

# 高新技术企业战略成本管理研究

常华兵

(南京财经大学 会计学院,江苏 南京 210003)

**摘 要:**首先从战略成本管理的控制观念、分析方法和应用领域3个方面,论述了高新技术企业特性与战略成本管理思想的高度耦合,然后从种子期和萌芽期、初创期和发展期、成熟期和衰退期三大阶段研究了生命周期模型下高新技术企业的战略成本管理方略。

**关键词:**高新技术企业;成本管理;管理战略;企业生命周期

中图分类号:F276.44

文献标识码:A

文章编号:1001-7348(2009)06-0089-03

作为企业获取竞争优势的一项系统工程,战略成本管理(SCM)是一种全面性与前瞻性相结合的新型成本管理模式。在高新技术企业中,科学、充分地应用战略成本管理,对于增强高新技术企业的核心竞争力大有裨益。

## 1 高新技术企业特性与战略成本管理思想的高度耦合

战略成本管理的指导思想是关注成本的战略空间、过程和业绩,将成本信息贯穿于战略管理的整个循环中,通过对公司成本结构、成本行为的全面了解、控制与改善,寻求长久的竞争优势。这与由高风险、高收益经营特性所决定的高新技术企业的成本管理要求高度耦合,表现为以下3个方面:

### 1.1 控制观念

成本是一个综合性很强的指标,控制成本需要企业全方位、多层次、跨企业、长时期地努力,同时要求全体员工从企业价值链出发有意识地参与。成本的此种特性要求在成本控制中必须导入战略管理思想。

传统的成本控制只把目光聚集在产品成本分析和经营控制上,侧重于就成本降成本,未能对竞争对手的成本状况进行分析和研究,无法明确企业所处的相对竞争地位,所提供的信息也不便于企业进行竞争战略调整。战略成本管理则侧重于成本的源流管理,即从成本发生的源头来设计和管理成本<sup>[1]</sup>。在该管理模式下,成本不断降低的源泉是改变成本发生的基础条件,成本基础条件的改变带来企业成本结构的改变,从而获取领先于竞争对手的成本优势。战略成本管理对处于激烈竞争中的高新技术企业而言,能将成本分析和成本信息置身于战略管理的广泛空

间,服务于企业战略的开发和实施;还能将成本管理的信息用于战略分析、战略决策、战略实施和战略控制的各个具体环节,改善主要管理职能执行的发展形态,并通过自己和竞争对手的竞争态势矩阵分析,更好地调整和制定自己的竞争战略。

在高新技术企业中顺利实施成本的源头管理必须做到:

(1)与高新技术企业的战略相匹配。成本是多种基础动因共同作用的结果。战略成本管理措施的选择和构造必须与高新技术企业的发展战略、发展阶段相协调,避免不同方面的成本发生反向变动。

(2)融入成本管理方法的思想内涵。这要求战略成本管理的观念、方法、规章制度等要融入到高新技术企业的业务过程和管理中去,融入到各部门员工的头脑中去。

(3)全体员工具有良好的成本意识。人是成本发生的主导因素。必须让员工认识到,成本是可以控制的,成本管理需要全体员工的共同参与。增强员工的成本意识,除了管理层的倡导和制度约束外,富有弹性的利益机制也是不可缺少的。

### 1.2 分析方法

战略成本管理的具体分析方法有:

#### 1.2.1 战略定位

构造和实施战略成本管理的前提条件是对企业进行明确的战略定位。这与高新技术企业必须明确经营理念的要求不谋而合。在具体执行上,企业首先要对自己所处的内外部环境进行详细周密的调查分析,同时对竞争对手以及本行业在宏观经济中的地位进行分析,评估出企业所面临的挑战。再从市场维的分析中定位企业应该立足的市场

环境;从产品维的分析中定位企业应该研究与开发的新产品、新工艺。在此基础上确定是执行成本领先战略、产品差异化战略,还是目标集聚战略。

### 1.2.2 控制成本动因

这是企业获取成本优势的经常性工作。成本动因可分为以下4个部分:

(1)作业基础的成本动因。它详细描述了产品生产或服务提供中的每一个步骤,从而对每一项作业建立一个成本动因来解释由作业引起的成本变化。

(2)数量基础的成本动因。它包括直接材料和直接人工等,由此再衍生出总成本与单位成本、可变成本与固定成本、平均成本与边际成本等。

(3)结构性的成本动因。具体包括企业规模、经验、技术复杂性和厂址选择等。

(4)执行性的成本动因。它包括企业在短期经营决策中通过管理以降低成本的因素,如员工参与、全面质量管理(TQM)、生产过程设计、供应商关系等。

上述有形或无形的成本动因在高新技术企业中都能得到清晰的界定,从而有利于顺利实施战略成本管理。

### 1.2.3 重构价值链

对于降低成本而言,重构价值链是比控制成本动因更高层次的措施。战略成本管理(初始或循环)的逻辑起点是环境分析,而环境分析的基本方法是价值链分析<sup>[2]</sup>。通过价值链分析所得出的信息对于制定战略以消除成本劣势、创造成本竞争优势能起到非常重要的作用。高新技术企业之间的竞争已不再是单个企业之间的竞争,而是其所在产业中整个价值链之间的竞争。企业成本优势最常见的来源就是采用与竞争对手有显著差异的价值链。在现实中,高新技术企业总是力争重构价值链,而非寻求在现有价值链中执行简单的成本改善。

### 1.2.4 竞争对手成本分析

战略成本管理的竞争优势是相对于竞争对手而言的。竞争对手成本分析要选择最具有竞争力的对手来进行,分析竞争对手成本的关键步骤是分解竞争对手的价值链。在具体分析上,首先必须从各种渠道获知大量的相关信息,初步估计竞争对手各项措施的成本指标;其次,根据竞争对手的其它信息调整上述预测指标,如竞争对手现在及未来战略及其所导致的成本水平的变化、企业环境的新趋势以及产业的潜在进入者的行为等。当竞争对手可接受的成本结构预测被确定后,可将此成本信息作为计量自身成本业绩的标杆,并作为目标尺度来进行系统的、有组织的学习和超越。对竞争对手进行成本分析已成为高新技术企业管理的一项战略任务。

### 1.3 应用领域

战略成本管理要求站在企业发展战略的高度,从企业管理的多个阶段和领域对成本信息进行拓展和运用,解决如何利用成本信息进行战略选择,以及在不同战略选择下如何组织成本管理。其应用领域与高新技术企业的主要经营环节高度契合,主要有:

#### 1.3.1 研究和开发成本管理

随着新产品技术含量的日益提高,企业的研发成本也越来越高。研发已成为战略成本管理的一个重要领域。企业研发阶段决定了企业产品大部分的未来生命周期成本。对企业研发领域进行战略成本管理,就是要把成本意识嵌入到企业的研发过程中,在企业生产经营活动的源头引入成本避免观念,立足于预防、避免可能发生的无效成本,提升产品以及整个企业的核心竞争力。还可以通过与一些在该领域处于领先地位的科研院所建立合作关系,避免企业在研发中的盲目性和因孤军作战引起的重复研发与资源浪费。

#### 1.3.2 采购和生产成本管理

传统的对采购成本的管理仅局限于采购价格,采购成本也是以主观确定的标准分摊给产品的。而在战略成本管理下,采购成本被认为是一个广义的成本,不仅包括传统意义上的采购价格成本,还包括与低质量、低可靠性和不理想的仓储、运输条件相联系的成本。战略成本管理下的生产成本管理仍指企业在制造过程中发生的料、工、费等成本,只不过成本领先战略与产品差异化战略在成本管理途径上略有不同。

#### 1.3.3 营销和售后服务成本管理

在营销成本管理上,战略成本管理要求做到开拓销售渠道,控制销售费用,控制产成品资金占用,减少货运损失,及时回收应收账款等。企业还应与销售商共同合作进行成本管理,从而使战略成本管理向后延伸至销售商。在服务成本管理上,一是要加强质量管理,降低因质量问题而发生的服务成本,因为售后服务的大部分原因在于产品质量不过关;二是将顾客作为企业的一项战略资源加以对待,在产品研发阶段要充分利用消费需求信息的优势,在产品使用阶段对顾客进行培训,以便顾客更好地使用。

## 2 基于生命周期模型的高新技术企业战略成本管理

高新技术企业的战略成本管理要求将成本控制拓展为真正的全寿命周期成本控制,全寿命周期成本包括研发成本、制造成本、营销成本、使用成本和弃置成本等。在不同生命周期阶段上应执行不同的成本控制方略。

### 2.1 种子期和萌芽期

综观成本控制理论的演化历程,可看出企业成本控制的重心逐渐前移到产品研发和设计阶段。国外的研究表明,在产品研发阶段,成本的60%左右已被决定;在生产开始前,已有约85%的产品成本成为约束成本,即一些结构性和执行性成本已是影响企业的关键成本<sup>[3]</sup>。

此阶段一个有效的战略成本管理工具是价值工程分析,它是以最低的总成本为可靠地实现新产品的必要功能所进行的着重于功能分析的有组织的活动。其要点:一是从市场评价新产品价值的角度出发,强调以最低的成本创造最大的产品价值;二是在降低成本的手段中重点是功能成本分析,强调新产品的功能与成本相适应;三是在降低

成本时进行价值功能分析,以便找出“多余品质”和“不必要的成本”,并将其剔除,使新产品的成本降低,功能和成本曲线趋近最低点,以满足消费者追求的性能与价格的均衡。

在经营过程中,高新技术企业在此阶段应推行成本筑入管理模式。它是将成本控制融入新产品开发和生产工艺技术设计中的思考方法,其实质是预防性、前馈性成本控制,目的是获取最优成本结构。具体而言,成本筑入是优化新产品成本结构的前期行为过程,它将技术与成本分析结合在一起,按功能分解目标成本,并在设计制造工艺上予以具体化,进而进行成本估算,以衡量设计和制造工艺决定的产品成本是否在目标成本范围内。战略成本管理重心的前移必须借助于成本筑入,筑入的成本是先天性的成本,是生产阶段无法左右的成本,只有筑入成本降低,才有可能从根本上大幅度降低新产品成本。另外,这种先导式、高层次的成本管理思想必须与工艺、工序在源头阶段的技术革新结合在一起实施。在环保观念至上的现今社会,高新技术企业在研发设计阶段还要考虑筑入产品的弃置成本,它包括废弃成本和废品处置不当造成的环境损害成本。这一方面能满足高新技术企业的成本控制目标,降低产品的社会成本;另一方面也符合高新技术企业的长远发展要求,有利于维护社会公共利益。美国的“成本设计”和日本的“成本企画”是此成本管理思想的成功典范。

## 2.2 初创期和发展期

新技术、新工艺只能在技术上占据领先地位,经济合理性却是其推向市场的关键。统计研究表明,高新技术研究项目一般只有57%左右在技术上获得成功,在技术上成功的项目仅有55%左右能够实现商品化,实现商品化的产品只有38%左右能够盈利;即使已取得技术上成功的项目,也随时面临被更先进的研究成果代替的可能<sup>[4]</sup>。因此在高新技术企业的初创期和发展期,应继续改进产品的成本与性能。

高新技术企业不仅要通过技术工作来管理成本,还要通过管理工作来控制成本。成本避免就是通过运用各种技术方法和措施来挖掘潜力,降低成本,在初创期用以避免可能发生的无效成本、节省费用支出的管理活动。它要求在高新技术企业生产经营活动大规模开始之前,对成本动因展开深入的调研和透彻的分析,在满足高新技术企业整体效益和符合市场需求的前提下,重新构思和规划企业的生产经营行为,以追求科技和管理进步所产生的成本效益。其核心在于以一种改造和变革的观念,反思刚进入规模生产不久的现存成本管理环境与模式的有效性、成本控制标准的合理性以及成本控制责任的范围与实施等问题。能否在产品成本标准的基础上进行改善和提高,是这一战略的主要努力方向。

高新技术企业进入到发展期后,仍需继续进行技术改

进和创新。因为技术改进和创新是高新技术企业永恒的主题,也是降低成本的源泉。新的技术方法往往会带来生产工艺、设备性能、材料使用、能源消耗和产品结构等方面的变化,这也意味着企业生产经营效率的提高、规模的扩大、消耗的降低和经济资源利用率的提升。除此之外,高新技术企业还可以通过扩大生产规模和提高劳动生产率来降低单位产品成本。

## 2.3 成熟期和衰退期

这一时期高新技术企业的产品成本结构和工艺流程进入了成熟和衰退阶段,成本筑入和成本避免思想难以运用,必须执行成本抑减战略。它是指高新技术企业有组织、有计划地运用各种技术方法和管理措施,对本企业产品的成本环境进行改造,以消除和减少无效成本的管理活动。在广义的成本控制体系中,它属于成本控制的后期形态或低级形态,具体可分为成本维持控制和成本改善控制两种执行模式。前者是在现有生产经营环境下降低成本,节省费用开支。节约能耗、防止事故、以招标方式采购原材料或设备等都是这一模式的具体措施。适时生产系统将成本维持提升到了新的高度,以“零库存”的形式节约了几乎全部的库存成本。后者是较高层次的成本抑减战略,其核心在于作业成本管理及其相配合的业绩计量和评价方法。该方法在西方国家对于强化企业成本的精细管理、提升企业的国际竞争力起了很大的作用。

高新技术企业在此阶段尤其要注意提高制约性资源的利用效率。制约性资源即是高新技术企业资源中的薄弱环节,高新技术企业的整体生产能力取决于其薄弱环节的生产能力,从而高新技术企业整体效率的高低取决于受限制资源利用效率的高低。以薄弱环节的生产能力来决定非薄弱环节的生产速度是一种有价值的选择。提高制约性资源利用效率的方法主要有:缩短制约性工序的闲置时间,减少制约性工序的生产准备时间和加工时间;提高与制约性工序相对应的产品部分的质量,因为制约性工序生产次劣产品的代价远大于非制约性工序生产次劣产品的代价;积极进行技术革新,努力减少甚至消除制约性资源的限制作用。

参考文献:

- [1] 焦跃华.论战略成本管理的基本思想与方法[J].会计研究,2001(2):40-43.
- [2] 任利军.战略成本管理方法及其实施程序探析[J].会计之友,2007(3下):50.
- [3] 赵志.创造竞争优势的新工具——战略成本管理[J].沿海企业与科技,2006(8):17-20.
- [4] 常华兵.高科技风险企业相关会计问题探析[J].财会月刊,2004(A7):11-12.

(责任编辑:高建平)