

谈资源消耗会计的基本原理及实践意义

南京广播电视大学 江景

【摘要】 本文在阐明资源消耗会计基本原理的基础上,对资源消耗会计在我国企业应用的实践意义进行了探讨,旨在通过改进成本管理来节约资源并提高资源利用效率。

【关键词】 资源消耗会计 作业成本法 预算

资源消耗会计(RCA)是2002年开始在美国推出的一种成本会计创新方法。它是作业成本法(ABC)与弹性边际成本法(GPK)的有机结合。它是一种以资源为导向的作业成本改进方法。运用ABC为不同的作业耗费选择相应的成本动因进而向产品分配费用,能够获得决策相关性较强的成本信息;而运用RCA,不仅从内部对ABC加以完善,而且从外部资源利用的角度完善成本管理的战略系统。在实务界,RCA被认为是一种创新成本管理,本文拟对此作一探讨。

一、资源消耗会计的基本原理

RCA以GPK为理论基础,区别于ABC,其关注的焦点在于资源与资源之间的相互关联性以及资源在产出过程中是如何消耗的。从这个意义上讲,RCA是一种新方法,是一种能动的、综合而概括的成本管理系统。

首先要明确RCA最基本的概念:资源、资源消耗和资源结集点。在RCA下,资源是一个广义的概念,是实施作业所必需的。简单地说,资源是在实施作业过程中耗用的经济性投入,如购入的劳动力(职工薪酬)、劳动对象(材料)和劳动手段(固定资产)等都是资源。

资源消耗是指部门之间的成本(价值)转移。RCA根据因果关系,以资源为焦点确定成本的归属,即依据资源向成本对象分配成本。

资源结集点相当于美国成本会计中称为“成本中心”的一个单位,这个单位发生的所有资源消耗均在此结集,结集后的产出数量称为资源产出量。资源结集点可以是一个行政单位,也可以不是一个行政单位。在RCA框架中,成本从资源结集点向成本对象(如作业、项目、产品、顾客等)分配,在这种处理方式下,RCA注重成本性质的分析,并为实现收益目标而致力于E/I产能(剩余/闲置生产能力)的管理。

在明确RCA上述概念的基础上,我们还需要进一步地了解RCA在运作过程中所具有的以下特征。

1. 各资源结集点具有相互关联性。在运用RCA的过程中,首先是应用基于量化的产出消耗、因果关系的关联性,将成本对象所消耗的资源成本归入资源结集点,然后根据成本动因进行分配。资源结集点是由相关的资源要素组成的,每一个资源结集点只有一个成本动因。由于资源间存在依赖性,因此

各资源结集点之间具有关联性。RCA的资源结集点不仅包含所有作业消耗的资源,而且包括那些因为对其他资源提供效用而消耗的资源。与ABC相比,RCA不仅核算作业消耗的资源,而且核算资源自身消耗的其他资源。要将资源结集点中的资源进行合理的分配,就需要清楚地认识被消耗资源的功能及其伴随着作业产生的资源间的相互关系。

2. 对所有资源结集点的产能进行量化处理。RCA在各资源结集点采用了可量化的手段,从而使消耗的资源被量化,明确了资源消耗与成本分配的因果关系,实现了评价手段的量化。

3. 识别E/I产能并明确责任归属。资源在任何一个特定状态可以划分为以下三种类型:一是生产性资源,即制造适销对路的产品或提供服务的资源;二是非生产性资源,即使用中的资源,但未能制造产品或提供服务;三是闲置资源,即潜在可使用的资源,但处于未使用的状态。因此,对资源的利用即产能,也就相应分为生产的产能和E/I产能。对E/I产能的控制与管理是确保资源有效利用的手段。RCA能够识别E/I产能,并将E/I产能的成本归属到对该资源有影响的责任人员或者相关层面上去,而不是将它分配到产品中去,因此增强了管理者对E/I产能信息的可视化,从而有助于其管理。

4. 从资源供应和消耗的视角认识成本习性。在RCA下,从最基层的成本核算单位(资源结集点)把成本划分为固定成本和变动成本。RCA从资源供应和资源消耗两个不同的视角观察成本习性。从资源供应的层面观察,得到固有的成本习性,随产出正比例变动的资源成本为变动成本,否则为固定成本。从资源消耗的层面观察,原有的变动成本需要识别出用固定的形式消耗的可能性,并且按要求进行相应的处理。

5. 依据计量标准进行成本核算。资源消耗关系是成本核算的前提,只有清晰地反映资源消耗关系,才能准确地计算受益对象的成本。由于仅用货币计量难以充分体现资源的消耗关系,所以RCA在确定资源的消耗关系时,使用包括货币指标在内的所有可量化的指标。当资源消耗关系明确后,再将非货币的量化指标转化为货币当量,应用货币指标计算收益对象的成本。由此可见,RCA将确定资源的消耗关系与核算成本的价值关系明确地区分开来,即产出的量化计量过程与货

币计算过程相分离。这一分离充分体现了资源消耗与成本核算之间的关系;资源消耗是成本核算的前提,成本核算是资源消耗的货币表现。

6. “拉动式”的成本计算方式。RCA 运用量化指标建立因果关系。在 RCA 下,首先需要确定各基本生产部门对辅助生产部门所提供的需求量,辅助生产部门按照基本生产部门计划的需求量确定向基本生产部门分摊的变动成本单价和固定成本总额,将消耗的资源成本“拉动式”计入成本对象。财务信息和非财务信息相结合有助于企业加强成本管理,实现资源的有效利用。

二、资源消耗会计在我国企业应用的意义

1. 有利于企业开展对产能的分析和利用。生产能力是对一个企业诸如人力、设备等工作时间和工作效率的度量。资源会出现未被利用的可能,这就是所谓的 E/I 产能。在 RCA 方法下 E/I 产能是指未被利用的资源。从数量角度分析,它是从供给的资源中扣除利用了的资源后的差额。作为一种差异,它更强调报告的属性,但不是将这种差异分配到每一个产品单位中去,而是将其追踪至小组(团队)或工厂层面。

在 RCA 下,企业具有同时管理生产的产能和管理 E/I 产能的可能性,并强调对 E/I 产能管理的必要性。RCA 在管理 E/I 产能、追溯 E/I 产能并加以归类的过程中使用了“供给的产能”这一概念,经营者要求对有可能利用的资源予以充分的揭示。为此,经营者在管理过程中就有了与产能相关的实际利用程度的信息,并据此进行产能的管理及做出资源获得方面的决策。

2. 为企业做出正确的业务外包决策提供依据。供应链管理提倡企业将主要资源投入关键的业务,企业应根据自身的优势与特长,专门从事某一领域或某一业务,集中全力形成自己的核心竞争力。通过恰当地实施业务外包,企业可以优化资源配置,避免在设备、技术、研究开发上的大额投资。运用 RCA,企业能够明确在何种情况下要实施业务外包,哪些业务需要外包,从而把非核心的业务外包出去,将企业力量聚集于核心业务。

例如,从企业内部供应链的角度分析,若企业将维修工作全部外包,全部维修成本可能会因为外包而节省下来,但是由于将维修工作外包容易使上游企业产生剩余生产能力,这样就可能不会给企业带来好处。由于 RCA 是根据业务流程分为固定成本与变动成本两个部分来进行具体计算的,所以它能为业务外包的正确决策提供依据。

3. 有利于企业构筑起严密的成本控制体系。企业内部控制包括一系列控制活动,它与企业的经营管理过程相结合,促使经营达到预期的效果,并监督企业经营过程持续有效地进行。小詹姆斯·H.唐纳利的控制过程论认为,管理控制一般包括建立标准、揭示偏差、采取措施纠正偏差三个环节,管理控制可以分为前馈控制、事中控制和反馈控制三种类型。

在 RCA 下,由于一个资源集结点只能有一个产出计量

单位,如果一个成本中心出现了两个产出计量单位,则必须人为地细分为两个资源集结点,细分以后每个资源集结点都只有一个成本动因、一个成本对象。通过运用 RCA,可以循着资源集结点→作业→产品的计划产出情况的路径为企业的成本控制建立起明确的量化标准,便于企业分解成本指标,详细分析成本差异产生的原因,追踪并消除不利差异,为降低成本指明方向。

在 RCA 下,要求将成本前馈控制、事中控制和反馈控制相结合。RCA 特别重视研究开发、产品设计和质量成本管理,力求按照技术与经济相统一的原则,科学合理地配置资源,不断改进作业方式,提高作业的质量和效率。

4. 有利于企业实施全面预算管理。企业全面预算管理作为落实企业战略的具体行动方案,是企业对未来整体生产经营活动的规划和安排。在 RCA 下,由于每一个资源集结点都有自己的成本对象,因此可以以资源集结点作为编制预算、考核业绩、分析差异的单位。在计算单位费率(单价)时,把单价分为固定和变动两个部分,当一个单位的产出数量发生变化时,很容易计算出适应这种变化的新的预算数据。

在以价值链和作业为基础的全面预算管理模式中,引入 RCA 的原理和方法,能够产生更好的效果。预算编制程序如下:

(1)分析价值链的特点。以制造业企业为例,从价值链角度看,销售处于顾客价值链部分。销售预算是企业全面预算的关键和起点。通过销售预测,分析销售地区、销售渠道、顾客的信用状况、销售人员的素质、广告效应等情况,可以编制出销售预算。

(2)对资源集结点而言,应确定其各种资源要素的单位标准。

(3)分析作业动因,确定每个作业中心的作业预算量。例如,在制造业企业,根据销售预算,按照“销售→生产→设计→采购”这一逆向程序逐一确定每个作业中心的作业预算量。

(4)明确每项作业消耗资源的标准。

(5)确定资源需求量。将作业预算量与每项作业消耗资源的标准相乘,得到资源需求量。当资源需求量与企业拥有的资源量相符时,企业就可以实现经营循环的平衡。

(6)根据不同的价值链及作业中心之间的协调情况,对作业预算量进行修正,进而修正资源需求量。

(7)将资源需求量分配给相应的产品,从而形成最终的产品预算。

RCA 对资源的分配过程很清晰,对每项作业消耗的资源项目和数量都有明确的反映,每一项作业的作业量都有一个预算数。所以在执行作业预算时,每个岗位的员工对于自己在预算期间内需要完成的工作量会有一个比较清晰的认识,从而有利于预算的执行、差异分析和进行业绩考核。

主要参考文献

1. 冯巧根.成本会计.北京:北京师范大学出版社,2007
2. 唐·R.汉森,玛丽安·M.莫文著.王光远等译.管理会计.北京:北京大学出版社,2000