

成本 理论与方法

● 陈元燮 编著

CPK 5/63

前 言

成本控制是现代化成本管理的一个重要环节。企业要改善经营机制，提高经济效益，加强经济核算和巩固经济责任制，首先必须加强成本控制，只有把成本控制好了，才能提高企业的素质，增强企业的活力，使企业在竞争中占有优势地位。

在西方国家，特别重视成本控制。1983年，我去英国、瑞典等国考察会计、审计，并到部分大型企业了解成本管理情况，他们为了开拓市场，对于成本控制都有一套有效办法，有的企业还专门设置了控制师，从事这项工作。

最近几年，中国成本研究会陆续在大连、镇江、秦皇岛等地举办了成本研究班，我应邀讲授《成本控制》专题。为了讲课需要，写了一些讲义，其中部分内容还曾为西南财经大学会计系、中国农村经济综合讲习班和我指导的研究生讲过，以后又对原讲义作了较大修改和补充，才形成此书。本书内容力求系统条理，深入浅出，联系实际。对于成本控制的理论和方法，本书作了比较完整的叙述。不仅可以作为财经院校和各种训练班讲授成本管理和企业管理课程的教学参考，而且也可作为企业加强成本控制工作的学习资料。

成本控制涉及面广，政策性强，书中难免存在一些缺点和不足之处，欢迎读者批评指正。

本书在写作过程中，承郑月棣、陈欣等同志帮助收集资料 and 计算整理，并此说明。

陈元 燮

1987年12月于北京

目 录

第一章 成本控制的分类	1
第一节 控制的概念.....	1
第二节 成本控制的分类.....	4
第三节 成本控制的重要意义.....	7
第四节 成本控制的分类.....	16
第二章 成本控制原理	28
第一节 成本的特性.....	28
第二节 成本的可控性.....	44
第三节 成本控制的水平.....	50
第四节 成本控制的原则.....	54
第五节 系统论、信息论、控制论和成本控制的关系.....	60
第三章 成本控制的组织和手段	75
第一节 成本控制的目标化.....	75
第二节 成本控制的程序.....	77
第三节 成本控制的组织体系.....	93
第四节 成本控制的手段.....	101
第四章 成本按项目控制的方法	119
第一节 成本开支范围的控制.....	119

第二节	设计成本和新产品试制成本的控制	123
第三节	材料成本的控制	132
第四节	工资成本的控制	151
第五节	费用成本的控制	157
第六节	技术经济指标的控制	163
第七节	废品损失和停工损失的控制	166
第八节	质量成本的控制	172
第五章	责任成本控制的方法	179
第一节	责任成本的特点	179
第二节	生产部门责任成本的控制方法	181
第三节	职能部门责任成本的控制方法	192
第六章	预算控制成本的方法	195
第一节	预算的意义和内容	195
第二节	弹性预算控制方法	199
第三节	零基预算控制方法	205
第七章	标准成本和定额成本控制的方法	211
第一节	标准成本控制方法	211
第二节	定额成本控制方法	236
第三节	标准成本法和定额成本法的比较	243
第八章	成本控制的群众基础和外部条件	247
第一节	群众控制成本是企业成本控制的基础	247
第二节	国民经济成本控制是企业成本控制的	

外部条件	254
第九章 成本的优化控制	260
第一节 成本优化控制的意义	260
第二节 本量利分析用于优化控制	264
第三节 最低费用法用于优化控制	274
第四节 增量成本用于优化控制	285
第五节 成本分界点用于优化控制	287
第六节 变动成本法用于优化控制	291
第七节 设备年使用成本用于优化控制	294
第八节 线性规划用于优化控制	297

第一章 成本控制的概念和分类

第一节 控制的概念

“控制”一词，通俗地说，“控”就是掌握，“制”就是限制，控制就是掌握和限制的意思。从科学的定义来说，控制是指按照一定的条件和预定的目标，对一个过程或一系列事件施加影响，使其达到预定目标的一种有组织的行动；或者说，是指一个系统通过某种信息的传递、变换或处理，发出指令，调节另一个系统的行为，使其稳定地按照既定的轨道前进，以达到预定的目标。控制作为一个科学概念，具有以下几个特点：

第一，控制由施控主体和受控对象所组成。

控制是一种行动，所谓行动，就是为了达到一定目的所进行的活动。为了进行这种活动，必然要有实施这种行动的主体和承受这种行动的客体。对于控制来说，就应由施控主体和受控对象所组成。没有施控主体，控制的行动就无从产生；没有受控对象，控制的行动就不能发生作用。控制实际上就是施控主体对受控对象实施控制的一种行动。

第二，控制是为了达到一定的目标。

客观事物的发展，存在很多种可能性，这些可能性的集合，在控制论中叫做可能性空间。事物的发展过程就象树枝一样，向远处四面伸展，具有多种可能性。如果事物的发

展，只有一种可能性，那就用不着控制了。同时，人们在这些可能性中间，可以通过一定的手段进行选择，使其往一定方向发展，如果不能进行选择，也就谈不到控制。人们根据一定的目的，使事物沿着既定的轨道发展，以达到一定的目标，这就形成了控制。所以，控制是为了达到一定的目标而进行的，直观地说，控制就是指施控主体要求受控对象在预定的目标范围内进行活动，并最终达到预定的目标。

第三，施控主体必须具有坚强的调节功能。

在控制系统中，施控主体要求受控对象按照预定的目标发展，而不偏离目标，这就要求施控主体必须具有坚强的调节功能。如果施控主体不具备坚强的调节功能，那就失去了控制能力，受控对象就不可能按照预定的目标发展。所以，控制主体必须具有坚强的调节功能，才能使事物发展的可能性空间缩小到一定范围，以达到控制的目的。可能性空间缩得越小，标志着施控主体的控制能力越强。我们研究控制问题，最主要的就是要研究如何提高施控主体的控制能力。

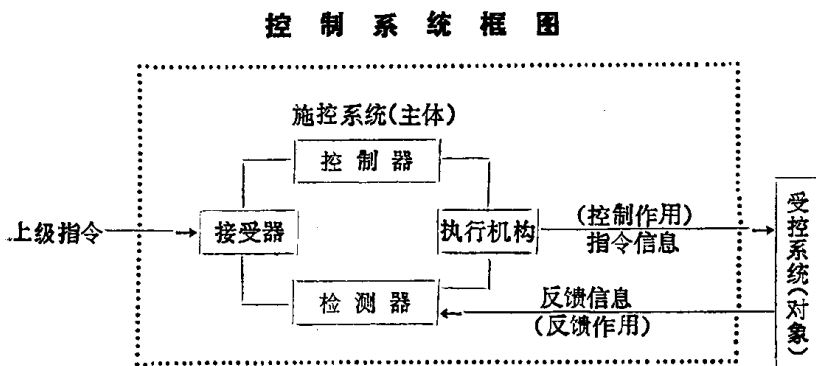
第四，控制必须依靠信息。

在一个最简单的控制装置中，至少要有施控元件、传递线路和受控元件三个部分，这三个部分组成一个具有控制功能与行为的控制系统。在这个控制系统中，施控元件就是施控主体，受控元件就是受控对象。施控主体作用于受控对象，这种作用属于控制作用；受控对象也可以反作用于施控主体，这种作用属于反馈作用。不论是控制作用，还是反馈作用，都必须依靠信息的传递。施控主体发出控制指令的信息，受控对象发出偏离目标的反馈信息，这样，就沟通了施控主体和受控对象之间的联系。没有信息的传递线路，施控

主体和受控对象之间就会失去联系，受控对象得不到施控主体的行动指令，施控主体又得不到受控对象的反馈信息，这样，就谈不到实施控制。因此，有效的控制必须依靠正确而及时的信息联系。

根据以上所述，一个控制系统的结构可用以下框图来表示(图表1-1)。

图表1-1



从上图可知，控制系统由施控系统和受控系统所组成。施控系统为了进行控制，必须有接受器，以接受控制指令和反馈信息；必须有控制器作出判断，起到指挥的作用；必须有执行机构，具体执行调节的功能，来控制受控系统的行动；还要有检测器，以测量实际行动同控制目标之间的差距。施控系统只有具备这些机构，才能很好发挥坚强的调节功能。同时，受控系统也必须及时地把实际行动的信息反馈给施控系统，施控系统根据反馈信息再通过各种机构调整它的控制功能，以保证受控系统最终达到预定的目标。这就是控制系统的工作关系。

例如，以汽车司机驾驶汽车来说明汽车司机是施控主

体，汽车是受控对象，两者构成一个人工的控制系统。汽车司机用眼睛和耳朵来接受外界信息，用大脑及时处理信息，进行指挥，用手和足驾驶汽车，执行控制指令。在汽车行驶过程中，如果发现前面有叉道或障碍物，汽车司机要用眼睛检测距离，再通过大脑辨明方向，作出判断，不断调整汽车的行动，最后把汽车开到目的地。

可见任何一种控制，都必须具备施控主体、受控对象、控制目标、调节功能和信息反馈等五项基本要素，失去其中任何一项要素，就不能构成一个完善的控制系统。不论是工程控制、生物控制，还是社会、经济控制，它们的基本原理和结构都是一样的。

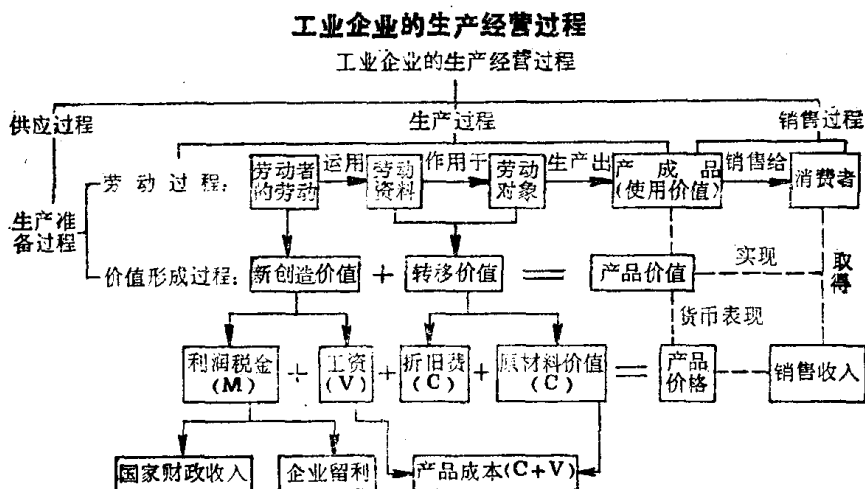
第二节 成本控制的概念

经济控制的目的，就是要对受控系统的输入进行调节，使受控系统的输出只在一定的目标范围内活动。

成本控制是一种经济控制，即经济行为的控制。成本控制就是成本施控系统要对成本受控系统的输入进行调节，使成本受控系统的输出限制在预定的成本目标范围之内，最终达到预定的成本目标。

成本控制的受控系统，即成本控制的对象，就是生产经营过程。工业企业的生产经营过程分为供应、生产和销售三个阶段。因此，企业为了生产产品（或提供劳务），在供应、生产和销售过程中所发生的以货币形式表现的全部生产费用支出，都是成本控制的对象。现以图表1-2表示如下：

图表1-2



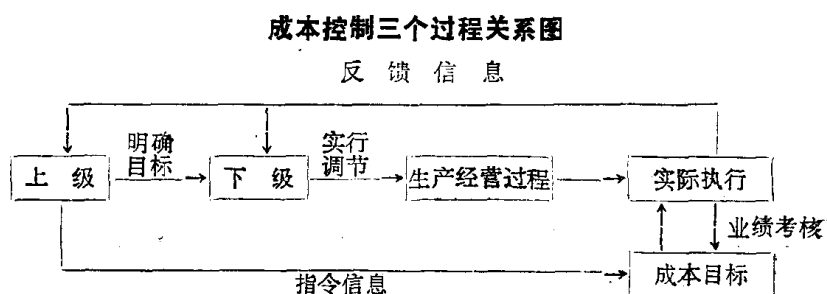
从上图看出，产品的价值包括三个部分，即：已消耗的生产资料价值(C)，劳动者为自己劳动所创造的价值(V)和劳动者为社会劳动所创造的价值(M)。而产品成本只是前两个部分(C+V)的货币表现。生产经营过程的输入，有资金、劳动力以及劳动资料和劳动对象的转移价值，它体现为劳动的消耗和占用。生产经营过程的输出，有产品的质量、产量和成本，它体现为劳动的成果。劳动消耗、劳动占用和劳动成果之间的对比关系在产品成本中得到最全面的体现。成本控制就是要对生产经营过程的输入和输出，进行合理的调节，使其保持在一定的成本目标范围以内。也就是说，生产同样数量和质量的产品，要求占用和消耗尽量少的劳动；或者是占用和消耗同样多的劳动，要求生产出尽量多和尽量好的产品。

成本控制的施控系统，即成本控制的主体，是企业的成本管理机构 and 各级管理人员。由于企业的规模日益扩大，生产过程更加复杂，管理层次相应增加，职能部门划分越来越

细，企业的成本控制也就形成了一个多层次的控制系统，上自厂部，下至班组，只要是生产经营过程中的管理单位，几乎都是成本控制的主体，甚至生产岗位也算在内。

成本控制的主体为了对成本控制的对象进行有效的控制，必须明确目标、实行调节和业绩考核，这是成本控制的三个重要过程。在这三个重要过程之中，都要通过信息进行联系。它们的关系如图表1-3所示：

图表1-3



明确目标是成本控制的前提条件，没有预定的成本目标，成本控制就没有方向，也就不知道如何控制。所谓成本目标，是指在一定的环境和条件下，根据国家计划任务和企业经营目标所提出的有关成本方面的具体要求。成本目标必须在数量上、时间上和责任上有明确的规定，便于落实责任，对照检查，作为调节和考核的尺度标准。

实行调节是成本控制的实际行动。成本控制不实行调节，等于没有控制，即使有了明确的成本目标，也如一纸空文，没有用处。调节包括三个内容：一是指导，要指示和引导如何达到成本目标；二是限制，对于没有按照成本目标进行的活动要加以限制；三是监督，对于违反财经纪律的行为和支出，要进行纠正。这样，通过指导、限制和监督，就保

证了企业在生产经营过程中的输入和输出能够符合成本目标的要求。

业绩考核是成本控制的必要手段，成本控制必须定期进行业绩考核，以检查成本目标的完成情况。如果没有业绩考核，成本控制就会形成自流。通过业绩考核，还可以为明确目标和实行调节提供根据，以便更有效地进行调节，促使成本目标的提前完成；同时，还能使成本目标在原有基础上提高一步，推动成本控制工作不断前进。

根据以上所述，成本控制的观念可以归纳如下：根据预定的成本目标，对实际生产经营活动中的一切生产资金耗费，进行指导、限制和监督，发现偏差，及时矫正，以保证更好地实现预定的成本目标，促使成本不断降低。

第三节 成本控制的重要意义

在社会主义社会，产品成本是直接反映企业经营管理水平和生产技术水平的一项综合性的经济指标。它不仅是产品生产耗费的补偿尺度，而且也是制订产品价格的重要依据。加强成本控制，不断降低成本，不仅体现了企业经济效益的逐步提高，而且也能为国家节约宝贵的原材料和劳动力，积累大量的建设资金，对于我国四个现代化建设具有极其重要的意义。

一、成本控制是现代化成本管理的核心

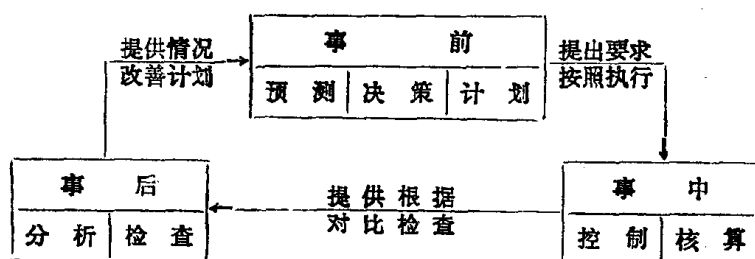
随着企业管理的现代化，成本管理也必须现代化。成本管理现代化就是要求在企业管理现代化的总体设想下，为了适应现代化生产的需要，促进生产力的发展，积极应用现代

化的科学方法，建立起具有中国特色的现代化的成本管理体系，包括成本管理思想革命化、成本管理组织合理化、成本管理方法科学化和成本管理手段电子化等各个方面的现代化，促使企业产品成本不断降低，达到国内、外先进水平。

现代化成本管理包括七个环节，即成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本检查。这七个环节密切联系，相互促进，构成了现代化成本管理的全部过程。它们的相互关系如图表1-4所示：

图表1-4

现代化成本管理七个环节的相互关系



1. 成本预测是根据过去的成本资料，运用科学的预测方法，推测未来的成本情况。它可以为成本决策提供科学的依据。在成本管理工作中，经常要作出各种决策，决策是行动的指南，但是没有科学的成本预测作为依据，就容易导致决策失误。有了科学的预测，再结合对实际情况的分析和判断，就能作出正确的决策，产生良好的效果。同时，成本预测还可以为成本计划打好基础，使成本计划制定在既积极又可靠的基础上。

2. 成本决策是根据成本预测作出的决定。正确的决策能够指导人们正确的行动，能起到避免盲目性、减少风险性的导航作用。企业的生产经营活动错综复杂，有时为了实现

某一项目标，有几种行动方案可供选择。例如有的方案变动成本高，而固定成本低；有的方案固定成本高，而变动成本低；还有的方案成本虽然稍高一些，但能增加更多的收入。所有这些方案就要求我们及时作出成本决策，选择哪一种方案更为有利。如果我们不重视成本决策，对于这些方案草率作出决定，就容易产生巨大的损失和浪费。

3. 成本计划是指导成本管理工作的行动纲领，成本目标的确定和成本决策的实现，都要通过成本计划来进行具体安排和落实。没有成本计划，成本目标和决策都会落空。同时，成本计划也是成本控制、成本检查和成本分析的根据，成本计划不落实，成本控制就没有根据，成本检查和分析也就无法进行。

4. 成本核算就是对实际发生的生产费用进行归集和分配，以计算各种产品和各个责任中心的成本。成本核算一方面为成本检查和分析提供成本的实际数据，便于检查和分析成本计划的完成情况；另一方面，也为成本控制及时计算出偏离成本目标的差距，使成本控制具有可靠的依据。成本核算必须及时准确，否则就会使成本计划的考核遭到歪曲，使成本控制失去方向。

5. 成本控制要根据成本计划提出的成本目标，对生产经营过程中实际发生的资金耗费进行控制，发生偏差，及时纠正，以保证成本计划的完成。成本计划完成的好坏，关键在于成本控制，成本控制得好，生产中的一切耗费按照计划执行，成本计划就能按时完成；如果成本控制得不好，不合理的开支无人过问，成本超支也听任自流，成本计划就不可能保证完成。

6. 成本检查是用实际成本的核算资料, 检查成本计划的完成情况, 以评价成本管理工作的成绩。成本检查要以成本计划为依据, 同时, 也给成本计划的编制提供情况, 以便更好地改善计划工作。

7. 成本分析是在检查成本计划完成情况的基础上进行的。要分析主观因素和客观因素、内部因素和外部因素以及有利因素和不利因素, 把成本计划执行情况的各项因素都揭示出来, 以便抓住主要矛盾, 提出改进成本管理工作的建议。

在现代化成本管理中, 以上七个环节形成了成本管理的循环。在成本形成过程以前, 要进行预测、决策和计划, 可以说是成本管理的设计阶段; 在成本形成过程之中, 要进行核算和控制, 可以说是成本管理的执行阶段; 在成本形成过程以后, 要进行检查和分析, 可以说是成本管理的考核阶段。这七个环节依次循环, 紧密衔接, 前一个环节为后一个环节打下基础, 后一个环节对前一个环节进行检验, 前后配合, 相互促进, 在空间上并存, 在时间上继起, 共同推动成本管理工作不断前进。这里, 成本控制是现代化成本管理中最重要的一环, 是成本管理的核心。成本预测、决策和计划为成本控制提供依据, 成本核算为成本控制反馈信息, 成本检查和分析反映成本控制的结果。如果没有成本控制, 成本管理的任务就很难完成。所以说, 只有把成本控制好, 才能有成本管理; 如果成本控制不住, 就谈不到成本管理, 可见成本控制在成本管理的七个环节中具有十分重要的作用。

二、成本控制是企业加强经济核算、巩固经济责任制的重要手段

企业要真正成为相对独立的经济实体, 成为自主经营、

自负盈亏的商品生产者和经营者，必须改善经营机制，加强经济核算，巩固经济责任制。而要做到这些，首先要加强成本控制。

商品具有使用价值和价值两重性，在企业中，对使用价值的综合管理是生产技术的全面管理，对价值的综合管理就是全面经济核算。使用价值和价值两个方面的管理是紧密联系的。使用价值是价值的基础，社会主义企业的目的首先是满足社会对产品日益增长的需要，因此，必须重视使用价值的管理，生产出又多又好的产品。但是对于价值的管理也不能忽视。企业生产经营活动的任何一个环节，都要占用和消耗一定的人力、物力和财力，企业必须很好管理，减少占用，节约消耗，使有限的人力、物力和财力创造出更多更大的成果。而在价值管理中，成本是反映企业对于人力、物力和财力的占用和消耗情况的一个综合性的价值指标。企业控制了成本，就控制了人力、物力和财力的占用和消耗，也就控制了产品价值的形成过程。所以，成本控制在全面经济核算中占有特别重要的地位。

经济责任制包括两个方面，一是企业对国家的经济责任制，二是企业内部的经济责任制。企业对国家的经济责任制主要是维护公共财产完整，有效地使用固定资产和流动资金，全面完成国家指令性计划，按国家规定上交税利。在社会主义社会，利润标志着劳动者为社会劳动所创造的价值。增加利润说明企业为国家经济建设提供了更多的资金积累，对社会主义建设作出了更多的贡献。而企业要增加利润，首先必须增加生产，厉行节约，把成本控制好，只有千方百计降低成本，才能获得更多的利润。如果企业没有很好控制成本，就不能按照规定向国家上交税利，也就无法承担企业应尽的