

PEARSON

成本管理系统设计

理论与案例

THE DESIGN OF COST MANAGEMENT SYSTEMS
TEXT AND CASES

2E

第2版

会计学精选教材译丛

[美] 罗宾·库珀 (Robin Cooper) 著
罗伯特·S. 卡普兰 (Robert S. Kaplan)

王立彦 高展 卢景琦 孟晓静 译



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

成本管理系统设计

理论与案例

THE DESIGN OF COST MANAGEMENT SYSTEMS
TEXT AND CASES 2E

会计学精选教材译丛

[美] 罗宾·库珀 (Robin Cooper) 著
罗伯特·S. 卡普兰 (Robert S. Kaplan)

王立彦 高展 卢景琦 孟晓静 译

第2版



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

著作权合同登记号 图字:01-2012-3934

图书在版编目(CIP)数据

成本管理系统设计:理论与案例/(美)库珀(Cooper, R.), (美)卡普兰(Kaplan, R. S.)著;王立彦等译. —2版. —北京:北京大学出版社, 2015. 11

(会计学精选教材译丛)

ISBN 978-7-301-25296-3

I. ①成… II. ①库…②卡…③王… III. ①成本管理—系统设计—高等学校—教材
IV. ①F275.3

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第001229号

Authorized translation from the English language edition, entitled THE DESIGN OF COST MANAGEMENT SYSTEMS: TEXT AND CASES, 2E, 9780135704172 by ROBIN COOPER; ROBERT S. KAPLAN, published by Pearson Education, Inc., Copyright © 1999 by Prentice-Hall, Inc.

All rights reserved. No part of this book may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopying, recording or by any information storage retrieval system, without permission from Pearson Education, Inc.

本书原版书名为《成本管理系统设计:理论与案例》(第2版),作者罗宾·库珀、罗伯特·S.卡普兰,书号9780135704172,由培生教育出版集团1999年出版。

CHINESE SIMPLIFIED language edition published by PEARSON EDUCATION ASIA LTD., and PEKING UNIVERSITY PRESS Copyright © 2015.

本书简体中文版由北京大学出版社和培生教育亚洲有限公司2015年出版发行。

书 名	成本管理系统设计:理论与案例(第2版) CHENGBEN GUANLI XITONG SHEJI: LILUN YU ANLI
著作责任者	[美]罗宾·库珀(Robin Cooper) 罗伯特·S.卡普兰(Robert S. Kaplan)著 王立彦 高 展 卢景琦 孟晓静 译
责任编辑	刘誉阳
标准书号	ISBN 978-7-301-25296-3
出版发行	北京大学出版社
地 址	北京市海淀区成府路205号 100871
网 址	http://www.pup.cn
电子信箱	em@pup.cn QQ: 552063295
新浪微博	@北京大学出版社 @北京大学出版社经管图书
电 话	邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926
印 刷 者	北京大学印刷厂
经 销 者	新华书店 730毫米×980毫米 16开本 26印张 607千字 2015年11月第1版 2015年11月第1次印刷
印 数	0001—4000册
定 价	65.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱:fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

出版者序

作为一家致力于出版和传承经典、与国际接轨的大学出版社，北京大学出版社历来重视国际经典教材，尤其是经管类经典教材的引进和出版。自 2003 年起，我们与圣智、培生、麦格劳-希尔、约翰-威利等国际著名教育出版机构合作，精选并引进了一大批经济管理类的国际优秀教材。其中，很多图书已经改版多次，得到了广大读者的认可和好评，成为国内市面上的经典。例如，我们引进的世界上最流行的经济学教科书——曼昆的《经济学原理》，已经成为国内最受欢迎、使用面最广的经济学经典教材。

呈现在您面前的这套“引进版精选教材”，是主要面向国内经济管理类专业本科生、研究生的教材系列。经过多年的沉淀和累积、吐故和纳新，本丛书在各方面正逐步趋于完善：在学科范围上，扩展为“经济学精选教材”“金融学精选教材”“国际商务精选教材”“管理学精选教材”“会计学精选教材”“营销学精选教材”“人力资源管理精选教材”七个子系列；在课程类型上，基本涵盖了经管类各专业的主修课程，并延伸到不少国内缺乏教材的前沿和分支领域；即便针对同一门课程，也有多本教材入选，或难易程度不同，或理论和实践各有侧重，从而为师生提供了更多的选择。同时，我们在出版形式上也进行了一些探索和创新。例如，为了满足国内双语教学的需要，我们改变了影印版图书之前的单纯影印形式，而是在此基础上，由资深授课教师根据该课程的重点，添加重要术语和重要结论的中文注释，使之成为双语注释版。此次，我们更新了丛书的封面和开本，将其以全新的面貌呈现给广大读者。希望这些内容和形式上的改进，能够为教师授课和学生学习提供便利。

在本丛书的出版过程中，我们得到了国际教育出版机构同行们在版权方面的协助和教辅材料方面的支持。国内诸多著名高校的专家学者、一线教师，更是在繁重

的教学和科研任务之余，为我们承担了图书的推荐、评审和翻译工作；正是每一位推荐者和评审者的国际化视野和专业眼光，帮助我们书海拾慧，汇集了各学科的前沿和经典；正是每一位译者的全心投入和细致校译，保证了经典内容的准确传达和最佳呈现。此外，来自广大读者的反馈既是对我们莫大的肯定和鼓舞，也总能让我们找到提升的空间。本丛书凝聚了上述各方的心血和智慧，在此，谨对他们的热忱帮助和卓越贡献深表谢意！

“千淘万漉虽辛苦，吹尽狂沙始到金。”在图书市场竞争日趋激烈的今天，北京大学出版社始终秉承“教材优先，学术为本”的宗旨，把精品教材的建设作为一项长期的事业。尽管其中会有探索，有坚持，有舍弃，但我们深信，经典必将长远传承，并历久弥新。我们的事业也需要您的热情参与！在此，诚邀各位专家学者和一线教师为我们推荐优秀的经济管理图书(em@pup.cn)，并期待来自广大读者的批评和建议。您的需要始终是我们为之努力的目标方向，您的支持是激励我们不断前行的动力源泉！让我们共同引进经典，传播智慧，为提升中国经济管理教育的国际化水平做出贡献！

北京大学出版社
经济与管理图书事业部

译者序

2014年中国财政部发布《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，标志着管理会计体系在中央政府层面得到了主管部门的重视。

众所周知，会计就其功能而言分为两个部分：一是“External reporting accounting”（对外报告会计），二是“Internal reporting accounting”（内部报告会计）。以财务报表为核心的财务报告对外公布后，由外部通用规则和监管部门监督，会计人员必须用心编制。而为内部人员提供的“管理报告”，则相对容易忽略。

企业的财务最高主管CFO，必须思考一个问题：除财务报告之外，他们还能管理层提供哪些更有效的信息，帮助企业获得更大的价值？对于这个问题，会计教育和研究都着力不够，如今正是改进的时刻。

管理会计今天在中国能否真正获得实质性大发展，取决于管理会计自身。正所谓外因是变化的条件，内因是变化的根据。会计界必须深刻反思管理会计多年来不温不火的现实，以期得到更为系统的认识。

从事管理会计、成本管理与控制的教学研究学者，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。最近几十年成本控制和会计领域的重要革新，大都与他们的引领密切相关（最为著名的就是作业成本制(ABC)、作业基础管理(ABM)，以及平衡记分卡制(Balanced Scorecard)）。他们的学术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架构和内容。

在美国，Prentice-Hall出版社曾经推出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“The Robert S. Kaplan Series in Management Accounting, Robert S. Kaplan, Consulting Editor.”该丛书目前包含4本书：(1) *Management Accounting*，作者为Atkinson/Banker/Kaplan/Young；(2) *The Design of Cost Management Systems*，作者为Cooper/Kaplan；(3) *Management Control Systems*，作者为Merchant；(4) *Advanced Management Accounting*，作者为Kaplan/Atkinson。

在中国，该系列丛书分别由机械工业出版社、东北财经大学出版社、北京大学出版社等出版过译本。

本书是该系列丛书的第二本，由卡普兰教授与罗宾·库珀教授合著。我们在十几年前将其翻译后介绍给国内会计界同行。

在当前管理会计得到各方面高度重视的背景下，感谢北京大学出版社对本书的再次重视，并提出修订建议、付梓出版支持。译者对全书内容进行了重新审核，并加以适当简化。我们希望和相信，这本书的再次出版能够对当前的管理会计体系建设、管理会计实践创新发展，提供相当的参考价值。

本书的翻译工作由王立彦主持，高展协助，参与翻译的还有卢景琦、孟晓静，最后由王立彦统稿。翻译中存在的不当之处，敬请读者指出。

王立彦

2015年10月于北京大学

前言

过去的 15 年里，在成本管理领域发生了一场革新。首先，20 世纪 80 年代出现了作业成本制，它正在取代从 20 世纪初起就没有实质性改变的传统标准成本制度。其次，作业基础管理——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水面。本书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。读者不仅能学到各种概念，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盈利的同时减少成本。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包括进规范和实施战略及经营改进这一大过程中。

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演进模型，从上述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。这些系统不能很好地执行这三个功能中任何一个。其次介绍第二阶段的成本系统。它们能有效地执行第一个功能——财务报告，但不能执行其他两个管理性功能。再次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功能。最后介绍第四阶段的成本系统。其中，新的企业资源计划系统把第三阶段成本系统中分立的子系统整合进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基础管理。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如此密集的信息交换，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，各章开始首先介绍此章的主题和一般原则，这些内容将在研究案例

时遇到。各章中的案例都来自实际企业或机构，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如产品成本、生产流程、客户、供应商和其他组织单位的各类信息。第二版比第一版更新了 50% 的案例。

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重要概念。与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盈利和业绩》（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，包含更有启发性的案例和透彻的分析。对 MBA 课程而言，由于课程有限，学生可以把两本书结合起来：阅读《成本和影响》一书的同时，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、生产经理、管理会计师、咨询师等，都能从本书中获益。那些仔细学习案例的实务工作者将从本书得到启发，从而发现他们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，覆盖了从第一阶段成本系统到第四阶段成本系统的整个过程。

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。此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。此章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功能时固有的缺陷。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性决策提供更为及时、精确和相关的信息。此章案例所反映的第二阶段成本系统虽然能为财务报告目的精确地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功能。

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。此外还介绍了那些持续创新的日本和美国公司如何使用全面成本管理和虚设利润中心等方式来实现持续改进。

第 4 章到第 9 章全面介绍了作业成本制和作业基础管理。第 4 章讲述了作业成本制的基础。案例中讲的是在作业成本制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，并展示了作业成本制如何从基于历史数据的系统转变为面向未来的系统。案例中讨论了过剩产能的各种情况，其中有些是传统成本制下的情况，而另外一些与作业成本制有关，包括限制理论下作业成本制的整合。

第 6 章讨论了作业基础管理，它包括经营性作业基础管理和战略性作业基础管理。经营性作业基础管理是管理者在改善作业或工序效率时使用作业成本制进行决策。战略性作业基础管理则主要针对产品定价和产品组合。除了介绍作业成本制在管理方面的用途，此章的案例还包括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 章把作业成本制和作业基础管理从企业扩展到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以更有效地进行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。其中的案例表现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章把作业成本制的讨论扩展到非制造部门，如银行和医院。

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：两者紧密地结合在一起为内部管理和外部报告提供更合理和及时的信息。此章的案例显示了此第四阶段成本系统的原则被完全理解以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章讨论了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制的应用。

在成书过程中时，我们需要感谢很多北美、欧洲和日本的个人与组织。其中的一些与我们已经合作15年之久。能在书中呈现那些案例的真实情况是我们的荣幸。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，而是对它们允许我们研究其经验来充实这本书而一并致以感谢。

我们也从哈佛商学院和克莱蒙特大学得到了支持。教学任务与广泛的实地考察和案例研究结合起来，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，我们通过本书与世界范围的同行、学生和实务工作者分享知识。我们也十分感谢哈佛商学院出版社及其总裁 Carol Franco 允许我们从《成本和影响：使用整合的成本系统来提高盈利和业绩》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 教授允许使用他的三个案例。Prentice-Hall 出版社的 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 Geneseo 分校的 William D. J. Cotton、纽约州立大学 Buffalo 分校的 Susan S. Hamlen、杨百翰大学的 Monte R. Swain 和加利福尼亚州立大学 Hayward 分校的 Y. Robert Lin 对本书的审阅意见让我们获益匪浅。

总而言之，本书提供了对成本和管理系统设计中原则的全面描述。我们发现，在学完本书后，学生和高级经理们能在重构他们所在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设计原则，并学会如何在确认其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，按照成本效益原则明智地应用这些原则。

罗宾·库珀
罗伯特·S. 卡普兰



北京培生信息中心
北京东城区北三环东路 36 号
北京环球贸易中心 D 座 1208 室
邮政编码: 100013
电话: (8610)57355175
传真: (8610)58257961

北京大学出版社
经济与管理图书事业部
北京市海淀区成府路 205 号 100871
联系人: 徐冰 张燕
电话: 010-62767312 / 62767348
传真: 010-62556201
Q Q: 552063295

尊敬的老师:

您好!

为了确保您及时有效地申请教辅资源,请您务必完整填写如下教辅申请表,加盖学院的公章后传真给我们,我们将会为您开通属于您个人的唯一账号以供您下载与教材配套的教师资源。

请填写所需教辅的开课信息:

采用教材				☐ 中文版 ☐ 英文版 ☐ 双语版
作 者		出版社		
版 次		ISBN		
课程时间	始于 年 月 日	学生人数		
	止于 年 月 日	学生年级	☐ 专科 ☐ 本科 1/2 年级 ☐ 研究生 ☐ 本科 3/4 年级	

请填写您的个人信息:

学 校			
院系/专业			
姓 名		职 称	☐ 助教 ☐ 讲师 ☐ 副教授 ☐ 教授
通信地址/邮编			
手 机		电 话	
传 真			
official email (eg:XXX@crup.edu.cn)		email (eg:XXX@163.com)	
是否愿意接受我们定期的新书讯息通知: ☐ 是 ☐ 否			

系 / 系主任: _____ (签字)

(系 / 院办公室章)

____年____月____日

Please send this form to: em@pup.cn 或 Service.CN@pearson.com
Website: www.pearsonhighered.com/educator

目 录

第 1 章 成本和业绩管理系统 1

第一阶段的系统：不完善的财务报告 2

第二阶段的系统：财务报告导向 3

第三阶段的系统：开发个性化、与管理
相关、独立 4

第四阶段的系统：整合的成本管理和
财务报告 5

小结 6

第 2 章 传统的两阶段成本系统：把资源消耗与成本中心和标的联系起来 46

直接成本分摊 46

间接成本分摊 47

计算题 48

两阶段图 50

标准成本、用于产品成本核算的弹性预算
系统的局限 53

传统反馈和学习成本系统的局限 53

小结 54

第 3 章 第三阶段：学习与改进制度 94

非财务指标的作用 94

持续改进的财务信息 96

Kaizen 成本制度 97

虚拟利润中心 98

第 4 章 作业成本法：绪论 146

为什么是作业成本法体系：一家钢笔

制造厂的例子 146

作业成本系统的基本原理 148

作业成本系统的设计 149

作业成本系统应用于何处 154

作业成本系统：在准确和成本之间的折中 154

小结 155

第 5 章 对资源能力成本进行度量 166

对产能资源成本进行度量 167

作业成本法基本等式 168

约束性资源和弹性资源 169

从一种作业成本法资源应用模型到资源
供应决策 171

过剩生产能力成本的分配 172

小结 173

第 6 章 制造企业的经营性和战略性作业基础管理 189

作业成本法：组织的成本函数 190

经营性 ABM 190

经营性 ABM：总结 193

战略性 ABM：产品集和定价 193

作业成本制度下产品的盈利性：鲸鱼曲线 194

与产品相关的措施 196

小结 197

**第 7 章 针对客户和供应商的战略性
作业基础管理 240**

销售、营销、分销和管理费用：固定成本、变动成本还是“超变动成本” 240
客户成本确定法 242
与供应商的关系 245
供应商支持成本 247
业务级和公司级费用的分配 247
品牌、生产线和渠道支持费用的分配 248
小结 252

**第 8 章 战略性作业基础管理：
产品开发 276**

为产品设计选择作业成本动因：精确性与影响行为 277
目标成本制 278
度量生命周期成本和盈利能力 282
小结 283

**第 9 章 作业成本法在服务行业中的
应用 314**

竞争环境的改变 315

产品/服务成本的复杂性 316
服务型企业对产品和客户成本的需求 318
小结 320

**第 10 章 第四阶段：整合的成本
系统 358**

对系统整合的挑战 358
作业成本系统与经营性学习和改善系统的区别 360
作业成本系统和财务报告 361
互换性资源 361
第四阶段：整合的作业成本系统与经营性学习和改善系统 362
小结 364

互换性资源成本核算的数字练习 364

**第 11 章 第四阶段：运用作业成本法
编制预算及转移定价 394**

为什么运用 ABB 394
变动分析 400
转移定价 401
小结 402

第 1 章

成本和业绩管理系统

企业的成本系统有三个主要功能:首先,对制造业企业来说,成本系统把每一期的生产成本分配到产品上去,使得生产成本可以在已销售的产品和库存产品之间得到分摊。这是用于财务报告的。其次,成本系统向员工和生产人员提供关于生产工序的效率和成本控制情况的反馈信息。最后,成本信息可以用来估计作业、产品、服务和客户的成本。

成本系统的财务报告功能主要是为了满足组织外部“支持者”的需要,如投资者、债权人、监管机构和税务机关等。税务机关、政府部门、非政府性准则制定者和注册会计师团体等建立了一整套规则来规范这类外部报告。此外,内部管理者为了提高企业盈利水平而进行组织战略决策和生产作业改进时,需要更加精确和及时的成本信息,这就产生了成本系统的另外两个功能。管理者需要明确的成本信息来进行战略决策,如:

- (1) 设计既能符合客户要求,又能以一定的利润水平来生产和销售的产品和服务。
- (2) 进行产品组合决策和投资决策。
- (3) 供应商选择。
- (4) 与客户进行有关价格、产品特性、质量、配送及客户服务等方面的谈判。
- (5) 针对目标市场和目标客户群设置高效有用的分销和客户服务程序。

管理者还可能需要精确、及时的信息以进行生产作业改进,如:

- (1) 持续或间歇性的质量、效率和速度的改进。
- (2) 支持一线员工进行学习或持续改进的活动。

过去,很多企业都想用单一成本系统来执行所有这些功能(如财务报告、战略成本核算、生产作业控制和改进)。在一个产品和工序相对简单,且生产工序的完善性对经营并非至关重要的环境里,单一成本系统可能勉强够用。但现在,这已经不可能了。一般来说,企业并不能通过单一成本系统来完成所有财务和管理方面的功能。图 1-1 是企业的多元成本核算和管理系统的示意图。管理者可以把一个整合的成本和业绩衡量系统看作经过四个阶段发展而来的。

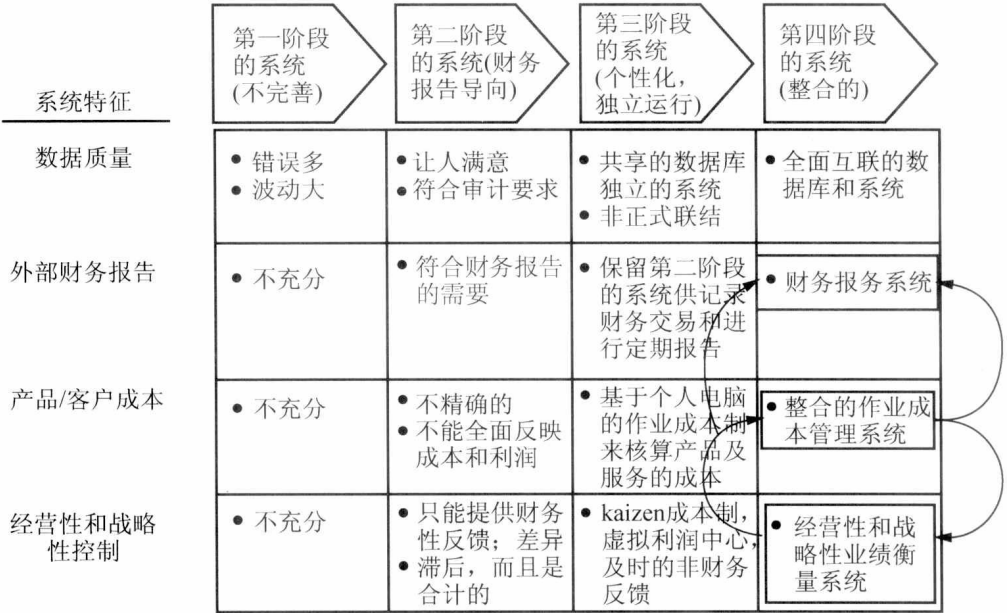


图 1-1 成本系统发展的四个阶段

第一阶段的系统:不完善的财务报告

有些公司的成本系统甚至连财务报告的功能都无法完成。由于对交易的内部控制很薄弱,有些交易没有记录,或记录有误。这一阶段的成本系统出现在新设立的公司里。这些公司还没有时间或精力来建立一个完善的成本系统。但是老公司也可能会有这种系统,因为它们一直使用几十年前的、过时到都可以叫作“老古董”的系统。这些系统在技术上已经陈旧了,并且因为最初的设计者已经离开公司,而系统已经发生了数不清的无据可查的改变和更新,以至于无人能完全理解其逻辑和机制,几乎不可能时常维护了。但公司也并不能在短时间内抛弃这些系统,因为它们是一些公司唯一记录和维护财务信息的系统。

在把制造费用分摊给多工序产品和更新标准成本时,有些第一阶段的成本系统使用的是不准确的计算方法。这些不准确的计算方法导致的账务错误使得存货的账面价值和实际价值明显不一致。还有些公司的成本系统不能记录一段时间里企业的所有产出,这使得期间费用的分摊基础比实际的要小。比如,生产样品或实验品的成本没有被记录,副产品的成本被随意分摊给主要产品。

即使原有成本系统能满足财务报告的要求,并购也使得它们不够用了。通常,新合并的公司或部门的财务成本系统往往互相独立和不相容。它们对同一个交易有各种各样的账户和分类。它们关于制造成本和间接成本分摊以得到存货估值的假设也各不相同。

第一阶段的成本系统的特点是：

- (1) 协调企业里不同的报告主体、进行会计期末结账需要大量的时间和资源。
- (2) 一些产品和服务没有被分摊成本。
- (3) 会计期末进行实际存货和账面存货对账时，往往会发现大量的差异。
- (4) 经过内部和外部审计后，审计师总是要求下调存货价值。
- (5) 会计师需要进行很多的事后调账。
- (6) 管理者对财务系统的可靠性和可审计性缺乏信心。

这些“老古董”的系统已经过时了，甚至无法满足成本系统三大功能中哪怕是最简单的功能，如财务报告功能中存货计价和产品销售成本核算，更不用说其他两项功能了，即估计作业、产品和服务客户的成本，以及向员工和生产工人提供关于生产效率的反馈信息。

可喜的是，多数企业已经没有这类成本系统了。即使有些公司还在使用这类系统，它们也可以通过采用现代的通用账务系统来弥补上面提到的缺陷。

第二阶段的系统：财务报告导向

目前，多数成本系统都能实现财务报告功能。这些系统的不同业务单元共用数据和账户定义，这样，财务经理可以方便地比较和汇总来自不同经营单元、部门和分公司的财务数据。几乎不用什么期后调整，系统就可以在会计期末迅速生成完整的报表。这些报表遵从财务报告监管机构、政府部门、税务机关等建立的规范。数据记录和处理系统都相当严谨，可以应付严格的审计和内部控制要求。

但第二阶段的成本系统(见图 1-2)仍然使用相当简单和粗略的方法来向外部报告单个产品的成本，以供存货计价和产品销售成本核算之用。例如，有些公司仍然简单地以直接人工成本为依据——或许可能只有一个分摊率——来分摊制造费用，尽管企业有很多手工装配和高度自动化的工序。即使目前某些公司的制造费用已经达到直接人工成本的 500%—1 000%，审计师、监管机构和税务机关仍然对按直接人工分配制造费用的方法相当满意。这些公司仍然得到了无保留的审计意见，因为审计师更关注企业年度间会计方法的一致性，而不是每个成本中心或产品的成本的精确性。只要报告的存货或销售成本在总体上大致准确，外部使用者就感到满足了。

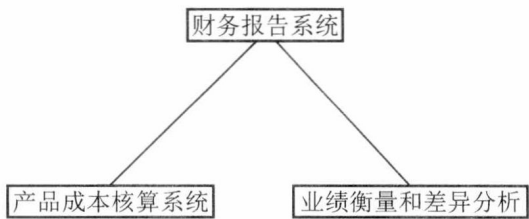


图 1-2 依赖外部报告系统的第二阶段成本系统

但这些把共同制造费用分摊到产品的汇总性方法却不能给管理者提供有价值的信息。此外,很多组织资源的成本,如产品设计和开发、营销、销售和配送的成本,因为在财务报表中不计入存货而根本没有被分摊到成本项目。尽管那些资源有助于组织满足个别客户、渠道或市场的需求,财务系统也并不把它们分摊到用户。在以财务报告为导向时,这种分摊既无必要,也不被允许。

很多企业认识到在存货估值系统中分摊共同制造费用时具有主观判断的缺点,转而采用直接成本系统来支持管理层的决策。直接成本系统在计算产品、服务或客户的盈利性时,只把材料和直接成本分摊到单个产品而忽略了制造成本。如果被忽略的间接和辅助成本占总成本的比率很小,或是那些成本如直接成本的支持者所说的确是固定的,那么直接成本法是可行的。但大家已经发现,间接或辅助成本不仅不固定,甚至也不能称之为“变动”的——对很多组织而言,它们实际上是“超变动”的,因为它们正在以比生产或销量更快的速度增长。

管理者发现,传统的标准成本系统除了在衡量产品和客户成本时存在不足外,它在向责任中心的主管和员工反馈信息时也有不足。传统上,管理会计师就是记分师。他们是中立的,坐在一边,和生产作业活动离得远远的,甚至都不观察那些生产或配送产品和服务的工序。管理会计师依据财务会计系统中的数据编制出定期报告,调整实际和预算费用。会计师按照月度财务报告的周期来发布业绩报告,因而往往要比他们所报告的那些事项滞后几天或几周。这些报告中很多是成本会计的术语,如用不同方法计算的分摊数额或差异额,而且这些术语和生产人员的实际情况并不完全符合。

除了滞后性和解释上的困难,这些报告中隐含的指导思想和新的经营环境也并不一致。这些传统的成本控制系统,以及它们的标准和差异报告,着重于稳定性、可控性及单个机器、工人和部门的效率。而今天复杂的竞争性环境强调持续和间歇的改进,以及通过跨功能整合来提供切合客户需求的、响应迅速的高质量工序。

因此,第二阶段的成本系统远远不足以完成下面两个关键的管理性目的:

- (1) 估算作业和商务过程的成本,以及产品、服务、客户、组织单元的成本和盈利性。
- (2) 为改进商务过程提供有用的信息反馈。

第三阶段的系统:开发个性化、与管理相关、独立

目前,很多企业都在开发能满足财务报告、成本计量和业绩管理功能的个性化成本系统(见图 1-3)。一般地,第三阶段的成本系统包括:

- (1) 向外部使用者报告财务信息的第二阶段的成本系统。
- (2) 一个或几个能从“官方的”财务报告系统及其他信息和生产作业系统中获取数据来进行战略性成本核算的作业成本系统。
- (3) 能向操作人员和一线员工提供有关于效率、质量和生产作业周期的及时、精确的财务和非财务信息的经营反馈系统。

在第三阶段,企业仍保留着现有的(第二阶段)财务系统来向外部关系人,如股东、监