

现代企业预算管理丛书

Xian Dai Qi Ye Yu Suan Guan Li Cong Shu

 westsharing
publications

作业成本预算

DRIVING VALUE USING ACTIVITY-BASED BUDGETING

[美] 詹姆斯·A·布里姆森 著

[美] 约翰·安托斯

许 燕 译审



经济科学出版社
Economic Science Press

现代企业
预算管理
丛书

作业成本预算

[美] 詹姆斯·A·布里姆森 著
[美] 约翰·安托斯

许燕 译审

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

作业成本预算/(美)布里姆森,(美)安托斯著;
许燕译审. —北京:经济科学出版社,2005. 11

(现代企业预算管理丛书)

书名原文:Driving Value Using Activity-Based
Budgeting

ISBN 7-5058-5317-1

I. 作... II. ①布... ②安... ③许...
III. 企业管理:成本管理 IV. F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 137358 号

图字:01-2005-5854

Driving Value Using Activity-Based Budgeting James A. Brimson, John
Antos

Copyright ©1999 by John Wiley & Sons, Inc., All rights reserved. This translation published under license.

©2005 中文简体字版专有出版权属经济科学出版社
版权所有 翻印必究

作业成本预算

[美] 詹姆斯·A·布里姆森 著

[美] 约翰·安托斯

许燕 译审

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

690×990 16 开 16 印张 260000 字

2006 年 1 月第一版 2006 年 1 月第一次印刷

ISBN 7-5058-5317-1/F·4584 定价:48.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

如果你曾使用个人预算来约束自己的话,那么你一定知道预算在实现既定目标中所能起到的作用。如果在某个方面超支,那么你就要削减其他方面的开支。生活就是由许许多多的权衡构成。计划和预算过程仅仅是帮助你识别权衡的过程,同时让你了解不同选项之间的权衡。在执行这一过程中所使用的工具和技术则决定了你对这些选项的认识程度,以及它们所能带给你的不同结果。

与此类似,企业组织也有许多的选择需要做出决策。它们使用计划与预算过程来为其决策下的预期结果提供远景。而从许多方面来看,当前用于实现这种远景的工具在许多方面还存在着缺陷。这些工具往往只是反映了抽象的财务事实,却不能为经理人提供决策和改变方向所需要的清晰内容。在当前的扁平化运作中,许多经理人开始置疑其现有计划和预算过程的价值。一些不满的财务或营运经理人则开始建议将预算过程完全取消。但是,这是否是恰当的反应呢?这将意味着转向没有未来远景的计划编制。我们认为将来应该采用以特征成本法(Feature costing)为基础的作业成本预算(Activity-based budgeting)。

大部分财务经理一定都听说过“新财务”(The new finance)这个词,它描述的是原有的财务管理技术中产生的许多新变化。计算机技术的进步使得处理交易以及编制财务信息的时间大幅度减少,从而使得这些新的变化得以实现。这对于专业财务人员来说,带来了令人兴奋的新的机会,当然,也是一种严重的威胁。一方面,自动化程度的增加自然而然地意味着财务部门规模的收缩;另一方面,它也带来了实现以前由于没有足够的时间去实现的一些增值作业的机会,如作业成本预算。

自从1986年国际先进制造协会(CAM-I)率先使用作业成本法(ABC)以来,作业成本信息正在得到越来越广泛的使用:从产品成本计算到客户成本计算甚至渠道成本计算等。作业成本法已不仅仅是一种成本计算方法。

1991年,在作业成本法的基础上,作业成本管理(ABM)的理念应运而生,这是一种关注于如何减少成本及如何在经营方面使用这些信息的管理方法。它包括如何识别成本动因,如何实现与其他改进方法之间的链接,以及公司实现作业成本削减的各种方法。

本书将在此基础上作进一步扩展,利用作业成本信息使预算流程更有意义。传统的预算方法由于不能体现其中的因果关系,因此,必然会被作业成本预算所取代。

除此之外,本书还将帮助你使用特征成本法来改进现有的作业成本实施过程。由于作业成本的使用已经深入到各种企业的运作之中,因此,作业成本法的持续运行也变得非常复杂和困难。特征成本法是超越作业成本法的新的的发展。特征成本法能帮助识别出问题的根本性原因,因而能更好地理解产品和服务的复杂性以及其他一些细节。而且它能极大地降低系统维持持续运行的成本。这种方法可以在整个公司层面加以应用。也可以很容易地应用到分部、部门或单个工作组层面。我们鼓励你尽快在组织中加以试用,无论哪个层面,越快越好。

作业成本预算以及特征成本都是新的方法,而且在许多方面都带有革命性的突破。本书对它们作了清晰的描述,目的是使其能得到更快地发展。全书包含大量实例和案例研究,目的是使用具体的方式,阐明各个要点。通过学习和研究这些实例,可以帮助你更全面地了解如何将这些理念应用到自己的企业中。希望你能亲自体验,并与我们一起分享你的学习心得,可以打电话告诉我们你的评论、问题和反馈。这也正是这个领域前进的方式。我们的联系电话如下:

约翰·安托斯(John Antos),价值创造集团(Value Creation Group, Inc.)总裁 (972)980-7404

詹姆斯·布里姆森(Jim Brimson),创新流程管理公司(Innovative Process Management)总裁 (817)275-6677

杰·考林斯(Jay Collins),前安达信 (813)222-4692

如果你打电话给我们,我们将与你一起分享我们在这个领域的最新的学习和发展。

我们期待着你的反馈。

目 录

第一部分 概 述

第 1 章 价值驱动:预算与特征成本法的目标	(3)
1.1 以价值创造为目标	(3)
1.2 价值创造的方法	(4)
1.3 公司强调价值创造的原因	(7)
1.4 传统的计划和预算体制通常导致价值毁灭	(8)
1.5 新的创造价值的预算和计划方法	(9)
1.6 使用作业成本预算和特征成本法的好处	(11)
 第 2 章 从传统预算转向作业成本预算和特征成本法	 (12)
2.1 传统预算:为何在大多数组织都以失败告终	(12)
2.2 传统预算简述	(12)
2.3 传统预算的缺陷	(14)
2.4 使用作业成本预算和特征成本法进行价值驱动的优势 ...	(23)
2.5 价值创造要求新的产能管理观	(25)
2.6 组织必须识别实际的和过剩的产能	(26)
2.7 价值取决于价值链的同步性	(27)
2.8 卓越需要客户反馈来造就	(30)
2.9 错误是用来学习而非谴责的	(30)

- 2.10 关注特征 (31)
- 2.11 将这些原则应用到作业成本预算中 (31)

第3章 连接战略和预算流程 (32)

- 3.1 连接组织战略 (32)
- 3.2 确定组织目标 (32)
- 3.3 将顾客需求转化为战略目标 (33)
- 3.4 在确定组织战略前设定现实的目标 (35)
- 3.5 确定计划指导方案 (38)
- 3.6 设定业务流程目标的方法 (40)
- 3.7 小 结 (41)

第二部分 作业成本预算基本原理

第4章 将战略转化为流程和作业框架 (45)

- 4.1 作业定义 (45)
- 4.2 产出和产出指标 (47)
- 4.3 资 源 (47)
- 4.4 成本的可追溯性 (48)
- 4.5 业务流程一览 (48)
- 4.6 连接战略和作业 (52)
- 4.7 评估当前业绩 (53)
- 4.8 确定业绩衡量指标 (53)
- 4.9 业绩衡量必须有预见性并与价值创造紧密相关 (54)
- 4.10 确定业务流程和作业指标 (55)
- 4.11 小 结 (58)

第 5 章 预测收入、产量和工作量	(59)
5.1 引 言	(59)
5.2 预测收入和产量的考虑因素	(60)
5.3 顾客统计和顾客需求	(60)
5.4 顾客产品概念	(61)
5.5 长期利润和成本目标	(62)
5.6 特征成本法:确定成本和利润目标	(62)
5.7 顾客需求驱动销售价格和销售数量目标	(63)
5.8 确定工作量	(65)
5.9 预测产品或服务直接相关作业的工作量	(65)
5.10 分析作业清单	(66)
5.11 确定支持性作业的工作量	(67)
5.12 确定特殊项目的工作量	(67)
5.13 预测工作量	(68)
5.14 利用当前作业分析预测工作量	(71)
 第 6 章 产能管理	(72)
6.1 产能定义	(72)
6.2 管理产能	(74)
6.3 产能管理方法	(75)
6.4 管理过剩产能	(78)
6.5 小 结	(78)
 第 7 章 特征成本法:作业成本预算概貌	(79)
7.1 引 言	(79)
7.2 流程结构与工作量锁定成本结构	(80)
7.3 成本差异是流程差异的直接结果	(81)
7.4 导致流程差异的三个来源	(84)
7.5 特征成本法模型	(86)
7.6 小 结	(89)

第三部分 方法论

第8章 根据特征制定作业成本预算	(93)
8.1 业务流程与作业层级:定义工作单元	(93)
8.2 实施作业的原因	(95)
8.3 业务流程与作业帮助企业聚焦于战略	(97)
8.4 作业成本预算编制实例	(98)
8.5 编制产品或服务的业务流程预算	(123)
8.6 小 结	(125)
第9章 审核并最终确定预算	(128)
9.1 计划并创建业务流程预算	(129)
9.2 预算审核小组	(130)
9.3 比较战略目标与预算的业绩	(134)
9.4 最终确定作业以及业务流程的成本和业绩目标	(136)
9.5 预算作业和业务流程的成本计算	(137)
9.6 使用业务流程报告最终确定预算	(137)
第10章 信息的使用	(138)
10.1 作业分析是持续改进的基础	(138)
10.2 非增值性成本定义	(138)
10.3 作业分析有助于减少浪费并促进持续改进	(139)
10.4 持续改进作业:五步法	(140)
10.5 持续改进对任何业务流程和作业都有用	(145)
10.6 改进作业和产出的六种方法	(149)

第 11 章 差异分析与计划指导原则	(150)
11.1 引 言	(150)
11.2 开 始	(150)
11.3 目标市场定位	(153)
11.4 制定作业计划指导原则	(155)
第 12 章 业绩报告与分析	(156)
12.1 业绩报告定义	(156)
12.2 作业业绩报告实例	(159)
12.3 发现最佳实践是业绩报告的关键	(160)
12.4 制定流程控制	(162)
12.5 信息系统	(163)
12.6 小 结	(164)
第 13 章 组织范围的改进	(165)
13.1 流程再造的重要性	(165)
13.2 实施的四个阶段	(165)
第 14 章 结 语	(174)
14.1 组织范围实施	(174)
14.2 部门或者工作组的实施方法	(176)
附录 A 目标设置方法	(178)
附录 B 公司案例	(205)
附录 C 报 表	(213)
索引	(227)
译(编)者后记	(245)

第一部分

概 述

第1章►

价值驱动：预算与特征成本法的目标

本章内容概要：

- 说明组织强调价值创造的原因以及价值创造的过程。
- 解释传统的计划和预算如何经常导致价值毁灭。
- 讨论如何使用作业成本预算(ABB)以及特征成本法作为价值创造的有效方法。

1.1 以价值创造为目标

很多企业已经认识到了价值创造的需要,但如何对价值创造进行衡量成为随之而来的一项挑战。对于商业性企业而言,传统的价值衡量方法是使用财务指标进行衡量,如利润、市盈率、现金流量以及权益回报率等。最近,使用经济增加值(EVA)或者市场增加值来进行组织价值的衡量已经得到越来越广泛的认可。无论使用哪一个财务指标进行衡量,其目的无非是为股东提供一个组织财务业绩的外部评价。

对于非商业性实体如政府机构、非盈利性组织而言,也同样存在类似的价值方程;但是,其衡量指标既有内部的,也有外部的。在这些衡量方法中,价值以组织为获取产出所投入的全部成本为基础,如修建高速公路的成本或实施一项社会方案的成本等。回报则是与成本比较,为社会所提供的利益。以更低的成本产生相同的收益,或以相同的成本产生更多的收益,都能增加价值。

除了可衡量的财务价值之外,商业性的和非商业性的实体都创造无形价值。无形价值通常以知识资本的形式出现,如流程知识、创新能力等;无形价值也可以以关系价值的形式出现,如表现与客户关系的品牌忠诚度、表

现与员工关系的员工保留度。虽然现行的会计系统很难对无形价值进行衡量,但是大部分运营和财务人员都认为理解无形价值的创造十分必要。

鉴于本书的写作目的,本书将着重关注能用财务指标衡量的有形价值的创造。详细阐述价值创造的方法以及众多企业强调价值创造的原因。

1.2 价值创造的方法

组织价值创造来源于向客户提供产品和服务。为客户创造价值则要求组织将其愿景转化为具有明确目标的战略,能够创造价值的目标包括:

- 获取或者增加市场份额(A)。
- 改善销售增长率(B)。
- 增加毛利(C)。
- 减少费用(D)。
- 减少现金税负(E)。
- 提高资产生产力(F)。
- 减少资本成本(G)。

图表 1.1 展示了价值方程实例。

图表 1.1 价值创造的方法

销售收入	(A 和 B)
- 产品销售成本	
= 毛利	(C)
- 费用	(D)
- 现金税负	(E)
= 经营活动现金收益	
- 资本成本支出[= 净资产(F) × 资本成本(G)]	
= 创造的价值	
	
时间	

获取或者增加市场份额

企业可盈利业务的增长是价值创造的重要方式之一。越来越多的战略被公司采用以促进业务的增长,如引进新的产品和服务、结成联盟、并购竞争对手等等。如果公司未能保住市场份额,那么必然会导致公司在客户方面投入更多的资金。成功地获取或者增加市场份额能给企业带来稳定的收入,从而降低了主要利益相关者的风险。正是因为稳定性能降低风险调整后的资本成本,所以相对于一个不稳定的公司而言,即使不稳定公司有着更高的平均回报率,其感知价值仍然要低于一个平均回报较低但稳定性、持续性较好的公司。

改善销售增长率

销售或收入的增长是创造价值的另一种重要方法。公司通过向顾客提供新的持续改进的产品及服务来提高销售增长率。此时,营销策略对公司而言显得尤为重要。这些营销策略通常包括对于复杂或者高价值产品与服务的直销以及对于日用品类商品的增值分销。销售策略转化成产品生产策略包括按订单生产(Build-to-order)、按订单配置(Configure-to-build)以及为发货生产(Build-to-ship)等。营销和产品管理是决定销售收入如何增长的最关键因素。

增加毛利

增加销售毛利也是增加价值的重要方法。人们常常错误地认为当销售收入增加时,利润也定会上升,然而事实并不一定是这样。当产量增加是利用闲置的产能时,固定成本会分摊到更多的产品上,因而能增加毛利。然而,许多公司发现当产能与瓶颈管理不善时,产量的增加通常会导致更大的固定成本。而价值创造要求公司销售收入增加时毛利也能增加。要解决这个问题,需要明确顾客需求,制定生产目标,在世界范围内组织生产以使所需的生产能力达到最小。

减少费用

减少费用是价值创造的显而易见的方法。费用包括产品销售成本(材料、人工、间接费用)、销售费用、一般管理费用、研发费用等。虽然减少任何费用都能立刻产生正的效应,但是需要注意这种减少是否会损害公司长

期的竞争能力。例如,对于快速创新型的公司,大幅度减少研发费用虽然降低了成本,但是也使长期的收益受到影响。

减少现金税负

损益表上影响价值创造的最后一个因素是减少现金税负(Cash taxes)。因为政府的税金不会用来支持企业的增长,因此,拥有低实际税率显得尤为重要。经理人员需要明确其决策对税收的影响,因为税收会影响现金流和利润。

提高资产生产力

许多公司没注意到将资产的有效利用作为价值增长的方法。许多方法能增加营运资本(营运资本为现金、应收账款、存货、预付款之和减去短期负债)周转率。其目标是减少营运资本,以释放资金进行再投资或者返还股东。公司需要管理影响营运资本水平的企业活动以获得合适的产能。同时公司还需要进行智力资本管理(又称为知识资本)。对于大多数公司而言,智力资本如专利、商标、与顾客及供应商的关系、行业知识、良好培训的员工等在大多数情况下远比固定资产更有价值。

增加资产生产力使公司所需要的资产得到优化,因此减少了投入所需的资金从而产生更高的回报,并创造出更大的价值。

减少资本成本

价值创造最后的手段是减少资本成本,而这通常能通过调整公司财务杠杆和改进收益的盈利能力来实现。因为对于投资者而言,权益融资比债务融资时间更长、风险更高,由此权益融资的资本成本更高。因此,转向更高比例的债务融资资本结构能使公司资本成本得到降低。然而,需要注意保证当前到期债务能被偿还。获取更低的利率也能降低公司的资本成本。除了寻找更低的利率之外,公司还应注意负债的总成本。其他成本包括补偿性余额要求、持有账户及其他非生产性利用。

1.3 公司强调价值创造的原因

价值创造已经成为经理人员的首要任务。同时,价值创造也是各种改进方法的共同主题,如全面质量管理(TQM)、作业成本管理(ABM)、即时管理(JIT)、流程再造、时间压缩管理等等。经理人员已经意识到单个业绩指标的改进必须转化为对整个组织价值的贡献,而不仅仅是对某个部门的贡献。单个领域的进步并不能保证长期的成功;因此,应当进行持续改进,使得整个企业达到最优化。

最近几年,价值创造的关注焦点转向价值的衡量指标,如经济增加值(EVA)。虽然这并不是一个新的概念,但是作业成本法(ABC)、全面质量管理(TQM)、更为强大的数据库和分析工具以及分布式处理使得公司比以前能更深层次地实施这些衡量指标。

单一的改进方法常常不能实现长期价值创造的全面优化。例如,流程再造通常能立即减少成本,使得价值增加,但不能长期持续。从某种意义上说,企业必须关注于增长。

股票市场已经认识到企业不能只通过减少成本来取得成功,有人指出股票市场给予通过销售增长获取利润的公司的回报是通过削减成本获取利润公司回报的三倍。虽然削减成本在短期内能使利润增加,但是削减所得必须用于企业的增长。企业做大是没有捷径的,它必须找到更加有效的盈利增长方式。

组织应该审视多个增长点并在最有意义的增长点上进行资本投资。首先,增长机会应来自于新兴市场。这可能来源于地域的扩张,也可能来自于新的销售渠道,如因特网、邮件直销或新的采购团体等。

第二,公司应该通过有效的市场重新定位来获得增长。许多公司发现它们的顾客希望获得产品和服务的一揽子完全采购方案。顾客都希望从尽可能少的供应商处得到更有效的采购。因此,公司应该了解如何整体开展作业以满足这些需求。哪些作业能带给它们竞争优势?什么是核心竞争力(即对公司具有战略意义的作业),公司核心竞争力的表现如何?通过组织和管理相关作业,公司能更好地理解其竞争地位。

第三,公司应当通过引进新产品和服务来获取增长。公司不但需要了