



制造成本法及其发展点评

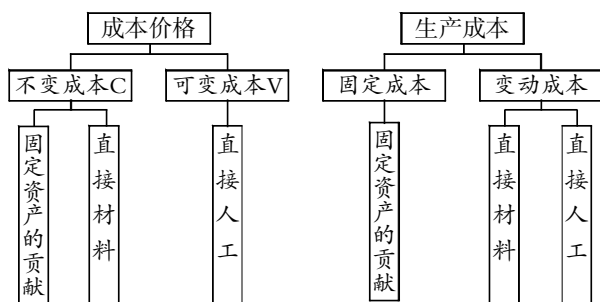
云南财经大学会计学院 刘晓善

【摘要】 制造成本法是以制造业为产业基础、以理性科层制为制度前提的。然而,20世纪80年代以来,这种产业基础和制度前提发生了变化,更具适应性的作业成本法应运而生。作业成本法将取代制造成本法成为新的成本计算法体系的核心。本文将对制造成本法的这一发展趋势作一些探讨。

【关键词】 制造成本 作业成本 成本会计 管理会计

一、制造成本法的实质

马克思主义经济学认为,成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。按照资本主义方式生产的每一商品的价值 W 可以用公式表示为: $W=C+V+M$ 。如果我们从商品的价值中减去剩余价值 M ,那么,在商品中剩下的只是在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。由此可见,在资本主义商品生产中,用以补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分就是商品的成本价格,也即 $C+V$ 的货币表现。所以,资本主义制度下的成本是由转移的生产资料的价格和劳动力的价格组成的。西方古典经济学对成本的界定,与马克思主义经济学的界定并没有实质性的差异,其也将产品的成本分为直接材料、直接人工和固定资产的贡献。马克思主义经济学的成本理论与西方古典经济学的成本理论可用下图表示。



两种经济理论对固定资产的贡献、直接材料和直接人工进行了不同的组合。这种不同的组合是服务于不同的分析目的的:马克思主义经济学用它来分析深层的社会关系,而西方古典经济学所分析的是生产的组织方式。由于固定资产的贡献即折旧,是制造费用的主要组成部分,因此,两种经济理论对成本的分类组合,从技术角度来讲,都可以归结为制造成本法。

二、制造成本法的缺陷

1. 将环境影响作为外生变量而加以忽略,所生成的成本信息与决策的相关性越来越差。一方面,极具竞争性的环境给成本管理系统带来了较大的冲击。对准确的产品成本、有效的成本控制和连贯的绩效评估的要求比过去更加重要了。

另一方面,大多数企业继续使用几十年前已有的成本系统。尽管这些系统安装在计算机上运行,但在设计理念上并不能反映电脑高速计算处理能带来的好处。

2. 所生成的成本信息的准确性越来越差。制造成本法的一个重要特点是对制造费用的分配。由于制造费用是间接费用,要在共享这些费用的产品中按一定的标准进行分配,最常用的标准是人工工时、机器工时等。然而,间接费用的数额在1970年以前仅为直接人工成本的50%~60%,到1970年以后,大多数企业的间接费用已增加为直接人工成本的400%~500%,直接人工或直接材料低于企业总成本的5%,与间接费用的关联越来越小,以直接人工工时或机器工时为间接费用的分配标准显然已不适宜。制造成本法仍然按照这些标准分配间接费用计算产品成本,其准确性自然大打折扣。

3. 制造成本法难以满足预测与决策的需要。采用制造成本法计算的成是已发生的成本,难以满足管理过程中预测与决策的需要。

三、作业成本法的发展

以制造成本法为主的现代成本计算法的产业基础是制造业,制度前提是理性科层制。在20世纪六七十年代之后,尤其是20世纪80年代以来,这种产业基础和制度前提发生了显著的变化。由于以计算机为核心的信息产业的发展,西方发达国家原来的产业基础发生了变化,信息产业无论是在产值上还是在发展前景上,已超过其他产业。而虚拟企业、无边界组织等新型组织的产生与发展,也从根本上动摇了现代企业组织的理性科层制。以制造成本法为主的现代成本计算法面临越来越严峻的挑战。

当然,如果没有比制造成本法更适合时代要求的成本计算法产生,那么制造成本法所面临的挑战只是理论上的,而自从有了新的成本计算方法,情况就完全不同了。这种新的成本计算方法就是作业成本法。20世纪80年代以来,作业成本法不仅在理论上得到了广泛而深入的发展,其理论体系日渐成熟,而且在实务界尤其是在一些大公司中也得到了广泛的运用。据调查,采用作业成本法的英国大公司在1994年和1999年分别占公司总数的33.2%和22.9%。

作业成本法的基本思想是作业消耗资源、产品消耗作

浅谈信息披露观的重塑

西华大学管理学院 郑蓉

【摘要】 本文通过对信息披露现状与企业所持态度的深层分析,说明从长远发展的角度考虑,自觉地提高信息披露的质量不仅有利于企业资本成本的降低,而且有助于吸引投资者,从而在资本市场获得优势地位。

【关键词】 信息披露 财务报告 资本成本

一、企业信息披露存在的问题

回顾历史,我们不难发现,信息披露是企业所有权与经营权相分离状态下的产物。并且,伴随着资本市场的发展,企业集团与上市公司的经济关系变得日趋复杂,使得信息披露服务的对象逐渐模糊。出于保护投资者特别是那些在信息上处于相对弱势地位的中小投资者,维护市场稳定发展与实现监管的目的,准则对表外信息披露的管制越来越多,企业也出于筹集资金及回避监管的目的,不断在“报告经济现实”与自我利益服务之间权衡。于是,出现了两大弊端:①信息披露的总量越来越多,而重要信息披露不充分;②信息披露的“技巧”层出不穷。这些技巧集中表现为变表内确认为表外

披露,选择性披露、模糊披露等。

二、企业信息披露过程中存在的错误观念

1.将适度加强披露与商业泄密等同。许多信息提供者认为,加强重要信息的披露会泄露企业的商业机密,使企业处于不利地位。其实,适度加强信息披露是指站在加强与投资者沟通的角度,对可以公布的信息应选择尽可能透明的形式加以披露,对不能完全公布的信息则对其可以公布的部分选择合理的披露方式加以说明。其原因在于:①如果竞争者确有竞争性,他们会通过其他途径来了解企业在做什么,如购买企业产品、挖掘企业高级人才等。②一个公司至少是在两个市场上竞争,即顾客市场与资本市场。反对适度披露可能

业。它所采用的成本观是一种完全成本观,即将产品设计、生产以及到达消费者手中的全过程作为一个整体来考虑资源的耗费。最初,它是针对制造成本法对间接费用分配的不合理性而提出来的,能产生更为准确的成本信息。如果作业仅限于企业内部的各生产活动,那么作业成本法与原来的成本计算方法并没有实质性的差异。它之所以能在企业与环境之间建立起有机的联系,在于它通过作业分析,将相互联系的作业连接成作业链,又将作业链分为内部作业链和外部作业链,通过外部作业链如供应链和销售链,将企业与供应商和营销商以及消费者构成一个更大的作业链,从而将影响企业产品成本的环境因素纳入成本计算范畴。作业分析不仅拓宽了成本的计算范畴,更为重要的是,它不受企业组织层级结构的约束。

产成本做出详细的评价。

四、结论

20世纪初,通过纵向与横向的联合,企业规模进一步扩大,传统的企业组织与管理体制的局限性便充分暴露出来,若不加以改革,企业就会步入绝境。20世纪90年代开始出现并得到迅速发展的敏捷虚拟组织、自我管理工作队和无边界组织等新型组织,从根本上改变了现代企业的组织结构。这些新型组织的发展极为迅速。尽管现在从数量上讲,科层制企业依然占绝大多数,但由于企业生存环境越来越复杂、竞争越来越激烈、不确定性表现越来越突出,构建新型组织已成为应对企业所处环境的复杂性和不确定性的重要战略手段。因此,新型组织将成为21世纪企业组织的主导形式。可以预见,制造成本法所生成的成本信息与决策的相关性将进一步下降,而作业成本法本身所具有的柔性和适应性能很好地与新型组织进行整合,生成更具有相关性的成本信息,从而越来越多的企业将选择作业成本法,制造成本法的核心地位也将逐渐被作业成本法所取代。

主要参考文献

- ①亚当·斯密著.郭大力,王亚南译.国民财富的性质和原因的研究(上卷).北京:商务印书馆,1972
- ②托马斯·约翰逊,罗伯特·卡普兰著.金马工作室译.管理会计的兴衰史——相关性的遗失.北京:清华大学出版社,2004
- ③林万祥.成本论.北京:中国财政经济出版社,2001

20世纪90年代以来,许多公司在组织设计、竞争环境和信息技术方面经历着重大变化。企业组织呈现出多种结构,包括扁平化组织结构、多维矩阵结构、虚拟组织网和自我管理工作团队。面对这些新型企业所产生的成本计算和成本管理问题,以制造成本法为核心的传统成本计算法已无能为力,而新的先进会计技术(如滚动预测、作业成本法、平衡计分卡)得到了广泛运用。产生上述结果的原因在于,作业分析不受企业内部按功能特征设置的部门限制,具有广泛的适应性,因此能有效地解决敏捷虚拟组织、自我管理工作队和无边界组织等新型组织的成本计算和成本管理问题。在工厂管理中,虚拟制造工厂与作业成本法的整合能够对全厂的生