

基于作业成本思想的企业成本预算实证研究

崔宁^{1a}, 沈玉志^{1b}, 冯婷婷²

(1. 辽宁工程技术大学 a. 机械工程学院; b. 教务处, 辽宁 阜新 123000; 2. 富盈通科技有限公司, 广东 深圳 518001)

摘要:为提高企业的成本管理水平,有效的控制企业成本,将作业成本法的思想应用于企业成本预算中。结合实例,将辅助生产部门费用分摊至直接生产的部门,并按照产品的消耗比例分摊至产品,得到分产品的较真实的成本情况,进而可以根据成本预算的结果,提高企业的成本管理水平。

关键词:作业成本法;成本预算;成本管理

中图分类号:F213 **文献标志码:**A **文章编号:**1671-1807(2011)06-0044-03

随着社会的发展和经济的进步,企业的内外经营环境都发生了巨大的变化,传统预算以数量为基础的成本计算的弊端日益突显。以作业成本法为基础的预算是预算发展的必然趋势。作业基础预算可以帮助企业实现战略与预算的有效衔接,作业成本的结果可以辅助企业建立定价机制,有助于销售市场竞争。同时对于企业高层在进行产品收购、产品创新等方面起到决策作用。同时作业成本的管理方法也让生产相关部门的员工更好的按照作业点管理思路进行工作,对重点的作业量等因素进行控制和分析。

1 作业成本法的基本原理

作业成本法(Activity-Based Costing, 缩写 ABC)是适应日新月异的科技发展、全球性市场竞争的需要,于 20 世纪 80 年代中期由哈佛大学著名会计学家罗伯特·卡普兰(Robert S. Kaplan)和罗宾·库珀(Robin Cooper)创立的,是西方目前最先进、采用面最广、扩展速度最快的成本制度。目前,在欧美发达国家中越来越多的被采用。众所周知,作业成本计算是针对制造业产生的,并取得了巨大成功。

1)作业成本法的定义。作业成本法又叫作业成本计算法或作业量基准成本计算方法(Activity-Based Cost,简称 ABC),是以作业为中心,通过对作业成本的确认和计量,对所有作业活动进行追踪动态反映,为尽可能消除“不增值作业”,改进“可增值作业”及时提供有用信息,促使损失、浪费减少到最低限度,提高决策、计划、控制的科学性和有效性,促进企业管理水平不断提高的一种成本算法^[1]。

2)作业成本法的指导思想是:“成本对象消耗作

业,作业消耗资源”^[2]。作业成本法把直接成本和间接成本(包括期间费用)作为产品(服务)消耗作业的成本同等地对待,拓宽了成本的计算范围,使计算出来的产品(服务)成本更准确真实。

3)作业成本计算是一个以作业为基础的管理信息系统。它以作业为中心,而作业的划分是从产品设计开始,到物料供应,从生产工艺流程(各车间)的各个环节、质量检验、总装,到发运销售的全过程。通过对作业及作业成本的确认、认量,最终计算出相对真实的产品成本。同时,通过对所有与产品相关联作业活动的追踪分析,优化“作业链”和“价值链”增加“顾客价值”,提供有用信息,促使损失、浪费减少到最低限度,提高决策、计划、控制的科学性和有效性,最终达到提高企业的市场竞争能力和盈利能力,增加企业价值的目的。

2 企业作业成本预算分析

依据作业成本法的理论分析,以 ZZ 企业为例进行成本分析。成本预算的思路如下:

1)对作业点进行划分,生产的实际操作要按照作业点进行管理。作业点基本分为直接生产和辅助生产两类。

2)财务核算要将能分开的费用要按照作业点进行单独核算,归结为各个作业环节,最后添加到产品成本里。如作业点的人工成本。见图 1 所示。

3)作业量的定义是作业成本法计算的关键。如大部分企业的电表、水表都不能分生产线单独计费。故各作业点的用水、用电等作业量可作为分摊因子,将辅助部门(如水电部门)将水电费分摊下去。其他

收稿日期:2011-04-11

作者简介:崔宁(1980—),女,辽宁营口人,辽宁工程技术大学,讲师,管理科学与工程硕士,研究方向:经济管理。

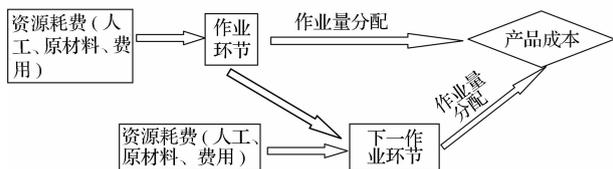


图1 产品成本形成图

环节以此类推。其示意图如下:如图2所示。

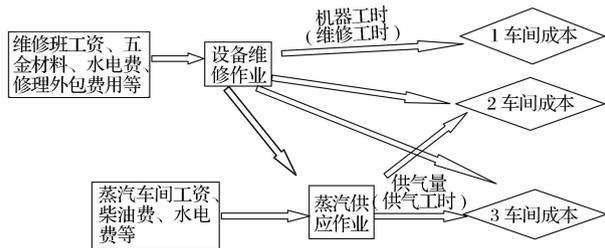


图2 车间成本形成图

3 实证分析

按照 ZZ 企业作业成本模型思路,按照生产工序将生产分为四大部分:综合保障、质量管理、计划物流、生产制造。其中计划物流中材料成本直接进入产品成本,即根据产品产量与系统内维护的 BOM 计算得出材料成本。其他在此环节因材料发生的费用全部计入维持性成本,本文不做详细阐述。其他部分具体的成本分配过程如下。

3.1 综合保障

各作业环节相同的成本包括:人工成本、设备折

旧、房屋折旧、机物料耗用、其他制造费用;能耗主要分为电、水、柴油、蒸汽、空压。不同公司因为生产流程不同存在差异,具体请见下表。目前下属三家公司对电没有细分,考虑作业成本细分原则,系统内还需要设置“照明用电”、“工艺用电”、“空调用电”三类,如下属公司目前无法细分,可选择其中一种类型输入。

表1 ZZ 企业综合保障作业成本分析

公用	总部	吉林	辽宁	北京
	人工成本	V	V	V
	设备折旧	V	V	V
	房屋折旧	V	V	V
	机物料耗用	V	V	V
	制造费用	V	V	V
综合保障	总部	吉林	辽宁	北京
	综合保障部	设备办	设备保障部	设备部
	照明电	电	电	电
	工艺电			空调
	空调电			水
	自来水	水	水	水
	柴油	柴油		
	蒸汽	蒸汽	蒸汽	蒸汽
空压	空压		空压	

3.2 质量管理

各作业环节检验成本包含:人工成本、设备折旧、房屋折旧、机物料耗用、水电能耗、其他制造费用;各环节成本按照一定作业量和工时分摊至明细产品。作业量包含“检验批次”、“监督批次”等成本动因。下表为各公司质管部门环节的特殊计算逻辑:

表2 ZZ 各公司质管部门环节作业成本分析

	总部	吉林	辽宁	北京
	质量管理部办	日常管理②	质保系统维护	
按工时分摊(QA 工时细分至产品)	基地 QA 监督	合成 QA	QA 监督	QA 监督
	外加工 QA 监督	粉针 QA		
		仓库 QA		
按检验作业量分摊(作业量细分至产品)	物料检验	化检组①	物料检验	
	微生物检验	生测组①	口服制剂检验	微生物
	制剂检验	仪器组①	注射剂检验	制剂检验
	对外客服		客户服务	

备注:①实际作业成本本计算需要对各产品细分至检验项目次数,再根据检验分数计算比率进行分摊。预算逻辑只需要按照三个组分产品的检验结果即可。②分项目成本统计时,需要将日常管理成本分摊至三个检验组。

3.3 生产制造

按照生产制造车间各作业点归集生产成本,并按照产量分摊至明细产品。将生产车间分为两类:①生

产准备环节;②生产过程环节(如制剂车间、软膏车间等生产车间)。各部分成本预算结果包含内容如下:

表 3 ZZ 各公司生产部门环节作业成本分析

		XXX 车间	XXX 产品		
		一月	二月	三月	……
生产 环节 1	人工成本				
	设备折旧				
	房屋折旧				
	机物料耗用				
	其他制造费用				
	设备维修成本				
	QA 检验成本				
	物料检验成本				
	检测……				
	电				
	纯水				
	注射用水				
	蒸汽				
	空压				
	产品合计				
	产品产量				
产品单位成本					
生产 环节 ……	人工成本				
	设备折旧				
	房屋折旧				
	机物料耗用				
	其他制造费用				
	设备维修成本				
	检验成本				
	电				
	纯水				
	注射用水				
	蒸汽				
	空压				
	产品合计				
	产品产量				
产品单位成本					
材料成本	材料 1				
	材料 2				
	材料……				

系统内预算作业成本法计算逻辑尽量将不同公司差异规范化,但由于生产工艺流程不同,总部与下属 3 家试点公司在生产制造环节的内容一定存在不同,此部分在系统内需要根据具体情况对各家公司单独设置输入表格和计算逻辑。

4 结论

预算管理是企业内部管理控制的一种主要方法。作业成本计算是在先进制造企业中产生并有显著效果的。但是它并不仅仅适用于银行系统或先进制造企业,其他企业也同样适宜 ABC 运行。结合 ZZ 企业,将作业成本法在该企业成本预算中进行了很好的诠释,得到分产品成本的较真实的情况,进而可以根据成本预算的结果,提高企业的成本管理水平。

参考文献

- [1]郭晓顺. 作业成本法在物流企业中的适用性研究分析[J]. 武汉理工大学学报:社会科学版,2002,15(5):477-479.
- [2]李玉明. 基于作业成本法的企业物流成本控制系统研究[D]. 东营:中国石油大学,2006.

Research on Empirical of Activity-Based Cost in Cost Estimates of Enterprise

CUI Ning^{1a}, SHEN Yu-zhi^{1b}, FENG Ting-ting²

(1a. Schoole of Mechanical Engineering; b. Teaching Management, Liaoning Technical University, Fuxin Liaoning 123000, China; 2. Infortek Solutions Limited, Shenzhen Guangdong 518001, China)

Abstract: In order to raise the level of the enterprise, and control business costs effectively, the thinking of Activity-Based Cost method applied to business costs budget. With examples, the secondary production sector cost-sharing to direct production of the sector, and apportioned according to the consumption of products, products are divided over the true cost of the product case, in turn, can result based on cost estimates, and improving the level of cost management .

Key words: ABC; cost estimates; cost management