

# 三维成本管理模式的探讨

陈虎<sup>1</sup>(博士) 于增彪<sup>1</sup>(博士生导师) 李志伟<sup>2</sup>

(1.清华大学 北京 100084 2.厦门大学 厦门 361005)

**【摘要】** 本文构建了一个新型的三维成本管理系统,分别从成本的管理层级维、空间维和时间维三个角度构建了成本管理体系。文中不仅阐述了各个维度中管理的重点,而且分析了三个维度之间的相关性。

**【关键词】** 三维 成本管理 价值链

## 一、对三维成本管理模式的概述

现实中各项成本管理活动或是各种成本管理方法,实际上并不是相互孤立的,而是相互联系的。本文从三维立体的角度来构建现代成本管理模式的,将各类成本管理方法系统化,以全面反映企业成本管理的问题。

### 1. 管理层级维。

任何一个企业的管理都可以被划分为三个层面:战略层、管理控制层和作业层。同样,成本管理也应该从这三个层面入手,考虑不同层级对成本管理的需求。

### 2. 空间维。

空间维亦可看成是价值链维,企业经营活动可以分为研发、采购、生产、销售、交付、售后服务等活动。各个阶段有不同的成本形式,而且各个阶段的成本是相互关联的,存在一种此消彼长的态势。

### 3. 时间维。

根据成本管理控制活动与成本发生的先后关系,又可以将成本管理控制活动分为成本事前控制、成本事中控制和成本事后控制三个环节。这里需注意的是,三个维度之间并不是相互独立的,而是相互交叉、有机融合,只有把握好三个维度之间的关系,才能更好地应用三维成本管理体系。

## 二、管理层级维

### 1. 战略层成本。

战略层成本表现为企业价值链上整体成本结构,它是一种基于整体的战略成本,不同于财务成本性质,更注重长期性和整体性,这种成本函数往往是非线性的。它主要由管理控制层成本和作业层成本汇总得到,有时夹杂着管理当局的主观判断和定性分析。

### 2. 管理控制层成本。

管理控制层成本显示了一种典型的战术成本特征,它一般与目标成本进行对比,针对差异进行控制。由于现代管理控制强调过程管理,因此管理控制层成本需要与目标成本口径一致,并进行成本动态跟踪。增设间接成本库和按照成本动因分摊成本是现代成本计量的基本特征。管理控制层成本是一种基于公司预算的战术成本,它主要由作业层成本和事前编

制各种预算成本汇总得到。

### 3. 作业层成本。

作业层成本地开展具体活动所引起资源耗费的一种货币表现。它表现为开展某项活动所付出的成本,呈现出具体性和短期性的特征。从理论上讲,作业层成本的信息计量模式设计最为简单,可以按每一项作业活动要求对应记录每一条成本信息。但实际情况并不是这样,该信息计量模式不仅要满足作业层管理需要,还要能够汇总生成战略层和管理控制层所需成本信息。

## 三、空间维

企业的生产经营活动是研发、采购、生产、销售、交付、售后服务等活动,以及对产品价值形成起辅助作用的各种活动的集合。从企业的价值形成过程来看,企业产品的价值创造于企业的各项活动之中,各项生产经营活动的开展过程同时也是价值的形成过程。而在价值创造的过程中,必然需要投入相应的资源,因此企业产品的生产过程同时也是费用的发生过程和产品成本的形成过程。

由于企业各个阶段之间的活动存在着差异,因此各个阶段所发生的成本费用也大相径庭。研发阶段发生的成本费用包括新产品设计开发、产品更新换代等活动中所发生的成本费用;采购阶段发生的成本费用包括选择供应商、采购、招标等活动中所发生的成本费用;生产阶段发生的成本费用包括生产过程中所消耗的物料、人工以及相应的制造费用等;销售阶段发生的成本费用包括拓展新市场、新客户所发生的费用以及维持客户关系所发生的费用等;交付阶段发生的成本费用包括运输费、仓储费、保险费,以及把产品交付到客户手中所发生的一系列费用;售后服务阶段发生的成本费用包括产品的维修、维护以及售后的跟踪反馈活动中发生的一系列费用。

值得注意的是,各个阶段所发生的费用不仅与本阶段的活动有关,而且很大一部分受到其他阶段活动的影响。例如,研发阶段如何设计产品,将决定生产阶段所发生的大部分成本,生产阶段即使成本控制再好,也难以弥补错误设计所带来的损失。因此,在成本管理过程中,要从全生命周期角度考虑

成本问题,运用价值链理论进行成本控制。价值链分析的任务就是要确定企业的价值链,明确各价值活动之间的联系,提高企业创造价值的效率,增加企业降低成本的可能性,为企业取得成本优势和竞争优势创造条件。

#### 四、时间维

##### 1. 成本事前控制。

它是在产品投产前对影响成本的经济活动进行事前的规划、审核,确定目标成本,是成本的前期控制。具体包括:对成本进行预测,为确定目标成本提供依据;在预测的基础上,通过对多种方案的成本进行对比分析,确定目标成本;把目标成本分别按各成本项目或费用项目进行层层分解,落实到各部门、车间、班组和个人,实行归口分级管理,以便于管理控制。

##### 2. 成本事中控制。

它是在成本形成过程中,随时将实际发生的成本与目标成本对比,及时发现差异并采取相应措施予以纠正,以保证目标成本的实现,是成本的过程控制。成本事中控制应在目标成本的归口分级管理的基础上进行,严格按照目标成本对一切生产耗费进行随时随地的检查与审核,把可能产生的损失浪费消灭在萌芽状态,并且把各种成本偏差信息及时地反馈给有关的责任单位,以利于及时采取纠正措施。

##### 3. 成本事后控制。

它是在产品成本形成之后,对实际成本的核算、分析和考核,是对成本的反馈控制。成本事后控制通过对实际成本和标准成本进行比较,确定成本是节约或浪费,并进行深入的分析,查明成本节约或浪费的主客观原因,确定其责任归属,对责任单位进行相应的奖惩。通过成本分析,为日后的成本控制提出积极的改进意见和措施,进一步修订成本控制标准,改进各项成本控制制度,以达到降低成本的目的。成本的事后控制主要是针对各个成本费用项目进行实时实地的分散控制,而成本的综合性分析控制,一般只能在事后进行。成本事后控制的意义并非是消极的,大量的成本控制工作有赖于成本事后控制来实现。从某种意义上讲,成本控制的事前与事后是相对而言的,本期的事后控制也就是下期的事前控制。

#### 五、对三个维度的有机融合

##### 1. 空间维(价值链维)与管理层级维之间的关系。

在不同的价值链环节中,成本管理的侧重点是不一样的,即使在同一价值链环节中,由于管理层次的不同,不同管理者的侧重点不同,其所采用的成本管理方式也将不同,具体如表1所示。

##### 2. 空间维(价值链维)与时间维之间的关系。

即使在同一价值链环节中,在成本发生的不同时间,对于成本的控制和管理也是大不一样的,具体如表2所示。

3. 管理层级维、空间维和时间维的相互影响。三维成本管理体系中最重要的突破在于可以通过其理解管理层级维、空间维和时间维的相互影响,从而达到对企业进行全面成本管理的目的。

例如,企业战略产品的开发(研发阶段/战略层),将影响

表1 空间维与管理层级维的关系

	战略层	管理控制层	作业层
研发阶段	新的战略产品的开发,现有产品体系的整合	同一类产品的更新换代	某一具体零部件改进的目标成本管理
采购阶段	选择价值链上战略合作供应商	采购流程的建立	具体某一次招标的成本管理
生产阶段	厂房的选址、重要生产设备的采购,生产管理信息系统的建立	标准成本的确定,实际成本与标准成本的差异分析	具体某批产品生产的成本控制
销售阶段	新客户、新市场的拓展,销售渠道的选择	原有客户的维持	具体某一个销售过程的成本管理
交付阶段	物流信息系统的建立,库房的选择,与物流商确定合作框架	确定产品的物流标准成本,制定产品的物流规范	具体某一单合同的物流方案确定
售后服务阶段	售后服务网点的构建,售后外包	售后服务网点的开支,售后作业的规范建立	具体某一次维修、维护的开支

表2 空间维与时间维的关系

	事前控制	事中控制	事后控制
研发阶段	确定研发项目的目标成本	研发项目成本跟踪	研发项目成本的分析与改进
采购阶段	选择合格供应商,避免独家采购	采取适当的谈判策略	采购成本的分析与改进
生产阶段	标准成本的确定	实际成本和标准成本的实时比较	实际成本和标准成本的差异分析与改进
销售阶段	客户分析,市场分析,竞争对手分析	采取适当的信用策略,开展促销活动	客户的信用情况分析,信用政策的调整,销售成本分析与销售策略调整
交付阶段	产品物流规范的确定	严格控制产品的包装、运输等过程	产品物流成本的分析与改进
售后服务阶段	确立适当的售后服务规范	严格控制产品的维护、维修等过程	售后服务成本的分析与改进,产品质量的改进

到企业新的战略采购合作伙伴(采购阶段/战略层)的选择以及销售渠道的建立(销售阶段/战略层),还将影响到产品的物流规范的设立(交付阶段/管理控制层);而某个产品目标成本的设定(研发阶段/事前控制),可能需要从实际成本和标准成本的差异分析(生产阶段/事中控制)和售后服务成本的分析(售后服务阶段/事后控制)中去获取数据。

#### 主要参考文献

1. 陈良华.企业成本计量模式研究.经济理论与经济管理, 2002;10
2. 汤湘希.试述成本的事前、事中、事后控制.财会月刊, 1997;2