

价值导向下的成本管理创新

——M公司的柔性成本管理实践

陈 茵(博士), 林寒振, 仝京津, 柯锦阳

【摘要】在高度竞争的市场环境下,“为客户创造价值”成为企业成本管理的核心目标。M公司面对市场竞争的加剧和客户个性化要求的提高,遵循价值创造的基本原理,构建以价值驱动为核心的成本管理理念、以动态优化的标准成本体系为成本管理基础、以协同配合的组织体系为保障、以集成互联的信息系统为支撑的价值驱动型成本管理体系,凭借稳健的财务运营能力和成本管理优势,以期占据行业领先地位。

【关键词】价值驱动; 成本管理; 标准成本; 柔性管理

【中图分类号】F275 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)21-0065-5

一、引言

成本管理是企业获取可持续发展的一项重要举措,如何保持成本优势的可持续性,是研究管理会计的一个热点话题。企业成本管理的目的不仅仅在于单纯地降低成本,还在于通过成本优势提升市场占有率,并最终转化为盈利能力、创新发展能力和创造价值能力的提升^[1]。成本管理需要从企业成本发生的时间、空间和业务着手,匹配企业战略,运用科学的成本管理举措,形成全体员工共同参与的全员成本管理意识^[2]。成本制度的运用需要与企业运行环境相适应,并反映企业战略和生命周期。

M公司是一家成立于1990年的合资企业,主营水龙头、花洒等各类卫浴五金产品。公司集产品研发、生产和市场营销三位一体、实现上下游整合,在我国东南沿海、越南等地设有多个生产基地。随着卫浴五金行业规模的不断扩大,研发投入加大,生产技术和工艺水平日趋成熟,以及客户个性化需求的日益凸显,使得卫浴五金行业生产制造逐渐从“粗放式”的规模化生产转向“柔性定制”的个性化生产模式。M公司面临着两大成本管理挑战:一是低生产效率与个性化需求不匹配。由于消费者逐渐开始注重个性化的需求体验,M公司过去的大批量生产模

式已不再适用,小批量逐渐成为M公司的生产模式。而离散型生产工序复杂,M公司既需要设计工艺流程以满足客户个性化需求,又要制定排产策略以提高生产效率。由于生产容错率较低,二者难以完美协调,往往会出现原材料浪费、设备产能闲置等情况。二是传统制造业企业成本较高,利润空间有限。M公司当前以OEM模式为主、以ODM模式为辅,前者强调来图加工,后者强调自主设计生产,因此既要面对上游原材料价格上涨的问题,又要面对产品价格竞争的压力,对上下游依赖性强,一旦供应端或需求端发生变化,利润空间就会进一步压缩。为了快速响应客户的个性化需求和小批量、多批次订单,M公司必须提高管理效率,进行精益成本管控,在满足客户需求的基础上提效降本。

基于此,M公司遵循价值创造的基本原理,着眼于价值驱动,构建以柔性成本管理理念为驱动,以动态优化的标准成本体系为基础,以协同配合的组织体系为保障、以集成互联的信息系统为支撑的价值驱动型成本管理体系。凭借自身稳健的财务运营能力和成本管理上的相对优势,M公司在销售收入和毛利率上形成了优于竞争对手的实力,以期占据行业领先地位。

二、价值驱动的成本管理理念

1. 以人为本的柔性管理机制。M公司成本管理理念的关键着眼点是柔性，而柔性的精髓在于以人为本。M公司管理层认为如果将成本管理做到极致，却无科学合理的考核与激励机制，只会扼杀员工的积极性。因此，M公司将成本管理上升到公司战略层面，将其与效益挂钩。公司效益取决于竞争与系统的合力，因此在对内部运营的价值增值环节进行评价时，M公司均强调采用合理激励机制与良性竞争机制相结合，从而充分调动员工自主控制成本的积极性，使投入产出效率不断优化。M公司以价值为导向，在建立规范化制度、流程的同时，通过职业道德、企业文化、公司目标，使员工能够发挥主观能动性，而不是单纯、被动地进行成本控制。

2. 预防为主柔性机制内核。M公司成本管理理念包含了四个柔性机制的内核。一是以满足市场需求为设计导向。公司在研发中心设置了欧洲产品部与北美产品部，致力于将客户需求端的数据直接与研发端进行对接，以缩短产品研发周期、降低生命周期成本。二是以追求无限接近原料价格为成本目标。公司重视通过供应商协同和客户关系管理，形成成本管理的良性循环，支持财资中心及各运营中心成本管理计划的落地。三是以实现产品零缺陷为技术准则。公司注重价值工程方法论在研发生产等环节的应用及优化，追求从源头上实现质量成本控制。四是以推动高效柔性自动化生产为工艺改进方向。自2010年起公司就开始对智能化系统进行升级与协同优化，促进价值链上各环节的信息互联及高效运行，从而实现成本管理的效能最大化。

3. 全方位、全过程、全员化的协同管理。M公司柔性成本管理理念强调“全方位、全过程、全员化”三个维度的协同。全方位是指上到公司战略层、下到执行层与反馈层都基于四个内核进行价值创造活动；全过程是指柔性的高要求直接内化到公司内外部全产业链的价值增值活动中，注重优化非增值部分；全员化是指公司通过制度、平台、学习活动等将柔性管理文化根植于所有员工心中，使员工自发重视成本。

M公司通过对企业成本管理目标的分解，将成本管理落实并细化到各责任中心和责任人，强调权责匹配与成本柔性管理。在责任中心成本明细项目上，区分可控成本与不可控成本，将可控成本作为责任中心成本考核的重要依据，不可控成本作为跨部门协同与柔性管理的组成部分。强调在企业成本管

理总目标的约束下，围绕价值导向进行资源优化配置和成本结构调整，而非简单粗暴地削减成本。

为使全员自主节约成本的设想落地，M公司基于多年的生产经营经验建立了一套行之有效的“选、育、用、留”的人才培养体系。通过培训、激励、可视化管理等一系列举措，使成本管理意识渗透到公司上下每一位员工，充分调动员工自主进行成本控制的积极性，实现源头成本控制。

三、构建动态优化的标准成本体系

标准成本的制定需要掌握丰富科学的数据基础，并结合成本核算和差异分析形成有效的成本管控机制，这需要企业有较好的管理基础，强有力的信息系统支撑和组织内各部门的协同配合。M公司自从2002年引入ERP系统，就开始探索标准成本法的运用，历经十多年的探索完善，已经形成比较成熟的标准成本管理体系。具体如图1所示，M公司以标准成本体系服务于创造企业价值、提升管理水平的目标。在业务层面，强调责任主体，收集基础数据，动态细化成本管理任务，深化部门合作，真正做到业财融合的一体化成本管理。在管理层面，借助信息系统群，对基础数据进行全面分析，挖掘成本管控点，以服务于企业内部管理、全面预算和业绩评价。

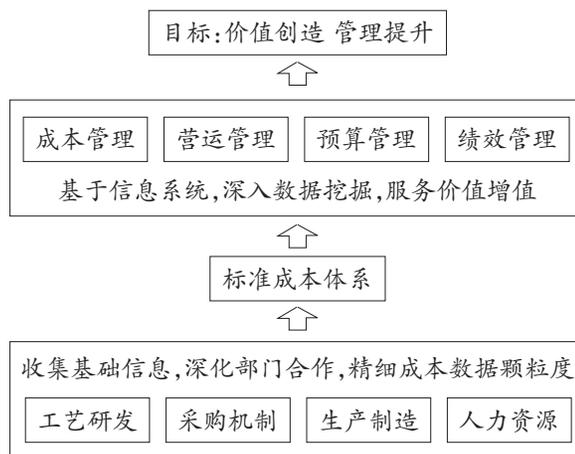


图1 标准成本体系在M公司管理系统中的地位

1. 标准成本库的数据基础。M公司标准成本体系建立的关键是标准成本库，而标准成本库的建立又依赖于对标准的选取。在标准成本库建立初期，由于成本数据获取的局限性，企业难以获得行业标杆企业的成本数据。为此，公司以历史最优数据作为标准成本制定的基础，以可获得的行业领先水平作为参考，建立起标准成本库第一代版本。在此之后，M公司的成本分析部通过分析公司最近两到三年的内

部历史数据、结合行业领先企业的数据和客户竞争报价情况,对标准成本库数据进行滚动更新,经各部门讨论、调整,形成一致认可的标准成本库。

2. 标准成本库的数据框架。M公司按照成本项目细分标准,借鉴ABC成本法到生产现场采集各作业工序、作业机台的原始数据。在成本项目细分上,结合作业、工序、责任单元、预算等不同维度的管理要求设置成本项目标准。标准成本基础数据,由成本分析部现场录入,并根据技术部门提供的基础数据进行不定期检查,以保证数据的准确性。M公司以工艺路线作为标准成本分解的主线,以研发中心提供的BOM表和人力资源部提供的工时信息为基础,综合考虑材料、人工、动力的价格体系,形成标准成本库的数据框架,如图2所示。

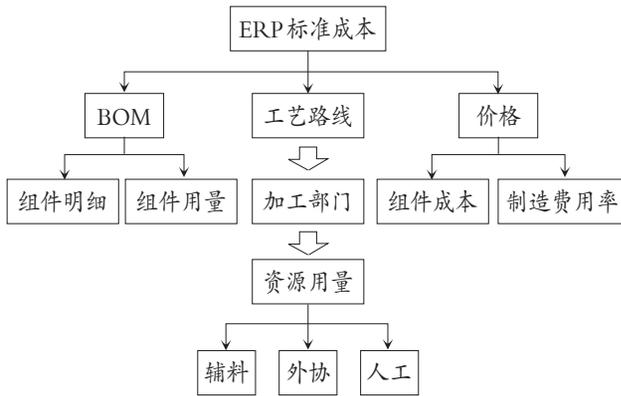


图2 标准成本库的数据框架

3. 标准成本库的动态更新。为了不断追求成本管理的精细化、保持企业竞争优势,M公司根据生产工艺的优化和新技术,不断调整和改善成本标准,以保持其领先性和动态适应性。M公司在测试标准成本时,首先,根据企业实际成本与标准成本之间的差异编制成本差异分析表,确认成本差异点。其次,根据基础数据的变化,每月进行一次成本数据的差异检索和处理,进而对标准成本库进行定期修正和更新。最后,通过分析成本动因以发现不合理的成本,进而优化并改进成本标准。

4. 标准成本库的职责分工。M公司的决策层高度重视标准成本体系的构建,明确了各部分在成本项目上的工作职责,具体如表1所示。其中:由公司总裁办负责标准成本体系的领导和决策;经营分析处和财务中心负责标准成本的汇总编制和差异分析,各业务中心为成本责任单位。

5. 基于标准成本体系的精细管控。M公司的标准成本体系为公司的成本核算与管控奠定基础,促进

表1 标准成本体系的职责分工

成本项目	责任部门	工作职责
总体框架	总裁办	负责总体管控与把握
直接材料	研发中心	确定产品BOM表、材料消耗定额,优化工艺路线
直接人工	集团人力资源部	根据工艺路线确定工时定额
废损成本	各生产部门	确定良品率和损耗原因
燃料动力	设备动力部	确定金融熔炼等各环节燃料及动力消耗定额
制造费用	经营分析处	计算确定制造费用率
标准成本	经营分析处	组织修订计划单价,汇总计算标准成本

标准化、精细化的成本管理,进而驱动核心竞争力。

一方面,标准成本体系解决了企业原先的成本管理“痛点”。M公司在采用标准成本核算的同时设置成本差异科目来反映各种成本差额,该科目的累计发生额反映了公司的管理水平和成本控制的关键。M公司将标准成本的执行结果作为业绩考核的重要参考,以柔性管理的渐进方式对业务团队进行科学考核,因此公司会在标准成本的基础上设置一个区间,给予业务部门部分自主权,激发其积极性。此外,这种考核方式会使员工更加重视标准成本库,有利于推进标准成本库的优化。标准成本体系的构建克服了M公司以前存在的诸如成本管理不够精细化、成本还原困难、成本核算要素无法满足管理需要等困难,促使企业各项业务标准化,可以提高企业的预算管控能力,缩短核算周期以提高公司的快速响应能力。同时还可以提升财务管理和业务管理的精细水平,有力地支撑企业成本领先战略。

另一方面,标准成本法有助于企业核心竞争力的提升。公司的标准成本体系将对研发、生产、采购、销售等价值增值环节的成本管控精细化提供基础支撑,并助力企业快速接单、快速响应、快速报价的实现,在打造公司成本领先优势的同时保证价值增值。

四、协同配合的组织保障

成本管理要达到效果,必须有一定的组织保障,于企业而言,便是根植于自身土壤的组织架构设计。从某种意义上来看,组织架构设计其实是企业“隐性”资产的一部分,这部分资产并不遵循减值原则,反倒会随着生产经营中知识经验的累积而增加,呈现收益递增的规律。M公司为保证对客户的快速响应,在组织设计上重视组织扁平化、权责清晰化。

1. 财资与经营并行,推动业财融合。M公司在

组织架构中分别设置了财资中心与经营分析处，由集团总裁直接领导。其中，财资中心下设集团财务部、公司财务部、资讯部及集团信息实施部，主要有三方面职责：一是负责日常财务工作，实时反馈决策；二是负责外汇收入管理及运作，提供外汇决策分析和建议；三是负责信息系统开发与维护，既能够保证业财一体化的顺畅运行，也可以使成本管控更加精益化。经营分析处下设经营分析部与成本分析部，主要履行成本管理职能，具体包括：产品报价、标准成本数据采集、标准成本库的建立、成本分析与考核等。这两大中心的设置，为M公司价值驱动成本管理落地提供了强有力的支持，也是M公司保持持续竞争优势的重要保障。集团总裁直接领导财资中心与经营分析处，一方面可以使财务更好地为企业高层决策提供数据支持，另一方面也有利于业务财务一体化，为价值导向下的成本柔性管理提供了组织保障。

2. 研发中心下设成本核算，实现成本前馈控制。M公司在研发中心下设立成本核算部，该部门主要负责搭建研发新品对外成本报价平台，为业务团队提供快速报价解决方案。这不仅有助于在研发环节实现成本结构优化，实现价值链源头的成本前馈控制，而且还为快速报价体系的完善起到至关重要的作用，从而保证公司快速响应机制的竞争优势。

3. 组织横向串联，形成协同合力。一方面，M公司将研发中心、技术中心、生产部门等运营中心横向串联并由集团总经理负责协调管理，这不仅保证了公司在订单处理上的效率最高，也为智能制造营造了良好的内部环境，共同助力在满足小批量多批次业务需求的同时达成快速响应。另一方面，M公司为各运营中心匹配了集团人力资源部、行政部、设备动力部，且对集团总经理统一负责，这种设置有效地保证了运营中心的后方效率，二者分工明确又相互协作，共同为保障公司核心竞争优势助力。由于成本管理涉及公司的各个业务单元和经营团队，需要公司全员的协同合力。因此，M公司结合每年预算编制将公司的成本管理目标分解落实到各业务单元。即每年由董事长和总裁办根据公司发展现状及市场情况提出年度经营目标，成本分析部依据标准成本与各事业部、营销中心、研发中心、工程部等各业务单元确定当年的成本目标，并结合销售预算、产量预算、工艺BOM表编制成本费用预算，并在执行中跟踪核对目标成本与预算成本的执行一致性。

五、集成互联的信息系统

M公司以ERP为核心，结合各部门信息系统，共同构建相互协同的信息管理平台。目前，M公司已经完成了智能制造新模式设计、各类协同平台搭建，主要模块功能已上线使用。具体包括质量管理体系(QIS)、产品数据管理系统(PDM)、企业资源计划(ERP)、制造企业生产过程执行系统(MES)、客户关系管理系统(CRM)、供应商管理系统(SRM)、进阶生产规划及排程系统(APS)、仓库管理系统(WMS)等。主要的系统及其相互衔接机制如图3所示。

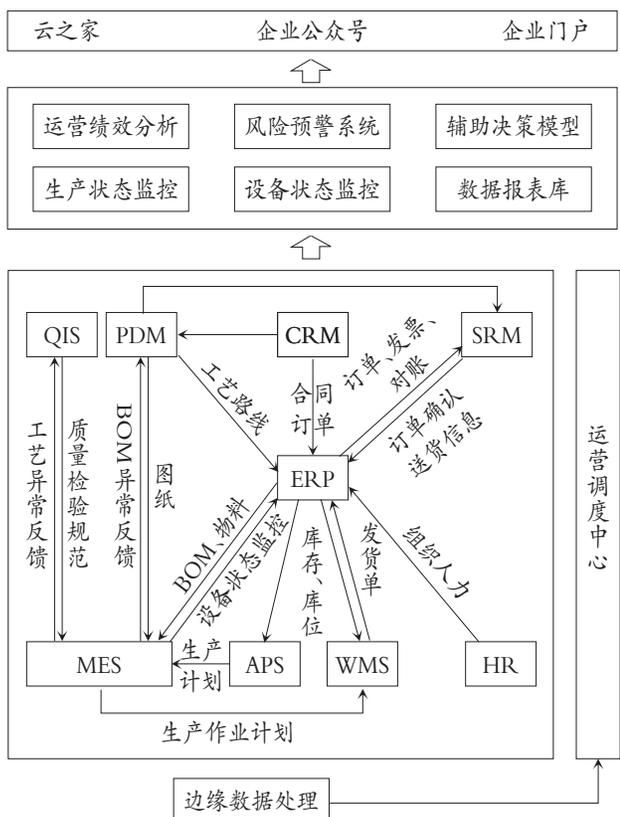


图3 信息系统数据关系

在研发环节，M公司利用PDM系统对产品数据进行全生命周期管理，同时运用计算机辅助工艺规划设计系统(CAPP系统)辅助完成零件从毛坯到成品的设计制造过程，解决了手工工艺设计效率低、一致性差、质量不稳定、难以优化等问题，缩短设计周期，促进工艺流程优化和标准化改进。在生产环节，利用APS进行生产计划、MES系统进行全过程生产管理。在采购环节，利用K3采购系统进行基础数据管理，利用SRM系统进行供应商管理，有效掌握了供应商的基本信息、交易记录、生产进度，并以此对供应商进行评估；同时，K3仓储系统和条码技术助力企业掌控实时仓储数据。在销售环节，K3销

售系统、产品核销系统、配置报价系统、成品 WMS 系统完美配合,共同服务于企业的快速接单、快速报价和快速响应。

六、结论与启示

M 公司以价值驱动的成本管理理念为基点,以基于信息化平台的标准成本管理体系为基础,以强化基础管理、深化部门合作为手段,形成了“点面融合”的综合性数据分析方法。公司坚持“制度流程化、流程表单化、表单信息化、信息共享化”四个原则,不断控制或改善成本管理,逐渐形成“成本改善一体化”和“成本管控结构化”优势。本文认为,要实现价值导向下的成本管理创新,需要考虑如下因素:

1. 明确以客户价值最大化为基础的价值定位。

客户是企业创造价值的客观对象,只有满足客户的需求,公司才能实现价值。M 公司以深度分析客户需求为出发点,明确公司客户的价值主张——定制化小批量产品、快速交货、高质低价。在瞬息万变的竞争环境中,企业需要应对市场的不确定性和长远发展的谋划,关键在于找准价值定位,满足客户需求,不断为客户创造价值。

2. 搭建高效运作的组织体系。

高效的组织运作架构是企业价值实施的组织保障。基于对客户价值主张的分析,M 公司设计了保证决策迅速、运行高效的组织架构,从研发设计前端的成本核算岗位到集团层级财务,在组织架构和岗位职责设计上保障了对企业全价值链的成本管理支持。因此,基于价值导向下的成本管理需要构建横向沟通的组织体系,以降低组织内部的交易成本,同时围绕客户价值产生的不同环节,提供全价值链的成本信息分析与解读。特别是在研发设计前端的成本信息支持,可以从源头改变产品的成本结构,为业务部门提供决策有用的成本信息,从而更好地服务企业的价值输出。组织的规范化运作还需要有制度作为依托。企业需要建立全面规范的成本管理制度,以标准成本制度为主线,为企业成本管理提供控制、评价和优化的基础。

3. 全员精细化的成本管理文化。

文化是企业经营的灵魂,全员一致地以价值为导向的成本管理理念是支撑价值的基石。M 公司通过柔性管理理念来减小成本管理设计落地执行的阻碍。大项成本靠制度,小项成本靠文化。可以看到,在企业成本管理中,成本管理的有效执行需要依托制度的力度,同时需

要树立全员成本管理文化,调动全体员工主动地形成成本管理意识。

4. 全价值链的成本精细挖掘。

提升企业竞争优势的核心,在于不断挖掘价值链各环节的增值因素,消除不为客户创造价值的作业,追求价值链成本的最小化^[3]。M 公司从研发、采购、生产、销售等环节进行全价值链的价值挖掘,针对每一环节价值增值活动的特性,采取不同的成本管控方法和工具,同时为了各环节间价值流的连通设计协同优化的路径。企业的成本产生于价值流的各个环节。面向价值的成本精细化管理,需要围绕客户的有效产出,对价值流全流程进行解构。通过描述企业价值流的现状和存在的问题,区分增值流程与不增值流程、必要流程与非必要流程,去除不增值又不必要的流程,不断优化增值流程的运作效率,挖掘每个价值环节的成本空间。

5. 全面贯通整合的信息系统平台。

在信息系统的支撑下,M 公司借助大智移云技术建立打通各价值创造环节信息流通道的系统群,进行价值链条上各环节的价值创造活动,从而实现客户价值主张,不仅在维持小批量快速响应竞争优势的同时实现了成本管控,还实现了全价值链的信息流通以及产业链协同,进而使企业价值最大化和效能最优化。价值导向下的成本管理优化,有赖于借助信息系统打通全价值链条的信息流通,通过整合信息化平台,实现信息化与业务流程的有效融合。在信息化平台的基础上提供全面系统的内部管理报告,建立标准成本库并精细化数据颗粒度,提高内外部信息的透明度和可比性,降低由于信息不对称而导致的交易成本和机会成本。通过个性化、精细化的内部管理报告,以及成本项目的前瞻性分析和可视化管理,实现对单个产品、单个订单、单个员工乃至单个工序的价值挖掘,做到成本管理的持续精细与深化,是企业进行价值挖掘的重要抓手。

主要参考文献:

- [1] 傅元略. 战略成本驱动因素的管控研究[J]. 财务研究, 2015(4): 3~13.
- [2] 焦跃华, 袁天荣. 论战略成本管理的基本思想与方法[J]. 会计研究, 2001(2): 40~43.
- [3] 汪家常. 精益成本管理[J]. 经济管理, 2003(3): 44~47.

作者单位: 厦门国家会计学院, 厦门 361005