

成本会计几个理论问题的探讨

栾甫贵

1993年7月1日实施“两则”“两制”以来,“成本会计”已从原来的行业会计中独立出来,成为一门会计学分支,在高校中作为一门独立的课程列入教学计划中,并在成本核算基础上加入成本预测、成本决策、成本控制等内容,大有与管理会计融为一体之趋势,造成课程内容的重复和学科的混乱。鉴于此,探讨有关成本会计的理论与实务问题当属必要。

一、关于成本会计的独立性问题

成本作为企业一定时期内生产特定种类和数量产品的资金耗费,是任何时代的任何企业都十分重视的一个问题,在走向市场经济的今天更是如此。那么是

否所有与成本有关的价值问题都可以纳入成本会计呢?显然不是。现在有一种不良的趋向:各个学科(分支)都在尽力扩大自己的“势力”范围,拉长自己的“羽翼”,造成不必要的交叉和重复。

一般认为,现代管理会计是从原来的成本会计中发展而来的,由此成本会计的职能即扩展为成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析及成本考核等,形成了庞大的成本会计体系和内容,从而造成了与管理会计、财务管理等课程的重复。为此有的学校将管理会计与成本会计合并为“成本管理会计”,其重要理由之一是:现代会计分为财务会计与管理会计两大分支,成本会计顺理成章融入管理会计,同时与

的可能性达到80%以上才予以确认,那么就有可能使部分资产不能及时地得到确认,从而低估了企业的资产总量。比如,企业拥有一份看涨期权,期权合约规定其有权在将来的某个特定时点以特定的价格购入某企业的股票,对该企业而言,如果将要购入的股票的价格上涨,那么它便有利可图,可以获得未来经济利益。但在该企业与其他企业签订期权合约时,是不能肯定将要购入的股票的价格有80%以上的概率会上涨并超过期权的行使价格。如此,按照“可能性达到80%以上”的标准,该企业便不能确认所拥有的上涨期权为一项金融资产,这似乎不妥。在实践中,我们确认资产也不完全是按“可能性达到80%以上”这一标准的。比如,企业新购入一项固定资产,通常的做法是立即确认。而实际上,该固定资产就一定(或80%以上)能为企业带来未来经济利益吗?情况并不总是如此。

如果能将资产确认的可能性标准给予恰当的量化,对于企业会计人员以及职业会计师进行业务处理是有帮助的。问题是量化指标如何确定,在实践中又

如何运用它。本文认为,借用统计上的可能性标准是可行的,即资产项目能为企业带来经济利益的可能性超过50%时就应予以确认(当然,资产项目的成本同时还应可靠地予以计量)。虽然这样不如“可能性达到80%以上”那样稳健,但这种可能的不稳健因素可以通过诸如资产减损、中止确认等方法予以消除。至于在实践中如何运用这个标准,仍然需要判断。因为并不是所有的经济事项或交易,人们都可以客观地确定其为企业带来未来经济利益的可能程度。对于执业会计师而言,这或许就是一种风险所在。对于会计制度的制定者而言,需要尽可能地给出指南。如针对纳税亏损形成的递延所得税资产的确认问题,在有关的规定中应给出一些判断的标准,如企业是否有足够的应税暂时性差异,且该差异是否将产生可用纳税亏损抵减的应税收益;企业是否在纳税亏损抵减期限前拥有应税利润;纳税亏损是否由不可能再出现的、能探明的原因形成,等等。

责任编辑 袁庚

西方会计体系保持一致。事实上,中西方在经济体制及会计制度等方面的差异必然影响到成本会计,成本的宏观约束与调控在我国企业会计准则、税法中均有较严格的规定,言管理会计(含成本会计)不受会计准则的影响,不完全符合我国的国情;其次,西方对成本的会计约束也日渐增强,以提高会计信息的可比性,如日本制定有“成本会计准则”(我国也有要求制定成本会计准则的观点),成本会计的独立及其内容的专一性可视为一种趋势;第三,成本会计反映与监督的主要内容,是企业生产经营过程中各种费用的支出以及产品生产成本和期间费用的形成,即成本会计的对象是会计对象要素中的“费用”要素,财务会计的对象则是其他五个要素(“费用”只是作为计量利润的必要条件而列入的)。

因此,西方之财务会计与管理会计的两大分支,在我国应分为财务会计、成本会计与管理会计三大分支。成本会计应致力于“费用”要素的反映与监督,以完全成本核算、变动成本核算及标准成本核算作为其主要内容。

二、关于成本会计的目标问题

成本会计目标是指成本会计工作应达到的目的和要求。成本会计目标是一定政治、经济和社会环境的产物,具有历史性、时代性,反映特定环境对成本会计的要求。不同历史时期、不同经济发展水平以及不同社会制度下,成本会计的目标亦有所不同。这是由特定环境下成本会计的对象、内容、性质及其职能作用所决定的,尤其是成本会计职能的制约。因此,成本会计目标应与其职能相适应,在职能范围内制定科学、可行、先进的目标,在目标的实施过程中体现其功能作用。

1、成本会计的基本目标

成本会计的基本目标是指成本会计的长期性、根本性、终极性目标,公认的观点是经济效益。成本会计正是从费用成本的计量、记录、计算及监督等方面着手,为提高经济效益服务,并以经济效益为最高目标。成本会计的产生、发展,正是基于对费用成本的反映与监督,基于对经济效益的关注和追求,与经济效益具有密不可分的关系。

2、成本会计的具体目标

成本会计的具体目标是指成本会计实践中向谁提供会计信息、提供哪些会计信息、怎样提供会计信息。

(1)成本会计信息的服务对象。众所周知,财务会计是一种对外报告会计,其服务对象主要是企业所有

者、债权人及国家政府有关部门。成本会计是一种对内报告会计,这是由社会主义市场经济环境所决定的。成本费用是企业员工素质、技术水平、管理水平、机器设备的先进程度、企业地理位置及交通通讯状况等诸多因素的集中反映,所有这些都是企业内部的事,有的属于企业合法的商业秘密,企业没有义务、也不可能对外报告。因此成本会计的服务对象主要是企业内部的有关部门和人员,应包括以下五个方面:

一是企业行政管理部门。企业经济效益的高低是考核其工作业绩的主要尺度之一,而经济效益的主要制约因素在于成本费用。因此,一方面企业的行政管理部门要了解各产品的生产耗费金额及其结构,从中检测各项技术改造措施、专有技术与专利权的应用效果,考核各项降低成本措施的落实和执行情况,分析评价成本费用的升降对当期利润的影响,为实施工作奖惩提供客观依据。另一方面,企业行政管理部门还要掌握期间费用的支出情况,尤其是管理费用的支出金额及其结构,了解其发展趋势,为加强人员管理、节约经费开支提供参考依据。此外,财务费用的利息支出、汇兑损失,销售费用中的广告费、包装费等也是行政管理部门关心的重要内容。

二是企业生产管理部门。包括工厂、车间等组织和管理生产过程的部门。这些部门处于产品生产的具体组织、指挥、协调和控制的第一线,对产品生产的耗费内容、耗费方式最为了解并对产品的制造成本具有控制能力,是企业最高层的责任成本中心。因此企业生产管理部门对本部门的直接材料、直接人工及制造费用的耗费最为关心。成本会计向企业生产管理部门提供制造成本的详细信息,也是其重要的工作目标之一。

三是企业基层生产单位。工段、班组是产品生产的最基层单位,是直接材料费、直接人工费的发生地,是最基本的责任成本中心。企业的班组核算内容,主要是成本核算,班组是成本考核对象之一,成本会计也要向这些单位提供有关成本会计信息。

四是企业内部员工。在经济责任制的约束下,职工必将关心其生产耗费情况,因为生产耗费直接关系到职工的切身利益。成本会计有义务向职工报告成本会计信息(一般通过职工代表大会报告)。

五是其他有关会计分支。财务会计虽然向成本会计提供资产价值、负债状况等资料,以便于成本核算,但在计量资产和利润过程中,则需要成本会计为其提供在产品成本、半成品成本、产成品成本等资料,以便于编制财务会计报告。此外,在管理会计进行成本预测、决策、控制过程中,也需要成本会计为之提供基础

成本会计信息。

(2)成本会计信息的服务内容。成本会计信息的服务对象不同,所需求的会计信息也不同。服务对象的层次越高,所需求的成本会计信息越具综合性、全面性,反之亦然。其次,在企业内部管理过程中,有关管理部门可能随时要求成本会计提供特定的成本会计信息,其内容具有一定的不确定性。客观地讲,成本会计所提供的日常成本信息,从不同角度进行组合、分类后,可以形成全然不同的成本信息,以满足不同目的的需要。对此可从成本费用分类和成本会计报表中得到答案。

(3)成本会计信息的服务方式。一是通过凭证、帐簿、报表,提供直接材料、直接人工、制造费用、期间费用及其细节的帐内成本会计信息,这些信息一般是定期、定向提供的。二是通过帐外的统计、计算提供,如变动成本、固定成本、加工成本、边际成本等。这些信息一般是不定期、不定向提供的。三是通过专题报告形式向特定对象提供有关成本信息。四是通过口头汇报方式向有关方面提供成本信息,如年终决算后对职代会的成本费用报告,回答有关政府机构、企业所有者的成本费用咨询等。总之,由成本会计的对内服务特性所决定,它的服务方式也显得灵活多样,具有提供方法、内容、对象及时间等方面的可变性。

成本会计目标是成本会计理论的最高层次,对成本会计假设、成本会计原则等具有方向性、根本性的影响。

三、关于成本会计的假设与原则问题

1、成本会计假设

财务会计中的会计假设公认为会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。在成本会计中同样存在这四假设,只是在具体内容及其影响对象上发生了一定的变化,对此不再赘述。值得提出的是,在成本会计中应建立“公正分配”假设。

费用的分配是成本会计中最普遍、最重要的问题之一,其分配的公正性直接关系到成本会计信息的可靠性。所谓公正,是指在间接费用分配标准的选择上,应选择与所分配费用的高低最密切的标准,要求尽可能减少主观因素的影响,保持分配方法的合理性。然而,分配标准与分配方法毕竟是通过人确定的,所谓公正只是一种相对的概念,是主观假设,也是成本会计陈报会计信息的一项基本前提。在这一前提下,才会产生和存在一系列间接费用的分配方法,如外购材料、外购燃料费用分配的消耗数量(长度、重量、体积、容积、

面积等)比例法、定额消耗量比例法等,制造费用分配的生产工人工资比例法、生产工人工时比例法、机器工作小时比例法、直接成本比例法等。此外,辅助生产费用的分配、生产费用在完工产品与在产品之间的分配等,都隐含着公正分配的假设。

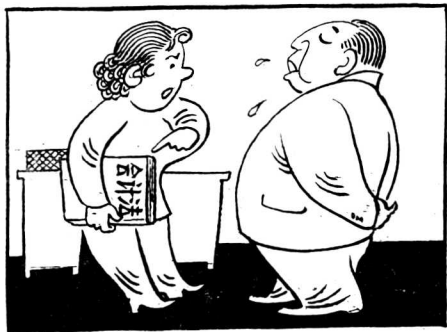
2、成本会计原则

为了规范成本会计工作,为成本会计信息的提供确定依据,应建立成本会计的一般原则。财务会计中的十二项会计原则,大部分适用于成本会计,并表现出成本会计的特色,如客观性原则、相关性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、谨慎性原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则、全面性和重要性原则等。此外,成本会计中费用成本的确认与计量具有很强的政策性,要求符合有关法规的规定,应建立合法性原则;在公正分配前提下,应建立合理性原则。前者指成本会计核算必须符合有关法律、法规和制度的规定,划分计入本期损益与非本期损益、计入产品成本与非产品成本等界限,严格遵守成本开支范围;后者是指费用的分配应力求公正、合理,分配标准符合受益性原则。

由于成本会计是一种对内服务为主的会计分支,不存在企业间的横向比较,因而不存在可比性原则。其次,成本会计的核心在于成本费用的计量,不在于损益的确认,因而不存在配比性原则。

(作者单位:天津商学院会计系)

责任编辑 王教育



言代法 山东省垦利县文化馆 范乃集