

# 出版企业作业成本法应用模式浅探

田中禾(教授) 武晓清

(兰州大学管理学院 兰州 730000)

**【摘要】** 成本管理是出版企业管理的重要一环,本文以作业成本法的基本思路为基点,分析了出版企业传统成本核算与管理的局限性,并从成本核算与成本管理两个方面构建了其作业成本的应用模式,从而为出版企业改善成本管理,提高成本管理水平,进而提高经济效益提供系统全面的管理思路。

**【关键词】** 出版企业 作业成本 成本核算

出版企业的成本管理水平直接影响到出版企业的获利能力和竞争能力。可见,强化出版成本管理意味着提高出版企业的核心竞争力。受国际市场的强烈冲击,出版企业的客观环境发生了巨大变化,传统的成本核算方法以数量为基础,已不能完全适应出版企业目前成本核算与管理的需求。

作业成本法的概念最先由美国学者 Cooper 和 Kaplan 提出。在西方发达国家,作业成本法主要应用于制造业企业,逐渐地一些商品批发和零售公司、交通运输、金融公司、公用事

业等行业开始推广应用。在我国,上海财经大学的潘飞教授、西安交通大学的王平心教授开创了探索 ABC 在企业中应用的先河。针对于出版企业,史玄(2001)率先开始思考作业成本观念对出版企业成本计算的影响。张冬花、钱云花(2002)认为将作业成本作为战略管理中的一种方法,将其运用于出版企业将对其成本管理更加有效。张云(2003)将作业成本法与传统成本法进行了详细比较,并提出了书刊的作业成本计算方法;许西安(2005)率先提出将作业管理思维运用于出版企业。

比较我国的内部控制披露制度,其逻辑线索却并不清晰。公司管理层披露及评价的对象是内部控制,审计师发表审计意见针对的对象是财务报告内部控制,两个环节相互独立,并不相互承接,似乎既希望扩大内部控制信息的披露又要顾及审计师对内部控制审计的责任,这种瞻前顾后的态度导致了实务中内部控制披露现状非常混乱。以已披露了内部控制信息的上市公司为例,有的只在年报的“公司治理”部分对内部控制制度进行了描述和评价,但未进行审计或审核;有的提供了单独的公司董事会内部控制自我评价报告,但在审计(审核)环节,有的是由承担保荐机构的券商针对自我评价报告提供核查意见,有的则是聘请会计师事务所针对财务报告内部控制出具审计或审核报告,随审计报告所附的却是公司的内部控制自我评价报告。这一做法本身就很矛盾,内部控制审计报告附上公司的内部控制自我评价报告,传递的含义就是两者是相关的,并非“相互独立、并行不悖”,但由于公司内部控制自我评价报告是从管理控制的角度对内部控制的整体状况进行描述和评价,基本不会就财务报告内部控制部分单独进行阐述,两者在内容上又几乎毫不相关,这就造成了内部控制审计本意上是对管理层出具的内部控制报告进行审计并发表意见,但却因两者毫无前后承合关系,形成了各说各话的局面,可以想象使用者对于放在一起的毫无关联的两者究竟是何用必然一头雾水,更严重的是这将可能误导使用者将内部控制审计报告看做是审计师单独对公司内部控制有效性发表的一种承诺,而非是对公司管理层所出具内部控制报告的一

种再认定,从法律责任而言这对审计师将是另一场灾难。

### 三、结束语

安然事件之后,采取一系列有力措施(包括强制性内部控制披露)加强公众对财务报告可靠性的信心本来无可厚非,但如果一直将当时这种救火思路加以延续则十分有害。我们有理由怀疑对财务报告内部控制信息进行审计和披露能够在财务报表审计之外提供多少额外的信息,毕竟外部使用者关心的只是财务报告质量的最终结果,如果他们不信任审计师的财务报告鉴证结果,又怎么会认为依据审计后的财务报告内部控制信息来推断财务报告结果这种方式更可靠?对内部控制披露制度的目标定位需要摆脱固有的观念,考虑契合企业外部使用者的信息需求趋势,以强化公司透明度作为内部控制披露的目标定位,并在此基础上理清制度构建的逻辑。

**【注】** 本文受湖南省社科基金项目“重大错报风险事项识别系统及应用研究”(编号:08YBB110)、湖南省财政厅项目“地方高校财务风险内部控制机制研究”和湖南省教育厅项目“基于财务报告质量的内部控制披露运行机制研究”资助。

### 主要参考文献

1. 伊克利斯等著,叶鹏飞等译.价值报告革命:远离盈余游戏.北京:中国财政经济出版社,2004
2. 张艳,钟文胜.以事项会计构建财务报告模式的适用性探讨.审计与经济研究,2006;3
3. 谢志华. 会计的逻辑——以会计信息为基础整合企业信息体系.会计研究,2003;6

温韞辉(2009)将作业成本管理方法应用于出版企业营销费用的核算,实现了出版企业期间成本核算的创新。

就目前的研究现状来看,一些学者从不同层次提出了将作业成本及作业管理思维运用于出版企业,但始终尚未提出完整的、全面的出版企业ABC核算系统及管理模式。就作业成本的实质来看,其共分两个部分:作业成本核算和作业成本管理。作业成本核算是基础,解决“是多少”的问题;而作业管理才是作业成本法的核心和关键所在,其要解决“应该是多少”及“为什么是多少”等问题。因此本文将从作业成本核算与作业成本管理两个方面来探析作业成本法在出版企业的应用模式。首先对出版企业的作业核算系统进行详细设计,然后运用相关方法分析阐述作业成本管理在出版企业中的合理运用与实施。

### 一、出版企业传统成本核算与管理的局限性

出版企业成本是指生产经营过程中取得可为出版单位带来当期利益或未来利益的某种产品或者服务而发生的各种消耗、付出的现金或现金等价物。出版企业生产成本按成本费用支出与产量的关系分固定成本与变动成本;按费用支出计入产品成本的方法分为直接成本和间接成本。消费者购买出版产品时并不需要承担出版产品的全部成本,这是因为其中一部分成本将由特定的机构或个人来承担,这称为出版产品成本的转嫁,这也是出版业与其他行业所不同的地方,国家对出版企业在增值税、企业所得税、印花税、土地使用税、房产税、车船税等税收上有诸多的优惠。

出版企业成本管理是对出版产品从选题策划、编辑、审稿、装帧、校对、印刷、发行到销售全过程中发生的成本费用所进行的计划、预测、控制和分析等一系列的管理工作。成本管理贯穿于出版流程的全过程,出版整个过程中的每一步都影响着出版产品的利润。要想得到丰厚的利润,管理人员需要有创意的选题策划及编排、高质量的印刷、精确的成本核算、广阔的销售渠道等等,从而促使企业进行合理的资源配置,达到降低成本的目的,提高出版企业的收益。

1. 出版企业传统成本核算的局限性。传统成本核算的局限主要在于运用了数量为基础的部门分配率,这其实是对规模经济效应的一种误解。近年来,由于科技的发展与技术的进步,出版企业界内外部环境发生了诸多变化。首先,目前出版业生产技术的自动化程度普遍提高,如激光照排系统、胶印机的广泛应用,使得旧机器设备的经济寿命缩短,极大程度改变了产品成本的结构,新兴设备使得生产价值提高。其次,与生产工时无关的费用加大,直接人工工时减少,造成制造费用增多,成本分配率增大。传统成本核算下直接人工分配占有比重较大的出版费用,而实际上在现代出版企业中,直接人工所占比重越来越小,制造费用所占比例则很大程度上升。再次,企业的许多基础资源,与实际产出的数量并不直接挂钩。在多元化发展趋势下,企业通常会推出不同的产品组合,如不同规格、数量或技术等的产品组合在一起,以数量为基础的分配比率将不再能准确衡量产品成本。这三方面的原因造成了传统核算下出版企业成本的扭曲,如图1所示:

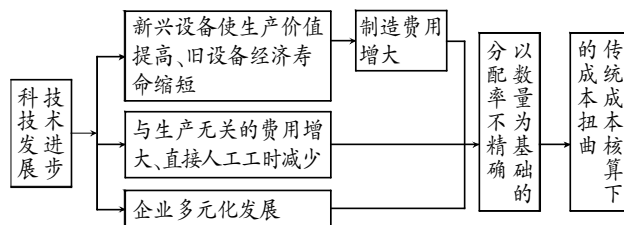


图1 传统成本核算下造成的成本扭曲

### 2. 出版企业传统成本管理的局限性。

(1)成本管理中的主要局限在于出版的前、中、后环节,管理力度分配不当。我国出版企业成本管理的重点多数放在印中与印后,通过降低投入、精确印数、提高出版量来降低单位出版物分担的固定成本等中后期管理内容为重点的成本管理方式与出版企业的整体发展水平与方向不相称,其中通过提高产量的方法不合理的原因是,在市场相对饱和的情况下,盲目增加印数会导致退货率的上升,图书库存的积压,所以以扩大规模生产寻求成本降低的方法不是合理的。出版前的信息采集与选题策划、设计环节的成本管理意识薄弱,管理者不能制定出合理的成本计划,导致作出不合理的成本决策。

(2)成本控制出现薄弱环节。传统成本控制系统下企业更多关注生产费用,而对生产以外的费用如设计、研发、销售等费用则关注较少。企业的设计、研发、销售等费用伴随着市场的不断开阔,占有越来越大的比重,可是很大部分费用脱离了出版企业的成本控制,这是出版企业成本管理与控制的薄弱环节。

从西方国家应用作业成本的经验来看,一个企业具备下列条件时可以较好将作业成本法运用于企业之中:①间接费用占全部制造费用的比重较高;②管理当局对传统成本计算系统提供的信息的准确度产生怀疑;③生产经营活动、产品品种结构、生产工艺十分复杂,各产品需要的技术服务程度不同,且生产准备成本昂贵;④企业应用先进的计算机技术与自动化生产设备;⑤较好地实施了适时制生产系统和全面质量管理体系。

通过上文对出版企业传统成本核算下成本计算与管理的局限性的分析,我们可以看出出版企业符合了作业成本法一般适用条件中的①、②、③、④,部分企业能够符合第5个客观条件,因此运用作业成本法对出版企业来说成为了必然。

### 二、出版企业的作业成本核算系统

按照作业成本核算的一般方法与步骤,笔者设计了出版企业的作业成本核算系统。

1. 识别主要作业、确认成本动因,并计量各种资源耗费。对于一般企业存在以下四类作业:

(1)单位级作业:是为生产的每一个单位而发生的作业。单位级作业发生完成于每一个单位产品的每一时间段,比如直接材料、直接人工的运用、机器小时、能源消耗等。

(2)批别级作业:是因每批或每组产品而非每一单位产品而发生的作业。批别作业发生于生产一批产品的每一时间段,比如机器调整安装、采购订单、生产检验、材料运输、检查等。

(3)产品级作业:是为支持不同产品的生产而发生的作业。比如,产品设计、工艺过程、产品规格、工艺变更单、产品改进、部件管理、紧急事务的处理等。

(4)设备支持级作业:是在总体上为支持产品而发生的作业。它包括保安、保险、维修、工厂管理、工厂折旧、建筑物维护、安全支付财产税等。

作业成本法的主要特点是溯本求源,从成本产生的源头出发,分析成本产生的所有原因。成本动因可根据其表现形式分为资源动因和作业动因两类。出版企业的资源动因主要有稿费、制版费、原材料消耗等的成本动因;作业动因是将作业中心的成本分配到最终的成本对象的标准,如装订人员的直接工时是装订作业的成本动因。成本动因可以划分为四种类型:①数量驱动型;②频率驱动型;③时间驱动型;④价值驱动性。

表1列示了出版企业各项作业的等级划分及动因类型。

表1 出版企业主要作业及动因分析

作业	等级	动因
材料采购(订购、装卸、运输等)	单位级	采购量(数量驱动型)
印刷规划(时间规划、数量规划)	批别级	印刷批次(频率驱动型)
制版作业(制版)	批别级	尺寸(数量驱动型)
校对(改样、付型)	批别级	尺寸(数量驱动型)
印刷作业(开白料、印正、反面)	批别级	工时(数量驱动型)
装订作业(开、拆、排、订、包、切、捆)	单位级	对开(数量驱动型)
发货作业(搬运、运输)	批别级	发货次数(频率驱动型)
直接人工供应	单位级	直接人工成本(时间驱动型)
机器运行	单位级	机器工时(时间驱动型)
调整准备	单位级	调整小时(数量驱动型)
生产指令	批别级	指令单份数(数量驱动型)
材料整理	批别级	卸货次数(频率驱动型)
零部件管理	批别级	零部件数量(数量驱动型)
一般行政管理	产品级	增值额(价值驱动型)
设备维修、系统操作	设备级	维修小时、操作小时(时间驱动型)
修改工艺、产品研发	产品级	修改、研发次数(频率驱动型)
广告宣传	产品级	新销售产品数量(数量驱动型)
运输	产品级	运输里程(数量驱动型)
水费、电费	单位级	水流、电流(数量驱动型)

2. 列出流程中的各个作业中心,每个作业中心由若干个独立的作业构成,将这些作业分类整理。根据出版企业的特点,对其成本划分为直接费用和间接费用,将导致间接费用发生的作业划分为七个作业中心,依次为:选题策划、审稿、编辑加工、校对、版式设计、装订发行、营销作业中心,如图2所示。

3. 归集和分配成本:各作业中心按成本动因进行作业成本的归集和分配,计算公式为:

$$t_i = V_i / m_{ij}; C_{ij} = t_i \cdot m_{ij}$$

其中,  $t_i$  代表各作业中心成本分配率;  $V_i$  代表某个中心作业成本合计;  $m_{ij}$  代表第  $j$  种产品在第  $i$  个作业中心的作业动因数;  $C_{ij}$  表示第  $j$  种产品分摊的  $i$  作业中心的成本。将各作业中心的成本进行加总,便计算出单个产品的总成本。具体举例如表2所示。

运用作业成本法对出版企业进行成本核算,能够准确确定各种产品或服务发生的作业成本,也为产品定价提供了更合理的依据。

三、出版企业作业成本管理的应用模式

现代出版企业的成本管理运作模式不仅仅是进行成本核算,提供财务报告,以内部价值消耗为基础的传统成本管理方式,还要以成本领先创造竞争优势,而作业成本管理(ABM)就是这样一种管理模式。ABM运用成本动因分析、作业分析和业绩计量实现。

1. 成本动因分析是对成本动因的效应进行检查、确定和解释的一种方法,其目的在于搜寻作业成本的根本原因,其常用工具包括标杆、因果分析图和帕累托分析。

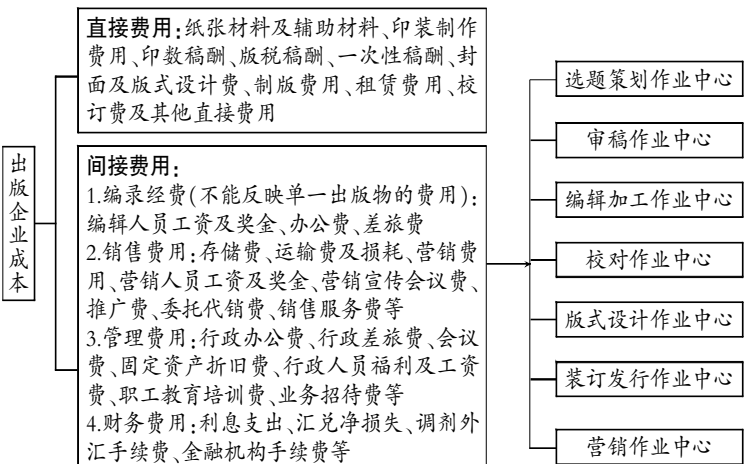


图2 出版企业作业中心划分

表2 出版企业的作业成本法成本计算单

成本及作业中心	产品成本合计	各中心分配率	产品甲		产品乙		产品丙	
			动因数	分摊成本	动因数	分摊成本	动因数	分摊成本
直接费用	$V_d$	-	-	$C_{d1}$	-	$C_{d2}$	-	$C_{d3}$
选题策划作业中心	$V_1$	$t_1$	$m_{11}$	$C_{11}$	$m_{12}$	$C_{12}$	$m_{13}$	$C_{13}$
审稿作业中心	$V_2$	$t_2$	$m_{21}$	$C_{21}$	$m_{22}$	$C_{22}$	$m_{23}$	$C_{23}$
编辑加工作业中心	$V_3$	$t_3$	$m_{31}$	$C_{31}$	$m_{32}$	$C_{32}$	$m_{33}$	$C_{33}$
校对作业中心	$V_4$	$t_4$	$m_{41}$	$C_{41}$	$m_{42}$	$C_{42}$	$m_{43}$	$C_{43}$
版式设计作业中心	$V_5$	$t_5$	$m_{51}$	$C_{51}$	$m_{52}$	$C_{52}$	$m_{53}$	$C_{53}$
装订发行作业中心	$V_6$	$t_6$	$m_{61}$	$C_{61}$	$m_{62}$	$C_{62}$	$m_{63}$	$C_{63}$
营销作业中心	$V_7$	$t_7$	$m_{71}$	$C_{71}$	$m_{72}$	$C_{72}$	$m_{73}$	$C_{73}$
合计	$V$	-	-	$C_1$	-	$C_2$	-	$C_3$

我们以帕累托分析为例来分析出版企业：在图书出版过程中，随着各阶段作业的进程我们会逐渐发现 80% 的成本通常由 20% 的作业引起（帕累托分析），抓好 20% 的作业就能控制住成本。传统的管理正是基于这一点，重视复制过程中的成本的计算和累积。但是随着图书市场竞争的加剧、图书寿命周期的缩短，产品各阶段的成本发生了变化。在整个寿命周期内，复制过程以外的寿命周期成本日益增加，且主要分布于寿命周期之初。

2. 作业分析。作业分析是对某一组织的作业进行识别和描述，通过访问、问卷调查、观测、文件回顾等收集信息。作业管理关注于那些能够被消除的作业以及那些确实需要的、能带来效果的作业。

作业分析的一项重要工作即鉴别增值和非增值作业。

①增值作业。是指对顾客价值的满意度有贡献或满足组织需要的作业，如产品设计、直接人工参与加工、机器、产品交付等。②非增值作业，是指对顾客价值没有贡献或组织所不需要的作业，它包括调整准备、移动、等待、修理、检查及储存等。图 3 列示了出版企业的作业分析步骤。

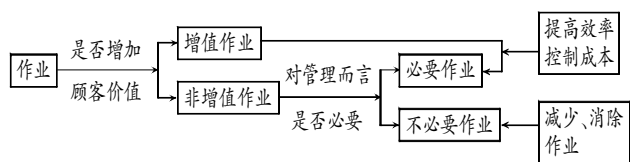


图 3 出版企业作业分析步骤

出版企业通过作业分析，一方面可以对各项作业成本进行详细划分，针对不同产品与客户制定差异化策略，消除不增值作业，减少各个作业的资源消耗，在企业的实际操作中，可以取消一些小的作业，如对原稿质量比较好的书稿压缩复审和终审费用，减少校对或要求作者自校以代替本应由出版社承担的校次，要求作者按出版社提供的模板格式录入初排以减少出版社承担的录排费用等等；另一方面可以采取一系列措施，优化作业链内部的联系，避免使用使经营成本上升的决策，从而能够增加收益。

现代企业观认为，企业是为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），是一个由此及彼，由内到外的作业链。企业的一切价值都是由这条作业链创造，企业管理的着眼点就应该放在这条作业链上，对构成作业链的各作业进行分析。出版企业作业链分为两大模块，上一模块为出版企业支持性作业，下一模块为出版企业基本作业活动，即一般意义上的出版经营管理。同时，基本作业活动又分为上、中、下三个作业阶段。如图 4 所示：

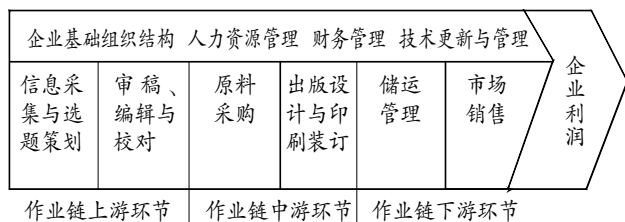


图 4 出版企业内部作业价值链

由图 4 可知，作业链的各部分是紧密相连、相互影响的，特别是在基本作业层，某一作业环节管理的好坏直接影响其他作业成本的成本和效益，某一作业环节对其他作业环节的影响程度与其在作业链中的位置直接相关。因此，成本管理应尽可能向前延伸，并重点在新出版物的设计开发环节做文章。出版社应研究自己在哪些环节上具有比较优势；从维护本社的品牌角度发现哪些是重要的、核心的环节，保留这些环节上的能力，把不具有优势或非核心的环节剥离出去，利用图书市场寻求合作伙伴，共同完成整个出版业价值链的全过程。

3. 业绩计量。业绩计量显示了在作业、过程或组织单位中所完成的工作以及所达成的结果。作业成本法提高了出版企业业绩计量及评价的能力。作业成本法为出版企业提供了大量对业绩计量和考核有用的数据与信息。有些信息属于非财务信息，如一些资源动因和作业动因，可使管理人员从非财务角度进行业绩评估。将职工的奖惩与其作业成本挂钩，不仅调动了企业员工的工作积极性，而且使各部门员工能够广泛的合作。

图 5 为作业成本管理在出版企业应用的总体思路：

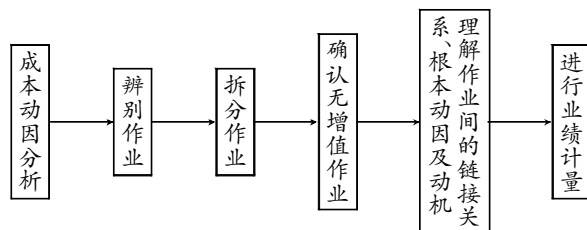


图 5 出版企业作业基础管理总体思路

#### 四、结束语

作业成本法作为一种创新的出版企业成本核算与管理方法，有效克服了传统出版企业成本核算与管理中存在的弊端，将成本的管理、控制深入到作业层次，通过寻求成本动因，避免了传统成本管理“治标不治本”的现象。应用作业成本法并非意味着对传统成本法的完全摒弃，而是在必要情况下合情合理地运用。将作业成本理念深入到出版企业各个环节之中，必将为出版企业成本管理水平的提高做出新的贡献。

#### 主要参考文献

1. 爱德华·J.布洛切著.王斌,潘爱香译.成本管理、战略与概论.北京:华夏出版社,2002
2. 潘飞.作业管理的系统设计——上市公司 MBA 典型案例研究.大连:东北财经大学出版社,2007
3. 肖东发.出版经营管理.北京:北京大学出版社,2008
4. 史玄.作业成本法观念引发出版成本计算方法的思考.出版经济,2001;10
5. 童卫华.作业成本法在许继电器的实施经验与效果.财务与会计,2005;5
6. 许西安.如何加强出版企业成本管理——浅论作业管理思维在出版企业成本管理中的应用.科技与出版,2005;6
7. 张云,刘晓虹.作业成本法及其在出版业的应用.上海立信会计学院学报,2003;4