

作业管理理论对企业成本管理理论的影响和启示

刘宇亮

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

摘要:分析首先对目前作业管理的理论提出自己的理解, 然后从成本管理思想、成本预算管理、成本核算管理、成本控制管理、成本评价管理等五个方面分析其对成本管理理论的冲击以及得到的启示。

关键词: 作业管理; 成本管理

中图分类号: F275.3 文献标识码: A 文章编号: 1008-4428 (2005) 02-75 -02

一、对作业管理理论理解误区的反思

自上世纪90年代以来, 国人对西方作业管理理论的引进与研究风起云涌。但是, 通过对某些有关作业管理的文章进行分析与理解, 分析认为, 目前对作业管理理论的理解与应用存在诸多误区, 主要体现在两方面:

第一, 仅把作业管理当作一种成本核算的方法即作业成本计算法 (Activity-Based Costing, ABC)。或者反过来把作业成本计算法等同于作业管理。作业成本计算法出于产品成本计算精确性的动机¹, 并且其意义已经完全超越了这一层面, 深入到企业作业链 (价值链) 的重构, 乃至企业组织结构问题。但是, 作业成本计算法只是认识价值链的手段, 只有作业管理才能改造和优化价值链。因此, 不能仅把作业管理当作一种成本管理的方法, 只强调成本方面, 而忽略价值方面。事实上, 作业管理是一种价值管理, 其并不等于作业成本管理。

第二, 把作业成本计算法仅当作一种成本分配的方法。其实作业成本计算法的内涵不仅仅包括成本分配这一维度。作业成本计算法是一个二维的观念, 包含成本分配观和过程分析观²。成本分配观是指这样的作业流向: 资源作业成本对象, 它表明, 成本对象引起作业需求, 而作业需求又引起资源的需求。过程分析观则是指这样的作业流向: 成本动因作业业绩计量, 它为企业提供有关何种原因引起作业 (成本动因) 以及作业完成得如何 (业绩计量) 的信息。作业成本计算法从上述两个维度为企业改进作业链, 减少作业耗费, 提

高作业的效益提供信息。因此, 我们在理解和应用作业成本计算法的时候, 要牢记它不仅仅是一种核算方法, 更重要的是它内含作业管理的思想。

据此, 分析认为, 作业管理应包含下列几个方面含义:

(1) 作业优化: 评价哪些作业能真正为顾客创造价值并对之进行改进, 尽量减少非增值作业。

(2) 作业流程优化: 评价并改进现有的作业流程, 使之更有效率。

(3) 作业成本优化: 关注主要作业, 改进作业技术与方法, 从而降低作业的成本。

(4) 作业成本分摊: 传统的成本核算法只是为了计算产品成本而将发生的成本费用分配到成本核算对象上; 而作业成本计算法则为了优化管理决策, 改进企业经营作业流程而将发生的成本费用分配到成本核算对象上。

(5) 作业成本计算: 作业管理思想在会计上的反映, 是作业管理实现价值链管理的手段。

二、影响与启示

在分析作业管理理论对企业成本管理理论的影响之前, 有必要对成本管理的内涵和外延作些适当的说明, 以明确将要讨论的对象。

1、成本管理的理解: 内涵与外延

(1) 内涵

从广义来讲, 成本管理包含着企业所有的成本与费用的管理。狭义上说, 成本管理是指产品的成本管理。在讨论整

作者简介: 刘宇亮, 男, 福建厦门人, 厦门大学会计系。研究方向: 财务管理。

个企业层次时取其广义,在讨论产品层次时取其狭义。

(2) 外延

对于一个企业来说,成本的管理有时要从战略上考虑,这就产生了成本的战略管理。而对于企业的产品生产和服务的提供,成本管理按一种产品生产或一项作业的发生流程分类,可分为成本预算管理,成本的核算管理,成本控制管理,成本评价(分析)管理。

2、对成本管理理论的冲击与启示

(1) 对成本管理思想的冲击与启示

传统的成本管理以“产品”为起点和核心,在成本管理方面,把重点放在标准成本上。与此相适应,标准成本、费用预算及其差异分析,把重点放在实际与标准或预算差异的控制上。按照这样的思路,传统成本管理只注重通过数量进行管理,而很少注意到成本的前因、后果。这种成本管理方式,本末倒置,没有对成本降低的根源进行分析,有针对性地采取相应的措施,因而难以取得持续的成本节约。与此相反,作业成本管理以“作业”为核心和起点,在成本管理方面,把重点放在每一作业的完成及其所耗费的资源上。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,重新配置有限资源,从而达到持续降低成本的目标。

(2) 对成本预算管理的冲击与启示

现行的成本预算编制的范围包括直接材料的预算,直接人工的预算、制造费用预算、期末产成品存货成本预算和产品采购与销售费用预算。传统的成本预算管理有两点不足:

- 第一,分职能建立预算,职能间或部门间没有协调;
- 第二,制造费用的预算是以“产品”为基础的。

而作业管理的重点是流程管理,就是要针对过程的系统管理。因此,作业成本预算要整合这些职能部门的预算。另外,制造费用的预算基础也应由“产品导向”转向“作业导向”。

(3) 对成本的核算管理的冲击与启示

作业管理中在作业层次上出现的许多问题都是因为在企业的管理系统中没有把某项具体决策的所有影响都考虑进去,包括直接的和间接的影响。在某个领域内所作的决策常常会在其他领域产生出乎意料的后果。例如,关于最低订货价值政策的改变,可能会影响到客户的订货方式并导致附加成本。同样,以提高生产效率为目的的生产进度的改变会导致产成品库存的波动,从而影响顾客服务。作业管理系统打破了传统企业组织职能的界限,因而需要对企业传统的组织进行重构,从而真正改进企业的绩效评价体制。传统的成本核算系统通常把与物流相关的成本都包含到其他成本动因里,因而不利于评价物流成本对全公司范围的影响。例如处理,订单的成本一般分配到不同的职能领域成本中去,传统核算体系很难对其综合计算。我们知道,在现有的成本会计核算体系中,完全成本法还占主导地位,这种方法使得成本缺乏透明性。而理想的作业链管理要求成本核算方法要按照流向客户的产品和订单流归集成本。因此,在作业管理中,我们要将费用和支出分配到消耗资源的作业活动上。作业成

本算法就是我们需要的方法。例如,想要分摊订货成本,传统的做法是计算每份订单的单位成本。而作业成本法认为,实际上是订单中的产品线的数量消耗了订单检货的资源,因而它应该视做成本动因。

(4) 对成本控制管理的冲击与启示

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度的应用。在标准成本制度下,管理人员实现标准成本的能力被视为衡量管理人员绩效的重要指标,实际绩效与标准绩效的差异,也成为对管理人员进行惩罚的重要标准。在新技术环境下,标准成本制度的控制功能虽然没有完全消失,但已受到严重的挑战。产品生命周期短、顾客需求个性化都加速了生产方法的改进,使得贯彻标准成本的重要条件—生产过程的稳定性和批量化程度大大下降。而作业管理以持续改善和优化价值链为目标,将企业成本管理分为成本避免(Cost Avoidance)和成本控制(Cost control)两个层次,并贯穿于企业整体作业链之中,消除一切不能增加价值的作业,使企业总是处于不断改进的环境中。

(5) 对成本评价管理的冲击与启示

作业管理的核心理念之一就是对本和服务价值的综合评价。对许多公司来说,采用作业管理的整合方法之所以如此困难,主要是由于缺少适宜的成本信息系统。作业管理要充分考虑到在一个成本领域做出的决策会对其它成本领域产生影响。典型的传统成本核算仅把成本划分为大的类别,从而无法进一步详细分析和识别以特定产品组合服务于顾客的真实成本。如果不能分析和识别这种总的成本数据,就无法揭示可能存在于生产和物流系统中的成本作业的潜力。成本作业的效果一般可以从两个方面来看:对总成本的影响的角度和对销售收入的影响的角度。我们可以想象,随着作业的成本上升,提供的服务质量也提高,销售收入也随之增加。如果收入与成本的差额增加,那么这种作业就会带来效益的提高。然而,如果没有一个适合的作业链导向的成本核算系统,我们要评价某一作业的效益是很困难的。

参考文献:

- [1] [美]罗伯特·S·卡普兰,[美]安东尼·A·阿特金森,吕长江.高级管理会计[M].大连:东北财经大学出版社,1999.
- [2] 余绪缨.管理会计学[M].北京:中国人民大学出版社,1999.
- [3] 王立彦,罗正英.成本会计[M].北京:企业管理出版社,1997.
- [4] Michiharu Sakurai INTEGRATED COST MANAGEMENT,p106-109, Productivity Press, 1996.
- [5] Peter B.B. Turney THE ABC PERFORMANCE BREAKTHROUGH,p141, Cost Technology Hillsboro, 1991.