



浅谈作业成本法对我国管理会计的影响

西安市财政局 韩朝晖

知识经济对我国管理会计理论的研究和发展提出了挑战。而作业成本法作为一种全新的成本计算及管理系统,彻底改变了传统成本核算制度对间接费用的分配方法,建立了一套与成本核算同步进行的更为全面、及时的成本管理体系,形成了成本核算及控制的新观念。

一、作业成本法对管理会计的影响

1.作业成本法对变动成本法的影响。变动成本法以传统成本性态分析为前提,将与产量变动无关的固定成本归为期间成本,与产量成正比例变动的变动成本归为产品成本。但在作业成本法下,由于非产量基础变动成本概念的提出,使许多不随产量变动的间接成本可以明确地归属于各产品。产品成本不仅随产量变动,而且随相关作业变动,这就动摇了变动成本法的基础。特别是在适时制条件下,单元式制造使大量的制造费用由间接成本变为直接成本,而零库存意味着产品成本和期间成本趋于一致,这些都对变动成本法造成了巨大的冲击。同时,作业成本法的采用在一定程度上避免了完全成本法的缺陷,使完全成本法有可能取代变动成本法。

是买企业的未来,正是因为人们难以预测未来的市盈率,因此人们会在一个相对稳定的市场环境和比较规范的制度框架内去借鉴过去的市盈率。但是,即使是在这样的条件下,它的局限性,特别是将其用于投资分析的局限性仍是显而易见的。

从这个角度看,市盈率只是入门的向导,真正需要的是通过静态市盈率去看真正支撑股市投资者的东西。我国B股市场在相当长的一段时间内按其价格计算的所谓市盈率都在10倍以下,但西方成熟的机构投资者仍然认为它不具备投资价值。那么,什么才是真正规范市场中支撑股市的投资价值呢?对股票投资者来说,它只能来自两种回报:一是稳定的现金分红预期;二是由企业的利润增长潜力带来的股票价格升值的预期。我国B股上市公司长期不分红,企业经营的滑坡和不透明以及政策环境的不确定性,使境外投资者无法对企业的长期发展充满信心。因而,尽管市盈率很低,其仍然被判定为不具有投资价值。

因此我们看到,在西方国家股市行情的大众媒体上,除了市盈率指标以外,一般都有股息率指标,即当日股票价格除以每股现金红利的百分比,从而给人们提供在现行价格下,投资于该种股票与投资于银行储蓄、债券等的收益率比较。由于股票分红具有不确定性,过去分红的红利水平只能作为对未来的一种参考,因此在比较专业的财经报刊上,还

2.作业成本法对本量利模型的影响。成本、数量、利润分析是进行成本决策分析的基础。由于本量利分析的基础是成本性态分析,作业成本计算既然发展了成本性态分析,那么对本量利分析也必然产生影响。在原本量利分析模型基础上引入作业变量,改变原总成本仅与固定成本及单位变动成本相关的模式,建立起总成本与产量、单位产品变动成本、作业量、单位作业成本及固定成本的关系,并以此作为本量利分析的基础。修正后的公式如下:

$$Y = \sum_{i=1}^m b_i x_i + \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n y_i z_j + a$$

其中:Y为总成本; b_i 为第i种产品的单位成本; x_i 为第i种产品的产量; y_i 为第i种产品所耗的作业量; z_j 为第j种作业的单位作业成本;m为产品总数;n为作业总数;a为总固定成本。

当单位产品售价为S时,目标利润P的表达式为:

$$P = \sum_{i=1}^m S_i x_i - \sum_{i=1}^m b_i x_i - \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n y_i z_j - a$$

要进一步刊登股息、利润股息覆盖率等信息。在我国,由于分红水平极低,这些信息几乎还没有人去关注。

指出这一点并不是说我们应该强制性地要求上市公司实行现金分红,分红政策的灵活性原本是直接融资相对于通过银行进行间接融资的特色和优点,它增加了企业抵御市场风险的能力。用行政性干预强迫企业分红的做法弊大于利,并且会造成企业进一步的造假。按照目前同股同利的分配原则,即使把上市公司的所有股票都拿出来分红,其他股东的股息率也许合适了,但A股股东的股息率还是很低,这是因为在目前股权结构不合理和产权不清晰的情况下,用不同的筹资成本发行同一企业的股票或派发相同的股利,是对A股股东利益的侵害。这种情况说明,我国股市缺乏投资价值有着更多、更深刻的原因。

因此,用降低市盈率的办法来解决我国股市价格过高的问题,其结果不仅会事倍功半,甚至会适得其反。特别是在当前高市盈率还只是潜在的结构性问题时,用股市大缩水的办法来消除所谓的高市盈率泡沫,受害的最终还是广大中小投资者。

我国股市并不存在与西方可比的市盈率,因此用市盈率来判断我国股市是否具有投资价值是具有误导性的。我国股市真实市盈率的走向主要取决于非流通股恢复流通权的比价。○

3.作业成本法对相关成本决策法的影响。相关成本决策法是管理会计中一种重要的管理决策方法,它将同某项决策相关的成本与收入进行配比以做出决策。其主要特点是只考虑随决策而变动的成本,而不考虑受决策影响的成本。传统的相关成本决策分析往往将固定成本作为非相关成本而在决策中不予考虑。在相关成本决策法中有两个假设:其一,决策只在短时间内对成本产生影响;其二,多项决策间相互独立、互不影响。但在现实中,企业总是面临着多项决策,而且从长远来看,一项决策对其他决策尤其是后续决策会产生影响,从而对其成本也会产生影响。实际上,某些成本就单个决策而言是固定的,但就一系列决策而言就相对成为变动的了。

作业成本法以作业为立足点,通过分析作业间的链接关系可更好地解释决策间的相互联系与影响,为分析和掌握与长期战略决策最相关的信息——长期变动成本创造了条件。在作业成本法下,许多原本与产量无关的固定成本因与作业成本动因相关而在决策中由非相关成本变成相关成本,从而提高了相关成本决策的正确性、科学性。

4.作业成本法对责任会计基础的影响。传统责任会计是按企业内部各组织机构的职能、权限、目标和任务来制定责任预算并据此对预算的执行情况进行计量和评价的。由于受职能和权限所限,传统责任会计忽视了许多可控间接费用的责任归属,突出表现在没有规范对分布在不同部门却又相互联系且具有同质性的费用的管理和控制上。此外,传统责任会计还可能以团体业绩掩盖员工个人业绩,这不利于对从事不同作业的员工进行业绩考评。

在作业成本法下,以同质作业为基础设置责任中心,使用更合理的分配标准,使控制主体与被控制对象间的因果关系增强、可控成本的范围拓宽,从而规范责、权、利之间的对应关系。

此外,在评价指标上,作业成本法在保留有用财务指标的基础上提供了许多非财务指标,如产品质量、市场占有率等,有助于管理人员从非财务角度进行业绩评价。特别是运用作业成本法可按作业将原有责任中心细分为若干个子中心,这样各部门将不可避免地出现同质子中心,如部门的设备维护、质量控制等作业中心。既可将这些子中心的信息与原有责任中心的信息汇总从而得到该部门责任中心的责任成本信息,又可汇总出同质作业的信息,以便在不同部门间按相同作业标准进行考核与评价。

5.作业成本法对标准成本制度及弹性预算的影响。传统的预算制度和标准成本制度过分强调对耗费差异与效率差异的计量与控制,而且“费用库”过于狭小,费用分配标准过于单一,从而可能会引发不当行为。例如,采购人员为了追求有利的价格差异,就可能购买质量较差的原料,或在大量采购中获得折扣,从而造成废料、返工的增加及原料的浪费;为了避免出现不利的材料数量差异,员工可能将不良品转入下一道工序,造成废品的产生及生产的中断;为了追求有利的制造费用差异,员工可能减少机器的养护性维修费用,致使设备损坏引起生产中断。

但在作业成本法下,多样化成本库的设置和多样化成本动因的采用使标准成本控制深入到作业层面。标准成本制度

可引入作业成本差异,其计算公式为:作业成本差异=(作业实际消耗量-作业标准消耗量)×单位作业标准价格。

作业成本法关注成本发生的前因后果,强调产品的顾客驱动,以是否增加顾客价值为标准,将作业区分为不增值作业及增值作业,将作业成本区分为不增值的作业成本及增值的作业成本。其中,增值作业成本=作业标准消耗量×单位作业标准价格,即标准成本。作业成本控制就是要着眼于事前、事中控制,消除不增值作业,提高增值作业的效率 and 效益,从而消除不增值的作业成本。相应地,弹性预算也应以作业的成本动因为基础进行编制。

作业成本法在一定程度上弥补了传统成本计算方法的不足,它的优势在于其对非产量因素如制造费用的处理上。制造费用所占的比重越大,采用作业成本法的优越性就越突出。反之,则其特点就不能完全体现出来。

作业成本法可以比较好地解决间接费用的分配问题,使成本计算所提供的资料更加准确可靠。在计算过程中,此法以作业为基础,将工作贯穿于作业管理的全过程,由此实现对所有作业活动的动态反映,从而充分发挥其在决策、计划和控制中的作用,促进作业管理水平的不断提高。

二、作业成本法在我国管理会计中的发展

作业成本法作为一种先进的成本计算方法,在我国管理会计理论研究中已有所涉及,但在实际应用中却几乎未被企业采纳。从总体来看,我国企业的生产经营仍以劳动密集型为主,制造费用在产品成本中所占比重还不小,大多数企业生产管理落后,作业成本法适用的环境尚未成熟。因此,相关人员首先要从作业成本法应用的基础工作着手,使作业成本法逐渐渗透到今后日常的管理会计中,以适应知识经济的发展。作业成本法虽然形成于高新技术生产制造系统,但它并不排斥一般企业,其应用上具有很大的灵活性,并不绝对受环境条件所制约。

目前条件下在我国实施作业成本法需要做好以下工作:首先,要大力宣传作业成本法。这就需要会计界人士对其作全方位介绍并积极推广和加以实施。其次,可以选择条件成熟的企业作为试点实施作业成本法。在作业成本法实施过程中,要做到有计划、有步骤,搞好咨询服务工作,建立各种经验交流平台,不断总结经验教训,摸索成功的经验。最后,组织人员开发作业成本法的相关应用软件。这样,不仅可以解决作业成本数据与原有财务软件的衔接问题,而且必将促使作业成本法应用费用的降低和应用范围的扩大。○

