

LÜYOU QIYE  
ZHANLUEXING JIXIAO PINGJIA ZHIBIAO TIXI  
YANJIU

LÜYOU QIYE  
ZHANLUEXING JIXIAO PINGJIA ZHIBIAO TIXI  
YANJIU

# 旅游企业 战略性绩效评价指标体系 研究

马桂顺 著



旅游教育出版社

# 旅游企业

## 战略性绩效评价指标体系

# 研究

马桂顺 著

旅游教育出版社  
·北京·

责任编辑:孙延旭

图书在版编目(CIP)数据

旅游企业战略性绩效评价指标体系研究/马桂顺著.北京:旅游教育出版社,2007.5

ISBN 978 - 7 - 5637 - 1522 - 0

I. 旅… II. 马… III. 旅游业—企业管理—研究—中国 IV. F592.6

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第070346号

旅游企业战略性绩效评价指标体系研究

马桂顺 著

出版单位	旅游教育出版社
地 址	北京市朝阳区定福庄南里1号
邮 编	100024
发行电话	(010) 65778403 65728372 65767462(传真)
本社网址	www.tepcb.com
E - mail	tepx@163.com
排版单位	首都经济贸易大学出版社激光照排部
印刷单位	中国科学院印刷厂
装订单位	河北省三河市金星装订厂
经销单位	新华书店
开 本	787×960 1/16
印 张	8 印张
字 数	111 千字
版 次	2007年6月第1版
印 次	2007年6月第1次印刷
定 价	14.00 元

(图书如有装订差错请与发行部联系)

# 内容提要

本书以会计学、财务管理、战略管理理论为研究基础,结合旅游学、控制论等学科的研究成果,以绩效评价指标体系为主题进行了深入的理论研究,在总结与借鉴西方的“平衡计分卡”理论与我国国有资本金绩效评价指标体系精华的基础上,结合旅游业的特点,对如何设置我国旅游企业的战略性绩效评价指标体系的问题进行了系统的研究和探索。对于丰富我国的企业绩效评价理论及指导我国旅游企业的战略绩效评价工作方面,都具有重要的理论及现实指导意义,并有利于提高我国旅游企业的绩效与核心竞争力。

在本书中,笔者试图从整体上构建我国旅游企业的战略性绩效评价指标体系,在以下方面进行了开创性的研究,并提出了一些崭新的观点:第一,提出战略性绩效评价指标体系的基础是利益相关者价值概念,绩效评价指标体系应该围绕满足利益相关者的利益为主线来设置;第二,考虑到旅游产业内部各种不同旅游企业之间的紧密联系提出在设置战略性绩效评价指标体系时应该把利益相关者满足企业需求的程度一并考虑;第三,除了要设置衡量企业满足利益相关者程度的指标外,还要设置一系列指标评价旅游企业如何满足这些需求的情况,即旅游企业是采用了什么战略、执行了什么流程、运用了哪些能力来满足这些需求的。



# 目 录

<b>第一章 绪 论</b> .....	1
一、问题的提出 .....	1
二、国内外相关文献研究综述 .....	2
三、本书的研究意义 .....	6
四、本书的研究内容与结构 .....	7
五、本书的创新之处 .....	9
<b>第二章 国内外企业绩效评价指标体系的演进历程</b> .....	10
一、西方国家企业绩效评价指标体系的演进 .....	10
二、我国现行企业绩效评价指标体系的演进 .....	15
三、对现行企业绩效评价指标体系的分析 .....	17
<b>第三章 战略性绩效评价指标体系的理论构架</b> .....	31
一、绩效评价指标的含义及其理论依据 .....	31
二、战略管理与绩效评价系统 .....	36
三、利益相关者与企业绩效评价 .....	50
<b>第四章 旅游企业战略性绩效评价指标体系框架的建立</b> .....	56
一、旅游行业的特点 .....	56
二、旅游企业战略性绩效评价指标体系的总体框架 .....	66
三、旅游企业战略性绩效评价指标的设置原则 .....	72
<b>第五章 旅游企业战略性绩效评价指标体系的设置</b> .....	74
一、投资者层面的绩效评价指标体系 .....	75
二、顾客层面的绩效评价指标体系 .....	83
三、员工层面的绩效评价指标体系 .....	89
四、供应商与联盟合伙人层面的绩效评价指标体系 .....	98

五、定规机构与社区层面的绩效评价指标体系 .....	101
第六章 总结与展望 .....	109
一、本书的主要内容与结论 .....	109
二、研究的不足及未来研究方向 .....	111
参考文献 .....	112

# 第一章

## 绪论

### 一、问题的提出

企业绩效评价制度是任何经济体系的核心问题。这是因为在企业的发展中,绩效评价指标体系起着一种导向性的作用。这种导向性作用的良好发挥,不仅有利于企业绩效的客观、正确评价,而且有利于企业的发展。

从总体上看,传统的企业绩效评价制度是一种基于价值基础(Value-based)的绩效评价。它侧重于静态的、以财务报表为基础的财务业绩评价(Paul R. Niven)<sup>①</sup>。其评价体系的重点在于财务指标体系的构建。尽管在市场经济环境下,基于价值基础的绩效评价必不可少,但是,基于历史成本原则,财务报表只是反映企业过去的经济活动;基于货币计量原则,财务报表只能核算企业有形资产的情况。这样,以财务报表为基础的企业绩效评价就存在其必然的局限性。

进入21世纪以来,企业所依存的经营环境发生了巨变。面对企业日益复杂的内外部经营环境,单纯的财务指标已经难以全面评价企业的经营绩效。根据现有的绩效评价制度所评价的目前经营绩效很好的企业,未来是否依然如此呢?这就涉及企业战略、核心竞争力与企业可持续竞争优势问题。显然,基于价值基础的传统的绩效评价制度难以对这些问题做出评价。

综观企业绩效评价研究文献,我们发现:关于企业绩效评价指标体系的研究主要偏重于政府管理要求,偏重于制造业的绩效评价和档次划分;而有关服务企业绩效评价指标体系的研究却非常少,针对于旅游企业的则更是微乎其微。

<sup>①</sup> Paul R. Niven: Balanced Scorecard Step by Step, John Wiley & Sons, Inc., 2002.

旅游业作为一个产业,对许多国家的国民经济发展和人民生活质量的提高起着非常重要的作用。自改革开放以来,我国的旅游业得到了极大的发展,我国的旅游业规模从改革开放初期近乎于零发展到现在的世界排名第五,旅游企业功不可没。旅游业本身有其自身的显著特点。然而,目前无论是国家,还是社会评价和监管部门,都没有建立起一套完整的适应旅游企业特点的绩效评价指标体系,以至于不能客观、正确地对旅游企业的绩效进行评价。因此,有必要研究旅游企业绩效评价指标体系的构建问题。

## 二、国内外相关文献研究综述

### (一) 国外相关文献的回顾

真正意义上的企业绩效评价源于美国的铁路财务报表分析,亚历山大·沃尔(Alexander Wall)和吉尔曼(S. Gilman)对企业外部与内部评价进行了开创性的研究,尤其值得一提的是沃尔于1928年提出的综合比率分析体系,至今仍为国际企业界广泛使用。沃尔选择了7个财务比率指标(分别为流动比率、自有资本比率、固定资产比率、应收账款周转率、存货周转率、固定资产周转率、自有资本周转率),并分别给定了不同的权重,并确定出每项指标的标准比率,用实际比率与标准比率对比,计算出每项指标的得分。虽然沃尔的财务比率评价方法存在很多问题,难以取得企业整体评价的功效,但他提出的综合评价企业财务效益的方法为企业绩效评价的发展开拓了新的思路。

第一次世界大战以后,随着现代公司制度的不断成熟,西方现代工商企业组织形式迅速发展,市场竞争日趋激烈。迫于竞争的压力,资本所有者和企业内部对经营绩效评价表现出了前所未有的重视。这种需求直接激发了管理咨询专家对企业绩效评价问题的研究热情。1932年英国管理专家罗斯(T. G. Ross)提出了评价企业部门绩效的思想,并设计了采用访谈方式了解部门绩效的方法。美国管理咨询大师詹姆斯·麦金西也在20世纪30年代提出,应对企业进行定期的经营管理状况评价,并在评价方法中首先研究企业的外部环境,然后评价企业在该行业中的竞争地位,在此基础上评价企业的战略、管理、财务状况与业务活动。

1950年美国的杰克逊·马丁德尔(Jackson Martindell)提出了一套比较





完整的公司管理能力评价指标体系,主要包括公司的社会贡献、组织结构、收益的健康状况、对股东的服务、研究与发展、董事会业绩分析、公司财务政策、公司生产效率、销售组织、对经理人的评价等。马丁德尔的评价方法也是采用访谈的形式对各项指标进行打分,并将本公司的评价分数与该公司的历史业绩和行业标准进行对比,判断公司的管理绩效。马丁德尔的绩效评价思想在当时来讲最为全面,形成了现代企业绩效评价方法的框架,在20世纪50年代后被许多公司和管理咨询机构所普遍采用。而同一时期的美国著名管理学家彼得·德鲁克(Peter F. Drucker)<sup>①</sup>在通过实证研究后提出的企业绩效评价八项指标(市场地位、创新、生产率、实物资源和财务资源、获利能力、管理者的业绩与发展、员工的业绩与态度、社会责任)已经关注企业的社会责任和企业的长期稳定程度,指出利润最大化虽然是企业追求的主要目标,但不应是唯一目标。

进入20世纪80年代,西方理论界和有关行业组织对企业绩效评价的研究更加深入。20世纪80年代美国管理会计委员会从财务效益的角度发布了“计量企业业绩说明书”,提出了净收益、每股盈余、现金流量、投资报酬率、剩余收益、市场价值、经济收益、调整通货膨胀后的业绩等八项计量企业经营绩效的指标。但随着市场竞争的加剧,企业管理层对非财务指标日益重视,如市场占有率、技术创新、质量与服务、生产效率和员工素质等。西方会计理论界进一步提出了企业绩效评价的权变理论。该理论认为,实践中没有一成不变的、普遍适用的管理原则可以遵守,企业必须随机应变,及时有效地对社会环境的变化做出反应,才能立于不败之地。美国的克莱夫·伊曼纽尔博士和戴维·奥特利博士根据权变理论,在20世纪80年代提出了由十七项指标构成的“权变业绩计量”体系。这是一个定量评价与定性分析相结合的复合评价体系,首次将生存能力、应变能力纳入业绩评价的范围,从而使评价结果能够反映企业的生命力,是一种更加综合的评价方法。而美国董事协会提出的董事会业绩评价大纲,则基本采用定量分析与定性分析相结合的评价方法,其基本内容包括董事会的战略制定、领导能力、团队精神、个人贡献、信息沟通等。

20世纪80年代末90年代初,西方发达国家管理咨询师和财务会计专家在继续关注企业的资本回报率的同时,兴起了一股关注现金流量热潮。如采用权益现金流量、总负债现金流量、流动负债现金流量等指标衡量企业

<sup>①</sup> 彼得·德鲁克等. 公司绩效测评. 李焰、江娅译. 北京:中国人民大学出版社,1999. 11月。

的经营绩效。其主要理由是利润目标的实现要以现金流量为基础,单纯考察资本回报水平,容易被公司管理层的“利润操纵”所蒙骗,而现金流量是相对实在的指标。但随着世界经济一体化进程的加快,计算机技术和网络技术发展突飞猛进,人类进入到信息社会,为适应经济全球化和以信息技术为代表的新经济时代更加激烈的市场竞争,一些西方发达国家的投资者、管理咨询师否定了单纯以利润总量和现金流量等财务指标进行企业绩效评价的方法,而代之以企业价值最大化目标,即:公司现实和未来价值的判断标准是企业拥有多少知识资本和社会资源,包括技术人才多寡、创新频率高低、顾客认同程度、产品市场占有率、管理信息系统是否有效率、经营环境是否恶化等。虽然也重视财务指标,而且财务指标是判断企业是否有效率的基础信息,但人们越来越重视反映企业经营绩效的非财务信息,以期全面地立足市场来评价经营者的绩效。

1992年,美国罗伯特·S.卡普兰(Robert S. Kaplan)和大卫·P.诺顿(David P. Norton)<sup>①</sup>发明的“平衡计分卡”测评方法在企业中引起了强烈反响。该方法用财务指标反映企业已采取行动所产生的结果,同时通过对顾客满意度、内部程序及组织的创新和提高活动进行测评,来弥补财务衡量指标的不足。该方法具体从四个方面来考察企业:一是顾客如何看待(顾客满意度)、二是企业擅长什么(企业的优势)、三是企业能否继续提高和创造价值(创新能力和学习能力)、四是怎样满足股东利益(财务效益)要求。卡普兰等第一次将创新能力和学习能力作为重要的评价指标,说明在知识经济时代企业要在激烈的市场竞争中立于不败之地,必须不断创新和积累知识。“平衡计分卡”测评方法使经营者从更广阔的视角来审视自己的绩效,促使企业树立长远战略目标。20世纪90年代,苹果电脑公司的成功实践进一步扩大了该方法的影响。

2002年,英国克兰菲尔德管理学院的安迪·尼利(Andy Neely)、克里斯·亚当斯(Chris Adams)和迈克·肯尼尔利(Mike Kennerly)<sup>②</sup>指出企业要在21世纪保持持续发展必须要考虑所有利益相关者的需求,10年前问世的平衡计分卡,由于不能考虑到较多的与公司打交道的利益相关者而显出不

<sup>①</sup> Robert S. Kaplan & David P. Norton: The Balanced Scorecard—Measures that Drive Performance, Harvard Business Review, September - October 1992.

<sup>②</sup> Andy Neely Chris Adams, Mike Kennerley: The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success.



足。并针对当前测量方法的局限以及 21 世纪企业面临的全球化挑战,提出了一种新颖的绩效测量和管理的框架——绩效棱柱,可用于管理组织与它的每一个利益相关者的关系。

这些指标体系的构建,无疑对创新和开拓企业绩效评价理论起到了积极的推动作用。但是,由于西方国家完全市场条件下的企业绩效评价与处于社会主义市场经济条件下的我国企业绩效评价具有不同的内涵,而且其本身也有缺陷。因此,我们只能加以借鉴而不能照搬。

## (二) 国内相关文献的回顾

我国企业绩效评价制度随着市场经济的发展得到了不断的修正。国内政府部门以及理论界基于我国的国情,也提出了许多衡量企业绩效的评价指标体系。主要有财政部等四个部委于 1999 年 6 月 1 日颁发并于 2002 年进行修订的《国有资本金绩效评价指标规则》(简称《规则》)。

我国学者对这一领域的研究起步较晚,开始于 20 世纪 90 年代中期,并且仅停留在理论的介绍上。国内一些学者也对传统的企业绩效评价指标体系提出了质疑,包括张蕊(2002)<sup>①</sup>对卡普兰的战略平衡计分卡指标体系和国有资本金绩效评价指标体系进行分析、评价和借鉴,提出了“新经济”时期企业战略经营业绩评价对指标体系的设置要求,进而提出了企业战略经营业绩评价指标体系的框架;马璐(2004)<sup>②</sup>提出了改进的杜邦财务分析模型,推导论证了 EVA 是衡量企业价值最大化的最佳标准,并分别构建了基于顾客价值创新、核心业务流程以及学习与创新的非财务绩效评价指标体系,而且对各指标之间的关联度进行了分析论证,从而实现了财务性与非财务性绩效评价的有机结合;杜胜利(1999)<sup>③</sup>的业绩评价指标体系中则包括财务评价指标、客户评价指标、过程评价指标、研究与开发评价指标、质量评价指标和员工评价指标等方面。

近几年来,国内学术界越来越重视对绩效评价指标体系的研究。应该说《规则》提出的绩效评价指标体系和其他学者提出的绩效评价指标体系实现了财务指标与非财务指标,定量指标与定性指标的结合。但不论是从理论上还是从实践上,很多文献还只是建立在消化和吸收国外的研究成果的

① 张蕊. 战略平衡计分卡:衡量企业战略经营业绩新指标体系. 当代财经,2000(10)。

② 马璐. 企业战略性绩效评价系统研究. 北京:经济科学出版社,2004. 11 月。

③ 杜胜利. 关于企业经营业绩评价的若干问题. 会计研究,1998(12)。

基础上,提出企业绩效评价指标体系都有待完善;尤其是针对旅游业等服务行业的时候,就出现了很多问题,这也是本书研究的意义所在。

### 三、本书的研究意义

随着世界经济一体化和信息时代的到来,旅游企业的内外部经营环境与过去相比发生了很大的变化。市场竞争日趋激烈,顾客的需求结构变化、技术更新的速度也大大加快,从而使旅游企业经营面临的不稳定因素越来越多。这就要求旅游企业管理者站在战略管理的高度,根据企业内外部环境的发展变化情况,为求得企业的长期生存和稳定发展,对企业的发展目标、达到目标的途径和手段进行总体规划。

旅游企业战略绩效评价体系则是根据旅游企业战略管理的需要,综合考虑旅游企业内外部经营环境及经济运行规律,通过一系列特定的指标和标准,运用科学的经济计量模型,对旅游企业在一定时期内利用其有限资源所取得的成果以及为取得这些成果所必备的条件所做出的真实、客观、公正的评判;是连接旅游企业战略目标和日常经营活动的桥梁。旅游企业战略绩效评价体系能将企业的战略目标具体化。一方面能有效地引导管理者的行为,促进组织内部目标一致,另一方面有助于管理者了解各种因素的变化,及时进行战略调整。

人们常说“评价什么,就得到什么”。有什么样的绩效评价制度,就有什么样的企业管理行为。绩效评价制度引导、改变企业管理行为。科学的绩效评价指标体系,对旅游企业的经营活动将起着导向性的作用。它不仅可以作为旅游企业业绩的测评手段,而且可以作为激励约束手段和企业发展战略的内部控制手段。而目前使用的旅游企业绩效评价指标体系问题较多,并不能准确地反映旅游企业的实际情况,没有达到企业绩效评价应有的功效,因而有必要研究国内外绩效评价理论并结合旅游企业的特点,建立旅游企业绩效评价指标体系,使其能满足旅游企业多元利益相关者的需要,并能成为信息化的战略控制模式。

综上所述,深入研究旅游企业战略绩效评价指标体系的理论与方法,对我国旅游企业的健康发展具有十分重要的现实意义。坚信这一研究对推动我国企业绩效评价理论与方法的研究探索非常有益,并有助于促进企业绩效评价制度在我国的逐步建立和不断完善。



## 四、本书的研究内容与结构

本书在考虑旅游企业的经营特点、行业经营环境的基础上,试图建立体现旅游企业战略管理要求的绩效评价指标体系,从而促进绩效评价方法在旅游企业中的更广泛运用,并且极大地丰富传统的企业绩效评价理论。

全书共分为6章。第一章为绪论;第二章至第五章为本书的重点;第六章为总结与展望。各章的具体内容如下:

第一章为绪论,说明本文的研究背景、国内外文献回顾、研究意义、研究内容和结构以及主要创新点等。

第二章主要介绍了西方国家和我国企业绩效评价指标体系的演进历程,并对国内外现行的平衡计分卡指标体系和国有资本金绩效评价指标体系进行了系统的分析。

第三章主要研究了企业战略性绩效评价指标体系的理论构架。首先对企业的绩效、绩效评价及绩效评价指标等基本概念进行了界定,并指出委托人与代理人利益目标的不一致和委托人与代理人的信息不对称性,决定了企业绩效评价制度存在的逻辑基础;然后回顾了企业管理的发展史,指出21世纪复杂多变的环境需要有新的管理理念——战略管理,而传统的绩效评价系统越来越不适当前战略管理的需要,进而引出了战略性绩效评价系统的概念。企业战略性绩效评价系统实际上就是衡量、评价一个企业战略实施的综合指标体系,作为一种管理办法,其注意力应该放在企业组织战略目标的实现方面。那么,什么是现代企业的战略管理目标呢?现在以及将来,对企业来讲,能够长期生存和繁荣的最好途径是考虑其所有重要的利益相关者的需求,并且努力满足他们的需求。因此,本章的最后部分,论述了战略性绩效评价指标体系的基础是利益相关者价值概念,而非股东价值,即向企业利益相关者传送价值。

第四章主要研究了旅游企业战略性绩效评价指标体系框架的建立。首先提出了企业在设置战略性绩效评价指标时应该遵循的原则;然后论述了作为服务产品的旅游产品及旅游行业的特点,对旅游企业战略管理进而对绩效评价指标体系的影响;最后研究得出旅游企业战略性绩效评价指标体系的总体框架应该是按照互相关联的五个方面来设计,即主要评价如下五个特殊的问题:第一,利益相关者的满意——谁是企业的主要利益相关者?

他们的愿望和要求是什么?如此设计的目的就是为了满足企业新世纪战略管理的需要。第二,利益相关者的贡献——我们要从利益相关者那里获得什么?这一点最初是由旅游服务的特点想到的。旅游行业一般被认为是住宿、旅游吸引物、交通、旅游的组织者、旅游目的地组织等组成的。而且这些部门都是相互联系和依赖着的,即它们之间有相互依赖性。如果其中一个部门没有能提供很好的服务,那么它对其他部门就有了连锁影响。所以必须连同其他供应商满足企业要求的程度一起评价。第三,战略——企业采用什么战略来满足利益相关者的需求同时也满足企业自己要求呢?第四,流程——企业需要什么样的流程才能执行自己的战略?第五,能力——运作这些流程,企业需要什么样的能力?这五个方面为考察旅游企业的绩效提供了一个全面的综合的框架。

第五章,旅游企业战略性绩效评价指标体系的设置。这一章主要根据第四章提出的如何建立旅游企业战略性绩效评价指标体系框架的思路,区分不同的主要的利益相关者——投资者、顾客、员工、供应商与联盟合伙人、定规者与社区层面等,从五个方面设计了它们各自的绩效评价指标体系。

本书的最后一章,进行了总结与展望,首先总结了本书的主要研究内容与结论,然后指出了主要的不足之处,最后建议未来进一步研究的方向。

本书研究思路和结构可以用图 1-1 来表示。

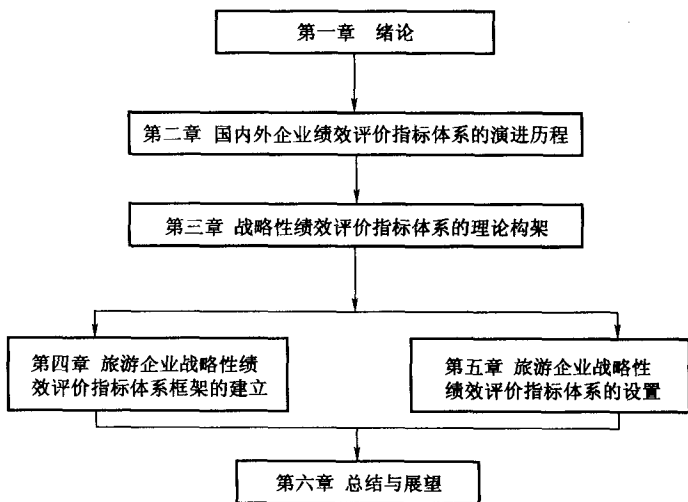


图 1-1 本书的结构和各章之间逻辑关系示意图



## 五、本书的创新之处

对如何进行企业绩效评价的有关问题,国内外学术界都进行过比较深入的理论研究,但在如何评价企业的战略性绩效及应如何设置企业战略性绩效评价指标体系方面,比较全面、系统的研究则尚未有过,针对旅游企业的有关这一方面的研究更是没有。本书的创新之处主要有以下几点:

(1)国内首次尝试从企业满足其利益相关者的角度建立企业绩效评价指标体系。战略管理一般要求企业应该最大限度地满足其利益相关者的利益,而不只是满足其股东的利益。因此,本书提出了企业战略绩效评价的立足点应该放在考核企业满足其利益相关者利益的程度,在设置企业绩效评价指标体系时也应该从这个方面进行。

(2)国内首次研究了旅游资源、旅游产品、旅游企业经营特点如何影响旅游企业战略管理的活动。目前,国内不乏有关旅游资源的特点、旅游企业的经营特点等方面的研究,但研究的侧重点都是从旅游规划的角度及旅游企业经营管理的角度来谈的;没有学者从战略管理的角度,系统论述这些特点是如何影响旅游企业的战略管理活动这一方面的内容。

(3)考虑到旅游行业的特点,首次提出在评价旅游企业的战略性绩效时,除了设置有关企业是如何满足其利益相关者的需求相关的评价指标外,还要设置有关其利益相关者满足企业需求程度的指标,进而提出了五个方面互相关联的战略性绩效指标体系框架。

(4)国内首次为旅游企业进行战略绩效评价提供基本指标依据。本书结合旅游企业、旅游产品的特点设置了旅游企业战略绩效评价指标体系,为旅游企业的战略绩效评价提供了可供参考的指标依据。

从战略管理要求企业满足利益相关者的利益这一角度,提出设置企业战略绩效评价指标体系,是一种创新和探索。通过本课题的研究,旨在设置一套旅游企业战略绩效评价指标体系,从而促进我国旅游企业的战略绩效评价能够得到更顺利、更进一步的开展。

## 第二章

# 国内外企业绩效评价指标体系的演进历程

要科学设计适应新时期要求的旅游企业绩效评价指标体系,有必要对企业绩效评价体系的演进过程有一个概括性的认识。

### 一、西方国家企业绩效评价指标体系的演进

10

总的说来,西方国家对企业绩效的评价经历了四个阶段。即观察性绩效评价阶段、成本绩效评价阶段、财务性绩效评价阶段和战略性绩效评价阶段。其中每一个评价阶段所使用的指标体系都是随着企业生产经营发展变化以及所处的社会经济环境和管理要求的变化而不断发展变化的。

#### (一) 观察性绩效评价阶段

最早的较系统的企业绩效评价可追溯到14世纪复式记账方法的产生。作为会计核算工具的复式簿籍,较此前的单式记账方法,能够更好地更全面地反映经济活动的来龙去脉,从而为单独评价各项活动提供了可能。但是,由于当时企业的规模很小,对其评价的意义自然也就不大,可有可无,即便是有,也只局限于观察上。因此,严格地说,在19世纪以前,真正意义上的企业绩效评价并不存在,更不用说绩效评价指标或绩效评价指标体系了。

#### (二) 成本绩效评价阶段

19世纪工业革命以后,企业规模日趋扩大,产权关系逐渐复杂,绩效评价的必要性开始显现。这一阶段的绩效评价指标就是成本(张蕊,2001)。

成本绩效评价又根据各阶段的特点,可分为早期简单成本绩效评价阶段、较复杂成本绩效评价阶段和标准成本绩效评价阶段(罗飞,2000)。





### 1. 简单成本绩效评价阶段的指标体系

早期的成本思想与简单的成本计算是随着商品货币经济的出现而随之萌芽的,是在自然经济条件之下形成和发展的,是处于低级阶段的成本会计。早期的成本思想是一种很简单的将本求利思想,成本计算也是一种简单的以盈利为目的的计算。这一阶段的企业绩效评价的重点就是降低生产成本,由此形成了诸如每码成本、每磅成本、每公里成本等的评价指标。这种业绩评价带有统计的性质。

### 2. 较复杂成本绩效评价阶段的指标体系

较复杂的成本绩效评价指标体系是伴随着成本会计第一次革命而到来的。随着资本主义商品货币经济的产生,资本主义手工工场的出现,原有的在一般商品货币经济条件下仅仅以计算盈利为目的的简单的将本求利思想已逐渐被如何提高生产效率,以便尽可能多地获取利润的思想所取代。简单的成本绩效评价已越来越不能满足工场的管理需要。于是,在人类早期的成本思想和简单成本绩效评价的基础上出现了较为复杂的成本计算和绩效评价。

这一绩效评价经历了三个阶段:最初,人们核算与评价的依据是实际主要成本(Actual Primary Cost),这种主要成本只包括材料和人工费用,而不包括间接制造费用,也称为直接成本计算的绩效评价。这是因为在手工业时期资本的有机构成还比较低,还未实行科学的管理制度,间接费用的开支不大,人们习惯于把它全部作为生产损失处理。工业革命后,随着近代工厂制度的建立,企业将全部费用计入成本,认为这种实际全部成本才是唯一真实成本(True cost)。这样,“实际主要成本”就过渡到了“实际全部成本”核算的绩效评价。然而不久,这种观念就被打破,取而代之的是将间接费用的正常分配额计入产品成本的正常分配理论(Theory of normal burden)。在这一理论指导下,人们在核算成本时开始根据成本应负担的正常分配额进行计算,超额分配费用(Over-applied expense)和不足分配费用(Under-applied expense)(罗飞,2000)则另行处理,因此就出现了所谓的“正常成本核算”(Normal cost accounting)。由于“正常成本核算”主要是处理间接费用的分配问题。因此也称之为“间接成本核算”并以此作为该阶段绩效评价的主要指标,从而形成了间接成本绩效评价。

### 3. 标准成本绩效评价阶段的指标体系

19世纪末,随着资本主义市场经济的进一步发展和企业竞争意识的加强,这种较复杂的成本会计核算与评价制度已不能满足资本家最大限度地