



主编 周朝琦
郝和国
阎万杰

成本控制

聚变时代中财富的获得与利用

COST CONTROL

迎接
第三次思想解放浪潮
中国企业
全面迈向21世纪

西南财经大学出版社

总策划：何志勇

责任编辑：魏江维

书 名：成本控制

主 编：周朝琦 郝和国 阎万杰

出版者：西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编：610074 电话：(028) 7301785

排 版：西南财经大学出版社照排部

印 刷：郫县科技书刊印刷厂

发 行：西南财经大学出版社

全 国 新 华 书 店 经 销

开 本：850×1168 1/32

印 张：17

字 数：427千字

版 次：1999年1月第1版

印 次：1999年1月第1次印刷

印 数：5000册

定 价：29.80元

ISBN 7-81055-433-6/F·336

1. 如有印刷、装订等差错，可向本社发行部调换。
2. 版权所有，翻印必究。

前 言

在产品质量、数量、品种、成本以及资本增值获利这个统一体中，强化成本控制是个核心问题。成本控制是在市场经济体制下，企业适应市场竞争的要求，在激烈的市场竞争中获得竞争优势之关键所在。日本著名经营管理专家占部都美把成本降低比喻为在公司里挖掘所出现的黄金矿脉的工作。这也从郑州卷烟厂自1997年开始实施的成本经营、成本控制工程所获得的巨大成效得到了证实。1996年，具有50年卷烟生产历史，固定资产4.7亿元的郑州卷烟厂，虽产销中高档品牌香烟49万箱，实现销售收入16.32亿元，利税8.12亿元，但利润仅有115万元。人均利润和单箱利润分别只有34.85元和2.3元。高投入、高消耗、高成本、低效益成为制约郑烟市场竞争力和企业发展的瓶颈。为此，郑州卷烟厂从1997年开始把“学邯钢、抓管理、降成本、增效益”、“加强财务管理，实施成本控制”作为资本经营的指导思想和重点工作来抓，并把1997年确定为“成本控制效益年”，在全厂强力推行《成本控制法》。在产销量和产品销售价格受到市场约束的前提下，运用现代管理会计成本习性和本·量·利分析技术，预测和制定目标利润、目标成本决策，融合其它各种成本经营、管理、控制方法，在全厂实行全员、全面、全过程的成本控制，形成强有力的成本控制网络和责任成本共同保证体系，取得了巨大成效：1997年与1996年相比，生产卷烟49.6万箱，同比增长0.11%；实现销售收入23.93亿元，同比增长46.62%；创利税10.3亿元，同比增长26.81%，其中，实现利润8306万元，同比增长71倍，增加值8191万元。

郑州卷烟厂之所以取得如此巨大的利润绩效，主要是开展了全员、全面、全过程的成本经营、成本管理、成本控制活动，并

提出了成本经营这一现代概念。这正是郑州卷烟厂实施成本控制，大幅度降低成本，提高资本增值盈利的关键。

过去我们习惯于“管理”一词，这是由于长期实行高度计划经济的集中管理造成的思维定势。实质上，经营与管理是两个不同的概念：经营职能涉及公司政策的制定、财务的协调、生产的组织、利益的分配、方向的调整以及经理人员的最终控制；管理职能涉及的是，在经营所确定的范围内执行政策，以及利用组织来实现特定的目标；组织职能则是把个人或集体的工作结合起来，以便以最有效、最有系统、最积极并相互协调的方式去完成任务，实现目标。经营是有效地指挥，管理是有效地执行，经营决定着组织，管理则利用组织；经营确定目标，管理则努力实现目标。组织则是管理在实现目标过程中的一部有效的机器。由此可见，成本经营与成本管理是有所区别的：成本经营指的是成本的经济管理方面，是成本控制和成本降低两者的结合，就是在企业资本经营中研究有关控制成本耗费，降低成本的一系列方法。具体地说，成本经营首先从技术经济方面来考虑产品成本问题，从资本投资方案的选择、消费需求的调查，产品功能，质量设计，产品结构，技术条件，工艺流程，新技术、新工艺、新材料采用等各个环节去研究如何以最少消耗取得最大经济效果；其次考虑从经营活动中摸清市场规律，在材料质量，材料价格，材料采购批量，材料、产品储运等资本运营方面研究如何降低物流成本；再次就是要从生产力组织方面来研究成本耗费问题，例如，生产的组织协调，生产批量和进度的合理安排，定额管理控制，人力资源调配，专业化分工协作等，以上这些都属于成本经营的范畴。成本经营的目的是设法使成本降低到可能低的水平，并使这种水平通过有效的成本控制加以保持的系统方法问题。郑州卷烟厂实施的成本控制、利润扩张工程便自始至终体现了把成本控制置于经营管理工作核心地位这一重要的经营思想。

成本管理指的是成本的行政管理方面，侧重于财政和成本立

法、制度方面，例如制订成本管理制度，建立成本管理机构，明确成本管理职责，规定成本开支范围，开展成本检查，实行成本监督等等，都属于成本管理范畴。今天的成本管理，已是成本经营的一部分。因为企业的目的，归根到底是为获取资本最大增值盈利，而降低成本与获取资本最大增值盈利，要通过经营的努力才能实现。所以，降低成本，既要研究成本管理方面的问题，更要研究成本经营方面的问题。成本经营和成本管理是企业整个成本经营管理工作的两个方面，两者相互联系，相辅相成，经营指导管理，管理是为了有效的经营。过去我们只着重于成本的行政管理，对成本经营重视不够，没有很好地研究成本经营，随着现代企业制度的建立和经济增长方式的转变，企业由“生产型”向“生产经营型”进而向“资本经营型”、“经营效益型”的转变，在成本方面，就要重视成本经营，建立成本决策指挥体系、监督控制体系、信息反馈体系等。

成本控制是成本经营管理的主要内容，它主要根据成本预测和成本决策所确定的成本目标，对资本经营活动中的各种耗费进行指导、限制和监督，及时发现偏差，采取纠正措施，使各项生产耗费被控制在目标所规定的范围之内，以保证成本目标的实现。成本控制一词源于本世纪30年代美国哈佛大学企业管理研究院制定的《会计控制法》，此法主要目的在于控制成本和不断降低成本。

成本控制，不仅仅是将实际成本消极地限制在成本标准范围之内，而是从人力、物力、财力等资本运营情况和工作效率等方面出发，来衡量、考核各项资本成本支出是否符合以最小的耗费，取得最大的增值盈利的原则，从而达到降低成本，提高利润的目的。当成本标准不能体现上述原则和实现上述目标时，成本控制还具有重新审定和修正成本标准的积极作用，使成本标准始终保持其先进性。成本控制还着眼于未来的工作改进和成本降低。评价过去，核算成本节约和超支，并分析其成因，目的是改进以后

的工作，进而采取更有效的措施，不断地降低成本。

成本控制根据成本习性和本量利分析等现代管理技术，可采取不同的方法进行控制，一般有全面预算控制，目标成本控制，标准成本控制，定额成本控制，绝对成本控制，变动成本控制等基本分析控制方法。随着成本控制技术的发展，又延伸到责任成本控制，质量成本控制，功能成本控制（价值工程），作业成本控制，资本成本控制，成本审计控制等职能控制的各个方面。郑州卷烟厂正是系统运用了以上多种成本经营、成本控制方法，并建立了与成本经营、管理、控制相适应的财务管理、责任会计和内部银行体系才获得成本降低、利润提高的巨大成效的。

现结合郑州卷烟厂广泛采用和成功实践的成本控制方法就成本控制的理论与实践问题进行探讨和研究，让更多的工商企业能加强成本经营、成本管理、成本控制，共同提高成本经营管理水平，实现企业资本增值和获利的最大化。

此书在编著过程中参考引用了大量中外经营管理著作和文献资料，在此向作者一并致谢！

编著者

一九九八年十一月

目 录

前言

第一篇 成本控制导论

第一章 成本概论	(1)
一、成本的定义与概念	(1)
二、成本的内涵与实质	(4)
三、成本的形态与分类	(7)
第二章 成本系统控制	(20)
一、“三论”是成本系统控制方法的基础	(20)
二、成本系统管理	(26)
三、成本控制管理	(28)
四、成本信息管理	(30)
第三章 成本控制基础	(33)
一、成本控制概述	(33)
二、成本控制的基本内容	(44)
三、成本控制基础准备工作	(49)
四、成本控制实施保障	(66)

第二篇 成本控制现代分析方法

第四章 成本习性分析	(73)
一、半变动成本的分解	(73)
二、成本习性分析的意义及作用	(87)

第五章 损益平衡分析	(89)
一、损益平衡点计算	(89)
二、各种因素变动对成本利润的影响	(103)
三、有关成本效益的应用分析	(114)

第三篇 成本控制基本方法

第六章 全面预算控制	(122)
一、全面预算体系	(123)
二、营销预算	(126)
三、广告预算	(137)
四、成本预算	(143)
五、材料采购预算	(147)
六、资本财务预算	(149)
七、弹性预算	(156)
八、零基预算	(176)
九、概率预算	(188)
第七章 目标成本控制	(192)
一、目标成本控制的特点及与传统成本管理的比较	(192)
二、目标成本的预测	(197)
三、目标成本的确定	(207)
四、目标成本的控制	(213)
五、目标成本的检查分析	(217)
六、运用目标成本法 降低卷烟产品成本	(217)
第八章 标准成本控制	(225)
一、标准成本控制的特点及意义	(225)
二、标准成本的类型与作用	(228)
三、标准成本的制订	(230)
四、标准成本差异分析	(233)

第九章 定额成本控制	(249)
一、定额成本控制法基本原理.....	(249)
二、材料采购供应过程中的成本控制.....	(253)
三、生产过程中的成本控制.....	(260)
四、制造费用控制及差异分析.....	(270)
五、营销成本费用控制.....	(277)
六、管理费用的揭示与控制.....	(282)
第十章 变动成本控制	(290)
一、变动成本法概述.....	(290)
二、变动成本法与完全成本法的比较.....	(295)
三、两种成本计算法在编制收益表方面的差别.....	(299)
四、变动成本控制法的优点及局限性.....	(308)
第十一章 绝对成本控制	(312)
一、绝对成本控制法的理论基础.....	(312)
二、绝对成本控制法的内涵和基本内容.....	(315)
三、绝对成本控制法实施的条件.....	(316)
四、绝对成本控制法实施的现实意义.....	(318)

第四篇 职能成本控制

第十二章 责任成本控制	(321)
一、成本中心控制.....	(321)
二、责任成本计划.....	(324)
三、责任成本控制.....	(332)
第十三章 质量成本控制	(341)
一、质量成本控制的含义和主要内容.....	(342)
二、产品开发系统的质量成本控制.....	(344)
三、生产系统的质量成本控制.....	(348)
四、销售过程的质量成本控制.....	(359)

五、质量成本的日常控制·····	(361)
第十四章 价值工程(功能/成本控制) ·····	(364)
一、价值工程的起源和基本原理·····	(364)
二、价值工程的重要概念和提高价值的途径·····	(366)
三、价值工程的基本原则·····	(373)
四、价值工程的基本特征·····	(376)
五、价值工程的基本方法·····	(378)
第十五章 资本成本控制 ·····	(401)
一、资本结构理论·····	(401)
二、筹资组合·····	(405)
三、筹资组合和资本结构优化决策·····	(409)
四、资本成本与资本成本率计算·····	(414)
第十六章 作业成本控制 ·····	(425)
一、作业成本概述·····	(425)
二、作业成本会计的形成、发展与理论基础·····	(428)
三、作业成本的计算程序·····	(434)
四、作业成本的价值和作用·····	(439)
五、作业成本的应用·····	(442)
第十七章 成本审计控制 ·····	(447)
一、成本费用审计的意义、内容和目标·····	(447)
二、成本费用审计的策略和方法·····	(450)
三、成本费用的审查方法·····	(456)
四、成本费用内部控制审查与评价·····	(459)
五、营销成本绩效审计·····	(461)
六、营销成本绩效审计现代定量分析方法·····	(471)

第五篇 成本控制管理体系

第十八章 财务控制体系 ·····	(479)
--------------------------	-------

一、财务控制系统的特点·····	(479)
二、财务控制系统的执行·····	(487)
三、财务控制系统的发展与提高·····	(493)
第十九章 责任会计体系·····	(496)
一、责任会计体系的特点·····	(496)
二、责任会计的核算原则·····	(498)
三、责任报告·····	(501)
第二十章 内部银行体系·····	(503)
一、内部银行的职能·····	(503)
二、内部银行的任务和作用·····	(509)
三、内部银行的运行模式与核算形式·····	(513)
四、内部计划(结算)价格的制定·····	(517)
五、建立组织体系,强化内部银行主体地位·····	(522)
六、完善内部银行运行机制的基础工作·····	(524)
七、制订预算控制标准和指标考核体系·····	(526)

第一篇 成本控制导论

第一章 成本概述

一、成本的定义与概念

在西方国家财务会计理论中，成本、费用和损失的涵义是有严格区别的。

（一）成本的定义

美国会计师协会（AICPA）1957年发布的《第4号会计师名词公报》（Accounting Terminology Bulletin No4）对成本的定义为：“成本系指为获取财货或劳务而支付的现金或移转其他资产、发行股票、提供劳务、或发生负债，而以货币衡量的数额。成本可以分为未耗（unexpired）与已耗（expired）；未耗成本可由未来的收入负担，例如存货、预付费、厂房、投资、递延费用等属之；已耗成本不能由未来的收入负担，故应列为当期收入的减项，或借记保留盈余，例如出售产品或其他资产的成本及当期费用属之。”

根据以上定义，可知成本为获取财货或劳务而支付的现金或其等价物，换言之，成本为获得某种利益之支出，如购房屋，是为了获得其使用利益之支出，属于成本；雇用劳务，是为了取得其服务之支出，也属于成本，至于支出形式可以为现金，也可为其他等价物，所获利益可以为有形资产或无形劳务，每一种支出

如果为了获得某种利益都代表一项成本。成本的未耗和已耗之分在于，未耗成本指支出换取的利益在没有实际耗用以前，是一种资产，如存货、厂房等，它是为了获得未来收入的一种经济资源；已耗成本指支出换取之利益已经耗用，如出售产品的成本，它是为了获得当期收入所支付的代价，所以，要与收入密切配合，不得递延。

美国会计学会（AAA）所属成本概念与标准委员会对成本的定义为：“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲，它可用货币单位加以衡量”。也就是说，成本是为实现一定目的而支付的（或应支付的）、可用货币衡量的代价。

《日本成本计算标准》中对成本的定义为：“成本的实质是经营者为获得一定的经营成果而消耗的物质资料和劳务的价值。它具有以下特点：（1）成本是消耗的价值；（2）是经营过程中转移到一定产品（经营成果）上的价值；（3）是与经营目的相联系的；（4）是指在正常经营状态下形成的成本。”

（二）费用的定义

《第4号会计名词公报》对费用的定义为：“最广义之费用，系指可由收入中减除的一切已耗成本。在损益表中，已耗成本常有各种不同之名称，包括成本、费用、或损失，例如销货成本、营业费用、销售费用及出售资产损失。”

根据以上定义，费用有广义、狭义之分，广义的费用包括损失在内，狭义的费用不包括损失。企业的一切支出，最后不一定都能获得收益，如果成本消耗后不能获得收益，则支出变成了损失；如能获得收益，则为费用。所以，费用是为产生收益而丧失的成本。

（三）损失的定义

《第4号会计名词公报》对损失的定义为：“损失系指：（1）就广义言，为某期间所有费用超过收入的数额，或（2）当资产出售、废弃或因意外灾害或冲销而致全部或局部毁损时，其成本超过相

关收入的部分。若损失的发生系因上述(2)的情况时,应列为收入之减项,因其属于广义之费用。”根据以上定义,可见损失是无补偿的已耗成本,也即对企业产生收入之活动毫无贡献的已耗成本。它分两种,一为费用超过收入部分;一为对收入没有贡献部分。

综上所述,西方国家会计理论中的成本、费用和损失的关系如图1—1所示:

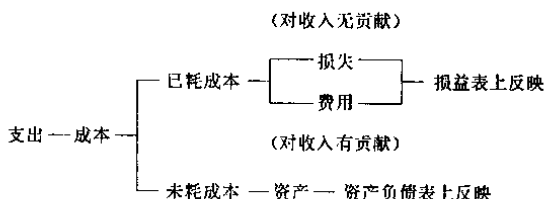


图 1—1

企业正常经营,购买机器设备和原材料,都是成本,在未耗用以前,属于资产,投入生产消耗以后,一部分成本消耗掉了,变为费用,一部分成本没有消耗,仍是资产。但是一切支出,最后未必都能换取收益,如成本消耗后不能换取收益,则变成了损失,所以,也可以图1—2表示:

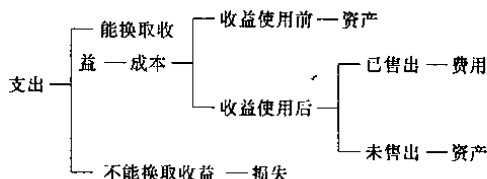


图 1—2

上图中,以产品为例,在未销售以前,产品成本为企业的资产,销售以后,成本转为费用,同收入相配合,可以从当年销售

收入中抵偿。

以上是成本在财务会计方面的定义，至于在现代管理会计和成本控制方面，成本一词又有各种不同的分类涵义。

二、成本的内涵与实质

（一）成本的内涵

成本的内涵一般是指成本的经济内容。成本是企业生产经营过程中发生的各种耗费或支出。而成本的这种耗费和支出是相对于“主体”而言的，即它属于谁的耗费或支出。

企业为取得营业收入，需要提供商品或劳务，在生产商品或提供劳务的过程中会发生各种耗费或支出。例如，商品生产过程中发生的材料、能源、机器设备和人工的耗费等。商品营销过程中发生的购销、调拨、储存、保管等的物流费用支出等。产品的制造、劳务的提供和生产、服务条件的消耗，是同时发生的。生产消耗、经营费用的具体内容极为复杂，生产资料的实物形态多种多样，仅材料、能源品种规格就多达万种，活劳动的消耗和劳务的提供更是多种多样。在市场经济条件下，把它们综合起来的唯一尺度就是货币。用货币价值形式表现的生产耗费，称为企业的生产费用。用货币价值形式表现的组织商品流通的开支，称为企业的流通费用。企业在一定时期内为生产和销售一定产品所支出的生产费用就是产品成本。企业在一定时期内商品经营的商品进价和商品流通费用就是商品经营成本。一批产品的生产费用支出总和，称为该批产品的总成本；单个产品的生产费用支出总和，称为单位产品成本。

企业生产经营过程中的全部成本费用，划分为直接材料、直接工资、其他直接费用、制造费用、销售费用、管理费用和财务费用。企业为生产产品和提供劳务等发生的直接材料、直接工资、其他直接费用和制造费用称为产品的制造成本。企业为销售和提

供劳务而发生的销售费用，企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，以及企业在生产经营期间为筹集资金所发生的财务费用，作为企业的期间费用，直接计入当期损益。这样，既明确了生产制造成本和期间费用的界限，又能计算企业一定时期的总经营成本。

产品成本费用的构成内容如图 1—3 所示：

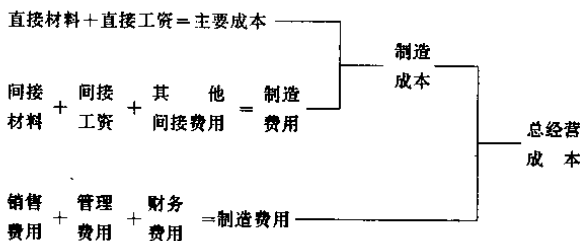


图1—3

(二) 成本的实质

成本经济内容的共性已如上述，但成本包含的具体内容，则由于财务制度的变动、行业的不同特点，以及管理的要求而有所不同。

第一，国家虽然具体规定了成本开支范围和费用开支标准，基本上反映了成本客观的经济实质，但是，这些规定往往是从一定时期宏观调控的要求、国家分配的政策，以及企业财务管理的目标确定的，有时并不完全符合理论成本的经济内容。

第二，成本的具体内容还会因国民经济各部门、各产业、各行业的特点有所不同而存在差别。同一行业各企业因生产特点和管理要求不同，工艺技术过程特点和生产组织特点不同而存在差别。

第三，在企业成本经营工作中，在保证成本的实际组成与其客观经济内容相一致的前提下，成本开支范围内还会包括一些非

生产性的耗费。例如，废品损失（质量成本）、停工损失、坏帐损失、物资短缺损失等。实质上这些损失并不是生产性耗费，不形成产品的价值，不属于成本的内容。又如，企业财务费用中列支的企业借款支付的利息，属于纯收入分配性的支出，也不是生产耗费，不属于成本的内容。但是，为了提高成本指标的综合反映作用，促使企业更好地改善经营管理，加强经济核算，因而列入总经营成本。

可见，成本的具体内容，由于宏观调控和财务制度的变动而不断变化，成本指标在不同时期就很难具有可比性。因此，科学地认识成本的经济内容，就应当研究和剖析成本的本质。

马克思在《资本论》第三卷第一章中指出：“商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=c+v+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m，那末，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值”^①，“这就是商品的成本价格”^②。“商品的资本主义费用是用资本的耗费来计量的，而商品的实际费用则是用劳动的耗费来计量的。”^③ 马克思在这里严格区分 m 三个部分；资本耗费，即成本，只包括 c、v 两个部分。

西方经济学中的生产成本即生产费用，是生产过程中耗费的资本。它实质上是指商品生产中实际消耗的不变资本（c）和可变资本（v）所构成的价值，不包括剩余价值（m）部分。西方微观经济学认为，商品的生产成本是指生产活动中使用的生产成本，如果活劳动社会必要劳动耗费价值补偿不足，就会从（m）中加以补偿等等。至于商品成本补偿过头，是企业乱挤乱摊成本的结果。

关于成本的概念和实质问题，当前有几种不同认识。一种认为，马克思的 $c+v$ 成本价格理论，是商品经济共有的经济范畴，在社会主义条件下作为理论成本，应严格遵守。一种意见认为，根

①马克思：《资本论》第3卷，30页，人民出版社，1975。

②马克思：《资本论》第3卷，30页，人民出版社，1975。

③马克思：《资本论》第3卷，33页，人民出版社，1975。