

一、工业经济时代的企业绩效评价体系

1、劳动密集型生产条件下的企业绩效评价体系。劳动价值理论在第一次产业革命前后一百多年的时间里成为主流价值理论，其充分合理性源于第一次产业革命前后的时代特征。当时的社会生产总体上属于劳动密集型生产。为了降低成本，提高生产效率，这一时期的评价指标主要围绕成本类指标与成本利润指标展开。

19世纪上半期建立的纺织厂的管理会计指标重在评估每道工序和每个工人的加工成本，例如每小时成本或者每磅成本；19世纪中期的铁路业、后半期建立的钢铁企业以及商业的管理者根据各自行业的经营特点先后建立了一些较为简单的产出指标，如每码成本、每吨公里成本、收入与运行成本比率、部门毛利以及存货周转率等；19世纪末20世纪初，随着企业产品品种及其耗用资源种类的增加，科学管理之父泰罗通过工作效率研究为产品建立了原材料、人工消耗的数量标准。随后，工程师与会计师一道又将数量标准扩展成为每小时人工成本、单位产品原材料成本等价格标准，进而建立了产品的标准成本。随着成本会计、差异分析、激励制度的运用，成本类评价指标更加完善，企业生产效率得到极大提高。

2、资本密集型生产条件下的企业绩效评价体系。19世纪后期开始的第二次产业革命导致资本的技术构成(生产资料数量和劳动力数量的比例)日趋提高。投入的资本要素增多，如何通过绩效评价体系的设计来提高资本的使用效率与效益就更加重要。

(1)考核投资利润率。早在1903年，杜邦火药公司就开始运用投资报酬率指标协助管理者按照顺序将资金适当分配到高产出的领域，杜邦公司的财务主管唐纳森·布朗(Donaldson Brown)通

基于不同价值创造因素的企业绩效评价

刘俊茹

过建立杜邦公式(即投资报酬率=资产周转率×销售利润率)以及至今仍在广泛应用的“杜邦系统图”，将投资报酬率法发展成为一种评价各个部门绩效的手段，来规划和协调各个分部的经营活动。20世纪五六十年代，美国通用电气公司(GE)创立的剩余收益(RI)又弥补了投资报酬率指标的技术性缺陷，解决了部门目标与整体目标不协调的问题。

(2)EVA的创立和运用。由于财务报表存在内在缺陷，利润指标受到许多人为因素的影响，企业可以利用对债务资本成本(利息)与权益资本成本(股利)会计处理的差异，通过改变资本结构，人为地“创造”利润。1991年提出的经济增加值(EVA)指标与传统财务指标的最大区别在于，EVA考虑了投入资本的机会成本。机会成本的理念虽早已被财务理论界广为接受，但在业绩评价和考核中却长期得不到体现，EVA填补了这一空白。机会成本的引入，使EVA有以下突出特点：首先，EVA衡量的是资本利润，而不是企业利润；其次，EVA衡量的是资本的“社会利润”，而不是资本的“个别利润”；第三，EVA衡量的是超额收益，而不是一般收益。它引导企业创造价值以及衡量企业是否创造价值，改变了企业管理行为。EVA的出现被认为是“现代公司管理的一场革命”。

二、知识经济时代企业绩效评价的新特点

知识经济是工业经济的进一步发

展和深化。知识经济时代，人的知识(智力)成为核心的生产要素。社会经济的发展 and 财富的增长，主要不再依赖物质资源、体力资源和一般性脑力资源的投入和使用，而主要是依靠卓越的脑力劳动者的创造能力的自由发挥。

1、计量智力资产与智力资本的新方法论。既然知识经济是知识(智力)依赖型经济，知识、智力都是无形的不具物质实体的东西，如何克服其难于计量的特性，是设计业绩评价体系的关键所在。对此，不能只从技术方法上去探求，而首先必须进行计量方法论的变革。

(1)摆脱财务会计资产计价模式的束缚，从计量投入转变为计量产出。财务会计对物质性资产的计价，是以投入价进行计量的，如材料、固定资产都是按“购入价”入账，其账面价值被视为“尚未摊销的费用”。这种计价原则，对“智力资产”是完全不适用的。人才的超常才智属于精神层面的东西，是无形的、难于直接计量的，但通过复杂的脑力劳动所取得的劳动“成果”，却是可以采用适当方式进行计量的。也就是说，借助于无形的(不可计量的)东西，是可以产生有形的(可计量的)成果的。

(2)超越财务会计账册，引进市场评价机制。对智力资产、智力资本，超越会计账册，引进“市场评价机制”进行价值评估，是一种以系统观为指导的社会评价。这既是计价方式上的重大变革，也是会计思想观念上的重大

变革。

2、新方法论的具体应用。新方法在具体应用上主要有以下几种形式:

(1)企业整体价值的评估。企业整体价值的增值,是企业在生产经营中综合运用物质资产和智力资产所取得的成果,其中智力资产是企业整体价值增值的源泉。而智力资本则是全部智力资产总价值的综合表现,在资产负债表上,表现为企业总价值扣减会计账簿上全部物质资产总价值后的差额。因此,智力资产与智力资本的总价值,可以市场评估所得到的企业整体价值为基础进行计量。国际上有人提出了一种富有创意的关于管理、计量与报告“智力资本”的方法。该方法认为在企业整体的“账面价值”与“市场价值”之间,存在着一种“神秘价值”,它是一种“被隐藏的价值”——即被会计账簿所遗漏的价值。这部分价值之所以被遗漏,是由于在会计的账簿和报表上只反映“物质资产”的价值。这种超过“物质资产”总价值的价值,就是“智力资产”创造的经济价值。由此可见,在有完备金融市场的条件下,通过企业公开发行的股票价值的市场评估,来确认企业“智力资产”与“智力资本”的价值,不失为一种可行的方法。

(2)杰出人才个体价值的评估。具有超常智力的杰出人才为企业专业性服务而带来的“增值”,自然异于一般人。“增值”的大小,通常取决于专业性服务对改进和提高企业生产经营“有效性”的大小,而“有效性”可以通过“独特性”或“可替代性”来体现。也就是说,越是非程序性的、独特的高智能的创造性工作,可替代性越小,专业性的服务价值越大。由此,可以引申出杰出人才个体价值的“机会成本评价法”,即杰出人才的个体价值,可通过失去他的机会成本来衡量。这也可以看作是“市场评价法”的一种

具体运用形式。

(3)卡普兰和诺顿创立的平衡计分卡。在卡普兰和诺顿合著的《平衡计分卡》中,提出了财务、顾客、内部业务流程、学习与创新4个方面的评价指标;围绕企业的发展战略这个中心,财务维度是最终目标,顾客维度是关键,企业内部业务流程维度是基础,企业学习与成长维度是核心;它所体现的“五个结合”:战略与战术、当前与未来、内部条件与外部环境、经营目标与业绩评价、财务衡量与非财务衡量相结合,实质是将无形资产创造的价值

通过财务指标与非财务指标相结合的评价指标体系体现出来。平衡计分卡的出现,超越了传统意义上会计的局限,成为创建新的综合性管理系统的一个重要里程碑。

由上可见,“评价什么,就得到什么”。由体力劳动创造价值理论向脑力劳动创造价值理论的转变,必然要求绩效评价体系由成本类评价指标向财务类评价指标进而向超越财务的战略绩效评价发展。■

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 孙 蕊

责任会计管理在旅游娱乐业的具体运用

白 燕■

广东九龙湖旅游开发娱乐有限公司是以提供旅游、娱乐、住宿、餐饮、会议和户外拓展培训等综合旅游服务的旅游公司,1996年正式对外营业,注册资本6 000万元。2003年,公司将责任会计管理具体运用到公司的经营管理当中,并通过激发员工的生产潜能、提高员工的效率来促进企业总体目标的实现。经过两年的运作,公司不仅扭亏为盈,完成了集团下达给公司的整体目标,而且超额完成利润100多万元。公司实施责任会计管理的具体做法是:

根据旅游行业的特点,公司按经营项目划分了事业部组织结构,每一经营项目都作为一个独立的部门,共划分为大小14个部门,分别是:1、客房;2、餐厅;3、游乐场;4、沙龙;5、商场;6、浴足;7、市场部;8、财务;9、绿化;10、保安;11、车队;12、工程维修;13、员工饭堂;14、采购。每

一个部门都是一个独立的责任中心,每个责任中心的主管对该责任中心的业绩负完全责任。

组织结构中的第1~7部门直接隶属于总经理,负责达成与企业目标息息相关的产销功能,称为前线部门;8~14部门则提供各种服务性任务给其他部门,称为后方部门。

九龙湖公司责任中心包括成本中心和利润中心两个内容,其投资中心属于总公司管辖范畴。

(一) 成本中心

如果责任中心在管理控制体系中以费用为主要衡量基准,而不论其产出的多少,则该责任中心即为成本中心。按公司的组织结构,8~13部门属于成本中心。对于这种责任中心,在很多情况下衡量其产出多少并无意义。比如,如果用货币单位衡量公司绿化部门的产出,不仅相当困难,且没有任