

北京工商大学财务与会计学术前沿论丛

Frontier Academic Collection on Finance and Accounting of Beijing Technology and Business University

◎ 穆林娟 著

价值链成本管理： 理论、案例与实验

Study on Value Chain Cost Management
—Theory, Case and Experiment



经济科学出版社
Economic Science Press

北京工商大学财务与会计学术前沿论丛

Frontier Academic Collection on Finance and Accounting of Beijing Technology and Business University

本书是北京市社科规划重点项目：首都流通企业价值链管理创新研究（项目编号：08AbJG215）的阶段性成果

◎ 穆林娟 著

价值链成本管理： 理论、案例与实验

Study on Value Chain Cost Management
—Theory, Case and Experiment



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

价值链成本管理：理论、案例与实验 / 穆林娟著. —北京：经济科学出版社，2010. 1

(北京工商大学财务与会计学术前沿论丛)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8649 - 0

I. 价… II. 穆… III. 成本管理 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 179636 号

责任编辑：齐伟娜 杨秀华

责任校对：王凡娥

版式设计：代小卫

技术编辑：董永亭

价值链成本管理：理论、案例与实验

穆林娟 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：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京天宇星印刷厂印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 8.25 印张 220000 字

2010 年 1 月第 1 版 2010 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8649 - 0 定价：18.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

在人类管理实践的过程中，财务与会计学术前沿研究一直起着很重要的导向作用。财务与会计学术前沿问题是财务与会计研究的探索点和制高点，这些问题具有下列基本特征：（1）基础性。其作用在于填补某一领域的空白。（2）关键性。其作用在于对某些问题取得重大的突破。（3）深刻性。其作用在于能揭示财务与会计事件的内在规律。（4）复杂性。其作用在于能从纷繁复杂的财务与会计事件中理清思路，理出头绪，化繁为简。（5）前瞻性。其作用在于高瞻远瞩，预测未来。由于上述基本特征，我们可以说，攻克财务与会计学的难题就意味着财务与会计学的革命，意味着创新，意味着对专业发展的贡献。

北京工商大学财务与会计学术前沿论丛是一系列当代财务与会计领域里的前沿性论著，这套丛书是由北京工商大学会计学院一批中青年教授和博士在其研

究课题、博士论文或博士后研究报告的基础上修订完成的，是一套充满着求实创新与改革发展气息的论丛。他们的研究内容和所形成的每一项研究成果，都体现了财务、会计改革对我国社会主义市场经济运行的回应，也充分显示出对财务与会计学术领域迫切需要研究与解决问题的理论创新。因此，本套丛书具有十分重要的理论意义和实践价值。

本套丛书的特点：（1）学术性强。本套丛书作为北京工商大学会计学院的研究力作，不仅传承传统，更是紧盯现实，十分注重严密的逻辑推理和论证，它从财务与会计的复杂现象中抓住本质，把握规律。每本书都对经典文献进行了回顾和评论，在前人研究的基础上对财务与会计的现状和发展趋势做出了进一步的探求，进而深化和丰富了主流理论的实务。（2）注重方法论的运用。在财务与会计前沿的研究中，方法论的规范化是十分重要的。当新的理论被提出时，必须严格检验那些依照这个理论的逻辑推演产生的结论是否与所要解释的经验事实相一致。如果一致，就是不被证伪的，这个理论暂时就可以被接受；如果不一致，这个理论就必须受到修正或摒弃。（3）理论研究和政策建议相结合。国外经济理论研究的平台是发达国家已经存在的市场经济状态，其重点也在于分析均衡市场中的可能性及现实性，但对于像中国这样的发展中国家，理论研究平台与国外有很大距离，我们的市场正在形成中，人们的经济行为不能简单地用代表性行为人来给定，所以，在经济没有完全市场化的环境中，中国经济问题的研究特别要突出中国特有的政治、制度、环境等背景和特征。同时，中国正处于大变革时期，政策层面的变革将对未来中国经济产生深远的影响。因此，理论从实践中来，也必须回到实践中去，为国家的经济发展和改革提供政策支持正是本丛书之特征所在。

有抱负的青年学者们勇于探索、积极实践的精神是令人欣慰和赞赏的。他们以更宽泛的视野和更积极的态度投身于中国现实问题的研究中，其论题涉及会计、审计、财务管理、税收等多个领域，

同时，他们的研究还打破学科界限，融合管理学、经济学和金融学等多学科知识，力图实现对问题的整合性研究，这正是当代科学探索的一种新范式。北京工商大学会计学院团队将以不懈的努力为财务、会计领域的改革与创新做出贡献。

北京工商大学副校长 谢志华博士

2006年10月26日

序

成本管理是企业的永恒话题，通过企业内外的网络关系、供应链的重构，谋求价值链的协同效应是实现战略成本管理的新理念。本书旨在总结价值链成本理论的演进、梳理价值链成本管理理论体系和提升价值链成本管理实践水平。

这本著作的选题是基于 2007 年我主持承担的一项国家自然科学基金课题“中外合资企业管理控制问题的比较案例研究”（项目批准号：70772002）。在该项目的研究中我们发现，管理控制问题与价值链存在着诸多联系，合资企业的管理控制问题更是其跨国价值链战略布局的结果。作为我的博士生穆林娟副教授承担了“关于价值链成本管理相关问题的研究”子课题。本书既是我们课题的阶段成果之一，也是她在博士论文的基础上修改完善而成的科研成果。

本著作的主要研究思路是在阅读了大量的价值链管理和战略成本管理文献基础上，基于经典经济学和管理学理论分析性地构建价值链成本管理框架；在这个理论框架的基础上采用多种研究方法探索了价值链

成本管理的几个重点问题，诸如价值链成本驱动问题、组织间交易成本的管理、价值链成本管理工具的选择和价值链成本管理保障机制问题，等等。

我认为本书的主要研究成果与贡献集中体现在三个方面：首先，重构了价值链成本分析的理论框架，解决了目前相关研究的系统性和逻辑性欠缺的问题，为未来的研究搭建了新颖的理论平台；其次，本研究从结构性驱动和执行性驱动两个视角研究了价值链成本驱动问题，并结合世界汽车巨头在中国合资经营和管理控制的历程，探讨了他们在基于全球化视野的价值链布局的驱动实践；第三，大胆采用了实验研究方法，探索价值链成本管理的保障机制问题，相关研究结论使人耳目一新。

学海无涯、学无止境，愿本书的出版成为穆林娟博士从事成本管理研究与教学的新起点，持续求索，不断获得创新成就！

汤谷良

2009年8月16日

摘 要

理论研究和企业实践均表明，在当今激烈的竞争环境里，制造商与其供应商、经销商、零售商和顾客的关系越来越密切，他们在价值的生产和实现上相互依存。一个企业要创造和保持竞争优势，就必须理解整个价值链，“企业的竞争转变为价值链的竞争”，成本发生于产品（或服务）产生的各个环节，伴随着新价值的创造而发生各种资源的消耗，因此，成本管理的目的不仅仅是成本降低，更多的是价值增值；成本管理的范围也不仅仅是生产环节，而是包括了从设计、采购、生产、营销，直至客户的全过程，只有使价值链整体增值，才能保证价值链竞争力并最终形成企业的竞争力。

随着经济全球化和信息化的迅猛发展，企业所面临的经营环境和管理模式发生了翻天覆地的变化，传统的成本管理越来越不能适应企业的发展变化，主要表现在：（1）传统的成本管理是以成本降低为主要目标，强调企业通过降低产品成本（包括购入成本）来尽可能增加自身的盈利，因此较易引起产品生产者与供应商、经销商之间在利益分配上的矛盾，导致价值链企业之间激烈的竞争；（2）传统的成本管理范围狭窄，从空间范围看局限于企业的内部，很少将供

供应商和客户等考虑在内，从时间范围看主要考虑产品投产后的成本问题，而较少考虑投产前所发生的设计研发等成本；（3）对成本动因的分析过于简单，仅仅将单一驱动因素作为成本产生的动因，但实际上成本产生的驱动因素是多方面的，既有战略层面的，又有作业层面的。

在这种理论与实践背景下，价值链成本管理应运而生，并作为一种新型的管理方法显示出它的优越性，价值链成本管理成为备受关注的一个研究话题。但是作为一个新的研究领域，一些认识尚未达成共识，且已有研究主要存在以下问题：（1）对价值链成本和价值链成本管理等基本概念的界定没有形成统一的认识；（2）缺乏强有力的理论支持，没有一个逻辑性较强的理论框架；（3）规范研究较多而经验研究较少，对企业的实践讨论得更少。

有感于此，本书努力追求突破上述研究的局限性，采用规范研究和经验研究相结合的研究方法，对价值链成本管理的相关问题进行研究，主要观点及内容如下：

首先回顾了国内外价值链和价值链成本管理的研究现状，分析已有的研究成果、取得的贡献以及存在的不足，阐述了本研究的理论基础，分析价值链管理理论、价值星系理论、价值管理理论和权变理论的发展以及这些理论对价值链成本管理的影响和促进作用，在前人研究的基础上界定了价值链成本和价值链成本管理的概念，厘清了价值链成本管理的内容，在此基础上构建了价值链成本分析框架。

然后，根据所构建的价值链成本分析框架讨论了价值链成本管理的几个问题：

第一，价值链成本驱动因素分析。成本驱动因素既有战略成本动因也有作业成本动因，对于价值链成本而言更为重要的是进行战略成本动因分析，本书从结构性管理和执行性管理的角度逐一讨论了价值链战略成本动因。对价值链成本区别于单一企业成本的特别事项——超越组织边界的组织间交易成本的驱动因素进行了着重讨

论,发现供应商关系管理、客户关系管理和组织间的协同管理都是其发生的根源,但这些关系管理的目的不仅仅是交易成本的节约,还有可能是资源配置效率、组织学习和成长的需要。

第二,价值链成本管理工具的选择与使用。价值链成本管理工具有多种,我们通过比较目标成本法和作业成本法在价值链成本管理中的应用发现,成本管理工具的选择需要考虑环境因素、组织文化和管理工具之间的整合,价值链成本管理可以在不同的时间、不同的阶段、不同的组织等采用不同的方法。

第三,关于驱动因素分析和成本管理工具运用的案例分析。案例研究是管理会计相关问题较多采用的研究方法,但已有的价值链成本管理案例研究文献多采用单一案例的研究,本书则是采用多案例对比研究的方法,对三家跨国汽车企业在国内的多家合资企业的截面数据和二十几年的合资时间序列数据进行分析和研究,总结了跨国企业先进的价值链成本管理经验,并检验了前述的价值链成本管理的理论。

第四,价值链成本管理保障机制的建立。本书与以前的研究不同,尽量避免不可控制因素对研究的影响,采用实验研究的方法对价值链成本管理的保障机制进行了研究,发现信任和激励是价值链成本管理系统的“两根保障支柱”,信任起到决定性作用,而激励则是促进性作用。

最后,在对全书内容总结归纳的基础上,也指出了本书存在的不足。本书对所构建的理论框架的相关内容只进行了多案例研究,没有进行大样本的检验,这主要是由于价值链成本数据的非公开性所致,未来可以进行多视角(比如组织学的、行为学的)、多方法(比如问卷调查、大样本实证研究等)的研究。

本书的创新和主要贡献如下:

- 1.厘清和界定了有关概念。本书重新界定了价值链成本和价值链成本管理的概念,认为价值链成本是为了支持价值链上各项活动的有效展开所发生的资源耗费,包括了产品研发费的投入、生产

制造过程的各种耗费、建立销售渠道和开展售后服务的开支，以及上下游关系建立与维护的支出，等等。价值链成本管理就是以价值链各环节股东价值最大化为最终目标，以客户价值最大化为管理目标，以价值链联盟核心企业为中心，将价值链的上中下游各环节点的作业流程和成本分别管理和控制，整合价值链资源，获取价值链长期竞争优势，以实现价值链整体的价值增值的经济活动。这一概念既符合价值链成本管理基础理论的要求，又反映了财务的价值管理的发展趋势。

2. 构建了价值链成本分析框架。本书所构建的这个分析框架中成本管理的先决系统解决了市场竞争力分析和价值链战略规划问题，成本管理系统从执行性管理和结构性管理两个角度分析成本驱动因素，采用适合的成本管理工具进行成本管理，以进行成本管理保障机制的分析与建立，最后需要对成本管理系统的绩效进行评价。而本书之后的研究正是基于这样一个框架下的价值链成本管理的研究，该框架的构建为后续的研究奠定了理论基础。

3. 对企业实践经验进行了总结。本书从结构性管理和执行性管理的视角，归纳总结了汽车跨国企业——美国通用汽车、日本丰田汽车和德国大众汽车通过合资的方式在中国的价值链布局，以及在价值链成本管理上采用的方法，反映出跨国集团价值链成本管理在战略整合、技术的学习与溢出、价值链地理位置布局、效益管理、市场控制、供应商管理、经销商和客户管理、时间管理、生产管理等诸多方面的先进理念和高超的管理水平，为中国企业价值链成本管理提供可借鉴的经验，有助于中国企业在全球价值链的布局中确立自己的位置。

4. 探索性应用了新的研究方法。本书采用了规范研究与经验研究相结合的方法，第一章到第六章是规范研究部分，第七、第八章是经验研究部分，包括了案例研究和实验研究，其中第八章采用了实验研究的方法。实验研究最早由英国的哲学家培根创造，在自然科学中得到广泛运用，该方法于20世纪20年代被引入到经济学

的研究, 80 年代开始应用于财务会计领域的研究, 但对于管理会计的研究才刚刚开始 (Berg et al., 1990; Schulz, 1999), 特别是国内的实验研究数量非常少。至于价值链成本管理无论国内还是国外的相关文献中还没有见到采用实验研究方法的, 对此问题本书首次采用实验研究的方法, 通过模拟价值链组织间交易中判断和决策的过程, 确定影响价值链成本管理绩效的保障因素, 相对于问卷调查和档案研究可以有效提高研究的内部效度和结构效度, 也是对该研究方法使用的一个有意义的尝试。

5. 本书具有一定的文献价值。本书对价值链、价值链成本、价值链成本管理、成本驱动因素、价值链成本管理方法、价值链组织间的信任和激励等问题的国内外的相关文献, 特别是国外文献 (主要是国内相关的研究比较滞后, 突破性进展很少) 进行了梳理, 为业界后续研究铺路, 具有一定的文献价值。

价值链成本管理是一种管理理念的创新, 是一种管理方法和制度的变革, 也是新时代企业管理实践的需要, 因此本书所研究的问题在未来的进一步研究也一定会具有较高的理论价值和积极的实践指导意义。

本书是国家社科基金“中外合资企业管理控制问题的比较案例研究”(项目编号 70772002) 的阶段性成果, 本项目的研究获得首都流通业研究基地项目支持, 以及受北京市优秀人才项目(项目编号: 2007ID0500300143) 资助。

目 录

第一章 绪论 / 1

第一节 研究背景与动机 / 1

第二节 研究内容与研究方法 / 9

第二章 文献回顾与研究问题的理论演绎 / 19

第一节 有关研究的回顾与梳理 / 19

第二节 价值链成本管理研究的理论基础 / 30

第三章 构建价值链成本分析框架 / 47

第一节 价值链成本管理的内涵界定 / 47

第二节 价值链成本管理的基本内容 / 53

第三节 价值链成本分析框架设计 / 60

第四章 价值链成本驱动因素分析 / 70

第一节 成本驱动因素已有的研究成果 / 70

第二节 结构性成本动因分析 / 76

第三节 执行性成本动因分析 / 81

第五章 价值链组织间关系管理：组织间

交易成本驱动 / 92

- 第一节 价值链中的组织间交易成本 / 92
- 第二节 供应商关系管理 / 97
- 第三节 客户关系管理 / 101
- 第四节 价值链组织间成本协同管理 / 105

第六章 价值链成本管理工具 / 110

- 第一节 目标成本法：市场需求拉动 / 110
- 第二节 作业成本法：流程改善 / 118
- 第三节 价值链管理工具选择的思考 / 124

第七章 案例分析：中外汽车合资企业价值链

布局及成本管理 / 128

- 第一节 案例研究总体设计 / 128
- 第二节 跨国汽车企业与中国汽车产业的竞合之路 / 132
- 第三节 结构性驱动：中外合资汽车企业价值链布局与管理 / 136
- 第四节 执行性驱动：丰田放弃订单式生产与奥迪 DIY / 152
- 第五节 对中国汽车企业价值链成本管理的启迪 / 160

第八章 价值链成本管理保障机制：一个

实验研究 / 166

- 第一节 信任与激励：价值链成本管理的保障机制 / 166
- 第二节 研究逻辑和研究方法 / 170
- 第三节 实验研究设计与检验 / 173
- 第四节 研究发现与建议 / 184

第九章 结论与展望 / 187**第一节 研究的主要结论 / 187****第二节 研究困难和局限性 / 189****第三节 进一步研究的展望 / 190****附录1 跨国汽车公司在中国合资企业一览表 / 191****附录2 实验研究的内容和资料 / 208****参考文献 / 212****后记 / 238**

图表目录

图 1-1	研究逻辑与技术路线	/ 14
图 2-1	迈克尔·波特的基本价值链	/ 31
图 2-2	桑克的价值链分析	/ 34
图 2-3	价值链控制力量	/ 37
图 2-4	VBM 理论分析框架	/ 40
图 2-5	权变管理结构矩阵图	/ 42
图 3-1	价值链成本管理的产品——关系矩阵	/ 49
图 3-2	斯蒂芬·苏瑞价值链成本概念框架	/ 49
图 3-3	企业价值链、内部价值链和作业活动	/ 50
图 3-4	价值链成本管理不同研究视角	/ 54
图 3-5	价值链中的租金、力量和绩效	/ 55
图 3-6	管理控制系统分析框架	/ 66
图 3-7	价值链成本分析框架	/ 67
图 4-1	组织战略、价值、成本和利润驱动的关系	/ 75
图 4-2	成本动因的主要类型	/ 75
图 4-3	现代质量成本控制	/ 85
图 4-4	基于时间竞争的快速反应制造的优势	/ 89
图 5-1	价值链中的作业成本、直接成本和交易成本	/ 94
图 5-2	供应商伙伴关系层次图	/ 100
图 5-3	企业竞争优势的形成路径	/ 103
图 5-4	客户收益率矩阵	/ 105