成本管理方法的战略性整合

南京财经大学会计学院　肖凯　陈榕

成本管理方法是主要应用于经营过程中的、具有相对独立的规范对象的方法原理。通常认为,在具体的成本管理实践中采用的方法与措施是针对局部问题的,并不具有战略意义,充其量只具有战术性。但是,新经济环境下的现代成本管理则将战略管理放在了极其重要的位置。那么,战略性的成本管理与战术性的成本管理之间究竟存在着一种怎样的关系呢?我国目前关于这方面的研究并不多,笔者在此谈一些粗浅的个人看法。

战略是指全局性的方针任务,战术则是指为实现战略任务而采取的手段。战略与战术的关系反映为全局与局部、长期目标与短期目标的辩证关系,战略与战术既是有区别的,但在最终目标上又是一致的,只是在各自作用的范围和时间上有一定的差异。战略在一定时期内具有相对的稳定性,而战术则具有灵活性,在战略原则许可的前提下,战术可以灵活地采用多样性的变化形式。鉴于战术是对战略的贯彻实施,战术就应该被视为战略的有机组成部分。这说明战略成本管理在全局性的长期任务明确的前提下,仍然需要运用各种具体的战术。既然战略性的成本管理与战术性的成本管理之间从根本上说是统一的,那么,对成本管理方法按战略成本管理的要求作必要的修订与完善是有可能的,也是有必要的。

应该说,成本管理方法包括的内容十分庞杂,其核心内容是目标成本管理、标准成本管理、责任成本法和作业成本法。笔者拟对这几种主要的成本管理方法作简要的比较与分析,在此基础上论述成本管理方法在战略成本管理中的运用。

一、成本管理方法之间的关系

各种成本管理方法产生的时间和背景是不同的,在实际运用中它们往往被孤立地作为一种成本管理方法来进行分析与研究。

目标成本管理是根据预先确定的成本目标进行的企业管理。标准成本管理是与科学管理相结合而产生的,它并非是一种单纯的成本计算方法,而是以成本计划、控制、计算和分析相结合的会计信息系统和成本控制系统。新的制造环境和传统成本计算方法的缺陷导致了作业成本法的产生,它以作业为企业管理的核心和起点,改变了传统的以产品为成本管理中心的观念。责任成本法是企业分权管理的必然结果,它以各责任成本中心为主体,以责、权、利相统一的机制为基础,在企业内部形成了一个严密的成本控制系统。

笔者认为,这些成本管理方法之间虽然有很大的区别,但它们之间的联系也是不容忽视的,关键在于其各自的侧重点有所不同。

1.几种成本管理方法之间的区别。

这几种成本管理方法之间存在着明显的区别。目标成本管理具有鲜明的市场导向特征,其在满足顾客需求方面所起的作用较为突出,保证了企业内部管理的成本计划与企业外部环境的市场信息相结合。目标成本管理在本质上是一种对企业的未来利润进行战略性管理的方法,它在兼顾效率与效益的基础上实现了成本管理的市场化。标准成本管理是一种事先制定的具有先进可行性和控制作用的成本管理方法,因而是一种提高成本管理效率的重要手段。作业成本法起源于内部管理,它将成本管理建立在作业的基础上,从而增加了成本管理的深度。责任成本是按责任归属来划分、控制的成本,责任成本法的目的在于通过责任成本指标考核各责任单位的业绩,以不断提高企业的经济效益。

2.几种成本管理方法之间的联系。

这几种成本管理方法之间存在着紧密的联系。笔者认为,从原理和运行机制来看,它们是一个具有内在联系的整体。目标成本管理主要运用于新产品、新技术的开发,目标成本确立以后,为了实现目标成本,需要对目标成本进行分解。这种分解可以按照不同的方法进行:①按产品分解,构成产品的标准成本;②按作业分解,构成作业中心的作业成本;③按人员分解,构成责任中心的责任成本。按照这种思路,标准成本管理、作业成本法、责任成本法是实现目标成本的重要措施,它们与目标成本管理一起构成统一的成本管理方法体系,共同为战略成本管理服务,而目标成本管理在其中更是起着统帅全局的作用。

第一,目标成本具有竞争性与外向性,体现了战略成本管理的源流管理思想。目标成本管理需要考虑企业的外部市场条件与竞争对手的情况,要求从成本发生的源头——产品的开发设计及其相关的厂房设备投资开始实施控制。因为产品成本在设计阶段就基本上被确定,技术设计和成本规划对预期的成本水平及成本降低起着决定性的作用。

第二,目标成本具有全局性与长期性,体现了战略成本管理的思想。目标成本管理综合考虑了企业的内外部条件,站在企业全局的高度对长期的成本管理提出了要求。成本管理必须深入到成本发生的全过程,必须深入到技术设计、采购、生产、销售等各部门及人员的各项活动之中。因为进行技术改进

和成本降低需要各个部门及人员的共同努力，只有将成本管理的方法与措施融入到各项活动之中才能最终实现成本管理的目标。

二、战略成本管理方法体系的构建

各种成本管理方法从不同的角度对成本实施有效的管理与控制，如何从战略管理的高度对它们进行综合运用，从而最大限度地发挥各自的优势和避免各自的缺陷也就成为战略成本管理必须解决的一个重要问题。南京大学课题组对我国企业采用成本管理方法的调查结果显示，目前我国有51.4%的企业采用目标成本管理。可见，目标成本管理在我国企业的管理实务中应用较为普及。此外，从以上理论分析中可以看出，目标成本管理自身具有的特点及其所体现的战略性管理思想使其能够更好地适应战略成本管理的要求。

因此笔者认为，鉴于各种成本管理方法之间的关系，建立以目标成本管理为中心的战略成本管理方法体系是当前我国企业推行战略成本管理的现实选择，而这需要对各种成本管理方法进行全面的战略性整合。

1.标准成本的目标管理——成本的预测与计划。

标准成本管理从企业自身条件出发确定成本水平，可称之为“工程驱动标准成本”。它力求减少企业内部的低效和损失，使标准成本更先进、合理。但它仅考虑了企业自身的生产经营条件，对企业外部市场环境却考虑甚少。当产品处于卖方市场时，标准成本的科学性不容置疑，但处于买方市场时，其科学性就不得不令人怀疑了。目标成本是根据产品的市场售价确定的成本，在买方市场中，市场主动选择价格与成本，在市场基础上确定的标准成本即“市场驱动标准成本”，作为目标成本的自然延伸更能适应当前买方市场的现实需要。如果企业能够达到目标成本制度所确定的目标成本，一旦其付诸实施就可以成为企业生产过程中的成本标准。因此，标准成本管理可以和目标成本管理结合起来，通过实施标准成本管理来促进目标成本管理的实现。

标准成本的目标管理侧重于成本的预测与计划。成本预测要求根据有关资料，运用一定的科学方法对达到预期目标的各种成本方案在将来不同情况下的成本水平以及成本可能的发展趋势进行预测。成本计划要求根据计划期的生产任务和成本要求，通过一定的程序和方法规定计划期内产品的成本标准。标准成本的目标管理发挥了目标成本的市场导向优势，强化了标准成本的计划属性。它具有成本避免的性质，要求消除一切可以避免的成本。

2.作业成本的目标管理——成本的核算与控制。

作业成本法最初是作为一种正确分配间接费用、准确计算产品成本的方法提出来的，它以企业的各项生产经营活动（即作业）为控制对象，可以降低企业资源的无效耗费，对企业进行全面成本管理。作业成本法立足于企业内部条件进行成本管理，在成本管理的深度上超过了目标成本管理。但其最大的缺陷是忽略了企业所处的外部条件，从而往往只能被动地适应市场需要，因而在当前的买方市场环境中推行作业成本的目标管理显得更为适宜。作业成本的目标管理可以适应目标成本管理和企业战略管理的要求，以顾客为中心，通过作业价值链和作业成本动因分析来达到对成本形成全过程和全方位的控制。它要求根据市场需求进行作业价值链分析与作业成本动因分析，明确增值作业与不增值作业，并且尽量减少不增值作业、增加增值作业，从而达到从根本上获取成本优势的目的。

作业成本的目标管理侧重于成本的核算与控制。成本核算要求按照目标管理的要求，以作业为基础汇集与分配各项生产费用，计算各作业中心的成本。成本控制要求根据预定的成本目标，对成本发生和形成过程以及影响成本的各种作业成本动因施加影响。作业成本的目标管理以顾客为中心，强调产品的顾客驱动，可以消除无效作业。它具有成本削减的性质，要求对事先不可避免、一定要发生的成本进行有效的管理和控制。

3.责任成本的目标管理——成本的分析与考核。

责任成本法将现代行为科学引入到成本管理之中，按照行为科学的原理与方法来实施成本管理。它有助于引导和激励员工在生产经营中发挥主观能动作用，能够提高成本管理人员的责任感。但它往往仅注重财务目标方面的考核，一般很少考虑企业的战略目标，因而不能很好地适应企业战略管理的要求。在责任成本的目标管理中，目标成本的分解、落实与考评等通过与责任会计相结合，就可以转化为责任成本来进行管理和控制。这样既可以保证目标成本的实现，又可以使责任成本的管理和控制有明显的方向。

责任成本的目标管理侧重于成本的分析与考核。成本分析要求在成本核算及有关资料的基础上，揭示成本水平的变动情况，查明成本差异产生的原因以及应负责的单位和个人。成本考核要求企业定期将成本目标与有关指标的实际完成情况进行总结和评价，并采取相应的奖惩措施以促使各责任单位和人员更好地履行各自的成本管理责任。因此，责任成本的目标管理强化了各责任单位和人员的成本管理意识，它具有成本保障的性质，要求对成本管理过程进行全方位的激励和约束。

以上分三个层次论述了以目标成本管理为中心的新型成本管理方法体系，在具体实施中它们既有相对独立的一面，又有相互交叉、相互结合的一面。例如，推行作业成本需要确定成本中心，这可以借助责任成本；成本目标的分解最终要落实到各个细小的作业层面上，这需要采用作业成本；而各项成本管理业绩的评价又都离不开责任会计制度等等。笔者对这一成本管理方法体系进行分析的目的主要在于突出它们之间的相互联系，以期为实务界提供一种新型的战略成本管理思路与模式。