

新型成本管理方法——逐层成本管理方法

西南大学 陈建英 四川大学 杜勇

【摘要】 本文先总结了成本管理方法研究的两个阶段:注重产品本身的成本管理和注重企业整体的成本管理,然后分析了其存在的不足,在此基础上提出了一种新型成本管理方法——逐层成本管理方法。

【关键词】 成本管理 逐层成本管理 洋葱成本模型

一、引言

关于成本管理方法的研究由来已久,大体可以分为两个阶段:注重产品本身的成本管理和注重企业整体的成本管理。第一个阶段经历了从事后对销售产品成本进行简单核算的被动反映型成本管理方法到将成本控制与成本核算有机地结合起来的事中标准型成本管理方法,再到强调事前控制的目标成本管理理论体系及设计型成本管理方法。这些成本管理方法都是以特定产品为对象,就有关产品的设计和生产的過程进行研究,以谋求产品自身成本的控制和节约。这里的成本下降只是由单个产品或工序成本的下降累积起来的企业内部成本降低引致的结果,而无法实现整个企业全部成本的控制,因此有必要进行改进,将企业全部的经营活劢看成是一个系统,在成本发生的源头对其进行控制。第二个阶段经历了从以顾客为中心、追求顾客价值最大化的作业成本法到对整个供应链进行跨企业的供应链目标成本管理,再到近年来兴起的战略成本管理(SCM)。SCM强调根据市场需求状况与企业的实际经营情况,以市场竞争价格为导向,以目标利润为中心,运用本量利的分析原理,倒算企业各项目目标成本或控制指标,将各项指标控制在目标范围之内,变市场竞争的外部压力为企业发展的内在动力,从而赢得企业长期竞争优势和发展。

经过这两个阶段的发展,企业成本管理更加重视企业成本竞争优势的形成,具有外向性、竞争性、多样性和动态性等特征,成本管理的视角也由企业内部拓展到企业外部,把企业放在整个供应链中去考虑,在进行成本管理的同时关注企业在市场中的竞争地位,体现了企业立足于可持续发展、全面提高科学管理水平的内在要求。应该说,目前的成本管理方法已经有比较大的进步。然而,随着企业的生产技术和效率的不断提高,也要求成本管理方法随之不断改进。鉴于以前的成本管理方法,要么从单一角度对成本进行控制,要么从系统的角度对成本进行管束,不能同时从整体和局部全方位地去考虑成本控制问题。由此,本文提出一种新型成本管理方法——逐层成本管理方法。

二、成本概念的转换——洋葱成本模型

这里首先提出建立在表皮成本、内层成本和葱心成本基

础之上的洋葱成本模型。

表皮成本,基本上等同于通常所说的产品成本,是指企业进行生产活动而发生并对象化的各种费用支出的总和,具体包括生产对象所耗费的原材料、燃料、动力、折旧费、工资及应付福利费和其他费用支出。它们是存在于企业内部最容易观察到的成本,因此,又可称为外显成本。这类成本也是传统成本管理方法主要的核算对象,在企业的会计资料中也有较为完整、系统的反映。由于这类成本最后都会或者按照其产品种类、批次(传统成本会计)进行分配,或者按照其作业层次、作业量(作业成本管理)进行分配,因此,对于成本管理工作来说,只要能分清产品的各个成本项目,找到成本过高的成本项目,再追溯其成本发生的动因,进而在成本发生的源头对其进行控制,卡住导致成本过高的“咽喉”,就能收到产品成本急剧下降的明显效果。

内层成本,是指为获取产品生产的资源或使得产品符合某种标准要求等而附带发生的费用支出,主要包括质量成本、资金成本、社会责任成本、环境成本等。其中,质量成本是指与产品质量活动有关的劳动耗费,是为了达到保证和提高产品质量的目的而支出的一切有效费用以及未达到目的而造成的一切损失(林万祥,2001),它直接关系到企业产品在市场中的竞争实力。资金成本是指为获取企业全部经营资本所应该承担的费用,既包括借入资本所负担的利息,也包括产权资本所负担的利息(R.N.Anthony,1997),它不仅影响到企业的偿债能力,而且决定着企业资产购置的种类和时间等。社会责任成本是指企业在生产经营活动过程消耗的并未计入自身成本费用中的社会资源或给社会带来的损失。环境成本是指因企业管理活劢对环境造成的影响而被要求采取措旪的成本以及因企业执行环境目标和要求所付出的其他成本(陈毓圭,1998)。后面这两类成本影响到企业在社会公众中的形象,同时也为企业寻求发展、拓展市场竖起了一道屏障。这些内层成本尽管不直接与产品实体相联系,也不在日常成本会计中核算反映,但由于它们往往决定着企业整体的产品竞争能力、长期偿债能力、资本营运能力以及社会贡献能力等,关系到企业的长远发展和社会声誉,而这些成本在以往的成本管理工作中要么就是故意避而不谈,要么就是轻描淡写,结果给企业造成了沉

重的成本负担,因此企业在成本控制的过程中必须重点关注这些成本项目。

葱心成本,主要是人力匮乏成本(这里不同于舒尔茨提出的“人力资源成本”概念),是指由于人的素质较低、能力较差或行为举止不当等原因而造成的偏离理想状态的损失。无论是构成产品实体的外显成本,还是决定企业竞争地位的内层成本,其产生的根源都可以归结于人力的匮乏。因此,人力匮乏成本是产生内层成本进而产生表皮成本的深层次原因,具体包括知识匮乏成本、素质匮乏成本、能力匮乏成本、体力匮乏成本等。知识匮乏成本,是由于企业员工的知识水平不够高或知识不够全面而造成资源的过多耗费,具体而言,对普通员工而言表现为因生产效率低下、产品质量欠佳、重修返工率过高等产生的浪费;对管理层而言表现为因决策失误、计划失败、控制失效等造成的损失。素质匮乏成本,是由于员工素质低下、品德败坏等给企业造成的损失,表现为怠工成本、缺货成本、机会成本以及商业机密的泄漏等。能力匮乏成本,是由于员工技能水平较低、经验不丰富等给企业造成的损失,表现为产品研发失败、设计不合理、流程重组失效等。体力匮乏成本,是由于员工身体素质较差、体弱多病、精疲力竭等给企业造成的损失,表现为员工因精力分散而造成的倦工、工伤事故等,以及企业由此而给予员工额外的福利费用等。

笔者认为,上述三类成本之间的关系就如同洋葱模型的结构一样,内置于最里面的葱心成本主要是人力匮乏成本,它是产生企业一切外显成本和内层成本的根本原因,由于人的知识、能力、素质等方面的匮乏,就会导致企业生产的产品质量不合格、产品性能低下、产品结构不合理等,这样势必产生过多的材料成本、人工成本等。因此,要达到标本兼治的目的,就必须对企业全体员工进行培训、教育,以提高全体员工的绩效水平,从而控制企业成本产生的源头。处在中间的内层成本主要是质量成本、资金成本、环境成本等,它依附于葱心成本而生存,同时也滋生表皮成本。管理者一旦决策失误,直接的后果就是资金浪费,成本居高不下;员工一旦产生疏忽、工作怠慢,直接的后果就是质量下降、造成废品损失等,进而引起社会责任成本、环境成本的负担过重,最终影响到企业整体的竞争实力。外显于最外层的表皮成本是企业最容易觉察到也最容易控制的生产制造成本,它依附于内层成本,表面上看,材料费、人工费等成本过高可能是因生产效率低下、流程设计不合理等引起的内层成本过高而产生的,但追究其根源仍然是人力的匮乏。由于研发人员知识、能力的不足,引起产品工序设计不合理,导致在生产的过程中过多的耗料、耗能、耗时;由于管理人员的经验不足、水平有限,导致经营效率低下、资本营运能力差,错失了大量的发展机会;由于生产人员技能、素质的低下,导致了不必要的资源浪费。这些都足以说明产生企业成本过高的根本原因在于处于葱心位置的人力匮乏成本。

综上所述,笔者认为,为了有效地对企业成本进行控制和管理,必须由外往内、分层对待,建立一套以人力匮乏成本为核心、逐层分解的成本管理体系。

三、逐层成本管理法——洋葱成本剖析法

对于表皮成本,应以控制为中心,结合成本会计的信息报告进行成本管理,其主要目的是降低产品的生产成本,并由此提升企业的竞争地位。具体可以运用功能成本分析法、6西格玛管理法、瓶颈管理法等。功能成本分析法要求企业尽量以最少的单位成本获得最大的产品功能,缩减不必要的环节和浪费,使产品成本大幅度下降。像日本丰田公司就着重从生产过多的浪费、库存的浪费、质次品的浪费、等待的浪费、搬运的浪费、加工的浪费和动作的浪费这七个方面去展开功能成本的分析,结果获得了巨大的成功。6西格玛管理法主要从测量产品质量和改进流程管理两个方面,推动流程改进和成本节约。其基本思路是以数据为基础,通过数据揭示问题,并运用统计方法提出解决问题的方案。它致力于在企业整个业务流程和所有环节上,运用科学方法提高效率、减少失误,从而使整个流程达到总体最优状态。瓶颈管理法主要是通过识别生产过程中的瓶颈工序,将非瓶颈资源的利用放在瓶颈资源之后考虑,以薄弱环节的生产能力决定非薄弱环节的开工速度,通过消除瓶颈工序的闲置时间、将零件的生产转移到非瓶颈环节以及提高瓶颈工序生产零件的质量等方法来缓解瓶颈工序的制约,从而实现整个生产流程的成本节约。

对于内层成本,关系到企业竞争优势的形成和长远发展,应以核心竞争力为导向,对其进行成本管理。笔者认为,最为有效的方法就是运用战略成本管理法中的成本动因分析工具。按照成本动因所涉及的层面和领域,成本动因可分为战术层面的作业成本动因和战略层面的战略成本动因。作业成本动因普遍存在于企业日常生产经营的有关作业之中,如采购订单数量、检验次数、物品搬运次数、生产指令单发出次数、产品产量、客户订货单数量、设备运转时间和设备检修时间等。战略成本动因主要是站在战略成本管理的角度,研究对企业的成本结构和成本行为产生长期影响的成本驱动因素。波特将这些因素归纳为十个方面,即规模经济、学习曲线、生产能力利用形式、联系、相互关系、联合、选择时机、自主政策、地理位置和政体因素。丹尼尔·赖利进一步将战略成本动因划分为结构性成本动因和执行性成本动因两类。其中,结构性成本动因是指与企业基础经济结构有关的成本驱动因素,一般包括企业规模、业务范围、经济、技术、多样性和厂址等;执行性成本动因是指与企业执行作业程序有关的成本驱动因素,一般包括劳动力参与、全面质量管理、生产能力利用、工厂布局的效率性、产品外观、联系等。尽管各种分类有所不同,但包括的内容和基本思路却有着相同之处。霍格伦则对成本动因作了更为细致的说明。按照这种说明,价值链中的成本动因首先应该按照组织的职能进行划分。组织的职能被划分为研究与开发、产品、劳务及过程的设计、生产、销售、配送、顾客服务、策略与管理。每一职能区域具有不同的成本动因,如研究与开发的成本动因有计划的数量、计划上所耗费的工时、计划的技术复杂性,生产的成本动因有生产的数量、生产的步骤数、技术变化指令次数、直接制造人工工时等。

按照成本与成本动因的关系,成本可以划分为单位产出

企业亏损之所得税处理

江苏涟水县审计局 张溧翔 涟水县财政局 陶中华

一、可在税前弥补的亏损额的计算

通过对会计利润进行适当调整,计算出按税法规定可在以后年度用税前所得弥补的亏损额。计算公式如下:可在以后年度用实现的应纳税所得额弥补的亏损额=税前亏损+税法规定的不征税收入和免税收入±按会计准则计入损益但按税法规定不确认收入或不允许在税前扣除的费用±会计上已计入损益的收入与税法规定的收入之间的差额±会计上已计入损益的成本费用与税法规定可在税前扣除的成本费用之间的差额±其他应进行纳税调整的事项。

将有关数据代入上述公式时应注意:①本公式计算对象为“亏损额”,因此虽然习惯上是以“利润总额”的“-”号表示亏损的,但在本公式中仍以“+”号表示亏损。②不征税收入和免税收入,在计算应纳税所得额时以“-”号计入,但因为本公式直接计算亏损额,所以应以“+”号计入,意思是增加可在税前弥补的亏损额。③公式中“±”号所述事项,凡调整时应增加亏损的,应以“+”号计算,应减少亏损的,应以“-”号计算。

以上公式如果计算结果为正数,即为可在以后年度用实现的应纳税所得额弥补的亏损额(以下简称“可在税前弥补的亏损”);如果计算结果为负数,即为年度应纳税所得额,以前年度不存在结转本年“可在税前弥补的亏损”或其他纳税调整事项的,则在亏损的当年仍应按本公式计算的应纳税所得

成本、批次成本、产品维持成本、企业运行成本四个方面。单位产出成本的成本动因是单位作业,如每一单位产品或者服务的资源消耗等。批次成本的成本动因是批次作业,代表一组产品或者服务的资源消耗,如设备调试等。产品维持成本的成本动因是与特定产品品种相关的作业,代表为支持特定产品或服务而发生的资源消耗,这些动因与产品的产量或者批数无关,而与所生产的产品品种相关,如对生产工艺的设计,它取决于产品本身的复杂性和生产工序的复杂性,产品的产量或者批数对产品维持成本没有影响。企业运行成本产生于支持整个组织运作需要的基本设施和组织结构等。这种对成本动因和成本的细致划分,适合于日常的成本控制。尽管对成本动因的细致划分难以穷尽,而影响成本发生深刻变化的却是那些具有普遍意义和战略意义的成本动因。应该认识到,成本是多重成本动因共同作用的结果。成本动因的影响和作用有很大的差异。没有一种成本动因能成为企业成本地位的唯一决定因素。识别每种价值活动的成本动因能够帮助我们认识相对成本地位形成的原因和它如何被改变,为强化成本控制提

额和当年适用的企业所得税税率(以下简称“适用税率”)计算交纳所得税。

二、可在税前弥补的亏损、递延所得税资产和所得税收益的确认和计量

1. 可在税前弥补的亏损的确认。为了便于可在税前弥补的亏损的核算和管理,笔者建议在“利润分配”科目下增设“可在税前弥补的亏损”明细科目,按以上公式计算出当年可在税前弥补的亏损,借记“利润分配——可在税前弥补的亏损”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。

2. 递延所得税资产和所得税收益的确认。《企业会计准则第18号——所得税》规定:企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得的用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。

解读以上规范:①“可抵扣亏损”,即“可在税前弥补的亏损”。对于按规定只能以税后利润弥补的亏损,因为其弥补时不减少应交所得税,所以不确认相应的递延所得税资产。

②“税款抵减”,是指在以后年度用税前所得弥补往年亏损时而相应少交的所得税。③“很可能”,原《〈企业会计准则——或有事项〉指南》将“很可能”定义为“发生的可能性为大于50%但小于或等于95%”,当然,在本处,发生的可能性为95%以上

供有效的途径。

对于葱心成本,应以员工知识、能力、素质的全面提升作为成本管理的根本出发点。由于它是滋生内层成本和表皮成本的根源,因而也是企业成本管理工作的重中之重。然而,由于它常常被表皮成本和内层成本“包裹”着,让人不易察觉,因而,必须剖开包裹葱心的外层成本,深入分析产生表皮、内层成本的人力因素。为降低人力匮乏成本,提高员工的能力,具体可以运用能本管理等方法。能本管理是一种以能力为本的管理,是人本管理发展的新阶段。它是通过采取有效的方法,最大限度地发挥人的能力,从而实现能力价值的最大化,把能力这种最重要的人力资源作为组织发展的推动力量,并实现组织发展的目标以及组织创新。

主要参考文献

1. 陈轲,高伟.论知识经济时代如何改进成本管理.北京商学院学报,2001;1

2. 桂良军.供应链成本管理理论基础和方法研究.会计研究,2005;4