

# 先进制造模式下 企业成本管理系统 构建研究

Xianjin Zhizao Moshixia Qiye Chengben  
Guanli Xitong Goujian Yanjiu



胡国强 刘小虎 柏思萍 著

以先进制造模式下产品成本“筑入”属性为主线，  
以分析现行成本管理模式的困境为切入点，  
运用工学和管理学的相关理论和方法构建先进制造模式下的  
成本管理系统的理论研究平台，  
在此基础上分别对成本战略规划子系统、  
成本战术策划子系统、成本运营控制子系统和  
成本决策信息支持子系统进行了构建。



西南财经大学出版社  
Southwestern University of Finance & Economics Press



# 先进制造模式下 企业成本管理系统 构建研究

Xianjin Zhizao Moshixia Qiye Chengben  
Guanli Xitong Goujian Yanjiu

胡国强 刘小虎 柏思萍 著



西南财经大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

先进制造模式下企业成本管理系统构建研究/胡国强,刘小虎,柏思萍著.  
—成都:西南财经大学出版社,2012.8  
ISBN 978-7-5504-0626-1

I. ①先… II. ①胡…②刘…③柏… III. ①企业管理:成本管理—研究  
IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 072427 号

## 先进制造模式下企业成本管理系统构建研究

胡国强 刘小虎 柏思萍 著

责任编辑:孙 婧

助理编辑:罗 丹

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

|      |                                                           |
|------|-----------------------------------------------------------|
| 出版发行 | 西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)                                |
| 网 址  | <a href="http://www.bookcj.com">http://www.bookcj.com</a> |
| 电子邮件 | bookcj@foxmail.com                                        |
| 邮政编码 | 610074                                                    |
| 电 话  | 028-87353785 87352368                                     |
| 照 排  | 四川胜翔数码印务设计有限公司                                            |
| 印 刷  | 郫县犀浦印刷厂                                                   |
| 成品尺寸 | 170mm × 240mm                                             |
| 印 张  | 22                                                        |
| 字 数  | 430 千字                                                    |
| 版 次  | 2012 年 8 月第 1 版                                           |
| 印 次  | 2012 年 8 月第 1 次印刷                                         |
| 书 号  | ISBN 978-7-5504-0626-1                                    |
| 定 价  | 49.80 元                                                   |

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

# 前言

按照市场环境、技术发展水平以及管理方式可以将制造模式演进历程划分为单件小批量制造模式、大批量制造模式和先进制造模式三个阶段。先进制造模式目前主要有精益制造模式、计算机集成制造模式、敏捷制造模式、大批量定制制造模式和绿色制造模式等。一种先进制造模式既是一种新的产品生产方式，同时也是一种产品成本降低的方式。一种先进制造模式的诞生无非是从顾客的需求和生产者的成本两个方面来考虑的。也就是说，某种制造模式之所以被企业采用，是因为一方面能够生产出顾客所需要的产品，另一方面生产者生产产品的收益大于所耗费的成本。所以，先进制造模式创新与应用为成本管理系统创新带来了难得的机遇。基于这种思路，本课题组在“2006年度广西高校百名中青年学科带头人资助计划”的资助下，完成了《先进制造模式下企业成本管理系统构建研究》一书。本书也是对本人的博士论文《成本工程：理论与设计》和拙著《成本工程管理论》、《先进生产方式下成本工程应用研究》的修正、诠释和升华。

本书在写作过程中的总体思路是：以先进制造模式下产品成本“筑入”属性为主线，以分析现行成本管理模式的困境为切入点，运用工学和管理学的相关理论和方法构建先进制造模式下的成本管理系统的理论研究平台。在此基础上分别对成本战略规划子系统、成本战术策划子系统、成本运营控制子系统和成本决策信息支持子系统进行了构建。

本书分为六章：第一章为导论，主要对本书要研究问题的本质、背景、意义以及研究思路和内容进行界定和说明，目的在于为以后各章做好铺垫，同时对本书的读者也起着导读的作用；第二章为先进制造模式下成本管理系统的构建框架，主要是对成本管理系统构建基础、先进制造模式下成本管理系统构建的理论基础以及先进制造模式下成本管理系统构建框架三个方面的问题进行的探讨，为后面的先进制造模式下成本管理系统的三个子系统的构建打下坚实的

理论基础；第三章为先进制造模式下成本战略规划子系统的构建，主要包括先进制造模式下成本战略规划子系统的构建框架、行业层面成本战略规划、市场层面成本战略规划、产品层面成本战略规划等方面的内容；第四章为先进制造模式下成本战术策划子系统的构建，主要包括成本战术策划子系统的构建框架、产品设计层面的成本战术策划、要素供应层面的成本战术策划、产品生产层面的成本战术策划、产品营销层面的成本战术策划等方面的内容；第五章为先进制造模式下成本运营控制子系统的构建，主要包括成本运营控制子系统的构建框架、产品设计层面的成本运营控制、要素供应层面的成本运营控制、产品生产层面的成本运营控制、产品营销层面的成本运营控制等方面的内容；第六章为先进制造模式下成本决策信息支持子系统的构建，主要包括先进制造模式下成本决策信息支持子系统的构建框架、成本决策信息支持子系统的策划与分析、成本决策信息支持子系统的流程设计、成本决策支持子系统的开发、成本决策信息支持子系统功能实现等方面的内容。第一、二、三章由胡国强和刘小虎撰写，第四、五、六章由胡国强和柏思萍撰写，胡国强和柏思萍对全书进行了统稿。

由于成本管理系统的构建是一项复杂的系统工程，以及作者学术水平和经历的限制等方面的因素，本书在研究范式、研究深度和实用性等方面肯定有许多值得商榷之处，希望各位专家、学者和广大的读者不吝赐教。

作 者

2012 年春于南宁

# 目 录

## 第一章 导 论 / 1

### 第一节 研究问题的界定 / 1

#### 一、制造模式的界定 / 1

#### 二、成本管理系统的界定 / 6

#### 三、先进制造模式下的企业成本管理系统的界定 / 13

### 第二节 研究背景 / 14

#### 一、现行成本管理系统面临的困境 / 14

#### 二、先进制造模式实施中的成本问题 / 17

#### 三、先进制造模式为成本管理系统创新带来的机遇 / 21

### 第三节 研究的目的和意义 / 26

#### 一、研究的目的 / 26

#### 二、研究的理论意义和现实意义 / 27

### 第四节 研究的思路、方法、内容、创新与不足 / 29

#### 一、研究的思路和方法 / 29

#### 二、研究的内容 / 29

#### 三、研究的创新与不足 / 31

## 第二章 先进制造模式下成本管理系统的构建框架 / 32

### 第一节 成本管理系统构建基础 / 32

#### 一、基于“财务会计基础”观的评析 / 33

#### 二、基于“业务流程基础”观的评析 / 34

#### 三、基于“财务会计和业务流程基础”观的评析 / 37

#### 四、先进制造模式下成本管理系统构建基础的定位 / 44

### 第二节 先进制造模式下成本管理系统构建的理论基础 / 45

|                                  |            |
|----------------------------------|------------|
| 一、战略管理理论 /                       | 45         |
| 二、成本管理理论 /                       | 49         |
| 三、生产运作管理理论 /                     | 52         |
| 四、会计理论 /                         | 54         |
| 五、信息管理理论 /                       | 59         |
| 第三节 先进制造模式下成本管理系统的构建框架 /         | 61         |
| 一、先进制造模式下成本管理系统构建的基本思路 /         | 61         |
| 二、先进制造模式下成本管理系统的层次结构 /           | 63         |
| <b>第三章 先进制造模式下成本战略规划子系统的构建 /</b> | <b>65</b>  |
| 第一节 先进制造模式下成本战略规划子系统的构建框架 /      | 65         |
| 一、影响成本战略规划子系统构建的因素分析 /           | 65         |
| 二、成本战略规划子系统构建的原则、目标和立足点 /        | 76         |
| 三、成本战略规划子系统的构建框架 /               | 79         |
| 第二节 行业层面成本战略规划 /                 | 81         |
| 一、行业层面成本战略制定背景分析 /               | 82         |
| 二、行业层面成本战略内容分析 /                 | 85         |
| 三、行业层面成本战略制定过程分析 /               | 87         |
| 第三节 市场层面成本战略规划 /                 | 96         |
| 一、市场层面成本战略制定背景分析 /               | 96         |
| 二、市场层面成本战略内容分析 /                 | 103        |
| 三、市场层面成本战略制定过程分析 /               | 105        |
| 第四节 产品层面成本战略规划 /                 | 114        |
| 一、产品层面成本战略制定背景分析 /               | 114        |
| 二、产品层面成本战略内容分析 /                 | 121        |
| 三、产品层面成本战略制定过程分析 /               | 123        |
| <b>第四章 先进制造模式下成本战术策划子系统的构建 /</b> | <b>130</b> |
| 第一节 先进制造模式下成本战术策划子系统的构建框架 /      | 130        |
| 一、影响成本战术策划子系统构建的因素分析 /           | 130        |
| 二、成本战术策划子系统的构建原则、目标和立足点 /        | 140        |
| 三、成本战术策划子系统的构建框架 /               | 144        |
| 第二节 产品设计层面的成本战术策划 /              | 145        |

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 一、概念阶段的成本战术策划 /      | 145 |
| 二、设计阶段的成本战术策划 /      | 148 |
| 三、实现阶段的成本战术策划 /      | 150 |
| 第三节 要素供应层面的成本战术策划 /  | 152 |
| 一、物资供应的成本战术策划 /      | 153 |
| 二、人力资源的成本战术策划 /      | 159 |
| 三、资本的成本战术策划 /        | 164 |
| 第四节 产品生产层面的成本战术策划 /  | 168 |
| 一、生产作业系统设计层面成本战术策划 / | 169 |
| 二、生产作业系统运营层面成本战术策划 / | 179 |
| 第五节 产品营销层面的成本战术策划 /  | 186 |
| 一、价格成本策划 /           | 186 |
| 二、分销成本策划 /           | 190 |
| 三、促销成本策划 /           | 195 |

## 第五章 先进制造模式下成本运营控制子系统的构建 / 202

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| 第一节 先进制造模式下成本运营控制子系统的构建框架 / | 202 |
| 一、影响成本运营控制子系统构建的因素分析 /      | 202 |
| 二、成本运营控制子系统的构建原则、目标和立足点 /   | 211 |
| 三、成本运营控制子系统的构建框架 /          | 217 |
| 第二节 产品设计层面的成本运营控制 /         | 218 |
| 一、产品设计层面责任中心的划分 /           | 218 |
| 二、产品设计层面责任成本的预算与核算 /        | 221 |
| 三、产品设计层面责任成本控制 /            | 227 |
| 四、产品设计层面成本评价 /              | 231 |
| 第三节 要素供应层面的成本运营控制 /         | 233 |
| 一、要素供应层面成本责任中心的划分 /         | 233 |
| 二、要素供应层面责任成本的预算与核算 /        | 236 |
| 三、要素供应层面责任成本控制 /            | 243 |
| 四、要素供应层面责任成本评价 /            | 248 |
| 第四节 产品生产层面的成本运营控制 /         | 251 |
| 一、产品生产层面成本责任中心的划分 /         | 251 |



|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 二、产品生产层面责任成本的预算与核算 /          | 253 |
| 三、产品生产层面责任成本控制 /              | 259 |
| 四、产品生产层面责任成本评价 /              | 261 |
| 第五节 产品营销层面的成本运营控制 /           | 263 |
| 一、产品营销层面成本责任中心的划分 /           | 263 |
| 二、产品营销层面责任成本的预算与核算 /          | 265 |
| 三、产品营销层面责任成本控制 /              | 271 |
| 四、产品营销层面责任成本评价 /              | 276 |
| 第六章 先进制造模式下成本决策信息支持子系统的构建 /   | 279 |
| 第一节 先进制造模式下成本决策信息支持子系统的构建框架 / | 279 |
| 一、影响成本决策信息支持子系统构建的环境因素分析 /    | 279 |
| 二、成本决策信息支持子系统构建的原则、总体目标和立足点 / | 283 |
| 三、成本决策信息支持子系统的构建框架 /          | 286 |
| 第二节 成本决策信息支持子系统系统的策划与分析 /     | 287 |
| 一、成本决策信息支持子系统设计的动因 /          | 287 |
| 二、成本决策信息支持子系统的初步调查与分析 /       | 288 |
| 三、成本决策信息支持子系统的详细调查与分析 /       | 290 |
| 第三节 成本决策信息支持子系统的流程设计 /        | 291 |
| 一、成本决策信息支持子系统流程各环节具体目标的设定 /   | 291 |
| 二、成本决策信息支持子系统的流程设计 /          | 293 |
| 第四节 成本决策支持子系统的开发 /            | 298 |
| 一、开发概述 /                      | 298 |
| 二、系统需求分析 /                    | 310 |
| 三、总体结构设计 /                    | 316 |
| 四、系统功能模块设计 /                  | 318 |
| 第五节 成本决策信息支持子系统功能的实现 /        | 319 |
| 一、成本管理信息收集系统功能的实现 /           | 319 |
| 二、成本管理信息处理系统功能的实现 /           | 327 |
| 三、成本管理信息输出系统功能的实现 /           | 334 |
| 参考文献 /                        | 337 |
| 后记 /                          | 344 |

# 第一章 导论

本章主要对本书要研究问题的本质、背景、意义以及研究思路和内容进行界定和说明，目的在于为以后各章做好铺垫，同时对本书的读者也起着导读的作用。

## 第一节 研究问题的界定

本课题是对先进制造模式下的企业成本管理系统进行构建，是对现行成本管理系统的创新和发展，所以，在展开研究之前，对制造模式、成本管理系统，以及先进制造模式下的企业成本管理系统进行界定显得尤为必要。

### 一、制造模式的界定

“制造”在《辞海》被解释为把原料变为成品之意<sup>①</sup>，是指把一种低级的物品变为对人们有用的高级物品；而“模式”在《辞海》被解释为格式、样式之意<sup>②</sup>，是指由文字、图形、符号组成的模型。它是一种标准、规范、样板和格式，即“模子”。那么，制造模式就是把一种低级的物品变为对人们有用的高级物品模子。如果这样去理解制造模式，实在是一种表象的、机械的和静止的认识，从而难以揭示它的实质，制造模式的研究也将失去其现实意义。所以，对“制造模式”的阐述，必须运用系统科学的方法，纳入到制造产品管理的层次范畴，并体现出现代制造产品管理的特征。正如日本学者门田安弘所说：“制造产品的过程中有两种技术，其一是生产技术，再一个就是制造技术。简而言之，生产技术就是制作某种物品的技术，一般经常用到的技术，可以认为就是生产技术。与此相对，制造技术就是充分利用现在拥有的设备、人

① 周宏，辞海[M]，北京：光明日报出版社，2002：1529.

② 周宏，辞海[M]，北京：光明日报出版社，2002：794.

员、材料、零部件的技术。如果把生产技术看成固有技术,那么制造技术就是管理技术……”<sup>①</sup>这说明,制造是通过技术的运用生成能够满足人们需要的物品的人类活动。制造活动主要涉及两个问题:“生产什么”和“如何生产”。或者阐述为制造活动可以从两个层面来解构,一是产品(制造的目标指向结果),一是过程(制造活动开展方式与推进过程中各相关要素间的关系)。制造的产品取决于市场需求状况,过程则在很大程度上依赖于科学技术与管理水平。因此,制造模式有两层含义,其一是制造技术模式,其二是制造管理模式,笔者主要研究的是制造管理模式。综合以上分析,笔者研究的制造模式是指在产品制造过程中,如何充分利用现在拥有的设备、人员、材料、零部件的模式。从制造业的发展进程来看,市场需求、生产技术和管理水平也一直是整个产业发展的根本要素。按照市场环境、技术发展水平以及管理方式可将制造模式演进历程划分为单件小批量制造模式、大批量制造模式和先进制造模式三个阶段<sup>②</sup>,而先进制造模式目前主要有精益制造模式、计算机集成制造模式、敏捷制造模式、大批量定制制造模式和绿色制造模式等。

#### (一) 单件小批量制造模式

19世纪及其以前,整个世界的科学技术都不甚发达,社会经济发展水平长期停留在较低阶段,社会产品极度缺乏,人们只是在定期的市场上进行生活必需品的交换,市场发展极不成熟。在这种大背景下,人们依靠血缘、情感等因素维系在一起开展制造活动,早期的制造便是以家庭为单位而逐渐转变为手工作坊式生产的。这一时期的最初阶段,制造完全取决于工匠的技艺和所拥有的资源,在有限条件下,按照顾客要求进行单件生产,制造成本高不说,制造过程也受到其他诸多方面的约束。第一次产业革命爆发以后,较为先进的机器设备和交通工具出现了,制造水平相对以往有了很大程度的提高,同时,先进的设备和交通工具打破了原有情感的羁绊,人们被集中在一起进行生产,工厂制度产生了。然而,此时的制造依旧未能解决成本高、批量小的难题,制造品离普通消费者的生活仍有一段距离。另外,由于技术水平的限制,整个阶段的产品质量较大程度上依赖于工匠的技艺而不是标准技术,因此,质量可控性和零部件的兼容性都较差,制造难以规模化进行。这成为制造业进一步发展过程中不得不面对的问题。

#### (二) 大批量制造模式

第一次世界大战结束以后,新的生产技术和思想大量涌现,其中最

---

<sup>①</sup> 门田安弘. 大野语录[M]. 李伟, 李晴, 译. 北京: 东方出版社, 2005: 5-6.

<sup>②</sup> 张建国. 先进制造模式下企业战略变革研究[D]. 青岛: 中国海洋大学硕士学位论文, 2005: 8.

重要的无疑是生产流水线制和科学管理思想。产业革命不仅促进了生产技术的飞跃，同时也带来了社会需求的快速增长，供不应求成为制造业进一步发展必须解决的问题，而这与当时制造难以规模化形成了一对矛盾。因此，在这一阶段的前期，绝大部分制造业的改良建议都集中于如何进行规模化生产以提高生产率方面。流水线制生产要求高度专业化分工和高度标准化零部件，这从技术上达到了规模化生产的可能性，科学管理方法等又从组织结构、管理方式、激励手段上保证了流水线制的设想变为现实。这样，流水线制、科学管理在生产中的广泛应用，使得大规模制造成为可能。在规模经济的作用下，制造成本大幅下降，制造业的迅速发展加速了人类文明的进程。

大批量制造模式的关键特征主要有：可互换的零件、专用的工装、劳动分工专业化、流水生产线和成组流水线、以降低成本为目标的规模化生产、产品标准化、以工作效率为中心、分层式组织结构、集权化管理模式等。另外，还要对生产排程、作业设计以及作业组织形式进行一定的分析。通过对生产排程的分析，可以了解产品是如何生产出来的以及应采用什么样的加工顺序和方法。通过对作业设计的分析，了解生产产品所必需的作业。大批量制造模式主要通过流水生产线和成组流水线两种形式来实现：（1）流水生产线是指劳动对象按一定的工艺路线和统一的生产速度，连续不断地通过各个工作地，顺序地进行加工并产出产品的一种生产组织形式。此生产线具有工作地的专业化程度高、各工作地按照劳动对象加工的工艺顺序排列、按照统一规定的节拍产出产品、各工序生产同步化等特征，它主要适应在卖方市场下的少品种大批量的产品生产，是传统的典型大量生产所采用的作业组织形式。（2）成组流水线是具有流水生产线特征的成组生产单元，是成组技术的高级生产组织形式。它可以分为顺序生产成组流水线、平行生产成组流水线和顺序按批生产成组流水线三种。它与生产流水线相比具有简化生产技术准备工作、增加生产同类型零件的批量、缩短生产周期和提高产品质量、简化生产管理工作等特征，它主要适应在卖方市场下的多品种中小批量的产品生产，是对流水生产线作业组织形式的创新和发展。

然而，以福特的流水线制以及泰勒的科学管理思想为基础发展而来的大规模生产方式过分强调精细化分工和高度标准化，并因此形成了一种刚性的资源配置系统，一旦市场环境发生变化或系统自身需要调整时，大规模、批量化刚性生产模式会给企业带来巨大损失。随着社会经济的快速发展和买方市场的形成，原有的大规模、批量化制造模式成为制造业进一步发展的绊脚石。

### （三）先进制造模式

大规模、批量化的生产模式导致了供过于求的现象产生，市场竞争日趋激

烈，买方逐步掌握了市场主动权。在买方市场下，企业必须在整个生产经营活动中考虑买方需求特点，这需要对企业经营理念进行彻底的变革。20 世纪 50 年代，市场营销理念应运而生，以其为背景而产生的精益生产成为先进制造模式产生的标志。20 世纪 50 年代后，日本制造业在精益生产方式的推动下取得了高速发展，日本也取代美国成为新的世界制造中心。产生于丰田公司的精益生产方式已经具备了先进制造模式的特征，它通过采用通用性和自动化程度都较高的设备进行生产，以跨职能部门管理小组作为基本生产单元，并以准时生产技术作为基本物流控制技术。精益生产立足于整个物流过程对企业进行成本控制与生产率的提高，并在先进营销理念的指导下提高了产品的适销性。随着经营理念的不断成熟与发展以及计算机网络技术的进一步发展，计算机集成制造、敏捷制造等融入高新技术和先进管理理念的制造模式相继产生。先进的制造理念、先进的生产技术以及先进的管理方式三者的相互作用共同促成了先进制造模式的形成及不断丰富与发展。先进制造模式目前主要有精益制造模式、计算机集成制造模式、敏捷制造模式、大批量定制制造模式和绿色制造模式等。

### 1. 精益制造模式

精益制造模式可以理解：生产出来的产品品种能尽量满足顾客的要求，而通过对生产经营各个环节中采用杜绝一切浪费的（人力、物力、时间、空间）方法与手段满足顾客对价格的要求。精益制造模式是一种在降低成本的同时使质量显著提高，在增加生产系统柔性的同时使人增加对工作的兴趣和热情的一种生产经营管理模式。与资源消耗型的大批量制造模式相比，这是一种资源节约型、劳动节约型的生产方式；与准时生产方式相比，这是一种并不局限于生产系统和生产管理技术，而是涉及企业整体的一种生产经营模式。

精益制造模式的基本原理包括：取消一切不增值的作业，彻底消除浪费；协力工作，充分发挥人的潜力；加强沟通，促进相互了解和沟通；不断改进，以尽善尽美为最终目标。其中“不断改进，以尽善尽美为最终目标”是精益生产的指导思想；“取消一切不增值的作业，彻底消除浪费”是精益生产的目标；“协力工作，充分发挥人的潜力”和“加强沟通，促进相互了解和沟通”是实现精益生产的保证<sup>①</sup>。

### 2. 计算机集成制造模式

计算机集成制造模式是将现代信息技术、管理技术、自动化技术、系统工程技术等与传统的制造技术有机结合，借助计算机使企业产品全生命周期各阶

---

<sup>①</sup> 冯根尧. 生产与运作管理 [M]. 重庆：重庆大学出版社，2002：354-356.

段活动中有关的人、组织、经营管理和技术三要素及其信息流、物流和价值流有机集成并优化运行,实现企业制造活动的计算机化、信息化、智能化、集成优化,以达到产品上市快、高质、低耗、服务好、环境清洁的目的,进而提高企业的柔性、敏捷性、健壮性,使企业赢得市场。其中心思想可概括为以下几个方面:(1) 计算机集成制造是企业经营、生产组织与管理的指导思想;(2) 企业的各个环节是不可分割的整体,因此需要统一考虑;(3) 人、技术、经营是企业生产经营的三要素,尤其要发挥人在现代化企业中的作用;(4) 信息在企业生产经营中具有重要作用;(5) 计算机集成制造技术是基于现代管理技术、制造技术、信息技术、自动化技术、系统工程技术的一门综合性技术。

### 3. 敏捷制造模式

敏捷制造模式实质上是工程技术、管理技术等综合技术支持下的企业及企业间集成,也是 CIM 思想的自然发展,是从企业内部集成扩展到企业间的动态集成。组织、人员和技术三大企业资源的有效集成是敏捷制造模式的实质。敏捷制造模式的哲理是吸收了多种管理思想和制造哲理而发展起来的一套适应多变的企业环境的制造哲理,其核心思想是:为了适应变化的市场和取得竞争优势,企业不能仅仅依靠自身的有限资源,还必须以一定的机制合理利用其他企业的资源和技术,以实现综合资源的动态优化配置,并共同获利。其主要强调企业的可重组性、可重用性和范围可变性,使制造系统能快速度、低成本地适应多变的市场需求。

### 4. 大批量定制制造模式

大批量定制制造模式是一种集企业、客户、供应商和环境等于一体,在系统思想指导下,用整体优化的观点,充分利用企业已有的各种资源,在标准化技术、现代设计方法学、信息技术和先进制造技术等的支持下,根据客户的个性化需求,以大批量制造模式的低成本、高质量和高效率提供定制产品和服务的制造模式。用大批量定制制造模式的原理及方法实施网络化制造,可以增强新历史条件下企业的核心竞争力,并取得非常可观的效益。大批量定制制造模式的基本原理包括相似性原理、重用性原理和全局性原理。这些原理是紧紧围绕减少产品内部多样化和增加产品外部多样化而提出的,相互间存在着十分密切的联系,为面向大批量定制的设计、管理和制造指出了解决问题的思路和方法,使企业能高效率地设计和制造按客户需求定制的产品,避免了为满足客户的个性化需求而耗费过多的成本和时间。

### 5. 绿色制造模式

绿色制造模式是一个综合考虑环境影响和资源效率的现代制造模式,其目标是使产品在从设计、制造、包装、运输、使用到报废处理的整个产品生命周

期中,对环境的影响(负作用)最小,资源效率最高,并使企业经济效益和社会效益协调优化。其内涵主要包括:(1)绿色制造模式涉及的问题领域包括制造问题(包括产品生命周期全过程)、环境影响问题和资源优化问题三个部分,绿色制造模式就是这三部分内容的交叉和集成;(2)绿色制造模式中的“制造”涉及产品的整个生命周期,是一个“大制造”概念,同计算机集成制造模式、敏捷制造模式等概念中的“制造”一样。绿色制造模式体现了现代制造科学的“大制造、大过程、学科交叉”的特点;(3)绿色制造模式和环境意识制造等是同一层次的概念,而绿色设计、绿色工艺规划、清洁生产、绿色包装等是绿色制造模式的组成部分,即绿色制造模式的内涵宽广得多;(4)资源、环境、人口是当今人类社会面临的三大主要问题,绿色制造模式是一种充分考虑前两大问题的一种现代制造模式;(5)当前人类社会正在实施全球化的可持续发展战略,绿色制造模式实质上是人类社会可持续发展战略在现代制造业的体现。

## 二、成本管理系统的界定

目前在理论界对成本管理系统的界定非常模糊,甚至在概念使用上也比较混乱,这主要是因为对成本、成本管理和成本管理系统内涵的理解不同而导致的。这种局面严重地影响着成本管理系统理论研究的规范和进展,因此,对成本、成本管理、成本管理系统的内涵进行扫描和诠释就显得尤为迫切且有必要性。

### (一) 成本内涵的扫描与诠释<sup>①</sup>

#### 1. 国外对会计学中成本内涵的界定

1925年,劳伦斯(W. B. Lawrence)在《劳氏成本会计》中提出,成本是“一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。

1951年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》的报告指出:“成本是为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲”。

1956年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》将成本概念修订为“成本通常指为了取得或创造有形或无形的财源,而有意放弃或将予放弃的一定量价值”。

1957年,美国会计师协会(AICPA)所属名词委员会发布的《第4号会计名词公报》指出:“成本是指由于取得或将能取得资产或劳务而支付的现金、转让的其他资产、给付的股票或承诺的债务,并以货币衡量的数额。”

---

<sup>①</sup> 胡国强,吴树畅. 成本管理会计[M]. 成都:西南财经大学出版社,2006:7-8.

1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布第3号财务会计概念公告——《企业财务报表的要素》,把成本解释为经济活动中发生的牺牲,即为了消费、储蓄、交换、生产等所放弃的。

1984年,美国加利福尼亚大学米切尔·马赫(Michael Maher)教授在《成本会计》中,认为“成本是资源的一种损失,是资源的一种牺牲”。

1986年,美国查尔斯·T.霍恩格伦在《高级成本管理会计》中,认为成本是“为了达到某一特定目标所失去的或放弃的资源”。

日本大藏省颁布的《成本计算标准》中指出:“成本是指经营者为获得一定的经营成果而消费的物质资料或劳务价值”。

## 2. 我国对会计学中成本内涵的界定

1951年,娄尔行等学者认为:“成本是指完成一项作为,或者企图完成一项作为时,中间、直接、间接因作为而耗费的有形和无形的代价。”“成本——在会计意义上是生产‘产品’或供给‘劳务’(如蒸汽、风力等)所发生的一切支出”。

1963年,中国人民大学出版社的《工业会计核算》教材将成本表述为“产品成本是指工业企业用于生产和销售一定种类和数量的产品所耗费的全部支出……从价值方面体现着生产过程中活劳动和物化劳动的耗费。”

1988年,在中国成本研究会编写的《成本管理文集》中,有人认为:“成本是为了实现一定目的(目标)而付出的(或可能将要付出的)可用货币测定的价值牺牲或代价”。

1988年,曲晓辉在《厦门大学学报(哲学社会科学版)》第2期撰文“论成本观念的广义化”中认为:“成本既不是牺牲的价值,也不是放弃的价值,因为它的发生必须基于一定的动机,因此,确切地说,成本是为特定目的支出的价值。”

1996年,中国会计学会核工业专业委员会课题组在《会计研究》第9期,撰文《我国当代企业的成本管理问题——成本观念需要更新》,文中提出:“成本是企业为实现一定经济目的而耗费的本钱。”认为“成”者完成、实现之意。“本”者资本之本,本钱之本。

2001年,我国颁布的《企业会计制度》将成本表述为:成本是指企业为生产产品,提供劳务而发生的各种耗费。

2006年,我国颁布的《企业会计准则——基本准则》第三十五条规定:“企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。”可见,《企业会计准则——基本准则》并没有给成本



一个明确的定义。但在第九章会计计量中对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值分别做了界定：（1）历史成本是指在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。（2）重置成本是指在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。（3）可变现净值是指在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。（4）现值是指在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。（5）公允价值是指在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

综上所述，会计学的成本概念更强调成本的计量属性。因此，会计学所指的成本概念必须是可计量和可用货币表示的。财务会计受制于外部报表使用者对会计信息的要求，将成本理解为企业为了获得营业收入而发生的耗费。

## （二）成本管理内涵的扫描与诠释

目前对成本管理含义的认识还不统一，具有代表性的观点主要有以下5种：<sup>①</sup>

（1）日本《会计学大辞典》对成本管理的定义是：“在日本，一般所谓成本管理，历来被理解为‘成本控制’，它是指管理和控制在一定经营条件下发生的成本。特别是就生产成本而言，成本管理应理解为：要对其基本发生根源即生产作业活动，规定标准作业条件，规定产品生产中应该发生的成本的标准（标准成本），并发动职工管理好作业活动，使实际成本尽可能地接近标准成本。这就要把标准成本作为责任成本传达给各部门管理作业活动的负责人，要求他们在责任成本范围内完成作业活动的计划。”

（2）日本《成本计算准则》所下的定义为：“这里所说的成本管理，是指制定标准成本，记录计算实际成本的发生额，同标准成本进行比较，分析差异原因，向经营管理人员提供有关资料以采取措施，提高成本效率。”

---

<sup>①</sup> 葛家澍：《会计大典（第四卷，成本会计）》[M]，北京：中国财政经济出版社，1999：38-39。