

# 基于竞争战略的预算差异分析:模型与案例

殷俊明,王平心,吴清华

(西安交通大学 管理学院,陕西 西安 710061)

**摘要:**随着竞争的日趋激烈,许多企业纷纷采用战略管理。预算差异分析是预算管理的一个重要环节,传统的预算差异分析是按销售、成本和利润分别进行的,并且没有将预算差异分析与公司战略的实施结合起来。从而探讨了基于战略的预算差异分析方法,该方法从利润差异出发,按影响战略实施的关键变量逐层分析预算差异的大小和原因,给出了具体案例分析。

**关键词:**战略管理;预算差异;系统分析;案例研究

**中图分类号:**F812.3

**文献标识码:**A

**文章编号:**1001-7348(2005)07-0078-03

## 1 企业竞争战略与预算差异分析

预算是一种系统的方法,用来分配企业的财务、实物及人力等资源,以实现企业既定的战略目标。企业可以通过预算来监控战略目标的实施进度,有助于控制开支,并预测企业的现金流量与利润(施能自,2002)。因此,预算本身并不是最终目的,更多的是充当一种在公司战略与资源配置的工具。预算体系在分配资源的基础上,主要用于衡量与监控企业及各部门的经营绩效,以确保最终实现公司的战略目标。为了有效地发挥预算的功能,企业必须确立“以战略为基础”的理念,使日常的预算管理成为实现长期发展战略的基石。

### 1.1 战略定位与预算差异分析

对企业竞争战略研究最有影响的学者是哈佛大学的迈克尔·波特(Michael E. Porter)教授。波特在分析5种竞争力量基础上,总结出了3种基本的战略定位:①总成本领先战略;②差异化战略;③专一化战略。

(1)成本领先战略与预算管理。成本领先要求坚决地建立起高效规模的生产设施,在经验的基础上全力以赴降低成本,抓紧成

本与管理费用的控制,以及最大限度地减少研究开发、服务、推销、广告等方面的成本费用。为了达到这些目标,就要在管理方面对成本给予高度的重视。尽管质量、服务以及其它方面也不容忽视,但贯穿于整个战略之中的是使成本低于竞争对手。因此,采用成本领先战略的公司预算通常以成本费用差异分析为重点,由于产品成熟和差异性小,销售价格差异一般较小。

(2)差别化战略与预算管理。差别化战略是将产品或公司提供的服务差别化,树立起一些全产业范围中具有独特性的东西。波特认为,推行差别化战略有时会与争取占有更大的市场份额的活动相矛盾,但在建立公司的差别化战略的活动中总是伴随着很高的成本代价,有时即便全产业范围的顾客都了解公司的独特优点,但也并不是所有顾客都将愿意或有能力支付公司要求的高价格。基于差别化战略的预算强调差别化带来的价格和市场优势,大多以销售差异中的价格差异为分析重点。

(3)专一化战略与预算管理。低成本与差别化战略都是要在全产业范围内实现其目标的。专一化战略是主攻某个特殊的顾客

群、某产品线的一个细分区段或某一地区市场。专一化战略其实是差别化战略和成本领先战略在某一特殊对象的应用。但专一化战略常常意味着限制了可以获取的整体市场份额,专一化战略也必然地包含着利润率与销售额之间互以对方为代价的关系。以专一化战略为基础的预算除了与具体实施差别化战略还是成本领先战略有关外,通常还要分别按地区或顾客对象来分析预算差异。

### 1.2 战略动态与预算差异分析

根据权变管理理论,企业的管理不是一成不变的,应该根据企业所处的环境及内外部条件的变化而变化。所以企业在不同的时期采取的战略也应该不同,其具体的战略目标也必然不同。对企业不同产品生命周期的竞争战略的分析工具,笔者认为最好的当推由美国波士顿咨询集团所提出的战略规划模型——BCG 图象分析。BCG 图象以企业某种产品的相对市场占有率为横坐标,以产品的市场增长率为纵坐标,形成4个象限(详见图1所示):

当企业处于A时期,应采取建立战略,进行大规模投资,从事研究发展、新产品开发、市场开拓,以期企业市场上提高占

收稿日期:2004-11-30

基金项目:国家自然科学基金项目《适时作业成本计算研究》(70172010)

作者简介:殷俊明(1972-),男,西安交通大学管理学院博士生;王平心(1948-),男,西安交通大学管理学院教授,博士生导师;吴清华(1978-),男,西安交通大学管理学院博士生。

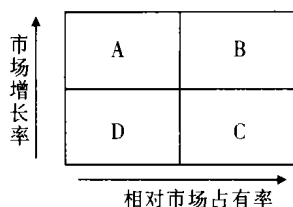


图1 战略动态的BCG分析

有率。因而此时企业的预算管理应以资本预算为核心,力求通过资本预算实现企业的建立战略,而不是短期预算费用的绝对额的减少,而应是建立战略的各项目标(比如研究开发、市场开拓)的完成,成本支出的绝对数额控制相对较为次要。处于B时期,企业应采取维持战略,此时也应投入适量资金,但此时投资所需资金必须由此种产品本身从市场上赚取。此时的预算管理应以财务预算为核心,目标应是市场维持与当期效益并重,即以销售预算和成本预算控制为主。进入C时期,企业应采取收获战略,此时企业一般不再进行投资,主要任务是回收,把市场上剩余的价值尽可能赚回来,预算管理的重点应以成本费用预算为主,并且此时经营环境的不确定性较小,预算编制的频率相对也可以小一些,预算调整和修正的可能性也较小。进入D时期,此时产品的相对市场占有率和市场增长率都已较低,已没有发展前途,企业应采取退出战略。企业预算管理的重点应是处置现有固定资产和压缩开支,因此,资本预算又成为预算管理的重点,成本费用预算也是压缩开支的重要手段。由此可见,在产品生命周期的不同阶段,企业所面临的外部环境呈现出很大的差异性,企业应该相应地采取不同的战略。从而,也应形成不同的预算管理模式。

## 2 基于战略的综合预算差异计算模型

传统的综合预算差异分析方法是从事销售、价格和成本之间的数量依存关系出发,利用因素替代法,系统的研究各因素对利润的影响大小。这种方法最早由R.SKaplan(1989)提出,随后西方的管理会计教材里也作了介绍。而基于战略的预算差异分析需从影响战略实现的关键变量出发,分析总体市场增长或衰落、份额增减、成本控制和差异化程度以及产品研发和市场开拓等变量对战略预算实现程度的影响。国内最早对此进行系统研究,并给出了数学表达式的是王平

心、曹玉俊(王平心、曹玉俊,1998)提出的微分连锁替代法(Differential and Chain Suppression Method,缩写DCSM)。

设为第*i*种产品的预算销售量; $m_i$ 为第*i*种产品预算单位贡献毛益; $m_i=(p_i-b_i)$ , $\Delta x_i$ 为第*i*种产品实际销售量与预算销售量之差; $\Delta m_i$ 为第*i*种产品实际与预算单位贡献毛益之差; $a_i$ 表示第*i*种产品的固定成本; $b_i$ 表示第*i*种产品的变动成本,设 $m^*$ 为单位预算销售量的平均贡献毛益,有 $m_i=\sum x_i m_i / \sum x_i$ ,据利润方程式: $\pi=\sum x_i m_i - \sum a_i$ ,利用DCSM逐层分析可得:

$$\Delta \pi = \sum \Delta x_i m_i + \sum (x_i + \Delta x_i) \Delta m_i - \sum \Delta a_i \quad (1)$$

上式中右边第一项为销售业务活动差异,第二项和第三项为价格成本差异;

$$\Delta \pi = \sum \Delta x_i m^* + \sum \Delta x_i (m^* - m_i) + \sum (x_i + \Delta x_i) \Delta p_i - \sum (x_i + \Delta x_i) \Delta b_i - \sum \Delta a_i \quad (2)$$

右边第一项为销售数量差异,第二项为销售结构差异,第三项为销售价格差异,第四项变动成本差异,第五项固定成本差异。还可以对(2)式作第三层分析,设行业销售量为 $X$ , $X_1$ , $X_0$ 分别表示行业实际销售量、预算销售量, $R$ 为企业销售量占市场销售量的百分比(市场份额), $R_1$ , $R_0$ 分别表示实际市场份额、预算市场份额,则式(2)第1项变为:

$$\sum \Delta x_i m^* = \sum \Delta (X \cdot R \cdot m^*) = \sum \Delta X \cdot R_0 \cdot m^* + \sum X_1 \cdot \Delta R \cdot m^* \quad (3)$$

式(3)的第1项为行业销量差异,第2项为市场份额差异。同样,固定成本差异按其是否能追溯

到某种产品,进一步分解为不可追溯差异和可追溯差异。可追溯差异又可按产品类别进一步分解……。销售结构差异、销售价格差异、变动成本差异都可以按产品类别进一步分解。产品的变动成本差异还可

以进一步按职能分解为直接材料差异、直接人工差异和变动制造费用差异,直接材料差异可以进一步细分为价格差异、数量差异……,我们沿用上述方法用图1描述上述系统分析的结果。

## 3 基于战略的预算差异分析系统的主要步骤

我们以SY公司为例,该公司生产甲、乙、丙3种产品,具体资料和有关行业资料见表1。我们运用上述方法对预算差异进行了分解计算,并将计算结果列示于图2。

### 3.1 分析产品的战略定位和战略动态

我们以甲产品为例。先看战略定位。甲产品预算售价为120元,比行业平均水平高出20元,单位贡献毛益可达65元,毛利率达到50%以上。因此,甲产品应采用差异化战略。事实上,该公司也是对甲产品采用了差异化竞争战略。再从战略动态来看,甲产品的市场总销量由预算的60000件增长到90000件,增长率为50%;而公司的市场份额却预算为20%,实际为12%,平均也仅为16%,总的市场占有率明显不高,因此从战略动态分析,该公司在甲产品市场处于BCG图象的A区域,应采取建立战略。而该公司却将销售价格从预算的120元提高到130元,同时将可追溯固定成本(主要是用于甲产品的研发和营销的费用)从25万元压缩至23万元。可见,该公司采取的是收获战略,结果导致市场份额从20%下降至12%。

### 3.2 对产品进行预算差异计算

我们以行业市场规模、公司市场份额、

表1 SY公司预算及实际执行情况

项目	甲产品		乙产品		丙产品		综合	
	预算	实际	预算	实际	预算	实际	预算	实际
市场总销量(件)	60000	90000	40000	38000	120000	90000	220000	218000
市场份额(%)	20	12	50	60	10	15		
销售量(件)	12000	10800	20000	22800	12000	13500	44000	47100
单价(元)	120	130	80	75	60	45		
行业平均单价(元)		100		82		65		
销售额(万元)	144	140.4	160	171	72	60.75	376	372.15
销售结构差异、变动成本(元)	55	60	48	45	28	25		
销售价格差异、行业平均变动成本	55		48		30			
贡献毛益(万元)	78	75.6	64	68.4	38.4	27	180.4	171
变动成本差异、可追溯固定成本(万元)	25	23	20	18	12	14		
边际贡献(万元)	53	52.6	44	50.4	26.4	13	123.4	16
不可追溯固定成本							22	26
净利(万元)							101.4	90

表2 SY公司分产品预算战略分析

	甲产品		乙产品		丙产品	
	预算	实际	预算	实际	预算	实际
市场总规模	60000	90000	40000	38000	120000	90000
市场发展情况	市场增长迅速,达50%		趋于平衡,下降5%		衰退严重,下降25%	
公司份额	20%	12%	50%	60%	10%	15%
变化情况	份额下降较大,没有跟上市场发展的步伐。		在成熟的市场中,份额有很大提高,且居于垄断地位。		总体市场衰退,但公司份额有所提高。	
市场特征	市场处于发展阶段,价格将可能下降,销量上升。		市场处于成熟期,价格和销量在短期内变动不大。		市场处于衰退期,但公司份额有所提高。	
销售单价	120	130	80	75	60	45
边际贡献	65	70	32	30	32	20
行业平均单价		100		82		65
行业平均边际贡献		45		34		35
产品特征	技术含量高,价格高,地位毛利高。		技术含量低,价格一般,毛利一般,但市场集中。		技术含量低,价格低,毛利低。	
合理战略定位	差异化		侧重成本领先的专一化		成本领先	
合理战略动态	建立战略		维持战略		收获战略	
目前采用战略	差异化定位和收获战略		低成本和维持战略		低成本和建立战略	

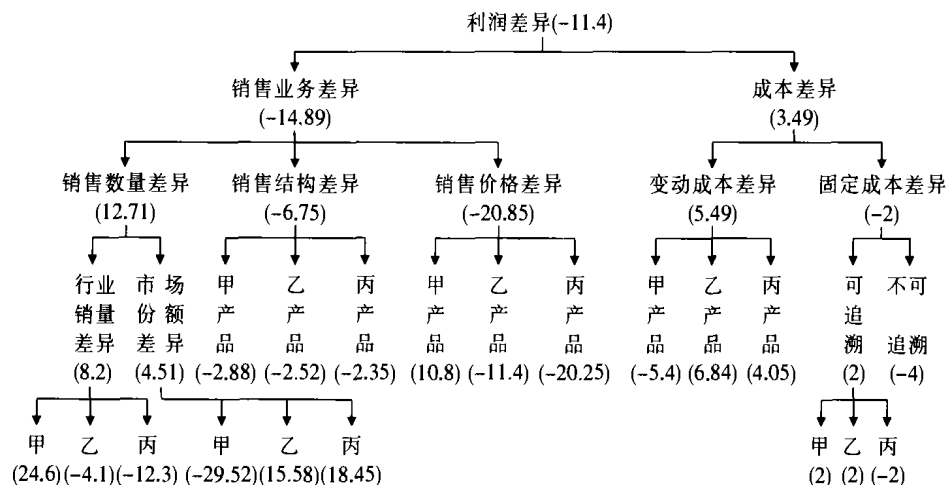


图2 某公司预算差异分解计算图

销售结构、成本控制等作为关键战略变量,按上述DCSM法进行分解预算差异,以分析各变量对战略实现程度的影响。具体计算过程由于本文篇幅原因省略,结果列示图2。

### 3.3 预算差异分析与评价

我们将图2的预算差异汇总,列成表3。

从表3可以看出,甲产品由于市场增

表3 各产品预算差异分类汇总

项 目	甲产品	乙产品	丙产品	合计
行业销量差异	24.6	-4.1	-12.3	8.2
市场份额差异	-29.52	15.58	18.45	4.51
销售结构差异	-2.88	-2.52	-1.35	-6.75
销售价格差异	10.8	-11.4	-20.25	-20.85
可控销售差异合计	-21.6	1.66	-3.15	-23.09
变动成本差异	-5.4	6.84	4.05	5.49
可追溯固定成本差异	2	2	-2	2
可控差异合计	-25	10.5	-1.1	-15.6
不可追溯固定成本差异				-4
差异总计	-0.4	6.4	-13.4	-11.4

长,产生了24.6万元的有利差异。但由于130元的单价比对手100元高出许多,再加上用于营销和研发的可追溯固定成本缩减2万元,导致市场份额下降较大,产生了29.52万元的不利市场份额差异。2.88万元的不利销售结构差异也是由于毛利率较高的甲产品在销售组合中的比例下降所导致的。由于产品提价产生了10.8万元的有利销售价格差异。由公司可控的市场份额、销售结构和销售价格3个战略变量导致的21.6万元不利可控销售业务差异。从成本控制的角度来看,甲产品5.4万元的变动成本差异是为了提高产品的差异化程度而支出的,但过度的差异化支出并没有得到消费者的认同,表现在可控销售业务的巨额不利差异。从战略动态来看,在市场建立时期削减研发和营销费用

虽然得到了2万元的有利可追溯固定成本差异,但不利于市场的开拓,这也是市场份额大幅降低的重要原因。乙产品在价格确定、变动成本控制和可追溯固定成本支出这3个关键战略变量上都符合竞争战略,从战略定位来看,变动成本的有效控制产生的6.84万元的有利差异是与成本领先战略一致的;从战略动态来看,适当控制研发和营销支出产生的2万元有利差异也与维持战略相符。丙产品由于过度降价和推行建立战略导致了3.15万元的不利可控销售差异和2万元的不利可追溯固定成本差异,但变动成本控制较好,产生了4.05万元的有利差异,这说明有效地贯彻了低成本战略。4万元的不可追溯固定成本差异主要由管理费用组成,不利差异说明控制不好。

### 3.4 战略改进建议

对于甲产品建议降低价格,适当控制制造成本,加大营销和研发支出,以扩大份额。乙产品应维持原有战略,并随着市场的推进,加大制造成本控制的力度。丙产品应维持原价,严格控制营销和研发支出,不能过分追求市场份额的增加。

### 参考文献:

- [1]迈克尔·波特.竞争战略[M].陈小悦译.北京:华夏出版社,1997.
- [2]王平心,曹玉俊.利润、销售、成本差异系统分析[J].西安交通大学学报,1998,(4).
- [3]汪家常,韩伟伟.战略预算管理问题研究[J].管理世界,2002,(5).
- [5]施能自.正确理解预算管理与绩效管理的关系[J].中国经理人,2002,(6).
- [6]于增彪等.关于集团公司预算管理系统的框架研究[J].会计研究,2004,(8).
- [7]Robert S.Kaplan and Anthony A. Atkinson,1998, Advanced Management Accounting(Third Edition)[M].Prentice Hall,Inc.

(责任编辑:董小玉)

