

哈佛商学院案例精选集
Harvard Business School Case Selections
商务基础系列
Business Fundamentals Series

理解成本

Understanding Costs

小威廉·J·布伦斯 (William J. Bruns, Jr.) 等 编写
燕清联合 译

理解成本

图书在版编目 (CIP) 数据

理解成本 / (美) 布伦斯等编写; 燕清联合译.

北京: 中国人民大学出版社, 2004

(哈佛商学系列精选集·商务基础系列)

ISBN 7-300-06184-2

I. 理…

II. ①布…②燕…

III. 企业管理: 成本管理

IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 129809 号

哈佛商学案例精选集

商务基础系列

理解成本

小威廉·J·布伦斯 等 编写

燕清联合 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 河北涿州星河印刷有限公司

开 本 787×1092 毫米 1/16

版 次 2004 年 12 月第 1 版

印 张 9 插页 2

印 次 2004 年 12 月第 1 次印刷

字 数 124 000

定 价 19.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

《哈佛商学院案例精选集》 出版说明

案例教学由哈佛大学首创，此后迅速在全美乃至全球得到认可和采用，现已日臻成熟和完善。其中，由哈佛商学院主编的哈佛商学院案例以其起步早、发展完备、实战性强而在教学中得到了广泛的应用，在美国培养出了无数业绩卓著的企业经理人才。哈佛商学院的所有案例，均是由长期浸润于企业管理某一领域的资深教师，从精选的典型企业里搜集大量翔实的一手资料，经整理论证而成，有的甚至历数载方成，可谓浓缩理论与实战经验之精华，有窥案例之一斑而见商界全豹之效，深受众多 MBA 学生和企业经理人的喜爱，以至于现在国内出版市场上充斥着大量的所谓的哈佛商学院案例、哈佛商学院案例教程。

为了将真正的哈佛商学院案例介绍给广大中国读者，经过哈佛商学院出版社的慎重考察，中国人民大学出版社有幸成为唯一一家经过哈佛商学院出版社正式授权在中国出版哈佛商学院案例的出版单位。

在案例翻译出版的过程中，我们接触了一些当年曾就读于哈佛商学院，今天或鏖战于商海，或执教于讲坛的哈佛 MBA，他





们对哈佛商学院案例的赞誉之辞发自肺腑。这里我们摘录二三，以飨读者。

哈佛案例是美国商业文化基因的载体。案例的结构是这一文化的骨架；案例的内容是这一文化的血肉；而案例的教学方式则是这一文化的灵魂。它是以案例教学方法来实现个人与组织的学习进而实现商业文化的传播与演进的。

——陈小悦，国家会计学院副院长 HBS AMP 160

很多哈佛商学案例我买了两次，在读 MBA 的两年里，我认为这些案例枯燥乏味，毕业时我把案例全扔了。在毕业后工作、创业和财富积累的十年中，我一次又一次地把以前扔掉的案例买了回来，才真正体会到了哈佛案例的价值。现在，我认为我花了 6 万多美元和两年时间攻读 MBA 的最大收获是：我知道了哈佛案例的存在。

——陈韦明，HBS MBA 1993

案例教学最有效地解决了知识与实践的转换。无法实践的知识只是昨天的鱼。

案例学的是策略思维和解决问题的方法，培养的是综合领导能力。

——刘亭，HBS 1986

脑与脑的抗衡，口与口的交锋，心与心的碰撞。哈佛商学案例从真实走向真实，从挑战走向挑战，为世界塑造高品质的个人，高品质的企业，高品质的社会。

——古青，HBS 2001, Medtronic Inc.

阅读着这些文字，在感动之余，我们深感所肩负的使命之重大。作为一家大学出版社，我们希望引进哈佛商学院管理案例能





达到以下三个目的：

一是萃取西方文化之精华，借鉴美国乃至西方企业经营的成功经验和培养职业经理人的方法，尽快打造出中国的职业经理人队伍，推进中国企业融入国际市场的进程。哈佛商学案例是MBA、EMBA课堂上进行讨论的蓝本，通过阅读案例，可以体味到很多管理的精髓和管理世界中的精妙之处。

二是推进中国管理教育的教学改革。案例教学被中国教育主管部门倡导多年，但由于缺乏成熟的案例及不熟悉案例教学方法等原因，尽管大家对案例教学在培养学生的实战能力方面能够达成共识，但案例教学仍然没有被广泛采用。我们此次不仅引进哈佛案例，同时将加大与哈佛商学院出版社的合作力度，不失时机地聘请哈佛商学院教授就案例教学进行培训，从而普及案例教学法。

三是推动中国本土案例的编写。我们引进哈佛商学院的经典案例，有助于国内学者借鉴其编写经验、写作原则和方法，通过对处于转型时期的中国企业管理经验的总结，编写出高水平的本土案例，这样，不仅能提升中国企业的管理水平，而且能使中国企业的案例走入哈佛商学院的课堂，成为世界了解中国的窗口。

首批出版的这套《哈佛商学案例精选集》，收录了哈佛商学院最近几年推出的案例，囊括了案例研究的最新成果，分为两大系列——商务基础系列和实务系列。商务基础系列共有12本书，分为12个主题。该系列作为对企业管理基础知识的介绍，并未局限于传统教科书的风格，而是通过对案例的合理设计、编写，将基础知识融入到对各个具体案例的分析中，有利于增强读者对基础知识把握和实际运用的能力。实务系列共有9本书，收录了来自9个行业的最新案例。在这些案例中，各企业或多或少都面临着市场的挑战。对于如何应对这些挑战，没有一个简单而现成的答案，因此，需要读者伴随案例中的经理人一道去努力寻求解决方法。

我们真诚地希望这套《哈佛商学案例精选集》能得到大家的认可，并成为我们结交众多中外管理学界和企业界朋友的桥梁。

中国人民大学出版社

2003年5月

“商务基础系列” 使用说明

欢迎选用哈佛商学院出版的商务基础系列丛书！

本系列是专门为 MBA 开发的，并已列入哈佛商学院的现行课程计划。哈佛商学院的课程计划，在很大程度上依赖于案例教学法。利用这种方法，学生可以分析和讨论有关实际管理情景的第一手报告。学生还可以洞悉经理从事的最基本的工作：如何测量业绩？如何作出选择？如何组织各项活动？在哈佛商学院，经常运用背景文章——其中描述了各个商务过程、各种管理技术和产业的情况，来讲授这些最基本的工作。

该系列丛书中的各个专辑，不求大而全，但求代表商务的根本基础。每个专辑包含几篇文章，或许是一两篇论文。它们提供了理解特定的商务课题或管理职能的架构。

商务并不是一种真正意义上的科学。人们所拥有的商务知识，来自他们在多年亲身实践中积累的经验和观察结果。这些专辑的目标是利用与哈佛商学院教学中使用的相同的资料，为人们展现出一个过去和未来的体验架构。





各个商务基础专辑既可以自学，也可以用于培训。如果读者想利用该专辑自学，我们已经为每份读物准备好了摘要、提纲、学习目标和思考题，以帮助学习者起步。如果将这些读物用做贵公司培训计划的一部分，使用者会发现，它是用于讨论和小组作业的一笔丰富的资源。

读者可以在我们的网站上搜寻更多的相关资料。我们的网址是：www.hbsc.harvard.edu。我们衷心地希望读者获得丰富多彩的学习体验。

哈佛商学院

目 录

理解管理决策的相关成本	1
成本会计简介	9
间接成本的会计处理	21
作业会计——计量成本的另一种方法	27
标准成本和差异分析	33
资本投资分析基础	47
相关成本和收入	53
一个成本系统是不够的	63





只有正确计量成本才能作出正确的决策	77
附录	95
案例 I：德斯廷铜制品公司	96
案例 II：沃尔瑟姆电动机分厂	108
案例 III：康泰尔 (A)	112
补充阅读材料	126
译后记	130

理解管理决策的相关成本

小威廉·J·布伦斯
(W.J. Bruns, Jr.)



Understanding Costs



概要

这篇文章介绍了成本的概念、用途及其复杂性，并且定义了几种类型的成本，讨论了单期和多期的成本分析。

要点

成本的分类

成本的可变性

单期决策中的成本分析

多期决策中的成本分析

以成本作为选择的标准

学习目标

在读完本文并完成下面的思考题后，经理们应该能够：

- 熟悉在商业决策中经常使用的成本类型；
- 理解变动成本与不变成本的区别；
- 对考虑中的几个决策逐一进行成本分析。

思考题

1. 关于成本你获得了怎样的信息？这些信息的来源是什么？
2. 你怎样使用成本进行管理决策？



理解管理决策的相关成本^{*}

“成本”一词在管理和决策中有很多不同的用法。成本是对处理事情过程中已经放弃的（或将要放弃的）东西的计量。成本概念的有用性和多面性使得收集、分析和描述有关成本的信息在解决管理问题时十分有用。

先计量成本，然后把成本作为整个分析的中心可以解决许多问题。有时候，经理们想以最省钱的方式预测或完成目标。其他的时候，他们把成本和收入进行比较来进行预测，以达到最大的利润或最小的亏损。成本最低的决策可能不是最后被选中的决策，因为通过增加成本而产生的利润有时会大于成本自身。

在制定和执行决策前，经理们会经常先预测和分析成本。这

^{*} 小威廉·J·布伦斯教授把这篇技术性的文章作为课堂讨论的基础。

这篇文章由 the President and Fellows of Harvard College 于 1997 年登记版权。如果要订购这些材料，请拨打电话 1-800-545-7685 或写信给 Harvard Business School Publishing, Boston, MA02163。未经哈佛商学院许可，本文的任何部分不可被复制，不得储存在检索系统中，不得用于电子表格程序，或以其他任何形式传播——电子、机械、影像、录音或其他形式。



些预测出的成本数据经常用于控制运营或评估决策的有效性。

成本的分类

在管理决策中，通常用到的有三种成本——现行成本（current costs）、机会成本（opportunity costs）和沉没成本（sunk costs）。每种成本在成本分析中都有几种不同的用途。

在活动发生时计量出的是现行成本。计量现行成本，须确定为执行某项决策或进行某种作业已经（或必须）放弃了什么。放弃的东西有多种形式。为了执行决策、生产产品或提供服务，可能需要劳力、原材料或以资金形式向其他人支付费用。所有这些都代表这项活动的现行成本。管理会计通常以等值货币额的形式计量现行成本中的每个部分。这么做是为了使计量、累计、存储信息的过程更方便可行。

机会成本可以被看成是次优选择的成本。如果成本被用于生产 A 产品，就不能用于生产 B 产品。例如，如果原材料被用于生产 A 产品，就不能用于生产 B 产品。在分析管理中遇到的选择方案时，把 A 产品的成本看成是不生产 B 产品而放弃的东西，这种做法可能是有效的。每个管理决策或选择方案都有机会成本。虽然机会成本通常不进行财务计量，而且基本上不正式记录在会计记录中，但它在管理决策制定和管理会计分析中是很重要的。

“沉没成本”一词指的是在时间、劳力、原材料和金钱上永远不能恢复的耗费。机会成本基本不记录在会计记录中，与之相反，沉没成本通常记录在会计记录中。经理们必须清楚地理解沉没成本的性质。在分析未来的行动过程，或为实现既定组织目标而制定最有利的决策时，沉没成本是不相关的。

成本信息的效率取决于对“成本”定义和各种成本之间异同的理解。理解已经放弃了什么、将要放弃什么、什么是已经放弃了而且永远不能恢复的（因此在考虑当前问题时可以忽略），这些是进行有效成本分析的开始。





成本的可变性

在许多决策问题中，成本随作业活动变化而变化的方式对于确定该成本是否相关是很重要的。如果成本的总量没有因为一项决策而发生变化，那这个成本就是不变的（nonvariable）、固定的（fixed），或叫做无差量的（nondifferential）。另一方面，如果在考虑之列的几个方案将导致成本的总量发生变化，这个成本就是变动的、有差量的或者叫做边际成本。

好的成本分析几乎总是这样开始的，即分析某项成本是否会根据不同方案而变化以及会发生怎样的变化。变动成本有时候很容易确定。如果每单位的产品或服务需要特定数量的材料，那么很容易就能预测、计量及确定与生产特定数量该产品相关的成本数量。同理，如果为了生产一定数量的产品或服务而利用生产设施，例如像租金这样每月都会发生的费用，那么租金就是和期间相关的成本而不是和产量相关的成本。不变成本（nonvariable cost）或变动成本（variable cost）涉及的是，当生产的产品或服务的数量发生变化时，整个成本的变化情况。

一项成本是变动的还是不变的，经常取决于管理中所面临的决策或行为的时间区间。如果已经拥有或通过合同租用了一家工厂或一间办公室，那么占有成本和支付租金在建筑的寿命期或合同的有效期内是不变的。另一方面，如果该建筑无法满足当前的产量要求而需要另外的空间，那么额外的占用成本就是分析中的变动成本（或叫差量成本）。如果不考虑相关的时间区间，我们无法确定一项成本是不是不变成本。

在关于成本可变性的所有讨论中，复杂性最终来自许多成本不能严格地划分到某一类别——变动成本或不变成本中。另外，在经营活动的某个范围内，有些成本是不变的。然而，如果一项决策将使经营活动超出这个范围，那么成本水平将发生显著变化。



单期决策中的成本分析

当管理问题或决策涉及相对较短的期间时，成本分析过程会相当简单。因为不变成本在短期内不变（记住不变成本的定义就是不发生变化的那种成本），因此我们只需注意那些将会发生变化的成本（或者说是变动成本）。一旦选定了决策标准：使成本最小化或者使收入或收益与成本的差额最大化，大多数的分析很快就能指明行动的方向。惟一重要的是：如何计量和预测这些成本，以及这些成本是否真的是变动成本或固定成本。

在分析单期决策问题时，经理人员和管理会计都经常用到贡献毛益分析（contribution analysis）。最好的决策将创造最多的利润，或者说为补偿相关的不变成本做出最大“贡献”。贡献毛益分析是为了找出某项活动所产生的收入或收益与变动成本之间的差额。

对于单位产品或服务来说，贡献毛益是净售价与生产一单位该产品或服务的变动成本之间的差额。对于一个产品系列来说，它是通过计量出售一定数量的产品或服务而得的收入减去这一过程中所有的变动成本而得到的。贡献毛益比利润要大，因为计算中没有包含不受该决策或行动影响的不变成本。贡献毛益分析虽然简单，但却是制定短期决策的有效方法。

尽管贡献毛益分析很有用，但也有许多局限。通过贡献毛益分析得到的结论依赖于对决策期内成本可变性的判断。另外，如果将贡献毛益分析作为输入信息用于决策过程，我们就有必要假定预测的成本就是实际上发生的成本。最后，在许多情况下各种计划和作业的成本相互作用，分离这些联合成本（joint costs）是很困难的。

多期决策中的成本分析

管理问题或成本分析问题一旦超过较短的期间，许多额外的复杂情况将随之出现。当决策范围超出了我们目前的知识和经验



时,对未来的不确定便随之增加,成本概念本身也会发生改变,因为现行成本和未来将要发生的成本是不同的。

经理和会计人员使用一些方法来分析多期决策问题。这些方法都建立在利息的概念上。通过运用适用于某一组织或某一类特定问题的报酬率、利率或资本成本,利息或复利的概念能够将某一时点上的财务成本与另一时点上的财务成本联系起来。虽然分析的方法有很多种,但最常用的有两种,分别叫做净现值法(present value method)和内部收益率法(internal rate of return method)。^[1]

在用净现值法分析多期问题时,我们可以通过利用一个与该组织的资本成本或预期收益率相等的利率,把未来时期的所有成本(和收益)换算为它们的现值。未来成本的净现值可以被看成是,在考虑从现在到成本发生这一段时间内可以获得的回报的情况下,此未来成本现在表示的数目。有些学生发现这样考虑这个问题是很有用的,因为如果假定某人能够用我们的资金赚得既定利息,我们可以现在付给他这些资金,让他负责将来发生的成本。

在分析多期问题时,内部收益率法需要确定一个利率(或资本成本),使得在项目过程中发生的成本和获得的收益以其现值计算是相等的。与净现值法相比,内部收益率法假定我们已知在不同时点发生的成本和获得的收益,我们要寻找的是使两者相等的贴现率。虽然净现值法和内部收益率法都是基于相同的概念和公式,但是在应用中,技术上的差异使得两者对于解决不同的问题或对于不同的经理人员来说,或多或少有不同的作用。

在多期问题中,要用现金或现金等价物来计量成本。净现值法和内部收益率法都要确定由于选择不同行动方案而产生的不同现金流量。如果一项成本不包括现金支出,或者收益不是以现金的形式获得的,那么在应用这些分析方法之前,我们就有必要找出这些成本或收益的等价现金值。

正确处理折旧是多期分析中最常见的问题之一。与资产成本相关的现金流量通常在以前的期间已经发生。因此,当多期成本分析中涉及会计成本时,我们有必要为了折旧的会计处理影响而

