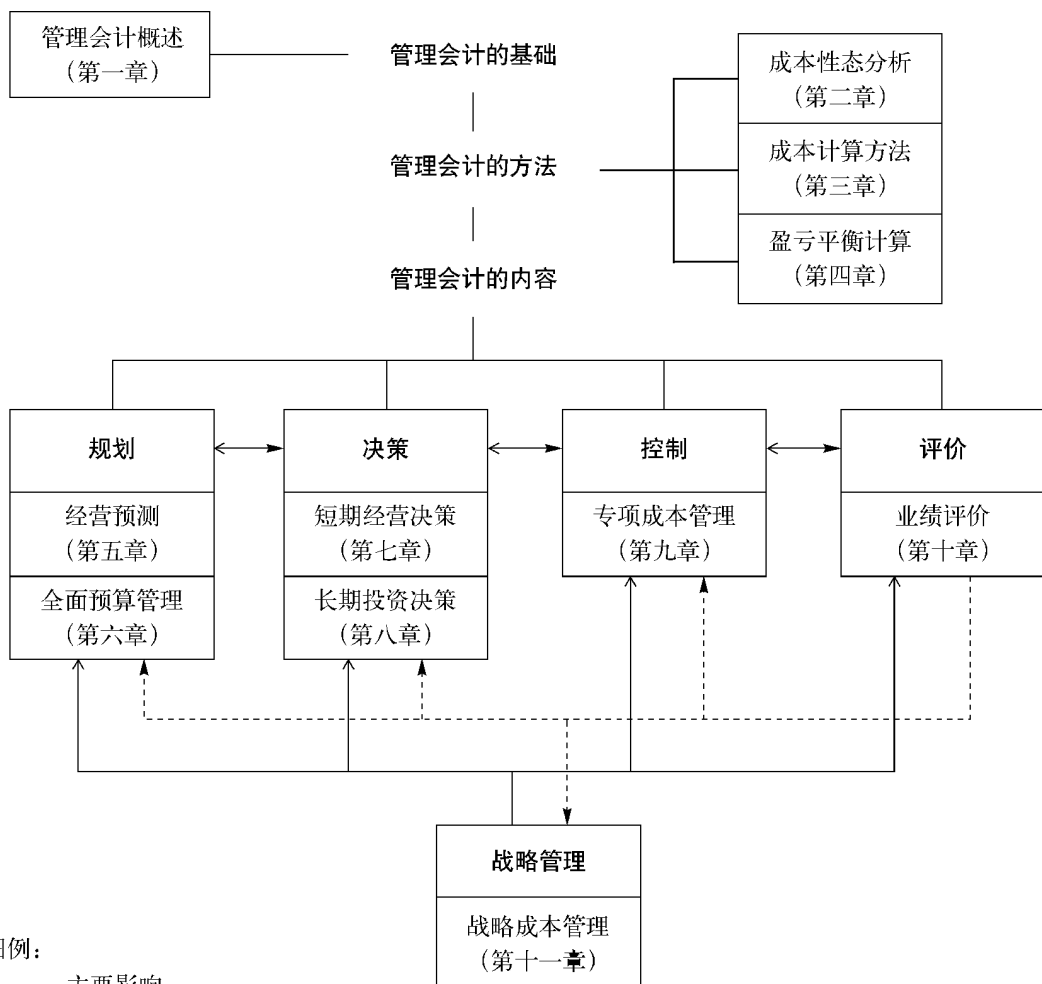


第十一章 战略成本管理



图例：
 ———> 主要影响
 ———> 次要影响
 - - - -> 信息反馈

管理会计结构模型

学习目标

(一) 知识目标

- 了解战略成本管理的基本思想；
- 熟悉战略成本管理的方法体系。

(二) 技能目标

- 掌握战略成本管理与企业战略的配合；
- 掌握战略成本管理方法；
- 熟悉战略成本管理的具体措施。

成本战略的实质是低成本战略,它为提升企业竞争优势提供了一种可能。成本优势是战略成本管理的核心,而战略成本管理可表述为不同战略选择下如何组织成本管理。在我国企业由粗放型经营转向集约化经营的过程中,研究战略成本管理的思想、提出战略成本管理的方法与措施,无疑具有极为重要的价值。

第一节 战略成本管理的基本原理

一、战略成本管理概述

(一) 战略成本管理的概念

在成本管理中导入战略管理思想,实现战略意义上的功能扩展,便形成了战略成本管理(strategic cost management, SCM)。美国会计学界两位著名的教授库伯(Robin Cooper)和斯拉莫得(Regine Slagmulder)界定战略成本管理为:企业运用一系列成本管理方法,同时达到降低成本和加强战略位置的目的。

战略成本管理旨在提供关于企业外部市场和竞争者的观念,同时着眼于以战略的观点看待内部信息,强调企业战略问题,拓展成本管理范围,运用财务信息与非财务信息帮助企业制定卓越的战略,是企业取得持久竞争优势的一种手段。

美国迈克尔·波特(Michael Porter)认为成本优势是企业可能拥有的两种竞争优势之一。成本对于企业制定竞争战略极为重要,因为别具一格的企业必须保持与其竞争者近似的成本。除非由此而得的溢价超过别具一格的成本,否则别具一格者就不能取得出色的业绩。战略成本管理核心是成本优势。许多战略计划都把“建立成本领先”作为目标。

(二) 战略成本管理的目标

战略成本管理将成本管理的目标同企业竞争优势联系在一起,主要定位是追求成本的持续降低。处于不同成长阶段的企业,其成本管理的重点和预期达到的目的往往会有差异。例如,将处于发展期和成熟期的企业进行比较,前者可能注重营销战略,以迅速占领不断扩大的市场,主要通过增加收入来创造利润,企业的组织结构比较简单,成本管理的工作也比较松散;而后者一般规模较大,组织结构复杂,由于面对的是成熟市场,很难进一步通过销售

份额的提高增加利润,必须加强成本管理取得成本竞争优势,以求生存和发展。

战略成本管理的目标体系包含三个层次:第一层次,以企业内部为视角,以降低成本为核心,其中又分以生产过程、业务过程为焦点的成本降低措施和以企业为焦点,以改变成本发生的基础条件为措施的成本降低;第二层次,以企业内部为主要视角,考虑到成本质量、数量、价格和供求等相关因素之间的关系,以利润为取向,通过节约稀缺资源增加产量;第三层次,以企业与环境、企业与竞争的相互关系为视角,以企业的长期发展和竞争优势为重点,通过战略成本管理配合企业的战略选择与实施,通过获取成本优势帮助企业取得竞争优势。三个层次之间的主要差别在于考虑成本问题的视角不同,其共性是都贯穿降低成本的要求,都不排斥成本降低的重要性。

二、战略成本管理的基本思想

(一) 成本的源流管理的思想

战略成本管理要从成本发生的源流(时间源流、空间源流和业务源流)着手,针对成本发生的源流进行设计。成本发生的基础条件是成本发生的源流。改变成本发生的基础条件可以从根本上改变公司成本结构和企业参与竞争的基础条件。

降低成本以两种方式实现:一是日常成本管理的重点内容,即效率改进;二是战略成本管理中的重点,即改变成本发生的基础条件。前者的成本降低以现有条件为前提,是在既定的经济规模、技术条件和质量标准条件下,通过降低消耗、提高劳动生产率等措施降低成本;后者的成本降低是企业可资利用的经济资源的性质及其相互之间的联系方式。这些资源包括劳动资料的技术性能、劳动对象的质量标准、劳动者的素质和技能、产品的技术标准、产品工艺过程的复杂程度、企业规模的大小、企业组织结构、企业职能分工、企业管理制度、企业文化和企业外部协作关系等诸多方面。这些因素的性质及其相互之间的联系方式构成了成本发生的基础条件,是影响成本的深层次因素。

大多数情况下,企业为削减成本所作的努力是在现有的条件下争取更多的成本改善,而不是改变成本发生的基础条件。

(二) 与企业战略相匹配的思想

企业发展阶段不同,所要求的管理战略也不同,需要将成本管理与战略管理理论有机地结合,提高企业竞争力。战略成本管理的重要内容是如何利用成本战略为企业赢得成本优势和竞争优势。战略成本管理要与企业的发展阶段相适应,要与产品的生命周期阶段相匹配,同时与企业所采取的各种战略措施之间要协调配合。

采用成本领先战略的企业,企业战略的重心是成本,企业战略主要体现为战略成本管理,两者趋于一致。战略成本管理要有助于差异化的实施和目标聚集,不应以成本为理由妨碍差异化和目标聚集。不同的战略选择需要不同的成本分析观和成本管理方法,从而形成特定竞争战略下的战略成本管理,如针对产品开发战略的价值工程成本管理战略、针对产品流程战略的作业成本管理战略、针对企业扩张战略的成本管理战略等。

(三) 与企业竞争地位相匹配的思想

战略成本管理的思想要将成本因素同企业的竞争地位联系起来,寻求提高企业竞争力与成本持续降低的最佳路径。两者的关系如图 11-1 所示。

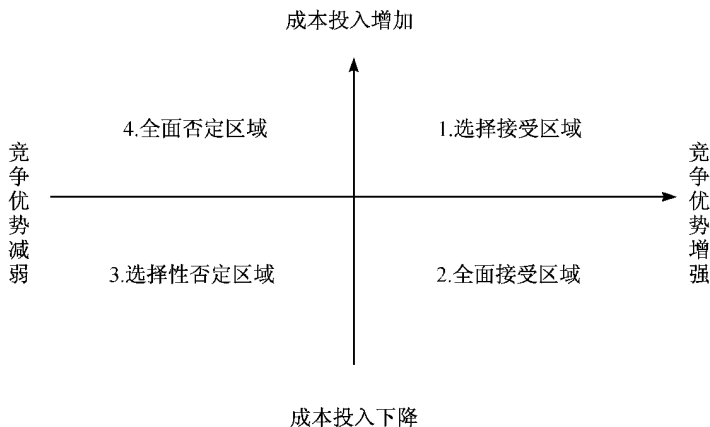


图 11-1 企业竞争优势与成本投入关系图

1. 选择接受区域

图 11-1 中第一部分是选择接受区域。该区域表明,伴随特定战略方案的实施,企业竞争优势增强,同时成本升高。战略成本管理方案的实施能够使企业获取竞争优势,但要付出成本升高的代价。从战略成本管理的角度,这时就需要进行成本决策分析,看企业战略是否符合成本效益原则。如果成本在短期内有一定程度的升高,但从长期来看,它能够使企业竞争优势得到较大程度的提升,增强企业的长期盈利能力,该战略是可行的。例如,企业在员工培训方面加大资金投入,虽然在短期内会导致企业成本上升,但从长远发展来看,这有助于企业形成自身的人才竞争优势,因此是能够接受的。

2. 全面接受区域

图 11-1 中第二部分是全面接受区域。该区域表明,伴随战略成本管理方案的实施,企业成本下降,竞争优势扩大。企业能够在提高竞争优势的同时实现成本的降低,这是最为理想的状态。例如,企业通过技术创新、采用新设备新工艺,不但降低了产品成本,也使产品质量得到了提高,实现了质量与成本的双赢,大大增强了企业的竞争优势。因此,这种战略正是企业应该积极采用的。

3. 选择性否定区域

图 11-1 中第三部分是选择性否定区域。该区域表明,伴随战略方案的实施,企业成本下降,但竞争优势减弱。尽管企业战略方案的实施要求的成本降低,但缺乏竞争优势,不利于企业的长期发展。例如,有的企业为了追求成本的降低而放弃产品的质量要求,在生产过程中不按规定投料标准和操作规程进行生产,最终引起顾客的不满,影响了市场的进一步扩大,使得企业竞争优势下降。企业此类成本的降低是靠牺牲竞争优势为代价的,从战略成本管理的角度来看,这样的战略一般是不能接受的。

4. 全面否定区域

图 11-1 中第四部分是全面否定区域。该区域表明,伴随战略方案的实施,企业成本升高,竞争优势反而下降。此类战略方案不可行。企业如果实施这类战略方案,必然会导致生产经营能力的下降,并丧失已有的市场份额。例如,在国有企业进行技术改造的过程中,个

别企业盲目从国外进口早已被淘汰的生产设备,既消耗了大量资金,所产出的产品又没有科技含量,不具有市场竞争优势,最后出现了不生产要亏损,生产越多亏损越多的局面,企业的生产经营能力遭受重创,甚至不得不破产倒闭。

由图 11-1 可知,战略成本管理应主要集中在第一部分和第二部分区域内,它要以企业战略管理为基础而加以展开。战略成本管理的内容主要是利用战略性成本信息进行战略选择,从而保证企业战略决策的正确性。在一般竞争战略的指导下,企业还会按照业务活动的范围确定一些具体的战略,如产品开发战略、生产流程战略、营销战略和规模扩张战略等。

三、战略成本管理的战略定位

战略成本管理要做好企业的战略定位。战略成本管理中的战略定位分析,就是要根据企业所处的行业特点和自身的情况,在三种战略中进行选择。同时,一个产品在其生命周期的不同阶段,有不同的生产、技术、市场属性和特征,这也影响企业的战略定位。

成本领先战略实质上是以成本战略作为企业的基本竞争战略。目标聚集战略中的成本聚集战略实质上是一种低成本战略,针对所设目标的竞争对手在细分市场上满足某一特定需求方面所支付的成本高于所必需的成本而采取的竞争措施。

实施差异化战略和差异聚集战略的企业也不排斥成本战略的重要性。实施差异化战略需要支付额外的成本,这种成本有时很高。实施差异化战略的企业必须通过降低不影响产品性能的成本,力图保持与竞争对手相近的成本,使企业能够以较低的成本维持产品的差异性。这一原理同样适用于实施差异聚集战略的企业。

第二节 战略成本管理的分析方法

战略成本管理的分析方法主要有战略定位分析方法、价值链分析法、产品战略定位方法和成本动因分析方法等不同方法。这一套完整、科学的分析方法能够分析成本管理的外部环境、企业内部条件以及竞争态势,揭示企业的相对成本地位,描述可资利用的外部机会和内部优势,提示企业可能面临的威胁和存在的弱点,以利于企业明确成本管理的重点内容和应该采取的战略措施。

战略成本管理分析的内容包括:

(1) 影响企业成本的环境分析,包括宏观环境分析和产业环境分析,揭示企业在成本方面面临的机会与威胁。

(2) 企业内部条件分析,揭示企业成本方面的优势与弱点。

(3) 竞争对手成本分析,分析竞争对手的成本及其战略,确定企业和竞争对手的相对成本地位,以便企业采取相应的竞争措施。

一、战略定位分析方法

通过战略定位分析,可使不同的管理控制系统与企业战略进行匹配,建立与企业战略相适应的成本管理战略。不同的战略定位产生不同的企业战略,从而需要不同的成本分析观

和成本管理方法,由此确立的战略成本管理运行机制也存在较大的差异。

(一) 宏观环境分析的 PEST 法

宏观环境又称一般环境,是指影响一切行业和各种企业的各种宏观力量。对宏观环境因素作分析,不同行业和企业根据自身特点和经营需要,分析的具体内容会有差异,但一般都应分析政治(political)、经济(economic)、社会文化(sociocultural)和技术(technological)等外部环境因素,称为宏观环境分析的 PEST 法。

(1) P 即 political、政治要素,是指对组织经营活动具有实际与潜在影响的政治力量和有关的法律、法规等因素。当政治制度与体制、政府对组织所经营业务的态度发生变化时,或当政府发布了对企业经营具有约束力的法律、法规时,企业的经营战略必须随之作出调整。

(2) E 即 economic、经济要素,是指一个国家的经济制度、经济结构、产业布局、资源状况、经济发展水平以及未来的经济走势等。企业的经营战略必须随着它们的变化而调整。

(3) S 即 sociocultural、社会文化要素,是指组织所在社会中成员的民族特征、文化传统、价值观念、宗教信仰、教育水平以及风俗习惯等因素。其中,人口规模直接影响一个国家或地区市场的容量,年龄结构则决定消费品的种类及推广方式。

(4) T 即 technological、技术要素。技术要素不仅包括那些引起革命性变化的发明,还包括与企业生产有关的新技术、新工艺、新材料的出现和发展趋势以及应用前景。在过去的半个世纪里,最迅速的变化就发生在技术领域,像微软、惠普、谷歌等高技术公司的崛起改变着世界和人类的生活方式。同样,技术领先的医院、大学等非营利性组织,也比没有采用先进技术的同类组织具有更强的竞争力。

表 11-1 所示的 PEST 分析法是企业外部环境分析较为实用的分析工具,它从四个方面分析,从总体上把握宏观环境,并评价这些因素对企业战略目标和战略制定的影响。

表 11-1 企业外部环境分析因素

重点关注	哪些环境因素正在对企业产生影响、目前哪些因素的影响最重要、未来几年变化如何
经济因素	关贸总协定、竞争与环保立法、消费者保护立法、税收政策、就业政策与法规、企业与政府的关系、贸易规定等
政治因素	经济周期、GNP 趋势、货币政策、利率、失业与就业、可支配收入、能源供应及其成本、行业投资规模
社会文化因素	人口数量和质量、收入分配、人群的稳定性、生活方式的变化、价值观念的变化、对工作和休闲的态度、团队合作的精神等
技术因素	政府对研究的投入、政府和行业对技术创新的扶持、新技术的发明和传播速度、劳动方式的改变、劳动生产率的提高

(二) 成本的 SWOT 分析

成本是企业业务活动过程、环境影响因素和企业内部条件相互作用的结果,受到环境因素和企业内部条件的强烈影响。企业有必要从战略角度分析环境对企业成本可能带来的受益机会和应当回避的威胁,以便结合内部条件分析的结果采取必要的战略措施。

1. 成本的 SWOT 分析方法构成要素

表 11-2 所示的是成本的 SWOT(strengths、weaknesses、opportunities、threats,即强势、

弱势、机会、威胁)分析方法,其中,S、W 是内部因素,O、T 是外部因素。成本的 SWOT 分析的核心思想是,通过分析企业外部环境与内部条件,明确企业的优势、机会、弱点和正在面临或即将面临的风险,并将这些机会和风险与企业的优势和缺点结合起来,形成企业成本控制的不同战略措施。

表 11-2 SWOT 的构成要素

外部环境		内部环境	
外部机会	外部威胁	内部优势	内部劣势
纵向一体化	市场增长较慢	成本优势	设备老化
市场快速增长	行业成本水平提高	知识产权	战略方向不明
互补产品销量增加	竞争压力增大	竞争优势	竞争地位恶化
新的消费者加入	新的竞争者加入本行业	特殊能力	产品线范围太窄
市场容量逐步变大	替代品销售量/额逐步增加	产品创新	技术开发滞后
有合并或重组的机会	用户讨价还价能力增强	具有规模效益	资金周转困难
在同行业中竞争业绩良好	用户偏好逐步改变	适应力强的经营战略	不明原因导致的利润率下降
拓宽产品线满足用户需求	通货膨胀的影响	公认的行业领先者	营销水平低于同行业其他企业
		良好的财务资源	相对竞争对手成本过高及其他
		其他	设备劣势

2. SWOT 分析基本步骤

(1) 分析企业的内部优势与弱点。分析企业的内部优势、弱点。分析重点是找出具有关键性影响的优势与弱点,价值链分析、成本动因分析、成本抉择关系分析、与竞争对手比较分析中的标杆分析为分析企业的内部优势与弱点提供了可行的途径。

(2) 分析企业面临的外部机会与威胁。企业所处的外部环境在不断变化,机会、威胁因素也在不断转化,企业必须抓住机会,规避和消除风险。机会与威胁可能来自于与竞争无关的外部环境因素的变化,也可能来自于竞争对手的力量与相关因素的变化,或两者兼而有之,应确认关键性的外部机会与威胁。

(3) 将外部机会和威胁与企业内部优势和弱点进行匹配,形成可行的备选战略。SWOT 分析有四种不同类型的组合:优势—机会(SO)组合、弱点—机会(WO)组合、优势—威胁(ST)组合和弱点—威胁(WT)组合。这些组合将企业与成本相关的优势(S)、弱点(W)和机会(O)、威胁(T)分别组合起来,形成不同的应对措施。

3. SWOT 分析的组合模型

优势—机会(SO)战略是企业发挥内部优势与利用外部机会的战略,是一种理想战略模式。当企业具有特定方面的优势,而外部环境又为发挥这种优势提供有利机会时,可以采取该战略。例如,良好的产品市场前景、供应商规模扩大和竞争对手有财务危机等外部条件,

配以企业市场份额提高等内在优势可成为企业收购竞争对手、扩大生产规模的有利条件。

弱点—机会(WO)战略是利用外部机会来弥补内部弱点,使企业改变劣势而获取优势的战略。例如,若企业弱点是原材料供应不足和生产能力不够,从成本角度看,前者会导致开工不足、生产能力闲置、单位成本上升,而加班加点会导致一些附加费用。在产品市场前景看好的前提下,企业可利用供应商扩大规模、新技术设备降价和竞争对手财务危机等机会,实现纵向整合战略,重构企业价值链,以保证原材料供应,同时可考虑购置生产线来克服生产能力不足及设备老化等缺点。通过克服这些弱点,企业可进一步利用各种外部机会,降低成本,取得成本优势,最终赢得竞争优势。

优势—威胁(ST)战略是指企业利用自身优势,回避或减轻外部威胁所造成的影响。例如,竞争对手利用新技术大幅度降低成本,给企业造成很大成本压力;材料供应紧张,其价格可能上涨;消费者要求大幅度提高产品质量;企业还要支付高额环保成本;等等。这些都会导致企业成本状况进一步恶化,使之处于非常不利的竞争地位。但若企业拥有充足的资金、熟练的技术工人和较强的产品开发能力,便可利用这些优势开发新工艺,简化生产工艺过程,提高原材料利用率,从而降低材料消耗和生产成本。另外,开发新技术产品也是企业可选择的战略,新技术、新材料和新工艺的开发与应用是最具潜力的成本降低措施,同时它可提高产品质量,从而回避外部威胁影响。

弱点—威胁(WT)战略是一种旨在减少内部弱点,回避外部环境威胁的防御性技术。当企业存在内忧外患时,往往面临生存危机,降低成本也许成为改变劣势的主要措施。当企业成本状况恶化,原材料供应不足,生产能力不够,无法实现规模效益,且设备老化,使企业在成本方面难以有大作为,这时将迫使企业采取目标聚集战略或差异化战略,以回避成本方面的劣势,并回避成本原因带来的威胁。

表 11-3 列示了 SWOT 分析的简单组合模型。

表 11-3 SWOT 分析表

项 目		内部环境	
		优势 S = {S ₁ , S ₂ , S ₃ , ...}	弱点 W = {W ₁ , W ₂ , W ₃ , ...}
外部环境	机会 O = {O ₁ , O ₂ , O ₃ , ...}	SO 组合: 依靠内部优势, 利用外部机会	WO 组合: 克服内部劣势, 利用外部机会
	威胁 T = {T ₁ , T ₂ , T ₃ , ...}	ST 组合: 依靠内部优势, 回避外部威胁	WT 组合: 克服内部劣势, 回避外部威胁

注: O₁ 代表机会 1; O₂ 代表机会 2; 其他依此类推。

SWOT 分析运用于企业成本战略分析可发挥企业优势,利用机会克服弱点,回避风险,获取或维护成本优势,将企业成本控制战略建立在对内外部因素分析及对竞争势态的判断等基础上。而若要充分认识企业的优势、机会、弱点及正在面临或即将面临的风险,价值链分析和标杆分析等为其提供了方法与途径。

二、价值链分析法

波特认为,每一个企业都是在设计、生产、销售、发送和辅助其产品的过程中进行种种活动的集合体。所有这些活动可以用一个价值链来表明。企业的一切互不相同但又相互关联的生产经营活动,形成了创造价值的动态过程。企业反映在价值链上所创造的价值,如果超

过成本便有盈利,如果超过对手便有竞争优势。价值链分析的任务就是要确定企业的价值链,明确各价值活动之间的联系,提高企业创造价值的效率,提高企业降低成本的可能性,为企业取得成本优势和竞争优势提供条件。

1. 企业内部价值链分析

企业内部价值链是价值链分析的起点。企业的每一项业务都是由一系列活动组成的:设计、生产、市场营销、发货、产品和服务的支持。这其中的每一项活动都会带来成本,所有这些活动的成本之和就构成了企业的内部成本。

企业内部价值链分析要找出最基本的价值链,然后分解为单独的作业,并根据其战略目标进行价值作业之间的权衡、取舍和调整,对比单元价值链上的成本与效益,从而发现不增值的环节,通过重构价值链作为降低相对成本地位的战略。如果企业价值链上的所有活动的累计总成本小于竞争对手时,就具有了战略成本优势。

企业内部可分解为许多单元价值链,商品在企业内部价值链上的转移完成了价值的逐步积累与转移。价值链中的每个单元链上都要消耗一定的成本,都会占用企业的一部分资产,并产生价值。企业必须消除不增值的价值链,如实施准时生产系统,在企业生产经营的各个环节上力求零存货;实施全面质量管理,在原材料、外购件的供应,在产品、半成品和产成品生产的各个环节上力求零缺陷。

2. 行业价值链分析

企业的成本竞争力不仅取决于该企业的内部活动,而且还取决于企业的上游供应商的价值链以及将产品送至最终用户的下游客户或联盟的价值链。行业价值链分析就是从战略上明确企业在行业价值链中的位置,分析自身与上游(供应商)、下游(分销商和顾客)价值链的关系,充分利用上游与下游价值链活动,促进成本的降低,调整企业在行业价值链中的位置与范围,把握成本优势。

如图 11-2 所示,在战略成本管理中,企业往往突破企业自身价值链,将价值链的分析延后向一体化

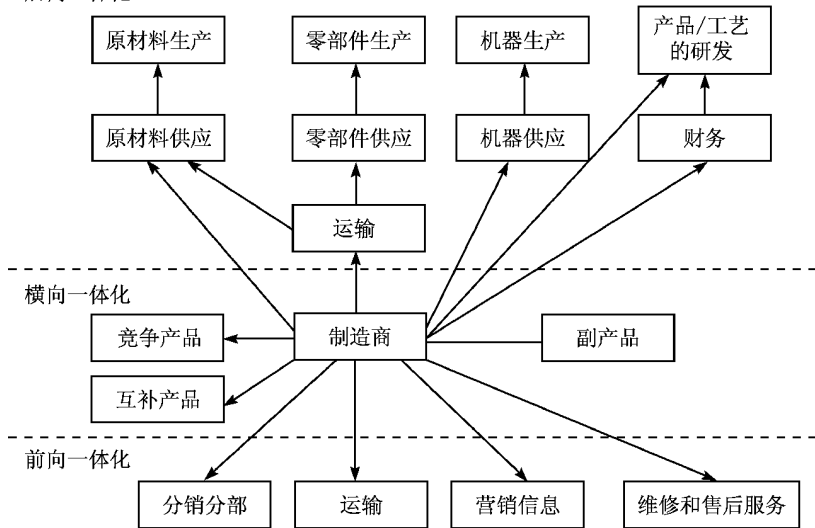


图 11-2 企业价值链一体化发展

伸到企业之外,向上延伸到与供应者协作,向下延伸到与顾客协作。把企业置身于行业价值链中,从战略高度分析是否可以利用上下游价值链,进一步降低成本或调整企业在行业价值链中的位置及范围,往往可以显著地影响自身成本,甚至使企业与其上下游关系主体共同降低成本,提高相关企业的整体竞争优势。例如,施乐公司通过向供应商提供其生产进度表,使供应商能将生产所需的元器件及时运过来,同时降低了双方的库存成本。

以机械制造厂为例,机械制造厂的行业价值链可以采用纵向分析的方法,通过追踪物资实体的运动轨迹得到:金属矿山—金属冶炼公司—机械制造厂—批发商 1—批发商 2—零售商—消费者。

从运动轨迹可以发现,在机械设备从出厂到消费者的过程中,经历了两个批发商和一个零售商三个环节(即三层网络),每一个环节都是一次价格增加,这样就抬高了市价,削弱了竞争力。如果削减一个批发商,即企业把产品卖给批发商,然后批发商把产品分销给零售商,最后只需要通过一个批发商将机械设备供应给零售商。价格显然就降低了。

再进一步,如果跳过批发商和零售商这两个环节,企业不经过任何一个中间流通环节,直接把产品卖给消费者,像可口可乐一样直接面向零售店供货,那么就不存在降价倾销、窜货的问题,但这种方式要求企业分销能力强。例如,在市场上有 4 万家左右的零售店,如果企业要想直接面向 4 万家零售店销货,那么企业所需要的人工成本会大幅度上升,所需费用会大量增加,会对企业管理能力提出更高的要求。因此,价值链的优化要合理考虑企业产品特点和企业自身的竞争优势。

3. 竞争对手价值链分析

企业战略定位的基础是分析竞争对手价值链,测算竞争对手的成本水平、成本构成与成本支出情况,并与企业产品成本一一进行比较,根据企业的不同战略,确定扬长避短的策略,争取成本优势。这有利于企业争取成本优势。

企业竞争对手之间的价值链往往存在差异,可能是竞争对手垂直一体化程度的不同而产生的,也可能来自于其供应商所开展的活动的差异。例如,通过测算企业自身各经营环节的成本,不同成本额的公司可采用不同的竞争方式,面对成本较高但实力雄厚的竞争对手,可采用低成本策略扬长避短,争取成本优势,使得规模小、资金实力相对较弱的小公司在大公司的压力下能够求得生存与发展;而相对于成本较低的竞争对手,可运用差异性战略,注重提高质量,以优质服务吸引顾客,而非盲目地进行价格战,使自身在面临价格低廉的小公司挑战时,仍能保持自己的竞争优势。

企业持久竞争优势是建立在创建和执行价值链活动中有着比竞争对手做得更好的能力基础上的。企业可以通过创建全新的价值链体系,或者通过重组现行的价值链,剔除那些创造极少价值而成本高昂的价值链活动,获得巨大的成本优势。

价值链分析的第一步就是确定行业的、企业的价值链并将收入与资产分摊到价值链的各种活动中;第二步是确认各活动的成本动因,也即分析导致各价值活动(作业)的成本元;第三步是通过控制成本动因或重新优化价值链,构建具有自身特色的价值链,以取得竞争优势。企业除分析自身价值链外,还要分析竞争对手的价值链。价值链的每一项活动都有其自身的成本耗费和资源耗费,并通过收入得到补偿。

三、产品战略定位方法

(一) 产品生命周期成本法

产品生命周期理论(product life cycle cost, PLCC)认为,任何产品从导入市场到最终退出市场都是一个有限的生命周期。从生产经营者的角度来看,产品生命周期指产品从“孕育”到“消亡”的全过程,这一过程包括如下阶段:① 产品研究和初始设计;② 产品开发和测试;③ 生产作业;④ 市场营销;⑤ 顾客使用;⑥ 产品(生产设施)废置。产品在上述阶段中所发生的全部耗费,即产品生命周期成本。全面计量与分析产品生命周期成本的目的是:便于企业在将产品推向市场之前,作好总体成本效益预测,以决定是否投产;帮助企业根据产品生命周期成本各阶段的分布状况来确定成本控制的主要阶段。

(二) 目标成本规划法

如何改进产品与工序设计,在满足市场需求及企业所期望的盈利水平的前提下,降低设计阶段被锁定的80%左右的产品成本?目标成本规划法的核心工作就是制定目标成本,并且通过各种方法不断地改进产品与工序设计,以最终使得产品的设计成本小于或等于其目标成本。这一工作需要由包括营销、开发与设计、采购、工程、财务与会计甚至供应商与顾客在内的设计小组或工作团队来进行。

主要操作过程如下:

1. 制定目标成本

目标成本是指企业在新产品开发设计过程中,为了实现目标利润而必须达到的成本目标值,即产品生命周期成本下的最大成本允许值。

目标成本确定的方法:

(1) 按照同行业的基准收益率、现金净流量水平和未来资本市场收益率等确定目标利润。

(2) 在大量市场调查的基础上,根据客户认可的价值和预期的竞争程度,估计出产品的目标价格。

(3) 由目标价格减去目标利润,即得到目标成本。这体现了战略成本管理的外向性原则。

2. 分解成本差距

改进设计以达到目标成本。在产品目标成本确定之后,可与公司目前的相关产品成本相比较,确定成本差距。而这一差距就是设计小组的成本降低目标,把这一差距从不同角度分解,如可分解为各成本要素(如原材料、配件和人工等)或各部分功能的成本差距,也可按上述设计小组内的各部门(包括零部件供应商)来分解,并为实现成本降低目标指明具体途径。然后,设计小组可运用质量功能分解、价值工程法和流程再造等方法来寻求满足要求的产品与工序设计方案。

质量功能分解旨在识别顾客需求,并比较分析其与设计小组计划满足的需求的差距,以支持价值工程的设计过程。价值工程法是一种评价与改进设计方案、提高产品价值的系统性方法,可通过下述两种方式实现成本降低目标:其一,在保证产品功能的前提下,削减其零部件成本和制造成本;其二,通过削减不必要的产品功能来降低成本。

（三）竞争对手成本分析法和标杆法

1. 竞争对手成本分析法

在进行竞争对手成本分析时,首先,必须从各种渠道获知大量相关信息,初步估计竞争对手的各项成本指标,如找出竞争对手的供应商以及他们提供的零部件的成本;其次,分析竞争对手的人工成本及其效率,评估竞争对手的资产状态及其利用能力,此时,可采用拆卸分析法将竞争对手的产品分解为零部件,以明确产品的功能与设计特点,推断产品的生产过程,对产品成本进行深入了解;最后,还须根据竞争对手的其他信息来调整上述估计指标,如竞争对手现在及未来战略及其所导致的成本水平变化、企业环境的新趋势以及产业的潜在进入者的行为。当竞争对手的成本结构的可接受的估计被确定下来之后,企业可以使用这一成本信息作为计量其自身成本业绩的标杆,即以此作为目标和尺度来进行系统的、有组织的学习与超越。这一分析方法提供了企业与最佳业绩者之间的现在和未来的成本差异,反映了企业所处的相对位置,并指出了改进的具体目标与途径,在削减成本的同时使企业的产品和过程特性得以改进,战略位置得到加强。

2. 标杆法

标杆法是通过将企业的业绩与已存在的最佳业绩进行对比,以寻求不断改善企业作业活动、提高业绩的有效途径和方法的过程。其主要目的是找出差距,寻找不断改进的途径。其方法是对同类活动或同类产品生产中绩效最为显著的组织或机构进行研究,以发现最佳经营实践,并将它们运用到自己公司。

最佳业绩通常有三类:内部标杆、竞争对手标杆和通用标杆。比较理想的是与竞争者比较,即使用竞争对手标杆来确认竞争者中最佳实务者,判断其取得最佳实务的因素,以资借鉴。这实质上是进行竞争对手分析。利用标杆法进行竞争对手分析,首先,要明确谁是企业的真正竞争对手。其次,要明确竞争对手所采用的基本竞争战略,因为它决定了企业对成本的措施。采用成本领先战略的企业以低成本为第一目标,降低成本;而采用差异化战略的企业则以差异化为第一目标,降低成本的方式和手段以不影响企业差异化为限度;实行目标聚集战略的企业以占领特定细分市场为目标,在特定细分市场里,他们仍然会采用成本聚集或差异化战略。最后,要分析竞争对手的价值链和成本动因,并与企业自身价值链和成本动因加以比较。若竞争对手向目标市场提供相似产品或服务,并采用相同的基本竞争策略,则他们所处的市场环境基本相同,分析的重点应是企业内部因素。

标杆分析在成本控制中的用途是多重的。首先,它是企业进行优势与弱点分析的有效手段,能确定竞争者中最佳实务及其成功因素,并且通过价值链和成本动因分析后,能认识企业自身的优势与威胁,是SWOT分析方法的基础;其次,标杆分析可以改进企业实务,通过与最佳实务相比,明确企业需改进的方面,并提供方法与手段;最后,标杆分析以最佳实务为标准计量业绩,使各部门目标确定在先进水平的基础上。

（四）Kaizen 成本法

设计过程中确定的产品各功能和企业各部门的目标成本,是产品制造及销售过程的成本控制依据。在这个过程中,企业可利用Kaizen成本法来逐步降低成本,以达到或超过这一目标,并分阶段、有计划地达到预定的利润水平。

日本制造商最早发明Kaizen法,“Kaizen”源自日语,意指小的、连续的、渐进的改进,这

一方法是指企业通过改进一系列生产经营过程中的细节活动,如持续减少搬运等非增值活动、消除原材料浪费、改进操作程序、提高产品质量、缩短产品生产时间和不断地激励员工。设计过程中确定的产品各功能和企业各部门的目标成本,是产品制造及销售过程的成本控制依据。在这个过程中,企业可利用 Kaizen 成本法来逐步降低成本,以达到或超过这一目标,并分阶段、有计划地达到预定的利润水平。其计算公式为:改善值=本年(月)的实际成本—上年(月)的实际成本。Kaizen 成本法的指导思想是企业有能力不断地降低产品成本,这是一种永无止境、目标不断提高的成本管理思想和方法。

四、成本动因分析法

成本动因是指导致企业成本发生的任何因素,也就是成本驱动因素。成本是多重成本动因共同作用的结果,各相关成本动因结合起来可以决定一种既定活动的成本。成本动因分析,能够揭示影响企业成本的因素,指出企业应采取什么方法来控制这些因素。

按照成本动因所涉及的层面和领域,成本动因分析既包括战术层面的作业成本动因分析,又包括战略层面的成本动因分析,如图 11-3 所示,但是能够与企业战略相匹配的是战略成本动因分析。战略成本动因分析超出了传统成本分析的狭隘范围,而代之以更宽广的视野、与战略相结合的方式来分析成本是否应该发生,这也是战略成本管理的内在要求。

成本动因所涉及的层面和领域,包括以下方面:一是战术层面的与企业的具体生产作业相关的成本动因,如物耗、作业量等;战术层面的作业成本动因普遍存在于企业日常生产经营过程的有关作业之中,如采购订单数量、检验次数、物品搬运次数、产品产量、客户订货单数量、设备运转时间和设备检修时间等。二是战略层面的成本动因,如规模、技术多样性,质量管理等。成本动因分析超出了传统成本分析的狭隘范围(企业内部、责任中心)和少量因素(产量、产品制造成本要素),而代之以与战略相结合的方式来分析成本。战略成本动因对成本的影响比重比较大,可塑性也大,从战略成本动因来考虑成本管理,可以控制住企业日常经营中的大量潜在的成本问题。丹尼尔·赖利(Daniel Reilly)进一步将战略成本动因划分为结构性成本动因和执行性成本动因两类。

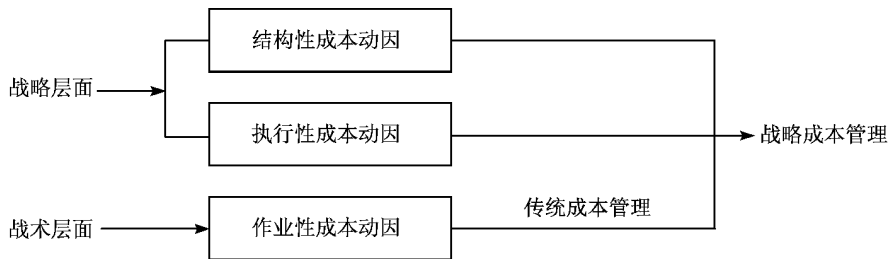


图 11-3 战略成本管理与成本动因的层次图

1. 结构性成本动因分析

大部分企业成本在其具体生产经营活动展开之前就已被确定,这部分成本的影响因素即结构性成本动因。其形成常需要较长时间,而且一经确定往往很难变动,同时,这些因素往往发生在生产开始之前,因此,必须慎重行事,在支出前进行充分评估与分析。另外,这些因素既决定了企业的产品成本,也会对企业的产品质量、人力资源、财务和生产经营等方面

产生极其重要的影响。结构性成本动因是指与组织企业基础经济结构和影响战略成本整体相关的成本驱动因素,其选择可以决定企业的成本态势。影响因素包括:规模经济、整合程度、学习与溢出、地理位置、技术。

2. 执行性成本动因分析

执行性成本动因是指决定企业作业程序的成本动因,它是在结构性成本动因决定以后才成立的。执行性成本动因与结构性成本动因有着不同的性质。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。尤其应注意分析与控制在总成本中占有重大比例或比例正在逐步增长的价值活动的资源动因,如可以通过减少作业人数、减少作业时间、提高设备利用率等措施来减少资源消耗,提高作业效率,降低产品成本,而且这些成本动因多属非量化的成本动因,其他成本的影响因企业而异。执行性成本动因主要有:生产能力运用模式、联系和全面质量管理。

3. 作业性成本动因分析

在作业成本法下,各种作业计量尺度如材料移动次数、定单数量和准备次数等都被看做成本动因。但无论是产量还是材料移动次数等,都可以称为作业性成本动因。

作业性成本动因是指作业贡献于最终产品的方式与原因,如购货作业动因是发送购货单数量。可通过分析作业动因与最终产出的联系,来判断作业的增值性:为生产最终产品所需的且不可替代的作业或为最终产品提供独特价值的作业为增值作业;反之,则为非增值作业。一般企业的购货加工、装配等均为增值作业,而大部分的仓储、搬运、检验,以及供产销环节的等待与延误等,由于并未增加产出价值,为非增值作业,应减少或直至消除,以使产品成本在保证产出价值的前提下得以降低。

4. 成本动因的相互作用

成本动因的相互作用采取两种形式:相互加强或相互对抗。如规模经济或学习效应可以强化企业在时机选择中的优势,纵向整合的成本优势也可能被生产能力利用不足所抵消。因此,企业还应重视分析各成本动因之间的相互作用,以避免成本动因间的相互抵触,并充分利用成本动因间的相互加强的效果来获得持久竞争优势。

第三节 战略成本管理的具体措施

一、分析成本抉择关系

战略成本管理中,涉及诸多的相互对立、相互冲突的成本动因,一项成本管理措施的实施往往会引起不同方面的成本发生反向变化。同时,成本关联到质量、效率和产品价格等因素。这些错综复杂关系,使战略成本管理面临一系列的抉择关系分析。

抉择关系是指在相互对立的事物中保持可以接受的平衡。成本抉择关系分析旨在揭示成本之间、成本与相关因素之间的变动关系,以便采取有效的控制措施,避免采用相互矛盾

的措施。成本抉择关系分析主要包括成本之间的抉择关系分析、成本与质量抉择关系分析、成本与效率抉择关系分析、成本与竞争能力抉择关系分析,以及成本与收益抉择关系分析。

成本之间的抉择关系主要表现为活动方式和政策措施的变化导致多个成本(两个及以上)之间的相反变化:一种构成要素的增加有可能减少另一构成要素的消耗;同样,一种成本的降低有可能以另一方面的成本增加为代价,如低技术装备程度发生较低的折旧费用,但有可能要以较高的材料、动力或人工消耗为代价,低质材料发生较低的材料采购成本,但可能要以较高的人工等费用为代价,等等。较为典型的成本抉择关系分析包括经济订货批量模型、等级材料和替代材料的选择、设备技术性能的选择和生产组织方式的选择等。

二、改变成本发生的基础条件

成本的源流管理思想揭示出,控制成本发生的基础条件是降低成本的根本措施。以改变成本发生的基础条件为目的的措施主要有:

(1) 重构价值链。拥有成本优势的企业,其价值链往往与竞争对手的价值链存在显著差异。重构价值链能从根本上改变企业的成本结构,为进一步的成本降低提供新的基础。

(2) 控制成本动因。企业的成本地位源于其价值活动的成本行为,成本行为取决于成本动因。成本动因控制的重点内容应该是规模经济、企业政策、技术措施及其时机选择、时间成本与质量成本管理、改善成本动因之间的联系等方面。控制成本动因要避免采用相互矛盾的措施。

(3) 长期成本计划与目标成本管理。价值链重构、成本动因控制和成本计划与目标成本管理构成了成本控制内部条件分析的主要方面。

三、制度性战略成本管理方法

制度性战略成本管理方法是以日常成本管理为主要目的的方法措施。制度性控制方法是指能够通过制度进行规范,并有可能与成本核算制度结合运用的方法,主要包括责任成本制度、标准成本(或定额成本)制度等。

本章小结

成本战略的实质是低成本战略。战略成本管理旨在提供关于企业外部市场和竞争者的观念,同时着眼于以战略的观点看待内部信息,强调企业战略问题,拓展成本管理范围,运用财务信息与非财务信息帮助企业制定卓越的战略,是企业取得持久竞争优势的一种手段。

战略成本管理的目标体系,包含三个层次:第一层次以企业内部为视角,以降低成本为核心;第二层次以企业内部为主要视角,通过节约稀缺资源增加产量;第三层次通过战略成本管理配合企业的战略选择与实施,通过获取成本优势帮助企业取得竞争优势。

战略成本管理的属性决定了在成本管理领域所采取的战略措施、所采用的管理方法要与企业的基本战略相匹配,要与企业的发展阶段相适应,要与产品的生命周期阶段相匹配,同时所采取的各种战略措施之间要协调配合。

思考练习

1. 与传统成本管理相比,战略成本管理有什么特点?

2. 成本投入同企业竞争优势有几种变化组合?
3. 价值链分析有哪几种类型?各自的作用是什么?
4. 产品战略定位方法有哪几种?
5. 战略成本管理的具体措施有哪些?

案例分析

诺基亚公司战略成本管理调整是否获利?

2000年,北京经济技术开发区为星网国际工业园区(诺基亚工业园区)划出了150万平方米的土地免费使用。2000年初,诺基亚号召近20家供应商一起进驻,并于2001年相继投产,主要伙伴包括富士康、光宝/Perlos、Elcoteq、三洋、Laird、Savcor、Friwo、DHL及RFMD等厂商。诺基亚公司占地只有10万平方米,其他140万平方米的面积分给了一同搬入的供应商。2001年,初具规模的星网工业园的销售额就超过了300亿元。历时两年,一个现代集群产业链结构出现。诺基亚公司该措施是为提高对消费者的反应速度、降低总体成本而进行的一次战略调整。

过去,诺基亚安排生产工厂进货间隔是6个小时,但经常出现断货的情况。例如,从机场运货到公司的汽车半路抛锚,或者飞机晚点没有即时清关出港等不可抗因素导致的问题。为了减少断货的情况发生,诺基亚专门在工厂内部开辟出3000平方米的临时周转库,造成成本的上升。工业园建成后,送货时间缩短为每两小时一次,极少出现断货的情况。所有主要物料基本上都在工业园内用电瓶车运送,临时周转库也失去了作用,极大地节省了成本。工业园内设置了统一的第三方物流中心,所有供应商使用统一的计划协调信息平台,并且与海关联网监管,效率高,成本低。在没有建立工业园时,尽管仓储成本、沟通协调成本和运输保险成本已经降低到同行最低,但仍然无法与现在的情况相比。

2006年,诺基亚开始在星网园区动工建造诺基亚中国园,使诺基亚中国区总部与在中国的生产工厂以及研发部门有机地结合在一起。截至2006年底,诺基亚在星网园区已经投入人民币130亿元,当年产值突破1000亿元,占了北京电子信息产业产值的一半,2007年产值达1350亿元,年增率达35%。

问题

1. 在这个固定成本耗资庞大的产业链构成的工业园中,诺基亚真的获益了吗?
2. 诺基亚公司的战略调整能否降低成本、增强市场竞争力?