

# 《孙子兵法》对战略成本管理的启示： 基于成本动因视角

刘福东

(中国石油大学(华东)经济管理学院 山东东营 257061)

**【摘要】**《孙子兵法》与现代企业战略成本管理之间存在着某种内在的思想共鸣,本文从战略成本动因管理的视角切入,解读《孙子兵法》对企业战略成本管理的启示价值。

**【关键词】** 孙子兵法 战略成本动因 结构性成本动因 执行性成本动因

《孙子兵法》是中国古代兵书的奠基之作,被称为兵学圣典。它从军事斗争的角度,在战略分析、战略选择、战略实施及控制等方面形成了一套系统的军事管理思想,对后世的政治、经济和社会管理都有深远的影响。尤其是在20世纪80年代以后,企业战略管理理论异军突起,推动了战略管理会计的产生和发展。基于企业战略与军事战略的内在思想共鸣,《孙子兵法》对战略管理会计的借鉴意义也逐步为学界所重视。我国已故管理会计学泰斗余绪缨教授(1997)就曾撰文,明确提出《孙子兵法》可以对战略成本管理的进一步发展提供巨大的启迪

和指导意义。后来,又有张瑞丽、李少轩等(2006)从战略成本管理内容体系出发,分析了知己知彼、以正合、以奇胜等思想对战略成本管理的有益启示。但是总体来看,这些文章仅仅从基本理论框架层面,分析了孙子兵法的借鉴意义,并没有深入到具体的分析和应用层面中。而本文着力从战略成本管理的重要环节——战略成本动因分析与控制的视角,来解读《孙子兵法》对企业战略成本管理的启示价值。

## 一、《孙子兵法》与成本动因的系统观

战略成本管理最早于20世纪80年代由英国学者肯尼斯·

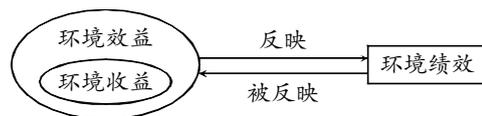
果在某种条件下也是互为因果的,因此,更加符合绩效评价的要求。

由于环境是结合了各种影响因子的系统概念,因此不论自然环境还是人工环境,都会影响人类的行为,进而导致不同结果的出现。就企业而言,企业环境绩效是指企业经营活动中由于实施环境保护和治理环境污染等行为而取得的成绩和结果。企业环境绩效按内容划分主要包括两种:一是环境管理绩效,二是环境财务绩效。前者是站在企业环境质量角度来讲的,即企业的主观努力对生态环境的保护和改善所形成的环境质量绩效;后者是从企业财务角度来讲的,即企业发生的与环境有关的问题导致的财务影响,即在环境方面的主观努力而取得的财务业绩。

## 二、概念联系与区别

通过上述概念分析,我们不难看出,环境收益、环境效益、环境绩效三个概念均隶属于环境收益会计的体系之中,三者既有联系又有区别。环境收益是环境效益的内容之一,环境效益的范围较环境收益要更加广泛一些,不仅仅涉及经济效益,还涉及社会效益,不仅包括能够直接用货币计量的实体效益,还包括抽象效益,如自然环境给人们带来的精神愉悦。环境绩效更突出企业针对生态环境所实施的行为与结果,环境收益和环境效益之间是包含和被包含的关系,而环境效益与环境绩效则是反映与被反映的关系,因为环境绩效的评价离不开各种指标及数据的支持,这些指标很多都是来源于环境绩效。

三者具体关系如下图所示:



## 三、小结

环境收益会计的研究在我国才刚刚起步,但是随着人们对环境问题重视程度的不断加深,企业设立环境收益会计的现实意义日益凸显,这就要求学术界加强对环境收益会计理论与实践的研究,从而适应政府和企业的需求。然而,任何一门学科的研究都是建立在概念明晰的基础之上的,本文通过对环境收益、环境效益以及环境绩效等与环境收益会计相关的三概念的辨析,旨在为企业环境收益会计的进一步研究作出微薄的贡献,消除相似概念的模糊性,同时对企业环境收益会计的建立也有一定的指导意义。

**【注】**本文系江苏省博士后科研资助计划“煤矿区资源环境安全评价体系研究”(项目编号:0902095C)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 马俊杰等. 环境损益及其空间扩展研究. 西北大学学报, 2006;12
2. 胡曲应. 环境绩效评价的动因机理诠释. 财会月刊, 2010;9

西蒙兹提出,后来发展迅速,现在已经成为企业管理研究和实践中最为活跃的领域之一。战略成本管理的理论观点林立,目前学术界和企业界人士比较认同的是由管理会计学者杰克·桑克和戈文德瑞亚等提出的“桑克模式”。桑克模式将战略管理的理论方法更加具体化,提出了三个基本的战略管理工具:战略价值链分析、战略定位分析和战略成本动因分析。其中有关对战略成本动因的分析和控制过程,涉及对企业内外部环境因素的综合分析与整合。其中蕴含着大量的战略筹划和运用的问题,与军事战略思想比如《孙子兵法》等应该有很多契合点。

这里所说的成本动因,就是指引起(驱动)成本发生的原因。在战略管理的大框架下,战略成本动因分析摒弃了传统以产量为唯一成本动因的观念,确立了战略动因和战术动因两个层次的成本动因体系。根据瑞利的观点,战略成本动因可以分为结构性成本动因和执行性成本动因。这两个层次反映了企业在宏观和中观层面的成本动因,而作业动因则被视作是战术层面的成本动因。

这种系统地分析成本发生原因的思想,或者称为成本动因的系统观,早在几千年前的《孙子兵法》中就有所呈现。

《孙子兵法》十三篇,如果按照现代战略管理逻辑,可以将其划分成三个层次:上卷主述宏观管理,包括《计篇》、《作战篇》、《谋攻篇》、《形篇》四篇;中卷主述应用层次的管理,包括《势篇》、《虚实篇》、《军争篇》、《九变篇》、《行军篇》五篇;下卷主述微观即战术管理,包括《地形篇》、《九地篇》、《火攻篇》、《用间篇》四篇。这十三篇内容,就是十三个科学命题,构成孙子战略管理思想的完整框架。

《孙子兵法》开篇即提出了“五事”、“七计”,即从大战略的角度全面论述了战略要素,反映了一种朴素的系统论思想。孙子在《庙算论》中提出,战争是一个大系统,下设若干个子系统,构成一个层次分明的多层面网络系统,这与后人对企业成本发生的过程认识是极为相似的。孙子充分认识到了战争成本的宽泛和巨大,比如他的《作战篇》开篇即讲到:“凡用兵之法,驰车千驷,革车千乘,带甲十万,千里馈粮。则内外之费,宾客之用,胶漆之材,车甲之奉,日费千金,然后十万之师举矣。”从军事学角度看,这是强调战争要重视后勤保障,未开战就要先筹划后勤,因为战争持续时间可能会很长,消耗非常巨大。

如果从企业管理角度看,这其实就是强调重视成本,在未开始经营活动前,首先要分析成本动因。因为战略性的成本动因,尤其是结构性的成本动因的形成常需要较长时间,而且一经确定往往很难变动,因此对企业成本的影响将是持久的和深远的。这些因素往往发生在生产开始之前,但是却决定了企业的产品成本,也会对企业的产品质量、人力资源、财务、生产经营等方面产生极其重要的影响,并最终决定了企业的竞争态势。所以必须从整体竞争优势构建的战略高度,用一种系统的方法来分析成本动因,管理和控制成本动因。

## 二、《孙子兵法》与结构性成本动因

结构性成本动因是与企业的战略定位和经济结构密切相关的成本因素。不同的战略选择会导致企业不同的生产经营

方式和截然不同的成本动因。结构性成本动因主要包括以下五个:规模、范围、经验、技术和多样性。围绕这五个结构性的成本动因,一般企业会采取通过适度的投资规模、选择适宜的纵向经营范围、积累经验以追求学习效率、加大研发力度培育技术核心能力、合理确定产品多样化程度等措施来规划结构性成本动因,培育竞争优势。仔细研读《孙子兵法》,可以从中发现许多可供借鉴的思想。

1. 对于“规模”动因的关注。针对战争“规模”问题,孙子在《作战篇》中提到:“其用战也,贵胜,久则钝兵挫锐,攻城则力屈,久暴师则国用不足。”意思就是,军队作战就要求速胜,如果拖得很久则军队必然疲惫,挫失锐气。一旦攻城,则兵力将耗尽,长期在外作战还必然导致国家财用不足。这是在有意识地控制战争规模。以古观今,同样的道理,任何企业发展都要规划自己的适度规模,因为规模大了必然投入要多,使建设成本增加,风险也随之增加。究竟要做到何种规模既是个战略问题,同时也是成本问题。这在现代企业并购中体现得十分明显。一个具有战略意识的企业并购行为,应该把企业的规模扩张中所可能涉及的人、财、物等各项资源通通考虑进去,进行统筹规划,合理布局,绝对不能临时取用。最好的办法是利用自己的技术、管理优势,植入被并购企业,利用他们的场地、设备、人员等既有资源,为并购企业的战略展开服务。正如《孙子兵法》所云“善用兵者,役不再籍,粮不三载,取用于国,因粮于敌,故军食可足也。”就是说,善于用兵的人,不用再次征集兵员,不用多次运送军粮,武器装备由国内供应,从敌人那里设法夺取粮食,这样军队的粮草就可以充足了。事实上,这也映射出了现代企业并购行为中关于“规模”的决策,要特别注重资源整合效应的发挥。

2. 对于“范围”动因的关注。针对“范围”问题,《作战篇》强调国之贫于师者远输,远输则百姓贫;近师者贵卖,贵卖则百姓财竭,财竭则急于丘役。这是在说就近筹集粮草,不能依靠长途补给。类似的问题在企业战略分析和决策中,经常出现。比如很多企业在进行并购整合时,基于控制原料产地或销售渠道的考量,采取上下游纵向整合战略,就是要降低整个产业链的战略成本,以培育过硬的低成本优势。

3. 对于“经验”动因的关注。根据管理会计的学习曲线理论,随着企业生产经营某一产品或服务时间的延长,企业的技术水平、管理水平、员工的熟练程度都会有所提高,带来劳动生产率的提高,促进单位成本的下降,从而将“经验”转化为成本降低的刚性优势。这样的规律在战争中体现得更为突出。《孙子兵法》重视和强调将领要积累经验,应对不同的局势,做出足以制胜的判断。整个《谋攻篇》就是在总结国君、将帅制胜的经验,让他们更好地谋划战争指挥军队。显然如果国君和将领有过战争经验,将会更深刻地体会到这些制胜方略的真谛。这也是在强调管理者经验对企业战略成本管理的价值。

4. 对于“技术”动因的关注。至于技术问题,其实谈的就是软实力的问题。在《军形篇》中,孙子提到:“兵法:一曰度,二曰量,三曰数,四曰称,五曰胜。地生度,度生量,量生数,数生称,称生胜。称胜者之战民也,若决积水于千仞之溪者,形也。”

其基本思想是三军主帅要明确知道,土地面积的大小决定物力、人力资源的容量,资源的容量决定可投入部队的数目,部队的数目决定双方兵力的强弱,从双方兵力的强弱大致判断胜负的概率。胜利者一方打仗,就象积水从千仞高的山涧冲决而出,势不可挡,这就是军事实力的表现。回望现在企业之间的激烈竞争,归根到底就是以核心竞争力为代表的实力较量,这种核心竞争力可以是技术、也可以是管理制度,甚至可以是一种理念,只要它是竞争对手没有的,企业就可以通过某种形式的转变,将其变为成本方面实实在在的竞争优势。也就是说,无论是“软实力”还是“硬实力”,只要能培育一种相对于竞争对手的比较优势,就有可能转化成为企业效益提高的动因。

5. 对于“多样性”动因的关注。在企业的现实经营活动中,为赢得更多的客户,企业一般会提供一系列的产品或服务,这样有利于形成企业规模,但同时也增加了成本。所以企业要控制成本,就必须要选择合适“多样性”,不可能什么都做,而是要针对若干个领域或市场细分实施集中化战略,集中优势资源,满足特定客户群的多样性需求。这种竞争策略的实质就是“集中优势兵力,以强攻弱”,正如《孙子兵法——军形篇》所云“故胜兵若以镒称铢,败兵若以铢称镒”。即针对不同的竞争对手,不同的市场环境,企业应该采取对应的战略、战术,做到“以己之长,攻彼之短”;尽管“多样”,但又不失重点。

### 三、《孙子兵法》与执行性成本动因

执行性成本动因是在企业按照所选择的战略定位和经济结构进行生产经营的过程中,成功控制成本所应考虑的因素,也是决定企业成本水平的重要因素。比如员工责任感、全面质量管理水平、生产能力应用情况、工厂布局的效率、产品设计的合理性以及优化供应链(价值链)等。执行性成本动因与成本优势之间大致是正相关关系,一般而言,执行性成本动因管理得越好,成本控制的效果越明显,企业在竞争中的优势越大。但是需要注意的是,这些执行性动因是在前述结构性成本动因决定以后才能成立的,多属非量化的特征指标。企业无论想要“形成”,还是想要“改变”执行性的战略成本动因,都需要相当长的时间过程。因此,对于执行性成本动因的管理,企业必须做出长期的战略计划。在这方面,《孙子兵法》既能统筹全局,又能灵活应用的战略战法具有重要的参考价值。

1. 如何培育“员工责任感”。企业的生产经营活动由员工来实现,要想使得上下一心,贯彻企业既定的战略意图,就必须调动员工的积极性,提高员工的责任感和参与度。在《孙子兵法》中专门有一篇是讨论如何带兵的《兵势篇》为这个问题的解决提供了基本思路:其一是要做出正确的决策,并且让员工充分了解企业战略方针的正确性,即要善于造势,即“故善战者,求之于势”;其二是了解员工的实际需要,尽可能从员工角度分析战略实施的效果,不苛求员工,即所谓“不责于人”;其三是,全面了解员工的长处与弱点,安排合适的岗位给员工,做到人尽其用,使每个人都能在工作中找到成就感,即所谓“能择人而任势”。

2. 如何做好“全面质量管理”。针对全面质量管理,现实的经济生活中,企业主要是通过严格的奖惩制度建设而实现

的。这就与令行禁止的带兵问题相关了。正如《孙子兵法》在《军形篇》所述:“卒未亲而罚之,则不服,不服则难用。卒已亲附而罚不行,则不可用。故合之以文,齐之以武,是谓必取。令素行以教其民,则民服;令素不行以教其民,则民不服。令素行者,与众相得也。”意思就是说,士卒还没有亲近依附就执行惩罚,那么他们会不服,不服就很难使用。士卒已经亲近依附,如果不执行军纪军法,也不能用来作战。所以,要用怀柔宽仁使他们思想统一,用军纪军法使他们行动一致,这样就必能取得部下的敬畏和拥戴。平素严格贯彻命令,管教士卒,士卒就能养成服从的习惯;平素从来不严格贯彻命令,管教士卒,士卒就会养成不服从的习惯;平时命令能贯彻执行的,表明将帅同士卒之间相处融洽。这样做的结果肯定是全面质量管理得以实施,质量成本得以有效控制。

回到企业现实中来,要想保证全面质量管理的效果,在日常的生产经营中,就要通过企业内部教育和宣传,把“全员、全过程、全要素”的理念贯彻下去,做到宏观战略目标与员工思想的统一。而如果出现质量问题,就要严格按照制度来处理。当然其中的“刚性”奖惩措施,在实际使用中也要体现出一定的艺术性和灵活性。

3. 如何促进“价值链优化”。执行性成本动因管理中还涉及通过价值链优化,促进开发企业与供应商、客户等之间的联系来培育竞争优势的内容。其实,优化价值链的方式,也无外乎通过并购、合作、关键资源控制等形式促成利益共同体的形成,维持整条价值链(供应链)的稳定,促进共赢的实现。在这些方面,可以充分借鉴《孙子兵法》中应对诸侯的策略与办法。比如:“是故屈诸侯者以害,役诸侯者以业,趋诸侯者以利。”具体来看:策略一是用其“心腹之患”控制他,比如企业可以独家垄断供应商的全部产品,这样就控制了它的销售渠道,自然可以在定价上有充分的话语权;策略二是制造事端,使其迫于应付,比如企业可以通过提高原料质检技术等级或产品换代,加强对供应商或下游客户的控制;策略三是使客户频频出动,疲于应对,并以小利引诱它,比如企业只签订短期合作协议,使业务合作伙伴都无法拿到长期合作合同,促进供应商或下游客户的良性竞争等。

总之,《孙子兵法》是中国最古老最杰出的兵家盛典,内容博大精深。战略成本管理是西方现代管理会计的新兴领域,理论和方法的应用十分灵活。由于兵家管理与企业管理思想本身的相似性,使得《孙子兵法》与现代企业战略成本管理之间存在着内在的的紧密联系,很容易产生思想共鸣。如果能将这种联系充分发掘,将会促进战略成本管理应用的不断进步,同时也会成为孙子兵法价值的又一个明证。

### 主要参考文献

1. 于汝波主编.《孙子兵法》文献提要.北京:军事科学出版社,1994
2. 余绪缨.简论《孙子兵法》在战略管理会计中的应用.会计研究,1997;12
3. 张瑞丽,张华,李少轩.《孙子兵法》与企业战略成本管理.商场现代化,2006;4