

ON COMPETITIVE
COST

竞争成本论

艾宝俊 著

中国社会科学出版社



ON COMPETITIVE
COST

竞争成本论

艾宝俊 著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

竞争成本论/艾宝俊著. —北京: 中国社会科学出版社,
2006. 10

ISBN 7 - 5004 - 5700 - 6

I. 竞… II. 艾… III. 钢铁工业 - 工业企业管理:
成本管理 - 经验 - 上海市 IV. F426. 31

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 069204 号

出版策划 任 明
责任编辑 宗 合
责任校对 安 静
技术编辑 李 建

出版发行 **中国社会科学出版社**

社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号 邮 编 100720

电 话 010 - 84029450 (邮购)

网 址 <http://www.csspw.cn>

经 销 新华书店

印 刷 北京奥隆印刷厂

装 订 三河鑫鑫装订厂

版 次 2006 年 10 月第 1 版

印 次 2006 年 10 月第 1 次印刷

开 本 787 × 1092 1/16

印 张 21

插 页 2

字 数 267 千字

定 价 38.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社发行部联系调换
版权所有 侵权必究

序 一

艾宝俊先生是中国钢铁业谙熟企业财务与会计理论并将其创造性地应用于企业管理实践的企业家之一。他在东北大学获得企业管理硕士学位，并是荷兰马斯特里赫特管理学院的荣誉博士。艾宝俊先生现任宝山钢铁股份有限公司的副董事长、总经理。在宝钢的长期工作经历，使得他在钢铁行业公司的财务、会计、资产管理等领域积累了丰富的管理经验。尤为难得的是，艾宝俊先生在投身管理实践的同时仍根据自己对公司财务管理的理解总结提炼形成自己的学术思想，以进一步指导公司的管理实践。《竞争成本论》正是艾宝俊先生在提炼宝钢成功的成本管理实践的基础上，结合自己多年的学术研究倾心撰写而成的。国内外关于企业成本管理理论的论著众多，但是既系统全面介绍成本管理理论又深入说明理论在企业中实际运用及案例的著述却不多见，《竞争成本论》很好地弥补了这一空白。

新经济时代，学习、吸收并创造性地运用世界先进的企业管理方法是企业学习能力的重要方面，是企业激烈的国际竞争中制胜的重要保证。宝钢在长期的企业运营中非常注重组织学习能力的培养，学习正在成为整个公司的自觉行为，学习能力成为宝钢重要的竞争优势之一。作为中国钢铁行业的领军企业，在长期的学习及创造性地运用中，宝钢的成本管理及财务管理已达到国际同行业的先进水平。宝钢从投产至今，其成本管理经历了几个发展阶段，即从综合消耗定额管理到责任成本管理，从责任成本管理到标准成本管理，从标准成本管理到目前的竞争成本管理。竞争成本管理的提出既是钢铁行业节约能耗、提高效益的需要，也是为了更好地适应企业外部经营环境的变化，

提高企业的国际竞争力。宝钢以价值理念、创新理念、战略理念为基础，形成了科学且极富宝钢特色的竞争成本管理体系。以企业战略分析为基础的战略成本管理理论在理论界早已提出，但国内企业积极投身战略成本管理实践并取得成功的案例并不多见。宝钢提出的竞争成本论及相应的管理体系将服从战略需要的成本管理真正提升到了实践层面。竞争成本论既是宝钢成本管理实践的重大创新和发展，更是宝钢竞争力管理的重要方面。在“战略制胜”的时代，竞争成本管理的战略视野将帮助宝钢“成为全球最具竞争力的钢铁企业”，“成为全球重要的钢铁制造商，致力于向社会提供超值的产品和服务”。

创新的角度、创新的管理理论与技术及创新的实践成就了《竞争成本论》一书。

全书以竞争力为主线，以提升企业竞争优势为最终归宿，跳出了就成本论成本的传统分析框架，从全新的角度，结合标准成本制度、供应链成本管理、六西格玛精益运营、作业成本管理、目标成本管理、战略成本管理等成本管理研究的成果，全面介绍了宝钢在这些方面的成功经验及公司实施成本领先战略和差异化战略的具体情况。

全书着重介绍了成本管理方面创新的管理理论与技术。作者在第一章中就借鉴已有的竞争力评价指标，根据自己的实践与研究，创造性地设计了一套围绕企业价值最大化的成本竞争力评价指标体系。在成本管理信息化平台中，本书详细地介绍了宝钢的成本管理信息系统，尤其是关于财务成本数据仓库的系统论述，充分体现了成本管理的最新经验和发展。此外，全书还论述了精益化成本管理中的质量成本管理、事故成本管理、切换成本管理、环境成本管理、人力资源管理等创新成本理论。

全书除了以崭新的视野对宝钢创新的管理理论与技术进行论述外，对宝钢竞争成本管理的创造性的实践进行详细的介绍是本书的又一大特色。本书的研究既有抽象的理论演绎，又有具体的案例分析；既有

从国外引进的新的学术成果，又有对宝钢实践的总结。本书中所引用的 48 个案例均来自具体的企业经营活动，增加了全书的生动性、实用性和实践性。

统揽全书，《竞争成本论》构筑了一个完整的成本管理体系，在借鉴西方成本管理的理论与方法的同时，全面反映了宝钢在成本管理方面创造性的实践，展示了现代成本管理的内容及其发展趋势，从而使本书具有很强的现实性和前瞻性。中国的企业发展需要持续的管理与技术创新，在创造拥有自主知识产权的技术的同时，拥有“自主知识产权”的企业管理方法创新同样重要，在此方面，宝钢无疑是中国企业的标杆。

21 世纪，“合作竞争”的管理理念将改变中国各行业内企业的生存关系，企业将在合作的基础上形成新的竞争格局。企业间的智力分享和知识合作是新经济时代企业合作的主要内容，合作所产生的“溢出效应”也将有效地促进中国企业整体效益及国际竞争力的提高。《竞争成本论》一书的公开出版是中国企业间智力分享的典范，该书对钢铁行业乃至其他行业的成本管理及企业财务管理都有很好的借鉴意义。这本具有较高学术水平的专著的出版，还将丰富我国成本管理理论的内容，为我国成本管理理论的研究提供重要的实践基础。

是为序。

夏大慰

2006 年 8 月于上海国家会计学院

序 二

成本竞争力是企业核心竞争力的基石。

宝钢现代化管理经历了 27 年的探索与实践，引进吸收了当代世界先进的管理理念和方法，顺应了中国改革开放的时代潮流，富有宝钢特色。宝钢现代化管理为宝钢发展壮大、走向世界 500 强提供了重要的保证。宝钢现代化管理的发展历史，就是宝钢持续进行组织学习和创新的过程。

多年来，宝钢就如何推进现代化大型钢铁联合企业的成本管理工作，进行了有力的探索和实践，形成了具有宝钢特色的成本管理和控制体系。《竞争成本论》通过对企业成本管理竞争力体系的探索，对企业的“成本竞争力是企业的核心竞争力”和“价值增值”等管理理念进行了深入研究和系统阐述。

成本管理是一种技术。企业的成本管理要与生产技术紧密结合，运用价值工程，避免单纯追求成本最低的做法，要充分研究并利用成本价值耗费与产品产出的价值互动关系，促进成本耗费的产出最大化。

成本管理是一种战略。企业成本管理的活动要围绕提升成本竞争力这一企业战略，以推进战略供应链为抓手，确立以企业价值最大化为导向，建立注重长效、全面受控的成本管理体系，着力培养企业的持续降本增效能力，以持续的成本竞争优势，确保企业战略目标的实现。

成本管理是一种能力。企业成本是各项活动的综合反映，成本管理能力是企业各种管理能力的综合集聚，通过成本管理理念和方法的

不断完善，成本管理要形成一种能力，使成本管理具备渗透能力、影响能力和控制能力，最终形成企业的核心能力。

成本管理是一种文化。企业成本管理的任务是建一套体系使成本全面受控，创一种机制促进成本持续改善，造一个氛围倡导价值最大化。全员成本管理的文化氛围是一种软件，可以化成本管理于无形之中，实现企业成本竞争能力的持续提高。

不在竞争中发展，就在竞争中淘汰，在日趋激烈的市场竞争中，如何持续地将降本增效能力转化为一种核心能力是一个永恒的主题。本书在深入探讨成本管理理论的基础上，通过大量宝钢的实际案例，阐明成本管理在企业核心竞争力中的地位和作用。希望本书的出版能促进国内外钢铁业同行对成本管理工作的探讨，共同努力推进现代企业管理水平的提高。

谢企华

2006年8月于上海

目 录

第一章 成本管理与企业核心竞争力	(1)
第一节 成本管理理论的发展	(1)
第二节 成本管理与企业核心竞争力	(8)
第三节 企业成本竞争力评价体系	(18)
第四节 成本竞争力在宝钢竞争战略中的地位	(23)
第二章 宝钢成本管理历史沿革	(35)
第一节 经营环境变迁	(35)
第二节 成本管理发展历程	(39)
第三节 综合消耗额管理	(42)
第四节 责任成本管理	(44)
第五节 财务成本管理革新	(48)
第六节 标准成本制度的应用	(58)
第七节 成本竞争力管理	(62)
第三章 企业竞争成本管理体系	(65)
第一节 成本管理新理念	(65)
第二节 竞争成本管理体系	(73)
第三节 成本管理和基础制度体系	(76)
第四节 计划值管理	(84)

第五节	成本预算管理	(87)
第六节	成本管理推进体系	(93)
第四章	标准成本制度	(103)
第一节	标准成本制度的构架	(103)
第二节	成本标准的制定	(106)
第三节	实际成本的收集与记录	(113)
第四节	成本差异分析与成本绩效评价	(119)
第五节	明细产品标准成本	(125)
第五章	成本管理信息化技术	(127)
第一节	企业信息化建设	(127)
第二节	以财务为中心的 ERP 系统	(134)
第三节	财务成本数据仓库	(142)
第六章	供应链成本管理	(150)
第一节	供应链与企业竞争战略	(150)
第二节	供应链成本管理	(156)
第三节	销售环节供应链成本管理	(162)
第四节	采购环节供应链成本管理	(172)
第五节	业务外协管理	(181)
第七章	六西格玛精益运营与成本竞争力	(189)
第一节	六西格玛管理与精益运营	(189)
第二节	六西格玛精益运营的应用	(196)
第三节	六西格玛精益运营与成本竞争力	(200)

第八章 精益化成本管理	(207)
第一节 质量成本管理	(208)
第二节 事故成本管理	(219)
第三节 切换成本管理	(225)
第四节 环境成本管理	(230)
第五节 人力资源成本管理	(245)
第九章 作业成本管理	(261)
第一节 作业成本法的理论研究	(261)
第二节 作业成本法的实施基础	(269)
第三节 作业成本法的应用实例	(278)
第十章 目标成本管理	(285)
第一节 目标成本法的理论研究	(285)
第二节 目标成本法在新产品开发中的应用	(292)
第十一章 企业战略与战略成本管理	(296)
第一节 现代企业战略管理	(296)
第二节 战略管理是企业发展的必然选择	(299)
第三节 服务于企业战略的战略成本管理	(303)
第四节 企业战略目标与发展能力分析	(314)
致谢	(322)

第一章

成本管理与企业核心竞争力

——中国钢铁业未来 20 年之后可能会成为城市的清洁机。

——中国钢铁业如果想跻身为全球非常有竞争力的行业，就让它充分竞争。

——经济学家讲中国的竞争力主要是人力资源成本低，我们现在不仅仅是人力资源成本低，我们的效率远远超过欧美的钢铁业。

——对于一个成熟的行业，成本是企业最核心竞争力。

——没有最好，只有更好，成本管理要追求卓越。

企业竞争优势的重要来源之一就是成本，任何企业都离不开成本管理，成本资源能为企业的成本领先和差异化战略提供支持，通过成本的控制和成本资源的转换，成本管理能够形成成本优势，进而形成竞争优势，提升企业的核心竞争力。

第一节 成本管理理论的发展

成本理论历来是多学科交叉研究的重要理论，在不同的历史时期，不同的国家，从不同的学科领域，对成本理论进行了长期而广泛的研究，形成了不同的学派和观点，积累了丰富的研究成果。

一、早期的成本理论发展历史

1. 我国成本理论的历史

早在我国的春秋战国时期，荀子提出了费用的发生是为了取得收益的观点。其在《荀子·礼俗》中说：“熟知夫费用之所以养财也。”^①意思是说，你愿意支出费用是为了“养财”，即取得更多的收益。

同时，他在《周礼》中提出了严格核算、控制支出及会计周期的观点。如负责酒宴的酒正不仅年终要核算酒支出的数量，而且每日、每月要进行核算，并将核算结果上报小宰。这可能就是会计核算周期的雏形。

司马迁最早提出了固定成本的概念。“长沙出连锡……取之不足更费。”^②长沙虽然生产锡矿，但批量不足，开发成本过高，生产量不多，收入抵不了费用，便会亏损；这里隐含了固定成本的意思，提出了产出量与固定成本的关系。

同时，他提出了加快资金周转的概念。“无息币……货勿留”，“财币欲其如流水”。资金勿留，不积压，应如流水般的流动。

魏晋时期的傅玄，提出了“节约用材，降低成本及工人素质的重要性”的思想，《傅子》中说：“径尺之帛，方寸之木，薄物也，非良工不能裁也。……夫构大厦者，先择匠然后简材。……大匠构屋，必大材为栋梁，小材为榱桷。苟有所中，尽寸之木无弃也。”^③他从一尺帛、一寸木的效用使用，导出生产中合理用材、降低成本的管理思想。他比喻“构大厦”和“构屋”必须做到物有“所中”，材尽其用，大材大用，小材小用，不浪费寸木。“良工”、“择匠”是指要做到合理用材，关键在于择人，“非良工不能裁也”，“先择匠然后简材”，提出了对工人素质的要求，“非良工”是不能做到“简材”的。

① 《荀子·礼俗》。

② 《史记·平准书》。

③ 《傅子·授职》。

北宋著名科学家沈括提出了成本比较分析的观点。他在记述水法炼铜时说：“信州铅山县有苦泉，流以为涧，挹其水熬之，则成胆矾，烹胆矾则成铜。”^①苦泉为制铜原料，即硫酸铜水溶液，蒸发后为胆矾，再加以提炼而成为铜。在当时，水法炼铜，工（成本）少利多，但苦泉有限。“古坑有水处为胆水，无水处为胆土，胆水浸铜，工（成本）少利多，其水有限；胆土煎铜，工（成本）多利少，其土无穷……胆水浸铜斤以钱五十为本；胆土煎铜斤以钱八十为本，比之矿铜，其利已厚。”^②沈括分析了水炼与土煎两种炼铜方法的利弊。

欧阳修提出了质量成本的概念。在论及兵器、弓弩制造时，指出各州、军分散制造“有打造成后，不曾使用，已修三五次者，修换既频，转不堪用，虚费人功物料，久远误事不细”。^③

南宋李诫提出了成本核算中的劳动定额的思想。在《营造法式》这部建筑工程专著中，记述了工程成本计算的方法。在用料方面，要求区别新建、扩建和改建项目分别计算用料。在用工方面，由于工种多，人工消耗的计量复杂，其发明了人工成本的简易计算方法，把所有不同工种完成的工作量，以“功”为统一的计量单位进行核算。如运一担物资30里为一功，挖屋基方八尺为一功，开掘墙基120尺为一功，等等，提出了最早的人工定额的思想。

元代的许元提出了消耗定额标准的做法。据《东轩笔谈》中记载：“许元为发运判官，每患官舟多虚破钉鞠（指钉子一类造船的材料）之数，盖陷于水中，不可称盘，故得以为奸，一日，元至船场，命拽新造之舟，纵火焚之，火过，取其钉鞠称之，比所破才十分之一，自是立以为定额。”^④许元发觉，没有钉鞠消耗标准，破费太大，无法计

① 《新唐书·食货志》。

② 《梦溪笔谈》。

③ 《欧集·乞置弓弩都作院》。

④ 《东轩笔谈》。

量点数，“故得以为奸”。他采用烧船称钉的办法，得出实耗钉鞠为申请领用的十分之一，并以此作为消耗的定额标准，以控制钉鞠的消耗。这就是著名的“尺船三千钉”的历史典故。

明代的邱睿提出了“生之有道，取之有度，用之有节”，“生财有道，取财有义，用财有礼”^①的成本控制观点。

清代的南通实业家张謇提出了成本竞争的思想，张謇在办实业中对成本十分重视，他认为中国民族工业的商品与外国商品竞争，必须降低成本。“即各工厂制造等，非减轻成本，不足以敌外国进口之货。”体现了提高成本竞争力，以降低成本来抵制外国商品的积极策略。

2. 国外的成本理论发展

德国人约翰·米夏埃尔·洛伊赫斯（Johann Michael Leuchs）提出了划分“直接费用”和“间接费用”的观点。1804年，他出版的《商业体系论》中以企业价值的流向为基础，对成本要素进行了系统的分类，并采用了“近的费用”和“远的费用”的概念，从而提出了“直接费用”和“间接费用”的划分。

英国人詹姆士·杜德森（James Dodson）提出了分批成本计算的雏形。1777年，他为他的制鞋厂设计了一套成本记录方法，具有分批成本计算的雏形。

英国人瓦德哈夫·汤姆森（Wardhahgh Tompsoh）提出了分步成本计算的原形。1750年，他为他的亚麻制袜厂设计的存货、纺麻、漂白、染色、织袜、整理等步骤的记录，最后可计算出每双长统袜的成本，被看成是分步成本计算的原形。

德国最早确定了实际成本核算制度。1906年，德国机械工业协会成立了研究成本核算问题的委员会。三年后该委员会在柏林发表了《机械厂的成本核算》的文件，规范了机械行业的成本核算制度。进

^① 《经制议》。

而，经济制造委员会于1920年提出了《成本核算基本方案（草案）》，从而统一了成本核算方法和各种成本概念，对德国成本核算的成果进行系统总结，确定了实际成本核算制度。

泰罗的标准化化管理。他于1880年在米德维尔钢铁公司进行试验，通过系统地研究和分析工人的操作方法和时间，在此基础上形成“泰罗制”的科学管理制度。泰罗通过劳动时间、操作方法，甚至每个动作的研究，对生产和耗费实行标准化化管理。这种标准化化管理不仅带来时间的节约和成本的降低，而且直接导致标准成本思想的形成，推动了成本会计的改革，于是，标准成本、预算控制和差异分析这些同泰罗标准化化管理直接相联系的技术和方法被引进到会计中来。当时，标准成本只作为一种备忘记录，随时同账簿所记录的实际成本进研比较，到了1925年左右标准成本才纳入复式簿记体系，正式形成标准成本会计。

美国人哈林顿·埃默森（Harrington Emerson）是标准成本会计的先驱者。他指出：“要计算成本，有两种截然不同的方法。第一种方法是在工作完成后计算成本的方法；第二种方法是在工作开始前计算成本的方法。前者是旧方法，现在仍然在大多数制造公司和维修公司采用。后者是新方法，已开始在一些大型工厂采用，其可行性和实际价值已被证明。”他比喻“标准成本是经营企业的航海罗盘，它反映出企业这只船每月的适当航程”。^①把历史上的成本会计法（说明性的）和“新的成本会计法”（在工作开始前就得对成本做出估计的标准成本）加以区别，这种区分为建立标准成本提供了思想基础。

美国人G. 查拓·哈里森（G. Charter Harrison）和C. H. 斯科维尔（C. H. Scovell）发展完善了标准成本制度。1911年，哈林顿·埃默森的同事G. 查特·哈里森设计了第一套有名的健全的标准成本制度。1920年发表了第一组成本差异分析的公式，使标准成本日臻完善。

^① [美] 丹尼尔·A. 雷恩：《管理思想的演变》，第185页。

1913 年 C. H. 斯科维尔建议应像分解浪费时间和停工时间的费用那样分解固定成本, 以克服按项目比较实际成本和标准成本在产量波动时固定成本及变动成本被歪曲的情况, 使差异分析更有意义。

20 世纪 50 年代初, 美国质量管理专家 A. V. 菲根堡姆提出了质量成本的概念, 从而标志质量成本的形成。

20 世纪 70 年代初, 西方学者开始从财务会计的角度发展“资金成本”的理论, 从而标志资金成本的形成。

20 世纪 60—70 年代, 美国密执根 (Michigan) 州大学企管研究所的霍曼逊 (Roger H. Hermanson) 首先提出了人力资源价值与人力资源成本会计的问题。

1972 年, 联合国人类环境会议发表《人类环境宣言》, 提出“污染者承担污染费用、国家应努力促进企业内部负担环境费用”, 从而出现了环境成本。

20 世纪 50 年代末, 日本丰田汽车公司提出和发展了成本企划, 即目标成本。

1941 年, 美国会计大师埃里克·科勒 (Erie Kohler) 教授首先从理论和实践上研究、探讨了作业成本法计算。^①

二、现代成本管理理论

1. 企业成本管理现代化

第二次世界大战以后, 科学迅速发展, 企业规模进一步扩大, 大型企业转向多角度、多样化生产, 出现了跨国企业。生产自动化、连续化程度大大提高, 市场竞争空前剧烈。随着工业生产的现代化, 成本管理也要加速现代化, 要把现代自然科学、技术科学和社会科学的一系列成就综合运用于成本管理上, 以满足现代化大生产的客观要求。

^① 林万祥:《成本论》, 中国财政经济出版社 2001 年版, 第 17—132 页。