

Accounting
会计经典学术名著
Classics

管理会计 研究

第二卷

*Handbook of Management
Accounting Research*

(Volume 2)

克里斯托弗·S·查普曼 (Christopher S. Chapman)

安东尼·G·霍普伍德 (Anthony G. Hopwood)

主编

迈克尔·D·希尔兹 (Michael D. Shields)

王立彦 吕长江 刘志远 刘运国 汤谷良 肖泽忠

罗炜 胡玉明 洪剑峭 傅元略 潘飞

等译



中国人民大学出版社

会计经典学术名著

管理会计研究

第二卷

克里斯托弗·S·查普曼 (Christopher S. Chapman)

安东尼·G·霍普伍德 (Anthony G. Hopwood)

主编

Handbook of
Management Accounting Research

(Volume 2)

图书在版编目 (CIP) 数据

管理会计研究/查普曼等编;王立彦等译.

北京:中国人民大学出版社,2009

(会计经典学术名著)

ISBN 978-7-300-11332-6

I. 管…

II. ①查… ②王…

III. 管理会计-研究

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 201624 号

会计经典学术名著

管理会计研究 (第一、二卷)

克里斯托弗·S·查普曼 安东尼·G·霍普伍德 迈克尔·D·希尔兹 主编

王立彦 吕长江 刘志远 刘运国 汤谷良 肖泽忠 罗炜 胡玉明 洪剑峭 傅元略 潘飞 等译

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511398 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 涿州星河印刷有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

版 次 2009 年 12 月第 1 版

印 张 78.25 插页 6

印 次 2009 年 12 月第 1 次印刷

字 数 1 907 000

总 定 价 188.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

《会计经典学术名著》学术委员会

执行委员 (按姓氏笔画排序)

王立彦	北京大学	吕长江	复旦大学
刘志远	南开大学	陈 晓	清华大学

特邀委员

葛家澍	厦门大学	郭道扬	中南财经政法大学
肖泽忠	英国加的夫大学	梁景宏	卡耐基梅隆大学



《管理会计研究》

翻译成员 (按姓氏笔画排序)

王立彦	孔宁宁	石水平	卢 闯
卢 锐	白 默	吕长江	任雯雯
刘志远	刘运国	刘俊勇	汤谷良
花贵如	李春玲	李 倩	李海英
肖泽忠	吴 革	汪 婧	张西征
张伟华	张继东	陈惠华	武 弈
林长泉	罗 炜	罗正英	郑 凯
胡玉明	洪剑峭	钱爱民	高 晨
郭晓梅	黄 郡	韩 晴	傅元略
童 盼	谢 灵	赖红宁	潘 飞

目 录

第4部分 管理会计实务综述

1. 价值链成本管理与成本结构 511
Shannon W. Anderson
郭晓梅 译
2. 目标成本法:未涉及过的研究领域 539
Shahid Ansari, Jan Bell, Hiroshi Okano
傅元略 译
3. 成本和利润动因研究 567
Rajiv D. Banker, Holly Hanson Johnston
谢 灵 译
4. 管理会计研究中成本的分析性建模问题 594
John Christensen, Thomas Hemmer
傅元略 译
5. 转移定价:遵循税法的启示 612
Martine Cools, Clive Emmanuel
卢 闯 张伟华 译
6. 预算研究:三个理论研究视角和选择性整合的标准 628
Mark Covalleski, John H. Evans III, Joan Luft, Michael D. Shields
童 盼 高 晨 译
7. 复杂组织的管理控制:管理会计和信息技术之间的关系 669
Niels Dechow, Markus Granlund, Jan Mouritsen
陈惠华 肖泽忠 译
8. 作业成本法述评:技术、实施和后果 685
Maurice Gosselin
吴 革 译
9. 转移定价的经济学视角 719
Robert F. Göx, Ulf Schiller
钱爱民 译



10. 资本预算和投资评价文献述评——对过去、现在和未来的思考 747
Susan F. Haka
武 弈 刘俊勇 译
11. 管理会计与运营管理:理解集成制造带来的挑战 779
Allan Hansen, Jan Mouritsen
孔宁宁 译
12. 管理控制系统与战略定量研究评述 805
Kim Langfield-Smith
汤谷良 译
13. 关于控制与责任的文献述评 838
Kenneth A. Merchant, David T. Otley
高 晨 译

第5部分 管理会计实务应用

14. 医疗服务行业的会计与控制:基于行为学、组织学、社会学与
批判学的视角 861
Margaret A. Abernethy, Wai Fong Chua, Jennifer Grafton, Habib Mahama
卢 锐 译
15. 制造业管理会计:设计与生产阶段的成本管理 889
Tony Davila, Marc Wouters
刘运国 译
16. 医疗服务行业的管理会计与控制:基于经济学的视角 919
Leslie Eldenburg, Ranjani Krishnan
卢 锐 译
17. 跨组织会计 944
Håkan Hånkansson, Johnny Lind
刘运国 译

第6部分 各国管理会计

18. 法国、意大利、葡萄牙和西班牙管理会计历史 965
Salvador Carmona
胡玉明 译
19. 中国管理会计实务 986
周齐武 杜荣瑞 肖泽忠
李春玲 肖泽忠 译

20. 英国成本与管理会计的发展	1036
Trevor Boyns, John Richard Edwards	
胡玉明 韩 晴 黄 郡 译	
21. 德语国家管理会计理论与实践	1113
Ralf Ewert, Alfred Wagenhofer	
胡玉明 石水平 译	
22. 美国管理会计历史	1154
Richard Fleischman, Thomas Tyson	
胡玉明 石水平 译	
23. 北欧各国成本与管理会计理念的发展	1177
Salme Nasi, Carsten Rohde	
胡玉明 赖红宁 石水平 译	
24. 日本管理会计历史	1209
Hiroshi Okano, Tomo Suzuki	
胡玉明 译	

第 4 部分

管理会计实务综述

1. 价值链成本管理与成本结构

Shannon W. Anderson*

郭晓梅 译

摘要

战略成本管理是一种经过深思熟虑的决策，其目的在于使企业的成本结构与其战略保持一致，并优化该战略的实施。这种一致性和优化要建立在对整个价值链和所有利益相关者的理解上，以保证企业长期取得可持续利润。战略成本管理采取了两种形式：结构性成本管理和执行性成本管理。前者即利用组织设计、产品设计和流程设计以建立和战略保持一致的成本结构，后者则利用各种计量和分析工具（如差异分析和成本动因分析）等评估成本业绩。本文作者建立了一个将战略成本管理和战略的设计与业绩评价相联系的模型。作者指出，尽管管理会计研究业已推进了我们对执行性成本管理的理解，但在对结构性成本管理的理解上，其他领域的贡献更大。作者通过对各种管理领域的文献回顾说明了这一点。本文的结论是，只有管理会计研究者具备这样的能力，可以创造将结构性和执行性成本管理联结在一起的战略成本管理的知识体系。

§ 1 引言

商业媒体的标题充斥着企业成本管理活动的各种新闻。有些采用裁员或调整工资福利的方法，有些进行流程再造以采用更加经济的投入或产生更有价值的产出，还有的将工作外包，成立战略联盟，与顾客及供应商结盟等。尚未可知的是，这些成本管理热是否为战略目的所指导，如果是的话，这是否代表协调各类组织变革的最佳实践。

在大众媒体中，“成本管理”通常是削减成本的委婉用词，这是当经理意识到企业不再是持续创造利润的主体时的一种常见反应。不过，当问题的根源或持续时间存在不确定性时，或者当削减成本需要付出调整成本（如解约金、重新设计职位、重新平衡生产能力）时，经理们不愿行动，这可能使成本表现出与企业作业之间的“黏性”（Noreen & Soder-

* Shannon W. Anderson，美国莱斯大学，澳大利亚墨尔本大学。



strom, 1997; Anderson et al., 2003; Balakrishnan et al., 2004)。即成本随作业减少而下降的幅度少于其随作业增加而上升的幅度,^[1]因而:

与常见的固定成本和变动成本模型不同的是,我们的研究结果与另一种成本性态模型一致。该模型承认在根据作业需求调整约束性资源时经理的作用……黏性成本性态体现了经理人员对其行为的经济后果进行权衡后的深思熟虑 (Anderson et al., 2003, pp. 61—62, emphasis added)。

总之,管理是重要的。不考虑经理根据需求管理成本的动机、技能和约束因素,则反映企业特性的生产函数和成本函数将不充分。

不过,成本管理的技能供给不足,如麦肯锡公司最近的一份研究报告 (Nimocks et al., 2005, pp. 107—108) 指出:

“竞争压力”使许多企业迫切需要管理成本的新方法:一种能使成本长期下降的方法……持续地降低费用的流程,比许多企业所认识到的更为深奥和微妙。策略性的利润改善可能足以实现一次性的季度利润目标,或补偿产品延迟开发的损失,但不能带来深层的改变。而许多广泛开展的成本削减方法通常在推出不久后就失去了削减成本的动力。反之,那些真正改变其费用管理方法的企业,设计方案时考虑到持续性,将其成本和战略保持一致,并坚定地推动其方案。

本文作者认为,企业采用新的成本管理方法的需求,和管理会计学者扩展成本管理研究范围的需求相吻合。管理会计提供一系列的工具和方法,为试图使企业长期利润最大化的经理人员提供信息,帮助其进行决策。在本文中,作者将“战略成本管理”定义为旨在使企业的成本结构与其战略保持一致,并优化该战略的实施方法。^[2]这种一致性和优化要建立在对整个价值链和所有利益关系人的理解上,以保证企业取得长期的可持续利润。作者区分了两种形式的战略成本管理:结构性成本管理和执行性成本管理。前者即利用组织设计(如确定组织的边界、规模和治理结构)、产品设计和流程设计建立和战略保持一致的成本结构,后者则利用常用的管理会计中计量与竞争性标杆相对比的成本业绩,以发现改进机会。^[3]

早期关于战略管理会计的文献批评管理会计过于关注执行性成本管理和价值链中的生产(制造环节)(如 Bromwich, 1988, 1990; Bromwich & Bhimani, 1989)。20年过去了,这一切几乎没有改变 (Roslender & Hart, 2003)。而且,正如本文指出的,我们对于战略成本管理认识的发展,特别是对结构性成本管理认识的发展,是在管理会计研究期刊以外进行的。从所选的文献回顾中,作者得出三个假设和一个结论:

1. 在世界经济中,非常需要成本管理技能。但是,这些技能通常在会计人员以外的管理者中才可以发现,且需要与过去的成本削减方式不同的新方法 (Hergert & Morris, 1989; Lord, 1996; Nimocks et al., 2005)。有些最为成功的现代企业(如亚马逊、戴尔、沃尔玛、西南航空、Tesco、Zara等)提供的是传统的产品和服务,但是其所采用的商业模式的成本结构与其竞争对手存在显著不同。可是,许多管理会计教育者只传授执行性成本管理的方法,而不是与创造创新商业模式相联系的结构性成本管理方法。

2. 不同的管理领域的学者研究了组织设计、产品设计和流程设计在组织的各个独立部分(如生产、开发、制造、营销、物流和配送)的业绩效果。由于这些战略决策明显地确立了企业成本结构的总体参数,从这些研究中可以学得大量与结构性成本管理有关的知识。企

业的管理领域也比会计更加适应当前流行的跨越组织边界的新组织形式的要求 (Hopwood, 1996; Kinney, 2001; Otley, 1994)。在这些领域里, 这些新的组织结构被部分地解释为使交易成本最小的一种解决方案 (Williamson, 1985), 成本管理的重要性由此可见一斑。但是, 管理会计教材通常只粗略考虑诸如外包或自制这些战略决策。总之, 虽然有许多使企业战略与其结构一致的决策, 对成本的水平和变动性具有深远的影响, 但对该现象的不同研究尚未形成统一的“战略成本管理”知识体系。

3. 管理会计研究者很适宜承担创造统一战略成本管理知识体系的任务。其在企业经济学和管理控制及会计计量原则方面所接受的培训是权衡不同方案经济效果的重要因素。不过, 尽管早期有学者劝告会计研究人员对成本管理采取更具战略的视角 (e. g., Bromwich, 1988, 1990; Bromwich & Bhimani, 1989), 近来学术的进展试图将业绩评价和战略联系在一起 (e. g., Kaplan & Norton, 1996, 2004), 成本管理仍过于狭隘地局限在执行性成本管理中, 特别是局限于组织边界内。

这些假设指出了在复杂的经济和社会形势下掌握结构性成本管理方法这一重新激活管理会计研究和教育的机会, 而不是狭隘的执行性成本管理方法。如本文所述, 企业领域的学者已经取得了重大进步, 勾勒出价值链不同部分的结构性成本管理的轮廓。管理会计研究者所面临的挑战首先是将这些研究结果整合成统一的战略成本管理知识体系, 而后将研究领域扩展到有助于推动战略成本管理决策的计量工具和方法。

本文包括七个部分: 第二部分回顾战略管理会计文献的评论, 并展示将战略成本管理与设计战略和业绩评价相联系的图示模型。该模型综合考虑了 Tomkins 和 Carr's (1996) 的战略投资模型, Shank 和 Govindarajan (1994) 对成本动因的描述, 以及 Kaplan 和 Norton (1996, 2004) 对多重利益关系、多期视角业绩表现的研究等。作者的研究结构由模型中处于核心地位的利益关系人和价值链分析而展开。由于本文涉及的材料和领域范围广泛, 因此无法穷尽所有的文献, 而是选择了一些文献来说明和支持作者的论点, 即存在大量的研究可以保证形成战略成本管理知识体系的统一框架, 并且, 管理会计研究者处于完成此重要的综合工作的有利地位。本文接下来的两个部分与企业的内部经营和边界上的经营对应。第三部分阐述产品/服务设计和流程开发, 制造、产品配送/提供服务等研究。第四部分研究在扩展的价值链中的战略成本管理方法, 此时, 成本管理需要考虑利己的交易各方 (如供应商和伙伴关系, 顾客联系) 的互利关系。第五部分研究通过价值链管理成本以获得长期和可持续利润的动态问题。第六部分阐述企业风险管理, 该问题作为成本管理的一部分, 也扩展了价值链, 并且在当前全球化、混合组织结构及公司治理失败案例不断出现的情况下日益重要。第七部分提出了管理会计研究在创造统一战略成本管理知识体系方面的作用。

§ 2 战略成本管理

25 年来, 以 Porter (1980, 1985) 的研究为基础界定了向管理学学生传授的战略的定义, 其研究也形成了企业评估竞争状况和设计战略的基本方法。与此同时, 许多管理会计研究者质疑竞争优势的来源与管理者面临的决策之间是如何联系的, 更进一步地, 管理会计采取什么样的形式来帮助决策。在专门研究此问题的一本专题期刊上, Tomkins 和 Carr



(1996) 总结说, 战略管理会计缺乏总体的概念框架。而在最近的研究中, Roslender 和 Hart (2003) 总结说, 关于“战略管理会计”的构成, 缺乏一致意见。实际上, 不同流派使用这个术语增加了该概念的模糊性。

Lord (1996) 将“战略管理会计”的研究划分为四个流派。对于本文战略成本管理的研究, 最相关的是她称之为“通过探索价值链的连接和优化成本动因以降低成本和/或增强企业产品的差别优势的方法”^[4] (p. 348)。Lord 将成本管理研究又进一步细分为两个小流派:

1. 研究企业是否和如何利用会计数据以支持 Porter (1985) 提倡的价值链分析 (e. g., Hergert & Morris, 1989; Shank, 1989; Shank & Govindarajan, 1992; Tomkins & Carr, 1996)。

2. 试图找出企业战略、成本结构的关系和作业水平及所需资源之间的因果关系的研究 (即成本动因) (e. g., Anderson, 1995; Banker & Johnston, 1993; Ittner et al., 1997; Maher & Marais, 1998)。^[5]

这些研究流派都认为企业战略和结构是既定的, 差别只在于是否寻求反映或发现会计记录中既定战略和结构的经济性。在本文中, 作者深入探讨后认为, 构成现代成本管理的绝大部分都是关于组织战略和结构的选择。与 Lord (1996) 的研究结果一致, 作者认为, 管理会计研究者通常没有研究这些选择 (一般是由总经理而不是成本会计师采纳的)。

根据诸多研究框架, 作者提出本文的范围。Tomkins 和 Carr (1996, p. 276) 的战略投资模型, 是以 Shank 和 Govindarajan (1992, 1994) 的研究为基础的, 提供了战略形成、价值链分析和成本动因分析的重要联系。在 Tomkins 和 Carr 的模型中, 成本动因分析是成本管理的催化剂, 成本管理有两种形式: 削减成本的努力和价值链再造以形成差异化成本结构。两种类型的成本削减方法来自 Shank 和 Govindarajan 的研究: 成本动因有两种类型, 即结构性成本动因和执行性成本动因。前者是由组织结构和决定企业经营杠杆的投资决策决定的。而后者则是由执行战略的效果和效率决定的。相应地, 作者将旨在改变企业成本结构的成本管理活动称为结构性成本管理, 将旨在改进既定战略业绩的成本管理活动称为执行性成本管理。

影响本文研究的第二个框架是 Kaplan 和 Norton (1996, 2004) 的研究, 他们指出, 企业战略和其经营战略的各个组成部分是如何通过综合业绩管理流程而与业绩指标联系起来的。成本 (更通常的说法是财务表现) 只是表现的一个方面。实际上, 其研究的一个主要特征是考虑了多元利益相关者, 即员工、供应商、联盟伙伴、顾客、股东、政府和一般社会大众所定义的业绩指标。尽管本文关注的是成本管理活动, 作者也考虑了价值链中的多元利益相关者。特别地, 作者认为, 只有当所有重要利益相关者在参与价值链中获得了与其他机会相当的充分回报 (财务的或其他的), 企业才可能享有长期的可持续利润。因此, 战略成本管理要求企业尽量少花精力于实现既定的结果, 而多花精力于使所有的关键利益相关者都能坚持下去。作者还进一步提出, 优化企业成本结构的许多机会存在于企业的边界。这些假设意味着战略成本管理必须延伸到企业当前的会计科目——包含所有关键利益关系人所承担的成本, 并延伸到以后的时期 (Hergert & Morris, 1989)。外部力量和未来事件可能在成本流程中突然插入不可控和不确定的力量。因此, 作者强调在不确定性环境下同时管理成本的水平和变动性的必要性, 这是应用风险管理的一部分 (DeLoach, 2000)。

作者将从这些框架和其他战略成本管理文献中获得的启发绘制成图 (见图 1), 将战略成本管理和设计战略结合起来。该图的上部反映构成设计战略的市场和竞争性分析。战略的

设计有两个层次：价值命题和组织结构设计。很大程度上，设计战略的这些要素时所做的选择确定了企业的长期成本结构。作者的观点是，通过关注这些管理会计以外的研究可以提供认识战略成本管理这一重要领域的基础。在短期内，将战略设计要素的选择视为既定，企业可以与其利益关系人一道对构成的价值链实施战略成本管理。这需要进行两种持续的分析：（1）对价值链可持续性的分析；（2）对价值链业绩的分析。可持续性方面的失败可能导致业绩的失败，从而要求改变价值命题或组织结构设计；业绩的失败也可能只是表明战略实施不充分，而不是战略制定不当。

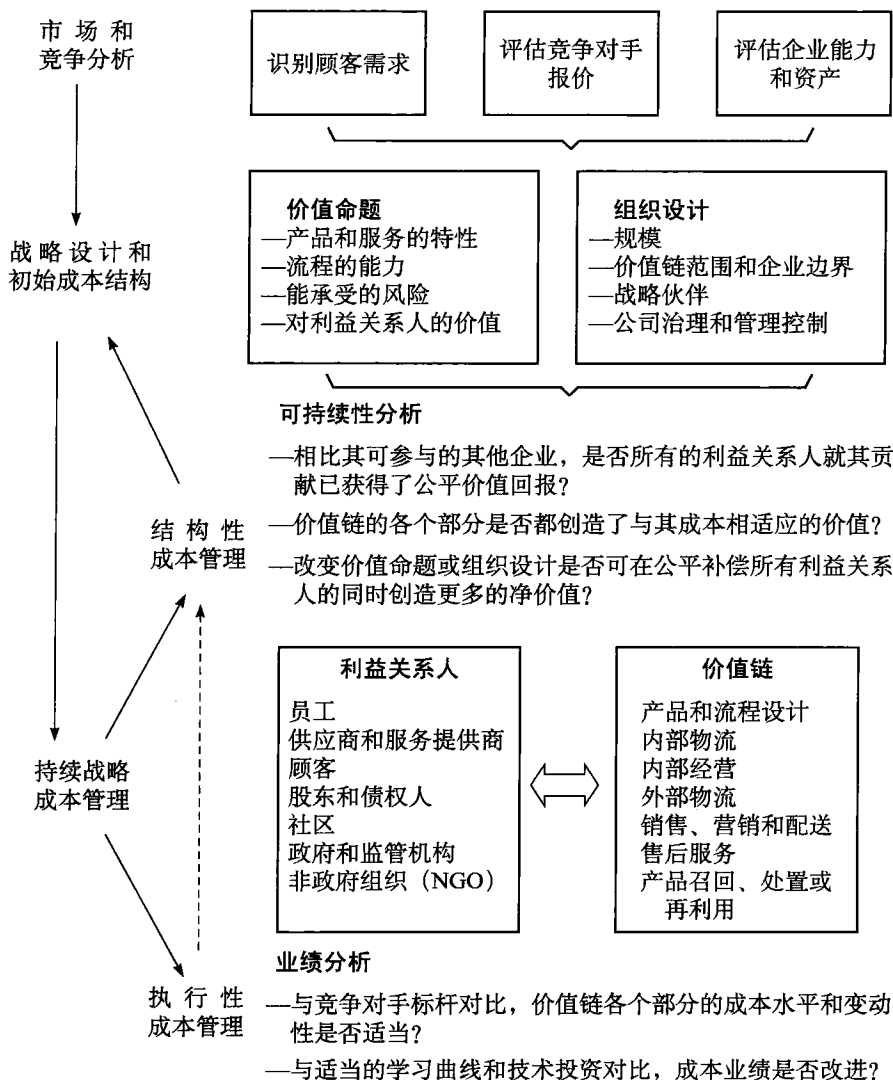


图1 战略设计和战略成本管理关系图

资料来源：Tomkins & Carr (1996), Shank & Govindarajan (1992, 1994), Kaplan & Norton (1996, 2004)。

在接下来的部分，作者以价值链作业作为主要的组织工具，考虑前面的研究是如何展示利用结构性和执行性成本管理的方法来为利益关系人创造有吸引力的价值命题的。接着，作者回到整个价值链在较长时间和未来成本存在不确定性水平或结构的情况。在开始之前，告



诚大家一定要注意顺序。尽管战略管理会计的广义领域包括了治理结构和管理控制（见图 1 中的组织设计），在进行战略成本管理研究时，作者只把成本管理当做主要的信息挑战，而不是激励的问题。显然，在企业的边界，这一区别有些扭曲，第四部分更多地考虑了在这种情况下通常伴随的管理控制的讨论。作者不希望给人们留下管理控制不如战略成本管理重要的错误印象。恰恰相反，作者建议读者参考 Lord（1996），Roslender 和 Hart（2003）的更为重要、全面的战略管理会计研究。

§ 3 企业价值链内部的成本管理实践

这部分主要分析通常处于企业边界内部的价值链上的成本管理实践。首先是产品设计和开发及与其相联系的补充性的流程设计阶段。接着将转入经营阶段，包括产品的生产和企业内部相应的物流及服务的提供。

§ 3.1 新产品和流程开发与设计环节的战略成本管理

与新产品开发相关的战略成本管理，是管理会计探索相对新的领域。与价值链稍后阶段有关的成本管理文献相比，本部分文献的显著特点是同时考虑结构性和执行性成本管理方法，并且研究者考虑将价值链扩展到包含关键供应商的深度。这一特点很大程度上归功于该领域的起源。管理会计在该领域的研究动力和经营管理与精益制造的同步发展，及创新产品开发方法（Clark & Fujimoto, 1991; Cusumano, 1985; Womack et al., 1990）都源于日本制造业在 20 世纪 80 年代的成功经验。在产品开发阶段，精益方法转化为与产品和流程设计、产品开发的组织有关的关键决策（即图 1 中的价值命题和组织设计），旨在同步优化三个维度的业绩（e.g., Clark & Fujimoto, 1991; Cooper, 1995; Gupta et al., 1992; Wheelwright & Clark, 1992）：

1. 进入市场的速度，或开发时间（e.g., Crawford, 1992; Millson et al., 1992; Ulrich et al., 1993）；

2. 质量，包括符合规格要求的程度和满足顾客需求的程度（e.g., Anderson & Sedatole, 1998; Garvin, 1988; Hauser & Clausing, 1988; Srinivasan et al., 1997; Ulrich & Ellison, 1999）；

3. 生产力，补偿所有生产要素的支出后所创造的剩余价值。^[6]

尽管成本在第三个维度的业绩中是不言而喻的，但是，成本水平和结构也受到平衡质量需求和开发速度之间可能产生冲突的决策的影响。有一个反复强调的关于设计和开发在结构性成本管理（Cooper & Chew, 1996）和产品最终商业成功中的作用的原理是（Hise et al., 1989）^[7]：

许多行业的经验表明，产品总成本的大部分（有时候高达 80%）在产品开发阶段就已经定型了……对成本和质量进行持续改进的压力导致人们关注开发设计的有效管理（Clark & Fujimoto, 1991, p. 3）。

Hiromoto（1988），Cooper（1995），Cooper 和 Slagmulder（1997），Daniel et al.（1995），

Kato (1993), Tani et al. (1994), Tani (1995) 和 Yoshikawa et al. (1995) 的论文是对日本管理会计实践早期研究的例子, 特别是对目标成本法的研究, 对产品设计进行管理以使产品在满足顾客需求和实现目标价格的同时实现最低的产品成本的方法的研究。^[8] 目标成本法高度强调反复运用价值工程——“一种应用多交叉学科方法对产品成本的影响因素进行分析, 以设计出能实现目标成本同时又符合既定质量和可靠性标准的方式”(Cooper, 1995, pp. 352—353)。这种分析可能包括工程和营销技术, 如质量功能设计 (QFD), 或将顾客需求和特定产品规格的选择联系起来的同步分析 (e. g., Hauser & Clausing, 1988; Pullman et al., 2002; Tottie & Lager, 1995)。工程成本分析可以采用诸如拆解分析 (tear-down analysis)(Ulrich & Pearson (1998) 称之为“产品考古”), 质量和可靠性测试 (Taguchi et al., 1989), 功能分析 (Yoshikawa et al., 1995) 和成本变量估计 (e. g., Anderson & Sedatole, 1998; Boothroyd et al., 1994) 等分析方法来确定生产和某种设计的最低总成本 (即 DFM/A, 生产和装配设计)。除了产品开发和生产成本, 总成本还包括与延迟推出产品及为修复生产中或产品使用中发现问题而做的工程变动有关的成本 (和丧失的收入) (Clark & Fujimoto, 1991, pp. 187—194; Smith & Eppinger, 1997a, 1997b; Ulrich et al., 1993; Ulrich & Eppinger, 1995)。

通常, 价值工程超越了组织的边界。例如, 供应商和企业合作以寻找降低总成本的新方法, 或者当第一级供应商接受其所分配的目标成本, 致力于与其自身的供应商开展目标成本法和价值工程 (Bonaccorsi & Lipparini, 1994; Carr & Ng, 1995; Clark, 1989; Cooper & Slagmulder, 2003, 2004; Peterson et al., 2003; Ragatz et al., 1997; Tatikonda & Stock, 2003; Yoshikawa et al., 1995)。再如, 采用精益方法进行生产和产品开发时, 日本企业关于如何将这合作性安排加以组织和管理 (Cooper & Slagmulder, 2004; Cusumano, 1985; Dyer, 1996; Walker, 1994; Wasti & Liker, 1997), 以管理因合作而产生的成本 (e. g., Anderson et al., 2000; Anderson & Dekker, 2005; Baiman et al., 2001; Baiman & Rajan, 2002; Dekker, 2004; Novak & Eppinger, 2001; Randall & Ulrich, 2001) 的经验很有启发性。最后, 设计组织战略以分享相关产品的相关知识也有助于实现价值工程 (e. g., Clark & Fujimoto, 1991; Meyer et al., 1997; Robertson & Ulrich, 1998; Thomke & Fujimoto, 2000)。

以上分析关注于一个产品或一组产品的开发和设计中的结构性和执行性成本管理机会。专门从事新产品开发的研究者也关注产品开发活动的业绩 (e. g., Nixon, 1998; Ulrich & Eppinger, 1995)。进入市场的速度是衡量组织及价值链的新产品开发能力的一个可定义的业绩维度。但是, 开发周期和开发人员的水平, 与新产品开发成本高度相关。例如, 尽管会计研究关注的是新产品开发工作而形成的产品成本, Ulrich 和 Eppinger (1995) 鼓励经理们将生产成本和新产品开发活动的成本区分开来, 从而使为实现产品生命周期内的可持续利润而做的重要权衡决策显现出来。他们指出, 在产品生命周期内, 产品开发成本很容易就会超过产品生产成本, 延迟的开发活动可能同时增加开发成本, 降低产品的价格 (如果竞争对手更早地推出产品); 如果为了保障时间而在产品符合质量要求之前就推向市场, 则节约的开发成本就会被较高的维修成本 (如返工和产品担保成本) 所淹没, 从而产生价格损失 (Crawford, 1992)。

管理新产品开发活动的有效性的文献非常广泛, 这里不再赘述。值得注意的是, 其研究



包括了组织治理方法（如重量级的生产经理，搭建设计队伍的交叉学科平台）和决策流程（如交叉作业、延迟决策）等与相关产品组合的开发成本间接有关的内容（Clark & Fujimoto, 1991; Davila & Wouters, 2004; Krishnan et al., 1995a, 1995b; Nixon, 1998; Robertson & Ulrich, 1998; Sanderson & Uzumeri, 1997; Song et al., 1998; Ward et al., 1995）。这些战略对于结构性和执行性成本管理均有启示。Davila 和 Wouters (2006) 回顾了计量新产品开发活动和方法业绩的研究，以管理和更优业绩联系在一起的新产品开发过程。

总之，新产品和流程开发的研究为管理会计在新产品开发的成本管理领域中相对较少的文献提供了重要补充。目前，多数的成本管理文献关注的是目标成本法及其对产品成本的影响。新产品开发文献为加强新产品开发的组织以实现更优的业绩提供了更多的可选方法。

§ 3.2 产品装配和提供服务环节的战略成本管理

许多人早已注意到，现代成本管理的研究大多关注价值链的生产环节。尽管研究主要是针对制造环境的，即便是对服务企业的研究也倾向于关注提供服务的实体方面（如保健管理、旅客空中旅行）。^[9]成本管理文献的发展与现代制造业的发展是同步的，这种发展包括技术进步（如弹性制造系统），也包括组织和经理管理的进步（如质量管理、存货管理、单元制造和团队生产）。和产品开发与设计一样，后两种进步与日本企业的精益制造是同时产生的（e.g., Womack et al., 1990; Womack & Jones, 2003）。不过，在日本变革制造管理之前，研究者就开始为传统会计方法在现代技术环境下的相关性所困扰（Kaplan, 1984, 1986; Kaplan & Johnson, 1987）。先进制造技术加快了生产速度，降低了不同产品之间转换的成本，从而降低了生产不同类型产品组合的边际成本，使企业能实现范围经济而不是规模经济（Marschak & Nelson, 1962; Panzar & Willig, 1977, 1981）。新能力的增加带来了负责管理流程和产品复杂性的有关部门隐性成员（即制造成本）的增加（Miller & Vollmann, 1985）。

人们设计新的方法来满足管理会计的需求，这些方法解决了人们对新技术投资下传统成本计算的假设不成立、差异分析和投资评价不适用的担忧（Cooper, 1990; Cooper & Kaplan, 1992）。^[10]这些方法中最受欢迎的是作业成本法（ABC），该方法试图将资源成本与消耗资源的作业更好地配比，从而更好地反映与新技术投资和新组织形式相伴而生的新成本结构。ABC的一个前提假设是，成本并不能按照与产量的关系严格地区分为变动成本或固定成本，而是随作业而呈多层次形式变动（如与批量相关成本、产品维持成本等）。相应地，会计研究成本是否可以按照与产量的关系大致分为固定成本和变动成本（Noreen, 1991; Noreen & Soderstrom, 1994, 1997），成本的变化是否与作业的增减变动成比例（Anderson et al., 2003; Balakrishnan et al., 2004），除产量以外的其他作业计量指标是否对成本水平和结构具有增量的解释能力（e.g., Anderson, 1995; Banker & Johnston, 1993; Banker et al., 1995; Cooper et al., 1995; Datar et al., 1993; Fisher & Ittner, 1999; Foster & Gupta, 1990; Ittner & MacDuffie, 1995; Itter et al., 1997; Karmarkar & Kekre, 1987; MacArthur & Stranahan, 1998; MacDuffie et al., 1996; Raffi & Swamidass, 1987）。ABC旨在帮助结构性成本管理和执行性成本管理。例如，当