

战略成本管理



夏宽云 编著

林宝瓌 主审

Zhanlüe Chengben Guanli

立信会计出版社
Lixin Kuaiji Chubanshe

战略成本管理

ZHANLUE CHENGBEN GUANLI

夏宽云 编著

林宝瓌 主审

立信会计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

战略成本管理/夏宽云编著. —上海:立信会计出版社, 2000. 2

ISBN 7-5429-0705-0

I. 战... II. 夏... III. 企业管理:成本管理
IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 13568 号

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号 邮政编码 200233)

出版人 陈惠丽

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 6.25 插页 2 字数 147 000

2000 年 2 月第 1 版 2000 年 2 月第 1 次印刷

印数 1 - 3 000 定价:12.00 元

序

当今世界经济出现了新的发展趋势,如市场全球化、经济一体化、资产证券化等。中国经济融入世界经济的趋势将是不可逆转的。我国企业将面临机遇与挑战并存的环境,国内产品正在走向更广阔的世界市场,同时也面临着来自国外的强有力竞争。我国企业如何在这样一种竞争环境中获得持续的优势?加强成本管理无疑是一条重要的途径。

几十年来,我国企业经过不断探索与创新,已经总结出不少开展经济核算,加强成本管理的经验,如开展班组核算、实行责任会计、标准成本制度、成本否决制等等,给企业带来较大的经济利益。如今竞争环境的变化,迫切希望进一步学习国外的好经验,结合我国实际情况进行成本管理的创新、发展。战略成本管理是国外 20 世纪 90 年代发展起来的,用以提供企业战略管理过程中发挥管理作用的成本信息。战略成本管理是在传统的管理成本会计基础上的突破,它主要包括战略价值链分析、战略定位分析以及成本动因分析等内容。由于战略成本管理具有传统成本管理无法比拟的外向性、竞争性、长期性和全面性的特点,因而,它在企业的国内外竞争十分剧烈的情况下,能构建和监督企业战略,了解竞争对手的情况,争得出奇制胜的持续发展优势。

夏宽云同志是宁波大学副教授,具有多年从事会计、

审计教学、科研和实务工作经验。在上海财经大学硕士研究生学习期间,他对“战略成本管理”产生极为浓厚的兴趣,他参考大量国内外文献,对战略成本管理进行深入的研究,结合我国成本管理的实际,提出以战略成本管理改革我国现有成本管理体制的大胆设想。书中对战略成本管理从理论上作系统的探讨,从实践上作比较深入的分析,这对成本管理的创新是一项有价值的贡献。我相信这本书的出版,会引起我国企业界的重视,也会对成本管理在市场经济中发挥更大作用提供十分有益的启示。

上海财经大学会计学院

林宝琛

1999年9月14日

前 言

自产业革命以来,成本管理似乎就成了一个永恒的话题。因为人们从利润=收入-成本的简单公式中就能明白降低成本等于增加利润的道理。然而如何进行成本管理却经历了两个多世纪漫长的探索。每一个时期的成本管理方法都是一定时期生产力发展水平和管理水平的反映,其内在动力是社会需求的不断变化。社会需求经历了一个由生产什么就消费什么的卖方市场向消费什么就生产什么的买方市场直至差异化市场发展的过程。当市场需求大量存在时,企业管理的重心是如何提高产量,成本管理并不是企业管理的重点。这个时期的成本管理主要集中于改进加工技术,提高熟练程度以增加产量,获得盈利。这就导致了企业主不惜采用一切手段通过提高产量来达到利润最大化的目的。如让工人在恶劣的工作条件下生产(良好的工作环境需要更多的投资);绝对延长工人的劳动时间(即马克思所说的绝对剩余价值的生产);苛扣工资或雇佣童工以减少工资费用。这也可以看作是成本管理的原始形式。然而这些原始的降低成本的手段引起了工人的反抗。消极怠工导致效率低下,罢工导致停产损失,工会运动的兴起都使得这些手段难以奏效,使得企业主开始寻求其他成本管理的手段。

电动机的发明导致了第二次工业革命。社会分工日益精细,生产进一步集中,机器大工业的规模进一步扩大,使得企业有可能大量生产社会需要的产品。同时,市

市场环境也由卖方导向的市场向以顾客需求为导向的市场转变,市场竞争日趋激烈化,单纯依靠增加产量已不能保证企业利润最大化的目标,使得成本的竞争成为企业的主要竞争武器,因此成本管理开始受到重视。这一时期的成本降低的途径主要是围绕怎样降低生产要素的消耗,提高劳动生产率。泰勒的科学管理某种程度上就体现了这种意图。通过时间分析与动作研究,使得工人的操作规范化,既减少了浪费又提高了效率。与此同时,人们也看到了规模经济在降低成本过程中所起的作用。集约化的经营代替了粗放式的经营。生产的集中导致的垄断也成为一种降低成本、垄断市场、获取超额利润的形式。20世纪30年代,“福特制”开始受到推崇。以流水线生产取代单台的机器的零散加工,不仅使产量大为增加,也使单位成本降低。

第二次世界大战以后,资本主义企业进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,生产经营日趋复杂,市场需求更趋多样化。由于战争中发展起来的科学技术大量转移到民用产品上去,新产品层出不穷,产品更新换代加快,使得企业之间的竞争日益加剧。人们也认识到产品的竞争就是成本的竞争,质量的竞争。通过技术进步改进制造技术、加工工艺,使用新材料,以及采用先进的管理方法,都成为企业用于降低成本的手段。20世纪70年代以来,信息技术的日新月异,电子技术运用于产业形成了高度电脑化和自动化的生产,形成了所谓的新制造环境。这时人们已经开始认识到现代化的生产技术必须配合以现代化的管理技术,一些适应新制造环境的管理技术与方法也应运而生。

生产技术与管理技术的发展促进了社会的进步,也

使得市场竞争趋于白热化。随着全球经济一体化趋势的加快,影响经济环境的因素进一步增加,企业所面临的不确定因素也随之增多。如果企业仍然把眼光停留在企业内部,着眼于企业的内部寻求成本的降低,势必会因此忽视外部的机遇与挑战。在这种背景下,企业应该站在战略的高度,着眼于企业的长远发展规划,培育企业长期的竞争优势,以适应企业不断变化的外部环境。企业的成本管理也应该与企业的战略相配合,把企业的成本管理融入整个行业的价值链中,从内外两方面入手来寻求降低成本的途径。因而形成了战略成本管理观念。

处于新旧体制交替时期的我国企业几乎汇集了产业革命开始以来从手工作坊似的个体企业到现代化的机器大工业的所有企业形式,而成本管理的模式也几乎包括了从原始的成本管理(苛扣工资、延长劳动时间等)到目前一些高新技术企业的先进的成本管理模式。因此我国企业亟需引入先进的成本管理的观念与技术。当前,我国国有企业的改革正进入关键时期。同时,由于前几年东南亚金融风暴的影响,货币贬值后的东南亚国家的产品使我国出口产品的竞争力减弱,对我国外贸出口构成了较大的威胁。我国企业更需要探索从创造竞争优势的角度管理成本的新方法与新思路。本书的意图正在于此。

本书由夏宽云主持编著,喻立勇、李蓉、金涛分别为第四、第五、第六、第七章初稿的资料搜集及编写做了大量工作。最后由夏宽云总纂,林宝瓌教授主审。本书的出版得到了石人瑾教授、林宝瓌教授的大力支持,刘华博士、王庆刚硕士为本书出谋划策,在此一并致以深深的谢意。

作者谨识

1999年9月

目 录

第一章 战略成本管理概论	1
第一节 传统成本管理的缺陷	1
第二节 战略成本管理的内涵与特点	4
第三节 战略成本管理的原理、模式与程序	6
第二章 战略价值链分析	19
第一节 价值链的概念与种类	19
第二节 价值链分析的意义与方法	23
第三节 价值链分析的内容及实例	26
第四节 价值链分析与传统成本分析的区别	43
第五节 与价值链分析有关的问题	44
第三章 战略定位分析(一):战略定位概述	54
第一节 战略定位的方法	54
第二节 不同的竞争战略对成本管理的影响	65
第三节 战略定位的案例分折	68
第四节 产品寿命周期成本法	72
第四章 战略定位分析(二):战略定位基础上的利润 差异分析	85
第一节 传统利润差异分析法简介	85
第二节 战略定位基础上的利润差异分析案例研究	93

第五章 战略成本动因分析(一):战略成本动因概述	109
第一节 成本动因的概念	110
第二节 成本动因与企业的战略选择	111
第三节 成本动因分析	123
第六章 战略成本动因分析(二):作业成本法	129
第一节 高级制造环境	129
第二节 高级制造环境下的成本管理	132
第三节 作业成本法	134
第四节 作业成本法的战略运用	145
第七章 战略成本动因分析(三):全面质量管理与 质量成本制度	149
第一节 质量与质量管理	149
第二节 质量成本	158
第三节 质量成本制度在我国企业的运用问题	171
第八章 战略业绩评价方法	175
第一节 战略业绩评价	175
第二节 与战略业绩评价相关的几种方法	179
主要参考书目	187

第一章 战略成本管理概论

世纪之交的我国企业正面临的内外部环境的深刻变化,其主要表现为:科技高速发展、资源耗用增加、企业国际化趋势加快、全球竞争日趋白热化。为了适应这一环境的变化,越来越多的企业开始重视战略管理的观念与技术。但是强调为企业的内部管理提供信息的现行成本管理系统却未能跟踪这一管理观念的变化,仍然拘泥于传统的成本会计方法与成本管理制度,使成本管理制度未能起到其应有的作用,而成为财务会计事实上的附属物。因此把成本管理的视点转到与战略的结合上已成为当代成本管理的新趋势,也必将成为我国企业进行成本管理的一条新思路。

第一节 传统成本管理的缺陷

与战略成本管理相比,传统成本管理存在以下一些方面的缺陷:

一、传统成本管理未能与企业的战略相联系,适应瞬息万变的外部环境

这是企业如何在市场竞争中立于不败之地,以取得持续性的竞争优势是现代企业必须考虑的首要问题。因此企业应把重点放在制定竞争战略上来。而传统的成本管理未能根据企业内外部环境的变化和企业所采取的竞争战略制定相应的成本管理模式,而是盲目地把眼光放在单纯的为降低成本而降低成本上。尽管降低成本对于企业来说,任何时候都是重要的,但事实上在企业采用不

同的竞争战略的情况下,降低成本可以战胜对手,以培育企业产品的差异化(如竞争对手无法比拟的产品特征和售后服务)为重点而适当提高成本也同样能达到取得竞争优势的目的。

二、传统成本管理的对象主要是企业内部的生产过程,而对企业的供应与销售环节则考虑不多,对企业外部的价值链则更是视而不见

事实上,对成本管理而言,生产过程固然重要,但供应与销售环节同样不容忽视,而对处于开放型、竞争型的市场环境中的企业来说,在知己知彼的情况下,通过了解整个行业价值链来进行成本管理更有助于企业战略目标的实现。因此,战略成本管理的对象是产品整个寿命周期的成本,既包括生产过程又包括研究开发与设计,还必须考虑售后服务环节;既要重视与上游供应商的联系,也应重视与下游客户与经销商的联结。

三、传统成本管理只重视有形的成本动因,而忽视了无形的成本动因

在传统成本管理的观念里,像材料、人工、制造费用等项目才是构成成本的主要因素,而企业的生产发展、市场的开拓、内部结构的调整等都与管理无关。如图 1-1 所示。传统成本管理只重视了左上象限的成本动因,而忽视了其他部分的成本动因。其实,对企业而言,一些有形的成本项目往往并不是影响成本的最主要的因素,而一些传统成本管理未能考虑的因素,如企业的规模、整合(Integrate)程度、地理位置、产品的复杂性,甚至像厂房的布局规划、企业的管理制度、管理哲学等因素都会对产品成本产生很大的影响。这些动因需要长期的积累才能形成,且一经形成就难以改变,因此更需强调从战略上予以综合考虑。据国外的研究表明,企业在生产开始之前,已有 85% 的产品成本成为约束成本,即一些结构性成本动因和执行性成本动因实际上是影响企业成本的关键因素,而传统成本管理能产生影响的部分只占总成本的 15%。

	传统成本管理	战略成本管理
有形的	* 人工成本 * 材料、燃料费 * 物料费用 * 销售费用	* 债务负担费 * 为降低成本而购置固定资产的费用 * 生产发展费用 * 市场开拓费用
无形的	* 品质降低 * 员工缺勤 * 士气不振 * 机会损失 * 交货延误	* 产品定位不当 * 生产技术老化 * 生产设施布局不当

图 1-1

四、传统成本管理未能对竞争对手的成本状况进行分析与研究

对于处在激烈竞争环境中的企业来说,要发展持续的竞争优势和取得竞争中的有利地位,必须通过分析自己与竞争对手相比的竞争态势(Competitive Position)来确定企业的竞争战略。这就要求企业了解竞争对手的成本情况,因此必须模拟计算竞争对手的成本。

五、传统成本管理过分依赖现有的成本会计系统

传统成本管理未能采用灵活多样的成本方法,使得成本管理陷入单纯的为降低成本而降低成本的怪圈,最终不仅不能提供决策所需的正确信息,甚至出现连编制成本报表的人,也难以解释自己“产品”涵意的尴尬局面,从而误导企业战略的制定。另外,由于传统的成本管理过分强调财务方面的信息而忽视了非财务方面的信息,如及时交货次数,顾客投诉次数等数据,使企业未能获得全面的发展竞争战略的信息,难以起到为战略管理提供信息的目的。

第二节 战略成本管理的内涵与特点

战略成本管理最早于 20 世纪 80 年代由英国学者西蒙(Simon,1981)提出,其研究方向偏重于理论性的探讨;美国管理会计学者桑克(Shank. J. K.)等接受了这种观点后,再加入美国学者迈克尔·波特(Michael Porter)的战略观点,并于 1993 年出版了《战略成本管理》一书,使战略成本管理更加具体化。1998 年,一向推崇 ABC 制的英国教授罗宾·库珀(Robin. Cooper)也提出了以 ABC 制为核心的战略成本管理体系。日本学者甚至已经将战略成本管理推广到企业界。那么何为战略成本管理?战略成本管理具有哪些特点呢?

一、战略成本管理的内涵

战略成本管理(Strategic Cost Management,简称 SCM)是在提高企业的竞争优势的同时进行的成本管理。它是指管理会计人员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,以达到企业有效地适应外部持续变化的环境的目的。战略成本管理的精髓在于借助会计功能编制成本管理计划并实施之,以使企业能更有效地适应其外部环境。

二、战略成本管理的特点

1. 外向性

战略成本管理重视企业外部环境的影响,注重行业的价值链、竞争对手的价值链分析,把企业成本管理的问题放在整个市场的环境中予以全面考虑,而不是把眼光单纯地放在生产阶段的成本控制上,仅仅从价差、量差、效能差异和人工差异等方面寻找降低成本,因而更能适应外部环境的变化。

2. 竞争性

战略成本管理一改传统成本管理的弊端,把成本管理的重点

放在了发展企业可持续性竞争优势上。成本管理的目的应该是帮助企业确立竞争战略,并采取与企业竞争战略相配合的成本管理制度,使企业能在日益变化多端的市场和激烈的市场竞争中站稳脚跟,战胜对手。战略成本管理观点认为,如果不与企业的战略相结合,则无论是成本标准的制定,还是成本降低的措施;无论是成本目标的考核,还是成本业绩的评价,都会迷失方向。

3. 长期性

战略成本管理超越了一个会计期间的界限,分析较长时期竞争地位的变化,争取在较长时期的竞争中保持一定的优势。例如,初期的成本领先优势不能单从一个会计期来考虑,要从较长时期来研究,从多方面努力不断改进技术,采用学习曲线、经验曲线、价值工程分析,使企业在成本领先方面,一贯保持优势,所以不仅要分析现在情况,还要分析潜在力量以及今后的发展趋势。

4. 全面性

战略成本管理的对象包括整个价值链,不仅包括整个行业的价值链,也包括企业内部的价值链,不仅要分析生产成本进行分析,还应对产品的开发、研究、试制、设计以及售后服务进行控制。战略成本管理应全面考虑各种潜在机会,分析各种机会成本,以增加企业的价值,提高企业的盈利。

传统成本管理与战略成本管理的区别列示于图 1-2:

属 性	传统成本管理	战略成本管理
<u>目标</u>	<u>某一特定目标</u>	<u>竞争优势</u>
范围	狭窄	宽泛
时间跨度	短期	长期
频度	定期进行	经常、持续
形式	事后反应式	事前行动式
管理对象	人工为主	整个价值链

图 1-2 传统成本管理与战略成本管理的比较

第三节 战略成本管理的原理、模式与程序

一、SCM 的原理

那么如何来进行战略成本管理呢？首先我们可以通过图 1-3，来看看企业竞争地位与成本变化之间的关系。图 1-3 中共有六种成本行为与竞争地位变化的组合，从图中，我们可以得到以下四种情形：

		企业竞争地位		
		提高	不变	降低
成本	提高	①	②	③
	降低	④	⑤	⑥

图 1-3 成本行为与竞争地位组合

第一种是图中③和⑥的情形。无论成本怎样地变化，以降低企业的竞争力为代价，是绝不可取的。如我国前段时期大量曝光的建筑工程质量问题就是一例。以偷工减料来降低成本，其结果是桥塌人亡，这样不仅仅影响企业的竞争力，也给社会造成了危害。②的情况是提高成本而又未能改变企业竞争地位，显然是不可取的。

第二种是图中⑤的情形。在不影响企业竞争力的情况下降低成本，每一种成本的发生都是为了取得相应的功能，如果这些功能无助于提高产品的竞争力，无助于企业竞争地位的提高，就必须毫不犹豫地消除这些成本因素。如改水泥的纸袋包装运输为罐装运输，不仅可以降低纸袋消耗也方便用户，做到顾客与厂家的双赢。实施这一战略的关键在于如何判断竞争力的变化，如何分析这些成本的发生，这正是战略成本管理的内容。

第三种是图中④的情形。既降低产品成本，又提高产品的竞争力无疑是最理想的状态。如在技术创新的情况下，采用新设备、新材料或新工艺不但降低产品成本，也使产品的质量得以提高，大大

增强产品的竞争力。

第四种是图中①的情形。图中①表明产品成本提高,企业的竞争地位也提高。对这情形必须进行具体的分析,即进行成本效益分析。如果成本一定程度的上升,带来企业竞争地位的大幅提高,对企业来说无疑是有利可图的。如企业在技改上加大投入,改进设备改进工艺,虽然会在短时期内增加资本性支出,但从长远看,从提高企业竞争优势来看,无疑具有重要意义,因此是可行的。

上述第二、第三、第四种情形反映了在提高竞争力的意义上管理成本,这些正是 SCM 的目的。他们也在一定程度上反映了企业的竞争战略。第二种情形所反映的是成本领先的战略,即把重点放在使自己在行业中处于成本领先者(Cost Leader)的位置,达到成本的优势也就能在竞争中获胜。并且,第四种情形所反映的是差异化战略(Differential),即体现了一种竞争对手无法模仿的差异。如产品具有独特的功能,具有新材料、新工艺和新设备等方面的专利技术;或者企业具有的巨大科技、资金、人才方面的实力创造的使对手望尘莫及的特征。如微软的视窗系列软件。虽然这些差异的取得会使成本有一定程度的提高,但由于体现了有别于竞争对手的差异,产品在市场上仍能一枝独秀,仍然可以取得更优的竞争地位。

如何保证这些战略的成功实施呢?从上面的叙述中可见,SCM 是在考虑企业竞争力的前提下来选择成本管理的方案。因此,问题的关键集中在两个方面:第一,如何反映企业及竞争对手竞争力的变化?第二,如何做到在降低成本的情况下不损害甚至提高竞争力,或者在适当提高成本的情况下大幅提高竞争力?正是这两方面的问题构成了战略成本管理的主要内容。

二、反映企业竞争力的 SCM

由于 SCM 需要关注因成本的变化带来的对企业竞争力的影响,所以反映企业的竞争力是战略成本管理的一项内容,同时企业