



运用事项法构建成本报表体系

中国矿业大学管理学院 汤丽莉

一、事项法的提出及应用现状

事项法产生于20世纪60年代,当时美国会计学家乔治·索特在《会计评论》上发表文章率先提出了事项法研究的新观点。索特在文中将传统的会计信息提供方法称为价值法。他认为,事项法和价值法的最根本区别在于:传统的价值法下假定会计信息使用者的信息需求是已知的且是具体的,要求会计人员按照既定的规则对经济活动中的原始信息进行收集、加工、整理和分配,然后提供能够满足大多数会计信息使用者共同需要的价值信息。事项法则认为,会计的目的是提供可能在各种决策模型中有用的相关经济事项的信息,并假定会计信息使用者众多,如经理人员、股东、债权人、政府机构、投资顾问以及广大社会公众等,由于每个会计信息使用者的决策模型不同,其对会计信息的需求也不尽相同。因此,会计人员的任务是客观地提供相关经济事项的信息,然后由各个不同的会计信息使用者根据自己的需要对信息进行选取,代入相关模型进行决策。

事项法提出之后,由于当时实施条件不成熟以及存在技术障碍,使得它在很长一段时间里没有引起会计界的重视。时至今日,计算机信息技术突飞猛进,给事项法提供了应用平台,而知识经济时代所带来的经济活动的日趋复杂化和多样化,更加凸显出采用事项法所无法比拟的优点。然而到目前为止,会计界有关事项法的研究还仅仅停留在理论探讨阶段,对于如何实施的研究还很少。本文将尝试用事项法来构建成本报表体系。

二、我国目前成本报表体系的分析

我国目前的成本报表体系充分体现了价值法的要求。

1.在资产负债表上,“存货”项目综合性很强,反映企业期末在库、在途和在加工中的各项存货的可变现净值,包括各种材料、商品、在产品、半成品、包装物、低值易耗品、分期收款发出商品、委托代销商品、受托代销商品等。该项目应根据“物资采购”、“原材料”、“低值易耗品”、“自制半成品”、“库存商品”、“包装物”、“分期收款发出商品”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“受托代销商品”、“生产成本”等科目的期末余额合计,减去“代销商品款”、“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列。

2.在利润表上,“主营业务成本”项目反映企业经营主要业务发生的实际成本。该项目根据“主营业务成本”科目的发生额分析填列。

3.在现金流量表上,“购买商品、接受劳务支付的现金”项目反映企业购买材料、商品、接受劳务实际支付的现金,包

括:本期购入材料、商品、接受劳务支付的现金(含增值税进项税额),本期支付前期购入商品、接受劳务的未付款项以及本期预付款项。本期发生购货退回收到的现金应从该项目中减去。该项目可以根据“现金”、“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”、“主营业务成本”等科目的记录分析填列。

4.在生产成本表上,以“生产成本”账户为中心记录会计信息。期初在产品成本+直接材料+直接人工+制造费用-期末在产品成本=制造成本。

5.在产品生产、销售成本表上,以“库存商品”账户为中心记录会计信息。期初产成品成本+本期生产总成本-本期销售成本=期末产成品成本。

从事项法的角度看,我国目前的成本报表体系存在以下三方面缺陷:

其一,存货数据过于综合。在资产负债表上,存货项目金额由十几个会计科目综合得出,满足不了所有会计信息使用者的信息需求。假设某企业出于盈余管理的需要,计提了大量的存货跌价准备,并在存货金额上进行了扣减。由于最终表现出来只是一个综合的数字,会计信息使用者很难判断其跌价准备计提依据是否真实、可靠。此外,如此汇总计算,在丧失许多有用信息的同时,也增加了错误发生的可能性。现金流量表中的“购买商品、接受劳务支付的现金”项目同样存在核算内容过多的问题。

其二,不能全面、清楚地反映存货的购销存情况。对存货成本而言,无论是资产负债表、利润表或是现金流量表,均为用价值表示的单一金额,不能直接反映有关采购、加工和消耗方面的事项信息。而为了适应现代企业管理的要求,不应只反映存货年末价值,应当同时反映存货的购买、消耗(包括数量与金额)等情况。

其三,没有形成一个完整的存货成本核算体系。一切会计报表项目的设置都要以会计目标为依据。无论是会计要素目标还是会计报表目标,都是会计目标的表现形式,都是为了提供决策有用的信息。我国企业有关成本的经济活动内容,分别体现在资产负债表的“存货”项目和成本报表的“生产成本”、“库存商品”项目上,没有形成一个完整的核算体系。这就使得利用会计信息进行决策的人无所适从:一方面,面对极度综合的数据,决策者无法从中分解出有用的信息;另一方面,由于企业没有提供存货购销存等方面的事项信息,使得决策者无法运用决策模型。

三、构建新的成本报表体系

1.在企业内部构建一个以存货为中心的完整的成本核算



作业成本法为何难以实施

厦门大学管理学院 丁金斌

作业成本法自提出以来,在理论界广受推崇,被视为当代管理会计的重大发展成就之一。但是,从管理会计在我国的应用研究来看,作业成本法使用率并不高,成功率也不容乐观。之所以出现这种情况,人们认为主要有以下三方面的原因:①目前国内实务界对作业成本法的熟悉程度不够;②我国公司治理结构不完善,缺乏实施作业成本法的动力;③我国企业发展水平不算高,不具备实施作业成本法的条件。以上观点似乎有些道理,然而其忽视了一个问题:在企业实施作业成本法的过程中,还缺乏对企业成员行为所产生的影响的研究。

引入行为科学研究成果已成为当代管理会计发展的一个重要方向。如果我们从行为科学的角度去分析,就可以找到作业成本法在我国不能被成功采用的真正原因。

一、管理者是否实施作业成本法的决策难题

由于传统成本会计在高新技术条件下所产生的成本信息不准确,作业成本法应运而生。传统的成本会计采用单一

体系,为决策者提供“原汁原味”的经济事项信息,实现决策有用目标。企业可编制制造及销货成本表,将采购、生产、完工以及销售一系列的经济活动都包括其中。制造及销货成本表的具体格式如下:

制造及销货成本表

年初在产品
本年制造成本:
直接材料:
期初存货
加:购货
供生产用直接材料
减:年末存货
投入生产的直接材料
直接人工
制造费用
本年制造成本总额
减:年末在产品
本年产成品成本
年初产成品
可供销售的产成品
减:年末产成品
制造及销货成本

通过该报表,供应科可以通过观察存货的购销存情况决定是否采购、通过什么样的渠道采购以及选择哪个供应商;

的因素(直接劳动时间)对制造费用进行分配,而这种分配所依据的往往并非真实的成本动因。这样做的结果是:一方面当被分配的制造费用所占产品成本比例提高时(随着高新技术的出现),产品成本高度扭曲;另一方面当产品种类很多时,产品成本分配不合理,从而误导产品定价、产品组合、自制或外购等企业经营决策。

作业成本法通过对真实成本动因的分析与控制,改变了传统“酌情变动成本”甚至固定成本的范围。制造费用、管理费用、营销费用甚至研发费用,都通过作业成本法的实施被暴露在“阳光”下,其开支金额由相关作业的需求量决定,而不再由有关管理者“酌情”决定,固定成本也不是天经地义的“固定”,这就大大限制了有关管理者的费用审批权限和经营决策中的自由裁量权。

在现实生活中,许多企业的灰色费用被隐藏在这些“酌情变动成本”甚至固定成本中,而实施作业成本法后它们都要受到成本动因的“检验”。由于最了解成本动因的人很可能正是

生产科可以了解存货流转情况,从而更好地组织生产;销售科可以了解产品的销售情况,从而采取相应的销售策略。对企业的高层决策者来说,这张报表是企业成本核算体系的全景图,通过它可以了解整个企业的供产销情况,而不用从分散的成本报表中提取信息。

2.对现有的资产负债表、利润表和现金流量表进行改进。事项法认为,资产负债表中所有的汇总数据都可以被拆分开,以显示企业发生的所有经济活动事项。因此,存货项目不应仅反映一个价值数据,也不应仅反映成本数据,而应同时显示存货的购买、消耗、存储等方面的信息,不必论证原始成本是否合理,亦不用确定采取何种计价标准。另外,利润表被看成是某一特定时期所发生的经营活动的直接结果,因此关于存货项目的每一类特殊经济事项都要有所反映,从而为未来同类事项的预测提供方便。由于各种经营活动事项已经在利润表中得到反映,因此现金流量表只需提供筹资、投资活动的信息。

3.提供实时的成本信息。根据会计分期假设,会计人员必须按存货流转假设计算各个期间的存货余额。但无论是先进先出法还是后进先出法,都涉及会计人员的主观判断,降低了会计信息对未来采购和消耗活动的预测作用。按照事项法的要求,我们可以利用先进的计算机技术向会计信息使用者提供实时的成本会计信息。这样就可以反映存货的真实情况而不用进行人为的分期和估算,会计信息使用者根据需要可以随时跟踪取用成本信息。☒