绩效考核”(4.43)和“绩效计划”(4.36)。在战略管理部分，重要性最高的是“战略反思和战略调整”(4.05)，但总体而言战略管理各部分重要性差异不大，说明平衡计分卡在战略管理上的重要作用尚未引起重视。

(五) 应用平衡计分卡的主要问题在于成本

平衡计分卡的应用在绩效考核和战略管理方面有诸多优点，在企业中产生了显著的效果，但仍然存在一些

问题。从应用效果来看(见图2)，受访者认为应用平衡计分卡存在的主要问题前三位是“维度过多，关注点较弱”(42.31%)、“员工认可度不高”(35.58%)、“执行耗时耗力”(34.62%)，这与未应用平衡计分卡的企业给出的理由一致，也说明提高平衡计分卡在中国的应用效果重点在于改善成本问题。

五、平衡计分卡的应用前景

近年来，投资者和监管部门越来越重视企业的环境保护、社会责任和治理(ESG)等方面的表现。党的十八大以来，习近平总书记对企业社会责任工作作出系列重要论述，指出“一

个企业既有经济责任、法律责任，也有社会责任、道德责任”，强调“只有真诚回报社会、切实履行社会责任的企业家，才能真正得到社会认可，才是符合时代要求的企业家”。平衡计分卡能否在未来起到关注多维度利益相关者、促进利益相关者价值最大化的作用？84.62%的受访者认为，在当下的商业环境中，企业需要考虑利益相关者的多方面需求，同时投资者和监管部门也要更多关注企业的非财务指标。本文调查企业对新型指标的具体应用情况时，应用比较多的是数字化转型指标(79.81%)、企业治理指标(76.92%)、供应链情况指标(59.62%)、环境可持续发展指标(56.73%)和企业社会责任指标(33.65%)，可以看出环境可持续发展和企业社会责任受重视程度仍较低。

鉴于现有企业很多都加入了与当今商业环境紧密联系的指标，那么这些新指标应该进入哪一维度？从调查结果来看，大多数受访者认为供应链情况指标应该加入客户维度或内部业务流程维度，数字化指标应该加入内部业务流程维度或学习和成长维度，企业治理指标应该加入内部业务流程维度，社会责任指标应该加入内部业务流程或学习和成长维度，可持续发展指标应该加入学习和成长维度或新增维度。当指标维度没有明确界定时，大多数企业倾向于将新一类指标归为内部业务流程范畴。

以上都是现有企业已经应用的新型指标类型，结合这些新型指标，本文对平衡计分卡指标和维度改革的可能方向进行了探索(见图3)。大多数受访者(80.77%)认为应该适当降低执行成本，减少维度，简化概念和操作，使得规模较小、背景较弱、资金相对

不充分的企业也能有更高的积极性应用平衡计分卡。同时,也有 61.54%的受访者认为平衡计分卡应该和激励系统更好结合,提高员工的接受程度。

六、建议

(一) 提升企业设计应用平衡计分卡的科学性、专业性

从本文调查结果可以看出,企业目前对平衡计分卡的设计仍然倾向于应用固定模板,而平衡计分卡最初是以美国的企业调查结果为基础建立的,这种非个性化的、全盘接受的制定很可能让平衡计分卡在中国产生“水土不服”的问题。当一些新型的指标没有固定模板可以借鉴时,多数企业选择将其全部放入业务流程维度,并没有对这些维度所代表的具体意义进行深究。未来企业应当考虑以更专业的方式构建平衡计分卡,一方面,要对平衡计分卡进行个性化设计,对不同商业模式的企业应用不同的指标,如制造企业客户维度的指标侧重市场占有率,互联网平台企业则需要包括活跃的付费客户数等。另一方面,对指标分类要更为具体,避免趋向设置和“想当然”设置,在设计时针对新型指标从企业层面到具体部门层面进行探讨确定。

(二) 提升应用平衡计分卡的成本效益

从企业不选择平衡计分卡的理由、选择平衡计分卡后面临的问题以及提出的建议可以看出,平衡计分卡的成本问题已经成为了影响企业应用平衡计分卡时的关注重点。以小微企业为例,其对平衡计分卡的应用率较低,但是最高满意度占比靠前,这在一定程度上表明平衡计分卡本身能够适用于小微企业的运营,但高人力和

财务成本一定程度阻碍了其应用,这主要与三方面的原因有关:第一,企业对平衡计分卡的指标设计趋同,对于中小企业来说数量多且效果不佳,尽管平衡计分卡的“平衡”可以满足企业多个目标的要求(胡玉明,2010),但较多的指标可能会造成业绩评价成本高,同时部门经理和员工也可能产生一定的抵触情绪(Wong-On-Wing等,2007),平衡计分卡在公司内部的推广会较为缓慢;第二,平衡计分卡的有效应用需要有专门的设计、执行、反馈人员,加之平衡计分卡需要进行个性化调整,设计周期可能较长,需要反复调试;第三,雇用外部专业人员设计平衡计分卡时,会产生沟通成本和更高的项目执行成本。本文认为,非国有企业、小微企业、非上市企业等类型企业在执行平衡计分卡时,可以选择简化平衡计分卡设计,适当缩减指标个数,抓住企业重点关注的部分,在协调时重点发挥领导人的统筹作用,降低执行成本;同时,在精简的指标中更强调个性化选择,关注指标维度的合理设置,提高平衡计分卡的有效性和成本效益。国有企业、大中型企业和上市企业可以利用机会和资源优势,对平衡计分卡的使用进行全方位发展和改革,制定具有中国特色的平衡计分卡,助力企业高质量发展。

(三) 充分发挥平衡计分卡的战略管理功能

本文研究发现,目前企业对平衡计分卡的理解仍然停留在业绩评价工具上,并且更倾向于认为平衡计分卡主要服务于非财务指标衡量,与财务指标形成互补关系。平衡计分卡的重要作用在于将企业的战略转换为企业价值创造的过程,单纯注重其业绩评

价功能不仅不能完全发挥平衡计分卡的功能,还可能使得业绩评价指标的制定脱离战略。在考虑成本限制的前提下,应当充分发挥平衡计分卡的战略管理功能,助力企业战略落地。

责任编辑 刘霖

主要参考文献

[1] 安娜,李鹤尊,刘俊勇.战略规划、战略地图与管理控制系统实施——基于华润集团的案例研究[J].南开管理评论,2000,(3):87-97.

[2] 刘运国,陈国菲.BSC与EVA相结合的企业绩效评价研究——基于GP企业集团的案例分析[J].会计研究,2007,(9):50-59+96.

[3] 刘俊勇,孟焰,卢闯.平衡计分卡的有用性:一项实验研究[J].会计研究,2011,(5):36-43+95.

[4] 刘俊勇,叶似剑,余晶,等.自尊水平和参与程度对使用平衡计分卡评价战略的影响:一项实验研究[J].会计研究,2018,(11):63-69.

[5] 刘俊勇,段文譞,安娜.平衡计分卡学术研究评述与展望[J].会计研究,2022,(8):121-134.

[6] 盛春艳,熊焰初,苏文兵.平衡计分卡实践调查:从业绩评价到战略管理工具[J].上海立信会计学院学报,2008,(1):37-45.

[7] 郑海航.内外主体平衡论——国有独资公司治理理论探讨[J].中国工业经济,2008,(7):5-15.

[8] Kaplan, R.S. The competitive advantage of management accounting [J]. Journal of Management Accounting Research, 2006, (18): 127.