

浅析作业成本管理的二重性

西南财经大学 马明光 郭文博

作业成本管理(ABM)是充分利用作业成本计算所提供的信息,以作业作为企业管理的起点和核心,通过优化作业链来提高作业产出、减少作业耗费,从而为企业带来经济效益的一种先进的成本管理方法。ABM 在企业的成本管理方面具有二重性:一方面,可以压缩作业的资源投入、提高作业效率;另一方面,把资源用在最有利可图的地方,优化资源配置。本文对此作以下分析。

一、压缩资源投入、提高作业效率

压缩资源投入、提高作业效率是要求企业“正确地做事情”,包括为提高效率、降低成本、提高资产利用率而采取的行动。这是 ABM 的第一重特性,把产品、服务和顾客对作业的需求视为既定的,并试图用尽可能少的资源来满足这个需求,通过增加产出或减少支出来提高现有作业的效率,以较少的物力、人力、资本资源来实现既定收入。ABM 的效果体现为成本节约、收入增加和成本避免(由于已有资源生产能力的扩大,避免了人力资本的追加投资)。可以用产出价值来衡量企业单位资源耗费,用公式表示为:

$$\text{产出价值} = \text{作业效率} \times \text{作业价值} = \frac{\text{作业量}}{\text{资源费用}} \times \frac{\text{产出功能}}{\text{作业量}}$$

由上述公式可知,一定的作业量消耗的资源费用越少,作业效率越高,产出价值越大;一定的作业量提供的产出功能越多,作业价值越大,产出价值越大。具体成本管理方法如下:

1. 压缩资源投入。即是在不影响作业质量的前提下,用尽可能少的资源成本来完成既定的作业量。例如,某医药公司的销售部门在不影响药品销售量的前提下,减少其业务代理人员,从而达到节约费用的目的。

2. 提高作业效率。即是利用规模经济效应提高必要作业的效率(即增加成本动因的数量但不增加作业成本),这样可以降低单位作业成本及分摊于产品的成本,从而使一定的作业成本创造出更多的价值。例如,某企业的设计院在为本企业设计产品的同时也承揽一些其他相关企业的产品设计,实现了以有限的资源创造出最大产出的目标。

二、把资源用在最有利可图的地方、优化资源配置

把资源用在最有利可图的地方、优化资源配置是要求企业“做正确的事情”,即试图改变产品、服务和顾客对作业的需求,在假定作业效率不变的情况下把作业从亏损产品转移到盈利(即所获收入超过作业成本)产品的运用上来,提高企业的整体获利性。

通过运用作业成本计算,可以发现很多在传统标准成本制度下表现为盈利的产品,在分配了安装、采购、质量保

证、存货管理等作业成本后就变成了严重亏损。企业要解决这个问题就要用到 ABM 的第二重特性,具体成本管理办法如下:

1. 产品重新定价。许多企业在产品的价格调整方面受市场的约束较少,从而拥有高度的自主权,尤其是对于那些特殊的、低产量的、高度顾客化的产品。企业一方面可以通过作业成本计算来相对准确地确定这些产品的成本并对其重新定价;另一方面,由于相对准确地分配了产品成本,那些成熟产品由于没有再被分配其并没有耗用的资源成本而降低了成本,这时企业就可以根据成熟产品的实际成本采取降价策略以提高这些获利产品的销量。

2. 产品替代。可达到与提高低产量产品和定制产品价格相同效果的方法是,用现有的、低成本的、可供选择的产品对其进行替代。在许多情况下,顾客对于需要耗用高成本的产品某些特性的反应是冷淡的。如果成熟产品的价格足够低而且具有定制产品的主要功能的话,顾客也可能转向选择低价的成熟产品。

需要说明的是,产品重新定价和产品替代是相互补充的行为,销售部门可以为顾客提供一种选择,即以高价格获得专门指定性能的产品和以低价格获得一种低成本替代品并放弃性能上的要求。产品重新定价和产品替代会使产品结构从较难生产的产品转向较易生产的产品。

3. 重新设计产品。一些产品之所以昂贵是因为其设计不合理。作业成本分析将揭示一些产品设计中存在的非常昂贵的复杂部件以及独特的生产过程,它们几乎不能增加产品的功能和价值,因此可以被删除或修改。设计师通过修改产品设计,使用较少的、通用的零部件以减少按使用大量零部件决定的相关作业能力及资源耗费。

4. 投资于弹性技术。投资于弹性技术如弹性制造系统(FMS),可以解决大量生产的效率与灵活性(如从一种产品生产向另一种产品生产的转换)之间的矛盾。

5. 淘汰产品。如果以上所有的方法都不适宜或在经济上不可行,那么管理者将不得不采取最后的办法——终止不获利产品的生产。

三、未用作业能力成本的处理

约定作业能力成本是指设计或合约规定的作业能力,是企业预先约定购入资源而形成的成本。比如,企业预先一次性购入或建造设备、房屋建筑物,每期使用这些作业能力资源时确认每期的资源成本。约定作业能力成本可细分为已用作业能力成本和未用作业能力成本。已用作业能力成本是指实际

私营企业会计外包服务的成本与效益分析

广州 谢晓华

一、私营企业成长过程中存在的问题

1. 私营企业普遍存在重业务、轻财务的现象。一方面,由于私营企业业务的成长、发展与其经营规模、效益来源、行业地位、品牌、知名度等有着直接的联系,因此理所当然应受到高度的重视。另一方面,私营企业家大多对业务比较熟悉,因此日常决策和工作的重点就自然而然地落在了业务方面,致使企业的财务管理职能被弱化或被从属化,财务成了一个辅助企业业务成长的工具,不能主动地参与企业决策、组织和控制的全过程。

2. 老板单线控制财务。私营企业的特点是财务一般由老板单线控制,但是往往又难以控制好,因为企业没有建立系统、有效的财务控制体系。企业一般指定一人兼任会计与出纳两职,违反了内部会计控制不相容职务必须分离的基本原则,为会计主管营私舞弊创造了条件。

3. 私营企业家缺乏基本的财务知识。很多私营企业家在各自负责的领域里都是专家,但大部分人对财务知识缺乏了解,导致了很多人不应发生的财务舞弊与错误操作,不仅给企业内部管理造成影响,而且经常受到税务部门的处罚。《财富》杂志分析认为,这些企业家失败的六大原因依次为:缺乏处理坏消息(亏损或利润下降)的能力、疲劳综合症、缺乏处理人事的能力、决策有局限性、缺乏财务知识和错失良机。

4. 私营企业家普遍缺乏财务风险意识,无法在风险与收益之间找到平衡点。私营企业受企业规模的限制,承受财务风险的能力比较弱。如知名民营企业德隆集团,财务结构性失衡

作业的费用,它是成本动因率与实际成本动因量之积。未用作业能力成本是约定作业能力成本与已用作业能力成本之差。认识并计量未用作业能力成本,可以帮助企业管理者在收入不变的情况下,消除未使用作业能力以减少资源的耗费,或者充分利用未使用作业能力来提高产量、增加收入。

上面所说的 ABM 的二重性都可能创造出未用作业能力成本的机会:ABM 第一重特性通过使现有流程更有效率、生产率更高而创造出未用作业能力;ABM 第二重特性通过重新定价来增加收入或者通过减少对高成本作业的需求来创造未用作业能力。企业通常可以利用以下方法减少资源耗用量、提高约定作业能力的利用率:

1. 消除未用作业能力,降低约定作业能力,减少实际资源费用。例如,裁减多余的临时工,减少临时工工资支出;出售多余设备和资产;销售经理通过提高最低订货量标准,减少按小订货量设置的订货作业能力及相关成本等。

就是其失败的直接原因。

5. 不能保持充足的现金流量。很多私营企业都有一个比较片面的资金成本观念,就是认为钱放在账户上不能生钱。为了降低资金占用成本,提高资金使用效率,企业一旦账户上有多余的钱,就想到处投资,实现钱生钱的目标。实际上,对于有一定规模的企业来讲,保持一定比例的现金储备(包括合理比例的股票、短期债券等),对于维护企业总体效益及财务安全有着重要的战略性意义。

从以上分析不难看出,私营企业除应尽快建立系统、有效的财务控制体系外,还必须加强财会队伍建设,只有依靠业务部门与财会人员的共同努力,才有可能改善企业财务管理的现状,提高企业的竞争力。在聘用专业水平与职业道德兼备的财务人员还存在一定困难的情形下,借助专业财务公司等外部专家力量是解决问题的有效途径。会计外包服务是国际上流行的企业财务问题解决方案。随着改革开放的不断深入,我国会计服务业得到了迅速发展,呈现出服务机构规模化、服务品种多样化、服务对象多元化等新趋势,这使私营企业的会计外包服务市场日益成熟。

二、私营企业会计外包服务的成本与效益分析

1. 会计外包服务节约企业资金。越来越多的企业发现,依靠第三方服务提供商来执行会计职能要比自己建立会计部门更加有效,而且会大大节约经营成本。外包服务的好处是可以将高效的职员资源转移出来用于核心业务的研究,并取消某些不必要的管理环节。另外,依靠训练有素的专业人士,可以

2. 减少未用作业能力,提高已用作业能力和约定作业能力的利用率,使相同的投入获得更多的产出。例如,出租多余的生产设备,充分利用闲置的设备、人员等生产能力来生产其他产品。

3. 提高作业效率、减少资源消耗的有效途径是采用信息技术。例如,计算机辅助设计(CAD)、计算机辅助技术(CAE)和计算机辅助软件技术(CASE)的运用极大地降低了批量水平作业和产品水平作业的成本,而同时又保持了高度自动化生产效率。电子数据处理系统(EDI)和电子资金转账系统(EFT)把供应商、销售商与企业联结在一起,大大减少了采购、计划、收货、发货、开票和付款等相关作业的费用。

ABM 的第一重特性和第二重特性并不是相互排斥的,只有当企业既节约了执行给定作业所需的资源,又同时把作业转向了更具盈利性的产品、服务和顾客并真正消除了未使用作业能力时,才会实现企业利润最大化。□