



内部转移价格系统的合理选择

山西财经大学会计学院 郝永生

内部转移价格,是指同一组织内部不同责任中心之间提供产品或服务的内部结算价格。每个责任中心都具有如下主要特点:责任中心的管理者在经营运作上具有一定的独立性;每个责任中心的经营活动都作为一个相对独立的个体来计量和报告;通常以责任中心的经营业绩作为对管理者进行奖惩的依据。由于各责任中心都是相对独立的经济单位,内部转移价格的制定就成为摆在整个组织面前的一个问题。一套完善的内部转移价格系统,应能满足以下要求:能够公正反映各责任中心的经营业绩;保持中立,不会导致不良职权行为;简单和容易理解,符合成本效益原则。

内部转移价格的具体形式可以有多种选择,其中的两个极端分别是外部市场价格和边际成本。很明显,责任中心不会接受高于外部市场价格的产品或服务,也不会以低于边际成本的内部转移价格提供产品或服务。另外一个可供选择的内部

转移价格是机会成本,即责任中心因为提供产品或服务发生的成本和预计失去的收益。下面以一个简单的例子来考察这三种可供选择的内部转移价格在两种不同情况下的特点。

例:某公司有A、B两个责任中心。A责任中心生产的甲产品面向市场销售,同时也向B责任中心提供,甲产品的单位边际成本为5元,单位市场价格为10元;B责任中心每生产一件乙产品需消耗一件甲产品,乙产品的单位边际成本为3元(不含A责任中心提供产品的成本),单位市场价格为12元。那么,A责任中心向B责任中心提供产品时应选择哪种内部转移价格呢?

为了回答这个问题,我们考虑以下两种可供选择的情况:

1.A责任中心有闲置的生产能力。在这种情况下,乙产品的单位总边际成本是8元(5+3),销售价格为12元,乙产品的单位边际利润为4元(12-8),因而生产乙产品对整个公司有利。那么,各责任中心是否也愿意生产呢?让我们看看在三种可供选择的内部转移价格下B责任中心可能获得的收益。由于A责任中心有闲置的生产能力,因而甲产品的单位边际成本与机会成本相同,以边际成本和机会成本为基础的內部转移价格,都可使B责任中心每产销一件乙产品就可获得4元的边际利润,所以B责任中心的管理者将乐意生产和销售乙产品,与整个公司的选择保持一致。然而,以外部市场价格为基础的内部转移价格(10元)会使B责任中心每产销一件乙产品

就损失1元[(10+3)-12]的边际利润,B责任中心的管理者因此将拒绝生产乙产品,与整个公司的选择就发生了矛盾,即出现不良职权行为。

2.A责任中心生产的产品在市场上供不应求,A责任中心没有闲置的生产能力。在这种情况下,乙产品的单位总边际成本是8元,再加上由于向B责任中心提供甲产品而损失的单位产品预计收益5元(10-5),则整个公司生产和销售乙产品的单位边际利润为-1元[12-(8+5)],因而生产乙产品对整个公司不利。那么,各责任中心如何选择呢?

由于A责任中心生产的甲产品在市场上供不应求,所以A责任中心向B责任中心提供一件甲产品的机会成本,是甲产品的边际成本加上由于向B责任中心提供产品而不得不减少对外销售所损失的单位产品收益,即以机会成本为基础的单位甲产品的内部转移价格为10元。若以外部市场价格或机会成本作为内部转移价格,则会使B责任中心每产销一件乙产品就损失1元的边际利润。因此,B责任中心的管理者将拒绝生产乙产品,与整个公司的选择保持一致。然而,当内部转移价格以边际成本为基础时,B责任中心每产销一个单位的乙产品,即可获得4元的边际利润,显然,B责任中心的管理者将乐意生产乙产品,与整个公司的选择正好相反。也就是说,如果B责任中心的管理者能够促使A责任中心以5元的边际成本作为内部转移价格,B责任中心就可以从中获利,而整个公司将会遭受损失。

在两种情况下,只有以机会成本为基础的内部转移价格系统给出了合理判断。

综上所述:如果提供方的产品或服务在市场上供不应求,以边际成本为基础的内部转移价格系统会使产品或服务的提供方没有任何收益,这对提供方是不公正的,因而不能依靠它在各责任中心之间公正地分配收益。同理,由于以外部市场价格为基础的内部转移价格系统允许提供方在没有任何风险或管理成本的前提下获得完全的市场收益,以它作为内部转移价格也是不恰当的。而以机会成本为基础的内部转移价格系统之所以反应较为灵敏并总能给出合理的判断,就在于它充分考虑到了环境因素:如果提供方提供的产品或服务没有外部市场,提供方有闲置的生产能力,那么就没有理由让提供方在毫无风险的内部转让中获取收益;如果提供方提供的产品或服务有很好的外部市场,产品在市场上供不应求,那么提供方就应该获得市场边际收益,这也正是以机会成本为基础的内部转移价格系统总能得出合理判断的根本原因。

以边际成本和外部市场价格为基础的内部转移价格系统在某些情况下可能会导致不良职权行为,使各责任中心的利益与整个公司的利益发生冲突,而以机会成本为基础的内部转移价格系统能防止这种情况的发生。另外,以机会成本为基础的内部转移价格系统,意味着由提供方的管理者通过提供与不提供产品或服务来决定整个公司的产品生产,在理论上这种系统能够保持完全的中立。当然,以机会成本为基础的内部转移价格系统也有其不足:由于机会成本与特定时期的商业环境相联系,确切判断产品的机会成本可能并不容易。因而,以机会成本为基础的内部转移价格系统虽然在理论上是可取的,但实际操作起来可能比较复杂。☐