

资源消耗会计的基本概念、特点及应用价值

南京师范大学金陵女子学院 冯圆

以资源为导向,对作业成本(ABC)从资源及资源消耗的视角加以考察,不仅有助于弥补传统ABC的不足,而且能使战略控制系统延伸到企业的经营活动中。这种将ABC与德国的弹性边际成本法(GPK)有机融合而形成的成本会计新方法就是资源消耗会计(RCA)。本文拟就资源消耗会计的应用价值及其现实意义作一探讨。

一、资源消耗会计的基本概念与特征

区别于传统的ABC,RCA关注的焦点是“资源、资源之间的相互关联性,以及资源的产出是如何消耗的”。RCA包括如下基本概念:

1. 资源。在RCA下,资源是一个广义的概念,资源消耗是指部门之间的成本(价值)转移。如用货币购入的劳动力(工人工资、职员薪酬、福利待遇),员工接受报酬提供相应的劳动,购入的劳动对象(库存材料)、劳动手段(固定资产)、固定资产按期摊入成本的价值(折旧)和转入成本的材料费用,以及企业的维修车间发生的一切料工费,这些都是资源。可见,RCA根据因果关系以资源为焦点进行成本的归属,即依据资源向成本对象分配成本,它与ABC有明显的不同。ABC主要解决间接费用的分配问题,RCA则是用ABC的方法,把德国GPK的优点结合进来,解决资源消耗问题,即价值从一个部门转移到另外一个部门,故称资源消耗会计。

2. 资源结集点。它类似于管理会计中成本中心的一个单位,这个单位所发生的全部成本(资源消耗)在此结集。结集后的产出数量称为资源产出量。资源结集点可以是也可以不是一个行政单位。

3. 初级成本结集点。直接从事生产产品或提供可销售劳务的单位,相当于传统成本会计中的基本生产。初级成本结集还包括直接为可销售的产品或劳务提供服务的部门。为基本生产单位或为其他二级成本结集点服务的单位,称为二级成本结集点,相当于传统成本会计中的辅助生产。

4. 直接成本。指本单位直接发生的成本,如材料、工资、福利费、折旧费。与直接成本相对的是转入成本,是由于消耗了二级成本结集点产出资源而发生的成本。

5. 初级费用。反映一项成本费用固有的成本性质,与成本费用要素相似,与总账科目相同。与此相对应的是二级费用要素,反映由于资源的消耗而改变了的性质。如工资、福利、折旧、维修都是总账科目,属于初级费用要素。但人力资源部门或供电部门消耗了这些初级费用要素,其产出就称为二级费用要素。

RCA具有如下一些基本特征:①在RCA下,由于一个资源结集点只能有一个产出计量单位(如果发生了两个计量单位,就必须人为地细分成两个结集点),细分以后每个结集点都只有一个动因、一个成本对象。这个处理原则源自德国的GPK广泛设置成本中心(在RCA下称为资源结集点)的原则,使每个成本中心都有自己的成本动因。②由于每一个资源结集点都有自己的成本核算对象,因此可以以结集点为编制计划、考核业绩、分析差异的单位,贯彻一系列的成本管理措施。而ABC只强调合理分配成本于各产品,没有强调全套成本管理的实施。③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。从路径角度分析,RCA作为传统的适用于各种类别成本管理的方法,在信息系统中采用的是总括的路径方式。因此在大多数情况下,RCA是作为企业导入ERP系统的一部分而得到应用的。

二、资源消耗会计的优越性

RCA中的资源是作为与作业相关联的一种替代方式加以设计的,它的优越性在于能够增强资源消耗的责任机制,并体现出成本管理战略控制系统中的多样化、复杂化、综合化的特性。

1. 能够合理地将剩余、闲置生产能力计算出来。ABC法在考察减少某项作业量的过程中,由于不能充分考虑相关作业量可能带来的剩余、闲置生产能力,当某项作业量减少,从而使某种产品利润增加的时候,其他产品就可能会由盈利变为亏损。这是因为尽管该项作业得到了优化,但由于各项固定性费用并没有因这项作业量的减少而相应降低,因此得到的结果只是某种产品的利润比计划内有所增加,其他产品却都转盈利为亏损了。对此,尽管可以采用一些方法对ABC加以改进,但由于ABC自身的内在缺陷,无论怎样处理都会使其他产品的成本被扭曲。从RCA的观点来看,其原因在于没有对剩余、闲置生产能力进行核算。从理论上讲,当生产某种产品所需要的作业量减少时,差额自然会形成一种剩余闲置生产能力。即使这种剩余未必能够立即得到利用,企业管理层也应当注意这个问题并谋求解决途径。需要说明的是,要对剩余生产能力进行核算,必须规定一个成本核算单位只有一个成本动因。这是RCA沿用了德国成本会计方法GPK的一个原则,是ABC所没有的。

2. 提高了辅助部门成本分配的准确性。辅助部门的成本分配,涉及固定成本与变动成本的分离。在RCA下辅助部门的费用分配具有两个特点:一是每一个单位都只有一种产出

金融工具确认和计量准则实施对基金投资的影响

陕西科技大学管理学院 徐筱婷 马广奇(教授)

一、金融工具确认和计量准则实施对基金投资的影响

1. 公允价值计量模式的引入将影响基金净值。基金投资者最关心的就是其基金资产价值增值和变动原因,这也是基金投资者评价基金管理公司业绩最重要的衡量标准。由于基金资产的计量直接关系到其他会计要素和相关市场信息能否正确计量和披露,所以正确合理的基金资产计量成为提供正确和有用信息的基础。

基金净值是衡量一个基金经营业绩的主要指标,也是基金单位交易价值的计算依据。采用不同的计量模式来估算基金净值将直接影响到基金净值的真实性和可靠性,并事关投资者的切身利益。一般来说,基金净值的高估将损害高估后申购基金的投资人利益以及未对高估行为做出反应的原基金持有人利益,而有利于高估后进行赎回操作的投资人;基金净值的低估将损害低估后进行赎回操作的投资人,而对低估后申购基金的投资人及继续持有基金的投资人有利。另外,由于基金管理费和基金托管费均以基金净值为基础计算,对于基金管理人和基金托管人来说,基金净值高估相对有利。因此,对基金净值计量模式的选择至关重要。

现行会计准则将公允价值计量模式引入基金核算中,其

计量单位,也就是说只有一个成本动因,它保证了成本分配的正确、合理。二是在计算单位费率(单价)的时候,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字。

3. 促进了业务外包的科学有效性。外包已成为现代企业管理的一种发展趋势。那么,在何种情况下进行外包更加科学、合理呢?现行的管理会计虽然也强调对固定成本和变动成本的分离和成本习性的分析,但主要以该企业所制造、销售的产品为对象。虽然在讨论辅助部门的劳务供应中,也提到把劳务费率分为固定和变动两个部分,但是将一个辅助部门的成本分配到另一个部门时,这两部分就会合并成一笔成本开支,没有像RCA那样把成本沿着它的流程始终分割为固定与变动两个部分。对于维修工作而言,这种固定与变动费用的划分可能就更加困难。当我们认为以某种价格外包给外部承包单位能够带来额外的盈利时,一般愿意将维修工作外包出去,然而事实上并非如此简单。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,但是由于维修工作外包容易引起上游(一般材料采购)和更高的上游(材料采购)不可避免地出现剩余生产能力,

准确性和有效性有待进一步探讨,但可以肯定的是公允价值计量模式的引入将会影响基金净值。现行会计准则规定,交易性证券投资期末应按交易所市价(平均价或收盘价)计价,即用市价确定其公允价值。那么对于证券投资基金所持有的金融工具,将面临着公允价值确认的问题。

(1)对于上市流通的有价证券(含股票和债券)来说,这与基金现行的估值方法并没有不同。但问题的关键是:交易所“市价(平均价或收盘价)”是否等于“公允价值”。发达国家具有相对有效的证券市场,证券的现时市价视为可以代表企业权益证券(即股票)和债券的公允价值;新兴的转型期国家的证券市场只可能弱式有效,证券价格常被投机操作所左右,更不用说相对落后的发展中国家的证券市场了,所以即使是证券的现时市价也可能是欠公允的。再加上由于收盘价可能异常且频繁波动,该方法容易降低基金净值的稳定性,不利于引导投资者进行长期、理性的投资。

(2)对于中短债基金和货币市场基金,以前都采取摊余成本法辅以影子定价法。该传统方法一方面承认历史成本对债券资产估值的影响,考虑了时间变化的影响;另一方面通过偏离度控制可以让基金估值紧跟市场价格的主要趋势,基本上

这样就不会不会给企业带来好处。究竟怎样才能对本企业有利,要看是不是把全部维修工作都外包、它的上游和更高的上游是不是也外包、外包多少,再根据RCA的方法进行具体计算才能确定。这在传统的管理会计方法下做不到,在ABC法下同样做不到。因为ABC法最初的立论基础是把一切费用都看做变动成本。从这一点出发,很可能会陷入外包潮流的“死螺旋”中,即先是把甲部门的作业外包,没有看到该作业原先负担了一部分共同的服务,现在改由未外包的作业负担,从而提高了未外包的作业的成本。这样外包了一个作业,就更有必要外包第二、三、四种作业。要使这一问题得到圆满解决,就需要把各个单位的成本分割成两个部分,即RCA的做法。

三、资源消耗会计的现实意义

RCA的应用,意味着成本会计系统有了实质性的变革。一方面,RCA补充和完善了ABC等成本会计方法;另一方面,它有助于推进企业的信息化建设,尤其是对采用ERP系统的企业可能会更有成效,即有助于使信息管理实现综合化的效果。同样,依据导入的RCA,同时借助其总括性特征,使全社会的成本管理与收益计划,以及预算管理的应对策略有效地加以推广应用变为可能。○