

# 战略成本管理在我国的运用

■ 朱晓棠

从战略角度研究成本形成与控制战略成本管理思想,于20世纪80年代在英美等国管理会计学者的倡导下逐步形成。20世纪90年代以来,对这一思想与相关方法的讨论日趋深入,并被日本与欧美的企业管理实践证明是获取长期竞争优势的有效方法。

所谓战略成本管理,是指将企业战略与成本管理相结合,将成本因素同企业的竞争地位相联系,把成本管理提升到企业战略的层次上,从战略高度对企业生产运作的总体成本进行全面了解、控制和改善,从而努力寻求并创造企业长期竞争优势的成本管理方法。战略成本管理的实质就是把成本管理的范围扩展到产品整个生命周期,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,从而为战略管理提供信息服务,帮助企业实现战略目标。

## 一、开展战略成本管理的必要性

### 1. 有助于建立和保持企业长期竞争优势

在企业之间竞争日益激烈的今天,仅仅做到降低成本已不再是企

业的最终目标,更重要的是要寻找一种能够提高企业战略地位的途径。即企业要变传统的“成本维持”、“成本改善”为“成本预防”,通过企业策划,从源头上控制成本发生,从战略高度认识企业的各项经营决策,战略成本管理正是顺应这一需要而产生、发展起来的。战略管理思想要求企业应以全部产品的经营状况作为投资和新产品开发的决策基础,企业至关重要的不是某一项产品是否盈利,而是企业所经营的全部产品的最终结果如何。

### 2. 有助于传统成本管理理念更新

传统的成本管理观念衡量成本管理工作好坏的标志是看成本指标是否降低以及降低幅度,而战略成本管理要求管理者更新观念,换一角度看待成本管理工作。一方面,可以通过提高资源的利用效率,使有限的经济资源得到充分开发与利用,在不增加成本的条件下,获得尽可能多的使用价值;另一方面,战略成本管理要求成本管理工作服务于企业经营的整体,因而一项决策即便在一定程度上使成本不但没有降低反而有所提高,但却是服务于企业整体战略布局的,那么这项

决策就是必要的、有益的。

### 3. 有助于企业适应外部环境的变化

战略成本管理更注重对企业外部环境的研究,重点搜集竞争对手信息,掌握对手的相对成本,从而做到知己知彼。同时,在研究中心企业与上、下游企业生产经营的不同特点时,运用价值链分析方法可以通过采取不同的方式进行协作实现“双赢”。由此,企业可以能动地适应环境的变化,统筹兼顾,做到当前利益服从长远利益,局部利益服从整体利益,尽量减少不利环境对企业的影响,努力实现企业经营和发展的战略目标。

### 4. 有助于建立与完善现代成本管理体系

现代成本管理较之传统的成本管理在内涵与外延上都有新的扩展:成本管理领域由产品生产阶段扩展到产品整个寿命周期;成本管理内容由纯经济型转向经济与技术结合型;成本管理手段也由手工操作转为电算化操作等。这就要求成本管理的方式相应地从战术管理转向战略管理,这样现代成本管理体系才能更加完善。

## 二、战略成本管理在运用中存在的问题

战略成本管理的运用使我国一些企业既降低了成本,又获得了优于竞争对手的竞争优势,这说明战略成本管理对我国企业是适用的。但目前由于我国多数企业仍然保持传统成本观念,即使是运用了战略成本管理,所运用的战略成本管理体系也并不是完全理论上的战略成本管理,只是战略成本管理的一种理念的运用,仍然存在不少问题,表现为:

### 1. 实施主体不完整

战略成本管理实施的主体仍然是企业财务人员,企业高层管理者不参与或很少参与企业战略成本管理活动。财务人员向企业高层管理者提供其决策所需要的成本信息资料,但并不参与或很少参与决策;而高层管理者也只是根据财务人员提供的成本资料进行决策,也并没有参与成本管理过程。这会使企业的成本管理和控制孤立化,不能从全局角度管理和控制企业成本。

### 2. 缺乏成本效益观

大多数企业在进行成本管理时仍然持有单纯的成本节约观念,其所运用的成本考核指标也仍然是传统产品成本额的绝对降低。片面地追求产品成本额的降低可能导致企业效益下降,如企业为了降低产品成本额采购质量不高的原材料,导致生产出的产品废品率高,而且,由于产品质量下降可能使其销售价格或销售量下降。因此,从成本效益观来分析成本管理目标,成本降低是有条件和限度的,某一项成本

的降低,未必就意味着企业的利润一定会提高;而增加某一费用开支,反而有可能提高企业总体经济效益或增强企业的竞争优势。

### 3. 成本管理范围狭窄

受计划经济观念影响,我国大多数企业虽然成本管理的范围始于材料采购,结束于产品销售,而且对企业所处的行业环境、市场环境的分析也比较少,更没有按照战略成本管理的要求对企业从产品开发、设计一直到产品销售及售后服务的企业内部价值链进行分析,也没有对企业上游供应商、下游购买商等产业价值链以及竞争对手价值链进行分析。由于缺乏对企业所处内外部环境的分析,使企业很难明确自身的竞争地位,因此就无法准确地寻求自身的竞争优势。

### 4. 信息有效性不足

与传统成本管理相比,战略成本管理所需要和处理的信息量剧增。它所运用的某些技术方法也使传统的手工操作变得难以适应。如作业成本法需要根据大量的成本动因来分配间接费用,手工操作不可能完成如此繁重的分配工作。因此,战略成本管理需要特殊的信息加工方法来支撑。科学先进的信息加工方法直接关系到战略成本管理所需要的信息质量,决定着其实际应用的广度和深度。

## 三、运用战略成本管理应注意的事项

战略成本管理是战略管理与成本管理的有机结合,具有战略性、全面性、动态性等特

征。因而,企业运用战略成本管理必须注意以下事项:

### 1. 转变观念,树立战略成本管理思想

战略成本管理不仅是管理方法的变革,更要在思想上进行变革。我国企业的现状及国外企业的实践表明,传统成本管理的观念和办法无法达到战略成本管理的效应。如果企业以较低的成本升幅,而取得更高的使用价值,从而大大提高企业的经济效益,企业何乐而不为。企业在市场上取得竞争优势取决于“以同样的成本为顾客提供更优的使用价值”或“以较低成本提供相同的使用价值”<sup>[1]</sup>企业采用何种成本战略,取决于企业整个的经营战略和竞争战略,成本管理必须为企业整个经营管理服务。

### 2. 调动全员参与,树立成本效益观

企业战略成本管理不只是成本管理人员的工作,它涉及企业的各个职能部门,要有效实施战略成本管理,就要调动企业全体员工参与成本管理的积极性。通过必要的宣传和讲解使不同组织和成员了解战略成本管理制度的约束力,以有效地维护成本管理制度的实施,做到全员参与战略成本管理。同时,企业员工要转变传统成本管理下的单纯成本节约观,树立战略成本管理的成本效益观。重塑企业绩效考核指标,使其更多地定位于企业外在的因素,如竞争基准。战略成本管理作为企业战略管理的一个决策支持系统,其各项活动的开展都要以企业战略目标的实现为前提。战略

成本管理的目标就是利用成本管理的基本功能去获得并增强企业的竞争优势。

### 3. 扩大成本管理范围

扩大成本管理范围的主要方法之一是注重价值链的开发与利用。价值链分析主要是分析从原材料供应商开始,直至最终产品消费者的相关活动的整合,具体内容包括:一是行业价值链分析,让企业明确自身在整个行业价值链中的位置,分析利用上、下游价值链的可能性。二是企业内部价值链分析,通过分析,设法消除不增值作业,改善增值作业。三是竞争对手价值链分析,通过对竞争对手的价值链分析做到知己知彼,取人之长,补己之短。战略成本管理要求将行业、企业及竞争对手价值链有机结合,从战略高度上分析上下游价值链活动以降低成本。先找出基本的价值链,然后将其分解为单独的价值作业,再比较单元价值链上的成本与效益,从而进行价值作业之间的权衡、取舍,调整各价值链之间的关系。从战略成本管理的层面上看,价值链上每个环节既会产生价值,同时也要消耗资源,即企业成本的发生与其价值活动有着共生的关系,所有的成本都能分摊到每一项价值活动中。通过价值链分析,企业可以重新组合价值链活动并进一

步衍生出企业的发展战略,并且该战略将会对企业的成本管理模式产生重大影响。

### 4. 完善会计信息系统

对会计信息系统的完善,有利于企业取得战略成本管理所需要的信息支持。战略成本管理所需要的信息与现行的财务会计信息和现有的管理会计信息各不相同。现行的按成本项目和成本要素提供的成本信息必须重新整理,以便与各项价值活动相匹配,并全面而准确地反映各种产品已耗、未耗或预计将要消耗的资源。另一方面,企业还必须拓展信息来源渠道,提供战略成本管理所需要的供应商、客户与同行企业及外部竞争对手的成本信息和其它信息,如各企业产品发展规划、产品成本定价等。

由于战略成本管理涉及面较广,需要信息的数量较大,并需要随时随地进行分析处理,这就要求企业必须依靠先进的信息科学技术,建立起超越企业范围的会计信息系统。

### 5. 建立有效的成本激励评价机制

有效的激励机制可以促使目标更好地完成,因此,完整的战略成本管理体系必须有激励评价机制导向作用的发挥才能成功实施。有效的激励机制应注意以下方面问题:

(1)体现“追求价值最大化”的理念。有效的评价机制应突出各部门综合价值的最优,给各部门提供广阔的创造价值的空间。在评价指标设定时,应根据各成本中心的特点确定重点考评指标,同时建立专项管理绩效考评指标体系,以突出重点,兼顾全面。

(2)成为“年度预算”和“战略规划”的纽带。年度预算是战略规划实施的系统工具,成本激励评价机制的建立应较好地解决“当年预算评价”与“战略规划评价”衔接问题。

(3)科学制定绩效评价的周期。在评价考核时不仅要考虑部门本年度的业绩,还要滚动追溯前几年的业绩,不仅能进行横向对比,还要能进行纵向对比,以弥补绩效衡量的不足,使评价激励体系更规范、科学。

#### [参考文献]

- [1] 仪铮,赵东辉,尹英.企业战略成本管理应用研究[J].山西经济管理干部学院学报,2007,3.
- [2] 胡景涛,迟铮.战略成本管理的方法与应用问题初探[J].东北财经大学学报,2001,1.

[作者单位]江苏油田油建处

[责任编辑]方广江