



价值链管理环境下基于作业成本法的 的供应商选择评价模型



江苏大学工商管理学院 黄大春 刘秋生(教授)

【摘要】 价值链管理环境下,企业首要任务之一就是要选择良好的供应商合作伙伴,目前常用的综合评估方法具有较大的主观性。本文依据价值链管理的特点,从成本的视角考察了战略性供应商的选择评价问题。首先面向供应商管理及采购的过程界定出战略性供应商成本,战略性供应商成本包含了与采购价格、质量、时间等关键因素相关的成本信息。利用作业成本法(ABC)对战略性供应商成本进行估计,提出了基于作业成本法的供应商选择评价模型。

【关键词】 价值链 供应商 作业成本法 评价模型

随着经济全球化和信息技术的发展,越来越多的企业意识到价值链管理的重要性。价值链管理是一种集成的管理思想和方法,它强调企业之间的合作,通过合作完成从供应商到最终用户的物流计划、控制和资源配置等职能,并能够从整体上降低组织成本、提高业务管理水平和经营效率,达到价值增值的目的。在价值链管理环境下,企业首要任务之一就是要选择良好的供应商合作伙伴,因此客观上也就要求有一套科学合理的选择评价模型指导实践。国内外学者提出了不少供应商选择评价模型,这些模型大多采用综合评估的方法,选择评价的标准已经不再局限于采购的价格、质量等几

“相关均衡”,使所有参与者受益,引致会计信息质量的提高。间接管制会计信息产权,是通过遵守制度博弈规则,克服个体理性与集体理性冲突,寻找个体理性与集体理性之间的均衡点。还有例如会计职业道德、会计伦理等松散性的管制也可以对博弈参与人的行为动机产生作用,最后形成多元制度下的会计信息产权矫正体系。

三、会计信息产权博弈制度变迁分析

现代企业产权制度的变迁大体可分为四个阶段:企业所有制、合伙制、股权转让受限制的有限责任公司制以及股权可自由转让的股份有限公司制。而会计信息产权制度分三种制度形式:第一阶段是业主私有制。在企业主制单一产权结构下,财产的所有权和经营权实现了高度的统一,人力资本与非人力资本产权重合,会计信息具有明显的私人产品特征,其产权形式比较单一,企业主独占会计信息产权。第二阶段是合伙共有制。这类企业中人力资本与非人力资本逐渐分离,企业所有权和会计信息产权一般集中控制在执行合伙人手中,他们是靠个体理性、道德伦理、人格魅力以及相互的财产利益作保证进行经营和分配企业价值的,这一阶段合伙人共同拥有会计信息产权,但随着其他管理者介入,开始对会计信息产权产生外部需求。第三阶段,是以有限责任公司和股份有限公司为主体的公司制组织形式,这种形式被称为“人资两合”公司和“公众”公司。这类企业的会计信息产权博弈主体分为人力资本所有者与非人力资本所有者两类,在法

个硬指标上,对供应商的技术革新能力、发展能力等因素也比较关注,可以说指标体系越来越具有综合性。但这些模型也存在着不同程度的缺陷。比如许多评价指标难以量化,并且在理论上难以说明指标之间的权重,主观性较强。

这时,我们也注意到,随着价值链管理时代的到来,建立面向价值链的作业成本管理系统已经变得十分迫切。这个成本管理系统要能够为价值链优化决策提供有用的成本信息,从成本的视角对供应商进行选择评价将是该成本管理系统的的重要内容之一。为此,本文研究了作业成本法在供应商选择评价中的运用,提出了价值链管理环境下基于作业成本法的供

律上,前者以完成契约为中心任务,后者以拥有的股份承担有限责任,但一般不参与经营,在解脱受托责任的同时谋取个体利益的最大化。特别是股份有限公司的剩余索取权分散在众多投资者手中,因而这种产权结构是一种典型的“集体产权结构”。这是一种剩余索取权和监督权、经营决策权相互分离的复杂产权结构。由于剩余索取权的日益分散导致对经理阶层监督的弱化,从而为经理人的“偷懒”和追逐个人利益大开方便之门,出现了由于经理人与所有者的目标不一致所导致的“X—非效率”现象。可以看出,现代企业产权制度的变迁为会计信息产权制度安排和结构变迁提供诱致性变迁动力,非人格理性与公共性冲突使得利益相关者加强了对会计信息产权的争夺,产权结构变化为人力资本所有者与非人力资本所有者博弈提供合作的可能,同时国家作为宏观经济与公共事务的管理者,开始采用各种管制手段矫正会计信息产权的无效性,并不断进行会计制度调整,为会计信息产权制度变迁提供强制性变迁动力。

主要参考文献

- ①青木昌彦.比较制度分析.上海:上海远东出版社,2001
- ②豆建民.我国现代公司产权分析总结与反思.财经研究,1999;2
- ③伍中信.产权与会计.上海:立信会计出版社,1998
- ④杜兴强.会计信息产权问题研究.会计研究,2002;2
- ⑤张维迎.博弈论与信息经济学.上海:上海三联书店,1996

应商选择评价模型。

一、利用作业成本法对供应商进行选择评价的基本思想

利用作业成本法选择评价供应商的基本思想是通过作业成本法计算出由特定供应商引起的总成本,即供应商成本,并且以供应商成本作为供应商选择评价的标准。因此,首先要界定出供应商成本的范畴,然后考虑如何运用作业成本法对其进行计量并作出决策。应该来讲,企业受供应商的影响不仅仅局限于成本因素,还包括质量、时间、服务等其他关键因素,因而从会计学角度来看,质量、时间、服务等因素对企业价值的影响最终还要归结为成本(或收入,当然收入是可以用成本来“代替”的,因为收入的增和减可以理解为成本的减和增)。事实上,会计学上有许多理论如质量成本会计、人力资源会计等就是将一些非财务因素“成本化”,以便计量出这些非财务指标对企业价值的影响,并从经济的角度进行决策和控制。

本文在建立供应商选择评价模型的时候,也尽量将质量、时间等非财务因素“成本化”,并且假定可选择的供应商在技术层面上是符合企业要求的。

企业生产经营可能需要采购多种物资,企业需要分清关键物资和非关键物资,从而分清战略性供应商和一般性供应商。企业应充分考虑其与战略性供应商关系的特点和地位,着重对战略性供应商进行认真的选择评价。本文构建的模型主要是针对战略性供应商而言的,当然,对一般性供应商的选择评价也应该具有一定的参考价值。

二、战略性供应商成本

战略性供应商成本(CSS)是指采购企业将要发生的、与特定供应商相关的成本。它有三个方面的含义:该成本发生的主体是采购企业而不是供应商;该成本在供应商选择决策的时候还只是一种预计;该成本是由特定的供应商引起的,供应商的选择决策结果决定了该成本的大小。

考虑到价值链管理环境下企业与供应商关系的特点,并基于过程管理观,通过考察供应商管理和采购的全部过程,我们认为CSS应包括以下四个主要的方面:

一是企业维持与供应商供应链合作伙伴关系所发生的成本——供应商关系维持作业成本。该成本与采购本身的数量和种类无关。可能有以下过程(作业)导致成本的发生:企业和供应商就产品计划、交货要求和生产计划等进行的谈判;企业根据谈判结果及供应商的情况,对企业内部的业务流程、产品结构等进行适当的调整;企业与供应商之间信息交换平台的构建和维护;企业整理、维持关于供应商身份、特征和业绩表现等档案并对供应商的业绩进行定期评估等。

二是采购交易作业发生的成本——交易作业成本,如向供应商发出订单、检查购进货物的质量和数量、搬运和接收货物、存储货物等。

三是由于采购的缺陷而导致企业发生的额外成本——缺陷作业成本。如由于购进货物的送货不及时而导致的生产延迟;由于购进货物质量缺陷而导致返工、停工以及对下游客户的不利影响等。

四是要采购的物资本身的净价——价格成本。

CSS的范畴总体上应包括以上四个方面的内容,并且其中的首要内容应该是供应商关系维持作业成本。因为在价值链管理环境下,企业与供应商建立的是相互信任、合作和开放性交流的长期伙伴关系,双方共享信息、共担风险、共同获利,而不再是简单的价格博弈,维持这种关系的成本应该是企业考虑的重点。例如价值链管理本质上要求企业实行全面质量控制(TQC)和适时生产(JIT),对质量、时间等因素的要求相当高,并且侧重事前控制。因此企业在实际采购之前就必须与供应商进行大量的沟通和谈判以实现质量、时间等因素的事前控制,控制的重点并不在日常的实际交货的时候。

当然,以上只是提供了一个总体框架,企业可以根据实际情况在这个框架内对具体的成本项目做一些调整,重点关注金额较大或者性质重要的成本项目,可以忽略一些次要的项目。例如企业准备通过网络信息系统与供应商进行日常的交易,则“发出订单”的成本就可能非常小,而“信息系统的建设和维护”的成本可能就比较,根据决策有用性原则,在界定和计算CSS的时候就要重点关注后者。

界定出CSS的范畴为供应商的选择评价铺平了道路。首先,CSS将供应价格、质量、时间以及其他一些关键因素的信息用成本的形式统一表达出来,不仅避免了运用综合指标体系难以避免的指标量化和权重问题,而且将供应商选择决策结果与企业价值增值的目标直接联系起来。其次,如果按照以上思路定义出CSS,则CSS也是能够识别和计量的。因为只要我们分析了供应商管理和采购的整个过程,就能够找出每个过程要执行哪些作业,这些作业对何种成本动因。利用人们所熟知的作业成本法(ABC)可以计算出CSS。

三、基于作业成本法的供应商选择评价模型

作业成本法(ABC)将成本管理从以“产品”为中心转移到以“作业”为中心,成本对象不再局限于单一的“产品”层次,而是可以根据不同的管理目的定义不同类型和不同层次的成本对象。其意义不仅在于成本计算的精确性的层面,而且已经深入到了企业作业链——价值链重构,乃至企业组织结构设计的问题。因此,利用作业成本法不仅能够计算出与特定供应商相关的作业成本以进行供应商的选择评价,而且能够在作业成本法的基础上对这些作业进行优化,最终起到优化价值链的作用。

运用作业成本法进行供应商选择评价的基本公式如下:

$$S_i = CSS_i / Q = [P_i \times Q + \sum_j (C_j \times D_{ij})] / Q$$

$$\text{即: } S_i = P_i + \sum_j (C_j \times D_{ij}) / Q$$

其中: S_i 表示由供应商*i*所引起的每单位购进货物所包含的战略性供应商成本;

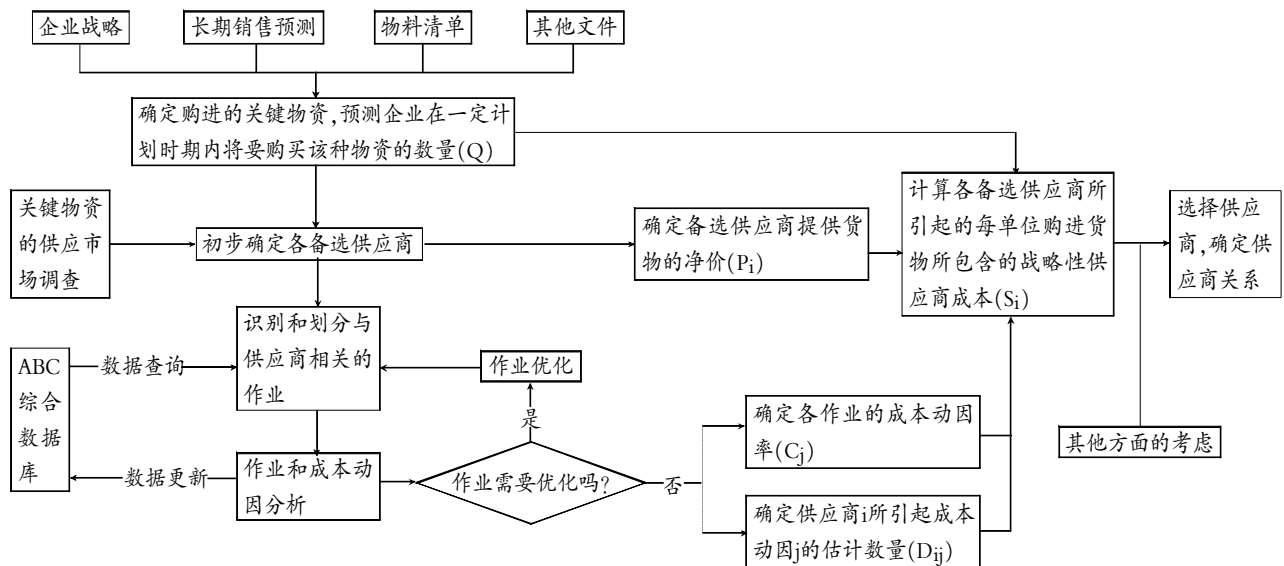
CSS_i 表示由供应商*i*所引起的整个计划合作期内的战略性供应商成本;

P_i 表示供应商*i*提供物资的单位净价;

Q 表示采购企业在整个计划合作期内将要购买的货物数量;

C_j 表示采购企业成本动因*j*的成本动因率;

D_{ij} 表示由供应商*i*所引起的采购企业成本动因*j*的估计数量。



基于作业成本法的供应商选择评价基本流程图

对该公式作如下解释:首先,由前文对CSS的界定可知 $CSS_i = P_i \times Q + \sum_j (C_j \times D_{ij})$, 而 $\sum_j (C_j \times D_{ij})$ 是三个方面的作业成本之和,即供应商关系维持作业成本、交易作业成本和缺陷作业成本之和。对作业进行适当的划分,一是便于企业识别作业及其成本动因,提高计算的准确性;二是有利于企业找出不必要、不增值或低效率的作业,进行作业的优化设计。其次,有人可能要问:公式中为什么要用Q去“除”CSS_i呢?就供应商选择决策本身来说,“除”与“不除”并没有实质性的区别。但是,这却涉及到一个成本管理理念的问题。一般来说,CSS在整个合作期间并不是均匀发生的,往往初期比较大、中后期比较小,因为随着企业与供应商“相处”时间的延长,相互信任程度会加深、协作的效率也会提高。但是从逻辑上讲,后期购进的物资应该要“帮助”前期购进的物资分担一部分成本,因为前期交易为后期交易打下了基础。而且,“除”了以后还有其现实意义:便于企业计算出每单位的产成品中包含了多少CSS(单位产成品中包含的CSS=单位产成品中包含的该购进物资的数量×S),这样不仅有利于企业实施产品成本控制,而且有利于企业进行产品定价决策。因为前期购进物资“高”成本可能会导致前期生产的产成品具有“高”成本的假象(企业也有可能因此将产成品的价格定得偏高),而到后期发现产品成本“降低”了,很可能误以为这是企业“努力”的结果,从而掩盖了成本控制的真实效果。

用上述公式选择供应商的基本流程如上图所示。根据企业的发展战略、长期销售预测及产品的物料清单等文件,确定购进的关键物资、预测计划合作期内的购进数量;收集该关键物资的市场情报,确定各备选的供应商(这些备选的供应商应该具备长期合作的意愿,其产品结构、技术等条件应该符合企业的基本要求,否则计算其战略性供应商成本是没有任何意义的);确定各供应商提供的单位净价;从企业的ABC综合数据库中提取数据,识别和划分出与供应商相关的

作业;通过作业和成本动因分析查看作业是否需要优化,如有需要则对相关的作业进行优化设计,优化完毕,将作业优化的结果返回到ABC综合数据库中更新相关的数据,并确定每一作业(经优化的)的成本动因率和各供应商引起的成本动因数量;运用公式计算出S_i;以S_i为标准并结合其他方面的考虑选出供应商,并确定供应商关系。理论上,如果各备选供应商在其他方面的情况差不多或不能确定时,应选择S最小的供应商作为供应链合作伙伴。

四、结语

本文提出的供应商选择评价模型要求企业具有较高的作业管理(ABM)水平,要能够借助现代信息技术采集供应商、价值链作业等相关信息。可以预见,运行在CIMS、ERP等信息平台上的面向价值链的作业成本管理系统将为该模型的具体实施提供必要的条件。当然,面向价值链的作业成本管理系统这一综合性的课题本身还需要众多有识之士投入大量的精力去研究,我们希望本文对此起到抛砖引玉的作用。

主要参考文献

- ①冯晖.供应链系统中供应商的选择和评估.现代管理科学,2004;4:75~76
- ②刘晓,李海越,王成恩,储诚斌.供应商选择模型与方法综述.中国管理科学,2004;1:139~148
- ③张继焦.价值链管理.北京:中国物价出版社,2001
- ④王平心.作业成本计算理论和应用研究.大连:东北财经大学出版社,2001
- ⑤胡玉明.高级成本管理会计.厦门:厦门大学出版社,2002
- ⑥Ronald W.Hilton.阎达五等译.管理会计学——在动态商业环境中创造价值.第五版,北京:机械工业出版社,2003