

文章编号 :1005-2712(2005)02-0006-04

试论作业成本法在我国应用的可行性

龙丽霞

(江西理工大学应用科学学院,江西 赣州 341000)

摘 要 :从作业成本法与传统成本计算的区别着手,展现出作业成本法的优势,论述了作业成本法的使用范围、应用条件,并在此基础上阐述了该方法在我国企业应用的必要性和可能性。

关键词 :作业成本;间接费用;成本核算体系;信息准确性

中图分类号 :F275.3 **文献标识码** :A

0 引言

作业成本计算法是根据当代高科技的发展情况而产生的,它是以作业为基础,将成本计算、成本控制等融为一体,并且能与全面质量管理、及时生产方式紧密结合的一种新型的会计核算方法^[1,2]。这种方法产生于国外,并在西方国家得到越来越广泛的应用,在我国的应用不很普遍。随着我国现代企业制度的建立,高科技逐渐采用,有必要根据我国的具体情况,研究其在我国企业中应用的问题。

1 作业成本计算与传统成本计算的区别

——传统成本计算是以“产品”为中心的,在成本计算时,是以产品作为成本计算对象,归集生产费用,计算成本的,而作业成本计算是以“作业”为中心的,通过对作业成本的确认、计量,为尽可能消除“不增加价值的作业”,改进“可增加价值的作业”,及时提供有用的成本会计信息。采用作业成本计算将作业、作业中心、顾客和市场纳入了成本核算的范围,形成了以作业为核心的成本核算对象体系。

——传统的成本计算只是为了计算成本而计算,就成本论成本,作业成本计算则把重点放在成本发生的前因后果上。在作业成本计算系统中,成本是由作业引起的,该作业是否应当发生,是由产品的设计环节所决定的。在产品设计中,要设计出产品由哪些作业所组成,每一项作业预期的资源消费水平,在

作业的执行过程中,应分析各项作业预期的资源消耗水平以及预期产品最终可为顾客提供价值的大小。对于这些信息进行处理和分析,可以促使企业改进产品设计,提高作业水平和质量,减少浪费,降低资源的消耗水平。

——传统成本计算方法下计算出来的产品成本在期初期末在产品成本的情况下,完工产品成本包括几个会计期间的费用,不便于进行成本分析和成本考核。而在作业成本制度下,由于采用了及时生产系统,该系统要求在产、供、销各个环节实现零存货。这样,按作业成本计算法所计算出来的产品成本同当期所发生的期间成本基本一致。

——传统成本计算提供的成本会计信息不准确,而作业成本计算提供的成本会计信息则相对准确,从而提高了决策的准确性。传统成本计算将成本计算对象按耗费的资源以单一标准进行分配,它是在假定所有的间接费用都与直接人工或机器工作小时或产出物数量有关,并以这些项目的数量为依据分配间接费用为前提的。但是,这种假定并不能全面反映成本对象及资源耗费之间的本质关系,因而,使得成本信息被严重扭曲。特别是在自动化程度不断提高、人工工时在生产过程中日益减少的情况下,这种分配方法会导致间接费用分配的不真实,使得产量高、复杂程度低的产品成本高于其实际发生的成本,而产量低、复杂程度高的产品成本又低于其实际发生的成本。而作业成本计算为了提高产品成本计

收稿日期 2005-04-11

作者简介 龙丽霞(1977-),女,广西融水人,江西理工大学应用科学学院教师,江西财经大学会计学硕士研究生,从事财务管理与会计方面的教学与研究。

算的准确性和提高成本控制的有效性,将重点放在制造费用上,解决了传统成本计算在制造费用分配上存在的问题。采用作业成本计算法时,由于是从成本对象与资源消耗的因果关系着手,根据资源动因将间接费用分配到作业,再按作业动因将作业计入成本对象,揭示了资源与成本对象真正的“一对一”的本质联系,克服了传统成本计算假定的缺陷。作业成本计算分配基础的广泛性,使间接费用分配更具准确性和合理性。

——传统成本计算模式由于提供的成本信息不准确,因而影响了企业的成本决策。而采用作业成本计算法,由于间接费用不再是均衡地在产品之间进行分配,而是通过成本动因追踪到产品,因而有助于改进产品的定价决策,并为是否停产老产品、引进新产品和指导销售提供准确的信息。另外,采用作业成本法还可以不断地改进企业业绩评价体系,调动各部门挖掘盈利潜力的积极性。

2 作业成本法的优势

作业成本计算法在一定程度上弥补了传统成本计算方法的不足,在国外的一些企业中应用,取得了一定效果,但是这种方法在一段时间内并不能完全适用于我国的企业。采用作业成本计算法的优点在于非产量因素的制造费用的处理上。若这部分制造费用占的比重较大,采用作业成本计算的优越性就越突出。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。但不是所有间接费用都可以归属于不同的作业,能采用作业成本法进行分配。在一般情况下作业成本法只适用于由于生产作业所引起的成本费用,而与作业活动关系不大的间接费用则不能采用此方法。从成本的构成来看,在生产自动化程度较高的情况下,不但制造费用在产品成本中所占的比重增大,而且它的构成也大大复杂化了。在规模较大的公司,其对信息有较大的需要,同时,其本身又是一个信息中心,有更多的资源来实施作业成本法。当公司内部竞争程度比较高时,作业成本法将发挥重要的作用。这是因为高度竞争性的产品由于盈利较少更需要精确的成本信息来确定真实的盈利情况;我们知道作业成本法与传统成本计算的一个重要区别在于对间接费用的分配上。如果制造费用很大,使用作业成本法就会比较有效。

作业成本计算的优点是能向会计信息的使用者

提供间接费用的来源,提出新的间接费用的分配方法,并且通过该系统,找出不能产生价值增值的作业,借以降低成本。

作业成本计算以作业为基础,其计算工作贯穿于作业管理全过程。由此实现对所有作业活动追踪地进行动态反映,从而充分发挥其在决策、计划和控制中的作用,促进作业管理水平不断提高。作业成本计算不仅是先进的成本计算方法,同时它也实现了成本计算、成本管理相结合的全面成本管理制度。

3 作业成本法的使用范围

基于上述分析,作业成本计算法应具备的条件主要包括如下几个方面^[3]。

3.1 间接费用较高

目前我国大多数企业技术水平不高,高科技设备的企业只占少数,在产品成本构成当中,材料费用、工资费用水平较高,而间接费用水平相对较低。在这种情况下,采用作业成本法意义就不是很大。随着现代企业制度的建立,企业采用高新技术,特别是计算机系统的广泛运用,使得间接费用水平大幅度地上升,这时采用作业成本法可以提高成本信息的质量。

3.2 企业产品种类较多

目前我国的企业如原材料和多数重工业企业产品种类单一,由于产品的品种较少,所以,大部分费用都属于直接费用,可直接计入产品的成本当中,无须在各种产品当中进行分配。如果产品种类较多,则间接费用在各种产品中进行分配的情况就较多,为保证成本信息的准确性,可采用作业成本法。

3.3 各产品需要技术服务的程度不同

我国大多数机械类企业尽管产品种类较多,但同一企业的各种产品技术层次不一定有很大差距。若产品所需要的技术程度不高,则各种间接费用金额可能就不会很大,因此,可不采取作业成本法;若产品所需要的技术服务程度较高,间接费用的金额较大,采用作业成本法就比较合适。

3.4 企业产品生产工艺复杂多变,经常发生调整准备成本

有些企业产品所经过的生产工艺过程复杂,而且经常需对生产设备进行调整,要发生一些调整费用。在这种情况下,所发生的间接费用就较多。但并非所有产品都需要进行这种频繁的调整。因此,这些调整费用应计入那些进行调整设备所生产的产品成本中。这样,作业成本法就可以解决这一问题。

3.5 管理层对传统成本计算方法提供的信息准确程度不满意

采用传统的成本计算方法所计算出来的产品成本,由于没有考虑高技术条件下间接费用较高的实际情况,而仍沿用原来的方法进行间接费用的分配,因而,计算出来的成本指标没有反映出产品的真实成本,据此所进行的决策经常发生失误,导致管理层对传统成本计算方法的不信任,要求进行改革。而作业成本法由于考虑了高技术对企业成本计算的影响,计算出来的成本指标相对准确、可信,因而受到管理层的欢迎。

3.6 有现代化的计算机技术

采用作业成本法进行成本计算时,由于需要进行作业的划分、费用的分配等诸多环节,因而,其计算分配工作较为复杂。如果全部采用手工操作比较麻烦,有时也难以做到。而在成本计算工作中采用计算机处理时,则可免去这些不必要的麻烦,提高了成本计算工作的效率和准确性。

3.7 有素质较高的成本会计人员

目前我国会计人员队伍素质普遍不高,对传统成本计算方法的不尽人意之处也十分清楚或不满,但要对其进行改革,却热情不高。而要进行作业成本计算法的推广,应对会计人员进行培训,使他们了解作业成本法的基本内容、计算方法、操作程序等,而且每个作业的具体情况不一样,实际应用作业成本计算法还有许多困难。因此,在采用作业成本计算法时,该企业的会计人员应有较高的素质,需经过专门的培训。

4 作业成本计算法应用的条件

4.1 要有积极的成本管理意识

成本管理工作是企业管理工作中的重要内容,进行作业成本计算的目的在于提高成本信息的质量,加强成本控制,提高成本管理的效果。所以,有较强的成本管理意识是采用作业成本计算法的出发点和前提。

4.2 要有先进的生产管理系统

作业成本计算法要求企业有较先进的生产管理系统,特别是实行所谓的及时生产方式。及时生产方式是由丰田汽车公司根据成本管理工作中的经验总结出来的,其主要目的是要消除各种没有附加价值的作业,以便更具弹性地去适应顾客定单的需求变化。这种方式提出了生产过程零缺陷,经营过程零库存的口号。要采用理想的及时生产方式,应不断地实

施一系列的改善活动,以消除生产活动中没有价值的工作。及时生产方式的特点就是能迅速地大幅度地降低成本,使交货期准确,从而增加企业的获利能力。及时生产方式的实质是要求企业在供产销等各个环节,尽可能实现零库存。

4.3 现代化的技术支持

科学技术的迅速发展和应用,为推行及时生产方式和全面质量管理创造了条件。近20年来,各工业化先进国家为了提高劳动生产率、降低产品成本和提高产品质量,采取了多种措施方案,特别是采取了以电子技术应用为主体特征的电脑自动化等各种技术。正是由于这些新技术的采用,推动了管理方法、理念和技术的革命。作业成本计算法就是在这种条件下产生并发展起来的。

5 作业成本计算法在我国企业应用的必要性

5.1 企业外部环境的变化对成本管理提出了新要求

实行现代化企业制度的企业,其所处的外部环境发生了重大的变化,这些变化要求企业采取相应的对策,才能满足现代企业制度的要求。由于实行现代企业制度的企业一般都是在原国有企业的基础上改制而来的,因此,有许多问题需要加以改进。如企业产品成本居高不下,经济效益低下。在这种情况下,企业最迫切需要解决的问题是降低成本,以最小的消耗创造最大的经济效益,并利用相对准确的成本信息为管理当局预测和决策服务。

随着科学技术的不断发展,人们越来越感到传统的成本计算方法不能适应现代生产管理的需要,它不但不能反映生产成本的真实情况,还影响了其他重要信息的质量和报告。由于现代化大生产条件下产品结构发生了变化,一方面制造费用的比例大大上升,另一方面直接人工成本却急剧下降。而传统的成本计算方法对这种变化没有作出相应的反映,仍然采用直接人工作为分配制造费用的基本标准。其结果是较高的间接成本通过直接人工作为分配基础之后,由低级劳动密集型向高级劳动密集型产品转移,造成不同产品之间的成本严重失真,导致决策失误。

5.2 内部经营管理发展对成本管理改革的要求

由于传统的成本管理体系已不能适应新的高科技环境,因而,要求采用新的方法来改善成本管理,以期取得新的突破。由于作业成本不仅能使企业有效地进行成本控制,而且还能在决策中发挥作用,特

别是在由于成本资料遭到歪曲、影响到企业正确决策时,更使作业成本计算法显得重要。例如某产品生产工艺过程复杂、生产难度较大,采用传统成本计算方法没有将难易程度不同的产品成本的差异体现出来,因而会使建立在此基础之上的成本决策失误。

5.3 作业成本会计使得责任会计与财务会计的结合成为可能

实行责任会计时,我们是根据可控原则将企业内部单位或部门划分成为不同的责任中心,通过对各责任中心的分析计算责任成本。目前,在我国责任会计和现行的财务会计核算体系的结合问题仍然是需要讨论的。从成本计算的角度分析,责任成本的核算和生产成本的核算也难以结合。主要是因为两者之间没有较好的结合点。责任成本按内部单位或部门进行界定,而生产成本则以成本项目为基础按生产工艺过程进行积累,两者很难吻合。在作业成本会计中,作业实质上就是一种责任中心,作业成本也是一种责任成本。作业这种责任中心是与生产工艺过程和生产组织形式紧密结合的,作业的设置与安排,与生产组织的特点和工艺特点密切相关。从这个角度分析,作业成本的实质就是计算责任成本,也是计算产品的成本。这样,通过对作业成本的计算,既达到了责任成本控制的目的,又实现了财务会计核算、监督成本的职能。

6 我国采用作业成本计算法的可能性

6.1 现代企业制度的建立为推行作业成本计算法创造了条件

在现代企业制度下,国家对企业不再进行直接的干预,而是实行宏观调控,这样,能促使企业形成积极主动的成本管理意识。只有形成较强的成本管理意识,才能提高企业的成本管理水平和,才能使企业

更加积极主动地去采取科学的成本管理方法。

6.2 现代企业制造环境的变化促使企业采取作业成本计算法

现代企业制度下需要采取越来越多的先进生产技术,对旧的机器设备进行改造,借以提高劳动生产率,降低成本,因此,发达的电子工业和以大量电子计算机为基础的自动化生产代替了人工劳动,许多企业引进或创立了全自动化的作业车间,使得企业采用及时生产方式和全面质量管理变为可能,并为企业进一步应用作业成本提供了现实基础。同时计算机广泛应用于企业的成本管理,使企业可以利用计算机处理更多、更精细的成本核算资料,也能提供更多更精确的生产参数,用于作业成本的计算需要。

6.3 会计人员素质的提高是实行作业成本计算的重要保证

通过20多年改革开放,人们对市场经济有了比较充分的认识和理解,在思想上和认识上容易接受作业成本会计的观点和方法。同时,随着市场经济的发展,竞争越来越激烈,成本管理的迫切性日益突出。企业大多都在寻找一条适合于企业自身的成本控制方法,作业成本会计正适合于他们的需要。同时,随着会计教育的不断发展,多层次的会计教育使会计人员的素质得到了进一步的提高,使企业的会计人员能够比较好地掌握作业成本会计,有利于作业会计的推行。

参考文献:

- [1] 中国成本研究会. 成本管理文集[C]. 北京:中国广播出版社,1994.
- [2] 欧阳清. 成本管理理论与方法研究[M]. 大连:东北财经大学出版社,1998.
- [3] (美)米切尔·马赫. 成本会计——为管理创造价值[M]. 北京:机械工业出版社,1984.

Discussion on Feasibility of Applying Activity Cost Method in China

LONG Li-xia

(School of Application Science, Jiangxi University of Science and Technology, Ganzhou 341000, Jiangxi, China)

Abstract: According to the difference of activity cost method and traditional cost method, the superiority of activity cost method is analysed, the range of use and the applied condition are discussed, as well as the necessity and feasibility of applying activity cost method in our country.

Key words: activity cost; overhead expenses; system of cost accounting; veracity of information