

第一章

成本管理中的基本概念与方法

第一节 成本概念种种及其运用

管理会计中会涉及种类繁多的成本概念，这并非是学术上“概念游戏”，而是企业管理实践中不同相关者从不同层面、不同角度、不同目的、不同责任而对不同范围的资源消耗或代价的不同认识或界定，因而根据不同情形选择不同的成本概念作为分析工具不仅很有必要，也是管理会计学习与工作中的重点与难点。

一、目标成本

这是指为实现目标利润或价格竞争优势而应控制的成本水平的上限。特别是当企业的销售价格、销售额(份额)受外界(市场)的有力限制而难以掌控时、通过内部挖潜来控制成本成为必然选择时，目标成本更成为检验企业各项工作对企业盈利贡献大小的工具。比如，1990年代大肆宣传的“邯钢经验”——“通过市场倒挤成本法”其实就是对“目标成本法”的一种运用。

企业的目标成本应分解、细化为其各分支机构的目标成本才便于系统的、事前性的控制，否则可能因责任不清而流入形式。因此，目标成本往往用于企业(成本)预算或(成本)竞争战略规划的场所。

二、定额成本

指企业根据其技术部门(产品所、工程部、技术中心等机构)所确定的生产某产品所需的工艺、环节的消耗定额与计划单价(如原材料价格、工资率、制造费用率)计算得到各项费用额与单位产品的成本额。它是企业在具体生产过程中控制制造(环节)成本的细化性技术标准的货币化表现形式。

定额成本应由技术部门与生产部门有效地沟通并动态地进行调整，但一经确定，应在制造过程中严格执行。

三、标准成本

指通过调查、分析与技术测定而制定的、在有效经营条件下应控制与实现的产品正常成本。它可作为对生产部门的实际成本、控制成本支出的效率与综合成果进行评价的基本依据或尺度。相对而言，定额成本更侧重于基层的作业及其技术角度，而标准成本更应被理解为一种对生产部门或车间的管理工具。

[小结] 目标成本、标准成本、定额成本实际上可构成企业成本规划及其实施的目标体系。目标成本是对企业整体而言的，标准成本是对产品或生产部门而言的，而定额成本是针对产品的各项作业或活动(Activity)而言的。如果它们能有机地结合于一体，则企业的经营会更有方向感与系统性，而这正是现有企业成本管理中常常忽视的。

四、机会成本

在实现某种目的的决策中，往往有若干备选方案，这些方案是互斥性而非兼容性的(比如一夫一妻制)，因而只能选择其中(选择者自己认为)最优

的方案,那么所放弃的方案中的最优(所有方案中的第二优)方案所能带来的**净收益**,就是经济学中常涉及的“机会成本”。可见,“机会成本”在本质上并非资源的实际消耗或实际支付的代价,而是主动放弃的、本可能获得的收益,因而,笔者更倾向于用“机会损失”(loss)来描述它。“机会成本(损失)”在正常的生活中随处可见,购物、准备晚餐、谈恋爱等等,无不如此:有选择意味着自由、意味着幸福,而“机会成本(损失)”则意味着放弃,意味着自由中的约束,意味着幸福中的烦恼。

因此,机会成本在企业经营管理活动中主要用于决策过程中的选择或权衡。

五、直接成本与间接成本

这对概念并不很具体。从成本核算角度看,可分为直接计入成本与间接计入成本,前者诸如大家熟悉的直接材料、直接人工等,后者诸如分配计入的辅助生产费用、制造费用等(参见“成本会计学”教材)。一般而言,在会计教材中的直接成本与间接成本就是指这种核算意义上的区分,除非单独注明。

除此以外,从成本的发生与生产工艺过程的关系看,可分为直接生产成本与间接生产成本,前者指直接为产品的形成而消耗的资源,后者则指与之关系不那么直接的资源消耗,如车间管理服务人员的差旅费等。

上面这两种意义上的两对概念并非严格的一一对应关系,因为管理(核算)虽然要以技术(工艺)为基础,但并非机械地服从,而是有主动性的。比如,机器设备运转所发生的折旧费、维修费等应属于“直接生产成本”,

但在通常的成本核算中都是作为“间接(计入)费用”来处理的，即先计入“制造费用”，再分配计入产品成本中去。相反地，诸如造一艘航空母舰或火箭这样的单件或小批量生产中，会发生多种“间接生产费用”，包括全体人员甚至其家属的吃喝拉撒，都会作为“直接(计入)成本”直接打到产品的成本中去。

当然，这二者的对应关系会因为环境、制度或技术条件的变化而改变。比如，在一个业务与核算一体化、实时化的 ERP (Enterprise Resources Planning)环境下，传统成本核算系统中作为“间接(计入)成本”的机器折旧费、维修费等更符合其本原技术特征地“直接计入”产品成本。

因此，直接(计入)成本与间接(计入)成本主要是用于成本核算，是对生产过程中发生的成本进行“会计制度化”处理而形成的概念。

六、存货成本与期间成本

存货成本是指“附着”于作为存货资产的产品上的成本，就是传统的“成本会计学”(狭义上)中所指的直接材料、直接人工及分配的制造费用所构成的成本。它反映的实际上是种“成本价值观”，或“物质化成本观”，即成本象一种物质那样在企业的生产过程中“流动”，最后固化为产品(半成品或产成品)。这主要是为了满足“财务会计”对外报告“存货资产”(主要是产品资产)的价值的需要。

而期间成本则是除计入存货以外的期间发生成本，即“财务会计”中的“期间费用”。与存货成本的主要区别在于：存货成本被“物化”了，由具体的产品来承载；而期间成本(费用)则没有“物化”，不由产品来承载，

而由组织(企业及其分支机构)来承担, 直接在损益表抵扣。

可见, 存货成本与期间成本(费用)的区分主要是用于“财务会计”对外报告其成本或资源消耗的状况, 即多少被“物化”为存货资产了, 多少被销售与回收了, 多少被直接从损益中抵扣了。

七、作业成本

作业, 即 Activity, (生产)活动; 作业成本即是企业在各种、各项生产活动中所消耗的资源或成本。这就揭示了一种新型的成本计量与管理的思路与方法, 即“作业成本法”, 其具体内容将在后面专章讲解, 这里仅简单通俗地表述其涵义, 即: 实现某成本对象(可以是产品, 也可以是服务、工程、订单、顾客等)需要发生哪些生产活动(制造业中的搬运、车、铣、磨、切割等; 餐饮业中的烹、焖、炒等)然后这些生产活动各自(需要)发生或消耗多少成本或资源(物料、人工等)。其逻辑关系可图示为图 1-1:

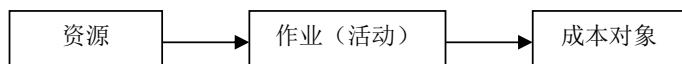


图 1-1. 作业成本的基本逻辑

作业成本可广泛用于采用“作业成本法”进行成本计量、核算与管理的方方面面。

八、总成本与单位成本

就是企业某种(个)成本对象(一般指产品, 下同)的整体(所有产品)或单元(每件产品)所发生或负担的成本。

从表面上看, 总成本与单位成本之间仅存在简单的数量关系, 不就除

以产品的数量嘛？！这种简单的想法可能误导你！因为，当我们习惯性地只看“单位成本”的结果、而忽略或忽视“单位成本”之所以形成的过程时，就很可能已经遗漏、误解或者扭曲一些成本信息，因此我们应审慎地把“单位成本”与“总成本”结合起来理解，不能想当然地认为二者是等价的、可以择其一而略其二。

当然，如果从竞争战略考虑，“单位成本”还是有它独到的价值的，因为它排除了规模因素的影响，从而可以在企业或竞争对手之间横向地比较成本、进而价格上的优劣态势；而且对顾客而言，他(们)要买的与重视的每件产品而非所有的产品。但是，总成本及其结构仍然是不能忽视的。

因此，总成本与单位成本是产品成本分析的一个维度，可用于企业的内部考核、管理与对外竞争、经营等场合，但要注意结合利用。

九、变动成本与固定成本

某项成本是否会随业务量的变动而变动，若是，则称之为“变动成本”；若否，则可称之为“固定成本”；因此，这对概念是为了识别、认清各成本项目的变动规律，这种基础性信息对于企业的成本管理及基于此的各方面经营决策而言都是相当重要的，因而拟在后面专节讲解与讨论。

但这里预先提醒一下：即是不是变动成本或固定成本不能绝对而论，而是有一个较长的“状语”限定的，即任何变动规律都是在一定的时期、一定的业务量范围、一定的管理制度条件下才适用的。超出了这个限定，任何固定成本都是可以变的，任何变动成本的变化形态也会发生改变。

十、生产过程(周期)成本

它是指企业广义的生产过程所发生或应考虑的成本，一般地包括市场调查、研究与开发、设计、试制、制造(即“狭义的生产过程”)、营销、配送、售后服务等子过程，并划分为上游成本、中游成本(即制造成本)、下游成本，如下图 1-2:

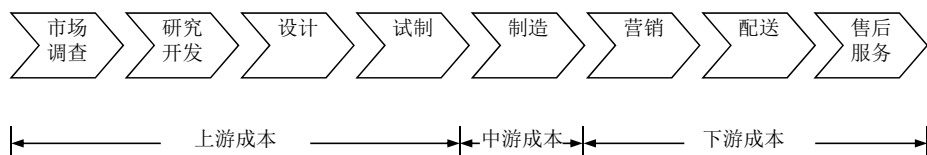


图 1-2. 生产过程(周期)成本

很多书上把它称为“生命周期成本”，但笔者更倾向于称为“生产过程(周期)成本”，以避免与后面的“商业(销售)周期成本”相混淆。即使要用“生命周期成本”的概念，也应明白它是指“每件产品”都要经历的、重复性的周期，而“商业(销售)周期”则指的是“每种产品”的、去了难回、难以重复(对该产品而言)的时期或寿命。

可见，生产过程(周期)成本可以让人们从更全面、完整的生产过程来理解与把握产品的成本，并关注与重视生产过程各环节(阶段)方向的联系以及对产品整体成本的关联性影响，因而属企业战略成本管理一部分。

十一、商业(销售)周期成本

在市场经济中，“花无百日红”，各种产品都会经历新陈代谢的过程，也即都只有有限的商业寿命。我们可以把产品的商业(销售)寿命或周期划分为导入期、成长期、成熟期与衰退期四个基本阶段，如下图 1-3。而各个基本阶段都有不同的成本构成，因而也需不同的成本管理重点或模式。