

战略成本管理实务

重点与难点

罗胜强 博士

注册会计师/特许会计师/高级会计师

联系电话：13522732538

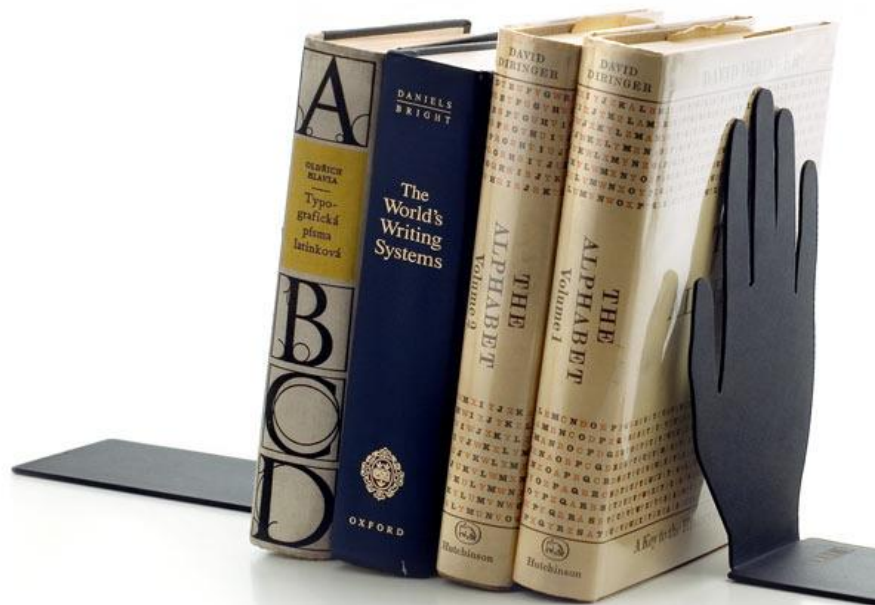
邮箱：Luoshengqiang@126.com

2017年4月

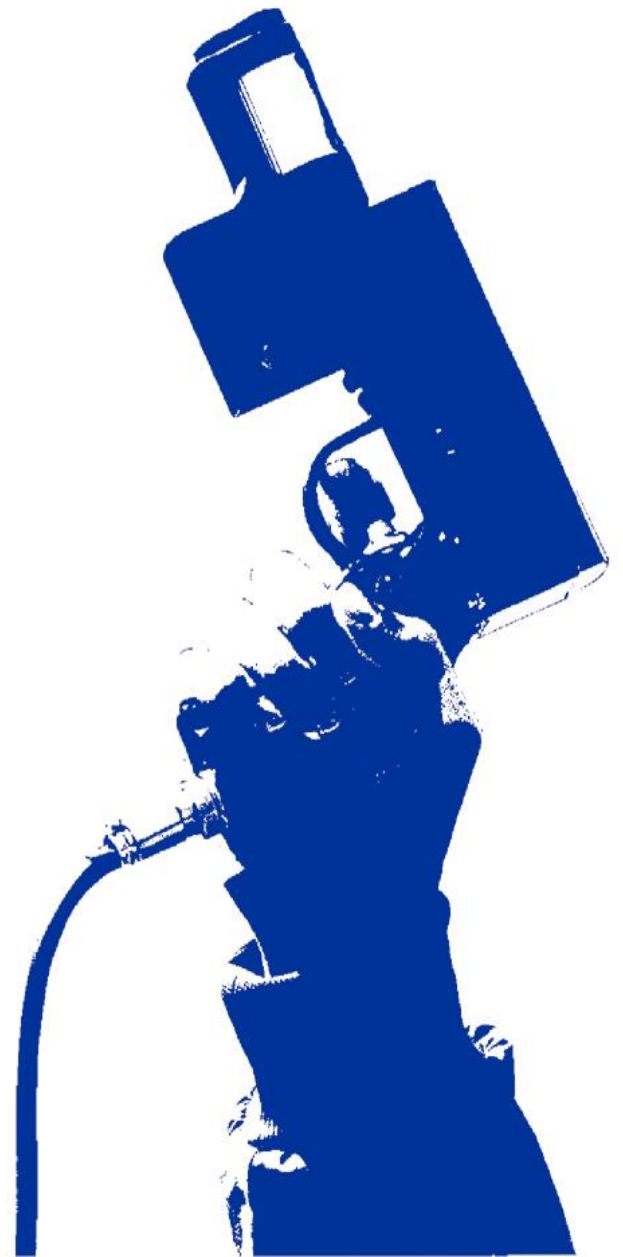


主要内容

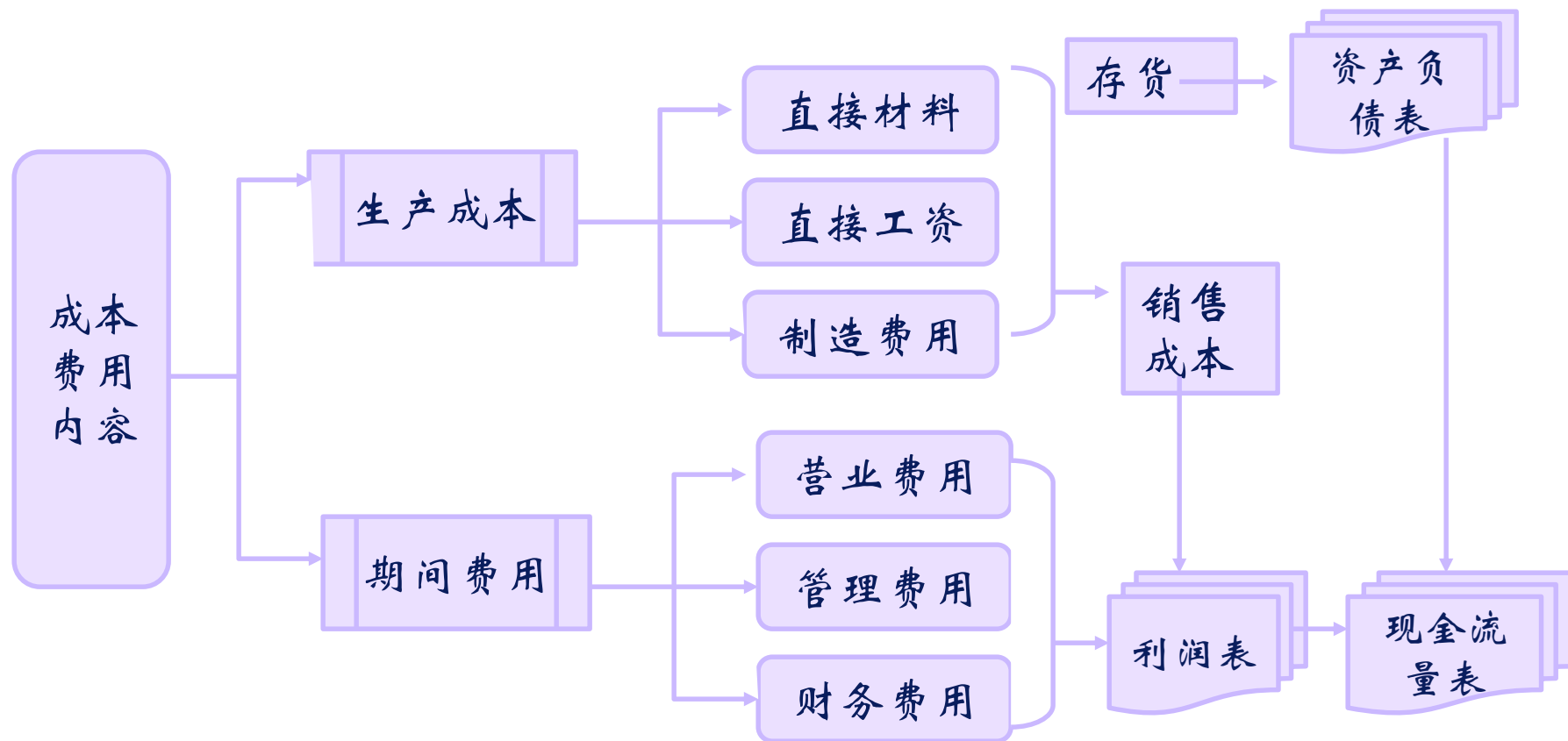
- 传统成本管理的局限性
- 竞争战略与资源配置
- 价值链分析
- 作业成本会计



传统成本管理的局限性



传统成本管理方法的基本思路



传统成本管理方法的基本思路

- 传统的财务会计系统是按产品设计的，而不是按客户来设计的。
- 从战略定位来看，需要对会计数据进行单独分析——客户盈利能力分析。
- 传统的战略：
 - “向所有客户提供所有产品”
 - 已经不再奏效
- 面临的问题：
 - 潜在客户和产品数量的增加，企业资源有限

战略定位的基本思路

- 第一步、选择企业打算服务的细分市场和客户；
- 第二步、辨别企业在目标市场上能更好地为客户创造价值的产品／服务的关键内部业务流程；
- 第三步，选择能够实现内部、客户和财务目标所需的个人和组织的能力。

传统成本管理的局限

- 企业不能管理成本本身，而是要管理导致成本发生的内在流程和作业
- 传统成本管理和成本削减方法：
 - 降低成本预算
 - 在部门层次考核实际费用
 - 按比例进行成本削减
 - 裁员等

传统成本管理的局限

- 传统成本管理的结果：
 - 并未删除产生成本的动因——作业
 - 成本会恢复到原有水平
- 除非工作量会真正减少，否则，成本削减行为只能是导致更少的人来完成同样的工作，最终仍会带来企业成本的不自觉上升。

客户盈利能力分析

- 困难:

- 支持产品管理和客户盈利能力的分析信息是相互矛盾的，客户盈利和产品盈利不能同时实现。

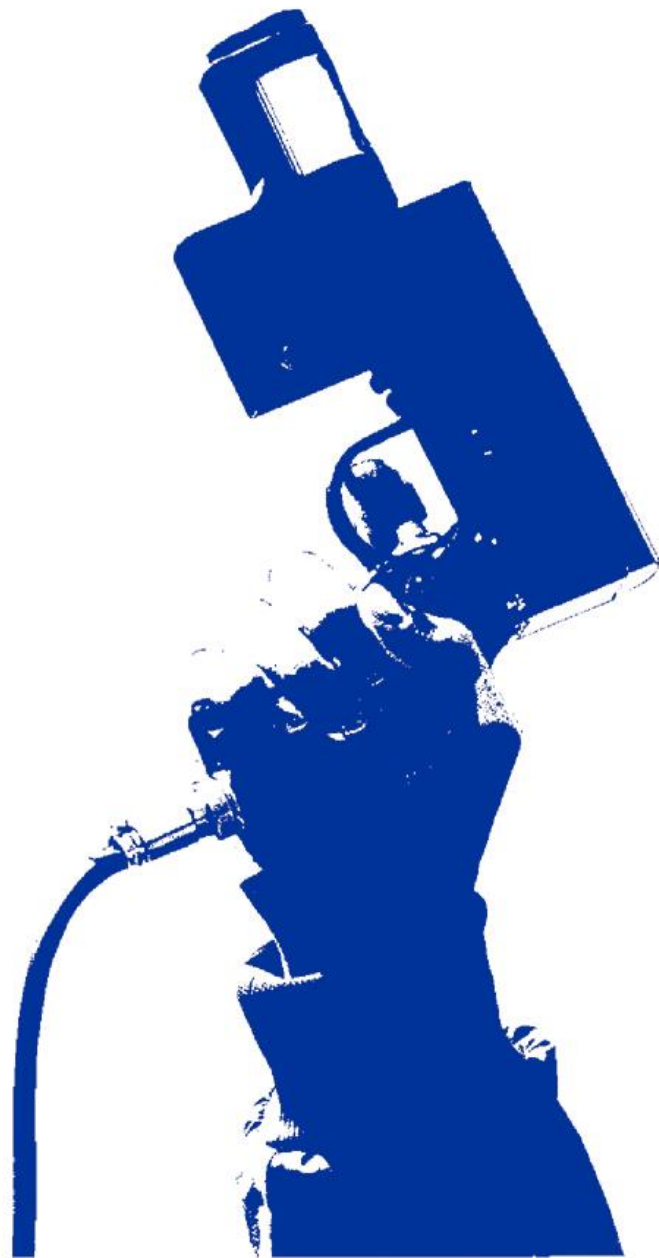
- 对策:

- 采用一套综合信息解决方案，同时满足产品和客户两个视角的要求。
 - 这一解决方案应该涵盖客户所使用的所有产品系列和服务。

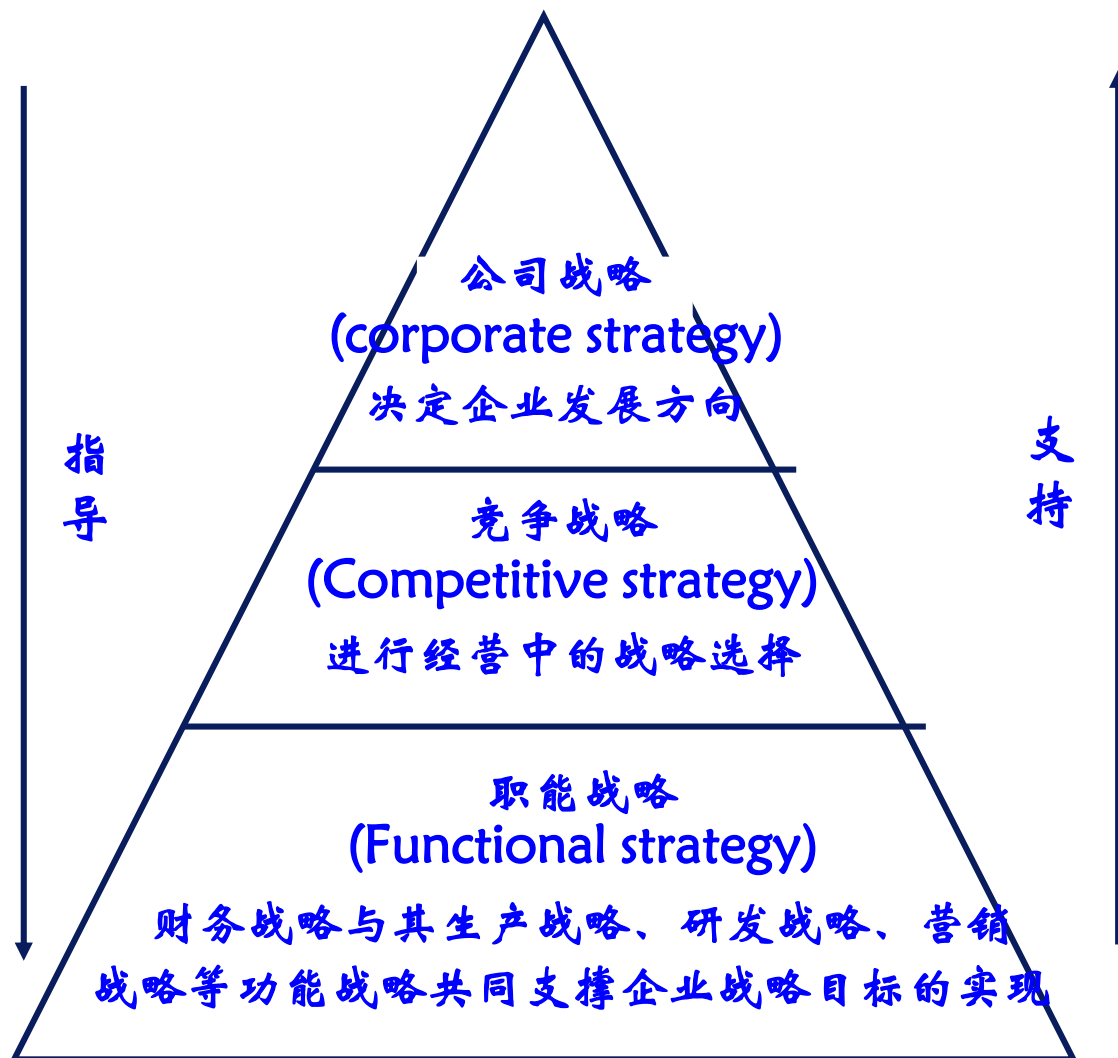
在不同层面所遇到的业务问题

- 我们在市场/产品/增值服务的战略定位是什么？
 - 我们专注的市场和产品应该是什么？
 - 我们如何运用成本信息全方位地支持战略性决定？
 - 我们如何提高现在的产品/市场组合的盈利能力？
- 为实现战略我们需要什么资源并如何在不同的产品和客户群中分配资源？
 - 我们有什么资源？我要如何有效地利用它们？
 - 我们产品和服务的价格合理吗？
 - 我们如何在不影响重要客户服务的前提下节约成本？
- 我们如何使资源配置最优化？
 - 如何控制成本？
 - 怎样改进流程？
 - 如何将日常控制行为同战略相连？

竞争战略与资源配置



战略管理---三个层面的战略

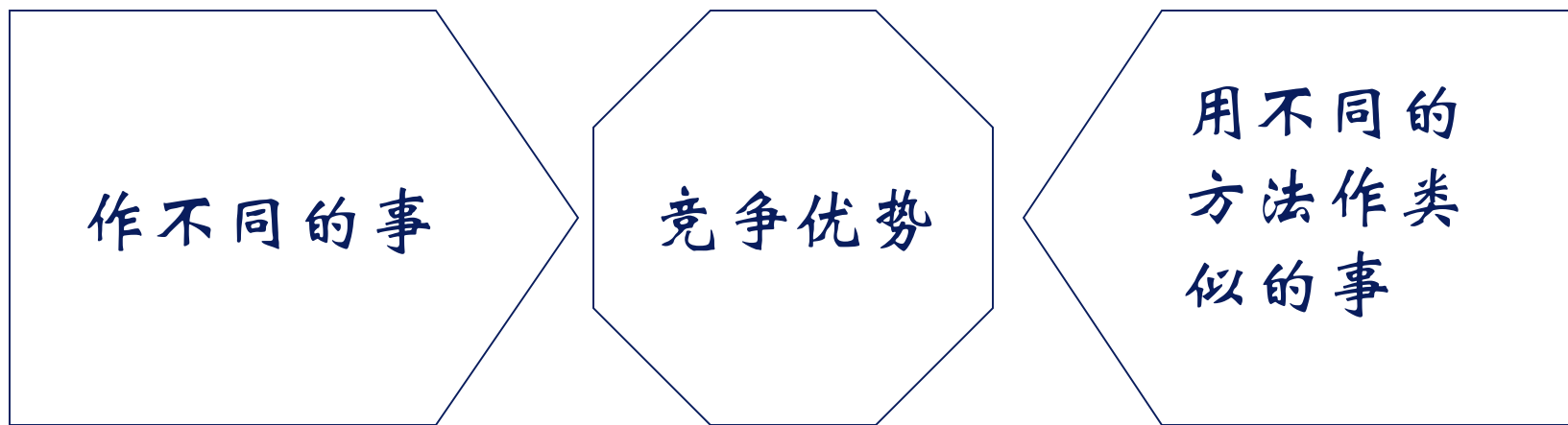


公司战略则关注两个不同的问题，包括企业应该进入哪个行业竞争，以及公司如何管理旗下的各业务单位，其目的在于使各个业务单位互相协同，以产生高于单个业务单位相加的绩效。

业务单位战略即竞争战略，其考虑的是企业如何在某个行业中创造竞争优势，即确定一个差异化的定位，并围绕这一定位设计出业务单位系统的经营活动，形成环环相扣的战略配称，以确保竞争优势的可持续性和不可复制性。

职能战略是指组织的各个组成部分如何有效地利用组织的资源、流程和人员来实现公司层面战略和竞争战略。

竞争战略是……



创新的战略定位

资源基础

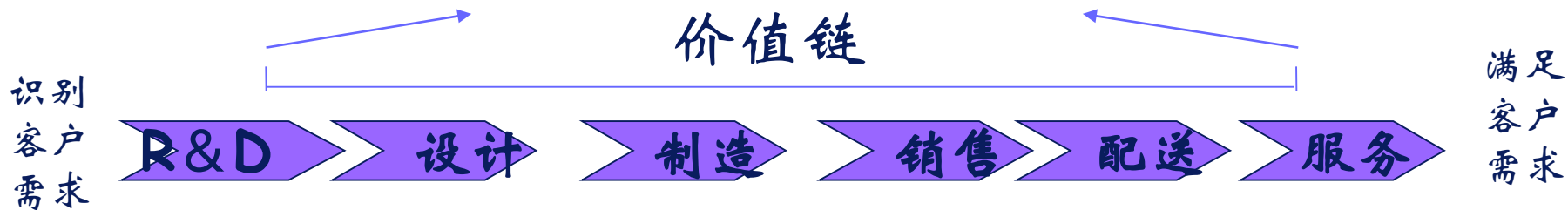
Michael Porter:

战略的本质在于选择以不同的方法作雷同的事或作完全不同的事。若战略的本质并非如此，战略充其量不过是行销用的口号，是无法抵挡竞争的挑战。

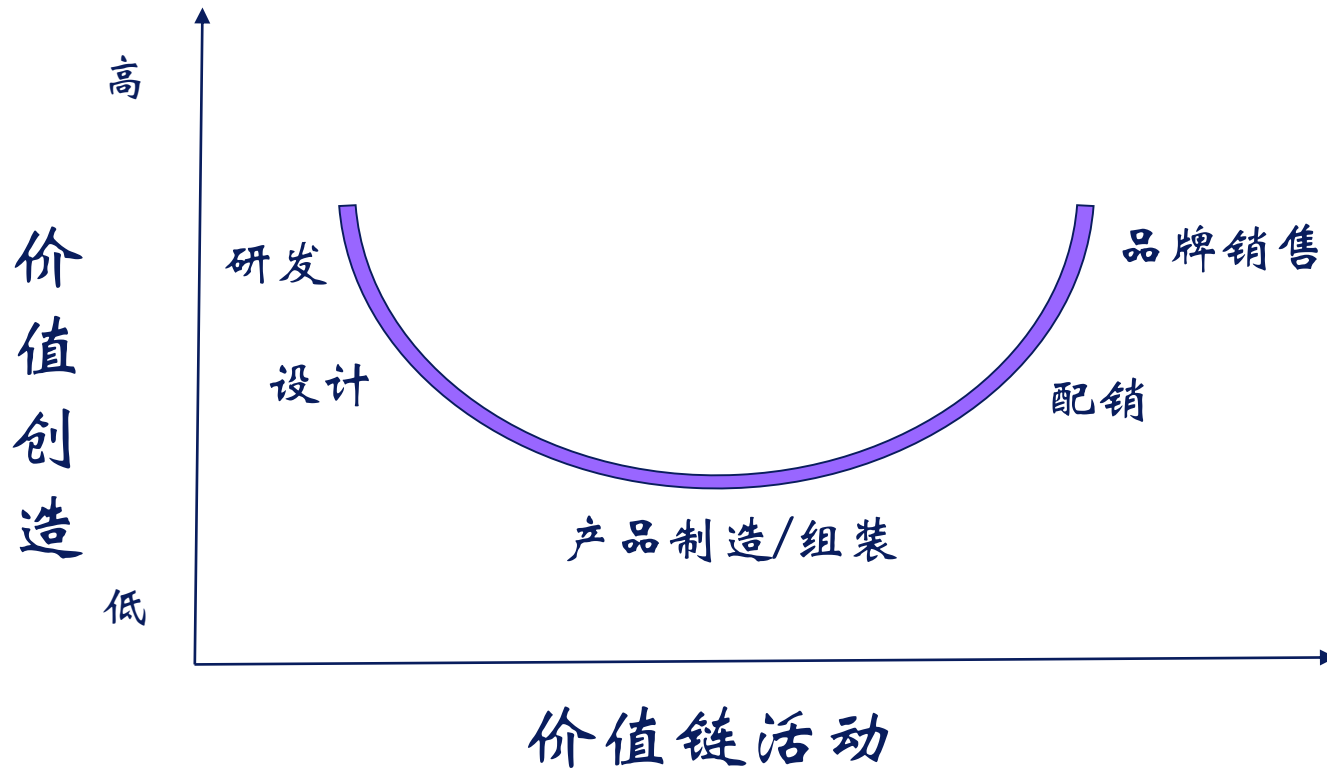
企业是……

企业的主要目的在于通过各种活动为客户带来价值，这些增加产品和服务价值的活动包括：

- 研究开发
- 产品、服务或营运过程的设计
- 制造
- 销售
- 传送/提供
- 客户服务



价值链活动的微笑曲线

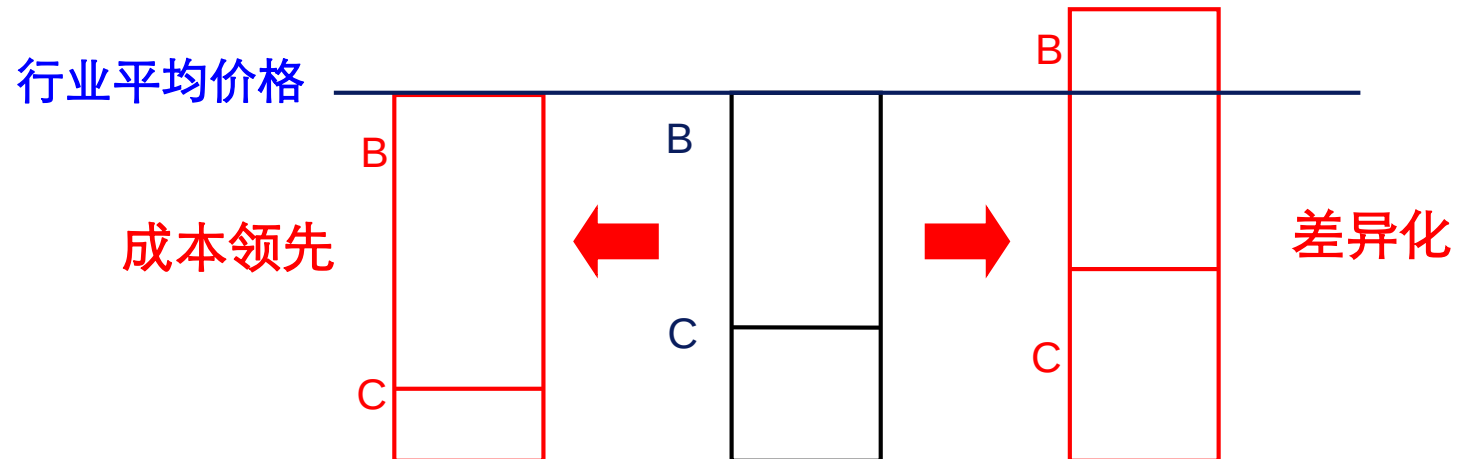


竞争战略的基本类型

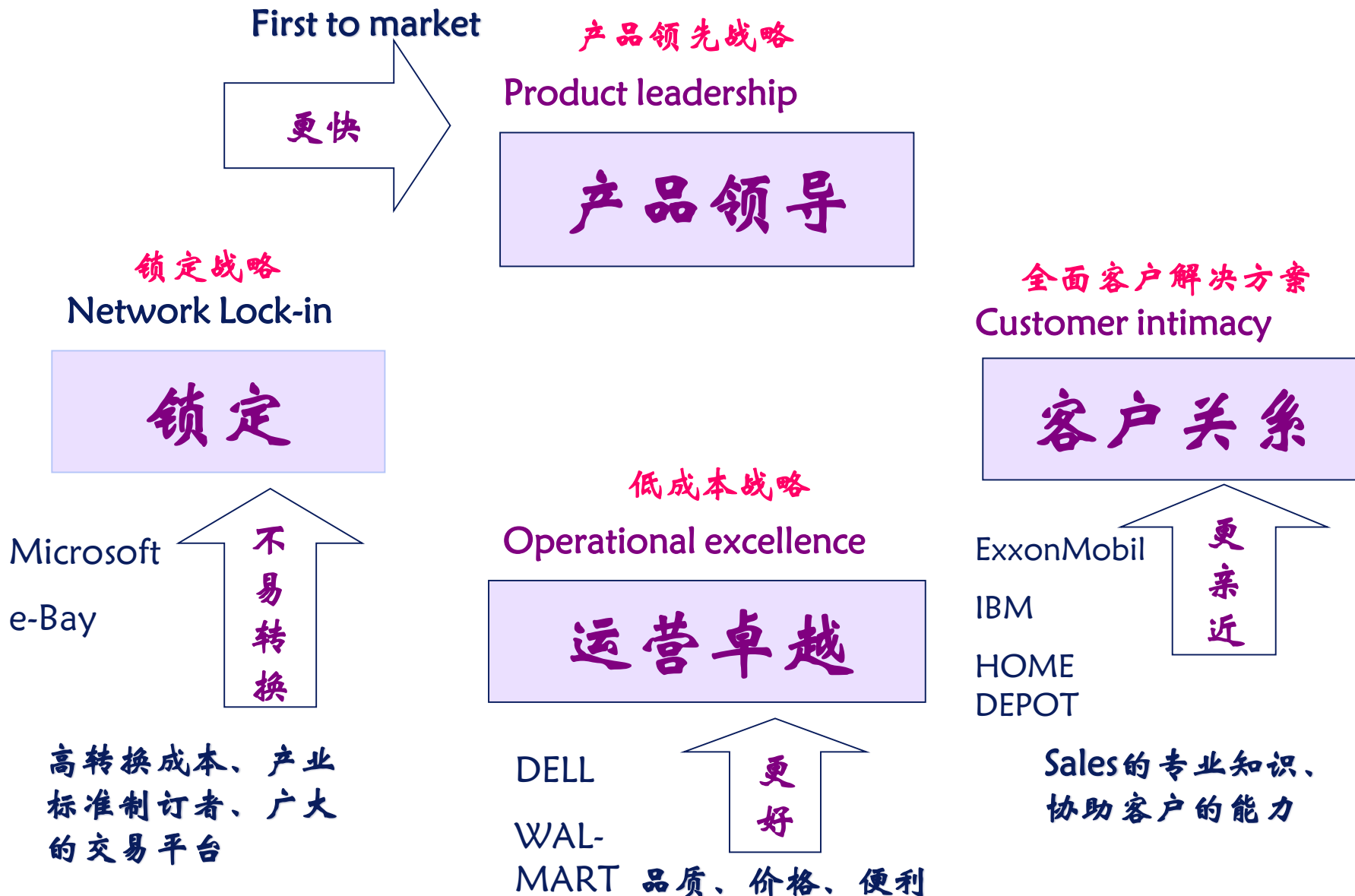
战略目标	竞争优势		
	整个市场	低成本	独特性
		成本领先战略	差异化战略
	特定细分市场	集中化战略	
		成本领先集中化	差异化集中化

两种不同竞争战略的成本规划

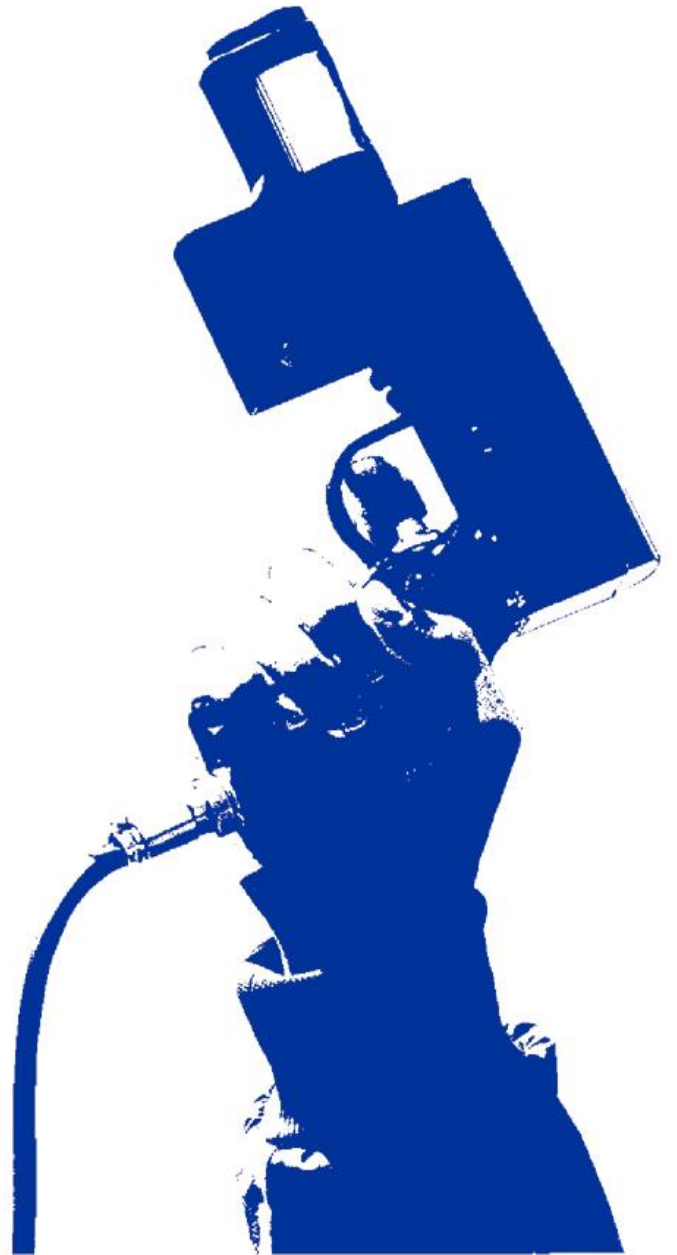
- 竞争优势有两种基本类型：
 - 成本领先的公司能以比竞争对手更低的成本创造同等的价值。
 - 拥有特色的公司以独特的产品价值足以抵消高成本的不利因素



创造竞争优势的基本方法



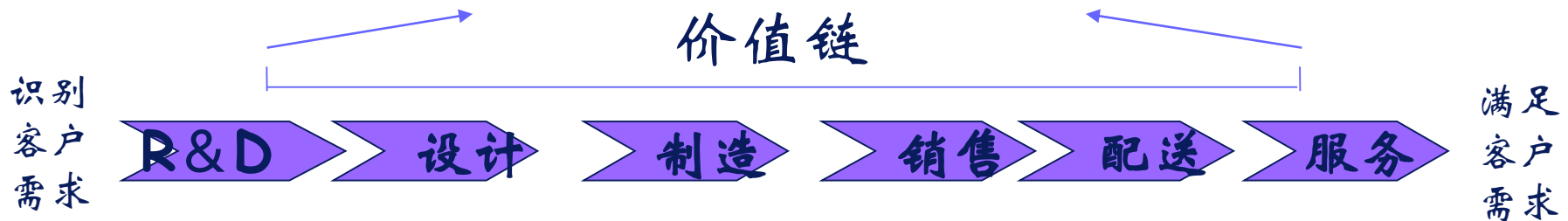
价值链分析



组织是……

组织之主要目的在于通过各种活动为客户带来价值，这些增加产品和服务价值的活动包括：

- 研究开发
- 产品、服务或营运过程的设计
- 制造
- 销售
- 传送/提供
- 客户服务



从内部流程的观点来看，则可分为：创新发展流程、

运营管理流程、客户管理流程、法令与环境流程

价值链分析步骤

- 步骤一：确认产业的价值链
(Industry value chain)
- 步骤二：分析相关的成本动因
(Cost driver analysis)
- 步骤三：发展出比竞争对手更佳的竞争优势 (Strategic positioning)

步骤一：确认产业的价值链

产业价值链连结不同的产业创造作业（或活动）。

符合下列性质的作业活动才需被单独辨认：

- 在营运成本中占重大比例或快速成长者
- 成本习性（或成本动因）异于其他之价值活动者
- 执行方法与竞争对手不同者
- 可能使产品更具差异化能力者
- 该价值作业与其他经营单位共享者

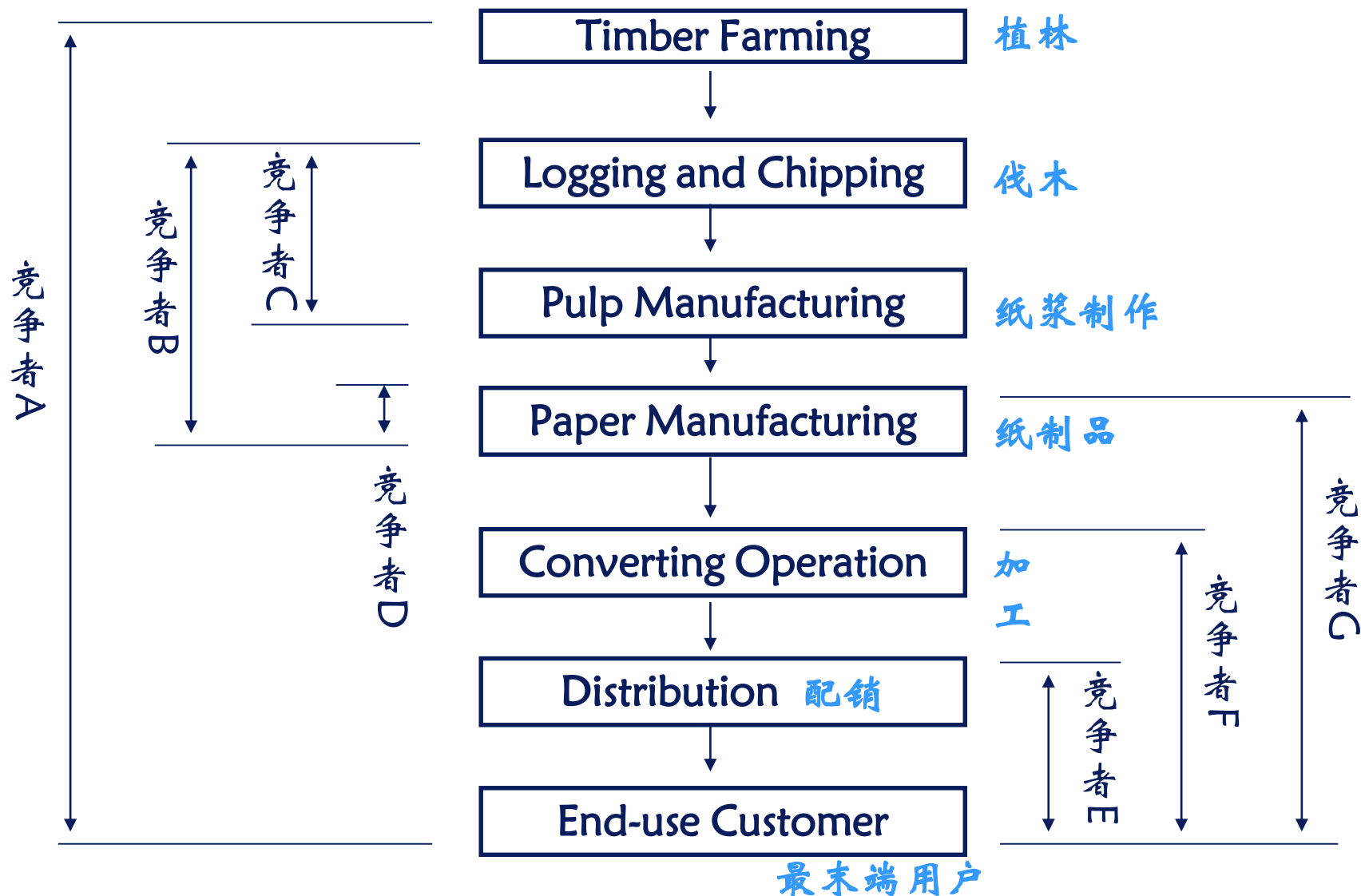
不同行业的价值链

业务系统应当

- 使客户、竞争对手、供应商和经销商通过为客户创造财富的方式改变他们的行为
- 通过改变客户的成本结构和/或资产利用，提高任何给定输出级别的盈利能力

行业	业务系统示例							
制造业	研发	采购	生产	配送	广告宣传	销售	服务	
金融业（例如：证券公司发行债券）	产品开发	广告宣传	定价	承诺	企业联合	安置	贸易	
餐饮业（例如：快餐店）	业务概念规划	餐馆类型开发	选址	采购	人员教育	监督	门店管理	促销
零售业	产品开发	买入	配送	广告宣传	门店商品推销	卖出	服务	

造纸业之价值链



步骤二：分析相关的成本动因

作业连结的种类

- 外部连结

企业执行的作业与外部供应商及客户所执行作业之间的关系

- 内部连结

企业内部所执行创造价值的各项作业之间的关系

- ✓ 组织性作业：结构性（Structural cost driver）、
执行性作业（Executional cost driver）
- ✓ 操作性作业

外部作业连结分析

- 强化组织与外部供应商和客户之间的连结关系，可提升公司价值，创造竞争优势。
- 例如，供应商提供高质量的原材料，有助于公司达成全面质量控制目标。同样地，销售低维修及低耗油产品给客户，有助于提升客户满意度，从而增加未来的市场占有率。
- 因此，公司必须明确自身与上游供应商及下游客户之间的连结关系，进而成为价值共同体，一起合作成长。

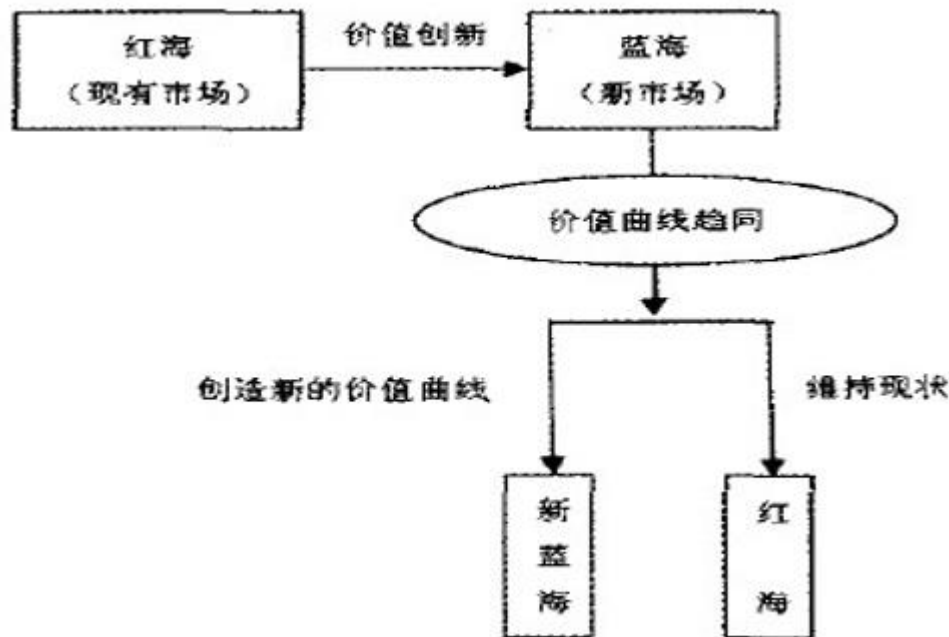
内部作业连结分析

- 评估企业内部各项作业连结的关系，有助于产品成本的降低与价值的提升。
- 例如，产品的设计将影响产品的制造成本。如果设计人员对零件数量、材料采购、材料移动、以及质量检验等作业的成本动因有所认知，则重新设计产品，使每单位产品所需的零件数量减少，将会降低产品的制造成本。

步骤三：发展出比竞争对手更佳的竞争优势

- 利用价值链分析，需要做到：
 - 比竞争对手更有效地控制成本动因：
每项作业活动，必须：
 - (1) 降低成本
 - (2) 增加收益
 - 重新设计价值链作业流程，获得持续的竞争优势。

红海、蓝海与价值链曲线的重新塑造



蓝海是指未知的市场空间，红海则是指已知的市场空间。边界上没有绝对的红海和蓝海，两者都是在不断的相互转化中。

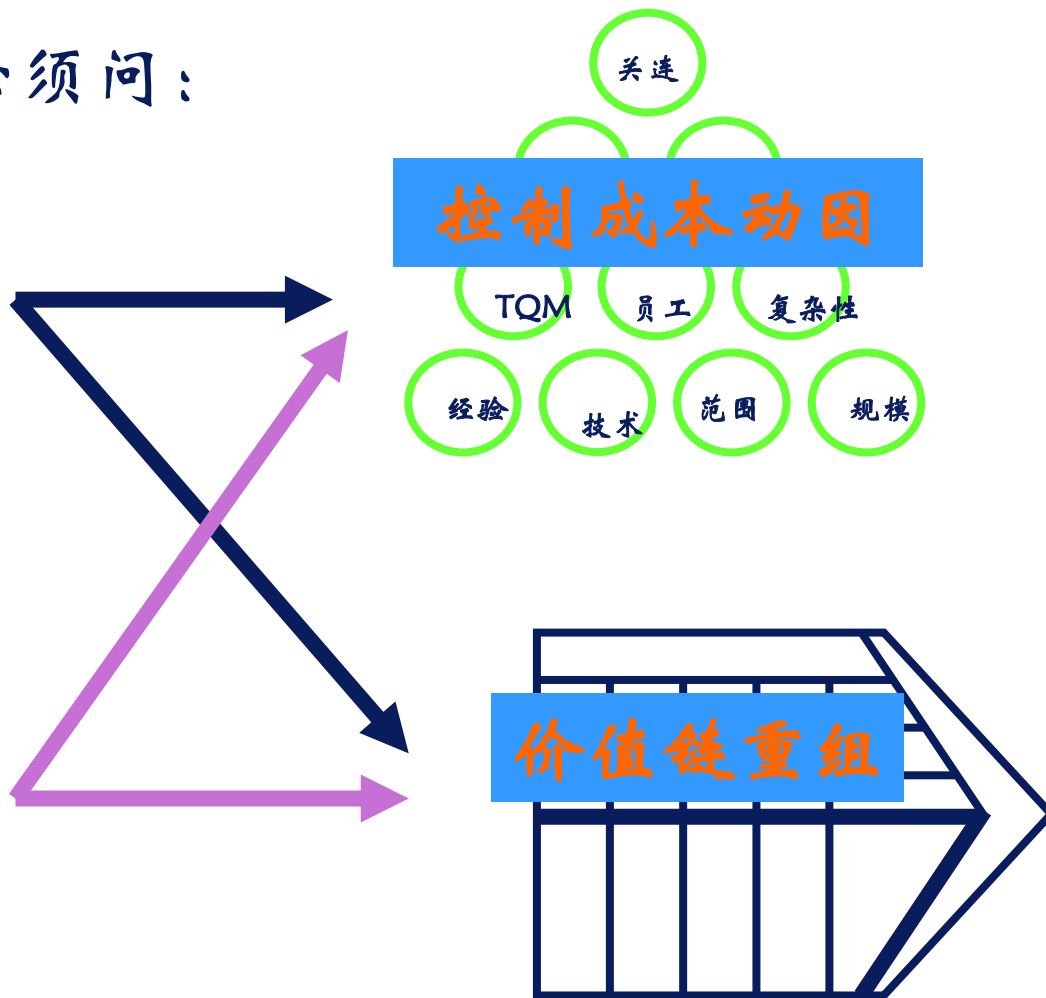
红海泛指竞争相当激烈的市场。在红海中，产业边界是明晰和确定的，竞争的游戏规则是已知的。身处红海的企业试图表现得超过竞争对手，以攫取已知需求下的更大市场份额。

蓝海，指的是未知的市场空间。企业要启动和保持获利性增长，就必须超越产业竞争，开创全新市场，这其中包括一块是突破性增长业务（旧市场新产品或新模式），一块是战略性新业务开发（创造新市场、新细分行业甚至全新行业）。

针对每一项作业，我们必须问：

(1) 创造的价值相同，
但资源的耗用可否减少？

(2) 耗用的资源相同，
但创造的价值能否提升？



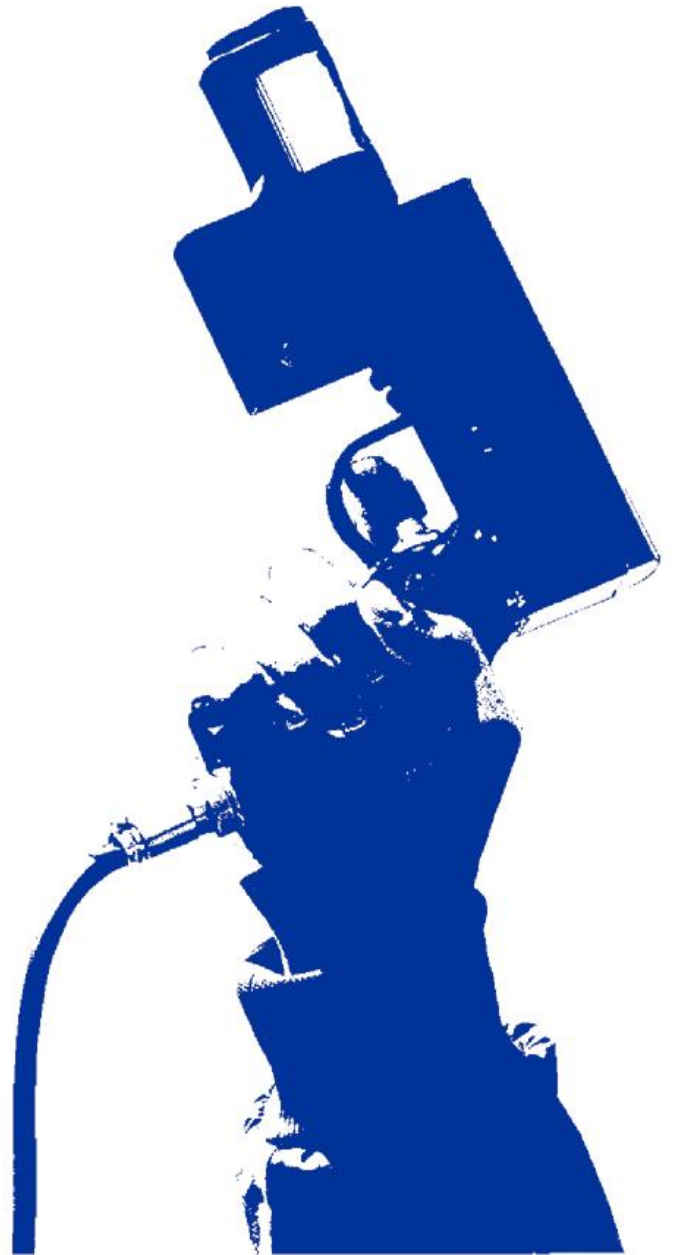
不具价值的作业活动的来源

- 生产堆积存货
- 等待处理
- 移动产品
- 输送工人到工地
- 生产瑕疵品

丰田公司举出阻碍生产率的7种损耗

- 生产过多的浪费
- 库存浪费
- 质次品的浪费
- 等待的浪费
- 搬运的浪费
- 加工的浪费
- 动作的浪费

作业成本会计



传统成本会计的缺陷与限制

- 成本分摊错误，产生成本交叉补贴，成本信息错误，决策也随错误；
- 缺乏因果关系与流程概念，无法有效解释成本发生之原因与其必要性；
- 忽略客户对质量和时间的重视

传统成本会计与作业基础成本会计之比较

●传统成本会计回答的问题：

成本如何归集分摊，以满足财务报告与部门控制目的？

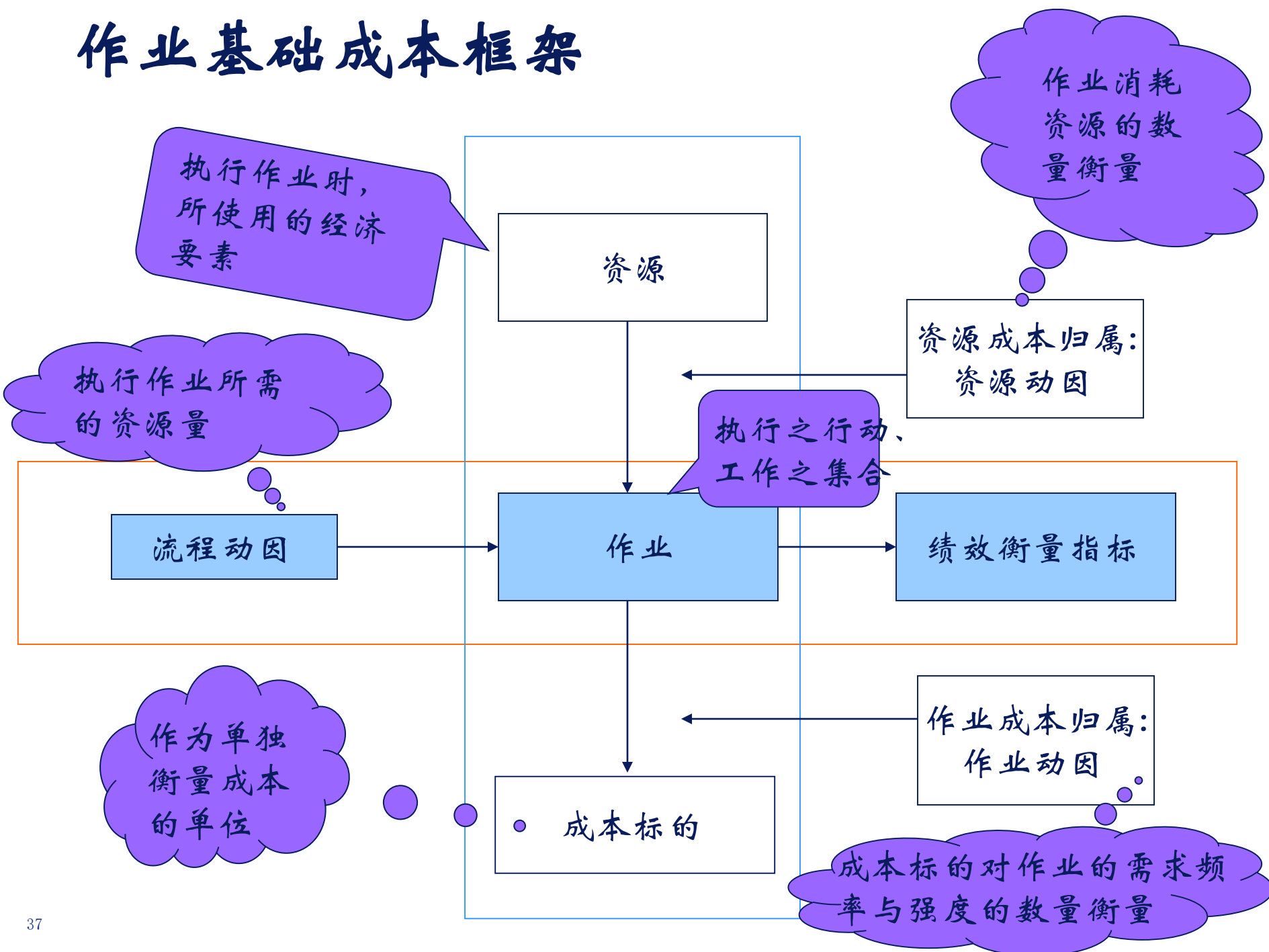
●作业基础成本会计则是回答完全不一样的问题：

- 企业资源到底用来执行哪些作业？
- 执行特定作业与营运流程的成本是多少？
- 为何企业需要执行特定的作业与营运流程？
- 企业的产品、服务与客户对每项作业的需求是多少？

作业基础成本的基本理念

- 是作业耗用资源而非产品耗用资源；
依据所耗用资源的形式及种类将成本归属至作业。
- ABC将资源归类至许多作业；
作业成本系经过设计的成本集合，作业与成本目标之
存在流程关系

作业基础成本框架



作业基础成本相关概念

资源：指在执行作业时，所使用的经济要素。该信息可由会计账套上的费用科目获取。

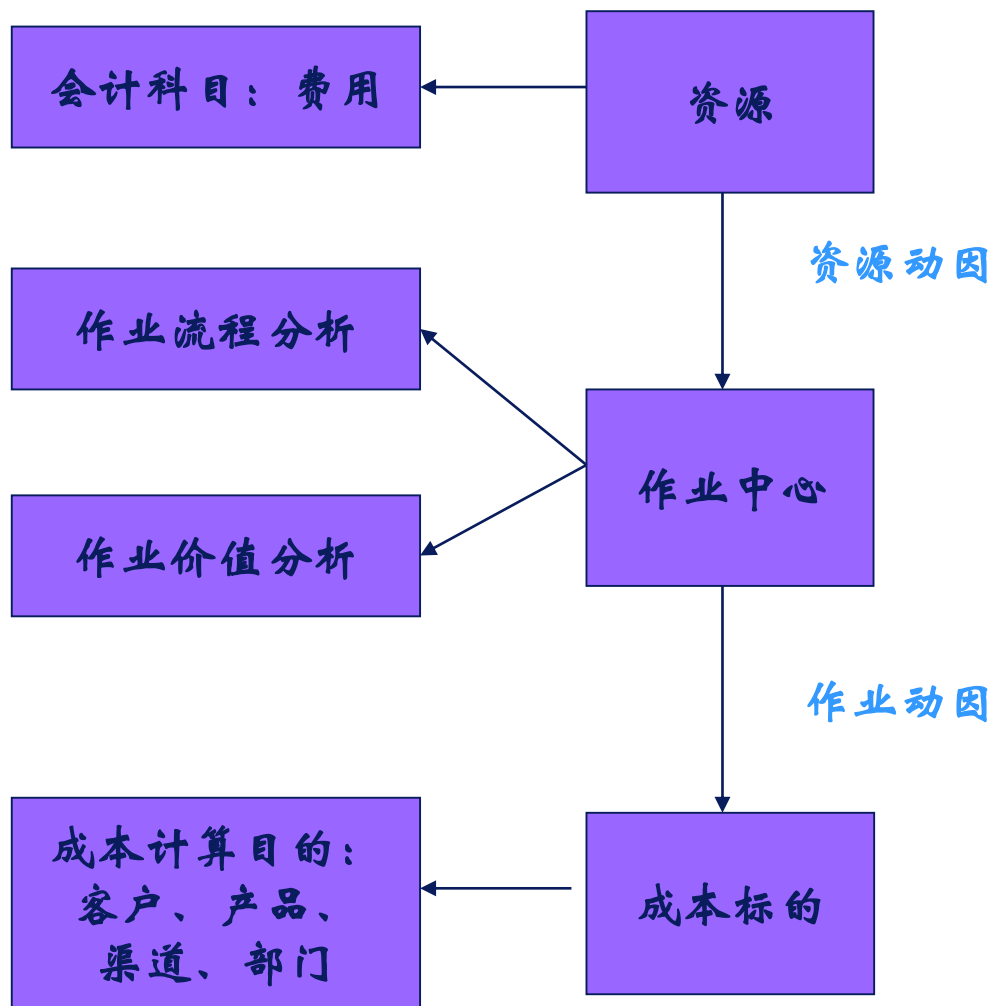
作业：组织内所执行之行动或工作之集合

成本标的：可以单独衡量成本之有意义的单位，比如客户，产品、服务及其他单位。

资源动因：为作业消耗资源的数量衡量，**为第一阶段的成本动因**，将资源成本分派至作业。

作业动因：为成本标的对作业的需求频率与强度的数量衡量，为第二阶段的成本动因，将资源分派至作业的成本通过作业动因分摊至成本标的。

作业基础成本架构



原始单据需要改变，明确资源被哪些作业中心所使用

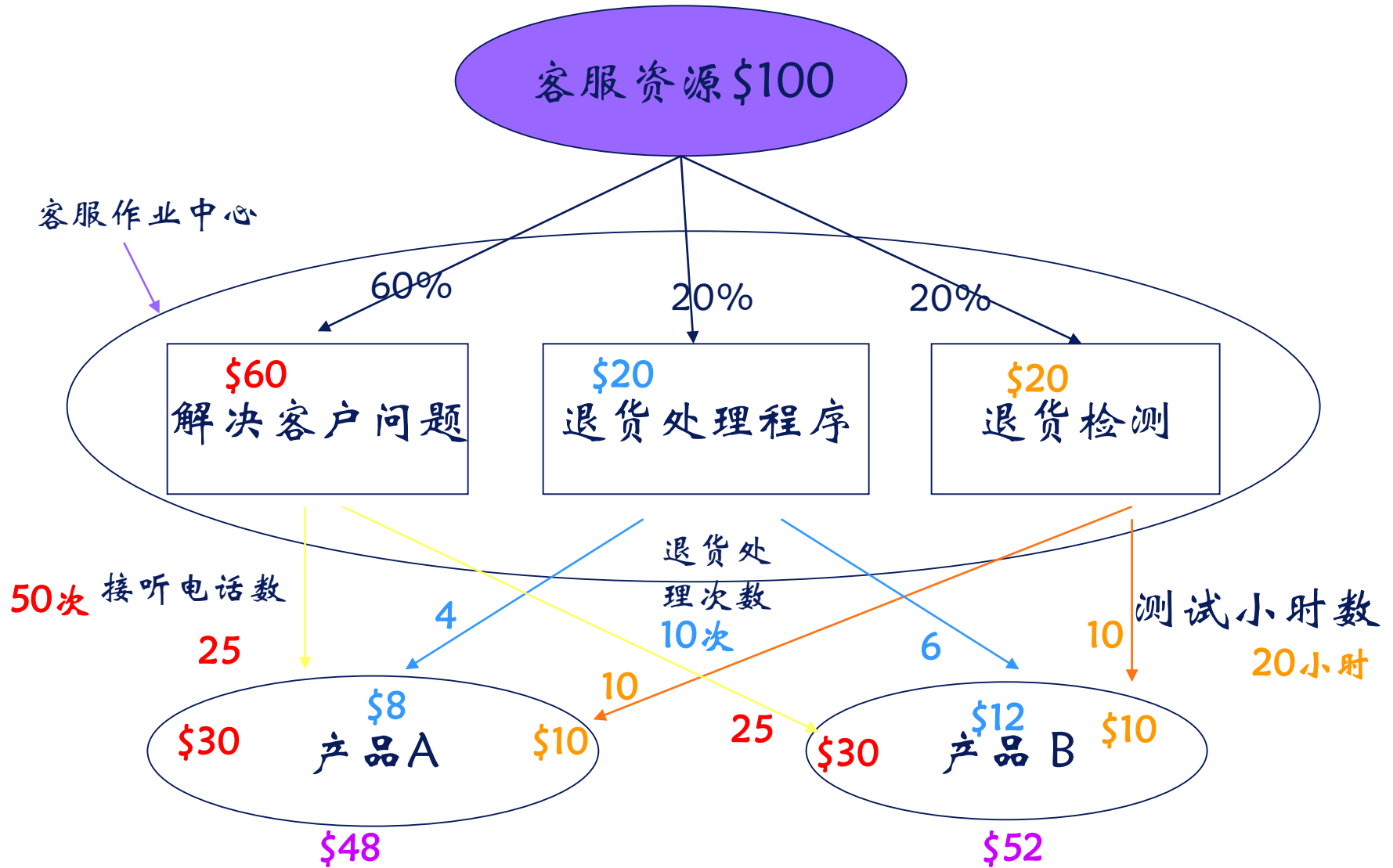
将资源分摊至“作业中心”或“作业”

此为价值链的作业流程及价值分析（基础工作）
ABC须结合财务部门的资源信息与业务部门的作业信息。

将作业中心的成本分摊至成本标的基础。

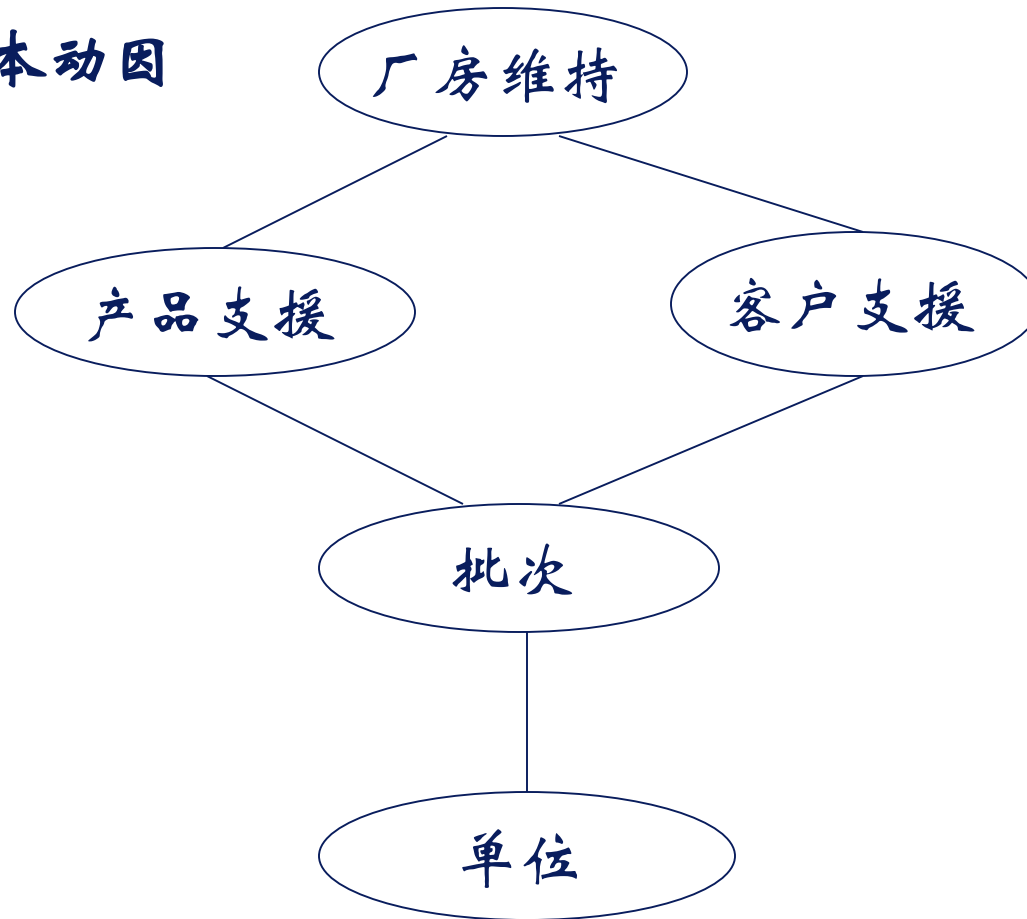
实施ABC的初期，成本标的只包括产品和客户层面，之后再 进行扩展。

案例



作业成本层级

操作性成本动因



作业成本层级

- 单位层级 (unit-level)

此类作业为重复发生的，每生产一个单位产品或服务即需作业一次，被单位层级作业活动所耗用的资源与产量或销量成比例，单位层级作业活动的成本动因包括人工小时、机器小时和原料处理数量等。

- 批次层级 (batch-level)

此类作业为随产品批次而改变作业，例如，机器整備、订单处理和原料准备等。

- 单位层级与批次层级的差异在于，批次层级所耗用的资源与产品或服务单位的集合有关，与批次中的产品或服务的个别单位数无关。

作业成本层级

● 产品支援 (product-sustaining)

此类作业为支持特定产品或服务所耗用的资源，例如，建立与维持个别产品的材料用量单、产品生产排程、产品设计及广告、零组件与产品测试等。

● 客户支援活动(customer-sustaining)

产品支持活动延伸至企业外，就成为客户支援活动。此类作业仅为销售产品或服务给特定客户而耗用的资源，例如，产品市场调研，客户满意度市场调查、为客户提供食宿、客户要求的交运方式、应客户要求设计Logo以及开模等。

● 产品支持成本与产品或服务的个别单位或批次，不具有因果联结关系。

● 工厂维持 (facility-sustaining)

此类作业无法追溯至特定产品或服务，为维持组织整体运营所耗用的资源，例如土地、建筑物、厂物管理、人事管理和广告费等。

作业及作业成本动因的类别

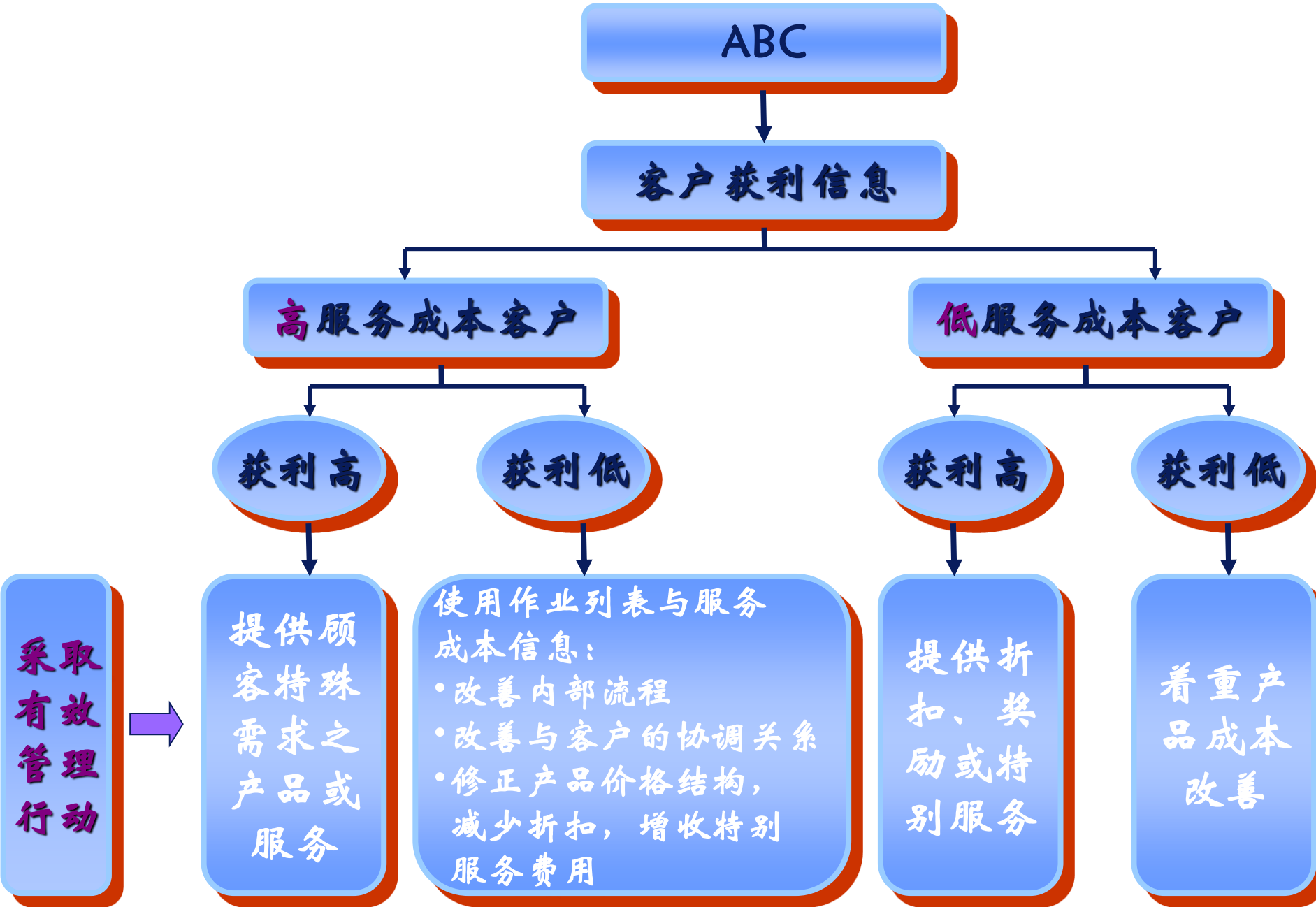
类别	代表性作业	作业成本动因
全厂维持作业	工厂管理 会计与人力资源 房屋管理、照明 租金、折旧	空间的平方 员工人数
产品维持作业（产品支援及客户支援）	产品设计 零件管理工程 生产订单的处理	产品数量 零件数
与批次有关的作业	机器开工 采购订单 材料处理	开工时数 订单数 材料移动数
与单位有关的作业	生产排程 直接人工的监督 机器运转所需的电力石油消耗量	生产运转数 单位数 直接人工小时 机器时数

作业成本法下的成本信息具有三大管理用途

- 管理产品与客户
- 决定客户服务的送递方式
- 规划资源的应用

作业成本法的功效

- 作业管理降低成本的思路：
 - 消除非增值作业
 - 优化作业链和价值链（全程优化设计）
 - 改进增值作业效率
 - 提高增值作业效率
- 据此提高客户价值



作业成本法的局限性

- 作业成本法较之传统方法，比较复杂,实施成本高；
- 短期内无法改变成本结构；
- 需要大量IT系统作业；
- 成本动因不易明确界定。

从作业成本法到作业基础管理

ABM比ABC更进一步：

- 将作业区分为具有价值(value-adding activities)或不具价值(non-value-adding activities)之作业
- 从客户观点评分作业为高或低价值作业
- 寻找可以提高作业价值的机会，降低或消除无价值的作业