

企业集群视角下企业战略成本管理模式探讨

谢湊多

(长沙理工大学 长沙 410114)

【摘要】 本文从企业集群的特征和面临的经济环境出发,首先论述了集群企业实行战略成本管理的四个基本要求,然后对企业集群现行的几种主要战略成本管理模式的比较,最后在肯定 Shank 模式的基础上,从价值链分析、战略定位分析、战略成本动因分析与控制和风险管理四个方面提出了构建集群企业战略成本管理框架。

【关键词】 企业集群 战略成本管理 Shank 模式

尽管由于研究背景及目的的不同,学者们对企业集群的定义进行了不同的界定,但都体现了以下几个方面特点:①地理位置集中性。集群是企业的一种空间组织形式,是在某一地域范围内相互联系的多个企业的集合体。②集群内企业经济和组织独立性。集群内企业是相互独立的经济和组织单元,各自为实现自身的目标而存在,彼此之间不存在行政隶属关系。③企业网络性。企业之间存在互补性活动和资源依赖等特点。互补性体现为各企业所从事的活动只是某种专业化活动;资源依赖性则使得企业在致力于发展核心能力的同时,利用网络化协作的方式来获得企业外部互补的资源,这极大地拓展了企业可利用资源的覆盖面。④产业相关性。集聚在一起的是围绕同一产业或同一产品的同行业企业及相关服务机构。⑤生命周期性。集群的生命周期可划分为四个阶段,即集群形成阶段、发展壮大阶段、成熟稳定阶段和衰退阶段。

一、集群内部企业成本管理的要求

我国大多数企业集群实行低成本、低价格竞争。近年来由

经济法学说的共识内在的密切联系及其在主体、目标与实质等方面同时巧合的微小几率,我们可以说,在经济法作为一个新兴独立法律部门的宏观背景下,我国国家审计权具有经济法权力的法律属性。

三、结语

综上所述,我们不能因极少数几个国家实行政治型审计模式的已然存在就草率地得出“国家审计权行政法属性”的结论,而行政法、宪法、民法等传统法律部门的法学理论也都不足以从某个方面来界定审计权法律属性。这必然促使我们转变传统法学观念,突破传统部门法理论的樊篱,从全新的视角对国家审计权属性进行深入解析。在经济法作为一个新兴独立法律部门的宏观背景下,我国现代国家审计权具有经济法权力的法律属性。

鉴于此,我们应当采用经济法权力维护社会整体利益的框架来重构我国的国家审计法律制度,尤其是审计结果公告制度。例如,修改我国《审计法》第 36 条关于审计报告的规定,

于人民币升值、原材料涨价、新《劳动合同法》的实施导致工资成本上升、出口贸易受阻以及出口退税减少,一些企业集群风光不再。加强成本管理便成为集群内企业着重采取的措施之一。目前集群企业的成本管理还停留在传统的注重内部成本管理阶段,没有充分利用集群优势,“集而不群”的现象较为普遍。如企业与企业之间的有机联系不强,没有企业与企业间的良好互动和战略联盟等,成本管理与企业战略的联系程度不紧密。传统成本管理主要依存于当时的社会生产环境,具有局部性、内向性、短期性的特点,因而它限制了经营管理者决策思考范围。随着经济环境的变化,集群企业的成本管理必然要进行重新定位。

1. 成本管理目标战略性。成本管理的目标是实现企业的愿景、价值。企业要以长远、发展的眼光来看问题,根据内外环境的变化以及所采取的竞争战略来设计成本管理模式。依靠低成本取得的成功,并不能构成集群内企业可持续竞争优势的基础。因此,成本管理要服务于企业的发展战略,而不能一

确立“公告为原则,不公告为例外”的基本原则,改审计机关“可以”公告为“应当”公告。与此同时,规定公告时“不得泄露国家秘密、商业秘密与个人隐私”。这主要是由于在缺少与普通公民对话的条件下,审计报告行为日益成为国家审计与社会公众之间的桥梁与纽带。可以说,审计结果公告制度是审计机关最大限度地满足公民对公共行政的信息需求并为公民积极参与国家管理监督提供制度保障的重要组成部分,也是现代国家审计权设立的应有之义。

主要参考文献

1. 项俊波.国家审计法律制度研究.北京:中国时代经济出版社,2002
2. 罗家才主编.行政法学.北京:中国政法大学出版社,1999
3. 胡智强.论我国国家审计权的配置.安徽大学法律评论,2009;1
4. 张守文.财税法疏议.北京:北京大学出版社,2003
5. 江平.民法的本质特征是私法.中国法学,1998;6

味追求成本的降低。

2. 成本管理目标外向性。集群内企业成本管理的范围不应仅限于企业内部的生产经营活动,应树立全局观念,将其置身于产业链中来统筹规划。由于集群企业具有网络化的特征,各个企业就是网络中的单个节点,企业能否有效地开展生产经营活动,很大程度上取决于其发掘网络资源的能力。企业在进行成本管理时,要注重内部核心能力和外部资源能力的整合,并和产业链上下游企业保持良好合作。

3. 成本管理对象全面性。成本发生在产品生命周期的各个阶段、各个环节,其包括供应商管理、采购、研发设计、生产制造、销售、物流以及顾客管理。由于集群内各个企业地理位置接近、产品价值的相关性强,因而要求每个环节必须紧密地衔接,做好各个环节的有机协调,确立产品在整个生命周期中的成本,从而对成本链进行优化。

4. 成本管理要考虑风险。由于群内企业专业化分工比较细,企业将有限的资源用来培养自己的核心优势,而将其他功能外部化,这样,在提高生产经营效率的同时,不可避免地带来了风险。又由于价值链各个环节之间相互联系、相互影响,一个环节的运行情况直接影响到其他环节的运行,这样会产生风险且不易控制。一旦某个环节出现问题,企业就要为此承担诸如送货不及时、质量不达标、规格不相符等风险。

由以上分析可知,集群的出现改变了企业之间的关系,企业边界日益融合。在新的经营环境下,集群内企业要想获得长远的竞争优势,必须根据自身的特点和集群环境,制定与之相适应的成本管理模式。一方面,这种模式应在更大程度上体现企业的成本结构优化、价值链优化,为企业战略提供充分的成本信息,从而更好地实现企业战略目标;另一方面,该模式还必须具备以集群内部企业为服务对象的特征。

二、几种主要的战略成本管理模式

战略成本管理作为一种新兴的管理会计理论,国内外学者对此作了大量的研究。尽管学者们对其内涵的解释不尽相同,但其中心思想是一致的,即成本管理不能局限于企业内部和仅仅为追求成本的降低而进行,要通过改变成本管理视野和拓宽管理方法来提供对战略决策有用的成本信息,服务于企业的战略,以此来获取企业的竞争力。其中较具影响力的有Shank模式、Tony Grundy模式、Robin Cooper模式以及成本企划模式。

Shank模式将战略成本管理定义为“在战略管理的一个或多个阶段对成本信息的管理性运用。”它认为价值链分析、战略定位分析和成本动因分析这三者构成了战略成本管理的基础性框架。其中价值链分析从行业、竞争对手和企业自身三个角度来进行管理,充分了解自身和竞争对手成本构成和利润分享情况,进而优化作业,发掘利用外部价值链管理成本的潜力。关于战略定位分析,企业应该根据所选择的竞争战略来制定相应的成本策略。最后找出企业成本动因,通过控制战略成本动因和重新组合价值链活动,达到在进行成本管理的同时提高竞争地位的“双赢”目标。

Tony Grundy模式是把战略成本管理的工具运用于一个

循环过程,即“问题定义—问题诊断—提出具有争议性的选择方案—根据成本效益分析对方案进行评估—执行—评价”。该模式认为战略成本管理能帮助企业进行重大决策分析,帮助企业分析项目能否提升其价值,因而是项目化、实战性的。

Robin Cooper模式研究了战略成本管理思想对企业的上下游,以及在企业内部的业务单元之间的联接中降低成本的影响,其着眼点主要是从价值链上把成本管理视野拓宽、深化,强调这一过程中作业成本法的战略应用。它的局限性主要是偏重于战术性的成本动因的改善控制,而未能考虑到战略成本动因的基础性作用。

成本企划模式是从事物的最初点开始,通过充分透彻的分析来减少或者消除非增值作业,使成本降到最低,它是一种“源流”管理。该模式侧重于产品设计阶段的成本控制,也存在一定的局限性。

三、集群视角下的企业战略成本管理模式

尽管战略成本管理的核心内容是相同的,但在具体实施时,不同的企业会采用不同的管理模式。与其他模式相比,Shank模式的建立是基于价值链分析的角度,为集群企业提供了一个可供借鉴的思路。笔者认为,集群内企业战略成本管理除了应进行价值链分析、战略定位分析、战略成本动因分析与控制外,还应当将成本风险管理融入进来,使四者一起构成集群企业战略成本管理框架。

1. 集群价值链分析。在集群内部,企业间资源禀赋存在极大差异,一种产品从开发、生产到营销、售后服务所形成的过程很少由一家企业来单独完成。企业从自己的比较优势出发,选择最适合自身的环节培育并增强这部分的相对竞争优势,把不具备优势的环节分离出去,利用集群内部其他企业的资源,共同完成上述整个过程。相对于传统的“大而全”、“小而全”的企业,这种企业在效率和柔性方面更具优势。在如何解释这种现象形成的理论上,价值链理论是一种被普遍接受的观点。价值链是从供应商开始直到顾客价值实现的一系列价值增值活动和业务流程。企业选择某个具有比较优势的环节,实际上是在全面分析的基础上对自身价值链在整个集群价值链中的定位。企业成本改善的机会往往存在于企业的边界,因而各个企业价值链之间的各种联系成为降低单个价值链单元成本的重要因素。同时,企业自身价值链各个环节的创新又是竞争优势的来源。因此,价值链分析将是集群内企业进行成本管理的一种理想工具。

集群内企业在地理位置上集中,使得供应、生产、销售等环节联系紧密,形成一个有机的整体。同时,集群也带来了人流、物流、资金流以及信息流的集中。集群内企业应该以集群价值链视角进行成本管理分析。集群价值链包括供应商价值链、企业内部价值链、渠道价值链、客户价值链和集群内部竞争对手价值链。企业内部价值链会同集群中的供应商和分销商(渠道)的价值链发生作用,因而是集群价值链的一部分。企业对集群价值链进行分析,首先,可以了解集群价值系统中上下游企业以及集群内竞争对手的成本构成和利润分享情况,帮助企业确定自身价值链在集群价值链中的定位。然后,可以

通过集群价值链分析将企业置于集群背景下,关注企业之间的资源互补性和联系,从而寻求与上下游企业的协同效应,甚至与竞争对手建立战略联盟的可能性。最后,通过自身价值链分析,找出价值链上不增值的作业,通过控制成本动因和重构内部价值链寻求改进的途径。

2. 战略定位分析。缺乏战略信息容易导致企业做出错误的成本管理决策。由于企业集群有生命周期,确定企业的战略定位时不仅要考虑价值链分析的结果,而且应结合企业集群生命周期的不同阶段的特点来进行战略选择。在企业集群形成阶段,集群的各种资源例如市场、科技、交通运输、地理位置及自然资源等尚处于开发阶段,企业应该集中自身资源用于最能代表自己优势和集群产业发展方向的某一项或几项业务环节上。在企业集群发展壮大阶段,大量企业及资源已经进入,企业应该挖掘集群资源优势,选择产业分工中具有比较优势的环节进行生产经营,将非核心业务进行外包。通过专业化生产,努力控制管理与生产费用,降低成本,以争取获得总成本领先优势。在集群成熟稳定阶段,集群内会出现大量生产同类产品的企业,竞争加剧使得低成本优势不再明显,这时,企业应该对自身资源优势进行重新定位,积极实施创新战略,例如改进产品功能、改善服务、开发新市场等,以获取差异化竞争优势。当企业集群进入衰退期后,企业应采取收缩战略,对新的市场机会进行识别,实施企业发展战略转移。

3. 战略成本动因分析与控制。**Shank**模式强调了战略成本动因的重要性。战略成本动因包括结构性成本动因和执行性成本动因,结构性成本动因具体表现为规模经济、整合程度、学习与溢出、地理位置和技术等,反映了组织结构、投资决策和企业的经营杠杆。执行性成本动因具体表现为生产能力利用模式、联系、全面质量管理以及员工对企业的向心力等,反映了战略执行的有效性和效率。尽管最明显的成本动因是那些消耗资源的作业,但是每一项作业都是由实现的结构性和执行性决策即战略成本动因所确定的。本文结合集群企业的特征,主要从规模经济、整合程度、溢出效应、生产能力利用模式、联系五个方面来探讨战略成本动因。

(1)规模经济的含义:成本因分摊于较大规模的业务量而使单位成本降低。集群内各环节企业位置临近,一家上游企业同时为几家下游企业服务,进行大批量生产,实现规模经济;通过合资合作建立联盟共同进行购销活动,降低原材料购价、单位运输成本、分摊销售费用;利用集群内部公共信息资源和市场网络,扩大营销活动来增大规模、降低成本。

(2)整合程度的含义:企业垂直一体化程度,即业务领域范围。集群环境下,当地的市场和服务体系比较完善,没有必要在内部延长生产链条。委托外包可以减少固定资产投资,增强组织弹性,专门化也可以促使专有技术和设备的应用,从而大幅度降低生产成本。

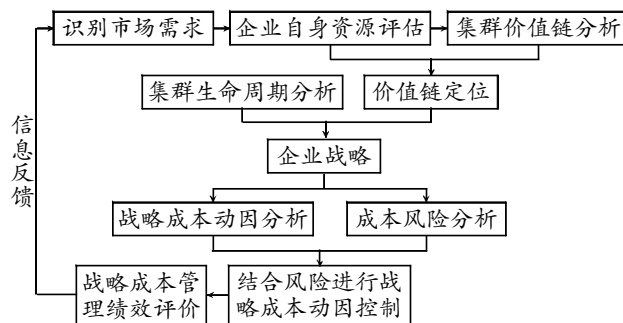
(3)溢出效应的含义:技术、创新成果的扩散。由于地理位置接近,溢出效应使得企业容易获得其他企业的新技术,创新成本低;溢出效应需要创造,企业从溢出效应中获益,同时也要增加溢出效应。

(4)生产能力利用模式的含义:通过固定成本影响企业成本水平,提高生产率以降低单位产品的固定成本。通过固定资产租赁等形式,利用群内企业的生产能力来进行弹性化生产,避免资产闲置造成的浪费。

(5)联系的含义:各项价值链活动之间的相互关联。协调内部各车间、各部门之间的关系,或者通过业务流程重组和工作质量的提高,进而降低成本;改善与上下游企业的联系,确保相关的活动以协调合作的方式展开,从而降低质量控制成本、库存成本、供货不及时造成的损失,提升客户满意度。

4. 成本风险管理。毋庸置疑,任何企业进行成本管理活动时都会面临不同程度的风险。成本的不确定性会带来经济结果的不确定性。对于集群内企业来说,除了应对当地要素价格上涨对集群整体产生影响的风险外,还可能遭遇其他成员企业拒绝合作、逃避责任等风险。尽管集群内企业整体上是一个利益共同体,通过分工和协作加快产品开发速度、及时响应市场需求、降低成本等,最终获得各自收益,但各方又都是独立的利益单元。企业边界的扩大使得风险上升,已经成为一种共识。随着集群内企业边界的日益模糊,那些并不在本企业资产负债表上计量的资产变得越来越重要,从成本风险管理的视角加强集群内企业战略成本管理十分有必要。为此,企业可以通过选择正确的合作伙伴,与相关方进行良好的沟通,协调好各方利益等方式来降低风险,提高成本和利润的稳定性。

综上所述,本文构建出集群视角下的企业战略成本管理模式,如下图所示:



该模式程序如下:①首先识别市场需求,确定企业存在的价值;②进行企业自身资源评估,明确自身资源优势和劣势;③进行集群价值链分析,了解获取集群资源的可能性;④根据前两步的分析结果,确定企业在集群价值链中的定位;⑤进行集群生命周期分析,结合④的结果确定企业战略;⑥进行战略成本动因分析,预测可能的成本风险;⑦结合风险进行战略成本动因控制;⑧战略成本管理绩效评价,提供反馈,进入下一个循环,进行回顾与调整。

主要参考文献

1. 乐艳芬. 战略成本管理与企业竞争优势. 上海: 复旦大学出版社, 2006
2. 张鸣, 颜昌军. 成本战略管理——基于可持续发展研究. 北京: 清华大学出版社, 2006
3. 冯巧根. 中小企业集群成本管理: 一种新的探索. 科学与科学技术管理, 2005; 1