

我国目标成本管理与 作业成本管理整合研究现状

张咏梅(教授) 宋炳霞

(山东科技大学经济管理学院 青岛 266590)

【摘要】将目标成本管理和作业成本管理进行整合,能够发挥各自优势,弥补不足。本文通过对中国知网核心期刊以及博硕士学位论文2000~2013年的数据进行统计,总结归纳出了整合研究的特征,从基础理论研究和应用研究两方面进行了综述,指出了研究存在的不足,提出了整合研究需要注意和深入的问题。

【关键词】目标成本管理 作业成本管理 整合

目标成本管理是一种以目标成本法为核心理论的成本管理理论,作业成本管理是一种以作业成本法为核心理论的成本管理理论。目标成本法于20世纪60年代起源于日本,作业成本法于20世纪40年代起源于美国。目标成本法和作业成本法都是企业重要的成本管理工具,但两者均存在固有缺陷。目标成本法通常根据工序向前核定,更加注重事前控制,容易导致成本信息脱离产品实际开发程序。作业成本法在将实际成本与标准成本进行比较之后,再对作业进行分析,消除非增值作业,因而更注重事中和事后控制。将两种工具进行整合,可以发挥各自的优势,提高成本管理效率。21世纪初,在我国经济高速发展的背景下,目标成本法与作业成本法这两种管理工具的整合研究逐步引起学术界的重视。

一、目标成本管理、作业成本管理整合研究的总体特征

1. 研究数量的特征。研究成果数量较少。笔者分别以“目标成本”和“作业成本”为主题在中国知网上进行检索,共搜索出67篇核心来源期刊文章(其中包括3篇EI来源期刊文章及11篇CSSCI来源期刊文章)和223篇博硕士学位论文。

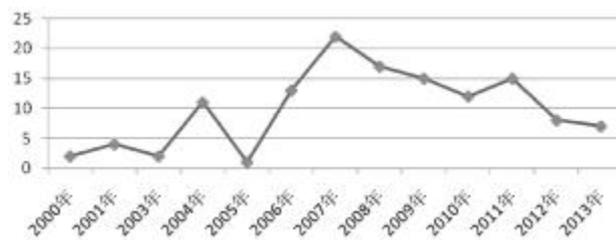
经过阅读,剔除不涉及目标成本管理与作业成本管理整合研究的样本,最终得到发表于核心期刊的有36篇(其中包括3篇EI来源期刊文章及6篇CSSCI来源期刊文章),博硕士学位论文88篇。

表1 2000~2013年研究成果数量统计

年份	2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	合计
期刊	1	3	1	5	1	5	7	6	5	3	1	2	2	42
博硕士学位论文	1	1	1	6	1	8	15	11	10	9	14	6	5	88
合计	2	4	2	11	2	13	22	17	15	12	15	8	7	130

研究成果数量可以在一定程度上反映出学术界对其的关注程度。从图中可以看出,目标成本管理和作业成本管理的整合研究虽已经引起学术界的关注,但其关注程度并不强,博硕士学位论文总体上多于期刊研究成果。

2. 研究趋势的特征。为对目标成本管理和作业成本管理的整合研究趋势进行梳理,笔者将最近14年的相关研究成果发展趋势绘制成图1。



2000~2013年研究成果发展趋势图

从图中可以看出,研究趋势呈现出三个明显波峰,各波峰阶段研究侧重各不相同。第一个波峰阶段(2000~2003年)的研究侧重点是对目标成本管理和作业成本管理整合的可行性以及整合体系的基础构想,这时的“整合”更倾向于“结合”,是整合的雏形阶段。第二个波峰阶段(2004~2005年)的研究侧重点是整合体系或者模式的构建,初步涉及了两者与ERP成本管理理论的整合。第三个波峰阶段(2006~2013年)的成果最为丰富,研究侧重点是

根据不同行业的特点,将目标成本管理和作业成本管理整合体系进行再完善,把完善后的体系应用到不同行业中。同时,学者们还将两者与供应链成本管理、价值链

成本管理理论进行整合,形成了不同的整合体系并进行了应用。

3. 研究方法的特征。研究方法以规范研究为主,案例研究、调查研究、综述的比例较低,其中案例研究多来源于博硕士学位论文。整合研究所采用的研究方法包括规范研究、案例研究、调查研究、综述四类。其中案例研究和调查研究均属于实证研究的范畴。

鲍勃·瑞安教授根据案例研究的哲学基础,将案例研究分为规范性案例研究和实证性案例研究,规范性案例研究是基于建立理论而进行的案例研究,实证性案例研究是基于检验理论而进行的案例研究。结合目标成本管理和作业成本管理整合研究内容,其所涉及的案例研究应当指规范性案例研究。

表 2 研究方法分布

	规范研究	案例研究	调查研究	综述	合计
期刊文献数量	39	1	1	1	42
博硕论文数量	42	47	0	0	88
合计	81	48	1	1	130
占比(%)	61.54	36.92	0.77	0.77	100

4. 研究人员的特征。高校是研究的主力军,根据作者任职单位,分为高校、企业、行政事业单位三类。从表 3 可以看出,来自高校的作者占 94.69%,企业和行政事业单位所占比例很小。

表 3 作者任职单位分布情况

	高校	企业	行政事业单位	合计
篇数	125	5	2	132
占比(%)	94.69	3.79	1.52	100

二、研究文献的分类统计

为方便统计,笔者将目标成本管理和作业成本管理整合的基础理论研究界定为一般性的整合理论研究,并不涉及特定企业或者行业的应用探讨,凡涉及特定企业或者行业的应用探讨均划分为应用研究。

1. 基础理论研究特征。由表 4 可看出,基于先进成本管理理论视角的研究占 61.21%,可见此种整合研究占据重要地位。从各分类所占比例看,基于企业内部管理视角的整合体系构建研究仍占据主导地位。

表 4 整合体系构建研究数量统计

	企业内部管理视角	先进理论视角				合计
		供应链成本管理	ERP 成本管理	战略成本管理	价值链成本管理	
期刊文献数量	13	6	3	3	2	27
博硕论文数量	6	9	3	2	2	22
合计	19	15	6	5	4	49
占比(%)	38.79	30.61	12.24	10.20	8.16	100

2. 应用研究特征。

(1)不同视角下整合体系的应用研究特征。从表 5 可以看出,基于企业内部管理视角的整合体系应用仍是学者们的研究重点,基于供应链成本管理视角的整合体系应用研究占据较为重要的位置,但其他三种整合体系的研究成果均较少。

表 5 不同整合体系的应用研究数量统计

	企业内部管理	供应链成本管理	ERP 成本管理	战略成本管理	价值链成本管理	合计
期刊文献数量	7	1	0	0	0	8
博硕论文数量	43	16	1	3	1	64
合计	50	17	1	3	1	72
占比(%)	69.44	23.61	1.39	4.17	1.39	100

(2)应用行业特征。应用理论研究的应用行业分布广泛,主要集中在经济行业领域,行政事业单位应用研究较少。在统计的 72 篇应用理论文献中,应用于经济行业的有 70 篇,占到 97.2%;另外 2 篇应用于高校,仅占 2.8%。按照国民经济行业分类(GB/T4754-2002)将应用研究涉及的经济行业进行分类,统计结果如表 6 所示。在经济行业中的研究主要集中于制造业、建筑业、房地产业,其他行业涉猎较少。

表 6 应用研究的经济行业分布

	农业	采矿业	制造业	建筑业	运输业
文献数量	3	5	34	9	2
所占百分比(%)	4.2	6.9	47.1	12.5	2.8
	信息传输业	零售业	房地产业	商务服务业	水利水电业
文献数量	3	2	7	2	3
所占百分比(%)	4.2	2.8	9.7	2.8	4.2

笔者为了方便统计,将烟草制品业、工业线绳业、服装鞋帽业、家居用品业、钢铁制造业、船舶制造业、汽车制造业、机械制造业、电子电工业、石油化工业合并归纳为制造业。制造业研究情况详见表 7。

表 7 应用研究在制造业中的研究分布

	烟草制品业	工业线绳业	服装鞋帽业	船舶制造业	家居用品业
文献数量	1	1	3	4	2
所占百分比(%)	2.94	2.94	8.82	11.76	5.88
	钢铁制造业	汽车制造业	机械制造业	电子电工业	石油化工业
文献数量	4	7	9	1	2
所占百分比(%)	11.76	20.61	26.47	2.94	5.88

由此可以看出在制造业中的应用研究主要集中在汽车制造业、机械制造业、船舶制造业以及钢铁制造业。结

合表6、表7看,建筑业、机械制造业、汽车制造业、房地产业是应用研究关注的重点。

三、目标成本管理与作业成本管理整合研究综述

对现有研究成果进行深入统计梳理后,发现目标成本管理和作业成本管理研究的内容主要集中在基础理论研究和应用研究两方面。

(一)基础理论研究

1. 目标成本管理与作业成本管理整合的可行性研究。从2000年至今,学者从不同的角度对两者整合的可行性做出论证。翟文莹教授认为在“买方市场”条件的市场环境下,目标成本在满足顾客需要方面更为突出,作业成本在成本管理深度上超过了目标成本管理的要求,将两种方法融为一体,以加强成本管理,提高经济效益。但这种可行性分析仅局限于“顾客需要”这一个基点,未能做出更深层次的分析。胡奕明(2001)运用调查研究方法,对1985~1999年间397家企业运用的成本管理方法进行统计分析,发现以市场可接受价格为目标的目标成本管理和作业成本管理是“兼容”的。

在目标成本管理方式下,通过多重循环挤压,运用价值工程、全生命周期等成本工程方法,产品成本被“挤压”到将来市场可能接受的水平。在这一过程中,设计中的产品成本需要反复计算,而作业成本计算是一种使成本计算更精确的方法,其基本思路是“资源——作业——产品”,依此路线进行成本归集,可以避免主观分配造成的失当,从而使成本计算更精确。因此,作业成本管理与目标成本管理并不是互相排斥的。

相反,成本管理中若两者兼具,成效将更大。胡奕明用实证检验了目标成本管理和作业成本管理具有整合的现实意义,对以后的研究具有深远的启示意义。汪方军(2003)等、吴革(2004)、邱萍(2007)等、胡善珍(2008)等都认为两者在运行机制上具有互补性,在技术基础、市场属性、思想特征方面具有共同之处,能够协助企业进行有效的事前、事中、事后控制。

从学者们的研究思路来看,大部分学者从目标成本管理和作业成本管理的优势和局限性出发,分析两者的共同点,进而得到两者整合的连接点。不论从市场环境角度来看还是企业实际运行情况来看,目标成本管理和作业成本管理的整合不仅具有较高的可行性,还具有迫切的必要性。

2. 基于企业内部管理视角的整合体系构建。在构建整合模式以及体系是一个逐步完善、逐步健全的过程。田洪滨(2001)等将成本管理分为目标成本的设定、目标成本的分解、成本的分析与改进、成本的控制与业绩考核四个环节,探索性地提出了目标成本法与作业成本法整合思路。田志学(2001)等认为目标成本管理与作业成本管

理集成的特点是通过目标成本指标的层层分解落实到作业层次,来控制作业成本,用作业分析与考核的结果修正目标成本计划,使目标成本管理与作业成本管理形成一个闭环系统。同时还从目标成本分解落实、财务指标与非财务指标相结合、成本控制和过程监控以及考核与奖惩角度提出了集成管理体系的保障机制。但并没有说明新体系中各环节的联系,也没有解释新体系如何运作以及应注意的问题。胡蓉(2009)在两者整合体系的构建上有了重大突破,她提出了目标成本管理和作业成本管理双向成本控制模式,该模式是一个成本的制定——执行——反馈——修改——执行的闭环系统,它突破性的从管理责任角度划分了作业中心。雷舰(2010)认为两者通过成本分析与改进将目标成本指标的层层分解落实到作业层次,以此来控制作业成本,用作业分析与考核的结果修正目标成本计划,使目标成本管理与作业成本管理形成一个闭环系统。他将集成模式分为确定市场许容成本、成本分析与改进、目标成本计划、作业成本计算、成本分析与反馈、成本控制六个关键环节。

以上学者的研究均是基于企业内部管理视角,但这种只重视企业内部要素的整合而忽略企业外部因素影响的成本管理体系,不免有一定的局限性。

3. 基于一些先进理论视角的整合体系。面对企业不同的管理需求,目标成本管理和作业成本管理的整合体系并不能面面俱到。学者们将两者与一些先进成本管理理论相结合,构建新视角下的成本管理体系,以适应不同的管理需求。

(1)基于供应链成本管理理论视角的整合体系构建。桂良军(2004)等认为供应链成本管理的主要方法就是作业成本法和目标成本法,将两者进行融合后可以更加有效地降低成本。供应链作业成本方法贯穿在产品生产制造阶段始终,而供应链目标成本方法主要应用于设计开发阶段。孙清华(2008)将供应链成本管理划分为供应链作业成本分析、目标成本预测与修正以及预测目标成本三个环节,这种控制体系可以实现供应链的上游、内部以及下游作业的有效控制,还可为修正和改善目标成本提供真实、可靠的依据,更好地满足供应链成本管理的需要。

总的来说,这种基于供应链成本管理理论的整合体系能够协助企业实现对供应链上游、内部、下游企业的控制。

(2)基于ERP成本管理理论视角的整合体系构建。高建民等(2001)从成本经营的角度分析了现有ERP系统在间接成本控制方面存在局限性,设计了主生产计划与成本计划双闭环控制的ERP系统,同时提出了ERP系统与作业成本法和市场价格引导的目标成本管理方法集成的系统体系结构。张海斌(2007)认为在ERP环境下,可将作

业成本法与目标成本法进行整合对产品进行全程控制。王光明等(2011)设计出了详细的整合后ERP架构模型及流程,指出了ERP标准的代码体系应根据分配的作业成本要素代码设置资源和作业要素的标准值等产品成本,作为评价、处置和考核的依据。

以上研究虽然构建了基于ERP环境的目标成本管理和作业成本管理整合体系,但并未提出任何保障机制。王光明(2013)对基于ERP系统的成本管理方法进行了完善,他提出了将目标成本管理、作业成本管理、标准成本管理整合的全新管理方法TS—ABC,并将其应用于供应商管理,提出了知识转移机制、知识共享机制、供应商激励策略一套完整的保障机制。ERP系统为目标成本管理和作业成本管理的整合提供了应用平台,使得整合理论在现代化企业管理中的应用提供了可能,这种应用研究对相应的技术开发具有重大的指导意义。

(3)基于战略成本管理理论视角的整合体系构建。邓亦文、彭喜阳(2007)认为可将战略性作业成本管理的目标成本法进行整合应用于产品设计决策中,目标成本系统使得产品设计者们能够通过关注新材料、人工和装配成本,实现降低直接产品制造成本的目的。张玉英、张兴武(2009)认为企业战略成本管理应重在目标成本规划、作业成本控制和责任中心考核三个环节上,使成本规划和产品设计一体化,从根本上降低成本。该方面的研究集中出现于2004~2009年,2009年以后出现断层。

(4)基于价值链成本管理理论视角的整合体系构建。田中禾等(2009)提出了基于价值链的“目标——作业”成本管理模式,并详细介绍了该模式的运作流程。用作业成本管理把企业划分为内外部两条价值链,将目标成本按照价值链流程层层落实,责任到人,形成一条从科研开发、设计、生产到售后服务的成本管理线。该方面的研究成果较少,从2009年才有起色,理论还不够成熟,仍需学者进一步深入研究。

(5)基于其他成本管理理论视角的整合体系构建。有的学者将整合理论用于其他成本管理模式,如项目成本管理、全面质量管理等。田志学等(2001)应用工作结构分解(WBS)的方法,将项目总目标成本分解到项目的各个子项目或工序上,并建立了项目费用单元和作业单元的关系矩阵,使成本分解更趋于合理。在成本分解的基础上建立了一系列成本曲线,提供了有关项目成本和进度偏差的警报,实现了利用目标成本管理对项目进度的动态控制。王辛平(2006)认为在适时生产系统下,根据目标成本和目标利润设计最佳产品,按照全面质量管理的要求,以理想作业链进行生产,以作业成本法核算生产成本,按照生命周期法披露成本信息。

总的来说,探寻目标成本管理与作业成本管理整合

理论与其他多种理论进行再次整合的研究成果较少,这种“大杂烩”式的成本管理模式在构建、实施上具有难度。

(二)应用研究

1. 整合理论在不同行业中的应用研究。目标成本管理与作业成本管理的整合理论还在不同行业进行了应用。如在建筑业中,尹培芳(2007),钱祖俊、王宝慈(2008)从基础工作和配套设施两方面提出了“目标——作业”成本管理模式在建筑施工企业中的应用。在房地产业,孙艺健等(2009)开发了具有基础信息管理、目标成本管理、合同管理、结算管理、变更管理以及成本统计管理功能的成本管理系统,并在北京、成都和重庆等几个大型房地产企业进行了应用,发现在成本信息收集、信息共享、企业决策、成本管理和分配等方面获得较好的效果。梁艳娟(2009),伍洋(2011)将目标管理和作业管理的整合体系应用于房地产项目的供应链管理中。

2. 不同整合体系的应用研究。由于统计视角不同,不同整合体系的应用研究与行业应用研究有重合之处。夏鑫、涂蓬芳(2006),钱祖俊、王宝慈(2008),吴君民等(2008),徐玉良(2013)等都从不同行业企业内部管理的视角谈及了整合体系的实际应用。林冬梅(2009)、梁艳娟(2009)、张妍(2011)等讨论了基于供应链成本管理理论视角的整合体系应用。周裕法(2008)讨论了ERP与ABC、成本企划集成的成本控制框架模型在塑料彩印厂的应用。李焯(2001)、张士强(2005)等讨论了基于战略成本管理理论视角的整合体系应用。于雯(2007)、左钰(2009)分别探讨了基于价值链成本管理理论视角的整合体系在航运企业以及中小企业中的应用。

总的来说,目标成本管理与作业成本管理整合理论在不同行业中的应用研究涉猎面较广,但是应用研究多采用案例研究,且大多来源于博硕士论文,案例研究的质量还有待检验。

四、结论

通过对中国知网核心期刊以及博硕士论文2000~2013年数据的详细分析,可以得到以下结论:

1. 与会计领域其他研究进行横向比较,目标成本管理与作业成本管理整合研究相对冷门。将研究成果两大来源进行纵向比较,博硕士论文对该项研究的关注度高于期刊研究。

2. 目标成本管理和作业成本管理的整合研究以规范研究为主,案例研究为辅,而调查研究只有一个样本。其中,案例研究多来源于博硕士论文,研究质量有待检验。从细分层面的研究方法看,基础理论研究主要采用规范研究的研究方法,应用研究主要采用案例研究的研究方法。不同角度的整合体系基础理论研究及应用研究采用的研究方法各有偏好,且这种偏好具有一定的偶然性。

会计准则国际趋同效果评述

——基于准则执行机制视角

曹国俊

(中国人民银行广州分行 广州 510120)

【摘要】 本文基于会计准则执行机制视角,分析了趋同对会计信息质量及资本市场的多重影响,认为采用高质量的会计准则不一定产生高质量的会计信息,会计准则的实施效果还受到公司内部治理机制、管理层动机、法制环境、外部审计、声誉和道德文化水平等因素的多重影响。实现会计准则国际趋同,需重视准则的实施成本与执行效果,结合制度环境建立健全有效的会计准则执行机制,加快会计准则执行机制的国际协调与合作。

【关键词】 会计准则 国际会计 国际财务报告准则

一、引言

会计准则国际趋同是指各国会计准则向国际财务报告准则(IFRS)趋同的过程。各国和地区向IFRS趋同的方式和路径主要有三种:一是直接使用IFRS或只是对IFRS略加修订,如欧盟、澳大利亚、加拿大、巴西;二是参与制定IFRS并同时参考IFRS修订本国会计准则,如中国、印

度;三是继续使用本国会计准则并努力使会计信息与IFRS相似,如美国、日本。截至目前,全球已有超过120个国家和地区要求或允许上市公司采用IFRS。

会计准则国际趋同能否实现改进会计信息质量、提高会计信息可比性、改善资本市场信息传递质量、便利跨国资本流动等预期目的,关键在于准则的执行效果。本文

3. 从文献作者的任职单位看,高校学者是研究的主要力量。

4. 整合研究的重点是基于企业内部管理视角以及供应链成本管理理论视角,其他视角的整合体系构建及应用研究涉猎较少且研究过程断断续续。

5. 应用研究涉及的行业广泛,主要集中在经济行业领域,建筑业、机械制造业、汽车制造业、房地产业在应用研究中占据重要位置,其他行业涉猎较少。

五、研究启示

1. 目标成本管理和作业成本管理的整合研究起步较晚,博硕士论文数量居多,高质量的期刊文献较少,还需要学术界不断深入研究。

2. 在研究方法上,需知道规范研究往往采用理性思维进行逻辑推理,还需要进一步结合其他研究方法进行实证检验,并不断修正理论。当然,要谨记不能为了实证而实证,检验时应该保持客观性。

3. 实证性案例研究和调查研究是目标成本高管理和作业成本管理整合研究需突破采用的研究方法。企业传统的保护意识,使得实证性案例研究和调查研究困难重重。要营造一种社会文化氛围,让企业形成对调查研究的正确认识,给予调查研究以充分的理解和支持。用案例来

不断检验整合理论的实施情况,归纳总结其应用的困难。

4. 高校应与企业加强合作,以理论指导实务,以实务不断反馈修正理论,使研究成果具有较高的可行性。

5. 从目前研究成果来看,目标成本管理和作业管理可以与供应链成本管理、ERP成本管理、战略管理、价值链成本管理等理论整合。至于目标成本管理和作业成本管理是否还可以与其他理论相结合,或者整合后使得成本管理效率更加有效,是下一步研究的一个方向。值得一提的是,要想将目标成本管理、作业管理与ERP成本管理理论整合后的体系应用到企业实务中,还需要进一步研究如何借助现代化信息技术实现。

6. 不同的整合体系应用研究大多停留在个案的研究层面,要想提高这种应用的可行性还需要大范围、大样本的应用研究。

主要参考文献

1. 鲍勃,瑞安等.财务与会计研究.北京:机械工业出版社,2004
2. 夏鑫,涂莲芳.煤炭企业基于作业的可控成本收购法及其应用.财会月刊,2006;12
3. 邱萍,张庆.作业成本管理和成本企划的比较与融合.财会月刊,2007;3