

合成晶体制造企业的作业成本法应用

党晓峰(教授)

【摘要】 依据合成晶体制造企业的具体生产工艺特点、生产组织特点来合理设计作业成本法计算体系,是合成晶体制造企业提高成本管理水平的关键。本文在案例研究中将航吊运输设备系统作业活动作为成本管控重点,专设作业中心进行作业成本归集、分配,以提升产品成本计算结果的准确性。

【关键词】 合成晶体制造企业; 作业成本法计算体系; 设计应用

【中图分类号】 F270

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)03-0087-5

合成晶体产品是以天然大理石碎料、石粉为主要原材料的树脂型合成体,含有92%以上的天然大理石。广西乃我国最大的天然大理石生产基地,其大理石产量在快速增加时,也带来了大量的大理石废料。这不仅造成资源的浪费,而且对环境保护造成很大压力。从会计角度来说,发展合成晶体制造业,很有必要引入作业成本法,这不仅有利于提高石材资源利用率,而且对于促进广西区域循环经济的进一步发展有重要战略价值。

一、合成晶体制造企业应用作业成本法进行成本管理的意义

目前广西合成晶体制造企业成本管理非常粗放,本利于企业依据成本信息加强内部管理,从而影响了营销决策、生产决策,以及资金运作管理等。作业成本法逐渐在制造业推广时,可探索应用作业成本法提高合成晶体制造业成本管理水平,促进企业做强做大。

1. 有利于更好地发挥成本会计职能,提高成本管理水平。合成晶体制造企业运用作业成本法进行核算,可以获得更加准确的成本信息。准确的成本信息有利于科学分析成本、有效管控成本,并在此基础上优化生产资金的分配,进而提升企业产品定价决策的科学性。同时,作业成本法要求对各项资源消耗在数量上、价值上进行严格统计,这有利于促使合成晶体制造企业成本管理从目前的粗放式管理向精益化管理转变。

2. 有利于提高车间生产管理水平。在合成晶体制造企业实施作业成本法是一个系统工程,需要相关的技术人员、生产管理人员、成本会计人员共同参与。这有助于发现车间生

产管理中存在的问题,并针对这些问题提出改进措施和优化方案,最终提高车间生产管理水平。

3. 有利于培养出综合能力强的成本管理队伍。在作业成本法下,成本管理人员需要深入企业一线调研,向生产管理人员、工艺技术人员请教生产管理知识和工艺技术知识。这有助于加强会计人员与其他专业技能人员的横向交流,扩大会计人员的视野,使成本核算工作和企业生产经营活动紧密结合,从而培养出具有较强综合素质的成本管理队伍。

二、合成晶体制造业采用作业成本法的条件

1. 合成晶体制造企业设备自动化程度高,间接费用快速攀升。与其他行业的企业相比,合成晶体制造企业生产技术一般都相对简单,利于采用自动化设备生产。同时该类企业生产环境差、噪音大,也应尽量采用自动化生产线。这两项因素都促使合成晶体制造企业设备自动化水平快速提高。而设备自动化水平的提高,自然促使设备价值提高,从而导致间接费用快速攀升。在间接费用分配的准确性方面,作业成本法比传统成本法有明显优势。因此,合成晶体制造企业采用作业成本法进行成本管理有了客观要求。

2. 合成晶体制造企业多为民营企业,企业老板对成本管理具有很强的责任心。调研发现,合成晶体制造企业多为民营企业,企业所有者普遍对成本管控工作有很强的责任心,对不断探索成本管理的新方法、新措施具有浓厚兴趣。这为企业实施作业成本法提供了有利条件。

3. 大多数合成晶体制造企业命令链扁平,作业成本法的执行力强。广西合成晶体制造企业大多为民营企业,且以中小企业为主。这种企业的特点是命令链扁平、指令传递效率

【基金项目】 广西哲学社会科学规划课题“广西小微工业企业作业成本法应用研究”(编号:13FGY017); 岭南师范学院2015年人才引进专项课题“作业成本法应用拓展研究”(编号:ZW1504)

□ 案例与分析

高,这与部门繁多、人员关系错综复杂的大中型企业及国有企业形成鲜明对比,将大大提升作业成本法的执行效率。

4. 合成晶体制造企业生产工艺简单,便于划分作业中心和确定作业动因。合成晶体制造企业属于技术含量较低的行业,工艺流程比较简单,因此划分作业中心、确定作业动因都比较容易。一般与技术人员和生产管理人员沟通后,就可以合理地划分作业中心并确定作业动因,从而降低构建作业成本法计算体系的工作量和难度。

5. 作业成本法计算模型及EXCEL计算软件的设计难度较低。合成晶体制造企业工艺简单,从而使得作业中心较少。这就从客观上降低了作业成本法计算模型和EXCEL计算软件的设计难度。

三、合成晶体制造企业作业成本法计算体系设计的基本思路

(一)确定设计指导思想,组建设计小组

设计对象的具体情况千差万别,不同的设计对象作业成本法计算体系的设计指导思想也应有所不同,应具体情况具体分析。但基本思想应“紧扣实际、逻辑严密、简洁易懂、便于推行”。

在确定设计指导思想的同时,应组建设计小组,所有设计工作将由设计小组完成。设计小组应由企业分管会计工作的领导负责,人员可包括成本会计人员、生产工艺人员、生产管理人员,以及因设计工作需要而纳入的其他人员。

(二)作业成本法计算体系设计

确定设计思想之后,设计小组即可选择一个车间为设计对象,按以下步骤为该车间设计作业成本法计算体系。

1. 分析工艺特点,结合成本管理需要,划分作业中心。作业中心的划分要充分尊重企业工艺技术人员、生产管理人员的意见,并考虑成本管理工作的实际需求。尽量将同质生产工艺纳入同一作业中心,这样有利于简化作业中心数量。对消耗资源较多、作业量大、在传统成本核算方法下粗放处理的工艺活动要给予较多关注,尽量为其设计独立作业中心。

2. 确定成本标的和作业动因。划分好作业中心后,需确定成本标的和作业动因。①成本标的即成本计算对象,在具体的作业环节,各个车间的生产管理人员和工艺技术人员都对其了如指掌。②确定作业动因则需要特别慎重,因为动因往往是多个,如果选择不慎,会使费用在成本标的间分配不合理。作业动因直接影响了动因计量单位的选择。若作业动因是简单动因,则计量单位也是单一计量单位;若作业动因是复合动因,则计量单位也是复合计量单位。

3. 建立作业成本法计算模型体系。计算模型是完成计算工作的逻辑工具,由于计算模型往往是多个,故形成计算模型体系。计算模型体系在模型数量上应尽量压缩,这样可以减少设计工作量;模型过于复杂,则可以根据实际需要进行分解,即将一个复杂模型分解设计为几个简单模型。这样便

于成本会计人员的理解,也便于设计简易EXCEL应用软件。

4. 开发简易EXCEL应用软件。计算体系设计完成后,为了提高计算工作效率,可以设计作业成本法简易EXCEL计算软件。EXCEL软件的设计,应依据计算模型体系逻辑来设计,这样有利于找出EXCEL软件的设计瑕疵。

5. 试算、校正、确定核算体系。上述设计工作完成后,可以采用该车间某一个月的具体数据,应用设计的作业成本法计算体系进行成本试算,并与传统方法下该车间产品成本进行对照,以评估采用作业成本法的必要性。在试算后,对发现的设计瑕疵进行校正。然后总结设计经验,在其他车间逐步展开作业成本法计算体系设计工作,最终使各单位各车间均采用作业成本法进行成本计算。

四、案例分析

(一)LT石业有限公司简介

1. LT石业有限公司及其1#车间背景介绍。为了保护企业的商业机密,企业名称和产品名称均用化名或字母代替。LT石业有限公司于2013年成立于广西某市,引进了意大利全套最新生产设备,生产线采用国内外先进的真空合成法生产,并与著名大学高分子工程系共同开展科技创新合作。公司主要产品具有色泽光鲜、颜色均匀、尺寸精确、光泽度高、抗压耐磨、透气性好、可多次翻新等优点,是国际流行的绿色环保装饰材料,广泛应用于宾馆、酒店、商厦、车站、地铁、机场等。经国家权威部门检测,公司主要产品放射性符合国家A类装修材料要求,并通过了ISO9001质量体系认证。

1#车间是LT石业有限公司比较典型的一个车间,可体现该公司生产的基本特点。1#车间目前生产BXJ、BY、AMMH、SAN、YJB等五种产品。基本工艺流程依次为:将原材料压制成荒料半成品、荒料半成品锯割成毛板、毛板精磨为成品板等。车间内各种原材料、半成品、成品等运输工作主要靠航吊系列设备完成。生产设备自动化程度高,废品和次品较少,采用订单式生产。

(二)1#车间2014年5月份基本成本资料

1#车间2014年5月依据订单共生产BXJ、BY、AMMH、SAN、YJB等五种产品156018平方米,产品全部完工,本月未产生不可修复废品。发生工资费用422420元、折旧费用504451.11元、维修费用33565元、电费309187.04元、油料费用18835.47元、车间办公费520元、工艺费用24573.90元、污水处理费32142.03元、生产工具消耗费4000元、清洗费13841.30元、直接材料费4066301.1元,5月份全部费用合计5429836.95元。

按传统成本法进行计算,五种产品单位成本分别为35.1907元、36.0417元、38.8584元、33.9883元、33.6063元,其中包含的直接材料费分别为26.0175元、27.9700元、30.7419元、25.0902元、24.7063元(这里采用了其会计部门EXCEL计算账表的原始数据,故保留4位小数)。

LT 石业有限公司管理层高度重视成本管理革新工作,2014年2月就与本地高校合作,拟采用作业成本法进行车间产品成本管理,并成立了作业成本法计算体系设计小组。设计小组领导由公司财务总监担任,成员主要包括高校成本管理教师、公司成本管理人员、工艺技术人员,以及需要纳入的生产管理人员等。拟以1#车间为对象进行设计,并以该车间2014年5月的成本数据资料进行试算,完善后形成该车间作业成本法核算制度。然后将经验用于其他车间和设计作业成本法计算体系,最终在全公司各车间采用作业成本法进行成本管理。

(三) 1#车间作业成本法计算体系设计

依前述具体设计步骤,设计小组展开1#车间作业成本法计算体系设计工作。为了行文简洁,在此略去该车间作业成本法计算体系设计指导思想的确立过程及内容。

1. 1#车间作业中心划分及作业动因确定。

(1)划分1#车间作业中心。根据1#车间具体生产工艺、生产组织情况,结合成本管理需要,完成了1#车间作业中心的划分设计。具体见表1。

(2)确定1#车间各作业中心的作业动因。根据1#车间作业中心作业特点,确定了各个作业中心的作业动因和作业动因计量单位。具体见表1。

2. 计算模型体系设计。根据1#车间作业成本法计算的具体需要,设计了1#车间作业成本法计算模型体系,共包含四个基本模型。

$$\text{模型一: } S = \sum_{i=1}^n r_i \cdot q_i$$

该模型为作业成本归集模型。S为某作业中心当月作业成本,下同;r_i为该作业中心消耗的第i种资源或者费用的分配率;q_i是该作业中心消耗的第i种资源或者费用的数量。由于资源成本分配属于成本计算常识,在此处作业成本法与传统成本法并无不同,为了使模型体系简化,这里略去资源成本分配率模型的设计。

$$\text{模型二: } v = \frac{S}{Q}$$

表 1 1#车间作业中心、作业动因设计一览表

序号	作业中心名称	作业中心功能定义	成本标的 (即成本计算对象)	作业动因	作业动因计量单位	作业中心划分说明
1	管理中心	负责1#车间生产组织管理,是1#车间所有生产活动的指挥中心	BXJ;BY; AMMH; SAN;YJB	成品板面积	平方米	该车间各种成品板质量如何,直接关系到产品市场信誉,故车间管理工作向质量管理聚焦,且管理工作量与各种产品产量相关。质量主要体现在精磨环节。经过讨论,将各种产品在精磨环节的成品板面积作为管理中心作业动因比较合适
2	航吊中心	负责1#车间生产运输活动。利用由中原圣起双梁桥式起重机等设备组成的1#车间航吊设备系统,完成各种产品原料、半成品、成品的运输作业	BXJ;BY; AMMH; SAN;YJB	运输重量·距离	吨·米	航吊作业活动贯穿了各种产品原料、不同产品集成块半成品生产、不同产品毛板半成品锯割、不同产品毛板精磨,以及成品板入库码放等所有生产活动的运输转移工作。所以,其作业动因是运输重量与运输距离的复合作业动因。根据运输工作单可将为不同产品服务的运输活动加以区别。经过讨论,将航吊中心为不同产品在整个生产过程中的运输重量与距离的乘积作为该作业中心的作业动因
3	集成中心	负责各种产品集成块的压缩活动。利用由盛达人造岗石成型设备等组成的1#车间自动化压机设备系统,对各种产品的原料进行配制、压缩,为切割中心生产半成品集成块(内部称“荒料”),然后由航吊设备系统转移至切锯中心	BXJ;BY; AMMH; SAN;YJB	集成块重量	吨	某种产品的重量越大,某种产品消耗该中心的作业量就越多。该中心的各种产品半成品集成块的重量是不相等的。经过讨论,按该中心生产的集成块(内部称“荒料”)重量作为该中心的作业动因比较合适
4	切锯中心	负责各种产品毛板切割工作。利用由铰链式框架锯设备组成的1#车间锯割设备系统,对各种产品集成块进行切割,为精磨中心提供半成品(即毛板),然后由航吊设备系统转移至精磨中心	BXJ;BY; AMMH; SAN;YJB	毛板面积	平方米	某产品需切割的毛板面积越多,消耗该中心作业就越多。经过讨论,将各种产品毛板面积作为该中心作业动因。因本月切锯中心和精磨中心未产生不可修复废品,则本月成品板面积即为毛板面积
5	精磨中心	利用由盛达自动磨机等设备组成的1#车间精磨设备系统,对切锯中心完成的各种产品毛板进行精磨,最终制成成品板,然后由航吊设备系统转移至成品板库存区码放	BXJ;BY; AMMH; SAN;YJB	毛板面积	平方米	某产品需精磨的毛板面积越多,消耗该中心作业就越多。经讨论,将各种产品毛板面积作为该中心作业动因。因本月切锯中心和精磨中心未产生不可修复废品,则本月成品板面积即为毛板面积

该模型为作业成本分配率计算模型。v为某作业中心的作业成本分配率;Q为该作业中心本月所发生的全部作业量。

$$\text{模型三: } C = \sum_{i=1}^5 v_i \cdot p_i$$

该模型系作业成本分配模型。C为某产品(即板材)当月作业成本,下同;v_i为第i个作业中心的作业成本分配率;p_i为该产品所消耗的第i个作业中心的作业量。因为1#车间共有5个作业中心,所以i不超过5。如需计算某产品单位作业成本,则用模型三除以该产品当月产量即可。

$$\text{模型四: } Z = C + D$$

该模型系产品成本计算模型。Z为某产品(即板材)当月成本;D为该产品当月的直接材料费用。如需计算某产品单位成本,则用模型四除以该产品当月产量即可。

□ 案例与分析

(四) 作业成本法下1#车间成本计算和分析

1. 成本计算。

(1) 作业成本归集。利用模型一,采用1#车间2014年5月份数据,完成各个作业中心的作业成本归集工作,具体计算详见表2。

(2) 作业成本分配。利用模型二、模型三,采用1#车间5月份数据和相关统计资料,完成各作业中心作业成本分配计算工作。具体见表3。

(3) 产品成本计算。利用模型四,采用1#车间2014年5月份数据和相关统计资料,完成各产品成本计算工作。具体计算详见表4。

2. 传统成本法下1#车间各产品单位成本扭曲程度及原因分析。

(1) 各产品单位成本扭曲程度计算。采用1#车间5月份数据和相关统计资料,剔除直接材料成本后,计算传统成本法与作业成本法下单位成本计算结果差异(即扭曲程度),具体见表5。

(2) 传统成本法下1#车间各产品单位成本扭曲程度及对成本管理工作影响评析。由表5“差异率”栏发现,BXJ单位成本被虚增10.52%,从而容易误导该产品提高市场报价,进而有发生价格竞争力下降、订单流失的风险,或者不提高定价,但误认为盈利空间小,从而导致该产品缩小生产规模

的错误决策。BY、AMMH两种产品成本被严重虚降,容易形成盈利较好的假象。SAN、YJB成本虚降程度不严重,但也有一定程度扭曲。错误的成本核算结果,给成本管控提供了失真信息,从而严重影响了成本管控绩效。

(3) 1#车间各产品单位成本扭曲的原因分析。企业在用传统成本法核算时,不能深入研究车间内部生产特点。会计人员不了解1#车间航吊系统的重要性,而是笼统地把航吊费用计入车间制造费用,又简单地把所有制造费用在荒料压制、切割、精磨等工艺环节按50%、25%、25%进行分配(会计人员只认为在荒料半成品生产阶段应发生的间接费用较多,但并没有可靠证据证明这一简单思路下采用此比例的合理性),导致荒料压缩环节分配了车间一半的航吊费用。而在荒料压缩工艺阶段,由于荒料的外观形态都是长方体,会计人员又简单地以各产品荒料半成品“颗数”为标准把该段制造费用分配给不同产品,忽视了颗数之间存在着严重的重量差异。表5“产品规格栏”显示,BY、AMMH的体积要大于其他三种产品,结合体积、密度等因素,经过测

表2 1#车间2014年5月作业成本归集计算 单位:元

作业中心 费用项目	管理中心	航吊中心	集成中心	切锯中心	精磨中心	合计
工资费用	63350.00	24000.00	102659.00	54550.00	177861.00	422420.00
折旧费	83690.35	71309.01	264837.94	57973.56	26640.25	504451.11
维修费	14483.89	12341.11	1540.00	2180.00	3020.00	33565.00
电费	12353.39	61875.00	128925.00	33291.30	72742.35	309187.04
油料消耗费	3500.00	15335.47				18835.47
车间办公费	520.00					520.00
工艺费			12286.94	6143.48	6143.48	24573.90
污水处理费				22499.42	9642.61	32142.03
生产用工具消耗费			4000.00			4000.00
清洗费			13841.30			13841.30
作业成本合计	177897.63	184860.59	528090.18	176637.76	296049.69	1363535.85

表3 1#车间各作业中心作业成本分配计算 单位:元

作业中心名称	管理中心	航吊中心	集成中心	切锯中心	精磨中心	作业成本合计
待分配作业成本(1)	177897.63	184860.59	528090.18	176637.76	296049.69	1363535.85
作业量(2)	156018 平米	941548.2090 吨·米	6729.1845 吨	156018 平米	156018 平米	——
分配率(3)=(1)÷(2)	1.14024	0.1963368	78.47759	1.13216	1.89754	——

作业成本分配
(分配方法:下列各种产品在各有关中心消耗的作业量×该产品有关中心的作业成本分配率)

产品名称		作业量	19910.40	62201.4700	892.2202	19910.40	19910.40	——
		BXJ	作业成本	22702.59	12212.44	70019.29	22541.81	37780.69
BY	作业量	25563.60	102197.0510	1129.2161	25563.60	25563.60	——	
	作业成本	29148.58	20065.04	88618.16	28942.15	48507.84	215281.78	
AMMH	作业量	11664.00	52160.3874	521.1767	11664.00	11664.00	——	
	作业成本	13299.73	10241.01	40900.69	13205.55	22132.85	99779.83	
SAN	作业量	82675.20	598384.9459	3500.2483	82675.20	82675.20	——	
	作业成本	94269.39	117485.00	274691.05	93601.78	156879.13	736926.35	
YJB	作业量	16204.80	126604.3530	686.3232	16204.80	16204.80	——	
	作业成本	18477.33	24857.10	53860.99	18346.47	30749.18	146291.07	
作业成本合计		177897.63	184860.59	528090.18	176637.76	296049.69	1363535.85	

表 4 1#车间产品成本计算 单位:元

产品名称 (1)	作业成本 (2)	直接材料成本 (3)	产品总成本 (4)=(2)+(3)	产量 (m ²) (5)	单位成本	
					单位作业成本 (6)=(2)÷(5)	产品成本 (含直接材料) (7)=(3)÷(5)
BXJ	165256.82	518018.8	683275.62	19910.4	8.3000	34.3175
BY	215281.78	715014.3	930296.08	25563.6	8.4214	36.3914
AMMH	99779.83	358573.8	458353.63	11664	8.5545	39.2964
SAN	736926.35	2074333.2	2811259.55	82675.2	8.9135	34.0037
YJB	146291.07	400361	546652.07	16204.8	9.0276	33.7340
合计	1363535.85	4066301.1	5429836.95	156018	—	—

表 5 不同成本法下 1#车间各产品单位成本差异计算比较 (剔除掉直接材料成本) 单位:元

产品名称 (1)	产品规格 (2)	作业成本法 (3)	传统成本法 (4)	扭曲额 (5)= (4)-(3)	差异率(%) (6)=(5)÷(3) ×100%
BXJ	240cm×160cm×1.4cm	9.1732	8.3000	0.8732	10.52%
BY	270cm×160cm×1.4cm	8.0717	8.4214	-0.3497	-4.15%
AMMH	270cm×160cm×1.4cm	8.1165	8.5545	-0.4380	-5.12%
SAN	240cm×160cm×1.4cm	8.8982	8.9135	-0.0153	-0.17%
YJB	240cm×160cm×1.4cm	8.8999	9.0276	-0.1277	-1.41%
备注	产品规格:产品的“长度×宽度×厚度”,每一个维度的计量单位均为厘米,即 cm。				

算,此两种产品每颗荒料半成品重量高于其他三种产品每颗荒料重量。由于5月份BXJ产量较大,消耗自身产品荒料颗数较多,故将BY、AMMH航吊费用向BXJ严重转移。而SAN虽然本月产量最高,但在作业成本法下,航吊费用采用了重量与距离的复合作业动因,SAN在成品码放区的位置远于BXJ、BY、AMMH,故作业成本法下,其分配的航吊费用较高,从而传统成本法与作业成本法计算结果相差不大。YJB的位置最远,不同成本法下单位成本差异较低的原因与SAN相同。

3. 对1#车间成本管理及相关工作建议。

(1)建议采用作业成本法并做好车间统计工作。笔者设计了该车间作业成本法核算体系并进行试算,认为该车间有实施作业成本法的必要性和可行性。同时进一步完善生产消耗的统计制度,满足作业成本法对基础数据质量的需求,提高作业成本法的使用绩效。

(2)对单位产品重量较大的BY、AMMH等产品,以及未来可能生产的类似产品加强成本监控。同时,若车间内部对成本管控进行业绩考核,则应采用以作业成本法计算的成本信息,因为准确的成本信息有利于维护考核的公平性。

(3)优化成品码放顺序,从根本上节约航吊费用。目前该车间内部对成品码放采用定位管理,即划定了不同成品板的码放区域。但以5月份数据来分析,其码放区域与精磨环节(最后的生产环节)的距离不是很科学。基于节约航吊费用的

考虑,应该将产量最大的产品码放区设置在距离精磨作业最近的区位、产量最小的产品码放区设置在距离精磨作业最远的区位。因此,按与精磨机距离由近及远的原则,本月合适的码放顺序应为SAN、BY、BXJ、YJB、AMMH,但实际码放顺序为BXJ、BY、AMMH、SAN、YJB。希望以后能根据订单尽量做到合理安排,从根本上节约航吊费用。

(4)可考虑调整BXJ产品定价以提高市场竞争力。运用作业成本法进行试算,发现BXJ单位成本被严重虚增,建议销售部门对市场进一步分析,结合该产品新的成本信息对该产品销售价格适当调低,以提高该产品的市场竞争力。

4. 对LT石业有限公司关于作业成本法实施的建议。

(1)设计小组对设计的1#车间作业成本法计算体系进行试算后,并未发现设计的计算体系存在刚性错误,因此建议进一步对各细节进行检查、完善,然后确定为该车间正式成本核算制度予以积极推行。

(2)1#车间对设计的作业成本法计算体系运行一段时间后,总结设计经验和运行经验,可为其余各车间作业成本法计算体系的设计提供借鉴。

(3)加强对成本核算人员以及企业相关管理人员作业成本法知识的培训,以此促进作业成本法的有效施行,进一步强化成本管理在企业文化中的重要地位。

五、结束语

目前国内制造企业的生存和发展普遍面临严峻挑战,合成品制造企业仅仅是各类制造企业的一个缩影。社会各界在努力为企业的生存和发展探索新思路、新方法的同时,应积极进行成本管理工作创新,其也是众多新思路、新方法的重要组成部分。笔者希望本文的研究能为其他行业推行作业成本法提供参考。

主要参考文献:

曹明霞.纺织企业作业成本控制研究[D].苏州:苏州大学,2014.

胡宁.基于作业成本法的A企业成本控制研究[D].大连:大连理工大学,2013.

张晓兰.浅谈作业成本法在产品定价中的作用[J].审计月刊,2009(10).

作者单位:岭南师范学院商学院,广东湛江524048

上市公司审计委员会特征与审计意见类型

何卫红(教授), 徐欣

【摘要】 本文以2011~2013年深沪两地上市的A股上市公司中获得非标准审计意见的上市公司及配对公司为样本, 经过统计分析, 对审计委员会特征和获得的审计意见之间的关系进行了实证研究。研究发现, 审计委员会的独立性、设立时间及运作对企业获得标准无保留审计意见具有积极作用。

【关键词】 审计委员会; 非标意见; 独立性; 配对

【中图分类号】 F239.4

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)03-0092-5

一、引言

自2000年11月颁布的《上海证券交易所上市公司治理指引(草案)》首次提出董事会应下设审计委员会开始, 至今审计委员会这个源自于美国的治理机制在我国的上市公司已经存在了15年。

2002年1月7日, 证监会和原国家经贸委联合颁布了《上市公司治理准则》(简称《治理准则》), 提出“上市公司董事会可以按照股东大会的有关决议, 设立战略、审计、提名、薪酬与考核等专门委员会”, 并对成员构成进行了规范, 这标志着审计委员会制度的全面引入。

2008年财政部等五部委制定了《企业内部控制基本规范》, 其中规定“企业应当在董事会下设立审计委员会”, 并从2009年7月1日起开始在上市公司执行。这是我国首次明确规定要求设立审计委员会, 它为我们研究上市公司审计委员会的实施效果奠定了基础。

二、文献回顾

已有的关于审计委员会的国内外相关研究主要包含以下几个方面:

1. 审计委员会的效果。多数学者认为审计委员会发挥了一定的作用。McMullen(1996)通过研究发现, 设立了审计委员会的公司更少出现财务舞弊和违规违法行为。Dechow(1996)也得出了相似结论。

Beasley et al.(2009)通过对美国上市公司审计委员会实施监督的过程进行研究, 发现审计委员会可以实现对内部控制的评价。

余怒涛和葛恒志(2010)验证了审计委员会在财务报表披露过程中的作用。王玉蓉、梁邦平和李宗璋(2011)认为审

计委员会的设立对审计报告质量的改善有正面作用。孙晓立(2012)也得到了类似结论。

但是, 也有很多学者对审计委员会的有效性产生了怀疑。Beasley(1996)的研究并没有发现财务舞弊和审计委员会存在显著的相关关系。杨忠莲和徐政旦(2004)研究发现, 审计委员会并不能提高财务报告质量。杨有红和赵佳佳(2006)对审计委员会的运行效果进行问卷调查, 结果显示, 有一半以上的公司认为审计委员会并没有发挥应有的监督作用。刘桂春、王丽新和吴黎(2008)的研究结果表明, 审计委员会的设立并不一定能改善财务报告质量。司茹(2009)也得出了类似的结论。

2. 影响审计委员会效果的主要因素。

(1) 独立性。Klein(2002)的研究显示, 审计委员会中独立董事所占比例越高, 公司财务报告质量越高。Carcello和Neal(2003)研究发现, 公司审计委员会独立性越强, 查账会计师被更换的可能性就越小。

谢永珍(2006)通过研究发现, 设立了审计委员会的上市公司, 73.28%的独立董事由控股股东提名, 正是这种较差的独立性才导致本该发挥的维护关联交易规范性等作用没有发挥出来。

但也有学者否认了两者之间的关系, 比如翟华云(2006)发现, 审计委员会中的独立董事在监管会计信息质量上并未发挥应有的作用。

(2) 专业性。Agrawal和Chadha(2005)研究发现, 如果审计委员会的独立董事也同时是财务专业人士, 则财务重述被降低的可能性更大。Woidtke和Yeh(2013)研究新加坡、中国香港、马来西亚的大型上市公司发现, 审计委员会独立性和

【基金项目】 江苏省社科联省社科应用研究精品工程“服务于国家治理的重大政策跟踪审计研究”(项目编号: 15SYB-025)