纺织服装类上市公司实施作业成本法探讨

范颖茜

(辽东学院会计学院 辽宁丹东 118001)

【摘要】本文针对当前纺织服装类上市公司的发展状况,分析了应用传统成本法核算存在的问题。通过实例比较作业成本法与传统成本法核算产品成本的差异,提出纺织服装类上市公司应采用作业成本法进行产品成本核算,使产品成本的计算结果更加科学、准确,以利于企业价值最大化的实现。

【关键词】纺织服装 上市公司 传统成本法 作业成本法

我国目前有纺织服装类上市公司八十多家,在经历了金融危机和欧债危机之后,使出口增速减缓,外销转内销的企业为了打开国内市场销路,不得不主动降低产品价格。同时纺织服装类上市公司还面临着人民币升值、劳动力价格上涨和原材料价格上涨的多重威胁。纺织服装类上市公司要进一步发展,传统的成本核算方法已不能满足成本核算的要求,而作业成本法则可以有效解决成本核算不准带来的问题。

作业成本法(简称 ABC 法),是一种以作业为基础,通过对所有作业活动进行动态追踪,对各种作业的间接费用采用不同的间接费用率将成本进行合理分配的成本计算方法。作业成本法认为,企业的生产经营活动是由一系列相互关联的作业组成,企业的每一项作业都要耗用一定的资源,企业产品的生产需要通过一系列作业完成。因而,产品的成本实际上就是企业全部作业所消耗资源的总和。在运用作业成本法计算产品成本时,关注的重点是制造费用的分配。以直接追溯或动因追溯的方式计入产品成本,尽量避免分摊方式分配产品成本,使产品成本的计算更加科学、准确。

一、纺织服装类上市公司中传统成本核算法存在的问题

纺织服装类上市公司大多采用传统的成本核算方法,主要以直接人工工时或机器工时进行制造费用的分配。传统的成本核算方法一般采用两个步骤进行间接费用的分配:第一步先将归集起来的辅助生产费用分配到各生产部门,第二步再将归集的间接制造费用分配到各种具体的产品。在分配间接制造费用时,一般采用直接人工工时或机器工时作为分配标准,在间接制造费用所占比重不大的情况下是比较合理的。

在纺织服装类上市公司面临多重威胁的今天,市场竞争愈演愈烈,品牌战略成为企业成功的核心。纺织服装类上市公司企业自动化程度越来越高,设备更新换代越来越快,导致企业间接制造费用所占比重越来越大,传统的以直接人工工时或机器工时分配制造费用的方法,是建立在"产量高的产品耗用的资源多"的这一假设前提下,所以采用这种简单的分摊方式,已不能适应当前纺织服装类上市公司发展的现状。另外,在消费者日益追求个性化、多元化的今天,纺织服装企业传统的品种单一、批量较大的生产模式已让位于品种多样、批量较小的生产模式,高端定做模式已逐渐采用。

在当前这种生产模式下,与单个产品生产工时无关的费用越来越多,例如产品设计费、产品试验费、设备调整准备费用、搬运费用、质检费用等生产辅助费用。如果把这些与产品生产工时无关的费用简单地按工时分配计入产品成本,必然造成分配结果偏差较大,导致核算出的产品成本不够准确,影响企业的经营决策。

二、作业成本法与传统成本法运用的比较分析

为了比较作业成本法与传统成本法,下面举例进行分析说明。假设某服装上市公司本月只生产普通西服和时装西服两种产品,采用流水线生产,现选取缝纫车间实施作业成本法核算产品成本,缝纫车间包括裁剪、机器缝纫、手工锁扣眼、钉扣和检验等作业。其中,缝纫人员采用计件工资,其工资直接计入直接人工,其他人员为固定工资,有关成本资料如表 1。

表 1　2012 年 5 月生产成本汇总表　单位:元

成本项目	普通西服(1 000)件	时装西服(600)件	合计
直接材料	280 000	156 000	436 000
直接人工	45 000	30 000	75 000
制造费用	362 800		362 800
其中:样板制作人员工资	31 000		31 000
裁剪人员工资	25 000		25 000
钉扣、锁眼人员工资	9 000		9 000
检验人员工资	11 000		11 000
车间机器折旧费	210 000		210 000
车间管理、办公费	37 800		37 800
车间其他费用	39 000		39 000
合计			873 800

采用作业成本法核算产品成本,企业可以确定下列作业:

1. 样板制作及裁剪作业——作业 1。

该服装公司生产的普通西服分 5 个型号,需要 5 套样板,而时装西服在 5 个型号的基础上,又分出 4 种款式,因此需要 20 套样板。每种型号和款式的产品平均每月需消耗一套样板,而且每一种样板的制作费大致相同,裁剪工作一般按制作的样板由机器下料,因此,样板制作及裁剪作业传统西服和时装西服耗用该项作业的比例为 20%:80%。

2. 钉扣、锁眼和检验作业——作业 2。

钉扣、锁眼和检验这三道工序中,普通西服和时装西服没有什么区别,可以按照生产数量进行分配,因此,钉扣、锁眼和检验作业传统西服和时装西服耗用该项作业的分配比例为 62.5%:37.5%。

3. 机器折旧作业——作业 3。

由于企业采用先进的生产设备,其折旧费所占比重较大。公司新购入的一台价值 720 万元的设备,主要是为生产时装西服而购入的,其月折旧 6 万元应直接计入时装西服,该设备本月发生机器工时 500 小时。该公司本月发生折旧费 21 万元,发生机器工时 8 000 小时,其中普通西服 4 800 小时,时装西服 3 200 小时(2 700+500)。21 万元首先扣除 6 万元应直接计入时装西服的折旧费,其余额按照扣除该设备机器工时后的机器工时(即 8 000-500)小时进行分配。

4. 车间管理作业——作业 4。

车间管理是一项维持性作业,很难分清为哪种产品所消耗。可以按照承受能力的原则进行分配,以各种产品预计的销售量乘以预计单价作为分配基础,分配该项作业(假设本例中产量与预计销量一致)。普通西服的预计单价为 960 元,而时装西服的预计单价为 1 600 元,则该项作业的分配比例为 50%:50%。

表 2　　作业成本分配表　　单位:元

项目		作业1	作业2	作业3	作业4	合计
作业成本发生额		56 000	20 000	210 000	76 800	362 800
作业动因	产品型号及款式	25				
	产品数量		1 600			
	机器工时			7 500		
	产量×单价				1 920 000	
分配率		2 240	12.5	20	0.04	
普通西服的作业动因		5	1 000	4 800	960 000	
时装西服的作业动因		20	600	2 700	960 000	
普通西服的作业成本		11 200	12 500	96 000	38 400	158 100
时装西服的作业成本		44 800	7 500	114 000	38 400	204 700

注:作业3分配时先按7 500(8 000-500)工时分配150 000(210 000-60 000)元的作业成本,分配后时装西服的作业成本再加上60 000元。

根据表 2 计算结果,加上直接材料、直接人工成本,计算得出作业成本法下产品成本:

普通西服总成本=280 000+45 000+158 100=483 100(元)

普通西服单位成本=483 100÷1 000=483.1(元)

时装西服总成本=156 000+30 000+204 700=390 700(元)

时装西服的单位成本=390 700÷600=651.17(元)

如果采用传统成本核算方法分配制造费用,该公司将制造费用统一按机器工时进行分配,具体分配情况如下:

分配率=362 800÷8 000=45.35

普通西服分配的制造费=45.35×4 800=217 680(元)

时装西服分配的制造费=45.35×(2 700+500)=145 120(元)

表 3　　传统成本核算方法计算表　　单位:元

成本项目	普通西服	时装西服	合计
直接材料	280 000	156 000	436 000
直接人工	45 000	30 000	75 000
制造费用	217 680	145 120	362 800
合计	542 680	331 120	873 800

普通西服的单位成本=542 680÷1 000=542.68(元)

时装西服的单位成本=331 120÷600=551.87(元)

从以上计算结果可以看出,两种成本法计算的产品总成本相差 59 580 元,普通西服的单位成本相差 59.58 元,时装西服的单位成本相差 99.3 元。造成差异的原因是制造费用的分配方法不同。传统成本核算方法分配制造费用,分配标准单一,一般采用直接人工工时或机器工时作为分配依据。作业成本法通过分析引起相关成本对象的总成本发生变动的因素,采用不同层面、众多的成本动因进行制造费用的分配,分配结果更符合企业的实际情况,从本例中就可以看出,时装西服的款式多样,有自己特殊的加工工艺,按照作业成本法核算,能够反映产品成本的真实情况,核算结果科学准确,有利于企业进行成本控制,实现企业价值最大化。

三、纺织服装类上市公司运用作业成本法应注意的问题

目前,国内有关作业成本法的理论研究很多,实际中作业成本法在电子制造业、化工制造业、冶金等行业应用较多,但在纺织服装类上市公司运用较少。纺织服装类上市公司在运用作业成本法应注意以下问题:

首先,运用作业成本法要注意它的适用范围。作业成本法适用于非产量相关制造费用比重加大的情况。其次,采用作业成本法要注意成本效益原则。作业成本法核算成本比较准确,但需要增加成本核算费用,企业在采用作业成本法要注意成本效益原则,可以对传统的产品,比如成本比较稳定的产品,按照定额进行制造费用分配,其他产品再采用作业成本法进行核算,可以有效降低核算成本。最后,注意作业成本与作业动因的相关性。作业成本与作业动因的相关性,直接影响产品成本计算的准确性。

主要参考文献

中国注册会计师协会.财务成本管理.北京:经济科学出版社,2012