

# 人本价值管理中作业成本法思想的应用

徐国君(博士生导师) 赵书东

(中国海洋大学管理学院 青岛 266071)

**【摘要】**本文在介绍人本价值管理的基础上,探讨了作业成本法思想在价值管理中的应用,以期为企业提高价值管理水平提供参考。

**【关键词】**人本价值管理 作业成本法 作业中心

价值创造管理是近年研究的热点。业务流程改造是价值创造管理的一种方式,根据对业务流程或作业的核算,识别企业的增值作业和不增值作业,进而关注增值作业、剔除不增值作业,促进企业价值的提升。而其他的方式如行为价值管理,则是通过对行为进行核算,衡量每一个行为的价值,进而对行为进行规范和指导,以实现价值管理的目标。人本价值管理则是将核算具体到每一员工,核算出每一员工创造价值的大小,并将员工的报酬建立在其所创造价值的基础上,这对调动员工积极性、建立企业员工的优胜劣汰机制具有重要影响。而无论是哪一种价值管理思想,都需要会计核算的支持,否则便无法做出正确决策。本文将介绍作业成本法思想在人本价值管理中的应用。

## 一、作业成本法与人本价值管理简介

作业成本法是由美国会计学家科勒在20世纪30年代末、40年代初提出的,当时是为了解决水力发电行业的成本核算问题。科勒已经意识到单纯以人工成本作为间接费用分配的基础会造成费用的错误归类以及成本的错误核算,但由于作业成本法主要是从管理学角度提出的,因此其思想并未得到广泛认同,在当时也没有受到重视。直到库珀和卡普兰在20世纪80年代对作业成本法进行了系统、深入的研究后,其才被广泛重视,甚至有人将20世纪80年代末期至90年代初期这一时期称为作业成本法时代。

在现代社会,人力资本越来越受到重视,一个企业的生存与发展越来越多地取决于其人力资产的状况,如何最大限度地调动起人力资本所有者的积极性是企业价值创造的关键。关于人力资本和人力资产的区分问题,笔者同意徐国君在《劳动者权益会计》一文中对这两个概念的定义:人力资产是指企业所拥有或控制的可望向企业流入未来经济利益的人力资本本身,它具有直接或间接增加企业的现金或其他经济利益的潜力;而人力资本是对应于人力资产的概念,它代表劳动力的所有权投入企业形成的资金来源,性质上近似于实收资本。随着管理层股权激励以及员工持股计划等薪酬制度的推广,人力资本所有者参与企业价值分享的观点被广泛接受。这是人力资本所有者参与企业剩余分享的开始,还是就此止步?马克

思的劳动价值论认为劳动创造价值。徐国君在其《三维会计》一文中也指出:行为是价值的本源,而且就此提出了行为价值管理的思想。不难理解,这都对人力资产的价值创造能力给予了充分肯定,他甚至认为只有人力资产才真正地创造价值,物力资产在价值创造过程中只是实现了价值的转移,并没有引起价值的增加。按照这种思路,人力资本所有者在价值分享的过程中不应该仅仅只分享其中的一部分剩余,而应获得全部剩余,对于物力资本所有者则只给予类似“使用费”或者“租赁费”等利息性质的补偿。虽然这在现在看来很难实现,但随着知识经济时代的到来,人力资本在企业中的地位日益提升,不能不说这是一种未来的趋势。如果人力资本所有者能够分享全部的剩余,那么将会彻底解决委托代理成本问题,实现所有权和经营权的统一。把人力资本所有者可分享的价值与其创造的价值联系起来,建立一种明确的联动关系,将会极大地提高员工创造价值的积极性,提升企业价值,这就是人本价值管理的思想。人本价值管理下人力资本所有者参与价值分享的最大特点就是其所分享的价值与其创造的价值直接相关,这与目前的薪酬制度在确定基础上有着根本的不同。这样的价值管理方式要求能够核算出每一位人力资本所有者所创造出的价值总额以及其分享的数额,这样可以为员工提供依据,促进员工的优胜劣汰。

## 二、作业成本法思想在人本价值管理中的应用

上一部分提到人本价值管理要求核算出每一位人力资本所有者创造的价值,这就要求准确核算人力资本所有者在创造价值的过程中所耗费的成本以及其产出。人本价值管理下的核算分为两个阶段:价值创造阶段和价值分享阶段。价值创造阶段核算出每一位员工所创造出的总体价值,价值分享阶段则将员工在前一阶段创造出的价值在利益相关者之间进行分配。在人本价值管理下,每一位员工的投入只包括投入的“本金”。例如员工A在价值创造过程中使用现金10万元,按照协议在价值分享阶段需要分配给现金提供者1万元。那么记入现金提供者账户的只有10万元,1万元的价值分配不能作为员工价值创造过程中的投入,只能作为价值分享阶段的一种分配。这样处理能够方便地核算出员工所能创造的总体价值,即

核算出价值在各利益相关者(如债权人、政府、员工、投资者等)间分配之前的数额,而不只是核算价值分配后归属于个人的价值。让各利益相关者看到创造出来的整体价值有多大,而不仅仅是每个人分得的价值是多大。企业产出需要按照内部转移价格或贡献比例确定。如果员工A的产出是员工B的投入,那么产出则可以依照员工A、B之间的转移价格确定。如果员工A、B、C、D共同完成某一流程,则可以按照贡献比例确定每个员工的产出。应当注意的是,不管是内部转移价格还是按贡献比例确定的价格,都是相关人员博弈的结果,其不是长期固定的,而只是短期相对固定的。产出与投入的差额即为员工所创造出的总体价值,核算出总体价值后便结束了价值创造阶段的核算而进入价值分享阶段。各利益相关者对前一阶段所创造出来的价值按照之前协商确定的利益分享协议进行分享。对于每一员工所创造出来的价值都需要按照事先确定的利益分享协议在各利益相关者之间进行分配,但是如果利益分享协议是由员工个人与各利益相关者分别协商确定的,则企业形式下的资源配置方式与市场情况下的无异,企业的这种资源配置方式则完全可以由市场取代,而且分别签订协议会导致交易成本的大量增加。企业的这种资源配置方式之所以继续存在,是因为与各利益相关者之间签订协议确定利益分享方案这项工作可以由管理层完成。当员工需要使用物力资产时,可以直接遵照管理层之前与各利益相关者之间达成的协议。

由此看来,在人本价值管理方式下,管理层的一项重要职能就是充当人力资产与物力资产之间的中介,为人力资本所有者提供最低成本的物力资产,发挥类似银行的作用,而员工在享受管理层的这项服务时需要付费,这也是管理层实现其价值的一个方面。当然,管理层还可以提供“企业战略”、“企业生存环境”等产品,以增加其创造的价值,获得更多的价值分享。作业成本法思想在人本价值管理中的应用主要体现在价值创造阶段对每一位员工投入的核算。

对于员工所耗费的成本或费用(可称为专属成本)很容易归集到相关责任员工,而对于间接费用的归集、分配则可借鉴作业成本法思想。作业成本法下将间接费用分配到产品一般有两个步骤:①确定作业中心,按照“作业消耗资源”的原则将资源分配到各作业中心,这一步骤的分配基础为资源动因;②当产品消耗作业时,按照“产品消耗作业”原则依据作业动因将作业成本归集到各产品中,从而准确核算产品成本。利用这种作业成本法思想,我们可以确定“作业消耗资源,员工消耗作业”的原则,首先将各种间接费用按照资源动因分配到各作业中心,然后再按照作业动因将员工消耗的作业成本归集到相关责任员工,从而准确核算每一员工在价值创造过程中的投入。

作业中心和作业动因,是作业成本法的主要创新之处,其能够将间接费用准确地分配到各产品,从而为存货估价、价格决策、作业管理、盈利能力分析等提供可靠依据。在作业成本法下一般将作业分为单位级、批量级、产品级或者顾客级,将作业按照其所属级别根据作业动因进行分配。而对于作业动

因,一般又分为经济业务驱动、期间驱动和密度驱动。经济业务驱动是指按照作业发生频率来计量的驱动,其隐含的假设是每一次该作业所耗费的时间和精力是相同的,因此其只适用于完成一项作业所需要的资源数量基本相同的情况;期间驱动是指每一作业所需要的时间驱动,这显然比经济业务驱动更加准确,但同时使成本核算工作量增加;密度驱动则采用直接计量的方法,其核算的数据最准确,但是核算成本也最大。显然,对于人本价值管理来说,将作业进行分类意义不大,因为作业的最终归集对象都是单个员工,不必有单位级、批量级、产品级之分,但是在将作业按照作业动因分配给员工时,作业动因的选择则很有意义,而作业动因的选择其实就是对核算精确度和核算成本的衡量。具体作业动因可以包括使用次数、使用天数、使用量等。

### 三、对作业成本法的应用总结

前面以人本价值管理为例,介绍了作业成本法在价值管理中的应用。我们看到,作业成本法能够对成本计量的准确性提供保证,而这是价值确定及价值管理的基础。人本价值管理将“作业消耗资源,产品消耗作业”改进成“作业消耗资源,员工消耗作业”,那么行为价值管理则可以将其改进成“作业消耗资源,行为消耗作业”等。在现有的成果中,作业成本法为业务流程管理提供了重要基础,利用作业成本法能够核算出增值流程、不增值流程以及增值作业和不增值作业,从而为企业流程以及作业改进提供了方向。行为价值管理下利用作业成本法思想可以核算出员工行为的价值,从而可以引导员工的行为向创造更大价值的方向发展。人本价值管理下利用作业成本法思想可以核算出每一位员工所创造的价值以及每一位员工分享的价值,这为降低委托代理成本、选择员工、激励员工等价值管理活动提供了基础。价值管理的方法远不止上面所列的几种,作业成本法思想的应用领域也远不止价值管理领域。总的来说,作业成本法作为一种能够提供更准确成本信息的方法,对企业的决策产生了重大、深远的影响,其更多的应用领域还有待我们继续探究。

### 主要参考文献

1. 罗伯特·S·卡普兰,安东尼·A·阿特金森著,吕长江译.高级管理会计.大连:东北财经大学出版社,1999
2. 徐国君,刘鑫.行为财务管理探索——以价值管理为中心.中国海洋大学学报(社会科学版),2004;3
3. 胡奕明.ABC、ABM在我国企业的自发形成与发展.会计研究,2001;3
4. 夏鹏,胡险峰.成本/管理会计二十世纪的回顾与二十一世纪的前瞻.会计研究,1996;5
5. 毛剑芬,韩存.基于顾客价值创造的完全作业成本法研究.财会月刊(理论),2007;6
6. 杨继良.国外作业成本法推行情况的调查综述.会计研究,2005;7
7. 顾远.作业成本法:一个管理理念.财政研究,2007;5
8. 于富生,储稀梁.引入作业观念 改变成本计算方法.会计研究,1998;4