

成本管理与核算的新探索

——作业标准成本法

□ 牛彦秀 刁志波

随着市场经济的深入发展、现代企业制度的建立和企业经营形式的变化,对企业成本管理提出了越来越高的要求。在这种新形势下,我国已有一些企业实施标准成本制度,也有少数企业实行作业成本法。企业成本管理的这些新变化,具有以往成本管理无可比拟的优越性。但是,毋庸讳言,无论标准成本制度或是作业成本法,均存在一定的缺陷。笔者认为假若将两者结合起来,则可以相得益彰。

一、标准成本制度与作业成本法相结合的必要性

标准成本制度是将成本的计划、控制、计算和分析相结合的一种会计信息系统和成本控制系统,其特点在于通过事先制定成本标准、事中控制支出、事后比较分析,增强员工的成本意识,使成本在全过程得到有效的控制,并有利于正确评价企业业绩。然而,其在产品制造费用的分配上,仍然是按照企业或车间进行归集,然后按各产品的直接人工、直接工时或机器工时作为标准进行分配。它存在着分配标准简单、费用分配不准确等问题,已不适应现代企业生产经营中的制造费用比重增加和构成复杂化,以及对制造费用

分配精细化的要求。

作业成本法是适应新的制造环境而产生的,其特点是将制造费用按作业别归集到不同成本库中,然后分别成本库采用各自的成本动因作为分配标准,将制造费用分配到各产品。它克服了传统的以生产数量为基础的成本系统中制造费用责任不够明确和分配不准确的缺陷,使许多不可控制制造费用变为可控,并且为企业提供了更为真实可靠的成本信息。但是,作业成本法也存在着一定的缺陷,直接材料、直接人工还是采取传统的方法进行核算;制造费用核算虽然做了很大的改革,但仅能反映历史成本信息,未能提供管理上所需要的成本差异信息。所以,作业成本法也需要进一步的完善。

综上所述,标准成本制度和作业成本法从各自的角度来看,都具有很多其他成本制度无可比拟的优越性,同时各自又都存在着一些缺陷。所以,如果能将二者有机地结合起来,则恰恰能够发挥各自的优点,弥补各自的缺陷。这样,既能够提供真实可靠的成本数据,又能够提供管理上所需要的成本差异信息,将二者的优势更好地发挥。

借:资本公积——股权投资准备 301

贷:资本公积——其他资本公积 301

(3) 纳税调整

税法规定,长期股权投资处置收益应以处置收入减去投资时投出的非货币性资产的公允价值计算。该投资处置收益为500万元(2 800-2 300)。甲企业在计算所得税时,应加上税法规定的投资收益与企业计算的投资收益的差额201万元,即应调增所得税66.33万元(201×33%)。

税法规定,已计提减值准备的资产,如果在原计提当期已调增应纳税所得额的,则转让处置有关资产而转回的减值准备允许企业不计入应纳税所得额。

应调整的长期投资减值准备49万元,长期股权投资计入被投资单位的亏损90万元。转回递延税款45.87万元[(49+90)×33%]。

2005年处置该长期股权投资时,应纳税所得额调整为62万元(2 800-2 300-299-49-90),应交所得税20.46万元(62×33%)。

借:所得税 66.33

贷:递延税款 45.87

应交税金——应交所得税 20.46

上述经济业务3年时间利润总额4 500万元,减去享有被投资单位免税利润330万元(150+180),所得税为1 376.1万元,处置投资所得税66.33万元,合计1 442.43万元;递延税款借方金额45.87万元,贷方金额45.87万元,无余额;交纳所得税1 541.43万元,减以非货币性资产对外投资交纳所得税99万元,经营业务交纳所得税1 442.43万元,与所得税金额一致。

责任编辑 季建辉

二、标准成本制度与作业成本法的结合——作业标准成本法

作业成本法与传统成本计算方法的主要区别在于如何归集和分配制造费用上,至于直接材料和直接人工的计算方法是相同的。所以,标准成本制度与作业成本法相结合,其结合点应该放在制造费用的处理上。实施作业标准成本制度的企业,对直接材料和直接人工的处理应仍然按照标准成本制度的方法进行,而在制造费用的分配上,则要根据企业的实际情况分两种方式进行分配:第一种方式是制造费用所占比重较大,其制造费用的分配完全采用作业成本法,即先将制造费用根据作业别归集到各成本库,然后再将各成本库的费用根据作业因分配到各产品。第二种方式是采用作业成本法的思想,划小核算单位来分配制造费用,即先将制造费用按照费用责任中心划分,在每个费用责任中心根据与制造费用的密切相关因素确定制造费用的计划分配率,再将制造费用分配给各种产品。这里,制造费用的计划分配率的制定有两种方法可供参考:一是根据历史资料,再考虑当前的实际要求,对以前的实际分配率进行修正;二是根据费用责任中心的计划,预计出制造费用总额,再除以各责任中心预计的业务数量。

实施作业标准成本制度的企业在制定制造费用的标准成本时,不能再像以往那样,简单地将制造费用区分为变动制造费用和固定制造费用来编制预算,而是要将制造费用按照作业别、成本库或费用责任中心等进一步细分来编制预算,分别制定标准制造费用分配率和标准制造费用数量,然后进行汇总,计算出制造费用的标准成本,以及各种产品的单位标准制造费用。因此,企业在实施作业标准成本制度

时,制造费用标准成本的制定过程是非常细致的。另外,在对制造费用的差异进行分析时,不仅要按照不同的作业别、成本库或费用责任中心进行分析,还要进一步查明具体原因,从而为企业提供更准确的成本数据,及更有用的成本控制和管理的信息。

三、作业标准成本制度下制造费用的差异分析

下面举例来说明第二种方式的作业标准成本制度下制造费用的差异分析过程。

例 某生产部门下设6个费用中心,生产A、B两种产品,各费用中心有关制造费用及其差异分析的数据见下表。

(见后)

此表的计算可分为四个步骤:第一,计算该费用中心的预算分配率,即(1)÷(2);第二,计算各费用中心按预算分配率应分配给各产品的制造费用;第三,确定各费用中心的制造费用差异额,即(4)–(8);第四,对制造费用差异进行分析,属于变动费用的核算单位,其差异额可视为费用本身变动的影 响,属于固定费用的核算单位,应分别确定业务量和费用本身变动的影 响,前者分析可用(1)–(8),后者分析可用(4)–(1)。通过分析,可以查明各费用中心的制造费用差异原因。在此基础上,还要进一步查明这两个因素差异的具体原因,以便制定有效措施,扩大有利差异因素的影响,消除不利因素。

制造费用差异额可以直接计入产品销售成本,也可以按存货和产品销售成本的比例进行分配。由此可见,作业标准成本制度下制造费用的核算可以分清责任单位,查明具体原因,比传统标准成本制度下的制造费用分析的作用更大。

四、对实施作业标准成本制度企业的要求

不是所有的企业都能够实施作业标准成本制度,只有那些具备了一定条件的企业才能实施这种制度。首先,企业必须实行会计电算化。作业标准成本制度的成本计算和差异分析,需要调用大量的基础数据;各种产品的差异种类繁多,计算复杂;制造费用需要按照成本库或费用责任中心,乃至各种作业进行分配,分配方法复杂多样,如果仅以手工来完成,其工作量非常巨大,并且成本及其差异信息的准确性也难以保证。其次,企业的会计人员要有较高的职业素养。再者,必须完善班组经济核算工作,将作业标准成本制度建立在班组经济核算的基础上。班组经济核算是适应我国生产关系,密切结合我国国情的行之有效的控制制度。

| 行次 | 核算单位 | | | | | | | 合计 |
|------|------------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|
| | 项目 | 甲 | 乙 | 丙 | 丁 | 戊 | 己 | |
| (1) | 预算制造费用 | 4 000 | 5 000 | 12 500 | 4 000 | 24 000 | 9 000 | 58 500 |
| (2) | 预算业务量(单位数) | 2 000 | 1 000 | 5 000 | 4 000 | 6 000 | 3 000 | - |
| (3) | 预算分配率 | 2 | 5 | 2.5 | 1 | 4 | 3 | - |
| (4) | 实际制造费用 | 1 900 | 4 800 | 13 000 | 3 800 | 23 000 | 8 500 | 55 000 |
| (5) | 实际业务量 | 2 200 | 950 | 5 200 | 4 100 | 6 000 | 2 800 | - |
| (6) | 其中:A产品 | 1 200 | 450 | 3 000 | 2 500 | 4 000 | 1 800 | - |
| (7) | B产品 | 1 000 | 500 | 2 200 | 1 600 | 2 000 | 1 000 | - |
| (8) | 按预算分配率分配 | 4 400 | 4 750 | 13 000 | 4 100 | 24 000 | 8 400 | 58 650 |
| (9) | 其中:A产品 | 2 400 | 2 250 | 7 500 | 2 500 | 16 000 | 5 400 | 36 050 |
| (10) | B产品 | 2 000 | 2 500 | 5 500 | 1 600 | 8 000 | 3 000 | 22 600 |
| (11) | 差异额 | -2 500 | 50 | 0 | -300 | -1 000 | 100 | -3 650 |
| (12) | 差异分析 | | | | | | | |
| (13) | 业务量影响 | | 250 | -500 | -100 | 0 | 600 | -250 |
| (14) | 费用本身影响 | -2 500 | -200 | 500 | -200 | -1 000 | -500 | -3 900 |

发出商品以合作分成方式 取得收入业务的会计处理

□ 子禾

某医疗设备公司在向医院推销其大型医疗设备时,由于单台设备价值较高,医院对该设备所产生的经济效益不能确定,往往提出设备先交与医院使用,以合作分成的方式将该设备在一定时期内所产生的收入(或利润)按一定比例分期支付给医疗设备公司,作为设备价款。医疗设备公司为了拓宽市场,促进销售,考虑到大型设备价值较高,购货方一次付款较困难等因素,同意签订合作协议。该经济业务的特点是:

(1)合作项目只是医院的一个部门或一个项目,并不单独成立法人单位。(2)合作期限较长,一般为三年以上,合作期分成比例固定,分成的金额事先无法确定。(3)合作期满,医疗设备公司收回的分成可能大于设备成本,也可能小于设备成本,具有一定的风险性。(4)合作期内设备所有权属于医疗设备公司,合作期满后设备所有权归医院。(5)用于合作的资产是医疗设备公司的商品,而不是医院的固定资产。

根据该业务的上述特点,我们很难从现行企业会计制度和会计准则中找出完全适合的会计处理方法。该业务介于分期收款销售商品、让渡资产使用权、以实物资产对外投资、租赁几种形式之间,又不完全符合收入、投资、租赁等准则及会计制度的相关规定。美国会计准则将该形式的业务定义为销售型租赁进行会计处理,而我国会计准则仅将租赁业务分为经营租赁和融资租赁,故有必要分析该业务的性质及在我国企业会计制度和准则规定下如何进行会计处理。

一、与分期收款销售进行比较

标准成本制度与作业成本法相结合,为企业的成本核算与管理提供了更准确的成本数据和更有价值的管理信息。当然,作业标准成本制度只是着重在生产领域对成本进行事前、事中和事后的控制,在生产领域之外,对成本的管理与控制仍有局限性。因此,从成本管理的发展来看,企业还要持续推进成本管理的改革,实施战略成本管理,促使企业在竞争中取胜;通过开展目标管理,实行成本预防性控

分期收款销售,是指商品已经交付,但货款分期收回的一种销售方式。分期收款销售的特点是销售商品的价值较大,收款期较长,收取货款的风险较大,这点和本业务相似。但分期收款销售合同一般有约定的收款日期及固定的收款金额,而本业务协议中只约定收款日期,而没有约定固定的收款金额,收款金额是按照该设备当期所创造的收入或利润一定的分成比例确定的。即使将本业务作为分期收款销售处理,因本业务并未约定每期具体的收款金额,而只有将当期实际应得分成收入作为销售的实现确认收入,其成本又如何结转呢?

由于分期收款销售商品是按商品全部销售成本占全部销售收入的比率计算本期应结转的销售成本。而本业务全部分成收入不确定,如单从会计处理的角度,也可以考虑将当期收到的分成全额结转成本,待收到的分成超过商品成本时,再确认收益。但问题是:(1)供货方发出商品并不完全符合销售收入确认的条件,即企业并未将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,企业仍保留了与所有权相联系的继续管理权。(2)设备使用方并未将该设备作为自己的资产入账。

二、与让渡资产使用权进行比较

《企业会计准则——收入》规定了销售商品、提供劳务、让渡资产使用权所形成收入的会计核算,且规定资产使用费收入只要满足以下两个条件就可确认:(1)与交易相关的经济利益可能流入企业。(2)收入的金额能够可靠地计量。本业务是将资产交与他人使用而取得分成收入,属于让渡

制;坚持全面质量管理,开展质量成本核算与分析,提高质量成本效益;推行产品寿命周期成本管理,进一步扩大产品成本管理领域,降低产品寿命周期成本,以提高企业的长远经济效益和社会效益。

(作者单位:东北财经大学
普华永道会计师事务所有限公司)

责任编辑 季建辉