

管理应用丛书

目标成本管理与应用

黄品棠 主编

辽宁人民出版社

目标成本管理与应用

Mubiao Chengben Guanli Yu Yingyong

黄品棠 主编

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市南京街6段1里2号) 六〇六印刷厂印刷

字数: 151,000 开本: 787×1092 $\frac{1}{32}$ 印张: 7 $\frac{1}{2}$
印数: 1—13,000

1985年10月第1版

1985年10月第1次印刷

责任编辑: 王 伟 责任校对: 许振学

封面设计: 安今生

统一书号: 4090·223(委托出版) 定价: 1.60元

前 言

凡是有商品生产的地方,必然有竞争,这是不以人们的意志为转移的。工业企业为了在竞争中站住脚,必须使产品适销对路,符合社会需要。在此前提下,尽可能把自己的个别劳动耗费降低到社会必要劳动耗费以下,真正使自己生产的产品在市场上成为物美价廉的商品。推行目标成本管理,不仅对工业企业在生产中不断降低劳动耗费,在竞争中获胜具有重大意义,而且在经济体制的改革中也将起到它积极的促进作用。为了适应工业企业加强经营管理和经营决策的需要,我们特编写这本《目标成本管理与应用》。

本书是在总结近几年来实践中实行目标成本方面经验的基础上,适当吸收国外一些先进管理科学知识,并结合我们在科研和教学中对目标成本管理的体会而编写的。本书系统地阐述了目标成本管理的理论和方法。它可供企业领导、财会干部、管理干部阅读,也可作为管理工程系和财经院校师生参考使用。

本书由东北工学院管理工程系副教授黄品棠主编,东北工学院工业会计教研室陈玉清、吴光明、钟田丽参加编著。于万源、张明明、王义秋、程雪祥等同志也参与了个别章节的编写和修改工作。

在本书编著过程中,沈阳大学徐明同志给予了大力支持

持，并提出一些宝贵意见；东北工学院工业会计教研室的赵宏、史永和、那克夫、曹德芳等同志也给予了热情帮助，特此表示感谢！

目前，目标成本管理体系在我国正在逐步形成，许多新问题尚在探索中，加上我们水平所限，书中难免有不妥之处，恳请广大读者批评指正。

编 者

1985年6月于沈阳

目 录

第一章 概论	1
第一节 产品成本及其分类	1
第二节 降低产品成本的意义和途径	16
第三节 目标成本管理概述	20
第二章 目标成本的测定	32
第一节 目标成本的意义	32
第二节 目标成本测定的对象、原则和步骤	35
第三节 成本决策分析	42
第四节 利润预测	49
第三章 目标成本的分解和落实	58
第一节 目标成本的分解	58
第二节 采取措施、制订定额	60
第三节 试算平衡	65
第四节 目标成本的落实	68
第四章 目标成本控制	79
第一节 目标成本控制的含义、对象和要求	79
第二节 全过程的目标成本控制	86
第三节 目标成本的日常控制	101
第四节 推行责任成本制度	111
第五章 成本核算	119

第一节	成本核算的意义和要求.....	119
第二节	产品成本计算的品种法、分步法和 分批法.....	123
第三节	定额成本计算.....	128
第四节	标准成本计算.....	134
第五节	定额成本计算与标准成本计算的比较...	150
第六章	成本分析.....	152
第一节	成本分析的意义和方法.....	152
第二节	全部商品产品计划完成情况的分析.....	158
第三节	可比产品成本计划完成情况的分析.....	162
第四节	产品单位成本的分析.....	166
第五节	主要经济技术指标对产品成本影响的 分析.....	175
第七章	推行目标成本管理的条件.....	185
第一节	提高思想认识、加强队伍建设.....	185
第二节	做好基础工作.....	187
第三节	建立和健全有关制度.....	190
第四节	加强信息管理.....	194
第八章	应用实例.....	201

第一章 概 论

第一节 产品成本及其分类

产品成本的重要性已为广大干部和群众所认识。产品成本的高低,不仅关系到企业在经济体制改革中扩大自主权后,能否生存和发展的问題,而且是同整个社会经济的发展有着紧密的联系。所以,作为一个企业的领导、管理干部和工程技术人员,对产品成本应该具有一个强烈的观念,这样才有利于搞活企业。为此,我们就需要对产品成本进行调查、研究和分析,围绕企业的总目标,以测定目标成本为中心,搞好成本计划、控制、核算和分析等工作,积极推行目标成本管理,以达到不断降低产品成本、增强企业盈利、提高经济效益的目的。

一、产品成本的概念

目标成本是工业企业中为产品成本所确定的一个预期的奋斗目标。为了推行目标成本管理,有必要对产品成本的概念加以说明。产品成本是同产品价值相联系的。马克思曾经指出,所谓产品的价值,就是“无差别的人类劳动的单纯凝结。”(《资本论》第一卷第51页)这就是说,在产品的生产过程中耗费了人类劳动,产品中也就积累了人类劳

动。人类劳动凝结在产品中，就使产品具有了价值。所以产品的生产过程既是产品价值的形成过程，又是劳动的耗费过程。产品价值的形成以及产品成本与产品价值的关系，如表1—1所示。

产 品 价 值

表 1 — 1

物 化 劳 动		活 劳 动		
已消耗的生产资料价值 (C)		劳动者为个人所创造的价值 (V)	劳动者为社会所创造的价值 (m)	
已消耗的劳动资料的价值	已消耗的劳动对象的价值	劳动者必要劳动所创造的价值	劳动者剩余劳动所创造的价值	
折旧费、低值易耗品摊销	材料费、燃料费、动力费	工资费、提取的职工福利基金	税 金	利 润
产 品 成 本			企 业 盈 利	

从表1—1可以看出，产品的价值是由 C + V + m 所构成，其中：

C 是已消耗的生产资料的价值， 包括固定资产的折 旧费、低值易耗品摊销、材料及燃料、动力等费用。

V 是劳动者为个人所创造的价值， 包括工资及提取 的职工福利基金等费用。

m 是劳动者为社会所创造的价值， 包括税金和利润。

产品价值中的前两部分，即 C + V 为产品成本。产品的价值的另一部分，即是劳动者剩余劳动所创造的价值m，为

企业盈利。

由此可见，产品成本是产品价值的重要组成部分，是工业企业在一定时期内为生产一定种类和数量的产品所支出的费用总额。

二、生产费用的分类

工业企业在生产经营过程中要发生各种费用，这些生产费用构成了产品成本。为了满足核算和管理上的需要，应该把生产费用按不同的要求进行合理的分类。其主要的分类有下列几种：

1. 生产费用按经济内容分类。

生产费用按其经济内容不同来分，可分为下列生产费用要素：

（1）外购材料：是指企业在生产中所耗用的全部外购的原料及主要材料、辅助材料、修理用备件及低值易耗品等。

（2）外购燃料：是指企业在生产中所消耗的全部外购燃料。

（3）外购动力：是指企业在生产中所消耗的全部外购动力。

（4）工资：是指企业支付给工人和管理人员的工资。

（5）提取的职工福利基金：是指企业按规定比例提取的职工福利基金。

（6）折旧费：是指企业按规定的固定资产折旧率计算而提取的折旧费。

（7）提取的大修理基金：是指企业按规定的大修理提

成率计算而提取的大修理基金。

(8) 利息支出：是指企业按规定利率支付的银行借款利息。

(9) 其它支出：是指不包括在上述各项费用中的支出，如邮电费、差旅费等。

企业的生产费用按照经济内容的分类，可以反映出企业在一定时期里都发生了哪些费用，支出了多少，这便于了解费用的构成情况及费用支出水平；这种分类还可以把物化劳动消耗部分单独划分出来，并从工业总产值中扣除之后，可以为计算工业净产值和国民收入提供必要的资料；同时，这样的分类又能反映一定时期内企业的原材料、燃料等消耗情况，从而为核定企业的流动资金定额和编制材料采购计划提供必要的资料。

2. 生产费用按经济用途分类。

生产费用按照上述分类，只能反映一定时期内支出了哪些费用，支出了多少。它是从费用支出的角度来分的，但是无法反映这些费用的去向和用途。例如，同样的外购材料，它可以直接用于产品的生产，也可以为车间和企业管理部门所耗用，还可以用于固定资产的修理和更新改造等方面。直接用于产品生产的材料，又可用在生产不同的产品上。生产费用按照经济内容分类，无法反映这些情况。所以，为了加强管理，便于正确计算和分析产品成本，还有必要按照生产费用的经济用途进行分类。

生产费用按其经济用途划分，首先可分为两大类：一类为非工业生产费用，是指在一定时期内发生的，但不应由产品成本负担的费用，如为固定资产进行大修理而支出的费

用。它有专门的资金来源，与产品成本无关，不应计入产品成本；另一类为工业生产费用，这部分生产费用应计入产品成本。但由于后者在生产过程中的用途不同，又有必要将这类生产费用进一步划分成为不同的费用项目，一般称为成本项目。这些成本项目一般有：

（1）原材料：是指构成产品实体的原料、主要材料及有助于产品形成的辅助材料。

（2）燃料和动力：是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。

（3）工资：是指直接参加产品生产的工人工资。

（4）提取的职工福利基金：是指按直接参加产品生产的工人工资的规定比例提取的职工福利基金。

（5）废品损失：是指生产中由于产生废品而发生的全部损失。

（6）车间经费：是指为管理和组织车间生产所发生的各项共同性费用。

（7）企业管理费：是指为管理和组织全厂生产所发生的各项费用。

成本项目一般由国家统一规定。但也可以根据不同企业的生产特点和管理要求，适当增减某些项目；也可以根据管理需要，设置适应本企业专业生产特点的专业成本项目。例如，炼铁企业可以设炉料和冶炼费用两大专业项目；炼钢可设钢铁料、专用材料、模子附件、矿石和熔炼费用五大专业项目；轧钢可设原料及主要材料、轧制费用两大专业项目。

在工业企业中，产品成本都是按不同产品，分别成本项目来组织核算的。这种分类清楚地反映出生产费用用在哪

里？做什么用的？这就有助于分析和考核各种消耗定额和费用预算的执行情况，以利于加强成本管理。

3. 生产费用按其与产品的关系分类。

各项生产费用最终都要分配并归集到各种产品上去。为了正确地分配归集这些费用，就有必要根据生产费用与产品的关系，将其划分为直接费用和间接费用两类。

（1）直接费用：是指直接为某种产品所消耗的费用。因为这些费用是直接为某种产品所消耗，所以在计算成本时，可根据原始凭证直接计入各该种产品成本中。例如，直接用于某种产品生产的原材料、燃料和动力等费用。

（2）间接费用：是指为生产几种产品所共同消耗的费用。这种费用无法根据原始凭证直接计入某种产品成本中去，而必须采用适当的分配标准和方法分配计入不同的产品成本中去。例如，车间经费、企业管理费等，多属于这类费用。

把生产费用分为直接费用和间接费用之后，就可以合理地进行费用的分配，对于应该直接计入某种产品成本的直接费用，不应该采用间接分配的方法分配。只有那些为几种产品所消耗的共同费用才要采用合理的分配方法进行分配，这对于正确计算产品成本具有重要意义。

三、成本的分类

前面叙述了生产费用的分类，但成本和生产费用是有区别的。从狭义上理解，成本就如前面所说那样，它是为生产一定种类和数量的产品所支出的费用总额；从广义上理解，成本是为达到一定目的（如获取某种物质财富或利益）所消

耗或牺牲的经济资源的价值。为了适应各种不同的目的和需要，成本可分类如下：

1. 按成本的形成划分。

按产品成本的形成，可分为车间成本、工厂成本和全部成本。

车间成本是指在车间范围内发生的成本；车间成本加上企业管理费就构成工厂成本，也叫生产成本；工厂成本再加上销售过程的销售费用，就是全部成本，也是产品销售成本。

2. 按产品划分。

成本按产品划分，可分为可比产品成本和不可比产品成本。

可比产品是指以前年度已正式生产过的产品。因为它有以前年度的实际成本资料作比较，所以可以用来计算计划年度可比产品成本的降低额和降低率，借以控制和考核计划成本的完成情况。

不可比产品是以前年度没有正式生产过的产品，如新产品。对它只确定计划成本，虽没有成本降低任务，但还可以与上期进行比较。为此，不能因为只考核可比产品，就互挤成本，还必须对不可比产品测定目标成本，并对它进行严格的控制。

3. 按成本包含的范围划分。

按成本包含的范围划分，可分为企业个别成本与部门平均成本。

企业个别成本是一个企业生产某一种产品所发生的成本。

部门平均成本是某一个生产部门生产同一种产品所发生的成本平均值。

部门平均成本是以企业个别成本为基础的。国家制订产品价格时，部门平均成本是重要的参考依据。每个企业进行目标成本管理、开展经济核算，以企业个别成本为依据，也可以部门平均成本作为衡量标准。

4. 按成本的不同目的划分。

按成本的不同目的，有目标成本、计划成本、标准成本或定额成本、实际成本之分。

目标成本是指企业在计划期内（或一定时期内）为确保目标利润而测定的成本奋斗目标。（详见本书第二章）

计划成本是以上期平均先进消耗定额为依据而计算的产品成本，它反映产品在计划期内应该达到的成本水平，是用以考核实际成本水平的尺度。

标准成本或定额成本是以先进标准或现行消耗定额为依据而计算的产品成本。它是在有效的经营条件下，经过努力能够达到的预计成本，认真地执行，严格地控制，对于保证完成目标成本起着重要作用。

实际成本是反映产品在具体条件下所发生的成本数额。它对于计算企业盈利，分析成本脱离计划的原因都是非常重要的。

5. 成本按经营决策的需要划分。

成本按经营决策的需要划分，有投入成本、机会成本和差异成本等。

投入成本是已经投入而不能改变、同经营决策无关的成本。在企业有多余生产能力的情况下是否接受订货决策时，

不论采用哪一方案，有关设备的投资及其折旧费都同时发生，而同决策无关，可不予考虑，这部分成本即为投入成本。

机会成本是现有资源不按某种方式使用，而按另一种方式使用的成本。也就是说，机会成本是指应承担放弃某种可利用机会所牺牲的利益而言的。假设某一设备可以自用，也可以出租，当决定自用而不出租时，因牺牲出租可以获取的租金，就是自用该设备的机会成本，用以决定自用是否有利。这时根本不考虑设备的折旧，因为它是投入成本，自用或出租都同样发生。

差异成本是以一种方案为基准，采用另一种方案后，在成本上所形成的差额，以供决策应用。差异成本也叫增长成本。边际成本是增长成本的一种形式，即每增加生产一产品所增加的成本。

6. 成本按职权范围划分。

成本的发生从根本上说，都是可以控制的。但是为了在一定范围内进行严格的成本控制，使之收到实际效果，必须根据职权划分，把成本的经济责任交由车间、班组甚至个人负责。成本又可划分为可控成本与不可控成本。

可控成本是指在一定时期内属于一个单位或个人的职权范围内所能直接控制的成本。

不可控成本是指成本的发生不是一个单位或个人所能控制的成本。

7. 按成本与产量的关系划分。

成本按其与产量的关系划分，可分为变动成本、固定成本和半变动成本。

(1) 变动成本：是指其发生的成本总额随着产品产量的增减而相应地成比例变化。但是对单位产品来说，变动成本却基本不变。

变动成本总额、单位变动成本同产品产量的关系，可用图 1—1 表示：

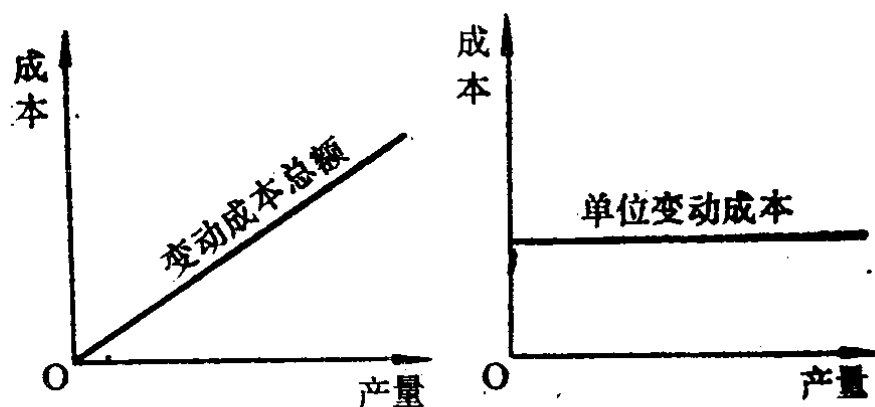


图 1—1

(2) 固定成本：是指在一定范围内，成本总额与产品产量增减变动无关。它不随产品产量的增减变动而变动，但就每一单位产品来说，固定成本却是随着产品产量的变化而反方向变化。

固定成本总额、单位固定成本同产品产量的关系，可用图 1—2 表示：

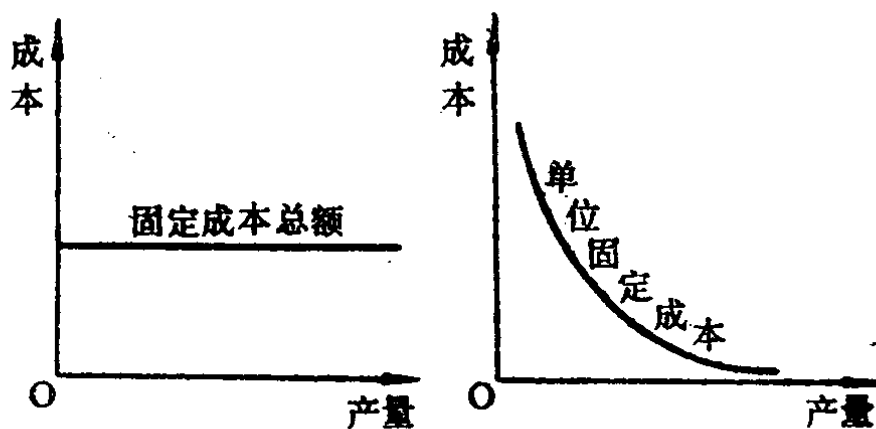


图 1—2

成本划分为变动成本和固定成本，有利于进行目标成本的测定、控制和分析，也是寻求降低产品成本途径的一个方面。

(3) 半变动成本。

半变动成本是指所发生的成本是随产量的增减而增减，但是不成比例的变化。它的特性是：有些半变动成本包含固定和变动两个因素。例如维护费，不管生产与否，都需要支付，但当产量增加时，维护费也增加。这些成本也叫混合成本；有些半变动成本是在相当小的范围内保持固定，超过一定范围，突然波动，形成一个新的水平，例如一班制改为两班制时，将使有些成本发生波动。这些成本也叫步增成本。半变动成本在企业的成本里占有一定比重，因此，如何把半变动成本分解成固定和变动两部分，是利用核算资料，加强管理的一项重要工作，应该选择适当的方法加以划分。

将半变动成本划分为固定成本和变动成本，一般有散布图法、高低点法和回归分析法三种。假定某企业一年内的维修成本及其有关数量的资料，如表1—2所示。

表1—2

项 目	一月	二月	三月	四月	五月	六月
工 作 时 间	10,000	15,000	30,000	40,000	60,000	70,000
维 修 成 本	18,500	25,500	25,800	30,000	35,000	39,000
项 目	七月	八月	九月	十月	十一月	十二月
工 作 时 间	80,000	50,000	30,000	30,000	20,000	60,000
维 修 成 本	43,000	34,400	25,100	24,500	22,300	36,200