

□ 张 鸣 刘 华

作业成本法的应用及其前景探析

在提供决策有用信息、激励管理层实现企业目标方面,现代管理会计作出了伟大的历史性贡献,所依托的是:六十年代前期的变动成本法(Variable Costing)和贡献报告(Contribution Reporting),七十年代后期的零基预算(Zero-Based Budgeting),以及八十年代中后期全面兴起的作业成本法(Activity-Based Costing)。其中,零基预算只是昙花一现,八十年代起不再为预算编制者所推崇;变动成本法和贡献报告受到越来越多的批评和挑战,在新技术、经济条件下,用完全成本法取而代之的呼声很高;而作业成本法则方兴未艾,被誉为成本会计的第三次革命(注:第一次革命是成本核算由帐外演变为帐内;第二次革命是产品成本计算与控制相结合,表现为责任成本控制系统)。那么,作业成本法相对于传统的以数量为基础的成本计算法(Volume-Based Costing),有何现实意义?应用条件是什么?如何设计作业成本制(Activity-Based Cost System,作业成本法应用的载体)?应用中存在哪些问题?前景如何?这些都是成本管理会计急需探析的问题。

一、作业成本法的现实意义

作业成本法近年来在理论研究和实务应用上颇受关注。相对于传统的以数量为基础的成本计算法(下文中简称为“传统成本法”),它能提供更为准确的产品成本,更好地解释生产经济学,更为恰当地分析企业作业的经济性。作业成本法的提出最初只是为了成本计算,现在它有着更为广泛的用途。

(一)通过提供决策有用信息,可帮助企业优化生产决策、定价决策、长期投资决策。

1. 生产决策。企业在决定产品的最优组合时,需要分析新产品开发及老产品增产、减产、转产或停产对成本的影响。作业成本法比传统成本法使用的间接成本分配基础(Allocation Base)为多,能提供明细化的成本资料,使成本的可追溯性、可归属性大大增强,可指明各种产品组合对成本的影响,从而帮助企业优化生产决策。

2. 定价决策。成本是影响价格变动的一个基本因素,价格决策往往要参考产品的单位成本。传统成本法提供的成本信息“绝对不准确”(Absolute Inaccuracy),而作业成本法提供的成本信息“相对准确”(Relative Accuracy)。因此,以作业成本为基础的定价决策更为恰当。

3. 长期投资决策。作业成本法同电子计算机以MRPⅡ(Manufacturing Resource Planning)为代表的企业制造系统的结合,再利用销售预测资料,可进行投资项目未来增量现金流量的模拟计算,有助于企业正确进行长期投资决策。

(二)从激励管理者实现企业目标角度看,利用作业成本信息进行的业绩评价和考核、预算

编制、作业管理,更为有效、恰当。

1. 业绩评价和考核。按作业设立责任中心并使用更为合理的分配基础,易于区分责任;通过使用适当的成本动因进行两阶段分配,成本指标更可靠;利用附带产生的非财务信息,还可考虑从非财务角度进行业绩评价和考核。

2. 预算编制。作业核算和分析有助于制定出真正合理的预算标准,按作业中心编制的预算还能解决传统预算编制中责任不清的问题。

3. 作业管理。作业管理是作业成本法的分支。将作业区分为增值性作业和非增值性作业,可为企业改善成本管理指明方向,即:努力提高增值性作业的效率,消除非增值性作业。

二、作业成本法的应用条件

(一)相关因素。

企业各种产品间存在着产量差异、体积差异、复杂程度差异、用料差异、准备时间差异。由于生产上固有的经济非比例性(Economic Nonproportionalities),传统成本法势必带来产品成本的扭曲。作业成本法能提供相对准确的产品成本,但以作业为基础的两阶段分配,成本核算的工作量大增,花费较大。判断成本计算法的优劣,应以成本效益原则为标准。提高产品成本准确程度的边际收益与边际成本相等时的成本算法,为最优的成本算法。需要说明的是,最优的成本算法并不一定要提供最为准确的产品成本。理论上讲,也只有最优的传统成本法都满足不了所要求的准确程度时,才需要作业成本法。而影响产品成本的准确程度要求,从而决定是否应用作业成本法的相关因素主要有:

1. 计量成本(Cost of Measurement)。由于作业成本计算所需的初始信息通常已经产生,计量成本往往只包括:将初始信息引入产品成本计算系统的成本;为计算产品成本而进行的必要运算的成本。计量成本随着新信息技术的使用有不断降低的趋势。如果计量成本降低,企业对产品成本的准确程度要求就应提高。

2. 出错成本(Cost of Errors)。出错成本是指错误的产品成本信息指导下的错误决策的损失成本。错误决策的常见形式为:不良的产品相关决策,如销售并不盈利的产品,不恰当的定价;不良的产品设计;不良的资本投资决策;不准确的营业费用预算。出错成本的高低,主要与企业面临的竞争的程度和性质相关。竞争越激烈、越自由,出错成本就越高。另外,出错成本的高低,还受到企业制造费用结构变化的影响。由于资本有机构成的提高是一种必然趋势,制造费用占产品成本的比重越来越大,构成内容日趋复杂化,使得出错成本呈现出上升趋势。制造费用越重要,出错成本就越高;而出错成本越高,企业对产品成本的准确程度要求应越高。制造费用的分配基础从直接人工小时发展到机器工作小时,再从机器工作小时发展到多个成本动因,反映了这一规律。

3. 产品差异(Product Diversity)。产品差异是指产品与产品间作业耗费比例不同。它常伴随管理活动而产生:开发新产品;采用新的销售策略;改善生产流程。由于市场日新月异,需求日趋多样化,产品差异日益增多。产品差异越多,企业对产品成本的准确程度要求就应越高。

(二)应用条件。

企业应用作业成本法是否符合成本效益原则,需综合考虑计量成本、出错成本、产品差异等相关因素对准确程度要求的影响,并与现有的传统成本法所达到的准确程度相比较。作业成本法最为理想的应用条件是:原先的传统成本法开始应用时,计量成本高,出错成本低,产品差

异小:现在,计量成本低,出错成本高,产品差异大。由于任何一种成本制的预期寿命都很长,而重新设计要求更高的成本制并产生效益,既费时又费力,所以,如果企业正准备设计其成本制,即使应用作业成本法的条件并不是最理想,也应优先考虑。

如果企业应用了作业成本法后,又由于竞争缓和等原因使出错成本大为降低,或者企业集中生产一、两种拳头产品使产品差异变小,或者企业采用了适时制生产系统(Just-In-Time Production System)使产品差异大小不再重要,通常也并不要求其返回到传统成本法。可能的原因是:多数企业在出错成本、产品差异变小的同时,计量成本大幅下降;管理层预期竞争很快会重趋激烈;由于缺少竞争,管理层已经不关心产品成本计算问题;重新设计成本制并不具备成本合理性。

三、作业成本制的设计

(一)框架设计。

框架设计阶段的任务是明确其主要特征。为此,须就以下六个方面作出决策:

1. 与现有成本会计系统一体化,还是独成体系?
2. 立即组织实施还是要经过长时间的正式设计文本的审批?
3. 作为管理系统还是财务系统的一部分?
4. 要求相对准确还是高度精确的成本信息?
5. 采用历史成本还是未来成本?
6. 初始设计复杂化还是简易化?

(二)成本动因设计。

成本动因是指确定某项作业工作量或工作负担的变量,有助于便捷准确地计算产品成本。任何框架下的作业成本制,都以成本动因作为其运转的枢纽。在设计作业成本制时,无疑要把成本动因设计作为关键环节。通常,成本动因设计涉及两个方面:

1. 成本动因的使用数量。其影响因素为期望准确程度、产品差异程度、作业的相关成本大小、产量差异程度、成本动因与作业实际消耗的资源间相关程度。期望的准确程度越高,为达到准确程度要求所需的成本动因数量就越多、产品差异程度、作业的相关成本大小和产量差异程度,体现着产品组合的复杂程度。实务工作中,需要多少成本动因,须综合分析、判断。首先按作业的相关成本大小区分主要作业和次要作业,考虑产品差异程度和产量差异程度,然后将差异很大的产品剔除,分析哪些主要作业可以合并核算;再分析哪些次要作业可以合并核算。产品组合的复杂程度越高,所需的成本动因数量就越多。至于成本动因与作业实际资源消耗的相关程度,它与成本动因的使用数量成反比。

2. 成本动因的类型。其影响因素为计量成本、出错成本与行为驱动成本(Cost of Behavior Induced)。计量成本越小、出错成本越小、行为驱动成本(可正可负,如驱动有利行为时为负,驱动不利行为时为正)越小,这类的成本动因越有可能被选用。具体以哪个因素为决定因素,须视设计者的意图而定。

四、作业成本法应用中存在的问题

诚然,作业成本法的应用有现实意义,但在具体设计、实施过程中也出现了值得重视的诸多问题。

(一)理论上的局限性。

1. 由于联合成本的存在和计量方面的困难,并不能得到真实的产品成本。
2. 考虑到成本效益原则,为每个作业选择一个成本动因是不现实的,也就不能避免产品成本的扭曲。
3. 对提供的资源与消耗的资源难作区分。

(二)实践中的误用和滥用。

1. 认为所有成本都是变动的。事实上,按成本动因来解释成本性态,成本可区分为短期变动成本、长期变动成本和长期固定成本。其中,长期固定成本并不随业务量或成本动因的变化而变化。

2. 认为直接人工成本不再是一个重要的成本项目。但即便以作业成本法应用较多的美国为例,直接人工成本占总制造成本的14%以上,不能不作为一个重要的成本项目。而且,在劳务部门、政府机构,人头数(Headcount)则是一个最重要的成本动因。

3. 认为作业成本法只核算制造费用。实际上,作业成本法能提供完整的产品成本信息,只是直接材料、直接人工成本核算与传统成本法相同,区别集中在制造费用的归集与分配程序上。

4. 指望作业成本法提供详尽的产品成本信息。从信息经济学的信息经济性理论来看,将作业成本法搞得过于复杂并不经济。作业成本法并不是信息的唯一来源,企业还可以利用观察、商会、通讯和个案研究等途径取得信息。

5. 把作业成本法视为产品定价、组合、做买(Make-Or-Buy)决策的决定因素。实际上,产品相关决策还要考虑竞争的程度和性质、企业的价格策略、市场供求关系、产品质量等。

6. 把作业成本法视为尽善尽美的工具,盲目排斥传统成本法。客观地看,作业成本法的应用尚处于初级阶段,有很大的局限性。而且,象日本企业,在热衷于质量管理和适时制、并不奉行作业成本法的情况下,同样取得了成本、质量的竞争优势。

五、作业成本法的前景探析

作业成本法的基本思想源自D·Longman和M·Schiff合著的《实际销售成本分析》(Practical Distribution Cost Analysis)。作者提出“功能成本法”(Functional Costing)。进行销售成本核算时,使用控制因子(Control Factor Units)来联系变量(Variable Quantum)与成本金额、销售与佣金。作业成本法最早用于非制造业,如铁路运输业,后来才更多地用于制造业。

尽管作业成本法即使在美、英、加拿大等国也尚属初级应用阶段,但近年来保持了较好的应用上升势头。很多企业受宏观经济衰退的困扰,转向采纳这一务实的工具,以便取得更多的战略、财务和经营方面的信息,从而提高其竞争能力和获利能力。作为一种决策支持工具,它比传统成本法有着而向未来的适应性和优越性。即使在成本效益原则的限制下,作业成本法也至少可以在以下四个方面取得进展和突破:

1. 多个间接成本分配基础的广泛采用。企业分配间接制造费用,将不再简单地只按直接工时或机器工时来进行。

2. 强调产品成本的战略管理。企业不仅关注其制造环节,还重视研究与开发、设计、采购、推销、销售、售后服务等环节。

3. 业绩的非财务计量和财务计量并存。作业成本法可产生非财务信息,结合各类信息进

