



湖北经济学院学术文库

作业基础成本控制研究

ZUOYE JICHU CHENGBEN
KONGZHI YANJIU

邵天营◎著



湖北长江出版集团
湖北人民出版社



湖北经济学院学术文库

作业基础成本控制研究

邵天营◎著

湖北长江出版集团
湖北人民出版社

鄂新登字 01 号
图书在版编目(CIP)数据

作业基础成本控制研究/邵天营著.
武汉:湖北人民出版社,2010.9

ISBN 978 -7 -216 -06460 -6

- I. 作…
- II. 邵…
- III. 企业管理:成本管理—研究
- IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 135522 号

作业基础成本控制研究

邵天营 著

出版发行: 湖北长江出版集团
湖北人民出版社

地址:武汉市雄楚大街 268 号
邮编:430070

印刷:武汉贝思印务设计有限公司

经销:湖北省新华书店

开本:787 毫米×1092 毫米 1/16

印张:17.5

字数:304 千字

插页:1

版次:2010 年 9 月第 1 版

印次:2010 年 9 月第 1 次印刷

书号:ISBN 978 -7 -216 -06460 -6

定价:36.00 元

本社网址:<http://www.hbpp.com.cn>

总 序

说起大学，许多人都会想起教育家梅贻琦校长的名言：“所谓大学者，非谓有大楼之谓也，有大师之谓也。”大楼是一砖一瓦盖起来的，大师是如何成长起来的呢？

大师的成长，当然离不开种种主客观条件。在我看来，在诸多的因素中，一个十分重要甚至是不可或缺的就是学术思想、学术观点的充分展示与交流。纵观历史，凡学术繁荣、大师辈出时期，必有一个做学问者有可以互相炫技、彼此辩论、各显神通的大舞台。古代春秋战国时代诸子百家争鸣，离不开当时的客卿、门客制度，为不同的观点、流派彼此公开竞争并得到君主的采纳搭建了平台；学者阿英在论及晚清以来中国新思想、新艺术的繁荣时，列举了三条原因，其中的第一条原因“当然是由于印刷事业的发达，没有前此那样刻书的困难；由于新闻事业的发达，在应用上需要多量的产生”。北京大学之所以能成为中国新思想新文化的发源地，社团与杂志在其中发挥了巨大作用：1918年，《北京大学月报》成为中国最早的大学学报，加之《新青年》、新潮社等杂志、社团为师生搭建了一个有声有色的大舞台，开启了自己近一个世纪的辉煌。国外名牌大学的发展，无不伴随着一次又一次思想的激烈交锋、学术的充分争鸣，并且这些交锋和争鸣的成果都得到了最好的展示与传播，没有这些交锋与争鸣，就没有古老的牛津、剑桥，也没有现代的斯坦福、伯克利。近代以来的印刷技术、新的出版机制、文化传播业的发达，为新的思想、学术之间彼此的炫技和斗法提供了可能的舞台：伟大的舞台造就了伟大的演员。

在现代的大学中，如果说大楼是基础、大师是灵魂，那么大舞台就应该是机制——它意味着研究冲动的促动、言说欲念的激发、交流碰撞的实现。在这样的机制中，精神、灵魂得到孕育！思想、学术实现成长！大学本身就应该成为一个众声喧哗的大舞台，一个为大师成长提供基础和机制的场所。因此，大学出版自己的学术文库，运用现代传媒、现代出版为自己的教师提供思想碰撞、学术交流的平台，其意义绝不仅限于资金的支持和个人成果的发表，它的意义更在于通过这种方式营造学术氛围、彰显学术精神，在学校

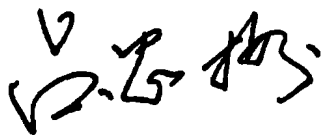
形成言说、表达、交流的习惯和风尚，激励教师为了“台上一分钟”，做好“台下十年功”，凝聚大学理念、大学精神、大学风格。

湖北经济学院是一所年轻的大学，湖北经济学院的教师大多都还年轻，正逢为一所初创不久的大学承担奠基、开拓之责的难得人生机遇。我们中还没有大师，或者说在我们这里产生大师还有很长的路要走。然而，这并不等于我们不期待大师的产生，更不意味着我们不去为大师的成长做出努力、不去为大师的产生构筑平台。大师的成长是大学成长的永恒动力，对学术的追求是大学能够逾千年而长青的不竭源泉。现在，我们的平台也许还不够高，还不够大，但我们坚信：这个小平台也许就是未来大师的第一次亮相！因此，我们在这里鼓励每个人以充分的自信发出自己的声音，可以在众声喧哗中更加大声喧哗，在交流与碰撞中实现批判、被批判与自我批判，能够在这个平台上得到成长，收获乐趣，实现价值！

“湖北经济学院学术文库”就是这样一个为大师成长搭建的交流与对话的平台。每一本著作，都是我们的教师在各自学术领域中富有心得而最想表达的内容——他们渴望得到承认，也不怕获得批评；他们充满自信地言说，也将谦虚自谨地倾听。

愿“湖北经济学院学术文库”和湖北经济学院一同成长，愿它能成为一个大师初成的舞台，从中诞生出不朽的学术和永恒的大学精神！

湖北经济学院院长：



2009年8月

前 言

古往今来，成本控制备受人们关注，并随环境的变迁而不断完善和发展。20世纪80年代中期以来科学技术的日新月异，企业生产经营顾客化、竞争化和变化特征的凸现，经济资源供需矛盾的恶化，不确定因素的繁杂，不仅使经营者面临更大的增值难度和压力，而且也极大地改变了基于制造成本法的成本控制体系赖以运行的基础。企业应如何重构成本控制体系以因应新的环境？作业基础成本计算（ABC）的提出，为该问题的解决提供了新的基础和思路。本书正是围绕该课题，探讨如何构建基于ABC的成本控制体系，以适应“谋求顾客价值创造活动中的成本优势”这一成本控制目标的要求。

源于成本控制理论与实践发展的内在逻辑，本书主要采用规范研究与案例研究相结合以及逻辑分析与历史分析相结合的方法，从阐释成本控制的内在动因、回顾成本控制的演进与梳理作业基础成本控制（ABCC）的研究成果入手，分析ABCC的理论基础及其要求，研究ABCC的基础架构，构建ABCC的运行体系，并就作业基础成本事前、事中、事后控制的核心内容及其他主要问题进行探讨，为建立科学、先进、合理的ABCC体系提供参考。本书共分七个部分，即导论、作业基础成本控制的理论基础、作业基础成本控制体系的构建、作业基础成本的事前控制、作业基础成本的事中控制、作业基础成本的事后控制以及作业基础成本控制相关问题研究。

本书是在本人博士学位论文基础上完成的。该论文从选题、立意、构思到撰写、修改、定稿的每一环节都倾注了恩师夏成才教授的心血，也凝结着中南财经政法大学会计学院导师组各位老师的智慧和汗水。本书的完成还得益于答辩组各位成员对该文的充分肯定和宝贵意见。此外，本书的出版也得到了湖北经济学院科研处和会计学院领导和老师们、湖北人民出版社以及同学和家人的鼓励和支持。在此，特向他们表示诚挚的谢意！

由于作者水平有限，本书难免存在问题和不足，敬请读者批评指正。

邵天营
2010年8月

目 录

导 论	1
一、研究背景及意义	1
二、国内外研究状况综述	13
三、概念和范围的界定	18
四、研究思路与主要内容	24
五、研究的基本方法、基本约定及可能的创新与不足	26
第一章 作业基础成本控制的理论基础.....	29
一、控制论、系统论和信息论	29
二、组织理论、行为理论和激励理论	34
三、作业链理论、价值链理论和成本动因理论	43
四、作业基础成本计算（ABC）的基本原理及其“二维”观	54
第二章 作业基础成本控制体系的构建.....	64
一、作业基础成本控制（ABCC）的时空观	64
二、管理控制系统与成本控制系统的构建	67
三、作业基础成本控制（ABCC）体系的基础架构	74
四、作业基础成本控制（ABCC）运行体系的构建	83
五、作业基础成本控制（ABCC）体系的先进性分析	86
第三章 作业基础成本的事前控制	89
一、成本性态与作业基础成本预测	89

二、目标成本计算与研究开发及设计阶段的成本控制	101
三、相关成本分析与决策制定中的成本控制	110
四、本量利分析与利润规划中的成本控制	129
五、资源约束理论与决策和规划中的成本控制	134
第四章 作业基础成本的事中控制	142
一、作业基础标准成本控制模式	142
二、作业基础预算控制模式	157
三、作业基础责任成本控制模式	166
四、作业基础责任成本预算控制模式：一个整合框架	175
第五章 作业基础成本的事后控制	182
一、ABC 对成本控制业绩评价的影响	182
二、作业基础成本控制业绩评价指标体系建立的原则与要求	184
三、平衡记分卡与作业基础成本控制业绩指标体系的建立	190
四、作业基础成本控制中对一般员工的激励	200
第六章 作业基础成本控制相关问题研究	212
一、质量作业成本分析与控制	212
二、改进成本计算与作业基础成本控制（ABCC）	227
三、作业基础成本控制（ABCC）体系与企业文化建设	231
四、作业基础成本控制（ABCC）体系在非制造性企业的应用	235
五、作业基础成本控制（ABCC）体系在我国的建立和运行	242
研究结论	250
参考文献	257

导 论

一、研究背景及意义

古今中外，成本控制都是一个备受关注的话题。尽管在不同时期和不同国家或地区，人们关注的侧重点及程度各不相同，但无不与经济效益的提高相联系，无不围绕以尽可能少的经济资源耗费（即成本）取得尽可能多的收益为中心。这既是成本控制思想的精髓所在，也是一切成本控制理论与实践探索的根本出发点和最终归宿。成本控制作为一个永恒的话题，一个不断发展的概念，以及现代企业取得竞争优势的关键环节，具有特殊的研究价值。

（一）成本控制：一个永恒的话题

在人类社会发展历程中，成本控制备受关注。这主要源于经济资源的稀缺性和有偿性，优胜劣汰、适者生存的竞争法则，以及追求价值增值的经济活动目标。

1. 经济资源的稀缺性和有偿性：成本控制的基本前提

经济资源是经济学中一个重要的基础性概念。它是指必须付出代价才能获得的资源。稀缺性和有偿性是经济资源的根本特征，是经济资源区别于自由资源的关键所在。这也是经济学以经济资源配置为研究对象的一个重要原因。

管理学也研究经济资源及其配置问题，但主要将其视为管理的目的或达成组织目标的手段。“管理的基本问题就是如何在变动的环境中激发人的潜力，将组织有限的资源进行有效配置，以达成组织既定的目标。”^① 基于生存、发展的目的，组织必须拥有人力、金融、物质、信息和关系等五种资源。尽管不同组织在这些资源的占有上各不相同，但都是有限的。组织必须充分、合理、有效地利用有限的资源，以最大限度地实现组织的目标。“资

^① 芮明杰：《管理学：现代的观点》，上海人民出版社，2005年，第29页。

源有限，创意无限”，既意味着资源配置方式的多样性，也意味着资源利用效果的多种可能性。可以说，管理的目的就是寻求资源最有利的配置方式和最有效的利用效果。

在经济活动中，组织为完成某项活动或者取得一定数量的商品、劳务所耗费的经济资源，是成本的本质体现。在资源价格水平既定的情况下，资源配置是否合理，使用是否有效，都会通过成本的高低直接反映出来。因此，经济资源的稀缺性和有偿性，对于通过资源的合理配置和有效利用以尽可能减少资源耗费（即成本）的客观要求，既是成本控制的基本前提，又是成本控制的根本要求。

2. 优胜劣汰、适者生存的竞争法则：成本控制的外在压力

物竞天择，优胜劣汰，适者生存。这条自然界生物竞争的基本法则，也普遍适用于人类社会上各种各样的经济组织。只是在不同的历史发展阶段，竞争的重点领域、范围大小和激烈程度不同而已。

在市场经济条件下，竞争已成为社会经济资源优化配置的主要手段，是普遍的经济现象。随着经济的迅猛发展，现代信息技术的广泛应用，技术革新步伐的日益加快，市场从卖方市场向买方市场的快速转变，以及经济全球化趋势的势不可挡，企业之间的竞争日益加剧，竞争的范围由国内扩展到国外，竞争的重点由价格波及到技术、质量、创新能力、经营和管理理念、人才、学习能力等重点领域，质量、时间、创新、成本与效率已成为企业成功的关键因素，企业面临的形势更加严峻。如何创造企业自己的竞争优势，以求得在激烈的竞争中生存、发展、获利，在当前乃至今后相当长一段时期内，都将成为企业管理理论和实务界亟需探索和解决的问题。可以说，企业竞争力（其内核是企业核心能力）的培植将成为 21 世纪管理会计的主题，21 世纪将成为“竞争力的世纪”^①。

那么，企业竞争优势源于何处？应如何培植？塞尔兹尼克（P. Selznick）于 1957 年研究了制度承诺的角色，率先提出了“独特竞争力”的概念。安德鲁斯（K. R. Andrews）以钱德勒（A. D. Chandler）的“结构追随战略”观念和塞尔兹尼克的“独特竞争力”概念为基础，提出了自己的竞争战略分析基础。他认为，对企业内部的优势和劣势的评估可以确定企业的独特能力，而对企业内部的优势和劣势的分析可以确定潜在的成功

^① 胡玉明：《高级管理会计》（第 2 版），厦门大学出版社，2005 年，第 31 ~ 34 页。

因素。他主张，企业应该通过更好地配置其自身的资源而形成独特的能力，以获取竞争优势，但同时也强调外部环境对企业的影响。迈克尔·波特（Michael E. Porter）则通过对竞争要素分析，构建了成本领先、差异化和目标集聚三种基本的竞争战略。1990年普拉哈拉德（C. K. Prahalad）和哈默尔（Gary Hamel）在《哈佛商业评论》上发表了《企业核心竞争力》一文，正式提出企业核心竞争力（Core Competences）理论，认为企业竞争优势来源于企业组织内部，企业的资源和能力共同创造了核心竞争力。科斯（R. H. Coase）在其对企业组织分析中也特别强调，企业竞争优势的取得并不仅仅在于其具有较高的经营能力，而更重要的是企业具有较强的管理组织能力。从表面来看，关于竞争优势的来源及其培植的观点虽有不同，但都归结到资源的合理有效配置上，都要求以尽可能少的资源耗费谋求企业自身独特的竞争优势。

成本作为经济资源的耗费，并不仅仅是一个综合计量指标，更重要的是，它是企业竞争的基础。正如经济学家弗兰克·奈特（Frank Knight）在其1921年的著作《风险、不确定性和利润》中所言：“成本记录的是竞争的吸引力。”也就是说，企业核心竞争力培植的关键，在于企业如何有效配置其有限的经济资源，以相对低的成本经营。企业核心竞争力的根本是成本竞争力，是企业在成本方面的相对竞争能力。只有提高成本竞争力，企业才有竞争优势，才可能获得可持续发展。因此，有效地控制成本，不断提高企业的成本竞争力，是企业在激烈的市场竞争中求得生存并谋求发展的必然要求。

3. 追求价值增值的最大化：成本控制的根本利益动机

企业存在的目的，主要是为社会提供一种价值。何谓价值？不同组织、不同个人的“价值”观可能不同，同一组织、同一个人在不同时期的“价值”观也可能会有所差异。因此，要弄清价值的含义，首先要明白价值应由谁或者是由谁来决定的。众所周知，为顾客提供产品或劳务，是企业的基本经营活动，顾客是企业所服务的对象，是其应予关注的一类重要的利害关系人。尤其是随着20世纪70年代以后卖方市场向买方市场的转化，“顾客至上”、“顾客导向”、“顾客驱动”等经营管理理念已深入人心，并渗透到企业的生产经营管理实践之中。所以，由顾客对价值进行界定，应是一种最佳的选择。从顾客与企业之间的价值交换关系看，企业所提供的任何产品或劳务，都是一组用来满足顾客需求的效用或好处的组合（统称为顾客的利益）；同时，顾客必须要为这些效用或好处的取得付出一定的代价（统称为

顾客的牺牲)。因此,价值也应该是顾客通过利益和牺牲的比较所感知到的满足。换句话说,价值是顾客所得到的利益与所付出的牺牲之比,或者是利益与牺牲的差额。它与企业的利润或价值盈余是两个不同的概念,二者的关系如图0-1所示。图0-1中的“非货币性牺牲”,是指为取得产品或劳务而付出的非金钱的代价。如购买产品时等待时间的代价、花费精力的代价等。

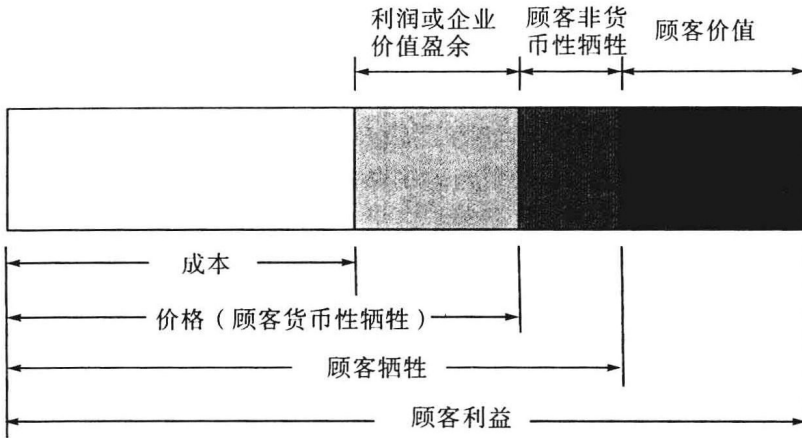


图0-1 顾客价值与企业价值盈余关系图

由图0-1可以不难看出,当顾客利益、成本和顾客非货币性牺牲一定的情况下,顾客价值与企业价值盈余存在此消彼长的关系。而企业为顾客创造价值相对量的多少,会影响其产品或劳务对顾客的吸引力,进而决定企业竞争战略的成败。这就表明,为顾客创造尽可能多的价值,是企业求生存谋发展并取得价值盈余的基础,没有顾客价值的创造,企业就难以生存和发展。所以,为顾客创造价值,既是企业存在的目的,又是企业竞争的基础;为顾客创造价值的相对量的多少,又决定了企业竞争力的高低。也就是说,整个竞争的基本逻辑,便是谁能够创造最大的顾客价值,谁就更具有竞争优势。企业竞争的重点,在于如何创造最大的顾客价值。

怎样创造最大的顾客价值?从图0-1可以看出,增加顾客价值的途径主要包括三大类:(1)在顾客利益不变的前提下,提高服务质量以减少顾客的非货币性牺牲,或者降低产品或劳务的价格,或者降低成本;(2)在成本不变的情况下,增加顾客的利益;(3)在降低成本的同时,增加顾客的利益。第一类途径中,提高服务质量虽然会减少顾客的非货币性牺牲,但同时又会增加成本,只有增加的成本小于减少的非货币性牺牲,方案才是可

行的；降低价格如果没有成本的相应或更大幅度的降低为前提，就必然会以减少甚至丧失企业的价值盈余为代价，对企业来讲决非长久之计。

因此，要谋求顾客价值的增加，就必须具有成本的相对优势。这就要求企业通过成本控制，用最少的成本来创造最大的顾客利益，以提供最大的顾客价值。这不仅与企业价值盈余最大化目标相一致，而且也是整个竞争优势逻辑的核心。追求价值最大化的目标，与其说是迫于竞争而进行成本控制的压力，不如说是控制成本的根本利益动机。

（二）成本控制：一个不断发展的概念

一般来讲，成本控制就是对生产经营活动中资源耗费的控制，将其限制在既定的水平以下，并谋求资源耗费的尽可能降低。这是经济资源的稀缺性和有偿性、竞争和追求价值增值最大化的客观要求。因此，成本控制的思想、实践与理论的形成和发展，就必然同人类社会的生产经营活动和取得资源的难易程度、面临的竞争环境以及价值增值目标等密切相关。

1. 成本控制的思想和实践源远流长

成本控制的思想和实践，都是伴随着人类的生产实践而产生的。其历史悠久，源远流长。不管是我国原始社会末期业已出现的结绳记事，以及在树木、石头或龟甲兽骨上刻记符号记事等简单的原始计量、记录行为，还是远古印度公社中农业记账员“登记农业账目，登记和记录与此有关的一切事项”^①的做法，都是对有关经济活动的计算、记录和监督等活动。这些含有会计、统计及其他不完整计算与记录工作的活动，都同人们对生产活动中耗费和成果的有关，都含有某种意义上的成本计量成分。成本计量的目的，从成本本质来看是补偿，从成本管理来看是控制^②。所以，远古时代这些简单的记录、计量行为，虽不是真正意义上的成本控制，但毕竟提供了比较生产耗费的基础。这种早期的对生产耗费和成果的计算、记录和监督活动，实际上是人类社会生产活动中成本控制实践的萌芽。

然而，至少在14世纪之前，由于生产技术极其简陋，商品生产和商品交换也仅仅在极小的范围内和极低的水平上进行，并非真正出于商业的目的，成本控制在商品生产活动中的实践并不多见。但在奴隶制社会纷纷瓦

^① 马克思：《资本论》第一卷，人民出版社，1975年，第396页。

^② 戴新民、刘先兵：《企业资源与成本管理——作业成本会计体系创新》，东北财经大学出版社，2001年，第24页。

解、各封建王朝更替过程中，由于争夺与兼并战争不断，耗费巨大，财源日显短缺，迫切要求富国强兵，富民安民，休养生息，我国古代许多思想家也因此提出了各自的成本控制思想，如管仲的“主俭、节用乃国富之急”与荀况的“强本节用”的富国方针，荀况的“严格核算，控制支出”的策略，孔子的“惠而不费”的利益原则，傅玄的“节约用材，降低成本”以及“提高单产，降低成本”的策略，贾思勰的“因地制宜，多种经营，无用工之费”的成本观，沈括的“比较成本观”等^①。这些思想在控制各王朝的财计支出从而维护其统治方面，发挥了积极的作用。

在西方国家，成本控制的思想和实践至少也可追溯到古巴比伦和古希腊时代。古巴比伦的法典（公元前2000年前后）和经济报告（约公元前2113年-2006年）中对利息、税捐、财产、利润、工资等概念的应用，古希腊关于德洛斯神殿的财政管理计算书（公元前180年）和帕特农神殿的“建筑工程账户”，古罗马驻守在古埃及的士兵所作的“分期付款表”（公元83年或84年）等，无不蕴含着强烈的成本控制思想^②。

14世纪左右，意大利、英国、德国等国的商业得到发展，许多人建立了独资和合伙企业，开始从事毛织品生产、书籍印刷、钱币铸造和其他行业。随着商业的发展，成本控制在企业生产经营中的实践也开始出现。但从14世纪开始至19世纪中后期的500余年中，成本控制的实践，仍主要局限在设计和保持比较详细的成本记录，以及对成本记录进行简单的比较分析，以便为可能采取相应的管理措施去降低成本提供线索和启发上。这一时期，企业采用一些简单的成本计算方法进行成本计算，既未将成本计算与会计核算相结合，也未能实现成本记录与会计账簿的一体化，成本计算和成本记录因企业而异，并将之视为工业的秘密，对成本控制理论的研究几乎处于空白。可以说，企业的成本控制实践仍处于萌芽状态，真正意义上的成本控制理论与实践并没有成形。

2. 成本控制的理论和实践因环境的变化而发展

与文艺复兴时期至19世纪70年代的500来年中既简单又停滞不前的成

^① 林万祥：《成本论》，中国财政经济出版社，2001年，第1~65页。

^② 林万祥：《成本论》，中国财政经济出版社，2001年，第66~72页。

本核算实践^①相比，成本控制的理论和实践在19世纪80年代中期至今短短百余年的时间里，得到了迅猛的发展。这一过程可大致划分为四个阶段。

第一阶段：成本核算主导的事后成本控制时代（19世纪80年代至20世纪20年代初）。18世纪60年代至19世纪末，在欧洲大陆掀起的工业革命，致使手工业工场纷纷瓦解，机器大工业逐渐形成，产业规模迅速扩大，分工及专业化生产程度空前提高，社会生产力迅猛发展，社会经济关系日趋复杂。尤其是19世纪最后25年的物价下跌、产业活动的复杂和规模的扩大，导致企业间的竞争加剧，间接费用急剧增加，企业的经营管理更加复杂。这促进了对成本记录和复式簿记相结合以及间接费用支出与分配等问题的研究，促使以“分批法”和“分步法”为主要内容的成本会计在1880～1920年间趋向成熟，建立了“总成本÷产量=单位成本”这一关系式，以便在产品制成之后，考察是否所费总成本最少，所得产量最多，从而单位成本最低。这不仅满足了生产企业成本核算的要求，而且为事后的成本控制奠定了基础，在成本控制上迈出了具有历史意义的第一步。

第二阶段：标准成本会计主导的事中成本控制时代（20世纪三四十年代）。20世纪初，资本主义社会从自由竞争阶段向垄断阶段的过渡，促进了西方重工业和化学工业的快速发展，生产开始走向机械化和自动化，企业生产规模更大，更集中，分工更细，劳资矛盾日益尖锐，使得传统的经验管理力不从心。而与此同时，社会物资缺乏，供不应求，卖方市场居主导地位，企业面临的主要问题并非生产什么和生产多少，而是如何更有效地生产产品，以提高生产效率，降低产品的成本。为解决这些问题，美国工程师、管理学家泰勒在其《科学管理原理》（1912年）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，促使标准成本制度在20世纪30年代最终形成。这种制度成功地将成本控制从事后推进到了事中，从而成为成本控制发展史上的里程碑。标准成本制度的确立，又推动了人们对预算编制的研究，使预算编制开始系统化。1928年，美国一些会计师和工程师根据成本与产量的关系，提出分别制定弹性预算和固定预算，从而解决了间接制造费用的预算数与实际数无法比较的难题，使企业的预算能合理地控制不同性质的费用支出，将成本控制的范围由直接材料和直接人工

^① 保罗·加纳在《1925年以前成本会计的演进》一书中指出，英国和美国在19世纪70年代的成本核算只是勉强比400年以前的梅迪席的方法好一些。见（美）迈克尔·查特菲尔德：《会计思想史》，中国商业出版社，1989年，第240页。

扩展到间接制造费用。可以说，标准成本制度和预算控制理论奠定了近代成本会计体系的基础，成为成本会计建立之初的两大支柱，标志着成本会计已经进入一个崭新的发展时期。

第三阶段：价值工程与成本决策主导的事前成本控制时代（20世纪50年代至20世纪80年代末）。第二次世界大战以后，资本主义世界进入了战后时期，西方国家的经济得到了快速发展，现代科学技术日新月异并大规模应用于生产，使得生产自动化程度大大提高，产品更新换代加快，生产力获得十分迅速的发展。另一方面，资本的进一步集中，也导致企业规模日益扩大，跨国公司大量出现，生产经营日益复杂化，市场情况瞬息万变，竞争更为激烈。这种环境条件的变化，强烈要求企业内部管理更加合理化、科学化，要求企业具有灵活反应和高度的适应能力，使其能在不断推出性能优良、质量可靠的产品的同时，努力降低成本，维持、提高竞争的优势。同时，产品生产过程中成本降低空间迅速缩小，企业降低成本的压力日益增大。企业必须放宽视野，另辟蹊径，控制成本，以寻求成本的不断降低。这促使人们将成本控制的视点由生产领域转向非生产领域，由成本发生之时转向成本发生之前。于是，价值工程、目标成本计算、本量利分析、成本预测和决策、质量成本管理、责任会计等一系列新的成本控制理念和方法应运而生。这些成本控制理念和方法，重视技术经济对成本的先决作用，要求在成本发生之前，从生产工艺技术的选择、产品的设计与改造、生产要素的合理配置、生产组织措施等方面，进行全方位、多视角的规划与论证，强调要把事情做好就必须先把事情做对，以实现成本的预防性控制。

第四阶段：作业基础成本计算主导的全面成本控制时代（20世纪90年代至今）。20世纪80年代中后期，高新技术蓬勃发展，计算机辅助设计（CAD）、计算机辅助制造（CAM）、计算机集成制造系统（CIMS）等先进制造技术在以美国和日本为代表的发达国家（或地区）日趋广泛应用。这不仅改变了企业产品成本的结构^①，而且还带来了管理技术和管理观念的巨

^① 高新技术的应用，使得许多工人被机器所取代，成本中直接人工成本的比重大幅度降低，直接材料的消耗也由受制于生产人员的操作水平转向更多地受制于机器设备，原来意义上的间接费用在总成本中的比重大幅度上升。据国内外有关学者的调查，70年前，间接费用的比重仅为直接人工成本的50%~60%，而今天大多数公司的间接费用为直接人工成本的400%~500%，有的甚至高达500%~1000%；以往直接人工成本占产品成本的40%~50%，而今天这一比例不到10%，有的甚至仅占3%~5%。

大变革，适时制（JIT）采购与制造系统，以及与其密切相关的零库存、单元制造、全面质量管理（TQC）等崭新的管理观念与技术也应运而生。与此同时，西方发达国家也逐渐步入富裕社会，消费需求由追求时尚转向标新立异、突出个性，快速、高质量地生产个性化、多样化的多品种小批量产品的顾客化生产——柔性制造系统（FMS）也取代了传统的追求“规模经济”的大批量生产。制造技术和环境的这些变化，使产品寿命周期大大缩短，产品成本中间接费用比重增大，传统成本计算方法表现出极大的不适应性，作业基础成本算法（Activity-Based Costing, ABC）应运而生。ABC的诞生，引起了成本控制观念和方法的又一次革命，将成本控制的理论和实践推进了一个新的时代，一个以ABC为基础的全面成本控制时代。

（三）成本控制：一个亟需重新研究的课题

1. 经营环境的变化及其对成本控制的要求

成本控制理论与实践的发展历史表明，技术的进步，生产组织方式的变革，市场环境的改变，经营管理的要求等，都会对企业的成本控制产生影响。

当今世界，科学技术日新月异，产品和服务更新换代速度日益加快，质量要求显著提高，全球范围内的买方市场已基本形成。同时，西方国家早已进入富裕社会，其他大多数国家的经济发展形势喜人，消费者的购买力普遍提高，对产品和服务的质量、功能等的甄别能力显著增强，需求的个性化和多样化趋势越来越强。这使得企业的顾客化生产不仅成为可能，而且成为企业谋求生存的必然选择。顾客满意度成为衡量企业经营成败的一个主要指标。科技进步的加快，全球统一市场的形成，顾客化生产的要求，消费观念的快速更新和转变，使企业面临的市场更加复杂多变，企业之间的竞争也因此变得更加激烈。具备迅速、灵活的市场反应能力，是企业在激烈的竞争中求生存谋发展的根本要求。根据企业的目标、技术条件，理解顾客并以提高顾客的满意度为根本的出发点，进行企业或流程改造，再造企业的核心能力，是提高企业应变能力的根本出路。企业发展环境的改变，顾客与竞争的变化，要求企业也必须以变制变。可以说，国际化、金融化和知识化，是对当前社会经济状况基本特征的高度概括^①。这种社会经济状况，极大地改变

^① 胡玉明：《高级管理会计》，厦门大学出版社（第2版），2005年，第27～29页。