

■ 财政部重点会计科研课题系列丛书 (2006)

■ 课题管理单位：中国会计学会

THE SYSTEM DESIGN OF
ACTIVITY-BASED MANAGEMENT
A Typical Case Study on ABM of One
Listed Company

作业管理的 系统设计

—— 上市公司ABM典型案例研究

■ 课题主持人：潘 飞

■ 财政部重点会计科研课题系列丛书 (2006)

课题管理单位：中国会计学会

THE SYSTEM DESIGN OF
ACTIVITY-BASED MANAGEMENT
A Typical Case Study on ABM of One
Listed Company



作业管理的 系统设计

——上市公司ABM典型案例研究

■ 课题主持人：潘 飞

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

课题编号: 2003KJB023

作业管理 (ABM) 的系统设计

——上市公司 ABM 典型案例研究

课题主持人: 潘 飞 马保州

课题组成员: 童卫华 方亚兵 杨慧辉

刘 婧 郭秀娟 刘文欣

方银亮



© 潘 飞 马保州 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

作业管理的系统设计 / 潘飞, 马保州主持. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 5

(财政部重点会计科研课题系列丛书 · 2006)

ISBN 978 - 7 - 81084 - 960 - 9

I. 作… II. ①潘… ②马… III. 企业管理: 生产管理
IV. F273

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 053063 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 230mm 字数: 201 千字 印张: 11 插页: 1

2007 年 5 月第 1 版

2007 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 方红星 张旭凤

责任校对: 那 欣

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81084 - 960 - 9

定价: 26.00 元



财政部重点会计科研课题结项鉴定评审委员会

主 任

刘玉廷

副主任

李玉环 周守华

委 员

(以汉语拼音为序)

戴德明	樊行健	盖 地	黄世忠	李玉环
刘明辉	刘永泽	刘玉廷	陆建桥	陆正飞
骆家骧	秦荣生	曲晓辉	宋献中	汤谷良
唐国平	田志心	王 斌	王化成	王 乔
王善平	王世定	魏明海	伍中信	夏冬林
谢建宏	谢志华	杨世忠	杨雄胜	杨有红
喻 灵	张龙平	张美霞	张 鸣	张 蕊
赵德武	周守华			

出版说明

为落实中国会计学会第六届理事会科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题（2003）的研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革与理论研究中出现的亟待解决的难点问题予以立项的，共有 16 个课题项目、75 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近三年的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自 2005 年 8 月开始，中国会计学会先后在广东、江西、北京、湖南等地召开七次课题结项鉴定会，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果，有 71 个课题研究报告通过评审，其中 12 个获得“优秀奖”。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为我国会计改革与发展服务，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为“财政部重点会计科研课题系列丛书（2006）”予以出版。

会计是经济工作的重要基础。适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的实施，将为会计理论研究提供丰富的研究课题。中国会计学会将继续团结全国广大的会计工作者，联系会计改革实际，开展会计理论研究，为更好地发挥会计的作用、促进经济社会健康协调可持续发展，作出更大贡献。

中国会计学会

2007 年 3 月

课题情况说明

1. 课题概况

整整三年半的许继电气课题以本课题为结束标志，我们上海财经大学 ABC/ABM 课题组终于画上了圆满的句号。本课题从 2003 年 4 月份到 2004 年 12 月份历时近两年，调研对象是我国国有上市公司许继电气股份有限公司，我们曾经在这之前为该公司设计了 ABC（作业成本核算）系统，所以本课题是在前期课题的基础上所做的延续性研究。特别值得一提的是，本课题是因许继电气的自发需求而开展的，这是我们能顺利完成课题设计目标的重要保证。借此机会，我要特别向与本课题密切相关的三大层面表示感谢，首先是全国社科规划办与中国会计学会，来自你们的支持使我在许继电气的两大课题（作业成本核算与作业成本管理，简称 ABC 与 ABM）分别在国家社科基金与财政部立项并受到资助，这不仅使我们克服了种种困难坚持不懈地将这一课题圆满完成，而且借助于两大课题的巨大影响力很好地宣传了我们的研究成果；其次我要感谢许继电气股份有限公司的各位领导与员工，在三年半的合作中，我们受到了该公司一如既往的积极参与与全力支持，在人、财、物方面为我们创造了很好的调研环境；最后我要感谢我们课题组的全体成员，在前后四年的时间内，我们大家冒着酷暑与严寒在上海与河南两地之间来回奔波，我可以非常自豪地说，课题的所有数据与结果都是我们自己的劳动成果，我一直对课题组的成员讲，我们的课题在国内具有探索性的理论意义与实践意义，如果说我们的课题还有不少缺陷，那是我们的水平有限，但没有功劳有苦劳，我们将国外 ABC 与 ABM 引入到我国国有上市公司，观察其实施的可行性，从中发现各种变量关系，将为我国企业特别是上市公司提供宝贵经验，这就是我们的目的。

2. 学术上的创新价值

就课题的研究内容而言，课题组成员经过两年多的理论探索并结合案例企业实际情况，在以下几个方面取得了预期效果：

1) 标准成本制度的创新运用——标准作业成本系统

标准成本制度是企业控制成本的重要手段，而传统的成本核算方法由于受现代制造环境的变化，其“与生俱来”的缺陷日益明显，对于已经实施 ABC 这种新的成本核算方法的企业来说，要系统构建与 ABC 这种新的成本核算方法相适应的标准成本系统，就必须将传统标准成本系统与 ABC 有机地结合，这是实施 ABC 的企业所面临的一个新课题。本课题尝试将两者的优势紧密结合，从而产生了基于作业基础上的标准作业成本系统。

在本课题研究的过程中, 基于案例企业已有的作业成本系统, 我们将成本管理和成本控制手段引入其中, 为案例企业建立了标准作业成本系统。

(1) 制定符合企业实际的标准作业成本, 为企业成本控制提供依据。

单位标准作业成本是标准作业成本系统的基础, 单位标准作业成本制定工作的好坏直接影响到标准作业成本系统是否能够成功实施。在为许继电气制定标准作业成本的过程中, 我们通过多次调研, 与技术人员、财务人员以及相关管理人员交流, 力求保证所制定的标准成本能够符合产品的实际情况, 为整个系统的成功实施奠定了基础。

(2) 实现成本控制方式的多样化。

从理论上讲, 标准作业成本系统将标准建立在作业中心的基础上, 对作业中心进行成本控制。这与传统标准成本系统将标准建立在产品的基础上, 对产品进行成本控制有着本质的区别。从 ABC 理论来看, 产品消耗作业, 作业是引起产品成本发生的原因。作业成本控制是成本源头控制, 如果作业成本得到了控制, 产品成本将会自动得到控制, 但在实际中, 许多企业仍习惯于按产品基础进行成本控制, 因此, 标准作业成本系统应该适应这一要求。我们在许继电气标准作业成本系统中增加了合同工程预算的内容, 能很好地满足企业提出的按合同进行成本控制的要求, 同时也能反映每个合同消耗各个作业中心标准成本、实际成本的情况, 为企业控制成本费用的发生提供了多种手段。

2) 预算制度的变革——作业预算制度

传统预算往往是以部门预算为基础, 而作业预算 (activity-based budget, 简称 ABB) 则是基于作业成本, 以各个作业中心为基础, 费用的控制范围也从期间费用扩大为固定性质的各项费用, 包括生产性费用在内。结合案例企业实施情况, 我们认为, 与传统的预算制度相比, 作业预算制度在以下几方面实现了变革, 可以为企业带来更好的控制效果。

(1) 成本管理系统的纵向整合。

作业预算不仅能够反映出销售额、利润率等财务数据, 还能将具体的作业需求以及所需的各项资源显示出来, 从而将预算发展成为一个集作业、资源、各项数据为一体的系统, 把成本管理系统从单一的财务管理扩展到生产、销售领域。

(2) 发展了工程预算。

在实施标准作业成本和作业预算的过程中, 为了实现销售报价功能, 许继电气设计了以标准作业成本制度为基础的工程预算系统。在该系统下, 能将客户的具体需求分解为具体的资源、作业消耗, 从而在承接合同之前计算出产品的成本, 为产品报价提供准确的依据。可以说, 工程预算是在生产领域的创新运用, 是作业管理系统与企业具体情况相结合的产物。

3) 决策优化——定价决策

对于企业管理层来说, 获取财务数据和成本信息仅仅是一种手段, 其真正的

意图是要将企业资源占用及使用情况的信息运用于企业日常的经营管理活动中,从而为企业带来更大的经济效益。

产品的定价是企业市场策略的一个重要内容。在作业成本模式下,结合标准成本制度和作业预算,我们根据案例企业实际情况,设计了适合企业特点的新的定价模式——工程预算。在高度客户化的生产方式下,企业需要根据每一个合同(订单)来决定合同价格,运用工程预算的方式,就是在合同客户提出需求时,就将客户化的产品分解成各个作业,预计每项作业耗费的成本,进而合计出产品的成本,从而为合同报价提供基础。在工程预算方式下进行合同报价的过程是作业分解→计算标准作业成本→合同标准成本→合同报价。

4) 业绩评价

业绩评价是将企业整体经济效益与员工个人利益相挂钩的过程,科学地对每一位员工的工作绩效做出评价是对业绩考核系统的基本要求,也是激励员工按照既定目标努力的外在动力。在作业成本系统中,我们将作业成本与原有的 KPI 指标考核相结合,设计了一套完整的员工绩效考核体制,从而将项目所带来的产出体现在了每一位员工的绩效上,保证了整个项目的顺利进行。

3. 社会效益与影响

我国上市公司整体质量普遍不高,国有企业效益不佳,其主要原因之一便是国有企业成本管理存在严重的问题,从而制约了企业的发展。随着市场竞争的日趋激烈与有序发展,有效的成本管理已经成为企业制胜的关键之一。作业管理(activity-based management, ABM)作为一种先进的管理技术,已经在国外得到大力推广并取得了较好的效果。作业管理是以提高客户价值、增加企业利润为目的,基于作业成本法的一种新型管理方法。它通过对作业及作业成本的确认、计量,来核算产品成本,将成本计算深入到作业层次,对企业所有作业活动进行追踪和动态反映,并进行作业链分析,包括动因分析、作业分析等,为企业决策提供准确信息。作业管理可以指导企业有效地执行必要的作业,消除和简化那些不能创造价值的作业,从而达到降低成本、提高效率的目的。因此在我国企业中实施作业管理可以提升我国企业的成本管理水平,从而促进我国企业的发展。

在我国,虽然仍有学者对我国实施作业成本法抱有较大的怀疑,但已经有一些学者对作业成本法在我国的实际应用进行了有益的探索,西安交通大学的王平心教授、上海财经大学的潘飞教授开创了我国有意识在企业实施 ABC 的先河,摸索出宝贵的经验。但对如何应用作业成本法提供的信息进行作业管理,在理论上,尚处于引进、探索阶段。上海财经大学的胡奕明教授对 ABC、ABM 在我国企业的自发形成与发展情况的调查中发现,在实际应用中,作业管理思想在一些企业局部性管理经验中有所体现,但有意识的、在作业成本管理理论指导下的运用几乎没有。因此,我国是否适合应用作业管理、如何进行作业管理以及制约我国企业实施作业管理的因素有哪些等问题,急需我们理论界和实务界密切配合,

通过一个个案例研究予以分析、解决。

本课题早在 2003 年 4 月就已经正式启动，以上市公司许继电气股份有限公司为对象，进行实地研究。通过许继电气现有的作业成本核算系统提供的信息，实施作业管理，来探索作业管理在我国实施的可行性以及可能存在的制约因素，最终为我国国有企业从根本上降低成本、提高效益提供一个成功范例和实施指南。

通过一年多的调查、设计和研究，我们成功地为许继电气建立了标准作业成本、作业预算以及作业基础业绩评价系统，通过这三个系统，对在作业成本信息基础上如何进行成本控制、业绩评价进行了深入的研究，确定了作业成本核算环境下标准成本的制定方式和程序、作业预算的编制方法以及作业基础业绩评价的程序。在此基础上，我们还对作业管理（ABM）实施的影响因素进行了分析，对案例企业实施作业管理的效果进行了研究，找出了影响作业管理实施效果以及实施效率的一些关键因素，为我国企业推行作业管理提供了较好的借鉴。

目 录

第一部分 课题引言、文献综述及课题设计思路

第1章 引言	3
第2章 文献综述	5
2.1 作业管理原理综述	5
2.2 作业管理的文献回顾	6
第3章 课题设计思路	10

第二部分 作业成本管理实施内容

第4章 标准作业成本系统研究	15
4.1 标准作业成本系统的设计	15
4.2 标准作业成本系统在许继电气的应用	21
第5章 作业预算研究	32
5.1 研究与实施作业预算的必要性分析	32
5.2 预算方法的新突破——作业预算	40
5.3 ABB 设计实施案例	48
第6章 作业基础业绩评价研究	68
6.1 作业基础责任会计的理论基础	68
6.2 基于作业的责任会计制度设计	72
第7章 作业成本管理实施效果	94
7.1 事业部 2004 年成本费用控制整体效果分析	94
7.2 自动化 2004 年成本费用控制具体效果分析	96
7.3 制造部 2004 年成本费用控制具体效果分析	102
第8章 实施作业成本管理影响因素分析	107
8.1 企业成本模式选择的理论依据	107
8.2 作业成本模式的实施情况	109
8.3 实施作业成本法的影响因素分析	113
第9章 研究结论	123
9.1 研究成果	123
9.2 进一步完善	125
附录 1 作业预算研究	127

第一部分

课题引言、文献综述及课题设计思路

第 1 章

引 言

我国上市公司整体质量普遍不高，国有企业效益不佳，其主要原因之一便是国有企业成本管理存在严重的问题，从而制约了企业的发展。随着市场竞争的日趋激烈，有效的成本管理已经成为企业制胜的关键之一。作业管理（activity-based management, ABM）作为一种先进的管理技术，已经在国外得到大力推广并取得了较好的效果。作业管理是以提高客户价值、增加企业利润为目的，基于作业成本法的一种新型管理方法。它通过对作业及作业成本的确认、计量，来核算产品成本，并将成本计算深入到作业层次，对企业所有作业活动进行追踪和动态反映，并进行作业链分析，包括动因分析、作业分析等，为企业决策提供准确信息。作业管理可以指导企业有效地执行必要的作业，消除和简化那些不能创造价值的作业，从而达到降低成本，提高效率的目的。因此在我国企业中实施作业管理可以提升我国企业的成本管理水平，从而促进我国企业的发展。

在我国，虽然仍有学者对我国实施作业成本法抱有较大的怀疑，但已经有一些学者对作业成本法在我国的实际应用进行了有益的探索，上海财经大学的潘飞教授、西安交通大学的王平心教授开创了我国有意识地在企业实施 ABC 的先河，摸索出宝贵的经验。但对如何应用作业成本法提供的信息，进行作业管理，在理论上，尚处于引进、探索阶段。上海财经大学的胡奕明教授对 ABC、ABM 在我国企业的自发形成与发展情况的调查发现：在实际应用中，作业管理思想在一些企业局部性管理经验中有所体现，但有意识的、在作业成本管理理论指导下的运用几乎没有。因此，我国是否适合应用作业管理、如何进行作业管理以及制约我国企业实施作业管理的因素有哪些等问题，急需我们理论界和实务界密切配合，通过一个个案例研究予以分析、解决。

本课题早在 2003 年 4 月就已经正式启动，以上市公司许继电气股份有限公司为对象进行实地研究，通过其现有的作业成本核算系统提供的信息实施作业管理，从而探索作业管理在我国实施的可行性以及可能存在的制约因素，最终为我国国有企业从根本上降低成本、提高效益提供一个成功范例和实施指南。

通过一年多的调查、设计和研究，我们成功地许继电气建立了标准作业成本、作业预算以及作业基础业绩评价系统，通过这三个系统，对在作业成本信息基础上如何进行成本控制、业绩评价进行了深入的研究，确定了作业成本核算环境下标准成本的制定方式和程序，作业预算的编制方法以及作业基础业绩评价的

第2章

文献综述

2.1 作业管理原理综述

从实质上看,作业成本法共分两块内容:作业成本核算和作业管理。作业成本核算是基础,解决的是“是多少”的问题。健全完善的成本核算能满足公司各职能部门和各级管理层的成本信息需求。而作业管理才是作业成本法的核心和关键所在,其要解决“应该是多少”和“为什么是多少”等问题。

传统企业观认为,企业是一个为社会提供产品的营利性经济组织,其核心是产品。而现代企业观认为,企业是为最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体,是一个由此及彼、由内到外的作业链。既然企业是一条由一系列作业组成的作业链,一切价值都是由这条作业链创造,那么企业管理的着眼点就应放在这条作业链上,对构成作业链的各作业进行分析。作业成本系统将企业生产经营过程的供应商、销售商、企业内部生产过程的一切活动细化为一个个单独的作业单元。作业成本管理的基本思想就是通过分析作业的属性、作业与顾客可接受的产品价值的关系以及作业的产出效率,调整、优化作业链,减少作业的资源消耗和不必要的作业,提高作业的产出效率,从而优化价值链。其实质是以作业链——价值链为中心,对企业的作业程序进行整体分析,使企业作业链上的各项作业得到持续改进,促进企业竞争优势,因此,作业链——价值链的优化成为作业管理的根本动因。

作业管理是企业管理深入到作业水平而形成的管理,具体而言,作业管理的原理是:视企业的工作流程为一系列作业的集合,成本管理的中心由“部门”转化为“作业”,根据市场需求,以顾客订单为起点,采取“倒挤法”从后向前确定相关作业,核定作业消耗量、作业成本,揭示资源动因、作业动因,并进而进行成本动因管理、作业管理,以消除不增值作业,提高增值作业运作效率,减少供产销各环节的存货积压、资金占用,提高公司经营效益。其目标是:消除不增加价值的作业,对增加价值的作业也要尽可能提高其运作的效率,减少完成它们的资源消耗,并尽可能从顾客处收回价值,实现股东价值最大化。为实现目标,不仅要作业进行业绩计量、评价和控制,而且要采用技术手段改进作业的实际运作。作业管理是以“作业”为中心,对作业及作业链实施全面分析,以