

精益成本 管理攻略



JING YI CHENG BEN GUAN LI
GONG LUE

范松林 ○ 著



中国财政经济出版社

精益成本管理攻略

范松林 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

精益成本管理攻略/范松林著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6761 - 6

I. ①精… II. ①范… III. ①成本管理 IV. ①F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 117006 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 李 丽

封面设计: 智点创意

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 6.375 印张 150 000 字

2016 年 7 月第 1 版 2016 年 10 月北京第 2 次印刷

印数: 3 031—4 660 定价: 20.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6761 - 6/F · 5439

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818



范松林是我的学生。他在上海财经大学攻读研究生时，我是他的老师；他 2002 年申请攻读博士时，我是推荐人；他在 2006 年写成《精益成本管理》博士论文时，我是他博士论文的评阅老师；他在 2014 年申请晋升为正高级会计师时，我又是他的推荐人。

他在攻读硕士时，博览群书，成绩优秀，获得上海财经大学硕士奖学金。他在宝钢从事 9 年成本管理实践后，攻读博士，使得实践与理论在此结合，迸发出“精益成本管理”的火花，并对精益成本管理理论体系的创建进行了探索研究。

他在博士毕业后，继续探索管理会计的创新，在宝钢金属形成了《企业价值管理攻略》。探索无止境，他在 2013 年至 2014 年间又对标准成本与阿米巴相结合进行了尝试，进



发出美丽的火花，点燃了大家创造价值的激情。

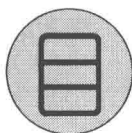
在此基础上他写成了《精益成本管理攻略》一书。

该书通过研究宝钢的精益成本管理实践，提出了基于精益生产模式的全新的成本管理方法即精益成本管理——一个履行控制能力的责任系统和价值创造系统，它全方位控制企业的供应链成本，以达到企业供应链成本最优，从而使企业获得较强的竞争优势。而且还从精益成本管理的基点、要素分析等角度，系统地研究了面向价值最大化的精益成本管理运作体系。在此基础上建立了精益成本管理的方法措施体系，并提出了实施精益成本管理的基本策略。更可贵的是本书还对在精益成本管理中，如何创造性地将标准成本与阿米巴相结合来提升 EVA 进行了有益的探索。

事实证明，这套精益成本管理的体系在宝钢取得了成功。该书是范松林在宝钢从事成本管理的实践经验之谈，值得广大同仁学习借鉴。

上海国家会计学院（原院长）

2016年5月8日



第 1 章 绪论	(1)
1.1 精益成本管理研究背景和意 义	(1)
1.2 国内外研究文献综述	(11)
1.3 精益成本管理研究目标、研究 内容和拟解决的关键问题 ...	(25)
1.4 研究方法和技术路线	(27)
1.5 主要创新点	(28)
第 2 章 建立精益成本管理的紧迫性和 必要性	(30)
2.1 钢铁企业成本管理模式创新 的紧迫性	(30)
2.2 精益成本管理模式的必要 性	(34)
第 3 章 精益成本管理理论构架	(41)
3.1 精益成本管理的平台——精 益生产	(41)

3.2	精益生产与企业价值	(49)
3.3	精益成本管理的内涵、外延	(54)
3.4	精益成本管理与传统成本管理的区别	(61)
3.5	精益成本管理的特征	(67)
第4章	构建精益成本管理的系统运作机制	(69)
4.1	精益成本管理的基点	(69)
4.2	精益成本管理要素分析	(70)
4.3	建立精益成本管理的方法措施体系	(74)
4.4	实施精益成本管理的基本策略研究	(79)
第5章	构建宝钢精益成本管理体系	(82)
5.1	宝钢精益成本管理的演变过程	(82)
5.2	宝钢精益成本管理定位	(84)
5.3	宝钢精益成本管理的价值导向	(93)
5.4	宝钢精益成本管理的特色基础	(94)
5.5	宝钢精益成本管理运作机制	(101)
第6章	宝钢基于标准成本的作业成本管理的探索与 研究	(115)
6.1	推进作业成本管理与标准成本相结合的总体 原则	(115)
6.2	作业成本管理与标准成本相结合在宝钢的推 进思路	(117)
6.3	运输作业成本推进案例分析	(118)
6.4	科研项目作业成本推进案例分析	(121)
第7章	宝钢精益成本管理中的供应链成本管理研究	(127)
7.1	建立基于供应链的宝钢物资采购成本控制	(129)
7.2	建立基于客户关系管理的宝钢成本改善	(130)



第 8 章 构建宝钢精益成本管理中的相关专项成本管	
理	(140)
8.1 建立宝钢特色的质量成本管理	(140)
8.2 建立宝钢特色的事故成本管理	(146)
8.3 建立宝钢特色的环境成本管理	(148)
8.4 建立宝钢特色的人工成本管理	(150)
8.5 建立宝钢特色的设计成本管理	(153)
8.6 建立宝钢特有的生产组织成本管理	(155)
8.7 建立宝钢特有的明细产品盈利能力管理系统	(158)
第 9 章 精益成本管理探索——标准成本与阿米巴结合	
提升 EVA	(163)
9.1 阿米巴经营模式应用背景	(163)
9.2 阿米巴经营模式应用与创新的内涵及主要 做法	(165)
9.3 阿米巴经营模式应用与创新的效果	(185)
第 10 章 结论与展望	(187)
10.1 主要研究结论	(187)
10.2 未来研究展望	(189)
后 记	(191)
参考文献	(195)



第1章

绪 论

1.1 精益成本管理研究 背景和意义

产能过剩、微利时代需要通过精细化的成本管理来增加企业的盈利能力，供给侧改革也需要在供给端强化精益运营、精益成本管理，管理会计的春天正呼唤着精益成本管理的到来。

全球经济竞争越来越激烈，如何在竞争中谋生存，每个企业都在寻找提高经济效益、提升竞争力水平的良方。新的市场环境、经营环境和技术的不断进步，使成本管理在企业价值创造中的地位显得愈发重要。成本管理将企业在生产经营过程中发生的费用，通过预测、决策、核算、分析、控制、考核、审计、成本管理专题等一系列的科学管理工作，使其降低成



本，提高企业的经济效益。然而，传统成本管理正经历着前所未有的变化，一方面外部环境的变革对成本管理提出新的挑战，包括成本管理的技术手段与方法不断更新、成本管理的应用范围不断拓展；另一方面内部管理的深化也对成本管理提出了新的要求。此外，成本管理方式和方法本身也在不断推陈出新。

1.1.1 外部环境变革对成本管理提出新的挑战

(1) 产品生命周期越来越短

随着消费者需求的多样化发展，企业的产品开发能力也在不断提高。目前，新产品的研制周期大大缩短，与之相对应的是产品的生命周期缩短、革新换代速度加快。由于产品在市场上存留时间大大缩短了，企业在产品开发和上市时间的活动余地也越来越小，给企业造成巨大压力。例如当今的计算机，几乎是一上市就已经过时了，就连消费者都有些应接不暇。

(2) 产品品种种类日新月异

因消费者需求的多样化越来越突出，厂家为了更好地满足其要求，便不断地推出新的品种，从而引起了一轮又一轮的产品开发竞争，导致产品的品种种类成倍增长。尽管产品种类已非常丰富，但消费者在购买商品时仍感到很难称心如意。为了吸引用户，许多厂家不得不不断增加花色、品种。

(3) 对交货期的要求越来越高

随着市场竞争的加剧，经济活动的节奏越来越快，其结果是每个企业都感到用户对时间方面的要求越来越高。这一变化的直接反映就是竞争主要因素的变化。用户不仅要求厂家要按期交货，而且要求的交货期越来越短。对于现在的厂家来说，市场机会几乎是稍纵即逝，留给企业思考和决策的时间极为有限。因此，缩短产品的开发和生产周期，在尽可能短的时间内满足用户



要求,已成为当今所有管理者最为关注的问题之一。

(4) 对产品和服务的期望越来越高

用户已不满足于从市场上买到标准化生产的产品,他们希望得到按照自己要求定制的产品或服务。这些变化导致了产品生产方式革命性的变化。传统的标准化生产力是“一对多”的关系,然而,这种模式已不再能使企业继续获得利益。现在的企业必须具有根据每一个顾客的特别要求定制产品或服务的能力,即所谓的“一对一”定制化服务。企业为了能在新的环境下继续保持发展,纷纷转变生产管理模式、采取措施,从大量生产转向定制化大量生产。虽然个性化定制生产能高质量、低成本地快速响应客户要求,但是却对企业的运作模式提出了更高的要求。

1.1.2 现代制造技术对成本管理的影响

(1) 精益生产方式(LP)对成本管理的影响

源于日本丰田生产方式的精益生产,其基本目标是降低成本,实现这一目标的支撑技术是准时生产制(JIT)和自动化。精益生产的特征是:需求拉动生产、零库存、全面质量管理(TQC)。

改善与连续改善是精益生产的基础,通过改善与连续改善消除非价值作业和消灭浪费。这一思想与价值链、作业成本管理(Activity - Based Costing Management, ABCM)的观点是一致的,它们的作用对象都是“作业”(Activity)优化。作业成本管理使用作业成本的信息,其目的不仅是要使所销售的产品和服务合理化,更重要的是通过改变作业与过程从而提高生产力。

(2) MRP II/ERP对成本管理的影响

从MRP到MRP II,再到ERP,企业管理的方式发生了巨大的变化。网络环境下的企业资源管理能对市场预测、物资采购、



产品设计、生产、财务、销售、工程技术等各个管理环节进行一体化管理。MRP、MRPⅡ/ERP的基本思想是：围绕物料的转化组织制造资源，实现需要的时候生产必要的产品。在MRP/ERP环境下，企业的生产作业过程是通过各个工作中心来完成的。在生产作业过程中，物料经过每一个工作中心时都要发生费用，由于成本流与信息流保持同步，当物流发生时，信息流与成本流也同时发生，因此，MRPⅡ/ERP系统具有明显的过程成本管理与控制的特性。

（3）信息技术（IT）对成本管理的影响

随着近年来信息产业的飞速发展，管理信息化进程对现代企业管理的各项工作都产生了深远的影响，而其中对成本管理系统的影响是最重要的。因为企业只有在有效管理和控制成本的前提下，才会增加自己的竞争优势，实现企业的可持续发展战略。信息化使成本管理的内涵扩大到包括成本动因、成本避免、成本控制、成本节省、成本责任、成本分析为主要要素的现代成本管理系统。

（4）敏捷制造（AM）与虚拟企业（VE）对成本管理的影响

传统的成本管理的思路大多着眼于企业的内部，目标明确，但所涉及的范围比较狭窄，所设定的时间比较短，且事后反应较多。这些传统降低成本的方法通常也能起到成本管理的作用，但是，随着生产方式的进步，这些方法的效果往往不能令人满意。例如，采用经济批量等方法，单纯地从材料采购中降低成本，往往丧失了本企业与上游供应商相联盟的机会，而通过与供应商之间的联盟关系来降低成本对于企业来讲是非常重要的。因此，企业需要在更广阔的范围内进行成本管理。成本管理不只限于降低制造成本，应从供应链的各个环节上管理成本。



企业为了快速响应市场,在最短的时间内开发出市场接受的产品,提出了集成化的敏捷制造系统(AMS)。为了实现敏捷制造,进而形成了虚拟企业(VE)即动态联盟企业的组织形式。通过敏捷制造、供应链管理的思想实现企业内上下游公司之间的有效合作,抓住迅速变化的市场机遇,各企业发挥各自的核心专长,以求获得共同的收益。通过这种方式,可以迅速地集成必要的资源,对市场变化进行灵活、快速地反应。这种企业间的联合方式,在很大程度上以降低成本为目标,是在更大领域上进行的成本管理,是具有战略意义的成本管理。成本管理理论与方法是技术与管理相融合的产物,成本管理方法是多学科在交叉过程中产生并发展的过程,其本身就是一种创新活动。

成本管理理论与方法是在制造技术、工业工程等理论方法的交叉过程中不断发展的、一个渐进的过程。

1.1.3 成本计算与控制方法的变革

外部环境的变化使传统的成本计算方法和控制方法面临新的挑战。

(1) 成本计算方法面临的挑战

外部环境的变化给成本计算体系带来了直接的影响,首先是作为成本计算方法基石的成本构成发生了根本变化,其次是由此带来的间接费分配问题陷入瓶颈。

就成本构成而言,一个最明显的趋势是直接人工费大幅减少、间接成本急剧增加。与此同时,间接成本对价值增值的作用大幅度增加。成本构成的另一变化是间接费用呈多样化剧增态势。

直接费用在产品成本中所占比重甚低,因此变动成本法已没有太大的意义了。同时也因为间接费用的比例甚高,故采用完全吸收成本法计算产品成本似乎成了必由之路,这就不可避免地涉



及间接费用的分配问题。传统的间接费用是按与产量相关的直接人工时间或工资额标准进行分配，而直接人工作业趋减，且与巨额的间接费不存在相关性，所以间接费的分配方式成了成本管理人员关注的焦点。

可把影响传统成本核算结果真实性的原因概括为以下三个方面：第一，产品成本构成的变化，即间接费用占产品成本的比例，比例越高，真实性越差；第二，间接费用与产品数量（如产量、原材料消耗、直接人工等）的相关性，相关性越小，真实性越差；第三，产品数量特征（包括产量和大小）的差异，差异越大，真实性越差。

可以看出，在现代经营环境下，传统的成本核算方法不能真实地反映产品成本，以此为基础的相关决策会在一定程度上对企业的经营状况作出不准确的判断，甚至会导致决策失误。

（2）成本控制方法面临的挑战

传统的成本控制要对生产过程进行监控，并以差异分析的结果作为反馈信息纠正偏差使生产得以正常进行，但这种控制方式已经不能适应变化了的新情况而渐趋淘汰。主要原因分析如下：

第一，实体控制对象已经摆脱人为控制而直接受制于自动化机器。要控制成本，必须能够追踪处于生产流程中的实体，即在产品、半成品和产成品，要能对它们的投料、耗用机时等加以测定。但传统成本控制方法对在制品的控制则是很难的。

第二，对管理控制实绩进行考评的传统责任会计方法应予修改。传统责任会计是以人或者人的集合（部门）作为责任中心（成本中心）进行总体的成本控制的，因为人是作业主体。然而在现代竞争环境下，是以设备或加工单元作为成本中心的。

第三，成本控制目标不适应现代竞争环境的需要。传统的成本控制系统所隐含的目标是通过最大限度地避免成本这种价值牺



性的发生以求企业利润的最大化。但这种“最大化”的价值型定量目标却与现代竞争环境下,企业重视“顾客满足”(包括交货期、质量、售后服务等)这样的非价值型定量目标或定性目标不尽相符。

第四,成本控制领域狭窄。传统的成本控制还只是一种表层的控制,忽视了对企业内外部价值链的分析。

第五,缺乏动因分析与控制。传统的成本控制以“产品”为核心和起点,在传统的成本控制下,很可能造成成本降低、生产效率也降低,或成本被控制在预算或标准成本之内,而企业利润却减少的后果。传统的成本控制治“表”不治“本”,不对成本的形成进行溯本求源的分析,尽管在成本降低方面付出了很大的努力,但都未寻求到根本途径,因而不可能真正降低或消除成本。

从上面的分析中可以看出,面临着经营环境的各种变革,传统的成本核算方法和成本控制方法已显得力不从心,呈现出种种弊端,突出表现为成本核算中产品成本的扭曲,以及成本控制对变化了的新情况的不适应。

本书就是想通过对成本管理新模式——精益成本管理的研究,构筑新的成本管理和控制方法,克服传统成本管理出现的种种弊端,为现代经营环境下的成本管理奠定理论基础。

1.1.4 研究精益成本管理的意义

精益成本管理是经营环境变化的产物,管理方法和管理观念与传统的成本管理有较大的不同。精益成本管理在新的管理方式和管理观念的推动下,不仅在成本管理本身表现出巨大的开拓性,而且为企业带来了诸多方面的革新。

(1) 研究精益成本管理的理论意义

①对传统成本管理的突破。



在构建精益成本管理时，并没有考虑完全脱离原有的成本管理模式，而是本着“扬弃”的科学态度，在构建的同时努力保持与原有模式的融合，在积极借鉴的基础上有较大突破。两者有着根本的不同，精益成本管理对传统成本管理的突破主要体现在以下几个方面：

第一，拓宽了传统的成本管理范围，体现了价值管理思想。传统的成本管理以产品为核心，就成本论成本，所提供的成本信息能够为企业的外部报表服务，却不能进行有效的内部控制。精益成本管理着眼于形成产品的过程中发生的作业成本，是伴随着作业管理的过程分析、作业分析以及动因分析进行的，是一种过程性成本管理。其结果不仅能够向管理者提供成本信息，而且能够提供有关的生产过程信息，能够帮助管理者进行有效的生产管理决策。精益成本管理与价值工程、工业工程、生产管理的有机结合，实现了成本的经济性与技术性的统一。另外，精益成本管理还将管理扩大到“价值管理”，其依据不仅包括成本信息，还包括作业质量、效率、时间等信息，不仅关心成本发生，更关心成本为何发生，从考察作业的价值着眼，对作业进行全面的控制管理。从这个意义上讲，精益成本管理不仅仅是单纯意义上的“成本管理”，而是含有“价值管理”思想的成本管理。

第二，精益成本管理拓宽了产品成本观念和控制范围。与传统的仅限于生产领域的产品成本概念相比，精益成本管理更新了成本观念，强化现代成本管理意识，并在一系列成本管理的体制、方法和手段上加以改进，对包括产品构想、开发、设计、制造、营销等过程中的成本以及包括消费者购入产品后发生的使用成本、废弃成本的产品全生命周期成本进行控制，建立了三层控制模型。毫无疑问，全生命周期成本涉及面更广、包含内容更多、更符合企业在生产经营中的成本发生。



第三,提供更详细、更准确的成本信息,改进企业的相关决策。传统的成本管理根据成本同产品产量的变动关系,简单地将成本性态区分为变动成本和固定成本。固定成本因不随产量变化而被认为也不随其他非产量因素变化。所以,在制定决策时,往往把那些不随产量变化却随非产量因素变化的成本作为非相关成本排除在外,因而导致错误的决策。另外,作业成本计算识别成本动因,依据成本动因分配成本,丰富了制造费用的分配基础,使产品成本信息更加真实,对产品定价决策也产生了重大影响。传统的成本计算往往使产量高的产品成本偏大,而使产量低的产品成本偏小,据此作出的产品定价同产品的实际成本有较大的偏差。依据作业成本计算提供的更准确的成本信息,使企业具有相对竞争优势,在竞争中处于主动地位,可以有策略地选择合适的时机,针对合适的产品进行产品价格调整,以获取更多的利润。此外,更准确的成本信息使企业的其他决策,如购置/租入决策、产品组合决策、产品资源耗用分配决策、投资决策等都有极大的改进。

第四,精益成本管理是全员参与的过程。精益成本管理的构筑过程中无时无刻不体现出全员参与的思想。首先,在分解目标成本时,通过向部门层层分解,最终分解到个人,使每个员工都分担一部分降低成本的责任,并享受保质保量完成目标的奖励,使责任与权利较好地得到了统一。其次,产品从构想、形成创意到设计、生产全过程,无时无刻都需要尽可能多的员工予以配合。成本管理系统是企业信息系统的一部分,与企业的评价系统、管理系统、技术系统、销售系统整合为一体,因而成本管理系统能够提供更加全面、客观、准确的成本信息,同时也扩大了成本信息的受益范围。成本信息不仅为会计部门使用,其他部门如生产、管理、销售、研发、采购、信息服务、人力资源等部门也频繁使用成本信息。精益成本管理是把降低成本当作每一个员