



北京市高等教育精品教材立项项目



Financial
Management

21世纪财务管理系列教材

Cost Management

成本管理学

(第二版)

孙茂竹 姚 岳 编著

中国人民大学出版社

013057436



北京市高等教育精品教材立项项目

F275.3
18-2



Financial Management

21世纪财务管理系列教材



Cost Management

成本管理

(第二版)

孙茂竹 姚 岳 编著

中国人民大学出版社
· 北京 ·



北航

C1668762

F275.3
18-2

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理学/孙茂竹, 姚岳编著. —2 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2013. 6
21 世纪财务管理系列教材
ISBN 978-7-300-17667-3

I. ①成… II. ①孙…②姚… III. ①成本管理-高等学校-教材 IV. ①F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 123537 号

北京市高等教育精品教材立项项目

21 世纪财务管理系列教材

成本管理学 (第二版)

孙茂竹 姚 岳 编著

Chengben Guanlixue

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京鑫丰华彩印有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 19.75 插页 1

字 数 435 000

邮政编码 100080

010-62511398 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2003 年 5 月第 1 版

2013 年 6 月第 2 版

印 次 2013 年 6 月第 1 次印刷

定 价 38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前 言

长期以来，我国经济的高速发展一直以经济资源的大量消耗为代价，这一点至今没有从根本上改变，从而削弱了我国企业的竞争力，成为制约可持续发展战略实现的重要因素。

究其原因在于我国现有的成本管理系统已不能满足企业市场竞争的需要。在科学发展观的指导下，企业战略应逐渐从低成本战略向差异化战略转变，成本管理的思维、理论和实践都应适应竞争环境的需要而有所改变、有所发展。因此，本书着眼于将战略成本管理与成本战术安排结合起来，从战略的角度去思考成本管理系统的的设计，并与价值链分析相结合，研究成本对价值增值的贡献。

本次修订有以下特点：（1）对各章节的内容进行了较大的调整，使得本书的体系更加完善。如增加了第2章，对成本的概念、功能和分类进行说明，使理论铺垫能更好地服务实践；将作业成本法调到成本计算之后，使体系更加顺畅。（2）对第一版中的错误进行了更正，一些章节的内容做了简化和补充。（3）强调成本管理思维对成本管理行为的影响，突出成本对价值增值的贡献。

本书共分13章，其中第1章至第9章、第11章由孙茂竹撰写，第10章、第12章、第13章由姚岳撰写。全书初稿的修改、补充、统纂和定稿由孙茂竹负责。

本次修订本着不断完善和充实内容的目的，希望能够得到读者的指正和批评，共同促进成本管理的理论研究和实践应用，为实现中国梦尽一份力！

孙茂竹

目 录

1	第 1 章 成本管理概论	1
1	1.1 经济环境、经济理论与成本管理	1
7	1.2 成本管理的基本理论	7
13	1.3 成本管理系统的的设计	13
24	第 2 章 成本的概念、功能和分类	24
24	2.1 成本的概念	24
26	2.2 成本的功能	26
29	2.3 成本的分类	29
36	第 3 章 基于价值链分析的战略成本管理	36
36	3.1 传统成本管理与价值链分析	36
41	3.2 价值链分析的思想体系	41
44	3.3 价值链分析的内容和研究顺序	44
47	3.4 价值链分析与多层次、多维度的成本管理	47
54	第 4 章 纵向价值链分析中的成本决策	54
54	4.1 纵向价值链分析概述	54
57	4.2 纵向价值链分析的应用	57
64	4.3 实现市场定位的战略投资决策	64
70	第 5 章 横向价值链分析中的成本决策	70
70	5.1 功能成本决策	70
75	5.2 质量成本管理	75
86	5.3 横向价值链分析的新方法——博弈论	86
92	5.4 投资决策中的成本思考	92
94	第 6 章 采购活动组织中的成本决策	94
94	6.1 经济采购批量决策中的相关成本	94
95	6.2 经济采购批量决策	95
98	6.3 存货决策基本数学模型的扩展	98



6.4	不确定情况下的存货决策	107
6.5	零存货下的成本管理	113
第7章	产品生产活动组织中的成本决策	122
7.1	产品生产决策	122
7.2	生产组织的决策	133
7.3	最优生产批量的决策	143
第8章	基本职能活动中的成本决策	148
8.1	我国企业管理的现状分析及基本对策	148
8.2	管理活动流程重组	151
8.3	企业组织结构重组	153
8.4	企业业务流程重组	158
8.5	业务流程重组中的成本管理	162
第9章	人力资本管理的决策	165
9.1	人力资本投资的基本理论	165
9.2	人力资本投资成本的确认和计量	167
9.3	经营者管理成本的确认和计量	172
9.4	人力资本投资收益的确认和计量	174
第10章	成本计算	178
10.1	成本计算概述	178
10.2	成本的归集和分配	184
10.3	生产成本在完工产品与在产品之间的归集和分配	192
10.4	期间费用的核算	196
10.5	产品成本计算的方法	198
第11章	作业成本法	214
11.1	作业成本法概述	214
11.2	作业成本法的基本理论	217
11.3	作业成本法的应用	222
第12章	成本控制	230
12.1	成本控制概述	230
12.2	目标成本控制	235
12.3	定额成本控制	240
12.4	标准成本控制	249
12.5	其他成本控制	262
第13章	成本报表与成本分析	264
13.1	成本报表	264
13.2	成本分析的内容、原则和方法	270
13.3	全部商品产品成本及主要产品单位成本分析	276
13.4	制造费用和期间费用的分析	283
13.5	成本考核	285



附录 案例分析	291
附录一 低成本战略型成本管理系统——美菱集团	291
附录二 差异化战略型成本管理系统——索恩照明集团	294
附录三 邯郸钢铁厂的战略成本管理经历	297
附录四 EPW 厂的战略成本管理	299
附录五 作业成本计算	305

第 1 章

Chapter 1

成本管理概论

1.1 经济环境、经济理论与成本管理

成本管理理论的产生源于经济环境的需要,并通过成本管理系统的设计为企业成本管理提供指导。随着社会生产力水平的不断提高,经济环境表现出阶段性和多样化,促进了成本管理理论的发展。

1.1.1 成本管理萌芽阶段

1. 社会经济发展的基本特征

19 世纪的英国工业革命促使企业生产规模迅速扩大,合伙经营、股份公司等企业组织形式相继出现,企业的所有者逐渐将企业经营权委托给专门的管理阶层。为适应所有权与经营权的分离,让各有关方面(如股东、债权人和经营者等)了解公司财务状况和经营成果,需要编制会计报表,于是从填制和审核凭证、登记账簿发展到编制会计报表,形成了近代会计。

2. 经济理论的产生

英国工业革命完成后,机器代替了手工劳动,工厂制代替了手工工场;企业规模逐渐扩大,出现了竞争,生产成本得到普遍重视。

这一时期的经济理论认为:企业的盈利增长点在于增加产量,只要价格高于成本,生产出来的产品就能销售出去,从而获得利润。因此,企业管理侧重于考虑企业能否盈利,收入能否弥补支出。

3. 成本会计的形成

英国会计人员为了满足企业管理上的需要,对成本计算进行了研究。起初是在会计账簿之外,利用统计方法计算成本,后来将成本计算融入普通会计,从而形成了成本会计,这就是早期的成本管理。这一时期成本管理的内容仅限于对生产过程中的生产消耗进行系统的汇集和计算,用于确定产品成本和销售成本,而成本控制

的目的也仅限于利用会计方法计算企业盈亏和评估资产价值。因此可以将这一阶段称为成本核算阶段。

1.1.2 标准成本管理阶段

1. 社会经济发展的基本特征

20世纪初，随着社会化大生产程度的提高，生产规模日益扩大，竞争开始变得激烈，所有者和经营者都意识到，企业的生存和发展并不仅仅取决于产量的增长，更重要的是取决于成本的高低。也就是说，在收入已定的情况下，企业利润的多少取决于成本的高低。因此，为了在激烈的市场竞争中战胜对手，企业必须加强内部管理、提高生产效率以降低成本和费用，最大限度地获取利润。

此时市场上产品供给大量增加，单纯依靠增加产量并不能给企业带来更多利润，通过降低成本来增加利润成为企业新的盈利增长点。企业成本管理的目标也就从单纯地计算盈亏转变为通过成本控制降低成本水平。

2. 经济理论的发展

适应该阶段社会经济发展的客观要求，通过时间研究、行为研究等来制定操作标准，进而训练工人，以最大限度减少浪费的科学管理理论得到推广。该理论由泰勒（F. W. Taylor）提出，旨在解决如何提高生产和工作效率等问题。该理论认为：就完成每一项工作来说，总存在一个“最佳途径”，管理的职责在于为工人创造工作业绩提供明确的指导，选择最适合某项工作的方式来完成这项工作，并用最有效的方法对工人进行培训。同时，工人被假设只为经济奖励所激励。

为了提高生产和工作效率，泰勒在诸如时间研究、行为研究等科学实验的基础上，提出在一定客观条件下可能实现且有效率的标准操作方法，并以此方法训练所有工人，从而制定出较高的标准。标准制定后，要求工人严格按标准进行操作，不允许存在浪费。为了使工人达到较高的标准，除了使工人掌握标准的操作方法外，还对工人使用的工具、机械、材料以及作业环境加以标准化。

3. 标准成本制度的形成

科学管理理论的出现促使现代会计分化为财务会计和成本管理，现代会计的管理职能通过标准成本制度得以表现。在该阶段，企业管理以成本控制为基本手段，以提高企业生产效率和工作效率为基本目的，其主要内容包括以下几个方面：（1）标准成本；（2）预算控制；（3）差异分析。

在标准成本制度产生之前，成本管理只进行事后的实际成本计算，据以计算企业盈亏，并没有控制成本水平的功能。实行标准成本制度后，除了事后计算产品的生产成本和销售成本外，还要事先计算成本标准，并据以控制日常的生产消耗与定期分析成本。这样，成本管理就从单纯的成本计算阶段发展到了兼具成本计算与成本控制的阶段。

与此同时，以对外报告为基本目的的品种法、分批法、分步法、分类法和定额法开始产生。

1.1.3 责任成本管理阶段

1. 社会经济发展的基本特征

第二次世界大战以后,由于科学技术日新月异,社会生产力得到迅速发展,企业的规模不断扩大,跨国公司大量涌现,与此同时,市场竞争愈演愈烈,企业获利能力普遍下降。上述各个方面给企业内部带来影响,使企业生产经营出现了以下变化:

(1) 广泛推行职能管理,利用行为科学研究的最新成果来改善人际关系,调动员工的主观能动性,以激励员工提高产品质量、降低产品成本、扩大企业盈利。

(2) 产品生产从重视单一品种的大批量生产转向按顾客要求进行多品种的小批量生产,以提高市场竞争力。

(3) 由于市场竞争日趋激烈,企业不得不重视对市场的调查研究,借助最新研究成果来加强生产经营的预测和决策工作。与此同时,进一步强化生产经营的日常控制和考评工作。

(4) 计算机技术的迅速发展为量化管理提供了保障。

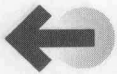
由此可见,企业仅仅依靠提高生产和工作效率及内部标准化管理水平已显得力不从心了,于是将企业管理的重心转向提高经济效益。

2. 经济理论的迅速发展

为适应企业管理中心由提高生产和工作效率转向提高经济效益的需要,西方的管理理论得到迅速发展,各种管理理论和管理学派涌现,极大地推动了成本管理的发展。

(1) 行为科学。行为科学是运用心理学、社会学、社会心理学等方面的研究成果,研究人的各种行为的规律性,分析人产生各种行为的客观原因和主观动机的一门学科。行为科学认为:不能把企业的员工看作只追求经济利益的“经济人”,而应看作有感情、思想、需要、爱好及主动性、积极性的“社会人”;企业是一个社会组织,从长远的观点看,企业的目标应该是长期健康发展。行为科学旨在创造一种适当的激励机制,激励人们确定这样的行为准则:每一个组织成员只有依靠组织才能有所作为,脱离组织则一事无成,从而在组织与组织成员之间形成一种同舟共济、患难与共的关系;只有实现了组织整体目标,才能最大限度地实现组织成员的个人目标;组织的各个方面均应以组织整体目标与组织成员个人目标协调一致为出发点,只有这样才能充分发挥各方面的积极性和创造性,不断增强企业的活力和凝聚力,为企业长期健康发展提供有力的组织保障。

(2) 系统理论。系统是一个有组织、一元化的整体,它包括两个或两个以上的独立部分、元素或子素质,其界限由环境决定。系统理论认为:组织系统的各个部分是相互联系、相互依存、相互制约的;在系统内部、系统之间以及系统与外部之间,要进行物质、能量和信息交换,并通过交换形成一种稳定有序的状态。早期的系统理论认为组织(如企业)是一个封闭系统,因而对组织的研究只限于组织内部,而不考虑其所处的环境因素。之后的一般系统理论则将组织作为一个开放的系



统, 强调以下方面: 组织对其所处环境有依赖性; 对组织加以研究不是组织的目的, 而是帮助组织适应环境的手段; 由于环境影响不同而产生的组织业绩水平的不同是组织实现其功能不可分割的因素, 应认真进行研究。总之, 一般系统理论认为, 在不同的环境下, 没有一个最佳的组织结构可以通用。

(3) 决策理论。决策理论认为: 1) 决策贯穿管理的全过程, 管理就是决策。2) 由于个人能力所限, 只能在某段时间内处理较少数量的信息, 因而不可避免地表示出有限理性, 当面对一个问题时, 他们只寻求解决该问题的第一方式, 而不会不断地寻找, 直至找到最优的解决方式, 这就是著名的“以满意代替最优”思想。3) 由于一个决策者可能同时面对几个目标, 有时这些目标之间还会相互冲突, 因此应找出这一时期最主要的目标, 并设法予以完成。随着时间的推移, 其他目标的重要性也会显现出来, 这时就要再排列顺序, 依次予以完成, 这就是“目标排列”思想。

3. 成本管理的发展

在此阶段, 企业仅仅依靠降低成本来获得更多利润已不可行, 必须全面提高经济效益。因此, 企业管理从重视效率转向重视经济效益, 管理的时间范围从事后扩大到事前和事中, 成本管理的目的也转向通过事前、事中和事后的全面成本管理提高企业经济效益。与此同时, 运筹学、系统工程、决策论等各种科学理论在成本管理中的运用, 使得成本管理发展到了一个新的阶段: 从事后计算成本和控制成本发展到包括事前预测规划成本、事中事后计算控制成本的全面成本管理。

随着社会经济的快速发展和经济理论的不断丰富, 成本管理的理论体系更加完善, 内容更加丰富, 逐步形成了预测、决策、预算、控制、考核和评价的成本管理体系。

在此阶段, 以标准成本制度为主要内容的成本管理控制继续得到强化并有了新的发展。责任会计将行为科学的理论与管理控制的理论结合起来, 不仅进一步加强对企业经营的全面控制 (不仅仅是成本控制), 而且将责任者的责、权、利结合起来, 考核、评价责任者的工作业绩, 从而极大地调动了经营者的积极性和主动性。

成本管理在强化控制职能的同时开始行使预测和决策职能。管理的关键在于决策, 决策的关键在于预测。随着各种预测、决策理论和方法被广泛引入会计领域, 逐步形成了以预测、决策为主要特征并与管理现代化要求相适应的会计信息管理体系。

其主要内容包括以下几个方面:

(1) 预测。是指运用科学的方法, 根据历史资料和现实情况, 预计和推测经济活动未来趋势和变化程度的过程, 包括销售预测、成本预测、利润预测和资金需要量预测等内容。

(2) 决策。是指按照既定的目标, 通过预测、分析、比较和判断, 从两个或两个以上的备选方案中选择最优方案的过程, 包括经营决策 (如产品品种决策、产品组合决策、生产组织决策、定价决策) 和投资决策等内容。

(3) 预算。是指用货币度量和非货币度量反映企业一定时期收入、成本、利润、对资产的要求及对资金的需要,以及经营目标和结果的计划,包括业务预算、专门决策预算和财务预算等内容。

(4) 控制。是指按预算要求控制经济活动,使之符合预算的过程,包括标准成本法和责任会计等内容。

(5) 考核和评价。是指通过实际与预算的比较,确定差异,分析差异形成的原因,并据以对责任者的业绩进行评价和对生产经营进行调整的过程。这一过程往往在标准成本法和责任会计的实施中表现出来。

这一阶段的成本管理涉及计划、预测、决策、控制、计算、分析和考核等所有环节,是对生产全过程(包括事前、事中和事后)的成本管理,称为真正的成本管理阶段。其主要内容包括:成本的预测和决策;目标成本计算;责任成本制;变动成本计算法。

可见,在该阶段,传统成本管理的内容体系已经初步建立。

1.1.4 战略成本管理阶段

1. 社会经济发展的基本特征

20世纪70年代以来,社会经济发展表现出以下基本特征:

(1) 竞争要求企业进行“顾客化生产”。市场全球化使企业面临更加激烈的市场竞争,企业面临的市场已从过去的已知顾客群转向包括潜在顾客群在内的多样化的顾客群体。为适应这种变化,企业的生产组织必须从以追求规模效益为目标的大批量生产方式转向能根据顾客不同需求迅速作出反应的“顾客化生产”,即以顾客为中心,以顾客的满意程度为判断依据,在对顾客需要进行动态掌握的基础上,在较短的时间内完成从产品设计、制造到投放市场的全过程。

(2) 科学技术的发展为“顾客化生产”提供了可能。数控机床、电脑辅助设计、电脑辅助制造、电脑管理系统等的广泛应用,使得产品的订货、设计、制造、销售等各环节形成一个整体,设计人员可以据此实现新产品的功能、形状、成本构成等的最佳结合,从而达到新产品技术先进性和经济可行性的统一。这不仅为企业进行灵活多样的“顾客化生产”提供了技术上的可能,而且提高了劳动生产率和产品的市场竞争力。

2. 经济理论的发展

由于市场竞争日益激烈,人们认识到准确预测外部环境几乎是不可能的,企业必须以外环境的变化为基础制定计划,更加留心市场的动态变化,更密切地关注竞争对手。与此相适应,战略管理理论有了长足的发展。

战略管理是管理者确立企业长期目标,在综合分析所有内外部相关因素的基础上,制定达到目标的战略,并执行和控制整个战略的实施过程。战略管理过程一般分为三个阶段:战略的制定、战略的实施、战略的评估和控制。战略制定的关键是在不断地审视企业内外部环境变化的前提下,寻找一个能够运用优势、抓住机会、弱化劣势以及避免或缓和威胁的战略;战略实施的关键在于将企业战略具体化,使

之在时间安排和资源分配上有所保障; 战略评估和控制的关键在于及时、准确地将有关信息反馈到企业战略管理的各个环节, 以便企业各级管理者采取必要的纠正行动。

重视环境对企业经营的影响是企业战略管理的基本点。

3. 战略成本管理的产生

20 世纪 70 年代后, 企业所处的经济环境发生了很大变化: (1) 产品的大量生产使需求达到饱和, 产品出现了多样化的趋势, 顾客在质量、时间、服务等方面对产品的消费提出了新的要求。(2) 现代高科技广泛应用于生产领域, 如使用生产自动化设备和机器人、电脑辅助设计、电脑辅助生产等。企业制造环境也从过去的劳动密集型向资本密集型和技术密集型转化。(3) 竞争日益激烈。面对激烈的行业竞争, 企业开始重视制定竞争战略, 并随时根据顾客需求与竞争者情况的变化做出相应调整。

随着战略管理理论的发展和完善, 著名管理学家西蒙于 1981 年首次提出了“战略管理会计”一词。他认为战略管理会计应该侧重于本企业与竞争对手的对比, 收集竞争对手在市场份额、定价、成本和产量等方面的信息。

到了 20 世纪 80 年代末, 西方会计界人士提出, 既然战略管理会计源于战略管理, 那么, 不同的企业战略所要求的战略管理会计的侧重点也就有所不同。比如, 1978 年, 迈尔斯和斯诺按照企业对外部环境变化所持的不同战略, 把企业分为四类: 防卫者——一般选择需求量不大且稳定的产品市场作为企业的目标市场, 由于市场相对稳定, 企业专注于降低成本和提高质量; 开拓者——时刻寻找市场机会以求发展, 对他们来说, 灵活性比效率、利润率更重要; 分析者——是前两者的结合, 主要生产传统产品, 同时不断开发新产品和新顾客; 被动者——不能有效地对外部环境的变化作出反应, 在竞争中往往以失败告终。

1987 年, 西蒙以调查问卷的形式访问了防卫者和开拓者。他发现在持防卫者战略的企业中, 战略管理会计并不太注重对预算的编制和控制, 而是侧重于研究影响战略的不确定因素, 如产品或技术的变化对企业现行低成本的影响; 在持开拓者战略的企业中, 战略管理会计极为重视预测数据、设立严格的预算目标以及控制产品产量, 对成本的控制则比较放松。

1989 年, 杉克对迈克尔·波特在竞争优势分析中提出的低成本战略和差异化战略所做的调查显示: 在持低成本战略的企业中, 战略成本管理侧重于使用传统成本管理方式, 用标准成本评价部门业绩, 用产品成本作为定价和编制弹性预算的基础, 力求完成预算目标, 并重视分析竞争对手的成本。随着准时制生产系统 (JIT) 的建立, 作业成本广泛应用于实施低成本战略的企业, 从而成为战略成本管理的一项重要内容。在持差异化战略的企业中, 战略成本管理注重市场营销部门的成本效益分析, 认为市场营销是企业成功的关键因素, 预算控制和标准成本则居于次要位置。

从以上分析不难看出, 战略管理会计与企业战略管理有密切联系, 它运用灵活多样的方法收集、加工、整理与战略管理相关的各种信息, 并据此协助企业管理层确立战略目标、进行战略规划以及评价管理业绩。

在竞争激烈的经济环境中,企业为追求盈利必须有竞争优势,要么成本低于竞争对手,要么在产品、服务等方面形成不同于竞争对手的差异化特色。企业的经营管理不再局限于企业内部的管理,而是更加注重企业与竞争环境的联系,强调从战略高度进行管理。相应地,成本管理的目标定位于使企业能更好地适应竞争激烈的外部环境,发挥企业竞争优势,实现企业的竞争战略。这样成本管理也就进入了战略成本管理阶段。这一时期,作业成本管理、成本企划法、产品全生命周期成本等战略成本管理方法相继产生。

战略成本管理对象在时间和空间两个维度上进行了扩展:不仅管理历史成本,而且管理未来尚为发生的成本;不仅管理企业内部生产过程的成本,而且通过分析行业价值链和竞争对手价值链,重新构建企业价值链,将管理对象突破企业个体范围。战略成本管理提供了更多的非财务信息,诸如质量、产品上市速度等信息。战略成本管理还强调人的作用,通过激励全体员工参与成本管理来提高管理效率。战略成本管理除了利用传统的经济手段,还运用技术、组织等手段。

从以上论述可以看出,伴随着经济的发展,企业盈利增长点和成本管理目的相继转变。市场竞争越来越激烈,企业为获取盈利所采取的手段越来越和管理的目的相结合,而成本管理也越来越全面,并不断适应竞争的需要。

1.2 成本管理的基本理论

1.2.1 成本管理的对象

从一般意义上讲,成本管理的对象是与企业经营过程相关的所有资金耗费,不仅仅是财务会计中的历史成本,也不仅限于企业内部价值链范围的资金耗费,而是为实现企业竞争战略和达到持续性成本改善所涉及的一切资金耗费。它既包括财务会计计算的历史成本,也包括内部经营管理所需的现在和未来的成本;既包括企业内部价值链范围内的资金耗费,也包括行业价值链整合所涉及的客户和供应商的资金耗费。现代成本管理系统虽然采用了多种成本管理方法,包括组织和技术方法,但成本管理的对象最终依然是资金流出。

具体到每个企业的成本管理系统,成本管理的对象有所不同。传统的简单加工型小企业的成本管理仅限于进行简单的成本计算,其成本管理对象也就限定在企业内部所发生的资金耗费。而身处激烈竞争环境的大型企业为了赢得竞争,必须关注企业的竞争对手和潜在的所有利益相关者,因此其成本管理对象也就突破了企业的界限,凡是和企业经营过程相关的资金消耗都属于成本管理的范围。

1.2.2 成本管理的目标

成本管理的基本目标是提供信息、参与管理,但从不同层面看又可分为总体目标和具体目标。



1. 总体目标

成本管理的总体目标是为企业的整体经营目标服务, 具体来说, 包括为企业内外部利益相关者提供所需的各种成本信息以供决策, 以及通过各种经济、技术和组织手段控制成本水平。在不同的经济环境中, 企业成本管理系统的总体目标的表现形式有所不同。在竞争性经济环境中, 成本管理系统的总体目标主要依据竞争战略而定。波特最终将竞争战略分为低成本战略和差异化战略, 在低成本战略指导下, 成本管理系统的总体目标是追求成本水平的绝对降低; 而在差异化战略指导下, 成本管理系统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, 实现成本的持续性降低。

2. 具体目标

成本管理系统由成本会计子系统和成本控制子系统组成, 所以其具体目标也是由成本会计子系统和成本控制子系统分别实现的, 表现为成本计算的目标和成本控制的目标, 两者不可截然分开。

(1) 成本计算的目标。成本计算的最终目标是为所有信息使用者(包括外部信息使用者和内部信息使用者)提供成本信息。具体来说, 成本计算的目标可归纳为三个:

1) 确定盈亏及存货价值, 即按照成本会计制度的规定, 计算财务成本, 满足编制资产负债表和利润表的需要。

2) 促进优化管理行为, 即通过向管理人员提供成本信息来提高人们的成本意识, 通过成本差异分析、评价管理人员的业绩以促进管理人员采取改进措施。

3) 服务经营决策, 即通过盈亏平衡分析等方法, 提供管理成本信息, 有效满足现代经营决策对成本信息的需求。

外部信息使用者需要的信息主要是关于资产价值和盈亏情况的, 因此成本计算的第一项目标即可满足其需求。内部信息使用者利用成本信息除了解资产及盈亏情况外, 主要是用于经营管理, 而成本计算的第二项和第三项目标就是针对内部经营管理者。

每个企业都是根据内外部信息使用者的不同要求来确定成本计算的目标, 并进而选择成本计算方法的。

(2) 成本控制的目标。成本控制的最终目标是降低成本水平, 但是在不同的经济环境中有不同的表现形式。在发展过程中, 成本控制目标经历了通过提高工作效率和减少浪费来降低成本、通过提高成本效益比来降低成本以及通过保持竞争优势来降低成本等几个阶段。这几种形式的成本控制目标在我国当前经济环境中同时存在。

在竞争性经济环境中, 成本控制目标因竞争战略不同而异。实施低成本战略企业的成本控制目标是: 在保证一定产品质量和服务的前提下, 最大限度地降低企业内部成本, 表现为对生产成本和经营费用的控制。实施差异化战略企业的成本控制目标则是: 在保证企业实现差异化战略的前提下, 降低产品全生命周期成本, 持续节省成本, 表现为对产品所处生命周期不同阶段发生的成本的控制, 如对研发

成本、供应商部分成本和消费成本的重视和控制。

1.2.3 成本管理环节

任何成本管理系统都是由成本会计子系统和成本控制子系统构成的，包括成本规划、成本计算、成本控制和业绩评价四项内容。这四项内容在不同企业的成本管理系统中可以表现出多种形式。

1. 成本规划

成本规划是基于成本管理战略，对成本管理做出的规划，是成本管理工作在总体上的把握，旨在为具体的成本管理提供战略思路和总体要求。成本规划是根据企业的竞争战略和所处的经济环境制定的，内容主要包括：确定成本管理的重点，规划控制成本的战略途径，提出成本计算的精度要求，以及确定业绩评价的目的和标准。

2. 成本计算

成本计算是成本管理系统的信息基础，分为财务成本的计算和管理成本的计算。财务成本是出于对外财务报告目的而计算的，计算原则是固定的，计算的成木是历史成本。管理成本是根据企业经营管理的需要而计算的，没有固定的计算原则，计算的成木可以是历史成本，也可以是现在和未来的成本。传统成本计算中，由于财务成本信息不能满足管理的需要，要么单独计算管理成本，要么降低管理的要求，利用财务成本信息进行管理，并不计算管理成本。直到作业成本法产生和计算机广泛使用，才使一种成本算法同时满足财务报告和成本管理的需求成为可能。

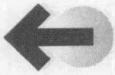
成本计算的核心是计算方法的选择。财务成本的基本计算方法包括品种法、分批法和分步法，分别适用于不同的经济环境。企业主要是根据企业生产方式的特点和管理中要求的计算精度来确定财务成本计算方法。管理成本的计算则主要依据企业管理的要求和计算方法的成本，来确定是直接利用财务成本，是选取诸如变动成本法来单独计算管理成本，还是对现有财务成本算法进行改进（如采用作业成本法）。

在竞争性经济环境中，竞争战略是通过对成本信息的精度和所需的管理成本信息提出要求，来影响成本计算方法的选择。与差异化战略相比，低成本战略要求精度高、及时性强的成本信息，所以要选取能比较准确地分配间接费用的成本计算方法，如作业成本法。

3. 成本控制

成本控制是利用成本计算提供的信息，采取经济、技术和组织等手段实现成本降低或成本改善目的的一系列活动。成本控制是成本管理的核心部分。在现代经济环境中，成本控制是全方位的控制，也是全体员工参与的控制，包括事前、事中和事后的成本控制。

成本控制是在成本规划确定的成本控制战略途径的基础上进行的。战略成本控制途径主要有两种：强化控制成本动因和重新构建企业价值链。强化控制成本动因



就需要寻找关键的成本动因,并选择合适的成本控制方法;重新构建价值链则需要对影响成本较大的价值链环节如何改造做出规划。

成本控制的核心是选取合适的成本控制方法。成本控制方法是否恰当决定了成本控制的效果。传统的成本控制方法基本上都是利用经济手段,通过实际成本和成本标准间的差异分析实现的;现代的成本控制方法则突破了经济手段的限制,还使用包括技术和组织手段在内的所有可能的控制手段。在多样化的经济环境中,传统的和现代的成本控制方法的运用是交织在一起的。比如,传统的标准成本控制可以与先进的作业成本控制结合运用,成本企划法中的目标成本控制可以与责任会计相结合,等等。

采用何种成本控制方法完全取决于企业竞争战略的需要和其他现实条件。但成本控制方法与竞争战略之间不是一一对应的关系。对于同一种竞争战略,可能根据企业的具体情况而采用不同的成本控制方法;对于同一种成本控制方法,可能运用于不同的竞争战略中,也可能在不同企业的相同竞争战略中充当不同的角色。

成本控制的标准是多样化的,在传统的成本控制方法(如标准成本制、全面预算等)中,成本控制标准是既定的定额或计划数据,控制结果可能大于也可能小于标准,控制标准还要定期根据成本控制的结果进行修订。而在现代成本控制方法(如成本企划法)中,成本控制标准是根据市场情况制定的目标成本,为每种新产品制定的目标成本都是固定的,同时成本控制结果不能大于目标成本。

4. 业绩评价

业绩评价是对成本控制效果的评估,目的在于改进原有的成本控制活动以及激励约束员工和团体的相关行为。业绩评价的关键在于评价指标的选择以及评价结果与约束激励机制的衔接。

评价指标可以是财务指标,也可以是非财务指标。财务指标可以通过财务报告中的数据计算得到,信息的获取成本低,易于操作,但存在评价范围过窄、容易被操纵的问题。非财务指标则可以弥补财务指标的缺陷,也更适合现代经济环境,但非财务指标的收集和计量尚存在困难。在多样化的竞争性经济环境中,业绩评价指标应适应竞争战略而选择。不同的竞争战略关注不同的经营方面,业绩评价的重点就会不同,选取的评价指标也就各有侧重。低成本战略以财务指标为主,而差异化战略强调实现企业在某些方面的差异,成本管理中的业绩评价也就需要许多非财务指标,如客户满意度、内部循环时间等。

业绩评价还需确定评价标准。评价标准可以是企业内部的历史标准或预算标准,也可以是外部的公认标准或行业标准。确定评价标准的方法有标杆瞄准、平衡计分卡等。选取评价标准应考虑其收集成本和科学性。

评价结果与约束激励机制能否衔接好关系到成本管理的效果。利用经济手段进行约束激励,就要解决好评价结果的量化及与奖惩挂钩的问题。另外,企业还应注意企业文化建设,以此实现对员工的约束激励,日本企业在这方面的做法值得借鉴。

5. 四项内容的关系

由成本规划、成本计算、成本控制和业绩评价组成的成本管理系统的结构图如