

作业成本法在江西省制造企业应用研究

赵丽萌¹

（东华理工大学经济与管理学院，江西南昌 330013）

【摘要】通过实际案例论证了作业成本法在成本管理和产品定价方面的优势，以此论证作业成本法在江西省制造企业成本核算中应用的可行性，阐述作业成本法作为较先进的核算方法在江西省制造企业进行成本管理的优越性。

【关键词】作业成本法；制造企业；成本管理

【中图分类号】F23 **【文献标识码】**A **【doi】**10.19311/j.cnki.1672-3198.2018.14.060

在剧烈的市场竞争环境下，制造企业因其具有制造费用在总成本中占比较大这一特点，若想在竞争中具备较强的竞争力，就必须加强成本管理，建立更加科学、合理、准确、具有可操作性的新的成本核算方法，以规避高耗能低产出的产品线、降低成本和消除浪费。作业成本法凭借其能准确地核算产品的成本信息，有利于管理层控制成本等优势在制造行业逐渐凸显了出来。

1 作业成本法的概述

作业成本法是一项成本核算与管理的方法，它把重点放在各项具体工作作业上，探究工作是如何完成的，每一项作业成本是多少，该项作业是“增值作业”还是“非增值作业”。作业成本法以“成本驱动因素”理论为基本依据，依据产品或公司经营过程中产生和形成的产品与作业、作业链与作业价值的关系，对成本的动因加以分析，选取“作业”为成本对象，归集和分配间接费用的一种成本核算方法与成本管理制度。

在近年来作业成本法不断地演变与发展中，管理人员又逐渐将作业成本法的概念延伸到管理层面——作业成本管理，即在作业成本法进行准确地成本计算后，通过对最终计算出来的产品成本信息加以分析和管理的，将所得结果继续用于公司成本管理、生产管理、产品定价等方面，为公司决策提供相对准确的成本信息，使得作业成本法符合服务于公司经营管理决策的宗旨。

2 传统成本核算法和作业成本法实例分析

甲公司是江西省一家生物制药公司，主打的品牌项目是A、B、C三种产品，生产这三种产品所需的原材料均为外购得来的，按照现行的财务制度，公司采用传统成本法计算三种产品成本，相关成本计算的详细资料和财务部门核算过程如表1所示。

表1 核算过程表

基金项目：江西省研究生创新专项资金项目《作业成本法在江西省中小型制造企业的应用研究》（项目编号：YC2017—S285，主持人：赵丽萌）的研究成果。

作者简介：赵丽萌，东华理工大学，会计硕士，研究方向：成本控制方法。

	A 产品	B 产品	C 产品	合计/元
产量/公斤	1000	2000	4000	
直接材料/元	50000	180000	8000	238000
直接人工/元	58000	160000	16000	234000
制造费用/元				389400
年直接人工工时/小时	3000	8000	800	11800

在传统成本法下，该公司以直接人工工时为基础分配制造费用，计算的产品成本资料如表 2 所示。

表 2 计算的产品成本表

	A 产品	B 产品	C 产品	合计/元
年直接人工工时/小时	3000	8000	800	11800
分配率		389400/11800=33		
制造费用/元	99000	264000	26400	389400
直接材料/元	50000	180000	8000	238000
直接人工/元	58000	160000	16000	234000
合计/元	207000	604000	50400	861400
产量/公斤	1000	2000	4000	
单位产品成本/元	207	302	126	

在定价方面，公司决定采用成本加成定价策略，按照各项产品成本的 1.25 倍设定目标定价，A 产品的目标售价为 258.75 元/公斤，B 产品的目标售价为 377.5 元/公斤，C 产品的目标售价为 157.5 元/公斤。而 A 产品的市场价格为 258.75 元/公斤，B 产品的市场价格为 328 元/公斤，C 产品的市场价格为 250 元/公斤。

目标售价和市场价格之间的差距使得公司在销售方面陷入困境。由于市场竞争，B 产品的售价降低到市场价格，却依然滞销；而 C 产品的订单数量却非常多，公司提价到市价后，订单依然很多。

针对这种情况，公司决定采用作业成本法，以产品生产工艺流程为依据，建立作业中心，将作业中心汇集的各项资源消耗的价值分配到各作业成本库中，并认定各作业成本库的成本动因，归集的结果如表 3 所示。

表 3 作业成本法结果表

作业名称	制造费用	成本动因	作业量			作业总量
			A 产品	B 产品	C 产品	
发酵	121260	投料罐时/小时	1000	2500	800	4300
酸化	20000	反应罐时/小时	120	480	1400	2000
板框压滤	60000	占用时间/小时	70	300	630	1000
脱色	300	反应罐时/小时	100	400	1000	1500
结晶	42100	反应罐时/小时	400	800	800	2000
质量控制	25000	检验小时/小时	40	300	660	1000

产品包装	70000	包装次数/次	1000	1800	1200	4000
管理	50740	直接人工/小时	3000	8000	800	11800
合计	389400		5730	14580	7290	27600

公司用作业成本法计算的产品成本的资料如表 4 所示。

表 4 作业成本法计算的产品成本表

	作业 总量	总费用	分配率	作业成本		
				A 产品	B 产品	C 产品
发酵	4300	121260	28.2	28200	70500	22560
酸化	2000	20000	10	1200	4800	14000
板框压滤	1000	60000	60	4200	18000	37800
脱色	1500	300	0.2	20	80	200
结晶	2000	42100	21.05	8420	16840	16840
质量控制	1000	25000	25	1000	7500	16500
产品包装	4000	70000	17.5	17500	31500	21000
管理	11800	50740	4.3	12900	34400	3440
合计	27600	389400		73440	183620	132340
直接材料/元		238000		50000	180000	8000
直接 AX/元		234000		58000	160000	16000
制造费用/元		389400		73440	183620	132340
合计/元		861400		181440	523620	156340
产量/公斤		3400		1000	2000	400
单位产品成本/元				181.44	261.81	390.85

两种成本法计算取得的产品资料结果对比如表 5 所示。

表 5 产品资料结果对比表

	传统成本法			作业成本法		
	A 产品	B 产品	C 产品	A 产品	B 产品	C 产品
单位产品成本/元	207	302	126	181.44	261.81	390.85
目标售价/元	258.75	377.5	157.5	226.8	327.26	488.56
市场价格/元	258.75	328	250	258.75	328	250
产量/公斤	1000	2000	400	1000	2000	400
获利/元	51750	52000	49600	77310	132380	—56340

由表 5 我们可以看出,同一种产品的单位成本在两种成本核算法下计算出的结果存在较大的差异。产生差异的原因在于传统成本法下成本的分配是采用收入成本比率来计算分摊的,会导致费用不配比,脱离实际情况。传统的成本计算方法以每单位产品耗用的直接人工工时为标准来分配所有制造费用。但生产产品并不只是消耗直接人工工时这一要素,还包括其他诸多要素,所以消耗工时多的产品所耗用的制造费用不一定也高,因此仅依照单一的人工工时这一标准分配制造费用比较片面,必然会导致产品成本的虚增和虚减,不符合“谁受益,谁负担”的公平配比原则,从而致使成本信息失真。从以上分析中我们可以得出,虽然 A、B 两种产品所耗用的直接人工工时比 C 产品多,但从作业的角度而言,C 产品消耗的作业量是三类产品中最大的,这主要因为 C 产品生产工艺的复杂性和批量较小的缘故形成的差异。相比较之下,作业成本法比传统成本法能更为准确地反映各项产品所耗用的产品成本,克服了传统成本法成本信息模糊、失真的问题,使成本核算的结果更加真实、可靠,更具有相关性、可比性和配比性。因此,企业根据以作业成本法计算出来的成本数据为基础对产品定价更为合理。

3 实施作业成本法的效益分析

通过以上分析可以看出,作业成本法的实施应用给甲公司带来的效益体具体体现在以下各方面:

(1) 提供了较为准确的成本信息,为成本核算提供帮助。

甲公司在采用作业成本法之前,由于各产品的成本信息不准确,其目标定价也随之不合理,致使公司销售陷于困境,公司财务出现危机,公司发展进入瓶颈。之后,甲公司调整成本核算方法,将传统成本法更改为作业成本法。作业成本法以作业为成本核算对象,确定作业中心,通过合理地确定成本动因,将制造费用分配到各项产品成本,使得其为企业提供的成本核算流程信息的更加清晰,信息传递更加及时,成本控制措施在逐步深入,使用的频率也越来越高。从表 5 中可以看出作业成本法下核算的成本信息更为准确,也更适合公司的定价。

(2) 提高了企业管理水平,深化了成本控制意识。

甲公司采用作业成本法进行成本核算,通过分析生产过程中消耗的资源;确认资源耗费,对作业进行筛选重新组合,建立作业和作业中心,成立作业成本库;并将资源消耗作业成本计入到各自的作业成本库中;认定各作业库的成本动因;最后将成本库中各作业归集的成本依照作业动因分别计入最终产品,计算完工产品成本等一系列精确的核算步骤,这样方便产品线的综合管理员从系统中查询到各项成本费用的来龙去脉,使得成本信息更加准确,也更加详细。同时,采用作业成本法进行成本核算需要大量的财务人员参与计算产品成本,这样可以提高企业员工的成本控制意识,有效地降低合同成本。

(3) 有助于公司管理层和决策层控制成本。

公司若要实施作业成本法,首先需要优化各个生产流程。通过财务人员与各职能部门、一线员工的多次沟通,协调改进了作业成本调控流程,去掉部分作业成本控制中不增值的部分,减少了部分库存。其次,通过实施作业成本法,作业中心所有消耗的费用数据都能通过信息平台及时传输到各个职能部门,从而有效的控制了作业中心存在的浪费现象。这样,企业现有存货周转率提高了,资金周转率进一步加快,进一步提高了企业的效能。

甲公司实施作业成本法以后,公司的经营管理水平得到了很大的改善,企业效益显著提高,为管理者在成本管理、生产管理、产品定价等方面做出正确的决策提供了依据,并且为企业创造一定的经济效益。作业成本法在优化生产流程,消除浪费及无效作业,提高企业资源利用率等方面上具有巨大的推动作用。

4 结语

作业成本法有利于提高成本信息精准度，有利于企业进行有效的作业成本管理，有利于管理层和决策层更准确地理解和确认成本性态，从而进行科学的成本预算和决策。虽然作业成本法有很多优势，但由于各企业的具体情况不同，实施作业成本法的实施条件也不尽相同，应将作业成本法与传统成本法领会贯通，充分利用企业现有资源，做到二者优势互补、相互融合，尽可能降低作业成本法的实施成本，从而为作业成本法的推广与应用开辟更为广阔的前景。

参考文献

- [1] 王平心著. 作业成本计算理论与应用研究[M]. 沈阳: 东北财经大学出版社, 2001:130-145.
- [2] 熊焰初, 苏文兵, 张朝. 管理会计实践发展与展望[M]. 武汉: 武汉大学出版社, 1997:105-112.
- [3] 马秀菊. 作业成本法及其应用[J]. 会计之友, 2004, (02):51.