

以权责发生制为基础的投入产出活动

林四春 何小锋(博士生导师)

(北京大学经济学院 北京 100871)

【摘要】 本文先是提出新的基础活动和管理活动的分析框架,这是后文研究的基础。然后以企业为研究对象,介绍了财务活动与收付实现制,重点分析了以权责发生制为基础的投入产出活动。最后把研究拓展到政府,即非营利性组织的投入产出活动。

【关键词】 投入产出活动 权责发生制 基础活动 管理活动

微观经济世界中的“活动”常常有财务活动、价值链活动、生产活动、消费活动等,这些活动都是人类为社会领域“立法”的产物。本文的研究出发点是:整合微观领域的各个活动模式,建构一个微观经济主体的投入产出活动的框架。本文先是提出新的基础活动和管理活动的分析框架,这是后文研究的基础。然后以企业为研究对象,介绍了财务活动与收付实现制,重点分析了以权责发生制为基础的投入产出活动。最后把研究拓展到政府,即非营利性组织的投入产出活动。

一、基础活动与管理活动之间的关系

(一)管理活动与被管理活动

管理就是管理者所从事的工作。管理职能一般涉及计划、组织、领导和协调。管理总是有管理者和被管理者,只有管理者的活动才能被称为管理活动,被管理者的活动只是被管理活动。当然,现实可能会更加复杂,管理存在科层现象,有些人既是管理者,也是被管理者。所以,一般认为,终端被管理者的活动肯定是被管理活动,高层管理者的活动肯定是管理活动,中层管理者的活动介于之间,一般划分为被管理活动更加适宜。

确实会有些管理与被管理很难区分,但这些不是本文研究的重点。本文关键指出管理活动与被管理活动区分的重要性,为后文研究奠定基础。比如,风险管理活动应该是专门风险管理活动的活动,但是具体的风险处理行为就是被管理活动,往往是具体的外购保险活动,操作风险处理措施等;人事管理活动应该是专门人事管理部门的活动,但是具体的人事管理活动(被管理活动)应该是认识培训、教育等活动。可以认为专门的管理活动是狭义的管理活动,而狭义的管理活动加上被管理活动是广义的管理活动。如不特别指出,本文是指狭义的管理活动。事实上,很多活动是混合在一起的,或者说一个活动往往是能完成多个目标,比如,融资管理、投资管理、经营管理等经常混合在一起。但是,不管如何,管理活动与被管理活动都是自己生产活动。

(二)管理间接成本与非管理间接成本

在成本会计学中,直接成本与间接成本的区分是基础知

识。下面,直接引用知识如下:

“直接成本是指生产费用发生时,能直接计入某一成本计算对象的费用。某项费用是否应直接计入成本,取决于该项费用能否确认与某一成本计算对象直接有关和是否便于直接计入该成本计算对象。企业生产经营过程中所消耗的原材料、备品配件、外购半成品、生产工人计件工资通常属于直接成本。”

“间接成本是指生产费用发生时,不能或不便于直接计入某一成本计算对象,而需先按发生地点或用途加以归集,待月终选择一定的分配方法进行分配后才计入有关成本计算对象的费用。车间管理人员的工资、车间房屋建筑物和机器设备的折旧、租赁费、修理费、机物料消耗、水电费、办公费等,通常属于间接计入成本。”

类似管理活动与被管理活动区分的相对性,直接成本与间接成本的区分也有一定的相对性。因为确定是否便于计入某一成本计算对象就是带有主观性的判断,当然,一经确定判断的方法,就不能随便更改。这也说明公司对控制间接成本相对拥有更多的主动权,同时,公司的成本控制能力也主要是指对间接成本的控制能力。

根据前文的管理活动与被管理活动的理论,可以把间接成本分为管理间接成本与非管理间接成本。管理间接成本就是管理人员的工资以及与管理活动相关的耗费(水电费、办公费等),这里的管理人员多指高层管理人员;非管理间接成本就是除去管理间接成本的间接成本,包括车间、房屋、建筑物和机器设备的折旧、租赁费、修理费、机物料消耗等。在这个基础上,可以修改迈克尔·波特的价值链分析法,提出新的基础活动与管理活动。

(三)基础活动与管理活动

1. 迈克尔·波特的基础活动与辅助活动。著名战略学家迈克尔·波特提出的价值链分析法。价值链理论认为:企业的各项活动可以从战略重要性的角度分解为若干组成部分,并且它们能够创造价值,这些组成部分包括公司的基础设施、人力资源管理、技术开发和采购四项辅助活动,以及运入后勤、生产操作、运出后勤、营销和服务五项基础活动,九项活动的

网状结构便构成了价值链。价值链管理关键在于价值增值,而价值增值在于收入的实现。企业的价值增值产生于产品销售收入扣除各项资源消耗。

价值链分析提出之后,又有很多关于价值链与价值链管理的后续研究。后续研究的文献没有反思价值链活动分类的问题。本文批判性的反思如下:如果采购是辅助活动,那么销售也应该是支持性活动,两者具有相似性;辅助活动应该还有风险管理,财务管理等等,而技术开发对于高科技企业,人力资本密集的企业来说,作为基础活动更加适宜;等等。

2. 构建新的基础活动与管理活动理论。本文修改迈克尔·波特的“价值链分析法”,借鉴前文的非管理间接成本与管理间接成本,替代原来的辅助活动为管理活动,提出新的基础活动与管理活动的理论。

成本就是企业活动的耗费,活动与成本是对应发生的。本文认为,管理活动应该是管理间接成本对应发生的活动;基础活动应该是直接成本和非管理间接成本对应发生的活动,其实就是被管理活动的总和。基础性活动按照企业生产流程大致有四步:市场采购、生产作业、市场销售、售后服务。如果是服务企业,一般是生产作业流程会简化或者省略。公司的基础设施的建设属于非管理间接成本,所以自然属于基础活动,而不是原来的辅助活动。技术开发也是基础活动,但是技术开发管理是管理活动。

在非金融中介企业中,管理活动包括经营管理活动,涉及行政管理、财务管理、风险管理、技术开发管理、人力资源管理、狭义经营管理等。狭义经营管理是指企业重要性决策的管理活动,特别是指企业总部的关键管理活动。这里的经营管理活动,一般是指较高层次的管理活动;中低层次的管理活动,往往也是被管理活动,被划分为属于基础活动。下面给出非金融中介企业经营的基础活动与管理活动。

表 1

管理活动	经营管理活动(行政管理,财务管理,风险管理,技术开发管理,人力资源管理,狭义经营管理等等)				利润
基础活动	市场采购	生产作业	市场销售	售后服务	

如果是金融中介企业的经营活动(就是投资活动)和非金融企业的投资活动,那么需要另外修改表格项目。类似服务企业,生产作业流程会简化或者省略;对于投资活动来说,采购就是加入投资,销售就是退出投资。市场采购、市场销售、售后服务所构成了投资活动的基础活动,就是基础活动。狭义投资管理活动包括融资管理、人事管理、风险管理等活动,构成了管理活动的总和。企业的投资管理活动可以分为投资活动的基础活动与狭义投资管理活动。

表 2

管理活动	狭义投资管理活动(包括融资管理、人事管理、风险管理等活动)			利润
基础活动	市场采购	市场销售	售后服务	
	投资活动的基础活动			

需要强调的是,不管是管理活动还是基础活动,都是企业的自己生产活动,属于下文的狭义企业活动。它不是企业的外购活动,而是企业自己创造价值的劳动,是价值增值的中间阶段。

二、财务活动与收付实现制

(一)财务活动

企业的财务活动,是以现金收支为主的企业资金收支活动的总称,企业的资金运动体现着相关的人与人之间的经济利益关系的变化。企业财务活动对应于财务会计中的企业现金流量表。企业现金流量表主要涉及三大活动的现金流量表,分别是融资活动现金流量表、投资活动现金流量表、经营活动现金流量表。这样,在企业的财务活动框架下,财务活动分为融资活动、投资活动、经营活动。

(二)收付实现制

财务活动或者说现金流量表,是以收付实现制为基础的。确认是一个从正式记录到计入财务报表的过程,主要解决应否确认、如何确认、何时确认的问题。何时确认才是选择收付实现制还是权责发生制的关键。收付实现制的字面表述是现金基础(cash basis)。按照收付实现制,所有收到的现金都作为当期收入,所有现金支出都作为当期费用。在不存在非现金交易的情况下,或者说是一手交钱一手交货的情况下,才是适合选择收付实现制的。但是现代经济社会,商业信用大类存在,还有不少是非货币性资产交换,所以收付实现制的缺陷不可避免,促使其向权责发生制过渡。因此,可以把财务活动和权责发生制联系起来,构造企业活动的一个新框架。

三、以权责发生制为基础的投入产出活动

(一)权责发生制

无论是微观企业的资产负债核算与损益表核算,还是宏观的 GDP 核算,甚至是宏观的资金流量核算,都是建立在权责发生制的基础上的。权责发生制认为会计确认的时间应该是在会计事项的影响真正发生之时,就是发生权利义务责任的时候,而不是发生实际现金流量的时候。财务会计的发展历史表明,财务报表要素的确认是逐渐由收付实现制转为权责发生制的。

权责发生制的应用范围更广,更能考察企业的资产负债情况。它不仅能够更加准确、公正地计算各个时期的企业财务信息,而且对于未来发生的现金流量也能进行较好的预期,总体上比现金收付制更适合记录现代经济信息。事实上,在政府与非营利组织会计中,选择权责发生制也是大势所趋。一方面,政府与非营利组织也会有很多融资活动,特别是非营利性组织也会有不少经营活动;另一方面,统一各个机构单位的确认方式,能够便于合并机构单位为机构部门,方便宏观经济统计与分析。

(二)投入产出活动

笔者把权责发生制与财务活动(现金流量分析)结合起来,以建立分析企业活动的新框架,替换财务活动为投入产出活动,本文称其为“以权责发生制为基础的投入产出活动”,这是本文分析的关键起点。这里的投入产出活动中的“活动”是

一种以权责发生制为基础的活动,投入产出活动发生了,资产和负债关系就形成了。然而,财务活动中的“活动”是以一种以现金发生为基础的活动,财务活动发生了,意味着现金发生流入流出了。

需要注意的是,如不特别指出,下文的所有活动都是在企业的投入产出活动的框架下的“活动”,是以权责发生制为基础的。并且需要指出,所有的投入产出活动是一种以权责发生制为基础的“交换活动”。一般认为,经济活动分为交换和生产两大类,交换可以再分为是购买销售,分配等。但是,如果把生产都纳入在机构单位的名义下进行,那么自己生产也可以理解为机构单位与内部劳动者之间的劳动与资金的交换,体现在资产负债表的变化是左方资产项目的增加与右方应付工资的发生。当然,并不是所有的资产负债表变化都是交换,比如折旧,摊销就不是交换。

本文首先给出投入产出活动分析的表格(如表3),然后进行深入分析。

表3 以权责发生制为基础的投入产出活动

投入产出活动(广义企业活动)(广义经营活动+广义投资活动)								
投入活动				产出活动(外售)				
广义外购活动	自己生产活动(狭义企业活动)			对外业务活动				
经营活动								
融资	狭义经营活动						经营利润	
	经营目的外部融资	经营目的狭义外购(产品+服务)	市场采购	生产作业	市场销售	售后服务		主要业务活动
			经营活动的基础活动					次要业务活动
经营管理活动(包括融资管理,人事管理,狭义经营管理等)						营业外活动		
投资目的外部融资	投资目的狭义外购(金融资产+珍贵物品+产品+服务+产品)	狭义投资管理活动(包括融资管理,人事管理,风险管理等活动)			投资产出活动:获取回报(获取利息,分红,收回投资等)		投资利润	
		投资活动的基础活动						
融资	狭义投资活动							

(三) 广义经营活动与广义投资活动

企业的投入产出活动就是广义企业活动,可以分为广义经营活动与广义投资活动。因为融资活动总是为投资或者经营,如果把外部融资活动也纳入投资活动和经营活动的体系下,那么可以构成广义的经营活动与广义的投资活动。这样,企业的活动只分为两类,分别是广义经营活动与广义投资活动。广义经营活动是由经营目的外部融资活动与经营活动组成,最后产生经营利润;广义投资活动是由投资目的外部融资与投资活动组成,最后产生投资利润,当然,如果是金融中介企业,那也是经营利润。

(四) 投入活动与产出活动

综合考虑,企业是一个从投入到产出的过程。投入就是企业的耗费,是确认支出的活动,准确地说,还包括负产出。负产出比如污染之类的东西,就是需要企业处理的,这是企业的生产所不可避免的耗费。投入活动分为广义外购活动与自己生

产活动。在企业内部的自己生产是劳动,因为彼此之间是雇佣关系合同。外购包括了购买服务和购买产品。外部购买,往往也是伴随着企业内部人员的劳动,某种程度上这也是一种耗费。外购伴随的活动,笔者称为采购活动。这些外购过程发生的采购活动其实也是企业内部人员的劳动,也是自产活动,但是外购却不是自产活动。总之,结合前面的分析,投入总是细分到单纯的外购或者自产为止。应该投入的资源可以是企业自己生产或者外部购买。

产出活动是企业的对外活动,是确认收入实现的活动,准确地说还包括了负投入。如果此项投入的取得,本身就是会给企业带来收益的,这就是负投入。比如,企业具有独特的化废为宝的本事,其他企业的负产出对于这个企业来说就是负投入,因为企业得到其他企业负产出的时候是有收益的。但是企业对外产出总是一定数额的收入,不能很细的分下去。

(五) 广义外购活动

前述所指的外购活动就是广义外购活动,分为狭义外购活动与外部融资。如果是一般的产品与服务外购,则是属于狭义上的外购活动。外部融资活动,某种程度上也是企业的外购活动,是企业外购金融服务,满足企业本身的融资需求。这样,狭义的外购和外部融资构成了企业的广义外购活动,简称为外购活动。

外部融资总是对应有投资方的。企业的融资管理活动,可以是自己管理,也可以是外部购买。因为融资活动的目的总是为投资或者经营,特别对于中小企业来说,融资管理一般是与经营管理、投资管理一起发生的,很少有单纯的融资管理。对于大型企业来说,也是可能发生单独的融资管理活动,由独立的融资管理部门来运营。如果本来自己生产的融资管理活动外包出去,就是属于其他外购服务活动,或者说是融资管理外购活动。融资管理也是企业融资活动的一部分,在进行成本收益分析中也要纳入其中,但是在融资活动现金流量表里就不必加进去了。

根据投资活动与经营活动的区分,广义外购可以分为经营目的外购与投资目的外购。

1. 经营目的外购。经营目的外购又可以细分为经营目的狭义外购和经营目的外部融资。经营目的狭义外购就是企业经营活动的普通外购产品和服务。需要注意的是,可以外购原本一般是企业内部自己生产的活动,比如外购经营管理服务,人事管理服务,甚至是融资管理服务。

2. 投资目的外购。对于金融中介和非金融中介的投资活动,投资目的外购同样可以分为是投资目的狭义外购和投资目的外部融资。根据对外投资分为金融投资与珍贵物品投资,所以投资目的狭义外购主要有金融资产与珍贵物品,考虑到辅助性活动的需要,可能也需要外购产品和服务。

(六) 自己生产活动

自己生产活动就是狭义企业活动。在前文提出新的基础活动和管理活动中已经分析的比较详细。

同样根据投资活动与经营活动的区分,自己生产活动分为是可以分为是经营自己生产与投资自己生产。经营自己生

产就是最常见的非金融中介企业内部自己生产,分为基础活动与管理活动。投资自己生产就是(广义)投资管理活动,分为是狭义投资管理活动和投资活动的基础活动。如前文所述,投资活动的基础活动就是基础活动,分为了采购、销售和售后服务,在表格中用虚线表示出来。本来投资活动不是生产活动,投资活动的利润并不是直接计入GDP,但是投资管理是生产活动,广义投资管理活动的生产值应该是合理计入GDP。

需要注意的是,经营管理活动与狭义投资管理活动都是管理活动,所以经常是经营管理活动与狭义投资管理活动交叉进行,很难区分,所以之间用虚线表示管理活动的交叉。这也正是说明了管理间接成本的性质。特别是由于中间性组织模式的经营投资的存在,管理活动交叉进行会更加明显。

(七)产出活动

1. 主要业务活动和次要业务活动。根据《第一次全国经济普查单位划分办法》,基层单位的活动一般分为主要活动,次要活动和辅助活动。主要活动是指销售额或营业额最大的并对外提供的那种活动;次要活动是指在主要活动之外进行的,对外提供的活动;辅助活动是指不对外提供,而只是用于单位内部以保证主要活动和次要活动能够顺利进行的一种辅助性活动(主要包括计算机服务、通讯、原材料的采购和储存,销售营销,人事管理,财务管理,维修保养,清洁卫生和保安等)。以主要活动和次要活动划定基层单位,辅助活动不划分基层单位。

通俗地说,业务就是各行业中需要处理的事务,但通常偏向指销售的事务,因为任何企业最终仍然是以销售产品、销售服务、销售技术等为主。业务活动就是对外销售,一般就是确认实现收入的时候。在会计上,往往是把业务理解成为资产组,是一个能独立产生现金流的资产组合,但是也有例外,很多时候业务活动与辅助活动混合在一起,难以单独分离出来成为独立的现金流,所以成本会计中需要分析直接成本和间接成本。

总之,业务应该准确地界定为对外活动,或者界定为产出活动为佳。如前所述,对外活动包括主要业务活动和次要业务活动,所以可以把主要业务活动和次要业务活动总结为业务活动。

同时,业务活动产生的收入相当于会计学上的营业收入,而主要活动对应的收入为主营业务收入,次要活动对应的收入为其他业务收入。如果是营业外活动产生的收入就是营业外收入。然而,企业的转让固定资产,转让经营投资股权就是非业务活动,计入营业外收入。

值得注意的是,主要业务活动并不就是核心业务,但是核心业务一般是主要业务活动。核心业务是由自身企业所拥有的与众不同,不可复制的资源决定的,企业需要围绕这些资源构建自己的能力体系,以实现自己的竞争优势。

2. 投资产出活动。前面分析的是经营活动的产出情况,如果是投资活动的话,那么产出活动就是投资产出活动。投资产出活动等价于获取回报的收入确认,采取的形式有获取利息,分红,收回投资等。

(八)小结

资产组的认定,应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。具体认定时,还要考虑具体的企业的管理层的生产经营活动方式和对资产使用与处置方式等等。本文认为,资产组的认定应该还要考虑现金流出的独立性,甚至是融资活动现金流入流出的独立性。因为融资总是为了投资或者经营,所以,融资服务的外购现金流也要纳入资产组中,除非存在下文的“融资中心”。这样,资产组类似于国民经济核算中的基层单位的概念。

所以,广义的经营活动构成了企业的若干资产组,广义的投资活动也是构成企业的若干资产组。当然,很多中小企业只有一个整体企业作为资产组。很多大型企业往往是集中管理资金,设置了财务部、资金部、结算中心、共享服务中心、财务公司等五种模式进行现金的集中管理。这是企业内部资金拆借的方式,提高资金使用效率。这些融资中心本身也是一个部门,但肯定不是一个资产组,因为它没有对外产出,只是“对内产出”。同时,对于存在内部融资中心的大型企业来说,各个资产组划分,可以较少考虑融资活动的现金发生。

前文的分析一直是以企业为单位。企业是经济世界的细胞,分析清楚了企业,其他就是容易很多。前文的以权责发生制为基础的投入产出活动分析框架,同样适用于所有的经济主体。可以把个人理解为企业实体,个人也有资产负债表来运作。所以,对于个人,投入产出活动分析框架完全适用。对政府,非营利组织来说,投入就是支出,产出就是收入,投入产出平衡,这是比较特殊的。它们的绩效衡量很特殊,而且财务分析更多的是预算分析。前文已经指出,政府与非营利组织的发展趋势也是采取权责发生制,所以,投入产出活动分析框架同样适用政府与非营利组织。对政府,非营利组织来说,投入产出活动分析主要是投入活动(支出活动)分析,分为外购融资活动,狭义外购和自己生产。这里的政府是政府单位(政府机构单位),而不是政府部门。

主要参考文献

1. 陈少华. 财务会计研究. 北京: 中国金融出版社, 2007
2. 杜金富. 货币与金融统计学. 北京: 中国金融出版社, 2006
3. 葛家澍. 财务会计理论研究. 厦门: 厦门大学出版社, 2006
4. 国家统计局国民经济核算司编著. 中国经济普查年度国内生产总值核算方法. 北京: 中国统计出版社, 2007
5. 何小锋, 黄嵩. 投资银行学. 北京: 北京大学出版社, 2008
6. 邱东等. 国民经济核算. 北京: 经济科学出版社, 2002
7. 徐曙娜, 陈明艺. 政府与非营利性组织会计. 上海: 上海财经大学出版社, 2006
8. 张强主编. 现金管理经典案例评鉴. 北京: 中信出版社, 2009
9. 财政部. 企业会计准则——应用指南. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
10. 财政部. 企业会计准则. 北京: 经济科学出版社, 2006
11. 中国财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解. 北京: 人民出版社, 2008