

树立新型成本管理观念 提高企业成本管理水平

甘永生(教授)

(山东交通学院 济南 250023)

【摘要】 本文结合现代成本管理方法探讨和说明了现代企业应当树立的八个新型成本管理观念,并对每一种成本管理观念进行剖析,就其在实际中的运用提出建议。

【关键词】 现代成本管理 八大观念

20世纪下半叶,西方发达国家产生了一些新的成本管理方法,如战略定位分析、价值链分析、成本动因分析、作业基础管理(含作业基础成本计算)、产品生命周期成本分析、目标成本计算等,这些方法与传统成本管理方法有着显著区别,被称为战略成本管理(SCM)。可以说,战略成本管理的产生将成本管理由传统成本管理阶段推进到了现代成本管理阶段。观念创新是一切创新的先导,我们学习西方先进的现代成本管理方法首先要了解和树立新型的成本管理观念,这些观念主要包括成本效益观念、战略导向观念、作业基础观念、系统管理观念、成本动因控制观念、全生命成本管理观念、产品优生观念、无边界成本管理观念等八大观念。

一、成本效益观念

在市场经济条件下,企业的目的是追求最大的经济效益。成本管理要为这个目的服务,必然要讲求成本效益,树立成本效益观念。所谓成本效益观念就是成本管理要从“投入”与“产出”的对比分析来看待“投入(成本)”的必要性、合理性,即考察成本高低的标准是产出(收入)与投入(成本)之比,该比值越大,说明效益越高,成本相对较低。如果产出(收入)大于该项成本支出,则该项成本是值得的、有效益的,应该发生,否则就不应该发生。

成本效益观念是现代成本管理的重要基础。传统成本管理强调成本绝对数的节约与节省,这有很大的片面性,其结果可能是得不偿失的,因为实际情况可能是一项成本绝对数的节省会引起收入更大的降低或企业总成本更大的上升。例如,机器设备维修费用、职工培训费用和研究开发费用的削减可能带来企业未来产品生产成本、顾客服务成本更大的上升以及产品销售收入的大幅度下降,甚至可能由于不能及时推出具有竞争力的新产品而使企业丧失或退出市场。成本效益观念是成本管理的一个最基本的观念。

二、战略导向观念

战略是实现企业长期目标、增强企业竞争能力的基本策略方法。企业成败关键看企业有无正确的战略。战略是导向,战略错了,企业内部工作效率越高,结果可能越偏离企业目标。因此,先进的理念认为“做对的事情”比“把事情做对”

更重要。成本管理是企业管理系统的子系统,因而成本管理要以正确的战略为指导,与企业战略相匹配,符合战略管理的要求,根据不同的企业战略采取不同的成本管理模式与方法。这样成本管理才能促进战略的实施,从而有助于实现企业的长期目标,使企业具有竞争优势。

从企业的战略目标出发,现代成本管理要树立战略管理的观念,而战略成本管理的基本方法之一的战略定位分析方法便是这种观念的体现。战略定位分析是指企业在正确的战略定位(战略选择)的前提下,根据企业战略的要求,采取与之相应的成本管理模式或方法,为企业战略的实施服务,以实现企业的战略目标和发挥企业的竞争优势。

三、作业基础观念

所谓“作业”,按照国际先进制造(业)协会所属的成本管理系统(CMS)工作组的定义,它是:①组织所完成的工作;②有利于实现作业基础成本计算(ABC)目的的组织内部之行为的集合。简单、直观地说,作业就是组织发生的各种各样的具体活动。

在一个企业里,作业无所不在。实际上,整个企业就是一个最大的作业集合体。作业与成本有密切关系,成本的发生由作业的执行所引起,因此以作业为对象,通过对作业的分析研究进而采取措施,消除不增值作业,改善低效作业,优化作业链,对于削减成本、提高效益具有重要的意义。故“现代管理之父”彼得·F·德鲁克说:“惟一真正有效的成本削减途径就是完全取消作业”。类似地,美国哈佛商学院著名的战略管理学者迈克尔·波特也说过:“归根到底,企业间成本和价格的不同,来自设计、生产、销售和运输其产品和服务所需要的种种作业,比如吸引顾客、装配最终产品和培训员工。成本是由作业的执行而产生的,而成本优势来自执行的作业对比竞争者要少、要省、要优。同样,差异还来自作业的选择及其执行。因此,作业是竞争优势的基本单位。企业总体上的优势或劣势来自其所有的作业。”

从以上论述我们可以看出,作业在成本管理乃至在企业获取竞争优势中都处于核心地位。因此,现代成本管理应当树立作业基础观念,即以作业为基础的成本管理观念。西方

20世纪90年代形成的作业基础管理(ABM)实际上就是一种建立在作业基础上的现代成本管理方法。作业基础管理强调作业基础成本计算(ABC)和过程价值分析(PVF),它们在削减成本、增加股东价值方面发挥了重要作用。据资料介绍,美国克莱斯勒公司自1991年推行作业成本计算以来,该系统已经为公司创造了数亿美元的收益。这个收益来源于简化产品设计、删除无生产效率和无效的多余作业。这个收益超出了公司为此付出的投资的10~20倍。在某些经营环节,节约的资金甚至超过投资的50~100倍。

四、系统管理观念

成本是一个综合性很强的指标。按照系统论的观点,企业各方面、各层次、各环节的工作及其相互关系构成一个大系统,它们对企业总成本均有不同程度的影响。因此,成本管理要树立系统管理观念。系统管理观念要求现代成本管理摒弃传统成本管理只重视生产过程成本管理的做法,而要放眼于企业的整个价值链,科学、准确地把握企业各项作业在成本管理中的地位和作用,把握各项作业成本之间的相互关系。在此基础上,通过抓好重点成本的管理和合理地处理它们之间的关系,达到降低企业总成本的目的。

按照系统管理观念,成本管理还应当考察行业价值链和竞争对手价值链,以便通过将企业价值链放到行业价值链中进行考察和与竞争对手的价值链进行比较来发现降低企业总成本的途径与方法。战略成本管理的重要方法——价值链分析方法正是这种观念的体现。价值链是指由一个行业或企业的各项生产经营作业相互连接构成的一个动态的运动系统。而价值链分析就是以价值链为研究对象,分析价值链的构成、价值链上每项作业的地位及相互关系和价值链上每项作业的成本及其动因、占用的资产、盈利状况等,以期发现本企业价值链及作业存在的问题及改进、优化价值链的途径,从而使企业拥有竞争优势(成本领先或差别化)。

五、成本动因控制观念

成本是企业作业的结果,因此成本管理不能就成本论成本,而应当从成本出发,追溯成本动因,通过对成本动因的管理,最终达到降低成本的目标。树立成本动因管理观念,实行成本动因控制,是战略成本管理的精髓,是成本管理的重要进步,是治本之举。战略成本管理的基本方法之一——成本动因分析法正体现了成本动因控制观念。成本动因是指引起成本产生的原因。从成本动因的性质考察,成本动因有两个层次:微观层次的成本动因和战略层次的成本动因。前者是与企业的具体生产经营作业有关的成本动因,如产量、直接人工小时、调整准备次数等,故也称为作业性成本动因。后者是与企业生产规模、产品结构、技术多样性、质量保证系统等有关的成本动因,这些动因具有战略意义,故可称为战略成本动因。传统的成本分析多侧重于微观层次的作业性成本动因分析,而对战略成本动因分析有所忽视。然而,战略成本动因对于成本的影响是决定性的、长远的。因此,进行战略成本动因分析,对战略成本动因实施控制有着非常重要的战略意义,这是企业竞争优势的源泉。

战略成本动因分为结构性成本动因和执行性成本动因两大类。结构性成本动因产生于企业对其基础经济结构的选择,这些选择决定着任何给定的产品群的成本态势。结构性成本动因包括企业规模的大小、垂直一体化的程度、工作经验、技术水平、提供给顾客的产品或服务的复杂程度等。执行性成本动因则是指在实施作业过程中对公司成本发展态势有积极影响力的那些因素。与执行性成本动因不同,结构性成本动因并不总是越多越好。因为,规模超过一定程度就会产生不经济。相反,执行性成本动因总是越多越好。执行性成本动因包括职工参与程度、全面质量管理的水平、生产能力的利用程度、工厂布局的效率、产品设计的有效性以及与供应商或顾客的联系等。

六、全生命成本管理观念

全生命是指产品从策划、研究与开发设计到生产制造,从顾客使用、维修保养到最后废弃处置的整个过程。在这个过程的每个环节都要发生成本,各环节发生的成本之和就是全生命成本。传统的成本管理重视企业内部成本的控制特别是生产制造成本的控制,而对于顾客来说,其衡量产品价值时,既要考虑取得产品付出的成本(即产品的购买价格,在企业内部生产成本较低时,价格可以定得较低,从而使顾客节约购买的成本),又要考虑今后的使用、维修保养、废弃处置成本(统称顾客购后成本)。因此,企业要赢得顾客,取得竞争优势,就要树立全生命成本管理观念,努力使产品全生命成本最低,而不仅仅是企业内部发生的成本最低。西方的产品生命周期成本法就体现了全生命成本管理观念。

七、产品优生观念

有关测算表明,产品全生命成本的80%~85%是由在该产品的研究开发设计过程中做出的决策所约束的,这部分成本成为今后的约束成本,即一个企业未来必将发生的成本。对于这部分成本,企业在生产过程中无论做出多大的努力都无济于事,因为生产过程中的成本管理只影响产品全生命成本总额中的百分之十几的部分,而研究开发设计过程做出的决策则决定了全生命成本的大部分,这个过程在作业上多支出1元,相当于在制造和制造后的作业上至少要节省8~10元的成本,如设计变动对服务成本的影响就是如此。产品全生命成本的这个特点,要求企业树立产品优生观念,即重视产品研究开发设计阶段(产品出生前)的成本管理,通过该阶段以成本为导向的产品设计方案的反复优化,保证推出的新产品既符合市场需要,同时又具有成本竞争优势。

体现成本管理的产品优生观念的典型方法是日本企业的目标成本计算。其基本原理是先估计一项新产品的目标成本,然后设计该产品,使之符合目标成本。这里,目标成本是某一给定产品的制造成本的最大限额,即一种允许产品将来在一个给定的市场位置内获得预期的报酬(目标利润),同时也是一种允许该产品获得一定市场份额的成本。一项目标成本可以按产品在适当的市场位置中的预期市场价格减去预期的销售毛利来计算。目标成本计算不是一种日常的成本控制工具,而是一种聚焦于产品设计规格和生产技术控制的

再谈传统资本保全理论

刘立峰

(河南财经学院 郑州 450002)

【摘要】 资本保全是指在资本得到保持或成本得以补偿之后的多余部分才可以确认为收益。这就是说,收益的实质是对资本保全的保障,而资本保全则是收益的前提条件。本文阐述了传统资本保全理论的内涵及缺点。

【关键词】 资本保全 财务资本保全 实物资本保全

一、传统资本保全理论的内涵

资本保全理论的产生受经济学思想的影响,经济学家亚当·斯密在其著作《国富论》中首次将收益定义为“财富的增加”,即不侵蚀资本可以消费的数额。希克斯在《价值与资本》一书中将收益表述为在期末与期初同样富有的情况下可能消费的最大金额。这些早期关于收益内涵的论述揭示了现代资本保全理论的思想实质。在20世纪70年代以前,资本保全概念并未得到会计学界的重视,直到20世纪70年代通货膨胀席卷西方主要工业国家,严重影响了会计信息的质量时,这一概念才被会计学界提到基本概念的高度上来认识。会计学家逐渐将经济学的收益概念与会计学的收益概念联系起来,将经济学的财富概念与会计学的资产概念联系起来,以存在着真实收益

成本规划工具,它通过对产品设计规格和生产技术的控制,达到将一种具有竞争力的产品投入市场的目的。目标成本计算在1991年8月的《幸福》杂志上被称为“锋利的日本秘密武器”,它在帮助日本公司削减成本、击败欧美竞争对手、进军西方市场中发挥了重要作用。

八、无边界成本管理观念

“无边界”理念由原通用电气公司首席执行官杰克·韦尔奇于1989年提出。杰克·韦尔奇在通用电气公司实施了一种被称为“工作外露”的改革计划,即通过召开员工和专业人士座谈会,将工作中有待解决的问题公开暴露出来,然后由经理对反映的问题和意见做出解决的决定。由于员工能迅速看到自己的想法得到实施,这对消除官僚主义起到了极大的推动作用。“工作外露”计划在通用电气公司取得了巨大成功,它有利于打破公司的各种界限,而杰克·韦尔奇便由此提出了“无边界”理念。他认为,公司应是无边界的,应该将各个职能部门之间的障碍全部消除,公司的工程、生产、营销以及其他部门之间的信息能够自由流通,完全透明;国内与国外业务将没有区别;公司的供应商、用户将成为公司单一过程的组成部分。杰克·韦尔奇的无边界理念、“工作外露”计划有效地克服了公司的官僚主义、骄傲自满情绪,并在公司建立起学习型文化,使公司获得了巨大成功。

的规范状态为前提,以所耗资产的足额补偿为条件,进行演绎推理,导出有关的会计原理,从而形成了会计学界的真实收益学派,完善了最初的资本保全理论;并使资本概念裂变为财务资本与实物资本两个新概念。然而新概念的提出并没有得到普遍认可,大家对它的认识还不一致,因为它还未能对经济活动中的一些新情况做出解析,如对物价变动造成的影响如何归属便很困难,以至于产生了是将它计入资产负债表还是计入收益表的争论,进而逐渐形成了两大派别——财务资本保全观念和实物资本保全观念。其中以一般购买力来计量的财务资本保全理论又往往被单列出来。

一般而言,财务资本保全理论、一般购买力资本保全理论和实物资本保全理论属于传统资本保全理论。其中,财务

成本是决定企业竞争优势和效益的最重要因素之一。笔者认为,成本管理也应当树立无边界理念,实行无边界成本管理。“无边界成本管理”可以这样来理解,它是通过宽广的成本管理视野(能够跨越企业职能、跨越企业现有的官僚等级体系、跨越企业的外部边界及地理边界等各种障碍),在企业内部和外部的广阔时空和广泛的联系中,寻求降低成本途径的一种成本管理理念和方法。

实行无边界成本管理的理由是:①企业内部及其外部存在着广泛的联系,这种联系是不是紧密、是不是合理影响着企业成本的水平;②企业成本是动态的,在不同的时空中企业成本水平显著不同;③在全球经济一体化趋势下,市场经济不断完善,交通、通讯技术、信息技术的高度发达,为企业在全球范围内谋求发展包括寻求低成本的运营提供了可行性。

以上笔者对现代成本管理的基本观念进行了初步探讨。观念决定思路,思路决定出路。企业树立现代成本管理观念,对于企业提高成本管理水平非常重要。

主要参考文献

1. 唐·R.汉森,玛丽安·M.莫文,王光远等译.北京:北京大学出版社,2000
2. 甘永生.论战略成本管理的思想基础和基本方法.交通财会,2001;10