

“动因分析法”下费用二次分摊体系的构建

刘琪, 刘志伟

(内蒙古第一机械集团有限公司, 内蒙古包头 014030)

【摘要】企业一定时期的生产经营成果通过利润指标进行反映,但利润指标并不能区别体现企业内部各核算单元的业绩,不能用于各核算单元的绩效考核。本文通过“动因分析法”,在“划小核算单元”核算后,将企业承担的费用按照“动因”不同进行二次分摊,由利润核算单元承担全部费用,更全面、更准确、更精细地确认利润核算单元的真实利润,为绩效考核提供更为准确的考核依据。

【关键词】动因分析法; 利润核算单元; 作业成本法

一、“动因分析法”理论

“动因分析法”的思路来源是“成本动因分析法”。“成本动因分析法”是20世纪80年代中后期,由美国著名会计学教授卡普兰等所倡导的作业成本计算法发展而来,这一方法的运用不仅解决了成本扭曲问题,而且它提供的相关信息为企业进行成本分析与控制奠定了很好的基础。

成本动因是指引起成本发生的原因,确定成本动因是作业成本法运用的前提,多个成本动因结合起来便决定一项既定活动的成本。企业的特点不同,具有战略地位的成本动因也不同。因此,识别每项价值活动的成本动因,明确每种价值活动的成本地位形成和变化的原因,为改善价值活动和强化成本控制提供了有效途径。

成本动因共有四种类型:①作业成本动因,它关注的焦点在于运营,包括生产或服务作业;②数量成本动因,它关注的焦点是产出,包括总量尺度等;③结构性成本动因,它关注企业战略,包括与规模、复杂性、某一领域的经验及技术水平等相关的长期计划;④执行性成本动因,它关注短期运营,包括通过注重员工承诺与投入、完善生产设计及密切供应商关系来降低成本。

虽然成本动因是作业成本计算法的核心概念,但并不专属于作业成本计算法模式。基于“成本动因分析法”思路拓展,许多学者已经将“成本动因分析法”拓展使用到企业战略变革的动因分析等方面。延循“动因”这一核心思想,将企业财务管理过程中费用的分摊、控制与之相结合,找到费用二次分摊的科学依据。

二、项目背景

内蒙古包头中兵物流有限公司成立于2014年4月18日,由内蒙古第一机械集团有限公司与中国兵工物资集团有限公司携手组建。2015年,公司结合全面预算管理、

精益管理、绩效考核管理等,全面开展“划小核算单元”工作。通过此项工作的开展实现优化资源配置、细化预算管控、降本增效、提升绩效考核的效果。随着“划小核算单元”工作的不断深入,公司内部各核算单元的费用管控问题成为管理瓶颈。按照以往的做法,只通过预算管理对费用进行管理,效果并不明显,因为预算费用需要根据历史资料结合企业发展情况进行预测,而对于新成立公司,其历史数据薄弱,没有可参照性,使预算管控指标难以科学确认。

针对这一问题,按照“动因分析法”的思路,对费用核算单元产生的费用进行细化分解,寻找费用产生的动因,对这部分费用进行二次分摊,使费用发生与利润中心的利润核算挂钩,将费用管控由事后转为事前控制,督促利润核算单元降本增效,提高公司整体管理业绩。

三、“动因分析法”下费用二次分摊体系

包头中兵物流公司目前主要核算的是贸易业务,成本以采购成本为主。公司共有六个部门,分别为集中采购部、对外贸易部、精益物流部、经营管理部、财务部、监督管理部。包头中兵物流公司构建的“动因分析法”下费用二次分摊体系由以下六个方面构成:

(一)认真分析部门属性,合理划分利润核算单元、费用核算单元

1. 利润核算单元。通过核算主营业务收入、主营业务成本和各项费用,计算其经营利润。利润核算单元包括三个主要业务部门,分别为集中采购部、对外贸易部和精益物流部。

2. 费用核算单元。主要为公司职能部门,分别为经营管理部、财务部和监督管理部。

(二)各费用核算单元的业务职能及动因确定

归集原则:各核算单元自身发生的“销售费用”和“管

理费用”直接计入各核算单元;费用核算单元发生的“管理费用”,先归集入费用核算单元,再按照“费用动因”二次分摊到利润核算单元。

1. 各费用核算单元的业务职能。经营管理部作为公司人力资源管理、党务、办公室、培训等工作的主管部门,费用发生主要为“管理费用”中的职工薪酬、培训费、办公费、公务用车运行费、业务招待费等。

财务部作为公司财务核算、资金支付工作的主管部门,费用发生主要为“管理费用”中的职工薪酬、办公费等。

监督管理部作为公司发票审核、合同审核的监督管理部门,费用发生主要为“管理费用”中的职工薪酬、差旅费等。

2. 费用动因确定。各费用核算单元由于职能属性不同,其“动因”并不只有一项。列示所有动因后,通过分析比较,找出主要动因,确认为“费用主动因”。例如:监督管理部的工作比较复杂,适用作业成本动因分析。其作业有:合格供应商资质审核、合同审核、对应采购发票审核、非正常事项调查、业务软件信息的复核和维护。相对应的“动因”有:供应商的资质、合同的数量、发票的数量、调查事项数量、计算机终端信息数量及质量。结合监督管理部日常主要工作,对动因进行分析比较,找到影响其主要职能的动因,最终确定“费用主动因”为审核合同发票的数量。具体见表1。

表1 费用核算单元“费用主动因”确认表

费用核算单元	业务职能	动因	费用主动因
经营管理部	人力资源管理;公车运行管理;安全管理;行政后勤服务	提供人力资源服务人数;公车运行服务人数;提供安全教育服务人数;提供行政后勤服务人数	向各利润核算单元提供服务的人数
财务部	开具发票;财务核算;资金往来;工资发放	业务量金额;采购销售业务量;采购销售业务量资金往来;提供工资发放服务人数	各利润核算单元业务量(主营业务收入)
监督管理部	合格供应商资质审核;合同发票审核;非正常事项调查;业务软件信息复核和维护	供应商的数量、资质;合同发票的数量;管理差错率;计算机终端信息数量及质量	审核合同发票的数量

(三)费用核算单元费用动因系数

费用核算单元费用动因系数 $\mu_n = X_n / (X_1 + X_2 + \dots + X_n)$ 。其中, μ_n 表示费用动因系数, X_n 表示费用动因。

例如:监督管理部X月共审核合同发票200份,其中集中采购部50份,对外贸易部136份,精益物流部14份。

监督管理部为集中采购部提供费用动因系数=50/(50+136+14)×100%=25%;监督管理部为对外贸易部提供费用动因系数=136/(50+136+14)×100%=68%;监督管理部为精益物流部提供费用动因系数=14/(50+136+14)×100%=7%。

以包头中兵物流公司2015年X月为例。具体见表2、表3。

表2 费用动因基本情况表

费用动因 X_n	利润核算单元			合计
	集中采购部	对外贸易部	精益物流部	
部门人数(位)	27	8	5	40
主营业务收入(万元)	4 000	3 200	800	8 000
X月合同发票数量(份)	50	136	14	200

表3 费用动因系数计算表

利润核算单元 费用动因系数 μ_n	集中采购部	对外贸易部	精益物流部
经营管理部 $\mu_{经营}$	67%(27/40)	20%(8/40)	13%(5/40)
财务部 $\mu_{财}$	50%(4 000/8 000)	40%(3 200/8 000)	10%(800/8 000)
监督管理部 $\mu_{监}$	25%(50/200)	68%(136/200)	7%(14/200)

(四)二次分摊并归集费用

1. 二次分摊费用。 $F_n = \mu_n \times Y_n$ 。其中, F_n 表示利润核算单元分摊费用, μ_n 表示费用动因系数, Y_n 表示费用核算单元发生的费用。

例如:监督管理部X月发生“管理费用”共计3.4万元,其中差旅费0.3万元,职工薪酬3万元,办公费0.1万元。

集中采购部分摊监督管理部发生费用=25%×0.3+25%×3+25%×0.1=0.85(万元);对外贸易部分摊监督管理部发生费用=68%×0.3+68%×3+68%×0.1=2.31(万元);精益物流部分摊监督管理部发生费用=7%×0.3+7%×3+7%×0.1=0.24(万元)。

2. 二次归集费用。 $C = C_1 + C_2 + C_3 + \dots + C_n = (O_1 + F_1) + (O_2 + F_2) + (O_3 + F_3) + \dots + (O_n + F_n)$ 。其中, C 表示利润核算单元核算总费用, C_n 表示利润核算单元某费用项目的总费用, O_n 表示利润核算单元自身发生的某项费用。

例如:X月共计发生费用7.17万元。其中,差旅费发生5.15万元,具体情况如下:集中采购部差旅费0.15万元,对外贸易部差旅费0.2万元,精益物流部差旅费为0;经营管理部差旅费4万元,财务部差旅费0.5万元,监督管理部差旅费0.3万元。业务招待费发生2.02万元,具体情况如下:集中采购部业务招待费为0,对外贸易部业务招待费0.37万元,精益物流部业务招待费0.35万元;经营管理部业务招待费1万元,财务部业务招待费0.3万元,监督管理部业务招待费为0。

集中采购部核算总费用 $C =$ 集中采购部差旅费 $C_1 +$ 集中采购部业务招待费 $C_2 =$ (部门发生差旅费用 $O_1 +$ 集中采购部分摊的差旅费 $F_1) +$ (部门发生业务招待费 $O_2 +$ 集中采购部分摊的业务招待费 $F_2) = (0.15 + 4 \times 67\% + 0.5 \times 50\% + 0.3 \times 25\%) + (0 + 1 \times 67\% + 0.3 \times 50\% + 0 \times 25\%) = 3.98$ (万元)

对外贸易部核算总费用 C =对外贸易部差旅费 C_1 +对外贸易部业务招待费 C_2 =(部门发生差旅费用 O_1 +对外贸易部分摊的差旅费 F_1)+(部门发生业务招待费 O_2 +对外贸易部分摊的业务招待费 F_2)=($0.2+4\times 20\%+0.5\times 40\%+0.3\times 68\%$)+(0.37+1×20%+0.3×40%+0×68%)=2.09(万元)

精益物流部核算总费用 C =精益物流部差旅费 C_1 +精益物流部业务招待费 C_2 =(部门发生差旅费用 O_1 +精益物流部分摊的差旅费 F_1)+(部门发生业务招待费 O_2 +精益物流部分摊的业务招待费 F_2)=($0+4\times 13\%+0.5\times 10\%+0.3\times 7\%$)+(0.35+1×13%+0.3×10%+0×7%)=1.1(万元)

(五)“财务费用”的归集与分摊

财务费用形成的主要原因是企业因为业务需要而产生的短期借款利息,其“费用主动因”应是各利润核算单元对资金的占用。由于各利润核算单元每月资金有进有出,资金支付方式有现金、银行存款,也有商票、银行承兑汇票、信用证等,准确计算“费用主动因”金额困难较大。为此我们开发了“包头中兵物流公司计息软件”,通过计息软件与业务软件的对接,对各利润核算单元的资金占用进行“跟单式”计算,从而解决财务费用的分摊问题。

(六)综合考核管理

1. 各费用核算单元的考核管理。每月末对费用核算单元的费用发生情况与年初预算进行比较,将比较结果反馈给各费用核算单元,对不合理的超预算费用进行分析并实施有效控制。主要考核指标如下:

年初预算节约额=预算值-实际发生额

年初预算节约率=年初预算节约额/年初预算

2. 各利润核算单元的考核管理。

(1)部门考核利润=部门收入-部门成本-部门可控费用。其中,只考核部门“可控费用”,对“不可控费用”不进行考核。例如:车辆折旧、房屋折旧等“不可控费用”不列入部门考核利润中。每月末对利润核算单元的经营情况进行核算,将核算结果反馈给利润核算单元,督促其更好地完成各项经济指标,并将核算结果作为绩效考核的重要依据,进行考核兑现。

(2)下面是以包头中兵物流公司2015年X月为例两种方法下核算部门考核利润。

方法一:利润核算单元传统核算。具体见下页表4。

使用传统方法核算各利润核算单元效益,公司X月收入8 000万元,成本7 904万元,毛利共计96万元,期间费用发生54.67万元(其中利润核算单元承担33.27万元,费用核算单元承担21.4万元),核算利润为41.33万元。集中采购部是主要利润贡献科室。

方法二:“动因分析法”利润单元核算。具体见下页表5(表中金额差异主要由于四舍五入造成,费用核算单元可控费用明细金额同表4)。

使用“动因分析法”核算,将传统核算方法下由费用

核算单元承担的期间费用21.4万元分摊给利润核算单元,公司总体利润仍为41.33万元。但对外贸易部成为主要利润贡献科室。

通过对比两种方法后可得出结论:①费用承担主体不同。使用传统核算方法,费用核算单元发生的费用承担主体模糊,而使用“动因分析法”,费用核算单元发生的费用承担主体清晰,为利润核算单元承担全部费用。②利润贡献者不同。使用传统核算方法,集中采购部是公司利润最大贡献者,而使用“动因分析法”,对外贸易部是公司利润的最大贡献者。

四、项目效果

通过分析费用形成动因,并以动因作为费用控制的基础后,公司经营业绩管理取得良好效果。公司成立一年以来,实现主营业务收入89 986万元,利润196万元。

“动因分析法”的使用取得以下效果:

1. 更完整、更全面地核算利润单元的实际利润,获得公司真正利润源泉。通过将费用核算单元的费用分摊给利润核算单元,能清晰准确地分析出真正为公司创造利润价值的利润核算单元,寻找到利润增长点。

2. 为公司绩效考核找到可靠依据。原有传统核算方式夸大利润核算单元的真实利润,使激励机制失效。采用“动因分析法”核算后,侧重可控费用的分解,使绩效激励机制的正面效果凸显。

3. 为费用在不同核算单元的二次分摊找到科学依据。通过运用“动因分析法”,将公司承担的费用按照“动因”不同进行二次分摊,最终由利润核算单元承担全部费用。

4. 通过确定不同核算单元的“费用主动因”,将费用控制转变为对运营质量提升的要求。经营管理部的“费用主动因”是各利润核算单元的人数,对于费用的控制就转变为对人力资源管理质量提升的要求,利润核算单元要精简人员,降低人力资源成本,提高生产效率。财务部的“费用主动因”是各利润核算单元的业务量,对于费用的控制就转变为对业务质量提升的要求,单一的业务收入增加并不一定能带来核算单元净利润的增加,只有提高毛利率,提高业务质量才能增加净利润。监督管理部的“费用主动因”是合格合同发票数量,对于费用的控制就转变为对合同质量、发票质量的高要求,要求业务部门提高所签订合同的质量,确保取得合法合规的发票。财务费用分摊的“费用主动因”是利润核算单元占用资金情况,因此资金占用金额大小、资金周转的快慢成为利润核算单元在实际业务操作中要考虑的主要因素。

5. 通过“动因分析法”可消除非增值作业。确认动因的过程也是分析核算单元作业的过程,在进行业务流程改进时,通过对动因的确认和计量,消除“非增值作业”、改进“可增值作业”,将企业的损失、浪费减少到最低限度,从而促进企业管理水平的提高。

表 4 利润核算单元核算明细表 单位:万元

项 目	利润核算单元				费用核算单元				总 计
	集中采购部	对外贸易部	精益物流部	小计	经管部	财务部	监管部	小计	
收入	4 000.00	3 200.00	800.00	8 000.00					8 000.00
成本	3 960.00	3 168.00	776.00	7 904.00					7 904.00
毛利	40.00	32.00	24.00	96.00					96.00
可控费用:	15.85	11.57	5.85	33.27	13.08	4.92	3.40	21.40	54.67
差旅费	0.15	0.20		0.35	4.00	0.50	0.30	4.80	5.15
职工薪酬	10.20	6.00	2.00	18.20	5.00	4.00	3.00	12.00	30.20
办公费					0.08	0.02	0.10	0.20	0.20
邮寄费						0.10		0.10	0.10
培训费	0.50	0.50	0.50	1.50	3.00			3.00	4.50
业务招待费		0.37	0.35	0.72	1.00	0.30		1.30	2.02
财务费用	5.00	4.50	3.00	12.50					12.50
核算利润	24.15	20.43	18.15	62.73	-13.08	-4.92	-3.40	-21.40	41.33

表 5 利润核算单元核算明细表 单位:万元

项 目	利润核算单元							费用核算单元				总 计
	集中采购部	分摊费用	对外贸易部	分摊费用	精益物流部	分摊费用	小计	经管部	财务部	监管部	小计	
收入	4 000.00		3 200.00		800.00		8 000.00					8 000.00
成本	3 960.00		3 168.00		776.00		7 904.00					7 904.00
毛利	40.00		32.00		24.00		96.00					96.00
提供服务比例	67%		20%		13%		100%					100%
开具发票核算工作量	50%		40%		10%		100%					100%
合同发票审核工作量	25%		68%		7%		100%					100%
可控费用:	15.85	12.07	11.57	6.90	5.85	2.43	54.67					54.67
差旅费	0.15	3.01	0.20	1.20		0.59	5.15					5.15
职工薪酬	10.20	6.10	6.00	4.64	2.00	1.26	30.20					30.20
办公费		0.09		0.09		0.02	0.20					0.20
邮寄费		0.05		0.04		0.01	0.10					0.10
培训费	0.50	2.01	0.50	0.60	0.50	0.39	4.50					4.50
业务招待费		0.82	0.37	0.32	0.35	0.16	2.02					2.02
财务费用	5.00		4.50		3.00		12.50					12.50
边际贡献	24.15	-12.07	20.43	-6.90	18.15	-2.43	41.33					41.33
核算利润	12.08		13.53		15.72		41.33					41.33

五、后记

将“成本动因分析法”拓展使用到利润核算单元费用二次分摊,适用于非制造行业的企业,例如小型零售业企业、商贸企业、服务性企业。医院的绩效核算可以采用此种方法,按照不同职能部门为临床、医技科室等提供不同服务作为其分摊职能科室费用的“费用主动因”。

此方法的难点在于动因的确认。因为每个费用核算单元并不是单一只承担一个职能,其费用动因可以有多

个。要从多个动因中确定最根本、影响主要业务的“费用主动因”至关重要。

主要参考文献

朱磊娜.企业成本动因分析[J].企业导报,2011(12).
 刘明辉,杨馨.战略成本动因分析在企业应用的探讨[J].中国石油和化工,2010(7).
 顿朝月.企业多元化战略选择的成本动因分析[J].商业经济,2011(8).