

基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统的概念架构研究

徐 凤 菊

(武汉理工大学 管理学院, 湖北 武汉 430070)

[作者简介] 徐凤菊(1964), 女, 陕西咸阳人, 武汉理工大学管理学院副教授, 博士生, 主要从事成本管理、信用管理、金融工程研究。

[摘 要] 现存成本管理概念架构严重地影响了企业成本管理信息的相关性, 其成本概念架构存在多个创新动机。为适应新的管理环境, 必须构建基于 ABC/M(作业成本核算/管理)的企业成本管理集成系统。该系统将经济学成本、管理学成本、会计学成本集成于同一系统, 以 ABC/M 为基础形成了创新的成本管理概念架构。

[关键词] 成本; 集成; 概念; 架构; 创新

[中图分类号] F275.5 [文献标识码] A [文章编号] 1672-7320(2006)01-0069-07

现存成本管理概念架构严重地影响了企业成本管理信息的相关性已经成为一个不争的事实。美国波特兰州立大学成本管理教授 H. 托马斯·约翰和哈佛商学院会计学教授罗伯特·S. 卡普兰在其合著的《Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting》一书中指出:“企业管理会计系统已经不适当今的环境需求了。面对如今快速变化的技术环境、激烈的国内和全球性竞争, 以及迅速提高的信息处理能力, 管理会计系统无法为管理者进行过程控制、产品成本计算和绩效评估活动提供及时有用的信息。”以此为契机, 会计理论界展开了对会计信息相关性的追求, 并引发了管理会计的创新与变革, 特别是在成本管理领域。而我国在这方面无论是理论上还是实践上均落后于美国和日本。

一、企业成本管理概念架构创新的动因

(一) 制造环境变化的驱动

20 世纪 70 年代以来, 企业面临的制造环境发生了很大变化: 计算机集成制造系统(Computer Integrated Manufacturing System, CIMS)以及柔性制造系统(Flexible Manufacturing System, FMS), 准时制(Just in time, JIT)制造系统以及与其密切相关联的零库存((Zero Inventory)、单元制造(Cellular Manufacturing)、全面质量管理(Total Quality Control, TQC)等新的管理观念与技术, 特别是近 20 年前出现的精益生产((Lean production)、敏捷制造(Agile manufacturing)等新生产模式, 以及网络环境下分散网络生产系统和虚拟企业等组织环境的变迁, 给企业带来了管理观念和管理技术的巨大变革。高新技术和先进管理思想在新制造环境中的应用和发展, 组织环境、生产环境、管理环境的变化必然对企业成本管理理论的原有结构产生影响。制造环境的变化导致企业组织的变化, 而企业的变化又会引起成本管理实务的变化。因此, 作为企业管理分支的成本管理必须顺应这种环境变革, 创

新原有概念架构。

(二)市场环境变化的驱动

随着科学技术的不断进步,经济全球化的进程在日益加快。知识密集型、资本密集型和虚拟型企业正在逐渐取代传统企业。经济资源在全球范围内的自由流动与组合,要求企业必须持续关注、提高资源配置的效果和效益,否则,只能遭到市场的遗弃。其次,消费者需求的个性化和多样化,间接地使得产品老化、淘汰的速度加快,导致产品的生命周期大大缩短。因此,需要企业更新观念,树立顾客价值观,创新产品战略和建立柔性制造系统,以迅速反映市场的动因及适应顾客多样化的需求。优胜劣汰是竞争的基本法则,企业要生存、发展、获利,就必须重新打造自己的竞争优势。

(三)管理理论发展的驱动

从 20 世纪初泰罗科学管理理论开始,管理科学经过了三个不同的发展阶段,如表 1:

表 1 管理的变迁与演讲历程^[1] (第 7 页)

阶段	内容	特点	时间
传统管理	经验管理	经验是起步	20 世纪 60 年代以前
	效率管理	效率是基础	
	成本管理	成本是优势	
现代管理	质量管理	质量是根本	20 世纪 70 年代至 90 年代末
	柔性管理	柔性是法宝	
	战略管理	战略是统帅	
	创新管理	创新是灵魂	
	知识管理	知识是财富	
后现代管理	文化管理、整合管理	文化是价值、整合是核心	20 世纪 90 年代末至今

与管理科学的发展相对应,传统管理阶段是成本管理的第一个阶段。创造了与泰罗的科学管理方法直接联系的一些成本管理技术方法,如“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等。这些方法的引入和应用,大大丰富和扩展了成本管理的内容,在一定程度上改变了原有会计体系的基本结构和主体内容,开辟了会计直接服务于企业管理的新途径,成本会计计算过程由账外转为账内,直接推进了成本发展的进程。随着第二次科学技术革命的开始,系统论、控制论、信息论(简称“三论”)的产生,使现代管理成为一个集方法、手段、技术、理论为一体的整体,形成为管理科学。包括“三论”在内的现代管理科学的形成和发展,对现代成本管理在理论上起着奠基和指导的作用。成本会计由单纯的产品成本计算发展到成本计算与成本控制相结合。20 世纪 90 年代是一个以战略管理为中心的新时代,成本管理进入了“战略成本管理”时代,以美国会计学家卡普兰(Kaplan)教授为代表的创新管理会计学派致力于管理会计信息相关性的研究,并构建了 ABC/M(作业成本核算/管理)理念和战略成本管理体系。而随着后现代管理时代的到来,本文认为,与后现代管理时代的特点相适应,应该构建一个基于集成理论的新型成本管理概念架构。

二、现有成本管理概念架构的局限性

现有成本管理概念架构是建立在“不同目的,不同成本观”的理论基础之上的,因此,颇有“百花齐放”之感。本文在梳理大量历史资料的基础上,将其归纳整理如图 1、图 2。由图 1 和图 2 不难看出,现有成本管理概念架构存在着一定缺陷:

(一)成本概念基础不统一

目前的成本概念有基于马克思的价值补偿理论而定义的——“社会主义企业成本,是为生产一定质量和数量的产品、提供劳务或组织商品流转时,在生产要素上耗费的物化劳动 C、生产者必要活劳动 V

的补偿价值”^[2] (第 5 页);有基于产品成本而定义的——“成本即产品之成本,所谓产品之成本,即为一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”^[3] (第 1 页);有基于资源耗费而定义的——“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量”^[4] (第 38 页)。还有基于利益放弃而定义的成本——机会成本是被错过的商品和服务的价格”^[5] (第 101 页)等等,不一而足。显然,基于不同基础的成本概念的导向作用肯定不会相同,这也必然带来成本管理概念体系的混乱。

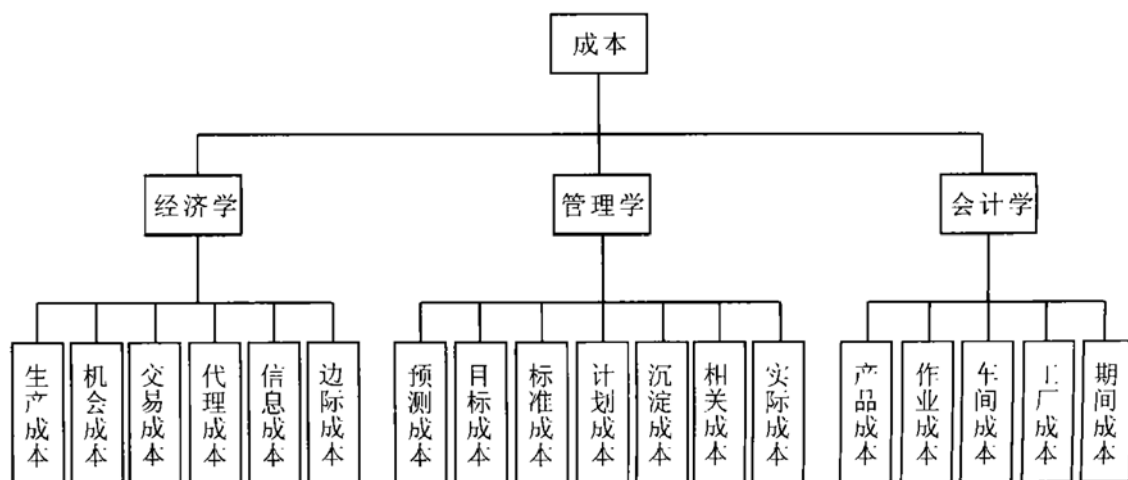


图 1 现有成本管理概念架构

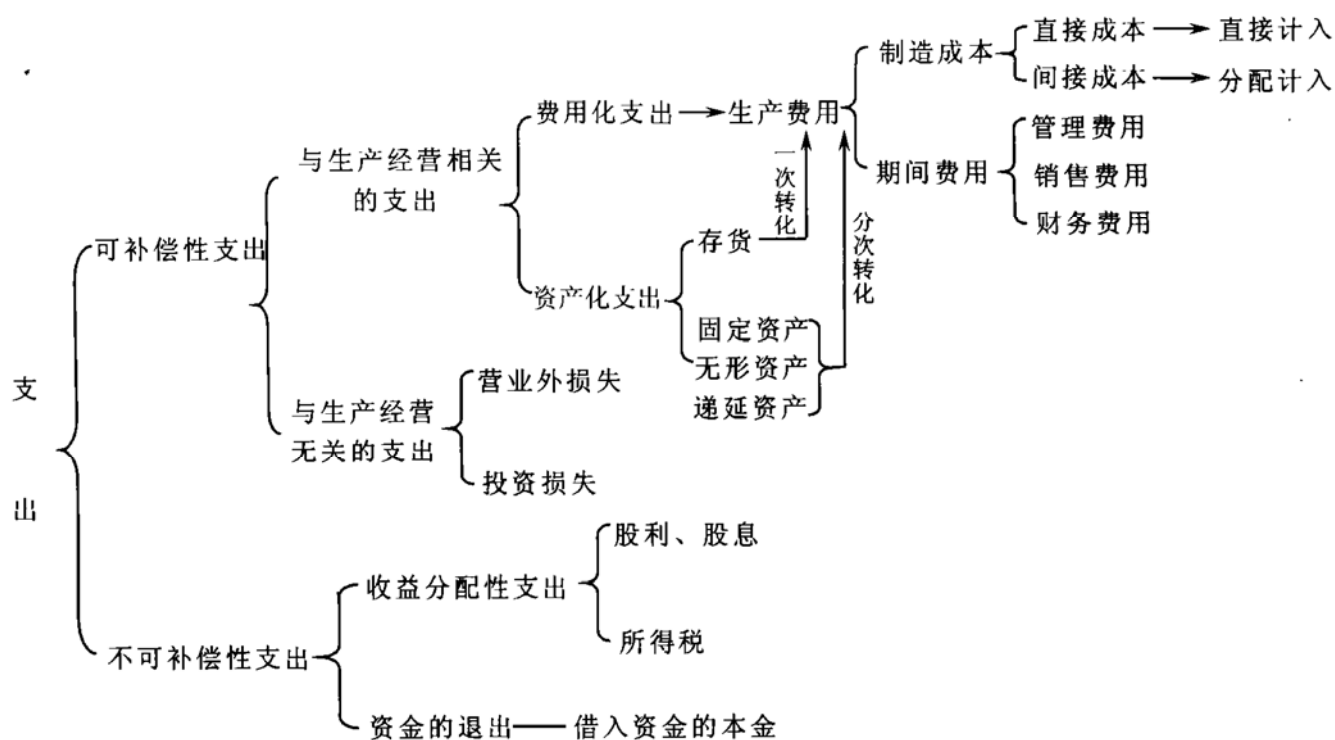


图 2 会计学成本概念架构

(二)成本核算内容不完整

按照目前的国际惯例,基于 1978 年美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第 1 辑《企业编制财务报告的目的》注释中,对成本概念的说明:“成本是为了进行经济活动而有所失——就是为了耗用、挽救、交换、生产等等而丧失或放弃的东西”。从各国现行的会计准则来看,现有成本核算内容都未“将丧失或放弃的利益——机会成本”纳入核算的范畴。其次,在我国现行的会计体系下,资本成本的计量也存在令人困惑之处,财务费用仅局限于借入资金的利息,而大量的筹集费用的处理却有很大的随意性。

(三)间接成本的分配方法不科学

成本管理的一个主要任务就是核算各种成本标的的成本。核算每个标的如产品、作业、服务、客户等耗费的资源并加工为成本信息,并依据这些信息进行价格决策和产品决策。现存的成本核算方法基本上都是首先将所耗费的资源按照与成本标的的关系划分为直接成本与间接成本,直接成本可以直接计入标的成本,而间接成本需要分别计入标的成本。但是,制造环境的变化使产品成本构成发生了根本的变化,以工时或机时为基础的间接费用分配方法已不能准确提供产品成本信息,无法为管理决策和控制提供有用信息。如何将间接成本分别计入标的成本,不同的分配方法必然产生不同的结果。成本动因理论从不同的角度阐释了不同核算方法的理论基础。但是,不同的企业可以采用不同的方法,不同的方法下的成本信息缺乏可比性,这种局限性是成本管理信息的相关性缺失的一个重要原因。

(四)成本管理信息不相关

现行成本管理的概念架构受财务会计报告系统程序和周期的驱动,成本管理不能反映经营过程,成本信息系统不能随时提供经营过程中各作业环节所发生的成本,以及每个环节成本发生的前因后果,因此,管理人员无法从中获得成本改善所需信息。同时,由于会计“历史成本原则”的影响,成本管理信息缺乏动态性,成本管理信息关注的是过去发生的事实,对未来的变动趋势难以提供即时性信息,因此,对其决策支持的功能发挥带来了影响,特别是无形损耗越来越快的今天。

三、创新成本管理概念架构的理论基础

(一)集成的概念

从表 1 可知,管理科学已经进入了以整合为核心的后现代管理时代。“管理整合(Management Intergration)”也称“管理集成”成为了企业管理实务界和理论界关注的核心。对整合的认识是界定管理整合的基础和前提,但什么是“集成”?迄今为止,理论界并未形成统一的认识,也未形成公认的结论。不少学者从不同的角度和层面对集成进行了有益的研究和探索,并按照自己的理解对集成的概念进行了界定。哈佛大学商学院的迈克尔·波特(Micheal E. Porter)教授认为:“所谓集成,即是策略,不只是一系列的活动;真正的策略是一系列的互动式活动。”中科院的戴汝为教授(1995)认为:“集成就是把一个非常复杂的事物的各个方面综合起来,集其大成。”龚建桥教授(1996)认为:集成是指将独立的若干部分加在一起成为一个整体。李宝山教授等(1998)认为:“要素仅仅是一般性的结合在一起并不能称之为集成,只有当要素经过主动的优化,选择搭配,相互之间以最合理的结构形式结合在一起,形成一个由适宜要素组成的、相互优势互补、匹配的有机体,这样的过程才称为集成。”李必强、海峰教授等(2001)认为:“集成从一般意义上可以理解为两个或两个以上的要素(单元、子系统)集合成为一个有机整体,这种集成不是要素之间的简单叠加,而是要素之间的有机组合,即按照某一(些)集成规则进行的组合和构造,其目的在于提高有机整体(系统)的整体功能。”因此,综合其含义,本文认为:集成即协同基础上的创新。集成的内在动机是将原有系统资源重新优化配置并进行创新以形成更高效的新系统。

(二)集成的特征

20 世纪 80 年代初期,随着计算机网络技术的发展,在原有 MRP 的基础上,又产生了 MRP II (Manufacturing Resource Planning, 制造资源计划)。它是将现代管理思想与方法、计算机技术、现代制造技术有机融为一体的辅助企业管理系统。它将生产管理中的生产计划管理、生产能力管理、库存管理、采购计划等有机地集成在一起,实现了物流、信息流与资金流在企业管理方面的集成,从而提高了企业的整体效率和效益。因此,从本质上讲,集成强调人的主观能动行为和集成形成后的功能倍增性与适应进化性。这无疑是构造系统的一种理念,同时也是解决复杂系统问题和提高系统整体功能的方法。集成有以下主要特征:(1)主体行为性;(2)整体优化性;(3)功效非线性;(4)内部相容性;(5)功能互补性。而原有的成本管理系统非常符合以上特征要求。

四、基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统的概念架构

(一) 基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统的概念

基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统借助于 ERP 管理思想, 以先进的信息技术为载体, 以作业成本管理为基础, 以动态、即时地提供各项资源耗费以及各项作业的成本信息为主要目标, 以成本节约和成本改善为手段, 以提高企业资源配置效率和效果为宗旨, 为日常的营运管理和即时决策提供所需信息的自行开发系统。该系统依赖于先进的信息技术与设备, 强调对企业价值链所涉及组织的集成和对物流、信息流、资金流的协同, 将事务处理, 作业管理和决策支持系统再集成, 从原材料供应、制造、销售等整个价值链的需求计划、生产计划和供销计划进行整合, 使价值链上所有的环节得以协调合作, 从而最大限度地减少整个链条上的成本, 从战略的高度实现对企业资源配置计划的执行与调整。

(二) 基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统概念架构的特点

所谓成本管理概念架构是指成本管理的概念以及与成本管理相关的名词、概念之间的相关性。由图 1 可知, 现有成本管理概念架构主要是关于成本、支出、费用、损失等相关概念之间的相关性, 是建立在支出概念的基础之上的。本文所谓的创新成本管理概念架构是指建立在资源耗费观基础之上, 将经济学、管理学、会计学中的成本以及相关概念集成的概念框架, 如图 3 所示。

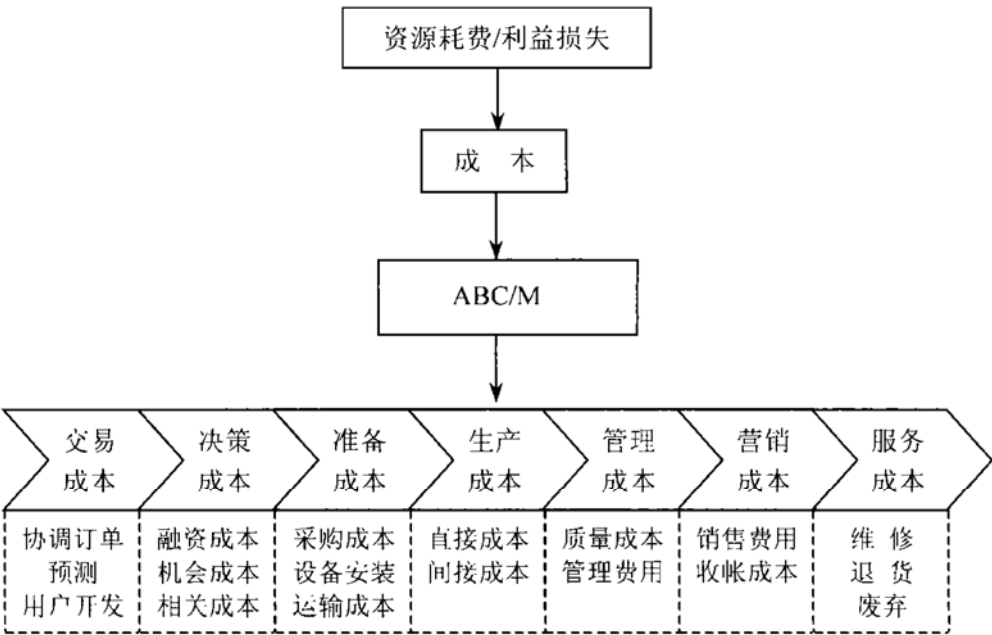


图 3 基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统概念架构图

基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统概念架构的特点如下:

1. 集成性

由图 3 可知, 创新的成本管理概念架构是将现有经济学成本、管理学成本、会计学成本概念的一个集成。将资源耗费观和利益损失观下的成本统一在企业的价值链之中, 形成了一个更为严谨的成本体系。原有的经济学成本被分置在一个价值链的不同链节中, 与相关的管理学、会计学成本概念融合成了一个统一的整体。这种集成后的成本概念架构更容易理解成本的本质和内容, 也使成本的范畴更加明确。同时, 也实现了目标成本管理、标准成本管理、责任成本管理、作业成本管理、战略成本管理、成本企划在同一管理过程中的有效集成。

2. 创新性

集成成本管理概念架构将交易成本、资本成本、顾客成本纳入成本核算与管理范畴, 是对现有成本管理概念架构的完善与创新。新架构以系统论和集成理论为基础, 要求创新现有成本管理系统, 特别是

现有成本管理信息系统。新架构要求建立成本管理集成系统,以外环价值链为脉络,重构核算体系,以计算机信息技术为手段,建立分层成本信息系统。该系统以信息的即时性和决策相关性为前提,对现有成本管理概念、技术、方法、模式进行集成,首先构建作业平台,将企业价值链转化为作业链,正确定义作业,构建作业中心;其次构建数据平台,以信息技术为载体,将基础数据集成并处理;最后根据不同需要形成不同的成本管理信息。企业通过这个集成的成本管理信息系统可以直接、即时地获得各种成本标的的成本信息,从而形成新的动态成本管理系统,如图 4 所示。

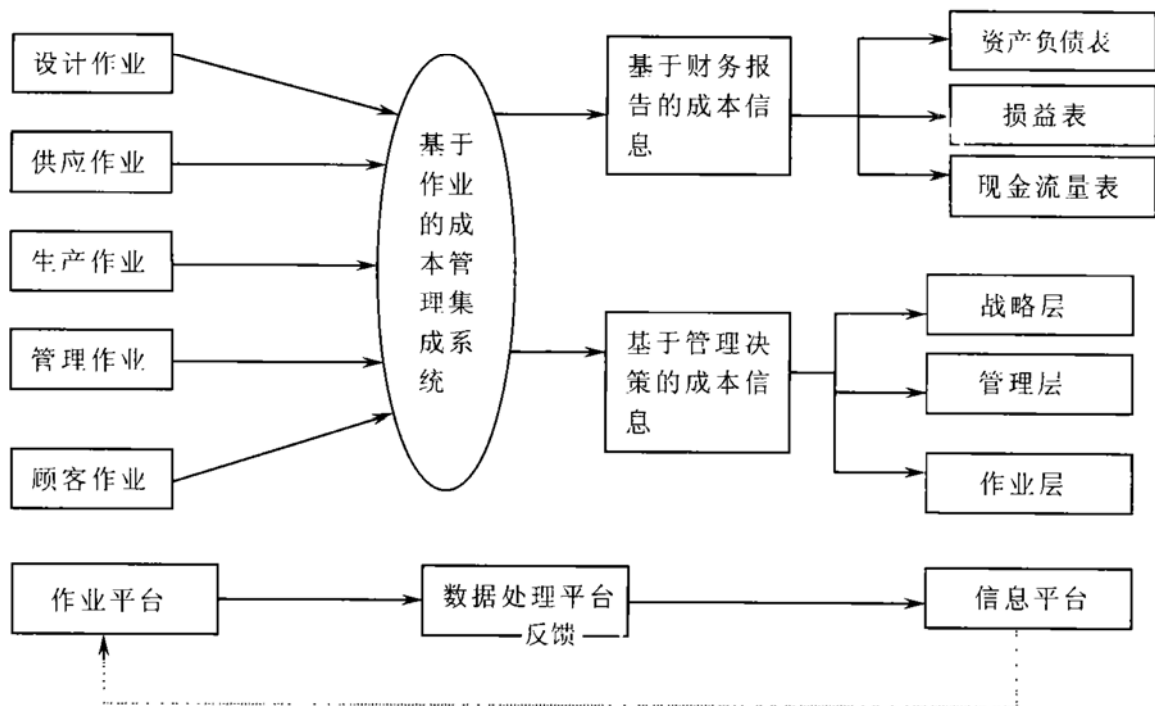


图 4 基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统模型

3. 目标的惟一性

在现有成本管理概念架构下,对企业成本管理的目标定位存在很大的争议。以美国斯坦福大学商学院的查尔斯·霍恩格伦教授为代表的一些学者认为,成本管理应该为以下五项目标提供服务:一是构建整体策略和长远规划;二是资源分配决策和定价决策;三是企业经营活动的成本计划和成本控制;四是人员业绩的衡量与评估;五是满足外部监管,依法报告业绩^[7](第 24 页)。美国哈佛商学院的罗伯特·卡普兰和德鲁克管理研究院的罗宾·库伯从功能的角度提出了成本管理的目标^[8](第 1 页)。我国学者焦跃华认为:成本管理存在一个目标体系,这个体系包含三个层次:第一,降低成本。第二,利用资源、成本、质量、数量、价格之间的相互关系,配合企业尽可能获取最大利润,包括通过节约稀缺资源增加产量。第三,通过成本管理配合企业的战略选择与实施,通过获取成本优势帮助企业取得竞争优势。总之,在成本管理目标问题上至今难以形成统一认识。本文认为其原因主要是概念架构所致。在基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统概念架构下,成本管理的目标被定位于提高资源耗费的效果与效率,对成本管理实践具有更强的导向性。因为管理决策、估计成本、降低成本、反馈信息等都是为了更好地进行资源配置,提高资源耗费的效果和效率而发生的,资源管理才是成本管理的归属。

4. 协同性

基于 ABC/M 的企业成本管理集成系统概念架构要求实现优势互补、集合放大、功能倍增的系统目标,在集成的过程中要求成本管理各要素、各种成本管理思想、成本管理方式、成本管理过程按照一定的集成方式协同,特别是不同的成本管理模式的协同,如目标成本、作业成本、成本企划、成本改善以获得集成的成本管理信息。也只有这种高度的协同性才能保证创新系统的倍增功能的实现。

总之,综上所述,创新成本管理概念架构是实现成本管理系统创新的前提,企业竞争环境的变化迫

切要求成本管理系统积极跟进,主动完成自身的改进与变革,积极适应环境的变化和要求。基于ABC/ABM的成本管理集成模式,实现了成本管理的二维成本信息(一是基于财务报告的成本信息,二是基于经营决策的成本信息)需求的即时性、动态性。基于ABC/M的企业成本管理集成是企业成本管理变革的一个尝试和探索,在信息技术飞速发展的今天,这种创新已经成为可能,这也将给企业的成本管理实践产生重大影响。

[参 考 文 献]

- [1] 李显君. 管理之本:结构与整合[M]. 北京:中国经济出版社,2004.
- [2] 李定安. 企业成本学[M]. 武汉:湖北科学技术出版社,1993.
- [3] [美] Lawrence, W. B. 劳氏成本会计[M]. 潘序伦,译. 上海:立信会计图书用品社,1948.
- [4] 财务会计准则委员会. 论财务会计概念[M]. 北京:中国财政经济出版社,1992.
- [5] [美] 保罗·萨缪尔森. 经济学(第16版)[M]. 萧琛,等译. 北京:华夏出版社,1999.
- [6] [美] 查尔斯·T. 霍恩格伦. 成本会计(第9版)[M]. 王立彦,等译. 长春:东北财经大学出版社,2000.
- [7] [美] 罗宾·库伯, 罗伯特·卡普兰. 成本管理系统设计——教程与案例[M]. 王立彦,等译. 长春:东北财经大学出版社,2003.

(责任编辑 邹惠卿)

On Conceptual Structure of Enterprise Cost Management Integration System Base on ABC/M

XU Fengju

(School of Management, Wuhan University of Technology, Wuhan 430070, Hubei, China)

Biography: XU Fengju (1964), female, Associate professor, School of Management, Wuhan University of Technology, majoring in cost management.

Abstract: Current conceptual structure of cost management has hindered the relevance of cost management information greatly. There are many motivations to innovative it. For adapt new management environment, we must construct the enterprise cost management integration system base on ABC/M. This cost management system integration some concept such as economics cost, management cost and accounting cost. This paper has offered an innovative conceptual structure of enterprise cost management.

Key words: cost; integration; concept; structure; innovation