

管理者终身学习  
且学·且思·且行

# 成本与效益

## Cost and Effect

Using Integrated Cost Systems to  
Drive Profitability and Performance

罗伯特·S·卡普兰 (Robert S. Kaplan)  
罗宾·库珀 (Robin Cooper) 著  
刘俊勇 等 译



# 成本与效益

## Cost and Effect

Using Integrated Cost Systems to  
Drive Profitability and Performance

罗伯特·S·卡普兰 (Robert S. Kaplan)

罗宾·库珀 (Robin Cooper) 著

刘俊勇 等 译

图书在版编目 (CIP) 数据

成本与效益/卡普兰, 库珀著; 刘俊勇等译. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 7  
(管理者终身学习)  
ISBN 978-7-300-18683-2

I. ①成… II. ①卡…②库…③刘… III ①企业管理-成本管理 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 125018 号



管理者终身学习

成本与效益

罗伯特·S·卡普兰 著

罗宾·库珀

刘俊勇等 译

Chengben yu Xiaoyi

---

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511770 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京东君印刷有限公司

规 格 175 mm×250 mm 16 开本

版 次 2014 年 7 月第 1 版

印 张 17.5 插页 2

印 次 2014 年 7 月第 1 次印刷

字 数 302 000

定 价 46.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前一段时间我应邀到一家企业就作业成本法进行交流，该企业的总经理十分好学，在过去5年里，几乎读遍了管理大师德鲁克的所有著作，但是他始终没有找到将大师思想落地的方法。去年当他接触了哈佛商学院卡普兰教授的平衡计分卡和作业成本法理论后，认为这才是将德鲁克思想落地的最佳方法，因此，从去年开始在公司内引入平衡计分卡。在平衡计分卡的实施过程中，他和团队发现，要将创造价值的内部业务流程层面深化和细化，必须从作业成本法的角度梳理流程和作业。与作业成本法相结合，也是卡普兰先生本人推荐的平衡计分卡战略举措之一。如果说平衡计分卡是从全面的角度衡量和管理企业绩效，那么作业成本法侧重于从成本角度衡量和管理企业绩效。

自2008年金融危机以来，中国经济开始从高速增长阶段进入中速增长阶段，许多企业不但关注外部市场机会带来的“开源”效应，而且开始关注提升内部成本管理水平获得的“节流”效应。《成本与效益》一书对于当下的中国企业可以说来得适逢其时。卡普兰和库珀将作业成本法、作业成本管理、持续改善成本法、目标成本法以及非财务绩效指标等创新性成本管理方法进行了有机结合，从战略和运营两个角度为企业寻找成本降低途径进而提升管理水平给出了理论和实践框架。本书不仅关注产品、客户、细分市场、作业、流程等多维度的精确成本计算，更关注这些成本信息在战略管理和日常运营管理中的应用。这种应用分为运营作业成本管理和战略作业成本管理两个相辅相成的领域。运营作业成本管理包括那些能够提高效率、降低成本、提高资产利用率的活动，是指那些要求正确地做事的活动。战略作业成本管理要求做正确的事，通过改变作业需求，提高盈利能力。显而易见，运营和战略决策并不是相互排斥的。当一个企业既能够以较少的资源完成既定数量的作业，同时又能将作业组合转向有利可图的生产流程、产品、服务和客户时，便能使收益最大化。

本书作者提出了四阶段的成本管理发展框架。第一阶段成本管理系统的优点是不完善、无法满足内外部需求；第二阶段系统的特点是对外财务导向；第三阶段系统的特点是与业务结合，即作业成本法；第四阶段系统的特点是基于信息化

整合多个系统满足各种内外部要求。基于此框架，目前绝大多数中国企业的成本系统正在从第二阶段向第三阶段发展。由此可见，通过新型成本管理技术和方法提升企业效益的空间还很大。

本书共分为 15 章。第 1 章至第 5 章阐述了成本管理发展历程及前三个阶段，第 6 章和第 7 章阐述了作业成本法原理，第 8 章阐述了运营作业成本管理，第 9 章至第 11 章阐述了战略作业成本管理，第 12 章至第 13 章是作业成本法的拓展应用，第 14 章和第 15 章阐述了第四阶段的成本管理系统。

基于本书的基本框架和相关成本理论，本人开发了行动学习式的战略成本管理课程，在过去几年为多家大型企业集团的管理团队进行培训，学员反映之好出乎我的意料，许多总经理对作业成本法大有相见恨晚的感觉。我认为这其中的缘由是，作业成本法不只告诉了管理者成本计算的结果，而且为管理者进行战略和运营改善提供了有用的决策信息。作业成本管理系统是一套可操作的学习型成本管理系统。

本书不仅适合企业的高层管理者、中层管理者阅读，也适合战略管理、运营管理、财务管理、成本管理的专业人士阅读。建议读者将本书与卡普兰的《平衡计分卡》、《战略地图》两本书结合起来阅读和应用。此外，本书也适合作为工商管理硕士（MBA）、会计专业硕士（MPAcc）等专业学位研究生的学习参考资料。

本书的翻译由刘俊勇全面负责，参加各章翻译和校对的有中央财经大学会计专业硕士李中奎、朱金领、张姝娴、杨颂，学术型会计学研究生黄彦，最后由刘俊勇负责译校。

本书涉及的知识不仅包括成本、会计，还包括战略管理、运营管理、采购管理、客户管理、产品组合和定价、产能管理、信息系统。囿于知识和能力所限，本书的翻译难免有诸多不足，欢迎读者不吝赐教。

我的联系邮箱为：13911909589@139.com。

刘俊勇  
于北京太阳园

本书是讲述成本和绩效管理系统如何提高企业盈利性和绩效的实用指南，适合管理层使用。以一种综合而全面的方式将我们过去 15 年来为企业开发的现代成本管理方法整合在一起。管理者可能听说过诸如作业成本法（activity-based costing, ABC）、作业成本管理（activity-based management, ABM）、持续改善成本法（kaizen costing）、目标成本法（target costing）以及非财务绩效指标（nonfinancial performance measures）等创新性成本管理方法，但是这些革新性的观点是如何融合在一起的？它们之间是互为替代还是互为补充？它们和现行的财务系统是否兼容？抑或企业是否不得不将现行的系统替换为一个新的整合系统？本书将为这些问题提供明确的答案。

我们使用两个重要的概念：第一，作业成本的精确计量；第二，通过持续和非持续的改进实现成本降低。这些概念使得财务功能从对历史事项的被动报告者转变为未来事项的主动影响者。本书阐述了从反馈性成本管理到前馈性成本管理的概念性飞跃。通过这种途径，成本与绩效衡量体系与战略制定和执行以及运营改善整合到了一起。

今天很多企业以极高的价格安装了新的企业级系统（enterprise-wide systems, EWS，也称为企业资源计划系统，enterprise resource planning, ERP）。企业级系统的使用提出了关于现代成本管理的两个关键问题：

1. 企业级系统能够轻松提供关于作业、流程、产品以及顾客成本的准确信息吗？这些信息目前只能通过以独立个人计算机为基础的作业成本系统提供。
2. 企业级系统能自动提供管理者和员工用以改善现在和未来运营的相关的、及时的信息吗？

两个问题的答案都是“不”！只有管理者理解了作业成本法和绩效改进的基本概念后，他们才能充分利用新系统的成本管理潜力。

我们写这本书是为了帮助管理者从成本管理理论的最新发展和新的企业级系统的应用中有所收获，其中大部分的收获在不使用 EWS 时就能够获得。因此，没有企业级综合财务系统的公司依然能够通过书中的新观点取得大部分的收获，但

为了发挥现代成本管理的全部潜力，公司可能需要将不同来源的信息整合起来，而这种信息整合只能由 EWS 完成。

本书围绕一个四阶段成本模型的演进来组织。我们描述了很多公司避免了第一阶段的弊端，在这一阶段成本系统甚至不能胜任例行的定期财务报告。然而，这些仍然处在第二阶段的公司，其成本和绩效信息仅来自于编制定期财务报告的系统。我们提倡公司通过转向第三阶段来开始它们的征程，在这一阶段中它们开发了定制的、独立的方法，与正式的财务系统分离，以衡量企业成本（采用 ABC 方法）并向员工提供相关的、及时的绩效衡量指标反馈。

我们最初的关于作业成本法和绩效衡量的著作出版于 20 世纪 80 年代中期。从那时开始，我们提出了几个重要的观点以增强成本管理系统的能力。即使在今天，许多新的 ABC 系统的应用也无法融入这些更新的观点和概念，尤其是企业产能的关键作用。结果是大多数使用者仅仅利用了现代成本管理潜在好处的一小部分，很少有公司开发融合了前馈和反馈技术的整合成本管理系统。

本书讲述了先进的 ABC 系统的全面功能。书中清晰地表明了 ABC 系统并不受制于企业类型，也不仅仅用于计量和管理制造业企业的产品成本。书中提供了关于公司如何在多种作业基础管理中应用 ABC 信息：推动流程改进；管理产品多样化；在订购、定价、分销中增强客户关系；管理供应商关系以获得低成本而不仅仅是低价格；影响未来的产品设计、服务和客户关系。我们说明了现代成本管理应该如何应用于制造和服务业企业，并横跨整个企业作业的全部价值链。本书还包含了作业成本管理系统帮助其他企业改进创新的很多实例，比如重新设计、约束理论、目标成本法、经济增加值。

除了解释如何从作业成本系统中获得更大的价值外，我们还阐述了处于第三阶段的公司如何使用财务信息直接向一线员工提供反馈，以支持他们持续改进的作业。

我们不采用清单的方式来描述实施整合成本管理系统的十个简易步骤，相反，我们提供作业成本法和绩效衡量的概念基础，同时告诉管理者如何按照新的成本系统所产生的信息采取行动并获得收益。

第三阶段系统的收获，从 ABM 和财务反馈到员工，对所有公司都适用。以上手段都可以通过在计算机硬件和软件上的极小花费来实施。我们希望本书能鼓励公司通过将现行的成本和绩效衡量系统提升到使用定制、独立系统所提供的高效平台上开始转向现代成本管理。

我们并没有停留在从现行系统向第三阶段系统转变的进程，我们的第二个主

要目的是阐述公司能够向第四阶段迈进：在这一阶段中，成本和绩效衡量被整合进企业报告和管理流程的核心结构中。这种整合使得成本管理和绩效衡量能够以前馈的模式发挥作用。现在的主要目标是推动未来绩效的改进，而不是对过去绩效的反馈。目标成本法和持续改进成本法在这次向前馈导向的转变中发挥了作用。

信息技术的发展为企业提供了把成本和绩效衡量整合在一起，严密设计出满足管理者需要的一套系统的机会。除非管理者真正理解新的成本和绩效衡量系统的能力和局限性，否则从整合系统中获得好处不一定能完全实现。没有这些理解，管理者可能以为他们已经获得了一个现代的、整合的成本管理系统，但其实他们只会把从旧的第二阶段的成本系统中带来的过时思想重新注入一个新的（而且昂贵得多的）信息技术平台。

本书说明了如何将 ABC 概念融入公司的企业报告和管理流程中，诸如预算、转移定价以及今天所做的关于未来产品、服务、运营和客户的决策所带来的财务后果的假设分析。大多数财务系统甚至先进的 ABC 系统仍然在报告历史，它们也许比以前的财务系统报告得更准确和及时，但仍然只是提供一个关于企业历史轨迹的精彩描述而不是帮助高层管理团队寻找一个新的、盈利性更强的通往未来之路。例如，许多管理者仍然把大部分企业费用视为固定的，我们将说明在企业的作业基础预算过程中如何把明显的固定成本转换为变动成本。如果管理者想要改变所谓的固定成本，他们必须在预算过程中涉及关于决策的成本结果的预测信息，他们必须能够模拟其他备选决策产生的成本后果，然后制定当前决策，并提供新的资源去执行这些决策。企业只有将更准确的成本信息融入其预算和资源分配过程中，才能实现这些信息所带来的全部好处。企业级系统使作业基础预算成为一种现实可能。

我们从基础开始，这些观点将以一种整合的、积累式的方式演进——每一章的内容都建立在前面给出的概念之上。对现行成本系统提出批评的读者可以略读第 3 章，了解了 ABC 系统基本原理的读者可以略读第 6 章。

各章的思想都利用实践中的案例予以阐述，其中的许多例子都在我们的哈佛商学院案例研究中有相当详细的印证，这在全书中都有介绍。有兴趣的读者可以从哈佛商学院出版社直接订阅这些案例以获得关于这些研究的更多信息。

在形成本书思想的过程中，我们明显地从许多北美、欧洲和日本的与我们合作长达 15 年以上的个人和组织中受益。数十份案例研究来自一些愿意介绍其实施新成本管理系统经验的创新型公司，这需要成百上千人的合作，我们从他们每个人那里都学到了东西，在此向他们能让我们研究他们的经验而表示感谢，恕不一



一列举。

我们还得到了哈佛商学院和克莱门特研究生院的支持。共同的教学任务和大量的社会调研与案例研究相结合，使我们既能够从实践中学习，又改进了实践。

我们从有经验的专业人士的评论中获益匪浅，他们是：毕马威会计师事务所的 Ralph Canter，我们一直与他保持着共同学习交流的关系；霍夫曼-罗氏有限公司的高级财务经理 Erwin Schneider 博士；格敏尼咨询公司（Gemini Consulting）伦敦办公室的 Aimeé Hampson。我们还要感谢学术同仁，哈佛大学的 Srikant Datar 教授和田纳西大学的 Jim Reeve 教授。他们阅读了本书的初稿，给出了重要的改进建议。

哈佛商学院出版社主任 Carol Franco 在整个项目中提供了热情的支持和深刻的见解。执行编辑 Barbara Roth 在书中图表和文字做了改动的情况下，仍使项目按计划完成。Kent Lineback 和我们的策划编辑 Alice Fugate 在如何凸显全书的要点方面，给了我们新颖的提示。文字编辑 Natalie Greenberg 完成了一贯专业的工作。对以上所有这些人和幕后的同事，我们表示感谢。

罗伯特·S·卡普兰  
于马萨诸塞州波士顿  
罗宾·库珀  
于佐治亚州亚特兰大

## 教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（[www.rdjg.com.cn](http://www.rdjg.com.cn)）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，82501704

传 真：010-62515732，62514775                      电子邮箱：[rdcbjsjg@crup.com.cn](mailto:rdcbjsjg@crup.com.cn)

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓名	<input type="checkbox"/> 先生 <input type="checkbox"/> 女士		职 称		
座机/手机			电子邮箱		
通讯地址			邮 编		
任教学校			所在院系		
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

第 1 章 成本和绩效管理系统简介 .....	1
一个成本系统不够用 .....	1
第 2 章 设计成本和绩效衡量系统的四阶段模型 .....	9
第一阶段系统：不能胜任提供财务报告的工作 .....	10
第二阶段系统：由财务报告驱动 .....	11
第三阶段系统：客户定制的、与管理相关的独立系统 .....	14
第四阶段系统：整合的成本管理和财务报告系统 .....	17
第 3 章 第二阶段系统：标准成本和弹性预算系统 .....	22
历史 .....	22
弹性预算和标准成本系统 .....	23
美国标准成本系统 .....	24
用于计量产品成本的标准成本/弹性预算系统的局限 .....	26
标准成本/弹性预算系统在反馈和学习上的局限 .....	27
小结 .....	31
附录：GPK 成本系统 .....	32
第 4 章 用于学习和改进的第三阶段系统：更新和补充标准成本系统 .....	37
为运营控制而加强标准成本系统 .....	37
非财务指标的作用 .....	39
质量指标和时效性指标足够吗 .....	42
小结 .....	45
第 5 章 用于学习和改进的第三阶段系统：持续改善成本系统和准利润中心 .....	47
中心 .....	47
持续改善成本系统 .....	47
用于持续改进的美国系统 .....	50
准利润中心 .....	53
日本准利润中心 .....	59

作为用于学习和改进的第三阶段系统的持续改善成本法和准利润中心法·····	61
小结·····	64
<b>第6章 作业成本法介绍·····</b>	<b>66</b>
为什么使用 ABC 系统? 钢笔工厂·····	67
ABC 系统的基础·····	69
作业成本法: 这个值吗·····	80
在哪里应用作业成本系统·····	81
ABC: 精确性与计量成本之间的权衡·····	82
使用作业成本系统进行财务报告·····	84
小结·····	85
附录: 作业成本法的作业和流程词典·····	86
<b>第7章 计量资源产能成本·····</b>	<b>91</b>
与历史相关的 ABC 系统·····	91
为什么要用历史成本来估算 ABC 模型·····	92
基于预算成本的 ABC 系统·····	93
计量资源产能成本·····	95
作业成本法的基本方程式·····	96
关于作业成本法的困惑·····	97
约束性资源和弹性资源·····	98
从 ABC 资源使用模型到资源供应决策·····	101
计量产能·····	102
闲置产能成本的分摊·····	105
ABC 与约束理论·····	106
小结·····	109
<b>第8章 作业成本管理: 运营中的应用·····</b>	<b>112</b>
ABC: 企业成本功能·····	113
运营 ABM·····	114
小结·····	127
附录: 增值作业与非增值作业·····	127
<b>第9章 战略作业成本管理: 产品组合与定价·····</b>	<b>132</b>
ABC 产品收益率: 鲸鱼曲线·····	133
与产品相关的行动·····	136

小结 .....	147
<b>第 10 章 战略作业成本管理：客户</b> .....	150
销售、营销、分销和管理费用：固定、变动还是“超级变动” .....	150
客户基础的战略作业成本管理：康泰尔案例 .....	152
隐性成本客户和隐性利润客户 .....	156
管理高（低）服务成本客户 .....	159
分销和零售的服务成本 .....	162
管理无收益的客户 .....	163
炒掉客户 .....	164
小结 .....	165
<b>第 11 章 战略作业成本管理：供应商关系与产品开发</b> .....	168
供应商关系 .....	169
选择低成本而非低价格的供应商 .....	171
供应商维持成本 .....	173
产品设计和工艺 .....	174
产品设计的作业成本管理 .....	177
选择产品设计的作业成本动因：精确性和行为影响 .....	178
作业成本法和目标成本法 .....	180
产品设计和开发的作业分析 .....	181
小结 .....	184
附录：目标成本法 .....	184
<b>第 12 章 服务行业中的作业成本法</b> .....	189
竞争环境的改变 .....	191
服务型公司：计算产品和服务成本的复杂环境 .....	191
服务型公司对产品成本和顾客成本的需求 .....	193
案例研究：合资银行 .....	198
案例研究：电信公司 .....	202
案例研究：政府机构 .....	203
小结 .....	207
<b>第 13 章 扩展作业成本系统</b> .....	210
业务和公司层面的费用分配 .....	211
品牌、生产线及销售渠道支持性费用的分配 .....	215

区分主要作业和辅助作业 .....	218
资产分配：整合作业成本法和经济增加值 .....	219
生命周期成本和盈利能力的衡量 .....	224
小结 .....	226
<b>第 14 章 第四阶段系统：整合作业成本法与企业级系统 .....</b>	<b>229</b>
系统整合面临的挑战 .....	229
由第二阶段直接跃到第四阶段的失败尝试 .....	230
作业成本法与运营学习和改进系统的差异 .....	236
作业成本法和定期报告 .....	238
作业成本法和财务报告 .....	240
可替换资源 .....	241
第四阶段：整合作业成本法与运营学习和改进系统 .....	244
小结 .....	246
<b>第 15 章 第四阶段使用作业成本法编制预算和制定转移定价 .....</b>	<b>249</b>
作业基础预算法的作用 .....	249
作业基础预算法编制流程 .....	250
作业基础预算法的运用 .....	256
作业基础管理和预算如何导致变动成本 .....	257
假设分析 .....	258
转移定价 .....	260
结论 .....	263

# 成本和绩效管理系统简介

20 世纪 70 年代中期以来，由全球竞争和技术创新引发的商业环境变化，导致企业在财务和非财务信息领域不同凡响的创新。新的环境要求更多相关的成本与绩效信息，涉及企业的业务、流程、产品、服务和客户。领先的企业正在使用增强的成本系统来做以下工作：

- 设计既满足客户期望又能经过生产和销售而盈利的产品和服务；
- 揭示需要在质量、效率和速度上持续或非持续改进（再造）的地方；
- 在一线员工的学习和持续改进活动中帮助他们；
- 指导产品组合与投资决策；
- 选择供应商；
- 与客户在价格、产品特征、质量、送货和服务等方面谈判；
- 构建基于目标市场和细分客户的高效分销和服务流程。

然而，很多公司并没有从增强的成本系统中获得这些竞争优势，它们的管理者仍依靠来自简单技术时代设计出的成本系统的信息。那时的竞争是地域性的，而不是全球化的；是以标准化为特点的，而不是为客户定制的产品和服务；那时速度、质量和绩效对于成功也没有现在重要。这些管理者没有及时相关的信息去指导他们改进运营活动，也没有准确有效的信息去制定关于流程、产品、服务和客户的战略。

## 一个成本系统不够用

公司需要成本系统来执行三个主要功能：

- 为财务报告评估存货和计量已售商品的成本；
- 计量作业、产品、服务和客户的成本；
- 向管理者和运营人员提供关于流程效率的经济反馈。

第一个功能是由企业外部支持者的需要驱动的，包括投资者、贷款人、监管者和税务机构。执行外部财务报告功能的程序是由无数规则和章程规定的，这些规则和章程是由税务机构、政府机构、私人标准制定机构和公共会计协会建立的。第二和第三个功能来自内部管理者理解和改进企业运营的经济因素的需要。管理者需要准确、及时的成本信息，以便制定战略决策和改善运营。

过去，很多公司试图用单一的成本系统去实现这三项不同的功能。<sup>[1]</sup>在产品和流程变化范围有限的环境中——在那里卓越的制造流程并非成功的关键——一个单一的成本系统也许就足够了，然而，现在不可能了。传统的、标准的成本管理对于编制财务报告效果仍然很好，甚至在今天，有些公司仍在使用极其简单的直接人工/间接费用成本系统，也许它只用一个单一的比率，尽管运营工厂流程繁多，可能既包括手工装配，又有高度自动化的机械工作。间接费用可能达到直接人工成本的5~10倍，而审计师、监管方和税务机构对于把间接费用分摊到产品上的简单综合成本系统十分赞同。由于审计师更关注方法上各年度的一致性，而不是在单个成本中心或产品层次上成本的准确性，公司便得到了无保留的审计意见。外部使用者并不关心一个公司的简单标准成本系统是否报告了实际上在每个单一成本上的扭曲成本，只要报告上的存货数字加起来大致正确即可。

然而，这种把间接费用分摊到产品上的综合方法给经理人提供了粗劣的信息。<sup>[2]</sup>很多企业的资源，特别是那些用于市场营销、销售和分销的资源，根本没有分摊到成本对象上，因为这类成本在财务报告中是“无法存货化的”。虽然这些资源确实帮助一个企业实现了单个客户、渠道和市场的需求，财务系统却没有把这些成本分摊到使用对象上。这样的计算既非必要，也不是财务报告目标所允许的。

很多企业都认识到了这种把工厂日常费用分摊到库存价值上的系统的主观随意性，它们已经转而使用直接成本系统以便于管理决策。直接成本系统在计算产品、服务和客户的成本时完全忽略了间接成本，它们只把材料和直接人工成本分摊到单个产品上。如果那些被忽略的间接和辅助成本只是整个成本的一小部分，或者如果像直接成本法倡导者所声明的，它们是“固定的”成本，那么直接成本方法无疑是一个好方法，但是企业知道间接和辅助成本不仅不是固定的，甚至变



动很大。对于很多企业来讲，这些成本是“超级变动成本”，它们正在以比生产量或销售量更快的速率增长，而且直接成本法能理所当然地不与以下经营活动带来的日益增长的线下项目费用（毛利）相联系，包括：市场营销、销售、分销、产品开发和顾客、渠道与分支机构日常行政管理的支持。

### 作业成本系统

随着竞争的加剧以及竞争的基础不再是直接人工和机器的高效使用，管理者需要的关于流程、产品和顾客的成本的准确信息，已经超越了他们可以从用于对外财务报告的系统中所获得的信息。作业成本系统（activity-based costing, ABC）出现在 20 世纪 80 年代中期，以满足获得关于个别产品、服务、客户和渠道资源需求的准确成本信息的需要。<sup>[3]</sup> ABC 系统使得间接的和辅助的费用能够首先被转移到作业和流程中，然后转移给产品、服务和顾客。ABC 系统给了管理者一个更清晰的关于运营性经济因素的画面。

从 ABC 系统中得到的更清晰的画面自然导致了作业成本管理（activity-based management, ABM）：使用作业成本信息，能够在沟通更好的基础上采取一系列行动。ABM 使得企业能够用更少的资源实现产出，也就是说，企业以较低的总成本获得了同样的成果。ABM 通过两个互补的应用实现了它的目标：运营 ABM 和战略 ABM（见图 1—1）。<sup>[4]</sup>

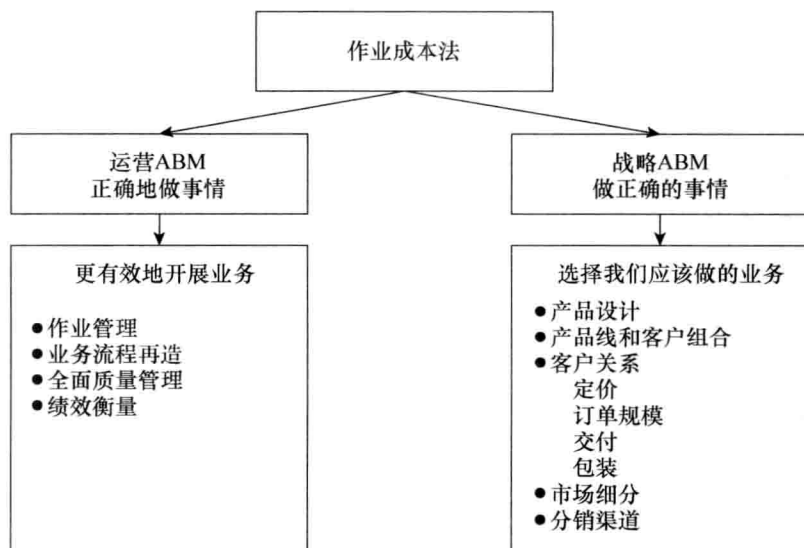


图 1—1 使用 ABM 进行运营改善和战略决策

运营 ABM——正确地做事情——发挥了提高效率、降低成本和提高资产使用效率的作用。通过缩短机器停运时间、改善甚至完全消除有缺陷作业或流程以及