



成本范畴的实践内涵与变迁管理

冯 圆

(浙江理工大学经济管理学院, 杭州 310018)

摘 要: 高质量的经济发展以可持续的创新经济为基础, 为成本管理带来了新的机遇与挑战。关注成本范畴中的实践内涵, 既是我国经济社会发展的客观需要, 也是企业管理的内在要求。国内外成本管理工具的创新, 以及成本理论应用于企业实践中的经验总结, 使成本范畴中的实践内涵得到持续的丰富与扩展。文章结合成本范畴的变迁管理, 从制度、技术与管理等不同层面提炼成本范畴实践内涵的精髓, 丰富经济学、管理学与会计学中的成本范畴组合, 并通过对成本管理实践镜像的及时、系统的反馈与收敛, 增强中国成本管理的理论自觉与学术自信, 积极构建成本范畴变迁的话语体系。

关键词: 成本范畴; 实践内涵; 扩展应用; 体系建设; 变迁管理

中图分类号: F235.1

文献标志码: A

文章编号: 1673-3851(2021)04-0127-08

Practical connotation and transition management of cost category

FENG Yuan

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

Abstract: Based on sustainable innovation economy, high quality economic development has brought new opportunities and challenges to cost management. Paying attention to the practical connotation of cost category is not only the objective need of China's economic and social development, but also the internal requirement of enterprise management. The innovation of cost management tools at home and abroad, as well as the experience summary of the cost theory application in enterprise practice, makes the practical connotation of cost category enriched and expanded continuously. In combination of transition management of cost category, the essence of practical connotation about cost category is extracted from different aspects such as institution, technology and management to enrich the cost category combination of economics, management and accounting. And meanwhile, by timely and systematic feedback and constriction of the cost management practice mirror, theoretical consciousness and academic self-confidence about cost management in China are enhanced and the discourse system of transition management of cost category is actively built.

Key words: cost category; practical connotation; extended application; system construction; transition management

早期有关成本范畴的研究多从经济学角度考察, 主要观点有“代价论”、“补偿论”和“耗费论”等^[1]; 成本范畴的核心是马克思《资本论》中提及的“C+V”部分^[2-3]。成本既是经济学中的一个重要范畴, 也是会计学中的一个基本概念^[4]。进入 20 世纪

90 年代, 随着高新技术的迅猛发展, 成本范畴得到不断扩展。20 世纪末, 有学者将“成本意识、成本效益理念、成本节省、成本避免、广义成本控制、成本筑入、成本计算和成本元”等八个概念作为现代成本管理的基本范畴^[5]。进入 21 世纪后, 在经济学、管理

收稿日期: 2019-09-23 网络出版日期: 2020-07-23

基金项目: 浙江省哲学社会科学重点研究基地课题(20JJDZD075); 浙江理工大学科研启动基金项目(19092476-Y)

作者简介: 冯 圆(1988—), 女, 浙江杭州人, 讲师, 博士, 主要从事成本管理方面的研究。

学与会计学等学科研究的推动下,成本范畴的外延不断扩展。当前,会计实务中的成本范畴正面临新的挑战与机遇。即,来自不同学科的层出不穷的成本范畴远远滞后于企业管理实践的现实需要,缺乏系统的理论支撑。因此,迫切需要将企业实践中的成本思想或方法嵌入于成本范畴之中,以增强成本理念的有效性与可操作性。党的十八大为中国特色社会主义注入了新内涵,在新的历史时期,建设具有中国特色的成本管理学科体系、学术体系、话语体系成为理论与实务工作者的一项重要任务。

打造具有中国特色的成本管理学科体系和学术话语体系,并用我国企业的实践内涵去丰富或扩展成本范畴,成为增强我国成本管理的自觉、自信的客观追求,也是本文研究的基本目的。汪德华^[6]认为,党的十九大报告明确了现代化经济体系建设的着力点,可以从硬件和软件两个维度加以认识。从硬件维度考察,现代化经济体系需要突出实体经济的核心地位,并努力构建与实体经济相适应的科技创新、现代金融、人力资源等的产业协同发展体系。从软件维度上思考,就是要形成一种高水平开放的市场机制,其显性特征是微观主体活力四射、宏观调控张弛有度。总之,在现代化经济体系中,实体经济是我国经济社会的基础,科技创新是微观主体的保障,人力资源和现代金融服务是经济高质量发展的动力。唯有现代产业体系中的实体经济与科技创新、现代金融与人力资源实现协同发展,国家的经济创新力和国际竞争力才会不断增强,全要素生产率的贡献才能在“降成本”的活动中得到体现。然而,要实现上述四者的有机匹配,关键是不断地将成本管理中的实践内涵嵌入成本范畴的理论之中,并形成有效的成本管理控制系统和信息支持系统。

从理论意义上讲,成本管理的基础构件是体现在理论框架和学术概念中的成本范畴。成本范畴承载着丰富的企业实践经验和具体做法,是成本管理学科体系、学术体系和话语体系的形成基础。成本范畴研究有助于重新梳理成本管理理论与方法体系中的逻辑框架,创新成本管理实践中的新范式。一方面,需要关注我国企业成本管理范畴中的实践内涵,尤其是“中国制造 2025”、“互联网+”等背景下的以互联网平台为主体的小微企业或智能互联产品整合的成本管理模式,并深入系统地加以总结与提炼;另一方面,要学习和借鉴国外企业的成功经验,使先进的成本管理理念或方法得到有效地推广和普及,丰富和扩展成本范畴的实践内涵。同时,明确成

本范畴本身就是理论与实践的辩证统一。

从现实意义上讲,成本管理由实践中的具象到理论层面的抽象,借助的是变迁管理的手段及其对原有成本内涵实施的改造。并且,由此将其导入当前实践活动的成本范畴之中,最后形成新的概念或方法体系,为成本范畴实践内涵的扩展提供现实有用的素材,促进中国特色成本管理理论与方法体系的完善与发展。基于“实践-理论-实践”的成本范畴的内涵扩展路径是企业发展的自然规律。同时,加强对实践内涵扩展问题的研究能够增进成本管理的理论自信、方法自信、文化自信,使成本范畴在中国特色的成本管理学科体系建设中发挥更加积极的作用。

一、成本范畴实践内涵的扩展

关注成本范畴中的实践内涵,不仅是我国成本管理实务界的需要,也是成本管理理论与学术研究人员内在诉求。成本管理学科体系和学术话语体系的凝练离不开成本范畴实践内涵的丰富和成本管理外延的扩展。

(一)成本范畴实践内涵的形成与发展

新中国成立 70 年来,成本管理理论与实务工作者为我国经济发展,以及全球价值链的协作与产业链的共生做出了积极的贡献。

1. 实践中的工具方法创新丰富了成本范畴的内涵

新中国成立初期,毛主席批示的“鞍钢宪法”为中国特色的成本范畴构建埋下了理论扩展的“伏笔”。改革开放 40 多年来形成的“邯钢经验”等进一步为成本管理创新树立了典范。或者说,我国成本管理已经实现从单纯降低成本(追求成本效益)向提高资源利用效率的内涵式发展转变。当前,实践中的“零成本机制”与“零成本”理念等正在逐步嵌入成本范畴的实践内涵之中。“零成本机制”是二十世纪七八十年代针对目标成本管理提出的概念。即,要求一切不利于成本管理的负效应趋于“零”,使企业的人流、物流、资金流处于最佳状态。这种以“零”为目标的成本管理,重心在于“极限”,也就是将成本管理向极限冲刺,追求成本的“零”机制。“零成本”着眼于社会成本的视角,它适应于互联网新经济社会环境。人类社会在物联网等科技手段的支持下正在极大地提高生产率,很多商品或服务的成本已趋近于“零”^[7]。上述零成本概念的变化表明,利用“互联网+”创造的经济增长方式已经成为组织发展的一种新常态,未来将是互联网组织的生态时代,成本

结构将从垂直分布向扁平化的横向方向变迁,并且在互联网新经济的推动下不断裂变,衍生出一系列的成本管理新模式和新工具,进而不断丰富成本范畴的新内涵。换言之,企业成本管理实践呼唤着成本范畴的创新与发展,成本理论与实务工作者面对新时代赋予的发展新机遇,必须立足本国企业实践,从问题导向入手,认真解答我国企业面临的问题。通过认真总结经验,积极构建话语体系,加强成本思想的提炼,在成本内涵扩充的同时,努力升华成本管理的新理论与新方法,进而形成具有中国企业特征和中国气派(自信)的成本范畴体系和工具方法体系,为我国会计学科和其他经济管理学科体系的建设贡献自己的力量。

关注成本范畴的实践内涵,就是要强化企业改革,将传统计划经济下的成本管理理论和方法转化为社会主义市场经济下的成本范畴。在成本理论体系中进一步嵌入实践内涵是一种积极的“开放”,企业需要主动融入全球化,在扩大开放中实现成本范畴的兼收并蓄。或者说,成本范畴实践内涵的丰富与完善正是当前“制度型开放”的客观体现,这种“制度型开放”既是开放,更是改革。当前,新经济中的“互联网+”、“智能+”正在持续地冲击着传统成本管理的思维定势,扩展新时代企业或企业群的成本范畴是构建新范式的内在要求。要通过商业模式与经营业态的创新驱动,拓展成本管理的新领域。政府的“降成本”要摆正位置,充当成本管理创新的辅助角色,使企业的“谋发展”成为承担创新的主体动能。成本管理的实践表明,大数据技术和人工智能技术的不断推进和广泛普及,使基于工具方法创新的商业模式和经营业态迎来成本范畴扩展的新时机。传统成本管理经典的理论基础会逐步动摇并被新的理念所替代,新时代高质量成本管理已传来发展的新号角。

2. 国外成功的成本管理实践扩展了成本范畴的内涵

新中国成立70周年,尤其是改革开放40多年来,西方管理学与经济学中的大量成本范畴被介绍和引进到我国。其中,符合成本会计特征的各种管理工具,如由日本导入的成本企画,产生于美国的作业成本(作业成本管理),以及资源消耗成本、物料流量成本、决策成本概念框架,还有来自德国的弹性成本、位置移动成本等。在这些众多的成本范畴中,有的在在我国成为经典(如成本企画),持续发挥着积极作用,有的则成效不突出或没有得到普及与应用(如

作业成本法与决策成本概念框架等)。以作业成本法为例,之所以在我国或美国本土均难以得到深入实施,一个重要原因就是缺乏实践内涵嵌入的接口。作业成本法中的实践内涵是寻求增值作业的份额,减少或消除非增值的作业,然而由于后续应用中缺乏“作业”划分的合理(统一)标准,与作业数量相关的控制逐渐失效,使有效性大打折扣。加之,对作业成本范畴中的实践内涵没能及时总结和提炼,导致作业成本法产生的效率与效益远远脱离人们的预想,许多企业开始放弃作业成本法的应用^[8]。再以近年来向我国推广的“决策成本法概念框架”为例^①,企业的感受是该方法过于原则化,与我国企业实践的需求不相匹配;中华文化源远流长,用原则或框架的形式规范企业的成本管理,可能难以满足我国企业的实践需要。比较突出的一点是,该方法无法解释我国企业成本管理的成功经验,也难以将其嵌入成本范畴的内涵之中。换言之,一国的成本管理实践经验能否进入到本国的成本范畴,需要结合本国的情境特征进行有效的甄别。理性地看待欧美国家的成本管理及其工具方法,并结合我国的实践加以改造与升级是成本范畴变迁管理的内在要求。面对不同的经济环境和制度背景,我国企业在引进、消化、吸收的基础上提高成本管理适应性,是促进成本范畴变迁的动因之一。即便是国外实践证明的有效成本管理工具,也不能简单地嵌入我国企业的成本范畴之中。2017年以来,财政部颁布了一系列“管理会计应用指引”,其中的成本管理大类及其具体工具指引也涉及成本范畴中的共性与个性问题,比如“KPI指标毁了索尼,成就了三星”就是这类问题的典型体现^[9]。总之,尽管国外成本管理理念或工具方法的导入推动了我国成本范畴的繁荣与发展,但毕竟不能替代本国企业的探索和思考,中国特色的社会主义成本理论范畴必须植根于本国的土壤,体现我国成本管理工作者的自觉与自信。

(二) 影响成本范畴实践内涵的具体层面

成本与收益是辩证统一的,成本是为获得目标收益而付出的各种资源耗费或价值支出^[6],收益则

^① 决策成本法概念框架是由IMA前董事会主席Larry White先生领衔完成的一项研究成果,于2014年初向社会推广,相关的研究报告有10余万字。决策成本法概念框架作为一种创新的成本管理工具,涉及一系列的原则、概念和约束条件。依据该工具提供的标准体系,企业可以自由组合并选取最佳的方式开展成本核算,并据此为企业组织提供决策所需的成本信息。当年8月,Larry White先生曾带来中国推广这一成本管理工具。

是以成本最小化方式实现的既定利益。这种辩证思想为成本范畴增进实践内涵提供了理论支撑。

1. 制度层面推动的成本范畴实践内涵的扩展：成本结构与行为优化

制度是推动成本范畴融入实践内涵的最直接手段。新中国成立70年来,国家对成本管理制度高度重视。在改革开放40年来的实践过程中,为配合我国经济的发展,1980年国家出台了《全面经济核算暂行条例》,之后为推进改革,在1984年《中共中央关于经济体制改革的决定》的助推下,国务院发布了《国营企业成本管理条例》,财政部制定了相应的《国营工业企业成本核算办法》等。以上这些制度创新丰富了各个时期的成本范畴,使成本管理实践内涵的制度化得到了保障。进入21世纪以来,成本范畴的制度体系进一步得到完善。2013年8月,财政部发布了《企业产品成本核算制度(试行)》,明确并强化了新形势下提高产品成本信息质量,规范成本核算行为的重要性。2016年,结合国内煤炭、石油等部门制定行业成本核算制度的成功经验,考虑到以互联网等新型经济体为代表的行业成本核算的内在需求,财政部将《行业产品成本核算制度》这一规范提上了议事日程^[10]。随着国务院“五大任务”的贯彻落实,“降成本”有了“去产能、去库存、去杠杆、补短板”的结构性补充,使我国经济的高质量发展有了前进动力,成本管理的执行性动因也有了制度上的保证。尤其是2016年8月国务院发布的《降低实体经济企业成本管理的指导意见》,这是成本范畴实践内涵扩展的“分水岭”,国家从制度层面为成本范畴做出了“立体”式的规范与界定。即,围绕实体经济企业“降成本”,我国逐步形成了一套立体结构的成本指标体系^[11],详见表1。

表1 “立体”视角的成本结构

宏观的视角	中观的视角	微观的视角
税费成本	就业成本	信息成本、技术成本、后勤成本
融资成本	闲置成本	生产成本、库存成本、销售成本
交易成本	协同成本	维修成本、处置成本、市场成本
人工成本	迁移成本	人力成本、资本成本、服务成本
用能用地成本		产权成本、环境成本、税收成本
物流成本		

资料来源:根据冯圆2018年、2019年成果^[11,18]整理而成。

表1表明,制度层面的成本范畴借助于成本行为的创新,尤其是在实体经济企业“降成本”的宏观政策指引下,通过“立体”式的成本结构配置,并在不同层面规范成本行为,促进成本管理工作实践内涵的总结与提升,使供给侧结构性改革有效“落地”。

2. 技术手段推动的成本范畴实践内涵的扩展：“互联网+”与人工智能

借助于技术手段实现节能降耗、挖掘内部潜力,努力提高资源的使用效率和效益等的实践内涵,往往遵循的是“顾客价值创造经营”模式,即基于顾客需求导向研究成本范畴的扩展。比如,在技术手段推动的目标成本设定及其市场细分之际,针对“成本的一次性投入且多次创造价值的实践”是人工智能为代表的成本范畴的变迁,以网络安全为代表的实践内涵扩展,增进了成本范畴的资产保险价值。换言之,以“互联网+”战略为导向的成本范畴需要借助于信息通信技术,整理、归纳和提炼信息成本中的实践内涵。事实上,随着基于“互联网+”的高性能计算机和数据库、在线适时分析(OLAP)、图形用户界面(GUI)等信息技术的发展,现在已经能够以低廉的成本取得或实现成本管理目标,使现代成本范畴有了全新的解释以及有效的应用。

现代化的经济体系需要科技创新的推动,人工智能技术为产品的研究设计、工业流程控制、市场营销管理等提供了硬件维度的支持,传统成本范畴的边界需要拓展。同时,人工智能还对成本生存的资产环境带来了冲击,一些新的经营要素如顾客数量、销售粘性、交易平台、商业模式、行业地位等要素若不能被纳入到成本范畴的实践内涵之中,就难以发挥成本管理的决策支持功能。今后,为了正确开展成本核算,必须将“用户”和“平台”等的虚拟要素体现在真实的资产要素之中。事实上,国际会计准则理事会(IASB)已经意识到这一问题的现实性与重要性,其在2018年3月修订的《财务会计报告概念公告》中,已经在“资产”概念的边界上进行了适当的放宽。人工智能产品的出现与广泛应用,将使成本范畴面临收入要素多次确认下的会计配比,并且有可能成为企业一项长期稳定的收入来源。这种由人工智能导向所体现出的“业财融合”方面的实践内涵,需要通过多种层面的成本范畴加以升华并实现成本管理的落地。由此可见,传统的成本管理即将发生革命性的变化,人工智能在智能产品生产的同时,使新模式、新业态等融入成本范畴中,给成本管理带来了新的机遇与挑战。

3. 管理手段推动的成本范畴实践内涵的扩展：组织变迁与成本文化

从企业角度考察,组织结构的内部变迁是主动构建小利润中心。亦即,通过设立小经营主体创新企业的经营模式,将剩余权控制机制延伸至成本范

畴的实践领域,丰富我国成本管理的实践内涵,进一步优化企业的成本管理控制系统。组织结构的外部变迁,主要表现为由单一企业向企业集群转变,这是制度经济学整体主义或总体主义的客观体现。创建新型的产业链体系是企业组织外部变迁的根本目的,它需要借助于新的商业模式和经营业态,不断推进高科技领域的产业发展。比如,微电子产业、信息产业、生物工程产业、新材料产业等行业的成本将被融入于成本范畴的新内涵之中。

长期以来,我国多数传统行业处于全球价值链的低端,出口拉动型经济主要依靠低廉的生产要素驱动,但它也成就了我国“世界工厂”的事实,并且带来了我国经济的快速发展。低成本成为我国经济发展的重要“标签”,这种依赖于牺牲环境资源和廉价劳动力的模式已无法持续。在有形生产率已难以满足经济增长的情境下,体现科技创新的无形要素生产率将变得更加重要。我国的经济正在转向创新驱动,成本管理的实践内涵也在不同的宏观环境中不断丰富。新中国成立前夕,在已解放的东北,人民政府成立了东北工业部,工作重心是加快我国工业体系的建设。此时,在成本管理实践中,已经有了经济核算的制度要求,即降低成本、提升质量、反对浪费。比较有代表性的管理工具有定额成本管理、生产工序管理等。进入二十世纪五十年代,随着经济核算成为人们的自觉行动,班组核算全面推行,并被视为是成本范畴中厂内经济核算的实践体现。从微观视角考察,企业家眼中的成本范畴,其外延远远要大于会计人员视野中的成本管理认识。通常企业家眼中的成本包括:一是体现在产品中的制造成本、采购成本、人工成本、增值税和佣金等的“直接成本”;二是以企业的房租、水电、保险、通讯、培训、库存、折旧、应酬等组成的“费用”;三是以所得税等体现出的相关费用。企业成本管理的一项重要任务就是要在政府“降成本”的内涵与外延上协调好企业家的成本范畴,双方共同探寻一致性的成本管理应对策略。

(三)新时代的高质量成本管理:构建成本范畴的学术话语体系

新中国成立70年来,我国企业的成本管理学科体系和学术话语体系已逐渐成型,并具有了中国特色的情境特征。从本质上讲,高质量成本管理是一种服务于企业决策的管理控制系统,它在为企业管理规划、管理控制提供信息的同时,改善企业经营、创造企业价值。

1. 构建中国特色的成本范畴学术话语体系已具备条件

社会经济的发展与企业管理实践的丰富是成本管理范畴体系形成的前提,也是成本范畴实践内涵扩展的客观保证。然而,并不是等到各项条件具备或企业经营环境成熟之后才开始讨论成本范畴体系的构建,这与我国经济发展的实践不相吻合。理论源于实践,但又高于实践,这就是理论的魅力和指导价值。诚然,成本管理向高质量方向转变,企业实践中存在的各种摩擦与纠纷,将被作为成本管理运行规律中的内生性问题予以展现,使成本范畴的不规范或不完善显性化。此时,正确引导其发展并适时地将实践内涵嵌入其中是十分必要的,也是符合成本范畴逻辑演进规律的。换言之,新时代的高质量成本管理是与社会经济的发展形态相适应的,或者说,它是在现代经济体系的引领下不断完善与发展的。40多年来的改革开放使中国特色的成本范畴拥有了自身的学术体系与话语体系,并且充分体现我国成本管理实践的本土特征和内在条件。

2. 形成高质量的成本管理体系是新时代中国特色的内在要求

对于自创的成本管理工具,人们总觉得不够系统和全面,并在理论或方法层面上不断地寻找问题产生的根源。通过文化自觉与文化自强,各级成本管理机构、理论研究部门增强了成本范畴学术话语体系建设的自信,并且鼓励和支持企业实践中原创性的成本范畴扩展,提高我国成本管理在全球价值链中的功能作用,重视高质量成本管理体系的客观追求。随着管理会计在我国的全面推进,高质量的成本管理需要与“互联网+”、人工智能等进行相互嵌入并进一步融合,成本范畴的边界正在持续扩展:一是应用大数据进行创新驱动,即,借助于大数据技术或手段不断扩展成本范畴的实践内涵。比如,基于“成本云”的成本信息系统,促进成本管理实践在企业经营活动中的行为优化。二是提高成本管理控制机制的合理性与有效性,注重非程序化的决策控制,增强成本管理中的管理控制系统功能效果。三是加强对成本的风险管理。将风险管理嵌入于成本范畴之中,使成本管理实践必须高度重视信息支持系统的积极作用,并据此为高质量的成本管理体系运行奠定坚实的基础。以上是中国特色成本管理的内在要求,也是贡献于全球成本管理学术体系的重要实践活动之一。

二、成本范畴实践内涵的变迁管理

成本范畴的变迁是一种“常态”，成本管理实践内涵的提炼与升华离不开变迁管理。变迁管理是由因果关系传导的一种创新机制，它是针对内外部环境条件下变迁的成因、过程及其后果的管理活动，并使成本管理内涵有了制度化的实践保证^[12]。

(一) 甄别成本范畴中的实践内涵

成本范畴实践内涵的变迁管理，就是要合理选择企业成本管理实践的经验与做法，服务于企业管理的过程优化及经营活动的创新，通过统一实践中的成本内涵，加深人们对成本范畴的理解与认识。

1. 嵌入成本范畴的实践内涵：从关注到提升

长期以来，人们偏重于对成本范畴的微观化认知，使政府宏观层面的成本政策与中观层面的行业、集群区域的成本实践难以进入到成本范畴的内涵之中。成本范畴实践内涵的扩展是变迁管理的内在要求。比如，倡导战略导向的成本管理能够使企业认清面临的新形势；体现智能制造情境特征的成本管理能够拓展企业经营与投资的新渠道；嵌入生态文明的环境经营能够使企业始终坚守“绿水青山就是金山银山”的成本管理新理念，且借助于清洁生产和绿色经营为企业创造价值，进而实现企业的价值增值。亦即，“绿水青山”本身蕴含着生态价值、生态效益；“金山银山”是人类开发利用自然资源过程中产生的经济价值、经济效益^[13]。“绿水青山”和“金山银山”借助于成本范畴的扩展实现了实践内涵的辩证统一。从关注成本范畴的实践内涵到提升成本管理理论范畴中实践内涵的质量，是构建我国成本管理学科体系和学术话语体系的内在要求。建设高质量的现代经济体系离不开成本管理系统的协调与配合。现代化的成本管理系统不仅要关注企业的成本节约额、成本节约率等指标中的约束机制，更需要从“成本/效益”的视角来提高激励机制中的控制功能。或者说，需要充分发挥经营权控制与剩余权控制在成本管理中的积极功效，努力由反馈控制向前馈控制相结合的控制机制方向转变。成本范畴中管理控制机制的行为优化已经成为成本管理变迁的一项重要内容。必须深入总结和提炼 70 年来我国企业成本管理实践中的经验，特别是改革开放 40 年来的成功实践，揭示中国特色成本管理理论与方法应用的客观规律，从企业实践中概括与升华，提出具有创新性、可操作性的工具方法，并将这些“实践内涵”嵌入企业成本管理的理论之中，不断丰富和发展具有中

国特色的成本范畴体系。

2. 成本范畴实践内涵的核心：从增长到高质量

近年来，我国经济增长的主要拉动力发生了改变，以往的出口、投资拉动已经逐渐让渡给消费（最终消费），国民收入水平的提高和消费的不断升级成为了经济增长的源泉。可以看出，这种经济增长是一种高质量发展的理念，体现了新时代中国特色的本质。在消费拉动经济的情境下，成本管理变得更加重要。消费者对成本是最敏感的，因此对成本范畴中有关“性价比”的概念或方法必须加以理论提升，这样才能满足实践中企业“成本/效益”配比的客观需要。从宏观经济角度考察，所谓高质量发展就是不再以 GDP 论英雄，而是倡导新的发展观，注重创新、协调、绿色、开放、共享的有机融合。站在企业实践的新视角，成本管理需要配合这种经济增长，积极实施产业调整和品种结构优化，促进生产效率和效益的提升，使员工收入不断增长，使他们共享企业经营发展的红利。面对新时代的成本管理要求，企业应主动围绕现代经济体系建设的需要，提高成本管理的质量和效益。同时，加大自主创新的广度和深度^①。亦即，围绕“互联网+”的新经济特征，将企业成本管理主动与互联网生态相融合，不断丰富和拓展成本管理的功能。比如，传统成本管理思维强调的一些重要资产包括供应链的整合能力等，在新经济的思维模式下将让渡给互联网组织生态的影响力和调控能力。或者说，互联网生态形成了一种新的成本管理价值观，即“未来重要的不是你拥有多少资源，而是能调动多少资源”。

(二) 强化成本范畴中的实践内涵

通过构建以成本范畴为基础的成本管理系统，有助于推动我国经济向高质量的方向变迁，并在效率与动力机制的匹配下实现企业的价值创造与价值增值。当前，围绕“减税降费”目标而赋予的实体经济“降成本”内涵，已融入宏观成本范畴的新意境，现代经济体系正在供给侧结构性改革的助推下迈向高质量的征途之中。

1. 坚持成本范畴扩展中的理论与实践统一

理论范畴源于实践、实践内涵进一步融入理论，这是学科体系发展的自然规律。在成本范畴的实践内涵扩展中需要克服两种倾向：一是只考虑成本范畴本身的理论扩展，对成本管理实践中的发展内涵

① 自主创新不是“自己创新”，而是在开放条件下整合和集聚全球创新要素、以我为主导的创新。

失去总结与提炼；二是仅注重当前的成本管理实践，缺乏长远的战略眼光。研究者在实践内涵的扩展过程中针对出现的新情况与新问题，被动应付，盲目跟风，缺乏理论定力^[14]。当前，之所以强调实践内涵的重要性，是与外部环境的复杂性和多变性相关联的。比如，在当前全球经济下行压力增大，中美经贸摩擦不确定性的情境因素影响下，国内经济的波动性显现，进一步挖潜增效、创新成本管理方法变得十分重要。许多针对中美经贸摩擦的方法，如跨国经营中的借道、改道、绕道等成本管理实践，需要理论的指导，只有嵌入实践内涵的成本管理理论才能在应对中美贸易战中发挥积极作用。坚持成本范畴扩展中的理论与实践统一，需要做到：一是加强对企业实践的总结与提炼，政府层面应当颁布有关成本管理实践内涵提升方面的指引或指南，加快成本范畴体系的构建；二是推进国内外成本范畴的比较研究，通过理论创新与实践内涵的扩展，提升我国成本范畴体系在国际上的影响力或话语权。

2. 坚持成本管理实践中的理论自信

现代化成本管理体系的情境特征是核算第一、控制优先。改革开放40多年来，我国的经济总量有了脱胎换骨的变化，1980年我国在世界经济总量中的排名还只是第13位，而现在我国宏观经济视角的排名已大大提升，已经多年保持世界第2的位置，未来15年我国经济有可能跃居世界经济第1位^[15]。在经济快速增长的同时，资源和环境约束现象越来越明显，跨越现代化关口必须重视经济增长的成本、优化经济结构的代价，以及转变发展方式的紧迫性。成本范畴的变迁来自实践的呼唤，是对企业经验和方法的总结或理论提升。新中国成立70年来，国家和政府相关部门及其研究机构与组织，通过成本管理的学术交流与对话，树立中国形象并增进学术自信。可以肯定地说，我国改革开放的成功经验、理论方法和学术话语体系已经为世界所认可，因此，需要主动嵌入成本范畴中的实践内涵，归纳我国企业的成本管理经验，凝练成本范畴中的新理论，聚焦我国成本活动中的新内涵，需要应用中国的话语加以总结与升华，将中国特色的高质量成本管理体系推向世界各国，使我国的成本范畴为全球成本理论和实务界所关注。换言之，我国的成本管理理论与方法将积极贡献于全球的成本管理体系，为中国特色的成本管理学科体系建设提供坚实的基础。

3. 坚持成本管理理论研究的 가 方法论自觉

学术自信、理论自信体现的是理论与实践的高

度结合与统一，文化自信的逻辑延伸是方法论自觉，也是提升全球成本管理学术话语权的重要内容。Tucker等^[16]认为，管理创新与技术创新是组织创新的“双核模式”，成本管理理论研究要注重管理创新与技术创新的配合。经济全球化使企业经营活动的不确定性增强，表现为产品的个性化需求增加，企业在规格、包装、标签、配送、销售人员的安排等方面更具多样性。由于经营活动的复杂程度提高，相应的成本在其收入中的比重也得以增加。近年来，成本管理创新已经形成政府宏观与行业中观、企业微观相互融合的立体成本管理控制机制。这是因为，随着政府管制的放松（政策性开放向制度性开放转变），特别是在服务市场，竞争程度进一步加剧，会压迫价格持续下行，企业如果不能有效地维持成本与价格比，原有的利润率也将面临挑战。因此，深入思考和解决企业实践中存在的问题，注重理论与实践的结合，自觉调整和优化成本管理理论研究的方法，从新的逻辑架构中选择创新驱动的手段或路径，是中国特色学术话语体系形成与发展的基础。

三、结 语

本文研究表明，成本范畴实践内涵的扩展是中国特色成本管理学科体系、学术体系和话语体系建设的客观需要。成本范畴不能仅局限于单一企业的成本核算与控制，未来的成本范畴需要注重企业群或组织间的成本核算及其管理活动，既要从价值链整体，又要从网式价值管理视角考察成本范畴，注重价值链上下游，以及网络组织间的整合。新中国成立70多年，尤其是改革开放40多年来，我国的成本范畴正在从静态、狭义的以核算为主的内容体系向动态、广义的、基于整合的成本控制与管理的方向转变。比如，从“费用分配”的视角考察，成本范畴可以包括标准成本、作业成本、资源消耗成本和时间作业成本等；从“环境保护”角度加以认识，成本范畴可以包括环境成本、排污成本、投入产出物料成本等；从“核算与控制”角度考察，成本范畴包括目标成本、物料作业成本、生命周期成本与排污作业成本等。

成本范畴的变迁管理体现了中国特色的成本管理情境特征。环境的复杂性与多变性增加了成本范畴应用的不确定性。如何扩展成本确认、计量与报告的实践内涵，减少成本控制和信息支持系统的功能模糊性，需要加强成本范畴的变迁研究。通常，应对环境不确定性是企业决策的需要，应对模糊性是

企业战略管理或功能配置的需要。不确定性虽然是传统决策的“路径依赖”,但结合新的成本思考赋予其特有的实践内涵值得进一步研究。模糊性一般具有中性特征,虽然我国的成本范畴在应用过程中存在模棱两可的现象,但在实践内涵的甄别与理论升华方面受到企业管理者的高度重视。成本范畴的实践内涵扩展及其变迁管理是新时期构建高质量成本管理体系的内在要求。

参考文献:

- [1] 林万祥.成本论[M].北京:中国财政经济出版社,2001:13.
- [2] 作沅.关于社会主义经济中的成本范畴[J].经济研究,1962(2):11-21.
- [3] 曹勇,郭维平.论成本范畴[J].兰州学刊,1987(2):3-7.
- [4] 徐政旦,陈胜群.现代成本管理的基本范畴研究[J].会计研究,1998(3):17-21.
- [5] 曲晓辉.论成本观念的广义化[J].厦门大学学报:哲学社会科学版,1988(2):21-26.
- [6] 汪德华.降成本为建设现代化经济体系的长期任务[EB/OL].(2018-02-09)[2020-05-21].http://wap.ycwb.com/2018-02/09/content_25987789.htm.
- [7] 杰里米·里夫金.零成本社会[M].赛迪研究院专家组,译.北京:中信出版社,2014:98.
- [8] 冯圆.成本管理的概念框架及其扩展应用[M].北京:清华大学出版社,2019:52.
- [9] 李序蒙,白刚.绩效主义成就了三星,毁了索尼[EB/OL].(2014-06-13)[2020-05-21].<http://money.163.com/14/0613/09/9UK0N3IH00253VNE.html>.
- [10] 赵鸣骥.“十三五”时期会计改革任务与会计理论研究[J].会计研究,2016(10):3-8.
- [11] 冯圆.实体经济企业降成本的路径选择与行为优化研究[J].会计研究,2018(1):9-15.
- [12] 冯巧根.管理会计的变迁管理与创新探索[J].会计研究,2015(10):30-36.
- [13] 张波.实践验证“两山”理论的科学性:山东省以环境标准倒逼造纸行业转型发展[J].中国领导科学,2019(1):97-99.
- [14] 周嘉昕.现实抽象与唯物辩证法:重思《资本论》写作过程中的辩证叙述方式[J].哲学研究,2019(2):33-42.
- [15] 国务院发展研究中心课题组.未来15年国际经济格局变化和中国战略选择[J].管理世界,2018(12):1-12.
- [16] Tucker B, Parker L. In our ivory towers? The research-practice gap in management accounting[J].Accounting and Business Research,2014,44(2):104-143.

(责任编辑:钱一鹤)