

运用作业成本法分摊 总部管理费用的方法及实践

徐珺婷 姜小华

从资源到作业、产品 (服务对象)的作业成本法

作业成本法通过识别企业行为、确定发生行为时产生的成本和为产生的成本找到分配依据来建立成本模型。作业成本法假定：成本费用的发生不仅仅与产量相关，还与产品(服务)的种类和复杂程度相联系，并据此建立了从成本发生、作业类型、成本动因及其分配至产品对象的过程。

作业成本法的目的不是为了提供最准确的成本分配方式，而是建立最佳的成本分配标准，并为企业提供最优的成本系统，从而为决策提供有效的成本信息。作业成本法提供了关于企业作业和生产步骤以及这些作业所服务的产品、服务和客户等方面的更加准确的成本信息，将企业在资源上的耗费与资源执行的作业和商业程序联系起来，并将作业视为分析组织成本行为的关键要素，通过从不同公司信息系统中选出的作业成本动因将作业成本分配到对需要作业的产品、服务和客户中去。这些过程很好地估计了作业数量和单位成本以及为个别产品、服务和客户而配置的资源。

集团总部作业成本法模型

罗宾·库珀和罗伯特·S·卡普兰认为在两种情况下使用作业成本法比较有效：一是成本费用随时间而增长的、间接和辅助资源耗费大的领域；二是提供大量多样化产品，客户和生产

步骤较多的企业组织，比如具有多产
业子公司的控股型母公司的企业组织。

在控股型运作的集团企业中，总部承担着整个集团各成员企业的资产、资本管理任务，并由此发生如下管理费用：为制定整个集团赖以运作的制度而发生的成本；为解决成员企业间的资金“入超与出超”而发生的财务成本；为集团各成员业绩评价、内部审计而发生的费用；为投资决策、企业合并、资本运用等发生的管理成本；为建立集团品牌而产生的行政费用，等等。这些费用包括人力资源成本、总部资产折旧、无形资产分摊、行政开支、中介机构费用、法律费用和总部税金等。

总部提供的产品(即为成员企业资本、资产管理提供的服务)不仅可以分

割，也可以计量。典型的总部作业包括制度设计、人力资源管理、财务集中管理、资本开支分析与决策、内部审计与委托外部审计、业绩评价、法律、品牌与研发，等等。在服务对象中，不同的成员企业有着不同的资产、资本运行机制和企业周期：有的处于初创期，可能只有投入没有产出；有的处于成长期，收支尚不能平衡；有的处于达产期(即正常生产经营期)，有盈余；有的可能处于非持续期，将被关闭或合并。总部是为所有成员提供服务的，其成本必须分配到每一个服务对象中。

不同的服务作业以其特有的方式发生成本开支，并能以一定的方法进行分割和计量。根据以上对总部作业的分割，可设计出不同服务方式下的

表 1

总部作业	成本发生范围	作业成本动因
制度设计	制定者薪金、上下沟通成本、制度监督、修订及对制度传播介质的投资	成员企业流程复杂程度
人事管理	招聘、培训、业绩评估、人事管理、解聘、轮岗、人力政策设计、人力信息投资，人力管理人员薪金	成员企业员工数量
财务集中	会计政策选择、财务信息系统投资、财务人员评价与职能管理、财务数据集成与分析、资金运作及资金使用费用、财务委派人员薪金	成员企业财务机构复杂程度
资本决策	分析决策人员薪金、调研调查成本、报告成本、研讨与论证成本	资本开支项目难度
审计服务	内审人员薪金、外部审计费用、审计差旅费等	成员企业资本规模及 / 或 审计时间
业绩评价	相关人员薪金、业绩评价开支、评价体系设计费用	评价时间
品牌维护	相关人员开支、品牌维护费用、研发开支等	成员企业接受服务的对象

成本动因(见表1)。

在作业成本法下, 总部需要建立从费用发生到作业类型、成本动因及其分配至成员企业的成本分配过程系

统, 如图1所示。

宝业集团总机构管理费分摊案例

宝业集团为投资控股型企业集团,

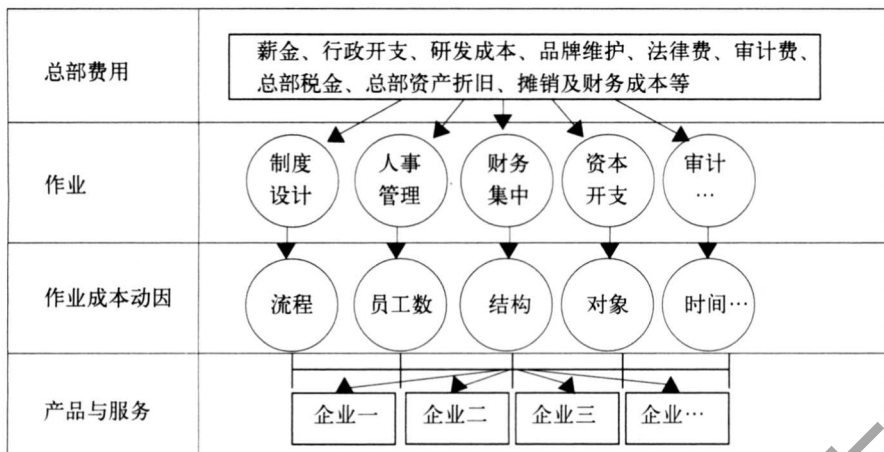


图1 特殊作业成本法：从总部费用到作业、到成员企业的费用流

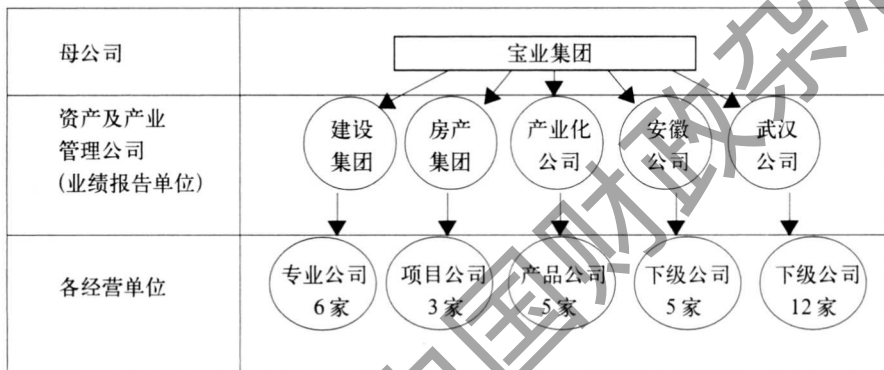


图2 宝业集团架构图

表2

作业项目	作业项目归集费用(万元)	按成本动因对作业成本的分摊数(万元)				
		建设集团	房产集团	产业化	安徽	武汉
制度设计	53	11	11	11	20	-
人事管理	154	56	17	32	49	-
财务集中	790	173	150	270	197	-
资本开支	179	-	-	-	-	179
审计服务	450	220	80	90	60	-
其他作业	172	63	41	47	21	-
合计	1 798	523	299	450	347	179

表3

报告主体	营业收入(亿元)	作业成本法分摊(万元)	传统分摊(万元)	差异(万元)
建设集团	33.2	523	1 286	763
房产集团	5.7	299	221	-78
产业化	6.7	450	260	-190
安徽	0.8	347	31	-316
武汉	-	179	-	-179
合计	46.4	1 798	1 798	0

总部现有人员34人, 主要承担上市运作及为集团成员企业的资本资产增值提供服务。成员企业包括一级资产或产业管理公司5家和二级经营单位30多家(见图2)。

2005年总部发生各项成本费用累计1 798万元(不含上市融资成本), 按作业成本法模型进行管理费用分摊:(1)日常核算中按预算单位归集费用;(2)对所有费用确定总部的作业类型并重新分类;(3)根据下级企业的经营规模、经营周期及服务方式设计成本动因;(4)按成本动因将重分类的总部费用分配至各下级成员企业中。为简化篇幅, 表2中只列出了分配至各业绩报告单位的费用。

分配附加说明:(1)武汉公司资本开支是收购湖北建总下属12家企业的交易费、差旅费中不构成投资成本的费用;(2)制度设计费用按各业绩报告主体对母公司制度设计的投入程度模拟分配;(3)人事管理费用根据各业绩报告单位从业人数平均分配;(4)财务集中成本按实际占用母公司加权平均资金余额分摊;(5)审计服务费用按总审计费与各报告主体审计后资产总额分摊;(6)其他作业成本按各业绩报告单位综合毛利额分摊, 但考虑产业化报告单位暂时属于投入期, 母公司对其支持性服务较多, 则该报告单位比照建设集团等综合毛利额较大的单位较多地分摊了其他作业成本。按作业成本法模型进行管理费用分摊与传统按营业收入分配的比较见表3。

采用作业成本法分摊总部费用充分考虑了总部服务的作业性质和被分配报告主体实际得到的服务水平, 避免了由于不同企业所处的生命周期、盈利能力、公司规模不同造成的费用分摊不均衡, 从整体上体现了集团化运作机制中把为报告主体服务当作提供产品来衡量管理绩效的优势。

(作者单位: 杭州正瑞税务师事务所
宝业集团股份有限公司)
责任编辑 李斐然