

对企业集团战略成本管理的研究

文/孟彩英 周明

战略成本管理是指企业管理者根据企业集团总体规划制定的与之匹配的全面成本管理,通过运用控制,适时调整企业相关价值链流程,以不断提升企业的价值,最终实现战略目标的管理方法。现代企业环境对成本管理提出了新的要求,要求企业集团财务管理的实施者应着眼于企业的整体战略,并服务于整体战略的安排,在企业集团的总体目标下开展各项财务管理或相关工作。因此,现代的成本管理应不再局限于成本核算和财务报告,它关注的焦点是如何促进管理—制定成本及其他相关信息来支持企业的管理,以实现企业的整体战略目标。所以需要企业动态地、全面地、系统化地进行成本管理,引入信息技术,以适时、准确地为企业各决策层提供相应的成本管理信息。它具有全局性、长期性、动态性和外向性等优势,从而从根本上解决了传统成本管理在新的环境下所面临的难题,并且为现代企业有效的实施竞争战略起着巨大的推动作用。

一、战略成本管理过程模型

根据战略成本管理的内容,为切实加强管理,应充分借鉴目前较为完善的理论知识,选取适当的方法,科学、有效的进行战略成本管理。笔者建立了一个战略成本管理过程的模型,如图:



它清楚地描述了一种实用的制定、实施和评价战略成本管理的过程和方法。以期管理者能在IT环境下,开展预见性的战略成本管理工作。

二、制定战略成本管理目标

战略成本管理的目的,从根本上是要求管理者基于价值观念从事管理活动,从而实现企业集团持续的竞争优势。对企业集团而言,需要企业管理者在IT环境下有效利用有限的资源,在各项活动中合理分配资源,以实现价值最大化。因此需要企业管理者将战略具体化,制定与之相关的各项目标,使企业活动得到有效的控制和管理。

企业战略目标的分析方法有两类:一类是对企业的总体环境进行分析,如:政治环境、经济环境、社会环境和技术环境分析法;另一类是对企业业务层战略的选择进行分析,如总体战略选择矩阵和总体战略分析模型等。

三、战略定位分析

战略定位分析指企业集团在正确的战略定位的前提下,根据企业集团战略的要求,采取与之相应的成本管理方式方法,为战略实施服务,以实现企业集团的战略目标并促进竞争优势。其基本内容是基本竞争战略的定位分析。就是指无论任何企业一般都能采用的竞争战略。

(1) 成本领先战略 就是降低成本战略,即企业通过一系列成本的努力,使成本低于竞争对手,在产业中达到成本领先。低成本必须是保证产品具有符合顾客要求的必要的功能和质量前提下的低成本。成本领先战略特别适用于以下几种情况:企业产品的市场需求具有价格弹性;行业中所有企业都生产一种本质上是标准化的通用产品,很难进行特色经营;大多数买主均以基本相同的方式使用产品;买主从一个卖主向另一个卖主转换,成本较低。

(2) 差别化战略 也称特色经营战略或标新立异战略,即通过公司形象、产品特性、顾客服务、技术特点、经销网络等形式,努力形成一些在全产业范围内具有特色的东西,使用户建立起品牌偏好与忠诚。差别化应从买方的需要出发,它能够提高买方价值,而为此花费的成本则相对较低。差别化战略的有效运用取决于多种因素,但一般适用于下列情况:行业内存有许多使产品或服务出现差异的方法,企业有可能通过多种途径建立用户所希望的产品或服务特色;用户对产品或服务的需要与用途具有多样性、或会经常发生变化;企业能够迅速地实施这一战略,或竞争者进行追随模仿付出高昂代价;行业中还只有为数不多的企业采用这种战略。

(3) 集中一点战略 又称重点集中战略、目标聚集战略、专门化战略,与前两种战略不同,集中一点战略不是以整个产业为范围来谋求全面竞争优势的,而是把精力集中在主攻某个特定的顾客群或某产品系列中的一个细分市场或某一区域的市场,专心致志地做别人做不来或不肯做的事业,并取得优势。集中一点战略有两种不同的形式:企业着眼于在其目标市场上取得成本优势的叫成本集中;而着眼于在其目标市场上取得经营特色的叫差别化集中。集中一点战略主要适用于:市场上

有显著不同的顾客群，这些顾客群或对产品有不同的需求，或习惯于以不同的方式使用产品；企业现有的资源不允许追求较宽的市场面等情况。

现实中，很多企业集团选择的不是其中某一个战略，而是三种战略的复合。战略定位分析就是基于产生企业持续竞争优势的目标来选择这三种战略最佳复合点的过程。

三、价值链分析

战略成本管理是以价值链改造为核心所进行的一系列战略管理活动。因此首先要对价值链有个充分的了解。企业作为一个整体，要认识竞争的优势究竟来源于哪一个方面。竞争优势来源于企业在设计、生产、营销、交货等过程及其辅助过程中所进行的许多相互分离的活动。所有这些价值链创造的集合就称为价值链。

价值链的各项分离活动并非是完全独立的，而是互相关联的、互相影响的。因此战略成本管理要紧紧围绕价值链改造这个核心来管理。价值链分为内部价值链、纵向价值链、横向价值链。这三类价值链既相互独立，又相互联系，相互作用，构成一个有机整体，成为进行战略成本管理的有效分析方法。

四、战略成本动因分析

1、结构性成本动因

结构性成本动因是指决定企业基础经济结构如长期投资等相关的成本动因。它的形成需要时间较长，一经确定很难变动，往往发生在生产之前。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、生产经营等方面产生极其重要的影响，对结构性成本动因的选择可以决定企业的成本态势。结构性成本动因主要有：规模经济指在价值链活动规模较大时，活动的效率提高或活动成本因可分摊于较大规模的业务量而使单位成本降低；整合程度是垂直一体化程度，企业为了自己所负责的业务领域更广泛更直接，在本企业业务流中向两端延伸至直接销售、零部件内制和原材料提供等。企业的纵向整合程度会对成本产生影响。整合程度的提高可能带来效率的提高或成本的降低。

2、执行性成本动因

执行性成本动因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之后才成立的。多属非量化的成本动因，其它成本的影响因企业而异。这些动因若执行成功，则能降低成本，反之会提高成本。执行性成本动因主要有：生产能力运用模式；联系；全面质量管理；员工对企业的向心力。

战略成本动因分析为企业改变成本地位，增强竞争力提供了契机。企业集团成本总是由一组独特成本动因来控制，而每一个成本动因都可能成为企业独特的竞争优势来源，选择于己有利的成本动因作为成本竞争的突破口是企业竞争的一项策略，应引起企业集团领导者的高度重视。

五、有效进行战略成本管理控制评价指标的设定

笔者认为，战略成本管理是针对企业全方位的管理，在实际工作中，管理者应将影响和改变企业成本的各项因素加以控制，以实现企业价值最大化。因此需要企业集团管理者针对具体情况，建立有效的控制和反馈指标，以有效的进行战略成本管理。

（一）制定战略成本管理控制评价指标的原则

制定一个科学的战略成本管理控制指标体系，不是单个控制指标的堆积和拼凑，必须按照其内在联系形成一个有机的评价指标体系。才能从整体上把握企业集团的经营管理状况，对其绩效好坏做出合理的判断。应遵循以下几个基本原则：

一致性原则，评价指标必须与企业集团的目标和战略实施的要求相一致，必须考虑它是否能引导评价客体作出与企业集团目标相符的决策，从而有利于实现资源的优化配置；全面性原则；可控性原则，指标必须尽可能地在评价客体的控制范围内，尽可能的少受其它部门和个人的影响；系统性原则，指标体系应根据系统的思想，利用指标体系与外部的联系，以及体系内指标之间的相互联系来构建，形成一个开放的、互动的评价指标体系；可理解性原则，指标应为被评价者所理解，过于复杂的指标和体系会给评价工作带来麻烦；稳定性与发展性原则，评价指标体系应在指标的内涵、数量、构成等方面保持相对的稳定，不应过于频繁变动；重要性与均衡性原则，指标的选取应遵循重要性原则，根据各指标对实现评价的重要程度和自身的重要性来确定。同时还要保证各指标在评价体系中的均匀分布和数量均衡；可操作性原则，指标应概念清晰、涵义明确，表达方式简单易懂，数据易于采集，方便实际操作；反馈性原则，评价不是目的，通过评价发现问题并加以解决这才是关键；兼顾短期和长期利益，财务指标往往强调短期利益，所以引入了学习与成长的若干指标，借以兼顾长期利益。

（二）战略成本管理控制评价指标的设定

在实际工作中，企业集团处于不同的发展期间，所采用的战略差异较大，因此，要求企业管理者能适当的选择方法和指标。笔者运用平衡记分法设计了一套指标体系，用以进行前述战略成本管理的业绩评价。

战略成本管理控制评价指标设有四类指标：财务指标、内部运营指标、客户类指标、学习与

成长指标。通过区分四类指标的权重突出各部门工作的重点，对于学习与成长指标，各部门比较一致，用部门开展培训的时间和质量来衡量。

指标体系反映的是评价对象的属性和特征，而每一指标对企业集团而言，其重要程度是不尽相同的。比如，有人会认为生产费用是重要的；也有人会认为对于企业集团来说，质量水平的好坏是最重要的。这种反映指标对企业集团战略成本的影响程度的尺度就是权重。权重的确定与分配是评价指标体系设计中非常关键的一个步骤，对于能否客观、真实地反映企业集团战略成本起着至关重要的作用。可运用层次分析法来确定。层次分析法主要是根据各测评指标的相对重要性来确定权重。通过测评指标两两比较，使复杂无序的定性问题能够进行量化处理。

现代的成本管理不再局限于简单的成本核算和财务报告，它关注的焦点是如何促进管理，制定成本及其他相关信息来支持企业的管理，以实现企业集团的整体战略目标（作者单位：孟彩英/河北经贸大学旅游学院；周明/河北工业职业技术学院财务处）

相关链接

论我国企业集团财务公司存在的理论基础
关于母子公司破产的几个问题
集团企业财务管理模式研究
盐湖集团的战略管理
对企业集团战略成本管理的研究
现代企业集团加强资金管理思路探析
浅谈企业集团母子公司利益冲突的根源

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心