

新经济环境下战略成本管理研究

刘天雄,王喜桔^①

(长沙理工大学 管理学院,湖南 长沙 410076)

[摘要] 新经济环境的出现和战略管理理论的应用拓宽了成本管理的视野,这是对传统成本管理的挑战。文章将透视传统成本核算与成本控制不适应新经济环境的特征,探讨战略成本管理与新经济环境相匹配的内容,以及作业成本法如何促进战略成本管理的发展。

[关键词] 战略成本管理; 成本动因; 作业成本法

[中图分类号] F275.3 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-0755(2008)03-0037-03

一 新经济环境对传统成本管理的挑战

伴随着新经济时代的到来,人们赖以生存的经济环境也发生了巨大变化,而经济环境的变化又使得企业的经济运作呈现出前所未有的新特征。企业经济运作的新特征是知识经济对它提出更高要求的表现,而成本管理作为它的一个子系统,也必然会受到影响,从我国企业的实际情况来看,传统的成本管理还存在着种种不足,越来越显示出其与企业运作新特征的不适应性。

(一)成本核算的不适应性

1、成本核算范围狭窄。传统成本管理系统只重视显性的成本因素,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,如市场调研、市场开拓、内部结构的调整、企业规模、企业文化等,这样的成本信息具有很大的片面性,不但不能帮助管理者们有效地进行战略决策,反而会影响战略决策的正确性。

2、对成本动因的认识不够全面。传统的成本核算系统只重视有形的成本动因,对无形的成本动因视而不见,根据成本与产量的关系把成本分为固定成本和变动成本,产量或与产量高度相关的因素如直接人工小时、机器小时等被认为是引起成本发生的最主要原因。而随着知识经济的到来,这些与产量有关的有形的成本动因往往并不是影响成本的最主要因素,有数据表明,这些有形的成本动因只占总成本的15%,而大部分成本是受那些无形的成本动因如企业整合程度、地理位置、产品的复杂性等所驱动。所以,核算产品的成本更应关注无形的成本动因的驱动所产生的成本的核算。

(二)成本控制的不适应性

传统方法偏重于事后控制,而且各种方法间缺少系统的

联系,并不能很好地进行成本控制的现实。

1、控制目标片面。传统的成本控制系统为降低成本而降低成本,未能采用灵活多样的成本控制方法,以“利润最大化”为终极目标,忽视了企业的长远发展,忽视了市场经济条件下的一个重要因素——“风险”,也没有很好地将成本管理与竞争优势联系起来。企业应根据特定竞争的要求,以“成本一效益比”最高为目标准绳。

2、控制领域狭窄。人们一般所说的领域只是指空间领域,而这里的控制领域却有空间和时间之分。从成本控制的领域来看,传统的成本控制的对象主要是企业内部的生产过程,对企业外部的价值链视而不见,因而不能做到在开放型、知识型、竞争型的市场环境中通过了解整个企业价值链来进行成本控制进而实现企业目标。另一方面,传统成本控制特别重视管理客体,而较少关注管理主体——人力资源成本,而知识经济时代的到来,使得人的创造性知识成为最重要的核心生产要素之一。再者,传统的成本控制较少从社会的角度来考虑,忽视对环境成本的控制,近些年来,环境问题的恶化需要人们投入环境成本去保护,然而传统的成本管理却表现出严重的滞后性。

从控制的时间领域来看,传统的成本控制观念只注重投产后的成本控制,忽视投产前的产品开发和设计的成本控制。而事实上,正是产品的设计环节决定了产品生产的作业组成和每个作业预期的资源消耗水平以及预期产品最终可对顾客提供价值的大小。因此,产品成本有60%~80%在设计阶段就已确定,产品一经投入生产,降低成本的潜力就不大了。

3、控制效率低。由于传统成本控制系统存在上述局限,使得其控制效果不佳。突出表现在:(1)传统的成本控制系

[收稿日期] 2008-03-16

[作者简介] 刘天雄(1964-),男,湖南益阳人,长沙理工大学管理学院副教授。

^①长沙理工大学硕士研究生。

统未对企业外部的价值链进行分析,它关注的是企业内部价值链的分析,以确定企业成本耗费的合理性,其分析从材料采购一直到产品的销售,重点在于产品的制造环节。(2)传统的成本控制系统未对企业产品无形的成本动因进行分析,它关注的是企业产品有形的成本动因,是一种战术性的成本动因分析,而不是战略性的成本动因分析。所以,由于企业传统成本管理体系自身缺陷、变革和战略管理的需要,我们应从战略的角度研究企业成本管理。

二 新经济环境下战略成本管理概述

战略成本管理是管理人员在战略思想指导下,关注成本管理的战略环境、战略规划、战略实施和战略业绩,通过对企业本身及其竞争对手的分析,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。在企业战略层次开展的成本管理实质上就是成本管理会计信息贯穿于战略管理循环,成本分析与成本信息置身于战略管理的广泛空间,与影响战略的相关要素结合在一起,从战略高度对企业成本结构和成本行为的全面了解、控制与改善,寻求长久的竞争优势,正如波特所说的取得“成本优势”。它能适应新经济环境对成本管理的要求。

(一) 战略成本管理适应新经济环境的特征

1. 战略成本管理是全寿命周期成本管理。全寿命周期成本(Life Cycle Cost, 简缩 LCC)管理的涵义是:在满足可靠性要求的基础上,使系统寿命拥有成本为最低的管理,包括对系统的设计、选型、采购、运行、维护、更新和退役等整个寿命周期的管理。

战略成本管理中的成本核算不只是立足于企业内部,服务于企业内部管理,还把关注的目光扩展到供应商、客户等

其他潜在的外部成本因素上,从计算产品生产成本过渡到反映产品全生命周期成本。战略成本管理的成本控制观是一种包含事前、事中、事后控制的全过程、全方位、全员成本控制观。在这种情况下,产品整个生命周期中的设计成本、研发成本、运输成本、储存成本等总经营成本,及产品售后的用户运行、维护、修理、更换在内的使用成本都包括在成本控制的范围内。战略成本管理通过价值链分析找出主要供应商(上游企业)及主要顾客(下游企业),做出成本与利润分析,来决定外包或者与上下游企业联盟合作等策略。这正是许多国际知名企业的成功所在。如福特汽车公司改进产品设计与工程程序来降低生产及顾客服务成本;美国的石油产业,Maxus Energy 只负责油井开采与石油提炼,Limited Stores 公司负责下游的加油站经营,Chevron 公司虽经营范围大,但炼油厂一半的原油是外购的,而且仅有三分之二的汽油经过自己加油站卖出。所以说战略成本管理是一种 LCC 管理。

2. 战略成本管理是全面质量管理。成本与质量密切相关,成本与质量的优化是实现质量成本最佳、产品质量最优这一管理宗旨的内在要求。由于战略成本管理活动是一个长期持续的动态管理过程,它追求的不是成本的一时降低,而是要通过系统的共同协作,创造出企业成本持续降低的环境,以形成企业的成本竞争优势,而质量的改进就是企业的一个持续的竞争优势。战略成本管理的一个重要运用就是全面质量管理,下图 1 揭示了质量改进对投资回报率及成本的影响。

战略成本管理正是由于具有以上特征以及价值链分析工具和成本动因分析工具才得以生存于知识经济浪潮中。战略成本管理的基本框架是关注成本驱动因素,运用价值链分析工具,明确成本管理在企业战略中的功能定位。

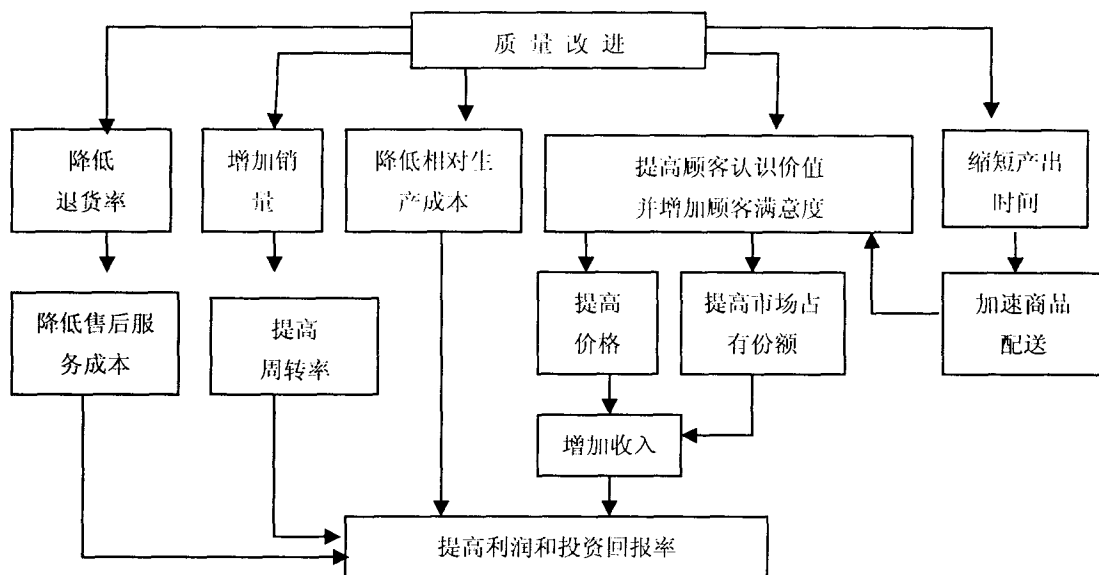


图 1 质量改进对获利性和投资回报率的影响

(二) 战略成本管理中的价值链分析

价值链一般包括三个方面:(1)企业的各项价值活动之间都有密切的联系;(2)每项价值活动都能给企业创造有形或无形的价值;(3)价值链不仅包括企业内部的价值活动,而

且还包括企业与供应商、企业与客户之间的价值联系。

传统的成本管理只关注企业内部的价值链分析,而战略成本管理不仅关注企业内部的价值链分析,还关注企业外部的价值链分析。企业外部的价值链分析主要包括供应商价

值链、购买商价值链和行业价值链三个方面的内容。而企业竞争力的成本信息大部分都可以从价值链分析尤其是企业外部价值链分析中得到。通过将企业的价值链与竞争对手的价值链的比较就可以发现谁的竞争优势更大以及造成这种状况的因素都有哪些。由此可以看出,战略成本管理中的价值链分析对知识经济时代的企业创造竞争优势有着不可磨灭的重要性。

(三)战略成本管理中的成本动因分析

美国学者罗曼诺指出,成本动因“表示某一特定作业和一系列成本之间的因果关系”,他将成本动因进一步分为第一阶段成本动因(用以在各作业中心内部各成本库之间分配资源)和第二阶段成本动因(用以在各产品之间分配成本库)。柏林勃和布里姆森则认为:“作业是在为达到组织的目的和组织内部各职能部门的目标所需的种种行动”;而成本动因为“其发生将导致成本的因素”,由此可见,成本动因分析可帮助企业揭示影响成本的因素以及企业可采用什么方法来计量和控制这些因素,从而实现战略成本核算与控制的目标。

传统的成本管理关注的是战术性成本动因分析,而战略成本管理的成本动因包括战术性成本动因和战略性成本动因。战略性成本动因分析是指从企业整个成本管理体系的范围和战略高度出发,基于生产耗费与产品成本因果关系的分析,溯本求源,从源头来考虑成本控制的思想和方法对现代成本管理具有更大的意义。它跳出了传统成本分析的狭隘圈子,在时间和空间上都有进一步的拓展,通过与企业战略相结合的方式,用源流管理的思想来分析控制成本。

(四)作业成本法促进战略成本管理的发展

作业成本法作为战略成本管理中成本核算的方法之一,显示了作业如何消耗资源以及产品或客户如何引发作业,它将企业描述为一系列为满足客户需要而进行的作业,为管理者管理作业以增强竞争能力、实现战略目标提供了信息。战略选择决定着作业,成功的企业将它们的资源投入那些能带来最大战略利益的作业之中。作业成本法帮助管理者弄清企业战略以及为将战略落到实处所需要的作业和资源之间的关系;通过识别和分析关键作业、过程、成本动因及改进方法,以帮助管理者发展客户战略、支持技术领先战略或者建立价格战略。下表 1 为两者的比较。

表 1 作业成本法与战略成本管理的比较

项目	作业成本法	战略成本管理
目标	寻求获取相对真实的产品成本,最终增加企业的价值,只是一种事后的价值反映	致力于寻求并创造企业长期的竞争优势,目标是获取成本的增值,具有前瞻性
关注的重点	生产部门	产品的设计与开发阶段以及后期的售后服务阶段
分析方法	未抛弃传统成本计算方法,以作业为基础,是对传统成本计算方法的综合使用	主要采用价值链分析方法

由表 1 可看出,作业成本法是战略成本管理向作业层面的渗透,而战略成本管理则是将作业成本法拓展延伸到生产上游的采购和下游的销售,成为一个系统,两者并不等同,而是相辅相成,互为依托,紧密相连的。

三 结论

综上所述,新经济时代的到来,给成本管理带来了挑战和机遇,促使人们对战略成本管理及其在企业中的运用进行探讨。战略成本管理思想的运用无疑是企业获得新契机的动力,管理者应将成本管理置身于战略管理的广泛空间,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,来为战略管理提供信息服务。

[参考文献]

[1] 陈 柯.企业战略成本管理研究[M].北京:中国财政经济出版社,2001.
[2] 冯玉琦.在新经济环境下企业的成本管理[J].商业研究,2004,(3).
[3] 康玉梅.战略成本动因分析探讨[J].财会研究,2005,(8).
[4] 林万祥.现代成本管理理论[M].北京:中国财政经济出版社,2005.1.
[5] 刘天雄.网络时代的成本管理[J].长沙电力学院学报,2001,(2).
[6] 梁庆伟.成本管理新模式[M].大连:大连理工大学出版社,2001.6.

Research on Strategic Cost Management in the “New Economy”

LIU Tian - xiong WANG Xi - ju

(Changsha Technological University, Changsha 410076, China)

Abstract: The appearance of “New Economy” and the application of strategic management theory broaden the vision of cost management, which is a challenge to traditional cost management. This paper analyzes the deficits of traditional cost management in the new economy, and discusses the content of the strategic cost management which adapts to the new economy and how the activity based costing promotes the development of strategic cost management.

Key words: strategic cost management; cost drivers; activity based costing