

目标成本法 解读与应用案例

南京理工大学经济管理学院 温素彬 屠后圆

【摘要】现代企业生产经营的目标之一是获得经济利润,而进行成本管理能够帮助企业合理配置资源,以较少的投入获得更多的收益。目标成本法作为一种有效的成本管控工具,在日本起源并发展后得到了制造业企业的广泛应用。目标成本法注重产品成本的事前控制,强调全过程和全员成本控制,可以提高企业成本管理效率和效果,以应对激烈的市场竞争。文章从理论角度探讨目标成本法的概念、应用环境和应用流程等,并结合AT公司的具体案例,分析如何在制造业企业实施目标成本法,为企业更好地应用目标成本法提供借鉴。

【关键词】目标成本法; 成本管理; 全过程控制; 全员控制

【中图分类号】F230 【文献标识码】A 【文章编号】1004-5937(2020)18-0150-06

一、引言

制造业是国民经济的主体,是实现国家和民族强盛的基石,然而我国制造业企业面临产业结构不合理、资源利用效率低、环境污染大、信息化程度低等挑战。全球化进程给制造业企业带来机遇的同时,也带来了激烈的市场竞争。制造业企业需要提高创新能力、加快信息化建设来抓住机遇,同时也要更加注重成本管理,应对市场竞争。冯圆^[1]指出企业必须高度重视建设和完善成本管理制度,总结分析现有成本管理方法的降成本动因及规律,进而提高成本管理效率。我国财政部颁布的《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》和《管理会计基本指引》为企业应用管理会计工具降低成本提供了重要的指导。目标成本法(Target Costing)是一种重要的成本管理管理会计工具,它能够利用价值工程等摒弃或修改产品中无用或不合理的设计、功能,在产品的整个生命周期中控制成本,调动企业全体员工承担成本管理责任,整合价值链削减成本,有效地降低成本和进行成本优化,提高成本管理效率和效果,进而提高企业的市场竞争力。

二、目标成本法

目标成本法起源于20世纪60年代的日本丰田汽车公司,通过这种成本管理模式,丰田和日产打败了来自德国的豪华型轿车。80年代,目标成本法开始被日本企业

广泛应用,凭借价格优势,日本产品在欧美市场受到了热烈欢迎,促使欧美企业开始学习应用目标成本法。90年代,我国邯郸钢铁总厂率先应用目标成本法,凭借该成本管理模式,1991年至1995年5年间取得了净增10亿元的经济效益,从此掀起了全国学习目标成本法的热潮。尽管现在有了更先进的成本管理办法,但目标成本法凭借其有效的成本管控仍得到企业的推广和应用。

(一)目标成本法的概念与内涵

目标成本法是指在自由竞争的市场中,基于市场价格和企业期望利润确定产品的目标成本,从产品设计阶段开始的全生命周期里,通过各部门、各环节乃至上下游企业的通力合作实现目标成本的成本管理方法^[2-3]。与传统成本管理方法不同的是,目标成本法先确定产品的目标售价和目标利润,得出目标成本后再进行产品的研发设计和生产销售,着重于产品成本的事前控制。通常产品成本的80%由研发设计决定^[4],所以目标成本法尤其注重产品的研发设计。同时,目标成本的实现需要依赖全过程和全员成本管理,即在产品的研发设计、材料采购、生产制造、销售推广和售后服务的整个过程中都需要注重对成本的管控。企业是由一个个员工构成的,企业目标的实现需要每一位员工的努力,上到高级管理人员,下到一线操作工人,只有全员都参与到降低成本的任务中并被赋予一定的责任和义务,才能确保在上述流程中实现目标成本,目标成本法才会取得预期效果。

【作者简介】温素彬(1971—),男,山西和顺人,博士,南京理工大学经济管理学院教授、博士生导师,全国会计名家工程入选者,全国会计领军人才,财政部管理会计咨询专家,研究方向:管理会计、绩效评价、智能会计、财务理论;屠后圆(1997—),女,安徽六安人,南京理工大学经济管理学院硕士研究生,研究方向:管理会计理论与应用

(二)目标成本法的应用环境

并不是所有的企业、产品都适用目标成本法。企业应用目标成本法应具备以下环境条件：

1.外部环境

卢佳瑄和万寿义^[5]基于权变视角,对1990年至2017年的81篇组织环境与目标成本法契合性主题的英文文献进行分析,发现与目标成本法契合的组织外部环境包括宏观经济的不确定性、竞争水平和客户需求特征。企业应用目标成本法的前提之一是处于比较成熟的买方市场,且产品在外观、性能、价值等方面具有多样性。卖方市场中,供小于求,企业占主导地位,可以通过提高售价获得更多的利润,企业此时无需花费较大的力气进行成本管控。而在买方市场,供大于求,消费者占主导地位,为了抢占市场,企业之间竞争非常激烈,产品的售价已不再是企业能够左右的,企业能够做的就是管控成本。产品呈现出多样性,企业可以重新设计产品的功能、外观以满足不同客户的需求。

2.内部环境

(1)具有健全的成本管理制度。企业进行成本管控的前提是具有健全的成本管理制度,能够明确各部门的职责和成本核算原则,具有规范化的成本管理流程,可以充分利用现代化信息技术,及时、准确地获取与成本有关的财务和非财务信息。

(2)以顾客为导向努力创造和提升顾客价值。产品的价值体现在顾客的购买和使用,只有产品的功能和特性满足顾客的需求,顾客才会为此买单。因此,企业首先应该定位顾客群体,通过顾客需求调查了解其对产品质量、外观、功能等的要求,并以此引导成本分析。

(3)以成本降低或成本优化为主要手段,谋求成本优势。产品的成本大部分是由研发设计阶段决定的,目标成本法从产品研发设计阶段开始即进行成本管控,可以及时改进或重新设计产品工艺流程,通过严格把控各环节的成本,获取成本优势。

(4)成立跨部门团队。企业在进行目标成本的制定、分解、实施和考核之前,需要成立由企业各部门组成的跨部门团队。目标成本法的实施需要各部门进行频繁的沟通,成立跨部门团队可以及时下达指令,有利于汇集目标成本制定所需要的信息、科学合理地分解目标成本、高效

有序地开展工作,从而缩短产品面向市场的时间。

(5)能够及时、准确获得所需的各项信息。目标成本的制定需要市场部提供的竞争对手信息、市场信息,需要销售部门提供的产品分销方式等信息,需要生产部门提供的产品工艺、生产流程等技术信息,需要财务部门提供的产品成本构成等财务信息,只要其中有数据无法及时、准确获得,就会影响目标成本的制定,延长产品上市时间,甚至是无法设计出符合需求的产品。

(三)目标成本法的主要功能

目标成本法的作用主要体现在以下方面：

1.提高成本管理水平

目标成本法要求全过程控制,将上游的供应商和下游的分销商也纳入目标成本管理之中,实现产品整个流程的成本控制,有助于提高成本管理的效率和效果。

2.提高产品竞争力

实施目标成本法的前提是以市场和顾客需求为导向,目标售价就是能够被顾客接受的市场价格。同时产品设计、功能也充分考虑了顾客的需求、支付意愿,能够提高客户价值。此外,目标成本法强调产品全生命周期成本管理,有利于提高产品竞争力。

3.有利于实施成本领先战略

目标成本法尤其注重产品的研发设计,确定有竞争力的目标成本,且强调全过程和全员控制,严格控制 and 调整成本执行过程中出现的与目标成本之间的偏差,有利于成本降低或成本优化,帮助企业获得成本优势,实施成本领先战略。

为了实现上述功能,目标成本法常与全面质量管理、价值工程配合使用,以寻求满足条件的产品设计组合。其中,用全面质量管理把控产品的质量,满足顾客对产品的需求,用价值工程对产品进行功能分析,以最低的成本实现产品的必要功能。

(四)目标成本法的应用流程

应用目标成本法需要经过四个环节,如图1所示。

1.目标成本的设定

设定目标成本首先要确定目标售价,企业通过市场调研获取市场需求信息、行业竞争者信息等,通过顾客定位获取顾客的个性化需求、支付意愿及消费能力,据此进行产品特性分析,制定新产品开发或老产品改进方针,确

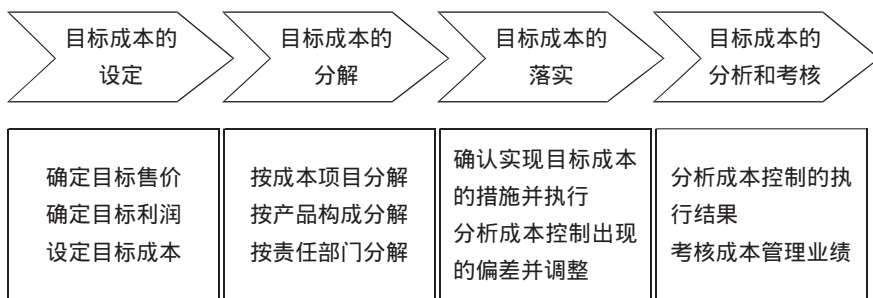


图1 目标成本法的应用流程

定产品的目标售价,再结合企业的经营计划确定目标利润,最后基于目标售价和目标利润设定目标成本。

2.目标成本的分解

目标成本可以按照多种方式分解,如按产品成本项目原材料、人工费用和制造费用分解,按产品的零部件构成分解,按不同的责任部门分解,将目标成本落实到每一个主体身上。此外,还可以按照产品生命周期成本发生的不同阶段等方式分解。

3.目标成本的落实

落实目标成本需要确认实现目标成本的措施,如原材料目标成本可以通过与供应商签订长期合作协议实现。成本在实际执行过程中,会与目标成本产生偏差,员工需要根据成本执行情况对成本实施过程进行科学的控制和调整。

4.目标成本的分析和考核

目标成本法应用流程的最后需要分析成本控制的执行结果,找出未实现目标成本的原因,及时调整存在的问题,不断修正目标成本,完善实施流程。同时,考核成本管理业绩,对实现甚至超额完成了设定目标的部门及员工进行奖励,对未完成设定目标的部门及员工进行惩罚,以提高员工的积极性。

(五)目标成本法的评价

目标成本法具有以下优点:一是对成本的控制是在产品生产之前,一开始就明确各部门及员工的职责,容易将目标成本落实到位;二是可以监控所有成本产生的过程,将上下游企业纳入成本管控体系中,有助于降低成本和提高市场竞争力;三是以市场和顾客需求为导向,强调从产品研发设计到生产销售的全过程和全员成本管理,有利于提高产品的竞争力。

目标成本法也存在以下缺点:一是对企业的内部环

境有一定的要求,需要健全的成本管理制度,能够及时、准确、完整地获得成本数据等;二是对企业的管理水平要求较高,需要企业具备相关的人才,且需要各部门人员的密切合作;三是目标成本分解比较困难,缺乏统一的标准,产品成本信息的准确性不高。

三、案例应用:基于AT公司液压产品的目标成本法设计

AT公司是一家液压产品的生产加工企业,主要生产机械设备所需的液压设备。该企业的技术水平在同行业达到了国内先进水平,个别性能指标达到了国际先进水平,在业内具有较好的声誉。

近年来,随着基础设施建设的日益完善,液压行业整体下滑。外部环境的不向好、市场竞争的激烈使AT公司更加注重成本控制,应用目标成本法对AT来说就是一个很好的选择。针对液压产品,AT公司实施基于价值链成本管理的目标成本法,实施流程如图2所示。

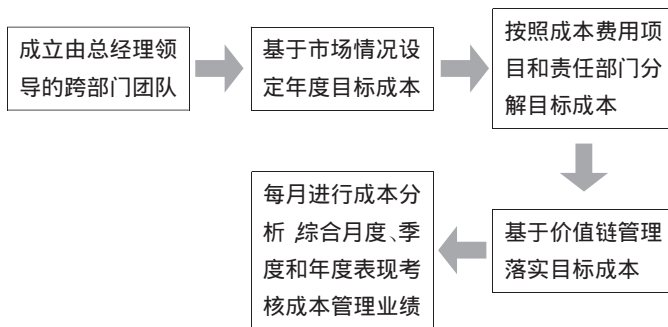


图2 AT公司目标成本法实施流程

(一)成立跨部门团队

为确保目标成本法的有效实施,AT公司成立了跨部门团队,负责液压产品成本的控制。具体由公司总经理担任成本管控领导小组组长,下设设计小组、采购小组、制造小组、销售小组和客户服务小组,由各部门负责人及业务骨干组成。各小组具体职责如表1所示。

(二)目标成本的设定

第一步,确定目标售价。AT公司首先进行了消费者需求调查,收集整理相关数据。具体由销售部收集消费者需求信息和细分市场的行情信息。通过消费者需求信息

的整理分析发现,其市场价格维持现状即可。通过对市场现状分析发现,从整个行业来看,产品销售量及销售额还是在上升的。因此,AT公司结合年度销售任务和市场情况,确定2019年的目标收入为889万元,比2018年收入增加12%。AT公司2018年的营业利润率为13%,根据其发展战略,要在未来两年内扩大生产规模,为了获得足够的资金,AT公司将2019年目标利润率定为19%。根据采购部提供的供应商和原材料价格信息及技术部、生产部和质量部基于价值工程等测算的产品成本信息,财务部考虑投入产出后,认为该目标利润率可行。最终,AT公司2019年目标成本为720.09万元,成本差异为-53.34万元(889×87%-720.09),即需要降低成本53.34万元。

(三)目标成本的分解

第二步,为了实现目标成本,AT公司根据损益类科目、营业成本构成和责任部门分解目标成本。基于损益类科目的目标成本分解如表2所示。

由于产品成本差异主要在于营业成本,因此,进一步根据营业成本构成进行分解,具体见表3。

针对存在成本差异的科目,还需要分解到各责任部门,再由各部门负责人落实到每一个员工,具体目标成本责任分解如表4所示。

(四)目标成本的落实

第三步,落实目标成本。产品成本差距前三的项目分别为直接材料(33.64万元)、制造费用(7.87万元)和销售费用(3.556万元)。其中,直接材料与销售费用与上游供应商和下游客户密切相关,因此,AT公司基于纵向价值链进行目标成本管理。主要是如图3所示的围绕信息流、物流和资金流进行上下游的衔接和管理。

下面重点说明AT公司针对直接材料、制造费用和销售费用的成本落实措施。

表1 AT公司跨部门团队

小组	成员	职责
领导小组	总经理等高层管理人员	制定公司战略、负责产品成本控制部署方案、统筹资源配置、协调各部门之间的关系、解决成本任务推进过程中的重大问题和决策
设计小组	技术部、质量部、生产部、采购部、销售部、财务部、综合部	设定和分解可实现目标成本、与客户端联系确定技术方案、设计调整工艺和生产流程
采购小组	采购部、技术部、质量部、财务部	在公司确定的成本目标下执行采购计划、控制供应商和原材料质量、及时跟踪和调整实际成本与目标成本的差异
制造小组	生产部、技术部、质量部、财务部	按照公司的成本目标执行生产计划、及时跟踪和调整实际成本与目标成本的差异
销售小组	销售部、财务部	执行公司确定的成本目标、有序开展销售活动、及时跟踪和调整实际成本与目标成本的差异
客户服务小组	销售部、技术部、质量部、财务部	及时解决客户端问题、提供高附加值服务

表2 基于损益类科目的目标成本分解 单位:万元

项目	现行成本	目标成本	成本差异
营业成本	684.53	640.08	-44.45
税金及附加	8.89	8.89	0
研发费用	17.78	16.002	-1.778
销售费用	44.45	40.894	-3.556
管理费用	14.224	11.557	-2.667
财务费用	3.556	2.667	-0.889
合计	773.43	720.09	-53.34

表3 基于营业成本构成的目标成本分解 单位:万元

项目	现行成本	目标成本	成本差异
直接材料	456.35	422.71	-33.64
直接人工	76.06	73.12	-2.94
制造费用	152.12	144.25	-7.87
合计	684.53	640.08	-44.45

表4 目标成本责任分解

项目	责任部门						
	技术部	质量部	生产部	采购部	销售部	财务部	综合部
直接材料	√	√	√	√			
直接人工			√				√
制造费用	√	√	√				
研发费用	√						
销售费用					√		
管理费用				√		√	√
财务费用						√	

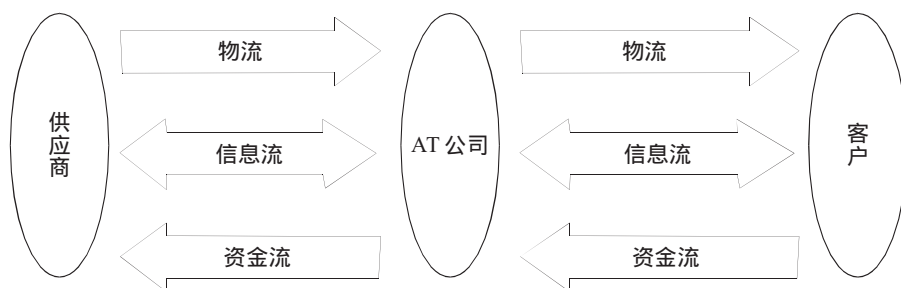


图3 AT公司价值链管理图

1.直接材料的落实

(1)努力与优质供应商建立战略伙伴关系。AT公司一直努力与优质供应商建立高于一般市场交易关系的合作伙伴关系,以降低交易成本,保证原材料质量。

(2)加强价值链中物流和信息流的管理。物流管理方面,由采购部门牵头,联合技术部门和质量部门一起搭建物流控制小组,完成从材料运输、供应商质量控制、出货质量控制到成品发送至客户端的这个环路。

为了在初期阶段及时、有效、准确地传递信息给供应商,AT公司采取采购技术质量联合小组的方式与供应商进行有效沟通,以达到信息流在上游的顺畅性,从而降低采购成本。

(3)进行产品设计优化,减少原材料品种。AT公司进行产品设计优化,将客户需求分为一般需求和较高需求。一般需求的客户对价格更为敏感,产品使用要求不高;较高需求的客户对质量要求很严格,对产品的技术参

数非常在意。针对这两类客户,按照市场上材料的实际情况,进行原材料优化,建立原材料优化表。

优化后,AT公司可以进行批量采购,大大降低了采购成本和库存压力,同时减少了由于工艺调整造成的废品损失,提高了产品的规模和质量。

2.制造费用的落实

(1)做好岗前培训,合理分配工作任务。设计小组设计好工艺流程后,由制造小组负责一线操作员工的岗前培训,确保每一位员工都明白操作要领,将流程中比较复杂的操作交由有经验的员工负责,避免因操作不当造成的设备损坏问题和减少返工率。

(2)建立健全资产管理制度,加强资产管理。由制造小组负责各类资产的管理与控制,加

强资产入库、领用,资产盘点管理,资产处置管理,确保资产在单位运行中的安全性和完整性,提高资产使用效率,防范资产损失或舞弊行为。

(3)对产品重新设计优化后,减少了工艺调整,使生产流程更加标准化,提高了生产效率,降低了人工成本和制造费用。

3.销售费用的落实

(1)对公司内部,要控制销售人员成本。一方面做好销售预算,在预算范围内执行销售计划,完善销售费用报销制度,严禁滥用经费行为;另一方面重建销售人员业绩考核体系,将薪酬与销售业绩、经费使用、客户质量、销售款回收情况等挂钩,健全奖励与惩罚机制。

(2)对公司外部,要降低销售费用。这就需提高客户依赖度,满足他们的需求。为此,成立由销售部门牵头、技术和质量部门共同参与的客户服务小组,完成从最终客户端关于技术方案、交货计划到售后服务一系列的信息

双向交流,为客户提供质量优秀、价格优惠的产品和良好的服务。最重要的是满足客户的定制化要求,从而提高客户粘性。

(五)目标成本的分析和考核

第四步,严格把控目标成本实施过程。一方面,各部门每月汇总实际执行过程中员工的反馈和建议,形成书面报告,及时分享总结经验;另一方面,每个月召开一次全体成本分析会议,对比实际成本与目标成本,分析出现偏差的原因,责令相应的部门、岗位进行调整,改进现行目标成本实施方案的不足。

通过落实成本控制方案,AT公司截至2019年年底目标成本完成情况如表5所示。

表5 目标成本完成情况 单位:万元

成本费用项目	计划降低成本	实际降低成本	完成比例/%
直接材料	33.64	37.552	111.6
直接人工	2.94	1.81	61.6
制造费用	7.87	10.246	130.2
研发费用	1.778	-0.23	-12.9
销售费用	3.556	6.386	179.6
管理费用	2.667	4.147	155.5
财务费用	0.889	1.299	146.1
合计	53.34	61.21	114.8

AT公司最终降低成本61.21万元,实际完成比例达到114.8%。但从具体的成本降低情况来看,直接人工完成比例未达到100%,研发费用完成比例甚至为负。通过分析,直接人工未达到目标成本主要是因为人员的流动和新员工工作效率低,责任方主要在综合部和生产部。综合部招聘员工时应着重考察其操作能力和理解能力,生产部对员工的培训也有待加强。研发费用未达到目标成本主要是因为新合作的客户对产品的功能要求较高,研发周期变长,责任方主要在技术部。但研发本就是一个不

确定的过程,因此AT公司应谨慎考虑降低研发费用,重新优化确定目标成本和实施方案。

为了保证目标成本控制的严格执行,AT公司完善了相应的考核制度和激励机制,将各部门、各岗位人员的业绩与目标成本控制结果联系起来,综合月度、季度和年度表现进行奖励或惩罚。具体奖惩原则如表6所示。

惩罚或奖励金额等于奖金基数×奖惩系数,目标完成比例达到相应的值,即可获得相应的奖金,目标完成比例为负值时会受到惩罚,即从工资中扣除相应的金额,并责令提交整改措施。对考核结果要定期公布,做到公平、公正、公开,以激励员工努力完成目标成本。

四、总结

对于制造业企业来说,对成本的控制是不容忽视的,这是面对激烈的市场竞争时获得收益的重要手段。本文介绍的目标成本法是伴随着买方市场应运而生的,该方法以市场和顾客为导向,能够更科学地制定产品售价、规划产品利润、安排目标成本,是行之有效的成本管理和利润计划系统。结合AT公司的案例能够看到,在激烈的市场竞争下,应用目标成本法可以有效控制成本,提高成本的管理水平,且其可以与价值链管理、价值工程等一起应用,能显著提高制造业企业的市场竞争力。●

【参考文献】

- [1] 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.
- [2] 中华人民共和国财政部.管理会计应用指引第300号——成本管理[A].2018.
- [3] 中华人民共和国财政部.管理会计应用指引第301号——目标成本法[A].2018.
- [4] 范松林,李国平,吕坚.宝钢精益成本管理应用案例研究[J].科研管理,2006(2):89-94.
- [5] 卢佳瑄,万寿义.组织环境与目标成本法契合性研究:基于权变视角[J].财会月刊,2017(19):3-11.

附:

表6 奖惩原则

目标完成比例	负值	1%~100%	>100%~120%	>120%~150%	>150%~200%	200%以上
奖惩系数	-0.1	0	0.1	0.15	0.2	0.3