

管理会计新方法：集成成本系统

财政部财政科学研究所 陈华亭

集成成本系统是在运用经济增加值(EVA)原理对作业成本法(ABC)进行改进的基础上提出的一种新的管理会计方法,是现代企业开展价值管理、追求企业价值最大化的有效管理工具。

一、集成成本系统的产生动因

在管理会计发展史上,ABC的兴起被认为是管理会计的一次革命。其独特的“作业消耗资源,产品消耗作业”的成本理念,使得传统成本会计系统失真的产品成本信息得以矫正,大大提高了成本信息的决策有用性。

一个突出的例子就是所谓的“80/20”法则,即在传统成本会计体系下,80%的利润是由20%的产品创造的,而另外80%的产品只创造了20%的利润。这一法则说明了在传统成本会计体系下,企业隐藏着巨大的“潜在利润”,而ABC就是发现这一潜在利润的有效工具。

目前,ABC在欧美发达国家中已经得到了广泛应用。然而,ABC同世界上其他任何事物一样,不是尽善尽美的。最突出的表现是,其所计算的成​​本信息只包含了经营成本,不包含债务资本成本(债务利息)和权益资本成本。这样忽视资本成本的ABC所提供的成本信息无法支持企业的长期决策,从而不利于企业获得和保持长期竞争优势和价值创造能力。例如,运用ABC所提供的成本信息对产品结构进行调整,也仅仅只是保证了企业利润的实现,却无法反映企业价值的创造。这一问题在资本数量较大、资本成本较高的企业更为严重。为了进一步提高成本信息的决策有用性,应该



著名的自然法学家富勒在谈及对法律的道德评价时,也将“不矛盾”作为法律必须具备的八个因素之一。如果法律规范存在着内在矛盾,那它就已经推翻了自己。马克思和富勒对法的这一要求和论述同样适用于对财务监督伦理规范的要求。

作为一种昭示财务监督者“应该如何”的行为要求,财务监督伦理规范必须避免自相矛盾,以达到和谐统一。如果财务监督伦理规范自相矛盾,那么财务监督者要么无所适从,要么避难就易,而且财务监督伦理规范也将因此而丧失是非标准,导致规范无法操作并无法实现。

四、财务监督伦理规范必须真实反映研究者的价值取向

财务监督伦理规范作为社会规定的财务监督者行为模式,客观上蕴涵了社会的价值期待。作为财务监督伦理规范的研究者,仅仅是在表述而不是在创造社会的这种要求。马克思在谈到法律规范创制问题时指出,立法者应该把自己看成是一个自然科学家,认为自身不是在创造法律,也不是在发明法律,而仅仅是在表述法律,是把精神关系的内在规律,表现在有意识的现行法律之中。法的创制是对社会主导价值的法律认可,并通过法的适用使这种法定价值转化为现实价值。同样,财务监督伦理规范的确立不应是研究者的主观臆想,而是社会价值现实转换的中介环节。

我们说财务监督伦理规范只能是社会价值的特殊表述形式,并非意味着财务监督伦理规范研究者就可以不把自己“摆进去”,也并非意味着研究者自身的价值取向和财务监督伦理规范蕴涵的价值取向可以是不具有内在耦合性的“两张皮”,恰恰相反,这两种价值取向必须是统一的。

其一,从财务监督伦理规范的确立来看,虽然财务监督伦理规范实质上是社会对财务监督者价值期待的“物化”,但是社会只是给出了大致的供研究者进行价值选择的范围,研究者必须在社会给定的范围内做出进一步的选择,所以财务监督伦理规范实质上是研究者对社会客观的价值期待的主观表达。这种表达是基于研究者对财务监督伦理规范的价值认同而进行的,从而这种财务监督伦理规范应该也是研究者本人价值取向的真实反映。其二,从财务监督伦理规范对社会的价值来看,财务监督伦理规范的意义在于其实现,不可能实现的财务监督伦理规范并没有存在的价值。而研究者所提出的反映社会要求的规范,要成为财务监督者自觉遵循的伦理路标,除了自身的真理性条件外,还必须是财务监督者自身价值取向的真实反映。

财务监督伦理规范必须真实反映研究者自身的价值取向,事实表明财务监督伦理规范的研究是一种自律性要求很高的研究,研究者应有的道德人格是开展研究的前提,也是财务监督伦理规范得以实现的必要条件。如果研究者并不相信自己提出的财务监督伦理规范,他们就没有资格要求财务监督者对其认同并内化;如果研究者的行为和财务监督伦理规范所昭示的行为取向相背离,他们也无权要求财务监督者必须严格信守这一规范。只有当财务监督伦理规范所蕴涵的价值取向实际上表达了研究者真实的价值取向,而研究者的行为又和财务监督伦理规范所规定的行为取向相一致时,他们才具备了担当此任的基本条件,其所研究的财务监督伦理规范从形式上说才可能是合理的。□

将ABC和EVA结合起来,ABC和EVA的结合,产生了所谓的“集成成本系统”。该系统中的ABC模块关注经营成本,而EVA模块关注资本成本,二者共同组成了一个完整有效的管理工具。

二、集成成本系统的基本原理

根据EVA的基本理论,当一个成本对象(产品、工作、客户或服务)能够以高于其全部成本的价格出售时,那么从经济上来说是有利可图的。换言之,一个成本对象在经济上要有利可图,就必须能够弥补其全部成本:直接经营成本(如直接材料、直接人工)、间接经营成本(如管理费用、租金)和资本成本(使用资本的成本)。

这种关系可用下式表示: $EVA = \text{销售收入} - (\text{直接经营成本} + \text{间接经营成本} + \text{资本成本})$ 。式中,直接经营成本与间接经营成本之和即为经营成本,经营成本与资本成本之和即为集成成本。如果EVA大于零,表示成本对象为企业的股东创造了价值;如果EVA小于零,则表示成本对象毁损了股东的价值。

为了在管理实践中体现上述价值管理的思想,就需要计算每一个成本对象的集成成本。

1.经营成本的计算。直接经营成本由于具有明确的归属对象,因此可以直接追溯至特定的成本对象。间接经营成本的处理程序如下:

(1)确认主要作业和作业中心。作业是企业组织为了特定目的而消耗资源的活动或事项。确定主要作业首先需要进行作业分析。作业分析可借助作业流程图进行,应跨越组织结构的界限和部门的束缚,一个部门可有多个作业,一个作业又可跨部门进行。完成作业分析之后就可以进行作业合并与分解,从而确定主要作业和作业中心。

(2)将消耗的资源分配到各个作业中心的成本库中。这一步的关键是确定资源动因,即决定作业中心资源消耗量的因素。明确了资源动因,即可根据有关资料计算资源动因率并以此为依据进行分配。

(3)将各个作业中心的成本分配到各个成本对象。这一步分配的依据是作业动因,即决定成本对象消耗作业量的因素。不同的成本库,作业动因是不相同的。确定作业动因之后,即可根据有关资料计算作业动因率并以此为依据进行分配。

(4)计算各个成本对象的经营成本。将各个成本对象的直接经营成本加上间接经营成本,即可得出其总的经营成本。

2.资本成本的计算。成本对象资本成本的计算程序如下:

(1)确定企业资本总额。资本总额并不等于企业资产负债表中的资产总额,而是需要在资产总额的基础上进行调整。一般的调整方法是从资产总额中减去无息债务(如应付账款、应付费用、应付税款等),即资本总额由股东投入的股本总额、所有的计息负债(包括长期和短期负债)及其他长期负债构成。

(2)计算企业资本成本率。企业的资本成本率等于债务资本成本率与权益资本成本率的加权平均值。计算公式为:

$$\text{企业资本成本率} = \text{债务资本} / (\text{债务资本} + \text{权益资本}) \times \text{债务资本成本率} + \text{权益资本} / (\text{债务资本} + \text{权益资本}) \times \text{权益资本成本率}$$

(3)计算资本成本。资本成本等于资本总额乘以企业资本成本率。

(4)将资本成本追溯分配至成本对象。关于资本成本向成本对象的追溯分配,最初有研究者认为应该将资本成本先分配到每个作业,然后按照ABC的成本计算程序,将作业成本分配计入各成本对象。这种方法比较复杂,对资本成本进行了两次分配。后来,匹兹堡大学的研究者提出了产品—资本相关性分析方法,直接将资本成本追溯分配至成本对象。例如,我们假定一个公司生产两种产品:一种产品是在交货时付款;另一种产品是先交货,然后开出一张票据。在此例中,公司因为第二种产品的应收账款而发生了费用。假定公司有100 000元的应收账款,资本成本为10%,那么10 000元的资本成本就要被追溯分配至第二种产品。

3.集成成本的计算。计算出成本对象的经营成本和资本成本之后,将二者相加即可得出该成本对象的集成成本。从集成成本系统的原理可以看出,它具有两大特点:一是在成本计算方面,集成成本法所计算的集成成本是成本对象的“完全成本”,不仅包括经营成本,而且包括资本成本。其中,经营成本的计算采用的是ABC;资本成本的计算采用的是EVA。二是在成本信息的决策应用方面,集成成本系统采用的决策指标不是传统的利润,而是EVA。

三、集成成本系统应用有效性的判断

ABC与EVA的结合应用是否具有提高成本信息质量的潜力,主要取决于企业的资本成本与经营成本的比较情况。如果资本成本相对于经营成本比重很低,则在计算产品成本时即使纳入了资本成本,对提高成本信息质量的作用也不大。为了判断应用集成成本系统的有效性,一般采用以下两种方法:

1.根据资本成本与经营成本的比率进行判断。资本成本反映企业资本资源的消耗情况,经营成本反映企业经营资源的消耗情况。二者比率如果较高,说明成本对象的资本成本不能忽视,应该采用集成成本系统。关于这一比率,有学者提出了一个初步的经验性标准0.1,即如果资本成本与经营成本的比率大于0.1,则应该考虑采用集成成本系统。

2.根据资本成本与总成本(资本成本+经营成本)的比率进行判断。关于这一指标,也有学者提出了初步的经验性标准0.05,即如果资本成本与总成本的比率大于0.05,则应该考虑采用集成成本系统。

四、集成成本系统的简要评价

与传统的成本计算方法相比,集成成本系统具有如下优点:①它提供的集成成本信息是真正的“完全成本”,不仅包括经营成本,而且包括资本成本,这有利于企业经营者认识到资本是企业宝贵的、稀缺的资源,从而更加合理有效地利用资本,杜绝或减少资本的浪费。这一点对于我国企业来说尤其重要。②用EVA作为成本对象存在合理性的判断标准,有利于增强企业经营者对价值创造的敏感性。在ABC下,判断成本对象存在合理性的标准是利润,但有利润不一定创造价值,甚至会毁损价值,而将评判标准改为EVA,保证了企业经营活动的价值创造,有利于实现企业价值最大化的目标。

当然,集成成本系统也存在不足,如资本成本需精确计算等,毕竟绝对精确不是我们追求的目标。目前,我国的许多企业已经在应用ABC,如果将其与EVA结合起来,应用集成成本系统进行管理决策,相信会取得更好的效果。☐