

需求导向成本控制的基本理论框架构建

吴文文 王爱华(教授)

(山东科技大学经济管理学院 青岛 266510)

【摘要】 顾客需求的变化与成本控制有着密切的关系。基于此,本文在阐述传统成本控制模式的局限性的基础上,从需求导向成本控制的基本理念、需求导向成本控制的决策应用、需求导向成本控制的重点及实施步骤和需求导向成本控制的绩效管理四个方面构建了需求导向成本控制的基本理论框架。

【关键词】 顾客需求 成本控制 战略成本 质量成本

在经济全球一体化和知识经济兴起的今天,企业竞争日益加剧,而企业的竞争归根结蒂是顾客的竞争,顾客的竞争又取决于企业能否满足顾客的需求。传统成本控制模式已无法适应新的竞争环境,而以顾客需求为出发点来研究成本控制问题必将成为未来研究的方向。

一、顾客需求变化及传统成本控制模式的局限性

成本控制经历了以“产品”为中心的传统成本控制、以“管理”为中心的现代成本控制、以“作业”为中心的作业成本控制和以“价值”为中心的价值链成本控制等阶段。这一演变过程反映了以获取竞争优势为目的的成本控制方法的演变规律。但这些成本控制理论的诸多概念渐渐难以适应顾客需求的变化,顾客需求变化的特点只有在需求导向的成本控制中才能得到充分的体现。本文以顾客需求作为成本控制研究的中心,探讨其基本理论框架的构建。

20世纪90年代以来,企业所面临的竞争环境发生了重大的变化。管理环境、技术革新、先进制造技术和顾客需求的变化都对传统的成本控制模式提出了新的挑战。顾客需求的变化主要体现在如下几个方面:①需求个性化特征越来越明显,顾客的选择权越来越受重视,顾客的个性化体现了价值化;②精神化需求日益突出,顾客除了关注产品的实用性,还倾向于精神满足;③需求的即时性,即顾客要求随时消费;④理性消费,注重质量;⑤消费选择多样化使得顾客需求期望值不断提高;⑥追求零距离实时服务。

基于以上顾客需求的变化,部分有远见的企业已经开始构建需求流动网,旨在满足顾客需求,将顾客需求作为需求流动网的起点和终点。而传统的成本控制虽日益呈现多目标、多元化等特点,控制方法也日益多样化,但综合来看,其更为关注企业内部经济资源和竞争力,已经难以适应顾客需求的新变化。

二、需求导向成本控制基本理念

需求导向成本控制以顾客需求作为起点,追求满足顾客需求的合理成本、最低成本。该成本控制模式不是单纯为降低成本而降低成本,而是追求满足顾客需求成本的结构合理化、

规模最小化。该模式并非单纯控制成本,而是围绕满足顾客需求所设计的成本机制,即对企业在满足顾客需求时的成本进行综合设计和运作。这里的企业成本是指广义成本,不仅包括产品制造成本,而且包括产品设计开发成本、售后服务成本和管理成本等。需求导向成本控制模式不再仅仅以生产成本、制造成本控制为中心,而是以满足顾客需求的产品设计开发成本、生产成本、制造成本、营销成本、售后服务成本和管理成本等的控制为中心,追求成本结构的合理化(满足顾客需求的成本结构即为合理成本结构),如图1所示。

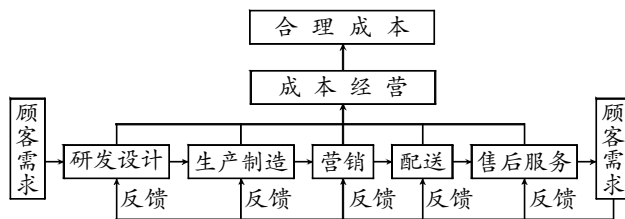


图1 需求导向成本控制基本理念

该基本理念具有以下几层含义:①成本的发生、控制以满足顾客需求为出发点,以合理的成本满足顾客需求。②追求合理成本,而不单纯追求降低成本。所谓“合理”是指在满足顾客需求的前提下,追求成本的结构合理、规模最小。这就要进行动态的综合的成本经营。③这里的成本不局限于产品制造成本,还包括产品设计开发成本、售后服务成本和管理成本等。相应的,成本控制不能局限于产品制造领域,而是要拓展到设计开发、营销、配送、售后服务等众多领域。

三、需求导向成本控制决策应用

1. 供应商选择与供应链再造。供应链与供应链管理作为先进制造模式研究中的一个分支,其重要性越来越明显。顾客需求的变化使得传统的供应链模式难以适应新环境,要在传统供应链基础上研究新型的适应顾客需求的供应链模式,构建新型的供应链,就要将顾客需求放到供应链的核心地位,明确企业间的合作不是为了某核心企业,而是为了满足顾客需求。

(1) 供应商选择与变更。企业负担的与供应商相关的成本除了支付的产品价款，还应包括供应商的使用成本和转换成本，前者主要包括对供应商的定期审核成本、与供应商的交流成本、供应商产品使用遭受的损失等，后者包括对供应商的调查选择成本和变更供应商的成本等。成本控制的目标应确立为：在满足顾客需求的前提下，降低供应商成本。

(2) 供应链再造。当原供应链无法满足顾客需求时，应进行供应链再造。惠普公司的成功案例可以说明这一点。惠普喷墨系列打印机是其最成功的产品之一。该产品刚进入市场时采用的供应链模式是：温哥华分公司不仅负责预测生产，并且直接根据不同地区用户对打印机的不同要求，定制差异化的产品，配送至北美、欧洲和亚太地区三个分销中心。在该供应链模式下，当打印机到达各地区分销中心时，客户需求可能早已发生了改变。由于打印机是为特定国家而生产的，分销商无法应付这样的需求变化，从而导致高库存。出现这种情况，主要是由于原供应链不能灵活适应客户需求从而缺乏弹性所致。为解决这一问题，惠普公司进行了供应链再造：温哥华分公司只生产打印机的通用组件并进行装配，而相应的特色组件则由其分销中心根据所在国家的需求特点进行配送。

2. 潜在销售损失的评估。顾客不购买企业的产品或服务有两个主要原因：一是顾客不需要企业的该产品或服务；二是顾客虽然需要企业提供的产品或服务，但由于企业该产品或服务不能满足顾客需求，顾客不再购买或转为购买竞争对手的产品，这种情况称为企业丧失了潜在的顾客。

企业丧失潜在的顾客，原因大致包括以下几类：交货不及时、产品质量差、售后服务不到位、企业营销不力、需要支付额外的费用、企业分销商不到位等。丧失销售机会所导致的损失并不是指由于产品缺陷直接造成的企业多余费用支出，如产品出现质量问题时造成的返修费用等，而是一种潜在的销售损失。这些潜在的销售损失不能像直接发生的成本和费用那样可以直接根据成本和费用支出情况进行核算，因而容易被决策者所忽视。

需求导向成本控制要求企业在评估自身成本水平时，建立适当的模型将潜在销售损失纳入其中。

四、需求导向成本控制的重点及实施步骤

1. 需求导向的战略成本管理。需求导向战略成本管理，是战略成本管理在需求导向成本控制中的延伸和实际应用。其基本原理是通过对各种作业活动的动态反映，在需求导向战略定位分析和战略价值链分析的基础上，优化作业，对作业及其成本进行动态控制和战略业绩评价，以提高作业管理水平，满足顾客需求，既体现战略成本管理的全局观、过程观和长期性观念，又突出满足顾客需求的终极目标。

需求导向战略成本管理的实施步骤如下：

(1) 企业的自我评估。评估企业过去及竞争对手满足顾客需求情况、顾客满意程度的具体内容。

(2) 战略成本定位分析。战略成本定位分析，即企业在市场中选择与竞争对手相抗衡的竞争战略。美国著名的战略管

理学者迈克尔·波特阐述了三种基本竞争战略，即成本领先战略、差别化战略和重点集中战略。在需求导向成本控制中推行成本领先战略，就是加强企业内部成本控制，以实现企业在行业中的成本领先地位；在需求导向成本控制中推行差别化战略，主要是提供与众不同的产品和服务来满足顾客的特殊要求，以形成竞争优势；在需求导向成本控制中推行重点集中战略，即企业把成本控制的重点放在一个特定的目标市场上，为特定地区或特定购买群体提供特定产品和服务。

(3) 价值链分析。主要通过行业价值链分析、企业内部价值链分析和竞争对手价值链分析，确定企业在行业中的竞争地位，在了解竞争对手的基础上，分析满足顾客需求情况下企业自身的有效作业与无效作业。

(4) 成本动因分析。成本动因是指引起成本发生变动的因素。成本动因分析旨在找出低效和无效作业，从根本上寻找优化成本控制的有效方法，以实现成本控制目标。

(5) 战略成本业绩评价。业绩评价应与企业的竞争战略实施相结合，以是否有效满足顾客需求作为根本标准来制定业绩评价指标与竞争战略，而且要将业绩评价指标由生产制造领域扩展到研发、营销、售后等其他领域。

以上步骤如图2所示：

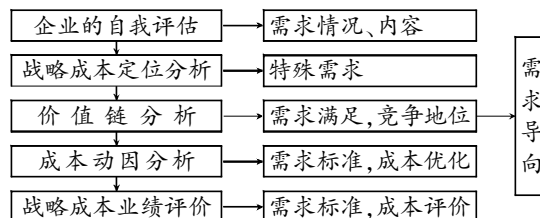


图2 需求导向战略成本管理实施步骤

2. 需求导向的目标成本管理。需求导向目标成本管理以顾客需求为导向，以目标确立为核心，以作业成本计算为基础，以优化成本为目的。与传统目标成本管理相比，需求导向目标成本管理更着重顾客需求在成本目标确立、成本控制、成本评价考核过程中的核心地位，顾客需求是整个成本管理流程的起点和终点。其实施步骤如下：

(1) 成本目标的设立。成本目标的设立应以满足顾客需求为前提。

(2) 目标成本的分解。目标成本的分解是对企业总体的目标成本值进行分解并将其落实到企业内部各责任中心的过程，目的在于明确责任，确定未来各责任中心的奋斗目标。目标成本分解的基础可以是作业中心、责任单位或产品服务类别等。

(3) 目标成本的控制。在满足顾客需求的前提下，将成本控制在设立和分解的限定范围内。

(4) 目标成本的分析与考核。明确目标成本执行情况并分析原因，考核应以满足顾客需求作为根本标准。

(5) 目标成本核算。为考评提供基础资料，为成本决策提供有价值的信息。

3. 需求导向的质量成本管理。质量成本是指企业为确保

达到规定的产品质量水平和实施全面质量管理而支出的费用,以及因为未达到规定的质量标准而发生的损失。它一般由预防成本、检验成本、内部缺陷成本、外部缺陷成本以及外部质量保证成本等几个部分组成。

企业是以盈利为目的的,而企业能否盈利归根到底要看企业向顾客提供的产品或服务是否满足其需要。质量就是“一组固有特性满足要求的程度”,即产品或服务的特性是否达到了顾客的基本要求。从顾客的角度看,需求可以分为两个层面,一是顾客需要具有什么样特性的产品或服务;二是顾客买到或将要购买的产品或服务具有的特性是否满足了他的需要。

需求导向质量成本观认为,保证产品或服务的质量可以满足顾客的需求。质量成本管理,就是以“卓越质量”为管理的出发点,通过整合质量管理、绩效管理、信息管理等企业几个核心的管理流程,优化企业成本管理,最终满足顾客需求。

需求导向质量成本管理的实施步骤如下:

(1)数据收集:由成本管理数据中心(通常为企业信息系统中的质量管理模块的一部分)通过事先确定的数据收集规则对顾客需求信息以及企业各个主要工作流程中的数据进行收集、归类和储存。

(2)质量改进决策:成本管理数据中心按照事先确定的分析规则,对数据进行分析,根据顾客需求提交需求导向质量成本报告,并提出质量改进建议和作出质量改进决策。

(3)质量改进实施:作出最终决策后,确立改进项目,并委派质量改进项目负责人,负责组织实施质量改进项目。

(4)绩效评价:依据成本管理数据中心的质量成本数据以及相关质量改进活动所取得的成果,对相关部门和人员进行绩效评价。各部门依据一定周期内的绩效评价结果,针对所属部门所造成的不良质量成本、质量改进效果以及顾客需求满足等提出进一步的改进意见,待下一个周期进行改进。

五、需求导向成本控制的绩效管理

1. 内部绩效管理。所谓内部绩效管理是指企业管理者与员工之间在目标确立与如何实现目标上所达成共识的过程,以及为促使员工实现目标而采用有效的管理方法和促进员工提高业绩水平的管理过程。如果员工未将成本目标及其实现内化至行动中,那么企业的成本目标就根本无法实现。

企业成本控制目标的实现,必须以有效的绩效管理为基础。绩效评价作为绩效管理的一个环节,在绩效管理中占有极其重要的地位。评价标准的选择,对企业经营活动起着导向性的作用。需求导向成本控制的有效实施,需要完善有效的绩效评价方法作为有力保证。笔者认为,平衡计分卡作为一种长期的、可持续发展的绩效管理制度,有助于培植、衡量和提升企业核心能力,是与需求导向成本控制相适应的首选评价方法,如图3所示。

平衡计分卡以公司的战略目标和竞争需要为基础,强调非财务指标的重要性,通过对财务、客户、内部管理、员工/学

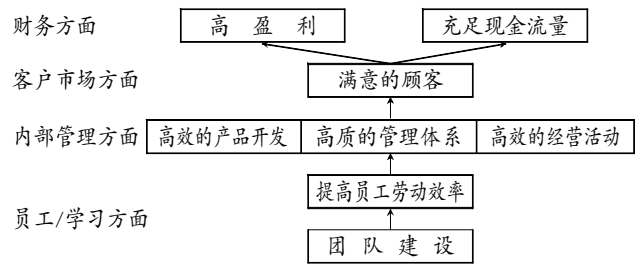


图3 平衡计分卡法简图

习等四个各有侧重、互相影响的方面的绩效评价来实现短期利益和长期利益、局部利益和整体利益的均衡。其中,财务是最终目的,客户是关键,内部管理是基础,企业发展是核心。需求导向成本控制模式下,平衡计分卡更强调客户的关键性地位,将结果(财务目标)与原因(客户满意)联系在一起,充分发挥顾客需求在成本考核中的导向作用,有利于引导成本结构优化。

2. 外部绩效管理。如前所述,顾客需求的新变化使得对不同顾客满意程度的判别标准具有不确定性,产品的生命周期大大缩短。企业要真正满足顾客的需求和期望,就必须在整个供应链上与供货商、分销商、物流公司、零售商、广告公司和顾客等紧密联系在一起来完成新产品的开发、制造和销售。而供应链中的企业都是独立的个体,企业间往往存在利益分配的矛盾。因为资源共享会带来额外的利润,各成员企业会担心利润分配不均。利润分配不均主要是由于企业缺乏合理的绩效考核与激励机制。所以,必须完善绩效管理并制定考核标准来评价各节点企业的运营绩效,以及节点企业本身的运营绩效对上下游节点企业或整个供应链产生的影响。

综上所述,需求导向成本控制直接面向多变的顾客需求,针对顾客需求变化的感性化、即时性和零距离性等特点,通过动态的综合的成本设计与运作,实现满足顾客需求前提下的成本结构、规模的优化。本文从基本理念、决策应用、成本控制重点及实施步骤和绩效管理等方面探讨了需求导向成本控制,但对该新型的成本控制模式仅初步建立起基本理论框架,在研究的深度、广度上尚有待进一步拓展。

主要参考文献

1. 韩沁清,王洪谟.基于现代价值链理论的成本控制.中国农业会计,2005;2
2. 刘波,孙林岩.需求流动网:供应链创新模式.北京:清华大学出版社,2005
3. 许文峰,李伟.基于客户需求的供应链重组理念——供应链的优化重组思考.商业时代,2005;24
4. 郑玥,陈晓坤.基于价值链——价值流分析的成本控制探讨.水利经济,2006;6
5. 严晨智.成本控制新思维:战略成本管理.新材料产业,2006;5
6. 杜红,冯明.基于作业的目标成本法在供应链成本控制中的应用.建筑经济,2006;12