

# 作业管理会计简介

吴革

自本世纪70年代以来,随着高新技术的不断发展,特别是电脑一体化制造系统的形成和应用,以及适时生产系统和全面质量管理的实施,建立在传统技术基础上的现行管理会计已愈来愈不能满足企业管理当局进行决策的需要,遇到了前所未有的挑战,作为对这种挑战的反映,作业管理会计应运而生。

## 一、作业管理会计的基本思想和前提

从作业管理会计的观点来看,企业被视为一个最终能够为顾客增加创新价值的一系列连续作业的集合体。企业管理应以这样一条作业链为主线展开,以使企业各个部门、各个环节达到高度的协调统一,最大限度地发挥企业的整体效率,在供应商——企业——顾客的价值链中更好地履行其股东价值最大化的经营目标。其实施的两个基本前提是:

1. 为了提高生产效益,管理者需要得到迅速的信息反馈,而这必须建立在生产过程不间断的基础之上(如适时生产系统

和全面质量管理)

2. 由于企业要树立长期、战略观念,因而应更侧重于长期决策(一般为三至五年),传统的资源分配应进行适当的更改,传统的固定成本与变动成本的划分已无必要。

## 二、作业管理会计的内容结构

作业管理会计作为一种会计管理方法体系,可以按管理职能划分为两个次级子系统:一是作业评价与控制子系统。它具体包括:作业成本法、作业成本管理、作业预算法、作业报告体系、作业评价及标准、产品顾客利润管理等,其主要职能是对企业资源及其利用的计划、评价、监督和控制。二是作业改进系统。它具体包括:作业规划、作业过程再设计、不断改进管理等,其主要职能是通过改进作业方式及过程以取得成本的实质性节约和作业质量的提高。因此从内容结构上看,作业管理会计所要解决的问题不仅是如何管理利用企业内部的资源,更重要是如何建立、协调企业内部与外部(供应商和顾客)之间通过价值链所体现的关系,在更高、更深的层次上进行会计管理。

## 三、作业管理会计在“规划与决策会计”中的应用

现行管理会计由“规划与决策会计”和“控制与业绩评价会计”组成。由于作业管理会计以开阔的视野研究投入与产出间的因果关系,因而对其两大部分产生一系列的影响,现分述之。

1. 扩展了成本习性的概念,促进了完全成本法的复兴。在作业管理会计中,人们用成本动因来解释成本习性,将成本划分为以下三类:(1)短期变动成本——如直接材料、直接人工,以数量为基础(如机器小时)来归属这些成本;(2)长期变动成本——它们以作业为基础,并随作业的变动而变动,且变动所需时间较长,故应以非数量基础(如检验小时、订购次数)作为成本动因;(3)固定成本——不随任何作业变动而变动的成本。由于成本动因的引入,提高了决策的科

(3) 应纳税所得税 =  $149\ 380 \times 33\% = 49\ 295.40$ (元)

此外按税收法规的规定,对代开、虚开增值税专用发票的企业,除按规定处罚外,一律要按票面所列货物的适用税率全额征补税款。笔者认为此项规定的实质内容是对代开、虚开的增值税专用发票应视同自行销售货物,并进行会计处理即:

借:营业外支出

贷:产品销售收入

应交税金—应交增值税(销项税额)

而营业外支出增加的结果,使企业利润总额减少,从而减少了企业应上交的所得税,所以在调增应纳税所得额时还应包括代开、虚开增值税发票而计入营业外支出帐户的全部数额,即应全额调增因此而产生的货款、增值税销项税额和罚款。

(作者单位:北京科技大学管理学院)

责任编辑 秦中良

学性。

2. 修正了现行本量利分析模型, 改进了经营决策的能力。将作业管理会计观念应用到现行本量利分析中, 可将企业的成本动因简化为以下三类: 单位作业的成本动因是销售量( $Q_1$ ); 批别作业的成本动因是安装的次数( $Q_r$ ); 维持性作业的成本动因是工程小时( $Q_3$ ), 这时本量利模型可修正为:  $R = PQ_1 - V_1Q_1 - V_2Q_2 - V_3Q_3 - F$

式中,  $R$ —税前净利;  $P$ —销售单价;  $V_1$ —每安装一单位的变动成本;  $V_2$ —每安装一次的变动成本;  $V_3$ —每工程小时的变动成本;  $F$ —总固定成本。

3. 优化了产品组合, 提高了企业战略决策水平。在产品组合决策中, 是利用整个企业的“生产价值”来决定产品获利能力的强弱及优先生产次序。所谓生产价值是一种计量产品的净收入与其可追溯变动成本之间差额的方法。这里最关键的就是: 现行成本制度中有一部分成本因无法归属到产品而被视为固定成本, 但在作业管理会计中, 管理人员可以很容易计算出直接归属产品的成本。

4. 使企业产品成本计算更正确, 定价策略更灵活。作业管理会计采用作业成本法计算产品成本, 先将成本按各个作业进行归集。除了直接材料、直接人工可直接归集于产品外, 制造费用应分别按各项作业活动归集到同质的成本库中。然后分别选择合理的作业分配标准, 将成本库中的制造费用分摊于产品中。成本计算体系不再按各生产部门进行, 而是在整个企业范围内将各产品的直接材料成本、直接人工成本再加上由各作业分配而来的制造费用计算求得。按照作业管理会计计算出的成本、利润与现行管理会计的计算结果相比有如下差异: 高产量产品的成本被高估, 获利水平被低估; 低产量产品的成本被低估, 获利水平被高估。根据这一规律; 管理当局可以对那些产品规格特殊且无明显市价规则, 价格弹性也很低的产品, 提高其价格水平。若顾客可以接受之, 则企业可赚取高额利润; 若顾客不接受, 对企业来说也不一定就是坏事, 因为企业可以减少此类产品的生产, 将多余的能力去生产获利能力更高的产品。

#### 四、作业管理会计在“控制与业绩评价会计”中的应用

##### 1. 改进了预算控制和成本控制

作业管理会计应用中, 首先要求成本的控制落实到每一作业上, 以作业为核心, 进行作业分析; 以成本动因为基础进行成本控制, 从而有效、持续地降低成本。为此, 需从以人工为基础的弹性预算转向以作业为

基础的弹性预算, 从以差异分析为基础的变动预算转向以成本动因为基础的变动预算。其次, 以适时生产系统和全面质量管理为重点的作业管理不再把标准成本法看成是成本控制的重要工具。

##### 2. 改进了责任中心的业绩评价

现行责任会计由于责任中心“职能和权限”的局限性, 忽视了对许多不可控间接费用的控制, 突出地表现在没能规范对分布在不同部门却又相互联系的同质作业的管理和控制。因为作业是联系投入和产出的桥梁, 资源通过作业来形成产出的价值, 所以须以作业中心为基础设置责任中心, 才能控制资源消耗, 充分发挥资源在提供顾客价值过程中的作用。作业管理会计把成本看成是“增值作业”和“不增值作业”的函数, 并以“顾客价值”作为衡量增值与否的最高标准。在这里, 作业管理会计要关注那些导致成本增加和使成本复杂化的因素, 揭示在产品之间分配间接成本的不合理、不均衡所产生的后果。作业管理会计的宗旨就是利用具体而细致的作业信息, 提高增值作业的效率, 力避不增值作业。

总之, 一方面作业管理会计把资源的消耗(成本)和作业联系起来, 进而把作业和产品联系起来; 另一方面, 又把企业内部系列作业提供给顾客的累积价值和企业的收入联系起来。而提供给顾客最终价值的形成过程(由价值链体现)和通过作业成本法所计算的相应资源消耗(体现在作业链中), 又都纳入贯彻始终的作业管理体系, 以促进企业生产经营的各个环节协调一致, 共同为实现企业经营目标——“股东价值的最大化”作出最大贡献。

自70年代后期以来, 为了适应新技术革命和适时生产系统的要求, 作业管理会计受到了发达国家各类企业的重视, 尽管其仍属初级发展阶段, 但保持了较好的上升势头。很多企业受整个经济衰退的困扰, 都转向采纳这一务实的技术, 以便取得更好的战略、财务和业务方面的信息, 从而提高其竞争能力和获利能力。

责任编辑 刘志新



## 金蝶财务软件

深圳金蝶软件科技有限公司 TEL: (0755) 6678779