

顾客价值型成本核算研究

邹德军

(广东工贸职业技术学院 广州 510510)

【摘要】 本文通过分析成本核算的任务和新经济环境中企业经营管理条件的变化,提出了新经济环境下成本核算的思路,并进一步分析了顾客价值型成本核算的方法。

【关键词】 顾客价值 成本核算 业绩考核

一、成本核算的任务

成本核算作为会计核算的一个重要组成部分,一直是会计实务工作和理论研究的重点。成本核算是一个为企业管理者提供相关信息的信息系统,其目的主要包括两个:①为产品的合理定价提供信息支持。产品定价有很多种方式,不管哪种方式,其考虑的主要因素都是生产者的成本和消费者的效用与需求,而有关企业产品成本的信息则主要依赖成本核算。②为企业内部员工和团队业绩考核提供信息。企业产品的形成过程往往也就是企业生产经营管理的整个过程,企业内部员工团队的工作业绩与成本紧密相联,企业对某些员工团队的支出直接或者间接地构成产品成本,员工的工作业绩也能在成本中得到充分体现,成本核算能够为员工的业绩考核提供有力依据。

成本核算的任务是达到成本核算目的的具体途径,成本核算的任务应该取决于成本核算的目的。传统会计认为,成本核算的任务就是相对准确地计量产品在生产制造过程中发生的各种费用。由于现代工业的生产规模庞大且生产工艺较复

作用。

五、研究结论

本文通过聚类分析方法得出,我国会计师事务所可以根据其客户的规模分为三类,会计师事务所可以依据其所属类别选择与其对应规模的上市公司进行审计,发挥会计师事务所所在细分的客户市场的竞争优势。

同时,本文通过判别分析法得到,关于会计师事务所规模与其服务的客户规模相适应的判别函数,为以后证实会计师事务所所属的类别提供分析基础。但是本文的研究也存在一定的局限性:本文仅仅对2005年的相关数据进行聚类,缺乏长时间的实证数据,这在一定程度上制约了本文结论的普遍性,在此方面有待进一步的探讨。

同时,CPA人数、客户数目的数据口径和其他变量有所不同,虽然在聚类分析中使用了无量纲化处理,但这仍然可能导致研究存在一定的误差,而这是否会影响到最终研究结论,还有待进一步的实证检验。

杂,成本核算研究主要集中在对构成产品的生产要素的识别和相关费用的计量上,这容易使人们认为成本核算的范畴仅仅是生产领域。所以,可以把成本核算中对生产要素费用的归集和分配称为“生产费用型”成本核算。

生产费用型成本核算是与工业经济环境相适应的。在工业经济时代,工厂生产是企业管理的主要内容,企业的某一类产品能够在比较长的时期内保持庞大的生产规模,生产工艺能在比较长的时期内保持稳定,甚至有些工艺的使用寿命比设备还要长得多,产品成本的主要组成部分就是生产过程中发生的生产要素费用。在这种情况下,成本核算主要考虑的是对生产过程中发生的原材料耗费、人工工资、设备折旧等生产要素费用的归集和分配,能够比较准确地提供产品定价所需的信息。

在工业经济时代,劳动者的生产劳动大多数是重复简单劳动,劳动力的同质程度比较高,因此企业对员工的业绩考核比较简单,如计件制等。因此,生产费用型成本核算能够在工业经济条件下实现成本核算的两大主要目的。

【注】 本文由“江西省社会科学‘十一五’规划项目”(项目编号:06YJ45)资助。

主要参考文献

1. 刘明辉,徐正刚.审计市场的有效结构:基于产业组织视角的分析.会计研究,2006;2
2. 耿建新,房巧玲.我国会计师事务所规模研究——基于审计市场经验数据的聚类分析.会计研究,2005;3
3. 张红兵,贾莱喜.SPSS宝典.北京:电子工业出版社,2007
4. 何晓群.现代统计分析方法与应用.北京:中国人民大学出版社,1998
5. Gary Colbert and Dennis Murray.State accountancy regulations,audit firm size,and auditor quality:an empirical investigation.Journal of Regulatory Economics,1999
6. Moizer P.and S.Turley.Surrogates for audit fees in concentration studies.A Journal of Practice and Theory,1987
7. 科斯.企业的性质.上海:上海三联书店,1990

二、新经济环境下企业经营管理条件的变化

当今世界步入以知识经济、信息经济和网络经济为主的新经济时代。信息网络技术的迅猛发展不仅实现了消费者、生产者等经济主体之间的互动,而且使资金、技术、信息和商品的流通趋于全球化,极大地改变了企业经营的宏观经济环境。通过信息网络,企业能够实现全球化、高效率的协作和个性化的服务,用户只需通过标准的桌面浏览器就可以根据权限访问企业信息网络平台,完成包括报价、订单支付等在内的企业业务过程的所有环节。在这种商业模式中,企业的经营管理条件发生了一系列变化。

1. 顾客需求成为企业竞争关注的焦点。市场的主导权已转入顾客手中,市场已由原来的卖方市场转变为现在的买方市场。由于电子商务的发展,顾客选择商品的余地大为扩展,因此怎样使顾客满意或者使消费者的效用最大化就成为企业的奋斗目标。顾客在市场中的地位由被动变为主动,意味着市场上买方和卖方的关系发生了变化。在买方市场条件下,消费者的需求也日益多样化和个性化,使无差别的大众市场逐渐消失。

传统的竞争一般都是价格竞争,即企业以较低的价格来提供产品和服务就能够击败对手并占领市场,但这种仅凭物美价廉的商品就能在竞争中取胜的简单竞争方式已被多层面的竞争方式取代。市场占有率已成为评判企业是否具有竞争力的最主要的标准。企业之间的竞争越来越激烈,竞争方式日益多样化,企业的竞争优势可能迅速消失,因此企业只有提供满足顾客需求的具有独占性的产品和一流的服务,才能最终在竞争中取胜。

2. 顾客获取的信息量大幅度增加。互联网的产生使顾客可以更加方便地获取产品信息,可以对多种产品的价格、服务等进行分析比较,并且购买产品可以不再受时间和地理位置的限制,顾客的讨价还价能力自然会有很大提升。为了吸引和留住顾客,企业的经营战略也从传统的关注利润向关注顾客转移。因此,建立在互联网基础上的新经济时代是客户定制规则的时代。互联网不仅为顾客了解产品提供了极大的方便,而且其本身也是一个理想的产品销售渠道。例如,美国在2000年12月的购物高峰季节的网上销售额高达61亿美元;戴尔公司网站目前每季度有超过4000万人浏览,通过网站实现的销售额占公司总收入的40%~50%;而根据中国互联网络信息中心在2007年9月发布的统计报告可知,目前在我国已有1亿多网民,其中约1/3的网民有网上购物经历。

3. 人力资本成为企业最重要的盈利因素。企业的投入从根本上来说可以分为两类:物力投入和人力投入。随着知识经济的发展,现代意义上的资本稀缺已不再是物质资本的稀缺,而是人力资本的稀缺,人力资本是企业财富的源泉。以知识为基础,以高新技术为产业支柱,以智力资源为依托,直接依赖于知识和信息的生产、扩散和应用,是新经济时代的企业获得可持续发展的条件。新的信息资源、教育资源和知识资源将被充分开发和利用。

企业生存的关键是能够向市场提供具有差异化的产品,

形成自己的核心技术和产品特色。产品的科技含量、品种、质量、更新速度等将直接决定企业经营的成败。而企业的核心技术和产品特色来自于何处呢?显然,并不是来自于非人力资本的差异,而是来自于企业中人力资本的差异,是在人的知识与技能作用下的结果。同样的原材料,在不同人的手中会变成不同的产品,形成不同的市场,实现不同的价值。而企业产品的差别,更多地体现了人力资本的不同。

知识经济时代的企业能否赢得市场,其关键在于产品,而企业能否生产出一流的产品,其关键在于是否拥有一流的人才。人力资本日益成为企业竞争力的源泉,这就使得拥有企业核心知识和技能的人力资本所有者的地位迅速上升。与非人力资本相比,人力资本更具稀缺性,并且已经成为企业最重要的盈利因素。

4. 生产方式转向多品种小批量生产。新经济的发展势必引起顾客消费模式和需求行为的变化,这种变化要求企业把生产经营策略调整为以顾客为导向,从而更好地适应新的市场环境。在这种情况下,企业为大量标准化生产而设计的分工合作工艺流程已不适应企业的经营战略,因此企业生产方式由单一品种大批量生产转化为多品种小批量生产。

5. 运用现代信息技术可以准确记录生产经营管理过程中的每一个细节。基于现代网络技术和现代信息技术的企业信息网络系统的迅速发展,为企业创造了internet/intranet环境,形成了建立在企业内部以及企业之间的新经济系统。依托信息网络系统的强大功能,企业可以详细记录生产经营过程中的每一个细节,可以准确地具体成本费用支出与其应该实现的价值之间建立一一对应的联系。例如,利用信息网络系统可以把具体某个员工的生产劳动与其制造的具体产品部件记录下来,从而为确认该具体产品的成本和员工的业绩提供依据。

企业信息网络系统的建立使管理者可以集中精力进行生产经营决策,决策所需信息可以由一个标准化的信息网络平台来提供。随着信息技术的不断发展,建立标准的信息网络平台将使控制信息的权利重新回到信息需求者手中,每一名员工都可以从企业的信息网络平台上得到生产经营决策所需要的信息,把更多的事情交给机器来完成,从而有效地提高工作效率。

三、新经济环境下成本核算思路的改变

1. 成本概念内涵的扩大:顾客价值型成本。新经济环境下,成本的构成发生了很大变化,生产制造过程中的生产要素费用在成本中的比重降低,而产品研究开发费用等非生产制造费用在产品成本中的比例越来越高。传统的生产费用型成本核算方式下纳入成本核算的是与生产制造过程紧密相关的费用,这就使得新经济环境下的成本核算必须突破生产费用型成本概念内涵的束缚,而必须要把许多传统上认为属于期间费用而不属于成本范围的费用纳入产品成本核算的范畴,即扩大成本概念的内涵。但这并不意味着企业的全部费用都应该纳入成本核算的范围,新经济环境下的成本概念内涵需要有一个界限标准。

在新经济环境下,企业获得竞争力的关键是满足日益多样化和个性化的顾客需求,企业的成功要建立在不断提升顾客价值的基础之上,这也是产品成本控制的主要导向。那么可以这样认为,新经济环境下的成本概念内涵应该是指与顾客价值形成过程紧密联系的费用,简称为顾客价值型成本。根据这一界限标准,可以按时间的先后顺序把顾客价值形成过程划分为四个阶段,即顾客价值识别阶段、产品研究开发阶段、产品制造阶段和售后服务阶段。这个四个阶段的主要费用有消费需求调查分析费用、产品研究开发费用、产品生产制造费用、产品售后服务费用和质量保证费用。那些与顾客价值形成过程没有紧密联系的费用,如董事会日常费用等不应该纳入成本核算的范围。

2. 成本核算为员工的“业绩精确考核”提供充分、及时的信息。新经济环境下,顾客价值的形成不再单纯依赖企业或产品的某个“亮点”,而是贯穿于整个过程,也就是说顾客价值的形成有一个过程。企业经营管理过程中的员工成为不可或缺的人力资本。这样,顾客价值的形成要依赖整个生产经营管理团队的努力,尤其是一线员工团队的努力。

企业要充分调动员工的积极性就必须对每个员工的业绩做出正确考核与评价,以便采取相应的激励或惩罚措施。由此,对员工的业绩进行准确考核就成为企业发展人力资本的重要条件,从而业绩考核也被提高到前所未有的高度。员工业绩考核不再是对一名员工一段时期的笼统评价,而是一种“业绩精确考核”,也就是对每个员工的每个工作任务及时做出评价,并对该员工的各个方面、不同层次的业绩表现均做出准确评价和考核。

由以上论述可知,新经济时代下企业对员工的业绩精确考核十分必要。这就需要企业的成本核算为员工业绩考核提供充分及时的信息。传统生产费用型成本核算提供的信息只涉及生产制造阶段,没有涉及顾客价值形成过程的顾客价值识别阶段、产品研究开发阶段和售后服务阶段,所以信息不完全;而且生产制造阶段的信息也比较粗略,质量不高,不能满足员工业绩精确考核的要求。

顾客价值型成本概念覆盖了顾客价值形成的整个过程,能够提供员工业绩考核的全部信息;同时,信息网络平台可以帮助企业记录每个业务细节,这些细节资料可以用来加工高质量的决策信息。从这个角度来看,顾客价值型成本核算方法可以实现对员工业绩的精确考核,问题是如何把这些细节资料加工成为员工业绩精确考核所需要的信息。这就是说,要建立一套以顾客价值型成本为导向的核算方法来实现产品定价和业绩考核的两大目标。

四、顾客价值型成本核算方法

1. 以顾客需要的具体功能作为成本核算对象。成本核算方法的基本特征在于成本核算对象,不同的成本核算对象适用于不同的成本核算方法。顾客价值型成本核算方法以顾客价值形成的具体过程中发生的成本作为核算的主要内容,所以顾客价值型成本核算方法必须以顾客作为终点。

顾客购买产品的目的在于获得产品所具有的某些功能,

顾客价值是顾客需要功能的数量化形式,顾客为获得这些功能所愿意支付的货币就是顾客价值的外在表现形式。顾客价值与成本之间存在密切联系,只有某项功能的成本低于顾客价值,才能够在市场上交易,企业才能长期持续制造这些功能。从而,顾客价值型成本核算对象不再是产品,而是顾客获得的具体功能。因此,顾客价值型成本核算要分析具体顾客需要的功能,也就是要采用价值工程的方法确定成本核算的具体对象,同时还需要将顾客获得的功能分解到具体生产经营管理活动中去。由于顾客价值型成本核算方法是按照具体功能来归集和分配成本费用,所以能够为产品定价提供比较准确的信息。

在顾客价值型成本核算方法下,从最基本的活动到高级复合活动再到顾客获得的功能为成本核算方向线,表明成本核算的顺序;而从顾客获得的功能到高级复合活动到最基本的活动为价值分析方向线,表明成本核算的顺序。这两条方向线的结构相同、方向相反(见图1)。利用成本核算方向线可以归集在顾客价值形成过程中发生的成本;而利用价值分析方向线可以判断顾客价值形成过程是否科学合理,如某些具体的生产活动是否构成功能价值等。

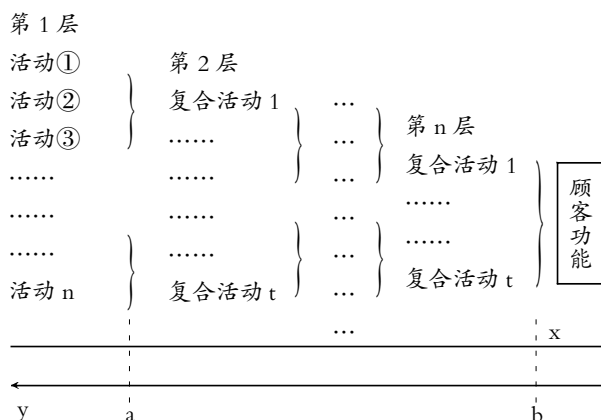


图1

以产出的每个具体功能作为成本核算对象,并且直接与企业的生产经营管理活动联系起来,使得顾客价值型成本不再是一个空泛的概念,而变成可以测量的具体事物,那么成本核算也就具有很强的可操作性。

2. 顾客价值型成本核算中共同成本的分摊方法。顾客价值形成过程中的产品制造费用、售后服务费用和质量保障费用中的大部分可以直接与具体功能联系起来,但是顾客价值识别和产品研究开发的大部分相关费用不能直接归入具体的功能,因为这些费用为许多具体功能的形成做出了贡献,涉及许多具体的顾客价值形成过程。如果把顾客获得的功能按照一定的范围划分为不同种类的具体功能,那么这些具体功能将表现出一定的层次性,因此企业的具体生产经营管理可以被视为针对某一种或者某一些层次的功能开展的活动。这样,许多顾客价值的形成过程中发生的共同成本就可以系统地分摊到不同的具体顾客功能上,从而为产品定价提供准确信息。其中,关键是确定这些共同费用的系统分摊办法。

为使顾客获得其所需要的功能,企业从识别顾客需求到

最后提供这些功能的过程中发生了一系列的经营管理活动。这些经营管理活动可以用某些标志表示,有些活动同时发生,有些活动在时间上前后连贯。如果假定所有的经营管理活动都是前后连贯,那么将表现出价值链的特性。从价值链的角度来看,处在下游的活动总是吸收了上游活动的成本,但是价值不一定增加,因为顾客的功能并不一定能够得到加强。虽然某类功能最后的产出数量依然是难以确定的,但是企业能够做出对所有功能的未来产出数量的大致估计。如果对所有类别的功能产出数量都能够做出大致估计,那么尽管在上游的某些活动有可能为多个最终类型的功能提供服务,也能够被分解到产出的每个具体功能上。

分解的标准就是这个活动环节所服务的每个具体功能的价值与预计所能够服务的全部具体功能的价值的比率。这样做的理由是企业要对该活动环节投入相关成本,这些成本中的大部分在该活动环节规划建设时就已经确定,而这个活动的规划建设往往是根据其预期所提供的服务总量来确定的,也就是未来这个活动环节服务的全部具体功能,那么某个具体功能应该承担的该活动成本的计算公式为:

某具体功能应承担的活动成本=该活动成本总额×某具体功能的价值÷预计所能服务的全部具体功能的价值

3. 成本核算直接提供员工业绩考核所需要的信息。顾客价值型成本核算方法下,成本发生的过程同时也是员工具体工作的过程,可以将员工在具体工作中发挥的作用、创造的顾客价值视为他们的业绩,将员工具体工作过程中的支出视为他们的成本,由此可以从这两方面的性质和数量的变化来准确衡量员工的业绩。计算公式如下:

$$Sevc = Semv \div Segs$$

其中:Sevc 表示企业员工价值系数;Semv 表示企业员工创造的价值;Segs 表示企业员工获得的报酬及其他效用。

从企业的角度来看,影响员工价值的内在因素主要包括员工的身体素质、知识技能与工作积极性等。其中,工作积极性是最重要的因素,也是变化频率与变化幅度最大的因素。企业为员工支付的成本应该有利于提高员工为企业创造的价值,也就是提高顾客价值。

要使顾客价值型成本核算深入到具体的工作中,那么只需要把属于某位员工的工作活动归集起来,通过考查这些活动的成本与价值就可以对该员工做出比较合理的业绩评价。也就是说,将各个环节的活动与员工的工作直接联系起来,把

不同层次活动的成本按照具体工作人员归集以后,也能够形成员工业绩考核所需要的信息。对工作团队同样可以采用这种方法来取得业绩考核所需的信息。

4. 顾客价值型成本核算程序。成本核算需要根据对象设置合理账户,以便设置合理的成本核算程序来归集或分摊工作活动中的成本。顾客价值型成本核算包括三种类型的成本归集与分配:①将耗费的经济资源归集分配到具体的工作活动中;②将工作活动的成本归集分配到具体的功能上;③将工作活动的成本归集分配到具体的工作人员或团队中,并与具体功能成本进行核对比较。由此可知,企业应该按照具体的功能和工作人员分别设置明细账户,利用这些明细账户可以直接取得产品定价和员工业绩考核所需的信息。具体过程如图2所示。

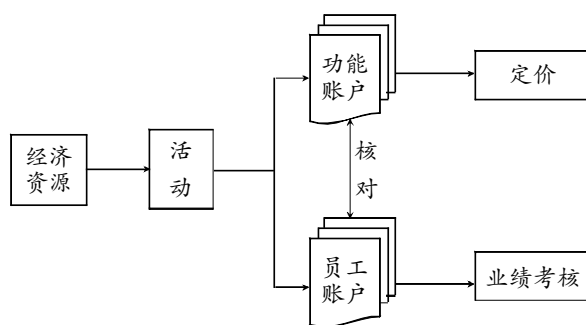


图2

五、研究展望

顾客价值型成本核算方法分别按照顾客所需功能和员工两个方面来归集和分配资源耗费,所以能够解决在新经济环境下的产品定价和员工业绩考核所需信息的质量问题,实现准确定价和精确业绩考核。显然,整个成本核算的计算要求十分准确、计算工作量巨大,但是信息网络平台的广泛使用可以帮助企业实现顾客价值型成本核算。这里所做的研究还只是一个初步的探索,对于顾客价值型成本核算还有很多问题需要研究。例如,不同类型的企业工作人员与具体生产经营活动的关联关系不同,在这种情况下明细账户如何设置等。

主要参考文献

1. 冯巧根. 成本会计创新与资源消耗会计. 会计研究, 2006, 12
2. 殷俊明, 王平心, 王晨佳. 供应链成本管理: 发展过程与理论结构. 会计研究, 2006, 10