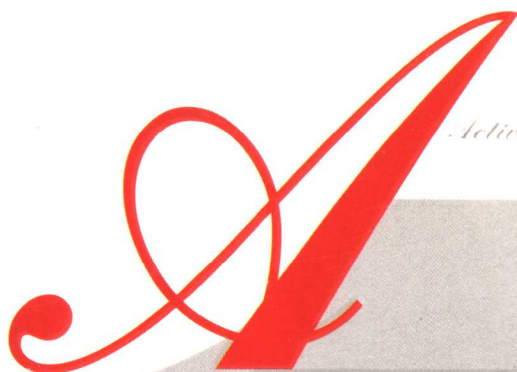


作业成本管理经典译丛



*Activity-Based Cost Management in
Government*

作业成本管理： 政府机构手册

[美] 加里·柯金斯 (Gary Cokins) 著
甘荣坤 译审

**Activity-Based Cost Management in
Government**



经济科学出版社
Economic Science Press

作业成本管理经典译丛

作业成本管理： 政府机构手册

[美] 加里·柯金斯(Gary Cokins) 著

甘荣坤 译审

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

作业成本管理:政府机构手册/[美]柯金斯著;甘荣坤译审.

—北京:经济科学出版社,2006.12

(作业成本管理经典译丛)

书名原文:Activity-Based Cost Management in Government

ISBN 7-5058-5877-7

I. 作... II. ①柯... ②甘... III. 国家行政机关—
成本管理 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 127771 号

图字: 01-2006-5921

Activity-Based Cost Management in Government

Gary Cokins

Copyright© 2001 by Management Concepts, Inc. All rights reserved. Authorized translation from the English language edition published by Management Concepts, Inc.

© 2006 中文简体字版专有版权属经济科学出版社

版权所有 不得翻印

责任编辑:王长廷 周国强 黄 慧

责任校对:杨 海

版式设计:代小卫

技术编辑:邱 天

作业成本管理:政府机构手册

[美] 加里·柯金斯(Gary Cokins) 著

甘荣坤 译审

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

网址:www. esp. com. cn

电子邮件:esp@ esp. com. cn

北京密兴印刷厂印装

690 × 990 16 开 22. 625 印张 380000 字

2007 年 1 月第一版 2007 年 1 月第一次印刷

ISBN 7 - 5058 - 5877 - 7/F · 5138 定价:60. 00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

工作至今,我一直很幸运。我的职业生涯开始于 1973 年,那时我是一名会计,后来就一直从事运营管理和咨询方面的工作。在多年的工作过程中,我获得了一些荣誉,并被国际公认为作业成本管理(ABC/M)方面的专家。说真的,我一直在学习怎样建立和运用管理会计体系。我不确定是否存在所谓的 ABC/M 专家,我只是很幸运,从 1988 年起就一直专门从事 ABC/M 的研究。有时运气会战胜计划。

我已经编写了两本关于 ABC/M 的书,第三本书即本书的创作出于几个原因。

公共部门对 ABC/M 的接受速度和 ABC/M 在公共部门的发展速度在持续加快。关于 ABC/M 的文章通常都是介绍它在商业公司中的应用,专门为公共机构出版一本关于 ABC/M 的书很有必要。

ABC/M 方法已经取得了很大的进步,各种规模的组织在运用 ABC/M 系统之后都取得了显著的成功。ABC/M 软件使用者集体会议的与会人数几乎超过最大的宾馆会议中心的容量,这就是一个证明。

大家越来越认识到,ABC/M 提供的数据和信息具有广泛用途。ABC/M 数据本身并不代表任何改进,它们在其他工作的使能者。如果利用得当,ABC/M 数据可以使流程运行得更好,使决策制定得更完善,甚至可以使以前不可能实现的决策成为可能。

我个人认为阻碍 ABC/M 快速发展和被大众接受的原因就是对 ABC/M 的误解,这些误解包括从“ABC/M 极其庞大、极其复杂”到“ABC/M 的实施遥不可及”等一系列观点。必须用证据驳倒这些观点,让人们相信 ABC/M 模型可以快速建立起来,其结构并不复杂,利用它可以收到最好的效果。

ABC/M 系统的设计和建造不当必然会产生不利的结果,有时,大型的 ABC/M 系统从设计初始就有缺陷。我认为 ABC/M 系统的设计和建造是一项工艺,而且我希望本书能为具有工匠头脑的人们提供一些指导。

那些在数年前就开始计算 ABC/M 分析数据(例如,历史费用)的机构逐渐变得成熟和先进,并推动了 ABC/M 在预测会计和作业成本预算(activity-based budget, ABB)中的应用。在此过程中,这些先进组织希望能计量他们的决策和规划执行后的结果,并想知道在存在多个选择的情况下,执行每个选项带来的变化。这就促生了预测成本法和成本估计。

写作本书的最后一个原因是因为我在出版了上一本书之后又学到了很多。有的读者在心里会鄙视某些作者,认为他们只是在展示自我,而不能提供实际指导。我认为我对管理会计领域所做的贡献更多的是出于一种责任感,而不是野心。现在,我看到很多公司建立起 ABC/M 系统,对各种系统间的差异,我一直在进行对比研究。简而言之,我就是想做一些与众不同的事。

当你在阅读本书时,我希望你能注意到这样一个关键信息:管理会计正逐步转变为一门管理经济学。那些关于边际成本和经济决策的难题最终都能用建立在可靠假设基础上的有效数据来解决。在 20 世纪 90 年代,软件和数据是计算结果的阻碍,但是现在它们不是了。技术问题已经得到解决,最大的障碍不再是成本计算问题,而是人们的思想,是人们怎样去构造一个问题、设定

前提,怎样确定他们的研究目的。

我写这本书是为了把管理会计领域的注意力集中到思想上,而不是计算上。先进的科技使计算出错的可能性在不断地减小,因此我希望利用 ABC/M 数据能帮助个人和组织制定更好的决策,实施起来更顺利,并符合战略方向。只有当政府机构能对内务进行有效管理,制定更好的决策时,他们才能更好地为人们服务。

本书概览

本书由 13 章和 3 个附录组成。

第 1 章介绍作业成本管理对公共部门和政府机构的相关性增强的原因。

第 2 章、第 3 章和第 4 章介绍管理会计为什么会从报告预算和支出信息的功能演变成计算所有产出的成本。这几章介绍了作业成本体系是如何构建和设计的,并对错误的观念导致一些 ABC/M 实施项目达不到预期目标的原因进行了深入探讨。

第 5 章介绍 ABC/M 的一个基本名词:动因。动因为成本数据提供了一个新的角度来对各种不同的成本进行追踪和评分。例如,组织可以从“哪里增值得多,哪里增值得少”这样的角度来分析它的成本结构,或者从财务角度对质量管理投入进行量化。

第 6 章介绍了绩效衡量的有关问题,以及 ABC/M 支持平衡计分卡的原理。

第 7 章介绍 ABC/M 更高级的用途:进行预测性计划。在这一章我们不仅要讨论预算改革,还要讨论预测会计更广泛的用途。

第 8 章引入了供应链管理的概念。因为组织日益意识到,仅自己实现高效、精简、灵活的管理是不够的,他们需要供应商和顾

客的行为方式与其相似。减少浪费、提高绩效,这些共同的利益促使 ABC/M 把交易双方的交易成本和服务凸现出来。

第 9 章说明如何利用快速成型技术迅速建立 ABC/M 体系。用传统的方法构建大型、详尽的 ABC/M 体系需要好几年的时间,而且要见到成效还要往后推迟;快速成型技术与之截然不同。

第 10 章介绍了一系列已经实施 ABC/M 体系的公共部门机构的例子。

第 11 章介绍实施 ABC/M 体系成功的关键性因素,以及需要避免的陷阱。

第 12 章简略地介绍与 ABC/M 体系相关的信息技术系统集成方面的问题。

第 13 章是对本书的一个总结,用“水晶球”预测 ABC/M 的发展方向。第 13 章总结本书的中心思想,即管理会计将演变成管理经济学,有助于制定更好的决策。

我要感谢 ABC 技术公司的创始人和首席执行官克里斯·皮珀(Chris Pieper)先生,是他把我招募进他的机构,并允许我实践我的思想领导。最后,我要衷心感谢我的妻子帕姆·托尔(Pam Tower),在我创作这本书的几年里,是她协助我平衡我的工作、家庭和这本书的写作。

加里·柯金斯

Garyfarms@aol.com

作者简介

加里·柯金斯 (Gary Cokins) 是国际公认的高级成本管理和绩效改进体系方面的专家、发言人和作家,获得康奈尔大学工业工程/运营研究学士学位,西北大学凯洛格商学院 MBA 学位。

加里的职业生涯始于 FMC 公司,他在那里担任战略计划者,从事业务模拟模型的研发工作。后来在 FMC 的林克贝特分公司担任财务总监,然后又担任生产经理。这段经历使加里看到了成本信息、运营、绩效衡量和业绩之间的联系。

1981 年加里开始了他的管理咨询生涯。他首先在德勤会计公司 (Deloitte & Touche) 从事绩效改进体系的设计和实施工作,后来加入毕马威国际会计公司 (KPMG Peat Marwick),在实施综合商业系统的过程中最终专注于成本管理系统,包括作业成本法的运用。在毕马威加里师从于哈佛商学院的罗伯特·S·卡普兰 (Robert S. Kaplan) 教授和罗宾·库珀 (Robin Cooper) 教授,学习作业成本法。最近,加里成为电子数据系统公司 (Electronic Data Systems, EDS) 全美成本管理咨询服务部 (National Cost Management Consulting Services) 的领导者。

加里的公共部门客户有:加拿大公园局、洛杉矶水电局、田纳西河流域管理局、芝加哥房屋署、世界银行、美国海军陆战队、美国空军和美国陆军。

加里是《作业成本管理者初级读本》一书的主要作者,该书由美国管理会计师协会 (Institute of Management Accountants, IMA) 和国际高级制造业联盟 (Consortium for Advanced Manufactures-International, CAM-I) 共同赞助出版。1993 年,加里因在高级成本管理领域的突出贡献被 CAM-I 授予罗伯特·A·邦扎克 (Robert A. Bonsack) 奖。加里的第二本书《作业成本管理

实务》(麦格劳·希尔出版公司,1996),被哈佛商学院评为“必读的第一本书”。

加里已获得美国生产与库存管理协会的生产与库存管理认证,在很多专业委员会中任职,并担任 CAM-I 主办的《2001 ABC/M 专业术语汇编》的编辑。

此外,加里还是《成本管理月刊》编辑顾问委员会成员,美国工业工程师协会(Institute of Industrial Engineers, IIE)、全美采购经理管理协会(National Association of Purchasing Management, NAPM,现已更名为美国供应管理学会(Institute for Supply Management, ISM),编者注)和美国质量学会(American Society for Quality)的指导人员。

加里欢迎您发邮件至:garyfarms@aol.com

目 录

第 1 章

在政府中运用 ABC/M:一些开篇评论	(1)
1.1 缩减成本的政治压力	(2)
1.2 对职责的额外关注	(3)
1.3 预算的演变	(4)
1.4 移除障眼物——产出,而非单纯的资源或者支出	(6)
1.5 ABC/M 给一个城市带来的利益	(9)
1.6 我们部门没有产出	(11)
1.7 ABC/M 的用途及易犯的错误	(12)
1.8 各种各样的成本观点正被采用	(14)
1.9 处理模糊边界:精简公务员	(15)
1.10 为何现在要改变	(17)

第 2 章

ABC/M 的基本常识	(19)
2.1 ABC/M 是什么	(19)
2.2 关于 ABC/M 的误解	(26)
2.3 弄清原因和途径再作投入	(30)
2.4 ABC/M 使用者的异同	(33)

第 3 章

如果 ABC 就是答案,那么问题在哪里?	(40)
3.1 最大的问题是什么?	(40)
3.2 成本动因如何发挥作用?	(43)
3.3 成本是什么?	(45)

- 3.4 ABC/M 系统是怎样与传统成本会计系统相互贯通的? (46)
- 3.5 为什么对 ABC/M 的兴趣越来越浓厚了呢? (48)
- 3.6 ABC/M 系统怎样得到更准确的信息? (49)
- 3.7 动因是什么? (53)
- 3.8 为什么规模如此重要? (56)
- 3.9 成熟应用者的经验是什么? (59)
- 3.10 为什么计数值如此关键? (60)
- 3.11 为什么要关注行为变革? (60)
- 3.12 是什么原因使得 ABC/M 如此经济而实用? (61)
- 3.13 未来将会怎样? (62)

第4章

- 基础知识:ABC/M 是什么 (64)
- 4.1 成本管理系统的发展阶段 (64)
- 4.2 ABC/M 的历史 (68)
- 4.3 管理会计的整体框架 (70)
- 4.4 扩展的 ABC/M 十字形 (80)
- 4.5 ABC/M 模型设计和思想上的八项进步 (90)
- 4.6 ABC/M 系统在共享服务中的作用 (103)
- 4.7 项目会计和 ABC/M:二者择其一还是混合 (114)
- 4.8 局部使用的 ABC/M 系统和企业范围的 ABC/M 系统 (125)
- 4.9 利用 ABC/M 系统管理闲置产能 (130)

第5章

- 运用 ABC/M 计数值对质量和价值进行评估 (139)
- 5.1 计数值使 ABC/M 成本数据充满活力 (140)
- 5.2 将 ABC/M 计数值用于质量管理 (146)
- 5.3 在进行质量分析时为什么要引入财务成本? (152)
- 5.4 六西格玛:是继 TQM 之后的下一个管理工具吗? (153)
- 5.5 质量是什么? (154)
- 5.6 如何对质量成本(COQ)进行分类? (157)

5.7 使用传统的 COQ 计量方法的风险	(164)
5.8 COQ 信息的利用目的和用途	(166)
5.9 量化 COQ	(169)
5.10 COQ 实施计划	(171)

第 6 章

ABC/M 和平衡计分卡绩效指标	(174)
6.1 执行官与职工脱离联系	(175)
6.2 关注产出以权衡选择	(180)
6.3 有效绩效指标的使能者	(194)
6.4 ABC/M 系统和计分卡法的总结	(197)

第 7 章

作业预算:神话还是现实?	(199)
7.1 ABB 的基础——ABC	(200)
7.2 预算编制:引起了使用者的不满和反抗	(201)
7.3 ABB 的解决方案——ABC/M	(209)
7.4 ABB 解决方案	(216)
7.5 在什么情况下需要对预算假设进行重新考虑?	(220)
7.6 ABB 的未来	(227)

第 8 章

供应链管理和电子商务:ABC/M 的适用性	(229)
8.1 互联网正在改变世界	(229)
8.2 ABC/M 助你计量供应链成本	(235)
3.3 前台系统管理:核算组织间成本的重要性	(243)

第 9 章

通过快速成型实施 ABC/M	(251)
9.1 构建完成之后,ABC/M 变得显而易见	(252)
9.2 授之以鱼,不如授之以渔	(259)
9.3 为特殊情况设计和建立 ABC/M 模型	(265)

9.4 建立 ABC/M 系统的基本要素	(267)
----------------------------	-------

第 10 章

ABC/M 在公共部门中应用的案例	(272)
10.1 公共部门案例研究介绍	(272)
10.2 案例研究	(274)
10.3 ABC/M 在公共部门中的制度化	(300)

第 11 章

对 ABC/M 和职工支持的普遍误解	(301)
11.1 ABC/M 只是一时的狂热或月度改进方案	(302)
11.2 过分依赖主管层支持来确保成功	(303)
11.3 错误地认为好的实施计划是取得成功的关键	(303)
11.4 又一个没有任何意义的会计项目	(304)
11.5 “标准”定义破坏组织的 ABC/M 所有权	(305)
11.6 预先对构建不良的小组进行培训	(305)
11.7 从 ABC 发展到 ABC/M	(306)

第 12 章

ABC/M 与其他软件工具的结合	(308)
12.1 业务流程与任务改进工具	(309)
12.2 多角度核算:产品/顾客/营销渠道/位置成本核算	(310)

第 13 章

政府的未来	(313)
13.1 关键问题	(313)
13.2 最后的思考:学术界和大学给了 ABC/M 多少支持?	(318)

附录 A 美国改革委员会	(321)
附录 B 联邦法令	(322)
附录 C ABC 软件	(326)
索引	(331)

第1章

在政府中运用ABC/M:一些开篇评论

“出版业者都接受过这样一种教育:当人们的观点不同时,两种观点都应该让公众知道;当真理和谬误出现对抗时,前者总能战胜后者。”

——本杰明·富兰克林(Benjamin Franklin),美国科学家、外交家、出版商,《向出版业者致歉》(1731年)

“在这个世界上,除了军队之外,没有什么比大势所趋的观念更有力量了。”

——维克多·雨果(Victor Hugo),法国小说家,《人类的未来》(1861年)

近年来,政府机构开始从私营企业身上学习一种理念,用以改进政府的商业活动以及提高资源配置效率。为了实现这些目标,一些工具手段相继被引入。作业成本管理(Activity-based cost management, ABC/M)便是其中最重要的工具之一。尽管存在着对传统会计方法的普遍不满,并且ABC/M在其他领域已取得公认的成效,在ABC/M被引入的初始阶段,人们对它还是有着各种不同的反应。本书的目的就是为了说明ABC/M到底是用来做什么的,并希望通过这样的启发能使ABC/M发挥其强大作用,帮助解决许多公共部门面临的关键问题。

开篇我将粗略谈及改进政府成本会计的压力,对ABC/M的误解和其他阻碍ABC/M实施的因素,以及到目前为止ABC/M体系在公共部门的成功应用。以后的章节将会对以上主题进行更详细的介绍,特别是那些有关ABC/M机制自身的问题。最后我希望通过本书能使读者们确信,政府实施ABC/M的时代已经来临,因为ABC/M确实是卓有成效的。

1.1 缩减成本的政治压力

- 各个级别和各种类型的公共部门都面临着以更小投入创造更多产出的巨大压力。世界上几乎所有国家的联邦政府（中央政府）、州政府、市政府、
2 县政府和其他地方政府等都感受到了某种程度的财政紧张。这涵盖了中央部委、行政机关、分支机构和其他基层机构。

支出的压力来自各个方面，可能是政客们为了赢得纳税人的支持而产生的压力，也可能是直接来自纳税人特殊利益集团的压力。这种压力还可能来自为了吸引国内消费者而同其他城市的竞争，或者为了吸引商业组织而同其他县市、州或者国家而展开的竞争。在美国，一个城市不但要同其他城市竞争，还要同它自己的郊区竞争。郊区在吸引居民和商业组织方面经常占有优势，他们征收的税率更低，提供的学校更好，治安环境更让人放心。假如居民和商业组织都纷纷迁离旧地，市区将会失去很多税源。看来，在税率不变的情况下，节约支出非常有必要。

不管什么原因，额外的压力可能来自需求的萎缩。比如说农村的公路维护，这些项目很难达到规模经济，其固定成本的补偿也会很难实现。

在美国，联邦政府正在下放一些事权给州政府和其他地方政府，但是划拨给他们的资金却很有限。不管压力到底源自哪里，有一点是肯定的，那就是：要更好、更快、更经济地保持现有税收收入水平，却不能让服务水平下降。

要应付这种严峻的挑战常常需要：

- 确定服务的真实成本和实际成本。
- 改进流程。
- 评估外包和私有化方案（例如，在组织内部进行物资调配与外包，哪一个更好呢？）。
- 调整各项作业，使其与组织使命和战略计划一致。

政府要解决这种压力，不能单纯地靠发掘新税源或者提高税率来实现。采用这种方法的后果是驱使更多的商业组织和家庭都向更有经济吸引力的地区转移，政府不得不面对经济水平的螺旋式下降。政府必须掌控这些问题。要保持税收收入在一定范围内的稳定增长，不能仅仅是一句空洞的口

号,它可能成为保持税基的需要。这个限制促使人们从更多的方面来理解成本。曾经仅存在于私人部门的效率和绩效等词汇会越来越多地出现在公共部门的用词中。

作业成本管理(ABC/M)和与之相随的作业计分卡法(即绩效指标)为解决这些问题提供了可行的解决方案。给政府官员、经理、雇主们提供有意义的、以事实为依据的信息,是一种具有成本效益的方法,这种方法将给政府以及非营利机构带来有益的变化和业绩的改善。作为制定决策的方式,直觉和政治说服力的作用正逐渐削弱。

公共部门所面临的压力是不可否认的,民众都希望政府能够“花小钱、办大事”。为了达到这个目的,公共部门的管理人员就要改变他们看待公共部门所提供服务的真实成本和价值的方式。

1.2 对职责的额外关注

当新市长上任时,这个城市的管理人员可能会告诉他/她,财政资金基本上在健康运行。收支是平衡的,没有财政赤字。但是,他们能告诉新任市长,为了填平路面坑洼,为了取得一项建筑工程的许可证,或者为了清扫高速公路上的积雪,他们所耗费的成本又有多大吗?

产出成本在本书中将会贯穿始末,多次出现。这是不可避免的。论述产出的必要性,不只是从人力、设备和供给方面说的,更在于促进对ABC/M的认知和接受。从最基本的角度来看,简单地说,ABC/M就是将支出重述为产出的转换器和翻译器。

ABC/M回答了诸如“做一件事需要耗费的成本有哪些?”和“为什么会有这些耗费?”等最基本的问题,它还进一步地回答了“谁承担这些成本?”和“每个人承担的成本有多大?”等问题。产出成本的例子有每一份税收报告的成本或每一次垃圾处理的成本。ABC/M就像一个计算引擎那样提供服务,它将职工工资、承包商收费和供给转化成产出。工作作业就是一种生产和分配产出的机制。工作作业是一个基本概念,所有组织都要进行工作作业或者购买作业,所有工作都会有产出。我们将不断涉及产出这个主题,它是ABC/M体系的一个关键方面。

许多非营利机构和政府机构、分支机构、行政机关和中央部委都处于进退两难的境地,那就是:他们要确定一定的预算水平,却又缺乏足够的事实