



日本成本企画及其借鉴

厦门大学管理学院 肖亚萍 中国建筑第四工程局第六建筑工程公司 王海

【摘要】 本文对成本企画的概念和实施条件做了简单介绍,并在此基础上探讨了日本成本企画对我国企业成本管理的启示。

【关键词】 成本企画 前馈控制 成本筑入

长期以来,成本企画被认为是日本产品在国际市场始终拥有强势竞争力的根源,被美国人称之为“锋利的日本秘密武器”。成本企画的实质是一种目标管理,它体现了企业组织管理内部化的需要。本文就成本企画作以下介绍和分析。

一、成本企画的概念

产品的开发设计阶段是成本的决策阶段,此时将目标成本作为管理的基准值。由于实际成本与预测成本之间存在差异,需要确认可预见的不利差异,因此企业必须实施预防其发生的前馈控制的会计计算。这种在开发设计阶段依据目标成本与预测成本的事前比较的差异确认,就是成本企画的会计构造。

成本企画的基本思想是,产品成本的70%~80%是在设计阶段被确定的,因此在产品制造的最上游——产品设计阶段上力求降低成本是最具潜力的。日本成本企画特别委员会将

出项目,均由集团财务部统一负责。通过资金的统一支付,促进公司采购的高度集中、工资和纳税的统一管理。

(6)统一信贷业务,增强资金调控能力。集团公司应通过精简财务机构,缩短管理流程,集中管理各单位信贷业务等手段,多渠道优化筹资结构,全方位实施资金筹集方案,并最终达到增强企业资金调控能力的良好效果。

(7)统一资金调度。企业财务部应建立“年预算、月预算、周计划、日安排”的统一资金调度制度。

通过实施高度集中的财权管理体制,公司不但可以实现财务经营的规模效益,而且能够避免整个公司在资金筹措、资本营运、成本费用控制等各方面的低效率运作,还可以把各部门、子公司分散的资金集中起来,进行其他开发投资,实现集团效益的最大化。

2.推行个性化服务。实施集约化财务管理的企业应不断转变观念,在全体职工中树立“管理就是服务”的理念,努力为企业利益相关者提供规范化和个性化服务。讲求服务的个性化应该是企业无形资产和竞争力培育的重点,因为服务的个性化是灵活多变的,对它的设计与实施也就没有固定通用的模式,在此做一个简要的阐述。

企业应尽力缩短从物资进厂到计量、检验、验收的时间,以方便供应商的收款工作;在付款上,供应商在哪家银行开

成本企画定性为企业确立中长期竞争优势、与产品开发相关联的战略性管理方法,并做出了较具发展观的定义,即成本企画是指在产品的策划、开发过程中,根据顾客需求设定相应的目标,以期同时达成这些目标的综合性利润管理活动。

成本企画的实质是成本的前馈控制。成本企画与传统的成本反馈控制不同,它是针对未来的必达目标,对目前的方法与步骤进行弹性调整,因而是一种先导性和预防性的控制方式。作为“控制”基础的“前馈”与“反馈”概念,确立于20世纪60年代的管理工程学领域。这一领域的出现是随着控制论和系统论的普及,医学、心理学、经济学、管理学与会计学相互结合的结果。

前馈控制是一种基于对脱离规范的情况通过调整事前的行为加以防范的路径,而反馈控制则是一种对脱离规范的行为进行反作用的治疗性路径。反馈以产出实绩为开端,对超

户,企业就应通过当地相同银行付款,保证客户24小时之内收到货款;及时满足供应商的对账要求,采取上门核对和书面通知核对方式,确保双方核算正确;对战略伙伴提供信用支持,稳定并加深与战略伙伴的合作关系,以保证本企业在产业链上有稳定的原材料供应商和产品经销商。

在对承销商提供个性化服务方面具体应做到:在收款上,客户用现汇付款的,本企业提供网上结算,保证客户资金24小时之内到达;客户用现金付款的,本企业委托银行办理现场收款;客户用信用卡结算的,本企业通过安装POS机对重点客户提供信用支持。

本文讨论的是实施集约化财务管理的一般程序性方法,它也是所有企业实施集约化财务管理的基本步骤,但对于具体企业而言,还需要创造性地将其加以细化运用。总之,对于集约化财务管理实施过程而言,改革现有财务机构、重组业务流程是其前提,搭建网络信息平台、建立实时监控体系是其基础,编制预算模型、实施标准化管理是其手段,强化资金管理、完善服务职能是其目标,这四个步骤递进承接、环环相扣,构成了一个有机的集约化财务管理体系。

主要参考文献

孙静芹.关于大型企业资金集约化管理的思考.企业经济,2003;5

出产出目标的差异进行事后确认,是一种被动的医治性控制,有人称之为“救火活动”。与此相对的是前馈控制,要求在形成产出实绩前,对这种产出进行预测,从产出目标的潜在的偏差中进行事前确认,是一种事前预防控制行为。它构成一种开放的结构体系。前馈控制是建立在现代管理会计的理论基础之上的,如成本企画对目标成本与预测成本的事前差异确认就是典型的前馈控制形式。

成本企画的立足点是全生命周期成本。传统欧美式的成本管理是基于财务成本信息的管理,即借助于财务会计的成本资料,运用管理会计的信息处理方法,对生产经营过程中发生或可能发生的成本的数额与形态实施控制、分析和评价。而日本人认为,成本既然在制造过程中发生,就应该从技术层面去把握成本信息,从开发、设计阶段开始运用工程学的方法对成本进行预测、监控。其基本立足点是全生命周期成本。因此,有必要针对开发、设计、生产乃至销售阶段的目标成本,将成本计算与产品设计结合起来,进行一体化分析,以实现根本性的成本降低。

成本企画的核心是成本筑入。清水信匡对成本筑入作了这样的定义:为选择达成目标成本的技术与投入的最优组合,根据需要开发出的伴随着成本降低的技术。可以说是把“产品的装配成形”视为“成本的装配成形”,这种思想是现代成本管理思想的巨大飞跃。一个已经完成的产品策划或设计,从某种意义上可以说是在开发书或图纸上就对制造过程进行了一次“预演”,预演时赋予的各种条件就是实际生产过程中具体各项要求事项的体现。进一步直观地说,开发和设计就是在开发书和图纸上“制造”产品,在将材料、部件等汇集在一起装配成产品的同时,也将成本一并筑入进去。

实施成本企画,首先要根据长期的盈利计划、市场战略价格和现时生产环境对企画对象的目标成本进行设定;接着由主管工程师负责,成本管理人员与工程技术人员互相配合,以满足顾客需要和参与国际市场竞争为立足点,对企画对象的构成从产品和机能两个角度展开目标成本分析;相关的生产部门与材料供应商通过改进生产方式与采用新材料和新技术来进行创新以达到目标成本,这样可以把降低成本与提高质量的目标一起包含在计划范围内;成本企画要求从价值工程的角度估算预期的实际成本。不管目标成本和估算成本之间的差异有多大,在设计图纸时,通过各种措施和手段力求使估算成本接近目标成本。

在图纸上降低成本的过程是目标的设定、分解、达成、再设定、再分解的多重循环,即目标成本设定后,对其进行分解,使目标成本布局具体化;布局完成后,便对症下药,在每一布局之处实施省料且有效的生产方式,在保证质量的前提下,将所消耗的费用限制在设定的目标成本范围内;实施结果的估算值如果不大于目标成本,则可以过关进入到下一个实施环节中。由此可见,直观上成本企画是通过多重循环逐次挤压以达到降低成本目的的过程。

二、成本企画实施的条件

成本企画并不是在任何企业都能得到成功运用的。所以,要成功运用和借鉴成本企画必须认清成本企画模式成功运行的基石。

1. 集体主义是成本企画实施的基础。任何一种成本管理方法都要以一定的企业文化和企业文化为基础。日本是一个崇尚集体主义的社会,协商、参与、协作是日本成本制度能够成功实施的重要保证。

成本企画的过程需要经营者与生产人员、成本会计人员、设计与生产技术人员等相互协作、相互交流。在日本,个体的活动任何时候都不能游离出群体,只能在群体内进行,个体行为不能超越群体,只能遵从群体。这种文化现象在日本的各种企业中,在企业经营管理的各个程序上,在生产工作的各个环节上,都表现得十分突出。

2. 水平管理体制是成本企画实施的内部条件。成本企画作为日本管理会计的精髓,就其国际意义而言并非创新,因为目标成本是日本从美国引入的。但一旦目标成本与日本独特的组织管理体制——水平管理模式相结合,就构筑成了今天令国际瞩目的具有日本特色的“目标成本计算-成本企画”的成本管理模式。

国民的集体主义意识必须与组织的管理体制相契合,否则,不仅不能创造效益,还可能因两者的抵触和冲突而付出代价。例如,日本战后为了实现现代化,引进了纵向线状的欧美式组织管理体制,这种体制与欧美社会较强烈的个人主义相吻合,而与崇尚集体主义的日本社会格格不入。到了20世纪70年代,集体主义社会与个人主义色彩甚浓的管理体制产生的矛盾和摩擦日益突出,以致不能应付日本企业在国际市场崛起而带来的战略问题,进行组织管理创新迫在眉睫。因此日本企业一改过去纵向线状的垂直管理体制,建立起交互横向的水平管理体制。

在水平管理体制下,经营者不再进行纵向的控制和信息传递,而是与生产人员、成本会计人员、设计与生产技术人员等相互协作、相互交流,依靠广泛的决策参与使得影响整个生产循环的问题得以解决,从而保证决策的有效执行。

3. 企业之间长期稳固的协作关系是成本企画实施的外在条件。在日本,像丰田这样的大公司都以交叉持股或承包为纽带与一些企业建立了独特的长期合作关系。同时,在日本的企业文化中还有一个重要的经营理念就是“同客户一心同体”,把大家的利益作为共同的利益。通过建立这种长期稳固的协作关系,公司通常能促使相关企业实现难度极大的降低成本的目标,进而实现自己的成本目标。

4. 成本企画的成功实施需要站在战略高度并树立立足于未来的市场观念。从战略的高度来实施成本企画,不仅要削减成本,还要提高生产力、缩短生产周期、增加产量并确保产品质量。这正是丰田、富士胶片和佳能等日本企业长期以来所奉行的策略。成本企画的成功运行还需要追求超越与发展、创新与细节。在市场竞争异常激烈的今天,企业如同逆水行舟、不进则退。所以对于企业而言,为了寻求长远发展,必须追求创新,只有提高创新能力和竞争能力,才能在激烈的市场竞争中立于不败之地。

三、成本企画在我国的运用

在日本企业日益关注成本企画的同时,我国企业在成本管理方面,也进行了许多积极的探索,其中邯郸钢铁的“模拟市场和成本否决”与日本的成本企画有许多相似之处。

“模拟市场”的具体做法为：一是确定目标成本。目标成本的确定采用倒推法，即从产品的市场售价减去目标利润开始，按厂内工序反向逐步推算出产品成本的方法。二是以国内先进水平和企业历史最好水平为依据，对构成成本的各项指标进行比较，找出潜在的效益。三是针对产品的不同情况，制定不同的目标利润。四是目标成本的各项指标必须刚性地执行，不得迁就。

“成本否决”的具体做法为：一是将目标成本中的各项指标层层分解和落实，使厂内每一个环节都承担降低成本的责任，把市场压力和涨价因素消化于各个环节。二是通过层层签订承包协议，联利计酬，将分厂、车间、班组、岗位和个人的责、权、利与企业的经济效益紧密结合起来。三是将个人的全部奖金与目标成本指标的完成情况直接挂钩。四是为了防止成本不实和出现不合理的挂账及待摊，确保成本的真实可靠，总厂每月进行一次全厂性的物料平衡，对每个单位的原材料和燃料进行盘点。如果账实不符，则要求其重新核算内部成本和内部利润；对成本超支、不能完成目标利润的，取消其全部奖金。

通过以上分析，可以看出“模拟市场和成本否决”中的目标成本核定→层层分解、落实下达过程与成本企画中的目标成本设定→分解→达成过程基本相似，只不过前者是以逆序方式完成目标成本的分解、下达。另外，后者在设计图纸上进行了一次成本降低的预演，这样有利于确保和指引实际生产过程中的成本降低，而前者在目标成本核定之后直接进入生产过程，虽然生产过程中的成本降低有目标成本作指引，但如何降低成本有一定的盲目性。笔者认为，这一差异是两者的本质差别，是值得我国企业借鉴的。

四、启示

针对我国成本管理的历史与现实，有必要进一步思考两个方面的问题：一方面，在我国引入市场经济机制后，经济环境发生了剧变，竞争的格局开始形成，这要求管理者进行反思；另一方面，针对单一价值量信息的成本管理模式是否有效，反馈型成本控制应如何实施转换，而构筑类似于成本企画的管理模式是一种可取的选择。但需注意以下问题：

1. 结合本国文化和经济发展的实际情况，对引进的管理模式进行改造，切忌生搬硬套。在学习并引进其他国家先进的成本管理方法的过程中，首先应了解该国的成本管理的文化背景及创造该模式运行所必需的一些文化条件。成本企画在我国钢铁行业中最早在武钢被采用，然而没有取得成效，原因之一就是其缺乏对日本文化背景的分析。由于我国集体主义教育仍停留在表面，未深入到企业文化层面，因此营造集体主义和节约的企业文化氛围是进行成本管理的首要条件。

2. 树立事前控制和上游控制思想。我国大部分企业特别是中小企业的成本控制还仅仅停留在事后的成本控制上，并且事后的成本控制也由于方法落后和组织实施不力而往往流于形式，使企业的成本得不到有力的控制，产品在市场上没有竞争力。

在我国，一些大企业（如宝钢）的成本控制方法也仅局限于事中和事后的成本控制，而没有将成本控制延伸到产品的

开发和设计阶段。美国会计学家在对美国的制造企业进行调查时发现，在企业的产品设计阶段，产品制造成本中高达75%~90%的部分已被确定下来。因此，要降低企业的成本仅仅注重产品的制造阶段是不够的，必须将成本控制延伸到产品的开发和设计阶段，从源头上控制成本的发生，这样才能从根本上发挥成本控制的功效。

3. 树立全员参与思想。日本企业实行的是全员成本管理。在日本企业里形成了以会计人员为中心、全员参与的成本管理队伍。企业的成本管理在阶段上涉及产品开发和设计、生产和制造、销售等各个阶段，在人员组成上已经涉及企业的每一个员工。而我国大部分企业的成本控制在人员安排上还仅仅停留于会计人员和会计部门，其他部门对成本控制漠不关心，会计部门也没有和其他部门进行很好的沟通，由于没有全过程成本管理思想，各个部门之间不可能实现很好的合作。

为此应当大力引进日本先进的成本管理思想，将我国的成本控制从事中、事后向事前转移，从下游向上游转移，在企业成本控制上应实现产品开发和设计、生产和制造以及营销各个部门之间的协作，并且使企业的每一个员工都有成本控制的理念和义务，形成以会计人员和会计部门为中心，多部门、多层次的成本控制网络。

4. 树立以市场为导向的理念。日本企业的成本管理是以市场为导向的成本管理理念，这种成本管理理念大大增强了企业的市场竞争力，确保了企业利润目标的实现。而这种以市场为导向的成本控制思想在我国企业中相当缺乏。

5. 提高企业组织管理水平和人员素质。欧美和日本等发达国家的企业之所以能运行如此复杂的成本企画，与它们先进的企业文化、组织管理方式和较高的人员素质是分不开的。如在成本企画中，成本降低方案是一个全员参加的过程，不论是一线的生产人员还是专职成本分析人员，都对企业的技术特点、生产流程有清楚的认识，并有责任参与、配合，而不单单是成本核算人员的责任。这就对人员素质和协作的有效性提出了很高的要求。

6. 在成本管理中要增强社会责任意识，加大对非生产成本的管理。现代企业的效益包括经济效益和社会效益两方面，所以今后的成本管理在提高企业效益时，要加强对社会成本的控制，将非生产成本作为一个管理重点。

主要参考文献

- ①冈野浩，潘飞，朴贞子. 管理会计的多元化整合——日本管理会计体系的拓展. 会计之友，2004；11
- ②冯巧根. 日本管理会计的新发展. 中国注册会计师，2004；10
- ③卡普兰，阿特金森. 高级管理会计. 大连：东北财经大学出版社，1999
- ④西村明. 管理会计的分析方法. 北京：中国财政经济出版社，1992
- ⑤西村明作. 陈胜群译. 日本型管理会计的构造与特质. 上海会计，1998；11
- ⑥王寅东. “成本策划”法在我国产生——邯钢钢铁总厂经验的理论分析. 会计研究，1998；4