



山西财经大学

SHANXI UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS

硕士学位论文

THESIS FOR MASTER'S DEGREE

题目 中小企业战略成本管理研究

姓 名 李倩

专 业 会计学

研究方向 成本会计

指导教师 宋文彪

学校代码 10125

专业代码 120201

山西财经大学

硕士学位论文

题目 中小企业战略成本管理研究

姓 名 李 倩

专 业 会计学

研究方向 成本会计

指导教师 宋文彪

2012 年 3 月 1 日

University Code 10125

Major Code 120201

Shanxi University of Finance & Economics

Thesis for Master's Degree

**Title Strategic Cost Management Study of
Small and Medium Sized Enterprises**

Name Li Qian

Major Accounting

Research Orientation Cost Accounting

Tutor Song Wenbiao

March 1th, 2012

山西财经大学

学位论文原创性声明

本人郑重声明：所呈交的学位论文，是本人在导师的指导下，独立进行研究工作所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含任何其他个人或集体已经发表或撰写过的作品成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本人完全意识到本声明的法律结果由本人承担。

学位论文作者签名：李伟

日期：2012 年 6 月 9 日

山西财经大学

学位论文版权使用授权书

本学位论文作者完全了解学校有关保管、使用学位论文的规定，同意学校保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子版，允许论文被查阅和借阅。本人授权山西财经大学可以将本学位论文的全部内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存和汇编本学位论文。

本学位论文属于保密☐，不保密☒。在 年解密后适用本授权书。

(请在以上方框内打“√”)

学位论文作者签名: 

日期: 2012年6月9日

指导教师签名: 

日期: 2012年6月7日

摘要

战略成本管理是战略管理与成本管理相结合的产物，战略成本管理的产生，一方面适应了企业战略管理的需要，另一方面是对企业传统成本管理的变革。我国的中小企业作为国家经济高速增长的主力军，其所处的复杂的经济环境和面临的内外成本压力迫切要求企业采取战略成本管理的新理念，同时中小企业的经营特点又决定了战略成本管理理论在我国中小企业应用的可行性和必要性。本文写作的目的在于尝试给中小企业提供一种新的先进的成本管理方法，使中小企业在加强成本管理水平的同时获得竞争优势。

本文首先通过对战略成本管理和传统成本管理相关内容和方法进行对比，针对中小企业成本管理的经营特点和成本管理存在的问题，确定了在中小企业实施战略成本管理的必要性。然后借鉴国外企业实施战略成本管理的成功经验，对战略成本管理的方法和典型模式进行了分析，提出了以我国中小企业为基础的战略成本管理应用模式的目标和原则。最后以 NA 公司为例，对战略成本管理应用模式中的具体使用步骤和方法进行了逐一详细的分析和总结，提出了笔者对中小企业实施战略成本管理的拙见。在研究方法上，本文主要以规范性研究为主，在具体案例分析的基础上，进行了一定程度的实证研究。

【关键词】 战略成本管理 竞争优势 成本控制 成本动因

Abstract

The strategic cost management is the strategic management and the combination of the cost management, the generation of strategic cost management, on the one hand, to adapt to the need of the enterprise strategy management, on the other hand is to enterprise traditional cost management changes. The medium and small enterprises in China as a country the main force of economic growth, the place of the complex economic environment and the internal and external costs facing pressure pressing for the enterprise adopt the new idea of strategic cost management, and small and medium-sized enterprise management characteristics also decided to the strategic cost management theory in our small and medium-sized enterprise application feasibility and necessity. The purpose of writing this article is to try to small and medium-sized enterprises to provide a new advanced cost management method, small and medium-sized enterprises in strengthening the management level of cost and gain a competitive advantage.

This paper based on the strategic cost management and traditional cost management relevant content and method is compared, and small and medium-sized enterprise cost management in the operation characteristics and cost management, the problems of the small and medium-sized enterprises to determine in the necessity of implementing the strategic cost management. And then draw lessons from foreign enterprise to succeed the implementation of the strategic cost management experience, in strategic cost management method and the typical model, this paper analyzed to small and medium-sized enterprises in China on the basis of the application of strategic cost management model of the goals and principles. The NA company as an example, the application of strategic cost management mode of the specific steps and methods used by detailed analysis and summary, puts forward the author for small and medium-sized enterprises implementing the strategic cost management humble opinion. In the research method, this paper takes normative research is given priority to, in specific cases on the basis of analysis, to a certain extent empirical research.

【Key Words】 strategic cost management competitive advantage
cost control cost driver

目录

学位论文原创性声明	1
学位论文版权使用授权书	2
1 导论	1
1.1 选题意义与背景	1
1.2 文献综述	1
1.2.1 国外文献综述	2
1.2.2 国内文献综述	3
1.2.3 国外国内文献评述	4
1.3 研究内容	4
1.4 研究方法	5
2 成本管理理论与中小企业发展概况	7
2.1 传统成本管理和战略成本管理	7
2.1.1 传统成本管理	7
2.1.2 战略成本管理	7
2.1.3 战略成本管理与传统成本管理的比较	9
2.2 中小企业的发展概况	10
2.2.1 中小企业的发展及现状	10
2.2.2 中小企业的经营特点	11
3 中小企业成本管理现状	14
3.1 中小企业成本管理问题的探讨	14
3.1.1 成本管理对于中小企业的重要性	14
3.1.2 中小企业成本管理存在的问题	15
3.1.3 中小企业成本管理存在问题的成因分析	16
3.2 中小企业实施战略成本管理的必要性	17
3.2.1 中小企业实施战略成本管理的条件	17
3.2.2 中小企业实施战略成本管理的必要性	18
4 国外中小企业战略成本管理的先进经验借鉴	20
4.1 沃尔玛公司运用战略成本管理的案例分析	20
4.1.1 美国企业的经营特点	20
4.1.2 沃尔玛的战略成本管理	20
4.1.3 沃尔玛战略成本管理的启示	22
4.2 丰田企业运用战略成本管理的案例分析	23
4.2.1 日本中小企业的特点	23
4.2.2 丰田公司的战略成本管理	23
4.2.3 丰田战略成本管理的启示	26
5 我国中小企业实施战略成本管理的应用研究	28
5.1 典型成本管理模式的選擇	28

5. 1. 1 标准成本管理	28
5. 1. 2 成本企划	30
5. 1. 3 作业成本管理	32
5. 2 战略成本管理模式的框架设计	33
5. 2. 1 战略成本管理模式的构建原则	33
5. 2. 2 战略成本管理模式整体框架设计	34
5. 2. 3 战略成本管理在实施中应注意的问题	37
6 NA 公司战略成本管理实例研究	39
6. 1 NA 公司状况和成本管理现状	39
6. 2 战略成本管理应用模式的实施	40
6. 2. 1 战略信息的收集	40
6. 2. 2 战略信息的分析	42
6. 2. 3 战略性规划和设计	43
6. 2. 4 战略性业绩评价和反馈	45
6. 3 我国中小企业实施战略成本管理的建议	46
6. 3. 1 实施战略成本管理要以企业战略为指导	46
6. 3. 2 改进企业的组织结构, 设计合理的生产程序	46
6. 3. 3 全面推行信息技术	46
6. 3. 4 从长远规划, 在细处着手	46
6. 3. 5 培养企业的创新精神	47
结论	48
参考文献	49
致谢	52
攻读硕士学位期间发表的论文	53

1 导论

1.1 选题意义与背景

中小企业是我国国民经济的基础，是我国最大的企业群体，全国的中小企业数目已经超过了我国企业总数的 95%。据我国财政部和商务部的有关信息统计，我国在改革开放以后，尤其是近几年，企业在民企、私企和个体户中成长得非常迅速，但是从 2008 年以来，我国中小企业却开始“短寿”甚至夭折，平均寿命从以前的 5.7 年，到后来的 2.4 年，最近又显示为 1.7 年。

近几年来，由于成本管理不善导致公司倒闭的企业不乏其例，成本管理成为取得绝对竞争力的重点，并且日渐受到人们的重视。央视《经济半小时》在 2007 年 12 月 10 日报道了珠江三角洲地区上千家中小企业由于成本上升倒闭或是外迁。在珠三角，大都是劳动密集型行业，这些企业均出现倒闭或外迁的状况，对这些中小企业来说，竞争的压力主要来自于急遽上涨的原材料成本、动力费用以及租金。

另外，依靠成本管理取胜的例子也有。1997 年的亚洲金融危机中，韩国的许多企业都已经难以维持。此时的三星也已经负债接近 180 亿美元，约为公司净资产的 3 倍多，在濒临倒闭的关键时刻，三星进行了挑战极限式的降低成本，将节约扩展到每一个细节，从而在金融危机中重新站了起来，并发展为如今的知名企业。由此可见，成本管理关系到企业的生死存亡，可以救企业于危难之中。

中小企业因为有着巨大的发展空间，所以在发展之初就需要加强成本管理力度，完善的成本管理体系可以采取引进先进的成本管理理念和科学的管理方法，逐步挖掘降低成本的潜力，从而在激烈的市场竞争中脱颖而出。传统的成本管理将目标局限于成本的最小化和利润的最大化，这与新型的战略成本管理目标相违背，从而阻碍了管理者的视野。中国是世界上发展速度最快的国家，有着极其活跃的市场环境，中小企业要想在激烈的市场竞争中保持持续的发展力，就必须探索最优的成本管理方法。

本文正是为了探究中小企业的发展前景，挖掘导致中小企业失败的原因及其影响因素，分析中小企业运用企业战略成本管理的必要性，进而构建基于中小企业的战略成本管理思想和方法，真正的将战略成本管理运用于中小企业，使中小企业走出缺乏后续竞争力的魔咒。

1.2 文献综述

战略成本管理作为一种新型的成本管理模式，国外学者和机构对其进行了多层面多视角

的研究和论述。

1. 2. 1 国外文献综述

20 世纪 80 年代，英国学者肯尼斯·西蒙兹（Kenneth simmonds）最早提出了战略成本管理，他以企业在市场中的竞争地位为基础，对战略成本管理进行了描述，他认为战略成本管理是企业通过对企业自身的客观环境以及竞争对手的成本信息进行分析对比，为企业管理层提供决策需要的信息。

随后，美国的迈克尔·波特教授在所著的《竞争优势》和《竞争战略》两本书中提出了运用价值链来进行战略成本分析。美国管理会计学者杰克·桑克（Jack Shank）和戈文德瑞亚（V.Govindarajan）等人在迈克尔·波特的研究成果基础上，出版了《战略成本管理》一书，他们认为成本信息在战略管理的制订、完善、推行和控制等阶段起着关键性作用，并将战略成本管理定义为“成本信息在战略管理各个阶段的管理性运用”。

1995 年，欧洲的克兰菲尔德（Cranfield）大学提出了战略成本管理模式，其主要特点是将战略成本管理作为问题诊断和战略定位方案选择的工具，根据成本效益原则，对待选方案进行评估、规划和执行，最后对执行结果进行评价并进行修改，开始下一轮的循环，这样可以通过改进企业成本管理水平来提高企业的竞争力。该模式认为战略成本管理工具包括竞争战略的制定、竞争对手分析和目标瞄准、行业态势分析、成本动因分析、面临的挑战评估以及确定战略管理的目标。

1998 年，英国的罗宾·库珀（Robin Gooperand）和斯拉莫得（Slagmulder）又提出了以作业成本为核心的战略成本管理模式，这种模式主要是从作业成本制度的角度出发，同时以作业成本制为主线对企业经营过程价值链的各个阶段采用战略成本管理，他认为战略成本管理是一种为了降低成本和加强战略管理的方法，建议企业从企业内部各部门、企业外部、竞争对手、企业所处的行业等诸多方面通过使用作业成本法来获得可信赖的成本信息，并向企业的员工开展成本对于企业竞争力的重要性的教育。

1999 年，爱德华 J. 布洛切（Edward J. Blocher）在《成本管理：产品核算与财务报告》中提出了战略成本管理是成本管理信息在企业战略管理和履行管理职能等方面的应用，并阐述了成本信息对于企业的主要作用在于对管理的四项职能的服务，即对“战略管理”、“计划与决策”、“管理与经营控制”、“财务报告”的服务。对成本战略管理的构成体系，布洛切认为应该由战略定位和战略考核组成，并且在分析企业战略定位和战略考核时，布洛切选取了平衡积分卡和价值链分析等工具。

20 世纪 90 年代以后日本也开始了对战略成本管理模式的研究，并提出了著名的“成本企划”管理模式，这种战略成本管理流程为：产品企划——目标成本设定——目标成本分解——目标成本达成——新的目标设定……——实施生产，这是一个多重循环的过程，每一次循环都是对成本的一次压缩，从而将成本降到最低，当成本降低额达到目标后，后续过程才会开始。

1. 2. 2 国内文献综述

相对于国外对战略成本管理的研究程度，国内的研究水平尚处于起步阶段，伴随着战略管理理念的发展和研究的深入，对战略成本管理的研究也有了一些有影响的成果。

西南财经大学会计研究所“战略成本管理课题组”发表了“战略成本管理的基本框架”等论文¹，他们从战略成本管理产生的背景和现实意义出发，初步说明了战略成本管理的先进性。并在此基础上以战略成本管理的新视点构造了一个分析模型，将我国古代伟大的战略思想家孙子的战略分析模型引入了战略成本管理模型的研究。

2000 年，夏宽云教授在桑克的理论基础上拓展了战略成本管理的内涵，在其《战略成本管理》一书中对战略成本管理进行了详细的研究和介绍，他强调战略成本管理是在提高企业竞争优势的同时进行成本管理。他认为企业管理者应根据对企业自身和竞争对手的分析资料制定企业战略目标，从而创造竞争优势，以适应市场环境的不断变化。

2001 年，国内学者陈轲博士出版了专著《企业战略成本管理研究》，分别从基本理论和应用理论两个层面分析了变化的竞争环境及战略管理理论在实践中对成本管理的需求。

2005 年甘宗平教授在《论战略成本管理与传统成本管理的区别》一书中通过对战略成本管理和传统成本管理的分析和对比，指出了传统的成本管理模式已经无法适应现代企业战略管理的需要，战略成本管理在新的经济环境中有着无比的优越性和先进性，企业应该顺应形势由传统成本管理向战略成本管理转变。

2006 年顾兆峰在《论战略成本管理》中指出：我国市场经济体制已经建立并不断完善起来，企业开始以独立的实体形态走上经济舞台，企业要实现激烈的市场环境中自主经营、自负盈亏，并求得持续的生存和发展不仅要进行产权制度的改革，还要有企业制度的创新，并进行管理的创新。

余海宗教授在分析了战略成本管理中所体现的柔性管理思想的基础上，试图将柔性管

¹黄璘.战略成本管理基本框架.四川会计.1999,6:5-9.

理思想融入战略成本管理中，并以此构建了柔性战略成本管理的基本框架¹。而学者刘毅军、冯磊认为在战略成本管理实施过程中应加强风险防范的研究，应将环境成本管理也纳入战略成本管理体系²。

王耕等也发表了关于战略成本管理在国有制造企业应用的文章，并运用了实证方法，将作业成本法用于中型企业进行了研究和探索，纠正了成本计算不实所带来的成本信息失真，找到了成本降低的机会。

此外，陈胜群教授也根据日本的成本企划模式对战略成本管理的控制工具进行了分析，但是在研究方法上，国内的研究并没有与实证分析结合起来，只停留在纯粹的理论分析上，并且对战略成本管理的研究也严重滞后于实践，这限制了我国中小企业对战略成本管理实践的借鉴。

1. 2. 3 国外国内文献评述

通过对国外国内文献的参阅和研究，本文认为国外的学者是以成本信息为出发点来研究战略成本管理，对战略成本管理的理解范围比较宽泛，不仅限于成本信息的管理方面，还包括决策和风险的管理方面，在战略成本管理的方法上也提出了诸如像作业成本法、价值链分析和成本企划这些优秀的管理模式。但是国内学者是以战略管理为出发点来研究成本，对战略成本管理的表述多在于成本信息的改进，战略成本管理的方法也多应用国外的管理模式。任何一种成功的战略成本管理模式都是依照各自国家的历史传统和社会人文建立起来的，中国经济发展的特殊性也需要我们探索适合中国企业的战略成本管理模式。

战略成本管理作为一种先进的高级管理模式，必将以其独特的特点和优越性成为我国中小企业的选择。

1. 3 研究内容

为了使中小企业在中国飞速发展的市场经济中取得长远的发展，有更强大的力量面对激烈的市场竞争，优胜劣汰。本文将研究重点着力于从成本管理上改进企业，使企业更好的去适应市场竞争。文章第一章导论中介绍了研究的背景和意义，并对国内国外学者专家对战略成本管理的认识作了回顾和综述，同时也对本文的研究内容和方法作了说明。文章第二部分分别对传统成本管理和战略成本管理的理论概念进行了对比，并介绍了中小企业的发展现状

¹余海宗.战略成本管理:成本管理新思维.理论与改革.2007,2:63-65.

²刘毅军,冯磊.战略成本管理探微.财会月刊.2009,2:33-35.

和经营特点。文章第三部分详细阐述了中小企业成本管理的问题以及问题成因，并提出了推行战略成本管理的必然趋势。文章第四部分对美国和日本中小企业采用战略成本管理的经验进行了分析和评价。第五部分根据战略成本管理的理论和国外企业的实践经验提出了适合我国中小企业的战略成本管理模式。第六部分利用实证分析论述了 NA 企业采用战略成本管理取得成功的案例，最后提出了在我国中小企业实行战略成本管理的建议。论文框架如图 1-1 所示。

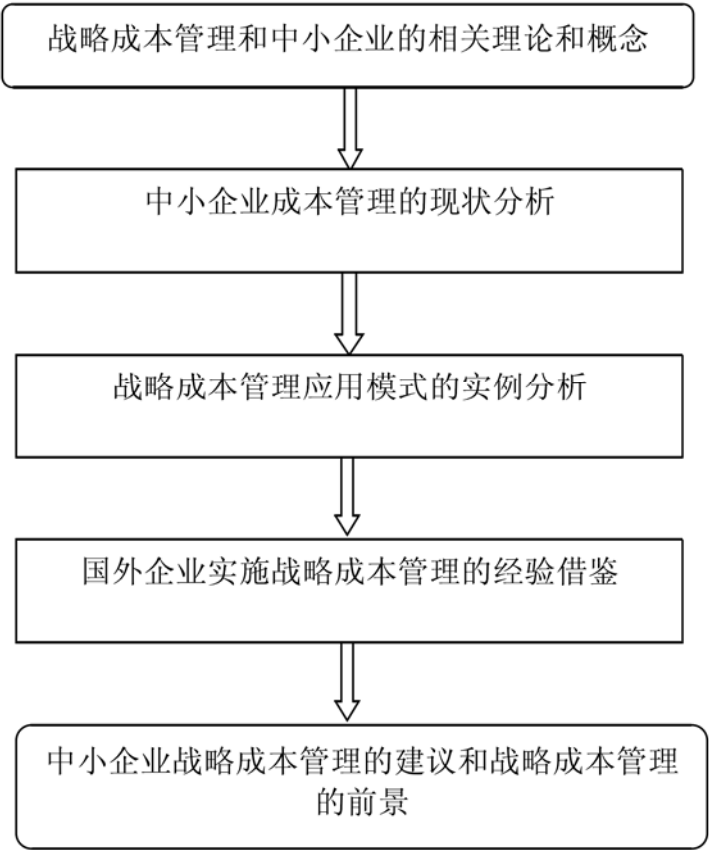


图 1-1 本文的结构框架图

1. 4 研究方法

本文采用的研究方法主要有：

第一，文献研究法，由于我国战略成本管理的研究尚处于探索发展阶段，因此在论文的选题和写作中，调阅了大量国外相关的研究资料，参考了国内国外战略成本管理的案例和评述，通过吸收这些成果的先进思想，进而丰富和完善了论文的研究内容，保证了论文的质量。

第二，经验总结法，我国采用战略成本管理的企业仅有几家，无法形成批量的借鉴和模仿，文章从美国和日本选取成功案例结合中国的市场经济情况，多方法揣摩和对比，进行归

纳和分析，总结出适合我国中小企业实行战略成本管理的方法和途径。

2 成本管理理论与中小企业发展概况

2.1 传统成本管理和战略成本管理

2.1.1 传统成本管理

传统的成本管理是在商品经济发展的基础上，为了衡量企业的生产经营水平发展而来。成本最初用于生产制造企业，以生产为导向，从生产经营的材料采购开始，核算商品生产过程中所消耗的资源。成本作为消耗资源的货币表现，只是作为核算利润的工具。伴随着市场经济的形成和发展，企业主开始采用成本管理来提高企业的经营效益。

传统成本管理的范围比较狭窄，仅限于生产所消耗资源的成本内容，依靠降低各环节的非增值作业以提高效率来增加商品价值，成本控制的重心是产品的生产阶段。没有考虑诸如管理成本、付现成本、历史成本和人力资源成本等无形成本。所以传统成本管理所采用的成本信息不全面，管理者无法根据市场的变化采取最佳的应对措施，从而制约了企业的持续发展。

传统成本管理强调以最小的成本实现利润的最大化，其成本分析的对象主要是生产经营活动中的资源耗费，不考虑企业与供应商和客户之间的资源耗费，丧失了以价值链为基础而向前向后整合来共同进行成本控制的机会；其次，成本分析的范围只关注材料采购到产品销售的环节，进行事中和事后的控制和结果分析研究，是针对生产过程中单一价值活动的控制，成本管理只是事后的核算而不是战略规划，缺乏预见性和实践性。最后，成本动因只与产量相关的因素结合分析，这种分析所得到的成本资料太过囿囿，不具有供管理者进行决策的可靠性。而且生产的复杂性也使得在生产环节上的材料、人工和制造费用的投入在总成本中的比重越来越小，而产品研发设计、销售、市场开拓以及售后所产生的成本日益增大，传统成本管理的计算方法只会扭曲产品的成本信息。

因此，对于中小企业来说，经济全球化加剧，市场环境越来越复杂，传统的成本管理模式的已不能满足现代企业发展对成本信息的要求，必须对成本管理模式进行改进和创新，将竞争对手的成本状况纳入企业战略决策的内容，从而进行正确的市场定位，战略成本管理正是在这种迫切的需求下发展出来的。

2.1.2 战略成本管理

曾有一句调侃，“让 CFO 做成本控制的企业要比让 CEO 控制成本的企业早关门”，虽然仅

仅是一句戏言，但是认真推敲观察一下，就会发现不无道理。CFO 对成本的管理只在乎成本数据的大小，并没有考虑成本信息对企业业务和市场竞争力的影响，而企业的高层管理者站在宏观的高度对成本控制的掌握要好得多，在管理成本时，会认真辨别控制各类开支的影响，避免了“不分青红皂白一刀切”的现象，也就不会出现降低了成本却损害企业利益的状况。由此可以看出，成本加战略，就构成了战略成本管理。

对战略成本管理的定义，国内外学者各抒己见。上海理工大学的林燕云认为战略成本管理就是：以战略思想为指导，站在战略的高度，从企业自身的资源和客观条件出发，将企业的成本水平与其他竞争者进行对比分析，然后运用一定的方法来制定成本控制的目标及实施方案。我们也可以从成本加战略的角度来定义，战略是指企业为实现持续发展的目标而作出的资源配置和成本规划，作用是指导计划和策略的执行。

本人认为，首先，战略成本管理是对传统成本管理的发展而不是否定；其次，战略成本管理是为了适应战略管理的需要，所以必须与战略管理的理论和方法相匹配；最后，战略成本管理是为了将成本信息用于战略管理而不是单纯降低成本。由此，可以将战略成本管理定义为：企业利用成本信息进行战略选择，从战略角度来研究成本构成和控制。来为战略管理提供服务。企业在确定战略目标后，要对现有的成本信息进行分析和细分，进而制定出新的成本控制方案，新的方案不强调单一环节成本的降低，而要考虑企业的发展形势和目标，采取与之相适应的成本管理方式。所以，战略管理是一种艺术和科学，没有固定的模式，只能通过不断的探索和改善，才能达到理想的目标。

我们综合国内国外的相关理论介绍和分析，根据成本管理的目的、方式及管理过程，可以建立以下战略成本管理模型，如图 2-1 所示。

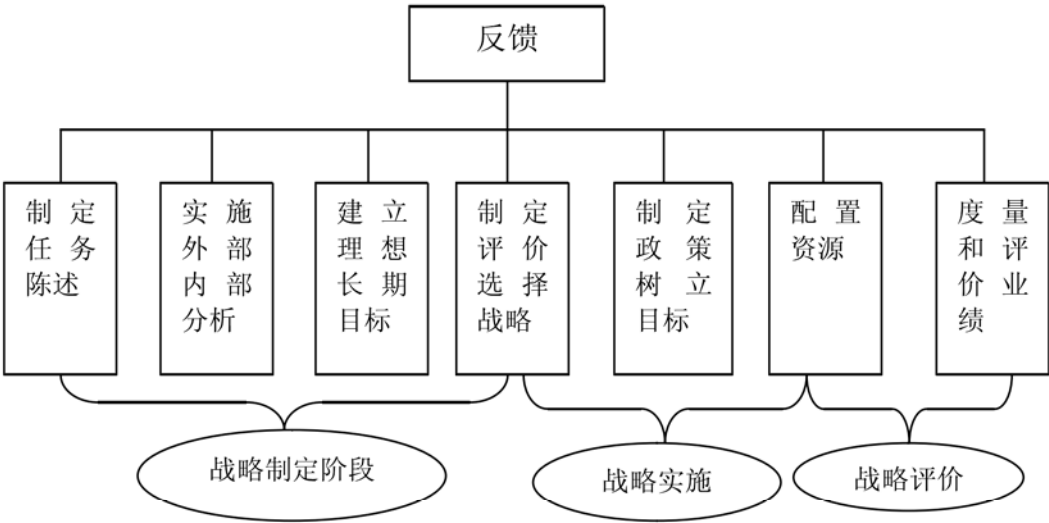


图 2-1 战略成本管理模型

2. 1. 3 战略成本管理与传统成本管理的比较

战略成本管理作为一种适应时代需求而产生的新型的成本管理模式，它结合了成本管理和战略管理的双重目标，是一种全面而先进的管理思想，与传统成本管理相比，在成本管理的目标、对象、方法和指导中都有其优越性。

第一，成本管理的目标不同。传统成本管理是企业领导者基于核算资源耗费而进行的，所以是在利润最大化的驱动下实现成本改善的目标，在传统成本管理中，成本管理的重点是在生产的各个环节尽可能的降低成本消耗，如加强工作强度、缩短作业时间等。虽然有降低成本的空间，但是却没有考虑成本的降低对产品质量和企业信誉的影响。

战略成本管理的目标是获取“竞争优势”，是将企业置身于国际市场中，将成本、竞争和发展全部纳入战略管理的体系当中，将所有影响战略的成本因素联系在一起，寻求可以使企业达到整体最优、长期发展和内外兼顾的最低成本。战略成本管理的执行使企业在急剧变化的市场环境中保持了长远的成本优势。

第二，成本管理的对象不同。传统成本管理的核算对象是生产过程中所耗费的直接材料、直接人工以及制造费用的标准定额，忽视了非生产环节的许多无形的成本动因，成本管理对象的单一性扭曲了产品成本信息，产品在市场上没有得到正确的估价，会误导领导者决策和战略的制定。

而战略成本管理的对象从最初的产品研发成本和设计成本开始，到生产过程中的机器设备成本、资源消耗成本以及产品市场后的销售折扣折让成本、降价销售成本、退货成本、售后服务成本和回收成本等，涵盖了整个产品生命周期。战略成本管理突破了企业的边界，关注企业所处的价值链和竞争对手的价值链，积极控制所有面临和潜在的成本动因，多角度的分析和判断以控制和避免各种风险。

第三，成本管理的方法不同。传统成本管理按材料、人工和制造费用为成本对象平均分配成本，这种财务会计核算方法简单便捷，却不能准确反映产品的成本信息。在劳动密集型的生产企业，制造费用低，人工成本相对较高，而在知识密集型企业，人工成本较低，而制造费用较高，单纯以材料、人工和制造费用为分配对象，必然会带来成本分配的偏差。

战略成本管理依托作业成本法、目标成本法和全面质量管理法等优秀的成本管理方法将成本范围扩展到整个产品生命周期，从单纯的核算产品成本转移到为战略管理服务。并且也开始由财务会计的核算转向领导决策的管理会计。这种成本管理方法扩大了成本管理的范围也加强了成本控制的力度，使各个部门都关注与成本相关的因素。

第四，成本管理的指导思想不同。传统成本管理以已形成的成本为基础，事后进行成本核算，属于静态的成本管理。产品进入市场后按照预期的利润来进行产品定价，这样形成的产品价格可能与市场价格不一致，也不容易被顾客所接受。为了适应市场，企业根据前期的成本信息寻找降低成本的源泉的方法，来进行后期的成本规划，再按照成本利润率计算出价格。这种成本管理方法被动而且滞后。

战略成本管理除了强调成本节省外，还强调成本避免，从源头上控制成本的发生。在产品的设计与开发阶段，为避免成本的发生，运用成本估算法、价值工程法和结构性成本动因分析法尽力设计满足目标成本要求、且具有竞争力的产品，避免产品功能赘余而带来的资源浪费。它是成本降低的高级形式。战略成本管理将成本节省和成本避免的指导思想结合起来，超越会计期间的界限，寻求商品价值与成本管理的最佳组合，保持企业绝对成本的竞争优势。

综上所述，战略成本管理在传统成本管理的基础上，以战略的高度来研究成本发生与成本管理的技术，其目标远远超出了获得短期利润的范围，而是保持和增加企业的竞争力，以获得长远的发展。

2. 2 中小企业的发展概况

2. 2. 1 中小企业的发展及现状

改革开放以前，我国优先发展的是重工业，实行大企业优先发展，而重工业多为国有企业或国有控股企业，中小企业的发展受到抑制和排挤。改革开放后，我国的工业化进程走向成熟，活跃的市场经济也促使中小企业迅速发展起来。十五大以来世界格局剧烈变动，中国的企业开始进入国际经济的大环境中，压抑已久的中小企业以其产品多样化和市场反应灵活的特点带动了国民经济的发展。

二次世界大战之后，中小企业随着经济的复苏在世界范围迅速发展起来，在各国经济中的地位也逐渐提升，在我国尤其如此。根据我国相关主管部门资料显示，中小企业在工商注册合计的总数占到了全部注册企业总数的 99%，而中小企业也给我国的工业总产值、社会销售额、国家税收和出口额带来的巨大的效益。许多著名的跨国投资和经营企业也大多是从中小企业发展起来的，在现今的跨国企业中，中小企业仍占到了 80%，比如联想、海尔、华为等。而且，中小企业还为社会提供了 75%左右的就业岗位，缓解了城市中无业人员和下岗职工的就业压力，同时也为农村的富余劳动力提供了就业和创收的机会。保证了社会的稳定和经济的发展。

中小企业因其生产灵活、市场反应灵敏而带动了我国的技术创新能力。目前，中小企业

的项目专利、技术专利和产品创新达到了我国专利总数的 65%以上。许多中小企业也逐渐从最初的加工、贸易向社会基础设施和高新技术领域转型。中小企业根据自身的特点也开始向“专业、精细、创新”的方向发展，并形成了区域化的产业群，成为价值链中的重要组成部分，也是创新的基础和动力。

中小企业作为市场经济体制的组成细胞，是深化改革的驱动力，2011 年 6 月 18 日，由工业和信息化部联合财政部、国家发改委、国家统计局印发了《关于印发中小企业划型标准规定的通知》，对中小企业的认定标准进行了新的划分，同时《“十二五”中小企业转型成长规划》和《“十二五”中小企业服务体系建设规划》也即将出台，其目的是为了给中小企业的发展创建一个宽松稳定健全的市场环境，为企业升级转型减少阻力，并通过减免税费和多予少取的方式减轻中小企业的负担，

中小企业因为创业成本低、操作便利、应变能力强、进入门槛低，正在面临着竞争越来越激烈的考验。同时随着全球化进程的加快，中小企业也要融入到世界的经济浪潮中，所面临的挑战就是在这种日益激烈的竞争中利用新资源、开拓新市场。有效的促进中小企业的健康迅速发展，使中小企业在全球化的竞争中取得核心竞争力，也就成为保持我国经济增长的基础。

2. 2. 2 中小企业的经营特点

改革开放到现在的三十多年，我国的经济水平增长迅速，在国际经济中的地位日益提高，而取得这些成果的引擎就是中小企业。我国中小企业有许多固有的自身优势，正是因为这些优势，才出现了如此繁荣的市场经济。虽然每年都有不少的中小企业面临被整合或倒闭，但同时又有更多的中小企业诞生，一些中小企业在经历了改革和转型的挫折之后迅速发展起来并逐步壮大。

中小企业虽然没有大企业的庞大的人、财、物等资源优势，但中小企业自身的经营特点也保证了其发展的机会和空间。主要经营特点如下：

a、约束力小、机制灵活、反应迅速

中小企业，顾名思义，其主要特征就是规模小。首先，中小企业基本上都是一家一户家庭作坊式的自主经营，所有权和经营权相对比较集中，对于市场的千变万化可以做出及时准确的反应，比较灵活而且有效率。其次，中小企业员工人数相对较少，组织结构层次相对简单，企业的所有者就是企业的主要股东，主要负责战略决策的制定，而下一层次就是企业的员工，负责生产经营和决策的执行；与大企业相比，中小企业的员工贡献更容易被识别，也

不会产生懈怠和无效率的情况；在管理上，结构层次的扁平化也提高了信息传达的速度，增进了领导与员工之间的沟通，管理者可以根据对员工的了解和客观环境的变化对其进行有效的积极的激励。这样的经营模式利用经营者追求最大利润的积极性进行管理，大大节省了经营者的监督成本，又有利于企业对市场迅速做出决策。

b、创新能力强，是成长最快的技术力量

许多中小企业的发起人都出身科技人员、研究人员或者教授，他们不仅是富有创新精神的企业家，而且又是某一领域的泰斗或具有一技之长的专门人才，这些创始人集所有者、管理者和发明者于一体，把技术创新视为企业生存的“救生圈”，勇于向新的技术领域挑战，积极参加各种技术创新的活动、学术讨论，对行业的新技术、新发明以及市场的需求可以立即付诸行动。正是如此，以技术创新为主导的中小企业迅速建立并发展起来，在新产品、新技术、新能源、新市场、新组织、新材料等方面都有了巨大的技术突破，也使得许多中小企业在较短的时间里，迅速成长为在国际化的大公司，如惠普、施乐、惠宜、宝洁等。

c、实行与大公司协作经营战略

有调查数据显示，在被调查的 30 个中小企业中，有 20 家企业都是大企业的分销商或零部件制造商或外购资源制造商。中小企业一般都是作为大企业的辅助性制造商，他们的产品 50%以上是卖给那些大企业，大企业再把买来的零配件进行组装和加工，最后以自己的品牌卖出去。中小企业的成品生产主要依赖于大企业的需求，随着产品生命周期的缩短，新的产品形式不断在市场涌现，中小企业每年的预测和生产计划只是一个粗略的指导，并不能作为企业实际的生产计划。

这种中小企业与大企业的协作关系，虽然在某种程度上给中小企业提供了发展的基础和保证，但是另一方面这种依存关系使得中小企业需要根据大企业的生产需要进行适应性的调整 and 安排，中小企业无法对其内容和外部的价值链和供应链进行设计和完善，中小企业的经营管理也因此而变得被动和消极，直接影响了企业信息系统的建立和实施。

d、中小企业的目标定位主要是顾客和市场

中小企业因为自身规模、资金投入和生产能力的限制，其目标定位主要集中于大企业没有涉及到的细分市场，即低端的市场和顾客，避开与成本水平领先的大企业的竞争，实行“特、优、廉、精”的经营方式，通过差异化的成本战略为消费者提出特色的服务和产品，占有那些微利但市场广阔的领域。

e、无法克服财务融资的困境

融资难、负担重一直是影响中小企业可持续发展的重要障碍，不仅在中国，也是世界范

围内的普遍性问题。中小企业自身的资信低、管理制度不规范、素质不高的状况也阻挡了许多扶持能力的介入。随着国际市场竞争的加剧，中小企业的主管部门也制定了一系列的地方性法规，降低创业的门槛，为中小企业的发展提供人力、财力和技术创新的支持，为中小企业提供一个宽松稳定的发展环境。2011 年上半年，中小企业大约仅有 10%的企业可以从正规银行体系获得贷款，其余都利用民间借贷，虽然民间借贷年利率高达 120%，但还是供不应求。

中小企业由于企业规模和财务人员素质的限制，虽然设有会计管理制度，但企业的领导人员集所有权和管理权于一身，随意执行会计操作，越权行事，会计管理职责混乱，岗位监管交叉重叠，没有发挥财务控制和监督的职能。另外在资金的使用上缺乏管理，获得的资金没有使用计划，急需的资金无法筹措，造成资金的闲置或不足，影响了正常的生产周转。

总之，中小企业由于其特殊的规模、经营和管理特点，使得生产经营要比大企业面临更多的不确定性和环境的动态性，在经济结构、发展水平、经济政策、企业组织形式、资金来源等方面都存在差异。如何规范企业的管理制度，完善成本管理模式，使中小企业得到持续发展，成为中小企业实施战略成本管理的客观基础。

3 中小企业成本管理现状

3.1 中小企业成本管理问题的探讨

3.1.1 成本管理对于中小企业的重要性

中国企业的成本管理曾被戏称为“成本优势的巨人却是成本管理上的侏儒”。这句话客观的反映了中国企业成本管理的效果。其实每一个企业都将成本管理纳入管理工作的重点，但是成本管理作为一门管理的艺术，需要找到一个最佳的平衡点，来协调成本与效益的矛盾，如何将企业的每一项资源进行正确的分配和利用，是中国企业在商业时代面临的最大的考验。

开公司、办企业最直接的目的就是要赢利要赚钱，企业要走上可持续发展的道路，其赢利水平是根本基础。从选择投资产业项目到购置租赁经营场地，从人力资源投入至原材料价格控制，从生产投入到售后服务，从横向价值链的扩张到纵向价值链的延伸，从内部价值链的优化到外部价值链的协调，各种资源的整合都贯穿了成本管理的思想。中小企业正处于创业期间，资金短缺，投入与产出不成比例，要想占领市场、提高竞争力、获得发展壮大机会就必须严格控制成本费用，成本费用就相当于旅行者身上的包袱，丢的越多，走的越远。对于中小企业，成本费用的管理是极具潜力的，犹如石油挖掘，只要努力就可以获得利润。

进行成本管理，在企业内部可以降低生产消耗，保证企业的再生产不断进行，如果收入不能补偿生产消耗就会导致资金短缺，再生产就不能按原规模进行。可见，成本管理可以保证企业生产的正常进行。在企业外部，良好的成本管理可以降低企业产品的价格，提高企业产品在市场上的竞争力，避免由供应商和经销商所带来的价格压力，从而占据主动地位，方便做出正确的生产经营决策和战略设定。

从国际环境看，全球经济的一体化，一方面使得中小企业有了更广阔的发展空间，同时另一方面随着跨国企业的进入，市场竞争的国际化，使得中小企业面临着与本土企业和跨国企业同台竞争的双重任务。与此同时，受国家产业政策及宏观调控的影响，国内资源价格大幅上涨，以审批、控制贷款乃至行政处分等手段进行调控的资金使用环境增加了资金运营的困难。面对资源日益短缺、市场竞争加剧、行业利润空间缩小的外部环境，企业内部管理尤其是成本管理的复杂性、难度和深度都相对加大。

此外，企业成本管理工作长期以来没有完善的社会监督体系，如果企业内部也缺乏相应的约束机制，就会使成本管理者为了完成指标或任务，人为地调整成本，造成财务混乱，成本信息失真，所以加强成本管理工作成为现代成本管理模式的核要求。

3. 1. 2 中小企业成本管理存在的问题

成本管理在中小企业的内部管理中的重要的地位，体现了成本管理的必要性，但是中小企业成本管理却存在着许多显而易见的问题，成本管理的现状不容乐观。主要体现在以下几个方面：

a、中小企业内部成员进行成本管理的主人翁意识不强

诸多的员工认为成本管理只关系到企业主的利益，只是领导需要考虑的问题，与自己无关，于是并不积极参与成本管理的过程。员工作为企业的细胞群体，企业有未来，员工才有未来，企业员工应该以主人翁的责任感参与成本管理，将企业的发展与个人的人生价值联系在一起；同时企业也要对员工为成本管理工作做出的贡献进行奖励，由此可见，企业的成本管理主体也应该是企业所有者和全体员工。

b、企业成本管理忽视了微观需求

成本管理是与企业的经济效益相关的，成本管理的动力也是来自于内部管理的需要，但是作为成本管理主体的企业并没有认识到这一点，成本管理工作只限于对国家法律法规的遵守和执行上，只侧重成本管理的宏观需要，没有将成本信息作为战略制定的基础，忽视了成本管理对企业经营管理的重要性。

c、对行业价值链的分析不充分

价值链分析指企业为了确定竞争优势在为顾客生产有使用价值的产品或劳务时发生的一系列创造价值的活动。任何活动都有可能为最终产品带来增值，行业链中的任何一家企业的生产活动也都有可能为最终产品带来增值。进行价值链分析就是在产业链的基础上挖掘所有可能产生增值的潜在源泉，为企业成本管理寻找突破口。部分中小企业只注重企业内部价值链分析，对整体价值链分析把握不准，这往往导致成本动因挖掘不深，成本控制力度有限，阻碍了企业成本战略优势的建立，削弱了企业的长远发展能力。因此要把企业的成本管理问题放到整个产业环境中考虑，利用整体价值链分析来制定企业的发展战略，才可以保证企业战略目标的实现。

d、成本管理具有明显的短期行为

很多中小企业的成本管理只是单纯地降低成本数额，只考虑某一个会计期间成本的影响，追求短期效益，不分析每一会计期间的成本构成，也没有调研产品投入市场后的反应，更加没有进行成本效益分析，造成了成本管理目标与企业战略的脱节。同时一些企业的管理层流动性比较大，为了实现在自己任职期间的高业绩，肆意的减少成本的投入，只注重短期效益，

没有考虑企业的长期发展需要，使得各个阶段的成本信息没有可对比性，生产技术也没有得到有效的提高和改进。再者，有的企业由于没有建立完善的成本核算管理制度，各个机构和岗位之间互相牵连，没有将成本预算细分到各个部门，缺乏有效的激励约束机制，从而无法充分调动企业管理人员和全体职工进行成本管理、提高企业经济效益的积极性。

e、成本管理的内容单一、观念落后

从成本形成的过程来看，现有的成本管理的内容只包括了产品在制造过程中的成本控制，而忽视了投产前成本控制的重要性，投产前的成本控制方案能否如期实施，控制目标能否实现都依赖于制造过程的成本控制效果，但是成本的核算本来就具有滞后性，这为生产过程中的成本控制带来了困难。同时产品进入流通领域的销售成本、售后服务成本也在无形中脱离了管理者的计划。

f、传统的成本管理所依赖的信息系统无法满足企业全面成本管理的需求

传统的成本管理所依赖的信息系统是为了满足财务会计的需要，并没有考虑管理会计的需求，所以无法为决策提供所需的准确信息，进而误导了企业战略的制定。除此之外，传统的成本管理对象只考虑到财务信息，并没有将管理人员所需要的作业、资源、产品、客户等非财务信息纳入其中，难以为战略管理提供充分的信息资料。

3. 1. 3 中小企业成本管理存在问题的成因分析

从中国中小企业成本管理的方法和内容的论述中可以看出，成本管理存在着许多问题，导致它们市场运行效果不佳，削弱了企业竞争力，难以持久发展与市场竞争，其主要原因有以下几点：

a、成本管理理论滞后

虽然成本管理理论经历了萌芽阶段，经验管理、科学管理、现代管理和战略管理阶段，但是我国中小企业并没有认真学习成本管理的内涵，在学习和借鉴中只求借鉴，不求探索，没有将理论与企业的实际相结合。企业在评价成本管理的效果时单纯把成本的高低作为考核的标准，这种孤立的判断只是片面的降低了成本数据，对企业获得长期市场竞争优势的战略无法起到积极的促进作用。

b、成本管理没有与外部经济环境相适应

如今的企业生产已不再是生产导向型，而是市场导向型，这就决定了市场的需求才是企业组织生产的动力，市场需要什么，什么就有发展的空间。企业必须在投产之初，进行深入的市场调研，从消费者的需求出发设计产品，避免由于产品功能过剩或不匹配而带来的资源

耗费。而在生产过程中也要关注市场的变化和技术的发展，提高业务效率，准确的对成本进行预测、控制和核算，全面考核和分析成本的变化。

c、中小企业管理者素质不高、观念陈旧

许多中小企业的管理者仍保留着“就成本论成本”的狭隘认识，没有转换陈旧的观念，单纯的将自己的企业作为成本管理的对象，脱离了市场经济体制这个大环境。市场经济要求企业将供应商、销售商甚至竞争对手都纳入成本管理的对象之中，通过分析上下游企业的产品和服务特点可以十分显著的降低企业成本，甚至可以与上下游企业共同降低成本。除此之外，中小企业由于市场管制薄弱，约束力不强，缺乏应有的内部牵制制度，成本管理控制工作不规范，使得战略成本管理没有达到预期的效果。

d、缺乏紧密的“价值网络”

在现行的市场环境中，各行各业的产品层出不穷，企业之间的相关性各有不同。企业在获得竞争对手、上下游企业的分析资料时，可能会因为价值活动和成本动因的错误判断而作出错误的决策，因此而陷入困境无法自拔。企业在成长过程中离不开银行、供应商、分销商、代理商、客户等，他们构成了一个价值网络。在企业处于快速成长时，建立良好的信任、管理好网络资源，会大大提高企业的竞争力。而忽视对价值网络的建造，在企业遇到危机时，往往会孤立无援，被激烈的竞争所淘汰。

e、战略定位脱离实际

在中小企业的战略管理中，使企业在竞争中取得长远的成本竞争优势只是作为一种思想的指导，却没有提出切实可行的方案，在成本管理的实践中无据可依，使战略目标成为镜中花水中月。

3. 2 中小企业实施战略成本管理的必要性

3. 2. 1 中小企业实施战略成本管理的条件

传统成本管理的形成是由当时的社会环境和管理理论水平决定的，主要特点是局部性、被动性、短期性。战略管理理论的创新引发了企业领导者在成本管理工作中的重大革命。这是因为在以经济形势的影响下，企业需要综合运用成本、品牌、服务和质量等要素来进行全方位的竞争，而成本在企业中举足轻重的地位，也决定了企业要实现战略管理的目标，成本管理也必须要重新定位。综上所述，企业要实践战略成本管理，就需要改进现有的成本管理方法。

a、企业成本管理要有全局外向性

由于战略成本管理是对企业全局长远的规划，因此企业的成本管理要以市场环境为基础进行全面考虑。同时，企业成本管理的范围也不能仅仅局限于企业内部的生产管理活动，还要包括对竞争对手、上下游企业的成本分析，对企业所处的产业价值链进行统筹规划，从而使企业的外部资源成本最低。

b、成本管理要具有长期持续性

企业都是基于持续经营的会计假设进行核算的，所以成本管理工作也应该突破会计期间的限制，立足于企业的长期战略目标，根据企业不同发展阶段的特点进行成本规划。在战略业绩的分析和评价时，更多的应该考虑企业长期的竞争能力而不是只满足短期目标的实现。

c、成本管理应该具有积极主动性

战略成本管理要求改变传统成本管理中事中控制、事后才做出反应和考核的管理方法，它要求积极参与企业战略的制定、执行、控制和评价过程，要事先进行科学的预测和可行性分析，制定出正确的成本目标。因而是为战略目标的制定、战略规划的执行、战略管理的评价提出决策辅助信息。另外，战略定位决定战略成本管理的实施效果，战略成本管理必须是与企业的战略定位相一致的，并服务于特定的竞争战略。

d、成本管理应该具有全面整体性

企业长期竞争优势的形成是企业内部各个部门相互协调发展的结果，因此，成本管理还要把目光转到市场预测、采购、产品研发、工艺设计、试运行、售后服务等过程对成本的影响，并进行成本统筹，这也就意味着企业要对产品整个生命周期进行成本管理，改变过去只重生产、销售阶段单一过程的成本管理，同时，成本管理也要进行多方位的成本动因分析，尤其是对结构性成本、执行性成本等无形成本因素的分析和控制。

e、成本管理要具有科学先进性

为了适应经济全球化，市场竞争愈演愈烈的趋势，企业应该学习和运用适应市场经济体制的新型的先进的成本管理理论和方法，尤其是学习那些科学的定量管理方法，同时在成本管理中，要加速电算化的步伐提高电算化的应用水平，加大电算化人才的培训力度，以实现成本管理手段的现代化。

3. 2. 2 中小企业实施战略成本管理的必要性

战略成本管理作为一种新型的成本管理模式，它是对传统成本管理的发展和补充，是一种新的理论和方法体系，它有着与时俱进的优越性，在国际经济一体化，市场竞争加剧、社会主义市场经济百花齐放的今天，在中小企业中推行战略成本管理具有很强的实践意义。

a、我国的市场经济体制要求我们采用战略成本管理模式

改革开放以来，我国进入市场经济体制时期，以市场为导向的生产方式使得市场调节的作用越来越明显；伴随着全球性竞争日趋激烈，社会资源日益减少，国际原材料成本上涨，成本作为企业优胜劣汰的决定性因素，成为企业获得市场份额、创建竞争优势的重要法宝。目前，随着我国社会主义市场经济的发展与完善，企业经营多元化，成本管理越来越复杂，实施战略成本管理，成为市场经济发展的必然要求，也是我国成本管理改革的方向。

b、战略成本管理的可以帮助企业更新成本管理观念

企业进行生产就是要将本求利，企业要生存发展就必须有盈利，而要盈利就必须进行成本核算，企业能否以相同的成本支出为客户提供更优使用价值的产品或者以更低成本支出提出相同使用价值的产品，决定了企业能否在市场竞争中取胜。随着信息社会的到来，非物质产品逐渐商品化，成本管理的内容也由客观的物质资料成本扩展到非物质资料成本，企业要在原有成本观念的基础上，科学预测和估计潜在的成本因素，才能跟上市场经济的步伐。

c、实施战略成本管理是现代企业管理的客观要求

知识经济时代的到来，使企业经济的增长不再依赖传统的经济资源，而更多的知识资源，企业管理也变得抽象和宽泛，它结合了经济和技术的管理，结合了人工、物力、资金、时间等多种资源合理利用的管理。

企业管理改变了传统工业经济将速度产值作为目标的生产方式，它更加重视人的能动性，也加大了职工福利、社会责任、经营绩效以及激励制度在成本中的比重。企业必须采用一种先进的成本管理方法，才能对生产链、采购链、技术链、价值链等进行全面正确的成本分析和预测，结合成本管理与企业发展的关系，制定出企业的发展战略。

4 国外中小企业战略成本管理的先进经验借鉴

4.1 沃尔玛公司运用战略成本管理的案例分析

4.1.1 美国企业的经营特点

美国文化是一个种族众多的国家，人口都是外来的移民，人口的多元化和文化的复杂化增加了沟通的困难，在交往中经常会出现新的事物和问题，他们需要适应环境，就要不断尝试。美国从企业到社会都很看重那些有创造性的人才，企业也会花重金资助研发人员进行创新。美国企业重视创新支持研发的文化使美国的技术和管理一直处于领先水平。

在美国，企业大都是由小做大的，每一位创始人都是由顾客发展而来，所以他们秉承着“质量第一，顾客至上”的经营理念。美国政府也会制定相关的法律法规来保护消费者的利益，每年都有研究机构公布的群众为企业的打分，服务好的企业可以获得奖励，服务差的企业就面临着被淘汰的风险。顾客至上的理念使企业努力做好自己的产品，使消费者满意，从而获得市场。

美国企业在经营过程中，为了便于管理保证工作秩序，会制定严格的标准和科学的管理制度。这些标准和制度都是由领导者和员工共同制定的，一旦开始执行后，就依章办事，不因个人的原因而废止。美国企业的团队主义精神也保证了制度的执行和工作的高效。

在美国，企业要发展就要认清自己的位置，进行市场调研使企业每年都会投入大量的精力进行市场判断。采用最先进的组织管理模式和引进最优的技术是企业竞争的基础。他们对市场的洞悉可以及时发现潜在的机会，做别的企业没有做过的事情，向新的领域拓展，才可以占领先机，获得发展的优势。

美国企业还注重利益共享，像沃尔玛、希尔顿、惠普等，他们都会将自己的一部分股份作为福利分给职工，让员工以主人翁的责任感参与企业的管理，利益的共享将企业与员工的未来结合在一起，共同创造国际性的企业。

4.1.2 沃尔玛的战略成本管理

沃尔玛零售集团是由创始人山姆·沃尔顿成立的一家杂货店发展而来，由最初只靠一个人经营的小店到如今拥有 170 万员工的连锁集团，沃尔玛的发展不得不说是一个奇迹。沃尔玛的业务包括了服装、玩具、家具、饮食、娱乐、文化、物流等等，商品无所不包，成为一个名副其实的杂货店。

沃尔玛在发展的过程中，经历了许多的战略选择，每一次沃尔玛都以正确的决策和速度

的优势占领先机，沃尔玛虽然没有真正的推行战略成本管理，但是发展的过程中却充满了战略成本管理的思想。

a、认真进行市场分析，正确进行行业定位

沃尔玛在发展之初，市场就已经被像凯玛特、吉布森等大型零售集团所占据，要想与这些资金雄厚的公司所抗衡，沃尔玛必须寻找机会。山姆·沃尔顿在扩大规模之前，对市场进行了认真而全面的分析。

首先，那些大的零售集团的目标主要是大城镇的顾客群体，他们认为大城镇人口多，购买力强，而小城镇地方偏远，利润较低。山姆·沃尔顿则认为小城镇的商店少，竞争少，有时人们还要跑到市中心去购物。随着交通的便利，市中心的人也在向小城镇发展，沃尔玛在小城镇的建立充满了商机。

其次，在对小城镇经营业务的选择上，沃尔玛选择了与已有店铺不同的商品，因为经营相同的商品只会减少各自的利润，而销售不同的商品，不仅可以与其他店铺共同进货，还不影响各自利润的增加。

b、有效的控制营销成本和管理成本。对熟悉沃尔玛的人来说，“天天低价、件件促销”是最常见的宣传。价格作为消费者购买商品时的敏感因素，低价的宣传往往会深入人心。但是沃尔玛的低价战略并不是意味着在商品质量和服务上的偷工减料，他们坚持“顾客就是上帝”的宗旨，将顾客的需求作为成本控制的动力。

为了达到低价营销的目的，山姆·沃尔顿与员工们共同提供低成本、低费用、低价格。当沃尔玛发展到一定程度的时候，货物的采购成为成本控制的重点。各个分店独立进货，必将会增加采购成本和运输成本，并且每个分店的需求量不同，无法达到规模进货的低价。这时沃尔玛要求取消与制造商的销售代理，直接与制造商订货，单是这一项决策就使采购成本降低了 5%左右。沃尔玛坚持让利顾客思想，将降低的成本与顾客共同分享。

c、全面的价值链成本管理，从源头上控制成本。沃尔玛为了控制成本，取消了与制造商的销售代理，而是直接向制造商订货，对企业外部的价值链进行了精简，使产品的作业成本减少。另外，企业还与供应商合作，共同就劳动力成本、生产场所以及存货管理工作进行研究和探讨，互相质询和提供改进建议，以帮助双方共同降低成本。除此之外，沃尔玛还帮助供应商进行流程再造，使其参与到降低成本的工作中来，与供应商共同促进共同发展。

d、引入高新技术，提高资源配置。沃尔玛为了方便与各分店、仓库和客户进行沟通，在 80 年代初，首先启用了卫星系统，建立了一套高科技的信息网络，一方面利用信息网络将各分店的需求传递给总部，由总部向仓库发送命令，并根据区域安排配送，在物流的管理上严

格的坚持最优的路线布置；另一方面，沃尔玛利用信息网络，将供应商与仓库联系起来，使其能够随时进行沟通，快速便捷的满足配送中心的需要。

e、不断进行创新，发掘成本降低的潜力。沃尔玛将成本降低的意识深入员工的心中，使他们积极的改革创新，为企业的发展谋取更大的利润。在沃尔玛，山姆带来了许多改革，他发明了无线射频识别技术、计算机跟踪存货以及无线扫描枪等，如今这些技术都已经成为行业的标准，提高了零售环节的工作效率。沃尔玛每一项发明的出现都是一种进步，都为成本的降低创造了条件。

4. 1. 3 沃尔玛战略成本管理的启示

a、注重市场调研，正确进行战略定位。进行市场调研，就是要了解社会经济的大环境，洞悉行业的发展，发掘市场的潜力，寻找发展的机会。每一个企业在产生时都要考虑行业的特点，对于朝阳产业，可以根据自身的优势和弱势，避开行业壁垒，寻找发展的契机。而对于夕阳产业，如果看到别人赚钱就一味的跟风模仿，只会是暂时的经营，难以达到长期持续发展的目的。

b、在企业中树立成本管理的思想。在沃尔玛员工的心中，只有以低价销售商品，才会赢得更多的顾客，只有更多的销售额，企业才会有长远的发展，只有企业有好的发展，自身才有更大的发展空间。所以在员工的日常工作中，成本管理的意识已经深入人心，他们将节约成本的习惯做到每一个过程每一个细节。从最开始的提倡低成本、低费用、低价格，到后来随时关注成本的降低，学习成本管理的理论，研究成本降低的方法，在工作中不断创新改进，尽可能的降低成本，为真正的低价销售提出了物质基础。

c、进行价值链分析，加强与上下游企业的合作。沃尔玛作为一个零售商，其上游是供应商，下游就是顾客。沃尔玛在价值链的管理上，采取与供应商合作，不拖欠货款，以赢得供应商的信任；帮助供应商进行流程改造，与其共同降低成本，降低了采购成本；采取低价销售的方式赢得顾客的青睐，增加顾客的忠诚度，为沃尔玛保持长期的竞争优势提出了坚实的基础。

d、引进高新技术，不断改革创新，为成本管理提供基础。沃尔玛不仅引入了最先进的信息网络，每年还有大量的技术创新，为成本管理提供了技术支持。引入先进的技术，是为了与竞争对手同台竞争，企业如果没有先进技术的支撑，就很难跟得上行业的步伐。保持持续的技术创新，是为了建立竞争优势的壁垒，企业只有保持旺盛的创新力量，才可以走在竞争对手的前面。

4. 2 丰田企业运用战略成本管理的案例分析

据统计，日本企业数合计为 510 多万家，其中大企业为 1.2 万家，约占 0.23%，而中小企业个数为 508.52 万家，约占 99.71%，因此，在日本的企业中，中小企业的数量也是相当大的，是日本经济发展的支柱产业，是日本国民经济增长的基础。

4. 2. 1 日本中小企业的特点

日本中小企业不同于中国企业小而全的发展方式，而是注重与大企业的合作，特别重视长期的交往，发展的特点是系列化体系，即大企业以加工订货、技术援助、原材料供应、技术指导和提供资金的方式将小企业纳入自己的价值链中，而中小企业在大企业的管理和监督下，为大企业生产所需的半成品和提供相应的服务，中小企业与大企业建立互相信赖、互为条件、长期稳定合作的关系。

其次，日本中小企业的联合组织形式众多，其中比较常见的是事业协同组合，它的特点是：各个中小企业在保持自身自主经营的情况下，由事业协同组织的成员共同出资，在采购、生产、加工、销售、运输和金融方面进行联合，有计划地集体迁移，在新的区域组建工业区或商业区，同时在新的产区可以联合生产、销售、订购、运输和保管等。这有效的改善了中小企业孤立的经营状况，协作关系也提高了个体企业的市场竞争能力。

另外，日本中小企业管理者对技术研发的重视也促使其迅速发展。在日本企业中，非常强调尊重人的主观意愿，工作内容也没有明确细分，加大了工作的责任范围，使得工作各环节之间相互协调，同时周期性的岗位轮换，也使员工成为了多面手。这种工作充分发挥了员工的主观能动性，对工作的积极性使他们在工作中不断创新，据调查，在日本企业中，技术创新成果不一定来自研发人员，也可能来自一线工人，创新方式和渠道不拘一格。

日本中小企业的研发主要从应用角度出发，避免技术难度大、开发周期长的项目；日本人的责任心较强，不会承担超越自己能力的工作，所以他们的研发项目开发项目集中，结合客观实际，量力而行，严格按照计划执行，所以其技术创新的成功率较高。

除了中小企业自身努力发挥优势以外，日本政府对中小企业技术创新的支持也极其重要。二战以后，日本经济在短期内得到恢复在迅速增长，绝大部分原因就是技术创新的贡献。越是经济发展缓慢的时期，吸收先进技术的能力就越强。日本企业在吸收先进技术的同时，实行产品淘汰，缩短产品寿命周期，加快了市场周转，以便更好的适应市场需求。

4. 2. 2 丰田公司的战略成本管理

日本丰田是全球十大知名汽车制造企业之一，由其创始人丰田喜一郎于 1933 年在“丰田自动织布机制造所”设立的汽车部发展而来，1933 年～1936 年，丰田企业是典型的私人小企业，因其质量无法与同期的其他品牌相媲美，销售业绩一直不景气。后来因为战争的原因，日本军队大批采购卡车，丰田公司将积存的库存全部售出，丰田因此而成立丰田汽车乐售公司，朝鲜战争爆发后，丰田迅速发展起来，后来又与其它 16 家汽车公司共同组建了丰田集团。

丰田公司的产业从汽车到钢铁，从纺织到化工，从电子到建筑，其每年的销售额接近了 800 多亿美元，汽车生产总额占据在全球汽车市场份额的 10%。它之所以能够成为当今世界汽车行业的霸主，跟其一系列的战略规划是分不开的。

a、品牌加营销战略

按照市场规律，消费者购买商品最重要的是购买其使用价值。首先，丰田公司以商品的质量和性能满足消费者的要求，使丰田品牌进入消费者的选择行列，质优价廉就成为其营销的广告。

其次，丰田公司的营销实行“扎根当地”的战略。丰田公司在各地都建立庞大的营销网络，为了使产品被当地消费者接受，丰田实施了“扎根当地”的战略，从销售本土化到生产本土化，成为当地的公民，融入当地社会。一方面让当地群众了解丰田的企业文化和管理经验，另一方面深入了解消费者的需求，生产他们最需要的产品。最终实现：“人无我有”的市场开拓；“人有我优”的市场渗透；“人优我新”的市场对抗。

b、供应链组合战略

日本企业的特点就是系列化联合，多个相关行业的企业联合在一起，在采购、产品设计、技术援助、生产、质量保证、销售和金融等几个方面组成利益共同体，互相监督，互相依赖。丰田亦是如此，由从外部供应商采购组件和原料转向纵向一体化，使供货质量和及时性得到了保证。

丰田公司建立纵向一体化的方法有以下两方面：

第一，加强与供应商和顾客的信息交流。丰田提倡的“零库存管理”，他认为库存是生产问题的根源，是成本发生的最直接原因。因为库存需要存放的场所，需要支付库管人员的工资，需要来回的搬运费用，还需要一定的修理费用，所以无论是对供应商还是客户都要求进行及时、准确的信息沟通。让供应商和客户了解企业的生产进度，及时的供货和提货，减少不必要的成本耗费，提高生产效率。

第二，与供应商和客户建立充分的信任关系。在实现“零库存”的管理，供应商和客户就会介入企业的生产过程中，生产过程的成本消耗、生产流程的再造、成本结构的组成以及

技术信息都会与合作企业共享。建立与供应商和客户的充分信任，可以增加企业信息的透明化，一方面可以使企业与供应商和客户减少价格和成本的议价程序，共同应对面临的成本压力；另一方面也可以取消供应商对企业、企业对客户的供货质量的检查，大大降低了交易成本。

c、平衡积分卡的考核

平衡积分卡主要用于监控企业战略目标的实现，它将战略目标分解为一组指标，评价在战略成本管理中的关键成功因素。丰田公司较早地运用了平衡积分卡对企业生产管理进行定量评价，以有效地进行管理过程控制。平衡积分卡包括关键成功因素的所有内容，这些内容都与企业的战略目标相一致，对于关键因素描述的战略的实施有重要意义。以下是用平衡积分卡考核的企业战略成本管理指标，如表 4-1 所示。

表 4-1 企业战略成本管理指标

评价内容	主要评价指标
财务因素	
盈利能力	总资产报酬率、主营业务利润率、资本保值增值率、社会贡献率
发展能力	销售增长率、资本积累率、三年利润 / 资本平均增长率
偿债能力	资产负债率、流动比率、现金流动负债比率、已获利息倍数
营运能力	应收账款 / 存货 / 总资产 / 流动资产周转率、人均创收额
市场价值	市盈率、股价价格
顾客因素	
送货时间	从定货到送货的时间、标准送货时间
中间商和分销商	中间商的覆盖范围与实力、分销商的上下游关系
营销和销售	销售业绩趋势、市场研究
顾客满意度	服务态度、服务效率、售后服务、产品性价比、购货的方便程度
企业内部	
设备准备	停工时间、操作时间、机器生产能力
生产率	循环时间、劳动效率、机器效率、返工次数和数量、等待时间
灵活性	时间安排的有效性、准备时间、周转率
安全性	事故数量、事故影响
销售	产品销售比率、各分销点销售情况
质量	一次检查合格率、退货数量、返工数量、废品率
学习和创新	
产品创新	设计变化的频率、新专利数量、研发人员创新率

技术发展	培训时限、技术改进频率
竞争力	周转率、培训、经验、适应性、财务指标、经营业绩
员工士气	员工流动性、满意度、意见调查

以下表 4-2 是 2006 年丰田某分公司的管理数据,可以看到丰田公司是如何建立指标和进行计算的。

表 4-2 采购、生产等经营管理数据表

指标类别	具体指标	4 月	5 月	6 月
供应商	订货数量(件)	1540	1660	1820
	到货数量(件)	1540	1660	1820
	其中:推迟到货	340	100	0
零件配送	残次品数量	10	3	0
	配送次数	1480	1288	1504
	配送出错次数	13	5	1
生产情况	车辆完工数量	104	146	199
	生产计划数量	110	146	200
	返工车辆数量	4	2	0
设备利用	可利用时间	150	150	150
	设备调整时间	49	36	18
	生产线运转时间	101	114	132
销售情况	销售目标	125	140	200
	配车车辆	121	146	198
	销售车辆	98	142	196
	配车错误次数	1	0	0

通过表 4-2,可以对企业各项业务开展情况一目了然。在对设计利用情况进行中,发现 10 月份的设备调整时间较长,通过进一步分析,了解到 10 月有部分生产设备老化,没有进行很好的维护,经过多方的协调,更换了部分设备,加强了设备部门的维护、强化了各岗位责任、明确日常工作后使设备调整时间大幅改善。

丰田公司通过对战略成本管理所设定的控制指标进行定期检查和分折,及时发现生产经营过程中存在的问题,从而引导管理者有针对性的开展成本管理和控制。

4. 2. 3 丰田战略成本管理的启示

a、品牌的建立和消费者的认同扩大了企业的知名度,从市场的需求出发生产产品类型和

数量，实现了由被动的市场推广变为主动的市场接受，改变了传统的由前端经营者主导生产，重视后端顾客需求，这种“逆向”的生产方式，不仅实现了零库存管理，更重要的是将流程效率化；品牌和营销战略一方面减少了企业进行产品推销的成本，另一方面“扎根当地”也降低了原材料来回运送的成本，低成本战略是丰田取得市场的最终选择。

b、系列化联合战略提高了企业经济效益，最主要的是实现了采购、生产制造、销售等方面的联合，稳定的供应链管理加强了企业生产的流畅和协调，减少了生产过程中的等待时间；信任关系加快了企业对市场环境信息的搜集和处理，也加深了企业利益群体的沟通和依赖。供应商的技术支持促使生产过程效率的提高，减少了不增值作业，为成本的改进提供了空间，为增强市场竞争力奠定了基础。与客户的沟通节省了交易费用，扩大了产品的市场，与客户的友好往来关系增加了顾客的忠诚度，同时也为汽车零部件价格、质量和实效提供了保证；

c、平衡积分卡实现了绩效管理与企业战略之间的紧密联系，使企业的各项工作都朝着企业战略目标的实现努力；平衡积分卡弥补了单一财务指标的不足，融入了客户、内部运营、学习和创新三个方面的非财务指标，形成了一套完整的指标体系；避免了企业的短期行为，如对顾客满意度的投资能够增加企业效益，培养顾客对公司的忠诚度，可以减少企业的交易成本，从而提高公司的业绩。平衡积分卡从战略目标和竞争需要出发，实现了企业短期行为与长期战略的有效结合。

d、尊重人的主观能动性、不断学习创新。丰田企业在对人的管理上坚持“活人、活空间”。日本员工的流动性不强，职责的终身制理念促使员工在企业中保持主人翁的责任感，进行标准化作业，实现机器设备和人的自动化，生产过程中灵活转换，每位员工都努力成为“多面手”以提高生产效率；同时灵活的岗位互换也使员工发潜成本降低的潜力，不断学习创新，创造最高的价值。

5 我国中小企业实施战略成本管理的应用研究

5.1 典型成本管理模式的選擇

成本管理作为社会经济发展的需求，其成本构成的内容也要符合企业管理的需要，随着社会经济的发展 and 科学技术的提高，成本管理理论也不断丰富、完善和发展，成本形态也从产品制造成本向产品生命周期成本，从企业内部价值链成本向行业价值链成本，从成本降低向成本避免，从生产制度型成本管理向市场导向型成本管理，从传统成本管理向战略成本管理转变，从而形成了“大成本”管理框架，满足了各个阶段全方位企业成本管理的要求。而成本管理的模式的发展也经历了几个时期，出现了一些优秀的先进的指导理论。20 世纪 20 年代至今，比较典型的有 40 年代的标准成本管理，70 年代的成本企划，80 年代的作业成本管理和 90 年代以来的战略成本管理。以下分别对几种成本管理模式进行介绍并加以比较，旨在找到一种较为理想的成本管理模式，为我国中小企业成本管理模式的选择提供借鉴和启示。

5.1.1 标准成本管理

20 世纪初，由于重工业和化学行业发展迅速，企业的生产规模迅速扩大，社会化生产进一步提高，生产开始走向自动化和机械化。企业已经不能仅仅依靠经验进行管理，需要一些科学的方法进行指导，要求企业加强计划、组织、控制和协调的能力，实现标准化、专业化的数据管理。因此而产生了以泰罗（F·W·Taylor）为代表的科学管理方法，这种科学管理就是标准成本管理。

a、标准成本管理的思想

所谓标准成本管理，就是以有效方法制定出标准操作方法，据此确定出标准成本，同时将标准成本法计算和复式记账系统融合在一起，建立起一套完整的成本核算标准，将标准成本制定、成本差异的计算以及成本差异的处理都用特定的制定规定下来，方便工作人员的执行。

b、标准成本管理模式的方 法

首先是要制定标准成本，制定标准成本要考虑标准的可行性、未来的发展，并需要多方参与。在成本发生以前，企业根据往期的成本信息资料进行分析和预测，制定出在未来一段时间，在正常的生产条件下的标准成本。在日本的企业中，都有一个看板体系，就是将制定的投料标准按照计划展示出来，工人根据上一工序的产出对照产出与投料的比例进行下一工序的投料份额。这种标准化的工序减少了直接成本的耗费，也提高了生产效率。

第二步是计算标准成本与实际成本的差异。当成本发生时，根据生产过程实际投入的成本与标准成本进行对比，记录所产生的有利差异和不利差异，并对各个对比期的成本数据按照其特殊性进行调整，计算具有可比性的差异数据。

第三步是对计算出的差异分析原因，对不利差异落实责任，对有利差异要进行标准成本的调整。一般来说，差异应按责任单位来计算，能够直接按产品成本划分的由各成本责任单位在会计期末直接结转成本差异；不能直接划分的责任单位在平时账务处理时要分别计算标准成本和成本差异，在期末将差异由会计部门按一定的方法分配。这样处理后，可以在日常生产中控制成本，经常与标准成本对比，发现差距，找出问题，明确责任，加以改进。

c、标准成本法在我国的应用

上海宝钢集团是我国最大的钢铁企业，其品种繁多，技术含量高，工程流程复杂，在其发展的最初时期，企业主要以生产为中心，实行成本集中控制的管理形式。随着中国经济改革的深化，公司领导开始重视成本管理，宝钢也开始以财务为中心，实行减员增效、保质重量。管理的重心也由产量转向质量、利润，开始实行成本节约的管理方式。企业业务的拓展以及经营环境的复杂，使宝钢进入了以价值最大化为中心的市场，宝钢开始苦练内功，学习借鉴，研究出了具有宝钢特定的标准成本会计制度。

宝钢集团实行标准成本制度的方法是制定标准、指导生产、分析评价、反馈改进。宝钢从实行标准成本制定以后，成本管理重心从成本节约转向了成本控制，将目标定位于作业区，作业区的管理人员的范围从对生产、质量的监管扩大到对现场成本的管控。并利用电子网络系统，对生产过程的成本投入进行实时跟踪。

除了作业区人员对成本的管理外，财务人员也采用标准成本管理的方法，成本标准成本的推行网络，建立标准成本计划，将标准成本下发到各个作业区，各作业区再将标准成本细分到各个班组，各班组通过作业员的领料记录登记各个作业点的物料消耗，并将所有成本信息层层上报给财务人员。财务人员每月都与管理者、作业区管理人员进行一次成本分析，将呈报的数据与标准数据差异进行核算，研究解决成本管理中出现的各种问题。

以宝钢集团为代表的生产制造企业，在借鉴西方标准成本制度的基础上，根据我国企业的实际情况，采用标准成本制度，形成了具有中国特色的标准成本管理体系，一方面增加了企业竞争力，另一方面丰富了我国对成本管理理论和方法的实践，对于其他企业的学习和借鉴有了标杆作用。

5. 1. 2 成本企划

成本企划最早起源于日本，是日本成本管理的精髓所在，也是日本企业文化的体现。日本企业重视长期发展，认为稳居中游才是取胜之道，所以他们循规蹈矩的执行工作，不率先创新，但是要保持技术的与时俱进，强调把工作做到细致入微。在日本企业中，有着标准化的生产流程，稳定的工作状态，不要求员工有积极的创造性，按计划执行就好，每一个岗位都有详细的工作手册和规则。成本企划就是一种严格按照标准计划执行的成本管理模式。

a、成本企划的实质

成本企划的实质就是对成本进行前期控制。我们的企业成本管理的实际主要是在生产过程中通过改进生产方式或是引进新的技术、采用新的材料来降低成本的投入，是一种过程式的成本管理。而成本企划则是将成本管理的重点从生产过程追溯到产品的研发设计阶段，在产品设计研发时，就考虑在生产过程中的成本耗费，避免发生不必要投入或是不增值作业所产生的成本耗费，是一种源渊式的成本管理。

同时由于研发阶段已经做出了成本计划，所以在后期的生产流程中严格按照成本计划进行成本操作，每一次的成本计划就是一个虚拟的生产过程的预演，在计划制定时设计的各种条件就是对生产过程的各项要求。通俗的讲，成本计划就是在图纸上进行生产制造的过程。如果在图纸上都无法排除低效或无效的成本因素，那在实际中也无法控制成本的发生。

b、成本企划的过程

成本企划就重要的就是估算成本的设定，首先是根据市场信息、现实的生产条件以及企业战略和盈利计划，确定成本企划的目标成本。然后根据消费者的需求按照现有的生产条件在正常工作下的工作方式和步骤，通过改进生产工序或采用新技术或新材料来减少成本消耗，对整个作业过程进行详细反复的分析和预算，在保证产品质量的前提下，估算出可以达到的成本目标，称之为估算成本。

目标成本的确定是以产品在市场的销售价格减去目标利润。当目标成本大于估算成本时，就照算估算成本的标准进入成本的发生过程，当目标成本小于估算成本时，需要改进流程的设计，或是采用新的技术或是在每一个成本消耗点采取适应的方法降低成本，直到估算成本的数据低于目标成本为止。这是一个多次循环的过程，每一次的估算未达标时，就要重新进行作业流程成本的设定，直到达到目标成本为止。由此可见，成本管理的重心由生产中的控制转移到成本计划的制定上来。

在循环过程中，如果预计成本小于目标成本，则可以进入下一个循环，否则就需要价值

工程（ $V=F/C$ ）进行分析，降低成本，直到达到目标成本。成本企划过程如图 5-1 所示。

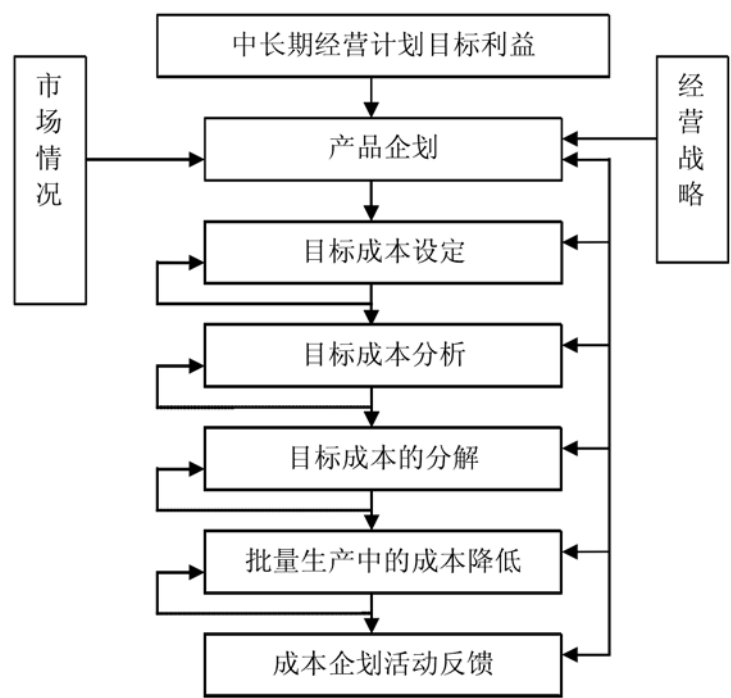


图 5-1 成本企划流程图

c、成本企划的启示

第一，成本企划将市场作为成本管理创新的基础。标准成本法是以标准化的流程为基础，每一个过程和步骤都有特定的限制标准，是一种追求完美的管理方式，但是生产制造企业本身的工序就很复杂，不可能面面俱到的设计每一个作业的标准，更不可能严格按照相同的标准来进行成本控制，而且也不能发挥人的主动性改进成本，因为一旦有成本改进，原来的标准就会更新，虽然管理者会因此而获得收益，但是压迫式的生产方式必将打击工人的积极性。而成本企划的改进是以目标成本为基础，在目标成本的分解过程中发挥各种力量，某一个过程的成本提高都不会影响大局，所以与标准成本法相比，成本企划更趋于合理。

第二，成本企划在目标成本的设计时将重点转移到了研发设计阶段，这种追根溯源式的成本管理更容易使企业发现成本的发生，在研发时，成本还没有发生，要达到一定的目标，就会对后续的投入进行准确合理的估计，此时如果投入超过了产出，仍然可以进行流程的修改或是产品重新设计，但是在研发阶段如果不预计后续的投入，那在产品进入生产流程后，成本的投入是一发不可收拾，会造成难以挽回的局面。由此我们可以想到，成本降低还可以追及产品的售后使用过程，而售后服务所形成的成本可以作为质量成本通过加强质量管理来削减。

第三，成本企划实际上是“模拟市场，成本否决”的成本降低活动，其优势就是将成本

降低的活动在图纸上虚拟出来，在生产过程再以图纸为标准进入执行。基本模式是市场、倒推、设计、分析，从后向前逐步剖析潜在效益，最后确定出合理科学的目标成本；而成本管理重点的转移也体现了企业战略的指导意义，其实质是企业的战略性管理。

5. 1. 3 作业成本管理

作业成本管理是成本管理的较高级阶段，是以作业成本法为主导的战略成本管理。与先前的成本管理模式相比，作业成本管理更具体、更全面、更精细。标准成本法将标准细化到每一个步骤，成本企划将目标成本注入每一个环节，这些成本管理方式主要考虑的是成本的控制，目标是进行成本控制。而作业成本管理已经开始提高到战略管理的高度，它强调的是对成本的准确认定，将成本的发生归集到源头上去。

a、作业成本法的基本原理

要理解作业成本法的基本原理，我们必须理解作业成本法的相关概念。

资源 资源就是成本耗费的物质形态，所有进入作业系统的人力、物力、财力等都属于资源，资源的耗费产生最终的商品使用价值。资源包括货币资源、材料资源、人力资源、动力资源等，资源作为成本对象要被分解到作业中去。

作业 简单来说，作业就是资源进入生产过程中变成商品要进行的各加工环节和步骤。从作业成本的角度看，作业是为了达到生产的目的、消耗资源的过程，每一项作业可以是为了生产多种产品，也可以是为了生产单一产品。

作业中心 作业中心是为了制造产品的某一项功能而进行的多个作业的集合。

制造中心 一个制造中心包含若干个作业中心，制造中心作为成本核算的一级对象，实际上是计算制造中心产品的成本。

作业成本法的基础是“成本驱动”，在产品生产过程中，必然会有作业的产生，产品生产消耗作业，作业又消耗资源，同时又产生了间接成本和间接费用。作业成本管理认为，产品成本从研发设计阶段就已经开始，再到后续产品规划、生产、质量鉴定、运输、销售以后售后服务和回收全部作业都是产品成本的构成。所有作业只要是消耗了资源，都必须进行成本的分担。作业成本法将成本的消耗和作业联系起来，使人们更容易分析哪些作业是有效的，哪些作业是无效的。

b、作业成本法的计算程序

(1) 分析和确认资源，建立资源中心，所有作业消耗的资源都要纳入资源中心等待分配。资源的确定要涵盖涉及产品的所有过程，才能保证成本计算的准确。

(2) 分析和确认作业，设立相应的作业成本中心，作业成本中心作为成本核算的一级对象，通常是产品，也有可能是顾客或市场。

(3) 确定资源动因，将产品所消耗的资源先按照作业中心进行划分。

(4) 确定成本动因，将分到作业中心的资源按作业细分。对于多种产品消耗的同一项作业，要按合理的成本动因再归集到各个产品。

(5) 计算产品作业成本，将按成本动因分配到各个作业的产品成本汇总起来，计算产品总的作业成本。

c、作业成本管理的启示

作业成本管理在作业成本法的基础上，扩大了制造中心的内涵，将企业研发、生产、销售、客户、竞争对手都运用作业成本法进行分析。利用作业成本计算法改造和优化价值链，同时把企业各部门人员的工作纳入企业的战略管理中，以此来实现企业战略目标与成本管理的一致。

作业成本管理法根据不同的市场区分不同的制造中心，根据不同的产品和客户区分不同的作业中心，根据产品生产方式的差异区别不同的作业，在计算的过程中通过减少不增值作业，提高增值作业，从而优化生产过程，提高生产效率。

作业成本法改变了原有的成本分配标准，使产品成本更加精细，也更趋于实际，在市场上能保持稳定的价格，易于被消费者所接受，这直接促进了企业经济效益的提高和战略目标的实现。

5. 2 战略成本管理模式的框架设计

5. 2. 1 战略成本管理模式的构建原则

任何一种成本模式，都有其成长发展的环境，也都是按照一定的原则制定的，战略成本管理亦是如此，

a、适应环境原则

任何企业都是处于一定的环境当中的，经济环境、社会环境、国际环境、价值链环境、行业环境等等，经济环境不是人为可以控制和改变的，企业只有适应环境而无法改变环境，环境因素会影响企业的战略选择、经营目标和发展方向。战略目标的制定一定要以企业的客观实际为基础，成本管理的过程也要注重企业与其所处环境的协调。

b、长期发展原则

战略成本管理主要目的是为了企业长期的成长和发展，不同于以往追求短期利益的管

理目标。企业要保持持续的成长和发展就必须创建自身的竞争优势，竞争优势的建立可以通过降低成本，也可以通过产品差异化适当提高成本来实现。构建战略成本管理的应用模式要立足于战略的高度，放眼未来，与价值链企业形成利益共同体，实现双赢。

c、逻辑一致原则

战略成本管理模式最重要的目的就是用严密的理论和框架来指导成本管理实务，科学的理论必须结构缜密，逻辑清晰，前后一致，前后环节之间要有可推导性和逻辑关系。战略是一个过程，过程中的各个阶段都是不可或缺的。一项优秀战略的制定往往是从外部逐步渗透到内部。构建战略成本管理模式也必须严格遵守逻辑论和方法论的思想由表及里，由浅入深。

d、整体最优原则

企业经营是一个永无止境的过程，巨额利润也不是一天、一月、一年就可以获得的，战略成本管理的目标不是强调企业成为垄断经营者，而且成本优势的获得并不是不可超越的，竞争对手的模仿反而会使企业无法反击。企业要保持自己的竞争优势就必须与价值链企业协调发展，共同趋利避害，共同承担风险，创造一个双赢的未来。

e、全员参与原则

战略成本管理是一项全局性的任务，从战略的制定到计划的执行，从成本的控制到信息的反馈，全过程包括了企业领导、管理部门以及员工。在战略成本管理的实施过程中，每一个层次都有其作用，企业领导制定战略需要管理部门执行和监督，管理部门的执行也需要员工的反馈。

f、反馈修正原则

任何一项制度都是在应用的过程中不断改进不断完善的，战略成本管理模式的构建也不是一蹴而就的。企业的战略管理的时间跨度一般都在五年以上，行业因素、环境因素、市场因素、国际因素的不断变化，需要对应用模式进行不断跟踪反馈修正，才能使战略成本管理应用模式合理有效。

5. 2. 2 战略成本管理应用模式整体框架设计

战略成本管理应用模式是一个系统建立完善的过程，需要有一个特定的战略目标作指导，按照特定的原则进行设计，所以战略目标的确定就成为构建战略成本管理应用模式的关键。目标的确定不仅要考虑企业成本优势的取得，还要关注企业成本的承受能力。

a、战略成本管理应用模式目标的设定

多数人认为战略成本管理应用模式的目标主要就是为了获得成本优势，而成本优势的获

得就是降低成本，但是降低成本不是形成成本优势的唯一途径，比如企业采用产品差异化战略时，适当的提高成本，也可以达到建立成本优势的目的。另外，企业也可以避免竞争较大的目标顾客群体，在细分市场上建立成本优势。

随着“微利时代”的到来，企业在发展到一定阶段后，产品质量达到了一定的高度，面临的竞争虽然只是成本的竞争，但是任何一种成本优势都不是不可超越的。剥离了产品性能、质量等因素对消费者满意度和市场占有率的影响，而单纯降低成本形成的成本优势并不是一种战略性的成本优势。这种成本优势只会在短期内使企业赢得市场，但在长期内对企业是有害的。概括地讲，战略性成本优势就是以最低的成本投入换取最高的消费满意度和市场占有率。

b、战略成本管理应用模式总体框架设计

战略成本管理应用模式是一套循环控制系统，包括战略信息的收集、战略信息的分析、战略设计和规划、战略性方案实施、业绩评价五个模块。五个模块之间层层递进，环环相扣，逻辑严密，循环进行，具有相对的稳定性和可操作性。

首先是战略信息的收集，包括外部环境信息、价值链信息、竞争对手的信息、企业内部成本动因的信息等。为了使战略决策更加科学，在信息收集的过程中，要保证信息的准确性，对企业内部成本动因信息采集时要对成本计算数据采用最科学的方法，使之更符合实际情况。

企业在对战略信息收集后，再将其传到战略分析模块，利用 SWOT 分析法，对战略信息进行成本方面的优势、劣势、机会和弱点的分析，战略信息的分析和加工的主要目的是将收集到的信息加以利用。通过进行战略分析，一方面可以使客观的认识自身的优势和劣势，发现机会，另一方面也为制定战略提供基础。

在对战略信息进行全面分析之后，就要进入成本管理战略的设计和 execution 阶段。通过对价值链的优化和调整、企业成本动因的设计和最佳产品质量的规划和设计，转化为战略成本管理的方案，并付诸实施于企业的生产经营过程。战略成本管理的方案在经过生产经营过程后会将实施效果传递到业绩评价系统进行业绩评价。最后，业绩评价的结果会被反馈给战略信息收集、战略信息分析和战略规划模块，以确定下期的战略任务和成本管理重点等方面。利用这种持续的循环控制系统，可以对战略成本管理应用模式进行校正和优化。战略成本管理应用模式的总体结构框架如图 5-2 所示。

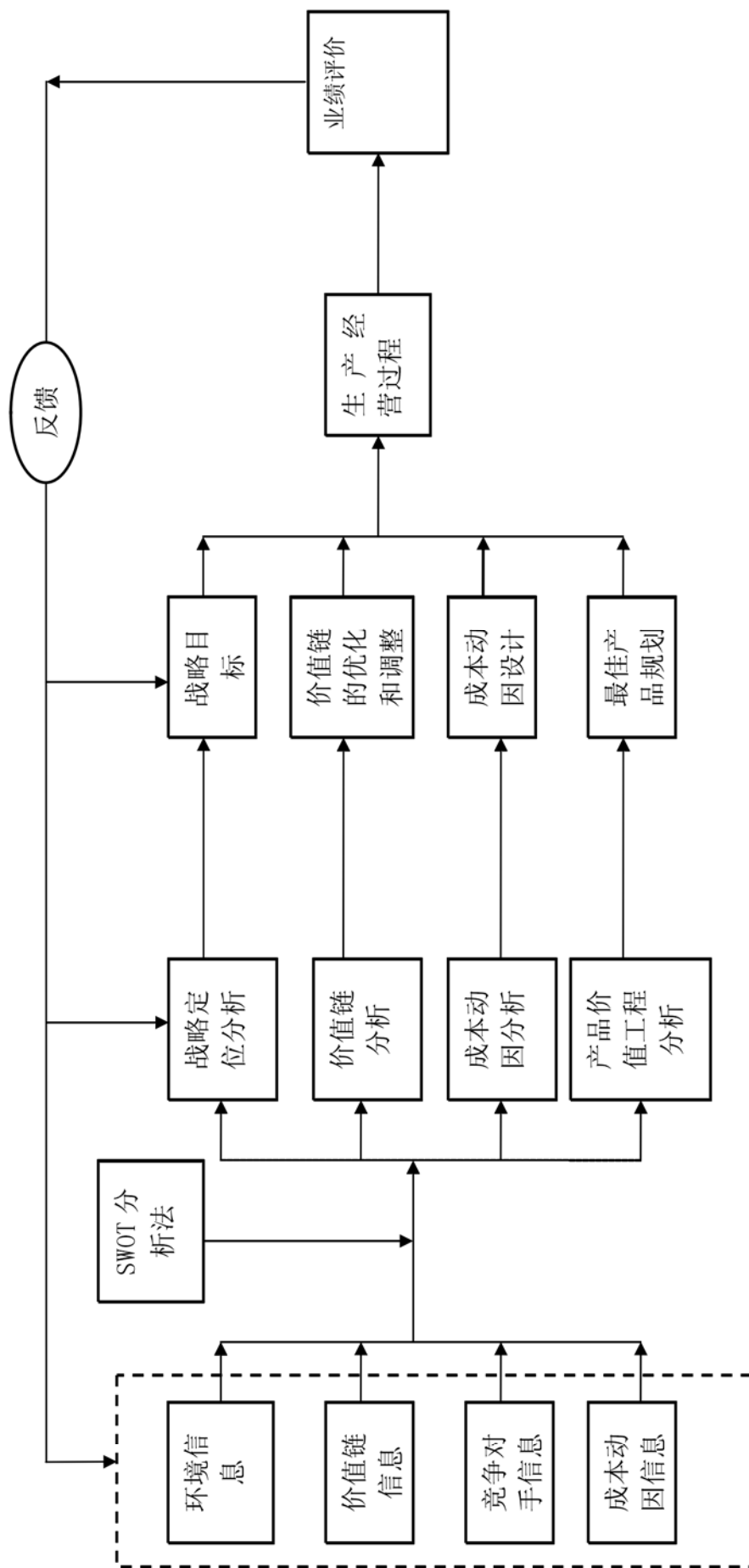


图 5-2 战略成本管理应用模式框架图

5. 2. 3 战略成本管理在实施中应注意的问题

战略成本管理要求的是在保证企业产品质量的前提条件下，根据外部环境的变化进行变革和调整，即根据时代的要求“与时俱进”，特别对于中小企业，还处于发展的初期，各项条件还没有达到稳定的状态，在实施战略成本管理时一定要结合自身的实际，作好基础工作，为以后的持续发展提供条件。因此，企业在实施战略成本管理时必须注意以下几个问题：

a、战略成本管理应强化企业文化建设

企业文化看似与企业战略毫不相关，但是企业文化是对企业适应环境变化不断改革创新发展的经验的总结。企业依靠优秀的企业文化将员工与企业紧密联系在一起，共同进退，共同发展，会使员工以主人翁的责任感来服务企业，为企业战略的制定和实施提供融洽的环境。企业的文化优秀，有积极性，就可以促进战略成本管理的实施，像 IBM、松下、西安杨森、古井、科龙、通用电气等著名企业都以其独特的企业文化铸造了该公司的辉煌与成就。

b、重视企业与上、下游价值链的联系

任何企业都不是一个独立存在的个体，都有其生存的行业环境和价值链，企业竞争优势的取得也不是单靠企业自己可以完成的，必须与上、下游企业联合起来，加强相互之间的协作和资源共享，形成共同的利益群体，形成与协作企业的双赢。中小企业由于其社会形态的特殊性，更需要与上下游企业联合，来增强利益共同体的实力，以对抗市场竞争的压力。

c、加强知识资本管理，促进资源共享

中小企业无法在财力和物力上与大型企业竞争，但是社会知识资源的共享为中小企业提供了技术上的支持，由于其机制灵活，对新事物的接受能力快，可以将新的操作技能、管理技术迅速为我所用，并为企业带来效益。知识经济的到来，为中小企业提供了与大型企业资源共享，运用现代化技术将各种技能进行综合、合理、高效运用的竞争平台。中小企业应充分运用知识资本的效用，提高自己的竞争优势。

d、战略成本管理应树立现代化的成本管理意识

中小企业由于其资金薄弱，成本管理仍是一个长期的过程，先进的成本管理意识可以促进战略成本管理的实施。中小企业规模小，员工成本管理意识影响重大，企业在树立成本管理意识时要发挥员工的主观能动性，培养员工的先进的成本管理意识；尊重人的意愿，建立完善的成本激励机制。另外，企业还可以通过员工培训来提高员工的知识水平，在工作中努力创新，提高生产效率。

e、正确对待和借鉴战略成本管理的经验

战略成本管理自产生以来就表现出强大的生命力，许多企业都争相使用，并取得了一定的成果，但是每个企业都有其行业的特点，不同的社会时期，不同的社会环境，以及企业文化的差别都会影响战略成本管理的实施效果。中小企业在采用战略成本管理时要借鉴有共同性和普遍性的东西，对于具有特殊性的东西要根据实际情况选择，避免出现盲目跟从而失去效果的情况。

6 NA 公司战略成本管理实例研究

6.1 NA 公司状况和成本管理现状

NA 公司是一家专业从事 LED 及 LED 应用产品的研发、生产和销售的国家火炬计划重点高新技术企业，也是广东省优秀高新技术企业。公司成立于 1969 年，其前身是一家国有企业，后来分两次进行体制改革创立股份有限公司。并于 2010 年在深圳证券交易所上市。NA 公司的经营范围包括了光电半导体器件、LED 显示屏、交通信号灯、光电模组、电子调谐器等；并承接室内照明工程、面光源工程、LED 背光源的技术开发、咨询和项目投资；经营本企业自产机电产品及相关技术的出口及生产、科研所需原辅材料、设备和相关技术的进出口业务。NA 公司 2007 年至 2011 年销售及成本状况如图 6-1 所示。

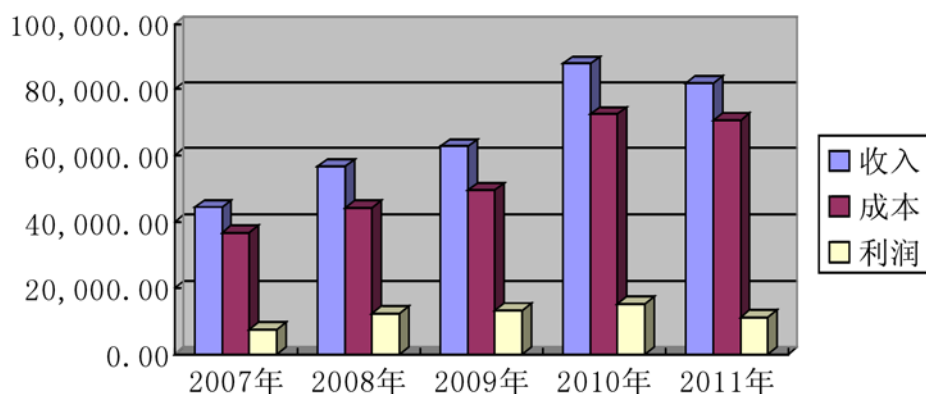


图 6-1 NA 公司历年销售趋势与成本状况

我国 LED 照明技术的发展起步于二十世纪七十年代，产业出现于八十年代，全国约有一百多家生产企业，95%的都从事后续的封装生产工序。NA 公司在全国的封装企业中处于领先地位，引用的是日本日亚公司直接的 LED 技术，从 2000 年完全改制至今，其发展极其迅速，从濒临破产的国有企业发展到现在的 LED 行业封装龙头企业。原因一方面在于 LED 行业巨大的市场需求，另一方面是企业巨资引进的 LED 技术在国内也处于先进水平，保证了公司高效快速的发展。

随着 LED 行业的逐渐成熟，从事 LED 产业技术的企业越来越多，NA 面临着巨大的市场竞争。首先，LED 行业上游是 LED 外延片的生产，中游是芯片的生产，利润约占市场份额的 70%~80%，而 LED 封装由于技术含量低，利润约占市场份额的 20%~30%。同时由于国际原材

料价格的增长，企业在成本控制方面的缺陷也逐渐显露出来。经调查发现，NA 公司成本管理可概括为以下几个方面：成本管理观念比较陈旧，成本管理的思想就是控制和降低成本支出以及管理费用和营业费用；成本管理范围比较狭隘，只关注与生产活动或与生产活动相关的耗费；成本管理模式相对单一，虽然也进行事前的预算，但是预算只是流于形式，并没有与实际支出进行对比分析，只是以事后核算为基础进行简单分析。除此之外，NA 公司采用公司研发的财务软件进行会计核算，能够实现成本核算的自动化，但是成本内容相对简单；在成本管理的组织方面，NA 公司成本管理的参加人员，只限于公司成本管理的专职人员，而且成本信息属于不易获得信息。这种成本管理方式导致企业成本意识淡薄，损失浪费较大，员工向心力不强，乱摊乱挤成本现象大量存在，导致成本计算偏差较大，成本管理难度非常大。

从 2007 到 2011 年的销售及成本结构可以看出，虽然销售收入不断增长，但是企业却没有与销售收入呈现一致的增长趋势。由于企业市场定位和管理效率的问题，员工与管理人员、生产投入与技术创新的矛盾日益尖锐，为了找到解决问题的突破口，摆脱持续发展目标所带来的压力迫使企业高层深刻反思，探求问题的根源，制定出解决方案，以走出困境。结合 NA 公司的实际情况，本章用战略成本管理模式对 NA 公司进行系统的分析。

6. 2 战略成本管理应用模式的实施

6. 2. 1 战略信息的收集

a、战略环境信息的收集

由于 LED 耗电量少、寿命长、发光纯正，而且环保，逐渐被广泛应用到日常生活中，其发展速度与广阔的市场前景也备受眼羡，许多传统照明企业也纷纷开始进入这一朝阳领域，2009 年，照明行业的龙头之一欧普照明就斥资两千万进军该行业，同时雷士照明、欧司朗和松下也开始进驻。NA 公司面临着与这些知名企业同台竞争的局面。

虽然 LED 的发展不断成熟，但 LED 产品质量并无一定标准，加上企业服务意识的缺乏，部分追逐短期利益的厂家私建工厂，仿冒产品，低价倾销，导致 LED 行业的发展提速缓慢。面对这种举步维艰的外部环境，NA 公司也是束手无策。

受奥运会和世博会的带动，LED 照明开始被人们所关注，LED 企业也开始将市场逐渐向二级、三级城市扩展，为了维护 LED 行业的秩序，保证公平竞争，市场监管部门开始对 LED 产品规定相关标准。对于 NA 公司来说，LED 标准的出台一方面给企业提供了安全的环境，另一方面也对企业的发展规定了更高的标准。

b、价值链信息的收集

从行业价值链来看，NA 公司的上游价值链是 LED 外延片、芯片的生产，由于该价值活动需要高端的电子技术支持，所以国内生产技术距离国际先进水平还有一定的距离，实行规模化研究和生产的企业很少，后续封装所需的芯片特别是高档优质的芯片也主要靠进口。但是 LED 产品庞大的市场需求，给 LED 下游生产企业带来了巨大的发展契机，国内的照明灯具、显示屏、片式发光管、TOP LED 等 LED 产品已经出口到美国、日本、欧盟等国家和地区。

从企业内部价值链来看，主要作业活动包括 LED 产品的销售、设计研发、材料采购、生产、交货。企业的生产方式是以销定产，只有有了销货合同，才进行生产，这种生产方式虽然避免了存货的积压，但是却影响了生产的连续性，对生产设备的利用率不高，由于销售时间不匀，有时又出现加班生产，生产制造费用在成本中比例超过同类企业。

c、竞争对手信息的收集

在中国市场，与 NA 公司形成竞争的封装企业主要有欧普照明、华艺灯饰、雷士照明、欧司朗、广州鸿利、奥拓电子等。各巨头早已摩拳擦掌，准备在 LED 行业大展拳脚。

欧普照明计划首期投入 2000 万元，用于组建 LED 产品研发实验室，生产紧俏的 LED 产品，涵盖了家居、工业、商业、道路与户外照明等多个领域。

同期，雷士照明投资几千万建立了广东惠州雷士工业园、重庆万州雷士工业园、山东临沂生产基地、浙江生产基地，率先实施生产基地的全国战略布局，凭借强大的生产制造能力，迅速扩张和拓展市场。

欧司朗以香港为基地，将上海的设计应用中心与深圳、香港共同协作，整合资源，因地制宜，调整地区战略和产品，以达到适应不同地域的需求。

广州鸿利和奥拓电子于 2010 年上市募资后，最重要的项目就是建文技术研发中心，并设立了三年近期目标、五年中期目标和十年长期目标进行 LED 核心专利技术的研发。

d、成本动因信息的收集

NA 公司 2007 年在原有的大功率 LED、TOP LED 的基础上投资引进管芯封装生产线，对片式电子元器件进行改进和研发，希望拓宽 LED 的生产范围，虽然初期效益较好，但是后来由于定单减少，生产线未被完全利用，导致产品单位成本不降反升。研发支出和设备一样，由于销售和生产管理的原因，该项目暂时搁置，配套设施未发挥应有的效益，造成单位固定成本较高。

公司上市募资后，经历了昙花一现的繁荣，由于缺少新项目的投资，积累的大量资金被闲置，各职能部门费用剧增，甚至超过了预算的 200%。在激烈的市场竞争压力下，传统的管

理方式受到了巨大冲击。

6. 2. 2 战略信息的分析

a、战略定位分析

从 LED 产业的技术趋势看，高亮度 LED 是未来绿色照明能源的主要目标，节能、高效率、无汞、寿命长等特性也对 LED 光源产品提出了更高的要求。从 LED 行业的市场需求看，因全球能源损耗和环境恶化，各国环保意识的加强，LED 光源产品成为替代的绿色能源。从 LED 行业的竞争形势看，国内主要的竞争对手在 LED 封装的技术已趋于成熟，企业已经是封装巨头，很难再取得封装的进一步成本优势。但外延芯片的技术在国内还没有形成规模，企业可以向上游展开产业链，建立自己的技术专利，形成发展的核心竞争力，从而取得更大的市场份额。

b、企业价值链分析

对行业价值链的分析，NA 公司作为 LED 封装企业，在 LED 行业价值链中处于重要的地位，封装环节连接了上游高新技术和下游的成品，其掌握的技术容量是最大的，但却不是增值最多的环节，也不能做到成本的源头控制和市场的垄断，属于被动的成本管理。从 LED 行业未来的发展趋势看，以技术创新为核心的发展方式成为主导，企业能否生存和发展取决于企业的研发能力和低成本扩张。因此，从企业内部整合资源，降低制造成本，是 NA 公司的必然选择。

对内部价值链的分析，从产品看，TOP LED 和大功率 LED 市场已经走上正轨，产品生产技术成熟，其发展目标主要是形成规模经济，提高设备的利用效率，降低产品的单位成本。对于新型的 CHIP LED 和片式 LED，尚处于生命的发展阶段，技术尚未成熟，工人的技术能力和设备的维护仍需加强。

c、竞争对手分析

从设备情况看，NA 公司是较早生产 LED 产品的厂家，拥有日亚公司最先进的自动封装生产线，年生产能力可达 10 个亿，但是从市场调查的信息判断，公司的成本也是最高的。欧普、雷士、欧司朗等照明企业虽然是 LED 巨头，但其所处价值链环节属于封装的下游——灯具的成品销售，目前的战略是向上游发展，虽然这些企业资金雄厚，技术先进，但尚未完全抢占市场。NA 公司仍然有能力和机会与其争夺市场份额。

d、成本动因的 SWOT 分析

NA 公司的成本优势：技术储备雄厚，研发基础好，技术水平不落后，产品体系完整，内部价值链较优，生产能力充足，工艺流程和质量水平较好，产品品牌有一定的竞争力，与上下游企业关系良好，产品有一定的市场基础。

NA 公司的成本机会：企业已经与格力、美的等大企业建立固定的客户关系，有稳定的供应支撑，管理流程逐步合理，企业员工向心力强，成本降低空间大。从产品需求和市场趋势看，LED 产品仍有广阔前景，市场容量大。并且由于技术的进步和环保意识的加强，会有一个新的需求高峰。

NA 公司的成本威胁：对于中国巨大的市场诱惑，国外 LED 产品开始进驻，而且国外的研发技术和行业产品质量要高于国内水平，NA 公司的重大威胁主要表现在：企业的竞争力和产品认可度逐步下降，市场份额萎缩，竞争对手逐渐加强，市场竞争激烈，产品成本上升，研发骨干流失，制约企业的持续发展。

NA 公司的成本劣势：市场营销缺少整体规划，缺少战略性市场投资，合同数量多金额小，研发技术无市场信息支撑，研发资金匮乏，采购制度不完善，产品性价比、成本无保证，生产管理不规范，售后服务和市场反馈流于形式，职能部门人员冗余，费用过高等。

e、NA 公司的成本动因分析

NA 公司扩大的片式 LED 生产线，由于缺少技术支撑，在生产过程中经济出现机器调试错误，产品不合格和产品辅助材料不匹配的情况，造成这种状况的原因在于公司管理人员在没有分析企业资源的情况盲目扩大生产，以致于事与愿违。

NA 公司是典型的工业制造高新技术企业，固定成本较高，技术要求也较高，生产能力水平对成本的影响较大，固定资产的维护是产品单位成本的主要部分。NA 公司需要通过整合产品资源，加强人力资源管理和研发水平，利用各产品间的相关性，优化生产作业流程，提高设备的利用效率，以降低产品单位固定费用。

另外，企业内部的物资流、人员流和信息流也可以进一步改进：整合设备、员工和研发资源，以降低成本为核心，建立全面质量管理和预算管理体系；建全人员招聘、培训、晋升和职位轮换制度，培养全面人才；加快企业内外部管理信息化进程，寻求与上下游企业合作的机会，以价值链为基础降低成本。

6. 2. 3 战略性规划和设计

a、战略目标的定位

通过上述的分析，NA 公司将战略成本管理战略定位为：从价值链上，NA 公司开始尝试向上游发展，投资了 B 公司 LED 芯片项目，NA 公司只占 15% 的股份，不是项目经营管理和技术的主导，与 B 公司是战略合作伙伴。同时计划引入 MOCVD 生产线及相应的芯片生产设备，形成产业价值链的纵向整合，这都为企业现有的封装业务提供支持。

除了资源整合外，NA 公司还进行了智能长寿命 LED、新型高导热 LED 封装基板、中功率 LED 器件以及国产芯片 LED 等一系列课题项目的研发，一方面是形成企业自身的核心竞争力，另一方面是配合现有的技术和投资方向，从源头上进行成本管理。

b、企业价值链的优化和调整

NA 公司现行生产所需的材料购进和产品销售都采取物流方式运输，每年的运输成本高达几百万元，企业可以进行企业自行运送方式的可行性分析，与物流运输方式进行对比，选择一种更为节省便利的方式。

在企业内部，首先由销售部与客户签订销货合同，然后将定单送交生产管理部根据库存进行原料采购，并安排生产，最后由生产线将货物入仓，仓库按定单发货。每个过程都需要领导审批后才可以进行下一环节。这种组织结构管理方式造成了业务流程缓慢，影响了交货时间，同时大量的定单积累，又会要求工作人员加班加点，从而支付更多的人工费用，这无疑加大了成本的投入。通过研究分析，企业引入了信息化工程，通过信息化优化了业务流程，同时采取了改进的最优安全存货量，在保证定单供应的同时，保留必要的存货，减少了加班加点，保持生产流程的持续性，提高了设备的使用效率。

c、企业成本动因设计

首先，通过调整产品结构，实现规模经济。NA 公司通过较为科学的方法分析了生产规模与单位成本之间的关系，扩大 LED 产品生产规模，从而降低单位产品成本。例如，NA 公司经过测算，确定了年产 1 千万灯条的规模经济产量，产品单位成本比以前降低了 15%。

其次，采取整合策略的调整，获取竞争优势。整合方式一方面会提高效率，降低生产成本，但是另一方面也会使长期的、固定的费用和人力投入上升，造成组织庞大、组织弹性降低，可能导致竞争地位的削弱，无法及时适应市场变化。NA 公司在产品种类试制和封装生产方面解除了整合策略，而在产品研发、材料自制和销售方面采取了整合策略，从而在产品生产的源头上控制了成本，并实现了向行业上游的发展。

再次，实施先进的作业成本法，实现网格化的生产成本控制。NA 公司重新升级了 ERP 系统，设立了近 3000 个作业，通过现代化的手段，成本实现按人工、产品种类、生产过程、车

间、数量的多样成本计算方法，可以获取各种成本资料，这一制度，提高了员工的成本控制意识，使 LED 产品的生产成本降低了 13%。

另外，NA 公司坚持产品设计和研发人员必须到生产车间实习操作。研究产品的功能、材料、外观，发掘产品生产过程中的成本降低潜力，增进生产工人与研发人员的沟通，整个企业的学习氛围不断强化，适应市场的能力不断加强。

6. 2. 4 战略性业绩评价和反馈

NA 公司战略成本管理的业绩评价采用平衡计分卡，分别从财务、客户、内部运营和学习与成长四个角度对企业的战略成本管理实施情况进行度量，并将实施结果反馈给各个阶段，各个阶段根据结果进行战略成本管理工作的修正。具体过程如下：

第一，确定四个角度的评价指标。评价指标分为正向指标和逆向指标，前者越高越好，如客户获得率、经济增加值等；后者越低越好，如产品成本。正指标的修正值为 1，负指标的修正值为-1。

第二，将评价指标标准化。由于不同计量单位的评价指标不具有横向可比性，需要将其转换为无量纲数值。其计算公式为：

$$y_i = \frac{x_i - \bar{x}}{SD}$$

其中， y_i 为评价指标的无量纲数值， x_i 为评价指标的本期实际值， $\bar{x}$ 为该指标的行业平均值，SD 为指标样本的标准差。

第三，将标准化的结果计算单项指标的分值。将无量纲数值 y_i 乘以其权重，再乘以修正值对其进行调整，结果就是该指标的分值。

第四，计算各角度分值和总分值，将四个项目中的各指标的分值加总，就是该项目的业绩分值，四个项目指标的分值总和，就是企业的战略成本管理业绩总分值。

第五，分析不同时期的各指标、各项目分值的变化，将信息传递给有关部门和相关人员，对战略成本管理工作进行修正，并确定以后的战略成本管理工作的重点。

通过战略成本管理措施的推行，NA 公司的营运成本得到大幅降低，企业在内部业务流程方面的改进效果明显，虽然有的方面指标分值不高，但企业已经开始采取方案进行治理，积极为成本控制和降低寻找有效途径。

6.3 我国中小企业实施战略成本管理的建议

我国的战略成本管理理论仍处于初级阶段，管理实践尚未形成规模，中小企业由于规模小，管理相对简单，在中小企业中实施战略成本管理还会遇到各种困难和问题，针对中小企业，如何运用战略成本管理的方法来进行成本控制以建立和保持自己的竞争优势，提高企业在市场中的竞争力，是一个不断改进和完善的过程。以下为本人根据自己的认识和理解提出的一些建议，仅供参考。

6.3.1 实施战略成本管理要以企业战略为指导

企业战略是企业发展的旗帜，是企业经营活动的指导，而成本管理是决定了企业经营活动成败的关键，所以成本管理要与企业制定的战略相适应。企业战略的制定基础首先依靠的是核心能力，核心能力建立的途径有内部整合和外部扩张。内部整合主要是合理配置企业已有的资源，在一定的资本结构和技术范围内提高生产效率。其次依靠的是竞争优势，竞争优势的取得可以通过建立顾客忠诚度、与供应商保持良好关系、招募高效的员工以及低成本运营。

6.3.2 改进企业的组织结构，设计合理的生产程序

企业组织形式的扁平化可以促使领导与员工之间进行有效的沟通和协作，以最优的效率机制来进行管理和生产。高效的生产工序可以消除生产过程中的非增值作业，提高增值作业的效率。企业内部资源的合理配置一方面可以提高资源的使用效率，减少资源的浪费，另一方面还可以避免利用高于自制成本的市场成本，给企业带来联合作业的高效性。

6.3.3 全面推行信息技术

战略成本管理对信息的要求较高，涉及范围广，信息含量大，与现行的财务会计和管理会计所需要的信息有很大的不同，并且需要对获得的资料进行详细的分析和处理。单纯依靠人工来完成，工作量会很大而且也不够准确，这就要示企业引进先进的信息技术，建立网络化的信息系统，来满足战略成本管理对信息的要求。同时企业在内部建立信息化的沟通体系，可以缩短内部员工之间、内部与外部之间的交流时间，拓宽交流的范围，实现规范化的管理，提高工作的效率，保持企业与社会同步协调发展。

6.3.4 从长远规划，在细处着手

成本管理是一个逐渐改进的过程，成本改进会有一个最大限度，在极限内，改进的增加会达到收益的递减点，但是任何一个成本优势都是会被模仿和侵蚀的从而使成本管理变得更加艰难。而进一步的成本优势的建立就需要新的技术和理念支持。所以战略成本管理应根据

企业的需求和能力及企业的战略目标进行规划和设计，但是在实施的过程中要有明显的指标和考核制度，不能使战略成本管理停留在书面，流于形式，要脚踏实地，一步一步进行。

6. 3. 5 培养企业的创新精神

创新是中小企业成长的基础，我国企业要想在科技日新月异、瞬息万变的环境中生存，就必须保持不竭的创新能力，要从战略高度认识创新对于企业竞争力的重要性。企业管理人员要鼓励员工创新，要加大创新的投入，在文化、组织、技术、思维和管理等方面不断发掘，在成本管理方面充分发挥员工的主动能动性。另外，还应该积极的培养人才，为企业的发展储备有用的人力资源，给企业战略成本管理的实施提供保证。

结论

在市场竞争日益剧烈的今天，传统的一些成本观念和方法面临着巨大的挑战，加强企业成本管理的理论研究和实践势在必行。战略成本管理作为一种先进的成本管理方法，它保留了传统成本管理方法的优点，同时改进了传统成本管理方法的不足，并在其他方法进行了创新，到目前为止其发展历史也只有 20 多年，作为一种新生事物，其本身还有许多不成熟和不完善的地方。如何丰富和完善战略成本管理，并将其先进的成本管理理念和技术分析工具应用于实践，成为战略成本管理研究和推广的重点。

本文通过对中小企业成本管理方面问题的剖析，肯定了在中小企业实施战略成本管理的必要性，结合成本管理的理论和典型模式，并借鉴国外的先进经验，提出了战略成本管理应用模式的基本框架，但遗憾的是，由于企业客观环境的多样性以及本人能力的限制，再加上仅有的应用案例无法获取准确的数据，本文设计的战略成本管理应用模式是否可以得到广泛应用，无法检验其实施效果。论文在写作前期虽然进行了充分的调研，查阅了大量国内外的相关资料，但是由于战略成本管理在中国实践案例很少，缺少相应的数据，难以进行实证分析，研究内容不免偏重于理论。这也是作者今后进一步深入研究的方向。

参考文献

- 【1】黄璘. 战略成本管理基本框架. 四川会计[J]. 1999, 6:5-9.
- 【2】张鸣, 颜昌军. 成本战略管理——基于可持续发展研究[M]. 清华大学出版社. 2006. P78—91
- 【3】许金叶, 孙晶. 成本会计——基于价值管理[M]. 厦门大学出版社. 2009. P110—119
- 【4】余海宗. 战略成本管理: 成本管理新思维. 理论与改革[J]. 2007, 2. P63-65.
- 【5】刘毅军, 冯磊. 战略成本管理探微. 财会月刊[J]. 2009, 2. P33-35.
- 【6】陈轲. 企业战略成本管理研究[M]. 北京: 财政经济出版社, 2001. P30—35
- 【7】史蒂夫·卡普兰. 中小企业如何做大做强[M]. 机械工业出版社, 2008. P47—53
- 【8】陈良华. 基于泛会计概念下成本计量研究[M]. 中国人民大学出版社. 2005. P97—102
- 【9】刘力刚. 企业持续发展论[M]. 经济管理出版社, 2001. P51—53
- 【10】[美]C. W. L. 希尔, G. R. 琼斯. 战略管理[M]. 中国市场出版社, 2008. P216—224
- 【11】凯瑟琳娜·斯腾詹, 乔·斯腾詹. 成本管理精要[M]. 中国人民大学出版社, 2004. P143—146
- 【12】尤登弘. 微利时代的企业领先策略[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2008. 3. P148—155
- 【13】陈轲, 高伟. 关于战略成本管理问题的探讨[J]. 财贸研究, 2001. 06. P17—19
- 【14】刁志波. 战略成本管理在企业中的运用[J]. 中国乡镇企业会计, 2002. 01. P23—24
- 【15】李春侠, 谢守祥. 我国中小企业竞争力现状分析与策略选择[J]. 企业活力, 2005. 2. P8—11
- 【16】王君祥, 马发展. 日本发展中小企业的特点及启示[J]. 环球经济. 2002. 03. P37
- 【17】纪广军. 中小企业核心竞争力构筑研究[D]. 天津大学. 2007. P42
- 【18】林民书. 中小企业的生存及其发展问题研究[D]. 厦门大学. 2001. P11
- 【19】张文祥. 市场经济环境下企业成本管理问题的研究[J]. 财务与会计导刊. 2005. 2. P7
- 【20】余蓓, 孟宪忠. 中国中小企业传统生存空间前景研究[J]. 安徽农业科学, 2006. 07. P15
- 【21】吴瑞丽. 临汾市中小企业可持续发展研究[D]. 山西大学, 2010.
- 【22】郑珍烟. 浅谈在我国推行战略成本管理[J]. 科技情报开发与经济, 2006. 08. P12
- 【23】陈娟, 许宁. 以提高客户满意度为目的的营销问题管理模式[J]. 安徽电气工程职业技术学院学报, 2008. 02. P45

- 【24】杨安民. 论现代企业的成本管理[A]. 第十届中国科协年会论文集（四）[C]，2008. P10
- 【25】李玉刚. 企业战略管理行为研究[D]. 中国农业大学，2000.
- 【26】缪飞翔，田冠军，董延安. 有关企业成本管理战略定位的思考[J]. 财会月刊，2003. 03. P14
- 【27】万寿义，王政力. 战略成本动因分析在战略成本管理中的应用模式研究. 中国会计学会 2005 年学术年会论文集（下）[C]，2005. P9
- 【28】林万祥，符刚. 战略成本管理的新突破：基于蓝海战略的分析框架. 中国会计学会 2006 年学术年会论文集（下）[C]，2006. P18
- 【29】郑洪帖. 战略成本管理和作业成本法的结合研究[D]. 重庆大学，2002.
- 【30】吴媛媛. 战略管理会计与构建企业竞争优势[J]. 商场现代化，2006. 24. P17
- 【31】万寿义. 现代企业成本管理研究[M]. 东北财经大学出版社. 2004. P27—31
- 【32】汪倩. 中小企业信息化建设面临的障碍及对策[J]. 现代情报，2004. 02. P22—24
- 【33】乐艳芬. 试谈现代企业成本管理的变革[J]. 上海会计，1999. 05. P32
- 【34】康建中. 持续竞争力：公司战略管理的核心[J]. 安徽大学学报，2003. 04. P22
- 【35】焦跃华，袁天荣. 论战略成本管理的基本思想与方法[J]. 会计研究，2001. 02. P41
- 【36】王秋红. 高新技术企业的战略成本管理. 中国管理信息化，2006 年 3 月第 9 卷第 3 期
- 【37】Charles T. Horngren, Gary L. Sundem. Management Accounting. 10nd. Prentice-Hall, 1996. P27—31
- 【38】Kevin Lane Keller. Strategic Brand Management: Building, Measuring and Managing Brand Equity. New Jersey: Prentice-Hall Inc, 1998. P42
- 【39】Kenneth Simraonds. Strategic Management Accounting. Handbook of Management Accounting[M]. Second edition. Gower Publishing, 1998. P103—118
- 【40】John K. Shank. Analysing technology investments—from NPV to Strategic Cost Management. Management Accounting Research. 1996. P210—213
- 【41】M. Bromwich. The Case for Strategy Management of Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. Accounting, Organization and Society. 2001, Vol. 15. P97—102
- 【42】Jack Shank, V Govindaraan. Strategic Cost Management: The new tool for competitive advantage. Free Press. 1993. P41—45
- 【43】Capaldo, Guido. The Evaluation of Innovation Capabilities in Small Software Firms: A Methodological Approach. Small Business Economics. Dec. 2003. P72

- 【44】Simmonds K. Strategic Management Accounting[J]. Management Accounting (UK). 1981, Vol. 59. P54
- 【45】Charles W. L. Hill, Gareth R. Jones. Strategic Management[M]. The China Market Press. 2008. P43—44
- 【46】Robert S. Kaplan, David P. Norton. The Balance Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press. 1996. P82—84
- 【47】Jeffrey F. Rayport, John J. Sviokla. Exploiting the Virtual Value Chain. Harvard Business Review, 1995.
- 【45】Leonard, Dorothy. Well springs of Knowledge: Building and Sustaining the Sources of Innovation. Harvard Business School Press Books, 1998. P51
- 【48】Sikka, Pawan. Technological innovations by SMEs in India. Technovation. May99. Vol. 19. P47
- 【49】Barnhart, S. Rosenstein S. Board composition, managerial ownership, and firm Performance: an empirical analysis. The Financial Review 33, 1998.

致谢

光阴似箭，转眼间三年的研究生生活即将结束，经历了找工作的坎坷与喧嚣，我深深体会到论文写作过程中的思考与宁静。回首这三年的求学历程，我非常感谢那些引导我、帮助我、激励我的人，我心中充满了感激。

首先感谢导师宋文彪教授，从论文最初的选题、设计论文提纲到后来的初稿、修改和定稿，每一个过程都是在宋老师的悉心指导下完成的，宋老师待人和蔼可亲、治学严谨、视野广阔，为我营造了一个良好的学术氛围。作为老师，点拨迷津让人如沐春风；作为长辈，关怀备至让人感念至深。感谢他对我无私的指导和帮助，以及耐心的进行论文的修改。以此谨向宋老师表示我最诚挚的敬意和感谢。

同时，我还要感谢研究生学院的所有教导过我的老师们，是你们让我在研究生期间学习了会计学、税法、审计、财务管理等课题最前沿的知识，你们渊博的常识、严谨的工作作风和对研究的奉献精神让我受益非浅。我会在我今后的人生道路上以你们为榜样，坚持不懈，奋勇向前。

由衷的感谢我的室友和同学，感谢你们对我无私的帮助、支持、鼓励和照顾，与你们在一起的日子终生难忘，祝福我们都能幸福快乐。

最后，感谢参与我的论文评审和答辩的各位老师，衷心感谢你们为此而付出的宝贵的时间和辛勤的劳动，谢谢！

攻读硕士学位期间发表的论文

- 【1】《论目标成本管理》，《新财经》，2010 年第 9 期。



山西财经大学
SHANXI UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS

硕士学位论文

THESIS FOR MASTER'S DEGREE