

作业成本法在绍兴中小纺织企业的应用

——以 YHK 织造厂为例

党晓峰

(浙江农业商贸职业学院 浙江绍兴 312000)

【摘要】 绍兴纺织业在不断发展的同时,面临着成本大幅攀升、盈利空间急剧压缩的困境,亟须寻找更科学的成本核算方法,加强成本管理。本文通过对代表性案例进行研究,表明纺织企业采用作业成本法核算成本,提供的成本信息更为准确可靠;同时,校企合作培养“复合型”成本会计人才,更有利于在纺织企业推广并普及作业成本法,提高其成本管理水平。

【关键词】 纺织企业 作业成本法 成本管理

绍兴是浙江乃至全国知名的纺织业大市,在国际纺织市场上亦举足轻重。绍兴纺织业占绍兴 GDP 总量的 50%以上,为绍兴经济持续发展作出了重要贡献,同时为社会提供了大量的就业机会,也为社会稳定做出了突出贡献。根据绍兴政府计划,至 2012 年,规模以上纺织企业产值将达到 3 700 亿元,年增长达 11%,占全国比重 8%左右;纺织品自营出口 160 亿美元,年均增长 20%以上。

一、绍兴纺织业发展中面临的问题

绍兴纺织业基础雄厚,市政府对纺织业的发展有长远规划,然而,绍兴纺织业在快速发展过程中已面临成本攀升和国际竞争压力诸多困难,主要是:

1. 要素成本大幅攀升,严重压缩企业盈利空间。首先,近几年用于纺织制造业的各种要素成本(如能源及主要原材料)大幅上升,导致物化劳动成本飙升。其次,随着经济的快速发展和社会的进步,劳动者权益保护得到加强,要求不断提高工资水平,导致活劳动成本大幅上升。

2. 国际竞争、人民币升值、出口退税政策调整等诸多压力增大。人民币升值,对出口企业已经造成严峻挑战,而对纺织品出口企业的压力更为沉重,导致其国际竞争力持续下降。与此同时,近几年印度、巴基斯坦等国纺织产业又异军突起,在国际市场上对绍兴纺织品出口形成巨大挑战。

3. 目前的成本核算方法对纺织业成本管理的不利影响。目前纺织行业实行的成本核算方法仍然是传统的成本核算方法,绍兴纺织品企业正是采用传统成本核算方法,轻视生产过程中的成本管理,即以最终产品为成本核算目标,导致成本核算工作严重脱离生产组织特点和工艺特点,成本控制工作难以做到有的放矢,已经远远不能满足纺织品低成本领先战略对成本管理工作的更高要求。

综上所述,保持绍兴纺织业的发展势头与竞争优势,以成本控制为突破口,既是纺织行业的当务之急,也是纺织企业确保可持续健康发展的长久之计。而降低成本的重要手段则是寻求更加科学的成本核算与控制方法。

二、利用作业成本法提高绍兴纺织业的成本管理质量

为了改进绍兴纺织业的成本管理方法,绍兴市纺织行业协会抽调骨干教师组成了成本研究课题组,在调查研究的基础上,尝试利用作业成本法对绍兴纺织业进行成本核算和管理,希冀利用“解剖麻雀”的方法,先在中小企业中进行试点核算,然后总结经验,向大中型企业推广。经过大量调研,选择纺织行业一家中型织造厂作为试点案例。

1. YHK 织造厂生产情况简介。YHK 织造厂(为了保护企业的商业机密,文内企业名称及其产品名称,均用英文字母表示,并隐去企业资产价值、收入等信息)是绍兴市一家中型民营企业,主要生产 GD、SK、FC 等产品,企业共有员工 257 人(生产工人 243 人,生产管理人员 14 人),分别分布在前道准备车间、织造车间、检验中心等三个生产单位(具体见表 1)。上述产品依次经过三个生产单位加工、检验完成。成本核算组织形式采用集中核算形式(即生产单位不设核算人员,成本核算工作全部由厂财务部成本会计完成),多年以来一直实行的是传统成本核算方法。

表 1 YHK 织造厂生产人员分布

车间名称	生产工人人数(人)	管理人员人数(人)
一车间(前道准备)	63	6
二车间(织造)	155	7
检验中心	25	1

2. 应用作业成本法进行产品成本核算。该企业成本管理基础较好,成本所需资料比较翔实,具有运用作业成本法进行核算的基本条件。选取该企业 2010 年 7 月份成本核算资料作为试算数据资料。该企业 2010 年 7 月份生产 GD、SK、FC 等产品各 10 万米,期末没有在产品,剔除直接材料成本后,三种产品共发生加工成本 951 790 元。以下按照作业成本法逐步对其产品成本进行核算与分析。

(1)划分确定 YHK 织造厂作业中心。划分确定作业中心,是对 YHK 织造厂成本进行核算的前提。在技术人员的帮助

下,根据三个车间各自的生产工艺特点,结合成本管理需要,为YHK织造厂设立三个作业中心,并定义了各个作业中心的作业内容、成本标的等,确定了成本动因(具体见表2)。

表2 YHK织造厂作业中心及其功能

作业中心	编号	作业内容	成本标的	成本动因 (分配标准)
前道准备中心	1	前道准备工作	GD、SK、FC	工时
织造中心	2	纺织加工	GD、SK、FC	工时
检验中心	3	质量检测	GD、SK、FC	批次

(2)建立YHK织造厂主要数学模型。为了使YHK织造厂未来成本核算规范化,课题组为其设计出以下三个数学模型:

$$\text{模型一: } T = \sum_{i=1}^n R_i$$

式中:T表示YHK织造厂某作业中心作业成本总额; R_i 表示该作业中心发生的第*i*种资源成本。

$$\text{模型二: } M = T/Q$$

式中:M表示YHK织造厂某作业中心作业成本分配率;T表示该作业中心作业成本总额;Q表示该作业中心作业总量。

$$\text{模型三: } C = \sum_{i=1}^3 Q_i M_i$$

式中:C表示YHK织造厂某产品的作业成本; Q_i 表示该产品在第*i*个作业中心消耗的作业量; M_i 表示第*i*个作业中心作业成本分配率。

(3)归集各中心发生的资源成本,科学合理地划分作业中心后,利用模型一对2010年7月各作业中心发生的各种资源成本进行归集(根据作业成本计算法的指导思想,此处不考虑直接材料费用),即为该中心的作业成本(具体见表3)。

表3 YHK织造厂各作业中心资源成本归集

作业中心	工资费用(元)	燃料动力费(元)	折旧费(元)	维修费(元)	合计(元)	作业量(工时或批次)
前道准备中心	101 135	79 971.50	42 000	21 000	244 106	133工时
织造中心	266 292	6 700	350 000	49 000	671 992	1 150工时
检验中心	29 932	1 560	3 000	1 200	35 692	6批次
合计	397 359	88 231.5	395 000	71 200	951 790	

(4)计算各产品作业成本。根据表3归集的各个中心的资源成本及其作业量,利用模型二计算出各个作业中心的作业成本分配率;根据各作业中心的作业成本分配率及各产品消耗的有关作业中心的作业量,利用模型三计算出各个产品应分配的作业成本;最后根据各产品完工产量,计算出各个产品的单位作业成本(此处略去计算过程)。经过上述步骤,可以编制出产品作业成本分配一览表(具体见表4)。

(5)不同成本核算方法下YHK织造厂成本核算效果分析及建议。依据该企业上述作业成本信息资料可以发现,在传统成本核算方法下,该企业2010年7月份GD、SK、FC三种产

表4 作业成本分配一览表

作业中心	总作业成本(元)	分配率(元)	GD		SK		FC	
			作业量	作业成本(元)	作业量	作业成本(元)	作业量	作业成本(元)
前道准备中心	244 106	1 835.388 (元/工时)	46工时	84 427	49工时	89 933	38工时	69 746
织造中心	671 992	584.340 9 (元/工时)	465工时	271 718	240工时	140 241	445工时	260 033
检验中心	35 692	5 948.67 (元/批次)	2批次	11 897	3批次	17 846	1批次	5 949
合计	951 790			368 042		248 020		335 728
产量(米)				100 000		100 000		100 000
单位成本(元/米)				3.680 42		2.480 2		3.357 28

品的成本剔除直接材料费用后,单位产品加工费用(计算过程略)均在3.172 63元/米左右,也就是说各产品单位加工成本基本相同。但利用作业成本法核算后,显示三种产品真实的单位加工成本是不同的,即GD、SK、FC的单位加工成本分别为3.680 42元/米、2.480 2元/米和3.357 28/米。

经过分析,传统成本核算方法下,GD成本与真实成本差异率为 $(3.172\ 63-3.680\ 42) \div 3.680\ 42 \times 100\% = -13.8\%$,同理计算出SK差异率为27.92%、FC差异率为-5.5%,即GD、FC单位成本虚降了13.8%和5.5%,导致SK单位成本虚增了27.92%,从而造成三种产品单位加工成本基本一致的假象,由此说明该企业长期以来的成本分析并不正确、企业以往的定价决策和成本管理绩效考核工作也有问题。究其原因,主要是因为该企业采用传统成本核算方法时将所有加工费用统一按产品产量进行分配,掩盖了在各个加工阶段成本动因不同的客观事实,从而导致GD和FC将成本向SK大量转移。

经过仔细测算,课题组掌握了该企业三种产品的真实成本资料,于是建议企业以此为依据,加强三种产品的成本控制,制定新的具有科学依据的产品销售单价和成本绩效考核标准,进一步完善作业成本核算方法。

三、为推广作业成本法,积极培养成本会计人才

在对YHK织造厂采用作业成本法试算的效果进行分析后,课题组又对从其他中小型纺织企业调查中所获得的信息进行了梳理总结,最后得出如下结论:

1. 作业成本法在中小纺织企业成本核算中有明显效果。这些效果主要体现在两个方面:一是成本核算准确性比以前明显提高;二是成本形成的过程比以前清晰。可见,作业成本法有利于企业分析成本、控制成本以及成本管理绩效考核。本案例中加工步骤较少,运用作业成本法的效果不是很突出,若运用作业成本法去计算那些加工步骤更多的产品生产成本,则提高成本管理水平的效果就更明显了。

2. 绍兴中小纺织企业初步具备或已经具备推广作业成本法的条件。首先,许多中小纺织企业是民营企业,企业高层管理者往往就是所有者,其责任心强,对成本工作尤其重视,有提高成本管理绩效的强烈愿望。其次,由于中小纺织企业规

寿险公司财务固定费用预算年中调整浅析

褚小林

(东南大学经济管理学院 南京 210096)

【摘要】 人寿保险公司将固定费用管理纳入预算管理是其管理精细化和成本领先的重要体现。本文从内外部环境、项目预算、投入结构、资本性支出计划等多方面揭示寿险公司固定费用在年度预算年中调整时需要考虑的因素。

【关键词】 寿险公司 财务预算 固定费用 预算调整

(一)

从成本性态上来看,固定费用总体上分为人力固定费用和财务固定费用。人力固定费用指和人力相关的职工薪酬部分,不包括职工因保费量达标而获得的提成;财务固定费用指由于行政管理需要而维持日常经营活动的非人力费用开支,通常,在人力、业务计划没有突破性变化的情况下,其额度固定。相比“分险种费用率包干制”,目前“全面预算管理”理念已被越来越多的寿险公司认可和采纳。固定费用预算管理是全面预算管理的一个重要方面,它在综合保费计划和业务支出、费用支出计划的基础上,按类别设定日常经营费用的额度,该额度与业务计划相关性不高,而与业务直接相关的佣金、代理手续费、激励费一起划分为变动费用范畴。基于市场

模较小,推行起来比较容易。中小企业往往采用直线式管理方法,企业内部政令畅通,执行力强,有利于实施新的成本核算方法。再次,划分作业中心和确定成本动因比较容易。大多数中小纺织企业工艺流程较短、作业中心划分容易、工艺比较简单、作业动因较少、成本动因也容易确定。最后,电算化的普及降低了作业成本法的操作难度。电算化使得以前作业成本法在操作方面存在的困难(如寻找成本动因困难、计算复杂且计算量大等)相对减少。

此外,在具体推广时,由于企业各有特殊性,应具体情况具体分析。在各项条件基本具备的企业,可直接用作业成本法替代传统成本核算方法(成本会计是对内会计,企业有更大自主权);条件稍差的企业,则可以在继续使用传统成本法的同时,尝试将作业成本法用于企业内部成本核算,作为传统成本核算方法的一种补充,并进行分析对比。

3. 加强校企合作,加强人才培养,着力培养适应新形势需要的“复合型”成本会计人才。推广作业成本法是一项系统工程,不仅要让企业管理层认识到作业成本法在成本管理方面的优点,而且应该帮助企业培养实施作业成本法的财务会计人才。在这次调查中,课题组成员深感成本管理队伍素质的高低对一种新成本核算方法使用效果的影响之大。作业成本法涉及成本管理与工艺技术两个方面知识的有

竞争激烈、产品同质化高等因素,各家寿险公司变动费用支出基本贴近市场水平或某一与保费相关性高的费率,所以寿险公司对变动费用的管理远不如固定费用管理复杂。

一般而言,寿险公司战略性目标的长期财务预算应保持相对稳定,通常宏观经济环境、法律环境等未发生较大变化时不需要修改。而年度财务预算是构成长期财务预算的基础,需要和外部环境、内部经营目标、资源投入规划等保持紧密的联系,因而适时调整预算是必要的,当然固定费用预算也随之需要调整。这样,就会引发实行全面预算的寿险公司在一个经营年度中出现中期调整预算的问题。而中期调整预算通常表现为每季度调整、年中(7月份)调整两种。

下面,以年中(7月份)调整预算为例,并结合国内某大型

机结合,要求工艺技术人员和成本核算人员密切配合。然而,由于前两者在专业领域及专业知识方面长期以来形成的固有隔阂,造成职能部门协作存在较大的困难。为此,推动培养既懂成本核算(尤其是作业成本计算)、又懂工艺技术的“复合型”成本会计人才,是一项迫在眉睫的工作。

为推进“复合型”成本会计人才的培养工作,课题组提出了两种基本思路:一是增设会计专业课,建议在绍兴地区的高等院校纺织专业开设成本会计辅修专业或作业成本法选修课;二是吸收纺织企业技术人员进修成本会计知识。至于培养计划可根据实际情况进行灵活设计,就初步调查的情况看,两种方法都具有可行性。相信通过以上工作,能够从根本上提高纺织企业成本管理队伍的综合素质,从而有利于企业更好地应用作业成本法,提高成本管理水平。

【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)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 吴英姿.企业应用作业成本法相关问题探讨.科技信息,2006;6
2. 张宁.我国作业成本法应用的回顾与展望.财会月刊(会计),2005;10