

METERRAIL5 论作业成本法，平衡记分卡和经济增加值的关系

摘要：本文介绍了作业成本法（ABC），平衡记分卡（BSC）和经济增加值（EVA）这三种现代公司业绩评价和管理的重要工具。

关键词：作业成本法，平衡记分卡，经济增加值

本文介绍了作业成本法（ABC），平衡记分卡（BSC）和经济增加值（EVA）这三种现代公司业绩评价和管理的重要工具。对 ABC，BSC 和 EVA 是相互排斥的还是可以在为一家公司同时采用？这一问题进行了深入研究，结论为三者是互补的关系：ABC 和 BSC 为公司经营者提供有用的信息，帮助他们做出创造价值的决策；EVA 提供决策方法和业绩评价标准以及激励基础，促使经营者去创造更多的价值。

一、作业成本法

“作业”是指工厂中一个特殊团队（成本中心、某一产品或部门）重复执行的任务。在实际生产中可能出现的作业类型有：起动准备、购货订单、设备维修、材料处理、材料采购、质量监督、生产计划、工程设计变更等。“作业”也被广泛地用于保险、非营利组织以及公司营销部门。作业成本法（ABC），是一种新的产品成本计算方法，按作业归集并分配产品成本，实现了间接费用分配的突破。

（一）作业成本法的计算步骤

作业成本系统的建立要从分析工厂各支持部门产生成本的动因入手，然后对作业恰当分类。作业按成本动因分为四类：每单位产品都要执行的作业；服务于每批产品的作业，如产品检验；服务于某一型号或式样的产品的作业，如产品设计；服务于整个工厂的作业如行政管理。当然，还可以进一步对作业类别进行细分。

作业成本法计算步骤分两步：

第一步：归集成本。要求建立制造费用的不同“成本池”，池内成本的性质应该是同一的，即归集在同一成本池的不同成本是由相同的成本动因引起的，相关作业应属于同一类别。在建立成本池时需确认制造费用的主要作业，所以确认与生产后勤援助功能有关的所有作业是这项工作的起点。

第二步：分配成本。首先分别计算不同成本动因的单位成本，然后再根据相关数据求得各产品总成本和单位成本。

（二）作业成本法的优点

传统完全成本法以直接人工和直接材料成本作为制造费用的分配基础，从而可能产生误导性或不准确的产品成本，尤其当一个工厂生产多种产品，且产品之间产量不等、复杂程度差别较大时，这种情况更为明显。作业成本法恰当地确定成本动因，按作业归集并分配产品成本，提高了产品成本的准确性，因为：

（1）作业成本法增加了归集间接制造费用的成本池数量。成本池的增加，一方面使成本归集渠道多样化，另一方面有利于成本分配的精确。

（2）作业成本法改变了将间接制造费用分配到各种产品或产品线中去的标准。以导致成本产生的成本动因作为间接计入费用的分配标准。这可以说是作业成本法区别于现行方法的一大特点。

（三）作业成本法的应用和局限

作业成本法特别适用那些间接制造费用比重大，内部转移价格复杂的企业。利用作业成本系统提供的信息，企业可以对生产流程加以改进，以降低成本，提高生产效率。通常，企业在进行企业流程重组时，都要先进行作业成本法分析。

尽管作业成本法提供了更为准确的产品或服务的生产成本，但是，它包含的信息仍不是十分完整。例如，当客户要求延期付款时，公司还得考虑由此产生的资金占用的成本。成本信息固然重要，然而，公司经营者还需了解收入，市场份额，客户满意度以及员工士气等影响企业经营业绩的重要因素，显然，作业成本法就远远不够用了。平衡记分卡法很好地解决了这一问题。

二、平衡记分卡

业绩评价的传统财务指标衡量方法只能反映过去的情况而无法对企业未来的发展与获利能力做出适当评价。美国著名的管理大师卡普兰和复兴方案国际咨询企业总裁诺顿在总结了 12 家大型企业的业绩评价体系的成功经验，提出平衡记分卡这一划时代的战略管理业绩评价工具。

（一）平衡记分卡的内容

平衡记分卡克服了单纯利用财务手段进行绩效管理的局限。财务报告传达的是已经呈现的结果、滞后于现实的指标，但是并没有向公司管理层传达未来业绩的推动要素是什么，以及如何通过对客户、供货商、员工、技术革新等方面的投资来创造新的价值。平衡记分卡从四个不同的视角，提供了一种考察价值创造的战略方法：

1. 财务视角。

财务方面的评价虽然具有局限性但已经很成熟。平衡记分卡保留了财务方面的指标，它能显示已经采取的行动的容易计量的结果。财务绩效衡量方法显示企业的战略及其实施和执行是否正在为最终经营结果的改善做出贡献。

常见的指标包括：资产负债率、流动比率、速动比率、应收账款周转率、存货周转率、资本金利润率、销售利税率等。

2. 客户视角。

客户方面可供选择的衡量指标包括：①**市场份额(市场占有率)**。反映了经营单位在市场上所占的业务比例(可以以客户数量、产品销售量进行计算)。这个指标显示了一个企业在目标市场上的占有情况。市场份额最大化必须建立在利润目标的基础上才更有意义,片面追求市场份额而不能为企业带来盈利是企业经营的一个误区。②**客户保持率**。反映企业保留或维持同现有顾客关系的比率。显然,在目标客户群中增加现有顾客能够保持或提高市场占有率。③**客户获得率**。反映和衡量企业赢得新客户和业务的比率。客户获得率既可以用新客户数量来计算,也可以通过统计对新客户的销售额来计算。④**客户满意程度**。要想保持现有客户并获得更多新客户,一个关键方面是提高客户对企业的满意程度。只有当顾客对他们的购买经历完全或特别满意时,企业才能指望他们再次购买自己的产品。等等。⑤**客户获利能力**。指企业从单个客户或客户总体处的获利水平。

3. 内部经营过程视角。

企业处于不同经营阶段，关注的重点不同：①创新阶段。创新阶段就是产品的设计和开发阶段。这一阶段是内部经营过程的一个重要阶段，应确定明确的目标和指标来加以评价。可供选择的评价指标：新产品在销售额中所占比例，专利产品在销售额中所占比例、在产品交付生产前需要被修改的次数，能否在竞争对手之前推出新产品、能否比原计划提前推出新产品，开发下一代新产品所需时间等。②经营阶段。经营阶段指的是从收到客户订单到向客户出售产品和提供服务的过程。这一阶段强调向客户及时、有效、连续地提供产品和服务。平衡记分卡对经营阶段进行考核，所采取的衡量指标一般有三个：时间、质量、成本。③售后服务阶段。售后服务阶段是企业内部经营过程的最后一个阶段。售后服务阶段包括提供担保、对产品进行修理和帮助客户完成结算过程等服务。在此阶段也可以采用时间（即接到客户请求到最终解决问题的时间）、质量（一般用售后服务一次成功的比率来衡量）、成本（指用于售后服务过程的人力和物力成本）等方面指标进行评价。

4. 学习和成长视角

学习与成长方面应关注三个方面的内容：①员工能力管理方面。是否注重员工能力的提高，激发员工的主观能动性和创造力，可用的指标有员工满意程度、员工保持率、员工的劳动生产率等。②信息系统方面。是否做到信息沟通，使员工获得足够信息，及时、准确、全面了解客户的需求以及企业产品和服务的反馈信息，不断改进生产和服务过程。评价信息系统灵敏度的标准可以有：成本信息及时传递给一线员工所用时间以及一线员工了解信息的途径是否多样化等。③调动员工积极性、员工参与程度方面。企业的内部环境要有利于激励员工发挥积极性或者企业应授权给员工。衡量指标，如员工建议数量、员工建议质量、被采纳或执行建议的数量等。

（二）平衡记分卡中的因果关系

平衡记分卡通过因果关系提供了把战略转化成可操作内容的一个框架：远景->战略->目标->关键因素->衡量指标。

根据因果关系，根据对企业远景的规划，确定企业的战略目标；根据战略进行划分，制定出实现企业战略的目标，这些目标是各个部门的目标；确定达到目标的关键因素；最后形成可以指导个人行动的绩效指标。

同时，平衡记分卡的四个方面也存在相互影响。例如：资本回报率作为财务方面的一项记分卡衡量方法。这一方法的关键因素可能是现有客户重复购买和购买量的增加，而这与客户忠诚度和满意度相关。客户满意度属于平衡记分卡的客户方面的内容。但是，组织如何才能获得客户的满意呢？对客户偏好的分析结果可能会显示，客户很重视产品按时交付和高质量。因此，准时交付率和质量提高预计将导致客户满意度的上升。准时交付率和质量指标又是记分卡的内部经营过程方面。而要提高准时交付率，则需要企业内部经营过程方面进行一系列的改善，包括对于各种流程的重组与优化，采用计算机信息系统等；要提高质量只需要加强全面质量管理；而要从根本上提高准时交付率和质量，则是需要组织和员工的学习来实现，只有将提高质量和准时交付率的各种方法作为一种制度或者形成员工自发的行为时，才可以说，这个企业是有生命力的。

总之，通过平衡记分卡方法，管理者可以对公司的经营有全面准确的了解，从而做出科学的决策，提高经营业绩。

（三）平衡记分卡法的应用和局限

平衡记分卡法主要用于企业，但它并不局限于企业。一些地方行政部门也采用了平衡记分卡法管理他们的城市，这些记分卡包括社区安全，交通运输，经济发展，政府重组等方面的绩效测评。

平衡记分卡固然可以使管理者对更全面把握公司的经营情况，但是，它没有一个总的指标来衡量各方面不同因素相互作用的综合结果，有时不同的目标之间还会产生一定的冲突。而公司的股东更为关注的是他们的投资是否获得足够的回报。经济增加值（EVA）很好地解决了这一问题。

三、经济增加值

EVA 是经济增加值（**Economic Value Added**）的英文缩写。从算术角度说，**EVA** 等于税后经营利润减去债务和股本成本，是所有成本被扣除后的剩余收入（**Residual income**）。**EVA** 是对真正“经济”利润的评价，或者说，是表示净营运利润与投资者用同样资本投资其他风险相近的有价证券的最低回报相比，超出或低于后者的量值。

EVA 是一个对企业所创造的全部价值进行衡量的指标。**EVA** 不是战略，而是对经营结果的衡量。公司需要一个单一的衡量指标作为绩效测评的标准，以帮助管理者权衡相互冲突的多个目标。

（一）**EVA** 是股东衡量利润的方法

资本费用是 **EVA** 最突出最重要的一个方面。在传统的会计利润条件下，大多数公司都在盈利。但是，许多公司实际上是在损害股东财富，因为所得利润是小于全部资本成本的。**EVA** 纠正了这个错误，并明确指出，管理人员在运用资本时，必须为资本付费，就像付工资一样。考虑到包括净资产在内的所有资本的成本，**EVA** 显示了一个企业在每个报表时期创造或损害了的财富价值量。换句话说，**EVA** 是股东定义的利润。假设股东希望得到 **10%** 的投资回报率，他们认为只有当他们所分享的税后营运利润超出 **10%** 的资本金的时候，他们才是在“赚钱”。在此之前的任何事情，都只是为达到企业风险投资的可接受报酬的最低量而努力。

（二）**EVA** 使决策与股东财富一致

EVA 衡量指标帮助管理人员在决策过程中运用两条基本财务原则。第一条原则，任何公司的财务指标必须是最大程度地增加股东财富。第二条原则，一个公司的价值取决于投资者对利润是超出还是低于资本成本的预期程度。从定义上来说，**EVA** 的可持续性增长将会带来公司市场价值的增值。这条途径在实践中几乎对所有组织都十分有效。**EVA** 的当前的绝对水平并不真正起决定性作用，重要的是 **EVA** 的增长，正是 **EVA** 的连续增长为股东财富带来连续增长。

（三）**EVA** 给管理者带来责任

EVA 可作为衡量所有管理过程好坏的指标。当进行决策，测评绩效和给予奖惩时使用同一指标，管理者会感到身上的责任。**EVA** 使管理者的经营成功得到衡量和奖赏

当 **EVA** 成为企业所有管理过程的关注焦点，企业的各职能部门就会运行的更有效率。共同的语言和统一的清晰目标将消除企业的混乱和那些模糊的目标。

企业文化的很大一部分来源于对经营成功的衡量和奖励方法。企业股东和管理者可以通过 **EVA** 基础知识培训加强员工沟通和管理、改善企业文化。企业管理者进而还可以用 **EVA** 做为与投资者交流的最好语言。

四、绩效测评实施获得成功的关键因素

1. 了解取得成功的主要障碍

尽管三个都是很好的方法和工具，但在实施时，首先需要了解企业存在哪些影响成功的障碍。也许现有的信息与足够供决策之用，无需生成更多或更好的信息。必须对乐于利用新信息的管理人员给予鼓励，以提高他们的积极性。

2. 权衡系统的简单性和准确性

系统过于复杂，虽然能提高信息的准确性，但是不便于相关人员使用和理解；过于简单，则根据其提供的信息可能做出错误的决策。

3. 获取公司高层的支持

在高级主管人员中达成共识，充分认识到 **EVA** 的重要性。**EVA** 理论性和可行性的全面理解可以通过对公司状况分析，公司的竞争者分析和公司各业务单位的 **EVA** 分析达成。这样我们能够有效地阐释有关概念，制定推荐措施，进而改善业绩，加强管理，增加价值。

4. 管理人员的行为是最关键的

仅仅靠引进像经济增加值这样的新业绩评估标准是不能提高公司发展水平的。经济增加值不只是一种业绩评估标准。只有管理者和员工真正地改变了自身行为才会有业绩的改善。他们要以所有者的角度思考行事，以及接受报酬。他们必须有权衡决策的自由，但也必须有负责任的态度。他们要谨慎利用资本，但有好的投资机会时必须果断。他们既要随时保持忧患意识，又要有长远眼光。总而言之，管理者和员工需要一个全新的公司治理结构，在这种机制中人人自求上进，自我约束，自行改善：这种机制能更好地适应瞬息万变，权力分散的时代要求；它源于自身需要而非迫于外界的强大干涉。所有这些都是采用经济增加值机制而带来的深刻变化

五、结论

ABC，平衡记分卡法和 **EVA** 都是帮助企业在动态的竞争激烈的环境下取得成功的十分有用的工具。**ABC** 有助于管理者了解成本和资本对决策的影响；平衡记分卡法拓宽了人们对绩效评价的视野，既考虑财务指标又考虑了非财务指标。**EVA** 把决策，绩效测评和薪酬制度有机结合起来，使得管理者更关注公司新价值的创造。三者是互补的关系：**ABC** 和 **BSC** 为公司经营者提供有用的信息，帮助他们做出创造价值的决策；**EVA** 提供决策方法和业绩评价标准以及激励基础，促使经营者去创造更多的价值。