

□ 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 Casting),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

行业绩的评价和考核,将是一种趋势。

4. 增值性分析、因果联系分析的深入开展。企业面临的将是买方市场,唯有生产高质量、低成本且适销对路的产品才能生存、发展。因此,增值性及成本与产品、服务、顾客的因果联系,将倍受关注。

我国目前自动化程度很低,现行会计制度又要求采用制造成本法,因此,在实践中还很少应用作业成本法。但随着社会主义市场经济的逐步建立和完善、现代企业制度改革的深入进行,我国企业面临的竞争将趋于激烈,自动化程度将很快提高,新信息技术将不断引入、应用到企业中来。我们有必要尽早改变成本管理效率不高、成本核算粗略的状况,深入了解作业成本法,认识作业成本法的现实意义,选择适当时机设计好作业成本制,正确对待作业成本法应用中存在的问题,并及时借鉴、消化和吸收国内外先进经验。建议由咨询公司推波助澜,上市公司率先试行,以制造业为突破口,适时、适当采用作业成本法。笔者相信,这会为我国企业的成本核算与管理取得巨大效益。

#### 参考资料:

1. The Rise of Activity-Based Costing, By Robin Cooper (1988, 1989).
2. Management Accounting: This Century And Beyond, By Charles · T · Horngren (1995).
3. 《运用 ABC 改善企业管理》,肖泽忠、潘爱香。

(作者单位:上海财经大学会计学系;邮编:200433)

(上接第 13 页)系,实行严格的财政预算约束。国家在继续完善税收征管制度、增加财税收入的同时,尽力减少各种财政补贴,尽快实现财政收支平衡,真正实现运用税种、税率、支出预算、公债补贴等工具,调节社会总需求。

4. 加快国有企业改革步伐,使企业对国内外市场价格信号具有灵敏的反应能力。资本项目可兑换,以市场价格机制形成和国内、国外价格接轨为前提和条件。国内外价格体系的差异及世界市场价格的波动将对国内经济产生直接影响,这就要求国有企业对国内外市场机制作灵敏反应,根据市场供需状况进行生产和经营,谋求效益和利润最大化。目前,由于种种原因,国有企业还远不适应市场机制作用,对国内外价格体系的差异及世界价格的波动不太了解,往往受不正确价格的误导,盲目生产或扩大再生产,再加上产品质量、性能、技术、成本等问题的存在,结果造成企业效益滑坡。这些都使国有企业在推进和实现人民币资本项目可兑换中充满风险。现在我们必须加快国有企业改革步伐,按照建立现代企业制度的要求,将企业尽快推向市场,使企业能够研究市场,对价格信号具有快速、灵敏的反应能力,适应国际市场行情的变化,科学合理地组织生产经营活动,获取较高的经济效益和利润;并不断进行技术改造和产品更新,提高产品质量、性能等,努力挖潜,降低成本,使产品具有较强的国际竞争力,实现企业经济增长方式由粗放型向集约型的转变,促进我国整体经济实力和水平的全面提高,为推进和实现人民币资本项目可兑换奠定坚实的经济基础。

(作者单位:中国人民银行连云港市分行;邮编:222003)