



成本管理概念框架 及其扩展应用

| 冯圆 ○ 著



清华大学出版社

经管外借



成本管理概念框架 及其扩展应用

| 冯圆◎著

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

成本管理是一个比较宽泛的话题,涉及领域较多。本书立足于企业这一微观主体,从结构选择与行为优化的视角,结合现阶段我国经济“新常态”,中国社会进入“新时代”的背景,在“互联网+”和“智能+”等的情境特征下,探讨企业成本管理中的主题,为理论工作者提供研究思路,并为企业管理当局经营管理提供成本决策方面的参考,为财务会计人员提供成本管理的指南或指引。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

成本管理概念框架及其扩展应用/冯圆著. —北京:清华大学出版社,2019

(清华汇智文库)

ISBN 978-7-302-51595-1

I. ①成… II. ①冯… III. ①企业管理—成本管理—研究—中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 257228 号

责任编辑:梁云慈

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:丛怀宇

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

社 总 机:010-62770175

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:三河市吉祥印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:170mm×230mm 印 张:16.25 插 页:1 字 数:279千字

版 次:2019年1月第1版

定 价:79.00元



产品编号:080982-01



聚学术精粹 · 汇天下智慧

前言

实体经济的“降成本”与虚拟经济的“零成本社会”正在交替地影响着人们的认知神经。学术界涌现的成本管理创新概念与实务界产生的纷繁细碎的方法应用正在不断地影响着我们的思维。成本管理被泛化了吗？或者说，如何正确理解成本管理的概念框架，怎样合理扩展成本管理的应用领域呢？这些问题正在被理论与实务界研究人士所关注。

诚然，成本管理在企业市场竞争中具有重要的地位与作用。管理学大师彼得·德鲁克说过，企业家需要在“成本/效益”和“风险/收益”原则的基础上做好两件事，一是销售，二是控制成本。它预示着“成本/效益”原则的贯彻必须在“降成本”的同时“谋发展”，创造效益；同时，“风险/收益”原则要求企业防范和化解风险，以确保获得的是高质量的收益。进一步讲，企业作为将本求利的组织，成本管理是其管理的根基。传统以来，低廉的生产要素价格是驱动中国这一“世界工厂”快速运转的重要动力，如今资源环境承受压力、人口红利消失，这些要素价格都发生了质的改变，倒逼中国经济转向创新驱动。从宏观视角考察，企业的成本管理就是要切实领会国务院《降低实体经济企业成本工作方案》的精神，认真搞好企业管理的各项工作。从微观视角考察，企业家眼中的成本，其外延要远远大于会计人员视野中的成本管理认识。通常企业家眼中的成本包括：一是体现在产品中的制造成本、采购成本、人工成本、增值税和佣金等“直接成本”；二是企业的房租、水电、保险、通信、培训、库存、折旧、应酬等组成的“费用”；三是以所得税等体现的相关费用。企



业成本管理的一项重要任务就是要在政府“降成本”的内涵与外延上协调好企业家的成本理念,共同探寻一致性的成本管理应对策略。

本书的特点之一是针对成本管理概念的融合与扩展,使经济学、管理学与会计学等的成本概念在成本管理框架的基础上取得统一认识。同时,本书认为,成本管理的概念扩展必须经过实践的检验,成本管理框架结构的设计要符合企业的情境特征。并且,也需要加快完善成本管理的控制机制。换言之,现代化的成本管理体系不仅要关注企业的成本节约额、成本节约率等指标中的约束机制,更需要从“成本/效益”的视角来提高激励机制中的控制功能。或者说,需要充分发挥经营权控制与剩余权控制在成本管理中的积极功效,努力使反馈控制向着与前馈控制相结合的控制机制方向转变。成本管理概念扩展及其在实践中的应用体现出的是一种客观规律。比如,倡导战略导向的成本管理能够使企业认清面临的新形势;体现智能制造情境特征的成本管理能够拓展企业经营与投资的新渠道;嵌入生态文明的环境经营能够使企业始终坚守“绿水青山就是金山银山”的成本管理新理念,并借助清洁生产和绿色经营实现企业的价值创造和价值增值。

本书认为,以“互联网+”为代表的新经济正冲击着传统成本管理的思维定势,扩展新时代组织间关系等的成本管理概念是构建新范式的内在要求。要通过商业模式与经营业态的创新驱动,拓展成本管理的新领域。政府的“降成本”要摆正位置,充当成本管理创新的辅助角色,使企业的“谋发展”成为承担创新的主体动能。事实证明,企业从来都是创新活动的发源地和试验田,中国国有企业在过去一直是创新的主力军,民营企业拥有的灵活体制也已成为推动中国经济持续增长的动力之一。经验告诉我们,中国企业的经营理念和商业模式还有很大的提升空间,隐藏着巨大的剩余价值潜能,当下的“去产能、去库存、去杠杆、降成本、补短板”这些经济问题,需要成本管理的创新驱动,并通过挖潜增效、提高企业生产效率的路径来攀升新的高度。在可以预见的将来,随着大数据技术、人工智能技术的发展和普及,成本管理概念扩展下的商业模式和经营业态将迎来一个又一个新方位、新常态。传统成本管理经典的理论基础会逐步动摇并被新的理论所替代,改革、创新将成为新时代成本管理变迁与发展的新号角。

作为浙江理工大学的青年教师,本书是我在美国内华达大学访问期间的一项研究成果,在具体的写作过程中得到了内华达大学拉斯维加斯校区能源研究中心(Center of Energy Research)主任陈一东教授与师兄师姐们的帮助。感谢浙江理工

大学经济管理学院对我访问期间给予的各种支持;感谢浙江理工大学人文社科学术著作出版资金项目的资助;感谢清华大学出版社梁云慈编辑的热情相助。本书是我对成本管理创新问题研究的一种尝试,书中肯定会有各种不足和欠完善之处,我将在今后的研究过程中加以弥补。最后,衷心希望得到专家们的批评与指正。

冯 圆

2018年6月12日

于美国拉斯维加斯



论文图表索引

表的索引

- 表 1-1 论文框架,15
- 表 3-1 成本理念的层次性,42
- 表 3-2 创新意识转向概念产品的过程,46
- 表 3-3 概念产品量表的管理,47
- 表 3-4 某公司的绩效指标,49
- 表 4-1 解释管理工具普及与中止的理论观点,79
- 表 4-2 规则与路径的区别,81
- 表 5-1 成本控制的轨道模式示意,102
- 表 5-2 前港后园关系示意,105
- 表 5-3 前港后厂关系示意,106
- 表 5-4 前港后仓关系示意,106
- 表 6-1 美国成本管理工具的应用比率,121
- 表 6-2 信息传导下的成本管理困境,131
- 表 7-1 基于规模经济的成本管理特征,149
- 表 7-2 实体企业降成本的效应,158
- 表 9-1 产品生命周期各阶段可能产生的主要环境问题和主要环境成本,190
- 表 9-2 湖州地区实施 EoCM 项目的企业环境成本/效益比较,197
- 表 9-3 环境经营共生模式的相互关系,201
- 表 10-1 资本成本效应在股票上市与股票回购中的体现,213
- 表 10-2 “资金成本池”管理方法的应用,219
- 表 10-3 不同方案的收益比较,222

图的索引

- 图 1-1 技术路线图,13
- 图 2-1 基于环境保护的环境成本,24
- 图 3-1 成本管理相关概念的内在联系,39

- 图 3-2 成本管理的流程,44
- 图 3-3 成本管理的概念扩展与创新,45
- 图 4-1 成本管理研究的基本模式,63
- 图 4-2 成本管理系统的逻辑框架,65
- 图 4-3 成本管理对宏观经济决策的效应,69
- 图 4-4 成本管理研究的行为规律,70
- 图 4-5 组织创新的成本分析框架,76
- 图 4-6 影响成本管理趋同的动因分析,84
- 图 4-7 普及与趋同的整合框架,84
- 图 5-1 成本管理控制机制对价值增值的贡献,93
- 图 5-2 优化的成本管理控制机制,95
- 图 5-3 成本管理控制机制的传导结构,96
- 图 6-1 实体企业降成本的结构视角,110
- 图 6-2 供给侧视角的成本控制转型,112
- 图 6-3 成本管理创新驱动的理论模型,113
- 图 6-4 “三线管理”的示意图,115
- 图 6-5 “实物线”的示意图,116
- 图 6-6 “价值线”的示意图,117
- 图 6-7 “信息线”的示意图,118
- 图 6-8 决策成本法概念框架图示,125
- 图 6-9 基于决策成本法概念框架的物料流量成本管理,126
- 图 7-1 降低实体经济企业成本的理论框架,157
- 图 7-2 实体企业成本控制的战略路径选择,161
- 图 8-1 成本理念转化为概念产品的分析框架,180
- 图 9-1 商品经营与资本经营的博弈,184
- 图 9-2 生命周期对环境影响示意图,189
- 图 9-3 环境经营的理论框架,192
- 图 9-4 环境经营导向的环境成本控制,200
- 图 9-5 共生模式下的排污成本管理战略,202
- 图 10-1 2006—2016 年我国网民规模,211
- 图 10-2 预算方法的金字塔结构,218

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 研究背景	1
第二节 研究问题	3
第三节 研究目的与意义	10
第四节 研究方法、技术路线与结构安排	12
第五节 研究创新与不足	16
第二章 文献综述与理论基础	18
第一节 国内外文献综述	18
第二节 成本管理的理论基础	26
第三节 本章小结	31
第三章 成本管理的概念扩展	33
第一节 成本管理概念扩展的边界	33
第二节 成本管理概念扩展的实践	41
第三节 组织间关系与企业群成本管理	51
第四节 本章小结	60



第四章 成本管理的框架结构	62
第一节 成本管理的理论框架	62
第二节 成本管理的应用框架	71
第三节 成本管理框架结构的发展	77
第四节 本章小结	85
第五章 成本管理的控制机制	87
第一节 成本管理控制机制的特征	87
第二节 成本管理控制机制的内在规律	92
第三节 成本管理控制机制的优化	98
第四节 本章小结	106
第六章 动因视角的成本管理创新	108
第一节 成本管理的创新动因	108
第二节 结构性动因下的成本管理创新	119
第三节 执行性动因下的成本管理创新	130
第四节 本章小结	140
第七章 战略导向的权变成本管理	142
第一节 嵌入战略性的权变成本管理	142
第二节 “互联网+”战略与权变成本管理	151
第三节 战略导向的权变性:“降成本”与“谋发展”	156
第四节 本章小结	163
第八章 智能制造情境下的成本管理	166
第一节 智能制造与成本管理	166
第二节 智能管理与成本管理创新	172
第三节 智能化成本管理的发展	178
第四节 本章小结	181

第九章 环境经营下的成本管理实践	183
第一节 环境经营与成本管理创新驱动	183
第二节 环境经营模式下的成本管理战略	191
第三节 本章小结	203
第十章 新时代的成本管理探索	204
第一节 新时代对成本管理的新要求	204
第二节 大数据情境下的成本管理探索	216
第三节 本章小结	227
第十一章 研究结论与展望	229
第一节 研究结论	229
第二节 未来研究展望	233
参考文献	235

第一章

绪论

成本管理是企业永恒的主题。基于成本管理概念框架来合理规范企业的成本动因,通过成本管理的实践创新持续优化企业的控制机制,是企业长期以来孜孜以求的目标。改革开放 40 年的实践表明,只有基于为顾客创造价值开展持久赢利的成本管理与控制活动,才能吸引广大顾客选择你而不是你对手的产品或服务。有效的成本管理是实现顾客价值创造以及企业价值增值的基础和保障。

第一节 研究背景

形象地说,成本管理就是成本与管理的结合体,它通过成本信息支持系统和成本控制系统为顾客价值创造经营(customer value added management, CVAM)服务。进入 21 世纪以来,在外部环境复杂性与多样性的综合影响下,企业竞争越来越激烈;面对严峻的经营形势,企业各种形式的成本管理创新却逆势而为,不断涌现。这一现象表明,成本管理对于企业抵御风险,实现价值增值具有重要且积极的



效果。因此,加强对企业组织实践中出现的新概念与新模式的归纳和整理,系统性地提炼出有关企业成本管理的创新方法和演进规律就变得十分重要。

从国内环境看,近年来我国企业,尤其是实体经济企业客观上存在普遍亏损的情况,且整个社会经济的发展趋势尚难在较短期间内出现由下向上扭转的迹象。比较突出的问题表现在:(1)劳动力成本上升。我国廉价劳动力的比较优势持续下降。根据美国波士顿咨询公司 2015 年的报告,2000—2005 年,中国工厂的工人平均工资和福利上升了 10%,2005—2010 年上涨 19%,而同期美国工厂工人的成本仅上升 4%。就生产效率而言,我国的增速只有美国的一半。综合劳动力价格和生产效率两个因素,我国劳动力成本相对美国已不具有明显优势。(2)科技创新动力尚需挖掘。据统计,2012 年我国共投入研发经费 1.03 万亿元,同比增长 18.5%,增长幅度较大。但研发经费与 GDP 之比仅为 1.98%,远低于其他国家。1978—2008 年,我国全要素生产率年均增长达到 3.7%,但 2009 年以后增速明显回落,2009—2014 年平均增长率仅为 1.5%。(3)结构性改变使收益增长受阻。国家化解产能过剩,提高要素使用效率,使原有的生产结构受到冲击,在劳动生产率与土地利用效率一时难以提高的情况下,企业的收益受到影响。然而,资源、环境约束的持续增强,对生态环境保护的高度重视将成为一种常态,落后产能的淘汰还将进一步扩大范围,未来的资本回报率仍然面临下降的趋势。这些问题的存在,迫使企业必须加强成本结构性动因和执行性动因的创新与发展,通过成本管理等手段促进资源利用率的提升和挖掘企业的内部潜力,实现企业的可持续发展。

从国外环境看,长期以来,发达国家凭借其强大的经济实力垄断了世界经济与贸易的决策权,掌握着国际货币基金组织、世界银行等重要国际经济组织,力图将发展中国家维持在它们所主导的国际分工体系中,维护自己的既得利益。目前,全球经济环境依然不容乐观。2012 年至 2014 年间,全球贸易增速连续三年低于 3%,年均增速仅为 2.4%,远低于危机前 7%左右的平均水平。危机前 5 年,全球贸易量增速约为 GDP 增速的 2 倍,但危机后已降为 1:1 左右。2009 年至 2014 年,全球实际 GDP 增速不到 5%(马野青等,2016)。同时,国际分工出现了新的趋势,美国等发达国家倡导的再工业化战略开始引导制造业资本、技术密集型高端环节向这些国家回流,使我国产业结构的优化升级,以及价值链的提升受到负面影响,我国许多产业在价值链低端被锁定。我国战略性新兴产业的发展难以再寄希望于发达国家的技术转移,而更多地依靠自主创新。另外,在劳动密集型产品和劳动密集型环节领域,我国又面临发展中国家和地区的低成本竞争,进而使我国企业

利益面临发达国家与发展中国家的双重挤压。虽然,我国已经成为世界的第二大经济体,但是就经济发展水平、科技实力、产业结构、国际分工地位、社会发展等方面来看,我国仍属于发展中国家。以购买力平价法计算,2012年主要发达经济体占世界生产总值的比重为44.2%，“金砖五国”占比为26.8%。其中,欧盟和美国的占比分别为20.3%和18.6%，两者之和超过了世界生产总值的三分之一。同期,发展中国家只有中国在世界生产总值中的比重超过10%。从国际贸易形势看,世界经济游戏规则正面临深刻调整,保护主义有所抬头。在经济全球化浪潮中,随着国际竞争的日益加剧以及金融危机等国内外因素的综合影响,我国经济要向更高水平攀升必须加快企业成本管理的创新,实现产业与产品的转型和发展。

第二节 研究问题

成本管理要在实现企业价值稳步提升、产品或服务结构优化升级,以及拥抱互联网经济的动因驱使下加快自身前进的步伐。成本管理的创新实践对于构建新时代符合企业管理需要的现代化成本管理体系有着积极的理论价值与重要的现实意义。

一、成本管理的概念与框架

由于成本管理学科的交叉性特征,成本管理相关的概念与框架历来受到学者们的关注。就“成本”这个词汇本身而言,其语义十分宽泛。即除了在经济学、管理学等领域使用之外,还经常被社会学、心理学、政治学等其他学科所应用。这样一来,就导致“成本”概念异常繁荣,概念表达也呈现出林林总总之势,如政治成本、管理成本、情感成本、文化成本,等等。如何应用这些不同的成本概念来为企业管理与决策服务,就需要进行概念的扩展,从多学科融合视角对成本管理展开研究。

现行的成本管理是作为成本会计、管理会计、财务管理或者企业管理的一个分支加以研究和讨论的,如何协调成本管理与这些不同学科之间的关系,正确处理它们之间在功能作用上的分工等,是成本管理概念及其扩展,以及成本管理框架结构研究中必须考虑的现实问题。一般来讲,与成本管理联系最紧密的学科主要是成



本会计、管理会计与财务管理。就成本管理与成本会计而言,两者实质是同一学科,都是结合企业成本问题所开展的理论研究或探索,之所以会逐渐形成两门不同的学科,原因主要有三个:(1)承担的任务不同。成本会计以核算为主,要求遵循会计准则的规范要求,加上成本分类的发展速度很快,许多新的成本问题需要加以核算与规范,如质量成本、作业成本、资源消耗成本等,使成本会计学科形成了一种以核算为主要特征的表现形式;与此同时,成本会计也给成本管理提供了发展机会。比如,如何整合和强化这些成本方法在价值创造中的功能与作用,如何厘清不同核算方法的异同,以及解决各种核算方法之间的矛盾等,离不开成本管理学科的辅助与完善,进而使成本管理有了发展的空间和余地。(2)涉及的领域不同。成本会计中的“成本”概念主要是制造成本,而成本管理中的“成本”则不受此局限,可以是财务会计中确认、计量要求的成本概念,也可以是管理学及经济学中的成本概念,如组织成本、政治成本等。(3)时间上的要求不同。成本会计中的“核算”受到会计报告中时间的严格约束,而成本管理中的具体管理与控制活动主要与企业管理的具体对象与活动项目的开展相关,时间上相对灵活。有关财务管理与成本管理、管理会计与成本管理的学科关系,许多学者已经作了较为深入的研究(李心合,1994;冯巧根,1996;王朝曦,1998;牛彦秀,2002;孟焰、孙丽虹,2004;余恕莲、吴革,2006),在此暂不作讨论。

成本管理边界的讨论不仅涉及概念及其扩展的问题,也对成本管理的框架结构产生直接的影响。从实践角度考察,主要是指交易成本与企业经营能力之间的关系协调与处理。从交易成本角度分析,成本管理的边界是由企业积极处理会计中的各种成本工具的边际交易成本大于消极处理来自其他方面的成本方法所产生的边际交易成本的集合所决定的。换言之,就是通过对企业管理实践中存在的各种成本管理现象进行归集、整合,一方面,达到减少摩擦费用、提高核算效率与效果等目的;另一方面,减少成本工具或方法之间的交叉、矛盾等问题,促进企业提高成本管理的预测与决策功能,实现企业整体的交易成本最低。从经营能力角度来看,界定成本管理边界以及发挥其更大效果,最直接的方法就是用它所带来的收益(包括货币的和非货币的,如用量化的净利润等业绩指标)做分子,以自己期望的成本数值做分母,二者比值如果大于等于1,可以认为成本管理是有效的。然而,现实中的成本与效益并不一定成正比,成本管理好的企业未必一定效益好。因为,企业的效益受到多方面因素的影响,如行业、经营环境、国家政策等,这些都会使企业效益产生极大的波动。同时,成本管理本身也存在一定的局限性,如在物价上涨的情

况下,传统的零存货成本管理思想可能就不切合实际,囤积一些稀缺基础原材料可能会带来巨额的涨价收益。然而需要肯定的是,成本管理对于企业经营管理的作用是不可忽视的,它在企业管理中的重要地位不可替代。在当今社会,企业单纯就成本管理而成本管理,往往不具有现实性。成本管理不仅仅是绝对的、静态的,也是相对的、动态的,处于不断的变化之中。过去的成本管理业绩,不等于现有的业绩;现在的成本管理业绩,不等于将来的成本业绩。这些均是成本管理正确定位必须认真思考的课题。

成本管理从本质上讲是一种控制活动,它由信息支持系统和管理控制系统构成。为了与管理学和经济学的认识相结合,我们需要将信息支持系统和管理控制系统以控制机制的形式加以展现,并积极丰富和扩展成本管理的内涵与外延。比如,可以借鉴管理学中的激励与约束思想,探讨成本管理的激励机制与约束机制;同时,可以结合经济学中的制度学派理论,将控制机制分为经营权控制与剩余权控制等。这种理念不仅可以丰富成本管理的概念结构,也有助于提升成本管理的功能作用,使成本管理的框架结构建立在一个更加稳定和可操作的平台之上。从实践角度讲,2016年8月国务院颁布的《降低实体经济企业成本工作方案》(国发〔2016〕48号,以下简称“方案”),使成本管理的概念及框架结构发生了改变,成本管理学科也得到了提振。也就是说,成本管理必须放在宏观、中观与微观结合的高度上来加以创新与发展,而不再是仅仅将成本降低、成本控制等理解为是微观企业层面自身的单方面工作。总之,成本管理研究正处在一个转折点上,我们必须抓住机遇,谋求成本管理学科与成本管理实践更大的发展。

二、成本管理的动因分析

成本管理不是孤立的,它必须与企业的经营管理活动相适应。也就是说,成本管理并不是对企业经营管理活动进行束缚,而是服务于企业的经营管理,提高企业管理的效率。在企业长期发展战略的规划与实施过程中,均离不开对成本因素的考量;成本管理需要在不影响企业的战略实施前提下,服从于企业战略发展的需要。从企业战略管理的角度来看,一味地降低材料成本、制造成本而不考虑企业市场策略、产品组合以及长期规划的发展需求,势必会影响到企业战略的实施。换句话讲,成本管理必须从结构性与执行性综合的视角考察企业战略,并为企业的价值创造和价值增值服务。