

■ 财政部重点会计科研课题系列丛书 (2006)

■ 课题管理单位：中国会计学会

# RESEARCH ON VALUE CHAIN AND VALUE-BASED MANAGEMENT

## 价值链与价值管理 问题研究

——面向价值创造的成本管理创新模式研究

■ 课题主持人：林钟高

课题编号：2003KJB026

# 价值链与价值管理问题研究

## ——面向价值创造的成本管理创新模式研究

课题主持人：林钟高

课题组成员：范松林 汪家常 席彦群

戴新民 章铁生 魏立江

何宇诚 章青云

课题组顾问：诸骏生 袁磊

课题总指导：艾宝俊



© 林钟高 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

价值链与价值管理问题研究：面向价值创造的成本管理创新  
模式研究 / 林钟高主持. —大连：东北财经大学出版社，2007.5  
(财政部重点会计科研课题系列丛书·2006)  
ISBN 978-7-81122-043-8

I. 价… II. 林… 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 (2007) 第 064463 号

东北财经大学出版社出版  
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)  
总编室：(0411) 84710523  
营销部：(0411) 84710711  
网 址：<http://www.dufep.cn>  
读者信箱：[dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸：170mm×230mm 字数：414 千字 印张：18 1/2 插页：1  
2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑：方红星 谭焕忠  
封面设计：冀贵收

责任校对：欣楠乐  
版式设计：钟福建

ISBN 978-7-81122-043-8

定价：38.00 元

# 财政部重点会计科研课题结项鉴定评审委员会

## 主 任

刘玉廷

## 副主任

李玉环 周守华

## 委 员

(以汉语拼音为序)

|     |     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|-----|
| 戴德明 | 樊行健 | 盖 地 | 黄世忠 | 李玉环 |
| 刘明辉 | 刘永泽 | 刘玉廷 | 陆建桥 | 陆正飞 |
| 骆家骧 | 秦荣生 | 曲晓辉 | 宋献中 | 汤谷良 |
| 唐国平 | 田志心 | 王 斌 | 王化成 | 王 乔 |
| 王善平 | 王世定 | 魏明海 | 伍中信 | 夏冬林 |
| 谢建宏 | 谢志华 | 杨世忠 | 杨雄胜 | 杨有红 |
| 喻 灵 | 张龙平 | 张美霞 | 张 鸣 | 张 蕊 |
| 赵德武 | 周守华 |     |     |     |

## 出版说明

为落实中国会计学会第六届理事会科研规划，繁荣中国的会计理论研究，中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题（2003）的研究。本次重点会计科研课题是针对我国会计改革与理论研究中出现的亟待解决的难点问题予以立项的，共有16个课题项目、75个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近三年的认真研究，绝大部分课题组都较好地完成了课题预期的研究任务。自2005年8月开始，中国会计学会先后在广东、江西、北京、湖南等地召开七次课题结项鉴定会，与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定，同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果，有71个课题研究报告通过评审，其中12个获得“优秀奖”。

为及时推广本批课题的理论研究成果，更好地为我国会计改革与发展服务，中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告，作为“财政部重点会计科研课题系列丛书（2006）”予以出版。

会计是经济工作的重要基础。适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的实施，将为会计理论研究提供丰富的研究课题。中国会计学会将继续团结全国广大的会计工作者，联系会计改革实际，开展会计理论研究，为更好地发挥会计的作用、促进经济社会健康协调可持续发展，作出更大贡献。

中国会计学会  
2007年3月

## 前言

本课题将价值链管理理论和应用成果与宝钢成本管理的实际有机地结合起来,理论联系实际,构造在价值链的框架下,以价值创造和价值增值为目的的成本管理体系,增强企业的成本竞争力。在充分占有资料和把握目前与本课题相关的研究成果与文献的基础上,深入到宝钢财务成本管理部门实地了解成本管理的历史与现状,并结合价值链管理的基本原理和内容,研究改革成本管理的新发展。所以,本研究报告在学术上的创新与突破主要表现在以下几点:

第一,研究方法采用实地验证。宝钢作为我国现代化程度高、管理水平先进的特大型企业,长期以来一直坚持引进并吸收国外先进的管理技术和经验,特别在财务成本管理方面有許多好的、先进的、可以为其他企业借鉴的实践经验。如何看待以价值为导向、以价值增值为目标的财务成本管理框架体系这一问题,不能仅从理论文献的角度去研究和分析,而必须深入到现场去总结和提炼。实践证明,宝钢的管理主题完全符合这一要求,是一个在财务成本上真正实践以“价值管理”、“价值增值”为中心的企业,理论成果在实际中得到了充分的验证,但同时也发现了理论的不足,从而完善了现有理论。

第二,研究人员采用校企结合。课题组人员大多是本校长期从事财务成本研究和教学的教师,具有丰富的文献积累和消化能力,也具有较好的科研能力和分析问题、解决问题的能力,但大都停留在就理论而理论的方面,较少有机会深入到企业现场就一个专门问题进行专心致志的研究探讨。而企业财务成本管理人员则有这方面的优势,作为价值增值型财务成本管理的实践者,对这一管理体系有着切身体会。同时宝钢是一个崇尚学习的组织,企业管理人员不但有丰富的实践经验,而且对理论前沿和动态也有极大的研究兴趣。正是有了这样一种组合,使理论研究和实践操作达到了密切的配合,效果是很好的。

第三,就本课题的内容看,我们认为在学术上有很多突破和创新。首先,界定了价值链管理、财务成本管理与企业核心竞争力之间的关系,并在这种关系模型下展开整个课题的研究。我们认为,价值链既是财务成本管理变革的环境和基础,又是财务成本管理依存和进步的诱因,价值最大或价值增值还是财务成本管理追求的目标;通过增强财务成本管理的增值能力或价值贡献能力,并利用合理的财务核心价值评价机制与可持续增长机制,从本质上增强企业财务成本的竞争力。因此,理顺了理论线条,并且建立了企业竞争力理论、价值链理论与现代财务成本管理理论相关度的基本模型,这在理论上是一个创新。其次,在建立了竞争力、价值链与财务成本管理相关思想和纵向关系的基础上,进一步建立了财务成本管理循环与价值链的横向关系,将企业产品研发、采购、制造、内部管理等重要环节的成本(也就是全面成本周期)与相关的成本计算模型有机地结合起来,建立了成本工具选择的基本模型,并对这一模型的发展趋势作了延伸和设想,勾画出了可以为企业在实际工作中应用的成本工具选择模式,对于提高成本管理的适应性和有效性提供了重要的依据。最后,遵循迈克

尔·波特的竞争理论和价值链的基本理论,通过纵向、横向、内部三种价值链的分解,不仅建立了企业内部的成本分析模型,而且基于整个价值链和供应链的环境下,建立了面向行业和面向竞争对手的成本分析体系,为企业的成本决策提供了更为广阔的比较基础,这一思路曾经用于马鞍山钢铁股份公司对于钢铁反倾销的工作之中,对于加强企业内部财务成本管理尤其是决策,作用也很突出和明显。

宝钢作为我国现代化程度高、管理水平先进的特大型企业,能够重视价值创造在财务成本管理中的应用,能够在财务管理实践中提出“以价值增值”、“以价值最大化”作为追求的目标,这本身就充分显示了价值管理的巨大生命力,也充分说明了财务管理追求“企业价值增值”的客观必然性。因此,本报告作为一种理论归纳和延伸,既实现了理论的总结,也实现了实践的提升,对其他企业具有相当的借鉴价值,对于转变财务成本管理的观念、提高企业财务管理水平和质量具有较大的促进作用。

回顾本课题的研究过程,应该说充满艰辛。宝钢公司成本处的领导和全体同志,他们多年来专志于对宝钢成本管理的不断探索和成功实践,对课题的研究奠定了极其重要的基础和条件,使本课题得以高质量地完成。安徽工业大学公司治理与运营研究中心为本课题研究提供了重要的理论文献,中心研究人员还参与整理了课题研究报告。中国会计学会给予这个课题立项,让我们有了深入宝钢这样一个现代化管理水平高和管理成果显著的世界级企业的机会。对我们的结题报告给予鉴定的各位专家,他们深刻的鉴定意见让我们有了进一步修改定稿的重要根据。我们还要感谢本课题所引用资料的作者,虽然在书末列出了其中一部分参考文献,但难免挂一漏万,在此一并致谢。

价值链框架下的成本管理是一个新问题,我们的报告可以说只是问题研究的一个开始,在理论上和实践中一定有不少不完善之处,诚恳希望读者批评指正。

林钟高

2007年3月

# 目 录

|                                               |     |
|-----------------------------------------------|-----|
| 第1章 概念界定：价值链·成本管理·企业核心竞争力 .....               | 1   |
| 1.1 价值链及价值链管理 .....                           | 1   |
| 1.2 成本管理：反思及价值链理论的引入 .....                    | 3   |
| 1.3 价值链管理框架下的成本管理与企业核心竞争力 .....               | 8   |
| 1.4 成本管理在宝钢竞争战略中的地位 .....                     | 10  |
| 附 企业成本竞争力的评价体系 .....                          | 16  |
| 第2章 以价值增值为导向的成本管理：体系构建与运行 .....               | 21  |
| 2.1 价值创造——企业成本管理的生命与目标 .....                  | 21  |
| 2.2 成本预算——实现价值最大化的基本控制方法 .....                | 23  |
| 2.3 成本管理——实现价值创造的基础 .....                     | 24  |
| 2.4 现金流（价值流）管理——实现价值创造的核心 .....               | 27  |
| 2.5 管理成本会计——服务于价值创造的成本管理的信息支持系统 .....         | 29  |
| 2.6 宝钢经验：以价值为导向的成本管理体系初步形成 .....              | 31  |
| 第3章 价值链框架下的企业成本循环（一）——成本预算与成本计算 .....         | 40  |
| 3.1 价值链框架下的成本循环概述 .....                       | 40  |
| 3.2 成本预算 .....                                | 41  |
| 3.3 制造成本计算 .....                              | 44  |
| 3.4 标准成本计算 .....                              | 48  |
| 第4章 价值链框架下的企业成本循环（二）<br>——目标成本计算与作业成本计算 ..... | 63  |
| 4.1 目标成本计算 .....                              | 63  |
| 4.2 作业成本计算 .....                              | 71  |
| 4.3 目标成本与作业成本相结合的成本系统的思考 .....                | 92  |
| 第5章 价值链框架下的企业成本循环（三）——成本控制与成本分析 .....         | 95  |
| 5.1 成本控制 .....                                | 95  |
| 5.2 成本分析 .....                                | 105 |
| 5.3 宝钢成本分析体系 .....                            | 113 |
| 第6章 宝钢成本管理信息化平台 .....                         | 117 |
| 6.1 宝钢信息化建设历程及框架 .....                        | 118 |
| 6.2 宝钢成本管理信息化系统 .....                         | 121 |
| 6.3 财务成本数据仓库 .....                            | 126 |
| 第7章 供应链成本管理 .....                             | 132 |
| 7.1 供应链管理理论 .....                             | 132 |
| 7.2 供应链成本模型 .....                             | 141 |
| 7.3 宝钢供应链成本管理 .....                           | 148 |

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 7.4 外协成本管理 .....           | 157 |
| 第8章 精益成本管理 .....           | 166 |
| 8.1 质量成本管理 .....           | 166 |
| 8.2 宝钢质量成本内容 .....         | 170 |
| 8.3 事故成本管理 .....           | 173 |
| 8.4 环境成本管理 .....           | 176 |
| 8.5 人力资源成本管理 .....         | 182 |
| 第9章 价值链分析与企业战略成本管理 .....   | 193 |
| 9.1 价值链框架下战略成本管理基本理论 ..... | 193 |
| 9.2 价值链分析与战略成本管理 .....     | 201 |
| 9.3 宝钢战略成本管理的实施 .....      | 206 |
| 附录一 从价值链的角度看会计报告的改革 .....  | 223 |
| 附录二 价值链管理中的会计控制问题 .....    | 235 |
| 附录三 以战略目标为导向的滚动预算管理 .....  | 249 |
| 附录四 面向价值创造的成本管理 .....      | 259 |
| 附录五 宝钢现代化管理的实践与体会 .....    | 265 |
| 附录六 宝钢投产以来主要成果 .....       | 278 |
| 参考文献 .....                 | 280 |

# 第1章

## 概念界定：价值链·成本管理·企业核心竞争力

本章首先对价值链、成本管理、企业核心竞争力这些涉及本课题的基本概念作一个限定，并且就这些基本概念之间的关系作出说明，为后文的研究和论述奠定基础。同时，本章结合宝钢成本管理在竞争力的地位实例，进一步说明价值链框架下的成本管理与企业核心竞争力之间的关系。

### 1.1 价值链及价值链管理

#### 1.1.1 价值链理论的产生及其基本观点

所谓价值，首先是指顾客价值，用顾客从购买一件产品或服务中的“所得或所失之间的差额”来表示。所得不仅仅是产品的用途，还包括其他一些顾客认为重要的有形和无形的东西（如名牌）等；所失也不仅仅是购买商品或服务的价格，还包括取得和学习使用产品所花费的时间和精力，以及购买以后使用、保养和报废处理的成本。对一件产品而言，其顾客价值必须大于零才能吸引客户；必须大于竞争者的顾客价值，才能具有和保持竞争优势。顾客价值将以顾客为向导的理念具体地贯彻到管理和经营的实际操作层面，但除顾客价值之外，价值中还应包括企业和股东的价值。与传统观念不同的是，股东价值以顾客价值为前提，只有顾客得到满足才有可能满足股东。用顾客价值进一步衡量流程、作业或任务，便可确认增值作业和不增值作业，继而确定价值链。

价值链一词首先由美国哈佛商学院著名的战略管理学家迈克尔·波特教授在其1985年出版的《竞争优势》一书中提出，他认为价值活动是企业从事的经济上、技术上有明确界限的各项活动，它们是创造对买方有价值产品的基础，这些相互联系的价值活动共同作用为企业创造利润，从而形成企业的价值链。

迈克尔·波特主要从三方面对价值链进行了阐述：

#### 1. 价值活动的识别

迈克尔·波特将价值活动分为两大类，即基本活动和辅助活动。其中，企业基本活动主要包括：①内部后勤，是指与接收、存储和分配相关联的各种活动。②生产作业，是指将投入转化为最终产品形式相关的各种活动。③外部后勤，是指与集中、存储和将产品发送给买方有关的各种活动。④市场和销售，是指与提供一种买方购买产品的方式和引导他们进行购买有关的各种活动。⑤服务，是指与提供服务以增加或保持产品价值有关的各种活动。

企业辅助活动包括：①采购，是指购买用于企业价值链各种投入的活动，而不是外购投入本身。②技术开发，是指每项价值活动所包含的技术成分。③人力资源管理，包括各种涉及所有类型人员的招聘、雇用、培训、开发和报酬等各种活动。④企业基础设施，它由大量活动组成，包括总体管理、计划、财务、会计、法律、政府事务和质量管理，它通过整个价值链而不是单个活动起辅助作用。

## 2. 价值链内部联系

迈克尔·波特认为价值链并不是一些独立活动的集合，而是相互依存的活动构成的一个系统。价值活动是由价值链的内部联系连接起来的。这种联系可以通过最优化和协调一致这两种方式带来竞争优势，它常反映出为实现企业总体目标的活动之间的权衡取舍。迈克尔·波特将各种价值活动之间的联系总结为下列一些基本原因：①同一功能可以以不同方式实施。②通过间接活动的更多努力来改善直接活动的成本或效益。③企业内部活动减少了现场示范、解释或产品现场服务的需要。④可以以不同方式来实施质量保证功能。

## 3. 价值链纵向联系

价值链的联系不仅存在于一个企业价值链内部，而且存在于企业价值链与供应商和渠道的价值链之间，即纵向联系。它同样影响着企业活动的成本或效益。

纵观迈克尔·波特的价值链理论，比较偏重于以单个企业的观点来分析企业的价值活动以及企业与供应商和顾客可能的连接，并从中取得竞争优势，因此被有的学者看做传统意义上的价值链。现代价值链的完整含义可以概括如下：第一，企业各项活动之间都有密切联系，如原材料供应的计划性、及时性和协调性与企业的生产制造有密切的联系；第二，每项活动都能给企业带来有形或无形的价值，如售后服务这项活动，如果企业密切注意顾客所需或做好售后服务，就可以提高企业的信誉，从而带来无形价值；第三，价值链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、与顾客之间的关系。

### 1.1.2 价值链管理的基本问题

价值链管理依据价值链的理论，将企业的业务流程描绘成一个价值增值和价值创造的链状结构，就是说，将企业的生产、营销、财务、研发和人力资源等业务活动有机地整合起来，做好计划、协调、组织和控制等各个环节的工作，使它们形成一个有机的整体，真正按照链条状的特征安排企业的业务流程，使得各个环节既相互联系，又具有处理资金流、信息流、物流和技术流的自我组织能力，使企业的供、产、销系统形成一条价值流通链。因此，所谓价值链管理就是对企业价值链（包括内部价值链、纵向价值链和横向价值链）的计划、协调、分析和控制，使企业各个环节的工作形成相互关联的整体，真正按照“链”的特征实施企业的业务流程，使其既相互关联，又具有处理资金流、物流和信息流的自组织和自适应能力。

内部价值链管理主要解决降低企业内部成本问题，如管理成本、生产成本、储存成本等。纵向价值链管理主要解决企业的产业定位问题，如产业进入和退出、纵向整合，即企业究竟应该在整个纵向价值链中占据多长。横向价值链管理主要解决企业的竞争优势问题，即企业与相同地位的竞争对手相比，如何提高竞争力。

价值链管理的目标在于，通过优化核心业务、组织结构、业务流程和信息流等，

由职能型向流程型转化，由此降低组织和经营成本，控制经营风险，最终提高企业的效率和效益，增强企业的综合竞争优势。价值链管理的内容是以客户不断变化的需求和竞争日趋激烈的市场为背景，以流程管理为主线，基于企业内部，面向客户和企业价值链。

价值链管理的特点：①以实现企业价值最大化为目标。企业价值就其实质而言，是企业经济价值和企业社会价值的综合，而不仅仅局限于企业的经济价值。这是由企业多目标价值追求决定的。企业经济价值简而言之就是企业获得的利润与支出费用之比，它是企业经营者价值、股东价值和员工价值的体现。企业社会价值指企业在价值创造过程，要承担企业的社会责任，讲求社会效益，维护社会发展。价值链管理就是通过价值创造过程实现企业的价值最大化，即在一定的技术和管理水平条件下，兼顾企业社会价值的同时，以可能少的资源支出，获得尽可能多的经济价值。②以实现顾客价值最大化为原则。按照价值分析，顾客价值 = 产品或服务效用 ÷ 产品或服务成本。顾客追求价值高的产品或服务，就会以尽可能少的成本，获得尽可能多的效用（需求和满足）。顾客价值与企业价值在本质上是一致的，因为只有提高顾客价值，才能赢得顾客的信赖和认可，从而实现企业经济价值；只有获得更多的经济价值，才能增强企业实力，从而谋求更高的顾客价值。价值链管理强调顾客价值不仅存在于企业外部，而且存在于企业内部，每一次价值转移过程中都存在顾客和顾客需求，因而要求企业兼顾内外顾客价值的最大化。③以系统论的观点为指导思想。价值链管理用系统论的整体性观点将企业内部和外部各因素以及与企业相关的内部和外部各利益主体的价值活动纳入企业管理的范畴，提出实现与企业相关的各方面价值最大化的管理模式，包括股东价值、员工价值、顾客价值和社会价值。同时，价值链管理认为企业的生产系统是由生产过程与管理过程有机结合的体系。生产过程提供将资源转换成产品或服务的功能；管理过程为生产过程提供目标与计划，并对计划的实施进行有效的组织、领导与控制，使之能适应动态变化的市场环境及社会环境。价值链管理按企业资源的流动过程将企业生产系统分为物流、信息流、资金流和技术流等一系列业务流程，强调管理者必须用系统的思想和综合的方法使各个流程的“同期化”，以实现价值创造最大化、价值评价精确化和价值分配合理化。

## 1.2 成本管理：反思及价值链理论的引入

成本管理是指将企业在生产经营过程中发生的费用，通过预测、决策、核算、分析、控制、考核、审计、成本管理专题等一系列的科学管理工作，以使其降低成本，提高企业的经济效益。价值链全面描述了企业的作业系统，由于它决定着企业的竞争优势（成本领先优势或差异化优势），因而成本管理应当以价值链为基础，从决定成本的作业及由作业构成的价值链入手，研究如何降低成本。企业应树立成本的系统管理观念，将企业的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、内容和方法进行全方位的分析研究。为使企业产品在市场上具有强大竞争力，成本管理就不能再局限于产品的生产（制造）过程，而是应该将视野向前延伸到产品的市场，需要分析相关技术的发展态势，以及产品的设计；向后延伸到顾客的使用、维修及处置，即整个价值链。

### 1.2.1 从价值链分析看传统成本管理的局限性<sup>①</sup>

美国哈佛商学院就企业资源分析提出一个新理论<sup>②</sup>——价值链分析法,即运用系统性方法来考察企业各项活动和相互关系,从而找寻具有竞争优势的资源。笔者认为,企业成本管理的本质目标应该是通过企业行为取得低于其竞争者的累积成本,赢得成本优势。所以要借助价值链理论,从企业行为的角度而非会计方法的角度来考察企业成本。

#### 1. 排他性地将成本管理局限于生产活动中的成本

传统的成本管理只注重对生产过程中各种耗费进行控制,忽略了对产前研究开发的成本、供应成本和产后营销成本的控制。受此影响,提起“成本”,大多数管理者都自然想起生产,并排它性地将成本管理局限于生产活动中的成本。价值链分析法则认为: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,是“一系列活动”组成的“产出”,成本绝不仅仅与生产环节相关,它是一个整体的概念。成本的管理应该是一个对投资立项、研究开发与设计、生产、销售、售后服务进行全方位监控的过程。

#### 2. 错误认识成本动因

不少企业经常会错误地判定成本动因。例如,全国市场份额较大而成本较低的企业,可能会错误地认为全国市场份额驱动成本。成本领先的地位实际上可能来自所经营地区的较大的地区市场份额。企业不能理解其成本优势的来源则可能使它试图通过提高全国市场份额以降低成本。其结果是,它可能因削弱了地区的目标集聚而使自己的成本地位恶化。

#### 3. 缺乏利用联系

联系是企业削减成本潜在的和强有力的来源。以往企业很少认识到影响成本的所有联系,特别是那些与供应商以及各种活动间的联系,如忽视采购和组装之间的联系、协调,导致库存增加;不注重研究开发的未来收益,只是将其看做费用的一部分盲目加以限制。缺乏认识联系使企业常犯的一个错误是要求每个部门都按同样的比例削减成本,而不顾有些部门提高成本可能会降低总成本的事实。

#### 4. 成本削减中的相互矛盾

有些企业常以相互矛盾的方式削减成本。有的企业努力扩大市场份额以获取规模经济效益,同时又通过型号多样化,而使规模经济灰飞烟灭。有的企业将工厂设在靠近买方的地方以节省运输费用,但在新产品开发中又强调减轻重量,因而导致了与成本动因背道而驰。

#### 5. 成本削减过程中损害经营的差异性

在多数行业里,企业是不会和竞争对手提供完全一样的产品和服务的,这就是差异性。确切地说,差异是某些方面有自己的特色和优势。一些企业由于对这方面缺乏深入的分析,脱离市场抓成本。在成本削减过程中损害经营的差异性,根除了企业对于顾客独特性的来源,结果失去了一批忠诚的顾客,失去了市场。这样,成本削减就

① 陈燕平:《基于价值链分析的战略成本管理》,载《中国乡镇企业会计》,2004(1)。

② (美)迈克尔·波特:《竞争优势》,陈小悦译,北京,华夏出版社,1997。

失去了它应有的意义。因为滞销或无销路的产品，成本再低也是一种浪费。

## 1.2.2 价值链管理与财务成本管理的关系

### 1. 关于价值链分析

价值链是分析价值运动的工具，它将各种经济活动与资源的分配联系起来，同时也将各种经济活动同资源的耗费联系起来。不仅如此，价值链将各种经济活动相互之间的关系与价值传递和价值递加联系起来，把企业价值链构成一个完整的整体，从而使企业的成本、收入和利润等具体的价值形式联系起来。不仅如此，价值链管理还以企业价值链为核心，将供应商、分销商和客户纳入价值系统，使企业的成本、收入和利润与更广泛的产业框架联系起来，使企业的产权关系突破企业的界限，通过战略联盟或纵向一体化，与其他企业联系起来。图 1—1 比较完整地表达了价值链分析的社会位置与企业内部位置。

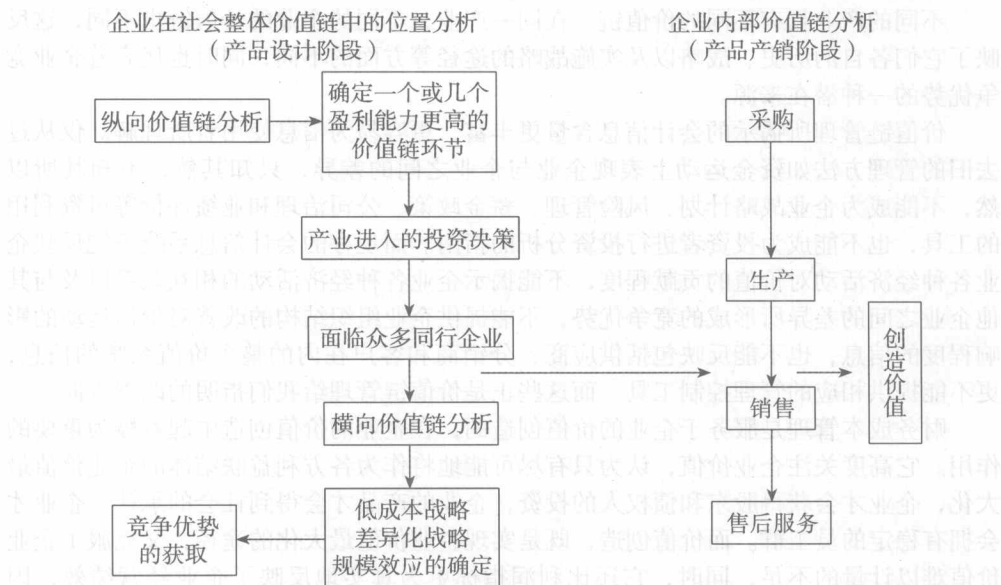


图 1—1 价值链分析的社会位置与企业内部位置

如图 1—1 分析可见，公司要实现价值创造最大化，就须对各个价值链环节做充分的分析，据此作出最优投资决策，并通过合理组织产、供、销即内部价值链去落实，企业才会以同样的财务资本创造出更多的价值，从而实现企业价值增值最大化。

从图 1—1 还可以看出，价值链分析的特点包括：

(1) 价值链分析的基础是价值，各种价值活动构成价值链

价值是买方愿意为企业提供给他们的产品所支付的价格，也是代表着顾客需求满足的实现。价值活动是企业所从事的物质上和技术上的界限分明的各项活动。它们是企业制造对买方有价值的产品的基石。

(2) 价值活动可分为两种活动，即基本活动和辅助活动

基本活动是涉及产品的物质创造及销售、转移给买方和售后服务的各种活动。辅

助活动是辅助基本活动并通过提供外购投入、技术、人力资源以及各种公司范围的职能以相互支持。

### (3) 价值链列示了总价值

价值链除包括价值活动外,还包括利润,利润是总价值与从事各种价值活动的总成本之差。

### (4) 价值链的整体性

企业的价值链体现在更广泛的价值系统中。供应商拥有创造和交付企业价值链所使用的外购输入的价值链(上游价值),许多产品通过渠道价值链(渠道价值)到达买方手中,企业产品最终成为买方价值链的一部分,这些价值链都在影响企业的价值链。因此,获取并保持竞争优势不仅要理解企业自身的价值链,而且也要理解企业价值链所处的价值系统。

### (5) 价值链的异质性

不同的产业具有不同的价值链。在同一产业,不同的企业的价值链也不同,这反映了它们各自的历史、战略以及实施战略的途径等方面的不同,同时也代表着企业竞争优势的一种潜在来源。

价值链管理所揭示的会计信息含量更丰富,更容易为信息使用者所理解。仅从过去旧的管理方法如资金运动上表现企业与企业之间的差异,只知其然,不知其所以然,不能成为企业战略规划、风险管理、薪金政策、公司治理和业绩评价等可资利用的工具,也不能成为投资者进行投资分析的指南。而现存的会计信息系统不能反映企业各种经济活动对价值的贡献程度,不能揭示企业各种经济活动的相互联系以及与其他企业之间的差异所形成的竞争优势,不能提供企业组织结构的改善对价值运动的影响程度的信息,也不能反映包括供应商、分销商和客户在内的整个价值系统的信息,更不能提供相应的管理控制工具。而这些正是价值链管理给我们指明的改善方向。

财务成本管理是服务于企业的价值创造的,在企业的价值创造中起着极为重要的作用。它高度关注企业价值,认为只有尽可能地将作为各方利益联结体的企业价值最大化,企业才会获得股东和债权人的投资,企业的产品才会得到社会的承认,企业才会拥有稳定的员工群。而价值创造,既是实现企业价值最大化的途径,又克服了企业价值难以计量的不足,同时,它还比利润指标更为真实地反映了企业经营绩效,因而,价值创造也就成了现代财务成本管理的直接目标。实际上现代公司的经营活动就是争取创造价值的过程,服务于价值创造的财务管理,必然关注企业的可持续发展能力,关注企业的长远利益,因而,也有利于企业的长期健康发展。

所以,如何将价值链管理与财务成本管理合理有效地结合起来,使之在企业的价值创造的活动过程中发挥最大的效力,这就需要我们一起来研究价值链框架下的财务成本管理问题。

## 2. 基于价值链理论的成本管理框架

综合价值链理论在成本管理理论中的应用,并结合考虑企业的实践需要,将基于价值链理论的成本管理框架总结如图1—2所示。

企业实行基于价值链理论的成本管理,首要的步骤就是要对企业的现状进行分析,包括成本管理现状、员工素质、企业管理水平等等,此阶段要运用相应的调研技术;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

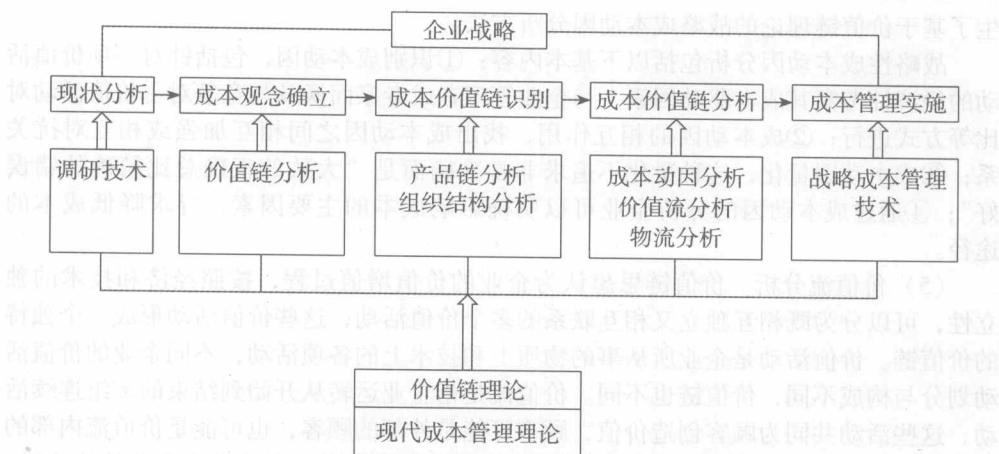


图 1—2 基于价值链理论的成本管理框架

本观念具体内涵，以明确成本管理的具体对象；在前两者的基础之上，企业需要对自己的产品链和组织结构进行具体分析，以识别其自身价值链，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，进而实施适合自身特点的成本管理（战略成本管理）。当然，这一系列步骤的进行都应切实考虑企业的整体战略，并充分运用价值链理论和现代成本管理理论。

（1）确立价值链产品成本观念。企业的成本观念很大程度上决定着企业的成本管理水平，狭隘的成本观念必然限制管理者的眼光和管理重点。基于此，价值链理论在成本管理中应用的首要问题就是确立全面的价值链成本观念，以此作为开展成本管理工作的基石。

（2）企业价值链的识别。具有正确的价值链成本观念之后，接下来就是要明确企业价值链，即价值链的识别。企业价值链（内部价值链）的识别必须建立在对企业的组织结构、职能分工以及内部物流转换过程清楚了解的基础上。

（3）价值链分析。这里的价值链分析应当包括三个方面，即企业价值链分析（内部价值链）、行业价值链分析和竞争对手价值链分析。通过企业内部价值链分析，企业可以明确内部的价值流动分布，找出成本管理和控制的重点环节，做到有的放矢。按照系统论的观点，要寻求价值链上各要素之间的各自作用协调一致，一般需要画出企业内部价值流图。进行行业价值链分析既可使企业明了自己在行业价值链中的位置，以及与自己同处一个行业的价值链上其他企业的整合度对企业形成的威胁，也可使企业探索利用行业价值链达到降低成本的目的（整合或建立战略联盟）。这种分析需要勾画出整个行业的价值流图。竞争对手价值链分析就是要描绘竞争对手的价值链，明确自己的成本地位，找出自己相对的成本优势和劣势。

（4）成本动因分析。成本动因是指引起产品成本发生的原因。它是构成成本结构的决定性因素。企业在进行各项价值链活动时会产生各种成本，成本与活动间的关系可用成本习性来描述，而影响成本习性的因素即为成本动因。

传统的成本管理往往将产量假定为唯一重要的成本动因，人为地认为它推动着成本随着企业成本管理实践的发展，这种方法已经远远不能满足现实的需要，于是，产

生了基于价值链理论的战略成本动因分析方法。

战略性成本动因分析包括以下基本内容：①识别成本动因，包括针对一项价值活动的经济性考察其成本驱动因素、与企业管理者或专家面谈及与竞争对手价值活动对比等方式进行；②成本动因的相互作用，找出成本动因之间相互加强或相互对抗关系；③成本动因量化，这种量化不追求非常准确而是“大致的正确总比精确的错误好”；④通过成本动因的分析企业可以明确影响成本的主要因素，寻求降低成本的途径。

(5) 价值流分析。价值链思想认为企业的价值增值过程，按照经济和技术独立性，可以分为既相互独立又相互联系的多个价值活动，这些价值活动形成一个独特的价值链。价值活动是企业所从事的物质上和技术上的各项活动，不同企业的价值活动划分与构成不同，价值链也不同。价值流是指企业运转从开始到结束的多组连续活动，这些活动共同为顾客创造价值，顾客可能是外部的顾客，也可能是价值流内部的最终使用者，基于价值链价值流活动的成本控制方法的第一步是描述企业的价值链，确定价值链由哪些具体的价值活动构成。在确定了企业的价值链后，通过价值链分析，可以找出各价值活动所占总成本的比例和增长趋势，以及创造利润的新增长点，识别成本的主要成分和那些占有较小比例而增长速度较快、最终可能改变成本结构的价值活动，列出各价值活动的成本驱动因素及相互关系。同时，通过价值链的分析，确定各价值活动间的相互关系，在价值链系统中寻找降低价值活动成本的信息、机会和方法。据美国企业统计，价值链中物流成本约占销售额的21%，通过对价值链中物流的管理，可以节约成本；通过可靠的采购质量控制还可降低后续价值活动的质量检验成本；通过人力资源管理可以提高各项价值活动的效率，尤其在新项目计划阶段，可以充分发挥成本节约和质量保证的作用。这种基于价值活动的成本分析能为改善成本提供信息，进而直接决定成本控制的效果。

### 1.3

## 价值链管理框架下的成本管理与企业核心竞争力

核心竞争力是指某一组织内部一系列互补的技能和知识的结合，它具有使一项或多项业务达到竞争领域一流水平、具有明显优势的能力。简单地说，就是企业在经营过程中形成的不易被竞争对手效仿的能带来超额利润的独特的能力。它是企业在生产经营、新产品研发、售后服务等一系列营销过程和各种决策中形成的，具有自己独特优势的技术、文化或机制所决定的巨大的资本能量和经营实力。核心竞争力主要包括核心技术能力、组织协调能力、对外影响能力和应变能力，其本质内涵是让消费者得到真正好于、高于竞争对手的不可替代的价值、产品、服务和文化。其中创新是核心竞争力的灵魂，主导产品（服务）是核心竞争力的精髓。

### 1.3.1 确定核心竞争力的分析方法

西方学者鲍·埃里克森和杰斯帕·米克尔森的最新研究从较为全面的企业范围和更广泛角度来考察核心能力的组合原因。他们认为，核心能力是企业组织资本和社会资本的集合。组织资本是指组织对所承担任务的协调能力的资产，而社会资本正如克里曼所述：“其功能是指作为资源提供给行为人用来获取收益的那部分社会结构的价