

# 战略成本管理与 企业竞争优势

■■■ 乐艳芬 著

FINANCE  
ACCOUNTING

复旦大学出版社

■ 财务·会计前沿系列 ■

F275.3  
35

# 战略成本管理与 企业竞争优势

■■■乐艳芬 著

复旦大学出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

战略成本管理与企业竞争优势/乐艳芬著. —上海:  
复旦大学出版社, 2006. 8  
ISBN 7-309-05066-5

I. 战… II. 乐… III. 企业管理: 成本管理  
IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 073626 号

**战略成本管理与企业竞争优势**

乐艳芬 著

---

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路 579 号 邮编 200433  
86-21-65642857(门市零售)  
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)  
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

---

责任编辑 鲍雯妍

总 编 辑 高若海

出 品 人 贺圣遂

---

印 刷 江苏句容市排印厂  
开 本 890×1240 1/32  
印 张 6.75  
字 数 175 千  
版 次 2006 年 8 月第一版第一次印刷  
印 数 1—3 100

---

书 号 ISBN 7 - 309 - 05066 - 5 / F • 1149  
定 价 16.00 元

---

如有印装质量问题, 请向复旦大学出版社发行部调换。  
版权所有 侵权必究

# 前 言

## Foreword

在过去的 20 多年时间里,经济环境的变化深刻地影响着成本会计与成本管理。这些变化表现在:更加重视向顾客提供价值,全面质量管理,时间成为竞争因素,信息技术和制造业技术的进步,市场的全球化,服务产业的增长,贸易管制的解除以及日益引起重视的与道德和环境有关的商业活动。这些变化的内在驱动力是创造和保持竞争优势的需要。对许多企业而言,创造和保持竞争优势所需要的信息已无法从传统的成本管理信息体系中获得。因此,开发和探索适应新经济环境的成本管理方法,满足企业获取竞争优势的需要已成为当务之急。正如著名的实证会计鼻祖、罗彻斯特大学的 Ray Ball 教授在谈论中国会计问题时曾明确指出,建立旨在向国际会计惯例靠拢的财务会计准则其实只是中国国内会计问题的一小部分,中国国内会计问题的大部分是解决国内企业的管理问题。

现在,越来越多的企业决策者与管理者们已经意识到,仅仅重视常规的业务投资与运营管理,已经难以确保企业能够适应环境变化和可持续发展,同时也日益意识到战略成本管理对获取竞争优势的重要性。尽管战略成本管理所涉及的一些思想对中国企业来说可能并不是全新的概念,在实战中,不少企业也不自觉地实践着这些类似的理念,但很少形成体系,形成思想,根据一个清晰的流程用一套可操作的办法去贯彻。

本书通过介绍战略成本管理的思想体系和操作技术,让读者了解竞争优势与战略管理之间的关系,尤其是竞争优势与战略成本管理之间的关系,从而系统地了解成本管理是如何在企业实现战略目标的过程中发挥重要作用的。

在本书的写作过程中,上海财经大学的研究生王苗枝、张艳梅、吕欣航和刘云霄分别参加了第三章、第六章、第七章和第八章的编写工作。

本书是上海财经大学“211 工程”重点学科建设项目的标志性成果,并在“211 工程”建设中立项资助,在此深表感谢。

乐艳芬  
2006 年 4 月 18 日

# 引 言

## Foreword

据中国企业联合会公布的资料可知,2004年中国企业500强中有18家企业达到《财富》杂志评选的2004年世界企业500强标准,比2003年增加了6家,比2002年增加13家。中国企业在一些成长性指标上已经赶上或超过全球500强企业:上榜中国企业的平均收入增长率为26%,而今年全球500强的平均收入增长率只有10%;中国企业的平均收入利润率也与世界企业500强水平相当。中国企业的“成长速度”让人欣喜,它们明显快于世界企业500强的平均水平。但是,一系列相关信息的报道,又如同一颗颗重磅炸弹,一次又一次地震惊了我们。

2004年中国企业500强资产规模只相当于世界企业500强的5.61%,营业收入相当于世界500强的7.3%。2004年中国企业500强的人均营业收入为43.54万元,人均利润为1.53万元,分别只相当于世界企业500强的16.23%和11.62%。2004年中国企业500强的利润只相当于世界500强的5.22%,人均资产只相当于世界500强的12.46%。

自2002年至今,“中国企业500强”已是第四度亮相,其间入围企业也有了颇多变更。2003年的500强排名中,有112家新鲜面孔闪亮登场;2004年则有101位“好汉”入围500强;这意味着每年均有百家企业被换位出局,换榜率超过了20%。一个企业由成功到衰败往往只是一两年的事,这种“各领风骚三五年”的现象在中国被表现得淋漓尽致。

由于中国企业500强的评选重视的是企业的市场规模,因此上榜的企业并不都是效益好的企业。在2005年上榜中国500强的企

业中,就有 18 家企业亏损,合计亏损 67 亿元。此外,在 2005 年入选的 500 强企业中,有 100 家企业利润缩水,其中利润下降最多的海航集团公司,降幅高达 609.41%。

.....

上述所列的一系列的数据无不凸现了中国企业与世界一流企业间的巨大差距!我们在为之而重重地叹息之余,也陷入了深深的思考:我国企业与世界一流企业之间为何存在如此巨大的差异?为什么那些备受景仰的、风靡一时的中国 500 强企业无法保持持久的竞争优势?竞争优势究竟来自哪里?

导致我国企业与世界一流企业间如此巨大差异的原因很多,如企业技术创新能力、企业规模等。然而,中国企业管理水平与西方发达国家的企业相比有着明显的差距,在国际市场上缺乏竞争实力,其根本原因不在于中国企业缺乏人才、技术、资金、厂房和设备等企业资源,而是在于缺乏适应时代潮流的成本管理理念和前瞻性的成本管理方法。我国的现实状况是,面对激烈的竞争环境,懂得如何构筑适应新环境的成本管理体系的企业不多,而能够明确其战略目标的企业少之又少。忽视成本管理新方法的采用是导致我国企业陷入“做大做不强,做大做不久”怪圈的主要原因。

中国人民大学的杨社教授针对我国企业的现状,一针见血地指出:大 $\neq$ 强、效益 $\neq$ 效率、先进 $\neq$ 创新、长期 $\neq$ 永恒,这些不等式是中国企业成长过程中不能回避的现实问题。我国企业若要在全球市场上站稳脚跟,并占有一定的市场份额,必须具备与世界各国企业相抗衡的竞争实力。做强、效率、创新和永恒无一离得开成本管理!只有加强成本管理,才能增加企业的实力,才能提高企业的效率,才能促使企业创新,才能使企业长久。因此,提升企业成本管理水平,增强国际竞争力是我国企业当前无法回避的挑战。

如果说,20 世纪的管理是成长管理,那么,21 世纪的管理是成本管理。成长管理关注如何做大,关注规模意义上的增长,而成本管理

在很大程度上关注如何做强,关注企业“机体健康状况”的改善。管理中的战略问题日渐增长的重要性,激发了成本管理对战略的关注。综观世界一流企业,如沃尔玛、通用电气和本田汽车,无一不是采用战略成本管理的方法获得持久的竞争优势。在当今的经济环境中,信息的产生和使用,尤其是成本管理信息的产生和使用是企业或组织有效管理的重要原因,拥有最佳成本信息乃是成功的关键。尽管战略成本管理系统或许不能一直保证企业在竞争中处于优势,但是,战略成本管理系统无疑能提高管理者的决策水平,为企业创造取得竞争优势的机会,有助于企业的可持续发展。

综上所述,新经济浪潮不断冲击着企业的生存与发展,企业的追求不再是短期利益,昙花一现,而是持续发展。提升企业经营管理水平,增强国际竞争力已是我国企业当前无法回避的挑战,这实际上涉及企业的永续经营和可持续发展问题。在经济全球化与全球成本管理实践逐步趋同的背景下,我国成本管理实践的国际差距及其改进问题应引起实务界和理论界的重视。由于战略成本管理是一个新兴的不断发展的领域,管理者们应不断创造和应用新的方法。在战略成本管理已成为 21 世纪企业竞争的一个重要法宝的今天,谁在成本信息上独领风骚,谁就在市场竞争中胜人一筹!

# 目 录

## Contents

### 第一篇 绪 论

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 第一章 战略成本管理概述 .....       | 2  |
| 一、战略成本管理产生的经济背景 .....    | 2  |
| 二、战略成本管理的发展 .....        | 7  |
| 三、战略成本管理的内涵和特点 .....     | 9  |
| 四、战略成本管理的现实意义 .....      | 16 |
| 五、战略成本管理的基本要素和模式 .....   | 19 |
| 第二章 作业基础成本法 .....        | 23 |
| 一、作业基础成本法的产生 .....       | 23 |
| 二、作业基础成本法及其要素 .....      | 26 |
| 三、作业基础成本法的实施步骤 .....     | 32 |
| 四、作业基础成本法的评价 .....       | 40 |
| 五、作业基础成本法与传统成本算法比较 ..... | 44 |

### 第二篇 战略成本管理的基本框架

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 第三章 价值链分析 .....          | 52 |
| 一、价值链及其相互联系 .....        | 53 |
| 二、价值链分析的方法 .....         | 60 |
| 三、以价值链分析为基础的作业成本管理 ..... | 68 |

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| 四、价值链重构和成本优势 .....        | 76  |
| 五、案例评析 .....              | 79  |
| <br>第四章 成本动因分析 .....      | 84  |
| 一、战略成本管理与成本动因理论 .....     | 84  |
| 二、作业成本动因和战略成本动因 .....     | 86  |
| 三、战略成本动因的识别 .....         | 89  |
| 四、战略成本动因的控制与成本优势 .....    | 93  |
| 五、案例评析 .....              | 101 |
| <br>第五章 战略定位分析与竞争战略 ..... | 105 |
| 一、战略定位分析的意义 .....         | 105 |
| 二、关键成功因素与 SWOT 分析法 .....  | 106 |
| 三、相对市场份额与波士顿矩阵分析法 .....   | 111 |
| 四、阶段战略与产品生命周期分析 .....     | 113 |
| 五、竞争战略的选择 .....           | 115 |
| 六、案例评析 .....              | 123 |

### 第三篇 关键成功因素与持久竞争优势

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 第六章 目标成本管理 .....    | 126 |
| 一、目标成本管理与战略目标 ..... | 126 |
| 二、目标成本法的产生和发展 ..... | 128 |
| 三、目标成本法的原理及流程 ..... | 130 |
| 四、目标成本的规划 .....     | 135 |
| 五、案例评析 .....        | 141 |

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第七章 全面质量管理 .....       | 147 |
| 一、全面质量管理与竞争优势 .....    | 148 |
| 二、质量与质量成本 .....        | 150 |
| 三、质量成本的计量和报告 .....     | 157 |
| 四、全面质量成本管理与零缺陷目标 ..... | 168 |
| 五、案例评析 .....           | 177 |
| 第八章 适时制存货管理 .....      | 182 |
| 一、适时制的战略意义 .....       | 182 |
| 二、适时制的产生和发展 .....      | 185 |
| 三、适时制存货管理及财务收益 .....   | 187 |
| 四、适时制的特点及适用条件 .....    | 195 |
| 五、案例评析 .....           | 200 |

# 第一篇 绪 论

随着全球经济一体化进程的加快,企业所面临的环境将发生巨大的变化:国内市场竞争日益加剧,国际市场竞争更趋激烈。企业如何面对这一挑战?增强企业的竞争能力和提高企业的竞争地位是取胜的关键,而战略成本管理则是一种可以帮助企业取得持久的竞争优势,从而实现卓越经营业绩的成本管理方法。

作业基础成本计算法的出现,正是为了适应战略管理的需要,将成本管理导入企业战略管理并与之相融合,也是传统成本管理走向战略成本管理的重要步骤。

战略成本管理以作业为核心,以资源流动为线索,以成本动因为基础,以产品设计(成本)、适时生产系统(时间)和全面质量管理(质量)等基本环节为重点,优化企业“作业链—价值链”,塑造企业核心能力,提高企业竞争优势。

## 第一章

# 战略成本管理概述

现在企业的竞争,实质上是企业成本的竞争。因此,企业能否生存和发展,能否取得竞争优势,关键在于对成本的管理。新经济环境的出现使传统成本管理面临着严峻的挑战:成本管理必须改变以成本核算为主的现状,成本会计体系必须提供与管理需要具有高度相关性和充分可靠性的信息,改变成本信息与企业管理需要相脱节的局面。为了适应新经济环境的变化,满足现代化企业生存和发展的需要,企业的成本管理正在发生着前所未有的、深刻的变化。因此,必须对新经济环境下的成本管理进行重新认识,并探索与新经济环境相协调的成本管理模式。

### 一、战略成本管理产生的经济背景

成本管理早在 19 世纪近代工业经济发展萌芽时就已存在。早期的成本管理方法主要集中在预算管理上,“泰罗制”的形成和推广,标准成本差异分析方法纳入全面预算体系等,使成本控制取得了相当显著的成效。第二次工业技术革命后,特别是 20 世纪 50 年代,责任会计方法开始崛起,在现代精密数学对管理科学的日益渗透下,更多的成本管理控制方法在实践中得到应用,如成本趋势的数理统计预测方法、量本利分析方法及敏感分析方法、用经济定货量模型控制存货方法等。在运用这些方法时,企业组织的力量也开始受到重视,

并在一定程度上糅合到管理中,企业日常生产经营管理中所使用的成本管理方法,尽管仍发挥着不容忽视的作用,但因其基本立足点是生产,着眼于在现实生产中降低成本,可以说是一种“生产型导向”的成本管理。

在过去的商业环境中,成本管理系统主要是进行财务报告与成本分析,普遍强调标准化成本,成本管理人员只是职能专家和财务业绩的记录者,他们是只注重成本核算和财务报告的小小的“管家婆”角色。

20世纪70年代起,经济环境发生了剧烈的变化,以生产的电脑化、自动化为主要特征的第二次工业技术革命(或者说信息革命)席卷全球。经济环境的剧变,迫使企业成本管理的目标作适应性的调整,成本管理的实践方法也随之大大扩充。成本管理的目标不再由利润最大化这一直接动因决定,而是定位在更具广度和深度的“用户满意”(Customer Satisfaction,CS)层面上。在方法的实质上,新型的成本管理方法不单纯地以现时、现地的产品价值为中心,用传统管理会计的方法实施价值管理,应从明确市场对产品要求到用户使用产品的整个产品价值流向来考虑,将非价值管理的手段融合其中,以战略性的视野,立足于市场来实施全面的成本控制。因此,从本质上说,现代企业成本管理是“市场型导向”的成本管理。

随着产品多元化、组织柔性化、服务理念顾客化、信息系统网络化、市场竞争全球化等各种内外环境的变化,人们要求从战略的角度来研究成本形成和控制的思想和技术,目标不仅仅是为了获得短期盈利,而是保持和增强企业的长期竞争力,也就是实施“防患于未然”的战略成本管理。战略成本管理则打了“提前量”,是在企业运作之前就开始的成本管理,显然,这样的管理更有效。

由于企业环境的变化,成本管理的角色变化了,新的生产信息技术、顾客为本、全球市场的增长及其他变化需要企业建立战略信息系统,以便有效地维持自己在行业内的竞争优势,这表明传统的成本管

理方式已远远不能满足新制造环境的需要,其缺陷主要表现为:

### (一) 侧重于经济效益目标,却忽略了战略目标的实现

传统成本管理理念的主题是控制,单纯地为降低成本而降低成本,旨在保证企业经济效益目标的顺利实现。事实上,发生成本支出的环节很多,但不是随便降低哪一项成本都行。比如片面地把质量控制成本降低了,有可能产生的后果是质量下降、退货率增加、产品销售受影响,也就是说你降低的成本环节不一定是你应该关注的重点。尽管降低成本对于企业来说,任何时候都很重要,但从实现战略目标的角度来看,不同的战略对成本有不同的要求:如果企业是以成本领先战略为目标的,那么,成本降低当然非常关键;如果企业是以差异化战略为目标的,也就是通过产品独特的品质去取胜的话,那么,成本降低就不一定是重点,相反,有些情况下,反而要提高成本了。因而,只有将成本管理与企业战略结合在一起,才能适应瞬息万变的外部环境。

### (二) 成本管理的内容片面

传统成本管理把降低产品的生产成本作为决定企业生存和发展的重要因素,因而,传统成本管理的对象主要是企业内部的生产过程成本,而不是企业内部的价值链,对供应与销售环节等外部的价值链则更是视而不见。对于开放型、竞争型的现代化企业来说,再将降低产品的生产成本作为成本管理的全部显然会使企业失去竞争优势。因为,企业通过各项作业为顾客创造价值,但有些作业却并不创造价值,比如储存存货不创造价值,成本管理应该对企业内部价值链进行分析。同时,现在企业所处的市场环境是开放的、竞争性的,所以成本管理还应该通过了解分析整个行业的价值链来帮助企业战略目标的实现,并且还要了解竞争对手的成本情况,模拟计算竞争对手的成本。因而,必须确立产品在整个生命周期的成本,既包括生产过

程,还包括研究开发与设计,并考虑售后服务环节,重视与上下游的联结以及外部环境的变化。

### (三) 忽视了战略成本动因

在传统成本管理的观念中,只有材料、人工和制造费用等才是构成成本的主要因素,因而往往将生产数量作为主要的成本动因,却忽视了企业的产品开发、市场的开拓、内部结构的调整等活动对成本的影响,更是未能考虑诸如企业的规模、整合程度、地理位置,甚至于厂房的布局规划、企业的管理制度等战略的成本动因。国外的研究表明,企业在生产开始之前,已有 85% 的产品成本成为约束成本,而传统成本管理能产生影响的部分只占总成本的 15%。因此,对企业而言,以生产量为基础的成本动因往往并不是影响成本的最主要因素,而那些战略成本动因却会对成本影响很大,因为这些成本动因往往是生产经营之前形成的,且一经形成就难以改变,因此更需要从战略上予以综合考虑。

### (四) 成本信息的扭曲

传统企业的成本费用的构成是制造成本高、期间费用低。因此,传统成本管理特别注重对制造成本的核算与控制,甚至将其视同为企业成本的全部。著名的泰罗制和标准成本系统皆源于此。这不仅由于制造成本是企业在材料采购过程和产品生产过程中各项费用汇集的结果,而且还由于它在企业的总费用构成中占据了举足轻重的地位,因此,在决定企业生存与发展的各种决策当中所需求的成本形态也集中体现为制造成本。在市场条件、技术水准、管理制度和管理方式已今非昔比的情况下,现代企业一方面在产品的研究开发、中间试验和小批试制方面有相当大的投入,另一方面又在产品的售后服务上有较大的投入,同时还要承担比传统工业企业更高的产品降价风险。可见,研究开发费用与销售费用使用的合理性,往往决定着现

代化企业的整体竞争实力,其产品成本在相当大的程度上由设计所决定,而其产品销售状况又在相当大的程度上取决于技术服务。然而,传统成本管理仍然把对制造成本的核算放在最重要的位置,所以按传统成本管理方式来计算产品成本,致使产品的相关成本内容不全,就会导致扭曲产品成本信息,因而不能正确地评价产品在生命周期全过程的经济效益,不利于企业谋求竞争优势。

综上所述,传统成本管理的核心是降低产品成本,着眼于生产过程的科学管理,把重点放在对生产过程的个别环节、个别方面的高度标准化,为尽可能提高生产和工作效率创造条件。但是,对企业管理的全局、企业与外部的关系却很少考虑。在新的制造环境下,传统成本管理自身的缺陷暴露无遗。在日益激烈的竞争中,传统管理体制的缺陷越来越明显,成本管理专家和学者必然面对这样的事实:战略管理要求获得具有竞争优势的成本资料,如果成本管理者不能提供相关信息,则生产主管、营销经理就会去扩展自己获得的信息系统,如果这样,必将引起企业管理的混乱,最终使企业失去竞争优势。要改变这些缺陷,必须寻求新的管理思路、技术和方法。

企业为了争夺市场和生存发展空间,必须对环境进行深入的分析,采用新的管理方式,将经营管理中短期目标转向长期目标,由专业化职能性经营管理转向全局性决策和管理,将管理活动提高到战略层次,由此引发了一场管理上的革命——战略管理。这场革命在成本管理领域的体现就是战略成本管理的兴起。正是由于时代的变革导致了企业经营环境的变化,经营环境的变化推动了管理科学的发展,顺应这一发展趋势,战略成本管理就应运而生。可见,战略成本管理的产生,一方面是为了适应企业战略管理的需要;另一方面则是企业传统成本管理体系自身缺陷、自身变革的需要。

战略成本管理的形成和战略管理的产生有着密切的关系。正因为管理由传统的仅注重内部管理,发展到现代的既重视内部又重视外部的战略管理,管理所需要的信息范围必须加以扩展,成本管理向