

模块化作业成本核算思路及运用

刘志翔 古成林

近年来,随着我国经济的发展和对外交流的深化,市场对企业的需求日益多元化,客户对产品的要求日益个性化,同时对企业生产周期的要求也越来越短。面对这种情况,传统的成本核算方法已不能满足生产经营的需要。笔者在此以印刷行业为例,说明如何发挥作业成本法的优势,运用模块化的思想,来满足企业在产品多品种、小批量、短周期、个性化的生产条件下进行成本核算的要求。

一、模块化作业成本核算思路

模块化是一种促使复杂系统均衡动态演进的特别结构。模块化作业成本法核算系统是指,在对一定范围内的不同订单的成本核算需求进行分析和分解的基础上,划分并设计出一系列通用模块或标准模块,然后,从这些模块中选取相应的模块并补充新设计的专用成本核算模块一起进行相应的组合,以构成满足各种不同产品成本核算需要的一种标准化形式。模块化作业成本核算应具有三个基本内涵:必须具有一定数量模块的模块系统可供选择;应用系统的分解组合;不同模块的组合能最终满足各种不同类型订单的成本核算需要。将模块化思想运用到作业成本法核算系统,笔者认为可分以下几步走:

第一,在对企业生产工艺流程进行分析的基础上,按照作业成本法的理论,划分出企业的作业中心,以及作业中心中所包含的作业。作业中心主要是根据工艺流程进行划分的,作业中心并不一定与制造中心或经营中心一一对应,而是相互交叉的。划分出相对独立的作业中心,为建立标准作

业库即模块打下了基础。

第二,根据以上划分,整合出相对独立的作业库,以此作为在核算不同订单成本时可以拆分、选择和组合的模块。这样的模块是一个开放的系统,它可以根据生产工艺的改变而变更其中所包括的作业,它应该始终保持独立性和一定的代表性。

第三,针对一些不常用的特殊工艺的作业,应归集为“特殊订单专业成本核算模块”,作为可选的成本核算项目使用。

第四,在以上分析的基础上,针对某一特定的订单,在对它进行作业成本核算时,通过分解工艺需求、选择模块及组合模块的过程,最终核算出订单的作业成本。

将模块化的概念引入作业成本核算系统后,不仅可以通过对企业工艺流程和价值的准确分析,实时核算出订单的作业成本,还可以提高企业实施作业成本法的成功率。

二、模块化作业成本法的运用

本文选取北京市印刷行业中一家比较具有代表性的A印刷公司为例,说明模块化作业成本法在印刷企业中的具体运用。

1、确定作业中心、作业库和划分模块。

本文的研究主要采取实地调研的方法,包括对选定的成本研究项目选择研究现场、采用实地方法(直接观察法、访谈调查法等)搜集研究项目所需的数据,之后对实地研究结果进行评估分析。

书籍类印刷企业,不论规模大小,一般与生产有直接关

股息的企业不存在在额外红利问题,它体现了国家对企业级差收益的调节以及国家与企业共同承担经营风险。额外红利的高低视企业的经营状况而定,可以预先规定一个分红的比例。

定息分红政策,既硬化了企业的预算约束,又照顾了企业的盈利水平差别,能使企业在大致同等的条件下展开竞争。而且定息分红政策建立了劣势企业退出市场的机制,对

“推进国有资本调整和国有企业重组”具有重要的促进作用。大多数的国有企业必须为国家提供足量的固定股息,对于长期不能提供固定股息的企业,可以采取改组、联合、兼并等措施实现企业重组,从而达到优化资源配置、提高国有资本营运效率之目的。■

(作者单位:长沙理工大学管理学院)

责任编辑 张玉伟

系的由8个部门构成,即生产管理部、激光照排、制版车间、彩色印刷车间、平张四色印刷车间、黑白印刷车间、装订车间及技术设备部。本文没有把销售、财务等部门列入考察范围,但其核算原则同以上8个部门相同。

模块化作业成本法核算的要点是要划分出作业模块。模块的划分是模块设计的基础,模块划分是否合理,对模块的性能、通用化程度和成本都有较大的影响。模块的划分应以功能分析和分解的结果为基础,即划分的模块应具有独立的功能和结构,较强的通用性和较好的组合性,能以有限种类的模块组合成大量的、满足各种需求的不同产品,除此之外,还需要考虑模块的稳定性和经济性。

根据上述原则,把A公司8个部门划分为14个作业中心,14个作业中心为14个标准核算模块,每个模块中包含了若干作业。经过分析所形成的标准模块通用化程度高、应用面广,并可形成系列的模块。在实际工作中,可以根据需要重新组合或生成新的模块,或对标准模块其中的某些部分进行有目的性的选用。

2、书籍印刷成本核算实例。

本实例以两种具有典型意义的订单为例说明作业成本法核算的基本原则,订单1是彩色期刊订单,订单2是黑白书籍订单。本例主要通过两个步骤说明作业成本法的核算方法。根据订单1和订单2的工艺要求,从标准模块中选择所需的作业组成该订单的各成本核算模块,本例的订单1从企业事先设计好的作业中心、核算模块表中选用了D4、E6、F2、F6、H2、J2、K3、L1为作业编号,8个作业组成彩色制版、彩色内文印刷、复膜等7个成本核算模块;订单2则选用了A1、B1、C3、D4、F2、F6、G2、G5、H2、J2、K3、L1为作业编号,12个作业组成激光照排、黑白制版、生产管理调度等10个成本核算模块。

在实际工作中,由于作业成本法核算的内容相当广泛,所需要的数据基本都是由企业的ERP系统提供的,所以企业可以根据订单生产管理的需要,使用计算机系统进行成本核算模块的选择和设定,并且整个核算过程都可以通过计算机来完成。

第一步,把成本费用分配到模块中去。根据作业成本法的分配原则,将该印刷企业的200×年某月各作业中心归集的生产费用分配到所有作业中去。由作业成本法的原理可知,这一步实质上是选择模块用于归集生产过程中所发生的费用,此时,模块中所归集的费用是汇总的费用,这一步是一个重新分配的过程。同时,由于使用了计算机信息系统,我们不但可以看到每个模块汇总的费用信息,还可以看到其中按不同的类别分类的明细费用信息,比如按订单分类和作业分类等费用发生的详细情况。

第二步,把模块中的作业成本分配到订单中去。

按照第一步分配的要求,把该印刷企业200×年某月所发生的间接费用都分配到相应的模块中。接下来,把在这些模块中所归集的费用分配到订单中去,得到管理所需要的订单成本。分配的具体过程,是根据该订单所消耗的作业量,即根据一定的作业动因计算出该模块中的某个作业应该分配的成本费用。这一分配过程既体现了根据产生间接费用的复杂原因而采取多元的方法分配成本费用的作业成本法分配原则,又体现了订单消耗的作业所属模块的特征,它将已有的成本核算模块归集的成本费用,通过模块间的重新组合,形成可识别的订单的成本。

需要说明的是,经过第二个步骤所得到的订单的成本费用,只是生产该订单时所发生的制造费用和一部分管理费用等间接费用的分摊结果,不包括订单中的直接材料(纸张)和直接人工成本。因为这些直接成本可以直接追溯到耗用它们的成本对象之中,不需要使用作业成本法来分配。

第三步,计算订单的全部成本。

这里所汇总的订单成本与企业会计制度所要求的成本内容有所不同。会计制度规定的主营业务成本,明确排除了管理费用、营业费用等期间费用,而本文的作业成本核算方法所计算的订单成本却包括了部分期间费用。关于成本在完工产品和在产品之间分配的问题,本例没有单独讨论如何将印刷企业作业成本在完工产品和在产品之间进行分配,这是由印刷企业的生产性质决定的,因为,印刷企业的生产流程很快,采用的往往是订单式的实时生产,因此期末的在产品较少,根据重要性的原则可以不予单独核算。

3、对本案例数据结果的评价和说明。

由于本文在确定成本费用范围的时候,吸取了完全成本法的一些思想,把部分传统成本法不予考虑的仓库和技术设备科发生的管理费用也纳入成本费用的范围,进行了分配。因此采用本文的作业成本核算模型得到的两张订单的间接成本,和现实中按传统成本核算方法计算出的成本没有直接的可比性。但是,本文的作业成本核算模型计算的结果体现了作业成本法的初衷。订单1的间接成本与订单2有较大差别,而在传统成本法下,这两张订单的间接成本差异不大。究其原因,可以发现由于订单1是彩色期刊,订单2是黑白书籍;订单1是多品种、小批量产品,使用的是自动化程度较高、生产周期短的设备生产的,而订单2则是少品种、大批量生产,且工艺变化没有订单1多。以往的研究表明,像订单1这样的每批批量较小、客户需求较多、复杂性较高的产品,其应该分摊的成本往往是被低估的。而在采用了作业成本法核算后,订单1的被低估的成本得到了一定程度的纠正。■

(作者单位:首都经济贸易大学会计学院)

责任编辑 刘黎静