



经济学·管理学博士论著

后现代组织成本 管理研究

The Research of
Postmodern Organization Cost Management

□ 刘晓善 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press



经济学·管理学博士论著

后现代组织成本 管理研究

The Research of
Postmodern Organization Cost Management

□ 刘晓善/著



经济科学出版社
Economic Science Press

责任编辑：杨 梅
责任校对：张长松
版式设计：代小卫
技术编辑：董永亭

后现代组织成本管理研究

刘晓善 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

海跃装订厂装订

880×1230 32 开 6.75 印张 180000 字

2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 5457 - 4/F · 4714 定价：16.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

后现代组织成本管理研究 / 刘晓善著. —北京: 经济科学出版社, 2008. 4

(经济学·管理学博士论著)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 5457 - 4

I. 后… II. 刘… III. 企业管理: 成本管理 - 研究
IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 044760 号

前 言

20 世纪 80 年代，尤其是 90 年代以来，有两大社会变革因素改变着企业的行为方式，一是通讯技术的高速发展为企业生产经营活动的创新提供了无限的可能性；二是企业组织变革，它以战略为中心，减少组织层次，组织管理工作团队，变革企业的组织结构，改变企业的决策和责任分配的布局。两大变革力量的共同作用，从根本上改变了企业的行为方式，也破坏了 20 世纪初期设计成本系统时的关键假设。然而，在成本管理理论研究中，学者们往往注重技术因素对成本管理理论的影响，尤其是对 20 世纪 80 年代兴起并得到迅速发展的战略成本管理、作业成本法及作业成本管理、平衡计分卡等前沿成本管理理论的研究，在历史归因时，毫无例外地将技术进步作为最重要的影响因素，而将同样起着重要作用的微观组织变革忽略了。

事实上，企业组织变革所产生的新的企业组织形式，如企业流程再造、管理工作团队、虚拟企业、网络组织、无边界组织、复杂性组织、学习型组织等，也是企业活力的源泉，组织的后现代转向直接影响了企业的成本管理行为。当代企业的战略成本管理、作业成本管理和平衡计分卡体系已具有明显的后现代

性。成本管理主体多元化、差异化,成本的计量倾向于关注对不确定性事项的测度;成本管理的目标已不是成本最小化,而是取得成本优势;成本管理的原则不再是绝对成本最小化、集中统一与分散管理等原则,而是全员参与、以作业为核心组织成本管理原则;成本管理的任务不再仅仅是为财务报告提供数据,而是全景式地对成本进行管理与控制;适用于科层组织的标准化、专业化成本管理方式不再行之有效,因而转向以作业为核心、以战略为导向、以用户满意为基准、以激活人力资源为动力的成本管理方式。企业采用了更具柔性的方法,设计有效的成本会计、管理控制和业绩评价系统。

同时,后现代组织作为一种组织,其本身也具有经济性。后现代组织化和构建虚拟企业或网络组织是两种解决科层失灵的有效方式,它们从不同的途径降低企业内部的交易成本,使企业摆脱“科层失灵”的困境。

因此,后现代组织的成本管理研究应由两个部分构成,即企业对生产经营过程中的成本管理研究和后现代组织的成本问题研究。本书由理论研究平台、后现代组织生产经营活动中的成本管理、后现代组织的交易成本以及研究结论及启示四个部分构成。

第一部分,即第1章,后现代理论和后现代组织理论。后现代组织的成本管理理论是以后现代组织理论为支撑的,而后现代组织理论的哲学基础是后现代理论,因此,在本章中,界定了后现代、后现代理论、后现代组织及其特征等基本概念,概述了后现代理论和后现代组织理论研究的内容,为本书搭建了一个理论研究平台。

第二部分包括第2、3、4、5章,构建了后现代组织生产经营性成本管理的基本框架。在西方古典经济学与新古典经济学里,企业是市场的构成要素,作为一种组织具有先验性,因此,它们并不考虑组织本身的经济意义,而集中探讨企业的生产经营活动,即生产函数及其拓展,其成本理论也是与生产函数相匹配的成本函数的研究。毫无疑问,这也是后现代组织成本管理不可或缺的内容。目

前还缺乏后现代组织成本管理的系统研究，这几章所做的工作是一种探索。第2章对战略成本管理、作业成本法及作业成本管理进行后现代性分析，以此为桥梁，阐明当代前沿成本管理理论的发展走势，论证这些成本管理理论在后现代组织中的适用性；第3章在第2章研究的基础上，对照现代科层企业成本管理的目标、原则和任务，研究和归纳了后现代组织成本管理的目标、原则和任务；第4章采用比较的方法，归纳、推论后现代组织成本计算方法与管理措施；第5章，在分析平衡计分卡体系后现代性的基础上，明确提出后现代组织业绩评价的适当体系，并尝试性地构建独立的后现代组织成本管理业绩评价的基础框架。

第三部分包括第6、7章，研究后现代组织作为一种组织本身的经济性，即后现代组织的交易成本问题。交易成本经济学将企业作为市场的替代物，打开了西方主流经济学中的“黑箱”，考察了企业作为组织本身的经济性，即节约交易费用。如果仅仅从节约因采用价格机制所引起的交易成本来讲，那么企业规模越大，节约的交易成本就越多。然而，企业规模扩张的同时，组织内部的交易成本（组织成本或管理成本）增加，甚至超过它取代价格机制所造成的节约，构建企业的经济性消失，出现“科层失灵”，这是现代企业管理中的困境。后现代组织化和构建虚拟企业或网络组织是摆脱困境的有效方式。第6章主要采用演绎推理的方法，论证了后现代组织化是降低企业内部交易成本的重要战略措施，并采用分析式研究方法，用理论模型对它进行了描述；第7章，解读构建虚拟企业或网络组织的意义，论证具有典型后现代组织特征的虚拟企业和网络组织与后现代组织化在降低企业内部交易成本方面不一样的方式和途径。

本书试图在以下几个方面做出创新：

1. 对当代成本管理理论前沿进行后现代性分析，阐述后现代组织环境是战略成本管理、作业成本管理等理论最适宜的环境条件。

2. 提出并论证后现代组织成本管理的目标、原则和任务，构建后现代组织成本计算与管理及其业绩评价的一般框架。

3. 论证后现代组织化是降低组织内部交易成本的重要战略措施。企业经过后现代组织化能够降低内部交易成本，拓展企业组织边界，走出科层失灵的困境。

序

20 世纪 80 年代以来，世界政治、经济、文化发生了剧烈变化。以电子计算机为核心的高新技术迅速发展，世界范围内的资本流动加速，全球经济一体化趋势日益强化，国际范围内的市场竞争形成并愈演愈烈，经济生活中的不确定性日益突出。经济学、管理学领域的理论创新犹如雨后春笋。新制度经济学兴起并迅速成为经济学理论研究中的热点，并派生了交易成本经济学、契约经济学、产权经济学等分支学科，交易成本成为经济学领域的时尚话语。管理学领域的创新气象更是有过之而无不及，60 年代形成的“管理丛林”进一步繁荣，后现代管理理论也登堂入室，尤其是新的组织理论接踵而来，柔性组织、学习型组织、复杂性组织、后现代组织等理论各显峥嵘。更让人欣喜的是，经济学与管理学融合的趋势越来越明显，一门新的学科——管理经济学也小荷初露尖尖角了。

在经济学、管理学等学科发展的推动下，广义成本理论开始形成。广义成本理论是涉及跨学科、跨层次、跨领域的一种新的成本理论体系。这种成本体系从结构上突破了传统成本理论体系的束缚，在空间和时间的坐标上呈现不断延伸的发展趋势。同时，成本计算与管理技术的创新也一浪高过一浪，作业成本管理、战略成本管理、全面质量成本管理、平衡计分卡等成本管理理论迅速兴起并走向成熟。然而，在应用

领域，情况却不尽如人意，大量企业并没有达成预期的目标。

理论上的可行性与实务中的应用偏差如此之大，其原因已有不少学者做了分析，但始终对组织环境的变化没有给予适当的重视。20世纪90年代以来，组织变革与创新浪潮席卷全球，许多大企业均将组织变革与创新作为实施发展战略的重要举措，多种新的组织形式涌现出来，成本管理主体发生了重要变化，对企业成本管理行为的影响是显而易见的。

刘晓善博士以“后现代组织理论”为研究平台，从一个崭新的视角研究近年来成本管理中的前沿问题，眼光是敏锐的，也极具理论勇气和创新精神。如果我们抛开自己多年学习与研究中固化下来的观念，那么我们会发现，在他的著作中对以下几个问题的论述是具有建设性和开拓性的：

1. 组织变革与创新对企业成本管理行为的影响；
2. 成本管理技术与方法同企业组织形式的适应性；
3. 企业组织变革与创新是降低企业内部交易成本的有效措施。

我很高兴看到这部著作的付梓，我相信该著作将能开阔我们成本理论工作者的视野，为成本管理实务工作提供有益的借鉴。

刘军
2008年春于成都

目 录

Contents

第1章 导论 / 1

1.1 研究的缘起 / 1

第2章 后现代与后现代组织 / 7

2.1 后现代与后现代理论 / 7

2.2 后现代组织理论研究及其评述 / 20

第3章 战略成本管理与作业成本管理的后现代性分析 / 36

3.1 战略成本管理的后现代性分析 / 36

3.2 作业成本法与作业成本管理的后现代性分析 / 51

第4章 后现代组织成本管理的目标、原则和任务 / 61

4.1 成本的概念及其扩展 / 61

4.2 后现代组织成本管理的目标 / 66

4.3 后现代组织成本管理的原则 / 74

4.4 后现代组织成本管理的任务 / 78



第5章 后现代组织的成本计算与管理 / 85

5.1 后现代组织成本计算与分配 / 85

5.2 后现代组织成本管理 / 96



第6章 后现代组织成本管理的业绩评价 / 109

6.1 现代企业业绩评价理论及其局限性 / 109

6.2 平衡计分卡理论的后现代性分析 / 112

6.3 后现代组织成本管理业绩评价 / 118



第7章 组织的后现代转向：降低内部交易成本的必然选择 / 127

7.1 现代科层企业的困境：对效率的追求与内部交易成本的上升 / 127

7.2 后现代组织化：降低企业内部交易成本的重要战略措施 / 144



第8章 虚拟企业和网络组织：基于交易成本的解读 / 156

8.1 引入价格机制的方式 / 156

8.2 虚拟企业和网络组织中独立组织间的关系分析 / 158

8.3 构建虚拟企业或网络组织、降低企业内部交易成本 / 163

8.4 组织间成本管理 / 173



第9章 研究结论与启示 / 183

9.1 企业战略和后现代组织化 / 184

9.2 后现代组织化与成本管理 / 186

9.3 上述研究对我国企业成本管理的启示 / 187

参考文献 / 190

第 1 章

导 论

➡ 1. 1

研究的缘起

卡普兰和约翰逊在 1987 年出版的《管理会计的兴衰史：相关性的遗失》中明确指出，20 世纪 80 年代新企业形式和运营技术的发展，以及由于管制解除和外国供货商出现，带来的更具竞争性的环境破坏了 20 世纪初期设计成本系统时的关键假设，并提出，要开发新的更具柔性的方法，设计有效的成本会计、管理控制和业绩评价系统。他们以管理会计学家所特有的敏锐，观察到新企业形式和新技术的发展向成本管理所提出的挑战。然而，在后来的成本管理理论研究中，学者们往往注重技术因素对成本管理理论的影响，尤其是对 20 世纪 80 年代兴起并得到迅速发展的战略成本管理、作业成本法及作业成本管理、平衡计分卡等前沿成本管理理论的研究，在历史归因时，毫无例外地将技术进步作为最重要的影响因素，或者说，迅速发展的信息技术成了这些成本理论发生、发展的最重要的背景。即使是卡普兰本人，在随后几年的作业成本法和平衡计分卡的理论研究中，几乎没有考虑到新的企业形式的影响。1998 年，在他与库珀合著的《成本与效果：应用整合成本系统，驱动盈利和业绩》（Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance）一书中，论述“在哪里应用作

业成本系统”时所考虑的几乎完全是技术因素，对企业组织形式的变化只字未提。直到 2001 年，他与诺顿出版《战略中心型组织》时，才充分认识到，先进的成本管理与评价方法离开了相应的组织环境，几乎没有成功的可能性。这是他们在考察采用平衡计分卡的企业业绩状况时所得出的结论，也是促使他们最后撰写《战略中心型组织》的直接原因。

新企业组织形式是什么样的企业形式？尽管卡普兰和诺顿到 2001 年才在《战略中心型组织》中将其特征描述为：以战略为中心、减少组织层次、组织平行的管理单位、以业务流程为核心、面向客户、组织中全体成员参与等。但事实上，正如卡普兰在 20 世纪 80 年代已观察到的情形，新企业组织形式已经得到了发展。从 20 世纪 80 年代开始，以电子计算机为核心的高新技术迅速发展，世界范围内的资本流动加速，全球经济一体化趋势日益强化，国际范围内的市场竞争形成并愈演愈烈，经济生活中的不确定性日益突出。为了应付这种局面，企业管理实务也发生了不可逆转的趋势，那就是不断地改革和创新。新的组织形式、生产方式、营销方式以及管理理念不断涌现。研究这类新现象的管理理论中，无数新概念被创造出来。从企业组织形式上讲，虚拟企业、动态联盟、战略联盟、复杂性组织、学习型组织、无边界组织等新的组织形式让人应接不暇；从生产方式上来讲，及时制（JIT）、精益生产、敏捷制造等新的生产方式创造了惊人的效率；从管理理论本身来讲，战略管理、后现代管理、柔性管理等新的管理理论形成并得到广泛的传播；从时代定位上来讲，后工业社会、信息社会、后现代世界等全新的社会形态相继成为描述新时代的常用话语；凡此等等，不一而足。不同的组织形式、生产方式和营销方式或时代描述之后都可以加上“管理”这个后缀，成为一种新的管理理论。当代管理理论处于一种形式多样、纷繁交错的混乱局面。但是，归结起来，“在今天管理学的研究中，焦点已不再是管理学各流派在 20 世纪 60 ~ 70 年代‘管理理论的丛林’（the management theory of jungle）的学

派之争，而是现代管理理论与后现代管理理论之争”。^①

后现代组织理论是后现代管理理论最重要的组成部分，它利用后现代理论对现代科层企业进行解构，解释新企业组织的形成与发展，为新的企业形式提供了理论支撑。尽管倡导组织变革的学者们也以同样的理论敏感性对20世纪80年代以来，尤其是90年代所掀起的组织变革浪潮进行了广泛而深入的研究，但他们讨论的新组织形式的内容与后现代组织理论并没有实质性的差异。针对组织变革浪潮，沃纳·伯克^②认为，组织的重大变革是要让这个机构朝另一个方向发展，要从根本上改变我们做事的方式，革新我们的组织结构即决策及责任的分配布局，还要向所有组织成员展现一个全新的未来前景。无论是后现代组织理论还是组织变革理论的宗旨均在于此。所不同的是，后现代组织理论强调了理论的哲学基础。亨克·傅博达^③指出，我们对世界的看法发生了变化，除非我们具备了恰当的世界观，否则我们就不能有效地应对变革。从这个意义上讲，采用后现代组织来概括20世纪80年代后组织变革所形成的新型组织，更具有理论意义和生命力。

后现代组织理论所解释和讨论的后现代组织已不是理论上的假设，而是现实中的存在。虽然其管理运作方式还没有完全成熟，但它们不仅已在管理理论中展开了广泛的讨论和研究，而且也在管理实务中持续地试验和探索。成本管理是企业管理的重要内容，对后现代组织来讲，其成本管理应当如何开展，将涉及一系列的理论创新研究和实务中的试验和探索。从现有的成本管理研究文献来讲，尽管直接研究后现代组织成本管理的文献并不多见，但散见于各类管理理论文献中的成本问题研究已有逐渐增多的趋势。引人关注的

① 罗珉：《后现代管理理论探析》，四川人民出版社2004年版。

② 沃纳·伯克，燕清联合组织译：《组织变革——理论和实践》，中国劳动和社会保障出版社2005年版，第1页。

③ 亨克·傅博达，项国鹏译：《创建柔性企业——如何保持竞争优势》，人民邮电出版社2005年版，第10页。

是,当代成本管理的前沿研究,如战略成本管理、作业成本法及作业成本管理、全面质量成本管理、平衡计分卡等,与后现代管理理论和后现代组织理论存在千丝万缕的关系,将后现代组织理论与这些成本管理理论进行整合的研究已经开始出现。

尽管直接将后现代组织理论与战略成本管理理论进行整合研究的文献还很难见到,但在后现代组织理论和战略管理理论的文献中,已蕴含了这种整合观念。大卫·博耶(Boje, D)和格普哈特(Gephart, R.)在《后现代管理与组织理论》(Postmodern management and organization theory)中对组织战略进行了话语分析,认为,叙事方法能使战略的政治经济特征更为明了。大卫·巴里(David Barry)和米切尔·埃尔姆斯(Michael Elmes)在《战略重述:战略话语的叙事观》(Strategy Retold: Towards a Narrative View of Strategic Discourse)一文中,采用后现代话语分析方法对战略进行了解构研究。

I. P. 塔齐奥保罗斯(I. P. Tatsiopoulous)和N. 帕纳约托(N. Panayiotou)将基于企业流程再造目的的企业模拟与作业成本法进行整合研究,认为企业模拟和作业成本法都致力于满足上述要求,具有改进流程业绩和在未来维持这种改进的目的。科尔泰·塔莫斯(Koltai Tamás)、洛扎诺·塞巴斯蒂安(Lozano Sebastian)、圭雷罗·费尔南多(Guerrero Fernando)和奥涅瓦·路易斯(Onieva Luis)经过研究认为,在柔性制造系统中,作业成本法更具操作性,成本管理更为有效。我国部分学者也对在虚拟企业中运用作业成本法进行成本计算和控制的理论与方法展开了研究,认为虚拟企业是由若干个合作伙伴组成的动态联盟,通常设计、生产、销售等环节分别由不同的合作企业完成。由于生产环节存在制造费用较高的特点,应用作业成本法将很容易被接受,实施起来也相对顺利一些。邱耘对虚拟企业作业成本管理系统进行了详细的设计。马克玲对作业成本法、价值链和企业流程再造理论进行了整合研究,提出了一种新的管理理论和实践模式。