



福建省社会科学规划博士文库项目

Study on the Management and Control Mechanism
of Strategic Cost Drivers and
Competitiveness of Enterprises
—Evidence from Chinese automobile industry

战略成本动因的管控 机制与企业竞争力研究 ——来自中国汽车行业的依据

俞雪莲 著



社会科学文献出版社
SOCIAL SCIENCES ACADEMIC PRESS (CHINA)



福建省社

Study on the Management and Control Mechanism
of Strategic Cost Drivers and
Competitiveness of Enterprises
—Evidence from Chinese automobile industry

战略成本动因的管控 机制与企业竞争力研究 ——来自中国汽车行业的依据

俞雪莲 著



社会科学文献出版社
SOCIAL SCIENCES ACADEMIC PRESS (CHINA)

图书在版编目(CIP)数据

战略成本动因的管控机制与企业竞争力研究：来自中国汽车行业的依据/俞雪莲著. —北京：社会科学文献出版社，2015.9

（福建省社会科学规划博士文库项目）

ISBN 978 - 7 - 5097 - 8024 - 4

I. ①战… II. ①俞… III. ①汽车企业 - 工业企业管理 - 成本管理 - 研究 - 中国 ②汽车企业 - 企业竞争 - 竞争力 - 研究 - 中国
IV. ①F426.471

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2015）第 208860 号

· 福建省社会科学规划博士文库项目 ·

战略成本动因的管控机制与企业竞争力研究

——来自中国汽车行业的依据

著 者 / 俞雪莲

出 版 人 / 谢寿光

项目统筹 / 王 绯

责任编辑 / 单远举

出 版 / 社会科学文献出版社·社会政法分社(010)59367156

地址：北京市北三环中路甲 29 号院华龙大厦 邮编：100029

网址：www.ssap.com.cn

发 行 / 市场营销中心(010)59367081 59367090

读者服务中心(010)59367028

印 装 / 三河市东方印刷有限公司

规 格 / 开 本：787mm × 1092mm 1/16

印 张：14.5 字 数：210 千字

版 次 / 2015 年 9 月第 1 版 2015 年 9 月第 1 次印刷

书 号 / ISBN 978 - 7 - 5097 - 8024 - 4

定 价 / 68.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误，请与本社读者服务中心联系更换

 版权所有 翻印必究

出版说明

为了鼓励福建省青年博士在学术和科研领域勇于进取，积极创新，促进学术水平进一步提高，更好地发挥青年社科人才的作用，进而提升福建省社会科学研究总体实力和发展后劲，经福建省哲学社会科学规划领导小组同意，在 2010 年实施福建省社会科学规划博士文库项目计划（博士文库第一辑）的基础上，2014 年继续实施福建省社会科学规划博士文库项目计划，资助出版福建省社会科学类 45 岁以下青年学者的博士论文，推出一批高质量、高水平的社科研究成果。该项目面向全省自由申报，在收到近百部博士论文的基础上，经同行专家学者通讯匿名评审和评审委员会全体会议审议，择优资助出版其中的 25 部博士论文，作为博士文库第二辑。

福建省社会科学界联合会拟与社会科学文献出版社继续联手出版博士文库，力争把这一项目打造成为福建省哲学社会科学的品牌。

2014 年度福建省社科规划博士文库项目

编辑委员会

主 任：张 帆

副主任：林 辉 冯潮华 王日根

委 员：（按姓氏笔画排列）

刘小新 陈 飞 唐振鹏

黄茂兴 黄新宪

摘要

随着全球经济一体化趋势的加快，中国市场经济的日益发展和完善，企业能否生存和发展，关键在于对成本的管理。传统成本管理中，往往将生产数量、材料、人工等作为主要的成本动因，而忽视了企业规模、地理位置、全面质量管理等战略成本动因。国外的研究表明，有形的成本动因对产品成本的影响仅占 15%，而无形的成本动因对产品成本的影响却占 85%（乐艳芬，2006）。战略成本动因作为无形成本动因的主要组成部分，将成本管理与企业战略结合在一起，对成本定位施以战略性强化，在更大程度上控制成本，是现代企业成本管理的着力点和核心所在。但是，战略成本动因在企业战略成本管理中发挥的作用有多大？能否提升企业竞争力？管理控制机制在其中扮演着什么角色？目前还没有学者给出一个明确的答案。

本书将从理论分析和实证研究两个角度研究战略成本动因的管控机制与企业竞争力之间的关系。在理论分析中，本书将综合运用战略成本管理、经济学、管理会计学、管理控制理论、企业竞争力理论等多门学科知识，并基于对福建东南汽车城实地调研的资料，识别一般行业和中国汽车行业的结构性成本动因和执行性成本动因，构建企业竞争力评价体系，研究战略成本动因与企业竞争力的关系，并探讨管理控制机制在其中发挥的作用。在实证研究中，本书将选



择中国汽车行业作为问卷调查对象,运用描述性统计、回归分析和结构方程模型分析等方法,对战略成本动因、管理控制机制和企业竞争力的关系模型进行检验。本书主要贡献和创新点如下。

第一,本文结合现代企业及中国汽车行业的发展特点,针对中国汽车行业提出了六大结构性成本动因和八大执行性成本动因,并以协同管理理论为指导,探讨了战略成本动因与外部环境、价值链、管控系统之间以及各战略成本动因之间的协同关系,为企业管理控制提供了可借鉴的战略成本控制方法。

第二,传统文献认为,对战略成本动因进行管控可形成成本竞争优势,本书突破了这种观点,认为战略成本动因能够通过直接和间接的方式从财务、市场与客户、内部管理、学习与成长四个层面提升企业竞争力。

第三,本书将管理控制机制作为中介变量引入战略成本动因与企业竞争力的关系模型中,探讨了结果控制、行为控制、人员控制、文化控制四种常见的控制机制在其中扮演的角色,并构建了战略成本动因的管控框架。

第四,本书以中国汽车行业为调查对象,设计调查问卷对上述几种观点进行实证检验,实证结果支持以下论点:①在企业战略成本动因中,与执行性成本动因相比,结构性成本动因发挥的作用更大;②战略成本动因和企业竞争力的提升存在正相关关系,对战略成本动因管控越好,企业竞争力提升得越快;③管理控制机制作为中介变量,影响着战略成本动因与企业竞争力的关系。

contents
目 录

第一章 导论	001
第一节 研究背景	002
第二节 问题的提出	004
第三节 研究的理论意义和应用价值	008
第四节 研究内容、研究框架和研究方法	009
第五节 本文的贡献和创新点	013
第二章 战略成本动因、管理控制与企业竞争力：文献综述 ...	016
第一节 战略成本管理与战略成本动因	016
第二节 管理控制	023
第三节 企业竞争力	029
第四节 现有文献的评述和本章小结	037
第三章 战略成本动因的管控机制与企业竞争力：理论分析 ...	041
第一节 战略成本动因的识别	041
第二节 中国汽车行业的战略成本动因的识别	047
第三节 战略成本动因的内外部协同关系	063
第四节 战略成本动因与企业竞争力关系分析	069
第五节 战略成本动因的管理控制机制	074



第六节 本章小结	082
第四章 战略成本动因的管控机制与企业竞争力：	
假说的提出	084
第一节 关系模型的建立	084
第二节 研究假说的提出	085
第三节 本章小结	099
第五章 研究设计和数据收集	100
第一节 问卷调查表的设计	100
第二节 问卷设计过程与前测	108
第三节 抽样设计与数据收集	111
第四节 问卷处理和分析方法	113
第五节 本章小结	118
第六章 中国汽车行业的战略成本动因管控机制与企业	
竞争力：实证分析	119
第一节 样本基本资料分析	119
第二节 问卷调查表的检验	124
第三节 结构方程模型的检验过程	134
第四节 三个基本假说的分析	141
第五节 假说 2 和假说 3 的进一步检验	144
第六节 研究假说检验结果及分析	155
第七节 本章小结	158
第七章 研究结果与启示	160
第一节 研究的主要结论	160

第二节 研究启示与建议	166
第三节 研究的局限性和未来研究的展望	168
参考文献	171
附 录	190

第一章 导 论

随着全球经济一体化趋势的加快，中国市场经济的日益发展和完善，中国企业时刻面临着一个多元的、动态的、无边际的、复杂的环境。特别是后金融危机时代，消费的疲软加剧了买方市场效应，企业管理者面临的竞争越来越激烈，利润空间越来越低，他们逐渐意识到产品成本的控制和管理对企业越来越有价值。同样的技术，如果能够降低成本，或者同样的成本能够创造出更好的东西，你就有竞争力、有市场；即使拥有再好的技术、再大的资本，你做出的东西比你的竞争对手成本高，你就丧失了竞争力（樊纲，2002）。面临着生产能力过剩和世界经济的景气，降低和控制单位产品成本是提升企业竞争力的重要途径之一，但是，传统的成本管理已不能给企业带来明显的成本竞争优势。成本动因分析、价值链分析和战略定位分析这三个主题构成了新兴的战略成本管理领域的基础（Shank，1989；Shank & Govindarajan，1993）。企业应将成本管理提升到战略的高度，建立以战略成本动因为导向的战略成本管理控制机制，并融合在企业的管理控制系统中，发挥管理控制机制的各种功能，这样才能在降低成本的同时实现企业战略目标，进而提升企业长期竞争力。



第一节 研究背景

一 后金融危机时代的机遇与挑战

后金融危机时代,国内外经济环境发生着巨大变化,中国经济在世界扮演着越来越重要的角色。在这个特殊的时代里,中国企业只有清晰地认识时代特征,把握机遇,迎接挑战,抓住发展的契机,才能真正登上世界舞台。中国企业面临的机遇和挑战主要包括如下几个方面。①经济全球化,竞争日益激烈。世界经济一体化给予中国企业更广阔的市场,但要在激烈的市场竞争中与国外先进企业相抗衡,成本优势是中国企业取得竞争优势的法宝,这就对成本的管理与控制提出更深层次的要求。②许多中国企业的国际竞争力日益增强。以央企为代表的一批中国企业,通过资本输出、建立跨国公司、出口贸易等方式走出去,极大增强了国际竞争力,但也大大拓宽了企业的运营范围,延伸了企业管理控制半径,增加了企业管理控制的难度。③消费者需求结构发生变化。世界范围内,基本消费品的需求已趋向饱和,消费者需求从“数量”转向“质量”,越来越趋向个性化、多元化。④技术水平不断提高。技术水平的提高推动了生产力的发展,有利于生产自动化和制造工艺的发展,但也加大了成本管理和控制的难度。⑤金融市场和金融工具的发展和运用。金融市场和金融工具的发展和运用给予企业很大的发展契机,但风云变幻的金融市场和金融工具的广泛运用也加大了企业的运营风险和管理控制难度。⑥信息化时代。信息化时代的到来需要管理控制提高信息化及应变能力,加强企业内部战略成本管理,成功制定、调整和执行企业竞争战略,取得成本优势,获得持续性的企业竞争力。⑦随着我国汽车产销量的逐年增长,2012年汽车产销量双双突破1900万辆,我国已成为世界汽车第一产销大国(《中国汽车工业年鉴》,2013)。但汽车大国并不等同于

汽车强国，无论是合资品牌还是自主品牌，我国都未真正掌握具有竞争力的核心技术，中国汽车企业还有较大的发展和升级空间。

二 后金融危机时代下的战略成本动因管控

20 世纪 80 年代英国学者 Simmonds (1981) 最早提出战略成本管理的理念，提倡将成本管理和战略管理有机地结合在一起，用一系列成本管理方法同时达到降低成本和加强战略地位的目的。战略成本管理作为一种新兴的管理会计方法，以其特有的全面性和前瞻性的现代化管理方法，越来越被国内外企业重视和采用，在其成本管理和控制中发挥着重要的作用。

战略成本动因作为战略成本管理的一个重要内容，是在传统的成本管理的基础上，将成本管理理念与企业的战略管理相融合，延伸到隐藏在成本之后的成本动因的领域，提倡从成本发生的源头改善成本管理，进而获得长期经济效益。后金融危机时代，国内外消费市场疲软，企业越来越注重控制和降低成本，构建成本优势，进而以低廉的价格吸引消费者。传统的成本管理与控制日渐成熟，已无法大幅度降低成本，在实践中越来越多的企业开始重视战略成本动因的管控，以战略成本动因为突破口，创造企业竞争优势。例如，著名的梅赛德斯 - 奔驰 (Mercedes-Benz) 汽车公司以全面质量管理这一战略成本动因为突破口，采用差异领先的战略，以其高品质的汽车在激烈的市场竞争中取胜 (乐艳芬，2006；邓厚平，2009)。

三 管理控制系统的演变和发展

管理控制系统 (Management Control System, MCS) 是组织采取的引导员工实现组织目标的所有方法和手段，主要通过组织结构、控制程序、组织文化和人力资源政策等加以实施。20 世纪以来，随着经济的发展，国外的管理控制模式也在不断演变和发展，从封闭



式逐渐演变为开放式,经历了“诊断控制模式→信任控制模式→边界控制模式→互动控制模式”演变过程。然而,在我国,管理控制理论基础薄弱,理论研究缺乏,管理控制模式单一,在实践中传统的预算控制占据主导地位。

许多学者立足于管理控制系统原型,提炼出具体的管理控制机制,主要包括正式控制机制,如产出控制、行为控制、结果控制(Ouchi, 1977; Dekker, 2004);非正式控制机制,如社会控制、文化控制、关系治理、信任(Mahama, 2006; Mouritsen & Thrane, 2006)。正式控制机制和非正式控制机制相互作用、相互补充,共存于管理控制系统中。在战略成本动因的管控中,企业应对内外部环境进行扫描,准确识别各个战略成本动因,以战略为导向,以成本控制为目标,将各种管理控制机制融合在战略成本动因的管控中,形成竞争优势,达到“ $1+1>2$ ”的管控效果。

第二节 问题的提出

一 研究问题一:战略成本动因是否有利于企业竞争力的提升?具体是通过什么路径影响企业竞争力?如何综合评价企业的竞争力?

各个战略成本动因之间相互配合、相互制约,与企业战略相匹配,通过直接或间接的方式,共同作用于企业总体运营成本。建立控制策略得当、规范化、系统化的战略成本动因管控模式,对企业竞争力的提升将产生直接或间接的效应。

近几年,企业竞争力的评价越来越受到重视,如中国上市公司100企业竞争力排名、世界钢企竞争力排名、亚洲上市企业竞争力排名、汽车企业竞争力排名等,但各评价机构关于企业竞争力的评

价指标并未统一。如何科学地选择评价企业竞争力的综合指标呢？20世纪90年代，平衡计分卡（BSC）（Kaplan & Norton, 1992, 1993）与战略绩效评价体系框架（SPMS）（Lynch & Cross, 1992）出现后，就被广泛运用于企业的绩效评价中，这两种方法注重综合使用财务指标和非财务指标进行业绩评价，使战略、业绩评价与激励制度在实践和研究中都进入一个新阶段。Bisbe 和 Otley（2004）在他们的调查研究中将 BSC 定义为“旨在更大程度确保某种战略目标实现，一系列概括性的、具有财务与非财务指标的多维度集合”。基于平衡计分卡原理和战略绩效评价体系框架建立企业竞争力综合评价指标体系，是否能够更全面、更准确地衡量企业竞争力呢？具体的评价指标体系包含哪些内容？

二 在战略成本动因与企业竞争力的关系中，管理控制机制作为中介变量，是否能够发挥积极、正面的促进作用？

Anthony（1965）把管理控制定义为“在组织目标达成的过程中，管理者确保富有成效地获取和使用资源的方法”。它包含计划、活动监控、业绩衡量、一体化机制等大量控制方法。在某种程度上，它影响企业行为的过程（Flamholtz et al., 1985）。MCS 有利于个体或组织单位间的协作，为引导它们朝着特定组织目标共同努力提供了路径（Flamholtz, 1983；Ouchi, 1979）。战略成本动因作为企业战略成本管理的一项重要内容，必然会融入管理控制系统的日常管理中。但目前，战略成本动因的控制措施和方法比较零散，没有注意各动因之间的系统化甚至此消彼长的互动关系。我们是否能够立足于企业日常的管理控制系统，建立系统化、规范化、具有可操作性的战略成本动因管控框架，进而改善企业的成本竞争地位，直接或间接地提升企业竞争力？在战略成本动因与企业竞争力的关系中，管理控制机制能否作为有效的中介变量，发挥积极、正面的促进作用

用? 因此, 本书将管理控制机制引入战略成本动因与企业竞争力关系模型中, 探讨管理控制机制是否作为中介变量, 在其中产生正向的协同效应。

另外, Auzair & Langfield-Smith (2005) 根据对于行动/结果、正式/非正式、严格/宽松、限制/灵活、非个人的/人际的控制重点不同, 针对服务类企业整理出了一个通用的控制框架, 对服务类企业具有较强的实践指导意义。本书选择中国汽车行业作为研究样本, 针对汽车行业的战略成本动因, 尝试提出一个比较适合、通用的管理控制框架。

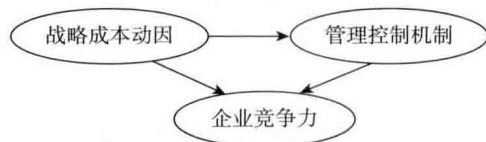


图 1-1 管理控制机制在战略成本动因和企业竞争力关系中的中介作用

三 作为中国经济发展的重要行业, 中国汽车行业的战略成本动因主要包含哪些? 这些战略成本动因的作用力是否存在区别?

在 20 世纪 80 年代, 管理会计研究人员发现, 对企业成本有较大驱动作用的因素并不是作为经济学和会计学成本习性理论模型基础的产出量, 而是一些深层次的因素 (Kaplan, 1983, 1984; Shank, 1989), 包括结构性成本动因和执行性成本动因 (Riley, 1987), 如单位水平、生产设施、客户维持、生产线维持、渠道维持、供应商维持等 (Cooper, 1990; Kaplan & Cooper, 1998), 影响企业站在最基本的战略决策和选择层面进行成本管理, 这对企业降低成本、增加收入和提升盈利能力具有重要的战略意义。

不同行业的战略成本动因存在较大差异, 对于制造行业而言, 经营的复杂性、经营效率、产品和工艺设计特征、产品结构异质性

等为较多学者关注的因素 (Foster & Gupta, 1990; Banker et al., 1990; Datar et al., 1993; Anderson, 1995, 2001); 对于汽车装配厂而言, 结构性动因和执行性动因在很大程度上影响着工厂范围内的制造费用和人工工时 (Ittner & MacDuffie, 1995); 对于医院而言, 产出量、结构性、作业、患者组合复杂性、服务或经营复杂性、经营性交易、执行性等具有较大的影响 (Balakrishnan et al., 1996; Macarthur & Stranahan, 1998; Evans et al., 2001)。

Riley (1987) 把成本动因分为结构性成本动因和执行性成本动因, 并得到 Shank (1989) 与 Shank & Govindarajan (1993) 倡导, 这些动因跨越整个价值链, 进而发挥引发、驱动作用, 影响着企业的成本、收入、利润和价值。中国汽车行业作为最典型的制造行业企业, 我们能否以学者普遍认同的结构性成本动因和执行性成本动因为出发点, 通过实地调研的方式, 识别中国汽车行业的各个主要成本动因?

四 对于中国汽车行业的战略成本动因的管控机制和企业竞争力之间的关系, 能否通过实证研究的方式进行进一步验证?

对于中国汽车行业的战略成本动因的管控机制和企业竞争力的关系, 如果仅仅从理论上进行分析和讨论, 不能产生足够的说服力, 因此, 本书将以中国整车制造企业为问卷调查对象, 运用问卷调查法研究战略成本动因的管控机制和企业竞争力的关系。

结构方程模型 (Structural Equation Model, SEM) 近几年被广泛运用于心理学、社会学、经济学、行为科学等各个领域, 但在我国, 特别是在我国的经济管理研究中运用较少。对于问卷调查的数据, 本书将运用 AMOS 软件进行结构方程模型分析, 分析战略成本动因、管理控制机制和企业竞争力三个潜在变量之间的因果关系, 进而验证在企业的战略成本动因中, 结构性成本动因发挥的作用是否比执