



中国教师发展基金会教师出版专项基金资助

基于现代 价值链理论的成本控制

韩沁清 著



學苑出版社

中国教师发展基金会教师出版专项基金资助

基于现代价值链理论的成本控制

韩沁清 著

學苑出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

基于现代价值链理论的成本控制 / 韩沁清著. —北京: 学苑出版社, 2013. 5

ISBN 978 - 7 - 5077 - 4283 - 1

I. ①基… II. ①韩… III. ①企业管理 - 成本控制 - 研究 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 094306 号



责任编辑: 郑泽英

封面设计: 陈四雄

出版发行: 学苑出版社

社 址: 北京市丰台区南方庄2号院1号楼

邮政编码: 100079

网 址: www.book001.com

电子邮箱: xueyuan@public.bta.net.cn

销售电话: 010 - 67675512、67678944、67601101 (邮购)

经 销: 全国新华书店

印 刷 厂: 北京长阳汇文印刷厂

开本尺寸: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 11.5

字 数: 275 千字

版 次: 2013 年 6 月北京第 1 版

印 次: 2013 年 6 月北京第 1 次印刷

定 价: 35.00 元

加里·胡佛在其著作《愿景》中精辟地指出，企业竞争归根结底是顾客的竞争。因此，我们必须从顾客出发，即从顾客对企业的认可出发——顾客接受企业所生产的产品或提供的服务。这就要求，企业欲为顾客接受，就必须创造和提供顾客满意的价值，因而为此付出的代价——成本，也就不能离开为创造和提供顾客价值的一连串的活动——价值链，基于现代价值链理论的成本控制正是这一思想的最好体现。

基于现代价值链理论的成本控制始于价值创造，终于顾客价值最大化——成本投入为了创造顾客价值，而创造顾客价值又必须投入和耗费成本。这一变化使得企业成本控制应该从价值链分析出发，首先确定其成本定位，进而从价值创造和价值提供两个不同的（双重）视角进行成本控制，从而实现“价值创造——投入成本——创造价值”的良性循环。因此，本书的主要目的是：第一，通过现代价值链理论及成本控制理论分析，探讨并提出基于价值链的成本观和成本控制观，从而为价值链成本控制奠定理论基础。在此基础上，系统分析价值链成本控制的基本原理和基本方法。同时，价值链成本概念研究也为价值链成本会计基本框架的构建奠定了重要的理论基础。第二，将其与传统成本控制及其他现代典型的成本控制方法进行比较研究，从而探讨价值链成本控制的基本特点，进而使其能够得到更好的应用。第三，结合企业成本控制实际进行必要和适当的实证研究，以期验证价值链成本控制基本原理及其控制方法的正确性和有效性。同时，对基于价值链的农业成本控制的基本思路和方法进行初步探讨。

为了实现上述目的，本书以规范研究与实证研究方法为主，结合各部分研究需要灵活结合其他研究方法，从纵向角度运用发展的方法对成本控制的历史演变和价值链理论的发展进行分析研究，从横向角度运用综合方法对其现状进行透视，以便在探索成本控制和价值链理论发展规律的基础上，探讨价值链成本控制的理论基础，力图最终建立起基于现代价值链理论的成本控制的较为完整的理论体系及应用的基本思路和方法。除绪论外本书的主要内容分为五大部分：

1. 关于成本控制的历史演变研究。本部分系统分析了成本控制的发展规律，包括以“产品”为中心的传统成本控制、以“管理”为中心的现代成本控制、以“作业”为中心的作业成本控制和以“价值”为中心的价值链成本控制。这一演变过程反映了就成本论成本的成本控制方法向以获取竞争优势为目的的成本控制方法的演变规律。

2. 关于价值链成本控制的理论基础研究。本部分在现代价值链理论分析的基础上，重点探讨提出了基于价值链的“三维成本观”，即为创造顾客价值而投入的资源，为提供顾客价值而耗费的资源，为使顾客价值最大化和使顾客价值创造尽早化而投入和节约的时间资源。进而提出了基于价值链的“双重三维成本控制观”，即控制资源的必要而

足够的投入，从而创造顾客价值（表现为较高的价格和优质的产品）；控制资源的耗费，以提供尽可能多的顾客价值（表现为较多的利润和较低的成本）。

3. 关于价值链成本控制的基本原理与方法研究。本书所探讨的价值链成本控制的基本原理是：首先，确定企业的价值链定位和价值链成本定位；其次，从价值链成本行为出发，深入分析价值链成本驱动因素，以利于对价值链成本行为的有效控制；第三，为便于价值链成本的有效控制需要进一步确定价值链成本控制的标准；第四，依据价值链成本控制标准，通过对价值链成本驱动因素的控制实施对价值链成本形成过程的控制；最后，从成本控制角度出发对价值链进行重构，以巩固价值链成本控制的效果。因此，价值链成本控制的基本方法主要包括：基于资源投入成本与资源耗费成本角度的成本控制，基于外部价值链成本与内部价值链成本角度的成本控制，基于实物价值链成本与虚拟价值链成本角度的成本控制，以及基于成本控制的价值链优化等。基于价值链成本控制观，控制成本的发生及其多少不是其终点，而是要在此基础上构建企业独特的价值链，这就需要对企业价值链进行优化（或重构）。

4. 关于价值链成本控制的比较研究。为更好地认识价值链成本控制的实质及特点，本部分重点从成本观、成本控制观、成本控制程序和方法等四个方面，将价值链成本控制与传统成本控制、作业成本控制、成本企划和战略成本控制等其他成本控制方法进行了较系统的比较研究，从而探索其应用的侧重点和关键之处。

5. 关于基于价值链的农业成本控制研究。本部分基于价值链成本控制的基本原理和方法，以及农业企业成本控制的基本特点和农业企业价值链分析，探讨并提出了基于价值链的农业成本控制的基本思路，即基于价值创造拉长农业产业链、基于价值提供整合农业产业链和基于价值链重构选择农业发展模式等。

总之，基于现代价值链理论的成本控制旨在运用现代价值链理论，从价值创造出发，以打造和培育企业的竞争优势为目标，始终从价值链整体优化的角度确定企业的成本定位，进而实施基于价值创造与提供的成本控制。换句话说，本书关于成本的基本观点是资源投入与耗费的协调，关于成本控制的基本观点是资源投入的必要而足够和资源耗费的最小化。因此，基于价值链成本控制观，从不同的范围、不同的层次、不同的角度选择成本控制方法，从而实现“价值创造——投入成本——创造价值”的良性循环。从某种程度上讲，作为一种新探索，其基本思想和方法是对现代企业成本控制方法的一种突破和创新，是包括农业等各行业现代成本控制的一种新思路。

本书是在作者博士论文的基础上进一步修改完成的，除得到恩师王洪谟老师的指导外，还得到其他许多人的指导和帮助。同时，也参考了大量相关研究，由于篇幅所限，书后只列出了主要参考文献，在此一并表示衷心的感谢！

由于本书试图从价值创造与提供双重角度看待成本及成本控制，属于价值链成本会计这一新领域的重要研究方向之一，因而无论是关于价值链成本观和价值链成本控制观等基本概念的界定还是价值链成本控制原理及方法的研究都还是初步探讨，定有诸多错漏，敬请读者批评指正。

韩沚清
山东科技大学
二〇一三年三月于青岛

第 1 章 绪论	1
1.1 研究背景	1
1.2 文献综述	2
1.3 研究内容与结构	12
1.4 技术路线与研究方法	12
1.5 相关概念界定	13
1.6 创新之处	15
第 2 章 成本控制的历史演变	17
2.1 传统成本控制阶段	17
2.2 现代成本控制阶段	19
2.3 作业成本控制阶段	22
2.4 价值链成本控制阶段	24
2.5 成本控制发展规律的启示	28
第 3 章 理论基础	30
3.1 现代企业价值观	30
3.2 现代价值链理论	32
3.3 价值链成本观	51
3.4 价值链成本控制观	59
3.5 价值链成本优势	61
第 4 章 价值链成本控制的基本原理与方法	62
4.1 价值链成本的可控性及可控空间与可控时间	62
4.2 价值链成本控制的内容	63
4.3 价值链成本控制的基本程序	71
4.4 价值链成本控制方法	84

4.5 基于成本控制的价值链优化方法.....	99
第5章 价值链成本控制的比较研究.....	105
5.1 概述	105
5.2 与传统成本控制的比较	106
5.3 与作业成本控制的比较	109
5.4 与成本企划的比较	112
5.5 与战略成本控制的比较	116
第6章 价值链成本控制的应用研究.....	120
6.1 价值链成本控制的应用条件	120
6.2 基于成本控制的价值链定位案例分析	125
6.3 基于价值链的成本定位案例分析	129
6.4 基于成本控制的价值链重构案例分析	132
6.5 综合案例——煤炭企业价值链成本控制分析	138
6.6 基于价值链的农业成本控制	156
参考文献.....	168

第1章 绪论

1.1 研究背景

迈克尔·波特(1997)认为,在经济全球化的今天,“竞争是企业成败的关键”,而企业成功则来自于拥有自己的竞争优势。欲取得竞争优势须选择相应的竞争战略,而竞争战略的选择需考虑两个中心问题:“第一个问题是由产业长期盈利能力及其影响因素所决定的产业的吸引力”;“第二个问题是决定产业内相对竞争地位的因素”。然而,由于环境的变化,吸引力和相对地位都会不断地变化,所以这两个因素本身并不能使企业足以选择竞争战略。“竞争优势归根结底来源于企业为客户创造的超过其成本的价值”,这说明现代企业的竞争优势不仅决定于顾客价值,而且亦取决于为此而付出的代价(成本)。“竞争优势的两种基本形式与企业寻求获取这种优势的活动景框相结合,就可以引导出在产业中创造高于平均经营业绩水平的三个基本战略:成本领先、标歧立异和目标集聚。”实际上,没有离开成本的标歧立异,也没有离开差异的成本领先。可见,成本控制乃是企业取得成功的关键。

一般而言,成本控制是企业增加盈利的最有效途径,直接服务于企业的目的;成本控制也是抵抗内外压力、求得生存的主要保障;成本控制还是企业发展的基础(韩沚清,2004)。可见,从宏观到微观,成本控制都是现代企业一篇既难做也必须做的永恒文章。但是,时代环境的变化正促使现代企业运作转向以获取竞争优势为中心,传统成本控制理论和方法受到了巨大的冲击——传统的以成本(降低)为核心的成本控制已使其难以支持企业的生存和发展。因此,现代成本控制方法应该能使企业获取竞争优势为目标。现代价值链理论正是企业获取竞争优势的有效手段。“价值链分析将影响企业产品成本的任何一个方面,从供应商、企业自身、购买商到竞争对手,从项目开发、产品设计、生产制造、仓储运输到售后服务(价值链——笔者注)都作为降低成本的突破点,能够更加全面地分析企业价值活动对产品利润的贡献,有利于培育企业持续降低成本的能力”(陈轲,2002)。

这一变化极大地冲击着现代企业的成本控制方法,要求企业重新确定其成本定位和成本控制目标,从价值创造和价值提供等不同角度进行成本控制,从而实现“价值创造——发生成本——创造价值”的良性循环(韩沚清,2004)。这使得传统成本控制转向创新成本控制——基于现代价值链理论的成本控制——从价值创造出发,终于顾客价值最大化,即创造价值需要发生成本,而发生成本则是为了创造价值。

正是基于创新考虑,即为使企业获取竞争优势,并持续保持竞争优势,我们试图运用现代价值链理论,从价值创造出发,以获取竞争优势为目标,探讨现代成本控制的新思路。由此出发,本书系统阐述了基于现代价值链理论的成本控制的基本原理,并对基

于现代价值链理论的成本控制方法及其应用进行了实证研究。

“通过分析价值链与企业成本的关系，能给企业的战略决策与日常管理提供有力的依据”（曾应，2003）。这说明，通过价值链分析，可以首先从战略角度进行成本控制——制定成本控制战略，进行战略成本控制；在此基础上，运用价值链这一有效的工具对日常价值活动及其成本进行控制——执行性成本控制或战术性成本控制。前者主要解决如何获取成本优势问题，后者则主要解决如何实现和优化成本优势问题，二者结合共同实现如何获取成本优势进而如何保持竞争优势的问题。

竞争是动态的，竞争优势自然也是动态的，因此，“考虑竞争对手成长性的成本分析对于获取并维持竞争优势至关重要。”方法是：“保持成本优势”和“保持差别化优势”（曾应，2003）。毋庸置疑，价值链分析法既是战略成本分析的最有力工具，也是日常成本控制的有效手段。

“传统管理会计将成本空间集中在企业内部，关注企业产品的生产制造和工艺程序，它实质上是一种价值增加分析，着眼于从采购开始到销售结束这一过程。从战略的角度看，价值增加的观点有两个致命的弱点，即开始得太晚，结束得太早。”（肖凯，2001）开始得太晚——忽略了供应商价值链对企业成本的影响；结束得太早——忽略了销售渠道价值链和顾客价值链对企业成本的影响。使得企业成本控制游离于行业价值链，从而使得企业成本战略定位有失合理。而“价值链分析是将从基本的原材料到最终用户之间的价值链分解成与战略相关的活动，以便理解成本的性质和差异产生的原因。”（肖凯，2001）这就使成本和价值建立起了有机的联系，使成本控制和价值链管理建立起了有机的联系，从而使企业有可能运用价值链工具从战略高度进行成本控制战略决策，从日常价值活动角度进行成本控制，从价值链之间的联系和价值活动之间的联系出发寻找“合理成本”控制的方法，从而创造顾客价值，并实现企业价值最大化。

“不管是营利企业还是非营利企业（组织——笔者注），任何企业存在的最正当的理由就是为人们提供产品和服务——或多或少地使这个世界变得更好。”（加里·胡佛，2003）接受这些产品和服务的“人们”就是所谓的顾客，因而根据加里·胡佛在《愿景》中的阐述，企业竞争归根到底是顾客的竞争，而竞争（即争取）顾客则在于能否及提供多少价值——顾客价值。由此，从价值链出发，而不仅仅是将价值链作为一种分析工具来研究成本控制则有可能使我们更清楚地认识成本的本质和作用，从而使我们从一个全新的视角来研究成本控制问题，也或多或少使我们能够从基于现行成本观在成本控制中辟出一条新的途径。

1.2 文献综述

1.2.1 国外相关研究

1.2.1.1 关于价值链理论

（1）传统价值链思想

“早期的价值链思想是由美国麦肯锡咨询公司提出来的，后来由迈克尔·波特加以发挥，使其成为分析和构建企业竞争优势的一个重要思想和工具。”（陈贻设，2003）价值链的基本概念是美国哈佛商学院教授迈克尔·波特（Michael E. Porter）在其1985

年出版的著作《竞争优势》中提出的。在过去的近20年中获得了很大的发展，并成为当今一种先进的管理思想，已经成为研究竞争优势的有效工具。它描述了顾客价值是如何通过一系列可以导致一个最终产品或服务的活动而形成的。企业是为最终满足顾客需要而设计的“一系列活动”的集合体，这“一系列活动”就构成了企业运作的作业链。同时，在向顾客提供产品或服务的过程中作业链又表现为价值链。

“新的价值链观点把价值链看成是一些群体共同工作的一系列工艺过程，以某一方式不断地创新，为顾客创造价值。价值链思想认为企业的发展不只是增加价值，而是要重新创造价值。在价值链系统中，不同的经济活动单元（供应商、企业合作者和顾客）通过协作共同创造价值，而价值已不再受限于产品本身的物质转换。”（迟晓英等，2000）这说明价值链在某种程度上可以看成是一种价值创造形式或方法。同时，这里的价值也不只是有形的顾客价值（如，产品或服务），在现代环境下更应该考虑顾客的满足感。

Peter Hines 把 Michael E. Porter 的价值链重新定义为“集成物料价值的运输线”。这是另一种有关价值链的定义。这一定义与 Michael E. Porter 的价值链定义的关键区别在于：价值链的作用方向不同，价值链的作用范围不同，价值链的作用深度不同，辅助价值活动的作用（重要）程度不同。一直到 Stabell 等发展出价值网模型等。

张鸣（2006）从战略管理的角度来定义价值链管理，认为从本质上说就是基于价值链的以客户价值为核心，运用现代企业管理思想、方法和技术进行战略定位（价值链分析）、战略实施（价值链优化）和战略评价（价值链实施效果评价）的过程，以实现最终客户最大程度的满意，以及最大程度地实现企业和价值链上其他利益相关者的价值增值，从而为企业赢得可持续竞争优势。

（2）虚拟价值链

“Porter 的价值链通常被认为是传统意义上的价值链，较偏重于以单个企业的观点来分析企业的价值活动、企业与供应商和顾客可能的连接，以及企业从中获得的竞争优势。”（迟晓英等，2000）

然而，随着社会经济和科技的发展、人们对价值链认识的深化，杰弗里·雷鲍特（Jefferey F. Rayport）和约翰·斯维奥克拉（John J. Sviokla）于1995年提出了开发虚拟价值链的观点，旨在以新的信息技术对价值链进行结构上的改造（迟晓英等，2000）。他们指出，进入信息时代的企业都在两个世界中进行竞争：一个是管理者可以看到、触摸到的由物质资源组成的物质世界，称之为市场场所（Market place）；另一个则是由信息资源所组成的虚拟世界，称之为市场空间（Market space）。在市场场所中，企业运用传统的物质资源为顾客生产、加工有形的产品或提供具体的服务；而在市场空间中，企业可以利用的资源只有信息，企业只能通过对信息的加工和利用为顾客创造无形的产品或服务。因而价值链中的每一项价值增加活动都可以分为两部分：一部分是在市场场所中基于物质资源的增值活动，而另一部分是在市场空间中基于信息资源的增值活动。物质增值活动构成了传统价值链，而与此相对应的信息增值活动则独立出来构成虚拟价值链。企业在市场空间中的竞争优势体现在比竞争对手更有效地进行信息的增值活动。

“价值链一开始只是涉及物质产品的制造方面，价值增值被认为只有通过大量的产品装配和制造技术才能实现。但到20世纪70年代中期，价值增值已经可以通过提供服

务得以实现。服务环节很大程度上依赖于信息技术的先进性。信息时代，价值越来越多地建立在信息和知识上。当服务经济转变到信息经济时，使用电子商业的优势变得更为清晰。”（迟晓英等，2000）这一价值形式的变化如图 1-1 所示。

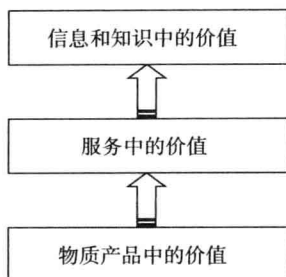


图 1-1 价值形式的变化

虚拟价值链并不仅仅包括信息的增值活动，更重要的是，它还是一种为顾客“重新创造价值”的活动。传统价值链在市场场所中为顾客增加了价值，但它只不过是通过对竞争力度的增强来谋求竞争优势，是量的扩张；而虚拟价值链在为顾客创造价值的同时也开辟了一块全新的竞争领域，从而超越了传统意义上的竞争，是质的提高。

（3）价值网理论

今天的数字化时代使得公司必须重新思考向其顾客传递价值的渠道，这导致了人们开始探索一种新的价值链。“新价值链不是由增加价值的成员构成的链条，而是虚拟企业构成的网络，称之为价值网。依赖于媒体技术，价值网把相互独立的客户，或是时空中的顾客相互联系起来，企业本身不是网络，而是提供网络服务，如电话公司、零售银行、保险公司和邮政服务公司都属这种网络中的成员。价值网强调对任何顾客的价值决定性因素是联系顾客的网络。”（迟晓英等，2000）价值网是以客户为中心，由公司、供应商和客户等构成的多元价值创造体系。其主要特征是：与客户保持一致、合作与系统化、敏捷与可伸缩性、快速流动和数字化。这五个特征构成了一个有竞争力的与众不同的创新业务模式（David Bovet 等，2001）。

“企业和技术的结合产生了能够支持价值网络设施的一种新模型，这种新模型叫做价值网络管理。这是老的供应链管理（SCM）的扩展，但又有许多不同之处。SCM 把物流看成是联系价值链各成员的关键因素，而价值网络管理能使价值网络成员在现实中交换关键的信息与知识，并为共同的利益一起努力，以达到理想的效果。”“在价值网中，每一个虚拟企业本身就像一个小网络，它由所有的成员企业（包括合资、附属子公司）和合作伙伴所组成。”（迟晓英等，2000）所以，价值网是更高层次的价值链，使供应链产生了质的飞跃。顾客并非仅是被动的接受者，更重要的是参与价值网的价值创造者。但传统业务模式下很难保证顾客适时参与企业价值链的各个阶段，时间的间隔性和业务流程的阶段推进性把客户、企业、供应商、分销商隔离开来，企业依靠传统价值链很难把客户、客户的客户、供应商、供应商的供应商结合在一起，更不要提价值链增值的要求了，但是借鉴直销策略思想，运用现代信息技术，线形价值链逐渐演进为价值网。

借助于现代信息技术，企业的客户、供应商可直接参与价值网上的每一项活动，顾

客可以在价值链的任一阶段介入。有些企业甚至将相关企业和客户变成了“雇员”。借助于价值网,由顾客参与创造的知识和意见就变成了企业和顾客(或者说价值网)所共有的资产。所以说,借助于价值网和企业信息系统,可以将诸如购买、使用、销售、功能集成、价值再创造等多项过程整合在一起。在这里,价值网的作用更多地体现在过程上,由此创造的产品(或服务)才能以独有的属性满足顾客特定需求,并以一种顾客认可的成本提供给顾客——新的价值才能创造出来,这就是一个有顾客介入的价值再创造过程。

1.2.1.2 关于成本控制

(1) 崛起的成本企划模式

“成本企划”模式是在现代成本管理会计领域诞生于日本的一种新的成本控制模式。较之于欧美模式,成本企划模式的立足点有了重大的转变。“传统欧美式的成本管理是基于财务成本信息的管理,其管理方法在成本会计学科中有所体现,即借助财务会计的成本资料,运用管理会计的信息处理方法,对生产经营过程发生或可能发生的成本数额与形态实施控制、分析和评价。”(陈胜群,1997)成本企划的基本立足点可认为是全生命周期成本(Whole Life Cycle Cost, WLCC)思想。

(2) 广泛应用的作业成本管理

成本管理的变化源于企业制造环境的变化以及管理理论与方法的创新,而后两者又起因于外部环境的变化。针对传统成本会计不适应新制造环境的局面,美国会计学者提出了作业成本法(Activity-Based Costing, ABC)。在作业成本法的基础上,ABC法又发展为作业基础管理(Activity-Based Management, ABM),ABM就是以ABC法为基础,利用作业成本信息,帮助管理人员找出不增值但消耗资源的作业。同时,ABC法所提供的成本信息也能够促使管理人员重新设计整个价值链上的作业活动以节省企业资源,从而发展为作业成本管理(Activity-Based Cost Management, ABCM)(焦跃华等,1996)。

(3) 创新管理理论与方法的应用

①适时制(Just-In-Time System, JIT)。适时制的目的是使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货”,以降低存货成本。在存货水平很低的情况下,会计人员为简化存货计价,可能采用倒推成本法(欧阳清,2002)。

②全面质量管理(Total Quality Management, TQM)。TQM的目标就是公司在生产的各个环节追求产品“零缺陷”,并由顾客最终界定质量。TQM对计量和报告员工业绩的会计来讲,就是产生了质量会计这一新学科。但由于提高质量所产生的收益难以计量,质量会计发展的重点就放在质量成本的确认、计量和报告上(欧阳清,2002)。

③战略管理(Strategic Management)。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理(Strategic Cost Management)的提出。战略成本管理就是运用成本数据和信息,来发展及确认能促进公司竞争优势的最优战略(王兴等,1998)。

④基准管理(Benchmarking Management)和持续改进(Continuous Improvement)。基准管理与持续改进对成本会计系统的影响主要表现在管理人员和会计师们认识到降低成本要向本行业最好的公司学习,以同质产品的最低成本作为基准,了解自身与最优者的差距,并分析其原因,进而实行企业再造工程(Reengineering The Corporation),以增

强竞争力(杨光,2003)。

⑤限制理论(Theory of Constraints, TOC)。限制理论对成本会计系统的影响是,管理人员和会计人员认识到,在有些情况下,不能一味强调降低成本和费用,要有逆向思维,要在企业的薄弱环节加大投入量,“为了省钱而花钱”(曹志来等,2000)。

⑥目标管理(Objective Management)。目标管理对成本会计系统的影响就是目标成本的制定、分解、控制和分析(康文韬,1998)。

(4) 现代成本与成本管理观念

李文军等(2001)在“成本管理观念的更新与成本控制的新思路”一文中总结了现代成本与成本管理的基本观念。

①成本效益观念。传统成本管理的目的可简单地归纳为减少支出、降低成本,这是就成本论成本的狭隘观念。在现代市场经济环境下的企业日常成本管理中,应对比“产出”看“投入”,研究成本增减与收益增减的关系,以确定最有利于提高效益的成本预测和决策方案。

②多动因理论的成本管理观念。库珀和卡普兰于1987年在一篇题为《成本会计怎样系统地歪曲了产品成本》的文章中第一次提出了“成本动因”(cost driver,成本驱动因子)的理论,认为成本在本质上是一种函数,是各种独立或交互作用着的因素(自变量)合力驱动的结果。

③成本的系统管理观念。在市场经济环境下,企业应将成本管理工作视为一项系统工程,强调整体与全局,对企业成本管理的对象、内容、方法进行全方位的分析研究。

1.2.1.3 关于价值链分析与成本控制

价值链分析最初是为了在复杂的制造程序中分清各步骤的“利润率”而采用的一种会计方法,其目的是为了决定在哪一步可以削减成本或提高价值。此后,价值链理论不断得到发展,其应用范围也不断得到拓展,如在作业成本法中将价值链分析作为成本管理的战略方法加以研究,价值分析又是企业进行战略管理的一种辅助方法。

(1) 价值链理论的成本分析思路

从横向角度,价值链上的每项活动都有着自身的经营成本和资产,因此每项活动的成本都要受到所分配的资产数量和使用效率的影响。如果企业价值链上所有活动的累计总成本小于竞争对手的成本时,就具有了成本优势;从纵向角度,是将整个行业的价值活动分解成一系列相关的战略活动,这往往会超越任何一个企业的经营范围。通过这一分析,可以使我们深入理解成本性态以及各个阶段产生差异的原因,从而确定企业由目前的位置沿着价值链向前或向后延伸是否有利可图,以提高整体的盈利水平。

(2) 基于价值链分析的作业成本法

将价值链的思想引入作业成本法可以解决传统成本管理方法存在的局限性。基于价值链分析的作业成本法相对于传统成本计算的事后追踪、分配与管理,更提供了一种事前控制。价值链分析可以帮助找出各作业与产品成本的联系,为成本管理提供更准确的信息。

(3) 管理功能价值链成本观

价值链理论的出现给人们提供了新的思路,使人们对成本概念的理解逐渐明朗化。“不同目的,不同成本”的理念开始出现(查尔斯·T.亨格瑞,1997)。这种理论认为

产品成本是特定目的下分配给一项产品的成本总和,并且提供了明确的成本内涵,如图1-2所示。

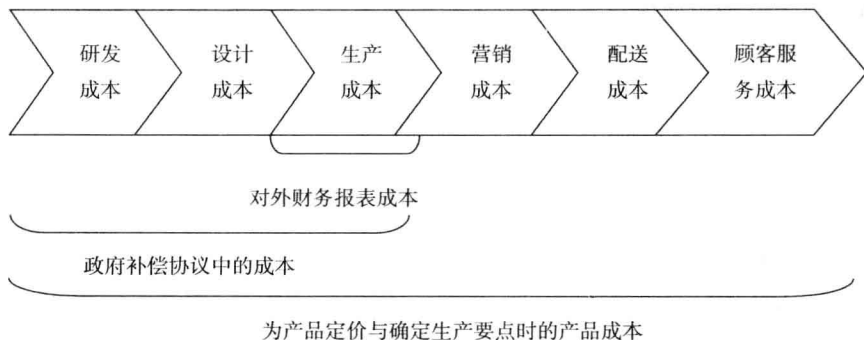


图 1-2 管理功能价值链成本观

(4) 基于价值链理论的成本分类

随着价值链理论在企业成本管理应用中的进一步拓展,有人将企业与成本有关的价值链作业进行了总结,并且根据不同的管理需要,定义了不同的产品成本。对此,我们可概括如图1-3所示。

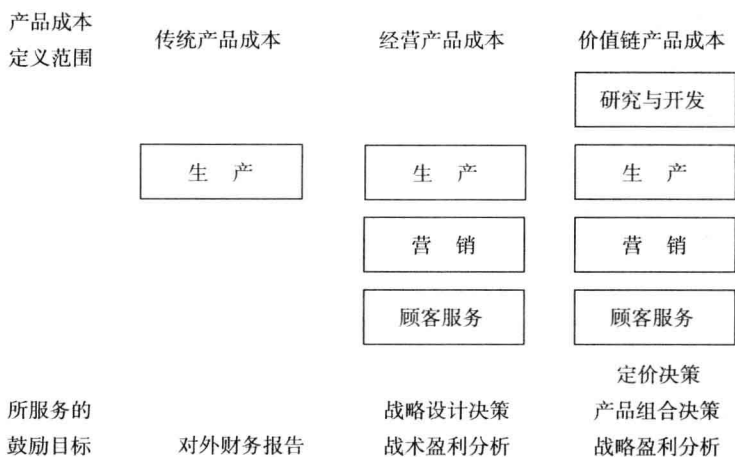


图 1-3 基于价值链理论的成本分类

(5) 价值链成本分析的内容和方法

迈克尔·波特在其所著中,描述了关于成本行为的分析、相对成本地位的决定因素和企业能够取得持久成本优势或是成本劣势最小化的框架。主要包括以下内容:

①价值链与成本分析。价值链为成本分析提供了基本的工具。利用价值链进行成本分析应从以下几个方面入手:确定成本分析的价值链;分摊成本和资产;成本分析。

②成本行为。企业的成本地位源于其价值活动的成本行为,成本行为取决于影响成本的一些结构性因素,即成本驱动因素。

③成本优势。如果企业进行所有价值活动的累计成本低于竞争者的成本,它就具有了成本优势。波特认为一个企业的相对成本地位取决于相对于竞争对手的价值链构成;相对于每一项价值活动的成本驱动因素的相对地位。他同时指出企业获得成本优势有两

种主要的方法：控制成本驱动因素；重构价值链。

(6) 价值链成本分析与传统成本分析的区别

波特的价值链理论使成本管理的对象清晰起来。人们能够更为细致地对引起产品成本的各个阶段和各个构成要素进行分解和考察，如图 1-4 所示。

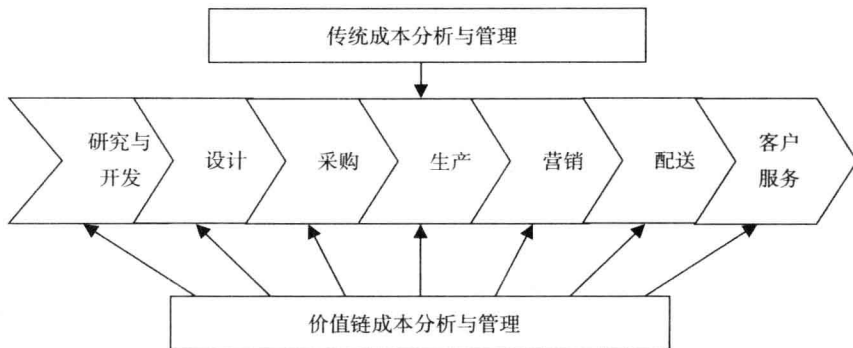


图 1-4 价值链成本分析与传统成本分析

(7) 价值链理论的战略性成本分析

波特教授在《竞争优势》一书中还提出了一套战略性成本分析步骤。对企业运用价值链理论进行成本分析具有重要的指导意义。结合企业实务，认为企业在运用价值链理论于成本控制时应遵循以下步骤：确立价值链产品成本观念；企业价值链的识别；价值链分析；确认成本地位，明确成本控制方法。

1.2.2 国内相关研究

1.2.2.1 关于价值链理论

在我国，较系统地介绍迈克尔·波特价值链理论的文章最早见于 1997 年（张旭波，1997）。张旭波认为，迈克尔·波特的很多观点非常独特，分析问题的方法也有值得借鉴的地方。其后，关于价值链理论研究和介绍的文章等如雨后春笋，系统地进行传统价值链理论的引进与介绍，并在研究的基础上进一步探索在我国的应用思路。

关于价值链的基本含义，研究认为有三：“其一，企业各项活动之间都有密切联系，如原料供应的计划性、及时性和协调一致性与企业的生产制造有密切联系；其二，每项活动都能够给企业带来有形无形的价值，如‘与顾客之间的关系’这个价值链，如果密切注意顾客所需或做好售后服务，就可以提高企业信誉，从而带来无形价值；其三，不仅包括企业内部各链式活动，而且更重要的是，还包括企业外部活动，如与供应商之间的关系、与顾客之间联系等。”（王学军等）

关于价值链的应用，首先是价值链管理方法和价值链理论在企业战略中的应用。前者如运用价值链管理创造企业竞争优势等（齐振彪等，2003），后者如运用价值链方法制定企业国际化战略等（林漫等，2001）；其次，运用价值链分析法降低产品成本，包括与作业成本法等的结合（陈轲，2002）。在系统探讨价值链对会计影响的基础上，于富生等（2008）构建了价值链会计的基本框架。

1.2.2.2 关于成本控制

(1) 成本及成本控制观念的更新

成本观念的更新主要表现在基于现代经济理论、管理理论、会计理论等的成本观念(张明, 2002)。

成本控制观念的更新则主要表现在基于现代成本控制目标的成本控制观,即按照现代成本控制目标体系(见下述)(焦跃华等, 2000)从不同的层次进行成本控制。现代生产成本控制是从所有者的角度,将成本定义为“为实现特定经济目的而发生的资本耗费”,因而其控制范围扩展到了整个企业,控制的内容也扩展为结构性成本控制和执行性成本控制(吴从署, 2001)。

就现实而言,邯郸钢铁厂颇具成效的“模拟市场机制,实施成本否决”制度使我们认识到成本观念和成本控制观念更新的力量,即需要根据市场需要(即顾客需求)来控制成本。

(2) 现代成本控制目标

基于现代成本观,现代成本控制目标应该包含三个层次:第一层次,通过成本控制配合企业的战略选择与实施,以获取成本优势从而获得竞争优势;第二层次,利用资源、成本、质量、价格之间的联动关系,使企业实现战略目标前提下的成本最低化和企业运作最优化;第三层次,降低成本。可见,第一层次解决的是企业战略目标,第二层次解决的是企业运行目标,第三层次解决的是成本控制的直接目标(焦跃华等, 2000)。

(3) 成本控制方法

总体来说,我国的企业管理水平还不高,各种管理理论与方法落实到成本会计系统上,除目标成本、质量成本还差强人意外,像倒推成本法、战略成本管理、ABC法等探讨还比较少。同时,像邯钢的“倒逼成本法”等则充分证明了我国企业在现代成本控制方法方面的成功探索,而像作业成本控制法等在钢铁企业、制造企业的应用则说明了将国际先进成本控制方法与我国企业实际结合方面进行了大胆的尝试。

(4) 成本控制重点转移

在传统的计划经济下,产品实行统购统销,企业的产出等于企业的收入。因此,降低产品成本就意味着增加企业的收益,企业必然将成本控制的重点放在降低产品成本上,而陷入单纯地为降低成本而控制成本的滞后状态,不能为决策提供所需要的正确而充分的信息。随着市场经济的发展,现代企业成本控制的内容不仅仅是孤立地降低成本,其目的是从成本与效益的对比中寻找成本最小化。所以,在现代企业管理工作中,企业必须把成本控制的重点放到战略上来,一切降低成本的措施都应以成本—效益分析的结果作为决定取舍的目标(中国会计学会核工业专业委员会, 1996)。

1.2.2.3 关于价值链分析与成本控制

(1) 基于价值链理论的成本控制的基本思想

“首要的步骤就是要对企业的现状进行分析”,即调研成本控制现状、员工素质、企业管理水平等;“接下来就要结合企业的特点和实际运用价值链分析的方法,确立本企业价值链成本观念具体内涵”,从而明确成本控制的具体对象;在此基础上,通过对自己的产品链和组织结构进行具体分析,“识别其自身价值链,而后对企业成本价值链进行分析,包括成本动因分析、价值流分析和物流分析,明确自身的优势和劣势”,从而使其能够实施适合自身特点的成本控制(战略成本控制)(岳殿民, 2002)。不过,

这并非是对现有成本控制理论和方法的抛弃，而是成本控制发展到一定阶段的必然结果。

（2）基于价值链分析的作业成本法的基本思想

“基于价值链分析的作业成本法相对于传统成本计算的事后追踪、分配与管理，更提供了一种事前控制；随着技术、知识、信息等因素在产品成本中比重的加大，直接人工与直接材料等一些可以直接而准确分配到各种产品成本中的费用所占比重的下降，作业与产品成本间的联系越来越复杂，成本管理也变得更加困难。价值链分析可以帮助找出各作业与产品成本的联系，为成本管理提供更准确的依据。”（丁宇，2002）它主要包括：识别价值链作业，以此来归集成本和分摊资产；从价值链角度分析企业成本行为的结构影响因素；控制影响成本的因素，重构企业价值链，从战略高度降低企业成本；不断维持巩固成本优势，取得成本优势的持久性等步骤。

（3）关于低成本领先战略

企业“如果能够成功地实施成本领先战略，可以形成自身的竞争优势，使企业在行业所处的各种力量的竞争中处于优势地位。”（裴正兵，2003）实施低成本领先战略的主要方式有：集中配置资源——规模化经营；分解企业价值链——外包式经营；创新企业价值链——市场拉动兼并式经营；高效运作价值链——速度化经营等。

（4）关于虚拟企业的成本控制

虚拟企业成本控制研究中的成本概念是广义的，可以理解为“为虚拟企业的收益而导致的所有‘耗费与支出’”。虚拟企业战略成本控制的“基本框架是关注成本驱动因素，运用价值链分析工具，明确成本管理在虚拟企业战略中的功能定位。”“价值链分析、战略定位分析、成本动因分析”等构成了虚拟企业战略成本控制的基本框架（郑毅，2001）。

（5）关于基于价值链的管理型会计信息系统

“在价值链管理模式，管理型会计信息系统功能上突破了对外报告的局限，以作业为起点，对企业经济活动的发生、发展与结果进行全方位的跟踪、记录和控制，实现了会计与日常业务工作、核算与管理产品价值、顾客价值、企业价值的有机结合，加强和完善了对业务活动的计划、预测、监督和决策支持。会计业务流程、会计组织、内控制度、系统的评价与改进方法四个要素相互紧密相连，构成基础管理平台。”（颜艳，2002）

1.2.3 关于供应链和价值链的关系

（1）供应链和价值链的起源不同

供应链起源于第二次世界大战期间美国政府为了高效及时地供应和调配战略物资，而对仓库、运输以及调配之间关系的研究，是在全球制造业出现企业经营集团化和国际化的形势下提出的新型管理模式（Fisher M. L., et al., 1994）；价值链则起源于20世纪80年代企业关系进入伙伴关系和战略联盟关系使其对企业竞争优势的研究（郑霖等，2002），认为供应链是价值链的一种表现形式。

（2）价值链管理与供应链管理的重点目标不同

供应链思想是面向效率，即降低成本和提高生产率方面。价值链思想是面向效益，当企业强调效益时，没有必要努力降低成本，而是致力于为顾客创造更多的价值