



# 第 4 章

## 战略管理中的目标成本管理

目标成本管理是日本最重要的新型成本管理策略。它是 运营 管理原则中创新的主要手段。我们在前面已经提到过日本的大多数管理者都是围绕着三个主题，即创新、改良(一种持续不断的改进提高)和稳定来实施管理。基于这些管理重点，成本管理也涵盖了以下内容：创新目标成本管理、改良成本管理和稳定各阶段成本的稳定成本管理。

目标成本管理通过设计和生产的创新对成本进行综合管理。它强调降低产品生命周期中的总成本。为了降低成本，目标成本管理将生产和销售阶段相结合，并且





把工程技术作为核心环节。另外，计算机集成制造（CIMS）也把生产、技术、营销和交流网络等各个环节结合起来以提高它们之间的互动性。由于计算机集成制造和目标成本管理都涉及到联合过程，所以大多数公司将两者结合运用。这样做能增进内部交流并且促进两者发挥更大的作用。实际上，我们可以理所当然地认为计算机集成制造为目标成本管理提供了交流互动方面的支持，从而提高了企业的效率。

改良成本管理包括了针对产品和针对成本本身的两种降低成本的手段。一般来说，公司通过价值工程和其他控制手段来达到控制直接生产材料和直接劳动的目的。另一方面，他们主要通过预算和发挥员工的智慧和才能，如运用全面质量管理，保持全面生产率等手段来管理企业开支。

在过去，使成本保持稳定十分重要。然而，在计算机集成制造条件下，由于工业机器人能够生产出成本低、质量高的产品，所以保持成本稳定的重要性大大降低。保持成本是指根据产品成本制定好产品的价格和数量标准，并确保实际成本尽可能接近这个标准。对于新产品来说，保持成本意味着达到目标成本管理所设定的目标成本。而对于现有产品来说，标准成本管理在达到标准成本以及稳定生产方面起着重要的作用。保持成本的管理由各种成本控制手段组成，包括部门成本控制、生产率控制、单位价格控制以及设备成本控制。

### 目标成本管理的定义和目的

虽然目标成本管理还未能有一个被普遍认可的定义，但是一般来说它由三个部分组成：

（1）产品的目标成本是根据公司的战略方针而制定的。



## 第4章 战略管理中的目标成本管理

(圆) 各个跨职能部门的核心团队有权依据成本负责组织产品设计。当然,其范围包括产品本身的特点,也可以延伸至产品生产前后阶段的各种辅助工作以及产品的运输方式。

(猿) 持续进行降低成本的活动,直到达到目标成本或者各方面都认为再没有降低成本的可能性为止。

然而,我们必须知道对于目标成本管理来说,重要的是它运作的方式。在日本,这种制度存在于前面提到的七种创新活动及其联系之中。也可以说,实施目标成本管理的人应当具备以下一些特征:

(员) 他们擅长于团队合作。

(圆) 由于职位的调动,他们对于价值链的各个环节有更全面的了解。

(猿) 他们致力于企业的创新、改良和稳定等管理活动。

在市场方面,产品寿命周期缩短以及不断加剧的国际竞争使目标成本管理在日本得到推广。如果产品经常需要设计或重新设计,那么降低成本的重点就必须放在设计环节。从企业内部来看,目标成本管理的推广是受到传统生产向工厂自动化和计算机集成制造转变的驱动所致。这种转变也促使了技术、生产和销售等环节形成了统一的沟通体系,并且为目标成本管理提供了支持。

目前,目标成本管理被认为是战略成本管理的一种手段。从 20 世纪 80 年代开始,目标成本管理与商业战略的联系更加紧密。因此,目标成本管理成了为实现企业中期计划利润目标的战略成本管理手段之一。例如,尼桑公司依据目标利润制定了目标成本。而目标成本又是根据企业的战略和客户需求而制定的。因此,目标成本管理应该视为一种制定计划利润和降低成本的成本管理手段。







它更具战略意义。

(缘) 目标成本管理是以技术为导向的管理手段。它引导并强调设计规划和生产技术阶段的决策过程。目标成本管理并不强调财务管理手段，它更具有技术管理的特征。因此，它与其他一些日本的管理控制手段，如价值工程、全面质量管理和及时管理不谋而合。

(远) 目标成本管理依赖于各部门之间的密切合作，并且能够促进这种合作。在目标成本管理中，财务部门扮演着协调者和信息提供者的角色。销售、调控(计划和设计)和生产部门则决定着企业的成败。正是在这一点上，我们发现了目标成本管理和计算机集成制造之间存在的相同之处。它们都把销售、调控和生产各阶段联系起来。

### 制造企业的目标成本管理

目标成本管理具有三个重点：

(员) 新产品的计划和开发以客户的满意度为中心。

(圆) 根据公司的战略方针来确定目标成本，并努力使目标成本与可达到的成本保持一致。

(猿) 通过价值工程和降低成本等手段来达到目标成本。

“允许成本”是从产品计划售价中减去目标利润而得到的。它是“允许范围内的最高生产成本”，也是根据市场条件制定的预期成本。接下来的任务是考察能否满足允许成本进行产品生产。因而出现了“可变成本”即根据财务报告所计算出的每一部分花费的成本。这种可变成本也是一种预计的基本成本。它是在不考虑目标成本的情况下根据目前的条件估算的累计成本。之所以称它为“可变成本”是因为在进行价值控制管理活动





时，它将被反复计算。实际上，目标成本管理的首要任务是通过价值工程活动将可变成本削减至允许成本的水平。降低成本需要寻求一些更好的管理方法，但是最主要的还是通过各职能部门相互协作使成本达到一种平衡（如一个部门增长的成本可以与另一部门降低的成本相抵消）。

确定目标利润的常用指标是销售盈利而不是投资盈利。其原因是产品的销售盈利更容易计算。然而，最重要的原因在于运用销售盈利指标比投资盈利指标更具战略重要性。这一点将在第 10 章详述。

目标成本通常只有经过不断的价值工程的管理活动后才能达到。如果可变成本没有达到预期成本，那就需要实行一些其他的降低成本的手段，并且通过价值工程管理进行第二次和第三次的估算。最后有望达到的目标成本就被确定为企业的生产目标。在经过一段调整适应期后，生产业绩报告可以检验出所确定的成本标准是否已经达到。如果发生异常情况，改良成本管理委员会可以进行商讨，从而发现问题并提出进一步的改善措施。因此，目标成本管理也是一种以工厂自我完善为基础的降低成本的措施。成功实行目标成本管理的一个必不可少的条件是每个员工都必须参加这种降低成本的活动。目标成本管理还存在一个严重的缺陷，即给员工带来过多的压力。为了减轻它给员工带来的负面影响，许多公司正在重新考虑该如何实施目标成本管理。目标的合理性将决定员工承受的压力及他们作出的反应。

### 制定目标成本的方法

目标与企业的战略决策紧密相关。在制定目标成本时，必须结合财务管理手段。这种综合方法强调生产的盈利性以及技术的可行性。目标成本管理便是运用这种





方法的一个例子。

日本公司所采用的主要方法是把自上而下制定成本目标的管理方法与前文提到的自下而上的信息反馈相结合。在我们调查的公司当中(东京股票交易所 500 家上市公司)有超过一半( 缘豫 )的公司运用这种综合方法。本书所举的例子便是以这种综合方法为基础。

### 成本报表和价值工程

实行目标成本管理的公司会发现成本报表对公司来说大有益处。成本报表是一种简便而又准确地估算材料、零配件、工具以及进行改造等所采取的成本管理手段。它可以分为几类 :专为采购零件和材料配件的成本报表 ,评估业绩的成本报表以及为确定生产方法和相应花费的成本报表。另外 ,成本报表也有详细与简单之分。

与标准成本卡片不同 ,成本报表不仅注重零部件或产品 ,而且还重视生产活动的过程。它包括了估算一台机器生产时所花费的时间和成本。这些报表能够帮助工程师们迅速估算出不同设计方案所耗费的成本 ,事实上 ,无论是尚未进行的活动还是当前正进行的活动 ,都必须获取以管理活动为基础的数据。

成本报表运用之初是用来计算购买零件的价格 ,如今它已成为精确计算已购零件的生产成本和利润的一种方法。另外 ,它还为室内生产成本提供数据。例如 ,日本最大的一家电子电器生产商电装公司 ,把成本报表作为制定成本标准的手段并且对原材料需求、改造过程、工厂和设备、工作时间以及改造成本率等因素进行系统的估算。

许多日本公司采用计算机制作成本报表 ,从而使成本报表更加精确并且能够更有效地发挥作用。例如 ,电装公司的计算机系统内存有 圆种成本报表模





式。

在日本，目标成本管理中降低成本主要通过价值工程来完成。价值工程与美国的价值分析(价值)相类似，但是在一些方面又存在差异。价值工程是指针对一项产品或服务的功能效果进行系统性的调研，从而掌握如何可以以最低的成本达到预期目标的途径。换句话说，其目的是为了在达到顾客最低水平满意度的同时尽量提高产品的质量或价值。

价值工程能够运用于制造行业和服务行业。在目标成本管理中，价值工程是有效开发新产品的重要手段之一。价值工程的内容包括创意和行为两方面。企业的改善提高主要集中在生产方面，但是也有其他一些方面涉及到降低成本。

例如，一家电器生产公司在 1985 年财政年度通过实施价值工程的改革措施后的现金节余统计显示：节余的节余来自生产领域，节余的节余来自销售领域，节余来自设计阶段，节余来自文秘工作，还有节余来自软件及其他领域。在日本的企业，专家对价值工程并不具有独断的权力。一般来说，员工在完成他们的本职工作时也进行价值分析活动。大多数公司把一些想法和建议作为创新和改良的重要组成部分，而且通常还予以奖励。

成功地实行目标成本管理必须针对每一件产品进行。企业还必须有一个整体组织机构来联系各个部门，包括计划、设计、财务、生产和销售等部门。例如，在公司(一个汽车制造公司)几年前开始实施目标成本管理，但是一直不是很成功。后来，公司进行了企业组织结构改革，并且任命了一位有才干的经理全面负责目标成本管理。这种转变特别强调目标成本管理的重要性，并且给公司带来了生机。



### 将中期商业计划与目标成本管理相结合

中期商业计划是与计算机集成制造及目标成本管理有密切联系的一种新的管理手段。目前，许多公司认为他们必须制定中期商业计划，并使它与企业的战略紧密配合。日本的管理者们意识到自从1973年的石油危机发生以来，长期的商业计划已不能再适应千变万化的商业环境，因为没有人能够成功地预测未来将要发生的事情。现在，日本公司一般都作长远的考虑，制定中期商业计划。他们已不再采用长期的商业计划。

中期商业计划为新产品的策划提供了最好的平台，而目标成本管理为商业战略融入这些计划提供了重要的制度保障。

一些调查研究表明几乎有90%的日本受访经理将中期商业计划融入到目标成本管理之中。

中期商业计划的制定过程一般持续三年，其中最重要的一部分是新产品的开发项目。这个过程主要由工程

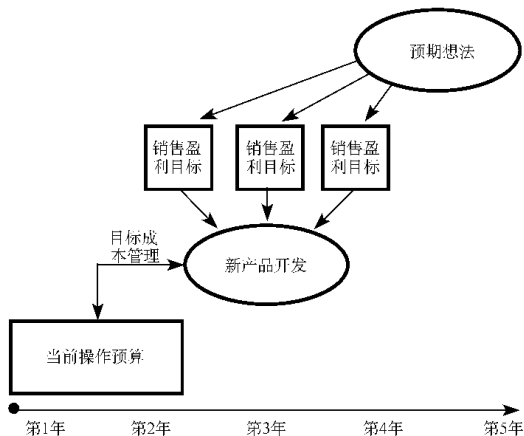


图 4-10 中期计划制定和目标成本管理





个项目小组由来自各个部门的专家组成，如工程技术、营销、采购和财务各部门。

产品开发委员会先确定以每辆车计划售价 源圆万元的价格进行生产。根据销售盈利占 圆豫的原则来算，目标利润便被确定为 源圆万元的 圆豫，即 愿圆万元，从 源圆万元的计划销售价格中扣除目标利润 愿圆万元便得出 猿圆万元的“允许成本”，这样目标成本小组成立。并且开始他们的工作。

工程师们根据当前的技术标准核算出变动成本为 猿圆万元日元。这比允许成本高出了 猿圆万元日元。为了降低成本，公司实行几次价值工程活动。当成本结果被送到目标成本管理委员会时，成本计划被进一步研究，以期发现更多的降低成本的空间，这时目标成本被暂时定为 猿圆万元日元。

车内装饰成本可降低 猿万元日元，汽车操纵杆成本可降低 圆千元日元，引擎成本可降低 员万元日元，直接改装成本可降低 源万元日元。因此，最后成本可降至 猿圆缘万元日元。成本结果又送至第二目标成本管理委员会，但他们无法在不改变产品的预期性能的条件下将成本减少 圆缘万元日元。

第三成本管理委员会确定目标成本为 猿圆缘万元日元。因此，在生产过程中必须重视开展成本控制活动以减少 圆缘万元日元的成本差异。这导致 猿圆缘万元日元被正式定为新型车的目标成本。这个目标成本也被当成标准成本，公司把希望寄托于生产阶段的成本控制环节。

### 目标成本的分析

进行大批量生产所需的准备工作已经完成，“改革者”汽车开始投入生产，幸运的是生产前价值工程中的成本降低活动的进展情况令人满意。也就是说，在这个









## 结 论

目标成本管理是发源于日本的一种战略管理手段，它首先在装配线生产运用，后又迅速推广至一些注重加工的行业、软件生产企业及其他行业。目标成本管理在计算机集成制造中的高科技环境下最能发挥作用。然而，这并不等于这种管理手段不存在问题。不论目标成本管理在引入时如何巧妙，如果没有每位员工积极参与降低成本的活动，它也不能发挥作用。另外，对于工厂车间，目标成本管理也容易施加一些不尽合理的要求。

目标成本管理在日本能发挥作用是因为员工和管理层都能对该管理方法的各方面需要作出必要反应。没有这种商业文化的根基，我们也有可能产生一些貌似目标成本管理，实际毫无作用的东西。例如，通用汽车公司的一个子公司在 20 世纪 80 年代试图运用目标成本管理。当工程技术部在生产中期阶段拒绝参与时，该子公司遭遇了彻底的失败。原因何在呢？在日本，把降低成本的任务分派给各下属部门是一个极为慎重的过程。这个过程取决于中高层管理者的经验和决策能力。由于职位经常变更，这些管理者们都拥有相似的背景和经验。而与之相反，通用汽车公司是通过调查数据分析来分派指标的。但是工程技术部门并不认为这些指标是现实合理的。事实上，降低成本活动中最重的一项任务被分配给了汽车外形设计部门，因为根据消费者调查显示顾客并不十分重视汽车的外形。当技术部门无法使管理者意识到他们这种错误的分配时便拒绝参与这项活动。这导致了这个项目的破产，损失高达几百万美元。

