

中小五金制造企业 实施作业成本法应对成本飙升

党晓峰

(贺州学院人文与管理系 广西贺州 542800)

【摘要】 本文通过分析中小五金制造企业采用作业成本法的有利条件,在进行真实案例研究的基础上,论证了中小五金制造企业利用作业成本法的必要性和可行性,并提出相应的建议。

【关键词】 中小五金制造企业 成本管理 作业成本法

随着五金行业的崛起,五金产业基地现已遍及广东、浙江、江苏、福建、山东、河北、河南等地区。五金产业基地的蓬勃兴起,为地方经济的增长和财政收入做出了重要贡献。五金制造企业的市场细分化程度高、层次多,无论是高端产品还是低端产品,客观上都有自己生存的空间。这样,就为不同规模、不同技术层次的五金企业提供了生存与发展的机会。中小五金企业借此而找到自己的市场定位,为广大仅具有中低技术水准的劳动者提供了宝贵的就业机会,尤其使广大农民工增加了收入,提高了生活质量,进而也为社会稳定和中国城市化发展做出了重要贡献。

一、中小五金制造企业的经营困境

成本飙升导致企业举步维艰:在高物价、高税负、高成本影响下,不少五金企业陷入生存困境。接单无利润,导致订单成了“鸡肋”。若不接受客户订单,则导致多年辛苦培养的客户群被自己摧毁;而若接受订单,几乎是义务劳动,赔钱赚吆喝。企业陷入进退维谷的境地。

残酷竞争压缩企业的市场生存空间:由于中小五金制造企业的进入门槛低、启动资金少,导致中小五金生产线林立。飞速攀高的企业数量,引发了企业间的恶性竞争。原料采购上,非理性抢购;市场开拓上,非理性削价。由此,“薄利让利”成了唯一的“杀手锏”。从业者普遍认为,如此竞争,近乎于“国内倾销”,使中小五金制造企业迅速走完薄利、微利、无利的“死亡三部曲”,许多企业距离关门大吉仅一步之遥,“假停产、真倒闭”已不鲜见。

生产成本飙升且成本管理水平低下,是导致中小五金制造企业陷入困境和制约其发展的重要原因之一。作为会计工作者,可从成本管理的角度为五金业解困与发展做出贡献,这是会计人可为企业做出的直接贡献。而在成本管理中,引入并推广作业成本法(ABC)核算成本、考核成本控制绩效,则是比较有效的举措。

二、中小五金制造企业应用作业成本法的条件

中小五金制造企业的突出特点之一,就是大多为民营企业。民营企业的资本,都是业主辛苦打拼的积累,因此他们很

关心企业的命运,更重视成本管理。或许他们的个人能力和知识水平有限,但他们对企业的珍惜则是毋庸置疑的,这是进行成本管理改革的内在驱动力,是推行先进成本管理方法的首要条件。

中小五金制造企业的突出特点之二,就是直线式管理,即业主既是所有者,也是决策者,还是督导者。不论我们对此管理方法是否有非议,客观上这种管理方式提高了作业成本制度的执行力,不像大企业命令链冗长,执行效果与初衷相违。

中小五金制造企业的突出特点之三是,与大企业相比,其技术工艺相对简单。这样,使准确划分作业中心、确定合理的作业动因都变得更为简单易行,降低了采用和贯彻作业成本法的难度。

中小五金制造企业的突出特点之四是,其已基本具备作业成本法需要的会计人力资源。随着高等院校多年来对会计人才的大量培养,中小五金制造企业中的成本核算人员绝大多数接受过系统的会计教育,具有大专及以上学历,其会计方面的综合能力和学习新知的能力可保证作业成本法的实施。即使某些人员初次接触作业成本时还比较生疏,但仅针对本企业成本核算需要进行短时期帮教或自学,其能力亦可以达到采用作业成本法核算成本的需要。

综上所述,中小五金制造企业采用作业成本法进行成本核算具有较充分的可行性。

三、案例研究

(一)企业情况简介

永昌五金有限公司于20世纪90年代在绍兴市成立,是一家小型五金制造企业,多次被市县政府评为“讲信用”单位。公司主要生产女士用的发夹等五金冲压制品,拥有热处理生产线三条、冲压机床五十台、自动送料机十多台,还有车床等生产设备,能生产各种各样的小五金产品。该厂生产单位分为两个分厂,第一分厂主要是以裁剪和淬火为主,电镀外包;第二分厂主要是以装配为主。该企业和其他五金企业一样,当前面临着成本飞速上升和市场残酷竞争的双重压力。

永昌五金有限公司希望采用先进的成本核算方法对成本

进行更准确的核算和分析,使成本控制效果更好,并为企业决策提供可靠依据。经研究,决定请高校成本会计专家对其成本核算工作进行改革。高校成本会计专家认为企业可试用作业成本法进行成本核算和分析,并将其第一分厂及其7月份成本核算工作作为样本进行研究。

永昌五金有限公司第一分厂共有20名员工,分布在各个工作环节,其中管理人员1名,操作人员19名。该分厂拥有27台设备和一栋厂房,27台设备安置在同一栋厂房内,设备功率各不相同。经过裁剪、淬火等生产加工活动,共生产1001#、2001#、3001#、4001#、5001#等五种型号的妇女发饰初级产品,经过外包电镀后,为第二分厂提供半成品。该分厂此前采用传统成本核算方法,期末将所有加工费用按各产品实际耗用情况直接计入各种产品成本。生产统计资料比较完善,成本核算基础工作较好。

(二)应用作业成本法进行成本核算的设计

企业和高校师生共同组成成本核算研究小组,制定作业成本法在该企业应用研究的基本思路并完成核算过程。

1. 基本思路:7月份,传统成本法与作业成本法核算同时进行,最后对核算结果进行比较研究。传统成本核算由企业在职会计人员完成;作业成本核算在企业会计人员、技术人员、生产管理人员协助下,主要由高校师生进行。

2. 永昌五金有限公司作业成本核算过程设计。

(1)经过企业技术人员、生产管理人员、高校师生共同研究后,完成了第一分厂作业中心设计(划分)、确定成本标的和作业动因等作业成本法下必须完成的基础工作。为了清晰地反映作业中心与成本标的(成本计算对象)的关系,编制表1。

表1 第一分厂作业中心一览表

序号	作业中心	作业内容(任务)	作业动因(分配标准)	成本标的(成本计算对象)	生产设备拥有量(台)
1	管理中心	生产组织	折合后的机器工时	1001#、2001#、3001#、4001#、5001#	0
2	裁剪中心	对所经过的产品进行裁剪,为淬火中心提供半成品	折合后的机器工时	1001#、2001#、3001#、4001#、5001#	25
3	淬火中心	对裁剪中心转来的半成品进行淬火,为第二分厂提供半成品	折合后的机器工时	1001#、2001#、3001#、4001#、5001#	2

注:1.作业划分原则:以工艺特点为主要划分标准,兼顾会计工作的重要性原则。

2.作业动因:由于该企业员工较少,设备是生产力生成中的核心因素。生产组织的主要任务是设备的管理和使用。裁剪中心和淬火中心的员工,主要是以操作设备来完成生产加工活动,所以,以机器工时作为作业动因科学合理。此外,由于各设备功率不同,所以以折合后的机器工时为作业动因。

(2)确定资源分配思想及资源动因(资源成本分配标准)。首先,各个作业中心直接消耗的资源直接计入各个中心。其次,各个作业中心共同消耗的资源,采用恰当的资源成本动因分配到各个中心。为了明确作业中心与资源消耗的关系,编制表2。

表2 第一分厂资源成本内容及分配标准、计入方式

资源名称	职工薪酬	机器动力	机器折旧	房屋折旧	机器维修	水费
作业中心	管理中心 裁剪中心 淬火中心	裁剪中心 淬火中心	裁剪中心 淬火中心	裁剪中心 淬火中心	裁剪中心 淬火中心	淬火中心
计入方式	直接计入	分配计入。 分配标准:各中心所属机器设备总设备功率	直接计入	分配计入。 分配标准:各中心所属机器设备占有的厂房空间	直接计入	直接计入
备注	职工可以清楚地归属到有关中心	分厂只有总电表,动力消耗与机器功率有直接关系	机器可以明确地归属到有关中心	房屋的主要磨损方式是机器工作震动	设备维修服务方向能明确指向有关中心	水费主要发生在淬火中心,其他中心水费可忽略

(3)模型设计。为了使成本核算工作更加科学化和规范化,根据该企业实际情况,设计以下计算模型。

模型一,作业成本归集模型:

$$R = \sum_{i=1}^4 Z_i + \sum_{j=1}^2 \frac{f_j}{Q_j} \cdot q_j$$

模型释义:R是某作业中心的作业成本;Z_i是该作业中心所消耗的第i项直接计入的资源成本,由表1可知,该企业直接计入作业中心的资源最多4项,所以i不超过4;f_j是各个作业中心共同消耗的第j项共同资源成本;Q_j是共同资源的分配标准总量;q_j是该作业中心所消耗的共同资源的分配标准总量。由表2可知,该企业生产过程中需要分配的共同资源成本共2项,所以j不超过2。

模型二,产品作业成本计算模型:

$$C = \sum_{i=1}^3 \frac{R_i}{G_i} \cdot g_i$$

模型释义:C是某产品的作业成本;R_i是第i个作业中心的作业总成本;G_i是第i个作业中心的作业成本分配动因总量;g_i是该产品接受的第i个作业中心提供的服务作业动因总量。由表1可知,该企业共有3个作业中心,所以i不超过3。

(三)产品作业成本计算

1. 根据各作业中心资源消耗单据归集作业成本。根据表2中的信息,利用模型一归集并计算各作业中心的作业成本,编成表3(计算过程略)。

表3 第一分厂各作业中心作业成本计算一览表

资源名称	职工薪酬	机器动力	机器折旧	房屋折旧	机器维修	水费	合计
作业中心							
管理中心	3 000						3 000
裁剪中心	20 800	3 246.753 2	1 666.667	3 858.024 69	5 400		34 971.44
淬火中心	9 600	46 753.246 8	4 166.667	308.641 975	10 000	1 000	71 828.56
合计	33 400	50 000	5 833.334	4 166.667	15 400	1 000	109 800

表4 第一分厂各产品作业成本计算一览表

成本项目	作业成本 (元)	分配率=作业成本÷ 折合后机器工时 (元/工时)	产品作业成本									
			1001#		2001#		3001#		4001#		5001#	
			作业量	金额(元)	作业量	金额(元)	作业量	金额(元)	作业量	金额(元)	作业量	金额(元)
管理作业	3 000	$3\ 000\text{元} \div 5\ 107.5\text{工时} = 0.587\ 4$	900	528.66	770	452.30	1 200	704.88	1 275	748.94	962.5	565.22
裁剪作业	34 971.44	$34\ 971.44\text{元} \div 2\ 600\text{工时} = 13.450\ 6$	450	6 052.77	385	5 178.48	625	8 406.63	650	8 742.89	490.0	6 590.68
淬火作业	71 828.56	$71\ 828.56\text{元} \div 2\ 507.5\text{工时} = 28.645\ 5$	450	12 890.48	385	11 028.52	575	16 471.16	625	17 903.44	472.5	13 534.96
合计	109 800			19 471.91		16 659.30		25 582.67		27 395.27		20 690.86

2. 产品作业成本计算。利用模型二和表1、表3的资料,计算各产品作业成本,编成表4(计算过程略)。

3. 差异及原因分析。企业会计部门转来的本月成本报表显示,剔除直接材料后,本月1001#、2001#、3001#、4001#、5001#等半成品的总成本(即加工费用)分别为22 981.40元、17 874.42元、25 534.88元、25 534.88元、17 874.42元。经过计算,与真实成本相比,1001#、2001#分别虚增了18.02%、7.29%;而3001#、4001#、5001#虚减了0.19%、6.79%、13.61%。成本扭曲程度较大。

经过分析,其差异主要由以下原因造成。

(1)分配标准(成本动因)选择不当。此前用“机器工时”而非“折合后的机器工时”分配成本,虽然简单,却掩盖了不同产品使用不同功率的设备导致消耗机器工时所具有的实质差异。比如1001#产品,经过划分作业后发现,由于使用的主要为功率较小的设备,故其实际占用的折合机器工时是最少的。

(2)忽视了不同加工阶段加工费用投入的差异。由于在不同的作业活动中,企业投入的加工费用不同,则在加工费用较多的作业活动中,某种产品使用的机器工时比重较大,即应该承担较多的费用,反之亦然。而该企业在传统成本法下,由于没有划分作业中心,未考虑不同工艺下加工费用投入的差异(例如,生产工艺实际情况显示,水费只在淬火作业中发生),而是将所有加工费用都以在淬火工艺中各产品消耗的机器工时分配给所有产品。

由于淬火是第一分厂的最后一道工艺,故带有明显的按产量分配加工费用的指导思想。为了证明这一分析的正确性,企业还在传统成本核算方法下,用折合后的机器工时作为分配标准进行试算,但得出的结果仍然和用作业成本法计算的结果有差异(虽然差异有所减少)。

4. 对第一分厂改进成本管理工作的建议。通过应用作业成本法核算7月份成本及对成本核算结果进行分析,得出如下结论:①该五金企业存在应用作业成本法核算成本的必要性和可行性,建议试行一段时间后,若成本控制绩效明显,可正式采用,并可推广到第二分厂。②注意加强成本核算的基础工作。机器工时统计、资源消耗统计应该进一步细化,为更好地应用作业成本法提供保证。

四、中小五金制造企业应用作业成本法的建议

中小五金制造业是为中下技能劳动者提供就业机会的重要产业,也是许多地方政府财政收入主要的传统来源之一。但在目前经济形势严峻、国内生产成本飙升的情况下,中小五金制造业正陷于前所未有的“严寒期”。结合中小五金制造企业的特点,笔者建议其采用作业成本法以加强成本管理,从而走出经营困境。对于作业成本法的采用,特提出以下建议:

1. 会计人员亟须改变传统工作习惯,关注企业经营,积极为企业出谋划策。通过上述研究可见,会计核算上的创新,可能为企业做出颇有价值的贡献。在理论上,虽然我们总说会计有很多职能,是企业决策的“重要参谋”,但客观情况却是,大多数会计人员仍把自己的工作定位在算账上,认为只要会计核算没有错误就是好会计,从而导致会计远离企业一线生产经营。长此下去,不仅不能起到参谋作用,最终还会影响会计在企业和社会上的威信与地位。

会计是企业经营信息的第一知情者,会计人员理应在企业遇到困难时站出来,利用自己的专业知识创造性地为企业破解经营难题做出贡献,而不对企业的经营情况漠然冷对,更不应沦为“偷税漏税的同路人”。

2. 企业应尝试让技术人员参与成本核算,促进作业成本法优势的发挥。作业成本法涉及很多工艺技术知识,而目前的成本会计人员大多缺少此类知识,如果只让这些成本会计人员去实施作业成本法,则即使方法本身在成本管理方面有诸多优势,却也很难发挥出来。企业将技术人员纳入成本核算组织中,是当务之急。

3. 加强与高校合作,充分利用“巧实力”。中小五金制造企业人力资源单薄,但若其能充分利用自身体制灵活的特点,积极吸收高校“外脑”,组成校企合作的横向成本核算组织,则可走出一条进行成本管理改革的捷径,从而凸显“小代价”解决“大问题”的“巧实力”。

【注】本文系浙江省2010年新世纪A类课题“适应绍兴纺织业需要的‘复合型’成本会计人才培养体系创建研究”(项目编号:yb2010146)结题成果。

主要参考文献

党晓峰,应巧.折旧费用现行会计处理方式弊端剖析与改进研究.商业会计,2011;10