

# 基于作业成本法的餐饮业菜品成本核算

邵景奎 陈元艺 申云

(重庆大学城市科技学院 重庆 402167)

**【摘要】** 目前餐饮业竞争越来越激烈,传统成本核算方法对菜品成本的核算未能准确反映出所耗费的间接成本费用,难以满足餐饮企业科学管理决策的需求。本文通过对作业成本法在餐饮业菜品成本核算中的应用进行研究,构建基于作业成本法的餐饮业菜品成本核算模型,按照资源动因、作业动因两阶段分配方法分配菜品的间接成本费用,从而提高了餐饮业菜品成本核算的准确性。

**【关键词】** 作业成本法 餐饮业 菜品成本核算

## 一、引言及文献综述

随着服务业规模的不断扩大与服务产品的多元化,服务业的间接费用比例有不断上升的趋势,以餐饮业为例,按传统成本核算方法已难以真实准确地反映各种菜品耗用的实际成本,学术界对新成本核算方法在餐饮业的应用展开了探讨,其中探讨最多的一种方法就是作业成本法。

裴正兵、梁建平(2008)详细阐明了作业成本法在酒店业的应用流程和方式,将各种成本分配到不同类别的客房及会议服务产品上,并进行了基于作业成本法的经营决策分析。

胥晨慧(2011)对酒店服务业应用作业成本法进行了分析,得出与传统成本法相比,作业成本法下客房、餐饮、会议这三项产品所分摊的成本更高,说明了酒店服务业应用作业成本法是必要的。但胥晨慧的分析未将作业成本分配到具体的产品上,客房、餐饮、会议这三项仍然属于比较概括性的大类产品及服务,难以应用到具体的某项产品价格决策上。

谢野芳(2011)在作业成本法在我国餐饮业中的应用进行了分析,将酒店提供的服务划分为前厅接待、市场拓展两个作业,将两个部门所消耗的资源分为职工薪酬、物料消耗、办公、广告及招待费,从而根据资源动因将各种资源分配到各作业。再根据作业动因将作业成本分配到宴会、快餐、酒席三大类产品及服务上。

本文通过构建基于作业成本法的餐饮业菜品成本核算模型对传统成本法下未分摊到各菜品的间接成本费用进行分析,以提高餐饮业菜品成本核算的准确性,促进企业根据更准确的成本信息作出菜品定价决策。

## 二、餐饮业传统成本核算管理存在的问题分析

目前国内餐饮业成本核算普遍重视直接成本的核算,而把间接费用常作为期间费用处理,从而使得每种菜品成本核算不能真实地反映企业所耗费的实际成本。同时对餐饮业制作和销售菜品的流程核算也不到位,难以准确区分哪些是增

值作业,哪些是对企业价值提升没有作用的非增值作业。

1. 餐饮业现行菜品成本核算没有很好地体现出收入与成本的配比性原则。配比性原则是公认的会计原则,要求各种菜品成本的发生应当与其产生的收入相配比。餐饮业的传统成本核算项目是按各部门进行归集,而没有将所有成本归集计算到各种菜品,不能从会计反映的角度准确反映出某种菜品的成本与收入的配比关系,这与配比性原则相悖。

2. 餐饮业目前的成本核算方法不便于合理准确地评价各种菜品的盈利。各种菜品成本的核算主要是对直接材料等直接成本的核算,而人工、燃料动力、设备维护及折旧、储存费、资金使用费、采购费、业务拓展费等间接费用多是直接归入期间费用,从而无法直接反映出企业为生产这些菜品所耗用的全部成本。由于各种菜品并没有合理地分摊间接费用,也就难以准确地反映各种菜品的实际盈利能力,导致部分应该淘汰或改进的菜品依然被企业当成高盈利菜品主推。

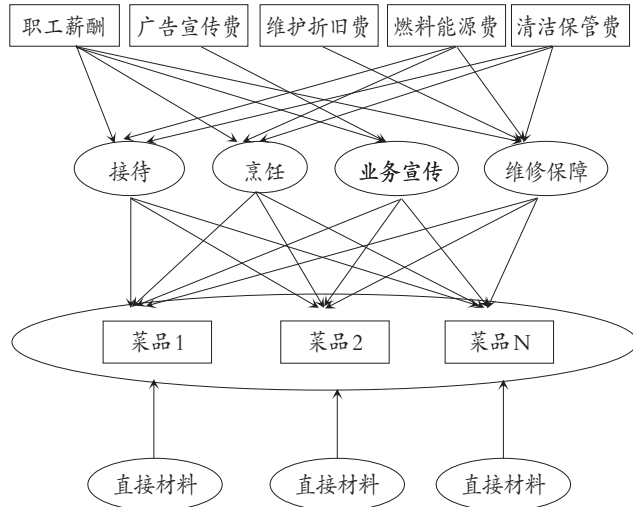
3. 未区分增值作业与非增值作业。目前餐饮业在生产和销售菜品过程中,不合理非增值作业广泛存在,传统成本核算方法对菜品生产和销售过程中的各种作业没有单独列示,不能很好区分哪些是增值作业,哪些是非增值作业,不利于企业将更多精力投入到对提升企业价值有益的增值作业上。

## 三、基于作业成本法的餐饮业菜品成本核算模型构建

1. 餐饮业作业成本法费用核算。餐饮业作业成本法核算内容包括产品耗用作业,作业耗用资源两方面。由于餐饮业各种菜品耗用的直接材料费用系直接计入,不存在分配的问题,因此作业成本法对成本的分配主要体现在对其他非直接材料费用的分配。除可直接计入各种菜品的直接材料费用之外,餐饮企业发生的其他间接费用一般包括职工薪酬、广告宣传费、维护折旧费、能源通讯费、清洁保管费,作业成本法对成本的分配正是对这部分费用的分配。

如下图所示,本文将餐饮企业的业务运转作业流程分为

接待、烹饪、业务宣传、维修保障四大作业中心,先将各种间接费用按照定性和定量原则分配到各作业中心,再将各作业中心的成本按照点餐量、宣传、清理、制作等作业动因分配到各菜品,从而可更准确地核算出定每种菜品的成本。



餐饮业作业成本法核算示意图

2. 餐饮业菜品成本核算模型的构建。假设某餐饮公司推出的菜品种类有N种,用 $S_1, S_2, S_3, \dots, S_N$ 来表示各种菜品的总成本;该公司菜品共耗用了T种直接材料,各种直接材料的成本分别用 $C_1, C_2, C_3, \dots, C_T$ 表示;每种菜品所分摊的间接费用成本用 $I_{N1}, I_{N2}, I_{N3}, \dots, I_{NM}$ 表示,以上各数均为大于0的自然数。则作业成本法下餐饮业菜品成本核算模型为:

$$\begin{aligned}
 S_1 &= C_{11} + C_{12} + C_{13} + \dots + C_{1T} + I_{11} + I_{12} + I_{13} + \dots + I_{1M} \\
 S_2 &= C_{21} + C_{22} + C_{23} + \dots + C_{2T} + I_{21} + I_{22} + I_{23} + \dots + I_{2M} \\
 S_3 &= C_{31} + C_{32} + C_{33} + \dots + C_{3T} + I_{31} + I_{32} + I_{33} + \dots + I_{3M} \\
 &\dots \\
 S_N &= C_{N1} + C_{N2} + C_{N3} + \dots + C_{NT} + I_{N1} + I_{N2} + I_{N3} + \dots + I_{NM}
 \end{aligned}$$

其中: $C_{11}, C_{21}, C_{31}, \dots, C_{N1}$ 表示第N种菜品所耗用第一种直接材料的成本, $C_{12}, C_{22}, C_{32}, \dots, C_{N2}$ 表示第N种菜品所耗用第二种直接材料的成本, $C_{1T}, C_{2T}, C_{3T}, \dots, C_{NT}$ 表示第N种菜品所耗用第T种直接材料的成本, $I_{N1}, I_{N2}, I_{N3}, \dots, I_{NM}$ 表示第N种菜品所分摊的间接费用,以上各数均为大于等于0的实数。

四、餐饮业作业成本法的应用案例

假设某川菜餐饮企业现有N种菜品,该公司菜品共耗用了T种直接材料,各种直接材料的成本分别为 $C_1, C_2, C_3, \dots, C_T$ ,第N种菜品的直接成本费用为 $C_{N1} + C_{N2} + C_{N3} + \dots + C_{NT}$ 。采用定性和定量相结合的归集分配标准,将该公司某月发生的职工薪酬、广告宣传费、维护折旧费、能源通讯费、清洁保管费,按照资源动因归集分配到接待、烹饪、业务宣传、维修保障四大作业中心。如表1所示。

根据表1,可计算出四个作业中心的成本费用,现分别用 $F_1, F_2, F_3, F_4$ 表示计算出的接待、烹饪、业务宣传、维修保障作业中心的成本费用, $F_1, F_2, F_3, F_4$ 均为大于0的实数。

表1 按资源动因归集各作业中心成本

费用项目	归集分配标准	作业中心
职工薪酬	人数	接待、烹饪、业务宣传、维修保障
广告宣传费	定性	业务宣传
维护折旧费	定性	维修保障
燃料能源费	消耗量	接待、烹饪、维修保障
清洁保管费	次数	接待、烹饪、维修保障

按照作业动因分配接待、烹饪、业务宣传、维修保障成本。根据各菜品耗用的作业情况,将四个作业中心的成本费用按照菜品销量(Q)、菜品销量(Q)、菜品销售额(X)、菜品制作时间(Y)作业动因进行分配,分配情况如表2所示:

表2 按作业动因将作业成本分配到各种菜品

作业中心	归集分配标准	单位作业成本	第N种菜品的相应数额	第N种菜品分配的该项间接费用
接待	菜品销量	$F_1/Q$	$Q_N$	$(F_1/Q) \times Q_N$
烹饪	菜品销量	$F_2/Q$	$Q_N$	$(F_2/Q) \times Q_N$
业务宣传	菜品销售额	$F_3/X$	$Q_N$	$(F_3/X) \times X_N$
维修保障	菜品制作时间	$F_4/Y$	$Y_N$	$(F_4/Y) \times Y_N$

假设第N种菜品所分摊的间接费用为 $I_{N1}, I_{N2}, I_{N3}, I_{N4}$ ,则根据上表分配结果: $I_{N1} = (F_1/Q) \times Q_N; I_{N2} = (F_2/Q) \times Q_N; I_{N3} = (F_3/X) \times X_N; I_{N4} = (F_4/Y) \times Y_N$ 。

根据前述两个阶段的成本费用分配结果,可得出作业成本法下该餐饮业企业第N种菜品的总成本为:

$$\begin{aligned}
 S_N &= C_{N1} + C_{N2} + C_{N3} + \dots + C_{NT} + I_{N1} + I_{N2} + I_{N3} + I_{N4} \\
 &= C_{N1} + C_{N2} + C_{N3} + \dots + C_{NT} + (F_1/Q) \times Q_N + (F_2/Q) \times Q_N + (F_3/X) \times X_N + (F_4/Y) \times Y_N
 \end{aligned}$$

很明显,按照作业成本法下模型所核算出的菜品成本与传统成本法核算出的菜品成本不同。根据模型所核算出的菜品成本包括了根据资源动因、作业动因分配而来的职工薪酬、广告宣传费、维护折旧费、能源通讯费、清洁保管费等间接费用,而传统成本法核算出的菜品成本仅包括了模型中所提到的直接成本费用。因此按照作业成本法下模型所核算出的菜品成本能更准确地反映出每种菜品所耗费的真实成本,有利于企业管理人员作出更科学合理的菜品定价及相关管理决策。

【注】 本文受国家自然科学基金(项目编号:71203236)资助。

主要参考文献

1. 李正芳.作业成本法与传统成本法的比较.经营管理者,2009;5
2. 裴正兵,建平.作业成本法(ABC)在酒店业的应用性研究.旅游学刊,2008;10
3. 胥晨慧.作业成本法在酒店服务业中的作用分析.中国商贸,2011;30
4. 周琳媛.服务业作业成本制度文献综述.泸州职业技术学院学报,2008;6