

运用成本动因分析 提升制造费用管理水平

宋雪 张德勇

摘要：为更好地管控制造费用、强化预算牵引作用、实现绩效考核的公平、公正和权责对等，Y公司在全面预算制造费用编制过程中引入成本动因划分机制，通过成本动因牵引对不同制造费用项目进行归类；同时将制造费用的考核模式由单一单位产量耗用模式改为按照成本性态分类考核模式，按照不同成本动因的特点实施不同方式、不同周期的评价。实施成本动因后，Y公司非直接制造成本的管理水平有了一定提升，制造费用的管控方式得到优化。Y公司的实践证明，成本动因管理有助于提升业绩评价的有效性、优化成本核算，并逐步实现成本管理精细化。

关键词：成本动因；制造费用管理；全面预算管理；绩效评价

Y公司是一家具有百年历史的国有企业，近年来随着内外部运营环境的变化，公司各项管理工作的复杂性和不确定性日益增加。Y公司以实现企业价值增值为目标，推动了全面预算管理、标准成本法等多项管理创新实践，尤其是在运用成本动因分析提升制造费用管理水平方面取得不错效果。

一、运用成本动因分析制造费用的背景

Y公司按照集团要求推行全面预算管理，对制造成本的管控有了较为显著的进步，但对制造成本中混合型复杂成本（如制造费用等）的管理仍较为粗放，制造费用核算和开支无据可依、控制不力的现象较为突出。仅以公司本部论，每年制造费用在生产总成本中的比例均超过15%，绝对额达1亿元以上，同时随着历次技改项目的完成，制造费用有逐年增加的趋势。在业绩评价中，公司对制造费用采用单一的产量单位耗用进行考核的模式，从几年来的实际考核情况来看，制造费用的考核偏差率一

直较大，使全面预算的牵引作用得不到有效体现。

二、运用成本动因管理制造费用的做法

为更好地管控混合型复杂成本（如制造费用），强化预算牵引作用，实现绩效考核的公平、公正和权责对等，公司确定采用以下两个方案实现对制造费用的精细化管理：一是在全面预算中的制造费用编制过程中引入成本动因划分机制，通过成本动因牵引对不同制造费用项目进行归类；二是将制造费用的考核模式由单一单位产量耗用模式改为按照成本性态分类考核模式，按照不同成本动因的特点实施不同方式、不同周期的评价。

（一）依据成本动因重新归集制造费用

通过讨论，预算办公室最终采用如下步骤进行制造费用划分：首先是重新归集和梳理制造费用明细项目；其次是确定主要成本动因；第三是将明细项目按照各自成本动因进行重新归类；最后

根据每年预测的各种业务预算数据推导成本动因量，进而编制制造费用预算。主要操作过程如下：

1. 梳理费用项目明细。公司全面预算编制期间，预算办公室要求各分厂（车间）编制制造费用的业务支撑依据更为明细和准确，如油料的消耗要求准确到公司单台车每百公里平均油耗，试验检验费要求准确到每种产品各工艺环节检验标准，备品备件预算要求准确到单台设备不同产量水平备品备件数量等。收集完上报资料后，预算管理办公室结合以前年度预算和核算积累的资料对制造费用项目进行了重新归集和梳理，将制造费用项目由原来的116项归纳为75项。

2. 分析确定成本动因。确定制造费用的明细项目后，公司财务资产部牵头召集各车间（分厂）的会计、统计人员和部分工艺技术人员对各明细项目发生的成本动因进行了讨论与研究。最终确定了成本动因认定划分的原则：一是便于成本费用的归集和分配，即同一性质的成本费用能够依照此动因进行

归集并准确分配到各个产品；二是便于管理和分析，即在日常经营活动中能够方便地通过管理动因本身达到降低成本或控制成本的目的；三是责任明确，即通过动因能追溯到相关发生成本的责任主体。

按照上述原则，针对制造费用，公司最终在全厂范围内初步归纳总结出四种成本动因：一是年度费用，即在年初予以确定，公司为车间配置的开展生产活动所需的基本条件并在一年中间基本不发生变动的费用，典型的如折旧费。二是和产品生产产量直接相关的各种费用，其成本动因主要是产量，如机物料消耗、低值易耗品、运输物流费用、试验检验费等。产量动因既方便成本在不同产品间归集与分配，又便于分析控制不同产量水平的成本耗费标准。三是与车间非直接生产人员相关的各项费用，其成本动因主要是车间辅助管理人员人数，如辅助管理人员薪酬、车间办公费、差旅费、小车使用费等。人数动因可以较好避免车间管理人浮于事、低效率等现象。四是专项费用，即与人员、产量关联度不高，但和当年生产安排相关的各项费用，其主要成本动因为产品结构和生产计划调整次数，如专项修理费、厂房整修费、小型安全环境改造、大型设备备品备件等。这一动因一般作用时间较长。

通过对工厂生产工艺现状和历史数据分析，公司认为：年度费用和专项费用在预算年度期间相对固定，变化不大，宜采取零基预算的方式予以控制；以人员和产量为动因的制造费用应在日常生产过程中予以严控，较好的控制方式是制定费用定额。

3. 相关项目重新归类。确定成本动因后，财务资产部按照成本动因将各费用项目重新归类，设计了新的制造费用预算（核算）表。考虑到在费用分析中有可能按照费用性质而非成本动因进行费

用归集，因此根据新设计的制造费用表编制了辅表，主要用于反映按费用性质划分的制造费用的情况。

4. 以成本动因为起点编制年度制造费用预算。在编制年度制造费用预算时，预算办公室采取了更为精细的方法编制制造费用预算：一是年度费用依据工厂战略计划和重点工作各单位按明细项逐一确定，如折旧费就是根据每个单位本年所需用的厂房、库房、设备等计算占用资产总额和折旧费用确定；二是非直接生产人员动因的各项费用首先是由人力资源部按照工厂总体战略计划和各单位年度工作安排严格进行定岗定员，在此基础上确定辅助人员薪酬成本，其他如办公费、差旅费等以人均历史数据为基础进行预测后确定；三是产量动因的各项费用以预算产量和单位产量耗费的历史数据为基础，结合对标、工艺流程优化等手段预测确定；四是各种专项费用由各单位按照年度业务工作计划情况据实上报，财务资产部牵头组织制造保障部、后勤管理部、物流部门等归口部门予以审核确认。

（二）制造费用考核模式的重新设计公司考核委员会每月不再单纯按照单位产量制造费用进行考核，而是设计了差异的考核方式和频率，使考核更趋合理，同时更能体现其牵引作用。

1. 对于长期性成本动因的制造费用，由于该类费用在公司持续经营的情况下均会发生，且属于单位履行自身职责必须占用的资源，在不大幅变动的情况下通常不予奖罚。

2. 对以辅助人员人数为动因的相关费用，按人力资源部预算人数和相关单位人员预算费用的乘积为预算指标每月进行累计考核，实际发生额高于预算则罚，低于预算值则奖。

3. 对于以产量为动因的制造费用，按产量和预算单位费用的乘积为预算指

标，每月进行累计考核，实际发生额高于预算值则罚，低于预算则奖。

4. 对于年度专项费用，因与年度产品订单和排产计划相关，和产量与人员变动关系不显著，因此每季度按单项进行考核，高于预算的部分进行处罚；低于预算的部分不奖不罚，防止各车间为得到节约奖励而忽视设备等资产的保养。

5. 对由部门统一管理的成本费用项目，在对车间、部室考核的基础上，增加对统管部门的考核，如由安全环保部统一管理的排污费、由科技质量部统一管理的试验检验费、检验人员工资、由精益办公室统一管理的盛具费用等。

三、实施效果

一是制造费用的预算和核算更为精细、详实。因加入了成本动因信息，改进后的制造费用报表与车间（分厂）的工作计划更为契合，对车间（分厂）管理的决策支撑程度更高，使非财务人员运用报表进行管理更为直观，尤其对工厂决策层，只要查看各动因的成本费用水平，就基本可以判断生产型单位的管理水平。

二是促使管理者管理行为前移，管理重点由节约成本逐步转变为实现管理动因，既有利于成本的事前规划，又有利于业务和财务的融合。

三是对制造费用采用分类考核，较为有效地避免了预算执行偏差，较好地消除了因非主动节约原因而导致的考核获奖情况，提高了考核的准确性和牵引性。

四是为直接引用核算数据填制盈利结构分析表并进行管理会计分析创造了条件，同时也为公司开展作业基础管理提供了宝贵经验。

（作者单位：北京理工大学
重庆长江电工工业集团有限公司）

责任编辑 李斐然