
战略成本管理新思考

基于制约法的视角

王纪平



<http://www.esnai.net>
上海国家会计学院远程教育网

成本管理在管理会计中的地位

背景：2014年1月，财政部发布了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》的征求意见稿，在社会上掀起推动管理会计发展的高潮；2014年4月，就社会所关注的管理会计问题，中国会计视野网（www.esnai.com）记者专访了美国管理会计大师 Gary Cokins（加里·柯金斯）。



①管理会计起源于成本管理，您谈及的管理会计七大趋势中，对成本管理的**关注度**很高，原因何在？

②未来成本管理在管理会计中的**地位**应该不断加强吗？

成本管理在管理会计中的地位

①**成本计量是会计工作的起点**，也非常重要。因为成本信息会被应用到很多方面，比如决策、预算、计划。如果不知道成本率，如何做预算？

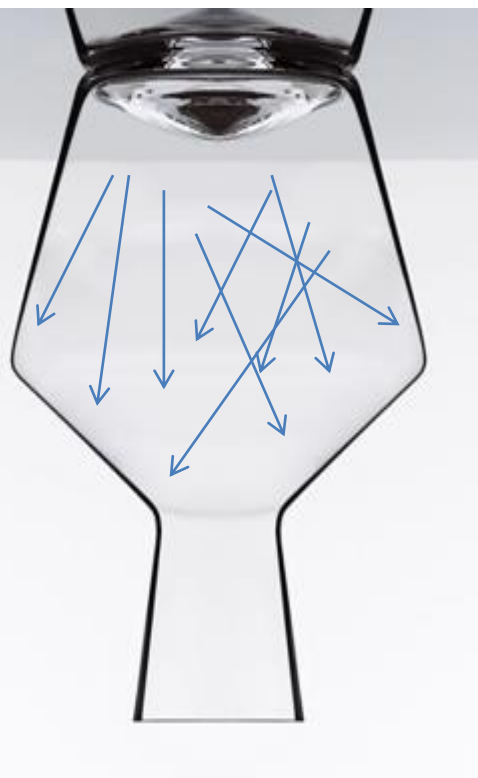
②我提出这个观点的一个重要原因在于，**很多公司在成本计量方面做得并不好**，测算不够准确。这也是我为什么推行作业成本法的原因。

③同大部分会计部门分配成本的现行做法相比，作业成本法可以获得更为**准确**的信息。



Gary Cokins 加里·柯金斯，师从哈佛商学院卡普兰教授和库柏教授学习作业成本法（ABC），并参与了平衡计分卡（BSC）的早期研究工作著有“作业成本法”第一书。

目录



1

成本会计的前世今生

2

变革环境中的成本面临挑战

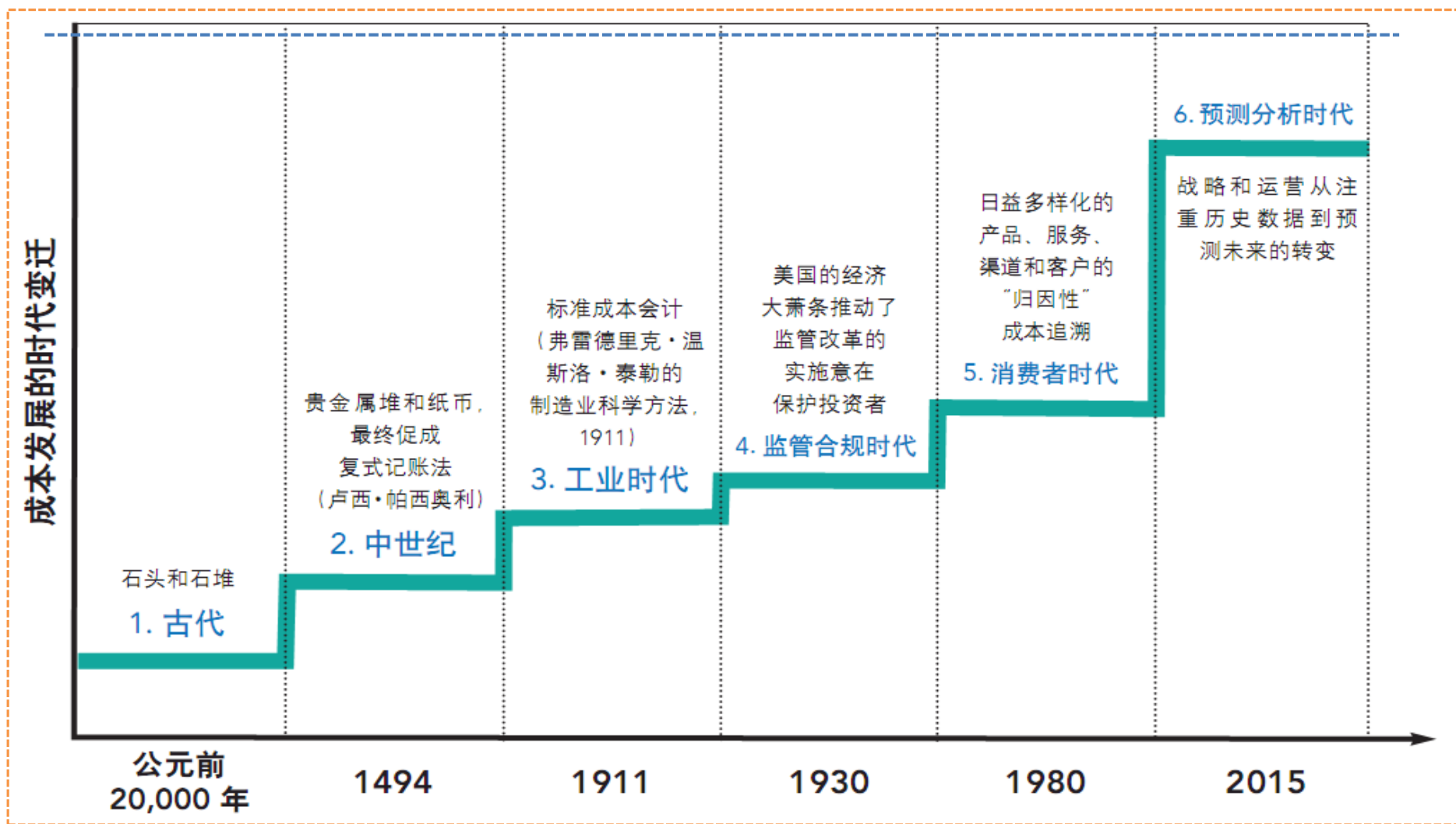
3

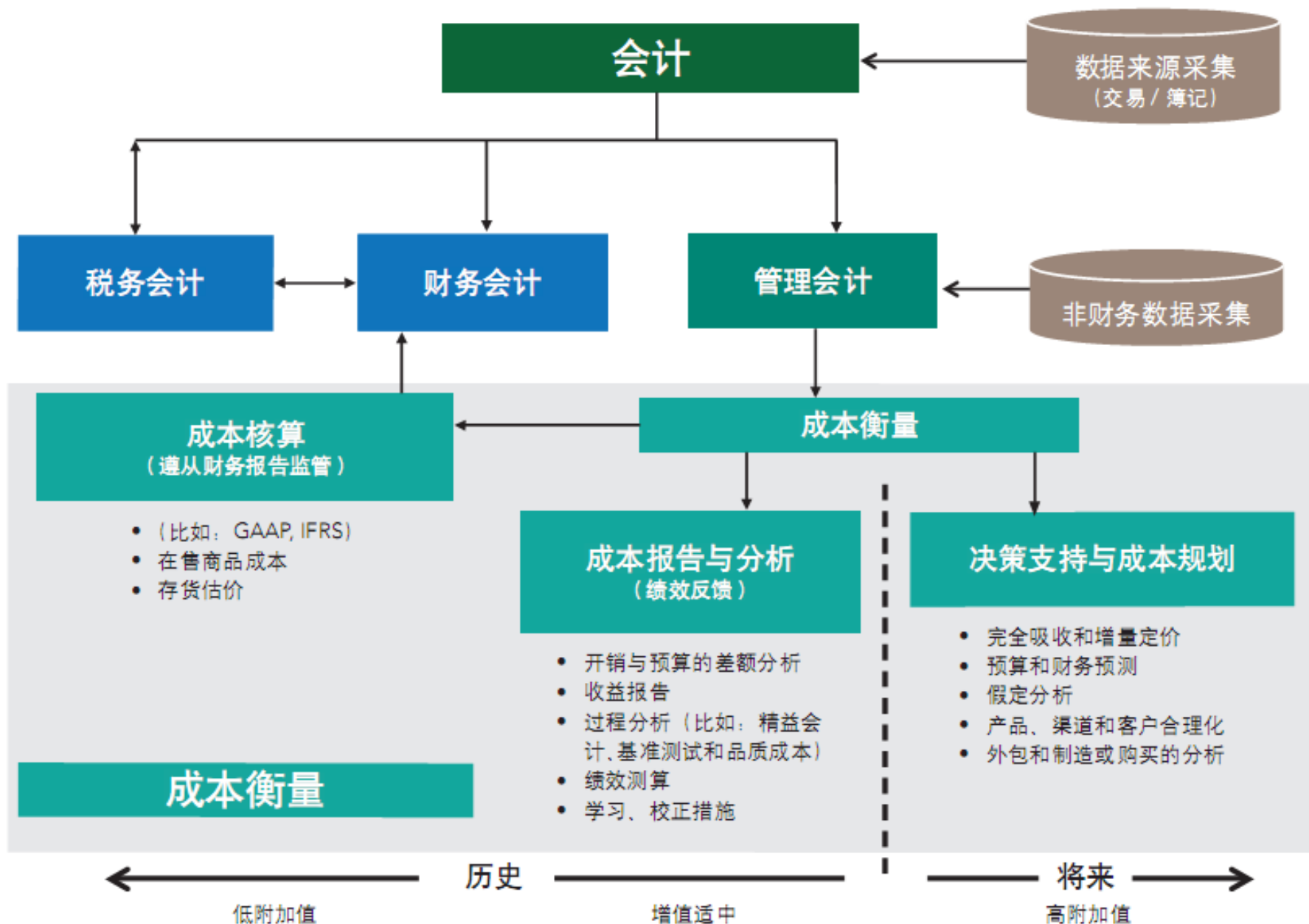
战略成本理论的发展完善

4

制约法视角下的战略成本管理

加里柯金思：成本会计的变迁





埃森哲：2013年全美电子消费产品行业因退货产生的高昂成本约占行业总出货量的9%。全球零售商收入2-3%；制造商收入5-6%；而产品缺陷的仅5%。

客户
+
渠道
+
产品

制造成本

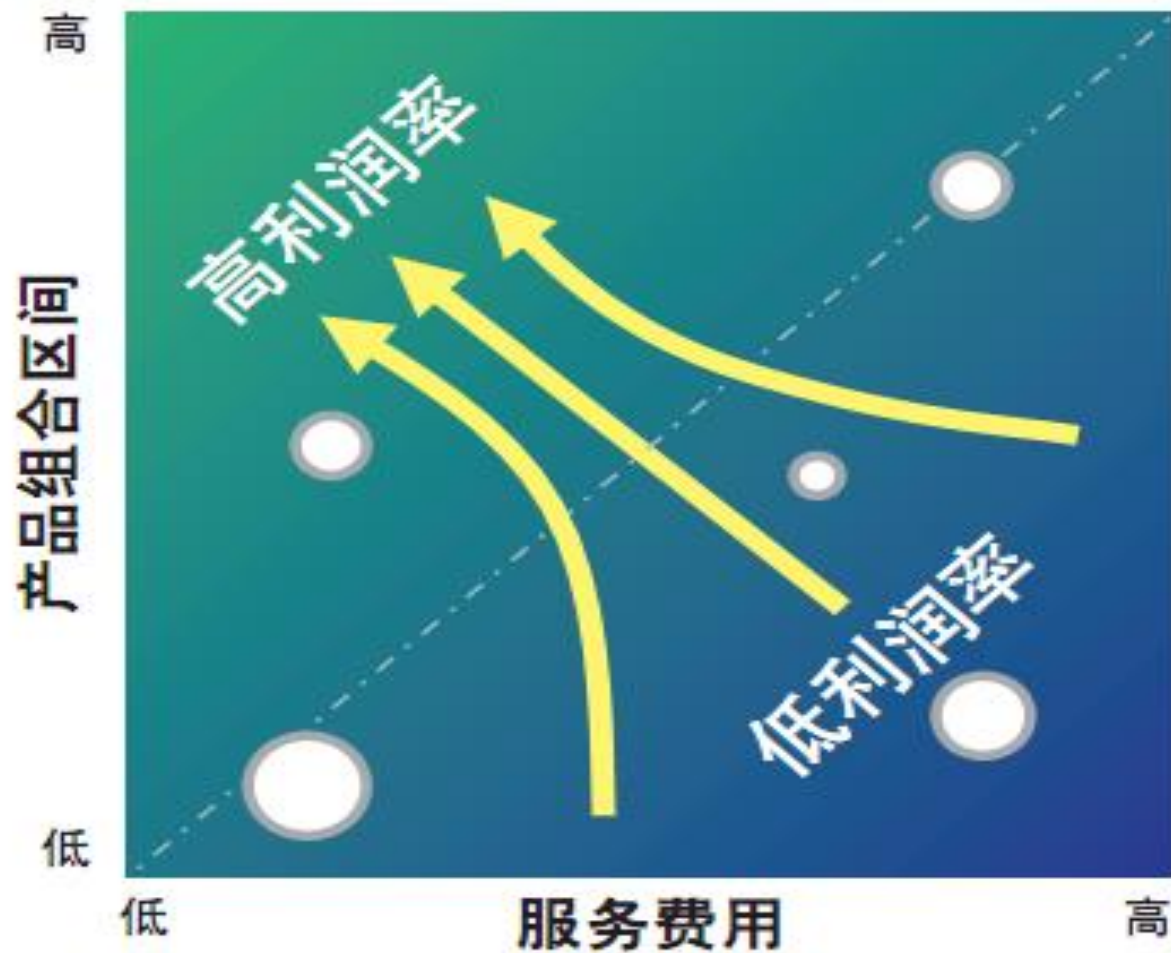
直接材料、直接
劳动力和设备

间接费用

分销、销售和营销

总体和行政费用

非常高的
利润率



○ 客户类型

非常低的
利润率

成本无处不在

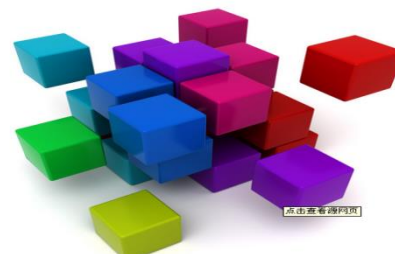
成本核算

作业成本法、目标成本法
吸收成本法、标准成本法
全生命周期成本法
直接成本法
直接人工、直接材料、制
造费用



成本管理

变动成本、半变动成本、
固定成本
边际贡献、边际成本、本
量利分析
经济订购量
零库存
标准成本中心、费用中心
内部转移价格



成本管理的“功”与“过”

成本的作用是什么



定价
成本控制与评价、考核
计算、预测利润
决策支持
---产品品种决策
---生产优先顺序决策
---供应商选择与评价
战略支持

小故事：奇怪的餐馆



顾客的价值感知是定价的基本原则。
价值感知和成本的关系。



小故事：农民摘果子

德鲁克：五种致命的经营错误

崇尚高额利润及“溢价定价”

旧成果妨碍新创业

按成本推动定价

以“最高承受度”定价

沉湎老问题错过新机会



企业经营的三大陷阱



多么熟悉的理由

成本管理的传统观念



大量采购可以降低成本



大量生产可以降低成本



降低成本可以提高利润



案例

- 大量生产导致成品积压
- 大量采购导致原材料积压
- 成本降低了但是费用上升了
- 利润去哪儿啦？



成本观念的三个层次



最低级

降低成本，成本降低的80%靠设计、20%靠控制。

次高级

控制成本，即保证实际成本和预算成本一致，不超额，消除生产过程中的浪费。

最高级

提高成本的相对价值，即总的来说投入少回报多，比如投入10元回收100元利润。

战略成本管理溯源



迈克尔 波特

① 价值链、对标、作业管理、目标成本

② 价值链分析、成本动因分析、竞争优势分析和交易成本



肯尼斯 西蒙兹

提出价值链管理体系

提出战略成本概念

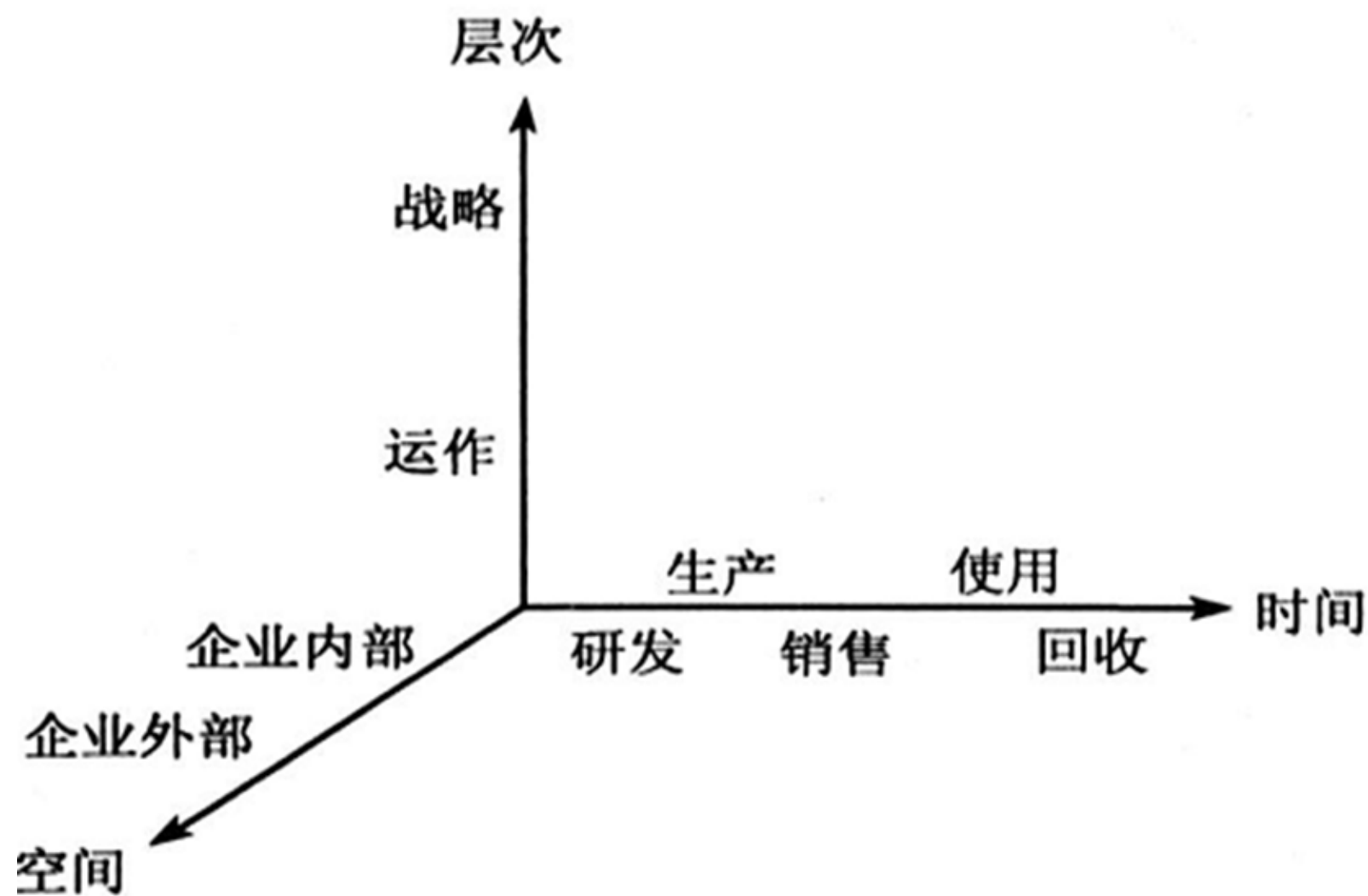


图 1 战略成本管理的特征

成本领先战略案例



诺基亚集团董事长兼首席执行官约玛·奥利拉：“我们并没有做错什么,但不知为什么，我们输了。”



2011年2月24日晚消息，丰田汽车公司(TM)宣布，在美国市场召回217万辆汽车，以解决**油门踏板**存在的问题，相关汽车的踏板可能陷入车底垫中或卡入驾驶员一侧的脚垫。



① 20分钟，是海底捞规定的员工住宿地点到上班店的步行最长时间；② 50万，是海底捞一家店每年在员工住宿方面的成本；③ 100万，是海底捞每年用于治疗员工和直系亲属的重大疾病的专项经费；④ 800万，是海底捞为核心高层离开创业时的补贴资金。

基于制约法的思考

概念

成本是个广义的概念，包括完全直接变动成本和运营费用。狭义成本仅包括完全直接变动成本。

主张

成本管理以减少浪费为主，主张通过优化过程来消除浪费。

目标

目标成本管理降低浪费，通过供应链管理降低停工待料损失(注，不是采购成本通过渠道管理降低库存和供不应求损失。)

要务

以追求有效产出最大为第一要务，成本控制服从和服务于第一要务，也就是效率和效果的关系。。

质量

全面质量管理，降低质量成本。特别是瓶颈后的质量成本，减少残次品浪费。

途径

通过瓶颈管理理念提高产出；通过客户管理提高现金销售比例。

学员问答---【小青99】提问

查看: 761 | 回复: 25

小青99



603 3 35
帖子 精华 金币

经理助理



积分 1847

发消息

IP 编辑 禁止 帖子 清理

[听课感悟] 《TOC理论在成本管理中的应用》的听课随笔 [复制链接]

发表于 2014-1-19 23:56:59 | 只看该作者



困惑1、老师提到“**有效产出=销售收入—完全的变动成本**”，我有一点点的困惑，因为老师后面的讲解又提到**传统的成本会计才是把销售收入减去完全的变动成本**；而有效产出是**销售收入减去原材料成本**，所以这里对于这个公式不知道是我的理解有误吗？

困惑2、老师讲解的时候在前面讲到了企业发展的两个瓶颈，一个是**企业内部的瓶颈**，也就是产出不足导致的瓶颈；一个是**企业外部的瓶颈**，也就是外部的需求没有那么多，所以需要降价和营销方式来增加销售的数量。在有效产出会计下，产品的成本可以很低，所以做决策时，大部分降价销售决策还是可以接受的。可是后面老师又说对于**toc理论是眼光向内的，解决企业企业瓶颈问题**。没听明白。

困惑3、对于利润的结果，是不是传统成本会计与有效产出会计的结果是一致的呢？只是计算单个产品对于企业所带来的价值是不一致的呢？是不是**有效产出会计是把企业的所有支出，除了原材料的成本及和原材料相关的费用都计入到了运营费用中了呢**？

困惑4、有零库存那里，需要原材料才要求供应商订货那里会产生原材料的采购价格提高这里，老师讲到了羊毛出在羊身上。**如果不是零库存那存货的储存成本是否也要计算到产品的有效产出中呢**？如果储存成本是要计算到产品的有效产出中的话，那**零库存和要有库存之间的平衡是否也需要还需要进一步进行分析呢**？而不是像老师课程里讲的那样，需要耗用时才采购是一种最优模式呢？

困惑5、老师在最后讲解是否**有了信息系统，就不需要计算产品的成本了**，就不需要传统成本会计了.....这一段话，我没有太听明白。

学员问答---问复

王纪平



4320 帖子 73 精华 3750 金币

版主



积分 9591

发消息

IP 编辑 禁止 帖子 清理

困惑一：toc理论的完全变动成本只包括随产量而变动的原材料成本，这部分是从企业以外购入的，除非采用计件工资，否则也不报变动人工费用。和传统成本会计的完全变动成本的含义不同。引起的歧义请谅解。

困惑二：内外的问题，强调是TOC通过改变企业内部的流程来提高有效产出。无论瓶颈在生产环节还是在市场销售环节，都必须通过内部流程的优化来挖尽瓶颈，扩大瓶颈的产出。瓶颈在市场的情况也是要考虑瓶颈产能的有效产出贡献的。

困惑三：从公式上来看，toc的净利润和传统的净利润计算结果一致的前提是：两种模式的经营过程是相同的。但是，有效产出会计的有用性体现在，经过有效产出会计的三个指标的决策，会显著不同于传统利润指标之下依靠成本数据的决策。从而导致经营过程发生改变，因此最终的利润结果就不同了。

困惑四：储存成本应该算做OE，即经营费用。在原材料入库之前发生的各种费用可以计入原材料成本，气候对原材料的加工费用全部进OE。这里需要考虑另一个细节问题，即：辅助材料及其耗用是否算作存货的问题。要具体问题具体分析，如果制造过程中辅助材料消耗较大，应该视同原材料。

困惑五：在toc理论之下，本来就不需要复杂的成本计算系统。因为有效产出会计的概念里没有成本。但是OE的节约问题，确实是一个永恒的话题。

在传统的成本会计理论之下，如果有较为完善的信息系统，完全可以替代成本会计的记录和计算过程，成本会计作为一个岗位就可以不存在，转向成本管理工作。请结合乔布斯的观点进行理解。

重塑成本管理框架----有效产出会计

$$\text{投资} = \text{固定资产} + \text{存货}$$

纯变动成本: 原材料外购成本 + 纯变动人工 (只有计件工资制下的人工工资才是纯变动成本)

1

2

5



4

$$\text{利润} = \text{有效产出} - \text{运营费用}$$

3

运营费用: 除了原材料成本以外的几乎**所有**的耗费。

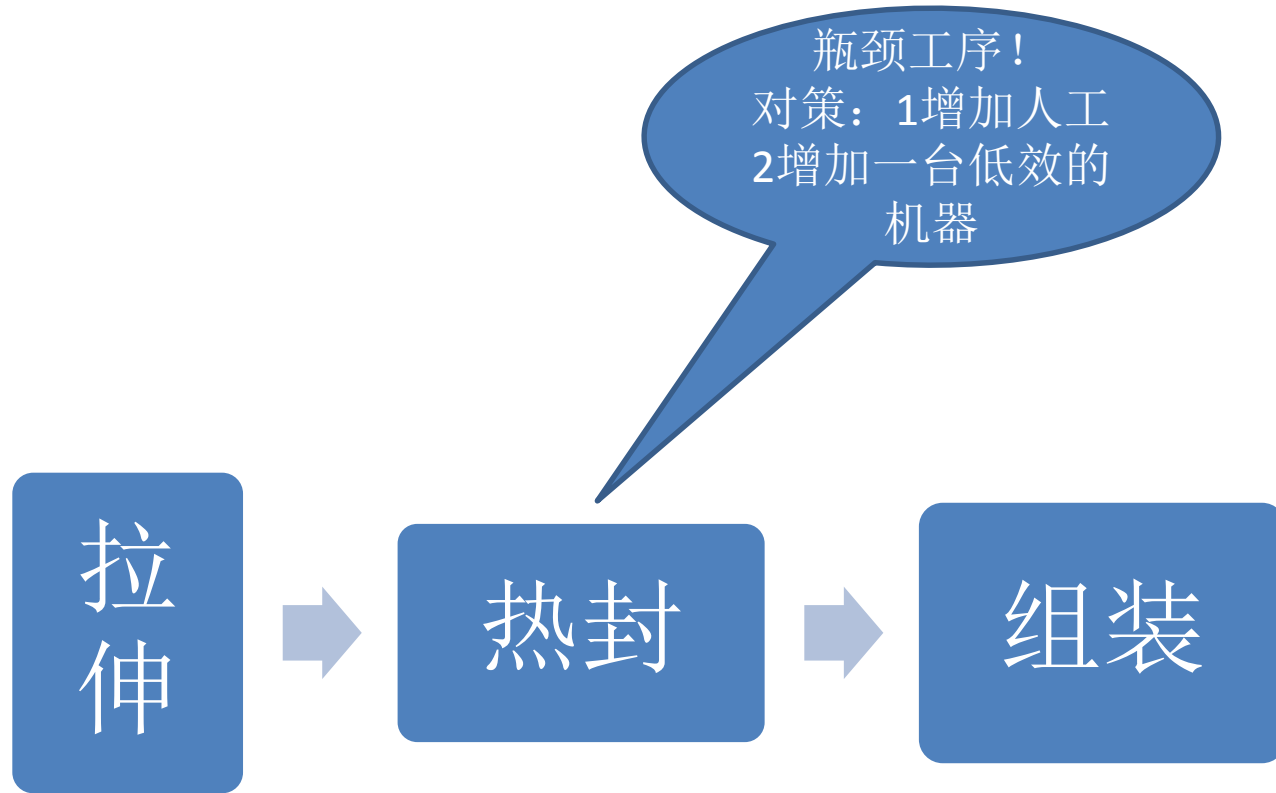
$$\text{有效产出} = \text{收入} - \text{纯变动成本}$$

突破瓶颈五步骤

- 
- 1、识别
 - 2、挖掘
 - 3、迁就
 - 4、改善
 - 5、回到第1



突破瓶颈5步骤案例：成本差异分析法是如何阻碍企业盈利的？



案例启示

依赖于约束的识别

如果把错的操作当成约束，那么会安排错误的产品组合进行生产，产生不是最理想的有效产出和利润。

忽略批量大小

小批量增加营运费用，但是有利于增加有效产出。

忽视营运支出的增量变化

不去尝试把产量和营运支出关联起来。所有的营运支出归总到一个地方，代表公司产能的总成本。

优化整个系统

由于模型集中于约束资源的恰当使用，它产生的任何建议解决方案对公司整体来说也是正确的决策，因为整个公司的（经济）结果都由约束资源来驱动。

有效产出会计的优点

PROFIT 优点

- 1简单 省去间接费用分配的过程。
- 2分解 不用会计人员算，研发、采购、发料人员帮你算。
- 3源头 面向成本的设计和技术创新。在设计阶段就决定了成本的90%。后期降本增效的空间只有10%。
- 4转化 耗费要变成现金收入。
- 5最小 追求存货最小化，不用计算经济订购量。
- 6简化 简化的本量利决策。

基于制约法的管理控制系统

战略管理，财务战略管控

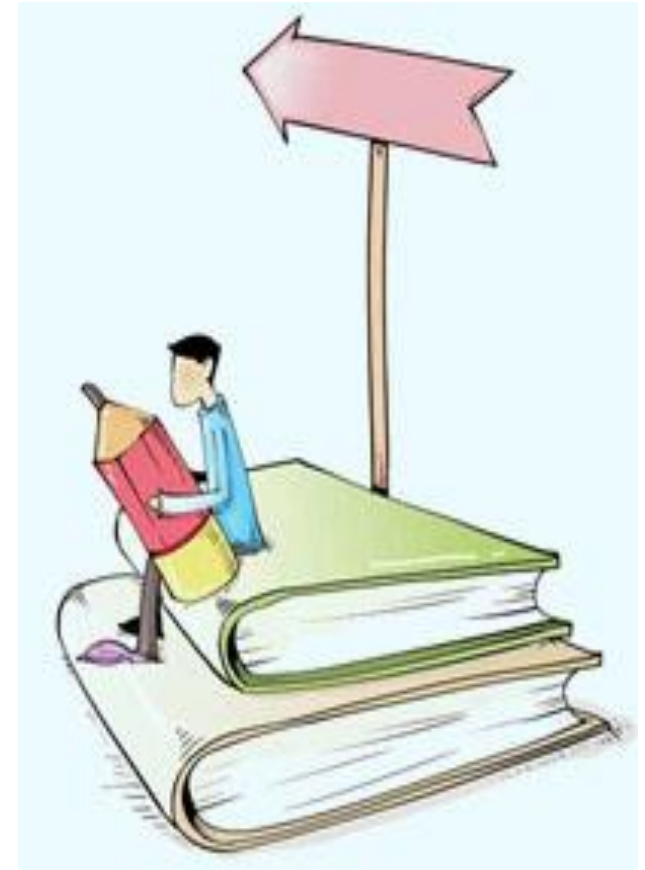
风险管理、成本管理、资源管理与分配

投融资管理、财务分析、业绩评价

信息沟通平台、管理会计报告、信息化管理

如何运用制约法**改进**精益会计？

生产管理、供应链管理、分销渠道管理等



上集回顾

《TOC理论在成本管理中的应用》

- 1、TOC理论在成本管理中的应用
- 2、传统成本会计的特性与弊端
- 3、案例剖析传统成本决策弊端
- 4、有效产出会计原理与特征
- 5、TOC理论在成本管理中应用案例
- 6、关键知识点梳理与思考

 您的位置：[首页](#) > [课程中心](#) > [课程介绍](#)

TOC理论在成本管理中的应用

[继续选课](#) [我的购物车](#) [我的订单](#)

课时：1.5学时 类别：会计 关键字：有效产出 成本管理

主讲教师：[王纪平](#)

课程内容简介

传统成本管理在实践应用中存在一定的局限性，如只考虑成本数字而忽略了产能、质量、战略意图等的限制。本课以常见案例展示了传统成本管理理念的弊端和误区。通过对TOC理论的介绍和在案例中的应用，学员对成本管理的认知能够拓展视野，即以综合的资源配置来进行成本管理工作达到最优，这一理论也可应用到其它的工作领域。

欢迎交流

王纪平



wangjp@snai.edu



传承经典



volcanow