

# 基于 GPK 的成本特性会计报告研究

狄 为

(江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212003)

**【摘要】** 本文认为基于弹性边际成本法(GPK)的成本特性会计报告可以提供边际成本融合全部成本、短期决策融合长期决策、成本中心融合作业的信息,使成本会计系统更加具有相关性。但这一方法要想贯彻得好,只有对成本特性会计报告的多层次边际贡献进行分析,才能全面发挥管理会计的作用。

**【关键词】** GPK 成本特性 会计报告

## 一、传统成本系统存在的问题

所有的成本系统都从将资源成本分配到成本中心开始。一般来说,企业可分为两个典型的部门:生产部门和辅助部门。辅助部门成本分配到生产部门,同时,生产部门发生的成本直接计入该部门,然后,生产部门将汇总的成本分配计入该部门生产的产品中。

建立成本系统的一个重要目的就是控制成本和提高效率(效率测评)。传统成本系统把辅助部门的成本分配给生产部门主要是因为:①控制生产部门对辅助服务的需求;②确定辅助部门的经营是否有效率,从而确定辅助部门的最优规模,以及确定某项辅助服务是自制还是外购。辅助部门的经理因其成本将转移到生产部门,会意识到对利润敏感的生产部门经理将以挑剔的眼光对待成本分配,因而不得不努力降低成本,从而变得更有进取心和创新精神。但辅助部门的成本分配给生产部门往往采用分摊的方法,而分摊又很难找到一个很好的计量标准。实际上即使对于生产部门自身而言,约束性成本也遇到同样的问题,即很难准确地分配到各产品成本中去。

另外,按照传统辅助部门成本分配给生产部门的方法,可能会出现某一生产部门的生产水平和效率会影响其他生产部门业绩评价的情况。辅助部门的效率本应只反映在自身的业绩评价中,但在生产部门中也得到反映。超出辅助部门控制范围的影响因素,如辅助需求量无法预见的波动,也会影响辅助部门的业绩评价。

## 二、GPK 的基本框架

德国的成本会计方法在英语中称为 GPK,近似地翻译为“弹性边际成本法”或“弹性标准成本法”。美国管理会计协会主席怀特在 2004 年 9 月《战略财务》一书中,发表了《为什么要注意德国的成本管理》一文,提到该协会正在推介一种简称为 GPK 的德国成本会计方法。GPK 在德国已经推行了 40 多年,怀特认为一个方法能够在发达的工业国家得到如此持久、广泛、成功的应用,必定值得了解。

GPK 最重要的思想是固定成本不计入产品成本。如果固定成本计入产品成本,管理者可能会做出错误的短期决策。

GPK 包含四个重要的要素:成本项目、成本中心、产品成本和边际贡献。GPK 不同于美国的成本会计,它的成本项目中一般包括利息成本项目。每个成本项目分为变动成本和固定成本,并以此将成本分配到成本中心。成本中心确定某项成本是变动成本还是固定成本取决于该成本中心的产出动因,而不是像传统的成本分配系统那样将变动成本定义为随最终产品的产出数量变化而变化。

成本中心的成本和一项作业之间具有很密切的和可以计量的关系。一个成本中心一般只有 10 名或更少的工人。一个企业通常有很多成本中心,如生产中心、材料中心、管理中心、销售中心和研发中心等,它们决定了变动成本和成本中心产出之间的关系。利用成熟的分析工具,就能决定哪些变动成本会产生并予以测量。

GPK 使用两种不同类型的成本中心:辅助成本中心和生产成本中心。辅助成本中心包含与生产过程较远的作业,生产成本中心则比较接近生产过程。这种区别是必须的,因为它不可能直接将辅助成本中心的成本分配到产品中去。因此,辅助成本中心的成本首先分配给生产成本中心,然后再由生产成本中心将成本分配到产品中去。这种逐级分配可以使产品成本的计算更加精确。只有辅助成本中心的变动成本才能分配给生产成本中心,否则,变动成本和固定成本之间的区别在成本分配中将是模糊的。

表 1 辅助成本中心明细表

辅助成本中心:维持中心						
成本项目	单位	数量	单价	总成本	变动成本	固定成本
直接材料	吨	10	5 000	50 000	50 000	
工资	小时	40 000	10	400 000	400 000	
福利	小时	40 000	1.5	60 000	60 000	
工具	元			15 000	10 000	5 000
折旧	元			80 000	20 000	60 000
应计资本利息	元			6 000		6 000
合计				611 000	540 000	71 000

表 2 生产成本中心明细表

生产成本中心:制造中心						
成本项目	单位	数量	单价	总成本	变动成本	固定成本
直接材料	吨	90	5 000	450 000	450 000	
工资	小时	100 000	10	1 000 000	1 000 000	
福利	小时	100 000	1.5	150 000	150 000	
工具	元			20 000	18 000	2 000
折旧	元			200 000	40 000	160 000
应计资本利息	元			20 000		20 000
小计				1 840 000	1 658 000	182 000
辅助中心分配的成本				540 000	540 000	
合计				2 380 000	2 198 000	182 000

由表 1、表 2 可以看出,在进行上述成本分配之后,辅助成本中心不再有变动成本,每个生产成本中心的变动成本都很容易得到。

### 三、基于 GPK 的成本特性会计报告

基于 GPK 的原理和结构,GPK 能够支持许多短期管理决策,如最佳的生产计划、自制或外购决策、定价决策或内部转移定价决策。另外,成本高度透明,有助于影响职工的行为和发现企业潜在的弱点。这些优势是 GPK 在德语国家大量的工业企业中推广的主要原因。表 3 表示基于 GPK 的各层边际损益会计报告。

GPK 的一个重要特点是可以提供每个产品的边际贡献

表 3 边际损益会计报告

项 目	产品1 (作业中心1)	产品2 (作业中心2)	合计
1.收入(或以内部转移价格表示的向其他部门提供的内部转移数量)	●	●	●
减:随产量变化的产品变动成本	●	●	●
产品产量贡献毛益	●	●	●
2.减:随生产相关作业变化的生产成本	●	●	●
生产计划的贡献毛益	●	●	●
3.减:生产能力成本(不包括未使用生产能力)	●	●	●
部门生产贡献毛益	●	●	●
4.减:未使用生产能力成本			●
不可分配部门成本			●
部门贡献毛益			●
5.减:可归于部门的一般管理费用			●
部门利润			●
6.部门利润总计			●
减:不可分配企业集团成本			●
企业集团利润			●

信息。每个产品的边际贡献都可以从产品收入中扣减变动成本得到。这保证了许多短期管理决策的准确性,因为这些决策大多是基于边际贡献而非产品成本而得出的。最后从边际贡献中扣减相关的固定成本,不同的边际贡献在不同的层次上得到。GPK 的目的就在于将管理者的注意力引向能够同时影响弹性资源和约束性资源的决策活动中(Friedl,2005)。成本被分为固定成本和变动成本,而在 GPK 下,传统思想下的某些固定成本按成本中心的成本动因可变为随作业变化的变动成本。变动成本则分为随产量变动和随生产作业变动的变动成本(Bromwich,1994)。

为了达到中期和长期的目标以及符合财务会计的要求,GPK 也提供固定成本分配给产品的信息。但企业应不论实际需求是多少,都以实际生产能力下各成本动因分配比率分配固定成本,在边际损益会计报告中分别以生产能力成本和剩余生产能力成本反映各种成本性态下的贡献。如果不加以区分,在实际需求量下降时,单位产品会分配到更多的成本(闲置生产能力成本),从而导致成本系统报告的成本上升。将固定成本分别以生产能力成本、未使用生产能力成本以及不可分配部门成本来表达,有助于反映相对于部门不可控制层面的成本及部门经理的经营业绩,使成本更加透明并提高决策的正确性。

### 四、总结

基于 GPK 的成本特性会计报告是关于边际成本融合全部成本、短期决策融合长期决策、成本中心融合作业的成本会计系统。正如许多以提供管理信息为目标的方法一样,分析是 GPK 的关键。这种分析可以指导管理会计的实践,提高成本的透明度,有助于管理者做出正确的决策。GPK 的收益分析是建立在多层次损益分析的基础上的,它可以针对每个成本目标、产品和企业整体做出分析。

作为一个好的成本会计系统,GPK 按照管理者的职责以及同质的成本(相同的成本动因)确定成本中心,成本中心不太复杂,成本和产出之间表现为线性关系。对于资源的处理,GPK 是在产品和组织的架构引起这些成本发生的层次上进行决策的。

二战后 GPK 得到迅速的发展,多年来学术界和实践者花费了大量的时间去检验和完善这一严谨的方法体系。GPK 的迅速发展也得益于成熟的 IT 技术的运用,特别是 SAP 软件的推广,已经可以支持这一管理会计系统的应用了。

【注】本文受到江苏省教育厅高校哲学社会科学研究项目“基于作业成本的造船企业目标成本法管理模式研究”(项目编号:06SJD630046)的资助。

#### 主要参考文献

- 1.卡普兰,阿特金森著.吕长江译.高级管理会计.大连:东北财经大学出版社,2007
2. Gunther Friedl, Hans-Ulrich Kupper, Burkhard Pedell. Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting. Strategic Finance, 2005