

几种成本管理方法战略性整合的思考

文/冯雷平

每种成本管理方法各自具有其特点和适用范围，在各种情况下完全适用的成本管理方法是不存在的。标准成本制度适用于较为规范的产品生产企业，作业成本法则适用于由作业活动引起的间接费用较大的企业，它们都易于与制造成本法相结合；而责任成本制度适用于分权管理的现代化大企业，变动成本法则有便于预测决策的显著特点，它们与制造成本法配合使用时，都需要进行技术处理，才能满足现行财经制度的要求；目标成本法具有强烈的市场导向性，但是对于作业链的管理又比较得力不从心。因此，机械照搬某种成本管理方法并非我们的理想选择，适应企业特点，综合应用各种成本管理方法尤为必要。

由于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研究。但是笔者认为，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。从原理和运用机制来看，它们是一个具有内在联系的整体。如果将各种成本方法扬长避短，构建一个战略成本管理体系，不失为一个很好的选择。

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[1]。

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

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，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。目标作业成本的“可行性”经过验证以后，进入生产过程。在生产过程中，目标作业成本也就转化为标准作业成本，生产过程中要“瞄准”标准作业成本对生产过程发生的成本费用进行控制，也就是成本维持。但是，生产过程中不只是成本维持，还要运用作业成本管理方法进行成本改善，对目标成本设定和分解过程中未考虑到的问题进行修正。所以，在产品生产中，既要用标准成本管理方法进行成本维持即“成本瞄准”，又要用作业成本管理方法进行成本改善即“成本切削”。

(3) 责任成本的目标管理——成本的分析与考核

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。希望能为实务界提供一种新型的战略成本管理思路与模式(作者单位：陕西省华岳国际文化艺术交流公司)

相关链接

以市场为导向的技术创新模式研究
对自主创新能力构成要素的思考
论现代企业价值管理体系—EVA
对企业管理创新的探讨
论刚柔相济的管理
呼叫中心与客户关系管理
供应链关系和谐管理机制研究
几种成本管理方法战略性整合的思考
基于演化视角的产品创新动态模型研究

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心