

□ 陈胜群

厘清作业成本管理的几个相关范畴

作业成本管理(Activity-Based Cost Management, ABCM)的渊源可以追溯到70年代初期斯坦伯斯(George J·Staubus)教授的研究,在他具有开创性的著作《作业成本计算和投入产出会计》中首次提出了作业(activity)和作业会计(Activity Accounting, AA)等相关范畴。到80年代末期,计算机一体化制造系统(CIMS)的兴起使得美国会计实务界普遍感受到产品成本信息与现实脱节甚远,被严重扭曲的成本信息随处可见。库珀(Robin Cooper)和卡普兰(Robert S·Kaplan)注意到了这种情况,在经过一系列的案例分析后,借鉴斯坦伯斯的思想提出了“作业量基准成本计算”(Activity-Based Costing, ABC)方法。此后,众多的美国会计理论与实务工作者,在大学研究室和工厂间搭起了研究的桥梁,逐渐共同开展了在“作业量基准成本体系”(Activity-Based Cost System, ABCS)基础上较为扎实的规范与实证研究。ABCS开发的结果逐渐偏离了库珀和卡普兰解决成本扭曲问题的本意,随着运用ABC方法的企业逐渐增多,发现ABCS给企业成本管理提供了很好的基础。于是,利用ABCS信息进行预算管理、生产管理,进行顾客的盈利性分析等ABCM实务纷纷涌现。近年我国会计界也注意到了这方面的最新发展,相关研究已经兴起。笔者认为必须立足于对有关范畴明晰的认识基础上才有可能深入该体系的内核,故不揣浅陋,撰此文以作引玉之砖。

一、“Activity”概念属性的厘清:活动、交易与作业

我国有些学者把ABC称之为“活动量成本计算”。的确,英语activity对应的汉译一般认为是“活动”,如地壳的活动、政治活动和社会团体组织的公益活动等英文都用activity来表示。然而,汉语“活动”一词似乎更着眼于“动的状态”,或者说是相对于物理的静止状态而言的“运动”、“变动”和“变化”之类。只显示动态特征的“活动”一词对于企业经营的activity而言似乎有太泛太过笼统的感觉。

必须强调activity具有以下三个基本属性:(1)activity是“投入——产出”因果连动的实体,换言之,其本质是交易;(2)activity贯穿于动态经营过程的首尾;(3)activity应该是一种可量化的基准。理由如下:其一,因为如果仅就微观的层面来看经营过程,无论是直观明了的销货收款,还是略为隐晦的内部工序间交接,乃至人对机器的操作行为,办事员登记各种业务文件,无一不是一种资源的投入和另一种效果的产出的过程。只不过“投入”在当时的时点没有明显的表现,“产出”也可能暂时处于潜在的状况而已。这种投入与产出或明显或潜在的因果连贯活动,从本质而言是一种“交易”。其二,这种交易在经营过程的业务中处处体现,构成包容企业外部与内部价值链关系(其本质是交易关系)的连锁,其形态西方称之为activity chain。此外,成本体系(或者说成本制度)是为计算成本而设置的,计算成本必须有一定客观的基准。

因此,把ABC称之为“交易量基准成本计算”(Transaction-Based Costing)决不为过。然

而,交易一词在汉语中广泛使用于现实的贸易活动中,很容易引起一般大众的歧义理解,活动一词又太泛太广义不触及本质。为了避免这种两难境地,我们认为现今使用的“作业”一词是较为贴切的汉译。相应地,“作业链”和“作业基准”等概念可由此而来。所谓“作业基准”尽管看来是把英语的“based”名词化的翻译技巧,但作业确实实是计算成本的客观基准,凡“基准”或“尺度”本质上脱离不了量的属性,现实世界从不存在什么“非量的”基准。因此,从汉语的表意确切性和理解明了性考虑,“作业量基准成本体系”这一汉译是较为忠实且贴切地表达了 ABCS 的意涵的。显然,处于该体系的构成方法地位的 ABC 与 ABCM 正名为“作业量基准成本计算”与“作业量基准成本管理”也就顺理成章了。尽管 ABC、ABCM 都有鲜明的“量”的特征(如 ABCM 必须围绕作业进行业绩计量与评价),但研究者行文从简洁出发省略去“量基准”的字样也未尝不可,如 ABCM 就可简称为“作业成本管理”。

二、ABC、ABCM、AA 和 ABCS 诸范畴及其关系的厘清

认定了上述范畴的根本属性之后,有必要对使用相当含混的 ABC、ABCM、AA 和 ABCS 诸范畴加以明确的定位。

首先,ABCS 是一种系统的范畴,而不是具体方法的范畴。ABCS 意味着一个以作业为基础(或者说以作业量为基准)的成本体系,它是一个人造系统。狭义地说,ABCS 可理解为一种成本制度(就象以产量为基准的成本制度一样),它是进行成本计算和实施成本管理的人为约束条件;鉴于作业既呈多样性,又有着在空间层次上超越于产品的质的区别,它应被视为一种特殊的“中介”,因而 ABCS 又可广义地理解为包括成本制度和以作业为中心的思想方法的集合体。换言之,广义的 ABCS 理解既应该是实体的,同时又应该是思辨的,是实体与思辨相统一的系统。诸如 ABC、ABCM 等具体方法都是建筑在该系统的基础之上的。我们倾向于对 ABCS 这一术语作广义的理解。

其次,作业量基准成本计算(ABC)与作业会计(AA)的属性问题必须加以明确定位。本质上,ABC 与 AA 都属于方法手段的范畴。ABC 属于纯粹的成本计算手段,而 AA 则是 ABC 的进一步延伸。类似于脱胎于财务会计的管理会计,在自体逐渐扩张的同时,最后与母体变得难分难解,形成当今包括财务会计在内的广义管理会计。^①AA 亦然,脱胎于 ABC,现在不仅包括单纯的 ABC 方法,而且包容了诸如“确定作业的成本与业绩”、“决定企业的短期和长期目标”、“评估作业的效果与效益”^②这类管理会计属性的方法。根据会计是一个信息系统的观点,应该把 AA 视为一个包容 ABC 的,具有更丰富的、多样化手段的信息系统。显然,这样的带有方法手段属性的信息系统与 ABCS 这样人造约束条件系统(其中溶入了思辨的因素)有着本质的区别。

再次,关于“作业量基准成本管理”(Activity-Based Cost Management, ABCM)必须加以明确的定位。正如传统的成本会计与成本管理均离不开企业既存的成本制度一样,AA 与 ABCM 显然也必须建筑在 ABCS 的基础之上。然而,两者管理的属性显然不同,AA 充其量只能说是基于价值信息进行管理,而 ABCM 则是真正针对价值目标的管理,两者不应混淆。应基于这样的基本认识才能在理论上严谨地进行作业会计的研究和展开作业成本管理模式的分析。也就是说,分析作为会计学研究领域的 AA 与分析作为管理科学的 ABCM 其研究的立足点是有着显著差别的。尽管两者在方法上存在着部分交叠,但并不影响两者的独立成科。正如管理会计与成本管理的关系问题是一个回避不了的问题一样,我们将另文提出对这一问题的看法。

三、ABM,业务过程分析(BPA)与作业成本管理(ABCM)关系的厘清

当今中外学术界往往并不把 ABCM 作为通用术语使用,而称之 ABM(Activity-Based Management),同时认为它源自“业务过程分析”(Business Process Analysis,BPA)^⑤技法。笔者认为,可以从三个层次对此加以仔细的辨析。

第一个问题是:作业管理(ABM)还是作业成本管理(ABCM)? 托尼由“过程观”提出了 ABM 极为重要的目标指向是业绩计量问题。^⑥所谓业绩计量,当然可能会采用辅助的效率性指标,但其核心无疑应该是成本指标。这意味着,衡量管理绩效的主要尺度是成本。因而,对过程的管理应该限定在“成本管理”这一大前提下,仅说“作业量基准管理”(ABM)可能外延过宽,说“作业量基准成本管理”(ABCM)才具备精确的限定性。ABM 的外延过宽表现在可能过于强调作业的技术层面,即以管理作业的实际运作为其重心,而把作业成本放在次要的地位。ABCM 则突出了成本管理核心,至于作业的技术性运作问题,则作为改进作业的手段来看待,尽管它与成本管理有联系,但理论上不应纳入 ABCM 中。鉴于上述理由,我们把托尼所述的 ABM“正名”为 ABCM。

其二要指出的是,BPA 与 ABCM 的确存在一定的共性,在方法形式上与精神实质上有着大量的相似之处。首先,BPA 与 ABCM 的分析对象是相同的,无非是作业及其相互联系,BPA 中的过程是作业的集合,是作业链的体现。可以说,BPA 中建立模型并识别与定义作业的步骤与 ABCM 的作业分析方法并无二致。其次,分析方法的立足点也并无不同。两者都是试图找出非增值作业再加以剔除,在 BPA 中表述为认识“根本原因”的思想与 ABCM 中发掘成本根本因子的方法是相吻合的。再者,两者致力于同样的努力目标。BPA 中确定顾客满意度、浪费和非效率性等问题,从另一侧面理解,无疑也意味着确定使命或目标,而寻求解决策与建立业绩计量方法都是面向持续的改善这一共同的目标。

然而,我们必须认清 ABCM 自身独特的属性。BPA 基本上是一种具有明确限定意义的分析方法,其对象领域尽管与顾客相关,但并未把顾客作为独立的分析对象,主要仍是立足于生产过程的作业分析。而 ABCM 则是一种具有更广泛意义的方法,其对象领域除了生产过程(在对生产过程的分析方法上也借鉴了 BPA 的思想),还把供应者、顾客这类作业链的投入端与产出端作为独立的分析对象(如顾客的盈利性分析),同时也针对作业链整体进行分析(如应用于“业务的根本革新”,Business Process Reengineering,BPR)。再者,BPA 主要致力于提出定性的改善策,而 ABCM 则基于作业可以用作作业量计量尺度量化这一属性偏重于成本业绩的定量计量。因此,ABCM 不妨视为一种既大大扩充了应用空间,也强化了作业与作业成本“量”的手段新型业务过程分析方法(新型 BPA)。也可从另一种角度说,在 BPA 中引进了 ABCS 这一基础前提(包括实体的与思辨的要素),同时围绕作业成本这一核心在整个作业链上予以彻底贯彻,便使得原有的 BPA 上升到了更高层次的 ABCM。

四、cost driver 范畴在内在层次上的厘清

对 ABCM 的核心范畴 cost driver,百家均吾行吾素,各执一词,其歧义之多与使用上混乱程度之高确实是会计理论研究中比较鲜见的。这对于学术研究是一个重大的障碍自不待言。更重要的是,ABCM 理论核心的模糊不清,意味着整个作业成本管理缺乏一个能够支撑全局的基架,无论对于该模式在理论上的深化完善还是实践上的有效运用都是一种显在的阻力。

现有文献对 cost driver 范畴存在两类迥异而又互补的认识。

第一类认识直接源自 ABCM 的作业范畴,或者说它是与作业范畴或前或后、或纵或横地

关联着的 cost driver 范畴。这一类认识又通常被运用于两种场合,其一是象操作工时、订购次数、搬用距离等量的形态,其实质无异于多样化的成本计量尺度。其二是操作、订购、搬用这类或简或繁的具体作业成为制约成本高低的现实的或潜在的因素。国内学者通常将 cost driver 译为“成本动因”无疑是基于后者属性的考虑,也极为符合 driver 的字面含义(但将订购次数这类量的表现称之为“成本动因数”就可能被曲解为 cost driver 的种类数,这是这一译名存在的不足之一)。然而,根据托尼提出的“成本分配观”与“过程观”思想,^⑤cost driver 分别是在双重视角同时起着作用。笔者断言:依“成本分配观”看 cost driver 有着“质”与“量”的双重表现,在“质”上表现为“成本发生因子”(cost initiator)与“成本驱动因子”(cost promoter)的双层因果连动,在“量”上表现为计量作业的尺度;依“过程观”看则表现为管理的现实诱因,鉴于其本源、根源的属性可将其称之为“成本根本因子”(cost determinant)。^⑥当然,这双重表现的实体依托是一致的,都围绕着作业展开,因而文献中有时也称之为 activity driver。

对 cost driver 的第二类认识很难说与 ABCS 的作业范畴有什么渊源关系,夏克和哥维达列杰(Shank, K · J · & Vijay Govindarajan)更经常地以企业全局的视点来分析所谓的“成本态势”(cost position, 我们认为其基本含义是企业的产品或特定产品群体的可接受的成本额高低及其分布)。他们指出:从企业的基础经济结构方面而言,有规模、范围、经验、技术和多样性等选择;从企业成本态势的决定因素方面而言,存在劳动力投入、全面质量管理、生产能力利用、工厂布局的效率性、产品外观和企业外部价值链关系的开发等因素。他们分别将其称之为 structural cost driver 和 executional cost driver。^⑦显然这种 cost driver 概念脱离了微观层面的作业,而是站在企业总体战略的高度来定位的。

我们试图用一个统一的术语来包容上述两类认识。我们把 cost driver 译为“成本元”。上述第一类认识因其直接围绕着作业概念而展开,不妨将其归结为“经营战术意义上的成本元”。第二类认识则应属“经营战略意义上的成本元”。采用汉语的“元”字基本上兼顾了 cost driver 的双重含义。driver 与“元”均兼有“作业量化基准”(作业计量尺度)这样“量的”、“单位的”或者说计量基准的特性,又有“成本动因”(可具体化为“成本发生因子”、“成本驱动因子”、“成本根本因子”等表现)这种“本源”、“根源”的意涵。“元”与 driver 有着异曲同工之妙,能涵盖概念在质与量两方面的表现。因而我们认为不仅“成本元”这一译名与 cost driver 的本意更为契合,而且更有助于厘清 cost driver 范畴在内在层次上的多重构造。

注:

①我们支持管理会计应包括除外部审计之外所有会计领域这一见解。

②Brimson, J · A · et al, “*Activity Accounting--An Activity-Based Costing Approach*”, John Wiley & Sons, INC, 1991.

③Emst & Young, “*Emst & Young Guide to Total Cost and Economic Analysis*”, Prentice-Hall, 1991.

④⑤Tumey, Peter B · B, “*Activity-Based Management--ABM Puts ABC Information to Work*”, Management Accounting(IMA), Jan. 1992.

⑥均系笔者自拟的英译,近阶段不宜作为正式用语使用。详细论述参见笔者博士论文《现代成本管理论——美日模式的比较与综合研究》。

⑦Shank, K · J · & Vijay Govindarajan, “*Strategic Cost Management--The New Tool for Competitive Advantage*”, The Free Press, A Division of Macmillan, INC, 1993.

(作者系上海财经大学会计学系博士后;单位邮编:200433)