

制造业标准成本管理应用研究

彭小华

(上海电视大学 上海 201100)

【摘要】 本文从标准成本管理的定义出发,论述了制造业标准成本管理应用中存在的问题,并提出了一些建议,以期能加强标准成本管理在制造业的运用,使成本核算更加科学、准确。

【关键词】 标准成本管理 成本差异 作业成本管理

制造业作为资源消耗性行业,要实现可持续发展的目标就必须走降低消耗、节约资源的循环经济发展之路,其中企业提高经济效益的一个重要方面就是优化生产经营成本。而优化生产经营成本的一个重要方法就是制定标准成本并严格执行。本文以我国制造业龙头企业 A 公司为例,对制造业标准成本管理问题作一探讨。

一、标准成本管理在制造业中的应用

(一)标准成本管理的含义

标准成本管理亦称成本管理系统(CMS)或标准成本法,源于 20 世纪 20 年代的美国。它是预先通过分析、研究,运用技术测定等科学方法制定的标准成本为基础,将实际发生的成本与标准成本进行比较,核算和分析成本差异的一种成本计算方法。标准成本管理制度也是一种加强成本控制、评价经济业绩的成本控制制度。

(二)制造业标准成本管理的应用

制造业被定义为将原材料转化为实质产出的高转换程度的行业。制造业通常利用人和机器将原材料转化为物理性的、可实际触摸的产品。

我国制造业龙头企业 A 公司从 2003 年起就建立了标准成本管理机制,五年多来,公司通过实施标准成本管理,强化了成本控制,提升了企业成本竞争力,从而实现了可持续发展。在生产活动中,A 公司为了实现对生产过程的控制,详细地记录了原材料、在产品及完工产品的情况。所以对 A 公司来说,权责发生制会计的运用是十分必要的,它使得所有的生产成本都能得到归集。不管成本如何分类,企业管理者一直在寻找在不牺牲质量和效率的情况下降低成本的有效方法。标准成本核算方法正是实现这一目标的有效途径,而要实施标准成本核算需要以完善的标准成本管理为前提。为此,A 公司制定了一系列管理制度来配合标准成本管理的实施。

1. 标准成本制定的依据。

(1)历史数据。在生产的过程中,公司积累了大量的生产经验。公司往年的历史数据能够为预测未来成本提供参考。

(2)作业分析。作业分析是指对完成一项工作或业务活动

所需的作业进行分析,以确定应花费多少成本。其重点是从研究产品过去发生多少成本转移到未来应花费多少成本。A 公司的产品生命周期成本作业分析极为优秀,对提高企业的经济效益与竞争力有重要作用。

(3)标杆。制造企业以同一产业内与本企业有类似经营活动的其他企业的标准或实际数据作为确定本企业标准的依据。A 公司不断寻找自己与竞争对手之间的差距,估计竞争对手的各项成本指标。当竞争对手可接受的成本结构的估计数被确定下来之后,公司可以使用这一成本信息作为计量自身成本业绩的标杆,即以此作为目标和尺度来进行系统、有组织的学习,并努力使自己超过竞争对手。

A 公司在具体制定成本标准时,综合运用了历史数据、作业分析以及标杆制定出了适用于自身经营环境的标准成本。

2. 标准成本的特性。在确定标准成本时应该充分考虑其符合性、有效性、充分性和适宜性。A 公司对成本标准不断进行改进,并通过生产经营活动的反复循环来提升成本标准的符合性、有效性、充分性和适宜性,以使公司的成本水平不断降低。

建立在合适性和可完成性基础上的标准成本管理不仅会使企业管理者和员工对工作更加热情和更富创造性,而且也能给企业经营活动和业绩评价提供有效的标准,偏离标准的差异才能够更真实地反映客观情况,为决策提供准确的信息。

3. 成本差异分析。A 公司认为对成本差异的认识不能只局限于表面,而应看到其实质,过多的有利差异并不代表好的差异。过多的有利差异意味着标准制定存在错误或者存在一种相关的、可以抵消的不利差异。例如,购买了低品质的材料虽然会产生有利的价格差异,但是需要更多的材料使用量才能克服生产上的缺陷,因为使用低劣的材料需要花费更多的时间完成工作,这样就会导致不利的人工效率差异产生。过多的有利差异不单单会导致不利差异的产生,也会产生不合格品质量成本。一种常见的情形是,使用了低工资的工人虽然带来了有利的工资差异,但是可能会引起原材料的过度使用。由此我们可以看出,成本差异并不是孤立存在的,差异之间有着

内在的关系。

A公司自2003年实行了标准成本管理后,产品销售成本有了较大幅度的降低。其中,直接材料成本由于占生产成本的比重较大,所以受标准成本管理的影响最为明显,对产品成本的降低起了关键性的作用。另外,直接人工成本也呈逐年下降的趋势。由于近年来机器设备的大量投入,使得制造费用的比重有所上升,但由此带来的产品质量和生产效率的提高又相应带动了材料成本和人工成本的降低。所以,公司经营状况良好,盈利水平逐年提高。

二、制造业标准成本管理存在的问题

1. 标准成本的制定存在缺陷。由于标准成本在制定上存在缺陷,如设计了不合理的工序流程、不公开制定标准、缺乏内部沟通、标准弹性过小、奖励制度不公平等,这些会导致企业管理者和员工对标准成本管理的消极态度,从而不利于生产效率的提高。

2. 标准成本的时效性问题。标准成本是在某一时期制定的,这些标准通常会保留至少一年。但是由于现在市场环境(包括供应商、技术、竞争、产品设计和制造方法)变化太快,一个标准往往不能保证全年都是有用的。所以,当一年中公司经营环境发生重大变动时,原来的标准就不能发挥其积极的作用,有时还会提供错误的信息导致企业管理者做出错误的决策。

3. 材料价格差异的计算基础不合理。材料价格差异的计算是基于材料采购量而非使用量,做出这样的选择相对于成本的产生而言,可以尽快确定差异。虽然采购时计算材料价格差异可以更快地看到其对购买决策的影响,但是这些信息在制造业适时制生产制度条件下却不是最相关的,购买的材料数量并不是当前生产所需要的。所以,节约成本的交易需要通过与额外的费用相比较,才能确定该项采购成本与收益之间的关系。

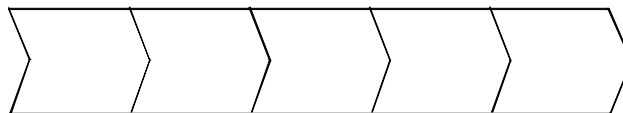
4. 片面追求有利差异。不同的材料、人工、技术等资源的投入对标准的设计会产生不同的影响,但是一些可能的资源投入组合是不具现实意义的。A公司原本由技术工人使用高科技设备完成的工作现在由非技术工人来完成,如果技术工人和非技术工人的工资率差异很大,那么就会带来许多有利的工资率差异。公司虽然存在提供给非技术工人高科技设备使用的可能性,但是他们却不能有效使用这些设备来获得保质保量的产品,这同样是没有效益的。

三、加强制造业标准成本管理的措施

(一)将标准成本管理与作业成本管理相结合

作业成本管理是以作业为基础,通过对作业成本动因的分析来计算产品生产成本,并为企业管理者提供更为准确的成本信息的一种成本计算方法。

1. 标准成本管理与作业成本管理结合的领域。标准成本管理通过与作业成本管理的结合,可以将这种管理模式贯穿整个生产经营过程,在各生产环节中以其中一种管理为主,以另一种管理为辅。标准成本管理与作业成本管理相结合的领域如右上图所示:



目标成本 标准成本管理 作业成本管理 标准成本管理 标准成本管理

标准成本管理与作业成本管理相结合的领域图

2. 将标准成本管理与作业成本管理结合的方法。引入作业成本管理时,可以设定两个标准,即作业标准消耗成本和作业标准服务量。前者规定每项作业发生时所消耗的资源价值,它可以细分为资源数量标准和资源价格标准。资源数量标准即各种资源的数量消耗标准量、工时耗费标准、使用的机器设备数量标准、修理次数和运输次数标准等;而资源价格标准则指各种资源的单价、小时工资率、折旧率、单笔修理费和运输费价格标准等。作业服务量标准指每项作业每次可以提供的最大服务量。

(1)标准成本的制定。根据上述提到的综合运用历史数据、作业分析以及标杆的资料,统计每项作业发生时各种资源价值的平均消耗量,再细化到每种资源的消耗数量和每种资源的单价,从而制定各项作业的单位作业标准成本,并具体到各项作业所能消耗的每种资源的标准数量和标准单价。同时,还需要仔细分析每项作业所能提供的最大生产量,即在理想的情况下每项作业能提供的最大服务量,以此作为作业服务量标准。用这个作业服务量除单位作业标准成本,即为某作业的单位服务量标准成本。依此类推,可以求出每一项作业的单位服务量标准成本。

(2)成本差异分析。对于直接材料和直接人工,可以套用标准成本法下的差异分析方法,即将直接材料成本差异和直接人工成本差异分成数量差异和价格差异两种。材料数量差异=(实际消耗量-标准消耗量)×材料标准价格,人工效率差异=(实际工时-标准工时)×标准工资率;材料耗用价格差异=(实际价格-标准价格)×实际消耗量,工资率差异=(实际工资率-标准工资率)×实际工时。对于各项作业的制造费用,可以分析各项作业所消耗的资源,也可以将各项作业实际消耗的资源成本与作业标准消耗成本进行比较,并进行数量差异和价格差异分析。

(3)成本控制与考核。作业消耗资源的差异分成数量因素差异和价格因素差异。数量因素差异一般是由生产工艺设计、材料质量和规格、人工操作和技术水平、机器设备性能等原因造成的。作业中心应定期汇集成本资料,分析数量因素差异产生的原因。如果是由于作业中心的原因造成数量差异,应将其纳入作业中心的考核指标;如果不是作业中心的原因,则由作业中心进行差异分析,并向会计部门汇报。价格因素差异一般是由市场价格波动、折旧政策变化、工资率变动、维修和运输方式的选择等原因所造成的。这些差异都是由外界环境的变化造成的,与作业中心无关。因此,作业中心应定期分析造成各项作业价格差异的原因,将情况反馈到相关部门,并将汇总的资料送交会计部门,由会计部门将其纳入对相关责任部门的考核指标。分析各项作业的服务量差异时,可以将差异分成

EVA指标在商业银行绩效管理中的运用

贾宗武(教授) 夏勇 王惠珍

(西安财经学院 西安 710061)

【摘要】 本文简要分析了在商业银行财务管理中运用 EVA 进行绩效管理的必要性、原则及具体设想,以期为我国商业银行的改革与稳定发展提供借鉴。

【关键词】 EVA 商业银行 绩效管理

一、商业银行 EVA 的基本理论

EVA 是 20 世纪 90 年代发展起来的公司业绩评价方法,由美国的 Stern Stewart 管理咨询公司提出。EVA 实质上是一种“经济利润”,是在扣除了全部债务资本成本和权益成本的基础上反映企业的价值。EVA 绩效管理系统以 EVA 这一评价指标为核心进行绩效工资的分配,可以将 EVA 指标进行层层分解,找出影响这一指标的关键因素,并进一步改善企业经营,增加企业价值。

商业银行 EVA 是指银行从经过调整的营业利润中减去包括股权和债务的所有资金成本后的余额,是企业业绩度量的综合指标,可用来衡量企业创造的股东(所有者)财富的多少。其计算公式为: $EVA = NOPAT - NA \times WACC$ 。其中, NOPAT

是指经过调整的营业净利润,调整后的营业净利润是在企业会计利润的基础上算出来的,调整项目主要包括研发费用、培训费用、贷款损失等费用、商誉摊销、营业外支出等;NA 是指银行资产期初的经济价值;WACC 是指银行的加权平均资金成本,包括权益成本和债务成本。

根据计算出的 EVA,我们可以做出如下判断:当 $EVA < 0$ 时,说明商业银行管理层正在耗损股东价值,银行总价值减少;当 $EVA = 0$ 时,说明商业银行管理层恰好维持股东价值,银行总价值保持不变;当 $EVA > 0$ 时,说明商业银行管理层为股东增加了额外财富,银行总价值上升。

EVA 的定义看起来似乎很简单,但它带来的却是管理学上的一场深刻革命,体现在银行绩效考核方面就是:首先,

生产能力预算差异和产量差异。生产能力预算差异可能是由于计划流程设计不当、对机器设备功能估计失误等原因造成的,也可能是由于作业中心未能充分利用现有的生产能力造成的。因此,作业中心应定期收集、汇总资料,分析作业的服务量差异形成的原因。

3. 标准成本管理与作业成本管理结合的效果。标准成本管理引入了作业成本管理的思想,极大地发挥了标准成本管理的功能,不但可以在事前、事中和事后计算生产每种产品所需的标准成本,还可以分析各项作业利用资源的效率及作业提供服务的效率,从而能够有效地控制成本、正确地进行绩效考核。

(二)采用 ERP 理念改进标准成本管理

企业资源计划(ERP)是由美国著名的计算机技术咨询和评估集团 Garter Group Inc.提出的,其实质是面向供应链的管理思想,它是整合了企业管理理念、业务流程、基础数据、人力和物力、计算机硬件和软件于一体的企业资源管理系统,是一个集组织模型、业务流程、企业规范和信息技术、实施方法为一体的综合管理应用体系。它将供应链管理和客户关系管理包含了进来,强调供应商、制造商与分销商之间新的伙伴关系,并且支持企业后勤管理。它更强调企业流程与 workflow,通过 workflow 实现企业人员、财务、生产与分销之间的集成,支持

企业过程重组;从满足动态监控发展到引入商业智能,使得以往简单的事务处理系统变成了智能化的管理控制系统。它还具有较完善的企业财务管理体系,使得资金流与物流、信息流有机结合。

ERP 在制造业中被广泛应用后,其在成本核算与控制方面发挥了强大的作用。从宏观上来看,其实现了有序和均衡的生产,提高了交货率,满足了市场竞争的需求;从微观上来看,由于其保障了产品质量,降低了时间成本,从而降低了产品的成本。它从外延的角度加强了对上游供应商的评估,增加了下游客户的满意度,以充分利用企业资源,降低每一环节无效资源的占用,实现企业价值的最大化。

总之,标准成本管理的最终目的是提高管理效率,它是一种诊断企业经营成本运作状况的管理工具,可帮助我们记录生产过程的财务状况,以便更加合理、有效地进行经营管理,实现企业经营的目标。

主要参考文献

1. 杰西·T.巴菲尔德,赛西莉·A.贝博恩,迈克尔·R.金尼著.熊焰初,刘波译.成本会计:传统与变革.北京:经济科学出版社,2006

2. 乐艳芬,杨忠莲,甘兆志等.成本会计.上海:上海财经大学出版社,2006