

JIT 系统下的成本核算和成本控制

王国付

(郑州轻工业学院 郑州 450002)

【摘要】 本文分析了适时生产制和作业管理思想对成本核算和成本控制的影响,指出将适时生产制与作业成本法结合可提高企业的成本管理水平。

【关键词】 JIT 成本核算 成本控制

适时生产制(JIT)的理论依据是把企业生产经营活动中的所有作业区分为以下两大类:①能增加最终产品价值的作业。这类作业的基本特点是:它们是制造产品所必需的作业,并可以增加转移给客户的产品价值。②不能增加最终产品价值的作业。这类作业的特点是:没有它们也不会对最终产品的质量或功能造成任何损害,不能增加转移给客户的价值。例如存货的存储、保管、分类、整理,因质量不符合要求而进行的加工、改造,发生在原材料、在产品和产成品上的质量损失,供、产、销各个环节上各种形式的等待和延误形成的损失等。

JIT 的思想就是力求减少不能增加最终产品价值的作业,将资源用于能够有效地增加最终产品价值的作业,为企业也为社会节约资源。

一、JIT 系统与作业管理

1. JIT 系统丰富和创新了作业管理的方法。生产过程中所耗费的时间,包括在库时间、检查时间、搬运时间、等待时间、设备调试时间、加工时间等,除了真正的净加工时间(用设备加工产品的时间),其余都对产品增值没有贡献,从理论上看似缩短。实际上,缩短非增值时间等于减少了非增值作业,这正是消除非增值作业的重要途径。

2. JIT 系统给作业业绩评价和作业分析赋予了新的内涵。根据 JIT 的思想,对原材料或半成品进行检查所耗费的时间纯属浪费,应缩短。购入材料或来自前道工序的半成品应该完全合格才合理,本道工序不该为前道工序的过失负任何责任。再比如,采购部门为了避免材料购入的不利价格差异,可能以牺牲质量为代价选择廉价的原材料,结果导致后一工序的检验时间大增,采购部门表面上的优良业绩在 JIT 系统下并不具有合理性。显然,JIT 思想与传统的业绩评价思想截然不同。

JIT 系统在中间工序中通过对各加工单元的次品率、合格率、返工率、机器故障次数等的分析,力求将次品率降到最低。这类做法有助于缩短检查时间,当然也就减少了非增值作业。缩短在库时间和等待时间,同样必须分析其发生的前因后果。在库时间的耗用是由于对购买和销售两方面的信息把握不当、生产系统不理想,或从产出到出厂的物流系统不完善等

原因引起;等待时间的耗用则可能由于两方面的原因引起:一是前道工序出现不合格产品、设备运转不良或切换不顺利;二是对这类问题预防过度,生产了超过需要的产品。理想的 JIT 系统可以从系统分析的角度找出在库时间和等待时间耗费的原因并将其消除。JIT 系统无疑丰富了作业分析的内涵。

然而,JIT 系统不可能把非增值作业消除殆尽,所以绝对理想的 JIT 系统未必存在。但是,设计 JIT 系统的目标却是非增值作业。

3. 作业成本法与 JIT 互为实施条件。JIT 系统要求小批量生产、缩短设备切换时间、减少搬运批量等,而这些也是作业成本法的要求。另外,JIT 系统以“必要的时间、必要的数量、必要的产品”为运作目标,从正面实现“无在库商品”,从反面缩短“在库时间和等待时间”,这正是作业成本法增加增值作业、消除非增值作业的目标要求。JIT 从“空间”和“时间”方面优化企业的作业链;而作业成本法则从“资源”方面优化企业的作业链,两者相辅相成,互为实施条件。

二、JIT 系统下的成本核算

1. 生产费用范围的变化。在传统生产模式下,直接人工、直接材料、制造费用计入各种产品的生产成本,而管理费用、财务费用等不计入成本,从当期损益中扣除。由于 JIT 的基本思想就是要消除生产经营过程中的一切浪费,所以除了直接材料、直接人工和一些必要的制造费用、管理费用,对于有关存货发生的费用及因产品质量不符合要求而进行加工、改造等发生的费用,同原材料、在产品、半成品及产成品的损失和供应、生产、销售各个环节中发生的等待和延误造成的损失一样,均应视作生产经营中的浪费而不应作为正常的费用处理。

2. 本期成本指标计算的变化。由于在传统的生产模式下,企业生产的各个环节都允许有存货,所以本期产品成本为本期成本发生额加上期初成本,然后减去期末成本计算得到。显然,依据这种方法计算出来的本期产品成本受期初、期末成本的影响,故它实际上并不能真实地反映本期产品成本。

相反,在 JIT 下,由于各个环节都没有存货或只有极少量存货,因而此时计算出的本期成本就是本期实际发生的成本。因此,比起传统的成本计算,JIT 下的成本计算更符合收入与

费用配比的会计原则,其计算指标更能真实地反映本期生产经营的实际情况。在具体计算时可采用倒流法,即可先估计少量存货的期末成本,用总成本减期末成本即可得出本期耗用的原材料成本,将其从“原材料及在产品存货”科目转入“主营业务成本”科目。甚至可以将购进的原材料直接记入“主营业务成本”科目,直接人工、制造费用也可直接记入“原材料及在产品”科目或“原材料”科目。然后将估计的少量存货成本借记“原材料及在产品成本”科目,贷记“主营业务成本”科目。

3. 制造费用分配的变化。传统的成本核算方法把企业在生产经营过程中发生的直接材料、直接人工等直接费用都直接计入产品的生产成本, JIT 下的核算方法与此相同。但对于诸如车间、分厂为组织生产经营活动所发生的间接费用,以及生产用固定资产的折旧等制造费用,传统的成本核算方法则是将其汇总以后再按各种产品的直接人工小时数进行分配,这样做显然已不能真实地反映产品生产成本的实际构成,因为间接费用与直接人工消耗在现代生产技术条件下并不存在必然的联系。因此,在 JIT 下的成本核算中,应采取以下三种办法进行改进:①尽量缩小制造费用的分配范围,由全厂统一分配改为由多个“成本库”分配;②由按单一的直接人工小时数标准分配改为按引起制造费用发生的多种成本动因进行分配;③由于采用单元式制造,在一个单元内发生的制造费用,理所当然地归入该单元所生产的产品,构成产品的直接成本。于是诸如机器修理与维护、能源的耗费、原料处理、设备折旧以及单元内管理人员工资等,这些在传统核算方法中作为间接费用按直接人工小时进行分配的项目,在 JIT 下作为直接项目计入了产品生产成本,这样既简化了核算方法,又使得成本计算的准确性大为提高,同时还增强了成本控制的有效性。

4. 存货计价方法的变化。传统方法下,采用先进先出法、后进先出法、加权平均法、移动加权平均法等计价方法对期末存货进行核算,从而计算本期销货成本。而在 JIT 下,以“零库存”为目标,本期的生产成本即本期购买成本,本期的主营业务成本即本期的生产成本,所以先进先出法与后进先出法等计价方法就失去了其存在的意义。同时,传统的对期末存货的实地盘存制与永续盘存制也显得毫无意义。

5. 会计科目的变化。由于 JIT 以“零库存”为目标,因此会计科目要简化,可合并设置“原材料及在产品存货”科目。材料购进时,因不通过仓库保管而直接使用,会计分录为:借:原材料及在产品存货;贷:银行存款。核算生产人员的工资时,借:原材料及在产品存货;贷:应付工资。产品实际销售时,借:主营业务成本;贷:原材料及在产品存货。即使期末有少量零星存货,也不至于对利润产生重大影响。

6. 领料记录的变化。传统方式下,要通过入库单、领料单记录存货的入库与出库。而在 JIT 下,材料不通过仓库保管,可简化各种仓库记录,购进时直接记入“原材料及在产品存货”科目,期末时再将其全部计入本期产品成本。

三、JIT 对成本控制的影响

1. 对变动成本法的影响。在作业成本法下,产品成本不仅随产量变动,而且随相关作业变动,动摇了变动成本法的基础。特别是在 JIT 下,由于实现了“零库存”的目标,产品成本不受期初存货结转的影响,成为非累计性成本,产品成本和期间成本趋于一致,因而这对变动成本法造成了更大的冲击,更为重要的是,作业成本法对作业是否增值的发现功能直接决定了 JIT 功能的发挥。在这个意义上,作业成本法与 JIT 结合不仅能够解决产品成本结构和习性的改变所产生的成本计算难题,而且能够提高效率与增强效果,消除浪费,进行有效的成本控制。在 JIT 下变动成本法的重要性日趋减弱。

2. 对寻求降低成本途径的影响。JIT 下的仓库中无存货,固定成本不会沉淀在期末存货之中,完全成本法与变动成本法的差异就会消失,因此在适时生产系统中使用这两种方法对利润和存货价值没什么影响。但从寻求降低成本的途径来看, JIT 为企业寻求降低产品成本的途径提供了新的思路。

作业成本法认为,成本控制不仅要着眼于企业内部的作业价值链,还要在企业外部的作业价值链上寻求成本控制的对象。在企业内部作业价值链上, JIT 撤销集权式的服务部门,将服务分解到各单元,服务成本直接归属于产品,可使生产部门的经理了解产品的真实成本,并可方便地对服务成本作适当的控制。实施 JIT 还可降低甚至消除无附加价值成本,传统的做法是将原材料先集中保管再转移至各生产部门,而 JIT 改为单元式制造,将原材料直接送达制造单元,可降低无附加价值成本。

3. 标准成本内容的变化。传统成本会计中的标准成本是由财务部门会同采购、人力资源、技术及行政管理部门在对企业生产经营的状况进行分析研究的基础上,根据目前已经达到的生产技术水平制定的在正常生产经营条件下可以达到的成本。然而,对 JIT 来说,传统成本会计的这种标准成本制度并不能有效地控制成本,原因就在于传统成本会计中有很多在 JIT 下不应计入成本的消耗,如库存费用等。

因此,在标准成本的制定问题上,首先将所有作业所发生的成本或消耗的资源区分为附加价值的成本(即能增加最终产品价值的作业所发生的成本)和无附加价值的成本,在此基础上提出理想标准成本的目标。这种理想标准成本是不包含无附加价值成本的,虽然在目前的技术水平下难以达到,但却可以激励员工努力向这个理想目标努力。

主要参考文献

1. 张磊. 适时制生产系统下存货管理策略. 财会研究, 2005;12
2. 黄秀娟. 对适时制(JIT)环境下成本管理会计若干问题的思考. 陕西科技大学学报, 2003;4
3. 刘希宋, 王承文, 李玥. 适时生产系统与作业管理的耦合机理分析. 中国科技论坛, 2006;2
4. 赵凌宇, 高宝平. 适时生产系统成本核算的有关问题. 黑龙江财会, 2005;2