

作业成本管理

实务与发展

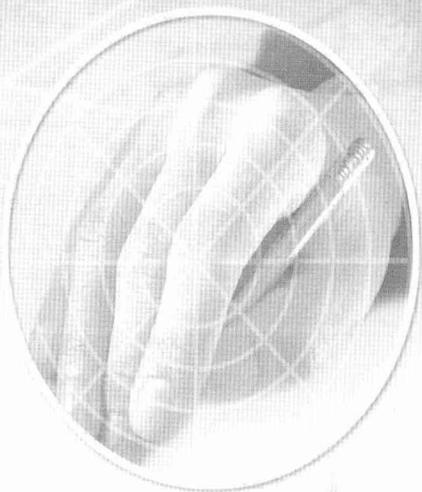


穆林娟 著

中国广播电视出版社

业成本管理

实 务 与 发 展



江苏工业学院图书馆
藏书章

中国广播电视出版社

ZUOYECHENG BENGUANLISHI WUYUFAZHAN

图书在版编目(CIP)数据

作业成本管理实务与发展/穆林娟著. - 北京: 中国广播电视出版社, 2003. 5

ISBN7 - 5043 - 3942 - 3

I. 作… II. 穆… III. 企业管理 - 作业成本 - 研究
IV. I227

中国版本图书馆(CIP)数据核字(2003)第 057079

作业成本管理实务与发展

作 者:	穆林娟
责任编辑:	刘跃钊
封面设计:	鸿艺工作室
监 印:	马 兰
出版发行:	中国广播电视出版社
经 销:	全国各地新华书店
印 刷:	北京天河印刷厂
开 本:	850 × 1168 毫米 1/32
字 数:	100(千)
印 张:	4
版 次:	2003 年 5 月第 1 版 2003 年 5 月第 1 次印刷
印 数:	001 - 2000 册
书 号:	ISBN7 - 5043 - 3942 - 3/I · 532
定 价:	12.00 元

(版权所有 翻印必究·印装有误 负责调换)

前 言

成本是实现企业价值最大化管理目标的关键，因此它成为企业管理控制的主要对象之一。随着高新技术的蓬勃发展，科学技术的发明创造不断应用于企业的生产经营活动，从而引发了企业生产组织与管理的革命性变化，对会计信息的质量提出更高要求，成本管理的基本理念与方法也必须冲破旧框框的束缚。自上世纪末以来，西方一些国家在成本管理与控制领域出现了许多新思想和新方法，并在企业得以推广，业绩斐然，其中最重要的成本管理思想与方法有：即时成本管理(Just _ in _ time, JIT)、作业成本管理(Activity Based Costing, ABC)和管理控制系统(Management control system, MCS)。

作业成本管理是一种旨在弥补传统成本管理的缺陷，努力提供及时、准确、相关的成本信息，并利用该信息进行决策、控制、管理的新型成本管理方法。自 20 世纪 80 年代中期以来，作业成本越来越受到发达国家各类企业的重视，随着作业成本管理在制造业的成功推广与应用，它不仅仅解决了成本扭曲的问题，而且为企业成本管理提供了新思路，于是利用作业成本信息进行成本控制、预算管理、生产管理、

作业成本管理实务与发展

业绩评价新的管理、控制方法不断涌现。作业成本法的倡导者皮特·内特认为：“作业成本管理旨在提高顾客价值，并通过该价值进而实现利润的增加”，即企业利用作业成本核算的有关信息，对作业进行分析、管理，分析作业成本产生的真正动因，并寻找降低成本的途径，增加顾客价值，不断优化经营管理过程，实现企业价值最大化目的。我国自90年代初引入作业成本法开始，理论界和实务界就开始探索其在我国企业的应用问题。近十年来，作业成本法在我国的研究也取得了较大的进展。这种先进有效的成本管理方法现在我国的企业管理中也逐步得到应用。

本书在介绍了作业成本法基本概念、基本核算方法的基础上，对作业成本管理对传统管理会计理论的突破进行了阐述，分析了作业成本管理的应用成效，探讨了我国企业推行作业成本管理面临的主要问题及发展前景。具体安排如下：第一章：着重介绍了作业成本管理是如何产生的，以及产生的社会背景；第二章：着重介绍了作业成本核算系统，旨在解决基本概念、基本方法问题；第三章：利用作业成本信息对企业生产经营活动进行分析；第四章：归纳总结了作业成本管理的理论突破、成效和存在的不足；第五章：着重分析了作业成本管理（主要是在我国）目前的应用情况和前景。

限于本人的水平和时间，书中不足之处，敬请指正批评。

2003年3月10于北京

目 录

第一章 作业成本管理的产生是经济环境发展的结果	1
一、作业成本管理产生背景	1
二、作业成本管理的产生	5
第二章 作业成本核算系统	9
一、作业成本核算的基本原理	9
二、作业成本核算的基本概念	11
三、作业成本核算程序	13
四、案例分析	24
第三章 作业成本管理	36
一、持续改善生产经营过程	36
二、作业成本控制	50
三、产品定价	53
四、客户获利能力分析	63

作业成本管理实务与发展

五、资源配置：经济增加值与作业成本管理的联系	69
第四章 作业成本管理的成效与局限	76
一、作业成本管理的先进理念	76
二、作业成本管理对传统管理会计理论的突破	81
三、作业成本管理对业绩评价系统的影响	89
四、作业成本管理的现实意义	98
五、作业成本管理的局限	101
第五章 作业成本管理的实务的发展	104
一、作业成本管理在市场经济发达国家和地区的应用	104
二、作业成本管理在我国的应用	112

第一章

作业成本管理的产生 是经济环境发展的结果

历史经验表明，先进的科学技术与先进的管理思想和手段推动着经济的飞速发展，经济的飞速发展又创造出先进科学技术和先进管理理念，三者相互作用，推动社会进步。作业成本管理正是经济发展和技术进步的结果，反过来这种先进的管理思想和方法的实施又推动了经济发展，提高了企业效益。

一、作业成本管理产生背景

上世纪八十年代以来信息技术快速发展，特别是计算机技术的革命使生产技术、管理技术发生了巨大变革，在此基础上产生了大量高度自动化的先进生产企业，新的管理理念、管理方法不断涌现，如：适时采购与制造系统（JIT）、

作业成本管理实务与发展

零库存管理、单元制造、全面质量管理、全生命周期管理等。这些高度自动化的现代企业与传统企业相比，无论是其生存的外部环境还是内部影响因素都发生了巨大变化。

1、产品多样性

随着社会经济的发展，商品日益丰富，物质生活和精神生活水平日益提高，人们对生活质量的要求越来越高，越来越个性化。企业由于面临的经济竞争越来越激烈，迫于压力不得不满足现代社会顾客多样化、个性化、小批量的商品需求，快速地、高质量地生产出客户满意的商品。在这种崭新的经济环境下，企业生存的价值理念发生了深刻的变化，他们不在以追求利润最大化作为唯一目标，而是希望通过增加客户价值来增加利润，从而提升企业价值。理念的改变不仅促使企业的产品数量多样性，而且促使企业的产品产量多样性、规模多样性、原材料的选择多样性，甚至提供的服务也是多样性的。在这种冲击下，产生于旧环境下的传统会计系统、成本管理系统也将发生相应的变革。

2、成本结构发生变化

第三次技术革命发生在本世纪的 70 年代，其主要特征是在电子技术革命的基础上形成生产高度的电脑化、自动化。技术的创新与环境的改变使产品成本结构发生重大变化，表现在：

第一，在现代化的企业工人工作环境得到大大改善，许多工人的工作已被机器取代，由“人使用机器向机器使用人转化”，因此企业产品总成本中直接人工成本比例大大下降，由于厂房、机器折旧所带来的固定制造费用、设备维护费用等间接费用所占比例大幅上升。据有关资料，美国 70 年前

第一章 作业成本管理的产生是经济环境发展的结果

的间接费用仅为直接人工成本的 50% ~ 60%，而今天大多数公司的间接费用为直接人工成本的 400 ~ 500%；以往直接人工成本占产品成本的 40 ~ 50%，而今天不到 10%，甚至仅占产品成本的 3 ~ 5%。产品成本结构发生如此重大的变化，使得传统的“数量基础成本计算”（即间接费用以人工工时、机器工时为基础的成本分摊方法）不能正确反映产品的消耗，从而不能正确核算产品的单位生产成本。成本信息不准确，信息相关性差，可能会导致企业决策失误，竞争失败。

第二，现代企业经营决策不仅要考虑生产成本，还要考虑前期生产准备成本和后期销售服务成本，生产前、后期成本在总成本的比重不断增加，这是由于企业生存环境改变的缘故。据美国最新《财富》杂志调查，组装一辆“福特金牛座”汽车要耗费 20 个工时，每个工时人工费用 42 美元，则该车的人工费用为 840 美元，占其零售额的 5%，然而这种车的营销费用和配送费用却占零售总额的 30%。若按照传统会计核算方法，将生产前后期成本只当作期间费用记入当期损益显然是不妥当的，不能真实地反映企业经营情况。成本结构上述的这些变化都要求成本管理方法进行变革。

3、成本管理内涵与外延的扩展

科学的发展促使现代成本管理理念突破传统的成本管理思想，传统意义上的成本管理是指成本控制，主要关注某一产品或劳务的实际成本和预定成本的差异，其成本管理仅限于有成本限额的项目；现代成本管理理念不受这种限制，它是指管理者对企业经营活动中任何必要作业所采取的控制、管理手段，目的是以最低的作业成本达到预先规定的产品质

作业成本管理实务与发展

量和数量，涉及企业的全部活动，包括了一切降低成本的努力。而且，现代成本管理是关注到产品、项目、企业、集团各层面的成本管理；关注到从产品设计、生产、销售直至消费的所有环节的成本管理；关注到企业全面质量的管理；关注到产品全生命周期的管理；关注到企业价值链形成的成本管理；关注到企业各种作业活动的成本管理，是一种多维的、立体的成本控制。这是因为一方面，为使企业产品在市场上具有强大竞争力，成本管理就不能再局限于产品的生产（制造）过程，而是应该将视野向前延伸到产品的市场需求分析、相关技术的发展态势分析，以及产品的定位设计；向后延伸到顾客的使用、维修及处置。按照成本全过程管理的要求，对所有这些成本内容都应以严格、细致的科学手段进行管理，以增强产品在市场中的竞争力，使企业在激烈的市场竞争中立于不败之地。另一方面，随着市场经济的发展，商品经济的经济属性已经渗入到社会生活的各个角落，与此相适应，成本管理的外延也应由单纯的产品成本扩展到与生产产品相关的各个方面，如人力资源成本、售后服务成本、产权成本、环境成本，等等。

在市场经济条件下，成本管理更强调决策有用性，更关注成本信息对经营决策的支持，研究分析各种决策相关成本，如：增量成本、机会成本、边际成本、付现成本、重置成本等等也是成本管理主要内容，因此，现代成本管理应该是全方位的。

4、激烈的竞争环境

由于商业竞争的日趋激烈，企业不得不做出适应环境的改变（表 1-1 总结了现代企业在竞争环境中对生产、营销、

第一章 作业成本管理的产生是经济环境发展的结果

管理的改变)。这种改变要求企业决策不仅需要更强大的信息沟通渠道和更完善的管理设施作为支持,而且对企业自身和竞争对手的信息需求更强烈,信息质量要求更高,但传统的会计系统扭曲了成本信息,所提供的信息可能会发出错误的信号,因而改善传统的会计系统势在必行。

这些企业生产内外部环境的改变引发了许多新的问题,例如:如何计算网络企业虚拟产品成本;如何判断、考评企业适应市场的投资行为;如何完善企业内部控制系统;如何建立合理、有效的业绩评价系统,激励管理者实现企业的战略目标等等。这一系列问题引起广大理论工作者和企业界人士的思考,新的管理方法必将顺应需求而产生。

表 1-1: 现代企业与传统企业竞争环境比较

项 目	传统生产环境	现代生产环境
生产:		
竞争基础	追求规模效益、标准化	追求质量、功能、客户满意度
生产过程	大批量、长期生产;库存存货较多	小批量、短期生产;存货“零库存”管理
生产技术	自动化生产线,分离技术应用	柔性制造系统、网络技术应用
劳动技能	机器操作,劳动技能水平低	团队意识,劳动技能水平高
质量	正常的废品率	零缺陷
营销:		
产品	使用周期长,选择性差	多样化,生命周期短
市场	多为国内市场	全球一体化,跨国经营

作业成本管理实务与发展

项 目	传统生产环境	现代生产环境
管理:		
信息类型	财务数据	财务与非财务数据同等重要
组织结构	层级命令式控制结构	网络化组织, 强调团队精神
管理特点	关注短期业绩、报酬	关注长期成功因素

二、作业成本管理的产生

如上所述, 20 世纪下半叶伴随着信息技术的快速发展和广泛应用, 使企业成本管理的内外环境发生了重大变化, 在这种社会背景下, 作业成本管理的思想应运而生。

据有关研究表明, 作业成本的思想起源于上世纪三、四十年代美国会计学家科勒 (E. Kolher), 他在研究如何核算水力发电企业成本时发现, 当时的美国的水力发电业已经进入大机械化作业时代, 其发电的主要动力 (原材料) ——水是不需要从市场上购买的, 直接材料成本几乎为零。相对于传统电力企业, 企业只需要雇用少量的工人对设备进行监控和维护, 直接人工成本在总成本中所占比重很低, 因此, 当时水利电力成本主要是由机器设备的折旧和设备维护费等间接费用所组成。企业成本核算如果按照传统的成本核算方法, 采用人工工时作为分配标准分配间接费用计算电力成本显然是不合理的, 甚至可能会错误的反映成本信息。因此, 科勒提出了“作业成本计算法”来进行电力成本的核算, 这

第一章 作业成本管理的产生是经济环境发展的结果

就是作业成本法的雏形，但这种方法一直没用引起人们的重视。

直到上世纪八十年代，由宾夕法尼亚大学的著名经济学家库珀（R. Cooper）教授和哈佛商学院卡普兰（R. Kaplan）教授合作，于 1987 年在一篇题为《成本会计怎样系统地歪曲了产品成本》的文章中第一次提出了“成本动因”（cost driver，成本驱动因素）的理论，并提出成本在本质上是一种函数，是各种独立或交互作用着的因素（自变量）合力驱动的结果，对作业成本管理进行了深入的理论研究。他们认为：产品消耗作业，作业消耗资源；生产行为导致作业发生，作业导致成本发生，作业是成本管理的重点。在理论研究的基础上，他们还积极地推广应用，作业成本管理逐渐受到西方会计理论界和企业界的重视，并进行了大量的研究和探讨。

与此同一时期，西方一些发达国家如美国、英国、加拿大等国社会各界对财务报告模式进行强烈批评。指责企业财务报告提供的有价值信息越来越少，会计信息正在失去决策相关性，无法满足 20 世纪末市场经济的要求。

由于作业成本管理在提高信息质量、促进成本管理的有效性、改善经营等方面的巨大突破和作用，许多世界知名企业如：惠普公司、宝洁公司顺应市场需求，在其经营管理中纷纷采用作业成本管理。

虽然作业成本管理在国外卓有成效，但是根据中国会计学会“管理会计与应用专题研讨会”企业界代表的观点和胡奕明等人的调查，虽然作业成本管理的思想与理念在企业的局部管理中被加以运用，某些大型企业如科龙集团、美的集

作业成本管理实务与发展

团、海尔集团等都结合企业资源计划或者制造资源计划，在其成本管理系统中应用了作业成本管理，但直至目前还未有任何一家企业全方位采用该方法，其中原因将在本书后面有关内容分析介绍。

第二章

作业成本核算系统

传统的成本核算系统是在假定其他因素不变,业务量是唯一的成本驱动因素的情况下进行的,其成本的产生和核算过程是将主要成本:直接材料和直接人工直接追溯至所生产的产品,而制造费用等间接费用只是简单地按照人工工时进行分配。对于过去劳动密集型企业而言,这种方法简单明了,既反映了事物的本质,又不会重大地歪曲产品的成本。然而,在今天高度自动化的生产环境里,情况则是大大的不同了。由于大机械化生产意味着将产生更高的机器折旧费用、设备维修费等间接费用,只假定人工工时“驱动”间接费用将导致产品成本信息不准确。因而采用多动因驱动理论,无疑会改善间接费用的分配,产生更为准确的产品成本信息。

一、作业成本核算的基本原理

作业成本核算是一种基于产品或服务对作业的消耗而导

作业成本管理实务与发展

致的资源消耗，从而将成本分配到产品或服务的成本计算方法。作业成本法的“成本分配观”（Cost Assignment View），可以概括为：“资源→作业→成本对象”。它是以“成本对象引起作业需求，而作业需求进而引起资源需求”为基本依据，将资源首先分配至作业中心，形成作业成本，再将作业成本分配至成本对象。这一过程可以简单的描述为：以作业为基础，设立作业中心，进行成本归集。再根据成本动因，将作业成本分配至成本对象。图 2-1 表达了某一单一资源如何被分配到三种作业，形成作业成本，再通过确定适当成本动因，将其分配到产品或服务中去的过程。

作业成本计算与传统成本计算不同的是，成本分配基础（成本动因）发生了重大改变，它不再仅局限于单一业务量分配标准，而是采用多元分配标准，而且认为成本的驱动因素既有财务因素又有非财务因素，并且特别强调非财务因素（如零部件数量、调整准备次数、运输距离、设备检测次数、机器运行时间等）。作业成本核算提高了其成本信息与产品实际耗费的相关性，产品成本信息更准确。

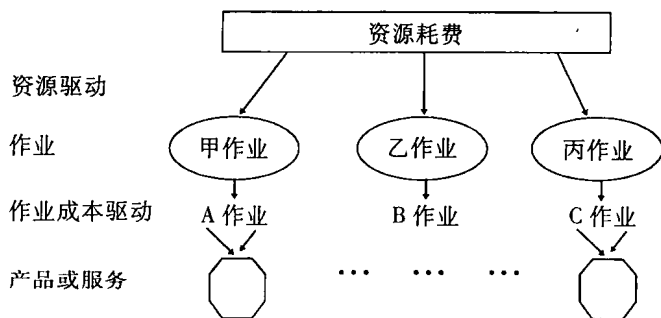


图 2-1