

价值链会计的成本核算模型构建

李定安(博士生导师) 邓红玉

(华南理工大学 广州 510640)

【摘要】 本文对价值链及价值活动进行了分析,提出了以价值活动为基本的成本核算对象,并通过对基本活动和辅助活动的成本进行分类来确定各自的受益和归属对象,建立了价值链会计的成本核算模型。

【关键词】 价值链会计 基本活动 辅助活动 成本核算

一、企业价值链及价值活动分析

波特认为,每一个企业都围绕其产品进行设计、生产、销售、发送和辅助生产等活动,所有这些活动都可以用一个价值链来表示。这里所说的活动是指企业所从事的物质上和技术上的界限分明的各项活动,是企业创造对买方有价值的产品的基石,波特将其称之为价值活动,包括基本活动和辅助活动。基本活动主要涉及产品的物质创造及其销售、转移给买方和售后服务的各种活动;辅助活动是指辅助基本活动的开展并通过提供外购投入、技术、人力资源以及各种公司范围的职能以相互支持。

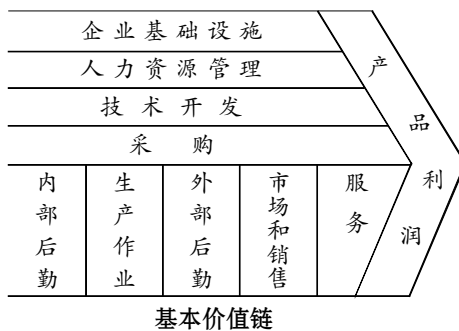
1. 基本活动。基本活动包括以下内容:①内部后勤。与接收、存储和分配相关联的各种活动。②生产作业。与将投入转化为最终产品形式相关联的各种活动。③外部后勤。与集中、存储和将产品发送给买方有关的各种活动。④市场和销售。与提供一种买方购买产品的方式和引导他们进行购买有关的各种活动。⑤服务。与提供服务以增加或保持产品价值有关的各种活动。

2. 辅助活动。辅助活动包括以下内容:①采购。指购买用于企业价值链的各种投入的活动,而不是外购投入本身,外购投入在所有价值活动中都存在。②技术开发。每项价值活动所包含的技术成分既包括技术诀窍、程序,又包括在工艺设备中所体现的技术。③人力资源管理。包括涉及所有人员的招聘、雇用、培训、开发和报酬等各种活动。④企业基础设施。其由大量活动组成,包括总体管理、计划、财务、会计、法律、政府事务和质量管理。

辅助活动与各种具体的基本活动相联系并支持整个价值链。企业的基础设施虽然并不与各种特别的基本活动相联系,但也支持整个价值链。所有这些活动通过价值链组合起来,见右图。每一种价值活动与经济效果的结合方式,将决定一个企业在成本方面相对竞争能力的高低,每一种价值活动的开展也将决定其对买方的需要以及新的贡献。

二、成本核算对象的确立

传统会计以产品或者服务为成本核算对象,造成价值链中的各项耗费与成本对象缺乏必然的联系,也就是说成本的



基本价值链

发生虽然以产品的生产为目的,但并不完全与产品相关,有时无法按照受益原则找到相应的产品成本对象,其中以辅助活动中的各项成本为典型。比如人力资源活动,它以价值链上的各项活动为服务对象,提供为开展其他活动所需要的人力资源。人力资源管理这一价值活动的业务流程有招聘、培训、激励等,这些流程以及其所涉及的各项作业都不与产品直接相关,从另一个方面来说,无论企业的产品最终是否研制成功、顺利生产并成功销售,发生在人力资源管理活动中的招聘、培训等环节的成本都已经发生,成为企业利润的减项。可以看出,成本的本质载体是引起成本发生的各项作业、流程乃至价值活动(本文将它们统称为过程),只要过程存在,与过程相关的成本便会发生,而无论这些过程的最终结果是否有产品的生产、销售和客户服务的提供。由于企业需要考核的是成本所带来的效率,成本核算就应以其产生的本源(即过程)为考察对象,按照价值分析的方法,通过价值与成本的对比来做出正确的成本管理决策。

过程涵盖价值活动、流程与作业三个概念,价值链会计以价值管理为目标,致力于突破传统会计与战略管理相脱节的局面,是一种宏观战略层次的会计管理,而不是一味地强调微观层面的成本节约型管理。因此,价值链会计应着眼于对价值活动的管理职能,依据作业和流程的成本信息,以价值活动为对象,制定战略及其调整策略,通过作业管理和流程重组等技术方法,实现企业的战略和会计管理的融合。此外,提供作业、流程以及价值活动三个层次的成本信息,可以很好地满足企业不同管理目的时的信息需求。笔者认为,在价值链会计的成

本核算模型中,成本核算的基本对象以价值活动为主,辅之以流程或作业,并以此为基础,建立与产品、客户、营销团队的联系,以满足价值链会计对成本信息的不同需求。

三、价值链会计的成本分类

按照“成本核算的基本对象以价值活动为主,辅之以流程或作业”的思路,对应该复合的成本对象归集成本时,必须考虑不同类型的成本及其不同的受益对象,以便准确地核算各成本对象的成本。

首先,基本活动的成本分为变动成本和固定成本。变动成本是指组成价值活动的微观单元——作业在不同的因素驱动下发生的、随着作业量的增加而增加的成本。显然,这一部分成本以作业为受益对象,应当归属为该作业所属的价值活动的成本。固定成本是指为保证基本活动中各项作业的顺利进行而发生的、不随作业量而改变的成本,如活动执行机构的固定费用等。这些固定成本如果以某一个特定的作业为受益对象,那么这些固定成本可以认定为该作业的固定成本,而还有一些固定成本是以某一价值活动下的多项作业为受益对象,这时固定成本的分配便停留在价值活动层面,而不是不顾受益原则强行分配给下面的某一项作业。这样一来,基本活动的成本分配原则就是,变动成本按照作业驱动因素以作业为对象进行归集,固定成本按照受益原则归集到相应的作业、流程和价值活动,最终汇总为价值活动所发生的变动成本总额和固定成本总额。

其次,辅助活动的成本分为三个层次,即固定成本、变动成本和支持成本。固定成本和变动成本的定义与基本活动的相同,但基本活动的固定成本和变动成本以其自身为受益对象,而辅助活动的固定成本和变动成本虽然受不同层次的因素驱动而发生,但都是以整个价值链为受益对象。在选择归集对象时,面临两种选择:一是按照一定的分配基准分派给受益的各个活动;二是将其归属为直接发生这些成本的辅助活动环节,即不分配。笔者认为,辅助活动发生的以整个价值链为受益对象的固定成本和变动成本应归属为此环节的成本,主要基于以下原因:

第一,分配标准难以确定。以人力资源管理活动发生的固定成本为例,这部分固定成本包括人力资源部门的办公费用、租赁费用等,由于人力资源管理服务于各个价值活动环节,如果要将这些成本分配给五个基本活动和四个辅助活动,必须寻找到反映受益程度的分配标准。在以往的价值工程和成本管理的研究中,这个问题一直难以突破。事实上,这样的问题对辅助活动的成本而言是普遍存在的。笔者认为,脱离受益程度的分配标准是不可取的,势必造成成本信息的扭曲。

第二,辅助活动价值的评估。在价值链会计的体系中,按照各价值活动的成本与价值比例来配置资源,进行价值管理。而在确定基本活动和辅助活动的价值时,是依据它们对整个价值链的贡献来确定的。基本活动将投入转化为客户可以感知的价值,其成本和价值基本都是可见的;而辅助活动则通过对其他活动的服务来创造价值。在价值评估时,按照对其他活动的服务效率、服务质量等因素确定辅助活动的价值,而服务

质量及效率的提高必然以固定成本及变动成本的耗费为代价,所以如果将这些成本分配给其他价值活动,那么对于辅助活动的价值和成本的配比就失去了意义。基于上述原因,笔者认为辅助活动的固定成本和变动成本是其创造价值的基础,应将这些成本归属为辅助活动本身。

最后,支持成本是指辅助活动为支撑其他价值活动的开展而发生的、直接以某一价值活动为受益对象的成本支出。它与辅助活动的固定费用和变动费用的区别在于,支持成本有特定的受益对象。虽然支持成本由辅助活动引入企业,但是引入以后的处置是在其他活动中完成的。此外,由于客户对价值的感知局限,他们的感知价值是来自直接处置支持成本的活动环节,而不是引入支持成本的辅助活动。因此,对支持成本处置而形成的价值增值在价值评估过程中归属为处置该支持成本的活动环节。所以笔者认为,应该将支持成本归属为受益活动环节的成本。

以上按照价值活动的成本受益对象,将价值活动的成本分为不同层次,具体如下表所示。

价值链会计的成本分类分析表

	固定成本		变动成本		支持成本	
	受益	归属	受益	归属	受益	归属
基本活动	本活动 本作业	本活动	本作业	本活动	—	—
辅助活动	整个 价值链	本活动	整个 价值链	本活动	某活动 某作业	受益对象

四、价值链会计的成本核算模型

通过以上分析可以看出,每一个价值活动的成本总额包括三个部分:活动自身及其作业所发生的固定成本,变动成本,以及以该活动为特定服务对象、由辅助活动支出的成本(本文称之为受益成本)。至此,价值活动的成本可以用以下成本核算模型表示:价值活动的成本=固定成本+变动成本+受益(支持)成本。其中:固定成本,是指为执行该活动的职能而发生的、不随作业量的增减而变动的成本;变动成本,是指该活动的作业发生的、受作业动因驱动的、随作业量的增减而变动的成本;受益成本,是指辅助活动发生的、以该活动为特定受益对象的支持成本。

成本管理是价值链会计管理的基础,本文基于这种考虑对价值链会计的成本核算模式提出了个人的看法,即以价值活动为最终考察对象,按照固定成本、变动成本以及支持成本的不同类别来进行成本和价值分析,以满足价值管理的需求。价值链会计属于一种新的会计理论,本文提出的成本核算模型只是一个初步的尝试,不足之处在于尚未结合价值活动的价值评估进行系统的研究,对跨越两个活动的流程所引起的固定成本及变动成本的归属问题尚未进行深入探讨等,这些问题都是需要进一步研究的。

主要参考文献

1. 王海林. 价值链内部控制模型研究. 会计研究, 2006; 2
2. 王竹泉, 高芳. 基于业务流程管理的价值增值报告模式研究. 会计研究, 2004; 9