

MANAGEMENT

magic

管理魔方

以活动为基础的管理

梁开卷 著


变换思维角度
进入全新视界
直捣问题核心

思维新方式：以结果为导向的思维方式

行为新方式：以最少的资源做最正确的事

价值新概念：能为最终用户创造价值才是真的有价值

活动新理念：以总体的有效性来评价单项活动的效用

 经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

MANAGEMENT

magic

管理魔方

以活动为基础的管理

梁开卷 著

变换思维角度
进入全新视界
直捣问题核心

思维新方式：以结果为导向的思维方式

行为新方式：以最少的资源做最正确的事

价值新概念：能为最终用户创造价值才是真的有价值

活动新理念：以总体的有效性来评价单项活动的效用

经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

管理魔方:以活动为基础的管理/梁开卷著. —北京:经济管理出版社,2004

ISBN 7 - 80207 - 128 - 3

I. 管... II. 梁... III. 企业管理 IV. F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 131890 号

出版发行: **经济管理出版社**

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话:(010)51915602 邮编:100038

印刷:国防工业出版社印刷厂 经销:新华书店

责任编辑:许 兵

技术编辑:杨 玲

责任校对:静 洁

880mm × 1230mm/32 9.25 印张 232 千字

2005 年 1 月第 1 版 2005 年 1 月第 1 次印刷

印数:1—6000 册 定价:20.00 元

书号:ISBN 7 - 80207 - 128 - 3/F · 119

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书,如有印装错误,由本社读者服务部
负责调换。联系地址:北京阜外月坛北小街 2 号

电话:(010)68022974 邮编:100836

前 言

自从1998年在美国接触“以活动为基础的成本管理(ABC)”和“以活动为基础的管理(ABM)”的概念和操作模型以来,我对这套管理模式产生了浓厚的兴趣,经过多年的实践和研究,终于对这套模式有了比较深刻的理解,并且有了许多自己的见解。

最近十多年以来,西方国家的许多企业都从应用ABC/ABM管理模式中获得了很大的收益。根据这套模式的基本原理和中国的现状,经过研究,我认为中国的企业也能够从这套模式中获益。2002年11月,我在上海中欧国际工商管理学院上了一次有关ABC/ABM的课,是由美国一个大学的商学院院长主讲的。由于当时我已经进行过这方面的研究和实践,所以,我也借此机会和来自全国各大企业(包括海尔、复星实业、拉法基、美特斯邦威、中集集团、华夏证券等著名企业)的高层管理者们分享了我在ABC/ABM管理模式上的实践经验和研究心得。在后来和中欧国际工商管理学院的MBA、EMBA校友和其他学友的一些聚会中,我也多次介绍过ABC/ABM管理模式,受到普遍的欢迎。2004年9月,我曾应中欧国际工商管理学院深圳联络处的邀请,为一些企业的高层管理人员做了一次关于ABC/ABM的专题讲座,从随后所做的调查可以看出,讲座的效果超出很多人的预期。我也曾和多家著名企业交流过这方面的经验,如广东美的集团公司、深圳能源物流公司、广聚能源下属的深南燃气公司等。我也曾指导过一些MBA学生撰写有关ABC/ABM方面的毕业论文。从大家的反映

来看,可以说ABC/ABM管理模式得到了广泛的认同。

因此,我觉得有必要将自己的知识和经验总结出来,让更多的人,尤其是更多的企业管理者能够比较深入地了解ABC/ABM,使更多的中国企业有机会接触这套管理模式,认识到它可以给企业带来的好处,以便在适当的时候,决定是否在自己的企业中实施ABC/ABM,或者,可以让管理者们在管理企业的实践过程中应用相关的理念。如果本书能够达到这样的效果,我也就心满意足了。

目前,除了从国外翻译过来的几本与ABC/ABM相关的书外,这应该是国内第一本专门介绍ABC/ABM的书,难免有不足之处,希望读者批评指正。

梁开卷

2005年1月



作者简介

梁开卷, 武汉大学经济学硕士。在大亚湾核电站从事人力资源管理、财务管理、内部管理审计等工作10多年, 期间曾多次赴美国和香港地区学习和交流, 在管理会计和行为科学方面有比较深入的研究。曾在多种全国性杂志上发表过经济、管理方面的论文10多篇。2004年由经济管理出版社出版了两本专著: 一本是《盈利从预算开始——企业全面预算管理》, 专门介绍目前国际上比较成熟、有效的全面预算管理模式; 另一本是《杰出训练营——年轻人快速成长导向》, 专门介绍个人能力(包括思考能力、沟通能力、学习能力、结果导向能力)的训练和提高。曾参与多本核电管理类书籍的编写, 包括《核电站生产管理》、《组织与管理》等。曾获得五项国家专利。曾兼任英国成本行政会计师公会会员、中国管理科学研究院特约研究员、中国未来研究会会员、《发现》杂志社理事。名字和事迹被列入《中国世纪专家》(第三卷)、《国家级科技成果研制功臣名录》等书中。

作者Email地址: liangkj@hotmail.com

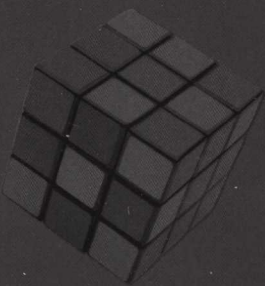
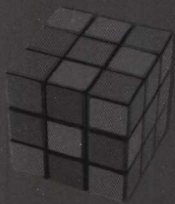


装帧设计 classic design 吴玮

www.classic-design.cn

classicdesign@vip.sina.com

010-87774629



目 录

第一章 绪 论	(1)
第二章 价值和价值链分析	(9)
价值和价值链的概念	(11)
我们处在行业价值链的哪个环节? 哪些环节的 价值增加值高?	(14)
价值是如何创造出来的?	(16)
企业内价值主要是由哪些环节创造的?	(18)
客户和我们对价值的看法一样吗?	(19)
制造周期效率	(21)
价值如何度量?	(24)
供应、生产和销售的价值链整合	(25)
价值和价值链分析的意义	(28)
价值链与利润池	(29)
资源、成本、价值与利润	(31)
第三章 以活动为基础的成本管理(ABC)	(33)
盈利方程式	(35)
什么是ABC?	(42)
ABC的基本原理	(47)

为什么要用 ABC?	(54)
业务流程与活动	(58)
案例分析:如何编制活动清单	(63)
资源的内涵	(66)
成本对象:我们要度量什么?	(69)
活动是如何消耗资源的?	(70)
成本对象是如何消耗活动的?	(72)
ABC 模型	(75)
ABC 的分析结果及其作用	(78)
活动成本	(80)
流程成本	(80)
Edward 电力公司案例分析	(82)
产品生命周期成本	(88)
成本追溯	(89)
成本管理和控制	(91)
平衡计分卡(Balanced Scorecard)	(92)
目标成本法	(93)
ABC 对财务管理人员提出的挑战	(99)
ABC 与会计准则的关系	(100)
第四章 以活动为基础的管理(ABM)——分析方法	(102)
鱼骨分析	(104)
80/20 分析	(108)
标杆法比较	(110)
案例分析	(111)
成本动因分析	(121)
二维模型	(124)

第五章 日常运营的 ABM	(129)
选择改进对象、分析和提出改进建议	(131)
跟踪改进行动	(142)
评价改进效果	(143)
降低成本	(144)
提高资产的利用率	(150)
专注于为客户创造价值的活动	(151)
质量管理与 ABC/ABM	(154)
增加客户获得的价值	(174)
增值与非增值活动分析	(175)
价值与成本	(178)
跨职能改进小组的运作	(180)
ABM 的持续改进	(184)
案例分析一	(187)
案例分析二	(190)
案例分析三	(192)
第六章 战略的 ABM	(201)
如何给产品定价	(202)
产品组合和差异化战略	(204)
重新设计	(206)
谁为我们贡献利润?	(209)
用 ABC 信息对客户进行分类管理	(213)
我们应该继续生产这类产品吗?	(220)
我们的设备应当更新或改造吗?	(222)
我们有多少闲置的资源?	(223)
以 ABC 模式下的利润计算销售奖金或提成	(224)

供应商的管理	(226)
业务和流程重组	(229)
更有效配置和利用资源	(234)
战略规划与决策	(236)
附:ABC/ABM 案例分析——深圳驰骋物流公司	(239)

第一章 绪 论

ABC 是英文 Activity Based Costing 的缩写，而 ABM 是英文 Activity Based Management 的缩写。ABC 在国内一般译为“作业成本法”，而笔者认为，从 ABC 的内涵和基本原理来看，也许译为“以活动为基础的成本管理”或“活动成本法”可能更为贴切一些，这比较符合 ABC 的真正含义。ABM 一般译为“以活动为基础的管理”。

对 ABC 和 ABM 的研究最早可追溯到 20 世纪 40 年代初。当时最早提出的概念是“以活动为基础的会计”（Activity - Based Accounting 或 Activity Accounting）。而最早从理论和实践上探讨 ABC 的是美国会计学家埃里克·科勒（Eric Kohler）教授。首先对 ABC 给予明确解释的是哈佛大学的青年学者罗宾·库珀（Robin Cooper）和罗伯特·卡普兰（Robert S. Kaplan）。库珀认为：产品成本就是制造和运送产品所需全部活动的成本的总和，成本计算的最基本对象是活动。ABC 所赖以存在的基础是：活动消耗资源，产品消耗活动。

美国 ABC/ABM 专家 Steve Player 和 David E. Keys 所编写的《以活动为基础的管理》一书中，对 ABC 可以给企业带来的好处进行了总结：① 更准确地核算产品成本；② 确定服务的成本；③ 评估客户的成本和公司在不同客户身上的盈利能力；④ 识别市场或分销渠道的成本；⑤ 更准确地追溯项目成本；⑥ 使

合同成本量化；⑦ 可以对公司应当重点关注的产品、客户或渠道进行战略分析；⑧ 对直接邮寄产品目录方式的盈利能力进行售后评价；⑨ 支持经济价值分析的度量；⑩ 为合同谈判提供丰富的数据信息；⑪ 帮助客户理解，他们使用公司的产品或服务以后可以为其降低成本，以增加收入；⑫ 作为目标成本法最基本的数据输入来源；⑬ 提供标杆法比较；⑭ 在不同层面上为共享服务协商确定合适的费用分摊。

ABM 是在 ABC 的基础上发展起来的，是利用 ABC 的成果来改进管理的一种方法。ABC 最初是包括 ABM 的部分内容的，但随着 ABC 的计算和分析结果在管理上应用的不断发展，ABM 已经开始有了自己比较系统的理论。所以，现在西方管理学界一般认为，ABC 主要是对成本的核算，而 ABM 是通过分析 ABC 的相关数据后采取各种管理改进措施（包括日常管理和战略管理的改进措施），来降低成本、提高效率和效益。现在，在提到 ABC 的时候，经常也会同时提到 ABM。1996 年，美国成本管理专家盖瑞·M. 柯金斯在《作业成本管理——成本会计制度的创新》一书中，将 ABC 上升为 ABM，他写道：“作业成本计算除了被认为是一个好得多的成本计算工具以外，它实际上也是一种真正的组织方法。高级经理常在对组织内部进行改造时遇到困难而受挫。作业成本法日益在流程和业务的变革中扮演重要的角色。”对 ABM 的研究还处在初级阶段，由于西方在实践中应用 ABM 的时间还比较短，所以，ABM 对于中国人来说还是很陌生的。有的管理专家认为，ABM 在 ABC 所提供的信息的基础上，通过对活动的管理，来创造客户的价值和获得公司的利润。

1998 年，秋末冬初的日子里，我来到了美国北部最主要的城市——芝加哥。我到芝加哥的目的是去位于市中心的 Commonwealth Edison 电力公司（当时美国第三大电力公司和第一大核电公司）总部学习。在这里，我初次接触到 ABC/ABM 的概念，并

被这种管理模式可以给企业带来的巨大变化感到非常惊奇。

Commonwealth Edison 电力公司曾经拥有骄人的业绩和效益，但是，20 世纪 90 年代初，公司的效益不断下滑，由于公司是一家在纽约上市的企业（上市名称为 Unicom），所以受到来自外界很大的压力。为了扭转不利形势，公司董事会做出了一个大胆的决定：从华尔街聘请一位专门研究上市企业的有领导才能的经济管理专家来担当公司的 CEO。不管从哪个角度来讲，这真的是一个比较大胆的决定，尤其是作为美国最大的核电企业，其董事会做出这种决定是需要很大的勇气的，是要承担很大的风险的（尤其是核安全风险）。然而，实践证明，董事会的这个大胆的决定是正确的。新任 CEO 对 Commonwealth Edison 电力公司进行了大刀阔斧的改革，在管理上引进了当时已经被一些优秀企业成功应用的 ABC/ABM 模式。公司的形势很快就开始好转，效益也不断提高。

Commonwealth Edison 电力公司的职员对新任 CEO 评价很高，当时接待我的人都认为 ABC/ABM 管理模式对提高企业的效益起到了非常重要的作用。在我访问期间，这家公司的一些管理人员向我详细介绍了他们正在应用的这套新的管理模式，并对这套模式给予了很高的评价，认为这是公司成功的基石。

美国的电力企业大都已经实施了 ABC/ABM。所以，美国电力企业的成本组织（EUCG: Electrical Utilities Cost Group）在 20 世纪 90 年代末就开始根据 ABC 的成本结构来进行电力行业成本的同行比较，如果某个电力企业没有实施 ABC，就无法从该组织得益。中国大亚湾核电站曾加入 EUCG，但因为当时还无法提供以 ABC 为基础的成本数据，所以一直无法与美国的电力企业进行成本的同行比较。

欧洲也有很多企业在应用 ABC/ABM 管理模式，比较有代表性的企业之一是法国电力公司（EDF）。法国电力公司是一个国

有企业，几乎垄断了法国全国的电力供应，应该说在成本上是没有什么压力的。但是，近年来，欧盟对解除电力管制和在欧盟范围内建立统一电力市场的呼声日高。为了提高竞争力，防患于未然，法国电力公司努力降低成本，提高服务质量。从1998年开始，法国电力公司决定在五年内削减20%的成本，这对一个已经稳定运行了很久的企业是一个很大的挑战。可以说，在降低成本的过程中，ABC/ABM管理模式起到了重要的作用。

2003年5月，我曾应深圳市某物流公司老总的邀请，去和该公司的管理层交流有关ABC/ABM管理模式的知识 and 经验。在正式交流之前，老总带我参观了公司的仓库、设施设备和办公楼内的各个部门。在参观仓库的时候，我们正好看到一些工人在卸一批货，老总对我说：“这是散货，因为长期客户的单价都很低，没有什么利润，所以我们公司的利润主要来自散货。”我当时就对他的这个结论表示怀疑，我说：“是吗？真的是这样吗？您的这个判断是直观感觉呢，还是你们公司现在已经按照客户来核算成本和利润了？”老总忙说：“这只是我的感觉，我们的财务管理还比较落后，没有按客户核算成本和利润，这也就是我请你来的原因之一，希望你可以给我们带来一些不同的管理理念和方法。”我们很多企业领导人都想当然地认为某些产品或某些客户为企业带来了很大利润，认为本企业在某些产品或客户上是亏本的，却并没有科学和准确的计算依据；可以说，这种想当然会对企业产生不利后果，甚至使企业走向破产。这种想当然很可能是错误的，管理层可能将原本盈利的产品或客户认为是亏损的，而将原本亏损的产品或客户当成是盈利的；可以想像，这种错误有可能给企业带来什么样的不利影响。管理层有可能依据错误的前提来进行决策，摈弃原本盈利的产品或客户，而保留原本亏损的产品或客户。而ABC/ABM可以帮我们很好地解决这个问题。

成本核算模式主要经历了以下几个发展阶段（这也是目前国内不同企业在使用的成本核算模式）：

只是按照国家有关法律规定来记账和编制财务报表，没有区分不同产品（服务）或客户的直接成本和间接成本



直接成本——→直接核算到产品（服务）或客户
间接成本——→按照产量、销售量或其他基础，分摊到产品（服务）或客户



直接成本——→直接核算到产品（服务）或客户
间接成本——→建立 ABC 模型，按照活动分摊到产品（服务）或客户

我们不能单独谈成本的问题，我们也不能单独谈利润的问题。虽然企业的主要目的就是盈利，我们却不能单独谈盈利的问题；因为只是说我们要盈利，是没有什么意义的，最重要的是要知道如何去盈利，这就要涉及到成本、价值等问题。而为了使盈利最大化，我们必须将价值、成本与盈利结合起来，将成本与价值进行匹配，然后我们才能最终达到理想的盈利水平。我们不能单独谈成本，比如说，我们生产一款产品的单位成本是 1 万元，这 1 万元是高还是低呢？仅仅看这个数字，我们无法回答，因为我们不知道这款产品能卖多少钱，从另一个角度来说，也就是不知道这款产品创造了多少价值，所以我们无法评价这 1 万元的成本。

对于一个企业来说，不仅要准确计量和核算成本，还要对企业的业务流程和活动进行价值分析，并尽量将成本与价值进行匹配，让价值高的业务流程和活动得到比较多的资源。这样才能带

来更多的利润。

我们对成本进行准确计量和核算，不仅可以得知企业的利润来自哪些产品（服务）或者客户，还可以在此基础上寻求可以降低成本、提高效率、提高质量、提高对客户的服务水平的机会。

ABC/ABM 提供了一种方法，一种可以让企业持续改进的方法（参见图 1-1）。

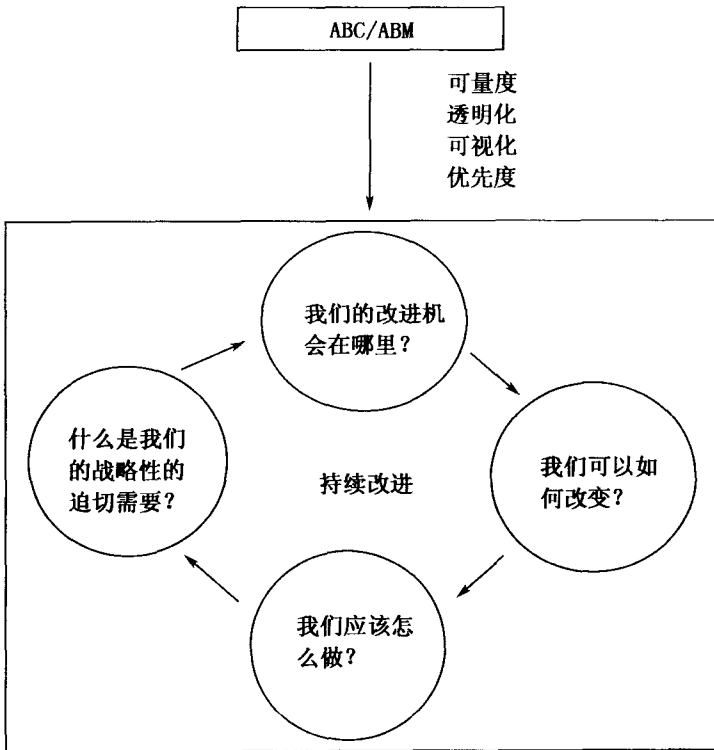


图 1-1