

煤炭企业

成本管理新论

付文安 著



科学出版社

www.sciencep.com

煤炭企业

成本管理新论

煤炭企业成本管理新论

付文安 著

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书运用定性与定量、理论与实证分析相结合的研究方法,构建煤炭企业成本管理的理论体系。全书包括三篇十章内容。第一篇为理论篇(第一章和第二章),主要介绍成本管理的历史演进及煤炭企业成本管理新论框架;第二篇为战略篇(第三章和第四章),阐述煤炭企业战略成本管理理论框架及煤炭企业战略成本管理实施体系;第三篇为战术篇(第五章~第十章),主要论述煤炭企业成本管理方法、企业筹建期成本管理、煤矿各生产环节成本管理、供应与营销成本管理、企业组织成本管理、煤炭企业成本控制的保障措施。

本书可供煤炭企业管理人员阅读参考。

图书在版编目(CIP)数据

煤炭企业成本管理新论 / 付文安著. —北京:科学出版社,2005

ISBN 7-03-013285-8

I. 煤… II. 付… III. 煤炭工业-工业企业管理;成本管理-研究

IV. F407.216.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 040582 号

责任编辑:童安齐/责任校对:柏连海

责任印制:吕春珉/封面设计:东方上林工作室

科学出版社 出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

双青印刷厂 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2004年4月第一版 开本:B5(720×1000)

2004年4月第一次印刷 印张:10

印数:1-1500 字数:187 000

定价:20.00元

(如有印装质量问题,我社负责调换<双青>)

前 言

站在 21 世纪起点上审视经济环境,我们已经深深感觉到企业面临的竞争环境正在发生明显的变化,企业面临着前所未有的挑战。顺应企业经济大环境的变化,对于煤炭企业,其面临的企业环境同样也发生了翻天覆地的变化,譬如:经济体制改革的深入、市场经济的逐步发展、国有企业改革、WTO 的加入、知识经济与先进管理理念的冲击、煤炭价格完全放开、能源市场和环境保护要求的挑战等等。而这些经济环境的变化,对煤炭企业的生存与发展产生特别深刻的影响。面对日益变化的环境,煤炭国有企业如何在市场竞争中立于不败之地?市场竞争实际上是成本和质量的竞争。煤炭企业要在市场竞争中取胜,就必须高度重视并强化成本管理。

近几年来,煤炭企业在成本管理方面进行了积极的探索和实践,积累了不少经验,并取得了较明显的成效。但由于管理粗放的问题并没有从根本上解决,在成本管理模式、方法和体制等方面仍然存在许多亟待解决的问题,归纳起来有:成本管理观念落后;成本管理内容过于僵化和死板;现行成本核算方法未与成本发生地点的空间特征、劳动组织和生产过程相联系;没有形成系统的成本管理方法体系;价值管理与使用价值管理的结合较差;成本控制缺乏系统性和连续性;成本管理未考虑企业发展战略;成本管理的范围主要集中在生产过程的成本管理等。可见,煤炭企业现有的成本管理系统已不能满足企业市场竞争的需要和企业战略发展的需要。煤炭企业迫切需要站在战略的高度,运用市场经济理论和现代管理理论,研究企业成本管理,迫切需要一种适合煤炭企业特点的新的成本管理理论的指导。本书的出版可谓正当其时。

本书在一个比较广阔的学术领域,筛选相关理论观点和学术精华,运用定性与定量、理论与实证分析相结合的研究方法,构建了一个煤炭企业成本管理的理论体系,这其中不乏颇具新意和开拓性的结论:①站在战略的高度,将战略管理和成本管理完美结合。②提出了煤炭企业大成本的概念,即煤炭企业的成本不仅仅局限在生产销售过程,把成本向前延伸到筹建期成本,向后延伸到煤矿报废成本。③构建了煤炭企业成

本管理新的理论框架,主要包括两个层次:一个是成本管理的战略层次,另一个是成本管理的战术层次。战略层次是战术层次的依据和目标,战术层次是战略层次的具体化或支持。④成本管理战略层次,以企业战略为依据或起点,体现成本管理业务范围的纵向和横向的延伸。纵向指的是企业的筹建、生产经营到报废的整个生命链;横向指的是企业正常的生产经营过程中的供应、生产、营销和组织管理等环节的价值链。⑤引入作业成本和生命链阶段成本,按照“作业消耗资源,产品消耗作业”的作业成本管理新理论,进行成本控制。⑥分三个层次构建了煤炭企业战略成本管理理论框架:第一个层次包括煤炭企业战略成本管理环境因素分析、煤炭企业战略成本管理特征和煤炭企业战略成本管理目标;第二个层次包括煤炭企业战略成本管理对象、煤炭企业战略成本管理原则和煤炭企业战略成本管理方法;第三个层次是对煤炭企业战略成本管理的业绩和效果进行评价。⑦建立了煤炭企业控制成本目标保证系统,包括成本控制的基础保障、成本控制的组织保障、成本控制的制度保障、成本控制的信息保障、成本控制的环境保障五个子系统。

本书作者在煤炭行业一线长期从事企业管理工作,擅长用理论指导实际,又从实践上升为理论。本书不仅是实践经验的总结,更是创新和理论的升华,体现了创新性与求实性、理论性与实用性的统一,是一部具有较高学术价值的论著。

“对于一个企业而言,成本管理是永无止境的,这不仅是一种商业规则,更是企业发展的一种哲学”。煤炭企业成本管理的研究永无止境。相信本书的出版,一定能促进煤炭企业成本管理的深入研究和煤炭企业成本管理水平的提高。

目 录

序言 前言

第一篇 理 论 篇

第一章 成本管理概述

第一节 成本及成本管理的含义	1
一、成本的经济含义	1
二、成本管理的含义	4
第二节 成本管理的产生和演进过程	5
一、成本管理的产生	6
二、科学或标准成本管理时期	6
三、管理成本会计时期	7
四、现代成本管理时期	8
第三节 战略成本管理产生的背景和研究现状	9
一、成本战略管理产生的背景	9
二、战略成本管理的内涵	11
三、战略成本研究现状	13

第二章 煤炭企业成本管理新论框架

第一节 煤炭企业环境分析	16
一、我国企业面临的经济环境及其影响	16
二、煤炭企业经济环境的变化对成本管理的影响	18
第二节 煤炭企业传统成本管理分析	19
一、煤炭企业成本管理的特点	19
二、煤炭企业现行成本管理模式	21
三、煤炭企业现行成本管理模式存在的问题	24
第三节 煤炭企业成本管理新论框架	27
一、企业战略和成本管理模型	27
二、煤炭企业成本管理新论框架的构成	28
三、煤炭企业成本管理的战略层次	28
四、煤炭企业成本管理的战术层次	31

五、煤炭企业成本管理保障体系	31
----------------------	----

第二篇 战 略 篇

第三章 煤炭企业战略成本管理理论框架

第一节 内涵与意义	35
一、内涵	35
二、现实意义	35
第二节 特征与环境分析	37
一、特征	37
二、环境	38
第三节 目标	42
第四节 原则与方法	43
一、原则	43
二、方法	45
第五节 对象	49
第六节 程序	50

第四章 煤炭企业战略成本管理实施体系

第一节 煤炭企业成本管理战略的制定	51
一、煤炭企业战略管理任务	51
二、煤炭企业战略成本分析	52
三、煤炭企业成本管理战略制定	60
第二节 煤炭企业成本管理战略的实施	60
一、实施煤炭成本战略的保障体系	61
二、资源配置	62
三、煤炭成本战略规划与年度计划	62
第三节 煤炭企业战略成本管理的评价	64
一、煤炭企业战略成本管理业绩评价的基本要求	65
二、煤炭企业战略成本管理业绩评价的指标设置	66
三、煤炭企业战略成本管理业绩评价方法	66

第三篇 战 术 篇

第五章 煤炭企业成本管理方法

第一节 目标成本管理	68
一、目标成本管理的特点	68
二、合理确定目标成本	69
三、健全目标成本管理体系	70

第二节 责任成本管理	71
一、建立责任成本中心	72
二、责任成本的特点	72
三、确定责任成本的原则	73
第三节 全面预算管理	74
一、全面预算管理的内容	74
二、全面实施成本费用预算管理	75
第四节 作业成本管理	77
一、煤炭企业基于管理的作业成本核算法的提出	77
二、煤炭企业基于管理的作业成本核算的作业划分	77
三、煤炭企业基于管理的作业成本核算的可控成本划分	78
四、煤炭企业基于管理的作业成本核算流程	78
第六章 企业筹建期成本管理	
第一节 地质勘探成本管理	80
一、煤矿企业承担的地质勘探费	80
二、地质勘探费用的控制	80
第二节 基建成本管理	81
一、加强基建成本管理的意义	81
二、矿建、土建工程成本的控制	81
三、矿井设备及安装成本控制(即矿井设备投资费用)	83
四、矿井筹备及试运行成本控制	84
五、基本建设费用的摊销	85
第七章 煤矿各生产环节成本管理	
第一节 开拓掘进成本管理	87
一、优化巷道设计	87
二、巷道施工实现优质快速	88
三、施工巷道的材料控制	89
四、施工工资成本的控制措施	89
五、施工巷道电力成本的控制	90
六、巷道施工中的用水、压风成本控制	91
七、施工巷道的配件、小材料成本控制	91
八、巷道施工成本的总体控制	91
第二节 采煤工作面成本管理	92
一、实现工作面高产高效	92
二、工作面工资成本的控制	93
三、采煤工作面电力成本的控制	93

四、采煤工作面各类材料消耗成本控制	94
第三节 矿井提升运输成本管理	95
第四节 矿井排水成本管理	96
第五节 矿井通防成本管理	97
一、矿井通防成本管理的方法	97
二、矿井通防成本控制的措施	98
第六节 电力成本管理	99
第七节 工资成本管理	100
一、强化减人提效	100
二、强化工资总量控制	101
三、彻底把煤炭生产、非煤生产、生活后勤“三条线”分开,独立核算,分灶吃饭	101

第八章 供应与营销成本管理

第一节 供应成本管理	102
一、供应成本管理内容	102
二、传统的供应成本管理分析	102
三、供应成本管理的变革	103
四、编制实时、正确的物资需求计划	107
五、面向市场,加强供应商管理	108
六、建立物资供应的监督制约机制	109
七、选择确实可行的物资采购方法	110
第二节 仓储成本管理	115
一、煤炭库存成本管理现状及原因分析	115
二、煤炭库存成本控制	116
第三节 营销成本管理	117
一、营销成本的组成	118
二、煤炭营销成本管理存在的问题	118
三、营销成本管理的程序	118
四、营销成本控制措施	119

第九章 企业组织成本管理

第一节 财务费用的控制	124
一、建立资金的结算中心,实行资金的集中管理	124
二、合理选择投资项目,提高资金使用效果	125
三、科学地调整资本结构,降低企业财务风险	125
四、压缩库存,降低资金占用水平	126
五、加强应收账款的管理,强化应收账款的回收制度	126

第二节 管理费用的控制	127
一、在管理费的控制机制上,主要是建立局、矿(厂)两级管理、部门负责、与经营者及有关人员经济利益挂钩的控制机制	127
二、在管理费的控制方法上,根据各自特点,采取不同的控制方式	128
第三节 人力资源成本的控制	129
一、建立人力资源成本预算制度	130
二、建立经营、管理人员业绩考评制度	130
三、合理招聘与选拔人才,防止人才高聘低用	130
四、控制培训费用支出	131
五、健全劳动保护、保险及福利费制度,解决员工的后顾之忧	131
六、严格有效的奖罚制度	131
第十章 煤炭企业成本控制的保障措施	
第一节 成本控制的基础保障	132
一、标准化工作	132
二、职工技术业务培训工作	133
三、定额管理	133
四、计量工作	134
第二节 成本控制的组织保障	135
一、建立成本控制组织保证系统	135
二、建立协调控制成本目标组织保证系统	136
第三节 成本控制的制度保障	137
一、建立重大决策责任追究制度	138
二、建立成本指标归口分级管理制度	138
三、建立多层次责任成本控制体系	138
四、建立各种业务控制制度,强化成本控制	139
五、建立成本控制的考核与激励制度	139
第四节 成本控制的信息保障	142
一、建立信息系统的基本原则	142
二、成本控制信息的作用	142
三、成本控制信息系统结构	143
四、成本控制信息系统的运转	143
第五节 成本控制的内部环境保障	143
一、内部市场主体的确定	144
二、内部结算价格的确定	144
三、内部结算系统	146
参考文献	148

第一篇 理 论 篇

第一章 成本管理概述

第一节 成本及成本管理的含义

一、成本的经济含义

成本是商品经济的产物,是商品货币经济中的一个经济范畴的概念。它的经济实质是企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现,其内涵和外延是随着商品经济的发展而在不断变化的。

(一) 成本的经济实质

研究成本的经济实质,界定成本的含义,理论界基本上是根据马克思的论述。马克思在科学地分析了资本主义经济条件下的商品价值的构成时,指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是 $W=C+V+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ,那么在商品中剩下来的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C+V$ 的等价物或补偿价值。”^①接着又指出:“商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”^①马克思的这段话包含了成本的三层次的含义:①指出的只是产品成本的经济内涵,并不泛指一切成本;②从耗费的角度指明了产品成本的经济内容,以产品价格反映;③从补偿角度,指明了成本是补偿耗费的尺度。

另外,《哥达纲领批判》中指出:“劳动不是一切财富的源泉”,说明财富的源泉还包括生产资料;又指出:“不能实行不折不扣的劳动所得”,说明剩余价值与工资不同,不能全部分配给劳动者。

基于上述观点,成本的经济实质可以论述为:是指生产经营过程中所耗费的生产资料转移价值(C)和劳动者为自己劳动所创造的价值(V)的货币表现,也就是企业在生产经营过程中所耗费的资金总和。它包括三个方面的经济内涵:

① 马克思.资本论.第3卷.北京:人民出版社1974,30

(1) 从经济性质上看,成本是生产经营活动中劳动耗费的价值度量,这种价值度量必须以获得一定质量和数量的劳动成果为对象,实质上反映了商品价值与使用价值之间矛盾对立统一的转化关系,体现了成本的可计量性。

(2) 从经济内容上看,成本虽是商品价值的重要内容,但二者之间在构成与价值度量上又有显著区别。价值度量上,商品价值取决于生产商品的社会必要劳动量,而成本是生产该产品的个别劳动耗费,它实质上反映了企业生产产品的个别劳动耗费与商品交换价值的社会必要劳动耗费之间的对立统一转化关系,体现了成本的个别性。

(3) 从经济本质上看,成本是为生产一定数量和质量劳动成果发生劳动耗费的价值补偿,这种补偿必须而且只能以成本的经济内容为限度,反映了企业简单再生产与社会扩大再生产之间的矛盾对立统一的转化关系,体现了成本的可补偿性。

(二) 成本含义的演进

从成本的经济实质和具体的经济内涵可以看出,在商品生产条件下,耗费与补偿是对立统一的,任何耗费总是个别生产者的事,而补偿则是社会的过程。生产中耗费要求补偿和流通中能否补偿是两回事,这就迫使商品生产者不得不重视成本,努力加强管理,力求以较少的耗费来寻求补偿,并获得最大限度的利润。由于成本与管理的结合,成本的内涵和外延也随着商品经济的发展而发展,随着管理的进步而处于不断变化当中。

1951年,美国会计学会提出“成本是为了一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲”。这个概念突破了马克思所说的商品产品成本的范畴,外延相当广泛。不同目的、不同条件、不同环境,可以有各种不同的成本概念。例如,为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等,为控制、考核需要的标准成本、可控成本、责任成本等。

1957年,美国注册会计师协会(AICPA)发布的《第4号会计师名词公报》对成本的定义为:“成本系指为获得货物或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债,而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗成本(unexpired cost)和已耗成本(expired cost)。未耗成本可由未来的收入负担,如存货、预付费用、厂房、投资等;已耗成本不能由未来的收入负担,而应作为当期收益的减项。”

《日本成本计算标准》中的成本突出了成本与经营管理的结合,认为“成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物资资料和劳务的价值。它具有以下特点:①成本是消耗的价值;②是经营过程中转移到一定产品(经营成果)中的价值;③是与经营目的相联系的;④是指在正常经营条件下形成的成本。”

随着经济的全球一体化进程,市场竞争国际化;同时,具有网络化、数字化、信息化三大特征的知识经济的到来,使得企业的竞争日益激烈,成本概念的内涵和外延又一次得到升华和扩展。从20世纪80年代末开始,基于企业战略管理的深入和

企业核心竞争能力的培育,将成本管理与企业战略密切联系,提出了战略成本管理的概念。

战略成本概念应该与环境变化紧密联系,同时必须与企业战略相匹配。战略成本的内容不排斥上述传统的生产过程的成本内容,同时包括了时间成本、市场成本、信息化成本、学习成本、智力成本等。①时间成本。在价值链的各个阶段,时间被认为是一个非常重要的资源。在竞争激烈的市场上,产品的生命周期变得很短,要获得更多的市场份额、确立在行业中的优势地位,就要尽快地抢占市场;如果被竞争对手抢先,即使后期本企业投入大量资源,可能也无法改变战略上的劣势。因此企业管理人员必须对市场的变化做出快速反应,投入更多的成本用于缩短设计、开发的时间以加速产品的上市。②市场成本。市场成本包括两方面内容:渠道成本和顾客成本。渠道成本反映的是开发并维持企业与供应商及销售渠道之间的相互联系的成本。顾客成本指的是企业为了提高竞争力而通过对顾客价值链施加影响并在为顾客创造价值的过程中发生的耗费或成本。③信息化成本。在信息时代,信息管理是企业的一大关键所在。例如利用电子数据交换系统进行市场交易可降低交易成本,缩短交易时间;利用计算机集成制造系统,可将企业全部生产经营活动所需的信息(市场需求信息、资源信息、管理信息等)以及整个生产经营过程(从产品设计、物料采购、生产计划、制造到销售和服务)进行系统的管理和控制;利用信息进行可视化管理、提高市场响应能力和建立新型顾客关系来增加价值,共享资产(包括数据、信息和知识),利用彼此的互补优势和资源;借助信息系统可以将诸如购买、使用、销售、功能集成、价值再创造等多种过程整合在一起。④学习成本。通过来自外部的信息积累,企业将表现出对市场反映的敏感和驾驭能力的增强;通过劳动熟练程度的增强,某项活动的成本可能因经验和学习的经济性而下降。⑤创新成本。创新包括制度创新、技术创新、文化创新。创新是企业发展的动力,固守旧模式只会被淘汰。核心竞争力既不能复制也不能模仿,核心竞争力的培育过程实际也是一个创新过程,是思想观念、文化氛围和精神面貌的创新。⑥智力成本。一般来讲,企业可持续竞争优势主要来源于以下四个方面的智力资源:一是市场资源。即企业所拥有的与市场相关联的可以获得潜在利益的无形资产,包括企业品牌、商誉、顾客信任度、营销网络和渠道等。二是技术资源。即企业的生产技术原理、专利权、商标、知识产权以及技术诀窍和商业秘密。三是人力资源。即企业每个员工优秀品德和能力的总和,包括领导和员工的技术专长、创造性解决问题的能力、领导能力、管理技巧和团队精神等。四是组织管理资源。即企业用来保证企业正常运转的管理方法,如企业的激励机制、协调和控制水平以及信息机构等。

我国对成本的界定,主要以马克思关于成本的论述为依据,所以长期以来成本主要是指产品成本,是指凝结在产品中的实体价值和活劳动价值,但随着经济的发展和管理的需要,成本的内容也在不断变化。最初的成本核算采用的是完全成本法,产品的成本指的是完全成本,既包括直接材料、直接人工和制造费用,也包括财

务费用、管理费用和销售费用。在长期的成本管理实践中,完全成本法已不能满足企业成本管理和企业决策的需要,目前成本核算采用的是制造成本法,产品成本不再包括财务费用、管理费用和销售费用,而将这些费用称为期间费用直接从本期损益中扣除。从成本控制的角度出发,先后出现了标准成本法、变动成本法、责任成本法、目标成本法等。为了更好地满足成本管理的需要,将成本计算与成本控制结合起来,很多企业特别是制造企业开始运用作业成本法,将成本核算及管理深入到作业层次。随着市场竞争的全球化,企业战略的正确与否直接关系到企业的命运,成本管理如何与企业战略相适应,选择恰当的成本战略,对于企业提高核心竞争能力是至关重要的。于是我国部分企业开始引入战略成本的概念,开始了战略成本管理的实践。

二、成本管理的含义

成本管理是在企业管理中使用频率最高的管理名词之一,也是一个大家耳熟能详的概念,但是成本管理的内涵究竟是什么,不同国家的研究机构和研究人员对这一问题有不同的解释。我们认为,正确地把握成本管理概念的内涵需要明确以下三点:

(1) 成本管理的本质应该是管理而不是控制。对于“管理”,学术界的看法基本上是一致的,即管理是通过计划、组织、控制、激励和领导等环节来协调人力、物力和财力资源,以期达到组织目标的过程。而“控制”则是指通过对实际工作运行情况的检查,看其是否按既定的计划、标准和方法进行,发现偏差,分析原因,进行纠正,以确保组织目标的实现。显然控制职能是管理活动的五大基本职能之一。

(2) 成本管理是以成本信息的产生和利用为基础而进行的管理活动。成本管理是会计管理的一个分支,是企业管理的重要内容和组成部分,但它又不同于企业管理中其他方面,比如生产管理、营销管理、人事管理等,这是因为成本管理是以成本信息的产生和利用为基础而进行的一项管理工作。

(3) 成本管理是一种价值管理,它涉及企业价值活动的任何方面,而不是仅局限于对产品成本进行管理,成本管理的范围应该包括企业的整个供应链过程^①。

关于成本管理的确切含义,在目前比较有代表性的论述主要有以下三种。

第一种,美国学者查尔斯·亨格瑞认为,成本管理是“经理人员为满足顾客要求同时又持续地降低和控制成本的行为”。^②

第二种,日本的成本计算准则将成本管理定义为:“这里所说的成本管理是指制定和公布成本标准,计算和记录成本的实际发生额,将其与标准进行比较,分析

① 陈柯. 企业战略成本管理研究. 北京:中国财政经济出版社,2001:10~11

② 葛家澍等. 会计大典——成本会计. 北京:中国财政经济出版社,1999:38

其差异的原因,并将与此有关的资料向经营管理者报告,以便采取措施,降低成本。”^①

第三种,我国《成本管理大辞典》对成本管理所下的定义是:“成本管理是对企业的产品生产和经营过程中所发生的产品成本有组织、有系统地进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等一系列的科学管理工作。其目的在于组织和动员群众,在保证产品质量的前提下,挖掘降低成本的途径,达到以最少的生产耗费取得最大的生产成果。”

第一种论述认为管理就是控制,将对成本的管理理解为对成本的控制,是人为缩小了成本管理概念的外延;第二种论述同样认为成本管理就是成本控制;第三种论述强调对产品成本的管理,缩小了成本管理的范围,限制了成本管理作用的发挥,也是对成本管理对象的片面理解,另外虽然提及了成本预测、决策、核算、分析与考核,但主要立足于成本控制。所以说,上述三种对成本管理的解释都没有真正地揭示出成本管理的实质,而只能说是对成本管理工作某一方面的描述。

综合以上研究,我们可以对成本管理做如下定义:成本管理是以成本信息的产生和利用为基础,对企业整个生产经营管理过程按照成本最优化的要求有组织地进行预测、决策、计划、核算、控制、分析和考核等一系列的科学管理活动。

第二节 成本管理的产生和演进过程

管理是一切组织活动的一个不可或缺的组成部分,人类的管理活动是伴随人类实践活动的需要而产生和发展起来的。人类早期的管理行为大多是带有试验性质的,其中成功的经验被一再重复直到作为一种管理知识继承下来,而当人类将累积起来的管理知识加以系统化,并用来指导实践活动时,就形成了管理理论。成本管理同其他理论一样,也是伴随实践活动的需要,特别是企业管理实践活动的需要,经过许多人探索、总结和研究而逐步形成和发展起来的。

成本管理按照发展历程可以大致分为传统成本管理和现代成本管理。通常人们将鲁宾·库珀(Robin Cooper)和罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)在1984年创立的作业成本法(ABC, Activity-Based Costing)后的成本管理称为现代成本管理,以前称为传统成本管理。传统成本管理经历的时间比较长,大致分为三个阶段:① 19世纪产业革命后的“成本管理产生时期”;② 19世纪末到20世纪30年代的“科学或标准成本管理时期”;③ 从第二次世界大战后到20世纪80年代初的“管理成本会计时期”。

① 李玉环. 日本会计法规. 北京:中国财政经济出版社,1994:120

一、成本管理的产生

成本管理究竟起源于何时,一直是会计理论界有争议的问题,但多数学者认为,现代成本管理系统的起源应该在 19 世纪英国的产业革命完成以后。

资本主义初期,资本家为了确定经营盈亏,就试图计算成本。开始时,成本是估计的,只知道一个大概数。后来,逐步用统计方法进行估算成本,但精确度比较差,会计主要是记录企业与企业之间的业务往来,与成本计算是分离的。在产业革命以后,由于当时机器作业代替了手工劳动,工厂代替了手工工场,企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到普遍重视,制造业为了降低每一单位产品所耗费的资源,开始重视成本信息的生成,将成本记录与普通会计记录融合在一起,出现了成本会计,也标志着成本管理的产生。

此时,成本管理主要指的是成本计算,就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理者决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。

到了 19 世纪末,企业管理界认识到,拥有一个良好的成本管理系统对企业发展是非常重要的。19 世纪末管理人员利用成本资料对大规模制造企业进行的一般状况主要表现为三个方面:一是对成本信息的产生过程做了比较详细的规定,要求企业的每一个部门示出每一个生产步骤所耗用的原材料和劳工成本,并及时提供有关的报表;二是利用成本信息评价管理人员和生产工人的业绩;三是利用成本信息进行其他方面的管理,如产品定价、检查原材料的质量等。

二、科学或标准成本管理时期

这一时期大约从 19 世纪末到 20 世纪 40 年代末,其主要标志是“泰罗制度”的形成和发展。20 世纪初发展起来的科学管理理论,为成本管理的进一步创新提供了机会。被誉为“科学管理之父”的美国工程师泰罗在 1911 年撰写了《科学管理原理》一书。该书系统地阐明了产品标准操作程序及操作时间的确定方法,建立了详细、准确的原材料和劳动力的使用标准,并以按科学方法确定的工作量为标准来支付工人的劳动报酬,同时以此为基础,发明了许多新的成本计量指标,如材料标准成本、人工标准成本等。这些内容统称为“泰罗制度”。对于泰罗制度,首先是一种剥削工人的手段,但从内容上说,不失为一种科学的生产管理制度。泰罗制度的核心是强调提高生产和工作效率,即通过对时间研究、动作研究等来制定在一定条件下既是能够实现的,又是最有效率的标准,作为评价和考核的依据,为标准成本会计的形成奠定了坚实的理论基础。此时的成本管理主要是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、员工及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。在这一阶段,成本管理有了成本预测和成本控制的内容,“标准成本”、“预算成本”、“差异分析”、“成本控制”等概念和技