

战略成本管理：创造竞争优势的新工具

文/袁桂萍

现代高新技术的发展和竞争的日益激烈，极大地改变了企业的经营环境：从生产层面看，弹性制造系统及技术信息系统的创新，使企业生产迈入计算机化和自动化的新阶段；从市场层面看，经济的国际化和竞争的全球化加剧了企业外部环境的不确定性，使企业不得不从原先追求“规模经济”式转向“顾客个性化”式生产。经营环境的改变使以标准成本为核心、按成本项目（直接材料、直接人工和制造费用）分摊费用的传统成本管理面临着严峻的挑战，一种现代成本管理的新工具——战略成本管理应运而生。

一、战略成本管理：一种新的成本管理手段

与传统成本管理相比，战略成本管理是一种新的管理手段，它将成本管理与战略管理相结合，从战略高度对企业及其关联企业的成本行为和成本结构进行分析，为企业战略管理服务，从而创造竞争优势。

“战略”一词原属军事术语。《辞海》（1979年版）对战略的定义是“对战争全局的筹划和指导。”“泛指重大的、带全局性或决定全局的谋划”。将“战略”观念运用于企业管理形成了企业战略管理，在成本管理中导入战略管理思想，实现战略意义上的功能扩展，便形成了战略成本管理。John K. Shank和Vijay Govindarejin在《创造竞争优势的新工具——战略成本管理》一书中，将战略成本管理定义为：服务于企业战略的开发与实施，从战略高度对企业成本结果与成本行为进行全面了解、控制和改善，从而寻求企业长期竞争优势的一种成本管理手段。在战略思想指导下，战略成本管理关注成本管理的战略环境，战略规划、战略实施和战略业绩，可表述为“不同战略选择下如何组织成本管理”，即将成本信息贯穿于战略管理整个循环过程之中，通过对企业成本结构、成本行为的全面了解、控制与改善，寻求长久的竞争优势。因此战略成本管理也可以理解为是为获得和保持企业持久竞争优势而进行的成本管理。

二、战略成本管理：传统成本管理发展的必然

在战略管理的大背景下，企业传统成本管理的缺陷表现得越来越明显：

1、传统成本管理关注的是企业内部生产经营活动的价值耗费，而对企业外部环境的分析则很少考虑，从而表现出与战略管理极强的不适应性。战略管理强调的是知己知彼，也就是说要在开放型、竞争型的市场环境中既关注自己，又要去了解别人。既要知道上游供应商的情况，又要清楚下游客户与经销商的情况，并协调好与他们的关系，同时更需要对竞争对手的基本状况进行分析与研究。由于传统成本管理的范围开始于材料采购，结束于产品销售，而且将重点放在产品制造环节，它实质上采用了“增加价值”这一观念，而不是“竞争优势”观念。如果从战略管理的角度看，“增加价值”观至少存在四个方面的不足：一是在采购之后开始成本管理，失去了同上游供应商开展战略合作的机会，而这对于企业的低成本供应商优势的形成是至关重要的；二是以产品售出作为成本管理的终端，失去了同下游购买商进行战略合作的机会，无疑会影响购买商的价值链，增加最终消费者的购买成本；三是不考虑竞争对手的成本情况，没有揭示出本企业同竞争对手相比的相对成本地位；四是没有从行业价值链的角度出发，分析供应商、本企业和购买商之间的战略合作关系，寻求降低成本的途径。

2、传统成本管理所采用的管理手段是对现实生产经营活动的指导、规范和约束，是基于实时实地控制的管理思想，而战略管理从本质上来讲是一种前瞻性管理，即我们通常所说的“站的高，看的远”，战略管理的重点不在于战略的实施，而在于战略的决策。因此，无论是早期的标准成本控制，还是后来的成本性态分析及相应的本量利分析，乃至现在的全面质量管理和责任会计等，它们都是以日常的经营管理活动为基础而进行的约束性管理，所产生的成本信息也是为日常的经营决策服务的，并没有考虑战略管理的信息需要。因此，依靠传统成本管理系统的管理方法和手段是不能提供出战略决策所需要的成本信息的。

3、传统成本管理确立企业内部成本管理主体失误。传统成本管理之下企业不注意培养职工的成本意识，致使人们意识中长期存在一种偏差：把成本管理作为财务人员、少数管理人员的专利，认为成本、效益都应由企业领导和财务部门负责，而把各车间、部门、班组的职工只看作生产者，导致管成本的不懂技术、懂技术的不懂财务，广大职工对于哪些成本应该控制，怎样控制等问题无意也无力过问，成本意识淡漠。职工认为干好干坏一个样，感受不到市场压力，控制成本的积极性无法调动起来，浪费现象严重，企业的成本管理失去诺大的管理群体当然难以真正取得成效。

4、传统成本管理对决定成本高低的因素的分析不全面，它有形无形地阻碍了管理者的视野，

约束着各种潜在的、可能的成本管理模型的创新和运用。战略管理要求对企业进行全面的分析，进而产生供战略决策的各种方案，作为提供成本信息的成本管理系统也应该把对企业成本产生影响的一些关键因素挖掘出来，并通过对关键因素的分析、加工和处理、为战略决策的正确性提供信息支持。但是传统成本管理只重视明显的成本因素，如材料费、人工费、财务费用和管理费用等，而忽视了隐含的成本因素，如产品设计、市场开拓、内部结构的调整、企业规模、管理文化等，所以没有能够全面地揭示出企业成本的真正构成，这样的成本信息不但不能够帮助管理者有效地进行战略决策，反而会影 响战略决策的正确性。

三、战略成本管理：先进成本管理方法的集成

1、从价值链分析角度出发，优化企业价值链的内部联系，协调纵向联系，重构企业价值链。

每一种产品从其最初的原材料投入至到达最终消费者手中，要经过无数个相互联系的作业环节，这就是作业链；这种作业链既是一种产品的生产过程，同时又是一种价值形成和增值的过程，从而形成竞争战略上的价值链，价值链一般按行业构成，任何一个企业均位于某行业价值链中的某一段，企业内部也可分解为许多单元价值链。企业价值链内部的联系体现在辅助活动与基本活动之间，如实际采购影响外购投入的质量及生产成本、检查成本 and 产品质量，更多的联系体现在各种基本活动之间，如加强对投入部件的检查会降低后面生产工艺过程中的质量保证成本。既然企业位于行业价值链中的某一段，那么企业价值链的纵向联系就应存在于同一行业内部为消费者提供某种最终产品或服务的相关企业之间。

2、引入战略成本管理的新方法—产品生命周期成本法和竞争对手成本分析法，为企业战略管理决策提供完整成本信息。

产品生命周期法将产品从“孕育”到“消亡”的全过程所发生的全部耗费都进行计量。从生产经营者的角度来看，产品生命周期的全过程包括如下5个阶段；（1）产品研究和初始设计；（2）产品开发和测试；（3）生产；（4）销售；（5）顾客使用。产品在上述5个阶段中所发生的全部耗费即产品生命周期成本，对产品生命周期成本的全面计量与分析，目的有二：第一，帮助企业更好地计算产品的全部成本，便于企业在将产品推向市场之前，做好总体成本效益预测，以决定开发该产品是否有利可图。第二，帮助企业根据产品生命周期成本各阶段的分布状况，来确定进行成本控制的主要阶段。据专家测算，产品的研究开发与设计阶段所确定的产品成本占全部成本的比例高达75%~90%。这意味着其成本基本确定后，各阶段只能在这一框架内进行小幅调整，成本降低余地不大。

3、采用作业成本法，合理分配制造费用，实现制造费用核算的革命性变革，为企业战略管理决策提供准确的成本信息。

作业成本法是适应当代高新科学技术的制造环境和灵活多变的顾客化生产的需要而形成和发展起来的。它以顾客链为导向，以价值链为中心，对企业的“作业流程”进行根本、彻底的改造，强调协调企业内外部顾客的关系，从企业整体出发，协调各部门、各环节的关系，要求企业物资供应、生产和销售等环节的各项作业形成连续、同步的“作业流程”，消除一切不能增加价值的作业，使企业处于持续改善状态，促进企业整体的优化，确立企业竞争优势。作业成本法的重点是要解决费用的正确归集和分配问题。在现代制造业中，制造费用的比重极大地增加了，制造费用的结构和可归属性也彻底发生了改变，许多费用甚至完全发生在制造过程以外，如设计生产程序费用、组织协调生产过程费用、组织订单费用等等；加之现代制造业自动化程度日益提高，直接人工成本极大地减少，这就要求作业成本计算把工作重点放在制造费用上，实现制造费用核算的革命性变革，将按单一标准分配制造费用的传统方法变为按引起制造费用发生的多种成本动因进行分配，同时，在采用适时生产系统的条件下，产品成本和期间成本趋于一致，作业成本计算作为一种明细化的非积累性成本信息系统，为企业战略管理提供真实而准确的成本信息。

4、培养职工的成本意识，树立职工降低成本观念，为实施战略成本管理打下坚实基础。

任何策略措施的实施，最终都得依赖人，人的活动在成本发生的各个阶段占主导地位。人的素质、技能是企业成本的非常重要的影响因素，其中对企业成本影响最大的，是职工的成本意识与降低成本的主动性。成本意识是指节约成本与控制成本观念，即“节省成本观念，并了解成本管理的执行结果”。成本意识的具体内容包括注意控制成本，努力使成本降低到最低水平并设法使其保持在最低水平；树立职工的成本意识，就是要使职工懂得成本是可以控制的，成本管理需要大家的共同参与，并在工作中时刻注意节约成本；只有树立职工的成本意识，才能建立降低成本的主动性，才能使降低成本的各项具体措施、方法和要求顺利地得到贯彻执行和应用，职工良好的成本意识是成本管理的必要条件。成本意识的普遍建立有赖于领导的提倡，强有力的制度约束，管理人员的以身作则和职工素质的普遍提高，另外还需要适当的利益机制、约束机制和监督机制相配合。

（作者单位：广西财经学院会计系）

论实施名牌创新战略与提高企业经济效益
国际贸易的发展趋势与我国的战略对策
战略成本管理：创造竞争优势的新工具
加速我国战略管理发展的思考
多元化战略分类方法研究
中国移动通信公司战略缺失的研究
我国制度变迁及其引致的不确定性问题分析
负债企业信贷风险防范的博弈策略及政策建议

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心