

□ 张 鸣 刘惠君

论适时制及成本会计改革

近年来,高科技尤其是计算机技术的蓬勃发展及其在生产中的广泛应用,使得各国制造企业所处的环境发生了巨大变化。为了适应这一变化,西方发达国家越来越重视和推行一种新的企业管理思想——适时制。适时制,其涵义是指以必要的劳动,确保在必要的时间内,按必要的数量,生产必要的产品,以期达到杜绝浪费、降低成本、提高企业经济效益的目的。会计作为一种管理活动,要实现其管理职能,必然要与企业的管理思想相适应。适时制的推行会给企业会计带来一系列的新问题,因此企业会计必须作出与之相适应的改革。本文拟通过对适时制特点的阐述,分析该种管理思想对产品成本会计造成的影响,探索我国传统成本会计的改革思路。

一、适时制的主要特点

与传统企业生产管理系统相比较,适时制有以下主要特点:

1. “零存货”。传统生产系统是“生产推动”系统,即企业只按计划安排生产,在制品在某一生产工序完工后,即转入后一生产工序继续加工,而不问后者的确切需求量是多少。这种由前向后推动式的生产系统,必然会造成生产经营各环节的不协调,其结果势必会使存货过量。而适时制是一种“需求拉动”的生产系统,即由后向前拉动式的生产系统。一方面,企业只根据顾客的订单生产;另一方面,前一生产工序只按照后一生产工序的需求生产。也就是说,后一生产工序对前一生产工序提出需求,以此类推,直到第一生产工序对原材料提出需求。这样,在适时制下,企业生产的各个环节都能紧密地协调配合,使得企业在供、产、销各个环节实现“零存货”成为可能,企业资金使用效率由此也就能得到大大提高。

2. 全面质量管理。传统的质量管理是一种事后管理,它不是在生产过程中而是在生产完成后才进行质量检验,其结果必然会造成无可弥补的质量损失。而适时制是将质量管理贯穿于整个生产过程的始终,因为它要求企业在生产经营的各个环节都实现“零存货”,因此一旦某个环节出现质量问题,将引起整个生产秩序的混乱。可见,没有全面质量管理的配合,适时制就难以运行。适时制下的全面质量管理要求企业以原材料供应、产品设计、生产到销售都实现“零缺陷”。在这种要求下,企业必须精心选择供应商,并与其保持良好的合作关系,以确保原材料按质、按量、按时送到生产线。同时,企业所有员工都必须参与全面质量管理,树立高度的责任心,严把每一环节的质量关,杜绝不符合质量要求的在制品从上一生产工序转入下一生产工序,以保证整个生产过程实现“零缺陷”。

3. 制造单元。传统生产布局是各部门同时加工多种产品,但同时它们又只是对每种产品进行专业化加工,也就是每一产品在一部门完成特定加工后即转入另一部门继续加工,直到产

品完工。而在适时制下,生产布局以制造单元式布局代替传统分部门或分步骤布局。这种生产布局的主要特点是,在一定时期内,每一单元只生产一种产品或性质相似的多种产品。由于产品的全部生产工序是在一个单元内完成的,使得上下工序的配合在适时制下比在传统生产制下更紧凑,有利于节省在制品在各工序的传递时间。因此,从这个意义上说,每个制造单元实际上相当于一个小工厂,其通常也被称为“工厂里的工厂”。

二、适时制对传统成本的影响

1. 成本的可归属性大大增强。成本的可归属性是针对成本可被确认为某一特定产品或工序的成本而言。在适时制下,由于企业采用单元式制造,因此所有与该单元经营直接相关的成本,包括那些传统上被认为是间接费用的折旧、修理费等,都是构成产品的直接成本。在传统生产制下,由于产品要经过多个制造部门的加工才能完成,因而存在制造费用在各产品之间的分配。然而,传统成本会计将这些制造费用按产品所消耗的直接人工小时或机器小时分配,并不能完全反映出它们之间的因果关系,这一分配会对成本的可归属性产生不良影响,从而降低成本计算的准确性和成本信息的决策有用性。

2. 产品成本与期间成本趋向一致。在传统生产制下,企业在供、产、销各个环节都保持着大量的存货,因而本期产品成本是以本期发生的期间成本加期初减期末存货的成本而得,这样就使得本期产品成本受到上期生产水平的影响,不能如实反映本期生产经营的实际情况。而在采用适时制条件下,由于要求供、产、销各环节实现“零存货”,因此本期产品成本将不受上期生产经营水平的影响,即本期发生的期间成本就是本期所生产产品的成本,由此得到的成本信息能如实反映本期生产经营的实际情况,有利于管理者将本期生产成本与上期生产成本相对比,便于成本分析和成本控制。

3. 成本构成发生变化。在适时制下,由于生产电脑化、自动化,产品成本构成发生了重大的变化。一方面,在产品成本中直接人工成本所占的比重大大减少,制造费用所占的比重大大提高。为了简化核算,国外实行适时制的企业,通常将直接人工与制造费用合并为加工成本一个项目。另一方面,制造费用的构成内容变得大为复杂。制造费用的这些变化,使得其成为影响产品成本计算准确性的一个更重要的因素。因此,产品成本计算的重点应集中在制造费用的核算上。

三、传统成本会计改革的探讨

从80年代开始,国际上对传统成本会计的批评已日益增多。这主要是因为传统成本计算法下,制造费用一般按直接人工小时或机器小时等与生产数量相关的标准来分配。但我们只要对制造费用的明细帐作一分析便会发现,许多制造费用与生产数量的多少并无直接关系。例如,设备调整费用仅与设备调整次数或时间有关,而与生产数量的多少无关。因此,将这类与生产数量无关的费用按与生产数量相关的标准分配,必然会歪曲产品成本信息。特别是,随着生产自动化程度的提高,企业固定制造费用大量增加,仍按传统方法分配制造费用已越来越难以适应成本计算和成本控制。因此,我们有必要对传统成本会计作一定改革,以适应企业面临的新的制造环境。

西方发达国家多年的研究成果和实践经验表明,一种行之有效的改革方法是推行作业成本法,它能很好地解决费用的归集和分配问题,使产品成本计算更加准确、合理。与传统成本

会计相比,作业成本法具有以下特点:

1. 以“作业”作为成本计算对象。传统成本计算法一般是按产品品种或产品批别来归集生产费用,计算产品成本。而作业成本法是以作业而不是以产品作为成本计算对象。在这种方法下,首先要确认制造单元从事了什么作业,并归集每种作业所发生的成本,然后再通过产品对这些作业需求量的计算,将作业成本追溯到产品。由于作业成本法是以作业为中心,因此管理者可通过对作业水平的控制,尽量减少不增加价值的作业和改进可增加价值的作业。这是降低产品成本、增加产品竞争力的有效途径。

2. 按成本库归集成本。传统成本计算法通常是按产品或批别设置成本项目,据以归集生产费用。一般程序是,直接材料、直接人工按产品归集,并直接记入各种产品成本明细帐;对于制造费用,按其生产地点归集,再按一定标准分配记入各种产品成本明细帐。而作业成本法认为,从因果关系上看,成本是由作业引起的而不是由产品引起的,因此,成本应按作业来归集。这一点对于制造费用来说尤为明显。将制造费用归集为某一作业时,应按成本库来归集。这里的成本库是指可用同一成本动因来解释其成本变动的制造费用成本集合体。将成本按成本库归集,便于分析和发现成本升降的原因,为管理者控制成本提供及时、准确的信息。

3. 按多标准分配成本。如前所述,传统成本计算法下制造费用分配标准单一,而且主要是财务变量,例如直接人工成本或直接材料成本。实证研究表明,采用这种分配标准往往会造成生产量大的产品成本偏高,生产量小的产品成本偏低,这显然是歪曲了产品成本信息。而作业成本法的一个重大突破,就在于将制造费用按多标准分配。这种分配更多地依据成本动因,即制造费用按成本库归集之后,再按引起制造费用发生的多种成本动因进行分配。在作业成本法下,分配标准既可以是财务变量也可以是非财务变量,后者如材料订购次数、质量检验时间等。因此,作业成本法能够更加清晰地反映出企业生产过程中所发生费用的来龙去脉,大大增加成本的归属属性,提高产品成本计算的准确性。

当前,我国国有企业经济效益普遍不佳,企业缺乏活力,其中一个很重要的原因就是企业管理思想和管理技术相对落后。多数企业不是根据市场需求生产,而是盲目生产,其结果必然造成原材料、产成品大量积压,资金使用效率低下。为了从根本上改变这一状况,我们应该因地制宜地引进和运用国外先进的管理思想和管理技术,其中适时制不失为一个良好的尝试。在引进适时制之后,同时在会计上辅之以作业成本法,可以进一步加强对成本的控制,增强企业的市场竞争力。