企业成本计量模式探讨

山西财经大学 郝亭生

【摘要】目前,传统的成本计量模式已无法完全满足企业不同层次管理的需要。笔者认为成本计量模式应是一个突破会计账户框架的开放系统,它是一个三层结构的、开放型的、多维成本计量的模式。

【关键词】成本管理观念 层次 成本计量

在市场全球化、产品需求个性化、企业竞争日益激烈的今 天,成本管理的观念发生了很大变化,因此对成本会计提供的 信息也提出了更高的要求。

一、成本管理观念的转变

目前,成本管理的观念发生了较大改变,如:由追求成本 最低转变为追求企业效益最高;由只考虑企业目前的成本状 况转变为以企业发展战略为导向,采取不同的成本管理模式 与方法。除此之外,还表现在以下几个方面:

- 1. 由只重视生产过程的成本管理转变为对整个企业的系统管理。通过对企业价值链、行业价值链和竞争对手价值链的构成、价值链上的每项作业的地位及相互关系,以及价值链上每项作业的成本及其动因、占用的资产、盈利状况等的分析,以期发现本企业价值链及作业存在的问题并找到优化价值链的有效途径,从而使企业拥有竞争优势。
- 2. 由工时、材料费用控制转变为成本动因控制。从成本 动因的性质考察,成本动因有两个层次:微观层次的成本动因 和战略层次的成本动因。传统的成本分析多侧重于微观层次 的作业性成本动因,而忽视了战略成本动因。然而,战略成本 动因对于成本的影响是决定性的、长远的。战略成本动因一般 分为结构性成本动因和执行性成本动因两大类。结构性成本 动因包括企业规模的大小、范围、工作经验、技术水平、提供给 顾客的产品或服务的复杂程度等。结构性成本动因产生于企 业对其基础经济结构的选择,这些选择决定任何给定的产品 群的成本态势。执行性成本动因是指通过企业的执行能力来 对成本态势产生影响的因素。执行性成本动因包括职工参与 程度、全面质量管理的水平、生产能力的利用程度、工厂布局 的效率、产品设计的有效性以及与供应商或顾客的联系等。战 略成本动因分析可以使企业了解决定企业成本态势的基本因 素,从而采取一定的战略和措施,有重点地对成本动因加以控 制或改善,最终使企业拥有超越竞争对手的成本优势。
- 3. 由只重视企业内部成本的控制转变为产品的全生命成本管理。全生命是指产品从策划、研究与开发设计、生产制造到顾客使用、维修保养、废弃处置的整个过程。在这个过程的每个环节都要发生成本,各环节发生的成本之和就是全生命成本。传统的成本管理重视企业内部成本的控制,特别是生

产制造成本的控制,但是顾客在衡量产品价值时,既要考虑取得产品付出的成本,也要考虑今后的使用、维修保养、废弃处置的成本。因此,企业要赢得顾客,取得竞争优势,就要树立全生命成本管理观念,努力使产品全生命周期成本最低。

- **4.** 由重视产品的生产转变为重视产品的优生。产品全生命成本的 80% 至 85% 是由该产品的研究开发设计阶段所决定的。生产过程成本管理只能影响产品生命成本总额中剩余的百分之十几。体现成本管理的产品优生观念的典型方法是日本企业的目标成本计算。
- 5. 由个别人、个别部门对成本进行管理转变为无边界成本管理。无边界成本管理,是指通过广阔的成本管理视野(能够跨越企业职能、单位,跨越企业现有的等级体系,跨越企业的外部边界及地理边界等各种障碍),在广泛的企业内部的和外部的联系中,寻求降低成本途径的一种成本管理理念和方法。

二、企业管理层次的特征

任何企业的管理都可以被划分为三个层面:战略管理层面、管理控制层面和任务控制层面。

- 1. 战略管理层面。战略管理决定了企业未来发展的方向,是企业的生存之本,是企业少数管理当局所关注和从事的主要工作。战略管理涉及的主要内容有:①外部环境带来的机遇和挑战;②企业核心竞争力的判断;③企业组织机构对环境的适应程度;④长期战略的制定和执行等。战略管理的特征是非系统化的。
- 2. 管理控制层面。管理控制是对战略加以落实,它是企业战略目标能否实现的保证。管理控制工作一般由企业中层管理者承担。管理控制涉及的主要内容有:①制定年度计划并加以落实;②实行企业全面预算;③按不同职能进行职能管理;④协调组织各部门的行为;⑤传递信息并进行沟通;⑥进行业绩评价等。管理控制已具备系统化的特征。
- 3. 任务控制层面。任务控制是企业的作业层面,用来保证任务的有效完成,它是管理控制活动的具体化。任务控制涉及企业作业活动的方方面面,其特征是最具系统化和结构化。

三、不同层次成本的特征

企业不同层面人员所关心的问题不同,如作业层执行人员只关心任务是否完成和工作效率问题。反映到企业成本问

题上,下面三个层面对成本行为的理解和要求各有不同。

- 1. 企业层成本。企业层成本表现为企业价值链上整体成本结构。通过与竞争对手相对成本地位对比,调整企业价值链上的成本结构,以获取持久成本优势。降低价值链整体成本有两条途径:一是控制成本驱动因素;二是重构价值链。企业层成本是一种基于整体层面的战略成本,不同于会计制度计算的财务成本,它更注重长期性和整体性,这种成本函数往往是非线性的。企业层成本主要通过管理层和作业层的成本信息汇总得到,同时夹杂着管理当局的主观判断和定性分析。
- 2. 管理控制层成本。管理控制层成本显示了战术成本特征,一般将它与目标成本进行对比,对差异进行控制。由于现代管理控制强调过程管理,因此,管理控制层成本应与目标成本口径一致,进行动态跟踪记录。降低管理控制层成本的途径有两条:一是按责任部门预算控制成本费用发生;二是按产品生产预算降低材料、人工成本。该成本是一种基于公司预算的战术成本,财务成本信息无法完全满足其要求,它需要采用多维成本计量,这种成本函数一般要假定其为线性的。它主要通过作业层实际成本汇总和事前编制各种预算成本汇总得到。
- 3. 作业层成本。作业层成本是执行层面的具体活动引起的资源耗用,它表示为进行某项活动所花费的代价。由于作业层关心具体作业的成本耗用,因此成本显现出具体性和短期性的特征。从理论上讲,作业层的成本信息计量模式设计最为简单,可以按每一项作业活动要求对应记录每一条成本信息。事实上,作业层成本不仅要满足作业层管理需要,还要能够汇总生成管理控制层和公司战略层所需成本信息。因此,设计作业层成本计量模式时,在符合成本效益的原则下,一般是尽可能增加直接成本追溯方式和间接成本库数量,以成本动因作为分配基础。降低作业层成本的途径有两条:一是优化业务流程,减少不增值环节;二是通过技术创新,降低直接成本耗用。作业层成本函数应该表现为一种严格意义上的线性关系。

四、未来成本计量模式

未来成本计量模式应是一个突破会计账户框架的开放系统,它是一个三层结构的、开放型的、多维成本计量的模式。

- 1. 成本计量模式具有三层结构。成本计量模式应该是一个三层结构模式,即作业层成本计量、管理控制层成本计量和公司战略层成本计量。其分析顺序自上而下:公司战略层运用价值链分析工具,进行"成本链"相对成本优势分析;管理控制层制定成本预算,进行成本过程控制和评价;作业层计算特定对象成本,利用成本动因分析以改善成本。成本计算顺序应该是自下而上:作业层进行原始成本记录和成本计算;管理控制层汇集成本基础信息进行成本预算控制;公司战略层利用作业层与管理层的成本信息进行战略决策与分析。
- 2. 成本数据库采用 DSS 设计思想。为了保证成本信息能支持多目标决策,成本原始数据库结构应该采用 DSS 设计思想。理由如下: DSS 系统可以支持多目标决策需要;可以解决半结构化和非结构化管理决策问题;可以进行人机交互,加强适应性;反应速度快,可以应付不同数据输入等等。设置两个基本库——数据库和方法库,数据库记载会计交易的基本事

- 项,方法库则存放不同的确认和计量规则。在信息使用者使用 成本信息时,系统可以根据不同目的,选择不同的确认和计量 规则,组合成与信息使用者决策最相关的成本信息内容。
- 3. 采取突破账户约束的开放系统结构。未来成本计量模式应该突破会计账户系统,在账户系统之外构建一个开放系统。在设计作业层次的成本计量系统时,要考虑公司战略层和管理控制层的需要,以保证数据汇总的正确性和可行性。成本计量系统的内在逻辑结构是:①设计成本对象;②根据不同成本对象决定直接成本和间接成本;③划分成本等级,确定汇总逻辑关系;④确定间接成本库数量,寻找合适成本动因;⑤选择合适的成本核算制度。
- 4. 财务成本计量系统与管理成本计量系统做到内在"一体化"。由于财务成本信息有"一体化"联系的要求,即数据相互关联,因此不应该把财务成本计量系统与管理成本计量系统设计成两个相互独立的系统,否则会出现数据不一致问题。在"一体化"设计思想下,尽可能采取"保证局部数据局部使用,全局数据全局使用"的原则。此外,在进入会计账户数据库时,要设立"屏障"以保证符合会计准则法定要求。
- 5. 改变传统成本计算的数据流向。传统成本数据流向是:财务会计系统——管理会计系统——业务系统。基于这种成本数据流向设计的成本信息系统存在着固有缺陷,无法从根本上克服成本信息与物流、人流和资金流的匹配问题。未来成本计量模式中的数据流向应该恰好相反,即:业务系统——管理会计系统——财务会计系统。业务部门发生活动立即被实时地记录下来,形成与物流、人流、资金流相匹配的信息数据,这类原始状况信息需要占用极大的存储空间。对于外部财务会计而言,所需信息十分有限,将从业务数据库中获取符合会计准则要求的成本信息,录入会计账簿系统。
- 6. 考虑设计系统的成本效益性问题。一个合理的成本信息系统并不是拥有最准确的成本计量方法,因为任何一个成本信息系统的运行都是有代价的,拥有最准确成本计量方法系统的代价也是巨大的。成本信息系统运行成本曲线可以表示为一个开口向上的抛物线,它由计量成本曲线和错误成本曲线叠加而成。X 轴表示成本计量精确度水平,Y 轴表示运行成本规模。传统的成本信息系统操作起来成本并不高,但它歪曲了针对作业、生产过程、产品、服务和顾客的成本报告,造成管理当局的错误决策而形成错误成本,这种错误成本对企业来说是巨大的。设计一个"精准"的成本信息系统,通过划分级别非常低的成本信息"粒度"支撑该系统,这样虽然能够给管理当局提供满意的成本信息,但是计量成本的代价太大,实施这种系统的成本将大大超过由于其能够提供"精准"信息所带来的收益。因此,最佳成本制度是一个次优化的选择,必须考虑成本效益关系。

主要参考文献

- 1. 吴丽华.历史成本与公允价值:两种会计计量模式的比较分析.内蒙古科技与经济,2006;5
- 2. 冯明. 深化事业单位财务改革 积极探索计量技术机构 成本核算模式.上海计量测试,2006;5