



构建基于价值链的

成本管理理论框架



江苏大学工商管理学院 黄大春 刘秋生(教授) 江苏苏州工业园区地方税务局 金晓扬

【摘要】 企业成本管理环境的变化迫切要求将价值链概念引入企业成本管理体系之中,扩展企业成本管理的空间范畴和时间观念。本文界定了基于价值链的成本管理的内涵,从目标、特点、内容、原则、程序和方法几个方面构建了基于价值链的成本管理理论框架。

【关键词】 价值链 成本管理 作业成本

一、基于价值链的成本管理的内涵

构建基于价值链的成本管理的理论结构,首先要回答基于价值链的成本管理“是什么”的问题。基于价值链的成本管理作为战略成本管理的延伸和价值链管理的一部分,扩展企业成本管理的空间范畴和时间观念,并在方法和手段上有所创新,其内涵可以界定如下:核心企业在价值链管理环境下,以战略成本管理、作业成本管理等管理理论为指导,收集、分析和利用价值链上各个环节的成本信息以支持价值链构建和优化,努力降低价值链各环节的成本,提高核心企业及整个价值链联盟的长期竞争优势。

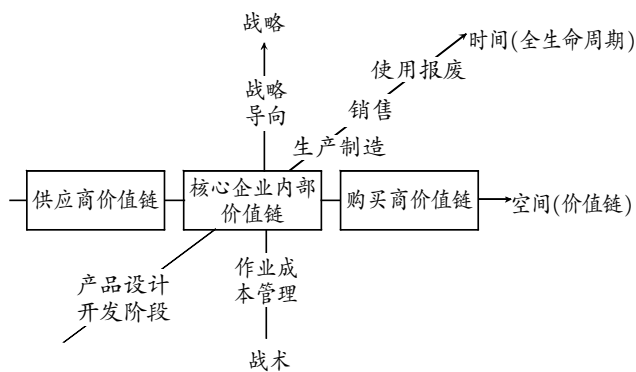
价值链构建是指核心企业选择战略合作伙伴,组建价值链联盟。价值链优化有两层含义:一是核心企业对其内部流程进行重组、对流程中的各项作业进行优化设计,消除无增值作业,提高各项作业的价值增值程度;二是核心企业在必要时对战略合作伙伴关系进行动态的调整。

二、基于价值链的成本管理理论框架

1. 成本管理目标。 基于价值链的成本管理的终极目标是在价值链联盟价值最大化的约束条件下,实现核心企业价值最大化。但这样定位并不能体现基于价值链的成本管理与其他管理子系统的区别,必须将其具体化。笔者认为,成本管理活动首先是一个信息系统,它必须为企业管理当局提供优化价值链流程、构建高效价值链联盟、进行价值增值决策所需要的成本信息;同时,成本管理活动也是一个控制系统,它将成本控制的范围从过去的“材料采购进来至产品销售出去”之间的范围扩展到采购之前调查计划,延伸至产品销售之后访问、服务,是涵盖事前统筹规划、事中实时控制、事后分析考核的全方位、全过程的多维立体控制体系。因此,基于价值链的成本管理的目标可以定位为:为价值链核心企业及其合作伙伴提供动态的成本信息,通过分析价值链作业及各作业之间的联系,提高价值链作业的增值程度,从而在整体上持续降低成本或提高价值链竞争优势;同时通过全方位、全过程的多维立体控制,协调和优化价值链,最终实现价值链联盟和核心企业价值最大化的目标。

2. 成本管理特点。 基于价值链的成本管理系统是多维的、立体的控制体系和信息系统。“多维”主要是指三个方面的维

度:一是战略战术维。成本系统注重战略与战术的结合,以战略为导向,战术上深入到作业层次。二是时间维度。成本管理将实施全生命周期的管理,在产品的设计开发阶段进行成本的事前控制(即目标成本规划)、产品制造、运送、营销乃至在使用、报废回收等阶段改进作业流程从而持续降低成本。三是空间维度。成本的空间范畴不仅仅限于核心企业,而是从价值链联盟的视角考察企业的成本行为,如由某个特定的供应商所引起的核心企业的成本、核心企业某种行为(如改变产品设计)将给供应商或客户带来的利益或损害并由此产生的对价值链合作伙伴关系的可能影响等。“立体”则是要求核心企业要在以上三维规定的立体空间中实施成本管理。基于价值链的三维立体成本管理如下图所示:



基于价值链的三维立体成本管理图

(1) 战略与战术的结合。基于价值链的成本管理注重战略和战术的结合,将企业成本管理向上提升到战略层次、向下深入到作业层次。①向上提升到战略层次,坚持战略导向,这意味着成本管理的目标要服从企业战略管理的目标,成本管理系统要为战略性决策提供相关的和有用的信息。成本管理系统不仅要收集企业内部生产经营的成本资料,还要努力收集和分析来自于价值链上的供应商、顾客的相关信息,以及有关竞争对手、政府机构、金融市场等方面对企业成本行为的约束信息;不仅要反映货币性的成本信息,还要反映一些如顾客满意度这样的非货币性的成本信息;不仅要反映历史的实际成本信息,还要实时地反映目前的信息,更要全面

预测和模拟未来的成本信息。②向下深入到作业层次,就是要将作业成本管理贯穿成本管理的始终。利用作业成本法进行成本计量、预测、决策、计划、控制和业绩评价,利用作业成本管理的方法步骤辨认和消除无增值、低效率的作业,提高各项作业的增值程度。

(2)外向性。外向性是战略导向的一个重要体现,也是基于价值链的成本管理最为鲜明的特征。企业成本管理的空间范围要以核心企业的内部价值链向企业外部价值链延伸,关注企业与上游供应商、下游客户之间的可能联结,分析供应商、客户对企业成本行为产生的影响,收集企业与竞争对手、企业价值链与竞争对手价值链之间的差异,从而确定企业及其价值链联盟将要采取的成本战略。

(3)长期性。长期性是基于价值链的成本管理的战略导向性的另一个重要的体现。成本管理在时间维度上实行的是完全生命周期成本管理,成本管理的视角从传统的生产制造阶段向前扩展到产品的设计开发阶段,向后延伸到产品的营销、使用乃至报废回收阶段,关注产品在萌芽期、成长期、成熟期和衰退期等不同时期的成本特性,将事前控制、事中控制、事后控制结合起来。

(4)实时性。实时性是价值链管理和价值链会计的主要特征之一,也是基于价值链的成本管理所追求的目标之一。核心企业及其价值链联盟要能够在现代信息技术的支持下,对价值链上发生的业务进行实时的跟踪、查询、计量和记录,并能进行实时的控制和评价。

3.成本管理内容。成本管理的内容是基于价值链的成本管理理论的重要组成部分,它主要回答基于价值链的成本管理“做什么”的问题。笔者将其概括为:

(1)核心企业利用价值链成本信息构建价值链。价值链成本信息包括来自于核心企业内部的成本信息、价值链联盟企业(供应商和顾客)对核心企业成本的影响、价值链外部(金融机构、政府部门等)对核心企业成本的影响,以及审计、咨询、评估等中介机构对核心企业成本的影响。这些信息有战略性的也有战术性的,既包括过去和现在的信息,也包括未来的信息。在一般竞争战略的指导下,核心企业会按照核心业务范围确定一些具体的竞争战略,比如决定企业在价值链上的业务跨度(价值链前向整合或后向整合)、选择战略性供应商和分销商,从而构建高效的价值链联盟。

(2)核心企业对价值链进行优化,持续降低价值链成本,提高竞争优势。价值链联盟构建完成后,价值链合作伙伴关系已经基本建立,应着力与价值链联盟企业开展紧密合作,开展基于价值链的成本管理。价值链成本管理的主要任务就是分析价值链上还存在哪些无增值作业,持续改进各项作业,提高各项作业的效益,实现价值链的整体优化。

4.成本管理原则。成本管理原则是联系成本管理理论与成本管理实务的纽带,在成本管理框架体系中起到承上启下的作用。成本管理原则是对成本管理活动规律的概括,反过来又成为成本管理活动的指南。基于价值链的成本管理的原则可以归纳为:

(1)战略导向原则。基于价值链的成本管理注重战略和战术的结合,并以战略为导向。成本管理系统要能够提供有用

的成本信息来为核心企业的构建和价值链的优化服务,在既定的战略定位下寻求持续的成本降低、价值链优化和企业竞争优势的提高。战略导向原则在时间上关注成本在整个产品生命周期和价值链合作期间的变化,在空间上关注核心企业外部环境特别是价值链合作伙伴对企业成本的影响。按照战略导向原则的要求,某些环节的流程优化和成本降低如果会提高企业的整体成本或将成本简单转嫁给上下游企业则是不允许的;而某些环节的成本升高如果能够带来企业整体成本的降低、企业和价值链联盟整体竞争优势的提高,则这种成本的升高是允许的。

(2)顾客需求导向原则。顾客需求导向原则是由价值链内在特性所决定的。价值链及价值链上各节点企业的价值增值来源于最终顾客需求的满足,顾客需求拉动了整个价值链的运行和发展。各节点企业生产什么、如何生产、如何安排物流和售后服务等都要由下游客户的需求拉动,而企业对上游供应商的需求又拉动了上游企业的运行,最终顾客的需求逐级拉动了整个价值链的运行。对于每个节点企业而言,它都要将其下游客户的需求看成企业价值增值的源泉。因此对于核心企业来说,不仅要考虑其直接的下游客户,还要考虑下游客户的下游客户直至最终顾客的需求。

(3)核心企业推动原则。除了顾客需求拉动为整个价值链的运行和发展提供动力之外,核心企业推动也是整个价值链(价值链联盟)运行和发展的动力。核心企业推动意味着核心企业要发挥组织协调作用,通过自己强大的实力(技术、资本优势等)对战略合作伙伴实施影响,使它们为实现价值链联盟的整体利益最大化做出努力,而不是通过企业与企业之间的零合博弈取得自身的短期利益。

(4)合作原则。强调企业之间的合作是价值链管理的基本要求。合作原则的含义包括两个方面:①在价值链联盟的构建阶段,企业本身的资源、能力是有限的,必须通过资源外向配置,与外部的合作伙伴分担风险,企业才能变得更有柔性,才能适应竞争环境的变化。因此,核心企业一般会将内部的智能和资源集中在那些有核心竞争优势的活动上,而将剩余的其他企业活动外包给最优秀的专业公司,以便使整个价值链联盟的成本达到最低。②当价值链联盟构建完毕以后,核心企业及整个价值链联盟要通过密切合作优化价值链,以实现价值链整体成本持续降低的目的。例如,在产品的设计开发阶段(目标成本规划阶段),需要核心企业与价值链联盟的其他企业共同优化产品设计方案,共商建立利益和风险的分享、分担机制,从而实现成本的事前控制。

(5)集成优化原则。价值链管理的目的是通过对价值链各个环节进行协调,实现最佳业务绩效。价值链各个环节如果只是完善自身,而不是将其目标和活动同其他部门或环节整合在一起,整个链条就会出现不尽如人意之处。集成优化原则是为适应企业商业环境的变迁,强化以核心企业为主的价值链联盟整体利益最大化。其目的不仅在于降低成本,更重要的是建立和保持企业的长期竞争优势。

(6)重点优化原则。核心企业及整个价值链联盟的资源和整体实力毕竟是有限的,因而价值链优化也应遵循成本效益原则。当然,没有必要对细枝末节都进行仔细的分析和优化,



如何提高上市公司并购整合效益

江苏常熟理工学院 刘冬云

【摘要】 目前我国上市公司并购行为相当普遍,成功的却很少,究其原因在于并购后的整合不到位。如何提高并购后的整合效益一直是理论界和实务界十分关注的问题。本文从实现战略协同效应、财务协同效应和文化协同效应三个角度深入分析并购后提高整合效益的有效措施。

【关键词】 并购 整合 效益

世界各国企业的并购实践表明:与高额并购金额和数量巨大的并购案例相比,企业并购的成功率并不高。根据麦肯锡公司的统计,只有33%的并购是成功的。在1987年的《哈佛商业评论》上,波特对33家大公司进行研究后发现,通过并购进入新的工业部门的一半以上的企业、进入全新经营领域的60%的企业和进入完全不相关经营领域的74%的企业的并购最终以失败告终。从我国历年公布的并购案例来看,“富不过三年现象”严重,主要原因是上市公司并购取得控制权后,往往忽视或淡化了整合问题,即未完成企业核心竞争力的转移,严重妨碍了并购后企业业绩的增长。据研究,只有不到20%的公司在收购目标企业之前,考虑过两家公司的整合步骤。要实现资产重组“1+1>2”的协同效应,就必须对重组后的整合给予更多关注。上市公司的并购活动实质上是一次大的投资行为,存在巨大潜在收益,也含有巨大风险。由于并购活

那样会耗费大量的成本,并且可能错失良机。根据成本管理中的“80/20”原则,企业80%的成本是由20%的作业引起的,核心企业应将成本管理的重点放在对价值链整体成本和竞争优势起关键作用的作业或流程、在整个价值链运行中起瓶颈约束作用的资源或作业及成本压缩空间较大或成本改善机会较多的作业上。

5. 成本管理程序和方法。 基于价值链的成本管理的程序和方法是在成本管理原则的指导下回答“怎么做”的问题。同传统的成本管理一样,基于价值链的成本管理基本工作程序应该包括事前、事中、事后三个阶段,具体包括七个环节,即预测、决策、计划、控制、计量、报告和评价。这七个环节是一个整体,在事前阶段,预测为决策提供资料;在事中阶段,计划将决策的结果具体化并为成本控制提供标准;在事后阶段,成本报告在成本计量的基础上进行再加工并作为成本业绩评价的基本依据。

成本管理的方法主要包含两个层面:管理会计工具和信息技术手段。管理会计工具有作业分析、价值链分析、完全生命周期成本分析、顾客价值分析、业务流程重组等;信息技术手段主要包括:①网络技术。基于价值链的成本管理系统需要建立在集成的企业管理信息环境之中,信息技术平台需要

动是一项系统工程,其效应受多种因素的影响,而我国资本市场还不是很完善,各种实证研究的结果难免受研究方法的影响,我们不妨从整合失败的原因入手,对症下药,探求实现整合效益的有效途径。

一、上市公司并购成败的判断标准

目前我国上市公司并购行为相当普遍,但是否存在判断公司并购成败的标准呢?笔者认为,判断公司并购成败的具体标准因人而异、因事而异。笼统地讲,能达到“1+1>2”的效果,充分利用并购后的资源,实现并购双方的双赢,就证明并购是成功的;如果并购方成功进入目标企业后不久,又正式退出或将目标企业清算,这种并购就是失败的。从实际情况来看,只有35%的并购能达到预定目标。企业并购是一项相当复杂的经济运作,造成企业并购失败的原因也十分复杂。但是,从并购失败的经验教训来看,对整个并购操作过程管理

从分散的各企业内部网络系统逐步提升到互联网技术支持的各联盟企业内部网和企业间的外部网协同工作的网络平台。信息系统的应用结构也应从C/S结构提升到B/S结构。②数据仓库、数据挖掘、在线分析等技术。核心企业及核心企业外部存在着大量的历史和现实的业务信息和成本数据,利用这些技术可对这些信息进行综合查询、加工和使用,从而得到面向各种管理主题的、集成的、随时间不断变化的成本信息和其他决策支持信息。③网络安全技术。基于网络平台的成本管理信息系统具有较大的安全风险,因此网络安全技术将在系统的构建和运行中发挥相当重要的作用。

主要参考文献

- ①迈克尔·波特著,陈小悦译.竞争优势.北京:华夏出版社,1997
- ②胡玉明.高级成本管理会计.厦门:厦门大学出版社,2002
- ③陈珂.企业战略成本管理研究.北京:中国财政经济出版社,2001
- ④阎达五.价值链会计研究:回顾与展望.会计研究,2004;2
- ⑤慕好东,杨志强.价值链会计的目标确定与职能定位.会计研究,2004;2