

战略成本规划

——理念的实践之路

李江萍 程 立 周爱萍 / 编著

ZHANLÜE CHENGBEN GUIHUA



立信会计出版社

LIXIN KUALI CHUBANSHE

F275.3
L184:1

战略成本规划¹²⁰

——理念的实践之路

李江萍 程 立 周爱萍 / 编著

立信会计出版社

LIXIN KUAJI CHUBANSHE

图书在版编目(CIP)数据

战略成本规划：理念的实践之路/李江萍等编著. —
上海：立信会计出版社，2003. 9

ISBN 7-5429-1177-5

I. 战… II. 李… III. 成本管理 IV. F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 085726 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	<i>lxaph@sh163c. sta. net. cn</i>

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	7.25
插 页	2
字 数	176 千字
版 次	2003 年 9 月第 1 版
印 次	2003 年 9 月第 1 次
印 数	3 000
书 号	ISBN 7-5429-1177-5/F·1080
定 价	13.60 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

进入 20 世纪 70 年代,科学技术迅猛发展,生产环境和生产技术的变化引起了生产组织和管理方法的创新。欧美诸国,在成本管理会计领域内出现了许多新思想和新方法,特别是从战略的高度对成本的研究取得了巨大的进展,并在成本控制与管理的实践中广泛应用。最近 10 年来,在我国,尽管经过学术界的研究和教育界的总结、归纳与推广,但在实践中应用的效果并不理想。根据我们的调查,除大部分的跨国公司等外资企业和一小部分的内资企业外,我国大部分企业的成本规划工作尚处初始阶段。多年来对成本理论与方法的深入研究和具体的管理实践,使我们强烈而深刻地认识到:合理的成本规划能够创造更大的价值,从而提高企业的经济效益,即所谓的以成本战略取得竞争上的优势,实现成本管理的价值。国内外的实践亦证明了战略成本规划具有广泛的应用价值。就目前来看,有关成本理论与方法的书籍非常丰富,然而,既有详尽的理论阐述又兼备经典案例分析以指导实践工作的书籍甚少,我们作为成本管理会计的教育者、研究者和实践者,有责任和义务把自己在理论学习和实践工作中的体会写出来,与从事成本工作实践和理论研究的同仁分享,遂成此书。

本书的阐述,始终将战略的思想贯穿其中,战略管理理论是本书的理论基础。同时,以作业成本法作为实现战略成本管理的有效工具,作业成本计算和作业管理是本书的核心内容,是实现战略成本规划的实践之路。本着这样的指导思想,全书分为上篇的理论篇和下篇的实践篇。上篇回顾了成本会计的产生与发展,分析

了传统意义上和现代战略意义上的成本理论与方法,以及战略成本规划的基本方法与在我国的应用现状。在充分理解战略成本思想的基础上,详细阐述作业成本法这一核心内容,在分析我国成本管理现状的同时提出问题并给出解决的思路。下篇以价值链分析为切入点,重点分析影响成本的各个因素和成本规划的流程,分别对作业成本法如何在实践中的采购、生产、销售环节的应用予以具体的说明,并配有经典案例。

本书各章节之间相对独立,读者可根据各自所需选取阅读内容;同时各章节之间始终有一条线——战略成本管理的思想和一个面——作业成本法来保持逻辑上的联系,使人不会产生杂乱无章之感。

对于从事成本实践的管理人员来说,本书可以为其提供理论依据和实践上有效可行的方法;对于从事成本研究的在校大学生而言,本书则为其更好地研究成本理论提供经典案例和实践方法。

全书由李江萍、程立和周爱萍共同编写完成。具体分工是:李江萍编写第一章和第二章;程立编写第三章和第五章;周爱萍编写第四章和第六章。最后由李江萍对全部书稿进行审核、修改和定稿。

在本书的写作和修改过程中,我们得到了立信会计高等专科学校科研处、会计学系张维宾教授和立信会计出版社的大力支持,他们的热心和尽责才使得本书顺利出版。我们在撰写此书的过程中,曾多次对写作提纲、书中要点加以讨论,尽可能统一语言风格,但是由于我们的理论水平有限、实践经验的不足和时间仓促等因素,书中难免不妥之处,请读者提出宝贵意见,批评指正。

作 者

2003年9月

目 录

理论篇——成本理论及其实践价值

第一章 成本理论和方法的历史回顾.....	3
第一节 传统成本理论与方法.....	3
第二节 现代成本理论与方法	13
第二章 战略成本规划的基本方法	23
第一节 战略成本规划概述	23
第二节 战略目标成本的确定	34
第三节 作业成本法	38
第四节 我国企业的战略成本规划	65

实践篇——战略成本规划的实践之路

第三章 价值链与企业战略成本管理	77
第一节 企业价值链概述	79
第二节 价值链的分析	86
第三节 价值链分析与企业战略成本管理	96
第四节 基于价值链的作业成本分析.....	105
第四章 采购业务的战略成本规划.....	113
第一节 企业战略与采购.....	113
第二节 采购管理.....	120
第三节 作业成本法在采购管理中的应用.....	135

第五章 生产运作的战略成本规划	153
第一节 新产品研发的成本规划.....	153
第二节 准时制生产方式与成本规划.....	162
第三节 质量作业成本规划.....	171
第四节 人力资源成本规划.....	181
第六章 销售业务的战略成本规划	199
第一节 销售管理.....	200
第二节 销售与作业成本法.....	218
主要参考文献	223

理 论 篇

——成本理论及其实践价值

第一章 成本理论和方法 的历史回顾

本章试图沿着社会生产力的发展轨迹,综述主要的成本理论与方法的演进过程,充分分析各种成本理论与方法的形成背景,并且评价其在实践中的应用价值。

由于成本概念的复杂性和多层次,在本章中,将成本的概念特别界定为两个方面:一是成本核算;二是成本控制。

为了便于分析论述,我们将成本理论与方法的发展分为两个阶段:以机器为标志,形成并发展于机器工业时代的传统的成本理论与方法;以计算机和互联网为标志,形成并发展于信息经济时代的现代成本理论与方法。从时间方面,可以将 20 世纪 50 年代作为分界点。

第一节 传统成本理论与方法

一、成本计量方法与成本会计的初步形成

(一) 工业革命前的成本计量与成本会计

一般认为,成本会计是在工业革命时期,随着工厂制度的出现而诞生的。事实上,在工业革命之前,已经有了对成本准确记录和计量的要求。从现有史料中可以发现,在 16 世纪之前,大多数手工工厂都是使用自己独创的简单成本计量方法,而且计算方法很不统一。在成本计量的初级阶段,人们对计入成本的费用并没有一个明确的界限。成本计量与核算是在产品销售之后,与商业销

售成本的核算混同在一起进行,所以产品成本既包括商业费用,也包括生产费用,同时对生产费用的反映也不完整,仅仅包括物化劳动的消耗。

(二) 工业革命后的成本计量和成本会计

18 世纪 60 年代开始的工业革命以及随后的技术革命,给经济领域带来了巨大的变化,市场竞争加剧,企业为在竞争中获胜,越来越多地将注意力集中到产品成本中的费用构成上,以寻求减少生产过程中的活劳动和物化劳动的耗费。

18 世纪末,随着工程学、采煤和棉纺织业的飞速发展。在成本会计方面,管理者们不仅要求记录原材料、劳动力的成本,而且重视折旧问题,对产品的各个生产过程需要仔细观察和记录,并对不同时期的成本进行比较。而在制造会计方面,在签订一项合同以后,需要为某批产品提供详细资料,以便为能作出更可靠的预测提供信息,很明显,这就是我们今天所说的分批成本计算。

19 世纪初企业中已经出现了多层次的管理,在单一的经济组织内部要完成多步骤产品的生产。很多企业利用规模经济的优势,在资本相对集中的生产条件下雇佣大量工人从事生产,而设在能源附近的工厂与城区的总部之间有一定距离,需要新的反映各步骤生产效率的信息。就纺织企业而言,在相对独立的梳理、纺织、编织、漂白等各个环节建立相应的单位成本指标是十分必要的。19 世纪中叶,铁路业产生并迅速发展,复杂的组织结构、分散的经营空间和较大的经营规模使得铁路业管理者发明了铁路业务的计量指标,例如,每吨公里成本、每位顾客公里成本、营业成本与收入的比例等。总之,19 世纪初期直至上半叶,行业组织结构发生变化,纺织业生产的复杂性和铁路业业务的分散性,均提出成本计算与内部控制的问题,并为解决这些问题寻找了相关的成本计量和控制的方法。

19 世纪 80 年代以后,企业已经跨地区经营,商业网点遍布全

国各地,生产规模进一步扩大,按照生产步骤、生产品种计算产品成本,出现了成本计算单。从成本要素的组成内容看,人们仅仅关注主要成本或直接成本(Prime Cost),包括直接材料和直接人工,而忽略了间接制造费用(间接制造费用全部作为期间费用),并且不考虑资本成本。尽管在当时的企业生产过程中也存在制造费用和资本成本,但是早期制造企业生产线的局限性不足以产生按照产量分配的间接费用的需要,管理者仅仅关注原材料和直接人工在生产中的使用效率,而且在生产单一产品的简单企业中,人们容易获得单位产量的总成本。由此可见,当时的产品成本是不完整的,期间费用占的比重非常低。

20 世纪初,科学管理的创始人泰罗为标准成本会计奠定了基础,不仅建立了直接材料与直接人工标准,而且开始将间接费用纳入成本的范围。在 19 世纪中叶出现了金属制造业,对于该行业而言,由于产品种类多样,间接费用比较高,使得工程师和管理者必须找出这些高比例的间接费用分配到具体产品中去的方法。然而,与原材料、直接人工相比,间接费用并不是重要项目,在当时看来高昂的信息收集和加工成本导致管理者没有必要投入巨额财力准确地计量间接成本并将其分配到产品中去,因此,许多简单的分配方法(如直接人工小时分配率、直接人工工资分配率等)应运而生,这种分配方法操作成本极低。而在化学、玻璃、石油等直接人工成本相对较小、加工时间需要准确计量、控制每一步骤转换过程的加工企业,将间接费用按照机器加工小时分配的方法被广泛应用。

到 20 世纪 20 年代,以“分批法”和“分步法”为主要内容的成本会计渐趋成熟,成本会计的核算体系初步建立。成熟的成本会计方法满足了不同类型企业正确汇集与分配生产费用和合理计算产品成本的需要;成本核算也为下一时期的成本管理提供了具有指导意义的成本信息,在成本控制方面也迈出了具有历史意义的

一步。

二、标准成本制度

(一) 标准成本制度的建立

标准成本制度,是指通过事前制定标准成本,在实际执行过程中将实际成本与标准成本进行比较分析,计算差异并寻找差异产生的原因,并据以加强成本控制和业绩评价的成本控制制度。

在 19 世纪末期,经济竞争十分激烈,与竞争对手的成本水平进行比较是很多企业为产品制定有利于市场竞争价格的手段之一,但这种方法的效果并不理想,原因在于:不同的企业在原材料计价和间接费用分配等方面都没有统一的规定,加上在实际成本计算过程中又往往受到一些偶然因素的影响,所以成本计算结果在同行业之间的可比性差,另外,在实际成本定价体制下,要等产品生产出来、产品成本计算出来之后,才能获得据以定价的成本数据,然而这时要控制成本消耗则为时已晚。由此,一些企业认识到,他们长期以来使用的成本核算方法和成本数据对经营管理存在严重的滞后性。为此,他们开始设法解决这个难题,标准成本思想就是在这种背景下产生的。

标准成本思想最初是由工程师和管理人员提出的。他们尽可能从提高产量、节约费用的目标出发,提倡采取科学的管理方法,对企业生产效率进行系统性的分析,并通过大量实验发现,事前信息要比历史数据有用得多。1895 年,管理科学运动的先驱、美国工程师泰罗在其专著《科学管理原理》一书中,明确提出“以计件工资制和标准化工作原理来控制工人生产效率”的思想,首次提出,在人工成本计算中要考虑实际耗用工时与科学耗用工时的差异。他认为实际计算的成本只能在事后告诉管理人员已经发生了什么,而无助于成本控制。1909 年泰罗理论的继承者、美国效率工程师埃默森在《作为经营和工资基础的效率》一文中对标准成本进行了详尽而全面的研究。他将标准成本看成“经营企业的航海罗

盘”，能“反映出企业这只船每日的适当航程”。埃默森认为，由实际成本制度获得的数据不但过时而且缺乏正确性，而标准成本则能随时显示实际成本对标准成本的超额部分，使管理者对低于标准的效率予以关注。然而，工程师们和管理人员的出发点是为了提高生产效率，标准成本计算是独立于复式簿记系统之外的，因为在工程师和会计人员之间没有进行必要的沟通。20 世纪 20 年代，工程师和会计师均认识到建立标准成本制度的必要性，并就标准成本与实际成本核算的结合问题进行了探讨和研究。1920 年，在美国全国成本会计师协会召开的首届年会上，工程技术人员和会计人员设计了一套将实际成本和标准成本结合起来的方法，同时设置“效率差异”和“价格差异”账户核算实际人工和实际材料与其各自标准成本之间的差异。1923 年，随着间接费用差异分析方法的确定，标准差异分析的雏形就基本形成了。这种分析方法至今仍在会计实务中广为使用。

（二）标准成本制度的基本内容

标准成本制度的基本内容包括标准成本的制定、标准成本差异的计算与分析以及标准成本差异的处理。

1. 标准成本的制定。

标准成本是标准成本制度所建立的控制目标，它是在一定的技术经济条件下，根据产品结构和生产工艺过程，采用科学方法进行测算所预先制定的产品生产耗费限额。就标准成本的先进合理性而言，可以分为“理想标准成本”和“正常标准成本”，“理想标准成本”是以现有的生产技术和经营管理处于最佳状态为基础制定的标准成本，“正常标准成本”是按照企业已经达到的生产技术和现实经营管理状态为条件制定的标准成本；就生产经营条件的变化而言，可以分为“基本标准成本”和“当期标准成本”，“基本标准成本”是以某一年度的生产技术和经营管理水平为基础制定的标准成本，“当期标准成本”是随着生产技术和经营管理条件的

变更予以修订的标准成本。为了使标准成本既先进合理又能适应当前的生产经营条件,应以“当期正常标准”为宜,它既非轻易可得,又非高不可攀,可以真正发挥调节和引导成本行为的作用。

2. 标准成本差异的计算与分析。

在生产经营活动中,当期实际发生的生产耗费,采用差异分析的方法,将其分解为标准成本和成本差异两部分,分析成本差异形成的原因及其影响程度,追溯成本差异责任,反馈到管理部门并及时采取措施予以调节,保证在控制期间内实际发生的生产耗费在总体上低于标准成本。

3. 标准成本差异的处理。

在标准成本制度下,标准成本差异通过有关成本差异账户予以汇集,并结合成本计算的基本方法予以处理。通过设置与各个成本项目相对应的账户,记录和汇集日常发生的各项成本差异,期末采用一定的方法将所汇集的成本差异结转到产品成本或当期损益之中。成本差异账户的设置和运用,将日常发生的生产耗费与标准成本的偏离情况置于会计核算的监督之下,使成本控制工作规范化和制度化,有利于增强企业成本控制能力。

(三) 标准成本制度的应用价值

标准成本制度的产生和发展与管理实践紧密地联系在一起,并在实践中不断地得以充实和完善,时至今日,它仍然是一种重要的成本控制制度,在会计实务中广泛应用。

根据标准成本法的原理,前苏联在第一个五年计划时期(1929~1933年)提出了“定额成本法”,并在大中型企业中推广应用,取得成效。但在当时的政治环境下,有人曾片面地指责“标准成本法”是为资本主义经济服务的,而“定额成本法”才是为社会主义服务的先进管理方法,从而对“标准成本法”加以否定和排斥。20世纪50年代中期,我国开始介绍和学习定额成本法,并在一些工业企业试点,逐渐为我国所用,在实践中积累了成功的经验。1974

年,我国财政部颁布的会计工作规则中,对定额成本法的运用作出了具体规定和概括说明。目前,这种方法在我国的应用与责任成本管理相结合,形成我国的责任成本控制体系。

(四) 对标准成本制度的评价

标准成本制度成功地将成本管理从被动式的事后核算推进到生产过程中的成本控制,在成本控制中发挥着不可低估的作用,成为成本控制发展史的里程碑。

1. 标准成本法的优点。

(1) 按生产耗费发生的时间和地点,分析和控制成本差异,有利于明确责任。

(2) 成本差异的内容及分类较为科学、全面,有利于实施成本控制。

(3) 将制造费用按其性态划分为“固定”和“变动”两部分,加强对费用预算的管理。

(4) 成本差异即期处理的方法,既简化了核算,也满足了通过损益考核当期成本控制业绩的要求。

2. 在市场经济体制和现代制造业的生产经营环境下,标准成本制度的局限性和弊端。

(1) 在现代制造业中,受科技进步和产品质量标准要求的制约,在一定时期内,生产技术和管理技术水平的进一步提高,将通过降低工资和工时消耗为主要手段,持续地、大幅度地降低成本的目的是不太可能达到。事实上,制造业产品成本中的 60%~80% 的费用构成,在产品的设计阶段已经基本确定了,一旦投产,按既定的产品设计和生产工艺技术方案,在生产中降低成本的潜力就十分有限了。

(2) 传统成本控制方法,其核心是将实际发生的生产耗费与预算或标准相比较,由此产生成本差异信息。编制成本差异分析报告反馈到管理人员,予以调节控制,在现代制造业环境下,这种

成本控制方法存在两个弊端：其一，有可能产生“反控制功能行为”，即某一责任成本中心的控制主体，为片面追求本责任中心范围内的有利成本差异并以此获得相应的经济利益，而采取导致其他相关责任中心或企业整体产生经济损失的行为。例如，为了获得有利的材料价格差异，可能采购不符合质量要求的材料，或一次性大批量进货以获得价格折扣，造成材料库存积压，等等。其二，对于物资和工时消耗差异的揭示，虽然可以通过差异凭证等形式及时反映，但成本差异的计算、汇总和分析会受到会计结算期间的制约，需要按月进行。成本差异信息反馈在时间上的滞后削弱了管理者的成本控制能力。

(3) 标准成本制度依赖于健全的成本管理基础工作。如果企业的成本管理基础工作薄弱，难以制定合理的标准成本，成本差异的计算和分析就会流于形式，标准成本制度的实施不能持之以恒。

三、变动成本法

变动成本法也称为直接成本法，它是根据成本性态将企业的全部成本划分为变动成本和固定成本两大类，只将相关时期内用于生产的直接材料、直接人工和变动性制造费用计入产品成本，而将固定性制造费用和非生产成本作为期间费用，直接计入当期的损益。

1. 变动成本法的起源。

变动成本法源于管理人员对成本实施管理时，销售增加的同时利润却减少这一现象的关注与分析。当某月销售的产品只有一部分是本月生产的时候，销售量增加了，但利润反而减少了；反之，当某月生产量大于本月销售量的时候，销售量降低但利润反而上升。这是由于转入生产成本的未分配间接费用超过了增加的销售利润。在尚未区分出固定性间接费用和变动性间接费用之前，人们找不到解释这一现象的答案。当间接费用区分为固定性间接费用和变动性间接费用两部分的观点在整个会计界得到认可后，成