



# 作业成本法为何难以实施

厦门大学管理学院 丁金斌

作业成本法自提出以来,在理论界广受推崇,被视为当代管理会计的重大发展成就之一。但是,从管理会计在我国的应用研究来看,作业成本法使用率并不高,成功率也不容乐观。之所以出现这种情况,人们认为主要有以下三方面的原因:①目前国内实务界对作业成本法的熟悉程度不够;②我国公司治理结构不完善,缺乏实施作业成本法的动力;③我国企业发展水平不算高,不具备实施作业成本法的条件。以上观点似乎有些道理,然而其忽视了一个问题:在企业实施作业成本法的过程中,还缺乏对企业成员行为所产生的影响的研究。

引入行为科学研究成果已成为当代管理会计发展的一个重要方向。如果我们从行为科学的角度去分析,就可以找到作业成本法在我国不能被成功采用的真正原因。

## 一、管理者是否实施作业成本法的决策难题

由于传统成本会计在高新技术条件下所产生的成本信息不准确,作业成本法应运而生。传统的成本会计采用单一

体系,为决策者提供“原汁原味”的经济事项信息,实现决策有用目标。企业可编制制造及销货成本表,将采购、生产、完工以及销售一系列的经济活动都包括其中。制造及销货成本表的具体格式如下:

制造及销货成本表

年初在产品
本年制造成本:
直接材料:
期初存货
加:购货
供生产用直接材料
减:年末存货
投入生产的直接材料
直接人工
制造费用
本年制造成本总额
减:年末在产品
本年产成品成本
年初产成品
可供销售的产成品
减:年末产成品
制造及销货成本

通过该报表,供应科可以通过观察存货的购销存情况决定是否采购、通过什么样的渠道采购以及选择哪个供应商;

的因素(直接劳动时间)对制造费用进行分配,而这种分配所依据的往往并非真实的成本动因。这样做的结果是:一方面当被分配的制造费用所占产品成本比例提高时(随着高新技术的出现),产品成本高度扭曲;另一方面当产品种类很多时,产品成本分配不合理,从而误导产品定价、产品组合、自制或外购等企业经营决策。

作业成本法通过对真实成本动因的分析与控制,改变了传统“酌情变动成本”甚至固定成本的范围。制造费用、管理费用、营销费用甚至研发费用,都通过作业成本法的实施被暴露在“阳光”下,其开支金额由相关作业的需求量决定,而不再由有关管理者“酌情”决定,固定成本也不是天经地义的“固定”,这就大大限制了有关管理者的费用审批权限和经营决策中的自由裁量权。

在现实生活中,许多企业的灰色费用被隐藏在这些“酌情变动成本”甚至固定成本中,而实施作业成本法后它们都要受到成本动因的“检验”。由于最了解成本动因的人很可能正是

生产科可以了解存货流转情况,从而更好地组织生产;销售科可以了解产品的销售情况,从而采取相应的销售策略。对企业的高层决策者来说,这张报表是企业成本核算体系的全景图,通过它可以了解整个企业的供产销情况,而不用从分散的成本报表中提取信息。

2.对现有的资产负债表、利润表和现金流量表进行改进。事项法认为,资产负债表中所有的汇总数据都可以被拆分开,以显示企业发生的所有经济活动事项。因此,存货项目不应仅反映一个价值数据,也不应仅反映成本数据,而应同时显示存货的购买、消耗、存储等方面的信息,不必论证原始成本是否合理,亦不用确定采取何种计价标准。另外,利润表被看成是某一特定时期所发生的经营活动的直接结果,因此关于存货项目的每一类特殊经济事项都要有所反映,从而为未来同类事项的预测提供方便。由于各种经营活动事项已经在利润表中得到反映,因此现金流量表只需提供筹资、投资活动的信息。

3.提供实时的成本信息。根据会计分期假设,会计人员必须按存货流转假设计算各个期间的存货余额。但无论是先进先出法还是后进先出法,都涉及会计人员的主观判断,降低了会计信息对未来采购和消耗活动的预测作用。按照事项法的要求,我们可以利用先进的计算机技术向会计信息使用者提供实时的成本会计信息。这样就可以反映存货的真实情况而不用进行人为的分期和估算,会计信息使用者根据需要可以随时跟踪取用成本信息。☒

原来的既得利益者,这种信息不对称会导致作业成本法在实践中受到阻碍。在企业内部,往往管理级别越高,这种费用开支的“酌情”程度越高,相关管理人员的既得利益越大,因而产生的抵制就越大。

## 二、作业成本法设计团队成员的行为取向难题

传统的成本核算方法先把成本归集到部门,再把部门成本分配到产品。这种以部门为单位的成本核算方法符合企业日常管理以部门管理为主要形式的现实,成本管理也容易组织。传统的责任会计也以部门为单位,将企业划分为各种责任中心,通过对责任中心负责人(实际上也是部门负责人)的考核来实施企业战略。

作业成本管理从部门化管理转向流程管理。流程管理跨越部门界限,这固然符合企业部门之间相互依赖的客观现实,但是同时又给企业组织结构带来了冲击。在实施作业成本法之前,企业要从有关部门抽调人员组成作业成本法设计团队。跨部门的团队管理与部门化管理很容易产生冲突,尤其是在分析原来部门存在的问题时。

如果作业成本法设计团队成员的组织隶属关系还保留在原部门,那么他们参加作业成本法团队是做部门利益的保护者呢,还是严格按照作业管理的要求,从价值链的角度审视自己所在部门的作业呢?如果作业成本法设计团队的成员不是部门负责人(一般情况下,部门负责人可能组成行政指导委员会,具体的工作由其副手或其他下属承担),他应服从部门负责人指令还是服从团队负责人指令?如果作业成本法设计团队成员都是原部门利益的捍卫者,则团队很可能沦为各部门之间讨价还价的工具,其工作效率和效果都将大打折扣。考虑到作业成本法设计团队不可能成为一个常设机构,在工作完成后团队成员很有可能还要回到原部门,这势必增加团队成员行为选择的难度。如果让团队成员在完成工作后调离原部门,理论上可以减少他们的后顾之忧,但是在作业成本法实施阶段,各部门又会缺乏来自作业成本法设计团队、理解作业成本原理与实施宗旨的得力人员,工作效果必然会受到影响。

## 三、作业执行人的行为难题

作业成本分析可能表明过去或现在的某些做法是相互矛盾的,可能显示某些受欢迎的客户并不能使企业盈利或者很多费用花在了非增值作业上。在这些令人窘迫的情况下,管理人员可能会否认作业成本分析的有效性从而影响作业成本法的成功实施。

管理会计信息兼有辅助决策与控制的功能,作业成本信息也不例外。在运用作业成本法对企业原有生产作业流程进行分析的过程中,部门负责人如果认真揭示原来存在的问题,那么他会有因此受到批评甚至惩罚的顾虑,至少他在企业中的地位会由于无效作业的揭示而降低,同时部门负责人还会面临比较大的改进压力,这些都会造成当事人对作业成本法的抵制。

作业成本法的技术成功很大程度上取决于准确的作业动因分析。而最了解作业动因的人很可能正是原来执行作业的人。如果作业改进的绩效与激励机制挂钩,作业执行人会有增强相关信息的隐蔽性与扭曲信息的动机,通过操纵绩效

考评来获取最大激励;如果作业改进的绩效不与激励机制挂钩,作业执行人又可能缺乏认真执行作业成本法、推行作业管理的动力。

另外,如果为了减轻相关人员的防卫心理,不对作业成本法下发现的问题进行责任追究,而只以作业改进的绩效作为考评依据,则可能导致原本低效的作业部门获得的奖励更多,这会在企业内部形成“鞭打快牛”的效应,降低作业成本法的接受度。

## 四、处理部门之间关系的难题

作业成本法的应用设计费时费力,该工作一般由临时性的作业成本法设计团队承担。但是作业成本法的实施与维护仍然会使各部门增加大量额外工作,这对当事人而言无疑是一种增加的成本,然而由此带来的好处往往并不体现为该部门的绩效。例如,通过实施作业成本法得出的更为准确的产品/客户盈利能力信息,企业可以调整产品结构,减少不盈利的产品与客户,提高企业的盈利能力。在这个过程中,为了提供准确的作业成本信息,可能需要营销(销售)、制造、供应、设计、调度等各部门付出额外的劳动,但是按照现有的责任会计模式,增加的利润只能体现在利润中心,对于成本中心而言只是增加了成本。

作业成本法通过对成本动因的探寻来连接各部门作业,一方面在设计和分析阶段需要各部门的协作与配合,另一方面在实施和考核阶段又绕不过各部门自身的考核与奖惩,而这会导致部门之间推诿责任。在成本动因的分析量化过程中,可能造成部门之间进行博弈以及各部门联合起来与企业高层进行博弈。

## 五、决定作业成本法实施主导部门的难题

作业成本法作为一种成本计算与管理方法,理论上属于会计学研究对象,其在企业的引进往往来自会计部门,因此作业成本法的实施由会计部门主导似乎天经地义。会计部门在企业中具有一定的独立性,由其主导实施作业成本法有利于减轻业务部门或管理部门操纵信息造成的不良影响。但是,作业成本法效用的真正发挥在于搞好作业管理。作业管理的核心,是对各业务部门及管理部的作业进行分析与改进。要想顺利实施作业成本法,主导部门的人员就必须熟悉整个制造流程,否则几乎就是“盲人摸象”,是不可能成功的,因此主导作业成本法实施的,似乎非制造部门莫属。而如果由制造部门来主导作业成本法实施,似乎又加大了“内部人控制”的可能性。

增加制造部门的成本考核压力,同时要求会计部门提供必要的技术支持似乎可以解决这一问题。但是,每个部门都会由于各种原因形成自己的思维定势和文化。例如,制造部门可能只习惯于做技术性工作,对于数字化的会计信息可能接受度不高,这使得实施作业成本法成为一种外在的压力,增加当事人的抵触情绪。

当代管理会计的发展不仅仅体现为作业成本法、平衡计分卡等技术方法,它更重要的成就可能源于对行为的关注和行为科学研究方法的引入。从提供简单的信息数据到关注人的决策乃至人的自身需求,当代管理会计摆脱了技术论的束缚,强调对使用技术的人的关怀,顺应了当代企业以人为本的柔性化管理趋势。☐