

现代成本管理论

陈胜群 著

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

现代成本管理理论/陈胜群著

北京: 中国人民大学出版社, 1998

ISBN 7-300-02640-0/F.817

I. 现…

II. 陈…

III. 企业管理: 成本管理

IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 07729 号

现代成本管理论

陈胜群 著

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京海淀路 157 号 邮码 100080)

经 销: 新华书店

印 刷: 北京东晓印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 9.25

1998 年 6 月第 1 版 1998 年 6 月第 1 次印刷

字数: 226 000

定价: 17.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序言一

厦门大学经济学院 余绪缨

90年代起国际范围内以高新信息技术发展为标志的经营环境发生了迅猛变化,与管理相关联的社会、经济和企业组织等方面随之巨变,这为管理科学的发展提供了前所未有的契机。为适应日益剧烈的国际竞争需要,世界上高度发达资本主义国家的成本管理理论与实践率先迈出了革新的一步,主要表现为美国“作业成本管理”与日本“成本企画”两大代表模式开始崛起,目前正逐渐成为主导全球成本管理的主流思潮。随着我国经济与国际经济一同进入高度信息化发展阶段,我国参与国际经济大循环、大竞争的力度将大大增强,成本管理问题也日益被视为企业管理中至关重要的问题。其中最为明显的表现是:为追求利润的竞争在国际范围内趋于白热化,针对这种竞争要求的成本管理思想必然成了一个关注焦点。各国众多的管理实践已经证明,传统的立足于生产现场的成本降低思想难以确立企业长期竞争优势,我国企业界过去长年在成本管理道路上所作的摸索也基本上证明了这一点。作为大力倡导发展外向型经济的当代中国,在成本管理领域从理论上、方法上借鉴西方已有的成果,进行充分的分析、综合,以使其升华至能在中国的土壤上生根发芽,为我所用,这是一个极其紧迫的课题,必须予以充分的重视。呈现在读者面前的这本《现代成本管理论》可视为因这种需求的及时之作。

就总体而言,《现代成本管理论》是一部起点高、学术视野

宽广、具有很大开拓性的跨学科研究论著。它立足于在当代高新信息技术蓬勃发展和现代市场经济进入新的发展阶段所形成的成本管理领域东西两大主流模式，在逐一对模式的方法特征与理论基础进行深入研究的基础上，以大大拓宽了的管理会计方法视野，独创性地将两大模式纳入一个广义控制体系中。本书在理论上建立了一个逻辑严密、融会贯通的新框架，并就模式在不同控制层面的实际应用作了具体而卓有成效的研究，从理论与实践的结合上取得了具有鲜明独创性的理论成果。

在具体的展开上，本书无论是在论说背景的铺垫上还是个别论题的详尽分析上都有其特色。本书上篇以当代新产业社会潮流为起点，揭示和分析了成本计算与控制中面临的主要问题及遭遇到的障碍，点出了新产业环境的挑战为成本管理理论与方法的革新提供了历史机遇。作者从这一机遇出发，在客观分析和科学论证的基础上对当代美日成本管理两大代表模式展开了系统的比较与综合研究，这样本书一开始便具有了相当的论说力度。进而，作者通过从模式属性到模式机制的独特分析，在理论上对传统控制难以涉足的管理时空领域加以充分的扩容，将成本管理的目标、对象和方法手段统一为一个完整的、极具说服力的“广义控制观”，形成了以三个明晰的控制层次所构筑的科学的控制系统。本书中篇所作的具体展开对于成本管理实践更是有着其实际的推动作用，它所涉及的每一种专门化控制思想、每一种特定的控制形式和每一个应用分支领域，都有待我国管理实务界去领悟、尝试和摸索。作者在本书的下篇作了理性的反思与科学的展望性分析，并在附录中以作者的实地调查给研究提供了一个生动的实例。整书所贯穿的战略性分析集中体现了把过去、现在和将来相统一的基调，特别是以革新控制中的战略性成本元思想勾勒了成本管理的未来蓝图，在动态研究的基础上达成了系统研究所要求的目标。

作者陈胜群同志曾在我的指导下攻读硕士和博士学位。他在

攻读博士学位期间曾赴日进行为期两年的联合培养，他善于利用这一有利条件，认真钻研日、美大量文献，深入了解与掌握现代会计学科、管理学科及其它相关学科的最新进展，为详细地占有第一手资料深入日本大公司从事调研，从而从已有浩瀚的理论、实践成果中博采众长，成功地进行了由此及彼、由表及里的理论探索，通过融合提炼得出了自己独树一帜的见解，使所研究的主题在国内外目前已有的基础上向前推进了一大步。作为一个年轻学者，作者思想敏锐且具有较强的理论洞察力，在研究工作中具有可贵的理论勇气。例如，本书第五章中涉及到 R. Cooper 和 R. S. Kaplan 等大师级专家的见解，作者能提出有理有据的质疑，使对有关问题的认识得以进一步深化，这是较为难能可贵的。又如，关于“广义控制观”的系统论述应视为对现代成本管理科学的创新性贡献，对我国走向 21 世纪的成本管理实践具有重要的指导意义。此外，作者对每一重点问题的详细分析探讨有理有据且观点鲜明，立论严谨加之表述贴切，使本书具有可读性、可信性和较强的感染力。

现代成本管理属于一门实践性较强的应用科学。目前论述现代成本管理方法技术的各种文献基本上散见于国外实务工作者的论稿中，尽管近年国内学者对一些像“适时控制系统”这样风行世界的个别管理方法作了一定的译介，但关于现代成本管理的系统性论著尚未见到，而像本书这样具有完整体系的、在理论上与实践上达到较好统一的高质量著作更是难得一见。我认为作者在这一领域作出了艰苦的探索。探索可能会有不足，但科学的探索精神难能可贵，探索带来的丰硕成果就更值得肯定。作者目前在上海财经大学博士后流动站做着新的探索工作，看到充满探索精神的年轻人茁壮成长，我心中颇感欣慰，故乐意为之作序。

1998 年 3 月

· 3 ·

序言二

日本九州大学经济学部 藤田昌也

《现代成本管理论》的作者陈胜群君，作为一位日本政府奖学金获得者、中日联合培养博士生，于1993年至1995年来到九州大学大学院经济学部会计学专业，在我的指导下从事研究。在此之前，他在厦门大学余绪缨教授的指导下，已经积聚了相当的研究实力，具有相当高的研究水准。

陈胜群君一来日本就表现出了强烈的学习进取心，很快就全力以赴地投入到他的研究工作中。他精力旺盛，尽管有时发表意见时声如洪钟颇有点令人吃惊，但喜欢把问题讨论个究竟的他，最终还是使得日本学生们迫于论辩的压力不得不表示服输。这些情景历历在目，至今还令人难以释怀。

在当今全球发生急剧变革的大背景下，“作业成本计算”（ABC）和“成本企画”这方面的发展已经引起世人瞩目，这方面的思想大转轨甚为显著，在组织层面的变革要求也可以说是迫在眉睫。作者在九州大学研究的中心课题之一是日本的“成本企画”模式，在日本这一模式至今仍是非常有意义的研究热点。作者为了对目前现有的众多研究成果有所突破，在搜集大量文献资料的基础上，对日本的一些大公司进行了问卷调查，也赴现场听取了公司管理人员对一些特定问题的说明，同时在九州理论会计研究会和大学院讨论研究会上对相关问题发表了他自己的见解。他所作出的种种努力至今想起来还不得不深表感叹。作者

这种认真、踏实的研究态度也给日本的大学院研究生们以深刻的印象。从这个意义上说，放在读者面前的《现代成本管理论》这本书，与其说是由文字连缀成的研究文章，更不如说字字句句都凝聚了陈胜群君努力的心血，是他心血的结晶。了解他的朋友、同仁们都深切感受到了这一点。

我之所以乐意向读者推荐《现代成本管理论》这本书，更重要的在于，该书在学术上确有相当独到的创新，对当今成本管理领域一些核心问题作了较为慎密的探讨并提出了作者个人的见解。我认为该书在理论上与实践上的主要贡献有：该书确立了颇具特色的集经营战术意义与经营战略意义于一体的综合成本元范畴，并在各具体层次上阐明了其各自的内涵；通过对美国与日本两大成本管理模式的从属性到机制的全面分析，创立了以“脱结构”思想为基本立足点的“成本广义控制体系”；对“成本筑入”这一现代成本管理新诞生的重大概念从微观经济学的角度作出了颇具说服力的定义；该书不仅对成本企画实施流程的典型模型作出了一般性的说明，而且以信息系统与基础结构相统一的形式阐明了实施成本企画战略的方式；此外，针对欧美学术界颇具争议的相关性问题，以“场论”中要素游离的思想作出了全新的阐释，并在此基础上提出了塑造成本管理与管理会计社会性理论的重要设想。上述种种思想的阐明，对于竞争日趋剧烈的世界经济大环境下战略性成本管理和会计体系的确立有着重要的意义。

当今成本管理的重要性，未必只是坐在斗室中的理论研究课题，而确实必须去应付现实的挑战。这本《现代成本管理论》，从一个角度也可以说，它研究的是当代最先进的成本管理技术方法，充分回答了时代所面临的各种问题。作为一个外国人，我知道中国的会计改革在财务会计方面有了明显的进展，但在管理会计与成本管理方面进行过何种改革尝试我并不十分清

楚。然而，改革开放中的中国难以将剧烈的国际竞争置之度外，因此我认为陈胜群君所著的这本书对中国进一步的深化改革与国际化发展具有更为重要的现实意义。

作为他在日本留学时指导教师，今天我很高兴能为陈胜群君的这本书作序。在《现代成本管理理论》出版之际，祝愿作者能在学术研究方面再次跨上一个新台阶，并进一步在加强日中学术交流中起到积极的桥梁作用。

1998年3月

目 录

前言.....	1
---------	---

上篇 挑战、模式与机制

——构筑“广义控制观”的思路

第一章 环境的挑战与对策的萌生.....	5
----------------------	---

第一节 从新产业社会潮流看现代经营环境的挑 战.....	5
---------------------------------	---

一、新产业社会潮流的总体特征.....	5
---------------------	---

二、市场层面的视角：需求多元化、生产周期 的短缩和市场细分化.....	6
--	---

三、生产层面的视角：弹性制造系统与技术信 息系统.....	8
----------------------------------	---

四、综合的考察：计算机集成制造系统 (CIMS)	11
-----------------------------------	----

第二节 受冲击的管理会计与成本管理对策的萌生	13
------------------------------	----

一、成本计算方法面临的问题	14
---------------------	----

二、成本控制方法遭遇的困境	15
---------------------	----

三、对策的萌生：从相关性到市场与信息 系统的视野	18
-----------------------------------	----

第二章 模式之一：作业成本管理	21
-----------------------	----

第一节 作业量基准成本计算的原理	
------------------	--

——一个简例	22
一、传统成本会计计算方法对产品成本的扭曲	22
二、ABC 对产品成本的校正及校正的数值倾向	25
第二节 ABCS 的基本范畴、基本逻辑及其展开	27
一、“Activity”概念属性的认定：活动、 交易与作业	27
二、“中介”认识：二阶段的基本逻辑假定	28
三、理性地认识“成本分配观”视点成本元的 双重表现	30
第三节 “作业成本管理”模式的形成	34
一、业务过程分析（BPA）方法概要	34
二、对“过程观”、ABM、ABCM 的初步认识	39
三、现实地剖析“过程观”视点成本元的 诱因属性	40
四、从 BPA 与 ABCM 的比较到经营战术意义上 的成本元	42
第三章 模式之二：成本企画	48
第一节 成本企画的思想与方法概观	48
一、目标成本思想及其延伸	48
二、以工学手段为主的多重循环挤压式方法	54
第二节 成本企画中心实施循环的基本理论与方法	59
一、目标成本的设定	59
二、目标成本的分解	64
三、目标成本的达成方策	68
四、典型的成本企画流程	75
第四章 从属性到机制：控制观的确立	77
第一节 模式属性的分析	77
一、市场属性：竞争优势导向的战略	78

二、过程属性：动态业务过程的时空别展开	82
三、组织属性：开发力、生产力的调整与协调	87
四、三大属性的综合比较	89
第二节 模式机制的研究	89
一、封闭系统机制认识：PDCA 循环控制	90
二、开放系统机制认识：与环境因素相联系的 连锁控制	93
三、现代成本管理机制的统合认识	95
第三节 广义控制观的构想	99
一、广义的推演：“效果”目标轴心	99
二、“脱结构”的视野：两种控制特质	101
三、与现代管理会计的关系：控制行为责任 对会计责任	105

中篇 维持、改善与革新

——控制机制各层面的专题研究

第一论段 维持控制论

第五章 基于 ABCS 的预算管理的理论分析	113
第一节 基于 ABCS 的预算管理的研究现状	113
一、关于预算编成	114
二、关于间接费预算差异分析的不同见解	114
第二节 我们对于间接费预算差异分析的设想	119
一、关于“利用的作业量”的分析	119
二、固定性费用差异分析和差异的属性	121
三、权衡认识：我们建议的差异分析报告	124
四、两个必须认识的问题	126

第六章 JIT 系统的控制构造与特性	129
第一节 物量管理方式的崛起：从 MRP、OPT 到 JIT	130
一、“材料需求量计划”（MRP）	130
二、“最优化生产技术法”（OPT）	131
三、“适时生产系统”（JIT）	132
第二节 JIT 系统控制构造的核心：流动票的运作	133
一、流动票与“引张方式”	133
二、现实生产中流动票的运作程序	135
三、JIT 系统核心的运作目标	136
第三节 JIT 系统控制构造的整体像	137
一、实施平准化生产的基本要求：批量规模 的缩小	139
二、“混流”小批量生产的实现条件：设备切换调 试时间的缩短	139
三、生产批量缩小伴随的必然要求：搬运批 量的缩小	140
四、为小批量搬运创造有利的环境：U 型生产线与 “多能工化”	141
五、消除缺货的对策：质量管理与设备维护	141
第四节 JIT 系统降低成本的特性	142

第二论段 改善控制论

第七章 作业成本分析及其特定表现	145
第一节 作业成本分析的方法基础	146
一、认识作业的方法	146
二、区分作业的方法	147
三、计算作业成本的新视野	150

第二节	改进作业和经营性业绩计量与评价	154
一、	作业的改进	154
二、	经营性业绩计量与评价	157
第三节	作业成本管理的新天地：质量成本计算 与控制	160
一、	质量成本会计与质量概念	161
二、	质量成本概念的展开	162
三、	质量成本信息系统的构建	164
四、	质量成本的改善控制	165
五、	确立质量成本会计的依据	167
第八章	设计与生产准备阶段的成本改善控制	169
第一节	改善的先决条件：评价功能以选定改 善对象	170
一、	功能成本计算的基准	172
二、	功能评价实施的方法	173
三、	改善对象功能域的选定	174
第二节	“创造流”的改善控制：从构想案 到改善案	176
一、	“创造流”实施的三阶段：蕴酿、深化与 分析提炼	176
二、	“创造流”的内核：成本筑入特质	178
第三节	改善案的经济性评价：成本估算的技法	180
一、	成本估算与成本表的意义	181
二、	成本表的分类	182
三、	成本估算方式的选择	184
四、	成本表的作成方法	185

第三论段 革新控制论

第九章 经营战略意义的成本元理论及其实施	191
第一节 经营战略意义的成本元理论	192
一、成本函数思想的启示.....	192
二、结构性成本动因与执行性成本动因.....	194
三、从属性到关系：战略性成本动因分析的 基本思路.....	196
四、战略性成本动因的天平：孰重孰轻？.....	199
第二节 战略性业绩计量与评价	202
一、从定位、重心到目的.....	202
二、战略性业绩计量与评价的实施.....	205
第十章 全生命周期源流思想的成本革新控制	210
第一节 成本企画战略的总体构筑	211
一、作为“实施前提”的成本企画信息系统.....	211
二、作为“实施本体”的成本企画基础结构.....	213
第二节 开发推进轴心：“产品观念创出”	219
一、“产品观念创出”的两个阶段：“创意” 与“产出”.....	220
二、“创意”形成的基础：产品观念的结构性 分析.....	221
三、“创意”形成的一个简例：“雷神”的“汽 车进化论”.....	223
四、针对“创意”的 0 Look VE：“产品观念 综合信息”的“产出”.....	224
五、从“创出”到“创新”：理论的必要性.....	230

下篇 反思、实证与展望

——塑造“社会性理论”的设想

第十一章 完善的模式与模式的完善	235
第一节 唤起实证的反思：种种制约	235
一、控制层面的纵向反思：概略性分析.....	237
二、成本企画的“反效应”：非理性运作	240
第二节 理论要素与实践要素的游离：社会性理论的崛起	244
一、交变场、游离与新相关性时代.....	244
二、奔赴未开拓地：“塑造”社会性理论	250
附录 “九州松下电器（株）”成本企画的调查分析	254
引文与主要参考文献.....	263
后 记.....	270

前 言

“现代成本管理论”这一论题首先映入眼帘的是被广泛使用于报章杂志与各种学术著作的“现代”一词。的确，现代一词是用来限定时间区间的，但这种时间区间具有一定的朦胧性。鉴于“现代”并非一个严格的学术用语，我们不想对它作无意义的时间跨度界定，本文采用“现代”一词着重于强调它同时具有时空双维的特质。

就时间特质而言，它表现为立足于现时点对传统的继承性与面向未来的发展性。因此，现代成本管理应该是承前启后、具有发展大局观的“展望性成本管理”。

就空间特质而言，它表现为系统与环境相联系的特征，即系统内部既有其合理的层次结构，同时又通过一定的机制与相关的外部环境相连动。近年国外学者广泛议论的“战略性成本管理”，本质上就是这种全局性、具有广泛包容性的空间特质的体现。

本文研究的对象是成本管理。它是企业生产经营管理的一个重要组成，在传统上很大程度是借助管理会计的方法，一般被视为属于财务管理学科甚至管理会计的一个分支，但究竟如何定位则至今尚未取得一致的意见。关于这方面的详细分析将在第四章进行，在此之前权且就事论事地使用“成本管理”这一术语，间或也将其与“管理会计”并列，至于两者可能隐含的交叉或包容关系则暂不从逻辑上作严密的论证。

《现代成本管理论》是以现代管理会计与成本管理领域理论

与实务上的最新发展为中心，特别是以东西方两个主要资本主义经济强国——美国与日本——的成本管理模式之形成与演变为借鉴，对成本管理这一与企业生死存亡直接相关的领域所作的初步探索。我们尝试构建一种能够扬长避短、尽可能完善的模式，这种模式要在理论上形成完整的体系，且被实际工作者接受并达到现实的效果，无疑仍有漫长的路要走。然而，前进的方向已经明确，一言以蔽之：是兼有时间特质的“展望性成本管理”与空间特质的“战略性成本管理”的统一。

本文由上篇、中篇和下篇三部分构成。上篇着重于尝试建立现代成本管理的基本理论构架，中篇则依此构架展开现代成本管理的具体方法内容，下篇则对之进行再分析，包括反思和展望性分析。