

成本会计的发展趋势及我们的对策

欧阳清

深和我国社会主义市场经济的深入发展与逐步完善,注册会计师行业的前景越来越广阔:中国加入世贸组织后,注册会计师要按照国际规则,为维护国际经济交往秩序提供服务;国有企业改革的深化,特别是“债转股”的出台,需要注册会计师为其提供高质量的专业服务;金融、证券、保险等市场的发育和完善,也越来越多地要求注册会计师不断扩大和增强服务功能,为确保国家的金融安全和经济安全,发挥重要的监督、预警作用。如何服从服务于改革开放和现代化建设的大局,建立和完善注册会计师社会监督体系,是摆在全行业面前的世纪课题,需要积极应对。注册会计师行业的跨世纪发展任务,概括来讲,主要为“三个三”:

第一,行业发展要实现“三个目标”。第一个目标是建立与社会主义市场经济发展相适应的行业服务格局。行业的发展,应根据市场不同层次的需求,以及未来经济规模化、国际化的发展趋势,实现社会化和产业化。在规模方面,大型事务所和小型事务所并举,引导规模化;在服务方面,专业化服务和多元化服务并进,提倡多元化。第二个目标是建立一支新型的人才大军。注册会计师行业要服务好未来社会,必须建立起一支适应未来经济环境需要、符合未来人才标准、满足知识经济和信息社会需求的执业队伍。第三个目标是建立健康有序的会计服务市场。要彻底打破地区封锁和部门垄断,依法规范资格认定和管理工作,实现公平竞争,净化执业环境。

第二,行业建设要完善“三个系统”。行业建设的根本宗旨,是为社会提供高质量的服务,这主要通过三个系统的完善来实现:一是技术支持系统,通过制定和完善执业准则,为注册会计师实施监督、鉴证服务,提供技术标准和规程;二是监督约束系统,通过建立健全行业监管机制,监督注册会计师和事务所客观、公正执业;三是体制保障系统,通过改革和规范事务所管理体制,使其在内在风险责任和利益机制的作用下,“以质量求信誉,以信誉求发展”。

第三,行业协会要建设“三个一”。协会建设的“三个一”,即一个网络、一本杂志、一支队伍。一个网络,就是建设全国注册会计师计算机网络,通过网络,扩大信息的交流,改善监管手段,提高工作效率;一本杂志,就是办好行业刊物——《中国注册会计师》,使之成为对外交流的窗口、理论研究的阵地、传递政策信息的纽带、交流实践经验的渠道;一支队伍,就是要加强协会的思想建设、队伍建设和专业建设,使之成为一支年富力强、特别能战斗的队伍。

发展注册会计师事业,是对外开放的需要,是国家经济、政治体制改革的需要,与我国社会主义市场经济的发展息息相关,这是一项极其艰巨、极其紧迫而又极为光荣的任务。注册会计师全行业上下将继续以百折不挠、积极进取的勇气和信心,以机不可失、时不我待的使命感和紧迫感,革故鼎新谋发展,继往开来谱新篇,以崭新的面貌迎接新世纪的曙光!

(此文系特约撰稿,作者为中国注册会计师协会秘书长)

责任编辑 袁 庚

成本会计正经历着前所未有的变化。这种变化主要体现在两个方面:一是成本会计技术手段与方法不断更新,会计电算化已经或正在取代手工记账,而且在企业建立内部网(Intranet)情况下,实时报告成为可能。二是成本会计的应用范围不断拓展,传统上对成本控制并不关注的行业如医院、计算机生产厂商、航空公司等都对本控制投入了越来越多的精力。实际上,不论是银行、快餐连锁店、专业组织还是政府机关,成本控制已变得不可或缺。

成本会计的变化源于企业制造环境的变化以及管理理论与方法的创新。而后两者又起因于外部环境的变化。企业外部环境的变化主要体现在以下4个方面:1、大多数产品供过于求,造成市场竞争日趋激烈;2、产品需求多样化,顾客对产品质量也日益苛求;3、国际间分工合作日趋密切,竞争也趋于残酷激烈;4、新技术、新工艺的创新蔚然成风。以上外部环境的变化既要求企业的制造环境有别于往昔,也要求对管理理论与方法进行创新。

一、新制造环境对成本会计的冲击

新制造环境具体包括:

1、弹性制造系统(FMS):是指使用机器人及电脑控制的物料处置系统,来结合各种独立的电脑程式机器工具进行生产,它有益于产品制造程序的弹性化。使用FMS最大的好处,是可以从事多样化产品的生产,解决对产品多样化、精致化的需求。

2、电脑辅助设计(CAD)、电脑辅助工程(CAE)及电脑辅助制造(CAM)系统。电脑辅助系统,不但提高了电脑的功能,并且为厂商提供了更为宽广的发展空间。使用电脑辅助系统可减少人工成本、节省时间并提高工作效率。

3、制造资源规划(MRP II):是指制造业所采用的电脑管理信息系统。目前流行的物料需求规划(MRP I)是MRP II的前身。MRP II有助于管理当局进行及时、有效的投资与生产经营决策。

4、电脑整合制造系统(CIM):是指以电脑为核心,结合FMS、CAD、CAE、CAM等所有新科技的系统,以形成自动化的制造程序,实现工厂无人化管理。

面对企业新制造环境的冲击,传统的成本会计技术与方法如果继续使用,将造成:(1)产品成本计算不正确。因为在新制造环境下,机器人和电脑辅助生产系统在某些工作上已经取代了人工,人工成本比重从传统制造环境下的20%—40%降到了现在的不足5%。但制造费用剧增并多样化,其分摊标准如果只用人工小时已难于正确反映各种产品的成本。(2)成本控制可能产生反功能行为。传统成本会计,将预算与实际业绩编成差异报告,即将实际发生的成本与标准成本相比较。在新制造环境下,这一控制系统将产生反功能的行为。例如,为获得有利的效率差异,可能导致企业片面追求大量生产,造成存货的增加。另外,为获得有利价格差异,采购部门可能购买低质量的原材料,或进行大宗采购,造成质量问题或材料库存积压等等。

针对传统成本会计不适应新制造环境的局面,美国会计学学者提出了作业成本法(Activity-Based Costing, ABC),ABC法在美、日和西欧诸国的企业,尤其是竞争激烈和人工成本很低的高新技术企业,得到了广泛的应用。ABC法就是把为生产一种产品所发生的所有作业,如质量检验、机器维修和顾客服务等分配到产品成本中的一种成本计算方法。这种方法较传统成本计算方法更为精细,成本数据更加准确。ABC法将制造费用按作业别归集到不同的成本库中,然后分别成本库采用各自的分配标准来分配制造费用。在作业成本法的基础上,ABC法又发展为作业基础管理(Activity-Based Management, ABM)。简单地说,ABM就是以ABC法为基础,利用作业成本信息,帮助管理人员找出不增值但消耗资源的作业。ABC法所提供的成本

信息也能够促使管理人员重新设计整个价值链上的作业活动以节省企业资源。

二、管理理论与方法的创新对成本会计的影响

随着市场竞争日趋激烈,新技术、新工艺不断涌现,管理理论与方法也在不断创新,大大促进了成本会计学科的发展并丰富了其内容。其中对成本会计系统有影响的主要有以下几种:

1、适时制(Just In Time System, JIT)。JIT是一种严格的需求带动生产制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,原材料、零部件、产成品品质、保量并适时地送到后一加工(或销售)环节,其目的是使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货”,以降低存货成本。在存货水平很低的情况下,会计人员为简化存货计价,可能采用倒推成本法,就是当产品完工或销售时,倒过头来计算在产品、产成品等生产成本。因为在采用JIT的企业,从收到原材料到产品制成所耗用的时间大幅缩短,而且期末存货量也变得很小,使得传统的分批或分步成本法详细记录各类存货的必要性受到怀疑。由成本—效益原则,对少量的存货做详尽精确的追溯,无疑得不偿失。这样倒推成本法便应运而生。

2、全面质量管理(Total Quality Management, TQM)。TQM是本世纪60年代从传统质量管理发展起来的,随着国际国内市场环境的变化,TQM已经发展成为一种企业竞争的战略武器,一种由顾客的需要和期望驱动的、持续的改进产品质量的管理哲学。TQM的目标就是公司在生产的各个环节追求产品“零缺陷”,并由顾客最终界定质量。TQM对计量和报告员工业绩的会计来讲,就是产生了质量会计这一新学科。但由于提高质量所产生的收益难以计量,质量会计发展的重点就放在质量成本的确认、计量和报告上。一般认为质量成本由5大类构成:(1)预防成本;(2)检验成本;(3)内部失败成本;(4)外部失败成本;(5)外部质量保证成本。另外,在TQM情况下,会计人员绩效衡量标准包括了产品的可靠度、服务的及时性等促使管理人员努力提高产品质量的非货币性指标。

3、战略管理(Strategic Management)所谓战略管理,就是着眼于对企业发展有长期性、根本性影响的问题进行决策和制定政策,以便在市场中取得竞争优势,确保有效完成公司目标。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理(Strategic Cost Management)的提出。战略成本管理就是运用成本数据和信息,来发展及确认能促进公司竞争优势的最优战略。战略成本管理所包括的范围,目前还没有定论,一般包括3个方面:(1)价值链分析;(2)市场定位;(3)成

本动因分析。每一方面都包含非常丰富的内容。

4、**基准管理**(Benchmarking Management)和持续改进(Continuous Improvement)。管理方法的新趋势就是基准与持续改进的结合。所谓基准就是以公司外部或内部最优的业绩标准来衡量自身的生产活动;持续改进意味着管理人员不是一次性地确定基准,而是持续不断改进提高的过程。日本丰田公司是贯彻基准管理与持续改进的典型。基准和持续改进被称为“永无终点”的比赛。基准管理与持续改进对成本会计系统的影响主要表现在管理人员和会计师们认识到降低成本要向本行业最好的公司学习,以同质产品的最低成本作为基准,了解自身与最优者的差距,并分析其原因,进而实行企业再造工程(Reengineering The Corporation)以增强竞争力。

5、**限制理论**(Theory Of Constraints, TOC)。根据TOC,每个公司至少有一个瓶颈制约着它的发展,否则无论公司定下什么目标都会实现(如,利润最大化)。企业限制因素通常可分为资源、市场、政策、原材料和后勤5类。限制理论把企业看成一系列链状相连的过程,如果薄弱的联结处得到了加强,那么整个链也就得到了加强,但是如果加强了其它的联结处,整个链就不会得到加强。限制理论对成本会计系统的影响是,管理人员和会计人员认识到,在有些情况下,不能一味强调降低成本和费用,要有逆向思维,要在企业的薄弱环节加大投入量,“为了省钱而花钱”。如果企业待解决的瓶颈是更新设备,引进新型设备会发生一笔较大的支出,但在今后设备使用期间,因设备利用效率的提高而增加的产出加上设备维修费用降低的综合效益,可能抵补支出而有余,就总体而言,效益可有所增加,这也是“成本—效益”原则的另一种诠释。

6、**目标管理**(Objective Management)。按目标进行管理,要求一个企业在一定时期内应当确定总的奋斗目标,如利润总额、资金利润率等,并据以指导、组织、动员员工为完成企业总目标而努力。围绕这个总目标,企业各部门、各环节乃至每个人都应当制订自己的奋斗目标,如销售量目标、成本目标、技术目标等,并制定实现目标的措施,以保证总目标的完成。实行目标管理可以提高企业管理工作的主动性和积极性,克服盲目性,提高企业的经营管理水平。目标管理对成本会计系统的影响就是目标成本的制定、分解、控制和分析。我国的目标成本管理,已初步形成比较完整的体系。

以上6种管理理论与方法我国都已不同程度地应用。但总体来说,我国的企业管理还比较落后,各种管理理论与方法落实到成本会计系统上,除目标成本、质量成本还差强人意外,像倒推成本法、战略成本管理等

几乎无人问津。成本会计系统作为企业管理信息系统的一部分,根深才能叶茂,只有管理搞好了,成本会计才能得以革新与发展。

三、我们的对策

面对现代成本会计的发展趋势,即作业成本法与作业基础管理的兴起,战略成本管理方兴未艾,以及目标成本的推广应用等等,我国的成本会计工作如何顺应国际国内市场环境以及企业生产环境的变化,结合国情,引进、吸收、消化各种新的管理理论与方法,并总结我国自己的成功经验,值得我们深思。笔者认为,我们应采取的对策是:

1. 加强成本理论的研究,提高我国成本会计水平

要建立具有中国特色的会计理论研究方法体系,理论研究者必须冲破传统会计观的束缚,解放思想,勇于开拓新的研究领域和研究课题;应本着创新精神、务实态度和严谨作风,深入企业调查研究,同实际工作者密切合作,发现问题,解决问题;要广泛开展案例分析,从理论高度提炼成功经验,同时,理论研究应针对我国成本会计实际问题致力于将理论研究成果转化为生产力。在此基础上,讲究实效,建立成本会计理论研究成果的考核、评价和激励机制,充分发挥成本理论研究对成本会计实践的指导作用。

2. 成本会计工作者应更新观念,树立成本效益(Cost Benefit)、成本回避(Cost Avoidance)思想,充分发挥成本会计的职能作用

长期以来,我们在评价企业成本工作绩效时,往往把成本升降作为唯一标准。这在理论上是说不通的,因为成本只表现一定时期内所发生的各种劳动耗费,至于这种耗费效益如何,却不是产品成本指标本身所能反映出来的。所以,成本工作绩效考核应通过投入与产出关系进行评价:一是产出的投入越少越好,二是投入的产出越多越好,三是投入增长慢于产出增长为好,四是投入减少快于产出减少为好,五是投入下降,产出上升为好。在实践中片面强调降低成本,势必挫伤企业为未来增效而支出某些短期看来高昂但却必要的费用的积极性,从而影响企业技术革新和产品更新换代。过去由于我们未能正确理解成本效益思想,导致有些企业在竞争中往往注重采用低成本战略,而忽视采用差异化战略。因为企业投产新型差异化产品,从短期看往往开支较大,但实际上这些新型差异化产品可以扩大市场占有率,从而得到更高的成本效益。所以,为未来增效而正确树立成本效益思想,有利于企业竞争战略的制定。

成本回避的核心是要求早期避免成本的发生,使挖掘降低成本潜力向预防性方向发展。我国传统降低

成本的方法,从范围上看局限于生产领域;从内容上看局限于制造成本;从时效上看局限于事中和事后成本控制。随着市场经济的发展,传统降低成本的方法已经受到了严峻的挑战。成本回避将降低成本视野重点转移到产品开发、设计阶段以及采购、制造、销售和使用阶段;从内容上看,扩大到整个产品生命周期成本,包括生产者成本(开发设计成本、制造成本、物流成本、营销成本)和消费者成本(使用成本、维护保养成本、废弃处置成本);从时效上看要求防患于未然,进行事前成本控制。总之,成本回避立足于早期回避可以避免发生的成本。我国成本会计的改革应构思成本回避的具体方法,并力求在实践中应用。

现代成本会计的7个主要职能是成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。成本决策是成本会计的重要环节,在成本会计中居于中心地位。它同成本会计其他职能是密切联系的,成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本计划的依据,成本控制是实现成本决策既定目标的保证,成本核算是成本决策预期目标是否实现的最后检验,成本分析和成本考核是实现成本决策目标的有效手段。毋庸置疑,现代成本会计职能归根到底是一种行为职能。在行为科学逐渐受到重视的今日,企业应把激励贯彻始终,其核心是创造一种适当的激励环境,充分调动每个员工的积极性和创造性,群策群力,发挥成本会计职能作用,共同致力于整体目标的实现。

3. 推进成本会计电算化

利用以计算机技术为中心的信息管理手段已成为现代成本会计的一种必然发展趋势。企业成本会计工作以电子计算机为手段,大大加快了信息反馈速度,增强了业务处理能力,对于及时、准确地进行成本预测、决策和核算,有效地实施成本控制,全面地考核、分析成本,都有重要意义。实践证明,实现成本会计电算化是当务之急,是实行新的成本会计方法的技术前提。但是,当前会计电算化应用中还存在以下的问题:一是简单地停留在模仿替代手工核算阶段,只能进行事后反映,无法进行科学决策、预测和事中控制。二是企业管理信息系统中,采购、营销、人事、财会等子系统互相分割,尚未形成有机联系的整个企业管理信息系统;三是会计信息系统提供的一般只是财务会计信息,不能充分反映成本会计和管理会计需求的信息。因此,为了推动会计电算化深入发展,必须加快会计电算化从核算型向管理型转变,将会计信息系统有机地融入企业整个管理信息系统,通过电算化的应用,为成本会计和管理会计提供可靠的技术支持。

4. 学习外国一切先进的经验和方法,博采众长,为我所用

西方成本会计是一门历史悠久的生机勃勃的学科。特别是随着适时制、战略管理、基准管理、限制理论、行为科学、运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中的广泛应用,形成了新型的着重管理的经营型成本会计。例如适合我国当前多数企业实际需要的标准成本会计、责任成本会计、目标成本计算、质量成本会计、成本决策、成本预测和近十几年孕育的适时制与倒推成本法、作业成本法与作业管理、成本企画、产品生命周期成本会计以及战略成本管理等等。对此,我们应结合国情和不同企业的具体情况认真研究。有些方法可以直接引进,有些方法应加以改革和完善,有些方法只能在少数具备条件的企业采用,或局部吸收其方法。总之,为了完善发展我国的成本会计,借鉴西方成本会计理论与方法是非常必要的。但是这种学习要有创新,而创新只能与我国国情相结合,从而探索并形成一套具有中国特色的现代成本会计体系。

5. 总结完善和推广我国行之有效的成本会计方法

我国企业在长期实践中,积累了许多行之有效的成本会计经验,如编制成本计划阶段的项目测算法,成本指标归口分级管理,包括班组经济核算在内的厂内经济核算制,实际上都是强调“以人为本”,充分调动广大职工管理和控制成本的积极性、创造性,至今仍不失为现代成本会计的有效方法。邯钢“模拟市场核算,实行成本否决”的经验,以及潍坊亚星集团有限公司实行的“购销比价管理”,把企业管理成本的重点从以内部生产为中心,延伸到对供产销全过程的控制。这些都是值得总结和学习的。总之,近十几年来我国企业管理成本新鲜经验层出不穷,为发展成本管理、丰富成本会计内容作出了很大贡献,值得会计学术界深入学习,认真总结,将实践经验上升到理论,加以总结完善。

6. 完善成本会计组织,提高全员成本意识和素质

为了适应现代成本会计的发展,必须完善成本会计的组织,建立和健全成本会计规章制度,实行全方位、全过程、全员管理成本,使决策层和所有部门、单位都重视成本,人人关心成本,提高全员成本意识和素质。对于成本会计人员来说,除了应具备会计职业道德之外,不仅要懂会计和财务管理,还要懂经营管理,特别是要熟悉生产技术,学会运用价值工程、成本最优化理论和方法;同时还要熟悉并掌握现代成本会计的理论与方法,学会预测、决策和控制,学会使用电子计算机进行信息处理。笔者认为,根据成本会计人员职责的要求,我国一些工业企业在成本岗位上要配备成本工程师,以利于成本会计做到技术与经济相结合,充分发挥成本会计的职能作用。

(本文作者系东北财经大学财务成本管理方向资深教授)

责任编辑 袁 庚