

00007896



新

作业成本法

机理 • 模型 • 实证分析

刘希宋 方 跃 邵晓峰 贾 静 著



国防工业出版社



C0483082

前 言

作业成本法——ABC(Activity - Based Costing),是 80 年代在美国、英国等西方发达国家兴起的一种新的成本管理方法,尽管目前在这些国家尚处于初步应用阶段,但一直保持着良好的上升趋势。这种方法和 ABM(作业管理)、JIT(准时生产)、TQM(全面质量管理)等新的管理哲学和管理方法日益融为一体,适应现代市场经济环境和科技环境巨大变迁的需要。

科学技术的发展,制造过程的自动化、信息化和制造系统的复杂化,市场需求的多样化、多变性,世界经济的一体化,市场竞争的激烈化和国际化,推进了企业管理的新变革,促进了新的企业观的形成。企业被视之为最终满足顾客需求、实现投资者投资报酬现值最大化这一综合性的经营目标而运行的一系列作业的集合体。作业是企业耗费资源而进行生产经营的各项活动,一项作业就是一个价值的“投入产出”单元。作业链就是价值链,当作业形成的价值大于资源消耗的价值时,此类作业即为增值作业;反之,则为非增值作业。把企业价值链的管理深入到“作业”这个层次,是企业管理向集约化发展的一个新的标志。作业成本法以作业为成本计算对象,较现行成本法更能提供真实反映产品成本费用的真实消耗,从而成为加强企业以作业为基础的价值链管理的有效手段。作业成本法的实施,对于把市场机制引入企业内部,加强企业内部责任制,制定正确的价格策略和竞争策略,加强企业战略管理,具有重要的实用价值。专家对英国、美国、加拿大三国 90 年代初推行作业成本法的情况调查表明,评定过作业成本法的企业,对这种方法都有高度的评价,而采用作业成本法的企业,相对于传统成本管理都取得令人满意的结果。现今,不仅制造业在应用作业成本法,而且金融公司、财务公司、商业批发及零售公司等也在应用;作业成本法不仅用于成本核算,还应用于库存估价、产品定价、制造或购买决策、预算、产品设计、业绩评价等方面,这表明这一方法在实践上的可行性及其广阔的应用前景。

近几年来,我国学术界对作业成本法从理论上作了有益的探索,专家学者对作业成本法的机理、基本特征、我国采纳作业成本法的现实基础、发展前景等问题从不同侧面进行了研究。但是,从总体来说,作业成本法在我国尚处于理论探讨阶段。

本书是一本讲述作业成本法的理论、方法和应用的专著,全书构建了作业成本管理的新体系,内容包括作业成本法的机制原理,作业成本法的操作程序,作业成本核算、预测、控制及作业评价四个子系统的机理、程序、应用方法、数学模型,还包括作业成本管理新体系在国内两家大型企业成功应用的实证分析,从而使新体系由理论扩展到应用阶段。本书将作业成本管理的新体系介绍给读者,为促进作业成本法在我国企业的应用提供理论和方法的借鉴。

现代企业不能靠一种成本计算模型来应付它所面临的复杂的经济环境。实践证明,作业成本法和现行成本法是可以结合应用的。我国企业会计制度改革由完全成本法改为制造成本法,这两种方法适合于外部报告,而在现代复杂的制造环境下,它们对企业内部

价值管理难以提供准确的信息。作业成本法在一定程度上弥补了这一不足,从而在提高企业的价格决策和产出决策水平、完善业绩计量和考核体系、促进企业重视战略管理和过程管理等方面,使成本管理更加适应现代企业制度的要求,适应市场经济新环境和高新技术发展,这也是本书写作的最终目的。

刘 希 宋

1999 年 3 月

内 容 简 介

本书是国内第一本融理论、方法、实证分析为一体的作业成本管理的专著。在以作业为基础的企业管理的新思维指导下,作者构建了作业成本管理的新体系,精心设计和系统阐述了作业成本核算、预测、控制及作业评价四个子系统的机理、模型、方法及应用。同时介绍了作业成本法在国内两家大型企业成功应用的实证分析(为这两家大型企业的制造成本保密,书中没有使用真实企业名称),为我国企业采用作业成本法提供了有效、有力的借鉴。

本书适用于企业界及政府部门的经济管理人士、理论工作者、大专院校师生学习、参考。

目 录

第一章 概论	1
第一节 现代制造业的客观环境.....	1
第二节 实施作业成本管理的目的和意义.....	2
第二章 作业成本法的机制原理	5
第一节 作业管理与作业成本管理.....	5
第二节 作业成本法的产生、发展及应用状况.....	11
第三节 作业成本法的基本概念.....	14
第四节 作业成本法的理论基础及计算原理.....	16
第五节 对作业成本法的评价.....	18
第三章 作业成本法的操作程序	20
第一节 构建作业成本法系统的可行性分析.....	20
第二节 作业成本核算的一般步骤.....	21
第三节 作业的鉴定.....	25
第四节 成本动因的选择.....	27
第五节 作业成本核算的数学模型设计.....	29
第六节 作业成本核算在光明电机厂水电车间的实证分析.....	30
第四章 联产品成本与所得税计算及盈利性分析	41
第一节 联产品成本核算的作业成本法模型的探析.....	41
第二节 作业成本法对企业所得税的影响.....	43
第三节 盈利性分析.....	46
第五章 作业成本预测与竞争性目标成本	51
第一节 作业成本预测的程序.....	51
第二节 成本管理新体系中的竞争性目标成本.....	56
第三节 作业目标成本的落实与考核.....	58
第六章 作业综合比较业绩评价	61
第一节 作业管理为现代企业成本管理新体系提供的新思维.....	61
第二节 应用 TOPSIS 对作业进行综合比较业绩评价.....	61

第七章 作业成本法在光明机器厂钢料加工车间的应用研究	67
第一节 研究对象的选择	67
第二节 钢料加工车间的作业成本核算系统	68
第三节 钢料加工车间作业成本预测系统的设计与应用	77
第四节 钢料加工车间作业目标成本控制与考核系统的设计与应用	90
第五节 作业管理在钢料加工车间的研究	93
参考文献	100

第一章 概 论

第一节 现代制造业的客观环境

“九五”期间以及下个世纪的未来十多年,是我国经济体制转变和经济增长方式转变的关键时期。由计划经济体制向市场经济体制的转变,是实现我国未来战略性目标的前提和基础;而由粗放型经济增长方式向集约型经济增长方式的转变,则是实现我国未来战略性目标的动力与保证。随着我国经济的发展和对外开放的逐步深入,国际、国内市场环境的演变,企业除了走向市场、迎接竞争之外,将别无选择。

为了我国制造业的发展,我们应了解现代制造业面临的客观环境所发生的变化。

一、社会经济环境

时代在变迁,社会在发展,现代企业所面临的社会经济环境发生了巨大的变化。

首先,随着人们收入的增加,生活水平的逐步提高,人们的消费结构发生了很大的变化,恩格尔系数不断减小,而自由支配的收入部分不断增加。处于贫穷状态时,社会大众的消费行为比较容易满足,一旦进入富裕状态,消费者的行为将变得更具有挑剔性,要求获得多样化的、能体现个性的标新立异的产品。

其次,卖方市场向买方市场的转变,使得厂商之间的竞争愈加激烈。商场如战场,适者生存,不适者淘汰。在激烈的市场竞争中,企业必须牢牢抓住市场不放,关注市场的动态及消费者的消费倾向。竞争的结果是大量传统产品不得不提前退出市场,新产品不断投放市场,而这些新产品又很快被更新型、独特的产品所取代。产品的寿命周期越来越短,有些产品在未达到成熟期就开始退出市场。企业经济由单一品种扩大规模达到专业化生产的规模经济(economies of scale)向多品种、小批量生产、满足顾客不同需求的范围经济(economies of scope)方向发展;由传统的降低产品成本的单一做法向低成本、高质量和快速交货、完善售后服务的方向发展。

再次,世界经济有一体化的趋势。以金融市场为主导的一体化的全球性市场体系的形成,既给现代企业带来了机遇,又带来了风险。机遇是市场范围拓展了,由原来的一个地区、国家拓宽到全球;风险表现在竞争跨越国界,企业面临更多的竞争对手,在竞争中把握不当,就有更大的被淘汰的风险。

因此,现代社会需求的多样及多变性、市场竞争的激烈性及世界经济的一体化,给厂商提出了更高的要求,要求他们以市场为导向,从传统的以追求“规模经济”为目标的大批量生产方式转变为能对顾客多样化、日新月异的需求迅速作出反应的“顾客化生产方式”,以保证能在较短时间内生产出不同的新产品,及时满足消费者的需求。

二、技术环境

在人类社会的发展过程中,科学技术推动社会生产力不断向前发展,科学技术的每一次重大突破,都极大地促进了社会生产力的飞跃和人类社会生活方式的深刻变革。当今社会正在经历着一场以微电子技术为核心的高新技术革命,它对科技、经济、社会各个领域的辐射力和渗透力是空前的,对促进生产力发展的作用是非常巨大的,这场革命不仅改变着生产结构、产业结构、劳动结构和社会结构,而且改变着人们的工作方式、生活方式和思维方式。

当代高新技术革命的特征,主要表现为电子数控机床和机器人(computer numerical control machines and robotics)、计算机辅助设计(computer - aided design, CAD)、计算机辅助工程(computer - aided engineering, CAE)、计算机辅助制造(computer - aided manufacturing, CAM)和弹性制造系统(flexible manufacturing system, FMS)的广泛应用。其高级形式是计算机集成制造系统(computer - integrated manufacturing system, CIMS)的形成和应用,它从产品定货开始,直到设计、制造、销售等所有阶段,把所使用的各种自动化系统综合成一个整体,由计算机统一进行调控。计算机集成制造系统使生产的电脑化、自动化进入到一个崭新的发展阶段,并为生产经营管理进行革命性变革提供了技术上的可能。

三、管理方法和制度的创新

随着高新技术的蓬勃发展,管理制度和方法也在不断地变革。管理的变革对技术进步有巨大制约和推进作用,对增强企业活力、提高企业生产效率和经济效益有着不可估量的作用。日本企业十分重视引进欧美先进的管理方法和管理制度,并结合本国国情加以创新,例如,广泛推行“全面质量管理”、“无缺陷管理”、“自主管理”,把行为科学原理应用于管理之中,十分重视人的需求、动机和激励,研究企业中人与人的关系,研究改进领导方式等,形成了新的管理体制。现代管理原理和方法层出不穷,例如并行工程(Concurrent Engineering, CE)、敏捷制造(Agile Manufacturing, AM)、制造资源计划(Manufacturing Resources Planning, MRP II)、精益生产(Lean Production, LP)和世界级制造(World Class Manufacturing, WCM)等等。这些科学管理方法要求现代企业摆脱传统管理观念的束缚,创立新形势下的管理新体系,使之适应企业内外部客观环境和条件的重大变化。

第二节 实施作业成本管理的目的和意义

一、实施作业成本管理的目的

党的十四届三中全会《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》指出:“国有大中型企业必须建成产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学的现代企业制度。”建立现代企业制度,要求具有现代的企业观。

现代企业观认为企业是一个为最终满足顾客需求而设计的一系列有密切联系的作业的集合体。这个集合体由创造价值增值(value - added)和非价值增值(non value - added)的两类作业组成,形成一条由此及彼、由内到外的作业链。例如,企业从市场调查开始,进

行产品设计、采购原材料、生产准备、设备调整、正式生产、存货收发到市场营销的一系列作业,就形成了一条作业链。在这条作业链中,每进行一项作业,都要消耗一定的资源,同时形成一定的价值。因此,作业链同时也表现为价值链(value chain)。在企业的作业链中,前一项作业为后一项作业提供服务,满足后一项作业的需要,后一项作业是前一项作业的顾客,因而,作业链同时又是一条顾客链。在这条顾客链中,前后作业的责任明确,前一项作业按后一项作业的需求来操作,每一项作业作为一个责任中心,有利于有效控制质量和成本,这样又形成了一条责任链。综上所述,现代企业观认为企业是作业链、价值链、顾客链、责任链的有机统一体。

现代企业观要求以作业作为企业管理的起点和核心,相对于传统的以产品为中心的管理发生了一次深层次的变革,是继泰勒的“科学管理学说”以来的企业管理上的又一次新的飞跃。

传统成本以单一的工时作为制造费用分配的基准,必然导致产量高、技术复杂度低的产品成本偏高,而产量低、技术复杂程度高的产品成本偏低,从而不能真实反映产品的成本信息,不利于决策层作出正确的决策。传统成本管理以产品为中心,难以落实作业的成本责任,不利于建立企业生产经营全过程的责任制。传统成本管理难以对作业的绩效进行评价,不但不利于资源消耗的监督和节约,而且也难以建立激励与约束相结合的经营机制。传统成本管理注重投产后的成本管理,忽视了产品开发、设计阶段成本的管理,而产品 60%~80% 的成本在设计阶段就已经确定下来了。

要从根本上解决传统成本管理存在的问题,最有效的方法应是进行成本管理的创新,即通过建立作业成本管理新体系,以进一步改革和完善成本管理。这便是本课题研究的目的。作业成本管理,能有效地降低产品成本,提高企业盈利能力,使企业成本管理的重点落在作业的管理上,使成本管理得以深化。

二、实施作业成本管理的意义

在现代企业中实施以作业成本法为中心的成本管理新体系,有着十分重要的意义,具体表现为:

(1)适应现代企业的生产方式。现代企业是以销定产,由此决定了其生产是需求拉动型的生产,整个企业只根据顾客的订单生产。在这种情况下,若靠产品生产出来后再去推销是不可能提高经济效益的,甚至造成资源的极大浪费。作业成本管理面向市场需求,以顾客为其终点,把企业分解为一系列作业的集合,根据后一项作业的需求量来决定企业内部每一项作业的消耗量,并通过改善企业各项作业效率及质量来提高企业效益,因而是与需求拉动型生产方式相适应的。

(2)有利于成本控制。由于现代企业生产的产品种类多、变化较快,因而以“产品”作为管理的核心与起点,重点放在标准成本和实际成本差异的分析及控制的传统成本管理方法,显然是不适应的。作业成本管理以作业成本为对象,重点放在每一作业的完成及其所耗费的资源上,可极大地增强成本意识,有利于管理人员了解成本是何时、何地 and 如何产生的,进而有效地控制成本。

(3)有利于改进产品设计,提高产品的市场竞争能力。作业成本管理非常重视产品设计和质量成本管理,力求根据技术与经济相统一的原则,不断改进产品设计和工艺设计,

重新配置有限资源,把资源分配到能增加价值的作业上去,以达到不断改善企业价值链的目的。因此,实施作业成本管理,将使现代企业的新产品开发能力和市场应变能力有一个大的提高,增强其在国际市场上的生存能力。

(4)有利于落实责任成本。作业成本管理以作业为单位进行责任成本的考核,既达到了实行责任成本的目的,同时又发挥了企业员工的积极性、创造性和合作精神。以作业为单位,各作业职工的奖惩与其作业责任成本挂钩,从而使各作业职工齐心协力,寻求降低作业成本的途径,有利于作业方式的改进、作业质量和作业效率的提高。

(5)有利于企业进行作业的横向比较,提高作业水平和企业的竞争实力。作业成本管理通过对企业中成本比重较大的几项作业进行企业内部各部门之间及竞争企业之间的比较,找出作业水平低下的原因所在,从而为企业管理层提供作业改进的方向,使企业作业水平不断提高,缩小与竞争者之间的差距。

(6)有利于我国企业成本管理与国际水平接轨。目前,我国企业管理水平仍然比较落后,企业的经济效益难以得到大幅度地提高。紧跟国际成本管理方面的先进思想和方法,有助于我国企业摆脱管理落后的束缚,缩小与国际一流企业之间的管理差距,提高我国企业的国际竞争力。

三、本书的内容结构

以作业成本法为中心的现代企业成本管理新体系包括作业成本核算系统、作业成本预测系统、作业目标成本控制系统及作业评价系统四个主要的子系统。因此,围绕这四个子系统,本书共分七章。第一章综述现代制造业的客观环境的变化对现代企业建立作业成本管理新体系的要求,以及现代企业建立作业成本管理新体系的意义。第二章对作业成本法的机制原理进行了系统论述,对作业成本法的基本概念做出清晰的解释,具体阐述作业成本法的理论基础及计算原理。第三章构建作业成本核算系统,对构建作业成本管理系统提出可行性分析的要求,在作业成本核算的一般步骤中给出一般企业通用的核算程序及格式。本章突破了作业成本核算中的两大难点——作业的鉴定和成本动因的选择,并设计了科学的数学模型,最后对光明电机厂水电车间进行作业成本核算的实证分析。第四章通过对联产品成本核算的作业成本法模型的探析、作业成本法对企业所得税的计算及盈利性分析,与读者探讨作业成本法的广阔应用范围。第五章构建作业成本法成本预测与控制系统,提出竞争性目标成本的概念,建立以作业成本为考核对象的目标成本控制法。第六章简述作业管理的新思维,并应用 TOPSIS 法对作业进行综合业绩评价,为改善作业提供思路。第七章为光明机器厂钢料加工车间作业成本管理新体系的实证分析。

第二章 作业成本法的机制原理

第一节 作业管理与作业成本管理

一、以作业为基础的管理思想

社会环境的变化,生产技术的发展,使管理方法的新发展出现以顾客满意为核心的五个关键点,即全面价值链分析、内外部并重、关键成功因素(成本、质量、时间、创新)、持续的改进与客户满意。新企业观的形成,可谓这一背景下的产物。新企业观,就是把企业看作是为满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体。企业产品凝聚了各个作业上形成而最终转移给顾客的价值。因此,作业链同时也表现为价值链,作业的推移,同时也表现为价值在企业内部顾客的逐渐积累与转移,最终形成转移给企业外部顾客的总价值。从顾客那里收回转移给他们的价值,形成企业的收入,收入补偿完成各有关作业所消耗的资源的价值之和后的余额,成为从回收转移给顾客的价值中盈得的利润。

与此相应,企业管理的着眼点和重点应从传统的“产品”上转移到“作业”上来,实行“以作业管理为基础的管理”(Activity - Based Management, ABM, 后文简称作业管理)。企业管理深入到作业水平,有利于溯本求源,设法消除非增值作业,尽可能改进增值作业,减少其资源消耗,在持续改进中,最大限度地提高企业从顾客收回的价值。

实行作业管理,对作业的增值情况(区分增值与非增值作业)进行分析,必须借助作业成本法所提供的比较准确的作业成本信息。作业成本法把成本计算的重点放在成本发生的前因后果上。从前因看,成本是由作业引起的,而作业的形成要追踪到产品的设计环节。正是在产品的设计环节决定生产的作业组成和每一作业预期的资源水平以及预期产品最终可对顾客提供的价值大小。从后果看,对作业执行以至完成实际耗费了多少资源及这些耗费可对产品最终提供给顾客的价值做出多大贡献这两个问题进行的动态分析,可以提供有效信息,促进企业改进产品设计,提高作业完成的效率和质量水平,在所有环节上减少浪费并尽可能降低资源消耗,寻求最有利的产品和顾客以及相应投资方向,并将企业置于不断改进的环境中,以促进企业生产经营整个价值链水平的不断提高。可见,作业成本法是作业管理的基础和中介,它作为一个相对准确的成本信息系统,贯穿于作业管理的始终,通过对所有作业的追踪并进行动态反映,发挥了决策计划和控制作用,促进了作业管理水平的不断提高。

为消除不能为最终产品增值的作业,必须加强设计阶段的作业和功能分析。借助于先进的设计手段,企业对所设计的新产品功能及其今后所需的作业进行反复分析研究,彻底消除不必要的功能和作业,设计出既能满足顾客要求而消耗资源又少的新产品。

以作业为基础的管理思想认为,与存货相关的作业(如存储、搬运、保管等)都不能为最终产品增加价值,因此必须消灭存货,实现零库存。而要做到零库存,要求实行准时生

产系统(JIT),以准时生产为出发点,首先暴露出生产过量的浪费,进而暴露出其他方面的浪费(如设备布局不当、人员过多),然后对设备人员等资源进行调整。如此不断循环,成本不断降低,计划和控制水平也随之不断简化和提高。要使生产准时进行,不能出现任何残次品,否则将打乱准时生产体系,因此必须实施全面质量管理(TQM),以质量为中心,以全员参与为基础,使所有产品达到零缺陷,达到顾客满意。

因此,研究作业成本法,首先需要对作业管理的基本内容作一研究。

二、作业管理的基本概念及内容

(一)作业管理的概念

作业管理是现代企业观下的一种新思维,它将企业管理深入到作业层次,对作业链进行分析,消除非增值作业,并使增值作业更有效率,从而将企业置于不断改进的状态之中。

为了更好地理解作业管理的含义,将其中的要点阐述如下:

1. 现代企业观

传统企业观认为,企业是一个为社会提供产品的盈利性经济组织,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。作业链如图 2.1 所示。

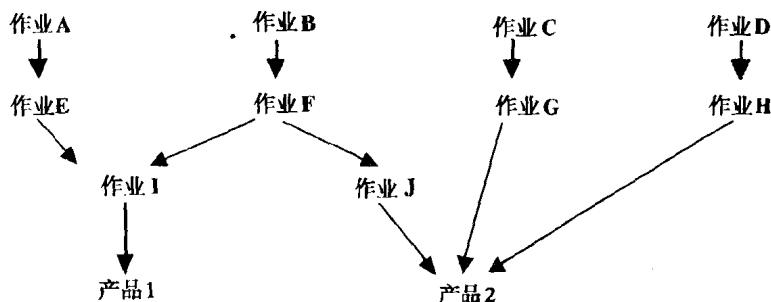


图 2.1 作业链构造

2. 作业链分析

一个企业生产经营的全面作业链见图 2.2。

如图 2.2 所示,作业链可分为两大部分,上半部分是支持性作业,下半部分为企业的基本作业活动,即一般意义上的企业生产经营活动。上半部分的支持性作业包括企业基础结构、人力资源管理、技术管理、研究与发展;而下半部分则包括从产品设计到出售后的全过程,如产品设计、原料采购、产品制造、成品储运、市场营销、售后服务。作业链的各部分都是紧密相联、相互影响的。从大的方面来说,支持作业顾名思义是基础作业的前提和基础,而离开了基础作业的支持性作业则是空洞而无意义的;从基础作业本身来说,某一环节作业管理的好坏必然影响其他作业的成本和效益,比如,采购优质的原材料,产品制造过程中就可减少浪费,少出次品,缩短加工时间。同时应当看到,一个作业对其他作业影响程度与作业链上的位置关系很大。据产品实体在作业链上的流转程序,企业作业可分为上游作业和下游作业两类,设计、采购和制造被称为上游作业,产品储运、营销和售后

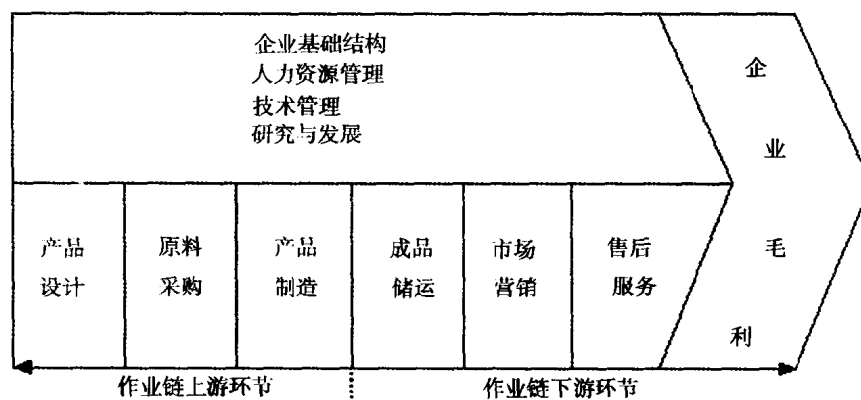


图 2.2 作业链分析

服务被称为下游作业。前者的中心是产品,与产品技术特性紧密相连;后者的中心是顾客,关键取决于是否适时满足顾客的需要。

关于作业的具体概念和分类,详见本章第三节关于作业成本法的论述。

既然企业是一条有一系列作业组成的作业链,一切价值都由这条作业链创造,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。

(二)作业管理的内容

1. 作业分析

作业管理的主要目标是:第一,尽量通过作业为顾客提供更多的价值;第二,从为顾客提供的价值中获得更多的利润。为了实现这些目标,企业管理必须深入到作业层,进行作业分析,具体包括五个步骤。

(1)描述作业。首先确定企业的经营目标,然后判别并描述企业为顾客提供产品成本或服务而进行的各个作业。

(2)分析作业的必要性。这要从企业和顾客两个角度来分析。如果某项作业对顾客来说是必要的,那么就是必要的作业,能为顾客增加价值;如果某项作业对顾客来说是不必要的,则要进一步看该作业对企业是否必要,如果对企业必要,即使与顾客无关也是必要作业。作业链中,下部分的作业对顾客来说大部分是必要的,而上部分的作业大部分对企业才是必要的,例如,编制年度会计报表这一工作,对一般性顾客而言没什么必要性,但对企业而言,企业必须作好这一工作以满足所有者、债权人及其他与企业有经济利益关系的信息使用者的需要。那些既非顾客所要,也不能为企业组织管理发挥作用的作业,都是不必要的,必须消除。可用图 2.3 表示这一步骤。

(3)分析重点作业。在企业中作业数量少则几十个,多则成百上千,逐一进行分析浪费人力,应当有选择性地重点突破。80%的成本通常由 20%的作业引起,如图 2.4 所示,将作业按其占成本比例的大小排列,排在前面的就是应当进行具体分析的重点作业。

(4)将企业的作业与其他企业类似的作业进行比较。增值作业不一定是高效率的或最佳的作业,通过与其他企业先进水准的作业进行比较,可以判断某项作业或企业整个作业链是否有效,寻求改进的机会。例如,处理顾客订单是一项必要的作业,但是某公司

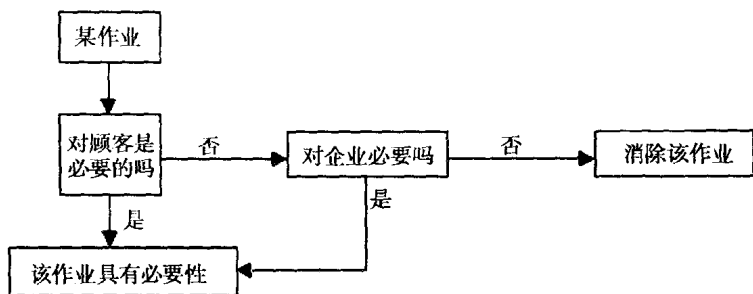


图 2.3 作业必要性分析

采用手工方式处理订单,而其他类似企业都采用成本低、差错率低和快速服务的电子数据交换系统处理顾客订单。从比较可以看出,手工处理顾客订单显然不是高效率的,还有改进的余地。

(5)分析作业之间的联系。各种作业相互联系,形成作业链。这个作业链必须使作业的完成时间和重复次数最少。理想的作业链应该作业与作业之间环环相扣,而且每次必要的作业只在最短的时间内出现一次。

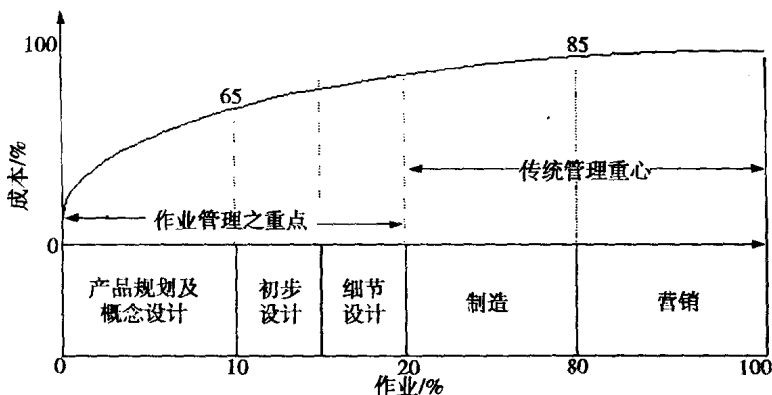


图 2.4 作业按成本排序

2. 作业成本计算

企业要进行作业管理,首先要明确作业的耗费。这就要求成本计算深入到每个作业,进行作业成本计算。作业成本计算是作业管理的基础和中介,并贯穿作业管理的始终,通过对作业成本的确认和计量,为旨在改进作业活动而进行的作业管理提供依据。

3. 动态改进

利用作业成本计算提供的信息,消除非增值作业,改进增值作业,促进企业作业管理水平的不断提高。

4. 计量和评价业绩

作业成本计算所提供的关于作业实际耗费的情况同预算进行比较,评价业绩。把作业作为业绩计量和评价的起点,这样可以把企业各方面的生产经营活动置于不断改进的状态中。

综上所述,作业管理实际上是利用作业成本计算提供的动态信息,自始至终对所有作业进行分析与修正的过程。

(三)作业管理与作业成本法的关系

实行作业管理,必然要求成本核算方法变革,实行作业成本法为之提供关于作业的信息。

从图 2.5 中可以看出,作业成本法在作业管理中处于核心的位置,并且是一个二维的概念:成本分配观和过程分配观。垂直部分反映的是成本分配观,这是一个双向的过程,一方面,产品引起对作业的需求,作业又引起对资源的需求,这是成本分配观的资源流动;另一方面,将资源的成本(即耗用)依资源动因分配到作业,然后将作业的成本依成本动因追溯到产品,这是成本分配观的成本流动。图中的水平部分反映过程分配观,它向企业提供作业是由什么引起的(成本动因)以及作业完成得怎么样(业绩计量)的信息。企业利用这些信息,可以对整个作业链进行改进,增加顾客获得的产品最终价值。作业成本法从纵横两方面为企业改进作业链、减少作业耗费、提高作业的产出提供有用信息。

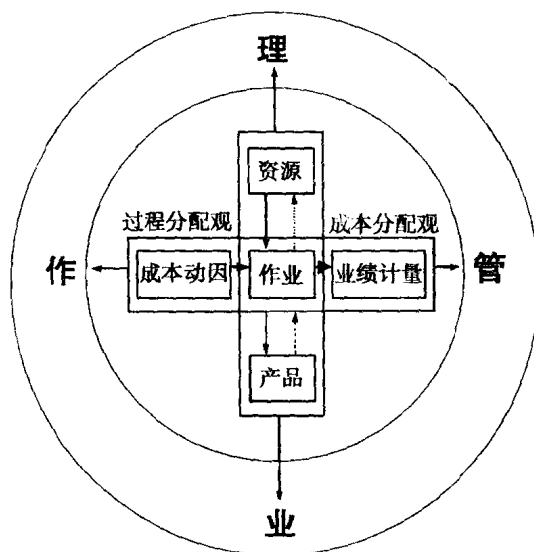


图 2.5 作业管理与作业成本法

(四)作业管理的重点环节

由图 2.4 可看出,超过 80% 的产品成本是在设计阶段决定的,因此必须加强这一阶段的作业管理。引入计算机辅助设计(CAD),认真进行作业分析,不断修改产品设计,使产品设计在满足顾客所需功能的前提下,尽量选成本较低的作业,剔除非增值作业,使设计出的产品既满足需要,又节约成本。另外,从作业管理的观点看,一切与存货有关部门的作业及废次品的生产都是非增值的,必须大力消除。

(五)作业管理在成本管理方面的新思维

传统成本管理的重点是放在产品的目标成本上,相应地,就要制定产品的标准成本和费用预算,并将实际执行的结果与标准或预算进行分析比较,找出有利和不利差异,将成本控制在目标成本之内。可见,传统成本管理注重产品成本的数量管理,很少注重成本发生的前因后果,对如何降低成本没有进行溯本求源的分析,也不能有针对性地采取相应的

措施,因而也就难以达到持续降低成本的目的。传统成本管理尽管也重视产品设计和质量管理,但由于没有从根本上改变企业管理的观念,只是停留在以产品作为管理的起点和核心上,而没有深入到更深的层次,从而使效果在广度和深度上受到很大限制。

作业管理不同于传统管理,以作业作为企业管理的起点和核心,为成本管理提供了新的思路,把重点放在每一作业的完成及其耗费的资源上,通过作业分析,溯本求源,根据技术与经济相统一的原则,不断改变作业方式,重新配置资源,从而达到持续降低成本的目标。

运用作业成本法提供的信息进行作业分析时,应首先考虑该作业是否必要,能否为最终产品增加价值。如果是不必要的作业,就要设法消除该作业,而不是考虑如何提高其效率;如果能为最终产品增加价值,那还要分析该作业是否有改进的机会,其所耗资源能否再减少。企业应时时考虑某项作业完成的动机是什么?这些作业是否必要?是否能为最终产品增加价值?有没有进一步改进的可能?运用作业管理持续降低成本的过程可用图 2.6 表示。

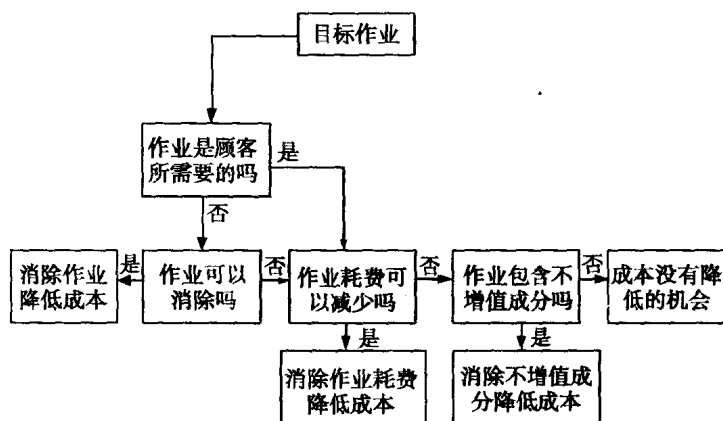


图 2.6 作业管理持续降低成本流程图

综上所述,通过作业管理持续降低成本的步骤可归结为:

- (1)消除不必要的作业。
- (2)减少完成某项作业所需的时间或耗费。
- (3)选择成本最低的作业。

(4)利用作业成本计算提供的信息,编制资源使用计划,制定作业所耗成本的预算或标准,控制成本。

与传统成本管理相比,作业管理在成本管理方面的拓展主要表现在以下几个方面:

1. 成本计算方法的变革

成本计算是成本管理的基础,成本计算结果的准确性直接影响到管理者的决策,而成本计算的关键在于制造费用的分配。传统成本计算是将制造费用按直接材料或直接人工分配到产品,这种做法隐含着一个假设,即产品对制造费用的消耗与直接材料或直接人工成比例。但事实并非如此,故传统成本计算的结果是不准确的,它扭曲了产品成本信息,并有可能导致产品决策的失误。

而与高级制造环境相适应的作业管理,需要比较准确的有关作业的信息,这就引发了一种全新的成本计算方法——作业成本法的产生。作业成本法根据产品消耗作业、作业消耗资源的思想,先将资源的成本依资源动因分配到作业,再将作业的成本依作业动因分配到产品。这种依据成本发生的动因来分配成本的方法,可以为作业管理提供比较客观、真实、准确的成本信息,便于管理者有效地实施计划和控制,作出正确的决策,从而提高作业管理的水平。

2. 成本控制方法的变化

成本控制是成本管理的关键。传统的成本控制方法主要是以产品为中心的标准成本制,在标准成本制下,由会计部门编制报告,反映实际成本与标准成本的差异,并进行差异分析。如果实际成本高于标准成本,则为不利差异,说明企业内部效率低下,有待于进一步改进;反之,则为有利差异。这种差异成为对管理人员奖惩的重要依据。

在采用适时制的高级制造环境下,以产品为中心的标准成本制度的控制功能虽未完全消失,但是受到了严峻的挑战。首先,作业管理要求把成本的控制深入到每一个作业,以作业为核心,进行作业分析,以成本动因为基础进行成本控制,从而有效、持续地降低成本。其次,传统标准成本制所采用的可达到标准(Attainable Standards)为理想标准(Ideal Standards)所代替。可达到标准容许一些无效率存在,这可能使已经达标的部门或员工满足现状、不思进取,这与作业管理持续改进的目标相背。“理想标准”追求的是绝对完美,不容许任何无效率存在,要求消除一切不能为最终产品增加价值的作业。在传统的标准成本制下,认为“理想标准”难以达到,以此为标准衡量绩效必使员工产生挫败感。事实上,这里所说的“理想标准”是一个动态的概念,它要求员工不断进步,逐步接近直至达到理想标准。只要员工有改进之处,企业即给予奖励,因此,企业总处于不断改进的环境中。

3. 重视产品寿命周期成本的计量和报告,全方位进行成本控制

传统的成本管理只重视产品在生产阶段的成本计算和累积,成本控制一般也仅局限与此。而现代社会对产品需求从传统的追求时尚转为个性化、多样化,这就使得产品寿命周期日益缩短,从而使得产品在各阶段的成本发生变化。在整个寿命周期中,制造过程发生的成本占整个寿命周期的成本的比例下降,而制造过程以外的产品寿命周期成本却日益增加,且其主要部分发生于产品寿命周期之初。与此相应,成本控制必须重视产品设计阶段,重视产品寿命周期成本的计量和报告。

综上所述,作业管理把管理的重心深入到作业水平,在层次上大大深化了,可视为企业管理上的一个重大突破。

第二节 作业成本法的产生、发展及应用状况

一、作业成本法的产生

传统成本会计对成本信息反映失真的局限性被人们认识之后,会计理论界和实务界开始寻求一种新的准确的成本计算方法。1971年,美国的斯托布斯 G.J. Staubus 教授出版了《作业成本计算和投入产出会计》一书,提出了“作业”、“作业会计”及“作业投入产出系