

制造业估时作业成本法管理集成理论与实践

郭枚香^{1,2}(副教授), 焦跃华¹(博士生导师), 刘霞³

【摘要】ERP作为当今最先进的精益生产理念与信息技术结合的产物,是企业改善成本管理的有效途径,但现有研究很少将制造业作业成本管理引入ERP系统中,未形成相对完善的应用框架。基于此,以PJA公司为例,研究其ERP系统与估时作业成本法有效融合后的集成化估时作业成本管理实施框架。研究发现,集成化TDABC可有效提升流程效率、决策能力、过程控制能力与资源配置能力,其实践的基础条件是成本管理人员的权变意识和追求最准确成本信息的意愿及良好的ERP系统应用架构,组织成员的学习交流与持续改进是重要保障。研究深化了对制造业ERP环境下估时作业成本管理集成实践的理解,有助于提升以成本管理为依托的制造业核心竞争力。

【关键词】估时作业成本法; 成本管理集成; ERP系统; 实施框架

【中图分类号】F233

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2018)15-0101-7

一、引言

制造业历来是一个国家综合竞争实力的重要体现。任何一个经济发达的现代化国家,必存在先进之制造业。作为制造业竞争力中最重要的三大驱动因素之一,如何捍卫成本优势以提升制造业竞争力,是当前最迫切的现实问题。互联网、云计算、大数据等新兴信息技术与制造业的深度融合,为传统制造业的成本管理提供了新路径。“中国制造2025”作为政府实施制造强国战略的行动纲领,其目标是实现我国由制造业大国向制造业强国的转变。信息时代要实现该战略目标,将在一定程度上依赖于信息化与工业化的融合。

从20世纪90年代ERP概念和相关软件进入我国以来,结合我国管理实践和ERP技术发展路线,许多学者进行了系列研究。ERP作为当今最为先进的精益生产理念与信息技术结合的产物,实现了客户、供应商、制造商全部供需链的信息集成,是我国企业改善成本管理的一条有效途径。因此将作业成本管理(Activity-Based Costing Management, ABCM)

引入ERP系统,其集成性使得成本动因数据可以自动从ERP的其他模块中获得,二者能够有机地结合起来;TDABC(时间驱动作业成本法)主要运用于医疗、物流、图书馆、酒店等服务性行业^[1],这些领域以劳动时间为主要成本动因,更多地被当作一种快速、有效的盈利能力分析工具^[2]。

现有研究有的是估时作业成本法在服务业的应用实践,有的是在制造业但非集成化的管理应用,并未形成相对完善的制造业估时作业成本法与ERP系统集成应用的实施框架。可见,如何建立起ERP环境下制造业估时作业成本集成管理模式,还有待进一步探讨。鉴于此,本文依据Kaplan、Anderson^[3]的理论框架,通过PJA公司已成功实施的ERP环境下TDABC案例,阐明ERP环境下制造业估时作业成本管理集成的实施框架,列举成功实践ERP环境下制造业估时作业成本管理集成的关键因素,着重研究两个问题:一是ERP环境下的TDABC相对于传统的TDABC,是如何在制造业实施的,又是如何影响企业效率、决策能力和资源配置能力的?二是制造业TDABC集成管理的实施框架是怎样的,框架中

【基金项目】湖北省财政厅课题“管理会计理论研究”

各要素间的交互关系又如何?本文将对此进行深入探讨与分析。

二、理论基础和研究命题

(一) 估时作业成本法管理集成的界定及实施框架

学术界对于“集成”的界定尚未形成共识,不少学者基于不同角度和层面进行了有益探索,他们认为集成是在协同基础上将两个或两个以上的要素单元、子系统融合成为一个整体系统,并将组织中各人、各部门的活动综合并协调一致的创新过程。成本管理集成则是指以管理集成理论为基础和逻辑起点,并对其应用与纵深发展,将现有不同的管理系统按照一定的逻辑关系进行有机的重构和集合,以形成更高效的成本管理系统的过程或活动^[4]。

本文探讨的估时作业成本法管理集成(以下简称“TDABC管理集成”)是指以集成管理理论为指导,以TDABC为基础,借助ERP信息技术,以实时动态提供资源消耗与各作业单位时间成本和各单位作业所需时间估计等系列成本信息作为主要目标,促进成本管理与企业战略管理、资源配置与绩效管理的集成,提高企业即时决策能力与成本竞争优势的一种成本管理方法。实施TDABC管理集成的关键因素及各要素间的相互关系如图1所示。

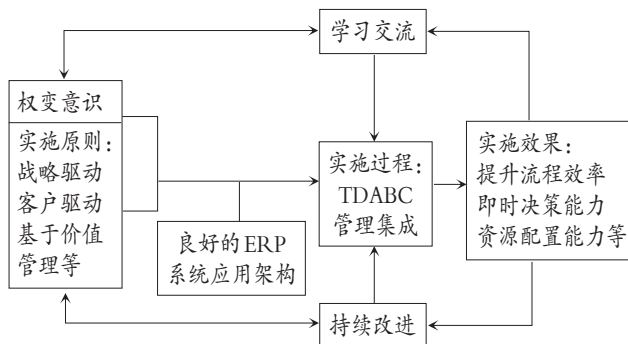


图1 TDABC管理集成实施框架

从图1可知,估时作业成本法集成化管理的综合性很强,涉及的要素也较多,且各要素间的关系也较为复杂。它具有综合性、创新性、协同性等突出特征。在以互联、集成、数据、创新和转型为特点的制造业新一轮结构调整和竞争大潮中,传统制造业需主导以财务成本管理为中心的现代企业管理革新。在TDABC管理集成实施的过程中,需要管理者具备“权变意识”和创造性的思维方式,围绕企业战略目标实现、提高顾客和用户满意度、有利于提升企业价值等“战略驱动”、“客户驱动”和“基于价值管理”等

实施原则,对成本管理方法和成本管理流程进行创新,对企业战略、资源配置、绩效管理等与成本管理进行有机整合,实现成本管理功能倍增。除了成本管理理念、管理方法和管理技术创新外,集成化估时作业成本管理还需要与先进的信息技术深度融合。实施过程中的顶层设计、团队合作、“学习交流”和“持续改进”等是成功实施估时作业成本法管理集成的关键因素,其实施效果可表现为提高企业流程效率、即时决策能力和资源配置能力等。诚然,实施估时作业成本法管理集成要求企业应具备一定的基础条件,其成本和风险也非常高,在实施前须进行充分判断和论证。

(二) 研究命题

美国的弗德勒于20世纪70年代提出权变理论,其理论的核心是在管理实践中要根据组织所处的环境和内部条件的变化随机应变。现阶段的成本管理强调“用多少资源”,以提高资源的使用效率为目标。TDABC根据不同行业的作业特点与各行业的资源耗用情况,考虑实际产能,并强调管理者的支持是建立时间驱动作业成本核算模型的关键,它是一种体现成本“拉动(pull)”的革命性新方法^[5]。Kernps有限责任公司、Sanac物流、ATB金融、花旗集团技术基础设施部等对TDABC进行了创新应用,发现TDABC管理方法与信息技术的集成能提升企业以成本为依托的核心竞争力。

在我国,杨继良^[6]于2005年首次介绍了作为ABC新发展的TDABC理论后,掀起了TDABC在国内的应用研究热潮。基于权变理论强调企业的“适应性”,即企业要有效运行,其管理方法和技术手段必须与其环境相适应。鉴于ERP系统中成本管理存在不足,企业在原标准成本法、ABC基础上引入TDABC加以综合,构建ERP环境下集成化TDABC成为必然,且预期有效。据此,本文提出研究命题1和2:

命题1:企业成本管理人员的权变意识与追求最准确成本信息的意愿越强,ERP系统架构越完备,则越倾向于实施TDABC管理集成。

命题2:TDABC与ERP系统深度融合,能促进企业流程效率、决策能力与资源配置能力的提升。

罗伯特·西蒙斯最初提出“交互控制”(interactive control)这一概念是在管理控制框架中,这是对与控制有关的传统观念的一次颠覆,他认为,对某一目标或规则的“遵守”情况、是否“合规”或“固定的控制”等,不再是控制的单一表现,控制还可以表现

为一个“行为驱动过程”，成为组织学习的内在推动力。之所以这样做，是为了将行为主体的内在动机激发出来，使之将学习交流深度融合到企业的各项创新活动中。另外，在组织理论中，组织内部环境本身就非常复杂，企业内部环境系统由于有人的参与，是一个具备多元能力的人工智能系统，包括适应能力、调节能力、学习能力和发展能力等。由于成本管理的范围涉及公司的具体岗位，TDABC管理集成若要得到真正实施，仅仅重视成本管理本身远远不够，还需获得管理阶层和各部门领导的支持，充分调动各部门员工的积极性与合作性，尤其是项目团队成员，包括聘请的顾问和外部专家，均需相互学习、交流与沟通，发挥科研、教育、生产等不同社会分工在功能与资源优势上的协同与集成，以顺利实现成本管理变革的预期目标。据此，本文提出研究命题3：

命题3：ERP环境下的TDABC管理集成需依赖于人的行为驱动过程，团队成员的学习交流和持续改进是其成功实施的重要保障。

三、研究设计

本文采用单案例法进行TDABC管理集成的实施框架构建，该方法可用于研究有代表性的典型案例，有助于更好地了解案例背景并能保证案例研究深度，从该案例中得到的结论将帮助我们加深对同类事件的理解，还有助于捕捉和追踪管理实践中涌现出来的新现象和新问题。

（一）案例企业选择

1. 数据可获取性。本文所选择的PJA公司自1998年成立以来，会计核算健全并注重以成本为核心的管理创新，可以保证成本动因、ERP系统作业设置、工艺流程以及TDABC实施效果等数据的可获得性。

2. 案例典型性。制造业是以信息化带动并加速工业化的主导产业。对于我国汽车产业而言，目前已进入低速发展的新常态，这是不容忽视的事实，尤其是对于汽车零部件行业，面临着更大的挑战。继2010年10月工业和信息化部印发的《机械基础零部件产业振兴实施方案》提出要突破一批基础零部件制造关键技术后，“十三五”期间，机械工业仍需将强化基础件、基础技术、基础工艺等机械工业的共性基础领域与推进信息化集成管理并驾齐驱，培育企业核心竞争力。本文所选择的PJA公司属于技术密集型制造业，这类行业如何进行成本管理创新并付诸

实践以做大做强，代表了我国制造业的发展方向。

3. 研究开展便利性。研究组中多数成员与PJA公司同在一个地区且双方关系良好，有利于经常性地开展实地调研。在TDABC的设计和 implementation过程中，湖南大学、中南财经政法大学等高校成本管理会计方向的老师和研究生多次参与探讨和交流，促进科研、教育、生产等不同社会分工在功能与资源优势上的协同与集成^[7]。

（二）数据的收集

本研究主要采用了人员访谈、文献资料、档案记录、观察与提问这四种不同的数据收集方法，以期通过多元化的资料来源和研究信息，实现研究数据的相互补充和交叉验证。

四、案例介绍：PJA公司TDABC管理集成实践

PJA公司成立于1998年，其核心业务是研制、开发、生产并销售汽车零部件、自动化设备和模具，主要面向北美、欧洲汽车制造商。2014年，PJA公司面对行业竞争和企业内部成本信息来源不可控、决策有效性变弱，将现有用友系统升级为U890，并增加三大模块来满足主生产计划外的所有因估时作业成本法管理集成带来的新需求，具体包括人力资源模块、生产制造模块和管理会计模块，至此，PJA公司完成了ERP环境下估时作业成本法管理集成的“系统选型”。值得一提的是，公司是在充分运用现有硬件设施和网络资源以及现有主要人员的基础上开展此项目，并未有其他更多的额外成本。鉴于成本信息的保密性和文章篇幅，以下个别地方省略了部分集成模型及数据描述。

（一）作业信息、资源信息设置

1. 作业信息设置。ERP系统中的作业信息设置包括六部分，分别是：工艺路线、工序、资源、成本、作业中心和BOM等。基于工艺在人力资源和设备资源方面的共性和特性，PJA公司定义了注塑、冲压、CNC、焊接、清洗、装配和外协等10个成本中心；以资源的分类方法为依据，工作中心的每一个工序对应的两种资源分别为人工和设备；然后通过工艺路线，将成本中心、部门、工作中心、工序和资源等信息与产品关联起来；经由前端工序所产半成品的直接人工和费用信息，通过BOM传递记入到正在装配中的产成品成本，同时体现产品成本归集的层级关系。

2. 资源信息设置。ERP系统中设置的资源信息

主要有两项：人力资源与设备资源成本率。PJA公司从总账中调取各成本中心的人力资源成本数据，从ERP系统人力资源模块获取各成本中心人员考勤数据；设备的实际产能、设备资源成本率则根据设备的使用年限、理论产能和设备的生产效率等获得，当然，生产部的设备管理部门提供其相应的基础数据。公司的生产效率水平为70%，那么：

人力资源成本率=成本中心人力资源总成本/（考勤工作时间×70%）

上述测度式中分子中“总成本”含操作工、班长和主管等人员的；分母中的“考勤工作时间”指“人事考勤登记中操作工人”的考勤工作时间。

同理可计算出设备资源成本率，即用成本中心的“设备资源成本”除以“系统设备资源产能的70%”。

（二）流程设计

1. BOM和工艺路线的维护流程。物流部门、计划部门、生产部门和财务部等关键的基础信息均来源于BOM和工艺路线，项目部负责基础数据资料的录入，在系统中完成提交并由财务审核通过后生效。如表1所示。

表1 BOM和工艺路线维护流程描述

顺序	业务步骤	业务步骤实现内容的描述	备注
1	项目部-BOM、工艺路线资料输入	负责所有BOM、工艺路线资料的标准化工作，并把BOM、工艺路线录入系统	系统处理
2	财务部-BOM、工艺路线资料审核	1.在系统中审核项目部提交的BOM、工艺路线 2.在系统中执行“低阶码推算”功能，新增或更改主要物料清单后，各物料的低阶码应重新推算	系统处理

2. 生产订单处理流程。在ERP系统中公司将产品成本计算的载体定义为生产订单。生产订单记录产品生产的全过程，包括生产订单下达、车间工序计划生成、订单完工报工以及半成品或产成品入库，具体业务流程描述见图2。订单生产完工时，PJA公司生产主管把实际发生的人员和设备时间录入系统。

（三）产成品的实际估时作业成本核算

根据已设定的BOM和工艺路线，以及生产过程中的订单信息，按照设定的计算路径，系统在后台自动完成每一个生产订单的成本核算。

首先，进行成本卷积，收集各成本数据。各数据

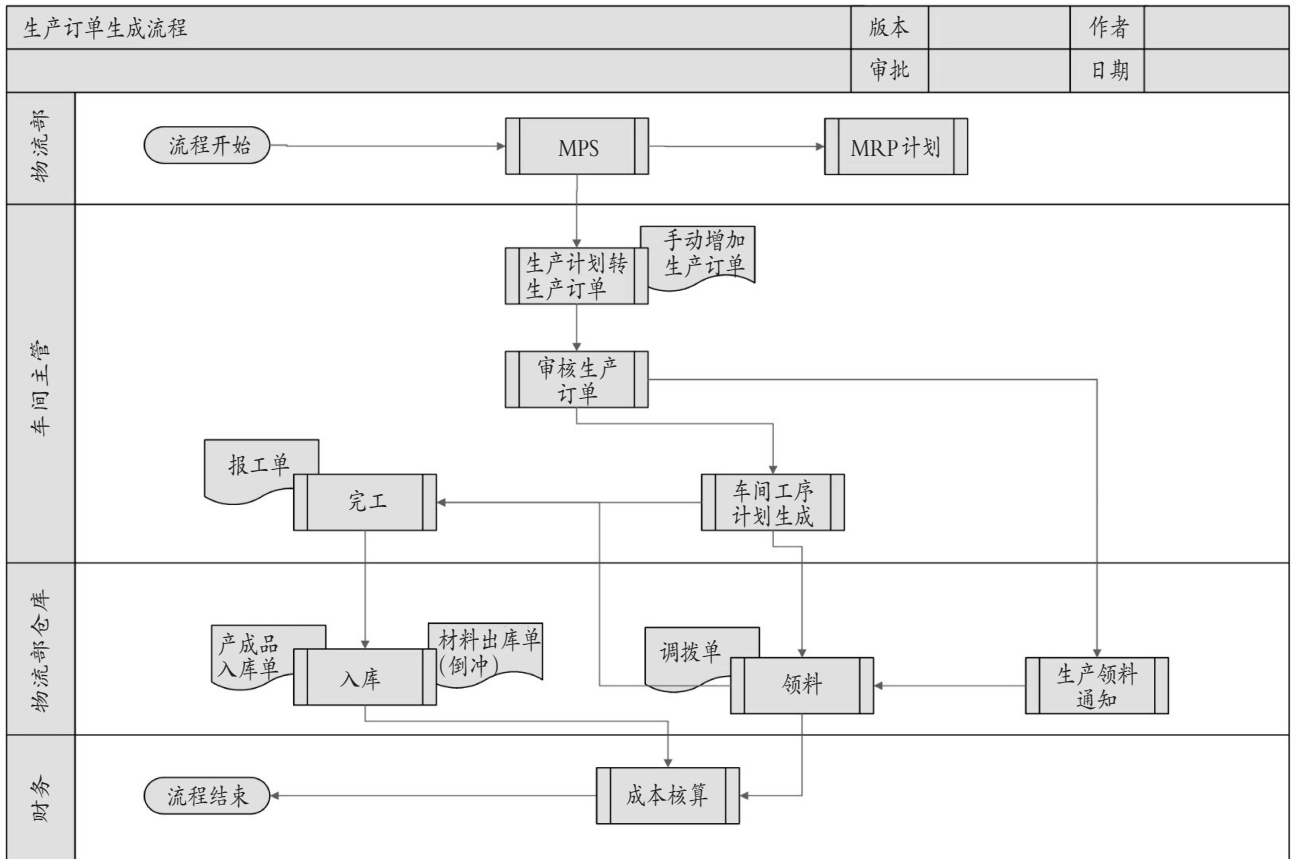


图2 生产订单生成流程

分别来自不同的业务模块：材料成本来自存货核算模块，制造费用、直接人工费用来自总账模块，“操作工考勤数据×70%”来自人力资源模块，设备产能数据来自生产制造模块。

其次，系统将成本卷积所收集的数据在后台进行计算，得到各成本中心本月对该生产订单所发生的实际成本，具体过程为：①获取系统后台计算的本月直接人工、制造费用成本率；②得到该生产订单在该成本中心发生的实际人工成本，可以通过“直接人工的成本率”与“订单的实际人工时间”相乘获得；③得到该生产订单在该成本中心发生的实际制造费用，可以通过“制造费用的成本率”乘以“订单的实际设备时间”获得。

最后，汇总各个成本中心的成本数据，借助BOM的层级关系，得到装配后产成品总成本。

这样，全部“完工产品入库单”都已计算出了其相应的“实际估时作业成本”，而系统的工艺路线中已设置了该产品的单位标准耗用时间，能够显示出该产品的标准作业成本，具体如表2所示。

表2 成本流程描述

顺序	业务步骤	业务步骤实现内容的描述	备注
1	标准作业成本的制定	1.增加标准作业成本版本 2.制定标准耗量(费用与人工的耗量取工艺路线) 3.制定各个成本中心的人工和制造费用成本率 4.生成单位标准成本	系统处理
2	本期实际数据提取	1.定义产品属性。从生产订单取数(确认成本核算系统的产品核算范围) 2.定义公共费用分配范围 3.取本月材料和外购半成品耗用 4.将按成本中心归集的实际制造费用、人工费用录入系统 5.其他数据提取(工时日报表、完工产品日报表、月末在产品处理表)	系统处理
3	成本分配凭证处理	1.成本卷积 2.报表查询	系统处理

(四) 闲置产能与闲置资源成本测定

根据Kaplan、Anderson^[3]的估时作业成本理论，该公司通过五个步骤，得到成本中心的闲置产能和闲置成本，具体为：①确定产能成本率，产能成本率=资源消耗/实际产能；②确定成本动因率，成本动因率=产能成本率×单位作业耗用的时间；③获取成本动因数据；④确定产品总成本和产品总时间，产品总成本=成本动因率×成本动因，产品总时间=单位

作业耗用的时间×成本动因；⑤确定闲置资源成本和闲置产能，通过比较产品总成本和资源成本的差异，得到闲置资源成本和闲置产能。

从生产订单可获取产品成本具体构成，也可通过对产成品综合成本还原分解的方法，获得产成品的直接材料、直接人工以及制造费用的成本数据及按原始成本项目反映的成本明细构成。公司也可同步获取各成本中心的资源产能利用率情况报告。

另外，前已述及，系统在后台自动计算出的直接人工和制造费用成本率均为本月理论角度的生产时间，这与生产订单上记录的实际生产时间往往会产生差异。在理论生产时间超过实际生产时间的情况下，系统转出闲置产能成本；在理论生产时间小于实际生产时间的情况下，公司首先应分析各种可能原因，如理论生产时间的确定是否科学、准确，对实际生产时间的统计是否有误等。

值得一提的是，PJA公司在ERP系统中设计和固化的估时作业成本模型，还可以根据公司的生产制造情况而随时做出调整和适应性变化。比如，公司如果新加了工艺流程，只需要根据实际需求，在系统中加入对应新成本中心和资源；相同地，如果成本中心变化的只是资源，公司也可相应地在系统中增减资源；另外，如果新增了产品，则在系统中调整设置相应产品的BOM和工艺路线即可。

五、案例讨论

PJA公司通过在ERP系统中设计TDABC，基本满足了计划部门、物流部门、人事部门、生产部门和财务部门系统集成的需求，实现成本信息的有效使用，提高了各部门工作效率，从而促进了公司战略的实施，增强了成本竞争力。

(一) 估时作业成本法管理集成的实施效果

1. 实时共享产品成本数据提升工作效率。PJA公司在ERP系统中设计的TDABC中有三个最重要的参数：资源成本、实际产能和单位作业时间。该估时作业成本模型还可以根据公司的生产制造情况而随时做出调整。当作业增加或减少时，只要相应地增减时间方程中的相关参数项目，快速地更新估时作业成本模型，引起方程的线性变化，即可反映公司经营状况的变化。

系统在进行成本卷积时，功能强大且迅速，能同步实时从各业务模块调取数据，从而完成各成本数据收集并在后台计算，最终完成装配后的产成品总

成本自动汇总。同时,系统每月可以计算出一系列成本管理所需的关键信息,如各产品实际作业成本、各成本中心闲置产能、各成本中心新的标准作业成本。这些数据既实现了成本计算过程的大力简化,更为重要的是,能让PJA公司充分体现“数据管理”,及时发现问题,充分发挥“成本数据的决策支持作用”,进而进行成本利润分析、成本计划、成本预测等成本管理行为,或调整生产方案等。如:在对TDABC实施效果评估时,A产品显示毛利率为-8.8%,如果按以前的标准成本核算,利润为负数,即为公司需放弃的产品;但在实施TDABC后,毛利率为22.1%,利润可观,变为公司需要保持的产品。

2. 资源利用率分析有助于科学管理闲置产能。PJA公司的估时作业成本核算模型除了能提供产品成本数据,还能提供各个成本中心的资源利用率水平。公司可以通过人力资源产能利用率和设备产能利用率,考虑人员招聘、培训、订单的波动和设备投资的沉没成本,结合中长期发展战略,做出科学的增员或减员决定和设备投资决策。设备闲置的产能可能是浪费,也可能是机会。当公司承接到新的订单时,就可以充分利用现有产能,无须减少新设备投入。这是以前成本核算未考虑过的问题,因为按原有的成本核算方法,闲置的产能由产品成本承担,导致成本虚高。根据PJA公司某一个月的人力资源产能利用率的数据(详见表3),可知全公司人工产能总利用率较高,达到89%;设备产能利用率的趋势基本与人工产能利用率的趋势一致。

与前期Kaplan、Anderson^[3]等学者的研究结论相一致,案例公司的TDABC取得了良好的成本管理效果。

表3 某月的人力资源产能利用率

工作中心	工作中心名称	资源代号	资源名称	月人工实际产能	月人工利用产能	产能利用率
W1011	W-CNC	L1011	CNC工人	18200	16744	92%
W1013	W-注塑	L1013	注塑工人	728	509.6	70%
W1015	W-冲压	L1015	冲压工人	2730	1638	60%
W1016	W-焊接	L1016	焊接工人	910	682.5	75%
W1012	W-Links装配	L1012	Links装配工人	4186	3976.7	95%
W1014	W-行李支架装配	L1014	行李支架装配工人	3276	2948.4	90%
W1111	W-PT装配	L1111	PT装配工人	11830	11120.2	94%
W1112	W-PT清洗包装	L1112	PT清洗包装工人	1092	982.8	90%
W1211	W-WR-生产	L1211	WR-生产工人	1820	1092	60%
全公司人工产能				44772	39694.2	89%

(二)实施估时作业成本法管理集成的判断论证

案例研究表明,估时作业成本法管理集成作为一种先进的成本管理模式,的确能够增强企业的成本竞争优势。但它并非药到病除的良药,构建和应用估时作业成本法管理集成,其实施成本和风险也非常高。所以,企业在实施前,必须对现行成本系统的有效性进行充分判断和论证,且在科学的指导下实施。

1. 实施前对企业现行成本系统的有效性进行充分判断和论证。PJA公司于2014年启动ERP环境下的TDABC改革是企业既面临行业竞争困境,又遭遇企业内部成本数据来源可控性和决策有用性变弱的环境下进行的。从行业整体的利润趋势变动来看,汽车零部件制造业利润空间也在逐步缩小,因为受上游原材料价格波动以及下游市场整车降价压力等的双重影响;从公司成本核算方法来看,之前的BOM、工资表和工单,这三项重要数据都由PJA公司各部门分别用Excel进行统计和管理,数据从建立到更新都不受控,造成无效的重复工作,且导致成本基础数据的来源不可控,公司依靠标准成本法核算已无法及时明细地指导决策。此时,PJA公司管理层关注的焦点在于,如何获得有价值的产品成本信息,提高数据的决策支持度。

2. 构建和应用估时作业成本法管理集成,企业需具备一定的基础条件。PJA公司实行ERP环境下的TDABC时已具备良好的ERP信息系统应用架构,其开始使用用友ERP系统最早是在2002年,当时只有账务系统,后来又加入了供应链以及账务一体系统,然后才实现网上报账,进而建立了一系列完善的业务流程,包括采购流程、销售流程和物流流程等,通过系统对流程的设计,实现物流和资金风险最

小化。为此,PJA公司设计了TDABC管理集成的应用方案,以应对成本管理中存在的问题,有效利用闲置产能、优化资源配置,进而优化产品种类及组合。

(三)成功实施估时作业成本法管理集成的关键因素

权变理论强调企业的管理方法和技术手段须与环境相适应。在以互联、集成、数据、创新和转型为特点的“工业4.0”“中国制造2025”战略

下,在制造业新一轮结构调整和竞争大潮中,传统制造业需主导以财务成本管理为中心的现代企业管理革新。

顶层设计和团队合作是成功实施估时作业成本法管理集成的关键因素之一。PJA公司专门成立了TDABC项目组这一“特定式小组”,鼓励革新。项目组有明确的目标,项目团队成员有明确分工和相应职责,如明确了项目组组长由总经理担任,负责整体协调和项目推进;项目组一副组长是财务部部长,负责前期调研、模型设计、日程安排、实时跟进等;项目组二副组长是财务部副部长,负责系统选型、编写ERP操作手册和人员培训等;项目组成员是PJA公司各部门部长,负责需求提出、配合系统实施等。

“学习交流”与“持续改进”是成功实施估时作业成本法管理集成的重要保障。公司还具有执行力强的信息技术团队,在用友ERP的维护和完善方面积累了大量经验,培养了基本可以自行解决相关问题并独立进行系统方案的设计和实施的专职人员,进行简单的客户需求开发。公司每年通过SWOT分析制定行动计划和相关KPI指标。

另外,在TDABC的设计和 implementation过程中,湖南大学、中南财经政法大学等高校中成本管理会计方向的老师和研究生多次参与探讨和交流,促进科研、教育、生产等不同社会分工在功能与资源优势上的协同与集成。

六、结论与展望

本文通过对PJA公司的案例进行分析,验证了前文所提出的三个命题,研究发现:①区别于传统ABC与非集成化的TDABC,PJA公司ERP环境下的TDABC管理集成,可有效提升企业的流程效率、即时决策能力与资源配置能力;②ERP环境下的TDABC管理集成实践中各要素是相互联系和交互影响的,成本管理人员的权变意识和追求最准确成本信息的意愿是TDABC集成化管理成功实施的基本前提,公司具备良好的ERP信息系统应用架构是TDABC集成化管理成功实施的必要支撑,组织成员的学习交流和持续改进是TDABC的重要保障。

上述结论一方面从制造业应用的角度弥补了TDABC前期研究主要关注以劳动时间为主要成本动因的物流、医疗、酒店、图书馆等服务行业且主要被当作一种快速、有效的盈利能力分析工具的不足;

另一方面拓展了将ERP系统与TDABC有效融合构建“集成化”成本管理的研究,深化了对制造业ERP环境下的估时作业成本管理集成实践的理解。个性化地利用ERP系统为其他企业提供了信息化环境下的估时作业成本管理的鲜活模板,尤其是ERP环境下的TDABC实践中各要素之间是相互联系和交互影响的有机整体,对我国制造业成本管理实践具有积极的启发意义,有助于提升以成本管理为依托的制造业核心竞争力。

但是,本文研究的局限性在于仅针对具有良好的ERP信息系统应用架构的案例公司进行研究,未对处于ERP引入期、发展期和成熟期等不同发展时期的企业进行区别探讨。另外,本文只探讨了ERP系统中估时作业成本模型在生产制造部门的运用,而未扩展到其他服务部门。且本文采用单案例研究,加之TDABC存在固有缺陷如时间测量存在误差等,虽然选择的是具有代表性的企业案例,但仍然缺少多案例的复制和比较。这些问题还有待在未来展开更为充分的研究,以证实本文结论的一般性意义。

主要参考文献:

- [1] 李倩. ERP系统的产品成本管理[J]. 财经问题研究,2013(5):122~126.
- [2] 赵息,李亚光,齐建民. 时间驱动作业成本法述评:方法、应用与启示[J]. 西安电子科技大学学报(社会科学版),2012(3):32~39.
- [3] Kaplan R. S., Anderson S. R.. Time-Driven Activity-Based Costing[J]. Harvard Business Review,2004(11):131.
- [4] 徐凤菊. 基于ABCM的企业成本管理集成系统研究[D]. 武汉:武汉理工大学,2005.
- [5] Dejnega O.. Method Time Driven Activity Based Costing—Literature Review [J]. Journal of Applied Economic Sciences,2011(15):7~15.
- [6] 杨继良. 国外作业成本法推行情况的调查综述[J]. 会计研究,2005(7):81~85.
- [7] Cardnaels E., Labro E.. On the Determinants of Measurement Error in Time-Driven Costing [J]. Accounting Review,2008(3):735~756.

作者单位:1.中南财经政法大学会计学院,武汉430073;2.湖南第一师范学院商学院,长沙410205;3.磐吉奥(湖南)工业有限公司财务部,长沙410119