

德国成本会计模式对我国成本管理的启示

甘卫平

(南华大学经济管理学院 湖南衡阳 421001)

【摘要】 本文在对德国成本会计模式的基本特点及其优势进行分析的基础上,对德国成本模式与作业成本会计模式进行了比较,并得出了一些启示。

【关键词】 成本会计 作业成本会计 管理会计

近年来,在美国掀起了一股介绍和研究德国成本会计的热潮。美国管理会计学会(IMA)执行主席Paul A.Sharnan发表了一系列文章介绍德国成本会计,IMA旗下的出版物《战略管理》和《管理会计季刊》分别发表了10篇左右关于德国成本会计的文章。其起因是源于IMA和安永(E&Y)在2003年对约2 000名财务总监所做的一项调查。这项调查表明:80%的被调查者认为成本管理对企业战略目标的实现是重要的。然而98%的人认为现行的间接费用分配方法使成本被扭曲。同样,对于正处于市场经济的我国企业来说,也存在固定成本任意分配的问题,导致一些企业的成本信息严重扭曲,给企业决策、计划和控制带来很大的困扰。

一、德国成本会计模式介绍

1. 德国成本会计(GPK)模式简介。德国成本会计模式是由德国汽车工程师Hans George Plaut于上个世纪四十年代末期提出的,GPK改变了成本被任意分配的做法,被编进了德国成本会计的教科书,现在已被很多来自德语国家的大公司采用。

使用GPK的企业通常拥有较完善的信息集成系统(如ERP)和比较复杂的产品品种与生产过程,该方法首先运用于制造企业,其后又被推广到各种服务型企业之中。GPK的主要特点是设置很多成本中心,成本中心的划分标准也多种多样,如直接或间接、决策相关性、成本性态(固定或变动)、成本类型(生产、研究开发、管理、销售等)等等。与作业成本法(ABC)不同的是,GPK下设置的每一个成本中心都围绕一项作业而活动,使每一个部门只有一个成本中心。同时在GPK中成本被分解为固定成本和变动成本。

2. 德国成本会计模式的优点。

(1)便于进行短期经营决策分析。由于GPK将产品成本分解到产品生产的每个层次,所以生产过程中每一个步骤的成本都非常清晰,使管理者很容易进行自制或购买的决策分析。另外,GPK的一个重要特点就是成本分为变动成本和固定成本,在此基础上引出了边际成本等概念,这些概念在企业生产能力的利用、价格的制定以及生产品种和数量的选择等短期经营决策中发挥了重要的作用。

(2)强化了责任会计,有助于成本控制。GPK对固定成本和变动成本的分解使得成本中心能更好地进行差异分析,通过比较目标成本和实际成本的差异实行成本控制。同时,在计划期间就对固定成本和变动成本进行分解,可以确定哪些成本项目可以减少,从而确定成本控制的重点,这对于进行目标成本管理非常重要。另外,每一个成本中心对自己所控制的变动成本和固定成本非常清晰,相应的责任范围也很明确,这是其他的成本会计方法无法实现的。

(3)增强了成本信息的透明度。GPK系统提供了更加可靠和透明的成本信息,这本身就为企业成本管理提供了一个可靠的保证。

二、德国成本会计(GPK)与作业成本法(ABC)的比较

近年来我国理论界和实物界对作业成本进行广泛讨论,但是具体应用方面差强人意,很多最初的实践者到最后都放弃了,其原因有:①ABC本身的设计过于复杂。在实践中,ABC的运用软件不能与企业的财务总账、月度报表、分析和业绩评价系统以及经营系统有效结合。②作业成本会计和作业成本管理方法也没有融合到组织评价和管理体系中。企业管理者通过制定计划、执行计划和管理控制等手段实现其管理目标,而ABC难以成为企业计划的一部分。ABC的成功运用关键在于其能很好地用于企业计划中。③缺乏统一的标准和制度。没有一个组织或机构对ABC的发展和运用制定统一的标准和准则。相比较而言,GPK的情形却大不一样,其主要表现在以下几个方面:

1. GPK的发展是一个理性的、循序渐进的过程,并且始终与实践紧密结合。Plaut在上个世纪40年代提出GPK,随后成立了一个专门的咨询公司进行研究和推广。随着电子计算机技术的逐渐普及,Plaut和他的同事们与世界领先的系统整合供应商SAP联手将GPK与企业的各种商业软件整合起来,经过近20年的实践,SAP推出了一种新的将GPK的内容融入企业的计划、生产经营和财务等系统的成本系统,消除了各自为政的独立系统的问题,使整个新系统成为一个相互兼容、标准化的和谐整体。

2. GPK本身是一个非常有效的成本管理系统。除了能提

傅山先生、龙门账与山西票号

邢维全

(天津财经大学商学院 天津 300171)

【摘要】 本文通过分析傅山先生的生平经历,以及关于傅山先生参与创设山西票号的说法,得出傅山先生作为反清学者与山西票号或“龙门账”存在一定联系的结论。

【关键词】 傅山先生 龙门账 山西票号

会计史学界一个公认的说法是:山西人傅山根据唐宋以来“四柱清册”原理设立了“龙门账”。但是,这一说法并未得到史料的充分证实,本文拟从傅山先生与山西票号的关系研究中对此说进行旁证,以期对相关研究提供新的思路。

一、傅山先生简介

傅山,生于明万历三十五年,卒于清康熙二十三年(公元1607~1684年),字青主,号真山,山西阳曲(今太原)人,是我国明末著名的学者、书法家、诗人、医学家。

据《清史稿》记载:“傅山,字青主,阳曲人。六岁,啖黄精,

供准确可靠的成本信息外,它注重对决策的指导作用。这对于一个成功的成本方法来说非常重要。与传统的成本分配方法比较,GPK侧重于对成本中心进行差异分析,这种做法通过成本核算把责任会计的思想贯彻到企业的最基层,为成本控制提供了一个很好的平台。同时,GPK将变动成本、固定成本等概念引入其中,这些概念和方法对企业的短期经营决策非常有用。

3. ABC缺乏统一的规范和标准,使用者在运用ABC时感到很茫然。而GPK从一开始就是在规范的标准下推行的,其主要的要素和标准也相应地得以建立。事实上,到目前为止,GPK已经发展成一个成熟、完善的成本核算和管理系统。在德国和德语国家的每一个管理会计专业的学生都学过GPK。准则和实施标准的制定是GPK得以生存和发展的强大动力。

三、德国成本会计模式对我国成本管理的启示

1. 重视管理会计。正如Sharman所言,目前美国国内企业普遍重视财务会计而忽视了管理会计。我国情况同样如此:管理会计缺乏统一的制度和准则;管理会计的概念和方法都是从西方引进,没有自己的特色;企业管理者不重视管理会计;管理会计人才匮乏等都是管理会计难以推广运用的原因。针对这种情况,笔者认为关键要从两方面入手:①从管理会计的专业和技术层面入手,成立全国性的管理会计协会以及相应的职业认证制度。在学术上重视管理会计,加快管理会计研究,使管理会计的各种方法和软件适应我国的具体国情,强调可操作性。②从管理会计的实践层面入手,通过教育和试点,

不敷食,强之,乃饭。读书过目成诵。明季天下将乱,诸号为搢绅先生者,多迂腐不足道,愤之,乃坚苦持气节,不少媵尤。提学袁继咸为巡按张孙振所诬,孙振,阉党也。山约同学曹良直等诣通政使,三上书讼之,巡抚吴姓亦直袁,遂得雪。山以此名闻一下,甲申后,山改黄冠装,衣硃衣,居土穴,以养母。……顺治十一年,以河南狱牵连被逮,抗词不屈,绝粒九日,几死。门人中有以奇计救之,得免。……康熙十七年,诏举鸿博,给事中李宗孔荐,固辞。有司强迫,至令役夫舁其床以行。至京师二十里,誓死不入。……山工书画,谓:‘书宁拙毋巧,宁丑毋

使企业管理者意识到管理会计对企业成本管理、盈利分析、决策参考以及绩效评估等方面的重要意义,推动管理会计在实践中的发展。

2. 建立规范化的成本核算和管理系统。对于任何一种成本核算和管理方法,都必须建立相应的规范和标准,由专业的学术团体制定清晰可行的准则和实施细则,使成本核算和管理方法制度化和标准化,并积极在实践中推行。这样才能维持成本管理方法的生命力。

3. 将成本管理系统与ERP有效结合。目前,越来越多的企业建立了ERP系统。ERP系统成为企业资源管理的有效平台。企业成本管理系统必须与ERP进行有效的整合,才能实现资源整合和共享,发挥成本系统的控制和管理作用。

4. 成本会计方法的本土化。任何一种成本会计方法都不是万能的,都是作者根据他所处的国家和区域的具体情况设计的。ABC和GPK有其各自的优缺点。GPK本身也在不断地吸取ABC的优点进行创新。因此,我国理论界和实务界必须根据我国国情对各种成本管理方法进行大胆的创新和改革,提出具有中国特色的成本核算和管理方法,提高我国企业的国际竞争力。

主要参考文献

1. Paul A. Sharman, Kunt Vikas. Lessons from German Cost Accounting. Strategic Finance, 2004;12
2. Paul A. Sharman. Bring on German Cost Accounting. Strategic Finance, 2003;12