

德国弹性边际成本法评介

董世才

(广东工业大学经济管理学院 广州 510520)

【摘要】德国的弹性边际成本法(GPK)是较作业成本法(ABC)的一种更为复杂精细的成本核算方法。本文介绍了GPK产生的背景、基本思想方法及核算,并将其与传统成本核算方法进行比较。

【关键词】GPK ABC 边际成本法 成本拉动

自作业成本法(ABC)诞生以来,人们对成本核算方法有了新的认识。相对传统的成本核算方法而言,ABC以其成本核算的精确性和科学性得到理论界的肯定和支持。然而,由于ABC的核算过程相对复杂,加上到目前为止没有任何专业组织为之制定相关准则,因而实施起来较为困难。而GPK经过几十年的发展和完善在德国及一些德语国家广为流行,并且在发展过程中相关机构制定了一系列标准准则,实际上已与德国的成本会计制度结为一体,成为其成本会计的标准方法。

由于我国会计制度与国际接轨主要是以美国为借鉴,因此GPK在国内并不广为人知。最近几年,美国管理会计师协会开始对德国成本会计进行积极的研究与介绍,德国成本会计也随之得到广泛的关注。

一、GPK产生的背景

德国的成本会计“有一个显而易见的目的,那就是为管理当局的决策服务,包括经营何种产品或劳务、如何定价、如何计划和控制经营过程”。然而,传统的财务会计信息不能有效地为这些决策服务,从而有必要开发一种更为精细的成本核算方法提供支持决策的信息。事实上,在德国和一些德语国家的许多企业组织中,负责财务会计的部门和负责控制的部门之间在组织结构上已明确分开。

20世纪五六十年代,德国汽车工程师Hans George Plaut和成本会计学者Wolfgang Kilger提出了GPK这种核算方法,随后一些学者不断致力于GPK的完善与推广,并通过咨询公司推广到许多企业,现在被2 000多家德语国家的大企业所采用,经过了长时间的演进,它的具体方法已经成熟。

二、GPK的基本思想方法

1. 广设成本中心。GPK下的德国企业广设成本中心,一个公司可以有200多个甚至1 000多个成本中心。GPK对成本中心进行细分,使一个中心的成本只有一个成本动因,这和ABC的概念相当接近。但是GPK成本中心有其自身的特点。GPK对成本中心所下的定义和传统成本法不完全相同。在GPK下,成本中心既可以是基本成本中心也可以是辅助成本中心,成本费用必须是可分离的,产出具有重复性,一个成本中心只有一个负责人,但一个负责人可以接受几个成本中心的报告。而且

成本中心应设计得易于管理,成本/技术/资源类型/作业等必须相类似,成本分配动因必须是可计量的,而且是能进行计划的。在GPK下,要使每一个中心围绕着一项作业而活动。这样,在传统的部门组织中就可能有多多个成本中心,这和传统的部门组织结构有很大的不同。

2. 区分固定成本和变动成本。运用GPK时变动成本和固定成本的区分很重要,GPK对变动成本的定义是,“它随着该成本中心产出量的变动而变动”。因为GPK下,每个成本中心只有一个成本动因,对应一个产出单位,所以“变动成本”也和“变动产出”相对应。这和大部分企业所采用的传统成本分配制度下的变动成本的定义不同。后者的定义是,随着所生产的最终产品的数量变化而变化的成本才是变动成本。相对而言,GPK下固定成本就是不随成本中心产出量变动而变动的成本了。

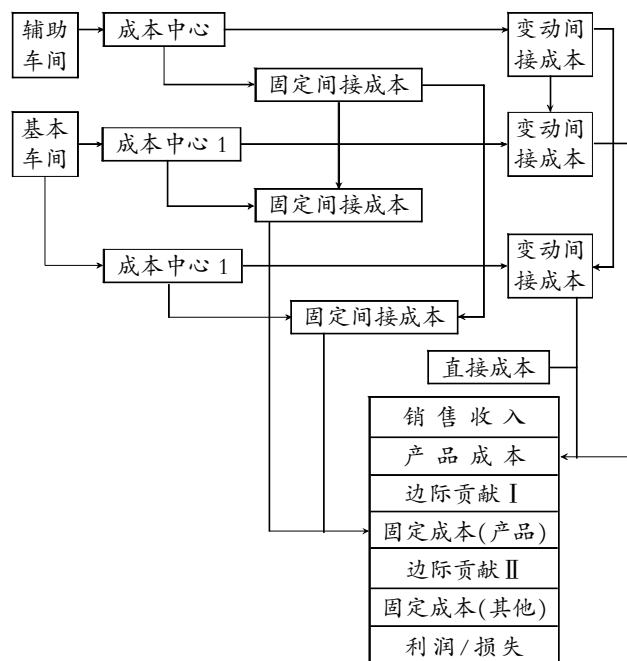
3. “成本拉动”分摊。在GPK下,首先需要确定各基本生产部门对辅助部门的服务的需要量。辅助部门根据基本生产部门原先计划的需求量来确定向基本生产部门分摊的单位变动成本和固定成本总额。这样,基本生产部门的需要决定了辅助部门分摊过来的数字,两者之间的关系可以形象化地用“拉动”来描绘。

4. 盈利分析。传统的成本会计所提供的信息通常不能满足日益复杂的生产经营决策需要,而GPK由于采用了和ABC类似的“成本中心”的概念,成本核算更加复杂和精细,提供的成本信息也更加精确。GPK还有一个特点,就是只把变动成本计入产品(与变动成本法有点类似)。在进行盈利分析时是分层次的,不同层次的数字代表的是不同级的信息,这为决策分析提供了更加全面的数据。

三、GPK的核算

弹性边际成本法的核算程序如图所示。具体步骤为:①建立成本中心(一个部门可能不止一个成本中心)。②在各成本中心内区分变动间接成本、固定间接成本和直接成本(包括直接人工、直接材料)。③对不同部门的成本中心的成本进行归集。GPK下成本中心的成本归集要保持变动和固定项目分别结转。④对产品进行成本分配。在GPK下,产品的成本包括直

接材料、直接人工和变动间接成本,不包括固定成本。⑤进行盈利分析。



四、GPK与传统成本核算方法的比较

1. GPK的成本核算更加复杂精细。GPK使用成本中心的概念与ABC相类似,即把间接费用进一步细化,根据不同的成本动因(成本中心)进行分配,从而提高成本核算的精确度。目前大部分企业仍然使用的是传统的成本核算方法,即部门的间接费用通过单一的成本动因(如工时等)平均分配给各个产品。

实践证明,传统的成本核算方法容易扭曲产品的成本信息,特别是在间接费用占总费用比例较大的情况下更是如此。而GPK则可以提供较真实的成本信息,使成本和动因的因果关系对应起来,这点与ABC相似。

2. GPK使用的是边际成本法,即产品的成本只包括相应的直接人工、直接材料和变动间接成本。值得注意的是,GPK的变动成本的定义与成本性态分析及ABC下的变动成本是有一定区别的。正是由于使用了边际成本,才能使得GPK很好地为短期经营决策服务,分析产品的获利能力和机器的剩余生产能力。而且通过不同层次的盈利分析可以得到与中长期决策相关的信息。这符合日益复杂的生产环境和复杂的产品组合结构对决策的需求。而传统的成本核算方法更注重提供对外财务报告,对决策支持不够,在新的生产环境下甚至严重扭曲产品成本信息。

3. GPK使用的是成本拉动的分摊方式。由此可以建立一套预测、计划、控制和反馈的系统,达到成本管理的目的。GPK的这种拉动方式往往需要对目标成本进行修正。传统的成本核算方法是成本推动式,下级成本核算中心只能被动地接受上级成本中心分配下来的成本费用,而不管这些成本费用是不是本中心真正需要的。

而在GPK下,上级成本中心分配下来的成本是根据下级

成本中心的需要而制定的,下级成本中心再根据实际的产量来调整目标成本,从而实现成本的预测、计划和控制。这是优于传统成本核算方法和ABC的。

4. GPK通过对每个成本中心的成本进行计划、核算、控制,最后分析考察成本中心的业绩,达到优化成本管理的目的。建立这一程序需要利用成本拉动模式,而执行这一程序则需要不断地对这一成本系统进行改善,与组织的行为目标相一致。传统的成本会计则没有强调这样一套程序,而是更加强成本核算的便利,以对外提供财务报告,这虽然简化了会计核算,但却缺乏精细的数据支持决策分析。

5. GPK是较为复杂的一个成本管理系统。从成本效益的角度上看,GPK较适合于生产复杂产品和拥有复杂生产过程的企业。然而,相对于ABC来说,GPK具有较为成熟的核算程序和管理方法,在德国等国具有相当数量的企业已获得成功并持续使用了多年。GPK相对复杂的核算程序使成本核算更加准确,然而在确立成本中心时难免会受到主观判断的影响,从而影响成本核算的准确性。同时,正因为核算程序的复杂性,运行GPK往往需要现代管理信息系统(如ERP等)的有力支持。我国大部分中小企业并不具备这一条件,增加了运用这一成本法的难度。

6. 由于GPK下的产品成本为一种非完全成本,所以它不适宜直接用于产品的定价决策,否则会导致定价不准确。若要对产品进行定价,则需要对产品的成本进行相应的调整。另外,由于GPK的基本目的在于支持有效的经营决策和分析,而不是仅仅为了编制财务报表,因而按GPK计算出的成本数据不一定能满足财务报表的编制要求,在编制财务报表时也需作若干调整。

五、小结

GPK是一种科学而行之有效的成本核算管理方法,我国在学习先进的成本管理方法时应结合本国的实际采众家之长,为我所用。不难看出,成本核算不应该仅仅是为对外提供财务报告,而更重要的是对企业内部提供决策信息,只有重新确立成本会计作为管理会计的重要内容在企业中的地位,才能使成本会计更好地为企业服务。事实上,GPK更多地具有管理会计的特性,如支持外购或自产决策、有效的成本控制、制定销售与生产计划等。

同时也要看到,GPK未必是最好的成本核算方法。任何理论方法都必须与实际相结合,不断地推陈出新。事实上,已经有学者对资源消耗会计(ABC和GPK的结合)进行了相关研究。另外,由于GPK十分注重会计的具体细节,而不是仅仅强调把管理会计置于战略的框架内,所以能在德国蓬勃发展,并能形成条理化、规范化的方法论,相反ABC却迟迟未能得到广泛应用,这确实值得我们思考。

主要参考文献

1. Paul A. Sharman, Kurt Vikas. Lessons from German Cost Accounting. Strategic Finance, 2004
2. Kip R. Krumwiede. Rewards and Realities of German Cost Accounting. Strategic Finance, 2005