

作业成本法的成本内涵及其应用

张彦, 丁冉

(华南理工大学工商管理学院, 广州 510640)

【摘要】 本文分析了财政部2013年8月颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》中作业成本法的内涵,认为这是传统制造成本法与作业成本法的结合,是对传统制造成本法中制造费用归集和分配方法的改进,但未改变传统制造成本法制造成本的内涵。同时结合制造成本内涵的特点,提出了操作性较强的作业成本法的应用程序。

【关键词】 作业成本法; 成本核算; 成本内涵; 应用程序

随着科学技术发展和管理水平的提高,企业的研发支出、生产管理、质量管理等间接费用占总支出的比重不断上升,传统的制造成本法因制造费用分配不够准确的固有缺陷,所提供的成本信息的失真程度日益严重,运用作业成本法提高成本核算准确性就显得十分必要。财政部2013年8月颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》(以下简称“新制度”),其中新增了“制造企业可以根据自身经营管理特点和条件,利用现代信息技术,采用作业成本法对不能直接归属于成本核算对象的成本进行归集和分配”的规定,在国家统一会计制度允许引入作业成本法,这在我国尚属首次。这是否意味着可以用作业成本法替代现行的制造成本法呢?鉴于目前国家会计制度尚无有关规定,现行教材和有关文献也未形成一致意见,故本文对此进行探讨,并提出自己的见解。

一、制造成本法与作业成本法的内涵

制造成本法是指按照现行会计制度的要求核算产品成本的方法,主要特点是产品成本只包括产品制造过程中发生的各项开支(这些开支与产品生产直接相关,生产产品就会发生,不生产产品就不会发生,例如直接材料、直接人工和制造费用),不包括那些产品制造过程以外发生的各项开支(这些开支与产品生产无直接联系,即使不生产产品也可能发生,例如行政管理开支、筹集资金的开支和销售产品的开支)。

作业成本法主要是为了改进制造成本法中制造费用分配不够准确的缺陷而提出的成本核算方法,主要是将企业的各项生产经营活动划分为若干作业中心,将间接费用按作业中心归集,然后根据各作业中心与产品之间的不同关系分别确定分配标准,将间接费用分配给产品。由此可见,作业成本法实质上是一种间接费用的分配方法。至于作业成本法下的产品成本内涵,从理论上讲并无定论,既可以是包含制造成本和期间费用的完全成本,也

可以是不包含期间费用的制造成本;从应用上讲则取决于企业内部管理对成本信息的需要或者国家统一会计制度对产品成本核算的要求,完全成本一般更符合企业内部管理的需要,例如定价决策或盈亏分析,而制造成本则是目前国家统一会计制度所要求的成本。

根据以上分析,本文认为新制度对作业成本法的引入具有两个特点:

1. 传统的制造成本法与作业成本法可以并用。制造企业是否引入作业成本法取决于自身经营管理特点和条件,首先是取决于制造费用在产品总成本中所占的比重是否较高(例如50%以上,具体标准由企业自行判断),如果该比重并不高,则无必要引入作业成本法;其次是取决于企业的信息管理水平,因为作业成本法的运用需要搜集和处理大量与各种作业有关的基础数据,作为分配间接费用的依据,例如产品设计作业的设计工时、产品检验作业的检验工时和次数等,如果企业尚不具备条件搜集和处理这些信息,则不宜引入作业成本法。

2. 新制度下的作业成本法的成本内涵是制造成本,而不能是完全成本。新制度虽然允许引入作业成本法,但对产品成本内涵的界定仍然是制造成本,只能包括直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等,期间费用是不能计入产品成本的。因为直接材料、燃料和动力和直接人工等成本要素都能够直接计入成本对象,所以新制度中所指的“不能直接归属于成本核算对象的成本”其实就是指制造费用,因此新制度下的作业成本法其实是对传统制造成本法中制造费用归集和分配方法的改进,而不是产品成本内涵的改变。

二、新制度下作业成本法的应用程序

新制度下作业成本法的成本内涵是制造成本,因此作业成本法的应用程序也必须体现这一特点,因此可概括为如下8个步骤:

1. 作业分类。按照内部价值链分析的原理,将与产品生产过程直接相关的全部作业分为基本作业和辅助作业两大类,如图1所示。基本作业是指直接构成产品生产过程的作业,例如产品设计、材料采购、产品生产、产品检验等;辅助作业是指不直接构成产品生产过程但为产品生产过程提供服务的作业,例如修理、运输、产品信息管理等作业。需要强调的是,这里的辅助作业不包括行政管理方面的作业,基本作业不包括产品销售方面的作业,这是制造成本的内涵所决定的。

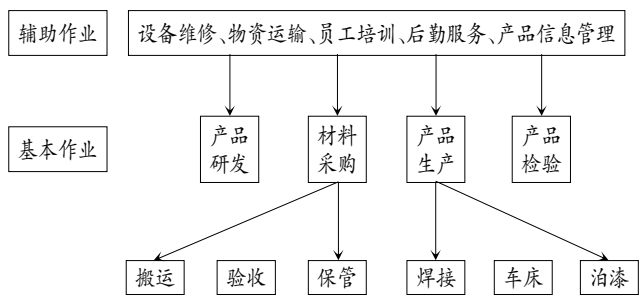


图1 制造企业产品生产过程价值链示意图

2. 划分作业中心和作业成本库。在划分基本作业和辅助作业的基础上,按照同质性、重要性和可行性原则划分作业中心和作业成本库。划分作业中心可以在企业现行机构设置的基础上进行,因为大多数机构设置都符合同质性和重要性原则,如果也符合可行性原则,则可以直接将这些机构作为作业中心,例如产品设计、材料采购、产品生产、产品检验等部门可以作为基本作业中心,修理、运输、产品信息管理等部门可以作为辅助作业中心。作业中心可以与机构设置相同,也可以不同,这取决于机构设置是否符合作业中心的上述三个原则。作业成本库是对作业中心的进一步划分,如果同一作业中心包含不同类型的作业,这时就需进一步划分作业成本库,以便确定各自的分配标准(作业动因),例如材料采购作业中心包含搬运、验收和保管等三类作业,则应当相应划分为三个作业成本库。如果一个作业中心只包含一种作业,则不必再进行成本库划分,或者说该作业中心本身就是一个成本库,例如产品检验作业中心。

3. 将消耗的不能直接归属到产品的资源归集到各作业中心。作业成本法的核心就是对那些企业消耗的但不能直接计入产品的各项资源进行更合理的归集和更准确的分配,如果资源消耗能分清其归属,则直接归集到某一作业中心,如果某资源由几个作业中心共同消耗,则应选择合理的分配标准分配给各作业中心。大多数资源消耗一般都能直接归集到作业中心,例如员工工资、物料消耗和外购水电消耗等,但也有少数资源消耗需要分配,例如当几个作业中心共用一栋房屋时,则房屋折旧费就应当在这些作业中心之间分配,分配标准可选择

使用面积。

4. 将辅助作业中心成本分配给辅助作业成本库。例如后勤服务作业中心包括清洁服务和水电维修两个作业成本库,可以将这两种作业的工时作为分配标准。

5. 辅助作业成本库之间交互分配。凡是辅助作业之间存在相互提供服务的,就需要对辅助作业成本库之间进行交互分配,分配标准可采用辅助作业数量。例如物资运输与设备维修之间,物资运输的分配标准可采用“吨公里”,设备维修的分配标准可采用维修工时。

6. 将辅助作业成本库分配给基本作业中心,分配标准同上。如果辅助作业也为行政管理和产品销售部门提供了产品或劳务,则需分配一部分给管理费用或销售费用。

7. 将基本作业中心成本分配给基本作业成本库。例如材料采购作业中心包括搬运、验收和保管三个作业成本库,可以将从事这三种作业的人数作为分配标准。

8. 将基本作业成本库分配给各种产品。例如,材料搬运、验收和保管三个作业成本库,可以分别以各自的作业工时分配给产品。

上述作业成本法核算程序的示意图如下图2所示:

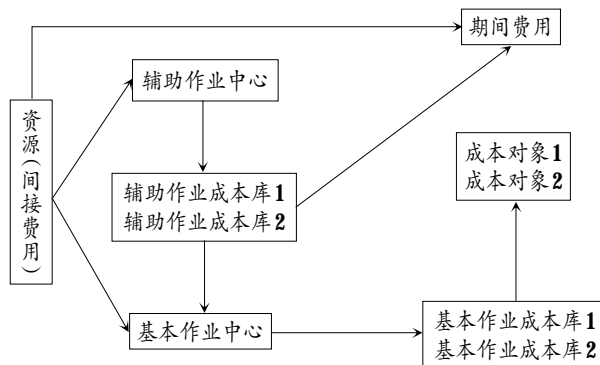


图2 作业成本法核算程序示意图

新制度对作业成本法的引入是适应科学技术进步引起的产品成本构成变化趋势的成本核算制度变革,准确把握新制度下作业成本法的成本内涵,才能将作业成本法的一般原理与传统的制造成本法正确地结合起来,使新制度得以准确地贯彻执行。当然,对企业内部管理而言,仍然可以采用完全成本内涵的作业成本法,即“制造成本对外,完全成本对内”。

主要参考文献

财政部.关于印发《企业产品成本核算制度(试行)》的通知.财会[2013]17号,2013-08-16
冉楚云.企业产品成本核算新制度解析[J].财会月刊,2014(3).
蒋昕,单昭祥.《企业产品成本核算制度(试行)》解析[J].财会月刊,2014(1).