

王雄元 张 鹏 编著

战略成本管理

ZHANLUE CHENGBEN GUANLI

原子能出版社

战略成本管理

王雄元 张 鹏 编著

原子能出版社

图书在版编目(CIP)数据

战略成本管理/王雄元,张鹏编著. —北京:原子能出版社,2007. 9
ISBN 978-7-5022-4009-7

I. 战… II. ①王… ②张… III. 企业管理:成本管理 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 144621 号

战略成本管理

出版发行 原子能出版社(北京市海淀区阜成路 43 号 100037)
责任编辑 刘 朔
责任校对 徐淑惠
责任印制 丁怀兰 刘芳燕
印 刷 保定市中画美凯印刷有限公司
经 销 全国新华书店
开 本 850 mm×1168 mm 1/32
印 张 7.75
字 数 205 千字
版 次 2007 年 9 月第 1 版 2007 年 9 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-5022-4009-7
定 价 25.00 元

版权所有 侵权必究

网址:<http://www.aep.com.cn>

序 言

如果说传统成本管理是当兵的学问,那么战略成本管理教你如何做好一位将军。对于大部分成本管理的学习者来说,战略成本管理是一个全新的领域,传统成本管理称道的很多东西,在战略成本管理看来,甚至是个错误。因此也就有进一步研究战略成本管理的必要。

本书是我们多年研究生、MPAcc 战略成本管理课程教学的经验积累。刚接受这门课程时,国内至少已有三本有关战略成本管理的博士论文专著,国外也有近似的著作,但仍然感觉教学素材不够。第一,大多专著都是将战略管理方法引入成本管理领域的尝试,重于介绍战略管理理念和方法以及其在成本管理领域的可能运用;第二,缺乏真实的案例,致使内容较为抽象。因此,我们在教学过程中,特别注意从成本角度研究战略管理问题,特别强调从案例中学习战略成本管理的精髓。体现在本书内容上,我们着重以案例方式讲述成本管理的战略而不是战略管理的成本运用。

本书共分七章。第一章介绍战略成本管理的基本理论问题,第二至五章介绍战略成本管理的一些常用方法,第六章介绍战略成本管理的具体措施,而第七章以案例

形式较全面地演示了战略成本管理的运用。

本书没有任何理论上的创新和突破,只是按照我们的理解将可能的内容按一定的逻辑组织在一起,包括所采用的案例也是根据公开发表论文改编而来。但我们认为,本书有相对成体系的战略成本框架,能为求知者学习战略成本管理提供系统指导。但由于能力有限,书中难免有错,恳求广大读者批评指正。

编 者

2007年6月30日

目 录

第一章 战略成本管理总论	(1)
第一节 战略成本管理概述	(1)
第二节 战略成本管理的基本思想	(7)
第三节 战略成本管理的分析框架	(12)
第四节 战略成本管理的具体措施	(18)
第二章 战略成本管理的战略定位分析方法	(23)
第一节 宏观环境分析	(23)
第二节 战略因素评价	(29)
第三节 战略选择	(34)
第四节 战略评价	(49)
第三章 价值链成本分析	(55)
第一节 价值链概述	(55)
第二节 行业价值链分析	(59)
第三节 企业内部价值链分析	(84)
第四节 竞争对手价值链分析	(99)
第五节 价值链成本分析	(103)
第四章 战略成本动因分析法	(107)
第一节 成本动因概述	(107)
第二节 结构性成本动因分析	(116)
第三节 执行性成本动因分析	(128)

第五章 战略成本管理的其他方法	(133)
第一节 生命周期成本法	(133)
第二节 目标成本规划法	(142)
第三节 标杆成本管理法	(151)
第六章 战略成本管理的具体手段	(167)
第一节 系统方法+突出重点+权衡	(168)
第二节 人是最终成本驱动者	(173)
第三节 注重组织成本动因	(183)
第七章 战略成本管理案例选读	(197)
第一节 德国 ALDI 的成本领先战略	(197)
第二节 浙江晋亿的垂直整合与产业集群策略	(203)
第三节 诺基亚公司的战略成本管理举措	(209)
第四节 战略成本管理综合案例	(221)
参考文献	(236)

第一章 战略成本管理总论

战略成本管理包括从成本角度分析、选择和优化企业战略与对成本实施控制的战略两个层面的内容,其基本思想包括成本的源流管理思想、与企业战略相匹配思想和成本管理方法措施的融入思想,战略成本管理的措施体系包括成本抉择关系分析以及成本管理保障措施体系等。本章主要介绍战略成本管理的概念、方法与具体措施等。

第一节 战略成本管理概述

一、战略成本管理的概念

“战略”原属军事术语,《辞海》(1979年版)的解释是“对战争全局的筹划和指导,泛指重大的、带全局性或决定全局的谋划”。

将“战略”观念运用于企业管理就形成了企业战略管理(Strategic management)。战略管理一词最初由美国学者 Ansoff 在其 1976 年所著《从战略计划走向战略管理》一书中提出,他认为,战略管理是企业高层领导为了保证企业持续经营和不断发展,根据企业内部条件和外部环境的分析结果,对企业全部生产经营活动所进行的根本性和长远性的谋划和指导。

将战略管理思想导入成本管理,实现战略意义上的功能扩展,便形成了战略成本管理(Strategic cost management, SCM)。在战略思想指导下,战略成本管理关注成本管理的战略环境、战略规划、战略实施和战略业绩,其首要任务是关注“不同战略选择下如

何组织成本管理”，即将成本信息贯穿于战略管理整个循环过程中，通过从战略高度对企业成本结构和成本行为的全面了解、控制与改善，寻求长久的竞争优势。美国会计学界两位著名教授库伯（Cooper）和斯拉莫得（Slagmulder）认为，战略成本管理是企业运用一系列成本管理方法来同时达到降低成本和加强战略位置的目的一种管理行为。具体而言，战略成本管理是指管理人员运用专门方法提供企业本身及其竞争对手的分析资料，帮助管理者形成和评价企业战略，从而创造竞争优势，以达到企业有效适应外部持续变化的环境的目的。

二、战略成本管理的特点

（一）成本管理目的的长期性

战略成本管理的目的不仅在于降低成本，更重要的是建立和保持企业的长期竞争优势，企业必须探求提高（或不损坏）其竞争地位的成本降低途径。因而战略成本管理更重视企业的长久发展，它不再局限于单一的会计期间而是充分考虑不同发展阶段的特点，使各个发展阶段都服从于企业的长远目标，甚至不惜牺牲短期利益来追求持久的竞争优势，不断扩大企业的市场价额。竞争地位的提高虽不一定伴随短期利润的增加，却会引起企业长期利润的增加，如某细分市场上的顾客需要设立某项特殊的产品售后服务，虽然这一做法会增加企业成本，但它吸引了顾客，保持了企业的竞争优势，从长远来看利大于弊。

战略成本管理是一种从长远角度持续地降低成本的策略，因而也是一种动态管理，这与传统成本管理立足于短期成本管理的战术性成本管理有天壤之别。例如在战略成本管理方式下，企业宜从长远出发雇用相对年轻、文化程度高的员工，利用学习曲线，以获得较长时期的成本优势；在传统成本管理方式下，企业雇用年龄相对较大、技术熟练程度高的员工，以便降低人工成本，但其成

本优势只能是短暂的。

（二）成本管理领域的开放性

战略成本管理的着眼点是外部环境,重视企业与市场的关系,具有开放系统的特征,是全方位、多角度、突破企业边界的成本管理。首先,由于当今企业成本结构中,生产前与生产后的成本比重逐步增加,其成本管理不应停留在产品生产过程的耗费控制方面,更应着眼于生产前的产品设计和材料采购成本,与生产后的产品营销和顾客使用成本控制等方面。因而 SCM 深入到企业的研发、供应、生产、营销及售后服务部门,以全面、细致地分析和控制各部门内部及各部门之间相互联系的成本;其次,战略成本管理范围不局限于企业内部,还超越企业边界进行跨组织的成本管理,诸如与企业价值链相关的上游(供应商)与下游(分销商)企业建立电子资料信息交换系统,相互协调地进行成本改进。将成本管理外延向前延伸到采购环节,乃至研究开发与设计环节,向后还必须考虑售后服务环节。换言之,既要重视与供应商的联系,也应重视与客户和经销商的联结;最后,还应对企业外部竞争对手成本信息进行推测与分析,在相互比较中找出本企业的成本差距,重塑企业的成本与竞争优势。

（三）成本管理的重点转移

传统成本管理重在成本节省,即力求在生产过程中不徒耗无谓的成本和改进工作方式以节约本将发生的成本支出,它表现为“成本维持”和“成本改善”两种执行形式。减少废品损失、节约能耗、零库存、作业分析与改进等皆属此列。而企业战略成本管理的目标在于建立成本优势,重在成本避免,立足于预防。企业推行战略成本管理就是为了实现成本领先,取得竞争优势,战胜对手,保证自己的生存和发展。因此,企业应全面综合考虑企业的地理位置、市场定位、经营规模等一系列具有源流特质的成本动因,以从

源头上控制成本的发生。另外,在产品的设计与开发阶段,为避免成本的发生,企业应该尽力设计满足目标成本要求且具有竞争力的产品。

(四)成本管理的方法更新

为了达到 SCM 的取得企业长期竞争优势的目的,可以从以下两个层面来实现:一个是战略成本规划层面,旨在帮助企业通过事先的成本规划与控制,从根本上改进其长期的盈利能力。主要方法有源自战略管理的价值链分析法,以及用于制定成本目标的产品生命周期成本法、目标成本规划法等;另一个是经营改进层面,旨在改善企业日常经营活动效率,落实成本规划,继续提高企业竞争实力。主要方法有竞争对手成本分析法与标杆制度、成本动因分析法等。事实上,在获取企业成本优势的过程中,这两个层面是相辅相成,集成与整合在一起的。

战略成本管理不仅注重利用外部价值链提高企业战略地位,而且按照战略成本管理原则对内部市场进行管理,其措施主要有:在生产单位与服务部门之间建立有效的合作系统。战略成本管理要求按作业原则对服务部门成本进行分配,首先将成本按成本库进行归集,然后再按成本动因进行分配。这种计算方法大大提高了成本计算的透明度和准确度,不仅生产部门可以通过与外部市场比较来监督服务部门的工作效率,服务部门也可以通过这种比较检验自己的工作是否有竞争力,从而决定是否向外部市场提供服务。另外,战略成本管理还通过分散生产的单位之间建立转移价格体系、建立模拟利润中心等措施对内部市场进行有效管理,以提高企业总体的战略地位。

三、战略成本管理的目标

战略成本管理的目标就是通过战略性成本信息的提供与分析利用,以促进企业竞争优势的形成和成本持续降低环境的建立。

战略成本管理目标具有以下特征。

(一) 战略成本管理目标应服从于战略管理目标, 配合企业取得竞争优势

从战略管理活动本身去考察, 战略管理的整体目标就是要形成企业的竞争优势。战略成本管理作为战略管理的一个决策支持系统, 其各项活动的开展应该有助于战略管理目标的实现。也就是说, 战略成本管理要从企业竞争优势的培育、维持和提高这一角度出发, 重点关注企业的成本行为对企业竞争地位和竞争优势的影响, 帮助决策者选择最佳的战略方案, 并辅之以对应的成本管理战略, 借以促进战略管理目标的实现。战略成本管理将成本管理的目标同企业竞争优势联系在一起, 既充分体现了战略管理的思想, 又反映了成本管理理念的自我更新。

企业为了取得竞争优势, 往往要采取诸多的战略措施, 这些战略措施通常需要战略成本管理予以配合。成本管理要配合企业为取得竞争优势所进行的战略选择, 要配合企业为实施各种战略对成本及成本管理的需要, 在企业战略许可的范围内, 在实施企业战略的过程中引导企业走向成本最低化。

(二) 战略成本管理的终极目标还应落实为成本的持续降低

尽管企业在不同的时期, 由于要实现和维持竞争优势, 所采取的成本管理目标、方法和手段也不同, 但从企业整个生命周期看, 战略成本管理目标的主要定位是追求成本的持续降低。这也是战略成本管理与传统成本管理具有耦合性的一面, 只不过战略成本管理更强调在企业内部营造一种有利于成本持续降低的环境。从战略成本管理层面分析, 处于不同成长阶段的企业其成本管理的重点和预期达到的目的是有差异的。例如, 将处于发展期和成熟期的企业进行比较, 前者可能注重营销战略, 以迅速占领不断扩大

的市场,主要通过增加收入来创造利润,企业的组织结构比较简单,成本管理工作也比较松散;而后者一般规模较大,组织结构复杂,由于面对的是成熟市场,很难进一步通过销售份额的提高增加利润,必须加强成本管理取得成本竞争优势以求生存和发展。由于战略成本管理立足于企业发展的长期利益,注重成本管理效应的长期性,因此不断塑造企业自身特有的成本管理文化是战略成本管理的内在要求。从某种意义上说,企业战略成本管理目标的确定与实现过程,也就是成本管理文化的塑造过程。

(三) 战略成本管理存在一个目标体系

战略成本管理的这个目标体系包含三个层次。第一层次,以企业内部为视角、以降低成本为核心的绝对成本降低目标。绝对成本降低只关注成本本身是否降低,又可分为两个部分:以生产过程、业务过程为焦点的成本降低措施,和以企业为焦点、以改变成本发生的基础条件为措施的成本降低;第二层次,以企业内部为主要视角、考虑到成本质量、数量、价格和供求等相关因素之间的关系、以利润为取向的相对成本降低目标。相对成本降低关注利润最大化,而不仅着眼于成本的多少,只要利润增加,成本的多少并不特别重要;第三层次,以企业与环境以及企业与竞争的相互关系为视角、以企业的长期发展和竞争优势为重点、通过战略成本管理配合企业战略选择与实施、通过获取成本优势帮助企业取得竞争优势的成本优势目标。这种目标考虑的因素更广泛,成本只是企业获取竞争优势的一种重要手段。

四、战略成本管理的内容

战略成本管理的内容分为两个方面。

一方面,利用战略性成本信息进行战略选择。企业战略通常是由相互作用的总体战略、一般竞争战略和具体竞争战略的三维结合。在明确了总体战略的前提下,企业一般通过成本领先战略、

产品差异化战略和目标集聚战略等三种一般竞争战略方式来开发竞争优势。在一般竞争战略的指导下,企业还会按照业务活动的范围确定一些具体的战略,如产品开发战略、生产流程战略、营销战略、规模扩张战略等。利用战略性成本信息对企业的战略选择过程提供决策支持,保证企业战略决策的正确性,是战略成本管理针对战略管理而进行的功能展开与运用创新,是战略成本管理对传统成本管理的超越。

另一方面,在不同的竞争战略下,利用成本信息进行与竞争战略相适应的成本战略决策,正确组织成本管理,确保竞争战略成功实施,从而提高企业竞争优势。企业战略成本管理就是将成本管理置身于战略管理的广泛空间,从战略高度对企业及其关联企业的成本行为和成本结构进行分析,为战略管理服务。战略成本管理的提出是基于战略管理的需要,它的理论与方法体系是和战略管理的理论与方法体系相匹配的。不同的战略选择需要不同的成本分析观和成本管理方法,这也就形成了有特定竞争战略下的成本管理战略。如针对产品开发战略的价值工程成本管理战略,针对产品流程战略的作业成本管理战略,以及针对企业扩张战略的成本管理战略等等。

第二节 战略成本管理的基本思想

一、成本与竞争的关系

战略成本管理就是要将成本因素同企业的竞争地位联系起来,寻求提高企业竞争力与成本持续降低的最佳路径^①,因此成本与竞争的关系构成了战略成本管理的基本思想(见图 1-1)。从管

^① 陈轲. 关于战略成本管理问题的探讨. 财贸研究, 2001 年第 6 期。

理科学的系统性出发,为了保证战略实施的有效性,不同的优势要与不同的管理控制系统相互映射,这也正是作为管理控制系统之一的战略成本管理系统必须与具体的竞争优势战略相结合的逻辑所在。不同的优势战略选择需要不同的成本分析观和成本管理方法,这也就形成了特定竞争战略下的成本管理战略。

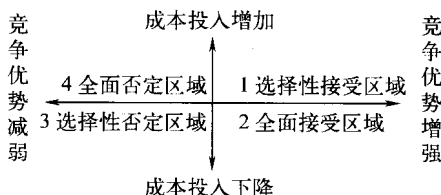


图 1-1 企业竞争优势与成本投入关系图

图 1-1 中第一象限是选择性接受区域。该区域表明,伴随特定战略方案的实施,企业的竞争优势增强,同时成本也升高。也就是说,战略成本管理方案的实施能够使企业获取竞争优势,但要付出成本升高的代价,企业是否选择实施该策略主要看其是否符合成本效益原则。如果企业竞争优势增强带来的收益大于实施该战略增加的成本,该战略无疑是可取的。如企业在员工培训方面加大资金投入,虽然会导致企业短期成本的上升,但从长远发展看,这有助于企业形成自身的人才竞争优势,因此是应该能够接受的。但如果企业竞争力提高带来的收益不足以抵消成本的增加,则应考虑拒绝此种战略措施。

图 1-1 中第二象限是全面接受区域。该区域表明,伴随战略成本管理方案的实施,企业成本下降,且竞争优势得以提高。企业能够在提高竞争优势的同时成本也有所降低,这是最为理想的状态。例如企业通过技术创新,采用新设备新工艺,不但降低了产品成本而且使产品质量得到了提高,实现了价格与成本的双赢,大大

增强了企业的竞争优势。因此企业应该积极采用这种战略。

图 1-1 中第三象限是选择性否定区域。该区域表明,伴随战略方案的实施,企业成本下降,而且竞争优势减弱。尽管企业战略方案的实施要求的成本很低,但缺乏竞争优势,不利于企业的长期发展,企业不能以牺牲竞争优势为代价换取成本的降低。例如企业为了追求成本的降低,放弃产品的质量要求,在生产过程中不按规定的投料标准和操作规程进行生产,最终引起顾客的不满,影响了市场的进一步扩大,使得企业竞争优势下降。但如果企业竞争环境本身已经恶化,主动采取此策略可能是不得已而为之的防守策略。

图 1-1 中第四象限是全面否定区域。该区域表明,伴随战略方案的实施,企业成本升高,竞争优势反而下降。实施这类战略方案,必然会导致企业生产经营能力的下降并丧失已有的市场份额,因此企业应该全面否定。例如,国有企业在技术改造过程中盲目从国外进口早已被淘汰的生产设备,既消耗了大量的资金,所生产出的产品又没有科技含量,不具有市场竞争优势,最后出现了不生产要亏损、生产越多亏损越多的局面,企业的生产经营能力遭受重创甚至不得不破产倒闭。

二、成本的源流管理思想

管理成本要从成本发生的源流着手,成本管理的重点内容应该是成本发生的源流,成本管理措施的着力点也应该是成本发生的源流。构造战略成本管理方法措施体系的重点要放在成本发生的源流上,要针对成本发生的源流进行设计。成本发生的源流包括时间源流、空间源流和业务源流。从成本发生的角度看,成本发生的基础条件是成本发生的三大源流的交汇点,是企业可资利用经济资源的性质及其相互之间的联系方式,包括劳动资料的技术性能、劳动对象的质量标准、劳动者的素质和技能、产品的技术标

准、企业的组织结构、职能分工、管理制度以及企业文化、外部协作关系等。这些因素的性质及其相互之间的联系方式构成了成本发生的基础条件。改变成本发生的基础条件是成本不断降低的源泉,代表了成本管理的源流管理思想,它同时是现代管理“不断改进”思想在成本领域的综合体现。改变成本发生的基础条件可以从根本上改变公司成本结构,改变企业参与竞争的基础条件。

降低成本以两种方式实现:第一,在既定的经济规模、技术条件、质量标准条件下,通过降低消耗、提高劳动生产率等措施降低成本。通常,这种意义上的成本降低属于日常成本管理的内容。第二,改变成本发生的基础条件。成本发生的基础条件是企业可资利用的经济资源的性质及其相互之间的联系方式。这些资源包括劳动资料的技术性能、劳动对象的质量标准、劳动者的素质和技能、产品的技术标准、产品工艺过程的复杂程度、企业规模的大小、企业的组织结构、企业的职能分工、企业的管理制度、企业文化、企业外部协作关系等等诸多方面。这些因素的性质及其相互之间的联系方式构成了成本发生的基础条件,是影响成本的深层次因素。在特定的条件下,当成本降低到这些条件许可的极限时,进一步降低成本的努力可能收效甚微。例如产品成本中的材料成本,在既定的技术条件和材料条件下,生产单位产品材料消耗量有一个最低标准,当实际消耗接近这一标准时,进一步的努力也难以使材料成本进一步降低。由于既定的条件限定了成本降低的最低限度,进一步的成本降低只有改变成本发生的基础条件,如通过采用新的技术设备、新的工艺过程、新的产品设计、新的材料等,使影响成本的结构性因素得到改善,为成本的进一步降低提供新的前提,使原来难以降低的成本在新的基础上进一步降低。可见,改变成本发生的基础条件为进一步的成本降低提供了新的基础。这是成本持续降低的潜力所在,更多地具有战略性,是战略成本管理中的重点。