

Cost and Effect

Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance

成本与效益

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



中国人民大学出版社

Cost and Effect

Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance

成本与效益

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

张初愚 张倩 / 译



中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本与效益/ (美) 卡普兰, 库珀著; 张初愚, 张倩译.

北京: 中国人民大学出版社, 2006

ISBN 7-300-07097-3

I. 成…

II. ①卡…②库…③张…④张…

III. ①企业管理: 成本管理②企业管理: 人事管理

IV. F27

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 015639 号

成本与效益

[美] 罗伯特·S·卡普兰 著
罗宾·库珀

张初愚 张 倩 译

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)

010-62511239 (出版部)

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 北京新丰印刷厂

开 本 965×1300 毫米 1/16

版 次 2006 年 3 月第 1 版

印 张 24.5 插页 2

印 次 2006 年 3 月第 1 次印刷

字 数 350 000

定 价 38.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换



作者简介

罗伯特·卡普兰 (Robert S. Kaplan) 是哈佛商学院研究领导能力开发的教授。他早先是卡内基·梅隆大学工业管理研究院的教员，并于 1977—1983 年担任院长。他曾在北美和欧洲的多项优秀企业担任过绩效和成本管理方面的顾问，并经常在南北美洲、欧洲、亚洲以及以色列做专题报告。近期他成为 J. I. Kislak 企业 (迈阿密) 理事会及以色列技术研究院理事会的学术委员会成员。其重点研究领域是新的成本和绩效度量系统，尤其是业务基础成本法和平衡计分卡。作为 9 本书和 100 多篇论文的作者或合作者，卡普兰在教学和著作方面都享有盛誉。

罗宾·库珀 (Robin Cooper) 是彼得·德鲁克管理研究中心的管理学教授，世界经济美日关系研究中心理事，曼彻斯特商学院访问学者。他曾在世界各地的企业担任过顾问。作为业务基础成本系统



领域的开拓者，库珀是五本书的作者或合著者，并且是《会计》、《会计学》、《会计展望》、《管理会计进展》、《哈佛商业评论》、《国际生产经济学》、《成本管理杂志》、《管理会计学》、《管理会计研究》和《斯隆管理评论》等多家学术杂志的长期撰稿人。他曾获“会计教育奖和管理会计文献杰出贡献奖”。



前 言

这是一本为经理人员编写的指导书，该书系统地介绍了成本和绩效管理系统如何提高企业的盈利能力和绩效。它以综合、全面的方式把我们过去15年来帮助开发的现代成本管理方法集合在一起。经理们大概听说过业务基础成本法（activity-based costing, ABC）、业务基础管理法（activity-based management, ABM）、凯森成本法、目标成本法和非财务绩效测量。但是，如果把这些革新方法放在一起会怎么样？它们是互相替换的还是互相补充的？它们和现存财务系统兼容吗？或者企业是否不得不用一个新的、综合的系统替换掉现有的系统？本书对这些问题提供了完美的答案。

我们使用了两个有力的概念：一个是业务成本的精确度量，另一个是通过持续与非持续改进获得的成本降低。这两个概念使得财务功能从过去被动的报告者转变为未来主动的施加影响者。本书详细



说明了从反馈到前馈成本管理概念上的飞跃。通过使用整合方法，本书将成本和绩效测量系统与战略策划和实施以及运营改进整合在一起。

今天，许多企业以不菲的价格安装了新的企业整体系统 [enterprise-wide systems (EWS)，也称为企业资源计划系统 (enterprise resource planning, ERP)]。该系统的使用提出了两个关于现代成本管理的重要问题：

(1) 企业整体系统能轻松提供关于业务成本、工序、产品和顾客的准确信息吗？这些信息目前只能通过以独立的个人计算机为基础的 ABC 系统提供。

(2) 企业整体系统能自动提供相关的、及时的信息，以满足经理和员工改进当前和未来运营的需要吗？

这两个问题的答案都是否定的。只有经理人员理解了业务基础成本法和绩效改进的基础概念后，他们才能充分利用新系统的成本管理潜力的优势。

我们写这本书的目的，是为了帮助经理人员从成本管理理论的最新发展和新的企业整体系统的安装中获益。其中，大部分收益可以在不使用 EWS 技术的情况下获得。因此，没有采用基于企业整体平台的整合财务系统的公司，仍然能够实现这里用文字证明的新方法的主要收益。不过若想实现现代成本管理的全部潜力，公司可能需要整合许多不同来源的信息。这样的整合只能靠 EWS 来提供。

本书是围绕一个四阶段成本模型的演进而组织的。我们描述了许多公司为何似乎已经避开了第一阶段，在这些公司里，成本系统甚至不足以进行例行的周期财务报告。然而，这些公司也许仍处于第二阶段，在这样的公司里，成本和绩效的信息仅来自于准备周期报告的系统。我们建议公司通过移向第三阶段来开始它们的演进，这样，它们便能开发出与它们正式的财务系统分离的、客户定制的、独立的工具，用于测量企业成本 (ABC 法) 和向它们的员工提供相关的、及时的绩效测量反馈。

我们第一本关于业务基础成本法和绩效测量的著作于 20 世纪 80 年代中期出版。从那以后，我们开发出了几种重要的观念，增强了成



本管理系统的能力。但是即使在今天，许多新的 ABC 系统的应用也无法融入这些较新的思想和观念，特别是企业能力的关键作用。结果是大多数使用者仅仅利用了现代成本管理的潜在好处的一小部分。甚至更少的公司在开发整合的成本管理系统，以融合前馈和反馈的技术。

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 系统并不受限于工厂的围墙，也不仅仅被用于测量和管理制造企业的生产成本。本书提供了大量的详细讲解，说明公司如何在广泛的多种业务基础管理应用中使用 ABC 系统的信息：推动工序改进的努力；管理多种产品；在订货、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；影响未来产品设计、服务和客户关系。我们说明了现代成本管理为何能够 and 应该应用于制造和服务企业，并跨越整个企业业务的全部价值链。本书还提供了很多有关业务基础管理如何补充了其他企业改进创新的实例，比如重新设计、约束理论、目标成本法和经济附加值。

除了解释如何从业务基础成本法系统获得更大的价值以外，我们还详细说明了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，支持他们持续改进的活动。

我们不采用菜单的方式来描述实施企业第一个综合成本管理系统的十个简易步骤。相反，我们提供了业务基础成本法和绩效测量的概念基础，同时，帮助经理人员理解如何按照他们新的成本系统所带来的信息采取行动，并获得收益。

在第三阶段，对现今所有的公司来说都能够得到从业务基础管理和向员工的财务反馈中获得的好处。以上两个手段都可以通过在计算机硬件和软件上用最少的支出来实施。我们希望本书能鼓励公司开始转向现代成本管理，把它们现行的成本和绩效测量系统提升到使用客户定制的独立系统所提供的高效能水平上。

但是，本书所能实现的目标超出了第三阶段对现存系统的延伸；我们的第二个主要目标是展示公司如何转向第四阶段。在第四阶段，成本和绩效测量的信息被组合进企业报告和管理程序的主流结构中。这种整合使得成本管理和绩效测量能够以前馈的模式发挥作用。现在



的主要目的是推动未来绩效的改进，而不是提供对过去绩效的反馈。目标成本法和凯森成本法在这次向前馈导向的转变中起了作用。

信息技术的发展为企业提供了机会，使企业能够把成本和绩效测量整合在一起，仔细设计出满足管理需要的一套系统。但是从整合的系统中获得的好处并不一定能完全实现，除非经理人员真正理解新的成本和绩效测量系统的能力和局限性。否则，经理可能以为他们已经获得了一个现代的、整合了的成本管理系统，但其实他们只会把从旧的第二阶段成本系统中带来的废弃的思想重新置入一个新的（而且贵得多的）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程序中。比如预算、转移定价以及今天所作的关于未来产品、服务、运营和客户的决策所带来的财务后果的假定推测模拟。大多数财务系统，甚至先进的 ABC 系统，仍然报告历史。它们也许比以前的财务系统报告得更准确、更及时。但它们仍然只提供一个关于企业历史轨迹的精彩描述，而不是帮助高级管理团队寻找一个新的、盈利能力更强的未来之路。例如，许多经理仍然把大部分企业费用看做固定的。我们将说明在企业的业务基础预算过程中，如何把明显的固定成本转换为可变成本。所以，如果经理想要改变他们所说的固定成本，他们必须在预算过程中占有关于他们决策的成本结果的预测信息；他们必须能够模拟其他不同决策产生的成本后果，然后再制定当前的决策，并提供新的资源去执行这些决策。因此，企业只有将更准确的成本信息融入它们的预算和资源配置过程时，才能实现这些信息所带来的全部好处。企业整体系统使这种业务基础预算成为一种现实可能。

我们从基础开始，以一种整合的、逐步累积的方式演进。每一章的内容都建立在前面给出的概念之上。已经熟悉对现存成本系统的批评的读者，可以略读第 3 章，而那些了解了 ABC 系统基本原理的人则可以略读第 6 章。

所有篇章的思想都用取自实际运作的案例予以解释说明。其中，许多例子在我们哈佛商学院的案例研究中都有相当详细的引证，这在全书中都会有介绍。有兴趣的读者若想获得关于这些研究的更多信



息，可以从哈佛商学院出版社直接定购案例。

在发展本书思想的过程中，我们明显地从许多北美、欧洲和日本的个人和组织中受益。我们和他们的合作长达 15 年以上。数十份案例研究来自一些愿意介绍它们实施新成本管理系统的经历的革新公司，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。我们在此向他们表示感谢，恕不一一列举。我们感谢他们，通过学习他们的经验使我们的研究水平得以提高。

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

我们从有经验的从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；以及格敏尼咨询公司伦敦办公室的 Aimee Hampson。我们还要感谢我们的专业同事，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 在书中图表和文字作了改动的情况下，仍使项目得以按计划时间完成。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。技术编辑 Natalie Greenberg 完成了一贯的专业水准的工作。

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
波士顿，马萨诸塞州

罗宾·库珀
亚特兰大，佐治亚州

1997 年 8 月



目 录

第 1 章	简介 成本和绩效管理系统	1
	第 1 节 一个成本系统不够用	2
	第 2 节 业务基础成本系统	3
	第 3 节 用于运营控制和学习的系统	6
	第 4 节 多套成本系统的作用	6
	第 5 节 整合:着眼将来的观点	7
第 2 章	设计成本和绩效测量系统的四阶段模型	11
	第 1 节 第一阶段系统:不完善的财务报告系统	11
	第 2 节 第二阶段系统:财务报告驱动系统	13
	第 3 节 第三阶段系统:客户定制的、与管理相关的独立系统	18
	第 4 节 第四阶段系统:整合的成本管理和财务报告系统	22
第 3 章	模型第二阶段 标准成本和灵活预算系统	28



	第 1 节 历史	28
	第 2 节 灵活预算和标准成本系统	29
	第 3 节 美国标准成本系统	30
	第 4 节 用于计量产品成本的标准成本/ 灵活预算系统的局限	33
	第 5 节 标准成本/灵活预算系统在反馈 和学习上的局限	34
	附录: GPK 成本系统	40
第 4 章	模型第三阶段 用于学习和改进的 系统: 更新和补充标准成本系统	47
	第 1 节 为运营控制而加强标准成本系统	47
	第 2 节 非财务方法的作用	49
	第 3 节 质量测量和时效性测量: 它们 足够吗?	54
第 5 章	模型第三阶段 用于学习和改进的系 统: 凯森成本法和虚拟利润中心	59
	第 1 节 凯森成本法	60
	第 2 节 用于持续改进的美国系统	63
	第 3 节 虚拟利润中心	67
	第 4 节 日本虚拟利润中心	74
	第 5 节 作为用于学习和改进的第三阶段 系统的凯森成本法和虚拟利润 中心法	76
第 6 章	业务基础成本法介绍	84
	第 1 节 为什么使用 ABC 系统? 钢笔工厂	86
	第 2 节 ABC 系统的基础	88
	第 3 节 业务基础成本法: 值这个价吗?	103



	第 4 节 在哪里应用业务基础成本系统	104
	第 5 节 ABC: 精确与成本的权衡	106
	第 6 节 使用业务成本系统进行财务报告	108
	附录: 业务基础成本法的业务与流程图	110
第 7 章	能力资源成本的测量	117
	第 1 节 与历史相关的 ABC 系统	118
	第 2 节 为什么用历史(实际)费用来 估算 ABC 模型?	119
	第 3 节 展望未来: 带有预算费用的 ABC 系统	120
	第 4 节 测量能力资源成本	122
	第 5 节 业务基础成本法的基本方程式	124
	第 6 节 关于业务基础成本法的困惑	125
	第 7 节 契约资源和灵活资源	126
	第 8 节 从 ABC 资源使用模型到资源 供应决策	132
	第 9 节 能力的测量	133
	第 10 节 未使用能力成本的分摊	137
	第 11 节 ABC 系统与约束理论	138
第 8 章	业务基础管理 运营中的应用	145
	第 1 节 ABC: 企业成本功能	146
	第 2 节 运营 ABM	147
	附录: 增值业务与非增值业务	165
第 9 章	战略业务基础管理 产品组合与 定价	170
	第 1 节 ABC 产品收益率: 鲸形曲线	171
	第 2 节 与产品相关的行为	175



第 10 章	战略业务基础管理 客户	192
	第 1 节 销售、营销、分销和管理费用： 固定，可变还是“超可变”？	193
	第 2 节 以客户为基础的 ABM：康泰尔 案例	195
	第 3 节 隐性损失客户和隐性收益客户	200
	第 4 节 管理高(低)服务成本客户	203
	第 5 节 分销和零售的服务成本	207
	第 6 节 管理无收益的客户	209
	第 7 节 炒掉客户	210
第 11 章	战略业务基础管理 供应商关系与 产品开发	214
	第 1 节 供应商关系	215
	第 2 节 选择低成本而非低价格的供应商	218
	第 3 节 供应商支持成本	221
	第 4 节 产品的设计和工程	223
	第 5 节 对产品设计的业务基础管理	226
	第 6 节 选择产品设计的业务成本驱动 源：精确性与影响行为	228
	第 7 节 业务基础成本法和目标预定 成本计算	230
	第 8 节 产品设计和开发的业务分析	232
	附录： 目标预定成本计算	236
第 12 章	服务行业中的业务基础成本法	242
	第 1 节 改变竞争环境	244
	第 2 节 服务型公司：一个计算产品和服务成本的复杂环境	245



	第3节 服务型公司对产品和顾客成本的需要	248
	第4节 预算企业的资源供应	253
第13章	扩展的业务基础成本系统	269
	第1节 业务和公司层面的费用安排	270
	第2节 品牌、生产线及销售渠道支持性费用的配置	276
	第3节 区分主营业务和非主营业务	279
	第4节 资产评估：业务基础成本系统同经济附加值	281
	第5节 生命周期成本和盈利能力的度量	286
第14章	模型第四阶段 整合业务基础成本法与企业整体系统	293
	第1节 系统整合面临的挑战	294
	第2节 由第二阶段直接跃到第四阶段的失败尝试	295
	第3节 业务基础成本法与运营学习和改进系统的差异	302
	第4节 业务基础成本法和阶段性报告	305
	第5节 业务基础成本法和财务报告系统	307
	第6节 可替换资源	309
	第7节 模型第四阶段：整合业务基础成本法与运营学习和改进系统	312
第15章	第四阶段 使用业务基础成本法制定预算和转让定价	318
	第1节 业务基础预算法的影响	319
	第2节 业务基础预算过程	320



第3节	业务基础预算法的运用	327
第4节	业务基础管理和预算法如何 导致可变成本	328
第5节	权变分析	329
第6节	转让定价	331
第7节	结论	335
索 引		339
译 后 记		373



简介

成本和绩效管理系统

20 世纪 70 年代以来，全球竞争和技术创新引发的商业变化，导致了企业中使用财务和非财务信息方面令人瞩目的创新。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、工序、产品、服务和客户。领先的企业正在使用它们增强了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；
- 显示需要在质量、效率和速度上持续或非持续（再造）改进的地方；
- 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；
- 选择供货商；
- 与客户谈判价格、产品特征、质量、送货和服务；