

作业成本法的成本核算应用优势

——基于粤先机电公司的分析

周经纬

(东莞职业技术学院 广东东莞 523808)

【摘要】 随着经济的发展,企业经营环境发生了很大变化,传统成本法已无法满足企业决策需要。本文以粤先机电公司为例,通过运用作业成本法成功解决了传统成本法在产品成本核算中存在的问题,使企业建立了符合企业管理要求的成本核算体系,并就企业如何运用作业成本法提出了几点注意事项。

【关键词】 作业成本法 成本核算 成本动因

作业成本法(ABC)是指以生产产品或提供劳务所进行的作业为成本归集的中心点,将成本归属到各项作业,再由作业将成本归属到产品或劳务的一种成本计算方法。作业成本法最早是由美国芝加哥大学的罗宾·库伯和哈佛大学的罗伯特·S.卡普兰在20世纪80年代中后期提出来的。经过二十多年的发展,作业成本法在发达国家的制造业中得到广泛的应用,并取得了卓著的成效。相关调查显示,美国有超过50%的企业采用了作业成本法。

近年来,我国会计理论界开始将目光投入作业成本法的理论研究,取得了一定的成果。但是实务界对作业成本法的应用还不太熟悉,作业成本法的会计实践一直滞后于理论研究。为此,本文以广东东莞粤先机电有限公司为例,解释作业成本法的应用过程,希望能有助于我国会计实务界尽快推行作业成本制度。

一、粤先机电公司采用传统成本核算法存在的问题

塑料托盘是现代运输、包装、仓储的重要工具,近几年已成为物流行业重要的新兴产品。目前国内的塑料托盘生产企业不断涌现,其中粤先机电有限公司是一家颇具实力的台资企业。该公司成立于2003年,是专业从事塑料托盘产品的研发、制造及销售的现代化企业。长期以来粤先机电公司一直以低成本大批量生产各种型号的单面九脚式托盘,近年来由于市场竞争更为激烈,公司又投入资金研发出全新的双面蜂巢式托盘,该产品生产设计复杂,但获利能力较强,适合小批量生产。

公司一直沿用传统方法进行产品成本核算,但随着公司的发展壮大,竞争压力的增加,传统成本核算法的问题日益显现。下面以2010年某月公司生产的单面九脚式托盘和双面蜂巢式托盘为例分析传统成本法存在的问题。该公司有关成本资料如表1所示。

在传统成本计算法下,粤先机电以直接人工工时为基础分配制造费用,得到制造费用的分配率为14.1,计算过程如表2所示。

表1 粤先机电相关产品成本资料 单位:元

项目	单面九脚式	双面蜂巢式	合计
产量(件)	10 000	3 000	13 000
直接材料	50 000	24 000	74 000
直接人工	200 000	54 000	254 000
制造费用	-	-	437 000
月直接人工工时(小时)	25 000	6 000	31 000

表2 制造费用分配 金额单位:元

分配对象	分配标准/月直接人工工时(小时)	分配率	应分配金额
单面九脚式	25 000	-	352 420
双面蜂巢式	6 000	-	84 580
合计	31 000	437 000÷31 000=14.1	437 000

传统成本法下粤先机电单面九脚式托盘和双面蜂巢式托盘成本计算如表3所示。

表3 传统成本法下粤先机电单位产品成本计算 金额单位:元

项目	单面九脚式	双面蜂巢式
直接材料	50 000	24 000
直接人工	200 000	54 000
制造费用	352 420	84 580
合计	602 420	162 580
产量(件)	10 000	3 000
单位成本	60.24	54.19

公司采用成本加成法进行产品定价,每个产品设定的预计售价是其单位成本的130%。产品销售价格如表4所示:

表4 产品售价 单位:元

项目	单面九脚式	双面蜂巢式
单位产品成本	60.24	54.19
预计售价(成本×130%)	78.31	70.45
实际售价	70	80

由于市场竞争激烈,粤先机电公司把单面九脚式塑料托盘的价格降低到70元,低于其目标价格78.31元。但是即便价格降低了10%,粤先机电还是难以得到更多单面九脚式塑料托盘的订单。

双面蜂巢式塑料托盘最初售价定为70.45元,粤先机电收到的订单数量非常多,其他公司几乎无力与其竞争,于是粤先机电不断调高双面蜂巢式托盘的售价,最后将价格提到了80元,但即便在这个价位上,订单依然没有任何减少。随后公司高层决定暂停单面九脚式塑料托盘的生产,全力生产高利润的双面蜂巢式塑料托盘,但是经过一段时间的转产,发现公司不仅没有获利,反而出现亏损,这让决策层感到异常困惑:为何公司全力生产双面蜂巢式塑料托盘这种高利润产品反而会亏损呢?在单面九脚式塑料托盘产品上竞争对手并不比自己有明显的技术优势,但为何竞争对手售价能低许多并且还能盈利呢?而本公司双面蜂巢式塑料托盘在提价将近20%的情况下订单依然不断呢?

二、作业成本法在粤先机电成本核算中的运用

为解开这一迷局,公司对成本核算流程进行改造,由传统成本核算法变为作业成本核算法。作业成本法具体核算步骤如下所示:

1. 确定主要作业,建立作业成本库。

(1)财务部门根据公司产品生产工艺流程,结合公司实际情况认定的主要作业包括:订单处理、模具设计、备料作业、机器生产、检查和品检、打包发货。

(2)按相同类型的作业归集成本,从而形成成本库,具体如表5所示:

成本库	制造费用即作业成本(元)
订单处理	25 000
模具设计	197 000
备料作业	7 000
机器生产	150 000
检查和品检	40 000
打包发货	180 000
合计	437 000

2. 选择成本动因。一项作业的成本动因往往不只一个,应选择与作业相关程度较高且易于量化的成本动因,如机器小时、产品批数、订单份数、检验次数等。粤先机电成本动因具体如表6所示:

作业成本库	成本动因	单面九脚式	双面蜂巢式	合计
订单处理	订单份数(份)	3	1	4
模具设计	批数(批)	1	1	2
备料作业	材料批数(批)	3	1	4
机器生产	机器小时(小时)	20 000	9 000	29 000
检查与品检	次数(次)	2 800	1 200	4 000
打包发货	批数(批)	2	1	3

3. 计算成本库分配率。成本库分配率=作业成本÷成本动因量,具体如表7所示。

作业成本(元)	作业成本库	成本动因量	成本库分配率
25 000	订单处理	4份	6 250元/份
197 000	模具设计	2批	98 500元/批
7 000	备料作业	4批	1 750元/批
150 000	机器生产	29 000小时	5.17元/小时
40 000	检查与品检	4 000次	10元/次
180 000	打包发货	3批	6 000元/批

4. 把成本库中的费用分配到各产品。成本库成本=成本库分配率×成本动因量,具体如表8所示。

作业成本库	单面九脚式	双面蜂巢式
订单处理	6 250×3=18 750	6 250×1=6 250
模具设计	98 500×1=98 500	98 500×1=98 500
备料作业	1 750×3=5 250	1 750×1=1 750
机器生产	5.17×20 000=103 400	5.17×9 000=46 530
检查与品检	10×2 800=28 000	10×1 200=12 000
打包发货	6 000×2=12 000	6 000×1=6 000

5. 计算单位产品成本。产品成本=直接成本+Σ成本动因成本。

单面九脚式单位成本动因成本:(18 750+98 500+5 250+103 400+28 000+12 000)÷10 000=26.6(元)

双面蜂巢式单位成本动因成本:(6 250+98 500+1 750+46 530+12 000+6 000)÷3 000=57(元)

单面九脚式单位产品成本:5+20+26.6=51.6(元)

双面蜂巢式单位产品成本:8+18+57=83(元)

三、两种方法下产品成本的比较与分析

根据以上计算结果,作业成本法和传统成本法的产品成本比较见表9:

项目	单面九脚式	双面蜂巢式
产品成本(传统成本法)	60.24	54.17
产品成本(作业成本法)	51.60	83.00
原目标价格(按传统成本法下产品成本的130%)	78.31	70.45
新目标价格(按作业成本法下产品成本的130%)	67.08	107.9
实际销售价格	70	80

从表9可知,在作业成本法下计算出来的单面九脚式托盘产品成本要大大低于传统成本法下计算出来的成本;而双面蜂巢式托盘的实际成本又要大大高于传统成本法下计算出来的产品成本。

可见,粤先机电经营困境的本质原因在于扭曲的产品成本信息误导了产品定价,使得公司管理层作出了错误的判断,

招致企业经营失败。根据作业成本法计算的产品成本,单面九脚式托盘的目标售价应是67.08元,公司78.31元的目标价格显然太高,即便公司后来将价格调低为70元,依然高于行业平均价格水平,因而逐步失去市场。相反,双面蜂巢式托盘的目标售价应是107.9元,公司70.45元的目标价格显然过低,即便公司后来将价格提高到80元,依然低于83元的生产成本。公司原本以为是高获利的产品,实际上每销售一个就会损失3元,销售越多,亏损越大。

通过粤先机电作业成本法的应用实例可以看出,利用作业成本法计算的结果更加接近产品实际消耗,能够更为准确地反映各产品的真实成本,解决了传统成本核算法带来的成本信息失真问题,依靠作业成本信息做出的产品定价决策也更加科学。

四、实施作业成本法需要关注并克服的问题

从粤先机电作业成本法应用案例中可以了解到,企业应用实施作业成本法可以使成本信息更加准确,有利于企业的成本管理。但是企业在实际应用作业成本法时还应注意以下几方面问题:

1. 作业成本法具有一定的适用范围。作业成本法并非适用于各种类型的企业,必须考虑到企业的技术条件和成本结构,盲目采用作业成本法相反会增加企业成本。笔者认为只有具备下列条件之一的企业才适合采用作业成本法:一是企业规模大,产品种类繁多,自动化程度高,间接制造费用比重相当大;二是各个产品需要的技术层次程度不同;三是现有成本管理模式不适应企业管理要求,管理层对目前采用传统成本计算方法提供的信息准确度不满意;四是市场竞争激烈;四是有先进的计算机技术。

2. 作业成本法存在一定的主观性。应用作业成本法的目的是更全面、更合理地将企业所消耗的资源分配到消耗这些资源的作业上,而企业的作业是多种多样的,特别是对于经济活动复杂的企业来说,其作业种类更加纷繁。因而这类企业作业的划分、成本动因的选择上难免会带有管理当局的主观性,从而易导致成本的不真实。

例如,惠普公司科罗拉多斯普林斯工厂于1989年开始实施作业成本法,然而1992年却半道夭折。其失败的主要原因是成本动因的选择出了问题。该厂作业成本实施者试图为每一个流程“找出各种成本动因”,一次竟然在生产流程中挑出20多个成本因素,结果导致作业中心过于分散,成本核算过于复杂,既增加了作业成本系统建立和维持的成本,又增加了管理者对作业成本信息的理解难度,致使企业成本失控。因此,作业成本实施者在进行作业划分和成本动因选择时除了要掌握必要的会计和管理知识外,还必须懂得生产工艺流程和相关技术知识。这就要求企业会计人员、管理人员和技术人员通力合作、密切配合,共同参与作业成本系统的设计与运用,以达到预期效果。

3. 实施作业成本法要贯彻成本效益原则。作业成本法增加了大量作业的分析确认、记录和计量,增加了对成本动因的选择和作业成本的分配工作,使所要支付的成本费用增加。

因此,在实施作业成本法时,要衡量成本与效益。比如,对于间接费用项目非常多的制造企业,可选择重要的作业进行作业成本计算,对于不太重要的项目可合并简化计算,以降低成本、提高效益。

4. 实施作业成本法要注意提高员工素质。作业成本法是一种非常复杂的成本计算方法,其实施者不仅要求具备会计和管理知识,还必须掌握企业生产流程方面的知识,因而作业成本法对财务人员素质要求比传统成本核算法要高得多。而当前许多企业财务人员素质偏低,对于新的管理思想和技术知识了解不多,既懂财务和信息技术又懂生产流程的高素质人才少之又少。因而企业要顺利实施作业成本法,就必须对会计人员进行定期培训,提升员工素质,以保证原始数据的准确性、信息处理的高效性和作业成本法管理的严格性。否则,作业成本法很难发挥其作用。

5. 实施作业成本法要做好财务基础工作。企业在运用作业成本法时,要做好各项财务基础工作,尤其是计量、生产统计等方面的工作。做不好基础工作,会导致原始资料不真实、不完整、不及时,就会使作业成本法的运用失去坚实的基础,甚至会功亏一篑。

在实际基础工作中运用作业成本法要特别注意的是:一要建立完善的基础信息的计算数据系统,尤其是要注重原始成本资料的准确收集;二要建立准确的支出数据处理系统;三要建立好完成运营任务所需的运营作业指标参数及运营作业指标计算的运营工作量计算系统;四要制定一套完善的成本核算和计算制度。

五、结束语

作业成本法作为一种先进的成本计算方法,有效克服了传统成本核算方法与管理体制存在的诸多弊端,将成本的管理、控制深入到作业层次,通过寻求成本动因,避免了传统成本管理“治标不治本”的现象。但是需要注意的是,作业成本法在运用过程中也存在着一定的局限性,比如开发和维护成本比较高、对会计人员素质和会计核算系统的要求高、确定成本动因比较困难等。这就要求企业在成本核算中必须立足自身条件,根据企业所处的行业、产品特征等具体情况来使用作业成本法。不具备条件的企业切忌盲目地投入巨额资金引进作业成本管理系统,这样不但不能获得更加准确的产品成本信息,还会增加企业不必要的成本支出,造成资源浪费,致使企业陷入困境。

主要参考文献

1. 周宝源. 管理会计学. 天津: 南开大学出版社, 2010
2. 张颖丽. 作业成本法与传统成本法的比较及应用分析. 辽宁工业大学学报(社会科学版), 2011; 2
3. 中国注册会计师协会. 财务成本管理. 北京: 中国财政经济出版社, 2010
4. 朱裕生. 我国企业应用作业成本法的思路探讨. 天津市财贸管理干部学院学报, 2006; 4
5. 李丽娟, 宋永梅. 作业成本管理会计在企业的应用. 公用事业财会, 2012; 1