基于作业成本法的国有林场 消耗性林木资产成本核算

巩 鑫

(广西生态工程职业技术学院经贸系,广西柳州 545004)

【摘要】本文主要针对目前国有林场消耗性林木资产成本核算存在的问题,提出了采用作业成本法进行核算的思路。在对国有林场消耗性林木资产采用作业成本法核算可行性分析的基础上,建立了国有林场消耗性林木资产作业成本核算模型,并运用该模型对消耗性林木资产作业成本具体核算应用进行测试和分析,结果表明:国有林场消耗性林木资产采用作业成本法核算以后,可以提高木材产品成本核算的真实性和准确性。

【关键词】国有林场;消耗性林木资产;作业成本法

国有林场林木资产的成本核算一直是困扰国有林场 财务人员的一个比较严重的问题。根据目前国有林场执 行的《国有林场与苗圃会计制度(暂行)》的要求国有林场 对林木资产从营造林开始核算到小班,这样才能真正如 实回收林木的培育成本。但是林木资产一般五年左右才 进行一次二类资源调查,需重新核实面积及蓄积量,这样 实物量增减与账面上价值量增减是不同步的,有些林木 资产早就砍伐销售了,但账面上的林木资产还存在。且在 实践工作中,由于统计工作量很大,财务很难做到以小班

为核算单位,在分配间接费用的时候又采用营林面积这个单一标准进行平均分配,结果使得林木资产的成本核算一直处于一种粗略甚至混乱的状态,直接导致国有林场的资产和利润核算不准确,市场竞争力弱。在这种情况下,国有林场加强成本核算和控制是非常必要的。

国有林场属于生产性事业单位,其生产工艺的特点 不同于传统的制造业,这必然使其成本表现形式与制造 业也有很大的不同。本文在对当前国有林场林木资产成 本核算现状进行分析的基础上,对国有林场消耗性林木

财政贴息和财政拨款两种补助方式对企业研发投入强度 没有效果,作为无效的政策工具应当减少使用。

3. 国有企业与政府关联性强,更容易取得政府补助等资源,然而其研发投入强度比非国有企业低。非国有企业在资源条件方面有劣势,企业更倚重科技创新的成果,倾向加大R&D投入强度。政府部门制定政府补助具体政策时要遵循效率与公平原则,不能只偏重国有企业。

主要参考文献

Czarnitzki D., Hussinger K. The Link between R&D Subsidies, R&D Spending and Technological Performance [R].ZEW Discussion Papers, 2004.

戴晨,刘怡.税收优惠与财政补贴对企业 R&D 影响的比较分析[J].经济科学,2008(3).

Hewitt- Dundas N., R. oper S.. Output Additionality of Public Support for Innovation: Evidence for Irish Manufacturing Plants [J]. European Planning Studies, 2010(1).

刘振.补贴政策与投资激励实证研究——基于中国上市高新技术企业的面板数据[J].中国科技论坛,2009(12). 朱云欢,张明喜.我国财政补贴对企业研发影响的经 验分析[J].经济经纬,2010(5).

马伟红.税收激励与政府资助对企业 R&D 投入影响的实证研究——基于上市高新技术企业的面板数据[J]. 科技进步与对策,2011(9).

梁形缨,冯莉,陈修德.税式支出、财政补贴对研发投入的影响研究[J].软科学,2012(5).

张小红,逯宇铎.政府补贴对企业R&D投资影响的实证研究[J].科技管理研究,2014(15).

孙静.我国 R&D 支出会计处理的变革历程及分析[J]. 审计月刊, 2007(11).

任海云.股权结构与企业 R&D 投入关系的实证研究——基于 A 股制造业上市公司的数据分析 [J]. 中国软科学, 2010(5).

熊维勤.税收和补贴政策对R&D效率和规模的影响——理论与实证研究[J].科学学研究,2011(5).

王业斌,政府投入、所有制结构与技术创新——来自高技术产业的证据[J].财政监督,2012(8).

Gonzá lez X., Pazó C.. Do public subsidies stimulate private R&D spending? [J]. Research Policy, 2008(37).

资产成本核算使用作业成本法进行探讨。

一、作业成本法在国有林场消耗性林木资产成本核 算中的可行性分析

将资源(投入成本)分配到作业,作业量的多少决定着资源的耗用量。而各成本对象耗费的是作业量,与资源耗用量的多少没有直接的关联。作业成本法最大的突破在于间接费用的分配上,其充分考虑了引起间接费用发生的各种成本动因,依据成本动因分配间接费用,提供较为相关的成本信息。2014年1月1日起执行的《企业产品成本核算制度(试行)》要求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。那么作业成本法能否在国有林场消耗性林木资产成本核算中采用呢,由此我们做出如下分析:

1. 国有林场的消耗性林木资产的整个生产过程可以 分成培育和砍伐两大阶段。按"制造成本"法计算累计成 本,其培育成本范围包括造林、抚育和病虫害防治费、营 林设施建设费、森林保护费等管护费用及各营造林分场 的机构经费,但不包括场部管理费用和财务费用等期间 费用。采伐时,应将培育成本转作木材生产的直接材料费 用,发生的直接人工费用直接计入各生产成本,发生的间 接费用要在期末,再按一定的分配标准计入有关木材产 品的成本。由于林木生产的周期长并且不同林木的生长 周期不同,在营造林生产过程中,在某些地块进行的是培 育工作,而在另外地块就要进行采伐工作,而各营造林分 场的机构经费(类似于制造企业车间发生费用,金额很 大)首先必须要在培育和砍伐作业之间进行分配,如果是 按照目前的营林面积这个单一分配标准平均分配到成本 对象,根本无法准确核算出处于不同生产作业阶段的成 本对象的成本。一般来说林木处于培育阶段和采伐阶段 的分担的间接费用是不同的,采用单一标准进行平均分 配显然是不合理的。我们认为要想合理分配这部分营造 林分场经费,应当采用作业成本法。

2. 国有林场消耗性林木资产最终的产品是各种木材,种类多。产品成本的计算期从炼山、整地开始,一直到最终的木材采伐为止,生产周期长。各产品生产中需要的作业也很多,不同作业的技术含量不同,比如:木材的造林抚育和管护、木材的培育和砍伐以及木材的选材与运输等,即便是同一生产项目可能使用的设备不同,作业也不一样,且立地条件、季节、运输距离等也会对成本的计算产生影响。如此复杂的成本计算项目在传统的成本计算法下,间接费用统一按照单一的分配标准进行分配,必然导致产品成本计算不准确,一部分产品成本补贴了另一部分产品的成本。采用作业成本法恰好克服了传统成本计算方法的这一局限性,间接费用的分配是由若干个"成本库"分别进行的,分配标准也是多元化的,可以较准

确合理地核算成本。

二、国有林场消耗性林木资产应用作业成本法相关 概念的确定

1. 国有林场消耗性林木资产成本对象的确定。国有林场的营林生产部门是以"经营林班"来对作业设计、发包、施工、检查验收进行生产管理。"经营林班"不同于二类调查中的林班、小班,它完全是从营林生产的实际出发,从营造林开始到抚育施肥及采伐,按照营林生产的发包或承包合同及检查验收程序为依据来编制的。每个"经营林班"基础信息详细记载树种、造林或萌芽年份、对应二类调查的林班、小班、经营面积等具体资料,对每年发生的作业成本或采伐情况进行记录。同一经营林班里会是同一种植年份的同一树种,那么林场的财务部门也应该以"经营林班"作为核算对象,根据营林生产部门的生产验收和所要分配的管护费用进行成本核算。直接费用计入相应的经营林班,间接费用以作业为基础进行分配,能够使得间接费用精细化,成本信息更为准确,可以形成完整的林木资产核算体系。

2. 国有林场消耗性林木资产作业中心和主要作业的确认。为营林生产提供服务并且需要消耗林场资源的生产经营活动都可以称为作业。国有林场的消耗性林木资产从营造林开始到最终原木的采伐及回收可以划分为两个作业中心,即营林作业中心和木材生产作业中心。

表 1 国有林场消耗性林木资产作业成本动因分析表

作业中心	作业	细分作业	资源动因	成本动因	
	11-11		21 21 21 11		
	造抚作业	炼山整地作业	人工等		
		栽植补植作业	种苗、人工等		
		幼林抚育作业	肥料、人工等	营林面积	
		中成林抚育作业	人工等		
营林作业		次生低产林改造作业	人工等		
中心	管护作业	病虫害防治作业	农药的数量、人工	施药面积	
		护林防火作业	人工等	营林面积	
		防火线修建作业	防火线长度	营林面积	
		林道修建作业	林道长度	营林面积	
		良种试验作业	科研经费	营林面积	
	伐区	生产准备作业	修理距离	材积	
	生产	砍伐	木材数量	材积	
	阶段	集材	木材数量	材积	
上計中立	作业	伐区装车作业	木材数量	材积	
木材生产 作业中心	运材阶 段作业	运输作业	运输距离	材积	
	贮木场	造材选材作业	木材数量	材积	
	阶段	搬运作业	木材数量	材积	
	作业	装车作业	木材数量	材积	

(1)营林作业中心的作业构成。营林作业中心包括两大组成部分,即造抚作业和管护作业。造抚作业包括炼山

□财会月刊•全国优秀经济期刊

整地作业、栽植补植作业、幼林抚育作业、中成林抚育作业、次生低产林改造作业。管护作业包括病虫害防治作业、护林防火作业、防火线修建作业、林道修建作业、良种试验作业、其他管护作业。

- (2)木材生产作业中心的作业构成。木材生产作业中心包括三大组成部分,即伐区生产阶段作业、运材阶段作业、贮木场阶段作业。伐区生产阶段作业包括简易道路修理作业、楞场建设作业、砍伐作业、集材作业、归楞作业和伐区装车作业。运材阶段作业包括运输作业。贮木场阶段作业包括造材作业、选材作业、搬运作业、装车作业。在实际操作中可以对这三个阶段的作业进行重新划分,分成5个作业:生产准备作业、砍伐作业、集材作业、运输作业和造材洗材作业。
- 3. 国有林场消耗性林木资产作业成本动因的分析选择。详见表1。
- 4. 国有林场消耗性林木资产作业的分层。采用作业成本法进行成本计算,有必要区分确认不同的作业层次的各项作业及其成本动因,划分清楚层次可以方便地进行间接费用的合理分配。根据国有林场消耗性林木资产采用作业成本的时间,我们大概划分出三个层次的作业:①单位作业层次:指的是"经营林班"。可以直接归属到某一经营林班的作业,我们把它定义为"单位作业",比如造抚作业等。②批作业层次:指的是多个经营林班共同执行的作业。资源的消耗与多个经营林班有关,如病虫害防治、护林防火等。③能量作业层次:指为了维持整个营造林生产作业而执行的作业。这类作业与具体生产对象的关系不太清晰,导致分配的时候主观性比较大,如营林生产单位机构经费、营林固定资产折旧费、修理费。

三、国有林场消耗性林木资产作业成本核算模型

根据以上相关概念的确定可以得出,消耗性林木资产的整个生产过程主要包括营林和木材生产两大作业中心,这两个作业中心下面又包括若干明细作业。为了方便间接费用的合理分配,体现作业成本法的基本思想,我们把各作业分成了单位作业、批作业和能量作业三个层次,下面我们就依据分层以后的作业构建国有林场消耗性林木资产作业成本核算模型。

1. 单位作业层次的成本计算。单位作业层次的成本可以直接计入成本对象,表示如下:

$$\mathbf{D} = \begin{bmatrix} \mathbf{D}_1 \\ \mathbf{D}_2 \\ \dots \\ \mathbf{D}_m \end{bmatrix}$$

其中: \mathbf{D} 表示单位作业层次的成本总数; $\mathbf{D_1}$, $\mathbf{D_2}$ …… $\mathbf{D_m}$ 分别表示可以直接计入各经营林班的能量作业成本。

2. 批作业层次的成本计算。根据作业成本法的思想, 多个经营林班共同执行的作业即我们定义的批作业,可 以在各作业分摊后再进行汇总求和,计算公式为: $\mathbf{Z}=\mathbf{B}_{ij}\mathbf{F}_{j}$ 。 \mathbf{Z} 为批作业层次的成本; $\mathbf{i}(\mathbf{i}=\mathbf{1},\mathbf{2},\cdots,\mathbf{m})$ 表示经营林班的个数; $\mathbf{j}(\mathbf{j}=\mathbf{1},\mathbf{2},\cdots,\mathbf{n})$ 表示作业个数; $\mathbf{B}\mathbf{i}$ 为第 \mathbf{i} 个经营林班所消耗的 \mathbf{j} 作业的矩阵,可以用某个经营林班所消耗的作业成本的数量比来表示; $\mathbf{F}\mathbf{i}$ 为作业 \mathbf{i} 所消耗的费用。

Bii可以具体表示如下:

$$B_{ij} = \begin{bmatrix} C_{ij} \\ \sum_{i=1}^{m} C_{ij} \end{bmatrix}_{m \times n} = \begin{bmatrix} C_{11} & C_{12} & & & & \\ \sum_{i=1}^{m} C_{i1} & \sum_{i=1}^{m} C_{i2} & & & \sum_{i=1}^{m} C_{in} \\ C_{21} & C_{22} & & & & \\ \sum_{i=1}^{m} C_{i1} & \sum_{i=1}^{m} C_{i2} & & & \sum_{i=1}^{m} C_{in} \\ \vdots & \vdots & \vdots & & \vdots & \vdots \\ C_{m1} & C_{m2} & & & & & \\ \sum_{i=1}^{m} C_{i1} & \sum_{i=1}^{m} C_{i2} & & & \sum_{i=1}^{m} C_{in} \end{bmatrix}$$

其中 $\mathbf{C}_{\mathbf{ij}}$ 为第一个经营林班所消耗 \mathbf{j} 项作业的作业动因数量。

Fi可以具体表示如下:

$$F_{j} = \begin{bmatrix} M_{jk} \end{bmatrix}_{n \times s} \times \begin{bmatrix} P_{k} \end{bmatrix}_{s \times 1} = \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & \cdots & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & \cdots & M_{2s} \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ M_{n1} & M_{n2} & \cdots & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} P_{1} \\ P_{2} \\ \cdots \\ P_{s} \end{bmatrix}$$

其中: $\mathbf{j}(\mathbf{j}=1,2,\dots,\mathbf{n})$ 表示作业个数; $\mathbf{k}(\mathbf{k}=1,2,\dots,\mathbf{n})$ 表示资源的数量; $\mathbf{M}_{\mathbf{j}\mathbf{k}}$ 为作业 \mathbf{j} 消耗的资源 \mathbf{k} 的数量; \mathbf{P} 为资源的单位价格。

从以上过程推导出批作业层次成本的计算模型:

$$Z = B_{ij}F_{j} = \begin{bmatrix} C_{ij} \\ \sum_{i=1}^{n} C_{ij} \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{2s} \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} P_{1} \\ P_{2} \\ \dots \\ P_{s} \end{bmatrix}$$

3. 能量作业层次的成本计算。能量作业层次的成本与具体成本对象严重脱节,因此其分配计算具有主观性,本文采用各成本对象发生的主要成本,也就是批作业成本和单位作业成本之和,作为能量作业层次的分配标准,具体计算方法同传统成本会计一样。可以表示如下:

$$\mathbf{A} = \begin{bmatrix} \mathbf{A}_1 \\ \mathbf{A}_2 \\ \dots \\ \mathbf{A}_m \end{bmatrix}$$

其中:A表示能量作业层次的成本总数; A_1,A_2 ······ A_m 分别表示分配到各经营林班的能量作业成本。

4. 各经营林班的成本计算模型。可以表示如下:

$$ZZ = \begin{bmatrix} D_1 \\ D_2 \\ \dots \\ D_m \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} C_{ij} \\ \sum_{i=1}^{n} C_{ij} \\ \end{bmatrix}_{m \times n} \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{ns} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n2} & M_{n3} & M_{n3} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n2} & M_{n3} & M_{n3} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{21} & M_{22} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n3} & M_{n3} & M_{n3} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{11} & M_{12} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n3} & M_{n3} & M_{n3} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{11} & M_{12} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n4} & M_{n5} & M_{n5} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{11} & M_{12} & M_{2s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n4} & M_{n5} & M_{n5} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n4} & M_{n5} & M_{n5} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{11} & M_{1s} & M_{1s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n4} & M_{n5} & M_{n5} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{11} & M_{1s} & M_{1s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n5} & M_{n5} & M_{n5} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{12} & M_{1s} \\ M_{1s} & M_{1s} & M_{1s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{n5} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{1s} & M_{1s} \\ M_{1s} & M_{1s} & M_{1s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{n3} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{11} & M_{1s} & M_{1s} \\ M_{1s} & M_{1s} & M_{1s} \\ \dots & \dots & \dots \\ M_{n1} & M_{n2} & M_{n3} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} M_{1s} & M_{1s} & M_{1s} \\ M_$$

的林木,那么这些作业就是可以直接归属到某一经营林 班的作业,即"单位作业"。反之,如果是同时砍伐生产几 个经营林班的林木,那么这些作业就需要在不同经营林 班之间分配。

$$\begin{bmatrix} P_1 \\ P_2 \\ \dots \\ P_s \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} A_1 \\ A_2 \\ \dots \\ A_m \end{bmatrix}$$

四、国有林场消耗性林 木资产作业成本的具体应用

假设某国有林场有四个经营林班,A分场江村01经营林班种植的是松树,面积1000亩,种植年份是2012年。02经营林班种植的是杉树,面积900亩,种植年份是2013年,这两个经营林班主要进行营林作业。03经营林班种植的是桉树,面积1200亩,种植年份是2010年,04经营林班种植的是桉

树,面积800亩,种植年份是2010年,本年度(2014年)进行砍伐。介于03和04经营林班的林木都已经成材,营林生产管理部门对这两个经营林班的林木同时进行砍伐。03经营林班最终生产出1426立方米桉材,经营林班最终生产出2267立方米杂材。林场决定采用作业成本法来核算相关作业环节的成本。

1. 国有林场消耗性林木资产作业成本 分配率的计算。消耗性林木资产各作业归集 的作业成本费用等于作业消耗资源的数量 或资源成本动因量乘以资源价格,比如防火 线修建作业等于防火线的长度乘以单位长 度防火线的修建费用。作业成本要按照成本 动因分配到产品或成本对象中去,所以作业 成本分配率是由各作业归集的费用总数除 以成本动因合计数得到的(详见表2)。需要 注意的是:林木一般前2年主要发生造抚成 本,以后年度都是进行管护作业,且各经营 林班下的造抚作业和木材生产作业不会同 时发生。营林作业中心的作业、造抚作业都 可以直接归属到某一经营林班,其他作业都 是与多个经营林班相关,这些作业需要在不 同经营林班之间分配。木材作业生产中心的 作业,如果是仅仅砍伐生产某一个经营林班 作业。

成本动因量及成本动因分配表

作业中心	营林作业中心						木材生产作业中心					
作业	造抚 作业	病虫害 防治	护林 防火	防火线 修建	林道 修建	良种试验	生产准 备作业	砍伐	集材	装卸	运输	造材选材
成本 动因	营林面 积(亩)	施药面积(亩)	营林面 积(亩)	营林面积(亩)	营林面 积(亩)	营林面积(亩)	材积 (M3)					
A分场江村 01 经营林班	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000						
A分场江村 02经营林班	900	900	900	900	900	900						
A分场江村 03经营林班							1 426	1 426	1 426	1 426	1 426	1 426
A分场江村 04经营林班							2 267	2 267	2 267	2 267	2 267	2 267
动因合计	1 900	1 900	1 900	1 900	1 900	1 900	3 693	3 693	3 693	3693	3693	3 693
作业中心 费用(元)	65 6780	6780	24 260	67 540	98 760	86 550	78 520	65 480	25 700	9 860	16 850	12 650
分配率		3.57	12.77	35.55	51.98	45.55	21.26	17.73	6.96	2.67	4.56	3.43

表 3 单位作业

单位作业和批作业层次成本计算表

作业中心	作业	作中费用	分配率	A分场江村 01经营林班		A分场江村 02经营林班		A 分场江村 03 经营林班		A分场江村 04经营林班	
				作业量	作业 成本	作业量	作业 成本	作业量	作业 成本	作业量	作业 成本
营林作业	造抚 作业	656780	_	1000	325600	900	331180				
	病虫害 防治	6780	3.57	1000	3570	900	3210				
	护林 防火	24260	12.77	1000	12770	900	11490				
	防火线 修建	67540	35.55	1000	35550	900	31990				
业中心	林道 修建	98760	51.98	1000	51980	900	46780				
	良种试验	86550	45.55	1000	45550	900	41000				
	小计				475020		465650				
	生产准 备作业	78520	21.26					1426	30316.76	2267	48203.24
木材生产作	砍伐	65480	17.73					1426	25282.98	2267	40197.02
生	集材	25700	6.96					1426	9924.96	2267	15775.04
产 作	装卸	9860	2.67					1426	3807.42	2267	6052.58
业中心	运输	16850	4.56					1426	6502.56	2267	10347.44
	造材 选材	12650	3.43					1426	4891.18	2267	7758.82
	小计				11. 3. 12				80725.86		128334.14

注:表中造抚作业是单位作业层次的作业,其他作业均是批作业层次的 作业。

□财会月刊•全国优秀经济期刊

- 2. 按照单位作业、批作业和能量作业层次分配国有 林场消耗性林木资产的费用。
- (1)单位作业和批作业层次的分配。单位作业一般都是直接可以归属到经营林班的作业成本,批作业是多个经营林班共同执行的作业,需要根据成本动因在不同的经营林班之间进行分配,计算过程见表3。
 - (2)能量作业层次。能量作业层次以主要成本(单位

作业层次+批作业层次)为基础分配,计算过程见表4。

3. 国有林场消耗性林木资产各经营林班发生的作业成本汇总。综合上面各层次成本的计算结果,可以得出各经营林班本期发生的成本汇总,具体计算见表5。对于03和04经营林班最终的木材产品总成本等于本期汇总的木材生产中心作业成本加上以前年度汇总的营林作业中心成本,单位成本等于总成本除以木材产品的材积。

表 4 能量作业层次成本计算表

<i>n</i> .	110 = 11	亚/ 公 八 从 十	•	
对象	作业中心	主要成本(单位作业 层次+批作业层次)	分配率	能量层次作业(营林生产 单位机构经费;营林固定 资产折旧费、修理费等)
A分场江	营林作业中心——造抚作业	325 600		35 816
村01经营林班	营林作业中心——管护作业	149 420		16 436.2
	木材生产作业中心			
A分场江	营林作业中心——造抚作业	331 180		36 429.8
村02经营	营林作业中心——管护作业	134 470		14 791.7
林班	木材生产作业中心			
A分场江	营林作业中心——造抚作业			
村03经营	营林作业中心——管护作业			
林班	木材生产作业中心	80 725.86		8 879.85
A分场江 村04经营 林班	营林作业中心——造抚作业			
	营林作业中心——管护作业			
	木材生产作业中心	128 334.14		15 536.45
合计		1 149 730	0.11	127 890

注:本表仅把能量层次的作业分配到木材生产中心和营林作业中心的 造抚和管护作业下面,没有进一步分配到管护作业下的各明细作业中去。有 需要的林场可以将能量作业层次的作业继续细分。

表 5 各经营林班本期发生成本汇总表

对象	作业中心	单位作业 层次成本	批作业 层次成本	能量层次 作业成本	各经营林班本 期发生成本汇总
A 分场 江村 01	营林作业中心——造抚作业	325 600		35 816	361 416
	营林作业中心——管护作业		149 420	164 36.2	165 856.2
经营林 班	木材生产作业中心				
功工	小 计				527 272.2
A分场	营林作业中心——造抚作业	331 180		36 429.8	367 609.8
A分切 江村 02	营林作业中心——管护作业		134 470	14 791.7	149 261.7
经营林	木材生产作业中心				
班	小 计				516 871.5
A分场	营林作业中心——造抚作业				
A分吻 江村03	营林作业中心——管护作业				
经营林 班	木材生产作业中心		80 725.86	8 879.85	89 605.71
	小 计				89 605.71
A分场 江村04 经营林 班	营林作业中心——造抚作业				
	营林作业中心——管护作业				
	木材生产作业中心		128 334.14	15 536.45	143 870.6
	小 计				143 870.6
合计		656 780	492 950	127 890	1 277 620

五、结论与讨论

本文对国有林场消耗性林木资产采用 作业成本法进行成本核算进行了探讨,把消 耗性林木资产从营造林开始到最终的采伐 回收整个过程分成了营林作业和林木生产 两个作业中心,在作业中心下面细分出造 抚、病虫害防治、护林防火、砍伐、运输等若 干作业。分析了各作业的资源动因和成本动 因,根据资源动因将资源分配到作业,根据 作业动因将作业分配到各成本对象。通过对 各作业进行分层,解决了与成本计算严重脱 节的能量作业的分配问题。结论表明:国有 林场消耗性林木资产采用作业成本法核算 以后,可以显著提高木材产品成本核算的真 实性和准确性,为提高国有林场的成本管理 水平奠定了基础。

在林业这个特殊行业中,林木的立地条件是一个非常重要的成本动因,立地条件好的林木运输和砍伐等费用就会相应的高,反之就会低。因为林业行业立地条件这个动因不好量化,所以本文在计算中忽略掉了这个因素。但是在国有林场实际工作当中可以按照不同立地条件,在间接分配费用分配时适当增加权重,尽可能减少立地条件对间接费用分配造成的影响。

主要参考文献

张蕊,饶斌,吴炜.作业成本法在卷烟制造业成本核算中的应用研究[J].会计研究,**2006**(7).

苏翔,王淳,汪练.作业成本法在家电制造业的应用——以**ZX**家电股份公司为例[J].财会月刊,**2014**(**9**).

胡玉明.高级管理会计[M].厦门:厦门 大学出版社,2005.

【基金项目】广西壮族自治区广西高校教育教学改革与研究项目"高职《会计电算化》教学改革研究"(编号:2012JGB363);广西生态工程职业技术学院院级课题"基于工作过程的高职会计电算化教学改革研究"