

战略成本驱动因素的管控研究

傅元略

(厦门大学 会计发展研究中心/管理学院, 福建 厦门 361005)

摘要：我国企业能否继续保持低成本的竞争优势？这是一个复杂的热点问题。首先，本文围绕这一问题，创立了“资源耗用—成本优势提升”辨识方法来分析战略成本驱动因素。其次，将五项战略成本驱动因素、目标设定、内部报告与资源配置优化、责任人激励优化、再创战略成本优势相融合，建立了战略成本管控的创新理论框架。再次，以此理论框架为基础建立成本管控数学模型，旨在解决最优五项战略成本驱动因素策略的执行、战略成本管控机制目标的实现和责任人激励融合的难题。最后，借助已建立的数学模型从理论上探讨了责任人的战略成本管控目标和再创战略成本优势的一致性的问题。

关键词：成本优势；战略成本驱动因素；战略成本管控

中图分类号：F275.3；F406.72 **文献标志码：**A **文章编号：**2095-8838(2015) 04-0003-11

一、引言

我国企业能否继续保持低成本的竞争优势？这是当前一个热点和难点问题。我们认为现有的管理会计方法和理论很难解答这个亟待解决的难题。本文打算从如下两个问题入手进行探索性研究：

第一，目前我国企业的成本优势不能再依赖于传统成本削减的方法，更不能依赖于传统的低人工成本和廉价的自然资源，那么应当如何再创成本优势，已成为实务界和学术界共同关注的理论难题。

第二，能否建立一套战略成本管控的理论来破解成本优势的可持续性问题，已成为管理会计在战略成本管理方面发挥作用的关键。

上述的两个问题实际上也是全球管理会计和财务管理的前沿理论问题。本文试图从再创战略成本优势的战略成本驱动因素和成本管控机制两方面入手，结合管理会计学、战略管理、财务管理和制度经济学等多学科交叉视角来研究上述的问题。

二、成本管控研究现状及分析

国内外的战略成本管理和打造成本优势的研究是管理会计的热点话题。McKinsey & Company(2008)、Anderson 和 Dekker(2009a；2009b)研究发现大多数企业迫切需要一种新的成本管理方法来再创企业的竞争力。从Cooper(1988；1989)提出ABC法(作业成本法)，到Shank 和Govindarajan(1993)的战略成本管理，再到Cooper 和Slagmulder(1998a～1998d)的战略成本管理模型，这些研究的核心思想是把成本

收稿日期：2015-05-31

基金项目：国家自然科学基金项目(71372073)；教育部人文社会科学重点研究基地重大项目(12JJD790011)

作者简介：傅元略(1953-)，男，福建仙游人，教授，博士生导师。

管理与战略管理相融合。而且Grundy(1996)进一步提出成本管理问题是一个战略性的问题,其后Cooper和Slagmulder(2004)还探讨了在客户和供应商之间的跨越组织边界的战略成本管理技术,以实现上下游企业共同合作来打造低成本优势的目标。Anderson(2006)将战略成本管理作为战略实施评价和战略决策的工具。而且他将战略成本管理区分为两种形式:一是关注建立竞争性成本结构的结构性成本——组织结构动因、投资决策动因和经营杠杆动因(Shank和Govindarajan,1993)管理,二是关注战略执行的执行性成本(常用的绩效动因)管理。Anderson和Dekker(2009a;2009b)从供应链管理的角度探讨了战略结构性成本和执行性成本的管理,前者侧重于从组织设计、产品设计和流程设计来研究结构性成本管理,后者从会计计量和分析来研究战略执行的效率和效果。Nixon和Burns(2012)研究发现,管理会计创立了有关的方法和理论支持战略管理实务,但很多技术和方法的应用寿命较短。同时他们还提出将企业间的协同管理看作一种战略资源,这与Fu(2007)研究得到结论是一致的。尽管两种类型的成本管理都很重要,但人们并不充分了解结构性成本的管理方法(Anderson,2006),而且到目前为止,管理会计在结构性成本管理问题上也没有发挥显著的作用。如Lord(1996)、Shank(1989)和上述文献所研究的,管理会计历来关注执行性成本管理和企业的生产(制造)环节,但战略成本驱动因素辨识和管控的相关研究还非常少。

在国内,余绪缨(1997)创立了与《孙子兵法》相结合的支持战略决策和战略控制的“战略管理会计”的新框架。傅元略(2000)提出了支持战略管理的会计信息系统框架,该框架的目的是全面支持企业综合运筹的全过程,包括企业环境分析与能力分析、战略选择、战略实施和战略控制。为全面支持战略管理,王斌和高晨(2004)提出了管理会计工具整合系统。傅元略(2004)构建了价值流的战略管理会计,后续的研究成果还有跨企业边界的协同控制机制(Fu,2006)、E-供需链战略成本管理(Fu,2007)和企业集群成本协同管理效应研究(傅元略和屈耀辉,2009)。此外,国内近年也出现了一些专门研究战略成本动因分析和应用的文章,诸如万寿义和王政力(2006)、谢飞(2009),他们都是基于前面提及的Shank和Govindarajan(1993)、Cooper和Slagmulder(1998a~1998d)与Fayard等(2012)的战略成本模型及其结构性成本动因与执行性成本动因展开应用研究的。综上所述,国内关于战略成本管控的研究已形成了一个良好的基础,但关于战略成本管控的理论框架的研究还有待深入。

三、成本管控理论的突破:战略成本驱动因素的改进

Shank和Govindarajan(1993)提出了战略成本的定义:为实现企业长期竞争优势,寻求增强或保持其竞争优势地位而发生的成本。这类成本涵盖很广,如何辨别关键战略成本驱动因素并对这些关键驱动因素进行重点管控是本文要解决的关键问题,本节从理论层面来研究战略成本驱动因素。

(一)五项战略成本驱动因素的提出

Shank和Govindarajan(1993)的结构性成本动因(组织结构、投资决策和经营杠杆)理论以及Anderson和Dekker(2009a;2009b)进一步提出的供应链战略成本动因(外包、供应商选择、供应关系设计、产品和流程设计)理论等相关成本动因理论难以解决战略成本管控的成本优势提升问题,本文提出了企业“资源耗用—成本优势提升”分析的九个状态(见图1的 GE_{ij} , $i=1,2,3$; $j=1,2,3$),应用资源观理论和权变理论,提出了战略成本驱动因素(战略管理层面的成本“推动力”因素),并将“资源耗用—成本优势提升”的关系融入驱动因素。这些驱动因素可分为五项(见表1)。

在本研究中,我们将以表1的五项驱动因素为导向,通过分析提出五项驱动因素的初步指标体系。本文侧重于对战略成本驱动因素的辨识和管控以及资源耗用与成本优势提升的相互影响进行研究。

(二)战略成本驱动因素辨识图示法

本文将上述五项驱动因素定性分析的结果与再创战略成本优势相结合,以实地调研和观测的数据为基础,把定性和定量相结合来辨识这五要素的战略成本驱动因素指标。首先,提出“横轴为资源耗用和纵轴为成本优势提升”的九格辨识图,建立企业再创战略成本优势的战略成本驱动因素指标(变量)图示辨识模型。其次,应用这一模型对五项战略成本驱动因素进行分析,建立战略成本驱动因素与成本优势提升的相互关系。最后,用图1的战略成本驱动因素图示辨识法,直观地分析各驱动因素对企业成本优势再创的影响程度。

表1 考虑“资源耗用—成本优势提升”的五项战略成本驱动因素

战略成本驱动因素	基于战略管理层面的成本推动力说明	应考虑的“资源耗用—成本优势提升”的关系
规模扩张	规模的扩大（总资产规模、人力资源规模、负债规模、流动资产规模等）是决定固定成本和资金成本的关键推动力。	应用规模扩张来驱动成本优势提升，可能使得资源耗用大、提升成本优势不确定因素较高。
资源共享	企业的许多可共享资源（尤其是无形资产）可带来效率的提高或成本的降低。	应用资源共享，其耗用资源最小，而可能收效很大。
经营特性	企业所处的行业、所拥有资源的特性、经营特色、供应链纵向深度等经营因素对采购成本、营销成本和总成本起到很大作用。企业政策、内部制度和治理都会影响经营特性。	营造经营特性，需要耗费较大资源，而可能的收效或高或低。
革新与研发	保持技术领先和研发投入力度对竞争力再创有直接的推动，但会加大当期的研发总成本。这里所考虑的研发，主要指技术开发，也包括新产品设计。	抓革新和研发，对企业发展具有长期的增效作用。
企业政策	企业政策能直接改变或影响各种作业耗费资源的方式方法以达到资源耗用优化，这一驱动因素具有很丰富的内容。	抓企业政策创新可以以较低的资源耗用取得较大的成本优势提升。



图1 战略成本驱动因素“资源耗用—成本优势提升”辨识图

本驱动因素图示辨识。应用专家评分法进行量化图示分析，确定战略成本驱动因素的重要程度和它们的“资源耗用—成本优势提升”坐标图。借助驱动因素图示辨识和坐标图，可得到如下三个命题：

- (1) 企业政策和资源共享两项战略成本驱动因素，以很低的资源耗用，获取较高的再创战略成本优势。
- (2) 规模扩张这项战略成本驱动因素，需很高的资源耗用，但成本优势再创效力较低。
- (3) 合理的革新和准确的研发投入，可以大大提高再创战略成本优势。

上述的命题，可以通过问卷调查研究法来验证。也可用实地调研数据量化分析识别出案例企业对企业再创战略成本优势具有重大或较大影响的战略成本驱动因素指标，并描绘战略成本驱动因素指标的资源耗用和成本优势再创的路径，为下一步针对重要的战略成本驱动因素指标进行深度实地研究和控制行为优化奠定基础。

四、战略成本驱动因素管控框架

在图1中，应用专家评价法估计确定每个战略成本驱动因素的重要程度。本文对16位专家进行了问卷调查，根据表1的战略成本驱动因素说明，按测评表（表2）对五项战略成本驱动因素的资源耗用和其对成本优势的影响进行测评（满分为10分）。

测评的结果如表3所示。根据表3的测评结果可描绘出如图1的五项战略成本驱动因素的位置图。当然，也可以将五项驱动因素进一步细化成具体的指标而后进行图示分析。

（三）战略成本驱动因素辨识分析

本文突破传统的成本动因和战略成本管理理论的约束，提出高管层决策适用的战略成本驱动因素，构建“资源耗用—成本优势提升”九格辨识图来实现战略成

表2 专家对五项战略成本驱动因素的评分说明

战略成本驱动因素	资源耗用程度 (耗费小→耗费大)(1→10)	成本优势再创程度 (程度低→程度高)(1→10)
规模扩张	发展规模的扩张比较耗费资源,可能给企业带来更高的固定成本。	规模扩张对市场占有率、销售收入有直接的正面影响。但对成本率可能有负面影响。
资源共享	企业的许多可共享资源(尤其是无形资产)最能节约资源耗用,可带来许多直接效益。	资源共享对成本优势的几个方面均有正面的影响。
经营特性	经营特色、供应链纵向深度的扩张类似于规模扩张,需要较长时间周期和资源耗用。	经营特性对企业持续发展、市场占有率和企业价值创造具有正面的推动,但对成本率可能有负面影响。
革新与研发	革新是仅次于资源共享容易产生效益的。保研发会耗费较多资源,但对竞争力再创有直接的推动。	革新和研发对企业发展能力和价值创造能力再创具有直接的推动力。
企业政策	企业政策能直接改变或影响各种作业耗费资源的方式方法以达到资源耗用优化,这一驱动因素与企业资源共享具有同工异曲之功能。	企业政策对盈利能力、发展能力、价值创造能力和市场占有率再创均有正面的作用。

表3 专家对五项战略成本驱动因素的评分结果

战略成本驱动因素	专家评价	坐标对应位置 and 解释
规模扩张	16位专家中有14位专家给资源耗用程度打9分;而一半以上的专家给企业再创战略成本优势打4分以下。	坐标(8.5, 3.2) 高资源耗用,较低效再创战略成本优势;属于低度关注。
资源共享	16位专家中有13位专家给资源耗用程度打2分;而所有专家给企业再创战略成本优势都打9分以上的高分,甚至有5位专家打10分满分。	坐标(2.1, 9.4) 低资源耗用,高效再创战略成本优势;属于重点关注。
经营特性	16位专家中有12位专家给资源耗用程度打5分;而所有专家给企业再创战略成本优势都打4分以下的低分。	坐标(5.6, 3.8) 中等资源耗用,较低效再创战略成本优势;属于分析关注。
革新与研发	16位专家中有11位专家给资源耗用程度打8分以上;而所有专家给企业再创战略成本优势都打7分左右。	坐标(8.4, 7.2) 较高资源耗用,较高效再创战略成本优势;属于分析关注和重点关注的交叉。
企业政策	16位专家中有15位专家给资源耗用程度打2分左右;而所有专家给企业再创战略成本优势都打7分以上。	坐标(2.3, 7.5) 较低资源耗用,较高效再创战略成本优势;属于重点关注。

本文拟根据 Ferreira 和 Otley (2009) 提出的管理会计系统集成框架、Hurwicz 和 Reiter (2006) 的经济机制设计和傅元略 (2014b) 构建的管控机制,结合本文所提出的战略成本驱动因素,创建以管控机制为核心的战略成本管控创新框架。

对于一个以管控机制为核心的战略成本管控创新框架,它应当考虑战略成本驱动因素的管控,更重要的是,应考虑如何将这项驱动因素的管控责任与其核心的三要素(目标设定、内部报告和责任激励)结合。从图2可以发现,本文所创建的成本管控机制对五项战略成本驱动因素进行管控,将战略成本驱动因素、成本管控机制和再创战略成本优势三者融合在一个框架中。这一新框架有效地将目标权衡理论(傅元略, 2014a)和机制设计理论应用到战略成本驱动因素的管控过程,力求将目标设定、内部报告与资源配置优化、责任人激励优化、再创战略成本优势相融合,改进了早期的战略成本管控只考虑企业内部的可货币化度量因素的不足。这个框架强调战略成本目标制定要考虑规模扩张、共享资源、经营特性、革新与研发、企业政策五项驱动因素,同时也强调这五项驱动因素与再创战略成本优势的对应关系,具体分析如下:

(一) 从五项驱动因素看再创战略成本优势

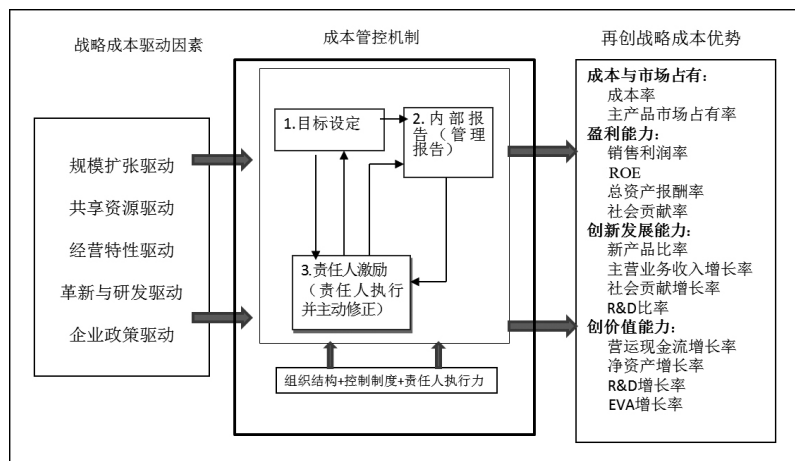


图2 战略成本管控创新框架

也包括企业内各生产要素之间的协调程度对企业的影响。可选择成本率（销售成本/销售收入）和主要产品市场占有率（企业主要产品销售量/全国相应产品消费量）指标来衡量。规模扩张和企业政策这两项战略成本驱动因素对市场占有率增加有直接影响，同时，企业政策和资源共享这两项战略成本驱动因素对销售成本率会产生直接降低作用。革新与研发、经营特性也会对成本率和市场占有率产生一定的影响。这些分析说明了五项战略成本驱动因素对成本和市场占有均有直接的作用。

2. 盈利能力。盈利能力是反映企业生产经营活动状况的主要指标之一，也是成本优势再创应该考虑的重要方面。通常企业盈利能力可以选用如下四项指标：销售利润率（营业利润/主营业务收入）、总资产报酬率（净利润/总资产平均余额）、净资产收益率ROE（净利润/净资产）、社会贡献率 $[(EBIT + \text{流转税} + \text{工资} + \text{福利}) / \text{总资产}]$ 。本文所提出五项战略成本驱动因素，都对盈利能力中的利润（含EBIT）有直接的影响，尤其是资源共享、革新与研发和企业政策影响较大。另外，盈利能力方面也可以考虑某些非财务指标，诸如顾客满意度和企业内部流程管控，也与五项驱动因素有直接或间接的关系。

3. 创新发展能力。企业创新发展能力可帮助企业获得许多新技术和方法，从而为企业开发新产品、赢得竞争优势创造条件。本文选用如下四项指标：新产品比率（新产品销售收入/全部产品销售收入）、主营业务收入增长率（本期主营业务收入增长额/上年主营业务收入）、社会贡献增长率（本期社会贡献/前期社会贡献-1）、R&D比率（R&D投入/销售收入）。革新与研发、企业政策、资源共享和规模扩张四项驱动因素直接对创新发展能力产生推动作用，然而，经营特性驱动因素也会影响企业创新发展。

4. 创价值能力。创价值能力是从长期发展的角度来度量的，本文选择营运现金流增长率、净资产增长率、EVA增长率、R&D增长率（本期R&D投入/前期R&D投入-1）。企业创价值能力也是一项非常综合的指标，它与研发和革新、企业政策、资源共享三项驱动因素有密切的联系，这三项驱动因素对创价值能力有直接的作用。另外，企业经营特性和规模扩张对创价值能力也有一定的作用，但与前面的三项相比其作用弱了许多。

（二）战略成本驱动因素管控框架详解

如图2的箭头走向那样，其结构图中的三部分是一个整体。因此，如何描述三部分之间的融合性关系也就成为本小节的核心内容。

1. 目标设定与五项驱动因素

在成本管控中，责任人的目标通常与绩效管理和全面预算控制的目标相结合。本文根据驱动因素—责任人目标新模式，将五项战略成本驱动因素所对应的成本优势再创的关键指标与企业的激励指标相融合。例如，上述再创战略成本优势的14个主要指标可以融入各责任中心的目标设定，并作为对各责任中心负责人和员工进行考核评价的关键指标。这里强调的责任人目标设定，是以战略成本驱动因素为基本动力的，所设定的指标都与战略成本因素建立对应关系并融入责任人的业务过程，以保证责任人在执行业务过程中时刻铭

战略成本优势不是单纯体现在低成本方面。正如Ellram和Stanley(2008)研究得到的结论：企业应用战略成本管理的目的不仅仅在于减少成本，更重要是通过战略成本管理的努力促使财务业绩改善并转化成竞争优势。笔者赞同Ellram和Stanley(2008)的结论，为此本文提出了战略成本优势更重要的表现为成本与市场占有、盈利能力、创新发展能力和创价值能力等方面的提升：

1. 成本与市场占有。成本与市场占有优势反映企业的基本竞争水平，既包括外部环境对企业的影响，

记着战略成本驱动因素。

2. 内部报告与五项驱动因素

内部报告体系是一个反映战略成本驱动因素的信息交流系统。要使管控机制有效运行,必须要求录入管理会计系统的数据都是真实、可靠的,还要求录入数据具有足够的完备性,即能够满足责任人决策的需要。Hurwicz(1960)指出信息问题(内部报告问题)是经济机制设计的主要问题之一。在信息不对称的条件下,人们可以在博弈决策过程中根据一定的策划对信息用户发出一些信息,这样会导致资源配置效率发生扭曲。那么,如何设计一种能使资源配置最优化的机制呢?Hurwicz(1960;1973)把这种经济机制定义为信息交流系统,并认为这个信息交流系统会碰到信息处理(计算)和信息传递这两个难题。对于一个企业来说,内部报告系统就是一个典型的信息交流系统。在这个系统中,责任人之间一般都以内报告的形式进行信息传递。内部报告体系按照事先制定的规则和程序,由管理会计人员对每一责任部门的业务进行跟踪计量和记录,并进行必要的加工处理形成内部报告(含资源配置的结果)发送给需要信息的监控人和用户(包括决策人)。管理会计为企业内部报告提供了各种合适的信息处理方式,因此企业管控机制设计,就是企业层面的微观经济机制设计。在信息的传递中,每一个企业必须设计一种可以把复杂的目标问题分解成小责任单位的责任目标的机制,并按其责任目标的要求提供责任报告(傅元略,2012)。在这种机制下,不同责任人关注着不同的责任指标及其内部报告。

此外,企业责任人的激励制度设计,要考虑各个责任人在追求个人利益的同时能够达到企业的战略成本驱动因素策略的目标。在很多情况下,企业责任人都具有一定的私人信息,这些信息会影响到责任人的行动和决策,这就会形成委托代理理论中的信息不对称。如何利用管理会计这一系统减少信息不对称和杜绝报告作假有待于进一步研究(傅元略,2012)。因此,在图2的框架中,要想通过成本管控机制得到能够产生帕累托最优的配置,必须权衡每个责任人的利益目标与企业的战略成本管控目标,促使个体的目标和组织目标趋于一致。

3. 管控机制、战略成本驱动因素与再创战略成本优势

图2实际上可以看作以再创战略成本优势为目标的集成了五项战略成本驱动因素的管控系统。它应用傅元略(2014b)所提倡的管控机制理论来研究战略成本驱动因素驱动再创成本优势。

(1) 强调五项驱动因素的管控贯穿于战略规划、实施、控制和评价的全过程。在图2中,不同责任中心的责权利目标将与再创战略成本优势有关的14个指标目标确定相结合,将战略成本驱动因素对应的成本优势目标分解到具体责任人的目标。这样的管控机制的建立,就突出了管控机制是以再创战略成本优势为目标。

(2) 通过管控框架实现五项驱动因素策略的快速响应。管理会计系统的控制机制设计中强调在战略规划和目标分解的环节应该考虑管控机制的快速市场响应,具体体现在对客户的快速响应和对供应商的快速响应。在快速响应目标的引导下,客户可以登录企业的网站参与产品设计并为产品和售后服务提供一些建议,供应商可以登录企业专门管控响应窗口,提出原材料和零配件的供货改进计划和采购成本协同管理建议。此外,一些实时业务的管控机制会根据应用软件中预先设定好的决策规则,通过系统对客户、供应商和竞争对手自动做出快速响应。这种快速响应主要表现为:通过成本管控机制中的控制系统落实到具体的责任人和执行人,以快速修正战略成本驱动因素策略执行的偏差。

(3) 五项驱动因素管控与业务管控的高度集成。本文将战略规划、战略实施和战略评价与主要业务流程(研发设计、采购、制造、销售、分配和物流、售后服务)的管控和支撑子系统(财务管理、会计、风险管理、技术支持和人力资源管理)的监控集成到图2的框架中。这个集成可以根据应用需要建立数据库,并将其映射到价值流数据库,通过数据库实时分析及控制所有业务流程的作业成本,并与前面的快速响应相结合,形成业务执行和管控的高度集成。

(4) 五项驱动因素融入内部报告体系。本框架将五项驱动因素的资源配置落实到责任人的责任和资源分配的过程,将责任指标的目标值及其执行过程的实际状态值全部纳入责任人的内部报告,这样对每一个责任人的每个活动的状态都可通过内部报告反映。这样的报告不仅能实时(或适时)地向不同层级的责任人汇报执行情况,而且可以作为绩效考核及其落实相应激励措施的基本依据。从而,这个框架系统可以实现内部报告体系与五项驱动因素的融合。

五、战略成本管控的数学模型及其优化

根据图2的理论框架和傅元略(2014b)提出的管控机制,可以把企业战略成本管控系统转换成一套数学模型,并将管控机制的目标设定、内部报告和责任人激励三要素融合到所创建的数学模型中。

(一) 战略成本管控模型

假定企业成本优势状态在一个战略规划期(如 n 年)内用一个矩阵 $CA=(CA_1, \dots, CA_n)$ 来表示。其中,列向量 CA_t 是指定评价期(或计划期) $t(=1, \dots, n)$ 的成本优势状态指标向量, $CA_t=(CA_{1t}, \dots, CA_{14t})^T$, 包含图2中最右栏的14个指标, 每一个成本优势状态指标均可表示为五项战略成本驱动因素的函数, 见模型(1)。

$$CA_{jt} = F_{jt}(d_1, d_2, d_3, d_4, d_5) \quad (j=1, \dots, 14) \quad (1)$$

这里 CA_{jt} 是第 t 期的成本优势状态函数, 是一个比较复杂的函数, 这一函数的复杂关系可以通过下面的系列模型得到一定解析, 通过具体的五项驱动因素的管控来实现成本优势目标, 见模型(2)。

$$CA_t^{\text{target}} = (CA_{1t}^{\text{target}}, \dots, CA_{14t}^{\text{target}})^T \quad (2)$$

企业选择一套战略成本驱动因素组合策略 $D_i = (d_1^i, \dots, d_5^i) (i=1, 2, \dots, N)$, 相应地, 指定策略的成本优势状态指标向量为模型(3)。

$$CA_t^{D_i} = (CA_{1t}^{D_i}, \dots, CA_{14t}^{D_i})^T \quad (3)$$

指定驱动因素组合策略 D_i 的状态值向量的每一个分量与目标的偏差可按模型(4)和(5)中的偏差距离函数来定义。

$$Dist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{\text{target}}) = \begin{cases} 0, & CA_{jt}^{D_i} - CA_{jt}^{\text{target}} \geq 0 \\ \frac{|CA_{jt}^{D_i} - CA_{jt}^{\text{target}}|}{CA_{jt}^{\text{target}}}, & \text{其他情况} \end{cases} \quad (j=2, \dots, 14) \quad (4)$$

特别注意, 成本率指标的偏差距离的计算公式单独列示:

$$Dist(CA_{1t}^{D_i}, CA_{1t}^{\text{target}}) = \begin{cases} 0, & CA_{1t}^{D_i} - CA_{1t}^{\text{target}} \leq 0 \\ \frac{|CA_{1t}^{D_i} - CA_{1t}^{\text{target}}|}{CA_{1t}^{\text{target}}}, & \text{其他情况} \end{cases} \quad (5)$$

从而, 企业选择了合理的权重 $(w_1, \dots, w_{14})$, 策略 D_i 的状态值向量的综合偏差可按模型(6)定义。

$$SynDist(CA_t^{D_i}, CA_t^{\text{target}}) = \sum_{j=1}^{14} w_j Dist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{\text{target}}) \quad (6)$$

因此, 从理论上说, 企业可选择一个五项驱动因素的策略 D_i 使得模型(7)成立, 那么 D_i 就是在上述条件下的最优策略。

$$\min_{D_i \in D} \{ \sum_{t=1}^n SynDist(CA_t^{D_i}, CA_t^{\text{target}}) \} = \min_{D_i \in D} \{ \sum_{t=1}^n \sum_{j=1}^{14} w_j Dist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{\text{target}}) \} \quad (7)$$

上述的建模以本文的创新理论框架为依据, 将管控机制的目标设定、内部报告和责任人激励三要素融入到数学模型(1)~(6)中, 同时也将对五项驱动因素的管控及其实现再创战略成本优势的目标变量嵌入这组数学模型, 以利于理论分析和实际系统设计。模型(7), 从理论上告知, 企业管理者可选择一个最优的五项战略成本驱动因素策略 D_i 。

(二) 目标设定及其优化

图2框架(战略成本驱动因素、成本管控机制、再创战略成本优势)的各部分均包含着不同管理层级的责任目标设定的优化问题。各层级的责任目标设定优化, 不仅强调企业整体的优化, 而且强调各责任人的目标设定的优化。因此, 在战略成本驱动因素管控目标的设定中, 必须考虑标杆企业成本优势状态指标 $CA_{jt}^1 (j=1, 2, \dots, 14)$ 、竞争对手成本优势状态指标 $CA_{jt}^2 (j=1, 2, \dots, 14)$ 和企业实际发展前景的成本优势预计状态指标 $CA_{jt}^3 (j=1, 2, \dots, 14)$ 三方面的权衡, 本文建议采用三种预估值的加权平均值, 见模型(8)。

$$CA_t^{\text{target}} = (CA_{1t}^{\text{target}}, \dots, CA_{14t}^{\text{target}})^T = \left(\sum_{k=1}^3 v_{1k} CA_{1t}^k, \dots, \sum_{k=1}^3 v_{14k} CA_{14t}^k \right)^T \quad (8)$$

模型(8)中的 $v_{jk}(k=1,2,3)$ 为成本优势状态向量第 j 分量的三个预测值的权重($j=1,2,\dots,14$)。其中14组不同权重可以由企业决策者或专家联合确定。这一目标设定要遵循挑战性、长远性和协同性原则,而且要考虑所设定的目标能否激励全体员工创造性地完成或超过既定目标,这就是目标设定优化的基本目的。

目标设定的优化是一个复杂而且需要权衡股东、债权人、员工、各管理层、上下游企业等多方利益的过程。因此,本文应用目标权衡理论(傅元略,2014a)来进行目标设定优化。

在前面,我们从五项驱动因素出发建立了战略成本管控优化模型(7),强调战略成本驱动因素策略管控的目标是再创企业成本优势。对于一个复杂的企业管控过程,应该考虑不同层级的责任人的目标不同,所关注的战略成本驱动因素有所不同,因此在延伸和推广模型(7)时的目标设定中应权衡这些不同责任人的需求,才能使得企业良性地运行,即模型(8)初步解决了不同层级责任人管控目标优化的具体问题。

(三) 内部报告及其优化

如何使管理会计系统所报告的信息既完备又不冗余,这是管理会计的一个难题。就本文的战略成本管控系统而言,其内部报告信息是否满足各层级的责任人和决策人的需要,直接影响战略成本管控的效率和效果。由于企业内外部环境经常在变化,战略目标需要进行适应和调整,所以内部报告的信息是动态的,内部报告很难做到理想的优化状态(所报告信息既完备又不冗余)。

因此,本文的内部报告可以简化成两方面的信息报告。一是对指定的第 t 期的战略成本优势状态向量 $CA_{it}^{D_i} = (CA_{it}^{D_1}, \dots, CA_{it}^{D_{14}})^T$ 的14个指标的目标值、实际值和偏差以及偏差的原因进行报告。二是对采用战略成本驱动因素策略 D_i 的相应业务和资源使用情况进行报告。

尤其是,本文的内部报告优化是根据成本管控机制三要素相互制约和联系来考虑的,也就是需考虑权衡目标设定和责任人激励的优化问题,即以满责任人和管理的需为优化目标。

内部报告优化的另一个重要层面是反馈报告中目标值与实际值的差异如何揭示其根本问题所在。若属于必须关注的偏差,应当追究其根本原因。如果是责任人对战略成本驱动因素管控不力造成的,则应立即提出改善驱动因素管控的具体措施;如果是设计或制度规定不完善造成的,则应当修订目标值的设定或修改制度的规定,并再次实施,以不断发现问题、改进管控目标设定和调节执行人的业务规范。因此,这一内部报告优化过程,实际上也是战略成本管控系统自我学习和自我完善的过程。

(四) 责任人激励及其优化

本文将责任人激励与模型(7)结合,同时考虑了完成目标和超越完成目标的奖励比例。假定模型(7)中的 $\min_{D_i \in D} \{\sum_{t=1}^n \sum_{j=1}^{14} w_j Dist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target})\}$ 是可验证的,那么最优长期激励政策可以通过下面的公式来确定。

责任人的薪酬由两大块组成:每年固定的年薪收入 $W_0 = (W_{01}, \dots, W_{0n})$ 和前面所描述的长期激励收入。经理人的第 t 年年薪收入见模型(9)。

$$W_t = W_{0t} + \alpha(t) \{1 - [\sum_{j=1}^{14} w_j Dist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target})]\} + \beta(t) \sum_{j=1}^{14} w_j^E EDist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target}) \quad (9)$$

在模型(9)中,根据五项战略成本驱动因素的管控目标实现程度来决定责任人的绩效薪酬, $\alpha(t)$ 、 $\beta(t)$ 这两个参数可以根据实际模拟仿真来确定,也可以用专家评价结合实际市场再创战略成本优势的关键指标(管控目标)来确定;超额完成既定目标的状态指标可按模型(10)和(11)来定义。

$$EDist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target}) = \begin{cases} 0, & \text{其他情况} \\ \frac{(CA_{jt}^{D_i} - CA_{jt}^{Target})}{CA_{jt}^{Target}}, & CA_{jt}^{D_i} - CA_{jt}^{Target} \geq 0 \end{cases} \quad (j=2, 3, \dots, 14) \quad (10)$$

$$EDist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target}) = \begin{cases} 0, & \text{其他情况} \\ \frac{|CA_{jt}^{D_i} - CA_{jt}^{Target}|}{CA_{jt}^{Target}}, & CA_{jt}^{D_i} - CA_{jt}^{Target} \leq 0 \end{cases} \quad (11)$$

w_j^E 是超额完成既定目标的状态指标之间的权重,与前面的权重 w_j 不相同,这里可以根据不同的考核责任人拟定不同的权重。

较长期的激励计算可以以模型(9)为基础,设计模型(12)定义长期(n 年)的激励薪酬。

$$W = \sum_{t=1}^n \{W_{0t} + \alpha(t)[1 - (\sum_{j=1}^{14} w_j Dist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target}))]\} + \beta \sum_{t=1}^n \sum_{j=1}^{14} w_j^E EDist(CA_{jt}^{D_i}, CA_{jt}^{Target}) \quad (12)$$

模型 (12) 中的参数 β 是各年 $\beta(t)$ 的权衡, 企业发展基础打得越好, 长期激励薪酬就越高。也就是说 β 不是简单各年 $\beta(t)$ 的平均, 应该考虑企业发展趋势, 可结合专家评价和实际市场再创战略成本优势的关键指标成长性来给出评价参数。

模型 (9) 的目的是计算年度激励薪酬, 企业更重要的是通过模型 (12) 计算一个较长的考核期 (n 年) 的长期激励薪酬, 以促使责任人着眼于长期发展。计算的基本规则为: 每年可以按模型 (9) 计算给予预付激励薪酬。而后, 可根据模型 (12) 进行汇算, 以达到战略成本管控的目标和再创战略成本优势的一致性。关于责任人目标和再创战略成本优势的一致性命题还需要进一步的实证研究和实践检验。

模型 (12) 是模型 (9) 的扩展, 其责任人激励优化的常规操作从两方面进行: 一是货币化薪酬 (含绩效薪酬和福利) 激励, 这种优化通过责任绩效与报酬紧密挂钩, 主要体现论功奖赏的原则, 通过这种激励来激发责任人创造性地为企业创造价值, 这是激励优化的基本目标。二是将战略成本驱动因素的管控目标 (再创战略成本优势) 与责任人的激励融合, 也就是从模型 (9) 可以导出有关的命题: 战略成本管控的责任人目标与再创战略成本优势趋于一致。

此外, 模型 (12) 中还包含责任人的非货币激励的优化, 诸如岗位升迁、先进员工和经理人荣誉、在岗学习、鼓励自我学习再创工作技能、不同部门的轮岗培训等。这些方面可适当在业绩评价的非财务指标中有所体现。

模型 (12) 的应用, 必须结合前面强调过发挥责任中心或责任人的内部报告的作用, 通过优化目标设定、内部报告反映以及责任人激励来引导责任部门更好地完成战略成本管控的目标。这是成本管控机制所要达到的效果, 同时也强化了实现战略成本管控的责任人目标与再创战略成本优势的一致性。总之, 模型 (12) 解决了最优的五项驱动因素策略 D_i 的执行、战略成本管控机制目标 (再创战略成本优势) 的实现和责任人激励相融合的难题。

六、结论

本文提出以战略成本管控机制为核心的框架, 展示了一个集成战略成本驱动因素、成本管控机制和再创战略成本优势的系统, 并且以该框架为核心建立了一套数学模型, 提出了优化战略成本管控的具体措施。本文的主要贡献可归纳如下:

1. 突破传统的成本动因理论, 提出了战略成本驱动因素管控理论。本文应用资源观理论和权变理论, 突破传统的成本动因, 提出了五项战略成本驱动因素, 并以实地调研和专家评价的数据为基础, 构建了“资源耗用—成本优势提升”九格坐标图模型来实现战略成本驱动因素图示辨识。借助驱动因素图示辨识分析可得到结论: 有关企业政策和资源共享两项战略成本驱动因素, 可以以很低的资源耗用获取较高的再创战略成本优势; 革新与研发驱动力次优; 规模扩张最不可取。

2. 提出了战略成本驱动因素管控的创新框架。本文超越了传统成本管理理论, 将目标权衡理论 (傅元略, 2014a) 和机制设计理论应用到五项战略成本驱动因素的管控过程, 并将目标设定、内部报告与资源配置优化、责任人激励优化和再创战略成本优势相融合, 形成了战略成本管控创新理论框架。

3. 基于创新理论框架建立了战略成本管控数学模型。以本文的创新理论框架 (见图 2) 为依据, 将管控机制的目标设定、内部报告和责任人激励三要素在建立数学模型中体现。可以将这套模型的重要结果归结如下: 模型 (1) ~ (6), 将对五项驱动因素的管控及其实现再创战略成本优势的目标变量融入到一组数学模型中, 以利于理论分析和实际系统设计。模型 (7), 从理论上告知, 企业管理者可选择最优的五项战略成本驱动因素策略 D_i 。模型 (9) 解决了最优的五项战略成本驱动因素策略 D_i 的执行、战略成本管控机制目标的实现和责任人激励相融合的难题。

4. 提出了战略成本管控优化的新举措。在战略成本驱动因素的管控目标的设定中, 本文提出应通过标杆企业成本优势状态、竞争对手成本优势状态和企业实际发展前景的成本优势预计状态三方面的权衡来解决

目标设定的优化问题。本文的内部报告优化是根据管理控制三要素相互制约和联系来考虑的,也就是考虑权衡管控机制的目标设定和责任人激励的优化问题,以满足责任人和管理的需求为优化目标。模型(12)的建立,从理论上解决了责任人的战略成本管控的目标和再创战略成本优势的一致性的问题。

当然,本文仍存在一定的局限性,研究结果还没有用实证方法进行检验,战略成本驱动因素辨识和量化、战略成本管控模型及其有关命题的进一步实地研究还有待加强。未来在战略成本管控方面的研究问题还很丰富,需要引入一些新的研究方法(诸如实地研究法、问卷研究法和实验研究法)来开展后续研究。

主要参考文献:

- [1] 傅元略. 支持企业战略管理的会计信息系统: 系统分析和框架设计[M]//中国会计学会. 管理会计与应用专题. 北京: 中国财政经济出版社, 2000.
- [2] 傅元略. 价值管理的新方法: 基于价值流的战略管理会计[J]. 会计研究, 2004, (6): 48-52.
- [3] 傅元略. 管理控制的发展与创新——从会计控制拓展到与公司治理集成[J]. 当代会计评论, 2009, (2): 1-20.
- [4] 傅元略. 管理控制机制的设计理论研究[C]//中国会计学会学术年会论文集, 2012.
- [5] 傅元略. 管理会计理论的拓展: 管理控制机制优化和系统新框架[J]. 当代会计评论, 2014a, (2): 35-52.
- [6] 傅元略. 管理会计理论的发展动力: 管理控制机制创新[C]//中国会计学会学术年会论文集, 2014 b.
- [7] 傅元略, 屈耀辉. 企业集群成本协同管理效应研究[J]. 南开管理评论, 2009, (2): 125-131.
- [8] 万寿义, 王政力. 战略成本动因分析的应用模式研究[J]. 上海立信会计学院学报, 2006, 20(5): 10-16.
- [9] 王斌, 高晨. 论管理会计工具整合系统[J]. 会计研究, 2004, (4): 59-64.
- [10] 谢飞. 基于汽车行业的战略成本动因分析[D]. 对外经济贸易大学, 2009.
- [11] 余绪缨. 简论《孙子兵法》在“战略管理会计”中的应用[J]. 会计研究, 1997, (12): 29-31.
- [12] Anderson, S. W. Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management[M]//Chapman, C., Hopwood, A., Shields, M. Handbook of Management Accounting Research. Oxford: Elsevier, 2006.
- [13] Anderson, S. W., Dekker, H. C. Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management[J]. Accounting Horizons, 2009a, 23(2): 201-220.
- [14] Anderson, S. W., Dekker, H. C. Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 2: Executional Cost Management[J]. Accounting Horizons, 2009b, 23(3): 289-305.
- [15] Cooper, R. The Rise of Activity-Based Costing Part One: What Is An Activity-Based Cost System? [J]. Journal of Cost Management, 1988, 2(3): 45-54.
- [16] Cooper, R. The Rise of Activity-Based Costing Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them? [J]. Journal of Cost Management, 1989, 2(4): 34-46.
- [17] Cooper, R., Slagmulder, R. Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management? [J]. Management Accounting, 1998a, 79(7): 14-16.
- [18] Cooper, R., Slagmulder, R. Strategic Cost Management: The Scope of Strategic Cost Management? [J]. Management Accounting, 1998b, 79(8): 16-18.
- [19] Cooper, R., Slagmulder, R. Strategic Cost Management: Cost Management beyond the Boundaries of the Firm[J]. Management Accounting, 1998c, 79(9): 18-20.
- [20] Cooper, R., Slagmulder, R. Strategic Cost Management: Extra-Organizational Cost Analysis[J]. Management Accounting, 1998d, 80(1): 14-16.
- [21] Cooper, R., Slagmulder R. Inter-Organizational Cost Management and Relational Context[J]. Accounting, Organizations and Society, 2004, 29: 1-26.
- [22] Ellram, L. M., Stanley, L. L. Integrating Strategic Cost Management with a 3DCE Environment: Strategies, Practices, and Benefits[J]. Journal of Purchasing & Supply Management, 2008, 14: 180-191.
- [23] Fayard, D., Lee, L. S., Leitch, R. A., Kettinger, W. J. Effect of Internal Cost Management, Information

- Systems Integration, and Absorptive Capacity on Inter-Organizational Cost Management in Supply Chains [J]. Accounting, Organizations and Society, 2012, 37: 168-187.
- [24] Ferreira, A., Otley, D. The Design and Use of Performance Management System : An Extended Framework for Analysis[J]. Management Accounting Research, 2009, 20: 263-282.
- [25] Fu, Y. Cyber-Coordinating Mechanism and Strategic Management Accounting[J]. Chinese Business Review, 2006, 5(6) .
- [26] Fu, Y. Strategic Cost Management in E-supply Chain[J]. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 2007, (12) .
- [27] Grundy, T. Cost is a Strategic Issue[J]. Long Range Planning, 1996, 29(1) : 58-68.
- [28] Hurwicz, L. Optimality and Informational Efficiency in Resource Allocation Processes[M]// Arrow, Karlin, Suppes. Mathematical Methods in the Social Sciences. Stanford University Press, 1960.
- [29] Hurwicz, L. The Design of Mechanisms for Resource Allocation[J]. American Economic Review, 1973, 63 : 1-30.
- [30] Hurwicz, L. , Reiter, S. Designing Economic Mechanisms[M]. Cambridge University Press, 2006.
- [31] Lord, B. R. Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes ? [J]. Management Accounting Research, 1996, 7: 347-366.
- [32] McKinsey & Company. Managing Global Supply Chains[R]. The McKinsey Quarterly, 2008, July: 2-9.
- [33] Nixon, B. , Burns, J. The Paradox of Strategic Management Accounting[J]. Management Accounting Research, 2012, 23: 229-244.
- [34] Shank, J. , Govindarajan, V. Strategic Cost Analysis : The Evolution from Managerial to Strategic Accounting[M]. Homewood, IL: Irwin, 1989.
- [35] Shank, J. , Govindarajan, V. Strategic Cost Management : New Tools of Competitive Advantage[M]. New York: Free Press, 1993.

Research on the Management and Control of Strategic Cost Drivers

FU Yuan-lue

Abstract: Could Chinese enterprises keep the competitive advantage of low-cost? This is a complex issue. Firstly, based on this issue, this paper creates a “resource consumption-cost advantages” chart to identify the strategic cost drivers in Strategic Cost Management and Control (SC-M&C). Secondly, it combines five strategic cost drivers, objective setting, internal report with optimization of resources allocation, person responsible incentive and strategic cost advantage recreation to establish an innovative theoretical framework for SC-M&C. Thirdly, based on this framework, it establishes a mathematical model of SC-M&C to solve the integration issue of optimal strategic cost drivers tactics implementation, goal achievement of SC-M&C mechanism and person responsible incentive. Finally, employing the mathematical model, it theoretically solves the issue of consistency between the SC-M&C objective for person responsible and the goal of strategic cost advantages recreation.

Key words: cost advantages; strategic cost drivers; strategic cost management and control

(责任编辑 周愈博)