

浅析基于作业成本法的作业基础预算

文/章惠敏

企业预算管理是现代企业管理的核心内容。随着“作业”概念被引入到企业管理活动中并在一定程度上取代“产品”而成为企业管理最基本的单元，作业成本计算相应取代了传统成本计算方法而成为企业成本计算的重要方法，由此，作业成本法逐渐和预算管理相结合，新的理论——作业基础预算（ABB）应运而生，并日益受到关注和重视，成为西方企业作业管理时代最主要的预算管理

一、作业基础预算的涵义

作业基础预算是以作业管理为基础、以企业价值增值为目的的预算管理形式，它是在业分析和业务流程改进的基础上，结合企业战略目标和据此预测的作业量，确定企业在每一部门的作业所发生的成本，并运用该信息在预算中规定每一项作业所允许的资源耗用量，实施有效的控制和绩效评价与考核。

作业基础预算是在确定了企业在每一个部门的作业所发生的成本，明确作业之间的关系，并运用该信息在预算中规定每一项作业所允许的资源耗用量。ABB(Activity-based budget)也试图判断预算中各部分的执行状况，并说明预算差异的原因。

作业基础预算是在吸收了作业管理思想的基础上产生的。作业管理是基于“企业是一个为最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体”这样一种新的企业管理思维。引入作业管理，可以将管理重心深入到作业层次。

二、作业成本法的费用分配原理

作业成本法是一个与传统成本计算方法更细致、更能适应当前管理的需要。那么，它的一般费用分配程序是怎样的呢？

ABC模型图

1、确定可供利用的资源量

确定可供利用的资源量实际上也是将资源进行归集。值得注意的是这里所说的资源实际上是指不能直接归属于某个作业，需要根据资源动因分配到不同的作业中的制造费用。它主要包括：辅助人员和管理人员的工资及附加、机器设备折旧、厂房建筑物折旧、低值易耗品、机物料消耗、差旅费、办公费、修理费、动力燃料费、材料及专用工模具等。

在作业成本法中，将每一个作业中心所耗费资源归集起来作为一个成本库。因此，一个作业中心对应一个成本库。

2、归集每个作业中心的成本

要将资源分配到作业上，就必须选择正确的资源动因。确定资源动因量常用方法有经验法和测量法。

(1)经验法。它是根据技术人员的工作经验来确定各个作业中心所消耗资源数量的一种方法。例如：动力费这一费用要素，对于车间内各个作业中心所消耗的具体动力费是无法直接获得的。这时技术人员应考虑各作业中心所消耗动力费的实际情况，根据自己的经验来确定这一资源费用的分配比例。这种分配方法要求技术人员具有良好的经验和认真负责的态度，不然，由于带有很大的主观随意性，很容易造成各作业中心实际消耗资源的情况与经验法所确定的资源消耗情况产生很大偏差。

(2)测量法。所谓测量法是利用仪器仪表等测量设备或详细记录以确定各作业中心消耗资源情况的方法。例如：动力费，可在各作业中心设置计量水、电等动力资源的仪器仪表，以确切反映各作业中心所共同享有的动力资源。利用这种方法分配动力费作业成本精度很高，但核算成本也较高，因为在每个作业中心设置仪器仪表无疑是一笔不小的开支。同时因为详细记录会增加一定的物力、人力资源消耗，所以这种方法的核算成本也较高。

选择好资源动因后，还要确定资源动因量，确定资源动因量后，再根据资源动因量把各项资源消耗制造费用向作业中心进行分摊。资源动因量统计得越是准确，成本库费用的归集就越科学、精确。分摊到作业或作业中心的费用形成成本库的成本。

3、计算作业成本和产品成本

(1)定义作业，并选择作业动因

在建立作业中心，归集同质作业成本作为作业成本库后，需要从作业成本库多个作业动因中选择恰当的作业动因作为成本库的代表成本动因，并计算成本动因分配率，从若干备选项目中选择

一项作业动因可以用统计方法或分析判断法。

①回归法。这种方法是对每一备选项进行统计回归分析，把作业动因看作一个独立的变量，成本作为非独立变量进行回归。当某项作业动因与作业成本库成本的相关系数值较大时，可以用该作业动因作为该作业成本库的代表成本动因。

②分析判断法。这种方法是通过分析，把相关资源价值最大、最具有典型代表性的作业动因选出来作为成本库的代表成本动因。向次级作业的管理者征求意见可以提高所选成本动因的可靠性。

(2) 确定成本库成本动因消耗量

成本动因量是正确分配成本库费用的基础，是指产品消耗的“成本动因”的数量。成本动因量一般是根据有关原始记录进行分类、汇总得到，有时也可根据工人或技师的工作经验数据加以分析得到。

(3) 计算成本动因率

成本动因率是指每单位成本动因所引起的制造费用的数量。成本动因率的计算公式如下：
某成本库分配率=该成本库归集的可追溯成本+该库成本动因耗用总数
有了成本动因率，就可根据各产品消耗各成本库的成本动因量，进行成本库费用的分配了。

(4)使用作业动因率，分配作业成本到成本标的产品的作业成本等于该产品所消耗某一作业的成本动因量乘以该作业的成本动因率。计算公式为：

作业成本=成本动因率×作业动因量

产品所包含所有作业的作业成本之和，即为该产品的制造费用。

(5) 计算产品总成本和单位成本。

产品成本等于直接材料成本、直接人工成本和制造费用之和。计算公式为：

产品成本=直接材料+直接人工+作业成本

单位成本=产品成本+产品数量

三、作业基础预算的编制

作业基础预算的基础虽然是作业成本法，但是它与作业成本法的编制程序恰恰相反。也就是说，首先确定的是预算年度预计产品或服务的销售量，根据这个来确定生产过程中所涉及的预计的作业需求量；随后根据资源动因率来确定标准成本，并根据前两项资料计算汇总预算年度资源需求量，随后是对于实际成本与预算成本之间进行衡量，完成费用的成本基础预算。具体程序如图所示：

ABB模型图

1、销售预测

同传统预算过程一样，作业基础预算也需要进行销售预测。但作业基础预算法下的销售预测不仅包括将要销售的产品，还包括预期的客户。产、销量预算需要比传统预算详细的多。例如，生产预算必须包括为了达到预期总产量的所有过程的信息，如每种产品预期的流转次数、原材料的订购频率以及运输方式。对于客户，要估计订单的数量、平均的订单规模、客户忠诚度等。

2、作业和资源的需要量的预测

依据计划期的产、销量，产品和顾客的结构，可以预测完成预算所需的作业量，例如订购、收货、处理材料、发展新产品、销售商品、维持客户关系等种种作业的需要量。传统上公司仅为各种作业如材料采购、工作时间、机器时间等作业做出详细的预算。作业基础预算则通过预计诸如制造、营销、销售、运输等作业的需要量拓展了这种分析。

依据作业需求分析，可以估计完成作业所需要的资源。如果预计流程将会被优化，则应相应调减资源的需求量，以反映预期的流程改进。在此基础上，将对资源的需要量转换为资源供应量，以确定公司有没有足够的资金支持战略的实施并保持一定的偿付能力。

3、绩效评价体系的制定

绩效衡量标准是对流程或流程产出所包括的各项作业和所能实现的特定目标的量化。企业在制定作业层次的目标之前，应首先在业务流程优化的基础上制定业务流程衡量指标，然后再制定满足流程目标的作业业绩衡量指标，以避免出现为改进特定作业而造成业务流程次优化。作业衡量指标可以是财务指标，也可以是非财务指标。通常，作业基础预算以成本和非财务业绩目标作为业务流程和作业的业绩衡量指标。

为流程或作业制定一套平衡的绩效衡量和目标体系的核心问题是计量“基准”问题。作业业绩评价基准主要有六个要点：

①所选择的评价基准必须有助于监控作业成本的管理情况；

②鉴于生产经营与企业环境在不断变化，应该定期修正已选定的评价基准；

③对评价基准必须有具体而明确的定义，企业全体员工都能理解，并力争明确其与经营目标的关系；

④应力求简化评价基准的种类；

⑤用重要的评价基准管理日常工作或业务;

⑥必须联系员工的业绩评价来设定评价基准。

4、目标和职责的落实

同层层分解的传统预算一样，作业基础预算也应该将预算指标分解落实。唯一的差别在于，作业基础预算的目标和职责的落实是依靠每个分级体系的作业或流程，而不是依靠组织结构。目标和职责的落实可分为以下几个层次：

目标和职责

全公司范围

公司范围的目标和职责是公司整体的行动指南，并通常与平衡计分卡(BS)、关键成功要素(KSF)和主要的绩效指标联系起来

流程

所谓流程，是指企业经营过程的一个阶段。如在典型的制造业中，其经营过程由研究开发、设计、制造、营销、配送和售后服务等项流程组成

各项作业

作业是为了某种目的而进行的消耗资源的活动。流程可以分解为若干项作业。如制造流程可以分解为材料入库、材料存储、材料搬运、材料加工、半成品搬运、半成品加工、成品入库存储、成品包装发运等项作业

各项任务

每项作业又可以被分解为从事作业的任务流。任务是实施每项作业的详细步骤。如材料入库作业可以分解为卸载、验收、盘点、移动、摆放、记录等项任务。当然，以上划分会因组织规模和所要求的详细程度而异

5、预算执行过程中的分析与控制

作业基础预算的控制与分析是作业基础预算的关键环节，也是保证预算管理严肃性、权威性、激励作用的核心。作业基础预算控制的目的是为了保证预算的实际实施情况与预算目标尽可能相一致，控制的核心是对预算的反馈、差异分析和改进。作业基础预算的控制大致可以分为三个方面：事前控制、事中控制和事后控制。

具体而言，它的事前控制主要是通过作业分析和流程优化，了解企业的生产经营都需要哪些方面的作业，各项作业需要哪些方面的资源。然后据此分配企业资源，制定各项标准。事前控制可以防止问题的发生，因为这种控制方式可以及时发现作业执行过程中所存在的问题。事前控制应该建立在业务流程和作业这两个层次；在控制的过程中要严格按照各项标准，对各项作业活动及其资源的耗费进行认真的监督和审核，把可能发生的浪费和损失消灭在萌芽状态，同时及时对顾客满意度、成本动因分析、标准成本差异分析、内部员工反馈分析进行研究，积极采取行动，消除作业基础预算执行过程中的不利偏差，以达到作业基础预算执行的持续改进。

事后控制，是对预算的实际执行情况进行计量，并将计量结果与责任预算标准进行对比，对出现的偏差及时加以反馈。主要内容包括对财务指标如标准成本差异分析，和非财务指标如顾客满意度、作业效率、作业质量等的分析，其目的一方面是用于业绩评价与考核，另一方面是作为新标准制定的依据。

对作业基础预算的执行情况进行分析和控制具有重要意义，如果只有较好的预算，但缺乏必要的检查与控制，再好的预算也会失去应有的价值。作业成本管理要求把成本控制落实到影响产品成本形成的每一作业或作业中心上。这种预算控制有利于减少传统预算控制中的责任不清的问题及发现低效作业，从而实现作业流程的优化。

在对预算实施过程进行衡量和对比分析过程中，如果发现有较大偏差，首先应该对偏差产生的原因进行分析，其次是对症下药，及时采取有效措施加以纠正。总的来说，偏差产生的原因有两个方面：一方面是预算执行过程中企业资源组织的不合理造成的；另一方面是由于竞争环境的变化导致预算的不适应引起的。对于前者，企业应采取改善组织结构、调整资源配置、强化价值链管理等方面的行动进行纠偏。对于后者，则需要通过对预算和控制标准进行调整，使其能更好地与新的竞争环境相匹配，真正发挥预算控制的指导、约束和纠偏功能。

6、预算执行结果的评价与考核

通过将各责任中心的预算实际执行结果与预算额进行比较，可以对各作业中心的成本控制情况进行全面的分析、评价，并按预算执行结果的好坏进行奖惩。在每个计划期结束时，企业都要编制基于作业的业绩考核报告。业绩报告是对各作业中心的作业基础预算执行情况的系统概括和总结。根据业绩报告，可以进一步明确成本差异形成的原因和责任，充分发挥成本信息的作用，有助于管理部门对成本实施有效的控制和调节，保证企业预算目标的实现。

结语

作业基础预算还处于研究阶段，在短期内实施仍然存在一些问题，特别是中国目前的就业压力很大，人工成本仍然是产品成本的重要组成部分，而且会计人员素质的客观情况也是中国实施作

业预算管理的一个制约因素，尽管如此，从长远的角度看，随着中国企业的发展和实力不断增强，企业会逐步具备作业基础预算实施的技术、管理和资本条件，从而在国际市场上更有竞争力。将作业基础预算的原理和中国企业的实际情况结合起来局部应用，本身是一种不错的尝试(作者单位：宁波职业技术学院)

相关链接

激励理论在旅游企业管理中的应用
关于我国电信企业客户关系管理的思考
在施工阶段用系数还原法控制工程成本
乡村旅游发展存在的问题及新思路分析
浅析基于作业成本法的作业基础预算
浅谈如何做好医药物流财务管理工作
试论公路施工企业的战略成本管理

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心