

# 热电联产企业单元 作业成本绩效管理

王立波 黄元生 等 编著



# 热电联产企业单元 作业成本绩效管理



封面设计：弓禾碧工作室

销售分类建议：管理

ISBN 978-7-5026-3607-4



9 787502 636074 >

定价：45.00元

# 热电联产企业单元作业 成本绩效管理

王立波 黄元生 等 编著

中国质检出版社

北京

## 图书在版编目 (CIP) 数据

热电联产企业单元作业成本绩效管理 / 王立波, 黄元生等编著. —北京: 中国质检出版社, 2012

ISBN 978 - 7 - 5026 - 3607 - 4

I. ①热… II. ①王…②黄… III. ①热电厂—成本管理 IV. ①F407.616.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 077683 号

## 内 容 提 要

本书将作业成本管理理论、价值链理论及人力资源管理理论等引入热电联产企业成本管理实践, 对热电联产企业的作业流程进行了细分, 从价值创造、成本动因分析等视角对热电联产企业实施企业成本管理的理论方法、成本优化策略、成本控制与考核体系构建等进行了较为详尽的研究和论述。

本书主要面向从事热电联产企业管理、经济及管理研究的相关人员, 也可作为经济管理等专业的教辅和培训用书。

中国质检出版社出版发行

北京市朝阳区和平里西街甲 2 号 (100013)

北京市西城区三里河北街 16 号 (100045)

网址: [www.spc.net.cn](http://www.spc.net.cn)

总编室: (010)64275323 发行中心: (010)51780235

读者服务部: (010)68523946

中国标准出版社秦皇岛印刷厂印刷

各地新华书店经销

\*

开本 787 × 1092 1/16 印张 12.75 字数 310 千字

2012 年 5 月第一版 2012 年 5 月第一次印刷

\*

定价 45.00 元

如有印装差错 由本社发行中心调换

版权专有 侵权必究

举报电话: (010) 68510107

## 编 委 会

主 任：王立波

副主任：黄元生

委 员：王立波 黄元生 闫钟灵 宋传清 于孝宏  
孙 伟 耿玉刚 赵学山 李永臣 李泽红  
戴立新 王彦丽 戴金煜 明 雷 韦 健

# 前 言

目前，我国电力市场的建设正稳步推进，“厂网分开”后各发电集团也被推向市场，参与市场竞争。随着我国煤炭市场化改革的深入，煤炭价格出现了持续上涨的局面，导致火力发电企业的经营环境日益严峻。为此，火力发电厂纷纷探索新的、更加科学的管理模式，以达到不断降低经营成本，适应市场竞争的要求。

“热电联产企业单元作业成本绩效管理研究”是中国华电集团公司（创新基金）立项的研究项目。项目研究采取了企校合作的方式，由华电淄博热电有限公司与华北电力大学合作研究完成。项目重点研究将先进的作业成本分析与控制理论应用于电厂，进一步完善电厂的成本控制体系，即通过对电厂作业流程的分解、作业价值创造、作业成本动因分析，找出成本支出所存在的不足。通过建立起以成本考核为核心的绩效考核体系，将作业成本优化的管理方法应用到电厂的整个经营环节中，从而深化电厂的成本管理。

本书是“热电联产企业单元作业成本绩效管理研究”项目的研究成果。本书首先阐述了成本与绩效管理的概念，分析了发电企业成本与绩效管理的现状及存在的问题，探讨了作业成本法及其在发电企业中应用的必要性、可行性。其次，论述了作业单元划分的原则、标准和方法、需要考虑的因素、各业务单元的价值创造、成本动因分析，并以此构建了成本控制的绩效考核指标体系，分析了基于平衡计分卡的作业单元绩效管理体系。再次，研究了单元作业成本绩效管理实施的关键因素、电厂作业单元成本费用预算编制、热电厂单元作业优化与成本控制，确立了基于平衡计分卡的电厂作业单元的绩效考核方案与实施方案。

在项目的研究过程及本书的编撰过程中，承蒙华电淄博热电有限公司、华北电力大学和各兄弟单位的大力支持，在此表示感谢。

由于作者水平有限，不足之处在所难免，热诚欢迎读者批评指正。

编 者

2012年4月

# 目 录

<b>第 1 章 企业成本管理与绩效管理概述</b> .....	( 1 )
1.1 企业成本管理概述 .....	( 1 )
1.2 企业绩效管理概述 .....	( 12 )
<b>第 2 章 发电企业的成本与绩效管理分析</b> .....	( 22 )
2.1 电力企业经营特点与经营目标 .....	( 22 )
2.2 国内发电企业成本与绩效管理现状 .....	( 27 )
2.3 国内发电企业成本与绩效考核管理存在的问题 .....	( 31 )
2.4 国内发电企业成本与绩效管理改革的必要性 .....	( 37 )
<b>第 3 章 发电企业单元作业成本绩效管理设计</b> .....	( 42 )
3.1 作业成本法及其在发电企业中的应用 .....	( 42 )
3.2 单元作业成本绩效管理的理论与方法 .....	( 52 )
3.3 单元作业成本绩效管理的基本原理 .....	( 59 )
<b>第 4 章 热电厂单元作业成本管理方案</b> .....	( 66 )
4.1 热电厂成本管理现状、问题和对策分析 .....	( 66 )
4.2 热电厂作业单元划分的原则标准和方案详表 .....	( 68 )
4.3 作业成本法的实施设计 .....	( 95 )
<b>第 5 章 热电厂单元作业优化与成本控制</b> .....	( 98 )
5.1 热电厂作业单元分析 .....	( 98 )
5.2 热电厂作业单元优化与成本控制测算 .....	( 105 )
<b>第 6 章 热电厂作业单元成本费用预算编制</b> .....	( 121 )
6.1 热电厂现行预算编制及其存在的问题 .....	( 121 )
6.2 作业单元成本费用预算编制的指导思想 .....	( 123 )
6.3 作业单元成本费用预算编制原理与流程 .....	( 125 )
6.4 作业单元成本费用预算的执行与分析 .....	( 142 )

第7章 热电厂作业单元的绩效管理方案 .....	(145)
7.1 热电厂绩效管理现状及分析 .....	(145)
7.2 作业单元绩效管理的指导思想 .....	(147)
7.3 作业单元考核指标设计与标准确定 .....	(149)
7.4 作业单元绩效考核方案实施方法 .....	(154)
参考文献 .....	(194)



# 第1章 企业成本管理与绩效管理概述

## 1.1 企业成本管理概述

### 1.1.1 成本与成本管理

#### 1.1.1.1 成本

关于成本的精确定义，目前理论界尚存在许多争议，并且随着商品经济的不断发展，成本这一概念的内涵和外延也始终处于不断变化和发展中。马克思在1867年出版的《资本论》中明确揭示了成本的本质和经济内涵，指出成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现，并认为成本是一个价值范畴。马克思在将资本划分为可变资本和不变资本之后，提出不变资本转移价值，可变资本创造价值的论断。

在西方新古典经济学中，人们从机会成本的含义出发，提出生产成本主要由两个成本类型构成，即显性成本和隐性成本，显性成本包括员工工资、消耗的原材料、燃料等支付的费用，隐性成本包括固定资产的折旧以及所有者投入资本的利息和业主的劳动报酬。

通过对西方新古典经济学的反思和进化中发展起来的新制度经济学派，则提出了交易费用的概念，其代表人物是科斯。科斯认为与市场通过契约形式完成交易不同，企业依靠权威在其内部完成交易。企业形成的原因就是为减少交易费用，即将外部交易转移到企业内部进行。科斯得出的结论是，企业会扩大到使得在企业内部再进行一次交易的费用等于相同的交易在市场上完成的费用的规模。科斯的理论被称为交易费用学派。科斯交易费用理论的提出突破了新古典经济学成本视野，扩展了成本的度量和界限。

威廉姆森、阿罗、哈特、张五常在进一步发展科斯的交易费用理论的基础上，形成了契约经济学、信息经济学等理论。

在管理学中，成本被理解为一种企业生产、管理等经营活动的综合指标。管理学所说的成本是指在消耗一定资源的前提下获得最大的效益，或在效益一定的前提下使用最小的资源消耗，这也是企业管理所要追求的目标。管理学对成本的界定强调成本过程和成因，而不太强调成本的经济实质。

在会计学中，成本概念有广义和狭义之分。狭义的成本是指财务会计范畴内的费用。美国财务会计准则委员会在其第六号概念公告中将费用定义为：某一个体在其持续的、主要或核心业务中，因交付或生产了货品，提供了劳务或进行了其他活动，而付出或耗用的其他资产或承担的负债。但在我国费用概念的定义过于模糊，我国《企业会计准则》的定义为：企业在生产经营中发生的各项耗费。但并未明确界定费用一词，易引起争议。广义的成本概念其范畴扩展很快。西方国家对成本的最一般定义是：成本是获得商品或提供劳务所做出的牺牲，可以采用现金支出形式，也可以采用机会成本形式，即成本意味着牺牲或放弃。

### 1.1.1.2 成本管理

成本管理是现代企业管理的重要组成部分，它是指在企业的生产、经营过程中，预测、计划、核算、控制、分析和决策企业发生的各种费用、所生产产品和劳务的成本，是一个系统的、科学的管理过程。成本管理包括管理者在满足客户需要的前提下，在控制成本和降低成本的过程中所采取的一切行动。

#### (1) 成本管理流程和功能

成本管理流程主要包括规划成本、计算成本、控制成本和评价业绩等 4 个步骤（图 1-1）。规划成本通常是由企业的战略目标和所处的经济环境、市场竞争状况所决定的，它主要是对成本管理做出规划，从而为具体的成本管理提供依据和总体要求。在成本管理系统中，计算成本主要是以财务数据为基础，分析计算各环节合理成本的数值。控制成本则是利用计算成本提供的财务数据及非财务信息，采取经济、技术和组织等手段实现降低成本或改善成本的一个系统的活动过程。评价业绩是对控制成本效果的评估，目的在于改进原有的控制成本活动和激励改善员工和团体的成本及成本管理意识。

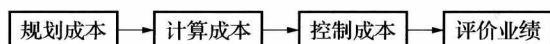


图 1-1 成本管理流程

随着经济环境条件的变化，成本管理系统的功能也在不断发生变化。但总的来说，成本管理主要有三项功能：为定期的财务报告提供依据，计算已售产品和劳务的成本，估算库存产品价值；估算和预计作业、产品、服务、客户等成本对象的成本；为企业提高经营效率、进行战略目标决策提供并反馈经济信息。

随着市场经济的不断发展，企业外部环境竞争的压力和自身发展的内部动力，促使其不断寻找降低成本的有效途径，实际上，在激烈的市场经济竞争中，降低成本是企业生存与发展的永恒话题。尤其是处在 21 世纪的企业，面临的将是市场经济的全球化 and 竞争对手的国际化，企业无论采取何种形式的竞争模式，降低成本无疑是企业竞争中最关键的环节之一，企业在考虑如何及时、周到的满足客户需求以后剩下的大部分是自身的成本管理问题。另一方面，随着信息技术的发展，各类新型管理理论和方法的出现，使得传统的成本控制理论和方法已表现出成本核算不准确、成本控制不完善、成本信息不能满足战略决策要求等问题，并不能从成本形成的源头上大幅度地降低成本，因此在 21 世纪全球化的经济环境下，对成本管理必然提出新的要求，需要展开新的理论研究和具体实践。

#### (2) 成本管理的目标

成本管理的基本目标是提供财务的与非财务的信息、参与企业管理，为企业的科学管理提供支撑。可分为总体目标和具体目标两个方面：

##### ① 成本管理的总体目标

成本管理的总体目标是为企业的生产经营目标服务，具体说来包括为企业内外部的相关利益者提供他们所需要的各种成本信息，以供其进行决策作参考和通过各种技术的、经济的和组织手段实现控制成本水平。在不同的市场经济竞争环境中，企业成本管理系统总体目标的表现形式也不同，总体目标的制定主要依据企业的竞争战略。在以成本领先战略为指导的

成本管理系统的总体目标是追求产品成本的绝对降低；而在以差异化战略为指导的成本管理系统中的总体目标则是在保证实现产品、服务等方面差异化的前提下，对产品全生命周期成本进行管理，实现企业成本的持续性降低。

## ② 成本管理的具体目标

成本管理的具体目标可分为：成本核算的目标和成本控制的目标。成本核算是为所有预期成本信息使用者提供财务与非财务信息。预期使用者包括外部使用者和内部使用者。外部信息使用者需要的主要是财务方面的信息，包括资产价值和经营盈亏情况等，因此成本核算的目标是确定盈亏及资产价值，即按照企业相关会计制度的规定，计量财务成本，满足编制资产负债表的需要。而内部信息使用者除了了解资产及盈亏情况等财务信息外，更多的是要了解非财务信息，并将信息用于以后期间经营管理的改善，因此成本计算的目标即通过向管理人员提供成本信息，借以提高企业管理者的成本意识，并通过每一期间或相关期间的成本差异分析，考核企业管理者的经营、管理业绩，促进企业管理者采取适当的措施进行改善；有效地满足企业战略决策对成本信息的要求。

成本控制的目标是降低成本、提高效率。在历史的发展过程中，成本控制目标经历了通过减少生产经营过程的浪费来降低成本、提高工作效率、提高成本效益比以及通过保持战略竞争优势来降低成本等几个发展阶段。采用成本领先战略的企业，其成本控制的目标是在保证产品和服务质量的前提下，最大可能地降低企业内部生产、经营成本，主要通过对企业生产经营过程实施强有力的、高效的控制来实现。而采用差异化战略的企业，其成本控制目标为：以企业实现产品或服务差异化为前提，通过降低产品全生命周期成本，实现持续、长远的成本节约，表现为对产品所处全生命周期的不同阶段成本的控制，即对研发成本、生产成本、销售成本、供应商部分成本和售后服务成本的规划和控制。

## 1.1.2 国外企业成本管理理论与实践

### 1.1.2.1 国外企业成本管理理论的发展历程

成本会计理论作为成本管理理论的一个重要组成部分，其诞生发展的过程本身也在一定程度上反映了成本管理理论发展的大致轨迹。成本管理的发展过程主要遵从了会计、成本会计乃至管理会计中的成本管理这样一条发展线路。

#### (1) 起步期

一般认为，成本管理理论是从19世纪20年代后期发展起来的，但作为成本管理基础的成本核算，却在15世纪中叶就已经出现。它首先产生于人们计算销售损益的需要。1750年，英国人詹姆斯·多德森提出分步成本计算法的模式。随后，由于近代工厂制度的建立，间接制造费用急剧增加，间接费用如何分配到各个产品中去成为当时成本研究的一个重要课题。1889年，英国会计师G P 诺顿在《纺织工业簿记》一书中主张将成本分为主要成本和间接费用两大部分，主要成本按产品进行分配，间接费用则直接转到损益账户，设计出了制造成本法的模式。这一时期成本管理的思想尚在酝酿之中，主要体现在事后对销售产品的成本按一定方法进行核算，并将企业各年的实际成本进行相互比较，这些虽然为下期产品的生产和销售提供了具有指导意义的成本信息，但仍局限于事后对成本被动的反映，并不能达到及时控制生产耗费的目的，所以它不适用于成本管理，当时主要用于产品定价和期间损益的计算。不过，这种成本核算意识及方法的产生为以后成本管理的发展奠定了良好的基础，其

中许多方法到今天仍在广泛应用。

## (2) 成熟期

1911年，美国工程师泰罗发表了著名的《科学管理原理》一书，将科学计量引进了管理领域，提出了“以计件工资和标准化工作原理来控制工人生产效率”的思想。随后，在会计中，“标准成本”、“差异分析”和“预算控制”等技术方法便应运而生。与以前仅利用过的数值进行成本计算的方法不同，标准成本法要求预先制定作为规范的标准数值，在生产经营过程之中随着生产耗费的发生，就将实际资金耗费与标准成本值相比较，从而揭示实际耗费脱离标准的差异，以便及时采取相应的措施予以调整。

进入20世纪30年代，标准成本的现实性进一步扩大，最初的标准成本是以长期的平均价格、接近于理论值的效率水平及最高开工率来制定的，所得到的标准化成本是理想化的标准成本，在短期内难以达到。特别是在20世纪20年代，尽管制约成本产生的现实条件不断发生变化，但标准成本却长期固定不变，因此发生的成本差异太多，不能与管理者的责任相结合，对此，人们迫切要求以现行标准成本代替理想标准成本。标准成本制度的诞生和发展将成本管理从事后成本核算向前移到事中成本控制，使工程技术人员、管理人员及生产工人都增强了控制成本的意识，推动了企业成本的降低和节约。它不仅是一种成本制度，而且还能满足企业计算损益的需要，从而将成本控制与成本核算有机地结合起来。

## (3) 发展期

20世纪40年代，特别是第二次世界大战以后，由于企业规模的不断扩大和市场竞争的日益激烈，促使企业广泛推行职能管理和行为科学管理，以提高企业的竞争能力，从而迫使企业在成本管理控制上不断开拓新的领域。1947年，美国通用电气公司工程师麦尔斯首先提出“价值工程”的概念。价值工程的实践，使产品成本大幅度下降，同时也扩展了成本控制的空间范围，完善了成本管理方法，并迅速为世界各国采纳和运用。1954年，英国管理学家德鲁克提出的“目标管理理论”又进一步推动了成本管理思想的发展，并最终形成了目标成本管理理论体系，有效地促使成本降低。为了加强企业内部各级单位的业绩考核，1952年，希琴斯倡导责任成本会计，将成本目标进一步分解为各级责任单位的责任成本，进行责任成本核算，使成本控制更为有效。20世纪50年代后期，随着资本主义市场由卖方市场向买方市场的转变，资本主义的经营思想相应地从“以产定销”向“以销定产”或“产销结合”转变，这些外部环境的变化，使企业经营决策的重要性日益凸现，而传统的全部成本法提供的会计信息已经不能满足成本预测、决策的需要，于是便产生了“变动成本法”的成本核算方法。

纵观成本管理理论发展的历程，从最初的成本核算、成本节约到全面成本管理，是科技进步和市场竞争共同推动的结果，也是人们对成本本质认识不断加深的体现。

## (4) 新趋势期

随着各种高新科技的快速发展，社会、经济和企业等方面相应地发生了令人不可忽视的变化，进而推动了成本管理理论与企业具体实践的发展。尤其是新的成本管理模式的出现，近几年来，企业生存的外部环境不断发生变化，体现在：全球竞争力增强、生产技术的改善、信息技术的提高、对客户给予了更高的关注、新的组织形式、社会政治和文化环境的改变等，这些变化必然导致成本管理理论与实务的显著变化。因此，一股研究成本管理理论新进展的浪潮被掀起，一大批学者加入了这股浪潮，逐步探讨成本管理理论新发展对与其相关

的问题产生的影响，为成本管理实务提供必要的理论支撑。总结发现，成本管理理论的新进展主要体现在以下几个方面：

### ① 对产品成本概念的重新认识

在传统的成本概念中，产品成本被认为是与特定产品的形成有直接关系的各种资源的耗费总和。但随着经济全球化的不断发展，导致实际经营中非生产性成本在企业成本中所占的比重日益提高，作用也日趋重要。在这种状况下，传统的成本概念出现了弊端，由于传统的成本方法只注重产品的生产成本，这就造成了成本信息的极大扭曲，最终将导致战略经营决策的失败。新的产品成本概念认为产品成本包括：产品的开发设计成本、产品的制造成本、使用成本、维护保养成本和废弃成本的一系列与产品全生命周期有关的各种资源的耗费。

### ② 成本管理范围的界定

随着社会经济环境的不断变化和发展，尤其是高科技在企业生产经营过程中的广泛应用，成本管理的范围也随之发生了变化，外延日益扩大。传统的成本管理范围仅包括企业内部的生产经营过程，而不考虑产品设计、供应销售环节的成本，忽视了企业内外部整体价值链的存在，这也必然导致企业不能制定出全面的竞争战略。战略成本管理将成本管理与企业战略结合起来，从战略高度对企业成本结果与成本发生过程进行全面跟踪、控制、分析和改善，寻求一种能够满足企业长期竞争优势的成本管理手段。战略成本管理的基本框架由战略定位、价值链分析和成本动态分析三部分组成。其中，价值链分析是战略成本管理提高企业竞争优势的基本途径，是战略成本管理的基础，是对企业成本管理层面进行全面、系统研究的途径。为增强企业核心竞争力，更好的适应21世纪市场经济竞争环境的要求，必须延伸企业成本管理的范围，向前延伸到开发设计阶段，这有利于从源头上控制成本；向后延伸到销售服务阶段，此阶段的成本对提高客户满意度产生重要影响。另外，新的成本管理理念不能仅仅局限于企业生产经营部门内部，还要考虑企业各个部门的协同作用。

### ③ 降低成本方式的转变

降低成本的传统方法主要是通过生产经营过程中的成本节约来实现，通过节约资源和改进工作方式以削减将发生的成本支出，或是企业成本节约方式的改进，这些都属于降低成本的最初始的方式。在全球知识经济的大环境下，企业需要寻求降低成本的新方法，从根本上解决成本的发生。对此，理论和实践中也都有一些研究，现代的适时生产系统就采取“零库存”的形式避免了几乎所有的存货成本。要从根本上解决不必要成本的发生，在于从管理的角度去探索成本降低的潜力，注重事前预防而非事后调整，从源头避免不必要的成本发生。这种从根本上解决成本降低问题需要企业从产品的研发、设计阶段着手，通过对生产流程的重组来消除不必要的生产环节，达到成本管理的目标，这是一种战略上的变革。传统的成本管理理念以企业是否节约为准则，强调从降低成本的发生来削减成本。这种观念在全球知识经济环境下显得过于陈旧，现代企业应该以成本效益为理念，成本效益是指企业中某些成本的支出是为了获得更大的收益，为了持续的、根本的减支。这种观念与“花钱即是省钱”的消费观念有一定的相通之处。所不同的是企业的成本管理活动应以成本效益观念为指导思想，从投入与产出的对比分析来看待投入即成本的合理性和必要性，付出尽可能少的成本，创造尽可能多的使用价值，以此提高企业长久的经济效益。

总之，在成本理论研究方面，已从生产型的注重内部成本管理向市场型的注重内外部结合的战略成本管理转变，提出了以价值链为源头的“作业成本管理”模式和以全生命周期

成本为基础的成本企划等成本管理模式。

### 1.1.2.2 国外企业成本管理实践的发展历程

#### (1) 16~17 世纪成本会计实务的萌芽

16~17 世纪是西欧资本主义形成和快速发展的时期，即工场手工业开始蓬勃发展。相比家庭手工业而言，需要投入更多的生产要素，更大的生产规模以及更高的劳动生产率，于是成本会计应运而生。

德国的雅格布·富格尔（Jakob Fugger）家族是成本会计的早期尝试者。该家族为了核算矿产开采和冶炼成本，突破了传统的簿记方法，专门设置了一些账户用于成本核算。

在意大利成本实践活动的先驱是梅第奇（Medici）家族，他们在 1531 年创立的纺织合伙手工业工场，设置了日记账对原材料进行核算，在纺织物制造和销售暂记账户中对各批原材料的成本和收入进行比较，得出一个经营期内纺织物经营的利润。

#### (2) 英国分批成本制度与分步成本制度的创立

18 世纪中期，第一次工业革命在英国爆发，并成为引发全社会产业变革的导火索，标志着由资本主义工场手工业向资本主义机器大工业发展阶段的推进。工业革命促使工厂制度的建立，由此产生了对正确计算成本信息的需要。到 18 世纪中叶，英国已形成了现在仍在使用的基本成本计算方法——分批法和分步法。1750 年，詹姆森·道格森（James Dodson）在《会计人员或簿记方法》中将制鞋厂每种规格鞋子按不同的材料计算价格，使鞋子的材料总成本等于所耗用原材料的总成本，这种处理方法被认为是分批成本法的开端。而分步成本法萌芽于 1777 年，汤普森（Wardhaugh Thompson）从亚麻制袜的“存货”账户开始，经过各道工序的价值流转，最后算出每双袜子的成本，并用复式分录的形式在账户中列示了各步骤记载用量、用工数量以及价值。

#### (3) 美国的标准成本制度

在工业革命的第二阶段，由美国开创的制造系统，各种零部件先由专用设备生产出来再装配成最终产品。它的代表者是福特，福特公司通过生产过程的成功组织实现了保持较低的生产成本。随着对生产过程的控制与管理，成本会计从最初的成本计算发展到成本计算与成本控制即成本管理相结合，表现为由事后的成本计算发展到标准成本管理系统。

#### (4) 成本企划

成本企划的产生和发展是以大型跨国公司为载体的，而全球化的市场竞争则为外部推动力，最早萌芽于 20 世纪 60 年代初期，源自日本丰田汽车公司的新车开发和车型更新。成本企划从改变产品的研发设计入手，解决了当时传统成本管理无法解决的汽车成本骤升的问题。是日本成本控制模式的核心和精华。

从 20 世纪 60 年代初期开始，成本企划作为日本独特的成本控制模式不断得到发展。现在它不仅在汽车、机械制造、机电、手表、精密电子仪器等机械制造业得到应用，而且在化学工业、冶金业、纺织业、服务业、食品业等得到了一定程度的推广和实施。

成本企划管理模式的独特性在于，这种管理体制具有综合性战略管理体制的特征，它由工作团队精神、全员质量管理、多功能性、可视化管理、定期信息传导系统等构成。这种组织管理体制得以运行的文化基础是集体主义。管理就是要以管理的途径影响某一特定组织体制下的个人行为，使个人的潜能得到最大限度的发挥。组织管理体制得以运作的意识形态是水平管理。水平管理是经营者与负责设计研发的技术人员、生产人员、成本核算人员等之间

的协作的相互交流,拓宽决策参与的范围,以使得影响整个生产循环的问题得以解决,合理化决策的执行、控制、反馈得以迅速贯彻。在日本,目标成本计算与适时生产系统(JIT)密切相关,它包括成本企划和成本改善两个阶段。成本企划的目标是通过设定、达到目标成本并得出估计成本,使得估计成本逼近目标成本,这其中目标成本的设定和达到是最为关键的一步;而成本改善则是在生产过程中持续性降低成本的过程。以上是在初始设计时降低成本的过程,这一过程包含了目标成本的设定——分解——达到——二次设定——二次分解的持续循环。

成本企划的实质是成本的源头控制,是针对将要达到的目标对目前的方法与步骤进行动态调整,是一种前瞻性和预防性的控制方式。成本企划的源头控制体现了成本控制的两种新理念,其一是流程式成本控制,就是将降低产品成本的重心由传统的生产阶段追溯到设计、研发阶段,对企划对象的源头实施充分透彻的分析,从而避免后续制造过程中的大量无效作业耗费资源的成本,最大可能的实现大幅度削减成本的目标。其二,源头控制体现了“成本注入”的思想,这种思想意味着在将各类原材料汇集在一起装配成产品的同时,也将成本一并装配进去。一个完工的产品设计,在设计过程中就将制造过程进行了一次演练,演练时所需的各种条件就是实际生产过程中各项具体要求的体现。力求达到在设计的演练中即排除各种无效或低效因素,设计上有限的注入成本可能就等同于制造现场的实际成本,这就等于在源头即确保了成本降低的可能性。

#### (5) 作业成本制度

作业成本法的研究最早可追溯到本世纪四十年代初。最早从理论和实践上探讨作业会计的是美国会计学家埃里克·科勒(Eric Kohler)教授。1941年,科勒教授在《会计论坛》杂志发表论文,首次对作业、作业账户设置等问题进行了讨论,并提出“每项作业都设置一个账户”。而作为一种成型的方法,即以作业为基础,通过对作业成本的确认、计量,进行产品成本计算的成本计算和管理系统的作业成本法则是到20世纪80年代末才受到广泛关注和研究,90年代才在先进制造企业首先应用的。其间美国哈佛商学院的罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)和罗宾·库柏(Robin Cooper)两位教授对此做出了卓越的贡献。

作业成本法是一种以作业和作业组成的价值链为基础的先进成本管理系统,该方法将管理重心从产品深入到生产产品的作业层次,着眼于成本发生的前因后果,通过对作业及作业所耗费资源的确认、计量来提供一种动态的成本信息。作业成本法将传统的以产品为中心的成本计算过程转向以作业为中心的成本计算过程,通过将具有某种关联的作业组成不同的成本库,追踪分析所有与产品相联系的作业,以与作业最具关联性的成本动因分配占企业总成本越来越多的制造费用,大大扩展了成本核算范围,成本核算过程更详尽,大大提高了成本的可归属性和准确性。其原则是消除不增值作业,改善增值作业,优化作业链和价值链,减少损失浪费,提高计划、控制、决策的科学性及资源利用效率,并最终提高企业的核心竞争力,改善企业的盈利能力,增加企业价值。在绩效考评的指标选择上,引入了诸如市场占有率、产品质量、客户满意度、人力资源能力等非财务指标,这些非财务指标与财务指标相结合,提高了绩效考评的可信赖度。

作业成本管理是一种以作业成本法为基础的面向企业生产产品的全生命周期的成本管理模式。根据作业之间的某种相关性来设置“成本库”归集分配成本,再计入相关产品的成本,按照成本动因并采用多样的分配标准来实现对间接费用的分配,通过不同作业中心的成

本信息来实现作业成本管理。从作业链和价值链的角度考虑，消除不增值作业，减少增值作业的作业量，提高增值作业的效率，推动企业流程重组，使企业生产经营整个作业链和价值链的效率不断提高。

作业成本管理的基本原则就是通过改变现行作业的作业方式，这种作业方式的改变是通过通过对作业进行实质性的、系统性的分析来实现的，改进企业作业的效率和效果，实现企业的经营目标。作业按其性质的不同可分为增值作业和非增值作业两种。增值作业就是能增加最终产品或服务价值的作业；非增值作业则是不增加最终产品或服务价值的作业，应视为作业浪费。在进行现代企业的成本管理时，要强调计量非增值作业的重要性，同时不可忽视计量增值作业的重要性。要努力减少非增值作业的作业量，直至最终消除非增值作业，提高资源的利用效率，使企业掌握的有限的资源能最大限度的为企业创造最大的经济效益。

### 1.1.3 我国企业成本管理

#### 1.1.3.1 我国企业成本管理的历史回顾

我国企业的成本管理工作最早可以追溯到建国初期，在 20 世纪 50 年代和大跃进后实行八字方针，至 20 世纪 60 年代前期既是中国经济发展的极其重要时期，也是中国成本管理工作发展的重要时期，期间，中国的工人阶级积累了很多成本管理方面的成功经验。

(1) 在成本计划方面，形成了一套比较完整的体系和编制方法，尤其是推出了在编制成本计划阶段的项目测算法，该方法直到今天来看，仍然是比较科学的。

(2) 在成本控制方面，针对不同的成本项目采取了各自适应的控制方法。例如在原材料的控制上实行了限额发料制，并通过分批核算法、数量核算法和金额核算法等对原材料在生产使用中的数量差异进行控制。

(3) 在成本核算方面，设计实施了定额成本法，简化了在产品 and 完工产品之间的成本分配问题；创造了平行结转分步法，解决了在采用逐步结转分步法时下一步骤的产品成本只存在上一步骤的产品成本，计算完毕后才能计算出来，而且本步骤的产品成本水平还受到上一步骤成本水平影响的缺陷。从而加速了成本计算，便于对各步骤成本变化的分析和考核。

(4) 在成本分析方面。一是从单纯的本期实际与计划、本期与上期相比较，发展到同行业成本指标的对比分析，并进一步扩大到整个部门的成本分析；再就是有些企业从开展一般的经济分析发展到联系企业生产特点的成本技术经济分析；这些做法丰富了成本分析的广度和深度，完善了成本分析的内容。

(5) 在成本管理民主化方面，设计实施了成本指标归口分级管理，将成本指标逐级分解，落实到各部门、班组和个人，作为各层级的成本控制标准，以保证成本指标真正落实的可能性；建立了包括班组经济核算在内的厂内经济核算制，核算和控制落实到各部门、班组和个人的资源消耗，检查分析指标的执行情况，及时发现执行过程中的问题，采取有力措施保证成本指标的完成。开展了厂部、车间和班组三级成本分析活动，在专业分析的基础上，充分发扬民主，集中集体智慧，使降低成本的潜力发挥到极致。在接下来的大跃进时期和文化大革命时期，成本管理工作遭到了破坏。大跃进时期在所有制问题上盲目追求“一大二公”，在企业管理上，管理权限层层下放，把“一五”时期建立起来的科学管理制度全部废弃了。有些企业成本核算无人过问，账目无人问津，资源消耗损失浪费严重，企业管理混乱。在“文化大革命”时期，林彪、“四人帮”一伙打着批判修正主义的旗号，百般吹嘘无



政府主义，把社会主义企业的管理制度斥之为资产阶级的“管、卡、压”，诬蔑企业讲求盈利是资本主义利润至上，鼓吹“三年不算账，钱也不会跑到外国去”的谬论，使管理企业处于半瘫痪状态，消耗无定额，成本不核算，生产急剧下降，成本不断上升，亏损企业越来越多，给国民经济造成了巨大的损失。

党的十一届三中全会给成本管理工作带来了希望，在改革开放的总方针指引下，我国成本管理工作得以恢复并得到迅速发展，1980年学术团体成本研究会的成立就是这一时期的一个成果。在这之后的数十年中，我国的理论界把西方先进的成本管理理念和成本管理方法引进来，并与我国实践相结合，有力地指导了我国企业界的成本管理工作，我国的成本管理工作无论是理论方面还是实践方面都进入到一个新的局面。

在成本管理理念方面普遍认识到要学习西方反映市场经济规律的成本管理理论和方法体系，同时必须结合我国具体的国情；在成本核算方面，注意成本核算信息与企业决策的关联性，积极实施引进的标准成本、作业成本法、变动成本法等；在成本管理的领域上向技术领域扩展，开始推行价值工程等手段从研发设计源头上降低成成本。

### 1.1.3.2 我国企业成本管理的实践——邯钢模式

河北省邯郸钢铁集团有限公司（简称“邯钢”）位于河北省邯郸市。自1991年以来，邯钢在全公司推行了“模拟市场核算，实行成本否决”为主要内容的成本控制战略，取得了显著成绩。1990~1999年，钢产量从110万吨迅速增加到352万吨，销售收入由10.2亿元增加到81.2亿元，实现利税由2.1亿元增加到11.2亿元，利润由100万元增加到7.8亿元，资产负债率由70%下降到49.5%，走出了一条国有企业通过自我积累实现装备更新换代，资产迅速增值的新路子。邯钢的管理经验引起了国家的高度重视，1996年1月国务院发出通知，在全国学习推广邯钢管理经验。

邯钢钢铁集团的成本控制战略建立在如下分析和判断基础之上：

(1) 我国单位国民生产总值的能耗是日本的6倍，美国的3倍，韩国的4.5倍，国家政策导向是鼓励降低物质消耗、增加经济效益。邯钢是国有企业，要在发展战略上体现国家经济发展的导向。

(2) 邯钢是地方国有企业，硬件条件欠佳，国家支持力度有限，既不可能依靠国家的高投入来发展自己，也不可能依靠财政补贴来渡过难关，只有自力更生、自救图存、自我发展。

(3) 邯钢的产品与其他竞争对手的产品在性能上没有大的差距，不容易形成技术领先的竞争优势，况且价格战频繁，除了靠降低成本来取得竞争优势之外，别无它途。

(4) 邯钢的各项物耗指标不用说与国际先进水平比，就是与国内同行业先进水平比都还有差距，加上以往制度不严，国家财产“大家拿”的现象时有发生，上述分析表明企业降低成本面的压力和潜力都很大。

“模拟市场核算”是在独立核算的二级分厂，以市场为导向，以国内先进水平和本单位历史最高水平为依据，对组成成本的各项指标逐项比较，找出潜在的效益，将原材料和出厂产品均以市场作为核算参数，进而核定出产品的内部目标成本和目标利润。“实行成本否决”是将核定的产品的内部目标成本和目标利润层层分解落实，达标的重奖，未达标的否决奖金或升级。这种方法的关键环节是“市场、倒推、全员、否决”。

(1) “市场”是指改革企业内部价格体系，修订和完善“模拟市场”内部结算价格，