

战略成本管理与企业价值创造

■ 李玲 李冰 李琦

苹果带领我们走向一个全新的计算机时代，星巴克使咖啡成为商务人士瞬间可以享受到的休闲，杜邦公司“让女王的丝袜，女仆也可以享用”，沃尔玛的商业模式让产品“天天平价”，阿里巴巴更是“让天下没有难做的生意”……这些典范企业的成功经验告诉我们：在竞争日趋激烈的今天，企业必须站在战略的高度，注重细节管理，运用多种战略成本管理方法，实现企业的价值创造与持续改善。

战略成本管理的涵义

所谓战略成本管理即从战略角度来研究成本的形成与控制。根据既定的企业战略方针，在成本管理方面进行战略性选择与设计，从而使企业最终交付的产品和服务成本降低，而不是在各个环节上都追求成本最低。战略成本管理主要包括两个层面的内容：从战略的角度控制成本；从成本角度分析、选择和优化企业战略。

为此，要对一个企业的内外部经营环境进行战略性分析。例如：可以运用PESTEL分析方法来分析企业面临的外部环境，运用波特五力模型进行产业环境分析，运用SWOT分析法展开内部条件分析，然后重点进行企业的战略定位分析、价值链分析和成本动因分析等。

以成本动因分析为例，从战略角度

看，影响成本的因素主要来自企业经济结构和企业执行作业程度两方面，这就构成了结构性成本动因和执行性成本动因，二者都是企业战略制定的重要影响因素。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动因，主要包括规模、范围、经验、技术、复杂性等要素，这些要素与企业自身的竞争优势和战略选择密切相关。如果企业采用低成本战略，那么达到一定的经济规模和技术水平就是企业成功的主要成本动因；如果采用差异化战略，那么经验和复杂程度就可能成为企业的主要成本动因。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，为成功地控制成本所应考虑的因素。它是决定企业成本水平的重要因素，主要包括：员工参与管理、全面质量管理、生产能力利用、生产设施布局的效率、产品性能、加强与供应商和顾客的联系等。在企业基础经济结构既定的条件下，通过执行性成本动因分析，可以提高各种生产执行性因素的能动性及其优化它们之间的组合，从而使价值链活动达到最优化而降低价值链总成本。

战略成本管理 路径选择与价值创造

基于战略导向的精益成本管理路

径很多，本文重点谈谈基于产品生命周期的供应链成本管理、质量成本管理、标准成本管理、标杆管理与持续改善以及财务共享服务中心。

1. 供应链成本管理

供应链成本管理是产品生命周期成本管理的最重要方法之一。所谓供应链成本管理，是指通过运用管理技术、信息技术和过程控制技术，达到对整个供应链上的信息流、物流、资金流、作业流和价值流的有效规划和控制，将客户、供应商、制造商、销售商和服务商等合作伙伴连成一个完整的网链结构模式，建立起一个共享的信息平台，构建成一个具有很强竞争力和协同化环境的供应链战略联盟，实现供应链整体成本的最优化。供应链成本管理以满足客户需求为目的，视整个供应链为一条作业链，是一种跨企业的成本管理，是对设计、供应、生产及销售领域的系统管理。

根据国际著名咨询公司Mercer管理公司的咨询报告，有近一半接受调查的公司经理将供应链成本管理列为公司的10项大事之首。美国Kearney咨询公司也指出，供应链可以消减公司高达25%的运营成本，而对一个利润率仅为3%~4%的企业而言，哪怕降低5%的供应链成本，也足以使企业的利润翻番。沃尔玛与供应商之间从合作伙伴到



战略联盟的供应链管理的成功经验、丰田模式下的适时制生产与精细化管理、戴尔先卖后造的低成本直销模式等，无一不是基于产品生命周期的供应链管理理念的应用。从他们卓越的业绩不难看出，供应链成本管理可以为企业带来巨大的利润空间。

2. 质量成本管理

“质量成本”概念最早由美国质量管理专家A·V·菲根堡姆于20世纪50年代初提出，在其《全面质量管理原理》一书中明确提出“工作质量成本”的概念：认为它包括控制成本和预防成本两部分。前者指预防成本和鉴定成本，后者指内部损失成本和外部损失成本。美国质量管理专家J·M·朱兰博士发展了这个概念，运用“矿中黄金”的比喻指出控制废次品可带来利润增加，并将质量成本明确表述为两个截然不同的涵义：一是由于质量低劣而引起的成本；二是为获取较高质量而发生的成本。20世纪80年代初，我国引进了质量成本并在试点企业加以应用，此后在机电、纺织、冶金、电子、航天和一些高科技领域的许多企业推广应用，成效显著。1987年3月，中国质量管理协会所属的质量经济分析研究会首次提出了设置质量成本项目的原则。

目前，企业运用较多的质量成本管

理方法是六西格玛法，又称 6σ 。其核心是追求零缺陷生产，防范产品责任风险，降低成本，提高生产率和市场占有率，提高顾客满意度和忠诚度。 6σ 是一个目标，这个质量水平意味着所有的过程和结果中，99.99966%是无缺陷的，也就是说，做100万件事情，其中只有3.4件是有缺陷的，这几乎趋近人类能够达到的最为完美的境界。 6σ 理论认为，大多数企业在 $3\sigma\sim 4\sigma$ 间运转，也就是说每百万次操作失误在6 210~66 800之间，这些缺陷要求经营者以销售额的15%~30%的资金进行事后的弥补或修正；而如果做到 6σ ，事后弥补的资金将降低到约为销售额的5%。

3. 标准成本管理

标准成本法并不单纯是一种成本计算方法，而是一种将成本计算和成本控制相结合，由一个包括制定标准成本、计算和分析成本差异、处理成本差异三个环节所组成的完整管理系统。

运用标准成本管理最成功的典范当属麦当劳。对于拥有超过140亿美元收入和28 000多家快餐店的麦当劳来说，最大的挑战是保证每个巨无霸的味道是相同的。麦当劳怎样去控制成本和质量呢？怎样去保证每天3 500万的顾客中每个人都能获得相同的价值呢？它使用标准量、预算和差异分析的方法。例如，无论在哪个地方出售的汉堡，使

用的原材料标准是一样的——1片面包，1块汉堡馅饼，1片腌制过的蔬菜，1/8汤匙的干洋葱，1/4汤匙的芥末，还有1/2盎司的番茄酱。正是这种标准成本控制技术，使得麦当劳的产品在世界各地都能保持相同的口味，不仅控制了市场，更大大节约了成本，产生了巨额收益。

标准成本应由会计部门会同采购部门、劳动人事部门、行政管理部门、技术部门以及具体生产经营部门等有关责任部门，在对企业生产经营的具体条件进行认真分析研究的基础上共同确定。标准成本确定以后，应就不同种类、不同规格的产品，编制标准成本卡。标准成本卡应分车间、分项目反映单位产品标准成本及其所依据的材料、工时的用量标准和标准的价格、工资率(每工时的工资)、制造费用分配率(每工时应承担的制造费用)。

通过对比标准成本与实际成本的差异，可以进一步查明差异形成的原因，以便及时采取措施消除不利差异，并为成本控制、考核和奖惩提供依据。一般来说，成本差异包括价格差异和用量差异。追溯差异的产生原因可以将控制成本的责任落实到相关责任人，例如，直接材料价格差异应由采购部门负责；直接材料的用量差异一般应由控制用料的生产部门负责；直接人工工资率差异的责任一般应由劳动人事部门或生产部门负责；人工效率差异的责任基本上应由生产部门负责，但也可能有一部分应由其他部门负责；变动制造费用差异的分析，应结合构成变动制造费用的具体明细项目作进一步深入分析，通常采用根据变动制造费用的弹性预算的明细项目，结合同类项目的实际发生数，进行对比分析，从而找出差异的原因及责任归属；固定制造费用也是一个综合性的费用项目，为了较为准确地查明差异产生的原因，必须按固定制造费用各项目的预算数与其实际发生数进

行对比,以便逐项分析原因和责任。

4. 财务共享服务中心

财务共享服务中心是近年来出现并流行起来的会计和报告业务管理方式,它是将同一企业内不同地点的实体单位的会计业务集中到一个SSC(共享服务中心)来记账和报告,以达到规模效应,降低运作成本。

目前,适合建立财务共享服务中心的主要包括:金融企业、服务企业、制造业的销售网点、连锁企业、通讯服务业;而目前技术条件下不适合建立财务共享服务中心的主要有:制造业的工厂、建筑业、勘探业、信息化程度较低的企业等。根据埃森哲公司在欧洲的调查,30多家在欧洲建立“财务共享服务中心”的跨国公司平均降低了30%的财务运作成本。全球财务文件管理服务的领导者富士施乐曾帮助包括诺基亚在内的众多国际知名企业建立了共享服务中心。统计数字显示,诺基亚采用这一服务后,其供应商单据处理流程从原先的48步减少到12步,每张单据的处理时间也从5天减少到2天。建立财务共享服务中心的优势很多,包括以下几个方面:

(1) 运作成本降低,如通过分析一个共享服务中心人员每月平均处理凭证数、单位凭证的处理费用等可衡量其成本。这方面的效益主要通过减少人员数目和减少中间管理层级来实现。

(2) 财务管理水平与效率提高。对所有子公司采用相同的标准作业流程,废除冗余的步骤和流程;拥有相关子公司的所有财务数据,数据汇总、分析不再费时费力,更容易做到跨地域、跨部门整合数据;某一方面的专业人员相对集中,公司较易提供相关培训,培训费用也大为节省;共享服务中心人员的总体专业技能较高,提供的服务更专业。

(3) 企业整合能力与核心竞争力提高。公司在新的地区建立子公司或收购其他公司,共享服务中心能马上为这些

新建的子公司提供服务。共享服务中心将企业管理人员从繁杂的非核心业务工作中解放出来,使其能集中精力在公司的核心业务上。

(4) 向外界提供商业化服务。如壳牌石油建立的壳牌石油国际服务公司每年约8%~9%的收入来自向外界提供服务。

5. 标杆管理与持续改善

标杆管理又称标杆瞄准、基准管理或参照管理,指企业将自己的产品、服务和经营管理方式与行业内或其他行业的领袖企业进行衡量比较,找出自己的不足,学习他人的长处,从而持续提高自身的产品质量和经营管理水平,强化自身的竞争优势,并最终超越他们。西方管理学界将其与企业再造、战略联盟一起并称为20世纪90年代的三大管理方法。

标杆管理起源于20世纪70年代末80年代初美国学习日本的运动中。首开标杆管理先河的是施乐公司。1976年以后,一直保持着世界复印机市场实际垄断地位的施乐遇到了来自国内外特别是日本竞争者的全方位挑战,如佳能、NEC等公司的产品开发周期、开发人员分别比施乐短或少50%,施乐的市场份额从82%直线下降到35%。面对竞争威胁,1979年施乐公司最先发起向日本企业学习的运动,开展了广泛深入的标杆管理。施乐公司使用的“竞争标杆方法”,是从生产成本、周期时间、营销成本、零售价格等领域中,找出一些明确的衡量标准或项目,然后将施乐公司在这些项目的表现与佳能等主要竞争对手进行比较,找出其中的差距,弄清这些公司的运作机理,全面调整经营战略、战术,改进业务流程,很快收到了成效,把失去的市场份额重新夺了回来。在提高交付定货的工作水平和处理低值货品浪费大的问题上,施乐公司同样应用标杆管理方法,以交付速度比其快3倍的比恩公司为标杆,并选择14

个经营同类产品的公司逐一考察,找出了问题的症结并采取措施,使仓储成本下降了10%,年节省低值品费用数千万美元。

标杆管理具有很强的系统能力和可操作性,在企业战略管理、职能管理、流程管理等方面具有重要作用,但标杆管理也存在以下局限:

(1) 标杆管理可能导致企业竞争战略趋同。以美国印刷业为例,在1980年,行业平均利润率维持在7%以上,在普遍实施标杆管理之后,到1995年已降至4%~6%,并且还有继续下降的趋势。

(2) 标杆管理陷阱。由于产品的科技含量和企业使用技术的复杂性日益提高,模仿障碍提高,如果标杆管理活动不能使企业跨越与领先企业之间的技术鸿沟,单纯为赶超先进而继续推行标杆管理,会使企业陷入繁杂的“落后一标杆—又落后一再标杆”的标杆管理陷阱之中。

(3) 出现短期行为,影响企业长远发展。实施标杆管理的企业往往会发现,业绩标杆管理和流程标杆管理要比战略标杆管理更容易实施,这就使企业过分关注产品、服务、流程等方面的绩效改进,而造成企业只关注局部,不注重整体,只关注短期,不注重长远。

结语

管理是一门艺术。任何先进的管理方法都要和自己公司的实际情况结合起来,才能发挥其最大效用,真正实现企业价值创造。对各种战略成本管理技术,企业应取其精华,去其糟粕,最大限度地利用这些先进方法和管理模式来获得价值增值。 ■

[本文得到北京市教师素质提高工程专业带头人项目资助]

(作者单位:中央财经大学
北京市劳动保障职业学院)

责任编辑 陈利花