

工业企业成本管理小丛书

工业企业成本 分析

ONG YE
I YE

CHENG BEN FEN XI

中国财政经济出版社

工业企业成本分析

杨继良 葛文菊 陆永炜

中国财政经济出版社

工业企业成本分析

杨继良 葛文菊 陆永炜

*

中国财政经济出版社出版

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 7.75印张 160,000字

1985年9月第1版 1985年9月北京第1次印刷

印数：1—15,000

统一书号：4166·619 定价：1.30元

前 言

成本分析是成本管理工作的重要一环。搞好成本分析,对于全面提高企业的经济效益具有重要作用。党的十一届三中全会以后,随着经济形势的发展和经济体制的改革,我国工业企业的经营管理的重心已转向以提高经济效益为中心的轨道,企业也从单纯生产型渐变为生产经营型。“转轨变型”对企业管理提出了新的要求。我们应当总结过去成功的经验,引入可以为我所用的先进管理办法,努力向管理现代化迈进。成本分析工作,也要总结新老经验,加以推广,为提高经济效益服务。

本书以生产经营型企业如何开展成本分析为内容,在传统的、以成本报表为分析对象的基础上,增添了近年来在我国工业企业中开始推行的经营决策过程中的成本分析和对产品设计和工艺所作的成本分析,是介绍企业如何开展全面成本分析的一个尝试。

本书在编写过程中,得到了王文彬同志的指导和帮助,并援用了有关的教材、专著和文章的论点和资料,未及一一注明出处,谨此一并致谢。

由于我们水平有限,实践经验不足,加以企业管理体制正在变革之中,致使对成本分析工作中新涌现出来的好经验未及充分吸取。欢迎读者对本书疏漏和差错之处,批评指正。

作 者

1984年9月于上海

目 录

第一章 结 论	(1)
第一节 提高经济效益是企业管理的中心问题	···(1)
第二节 成本分析工作的内容	·····(10)
第三节 成本分析工作的指导思想	·····(15)
第二章 成本与产量的关系	(20)
第一节 固定费用与变动成本	·····(20)
第二节 成本的基本公式和成本习性给我们的 启发	·····(26)
第三节 划分变动成本和固定费用的方法	·····(33)
第三章 分析实际成本的基本方法	(46)
第一节 比较法	·····(46)
第二节 因素分析法	·····(51)
第三节 成本分析的其他方法	·····(64)
第四章 成本报表分析	(67)
第一节 成本报表分析的意义	·····(67)
第二节 生产费用表的分析	·····(68)
第三节 商品产品成本表的分析	·····(78)
第四节 主要产品单位成本表的分析	·····(103)
第五节 商品产品成本报表分析的综述	·····(116)
第五章 成本的技术经济分析	(117)
第一节 成本的技术经济分析的意义	·····(117)
第二节 成本的技术经济指标分析	·····(120)

第三节	成本的技术组织措施分析·····	(139)
第六章	同类型产品成本的对比分析·····	(146)
第一节	同类型产品成本对比分析的意义和社会条件·····	(147)
第二节	厂际成本和有关的技术经济指标的資料交换工作·····	(150)
第三节	对比分析工作的做法·····	(152)
第四节	同类型产品成本对比分析工作中应注意的问题·····	(156)
第七章	经营决策中的成本分析·····	(159)
第一节	与经营决策中成本分析有关的几个基本概念·····	(159)
第二节	年度经营决策中的成本分析——量本利分析·····	(166)
第三节	日常经营决策中的成本分析·····	(183)
第八章	成本功能分析·····	(192)
第一节	成本功能分析的基本原理、特点和进行步骤·····	(193)
第二节	功能的分析和评价·····	(198)
第三节	改进方案的制订、评价和实施·····	(222)
第九章	成本分析的组织·····	(228)
第一节	成本分析的组织·····	(228)
第二节	成本分析的分工·····	(232)
第三节	成本分析制度与分析会议·····	(238)
第四节	成本分析报告·····	(241)

第一章 绪 论

第一节 提高经济效益是企业管理的中心问题

一、提高经济效益的重要性

提高经济效益，是党和政府自党的十一届三中全会以来反复强调的一个重大问题。十一届三中全会确定了把党的工作重点转移到现代化建设上来的根本方针，接着提出了“调整、改革、整顿、提高”的八字方针。这八个字四个方面都要求通过改善经营管理，最终达到全面提高经济效益的目的。1981年，赵紫阳总理在五届全国人大四次会议上的《政府工作报告》中，又提出了今后建设的十条方针，其核心就是提高经济效益。1982年，胡耀邦总书记在党的十二大报告《全面开创社会主义现代化建设的新局面》中提出：“在一九八一年到一九八五年的第六个五年计划期间，要继续坚定不移地贯彻执行调整、改革、整顿、提高的方针，厉行节约，反对浪费，把全部经济工作转到以提高经济效益为中心的轨道上来。”1984年10月召开的党的十二届三中全会上通过的《中共中央关于经济体制改革的决定》指出：“目前，城市企业经济效益还很低，城市经济的巨大潜力还远远没有挖掘出来，生产、建设

和流通领域中的种种损失和浪费还很严重，加快改革是城市经济进一步发展的内在要求。”总之，提高经济效益是实现“四化”大业的中心环节，是全党和全国人民必须全力以赴的一项紧迫任务。

社会主义企业的经济效益就是生产和再生产过程中劳动耗费（物化劳动和活劳动）与劳动成果的比较，即所费与所得的对比关系，或投入与产出的对比关系。提高经济效益，就是力求以同样多的劳动耗费取得更多的劳动成果即使用价值，或者说以较少的劳动耗费取得一定的使用价值。由于企业进行的是社会主义的商品生产，与货物运动相伴随的是货币运动，企业的经济效益就集中表现为在一定时间内用多少成本，生产出能卖得多少货款的产品，在上交税收以后，企业还可以有多少盈利。企业的经济效益，是国民经济体系中局部的经济效益，亦称微观经济效益。

国民经济全局的、整体的经济效益，称为宏观经济效益。在社会主义社会，宏观经济效益是微观经济效益的前提，微观经济效益则是宏观经济效益的基础；两者互为条件、互相依存，但在一定场合，两者之间也可能存在矛盾。处理这一对矛盾的原则，应当是局部服从全部，微观服从宏观。社会主义生产的目的决定了我们要着力谋求宏观经济效益，但是需从微观经济效益着手，即努力提高企业的经济效益。城市改革，其核心也在于提高城市企业的经济效益。

为什么提高企业的经济效益如此重要呢？因为简单再生产和扩大再生产是社会得以存在和发展的必要条件。社会主义再生产的前提首先是：从生产经营所得的社会总产品足以

补偿消耗的物化劳动和活劳动；而要实现扩大再生产，则生产经营过程中所获得的，必须大于消耗，也就是说，必须有正值的经济效益。从整个社会来讲，经济效益若为负值，所得不足以弥补所耗，就不能维持原有规模的再生产；正值越大，社会物质财富就越富裕，可能实现的扩大再生产的规模也就越大。因此，经济效益的问题，是任何社会形态都关心的一个重大问题。

从我国的实际情况看，城市企业经济效益还很低，有相当一部分企业处于亏损状态。1982年，全国国营企业亏损面为20.8%，比1978年的亏损面扩大了1.5%。这是因为过去有相当一部分企业所得的利润，大多是由基础原料和农副产品价格过低、价值补偿不足而形成的。这几年，农副产品价格提高了，原料和能源价格也有所提高，加上增加了部分工资开支，企业经营管理长期落后的矛盾便暴露了出来。据统计，工业企业成本1980年比1979年上升0.9%，1981年又上升1%，1982年再上升0.4%。剔除国民经济调整期间一些企业开工不足或调价调资对成本的影响，单从消耗来看，某些行业的落后状况确实十分突出。比如在机械工业行业，钢材的利用率是很低的。据对机械工业部直属、直供及下放的227个企业统计，1979~1982年钢材利用率不但没有显著提高，而且还有下降的趋势：1979年为68.5%，1980年为67.8%，1981年为66.3%，1982年为65.4%；这与苏联已达到的73%，以及工业发达国家达到的80%以上的水平来比较，差距是很大的。

这些情况充分说明，在实际工作中能否真正树立讲究经

经济效益的观念，自觉地把提高经济效益放在一切工作的首位，是关系到我国经济能否有一个全面振兴，党的十二大确定的宏伟目标能否实现的大问题。

当前，我国的财政收入90%来自国营企业，其中工业企业又是个大头。提高工业企业的经济效益，关系重大。那么，如何提高工业企业的经济效益呢？这就要针对当前经济效益低的关键所在，对症下药。

二、改善企业经营管理的途径

大量事实证明，企业经营管理落后是个大问题。“调整、改革、整顿、提高”八字方针中的“整顿”一项，其重点之一就是整顿企业管理。有的同志形象地说，现在看企业表面上是条干毛巾，可是用手一抓，五个手指头缝间都会流水。这说明改善企业经营管理的潜力很大。据某省对79个重点企业的调查，1981年仅因浪费而引起损失的金额就达375万元，相当于这些企业一年实现净利润的90%。当前，工业企业生产过程中的废品是比较严重的。以机械工业为例，据对1982年3,108个企业统计，废品损失相当于这些企业全年产品总成本的2.3%或利润总额的15.5%。解放以来，我们办工业，也曾积累了相当的经验，许多老企业在建立生产经营秩序和发动群众积极性方面都有一套行之有效的办法，问题是许多管理制度在十年动乱中被废弃殆尽了。当前，在整顿企业管理中，需要把一些好的制度和好的传统加以整理、恢复，并在原有的基础上努力发扬光大。但是，微观的企业管理制度在相当大的程度上还取决于宏观的企业管理体制。

《中共中央关于经济体制改革的决定》指出：“我国建国三十五年来所发生的深刻变化，已经初步显示出社会主义制度的优越性。但是必须指出，这种优越性还没有得到应有的发挥。其所以如此，除了历史的、政治的、思想的原因之外，就经济方面来说，一个重要的原因，就是在经济体制上形成了一种同社会生产力发展要求不相适应的僵化的模式。这种模式的主要弊端是：政企职责不分，条块分割，国家对企业统得过多过死，忽视商品生产、价值规律和市场的作用，分配中平均主义严重。这就造成了企业缺乏应有的自主权，企业吃国家‘大锅饭’、职工吃企业‘大锅饭’的局面，严重压抑了企业和广大职工群众的积极性、主动性、创造性，使本来应该生气盎然的社会主义经济在很大程度上失去了活力。”

《中共中央关于经济体制改革的决定》还指出，增强企业活力是经济体制改革的中心环节，“围绕这个中心环节，主要应该解决好两方面的关系问题，即确立国家和全民所有制企业之间的正确关系，扩大企业自主权；确立职工和企业之间的正确关系，保证劳动者在企业中的主人翁地位”。扩大企业自主权中，包括“在服从国家计划和管理的前提下，企业有权选择灵活多样的经营方式，有权安排自己的产供销活动，有权拥有和支配自留资金……总之，要使企业真正成为相对独立的经济实体，成为自主经营、自负盈亏的社会主义商品生产者和经营者，具有自我改造和自我发展的能力，成为具有一定权利和义务的法人”。

城市经济体制的改革，就是要彻底改变过去由国家机构

直接经营企业，即生产计划由国家统一下达、产品由国家统购统销、财政由国家统收统支、企业与市场没有直接联系的局面。在国家机构直接经营企业的情况下，企业管理的内容在两个方面受到限制。一是只管执行计划，不管计划的制订是否合理。有关企业的长期目标、远景规划、改造和发展的投资决策、年度生产任务的安排、以至于各项技术指标的计划定额的确定，都属于上级管理机关的职权。有人把这种管理称为“计划后管理”，意思就是计划及计划前一切属于经营性质的活动，都不在企业管理范围之内。二是只管生产业务，不管销售业务。产品是否适销对路、企业产品该朝哪个方向发展、定个什么价格、面向哪个市场，也都无需企业操心。因此，实行这种管理方法的企业又被称之为“生产型”企业；“生产型”企业就是只“管理”不“经营”的企业。和这种方式相对立的企业管理方式，称为“全面经营管理”；进行全面经营管理的企业，被称为“生产经营型”企业。

城市经济体制的改革，使企业管理的“型式”起了转变，它与把全部经济工作转移到以提高经济效益为中心的轨道上来，是一个问题的两个方面，“转轨”是“变型”的目的，“变型”则是“转轨”的组织保证；不要求“转轨”就毋需“变型”，不实行“变型”则不可能达到“转轨”的要求。

由此可见，要提高经济效益，单纯依靠恢复五十年代建立起来的那套管理制度是不够的。企业必须在经济体制改革的新形势下，通过实践不断充实提高，总结出一套适合我国国情的工业企业的经营管理方法。

三、生产经营型企业的成本管理

成本管理是企业管理工作的一部分，其目的在于组织和动员企业的各级领导和群众，在保证产品质量的前提下，挖掘降低成本的潜力，达到以较少的生产耗费取得同样的生产成果，或以一定的生产耗费取得较大的生产成果。成本管理是以提高经济效益为中心的企业管理工作的一项重要内容。

一个生产经营型企业，它的成本管理工作的范围和内
容，要比生产型企业的成本管理工作广泛得多。

生产型企业的成本管理是在既定的生产计划的基础上，以完成国家下达的成本计划为目的，以产品的生产成本为重点。它以上级下达的既定生产计划为范围，挖掘降低成本的潜力；在一般情况下，通过改变生产计划规定的品种结构，引起企业综合性的（比上年）成本降低率发生的变化，要被视为“客观因素”加以剔除。而“以较少的生产耗费取得同样的生产成果，或以一定的生产耗费取得较大的生产成果”中的“耗费”，也仅指生产过程中的耗费，并且以成本计划作为“耗费对成果”是否相当的唯一尺度。

在企业的各项工作转移到以提高经济效益为中心的轨道上来以后，拿什么来衡量生产经营型企业的经济效益，也就是提高经济效益以什么为目标呢？国家经委在1983年提出，提高经济效益的目标有三个：增加税利，提高质量、增加品种，降低消耗、节约资金。其中增加税利是关键，第二个目标是对使用价值的要求，第三个目标实际上是保证条件。简言

之，提高经济效益就是要在提高产品质量增加产品品种的前提下，通过各种途径（其中包括降低消耗、节约资金）增加税利的数额。

我们知道，企业的销售收入可以被分解为成本、税金和利润三个组成部分。在材料产品价格稳定的前提下，企业的生产成果可以用销售收入来衡量，生产耗费可以用生产成本来衡量。因此“以较少的生产耗费取得同样的生产成果”，应该是在扩大销售收入的同时，尽量降低企业的总成本在销售收入中所占的比重；而“挖掘降低成本的潜力”，应该指的是通过一切手段来降低总成本在销售收入中所占的比重。这个比重的降低，是提高经济效益的两个因素之一（另一个因素是扩大销售收入）。这样，成本管理就从以产品为对象转移到以企业为对象。企业的成本管理，就是围绕降低总成本在销售收入中的比重而进行的一系列管理活动。所以，生产经营型企业成本管理工作的范围就不能局限于对生产领域的计划后管理，而应与企业管理的范围相一致，包括：

1. 产品生产阶段中的成本管理

这部分成本管理工作的具体内容包括：

（1）事先计划——编制成本计划以及与之相关联的各项费用预算；

（2）事中控制——如对成本开支进行限额控制，实行班组经济核算，进行期中成本预测，以便及时掌握情况采取对策；

（3）事后分析——根据成本计划和成本计算的结果，确定成本差异的主客观原因，分析企业管理中的成绩和缺点。

这部分的成本管理，属于控制管理范围。

2. 经营决策阶段中的成本管理

企业的经营决策大体上可分为两类：一类是在计划年度开始之前进行的，其过程包括为确定年度经营计划（其中包括年度成本计划）的各项控制指标，对各种方案进行测算、对比，最终选定最佳方案；另一类是在年度中间遇到有关生产或销售方案的选定时进行的测算和对比。在对方案的经济效益进行测算对比时，必然涉及到成本问题。经营决策是否得宜，对于企业是否能实现提高经济效益的目标，常常起决定性作用。这部分的成本管理，属于经营管理范围。

3. 产品设计和安排工艺方法时的成本管理

要做到用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值，产品的设计和工艺安排是否合理，是个关键。设计和工艺一旦定型，生产即按此进行；因此有人把设计和工艺上的浪费比作“先天性”的浪费，这是很恰当的。浪费与否，应根据能否以更少的代价（成本）创造出同样的使用价值（功能）为衡量标准。产品设计和工艺过程中的成本管理，就是要尽量提高功能对成本的比值。如：或功能不变，成本降低；或功能提高，成本降低；或功能有很大提高，成本稍有提高；或功能提高，成本不变等。这部分的成本管理，也属于经营管理范围。

以上按不同阶段说明了生产经营型企业成本管理工作的基本内容。

如果把各项成本管理按工作性质加以分类，则可分为成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制和成本

分析。本书所讨论的成本分析是生产经营型企业成本管理工作的一部分，其内容除了传统的事后分析以外，还包括决策过程和设计工艺过程的成本分析。

第二节 成本分析工作的内容

成本分析是成本管理工作的重要组成部分。成本分析就是对成本的有关数据作由此及彼的比较和由表及里的解剖，以帮助作出正确的经营决策，改进生产经营管理，降低销售收入中成本所占的比重，全面提高经济效益。

成本分析工作也可以按对成本管理的内容进行分类的方法，按时间划分为：1. 产品生产阶段的成本分析；2. 经营决策阶段的成本分析；3. 产品设计和安排工艺方法阶段的成本分析三部分。下面对这三部分成本分析工作的基本内容和分析所依据的数据资料来源作一简单的介绍。

一、产品生产阶段的成本分析

产品生产阶段的成本分析工作的核心，是考核产品成本计划的完成情况；通过分析，确定企业在降低成本方面的成绩和找出进一步降低成本的潜力。这一部分成本分析是传统的即生产型企业的成本分析，它的基本内容包括：

1. 成本的报表分析

把一定期间的产品生产实际成本与计划成本或上期实际成本比较，对产生差异的原因进行分析，具体说明成本升降的主要原因和趋势，借以评价成本计划的完成情况，促进成

本计划的完成和超额完成。

成本的报表分析主要包括：全部商品产品成本、全部可比产品成本和全部不可比产品成本的分析，可比产品成本降低任务完成情况的分析，各主要商品产品单位成本的分析等。通过报表分析，初步确定若干主要因素对成本的影响。成本的报表分析是产品生产成本分析的第一步。

2. 成本的技术经济分析

产品生产成本的升降，主要决定于生产技术。在对成本报表数字作初步分析的基础上，必须进一步分析企业生产技术水平高低对成本升降的影响。企业的生产技术水平是以各项技术指标为标志的。因此，分析生产技术水平高低对成本的影响，就是要分析说明各项技术指标的变动对成本的影响值，找出对成本影响最大的指标，从而有的放矢地在生产技术上采取改进措施。

成本的技术经济分析，要求把财会部门所做的传统的成本报表分析与生产技术部门所做的生产技术分析结合起来，它使成本分析能从帐面报表分析向生产技术领域深入，也使生产技术分析能明确哪些指标是关系到当期经济效益的重点所在，从而更好地把技术与经济结合起来，促使经济效益的提高。

3. 同产品成本的对比分析

成本的报表分析和成本的技术经济分析，是以实际完成数与计划（定额）对比，或与上年实际对比，总之是在本企业范围内进行的。但是，要想通过分析找到薄弱的环节，找出降低成本的途径，把分析对比的范围仅局限于本企业，往