

作业基础成本管理 ——知行合一论

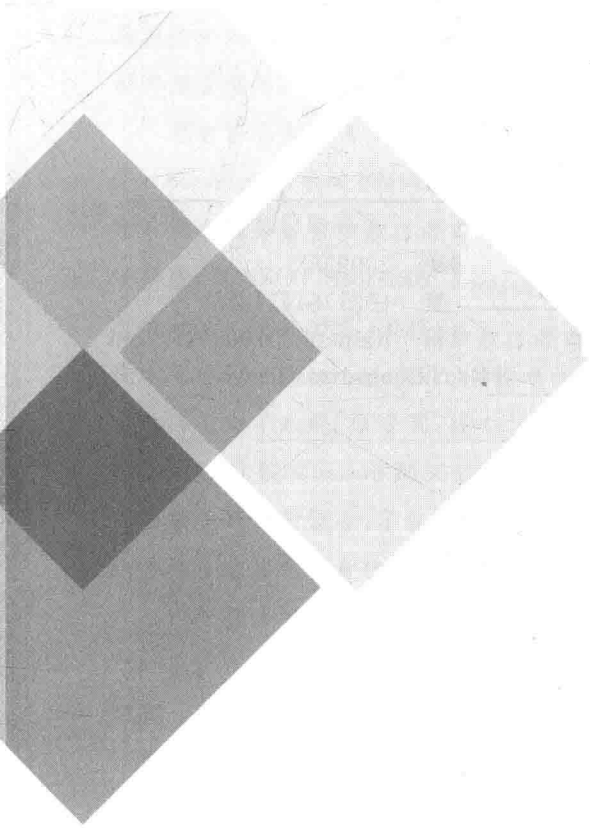
台湾政治大学会计系 讲座教授

吴安妮 / 著

ACTIVITY-BASED COSTING MANAGEMENT

作业基础成本管理 ——知行合一论

吴安妮 / 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

作业基础成本管理:知行合一论 /吴安妮著. —上海:
立信会计出版社,2019.5
ISBN 978-7-5429-5743-6

I. ①作… II. ①吴… III. ①企业管理—成本管理—研究 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 090168 号

策划编辑 窦瀚修
责任编辑 赵志梅

作业基础成本管理——知行合一论

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lixinaph2019@126.com
网 址	www.lixinaph.com		
网上书店	http://lixin.jd.com	http://lxkjcbs.tmall.com	
经 销	各地新华书店		

印 刷	苏州市越洋印刷有限公司		
开 本	710 毫米×1000 毫米	1/16	
印 张	11.25	插 页	4
字 数	177 千字		
版 次	2019 年 5 月第 1 版		
印 次	2019 年 5 月第 1 次		
印 数	1—5 100		
书 号	ISBN 978-7-5429-5743-6/F		
定 价	56.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

笔者投身管理会计研究与教育 30 余年,承蒙多位美国学者,尤其是周齐武教授长期的指导以及不少企业的支持与协助,得以将理论与实务相结合,把管理会计的技术应用于企业的实际运行,同时又可以将实务上发现的问题作为未来的学术研究议题。除了得以开拓创新的学术研究议题,发展出管理会计独特的理论外,笔者的更大收获是将管理会计技术推广至实务界,帮助企业提升长期的经营绩效,创造实际效益,真正达到知行合一之目的。

笔者已将积累多年的研究成果整合为“整合性战略价值管理系统(Integrative Strategic Value Management System,简称 ISVMS)”,于 2012 年及 2015 年取得美国等国家和地区的商标权。此系统包含五大子系统,依序为战略形成子系统(以 SSOT Scorecard 为核心)、战略执行子系统[以平衡计分卡(Balanced Scorecard,简称 BSC)为核心]、作业管理子系统、作业价值子系统[以作业基础成本管理(Activity-based Costing Management,简称 ABCM)为核心],以及战略价值创造子系统[以专利:战略性智力资本评估管理模块(Strategic Intellectual Capital Evaluation Module,简称 SICEM)为核心]。笔者希望通过此系统中各项子系统的整合,不仅可搭建学术研究至实务运用的桥梁,而且可由此系统协助企业强化自身的“体质”,以增强其国际竞争力。

作业基础成本管理由美国哈佛大学教授 Kaplan 和青年学者 Cooper 提出,那时笔者正就读于美国乔治·华盛顿大学会计博士班,因而有机会开始研究此制度。此制度最大的功能在于摒除传统成本会计制度下所产生的成本扭曲及计算不正确的情况,并且协助管理者了解成本对象(产品、顾客或其他)中的成本发生的真正原因,分析日常营运中的各项“作业”是否对顾客或消费者产生附加价值(value added),以作为管理决策与成本控制的依据,进而达到强化企业竞争力、提升企业长期经营绩效的目的。

笔者于28年前回台湾地区即已开始推广 ABCM, 本书之内容系以笔者从1990年到2015年所写过的文章加以汇编及整合而成。面临变化剧烈的国际经贸环境, 以及日趋强烈的竞争态势, 掌控精确的成本及利润信息, 提升作业的附加价值, 是企业制胜的关键, 而 ABCM 能协助企业达到此目的。这是为何 ABCM 深为管理者所重视, 且其使用范畴由原有的制造业延伸至金融业、科技业、医疗业及服务业等其他产业的原因。另外, ABCM 不仅适用于民营企业, 更能帮助提升政府部门行政效率, 甚至可将 ABCM 的精髓应用于个人的日常生活, 提升个人生活效率。

由于深知 ABCM 在各个领域可实现的效益, 笔者非常期望能将所知及所行与各位读者分享, 除将其推广以让更多人了解此制度的精髓与功效外, 更期望通过学习或实施正确的 ABCM 观念, 能协助企业提升其经营绩效, 此正是 ABCM 知行合一之精髓。

本书包括三篇共十三章内容, 第一篇为基本原理篇, 属于“知的层面”, 主要分为七章探讨, 内容涵盖企业成本系统的评估、作业基础成本管理简介、作业基础成本管理的设计架构和实施步骤、作业基础成本管理的陷阱和常见问题、时间导向作业基础成本管理的兴起、作业基础成本管理在管理决策上的运用与效益, 作业基础成本管理与其他管理制度的结合等内容。第二篇则为企业应用篇, 属于“行的层面”, 主要分为五章探讨, 以制造业、电子业、银行业、医疗业和服务业为个案, 具体说明 ABCM 在实务中的设计和运用并对其进行效益分析。第三篇则为生活应用篇, 属于“行的层面”, 探讨如何把 ABCM 应用于日常生活中, 旨在提升个人生活的价值。

吴安妮

目 录

Contents

第一篇 基本原理篇——知的层面

第一章 企业成本系统的评估	3
第一节 传统成本系统的流程和特点	3
第二节 如何评估企业目前成本系统是否过时	4
第三节 评估企业成本系统的设计阶段	11
第二章 作业基础成本管理简介	14
第一节 作业基础成本管理的基本架构和基本要素	14
第二节 作业基础成本管理的重点内容	16
第三节 作业基础成本管理与传统成本制度的比较	19
第三章 作业基础成本管理的设计架构和实施步骤	24
第一节 作业基础成本管理的设计架构	24
第二节 作业基础成本管理的实施步骤	26
第四章 作业基础成本管理的陷阱和常见问题	29
第一节 作业基础成本管理的陷阱和常见问题的根源	29
第二节 避免作业基础成本管理的陷阱	34
第三节 导入作业基础成本管理常见的问题	37
第五章 时间导向作业基础成本管理的兴起	46
第一节 时间导向作业基础成本管理的精髓	47

第二节	一般的作业基础成本管理与时间导向作业基础成本管理的差异比较分析	48
第三节	作业基础成本管理未来发展方向——GABCM 与 TDABCM 的整合	53
第六章	作业基础成本管理在管理决策上的运用与效益	57
第一节	作业基础成本管理的管理精髓	57
第二节	作业基础成本管理在管理决策上的具体运用与效益	60
第七章	作业基础成本管理与其他管理制度的结合	68
第一节	整合方向一:作业细胞的结合	69
第二节	整合方向二:强化其他管理制度之运用	71

第二篇 企业应用篇——行的层面

第八章	制造业实施作业基础成本管理时的设计和运用	
	——以 A 印刷股份有限公司为例	77
第一节	A 印刷股份有限公司实施作业基础成本管理的背景介绍	78
第二节	A 印刷股份有限公司实施作业基础成本管理的情况	80
第三节	A 印刷股份有限公司实施作业基础成本管理后的效益	84
第九章	电子业实施作业基础成本管理时的设计和运用	
	——以三民电子公司为例	91
第一节	三民电子公司实施作业基础成本管理的背景介绍	92
第二节	三民电子公司实施作业基础成本管理的情况	92
第三节	三民电子公司实施作业基础成本管理后的效益	100

第十章 银行业实施作业基础成本管理时的设计和运用	
——以 B 银行为例	102
第一节 B 银行实施作业基础成本管理的背景介绍	103
第二节 B 银行实施作业基础成本管理的情况	104
第三节 B 银行实施作业基础成本管理后的效益	124
第十一章 医疗业实施作业基础成本管理时的设计和运用	
——以 C 医院为例	129
第一节 C 医院实施作业基础成本管理的背景介绍	129
第二节 C 医院实施作业基础成本管理的目的	132
第三节 C 医院实施作业基础成本管理的情况	133
第四节 C 医院实施作业基础成本管理后的效益	145
第十二章 服务业实施作业基础成本管理时的设计和运用	
——以会计师事务所为例	150
第一节 个案公司的介绍——以三家大型会计师事务所为例	150
第二节 三家公司实施作业基础成本管理的步骤	153
 第三篇 生活应用篇——行的层面	
第十三章 作业基础成本管理在创造生活价值方面的灵活运用	
.....	163
第一节 作业基础成本管理在工作价值方面的灵活运用	163
第二节 成本管理的精神和原则在人生价值方面的灵活运用	166
参考文献	169

第一篇

基本原理篇——知的层面

· 内容提要 ·

本篇主要分为七章,涵盖企业成本系统的评估、作业基础成本管理简介、作业基础成本管理的设计架构和实施步骤、作业基础成本管理的陷阱和常见问题、时间导向作业基础成本管理的兴起、作业基础成本管理在管理决策上的运用与效益、作业基础成本管理与其他管理制度的结合等内容。

第一章

企业成本系统的评估

在管理会计新技术的革新中,最受瞩目的新技术之一,为美国哈佛大学教授 Kaplan 和青年学者 Cooper 于 1986 年所极力倡导的作业基础成本制度(Activity-based Costing,简称 ABC)。自此之后,管理会计的学术界和实务界人士便投入大量人力和物力从事相关制度的研究及探讨工作。实务界人士常会问:“我的公司适合实施 ABC 吗?”在回答此问题之前,先让我们看看传统成本系统的流程与特点。

第一节 传统成本系统的流程和特点

传统成本系统仅将生产或制造成本分派至个别产品,将价值链中的非制造成本(包括研发、设计、营销、配送与售后服务等)作为期间成本。就制造业而言,直接材料、直接人工与制造费用为生产成本的三大要素。直接材料与直接人工因为与个别产品具有直接的因果关系,可明确地将这两种成本追溯至个别产品;制造费用又称间接制造成本,其与个别产品通常无直接的因果关系,故必须以合理的方式将其分摊至个别产品。

传统成本系统系采用两阶段的分摊方法将制造费用分摊至个别产品:第一阶段先将耗用的制造费用汇集到一个或数个成本中心,而这些成本中心通常是

以企业的部门为主；第二阶段则是对各个成本中心(部门)选择最适当的分摊基础,如直接人工小时或机器小时等,再将制造费用分摊至个别产品。兹以图1-1说明传统成本系统的分摊方法。

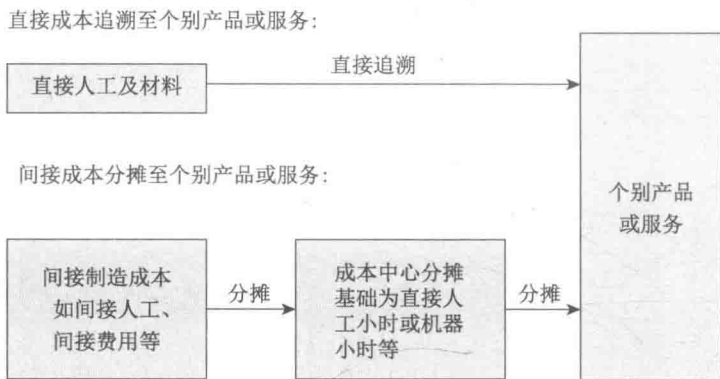


图 1-1 传统成本系统流程图

(出处:修改自吴安妮,1990年,ABC制度之精神:增强企业之竞争能力,会计研究月刊,第62期,第94页。)

从上述说明中,我们可以了解传统成本管理系统的特点是按直接人工小时或机器小时等“数量基础”来分摊制造费用。因制造费用的分摊不甚合理,所以易造成产品间成本互相补贴的效果,严重扭曲产品的真实成本。

第二节 如何评估企业目前成本系统是否过时

企业目前面临环境的极大改变,如国际竞争更趋激烈、生产技术不断革新、企业更趋国际化及公司组织更多元化等。在过去数十年里,许多人已探讨过成本系统必须改变、如何改变、改变时需注意的事项等问题。这些人将焦点放在成本系统必须改变的论点上,其部分原因是传统上以“数量为基础”的成本系统有其局限性,导致企业无法从中获得适当的管理信息,以作为管理当局从事管理决策的依据。正是由于对传统成本系统在新营运环境下有用性的怀疑,才促进了作业基础成本制度的发展。

企业若要了解其现有的成本系统是否适当,一方面可以直接评估其成本系统是否已过时;另一方面亦可从观察过时成本系统所引发的相关问题征兆,来

评估自身成本系统的适当性。

一、直接评估企业成本系统的适当性

企业可以利用图 1-2 的建议来评估企业成本系统不同层面的情况。

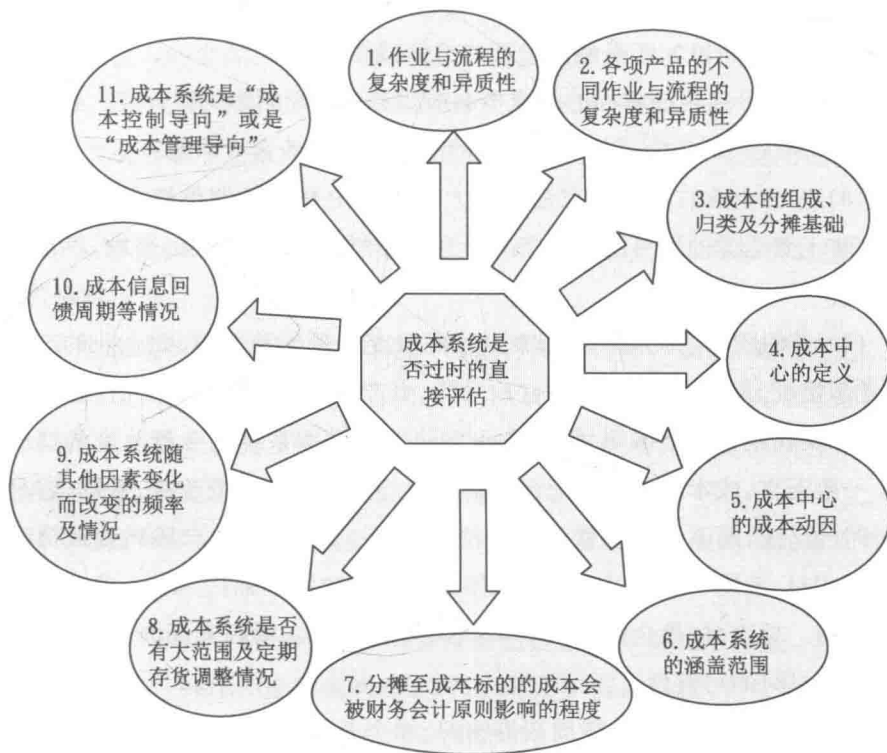


图 1-2 成本系统是否过时的直接评估图

[出处：周齐武、吴安妮、袁丽薇、李惠娟，2002年，由过时成本系统的征兆浅探台湾企业成本制度的现况（上），会计研究月刊，第197期，第130页。]

我们根据图 1-2，评估各个层面的内容，详细说明如下：

- (1) 评估企业作业与流程的复杂度和异质性。
- (2) 评估企业各项产品的不同作业与流程的复杂度和异质性。

(3) 评估成本的组成、归类及分摊基础：评估整个价值链成本与其价值链各阶段内的作业成本；评估企业的成本系统如何将成本区分为“直接成本”[指直接追溯至成本标的（如产品、顾客和配销渠道）的成本]或“间接成本”；评估“间接成本”的分摊基础。

(4) 评估成本中心的定义。评估成本中心能够反映出将投入资源转化为产出过程的程度。

(5) 评估成本中心的成本动因。评估成本动因是否都以数量为基础？或是这些成本动因倾向是否能反映出公司的流程？

(6) 评估成本系统的涵盖范围。评估企业的成本系统是涵盖小部分的价值链作业(如制造阶段),还是涵盖全部的价值链作业？

(7) 评估分摊至成本标的的成本会被财务会计原则影响的程度。具有此特色的成本系统大都是为了外部报告目的而设计的财务会计系统。

(8) 评估企业的成本系统是否有大范围及定期存货调整情况。如有此情况,则暗示着企业的原料组合及产出组合可能与需求情况不合;否则,不需要作此调整。

(9) 评估成本系统随其他因素变化而改变的频率及情况,如企业的产品组合、竞争情况、策略方向、法规、科技、采购、生产、销售、配送、支持性作业或组织设计(如架构或地理区域等)是否发生变化?其成本系统配合着改变的情况如何?一般而言,成本系统必须配合着组织内外的各项因素而改变;否则,容易成为过时的系统,而不易发挥管理的功能。例如,当企业的生产线转变成自动化作业模式时,系统不能再以直接人工作为成本分摊的基础;否则,会导致成本分摊的不当。总之,如果企业的成本系统未随着上述各项因素而改变时,企业必须思考其过时的可能性。

(10) 评估成本信息回馈周期等情况,如企业的成本信息回馈周期为多久?回馈的信息内容是否为综合性的(aggregated)?有无提供“质”方面的资讯(如“作业面”的信息)?如果成本系统每月或更长期间才回馈一次,且回馈的信息内容是综合性的,又缺乏“质”方面的绩效结果,则此种成本系统所提供的信息,在当今讲求实时化、客制化并结合“质”与“量”信息的要求下,可能就不符合企业所需了。

(11) 评估企业的成本系统是“成本控制导向”或是“成本管理导向”。以成本控制为导向的系统,只重视积极地对无附加价值费用的控制,忽略了积极地对有附加价值作业进行改善,所带来的可能是成本降低的效果。对竞争压力越来越大的企业而言,仅对无附加价值成本进行控制是不够的。唯有提供有效删减无附加价值成本,且积极地改善具附加价值成本的成本系统,方能符合现代企业所需。例如,以作业基础成本管理来厘清作业的附加价值性并提供删减和

改善的方向,且提出事先预防及规划的方案,而非事后控制,才易协助企业突破营运的瓶颈。

通过整合性地评估上述几点,可发掘企业的成本系统在功能上是否适当以及是否满足需要。例如,当发现企业的流程和产品线具高度复杂性,且皆不同时,从评估成本中心的定义和成本动因分析,极可能发现这些成本中心不能合理地反映出投入的资源转化为产出的过程。此外,若成本系统仅涵盖小部分的价值作业,则企业很难评估出在不同决策和不同行动下成本的发生情况。

前述方法虽然对企业的“成本系统的适当性”这个议题产生有用的评估效果,但它具有三个主要的缺点:

(1) 从事此种评估是非常昂贵的,因为须从每一家企业取得很多数据后,才能进行分析工作。

(2) 企业成本系统的“成本和效益”因素,并不只视其“设计”情况而定。由于成本系统应该是要满足诸多不同的目的,以及提供不同于传统成本系统的功能,故员工的接受度及员工使用成本系统的情况,可能会大大地影响成本制度的功用及成效,而此因素是上列各点中未包括的。

(3) 企业有不同的处境,因此其战略和想要从成本系统取得的信息可能是不同的。

就上述(2)和(3)而言,比较难用直接评估企业成本系统的方法。换言之,不同企业在设计、操作和使用成本系统时,会考虑不同的“成本和效益”,因此没有一个成本系统能满足不同企业的情况及需求。

二、观察企业是否存在过时成本系统的相关征兆

当发现企业的成本系统已无法解释利润高低的原因,或者它不能有效提供成本问题的答案,甚至将一些实际上并没有获利的产品,显示为高获利时,代表着企业的成本系统可能已经过时或不敷使用了。

笔者认为成本系统的问题征兆可能有两个主要来源:其一,使用成本系统的资讯在采取行动后的结果。“顾客”“竞争者”和“企业面”三者间的交互作用,可以提供企业有关成本系统的适当性的情况,我们称此为“外部因素”。其二,企业可以向内看,评估成本系统的内部顾客运用的情况,我们称此为“内部因素”。有关“外部因素”和“内部因素”的问题征兆层面的内容,如图 1-3 所示。

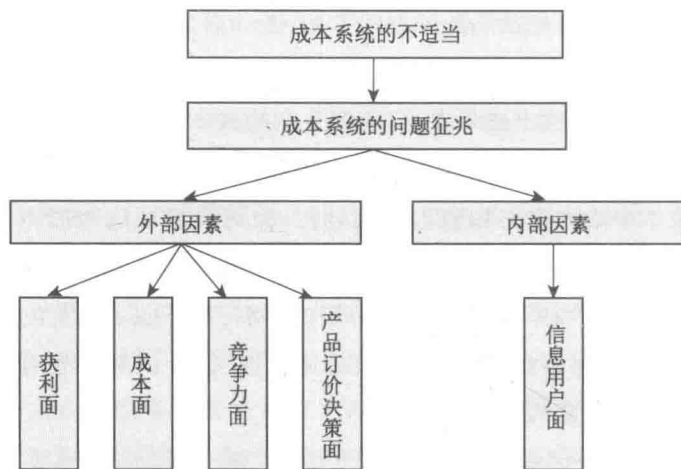


图 1-3 成本系统是否过时的问题征兆评估图

（出处：周齐武、吴安妮、袁丽薇、李惠娟，2002年，由过时成本系统的征兆浅探台湾企业成本制度的现况（上），会计研究月刊，第197期，第133页。）

下面根据图 1-3，详细地说明每个层面的问题征兆情况。

（一）与外部因素有关的问题征兆

1. 获利面

（1）难做的产品虽没有定高一点的价格，还是被报告成具有高度的获利能力：一般来说，难做的产品，或是要求比较多的产品，会产生较高的成本，如重制作业和检验作业会增加等，在产品没有定高一点的价格时，利润会较低，甚至无利润。如果企业的成本系统显示出难做的产品与其他较易做的产品在价格相同的情况下，却仍有很高的获利空间，则表示此成本系统无法产生真实且正确的产品成本信息。

（2）利润很难或无法解释：良好的成本系统应当可以产生适当的信息，让用户明了产品或服务的成本及利润高或低的理由，若企业不能根据成本系统的信息，合理地解释产品或服务的利润时，则显示出成本系统本身的设计可能不合理，无法真正反映出产品或服务必须经过的流程或作业。

（3）经理人员想要放弃被报告为有利润的产品：由于生产部门的主管清楚何种产品是较难生产的，而销售主管知道何种产品的定价不具竞争力。因此，当他们都觉得应该要放弃的产品线，却在账面上显示有利润时，表示成本系统很有可能无法捕捉到因生产和销售服务的复杂性而发生的成本。

(4) 产品组合朝向那些被报告为具有较高利润率的产品,但整体获利却未增加。一般而言,若产品组合中含有较多高利润的产品,对企业整体获利会有正面的帮助。然而,若实际情况相反时,就表示企业的成本系统的成本信息不正确。账面上获利性高的产品,其实际的获利情况并不一定好。

(5) 企业认为自己拥有高利润率的利基市场:具有高度进入障碍的市场,在某种程度上可以确保企业获得很高的超额报酬。除非市场存在着高度的进入障碍;否则,从长期来说,竞争一定会产生,因而企业的产品或服务的利润率就不应该异常高。如果经理人从成本系统的信息中发现,企业拥有异常超额报酬的利基市场,但这个利基市场却不具高度的进入障碍,则很有可能是成本系统有问题,造成某些产品或服务的成本被低估了。

2. 成本面

(1) 大量不能解释的成本差异(cost variances):当成本系统产生许多不能解释的成本差异时,就表示成本系统无法反映企业产品流程或产品组合的合理性,亦即成本系统可能已过时。

(2) 对于成本问题的答案,往往延迟且很难回答:良好的成本系统应该可以快速提供大部分成本相关问题的答案,以供管理决策之用。如果使用者经常需要等待多时,才能获得问题的答案,就表示这个成本系统的功能已有问题,可能已不敷此刻的管理所需。

(3) 会计人员花费很多时间在特殊的成本研究项目上:成本系统的主要功能是要提供成本相关管理决策的信息,如果会计人员需要额外花费许多时间,专门为了特殊的管理决策问题去研究和产生成本信息时,就表示企业现有的成本系统可能未能满足当前的管理所需。

3. 竞争方面

(1) 竞争力低的产品,被报告出来的利润却很高:一般而言,当产品不具竞争力时,产品的利润便会降低,甚至发生损失。但现有的成本系统可能会将损失的产品报告成有利可图的产品。如果企业依据成本系统报告的产品成本来进行定价的决策,则会因产品定价过低,导致企业发生重大的损失,这就显示成本系统可能发生问题了。

(2) 竞争者(尤其是小规模竞争者)生产及销售与企业大量生产及销售相同的产品,但其定价明显偏低:在一般情况下,当企业生产及销售的产