

上篇 现代成本管理 模式的方法论

第1章 经济体制与成本管理模式

1.1 成本的经济实质

一、马克思关于成本的理论

马克思曾科学地分析了资本主义社会的商品价值构成，他说：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W = C + V + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那末，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”^① 马克思又进一步指出：“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”^② 这里，马克思把商品价值分为三个部分：（1）生产中耗费的不变资本的价值（ C ），即机器、厂房的一部分价值和原材料的价值；（2）可变资

① 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社，1975年版，第30页。

② 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社，1975年版，第30页。

本的价值（ V ），即劳动力的价值；（3）剩余价值（ m ）。商品价值中前两部分之和（ $C+V$ ）的货币表现，就是商品的成本价格，即商品的成本，所以，成本是一个价值范畴，是商品价值的主要组成部分。这就是成本的经济实质。

在资本主义社会，生产商品的耗费有着不同的计量。从整个社会来说，是按劳动的耗费来计量的，叫做社会生产费用，或商品价值，它包括三个部分，即： $W = C + V + m$ 。其中 C 是劳动者消费生产资料而转移到商品价值中去的原来价值，是物化劳动的耗费； $V + m$ 是劳动者抽象劳动凝结到商品中去的新价值，是活劳动的耗费。 $C + V + m$ 的总和，构成了生产商品所耗费的社会必要劳动量，是商品的实际劳动耗费。由于一切商品都是劳动产品，商品的价值，是劳动创造的，因而商品的价值量只能用商品中的劳动量来衡量。但从资本家来说，商品是按资本的耗费来计量的，叫做商品的成本价格，也就是资本家的商品生产费用，即 $K = C + V$ ，不包括 m 。资本家对于社会生产费用是不关心的，他关心的只是他所费的资本部分，即按资本计算的成本价格，也就是商品价值中所耗费的不变资本价值和可变资本价值的总和，现在转化为成本价格形态。资本家出售商品的价格，高于成本价格就有利，低于成本价格就赔钱，成本价格是商品价格的最低界限。由此可见，商品价值和成本价格具有以下关系：

（1）商品价值体现了商品所费的物化劳动和活劳动的全部（ $C + V + m$ ），而成本价格只体现商品所费的全部物化劳动和一部分活劳动（ $C + V$ ）。在量上，商品价值总是大于成本价格，相差部分就是劳动者剩余劳动所创造的价值（ m ）。

（2）商品价值体现的劳动耗费是社会必要劳动量，而成本价格体现的劳动耗费只是个别企业的实际耗费水平，即实际耗费的个别劳动时间。

（3）从商品价值形成过程来看，生产资料的生产消费是物化劳动耗费，转移原价值。劳动力的生产消费是活劳动耗费。创造

新价值，但在成本价格形态上，生产商品的劳动耗费则被资本耗费所掩盖。

(4) 从资本价值增值过程来看，投在生产资料上的资本是不变资本，在生产过程中不改变自己的价值量，只保存原有价值；而投在劳动力上的资本是可变资本，会增值价值。在资本主义社会，劳动力成为商品，也具有价值和使用价值。劳动力的价值可以还原为生产那些为维持劳动者生存所必需的生活资料的价值，而劳动力的使用价值，则是大于自身价值的源泉，能为劳动力的购买者创造剩余价值。但在成本价格形态上，只能看见固定资本和流动资本的区别，而不变资本和可变资本的作用完全被抹煞了。剩余价值似乎是商品价格超过它的价值的余额，而不是它的价值超过它的成本价格的余额，剩余价值的真正来源被掩盖起来了。

马克思关于成本的理论，撇开资本主义的特征，对于社会主义社会，同样具有指导意义。在社会主义社会，仍然存在商品生产，企业要通过价值形式进行经济核算，自觉运用价值规律，来为发展社会主义经济服务。成本仍将是产品价值的重要组成部分。所不同的是，它不再表现为资本的形态。产品价值包括生产中消耗掉的生产资料价值、劳动者为自己劳动所创造的价值和劳动者为社会劳动所创造的价值三个部分，成本就是前两个部分的货币表现。完整地说，成本就是企业在生产一定使用价值的产品中所消耗的、以货币形式表现的生产资料的转移价值和劳动者为自己劳动所创造的价值。这就是社会主义成本的经济实质，即社会主义社会的理论成本，也就是社会主义社会成本的理论概括。现说明如图 1-1：

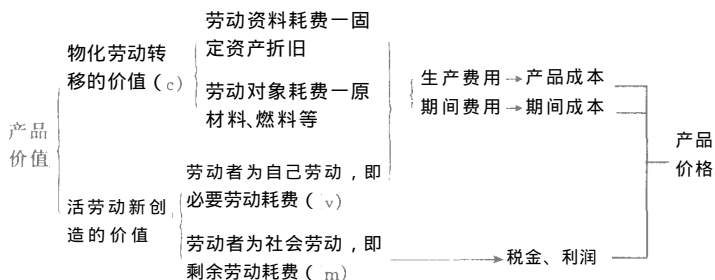


图 1-1 产品价值和产品成本的关系

由此可见，社会主义社会成本的概念是根据马克思主义的理论加以阐述的，体现了劳动价值学说的思想。它具有以下四个特征：第一，产品价值由劳动创造，成本是产品价值的主要组成部分；第二，成本是由产品价值中 $C+V$ 两个部分所组成；第三，成本是以货币形式表现的；第四，成本既是企业生产过程中的资金耗费，又是产品价值中的补偿价值，是资金耗费和补偿尺度的统一体。一方面，企业生产产品发生了资金耗费；另一方面，为了保证再生产过程的不断进行，又要求通过价值形式对资金耗费进行补偿。我们既要看到成本的资金耗费，又要重视成本的价值补偿，这是对成本概念的完整理解。

在不同的社会中，成本反映了不同的生产关系。在资本主义社会，生产资料为资本家私人占有，转移到产品成本中去的生产资料的价值和劳动力的价值表现为资本的支出，产品成本越低，资本家利润越多，广大劳动者受剥削的程度就越加深，它体现了资本家与工人、资本与劳动之间不可调和的矛盾，反映了资本主义社会人剥削人的关系。而在社会主义社会，就不一样，劳动人民是国家的主人，成本是企业资金的耗费，劳动者通过劳动所创造的价值，除了一部分付给劳动者本人作为劳动报酬以外，其余部分仍然属于广大劳动人民所共有。产品成本的降低，

意味着生产中的物化劳动和活劳动的节约，意味着企业可以用较少的资金耗费生产出更多的产品，一方面为社会主义经济建设提供更多的资金积累；另一方面，企业可以留存更多的用于扩大再生产和改善职工福利的资金。因此，社会主义成本体现了国家、集体和个人利益基本一致的生产关系。

二、西方国家的成本概念及其扩展

社会主义市场经济的发展和现代企业制度的建立，要求我们进一步扩大对外开放，更多更好地利用国外资金、技术和管理经验，积极开拓国际市场，发展外向型经济。在企业财会制度方面，尽可能与国际会计惯例衔接起来。但是我国传统的财会制度与国际会计惯例差距太大，特别是财务报告体系和成本计算方法距离更大，外商不理解，这就不适应对外开放和对内搞活的需要。为此会计要逐步走向国际化，同国际会计惯例接轨。同世界经济一体化的大形势接轨，在成本方面，要实行制造成本法；同时，对成本概念，也要扩大视野，更多地吸收国外先进的理论和经验，为我所用。以工业最发达的美国为例，成本概念的发展就有一个不断深化的过程。早在 1925 年，美国会计名著《劳氏成本会计》中对成本的意义，只指产品成本。书中写道：“成本之意义。所谓产品之成本，即为一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。^①传统的成本概念，一直是指产品成本，这种认识几乎沿袭了很长时期。直到 20 世纪 50 年代以后，才有了较大的发展和深化。

1951 年，美国会计学会 (AAA) 所属成本概念与标准委员会对成本的定义为：“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可用货币单位加以衡量”。^②这就是说，成本是为了实现一定

^① [美] W.B.Lawrence 著，潘序伦译：《劳氏成本会计》，立信会计图书用品社，1948 年版，第 1 页。

^② 许毅等主编：《新成本管理大辞典》，经济管理出版社，1994 年版，第 177 页。

目的而支付的，或应支付的可用货币衡量的代价。这个定义所指范围较广，不仅仅指产品成本，还包括其他方面的成本。

以后，为了促进会计名词用法的一致性，美国注册会计师协会（AICPA）所属会计名词委员会在 1957 年发布的第 4 号《会计名词公报》中，将成本定义为：“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或移转其他资产、发行股票、提供劳务或发生负债，而以货币衡量的数额。”^① 根据这一定义，成本就是为了获取财物或劳务而支付的现金或其等价物。

从以上两种定义来看，成本就是为了获得某种利益或实现一定目的所发生的支出，例如购买原材料是为了获得其使用效益的支出，属于成本；雇用工人是为了取得其服务的支出，也属于成本。至于支出，可以为现金，也可以为其他等价物。所获利益可以为有形资产或无形劳务。这种支出如果为了获得某种利益或实现一定目的，都代表一项成本。由此可见，成本是一个广泛的概念。

1978 年，美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告》第 1 辑《企业编制财务报告的目的》注释中，又对成本概念作了如下说明：“成本是为了进行经济活动而有所失——就是为了耗用、挽救、交换、生产等等而丧失或放弃的东西”。^②

从此，西方国家的成本会计教科书基本上都按照以上看法逐步统一了对成本的认识。正如美国成本管理专家查尔斯·T·霍恩格伦（Charles T. Horngren）在《成本会计（以管理为重点）》（第五版）一书的最后《名词简释》中所说：“成本是获得商品或劳务所作出的牺牲，可以采用现金支出形式，也可采用机会成本形式。通常成本意味着牺牲或放弃。”^③ 这可以说是西方国家对成

许毅等主编：《新成本管理大辞典》，经济管理出版社，1994 年版，第 177 页。

[美] 财务会计准则委员会：《论财务会计概念》，中国财政经济出版社，1992 年版，第 38 页。

^③ Charles T. Horngren: Cost Accounting - A Managerial Emphasis, Fifth Edition, 1982, Prentice-Hall Inc. p967

本的最一般的定义。

由此可见，近代西方国家的成本概念具有以下特征：（1）成本是为了获得某种利益而发生的支出，或者是财货（包括商品），或者是劳务；（2）成本要支付现金或其他等价物，即要失去或放弃一定资源，作为代价；（3）成本要用货币计量。通俗地说，成本就是为了获得某种利益而发生的一种代价。

在商品经济社会中，成本的作用越来越重要，西方国家的成本概念给我们研究成本问题，开拓了视野。我们不仅要研究产品成本，而且经济领域的各个方面都存在成本问题，都要很好研究。随着商品经济的发展，应该对过去单一的以产品成本为核算对象的传统观念，加以引申和扩展，使成本核算向多种核算对象转化，形成多种成本概念和多种成本核算形式，以适应当前改革开放、建立社会主义市场经济体制和现代企业制度的需要。

随着成本作用的扩展，在现代成本管理中，成本概念也有了发展。成本概念除了财务成本以外，又提出了管理成本，形成了两大成本概念体系，即财务成本概念体系和管理成本概念体系。

财务成本是指按照国家规定的成本核算办法进行核算，并在企业财会账面上反映的成本，也叫账面成本。主要围绕产品为对象进行核算，在核算方法和内容上，都由国家用统一会计制度的形式加以规定，企业不得自行改变。财务成本实际上是一种制度成本，由于不同时期，国家对产品成本有着不同的要求，因此，会计制度对产品成本规定的核算方法和内容，各个时期也不相同。我国过去就曾有过商业成本、全部成本和工厂成本的区别，现在统一改为制造成本，这些成本都属于产品成本，但他们的核算方法和内容都不相同。在国外，财务成本的核算方法和内容，都由注册会计师协会通过的公认会计原则来规范，或者由所得税法来统一规定。关于财务成本的目的主要是为了正确计算产品成本和利润、税金，并定期编制对外会计报表，着重于服务国家宏观经济管理的需要。财务成本的概念体系主要围绕产品成本来建

立，它是以产品为对象形成了各种不同的成本概念，反映了产品成本的各种不同内容。

管理成本则是为了企业内部管理和经营决策的需要，在财务成本的基础上根据不同的要求，采用不同的方法通过加工换算后的成本，也叫决策成本，或分析成本。在核算方法和内容上，国家没有统一规定，可由企业根据需要自行决定，也不一定按照产品为对象进行核算，目的是为了加强企业内部经营管理，着重于服务经济管理的需要。管理成本比较复杂，而且范围很广，按照管理目的和要求的不同，有着不同的分类标志。管理成本的概念体系是以成本决策为中心形成的，它从决策的角度反映了各种成本的特点，从而为人们进行成本预测和决策提供依据。

具体来说，财务成本和管理成本有以下不同：

(1) 成本主体不同。财务成本的主体是企业。企业的成本核算和管理，是全面的成本，即企业全部制造成本。企业在产品制造过程中的一切资金耗费都要计入到财务成本中去。而管理成本的主体比较灵活，例如责任成本，可以是一个企业或一个班组，也可以是一个职能科室或某一负责人。

(2) 成本客体不同。财务成本的客体，即对象，主要是产品或劳务，一切都要围绕产品或劳务进行核算和管理。管理成本的客体，比较广泛，没有固定的对象。除了产品成本以外，可以是某个部门，例如责任成本；可以是某一方面，例如质量成本；也可以是某一特定事项，例如机会成本。

(3) 成本管理目的不同。财务成本主要是按照国家统一规定，计算产品成本和利润，目的在于正确处理企业和国家之间的盈利分配问题，并考核企业成本指标的执行情况。管理成本是服务于企业内部经营管理需要，为成本控制和决策提供依据，目的在于提高企业的经济效益。

(4) 成本核算方法不同。财务成本的核算有一套完整的方法体系，由国家统一规定，企业不得任意改动，主要根据会计核算

原理，采用会计核算方法。管理成本的核算方法没有统一规定，因时因地制宜，比较灵活，除了采用会计核算方法以外，还较多地应用统计方法、技术经济分析方法和科学管理方面的方法，其依据主要是管理会计的理论。

(5) 成本信息处理程序不同。财务成本的信息处理，是严格按照凭证、账簿、报表等会计程序进行的，要求账证、账账、账表和账实完全相符，数据计算非常精确，角分不差。管理成本的信息处理没有一定程序，资料来源除了会计资料以外，还有统计资料、技术经济资料等，数据计算可以采用近似值，较多的考虑重要性原则。

(6) 成本核算时期不同。财务成本的核算，国家规定有统一要求，必须按月计算实际成本，按季、按年汇总，不得以估计成本或计划成本代替实际成本，在平时要连续、系统、全面地反映生产的耗费情况。管理成本的核算时期则无统一要求，视需要而定，可以按月、按季计算，也可以几个月或几年计算一次。计算依据可以采用实际成本，也可以采用预计成本，特别是在成本预测时，往往要采用一些预计数据。

三、西方经济学的成本概念

美国经济学家萨缪尔森在其《经济学》（第十二版）“第 21 章成本分析”中引述了 J·M·克拉克的一句话，说明了成本问题的重要性，即“如果一班学生能在经济学课程中真正理解成本以及成本的所有的各个方面，那么，这门课程便算取得了真正的成功。”^① 斯蒂格利茨在其《经济学》第 2 章提出了一个经济学的基本竞争模型，并假设人具有理性，理性人的选择步骤包括：明确机会集合；确定替换；正确计算成本，并指出：“虽然理性的选择涉及到对成本和效益的仔细权衡，经济学家却总是用更多的

时间来研究成本而非效益，这在很大程度上是因为个人和厂商往往把每种可能供选择的效益看得比较清楚，而往往在成本的估算上犯错误。”^① 在目前最流行的经济学教科书《经济学原理》中，作者曼昆在开篇第 1 章归纳了经济学反复出现的一些重要思想，即“经济学十大原理”。这十大原理中前三大原理都直接涉及到成本问题，包括“原理一：人们面临交替关系”（必须对不同决策方案的成本收益进行比较）；“原理二：某种东西的成本是为了得到它而放弃的东西”（机会成本问题）；“原理三：理性人考虑边际量”（边际收益与边际成本比较问题）^②。从以上三位世界著名经济学家编著的三本权威经济学教科书关于成本问题的阐述中，可以看出，成本问题是经济学教学与研究的主题之一。

（一）传统成本理论中的成本范畴

传统成本理论主要从厂商（或企业）的角度，分析在生产经营过程中如何通过比较各种成本方案，最终作出生产决策，以最小成本获得一定利润，或以一定成本获得最大利润。也就是说，传统成本理论是以企业的生产经营为出发点的。传统成本理论主要研究企业的生产成本问题，包括生产成本、边际成本和机会成本三个成本范畴。

1. 生产成本。生产成本是指企业购买生产投入品所支付的费用，分为短期生产成本和长期生产成本。

（1）短期生产成本。短期生产成本的特点是固定成本和可变成本的区分泾渭分明，即前者不随产量的变化而变化，而后者则随着产量的变动而变动。固定成本是一个常量，可变成本却随产量增加呈现按递减、不变、递增比率增加的态势。

（2）长期生产成本。在长期内，企业的各种生产投入包括固定投入和可变投入都可以做出充分而从容的调整，因而各个产量

① 斯蒂格利茨：《经济学》，中国人民大学出版社，1997年版，第27页。

曼昆：《经济学原理》，三联书店、北京大学出版社，1999年版，第8页。

水平都可采用最佳生产要素组合。长期成本曲线是一条起始于原点，并随产量的增加不断上升的曲线。

在长期中，企业可根据它要达到的产量来调整生产规模，从而始终处于最低平均成本状态，所以长期平均成本曲线就由无数条短期平均成本曲线的最低点集合而成，即长期平均成本曲线就是短期平均成本曲线的包络线，企业可以按这条线来作出生产规划。

2. 边际成本。边际成本（MC）是指当生产要素投入量这一自变量发生微量变化而引起的生产成本这一因变量的变化幅度，它等于总成本（TC）的改变量与总产量（Q）的改变量之比^①。边际成本是总成本函数的一阶导数，即：

$$MC = \frac{d(TC)}{dQ} \quad (1-1)$$

3. 机会成本。经济学中对机会成本这一范畴的界定是比较统一的，通常定义为“从事某种选择所必须放弃的最有价值的其他选择”^②；管理学中一般把“选取最满意方案而放弃另一个次满意方案而丧失的潜在利益”定义为机会成本^③。虽然两者定义的着重点不同，但含义却相同。机会成本不是指实际的支出或耗费，而在于资源的合理配置和有效利用，对放弃效益的评价，它表述了稀缺与选择之间的基本关系。显然机会成本的含义与传统成本观念不同，它从另一个角度分析所得和所失，是对传统成本分析的补充，也扩展了传统成本的内涵。

（二）现代成本理论中的成本范畴

现代成本理论突破了传统成本理论仅围绕企业生产过程进行研究的局限，更注重研究企业作为社会经济活动中的一个细胞与外界（包括企业与企业之间，企业与社会之间）及企业内部组织

① 余永定、张宇燕、郑秉文：《西方经济学》，经济科学出版社，1999年版，第88页。

② 曼昆：《经济学原理》，三联书店，北京大学出版社，1999年版，第11页。

③ 余绪缨：《管理会计学》，中国人民大学出版社，1999年版，第199页。

之间发生的成本费用。现代成本理论主要有交易成本、代理成本和信息成本三个成本范畴。

1. 交易成本。交易成本起因于财产所有权的转移，正如科斯提出交易成本概念时指出的：“利用价格机制是有成本的，通过价格机制‘组织’生产的最明显的成本就是所有发现相对价格的工作，它包括市场上每一笔交易的谈判费用、签订契约的费用、长期的契约所节约的签订一系列的短期契约的费用，等等，这些费用称为市场成本或市场交易成本”，^①“为了进行市场交易，有必要发现谁希望进行交易，有必要告诉人们交易的愿望和方式，以及通过讨价还价的谈判缔结契约，督促契约条款的严格履行，等等”。^②科斯提出交易成本概念后，诺斯、张五常等经济学家从制度的角度，认为交易成本实际上就是所谓的“制度成本”，交易成本“就可以看作是一系列制度成本，包括信息成本、监督管理的成本和制度结构变化的成本”。^③威廉姆森从协约的角度，把交易成本分为事前与事后两种。威廉姆森还从资产专用性的角度发展了科斯的交易成本理论。杨小凯和黄有光借助消费者——生产者、专业化经济和交易成本这三方面因素，建立了一个关于企业的一般均衡的契约模式。经济学家们从不同角度对交易成本概念进行了界定，虽然各自出发点不同，但以下几点是共同的：第一，交易成本发生在处于一定社会关系之中的人与人之间，离开了人们之间的社会关系，交易活动不可能发生，交易成本也就不存在，即交易成本的社会性。简言之，交易费用的发生前提是人们的利益冲突。第二，交易成本不直接发生在物质生产领域，即交易成本不等于生产成本。第三，在社会中，一切经济活动成本除生产成本之外其资源耗费都是交易成本。

科斯：《论生产的制度结构》，三联书店，1994年版，第20页。

② 科斯：《论生产的制度结构》，三联书店，1994年版，第21页。

③ 余永定、张宇燕、郑秉文：《西方经济学》，经济科学出版社，1999年版，第675～676页。

2. 代理成本。代理成本是指制订、管理和实施契约的全部费用。代理成本包括所有承接契约的费用，包括交易费、辛苦费和信息费。代理成本来源于企业的所有权（者）与经营权（者）相分离。

代理成本理论建立在两个基本假设上：第一，委托人对随机的产出没有直接的贡献，即在一个参数化模型中对产出的分布函数不起作用；第二，代理人的行为不易直接地被委托人观察到（虽然有些间接的信号可以利用）。在这两项假设下，这一理论给出了两个基本命题：第一，在任何满足代理人参与约束及激励相容约束，而使委托人预期效用最大化的激励合约中，代理人都必须承担风险；第二，如果代理人是一个风险中性者，那么就可以通过使代理人承受完全风险（即使他成为惟一的剩余权益者）的办法来达到最优结果。

3. 信息成本。信息成本是指为搜集、整理、利用、交换信息，以便为有效决策提供方便所支付的费用。信息成本部分地属于资本成本，且属于典型的不可逆投资；在不同领域、不同方面的信息成本各不相同；信息成本与信息的使用规模无关；信息成本具有转嫁性。

四、成本概念体系的层次

以上论述了成本的各种概念，综合起来，成本的经济实质，即成本概念有经济学成本概念和会计学成本概念之分。经济学成本概念，通常包括传统的生产成本、边际成本和机会成本，及现代的交易成本、代理成本和信息成本。会计学成本概念可以分为三个层次。第一个层次为成本的基本概念，也就是成本的理论概念，它是从众多的成本现实概念中抽象和概括出来的，它指出了成本的经济内涵，体现了成本最本质的属性。第二个层次是财务成本概念，它是以产品为对象形成的，通过各种财务成本概念，可以正确计算各种产品成本，并进行成本考核和分析。第三个层

次则是管理成本概念，它是以成本决策为中心建立的，通过各种管理成本概念，可以进行成本预测和决策，并加强成本控制。有了这三个层次的成本概念，也就形成了成本的整个概念体系。在成本概念体系中，各项成本概念代表了各自的特定内容，他们相互配合，按照他们的内在联系汇合在一起，全面反映了现代成本管理这门科学的研究对象，他们是现代成本管理这门科学研究的起点。同时，成本概念是不断发展的，随着经济管理的深化，今后，将会出现一些新的成本概念，使成本概念体系更加充实和完整。

1.2 经济体制与成本管理模式

一、成本管理模式及其与经济体制的关系

（一）成本管理模式的意义

波兰经济学家弗洛德席米尔·布鲁斯（Włodzimierz Brus）曾对“模式”一词作过解释，他提出：“使用‘模式’这个术语的正确意思是表示经济机制运行的图式，它撇开复杂细节，而提供经济运行的主要原则的抽象图式”。^①由此可见，“模式”无非是“类型”、“形态”、“形式”的意思，是研究和分析的工具，是从具体的经济体制中排除了细节的东西而得到的理论抽象，是对某一种经济体制的基本规定性的概括，是指它的基本框架和主要运行原则的总和。这些规定和原则互相联系、互相制约，在不断重复的再生产过程中构成了经济运行的整体。在同一经济制度下，在不同的历史时期，可以有不同类型的经济机制，因而也就产生了不同的经济模式。我们研究经济模式，就是要从原有经济体制中总结经验教训，找出一些规律性的东西，以便对原有体制中不

^① 弗·布鲁斯：《社会主义经济的运行问题》，中国社会科学出版社，1984年版，第2页

合理的基本框架和主要运行原则加以改造，从而制定出一个理想的目标模式。有了明确的目标模式，就有利于我们统一改革目标，协调改革步骤，向目标模式前进。可以坚定我们的改革信心，把握正确的改革方向，合理设计改革总体方案，把我们的改革建立在更加科学的基础上。还能使我们改革的各项措施配套成龙，前后有序，增强自觉性，避免盲目性，尽快尽早地达到规定的目标模式。

根据“模式”的一般理解，成本管理模式是指某一种成本管理体制的基本规定性的概括、基本框架以及主要运行原则的总和。成本管理模式反映了某一种成本管理体制中最根本的东西，是成本管理理论的理论抽象。它是从现实的成本管理实践中，通过比较分析，抽象出来的一种理想的“类型”或“形式”，将用以指导成本管理的实践。成本管理模式是同一定的经济体制和企业制度密切相关的。本文所指的现代成本管理模式是指在社会主义市场经济体制和现代企业制度下的相对应于传统成本管理模式而言的成本管理模式。研究成本管理模式，需要研究以下几个方面的问题：

1. 微观成本管理框架。即企业成本管理的框架。成本是企业生产经营过程中形成的，因此，企业是成本管理的主体。成本管理主要是企业的成本管理。研究成本管理模式，首先要研究企业如何管好成本，采用什么“形式”，才能把成本管理达到投入最少、产出最多、效益最好的目的。

2. 成本管理方法。研究成本管理模式要研究成本管理的方法论，即成本管理方法的理论基础，如系统论、控制论、信息论、运筹学等。对于成本管理具体方法的应用不属于成本管理模式研究的范围，将由成本管理会计学科来研究。

3. 成本管理现代化。成本管理现代化是针对向着现代成本方向发展的企业而言的，因此，研究现代成本管理模式，必须研究成本管理的现代化。

4. 成本管理体系。为了优化成本管理，根据系统的观点，企业成本管理必须建立各种体系，包括组织体系、责任体系、指标体系、报表体系、核算体系和考核体系。这些体系密切联系，相互促进，形成一个整体，促使企业成本管理发挥更大的作用。

5. 成本管理手段。在现代社会，企业管理过程中的每一步都离不开信息，管理所要解决的事物之间的关系问题，主要是信息的处理问题，管理系统实质上就是信息管理系统。成本管理主要依靠信息作为手段来进行管理，即要通过信息流去指导物流和资金流，从而达到成本管理的目的。研究成本管理模式就是要研究如何利用信息手段进行管理，如何建立成本管理信息系统和建立数学模型。

6. 宏观成本管理框架。即国民经济成本管理的框架。我们研究成本管理模式主要研究企业成本管理的框架、原则、体系、方法和手段。但是宏观成本管理对于企业成本管理也有一定影响。因此，在研究成本管理模式中，也要研究宏观成本管理的框架，包括经济布局、产业结构、价格机制、科技改革等内容。

7. 战略成本管理。战略成本管理是在传统成本管理基础上的突破，现代成本管理模式的研究离不开战略成本管理。

完善社会主义市场经济体制，建立现代企业制度在我国是一项长期而艰巨的工作，很多方面尚处于摸索试验阶段。成本管理是企业管理的一个方面，市场经济体制和现代企业制度下如何搞好成本管理，我们也没有经验。通过成本管理模式的研究，可以开拓我们的思路，引导我们去思考和探索在市场经济体制和现代企业制度下如何搞好成本管理，把成本降下来，把效益促上去，并把整个企业管理的改革带动起来，尽早达到管理科学化的目标。

第一，通过成本管理模式的研究，有利于明确市场经济体制和现代企业制度下成本管理的方向，坚定改革的信心，少走弯路。在市场经济体制和现代企业制度下，如何搞好成本管理，有

的同志认为采用“边设计，边施工”的办法。这种办法固然有好处的一面，可以灵活调度，随机应变。但缺点是没有明确的方向，不知道成本管理今后如何改革，不知道今后成本管理要达到什么目标，只能走一步、看一步。如果我们通过成本管理模式的研究，我们就有了明确的方向，目标明确，信心坚定，就可以引导企业全体员工朝着一个目标，心往一处想，劲往一处使，使成本管理工作按部就班，有步骤地进行，可以少走弯路，达到事半功倍的目的。

第二，通过成本管理模式的研究，有利于我们加强成本管理，提高经济效益，尽早实现目标成本。完善社会主义市场经济体制，建立现代企业制度，要狠抓成本管理，这已为人们所共识。企业不抓成本管理，成本高低无人问，浪费无人管，产品质量价高，企业不能自负盈亏，市场上没有竞争力，企业又没有发展后劲，现代企业制度怎么能建立起来。通过成本管理模式的研究，使我们懂得在市场经济体制和现代企业制度下如何建立成本管理体系，根据什么原则，采用什么方法，要抓哪些环节。有了成本管理模式的指导，我们就有了目标，我们就能按照改革方案有步骤地把成本管理搞好，就能使产品成本有更多降低，企业效益有较大提高，最后实现国有资产保值增值，而这正是完善社会主义市场经济体制和建立现代企业制度的最终目的。

第三，通过成本管理模式的研究，有利于企业各项改革措施配套成龙，协调发展，推动整个企业管理的科学化。我们完善社会主义市场经济体制，建立现代企业制度，就要从我们过去计划经济体制下国家直接经营企业的框框中解脱出来。管理科学是现代企业制度的一个特点，这就要求企业各项专业管理都要通过改革达到科学化，以适应现代企业制度的要求。而成本管理是企业的一项综合性管理，它涉及到企业管理的各个方面。通过成本管理模式的研究，一方面促进了成本管理目标的早日实现；另一方面，也有利于企业各项改革措施协调配合，齐步前进，推动企业