

目 录

执行：财务经理统领财务全局

第一章 理财：基于利润的产品成本核算

第一节 产品成本的核算程序.....	3
一、品种法计算程序 / 二、分类法成本计算程序 / 三、逐步结转分步法核算程序 / 四、平行结转分步法核算程序 / 五、分批法成本计算的一般程序	
第二节 定额成本的制定与实施.....	9
一、产品定额成本的制定 / 二、定额法下成本差异的揭示 / 三、定额法产品实际成本计算程序	
第三节 标准成本的制定与实施.....	18
一、标准成本的制定 / 二、成本差异的计算和分析 / 三、标准成本法的核算程序及账务处理	
第四节 分批成本会计核算.....	26
一、概述 / 二、材料成本的处理 / 三、人工成本的处理 / 四、制造费用的处理 / 五、成本计算 / 六、成品生产成本计算	

第五节 分步成本会计核算	31
一、概述 / 二、材料管理 / 三、人工费用管理 / 四、制造费用管理 / 五、成本簿记制度	
案例分析一	37
Cycoa 贸易公司：滚动投入与产出	
案例分析二	40
Rablic：以成本管理为核心的集团理财机制	
案例分析三	44
道格变压器公司：提高产能降低成本模式	
附件一	47
分批成本表(一)	
附件二	48
分批成本表(二)	
附件三	49
分批成本表(三)	
附件四	50
分步成本表	
附件五	51
标准成本资料卡	
附件六	52
产品类别标准成本表	
附件七	53
产品标准成本表	

第二章 调控：基于成本的预测与控制

第一节 成本预测与价值工程	57
---------------------	----

一、成本预测程序 / 二、价值工程程序	
第二节 成本控制系统	63
一、组织系统 / 二、信息系统 / 三、考核制度 / 四、奖励制度	
第三节 成本控制程序	66
一、事前控制 / 二、事中控制 / 三、事后控制	
第四节 目标成本控制	68
一、目标成本管理责任制体系 / 二、目标成本的确定 / 三、目标成本控制业绩的评价与考核 / 四、偏差的纠正	
第五节 标准成本控制	79
一、标准成本的形式 / 二、标准成本的制定 / 三、标准成本差异的揭示	
第六节 作业成本法分析	85
一、作业分析 / 二、确定资源动因，建立作业成本库 / 三、确定作业动因，分配作业成本 / 四、计算汇总各成本目标的成本	
第七节 责任中心考核指标	87
一、成本中心 / 二、利润中心 / 三、内部转移价格 / 四、投资中心	
第八节 作业基础成本ABC核算	95
一、进行作业分析 / 二、将资源成本分配给作业 / 三、将作业成本分配给成本对象	
第九节 质量成本控制	98
一、质量成本控制的程序 / 二、质量成本控制的监督 / 三、质量成本控制的调节方法	
案例分析一	101
沃德公司的成本控制	
案例分析二	105
日本企业的成本管理	
案例分析三	112=
英国曼城铝业：目标成本管理法	

案例分析四	119
Lamn 水泥公司：人本特色的成本管理	
案例分析五	122
菲利斯电气公司：日常成本管理，节支增效	
附件一	124
目标成本变动通知单	
附件二	125
收支预计表	
附件三	126
费用汇总比较表	
附件四	127
成本费用控制表	

第三章 创新：基于效率的成本分析工具

第一节 工业企业成本报表编制.....	131
一、工业企业成本报表的编制要求 / 二、工业企业成本报表的编制方法	
第二节 成本分析的内容和原则.....	142
一、成本分析的内容 / 二、成本分析的原则	
第三节 成本分析标准方法.....	144
一、比较分析法 / 二、连环替换分析法 / 三、差额计算分析法	
第四节 可比产品成本分析.....	147
一、本期实际成本与计划成本的对比分析 / 二、可比产品成本降低计划执行情况分析	
案例分析一	149
飞利浦·瑟菲斯公司：资金成本分析	
案例分析二	159

达斯诺公司：控制财务成本，强化内部管理	
案例分析三	165
沃太克药品：成本决策—谋定后动，全盘考虑	
附件一	171
销售管理费用分析表	
附件二	172
成本分析图表	
附件三	173
产品制造费用分析表	
附件四	174
周转奖金分析表	

第一章

理财：基于利润的产品成本核算

一、品种法计算程序

1. 品种法的内涵

品种法是产品成本计算方法中的最基本方法，因而品种法的计算程序体现着产品成本计算的一般程序。在采用品种法计算产品成本的企业或车间中，如果只生产一种产品，成本计算对象就是这种产品的产成品成本，计算产品成本时只需要为这种产品开设一本产品成本明细账，账内按成本项目设立专栏或专行。这时，发生的生产费用全部都是直接计入费用，可以直接记入该种产品成本明细账，不存在各个成本计算对象之间分配费用的问题。如果生产多种产品，则应按产品的品种分别开设产品成本明细账，发生的直接计入费用应直接记入各

产品成本明细账，发生的间接计入费用则应采用一定的方法在各个成本计算对象之间进行分配，然后记入各有关产品的成本明细账。

2. 品种法的计算

月末在计算产品成本时，如果没有在产品或在产品数量很少，就不需要采用一定的分配方法在完工和在产品之间进行分配。这样各种产品明细账中按成本项目所归集的全部生产费用即为各该完工产品的总成本，除以产量即为单位成本；如果月末在产品数量比较多，则应采用适当的分配方法在完工产品和在产品之间进行分配。这样，各种产品明细账中按成本项目所归集的全部生产费用应在完工与在产品之间进行分配，计算完工与在产品的成本。

二、分类法成本计算程序

(1) 将产品划分为不同的类别，并以产品类别作为成本计算对象，设置产品成本明细账，归集生产费用，计算出各类完工产品总成本。

(2) 选择一定标准将各类完工产品总成本在类别内部的各种产品之间进行分配，计算出各种产品的总成本和单位成本。分类法的成本计算程序如图17-1所示。

三、逐步结转分步法核算程序

逐步结转分步法的核算程序取决于半成品实物的流转程序，半成品实物的流转程序有两种：一种是半成品不通过仓库收发；另外一种是通过仓库收发。

1. 半成品不通过仓库收发

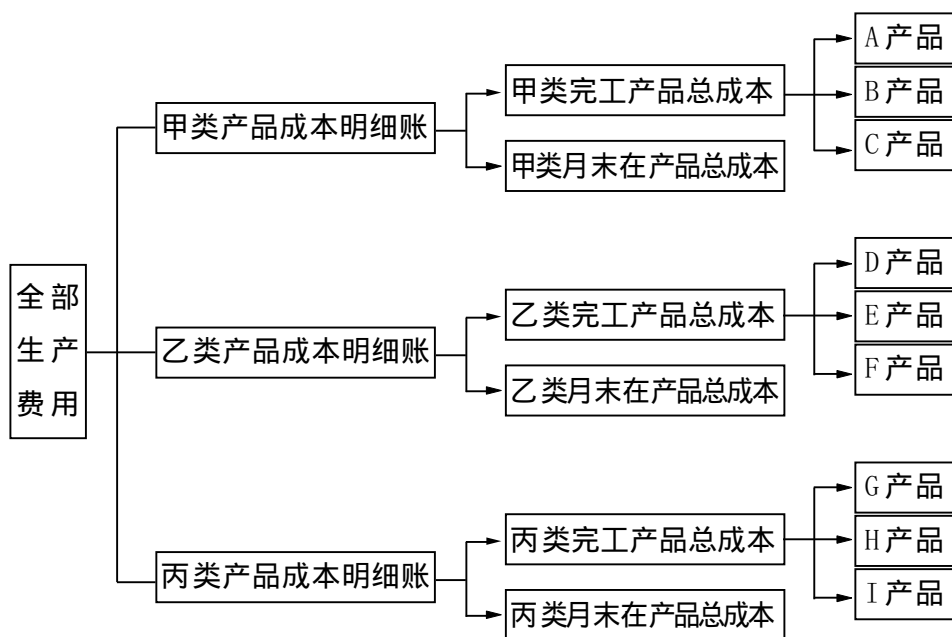


图 17-1 分类法成本计算程序图

半成品不通过仓库收发情况下，逐步结转分步法的产品成本核算程序是：先计算第一步骤半成品成本，然后随半成品实物转移，将其成本转入第二步骤产品成本明细账，再加上第二步骤所发生的费用，计算出第二步骤半成品成本，依次逐步累计结转，直到最后步骤计算出产成品成本为止。其成本核算程序如图17-2所示。

2. 半成品通过仓库收发

如果各步骤半成品完工后须通过仓库收发，那么应设置自制半成品明细账进行核算。其成本核算程序如图17-3所示。

四、平行结转分步法核算程序

(1) 按各加工步骤的各种产品设置产品成本明细账，归集其在本步

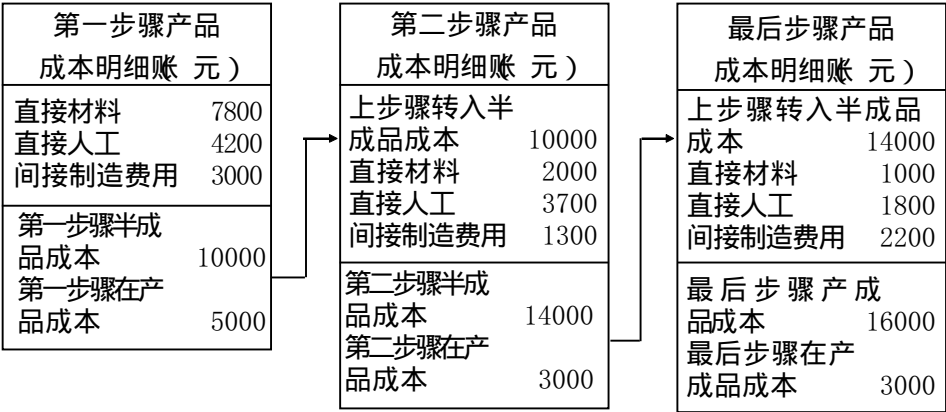


图 17-2 逐步结转分步法成本核算程序图 (不通过仓库)



图 17-3 逐步结转分步法成本核算程序图 (通过仓库)

骤加工发生的各项费用，但不包括其所耗上一步骤半成品成本。

(2) 月末采用一定的方法将各加工步骤所归集的生产费用在最终完工产品和在产品之间分配，计算出产成品成本在各加工步骤的份额。

(3) 将各加工步骤生产费用中产成品成本的份额平行结转、汇总，计算出产成品成本。其成本核算程序见图17-4。

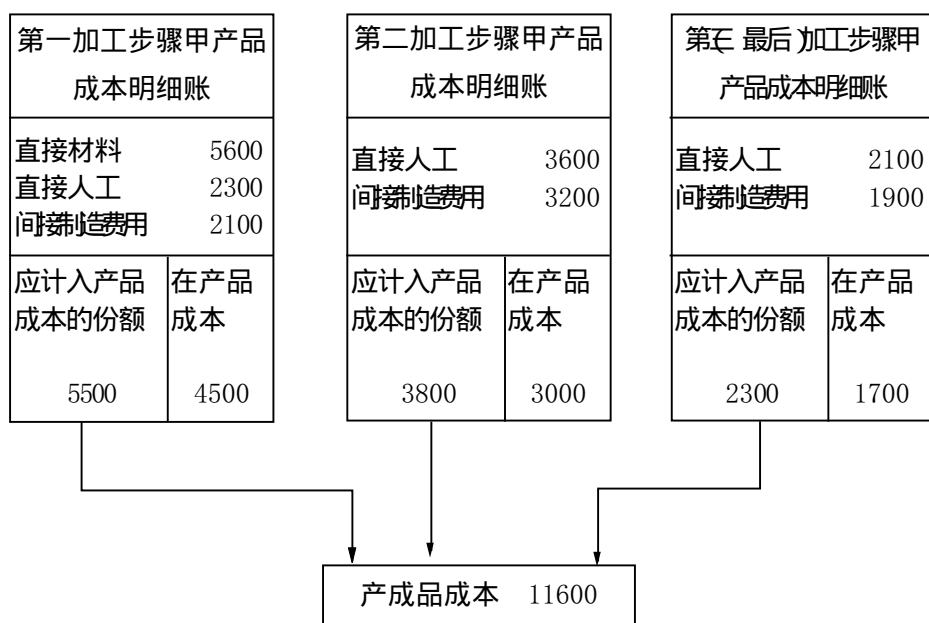


图 17-4 平行结转分步法成本核算程序图

在平行结转分步法下，不管半成品实物是否通过半成品仓库收发，由于不计算各加工步骤半成品成本，因此都不需要设置“自制半成品”账户进行核算。

五、分批法成本计算的一般程序

1. 按批别开设成本明细账

会计部门根据生产计划部门签发的生产计划所规定的产品批别，为每批产品开设成本明细账户（即产品成本计算单）。为了分析、考核车间的工作成绩，加强车间成本管理，成本明细账也可以车间别再按每一定单或每一批产品开设，计算每一定单在车间发生的费用。

2. 归集与分配生产费用

月份内，将各批产品的直接费用，按批号或工作计划直接汇总计入各批产品的成本明细账内，将发生的间接费用按照一定的标准在各批产品之间进行分配，记入有关各批产品的成本明细账内。

3. 计算完工产品成本

月末加计完工批别成本明细账中所归集的生产费用，求得完工产品的实际总成本和单位成本；月末各批未完工成本明细账内所汇集的生产费用，即为月末在产品成本。

一、产品定额成本的制定

1. 定额成本与计划成本

定额成本与计划成本都是目标成本，即根据预定的目标事先制定的成本。将预计成本与目标管理方法相结合，就是目标成本管理。

计划成本是以计划期内（主要指计划年度）平均消耗定额为依据计算的预计成本，表明计划期内应达到的平均成本水平。定额成本是以现行消耗定额计算的预计成本，其目的是要保证计划成本的完成。在计划期内，企业通过各项措施有步骤地降低现行定额，以求达到计划中规定的成本水平。

为了便于分析和考核，定额成本的编制方法、成本项目的划分应

与计划成本、实际成本保持一致。但是定额成本和计划成本一般不包括废品损失和停工损失。因此，实际发生的废品损失和停工损失，都是超过定额成本的差异。

2. 产品定额成本的制定

产品定额成本可以直接按产品制定，也可以从零件、部件到产品逐项制定、汇总定额成本。在实际工作中，如果产品的零部件很多，定额成本制定和修改的工作量很大，应通过电脑计算提高效率。

二、定额法下成本差异的揭示

1. 脱离定额差异的揭示

脱离定额差异是实际生产费用与定额成本的差异，超支、节约分别表现为正、负差异。计算脱离定额差异是定额法的核心。

制定定额成本的目的，就是为了加强对生产耗费的日常控制，计算和汇总脱离定额的差异，及时分析产生差异的原因，明确责任，采取有效措施，减少生产耗费，降低产品成本。定额法下，在实际发生生产费用时，对于符合现行定额的费用和脱离定额的差异，分别编制定额凭证和差异凭证。这两种凭证都要在有关费用分配表和明细账中分别进行登记。为了在生产过程中有效控制成本，对差异凭证必须办理审批手续。

脱离定额差异的核算是分成本项目进行的。

(1) 原材料脱离定额差异的揭示

由于直接材料费用通常在产品成本中占较大比重，所以是定额法控制的要点。原材料脱离定额差异的计算可以采用限额法、切割核算法和定期盘存法。

限额法。限额法适用于实行限额领料制度的企业。

在限额内领料，采用限额领料单。超限额领料，全部是脱离定额的超支差异，要填制专用凭证作为差异凭证。领用代用材料，应按技术部门所测定的系数，折算成相当于原规定材料的数量，以便计算确定脱离定额的差异。

此外，退料单、限额领料单中的原材料余额则反映了脱离定额的节约差异。

但是，上述定额差异凭证揭示的往往是领料差异，不一定是用料差异。有时，限额领料单上规定的领料限额不一定是原材料的定额耗用量，因为实际投产的数量不一定是限额领料单所列的投产量。限额领料单上记载的实际领料数量也不一定是原材料的实际耗用量，因为车间内期初、期末可能有已领未用的材料余额，而且两者数量往往不等。所以，采用限额法应注意及时根据车间实际投产量调整领料限额，期末要及时办理退料或假退料手续。

切割核算法。切割核算法适用于需要经过切割才能进一步加工的材料定额差异揭示。

材料进行分割时，可以使用按切割材料批别开设的“材料切割核算单”，分别核算材料定额消耗量和脱离定额差异。将切割后的材料数量乘以材料消耗定额，得出切割后材料的定额耗用量，再与实际耗用量（实际领用量减去退料数量）相比较，以确定脱离定额差异。

定期盘存法。上述切割核算法是按批别计算定额差异的，但是在大量连续生产的企业中，往往不能按批别揭示差异。若实行限额领料又有难度，则可采用定期盘存法。其程序如下：

a. 根据产量凭证和在产品盘存单计算本期实际投产数量，再乘以材料消耗定额计算材料定额消耗量；

$$\text{本期投产数量} = \text{本期完工产品数量} + \text{期末在产品数量} - \text{期初在产品数量}$$

如果原材料不是在生产一开始即全部投入，而是随着生产进度逐步投入，则还要按材料消耗定额计算期初、期末在产品的约当产量，替代上述公式中的期初、期末在产品数量。

b. 根据领料单、退料单和车间材料盘存单计算材料实际耗用量；

c. 将本期投产数量的实际消耗量与定额消耗量相比较，以确定原材料脱离定额差异。

定期盘存相隔的时间愈短（如每周），差异的揭示就愈及时；盘存划分的范围愈小（如班组），差异的责任就愈明确。这样，使差异的揭示能有效地发挥日常控制成本的作用。

原材料定额费用和脱离定额差异汇总表的编制。采用上述各种方法所确定的原材料脱离定额差异，是材料消耗量的差异，乘以材料计划单价，就是按计划单价反映的原材料脱离定额的数量差异，它不包括原材料的价格差异（或称材料成本差异）。

$$\text{原材料脱离定额差异} = \text{按实际耗用量计算的计划成本} - \text{定额成本}$$

$$= \text{实际耗用量} \times \text{材料计划单价} - \text{定额成本}$$

$$= (\text{实际耗用量} - \text{定额用量}) \times \text{材料计划单价}$$

无论采用何种方法计算定额差异，都应定期根据上述有关核算资料，按产品成本计算对象汇总编制原材料定额费用和脱离定额差异汇总表，据以登记产品生产成本明细账中直接材料项目的有关专栏，并分析产生差异的原因，及时采取措施控制成本。领用自制半成品时，

定额消耗量、定额费用和脱离定额差异的计算确定方法，与原材料相同。

(2) 生产工时和生产工人工资脱离定额差异的揭示

生产工人工资脱离定额差异的计算，因工资形式的不同而异。采用计件工资形式，按计件工资单价支付的工资属工资定额成本，在计件工资之外所付的奖金、津贴等都属于工资的定额差异，用专设的差异凭证反映。其定额差异的计算与取材料项目类似。

采用计时工资形式，工资的定额差异包括两部分：工时差异和小时工资率差异。

$$\begin{aligned}
 \text{工时差异} &= \left(\frac{\text{实际完成}}{\text{定额工时}} - \frac{\text{计划小时}}{\text{工资率}} \right) \times \text{计划小时} \\
 \text{小时工资率差异} &= \frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \text{实际小时} - \frac{\text{实际完成}}{\text{定额工时}} \times \text{计划小时} \\
 &= \frac{\text{实际}}{\text{工时}} \left(\text{实际小时} - \frac{\text{计划小时}}{\text{工资率}} \right) \\
 \text{工资脱离定额差异} &= \text{生产工人实际工资率} - \text{工资定额成本} \\
 &= \frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \text{实际小时} - \frac{\text{实际完成}}{\text{定额工时}} \times \text{计划小时}
 \end{aligned}$$

上述公式中计划、实际小时工资率计算如下：

$$\begin{aligned}
 \text{计划小时工资率} &= \frac{\text{某车间计划产量}}{\text{的工资预算}} \div \frac{\text{该车间计划产量}}{\text{的定额生产工时}} \\
 \text{实际小时工资率} &= \frac{\text{某车间生产工人}}{\text{实际工资总额}} \div \frac{\text{该车间计划产量}}{\text{的定额生产工时}}
 \end{aligned}$$

工资预算与工资定额成本的主要区别在于：前者按计划产量考虑，后者按实际产量计算。

在计时工资形式下，对产品工资费用的日常控制，主要是通过揭示工时差异进行的。及时揭示工时差异，可以有效地监督生产工时的利用情况和工时消耗定额的执行情况。

无论采用何种工资形式，都要按产品成本计算对象汇总反映工资定额成本与脱离定额差异，据以登记产品生产成本明细账的有关专栏。

(3) 制造费用脱离定额差异的揭示

$$\text{制造费用脱离定额差异} = \frac{\text{制造费用实际发生额} - \text{实际完成定额工时} \times \text{计划小时制造费用分配率}}$$

由于制造费用的构成内容比较复杂，对于其中能实行单项控制的项目，如领用工具、劳防用品、办公用品等，应尽可能分项制定限额加以控制，其余项目则只能通过定期将实际费用与费用预算相比较进行分析与考核。制造费用与计时工资一样，都属于间接计入费用，通常难以做到在生产过程中直接按产品及时揭示其脱离定额差异。因此也可以采用简化做法：即根据制造费用实际发生额，按定额工时比例在有关产品之间分配，在完工产品与在产品之间分配，而不采用定额成本加减定额差异的办法计算应负担的实际制造费用。

(4) 其他生产费用脱离定额差异的揭示

计入产品成本的废品损失，包括不可修复废品的损失和可修复废品的修复费用，一般全部作为脱离定额差异处理，因为制定产品定额成本时通常不考虑废品损失。

2. 材料成本差异的揭示

采用定额成本计算产品成本时，为了便于对产品的材料成本进行日常控制，便于分析和考核材料消耗水平，原材料的日常核算一般按计划成本进行。前面所计算的原材料脱离定额差异，仅仅是以计划单

价反映消耗数量上的差异，未包括价格因素。因此，还应在月末计算出材料成本差异率后分配应负担的材料成本差异。

$$\text{某产品应负担的材料成本差异} = \left(\frac{\text{该产品原材料定额成本} \pm \text{原材料脱离定额差异}}{\text{材料成本差异率}} \right) \times \text{材料成本差异率}$$

在多步骤生产企业，若采用定额法和逐步结转分步法相结合计算产品成本，为了有利于对各生产步骤进行成本考核和分析，也为了简化和加速各生产步骤的成本计算，半成品的日常核算也可按计划成本或定额成本进行，各生产步骤消耗原材料和半成品的成本差异，均由财务部门汇集与分配，在最终计算产成品实际成本时直接调整。

3. 定额变动差异的揭示

定额变动差异是指由于修订消耗定额或生产耗费的计划价格而引起的，按修订后定额计算的定额成本与按原定额计算的定额成本差额。它是定额本身变动的结果，故简称定额变动。定额成本的修订一般在年初进行，如有必要，也尽可能在月初进行。定额成本修订的当月投产产品的定额成本，当即以新定额计算，但月初在产品的定额成本，仍按老定额计算。为了统一在新定额的基础上加总定额成本，便于计算完工产品成本，需要对月初按老定额计算的定额成本按新定额进行调整。调整后的定额成本与原定额成本的差额即为定额变动，在定额成本降低时用正数表示，定额成本提高时用负数表示。

需要说明的是，调整定额修订当月月初在产品的定额成本，计算定额变动，只是统一计量基础，并不改变产品成本总额。在定额降低时，同金额减少定额成本和增加定额变动；在定额提高时，同金额增加定额成本和减少定额变动。

定额变动的计算也应分别成本项目进行，其计算公式如下：

$$\text{月初在产品定额变动差异} = \left(\text{老定额} - \text{新定额} \right) \times \frac{\text{月初在产品中定额变动的零件数量}}{\text{月初在产品定额}}$$

在零、部件成套生产或零、部件生产的成套性较大的情况下，定额变动也可以按下式计算：

$$\text{月初在产品定额变动差异} = \frac{\text{按老定额计算的月初在产品费用}}{\text{月初在产品费用}} \left(1 - \text{定额变动系数} \right)$$

$$\text{定额变动系数} = \frac{\text{按新定额计算的单位产品费用}}{\text{按老定额计算的单位产品费用}}$$

三、定额法产品实际成本计算程序

(1) 事先制定产品定额成本。

(2) 按产品成本对象设置生产成本明细账，有关专栏内应分设“定额成本”、“定额差异”、“定额变动”等各小栏。

(3) 在定额成本修订的当月，应调整月初在产品的定额成本，计算月初定额变动。

(4) 将成本项目分类，按定额成本和定额差异分项汇总本月发生的生产费用。

(5) 分配材料成本差异。

(6) 在生产成本明细账中计算生产费用累计数。

(7) 生产费用累计数在完工产品和月末在产品之间分配。

在定额法下，由于有现成的定额成本资料，各种差异可按当月完工产品定额成本和月末在产品定额成本的比例分摊。如果差异金额较小，也可完全由完工产品成本负担，月末在产品按定额成本计价。但如果产品生产周期小于一个月，则定额变动不论金额大小，都应由完

工产品成本负担。

(8) 将本月完工产品的定额成本加减各种差异，调整计算出完工产品的实际成本。

$$\begin{array}{ccccccc} \text{产成品实} & & \text{产成品定} & & \text{材料成} & & \text{定 额} \\ \text{际 成 本} & = & \text{额 成 本} & \pm & \text{本 差异} & \pm & \text{变 动} \end{array}$$

一、标准成本的制定

1. 直接材料标准成本的确定

(1) 单位产品材料消耗量标准的确定

一般均根据产品结构和生产工艺设计的要求，并考虑到加工工艺过程的正常损耗，运用统计、工业工程、技术分析等方法，对产品从零件、部件到整体的顺序来确定各产品应该消耗各规格材料的标准数量，它是对生产人员及生产部门管理人员的具体要求。

(2) 单位材料标准单价的确定

以历史年度材料的实际成本为基础，在广泛市场调查和预测之后将发票价格、运费、检验费和途中正常损耗等项予以加总，即为单位

材料的价格标准，它是对采购部门及人员的具体要求。

2. 直接工资标准成本的确定

(1)单位产品工时标准的确定

对每一种所加工的产品要分工序按照生产工艺过程设计、作业研究并考虑到生产人员的合理需要，分别制定出其在各工艺应该发生的加工时间。

(2)单位工时工资率标准的确定

要分车间根据各车间工资水平、工资变动情况、劳动力结构、工资等级变动等情况，分别确定各生产车间的小时工资率标准。单位产品工时标准与小时工资率标准的乘积即为单位产品的标准工资成本，它是对生产车间生产人员和管理人员的具体要求。

3. 制造费用标准成本的确定

制造费用标准成本的确定，是通过编制制造费用在不同业务量条件下，各费用项目的费用预算来确定单位费率，然后以各产品的工时标准分别乘以单位变动制造费率、单位固定制造费率，即为制造费用项目的标准成本。

在各成本项目标准成本分别确定后，就可汇总编制标准成本卡，即分别将各产品、各成本项目的用量标准和价格标准单列，然后相乘，得出各成本项目的标准成本，再将各成本项目标准成本加总即为各产品的标准成本额。

在单步骤生产条件下，每种产品就一张标准成本卡，在多步骤生产条件下，每种产品就须编制多张标准成本卡（前步骤为半成品，最后步骤为产成品）。

二、成本差异的计算和分析

1. 直接材料成本差异的计算和分析

直接材料成本差异是指直接材料实际成本与其标准成本的差异，它由直接材料用量差异和直接材料价格差异两部分组成。

(1) 直接材料用量差异

直接材料用量差异是指由于直接材料实际用量与其标准用量的差异而导致的直接材料成本差异。其计算公式为：

$$\text{直接材料用量差异} = \left(\text{材料实际用量} - \text{材料标准用量} \right) \times \text{材料标准价格}$$

直接材料用量差异的形成原因是多方面的，有生产部门的原因，也有非生产部门的原因。用料者的责任心强弱、技术技艺状况、废品废料率的高低、设备工艺状况等，是材料用量差异的主要原因；材料质量状况、材料规格的适应程度等，也会导致材料用量差异。正因为如此，材料用量差异的责任需要通过具体分析方能明确，但其主要责任部门往往是生产部门。

(2) 直接材料价格差异

直接材料价格差异是指由于直接材料实际价格与其标准价格的差异而导致的直接材料成本差异。其计算公式为：

$$\text{直接材料价格差异} = \left(\text{材料实际价格} - \text{材料标准价格} \right) \times \text{材料标准用量}$$

材料价格差异是直接材料成本差异中不应由生产部门负责的成本差异。计算和分析材料价格差异，可以区分部门责任。

材料价格差异的形成原因较为复杂，有主观原因也有客观原因。如市场价格的变动、供货厂商的变动、运输方式及其路线的变动、采

购批量的变动等等都可能导致材料的价格差异。

但由于它与采购部门的工作情况关系更密切，所以其主要责任部门是采购部门。

2. 直接人工成本差异的计算和分析

直接人工成本差异包括直接人工效率差异和工资率差异。

(1) 直接人工效率差异

直接人工效率差异即直接人工的用量差异，因为在既定产量下人工用量的多少反映着效率的高低，其计算公式为：

$$\text{直接人工效率差异} = \left(\frac{\text{实际人工工时}}{\text{标准人工工时}} - 1 \right) \times \text{标准工资率}$$

直接人工效率差异的形成原因也是多方面的，工人技术状况、工作环境和设备条件的好坏等，都会影响效率的高低，但其主要责任部门还是生产部门。

(2) 工资率差异

工资率差异即直接人工的价格差异。人工的价格表现为小时工资率。其计算公式为：

$$\text{工资率差异} = (\text{实际工资率} - \text{标准工资率}) \times \text{实际人工工时}$$

工资率差异的形成原因亦较复杂，工资制度的变动、员工的升降级、加班或临时工的增减等等，都将导致工资率差异。一般而言，这种差异的责任不在生产部门，人事部门更应对其承担责任。

3. 变动制造费用成本差异的计算和分析

(1) 效率差异

变动制造费用效率差异即变动制造费用的用量差异，它是因实际耗用工时脱离标准而导致的成本差异。其计算公式为：

$$\text{变动制造费用效率差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} - \frac{\text{标准}}{\text{工时}} \right) \times \frac{\text{变动制造费用}}{\text{标准分配率}}$$

式中的工时既可以是人工工时，也可以是机器工时，这取决于变动制造费用的分配方法；式中的标准工时是实际产量的标准总工时。

变动制造费用效率差异的形成原因与直接人工效率差异的形成原因基本相同。

(2) 耗费差异

变动制造费用耗费差异即变动制造费用的价格差异，它是因变动制造费用或工时的实际耗费脱离标准而导致的成本差异，也称变动制造费用分配率差异，其计算公式为：

$$\text{变动制造费用耗费差异} = \left(\frac{\text{变动制造费用}}{\text{实际分配率}} - \frac{\text{变动制造费用}}{\text{标准分配率}} \right) \times \text{实际工时}$$

变动制造费用耗费差异是变动制造费用开支额或工时耗费发生变动的情况下出现的成本差异，其责任往往在于发生费用的部门。

4. 固定制造费用成本差异的计算和分析

固定制造费用成本差异是实际固定制造费用与实际产量标准固定制造费用的差异。其计算公式为：

$$\begin{aligned} \text{固定制造费用成本差异} &= \text{实际固定制造费用} - \text{实际产量标准固定制造费用} \\ &= \frac{\text{实际固定制造费用}}{\text{制造费用}} - \frac{\text{实际产量标准}}{\text{标准工时}} \times \frac{\text{标准费用}}{\text{分配率}} \end{aligned}$$

式中的成本差异是在实际产量基础上算出的。由于固定制造费用相对固定，一般不受产量影响。因此，产量变动会对单位产品成本中的固定制造费用发生影响。实际产量与设计生产能力规定的产量或计划产量的差异会对产品负担的固定制造费用发生影响。也正因此，固

定制造费用成本差异的分析方法与其他费用的成本差异的分析方法有所不同，通常有两差异分析法和三差异分析法两种。

(1) 两差异分析法

两差异分析法将固定制造费用成本差异分为耗费差异和能量差异两种差异。

固定制造费用耗费差异是指实际固定制造费用与计划（也称预算）固定制造费用之间的差异。计划固定制造费用是按计划产量和工时标准、标准费用分配率事前确定的固定制造费用。这种成本差异的计算公式为：

$$\begin{aligned}\text{固定制造费用耗费差异} &= \text{实际固定制造费用} - \text{计划固定制造费用} \\ &= \text{实际固定制造费用} - \frac{\text{计划产量} \times \text{工时标准} \times \text{标准费用分配率}}{\text{计划产量}} \\ &= \text{实际固定制造费用} - \frac{\text{计划产量} \times \text{标准费用分配率}}{\text{标准工时}}\end{aligned}$$

固定制造费用能量差异是指由于设计或计划的生产能力利用程度的差异而导致的成本差异，也就是实际产量标准工时脱离设计或计划产量标准工时而产生的成本差异，其计算公式为：

$$\text{固定制造费用能量差异} = \left(\frac{\text{计划产量}}{\text{标准工时}} - \frac{\text{实际产量}}{\text{标准工时}} \right) \times \text{标准费用分配率}$$

(2) 三差异分析法

三差异分析法将固定制造费用的成本差异区分为耗费差异、能力差异和效率差异三种成本差异。其中耗费差异与两差异分析法相同。能力差异是指实际产量实际工时脱离计划产量标准工时而引起的生产能力利用程度差异而导致的成本差异。其计算公式为：

$$\text{固定制造费用能量差异} = \left(\frac{\text{计划产量}}{\text{标准工时}} - \frac{\text{实际产量}}{\text{实际工时}} \right) \times \text{标准费用分配率}$$

效率差异是指因生产效率差异导致的实际工时脱离标准工时而产生的成本差异。其计算公式如下：

$$\text{固定制造费用效率差异} = \left(\frac{\text{实际产量}}{\text{标准工时}} - \frac{\text{实际产量}}{\text{实际工时}} \right) \times \text{标准费用分配率}$$

三差异分析法的能力差异与效率差异之和，等于两差异分析法的能量差异。采用三差异分析法，能够更好地说明生产能力利用程度和生产效率高低所导致的成本差异情况，并且便于分清责任，能力差异的责任一般在于管理部门，而效率差异的责任则往往在于生产部门。

三、标准成本法的核算程序及账务处理

1. 核算程序

- (1) 确定成本计算对象和成本计算基本方法。
- (2) 制定单位产品的标准成本。
- (3) 在生产费用实际发生时，将实际消耗与标准相比较，计算其标准成本和标准成本差异，汇总编制差异凭证，并向外汇报。
- (4) 根据差异凭证编制会计分录，并登记有关总分类账户和明细分类账户。
- (5) 期末，按标准成本从基本生产成本账户转出完工成本。
- (6) 分摊产品成本差异，并编制成本差异汇总表，将产品销售成本转化为实际成本。

2. 标准成本法下应设置的会计科目

在采用标准成本法的企业中，为了归集和分配各种差异，应增设

“ 产品成本差异 ”总账科目，并分设 直接材料用量差异 ”、“ 直接材料价格差异 ”、“ 直接人工效率差异 ”、“ 直接人工工资率（价格）差异 ”、“ 变动制造费用效率差异 ”、“ 变动制造费用耗费差异 ”、“ 固定制造费用耗费差异 ”、“ 固定制造费用能量差异 ”明细科目。如果固定制造费用成本差异采用三差异分析法进行分析，其中： 固定制造费用能量差异 ”科目应改设 固定制造费用能力差异 ”、“ 固定制造费用效率差异 ”两个明细科目。

以上成本差异科目的借方登记超支差异，贷方登记节约差异和差异转出额（超支差异用蓝字转出，节约差异用红字冲减转出）。

3. 标准成本法下的账务处理

(1) 单记法

单记法是指在 基本生产成本 ”账户借贷两方记录的都是标准成本，差异直接记入 产品成本差异 ”账户。

(2) 分记法

分记法是指 基本生产成本 ”账户借方登记实际生产成本；贷方分别将标准成本部分转入 产成品 ”账户，将成本差异部分转入 产品成本差异 ”账户。

一、概述

(1) 成本是指制造产品所需提供的原物料、劳务及其他开支，即在产品制造过程所发生的一切费用支出。

(2) 产品成本包括下列各项：

直接材料。

物料。

直接人工。

制造费用。

(3) 采用分批的成本计算制度，以计算产品的成本。

(4) 成本计算以产品为中心。

(5) 成本结算期间以每月计算一次为原则。

(6) 计算成本金额以元为准，但单位成本以小数二位为准。

(7) 本公司产品的计算均以PC(个)为单位。

(8) 生产部门每日应提出原物料领用报表、生产报表供会计部门计算成本的依据；人事部门应于次月5日前提出部门别薪资资料供会计部门计算直接人工及间接人工的依据。

(9) 成本会计的计算应按产品别提出单位成本的分析，以供各单位作为生产管理或决策的参考，其有超量耗用原物料、人工或费用发生重大差异的时候，应查明原因，提出报告。

二、材料成本的处理

(1) 计入成本的材料

直接材料：各项分别直接计入各产品的成本。

物料：各项分别计入各产品成本。

间接材料：各项设备维修材料以制造费用分别摊入各月的产品成本内。

(2) 材料成本的计算，采用加权平均法，其新购进材料价格除其货款外，其他附加费用(如运费、保险费、关税等)均应计入进料成本。

材料的领用及退回均应填具领、退料单办理进退料手续。

领、退料的凭证应依规定填写并经权限主管核准。

发料人员应将领料、退料或发货单据加以连续编号，于次日送交会计人员登入存货计数账。

(3) 仓库部门每次月5日前应将本月的料品别收发存月报表送会计部门核对。

三、人工成本的处理

(1) 人工成本为给付员工的本薪、加班费、奖金及各项津贴补助、劳保给付等。

(2) 人工成本依照人事部门每月编制的“薪资清册”加以区分为直接人工或间接人工。

直接人工：是指生产部门直接从事的生产操作、维护及现场主管人员的劳动报酬，如制造科、生技科的所有人员均是，其人工成本依其重点产品分摊率分别摊入该产品内。

间接人工：是指服务部门员工的报酬及主管级人员的薪资，分别计入产品以作为制造费用的一部分，如生产科、质量管理科、总务科等。

(3) 会计部门依据“薪资清册”编制转账传票登账。

四、制造费用的处理

(1) 制造费用发生时应按其性质根据有关的原始凭证编制记账凭证，并记入制造费用明细分类账，而各项费用于每月终了结总后编制“工缴汇总比较表”。

(2) 每月服务部门的费用除计入“工缴汇总比较表”外，并依“人工费用分摊基准表”分摊计算。

五、成本计算

1. 成本计算的流程

成本计算分为三大单元独立作业：

(1) 原、物料成本计算。

(2) 直接人工成本计算。

(3) 制造费用成本计算。

2. 成本计算依据资料：

(1) 生产月报表。

(2) 薪资清册。

(3) 料品别收发存月报表。

(4) 工缴汇总比较表。

六、成品生产成本计算

(1) 产品的成本计算是采用分批实际成本计算制度。

(2) 各成品的：

材料标准耗损率。

直接人工与制造费用的分摊率。

现有机台、人员配备的月标准产量等由生产管理部门设定。

(3) 会计人员根据生产管理部门设定的标准产量以厘定出整个公司的标准材料成本、标准直接人工与标准制造费用，并依生产管理部门设定的损耗率、分摊率以产品类别标准成本表分别设定出各产品的单位标准生产成本。

(4)产品别标准成本表每年视原料、直接人工及制造费用实际变动状况予以修正。

(5)会计人员每月根据实际直接人工与制造费用的资料编制 “工缴汇总比较表”，汇总统计当月发生的制造工缴成本，并凭以 “基准单位成本分摊计算表”分摊计算各月的基准单位直接人工与制造费用，并

依据生产管理部门库管人员编制送来的“料品类别收发存月报表”的资料对会计库存账，并统计其当月各类材料耗用金额，也以“基准单位成本分摊计算表”分摊计算各月的基准单位材料成本。

(6) 会计人员最后以“产品类别生产成本计算表”将该月依“基准单位成本分摊计算表”计算得出的基准单位材料、直接人工与制造费用成本过入本表各基准单位成本栏内，并以“人工费用分摊基准表”及“材料耗用分摊基准表”设定，各规格定格的直接人工、制造费用视材料的分摊率分别过入成本计算的分摊率栏内，并以此计算材料、直接人工与制造费用的单位成本，且合计为实际制造单位成本。

一、概述

(1) 这里所称成本，是以产品生产过程中的所有一切支出为限，包括直接材料、直接人工及制造费用。

(2) 成本会计事务由财务部成本科处理。

(3) 成本计算采分步成本制，每月底计算成本一次。

(4) 企业各类成本或费用，概依权责基础制列账。

(5) 成本单位得视实际需要设置各种辅助账，包括原物料明细分类账、在制品明细分类账、制成品明细分类账与制造费用明细分类账，只须受总分类账各该统制账户的统制。

(6) 产品数量与成本金额的计算，一律算至小数点以后二位为止，

第三位四舍五入。

(7) 生产过程中的损坏部分，应依其性质分别按下列方式办理：

生产过程中，不可能完全避免的损坏，其损坏部分的成本，都由完好产品负担。

生产过程中，因意外事故发生的损坏，其所耗用的成本，一概以非正常损失处理。

二、材料管理

(1) 材料的请购、订购、领用、保管、退料、盘盈(亏)及废料等的处理，悉依企业材料管理办法办理。

(2) 成本科依请购单、收料单及进货发票编制传票。其分录为，借：“原物料”；贷：“应付账款”，并将数量及金额分别登录于“材料明细分类账”。

(3) 各单位领用材料时，应填发“领用单”，注明领料单位、品名、规格、用途，并经主管签章后，方得向仓库领料。仓库根据领用单发料，发料数量不得超过核准的数量（该料如不可分割或不便分割时例外，但应办理退料或注明结转别批使用）。

(4) 领用单一式三联，第一联领料单位存查，第二联仓库留存，第三联送交成本科。成本科根据领用单统计汇编“材料领用汇总表”。并编制传票，其分录为，借：“在制品直接材料”、“制造费用间接材料”；贷：“原料”或“物料”，并据以登录“材料明细分类账”各该账户的发出数量栏。

(5) 材料领用的计价方法，依账面成本采加权平均法，其公式为：

本月份单 价 $\left(\begin{array}{l} \text{上月底结} \\ \text{存 总 价} \end{array} + \begin{array}{l} \text{本月份进} \\ \text{料 总 价} \end{array} \right) \left(\begin{array}{l} \text{上月底结} \\ \text{存 数 量} \end{array} + \begin{array}{l} \text{本月份进} \\ \text{料 数 量} \end{array} \right)$

(6)计入产品成本的材料分为：

直接材料：凡直接供给产品制造所需，而能直接计入产品成本的原料。

间接材料：凡间接用于产品制造，但并非形成产品本质；或虽形成产品本质，但所占成本比例甚微，或不便计入产品成本的物料。

(7)材料盘点采用不定期盘点办法，由成本科会同仓储科人员进行。盘点时应填制“盘点单”三联，第一联仓储科留存；第二联成本科留存；第三联挂置于材料存放处所。成本科应于盘点后15日内，编制“材料差异报告表”三联，第一联送仓储科；第二联成本科留存；第三联为编制传票的凭证，并登录(材料明细分类账)。

(8)材料盘损应由仓储科出具报告，说明短少原因，并由上级主管追究责任。

(9)“材料明细分类账”与“总分类账”的材料统驭科目，平时数额可不相等。但于月底，成本科应与会计科对账核符后，才能开始结算材料的单位成本。

三、人工费用管理

(1)人工是指直接或间接参加生产而支付的一切报酬。管理及推销部门的人员，属管理及推销费用，不在人工范围内。

(2)计入产品成本的人工可分为：

直接人工：凡从事直接生产的员工报酬，能直接计入各该产品的成本之内的，皆属于直接人工。

间接人工：从事厂务、研究等工作，及不直接从事生产的员工报酬，及不能或不便直接计入产品成本者，皆属于间接人工。

(3) 厂务部应设置“出勤卡”，每人每月一张，由人事科管理统计，据以编制薪资表两份。一份送成本科，一份由领款人签章存于人事科。并于第二年1月30日编妥扣缴凭单后送会计科。

(4) 成本科根据薪资表，计算各生产部门及服务部门的直接人工及间接人工成本，并编制传票。其分录为，借：“在制品—直接人工”及“制造费用—间接人工”；贷：“应付费用”。并登入“在制品—明细分类账”、“制造费用—明细分类账”及“应付费用—明细账”。

四、制造费用管理

(1) 制造费用是指生产过程中，除直接原料、直接人工外，所发生的一切其他费用。包括间接材料、间接人工及其他费用等。

(2) 为便于计算产品成本，制造费用应分为直接费用与分摊费用。凡厂务部及技术部门的制造费用，一概依特定的分摊基础及方法，将其分摊于各生产中心。各生产中心摊列的费用；称为分摊费用。凡生产部本身直接发生的费用，称为直接费用。

(3) 制造费用发生时，应详加分析其发生的原因及用途，并分别归纳于应行负担的部门。凡能确定其归属部门时，应于传票中注明其成本中心；凡属共同性的费用时，应按合理的分摊基础，分摊至各该产品中。

(4) 凡非按月发生，而其效用及于全年；或按实际发生金额计算成本，显属不合理的费用，成本科应予合理分摊，计算该月份应摊列的金额，并列入制造费用项下。其传票分录为，借：“××费用”，贷：

“ 暂估应付款 ”。

(5) 费用分摊的基础依下列方式办理：

服务部门费用以下列基础摊入各成本中心：

供电费用：按各成本中心实际耗用电量分摊。

给水费用：按各成本中心实际耗用水量分摊。

供汽费用：按各成本中心实际耗用蒸汽量分摊。

原动力费用：按各成本中心的机器使用空气压力量分摊。

厂务部门及其他辅助部门的费用：按各成本中心员工人数分摊。

(6) 成本科应于每月底，根据 “制造费用明细分类账” 编制 “制造费用汇总表” 及 “制造费用分摊表”。按显示各服务部门制造费用摊入各成本中心的内容与确实数字。其传票分录为，借：“在制品”，贷：“制造费用”。并登录于 “在制品明细分类账” 及 “制造费用明细分类表”。

(7) 前项分摊基础的方法，得视实际情况变化修正。

五、成本簿记制度

(1) 生产部应于次月3日前，分别呈送下列生产月报表。包括：制一科生产月报表、制二科生产月报表、制三科生产月报表、材料月报表。以上各报表一式二联，第一联自存，第二联送成本科。

(2) 成本科根据上列的报表，编制原物料、在制品、制成品的收发存明细表。

(3) 成本科根据 “耗用直接材料明细表”、“制造费用” 及 “直接人工汇总分摊表”，计算制成品及在制品的单位成本及总成本，并编制 “成

本计算表”。

(4)成本科再根据会计科编制的销货明细表编制“产品规格类别损益表”。

(5)成品的单位成本采用加权平均法。其计算公式为：

$$\text{成品的单位成本} = \frac{\text{上月底结存总金额} + \text{本月生产总金额}}{\text{上月底结存量} + \text{本月总生产量}}$$

(6)成本科根据成本计算表编制传票。其分录为，借：“制成品”，贷：“在制品”。并登录于“在制品明细分类账”及“制成品明细分类账”。

(7)成本科根据“收发存明细表”核对发票后，编制传票。其分录为，借：“销货成本”、“推销费用”、“制造费用”，贷：“制成品”。

(8)成本科于每月结算完毕后，应将其有关的成本报表汇送会计科，汇订财务报表用。

案例分析一

Cycoa 贸易公司：滚动投入与产出

Cycoa 贸易公司是一个负债经营，以多渠道集资方式边基建边营业而成就商业奇迹的创造者，一个建立现代商业经营方式的开拓者，一个商业改革道路不断寻求、不断进步的探索者。

Cycoa 贸易公司计划兴建一幢新型的现代化建筑。设计建筑总面积为38256平方米，建筑总高度为112米，共32层。然而这一项目自1990年批准筹建以来，由于资金方面的原因，到1995年底才破土动工。整个项目资金总需求为2.3亿元，然而企业可动用资金只有300万元。创业之难，筹资第一。

公司领导人为筹集资金，一家银行一家银行地上门游说，每到一处，都注意用大楼的可行性报告，用一大堆科学分析的数据来说服和争取对方，用大楼未来的蓝图来打动对方。最后，一家银行终于允诺，签约第一笔贷款2000万元。贷款有了，文章就可做了。贸易大厦从此走上负债经营之路，强行起飞。

公关第一场战役就是大做广告，实施“狂轰滥炸”，先声夺人。为此，当时负债7000万元的 Cycoa 居然不惜万金，在试营业前一个月，便在几家电视台、电台投入万元的广告费，经过精心策划、周密设计，在系列广告推出其“规模大、设施全”的外部形象时，同时，也突出宣传经营宗旨——“让顾客满意”，和奋斗目标——“一流的商品、一流的服务、一流的管理”、“Cycoa 是您购物的最佳场所”的整体形象。

配合广告，Cycoa 贸易公司还承办了大规模的“优质商品订货会”；筹办了热烈隆重的开业典礼，邀请当地商界知名人士和各新闻单位、同行参加；又趁着参加“全国大型百货公司经济联合会”之际，郑重举行了“挂牌仪式”，向社会各界显示了自己不凡的地位。

Cycoa 贸易大厦吸引了平均每天15万人次的顾客大军。开业第一天，即创销售额90万元的纪录，全月突破2000万元，年销售额达到4亿元。占领了商界制高点，并树立起新的经商规则：公司也要像商品一样做广告，塑造新形象。

此外，公司于1998年在爱沙尼亚首都塔林开设了Cycoa 贸易大厦股份有限公司塔林分公司，这是公司继跨行业、跨所有制兼并之后，又实现了跨国贸易的转变。

Cycoa 贸易大厦是靠贷款起步的，由于负债经营，大楼赢得了宝贵的时间，另一方面也背上了沉重的包袱。如果新增的Cycoa 大酒店继续负债建设，那么所欠债务要到2000年才能还清，这样就削弱了资金自我积累的能力，减缓了自我发展的速度。权衡利弊之后，“Cycoa”决策层决定舍弃原本享受的“税前还贷”的政策优惠，进一步加快企业的规范化进程，主动要求进行股份制改造。1998年9月，改制组建了Cycoa 贸易大厦股份有限公司，向社会募集股本7800万元，将社会闲散资金转化为生产资金，这样既偿还了债务，卸下了包袱，又实现了经营体制的根本性转变。

股份制改造后，企业拓宽了融资渠道，使公司所属的Cycoa 大酒店避免停工的危险，保证工程的顺利进行。股份制为公司注入了无限生机，增强了企业发展后劲，从而使得公司的经济效益得以大幅度的增长。到1999年底，公司总销售额达9.3亿元，创利税7800万元，与上一年相比分别增长103%和122%。进入2000年以来，经济效益持续快速增长，1~6月份实现销售6亿元，创利税4000万元，分别比去年同期上

升18.8%和24.7%。同时，公司经营规模和范围得以扩大，迅速向百货业以外的行业拓展和延伸。

为进一步增强企业实力，发挥规模经营优势，公司于2000年11月组建了Cycosa集团公司，形成了多元化、集团化经营的格局，加强了公司的竞争实力及稳定性，赢得了驾驭市场的主动权。

经过近两年的努力，公司已发展成为当地规模最大、设施最先进，集购物、餐饮、住宿、观光于一体的综合性大型商业企业。公司经过股份制改组，正逐渐显露出蓬勃发展的生机，并进入滚动投入、滚动产出的良性循环阶段。



案例点评

Cycosa公司敢于开拓、不断进取的精神是其成功的重要条件，但开拓不等于冒险前进，Cycosa公司在贸易大厦建起之后，配合强有力的公关活动，树立了良好的形象，为以后的规模经营、行业拓展奠定了坚实的基础。

案例分析二

Rablic：以成本管理为核心的集团理财机制

Rablic 公司在近几年企业管理工作中始终坚持把财务管理工作放在首位，通过建立内部银行结算机制，实行资金统一管理，努力探索以资金管理为纽带，成本管理为核心的财务办法，初步建立了适应市场的企业理财机制。

一、在集团公司内部推行模拟市场，实施目标成本管理

由于近几年集团公司规模扩张和多元化经营，1997年，公司以建立现代企业制度为契机，对原有的生产车间及辅助生产单位改制为独立核算、自负盈亏的分厂，将各单位从以前的成本中心转变为利润中心，模拟法人管理。实行细化成本指标的分解，加大基层单位的责任，同时在工资分配上给予更多的自主权，实行分层管理，较好地增强了企业组织结构的灵活性与适应性。

改为利润中心后，各分厂每月向集团公司财务处编制资产负债表和损益表，并且各单位的收入与其内部利润挂钩，压力与动力相结合，促使各单位从原先的公司“要我做”转变为“我要做”。从关心完成各项经济指标上升到关心分厂的总体效益，从而明显提高了运行效率，提高了材料利用率，降低了管理费用。实施模拟市场管理后管理者和员工的市场意识、成本观念、效益观念都有较大增强。

二、实施资金的统一调度管理，降低资金的使用成本

集团公司建立现代企业制度后，在公司内部推行资金统一管理、统一调度、统一借贷的统调统筹和资金有偿占用制度。每年年初，由集团公司总经理负责，按年度公司生产经营计划，编制支预算收做到资金总量平衡，为确保资金流量平衡，各单位按年度预算，每月及时将部门资金收支预算上报财务处，由财务处平衡，编制公司月度资金预算，报主管财务的总经理审批后执行。

公司为适应集团公司内部结算管理的改革要求，及时成立了内部银行，实施计算机辅助管理，并引进了商业银行机制，按当期银行贷款利率计算各单位资金占用成本，并在公司内部将下属单位和有关子公司的银行账户统一集中到内部银行，使公司财务处能迅速地掌握所属各单位账户的资金运行动态，大大加强和改善了企业资金管理和控制的效率，也为合理筹资创造了条件，减少了资金成本。2000年，集团公司分发了《内部银行结算管理实施办法》，明确了资金的审批权限，并把公司的一切经济业务纳入了预算管理，做到事前有预算，事中有控制，事后有反馈考核。2001年，又推出了费用支出结算管理办法及审批管理制度，明确公司级领导和各处处长的审批权，并对每个处室分配了费用指标，实施定额管理，节奖超罚，这办法有效地控制了非法生产性开支。例如，2000年1~10月份可控费用开支比1999年同期节约了27.8万元。公司财务费用比上年同期降低了308万元。

三、推行成本风险抵押管理，确保公司经营计划全面完成

近几年来，公司始终把成本管理作为企业理财的中心工作来抓，并把原先下达成本指标变为签订以成本指标为主要内容的风险抵押责任书。成立了购销比价与目标成本管理委员，首先强化物资采购的先期

控制，明确规定公司主管财务的副总经理为第一责任人，由审计、财务把关，定期、不定期地对大宗原材料公开实施招标活动，并由公司经检委负责监督，确保购销比价活动的健康开展。

为传递市场信息，公司推行了以目标成本倒推法为基础的新的市场成本管理模式，即按照产品合同价减目标利润。然后，按厂内工序反向逐步倒推，经计划、财务、审计反复协商测算，核实确认成本指标值，由公司计划、财务与分厂领导签订目标成本责任书，完成情况与年终的风险抵押金挂钩，对加工、采购及各专业处室的部门成本，强化动态管理监控，及时修订目标成本管理办法，健全和细化目标成本体系，逐步将指标层层分解到各岗位，强化考核，实施成本否决。2000年1~10月份的加工费下降了1200万元，节约电力58万度，管理费用支出与年同期减少了300万元。

四、会计核算规范化

随着现代企业制度试点工作的深入，确立了以公司财务部、分厂、各处室的二级会计核算体系，建立了一套符合国家规定，适合经营运作需要的“财权在公司，核算到基层，谁收益谁负担，分级分层管理”的企业财会管理制度和会计核算办法，使企业内部管理有章可循，会计核算走上了规范、真实、有序的轨道，特别是通过会计电算化的管理，加强会计基础工作，做到核算体系下的账证、账实、账账相符。同时，他们还进一步明确了重要经济业务的申报和处理制度，使会计核算与信息系统日益完善。



案例点评

Rabli c 公司实行的是资本模式、参与控制模式与营业控制模式相结合的集团财务控制模式，企业以成本管理为核心对资金实行统一管理，通过建立内部银行结算机制，在企业内部构造出市场氛围，使企业与外部市场紧密对接，从而建立了适应市场的企业理财机制。

案例分析三

道格变压器公司：提高产能降低成本模式

道格变压力器公司是一家生产工业变压器企业。

为了增强产品的市场竞争力，最大限度地降低产品的成本，力求以最少的物化劳动和活劳动投入创造更大的经济效益，企业发动全公司员工深入、广泛地开展增产节约活动。道格公司的奋斗目标是：全年度变压器比去年增产28%以上，费用节约250万元。

一、努力增加生产

道格公司去年完成了变压器140万千伏安，今年计划生产180万千伏安，增产40万伏安，增长率为28.5%。具体措施是：

1. 加强对经济工作的管理，特别要加强对技术工作、企业管理和生产指挥系统的管理。
2. 加强科学管理，按照工时定额、设备能力和工艺装备组织生产，充分发挥生产能力。
3. 狠抓关键，集中力量攻克高电压、大容量变压器中存在的技术问题。安排生产坚持难易结合，做到均衡生产。
4. 深入开展以优质、高产、低耗、安全和多积累为主要内容的劳动竞赛活动，严格奖惩制度，做到多贡献、多得奖。

二、进一步提高产品质量

1. 组织全体员工学技术、学管理，提高技术水平，使每个操作人员能掌握现代生产技术，以适应生产发展和提高产品质量的需要。

2. 改进生产工艺，保证产品质量的提高。全年减少返工工时5000个，节约返工成本20万元。

3. 在质量管理中做好三接三检工作，做到不合格零件不到下道工序，不合格产品不出厂。不断改进产品设计，不断提高质量，稳定一等品水平，争创优等品。

三、积极降低消耗

从公司变压器成本的构成因素来分析，2000年，原材料比重已占83.19%。因此，2001年，道格变压器公司把降低消耗、节约原材料作为增产节支的一个养分环节，全年节约材料费用170万元。

1. 提高钢材、矽钢片利用率，加强材料套裁利用，做到投料算了用、大小套了用、余角边料综合用。钢材利用率去年为93.71%，今年争取提高到94%；矽钢片利用率由去年95.39%提高到95.5%。全年预计用钢材2000吨。从利用率提高上节约7.5吨，节约额10万元。

2. 建成第一车间和第一仓库，即修旧利废车间和仓库。修复利用已损坏的开关、闸刀、电气设备、电动机及工具等，节约开支20万元。

3. 做好废旧物资回收工作，全年回收废钢材70吨、有色金属10吨。

4. 进行产品设计改革，从改进产品设计中要效益。



案例点评

企业对内提高产能，节约成本，主要有4个方面的内容。

1. 在企业内部统一计划，规划节支增产计划。
2. 对任务指标进行明确指派。
3. 推动实现任务的配合措施。
4. 确定任务的时间。

从以上四个环节来对企业增产节支活动进行突破，才能达到预期的目的。

附件一

分批成本表(一)

单位														
材料成本	材料名称	单价	月			月			月			月		
			单号	数量	金额	单号	数量	金额	单号	数量	金额	单号	数量	金额
人工成本	说明	工资率	人数	工时	成本	人数	工时	成本	人数	工时	成本	人数	工时	成本
合 计														

附件二

分批成本表(二)

[illegible]

附件三

分批成本表(三)

月份

[illegible]

附件四

分步成本表

月份

[illegible]

附件五

标准成本资料卡

产品名称：

标准设定日期：

原料	代号	数量	标准单价	一部门	二部门	三部门	四部门	合计
	合 计							
人工	作业 编号	标准 工时	标准工资产 /小时					
制造 费用	标准 工时	标准分摊/ 人工小时						
各单位制造成本合计								

附件六

产品类别标准成本表

标准总产量：

年 月 日

成本项目 规格、定格 类别	标准 损耗率	原材料		生产成本		制造费用		标准单 位成本
		取得 成本	制成 成本	分摊率	单位 成本	分摊率	单位 成本	

批准：

复核：

制表：

附件七

产品标准成本表

年 月 日

成本项目 规格、定格	标准 损耗 率	材料		直接人工		制造费用		标准单 位成本
		取得 成本	制成 成本	分摊率	单位 成本	分摊率	单位 成本	

批准：

复核：

制表：

第二章

调控：基于成本的预测与控制

一、成本预测程序

1. 确定预测目标

预测要有一个明确的目标，才能对工作起到推动作用。没有目标的预测往往效果不显著。成本预测的目标又取决于企业对未来的生产经营活动的总目标，它是根据企业未来时期的总目标所提出的成本目标，成本预测目标确定以后，便可明确成本预测的具体内容。

2. 收集预测资料

成本指标是一项综合性的指标，涉及到企业的生产技术、生产组织和经营管理各个方面，在进行成本预测之前，必须尽可能全面地占有相关资料，并应注意去粗取精、去伪存真。

3. 建立预测模型

在进行预测时，必须对已收集到的有关资料，运用一定的科学方法进行科学地加工整理，建立科学的预测模型，借以揭示有关变量之间的规律性联系。

4. 评价与修正预测值

以历史资料为基础建立的预测模型可能与未来的实际状况会产生一定的偏差，且数量的方法本身就有一定的假定性。因此，还必须运用一定科学的方法对预测结果进行综合地分析判断，对存在的偏差应及时予以修正。

二、价值工程程序

1. 选择分析对象

对一个企业来说，不是所有的产品或作业都进行价值分析，就某一个产品来说，也不是对其所有的零件都要进行价值分析，而是应该有所选择。需要价值分析的产品应是具有一定竞争能力，有一定市场的产品；对于一些即将被淘汰，或需要更新换代的产品就没有进行价值分析的必要。选择对象的原则是根据本企业的发展方向、存在的问题、薄弱环节以及提高劳动生产率、提高质量、降低成本为目标。结合本企业的具体情况，通常可以从以下四个方面进行选择：

(1) 设计方面：结构复杂的，比较笨重的，体积庞大的，材料性能差的，技术水平低的等。

(2) 生产方面：批量大、工艺复杂、原材料消耗高的，能耗大的，成品率低的，废品率高的等。

(3) 销售方面：用户意见多、竞争能力差的，长期没有改革过的老

产品。

(4) 成本方面：成本高于同类产品，或高于功能相近的产品，功能比较差的产品。

总之，在选择对象时，应选择那些对企业发展影响较大，矛盾最突出的产品来进行。例如，目前的突出问题是产品成本较高，影响其企业经济效益和竞争能力，那么就应该选择那些占产品成本比重较高的零部件来进行分析以达到降低成本的目的。如果目前最突出的问题是产品功能不完善，影响了消费，那么就应从改进设计、增加功能以及对成本影响的角度进行分析，以达到少增成本、完善功能的目的。

2. 收集情况

对象确定以后，就应根据对象的性质、范围和要求制定收集情况的计划，寻找可靠的信息来源，主要包括以下四个方面：

(1) 本企业的基本情况。如经营方针、生产规模、设备能力、各项定额、产品品种、产量、质量、员工人数、工资总额、存在的问题。

(2) 技术资料。本企业和国内外同行业和同类产品的技术资料。如产品的结构、性能、设计方案、加工工艺、材料品种、次品率、废品率、成品率。

(3) 经济资料。本企业和国内外同行业同类产品的成本构成。材料费、加工费、外购件。

(4) 用户意见。国内外用户的要求，使用的目的，使用的条件，使用中的问题。

3. 功能分析

(1) 功能了解

把价值分析对象所具有的各种功能细致地加以剖析研究，了解他们所起的作用，便于以后进行功能评价，功能了解的过程就是对每个

分析对象下一个确切的表明它功能的“功能定义”。在西方国家，对功能下定义就是用最简洁的语言描述产品或作业的功能。功能定义一般是由动词加名词组成。如提供热源、防止振动、显示时间、减少摩擦、提供光源、提高温度。

功能了解的过程实际上就是对产品或作业进行分析解剖的过程，当一个零件说不上起什么作用时，那么这个零件有无必要存在就值得怀疑了。

(2) 功能整理

写出全部功能定义以后，需对全部功能进行分类和整理，其目的就是分清哪些是基本功能，哪些是辅助功能；哪些功能是用用户需要的，哪些功能是用户不需要的；哪些功能过剩，哪些功能不足。弄清楚功能之间的关系，哪些是从属关系，哪些是并列关系。

(3) 功能评价

这一步主要的工作是首先根据不同的分析对象进行功能评价，然后通过与成本相比较，求出各分析对象的价值与价值系数。

求价值系数

$$\text{价值系数 } K = \frac{\text{功能评价系数}}{\text{成本系数}}$$

$$\text{功能评价系数} = \frac{\text{某零件或产品的功能分数}}{\text{所有零件或产品的功能分数}}$$

$$\text{成本系数} = \frac{\text{某零件或产品的目前成本}}{\text{所有零件或产品的目前成本}}$$

价值系数若为1或接近于1较好，说明功能与成本相匹配；若大于1，说明成本偏低或功能过剩，若小于1说明成本偏高或功能不足。

功能评价法

a. 评分法：就是根据事先确定的各种分析要素对各种工艺方案进

行评分，分数的等级可采用5分制、10分制或100分制，如表18-1所示：

表 18-1 工艺方案评分表

方案	可靠性	复杂性	操作方案	维修难易	安全性	功能总分
方案1	6	9	9	9	8	40
方案2	8	4	7	4	4	27
方案3	9	8	9	8	8	44

b. 强制确定法：也称FD法，又称一对一比较法。这种方法将产品的主要零件排成图表，然后以一个零件对另一个零件的重要程度进行对比，重要的打1分，次要的打0分。

方案的评价

对于方案的评价主要从三个方面入手：技术上可行性、经济效益评价、社会效益评价。

4. 分配目标成本，确定关键成本的降低额

目标成本的分配应与功能系数进行分配，这是假定部件的成本应与其功能相适应。如果功能与成本不相适应，就用通过改进产品的结构设计或寻求价格便宜的代用品来替代先用的材料。有关公式如下：

$$\text{成本该零件（按功能系数分配的）} \\ \text{降低额} = \text{目前成本} - \text{该零件目标成本}$$

$$\text{零件的目标成本} = \text{产品的目标成本} \times \text{零件的功能评价系数}$$

$$\text{产品的目标成本} = \text{销售收入} - \text{目标利润}$$

5. 寻求和评价降低成本的方案

这是价值分析的关键。前面各步骤的结果可以说只是发现问题，而这一步的结果是解决问题。因而，在这一步中，企业管理部门必须集思广益，集中产品设计部门、材料供应部门、产品生产部门和财务

部门，一起来商讨研究改进产品设计或寻求降低成本的替代材料的方案，并评价各方案的可行性，以选择最优方案来达到最终降低成本的目的。

企业的成本控制系统包括组织系统、信息系统、考核制度和奖励制度等。

一、组织系统

一个企业的组织机构可以用管理等级和平均控制跨度来描述，管理等级是最高级单位和最低级单位之间的等级，控制跨度是指一个单位所属下级的数目。成本控制系统必须与企业组织机构相适应，也就是企业的财务预算是由若干分级的小预算组成，每个小预算代表一个车间、科室或其他单位的财务计划，与此相关的成本控制，如记录实际成本、提出控制报告等，都是分小单位进行的。这就是所谓的责任

会计和责任预算。

在责任会计中，把每个内部单位称为责任中心，责任中心负有特定的管理责任。根据责任中心所负责任的大小和控制范围的大小，可分为成本中心、利润中心和投资中心。成本中心是以达到最低成本为经营目标的一个组织单位；利润中心是以获得最大净利润为目标的一个组织单位；投资中心是以获得最大的投资收益率为经营目标的一个组织单位。按企业的组织结构合理划分责任中心，是进行成本控制的必要前提。

二、信息系统

信息系统也称责任会计系统，它是成本控制系统的另一组成部分，也是企业财会系统的一部分，主要职能是负责计量、传送和报告成本控制使用的信息。

信息系统(责任会计系统)主要包括编制责任预算、核算预算的执行情况和分析评价、报告业绩三个部分。通常企业分别编制销售、生产、成本和财务预算，并按生产经营的领域来落实企业总体计划。为了控制，分别考核每个执行者的业绩，这就要求按责任中心来编制预算，按责任中心来落实企业的总体计划，这被称之为责任预算。

在实际业务发生前，企业应将责任预算和其他控制标准下达给有关人员，以控制自己的活动，对实际发生的成本、取得的收入和利润、占用的资金等，都要按责任中心来汇集和分类。对于各责任单位之间相互提供产品或劳务，要制定适当的内部转移价格进行结算，以利于单独考核各责任单位的经营业绩。预算期末要编制业绩报告，分析预算与实际的差异以及产生差异的原因和归属，并及时向企业管理决策层报告。

三、考核制度

考核制度是控制系统发挥积极作用的重要因素，考核制度的主要内容有：

- (1)规定代表责任中心目标的一般尺度。如销售额、可控成本、净利润和投资收益率等。
- (2)规定责任中心目标尺度的惟一解释方法。如是销售额还是销售总额或销售净额，作为考核标准，事先必须正式作出解释。
- (3)规定业绩考核标准的计量方法。如成本如何计算、费用如何分摊，内部转移价格如何制定，要有明确规定。
- (4)规定采用的预算标准。如是采用固定预算还是弹性预算，是滚动预算还是零基预算，编制预算时使用的各种常数是多少等。
- (5)规定业绩报告的内容、时间和繁简程度等。

四、奖励制度

奖励制度是维持控制系统长期有效运行的重要因素之一，企业在成本控制系统中要充分考虑奖励措施。奖励制度要与业绩评价相结合，才能发挥员工的积极性。因此，必须规定明确的奖励办法，让被考核者明白业绩与奖励之间的关系，知道怎样的经营业绩才能得到奖励，从而激励自己更好地工作。

成本控制包括事前、事中和事后三个阶段。

一、事前控制

事前控制是在设计阶段的成本控制。产品设计阶段应配合企业的经营总目标和企业计划，确定目标成本，建立标准成本和预算，并将成本控制指标层层分解到各责任单位。同时做好成本控制的宣传工作，提高广大员工的自觉性。

二、事中控制

事中控制是在执行过程中的控制，要有专人实地观察，根据分解

的指标，记录有关差异，及时进行信息反馈。由于成本支出涉及企业各车间、各部门。因此，必须由各车间、各部门从全局出发，做好成本控制工作。

三、事后控制

事后控制是在成本发生后，就实际成本提出报告，就实际成本与目标成本之间的差异进行分析，查明原因和责任的归属，以利今后工作的开展。对原来制定的成本限额根据情况发展作必要地修正。

总之，成本控制可以概括为以下几方面内容：

- (1) 确定目标成本。
- (2) 将实际发生成本与目标成本进行比较。
- (3) 分析差异，查明原因，进行信息反馈。
- (4) 把目标成本加减脱离目标的差异，计算产品的实际成本。

一、目标成本管理责任制体系

要使目标成本控制真正发挥出效用，建立和健全目标成本管理责任制是必不可少的。目标成本管理责任制体系由三部分内容组成：

1. 建立目标成本管理责任制的领导中心

目标成本管理责任制的领导中心由三个人组成，即厂长经理、总会计师和总工程师。

(1) 厂长、经理对目标成本管理责任制负全责

目标成本管理责任制的建立和执行，是企业生产经营活动中的重大事件，关系到企业的生存与发展。作为企业的最高经营管理决策者，应亲自挂帅参与成本控制活动，对目标成本管理责任制负全责。

这里所说的负全责，并不是要求厂长、经理亲手去做每一项成本控制的具体工作，而是充分发挥左右手的作用，即发挥总会计师和总工程师的作用，在生产经营方面和生产技术方面开展有效地成本控制。

(2) 总会计师在生产经营方面对目标成本管理负责

生产经营领域是目标成本控制的重要阵地之一，企业在生产经营方面进行成本控制的两大内容是开源和节流。它涉及到营销、生产作业和财务成本等工作。作为总会计师，应该而且必须懂得营销策略、生产作业计划和操作，精通财务会计工作，精通成本控制策略和手段，从而有效地组织起生产经营方面的成本控制工作，协调好营销、生产和财务在成本控制上的关系。同时，根据目标成本管理责任制领导中心的决定，把企业成本控制的总目标，分解成若干小指标，下达到各职能部门和车间、班组，并实施监控。

(3) 总工程师在生产技术方面对目标成本管理负责

生产技术领域是目标成本控制的又一重要领域。从企业的现状看，生产技术方面降低成本的潜力很大且起着关键作用。

作为总工程师，不仅仅是技术专家，应该具有正确的理财观念，自觉地运用成本控制手段来指导自己的专业工作。在产品设计、产品结构和产品选料上下功夫降低成本、控制成本，使目标成本控制起始于产品成本的先天阶段，从而确保成本控制的成功。

2. 建立健全的目标成本管理责任制网络

所谓建立目标成本管理责任制网络，就是通过总会计师和总工程师，把企业目标成本控制的总目标分解成许多小指标，通过横向和纵向的分配，下达到各职能科室、车间和班组，纵横交错，经纬交错，织成一张成本控制的网。在每一个纵横交错点上，都能落实到一个责任者，从而确保目标成本控制的有效执行。

(1) 纵向成本管理责任

所谓纵向成本管理责任，就是把成本控制的若干小指标通过领导中心一层一层往下压。从总厂到分厂，从分厂到车间，从车间到工段，从工段到班组，一直下达到员工个人，使每个人、每个班组、每个工段、每个车间都成为目标成本控制的责任者，人人参与、人人有责。

(2) 横向成本管理责任

所谓横向成本管理责任，就是把成本控制的若干小指标通过领导中心左右渗透，下达到各个职能部门，如行政办公室、人事部、财务部、审计室等。只要是企业的职能部门，都有费用支出，都应进行控制。只有把各职能部门的成本抓住不放，建立横向成本管理责任，目标成本管理责任制的网络才能真正发挥作用。

3. 加强目标成本控制的基础工作

要使目标成本管理责任制的网络充分发挥作用，加强成本控制的基础工作是不可缺少的。基础工作主要包括原始记录、定额、计量和内部转移价格等。下面着重介绍内部转移价格的确定。

如前所述，各责任单位之间相互提供产品或劳务时，需要制定一个内部转移价格。转移价格对于提供产品或劳务的生产部门来说表示收入，对于使用这些产品或劳务的购买部门来说则表示成本。因此，内部转移价格是否合理，直接影响到两个责任单位的获利水平以及对其业绩的评价。可以说，这是目标成本控制中的一个难点，也是以成本为中心向以利润为中心过渡的一个关键问题。那么，有哪些方法可用来制定内部转移价格呢？从企业的实务运用看，主要有以下几种方法：

(1) 市场价格

在中间产品存在完全竞争市场的情况下，市场价格减去对外的销售费用，是理想的内部转移价格。

(2) 以市场为基础的协商价格

在中间产品存在非完全竞争的外部市场的情况下，可以采用协商的办法确定内部转移价格，即双方部门负责人（责任单位负责人）就转移中间产品的数量、质量、时间和价格进行协商并设法取得一致意见。

(3) 变动成本加固定费转移价格

对中间产品的转移用单位变动成本来定价，同时，购买部门向生产部门支付固定费，作为长期以低价获得中间产品的一种报偿。这样，生产部门有机会通过每期收取固定费来补偿其固定成本并获得利润；购买部门每期支付特定数额的固定费用之后，对于购入的产品只需支付变动成本，通过边际成本等于边际收入的原则来选择产量水平，可以使其利润达到最优水平。

(4) 全部成本转移价格

以全部成本或以全部成本加上一定利润作为内部转移价格。这种定价方法最为简单，但具有不合理性，很难成为业绩评价的良好尺度，所以实际工作中不宜运用。

二、目标成本的确定

1. 目标成本的确定方法

(1) 盈亏分岐点法

采用变动成本法编制时，可以按照变动成本法中计算盈亏分岐点的公式，倒求单位产品可变费用目标成本，其计算公式如下：

$$\text{单位产品可变费用目标成本} = \frac{\text{计划销售收入} - \text{计划固定费用总额} - \text{目标利润总额}}{\text{计划销售量}}$$

(2) 选择某一先进的成本水平作为目标成本

先进的成本水平可以根据本企业上年实际平均单位成本和上级下达的成本降低率计算，可以是国内国外同种产品的先进成本水平，可以是本企业历史上先进成本水平，也可以是按本企业先进水平制定的定额成本或计划成本。

2. 目标成本的分解

目标成本的分解是指把目标成本这个大指标尽可能分解为若干小指标，落实到每个成本责任实体，以形成各责任实体的责任指标。

(1) 目标成本分解的方法

目标成本分解方法一般有按产品结构分解、按产品形成过程分解和按成本的经济内容分解三种，这三种分解方法往往是混合使用的。

按产品结构分解。这是目标成本分解的基本方法，它要求将产品按构成情况分解为若干零部件，然后参考各零件、部件的计划成本将产品目标成本分解为各零件、部件的目标成本。

按产品形成过程分解。把目标成本按产品的形成过程分解到产品设计、物资采购、生产制造和产品销售等各个过程中，形成各过程的目标成本。

按产品成本的经济内容分解。首先把目标成本分解为固定费用和变动费用，然后分别按生产费用要素进一步划分。

(2) 目标成本分解的步骤

目标成本分解的目的，是将目标成本按照发生的部门和地点进行分配和归集，形成各级责任单位（实体）的可控责任成本，并据以进行日常管理和控制。一般说，目标成本的分解要经过以下三个步骤：

根据成本与产品产量的关系，把目标成本分为固定费用和变动费用两大类。凡随产量变动而变动的费用都是变动费用，反之都是固定费用。固定费用和变动费用的划分比例，应在上年实际比例的基础上，根据管理的要求重新确定。

固定费用应根据企业生产经营的实际需要，在调整上年实际比例的基础上分为制造费用和管理费用。制造费用进一步分解形成各项目。例如，材料、燃料动力、计时工资、办公费、折旧费等目标费用；管理费用则按各部门进行分解，形成各部门的目标费用，如办公费、照明费、修理费、培训费等，以及归口责任指标。

将变动费用按成本项目进行分解。原材料、辅助材料、燃料、动力等按消耗定额分解，生产员工工资按工时定额分解，废品损失应控制在规定的范围内。各成本项目应按零件、部件进一步分解，以便于实施班组管理和员工管理。

经过以上三个步骤分解后的目标成本，最终应形成各责任单位（实体）的可控成本（费用）。

3. 目标成本的综合平衡

分解后的目标成本，还必须经过一个自下而上、再自上而下的综合、调整、平衡过程，最终才能形成各责任单位（实体）的责任成本（费用）。在目标成本的综合平衡过程中，一方面各责任单位必须对所属的责任成本指标进行测算，通过努力挖潜，提高劳动生产率，增产节约等措施达到上级责任单位的指标要求；另一方面也要经过层层综合、层层调整、层层平衡，形成切实可行的责任成本指标体系，从而保证企业目标总成本及目标总利润的实现。

三、目标成本控制业绩的评价与考核

目标成本控制业绩的评价与考核涉及成本控制报告，差异调查和奖惩等问题，评价和考核的目的是纠正偏差，改进工作。

1. 目标成本控制报告的目的

编制成本控制报告的目的主要有三个：

(1) 形成一个正式的报告制度，使全体员工知道他们的工作业绩将被衡量、报告和考核，使他们懂得自己的行为与没有考核大不一样，与企业的生存发展紧密相关。

(2) 目标成本控制报告显示过去工作的状况，提供了改进工作的线索，指明了前进方向。

(3) 目标成本控制报告向各级主管部门报告下属的业绩，为他们采取措施、纠正偏差和实施奖励提供依据。

2. 目标成本控制报告的内容

成本控制报告的内容主要包括以下几点：

(1) 实际成本的资料。它回答“完成了多少”。实际资料可以通过账簿系统提供，也可以在责任中心设置兼职核算员，在账簿系统之外搜集加工。

(2) 控制目标的资料。它回答“应该完成多少”。控制目标可以是目标成本，也可以是标准成本，一般都要按实际业务量进行调整。

(3) 两者之间的差异和原因。它回答“完成得好不好，是谁的责任”。

3. 目标成本差异的调查与分析

目标成本控制报告将使全体员工注意到偏差目标的表现，造成这些偏差的原因是什么？只有通过调查研究，才能找出原因、分清责

任，才能纠正行动，收到降低成本的实效。发生偏差的原因既有客观的，也有主观的。概括起来，主要有以下几种情况：

（1）执行者的原因，包括业务水平低、缺乏经验、责任性不强、缺乏整体观念等。

（2）目标不合理，包括原来制定的控制目标过高或过低，脱离实际，或者企业外部条件、环境发生变化，使控制目标不再适用等。

（3）实际成本核算有差错，包括数据的记录、加工和汇总有错误或故意造假等。

4. 目标成本控制报告

每个计划期结束后，需要编制成本控制情况的报告，对各责任单位（实体）成本预算执行情况进行评价和考核。成本控制报告可以是以执行部门、责任单位为单位编制，也可以是以全厂为单位编制。下面介绍两种成本控制报告的格式：

（1）部门成本控制报告（见表18-2）。

表 18-2 部门成本控制报告

实际业务量： 小时 年 月 单位：元

项 目	实际成本	预算成本	差异	
			差异额	差异率
变动成本：				
运输费				
电力				
消耗材料				
合 计				
混合成本：				
修理费				
油料				
合 计				
固定成本：				
折旧费				
管理人员工资				
合 计				
总 计				

(2) 目标成本责任实体责任报告 见表18-3)。

表 18-3 目标成本实体责任报告

年 月

单位：元

项 目	责 任 指 标	实 际 指 标	指标差异				责 任 单 位
			差异额	差异率	主观	客观	
1.可控制成本							
直接材料							
直接人工							
变动制造费用							
间接材料							
间接人工							
固定制造费和 折旧费							
大修理费							
办公费							
管理人员工资							
合 计							
2.不可控成本							
合 计							
总 计							

四、偏差的纠正

如果企业的成本控制系统不能揭示成本差异及其产生原因，或揭示了差异及原因却未能及时、有效地加以纠正，则这种成本控制系统

是无效的。纠正偏差是各责任单位(实体)的主管人员的主要职责，纠正偏差的措施通常有这么几点：

- (1) 重新制定或修正目标。
- (2) 采取组织手段重新委派任务或明确职责。
- (3) 采取人事管理手段选拔或撤换责任单位的主管人员。
- (4) 改进指导和领导工作，给下属以更具体地指导和实施更有效地领导。

一、标准成本的形式

标准成本通常有理想标准成本、正常标准成本、现行标准成本、基本标准成本和实现标准成本五种形式。

1. 理想标准成本

理想标准成本是指现有生产条件下所能达到的最优水平的一种标准成本。

2. 正常标准成本

正常标准成本是指根据正常工作效率、正常经营能力利用程度和正常价格等制定的一种标准成本。

3. 现行标准成本

现行标准成本是指在当期的条件下，通过有效经营应能达到的一种标准成本。

4. 基本标准成本

基本标准成本是指一经制定只要生产的基本条件无重大变化，就不予变动的一种标准成本。

5. 实现标准成本

实现标准成本是指根据该期最可能发生的各成本项目的消耗量、预计价格和预计的经营能力利用程度等制定，符合下期实际情况的一种标准成本。

以上五种形式的标准成本中，正常标准成本使用较广泛，其特点是具有客观性和科学性，排除了偶然性和意外情况，又考虑了目前条件下难以避免的损失，代表正常情况下的消耗水平，具有现实性。此外，现行标准成本使用也较多，其特点是以适用期间应发生的价格、效率和生产经营能力利用程度来制定成本，现实性较强。

二、标准成本的制定

制定标准成本，首先确定直接材料和直接人工的标准成本；其次确定制造费用的标准成本；最后确定单位产品的标准成本。

1. 直接材料标准成本

直接材料标准成本包括直接材料耗用量标准和直接材料价格标准两个因素，即每种产品的材料成本是由材料耗用量标准乘以材料价格标准求得的。耗用量标准根据材料的技术分析或现行消耗定额来计算数量标准；价格标准一般可使用厂内计划价格或采购部门和财务部门根据核算资料来确定。

2. 直接人工标准成本

直接人工标准成本包括直接人工消耗标准和直接人工工资率两个因素。直接人工消耗标准可根据一个熟练操作人员在正常工作条件下的平均先进工时或现行工时定额求得；直接人工工资率可根据计划工资总额除以直接人工工时总额求得。

3. 制造费用标准成本

制造费用标准成本包括两个因素：一是制造费用分配标准；二是制造费用分配率标准。制造费用分配标准一般可采用直接人工工时；制造费用分配率标准可根据费用计划总额除计划分配标准总额（为直接人工总工时数）求得。上述标准成本的制定，可以通过编制标准成本单来进行（见表18-4）。

三、标准成本差异的揭示

标准成本制度下成本的控制是通过差异的计算来进行的。差异的计算往往是根据一定时间实际产量的实际耗用量和实际价格与实际产量的标准耗用量和标准价格的计算来求得。现分述如下：

1. 材料成本差异

材料成本差异包括材料数量差异和材料价格差异两部分。材料数量差异是指生产过程中材料实际耗用量超过标准耗用量或低于标准耗用量，包括材料的浪费和节约以及产品结构改变、材料加工方法改变、材料代用等原因造成的超支或节约。材料价格差异是指材料外购的实际价格与标准价格之间的差异。材料数量差异主要是主观因素造成的，材料价格差异主要是客观原因造成的。其计算公式为：

$$\text{材料数量差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{用量}} \times \frac{\text{标准}}{\text{价格}} \right) - \left(\frac{\text{标准}}{\text{用量}} \times \frac{\text{标准}}{\text{价格}} \right)$$

$$\text{材料价格差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{用量}} \times \frac{\text{实际}}{\text{价格}} \right) - \left(\frac{\text{实际}}{\text{用量}} \times \frac{\text{标准}}{\text{价格}} \right)$$

计算结果，若为负数，表示节约；若为正数，表示超支。

2. 工资成本差异

工资成本差异包括人工效能差异和工资率差异两部分。人工效能差异是指直接人工实际加工时间超过或不到标准工时的差异，反映了操作人员劳动效率的变化。工资率差异是指每小时实际工资率和标准工资率之间的差异。由于实际工资率是实际总工资除以实际有效总工时求得。因此，凡是操作人员人数变动、工资基金变动以及非生产工时损失（开会、停工等时间的工资）都应包括在工资率差异之中。计算公式为：

$$\text{人工效能差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \frac{\text{标准}}{\text{工资率}} \right) - \left(\frac{\text{标准}}{\text{工时}} \times \frac{\text{标准}}{\text{工资率}} \right)$$

$$\text{工资率差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \frac{\text{实际}}{\text{工资率}} \right) - \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \frac{\text{标准}}{\text{工资率}} \right)$$

计算结果，若为负数，表示节约；若为正数，表示超支。

3. 制造费用差异

制造费用包括变动制造费用和固定制造费用，要分别计算他们的差异。

(1) 变动制造费用差异

变动制造费用差异包括变动制造费用效能差异和变动制造费用耗用差异两部分。变动制造费用的目标成本是按照定额工时分配的。因

此，如果直接人工发生效能差异，变动制造费用也相应发生效能差异。变动制造费用耗用差异是指标准的分配率和实际分配率之间的差异，它既受到这些费用耗用节约或浪费的影响也受到生产工时的影响。计算公式为：

$$\text{变动制造费用效能差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \frac{\text{标准费用}}{\text{分配率}} \right) - \left(\frac{\text{标准}}{\text{工时}} \times \frac{\text{标准费用}}{\text{分配率}} \right)$$

$$\text{变动制造费用耗用差异} = \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \frac{\text{实际费用}}{\text{分配率}} \right) - \left(\frac{\text{实际}}{\text{工时}} \times \frac{\text{标准费用}}{\text{分配率}} \right)$$

计算结果，若为负数，表示节约；若为正数，表示超支。

(2) 固定制造费用差异

固定制造费用差异包括固定费用产量差异和固定费用预算差异两部分。固定费用产量差异是指固定费用预算不变情况下，由于实际产量和计划产量不同而造成的差异，也就是由于产量增加引起的固定费用相对节约额。固定费用预算差异是指固定费用实际发生数和预算数之间的差异。计算公式为：

$$\text{固定费用产量差异} = \frac{\text{固定费用}}{\text{用预算}} \left(\frac{\text{实际}}{\text{产量}} \times \frac{\text{单位产品标准固定费用}}{\text{分配率}} \right)$$

$$\text{固定费用预算差异} = \frac{\text{固定费用}}{\text{实际数}} - \frac{\text{固定费用}}{\text{预算数}}$$

表 18-4 标准成本单

产品编号：××× 名称规格：甲 计量单位：件

制定日期：××年×月×日 修订日期：××年×月×日

直接材料成本：				
材料名称规格	计量单位	标准用量	标准单价	标准成本
A	公斤	15	8.00	120.00
B	公斤	10	20.00	200.00
C	件	1	50.00	50.00
合 计				370.00
直接人工成本：				
作业名称	作业等级	标准工时数	标准工资率	标准成本
(从略)	2	18	0.50	9.00
	2	15	0.50	7.50
	2	5	0.50	2.50
合 计				19.00
制造费用：				
费用名称	计量单位	标准工时数	标准分配率	标准成本
变动制造费用	元	30	1.20	36.00
固定制造费用	元	30	1.80	54.00
合 计				90.00
标准成本汇总				
直接材料成本		370.00		
直接人工成本		19.00		
制造费用		90.00		
标准成本 每件)		479.00		
修订记录				

一、作业分析

作业分析，是指分析生产产品和提供劳务服务所发生的各项活动，将同质的活动确认为作业项目（或作业中心）的过程。作业分析的目的，就是将企业的生产经营活动分解或集合为一个个计算成本和评价效果的基本单位——作业，描述有关资源是如何被消耗的，说明各项作业的投入和产出。作业项目不一定正好与企业的传统职能部门相一致。有时候，一项作业是跨部门进行的；但有时候，一个部门就完成若干项作业。作业分析可以通过编制作业流程图来完成。

二、确定资源动因，建立作业成本库

根据作业对资源的耗费，按作业项目记录和归集费用，建立作业成本库。

三、确定作业动因，分配作业成本

确定作业动因，根据产品或劳务消耗特定作业的数量，将作业成本分配到各成本目标（产品或劳务）中。

四、计算汇总各成本目标的成本

将分配到各成本目标中的作业成本分别汇总，得出总成本目标的准确成本。

一、成本中心

成本中心是指只对成本或费用承担责任的责任中心。成本中心的生产经营活动只发生成本或费用，通常没有货币计量的收入，因而成本中心不需对收入、利润和投资负责。成本中心一般包括负责产品生产的生产部门、劳务提供部门以及给予一定费用指标的企业管理部门，如车间、供销服务部门乃至工段、班组，甚至员工个人都可成为成本中心。

1. 成本中心的分类

成本中心分为标准成本中心和费用中心两种。标准成本中心是以实际产出量为基础，并按标准成本进行成本控制的成本中心。这类成

本中心的特点是能够计量产出的实际数量，而且在技术上投入量与产出量之间有着密切联系。制造业中的企业分厂、车间、工段和班组等都是典型的标准成本中心。

费用中心也称酌量性成本中心，它是以直接控制经营管理费用为主的成本中心。这类成本中心的特点主要是为企业提供一些专业服务，一般不能产出可以用货币计量的物质成果，在技术上投入量与产出量之间没有直接关系。企业的行政管理部门、研究开发部门等都属于费用中心。

2. 成本中心的责任范围

由于成本中心一般不直接对外销售产品、不实行独立经济核算，其经营活动只有成本、费用的发生，而没有收入发生。因而，成本中心只能考评成本费用，而不能考评其收益。

成本中心只对成本费用负责，但并不一定能对其责任区域内的全部成本费用负责。因此，必须将成本费用按可控性区分为可控成本和不可控成本。凡是责任中心能控制其发生及其数量的成本费用，称为可控成本。凡是责任中心不能控制其发生及其数量的成本费用称为不可控成本。对某一成本中心来说，可控成本应同时满足以下三个条件：

(1) 可以预计，即成本中心能够通过一定的途径和方式预知将要发生的成本。

(2) 可以计量，即成本中心能够对发生的成本进行计量。

(3) 可以控制，即成本中心能够对发生的成本加以调节和控制。

凡不能同时满足上述三个条件的成本，通常是不可控成本，一般不属于成本中心的责任范围。

成本中心当期发生的各项可控成本的总和，构成了其责任成本。

成本中心控制和考核的内容就是责任成本，而不是产品成本。为了便于对各成本中心的责任成本进行控制和考核，应建立、健全的责任会计核算体系，按成本中心组织责任成本核算。在进行责任成本核算时，责任成本是由不同层次的责任成本由下而上逐级汇总计算的，即某一责任层次的责任成本等于其所属下一责任层次的责任成本之和加上本责任层次的可控成本。

由于成本中心只对成本负责，对其评价和考核的主要内容是责任成本，即通过各成本中心的实际责任成本与预算责任成本的比较，以此评价各成本中心责任预算的执行情况，包括成本（费用）降低额和降低率两个考核指标，其计算公式如下：

$$\text{成本（费用）降低额} = \text{预算责任成本（或费用）} - \text{实际责任成本（或费用）}$$

$$= \frac{\text{预算单位成本}}{(\text{或费用}) \text{产量}} \times \text{实际产量} - \frac{\text{实际单位成本}}{\text{本（或费用）}} \times \text{实际产量}$$

$$\text{成本（费用）降低率} = \frac{\text{成本（费用）降低额}}{\text{预算责任（或费用）}} \times 100\%$$

二、利润中心

利润中心是指既能控制成本费用，又能控制收入的责任中心。

由于利润等于收入减成本和费用，所以利润中心实际上就是对利润负责的责任中心。此类责任中心往往处于企业中较高的层次，其权力和责任都大于成本中心，一般指有产品或劳务生产经营决策权的部门。如分厂、分公司以及有独立经营权的各部门等。

1. 利润中心的分类

利润中心分为自然的利润中心和人为的利润中心两大类。

(1) 自然的利润中心是指能直接对外销售产品或提供劳务取得实际收入的利润中心。这类利润中心一般具有材料采购权、生产决策权、价格制定权、产品销售权，有很大的独立性。

(2) 人为的利润中心是指在企业内部，按照内部结算价格将产品或劳务提供给本企业其他责任中心取得“内部销售收入”的责任中心。这类利润中心的产品（或劳务）主要在本企业内部转移，一般不直接对外销售。作为人为利润中心应具备两个条件：一是可以向其他责任中心提供产品（或劳务）；二是能合理确定转移产品的内部转移价格，以实现公平交易及等价交换。由于人为的利润中心能够与其他成本中心相互提供产品或劳务并规定一个适当的内部转移价格，使得这些成本中心可以取得“收入”进而评价其收益。因此，大多数成本中心都能转化成人为的利润中心。

2. 利润中心的考核指标

利润中心的考核指标主要是利润，不同的利润中心，利润指标的表现形式并不相同。一般有如下几种形式：

$$\text{利润中心贡献毛益总额} = \text{该利润中心销售收入总额} - \text{该利润中心变动成本总额}$$

$$\text{利润中心负责人可控利润总额} = \text{该利润中心贡献毛益总额} - \text{该利润中心负责人可控固定成本}$$

$$\text{利润中心可控利润总额} = \text{该利润中心负责人可控利润总额} - \text{该利润中心负责人可控固定成本}$$

$$\text{公司利润总额} = \text{各利润中心可控利润总额} - \text{公司不可分摊的各种管理费用、财务费用等}$$

三、内部转移价格

内部转移价格主要是适应分散经营的组织单位之间相互提供产品或劳务时的需要，制定转移价格的目的有两个：一是防止成本转移带来的部门间责任转嫁，使每个利润中心都能作为单独的组织单位进行业绩评价；二是作为一种价格引导下级部门采取明智的决策，生产部门据此确定提供产品的数量，购买部门据此确定所需要的产品数量。但是，这两个目的往往有矛盾。能够满足评价部门业绩的转移价格，可能引导部门经理采取并非对企业最理想的决策；而能够正确引导部门经理的转移价格，可能使某个部门获利水平很高而另一个部门亏损。可见，转移价格的合理性是相对的，但为了兼顾业绩评价和制定决策，财务经理必须努力去制定相对合理的转移价格。一般来说从以下几方面来考虑：

1. 市场价格

在中间产品存在完全竞争市场的情况下，市场价格减去对外的销售费用，是理想的转移价格。

产品内在经济价值计量的最好方法是把它们投入市场，在市场竞争中判断社会所承认的产品价格。由于企业为把中间产品销售出去，还需追加各种销售费用，如包装、发运、广告、结算等。因此，市场价格减去某些调整项目才是目前未销售的中间产品的价格。从机会成本的观点来看，中间产品用于内部而失去的外销收益，是它们被内部购买部门使用的应计成本，这里失去的外销收益并非是市场价格，而需要扣除必要的销售费用，才是失去的净收益。

由于以市场价格为基础的转移价格，通常会低于市场价格，这个折扣反映与外销者有关的销售费，以及交货、保修等成本。因此，可以鼓励中间产品的内部转移。如果不考虑其他更复杂的因素，购买部

门的经理应当选择从内部取得产品，而不是从外部采购。

如果生产部门在采用这种转移价格的情况下不能长期获利，企业最好是停止生产此产品到外部去采购。同样，如果购买部门以此价格进货而不能长期获利，则应停止购买，并进一步加工此产品，而让生产部门向外部市场销售它的产品。这样做，对企业总体是有利的。

2. 以市场为基础的协商价格

如果中间产品存在非完全竞争的外部市场，可以采用协商的办法确定转移价格，即双方部门经理就转移中间产品的数量、质量、时间和价格进行协商并设法取得一致意见。

协商价格往往浪费时间和精力，可能会导致部门之间的矛盾，部门获利能力大小与谈判人员的谈判技巧有很大关系，是这种转移价格的缺陷。尽管有上述不足之外，协商转移价格仍被广泛采用，它的好处是有一定弹性，可以照顾双方利益并得到双方认可。少量的外购或外卖是有益的，它可以保证得到合理的外部价格信息，为协商双方提供一个可供参考的基准。

3. 变动成本加固定费转移价格

这种方法要求中间产品的转移用单位变动成本来定价，与此同时，还应向购买部门收取固定费，作为长期以低价获得中间产品的一种报酬。这样做，生产部门有机会通过每期收取固定费来补偿其固定成本并获得利润；购买部门每期支付特定数额的固定费之后，对于购入的产品只需支付变动成本，通过边际成本等于边际收入的原则选择产量水平，可以使其利润达到最优水平。

4. 全部成本转移价格

以全部成本或者以全部成本加上一定利润作为内部转移价格，可能是最差的选择。它既不是业绩评价的良好尺度，也不能引导部门经

理做出有利于企业的明智决策。它的惟一优点是简单。只有在无法采用其他形式转移价格时，才考虑使用全部成本加成办法来制定转移价格。

四、投资中心

投资中心是指既对成本费用、收入和利润负责，又对资金及其利用效果负责的责任中心。这类责任中心不仅在产品和销售上享有较大的经营自主权，而且能够相对独立地运用其所掌握的资金，如大型集团公司下面的分公司等。投资中心的责任对象必须是其能影响和控制的成本费用、收入、利润和资金。

1. 投资中心与成本中心利润中心的关系

由于投资的目的是为了获取利润，因而投资中心同时也是利润中心，但两者又有区别：投资中心拥有投资决策权，即能够相对独立地运用其所掌握的资金，有权购置和处理固定资产，扩大或缩小生产能力；而利润中心没有投资决策权，它是在企业确定投资方向后进行的具体经营。

投资中心是分权管理模式的最突出表现，它在责任中心中处于最高层次，具有最大的经营决策权，也承担着最大的责任。在组织形式上，成本中心基本上不是独立的法人，利润中心可以是也可以不是独立的法人，但投资中心基本上都是独立的法人。

2. 投资中心的考核指标

(1) 投资报酬率

投资报酬率又称投资利润率，是指投资中心所获得的利润与投资额之间的比率。其计算公式为：

$$\text{投资报酬率} = \frac{\text{利 益}}{\text{投资额 或经营资产}} \times 100\%$$

上式中的利润由于是时期指标，故投资额（或经营资产）应为平均投资额或总资产平均占用额。投资报酬率这一指标，还可进一步展开：

$$\begin{aligned} \text{投资报酬率} &= \frac{\text{销售收入}}{\text{投资额 或经营资产}} \times \frac{\text{成本费用}}{\text{销售收入}} \times \frac{\text{营业利润成本}}{\text{费用 利润 率}} \\ &= \text{投资 或资产}) \text{周转率} \times \text{销售利润率} \end{aligned}$$

这一公式表明：提高投资报酬率不仅在于降低成本、增加利润、提高销售利润率，而且还要有效地运用经营资产，加快经营资产（或投资）周转率。

（ 2 ）剩余收益

剩余收益是指投资中心获得的利润扣减其最低投资收益后的余额。最低投资收益是投资中心的投资额（或经营资产平均占用额）按规定的投资报酬率计算的收益，而规定的投资报酬率一般指企业各投资中心的平均投资报酬率或预期的最低报酬率。其计算公式如下：

$$\text{剩余收益} = \text{利润} - \text{投资额} \times \text{规定的投资报酬率}$$

剩余收益指标的含义是只要投资收益超过平均或期望的报酬额，该项投资是可行的。以剩余收益指标评价和考核投资中心的经营业绩，不仅具有投资报酬率指标的优点，而且还克服了投资报酬率指标的缺陷。

一、进行作业分析

设计ABC系统的第一步是作业分析即识别和描述一个组织中所做的工作(作业)。作业分析的前提是识别资源成本。资源成本为完成各种作业而发生,大多数资源成本都体现在总分类账的二级账户中,如材料、物料、采购、材料整理、仓库、办公场地、家具用具、建筑物、设备、公用事业设备、薪金和福利、工程、会计等。而且还应该考虑以下一些问题:

- (1) 企业从事什么工作或作业?
- (2) 完成各项作业花费多少时间?
- (3) 完成各项作业需要什么资源?

- (4) 哪些经营数据能最好地反映作业业绩？
- (5) 作业对组织而言有何价值？

二、将资源成本分配给作业

设计ABC系统的第二步是将资源成本分配给作业。作业驱动资源成本的耗用。选择一个好的资源动因的重要标准之一即因果关系，典型的资源动因包括：

- (1) 用于公用事业的仪表数。
- (2) 用于薪酬相关作业的员工人数。
- (3) 用于机器调整作业的调整次数。
- (4) 用于材料整理作业的材料移动次数。
- (5) 用于机器运行作业的机器小时。

资源成本可以通过直接追溯或预计的方法分配给作业。直接追溯要求计量作业对资源的实际耗用量，例如，用于机器运行的动力费，可以通过查电表，将其直接追溯到机器运行作业中。如果不能直接计量，就要求部门经理或主管预计员工花费在每一特定作业上的时间（或努力）比例。

三、将作业成本分配给成本对象

一经得知成本作业，就需要计量完成这些作业的每一单位作业的成本，这项工作是通过计算这些作业所生产出的每个单位产品的成本来完成的。通过不同时间段及与其他组织进行恰当地比较，可以确定这些作业的效率（生产率）。

实际上，传统成本计算系统的一个主要局限是，它常常少计复杂

的低产量产品的成本，且多计高产量产品的成本。ABC系统揭示了关于间接成本消耗的一种更为准确的计量模式。因此，传统的产品成本计算将导致歪曲的存货计量、不正确的产品线决策、不符合实际的定价、无效的资源分配、错误的战略视点、错误识别关键性成功要素，并且丧失竞争优势。而ABC法恰恰弥补了这一缺陷，它把成本分配给员工所完成的每一项工作，这样更容易识别浪费，从而避免浪费。

一、质量成本控制的程序

质量成本控制执行以下程序：

1. 建立、健全质量成本管理的组织体系

由于质量成本涉及面广，包括企业产品设计、开发、供应、生产、销售、质检和财会等各个部门。为了有效地对质量成本进行控制，首先必须建立、健全质量成本管理的组织体系，确定追踪和控制质量成本的网点，实行归口分级控制。

2. 确定预算控制指标和误差范围

根据全面质量管理的要求和上述制定的质量成本控制标准数据，为各个质量成本项目分别确定预算控制数以及可容许的误差范围。一

般来说，检验费用与预防费用的偏差率可以稍大些，但对内部损失必须严格控制，可以预先制定出控制的上下限，也可以按‘例外原则’进行管理。

3. 对产品整个寿命周期进行全过程控制

由于产品质量贯穿于设计、制造和使用的整个过程。因此，对质量成本进行控制就不应只注重制造阶段，忽视设计和使用阶段，而应对产品整个寿命周期内各项质量成本的形成进行监督。

二、质量成本控制的监督

质量成本控制的监督方法包括：事前监督、过程监督和结果分析等方法。

1. 事前监督

质量成本控制系统在质量成本发生之前就应该对其进行监督，确定其是否符合控制标准，以便把出现偏差的可能性消除在质量成本发生之前。

2. 过程监督

在保证、改进或提高产品质量的计划实施后，质量成本控制系统各有关部门、车间、班组应观察、调查其实际状况，了解资金是否节约使用，其质量是否达到最适宜水平。

3. 结果分析

每一会计期末，以及保证、改进或提高产品质量的计划执行完毕之后，会计部门应编制质量成本控制报告并以事先制定的质量成本控制标准为基准，在工程和质量部门的配合下对质量总成本及其结构进行分析，将分析结果数据与控制标准进行比较，从而判断整个生产过

程或某一部分是否存在某种影响质量或成本的问题。

三、质量成本控制的调节方法

质量成本调节的方法有以下三种：

1. 平衡偏差

平衡偏差就是平衡效应的实际值与控制标准之间的偏差。当实际质量成本高于现有质量水平的需求额时，应抑制成本，或改善产品质量以调节平衡；当出现质量成本结构性失衡时，如预防成本小于质量总成本的10%，内部和外部损失成本大于质量总成本的70%，应积极采取提高产品质量的有效措施，进行研究、试验并培训人员，以加强预防性，控制调节平衡；若检验成本大于质量总成本的50%，内部和外部损失成本小于质量总成本的40%，则应巩固控制成效，放宽检验标准，减少检验程序，以降低检验成本，调节平衡。

2. 排除干扰

质量成本偏离控制标准，通常是由于一些不利因素的干扰所致。若这种不利因素的干扰是来自企业内部，如经营管理不善等，则应采取排除干扰的调节方式。发现问题、分析原因、提出改善措施，以改进企业经营管理。

3. 弥补干扰

若导致质量成本偏离控制标准的不利因素的干扰来自企业外部，如价格变化等。企业无法排除时，则应采取补偿方式进行调节。如调整控制标准，以弥补由于市场物价上涨而引起的质量成本的增加所造成的偏差。

案例分析一

沃德公司的成本控制

二次大战后实行经济控制的年份，沃德公司连一家新的商店都没有开设，相反还关闭了27家，使沃德公司的商店总数由632家减至605家。在随后的三年里，它又关闭了37家入不敷出的商店。与此同时，西尔斯公司却在蓬勃发展，商店总数由610家递增至684家。

从历史上看，沃德公司的商店大多开设在乡间小镇上。这样做是为了拥有农村消费者，而在二次大战之前农民被视为主要的市场。然而，二次大战以后，人口的增长主要集中在大城市尤其是近郊。购货中心如雨后春笋般涌现，并不可避免地从小型和小型商业区那里抢走不少生意。但是在这一购买方式发生重大变化的时期，沃德公司却拒绝扩大经营，拱手把市场送给了西尔斯公司、彭尼公司和其他竞争者。

为什么会停滞不前，不图发展？是因为公司财务不足，无力支持一项蓬勃的发展计划吗？或者是因为公司缺乏管理人才吗？不！沃德公司既不缺乏资金，也不缺乏管理人才。事实上，该公司正储备着几百万美元的资金以备后用。那么，究竟是何原因使公司作出了不求发展的持久决定呢？

答案就在来自担任沃德公司董事长林厄尔·埃弗里身上。他有一个不可动摇的信念，即二次大战后发生的大萧条。埃弗里预计，由于工业从军工生产转向民用生产，几百万退伍军人又要寻找工作，因此整个国家在把经济向和平时期调整时将会遇到很大困难。他预言 经

济形势的恶化将是我们始料未及的”。他因此表示说：“我们沃德公司)将不做任何反应，我们非常审慎。”

如果形势的发展正如埃弗里所料，即在战争结束的三到四年内确实开始了严重的经济大萧条，那么他就可以成为一名英雄式的人物，也可能会如《商业周刊》杂志推测的那样，获得“美国最精明的商人”的赞誉。当他人因经济萧条而陷于紧缩困境之时，沃德公司的现金和流动资产就可推动公司以得天独厚的价格优势进行扩展。但是随着一年年时光的流逝，这一策略的合理性变得越来越令人怀疑了。

当然，埃弗里所料的二次大战后的大萧条并没有发生。但是除牺牲了公司的发展机会和没能进入兴旺的大城市及购物中心的市场外，埃弗里还犯了其他一些错误。其中一个大错误是，他所造成的那种组织环境使公司的一些重要经理人员大量流失。埃弗里以铁腕手段控制着沃德公司，不接受任何异己之见。在他任职期间，有三任总经理，不少于24个副总经理和许多其他高级管理人员离开了公司。在他们中间，有些人后来成为洛德和泰勒公司及W. T. 格兰特公司的总经理。由于埃弗里的独裁，公司很难留住那些能干的经理人员，因为他们希望能够享有自主权，来做出积极进取的决策。

在坚持等待更好的时机和建立大量更多储备的过程中，沃德公司对削减费用产生了过分的热心。商店的管理费用被降到最少，并且在改进商店装潢上做任何投资。公司当时的经营哲学就是“捏紧每天一个便士”。举例来说，在公布价值600万美元商品的目录时，埃弗里下令不得使用职业模特来展示服装和衣饰配件。因而，6万美元的模特费用省了下来，或者说省下了成本的1%。但是由于目录宣传质量不高，服装未能充分展示和强烈地吸引顾客，邮购销售业务受到了不利的影响。

工资上的过分节约，导致了一场资方和觉醒了的工会之间的冲

突，工会代表着沃德公司为数众多的员工。埃弗里拒绝政府对劳资冲突的干预，于是该工会开始罢工，其他一些工会则为罢工组织纠察队，以示声援。联邦政府最后被迫下令对沃德公司实行军管。

与埃弗里的其他一些节约成本的策略一样，在战后数年里，他越来越不愿意对那些过时或滞销的商品存货实行注销（或降价出售）。沃德公司的销售/库存比率在持续下降，而西尔斯公司的这一比率正稳步提高，西尔斯公司的销售/库存比率几乎是沃德公司的两倍。

一般而言，对于一定量的销售额来说，若在置备商品上的投资越大，则说明商品的控制环节越是薄弱，这主要是因为没有及时剔除滞销商品或者薄利商品的库存过多。显然，消除这些缺陷要依靠良好的经销策略，并实行严格地控制。显然，与西尔斯公司相比，沃德公司在这点上严重落后了。

二次大战结束后的一段时期，沃德公司的销售额和利润是增长的，但随后就停滞不前，甚至下降了。但比同一时期西尔斯公司的发展情况而言，沃德公司的表现就大为逊色了。不仅如此，沃德公司的保守政策还导致其他不利后果：

1. 市场份额严重下降。例如，在四家主要邮购公司的邮购业务中，沃德公司从全部业务的41.7%下降至1951年的28.3%，而同期西尔斯公司却从50.7%上升到66.1%。

2. 丧失了本可以通过合理扩大规模而获得的利润。沃德公司和西尔斯公司不相上下。但十多年后西尔斯公司的销售量几乎是沃德公司的2.5倍。纯利润也是它的2倍多。西尔斯公司耗资3.05亿美元，新设或重新装修了304家商店、仓库和邮购工厂。同一时期，沃德公司在这方面几乎没花一分钱。流动比率（流动资产除以流动负债）是资金流动性的一种度量，一般来说，比率为2.0，即流动资产是流动负债的2倍，是大多数债权人所愿意接受的。沃德公司的流动

比率远高于2.0，在埃弗里当政的后期，竟上升到7.2这样的惊人高度，这表明沃德公司闲置了大约3.25亿美元的现金或有价证券，而这些未来是可以进行再投资的。另一方面我们看到西尔斯公司随着规模的迅速扩张，其流动比率接近了2.0这一最小的可接受水平。



案例点评

沃德公司在同西尔斯公司竞争中失败的原因主要有以下3个：

1. 经济预测失误。
2. 员工工资上过分节约，激化了企业同工会之间的矛盾。
3. 没有及时注销或降价出售库存商品。

案例分析二

日本企业的成本管理

一、日本成本管理的显著特征

日本公司同欧美公司相比，其成本管理体系具有如下特点：

1. 日本公司成本管理体系最显著的特点是在新产品的的设计之前就事先制定出目标成本，而这目标成本成为产品从设计到推向市场的各阶段所有成本确定的基础。负责将一项新产品的设想变为现实的成本计划人员制定目标成本时，是以最有可能吸引潜在消费者的水平为基础的，其他一切环节都以这一关键判断为中心。

从预测销售价格中扣除期望利润额后，成本计划人员开始预算构成产品成本的每一个因素，包括设计、工程、制造、销售等环节的成本，然后将这些因素又进一步分解以便估算一个部件的成本。

以汽车制造商为例，汽车的每一项功能都被视为产品成本的一个组成部分，从汽车的挡风玻璃，引擎滑轮到引擎箱都事先制定一个目标成本。在尼桑汽车公司做了8年成本计划员的强矢弥澄说：“这只是成本核算战役的开始”，这一“战役”就是公司同外部供应商之间，以及负责产品不同方面的各部门之间的紧张谈判过程，最初的成本预算结果也许高过目标成本的20%左右，或是一个更高的比例。通过成本计划人员、工程设计人员以及营销专家之间妥协和利益权衡后，最终产生出与最初制定的目标成本最为接近的计划成本。

日本公司的这种做法与欧美国家的习惯做法大相径庭。阿瑟安德森公司的总裁斯蒂文·罗尼克说：“美国公司在设计一项新产品之前

不规定一个目标成本，而且一开始就由工程师设计图纸”，设计阶段结束后，产品成本的85%就已确定，然后设计部门将详细成本报告交给公司财务部门，财务人员再根据劳动成本、原材料价格和现行的生产水准计算出该产品的最终成本。

倘若成本过高，要么将图纸返回设计部门重新设计，要么公司只好在取得微薄利润的条件下投入新产品生产。这种成本核算和管理体系所缺少的是一项新产品应该耗费多少人力物力的目标，而这一目标恰恰是激发和支持工程设计人员以最低成本设计一种新产品的关键因素。

罗尼克认为，美国公司的财务人员的作用只是简单地将产品从设计到销售每一个环节的成本合计起来，仅此而已。

哈佛大学的教授、西方不多的几个研究日本成本管理的严肃学者之一的罗宾·库帕尔指出：“我们的公司总是先设计好图纸和模型，再计算被设计产品的代价，然后看看能否以这个价格水平卖出该项产品”，而日本公司却将这种程序完全颠倒过来，即将某种新产品的成本或售价定为X元，然后回头去努力实现这一目标”。

实际上，以固定标准为基础的欧美式成本管理体系只考虑保持现有的产品价格水平，而日本的这一体系是一种动态体系，不断推动产品设计人员去改进产品，降低成本。

日本公司也采用目标成本去降低已经上市产品的物耗。同其他大多数汽车制造商一样，五十铃汽车公司以对其竞争对手的汽车部件详细的比较研究为基础，为其汽车部件制定出目标成本。

为了更清楚解释被普遍称之为“拆卸法”的成本分析法，五十铃的成本管理专家吉彦里有条不紊地拆卸了三种不同型号的铅笔，将其不同组成部分摆在一个茶几上，然后告诉来访者：“这就是我们用来研究竞争对手的产品的方法，……我们首先研究制造某种产品排斥材料

制作方法，然后分析组装工序。采用这种‘拆卸法’，我们就能弄清这种产品的大致成本。”最后，五十铃就会采用竞争对手同类产品中的最低成本作为自己部件的目标成本。如，五十铃的汽车驾驶装置的目标成本是以前对手丰田的同类部件的成本分析为基础，而其挡泥板的目标成本则基于对尼桑的这类部件做成本分析。

美国公司，尤其是汽车工业的工程师同样采用这种反求工程来研究其竞争对手的产品，但日本公司则经常做这种研究，将其作为目标成本计划的一个不可缺少的组成部分，一旦某公司发现某一个竞争对手减少了某个零部件的成本，该公司就会紧跟着削减同类部件的成本。

日本公司在制定目标成本的过程中，最为巧妙的是将其目标放在未来的市场，而非今天的市场。NEC的一位财务预算专家安雄其伊说：“我们深知部分对手也在准备以较低的价格推出更好的产品”，因此NEC制定目标成本不全参考现行的零售价格水平和竞争对手同类产品的成本，而且还考虑到今后半年至一年内竞争对手在产品和成本上可能发生的变化。

日本公司负责计划和核算成本的专业人才大多不是刚出校门、对具体产品接触不多的财务人员，而是在公司享有盛名的成本管理专家。这些专家在从事成本计划工作之前，通常要在采购、设计、工程、生产、销售等部门轮流工作一段时间，这样拓宽了成本管理专家的视野，从而使其具有极强的发现降低成本新途径的能力。

2. 采用随时可做某些改进的简单的经营指标来规划和核算产品成本，是日本成本管理体系的另一个突出特点。一般来讲，日本公司的雇主们一开始就使其员工明确认识到他们的工作是如何转化为表明本公司经营状况的数据的。公司经理们主要使用的直接经营指标有：新建一条生产线并生产一定数量产品所需的时间；由于员工的失误造成

原材料报废的数量；从外部购进的零部件由于不合格而废弃的比重等。明确应该考虑哪些指标和不应测算哪些指标，就意味着公司能对下述问题提出正确的答案：公司是否应该推广某种新产品？是否应该收缩某种传统产品？某种部件由公司内部自己生产还是从外面购进较为合算？西方典型的成本管理体系通常的作法是将原料、工资、厂房、设备折旧费、维修费、租金、利息、工程辅助服务费及其他费用支出在某家工厂所能生产的全部产品上分摊。按这种方式分摊费用，虽然能给经理提供制造每种产品所需的成本，但在实际生产过程中所发生的费用往往背离了貌似精确的预算成本。

因此，某项新产品也许无利可图，也许恰恰相反。罗斯财务咨询公司的合伙人道格拉斯·对萨尔已经注意到欧美公司正是使用了这种看起来相当精确的成本核算体系，而失去了它们在东方贸易机会。

IBM 也正是由于这种僵硬的成本核算体系使其产品定价缺乏灵活性，其结果是，在它与其竞争对手富士通的较量中屡遭挫折。不仅如此，每项产品费用的分摊所花费的精力常常占用了本来应该放在改进产品、降低成本上的时间，从而削弱了价格竞争能力。

二、日本成本管理成功之本

从理论上讲，采取反求工程制定目标成本和采用目标成本进行成本管理，在所有市场经济国家的企业都是同样有效的，但欧美企业和日本企业采取这种方式的有效性却大不相同，也就是说，假如欧美企业也采用目标成本进行成本管理，其结构也不可能像日本企业那样成功。在这方面日本公司之所以十分成功，主要取决于以下因素：

1. 企业之间长期稳固的协作关系。在日本，像丰田这样的大公司都与其下承包企业建立了一种独特的长期合作关系，并同某些大公司组成了自己的企业集团。

设在东京的库帕斯·里布壮德咨询公司的总裁熊耳道奇认为，这种以交叉持股或以承包为纽带的长期稳固联系使得日本公司的成本计划专家们坚信他们制定的目标成本一定能够实现。

通过这种长期稳固的协作关系，大公司能采取某种强制手段迫使承包企业达到难度极大的降低成本目标。曾在一家钢铁公司工作20年的熊耳道奇记得当时丰田汽车公司经常召集其下承包企业开会，要求这些承包企业每日提出2~3项降低原材料或零部件成本的建议，这成为丰田制定目标成本的一个重要组成部分。

2. 以全部产品的经营状况作为投资和费用的分摊基础。如前所述，欧美公司的成本核算是以全部产品的各种费用的分摊为基础，并十分注意考察每种产品利润率的高低，它们进行成本管理所采用的经营指标不是员工们能随时掌握并能随时作出改进的直接指标，而是让人看来高深莫测的投资收益率、销售利润率等让人无能为力的经营指标。

而对于像索尼这样的日本公司来说，至关重要的显然不是某一项产品是否盈利，而是公司所经营的全部产品的最终结果如何。索尼及其他日本公司的做法是根据各种产品在产品生产周期中所处的不同阶段，或某项产品在同类产品中所处的地位，公司要求有些产品获得高额利润，而另一些产品则可以只获得微薄的利润，甚至可以暂时亏本经营。

以东京为基地的麦金西咨询公司的凯文·琼斯说：“日本公司只要认为生产某种产品具有竞争意义，它们就会毫不犹豫地生产这种产品，并会尽一切努力去使该项产品有利可图。因为它们十分清楚整个公司的经营好坏并不取决于某一特定产品的盈亏状况。”

再以索尼公司为例，该公司负责产品开发的专家开辟了一条扩大个人立体声组织音响市场的途径，这种被称作皮克斯的组合音响在每

个大学的学生宿舍到处可见，索尼公司的经理们深信只要对所谓的皮克斯作一点小小的改进就会在年龄较大的消费群中大受欢迎，但对新产品的利润预测并不十分令人鼓舞，因为虽说公司对皮克斯作了一点改进，但售价却不能相应地提高。

尽管如此，该公司仍然决定进行一次尝试，因为该公司确信它已有以本集团利润丰厚的产品弥补这种新产品有可能出现的亏损。尝试结果出乎索尼公司的意料之外，这种细微的改进立即产生了良好的效果，该产品不仅没有出现亏损，而且很快成为该产业的样板，从而使索尼公司的组合音响的市场占有率提高到50%。倘若索尼公司这项决策是以单项产品能还盈利作为惟一的依据，索尼公司就不会得到这种意外的成功。

日本大公司为了在白热化的国际竞争中立于不败之地，都力图不为统计数据所左右，在项目投资评估方面，被美国公司视为无关键的一项指标——投资收益率，仅仅是在日本公司经理“工具箱”角落里才能找到的一个微不足道的统计手段。

主要生产微型滚珠轴承的滚珠轴承公司于1989年决定在泰国兴建两家轴承厂。该公司的计划部主任说：“我们事先并未精确地核算成本，计算成本的结果也许会打消我们投资的积极性，但我们着重考虑的是使本公司在世界上独占鳌头。”为了在滚珠轴承行业成为世界第一，该公司在泰国投入了11.5亿美元，实现了这一目标。正如麦金西咨询公司的凯文·琼斯和他的同僚龙尾乙原在他们所撰写的一篇文章中所指出：“在一家日本公司经营的领域里，公司高级经理并不能断定究竟是这种产品还是那种产品带来利润，这对他们来说无关紧要，至关重要的问题是在本公司所经营的行业里，我们是否占据领先地位？本公司的产品和技术同竞争对手相比是否具有绝对优势。”



案例点评

为了在二十一世纪求生存图发展，日本公司的经营目标就是鼓励经理人员少为成本问题操心，多在市场占有率上下功夫。这正是日本公司频繁研制出美国公司因成本较高而放弃努力的新产品的重要原因。

倘若剔除投资利润率和风险与收益率等统计指标，上述问题对于欧美公司的经理来说是极为模糊的问题，但这些问题却为日本公司为何采取那种独特的方式进行成本管理，提供了一个最好的解释。

日本独特的成本管理体系的建立，其目的并非是要改变人们的价值判断，而是激励经营管理人员、工程设计人员和全体员工实现他们在世界上独占鳌头的目标。

案例分析三

英国曼城铝业：目标成本管理法

英国曼城铝业采取目标成本管理法，在原材料、燃料价格不断上涨的情况下，做到了节能降耗，消化了增本因素。具体做法如下：

一、分解车间产品成本指标

该厂按照1998年计划大纲和历年成本资料，测算了1998年度的全部产品成本总额。

按生产计划大纲和成本资料测算的1998年产品总成本如表18-5所示。

表 18-5 产品总成本

项 目	单 位	金 额	占总成本 (%)
原材料费	万英镑	198.44	48.05
燃料和动力费	万英镑	37.31	9.04
工资和附加费	万英镑	33.25	9.04
折旧大修费	万英镑	42	10.07
企业管理费	万英镑	102.04	24.71
小 计	万英镑	413.04	100

然后，该厂预计了全年的主要成本额如表18-6所示。

表 18-6 全年主要成本

项 目	预计年用量	预计单位成本(英镑)	成本总额(英镑)
电费	115 万度	12000 英镑/万度	138000.00
燃料费	180 吨	40 英镑/万吨	7600.00
动力费			23500.00
辅助材料费			23200.00
小 计			192300.00

根据全部成本资料，分产品测算1998年度主要产品的销售利税率如表18-7所示。

表 18-7 主要产品销售利税率

主要产品名称	单位	销售利税率
销售铝板	%	13.48
加工铝板	%	15.14
全部产品平均利税率	%	19.31

在综合分析的基础上，确定了全厂1998年度的利税总目标如表18-8所示。

表 18-8 1998 年度利税总目标

产品产量	销售收入	平均利税率	利税目标
2000 吨	725 万英镑	19.31 万英镑	140 万英镑

为了保证企业利税目标的完成，该厂制定了控制管理费用不突破历年水平的措施，把原辅材料、燃料及动力费和工资附加费三项作为车间成本的主体目标，并按销售收入-利税目标-制造费用-折旧大修费=车间成本的公式制定全厂车间成本目标，如表18-9所示。

表 18-9 车间成本目标

单位：万英镑

销售收入	利税目标	折旧大修费	制造费用	车间成本
725	140	42	103	440

对车间成本的分解，该厂运用车间经济核算的各项定额消耗指标和厂内部价格等换算手段进行分解。

由于各车间基本按工艺要求组建，分为浇铸、热轧、粗轧落料、精轧、平剪、退火、包装、机修八个核算环节。各车间也有较稳定的中间产品，为该厂在车间成本目标范围内划分工序成本提供了可行条件。

车间工序成本是以产品为中心，按中间产品的工艺特点及成本要素构成，为工厂及车间经费等费用换算成中间产品的全部成本费，其资金分解成各车间和中间产品的加工费和原料进价。如生产 $1.5 \times 1000 \times 2000$ 的半硬铝板计算的各车间工序原料和加工费划价如表18-10所示。

表 18-10 主要工序原料和加工费

单位：英镑

工 序	车间中间产品规格	进价	出价	加工价
炉子浇铸	$55 \times 400 \times 400$	4800	1960.90	160.90
热 轧	$7 \times 1050 \times 470$	4960.90	5003.90	43
粗轧落料	$7 \times 1050 \times 470$	5003.20	5068.20	65
精 轧	$1.85 \times 1050 \times 1780$	5068.20	5114.50	46.30
退 火	$1.85 \times 1050 \times 1780$	5114.50	5224.40	109.9
平 剪	$1.5 \times 1000 \times 2000$	5224.40	5256.70	32.30
包 装	$1.5 \times 1000 \times 2000$	5256.70	5272.70	16
机 修		5272.70	5306.50	33.80
小 计		40700.60	41207.80	507.2

通过内部全价核算，虽然各道工序成本是重复计算的，但车间成本总额仍然是原料费用+加工费+废次品损失。如 $1.5 \times 1000 \times 2000$ 的半硬铝板，工序成本为132527英磅，但各车间的累计成本仍是506.50英磅+废次品损失。

根据以上方法，该厂核定了各车间工序目标成本额，如表18-11所示。并且力求做到：

产品原料费+加工费+废次品损失=车间目标成本。

表 18-11 工序目标成本

工 序	单 位	工序成本额
炉子浇铸	万英镑	316.25
热 轧	万英镑	18.20
粗轧落料	万英镑	27.98
精 轧	万英镑	19.93
退 火	万英镑	47.3
平 剪	万英镑	16.9
包 装	万英镑	5.4
机 修	万英镑	10.73
小 计	万英镑	462.69

二、切实加强措施，保证车间产品成本的实现

分解后的车间产品目标成本，虽有一定依据，但在生产过程中，由于批量及规格更换频繁，工艺设备的稳定程度、生产计划及管理制度的执行情况等原因，对车间完成产品的目标成本都有较大的影响。因此该厂首先抓了定额指标管理组织、管理制度的完善工作，促进车间实施工序目标成本管理。

制造费用定额是根据摸得着、抓得住的原则建立的。如工夹模量

具、电机维修费、办公用品等，均按各车间交库产量核定费用标准，这样使各车间的控制重点较为突出明确，易于促进产量提高，降低费用开支。各车间费用定额分解表如表18-12所示。

表 18-12 车间费用定额

工 序	单 位	年费用定额
炉子浇铸	万英镑	23.83
热 轧	万英镑	4.87
粗轧落料	万英镑	7.28
精 轧	万英镑	5.02
退 火	万英镑	2.40
平 剪	万英镑	8.57
包 装	万英镑	1.53
机 修	万英镑	2.77
小 计	万英镑	56.27

其次，建立了专职、兼职的群管核算网络。由一名副厂长主管负责，以财务科和企业管理办公室为职能科室，各车间都配备了一名专职统计员，一名兼职核算员，同时整顿了16个有直接业务关系的计量点，配备了一支有17名人员参加的计量运输、库房管理队伍，并且按照管理要求，明确了专职和兼职人员的责权和工作程序，实行经济奖惩。

再次是抓好重点制度的落实。第一，按熔铸落料消耗占铝板生产总成本60%以上的特点，推行原料投入——产出核算管理，分工序道道把关，各车间班组都进行铝材利用率核算管理，强化了产量入库、次品入库和合理消耗铝角料手续。第二，抓好原始记录的计量汇总、反馈工作。第三，开好三个会即厂部、车间、班组三级经济活动分析会议，达到各个环节目标明确，措施落实，有检查，有评比，做到分

段开展PDCA循环、分层进行小目标管理。第四，按中间产品特点，找出薄弱环节，加强培训指导，提高车间、班组的业务核算能力。

最后把车间产品目标成本完成与经济奖惩紧密挂上钩。该厂规定全厂车间产品成本的完成，占厂委会奖金的30%，车间工序成本的完成占车间奖金的30%。如果车间工序成本未完成，则按费用指标和消耗的实际金额的30%从车间奖金总额中扣罚。如亏损，按亏损额的40%扣发车间总奖金，各车间、班组也相应地制定了奖惩制度。

三、不断深化目标成本管理的检查分析工作

抓检查分析是促进车间落实目标成本管理和措施的重要形式。该厂抓检查，不仅认真地注重月终、月初的盘点和资料指标核算工作，而且在月中有重点地进行互查。主要检查管理制度的实施、业务核算的准确性、基层记录的完善程度等。检查后，要运用指标对比的实情对各车间的成本进行定量、定性分析，总结成绩，指出薄弱环节，并且帮助车间、班组制定改进措施，协助落实措施，使车间感到有压力、有信心、有借鉴、有积极性。

四、分清责任奖惩兑现

由于产品变化、工艺设备条件的变化及职能科室的配合程度，各车间的目标成本完成会受到一定影响。但是，不能因为这种客观因素而放任自流。该厂在每个月的第二个星期日的厂经济分析会上，如实地向大家汇报各车间的主要指标和成本的完成情况，也倾听大家的意见，对确实不是车间自己的责任，但一定要有责任一方承认，办理转账手续，对完成指标的奖金不受限制，按制度奖励。这样，一方面使车间了解了全厂经济状况，明确了自己的责任；另一方面使车间感到必须抓好实际工作，才能享受奖励。



案例点评

目标成本管理法作为成本控制的有效方法，已经被越来越多的企业所采用，曼城铝业推行车间产品目标成本管理方法，达到了以下4个目的：

1. 提高了管理人员的业务水平。
2. 由下到上满足了用户的需要和企业的盈利目标。
3. 健全完善了管理标准、定额计量和班组建设等基础工作。
4. 逐步形成了各级领导和员工自觉控制费用，降低消耗的好风气。

案例分析四

Lamn 水泥公司：人本特色的成本管理

Lamn水泥公司自投产后，到1990年初更换了11任总经理，始终没有把公司搞好，累计亏损4000万美元。以新任公司总经理为首的新一届决策人员，1991年开始实施人本特色的成本管理，使公司发生了巨大变化。1999年与1990年相比，实现利税增长11.2倍，员工收入均增长了3.47倍。

Lamn水泥公司人本特色的成本管理实施，主要包括以下几方面的内容：树立成本，增强扭亏为盈和提高效益的观念和信心；建立员工与企业命运一体化机制，激发员工的成本管理积极性；加强培训教育，提高员工实施成本管理的技能；重建成本管理体系，充分开发员工的潜能；不断地推进技术革新和生产要素优化配置，使成本趋向最佳化，大幅度地提高了企业经济效益。

一、树立全员成本意识

1996年，全厂员工干了一年，生产水泥25.5万吨，仅盈利1.2万美元。经过分析对比，才知道当时市场上水泥售价为100美元/吨，而他们的水泥单位成本高达93.88美元/吨。企业没有效益主要是成本太高。Lamn水泥公司抓住这个事例，向全体员工进行成本意识的宣传教育，使大家认清了抓成本管理的重要意义。

二、发挥员工成本管理的积极性

1. 抓管理人员廉洁奉公，带头厉行节约，树立领导成本管理的威信。同时抓好员工生活，为员工办实事，使员工全身心投入工作。

2. 抓精神奖励，使在人本特色的成本管理中的优秀员工获得耀眼的荣誉。公司规定，每月产生一名“成本管理明星员工”。

3. 抓物质鼓励，建立员工和公司命运的共同体。把公司效益、员工个人业绩和收入以及生活提高联系起来。

三、开发员工能力

1. 建设人才成长环境。一是心理环境建设，提高全体员工对“搞好成本管理人才是关键”的认识；二是政策环境建设，规定企业在实行技术研究开发和管理创新等探索中，出了问题由决策者承担失误的责任，而取得成功时，荣誉、奖励、署名权都属于科技人员；三是物质环境建设，改善人才的工作环境和生活环境，保证充分发挥他们的潜能。

2. 建立人才培养体系。一是设立专职的责任部门和责任人，制定以岗位培训为主，以脱产培训、专题进修为辅的教育培训计划、制度等；二是在岗锻炼，由于系统地抓住人才开发，使广大员工抓成本管理的理论认识和技能迅速提高，在实施人本特色的成本管理战略中发挥了关键作用。

四、重建人本特色成本管理体系

1. 改善基础管理工作。对原来粗、疏的计量设施和计量工作体系、原始数据、定额体系等成本管理的基础工作进行了彻底清理、整顿、补充和修订。

2. 重建成本指标体系。改造以后的成本指标体系，从原来的产、供、销三大子系统扩展为包括质量成本、管理成本、机会成本（经营决策成本）等子系统在内的六大子系统，并在生产子系统和供应子系统内增加质量了保证成本子系统，在营销子系统中增加了市场研究、市场开拓成本子系统，最终指标从280个扩展为1060个。

3. 完善成本控制体系。按照“成本费用关键环节设立控制点”的原则，设立ABC三级46个成本控制点。在主要物料能耗点和主要费用开支点，建立A级控制点。A级点的人员配备、设备管理、定额管理、奖惩力度、统计报表频率要求，均高于B级，B级高于C级。这个体系经过5年的调整，指标不断细化，水平不断提高，大大地促进了全体员工提高工作质量，激发了员工对更高目标的追求。由于成本目标是员工自己参与测算的，有的就是员工自己提出的，所以员工能自觉接受，坚决完成；企业年年都有不断突破最高记录的情况发生，有的月份甚至接连突破二十几项。



案例点评

Lamn水泥公司将成本控制上升到人本管理的层次，将财务管理与企业管理紧密结合。它的成本管理体系，综合了作业成本、目标、成本、质量成本管理的一些做法，结合企业实际情况，修订并完善了有效的目标成本降低工具，加强了对目标成本落实过程的跟踪管理，最难能可贵的是他们能调动起员工的参与，使成本管理成为一种自觉行动，从而使企业成本管理的效率大大提高。

案例分析五

菲利普斯电气公司：日常成本管理，节支增效

菲利普斯电气公司是一家生产电控产品的企业。面对市场竞争，为加强产品竞争力，于是该公司决定从加强日常成本控制入手，逐步扭转成本过高的局面。公司根据结合实际情况，建议采取以下方式加强日常成本控制：

1. 建立健全生产耗用材料目录，尤其是对材料库存数量和金额应制定出最高库存限额标准。

2. 对现有的生产材料耗用定额应定期进行修订，以杜绝材料耗用上的损失浪费。现阶段所用的材料耗用定额偏高，仅铜料一项耗用量就十分惊人。现有定额每件产品耗铜料0.5公斤，经实地检测，每件产品实际耗用铜料为0.35公斤，若在责任心强的员工手中，其耗费还可下降，仅为0.3公斤。若按每月产量2万件计算，每月可节约铜料3000公斤，节约金额可达2.4万元。由于材料消耗定额偏高，操作中不注意铜材的节约，大料加工成小的，损失浪费很大。有的员工用铜料加工各种民用品，也有个别人将节余的铜料窃为己有。故决定对材料消耗定额进行修订，使之合理化，既不浪费，又可满足产品用料要求。对于材料消耗超定额部分应实行限额议价处理，以加强有关生产岗位的责任感。

3. 实行成本标准控制。这种控制可从两方面进行：一是劳动定额标准，即制定劳动作业时间标准以及单位时间的产量。二是成本预算标准，凡是订有岗位责任的场所，均应按业务量，制定出相应的费用

支出预算；在执行中如有超过预算的，单独办理追加预算的报批手续。

4. 实行制度上的控制，即根据有关的财务会计制度，并结合公司的经营情况制定出有关成本控制的制度。如“汽车司机及押运人员差旅费管理办法”、“材料节约奖励办法”、“物资出入库制度”和“计件超额奖励办法”等。这些制度的建立，在控制成本以及保证标准成本的执行上起到积极作用。

5. 实行反馈控制，即在成本控制过程中，应强调反馈责任，建立反馈制度。各有关部门应定期向公司生产管理部报送“成本计划执行情况报告”、“材料消耗定额执行情况报告”和“预算差异因素分析报告”等，以考核各岗位业绩，评议奖罚。

6. 加强产品质量检测工作，消除废品的产生，将废品率降至0.5%以内，直至无废品。

7. 在健全和完善公司内部银行资金管理核算的基础上，进一步完善公司内部“购料”制度，实行一手钱、一手货、钱货两清的核算制度，以杜绝材料消耗上的损失浪费。



案例点评

成本控制是企业财务控制工作中的一个重要环节，通过制定各项计量和审核制度，对生产中的成本浪费问题加以监督和控制。达到良好的节支作用，菲利普斯电气公司的成本控制从企业的成本控制现状入手，对存在的问题作出相应解决方法，有力地控制了企业的生产成本。

附件一

目标成本变动通知单

产 品	名称								年 月 日 发文字号:
	规格								
	销售别								
项 目					原目标成本			元	
					变动后目标成本			元	
细 目	单 位	原目标			变动后目标			洽办单号码	
		单 位 用 量	单 价	单 位 成 本	单 位 用 量	单 价	单 位 成 本		

主管_____

经办签章_____

附件二

收支预计表

部门别

年 月 日

单位：元

[illegible]

适用范围：供各部门提供三个月份资金预计。

填表说明：1. 每月24日前各部门预计次3个月资金收支情况送会计科汇编。

2. 次数月份收支情况应提案各收支项目逐日、逐笔填列。
3. 次一、二月预计数依资金项目一笔估列。

附件三

费用汇总比较表

年 月

类 别 费用科目		本月 金额	上月 金额	目标 金额	比上月		比目标		本年累计	说明
					金额	%	金额	%		
间接人工										
制 造 费 用	直接人工									
	伙食费									
	包装费									
	水电费									
	消耗品									
	修理费									
	安全维护费									
	折旧									
	文具用品									
	其他费用									
	小计									
费用合计										

批准：

复核：

制表：

附件四

成本费用控制表

年 月

时间 成本费用 科目	本月		上月		本年累计		去年累计	
	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%
销货收入净额								
代销收入								
销货收入合计								
直接原料								
直接人工								
制造费用								
销货成本合计								
员工薪资								
文具用品								
交通费								
保险费								
交际费								
邮电费								
佣金支出								
运 费								
差旅费								
广告费								
修缮费								
.....								
营业费用合计								

核准：

复核：

制表：

第三章

创新：基于效率的成本分析工具

一、工业企业成本报表的编制要求

成本报表虽然一般由企业自行确定其编制方法，但为了使报表阅读者清楚了解企业成本及相关费用的发生、形成情况，企业编制的成本报表应符合下列要求：

1. 编制成本报表时，在资产计量和填报方法上，应保持前后会计期间的一致性

为了保证各期会计报表的可比性，要贯彻企业会计准则中的一致性原则，即一经采用某种会计方法，便不能轻易改变。

2. 成本报表要求编制及时、资料客观，成本信息要具有相关性和可靠性

市场经济条件下，信息瞬息万变，成本信息也不能滞后于市场变化的速度。而且，现代会计目标的特征一般认为是相关性和可靠性，成本信息作为会计信息中的一种，也应具有相关性和可靠性。

二、工业企业成本报表的编制方法

各种成本报表，有的反映本期产品的实际成本，有的反映本期经营管理费用的实际发生额，有的还可能反映实际成本或实际费用的累计数。

成本报表中的实际成本、费用，应根据有关的产品成本或费用明细账的实际发生额填列。表中的累计实际成本、费用，应根据本期报表的本期实际成本、费用加上上期报表的累计实际成本、费用计算填列。如果有关的明细账簿中记有期末累计实际成本、费用，可以直接根据有关的明细账相应数据填列。

成本报表中的计划数，应根据有关的计划填列，表中其他资料和补充资料，应按报表编制规定填列。

1. 产品生产成本表的编制

产品生产成本表是反映工业企业在报告期内生产的全部产品的总成本的报表。该表一般分为两种：一种按成本项目反映；另一种按产品种类反映。

(1) 产品生产成本(按成本项目反映)表的结构和编制

该表分为生产费用和产品生产成本两部分。

表中生产费用部分按照成本项目反映报告期内发生的各项生产费用及其合计数，产品生产成本部分是在生产费用合计基础上，加上在产品和自制半成品的期初余额，减去在产品和自制半成品的期末余

额，算出产品生产成本合计数。各项费用和成本，还可以按上年实际数、本年计划数、本月实际数和本年累计实际数分栏反映 见表19-1 。

表 19-1 产品生产成本(按成本项目反映) 表

200 × 年 × 月

项 目	上年实际	本年计划	本月实际	本年累计实际
生产费用				
直接材料费用				
直接人工费用				
制造费用				
生产费用合计				
加：在产品、自制半成品期末余额				
减：在产品、自制半成品期初余额				
产品生产成本				
合 计				

(2) 在产品生产成本(按成本项目反映)表中，上年实际数应根据上年12月份本表的本年累计实际数填列；本年计划数应根据成本计划有关资料填列；本年累计实际数应根据本月实际数，加上上月份本表的本年累计实际数计算填列。

2. 产品生产成本(按产品种类反映)表的结构和编制

(1) 该表分为实际产量、单位成本、本月总成本和本年累计总成本四部分。表中按照产品种类分别反映本月产量、本年累计产量，以及上年实际成本、本年计划成本、本月实际成本和本年累计实际成本。

企业按产品种类反映的产品生产成本表如表19-2所示。

表 19-2 产品生产成本(按产品种类反映)表

× × 工厂

200 × 年 × 月

产 品 名 称	计 量 单 位	单 位 成 本		本 月 总 成 本				本 月 总 成 本			本 年 累 计 总 成 本		
		本 月	本 年 累 计	上 年 实 际 平 均	本 年 计 划	本 年 实 际	本 年 累 计 实 际 平 均	按 上 年 实 际 单 位 成 本 计 算	按 本 年 计 划 单 位 成 本 计 算	本 月 实 际	按 上 年 实 际 平 均 单 位 成 本 计 算	按 本 年 计 划 单 位 成 本 计 算	本 年 实 际
甲	件												
乙	件												
丙	件												
合 计													

在上列产品生产成本(按产品种类反映)表中，对于主要产品，应按产品品种反映实际产量和单位成本，以及本月总成本和本年累计总成本；对于非主要产品，则可按照产品类别，汇总反映本月总成本和本年累计总成本；对于上一年度没有正式生产过，没有上年成本资料的产品，一般称为不可比产品，不反映上年成本资料；对于上一年度正式生产过、具有上年成本资料的产品，一般称为可比产品，还应反映上年成本资料。

(2) 在该表中，各种产品的本月实际产量，应根据相应的产品成本明细账填列。本年累计实际产量，应根据本月实际产量，加上上年度

本表所列全年累计实际产量计算填列。上年实际平均单位成本，应根据上年度本表所列全年累计实际平均单位成本填列；本年计划单位成本，应根据本年度成本计划填列；本月实际单位成本，应根据表中本月实际总成本除以本月实际产量计算填列。如果在产品成本明细账或产成品成本汇总表中有现成的本月产品实际的产量、总成本和单位成本，表中这些项目都可以根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列。表中本年累计实际平均单位成本，应根据表中本年累计实际总成本除以本年累计实际产量计算填列。按上年实际平均单位成本计算本月总成本和本年累计总成本，应根据本月产量和本年累计实际产量，乘以上年实际平均单位成本计算填列；按本年计划单位成本计算的本月总成本和本年累计总成本，应根据本月实际产量和本年累计实际产量，乘以本年计划单位成本计算填列；本月实际总成本，应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表本年各月产成品成本计算填列。如果有不合格品，应单列一行，并注明“不合格品”字样，不应与合格产品合并填列。

对于可比产品，如果企业或上级机构规定有本年成本比上年成本的降低额或降低率的计划指标，还应根据该表资料计算成本的实际降低额或降低率，作为表的补充资料填列在表的下端。可比产品成本的降低额和降低率的计算公式如下：

$$\text{可比产品成本降低额} = \text{可比产品按上年实际平均单位成本计算的总成本} - \text{本年累计实际总成本}$$

$$\text{可比产品成本降低率} = \frac{\text{可比产品成本降低额}}{\text{可比产品按上年实际平均}} \times 100\%$$

如果本年可比产品成本比上年不是降低，而是升高，上列成本的降低额和降低率应用负数填列，如果企业可比产品品种不多，其成本降低率，也可以按产品品种分别计划和计算。

按产品种类反映和产品生产成本表中的本月实际总成本的合计数和本年累计实际总成本的合计数，应与按成本项目反映的产品生产成本表本月实际的产品生产成本合计数和本年累计实际的产品生产成本合计数分别核对相符。但是，按产品种类反映的产品生产成本表中按上年实际平均单位的本年累计总成本和按计划单位成本计算的本年累计总成本，不能与按成本项目反映的产品生产成本表中的上年实际产品生产成本合计数和本年计划产品生产成本合计数核对相符。这是因为，按产品种类反映的产品生产成本表是根据本年产品的实际产量和实际品种比重条件下的产品成本核算资料编制的。而按成本项目反映的产品生产成本表中的上年实际产品生产成本合计数，是上年的实际产量、实际品种比重条件下的实际总成本；按成本项目反映的生产成本表中的本年计划产品生产成本合计数，是本年的计划产量、计划品种比重条件下的计划总成本。其中产量和品种比重不同。

3. 主要产品单位成本表的编制

主要产品单位成本表是反映工业企业在报告期内生产的各种主要产品单位成本构成情况的报表。该表按主要产品分别编制，是产品生产成本（按产品种类反映）表中某些主要产品成本的进一步反映。

（1）主要产品单位成本表的结构

该表分为按成本项目反映的单位成本和主要技术经济指标两部分。该表的单位成本部分还可以分别反映历史先进、上年实际平均、本年计划、本月实际和本年累计实际平均的单位成本。该表的技术经济指标部分主要反映原料、主要材料、燃料和动力的消耗数量。

表 19-3 主要产品单位成本表

× × 工厂			200 × 年 × 月		
产品名称：乙			产品销售单价：×		
产品规格：× ×			本月实际产量：×		
计量单位：件			本年累计实际产量：×		
成本项目	历史先进水平	上年实际平均	本年计划	本月实际	本月累计实际平均
直接材料					
直接人工					
制造费用					
生产成本					
主要技术	用 量	用 量	用 量	用 量	用 量
主 要 材 料					
燃 料					

(2)主要产品单位成本表的编制

该表的产品销售单价应根据产品定价表填列；本月实际产量应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列；本年累计实际产量应根据上月本表的本年累计实际产量，加上本月实际产量计算填列。

表中历史先进单位成本应根据历史上该种产品成本最低年度本表的实际平均单位成本填列；上年实际平均单位成本应根据上年度本表的实际平均单位成本填列；本年计划单位成本应根据本年度成本计划填列；本月实际单位成本应根据该种产品成本明细账或产成品汇总表填列；本年累计实际平均单位成本应根据该种产品成本明细账所记年初起至报告期末止，完工入库总成本除以本年累计实际产量计算填列。表中的不可比产品不填列上年实际平均和历史先进的单位成本。

该表上年实际平均、本年计划、本月实际和本年累计实际平均的生产成本(即单位成本合计数),应与产品生产成本(按产品种类反映)表中该种产品相应的单位成本核对相符。

该表主要技术经济指标部分,应根据企业或上级机构规定的指标名称和填列方法计算填列。

4. 制造费用明细表的编制

该表一般按照制造费用的费用项目分别反映各该费用的本年计划数,上年同期实际数,本月实际数和本年累计实际数。现列示上例企业的制造费用明细表,如表19-4所示。

表 19-4 制造费用明细表

× × 工厂

200 × 年 × 月

费用项目	本年计划数	上年同期 实际数	本月实际数	本年累计实际数
折旧费				
修理费				
办公费				
劳动保护费				
其 他				
合 计				

该表的本年计划数应根据本年制造费用计划填列;上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列;本月实际数应根据“制造费用”总账科目所属各基本生产车间制造费用明细账的本月合计数汇总计算填列;本年累计实际数应根据这些制造费用明细账本月末的累

计数汇总计算填列。如果需要，也可以根据制造费用的分月计划，在表中加列本月计划数。

5. 期间费用明细表的编制

期间费用明细表包括产品销售费用明细表，管理费用明细表和财务费用明细表。它反映工业企业在报告期内发生的期间费用及其构成情况的报表。

(1) 产品销售费用明细表的结构和编制

该表一般按费用项目分别反映各该费用的计划数，上年同期实际数，本月实际数和本年累计实际数。现列示上例企业的产品销售费用明细表，如表19-5所示。

表 19-5 产品销售费用明细表

200 × 年 × 月

× × × 工厂

费用项目	本年计划数	上年同期 实际数	本月实际数	本年累计实际数
运输费				
广告费				
展览费				
保险费				
其 他				
合 计				

上列产品销售费用明细表中的本年计划数，应根据产品销售费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列；本月实际数应根据产品销售费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据该明细账的本月末累计数填列。如果管理需要，也可以

根据产品销售费用的年度分月计划，在表中加列本月计划数。

(2) 管理费用明细表的结构和编制

该表一般按费用项目分别反映各该费用的计划数，上年同期实际数，本月实际数和本年累计实际数，现列示上例企业的管理费用明细表，如表19-6所示。

表 19-6 管理费用明细表

× × 工厂

200 × 年 × 月

费用项目	本年计划数	上年同期 实际数	本月实际数	本年累计实际数
工资及福利费				
折旧费				
工会招待费				
工业招待费				
印花税				
房产税				
车船使用税				
土地使用税				
员工教育经费				
劳动保险费				
待业保险费				
坏账损失				
材料产品盘亏				
毁损损失				
其他				
合 计				

在上列管理费用明细表中，本年计划的应根据管理费用计划数填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列；本月实际数应根据管理费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际的应根据该明细账本月末的累计数填列，也可以根据管理费用的年度分月计划，在表中加列本月计划数。

(3) 财务费用明细账的结构和编制

该表一般按费用项目分别反映各该费用的计划数，上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。现列示上例企业的财务费用明细表，如表19-7所示。

上列财务费用明细表中的本年计划数，应根据财务费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列；本月实际数应根据财务费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据该明细账本月末的累计数填列，也可以根据财务费用的年度分月计划，在表中加列本月计划数。

表 19-7 财务费用明细表

× × 工厂

200 × 年 × 月

费用项目	本年计划数	上年同期 实际数	本月实际数	本年累计实际数
利息支出				
汇兑损失				
手续费				
其 他				
合 计				

一、成本分析的内容

工业企业成本分析一般包括以下内容：

- (1) 主要产品单位成本分析。
- (2) 可比产品成本降低计划执行情况分析。
- (3) 全部商品产品成本计划执行情况分析。
- (4) 生产费用预算执行情况的考核和分析。
- (5) 产品成本技术经济分析。
- (6) 成本效益分析。

二、成本分析的原则

为了做好工业企业成本分析工作，应遵循以下原则：

1. 定量分析与定性分析相结合的原则

工业企业成本状况及其变动，既有值的特征，又有量的界限，工业企业成本分析也应包括定性与定量两个方面。对成本变动性质的分析，称为定性分析，目的在于揭示影响资金耗费各因素的性质、内在联系及其变动趋势；对成本变动数量的分析，称为定量分析，目的在于确定成本指标变动幅度及其各因素影响程度。定性分析是定量分析的基础，定量分析是定性分析的深化。仅有定量分析结果而无定性分析说明，或者仅有定性分析说明而无定量分析资料作依据，都不可能发挥成本分析应有的作用。成本分析应将定性分析与定量分析结合起来，有效发挥成本分析的作用。

2. 成本分析与技术经济分析相结合的原则

技术经济指标完成情况，直接或间接地影响到产品成本的高低。只有结合技术经济指标的变动对产品成本进行分析，才能使成本分析深入到生产技术领域，从根本上查明成本波动的原因，寻求降低成本的途径。

3. 成本分析与经济责任制相结合的原则

企业建立内部经济责任制是成本分析工作深入持久的必要保证，只有建立了完善的经济责任制，企业才能依据各部门的特点，开展班组成本分析、车间成本分析和全厂成本分析，使成本分析植根于广泛深入的调查研究之中，为提供有用的信息打下基础。

一、比较分析法

比较分析法主要是通过相互关联的经济指标的对比来确定数量差异，借以了解经济活动的成绩和问题的一种分析方法。

1. 将本期实际数与本期计划数或定额数对比

通过对比，可以检查成本计划或定额的完成情况，为进一步分析指明方向。但在分析时，必须检查计划或定额本身是否既先进又切实可行，计划或定额太保守或不切实际，都会失去可比的客观基础。

2. 将本期实际数与前期(或历史最好水平)实际数对比

通过对比，可以考察企业成本发展动态和变化趋势，有助于吸取历史经验，改进成本工作。

3. 将本期实际数与国内外同行业先进水平对比

通过对比，可以发现企业与先进水平之间的差距，以便扬长避短。

但比较分析法只适用于同质指标的数量对比，而且要注意对比指标的可比性，即进行对比的各项指标，在经济内容、计算方法、计价标准、计算期、影响指标形成的客观条件和不同社会条件等方面应具有可比的共同基础。

二、连环替换分析法

连环替换分析法是将某一综合指标分解为若干个相互联系的因素并按顺序分别计算和分析各因素影响程度的一种分析方法。这一方法不仅可以揭示实际数与相关经济指标之间的差异，而且还克服了比较分析法的不足，即能揭示产生差异的因素和各因素对指标的影响程度。

1. 连环替换分析法的计算程序

(1) 确定分析指标，并确定影响指标变动的各个因素。

(2) 根据各个因素与指标的内在依存关系，如乘除关系、加减关系，安排各项因素的顺序。

(3) 以计划(或基期)指标为基础，按预定的顺序，依次对每一因素的计划(或基期)数替换为实际数。替换过的因素固定在实际数上，未替换过的因素固定在计划(或基期)数上。每次替换后，应将该因素的变动结果与这一因素被替换前的结果进行对比，两者的差额，就是这一因素变动对指标的影响程度，有多少个因素就要替换多少次。

(4) 将各项因素对指标的影响程度数值相加，应等于分析指标实际

数与计划(或基期)数的差异总额。

(5)最后进行分析评价。

2. 连环替换分析法的特征

(1)计算程序的连环性。在计算某一因素变动对分析指标的影响程度时，总是在前一因素计算的基础上进行的，并采用连环比较的方法确定各因素变化的影响结果。正因为如此，用连环替换分析法计算出来的各因素影响数值之和必然等于指标变动的总差额。

(2)因素替代的顺序性。各个因素替代顺序要根据各个因素相互依存关系合理排列。不同的替代顺序，虽然不会改变各因素的影响数值之和，但可以改变各个因素的影响数值。因此，各因素替代顺序必须遵循以下原则：先替代数量因素，后替代质量因素；先替代实物量因素、劳动量因素，后替代价值量因素；先替代原始的、主要的因素，后替代派生的、次要的因素；在有除号的关系式中，先替代分子，后替代分母。

(3)计算结果的假定性。采用连环替换分析法所计算的各个因素变动的影响数值，会因替代顺序的不同而有差别，因此，计算结果具有一定程度上的假定和近似性。

三、差额计算分析法

差额计算分析法是连环替换分析法的简化计算方法。它的特点是根据连环替换分析法的基本原理，首先确定某因素的实际数与计划(或基期)数的差额，然后乘以函数关系式中排在该因素前面各个因素的实际数和排在该因素后面各个因素的计划(或基期)数，所得乘积就是该因素变动对分析指标的影响数值。

一、本期实际成本与计划成本的对比分析

进行这方面分析时，应该根据企业有关的成本资料，将本月实际总成本和本年累计实际总成本，分别与其本月计划总成本和本年累计计划总成本进行比较，确定全部产品和各种主要产品实际成本与计划成本的差异，了解成本计划的执行情况。

二、可比产品成本降低计划执行情况分析

可比产品成本降低计划执行情况分析，是指将可比产品实际降低额（率）与可比产品计划降低额（率）进行对比而进行的分析。其中：

$$\text{可比产品成本实际降低额} = \text{按上年实际平均单位成本计算的本年累计实际总成本} - \text{本年累计计划总成本}$$

$$\text{可比产品成本实际降低率} = \frac{\text{可比产品成本实际降低额}}{\text{按上年计划平均单位成本}} \times 100\%$$

$$\text{可比产品成本计划降低额} = \text{按上年实际平均单位成本计算的本年累计计划总成本} - \text{本年累计计划总成本}$$

$$\text{可比产品成本计划降低率} = \frac{\text{可比产品成本实际降低额}}{\text{按上年实际平均单位成本}} \times 100\%$$

案例分析一

飞利浦·瑟菲斯公司：资金成本分析

1998年对于飞利浦·瑟菲斯公司的管理层来讲是振奋人心的一年，为了反映日益扩展的生产范围，公司刚刚重新命名。公司建立于19世纪90年代初期，最初名为“中西部床垫公司”，是最早获得特许权生产和经销大西洋床垫的公司之一。经过多年奋斗，“大西洋”已成为全国性的名牌，从多种角度来讲，“大西洋床垫”公司已经成为世界上最大的床垫生产商。它的品牌是美国最著名的产品品牌之一。

虽然大西洋床垫的市场经销状况良好，但是承销商们发现彼此之间的合作并不融洽，不久，它们相继走上法庭去解决彼此之间以及同特许企业大西洋公司的争端。最后，作为惟一的、社会公众持股的床垫经营厂商，中西部床垫公司买下了大西洋公司的大部分特许经销企业，并买下了大西洋公司。这项收购活动在1997年晚期完成，由于对大西洋集团的收购，飞利浦·瑟菲斯公司的销售额由1996年的2600万美元增加到1998年的5980万美元。

在更早的时候，中西部床垫公司收购了飞利浦·赫卢公司，这也是一家具备全国性销售能力的公司，它们主要通过超级市场和家具商店来销售自己的产品；该公司又收购了新概念床业公司，这是最早的床垫生产厂家之一，它们的产品质量十分优良；另外还收购了时尚家具公司，它们主要生产松木床架及家具附件。飞利浦·赫卢公司和其他几家现属飞利浦·瑟菲斯公司所有的企业都是生产多用沙发的厂

家。于是，公司董事会认为“中西部床垫公司”这一名称已不再能恰当地涵盖公司的实际经营范围。飞利浦·瑟菲斯公司的当期财务报表（参见表19-8至表19-13），提供了10年来公司的某些财务数据。

一、相关资料

飞利浦·瑟菲斯公司的董事长兼总经理罗纳德·艾德沃兹先生，现在手头堆满了错综复杂的问题。这些问题主要是由于公司兼并了许多各自为政的企业，在短时间内无法形成协调统一的经营管理而引起的。这些问题不只是那些通常意义上的程序问题，如建立记账、报告制度、划分市场服务范围、进行分类管理等常见的问题，这些问题更加复杂。公司新收购的企业，长期以来互相之间诉讼不断，飞利浦·瑟菲斯的领导必须在这种氛围中去解决问题，寻求协调、稳定的发展。艾德沃兹先生虽然还未完全确定公司的长期发展战略，但已开始考虑公司近期发展所应采取的策略。

长期以来，如何实现资金的有效分配一直是艾德沃兹先生关心的问题之一。向厂房、设备投资前，他总是很仔细地计算投资的回报率。他不敢确定大西洋公司的其他特许厂商是否也能这样做。艾德沃兹先生不认为飞利浦·瑟菲斯公司现有的各项资产符合收益最大化的资产结构，他认为应当卖掉一些辅助设备，同时应当引进或增加另外一些设备。

做精确程度特别高的效益预测并不可能，但是床垫生产行业是一个相对稳定的行业。据行业统计显示，十年来美国国内的床垫销售量相对平稳，甚至有些下降。大西洋公司通过积极的市场营销，通过努力提高生产效率和激烈的价格竞争而取得的。这些生产者主要是一些地方性的企业，它们主要为自己的顾客生产私人注册的商品，或以个人名义进行地方性销售。艾德沃兹先生认为由于近几年的收购活动使

公司的增长惊人，但大西洋品牌已无法继续保持它现有的高增长率。他预测飞利浦·瑟菲斯公司的增长率将回复到一个更加合理的水平。

基于上述假设，艾德沃兹先生就公司的经营和投资所能：供给的资金数量作了估计（见表19-8）。

表 19-8 资金来源

单位：百万美元

项 目	金 额
业务收入中的留存收益	22.6
执行期权交易	0.6
资金来源合计	23.2
资金运用	
应收账款、存货等	2.2
财产等（未提折旧）	3.5
应付款的减少	1.0
资金运用合计	6.7

即使考虑到于1999年到期的贷款偿付，飞利浦·瑟菲斯公司好像也能够提供数目可观的现金。

艾德沃兹先生具有敏锐的洞察力，善于思考，是流动管理实践理论的忠实信徒。他认为估算飞利浦·瑟菲斯公司的资金成本十分重要，这是决定如何将公司现有的闲散资金投入竞争性的用途中去的基础。他知道，有许多理论研究者坚持认为在进行每项投资前，都应仔细考虑它的风险和影响其投资收益的加权资金成本。“国库券对每个人来讲，收益率都是相同的。”艾德沃兹先生记得听人这样讲过：“如果不考虑购买者的风险，这里计算的只是投资本身的风险”。

由于收购了大西洋公司，飞利浦·瑟菲斯公司的资本结构发生了

变化。此外，除了飞利浦·瑟菲斯公司，没有哪家公开交易的公司是以床垫为主要产品的；虽然巴赛特家具公司最近在它的家具生产上增加了一些床垫的产销业务，但显然仍缺乏可比性。

艾德沃兹先生认为花费大量精力来估算公司的资本成本相当有价值，但不能浪费过多时间。所以他要求公司主管财务的副董事长托马斯先生迅速收集家具行业其他公开交易的公司的有关数据。他同时要求托马斯先生提供自己对飞利浦·瑟菲斯公司资金成本的估算数字。

艾德沃兹先生同样也要作一个估算，然后将两人的估算数字进行比较。托马斯先生提醒艾德沃兹先生应认识到到飞利浦·瑟菲斯公司所面临的税务问题的复杂性。由于政府税法的有关规定，公司商誉的摊销 还有其他相关费用)未被允许作为费用处理。所以飞利浦·瑟菲斯公司的税率看上去要高于法定的边际税率34%。这是令人啼笑皆非的一个现象：飞利浦·瑟菲斯公司的收益越高，其财务报告显示的实际税率就越低；相反，如果财务报告显示公司的收益降低到一定程度，公司所缴税的税款就会超过税前利润的100%。

二、资本结构

飞利浦·瑟菲斯公司在1998年底，共有长期负债18560万美元。这些债务主要由三部分组成：公司从一家由数家商业银行组成的银团所提供的贷款额度中提取了9500万美元。这笔循环贷款的信用额度为12500万美元，实行浮动利率，计算方法是在各家商业银行的储蓄率加权合成的复合利率的基础上再上浮5~8个百分点。银行贷款复合利率平均为7.5%。所以飞利浦·瑟菲斯公司的这笔借款的资本成本为8.125%。

长期负债的第二个组成部分是总金额为1500万美元的企业发展收益担保债券和租赁费。这笔款项中，有1200万美元实行固定利率、平

均为9.5%，另有300万美元按优惠利率的75%进行浮动。1998年早些时候，优惠利率为8.75%。

公司长期负债的最后一个组成部分是7500万美元（按票面值计价）的可转换次等信用债券，现在的市场交易价格是面值的86%，债券利率为6%。一张1000美元面值的债券可转换为43.956股的普通股票，兑换价格为22.75美元。强制偿债基金到1998年开始。

飞利浦·瑟菲斯公司的普通股票价受1998年10月股市大幅下跌而造成多方面变化的复杂影响，经常发生变化。本年度，股票价格由第3季度的24.375美元下跌到第4季度的11.125美元。在12月31日，股份有所升高，在13.75美元处收盘。

三、市场回报

托马斯先生提出，他刚看过一份由易伯森咨询公司提供的年度市场回报统计表。他已经记下了其中的主要有关信息。1997~1998年公司的平均回报率如表19-9所示。

表 19-9 平均回报率表

投资项目	名义回报率(%)		去掉通货膨胀后的回报率(%)	
	几何基础	算术基础	几何基础	算术基础
国库券	3.5	3.5	0.4	0.5
政府发行的长期债券	4.3	4.6	1.2	1.7
小公司普通股股票	12.1	17.7	8.8	14.2
普通股股票	9.9	12.0	6.6	8.8
通货膨胀	3.0	3.2		

艾德沃兹先生问按算术基础和按几何基础计算的回报率有什么不同。托马斯先生说，他现在惟一能记得的是曾经在统计学课程中学

到几何回报率是一个包含时间因素的复合比率，而算术回报率只是各年年增长率的平均值。如果有100美元，第一年先增加20%，然后第二年降低20%，那么按算术回报率来计算的最后数值为零；如果按几何回报率来计算，那么最后数值是负值，因为总额先从100美元上升到120美元，然后又降到96美元。所以，对于一年时间左右的短期投资，使用算术回报率会更“精确”一些；而对较长时间的投资分析，则使用几何回报率会更加合适。

1998年12月，90天期限的国库券的收益率为5.77%，大概这也是本年的平均利率。美国政府发行的10年期政府债券的利率为8.99%，比8.39%的年平均利率要高。期限为30年的国库券的相应指示数字分别为9.12%和8.58%。1998年的平均消费价格指数在1986数字的基础上提高了3.6%。其他资料如表19-10至表19-13所示。

表 19-10 1996-1998 年会计年度损益表

单位：除每股数据外均为百万美元

项 目	1996 年	1997 年	1998 年
销售净收入	267321	297405	598149
产品销售成本	<u>182247</u>	<u>202836</u>	<u>381013</u>
毛利	85074	94569	217136
销售及管理费用	65521	69383	152076
利息	<u>2458</u>	<u>1860</u>	<u>15426</u>
税前的持续经营利润	17095	23326	49634
所得税	8579	11698	26263
非持续经营	<u>-3651</u>	<u>—</u>	<u>—</u>
非常支出前的净利润	4865	11628	23371
非常支出（期末的年金计划）	<u>1877</u>	<u>—</u>	<u>—</u>
净利润	<u>6742</u>	<u>11628</u>	<u>23371</u>
每股收益			
最初净收益	0. 42	1072	1.15
产权稀释后的收益			1.12

表 19-11 1997-1998 年会计年度损益表

单位：除每股数据外均为百万美元

项目	1997 年	1998 年
资产		
现金及临时性投资	1591	31125
应收账款（净值）	45115	91687
存货	34411	74667
可收回的税金及误算	956	9527
流动资产合计	82073	207006
资产、厂房设备原值	73435	169897
累计折旧	18264	28360
资产、厂房设备净值	55171	141537
商誉、摊销后的净值	15565	150615

(续)

项 目	1997 年	1998 年
专利、商标等净值	5747	16374
应收标据及其他	8819	10153
长期资产合计	30131	177142
资产合计	167375	525685
负债及所有者权益		
本期到期的长期负债	1443	1614
应付账款	8104	23945
应计费用	15211	46846
所得税	2104	—
流动负债合计	26862	72405
长期应付款	15009	185605
递延所得税	4010	29971
长期负债合计	19019	215576
负债合计	45881	287981
普通股和实收资本	75920	176899
留存收益	45848	60554
外汇转换		938
减：按成本计算的库存股份	274	687
所有者权益合计	121494	237704
负债及所有者权益合计	167375	525685

表 19-12 1989-1998 年会计年度损益表

单位：除每股数据外均为百万美元

项 目	1989 年	1990 年	1991 年	1992 年	1993 年	1994 年	1995 年	1996 年	1997 年	1998 年
销售净收入	46.9	49.0	52.2	64.2	67.4	98.8	205.7	267.3	297.4	598.1
净收益	3.3	10.8	4.2	5.8	6.0	7.7	13.7	6.7	11.6	23.4
资产合计	28.6	39.2	37.1	45.9	48.2	61.3	157.2	160.2	167.4	525.7
营运资金	10.2	15.2	13.5	16.1	17.9	17.5	52.4	54.0	55.2	134.6
长期负债	1.8	1.8	4.0	8.2	8.2	8.1	17.8	14.6	15.0	185.6
所有者权益	20.6	25.6	25.0	29.0	32.9	37.8	113.9	115.8	121.5	237.7
每股数据										
每股收益(美元)	0.24	0.80	0.36	0.54	0.55	0.70	0.89	0.42	0.72	1.15
产权稀释后每股										
股利(美元)	0.1	0.13	0.15	0.20	0.24	0.29	0.40	0.40	0.40	0.42
普通股市场价格										
年度最高										
年度最低	2.125	2.500	2.375	4.750	5.875	15.250	17.250	16.875	16.375	24.375
所有者权益	1.375	1.625	1.625	1.750	2.750	5.50	13.375	10.875	11.250	11.250
财务比率:	1.50	2.12	2.34	2.68	3.00	3.42	7.05	7.15	7.49	10.80
经营利润 / 净销售收入	7.1%	8.8%	8.2%	9.1%	8.9%	7.8%	5.6%	3.2%	3.9%	3.9%
净销售收入 / 净资产	2.3	1.9	2.1	2.2	2.0	2.6	1.8	2.3	2.4	2.5
权益 / 全部负债	260.0%	190.0%	210.0%	170.0	210.0%	160.0	260.0%	260.0%	260.0%	83.0%
长期负债 / 资本	8.0	6.6	13.8	22.0	20	17.6	13.5	11.2	11.0	43.8
每股权益的平均回报	16	17	17	22	19	2.2	12	7	10	13
市盈率(高与低的平均值)	7.3	6.4	5.6	6.0	7.8	14.8	17.2	33.0	19.2	15.5

表 19-13 家具生产行业中诸公司的选择数据统计

公司名称	销售收入 (百万美元)	票面 价值 (美元)	五年的增长		市盈率	产出率	负债/ 资本 (%)	β 系数	
			收益 (%)	股利 (%)				杠杆	非杠杆
阿姆斯特朗世界公司	2365	19.4	26.5	6.5	11.5	2.4	17	1.40	1.28
巴赛特家具公司	475	31.28	6.5	2.0	15.8	2.5	0	1.00	1.00
德里切公司	44	2.92	n.a.	n.a.	19.0	1.2	56	1.20	0.97
弗来斯梯尔公司	156	8.05	7.5	11.0	12.7	2.7	9	0.80	0.76
宏工公司	555	18.99	6.5	4.5	15.8	2.1	25	0.65	0.57
莱德家公司	387	5.49	n.a.	n.a.	13.7	1.1	29	1.25	1.09
拉兹男孩椅具公司	487	8.97	15.0	13.0	13.0	2.2	30	0.80	0.69
L&P 公司	649	13.01	16.5	16.0	13.7	2.8	28	1.00	0.87
米勒·赫尔曼公司	574	8.69	20.5	27.0	16.8	1.9	22	1.00	0.89
莫哈棱公司	807	5.74	n.a.	17.5	11.3	1.2	14	1.25	1.16
夏禾比·威廉姆斯公司	160	30.68	20.0	48.0	19.1	1.3	26	1.00	0.88
托马斯工业公司	322	17.11	8.5	11.0	11.2	1.2	21	1.00	0.90
平均			14.2	15.7	14.5	1.9	23	1.03	0.92
飞利浦·瑟菲斯公司	598	10.8	11.5	15.5	16.3	2.2	41	10.5	0.88



案例点评

飞利浦·瑟菲斯公司准确地估算了公司的资金成本状况，将闲散资金投入到竞争性的用途中去，通过准确的资金成本分析，飞利浦·瑟菲斯公司得到了理想的市场回报。

案例分析二

达斯诺公司：控制财务成本，强化内部管理

达斯诺公司是一家进行货物包装品生产的企业，达斯诺公司强化内部管理，通过增产节支措施，在提高劳动生产率，加快资金周转，增加盈利方面取得较好的效果。现对生产、利润、成本三方面的经济活动进行分析。

一、经济指标完成概况

1. 工业总产值：完成53.74万美元，为年计划的53.7%，比上年同期增长15.7%。

2. 产品产量：甲产品：完成1190.84单量（标准套），为年计划的47.6%，比上年同期增产4.46%；乙产品：完成917件，为年计划的44.1%，比上年同期增产16.7%；丁产品：完成155副，为年计划的77.5%，比上年同期增长30.79%。

3. 全员劳动生产率：为16.28美元/人，比去年同期提高10.5%。

4. 产品销售收入：实现52.27万美元，占工业总产值的26%，比上年同期增长33.1%。

5. 利润

(1) 实现利润总额4.57万美元，为年计划的57.13%，比上年同期增

长18.8%。

(2) 应缴利税2.52万美元，为年计划的63%，其中应缴所得税2.21万美元（已按期缴纳）；资金占用费0.25万美元，已全部按期缴纳。应缴上年利润0.15万美元，已全部按期缴纳。

(3) 企业盈利2.55万美元，比上年全年实际所得增长55.9%，其中，分配上年超收总数0.1万美元。

6. 成本：全部商品总成本45.19万美元，比上年同期上升17.4%；百元产值成本84.07美元，比上年同期上升1.21%。

7. 资金：定额流动资金周转天数148.4天，比计划加速11.6%，比上年同期加速28.6%。百元产值占用金额流动资金40.08元，比上年同期下降8.72%。定额流动资金平均占用金额43.08万美元，比上年同期下降2.24万美元。

在以上各项指标中，工业总产值、利润、资金周转已分别超过了历史最高水平。

表 19-14 公司产品结构对比表

产品名称	本年 1~6 月占比重	上年同期占比重	本年比上年
甲	55.2%	61.4%	-6.2%
乙	21.5%	16%	+5.5%
丙	18%	17.9%	+0.1%
丁	2.3%	0.6%	+1.7%
其他	3%	3.3%	-0.3%

二、生产任务完成情况分析

1. 从产品结构变化看：

表 19-15 公司产品增产情况

产品名称	本年比上年增产(万美元)	占增产百分比
甲	1.15	15.8%
乙	3.76	51.6%
丙	1.39	19.2%
丁	0.98	13.4%
合计	7.28	100%

2. 从增产比重看：

从完成供货合同看，乙、丙产品均在90%以上，而甲仅完成53%。

以上数值表明，公司上半年抓乙和丙的增产效果较好，成绩显著。

这两种产品产值的增长占全部增产的70%。

甲产品虽然也有增产，但幅度不大，同年计划相比还未过半。在结构上，它在全厂产值中的比例由去年61.4%下降到今年的55.2%，同时由于不能严格执行供货合同，拖期交货情况较为突出，从而影响了经济效益的全面提高。因此，如何组织好甲产品生产，按时保质完成供货合同，不断满足市场需要，成为下半年摆在公司面前极为紧迫的任务。

三、利润指标分析

1. 产品销售利润因素分析

表 19-16 公司产品销售利润因素分析表

影响因素	单位	本 年 1 ~ 6 月实际	上 年 同期实际	本年比上年	影 响 利润总额
销售收入	美元	522 678	392700	+129978	+15 638
销售成本率	%	83.26	82.97	+0.29	-1515
销售现金率	%	6.56	5	+1.56	-8154
销售利润率	%	10.18	12.03	-1.85	+5696

2. 其他销售利润及营业外支出因素分析

表 19-17 公司其他利润及营业支出因素分析表

影响因素	单位	本年 1 ~ 6 月实际	上年同期实际	影响利润
其他销售利润	美元	4375	1815	+2560
营外支出	美元	9384	8105	-1279
合计				+1281

以上数据表明：今年达斯诺公司产品销售利润与上年相比呈下降趋势。主要原因是销售税率的上升，上半年达斯诺公司由于税率上升 1.56%，多缴税 8154 美元，减利 8154 美元。同时销售成本率上升 0.29%，减利 1515 美元。但是，上半年达斯诺公司产品销售工作，与上年同期相比，增加销售收入 129978 美元，增减因素相抵后，净增利润 7246 美元。因此，今年利润总额上升的主要因素是销售收入的增长。

虽然今年增产和销售上升幅度较大，但是产品销售成本并没有下

降，经济效益并没有提高，这就应进一步从产品成本上分析原因。

四、成本分析

1. 从百元产值成本指标对比分析说明公司成本升降原因增产、提高劳动生产率使百元产值中的工资成本相对下降。其中，工资相对下降2.32%，费用下降4.6%。突出的因素是材料成本上升8.13%，从而抵消了工资、费用的下降，净升1.21%。

表 19-18 × × 公司产品成本分析

项目	单位	本年 1~6 月实际	上年同期实际	本期比上年
商品产值	万美元	53.74	46.46	+7.28
全部产品总成本	万美元	45.19	38.5	+6.69
百元产值成本	美元	84.09	82.58	+1.51
其中：材料	美元	32.98	24.85	+8.13
工资	美元	11.79	14.11	-2.32
费用	美元	39.32	43.92	-4.6

2. 按产品类别分析单位产品平均材料成本

表 19-19 公司单位产品平均材料成本

主要产品名称	单位	本年实际	上年实际	本年比上年
甲	美元/套	88.89	61.77	+27.12
乙	美元/根	54.88	49.97	+4.91
丙	美元/件	24.2	20	+4.2

从表19-19看出，每一种产品的原材料上升幅度都较大。其中甲产品每单位量上升27.12美元，乙产品每根上升4.91美元，丙产品每件上升4.2美元，按总产量计算，材料总成本共上升436694美元。



案例点评

财务成本分析主要的六个方面的内容：

1. 分析的目标。
2. 企业经营状况。
3. 经济指标完成情况。
4. 生产任务完成情况。
5. 利润指标分析。

6. 成本分析。是企业利用会计核算，统计核算，业务核算等资料对企业生产、流通和经营管理过程中的成本情况进行分析和总结。

案例分析三

沃太克药品：成本决策—谋定后动，全盘考虑

沃太克药品制造公司只生产一种胶囊药品，他们将这种药品出售给批发商，再由这些批发商将药品销往各地。麦迪斯普赖(Medsupplies)公司是沃太克公司的最大客户，每个月沃太克都以5美元的单位价格销售10000单位的胶囊给麦迪斯普赖公司。通过长期的合作后，麦迪斯普赖公司向沃太克公司提出，以后每月将多购买5000单位的药品，但这多购的5000单位的药品的价格必须为4美元。麦迪斯普赖公司认为，5000单位的交易属于额外的交易，它不会给沃太克公司带来任何额外的固定成本，因此4美元的单价已是很好的价格了；而沃太克公司的财务部门则认为4美元的出价实在太低了，这一价格甚至不足以弥补药品的单位成本4.46美元，有关计算如表19-20所示：

表 19-20 沃太克药品的生产成本

单位：美元

	平均成本	
	每月生产 100000 单位	每月生产 105000 单位
直接人工及材料费用	3.00	3.00
其他生产费用	1.50	1.46
平均总生产成本	4.50	4.46

沃太克公司是否应当接受麦迪斯普赖公司的这项要约？首先应考虑这一要约是否有助于沃太克公司实现其利润最大化。

针对这一问题，造成不同决策的关键在于对销售给麦迪斯普赖公司的额外的5000单位药品成本的不同认识。如单位成本费用超过4美元，沃太克公司第一反应就应拒绝这一要求，因为对方4美元的出价低于4.46美元的平均成本。然而，沃太克公司生产这额外的5000单位药品的单位成本支出是不是高达4.46美元呢？此后，每追加生产5000单位药品，其单位成本仍是4.46美元吗？

为了进行相关分析，在此先作两项简单假设：

(1) 沃太克公司具有每日生产这5000单位药品的剩余生产能力。

(2) 历史成本数据是根据公司接受要求后的未来现金流估算出的。

在这两项假说的基础上，我们对接受这一要求的变动收益与成本进行如表19-21的分析：

表 19-21 变动收益与成本分析

单位：美元	
增加的收入(5000单位×4.00)	20000
100000单位的总成本(100000×4.50)	450000
105000单位的总成本(105000×4.46)	468300
5000单位增加的成本	18300
多销5000单位药品增加的利润	1700

因此，多生产5000单位药品的单位成本为：

$$\frac{\text{总成本金额的差额}}{\text{产量的差额}} = \frac{468300 - 450000}{5000} = 3.66 \text{ (美元)}$$

这增加的5000单位药品的单位成本为3.66美元。直接人工与材料费用为3.00美元，但这其中没有包括由于多生产5000单位药品而增加

的其他成本支出。4.46美元是生产105000单位药品的平均单位成本，这一数额大于生产这额外的5000单位药品实际支出的成本。以3.66美元的单位成本为判断依据，沃太克公司就应接受这一要求。但在决策时还需考虑下述各项条件：

1. 这5000单位额外生产的药品是否会影响到原100000单位药品的价格(5.00美元)?如果麦迪斯普赖公司以每单位4.0加美元的价格额外购入5000单位，那么，沃太克公司的其他客户是否还愿意继续以5.00美元的价格购买其产品?沃太克公司将采取何种措施来预防麦迪斯普赖公司以高于4.00美元而又低于5.00美元的价格向沃太克公司的其他客户销售这一药品?对于这些问题的回答，需要沃太克公司对其产品的市场状况有充分地了解。

2. 如果沃太克公司不生产这额外的5000单位药品，其剩余的生产能力是否有其他的替代安排?当企业生产设施的利用率提高，企业拥挤成本的支出也将提高，生产变得相对低效，而产品的单位成本可能相应提高。所谓拥挤成本包括由于额外生产而需要的超额的人工费及产品的运输、储存的费用支出和由于产量提高而引起的产品返修支出的提高。这3.66美元的成本是根据增加5000单位的产量而预计增加的收入及成本计算的，可能并未包括由于扩大企业的生产而造成的拥挤成本支出的提高。运用这一数据进行决策是不完善的。同时，以4.46美元的单位成本进行决策也是不正确的。怎样才能计算出准确的成本数据呢?回答这些问题，要求管理人员要对企业在较高产量下生产时的有关成本支出情况有较深刻地认识。

3. 如果沃太克公司接受了麦迪斯普赖公司的要约，沃太克公司在今后是否会因此而错过获利更佳的可以利用其剩余生产能力的项目呢?如果沃太克公司拒绝了麦迪斯普赖公司的要约，将会发生怎样的额外成本?麦迪斯普赖公司是否会因此而撤销对沃太克公司每月10000

单位药品的订单？如果会，沃太克公司能否为其产品找到新的买家？

4. 这一情况是否适用政府制定的禁止以不同的价格向客户销售产品的法案，因为这一行为被认为将会影响正常的竞争。因此，以低于5.00美元的价格向麦迪斯普赖公司销售5000单位的产品可能是一项违法行为。企业必须了解国内有关的反不正当竞争法规的内容。更进一步讲，如果沃太克向国际市场销售产品，企业就还需对相应地区的反不正当竞争的法规进行研究，以分析与麦迪斯普赖的交易是否合法？

考虑过公司利润最大化后，再来分析沃太克公司的生产及销售部门是否会接受这一要约。首先必须指出，在沃太克公司是以销售总收入作为对销售部门进行评价的指标，以平均的产品单位成本作为对生产部门进行评价的指标。如果麦迪斯普赖公司不向沃太克公司的其他客户转销，而同时公司的其他客户不要求相应的价格优惠，公司的销售部门就会接受这项要约；而如果扩大生产能令产品的单位产品成本下降，公司的生产部门也将接受这项要约。在这里较大的产量、较低的单位成本能够给人一种生产部门成功地降低了成本支出的假象。

假设接受麦迪斯普赖公司的要约不会对沃太克公司的其他销售产生负面影响。但由于多生产5000单位的产品而带来一些生产成本支出的增加（如拥挤成本的增加），使得这5000单位的产品单位成本是4.03美元而非3.66美元。在这些条件下，公司的生产与销售部门都将倾向于接受麦迪斯普赖公司的要约。总的销售收入增加了，与此相应，公司销售部门的业绩优化，而生产部门仍然将原4.50美元的单位成本降低到4.4776美元。

$$\frac{4.50 \times 100000 + 4.03 \times 5000}{105000} = 4.4776 (\text{美元})$$

然而，在这样的情况下，沃太克公司股东的权益却受到了负面的影响。

沃太克公司的现金净流量下降了150美元 $5000 \times (4.00 - 4.03)$ ”。造成这一状况并非由于企业的生产与销售部门在决策时犯了什么错误，而是由于原有的以会计数据为基础的业绩评价指标产生了一种错误的激励作用。在此例中，以销售收入评价企业销售部门的业绩、以单位平均成本评价企业生产部门的业绩的企业评价机制并不能保证由于接受这项要约而增加的销售收入 ($20000 = 4 \times 5000$) 一定大于因此而增加的成本 ($20150 = 4.03 \times 5000$)。企业的生产与销售部门只是遵循企业的激励机制并执行其职能（增加销售收入、降低单位生产成本），但企业的总价值却下降了，其主要原因是企业的激励机制设计不合理。



案例点评

从本例中，可以得出以下经验：

1. 全面理解单位成本数据的意义。每单位成本为4.50美元，这一数据并不能给出成本随产量变动而变动的相关信息。在某一产量下的单位成本并不意味着在此条件下再多生产一单位产品的成本，即此时的单位成本金额。

2. 运用机会成本数据。机会成本是衡量企业由于制定了某一决策而错过的可能的收入。在制定生产经营决策时，机会成本的概念尤为重要。沃太克公司关于麦迪斯普赖公司的决策的机会成本是沃太克公司接受麦迪斯普赖公司的要约而错过的可能的收益。

3. 补充会计信息及其他信息。企业会计系统可以为沃太克公司制定有关是否接受麦迪斯普赖公司要约的决策提供某些重

要数据。但是，在运用这些数据时，必须要将会计系统未能涵括的信息也包含进去。比如，如果沃太克公司拒绝接受这次要约，麦迪斯普赖公司将作怎样的反应？管理人员需要运用其他的知识，如客户要求、竞争对手计划、未来的技术及政府的法规等信息对会计信息进行补充。

4. 谨慎地运用会计数据作为业绩评价的指标。一些会计数据如销售收入、平均单位生产成本常常被用做评价企业经理人员业绩的指标。而如果每一个经理人员只是单纯地追求其评价指标的优化，可能反而会造成企业总利润的下降。也就是说，某些具体的业绩评价指标在特定情况下可能与公司的总体目标不相一致。

企业的会计系统是企业管理人员的一个十分重要的信息来源，但并非是惟一的来源。与此同时，有些有关的情况被高度地简化了，因此，企业的激励系统以及运用单位成本数据可能存在的问题很容易被发现。但如在一个生产数百种甚至数千种产品的复杂的企业中，同样的错误将很难发现，必要时应运用企业会计系统提供的对外报告分析。沃太克药品制造公司这个例子正说明了会计数据的构成、会计数据的意义以及这些数据在企业经营决策与控制中发挥作用的重要性。

附件一

销售管理费用分析表

月份

[illegible]

附件二

成本分析图表

[illegible]

附件三

产品制造费用分析表

年度																	
制造费用	一月		二月		三月		四月		五月		六月		合计		平均		
	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%	
间接人工																	
间接材料																	
文具印刷																	
邮电费																	
水电费																	
动力费																	
租金																	
保险费																	
折旧																	
交际费																	
修缮费																	
杂费																	
合计		100		100		100		100		100		100		100		100	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	月份				