

学校编码：10384

密级_____

学号：17520100153563

厦 门 大 学

博 士 学 位 论 文

战略成本动因的管控机制与企业竞争力研究
——来自中国汽车行业的依据

Study on the management and control mechanism of
strategic cost drivers and competitiveness of enterprises

-----Evidence from Chinese automobile industry

俞雪莲

指导教师姓名： 傅元略 教授

专业名称： 会计学

论文提交日期： 2013年7月

论文答辩日期： 2013年9月

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

2013年7月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。
2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

摘 要

随着全球经济一体化趋势的加快,中国市场经济的日益发展和完善,企业能否生存和发展,关键在于对成本的管理。传统成本管理中,往往将生产数量、材料、人工等作为主要的成本动因,而忽视了企业规模、地理位置、全面质量管理等战略成本动因。国外的研究表明,有形的成本动因对产品成本的影响仅占 15%,而无形的成本动因对产品成本的影响却占 85% (乐艳芬, 2006)。战略成本动因作为无形成本动因的主要组成部分,将成本管理与企业战略结合在一起,对成本定位施以战略性强化,在更大程度上控制成本,是现代企业成本管理的着力点和核心所在。但是,战略成本动因在企业战略成本管理中发挥的作用有多大? 能否提升企业竞争力? 管理控制机制在其中扮演着什么角色? 目前还没有学者给出一个明确的答案。

本文将从理论分析和实证研究两个角度研究战略成本动因的管控机制与企业竞争力之间的关系。在理论分析中,本文将综合运用战略成本管理、经济学、管理会计学、管理控制理论、企业竞争力理论等多门学科知识,并基于对福建东南汽车城实地调研的资料,识别一般行业和中国汽车行业的结构性成本动因和执行性成本动因,构建企业竞争力评价体系,研究战略成本动因与企业竞争力的关系,并探讨管理控制机制在其中发挥的作用。在实证研究中,本文将选择中国汽车行业作为问卷调查对象,运用描述性统计、回归分析和结构方程模型分析方法,对战略成本动因、管理控制机制和企业竞争力的关系模型进行检验。本文主要贡献和创新点如下:

1. 本文结合现代企业及中国汽车行业的发展特点,针对中国汽车行业提出了 6 个结构性成本动因和 8 个执行性成本动因,并以协同管理理论为指导,探讨了战略成本动因与外部环境、价值链、管控系统之间,以及各战略成本动因之间的协同关系,为企业管理控制提供了可借鉴的战略成本控制方法。

2. 传统文献认为战略成本动因的管控可形成成本竞争优势,本文突破了这种观点,认为战略成本动因的管控能够通过直接和间接的方式从财务、市场与客户、内部管理、学习与成长四个层面提升企业竞争力。

3. 本文将管理控制机制作为中介变量引入到战略成本动因与企业竞争力的关系模型中,探讨了结果控制、行为控制、人员控制、文化控制四种常见的控制

机制在其中扮演的角色，并构建了战略成本动因的管控框架。

4. 本文以中国汽车行业为调查对象，设计调查问卷对上述几种观点进行实证检验，实证结果支持了以下论点：（1）在企业战略成本动因的管控中，与执行性成本动因相比，结构性成本动因发挥的作用更大；（2）战略成本动因的管控和企业竞争力的提升存在正相关关系，其管控越好，企业竞争力提升得越快；（3）管理控制作为中介变量，影响着战略成本动因的管控与企业竞争力的关系。

关键词：战略成本动因；管理控制；企业竞争力；中国汽车行业

厦门大学博士论文摘要库

Abstract

With the acceleration of global economic integration, Chinese market economy has developing and perfecting, whether enterprise could survive and develop is depend on the cost management. In the traditional cost management, production quantity, material, labor and so on are always be looked as major cost drivers, and strategic cost drivers are always be neglected, such as firm size, geographical location, total quality management and so on. Some studies overseas has shown that the impact of tangible cost drivers on product cost is accounted for only 15%, however, the impact of intangible cost drivers is accounted for 85% (Leyanfen,2006). As the major intangible cost drivers, strategic cost drivers combine cost management and company strategic together, strengthen the cost from strategic perspective, control the cost at the greater degree, is the focus and core of the modern enterprise cost management. However, what's the force about the strategic cost drivers in company strategic cost management? Do they improve the enterprise competitiveness? What is the role about the management control system? There is no clear answer currently.

This article makes a theoretical and empirical study on the relationship between the management control system of strategic cost drivers and company competitiveness. This article makes comprehensive use of strategic cost management, economics, management accounting, management control theory, theory of enterprise competitiveness and so on, and based on the research data of Fujian Southeast Motor City, identifies structural cost drivers and executive cost drivers of general industry and Chinese automobile industry, constructs the enterprise competitiveness evaluation system, makes a study of the relationship between strategic cost driver and enterprise competitiveness, and discusses the effect of management control system in theory. In the empirical study, using descriptive statistics, factor analysis and structural equation analysis methods, this paper chooses Chinese automobile industry as questionnaire survey objects, makes a test on the model of strategic cost drivers, management control mechanism and enterprise competitiveness. The contributions and innovations are as follows:

1. Combined with the development characteristics of modern enterprise and

Chinese automobile industry, this paper proposes six structural cost drivers and eight executive cost drivers. Based on collaborative management theory, this paper discusses the collaborative management between strategical cost drivers and external environment, value chain management and control systems, and each strategical cost driver. It provides a strategic cost control method which can be referenced by company management control.

2. In the opinion of traditional literature, the management of strategical cost drivers can form cost competitiveness, this paper exceeds this view, conducts that the management control of strategical cost drivers can enhance directly or indirectly the competitiveness of finance, market, customer, internal management, learning and growth.

3. This paper introduces management control mechanism as a mediating variable in the relational model of strategical cost drivers and company competitiveness, and discusses the effects of four common management control mechanisms which are result control, behaviour control, personnel control and cultural control, and builds a manage control framework for strategic cost drivers.

4. This paper selects Chinese automobile industry as the object of the questionnaire survey, designs questionnaire, and makes an empirical test on the former opinions. The empirical results support the following arguments: (1) In the company's strategic cost management, compared with the executive cost drivers, the effects of the structural cost drivers are greater. (2) There is a positive correlation between the management control of strategic cost drivers and company's competitiveness, and the better of the controlling, the faster company's competitiveness enhances. (3) As a mediate variable, management control mechanism makes an effect on the relationship between the management control of strategic cost drivers and company's competitiveness.

Key words: strategic cost drivers; manage and control; the competitiveness of enterprise; Chinese automobile industry

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 研究背景	1
1.2 问题的提出	3
1.3 研究的理论意义和应用价值.....	6
1.4 研究内容、研究框架和研究方法.....	7
1.5 本文的贡献和创新点.....	11
第 2 章 战略成本动因、管理控制与企业竞争力：文献综述	13
2.1 战略成本管理与战略成本动因.....	13
2.2 管理控制.....	19
2.3 企业竞争力.....	24
2.4 现有文献的评述和本章小结.....	30
第 3 章 战略成本动因的管控机制与企业竞争力：理论分析	33
3.1 战略成本动因的识别.....	33
3.2 中国汽车行业的战略成本动因的识别.....	37
3.3 战略成本动因的内外部协同关系.....	50
3.4 战略成本动因与企业竞争力关系分析.....	55
3.5 战略成本动因的管理控制机制.....	59
3.6 本章小结	66
第 4 章 战略成本动因的管理控制机制与企业竞争力：假说的提出	68
4.1 关系模型的建立	68
4.2 研究假说的提出	69
4.3 本章小结	80
第 5 章 研究设计和数据收集	81
5.1 问卷调查表的设计.....	81
5.2 问卷设计过程与前测.....	88

5.3 抽样设计与数据收集.....	90
5.4 问卷处理和分析方法.....	91
5.5 本章小结	95
第6章 中国汽车行业的战略成本动因管控机制与企业竞争力:实证 分析.....	97
6.1 样本基本资料分析.....	97
6.2 问卷调查表的检验.....	101
6.3 结构方程模型的检验过程.....	110
6.4 三个基本假说的分析.....	117
6.5 假说二和假说三的进一步检验.....	119
6.6 研究假说检验结果及分析.....	129
6.7 本章小结.....	132
第7章 研究结果与启示	134
7.1 研究的主要结论	134
7.2 研究启示与建议	139
7.3 研究的局限性和未来研究的展望.....	140
参考文献.....	142
附 录.....	154
致 谢.....	176

CONTENTS

Chapter1 Introduction	1
1.1 The background	1
1.2 Statement of the problem	3
1.3 Theoretical significance and application value	6
1.4 The research contents, framewok and methods.....	7
1.5 Contribution and innovations of the research.....	11
Chapter 2 Strategic cost drivers, management and control system and company competitiveness: litterrature review	13
2.1 Strategic cost management and strategic cost drivers.....	13
2.2 Management and control system.....	19
2.3 Company's competitiveness	24
2.4 Chapter summary	30
Chapter3 The management and control mechanism of strategic cost drivers and company's competitiveness: theoretical analysis	33
3.1 The identificaiton of strategical cost drivers	33
3.2 The identificaiton of strategical cost drivers of Chinese automotive industry	37
3.3 The internal and external collaboration of strategic cost drivers	50
3.4 The mangement and control mechanism of strategic cost drivers	55
3.5 Analysis of the relationship between strategic cost driver and enterprise	59
3.6 Chapter summary	66
Chapter4 The management and control mechanism of strategic cost drivers and company's competitiveness:hypothesis	68
4.1 Logical relationship model building.....	68
4.2 Hypothesis summary	69

4.3 Chapter summary	80
Chapter 5 Questionnaire design and data analysis method choice....	81
5.1 Questionnaire design	81
5.2 Design process and pretest of questionnaire.....	88
5.3 Sampling design and data collection	90
5.4 Processing and analysis method design.....	91
5.5 Chapter summary	95
Chapter 6 The management and control mechanism of strategic cost drivers and company's competitiveness: empirical analysis	97
6.1 Basic data analysis	97
6.2 Descriptive analysis for research variables.....	101
6.3 Research hypothesis testing	110
6.4 Analysis of three basic hypotheses.....	117
6.5 The further test of hypothesis two and three.....	120
6.6 Hypothesis test results and analysis	129
6.7 Chapter summary	132
Chapter 7 Research conclusion and enlightenment	134
7.1 The main conclusions of research.....	134
7.2 The enlightenment and Suggestions	139
7.3 Study limitations and future prospects of the research	140
Reference.....	142
Appendix	154
Acknowledgement.....	176

第1章 导论

全球经济一体化趋势的加快，中国市场经济的日益发展和完善，中国企业时刻面临着一个多元的、动态的、无边际的、复杂的环境。特别是后金融危机时代，消费的疲软加剧了买方市场效应，企业管理者面临的竞争越来越激烈，利润空间越来越低，他们逐渐意识到产品成本的控制和管理对企业越来越有价值。同样的技术如果能够降低成本，或者同样的成本能够创造出更好的东西，你就有竞争力，有市场，否则再好的技术、再大的资本，你做出的东西比你的竞争对手成本高，你就丧失竞争力（樊纲，2002）。面临着生产能力过剩和世界经济的景气，降低和控制单位产品成本是提升企业竞争力的重要途径之一，但是，传统的成本管理已不能给企业带来明显的成本竞争优势。成本动因分析、价值链分析和战略定位分析这三个主题构成了新兴的战略成本管理领域的基础（Shank, 1989；Shank和 Govindarajan, 1993）。企业应将成本管理提升到战略的高度，建立以战略成本动因为导向的战略成本管理，并融合在企业的管理控制系统中，发挥管理控制机制的各种功能，这样才能在降低成本的同时实现企业战略目标，进而提升企业长期竞争力。

1.1 研究背景

1.1.1 后金融危机时代的机遇与挑战

后金融危机时代，国内外经济发生着巨大变化，中国经济在世界扮演着越来越重要的角色，在这个特殊的时代里，中国企业只有清晰地认识时代特征，把握机遇，迎接挑战，抓住发展的契机，才能真正登上世界舞台。中国企业面临的机遇和挑战主要包括：（1）经济全球化，竞争日益激烈。世界经济一体化给予中国企业更广阔的市场，但要在激烈的市场竞争中与国外先进企业相抗衡，成本优势是中国企业取得竞争优势的法宝，这就对成本的管理与控制提出更深层次的要求；（2）许多中国企业的国际竞争力日益增强。以央企为代表的一批中国企业，他们通过资本输出、建立跨国公司、出口贸易等方式走出去，取得更强的国际竞

争力，但也大大拓宽了企业的运营范围，延伸了企业管理控制半径，增加了企业管理控制的难度；（3）消费者需求结构发生变化。世界范围内，基本消费品的需求已趋向饱和，消费者需求从“数量”转向“质量”，越来越趋向个性化、多元化的需求；（4）技术水平不断提高。技术水平的提高推动了生产力的发展，有利于生产自动化和制造工艺的发展，但也加大了成本管理和控制的难度；（5）金融市场和金融工具的发展和运用。金融市场和金融工具的发展和运用给予企业很大的发展契机，但风云变幻的金融市场和金融工具的广泛运用也加剧了企业的运营风险和管理控制难度；（6）信息化时代。信息时代的到来需要管理控制提高信息化及应变能力，加强企业内部战略成本管理，成功制定、调整和执行企业竞争战略，取得成本优势，获得持续性的企业竞争力；（7）随着我国汽车产销量的逐年增长，2012年汽车产销量双双突破1900万辆，我国已成为世界汽车第一产销大国（中国汽车工业年鉴，2013）。但汽车大国并不等同于汽车强国，无论是合资品牌还是自主品牌，我国都未真正掌握具有竞争力的核心技术，中国汽车企业还有较大的发展和升级空间。

1.1.2 后金融危机时代下的战略成本动因管控

20世纪80年代英国学者Simmonds(1981)最早提出战略成本管理的理念，它将成本管理和战略管理有机地结合在一起，提倡用一系列成本管理方法同时达到降低成本和加强战略地位的目的。战略成本管理作为一种新兴的管理会计方法，以其特有的全面性和前瞻性的现代化管理方法，越来越被国内外企业重视和采用，在他们的成本管理和控制中发挥着重要的作用。

战略成本动因管控作为战略成本管理的一个重要内容，是在传统的成本管理的基础上，将成本管理理念与企业的战略管理相融合，延伸到隐藏在成本之后的成本动因的领域，提倡从成本发生的源头改善成本管理，进而获得长期经济效益。后金融危机时代，国内外消费市场疲软，企业越来越注重控制和降低成本，构建成本优势，进而以低廉的价格吸引消费者。传统的成本管理与控制日渐成熟，已无法大幅度的降低成本，在实践中越来越多企业开始重视战略成本动因的管控，以战略成本动因为突破口，创造了企业竞争优势。例如，著名的梅赛德斯-奔驰（Mercedes-Benz）汽车公司以全面质量管理这一战略成本动因为突破口，采用

差异领先的战略，以其高品质的汽车在激烈的市场中取胜（乐艳芬，2006；邓厚平，2009）。

1.1.3 管理控制系统的演变和发展

管理控制系统（Management Control System，以下简称 MCS）是组织采取的引导员工实现组织目标的所有方法和手段，主要通过组织结构、控制程序、组织文化和人力资源政策等加以实施。20 世纪以来，随着经济的发展，国外的管理控制模式也在不断的演变和发展，从封闭式逐渐演变为开放式，经历了“诊断控制模式→信任控制模式→边界控制模式→互动控制模式”演变过程。然而在我国，管理控制理论基础薄弱，理论研究缺乏，管理控制模式单一，在实践中传统的预算控制占据主导地位。

许多学者立足于管理控制系统原型，提炼出具体的管理控制机制，主要包括正式控制机制，如产出控制、行为控制、结果控制（Ouchi, 1977; Dekker, 2004）；非正式控制机制，如社会控制、文化控制、关系治理、信任（Mahama, 2006; Mouritsen & Thrane, 2006）。正式控制机制和非正式控制机制相互作用、相互补充，共存于管理控制系统中。在战略成本动因的管控中，企业应对内外部环境进行扫描，准确识别各个战略成本动因，以战略为导向，以成本控制为目标，将各种管理控制机制融合在战略成本动因的管控中，形成竞争优势，实现“1+1 > 2”的管控效果。

1.2 问题的提出

1.2.1 研究问题一：战略成本动因的管控是否有利于企业竞争力的提升？具体是通过什么路径影响企业竞争力？如何综合评价企业的竞争力？

各个战略成本动因之间相互配合、相互制约，与企业战略相匹配，通过直接或间接的方式，共同作用于企业总体运营成本。建立控制策略得当、规范化、系统化的战略成本动因管控模式，对企业竞争力的提升将产生直接或间接的效应。

近几年，企业竞争力的评价越来越受到重视，如中国上市公司 100 企业竞争力排名、世界钢企竞争力排名、亚洲上市企业竞争力排名、汽车企业竞争力排名

等,但各评价机构关于企业竞争力的评价指标并未统一。如何科学地选择评价企业竞争力的综合指标呢?20世纪90年代,平衡计分卡(BSC)(Kaplan & Norton, 1992, 1993)与战略绩效评价体系框架(SPMS)(Lynch & Cross, 1992)出现后,就被广泛运用于企业的绩效评价中,他们注重综合使用财务指标和非财务指标进行业绩评价,使战略、业绩评价与激励制度在实践和研究中都进入一个新阶段。Bisbe和Otley(2004)在他们的调查研究中将BSC定义为“旨在更大程度确保某种战略目标实现,一系列概括性的、具有财务与非财务指标的多维度集合。”基于平衡计分卡原理和战略绩效评价体系框架建立企业竞争力综合评价指标体系,是否能够更全面、更准确地衡量企业竞争力呢?具体的评价指标体系包含哪些内容?

1.2.2 研究问题二：在战略成本动因管控与企业竞争力之间的关系中，管理控制机制作为中介变量，是否能够产生积极、正面的促进作用？

Anthony(1965)把管理控制定义为“在组织目标达成的过程中,管理者确保富有成效地获取和使用资源的方法”。它包含计划、活动监控、业绩衡量、一体化机制等大量控制方法。在某种程度上,它影响企业行为的过程(Flamholtz et al., 1985)。MCS有利于个体或组织单位间的协作,为引导他们朝着特定组织目标共同努力提供了路径(Flamholtz, 1983; Ouchi, 1979)。战略成本动因的管控作为企业战略成本管理的一项重要内容,必然会融入到管理控制系统的日常管理中。但目前,战略成本动因的控制措施和方法比较零散,没有注意各动因之间的系统化、甚至此消彼长的互动关系,我们是否能够立足于企业日常的管理控制系统,建立系统化、规范化、可操作化的战略成本动因管控框架,进而改善企业的成本竞争地位,直接或间接地提升企业竞争力?在战略成本动因管控与企业竞争力之间的关系中,管理控制机制能否作为有效的中介变量,产生积极、正面的促进作用?因此,本文将管理控制机制引入到战略成本动因的管控与企业竞争力关系模型中,探讨管理控制机制是否作为中介变量,在其中扮演者正向的协同效应。

另外,Auzair和Langfield-Smith(2005)根据对于行动/结果、正式/非正式、严格/宽松、限制/灵活、非个人的/人际间的控制重点不同,针对服务类企业整理出了一个通用的控制框架,对服务类企业具有较强的实践指导意义。本文选择

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库