

关于标准成本系统和作业成本法相结合的探讨

陈 芳 芳

(厦门大学 管理学院, 福建 厦门 361005)

文摘编号: 1005 - 913X (2006) 01 - 0073 - CA

摘 要: 随着高新技术的蓬勃发展, 作业成本法的兴起对传统的标准成本系统产生了冲击, 提出了挑战。本文从二者结合的角度, 分析如何通过将二者有机地结合, 更好地达到提供对外报告和业绩考核所需的成本信息、加强企业成本控制、提高企业经济效益的目的。

关键词: 标准成本系统; 作业成本法; 结合

中图分类号: F275.3

文献标识码: A

文章编号: 1005 - 913X (2006) 01 - 0073 - 02

自上世纪 80 年代以来, 高新技术的发展、生产的高度自动化和电脑化, 使产品成本结构发生了很大变化, 表现为: 直接成本的比例越来越小, 间接成本即制造费用在产品成本中的比重越来越大。在这种情况下, 传统的成本计算方法已经不能提供较准确的产品成本信息, 计算出来的产品成本只能勉强用于对外发布财务报告, 难以作为企业管理决策的依据。此时被称作“第三次成本会计革命”的作业成本法应运而生, 得到了理论界和实业界的大力推崇, 同时对传统的标准成本系统产生了冲击, 提出了挑战。

一、标准成本系统和作业成本法概述

(一) 标准成本系统

标准成本系统产生于本世纪 20 年代的美国, 是一种成本计算方法, 在很大程度上还是一种成本控制制度。它包括标准成本的制订、差异的分析、差异的处理等三个组成部分。与一般成本计算方法不同的是它将日常核算与差异分析相结合, 将成本控制与成本计算相结合。通过成本的事先计划、日常控制和产品实际成本的计算三者的有机结合来加强成本管理, 全面提高企业经济效益。

(二) 作业成本法

高新技术的蓬勃发展和第三次工业革命成果的广泛应用, 使生产的电脑化和自动化进入了一个崭新的阶段。适时生产系统、全面质量管理、电脑辅助设计、电脑辅助工程与电脑辅助制造, 以及弹性制造系统与电脑集成制造系统, 这些管理基础和技术为实施作业成本法以及作业成本管理创造了条件。作业成本计算作为一种成本计算方法, 其对直接材料、直接人工的核算与传统成本计算并无不同, 差别主要体现在制造费用的核算上。

作业成本计算法通过分别设置多样化的成本

库, 并按多样化的成本动因进行制造费用分配, 使成本计算按成本对象化的过程大大明细化, 从而使成本的可归属性大大提高, 这样做, 对提高成本的客观性, 无疑有很大帮助。

二、标准成本系统和作业成本法相结合的必要性

标准成本系统是一种将标准成本与实际成本相比较的科学的成本控制系统。但在新环境下, 作业成本法的产生对标准成本系统提出了挑战, 表现为制造费用根据生产准备次数、设备调整次数、产品的批量等成本动因分配归集的结果, 无法与标准成本系统中计算出的成本差异相联系, 难以确定差异发生的真正原因。在这种情况下将作业成本法的核心思想融入标准成本系统中是必然的。通过对成本动因的分析, 重新制订相关的标准成本, 以使管理者迅速准确地发现生产中成本差异的原因, 及时处理, 以适应适时生产的要求。

新的制造环境下的作业成本法将制造费用归集到不同的作业成本库中, 然后分别按各自的成本动因作为分配标准, 将制造费用分配归集到产品中, 这样提供的成本信息更为真实准确。但是, 作业成本法也存在着一定的缺陷, 即未能提供管理上所需要的成本差异信息。简单地说, 作业成本法只是单纯的成本计算方法, 而不是成本控制系统。所以, 作业成本法可以吸收标准成本系统中的合理成分来完善自身。

综上所述, 作业成本法与传统的标准成本系统并不相互排斥, 二者若相结合, 恰能互补不足。这样既能够提供真实可靠的成本信息, 还能通过计算产品所需的标准成本, 在事前、事中、事后有效地控制成本、正确评价作业中心及相关责任成本中心的业绩。

三、作业成本法和标准成本系统的具体结合

作业成本法与传统的标准成本系统的结合可以从以下两个方面加以考虑：一方面，由于作业成本法对直接材料、直接人工的核算与传统成本计算无差别，仍然可以按原来标准成本系统中的方法进行核算和控制；另一方面，由于作业成本法的特点主要体现在制造费用的核算上，所以对制造费用进行核算和控制时，应当根据多样化的成本库和成本动因使标准成本系统深入到作业层次，为作业制订标准成本，然后进行成本差异分析、控制和考核。这也是标准成本系统与作业成本法相结合的重点和难点所在。

(一) 标准成本的制定

直接人工按照标准成本系统下的做法，分别制订直接材料的标准用料量和标准单价、直接人工的标准工时量和标准工资率，然后根据产品的实际数量，计算产品的直接材料和直接人工。制造费用标准成本的制订不能像原来那样，简单地分为变动制造费用差异和固定制造费用差异，而应当针对每一作业分别制订标准制造费用分配率和标准制造费用数量，从而计算作业的制造费用标准成本以及产品的单位标准制造费用。根据成本动因制订的标准制造费用分配率不单是单位人工工时（或机器工时）的制造费用分配率，还包括资源的单价、折旧率、单笔修理费和运输费价格等。相应地标准制造费用数量包括资源的消耗量、工时耗费、使用的机器设备数量、修理次数和运输次数等等。制造费用标准成本制订时还要遵循重要性原则：对发生额很大的作业应尽量将制造费用按成本动因细分；对发生额很小的作业可以适当简化。

(二) 成本的差异分析

直接材料和直接人工按标准成本系统下的差异分析方法，将差异分成数量差异和价格差异两种：

数量差异 = (实际数量 - 标准数量) × 标准价格

价格差异 = (实际价格 - 标准价格) × 实际数量

制造费用的差异分析要按不同的作业成本库进行，细分各作业所消耗的资源，将各作业实际成本与作业标准成本进行比较，分别进行数量差异和价格差异分析：作业实际成本 - 作业标准成本 = 作业数量差异 + 作业价格差异 = (作业实际数量 - 作业标准数量) × 作业标准价格 + (作业实际价格 - 作业标准价格) × 作业实际数量。

此外，作业成本法还关注作业是否增值，将作业分为不增值作业及增值作业。作业成本分为不增值作业成本及增值作业成本。作业成本控制要通过

事前计划、事中控制、事后分析，提高增值作业的效率 and 效益，消除不增值作业。

(三) 差异的处理

1. 差异的控制。作业直接材料、直接人工、制造费用差异的控制、标准成本系统下的控制与考核方法基本一样。各作业中心应定期汇集成本信息，分析成本差异产生的原因，分情况处理。

2. 差异的会计处理。作业标准成本的核算和会计处理必须能够与企业财务会计制度衔接。日常会计处理时，与生产成本有关的账户都采用作业标准成本计价，如直接材料、直接人工、制造费用、作业标准成本差异则通过设置一系列专门的成本差异账户来记录。期末，通过将作业标准成本差异一次性转入产品销售成本或按比例在产品和产品销售成本之间进行分配的方法，将作业为基础的标准成本调整为实际成本，以符合会计制度和对外披露报告的要求。

(四) 作业成本法与标准成本法相结合应注意的问题

作业成本法与标准成本系统相结合的实施过程中还要注意以下几点：一是标准成本的制订应当根据作业成本库和成本动因等多种方法建立。二是在具体实施时，对各种作业进行事前计划、事中控制和事后分析，将这种思想贯穿到生产的全过程。三是对成本差异分析和控制时，应当找出差异产生的根源，若由于非作业中心可控的因素造成，应考虑修改标准成本，否则，应追究作业中心的责任并采取相应的措施。

综上所述，作业成本法和标准成本系统的结合，将传统的以产品为中心的成本控制转化为以作业为中心的成本控制，改进了标准成本系统，同时使得作业成本法的作用不仅局限于成本计算，还有利于成本控制，完善了作业成本法。总之，作业成本法和标准成本系统的结合不但有助于提供业绩计量和考核所需的成本信息，还对加强企业成本控制具有重要的意义。

参考文献：

- [1] 余绪缨. 管理会计 [M]. 辽宁人民出版社.
- [2] 陈守文. 成本会计 [M]. 辽宁人民出版社.
- [3] 李庆恒. 作业成本法在我国应用的探讨 [J]. 财会月刊, 2001, (12).
- [4] 穆林娟. 作业成本法对标准成本制的改进 [J]. 经济师, 2004, (4).

[责任编辑：高治平]