



作业成本法与制造环境的适应性分析

河南南阳理工学院 徐黎

【摘要】 与传统的制造成本法相比,实施作业成本法不仅有助于提高成本信息的准确性,而且能够满足企业价值链管理和适时制生产系统对成本信息相关性的要求。因此,有必要根据制造环境的变化对现行成本会计系统进行相应的调整,以适应企业战略管理的要求。

【关键词】 作业成本法 适时制生产系统 价值链管理

作业成本概念早在 20 世纪三四十年代就已经提出。当时,科勒已经注意到水力发电生产过程中的直接人工和直接材料(水资源)成本都很低,而间接费用相对较高,按照人工工时比例分配间接费用的方法计算出来的制造成本扭曲了产品成本与资源消耗之间的关系,使得成本会计信息的相关性降低。1952 年,科勒在其编著的《会计师辞典》一书中系统地阐述了作业成本的思想。在其以后的几十年里,随着制造业环境的进一步变化,西方发达国家的会计学者加快了对作业成本会计的探索和研究步伐。1988 年,卡普兰在《管理会计相关性消失》一书中全面地阐述了作业成本会计理论,它宣告了作业成本会计的诞生。

一、作业成本法与制造环境的关系

20 世纪 80 年代以来,制造业的生产环境发生了巨大的变化,以计算机应用为主要特征的自动化生产在制造业得以普及,许多人工被机器取代,产品成本中直接人工成本的比重大幅度下降。与此同时,随着计算机辅助设计技术、计算机辅助制造技术在产品研发和生产中的广泛应用,传统意义上的间接费用和固定性制造费用在成本中的比重大幅度提高。成本构成的变化使成本控制的重点由直接人工、直接材料转向间接费用。传统制造成本会计以直接人工工时为标准分配间接费用的方法所产生的制造成本信息已经很难满足企业成本控制和管理的需要,作业成本法应运而生。作业成本法以作业为主要对象,以作业为间接费用分配的基础,将管理人员的注意力由成本计算结果引导到成本发生的过程及成本动因上,这样就使得一些不可控的间接费用在作业成本系统中都变得可控,从而克服了传统制造成本法中间接费用归属不清的缺陷。

1. 作业成本法与适时制生产环境的关系。作业成本法的应用和发展得益于适时制生产系统的运用。适时制是适应“零库存”目标而建立的产品生产系统,其目的在于消除企业制造过程中多余的生产和存贮环节所造成的资源浪费,其后又被推广到企业价值链管理的各个方面。在竞争日趋激烈的市场环境下,技术进步突飞猛进,产品更新换代速度日益加快,一成不变的产品品种和过大的生产批量以及过多的生产贮备将使企业承受巨大的风险。企业要想提高顾客价值和取

得竞争优势,必须适时组织产品生产,做好生产经营各个环节的衔接协调工作,保证产品如期交货。为此,必须将全面质量管理引入到生产作业层次,通过作业管理,消除由于废品的出现而引发的整个生产链中断和生产秩序紊乱的隐患。适时制生产系统引导成本会计系统将关注的重点由产品转向作业,引发了制造成本法向作业成本法的转变。

2. 作业成本法与价值链管理环境的关系。随着市场竞争日趋激烈,生产要素成本持续上升以及资金利润率持续下降,企业之间的竞争日益表现为产品成本和服务成本的竞争,即表现为企业整个价值链的竞争。按照作业管理的观点,企业的生产经营过程是由一系列相互联系和制约的作业形成的作业链,作业既消耗资源又创造价值,所以作业链又表现为价值链。并非所有的作业都创造价值,有效作业才能创造价值,无效作业不能创造价值。因此,企业管理应当以作业管理为核心,尽可能消除无效作业和降低有效作业成本。为此,成本会计系统只有以作业成本为主要核算对象,才能为作业成本控制和作业成本分析提供相关的成本信息。作业成本法发展到今天,其关注的重点实际上已经超出了设计者的初衷,即由成本决策信息的相关性转为如何为价值链管理提供有用的作业成本信息。

3. 作业成本法与 ERP 系统的关系。作业成本法是适应适时制生产系统与价值链管理需要的一种成本管理系统,它以多层次的作业为主要成本核算对象,以多层次的作业动因为费用分配的标准,为适时制生产系统和价值链管理提供适时的作业成本信息。成本信息的时效性非常强,数据处理工作量非常大,必须以科学而严密的成本控制体系为基础,并且要得到精确而高效的信息系统的支持。

随着知识经济的兴起,新知识、新技术日新月异。以计算机技术、数据库技术和网络技术为基础的管理型会计软件的出现,特别是企业资源计划(ERP)系统的开发和应用,实现了物流、资金流和信息流的集成,使企业的作业管理、财务管理和信息管理融为一体。财务信息由物流、资金流的流动适时生成并适时地反映作业管理。

ERP 系统整合了企业内外的各项资源,包括客户和供应商资源,体现了完全面向用户需求的制造思想。ERP 系统直

接面向价值链和作业管理,其设计思想的核心是将企业资源计划与全面质量管理相结合,最大限度地保证产品和服务质量以及客户满意度。因此,ERP系统满足了适时制生产系统和价值链管理对作业成本信息的适时性要求,为作业成本法在企业管理中的广泛应用奠定了基础。

二、我国会计环境与成本会计系统的适应性

1.成本会计系统与新制造环境不适应。制造成本法在我国成本会计系统中仍占主导地位,真正实行作业成本法的企业很少。从1985~1999年企业理财先进经验报道的531个样本中,剔除非营利组织134个,实际有效样本为397个。在这397个样本中,实行作业成本法的样本只占样本总量的3.17%,这一比例与我国当前的新制造环境明显不适应。而且我国企业的作业成本法主要是针对产品设计、生产工艺过程和质量管理等局部性或专门性管理,尚未贯穿于企业价值链管理的全过程,对制造成本体系没有形成足够的冲击。

目前,我国大部分企业采用的是制造成本加管理会计的管理模式,即先由制造成本法提供基础成本信息,然后由管理会计将其转换成变动成本、目标成本、责任成本等成本信息,以便进行成本预测决策、规划控制以及成本分析和考核。这种管理模式虽然能够在某种程度上解决制造成本信息相关性不足的问题,但由于其时效性差、信息转换成本高,所以难以为企业战略管理提供充分而适时的信息支持。

制造成本与管理会计结合的管理模式在一定程度上弥补了传统制造成本法的不足,客观上阻碍了作业成本法的应用。目标成本法、标准成本法、购销比价管理等方法的目标都是控制和降低成本,我国现有的责任会计体系事实上也是以作业中心为基础的,可以部分地为适时制生产系统和价值管理提供作业成本信息。我国普遍采用的低工资制度可以部分地确保企业即使不采用作业成本法、不进行精细化的生产管理和成本管理,也能够取得成本领先。

2.企业会计信息系统与作业成本法不适应。我国早期的管理软件主要是专用的会计电算化软件,其设计思想主要是定位于提高会计数据的处理能力,用计算机代替手工记账。因此,会计电算化软件只是对手工会计处理程序和方法的简单模拟,其数据处理的基础仍然是手工记账凭证而不是经济业务,只能事后反映资金流动信息。因此,会计电算化系统只是一个账务系统而不是一个财务系统,其产生的信息是会计信息而不是财务信息,是孤立和滞后的会计信息。会计电算化系统在数据处理基础、处理方式和信息时效性等方面均不能够满足企业战略管理的需要。

为了适应适时制生产和价值链管理的需要,我国从20世纪90年代开始,相继开发出了面向供应链管理的MRP和面向整个价值链管理的ERP管理软件。ERP以MRP的物料需求计划和企业制造资源计划为核心,对物流信息与资金流信息进行集成处理,反映资金流动的财务信息由反映作业活动的物流信息适时生成,满足了价值链管理对财务成本信息的适时性要求。目前,我国的ERP技术已经进入世界先进水平行列,基本上能够满足作业成本法及作业成本管理的需要。比较而言,我国企业界对ERP系统中的物流管理部分比较容易接受,运用得也比较充分,而对ERP系统中财务管理系统

的工作原理还难以接受,运用得很不充分。尤其是现有的会计人员通常认为ERP是对其业已建立起来的工作习惯和地位的严重威胁,主张用ERP进行物流管理,用专用的会计电算化软件进行资金管理。事实上,ERP与专用的会计电算化软件之间没有信息接口,物流信息与财务信息无法集成和交流。由于物流与资金流彼此孤立,财务信息基本上失去了动态、适时地反映企业资金运动的职能和功能。

会计人员对待会计电算化软件和ERP管理软件的不正确态度,在一定程度上阻碍了ERP的广泛应用和我国企业管理信息化的成熟和发展,同时也延缓了信息技术的普及和作业成本法的推广。这一情况从另一方面说明了对现有会计人员进行必要的信息技术、知识培训,使之理解和运用ERP软件对于推广作业成本法是何等的重要。

3.成本会计系统与管理会计不适应。制造成本法是按功能划分生产费用以及按人工工时分配间接费用的方法,反映了前工业社会这一特定经济环境下企业管理对产品成本信息质量的要求,是产品消耗资源的经济观念在成本会计中的具体体现。制造成本法更关注财务报告的信息要求,对如何满足企业管理需要考虑不多,因而其主要核算对象是产品而不是作业。制造成本法主要从成本核算的需要而不是成本管理的需要出发,依据生产资源在产品成本形成过程中的作用确定成本费用归属,产品成本与资源消耗之间的因果关系比较明确,但其间的数量关系很不清晰,不便于对产品成本进行定量分析。所以,在制造成本系统之外还必须另建一套管理会计体系,运用责任会计、本量利分析、标准成本控制等方法,以弥补制造成本会计的不足。

管理会计出于成本预测和决策等成本管理的需要,依据成本性态即成本费用与产品产量的关系来确定成本费用的产品归属和责任归属。由于管理会计体系本身是不会产生诸如变动成本和固定成本、可控成本和不可控成本以及责任成本的信息的,因而它不得不从现有的制造成本会计系统之中寻求有用的信息。由于制造成本会计与管理会计的目标以及对成本信息的理解相差悬殊,因而管理会计需要做大量额外的重复工作。如果不在此基础上寻求成本核算方法的变革,那么制造成本与管理会计的融合将永远是一道无法解开的难题。再者由于成本性态建立的变动成本与固定成本假设在适时制生产系统下难以成立,因而传统管理会计为适应适时制生产系统的需要的变革便不可避免。

三、我国成本会计体系的重建

1.以作业成本法取代制造成本法。作业成本法可以增强成本信息的相关性。作业成本法不再局限于核算产品成本,而是将与产品生产相关的作业、作业中心和顾客纳入成本管理系统。作业成本法不以人工工时作为间接费用分配的惟一标准,而是以成本动因作为成本费用的归属依据。产品成本的结构也不再根据各项目在生产中的作用而表现为直接成本和间接成本,也不再根据生产费用与产量的关系而表现为变动成本和固定成本,而是统一表述为作业成本。作业成本将间接成本与隐藏其后的推动力相联系,使生产费用的归属更明确,计算结果更准确,与决策的相关性更强。作业成本法可以增强成本信息的可理解性。成本会计从财务会计中分离出来的目的



浅谈权益型人力资源会计

西安财经学院 段敏生

【摘要】 本文提出人力资源所有者以投资者身份参与企业的生产经营,因此应同物质资源所有者一样享有对企业新产出价值的分配权,同时认为稀缺型、生产型人力资源权益应得到充分的尊重与肯定。这种人力资源权益的确立会使人力资源价值得到充分发挥,从而实现企业价值最大化的目标。

【关键词】 人力资源 权益 会计

一、权益型人力资源会计的兴起

在知识经济时代,企业最具价值的资源已经不是物质资源,而是人力资源。人力资源的质量主要体现在人力资本的存量和可预期增值上,它对企业竞争力有极大的影响,关系到企业的生存和发展。为了吸引和维持开展生产经营所需要的人力资本,企业必须实施激励人力资本的措施。为了优化配置人力资本,发挥其更大的效用,还需制定恰当的评价标准。随着“劳动者应当拥有剩余索取权”的观点逐渐被认可,还应考虑人力资本权益的确认和计量以及如何对物质资本和人力资本的投资双方进行收益分配。在对人力资本管理的要求做到科学化、系统化的同时,企业需要会计部门提供人力资本成本和价值方面的详细信息。

是更好地为企业管理提供便于理解的和相关性更强的成本信息,更好地为企业战略决策服务。而会计信息的可理解性正是沟通决策有用性与决策相关性的桥梁。作业成本法变产品中心为作业中心,会计科目大体上可以分为资源、作业、作业中心和制造中心几个层次,资源消耗与产品成本之间的关系演变成了产品与作业的关系和作业与资源的关系,产品成本与资源消耗之间的因果关系因为有了作业成本层次而更加明确、清晰,从而增强了成本信息的可理解性。

2.以作业成本法为基础,重构管理会计体系。作业成本法与管理会计的融合程度要高于制造成本法,其原因是:

第一,作业成本法是面向适时制生产系统和价值链管理的,其成本核算对象除产品成本之外,主要是作业成本。作业成本信息对于适时制生产系统和价值链管理的重要性是不言自明的,可以说作业成本会计本身就是管理会计。

第二,作业成本法以资源动因和作业动因作为成本费用归属于作业成本和产品成本的依据,其所提供的作业成本信息对于作业和产品而言都是可变的,而且都是可控的。变动成本法所需要的可变成本以及在变动成本法基础上所运用的目标成本会计方法可以直接取自于作业成本。

第三,作业成本法下的作业中心本来就是责任中心,从此意义上讲,作业成本法事实上就是责任会计,以作业为中心的责任会计代表了未来管理会计的发展方向。

传统会计未将企业劳动者作为人力资本载体,也没有将其作为企业的人力资本投资者参与企业利润的分配,致使人力资本所有者的权益未能得到应有的重视和保护,这极不利于企业的长远发展。人力资本进入企业时如何确认相应的人力资本?其权益如何在物力资本和人力资本分配中得到保障?如何在会计报表中反映这部分权益?传统会计不能解决的这些问题给人力资源会计的产生带来了契机。

人力资本衍生出人力资本产权,它是指劳动者所拥有的由契约和国家法律予以确认和保障的一组权利,人力资本产权的出现标志着人力资本理论的形成。在以知识为基础、智力为资源的知识经济社会里,人力资本的开发、利用和管理,人力资本成本和价值的确认、计量和记录以及收益的分配、权

第四,在适时制生产系统之下,产品生产是按照小批量、多品种、短生产周期的模式来安排的,原来的根据产品产量的相关变动范围来确定变动成本与固定成本的假设已经不能成立。从作业成本的角度看,所有的费用都是可变的,因此传统的变动成本概念在作业成本法下被赋予了新的涵义。

作业成本法是新制造环境的产物,但又不以新制造环境为前提,作业成本法已经超出其设计者最初的设想而广泛应用于非制造行业。真正驱动作业成本法由理论变为现实的是适时制生产系统和价值链管理方法在企业管理实践中的应用以及现代信息技术的有力支持。目前,我国已经具备了产生作业成本法的新制造环境,更重要的是适时制生产系统和价值链管理方法已经在我国企业战略管理实践中扎下了根。因此可以预期,作业成本法取代制造成本法是必然的趋势,管理会计也将因此而获新生。

主要参考文献

- ①胡奕明.ABC、ABM在我国企业的自发形成与发展.会计研究.2001;3
- ②欧佩玉,王平心.作业分析法及其在我国先进制造企业的应用.会计研究.2000;2
- ③罗飞.成本会计.北京:高等教育出版社,2002
- ④李守明,黄敏学,范明.财务决策支持系统.北京:经济科学出版社,2001