

作业成本管理在我国实施的适应性相关问题研究

郑军¹, 郑艺²

(1.中南民族大学管理学院,湖北武汉430074;2.人民银行武汉分行,湖北武汉430071)

摘要:作业成本管理方法是按成本发生的驱动因素,确认划分作业与作业中心,对作业和作业链进行分析,从而提高资源配置效率、加强成本管理、增加企业价值的一种管理方法。重点对此管理方法的运用环境进行分析,并探讨在我国的实施情况。

关键词:作业成本法;作业成本管理;成本结构;价值链;市场竞争力

中图分类号:F273

文献标识码:A

文章编号:1001-7348(2004)12-0115-02

按现代企业管理理论,企业的综合竞争优势体现在技术、质量、服务与成本方面。其中成本竞争优势是核心竞争优势,因为成本管理的水平关系到企业产品的市场竞争力、企业内部管理机制运用的效果以及企业盈利程度。为增强成本竞争优势,美日等国家在成本管理方面经过多年的研究和探索,以罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)和罗宾·库珀(Robin Cooper)为代表的会计学家建立了“作业成本管理”(Activity-based Costing Management, ABCM)。本文简要分析作业成本管理产生的背景,重点结合我国企业的实际探讨在具体工作中运用方面的基本问题。

1 作业成本管理的产生背景

传统成本计算是将发生的直接材料、直接人工直接计入产品生产成本,将所发生的制造费用先汇集然后再将汇集的金额按一定标准分配到有关产品计入产品成本。

随着技术的进步,全面质量管理、制造系统和适时制等管理观念的创新,现代企业的成本结构发生了巨大的变化,产品的生产不再主要依靠人工,而是主要依据先进的制造设备,这意味着成本结构中的直接人工成

本趋小,间接费用增大。间接费用不能再按统一的人工工时等标准进行分配,而应该将间接费用发生的动因进行分析并予以细化后再按每项费用部分进行分配。这些在企业生产经营过程中与产品相关的或对产品有影响的各项具体活动即为作业(activity),这种新型的成本计算方法称为作业成本法(Activity Based Costing, ABC)。

2 作业成本管理的适用条件分析

2.1 成本结构对运用作业成本管理的影响

依前所述,作业成本法的出现主要是将间接费用根据成本动因按作业进行比较客观的分配,分配的关键在于成本动因的选择。传统成本法按直接人工等标准分配,作业成本法按作业予以分配。因此,企业的成本结构,将是作业成本法运用的一个重要标志。从世界范围考察,随着高新技术的运用与发展,企业的技术含量明显提高,大量企业主要依靠劳动工具,并且提升了劳动手段,管理理念不断创新。在此境况下,企业的成本结构将发生向间接费用偏重偏多的明显转移。

然而,不同的国度存在独特的经济环境,我国是人口大国,劳动力极其丰富。一般

性企业,特别是国有企业并未改制,即使改制后但仍未摆脱沉重的人工包袱,工人仍然作为企业的成本的“主人”。加入WTO后,我国外资企业不断涌现,据分析,吸引外资企业纷至沓来的原因之一也是我国劳动力市场。据此分析,我国大多数企业的成本结构中人工成本所占比例相对发达国家而言较大,间接费用所占人工比重依然相对较小,在这样的成本结构偏重于人工成本的企业不适于运用作业成本管理。如果国家实行的是市场经济,经济运行遵守市场经济规律,改制成功的企业或是新型企业,其技术含量较高、管理理念较新,成本结构中间接费用与直接人工相比相对来说较大,如果再按传统成本法进行分配,将会误导产品成本信息,对企业决策产生负面影响。这类企业在条件许可的情况下,如成本动因容易获得、存在作业成本分析软件、作业量便于分类与归并以及实施新方法有人力保障的情况下,可以运用作业成本管理。

2.2 产品的市场竞争力对运用作业成本管理的影响

如果企业生产的新型产品在市场中的竞争力很强,技术含量高并被消费者广泛接

受,其生产量与销售量相当,或是按以销定产方式生产,或是适时制下期末没有库存,无论采用成本分配方式均将直接费用与间接费用全部记入到产品销售成本之中,或者说不会产生成本分配差异滞留于期末存货中,因此采用传统成本法和作业成本法对企业的利润没有太大的影响。既然如此,这类新型企业则不适于采用作业成本法,原因在于,传统成本法下,间接费用按直接人工等标准分配,作业成本法下按作业进行分配。假设企业产品市场竞争力差,生产出来的产品必定有库存,按作业分配时如将间接费用在两种受益对象之间分配,并且分配于某种产品中的成本与传统成本法相比不同或较高,则会导致有一部分成本结存于库存商品作为存货。在这种情况下按两种方法计算出来的企业利润必定存在差异。然而,如果企业产品的市场竞争力很强,期末基本上没有库存,间接费用在两种方法下无论在何种产品中分多分少,都不会滞留于存货之中。这样,两种成本计算方法对企业利润没有影响。

另一方面,如果企业的产品市场竞争力较强,或是产品技术含量很高,则产品的销售价格会远远大于产品成本,即产品的毛利相对较大,在这种情况下,按传统成本法将间接费用分配于各种产品中的成本如果不准确或者说存在差异也不会出现负数。虽然因期末库存对当期损益构成影响,但从一个成本计算期以上的期限来讲,其差异会抵销。

2.3 作业的复杂性对运用作业成本管理的影响

作业成本法主要是将间接费用和辅助资源根据成本驱动准确地按作业进行分配。无论企业发生的间接费用金额大小,如果其构成由多个成本驱动并且驱动因素有一定的规律性,那么间接费用按作业分配操作起来会得心应手,计算的结果也会提供准确的成本信息;但是,间接费用的成本构成较为复杂,由很多很杂的成本驱动因素所引起,或者说作业不可能严格划分,或即使能够划分但每个成本计算期的作业划分没有一定的规律性,那么采用作业成本法则无法将间接费用在作业之间提供一个宽泛的合理的安排,最后结果也将无法达到作业成本法的目的——提供准确的成本信息。因此,成本驱动因素的复杂化,导致了作业分类的复杂性,从而影响了作业成本法的运用。

综合上述分析,本文认为作业成本管理有其特定的适应条件。一般情况下,对于劳动力成本构成主要间接费用的企业、技术含量特别高并且产品竞争力很强的企业没有必要采用作业成本管理法;对于间接费用在产品成本中占有很大比重、产品在市场上缺乏竞争力以及作业分类相对简单的企业建议采用作业成本管理法,并且在有些情况下,如企业在招投标过程中,为了取得战略上的胜利,要求对本企业的产品真实成本有完全了解,从而必须采用作业成本管理法。

3 实施作业成本管理的其他问题

3.1 作业成本管理应注重作业之间的协调关系

作业成本管理的基本内容就是根据资源消耗划分为不同的作业,然后对作业进行深入分析,这只是作业分析的首要环节。按作业成本管理理念,作业消耗资源,同时又创造价值,企业的生产经营过程就是作业所形成的集合体,表现为作业之间的相互“链结体”,形成了作业链,同时形成价值链。作业成本管理不仅是管理单个作业,更重要的是管理作业之间的相互关系。有的时候企业链上的作业可能均是增值作业,但并不代表组合起来形成流程后会增值。如同企业资金来源很多、现金流量很大,但如果资本结构不合理,也会影响企业治理结构和盈利水平。所以作业成本管理更为重要的管理内容在于作业链的结构及其合理性安排。最好的作业链根据企业的生产流程不同,其表现形式也不一样。一般的标准是作业之间不会出现断档,也不会出现重复,并且作业与作业之间传递成本达到最小化,最后达到高效运作,用作业链的理想模式,实现企业成本管理的目标。

3.2 实施作业成本管理应和责任会计、全面预算管理等方法共生与互动

作业成本管理的核心是对成本进行分析以寻找成本动因,确认、划分作业并对作业层次以及作业链结构的管理。具有相同性质的作业可以归并为作业中心,然后将作业中心作为成本控制与管理的要素,进行业绩考核与评价。

对比责任会计原理,责任会计是适应分权管理的要求,在企业内部建立若干责任单位,对各责任单位权责范围内的生产经营活动进行规划及业绩考评的内部控制制度。可

见,责任会计所建立的“责任中心”(包括成本中心、投资中心和利润中心)与作业成本管理中的“作业中心”相趋一致。所不同的是,责任会计对中心的划分是根据企业内部责任单位的权责范围及业务活动的特点,各责任中心都具有相对独立的经济利益,同时明确规定了各自所应承担的经济责任和各自拥有的经济权力。作业成本管理的作业中心是根据成本的驱动因素划分的,根据资源配置的情况,体现的是对间接费用的合理分配,一方面准确计算产品的真实成本,为提高产品市场竞争力提供产品成本信息质量保证,另一方面对作业中心及作业成本进行管理,考核成本的降低程度,同时合理保证作业或作业中心之间的传递及其结构性安排。

预算是指以货币及其它数量形式综合反映企业未来一定期间的经营收支和有关经济资源的需要、取得与运用情况的一种预测安排。其目标是决定企业的决策程序。可见,企业的预算质量的高低对企业决策有一定的影响。根据全面预算管理方法,预算编制的成功在于对未来预测的把握,对未来预测的把握关键在于历史数据的分析与运用。可是,根据前述分析,随着高新技术企业的发展、新的管理理念的形成,传统成本法下所计算的数据并不真正代表产品成本的信息。作业成本管理方法所创导的按成本动因所计算出来的作业成本能够相对如实地反映成本构成情况,在此基础上所编制的预算能达到全面预算管理的目标要求。

因此,我们可以说,作业成本管理在企业的运用并不是孤立的,它与战略规划、责任会计、全面预算管理以及绩效管理管理等管理方法相伴而生,相互促动。所以企业在运用作业成本管理时应该在制度制定方面、管理方面以及战略规划方面充分考虑与责任会计、全面预算管理之间的协调。

参考文献:

- [1]张继焦.价值链管理[M].北京:中国物价出版社,2001.
- [2]迈克尔·波特.竞争优势(中译本)[M].陈小悦译.北京:华夏出版社,1997.
- [3]罗伯特·S·卡普兰,安东尼·A·阿特金森.高级管理会计(中译本)[M].吕长江译.吉林:东北财经大学出版社,1999.

(责任编辑:曙 光)