

CHENGBENKONGZHI YANJIU

CHENGBENKONGZHI YANJIU

成本控制 研究

许必建 张华 著

哈尔滨工程大学出版社

CHENGBENKONGZHI YANJIU

CHENGBENKONGZHI YANJIU

成本控制

研究

许必建 张华 著

哈尔滨工程大学出版社

内 容 简 介

成本作为一个重要的经济范畴,在市场经济中起到十分重要作用,如何降低成本,做到有效的控制成本,是许多经济工作者努力研究的问题。本文力求在成本控制方面作出一些有益的探索。

本文主要由三部份组成:第一部份是质量成本的控制问题,主要由质量成本的组成、质量成本控制的理论依据、质量成本控制的体系以及质量成本的具体操作等组成。第二部份是责任成本的控制问题,主要由责任成本的组成、责任成本控制的理论依据、责任成本控制的体系以及责任成本的具体操作等组成,特别介绍了财务成本和责任成本并账核算的问题。第三部份是其他成本的控制问题,主要由作业成本法、人力资源成本控制和股权资本成本控制组成。其中重点研究了作业成本法,包括作业成本法的内容、理论依据、作业成本法的方法体系、作业成本法在各方面的运用、作业成本法的优缺点以及在具体运用中应该注意的问题和改进措施等。

图书在版编目(CIP)数据

成本控制研究/许必建,张华著.—哈尔滨:哈尔滨工程大学出版社,2008.6

ISBN 978-7-81133-124-0

I. 成… II. ①许… ②张… III. 企业管理:成本管理
IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 092973 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451-82519328
传 真 0451-82519699
经 销 新华书店
印 刷 四川西南建筑印务有限公司
开 本 770mm × 1100mm 1/18
印 张 7
字 数 185 千字
版 次 2008 年 6 月第 1 版
印 次 2008 年 6 月第 1 次印刷
定 价 15.00 元

<http://press.hrbeu.edu.cn>

E-mail: heupress@hrbeu.edu.cn

序

成本是一个传统而现代的名词。传统的成本一般是指产品生产成本，它是指产品价值 $C+V+m$ 中的前面两部分即 $C+V$ ，在实际中产品生产过程同时也是生产的耗费过程，工业企业要生产产品，就要发生各种生产耗费，生产耗费包括生产资料中的劳动手段（如机器设备）和劳动对象（如原材料）的耗费，这些就是 C ，以及劳动力（如人工）等的耗费，这就是 V 。工业企业在一定时期（例如一个月）内发生的，如货币表现的生产耗费，称为生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的生产费用总和，就是这些产品的成本。所以产品成本实际上是生产费用的对象化，在现代成本的概念已远远地超出了以上限定，随着经济的发展及企业经营管理要求的提高，成本的概念和内容都在不断发展变化。美国会计学会所属的“成本概念与标准委员会”将成本定义为：“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。”这就是说，成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。所以现代成本不仅包含传统成本——生产成本，还包含各种专项成本

如变动成本、固定成本、差别成本、机会成本、责任成本、质量成本等，而且成本控制在现代社会中正起着越来越重要的作用，本文主要对在企业内部成本控制中起着重要作用的责任成本会计和质量成本会计进行探索，对其理论上进行研究，在我国具体实践运用中做出设计。除此之外，还对几个其他的成本会计：人力资源成本会计、作业成本会计和股权资本成本会计进行一定的探索。

作者：许必建 张 华

工作单位：重庆三峡学院

目 录

序.....	1
第一章 质量成本会计.....	1
第一节 质量成本会计理论.....	1
第二节 质量成本会计运用	16
第二章 责任成本会计	47
第一节 责任成本会计理论	47
第二节 责任成本会计运用	68
第三章 其他成本会计探索.....	112
第一节 人力资源成本会计.....	112
第二节 作业成本会计.....	119
第三节 股权资本成本会计.....	208

第一章 质量成本会计

第一节 质量成本会计理论

一、质量成本定义辨析

目前,我国对质量成本的定义主要有两种截然不同的观点,即狭义论和广义论。

(一) 狭义论

多数学者持这种观点。他们认为,所谓质量成本,就是指企业为保证和提高产品质量所进行的质量管理活动而支付的费用和由于质量故障所造成的损失之和。由于定义规范着内容,因而,狭义质量成本的内容包括以下三个方面:

1. 预防成本: 仅指为预防质量上的失败而在质量管理教育和质量管理技术等方面所花的费用;
2. 鉴定成本: 仅指为保证质量水平而进行检验、检测和试验所花的费用;
3. 失败成本: 仅指不符合质量标准材料或产品所造成的

企业内、外部损失。

那么，狭义质量成本定义的依据是什么呢？主要依据有二：

第一，为了达到质量成本管理的目的。实施质量成本管理的目的主要是为了考察企业在提高质量的同时是否注意了成本的节约，在维持现有成本水平的同时是否注意了质量的改善，或者在保证现有质量的同时是否注意了成本的降低，因而，只有仅将与质量有密切关联的那些成本纳入质量成本内容，才能达此目的。

第二，为了适应全面质量管理的要求。质量成本管理在客观上是与全面质量管理联系在一起的，甚至有人认为质量成本管理就是衡量企业全面质量管理是否有实质性效益的一种手段，因此，质量成本的内容就只能包含那些与全面质量管理有密切关联的成本，才能满足全面质量管理的要求。

（二）广义论

有少部份学者（包括著名质量经济学者程抱全）持这种观点。他们认为，狭义论质量成本似有名实不符之嫌。根据狭义论所定义的内容，似以“质量改善成本”或“质量提高成本”命名为好。真正的质量成本应该大体上等于产品成本。理由有二：

第一，不能以偏概全。产品质量的形成过程客观上与产品的原始质量（即构成产品实体的原材料质量）息息相关。材料的质量是构成产品质量的主要因素。一个产品的质量形成不单是本企业的个别行为，而是包括前期企业的共同行为，是系统的成果。因此，把个别企业的提高质量行为去代替整个产品质量的全貌是不客观的，在此意义上，一个企业全面质量管理活动的耗费，即狭义的质量成本，定为质量改善成本或质量提高成本较好。

第二，质量成本就是产品成本。因为没有质量就没有产量，质量寓于物质之中，物质是质量的承担者。在物的形成过程中产生了质量。没有无质量的零件、成份或元素存在。因此，任一物

质的成本就是该物质的质量成本。

基于上述理由，广义论者将质量成本定义为：质量成本是企业为产品质量的形成、改造、提高的直接支出和为保证产品质量而在辅助、服务、销售、使用过程中的支出的代数和。这个定义将质量成本的内容分为两大项，即直接质量成本与间接质量成本。详见下图 1-1：

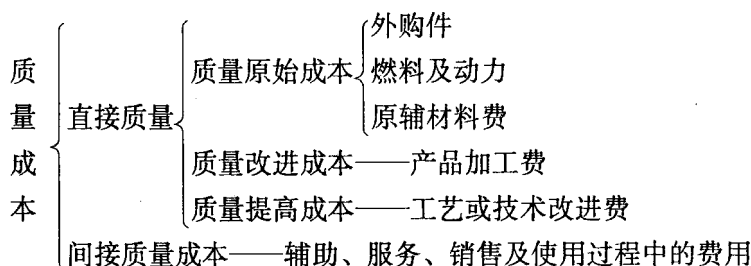


图 1-1

很显然，广义质量成本的内容同现行产品成本的内容基本上等同起来了。

既然有两种观点，就存在着一个选择问题，广义质量成本与狭义质量成本究竟孰优孰劣？这二者之间究竟应该选择哪一个来进行质量成本管理呢？这是质量成本管理在我国普遍推行之前必须妥当解决的重要理论问题。笔者主观上倾向于广义的质量成本，因为它点出了质量与产量的辩证联系，而狭义论则确有以偏概全之嫌。但就目前的客观情形而论，施行广义质量成本的条件尚不成熟，恐怕暂时还只能按狭义论来进行质量成本管理，为什么呢？理由有三：

第一，观念上的原因。产品成本的观念已在人们头脑中根深蒂固，一提起计算成本，人们自然而然地就想到了计算产品成



本。观念的转变至少要具备两个条件：一是要有外部施加影响，二是要有内在迫切要求，而后者是取决于前者的。目前，有关质量成本的外部影响仍较弱小，因为事实上质量成本管理在我国尚无几例真正成功的企业，还不能形成对人们固有观念的强烈冲击。在这种情况下，硬行实施广义质量成本管理，恐怕会与人们的观念发生猛烈冲突，不会有多大收效。

我们必须正视观念转变的过程，不可企求一蹴而就。先施以狭义的质量成本，目的正是在于让人们在实践中去逐步理解、接受，进而改变或更新原有的观念。

第二，制度上的原因。现行会计制度没有关于质量成本方面的规定，仅有少数几个部门颁布了试行质量成本核算的内部条例。如果要施行广义质量成本管理，恐怕非得对现行会计制度“动大手术”不可。尽管有人认为质量成本属于企业内部管理成本，可以不受现行会计制度的约束，但考虑到核算上的可行性和人力物力的节省。笔者认为，还是应顾及制度上的方便，不宜与现行制度发生太大冲突；先施以狭义的质量成本，就可以在很大程度上避免这种冲突，使质量成本管理能得以顺利开展，并收到实效。

第三，激励上的原因。由于目前许多企业的成本意识和质量意识还不强烈，如果采用广义质量成本，那么，目前的产品成本便是质量成本，这无非是改头换面，会有多大积极作用。如无其他条件的作用，仅将产品成本改个名字，恐怕企业仍将我行我素，质量依旧不会提高，成本仍然不会降低。这样的改动没有任何激励因子存于其中，还不如不改的好。而采用狭义质量成本则不一样。因为从原有产品成本中将那些最能体现企业是否注意产品质量、是否努力保持质量与成本之最佳经济关系的成本分离出来，专门组成质量成本，便能通过对质量成本的分析与考核，检

查企业实施质量管理是否有实质性效益，是否因为质量与成本之配合更为恰当而改善了其市场竞争地位（如将质量培训费用同故障损失联系起来考察质量培训的效果，将售后服务费用申诉损失联系起来考察企业售后服务质量最低，将供、产、销各环节质管联系起来考察各环节质量水平的适应程度等），这无疑对企业有一种从未有过的激励作用。

考虑到上述原因，我认为，我国质量成本管理以分两步为宜。第一步，先施行狭义质量成本管理，让企业在实践中逐步改变或更新原有观念，渐次增强成本意识及质量意识，使企业的成本管理及质量管理取得实质上的改善；第二步，待条件成熟时，全面实行广义的质量成本管理，同时变革会计制度，使之与质量成本管理紧密衔接，以利于随时保持质量与成本之最佳经济关系。

这里，必须补充说明，笔者主张先施行狭义质量成本，仅仅是指先施行狭义论所规范的内容，并非要照狭义论依据其内容所作的项目分类。

二、质量成本管理定义辨析

目前，我国对质量成本管理的定义亦有两种观点，即：含核算论与不含核算论。

（一）含核算论

多数学者持这种观点。他们认为，质量成本核算应作为质量成本管理的一个重要内容，而不能独立于质量成本管理。所谓质量成本管理，就是对企业开展质量管理支付的费用和因质量故障造成的损失，进行计划、控制、核算、分析和考核，据以衡量企业质量管理效果，达到提高经济效益之目的。

（二）不含核算论



持这种观点的学者不多。他们认为，质量成本核算有一套专门的方法，已构成自己独立的体系，如果把它纳入质量成本管理，就容易使人们的注意力集中于核算，由此而削弱其他几个环节的作用。因此，主张质量成本核算从质量成本管理中分离出来，仅让计划、控制、分析、考核等环节在质量成本管理之内，以此强调核算之外的管理的重要性。所以，他们在谈到质量成本时，往往将质量成本核算与质量成本管理相提并论。

笔者认为，这两种观点的争论实质上反映了成本管理是否应该包含核算的问题。

笔者主张含核算论。理由在于：

第一，从整体的观点考察，所谓成本管理，就是由相互区别、相互作用、相互依存的若干要素所组成的一个有机整体。如果将成本核算置于成本管理之外，那么，在成本管理这个整体内，成本计划与成本控制便失去了所指向的标的，而成本分析与成本考核也失去了所依据的资料，这样一来，所谓成本管理无疑就成了“跛鸭”，如下图 1-2 所示：

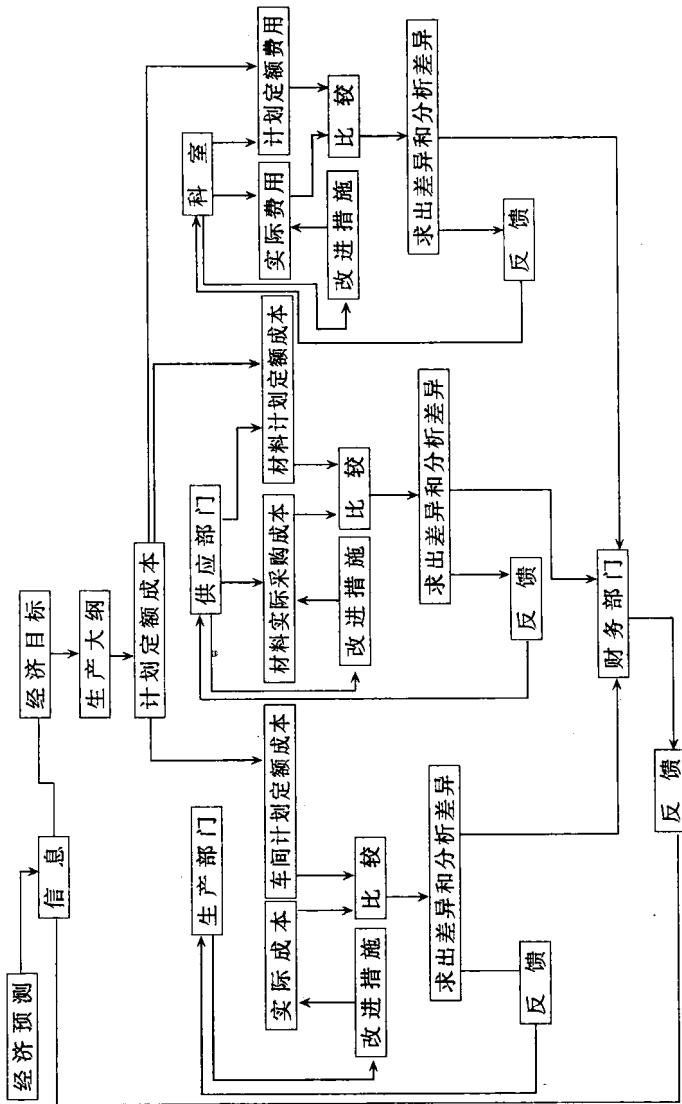


图 1-2



可见，核算是联系计划、控制与分析、考核的枢纽，离了它，成本管理便无法再作为一个有机整体而存在。

第二，如果仅仅因为成本核算有自己一套专门方法就应该从成本管理中分离出来，那么，成本管理所属各环节中，哪一个环节都有自己的专门方法，是不是都应该从成本管理中分离出来呢？因此，“有一套专门方法就应该分离出来”这个理由恐怕难以成立。

第三，从目前出版的各种会计辞书及成本辞书中查找，几乎所有辞书上都认为成本管理应包括成本核算。可以认为“含核算论”是在现时条件下较为成熟的认识。

从以上三点可知，成本管理包含成本核算的主张恐怕更能为人接受。前已指出，质量成本管理定义的两种不同观点实质上反映了成本管理应包含核算的问题。因此，通过前述三点理由，同样说明了质量成本管理应包含质量成本核算在内。

三、质量成本的内容及本质

（一）质量成本的内容——企业系统内各要素工作质量状态的综合反映。

所谓质量成本，就是指为使产品达到预定的质量标准而进行的各种质量管理活动所发生的费用以及为处理废次产品而造成的损失。质量成本与产品质量是紧密联系的。要考察质量成本，首先就必须从企业再生产各个环节的相互联系中来分析影响产品质量的各种因素，以便把为克制或消灭各种不利因素而发生的费用纳入质量成本内容。只有这样，才不致陷入仅仅将生产环节造成的废品损失当作质量成本的偏见。

如果我们从企业再生产的角度出发，用系統工程的观点来考察企业，那么，企业就是一个由设计、供应、生产、销售等相互

作用和相互依赖的四个要素而组成的有机整体——即系统。就企业这个系统而言，不仅其内部各个要素存在着相互依存的关系，而且它还处于不停的运动发展中。在它运动发展过程中的每时每刻，都可能引起组成这个系统的一个或几个要素发生变化。而我们知道，产品质量是企业生产经营状况的综合表现，因此，无论企业系统的哪一个要素发生变化都会给产品质量带来一定的影响（好的或坏的影响），并由此而引起质量成本的上升或下降。

为简明起见，我们不妨通过下图 1—3 来考察企业系统内的各要素对产品质量的影响，进而证明本文这一部份所要证明的问题：

这个图清晰地表明，企业系统内各个要素的工作质量状态都会引起产品质量发生变化。因此，为了保证产品质量达到预定标准，就必须对企业系统的各个要素进行质量管理，以期达到最佳工作状态。而为了对质量管理活动的状态进行评价，并且反映质量管理的效果，就必须对各环节质量管理活动所发生的费用进行归集，由此而形成了质量成本的重要内容——质量管理费，或者换句话说来说，企业系统各要素质量管理费用是质量成本不可缺少的重要组成部份。由于每一要素的质量管理费用反映了该要素的工作质量状态，因而，质量成本无疑就是企业系统内各要素工作质量状态的综合反映。

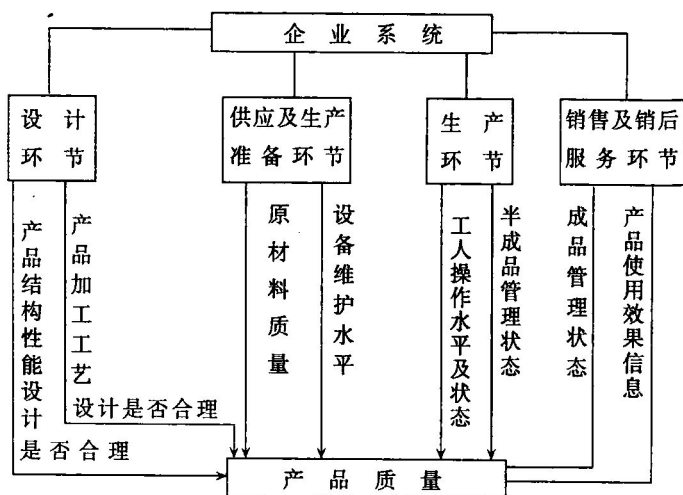


图 1-3

通过分析，可以看到，质量成本应该包含以下图 1-4 内容：

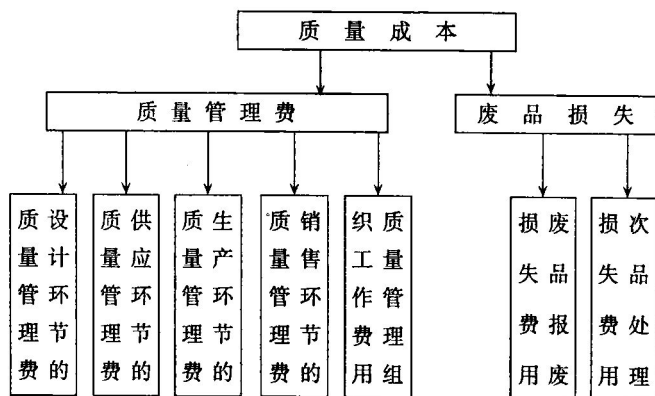


图 1-4

(二) 质量成本与质量成本管理的本质——质量成本是一个人工系统，而质量成本管理则是一项系统工程。

考察这个问题的目的在于帮助我们理解质量成本管理的全面性，从而克服那种只注意生产环节的质量成本管理，而忽视对设计、供应、销售等环节进行质量成本管理的片面作法。

按照系統工程的观点，一个工系统应同时具备集合性、相关性、目的性及环境适应性这四个特征，而质量成本恰恰具有这些特征：

第一，集合性。指系统至少是由两个或两个以上的可以相互区别的要素所组成。前面的图 1—4 已经表明，质量成本是由质量管理及废品损失这两个不同的项目所组成，各项之下又包含若干小项，因而，质量成本具备集合性。

第二，相关性。指系统内各要素是相互依存的，任一要素发生变化都会引起其他要素发生相应的改变。在质量成本中，若废品损失增大，那么，企业为了减少废品损失，就会加强各环节质量管理活动，由此而引起质量管理费的增加，而这种增加的结果，又会带来废品损失的下降。可见，相关性也是质量成本的特征。

第三，目的性。指人工系统都是具有目的性的。用质量成本来反映质量管理费及废品损失的目的就在于保证企业生产的产品达到预订的质量标准，并寻求质量成本的最佳状态。

第四，环境适应性。指系统总是处于一定环境之中，因此，系统必须适应环境的变化。很显然，质量成本是处于企业经营管理这样一个高级系统环境之中的，这个高级系统中的每一个要素发生变化都会给质量成本带来影响。例如，企业添制了新型设备或采用了先进的管理手段使设备管理水平大大改善，从而提高了产品质量，并引起质量成本的变化，那么，我们就必须重新确定