



HARVARD
BUSINESS
SCHOOL
PRESS

哈佛经管图书简体中文版
全球独家授权

估时作业成本法

简单有效的获利方法

—TIME-DRIVEN— ACTIVITY-BASED COSTING

A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits

〔美〕罗伯特·S.卡普兰 史蒂文·R.安德森 著

陈宇学 黎来芳 译



商务印书馆
THE COMMERCIAL PRESS

TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

估时作业成本法

——简单有效的获利方法

〔美〕罗伯特·S. 卡普兰 著
史蒂文·R. 安德森

商 务 印 书 馆

2010 年 · 北京

Robert S. Kaplan & Steven R. Anderson

TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

A SIMPLER AND MORE POWERFUL PATH TO HIGHER PROFITS

Original work copyright © Harvard Business School Publishing Corporation.

Published by arrangement with Harvard Business School Press.

图书在版编目(CIP)数据

估时作业成本法:简单有效的获利方法/(美)卡普兰,
安德森著;陈宇学,黎来芳译. —北京:商务印书馆,2010
ISBN 978-7-100-06657-0

I. 估… II. ①卡… ②安… ③陈… ④黎… III. 成本
会计—研究 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 066903 号

所有权利保留。

未经许可,不得以任何方式使用。

估时作业成本法

——简单有效的获利方法

〔美〕罗伯特·S. 卡普兰 著

史蒂文·R. 安德森

陈宇学 黎来芳 译

商 务 印 书 馆 出 版

(北京王府井大街36号 邮政编码 100710)

商 务 印 书 馆 发 行

北京瑞古冠中印刷厂印刷

ISBN 978-7-100-06657-0

2010年7月第1版

开本 700×1000 1/16

2010年7月北京第1次印刷

印张 19 1/4

定价: 42.00 元

商务印书馆—哈佛商学院出版公司经管图书 翻译出版咨询委员会

(以姓氏笔画为序)

- | | |
|----------------|-------------------|
| 方晓光 | 盖洛普(中国)咨询有限公司副董事长 |
| 王建翎 | 中欧国际工商学院案例研究中心主任 |
| 卢昌崇 | 东北财经大学工商管理学院院长 |
| 刘持金 | 泛太平洋管理研究中心董事长 |
| 李维安 | 南开大学商学院院长 |
| 陈国青 | 清华大学经管学院常务副院长 |
| 陈欣章 | 哈佛商学院出版公司国际部总经理 |
| 陈 儒 | 中银国际基金管理公司执行总裁 |
| 忻 榕 | 哈佛《商业评论》首任主编、总策划 |
| 赵曙明 | 南京大学商学院院长 |
| 涂 平 | 北京大学光华管理学院副院长 |
| 徐二明 | 中国人民大学商学院院长 |
| 徐子健 | 对外经济贸易大学副校长 |
| David Goehring | 哈佛商学院出版社社长 |

致中国读者

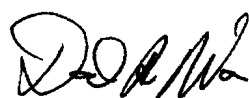
哈佛商学院经管图书简体中文版的出版使我十分高兴。2003年冬天,中国出版界朋友的到访,给我留下十分深刻的印象。当时,我们谈了许多,我向他们全面介绍了哈佛商学院和哈佛商学院出版公司,也安排他们去了我们的课堂。从与他们的交谈中,我了解到中国出版集团旗下的商务印书馆,是一个历史悠久、使命感很强的出版机构。后来,我从我的母亲那里了解到更多的情况。她告诉我,商务印书馆很有名,她在中学、大学里念过的书,大多都是由商务印书馆出版的。联想到与中国出版界朋友们的交流,我对商务印书馆产生了由衷的敬意,并为后来我们达成协议、成为战略合作伙伴而深感自豪。

哈佛商学院是一所具有高度使命感的商学院,以培养杰出商界领袖为宗旨。作为哈佛商学院的四大部门之一,哈佛商学院出版公司延续着哈佛商学院的使命,致力于改善管理实践。迄今,我们已出版了大量具有突破性管理理念的图书,我们的许多作者都是世界著名的职业经理人和学者,这些图书在美国乃至全球都已产生了重大影响。我相信这些优秀的管理图书,通过商务印书馆的翻译出版,也会服务于中国的职业经理人和中国的管理实践。

20 多年前,我结束了学生生涯,离开哈佛商学院的校园走向社会。哈佛商学院的出版物给了我很多知识和力量,对我的职业生涯产生过许多重要影响。我希望中国的读者也喜欢这些图书,并将从中获取的知识运用于自己的职业发展和管理实践。过去哈佛商学院的出版物曾给了我许多帮助,今天,作为哈佛商学院出版公司的首席执行官,我有一种更强烈的使命感,即出版更多更好的读物,以服务于包括中国读者在内的职业经理人。

在这么短的时间内,翻译出版这一系列图书,不是一件容易的事情。我对所有参与这项翻译出版工作的商务印书馆的工作人员,以及我们的译者,表示诚挚的谢意。没有他们的努力,这一切都是不可能的。

哈佛商学院出版公司总裁兼首席执行官

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'David A. Foray'.

万季美

献给富有创造力的、友善的罗宾·库珀；感谢埃伦所做的一切。

——罗伯特·卡普兰

献给我的妻子切尔西和我的儿子——怀利、布莱克和特迪。

——史蒂文·安德森



前 言

想写这本书的念头最早是在 1995 年。当时还是哈佛商学院 MBA 二年级学生的史蒂文·安德森(Steven Anderson)修了一门由鲍勃·卡普兰(Bob Kaplan)讲授的名为“成本计量和管理”的课程。该课程的主要内容是公司如何设计、应用和实施作业成本系统(ABC)。在该门课程的最后,卡普兰做了总结性演讲,概要性地介绍了其与罗宾·库珀(Robin Cooper)合著的即将出版的著作《成本及其影响》(*Cost & Effect*)中第四章成本系统的新内容。成本系统能够融入企业资源计划(ERP)系统中,使得一种以耗时和产能利用为核心组成部分的新作业成本法成为可能。

安德森在哈佛商学院读书时就已经和他的同学一起工作了,将 ABC 技术应用于几家中等规模的私人公司。他们还设计了一种用于分析企业整体的成本和利润状况的本土软件模型。他们的早期客户利用这个新软件系统产生的信息与关键客户协商,抓住了大量的获利机会,他们很惊喜。

毕业之后,安德森到麦肯锡公司做了一名咨询师,为《财富》1000 强企业做与上述相类似的工作。尽管这些企业拥有卓越的高层管理、复杂的信息技术和先进的业务处理改进技术,但是他们的 ABC 是劳动密集型的,并且使用范围有限。安德森认识到,这是创办一家咨询或软件公司的机会,以帮助企业更好地实现 ABC 系统智能化和在整个企业推广使用 ABC。

1996年,安德森创办了 Acorn Systems 公司(后简称“Acorn 公司”),专注于为中等规模的企业提供上述服务。起初,公司与一家 ABC 软件领头供应商合作,但是这家公司的软件和方法不能与安德森和他的同学在商学院时所做的分析很好地吻合。公司的第一个客户是当时销售收入达到 1 500 万美元的威尔逊—莫尔公司(Wilson-Mohr)。这个 ABC 商业软件花费数个星期才将模型中数百项作业归集到该公司的总分类账上,花费了更长的时间才下载完客户和产品文档,然后又花了几天的时间才完成公司 ABC 模型的运行。根据深入思考发生在为数不多的几家客户身上的问题,安德森找到了能够提升 ABC 在企业范围应用效果的新方法。¹

新方法首先尝试将总分类账成本直接分配到各个部门这样一项简单任务。安德森界定了每个部门所从事的主要流程,然后选择时间这样一个流程中所有作业和次作业都通用的计量工具作为部门所从事工作的计量单位。安德森没有采用现有 ABC 软件中将产品或者客户作为分析单位的方法。他发现,ERP 系统能够直接和自然地在业务层面计量业务流程耗时的动因。他建立了时间方程,用以表述部门内不同种类的订单或业务如何消耗流程时间。

1997 年春天,公司创建了第一个估时作业成本法(TDABC)解决方案。²1997 年夏天该方案在威尔逊—莫尔公司和另一个客户亨迪公司(Heedee)成功应用,然后又推向更为广泛的一些中等规模的公司,特别是应用于一些业务量大的企业。几年以后,通过雇用经验丰富的软件经理,其中包括聘任利兰德·普特曼(Leland Putterman)为总裁,亚历克斯·费尔南德兹(Alex Fernandez)为销售副总裁,托斯顿·威里奇(Torsten Weirich)为开发副总裁,克里斯·弗拉格(Chris Fraga)为联合副总裁,安德森壮大了 Acorn System 公司的管理团队。Acorn System 公司很快就认识到,估时作业成本法(time driven activity-based



costing, TDABC)有比过去所认识到的有更为广泛的应用前景。到了2006年,该模型已经在200多家公司成功运行,包括在许多中等规模企业和《财富》1 000强企业中的整体应用。

与此同时,卡普兰在合作撰写并出版《成本及其影响》一书之后,一直与戴夫·诺顿(Dave Norton)致力于平衡计分卡的研究,并形成了一系列的研究成果,包括在《哈佛商业评论》发表的几篇文章、三本书、大量哈佛商学院案例研究以及《平衡计分卡报告》(*Balanced Scorecard Report*)。但是卡普兰一直对作业成本法的应用和推广保持着浓厚兴趣。

2001年,卡普兰进入Acorn System公司的董事会并开始与安德森及其团队合作研究如何使得他们的方法更加有效。经过研究和讨论,他们将卡普兰和库珀在《成本及其影响》一书中倡导的产能成本计算法与安德森的时间运算法则予以整合。使得业务的复杂性模型化。2004年11月,卡普兰和安德森通过发表在《哈佛商业评论》的一篇文章描述了这一整合后的TDABC,并同意合作撰写当前这本书。本书阐述了TDABC理论,通过对Acorn System公司几家客户的案例研究,提供了一些成功应用该方法的例子,并介绍TDABC应用的新领域。

随着TDABC的应用及其领域的拓展,许多人已经向卡普兰询问如何将他们都感兴趣的ABC和平衡计分卡有机融合。简洁的回答是,ABC和平衡计分卡是截然不同的,但又是相互补充的。之所以不同是因为TDABC为综合性企业提供了一个反映其产品和服务生产、销售和客户关系管理的成本及其获利能力的精准模型。作业成本法将经济学家的经典单一产品供给曲线扩展为多产品、多客户业务的经济学内容。其给企业提供了至关重要的成本曲线信息,但是几乎不涉及公司客户价值。

通过分析公司如何为客户和股东创造价值,平衡计分卡填补了上述空白。其计量客户价值主张,并将关键流程 and 无形资产与创造客户和股

东价值相联系。通过反映价格以及产品或服务的所有其他所有关键属性如何创造客户价值,平衡计分卡拓展了传统的经济学需求曲线。

因此,ABC 是一种成本模型,而平衡计分卡是一种价值创造模型。它们为制定和执行公司战略提供了不同方法。运用平衡计分卡执行低成本战略的公司需要 ABC 来准确计量关键业务流程的成本。否则,由于根本性成本动因造成的信息偏差,会使公司在执行低成本战略时冒相当大的风险。根据平衡计分卡执行差异化战略的公司需要根据 ABC 确定差异化创造的客户价值是否大于实现差异化所付出的成本。

当公司设法在他们的平衡计分卡客户视角中增加客户盈利能力信息时,ABC 和平衡计分卡的互补性就愈加显现。TDABC 能够简单、准确地核算出每个客户的盈利能力,这一点使得公司可以考虑用诸如非盈利客户的比例、非盈利客户关系损失等准则考量新客户。这些客户盈利能力准则补充了包括满意度、忠诚度和增长性等在内的传统客户成功准则,从而表明,只有当上述这些关系能够产生更多利润时,客户关系才是值得建立的。盈利能力计量准则将客户满意度和忠诚度与财务业绩改进联系了起来。计分卡对非盈利客户的影响、非盈利关系损失大小的计量让企业在管理客户时关注利润,而不仅仅关注销售收入。³

本书第五章的内容也许能够很清楚地阐释平衡计分卡与 ABC 之间最强有力的关联。我们通过例子展现了 TDABC 模型如何在平衡计分卡战略目标与按照公司战略计划安排开发、生产和销售资源耗费的预算之间搭建桥梁。目前,按照公司战略和平衡计分卡的要求,专注于核算和管理公司产能资源的估时作成本法能够与公司的战略紧密联系起来。



致 谢

本书是对从事开发估时作业成本法 10 年工作的总结。其开始于 1997 年,当时的一个想法,由于不计其数的人的贡献,变成了一个正式的框架。在整个过程中,Acorn 公司的员工、外部咨询师、学术界的同仁,当然还有 Acorn 公司的众多客户,都起到了至关重要的作用。我们将永远感谢他们。

这么多年中,我们首先要感谢的是 Acorn 公司的朋友们。罗伯特·米尔斯(Robert Mills)、安德森哈佛商学院的同学詹姆斯·布里格曼(James Brigman)、玛尼莎·费尔南多(Manisha Fenando)和公司第一位员工史蒂夫·舒利斯特(Steve Schulist),通过将这一方法应用到实际客户以及创建 TDABC 专用软件,他们帮助我们启动了这本书的撰写工作。几年以后,公司的很多咨询师,包括斯科特·斯科鲁普斯凯(Scott Skorupsky)、皮特·亨德森(Peter Henderson)、伯纳德·扎瓦尔(Bernard Chaval)、迈克·罗尔特根(Mike Roeltgen)、伊恩·罗伯逊(Ian Robertson)、斯内哈尔·塔拉提(Snehal Talati)、理查德·德罗布纳(Richard Drobner)、丹尼兹·巴图曼(Deniz Batuman)和戴维·米基(David Michie),他们将 TDABC 在更大的客户企业上进行了测试并尝试了新的应用领域。另外,随着博伊德·迈耶斯(Boyd Meiers)、埃玛·布朗宁(Emma Browning)、肯·威廉姆斯(Ken Williams)和公司技术副总裁托斯顿·威里奇(Torsten Weirich)的加入,TDABC 与软件的结合不断升级完善。



我们感谢 Acorn 管理团队的所有成员。克里斯·弗拉格通过合作和结盟扛起了全球 TDABC 的大旗。利兰德·普特曼运用 20 年的软件经验招募了一个再合适不过的团队,其中包括亚历克斯·费尔南德斯(Alex Fernandez)、利恩·金斯顿(Lien Kingston)、金·博克斯(Kim Box)、杰夫·邓肯(Jeff Duncan)、里奇·拉萨尔(Rich Lasalle)和肯·尼克博克(Ken Knickerbocker),他们共同打造了 TDABC 主体实施方案。本书涉及许多公司的经验,都是 TDABC 深入客户需求团队的成果。此外,利兰德为改进 TDABC 展示会和它与传统 ABC 之间的差异方面,提出了大量有益的建议。

许多行业和咨询业代表也作出了贡献。安德森在哈佛商学院的同学(卡普兰的学生)文斯·凯勒(Vince Keller)帮助我们建立了复方程,从而使得 IJ 食品公司的成本分配更为准确,并最终使得本书中所描述的时间方程更加全面和通用。休斯敦 Catalyst Hall 公司的罗恩·尼克松(Ron Nixon)很推崇这个方法,并帮助我们在 Acorn 公司的首批客户中挑选了几家进行测试。IBM 公司的保罗·伍兹(Paul Woods)提升了 TDABC 在大规模业务环境下的功能。Decision Vu 公司的米奇·马克斯(Mitch Max)和拉里·梅塞尔(Larry Maisel)教给我们如何将 TDABC 有效地应用于金融服务业,并对本书所介绍的全球保险公司、ATB 和花旗集团技术基础设施部的 TDABC 应用作出了巨大贡献。Arena 咨询公司的杰克·亨迪克(Jack Haedicke)也作出了相类似的贡献,他向 Acorn 公司的诸如哈里斯蒂特(Harris Teeter)、斯巴顿(Spartan)、超级价值(Supervalu)、塔吉特(Target)和皮特克(Petco)等零售商客户引荐和推行了 TDABC。B&M 咨询公司的沃纳·布鲁格曼(Werner Bruggeman)、克里斯·莫里尔斯(Kris Moreels)、西里·布鲁尼(Thierry Bruynee)和西里·范德科克霍夫(Thierry Vandekerckhove)提供了 Sanac 公司的案例和与构建复杂时间方程有关的其他资料。迪



克·巴里(Dick Barry)在 TDABC 联合精益管理工具所能发挥的作用等方面作出了贡献。

当然,罗宾·库珀的贡献也不可或缺。没有他的功劳,这一切都是不可能的。20 世纪 80 年代,我们共同开发 ABC,罗宾·库珀撰写了大量阐释 ABC 的文章和书籍,在畅销案例方面开拓创新,其中许多至今仍被广泛讲授。在 20 世纪 80 年代和 90 年代,通过概念验证咨询任务证明了 ABC 的生存能力和可实施性。当我们将传统的 ABC 与本书所倡导的估时变量相比较时,并不是在抹杀罗宾巨大贡献。他的创造力和奠基性的理论研究给了我们一个改进平台,并将其在 1985 年的伟大贡献变得更加简单和实用。

同样地,我们感谢那些应用 TDABC 支持我们并允许我们与读者分享他们经验的各个公司。下面按照公司英文名称的字母顺序列出的公司名称和在 TDABC 应用中发挥核心作用的个人,这些人不仅是各自公司应用 TDABC 的先锋,而且帮助我们量身定做了各自所在行业的 TDABC。

美国饮料公司(American Beverage)	托尼·巴塔格里亚(Tony Bottaglia)、戴夫·安德森(Dave Anderson)
ATB 金融服务公司	吉姆·麦克基洛普(Jim Mckillop)、阿莫拉克·格鲁瓦(Amolak Grewal)、莱恩卡·斯图奇里克(Ienka Stuchlik)
花旗集团(Citigroup)	杰夫·纳乔伊兹(Jeff Nachowitz)、汤姆·维尔贾希克(Tom Veljacic)、鲍勃·米切塔(Bob Michta)
可口可乐(比利时)公司(Coca-Cola, Belgium)	帕斯卡尔·普拉图(Pascal Platteau)
康克食品服务公司(Conco, Consolidated Companies, inc.)(美国知名量贩食品服务公司。——译者注)	皮特·阿尔杰罗(Pete Algero)、杰里·库尔兹维格(Kerry Kurzweg)



(续表)

登曼戴维斯钢铁服务中心(Denman & Davis)	戴夫·戴因泽(Dave Deinzer)
亨迪企业(Hendee)	查克·亨迪(Chuck Hendee)
汇丰银行(HSBC)	丹尼尔·斯塔斯尼克(Daniel Stusnick)
杰克逊州立大学(Jackson State University)	特洛伊·斯托瓦尔(Troy Stovall)、埃德蒙·唐纳德(Edmond Donald)、罗德·迪恩(Rod Deane)
Kemps 乳制品公司	克罗斯托弗·索普(Christopher Thorpe)、詹姆斯·格林(James Green)、保罗·孔克尔(Paul Kunkel)、乔·施米茨(Joe Schmitz)
刘易斯戈茨有限公司(Lewis-Goetz)	吉姆·蒂曼(Jim Thieman)、保罗·弗朗茨(Paul Franz)、戴维·戈茨(David Goetz)
PNC 金融服务集团	麦克·瓦罗(Mike Vallo)、丹·霍奇(Dan Hodge)
Questor 咨询公司	凯文·普罗科普(Kevin Prokop)、丹尼斯·柯比(Dennis Kirby)
萨纳克公司(Sanac)	格特·简·德科罗斯(Gert-Jan Decreus)
TW Metals 公司(金属分销商。——译者注)	奥尔多·米塞利(Aldo Miceli)、埃德·瓦斯(Ed Waas)
威尔逊—莫尔公司(Wilson-Mohr)	丹尼斯·佛罗洛(Dennis Floro)、约翰·威尔逊(John Wilson)

我们还要向参与本书出版的各位表达谢意,特别是我们的编辑们:阿斯特里德·桑多瓦尔(Astrid Sandoval)和霍利斯·海波什(Hollis Heimbouch)。本书撰写的整个过程他们都给与了指导,并对早期书稿提出了十分有价值的重大修改意见。我们感谢詹·韦林(Jen Warings)在出版过程中表现出的卓越的、适时的领导能力。我们对四个匿名评审人表示感谢,感谢他们的鼓励和十分有价值的建议。由于 Acorn 公司的辛西娅·乔巴(Cynthia Joba)和哈佛商学院出版社的戴维·波特(David Porter)的宝贵帮助,本书的出版印刷才能如此精美。



最后,我们要感谢我们各自的家人。一路上他们都给予我们支持。对于史蒂文·安德森来说,妻子切尔西(Chelsea)和三个孩子:怀利(Wyly)、布莱克(Blake)和特迪(Teddy);父母:罗伯特(Robert)和朱迪思(Judith);还有兄弟戴维(David)和布赖恩(Brian),他们是促使本书不断完善的延绵不断的思想源泉。罗伯特·卡普兰要感谢妻子埃伦(Ellen)的支持和富有建设性和洞察力的批评,以及女儿詹妮弗(Jennifer)和迪娜(Dina)对父亲工作的热爱。

罗伯特·S.卡普兰,波士顿
史蒂文·R.安德森,韦恩,宾夕法尼亚州



目 录

CONTENTS

前言	i
致谢	v
第一部分 估时作业成本法基础	1
第一章 估时作业成本法的演进	
——序 言	3
作业成本法简史	4
作业成本法的缺陷	5
估时作业成本法:一种简洁且准确的成本法	8
时间方程	14
模型更新	17
估时作业成本法:新瓶装老酒吗?	18
小 结	19
第二章 估计流程时间	
——时间方程的作用	23
估计时间耗费	25
时间方程	27
案例研究:WILSON-MOHR	30
作为分析单位的业务	34
建立时间方程	35