

# 作业成本管理的应用

向飞宇 张寻远

(西南财经大学 成都 610074)

**【摘要】** 本文主要从企业实际出发,在分析具体业务的基础上,分别从企业的产品定价决策、供应商选择决策、客户决策等三个方面探讨作业成本管理在企业中的应用。

**【关键词】** 作业成本管理 供应商 客户

北京某电子设备有限公司成立于1994年,拥有资深的专业技术人才并建有完善的生产、销售服务系统,是集设计、生产、销售于一体的实体企业。公司以设计、生产、销售复印机、打印机、扫描仪、投影仪以及各类电脑耗材为主,并形成了几个系列的产品。经过十多年的发展,该公司生产的产品遍及全国各地,拥有十多个分公司或省级代理商,公司的固定客户有300多家,公司为客户提供差异化服务策略。但是随着公司业务规模的不断扩大,机器设备的利用率以及经济效益指标不能达到管理层的要求。公司在2004年经过管理咨询决定在企业的产品定价决策、供应商选择决策和客户决策上实行作业成本管理。

## 一、作业成本管理在产品定价决策上的应用

1. 两种成本核算方法下产品生产盈利的比较。公司主要生产电子设备,我们选择了主要的两种不同型号的打印机为例来说明。这两种打印机共有—个生产车间,主要工序包括零部件排序准备、压焊、技术冲洗及烘干、质量检测 and 包装,原材料和零部件均外购。2004年以前公司采用传统成本计算方法,这两种产品的基本数据如表1所示(金额单位:元,下同)。

表1 两种型号打印机的基本数据

	豪华型	普通型
产量(台)	5 000	15 000
单位售价	400	200
单位直接材料和直接人工成本	200	80
直接人工小时	25 000	75 000
制造费用等间接成本	2 000 000	

为了方便对作业成本管理实施效果进行对比,我们首先在传统成本计算方法下对两种产品的盈利能力进行分析。传统成本计算方法下的成本分配:间接成本=2 000 000÷(25 000+75 000)=20(元)。分配给豪华型产品的间接成本=20×25 000=500 000(元),每一单位的豪华型产品的间接成本=500 000÷5 000=100(元)。分配给普通型产品的间接成本=20×75 000=1 500 000(元),每一单位普通型产品的间接成本=1 500 000÷15 000=100(元)。传统成本计算方法下两种

型号打印机生产盈利分析如表2所示。

表2 传统成本计算方法下两种型号打印机生产盈利分析

	豪华型	普通型
单位售价	400	200
单位产品成本	300	180
产品利润	100	20

2004年以后公司引进作业成本管理,专家们首先对该厂的生产工艺流程做了充分了解,确定了各个主要作业成本动因,并将生产打印机的整个流程分为工程、调整、机器运行、包装四个作业中心。然后将这四个作业中心的作业成本动因分别确定为工程作业时间、调整次数、机器小时、包装单数量,最后将工资(含奖金及附加费)、折旧、机物料消耗、修理费、动力费、劳保费、差旅费等分别归集到这四个作业中心并形成预算成本池。具体数据如表3所示。

表3 作业及作业成本动因归集

	预算成本池	作业成本动因
工程	125 000	工程作业时间
调整	300 000	调整次数
机器运行	1 500 000	机器小时
包装	75 000	包装单数量
合计	2 000 000	

经过测算两种产品的实际作业量如表4所示。

表4 生产两种型号打印机的作业量

	豪华型	普通型	合计
工程作业时间	5 000	7 500	125 000
调整次数	200	100	300
机器小时	50 000	100 000	150 000
包装单数量	5 000	10 000	15 000

在作业成本法下,每一作业的作业成本动因率计算如表5所示。

豪华型打印机间接成本分配如表6所示。

**表 5 作业成本动因率计算表**

	成本	作业消耗	作业成本动因率
工程作业时间	125 000	12 500	10
调整次数	300 000	300	1 000
机器小时	1 500 000	150 000	10
包装单数量	75 000	15 000	5

**表 6 豪华型打印机间接成本分配**

	作业量	间接成本合计	单位间接成本
工程作业时间	5 000	50 000	10
调整次数	200	200 000	40
机器小时	50 000	500 000	100
包装单数量	500	25 000	5

普通型打印机间接成本分配如表7所示。

**表 7 普通型打印机间接成本分配**

	作业量	间接成本合计	单位间接成本
工程作业时间	7 500	75 000	5
调整次数	100	100 000	6.67
机器小时	100 000	1 000 000	66.67
包装单数量	10 000	50 000	3.33

作业成本法下产品生产盈利分析如表8所示。

**表 8 作业成本法下两种型号打印机生产盈利分析**

	豪华型	普通型
单位售价	400	200
单位产品成本		
直接材料和直接人工	200	80
间接成本		
工程	10	5
调整	40	6.67
机器运行	100	66.7
包装	5	3.33
每一单位成本	355	161.67
产品利润	45	38.33

从该例可以看出:传统成本计算方法少计了豪华型打印机的成本,而多计了普通型打印机的成本。

2. 从产品定价决策中得到的结论。企业从传统成本计算方法改为作业成本法时,高产量产品的成本几乎不变,但低产量产品的成本就大不一样。由于低产量产品通常是独一无二的专为顾客定制的产品,企业通常采用传统的标准成本法为这些产品定价。企业甚至可能给这些产品定一个较高的利润率以反映竞争产品的缺乏,但由于采用标准成本法时可能会低估设计、生产、维护、发送、定制这些低产量产品的成本,所以原本的高利润由于要补偿所耗费资源的成本而大大降低。作业成本法按照各产品所消耗的作业量比例分配成本,使得产品成本更加真实,更能直接反映产品的实际生产耗费情况,由此确定的价格比传统成本计算方法更为合理、有效。

企业可以采取以下措施调整作业链,以正确地推行产品定价策略:①企业不仅关注产品制造环节,而且重视产品研究与开发、设计、采购、销售、售后服务等环节,树立成本管理的战略意识。②在产品价格制定中将企业的成本目标量化到每一个作业层,使每一个作业层领会企业总的战略意图,从而有利于企业进行全过程的控制和管理,以保证作业中心和企业整体利益的实现。

**二、作业成本管理在公司供应商选择决策中的应用**

1. 具体应用。由于在采用作业成本管理前公司供应商选择决策中所采用的标准一样,所以各供应商在企业的基本作业、作业成本动因、作业成本动因率和作业数上也相同,不同的是由各个供应商缺陷引起的额外作业、作业成本动因以及作业成本动因率有所差异,因此在供应商选择决策中不再考虑基本作业,同时规定各个供应商缺陷相同。

(1)初步选定供应商A、B、C进行评价,他们所提供的商品的价格分别为100元、98元和103元,购买数量为5 000单位,分100次购买。

(2)选择送货不及时、送货短缺以及产品质量问题三大类供应商行为进行考察,每个供应商的表现如表9所示。

**表 9 供应商表现**

	A	B	C
送货不及时	5次	5次	3次
送货短缺	3次	8次	6次
产品质量问题	100件	130件	80件

(3)供应商行为可能引起的客户企业的额外作业的种类、作业成本动因如表10所示。

**表 10 额外作业的种类及作业成本动因率**

	作业成本动因	作业成本动因率
生产计划	生产订单数	600元/订单
接收货物	送货次数	500元/送货
停止生产	生产停止次数	250元/停止
调整机器设备	调整次数	250元/调整
行政管理	发票数	300元/发票

(4)供应商行为引起的作业成本动因率及作业数如表11所示。

**表 11 作业成本动因率及作业数**

	由供应商行为引起的客户作业及作业次数
送货不及时	1次计划作业
	2次调整
送货短缺	1次计划作业
	1次接收作业
	2次调整
产品质量问题	1次管理作业
	1次生产停止

(5)计算供应商总成本,以供应商A为例来介绍:来自供

应商A的净购买价格=5 000×100=500 000(元);由供应商送货不及时引起的客户企业的额外成本=5×1×600+5×2×1 250=15 500(元);由供应商送货短缺引起的客户企业的额外成本=3×1×600+3×1×500+3×2×1 250+3×1×300=11 700(元);由供应商产品质量问题引起的客户企业的额外成本=100×1×250=25 000(元)。供应商A的总成本=500 000+15 500+11 700+25 000=552 200(元)。用同样的方法计算得出供应商B的总成本=566 800(元)。供应商C的总成本=565 900(元)。具体数值如表12所示。

表 12 供应商总成本计算表

	A	B	C
送货不及时成本	15 500	15 500	9 300
送货短缺成本	11 700	28 800	21 600
产品质量问题成本	25 000	32 500	20 000
净购买成本	500 000	490 000	515 000
供应商总成本	552 200	566 800	565 900

由此得出供应商A为最佳供应商。

2. 从供应商选择决策中得到的结论。通过分析我们知道,不同的供应商引起的作业成本不同,传统成本计算方法只考虑购买净价的信息,并以购买价格最低原则来选择供应商。有些供应商的供应价格虽然很低,但如果供应商发生很大的产品质量问题或延迟交货等,将使企业后续成本增加,从而导致供应商的成本大大提高。

用作业成本法评价供应商决策的主要思想是,通过作业成本法计算由供应商引起的总成本,然后根据供应商总成本对其进行评价,以正确地选择供应商。供应商总成本包括企业为获得外购品(主要是原材料)而引起的客户企业的总成本,它包括净购买价格,与购买相关的基本作业成本如订购材料、检查材料、接收材料、搬运材料、储存材料发生的支出等,以及由于供应商缺陷而引起的客户企业的额外作业成本。由于供应商不同,客户企业的基本作业成本和额外作业成本都有可能发生且各不相同,从而导致不同的供应商成本。作业成本管理通过分析花费在每个供应商上的成本,可以把能明确归到某一供应商的费用直接归集到该供应商,对于不能直接归集到某一供应商的费用,则按照作业成本动因进行分配,以正确计算供应商成本。通过作业成本法将供应商引起的间接成本通过作业成本动因进行归集,可以正确地计算供应商成本。作业成本法下的供应商成本,全面地考虑了与供应商有关的基本作业和额外作业引起的成本,与传统的以供应商的购买净价作为评价供应商的标准相比,大大提高了供应商选择的科学性和有效性。

### 三、作业成本管理在客户决策中的应用

激烈的市场竞争促使企业改变经营战略,从以产品生产

为核心转变为以客户服务为核心。而以作业为基础的客户决策正是这种战略思想的真实体现,它通过向企业的生产、销售、市场、服务等部门提供全面、个性化的客户资料,强化跟踪服务,提高客户的满意度,吸引更多的客户。但是,这并不意味着服务越细致,吸引的客户越多,企业的利润就越多。与不同产品盈利能力不同一样,不同客户给企业带来的利润也不同,客户间存在着明显的差异,除存在产品需求差异外,还存在客户地理分布差异、订货频率差异、销售及促销支持差异、工程技术支持差异等。

传统成本计算方法以产品为导向提供服务,对所有客户“一视同仁”,其直接后果是服务越细致,耗费的企业资源越多。以作业为基础的客户决策从一个新的角度即客户角度进行成本分析,了解不同客户对企业资源的耗费,识别不同客户对企业而言所具有的不同价值,以利于企业正确地进行产品定价,正确地选择客户。

企业可以在对不同客户给企业带来的利润以及企业消耗的资源准确分析的基础上,分别将客户分为高利润低成本型、高利润高成本型、低利润低成本型和低利润高成本型四种,然后对这四类客户分别采取以下策略:

(1)对高利润低成本型的客户进行严密的观察,因为他们面对竞争时很脆弱。当存在竞争威胁时,管理者可向他们提供适当的折扣或特殊服务,以保持这些高获利性客户。

(2)对于高利润高成本型的客户,如果从这些客户获得的利润高于为其提供服务所耗资源的成本,企业制定价格时不仅要考虑产品的特征,还要考虑按作业成本模型计算的服务成本。

(3)对于低利润低成本型的客户,虽然其服务需求很容易被满足,但他们同时要求低价格。在这种情况下,可通过与其密切合作,降低服务所需成本。

(4)对于低利润高成本型的客户,他们耗费了企业的很多资源,企业却只能获得较低的利润。企业可通过使用净毛利中的作业清单和作业成本法下计算出的服务成本来改进同这些客户的关系,使他们变为高利润高成本型客户。例如,作业清单揭示,企业内部的一些生产过程资源消耗量大且效率较低,导致了较高的制造成本和服务费用,作业清单还显示服务的高成本是由客户造成的,如订单的不确定性、不适宜的交货要求,以及在工艺上的要求等。企业可以把这些信息提供给客户,揭示出这些行为所带来的成本,鼓励客户同企业合作,改变高成本的需求方式。

### 主要参考文献

1. 潘飞,童卫华,文东华等.基于价值管理的管理会计——案例研究.北京:清华大学出版社,2005
2. 王平心.作业成本计算理论与应用研究.大连:东北财经大学出版社,2004