

# 作业成本管理探析

钟新桥 曾祺林

(武汉工业学院经贸管理学院,湖北 武汉 430022)

**摘要** 作业成本管理强调将成本管理的重心深入到每一作业,尽力消除不能创造价值的作业,最大限度地提高增值作业的效率,从而有针对性地采取成本控制措施,实现企业持续低成本、高效益的目标。

**关键词** 作业成本管理 成本动因 增值作业 非增值作业

**中图分类号** F273 **文献标识码** A **文章编号** 1001-7348(2003)05-084-02

## 0 前言

追本溯源,作业成本计算虽源于商品成本计算的准确性动机,但其实际意义已完全超越了最初的设计要求,它直接深入到企业价值链重构——作业链,乃至企业内部组织结构的重构。但是,作业成本计算仅仅只是认识价值链的基础,只有作业成本管理才能

改造和优化企业价值链,因而由作业成本计算发展到作业成本管理是现代管理会计发展的必然。

## 1 作业成本管理的基本思想

作业成本管理(Activity-based cost management,简称ABCM),就是利用作业成本计算所提供的信息,将成本管理的起点和

核心由“商品”转移到“作业”层次的一种管理方法。

ABCM是一种全新的管理理念,其基本思想是:企业是一个为最终满足顾客需求,实现投资者报酬现值最大化而运行的一系列有密切联系的作业的集合体,企业生产商品或提供劳务消耗作业,作业消耗资源,而资源消耗的同时又是价值的积累过程,即价

值,会使产品成本严重失真。因而,在以计算技术为代表的高科技迅猛发展的今天,有必要按战略成本管理观点将传统的单一的数量动因扩展为一系列的成本动因,通过对各种成本动因和相关成本之间进行分析,将单一标准的分配改为按成本动因的多标准分配,从而正确地分配各项间接费用,正确地计算产品成本。这样才能清晰地揭示哪些产品具有有效的盈利能力。特别是在传统成本管理下未予考虑的一些无形的成本动因,如企业的规模、产品开发、市场开拓、企业内部结构调整,甚至厂房的布局规则等,都会对产品成本产生很大的影响,更应从战略上予以考虑,因此,战略成本管理将会使期间费用不分配计入产品成本的传统方法成为历史。

管理的范围日益扩大。传统的成本管理范围主要是企业内部的生产经营过程,而对企业的供应与销售环节则考虑不多,对于企业外部的价值链更是视而不见,使企业未能获得全面的发展竞争战略。然而,对于处于开发型、竞争型市场环境中的企业来说,成本管理更有必要重视企业外部环境的影响。所以应该把企业成本管理问题放在整个市场环境予以全面考虑。因为企业的生产经营过程是为了满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体,它表现为一个由此及彼、由内及外的“价值链”,通过了解整个行业的价值链来进行成本管理,更有借助于企业战略目标的实现。因此,现代企业成本管理的范围不仅包括生产领域成本的控制,而且包括流通领域成本的控制,还要对研究、开发和设计成本进行控制;不仅要通过管理工作控制成本,而且要通过技术工作管理成本。同时,现代科学的飞速发展又使成本管理的范围

向着与多学科相互结合、相互交叉渗透的方向发展,如在计算机集成制造系统的大背景下,适时生产控制、全面质量管理、作业成本法的出现。相关科学的引入,使成本与技术密切结合,不但扩大了成本管理的范围,也开辟了降低成本的新途径。

## 参考文献

- 1 黄国阳.全面的企业成本管理[J].财经视点,2002(12)
- 2 李刚.WTO对我国财务管理的影响[J].财经视点,2002(7)
- 3 韦巍.有效的成本管理[J].财务管理透视,2002(10)
- 4 杨柳,李明耀.怎样在WTO下提高企业竞争力[J].企业家,2002(5)
- 5 钟德刚.国际企业的财务成本管理[J].财务参考,2002(8)

(责任编辑 胡俊健)

作者简介:钟新桥(1957-),武汉工业学院经贸管理学院副院长,会计学副教授,中国注册会计师。  
收稿日期:2002-11-04

值从一个作业转移到下一个作业,最后全部累积到最终的生产商品或劳务上,最终商品或劳务既是全部作业的集合,也是全部价值的集合。因此,作业链(Activity chain)同时又表现为价值链(Value chain)。从购买商品或接受劳务的顾客那里收回转移给其的价值,形成经济利益的流入即企业实现的收入;收入补偿完成各有关作业所消耗资源的价值之和后的差额,即为企业利润。但实际上不是所有作业都能增加转移给顾客的价值,为企业带来利润的。ABCM要求成本管理的重心深入到每一作业,尽可能地消除不能创造价值的作业,防止资源的浪费,最大限度地提高从顾客回收的价值,以实现预定的经营目标。

要实现ABCM的基本思想,就必须借助于作业分析,成本分配就不能仅限于“商品”这一层次,而应深入到每一作业。要降低成本,首要的是消除不必要作业(Non-essential activity),而非考虑提高该类作业的效率;对于那些能为最终商品或劳务增加价值的作业,要进一步分析该类作业是否有改进的可能,其所消耗资源能否节约。ABCM的核心在于确定了“成本动因”(Cost drivers)概念,主张以成本动因作为分配间接成本的基础,利用成本动因来解释成本性态。这样,ABCM就将间接成本与隐藏其后的推动力相联系,通过确定较为合适的成本动因,进而能够合理地分配间接成本,有效地提高成本的归属性、计算的准确性、定价决策的科学性和灵活性。

## 2 作业成本管理实施的现实意义

ABCM以作业为成本管理的起点与核心,较之传统的以商品或劳务为中心的成本管理是一次深层次的变革和质的飞跃。

### 2.1 有利于加强成本控制

自20世纪80年代以来,现代企业间的市场竞争进入白热化。与此相适应,企业商品生产通常采用多品种、个性化、小批量的生产经营模式,以适应顾客日新月异的多样化需求。它使得传统的以“商品”为管理的核心与起点,以标准成本与实际成本的差异分析及控制为重点的成本管理,日益难以适应这种新的、动态的、不稳定的生产经营环境。

而ABCM则以作业成本为对象,以每一作业的完成及其所耗资源为重点,通过作业

分析,借助作业成本计算这一明细信息系统,以成本动因为基础,能够及时、有效地提供成本控制所需的相关信息,从而极大地增强管理人员的成本意识。它以作业中心为基础设置成本控制责任中心,将作业员工的奖惩与其作业责任成本控制直接挂钩,充分发挥企业员工的积极性、创造性与合作精神,进而达到有效控制成本的目的。

### 2.2 有利于提高商品的市场竞争能力

随着社会生产的发展和世界经济的一体化,现代企业间的市场竞争也逐渐趋于激烈化和国际化。面对变化多端的市场竞争环境,传统的只注重商品投产后与生产过程相关的成本管理,忽视投产前商品开发与设计的成本管理,已愈来愈难适应当代社会经济发展的需要,极大地阻碍了企业商品市场竞争能力的提高。

而ABCM则能很好地适应现代企业商品在激烈的市场竞争中的发展需要,从一开始就特别重视商品设计、研究开发和质量成本管理,力求按照技术与经济相统一的原则,科学合理地配置相对有限的企业资源,不断改进商品设计与工艺设计,不断改善企业价值链的构成,从而不断提高企业商品的市场竞争能力。

## 3 作业成本管理的基本特征及内容

### 3.1 作业成本管理是作业成本计算的延伸与升华

ABCM的主要目标是通过作业尽量为顾客提供更多的价值,并从中获取更多的利润。但是,并不是所有的作业都能增加转移给顾客的价值。因此,企业的作业通常可分为必要作业(Essential activity)与不必要作业(Non-essential activity)两大类。若某项作业对顾客或组织而言是必要的,能为企业最终商品增加价值,则为必要作业或称增值作业(Value added activity);若某项作业对顾客或组织而言并无多大作用,不能为企业最终商品增加价值,则为不必要作业或称不增值作业(Nonvalue added activity)。由此可见,企业要实行ABCM,首先就要明确作业的耗费,而要达到这一点,就必须以作业成本计算(Activity-based cost,简称ABC)为基础。ABC作为追踪作业,动态反映作业成本的信息系统,可以为旨在改进企业作业链而进行的ABCM提供需要的信息。而ABCM也正是

利用ABC提供的信息来改进企业作业链的。因而可以说ABCM是ABC的延伸与升华。

### 3.2 价值链分析是作业成本管理的基本方法

ABCM将成本看作“增值作业”和“不增值作业”的函数,并以“顾客价值”(Customer Value)作为衡量增值与否的最高标准。这样,一方面将顾客的需求与企业的作业发生、资源的消耗、成本的形成等联系起来;另一方面,通过顾客价值将企业的收入与顾客的需求联系起来,从而有利于从作业的角度权衡成本和顾客价值,保证企业经营决策与企业价值最大化目标相一致。这实际上是价值链分析方法在经营管理中的实际应用。价值链分析作为ABCM的基本方法,其主要作用在于:一是找出无效和低效的作业,为持续降低商品成本,提高企业竞争能力提供途径;二是协调、组织企业内部的各种作业,使各种作业之间环环相扣,形成较为理想的“作业链”,以保证每项必要作业都以最高效率完成,保证企业的竞争优势;三是与同行的价值链进行对比分析,发现自己的优势与劣势,进而为扬长避短、改善成本构成和提高作业的质量及效率指明方向。

### 3.3 作业成本管理按作业分析、成本动因分析、业绩计算三步骤循环进行

ABCM的设计与运行必须考虑作业分析、成本动因分析和业绩计算3个方面的要求,并按次序组织衔接,循环进行。

(1)作业分析。主要包括辨别并力求摆脱不必要或不增值的作业;对必要作业按成本高低排序,选择排列前面的作业作重点分析;将作业与先进水平的作业进行比较,以判断某项作业或企业整体作业链是否有效,寻求改善的机会。

(2)成本动因分析。成本动因即构成成本结构的决定性因素。成本动因通常分为资源动因(Resource driver)和作业动因(Activity driver)两种。资源动因是资源成本分配到作业中心的标准,它反映作业中心对资源的消耗情况;作业动因是将作业中心的成本分配到最终商品或劳务的基准,是连接资源消耗和最终商品的纽带。成本动因分析的目的,就是通过对各类不增值作业根源的探索,力求摆脱无效或低效的成本动因。

(3)业绩计算。在作业分析和成本动因分析的基础上,建立相应的业绩计算体系,

以便对ABCM的执行效果进行考核和评价。然后通过这种ABCM绩效信息反馈,重新进行下一循环的更高层次的作业分析和成本动因分析。

#### 4 作业成本管理的基本操作程序

尽管ABCM在不同行业、不同经济技术条件、不同规模企业实施时各具特点,但是根据ABCM的基本原理,借鉴西方企业的实施经验,我国企业具体实施时,一般应遵循下列操作程序。

##### 4.1 分析累积顾客价值的最终商品的各项作业,建立作业中心

既然企业最终商品的顾客价值均由作业链创造,那么ABCM的着眼点就应放在这条作业链上,对构成作业链的各项作业进行分析,确认主要作业和作业中心。一个作业中心即是生产程序的一部分,按照作业中心汇集和披露成本信息,便于管理当局控制作业,考评绩效。

##### 4.2 归类汇总企业相对有限的各种资源,并将资源合理分配给各项作业

企业的生产经营活动消耗作业,作业则消耗资源,而企业的资源总是有限的。因此,ABCM强调对企业的各种资源分类汇总,建立资源库,根据需要科学合理地对各项作业进行资源配置,并对各项作业资源耗费所创造的顾客价值大小进行跟踪和动态分析,尽可能降低必要作业的资源消耗,杜绝不必要作业的资源浪费。

##### 4.3 对生产经营的最终商品或劳务分类汇总,明确成本对象

成本对象的确定必须包括所有的最终商品或劳务,不能遗漏某种商品或劳务,否则,其他商品或劳务就会承担过高的成本,从而造成成本信息的失真。但是,ABCM并不是直接以最终商品或劳务为成本管理的对象,而是将其相关的作业、作业中心、顾客和市场纳入成本管理体系,这样就抓住了资源向成本对象流动的关键。



##### 4.4 发掘成本动因,加强成本控制

发掘成本动因,就是摒弃传统的狭隘的成本分析,而代之以宽广的与战略相结合的方式,进行成本动因分析,并以成本动因为标准,将作业成本归集到各终极商品或劳务中去。加强成本控制,主要强调两个方面:一是控制成本动因,只有控制了主要价值链活动的成本动因,才能真正控制成本;二是通过改造和优化企业的主要价值链活动,如商品设计与研制开发、生产、营销等,来取得成本竞争优势。

##### 4.5 建立健全业绩评价体系,加强成本管理的绩效考评

实施ABCM,必须结合责任会计制度建立健全成本管理的绩效评价体系,将作业中心的确立与责任中心的划分衔接一致,明确经济责任和权限范围。通过使用合适的成本动因,保证成本指标和经营绩效的真实性与可靠性,从而有助于管理当局从非财务的角度进行业绩评价,进一步从理论上完善责任会计。

ABCM将控制成本、降低成本的视野由以“商品”为中心转移到以“作业”为中心,它不是就“成本”论成本,而是联系成本发生的前因(成本动因)与后果(成本耗费)来寻求控制成本的途径和方法;它不是简单盲目地削减成本,而是通过对作业的跟踪和动态反映,通过事前、事中、事后的作业链及其价值链分析,谋求降低成本,提高效率,实现企业持续低成本、高效益的目标。

##### 参考文献

- 1 钟新桥,曾祺林.现代管理会计理论与实务[M].武汉:武汉理工大学出版社,2001
- 2 曾祺林.适时制和全面质量管理下的成本核算方法探讨[J].武汉工业学院学报,2001(1)
- 3 张刚.作业成本法与传统成本法的比较与运用[J].财会月刊,200(6)
- 4 葛家澍,余绪缨.会计学[M].北京:高等教育出版社,2000
- 5 李宏健.现代管理会计[M].北京:中国财政经济出版社,1998

(责任编辑 高建平)

## Exploring the Activity-Based Cost Management

**Abstract:** Activity-based cost management emphasizes that the core of cost management should be put into every activity. It should remove the activity which can not creat profit and improve the activity that can increase value with the maximum effort. Based on that, we can perform more suitful cost control measure to actulize enterprise's overlasting low cost and high profit goal.

**Key words:** activity-based cost management; cost drives; value added activity; nonvalue added activity