

资源消耗会计的特征及应用探讨

张彦(副教授)

【摘要】 资源消耗会计的主要优点有:一是提高了成本核算的准确性;二是实现了成本信息的多元化。根据这些优点并结合企业实际,可以改进以往的会计核算方法,构建一个操作性较强的资源消耗会计应用程序。

【关键词】 资源消耗会计; 作业成本; 成本考核; 应用程序

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)22-0043-3

资源消耗会计于2002年推出,在作业成本法中引入了资源库和弹性边际成本法相关原理,能够提供部门责任考核、部门闲置生产能力和产品短期经营决策等多元信息。

一、资源消耗会计的优点

1. 提高了成本核算的准确性。资源消耗会计克服了作业成本法分配标准单一的问题,先将作业中心的资源按照资源数量的计量单位不同进行分类,每一类称为一个资源库,不同的资源库有不同的计量单位,一个资源库只能有一个计量单位。例如,产品生产作业中心可以分为人工、机器设备和厂房三个资源库,计量单位分别为人工工时、机器工时和面积。

2. 实现了成本信息的多元化。现代企业对成本信息的需求是多方面的,资源消耗会计以作业成本法为基础,将成本性态原理、可控成本原理、拉动式预算原理融入其中,除了提供传统的基本成本信息,还能够提供部门责任成本考核、部门闲置生产能力和产品短期经营决策等多元成本信息。

(1)所有成本均需分别按预算/计划成本和实际成本反映,作业中心的成本预算须按照作业/受益对象的预算需求编制,即拉动式预算。对于基本作业中心中从辅助作业成本库分配转入的实际成本,需区分可控成本和不可控成本。成本预算编制和成本可控性划分为部门成本考核提供了合理的考核依据,便于分清部门之间的责任。

(2)资源库和作业成本库的成本需区分固定成本和变动成本,并最终结转到产品成本中。资源库固定成本和变动成本的区分是以资源量为依据,作业成本库固定成本和变动成本的区分是以作业量为依据。成本性态信息为产品短期经营决策提供了重要依据。

(3)作业成本库闲置生产能力计算。闲置生产能力是指因实际作业量小于预算作业量造成的生产能力闲置,其实质是含有固定成本的资源的闲置,通过对闲置生产能力的计算分析,为成本控制提供了有用信息。计算公式如下:

闲置作业量=预算作业量-实际作业量

闲置资源成本=闲置作业量×预算固定成本/预算作业量

二、资源消耗会计的应用程序

1. 划分作业中心。按照内部价值链分析的原理,将全部作业分为基本作业和辅助作业两大类。基本作业是指直接构成产品生产过程的作业(或者说是以产品为作业对象的作业);辅助作业是指不直接构成生产过程但为生产过程提供服务的作业。这种划分非常必要,辅助作业与产品没有直接联系,它们与产品之间就不存在作业动因,因此不能直接将辅助作业成本分配给产品。

结合企业的机构设置,将全部作业划分为若干作业中心,例如产品研发、产品生产、产品检验等部门可以作为基本作业中心,材料采购、设备修理、物资运输、产品信息管理等部门可以作为辅助作业中心。如此划分作业中心的好处是可以利用企业现有成本信息,减少信息收集工作。

2. 将消耗的资源归集到各作业中心(不含直接材料)。如果资源消耗能分清其归属,则直接归集到某一作业中心;如果某资源由几个作业中心共同消耗,则应选择合理的分配标准(资源动因)分配给各作业中心,例如当几个作业中心共用一栋房屋时,则房屋折旧费就应当在这些作业中心之间分配,分配标准可选择使用面积。

3. 将作业中心的资源划分为资源库。资源一般可划分为人力资源和房屋设备资源两大类,人力资源计量单位为人工工时,房屋设备资源计量单位为机器工时。

4. 将作业中心的作业划分为作业成本库并确定其作业动因。作业中心可能包含不同类型的作业,这时就需进一步划分作业成本库,以便确定各自的作业动因,例如生产车间可划分为生产准备和机械加工两个作业成本库。划分作业成本库的原则是同质性、重要性和可行性。作业动因是分配作业成本的依据,通常就是该作业的计量单位,不同的作业具

□ 工作研究

有不同的作业动因。另外,第3、4两个步骤不分先后。

5. 将辅助作业中心资源库的成本分配给辅助作业成本库。分配标准采用辅助作业成本库所耗用的资源数量,该分配标准有利于提高分配的准确性。

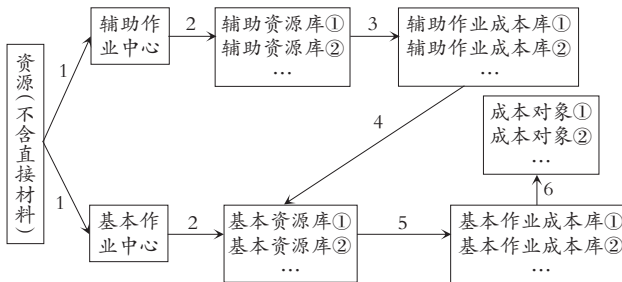
6. 辅助作业成本库之间交互分配。凡是辅助作业之间存在相互提供服务的,需要对辅助作业成本库之间进行交互分配,分配标准可采用辅助作业数量。

7. 将辅助作业成本库分配结转到基本作业中心的资源库。分配标准为资源库所耗用的作业数量,例如设备修理是一个辅助作业成本库,可采用维修工时作为分配标准。同时需区分可控成本和不可控成本,可控成本采用预算分配率计算,转入的实际成本与可控成本之间的差异作为不可控成本。

8. 将基本作业中心资源库分配给基本作业成本库。分配标准是基本作业成本库所耗用的资源数量。

9. 将基本作业成本库分配给各种成本对象。分配标准是成本对象所耗用的作业数量。

上述应用程序如下图所示:



资源消耗会计核算程序示意图

三、应用实例

假定某企业有一个生产车间和一个设备维修车间,生产车间有生产准备和机械加工两项作业,生产A、B两种产品,维修车间只有维修作业。资源消耗会计下,产品成本核算过程如下:

1. 划分作业中心。本例的基本作业中心只有一个,就是生产车间,辅助作业中心也只有一个,就是设备维修车间。

2. 将消耗的资源归集到各作业中心。有关资料见表1、表2。

	预算	实际
管理工资	60000	60000
工人工资	180000	180000
电力费	60000	56250
折旧费	240000	240000
转入维修费	分配额 (75500+100000)	173600 (75600+98000)
	可控成本	173680 (74880+98800)
合计	含不可控成本	715500
	责任成本(可控成本)	709930

表2 设备维修车间(维修作业成本库)

	预算		实际	
	固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
管理工资(元)	25500	0	25600	0
工人工资(元)	0	85000	0	83000
电力费(元)	0	15000	0	15000
折旧费(元)	50000	0	50000	0
合计(元)	75500	100000	75600	98000
作业量(维修工时)	52500		52000	
单位成本(元/工时)	1.44 (75500/52500)	1.9 (100000/52500)	-	-
闲置作业量(维修工时)	500 (预算作业量52500-实际产出量52000)			
闲置资源成本	719 (闲置作业量500×预算固定成本75500/预算作业量52500)			

注:计算单位成本时如果除不尽,结果保留至小数点后一位,下同。

3. 划分资源库。将作业中心的资源划分为资源库。生产车间的资源划分为人力资源和机械资源两个库资源库,有关资料见表3、表4。因为设备维修车间本身作为一个维修作业成本库,不需要分配,所以设备维修车间不必划分资源库。

表3 人力资源库

	预算		实际	
	固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
管理工资(元)	60000		60000	
工人工资(元)		180000		180000
合计(元)	60000	180000	60000	180000
产出量(人工工时)	4800		4700	
单位成本(元/工时)	12.5 (60000/4800)	37.5 (180000/4800)	12.8 (60000/4700)	38.3 (180000/4700)

表4 机械资源库

	预算		实际	
	固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
电力费(元)		60000		56250
折旧费(元)	240000		240000	
转入维修费	分配额(元)	75500	75600	98000
	可控成本(元)	75500	74880 (52000×1.44)	98800 (52000×1.9)
合计	含不可控成本(元)	315500	315600	154250
	仅可控成本(元)	315500	160000	314880
产出量(机器工时)	640		660	
单位成本(元/工时)	493.0 (315500/640)	250 (160000/640)	478.2 (315600/660)	233.7 (154250/660)

将作业中心的作业划分为作业成本库。将生产车间划分为生产准备和机械加工两个作业成本库,有关资料见表5、表

6. 将设备维修车间本身作为一个维修作业成本库。

表 5 生产准备作业成本库

		预 算		实 际	
		固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
人力 资源	耗用量 (人工 工时)	2000		2100	
	分配额 (元)	25000 (2000×12.5)	75000 (2000×37.5)	26880 (2100×12.8)	80430 (2100×38.3)
机械 资源	耗用量 (机器 工时)	300		310	
	分配额 (元)	147900 (300×493)	75000 (300×250)	148242 (310×478.2)	72447 (310×233.7)
合计(元)		172900 (25000+147900)	150000 (75000+75000)	175122 (26880+148242)	152877 (80430+72447)
作业量 (准备次数)		420		400	
单位成本 (元/次)		411.7 (172900/420)	357.1 (150000/420)	437.8 (175122/400)	382.2 (152877/400)
闲置作业量 (准备次数)		20(420-400)			
闲置资源成本 (元)		8233.3(20×172900/420)			

表 6 机械加工作业成本库

		预 算		实 际	
		固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
人力 资源	耗用量 (人工 工时)	2800		2600	
	分配额 (元)	35000 (2800×12.5)	105000 (2800×37.5)	33280 (2600×12.8)	99580 (2600×38.3)
机械 资源	耗用量 (机器 工时)	340		350	
	分配额 (元)	167620 (340×493)	85000 (340×250)	167370 (350×478.2)	81795 (350×233.7)
合计(元)		202620 (35000+167620)	190000 (105000+85000)	200650 (33280+167370)	181375 (99580+81795)
作业量 (机器工时)		340		350	
单位成本 (元/工时)		595.9 (202620/340)	558.8 (190000/340)	573.3 (200650/350)	518.2 (181375/350)
闲置作业量 (工时)		-10(340-350)			
闲置资源成本 (元)		-5959.4(-10×202620/340)			

4. 将辅助作业中心资源库的成本分配给辅助作业成本库。如果有多个辅助作业成本库,则相互之间需交互分配。

5. 将辅助作业成本库分配结转到基本作业中心的资源库。设备维修车间的成本结转到机械资源库的结果见表4。

6. 将基本作业中心资源库分配给基本作业成本库。本例就是将人力资源库和机械资源库的成本分配结转到生产准备和机械加工两个作业成本库,分配结果见表5、表6。

7. 将基本作业成本库分配给产品。本例就是将生产准备和机械加工两个作业成本库的成本分配给A、B两种产品,分配结果见表7、表8。

表 7 A 产品成本

		预 算		实 际	
		固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
直接材料(元)		73080		73890	
生产 准备 作业	耗用量 (次数)	200		190	
	分配额 (元)	82340 (200×411.7)	71420 (200×357.1)	83182 (190×437.8)	72618 (190×382.2)
机械 加工 作业	耗用量 (机器 工时)	150		155	
	分配额 (元)	89385 (150×595.9)	83820 (150×558.8)	88862 (155×573.3)	80321 (155×518.2)
合计(元)		171725	228320	172044	226829
产量(件)		110		120	
单位成本(元/件)		1561.1	2075.6	1433.7	1890.2

表 8 B 产品成本

		预 算		实 际	
		固定成本	变动成本	固定成本	变动成本
直接材料(元)		83018		84809	
生产 准备 作业	耗用量 (次数)	220		210	
	分配额 (元)	90574 (220×411.7)	78562 (220×357.1)	91938 (210×437.8)	80262 (210×382.2)
机械 加工 作业	耗用量 (机器 工时)	190		195	
	分配额 (元)	113221 (190×595.9)	106172 (190×558.8)	111794 (195×573.3)	101049 (195×518.2)
合计(元)		203795	267752	203732	266120
产量(件)		210		220	
单位成本(元/件)		970.5	1275.0	926.1	1209.6

主要参考文献:

张红国,王晓燕. 时间驱动作业成本法在企业物流成本核算中的应用[J]. 财会通讯(综合),2010(1).

赵息,李亚光,齐建民. 时间驱动作业成本法述评[J]. 西安电子科技大学学报(社科版),2012(5).

狄为. 基于GDK的成本特性会计报告研究[J]. 财会月刊,2009(2).

作者单位:华南理工大学工商管理学院,广州510640