

导 读

企业成本控制

成本是指产品从原料的投入到生产加工的转换，直到成品的产出这一过程中所花费的总费用。包括人工费用、物流费用、生产加工费用等。

企业生存的最基本条件是企业获取利润。产品价格中，一部分是成本；一部分是利润，想不损失利润，又能降低产品价格，只有降低成本，而降低成本或控制成本支出是企业本身可掌握的事，又是提高利润最稳健踏实的做法。因此，在竞争激烈的今天，降低成本是相当重要的。

■ 成本的分类

❖ 与生产活动有关的成本区分

工厂中的制造成本是指与生产活动有关的成本，包括原料费、人工费及制造费用等三要素。

要点提示



◆ 原料费。

是指加工后成为产品的一部分者，其构成产品的主要部分，包括原料的购价、运费和仓储费用，并扣减购货折扣。

◆ 人工费。

是指直接从事产品制造的工作人员，例如加工与装配人员、班组长等。其成本包括直接人工的薪资与福利。

◆ 制造费用。

是指原料费与人工费之外的一切制造成本，包括间接材料、间接人工、折旧、水电费用、租金、保险费、修护费等。间接材料如制造过程中所需的工具，如夹具、模具、润滑油、洗剂、接着剂及螺丝钉等。间接人工指与产品的生产并无直接关系的人员，例如各级管理人员、品管人员、维修人员及清洁人员等。

❖ 成本可依其是否随产量而变动而区分

◆ 变动成本。

是指成本的高低随生产量的变动而发生正比例的变化，例如原料费与人工费，随生产量的增加而增加。

◆ 固定成本。

是指在短期某一产能下，成本高低不受生产量的多少所影响者，例如租金、折旧等。

◆ 半变动成本。

是指随生产量的变动而增减，但其增减不呈现比例关系者，例如租用卡车运货，租金包括一固定金额，外加依行驶里程计算的费用。

❖ 成本依其是否可追溯其归属而区分

◆ 直接成本。

即能直接以单据或工具而确立成本归属于某批产品或部门的成本者。例如由领料单可确定材料成本归于某批产品或某部门。又如根据计工单可直接将人工成本归于某产品或部门。

◆ 间接成本。

即无法以明确单据或工具而归属其成本者。例如厂房租金必须依厂房面积而分摊于各部门。

❖ 成本依其管制性及与决策的关联性而区分

◆ 可控制成本与不可控制成本。

可控制成本是指某一成本项目归属于某一部门，而且该部门的管理者可充分控制该成本的高低者，例如某部门的加班费。不可控制成本是指某一成本项目归属于某一部门，但该部门管理者无法影响成本的高低者，例如厂房租金及设备折旧费用等。

◆ 沉没成本。

为某项工作而投入的成本，如原目的无法达成，所投入的成本无法经由改变用途或变现而收回的部分，称为沉没成本。

◆ 机会成本。

指因选择某一方案，而放弃其他方案，则放弃其他方案的代价，即为实施方案的机会成本。

◆ 标准成本。

指事先审慎订定的某项生产成本，此项成本一经设定，就成为达成的目标成本。标准成本可用以与实际成本相互比较，以考核某一部门或单位的绩效。

■ 成本分析

成本分析是利用所收集的成本数据资料，加以分析比较，作为



成本控制及订定企业决策的依据。常用的分析方法有平均成本法与损益平衡分析。

❖ 平均成本法

平均成本是总成本除总产量的值，它可作为订定售价的依据，也可作为管制成本的参考。平均成本一般是随产量的增减而做反方向的变动，即产量增加时，平均成本就降低了，这是由于平均固定成本随产量的增加而降低的原因。另外，大规模的生产，由于资源的充分运用及大批量订购与采购的因素，有时也可以降低平均变动成本。例如充分运用工厂的人工产能而使平均人工成本降低，大批量采购原物料，而使平均原物料成本降低等。

❖ 损益平衡分析

损益平衡分析是指运用收支平衡的方法，求出一个能使损失与收益相等的生产量或销售量，此值称为损益平衡点。由损益平衡点可看出产销数量与利润间的关系：当产销数量大于损益平衡点时会有利润，而小于损益平衡点时会造成亏损。

损益平衡点也可用来评估各替代方案的优劣，及用于设定售价。

要点提示

在损益平衡分析中，以产销数量列于横坐标，而以金额列为纵坐标，而总收入线与总成本线相交会之点所对应的产销数量即为损益平衡点。凡产销数量低于此点则为亏损，高于此点则有盈余。

■ 生产成本核算

❖ 核算要求

为了充分发挥产品成本核算的作用，提供真实可靠的成本信息，产品成本核算应遵循以下几项要求：

◆ 正确划清各种费用界限。

为了正确核算产品成本，应在费用确认的基础上，划清以下几种费用界限。正确划清这些费用界限的过程，实际上就是产品成本核算的全过程。也就是在生产费用分配和归集的基础上，计算产品成本。

● 应计入产品成本的费用界限。

企业发生的费用构成复杂，性质各异，用途多样，并不是所有的费用都要计入产品成本。只有与产品生产密切相关的生产费用才能计入产品成本；而期间费用、营业外支出以及专项工程支出等非生产费用则不能计入产品成本。因此，根据费用的性质和用途，划清应计入产品成本和不应计入产品成本的费用界限。

● 本期费用和以后各期费用的界限。

一般是按月核算生产费用，计算产品成本，以满足分期核算损益的需要。因此，对于应计入产品成本的生产费用，还应划清本期费用和以后各期费用的界限。凡是应由本期产品负担的费用，都应计入本期产品成本；不应由本期产品成本负担的费用，应计入以后各期产品成本。为此，要正确组织待摊费用和预付费用的核算。

● 各种产品成本的界限。

进行产品成本核算，必须计算每一种产品的成本。因此，对应由本期产品成本负担的生产费用，还要在企业所生产的各种产品之间进行划分。凡能直接确定由某种产品负担的费用，应直接计入该



种产品的成本；为生产几种产品共同发生的费用，应采用合理的分配方法，分配计入各种产品的成本。

- 完工产品成本和在产品成本的界限。

在没有期末在产品的情况下，某种应负担的生产费用(包括期初在产品成本和本期生产费用)，就是该种产品的完工产品成本。如果期末既有完工产品又有在产品，那么，某种产品应负担的生产费用，就应采用适当的方法，在完工产品和在产品之间进行分配。

- ◆ 合理选择资产计价方法。

生产过程中的物化劳动耗费，是构成产品成本的重要内容。因此，资产计价的方法合理与否，对产品成本核算有着重大影响。

这里所指的资产计价，是指对产品生产过程中耗用资产的计价，包括耗用固定资产和存货的计价。合理选择资产计价方法，就是在各种固定资产折旧方法和发生存货的计价方法以及低值易耗品的摊销方法中，作出合理的选择。计价方法一经确定，不能随意变更，如有必要变更，应在会计报表附注中说明变更情况、变更原因以及对财务状况和经营成果的影响。只有这样，才能保证成本核算资料的真实性、可比性和一贯性。

- ◆ 合理选择费用分配方法。

如前所述，在划清各种产品成本的界限和划清完工产品与在产品成本的界限时，都涉及到费用分配方法问题。分配方法的选择，应根据企业的实际情况，在合理、简便的原则下确定。各种费用分配方法的不同，主要在于分配标准的不同。因此，合理选择费用分配方法，关键是要选择合理、简便的分配标准。所谓合理，是指分配标准的选择要符合比例关系的要求，即分配的结果要同标准成比例关系；所谓简便，是指作为分配标准的资料容易取得。各种费用

分配方法的基本原理可用下述公式加以概括：

$$\text{分配率} = \text{某项费用总额} / \text{某种分配标准之和}$$

$$\text{某对象应分配的费用} = \text{某对象的分配标准数量} \times \text{分配率}$$

❖ 成本核算程序

产品成本核算程序是指从生产费用的发生开始，经过分配和归集，直至计算出完工产品成本为止的整个核算顺序和步骤。其一般程序如下：

◆ 审核和确认生产费用。

这是产品成本核算的初始程序，即：根据有关规定，对生产费用进行严格审核和控制，确定生产费用是否应开支及开支多少，把好生产费用支出关；同时，确定应计入本期产品成本的生产费用，划清是否应计入产品成本，以及本期费用和非本期费用的界限，为产品成本核算确立可靠基础。

◆ 生产费用计入产品成本。

在第一个程序的基础上，将应计入本月产品成本的各种生产费用，采用一定的方法，在各种产品之间按照成本项目进行分配和归集，计算出各种产品的生产费用，以便进一步计算每种产品的成本。

◆ 计算完工产品成本。

将生产费用计入各种产品成本后，完工产品成本的计算一般有以下几种情况：

- 无期初在产品，本月投入生产的产品全部完工时，本月该种产品的生产费用合计，即为该种产品的完工产品总成本。
- 本月投入生产的产品全部未完工时，不计算完工产品成本，已归集到各种产品的生产费用，即为各该产品的月末在产品成本。



- 当既有完工产品又有在产品时，应将月初在产品成本与本月生产费用之和，在完工产品与月末在产品之间进行分配，计算出完工产品总成本和单位成本。



■ 生产成本控制

❖ 成本控制的程序

生产过程中的成本控制，就是在产品的制造过程中，对成本形成的各项因素，按照事先拟定的标准严格加以监督，发现偏差，就及时采取措施加以纠正，从而使生产过程中各项资源的消耗和费用开支限制在标准规定的范围之内。在进行成本控制时，可以按照以下程序操作：

◆ 制定成本标准。

成本标准是成本控制的准绳。成本标准，首先包括成本计划中

规定的各项指标。制定标准的方法有：

- 计划指标分解法。

将大指标分解为小指标。分解时，可以按单位、部门分解，也可以按不同产品和各种产品的工艺阶段或零部件进行分解，若想更细致一点，还可以按工序进行分解。

- 预算法。

用制定预算的办法来制定控制标准。可根据季度的生产销售计划来制定较短期的(如月份的)费用开支预算，并把它作为成本控制的标准。采用这种方法特别要注意从实际出发来制定预算，并自下而上地层层制定。

- 定额法。

建立起定额和费用开支限额，并将这些定额和限额作为控制标准来进行控制。在生产过程中，凡是能建立定额的地方，都应把定额建立起来，如材料消耗定额、工时定额等。实行定额控制的办法有利于控制的具体化和经常化。

- ◆ 监督成本的形成。

监督成本的形成是指根据控制标准，对成本形成的各个项目经常组织进行检查、评比和监督。不仅要检查指标本身的执行情况，而且要检查和监督影响指标的各项条件，如设备、工艺、工具、员工技术水平、工作环境等。所以，成本的日常控制要求要与生产作业计划及控制等结合起来进行。成本日常控制的主要方面有：

- 材料费用的日常控制。

车间施工员和技术检查员要监督工人按图纸、工艺、工装要求进行操作，实行首件检查，防止成批报废；车间设备员要按工艺规程规定的要求监督设备维修和使用情况，不符合要求不能开工生



产；供应部门材料员要按规定的品种、规格、材料实行限额发料，监督领料、补料、退料等制度的执行；生产调度人员要控制生产批量，合理下料，合理投料，监督期量标准的执行。

- 工资费用的日常控制。

主要是对生产现场的工时定额、出勤率、工时利用率、劳动组织的调整，奖金、津贴等的监督和控制。此外，要监督车间内部作业计划的合理安排，要合理投产、合理派工，控制窝工、停工、加班加点等。

- 间接费用的日常控制。

车间管理费的项目很多，发生的情况各异。有定额的按定额控制，无定额的按各项费用预算进行控制。

上述各生产费用的日常控制，应委派专人负责控制和监督，使费用发生的执行者实行自我控制，还应当在责任制中加以规定，这样才能调动全体员工的积极性，使成本的日常控制有群众基础。

- ◆ 及时纠正偏差。

针对成本差异发生的原因，应查明责任者，分情况、分轻重缓急，提出改进措施，加以贯彻执行。对于重大差异项目的纠正，一般采用下列程序：

- 提出课题：从各种成本超支的原因中提出降低成本的课题。这些课题首先应当是那些引起成本降低潜力大、各方关心、可能实行的项目。提出课题的要求，包括课题的目的、内容、理由、根据和预期达到的经济效益。

- 讨论和决策：课题选定以后，应发动有关部门和人员进行广泛的研究和讨论。对重大课题，可能要提出多种解决方案，再进行对比分析，从中选出最优方案。

- 确定方案实施的方法、步骤及负责执行的具体部门和人员。
- 贯彻执行确定的方案。在执行过程中也要及时加以监督检查；方案实现以后，还要检查方案实现后的经济效益，衡量是否达到了预期目的。

❖ 成本控制的工作

加强成本控制，必须建立健全有关的基础性工作。

◆ 建立分级控制和归口控制的责任制度。

为了调动全体员工对成本控制的积极性，必须明确和协调各级组织(厂部、车间、班组等)和各归口的职能管理部门(如财会、生产、技术、销售、物资、设备等)在成本控制方面的权限与责任，建立健全成本控制的责任制度。因此，要将成本计划所规定的各项经济指标，按其性质和内容进行层层分解，逐级落实到各个车间、班组和各个职能科室，实行分级归口控制。

根据权、责、利三结合的原则，在建立成本控制责任制的同时，必须赋予责任单位和部门以一定的经济权限和利益，使其有控制本单位责任成本的相对的自主权。这些自主权一般有：压缩流动资金定额的权限，以减少利息支出；减少多余劳动力的权限，以减少工资支出；明确本单位奖金分配的要限，以调动职工的积极性。

◆ 建立严格的费用审批制度。

一切费用预算在开支以前都要经过申请、批准手续后才能支付，即使是原来计划规定的，也要经过申请和批准。这样做，有利于一切费用在将要发生前再进行一次深入的研究，根据新的变化了的情况，再一次确定费用的合理性，以保证一切费用的使用效果。

◆ 建立原始记录与数据收集整理制度。

原始记录是成本与控制核算赖以进行的基础资料或第一手资



料。应根据成本控制和成本核算的需要，结合其他企业管理的要求，建立健全简便易行的原始记录制度。如企业对材料、燃料和动力、工时等的消耗，员工出勤，产品产量及入库，费用开支，产品质量检验等，都要制定相应格式的原始记录，并如实填写，及时传递。

◆ 建立定额管理制度。

定额管理制度是以定额为依据来安排计划、组织征税、控制消耗的一种科学管理制度。因此，建立健全定额管理制度，对编制成本(费用)计划、组织成本(费用)核算、进行成本控制和分析都具有重要的意义。应根据目前已达到的水平，结合当前管理的水平，采用适当的方法，科学合理地制定各种定额。定额制定后，要加强对定额执行情况的核算、检查和分析工作；还应根据企业生产技术水平的变化和管理水平的提高，定期地修订定额。

◆ 建立材料物资的计量验收制度。

材料物资的计量和验收，既是材料物资管理的基础工作，又为材料物资的计价提供基础数据——数量。如果没有如实的验收和准确的计量，便不可能对产品成本中的材料费用进行正确核算。因此，每个企业都要建立健全材料物资的计量验收制度。如对材料物资的收发、领退，在产品、半成品的内部转移，产成品完工入库等，都要建立相应的计量和验收制度。

◆ 加强员工成本意识。

组织发动广大员工开展各种降低成本的活动，树立成本意识，如“小指标竞赛”，降低成本的技术攻关活动等，树立成本意识活动，这是成本控制中带有根本性的基础性工作。注意开展这方面的活动，成本控制才有坚实的广泛的员工基础。

■ 降低成本的方法

❖ 降低成本的原则

在竞争激烈的时代中，由降低成本以提高利润是最妥当可行的办法。在实施成本降低项目时，有下列原则可供遵守：

◆ 全员合作。

企业全体员工共同努力，从各方面降低成本，提高生产力。

◆ 提高成本意识。

将成本意识灌输给全体员工，唤起员工的成本意识，以推动降低成本项目。

◆ 引进成本降低技术。

如效率管理、自动化生产、价值工程与分析、提案制度、品管圈与丰田生产系统等。

◆ 高层主管的重视及推行。

高层主管对成本管理的重视，才能唤起各级主管及员工的重视并认真执行降低成本的计划。

◆ 建立奖励制度。

让员工一起分享降低成本的成果，以利于降低成本的推行。至于降低成本的方法，可从成本结构上去努力，即从降低直接人工费用、直接原料费用、间接人工费用及其他制造费用上着手。

❖ 降低成本的具体方法

◆ 在降低直接人工费用上。

可采用工业工程方法，由工作的重新设计，或由简化及消除不必要的作业与流程而减少操作时间；采用自动化机器取代人工；使用一人负责多台机器等方式来减少人工费用。



◆ 在降低直接原料费用上。

可经由产品的重新设计以减少零件数；或经由规格的放宽以提高制造能力而节省材料成本；使用价值工程与分析以找出功能相同但材料不同且价格便宜的零件用于取代；加强库存管理以减少原料的损坏及资金积压；降低不良率以有效使用原料等。

◆ 在降低间接人工费用方面。

可采用事务流程合理化以简化人员处理时间；加强教育训练提高作业绩效；裁汰冗员等。在降低其他制造费用方面，应从节省支出及彻底排除浪费方面着手，例如从防止意外的发生、能源的再生与利用、照明的改善着手以节省电力等可降低其他制造费用。

◆ 彻底排除现场及制程中的浪费也可降低成本。



第1章

降低采购成本



01

采购成本如何构成

采购成本是成本的重要部分，是可以降低和减免的成本，因此要尽量减少采购成本的产生。

采购成本是指因采购活动而引起的成本，它包括维持成本、订购成本以及缺料成本，但不包括物料的价格。

■ 维持成本

维持成本是指为保持物料而发生的成本，它可以分为固定成本和变动成本。

固定成本与采购数量无关，如仓库折旧、仓库员工的固定工资等；变动成本则与采购数量有关，如物料资金的应计利息、物料的破损和变质损失、物料保险费用等。具体项目有：

❖ 资金成本

存货的品质维持需要资金的投入。投入了资金就使其他需要使用资金的地方丧失了使用这笔资金的机会，如果每年其他使用这笔资金的地方的投资报酬率为20%，即每年存货资金成本为这笔资金的20%。

❖ 搬运成本

存货数量增加，则搬运和装卸的机会也增加，搬运工人与搬运设备同样增加，其搬运成本一样增加。

❖ 仓储成本

仓库的租金及仓库管理、盘点、维护设施(如保安、消防等)的费用。

❖ 折旧及陈腐成本

存货容易发生品质变异、破损、报废、价值下跌、呆滞料的出现等等，因而所丧失的费用就加大。

❖ 其他

如存货的保险费用、其他管理费用等等。

■ 订购成本

订购成本是指企业为了实现一次采购而进行各种活动的费用，如办公费、差旅费、邮资、电报电话费等支出。

订购成本中有一部分与订购次数无关，如常设采购部门的基本开支等，称为订购的固定成本。

要点提示

具体地说，订购成本包括与下列活动相关的费用：