

作业本钱法

第一章 作业本钱法的理论概况

本章拟就作业本钱法〔**Activity-based Costing**, 又译为作业本钱计算法, 以下简称 **ABC**〕的历史、产生依据、概念体系等三个方面对 **ABC** 的理论概况作以介绍。

第一节 **ABC** 的历史

ABC 起源于美国, 较有影响力的主要有以下几位学者的观点:

〔一〕科勒〔**Kohler, Eric L.**〕的作业会计思想。科勒的作业会计思想, 主要来自于对 20 世纪 30 年代的水力发电活动的思考。在水力发电生产过程中, 直接人工和直接材料〔这里指水源〕本钱都很低廉, 而间接费用所占的比重相对很高, 这就从根本上冲击了传统的会计本钱核算方法——按照工时比例分配间接费用的方法。其原因是, 传统的本钱计算方法〔本文指制造本钱法〕, 预先假定了一个前提, 即: 直接本钱在总本钱中所占的比重很高〔如工业革命以来, 机器大生产中大量的劳动力投入和原料消耗一直是本钱的主体〕。科勒提出的会计思想, 主要有以下观点:

1、 作业〔**activity**〕, 指的是一个组织单位对一项工程、一个大型建设工程、一个规划或重要经营事项的具体活动所作的奉献, 或者说某一个部门的某一类活动; 作业在现实生产活动中是一直存在的, 只是此时才第一次被运用到本钱核算和生产治理之中。

2、 作业账户〔**activity account**〕, 对每一项作业设置一个作业账户, 对其相关的作用〔奉献〕和费用进行核算, 对作业的责任人, 要能进行操纵, 即是说, 同一个责任人操纵的作业活动才是一项独立的作业。

3、 作业账户的设置方法是, 从 X 层、X 体、最详细的作业开始, 逐级向上设置, 一直到 X 层的作业总账, 类似于传统科目的明细账、二级账和总账。

4、 作业会计的假设是, 全部的本钱都是变动的, 全部的本钱都能够找出具体责任人, 操纵由责任人实施。

在会计史上, 科勒的作业会计思想第一次把作业的观念引入会计和治理之中, 被认为是 **ABC** 的萌芽。

〔二〕斯拖布斯〔**G.T. Staubus**〕的会计思想。斯拖布斯是第二位研究作业本钱法的学者, 他分别在 1954 年的《收益的会计概念》、1971 年的《作业本钱计算和投入产出会计》和 1988 年的《效劳与决策的作业本钱计算——决策有用框架中的本钱会计》等著作中提出了一系列的作业本钱观念。其理论要点有:

1、 会计是一个信息系统, 而作业会计是一个与决策有用性目标相联系的会计, 同时, 研究作业会计首先应该明确其根本概念, 如作业、

本钱、会计目标〔决策有用性〕。

2、要揭示收益的本质，首先必须揭示报表目标。报表目标是履行托管责任或受托责任，为投资决策提供信心，减少不确定性，报表中的收益和利润，与本钱紧密相关；**ABC** 揭示的本钱不是一种存量，而是一种流量。

3、要较好地解决本钱计算和分配问题，本钱计算的对象就应该是作业，而不是某种完工产品或其对应的工时等单一标准。本钱不应该硬性分为直接材料、直接人工和制造费用，更不是依据每种产品的工时来计算分配全部资源本钱〔无论直接的或间接的〕，而是应该依据资源的投入量和消耗额，计算消耗的每种资源的“完全消耗本钱”。这并不排解最后把每种产品的本钱逐一计算出来，而是说，关注的核心应该是从资源到完工产品的各个作业和生产过程中，资源是如何被一步步消耗的，而不是完工产品这一结果。

〔三〕20 世纪末 **ABC** 研究的全面兴起。当时，计算机为主导的生产自动化、智能化程度日益提高，直接人工费用普遍减少，间接本钱相对增加，明显突破了制造本钱法中“直接本钱比例较大”的假定。制造本钱法中按照人工工时、工作量等分配间接本钱的思路，严峻扭曲了本钱。其它传统治理会计的分析，重要的立足点是建立在传统本钱核算根底上的，因而其得出的信息，对实践的反映和指导意义不大，相关性大大减弱。虽然当时流行许多模型，但是除了所依据的信息相关性值得商榷外，还很抽象、难懂，甚至一些专家都看不懂，其实践意义就更差了。在这种背景下，哈佛大学的卡普兰教授〔**Robert S.Kaplan**〕在其著作《治理会计相关性消逝》一书中提出，传统治理会计的相关性和可行性下降，应有一个全新的思路来研究本钱，即作业本钱法。由于卡普兰教授等专家对于 **ABC** 的研究更加深刻、具体而完善，使之上升为系统化的本钱和治理理论并广泛宣传，卡普兰教授本人被认为是 **ABC** 的集大成者。其理论观点有：

1、产品本钱是制造和运输产品所需全部作业的本钱总和，本钱计算的最根本对象是作业，**ABC** 赖以存在的根底是产量耗用作业，作业耗用资源。即：对价值的研究着眼于“资源→作业→产品”的过程，而不是传统的“资源→产品”的过程。

2、认为 **ABC** 的本质就是以作业作为确定分配间接费用的根底，引导治理人员将注意力集中在本钱发生的原因及本钱动因上，而不仅仅是关注本钱计算结果本身，通过对作业本钱的计算和有效操纵，就可以较好地克服传统制造本钱法中间接费用责任不清的缺点，并且使以往一些不可控的间接费用在 **ABC** 系统中变为可控。所以，**ABC** 不仅仅是一种本钱计算方法，更是一种本钱操纵和企业治理手段。在其根底上进行的企业本钱操纵和治理，称为作业治理法

〔Activity-based Management, 以下简称 ABM〕
 ABC 的本钱虽然是“完全消耗本钱”，但是并不同于中国 1992 年以前的“完全本钱法”的本钱，因为 ABC 的本钱强调的是“消耗”的本钱，未必包含全部生产能力本钱，即不肯定等于“投入本钱”。比方，如果一台机器每月正常产量是 100 件产品〔代表了生产能力和投入本钱〕，但是如果企业只投产了 80 件，就存在着 20 件〔100 件减 80 件〕产品所对应的“未利用生产能力本钱”，而 ABC 下产品的本钱就不包含“未利用生产能力本钱”，只指全部投入本钱的 80%；相反“完全本钱法”是原苏联模式的照搬，核算的是经济学意义上的全部投入本钱，指运输费用和生产、治理、理财费用等全部支出工程，包含了“已利用”和“未利用”生产能力本钱。

第二节 ABC 产生的依据

那么，ABC 理论的产生有什么样的客观依据呢？

一、 理论依据。

ABC 的理论依据是：传统的本钱计算方法以产品作为本钱分配的对象，把单位产品耗用某种资源〔如工时〕占当期该类资源消耗总额的比例，当成了对全部的间接费用进行分配的比例，这是不合理的；本钱分配的对象应该是作业，分配的依据应该是作业的耗用数量，即对每种作业都单独计算其分配率，从而把该作业的本钱分配到每一种产品。

二、实践依据。

〔1〕从必要性上来讲，ABC 产生的依据表达在针对传统本钱计算法的科学性、传统治理会计的研究和实践中对于本钱习性的假设所产生的质疑。

传统本钱计算法假定直接本钱比例较高，同时，传统治理会计中，把本钱习性划分为变动本钱和固定本钱，并且建立模型 $y = a + b x$ ，而这种本钱的划分和模型的相关性，是立足于短期内经营、业务量也无显著变化的假设上的。然而，20 世纪 70 年代以后，企业要应对多变的市场风险，强调长远的可延续开展，突出了战略治理，企业治理部门对延续经营的要求日益增加，而从长期经营的角度来看，绝大局部本钱都是变动的，传统认为本钱属性应该划分为固定本钱和变动本钱的假定和模型 $y = a + b x$ ，很大程度上失去了时间上的相关性；兼并的浪潮、生产的规模化、经营的全球化，导致企业的业务量急剧上升，突破了模型 $y = a + b x$ 的业务量假定；随着高科技的开展，计算机为主导的智能化、自动化日益普遍，技术密集型产业占据主导地位，同时，网络经济为首的信息经济、知识经济已经到来，这些经济活动，导致直接人工和直接材料等直接本钱投入比例大大降低，许多企业的间接本钱占绝大局部，这导致模型 $y = a + b x$ 即使在短期

内和肯定业务量内也失去了相关性。时代的开展，需要一种解决传统信息失真问题、打破 $y = a + bx$ 模型的本钱计算理论，而 ABC 就是满足这一需要的理论。

〔2〕从可能性上来看，适时生产法（Just In Time, 以下简称 JIT）为 ABC 的可行性制造了条件。

在日本等国家，JIT 已经逐渐推广。该生产系统中，企业在生产自动化、财务电算化条件下，合理规划，大大减少生产和销售过程中的周转时间，使原材料进厂、产品出厂、进入流通的每个环节，都能紧密衔接，甚至完全排除停工待料、有料待工等浪费现象，减少生产环节中不增加价值的作业活动，使企业生产经营的各个环节，象钟表的零件一样相互协调，X 无误地运转，到达减少产品本钱、全面提高产品质量、提高劳动生产率和综合经济效益的目的。

JIT 系统需要较高的治理水平。如要有“零存货制度”，以保证减少原材料、半成品和产成品占用的资金，真正做到适时生产，进而要求良好的交通、完善的原料市场等社会条件；要有“零缺陷制度”，保证各环节衔接正常，及时提供合格产品；要有“单元式生产制度”，如同银行的“柜员制”，排除过细的分工，这又要求车间工人是全能的，保证封闭式生产，因为过细的分工带来了过多的流水环节。目前这些在中国很难完全做到，但我们可以努力逼近这一标准。

由于作业账户的设置方法是从 X 层、X 体、最详细的作业开始，逐级向上设置的，操作比拟复杂，因而需要较为 X 而高效的本钱统计和计算手段，需要严格而科学的操纵和治理体系。而 JIT 的出现，就使 ABC 的应用成为可能。

第三节 ABC 的概念体系

任何一个科学的理论体系，都需要一套必要的概念体系作为支撑以便完整而 X 地解释世界、探究规律从而指导实践，ABC 也不例外。ABC 必要的概念有以下几种：

〔一〕与作业有关的概念：

1、作业（activity），指企业为了到达其生产经营的目标所进行的与产品相关或对产品有影响的各项具体活动。

2、作业链（activity chain），是相互联系的一系列作业活动组成的链条。现代企业实际上是一个为了最终满足顾客需要而设计的一系列作业活动实体的组合，所以企业就是作业链。

3、价值链（value chain），从生产经营环节上看就是作业链，是从货币和价值的角度反映的作业链。卡普兰教授等学者认为，立足于经营的最后一个环节〔即产品销售到顾客的环节〕来看，能够产生和增加顾客价值的作业是需要大力强化的有效作业，不增加价值的作业是维持作业或无效作业，需要严格操纵。但是，无效作业不等于无用作

业。比方，修复残次品、治理活动，都增加不了价值，是无效作业，但却是维持企业正常运营的有用作业。

价值链需要不断的优化组合，如努力减少各环节的无效作业，使之逼近于零；在各环节有效作业中，提高其产出比例等。前面提到的 JIT、“零存货”、“零缺陷”和“单元（柜员）式”生产制度就是优化价值链组合的重要手段。

价值链的优化组合需要对其作科学的分析。分析价值链应该表达市场营销意识，尤其在买方市场中，要从顾客着手，分析顾客支付的价格与其受益的比例、产品与竞争对手的比拟，逐渐延伸到厂商的内部价值链组合情况；操纵价值链应该从产品设计环节开始，尽力改善价值链的组合，提高其投入产出比例。

〔二〕与作业本钱习性(cost behavior)有关的概念：

1、短期变动本钱，就是短期内发生变动的本钱，与产出量呈正比例变动。这与传统意义的“变动本钱”口径是一致的。

2、长期变动本钱，是短期内一直不发生变动，长期中虽不随产量变动，但是与作业量呈正比例变动的本钱。比方产品质量检验费，不应该按产量分配给产品，而应该按照产品接受的检验劳务量（作业量）来分配，就可以看作一种长期变动本钱。

作业量与长期变动本钱二者的变动不肯定是同步的，存在一个时滞问题，即作业量减少时，当期长期变动本钱未必减少。比方，当月企业质量检验次数减少了，但是检验人员的固定工资可能并没有马上减少。对此调整期的本钱分配问题，应遵循“谁受益，谁负担”的原则。

3、固定本钱，是既不随产量变动，也不随作业量变动的本钱，比方西方国家企业中历史本钱计价的“土地全部权”。

作业本钱法下的长期变动本钱和固定本钱，在传统制造本钱法下都叫“固定本钱”。

〔三〕与本钱动因有关的概念：

1、本钱动因（cost drivers），又译作本钱驱动因素，是对导致本钱发生及增加的、具有相同性质的某一类重要的事项进行的度量，是对作业的量化表现。本钱动因通常选择作业活动耗用的资源的计量标准来进行度量，如质量检查次数、用电度数等。

选择合理的本钱动因很重要，最好由本钱会计师、生产工艺工程师、ABC 专家共同组成特意小组来做选择，要把企业看作价值链的组合，照顾到动因选择的全面性、代表性、操作性和动因与其他部门的紧密关联性。

主要以资源消耗数量作为根底的动因，通常是伴随着短期变动本钱而发生的，是分配短期变动本钱的依据，大多既与作业量有关，又与产量有关，接近于传统的变动本钱处理方法，比方制造业中机器运转时

间、加料重量、工时(虽然不等同于传统本钱法的“工时比例分配法”，但工时仍可以选择为动因)。但是主要以作业量(可以看作工作量，但不是产量)为根底的本钱动因，如检验、维修等部门作业，导致了长期变动本钱的发生，是分配长期变动本钱的依据。如表 1-1:

表 1 -1 制造企业的局部本钱动因及各自驱动的本钱

本钱动因	驱动的本钱
生产批次	生产、调度部门的相关本钱
进料定单数量	材料采购部门的相关本钱
验收次数	验收部门的相关本钱
发货单数量	发货部门的相关本钱
维修次数	维修部门的相关本钱
检验次数	质量治理部门的相关本钱
生产调整和投产打算次数	生产调整部门的相关本钱

2、本钱库，即作业中心，由相同性质的本钱归为一类而构成，如维修车间、检验车间各自对应一个本钱库。

选择本钱库(作业中心)的类别时，也应该照顾其与整个价值链、其他部门联系的紧密性。本钱库的主要类别有:

(1) 单位水平作业中心，即生产每一单位产品所发生的作业量不变，作业总量随产量变动，如原材料耗用中心。

(2) 批次水平作业中心，即生产每一批产品所发生的作业量不变，作业总量随生产批量呈正比例变动，如生产调度、计提打算、质量检验中心。

(3) 产品水平作业中心，即为支付生产每类产品或劳务所发生的作业总量随着产品的工程呈正比例变动，如产品测试中心。

(4) 维持水平作业中心，为了维持生产环境所发生的作业，如冬天取暖、夏天降温、车间照明等中心。

3、分配率，某一本钱库耗用的可归集的总本钱，除以该本钱库对应的总作业量。其意义和作用类似于制造本钱法的制造费用分配率。

4、作业本钱的成分法为：某产品应分配的某类作业本钱 $i = \text{该类作业本钱分配率} \times \text{该产品消耗的该类作业量}$

该产品应分配的全部作业本钱 = $\sum i$

从 ABC 的概念体系的框架中，我们可以看出，ABC 的理论根底，是认为生产过程应该描述为：生产导致作业发生，产品耗用作业，作用耗用资源，从而导致本钱发生。这与传统的制造本钱法中产品耗用本钱的观念是不同的。这样，ABC 就以作业本钱的核算追踪了产品形成和本钱累积的过程，对本钱形成的“前因后果”进行追本溯源：从“前因”上讲，由于本钱由作业引起，对本钱的分析应该是对价值链的分析，而价值链贯穿于企业经营的全部环节，所以本钱分析首先

从市场需求和产品设计环节开始；从“后果”上讲，要搞清作业的完成实际消耗了多少资源，这些资源是如何完成价值转移的，最终向客户（即市场）转移了多少价值、收取了多少价值，本钱分析才算结束。由此出发，作业本钱计算法使本钱的研究更加深刻，本钱信息更加详细化、更具有可控性。

第二章 在我国先进制造企业中应该推广应用 ABC

本章拟就 ABC 的现实意义、适用条件和在我国推广应用的可行性等几方面来阐述“在我国先进制造企业中应该推广应用 ABC”这一观点。

第一节 ABC 的现实意义

（一）微观意义

I、ABC 使本钱信息更加科学，解决了传统本钱信息失真问题

同一种产品的单位本钱在作业本钱法下和制造本钱法下计算出的结果常有差异，甚至相差悬殊。为什么呢？原因主要在于两种方法对间接费用的分配不同。制造本钱法把每单位产品耗用的某一项本钱标准（如产品耗用的工时占总工时的比率），当成了对全部费用（如在电器开关制造类企业中，包含备料、液压、喷漆、加盐、检查和折旧费等）进行分配的比率。事实上，产品分别耗用各种费用所占各种费用总额的比例，绝不是仅仅用工时比例这样的单一指标所能代表的（尤其是间接费用）。这样的实例很多，比方，生产工时或机器工时耗用较多的产品，其耗用的产品质量检验费用就多了么？显然未必，因为检验费用的多少与生产时间的长短没有直接的正比例关系。又如，某产品的工时耗用比重大，也许是由于在集体劳动中（如劳动密集型产业），许多工人在较短的时间内共同在车间劳动造成的，而不是占用车间的绝对时间很多，也就不应该分摊较多的厂房折旧费用。所以，制造本钱法下按照单一的工时等标准分配间接费用的做法，显得草率武断，必定造成有些产品本钱虚增，有些虚减，不符合“谁受益，谁负担；多受益，多负担”的公平配比原则和信息相关性原则，导致本钱信息失真。

我们举例来说明其信息失真的影响：如果企业本月在同一个车间生产两种产品，一种产量高，另一种产量低，那么在制造本钱法下，高产量的产品由于耗用的工时比拟多，就负担比拟多的厂房折旧费，而低产量的产品由于耗用的工时比拟少，就负担比拟少的厂房折旧费。然而，两种产品占用厂房的时间是相同的，应该分担相同的厂房折旧费。所以，制造本钱法高估了高产量产品的本钱，低估了低产量产品的本钱。

而 ABC 则解决了这一问题。从以上分析中还可以看出，ABC 的关

键步骤在于，计算出每种作业的分配率，再依据每种产品消耗的某项作业量乘以相应的分配率，得出这种产品消耗的该项作业本钱，再把这种产品消耗的各项作业本钱加总，就是这种产品的作业总本钱。

可以看出，**ABC** 区别于传统本钱法的计算步骤在于：**ABC** 不是直接考虑产品本钱或工时本钱，而是首先确定间接费用分配的合理根底——作业，然后找出本钱动因，具有相同性质的本钱动因组成假设干个本钱库，一个本钱库所聚集的本钱可以按其具有代表性的本钱动因来进行间接费用的分配，使之归属于各个相关产品。

因此，**ABC** 与传统本钱法相比，其根本区别具体表现在：缩小了间接费用分配范围，由全车间统一分配改为由假设干个本钱库进行分配；②增加了分配标准，由传统的按单一标准分配改为按多种标准分配，对每种作业选取属于自己合理的分配率。**ABC** 针对生产过程中每种作业选取属于自己的分配率，按各产品消耗本钱动因或作业的数量将本钱库的本钱逐一分配到产品总本钱中去，这样，本钱核算的核心就集中在了生产对资源一步步消耗的各个具体环节中，抓住了许多动态变量，就真正排除了传统本钱法中用人工工时等作为唯一标准去分配全部间接费用的不合理性，解决了传统本钱法带来的本钱信息失真问题，使本钱核算更 **X**，更具有相关性和配比性。

II、**ABC** 使企业产销决策更加合理

产销决策和产品定价合理性的根底是本钱计算的科学性。

从上面的分析中我们已经了解，传统本钱法下的本钱信息是不科学的。不过，在粗放式劳动密集型产业中，产品中人力、材料等直接本钱占总本钱的绝大局部，而间接本钱所占的比重较小，所以传统本钱法中对间接费用分配的不合理数额所占的比例也较小，几乎可以忽略不计；同时，此时根本上是卖方市场，产品利润率较高，保证了单价和单位本钱之间有一个较大的差额，足以抵消传统本钱信息失真的影响，因而传统本钱法保持了较大的相关性，通常不会导致严峻的决策失误。但是，随着知识经济的到来，企业自动化、智能化程度越来越高，生产工人工资等直接本钱所占的比例大大减少〔许多企业直接人工只占总本钱的 **5-10%**〕，间接本钱比例大幅度增加，传统本钱法失真信息的数额越来越庞大；而且，随着买方市场的到来，厂商之间竞争日益剧烈，许多产品的市场单价已经逼近本钱，容纳不了太多的本钱误差。

此时仍旧依据传统本钱信息作出的产销决策，常常是有些产品本来是赢利的〔尤其在单价很低时，其真实的赢利率还是很高的〕，但是在传统法下，企业误以为是亏损的〔比方高产量的产品本钱就被高估，获利水平被低估〕，从而错误地拒绝了定单，丧失了市场时机，在竞争十分剧烈的买方市场下，非常惋惜。而有的产品，实际上是亏损的

（尤其在单价很低时，其真实的亏损率是难以容忍的），但是在传统的本钱法下，企业误以为是赢利的（比方低产量产品的本钱就被低估，导致利润被高估），从而错误地接受了定单。这样，传统本钱法进一步造成了利润汇报的严峻失真。这就是为什么会出现“定单单价都高于‘单位本钱’，但最终却亏损”这一奇异现象的原因。

ABC 的本质决定了它就是解决这一问题的答案，因为采纳 **ABC** 后，本钱信息更具有科学性、相关性，从而使产销和定价决策更加合理、利润信息更加真实。

III、**ABC** 对企业内部治理的意义

实施 **ABC** 的深刻意义还在于，在作业中心的根底上建立责任中心，甚至进一步采纳作业预算方法和作业治理法，能够更有效地完成责任会计目标。作业本钱的核算过程中，本钱核算的核心集中在了生产对资源一步步消耗的各个具体环节中，比方在电器开关制造企业中，**ABC** 使治理者 **X** 把握了诸如备料（原材料消耗）、液压、喷漆、加盐、检查和直接人工等作业活动，从而操纵了本钱的形成和累积过程。比方，如果耗用总本钱最多的是液压部门和喷漆部门，要引起重视，查明原因，看是否有贪污、浪费等现象，以及是否这两个作业中心技术不够先进、工艺不够合理。即使这样庞大的开支是合理的，仍要视之为“要害部门”，严加治理，任用优秀的液压、喷漆作业责任人。又如，如果分配率最大的是液压和加盐部门（虽然加盐部门的总本钱不是很大），也要引起重视。如果证实这样的分配率是合理的，就强化对这两项作业耗用数量的操纵，合理减少生产流程中加盐的次数。这样，**ABC** 就把治理者的注意力引向了资源消耗的原因上，有利于更好地执行责任会计制度，改善内部治理。

IV、**ABC** 对企业战略本钱治理的意义

实施 **ABC** 对企业的深刻意义，还在于它突破了传统治理会计的局限性，表达了先进的战略本钱治理思想，能有效改善企业的战略决策。传统的治理会计，依据传统本钱信息，把本钱习性划分为变动本钱和固定本钱，并建立模型 $y = a + bx$ （ a 为固定本钱； bx 为变动本钱）。这一模型的有效性是立足于短期内经营和业务量无显著变化的根底上的。然而，随着规模化和全球化经营的日益普遍，企业的业务量急剧上升，长期来看，绝大局部本钱都是变动的，传统本钱信息失真程度不断增加，传统的模型 $y = a + bx$ 所提供的治理信息，很大程度上也失去了相关性。

基于 **ABC** 的治理会计分析，不把本钱简单划分为变动本钱和固定本钱，而是以作业这一流量作为划分本钱习性的依据，进行动态的价值链分析，依据这种比拟 **X** 的本钱信息所进行的动态分析和治理活动，从战略经营的角度看，具有更大的相关性。而且 **ABC** 为根底的战略

治理，是立足于经营全程的作业链和价值链治理，把握了市场需求动向、企业生产过程和售后效劳等经营的全部过程，能够使企业经营战略更及时地应对市场风险、适应环境的变化。

V、ABC 对企业优化资源配置的意义

最后，实施 ABC 还有利于我们通过对资源如何一步一步消耗的过程的细致而具体的分析和操纵，来优化作业链、价值链和产品种类与生产数量的组合，从而优化资源配置，发挥企业内部各部门之间、各工艺和生产环节之间的协同作用，充分利用资源，完成“一加一大于二”的规模效益目标。

总之，ABC 对企业进行科学的核算和治理决策，有着极其重要的意义。

〔二〕宏观意义

实施 ABC 的深刻意义，远远不局限于企业自身。

1、在操纵和制止国有资产流失方面，ABC 能够更科学地核算效益，向政府反响 X 的信息，使政府进行有效的治理操纵，预防个别人利用传统本钱法的缺陷侵蚀国家利益，有效地爱护国有资产。

2、目前会计信息失真问题，当然不少是成心造假所致，但是不科学的核算方法，也会加剧其严峻性。逐渐普遍化的高科技、自动化的企业，不能排解利用传统本钱法虚报利润和资产状况的可能性。采纳 ABC 有助于使社会拥有可靠的经济信息，维护会计行业的诚信形象。

3、在国内经营中，本钱核算的科学性，只影响到企业之间的利益分配，不影响国家的总体税收。参加 WTO 后，国际资本流动日益一再，尤其先进的外国企业实行了 ABC 后，国内企业如果仍旧采纳传统的本钱法，则不仅会使企业处于十分不利的局面；而且跨国企业还可能成心利用传统本钱法的不科学性，隐蔽地完成转移定价，把利润转移到税率较低的国家地区，会造成资本外流，使国家税收等宏观利益受到损失。而推广应用 ABC，则有助于在国际贸易和跨国资本流动中维护国家的利益。

第二节 ABC 的适用条件和在我国应用的可行性

〔一〕ABC 的适用条件

综上所述，ABC 有着深刻的现实意义。但同时要承认，ABC 的应用也是有条件的。比方：

1、从生产组织制度上看，ABC 关注“资源→作业→产品”的每个环节，从最详细的作业开始设置账户，本钱计算过程复杂了许多，需要 X 而高效的本钱统计、计算、治理系统，因此需要 JIT 这样科学的生产组织和严格的治理制度作保证，要求企业经营的各个环节，象钟表的零件一样相互协调，X 无误地运转，到达减少产品本钱、全面提高产品质量、生产率和综合效益的目的。

2、从内部操纵效果上来看，各个作业中心也是相对独立的利益集团，他们能否主动地提供 **ABC** 需要的 **X** 数据，是一个较难解决的问题。企业治理层需要强化对作业中心的操纵，努力提高各个作业责任人的素养，保证责任人提供的信息真实 **X**。

3、从会计人员构成上讲，企业需要聘请 **ABC** 专家小组，这又简单导致 **ABC** 本身本钱过大。因此，在可接受的本钱下拥有足够的了解 **ABC** 的会计师队伍，是又一个必要条件。

4、从本钱构成上讲，有些制造企业，直接本钱较大，没有必要使用 **ABC**，相反，间接费用较高的企业，在治理当局对传统本钱计算 **X** 度不满、生产制造复杂性大、产品结构复杂、作业类别多、生产工艺复杂多变，同时市场对不同型号产品的需求变动较大，从而导致生产调度部门进行生产组织结构调整和投产打算的次数及本钱增加，并且拥有现代化会计系统等条件下，应用 **ABC** 才是比拟有意义的。

（二）我国先进制造企业

具有应用 **ABC** 的可行性

从 **ABC** 产生的依据、背景和应用条件的分析中，人们很自然地觉得：**ABC** 和 **ABM** 应用的前提条件必须有一个高科技制造环境。考虑到我国不少企业仍旧属于劳动密集型，我国企业在目前应用 **ABC** 和 **ABM** 条件是否还不太成熟？笔者认为，改革放开以来，我国电子技术革命加速开展，进而产生了越来越多高度自动化的先进制造企业，提供了日益先进的生产技术，也带来了治理观念和治理技术的庞大变革，**ABC** 这种本钱治理的新思维、新理念在我国先进制造企业是可以领先推行、逐渐推广的。主要表现为：

1、从生产的组织治理上讲，虽然目前 **JIT**、“零存货制度”和“零缺陷制度”等在中国还很难完全做到，但是，由于电子信息技术等自动化设备的推广，先进的制造企业完全有能力通过努力降低存货量、缩短生产周期、提高产品质量、改善经营设备、提高员工综合素养等途径来努力接近 **JIT** 的标准。与 **JIT** 和零库存相关的单元式生产、全面质量治理等崭新的治理观念也已深入人心。

2、政府多年来大力改善交通状况，缩短了原材料和产品的运送周期，也进一步使 **ABC** 具有了可行性。

3、从市场需求上讲，客户对多样化、小批量和非经常性的商品需求越来越多，不能再仅仅采纳以往的季度化大批量生产的方针，而应该快速地、高质量地生产出多品种、少批量的产品。相应地，企业传统的原材料采购与产品制造过程将发生深刻的变化，原来为采购、制造和企业决策效劳的周期性的产品本钱计量与操纵手段、会计决策理论、业绩评价方法等也将发生相应变革，使 **ABC** 这样灵敏多变而又科学 **X** 的本钱核算和经营治理方法，具备了存在的根底。

4、从本钱结构上讲，在先进的制造环境下，许多人工已被机器取代，因此直接人工本钱比例大大下降，机器、设备等固定本钱比例大大上升。据报道，七十年前的间接费用仅为直接人工本钱的 50%~60%，而今天大多数公司的间接费用为直接人工本钱的 400~500%；以往直接人工本钱占产品本钱的 40~50%，而今天不到 10%，甚至仅占产品本钱的 3~5%左右。产品本钱结构如此重大的变化，使得传统的制造本钱法不能正确反映产品本钱信息，从而不能正确核算企业自动化的效益，不能为企业决策和操纵提供正确有用的会计信息，甚至导致企业总体获利水平下降。这种形势既为 ABC 提供了必要性，也进一步为 ABC 提供了生存的土壤。

5、自动化程度比拟高的先进制造企业，通常都有大量素养较高的青年会计人才，为 ABC 提供了人才根底。

6、随着市场经济和法制化治理意识的增强，自动化程度较高的企业逐渐建立了完善的内部操纵制度，为作业中心和作业链的有效操纵提供了条件。

可见，在我国自动化程度较高的先进制造企业，ABC 根本具备了可行性。

第三章 ABC 的应用现状及在我国推广的途径

本章从分析 ABC 在国内外应用的总体状况着手，通过总结实施 ABC 的成功经验和失败教训，来探讨如何在先进制造企业中推广应用 ABC。

第一节 ABC 的应用现状

（一）国际上的应用状况

尽管 ABC 在各国学术界很早就已出现，ABC 的知识也越来越被人所熟知，但其实际应用并不广泛。Armitage 和 Nicholson 等学者比拟了加拿大企业和其他国家企业后发觉，实施 ABC 的企业比例较小：加拿大 1992 年为 14%；英国 1990 年为 6%；美国 1991 年为 11%，1993 年显著增加到 36%。同样，1993 年 Teoh 和 Schoch 也发觉 ABC 的使用率较低，澳大利亚为 17%、马来西亚为 13%。1995 年 Inners 和 Mitchell 的调查显示英国公司有 20% 采纳 ABC。

虽然各国对 ABC 的应用并不广泛，但是，就这些运用了 ABC 理论的企业来讲，对 ABC 的中意度还是比拟高的，认为实施 ABC 至少改善了会计治理系统的某一个领域（如在业绩评价体系上有重要突破），对 ABC 在产品本钱信息、产品定价及组合策略中的作用中意程度都比拟高，对本钱削减上的中意程度、常务经理对 ABC 信息的利用频率也很高。在使用 ABC 之前，传统的会计系统主要是为财务相关部门和外部汇报而设计的，它们的效劳对象很有限，而且企业对传统会计信息的 X 性很少有信心；但是 ABC 和作业链治理法可以广泛效劳

于各个利益主体，支持了产品资源决策、产品定价和组合策略，也支持了顾客盈利性分析，而且提高了本钱信息的 X 性、可靠性。这些局部的成功都为中国企业推广应用 ABC 提供了必要的信心和珍贵的经验。

（二）X 地区应用 ABC 的根本情况

ABC 在过去 10 年中受到了广泛的关注，但是截止至 1999 年，ABC 在 X 的使用并不广泛。调查显示，1999 年 X 地区有 10 家企业已经使用 ABC（4 家上市公司和 6 家非上市公司），使用 ABC 的平均年度为四年；另有 4 家（2 家上市公司，2 家非上市公司）马上实施；在没有使用、临时也不打算使用 ABC 的 76 家公司中有 37 家了解 ABC 知识，有 39 家知之甚少。很显然，大局部公司接触 ABC 的时间还不长。

1、使用 ABC 的行业情况。X 公用事业的使用率比其它行业都高，这一点和工业制造企业使用 ABC 程度较高的假设并不相符，因为工业企业通常被认为是自动化程度较高的行业，具有使用 ABC 的优势。这大概是由于公用事业（如电力、自来水等）业务种类固定，标准化较强，易于开展 ABC 比拟复杂的会计操作。

2、ABC 的使用者和非使用者的比拟。X 使用 ABC 的公司比没有使用的企业规模要大一些。可以推测，由于其本身的复杂性，规模较大的公司对 X 本钱信息有着更大的需求，而其本身又是一个复杂信息的提供中心，有更多的本钱信息资源来实施 ABC。

3、产品的多样性。与经典理论不同，X 产品比拟复杂的企业使用 ABC 反而较少，这大概是由于产量大、种类多的产品本钱分配更加困难，导致对不少 X 公司而言，实施 ABC 太复杂、太昂贵，还不如使用传统的会计方法。这也说明不少企业还没有认识到 ABC 对于产量大、种类多的产品分配活动的重大意义。

4、竞争的压力。1991 年 Cooper 和 Kaplan 认为：公司内部竞争程度比拟高的时候，ABC 将会发挥重要的优势，因为高度竞争性的产品由于盈利较少，更需要 X 的本钱信息来确定真实的盈利情况。然而，在竞争压力方面，X 使用和没有使用 ABC 的企业并不存在显著的差异。这说明 X 企业应用 ABC 具有肯定的主动性，并非迫于形势、被动应战，但是也难免使这些 X 企业对 ABC 的必要性和迫切性感受不深。

5、本钱结构。理论上讲，ABC 和传统本钱计算法的一个重要区别在于对间接费用（制造本钱）的分配上，如果企业的制造费用很高的话，使用 ABC 会比拟有效。但是在 X，使用和没有使用 ABC 的公司，间接费用比例并没有显著的区别。这进一步说明，X 企业采纳 ABC 不是被迫的，而是具有肯定主动性，但是也决定了这些企业中 ABC 对

传统本钱信息失真的改良作用不会太明显。

6、实施 ABC 的动因。为了主动猎取更为 X 的本钱信息是局部 X 企业使用 ABC 很重要的原因，为了积极改善经营也是一个重要因素。

7、实施 ABC 得到的支持。X 治理部门是其主要支持者，这又为进一步应用 ABC 制造了条件。

8、应用 ABC 实践中的难点。X 企业实施 ABC 最困难的是如何保证作业中心为 ABC 系统搜集 X 可靠的资料，同时，在新的作业活动、新产品和新机构中实施 ABC 同样是一项非常困难的工作，将 ABC 与传统的会计系统有机结合、完成平稳过渡也是一项有挑战的工作，需要补充新的熟练技术人员。这些与经典 ABC 理论是一致的。

但是，调查显示，标识作业本钱库和确定本钱动因被认为是 ABC 组成因素中最简单的，这和经典 ABC 研究的结论刚好相反（因为 ABC 理论认为，正确确定本钱动因是很困难的）。这大概是一些 X 企业对 ABC 内涵和本质的认识缺少造成的。比方，X 局部企业对会计方法的定义与我们就有出入：有的公司使用的会计系统非常类似 ABC，但他们不叫 ABC；相反有些自称使用 ABC 的公司，却使用传统的“本钱库”和“本钱动因”，而没有使用 ABC 特征的本钱库和本钱动因。又比方，财务会计部门并不是 X 支持 ABC 的重要力量，比其它部门更少使用 ABC 的数据，当然有可能因为一些会计人员认为 ABC 对他们已经建立起来的工作构成了威胁，但是更有可能由于会计人员对 ABC 知识了解甚少。这些都说明 ABC 在 X 仍旧是一个新生事物，有待于人们深刻研究和广泛实践。

9、对 ABC 的中意程度。X 公司对传统本钱计算法持有较低的中意程度，在使用 ABC 之后，大多数方面如业绩评价、本钱削减、过程改善等都获得了显著提高，有的几乎提高了 100%。而且，随着实践的不断深刻，X 企业对 ABC 的中意程度延续大幅度增加，比得上美国近几年制造企业利用 ABC 在本钱系统改善方面所取得的效果。

10、一些企业不采纳 ABC 的原因。缺少足够的 ABC 人员是一些企业不实施 ABC 的一个重要因素，其它，缺少企业治理层的支持也是重要原因，这和经典的 ABC 的结论一致。还有一些企业由于对传统会计系统已经比拟中意，因而不采纳 ABC，说明这些企业还没有意识到采纳 ABC 的必要性。

总体上看，X 企业虽然对 ABC 的了解还不十分深刻，但是，由于一些企业逐渐认识到 ABC 所能带来的庞大效益，所以对 ABC 有着比拟主动的需求。与兴旺国家相比，由于 X 与大陆地区地理和文化环境比拟接近，因此 ABC 在 X 应用的效果和经验，也为大陆地区推广应用 ABC 提供了肯定的信心和借鉴。

（三） ABC 目前在中国大陆地区应用的总体状况

近年来,我国大陆地区高新技术迅速开展,间接费用的比重大大提高,同时顾客类型日益复杂,产品需求类型的变化速度日益加快,企业需要对此作出 X 而迅速的反响,于是一些先进的制造企业开始努力尝试 ABC 核算法。有的企业还在 ABC 根底上采纳了“柔性生产系统”,生产灵敏、反响迅速,从产品设计到制造,从材料配给、仓储到产品发运等,均完成了自动化,取代了传统大批量的生产系统。但是真正推行 ABC 的企业仍旧不多,以 1985—1999 年关于企业理财先进经验 531 个报道为例,从中剔除关于地区行业或非盈利组织报道的样本 134 个,得到有效样本 397 个。在这 397 个样本中,各种本钱治理方法运用样本有 189 个。本钱治理方法主要如表 3-1:

表 3-1 本钱治理方法统计

ABC	目标本钱	全生命周期本钱	PD CA 法	质量本钱	其他	总数	
样本数	6	161	2	2	10	8	189
比例	3.17%	85.19%	1.06%	1.06%	5.29%	4.23%	100%

从统计结果看,目标本钱方法是企业运用最多的方法,占 85.19%,实行 ABC 的企业只占 3.17%。这一方面说明我国对 ABC 的应用确实不够广泛,另一方面,与我国企业界中方案本钱、标准本钱和定额本钱等概念与目标本钱经常混用、难以甄别有关。这与 1999 年中国会计学会“治理会计与应用专题研讨会”企业代表们的观点一致。

报道中,运用 ABC、ABM 或有类似经验的 6 家企业主要有表 3-2 所列这些:

表 3-2

报道年份	企业名称	主要产品
1986	X 缝纫机一厂、四厂	缝纫机
1987	上钢三厂	特别钢材
1990	二汽集团	汽车整车
1994	枣阳野马自行车厂	自行车
1996	X 常德中兴机械厂	榨油机械
1996	哈尔滨飞机制造公司	飞机

虽然有意识地运用 ABC 的企业较少,但在一些自发总结的治理经验中却闪耀着 ABC、ABM 的思想光辉。与国外和 X 相比,这些应用 ABC 的企业的特点表达为以下两方面:

1、目标本钱与 ABC 可以“兼容”。

资料说明,目标本钱仍是我国企业中运用最多的本钱治理方法,同时,在有 ABC 或 ABM 运用经验的 6 家企业中,就有 4 家企业采纳了目

标本钱方法，这初步说明，目标本钱治理与 **ABC** 在企业中可以并存。其原因是：在传统目标本钱治理方法下，产品本钱被尽可能降低，以保证在市场接受的单价水平下，企业仍有赢利的可能性；在这一过程中，产品本钱需要反复计算，而 **ABC** 就是一种适应复杂本钱计算、能够使本钱计算更 **X** 的方法。因此，作业本钱治理与目标本钱治理并不是相互排斥的，而是相互结合、相辅相成的。

在两种方法并存的企业中，两种本钱治理法根本上是针对不同对象实行的。**ABC** 主要针对产品设计、生产工艺过程和质量治理，而传统目标本钱则主要针对材料、人工消耗、非生产性开支等。这种现象也说明，我国不少企业 **ABC** 经验大多产生于局部性或特意性的治理当中，是“零星”的，尚未贯穿于全面治理当中，不具有全局性。

在先进的电脑一体化全自动生产过程中，由于材料、工时等的消耗是电脑操纵的，因此它不再需要所谓定额的、方案的或标准的本钱来操纵。然而，在半自动化的生产系统中，只要直接人工占有肯定比例，“定额式”的目标本钱操纵就是必要的。在这种情况下，传统定额操纵同样也可深刻到作业的层次，与 **ABC** 相结合。

2、生产经营环境分析。

〔1〕从产品特征上看，已经使用 **ABC** 的 6 家企业产品多数属于小批量、更新快、工艺复杂的产品；实际上，一些产品规模大、更新少的企业同样可以灵敏运用 **ABC**、**ABM** 治理思想，但是目前尝试较少。

〔2〕在 6 家企业中，多数将价值工程方法运用于产品设计当中，减少不必要的产品功能设计和相关本钱投入。这是因为产品功能的构成与所采纳的工艺流程紧密相关，产品工艺确实定又与对价值形成的分析紧密联系，价值工程方法实际上已将产品生产的整个作业链和价值链反映在产品设计过程中。但是，我国一些企业的价值工程运用过于狭窄，尚未由点及面上升到对整个作业链的全面分析，这极有可能是企业缺少 **ABC** 治理知识所致。

〔3〕在存货治理上面，6 家企业只有二汽集团 1 家企业实行了“零存货”，其他都是努力接近这一目标；而且致力于零存货的企业对价值工程和价值链治理等方面的工作不是很关注。例如，在一个实行零存货的单位里，常常是仅仅将一些原料供给充分的物资实行“零”存货，孤立地运用零存货手段，就库存论库存，而未触及到整个生产过程和价值链的变革，也就很难开展成熟的 **ABC** 治理活动。

〔4〕6 家企业中大多数采纳了“全面质量治理”，质量治理在我国企业治理中普遍受到了重视，但以其治理的环节来看，从产品设计、生产到售后效劳等全面质量治理并不多，与 **ABC** 和其他几项治理间的协调更不够。

〔5〕6 家企业中有 2 家〔二汽集团和枣阳野马自行车厂〕实行了类

似 JIT 的生产组织制度， 但是对价值工程、ABC 等其他治理方法不够关注。

〔6〕 6 家企业大多具有相关信息系统的建设， 并且与价值工程配合较好， 但是与基层生产组织间的配合较弱， 与库存治理和质量治理的协调更弱， 这样就未能把 ABC 原理贯彻到每一个具体的基层作业中心。

总体上讲， 一方面我国先进制造企业已经出现了不少 ABC、ABM 运行的环境特征， 为 ABC 的推广提供了可行性条件； 另一方面从企业整体经营过程来看， 治理工作之间仍旧存在肯定的不协调或“脱节”现象， 这对 ABC、ABM 的运用会带来肯定的影响。 在探讨如何推行 ABC 和相关治理措施的问题时， 必需要考虑到如何排除这些影响、解决相关问题。

第二节 成功应用 ABC 的一局部经验及推广途径

〔一〕 如何应用 ABC 解决本钱信息失真问题

我们通过 ABC 成功解决本钱信息失真问题的具体案例， 来探讨如何推广应用 ABC 这一核算方法。

一、企业背景及问题的提出。

XX 公司主要生产电源开关， 企业产品种类繁多， 生产自动化程度较高。 在 20 世纪 90 年代中期之前， 产品供不应求， 虽然没有严格的本钱操纵， 但是盈利率一直很高。 1990 年之后竞争逐渐剧烈， 单价逼近了本钱， 公司坚持所接受的定单价格必须高于产品本钱价， 以保证赢利， 但是公司连续多年亏损或利润率接近于 0。 由于公司不存在资源浪费或账务虚伪现象， 高层治理人员始终找不出亏损的原因。 后来， 某教授深刻调查后发觉该公司生产自动化程度很高， 并且会计核算系统也很先进， 企业的生产特点为品种多、数量大、本钱不易 X 核算〔其年总生产品种约 6000 种， 月总生产型号 300 多个， 每月总生产数量多达 2 千万件〕， 于是建议该公司使用“ABC”替代制造本钱法。

二、作业本钱法在 XX 公司的实际运用。 本公司实施的 ABC 包含以下三个步骤：

〔一〕 确认主要作业， 明确作业中心。 第一章讲过， 作业是企业内与产品相关或对产品有影响的相似的活动。 企业的作业可能多达数百种， 通常应该对企业的重点作业进行分析。 结合本公司产品的生产特点， 可以划分出备料、 液压、 喷漆、 加盐、 检查和生产制造等六种主要作业。 其中， 备料作业的制造本钱主要是直接材料消耗本钱； 液压作业的制造本钱主要是电力和机器占用的本钱； 喷漆作业的本钱大多为与产品外观文字、 图案相关的颜料、 人工、 喷绘机器等的本钱与费用； 加盐作业的制造本钱则主要为电力、 化学仪器和化学材料的消耗；

检查作业的本钱主要是人工费和有关质量测定仪器的费用；生产制造作业本钱主要是直接人工，与制造本钱法下相似。各项制造本钱先后被归集到这六项作业中。

对于固定资产消耗造成的间接本钱（折旧费用），不再单独作为一个作业中心，而是分摊到各个具体作业的本钱中（如液压作业的机器占用本钱等）。原因有两点：第一，由于本企业自动化程度很高，不能以生产工时来分配折旧费（是间接费用之一），而应该用产品消耗固定资产的作业数量作为标准（如厂房、机器占用时间等）；但是，固定资产使用年限本身就需要估量，因而对所谓“固定资产类作业”的本钱比拟难以把握。第二，其他的作业活动多数都使用了某一类具体的固定资产（液压、喷漆、加盐和检查等作业都使用了相关的机器），因而这些作业本钱已经包含了相应的折旧费。所以，无需对固定资产折旧单独认定为一种作业。

（二）选择本钱动因，设立本钱库。

第一章讲过，ABC理论认为，本钱动因（cost drivers），即本钱驱动因素，是对导致本钱发生及增加的、具有相同性质的某一类重要的事项进行的度量，如质量检查小时数、用电度数等。

依据企业自身的特点，在XX公司备料、液压、喷漆、加盐、检查和生产制造等六项主要作业中，本钱动因各自选择如下：

1、 备料作业。该作业耗用标准的设定都是以重量为依据，因为，材料构成了产品主体，导致该作业消耗本钱与该作业产品的重量呈正比例关系。所以应该选择产品的重量作为该作业的本钱动因。

2、 液压作业。该作业的本钱主要表现为对电力的消耗和机器的占用，这主要与产品消耗该作业的时间有关。因此，应该选择液压小时作为该作业的本钱动因。

3、 喷漆作业。从工艺特点来看，该作业主要与喷漆的道数有关，因此，应该选择喷漆道数作为该作业的本钱动因。

4、 加盐作业。该作业的本钱主要为电离过程中的电力消耗、工业盐的消耗和机器的占用，随着加盐的次数增加，因此，应该选择每批产品的加盐批次作为该作业的本钱动因。

5、 检查作业。该作业以人工和仪器为主，而该公司的工资以绩效时间为根底，仪器也以使用时间做依据，因此，应该选择检查小时作为该作业的本钱动因。

6、 生产制造作业。该作业主要指车间直接生产工人的生产活动，其本钱以人工费用为主，与工时呈正比例关系，应选择直接工时作为该作业的本钱动因。

某一本钱库（作业中心）耗用的可归集的总本钱，除以该本钱库对应的总作业量，即该作业的分配率。其意义和作用类似于制造本钱法的

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/125231213320011034>