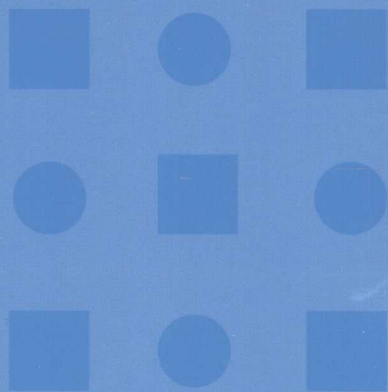




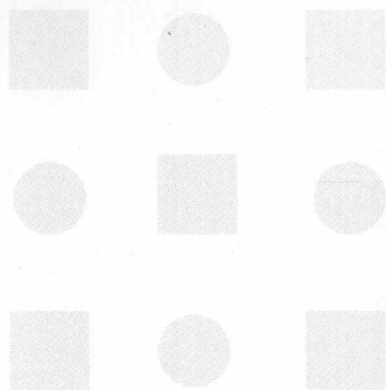
现代企业 成本控制实务

xiandaiqiye chengben kongzhishi wu

高立法 曹云虎 殷子谦 主编



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE



现代企业 成本控制实务

xiandaiqiye chengben kongzhi shiwu

高立法 曹云虎 殷子谦 主编



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

现代企业成本控制实务/高立法, 曹云虎, 殷子谦主编.
—北京: 经济管理出版社, 2008. 7

ISBN 978 - 7 - 5096 - 0287 - 4

I. 现... II. ①高... ②曹... ③殷... 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 090033 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 世界知识印刷厂

经销: 新华书店

组稿编辑: 谭 伟

责任编辑: 谭 伟

技术编辑: 蒋 方

责任校对: 超 凡

720mm × 1000mm/16

27.25 印张 413 千字

2008 年 8 月第 1 版

2008 年 8 月第 1 次印刷

印数: 1—5000 册

定价: 45.00 元

书号: ISBN 978 - 7 - 5096 - 0287 - 4/F · 277

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部
负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836

作者名单

主 编：	高立法	曹云虎	殷子谦	
副主编：	刘淑敏	王武钢	常 军	
撰稿人：	高立法	曹云虎	刘淑敏	王武钢
	常 军	殷子谦	张建伟	张英杰
	王延岩	智 慧	赵玉峰	温立平
	马军熙	王花荣	马金煜	杜偲瑶
	张 杰	孙军晋	韩彦平	
主 审：	王又庄			

前言

时日，企业面临油价疯涨、国币升值、出口受阻、材料涨价、薪酬提升、环保升级、产品成本急剧攀升的难题。随着世界经济一体化、市场国际化的深入发展，企业间竞争加剧、产品售价降低、股市熊熊、次贷危机……诸多不利因素向企业效益提出了严峻的挑战，使企业处于困境之中。这其中成本至关重要，已成为企业生存发展之本。企业必须把成本作为经营管理的首要任务，发动员工实施全员、全面、全过程的成本控制，以摆脱困境，重现辉煌。

以创新为先导，创造消费，开拓市场，提高产品价格，掏消费者的腰包，虽不失为上策，但消费者也不是傻瓜，他要货比三家淘“物美价廉”的产品。“物美”就要使用上乘材料，进行精工细做，则成本必升；“价廉”要以降低成本为基础，成本若高于售价，则企业有破产风险。发动员工降低成本、增加效益乃经营者的一剂“灵丹妙药”。在价格不变的情况下，降低1元成本就是减少1元资源耗费、增加1元利润。它是一项利民、利企、利自己的好事。

对于如何减少耗费，降低成本，提升企业效益，本书提供了既有效又切实可行的一套方法。具体操作为：一是从源泉上（成本形成前）抑制成本，把成本作为产品设计的一项重要内容，融入产品设计选型之中，使设计的产品不仅技术上先进，而且经济上可行。运用本书介绍的成本企画、价值工程、成本策划、战略成本分析、建厂及设备选购可行性分析等方法，可有效防止成本的先天性不足。二是从过程中（成本形成中）控制成本。将成本目标分解落实到采购、制造、销售、研发等过程及个人，做到“成本重担大家挑、谁挑多少都知道”。并运用成本预算、指标分

解、限额配发料、费用包干、采购控制、人力资源成本控制、价值链分析、作业成本法、定额成本法等实施有效控制,防止成本风险产生。三是从考核上(成本形成后)关注成本。将成本考核、成本责任、成本奖励、股权激励、职工要素分配等结合为一体,使广大员工从切身利益上关心成本的高低。这其中关键在于企业领导的重视与支持。

充分运用成本控制方法与手段,可有效地减少资源耗费,抑制成本风险,提升成本效率,跳出成本困境,这也是本书编写的终极目的。

从总体看本书具有三大特点:

内容新。本书以财政部最新颁布的《企业财务通则》、《企业会计准则》为依据,对成本经营中的政策问题,如薪酬内容及社会保障制度、年薪制及股权激励、职工要素分配、质量成本控制、研发准备金、环保经费、安全生产费用的计提与使用等做了详细例示,为财务处理提供了依据。

注重于实。本书突出于用、注重于实,密切结合企业实际,有的放矢。所提供方法具有可操作性,并对成本经营管理中的一些模糊认识给予了明确解答;对成本控制的难点,予以举例说明;对成本风险的防范,提供了有效措施;对目标成本的制定与实施提供了多种实用办法;对成本(费用)的日常监控,提供了可操作的方法;对环保、安全资金管理,提供了遵循原则;对物流成本控制,进行了有益的探讨。从而为企业进行成本筹划、控制等提供了有效的方法。

具有前瞻性。本书另一特点是为企业的经营者提供了成本筹划与控制的先进方略。如利用战略成本管理获得和保持企业长期竞争优势;运用期货交易规避未来市场价格变动的风险;运用作业成本法,解决了长期存在的由于费用分摊不科学导致的成本信息失真、成本决策失误;利用风险评价及预警临界值的测定,为防范成本风险指明了方向;运用成本企画、价值工程等从源泉上控制成本水平、提升产品价值;对质量成本的分类与核算、人力资源成本的计算与处理、物流成本的分类与控制等,也都提供了切实可行的有效方法。

本书的出版对贯彻《企业财务通则》和降耗减排国策,对解决企业

面临的成本困境、成本的筹划与控制、增强市场竞争力、提升企业价值等将起到重要作用。

本书在编写过程中，得到王又庄教授的指导与斧正。他为本书提供了大量资料，并担任本书的主审，在此特表示衷心感谢！

编写中由于知识不足、水平所限，不妥之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

2008 年 8 月

目 录

第一章 成本实质与成本控制	1
第一节 成本实质	2
第二节 成本形态	9
第三节 成本控制	13
第四节 成本风险	31
第二章 战略成本管理与成本监控	36
第一节 战略成本管理	37
第二节 降低成本战略	57
第三节 成本监控	64
第三章 成本企画与价值工程	74
第一节 成本企画	75
第二节 成本策划	78
第三节 价值工程	106
第四章 成本预算与日常控制	119
第一节 成本预算编制方法	120
第二节 目标成本预算编制	123
第三节 生产成本预算	127
第四节 作业成本预算	137
第五节 期间费用预算	145
第六节 成本日常监控	148
第五章 成本核算与分析	157
第一节 成本核算要求及程序	158
第二节 成本核算一般方法	164
第三节 成本计算特殊方法	184

第四节	成本报告	208
第五节	成本分析	221
第六章	专项资金(费用)控制	231
第一节	研发费用控制	232
第二节	安全生产费用控制	239
第三节	环境保护费用控制	243
第四节	建厂(技改)资金控制	248
第七章	质量成本控制	271
第一节	质量成本控制概念	272
第二节	质量成本控制要求及内容	279
第三节	质量成本预测与计划	286
第四节	质量成本核算与报告	301
第五节	质量成本分析	310
第八章	人力资源成本控制	315
第一节	人力资源成本构成	316
第二节	人力资源成本的计量	320
第三节	人力资源成本的核算	322
第四节	人力资源成本控制	326
第九章	物流成本、责任成本及利用期货控制成本	342
第一节	物流成本控制	343
第二节	责任成本控制	368
第三节	运用期货交易进行成本控制	375
第十章	成本风险与内部控制	394
第一节	成本风险辨识与控制	395
第二节	内部控制制度	410
参考文献		426

第一章 成本实质与成本控制

[本章导读]

本章论述了成本概念及实质，成本与价格关系，成本在企业经营中的地位与作用；成本控制理论的新进展。成本形态，成本控制概念，成本控制程序和成本风险识别、分析与控制。

[关键词]

成本含义、成本实质、成本范围、成本形态、成本控制、成本控制对象、成本意识、成本控制方法、成本风险。

[内容结构]

成本实质与成本控制

- 成本实质
 - 成本含义
 - 成本实质
 - 成本范围
- 成本控制现状及成本控制理论的新进展
- 成本形态的表现形式
- 成本控制
 - 成本控制含义、成本控制目的
 - 成本责任、成本意识
 - 成本控制政策、内容及方法
- 成本风险
 - 成本风险及其控制
 - 成本风险识别
 - 成本风险分析
 - 成本风险衡量与评价
 - 成本风险防范与抑制

已于2007年1月1日开始实施的新《企业财务通则》，是财政部根据国务院授权，对我国企业财务制度建设所作的一项重要调整。文件规定

“企业应当建立成本控制系统，强调成本预算约束，推行质量成本控制办法，实行成本定额管理、全员管理和全过程控制”。为企业成本控制指明了方向，也为成本控制提供了依据。

第一节 成本实质

一、成本含义

什么是成本？成本的含义极其广泛，认识也不统一，从广义讲，成本是为达到一定目的所作经济价值的牺牲。从狭义讲，成本是指企业在生产经营过程中为达到某种目标所耗费各种资源的价值表现。所谓“资源”既包括有形资源，如原材料、机器设备等；也包括无形资源，如劳务、专有技能等。前者耗费体现为材料成本、折旧费用等；后者耗费体现为人工成本、管理费用、无形资产摊销等。在资源消耗过程中，既有资源形态发生转化的情形，如原材料经加工成为半成品，进而成为产成品，也有直接耗费的情形，如支付职工薪酬、税金等。全部产品的资源耗费构成了全部产品的总成本；单个产品的资源耗费构成了产品的单位成本。本书所称的“成本”，既包括产品成本和存货成本，也包括期间费用。由于会计核算习惯将成本与费用区分开来，为了避免误解，有时采用成本费用或成本（费用）表述。

二、成本实质

产品成本是一项综合性指标，反映了企业的整体素质。企业劳动效率的高低，材料、能源消化的多少，设备利用是否充分，费用开支是否合理，生产任务是否充足，产品质量是否优良，新产品的研发、新技术的应用、职工的素质、企业的经营管理水平、经营决策质量以及企业文化、风险控制，等等，都会直接或间接地从产品成本中得到反映。如果两个企业类似，通过产品成本水平的比较，便知谁优谁劣。

企业的生产经营活动，既是产品的生产过程，又是价值的形成过程。产品的价值（ W ）包括：①产品生产过程中所消耗的生产资料价值（ C ）。②付给员工的薪酬（ V ）。③劳动者为社会创造的价值（ m ）。前两部分（ $C+V$ ）构成产品成本，包括：①原材料、辅助材料、燃料和动力等物资消耗。②固定资产的转移价值，如折旧费。③职工薪酬及社会保障金。④管理费用和其他支出。马克思指出：商品成本不是由生产那个商品的个别劳动时间决定的，而是在正常生产条件下，由再生产那个商品的使用价值所耗费的劳动时间决定的。而且只有商品使用价值的所有权实行转让，商品的价值才能实现。产品价值一般通过商品价格表现，但价格经常背离价值。三者之间的关系如图 1-1 所示。

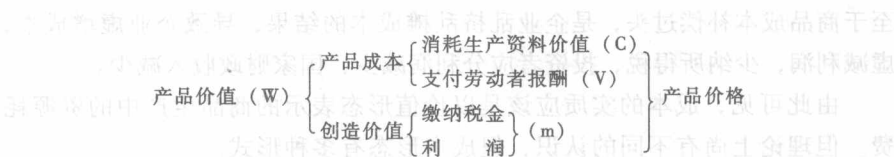


图 1-1 产品价值（价格）、成本及利润关系

从以上关系看出：在产品价值（价格）不变的情况下，产品成本越低，劳动者为社会创造的价值（盈余）就越高；相反，产品成本越高，劳动者为社会创造的价值（盈余）就越低。如果产品成本超过它的价值，就必然产生亏损。图 1-1 实质上反映了产品的价值（价格）、成本与利润之间的关系。企业只有在不断地推出新产品，提高服务质量，获得较多的收益，同时不断地减少耗费降低成本，才能提高企业的盈利。

可见，产品价格是销售产品获得的收入；产品成本是获得产品所付出的代价、是计量补偿耗费的尺度、是企业素质及工作质量的综合反映、是制定产品价格的依据、是经营决策的重要因素，也是决定企业盈利的基础。所以成本乃企业生存发展之本，是企业竞争的前提条件，必须将成本经营作为企业的大政方针抓狠、抓好、抓出成效。这是项利国、利民、利企业的好事，何乐而不为！作为企业领导，如果不研发新产品、提供新服务，不过问成本费用，不研究企业成本费用状况、构成及变化，不抓成本控制，就是不务正业，这样的企业怎能在激烈残酷的市场竞争中生存发展，靠什么打进国际市场去一决胜负呢？

成本的经济内容如上所述，但成本包含的具体内容却存在差异。例

如,现行制度规定在成本开支范围内包含废品损失、停工损失、坏账损失、物资短缺损失等非生产性损失,实质上不是生产耗费,不形成产品的价值,不属于成本的经济内容;还有费用中列支的借款利息,属于纯收入分配性的支出,也不是生产耗费,却也进入产品成本。由于各行各业及各个企业的生产工艺、技术过程特点和管理要求不同,不同时期国家宏观调控和财务制度的规定不同,成本内容也存在差异。如以前产品的生产成本包括企业管理费用,后来根据国际惯例将管理费用作为期间费用,直接计入当期损益。

西方微观经济学认为,商品的生产成本是生产活动中使用的生产成本,如果活劳动的社会必要劳动耗费价值补偿不足,就会从(m)中加以补偿。至于商品成本补偿过头,是企业乱挤乱摊成本的结果,导致企业虚增成本,虚减利润,少纳所得税,投资者应分利润减少,国家财政收入减少。

由此可见,成本的实质应该是以价值形态表示的商品生产中的资源耗费。但理论上尚有不同的认识,但成本形态有多种形式。

三、成本范围

在明确了成本实质之后,还必须进一步弄清成本的范围。如果成本开支范围不明确,形成可伸可缩,就会造成主观随意性,甚至会导致随心所欲,自行其是,乱挤乱摊成本。同时,没有一个统一的成本开支范围,也会使企业之间成本不可比,就会造成决策上的失误。因此,必须由国家统一制定成本费用支出范围。

关于成本开支范围,《企业财务通则》、《企业会计制度》和《企业会计准则》等都有明确规定:以产品制造业为例,具体内容如图1-2所示。

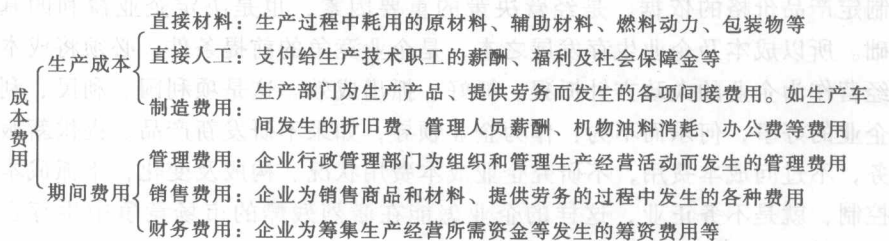


图 1-2 产品成本开支范围

四、成本控制现状

一切有效的管理都是从实际和问题出发的，成本控制也是如此。多数企业已越来越重视成本的控制，不少企业采用经济责任制，把成本指标分解落实到车间、科室、班组和个人；有些企业还设立了厂内银行，加强各部门、各环节的经济核算，促进成本的降低及费用的节约。但是也必须看到，由于企业外部环境和内部管理的原因，不少企业在成本控制上还存在不少问题，归纳起来有下列几个方面：

（一）成本核算不实，虚假现象严重

主要表现在：一是基础工作不健全，不能及时准确地提供各种耗费；二是成本核算方法落后，在通货膨胀的情况下产品成本不能补偿生产经营的实际耗费；三是存在虚假成本，有的乱摊成本，把不应计入成本的费用也计入成本，使成本扩大甚至造成企业虚亏实盈；有的企业少计成本，把应摊销的费用不摊销，应计入成本的费用不计入，使成本缩小，造成企业虚盈实亏。

（二）成本意识差，有成本、无控制

目前，有些企业的领导成本意识薄弱，没有把成本看成是企业的生存与发展之本；有些职工对什么是成本，企业产品成本是怎样构成的，成本与生产经营各环节是什么关系，自己工作对成本有什么作用等不甚了解；甚至有的技术人员对成本内容也不清楚，更不用说事事、处处考虑成本的降低。因此，成本管理和控制成了一句空话。

（三）单纯事后算账，缺乏事前预测和控制

在计划经济体制下产品的价格是在生产成本基础上确定的，成本的高低，不影响企业的利益。对成本缺乏事前预测、事中控制，生产浪费严重；在市场经济条件下，产品售价是通过竞争形成的，单纯的事后算账已不适应市场经济的需要。但目前不少企业仍停留在事后算账，缺乏事先预测和控制。

上述现象的存在，严重影响企业的经营决策和竞争力的提高，必须引

起领导的重视。

五、成本控制理论的新进展

企业之间的竞争很大程度上是价格的竞争，而价格又取决于成本，甚至可以说，企业之间的竞争归根结底是成本竞争。传统的成本控制是适应大工业革命的出现而产生和发展的，但是，近几年来，企业环境的巨大变化（全球竞争力增强；生产与信息技术的提高；更关注于顾客；新的管理组织形式；企业的社会政治和文化环境的改变）已导致了成本控制实务的显著调整。因此，研究成本控制理论的新进展，探讨对其他相关问题产生的影响，为成本控制实务提供理论支撑，是一件很有意义的事情，它主要表现在以下几个方面：

（一）成本控制的空间范围：由制造成本到社会产品生命周期成本

据国外一家权威机构对其所选的高新企业的统计表明，产品的研发、制造、管理、销售和售后服务成本的比重如下：研发成本占 55%、制造成本占 16%、管理成本占 8%、销售成本占 15%、售后服务成本占 6%。在这样的成本结构下，传统的成本核算和管理已不能传达准确合理的成本信息，而成本信息是企业高效管理所需的关键信息。因此，为达到成本控制的目标，成本内涵的拓展就必然成为当代成本控制的显著特征。也就是说，成本控制的空间范围由制造成本拓展到了社会产品生命周期成本。

产品生命周期（life-cycle）是指从产品的产生至消亡整个过程所经历的期间。殷俊明等（2005）从不同的视角将其概括为产品生产周期或制造周期（生产者视角）、企业产品生命周期（企业整体视角）、顾客产品生命周期（顾客视角）和社会产品生命周期（社会视角）。相应地，将产品生命周期内发生的成本归结为四个梯次。第一梯次：制造成本，是指制造过程中发生的成本，主要包括原材料成本、人工成本和制造费用等；第二梯次：企业产品生命周期成本，是指在整个企业经营过程中发生的成本，主要包括产品策划、开发、设计、制造、营销等过程中的成本；第三梯次：顾客产品生命周期成本，它不仅包括上述经营者发生的成本，而且还包括顾客使用成本；第四梯次：社会产品生命周期成本，它是在第三梯

次成本的基础上,将诸如弃置成本等其他社会成员承担的成本纳入其中。随着社会经济环境、科学技术、市场竞争的变迁,企业组织形态和经营理念的演化,成本管理范畴的内涵与外延依以上四个梯次不断拓展。

(二) 成本控制视野:由日常经营管理到战略成本管理

战略成本管理是将企业战略与成本管理结合起来,从战略高度对企业成本结果与成本行为进行全面了解、控制和改善,进而寻求企业长期竞争优势的一种成本管理手段。战略成本管理的基本框架由战略定位、价值链分析和成本动态分析三部分组成。其中战略定位是战略成本管理的第一步;价值链分析是战略成本管理创造和提高企业竞争优势的基本途径;生命周期成本是战略成本管理的立足点,是全员、全面、全过程的统一。战略成本管理是通过战略性成本信息的提供与分析利用,以促进企业竞争优势的形成和成本持续降低环境的建立,是传统成本管理对竞争环境变化所作出的一种适应性变革,是当代成本管理发展的必然趋势。甚至可以说,现代成本控制体系以战略成本管理为理念指导,以价值链分析为基础,以作业成本法和成本企画为方法论指导,以全面质量管理为提高顾客价值的目标与保障的一个成本系统工程。

(三) 成本控制环节:从下游延伸至上游

被誉为现代成本管理的两朵奇葩的作业成本管理与成本企画,从中游和上游对成本实施“改善控制”与“革新控制”,与传统的从下游入手对成本进行“维持控制”形成鲜明对比。作业成本控制通过尽可能消除“不增值作业”,改进“增值作业”,优化“作业链”和“价值链”,达到最终增加“顾客价值”和“企业价值”的目的。作业成本控制是企业成本管理领域一项革命性变革。“成本企画”是日本人倡导的一种有助于达成高品质、多功能、低成本的成本管理方法,旨在企业策划、开发产品时,设定符合顾客需求的品质、价格、信赖性及交货期等目标,并通过从上流到下流的所有过程,同时实现那些目标的综合效益。“源流”思想与“筑入”思想是成本企画的重要思想。“源流”思想主张在产品的设计阶段乃至企画阶段就开始降低成本的活动。成本“筑入”意味着在将材料、部件等汇集在一起装配成产品的同时,也将成本一并“装配”进去。成本企画着眼于成本的源泉,立足于源泉,做事前的、周密的、全盘的分析

考察,把产品的装配成形视为“成本的装配成形”。这是现代成本控制思想的巨大飞跃。

作为两种卓有成效的成本控制模式都立足于竞争优势导向的战略;都脱离了以往单纯从产品、从生产角度控制成本的窠臼,转而对整个企业作业链、价值链的动态业务过程从上游至下游作包容式的经济调整,是对成本从“摇篮”到“坟墓”的控制。

(四) 成本控制导向:由“生产导向型”向“市场导向型”转变

传统成本控制的基本立足点是生产,是一种“生产导向型”成本控制。现实经济管理要求:成本控制的目标不再仅仅局限于控制价值牺牲这种低层次的认识,而应上升为“用户满意”乃至“社会福利最大化”;成本控制对象由内部资金流向外部环境延伸;成本控制手段出现前瞻性的实体控制等。因其立足于市场来实施全面的成本避免和成本控制,从本质上说是一种“市场导向型”成本控制。

(五) 成本降低形态,由成本节省到成本避免

成本节省是力求在工作现场不徒耗无谓的成本和改进工作方式以节约本将发生的成本支出,它表现为“成本维持”和“成本改善”两种执行形式,是成本降低的一种初级形态。而成本避免的基本思想是立足预防,从管理的源流来挖掘成本降低潜力,属于成本降低的高级形态。“零基预算”这样的成本避免只是局限于单一价值管理的思路,美国的“成本设计”与日本的“成本企画”模式则在成本避免上走出了独特的一步。现代成本避免的实质是“成本革新”。进而形成针对产品全生命周期业务过程以成本节省和成本避免这两种基本思想,综合工程方法、组织措施和会计计量的多样化手段实施成本控制的广义成本控制思想。

总之,在成本理论研究方面,已从“生产型”成本管理向“市场型”成本管理、从内部成本管理向战略成本管理转变,提出了以市场价值链为管理源头的“作业成本管理”模式和以全生命周期成本为基础的成本企画等模式。已有研究的贡献在于将成本管理与控制的范围大大加深与拓宽,从而构筑了“大成本”的分析框架。

诚然,成本管理理论取得的这些新进展还不是尽善尽美的,仍然需要