

成本控制與成本抑減

美國工商界之經驗

朱國璋著

COST CONTROL AND COST REDUCTION

In American Industry

By K. C. Chu

正中書局印行

成本控制與成本抑減

美國工商界之經驗

朱國璋著

COST CONTROL AND COST REDUCTION

In American Industry

By K. C. Chu

正中書局印行

版權所有



翻印必究

中華民國五十五年七月臺初版
中華民國六十六年五月臺三版

成本控制與成本抑減

全一冊 基本定價一元三角

(外埠酌加運費滙費)

著者 朱國璋
發行人 黎元譽
發行印刷 正中書局

(臺灣臺北市衡陽路二十號)

海外總經銷 集成圖書公司

(香港九龍油麻地北海街七號)

海風書店

(日本東京都千代田區神田神保町一丁目五六番地)

新聞局出版事業登記證 局版臺業字第〇一九九號(4931)仁

(500)

目 錄

目 序

第一章 總論	1
第一節 引言	1
第二節 名辭詮釋	2
第三節 成本控制與成本抑減	5
第四節 研究綱目之說明	6
第二章 成本控制之基本觀念及原則	9
第一節 管理循環	9
第二節 成本控制之分類	11
第三節 成本控制之基本觀念	14
第四節 成本控制之基本原則	15
第三章 成本控制之工具	20
第一節 會計工具及營運工具	20
第二節 戰前控制及戰後控制	21
第三節 標準成本	23
第四節 預算制度——成本控制之另一工具	42
第四章 成本抑減	58
第一節 成本抑減之基本觀念	53
第二節 成本抑減之分類	59
第三節 成本抑減之基本原則	61
第四節 成本抑減方案之組織問題	62

第五節	成本抑減方案之組成步驟	65
第六節	成本抑減之範圍	68
第七節	成本抑減之工具	69
第五章	激勵、傳訊及報告	77
第一節	成本控制及成本抑減之共同園地	77
第二節	激勵工作	78
第三節	傳訊工作	79
第四節	報告工作	81
第六章	結論	85

第一章 總 論

第一節 引 言

美國企業，素以大量生產成本控制兩者稱著，就成本控制言，企業經營，原以營利為目的，管理人員，應就一企業內所有人力物力，作最經濟最有效之運用，以期獲致最高之利益，不負股東之所託，惟在自由經濟制度之下，企業當局，外則受制於同業間劇烈之競爭及消費者對於漲價之阻力，內則必須應付股東分紅派息之希望，員工增加待遇之要求，內外夾攻，困難叢生，此種困難益以原物料價格之上升而加重，職是之故，任何企業，如欲在商戰場中尋求生存，非嚴格控制成本抑低成本不為功，在成本控制成本抑減過程中，會計人員之任務，通常有四：

1. 提供成本資料，指示可能抑減之方向。
2. 規劃成本控制及成本抑減之工具。
3. 綜合及聯繫各部門有關成本控制成本抑減之各項工作。
4. 分析及報告成本控制成本抑減之成果。

由於責任之加重，乃有「稽核長」(Controller)名義之產生，畀予會計主管，以美其名，而重其責，關於此點，英國會計界若干著名人士，曾於二次大戰後，組織考察團，赴美作實地調查，其所提出之報告中，曾作如下之說明：

「成本警覺性」為美國企業界之特徵，重要方案之取決，未有不先行比較其預期成本及收入而貿然從事者，成本之抑減，如無損其產品之品質及未來之效能者，自當樂而為之，任何機會，決不輕易放棄，任何計劃，果屬前途有望，則不惜巨額投資以爭取之。」(註一)

關於稽核長之權責，此報告中，亦有扼要之描述：

“美國企業發展之趨勢，以稽核長職務之產生為特徵，英國企業中之會計長一職，固屬與之相似，但兩者之間，仍有極大之區別，企業對於稽核長之要求較多，稽核長本身有感任重道遠，自期亦大，而其對於屬員之期望則尤殷。……”（註二）

“以稽核長名義代替會計長，其用意至為明顯，簡言之，稽核長職務之重心，在於成本控制方面而不限於帳目之記載工作焉。”（註三）

由於美國企業界對於成本控制成本抑減工作成就之輝煌，引起作者對此問題研究之興趣，以下所列，乃一年來研究之結果，他山之石，可以攻錯，此一報告，如能有助於我工商界之借鏡，則為作者所渴望者也。

第二節 名辭詮釋

成本控制，成本抑減及其他若干有關名辭之涵義，因人而異，運用之時，各有不同，為便於研究，分析及說明起見，本報告中，以下列解釋為準：

一、成本控制（Cost Control）——成本控制一辭，涵義若何？學者之間，意見不一，就控制工具言，則有兩種不同之定義，傑克遜（Hugh Jackson）氏，認為成本控制，係利用現代化成本計算之方法，考核一企業內生產銷售之各項活動，用以為內部經營之繩準。（註四）

就上項定義言，會計方式，似成為控制成本之唯一工具，關於此點，柯蘭（E. L. Kohler）氏則有不同之意見。渠云：

成本控制係“運用各種管理方法，以從事業務之經營，庶幾以最少數之人力物力，達到產品品質上，數量上及時間上之各項預期目標，此種方法包括用料預知單之採用，經營規範之厘訂，工作標準之樹立，督導制度之施行，成本限額之規定，以及經營結果之分析報告後所產生之

決策。”(註五)

由上項定義中，吾人可知會計方式，僅為成本控制工具之一，此點與傑克遜氏之主張，適成一尖銳之對照。

就控制目標言，則成本控制之意義，復有下列三種不同之主張：

哈泰銳氏 (Alwyn M. Hartagensis) 認為“成本控制，係將成本納入預定標準之一項措施，此種標準可能相當於已往之數額，亦可能超出或低於已往之數額。”(註六)

上項定義，以過去成本為重心，“但成本控制之目的，在未來而不在過去，已往數字之為用，僅可作預測未來成本之參考，或為改進未來工作時之依據”(註七)，職此之故，此一主張，確有其內在之缺陷。

藍氏等三人 (Lang, McFarland and Schiff) 於其合著之成本會計一書中，對於成本控制，則作如下之說明：

“成本控制係就一企業內各項工作，作適當之規劃，庶幾以最低之成本，產生最高之利潤”(註八)

在上項定義中，最低成本成為控制之指標。

此外潘萊 (Robert C. Perry) 氏對於成本控制之涵義，又復有不同之解釋，渠云：

“成本控制係運用各種成本紀錄、報告及其他方法，規劃及管理一企業內各項活動，藉以達到嚴密控制之目的。”(註九)

此一定義，對於成本控制之標的，不予揭示。

由於種種不同之解釋，本報告中為便於研究工作之進行計，對於成本控制之涵義，乃作如下之說明：

成本控制係運用現代化成本會計之各種方法，使各項成本達到預期標準之一種措施，此種預期標準，代表目前情形下可能達到之最低數字。

上項定義，應行說明之點有二：

1. 成本控制之工具，固屬甚多，著者之意，仍以會計為主要手段，其他方法，僅為實施會計控制時之附屬工具，如時間考察，動作考察、工作分析之用以厘訂成本標準，控制圖表之用於分析差異等。
2. 本定義中所用之標的，係以目前情形下可能達到之最低數字為準，良以成本控制之用意，在使實際工作，達到預期目標，設標準過高，非現實環境下所能獲致，則任何努力，無補於事，曲高和寡，高不可攀，全體員工，必因之而灰心，懈怠情形，隨之而生，控制目的，喪失殆盡，反之如標準過低，則因易於達成，使不經濟之支出，及低效能之工作，均無由而顯示，良莠不分，焉足以談改進耶？

二、成本抑減 (Cost reduction) —— 成本抑減為一種有組織有計劃之措施，運用各種可能之方法，以減低一企業內各項成本，抑減工具中之常見常用者，計有工作方法之改進，產品設計及改良，價值分析法 (Value analysis) 之運用，配件來源取決時向外採購或自行製造間之選擇，品質管制等。

三、利潤改進 (Profit improvement) —— 利潤改進與成本抑減為同一問題之兩方面，惟利潤改進之內容，較成本抑減為廣，鮑琳 (Lloyd R. Boling) 氏云：“凡足以增加利潤之任何措施，均為利潤改進之一部分，成本抑減，即其一端，惟為一重要之部分耳。” (註十)

四、成本分析 (Cost analysis) —— 成本分析之意義，狄蓋 (Robert I. Dickey) 氏所主編之成本會計手冊中，曾作如下之說明：

“成本分析係將任何工作，就其物質因素或成本數字，予分析檢查，藉以明悉方法上、設備上、人員上或組織上之缺陷，以為控制成本之張

本。”(註十一)

據上所述，則成本分析僅為成本控制過程中之一項步驟耳。

綜上所述，吾人可知成本控制與成本抑減間區別之所在，利潤改進則為成本抑減之擴大運用，而成本分析則為成本控制成本抑減過程中之一項步驟耳。

第三節 成本控制與成本抑減

由上節中，吾人可知成本控制與成本抑減，具有相似之處，亦有不同之點，就其同點言，則兩者均以降低成本為原則，惟原則之相似並不確保其任務之相同，更不表示其方法之一致，關於兩者間之區別，史登萊 (John D. Staley) 氏曾作如下之比較，轉譯於次：(註十二)

成本控制成本抑減比較表

成本控制	成本抑減
1. 以維持及達成目前標準為任務。	1. 以改進及抑減目前標準為目的。
2. 標準為工作之目標。	2. 標準為改進之對象。
3. 重心在過去及目前。	3. 重心在目前及將來。
4. 控制範圍以具有標準之項目為限。	4. 範圍不受任何限制，普遍及於每一部門。
5. 以目前可能達到之最低成本為目標。	5. 任何情形，均無永恆不變之理，最低成本，亦隨情況變遷而轉移。
6. 意向之表示。	6. 意向之表示！
7. 永無止境。	7. 具有限度。

由上表中，吾人可知成本控制與成本抑減之最大分野，在於任務之不同，此點美國成本會計學會 (National Association of Cost Accountants) 第十一號研究報告中，曾作如下之申述：

“成本抑減之任務，在於覓取適當之方法，以期達到某種結果，諸如設計之更新，方法之改良，廠內佈置之變動，獎勵工資制之實施等，均為常用之方法，因此成本抑減之結果，樹立更新之標準，反之成本控制，則以達成及維持目前標準為鵠矢……”。（註十三）

此項區別，墨斐（Mary E. Murphy）氏亦曾有精闢之說明：

“就理論言，成本控制及成本抑減具有深刻之關係，然就事實而論，則並不如理想之密切，成本控制，係以目前技術水準下可能達到之成本數額為目標，以期有助於預計利潤之獲致，成本抑減則為一繼續不斷之努力，啓發員工之意見，打破目前之標準，尋求更低之成本，此種進一步之標準，非經事實證明其實施之可能性後，不得成為控制之新標的”。（註十四）

總言之，成本控制與成本抑減為並行不悖之計劃，成本控制以達成及維持目前標準為任務，成本抑減則以創造新標準為使命，兩者相因相成，互為呼應，事實上成本控制可視為成本抑減之一種工具，因抑減工作所樹立之標準，必須利用成本控制以維持之，關於此點，鄧肯（W. I. Duncan）氏曾作如下之申述：

“企業當局在計劃實施有效之成本抑減工作時，必須先樹立成本控制之制度，以為抑減之工具”。（註十五）

此種觀念，為一般會計學者及管理專家所認許，頗足以反映此兩者間之關係焉。

第四節 研究綱目之說明

成本控制及成本抑減，既為企業從事競爭尋求生存之重要武器，則研究分析，實為會計及管理學者應有之任務，本報告之目的，可分三端：

1. 確立成本控制成本抑減之基本觀念。
2. 說明成本控制成本抑減之一般原則。
3. 申述美國企業界目下控制成本抑減成本時所採取之步驟及工具。

研究範圍包括實例七十一則，全部資料採自美國各項會計、管理及財務方面之雜誌及研究報告，一般言之，此類實例，大率代表控制及抑減工作中之具有成效者，誠然，企業情形，各有不同，控減工作，隨之而異，但成功企業之實例，既足以啓發一般性原理原則之運用，更足以顯示工具及步驟之選擇，盲目附從，固非所宜，參酌採擇，實有助於控制及抑減工作之推行也。

最後對於本報告之內容及編排，應為一言，本報告共分六章，總論之後，先以兩章說明成本控制之原則及工具，次及成本抑減之各項問題，然後以一章敘述成本控制成本抑減之共同問題，最後則殿以結論一章以爲各項問題之彙總說明，全部工作，以歸納法爲主，此本報告內容之大綱也。

附 註

一、 Anglo-American Council on Productivity, *Management Accounting*, Productivity Report (New York, 1950), p. 37.

二、 *Ibid.*

三、 *Ibid.*, p. 19.

四、 J. Hugh Jackson, "Underlying Principles of Cost Control," *National Association of (Cost) Accountants Year Book*, 1938, p. 45.

五、 E. L. Kohler, *A Dictionary for Accountants* (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1963), p. 147.

六、 Alwyn M. Hartogensis, "Cost Reduction-Prescription for

Tomorrow's Profits," *N. A. (C.) A. Bulletin*, No. 34 (January, 1953), p. 617.

七、 Charles T. Horngren, *Cost Accounting; A Managerial Emphasis* (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1962), p. 33.

八、 Theodore Lang, Walter B. McFarland, and Michael Schiff, *Cost Accounting* (New York: The Ronald Press Company, 1953), p. 466.

九、 Robert C. Perry, "Forging the Tools of Cost Control," *N. A. (C.) A. Bulletin*, No. 36 (January, 1955), p. 662.

一〇、 Lloyd R. Boling, "The Company President's Philosophy and Concept of Cost Reduction and Profit Improvement," *Cost Reduction and Profit Improvement II* (Washington, D. C.: Machinery and Allied Products Institute, 1962), pp. 1—2.

一一、 Robert I. Dickey (ed.), *Accountants' Cost Handbook* (New York: The Ronald Press Company, 1960), Section 20.2.

一二、 John D. Staley, *The Cost-Minded Manager* (New York: American Management Association, 1961), p. 19.

一三、 N. A. (C.) A. How Standard Costs Are Being Used Currently, *Research Series No. 11—15*, P.9.

一四、 Mary E. Murphy, *Managerial Accounting* (New Jersey: D. Van Nostrand Company, Inc., 1963), pp. 138-39.

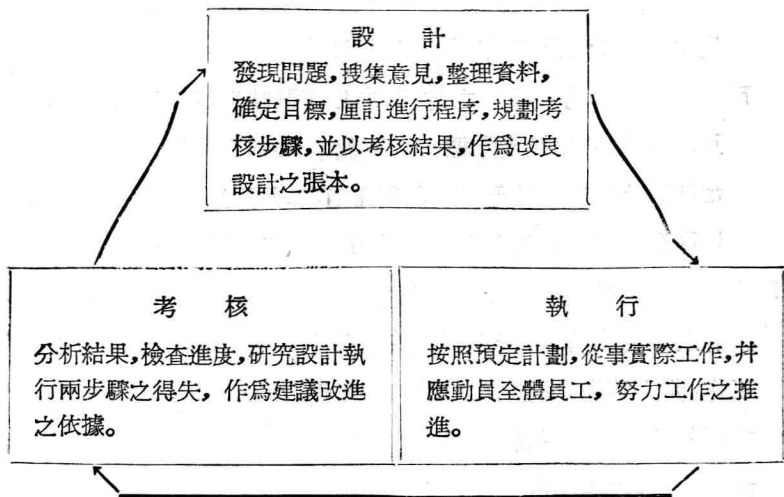
一五、 W. L. Duncan, Jr., "Modern Management Control of Factory Costs," *Manufacturing Series No. 202* (New York: A. M. A. 1952), p. 9.

第二章 成本控制之基本觀念及原則

第一節 管理循環

近年以來，會計及管理學者，咸認為成本控制應有繼續不斷之努力，為企業經營時之一項經常工作，按企業經營通常必須有設計、執行、考核三步驟，工作之前，必先設計，工作之後，必有考核，考核結果，作為改良設計之張本，再度工作之依據，如此週而復始，構成一管理循環（Management Cycle），成本控制，既為管理工作之一，其運用自當以此項循環之路線為基礎，故一完備之控制制度非具有週密之設計，貫徹之實施，嚴格之考核不為功，關於此一循環之運轉，史登萊氏曾繪圖詳為說明，譯載於次：（註一）

管理循環圖



茲就上列三項步驟，分別作如下之說明：

1. 成本控制之設計——設計工作，可分三項，即

甲、確定目標：任何工作之進行，必有預期之目標，無的放矢，難期實效，控制工作，何能例外？按成本控制之目標，通常以標準成本或預算數字為代表，藉以為工作努力之方向，衡量效率之尺度。

乙、組織宣傳：設計工作之一，在於如何喚起全體員工之注意，加強其成本警覺性，藉使全體動員，通力合作，以利控制工作之進行。按成本控制之關鍵在人而不在事，狄蓋氏對此曾作精闢之論：

「標準制度、預算制度及其他有關成本控制成本抑減之各種計劃，其成敗得失繫乎全體員工之反應。」（註二）職此之故，任何計劃，如能啓發員工合作之情緒，引起其對於成本之注意，改變其工作之態度，則控減工作，即具有良好之開端矣，究應如何達成上項工作，則有待於精密之設計。

丙、分析考核：考核事宜之進行，亦為設計時所應顧及者，內容所及，包括如何比較實際標準兩項數字，如何分析兩者間之差異，如何研究其差異之形成，如何確定其功過之誰屬，凡此種種，均應深思熟慮，詳為規劃於事前，庶不致有臨渴掘井之流弊。

2. 成本控制之執行——成本控制之執行，係循預定計劃而實施，故設計之週密與否，直接影響執行工作之推進，按一企業中，任何工作，非人莫辦，非錢莫辦，故每一部門，均為成本控制成本抑減之對象，因此企業組織及管理之一般原理原則，均適用於成本控制之要求，如明確劃分各部之權責，參贊人員之適當配備等均為必具之條件，最要者莫若全體員工之動員合作，眾志成城，實為

成功之不二法門也。

3. 成本控制之考核——考核工作，首重比較，比較之後，繼以分析，分析結果，作成報告，藉以顯示實際預計兩種成本間之差異，及其原因之所在，功過之歸宿，以為獎懲之依據，改進之張本，故考核工作為第一循環之終點，第二循環之起點，具有發揚有效工作，糾正不利結果或改進預期目標之功效。

一企業中，管理循環，非僅一端，企業整體之循環係由各廠循環所構成，各廠循環則由各部循環所構成，各部循環則由各組循環所構成，此點敦普（James H. Stamp）氏曾作如下之說明：

「吾人深感製造工作之從事，依按一定之循環以進行，……此種循環，週而復始，存在於不知不覺之間，吾人如能認清此點而善加運用，則對於效率之提高，裨益匪淺。

抑有進者，此種循環，深入工廠中各方面，每項工作之進行，均構成一小型之循環，由各項小循環綜合而成一企業之總循環，每部及每組之主管，均應負責控制其經管業務內循環之進展。」（註三）

由此觀之，明悉管理循環之運用，實為研究成本控制之先決條件也。

第二節 成本控制之分類

成本控制，可按兩種不同標準以劃分，就控制時間言，則可分為事前控制(before-the-fact control)及事後控制(after-the-fact control)，前者為預防性質，控制工作，先成本發生而樹立，成本會計手冊中，對此曾有詳盡之申述：

「成本會計人員，有傾向事前控制（亦稱預防性控制）之趨勢，其基本觀念，係以各種物質上或心理上之刺激，以鼓勵員工維持標準成本

或預算數字之限額，在實施此種方式之控制時，會計人員往往樹立各項規範，以利工作之進行，例如嚴格限制超額用料及工時之發生，獎勵各種財物之經濟使用等，而標準成本及預算制度之施行，尤具有心理刺激之作用，藉以鼓勵員工，努力向預定目標邁進。」（註四）

關於成本控制之心理因素，皮爾門（Harold Bierman, Jr.）氏曾作如後之論述：

「各級主管如明悉其工作不斷有人在檢討考核時，自當格外警惕，故成本控制之心理因素，確具有不可衡量之影響。」（註五）

史登萊氏進而自創定律一則，以說明心理因素之重要，渠於激勵原則第三條中聲稱：「控制制度之存在，其本身即具有促進改革之力量」（註六），渠並舉紐約公路上巡視車之行駛對於超速車輛之影響以為例。

在討論事前控制時，多數學者，均置其重心於標準成本及預算制度所產生之心理因素，惟范陸來（William L. Ferrara）氏則另闢途徑，列舉若干成本控制之預防工作，因有獨特之處，譯載於次：

「工人階層之控制，固為實施成本控制時之第一防線，但事實上若干預防工作，其重要性較此尤甚，此種預防性控制方法中，其最要者，計有三端，即人事、工程及生產管理是也。

就人事管理言，則員工之任用與安置，必須有妥善之政策，以期人盡其才，工程控制在於樹立各作工作規範，確定原料用量，工作時間及生產數量間之關係，俾使人力物力，兩盡其用，生產管理着重生產之規劃與設計，藉以確保產品之數量、品質及時間三者間之密切配合，凡此種種，不勝枚舉，上述數端，乃其要者大者而已。」（註七）

就著者之意見言，范氏主張，固有相當理由，但人事、工程、生產三項，究屬一般性之管理工作，而非特有之控制方法，且其對於人事方面