



管理者终身学习
且学·且思·且行

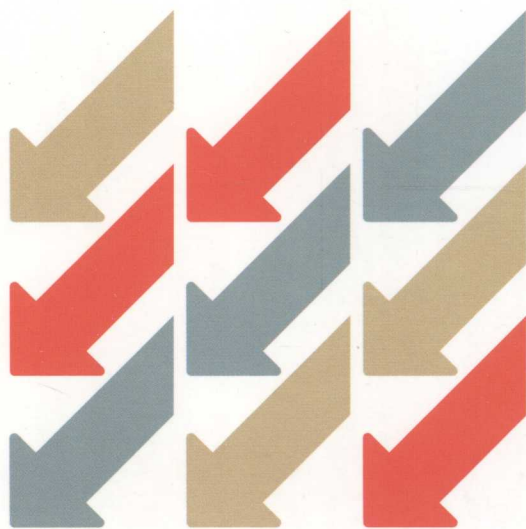
英国特许管理会计师公会 (CIMA) 出版物

战略成本控制

[第2版]

Cost Control
A Strategic Guide

戴维·P·道尔 (David P. Doyle) 著
刘俊勇 等译



中国人民大学出版社



F275.3/72
2013
且字·且忘·且行

战略成本控制

[第2版]

Cost Control
A Strategic Guide

戴维·P·道尔 (David P. Doyle) 著
刘俊勇 等译

RFID

北方工业大学图书馆



C00344410

中国人民大学出版社
·北京·

图书在版编目 (CIP) 数据

战略成本控制: 第2版/道尔著; 刘俊勇等译. —北京: 中国人民大学出版社, 2013.9
(管理者终身学习)

ISBN 978-7-300-18105-9

I. ①战… II. ①道… ②刘… III. ①企业管理-成本控制 IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 225153 号

管理者终身学习

战略成本控制 (第2版)

戴维·P·道尔 著

刘俊勇 等译

Zhanlue Chengben Kongzhi

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)

010-62511398 (质管部)

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 北京东君印刷有限公司

规 格 175 mm×250 mm 16开本

版 次 2013年10月第1版

印 张 10.5插页2

印 次 2013年10月第1次印刷

字 数 180 000

定 价 29.00元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

管 理 者 终 身 学 习

博学之，审问之，慎思之，明辨之，笃行之。

——《礼记·中庸》

在中国经济从高速增长阶段转向中速增长阶段后，许多企业的价值创造模式也需要进行转变。企业不能只关注外部市场机会从而获得“开源”效应，同时也需要关注加强内部成本管理获得“节流”效应。《战略成本控制》一书可以说来得适逢其时。作者深刻而全面地分析了企业面临的外部环境变化，比如业务全球化使经营状况更加复杂，政府管制放松带来的市场竞争加剧使企业面临价格下行的巨大压力，以及间接费用（比如销售费用和管理费用）在总成本中所占比例越来越高。基于外部环境变化，战略成本控制侧重于从战略角度改变企业运营活动对资源成本的需求，进而创造出差异化的成本结构来支持企业的竞争优势。

本书分为9章，从多个领域给出了进行战略成本控制的分析工具和管理会计技术，具体包括预算、外包、绩效管理、作业成本法、间接费用分析和信息技术等领域。除了技术视角外，作者还分析了战略成本控制中的行为因素，从而更好地帮助管理者顺利地进行组织变革。

战略成本控制不仅需要管理者转变成本控制意识，而且对管理者的知识架构也提出了挑战。如果没有战略管理、运营管理、人力资源管理、信息管理和成本管理会计的知识基础，管理者将很难推动组织变革。

本书不仅适合企业的高层管理者、中层管理者阅读，也适合战略管理、财务管理、成本管理的专业人士阅读。此外，本书也适合作为工商管理硕士（MBA）、会计专业硕士（MPAcc）等专业学位研究生的学习参考资料。

本书的翻译由刘俊勇全面负责，参加各章翻译和校对的有中央财经大学的会计专业硕士研究生李琦和周学，学术型会计学研究生张磊，最终由刘俊勇负责译校。

囿于知识和能力所限，本书的翻译难免有诸多不足，欢迎读者不吝赐教。我们的联系邮箱为：13911909589@139.com。

刘俊勇
于北京太阳园

欢迎《战略成本控制》中文版的各位读者，这已经是本书的第 14 个非英文译本了。就在我向各位表示欢迎的同时，国际金融危机还在持续地改变着国有企业和非国有企业的市场格局，其特征表现为紧缩、高效和节俭。

国际金融危机对不同规模经济的影响已经跨越了国界，并且它对工业影响的连锁反应也似乎没有极限。

新的环境需要更多地关注国有和非国有企业如何创造和控制收入流与成本流。

在中国，国家在经济运行中拥有强大的影响力。在经济发展的初期阶段，所有的中国企业都应该积极主动地投入到组织成本的研究中。有些公司实施扩张型的公司政策，例如中国投资有限责任公司（CIC）通过主权财富基金进行的投资，越来越多的公司通过组织设立，或者并购的方式在海外成立附属子公司来实现国际化，这些无疑会带来收入的激增，但伴随而来的是从事这些经营所造成的成本增加。

成本上升的趋势并不仅限于海外业务。中国加入世界贸易组织后，在增强竞争力的同时，也为中国的国内市场带来了许多新的压力。中国企业开始纠结于如何在走向世界的同时还能保持它们在国内市场的竞争优势。

一些新的市场参与者将会在中国的投资领域发挥重要的作用，在财务报告、管理会计和成本与收入的及时披露等方面带来新的挑战。随着中国修改相关规定，允许外国投资银行将它们在中国合资企业的持股比例提升至 49%，国际投行将会成为拓宽资本渠道的重要推动力，这在开放中国金融市场方面也是重要的一步。

改变成本管理和控制的方式将会是中国所有企业在未来几年内面临的的关键的战略财务问题，这需要有力的分析工具和管理会计技术。

《战略成本控制》一书就是出于这样的考虑而创作出来的。

本书之前的版本出版后，成本控制领域又出现了很多富有创新性的有效方法，提升了成本控制在公司高层战略规划中的重要性。原因主要有以下几点：

- 业务的全球化使得经营状况更加复杂。产品和服务的增加以及多样化，伴随着产品在规格、包装、标签、配送、销售人员的安排等方面的个性化要求。这

些都在推动收入增加的同时提高了复杂程度，进而造成更高的成本。

- 政府管制的放松，特别是在服务市场，竞争程度加强，使得价格面临巨大的下行压力。成本的挑战和价格的压力如果不能解决，充其量只能保持住原来的利润率。

- 鉴于直接成本在公司总成本中的比重仍然在下降，成本控制应该更多地关注不断增加的越来越隐蔽的间接成本、销售及一般管理费用。已经在中国广泛传播的成本会计方法应该突破制造业，在更多的领域加以应用。

近来对成本控制的关注更多地转移到了监控、分析和控制销售及一般管理类项目的成本。下面的一些例子强调了我们需要将时间和精力集中于以下几点：

- 产品获利能力隐藏了真正的客户获利能力。

企业已经意识到成本的增加很大程度上与产品无关，而是与为建立和维系客户业务而提供的服务有关。例如应收账款、大量的售后服务、检查和发送客户订单、延期支付等。处理客户订单可能产生不了什么增量成本，但是如果对于某些特定客户群体的售后服务非常繁重，那么企业会产生大量的成本。

- 有针对性的分销渠道会降低成本。

品牌导向的成功企业承认它们可以通过收缩产品组合来保持收入和盈利性，因为它们将业务活动集中于占总销量 50% 以上的 10~15 个客户上。

- 资产消耗现金。

成本控制活动由损益表向资产负债表的转变在对成本习性的掌握方面更具有深刻性。企业一度将成本控制活动集中于损益表，特别是那些与销售及一般管理费用有关的科目。但是在涉及那些越来越重要的资产负债表科目时，例如应收账款和存货等，企业要求各业务单元在对传统意义上被定义为费用的人力成本、材料成本和财务成本负责的同时，也要对资产成本负责。必须多考虑客户的资产回报率，尤其是享有较长信用期和专门存货的特定客户。

- 利用机会成本。

在服务行业，服务被看做没有“货架期”的产品，银行和酒店的服务很符合这一描述，但是技术的发展使得这些市场参与者通过在截止日期前给予网上折扣，来衡量和获得低利用率的固定资产的收益，例如闲置的酒店客房和有期限的投资产品。

- 最大限度地利用空间。

尽管出现了家庭办公和虚拟办公，办公场地的成本在最近 20 年还是不断增加。最近的数据显示，为一名员工提供 10 平方米的“网络区域”的成本每年为

18 000美元左右，这包括工作站和所有公共区域按一定比例分摊的费用，例如会议室、接待区域和仓库。在获知场地成本后，企业可以制定更加优化的场地利用政策。

- 警惕隐藏的 IT 成本。

在当下以技术为中心的世界，IT 部门的负责人要面对整个组织所有部门的各种要求，从购买到升级或修理一些新的硬件和软件等。即便是最老练的经理，面对无法预知和不断攀升的 IT 费用也无可奈何。考虑以下几点：

- 一般企业一台电脑每年的费用大概为 10 000 美元。

- 由硬件导致的 IT 费用不到 10%，剩下 90% 的费用实际上都来自管理和运营支持。

- 一名信息处理员工 1/3 的时间用来搜索数据，每名员工的效率损失使公司每年浪费 18 000 美元。

按照总拥有成本 (TCO) 的要求，核心的 IT 资产应该与其他的公司资产，例如智力和商誉等以同样的规则进行衡量。对于资本性投入的直接和间接成本的分析，应该同时包含与投资相关的硬件、软件、安装、培训、支持、故障、员工的配置、维护和基础建设的成本。将 IT 涉及的各个模块看做实施新项目的成本，可以为解释服务总成本的合理性增加一个新的维度；为新的安保工作和建立新客户的沟通渠道提供公司的数据库支持所带来的成本，以及所需的 IT 设备和各项间接成本，增加了每个项目的总拥有成本。

- 复杂性是公司经营的“隐形杀手”。

产品、服务以及相关的管理支持活动的数量越多、多样性越高，那么复杂性和成本也就越大。如果无法严格地区分消费者细分市场，也会导致复杂性和更高的成本。伴随着公司内涵式增长或并购扩张的活动，复杂性也会随之增加。一个单纯的但是值得肯定的内部报告行为也必须召开内部会议，产生一些规则或者引发一些管理行为，这些非必要的复杂情况会分散高级管理者的精力。同样，分布比较分散的企业主体倾向于以矩阵式的组织结构来应对全球化，通过任务小组来监控新技术和未来那些耗时的会议。高效的成本控制的核心是简化流程，而不仅仅是关注成本的削减。

结论

正如我在本书作业成本法 (ABC) 内容中指出的，通过识别公司每一个作业背后决定总成本的驱动因素，可以大大地减少成本。持续进行的对销售及一般管理费用科目的成本分析可以重新用来衡量哪些产品、客户、销售区域、分销渠道、

IT系统或者人员配置带来了最繁重的负担和成本。最后，调整产品定价系统以反映真实的成本！

我们已经准备好去迎接这些挑战了吗？

我们应该丢弃那些过时的业务驱动型的流程和不和谐的壁垒。更重要的是，国有和非国有企业都可以抽出更多宝贵的时间、优秀的人才和资产，走出中国，去寻求更强的国际影响力。

戴维·P·道尔 (David P. Doyle) 博士
于巴黎，2012年5月

Cost Control: A Strategic Guide, 2nd Edition

By David P. Doyle

ISBN: 9781859715178

Copyright © David P. Doyle 1994, 2002

All Rights Reserved.

Authorized Simplified Chinese translation edition published by the Proprietor.

Copyright © 2013 by Elsevier (Singapore) Pte Ltd.

All Rights Reserved.

Published in China by China Renmin University Press under special arrangement with Elsevier (Singapore) Pte Ltd.

This edition is authorized for sale in China only, excluding Hong Kong SAR, Macau and Taiwan. Unauthorized export of this edition is a violation of the Copyright Act. Violation of this Law is subject to Civil and Criminal Penalties.

本书简体中文版由 Elsevier (Singapore) Pte Ltd. 授予中国人民大学出版社在中国大陆地区（不包括香港、澳门特别行政区以及台湾地区）出版与发行。未经许可之出口，视为违反著作权法，将受法律之制裁。

本书封底贴有 Elsevier 防伪标签，无标签者不得销售。

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（www.rdjg.com.cn）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，82501704

传真：010-62515732，62514775

电子邮箱：rdcbjsjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓名	<input type="checkbox"/> 先生 <input type="checkbox"/> 女士		职 称		
座机/手机			电子邮箱		
通讯地址			邮 编		
任教学校			所在院系		
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

第1章 适应不断变化的时代 支出不要超过收入 1

追求创新 1

回顾战略 1

企业管理系统中隐藏的危机 3

成本削减可能误入歧途 4

技术：第四个成本因素 6

最终结果：战略决策受损 7

对行为的关注 8

更改焦点 9

第2章 企业预算过程 超越增量法 12

预算程序是否是冗杂的？ 12

随意的决策会妨碍控制 13

预算策略 15

IT：基于战略利益的考虑 18

改良的预算文化：变革的工具 19

研发：艰难的评估 20

预算过程中对过去错位的推崇 23

零基预算 24

利用零基预算取得成功 25

第3章 外包非核心业务 31

关于外包的争论 31

外包的优势 34

外包的缺陷 40

一种折中的方法——植入 44

人员冗余 45

最后的考量 45

第4章 效率还是效果? 绩效管理的作用 48

找准平衡点 48

不断改变的劳动力形象 49

目标管理 53

建立目标管理体系 59

成本控制的规划方法 61

推行计划项目预算制度 62

第5章 追溯组织活动的真实成本 作业成本法 67

传统的成本系统为什么会失效 67

引入作业成本法 68

作业成本法 69

实施作业成本法系统 71

内部服务单元 74

识别成本动因: 节约成本的关键部分 79

作业成本法的推广运用 80

作业成本法的缺陷 81

第 6 章 间接费用分析 84

衡量间接费用并评价其价值 84

间接费用价值分析的发展 85

间接费用价值分析的应用 86

间接费用价值分析的方法 88

人的方面 91

间接费用价值分析的缺陷 92

拓宽服务单位的作用 93

第 7 章 成本责任与成本意识培养 97

财务控制：始终棘手的任务 97

误导性目标 98

差旅与相关成本 106

成本回收法 110

对成本回收法的异议 113

第 8 章 信息技术的成本和价值 117

在飞速发展的 IT 环境下确保机遇 117

提高工作效率的分散式方法 118

提高办公效率：业务流程管理 119

信息的生命周期 121

人的因素 128

第9章 战略性重估 成本控制的终极推动力 132

- 重新聚焦管理重心 132
- 寻求永久的改善 133
- 回到营销的原点 135
- 找到集权与分权的平衡点 145

参考文献 150

第 1 章

适应不断变化的时代

支出不要超过收入

追求创新

经过多年的成本削减、重组和合理化，企业的议事日程上一度没有了对这些问题的关注，转移到对创新的追求上来。其中一个很重要的理由就是管理者认识到改进的成本效益是公司收入增长不可替代的动因。促成这一转变的原因是互联网时代疯狂的创新步伐、加速缩短的产品生命周期、市场的放松管制和全球化竞争的加剧。

然而，这些泡沫破裂了。在狂热地追求创新和看起来毫无异议的销售增长中，成本这个维度被遗忘了。对多元化细分市场的过度追求、横跨多个市场的企业活动、品目繁多的产品生产、IT 设备上的过多花费以及相关的成本，开始占用大量的成本。面临销售下滑，公司内部开始出现一种必然的模式：重新审视所有企业职能，以削减成本。具有极强敏锐性的应急计划旨在控制开支，推迟资本投资决策，削减差旅等。我们从中得到什么经验教训？如果有的话也很少。

回顾战略

随着事后一切明了，公司的首脑将又一次有理由质疑基于全球规模和范围的战略是否依然值得追求。即使是最成功的公司也会得出这样的结论：战略和内部

系统的增量变化，即使产生效果也可能不足以形成质的改变；如果没有效果，那么重要的资源将被浪费。顾问们很快指出，不管怎样，许多企业在 20 世纪 90 年代后期的扩张时代中让成本失控。

可以原谅公司首脑们相信重组——这一成本削减的委婉说法，但这注定不是一种可持续的战略。经历过 20 世纪 80 年代的人们将会记得那个重组盛行的年代，公司削减成本，关闭生产设施，裁减员工，减少不盈利的产品线，对供应商施加压力，结果是盈利提高了，公司变为精益型组织。重组显然是对过去战略失败的一个最符合逻辑的回答。

对于许多公司来说，聚焦于重组的战略计划可能依然没有结束。目前，一个成本削减时代即将来临，真正的挑战依然是找寻一种模式，这种模式应当能够保证资源集中运用在企业做得最好的那一部分业务上，而不是运用于薄利的业务，并且使得成本可计量和可管理。成本控制绝对应该回到企业的议事日程上，而且就该一直如此。

获得最大价值的组织资源同时尽量减少成本，将继续成为当前以及以后企业管理者面临的一个关键战略问题。这一重点的起源没有改变：组织面临着日益增长的市场和产品国际化，更高的股东要求以及易变的经济环境。

这也是受到过去几年互联网销售失败的刺激。作为旧经济的竞争对手，互联网运营商现在也被按照同样的标准去评价。成本控制在关注名单上排位很高。接受廉价资本看起来削弱了对成本控制的刺激。许多缺乏经验的企业家发现他们对于争取投资者很有天赋，但是对于管理吸引力较小的部分，比如存货控制和市场支出，却缺乏兴趣和能力。

回到过去的黄金时代，企业可以依赖于借债安全度过暂时的经济衰退。然而，20 世纪 80 年代的债务狂欢时代已经过去。需求增长的放缓，日益减少的利润空间和加剧的国际化竞争已经联合起来将过去可控的债务变为具有破坏性的负担，并且公司的债务负担逐渐在侵蚀利润，据报道，利息支出已经占据了企业 1/3 的利润。商业首领们已经开始更多地关注成本和现金流管理，保持较低的资产负债水平，以防止由于过多的负债而导致商业利润减少。

伴随着全球竞争的加剧，高层管理者发现另外一个在 20 世纪 90 年代之前受欢迎的战术——提高价格，已经很困难了。高负债公司现在总是处于这样一种情况：以一个虚增的价格处置资产以减轻它们的债务责任，诉诸削减开支以保持现金流。企业想要在不损害质量的前提下提升内部效率和削减成本，这就促使它们进行一系列的分拆、分割和外包服务，而这些业务之前都是由中央总部操控的。