

作业成本法的管理思维剖析

向崇学

(安徽工业大学管理学院 安徽马鞍山 243002)

【摘要】 本文从作业链(价值链)分析、成本性态分析和成本动因分析三个方面阐述了作业成本法中蕴含的管理思维,并认为这种思想可以广泛应用于现代企业经营管理实践中。

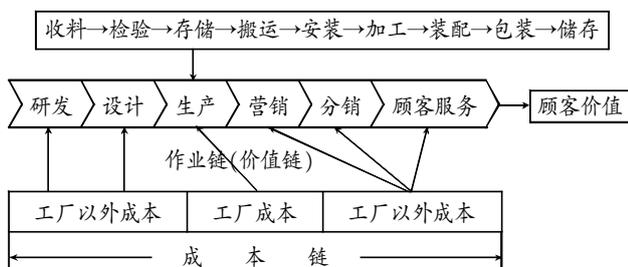
【关键词】 作业成本法 价值链 成本性态

发端于美国 20 世纪 80 年代的作业成本法(ABC 法)及以后的作业成本管理理论是对传统成本计算和成本管理系统变革。虽然 ABC 法设计的初衷是为了更好地计量成本、解决共同成本分摊问题,即为了解决成本计算的准确性问题,但后来的研究发现,它所提供的有关作业和成本驱动因素的信息可以被广泛应用于预算管理、生产管理、产品定价、新产品开发、顾客盈利能力分析等诸多方面,已超越其成本计算功能本身,其简单的成本计算逻辑中蕴含着丰富的管理思想。

管理学者们认为,管理的中心是决策。作业成本法提供的与决策相关的成本信息以及其所具有的计划、控制和业绩评价功能,使作业成本法不仅具有理论价值,更具有实际应用价值。本文将从作业成本法核心思想中的作业链(价值链)分析、成本性态分析以及成本动因分析三个方面阐述 ABC 法中所蕴含的一些可以被普遍应用于企业实践的管理思维。

一、从作业链(价值链)分析看 ABC 法的管理思维

ABC 法的管理价值在于将作业链(价值链)的观念贯穿于成本管理之中,强调成本动因以及由此引起的作业链(价值链)的改善。ABC 的管理思维可以从企业作业链(价值链)的全局加以考察。企业整体以及各环节内部的作业链(价值链)可以大致描述如下图:



从企业整体作业链(价值链)分析,伴随着价值增值活动的是一条成本链,它从产品的研发费用投入开始,包括设计、生产、营销、分销、顾客服务等环节。这条“成本链”支持了价值链上各项活动的有效开展,成本成为价值链活动的综合消耗指标。成本管理就是对企业价值链上的“成本链”进行计量和管理,改进作业链、优化价值链,在不断为顾客创造价值的同

时,降低价值链的总成本,从而获得竞争优势。整个价值链的优化和总成本的降低需要有一个战略的、动态的规划,从价值链的全局考虑,把价值链上的各环节看成是相互联系和影响的,而不是相互独立的。既然价值链是由一个个的环节组成的链条,那么其中的每一个环节对于实现管理层所希望的定量和定性指标都是至关重要的,价值链中任何一个因素的缺陷都会影响到企业总体目标的实现。

从价值链的角度对企业进行考察,会使许多与各项活动有关的问题凸现出来,而这些问题必须通过对相关活动的成本分析来回答。研究显示,90%的产品成本由开发阶段规定,60~80%的生命周期成本实际上在产品的设计阶段就已经被锁定,因此,从成本发生的角度看,单独关注生产环节可能为时已晚,因为当前的设计只能提供很小的机会进行成本改善。这从成本管理的角度为管理着提供了一个良好的决策思路:越是在价值链的上游活动减少失误,就越是能在相当程度上增加企业的价值;在上游的成本投入是值得的,因为这意味着下游成本会相应减少,如产品越是设计得合理,充分考虑到顾客的需求和生产的便利性,就越是能在下游的生产和售后服务阶段减少相应成本。此外,整个价值链的优化还在于要能抓住关键环节,在关键的价值活动上保持优势,而不需要在所有环节上保持优势、平均用力,抓住了关键环节就抓住了整个价值链。例如,可以把增值潜力较大的产品的研发和服务作为企业的核心环节,而把增值潜力较小的加工环节外包出去。

二、从成本性态分析看 ABC 法的管理思维

传统的成本管理是将成本根据其相对于业务量(主要是产量)的依存关系划分为固定成本和变动成本,也就是说成本是业务量的函数。这种划分对于那些受业务量驱动的成本管理来说是有意义的,但事实是,企业里很多成本的发生并不受业务量的影响,其发生与否、发生多少受多种因素影响。ABC 法根据成本与多元成本动因之间的关系将成本分为短期变动成本和长期变动成本。短期产品成本受产量的影响,而长期产品成本的影响因素较复杂,它受决策改变和作业的影响。企业生产经营决策中最重要的是评价产品的长期变动成本而不是短期变动成本,因为尽管短期变动成本对企业的短

期决策是非常有用的,但企业要想长期生存与发展,就必须做出长期决策。而在长期决策中(如产品定价、引入新产品、放弃产品、接受长期订单、产品组合等),若使用短期变动成本信息则会使企业的经营出现较大风险,因为这些决策中包含了企业产能资源的长期承诺假设,因而应当根据成本的长期变动性而不是短期变动性来制定。

先从价值链中间的生产职能角度分析,由于大量先进生产技术的采用,制造费用迅速膨胀,与此同时,直接人工成本却在相对下降。这样,传统成本计算法用直接人工作为制造费用的分配基础,就导致了不成比例的杠杆费用率的出现。当生产变得越来越复杂、产品品种越来越多且差异越来越大时,用直接人工来分配制造费用就有很大的随意性,因为它不能够反映企业的现实情况。如生产1000件相同的产品与生产1000不同的产品,有着完全不同的意义。尽管总产量相同,但后一种情况却要求更多的计划和设备安装数量,订购、接受、检验、存储和运送更多的存货项目,以及更多的订单运输量,从而要求发生更多的费用,这些制造费用在一定程度上反映了产品种类的增加,而不是产量的增加。在这种情况下,传统的以产量而不是以产品种类来分配制造费用的方法,如果考虑到规模经济的问题,就会高估高产量的产品成本而低估低产量的产品成本,歪曲的成本信息会使企业增加低产量产品的生产线。这种基于传统成本性态的生产决策,必然会使企业遭受损失。透过成本性态分析,认识并理解相关的长期变动成本,便可以认清所有生产领域成本的来源,采取多种行动减少成本的发生,以实现节约成本和成本控制的管理目的。

再从价值链两端的研发、设计和营销、服务职能(工厂以外的职能)分析,研发和设计成本、营销、分销和服务成本,这些发生在工厂以外的成本传统上被认为是固定成本或是期间成本,而非产品成本。实际上这些成本也是一直在增长并且增长最快的成本。激烈的市场竞争使越来越多的企业一方面意识到研发和技术创新的重要性,因此投入逐年增加;另一方面也使企业更加重视产品的营销、分销和售后服务,因为这是产品价值能否最终实现的关键环节。如果不能很好地理解这些工厂以外的成本发生的原因及重要性,将可能做出错误的管理决策。因此,借助于ABC的成本性态观,便可以使人们从长期产品成本的视角更好地把握住这些工厂以外的成本的驱动因素,了解成本因何发生、如何发生,从而将针对不同产品的研发设计成本追溯到产品中,将产品销售给不同类型顾客的销售成本追溯到产品中,将不同分销渠道的成本也追溯到通过这条渠道销售的产品中。

可见,ABC的成本性态观让人们更深入地认识了多重成本驱动因素,可以使企业根据产品和产品线将整个价值链中的成本集合起来,形成产品/服务的总成本,从而为企业的管理决策提供强有力的支持。

三、从成本动因分析看ABC法的管理思维

ABC不仅提供了相对准确的成本信息,更提供了有利于管理决策的相关信息。ABC的最大贡献在于强调成本动因分

析,通过成本动因分析揭示了产出与成本之间的真实因果关系,使人们真正了解了成本因何发生、如何发生,从而使得成本管理变得有的放矢。就信息的相关性而言,人们普遍认为ABC法最本质的一点就是这种方法通过管理信息的编制和报告,反映了现实情况,从而很好地满足了管理者的决策需要。ABC法(或是其他成本计算方法)不可能产生精确的成本,而只能是在可取的管理理念中使成本更准确和相关,其价值在于它在各种不同的成本理念中能更好地理解成本与产出之间的关系。ABC法下相关成本信息的提供就是借助于成本动因分析来实现的,它揭示了产出与成本之间的真实联系以及成本因何发生、如何发生,从而为从根本上降低成本指明了途径:消除产生成本的因素可以实现“成本避免”,不能避免的成本通过减少动因来达到“成本控制”。这具有典型的管理思维,并可以在企业实践中广泛应用。

作业成本法的成本动因分析思想并不局限于就成本论成本,而是将着眼点和着重点放在成本发生的前因后果上。现代企业观认为,企业是为了最终满足顾客需要而设计的一系列作业的集合体(余绪缨,1994)。这样,作业成本法计算的实际上就是企业最基本的事项即作业的成本。既然如此,企业就完全可以根据管理的需要,计算各种不同目标的成本,如,大到整个企业作业链的成本,小到一个部门、生产线、顾客、车间、工段,甚至一个人的成本,从而真正实现“不同目的,不同成本”的管理思想。

我们认为,正是由于成本动因分析所蕴含的管理理念,才使得作业成本法突破了精确成本计算这个层面而成为一种先进的、面向企业全过程(研发、设计、生产、营销、分销及售后服务等各环节)的、可普遍应用于任何企业的成本管理理念和方法。

四、结束语

通过以上分析,我们认为,作业成本法中所蕴含的管理理念和思维可以以各种不同的方式应用于任何规模和性质的企业。也就是说,任何一个企业或组织,只要它希望了解成本发生的来龙去脉,需要利用准确和相关的成本信息为管理决策提供支持,需要降低并控制成本费用,就可以实施作业成本法或将其作为管理的辅助工作。关于这一点,国外作业成本法在各种行业和各种规模的企业和组织中的广泛应用已经有力地证明了这一点。我们相信,随着我国企业对作业成本法认识的不断深入,作业成本法管理思维将会被越来越多地应用于企业管理实践中。

主要参考文献

1. 陈良华.基于泛会计概念下成本计量研究.北京:中国人民大学出版社,2005
2. 布拉米奇,比姆尼著.徐经长等译.管理会计——发展的方向.北京:中国人民大学出版社,2003
3. 托马斯·约翰逊,罗伯·S.卡普兰著.金马工作室译.管理会计兴衰史——相关性的遗失.北京:清华大学出版社,2004