

作业成本管理经典译丛

 **WILEY**  
Publishers Since 1807



*Activity-Based Cost Management*  
*An Executive's Guide*

# 作业成本管理： 完全操作手册

[美] 加里·柯金斯 (Gary Cokins) 著  
谭丽丽 译

**Activity-Based Cost Management:**  
**An Executive's Guide**



经济科学出版社  
Economic Science Press

作业成本管理经典译丛

# 作业成本管理： 完全操作手册

[美] 加里·柯金斯(Gary Cokins) 著

谭丽丽 译

经济科学出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

作业成本管理:完全操作手册/[美]柯金斯著;谭丽丽译.  
—北京:经济科学出版社,2006.12  
(作业成本管理经典译丛)  
书名原文:Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide  
ISBN 7-5058-5878-5

I. 作... II. ①柯... ②谭... III. 作业成本管理  
IV. F275.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第127769号

**图字: 01 - 2006 - 5358**

Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide

Gary Cokins

Copyright© 2001 by John Wiley & Sons, Inc. All rights reserved. This translation published under license.

© 2006 中文简体字版专有版权属经济科学出版社

版权所有 不得翻印

责任编辑:王长廷 周国强 石 伟

责任校对:杨晓莹

版式设计:代小卫

技术编辑:邱 天

### 作业成本管理:完全操作手册

[美] 加里·柯金斯(Gary Cokins) 著

谭丽丽 译

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 24.75 印张 410000 字

2007 年 1 月第一版 2007 年 1 月第一次印刷

ISBN 7 - 5058 - 5878 - 5/F · 5139 定价:66.00 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

有时候,运气比计划更重要,我的职业生涯就比较幸运。我的职业生涯开始于1973年,最初是一名会计师,接着又从事经营管理和企业管理咨询工作。经过一系列不同的工作的洗礼和相关企业管理咨询培训,我逐渐成长为国际上公认的作业成本管理(ABC/M)专家,但对此我没有丝毫的感觉。实际上,我一直在学习与建立和使用管理会计系统相关的新知识,我认为作业成本管理方面并不存在什么专家。比较幸运的是,从1988年引入作业成本管理以来,我一直从事作业成本管理方面的工作。

我已经写了两部关于作业成本管理方面的书籍,但我觉得作业成本管理领域仍有很多新的问题需要加以探讨,这是我写作本书的出发点。以下是我在写作本书时的具体考虑:

- 自从5年前推出上一本作业成本管理方面的书籍之后,这个领域已经发生了很多新的变化。在世界各地各行各业与各种规模商业性组织以及政府部门与其他公共服务组织中,采用作业成本管理系统的数量,对作业成本管理的接受程度以及成功案例都有显著增加。一个事实是,参与作业成本管理软件提供商的客户会议的人数已经急剧增加,以至于超过了世界上最大的宾馆会议中心的容量。

- 作业成本管理提供的信息可以与很多应用程序整合,并可以帮助制定很多决策,人们对此已经有了越来越深入的理解。作业成本管理本身并不是一个改进方案,它只是促成其他管理方法更好地发挥作用的助推器。在有些情况下,作业成本管理可以改

进流程绩效,并有助于制定更好的决策;有些情况下,作业成本管理可以使那些以前不太可能的决策变为可能。

- 我个人认为妨碍人们接受和实施作业成本管理的主要因素是对这种成本管理方法的误解。这些误解各种各样,从认为作业成本管理过于庞大和复杂,到认为其实施需要很长的时间等。人们必须认识到,作业成本管理能够快速实施,并且现实中也存在一些简单的作业成本管理模型。本书第9章“作业成本管理快速成型技术”的讨论将有力地支持我这个观点。

- 糟糕的作业成本管理设计及结构将不可避免地导致一些糟糕的结果。不幸的是,大型作业成本管理系统有时在最初的设计阶段就存在错误。结果,作业成本管理经常受到不应有的责备。然而,作业成本管理并没有任何错误,出现这些错误的原因是模型的结构设计不正确。我认为作业成本管理是一种工艺品,并且我希望这本书能帮助大家形成从工艺品的角度看待作业成本管理的思维。

- 那些在利用作业成本管理计算历史费用数据上已有数年经验的高级和成熟使用者,已推动了作业成本管理法在未来的使用。这些先进公司希望利用作业成本管理计量各种决策或各种假设情景的结果。他们同时还希望知道,如果在决策中使用其他替代方案,会有哪些变化。这些问题导致预测成本法和成本估计法的引入。对某些人来说,这些东西听起来可能不是非常诱人。但由于互联网的应用使得人们越来越多地使用拍卖和招标系统等电子市场交易方式进行交易,利用作业成本管理制定以规则为基础的决策将成为电子商务数字经济中供应商和服务提供商成功的关键因素。

- 最后,写作本书也有我自身的原因。自上一本书面世之后,我自己也在不断进步,又学到了很多作业成本管理领域的新知识。一些作者,他们写作与其说是为了实用目的,不如说意在卖弄自己,这些作者终将遭到读者的抛弃。我可以很负责任地讲,我撰写管理会计领域的相关著作,都是源于深深的责任感,而

不是源于个人野心。我考察过很多作业成本管理系统,并将它们进行了对比。简而言之,我喜欢与众不同。

我喜欢使用计算机数字说明我希望论述的要点,我的思路是:首先构建一个图形,然后为这幅图填充上下文。这种演示和说明方法很受大家欢迎。

在读者浏览本书之前,我想提出一个关键的信息以引起读者的警觉,而且读者对这个问题很容易混淆。这个关键信息就是管理会计正在发展成为管理经济学。因此,关于边际成本、利润和经济学方面的很多令人困惑的问题最终可以使用真实数据和可以信赖的假设而得以解答。而且,计算机软件和数据也不再像20世纪90年代那样成为计算组织经营结果的阻碍因素,技术问题已经得到了很好的解决。作业成本管理的主要障碍已经不是成本计算问题,而是人们的思想问题。人们在构建问题、进行假设,以及考虑如何利用手头的成本信息解决问题方面,都会面临思想上的障碍。

本书开篇将讨论人们为何对作业成本管理越来越感兴趣(第1章);紧接着第2章将讨论如何构建作业成本管理成本分配网络,这种成本分配网络是对组织结构的模拟,并将最终成为组织中可重复使用的报告系统。

成本核算领域已经从单纯的产品和基本服务扩展到渠道、分销商和客户,这种扩展可以使人们计算和了解客户的利润贡献。第3章将探讨管理方法在利润管理领域的扩展。此外,互联网的应用带来了许多新的问题,尤其是供需力量对比关系从卖方向买方的转移,而且这种转移不可逆转。第4章将讨论作业成本管理在整个供应链业务伙伴间的应用,这种应用能够改善盈利状况,并消除不必要的成本。

作业成本管理计算系统的输出一般是其他系统的输入,第5章~第7章将讨论作业成本管理数据的一般用途和应用,包括平衡计分卡绩效考核系统、共享服务管理、未用产能管理、项目管理

以及质量管理。总之,利用作业成本管理提供的信息可以制定非常优秀的决策。

第8章将简要描述作业成本管理的最新应用,即作为成本预测工具。在这一章,我综合讲述了作业成本管理与约束理论下的产出会计法,还将说明作业成本管理是作业成本预算的基础,作业成本预算比今天深受“组织政治”影响的预算编制方法更为公平、有效。

第9章和第10章讲到了作业成本管理的神话和对作业成本管理的误解。第9章讲述了一种在数天内迅速实施作业成本管理的解决方案,即作业成本管理快速成型技术。与长时间实施作业成本管理相比,这种方法可以迅速地产生一些预期的结果。

第11章是对本书的总结,该章说明了管理会计向管理经济学的演变。促成这种转变的不是计算机的强大计算能力和作用,而是因为通过作业成本管理可以更好地理解成本习性的动态以及特征。

写作此书的目的是想促使管理会计业界人员将注意力集中在思想方面,而不是计算方面。此外,由于允许组织犯错的空间越来越小,所以我希望作业成本管理数据及其使用能够帮助人们和组织制定更好的决策,并在与组织战略相一致的前提下取得更好的绩效。

我将永远感谢我的妻子帕姆·托尔(Pam Tower),她使我在写作本书的一年中能够平衡工作与家庭间的各种冲突。

**加里·柯金斯(Gary Cokins)**

Garyfarms@aol.com



---

## 作者简介

---

加里·柯金斯 (Gary Cokins) 拥有注册生产与库存管理师资格认证 (CPIM), 也是高级成本管理与绩效改善系统方面国际公认的专家、演讲家和作家。他于 1971 年获得康奈尔大学 (Cornell University) 的工业工程/运营研究学士学位, 并于 1974 年获得西北大学 (Northwestern University) 凯洛格管理学院 (Kellogg School of Management) 的 MBA 学位。

加里·柯金斯的职业生涯开始于担任美国 FMC 公司的战略规划师, 他最初是该公司 Link-Belt 部门的财务会计师, 然后担当生产部门经理。在 FMC 公司的经历使他能够广泛接触成本信息、经营数据、绩效考评以及利润计量。1981 年, 加里·柯金斯供职于德勤会计师事务所 (Deloitte & Touche), 从而开始了他的管理咨询职业生涯。在这里, 他接受了伊莱·高德拉特 (Eli Goldratt) 和罗伯特·福克斯 (Robert Fox) 的培训, 开始接触约束理论 (TOC) 和最优化生产技术 (OPT)。随后, 加里·柯金斯任职于毕马威会计师事务所 (KPMG, 前身是 KPMG Peat Marwick, 1998 年更名为 KPMG), 他在该事务所实施了整合的业务系统, 并最终将重点放在包括作业成本法 (ABC) 在内的成本管理系统上。在毕马威会计师事务所期间, 他接受了哈佛商学院 (Harvard Business School) 的罗伯特·卡普兰教授 (Robert S. Kaplan) 和罗宾·库珀教授 (Robin Cooper) 关于作业成本法的培训。此外, 加里在 1991~1996 年担任电子数据系统公司 (Electronic Data Systems, EDS) 全球成本管理咨询服务部门的负责人。最近, 加里成为 ABC 技术公司 (ABC Technologies, [www.abctech.com](http://www.abctech.com)) 行业关系部的总监。

在学术方面, 加里是《作业成本管理初级读本》(An ABC Manager's Primer) 一书的第一作者, 该书由管理会计师协会 (IMA) 和国际高级制造商

协会(CAM-I)共同赞助出版;他的第二本书《作业成本管理实务》(Activity Based Cost Management: Making It Work)被哈佛商学院评为“作业成本法第一本书”。

此外,加里先生还为多个绩效管理委员会服务,如国际高级制造商协会(CAM-I)、美国生产与库存控制协会(APICS)、供应链委员会、物流管理委员会(CLM)、美国汽车组织(AIAG)、管理会计师协会(IMA)、理财服务管理信息协会(AMI/FS)、美国质量协会(ASQ)、制造工程师协会(SME)以及美国注册会计师协会(AICPA)等。同时,加里还是国际高级制造商协会(CAM-I)组织编写的《作业成本管理术语解释2001年版》(2001 Glossary of ABC/M Terms)的共同编者,也是《成本管理月刊》(Journal of Management)编辑顾问委员会成员。通过电子邮件:Garyfarms@aol.com可以与加里先生取得联系。

# 目 录

## 第 1 章

- 揭开作业成本管理(ABC/M)的面纱 ..... (1)
- 1.1 引 言 ..... (1)
- 1.2 如果 ABC/M 是问题的答案,那么问题又是什么呢? ..... (7)
- 1.3 成本管理系统的演化 ..... (27)

## 第 2 章

- 管理会计框架:分类法 ..... (33)
- 2.1 引 言 ..... (33)
- 2.2 部门 A 和部门 B 的培训练习 ..... (43)
- 2.3 扩展的 ABC/M 十字图表 ..... (47)
- 2.4 ABC/M 模型思想和设计的十大进展 ..... (58)
- 2.5 ABC/M 的弱点:程度问题 ..... (73)
- 2.6 使用作业成本法的属性 ..... (86)
- 2.7 局部与企业范围内的 ABC/M ..... (91)

## 第 3 章

- 公司所有的业务伙伴都非常有价值吗? ..... (98)
- 3.1 引 言 ..... (98)
- 3.2 并非所有的客户和供应商都相同 ..... (99)
- 3.3 提高利润陡峭曲线的 7 种选择 ..... (117)
- 3.4 目标成本法与分配成本法 ..... (124)
- 3.5 标准成本会计系统的衰落 ..... (127)
- 3.6 精益会计与更精益会计 ..... (139)

**第4章****互联网、电子商务、供应链管理和数字经济:ABC/M**

<b>适合哪个领域?</b> .....	(148)
4.1 引言 .....	(148)
4.2 供应链利润与成本核算:ABC/M 的拯救行动 .....	(156)
4.3 ABC/M 如何拯救客户关系管理工具 .....	(174)
4.4 使用 ABC/M 属性以增加收入 .....	(179)
4.5 模糊的价值追求 .....	(192)

**第5章****神圣的圣杯:产生正确行为的绩效计量系统** .....

5.1 引言 .....	(195)
5.2 ABC/M 和绩效指标加权计分卡 .....	(201)
5.3 价值增加的受益方是客户还是股东? .....	(208)

**第6章**

**ABC/M 的广泛应用** .....

6.1 ABC/M 如何成为共享服务的基础 .....	(223)
6.2 作业成本法与闲置产能管理之间的联系 .....	(234)
6.3 项目会计及工作订单会计与 ABC/M:进行选择还是混合? .....	(249)
6.4 ABC/M 对全面质量管理(TQM)质量成本的计量 .....	(260)

**第7章**

**ABC/M 与其他软件工具的结合** .....

7.1 引言 .....	(276)
--------------	-------

**第8章**

**预测成本法与预测会计法** .....

8.1 引言 .....	(282)
8.2 产出会计法和作业成本计划 .....	(291)

**第 9 章**

- 通过快速成型技术实施 ABC/M ..... (319)
- 9.1 引 言 ..... (319)
- 9.2 利用 ABC 数据进行 ABM ..... (335)

**第 10 章**

- 关于 ABC/M 和员工支持的普遍误解 ..... (339)
- 10.1 引 言 ..... (339)

**第 11 章**

- 成本管理系统的第五阶段:ABC/M 的未来 ..... (347)
- 11.1 学术界在多大程度上支持 ABC/M? ..... (347)
- 11.2 在组织中 ABC/M 的未来 ..... (349)
- 11.3 根据 ABC/M 估计投资回报 (ROI) ..... (352)
- 11.4 ABC/M 是一项组织行为变化管理工具 ..... (354)
- 附录 ..... (356)
- 索引 ..... (362)

## 第1章

# 揭开作业成本管理(ABC/M)的面纱

凡在小事上对真理持轻率态度的人,也不能委以重任。

——德国、瑞士和美国科学家阿尔伯特·爱因斯坦(Albert Einstein)①

### 1.1 引言

假设与三位朋友走进一家餐馆,你点了一个夹干酪和碎牛肉的三明治,而他们每人点了一份昂贵的牛排,当结账时,他们却说:“我们平均分担费用。”你会有什么感觉?

当会计人员毫无逻辑地将大笔的间接和辅助制造费用作为成本分摊给许多产品和服务时,提供这些产品或服务的部门也会有类似的感觉,因为这种方法几乎不能反映某些特定产品、服务或终端使用者与这些费用之间的相关关系。因此,这种处理不公平,而作业成本管理能更好地反映这种关系,因此能够更加公平地分摊账单。许多ABC/M的业界人士希望“分摊”这个词不再存在,因为基于公司以往的会计实践,“分摊”意味着对很多人的不公平,同时也意味着“分配不当”,因为结果通常都是这样。ABC/M的业界人士经常说,他们不是在“分摊”费用,而是在基于因果关系“归集和分配”费用。

此外,ABC/M的作用不是仅仅归集费用和成本,同时还提供了大量的可见事实,人们利用这些事实能够深入分析决策并预测决策的所有可能结果。许多经营人员尖刻地认为,会计人员只会核算那些容易核算的事项,而

① As quoted in George Selds, ed., *The Great Thoughts* (New York: Ballantine Books, 1985), P. 119.

不能核算重要的事项。过时、传统的会计方法妨碍了管理人员和员工了解更加相关的成本。

## ▶▶ ABC/M 项目小组的重要信息

- 2 ABC/M 项目小组将 ABC/M 作为改善方案或变更举措是一个错误,因为 ABC/M 只是一种达到目的的方法。如果将 ABC/M 作为改善方案,管理人员和员工就有可能将其视为一种短期行为。此外,ABC/M 使公司的经济状况以及资源费用的消耗情况变得更加清晰可见。但是,不管是否采用 ABC/M,资金都会源源不断地消耗在公司的资源中。

ABC/M 就像能使内科医生听到某人心脏跳动的听诊器,但是不管是否有听诊器的存在,病人的心脏都会跳动。类似地,不管是否存在 ABC/M,各个公司都在持续不断地通过业务活动消耗资源,从而转化为产出。

因为一个重要的原因,我对 ABC/M 有了深刻地了解。在 20 世纪 90 年代早期 ABC/M 受到认真关注时,管理咨询机构开始将 ABC/M 作为一种咨询服务加以出售。不幸地是,咨询师将 ABC/M 吹嘘成能够解决所有公司难题(或许也能够解决世界饥荒问题)的灵丹妙药,这就使管理人员的预期过高。如果咨询师没有解决客户要求他们解决的难题,一些客户就会将责任归于 ABC/M 不起作用。然而,ABC/M 能很好地发挥作用,只是一些咨询师没有充分掌握如何理解和使用这些数据,因为一些咨询师不知道如何设计和构建有效的 ABC/M 系统,当人们意识到利用 ABC/M 数据可以很好地理解、发现和制定决策时,其定位就更加准确,因此就能够在更长的时期内使用 ABC/M 并得到广泛地认可。

因此,通过减少人们认为 ABC/M 能够提供所有答案的错误认识,就可以控制对 ABC/M 的预期。此外,ABC/M 的作用是重新归集成本,而不是发现这些成本。ABC/M 数据能够提供答案,这里的关键词是“能够”,而不是提供所有的答案。我遇见过的一位总会计师将 ABC/M 称为最终答案生成器,他观察到了这样一种现象,即使用了 ABC/M 数据之后,员工和管理人员通常会产生这样的反应:“这些数据解释和说明了什么问题?”

组织有很多改善绩效的方案,全面质量管理(TQM)和业务流程再造(BPR)就是其中的两个。而且,这些术语有一个共同点:在日常经营过程中重视持续改善和追求卓越。许多这类方案都强调如下几点:

- 流程管理而不是资源管理。
- 消除浪费。
- 流程改善;为客户提供更加优秀、快速和便宜的服务。
- 赋予员工进行变革的权力。

贯穿所有这些改善方法的一条主线是:关注于为客户提供服务或产品的活动以及这些活动之间的关系。

ABC/M 数据可以增强这类流行绩效改善方案的效果,而且所有公司最终必将依靠 ABC/M 系统中某些表格的帮助有效地管理它们的事务。但是,没有理由大肆宣传或夸大 ABC/M 的作用。由于 ABC/M 信息的优点和效用,它会继续在全球获得广泛地认可。

## ▶▶ ABC/M 给公司带来的冲击

ABC/M 的成功实施 90% 依靠公司管理和行为的变更,10% 依靠的是数学计算方面的知识。不幸的是,大多数公司在最初实施 ABC/M 时将这两者的比例颠倒过来。这些公司花费太多的时间定义和构建 ABC/M 信息系统,而只用很少的时间思考一旦拥有了 ABC/M 数据之后公司可以做什么,因此这种本末倒置的做法是一个很大的问题。

这种实施方法对 ABC/M 的普及非常不利,因为当 ABC/M 系统达不到管理人员和员工的期望时,通常是由于最初的 ABC/M 系统设计过于完备。一般的初始 ABC/M 系统往往过于详尽,因此每一单位额外劳动投入所带来的收益会呈现递减趋势。一位管理人员在看到第一份 ABC/M 报告时的反应是:“我觉得自己像是一只小狗在看电视,我不明白看的是什么。”通过 ABC/M,实施小组只需要付出很少的努力,就可以在很短的时间内产生成果。

一些管理人员和员工获得新的 ABC/M 数据时,会感受到公司所遭受的冲击。因此,迅速取得 ABC/M 的成果就非常重要。也就是说,意识到 ABC/M 带来哪些有用信息非常重要。

人们初次接触 ABC/M 数据时,会看到一些以前从未见到过的东西,而其中有一些可能是不好的东西。例如,某位产品经理多年以来一直认为其产品或服务在公司中的盈利能力最强,但是当使用 ABC/M 更加合理地完成了对实际费用的归集时,该产品经理的产品或服务的盈利能力可能就比



传统平均成本法核算的盈利能力要低,甚至有可能不盈利。因此,这位经理可能不太乐意看见这个信息或报告这个信息的人员。此外,不要低估管理人员和员工对 ABC/M 数据所可能产生的抵制。

此时,有一条重要的教训:负责地对待 ABC/M 数据。而且,ABC/M 不是会计人员的“警棍”,而是整个公司的管理信息系统。因此,ABC/M 所提供的信息不是有意地使某人难看,也不应该用来惩罚任何人。在很多情况下,没有人真正了解他们的真实成本是多少。因此,虽然很多人可能已经在怀疑现行的费用和成本分配方法是一种错误的核算方法,但是他们不知道正确的计算方法会揭示什么,而 ABC/M 最终使管理人员和员工有了了解成本真相的可能。然而,获得数据与使用数据并不是一回事。因此,当利用 ABC/M 数据进行管理和制定决策时,需要进行更加细致和深入的思考。

一般而言,所有的真理都会经历三个阶段:

1. 被认为荒谬可笑。
2. 遭到强烈反对。
3. 被接受,成为人所共知的东西。

无论是对待 ABC/M 这套方法本身,还是对 ABC/M 系统所生成的数据,都请记住以下的告诫:由于人们害怕太多变化所带来的不确定性,实施 ABC/M 的阻力在所难免。具有讽刺意味的是,虽然 ABC/M 会向人们揭示真实成本,但是直到披露了 ABC/M 数据时,人们还不能确认 ABC/M 数据以及如何利用这些数据。

总之,即使存在 ABC/M 模型,也不要期望 ABC/M 能够自动发挥作用,因此如何使用数据是必须逾越的一道障碍。

## ▶▶ 制造费用正在取代直接成本

公司中的直接人工是指完成产品和距离客户最近的重复性劳动的一线员工。然而,其他为数众多的非一线员工每天、每周也要进行经常性的劳动,这些员工的工作在某种程度上具有高度的可重复性,如银行出纳的工作。图 1.1 包含了直接人工费用和任何公司成本结构中都有其他两种费用:直接材料费用和制造费用。

大多数公司一直以来都是利用成本率和标准成本来监控和核算从事经