

成本管理 模式研究

丁庭选 郭玲玲 著

CHEN BEN GUAN LI MO SHI YAN JIU

当代中国出版社

成本管理模式研究

——以制造业为例

■ 陈本

中国财政经济出版社

CHEN BEN QIAN LI WU SHI YAN JIAN

河南省软科学研究计划课题

(项目编号:0213040500)

成本管理模式研究

丁庭选 郭玲玲 著

当代中国出版社

图书在版编目(CIP)数据

成本管理模式研究/丁庭选 郭玲玲 著.-北京:当代中国出版社,2002·12(新纪元文丛 徐传武主编)

ISBN 7—80170—115—1

I. 成… II. 丁… III. 财务—会计—研究 IV. 1217.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 012746 号

成本管理模式研究

丁庭选 郭玲玲 著

当代中国出版社出版发行

社址:北京地安门西大街旌勇里 8 号 邮政编码:100009

山东旅科印务有限公司印刷

责任编辑:陈德仁 全国新华书店经销

850×1168 毫米 大 32 开 8.5 印张 230 千字

2002 年 12 月第 1 版 2002 年 12 月第 1 次印刷

印数:1000 册 书号:ISBN 7-80170-115-1/I·1

定价:20.00 元

前 言

一位著名的经济学家告诉我们：经济学其实很简单，你只要记住两个字就可以了。这两个字是什么呢？就是“成本”。成本管理是现代企业管理的一项重要内容，如何开展对成本管理理论、方法和模式的研究始终是业内人士的热门话题。降低成本是企业管理的永恒主题，在市场经济环境中，企业作为竞争主体，应树立怎样的成本控制观念来支配企业的成本管理工作，这是一个具有一定现实意义的问题。20世纪70年代以来，企业成本水平的高低成为决定企业经济效益大小的一项重要因素，因此精明的企业经营者乃至投资人、债权人都对企业成本给予高度重视，加强成本管理，努力降低成本就成为企业上下努力奋斗的目标。毫无疑问，这无形中就对社会生产力的发展起到了极大地推动作用。在近几年时间里，我们利用理论分析与实证分析相结合、定性分析与定量分析相结合、面上研究与典型剖析相结合的方法，对我国成本管理的现状进行了研究，通过发放问卷和实地调查，我们取得了大量资料，对我国成本管理的现状有了全面的了解，对成本管理中存在的问题有了正确地认识，并分析了国外流行的两种成本管理方法在我国企业成本管理中所起到的积极作用和存在的不足，结合社会主义市场经济的特点，在吸收国外先进成本管理经验的基礎上，进行分析对比，科学抽象，提出了在我国建立现代企业制度下的成本管理模式——供应链成本管理模式的设想。

国外企业成本管理的现状与分析。新技术革命和日趋激烈的市场竞争，以及由此而带来的企业生产经营管理思想和方法的深刻变

革，都要求革新成本管理模式，呼唤新的成本管理方法的出现。目前在国外流行着两种战略成本管理方法：一是作业成本管理，二是成本企画。这两种成本管理方法在国外企业成本管理中起到了积极作用，但我们仍认为它们存在着三个方面的不足：一是缺乏系统性，它们仅从降低成本的某个方面着手进行研究，如作业成本管理侧重于成本核算（分配）过程的改进，并未体现产品在生产、设计、销售阶段之外的成本预先控制的思想，而成本企画则侧重于在产品的全生命周期中贯彻成本降低的思想，在实际运用中并没有真正使其精髓得到量化，二者皆存在着一定程度的不完善；二是理论体系不完善，目前国内外各类有关参考书中所述的对于作业成本计算法在作业耗费资源阶段的研究并未取得实质性进展；三是这两种成本管理方法在国外企业的使用率不足 20%，说明它们有着不完整性和操作性不强的原因。我们对现代成本管理进行了科学的理论研究，又搜集了当前先进的成本管理经验和模式，如目标成本管理、作业成本管理、成本企画等，通过对上述成本管理模式的分析，站在整个企业以及产品整个生命周期的角度上，以战略成本管理思想为主导对全面地降低企业成本问题进行了探讨，提出了现代企业应构建的较为完善的成本管理模式——供应链成本管理。供应链模式突破了作业成本管理的阶段性以及成本企画难以计量的局限，并在适时生产系统中贯彻了质量成本管理，且以企业的文化激励贯穿成本管理的始终。此外，本书还通过对成本管理案例的分析，演示了供应链成本的核算、评价过程，这对当前企业的发展战略有一定的参考价值。

我国企业成本管理的回顾与分析。随着社会主义市场经济和现代企业制度的逐步建立和完善，深化成本管理改革日益成为一个突出而又迫切的问题。建国以来，特别是在十一届三中全会以后，我国成本管理工作有了很大进展，取得了一定的成效。在成本计划方面，形成了一套比较完善的体系和编制方法；在成本计算方面，创

造了定额比例法，简化了完工产品和在产品之间的成本分配方法。创造了平行结转分步法，加速了成本计算，加强了成本考核，推行了成本计算定额法，初步解决了成本的日常控制问题，使成本核算、控制与分析有机结合起来。在成本控制方面，针对不同的成本项目，采取了不同控制方法，对于降低成本、提高经济效益发挥了积极作用；在成本分析方面，采取了纵向、横向成本指标的对比分析，丰富了成本的分析内容，创造了成本指标的归口分级管理，建立了包括班组经济核算在内的厂内经济核算制，开展了厂部、车间和班组三级成本分析活动等。这些经验和方法对加强成本管理、提高经济效益起到了一定的推动作用。但是，随着我国社会主义市场经济的逐步确立和科学技术的不断发展，企业生产经营所面临的内外环境正在发生着深刻的变化，传统的成本管理暴露出许多问题，主要表现在：（1）成本核算范围狭窄，把作业、顾客和市场等排除在成本核算范围之外，不能很好地为企业管理和决策服务；（2）对成本习性和成本动因的认识过于简单；（3）控制目标片面，将成本控制简单地等同于降低成本，而没有从成本与效益的对比中寻找成本最小化；（4）控制领域狭窄，只注重投产后的成本控制，忽视投产前产品开发和设计的成本控制，成本控制局限于企业内部，没有拓展到技术领域和流通领域，对于企业外部价值链更是视而不见。鉴于以上现行成本管理方法存在的不足，我们从适应发展社会主义市场经济和建立现代企业制度的要求出发，对传统成本管理工作进行了认真地分析并提出了本书的观点，以期推进我国企业成本管理的改革。

本书作者提出的现代企业制度下成本管理模式——供应链成本管理模式。随着市场竞争从单个企业之间的竞争转向供应链之间的竞争，企业更加注重自身核心能力的培养，不同实体之间合作的重要性也愈显突出。在这种情况下，跨实体的供应链管理就应运而生。如果我们把企业看作是顾客的供应商，把原材料供应商看作是

企业的供应商,那么,企业产品的成本就可以看作是整个供应链上的成本,相应地,这种控制方式我们可以称之为供应链成本管理模式。供应链成本管理模式是在产品的整个生命周期上进行的成本控制,向上追溯到原料供应商,向后扩展到消费者使用阶段,在核算上结合了作业成本计算法,从而弥补了成本企画可计量性差的缺陷,突破了“力求降低制造成本”的怪圈,扩大了成本管理的视野,为企业重新构思成本控制规划提供了一条新的思路。这里所提到的供应链是一个围绕核心企业的网链,它跨越了单个企业实体,借助于网络信息将不同的企业紧密地连接在一条价值链上,是一条连接供应商到用户的物料链、信息链、资金链、增值链。在供应链成本核算体系中,我们将总成本分解为供应链内部成本及外部成本,并将供应链内部成本分解为物流成本、资产成本、人力资源成本、信息成本以及制造成本。供应链成本管理模式是利用现代信息技术,通过改造、集成业务流程、与供应商以及客户建立协同的业务伙伴联盟、实施电子商务,把有关顾客需求的时事信息及时反馈回供应链,提高每个公司对整体供应链中即时信息的可见度,分解和控制供应链成本,使供应链上的节点企业按时交货率提高,订货、生产的周期缩短,生产增值率提高,降低企业的货物移动成本和制造成本等。在今天制造成本降低的空间非常狭窄的情况下,它为企业提供了更为广阔的成本降低空间,大大提高了企业的竞争力,使企业在复杂的市场条件下立于不败之地。在我们创建的供应链成本管理业绩评价体系中,将评价体系分解为顾客价值链评价以及供应链价值评价,它克服了传统业绩评价体系的局限性,基本上满足了经营者、所有者、消费者的评价要求。

本书观点的理论创新:(1)成本控制的目标由孤立的降低成本变为成本与效益的最优组合;(2)成本控制领域由企业内部扩展到企业外部的价值链;(3)成本管理理念由传统的被动式成本管理变为主动的战略成本管理;(4)成本核算范围由传统的生产过程核算

扩展到包括作业、顾客和市场在内的成本核算；(5) 成本计算的方法由传统的成本计算方法改为作业成本法；(6) 创建了供应链成本管理模式和供应链成本管理业绩评价体系。本课题抛开了以往狭隘的以降低产品生产成本为目标的传统理念，站在整个企业价值链的角度上，从如何协调经营管理、调整结构、改进管理方法等方面，全面地对降低成本问题进行了研究，提出了建立现代企业制度下的成本管理方法——供应链成本管理方法的设想，以期推动现代成本管理理论的发展。

本书观点的应用价值：我们研究的供应链成本管理方法曾在中国石化集团中原油田分公司及郑州电缆（集团）股份有限公司的成本管理中有所运用，取得了一定的研究成果。特别是中国石化集团中原油田分公司通过实施“零缺陷”战略，使整个业务流程有机融合，环环相扣，高效运转，初步建造了供应链系统工程，物资采购、供应整个过程实现了计算机网络管理，采购成本明显下降，物资供应综合效益显著提高；通过实施“零库存”战略，油田物资库存由 1997 年的 12.4 亿元下降到现在的 5.4 亿元，绝大部分物资品种实现了零库存保生产；通过实施“零距离”战略，大力开展物资配送，拉近了与客户的距离，密切了与客户的关系。河南省第五建筑安装工程有限公司于 2001 年 10 月下发了《项目施工目标责任成本控制办法》，郑州电缆（集团）股份有限公司下发了《分公司模拟法人经营管理实施方案》、《郑州电缆（集团）股份有限公司 2001 年经济责任制实施方案》等文件加强成本管理，节约了大量资金，提高了经济效益。由于供应链成本管理模式是从我国国情出发，按照社会主义市场经济体制的特征和现代企业制度的具体要求，在大量调查研究的基础上，结合西方先进成本管理经验的创建的，因此它具有先进性和可操作性的特点，对我国成本管理工作有较强的现实意义和指导作用。

本书是河南省软科学研究项目的阶段性成果。其主要内容有：

环境变化对传统成本管理方法的挑战、中外现行先进成本管理方法的比较、理想的成本管理方法——供应链成本管理方法、企业成本控制与管理的业绩评价。附件部分的内容主要是围绕供应链成本管理模式这一主题从不同的侧面加以探讨的阶段性研究成果。该研究成果经同行专家鉴定预期达到国内领先水平。本课题的研究成果如果在更多的企业推广使用，将产生更大的经济效益，特别是在河南省国民经济发展中将会起到更大的作用。当然，由于水平所限，一定还有许多不足和不完善之处，都在待于在以后的研究中加以修正和改进。

在本书的编著过程中，张清学、李连华、胡著伟、许广森、赵玉兰、田莉军、李学民、段永程等同志参加了研究工作。本课题在研究过程中得到了同行专家和相关部门的大力帮助和支持，尤其是河南省科委、河南省财政厅的领导和鉴定专家组。在此，我们一并表示衷心地感谢。

作 者

2002 年 10 月于郑州

目 录

第一章 环境变化对传统成本管理模式的挑战	(1)
一、成本管理的环境变化.....	(1)
二、现代成本管理中的成本概念及降低成本的策略	(10)
三、现代成本管理的基本原则	(22)
四、传统成本管理的回顾与评价	(29)
五、成本管理模式变革的可能性及其现实意义	(35)
第二章 中外现行先进成本管理模式的比较	(40)
一、作业成本管理	(40)
二、成本企画	(56)
三、邯钢经验——目标成本管理	(61)
四、中外企业成本管理的比较及对我国的启示	(62)
第三章 理想的成本管理模式——供应链成本管理模式	(77)
一、成本控制的目标——顾客赢利性分析	(77)
二、理想的成本管理模式——供应链管理新模式	(78)
三、企业缩减成本的有效生产系统——适时生产系统	(92)
四、质量成本管理	(96)
五、企业供应链成本控制的文化激励	(98)
六、建立现代成本管理体系.....	(101)
七、供应链成本的核算.....	(104)
第四章 企业成本控制与管理的业绩评价	(112)
一、企业传统业绩评价体系的缺陷.....	(112)

二、完善的业绩评价体系·····	(117)
三、企业供应链整体绩效的分析方法——时间分析法 (Time - - based Analysis) ·····	(118)
四、供应链整体绩效评价——顾客价值评价·····	(120)
五、供应链整体绩效评价——供应链价值评价·····	(126)
六、供应链绩效的评价体系应用·····	(131)
附件一 作业基础成本法研究·····	(137)
附件二 WTO 与中国会计改革 ·····	(171)
附件三 知识经济对会计的八大挑战与对策·····	(176)
附件四 现代企业内部控制的建立与完善·····	(182)
附件五 新经济环境对成本管理模式的冲击·····	(188)
附件六 浅析传统业绩评价体系·····	(196)
附件七 浅议成本企画——兼议与邯钢经验的区别·····	(203)
附件八 谈公司的成本管理·····	(211)
附件九 关于公司强化成本管理之我见·····	(215)
附件十 浅谈降低材料成本的有效途径·····	(219)
附件十一 采油系统生产经营状况浅析及成本控制方法探讨 ···	(231)
附件十二 项目施工目标责任成本控制办法·····	(239)
参考资料·····	(255)

第一章 环境变化对传统成本管理模式挑战

现代企业生产经营是以提高经济效益为目标的。要提高经济效益，必须加强企业的成本管理。因此，在建立现代企业制度中强调成本管理十分重要。企业所处的环境由计划经济过渡到市场经济、又由工业社会过渡到信息社会，这一系列急剧地变革导致了企业所有的管理活动都在发生着日新月异的变化，企业也只有适应目前这种信息高速化的经济环境，才能够在飘摇不定的市场竞争中立于不败之地。毫无疑问，企业的成本控制与管理同样也要经受这种剧变所带来的风险，企业要想在强手如林的竞争环境中脱颖而出，就必须加强对先进成本管理理论的研究与应用，改善原有的成本管理模式。

一、成本管理的环境变化

在计划经济体制下，我国企业的成本管理模式一直局限于企业内部，更有甚者仅局限于产品的生产制造过程，这和源于美国和日本的成本管理模式有着天壤之别。尽管我国有着特殊的历史和文化根源，但是，市场经济的到来使得我们不得不承认我们过去企业管理理念的落后，“穷则思变、变则通”，如果我们仍然囿于现有的成本管理思维，终将成为“井底之蛙”，尤其在中国加入 WTO 以后的今天，企业管理尤其是企业的成本管理理念的变革迫在眉睫。

（一）经营环境的变化

1. 宏观经营环境的变化

在计划经济条件下，由国家统购统销产品，企业没有任何资金

上的自由使用权和产品生产上的决策权，因此企业并不关心成本的多少，而只关心企业产值的高低，而且为了减轻企业的生产任务和税收负担，企业尤其是大中型国有企业都存在不同程度的谎报产值现象，这些现象都表明在计划经济时代，企业由于没有生产经营自主权而在成本管理上处于一种被动的地位。实际上，计划经济阶段的企业并不是真正意义上的企业。日本经济学家小宫隆太郎在他的《现代中国经济——日中的比较分析》一书中指出：“所谓企业，在日语中的含义是‘企划事业’的意思。即把有关生产活动的若干新尝试拟成计划并加以实施的主体叫做‘企业’。……策划某种新事物就是企业。”小宫隆太郎认为企业的功能就是创新、发展，是决策主体，并能对决策结果承担责任，而中国经济中的企业“只是反复从事固定化了的生产活动，着眼点仅在于扩大产量，这样的组织很难叫做‘企业’”。随着改革开放的不断进行，市场经济的观念已经深入人心，政府在处理国家、集体、个人三方面的利益关系时，采取了逐步放手的原则，目标是要建立起市场经济条件下的现代企业制度，搞活企业。现代企业制度的核心思想是“产权明晰、权责明确、政企分开、管理科学”，允许企业自主经营、自负盈亏。现代企业制度的基本形式是公司制。实行公司制是产权制度的创新，也是企业组织制度的创新。股份公司作为企业制度的创新，为现代企业的迅速发展提供了依托，现代企业在股份公司的风险分担，以较低成本取得了大量资本，由职业经理管理企业的优势降低了组织成本，实现了规模经济。财产所有权与经营权的分离使得企业有了生产经营上的自主权。企业只有有了生产经营上的自主权，才能根据市场的实际需求来确定企业应该生产何种产品、如何开发设计以及如何销售等问题。也只有自负盈亏，才能使企业时刻关心产品的生产成本，不断地进行成本控制与管理，减少企业的耗费，最终实现产品盈利地最大化。在市场经济的初期最早形成了规模经济，这种生产方式在供不应求的情况下确实有效地缓解了供求不足的矛

盾,但是在市场基本饱和的今天,需求已经逐渐趋向个性化,规模经济也正在逐渐退出历史舞台。

随着整个社会由工业社会转向信息社会,新经济即知识经济逐步在社会的发展中占据了主导地位,“知识就是力量”已经成为目前企业发展的共识。克隆技术受到广泛关注、电脑战胜了国际象棋大师的人脑,这两件事代表了新时代知识的最前沿领域,即生物工程和以电子计算机为主的信息技术的迅猛发展,尤其是后者,其发展速度可谓一日千里。以美国的微软公司为例,近一年来它平均每周增加资产4亿美元。在美国1996年全年的新增产值中,有三分之一是通过像微软公司这样的企业创造的。总而言之,知识经济是建立在日益发达的、成为未来经济主流的信息产业之上的,它是以智力资源的占有、配置,以科学技术为主的知识的生产、分配和消费(使用)为最重要因素的经济,它强调产品和服务的数字化、网络化、智能化,主张敏捷制造和个性化商品的规模生产,它是能够按照用户需要进行有效生产和服务的经济。在知识经济时代,传统的企业管理模式与管理理念越来越不实用,西方管理大师彼得·德鲁克曾说,知识生产力已成为竞争和经济发展的关键,这是不可逆转的发展趋势。在知识经济时代,企业的战略资源是知识资源,企业的竞争优势将来自于对知识资源的有效开发和管理,自然资源的作用已经退居次要地位,代之而起的决定因素是不断更新的科学技术。据科学家研究表明,科学技术对经济增长的贡献率,在20世纪初为5%—20%,70年代至90年为70%—80%,而信息高速公路联网后,将提高到90%。知识经济将使企业的发展逐渐从依靠资本积累转向依赖于知识积累与更新。知识经济将要求柔性的工作组织,如灵活的工作时间、场所以及新的计酬制度等等,尤其是在服务的提供中,时间将成为重要的因素。知识经济对学习的方式也提出了新的要求,即从学校学习转化为终身学习,以适应知识的不断更新。由此可见,如果企业适应了知识经济的发展要求,那么新

知识、新技术的应用将会对企业的发展产生不可估量地推动作用。如果说 19 世纪末 20 世纪初诞生在美国的“泰罗制”开启了企业的现代管理之门，从而兴起了以“科学管理”（标准化管理）取代“经验管理”是企业管理的“第一次革命”，那么在人类进入 21 世纪后，企业管理将会迎来“第二次革命”，即由“科学管理”过渡到“知识经济管理”。作为企业管理的一个重要组成部分，企业的战略成本控制与管理同样不可避免地要受到知识经济的冲击而进行相应地变革，企业应将先进的科学知识和技术不断地应用到产品的设计与生产中去，并为员工营造一个自由创新的环境，这些因素都会不同程度地改善企业的成本水平。

2. 微观经营环境的变化

宏观环境的变化必然会影响企业的微观环境。20 世纪 70 年代以来，高科技的采用，对社会生产的发展起到了极大地推动作用，日本及欧美各国纷纷实行自动化生产、电脑辅助设计以及电脑制造，这就为企业生产经营的革命性变革提出了要求，同时也为它提供了技术上的可能。具体而言，它对企业的影响如下：

(1) 技术改变

技术发展变化的快捷性、不确定性及复杂性使得企业内部各组织之间交流、协调、规划、控制等的需求增加，从而使管理会计系统的使用和重要性大大增强。管理会计系统和生产经营的适应性与技术改变密切联系，技术改变影响着管理会计八个领域中的变革：成本计算系统、成本规划与控制、年度经营预算、经营绩效的衡量与评价、转移定价、会计信息系统的运行和改进（其余两项是资本预算和控制资本），其中影响最大的是年度经营预算和经营绩效的衡量与评价两部分。随着技术改变的加快，经营环境变得越来越不确定，从而计划可能缩短为一系列的短期安排，因此，年度经营预算以及经营绩效的衡量和评价将变得更加重要和困难，与经营预算相关的成本规划与控制也成为企业的瓶颈。技术改变对企业另一方

面的冲击是产品的市场寿命和制造设备的经济寿命变得更短和更加不确定,从而加剧了全球性的竞争,加剧了资本密集度、组织规模、生产方式以及管理技术、管理思想的变革,这些变革反过来又影响着管理会计的使用和发展。

(2) 竞争

随着社会生产力的飞跃发展,社会财富的快速增长,人们有了更多的选择余地,其需求也逐渐地个性化、多样化。需求的个性化、多样化给生产厂家以更多的机会,同时也加剧了企业之间的竞争。由于适当地控制和管理可以提高组织的效率,故在当今全球激烈竞争的时代,企业组织对控制的需求会越来越迫切。激烈的竞争增加了对控制的需求,而管理会计系统的重要职能之一就是控制,因此竞争影响了管理会计系统的使用频率和重要性。同时,需求的个性化、多样化也迫使企业改变其生产模式,把传统的少品种大批量生产模式转变为适应顾客需要的多品种小批量的生产模式。

(3) 资本密集度

资本密集度是指把投入转化为产出所使用资源的集中程度,包括设备等物力资本和人力资本两部分。以设备等固定资产为主的资本密集度是传统的概念。历史和现实说明,随着技术进步的不断提高,企业自动化的程度越来越高,直接人工费用越来越少,间接费用在产品成本中所占的比重越来越大。70年前,间接费用仅仅是直接人工费用的50%—60%,而今天大多数企业的间接费用为直接人工成本的400%—500%。有资料表明:20世纪80年代间接费用在产品成本中所占的比重,美国为35%,日本为26%;就美日的电子和机器制造业来看,这一比重在日本高达50%—60%,在美国则高达75%。由此可见,企业目前的资本使用主要集中在间接费用的耗用上,改变了传统企业生产经营过程中将大量资本投放于原材料和直接人工上的惯例。

(4) 组织规模