

第 二 版
Second Edition

中译本

The Design of Cost Management Systems
Text and Cases

成本管理系统设计 教程与案例

〔美〕

罗宾·库珀
罗伯特·S. 卡普兰 著

王立彦 高 展
卢景琦 孟晓静 译

Robin Cooper
Robert S. Kaplan

Sunyo Translation Series in Accounting Classics

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

Prentice
Hall

三友会计
名著译丛

【三友会计名著译丛】

成本管理系统设计 教程与案例

(第二版)

(美)罗宾·库珀

(德鲁克管理研究院)

(美)罗伯特·S. 卡普兰

(哈佛商学院)

著

王立彦
卢景琦

高展
孟晓静 译

(北京大学)

东北财经大学出版社
大连

© 东北财经大学出版社 2003

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理系统设计：教程与案例 / (美) 库珀 (Cooper, R.) 等著；王立彦等译. 大连：东北财经大学出版社，2003.3

(三友会计名著译丛)

书名原文：The Design of Cost Management Systems

ISBN 7-81084-136-X

I. 成… II. ①库… ②王… III. 成本管理 - 系统设计 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 049134 号

辽宁省版权局著作权合同登记号：图字 06 - 2001 - 180 号

Robin Cooper, Robert S. Kaplan: The Design of Cost Management Systems: Text and Cases, Second Edition

Original English edition copyright © 1999 by Prentice Hall, ISBN 0-13-570417-0

Simplified Chinese translation edition copyright © 2003 by Dongbei University of Finance & Economics Press

All rights reserved.

本书简体中文版由东北财经大学出版社在中国境内独家出版、发行，未经出版者书面许可，任何人均不得复制、抄袭或节录本书的任何部分。

版权所有，侵权必究。

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址：http://www.dufep.com.cn

读者信箱：chbooks @ online.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸：180mm × 230mm

字数：786 千字

印张：40

2003 年 3 月第 1 版

2003 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑：张旭凤

责任校对：那 欣 尹秀英 刘铁兰

封面设计：冀贵收

版式设计：刘瑞东

定价：58.00 元

【三友会计名著译丛编审委员会】

顾 问：

谷 祺（东北财经大学会计学院教授，博士生导师）

常 勋（厦门大学会计系教授）

Katherine Schipper（美国财务会计准则委员会委员，杜克大学教授，博士，美国会计学会前会长）

委 员（以姓氏笔划为序）：

马君梅（台湾东吴大学商学院院长，教授）

文 硕（纵横商务管理研究院院长，教授）

王立彦（北京大学光华管理学院会计系教授，博士，博士生导师）

王光远（福建省审计厅副厅长，厦门大学管理学院会计系教授，博士，博士生导师）

冯淑萍（财政部部长助理，中国会计准则委员会秘书长，教授）

刘永泽（东北财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师）

刘志远（南开大学国际商学院副院长，会计系主任，教授，博士，博士生导师）

刘明辉（东北财经大学津桥商学院院长，教授，博士，博士生导师）

孙 铮（上海财经大学副校长，教授，博士，博士生导师）

宋献中（暨南大学管理学院副院长，会计系主任，教授，博士，博士生导师）

李志文（美国杜兰大学商学院讲座教授兼副院长，清华大学教授，博士，博士生导师）

李 爽（中国注册会计师协会顾问，中央财经大学教授，博士生导师）

张为国（中国证监会首席会计师，上海财经大学教授，博士，博士生导师）

张文贤（复旦大学管理学院教授，博士生导师）

张龙平（中南财经政法大学会计学院副院长，教授，博士，博士生导师）

张先治（东北财经大学会计学院副院长，教授，博士，博士生导师）

张俊瑞（西安交通大学会计学院副院长，教授，博士）

何顺文（香港中文大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师）

汤谷良（北京工商大学会计学院院长，教授，博士）

陆正飞（北京大学光华管理学院会计系主任，教授，博士，博士生导师）

陈信元（上海财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师）
陈 敏（国家会计学院教授，博士，天津财经学院会计系博士生导师）
陈毓圭（中国注册会计师协会秘书长，中国中青年财务成本研究会会长，博士，
财政部财科所博士生导师）
周守华（中国会计学会副秘书长，教授，博士，博士生导师）
罗 飞（中南财经政法大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师）
郑振兴（美国休斯敦大学教授，博士）
林美花（台湾政治大学会计系教授，博士）
夏冬林（清华大学经济管理学院会计系教授，博士，博士生导师）
秦荣生（国家会计学院副院长，教授，博士，博士生导师）
徐林倩丽（香港城市大学会计系主任，教授，博士）
黄世忠（厦门大学会计系教授，博士）
蔡 春（西南财经大学会计学院院长，教授，博士）
蔡扬宗（台湾大学管理学院会计系教授，博士）
韩季瀛（北美华人会计教授会会长，香港大学商学院教授，博士）
薛云奎（中国会计教授会秘书长，上海国家会计学院副院长，教授，博士，
博士生导师）
魏明海（中山大学管理学院院长，教授，博士，博士生导师）
戴德明（中国人民大学会计系主任，教授，博士，博士生导师）

【作者简介】

罗宾·库珀 1972年在英国曼彻斯特大学获得化学专业学士，1977年和1982年先后在美国哈佛大学获得工商管理硕士学位和管理学博士学位。1998年作为访问教授加入 Emory 大学商学院，此前在克莱门特研究院（Claremont Graduate University）管理研究中心任教。同时，他还是曼彻斯特大学管理学院的荣誉访问教授，并在哈佛商学院任教。

库珀教授 1990 年获得美国会计学会会计教育创新奖，1991 年和 1993 年两次获得美国会计学会管理会计部杰出贡献奖。

库珀教授的专长研究领域是成本管理系统设计、日本企业成本管理制度以及作业成本管理。

罗伯特·S. 卡普兰 早年先后毕业于麻省理工学院和康奈尔大学，获得电力工程专业学士、硕士、运筹学专业博士学位。以后在卡内基—梅隆大学任教，并在 1977—1983 年期间担任工业管理研究生院院长。1984 年转到哈佛商学院担任会计学教授。1994 年获得德国斯图加特大学荣誉博士学位。

卡普兰教授的研究和教学集中于新成本与绩效衡量系统，他的主要成果是作业成本法和平衡记分卡。他曾经发表或与他人合作发表了百篇论文和十部著作。1988 年获得美国会计学会颁发的杰出教育奖；1994 年获得英国特许管理会计师协会颁发的会计职业杰出贡献奖。

卡普兰教授在北美和欧洲多家世界级大公司担任业绩和成本管理系统设计方面的高级顾问。

【主译者简介】

王立彦，博士，注册会计师，北京大学光华管理学院会计系教授，北大国际会计与财务研究中心主任，《经济科学》（学术双月刊）副主编。1974年中学毕业，先后为农场下乡知青和机车厂铸造工人。1977年底参加高考，1978年春季起进入高校学习，先后获得经济学学士（山西财经学院）、硕士（四川财经学院）和博士（北京大学）学位，1985年起在北京大学任教。研究领域主要集中在管理会计与控制，会计职业道德与责任，环境成本管理和环境业绩等。曾经和正在主持多项国家社会科学基金、国家教育基金、国家自然科学基金课题。1996—1997年作为大学访问学者赴英国，在欧美多次参加国际学术会议并发表论文。2000年2月—4月作为访问学者赴香港进行合作研究。2001年8月—12月作为访问教授赴美国加州曼隆商学院，为美国学生讲授会计专题及中国上市公司财务报告解析。2002年2月—5月赴美国华盛顿世界资源研究所，就环境会计和业绩专题进行访问研究工作。

1998年受聘为企业管理专业博士生导师。博士生研究方向：会计与财务管理。

【译者前言】

从事成本控制和管理会计教学的学者，一定都会对罗伯特·S. 卡普兰教授和罗宾·库珀教授钦佩有加。最近二十年来成本控制和管理会计领域的重要革新，大都与他们紧密联系在一起 [最为著名的就是作业成本法 (ABC)、作业成本管理 (ABM) 以及平衡记分卡制 (Balanced Scorecard)]。这些研究成果既对企业管理实践产生了深刻影响，也大大改变了管理会计教科书的框架结构和内容。

在美国, Prentice Hall 推出了一套以卡普兰教授冠名并作为顾问编辑的管理会计系列丛书。该丛书目前包含 4 本书: (1) *Management Accounting*, 著者为 Atkinson/Banker/Kaplan/Young; (2) *The Design of Cost Management Systems*, 著者为 Cooper/Kaplan; (3) *Management Control Systems*, 著者为 Merchant; (4) *Advanced Management Accounting*, 著者为 Kaplan/Atkinson。在中国, 该系列丛书之第三本和第四本已经分别由机械工业出版社和东北财经大学出版社出版译本, 第一本将由北京大学出版社出版译本, 本书则是该系列丛书之第二本, 由罗伯特·S. 卡普兰教授与罗宾·库珀教授合著。

本书翻译工作由王立彦主持, 高展协助。具体分工是, 高展翻译第 1、2、10 章, 卢景琦负责第 3、4、6、11 章, 孟晓静负责第 5、7、8、9 章, 最后由王立彦统稿。翻译不当之处, 敬请读者指出。

感谢东北财经大学出版社对本书付梓的支持。

译者

2002 年夏于北京大学燕园

【前言】

在过去的 15 年里，发生了一场在成本管理领域的革新。首先，20 世纪 80 年代出现了作业成本法（Activity-based costing, ABC），并正在取代从 20 世纪初起就没有实质性改变的传统标准成本制度。其次，作业成本管理（Activity-based management, ABM）——采用作业成本信息所进行的经营改善和战略性活动——和其他成本管理技术，如全面质量管理和目标成本制相结合，在横向（沿价值链）和纵向（沿产品生命周期）方面提供了减少成本的新途径。同时，衡量和刺激改善业绩的非财务性措施也开始浮出了水面。本书正反映了从后向成本管理转变为前向成本管理的概念性飞跃，并由此引出进行战略性成本管理的有效程序。

本书全面介绍了在成本和业绩管理中的各种创新。读者将不仅学到各种概念，更重要的是，将会学到如何把这些概念整合起来，使得企业可以在保持或提高赢利的同时减少成本。这个整合过程强调两个重要概念：第一，作业成本的精确计量；第二，通过持续或间断的改进来减少成本。作为这一过程的组织者，公司财务系统的作用已经从被动地计量过去变为积极地影响未来。这种改变使得成本和业绩衡量系统被广泛用于战略规整和实施以及改善经营中。

我们认为成本管理系统的三个主要功能是：

1. 为了财务报告的目的而计量产品销售成本和存货成本；
2. 估计各项作业、产品、服务和客户的成本；
3. 向员工和生产作业人员提供与他们相关的工序是否有效率的经济性反馈。

我们采用一个四阶段的成本系统革新模型，从这三个功能来分析成本管理系统变化。我们首先介绍第一阶段的成本系统。它们无法很好地执行这三个职能中任何一个。然后介绍第二阶段的成本系统。它们能有效地执行第一个职能——财务报告，但不能执行其他两个管理性职能。接着介绍第三阶段的成本系统。它们由多个并立系统组成，每个系统都能有效地执行其中一个职能。最后介绍第四阶段的成本系统。其中，新的企业资源计划（enterprise resource planning, ERP）系统把第三阶段成本系统中分立的子系统整合进了一个能执行所有这三个主要功能的单一系统。此外，我们还介绍了在预算和转移支付过程中如何使用作业成本系统。这些高端应用需要作业成本系统和组织中的其他系统进行密集的信息交换以至于只有第四阶段的基于企业资源计划的成本系统才能胜任。

在本书中，各章首先介绍本章的主题和一般原则——它们将会在研究本章

的案例时遇到。各章中的案例都采自实际企业或机构，能反映出不同成本系统的特点。这些案例揭示了成本系统设计将会如何决定管理层获得的诸如产品成本、生产过程、客户、供应商和其他组织单位的各类信息。在第二版中新增了 50 多个新案例。

本书主要用作课堂教学。我们相信 MBA 和本科生通过学习每章中的案例可以循序渐进地学习那些概念。和本书相辅相成的另一本书《成本和影响：使用整合的成本系统来提高赢利和业绩》（波士顿，哈佛商学院出版社，1998）是为高级经理和从事实务的人所写的，包含有更为启发性的案例和透彻的分析。对高级经理课程而言，学生可以把两本书结合起来：阅读《成本和影响》一书正文的同时，分析本书中的代表性案例。

即使在课堂外，从事实务工作的人，如财务经理、经营经理、管理会计师、咨询师等，也能从本书的第二版受益。成本管理领域中的创新进行得既迅速又及时，以至于本书中的案例是目前可以找到的介绍这些新兴的概念如何在实际中应用的最全面的资料。那些仔细学习案例的实务工作者将会从本书中得到启发，从而发现自己组织中现有系统失败的原因和进行创新的机会。

本书中所选择的案例，覆盖了从第一阶段的成本系统——它在仅仅 20 年前还是让人吃惊地普遍——到最近才出现的第四阶段成本系统的整个过程。其中，第 1 章介绍了成本和业绩衡量的概念，并列出了成本系统发展的四个阶段。这一章中的案例都针对第一阶段和第二阶段成本系统的不足，因为它们都不能同时执行成本衡量系统的三个主要功能。还有些案例中有第三阶段成本系统的雏形。

第 2 章里，我们将更详尽地研究传统成本系统在执行管理性职能时固有的局限性。从这里开始，我们能发现新兴的成本系统如何向公司的经营改进和战略决策提供更为及时、精确和相关的信息。本章案例所反映的第二阶段的成本系统虽然能为财务报告精确计量存货和销售产品的成本，但却几乎不能发挥成本管理系统的另两个作用。本章最后的两个案例描述了标准成本制如何更加及时和有针对性的对费用起到反馈作用。

第 3 章介绍了日本和美国公司如何使用新的财务和非财务衡量体系来推动员工学习和提高业绩。此外，该章还介绍了那些持续创新的日本和美国公司使用全面成本管理和虚拟利润中心等方式来实现持续改进。

第 4—9 章全面介绍了作业成本法和作业成本管理。第 4 章讲述了作业成本法的基础。案例中大多数是在作业成本法发展初期建立的相对简单的系统。第 5 章讲述了产能成本的综合计量，并阐明了作业成本法如何能从基于历史数据的系统转变为面向未来的系统。案例中讨论了闲置产能的各种情况。其中有些是传统成本制下的情况，而另外一些是与作业成本法有关的情况，包括限制理论下作业成本法的整合。

第 6 章及其案例讨论了作业成本管理。它包括经营性作业成本管理和战略性作业成本管理。经营性作业成本管理是管理者在改善作业或工序效率时使用作业成本法进行决策。战略性作业成本管理则主要针对产品定价和产品组合。除了介绍作业成本法在管理方面的用途，本章的案例还包括了在实际组织中实施作业成本系统时出现的各种情况。它们使得

学习过程变得更为生动和有吸引力。第7章把作业成本法和作业成本管理从企业扩展到了包括客户和供应商关系。学生将会学习企业如何使用作业成本信息进行更有效地价值管理和供应链管理。第8章讨论了企业如何在产品设计和开发过程中卓有成效地使用作业成本信息。该章案例介绍了产品工程师如何使用目标成本和作业成本信息进行更合理的产品设计和开发决策。第9章把作业成本法的讨论扩展到了非制造部门，如银行和医院。第9章的后半部分证实了目前在经营控制和作业成本系统中的最新进展。

第10章提出本书的最终目标。它描述了成本和业绩衡量系统的发展前景：二者紧密地结合在一起从而为内部管理和外部报告提供更合理和更及时的信息。本章的案例阐释了在第四阶段成本系统的原则尚未被完全理解之前这类整合过程中的风险。这些案例有助于确定在进行这类成本系统设计时所需考虑的因素。

基于上面提到的前景，第11章讨论组织制定未来的费用和资源供应预算时，如何以作业成本系统作为理性分析的基础。此外，它还探讨了转移定价中作业成本法的应用。由于第四阶段的成本系统刚刚出现，我们还没有案例来显示其应用。

在成书过程中，我们需要感谢很多北美、欧洲和日本的个人和组织。我们已经与其中的一些组织合作了十五年之久。能在书中呈现那些案例的真实面目是我们的荣幸。那些愿和大家共享它们创新成本管理系统中的经验的公司案例，需要几百人的合作。从每一个这样的案例中，我们都能学到很多。我们将不在这里一一列示那些公司，而是对他们允许我们研究其经验来充实这个研究一并致以感谢。

我们也从哈佛商学院和克莱门特研究院得到了支持。教学任务、广泛的实地考察以及案例研究三者的结合，使得我们不仅能从实践中学习，还能影响实践。为了感谢这种支持，我们通过本书和世界范围的同行、学生和实务工作者分享这些知识。我们也十分感谢哈佛商学院出版社及其总裁 Carol Franco 先生允许我们从《成本和影响：使用整合的成本系统来提高赢利和业绩》（波士顿，哈佛商学院出版社，1998）一书中摘录部分内容，以充实本书的第二版。

哈佛商学院的 Jenica Flores 在成书过程中给了我们管理方面的帮助。我们感谢 V. G. Narayanan 教授允许使用他最新的三个案例。PrenticeHall 的 P. J. Boardman 一直鼓励我们在本书的第二版里使用我们的最新成果；编辑 Annie Todd 给我们以协作并推动工作进展；Susan Rifkin 一直关注成书的质量和速度。纽约州立大学（State University of New York）Geneseo 分校的 William D. J. Cotton、纽约州立大学（State University of New York）Buffalo 分校的 Susan S. Hamlen、伯明翰杨大学（Brigham Young University）的 Monte R. Swain 和加利福尼亚州立大学（California State University）Hayward 分校的 Y. Robert Lin 对本书的审阅使我们获益匪浅。

总而言之，本书提供了对成本和管理系统设计中正在逐步成形的原则的最新的和全面的描述。我们发现，在学完本书后，学生和高级经理们能在重构他们组织中的成本管理系统时发挥领导作用。因而，我们相信本书是实用的。但是，本书并不是那种可以简单跟从的菜谱。学生必须掌握成本管理系统的重点的设计原则，并学会如何在确认他们所在公司

的竞争性环境、产品和客户组合、工序和信息技术以及组织情况的前提下，按照成本效益原则来明智地应用这些原则。

罗宾·库珀

于亚特兰大

罗伯特·S. 卡普兰

于波士顿

【目 录】

作者简介
主译者简介
译者前言
前言

第 1 章	成本和业绩管理系统	1
1.1	第一阶段：不完善的财务报告系统	2
1.2	第二阶段：财务报告导向的系统	3
1.3	第三阶段：开发客户化的与管理相关的单立系统	4
1.4	第四阶段：整合的成本管理和财务报告系统	5
1.5	小结	6
	案 例	8
	案例 1—1 Bridgeton 工业汽车配件和装配厂	8
	案例 1—2 Colorscope 公司	12
	案例 1—3 联合太平洋 (A)	25
	案例 1—4 联合太平洋 (B)	40
	案例 1—5 Brookwood 医疗中心 (A)：一个成本有效的 健康保健系统	50
	案例 1—6 印第安纳波利斯：市政服务业中的作业 成本系统 (A)	56
第 2 章	传统的两阶段成本系统： 把资源消耗联系到成本中心和标的	67
2.1	直接成本分摊	67
2.2	间接成本分摊	68
2.3	数 例	69
2.4	两阶段图	70
2.5	标准成本的局限：用于产品成本核算的弹性预算 系 统	73
2.6	传统成本的局限：反馈和学习系统	74
2.7	小 结	75
	案 例	76
	案例 2—1 Seligram 公司：电子检验业务	76
	案例 2—2 小松公司 (B)：利润规划和产品成本核算	82

案例 2—3	Mayers Tap 公司 (A)	90
案例 2—4	Mayers Tap 公司 (B)	95
案例 2—5	Mayers Tap 公司 (C)	102
案例 2—6	Mueller Lehmkuhl 有限责任公司	103
案例 2—7	三菱 Kasei 公司: 产品线成本系统	113
案例 2—8	数字通信公司: 编码设备分部	124
案例 2—9	Metabo 公司	134
案例 2—10	Peoria 引擎厂 (A): 节选	143
第 3 章	第三阶段: 学习与改进制度	155
3.1	非财务指标的作用	155
3.2	持续改进的财务信息	158
3.3	Kaizen 成本制度	158
3.4	虚拟利润中心	159
案例		161
案例 3—1	Romeo 发动机厂 (节略)	161
案例 3—2	Analog 设备公司: 半生命周期系统	170
案例 3—3	西铁城手表有限公司: 成熟产品的成本节约	186
案例 3—4	住友电子有限公司: Kaizen 方案	193
案例 3—5	得克萨斯伊斯特曼公司	203
案例 3—6	Higashimaru 酱油有限公司 (A): 价格控制体系	216
案例 3—7	奥林巴斯光学仪器有限公司 (B): 职能组管理	226
第 4 章	作业成本法: 绪论	236
4.1	为什么要应用作业成本系统: 一个钢笔制造厂的例子	236
4.2	作业成本系统的基本原理	238
4.3	作业成本系统的设计	239
4.4	作业成本系统应用于何处	244
4.5	作业成本系统: 准确性和成本的权衡	244
4.6	小结	245
案例		246
案例 4—1	Classic 钢笔公司	246
案例 4—2	Western 透析诊所 (作业成本法与医疗)	249
案例 4—3	西门子电动机厂 (A) (节略)	253

	案例 4—4 John Deere 元件厂 (A) (节略)	257
	案例 4—5 John Deere 元件厂 (B)	274
第 5 章	对资源能力成本进行度量	285
	5.1 对资源能力成本进行度量	286
	5.2 作业成本法基本等式	287
	5.3 约束性资源和弹性资源	288
	5.4 从一种作业成本法资源应用模型到资源供应决策	290
	5.5 过剩生产能力成本的分配	291
	5.6 小结	291
	案 例	293
	案例 5—1 Micro Devices 分部	293
	案例 5—2 Hogan 包装公司	302
	案例 5—3 Insteel 金属线产品公司: 在安德鲁斯分厂运用的 作业成本管理	302
	案例 5—4 Lehigh 钢铁厂	309
第 6 章	制造企业的经营性和战略性作业成本管理	322
	6.1 ABC: 组织的成本函数	323
	6.2 经营性 ABM	323
	6.3 经营性 ABM: 总结	326
	6.4 战略性 ABM: 产品结构和定价	326
	6.5 ABC 产品赢利性: 鲸鱼曲线	327
	6.6 与产品相关的措施	329
	6.7 小结	330
	案 例	331
	案例 6—1 Schrader Bellows (A)	331
	案例 6—2 Schrader Bellows (B)	339
	案例 6—3 Schrader Bellows (D—1)	347
	案例 6—4 Schrader Bellows (E)	349
	案例 6—5 Stream 国际公司的作业成本管理	357
	案例 6—6 马克斯韦尔器具控制公司	373

第 7 章	针对客户和供货商的战略作业成本管理	391
7.1	销售、营销、分销和管理费用：固定、变动成本 还是“超变动成本”	391
7.2	客户成本确定法	393
7.3	与供应商的关系	396
7.4	供应商持续成本	398
7.5	业务级和公司级费用的分配	398
7.6	品牌、生产线和渠道支持费用的分配	399
7.7	小结	403
	案例	404
	案例 7—1 Kanthal (A)	404
	案例 7—2 皮尔斯伯里公司：客户驱动再设计	414
	案例 7—3 Seneca 食品公司	430
	案例 7—4 Winchell 照明设施公司 (A)	432
	案例 7—5 Winchell 照明设施公司 (B)	447
第 8 章	战略作业成本管理：产品开发	456
8.1	为产品设计选择作业成本动因：精确性与影响行为	457
8.2	目标成本制	458
8.3	度量生命周期成本和赢利能力	462
8.4	小结	463
	案例	464
	案例 8—1 惠普：Roseville 网络分部	464
	案例 8—2 Tektronix：便携式仪器分部 (A)	472
	案例 8—3 尼桑汽车制造有限公司：目标成本系统	482
	案例 8—4 奥林巴斯光学仪器有限公司 (A)：对短生命周期 产品的成本管理	495
	案例 8—5 Euclid 工程公司	506
第 9 章	作业成本法在服务行业中的应用	523
9.1	竞争环境的改变	524
9.2	产品/服务成本的复杂性	525
9.3	服务型企业对产品和客户成本的需求	527
9.4	小结	529

	案例	531
	案例 9—1 St.Catherine of Alexandria 医疗中心	531
	案例 9—2 合作银行	539
	案例 9—3 制造商汉诺威公司：客户赢利能力报告	555
第 10 章	第四阶段：整合的成本系统	570
	10.1 对系统整合的挑战	570
	10.2 作业成本系统与经营性学习和改善系统的区别	572
	10.3 作业成本系统和财务报告	573
	10.4 互换性资源	573
	10.5 第四阶段：整合的作业成本系统与经营性学习和改善系统	574
	10.6 小结	576
	10.7 互换性资源成本核算的数字练习	576
	案例	578
	案例 10—1 Shionogi 有限公司：产品和 Kaizen 成本系统	578
	案例 10—2 惠普：Queensferry 电信分部	589
	案例 10—3 美国电话电报 Paradyne 公司	596
第 11 章	第四阶段：运用作业成本法编制预算及转移定价	609
	11.1 为什么运用 ABB	609
	11.2 变动分析	615
	11.3 转移定价	616
	11.4 小结	617