

# 低成本战略下平衡计分卡指标体系的构建

范海峰<sup>1</sup> 甘卫平<sup>1</sup> 何静怡<sup>2</sup>

(1. 南华大学经济管理学院 湖南衡阳 421001 2. 湖南大学会计学院 长沙 410001)

**【摘要】** 本文对低成本战略下的平衡计分卡指标体系的构建提出了一些个人看法, 以期平衡计分卡在我国的运用提供借鉴。

**【关键词】** 平衡计分卡 低成本战略 成本驱动因素

由于在战略执行方面的卓越功效, 平衡计分卡得到了发达国家众多企业的青睐, 其使用越来越普遍。据统计, 全球五百强企业中已经有70%的企业使用了平衡计分卡, 美国有60%的企业使用了平衡计分卡。平衡计分卡在我国也得到了理论和实务界的高度认同, 但具体运用的企业不多。平衡计分卡在我国的运用不普遍有很多外在原因, 如平衡计分卡的实施条件比较复杂, 要求分权管理、组织重视和相应的企业文化等, 但这也与平衡计分卡本身有关。平衡计分卡仅仅提供了企业选择业绩评价指标的框架, 具体实施还要根据企业的具体情况和不同的战略来选择适当的关键业绩指标(KPI)。本文试图将平衡计分卡与企业战略相结合, 以期平衡计分卡在我国的运用提供借鉴。

## 一、平衡计分卡化战略为行动

平衡计分卡用具有因果关系的四个维度来反映企业战略执行过程, 这样既反映了企业的财务业绩衡量, 又反映了企业财务业绩的驱动因素, 即顾客满意度、内部业务流程和员工满意度, 从而实现了业绩与业绩动因、外部指标与内部指标、滞后性指标与先行性指标以及企业长期目标与短期目标之间的平衡。其因果关系可以表示如下: 员工学习与成长——良好的内部业务流程——顾客满意——财务业绩。这也是企业进行

资本市场上虚假信息的披露。

可见, 由于我国国有控股企业集团的内部治理结构、激励制度、经理人市场和内部控制存在着问题, 内部资本市场中信息披露必然低效率, 而这种低效率将直接导致国有控股企业集团内部资源配置的低效率, 从而降低其经营效率。

因此, 为提高国有控股企业集团资源配置的效率, 国有控股企业集团应采取如下措施: ①改善内部治理结构, 减少内部人控制的现象, 从而促使经营管理者关注投资效率, 进而提高内部资本市场信息披露效率。②努力完善激励制度。只有完善国有控股企业集团的激励制度, 才能促使成员企业经营者从自身利益出发, 向国有控股企业集团总部传递真实的信息, 从而优化资源配置。③加快建设和完善经理人市场, 从而提高市场的流动性, 完善市场的声誉传递机制, 这样就可以有效约

束国有控股企业集团经营者的虚假信息披露行为。④加强内部控制, 加强内部审计的独立性和功能, 改进预算控制的内容和提高预算控制的效率, 有效保证内部资本市场信息的真实性和权威性, 促使经营者提供真实信息, 从而提高投资效率。

平衡计分卡在战略管理中的具体应用一般要经过以下几个步骤:

(1) 制定战略和构建战略管理体系。制定战略要考虑企业自身情况、行业发展趋势等因素, 并用术语来表达战略目标以便战略为组织内部所认同; 确定战略目标后还要确定战略主题来确保战略目标的思想, 战略主题反映了企业的战略关键成功因素(SSF), 是实现战略目标的主要推动力, 它的作用是界定战略活动的范围和主要任务; 确定战略主题后, 把战略主题与平衡计分卡的四个维度结合起来, 从而形成逻辑上具有因果关系的战略管理体系。战略管理体系形成后要经过企业最高管理层的批准, 否则就需要修改或重新构建, 因为战略管理体系是平衡计分卡的基础。

(2) 设定平衡计分卡的三个关键变量, 即评价指标、评价标准和行动计划。评价指标是保证企业战略实施的关键因素, 每一个战略目标都要有一个评价指标, 为了保证企业战略的有效实施, 可以逐步把组织战略转化为财务、顾客、内部业务

束国有控股企业集团经营者的虚假信息披露行为。④加强内部控制, 加强内部审计的独立性和功能, 改进预算控制的内容和提高预算控制的效率, 有效保证内部资本市场信息的真实性和权威性, 促使经营者提供真实信息, 从而提高投资效率。

## 主要参考文献

1. 金或防, 李若山, 李明磊. OSO报告下的内部控制新发展——从中航油事件看企业风险管理. 会计研究, 2005; 2
2. 李虎. 我国上市公司募集资金投向的多元化与变更. 经济科学, 2005; 1
3. 徐莉萍, 陈工孟, 辛宇. 控制权转移、产权改革及公司经营绩效之改进. 管理世界, 2005; 3
4. 张维迎. 企业理论与中国企业改革. 北京: 北京大学出版社, 1999

流程和学习与成长四个方面的评价指标。评价标准的作用是衡量企业战略是否成功实施。行动计划是指企业计划采取什么样的行动来保证其战略目标的实现,一般要求制定3~5年的行动计划,然后根据短期计划编制战略预算。

(3)战略的具体实施、反馈和中期调整。在战略实施的过程中,要求将战略实施的情况及时进行反馈,并采取有力措施保证战略目标的实现,如果实际与预算的偏差不是由执行不力造成的,企业就要对其内外部环境重新进行分析,以确定是否需要调整战略。反馈、分析的过程对于战略管理非常重要,充分体现了战略管理的动态特征。

从以上步骤可以看出,平衡计分卡将企业战略“翻译”为具体的行动计划,它立足于企业战略并围绕怎样实现企业战略而展开,企业选择不同的战略会导致不同的业绩评价指标和不同的平衡计分卡指标体系。平衡计分卡应用的关键是根据企业的SSF来确定其评价指标,企业的战略不同,选择的评价指标也会有明显的区别。

## 二、低成本战略、成本驱动因素和企业价值链

企业可能选择的战略有很多种,根据美国战略大师波特的相关理论,企业竞争战略包括低成本战略、差别化战略和集中型战略,这三种战略中基本的战略是低成本战略和差别化战略。

低成本战略是使用最普遍的一种战略,也是我国企业在目前市场经济条件下最重要的一种战略,这种战略在我国企业普遍进行粗放型经营、资源浪费严重、国家提倡建设“绿色经济”和企业向集约化经营转轨的情况下具有特殊意义。低成本战略又被称为成本领先战略或总成本领先战略,这里的成本概念不是财务会计上的成本概念,而是价值链总成本,即企业所有价值创造活动的合计成本,采用作业成本法的企业可以很容易获得企业的价值链总成本。成本领先战略就是使企业的价值链总成本低于竞争对手的成本,甚至在同行业中达到最低。实现成本领先战略需要企业具备达到有效规模的生产能力,全力以赴降低成本,包括积极降低经验成本和控制间接费用,降低研究与开发、广告、销售、服务等方面的成本。要达到这些目的,企业必须加强对成本控制环节的管理工作;为了与竞争对手抗衡,企业还应当加强对质量、服务及其他方面的管理。但降低产品成本仍是整个战略的重心,而低成本战略则是贯穿企业整体战略的主题。

根据美国战略大师波特的竞争优势理论,企业要获得低成本战略优势,就必须重视控制成本驱动因素和重塑企业价值链这两个方面。

成本驱动因素包括:规模效应、学习效应、设备利用情况、企业与供应商的联系、企业内部单位信息与技术共享、自主政策、一体化、地理位置、制度因素、先入者优势。

规模效应主要关注单位产品成本随生产规模扩大而下降,即通过生产和销售大批量的产品来降低单位产品的固定成本以达到降低单位产品成本的目的。学习效应指通过学习来提高一项价值活动的效率从而使其成本随着时间的推移而下降,这包括安排改变、进度改进、劳动效率提高、适于生产的

产品设计改动、收益增加、资产利用率提高的程序和使原材料更适合于工艺流程等。设备利用情况指保持设备利用的均衡程度,通过定价政策和促销手段等调整产品的需求量,使生产能力利用程度处于均衡,减少产量波动带来的生产能力闲置和不足。企业与供应商的联系指通过加强与供应商的关系,提高原材料的质量或降低其价格,在交货时间上密切配合以降低企业的原材料库存。企业内部单位信息与技术共享指加强信息的适时共享和内部单位之间的沟通,避免因误解而造成不必要的浪费。自主政策指自主技术开发,即开发低成本工艺和推进生产经营的自动化程度,进行低成本产品设计。企业如果谋求长远的成本领先优势,就必须不断进行创新,如管理创新、技术创新、组织创新等。一体化指企业价值链的纵向整合,企业与上下游企业的整合可能会给企业带来成本优势,如采购材料时可以使企业回避讨价还价能力较强的企业等。地理位置指企业要尽量缩短与供应商和顾客的距离,以降低运输成本。制度因素指企业应充分利用免税政策等,降低相关成本。先入者优势指产业的率先行动者由于占据最优地点、获得最优员工和最优供应商、取得专利权等而获得长久成本优势。这几个因素对于大多数新设立的企业来说,是要重视的降低成本的关键因素,但当企业成立后,这几个因素发挥的作用就会稳定下来。

重塑企业价值链是对企业目前的价值链进行分析,减少不能增加顾客价值的间接环节,把资源集中在顾客价值创造的关键环节,以提高价值链的效率。

以上成本驱动因素就是低成本战略的SSF,它们反映了企业获取竞争优势的途径。但是要特别注意的是,没有任何一种成本驱动因素是自动发挥作用的,如学习曲线导致的学习效应就需要企业竭尽全力去培养,否则它就不会产生。所以低成本战略要取得成功,就需要企业制定合理的战略目标并坚定不移地按照战略目标执行下去,而平衡计分卡正是战略执行的有力工具。

## 三、低成本战略下平衡计分卡指标体系的构建

企业实行低成本战略,就要加强对成本驱动因素的控制,并进行价值链分析,减少价值链中不能为顾客创造价值的间接环节,力争取得长远的竞争优势。由于平衡计分卡的战略翻译和战略执行功能,有必要将低成本战略实现的关键成本驱动因素即SSF与平衡计分卡融合,构建能够体现低成本战略管理要求的平衡计分卡指标体系,以低成本战略控制的重点为企业赢得长远的低成本竞争优势。

平衡计分卡体现战略控制重点的KPI要根据关键成功因素(KSF)来选择。KPI的选择要符合SMART原则,即指标可以具体化、指标可衡量化、指标可获得、指标与指标之间是有联系的、指标在一定时期内是可行的。下面根据成本驱动因素来构建平衡计分卡指标体系。

1. 财务成功是企业经营的最终目标,在财务维度,卡普兰和诺顿提出了企业不同生命周期的战略性财务要求的“3×3”矩阵,矩阵中包括收入/赢利、降低成本/提高生产力、资产利用三方面的财务指标。低成本战略主要关注的是规模效应,

即薄利多销,因此有必要通过成本优势获得足够多的主营业务收入,低成本战略也关注企业价值链总成本的降低和资产的充分利用。因此,财务维度的重要指标是主营业务收入、企业总成本和资产利用效率。另外,企业经营最终目标是给利益相关者创造最大的利益,平衡计分卡也关注不同利益相关者的利益,经济增加值能体现不同利益相关者的利益,能很好地体现企业经营最终目标。

2. 在顾客维度,虽然低成本战略也追求顾客满意度,但低成本战略下的顾客定位有其自身的特色,因为实施低成本战略的企业在产品设计阶段强调通过价值工程尽可能消除顾客不需要的功能以降低产品成本,因此实施低成本战略的企业对于顾客的定位是追求商品实用性的中低端顾客。清晰的顾客定位有助于大幅度减少企业的市场营销费用,从而降低企业的总成本。低成本战略追求的是足够多的销售量,因此市场份额也是KPI,只有企业的市场份额不断扩大,企业才能获得规模效应和薄利多销的效果。另外,顾客获利率、顾客获得率和顾客留住率也是重要的顾客维度指标,顾客获得率和顾客留住率反映了企业低成本战略在新老顾客方面取得的效果,而顾客获利率则反映了不同顾客对企业获利的贡献程度。

3. 在内部业务流程维度,低成本战略的KSF包括以下方面:①在产品设计阶段,实施价值工程、简化产品生产工艺并用价格低廉的材料取代昂贵的材料等;②在原材料供应环节加强与供应商的合作,加强对生产过程的现场监控以减少由于出现残次品而浪费资源,严格控制间接费用(管理费用、销售费用等),充分均衡利用已有的生产能力以及进行价值链重塑(业务流程重组);③在设计阶段强调的是在保证产品质量的基础上降低单位产品成本,要在与竞争对手比较的基础上有目的地降低单位产品成本;④在供应商管理方面,由于企业与供应商之间是互利的关系,因此要关注供应商的满意度特别是货款是否及时结算(应付账款周转率),对供应商的考核要关注原材料的质量、原材料的价格和交货是否及时(交货期)。以上是针对内部业务流程某环节所进行的分析,低成本战略还注意内部业务流程整体效率(业务流程时间等)的提高。通过以上分析可以得出,内部业务流程维度的KPI包括单位产品成本降低率、废料率、残次品率、间接费用占主营业务收入的比、生产能力利用率、原材料质量以及供应商满意度。

价值链重塑是持久的成本优势的最后一个来源。以价值链重塑来降低成本的原因是,价值链的重塑给企业重建成本体系提供了机会,即通过减少某些价值链环节(减少间接活动)来提高价值链效率以及改变竞争基础(改变成本驱动因素)。许多企业往往通过各种渠道来降低成本,其在现有的价值链中争取增值改

善,而不是重新配置价值链。增值改善可能会达到收益的递减点;而重新配置价值链却能达到一个全新的成本水平,为企业赢得长远的成本优势。由此可见,价值链重塑给企业带来的是根本性、全局性的变化,其效果将体现在企业经营管理的各个方面。

4. 在学习与成长维度,低成本战略的KSF包括以下方面:通过适当的薪酬激励和企业文化等,增强员工对企业的向心力和奉献精神;通过有意识的引导,形成学习效应,这是竞争对手难以模仿的低成本优势;加强对员工的培训,特别是对内部业务流程重组方面的知识和关键技能的培训,以帮助企业进行内部业务流程的重组和加强员工的专业技能,以提高企业的劳动生产率,培训时要注意员工知识和技能的专业化,要使员工获得更多的经验并且能操作得更快,从而降低企业成本;加强信息系统的建设如引入ERP系统、加强信息在整个公司的及时共享,这也有助于整个企业的一体化。

根据以上分析,笔者将低成本战略下的平衡计分卡指标体系归纳如下表:

平衡计分卡维度	KSF	KPI
财务维度	为企业创造价值	经济增加值
	创造足够多的销售收入	主营业务收入
	资产使用效果	资产周转率
	成本控制	企业价值链总成本
顾客维度	以规模效应降低成本	市场份额
	迎合目标顾客,企业获利	顾客满意度(中低端顾客)、顾客获利率
	战略在新老顾客方面取得效果	顾客获得率、顾客留住率
内部业务流程维度	在产品设计阶段实施价值工程,进行生产工艺创新,选用低成本的原材料以降低产品成本,以规模效应降低成本	单位产品成本降低率
	减少生产过程中的浪费	废料率、残次品率
	生产能力充分均衡使用	生产能力利用率
	与供应商合作降低成本、一体化降低成本	供应商满意度、应付账款周转率、原材料质量、原材料价格、交货期
	间接费用控制	间接费用占主营业务收入的比
	业务流程整体效率	业务流程时间
学习与成长维度	增强员工向心力和奉献精神	员工满意度
	业务流程改造知识的培训	每年培训的次数
	加强信息系统建设	信息共享程度
	通过学习效应提高劳动生产率	劳动生产率
	核心技能培训	每年培训的次数

要注意的是,本文提供的平衡计分卡框架仅仅局限于指标体系的构建,企业需要根据本企业的具体情况有针对性地选择和使用相应的平衡计分卡业绩评价指标。

#### 主要参考文献

1. 秦杨勇.平衡记分卡与绩效管理.中国企业战略制导.北京:中国经济出版社,2005
2. 林俊杰.平衡计分卡导向战略管理.北京:华夏出版社,2003
3. 胡玉明.高级成本管理会计.厦门:厦门大学出版社,2002
4. 夏宽云.试探战略成本管理及其程序.财会月刊,1998;6