

# 成本管理的概念扩展与创新实践

冯 圆

(浙江理工大学经济管理学院, 杭州 310018)

**摘 要:** 概念扩展是管理创新的基础。从产品的成本理念上升为概念产品,并围绕成本控制的量化管理,应用精益成本管理和物流成本管理等控制手段,使概念产品更具实践价值以及概念扩展的现实意义。同时,进一步促进单一企业成本管理向企业群成本管理的概念扩展与实践创新。

**关键词:** 成本理念; 成本管理; 概念扩展; 企业群; 实践创新

**中图分类号:** F830.91      **文献标志码:** A

成本管理水平的高低是企业整体经营管理能力的体现,是企业获得竞争优势的重要保证。通过对企业实践中有关成本管理方法体系的加工与提炼,不仅能够提升企业的核心竞争力,还可以为其他企业的成本管理实践提供参考,丰富成本管理的理论与方法体系。为了构建具有中国情境特色的成本管理模式,需要在中国本土的典型企业中探求新的视角,挖掘新的发展渠道。从成本管理的产品理念出发,寻找创新的成本管理路径,并进而扩展成本管理的组织空间等,具有十分重要的现实意义。

## 一、成本管理的概念扩展

由于成本管理是边缘性学科,其依据的理论较多,所以在由成本理念转化为概念产品时,需要明确界定“概念”的内涵与外延,以使成本管理工具更具延展性,提高成本管理应用的有效性与普及性。

### (一)成本理念与概念产品

#### 1. 从成本理念到成本管理

从成本理念转化为成本管理,可以说是有规律可循的。田中雅康<sup>[1]</sup>从价值工学的角度,将成本管理创新的动力进行了界定,即聚焦于魅力功能与实用功能这两个区域,并据此对成本管理的效率与效果进行全面的业绩评价。林万祥<sup>[2]</sup>将成本理论划分为三块,即成本起源及基础理论、成本应用理论、成

本发展理论,并对各自涉及的相关成本概念进行了描述。譬如,在成本应用理论中,他将各类成本从微观成本、宏观成本与战略成本等视角探讨了其管理的效率与效果。殷俊明等<sup>[3]</sup>借助于对供应链成本管理的概念界定,从量表的开发与验证角度探讨了供应链成本管理在战略管理扩展中的重要性。

狭义的成本理念往往局限在财务会计的视野,强调会计确认与计量等的可行性与现实性。广义的成本理念正呈现出一种“泛化”的倾向,一种发展趋势是:从会计学向管理学,并进一步向经济学与社会学的方向发展。从成本到成本管理,通常有两种路径,一是理论边界的延伸;二是实践创新的扩展<sup>[4]</sup>。从理论边界的延伸来讲,原有的成本理念上升为成本管理,表明这种成本理念在管理层面上得到了有效的提升。譬如,作业成本法转变为作业成本管理就是这方面的典型反映。由实践路径形成的成本管理创新,一般有两种情境:一是从原有的成本概念入手,通过成本管理实践来细化“分类”。以“环境成本”实践为例,现实中因管理视角不同,其概念扩展存在一定的差异。Nakajima<sup>[5]</sup>将“环境成本”从环境保护成本视角(形成“环境成本管理”)以及物料与能源成本视角(形成“物料流量成本管理”)等进行了概念扩展。二是先实践后理论升华。即,企业实践中先有成本管理的经验与做法,然后再将其进行理论

总结与升华,并形成成本管理所需的理念及具体的核算方法。第一种情境表现为财务会计向管理会计方向变迁的形态;第二种情境是管理会计向财务会计方向的靠拢。它表明,实践中财务会计与管理会计是一种相互包容,以及相互转化、共同发展的关系。

## 2. 概念产品的提出

由成本理念(cost concept)构建的创新模式往往起始于概念分类的扩展,成本理念体现在一系列的概念之中,它具有层次性,且包容性强,具有宽广的延展性等特征。如表1所示。

表1 成本理念的层次性

具体层面	相关概念
核心层	成本性态(固定成本与变动成本)
应用层	标准成本、责任成本、作业成本、资源消耗成本、精益成本、环境成本等
发展层	企业间成本、企业群成本、风险成本、社会成本等
研究层	成本管理的射程、边界,成本功能扩展、成本管理的权变性,成本控制的新坐标等

表1中,成本理念仅是按四个层面进行的一种笼统归类,其目的是为成本管理创新提供概念基础。由成本理念上升为成本管理,需要循环成本管理转变的规律。譬如,依据成本性态理念,可以将成本按变动成本与固定成本分类,并进而在变动成本管理与固定成本管理方面实施改革与创新,比如形成贡献毛益指标,以及本量利管理等具体方法;再比如,根据成本经营理念,可以将成本分类为轻资产成本与重资产成本,并借助于对应的成本管理使企业成本转变为社会成本,进一步提高成本管理的效率与效益等。表1中之所以将成本性态作为核心层理念,是因为它是从成本理念到成本管理,并进一步上升为管理会计的最根本特征。事实上,成本管理是一门包容性非常强的学科,因为其本身就是一门边缘学科,它必须从相关的学科中吸取营养,从动态变化中寻求自身进一步发展的空间。

基于成本理念的概念产品(conceptual product),是指符合技术与经济要求且具有独特创意的产品或是具备某种特定消费意念的产品。概念产品是一家企业用来展示自己的最新技术,或者为下一代产品的开发方案等而专门制作的模拟实体<sup>[6]</sup>。它分为展示型与实用型两种情况,展示型的概念产品是对技术性能与产品框架的一种陈列,应用性不突出,是一种外观表达或新型设备的展示。这种概念

产品具有鲜明的设计特征,不受产品推广应用之类实用性要求的束缚,其构思往往具有超前性,制造过程也不用考虑流水线生产的需要。因此,这种产品未来大批量投产或制造的概率较小;实用型的概念产品是企业未来产品发展的方向,虽然可能是初步设计,但其应用价值一般都很高,而且对产品实用性方面的考虑周全,这种产品本身就是用企业既有的生产线加工出来的产物,它投产的概率大。概念产品的成功推出,不仅是企业技术进步的表现,也是产品成本理念的一次展示。同时,它将丰富企业品牌的价值内涵,为顾客创造出性价比更好的产品,为企业带来巨大的经济效益<sup>[7]</sup>。

概念创新是企业差异化战略的一种重要体现,通过对产品的成本理念分析与应用,创造出体现产品差异化特征的概念产品,满足消费者的个性偏好,且快速推出产品并占领市场,从而在激烈的市场竞争中获得优势,这是成本管理概念扩展的内在动因。进入21世纪以来,企业始终应将为顾客创造价值放在成本管理的首位<sup>[8]</sup>,通过顾客价值的实现来满足自身的价值增值需求。成本理念不仅是一种技术与经济融合的观念,也是产品设计与品种结构优化的整合观;成本理念与概念产品的结合,正是基于这种为顾客创造价值的思维而形成的成本管理的战略发展观,体现了成本管理改革实践的发展规律。

## 3. “两个视角,四个路径”

由成本理念转化为概念产品,是通过成本管理的概念扩展,即借助于“两个视角,四个路径”来实现的,这是一种体现成本管理情境化特征的管理会计新模式。成本管理的“两个视角”是指应用视角与需求视角,“四个路径”是指领导性路径、视觉化路径、实用化路径和高端性路径等。换言之,为实现顾客价值创造,进而实现企业价值增值的目的,企业一般由三个阶段来予以保证:第一阶段是产品成本理念导向下的成本管理;第二阶段是精益成本管理为基础的企业战略管理;第三阶段是基于供应链物流管理的成本管理创新,并借助于顾客价值创造,以及成本结构优化来实现企业的价值增值,如图1所示。

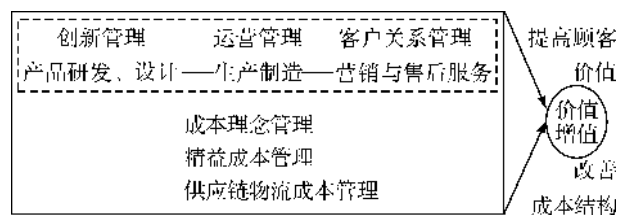


图1 成本管理的流程

由图1表明,以概念产品为代表的产品理念与成本管理的结合,就是要在事前进行成本管理与控制。即,借助于成本管理战略,从资金杠杆上加以支持,鼓励设计人员提高产品的附加价值,具体的内容包括:a)开发高性能及特殊市场需求的产品;b)不断改良产品设计;c)引进先进技术和加工工艺。概念产品是一种“创意产品”,具有较强的主观性,欲把观念转化为现实,需要增加材料、技术及工艺等方面的投入,从而引发对成本管理的思考。即,如何设计出在技术上与经济上均具有初步合理性的完整产品等,这已成为产品设计中的一个重要成本课题。概念产品转化为现实产品,包括两个阶段:一是将创意转化为概念产品的过程;二是对概念产品进行价值工程分析,通过技术与经济的结合,提高产品的稳定性和适应性。

成本管理的“两个视角”是:a)概念产品的应用视角。它体现在概念产品的功能上,即人们对产品的美誉度等所体现出的魅力功能,以及使用上的便利性等体现的操作功能;b)概念产品的需求视角。它反映人们对产品的一种期望,即人们对产品的态度。譬如,是一种精神上的需要,还是物质上的需要。如果将概念产品的应用视角看作纵坐标,需求视角则为横坐标,由此形成四个象限。这四个象限就构成了概念产品创新的四个路径,如图2所示。

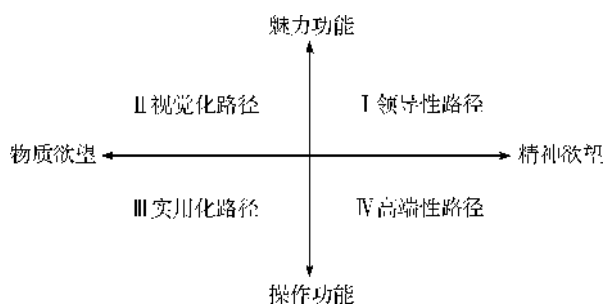


图2 成本管理的概念扩展与创新

图2展示出了成本管理的“四个路径”,具体分述如下:

(1) 路径I:领导性路径。这是一种引导消费新生活的路径,其特征表现在:a)具有很强的创新性,从洗衣机行业来说,就是生产出以前市场上未出现过的,它具有领导创新的能力;b)具有很好的精神享受。如“高端、大气、上档次”,引领生活质量等。

(2) 路径II:视觉化路径。这是满足感观消费的开发路径,它对于人们的感性认识要求高。如外观体型、色彩等的改进与整合等。

(3) 路径III:实用化路径。这是一种为大众消

费需求的路径,比如价格低廉,性能稳定,符合大众的口味。如在原有的基础上,增加功能,如海尔洗土豆的洗衣机等。

(4) 路径IV:高端性路径。这是在提倡实用的基础上,强调高质量的一种路径。如洗衣机噪音低,省水,以及现代化的智能式洗衣机等。

I、II象限属于领导生活新潮流型的功能配置,而III、IV象限是属于提高生活满意度的功能配置。上述四种路径之间也是可以相互转化的,但它们之间是一种螺旋式上升的态势。即虽然它们之间互相转变,但这四种路径始终存在。

I领导性路径的转变特征是:从I象限向第IV象限转变,其途径是提高产品质量、完善性能,增加功能,简化操作等方式。从第I象限向第II象限转变,其途径是改变造型、色彩、材质等方式;第I象限向第III象限转变,其途径是产品稳定、物美价廉,通用性强。

满足未来顾客需求的创意,一般分为三个步骤,即“创新意识—概念产品—现实产品”。“创新意识”来源于对顾客的了解和对市场的分析,只有对市场潜在的产品需求进行概念化加工,才能形成顾客满意的现实产品,进而生产出现实的产品。创新意识的形成通常来自两个方面<sup>[9]</sup>:

一是市场的需求。它是以销定产的创意,它满足产品创新的三个步骤,即,从创新意识的形成,到概念产品的形成,最后完成现实产品的生产,并推向市场。

二是以推论为前提。假设顾客对某种或某类产品有需求。当然这不是简单臆造,而是在对顾客的投资,产品的类比、推理与想象等手段和方法基础上综合而来的。这种创新意识可能存在较大的失败风险。

本文提出的这种成本管理模式,其积极意义在于:成本管理的“创新意识”要求公司了解推向市场的产品是属于哪一种潜在的概念产品形态,并促使开发的新产品特征变得更加明确,从而给制定开发设计的工作计划带来方便,同时从源头上控制公司的成本与费用。

## (二)成本控制的量表管理

### 1. 概念产品的形成

借鉴田中雅康<sup>[1]</sup>对产品创新管理的思想,本文将概念产品的形成划分为四个步骤:即明确创新的功能,分析创意的功能,通过概念产品进行量表分析,提供概念产品详细的产品设计。在从创新意识

向概念产品转化的过程中,需要提升两大功能,即明确创新的功能与分析创意的功能,如表2所示。

表2 创新意识转向概念产品的过程

创新意识	概念产品
A 明确创新的功能	技术与经济的合理性,采用价值工程等方法
a) 形成并明确创意	属于概念产品的哪种路径,即明确产品的形态与功能需求,产品具有何种特征,针对哪种类型的客户等
b) 分解创意	根据顾客需求的市场分类,如收入高低、年龄大小;根据产品用途的市场分类,如自用品、礼品等
c) 创意派生的功能体系	通过树形图等功能加以延展,譬如使用功能方面,操作简单等功能延伸,如开发出可以用于洗衣产品的洗衣机等
B 分析创意的功能	对魅力功能与实用功能加以分项分析
a) 魅力功能的分解	可以分为美观、贵重功能与社会、文化功能
b) 实用功能的分解	可以分为结构性功能与执行性功能

2. 概念产品的量表设计  
概念产品的量表管理主要是根据实用功能中的结构性功能与执行性功能来加以考察的。概念产品量表管理的具体情况,如表3所示。

表3 概念产品量表的管理

研究问题及运用量表的方式	主要的实现方式
结构性功能分析 产品的基本属性与方式:a)电机的结构有轴承、漆包线、嵌接盒等;b)滚筒类型有旋转性、抛扭性等;c)纳入装置:有智能化、机械化等;d)外形:有方形、圆形等	性价比好:价格低,实用性强 可以将它的“属性”与“方式”加以组织,形成若干方案,在此基础上,进行市场调研,了确哪种功能是市场最关注的,如洗净、省水;若是“最重要”的,则它就成为成本攻关的重点
执行性功能分析 构建分析模型:a)顾客满意度指数(CS);b)提升顾客满意度;c)对功能成本进行分析	目标是:顾客满意、价钱适当 计算公式为:“顾客功能欲望/顾客满意度”;收集顾客对同类竞争产品的各种功能期望值,以及产品各种功能实际达到的满意效果方面的信息;采用价值工程分析方法
魅力功能分析	以实用功能为基础,根据不同区域,以及类别与层次的顾客需求,对产品的外观设计,材料选型、工艺运用等进行组合。

3. 产品设计的形成与目标的分解

根据以上步骤,在结合量表分析的基础上,对不确定性环境下的创新意识进行抽象、提炼,并由此进行概念化收敛。然而,提出详细的设计计划,需要坚持将技术与经济,功能与成本因素等有机地结合起来,并始终围绕成本降低目标实施战略管理。降低产品未来成本的途径主要有三种:a)与供应商谈判并寻求合作,从源头上降低原材料的采购成本;b)对产品进行价值工程分析,分析产品性能是否能满足顾客要求,是否存在功能过剩。确定产品的性能要求之后,在不影响产品性能的基础上,改进产品的结构或者工艺设计,以求降低成本;c)进行生产流程再造,改进生产工序,也就是用优化过、精简过的加工程序生产出与原先相比质量相同甚至更优的产品,剔除生产制造过程中的不增值作业,提高生产效率。

(三)精益生产与物流成本管理

基于成本理念的概念产品,在其形成与发展过程中还需要借助于生产与销售环节的精益成本管理与供应链物流成本管理加以支持与保障。具体而

言,重点做好如下几点。

1. 精益生产与成本管理的协调

以精益生产为导向的成本管理要求以顾客价值为导向,将市场营销观念融入企业成本管理的各个过程与环节;强调整体价值流的流动速度,特别是对瓶颈环节的流动速度;注重现场管理,以消灭一切浪费、始终以精益求精和不断改善为目标,立足于企业整个生产系统的优化,推行全方位的精益管理,如精益采购、精益设计、精益生产、精益物流和精益服务等。

精益生产与成本管理的结合使成本管理的概念得以进一步的扩展,“精益成本管理”应运而生。这种基于精益成本的战略管理目标是:a)通过精益成本活动,强化经营控制,消除浪费,追求最小价值流费用;b)提供精确、及时和易懂的信息以促进精益生产的实施,增加顾客价值,促进公司成长,提高获利能力,增加公司现金流等;c)通过激励员工、提供相关和可控信息支持精益生产,使组织在任何层面都能实现不断的改进。换言之,实现企业为顾客创造价值这一宗旨,必须重视精益成本管理,它对成本

理念管理具有积极的促进作用。

## 2. 精益成本管理的绩效评价

精益成本管理与控制也需要借助于量表管理这种手段,精益成本的量表管理具有自身的特点,这从绩效评价中可以得到具体的反映。传统成本管理过份强调“生产效能”,注重“生产能力利用”和挖掘“过剩生产能力”;而精益成本管理则更加注重价值创新,即在成本管理过程中不再依赖通过精确的方法计算获得的产品成本来进行决策,而是依赖作为整体的价值流的实际成本和获利能力来进行决策。这种管理活动产生的信息易于理解,易于获得,并且由于它的真实性,使由此做出的决策更加科学。为了提高精益成本的管理效率,增强战略管理的“可视性”,借鉴日本成本企画中的“看板管理”,需要对相关绩效评价指标加以规范,表4是其中之一。

表4 某公司的绩效指标

业绩指标	解释
单元:	
每时批次产量	每日每两小时为一批的计划产量与实际产量的对比
准时发货	追踪反映各批次是否准时发货;未准时发货时,延迟几天
价值流:	
准时发货	准时发货量占总量的比例
订一发货时间	从系统接到订货到货物发出的间隔天数
劣质损失	内外部失误损失
存销货比	过去三个月存货水平与销货水平之比
员工人均销售量	销量与价值流员工数之比
平均产品成本	周价值流成本除以发货数
公司总体:	
劣质损失	内外部失误损失之和
存销货比	过去三个月存货水平与销货水平之比
员工人均销售量	总销量除以总员工数
顾客退货率	退货量占总发货量百分比
净资产回报率	净利润除以净资产
销售增长率	销售量变动水平除以上期销量

## 3. 深化供应链物流成本管理

如图1所示,实现企业价值增值的目标,需要三个阶段的管理相配合。即,成本理念管理、精益成本管理与供应链物流成本管理必须密切协作。换言之,跨地域、跨组织的成本管理,其控制范围不仅仅局限于企业自身,而应当将目光放眼整个企业所处的行业价值链上。随着市场竞争的日益激烈,企业与供应商以及顾客之间的关系成本、物流成本以及服务成本等同样消耗着企业的资源,而且这些外部

成本占企业总成本的比例逐渐提高。所以企业需要考虑的成本不仅仅是企业内部作业发生的成本,而是要考虑从供应商管理到生产运作再到市场开拓整个过程中的成本。

### (1) 搞好物流成本的整合管理

现阶段,企业成本管理的重心还局限在控制内部的运营与管理成本,成本管理只是针对企业内部活动的管理,没有考虑与供应商和客户之间的关系成本,更没有考虑企业整个价值链物流的成本。企业物流系统由销售物流、生产物流和供应链物流组成,其中销售物流是成品实物的流动;生产物流是为生产制造环节服务的物流;供应链物流是企业材料采购等活动形成的物流。

物流成本管理的重点之一是实施物流的整合,具体包括以下几个方面:a) 将物流管理作为公司的竞争策略,正确认识企业物流的价值、功能和成本;b) 树立一体化的供应链管理观,将产品设计、采购、生产、销售、售后服务作为一体化客户价值创造过程看待;c) 引进优秀的“第三方”,赢得专业服务水平、规模/成本效益和先进的管理技术;d) 优化物流模式的设计,重新确定和规划企业客户服务水平、物流渠道、组织配置和物流实体网络;e) 建立新的物流运作计划,建立和确定合理的管理流程、运输方式、简化物流环节和合理的资源整合;f) 规划和建立企业物流IT系统。

### (2) 强化供应链物流的创新管理

主要是“两项工作”与“四个步骤”,其中的“两项工作”是:a) 物流作业活动的BtoB电子化,即电子物流;b) 实现物流管理信息系统与分销管理系统(DRP)的无缝对接。“四个步骤”分别为:一是供应链全过程的数据信息化;二是物流运转的内外部流程信息化;三是经营决策的信息化;四是企业交易行为的智能化。借助于上述物流环节的创新,企业内部应加快组织体制改革,建立协调全局的商务管理系统。对此,一方面要加快成立专门的物流管理组织,由其来集中制定公司采购、生产、销售等供应链过程中的所有物流规划,加强对物流执行与控制的管理;另一方面,增设企业的信用管理机构,全面负责公司的信用管理,包括制定信用政策并对信用额度加以控制,以及DRP订单信息的跟踪与监督等。与此同时,还应积极完善企业的各项保障措施,具体包括<sup>[10]</sup>:a) 强化人才激励机制,积极培养物流方面的专门人才;b) 成立物流成本管理组织,提高人们对物流成本概念的认知;c) 加快存货的周转,控制

各类存储费用;d) 日常采购与网络采购相结合,提高采购管理制度的有效性和可操作性;e) 努力探寻物流管理的新路径,从物流成本与效益的理念上提高服务的质量意识;f) 加强物流绩效的量表管理,提高物流评价的效率与效果,如控制退货的数量等;g) 实现供应链与物流管理的系统化和综合化,提高物流管理的整体控制能力;h) 正确认识成本概念的内涵,建立全面的成本核算体系。

## 二、成本管理的创新实践

为了使企业组织更具战略导向性,需要将组织的中长期战略以先导性的成本管理知识嵌入到相应的计划及管理目标之中,促使传统的以单一企业为主的成本管理向企业群成本管理的方向扩展,它对于丰富成本管理理论与方法体系具有积极的意义。

### 1. 企业间成本管理的提出

企业间成本管理作为一种成本管理的概念扩展,主要指的是企业与企业之间的成本管理,具体表现为供应链成本管理或企业群成本管理。企业间成本管理扩展了成本管理的外延与边界,促进了企业间的协作与共同发展,其意义表现在。

#### (1) 注重整体利益的获取

企业间成本管理能够帮助参与的企业从战略上思考竞争优势的来源,提升企业的核心能力。企业之间利益主体的多元性,给各相关经营主体的管理带来了复杂性和多样性。如何设计企业间成本管理的管理机制,实现企业间整体利益的最大化是当前管理会计研究的一个热门话题。

#### (2) 强调合作的重要性

随着经济环境的转变,顾客需求的个性化特征增强,企业之间多维、动态、多边的交易开始形成,由于缺乏应有的思想与观念转变,一些企业形成大量的产销矛盾,造成了诸如库存严重积压或由于缺货流失客户,严重的还使以供应链为纽带的企业之间的上下游关系恶化、甚至互生敌意,进而导致破产等。因此,必须转变思想,朝着顾客导向、协调合作的方向发展,通过企业间的精诚合作、共同努力,来实现不断降低顾客成本,提高顾客价值的战略意图。

#### (3) 提升组织的长期效率与效果

成本管理的重点应由企业组织内部转向组织之间。在组织内部成本缩减空间日益减少的情况下,只有通过企业间成本管理建立长期的合作伙伴关系,将成本管理的重点由组织内部转向组织之间,才能获得持续的竞争优势。这种合作关系,一方

面有助于降低因相互不信任导致的交易成本;另一方面可以通过信息共享、共同合作,来全方位降低产品生命周期成本、挖掘成本潜力,以达到成本的最优化。此外,通过在战略上建立企业间的长期合作伙伴关系,使产品在开发期和确认期科学合理地选择交易对象,加强信息沟通、人员技术交流以及专有资产投资等策略的选择,促进产品开发期的缩短、延长成熟期、避免反复期。同时,还可以在综合考虑项目风险、依赖风险和供应链整合风险的基础上,利用各种成本方法和工具,在产品的整个生命周期中优化企业间的成本管理,进而从根本上创造顾客价值。

### 2. 企业群成本管理的应用

企业群是指大量产业联系密切的企业(主要是中小企业)与相关支撑机构在空间上集聚,并形成强劲、具有持续竞争优势的现象<sup>[1]</sup>。企业群成本管理的优势就在于能够克服集群环境下企业之间的竞争和合作关系的不平衡,以及生产的社会根植性和网络的复杂性等方面带来的不协调等问题。企业群的地域聚集优势,为成本管理向企业群延伸提供了条件,它通过广大中小企业的集群参与,不仅节约了大量的市场交易成本,还带来了外部经济效应,使企业群整体具有了价格优势(弹性)和管理柔性,表现出了极大的经济活力。从企业群之间的竞争与合作来看,企业群成本管理的一项重要使命就是通过成本管理手段减弱企业群内彼此之间的分歧,控制机会主义行为。这种机会主义行为在企业群中的表现形式很多,一个典型的代表是企业群内的某家企业实施所谓的“单边学习竞赛”,即力图快速地学会并掌握企业群合作方的知识和技能,一旦达成学习目标后就开始减少资本的投入或实施企业外迁等行为,从而导致企业群的不稳定性。

企业群成本管理围绕实现企业群竞争优势以及提升竞争能力等,为企业群中的各方主体创造价值,使加入集群的企业感受到自身价值的增值,亦即参与的企业在企业群中获得的收益大于付出的代价。企业群成本管理给参与企业带来的价值可以表现在以下两个方面,一是直接价值。其最明显的特征是比较效应,即参与企业通过与群中其他企业对比学习,能够发现企业在内部管理制度与流程设计与改造方面存在的不足,并通过借鉴群内其他企业的长项等加以完善,从而带来现实的价值增值;二是间接价值。如与群内其他企业进行资源交换、学习交流,以及增进合作、搞好关系等方面所带来的价值。为

保持企业群成本管理的优势,加强企业群之间的协作与配合,以及减少生产的社会根植性等问题,需要做好以下几方面的工作:a) 加强组织间的关系管理(relational view),增强企业群内各主体自觉合作的动力,保持企业群之间的稳定和信任关系,减少不确定性;b) 提高企业群之间的可视性,尤其是绩效管理的透明度。企业群成本管理组织通过管理会计的信息支持系统为集群企业各方提供平台,帮助各利益相关方及时了解企业群自身带来的效应等;c) 培养企业群整体的竞争优势。在获得特定资源、知识和信息方面,管理会计控制系统要为企业群创造条件,政府部门等加以积极配合,而非单纯的采用优惠政策等措施,即从根本上促进企业群中的各利益主体实现内生性的增长<sup>[12]</sup>。

总之,企业群成本管理不仅能够提供与顾客和竞争对手相关的外向型战略信息,还能够提供本企业与企业群相关的内部信息。企业群成本管理是企业间成本管理的一个典型代表,它是成本管理在组织层面的一种延伸与扩展。加强企业群成本管理的研究与应用,不仅能够丰富和发展成本管理的理论与方法体系,也为成本控制的合理、有效应用提供了一个可借鉴的典范。

### 三、结 论

本文在分析成本理念的基础上,围绕成本管理的概念扩展提出了“两个视角,四个路径”的成本管理新模式。从研究范式来看,无论是基于成本性态的成本分类,还是成本经营理念下的成本管理扩展,大都是基于理论边界的一种延伸;而基于经营主体视角的成本管理,即从单一企业成本管理向企业群成本管理的扩展,则更多的是着眼于企业实践的成本管理创新。通过本文研究,可得出如下结论:a) 成本理念与概念产品的结合,体现了成本管理改革的发展规律,是管理会计情境化研究的内在要求;b) 围绕成本理念形成的成本管理新模式,为企业产品创新,以及企业研发管理等提供了一种新的思路;c) 概念产品的形成与应用是多种管理手段共同发挥作用的结果,即它是由成本理念管理、精益成本管

理,以及供应链物流成本管理等加以支撑的;d) 研究企业间成本管理,探寻企业群成本管理的经验与方法,不仅能够为企业的成本管理实践提供理论支持,也可以为成本管理体系的发展作出贡献。总之,成本管理的概念扩展促进了企业成本结构的改革与完善,同时成本管理的实践又反过来推动了新的成本理念的形成与构建,如此循环往复,必将推动我国成本管理理论与方法体系的完善与发展,并在全球成本管理的知识体系中发挥更大的作用。

### 参考文献:

- [1] 田中雅康. 最新业绩评价会计: 多元化、多方位的视角[M]. 东京: 中央经济社出版, 2006.
- [2] 林万祥. 成本论[M]. 北京: 中国财经出版社, 2001.
- [3] 殷俊明, 杨 政, 雷丁华. 供应链成本管理研究: 量表开发与验证[J]. 会计研究, 2014(3): 57-63.
- [4] Wayeru N M. Predicting changing in management accounting systems[J]. Global Journal of Business Research, 2008, 28(1): 25-41.
- [5] Nakajima M. Environmental management accounting for cleaner production: systematization of material flow cost accounting (MFCA) into corporate management system[J]. Kansai University Review of Business and Commerce, 2011, 24(3): 16-22.
- [6] Hammer M R, Bennett M J, Wiseman R. Measuring intercultural sensitivity: the intercultural development inventory[J]. International Journal of Intercultural Relations, 2003, 27(4): 421-443.
- [7] 朱祖平. 产品概念交合分析的原理与案例研究[J]. 科研管理, 2000(5): 41-46.
- [8] 陈良华. 价值管理: 一种泛会计概念的提出[J]. 会计研究, 2002(10): 53-56.
- [9] 陈胜群. 现代成本管理论[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 1998.
- [10] 曾祥云. 略论企业物流和供应链管理流程再造[J]. 管理世界, 2003(5): 23-29.
- [11] 冯巧根. 中小企业集群成本管理: 一种新的探索[J]. 科学学与科学技术管理, 2005(1): 56-60.
- [12] 冯 圆. 环境经营与民营企业成本管理实践[J]. 浙江理工大学学报, 2014(4): 1-7.

## Concept Expansion and Innovation Practice of Cost Management

FENG Yuan

(School of Economics and Management, Zhejiang Sci-Tech University, Hangzhou 310018, China)

**Abstract:** Concept expansion is the foundation of management innovation. This paper makes cost concept of product rise to conceptual product, focuses on quantitative management of cost control and applies lean cost management and logistics cost management to make conceptual products own more practical value and make concept expansion have more practical significance. Meanwhile, this paper further promotes conceptual expansion and practical innovation from single enterprise cost management to enterprise cluster cost management.

**Key words:** cost concept; cost management; concept expansion; enterprise cluster; innovation practice

(责任编辑: 陈和榜)

---

(上接第 459 页)

## Study on Training System Construction for Promoting Postgraduates' Innovation Capacity Development

GU Yue-hua

(Graduate Faculty, Zhejiang Sci-Tech University, Hangzhou 310018, China)

**Abstract:** By analyzing theories about the system and system functions, according to the investigation questionnaire regarding the key elements and demand orientation of training system for postgraduates, this paper combines system innovation work practice and elaborates construction of training system for promoting postgraduates' innovation capacity development. The postgraduate training system covers multi-dimensional content, optimization of hierarchical structure and incentive as the core value.

**Key words:** postgraduate; innovation capacity; training system

(责任编辑: 任中峰)