

# 作业成本法在制造业企业中的应用研究

王李芳

(万马科技股份有限公司体系管理部,浙江 杭州 311300)

**摘要:**在社会和经济飞速发展的时代下,自动化生产是制造业企业发展的刚性需求,自动化生产下的制造成本在日益剧增,因此制造业企业的成本结构也发生了根本性的变化。如果继续应用传统的成本核算方式,来计算现代化制造业企业的成本已经非常困难。本文中通过分析作业成本法在制造业企业中的应用,以确保精准地计算产品成本,重点提出了作业成本法有效应用的保障及对策,以不断提升企业成本管理水平,提高企业的核心竞争力。

**关键词:**作业成本法;制造业企业;成本核算

**【DOI】**10.12231/j.issn.1000-8772.2022.27.083

作业成本法,是在传统成本法的基础上进行改进的,其弥补了传统成本法的一些不足之处,能够实现对产品成本进行精准计算的目的。随着社会的不断进步,制造业自动化的程度也在不断加深,而制造业企业中对于产品成本的精准度也越来越高。在传统成本核算方式下,原材料、人工、制造费用等全部都追溯到产品中,虽然直接成本能够做到准确的分配,但是间接成本因其产生的动因较多,所以最终产品成本的精准度始终处在较低水平。在经济飞速发展以及经营环境不断变化的背景下,企业对于成本精准度的要求越来越高,因此作业成本法也逐渐走入大众的视线中,引起了企业的广泛关注。

## 1 作业成本法的基本原理

作业成本法的基本原理,简言之,即产品消耗作业,作业消耗资源,其是以成本动因理论为根本的基础。此原理的提出,是以费用和成本为来源分配间接费用,将间接费用的分配与发生间接费用的原因两者进行联系。在传统成本系统下,是通过假定数量是唯一的成本动力因,将成本生产的过程进行了简化,这是与事实相背离的。而作业成本计算着眼于分析成本产生的复杂原因。由于成本产生的原因不同,因此控制、汇集、分配费用的方法也不尽相同。根据产品生产或企业生产经营中发生的产品、劳务与作业、作业链、价值链、资源之间的相互关系,先根据资源动因将资源消耗归集、分配到各作业中心、作业成本库,然后再根据作业动因将各作业中心的作业库中所归集的费用分配到各产品或劳务中。其思想从图1中也可以分析得出。

## 2 作业成本法的优势

作业成本法,即是在传统成本核算方法的基础上进行的创新和完善,其自身具有显著的优越性,可选用多种成本动因、采用多种分配标准,这是传统作业法成本法所无法比拟的。以下从五个方面提出了作业成本法的优势:

### 2.1 能够提供更精确的成本信息

对于作业成本法而言,在其分配上是将重点放在了

间接成本上,而单一的分配标准不再适用,采用多元分配基准,以成本对象和资源消耗的因果关系作为出发点,先结合资源动因将间接费用分配到作业,接着再按作业动因将作业计入成本对象,从而有效地避免了传统成本计算方法扭曲成本信息的问题,能够为信息使用者提供更加精准的成本信息,以便于其进行决策判断。

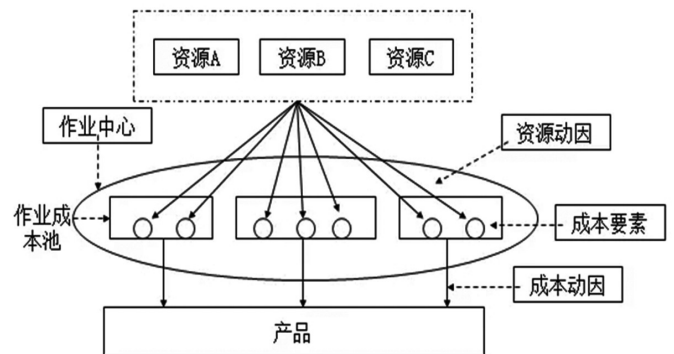


图1 作业成本法的基本原理图

### 2.2 有助于管理者进行决策

作业成本法,能够为信息使用者提供更加精准和真实的作业驱动成本计量信息,更便于管理者制定相应的决策,即:产品设计决策、完善产品定价决策,由此来对新产品进行销售引导等,只有真实、准确的成本信息才能帮助管理者制定科学的决策。

### 2.3 作业成本法可以改进预算控制

在对作业成本进行管理的过程中,是以消除不增加价值的作业或减少资源的消耗为最终的目的。从可增加价值的作业方面来看,同样要减少作业的资源消耗,由此发挥事前预算控制的作用,这是与传统成本控制中以事后控制为主完全不同的做法,因此可以看出作业成本法能够有效地完善预算控制工作。

### 2.4 便于企业绩效考核

基于作业成本的理念下,将责任进行清晰的划分,按照作业进行责任中心的划定,实现科学分配和合理分配。根据各作业层提供的成本信息,来确定增值和非增值作

业,高效和低效作业,由此来对个人或者作业中心的责任履行情况进行相应的评价。

### 2.5 能够提高产品的竞争力

在传统成本管理模式下,成本管理工作仅注重于生产的过程以及产品投产后,而对于产品投产前的开发、策划、设计等成本工作并不重视,与现代化社会经济的发展严重不符,同时也不利于产品竞争力的提升。而作业成本法,是完全符合现代化企业发展的需求,成本管理工作从产品的设计、策划、开发等前期环节一直延续到产品的投产后,实现技术与经济的统一性,对企业资源进行优化配置,在产品的设计、研发、生产环节,以及价值链的构成上,尽量降低资源的消耗,从根本上提升产品的竞争力,不断提高市场占有率。

## 3 作业成本法的实施过程

作业成本法在制造业企业中应用的过程中,将作业成本法的计算过程总结为如图2所示:

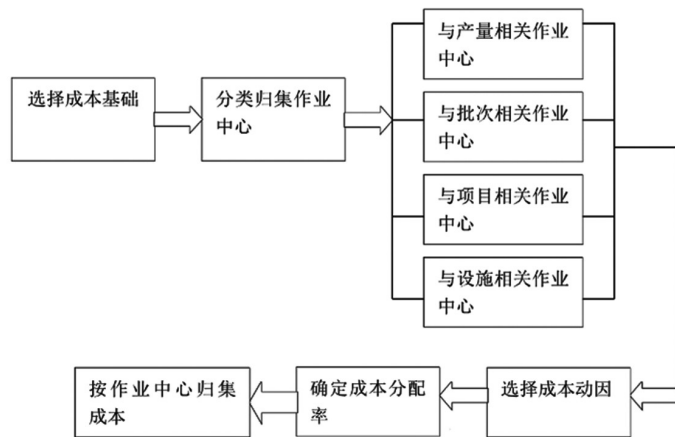


图2 作业成本法计算过程

### 3.1 确定作业

基于作业分析的基础上,对作业进行整合以及创建作业中心成本库,对作业中心进行清晰的划分。在实施作业成本法的过程中,是需要针对于企业整个生产经营过程,建立作业中心,以主要作业为主体,合并同质作业,然后建立作业成本库。

### 3.2 资源费用的归集

#### 3.2.1 对间接费用的处理

对于不同的行业而言,不同工作的间接费用范围也不尽相同,这里以制造业为例,其间接费用是以制造费用为主。鉴于间接费用自身的特性,其并不能与某个作业进行合并归属,而现行的会计制度可以记录各间接费用的总费用,对各项作业的消耗费用不能逐一体现,通过利用作业成本计算法,以资源动因为根本,将间接费用分配到不同作业中,从而能够深入地作业层次实施成本控制。

#### 3.2.2 资源动因的选择

资源动因,即是资源成本分配到成本库的标准,其可以将资源与成本费用归集进行联系,通常采用经验法和测量法两种方法来确定资源动因。

### 3.2.3 归集成本库的成本

确定资源动因之后,还要对资源动因量进行确定,然后再结合资源动因将各项资源消耗的间接费用分摊到作业中心,资源动因量的准确性与否,直接影响着成本与费用的归集精准度,两者之间呈现正比例关系,即资源动因量统计越准确,则成本与费用的归集越精准。

### 3.2.4 作业动因(成本动因)的选择

作业动因,即成本动因,作为分配作业成本到产品或劳务的标准,能够将作业消耗量以及企业产出量进行联系。只有确定作业动因,才能进行作业成本库费用的分配,一般情况下,在一个作业中存在多个作业动因,这里以产品检验作业和采购作业中的作业动因为例,产品检验作业的动因有检验时间、次数以及不合格产品的数量等,采购作业的作业动因有零件数、采购单数等。如何准确的选择一个作业中的作业动因是关键,即反映作业消耗量与实际消耗量相关程度较高的,称之为作业动因,对于不能反映作业消耗量的,则不能称其为作业动因。

## 3.3 计算作业成本和产品成本

(1)确定成本库作业动因消耗量。在分配成本费用时,其作业动因量是基础,作业动因量即产品所消耗的作业动因的数量,是对原始记录进行分类、汇总、整理所得,或者根据工作人员的经验数据分析后所得。

(2)计算成本动因率。成本动因率是指每单位成本动因所引起的间接费用的数量。计算公式为:

$$\text{成本动因率} = \text{成本库费用} / \text{成本库作业动因总量}$$

成本动因率确定后,并以各产品消耗各成本库的成本动因量为依据,开展成本费用的分配工作。

(3)计算作业成本和产品成本。产品的作业成本等于该产品所消耗某一作业的成本动因量乘以该作业的成本动因率。计算公式为:作业成本=成本动因率 X 作业动因量。

产品所包含所有作业的作业成本之和,即可以表示为该产品的间接计入费用。产品成本等于直接材料成本、直接人工成本和间接计入费用之和。计算公式为:产品成本=直接材料成本+直接人工成本+间接计入费用。

## 4 作业成本法有效应用的保障及对策

通过作业成本法在制造业企业中的应用,以下提出了六点作业成本法的有效应用对策,为相关企业提供理论的参考。

### 4.1 对作业成本法的应用进行深入研究

企业在应用作业成本法的前期,应该深入的了解和分析作业成本法的相关理论内容,并能够以企业的发展实际为根本,制定相应的制度,再结合企业生产工作的流程内容,将资源消耗的根本动因找出来,这个过程不仅需要企业管理层的高度重视,同时财务人员以及企业各部门员工也应该积极地参与到其中。

### 4.2 提高管理层认识,制度层面有保障

企业作业成本法实施的过程中,必须要得到企业管理层的高度重视。对于企业管理层而言,要能够将作业成本法与企业的长期发展战略进行结合,将成本管理工作提到战略发展的角度,如此一来,对于企业的长效和持久发展是非常有利的。

对于企业管理层而言,在作业成本法在实施的初期就应该重点关注,由此来引导和激励企业工作人员去适应该项工作。在这其中应该注意的是,作业成本法的实施并不能完全替代传统的成本法,两种方法有其自身的优势特点,即传统成本法能够直接与外部报告进行对接,而作业成本法所提供的产品成本信息更加全面。将两种方法进行结合,并发挥其优势部分,以便于企业管理层对产品成本有更加清晰的认识,从而进行科学的决策。

#### 4.3 专业化资源的技术支持,规范基础数据的归集

专业化资源的技术支持,即需要专业化的人才和技术。企业中应建立财务共享中心,通过共享中心来获取相应的成本数据,而作业成本法在具体实施中更需要有专业的人才,人才是高效开展工作的核心基础,企业中更应该引进高端技术人才,以不断提供专业化的支持。

另外,除了技术支持外,更需要有大量的数据支持,企业要从多方面来获取基础数据内容,并对数据进行整理和分析,为成本分析工作奠定坚实的数据基础。对基础数据的收集可以从各生产车间获得,这需要相关工作人员深入到车间,并开展基础数据的提取工作,在作业成本法的实施过程中,基础数据作为整个工作流程的核心基础,其准确性和真实性对后续工作的开展起着关键的作用,因此从国家层面而言制定完善的符合制造业企业应用的作业成本信息管理系统显得尤为重要,对提高其标准化水平起着积极的推动作用。

#### 4.4 成立专门的管理小组,实施过程顺畅

作业成本法在实施的过程中,要投入大量的人财物,而其中难免遇到问题。因此企业在应用作业成本法时,要设立专门的管理小组,负责作业成本法的执行工作,与会计部门共同来完成,管理小组的成员应由企业中各部门代表组成,即企业各部门都要参与到作业成本法的实施工作中,以确保工作顺畅和有序的开展,另外可以聘请专业的作业成本法顾问,作为管理小组的咨询顾问。

#### 4.5 科学确定作业动因,明确作业中心成本责任

在具体工作开展中,作业成本动因有多种,而在确定的过程中可能面临着诸多的问题,一般情况下,成本动因选择需要结合三种要素,即:多样性、相关性和计量成本。在成本核算的角度而言,成本动因越多,则核算的精确度也会越高,与此同时成本核算系统所实施的成本也会越高,所以结合相关研究显示,成本动因的数量一般控制在6-9个为最佳。所以作业成本动因的选择,不能过多也不能过少,过多会影响成本计算的精确度,过少会增加计算的复杂度。因此企业在实际应用中,要充分结合企业的实

际,将作业动因进行转移和替代,由此找出清晰的、便于计算的作业动因,从而确保作业动因的科学性,并明确作业中心成本责任。

#### 4.6 完善绩效考核体系与激励机制

企业在实施作业成本法的过程中,操作过程较为繁琐,不仅要划分业务流程,整理基础数据,还要选择合适的成本动因,相比较传统成本法而言,作业成本法所投入的精力和时间更多,工作人员的工作量也在增加。因此,企业中不断完善绩效考核体系与激励机制,不断激发工作人员的积极性,对作业成本法的实施能够献计献策,对于有建设性的建议,要给予相应的奖励。在此过程中,员工的自身能力得到了提升,工作积极性得到了提高,工作由被动转为主动,工作质量也会因此提升。

### 5 结束语

综上所述,作业成本法的实施,是在传统成本法的基础上进行了改进,使产品成本的计算更加精准,对成本进行了有效的控制,这对于企业制定运营决策以及市场定位起到了重要作用。另外,企业要积极完善绩效考核体系,以加强成本考核工作,提高工作人员的成本控制积极性,以促进成本控制工作的高效开展,实现企业效益的提升。

#### 参考文献

- [1]张焱,赵小娟.作业成本法与传统成本法分析比较[J].中国集体经济,2020(21):146-148.
- [2]位春苗.作业成本法在制造业企业的运用[J].商场现代化,2020(14):123-125.
- [3]王亭雁.浅析作业成本法在制造业中的应用[J].财会学习,2019(28):135+137.
- [4]李然.作业成本法在我国制造业的应用现状分析[J].财会研究,2010(4):50-51+57.

**作者简介:**王李芳(1981-),女,汉族,浙江绍兴人,学士学位,中级工程师,研究方向:机电工程。