

财务预算全面管理、分析、 决策与控制实务全书

(第三卷)

吉林电子出版社

二、作业成本会计的形成、发展与理论基础

(一)作业成本会计的形成与发展

由传统的以交易或数量为基础的成本计算到现代的以作业为基础的成本经营是成本管理科学发展的必然趋势,成本控制发展到今天大致经历了三个阶段。

第一阶段,成本计算由账外演进而为账内。这是成本会计的第一次革命。首次革命的进步性表现在使企业制造过程产生的生产成本纳入会计系统的计算与制造之中。这样有关单位产品成本和单位产品的分项目成本以及单位产品成本增高或降低等会计信息,就可以通过会计的正常程序及时地提供出来,同时能够对存货进行连续的控制。

第二阶段,成本会计由单纯产品成本计算发展到成本计算与成本预测与成本控制相结合。成本管理的第二次革命具体表现为以标准成本会计系统为基础的责任成本控制系统的形成与发展。

以上两个阶段的成本管理都属于以交易或数量为基础的成本计算系统。它们的共同点就是重视对直接材料、直接人工等直接成本的计算与控制,而对间接费用或间接成本的计算与控制则没有得到应有的重视。表现在具体方法上,就是对间接费用多采用以直接人工工时或机器小时为基础进行分摊,这种分摊法只有在产品品种很少或间接费用数额不大的情况下才有其适用性。但伴随着竞争的加剧,技术的进步,管理水平的提高所带来的产品的多样化和经营的多元化,以及由此引起的间接费用数额的急剧增大,使得原有方法变得无法适应。例如:80年代间接费用在生产成本中所占的比重,美国为35%、日本为26%,就美、日的电子与机械工业看,这一比重在日本高达50%~60%,而在美国更高达70%~75%,企业内外部环境条件的变化带来了第三次成本管理的革命。

第三阶段:成本会计进入作业成本管理时代。在自动化和准时生产制时代,间接费用的重要性日益增强,西方某些大公司不再把“直接人工”视作一个独立的成本项目,而将其并入间接管理费用。因为企业经理和会计师们认识到,对仅占产品成本3%~5%的直接人工成本按标准成本的原则进行差异分析,实无多大意义,同时,这种做法也基本上符合会计上的“重要性原则”的要求。

面对间接费用在产品总成本中的比重日趋增大和产品品种的日趋多样化,如果仍以一个或几个标准来分配间接费用,必然导致成本信息严重失真,从而引起成本控制失效,经营决策失误。作业成本管理的本质就是要确定分配单位费用的合理基础—作业,引导管理人员将注意力集中在成本产生的动因上,而不仅仅是关注成本结果本身。

上述阶段表明,成本控制随责任会计系统的发生而发生,又随作业成本管理系统的形成而发展。作业成本管理是一场真正的成本管理革命。

(二)作业成本的理论基础

作业成本会计突破了以往管理会计对成本习性的划分,提出了对成本习性再认识的必要性。认为传统的按产品成本与产品产量是否相关作为研究成本性态的标准是不科学的。从多维角度来看,企业的产品制造成本全是变动的。其中,随产品产量直接变动的是短期变动成本、直接人工、原材料等。而原视为固定成本实际上是某个产量的函数,应视为长期变动成本。间接制造成本的发生受企业产品多样化、生产组织复杂化的影响。所以它是企业生产组织复杂化的一种间接量度,具体则与企业生产、管理、服务等部门的活动量(作业)直接相关。由此而提出了成本驱动因素理论,即企业间接制造成本的发生是企业产品生产所必需的各种活动(作业)所“驱动”的,其发生多少与企业产品产量无关,而只与“驱动”其发生的活动数量相关。所谓“成本驱动因素”是指决定成本发生的那些活动(作业),可作为分配成本的标准。

作业成本计算中所说的活动(作业)不是一般理解的数量(如生产工时等),而是包括各种产品的生产批次、接收货物定单的数目、发送货物定单数目以及采购、供应定单的数目等。以上这些方面的活动(作业)分别驱动了生产计划制定、产品检验、材料管理、设备调试、收货部门及发货部门成本的发生。在原材料采购过程中,有人负责收料,有人负责分配原材料,其结果原材料成本就应该按照参加的人数分配到相应的产品中去。

作业成本会计的理论是“成本驱动因素”论。这种理论提出分配间接费用应着眼于费用、成本的来源,把间接费用的分配与产生这些费用的原因(推动力 force)联系起来,如对动力成本的产生可以追溯到产品耗用的机器小时,因为机器小时“驱动”了动力消耗,所以用机器小时去分配动力费是合理的。由此可见,作业成本计算着眼于分析成本产生的原因,由于成本产生

的原因不同,控制、汇集和分配费用的方法也不同。

成本驱动因素可以解释为决定成本产生的那些重要活动或事项。成本行为是由成本驱动因素所支配的。要把间接成本分配到各种产品上去,首先要了解成本行为,以便识别出恰当的成本驱动因素。按照这种观点,对短期变动成本应该利用“数量相关成本驱动因素”,如直接人工工时、机器小时、直接材料成本等,而对于长期变动成本中的绝大部分,采用数量相关成本驱动因素却是不适宜的。因为这些成本是由各种各样复杂得多的因素所“驱动”,而并非由数量因素所驱动。如果用数量相关的成本驱动因素把服务部门成本分配到各种产品上去,计算出的产品成本势必发生扭曲。

以下对依据数量相关的驱动因素把服务部门的成本分配到各种产品上进行分析。例如,郑州卷烟厂生产甲产品,年产量为 800 单位,按产量比例大约只分配到 0.08% 的间接成本。这样分配结果是不合理的,因为产量低的产品对某些服务部门的相关需求,比起该产品在总产量中所占的比重要高得多。因此按数量相关成本驱动因素分配间接成本将低于其实际耗费,而产量高的产品则相反。虽然甲产品产量较低,分配服务成本要高。产生这种情况的根本原因就在于:许多间接成本是被各种活动(作业)所驱动。这些活动主要表现为各服务部门为产品所提供的劳务。而某种产品所需要的劳务与其产量并不成正比例,有时差距很大。再如某种产品具有专门用途,虽然产量低,但对某些间接成本耗费却较大。

根据以上对作业成本计算理论基础的 analysis 可知,所谓“成本驱动因素”的着眼点就在于研究成本费用产生的原因。作业成本计算根据原因把成本驱动因素分为两类:一是数量相关成本驱动因素,或称数量基础成本驱动因素,它们导致了短期变动成本的发生,因此也是短期变动成本的分配基础;二是活动量(作业)或事项量基础成本驱动因素,它们导致了长期变动成本的发生。因此也应成为长期变动成本的分配依据。

作业成本驱动因素的具体内容,一般指各服务部门(人事、辅助生产等)从事的各种活动。它主要包括:①各种产品的生产批次驱动了生产计划制定、产品检验、材料管理和设备调试等成本的发生;②接收货物定单的数目驱动了收货部门成本的发生;③发送货物定单的数目驱动了发货部门的成本;④采购、供应和顾客的定单数目驱动了与原材料库存、在产品 and 库存产成品有关的成本。

(三)作业观念下的成本观

作业概念被引入成本经营领域是寻求一种更科学的间接费用分配方法。因此,作业观念最直观地对成本会计理论与实务产生影响。值得指出的是,作业观念化的成本概念比之于作业概念本身(指尚未深及其会计内涵的作业概念)对成本会计理论与实务的影响要深广得多。

作业观念下的成本观与传统成本观的差别主要表现在以下三个方面:

第一,对成本内涵的认识不同。传统成本观认为:成本是企业生产经营过程中所耗费的资金总合。我们认为,这一观点尽管对成本应包括的客观内容及成本的经济实质进行了概括,但这仅仅是揭示了成本在经济学意义上的内涵。要揭示成本在会计学意义上的内涵,有必要在此基础上,结合企业经营管理的需要和成本在其形成过程中所表现的特点来进行。而作业观念下,正是从此点出发来认识成本内涵的。作业观念下的成本观认为,企业的生产经营过程是为满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体,它表现为一个由此及彼、由内向外的“作业链”。每完成一项作业要消耗一定的资源,而作业的产出又形成一定的价值,转移给下项作业,按此逐步推移,直到最终把产品提供给企业外部的顾客,以满足他们的需要。最终产品,作为企业内部的一系列作业的总产出,凝聚了在各个作业上形成而最终转移给顾客的价值。在这里“作业链”同时表现为“价值链”,作业的推移,同时也表现为价值在企业内部顾客的逐步积累和转移,最后形成转移给外部顾客的逐步积累和转移,最后形成转移给外部顾客的总价值,即最终产品的成本。可见,作业观念下,是把作业作为费用发生与成本形成的中介,成本是一个与作业相联系的多层次的概念。

第二,对成本计算对象的认识不同。传统的成本理论,人们较为关注产品成本结果本身,其集中表现在成本计算对象的单一性上。即传统的成本计算对象仅仅是企业所生产的各种产品,而且一般为最终产品。而在作业观念下,人们不仅关注产品成本结果本身,更关注产品成本形成过程和成本的形成原因,从而它要求成本计算对象是多层次的,即不仅把最终产品作为成本计算对象,而且资源、作业、作业中心,制造中心均作为成本计算的对象。

第三,对成本经济内容认识的不同。传统成本观,产品成本是指其制造成本,就其经济内容看,只包括与生产产品直接有关的费用,而用于管理和组织生产的费用支出则作为期间费用处理。产品成本按费用的经济用途设置成本项

目。而在作业观念下,产品成本则是指完全成本。就某一个制造中心而言,该制造中心所有的费用支出只要是合理的、有效的,都是对最终产出有益的支出,因而都应计入产品成本。作业观念下也使用期间费用概念,但此时,期间费用汇集的是所有无效的、不合理的支出,即所有作业无效耗费资源价值和非增值作业耗费资源价值,而不是与生产无直接关系的支出。企业将无效耗费资源价值和非增值作业耗费价值计入期间费用是希望通过作业管理消除这些浪费。另外,作业观念下,成本项目是按作业类别设置的。

三、作业成本的计算程序

传统成本制度认为:企业所有产品都根据其产量均衡地消耗企业所有费用的作业,进一步说,现时的产出引发现时的费用成本,因而所有成本都分配到产品中去,重新布置厂房用于生产新产品与更新有关老产品的设计所发生的支出也计入费用。所以账面费用没有一种能够代表生产产品所实际发生的费用,我们可以作这样一个比喻:传统的成本信息就是暗藏着许多危险礁石的大海,表面上看风平浪静,既不显示有任何非盈利产品或非盈利顾客,也未曾揭示企业生产经营中有什么浪费。所以传统成本制度的基本观念是:相对于全部成本而言,成本计算的不准确性是无关紧要的,并且由此引起的对边际信息的误报也是无关紧要的。

传统成本制度的基本程序如图 2-26 所示。

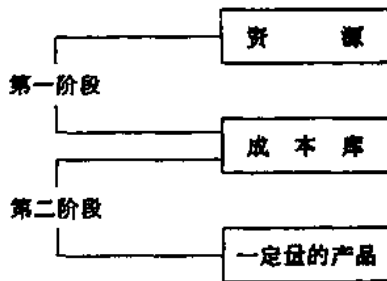


图 2-26 传统成本计算的两阶段程序

与传统成本制度不同的是,作业成本管理则要确认费用单位从事了什么作业,计算每种作业所发生的成本,然后以产品对这些作业的需求为基础,经过原材料、燃料和人力资源转换为产成品的过程,将成本追踪到产品,而作业成本管理采用的分配基础是作业的数量化,是成本动因,分配的基础不仅发生了质变而且发生了量变,作业成本核算的分配基础有很多,它不再

局限于传统会计成本的财务变量,而是集财务变量与非财务变量为一体,并且特别强调非财务变量。

作业基础成本制的程序如图 2-27 所示。

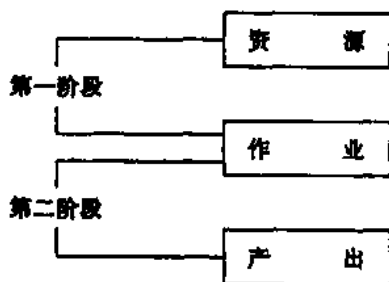


图 2-27 以作业为基础的两阶段成本计算程序

从以上两种成本计算程序可以看出,作业成本管理程序与传统成本程序的根本差异表现在两个方面:①成本库是作业而不是产品成本中心;②将作业成本分配到产品中去的基础是成本动因。这一点传统成本制度中是没有的,或者说,传统成本制度没有定义过作业和成本动因。

具体地说作业成本计算法下的成本核算程序分为三个步骤:

第一步:确认和计量各类资源耗费,将资源耗费价值归集到各资源库。

这一步骤只是价值归集过程,资源被耗费后,直接将耗费价值计入各作业既无必要也无可能。因此,资源耗费价值总是在一个比作业大的范围内按资源种类归集的。价值归集范围一般视企业规模和作业组合状况而定。对小规模企业,若不分设制造中心,也不设作业中心,则直接在整个企业范围内按类别归集资源耗费。若不分设制造中心而设立作业中心,则应分别不同作业中心,以作业中心为范围归集资源耗费。对大规模制造企业,一般既设制造中心,又设作业中心,此时,可将各制造中心视同为一小范围企业,在制造中心内分别以不同作业中心为范围收集资源耗费。另外,如果某企业设立作业中心,一般总将其行政管理部门单设为作业中心。这样处理的目的是方便按作业中心或制造中心考核责任,也有利于计算出满足多层次需要的产品或劳务成本。

第二步:确认作业,将特定范围内资源汇集价值分解分配到各作业成本库中。

作业确认后,一般不得轻易变动。这样,在对资源库价值进行分配时,面临的已是确定的作业,该步骤成本计算就演化为如何将资源库价值结转

到各作业成本库这一具体分配问题。解决这一分配问题要贯彻作业成本计算的基本规则；作业量的多少决定着资源的耗用量，资源耗用量的高低与最终的产出量没有直接关系。这种资源耗用量与作业量的关系一般被描述为资源动因。所谓资源动因，是指资源被各作业消耗的方式和原因。资源动因反映了作业对资源的消耗状况，因而是把资源库价值分解到各作业库的依据。

确立资源动因的原则是：

1. 某一项资源耗费以直观地确定其为某一特定产品所消耗，则直接计入该特定产品成本，此时资源动因也是作业动因，该动因可以认为是“终结耗费”，材料费用往往适用于该原则。

2. 如果某项资源耗费可以从发生领域上区划为各作业所耗，则可以直接计入各作业成本库，此时资源动因可以认为是“作业专属耗费”，各作业各自发生的办公费一般适用这种原因，各作业按实付工资额核定应负担工资费时，也适用这一原则。

3. 如果某项资源耗费从最初消耗上呈混合耗费形态，则需要选择合适的量化依据将资源耗费分解分配到各作业，这个量化依据就是资源动因，如动力费一般按各作业实用电力度数分配等等。

在成本计算过程中，各资源库价值应根据资源动因一项一项分配到特定范围内各作业成本库中去，将每个作业成本库中转入的各项资源价值相加就形成了作业成本库价值。

第三步：将各作业成本库价值分配计入最终产品或劳务成本计算单，计算完工产品或劳务成本。

该成本计算步骤应遵循的作业成本计算规则是：产出量的多少决定着作业的耗用量，这种作业消耗量与产出量之间的关系也即作业动因。

作业动因是将作业成本库成本分配到产品或劳务中去的标准，也是将作业耗费与最终产出相沟通的中介。既然作业是依据于作业动因确认的，就每一项作业而言，其动因也就已经确立，成本计算在这一步骤并无障碍。如定单作业是批次动因作业，我们只需将该作业成本库成本除以当期定单份数得分配率，将此分配率乘以某批产品所用定单份数即可得到应计入该批产品成本计算单“定单”成本项目中去的价值。

在把成本库成本计入各产品成本计算单以后，如何得出完工产品成本

是一个简单问题。如果把作业成本计算法应用于财务会计,则在期末有必要在完工产品与在产品之间分配成本,此时,应根据成本计算单,分别各作业项目,将各作业项目价值除以该作业处理该产品约当产量数即可得到单位产品成本中该作业项目要素价值,各作业项目要素价值相加即为单位完工产品成本。如果作业成本计算法只作为一种成本管理手段,则用成本计算单追踪到产品全面完工即可。

资源动因和作业动因合称成本动因。正是由于成本会计中在作业观念指导下导入成本动因概念,成本计算方法被改良了,用改良后的方法计算出的成本信息的决策相关性极大地提高了。

例 13 郑州卷烟厂负责原材料和外购部件的存货控制部门执行活动量作业成本计算的程序如下:

该部门的年成本为 100 万元,主要是人事成本。该部门共有职工 24 人,其中 12 人负责管理外购零件,6 人管理原材料,还有 6 人负责将原材料分配到车间。在这一年中,处理外购零件或原材料所需时间主要取决于收到和分送的次数,它与零件或材料的每次装运数量无关。该成本系统的执行者可根据参与每项活动的人数平均分配该部门的 100 万元成本。

活动类别	人数	总成本
收入外购零件	12 个	500000 元
收入原材料	6 人	250000 元
分配原材料	6 人	250000 元

郑州卷烟厂 1997 年共收到外购零件 50000 批,原材料 20000 批,工厂有 10000 条生产流水线,那么,用每类活动的总成本除以每类活动的总活动量,即求得每类活动的单位成本:

活动类别	分配标准	单位成本
收入外购零件	年批数(50000)	100 元
收入原材料年	批数(20000)	125 元
分配原材料	流水线数(10000)	250 元

根据以上计算结果,就可将存货控制部门的劳务成本分配给各种产品。

郑州卷烟厂 1997 年共生产 A 产品 2000 件。这 2000 件 A 产品由 10 条不同的生产流水线装配而成,其耗用 400 批外购零件和 100 批不同的原料。2000 件 A 产品应分配的存货控制间接费应为 $(100 \times 400) + (125 \times 100) +$

$(250 \times 10) = 55000$ 元,单位产品应负担的存货控制成本 $= 55000 \div 2000 = 275$ 元。

将上述计算结果与传统的工时基础分配系数相比较,就会看出两者有很大差别。假定生产 A 产品共消耗了 2000 工时,全年工厂直接总工时为 80000 工时,那么 2000 件 A 产品应分配的存货控制成本为 $\frac{1000000}{80000} \times 2000 = 25000$ 元,每单位产品应负担的存货控制成本 $= 25000 \div 2000 = 125$ 元。活动量(作业)分配法单位成本为 275,与工时基础分配法单位成本 125 之间有 200% 的成本差异。这说明生产低产量的 A 产品所分担的存货控制资源,要大大超过它所负担的工厂直接工时,也说明用生产工时分配制造费用会造成产品成本的严重扭曲。

由上例可以看出,从各种资源到各种活动(作业),再从各种活动(作业)到具体产品的成本追踪过程,不可能十分精确地把劳务成本分配到各种产品上去,但采用活动量(作业)成本计算可以达到分配基本正确,比用工时基础分配法准确得多。

四、作业成本的价值和作用

1. 作业成本可以提供“相对准确”的成本信息

在作业成本制度下,能够改变传统成本计算中标准成本背离实际成本的事实,提供相对准确的产品成本信息。因为它抓住了很多动态变量。作业成本告诉我们,成本信息是一个区间近似值,而不是传统中的精确到小数点以后几位数的精确数字(这点与管理会计相似)。

2. 作业成本可以提供“相对准确”的毛利信息

随着对产品成本理解的变化,对毛利率和产品利润概念的理解也随之发生了变化。在传统成本制度下,产量高、复杂程度低的产品其毛利往往低于其实际创造的毛利。这种错误的毛利信息严重地影响了最高管理阶层的决策。作为作业成本制度则不同,它破除了毛利区间的做法,否定了高产量产品的毛利是毛利区间中最低部分的虚假结果。它认为,企业 20% 的高产量产品,其毛利往往占全部毛利的 80%;60% 的产品其毛利占全总毛利的 99%;其余 40% 的产品只为企业创造 1% 的毛利。错误的成本估计和毛利估计,必将使那些因计算缘故使得成本的价格偏低的产品的市场占有率上升,而其他成本和定价偏高的产品的市场占有率下降,其结果虽可保持一定的

销售规模,但总体获利水平会下降。在弹性制造系统下,由于根据客户对品种的需要来有效地安排生产,所有低产量,特殊产品就成为一种普遍现象。而作业成本制度通过提供准确的产品成本和利润信息能够使管理当局审查企业进入低产量产品市场的可行性及如何可行,如何赚取利润。

表 2-17

零件	生产量 (件)	新系统 (元)	差异 (%)	旧系统	新系统	差异	
1*	86000	8	6	-25	42	46	+4
2*	1200	6	13	+116.67	32	-24	-56
3*	1200	7	70	+900	46	-250	-296
4*	4080	8	20	+1503	26	-32	-58
5*	5670	7.5	16	113.33	40	2	-38
6*	12000	10	5	-50	41	41	0
7*	800	6	5	-16.67	30	43	+13

表 2-17 列出某公司有代表性的七种型号零件的成本信息。在传统人工基础成本系统下(即旧系统),七种零件的单位制造费用差别不大(60元~10元),而在活动量(作业)成本系统(新系统)下,七种零件单位制造费用差别明显地拉大了(5元~70元)。从低产量到中等产量的四种型号产品的间接成本,增加了100%(2*6~13,3*7~70,4*8~20,5*7.5~16)甚至更多,而产量最高的两种产品(1*、6*)的间接成本却因为改变成本计算而下降了。由此可见,传统的人工基础成本系统严重扭曲了低产量的产品成本。

用以上两种方法分析盈利水平以后,可知在人工基础成本系统下,3*盈利最高,毛利率为46%,是七种零件中获利最多的产品。但在活动量(作业)基础成本系统下,其结论正好相反,3*零件亏损了。企业决策者应当停止生产这种零件,以避免继续亏损。

3. 要“相对准确”的信息,不要“绝对不准确”的信息

与传统的成本控制相比,作业成本制度拓宽了成本核算范围,建立了三维成本模型:第一维是产品成本;第二维是作业成本;第三维是过程成本或动因成本。作业成本产生的这三维成本信息,不仅可以消除传统成本制度扭曲成本信息的缺陷,而且信息本身能够使企业管理当局改变作业和经营过程。作业成本提供“相对准确”成本信息的思想,使管理会计师在企业内部真正充当起管理咨询师或决策参谋人员的角色,他们以前所未有的方式,

采用新的会计分析方法,探索企业的成本结构。

4. 作业成本可以改进企业的资本经营战略决策

作业成本信息由于对间接成本不是均衡地在产品间进行分配,因而有助于改进产品的定价决策,并为是否停产老产品、引进新产品和指导销售提供准确的信息。除了定价、资源分配及优化产品结构决策外,作业成本信息也有助于对竞争对手价格—产量决策作出适当的反映。总之,为战略决策提供准确的信息是作业成本管理的最大功能。所以有人说作业成本不仅仅是一种管理咨询服务工具,而且是管理会计师提高企业发展能力、获利能力、工作效率的技术。

5. 作业成本信息可以改进预算控制和标准成本控制

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,是作业会计费用控制方面的重要应用。

在推行新的预算模式时应掌握以下原则:对同质性较强的数据,可利用回归分析法和其它分析确定其基本成本动因;对同质性较差的数据,可以利用抽样分析法确定与期望值发生差异的基本动因。另外,费用作为企业全部经营成本的一部分不但有长期增长的趋势,而且这些新的成本带有一定的不变性,也即它们的变动是波浪式的,而不是随作业的变动而成比例地变动,材料的订单和管理成本就是一例:随着生产的增长,需要追加人工处理的工作量;但当生产减少时,这些成本仍然延伸不变,有些会计学家,将这种成本称作延伸成本。对于延伸成本和严格意义的变动成本,可分别通过战略和技术予以确认和控制。作业成本会计除了在标准成本和弹性预算方面的应用外,还可以用于控制质量成本,减少废品浪费;可以用于存货管理,减少存货量和存货周转时间,消除不增值作业,降低财务费用等。

6. 作业成本信息可以改善业绩评价

作业成本把成本看成是“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。在这里作业成本要关注那些导致成本增加和使成本复杂化的因素,提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。在评价作业时,要深入研究“不增值作业”,有人认为,不增值作业可分为“维持性作业”和“无效作业”,其中后者既不能给最终产品带来利益,也不能给整个组织带来利益。作业成本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,力避无效作业。在评价作业的同时,还要评价资源的实际利用和需要利用之间的一致性,减少资源的不必要利用,提高资源利用的效果。在评价指标上,作业成本会计除保留了那些有用的财务指标外,还引进了许多非财务指标,如劳动生产率,产品质量,市场占有率,管理能力,人力资源管理。

五、作业成本的应用

最初作业成本是作为一种正确分配制造费用、准确计算产品成本的方法提出来的。其理论核心是企业各种活动(作业消耗间接资源,而企业的产品是消耗各种活动。为了更好地运用这种方法,就要对所需资源和活动进行规划和管理,从而引导人们摆脱旧的传统会计核算体系。借助这种产品成本形成的新思路,以企业的各种活动(作业)为控制对象,可以降低企业资源的无效耗费,对企业进行全面成本经营。为此必须从以下几个方面着手:

第一,以过程进行价值分析,即在对企业经营过程中资源耗费的作业和生产、管理过程中的管理活动进行有效分析的基础上,将过程分为增加价值的和不增加价值的作业。这样即可准确具体地把握成本发生的详细情况,为寻找有效手段降低成本提供理论基础。在成本管理过程中,可据此提出尽量减少不增加价值的活动,增加可以增加价值的活动,以达到优化企业资源配置,从根本上降低成本的目的。

第二,为了进行成本控制,必须建立责任成本核算体系。在运动员(作业)成本计算体系中,汇集各类不同水平作业的活动中心便可作为责任成本中心。

第三,为进行经济责任完成情况的考核,应建立业绩考评体系。传统的考核计量指标均以货币形式出现,是很不完善的。在新体系中,考核计量指标要结合企业管理需要引入多种非货币形式的考核指标,以便与责任会计的推行有机配合。

从活动量(作业)成本计算的基础理论——成本驱动因素来看,主要是对生产经营过程中各种资源进行管理。在目前我国经济体制改革过程中,在资源紧张、资金短缺、产品成本严重失控、利润虚假的情况下,研究运用这一方法对加强企业成本管理有着重要意义。为进行全面的控制和管理,应按照企业经营活动全过程,将成本形成过程划分为下述三个不同阶段,对产

品成本进行全面控制。

(一) 产品开发阶段的作业成本控制

生产开发阶段是对企业资源进行规划安排阶段,应进行认真周密市场调查。它包括:①市场需要量调查;②原材料来源及价格调查;③厂址的选择以及相应的交通运输条件的调查等。在掌握以上三个方面情况的基础上,就能够将企业有限资源得到合理利用,产品成本才能得到事前的初步控制。在这个阶段要对不同的产品分别进行规划。规划分配资源的原则,应首先保证市场需求潜力大,边际利润率高的产品对资源的需要。合理分配资源,充分利用生产能力,达到降低成本,提高资本增值效益的目的。

(二) 产品设计阶段的作业成本控制

产品设计阶段是降低成本的重要环节,应根据已确定的目标成本和技术经济条件,通过产品设计,确定该产品生产的最优方案,在设计过程中应考虑以下四个问题:

1. 企业有限资源的利用是否都创造价值,有没有无效消耗和不增加价值的活动,在成本决策中尽量减少那些不增加价值的活动,增加那些创造价值的活动,以优化企业资源配置;

2. 设计方案能否保证用户对产品要求的必要功能,同时剔除过剩功能,以节约资源,降低成本;

3. 设计方案的成本水平如何,是否低于该种或该类产品的社会成本水平;

4. 设计方案的盈利水平如何,是否能达到该种或该类产品平均盈利水平。

在研究以上四个问题的基础上,应具体计算各种方案对资源的需求,以选择最优方案,对将要投产的产品成本进行有效控制。

在设计阶段选择的最优方案,在生产中实现经济效益后,要按成本节约额的百分比奖励设计有功人员。亦可采用承包形式,将产品成本指标和资源指标包给设计人员,以有效保证产品成本指标的实现和资源的合理利用。

(三) 生产过程的作业成本控制

前面两个阶段是按照成本驱动因素理论并根据企业拥有的资源对将要投产的产品成本的规划与安排,以确定投产后的成本水平。在生产过程中,根据活动量(作业)成本设计的基本做法,将生产过程划分为生产准备和生

产两个阶段进行控制。

生产准备阶段的两项任务,即原材料采购和工艺准备。

原材料采购过程是生产的物质准备阶段,决定着产品成本。应采用活动量(作业)成本计算法,分批次单独计算每批的采购成本。按采购材料的活动量汇集和分配费用,并按采购员的采购活动和购料批次研究如何节约资金、降低采购成本。具体做法是将材料采购任务分配给每个采购员,每人负责若干种主要原材料的采购。为了节约采购资金,降低采购成本,应为各种原材料制订标准成本,按照标准成本考核每个采购员经济责任完成情况。

工艺准备过程中主要做技术准备,即工人利用生产工具对各种原材料、半成品进行加工处理。应按照成本驱动因素认真研究产品设计所规定的各项要求,进行工艺设计,以最有效、最合理、最经济的先进工艺,制造出用户满意的产品。这个阶段的准备工作对产品投产后的质量和成本水平都有重要影响。

在机械制造行业,或消费品生产企业的维修车间,机械产品零部件加工可以有几种不同的工艺方案。在不同的生产条件下,技术经济效果完全不同。因此,必须认真进行工艺方案的经济效果分析,选择经济效果最优的工艺加工方案,以便降低产品成本水平。

生产阶段应以成本驱动因素论为依据,按照费用、成本产生的原因,分部门、分地点进行成本控制,分别按活动量(作业)或数量进行费用的汇集和分配。因此,在生产过程中可以建立两种成本中心,一种是以活动量(作业)为基础的成本中心,另一种是以数量为基础的成本中心,分别汇集费用,并分配费用于各种产品上。

产品成本计算分两个阶段。在生产费用的汇集阶段,要素费用基本上可以数量为基础进行费用汇集与分配。辅助生产费用汇集与分配应视具体情况而定。如供水、供电、供气等单一性辅助生产,多以活动量为基础进行费用汇集与分配。多样性辅助生产,如机修、工具等则以数量为基础进行费用汇集与分配。在产品成本计算阶段,生产费用在完工产品与期末在产品之间的汇集与分配可运用数量为基础的方法,最后计算出产品成本。

总之,活动量(作业)成本计算的基本原理立足于全面成本管理与控制,着眼于成本费用产生的原因,从原因出发去研究降低成本、节约资源的途径,因此,它是一种科学的成本计算和成本控制方法,可以在企业推广和应