

【美】道格拉斯·希克斯 著

Activity-Based Costing

Making It Work for Small and Mid-Sized Companies

Second Edition

作业成本会计

——在中小企业中的 (第二版) 实施方案

陈工孟 王霞 高宁 / 译



上海人民出版社

Activity-Based Costing

Making It Work for Small and Mid-Sized Companies

Second Edition

【美】道格拉斯·希克斯 著



作业成本会计

——在中小企业中的 实施方案

(第二版)

陈工孟 王霞 高宁 / 译

上海人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

作业成本会计:在中小企业中的实施方案/(美)希克斯(Hicks, D. T.)著;陈工孟,王霞,高宁译.

—上海:上海人民出版社,2002

书名原文:Activity-Based Costing Making it Work for Small and Mid-Sized Companies

原出版者:John Wiley & Sons, Inc., 1999

ISBN 7-208-04238-1

I. 作... II. ①希...②陈...③王...④高... III. 中小企业-成本会计 IV. F276.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 050393 号

Activity-Based Costing: Making It Work for Small and Mid-Sized Companies

Second Edition by Douglas T. Hicks

Copyright © 1999 by John Wiley & Sons, Inc.

© 2002 by Shanghai People's Publishing House

Authorized translation from the English language edition published
by John Wiley & Sons, Inc.

All Rights Reserved

责任编辑 李 娜

封面装帧 柯国富

作业成本会计

——在中小企业中的实施方案

(第二版)

[美]道格拉斯·希克斯 著

陈工孟 王霞 高宁译

世纪出版集团

上海人民出版社出版、发行

(200001 上海福建中路 193 号 www.ewen.cc)

新华书店上海发行所经销 上海天马印刷厂印刷

开本 850×1168 1/32 印张 12.75 插页 2 字数 279,000

2002 年 11 月第 1 版 2002 年 11 月第 1 次印刷

印数 1-5,100

ISBN 7-208-04238-1/F·893

定价 27.00 元

前言

最近,一位从事咨询工作的同事问笔者:“如果突然你不能推销作业成本会计了,你将会做什么?”很明显,他指的是笔者将用何种 TLA(三个首字母的缩写字)或“非首字母缩写字”管理观念代替作业成本会计(ABC)。这位同事的问话隐含的意思是说,在世界上,没有作业成本会计的作业成本会计咨询师就如同没有税收的税收咨询师或没有 ISO9000 的 ISO9000 咨询师。显然,如果没有税收,税收咨询师将没有了存在价值。同样地,没有了 ISO9000,也就无需 ISO9000 咨询师了。因此按照推理,如果没有作业成本会计,作业成本会计咨询师将没有了存在的必要。这似乎是合乎逻辑的,但他的提问虽很有针对性,他的逻辑却出了错。

许多咨询师,像税收咨询师、ISO9000 咨询师、政府合约咨询师等等,是人为规则、法律和惯例等方面的专家。当前,这些咨询师帮助他们的客户遵守、规避或利用这些规则、法律和惯例,从而实现客户利益的最大化。如果这些规则、制度和惯例过时或作废,那么在找到新的专业领域之前,这些咨询师将无事可做。但是,作业成本会计却不同。

虽然许多咨询师不这样认为,但是作业成本会计不是人为规则、制度和惯例。恰恰相反,它是一种用于描述特定自然规律,即与成本性态有关的自然规律的语言。即使这种语言

已经过时,自然规律也不会改变。成本将仍然以与作业成本会计这种语言存在之时相同的性态发生。这时,会出现另外一种语言来描述相同的规律。

作为对那位同事所提问题的回答,笔者将继续从事现在的工作。就像在“作业成本会计”这个词汇流行之前笔者所做的那样,笔者可能会给这项工作起不同的名称。叫什么名字并不重要,重要的是观念。无论是称为作业成本会计,还是卡普兰会计或者费多会计,成本性态的基本观念是相同的。

在本书中,笔者尽量采用会计师和非会计师均能理解的语言阐述作业成本信息的特征和应用。按照笔者了解的那样,笔者简要地描述了与中小企业成本性态有关的作业规律,并分析了中小企业如何利用这些规律更好地进行经营决策。在书中,笔者尽可能地不采用作业成本会计术语。从某种意义上讲,专业术语可以增强概念的可信度,使得概念显得有出处并更具有知识性。对笔者而言,术语会将活生生的概念变成一个机械的、僵硬的系统。

本书没有脚注,主要原因是笔者很少阅读与作业成本会计有关的资料。对,在笔者的书架上和办公室里,放有成本会计和管理会计方面的书籍和期刊,但它们只是个摆设。在笔者的公司内,一些人应该也有这些东西,但是笔者也没有阅读过。原因之一是那些东西有些乏味。与抱怨瓦特松博士“将演讲降级为故事”(《铜凳子》)的舍拉克·侯麦斯不同,笔者的抱怨是作业成本会计的作者将本能增进对成本性态理解的故事写成了强调计算的学术演讲。写作本书的目的之一是,通过作业成本会计的“镜头”,以使读者能够看清成本的方式,而不是将成本看作一系列复杂计算的结果,来阐述作业观念。

笔者没有阅读多数作业成本会计著作的另一个原因是它

们缺乏独特之处。它们认为所有的公司都是大公司,所有能够计算的就应该计算出来。它们利用《财富》1,000家公司或相似规模公司的例子得出“普遍”真理,其中一些也许普遍适用于《财富》上的1,000家公司,但是这1,000家公司只是众多企业的一小部分。本书的另外一个目标是坚持作业成本会计的普遍真理,这些真理将适用于任何规模的所有企业或组织。

在本书中,你将会发现,成本信息有效利用的先决条件有三个:(1)企业必须正确界定和计量成本;(2)必须用真实的因果关系联系成本、作业和产品或服务;(3)必须能够正确运用最终的成本信息。作业成本会计理论通常过分地强调第2个条件,而忽视了第1个条件和第3个条件。本书的另一个目的在于强调成本信息各个方面的重要性,而不应仅仅是成本计算。

这并不是说本书的观点是在与作业成本会计主流隔离的情况下形成的。笔者的客户、朋友和同事了解这一点。他们参加了除了笔者主持之外的众多会议和研讨会,并阅读了大量的作业成本会计书籍。他们的提问、意见和质疑让笔者了解到作业成本会计行业的各个方面,有好的、有坏的和丑陋的。最近几年中,对笔者帮助最大的有BDO赛德曼公司的拉维·纳亚、GS奥利弗公司的史蒂夫·马丁、O.黑密斯公司的吉尔·甘(特别是作业成本会计在医疗行业中的应用),以及作业成本会计技术公司的盖利·金斯。

阅读过笔者第一本书的读者将会注意到,本书中笔者用了人们更为习惯的三个大写字母“ABC”,而不再坚持用小写的“abc”。有几个方面的原因让笔者做这样的改变,其中最重要的原因是不能组成一个真正词组的三个小写字母在一句话

中显得有些滑稽。本书中笔者讨论的是“abc”观念,并非“ABC”系统。尽管缩写形式并没有什么关系,但是笔者还是没有采用其他的“ABs”缩写形式,例如作业管理(ABM)或者作业预算(ABB)。依笔者看,ABC包含作业管理等所有AB形式的内容。作业管理和作业预算仅仅是作业成本会计观念的应用。观念是力量,是核心,没有必要再用三个别的字母描述这种观念。

本书可分为五个部分。第一部分阐述了与作业成本会计有关的一些基本问题。本部分首先谈论了作业成本会计最初10年的发展历程,并分析了既然观念具有合理性,为何不能被广泛接受的原因(第1章)。然后,笔者对“奇怪的Ace制造商案例”进行了分析,这个案例由几家试图通过零碎调整传统成本业务的方式以改善其成本系统的公司的经历组成(第2章)。

本书的第二部分为作业成本会计理论,包括成本的界定和计量、作业成本结构的形成、作业成本信息在管理决策中的应用等。对作业成本会计的界定很清楚地表明了它与中小组织的相关性(第3章)。然后,笔者阐述了确认真实经济成本,而不是简单地使用按照公认会计原则(GAAP)计算出的总账成本的重要性(第4章)。在第5章中,笔者构建了适合任何企业或组织进行成本准确追溯的框架。为了加强对作业成本会计基本原理的认识,在第6章,笔者向读者展示了作业成本会计在一家小型销售公司的应用。第7章分析了作业成本信息在各种决策中的合理应用。在第8章中,笔者给读者提供了一些切实可行的作业成本应用模型,然后在第9章着重阐述了一个企业作业成本会计的发展过程,并通过以笔者在现实生活中的两个客户为基础的两个案例研究,分析了作业模

型在非常规企业中的应用。

本书的第三部分,笔者用作业成本会计理论以列表的形式勾勒了企业成本归集和分配模式。第10章讨论的是成本归集和分配的一般模式,第11章则阐述一家小型制造企业微时制造公司(ST)成本归集和分配模式的构建,以及如何利用该模式为管理层决策提供相关信息。在第12章和第13章中,笔者对成本归集和分配模式的构建进行了分步指导,以确保管理层得出为作出合理客观决策所需的完全成本和增值成本。

本书的第四部分探讨了作业成本归集和分配模式下的作业成本会计观念,如何向管理层提供准确的、与决策相关的成本信息。仍以上述ST制造企业为例,对如何利用作业成本会计进行产品定价决策和增添或减少产品/生产线的决策进行了阐述(第14章)。第15章分析了如何利用该模式进行“怎么办”的资本性支出决策、持续改进支持以及评价“特殊订单”机会,而在第16章中,笔者主要研究了如何利用该模式进行多个年度的订价决策。

本书的最后一部分分析了影响中小企业或组织采用作业成本会计的不利因素(第17章)。第18章对中小企业或组织对作业成本信息的需求进行了总结。

对于渴望在21世纪成功的企业而言,获取成本信息的作业成本法不是可有可无的东西,它将会是一种必需。但是,这并不意味着每一个企业都要建立一个复杂的作业成本会计系统,而是说每一个企业必须拥有确定产品或服务真实经济成本的方法,必须能够理解成本性态以及其与产品或服务的关系,必须具有利用产品或服务成本信息作出合理的、符合实际的经营决策的能力。本书阐述的理论和方法将使得中小企业

从当今这种新型管理观念中获益,并有助于它们未来获取成功。

笔者要感谢为这本书付出辛勤劳动的许多人。在过去的13年中,D.T.希克斯公司的同仁们一直通过100多家客户帮助形成并证明书中的观念。他们是戈登·尼尔松、丹·博巴、比尔·姆尼、兰德·阿宾、吉尔·格姆和莫尼卡·福克斯。当笔者全身心投入这本书的写作时,戈登能勇挑重任,负责公司整个运作。他还不断地提醒笔者:你只是一名普通的咨询师,不是查尔斯·哈格林,也不是查尔斯·狄更斯。笔者还要感谢杰利·D.皮利克和阿利克斯·杰克逊三世,是他们两位在20世纪80年代早期的指导和鼓励,使得本书有了众多不同一般的观点和看法。最后,笔者要感谢自己的儿子乔纳森·D.希克斯,是他的电脑绘图技能才使得本书中用于展示作业成本会计观念和技术的方法成为可能。

道格拉斯·T.希克斯
于密歇根州佛明顿山
1998年10月30日

目 录

第 1 章 作业成本会计:第一个十年	1
ABC 以前的时代	1
成本信息的主要目的	2
ABC 时代的来临	4
中小企业的 ABC	5
第 2 章 奇怪的 Ace 制造商案例	8
Ace 制造商	8
制造费用百分比由单一变为多种	10
制造费用分配基准由单一变为多种	11
分离出“产量”动因成本	13
确定生产线成本	14
小结	16
第 3 章 什么是作业成本会计?	18
中小企业里的 ABC	20
一个以作业为基础的模式	24
有效 ABC 的三个要点	24
哪些中小企业更具风险	25
ABC 值得进行投资吗	31

小结	31
第4章 公认会计原则带来的致命病毒:	
确定真实的经济成本	33
会计与天文学	33
会计与棒球	35
会计期间与公认会计原则	36
天文学和棒球对 GAAP 的影响	37
追溯性/前瞻性的资产负债表修正	38
原本是投资的费用	41
折旧	46
不是每年均发生的成本循环	54
并没有发生的费用	56
死亡螺旋	58
小结	60
第5章 作业成本会计的逻辑	61
设计作业成本流程	62
产量或直接成本	62
劳务与经营支持作业	63
产量或材料支持作业	65
市场或顾客支持作业	68
产品或生产线支持作业	71
增值或直接作业	73
事件或交易作业	75
一般管理作业	78
成本流程步骤 1:把成本分配给作业	79

成本流程步骤 2:在作业之间分配成本	80
作业中心成本的“自助餐式排列”	83
成本流程步骤 3:作业成本分配给工作/产品	84
完成成本流程步骤 3	88
作业成本累积	89
小结	91
第 6 章 案例研究:Acme 批发商	92
建立一个 ABC 结构——劳务与经营支持作业	93
建立一个 ABC 结构——经营作业	95
建立一个 ABC 结构——成本分配给成本目标	103
确定顾客的盈利能力	106
结构与数字	113
小结	122
第 7 章 决策成本计算:作业成本的真正原因	123
定价决策	124
核心业务定价	125
特殊订单定价	130
战略/生产线定价	134
长期合同	138
资本支出决策	142
外包(自制/外购)决策	147
其他决策情形	149
小结	149
第 8 章 作业成本会计模型工具箱	150

操作人工需求/供给方程式	150
审核	157
ABC 透视图	164
加权事件或交易	168
消耗单位	176
人工基础的成本累积与分配	181
单件比率的成本累积和分配	184
机器小时/周期时间分配	186
生产线/单元时间成本分配	190
生产人力资源集	194
内部成本	196
小结	199
 第 9 章 建立成本流程结构:案例研究	 200
阳光花卉公司	202
讨论	205
大路展示公司	215
讨论	217
小结	227
 第 10 章 建立一个成本累积与分配模型	 229
成本模型结构——概述	231
成本模型结构——由下至上	232
成本模型结构——由上至下	243
小结	246
 第 11 章 微时制造公司:建立概念模型	 247

对作业成本会计的风险投资	248
产量或直接成本	249
劳务与经营支持作业	249
产量或材料支持作业	250
市场或顾客支持作业以及产品或生产线支持作业	251
增值或直接作业	251
事件或交易作业	252
一般管理作业	253
其他考虑	253
成本流程步骤 1: 给作业分配成本	254
成本流程步骤 2: 在作业间分配成本	255
成本流程步骤 3: 将作业成本分配给工作/产品	257
小结	259

第 12 章 微时制造公司: 建立成本累积与分配模型

(第一部分——成本累积)	260
经营信息与资源需求	262
明细表 # 01: 合同作业汇总	262
明细表 # 02: 经营信息与资源需求	263
资源转换	264
明细表 # 03: 资源转换	265
审核	266
明细表 # 04: 审核	266
操作人力资源需求	268
明细表 # 05: 操作人力资源/需求	268
自动变动成本	271
明细表 # 06: 自动变动成本	271

操作人力资源供给	272
明细表 # 07:操作人力资源/可实现的小时数	272
明细表 # 08:操作人力资源/供给	274
明细表 # 09:操作人力资源/成本	277
阶梯变动成本——支持部门	279
明细表 # 10:支持部门	279
附加福利费和其他人数动因成本	281
明细表 # 11:附加福利费	281
明细表 # 12:其他人数动因成本	283
固定成本和预算成本	283
明细表 # 13:固定与预算成本	284
全部成本累积	285
明细表 # 14:成本累积	286
小结	290

第 13 章 微时制造公司:建立成本累积与分配模型

(第二部分——成本分配)	291
其他数据和成本分配	292
明细表 # 15:平方英尺(面积)	292
明细表 # 16:自动分配	294
明细表 # 17:作业分析分配	296
明细表 # 18:成本分配	297
明细表 # 19:成本/比率核对	302
模型目录	304
模型的完成	304
小结	305

第 14 章 微时制造公司:产品成本计算	307
合同成本计算比较	308
合同盈利能力比较	321
合同贡献分析:取消合同 # 04	323
合同贡献分析:增加另外一个合同 # 10	327
小结	331
 第 15 章 微时制造公司:离散事件模拟	
或“如果……将会怎样”的分析	333
方案 1	334
方案 2	341
方案 3	343
方案 4	346
小结	349
 第 16 章 微时制造公司:多年成本计算与定价	351
微时制造公司的机会	353
确定“以后年度”成本计算比率	354
多年成本计算/定价模块	356
生产要求	365
直接和产量成本	366
直接/增值成本	368
一般管理作业	371
多年计划定价	372
小结	375
 第 17 章 中小企业采用作业成本会计的阻碍	377

采用 ABC 的阻碍	378
感觉上的资源匮乏	378
企业家的时代	379
缺少决策成本计算技巧	380
做一个移民而不是先驱者的欲望	381
ABC 成功的阻碍	382
要人来教而不去学的欲望	382
缺少决策成本计算技巧	383
雇员的流动	383
小结	384

第 18 章 在中小企业中运用作业成本会计	386
-----------------------------	-----