

主 编 王 践
副主编 魏义光 高劲松

成本目标管理学

浙江大学出版社

顾 问：龚 杰 徐仁昌 孙云松

主 编：王 践

副主编：魏义光 高劲松

编委（按姓氏笔划为序）：

万文华	马丽君	王 践	王玉梅
王苗根	刘汉林	孙企华	汤伟庆
汪根旺	沈慧蓉	来吾林	张 曦
张地根	吴爱群	於友达	郁国培
周丽娟	俞观荣	莫云仙	徐健楠
高伟良	高劲松	魏义光	

序

成本目标管理是现代化大生产的商品经济发展到一定阶段的产物。现代化的生产必须要有现代化的管理。几千年人类社会的发展告诉我们，凡有社会实践活动的地方，就有管理活动的存在，它体现在组织、计划、劳动、分配、监督、控制等各个方面。随着管理科学的发展，以及在现代经济活动中的广泛应用，人们越来越多地认识到，管理是生产力，管理可以带来巨大的经济效益。在当今社会经济发展中，在现代化的大生产中，生产力的发展、经济效益的提高，将主要依靠科学技术与科学管理，以及技术与管理的密切结合。“成本目标管理学”正是适应这一形势而诞生的。

《成本目标管理学》是由长期从事成本管理的教学、研究和务实的专家、学者集体编著而成的。本书的问世必将给我国的成本管理的理论和实践带来新的突破，也必将给广大企业带来巨大的经济效益。

纵观《成本目标管理学》一书，它具有三大特色：

特色之一，本书是借鉴西方经验与总结我国实践相结合的一个典型。理论从实践中来，再用于指导实践。西方成本管理中的理论来自于西方社会化大生产企业的实践。本书的编著者认真探讨了西方成本管理理论，采取了理论联系实际的方法，书后还编有案例分析。这就使全书内容不是泛泛空谈，不是凭空设想，不是简单照搬，而是具有扎实的基础，其经验也切实可行，并且具有中国的特色。

特色之二，本书系统阐述了成本目标管理的理论与实践。书中对我国推行成本目标管理的必要性、建立成本目标的基础工作、成本目标管理体系、成本目标核算体系等，都作了系统阐

述。不仅介绍了如何做，而且还说明了为什么要这样做，从而使读者既知其然，也知其所以然。

特色之三，本书详细介绍了成本目标管理体系中的各环节及各环节所运用的各种方法。这就便于各行各业学习和试行。

我深信，本书的问世将对我国推广成本目标管理制度起着积极的指导作用，同时也将对创立具有中国特色的、以提高经济效益为中心的成本管理理论、方法体系作出可贵的贡献。

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized Chinese characters '李力' (Lǐ Lì).

1992.5.16

编 者 的 话

我国90年代的中心任务，就是把经济建设转移到以提高经济效益为中心的轨道上来，把国民经济的整体素质提高到一个新水平，实现社会主义现代化建设的第二步发展战略目标。

在近几年的经济建设中，经济效益低下始终是一个痼疾。而把目标管理引入到成本管理中去，这就为努力降低产品成本，不断提高经济效益开辟了新的途径。我们正是为了这一宗旨而编写《成本目标管理学》的。参加本书编写工作的有（按姓氏笔划为序）：万文华、马丽君、王践、王玉梅、王苗根、刘汉林、孙企华、汤伟庆、汪根旺、沈慧蓉、来吾林、张曦、张地根、吴爱群、於友达、郁国培、周丽娟、俞观荣、莫云仙、徐健楠、高伟良、高劲松、魏义光等同志。本书由王践同志担任主编，由魏义光、高劲松两同志提出总体设想，并拟定编写大纲，最后由魏义光、高劲松两同志负责总纂。

本书融理论性、实践性于一体，具有务实、求新、拓宽、提高的特点。

所谓务实，即从我国实际出发，理论与实践密切结合，满足读者学以致用要求。西方成本管理的经验值得我们借鉴，但我们还应看到，我国的社会制度与国情同西方不同，我们学习外国，一定要同中国的实际结合起来。

所谓求新，即侧重研究发展社会主义有计划商品经济中出现的新的成本管理问题，更新原有的成本管理内容，满足现代化大生产的需要。长期以来，我们对诸如：产品设计成本、工艺成本、质量成本以及商品消费成本，没有进行管理，造成了技术与经济脱节，生产与消费脱节。《成本目标管理学》在上述方面作了尝试。

所谓拓宽，即打破行业界限，拓宽成本管理人员的知识面，克服就成本论成本的局限性。成本目标管理是一个系统工程，它涉及到目标管理、价值工程、成本预测、成本决策、保本分析、变动成本法、标准成本制度、责任成本制度等科学管理方法。

所谓提高，即着眼于提高管理人员理论水平和分析、解决问题的能力，使读者在学习《成本目标管理学》后，能大大提高成本管理水平。

在本书的编写中，理论方面尽量做到全、新；在实践方面，使各种方法尽量做到可操作性。

高与低、新与旧是相对的、发展变化的。《成本目标管理学》也是如此。由于各行各业的情况千差万别，改革方兴未艾，加之我们水平所限，本书不妥之处在所难免，敬请读者批评指正，便于在今后修正。

编 者

1992.5.12

目 录

绪 论	I
第一章 成本目标管理概论	5
第一节 成本目标管理的概念	5
第二节 成本目标管理的特点	22
第三节 成本目标管理的原则	24
第四节 成本目标管理的作用	32
第五节 成本目标管理的基础工作	34
第二章 成本目标预测	48
第一节 成本目标预测概述	48
第二节 成本目标预测的方法	54
第三节 成本目标预测的应用	68
第三章 成本目标确定	77
第一节 成本目标确定概述	77
第二节 成本目标确定的方法	82
第三节 生产中的最低成本确定	96
第四章 成本目标计划	113
第一节 成本目标计划概述	113
第二节 成本目标指标的试算平衡	120
第三节 成本目标计划的编制	128
第五章 成本目标分解	160
第一节 成本目标分解概述	160

第二节	按成本性态分解成本目标	166
第三节	按成本中心分解成本目标	184
第四节	按产品结构分解成本目标	199
第五节	按成本降低因素分解成本目标	205
第六章	成本目标控制(上)	209
第一节	成本目标控制概述	209
第二节	价值工程	214
第三节	定额成本法	235
第四节	变动成本法	243
第七章	成本目标控制(下)	251
第一节	投产前的成本目标控制	251
第二节	生产中的成本目标控制	257
第三节	生产成本的 责任控制	267
第四节	其它方面成本目标控制	277
第八章	成本目标核算	287
第一节	成本目标核算概述	287
第二节	辅助生产车间的成本计算	292
第三节	基本生产车间的成本计算	296
第四节	职能管理部门的成本计算	306
第五节	企业产品成本计算	310
第九章	成本目标分析与考核	366
第一节	成本目标分析概述	366
第二节	总成本目标完成情况分析	374
第三节	单位产品成本目标完成情况分析	388
第四节	成本目标考核	405

第十章 质量成本管理	408
第一节 质量成本概述	408
第二节 质量成本核算	416
第三节 质量成本分析	423
第四节 质量成本控制	427
附一 加强定额管理 降低产品成本	431
附二 预算控制是成本目标管理必不可少的环节	433
附三 杭州东升绸厂材料定额消耗管理考核制度	435
附四 在实践中完善成本目标管理活动	437
附五 发挥成本目标管理作用 充分挖掘企业内部潜力	439
附六 强化成本控制 努力降低成本	441

绪 论

经济体制改革的不断深化,要求成本管理也相应地进行改革,以适应完善承包经营、健全内部经济责任制的需要。建国以来,我国在成本管理方面积累了较丰富的经验,一些企业创造了许多行之有效的管理方法,诸如:在编制成本计划时,对可比产品成本降低任务采用测算法,使编制成本计划做到心中有数。在成本核算中采用定额法,把成本核算同成本控制、成本分析初步结合起来。在成本控制上,材料控制采用限额领料单、材料切割卡、废品补料以及超额补领的方法;工资控制采用劳动定额、劳动定员以及编制工资基金计划的方法;费用控制采用费用限额手册和厂币等方法。在成本分析上,推行了成本指标同行业对比分析法,有的企业开展了成本技术经济分析,使成本分析的深度和广度有了进一步发展。在管理民主化和群众化方面,推行了成本指标归口分级管理,建立了包括班组经济核算在内的厂内经济核算制,开展了三级经济活动分析会议活动等。毫无疑问,我们这些经验和方法,对于加强成本管理,提高经济效益起了积极的作用。

但也应看到,多数企业在成本管理方面还存在不少问题:从管理领域来看,只限于对产品生产过程成本进行计划、核算和分析,没有延伸到技术领域和流通领域。诸如:对产品设计成本、工艺成本、质量成本以及商品消费成本,长期以来我们没有进行管理,造成了技术与经济脱节,生产与消费脱节;从成本管理体系来看,偏重于事后管理,忽视了事先的预测和决策,不能充分发挥成本管理的预防作用;从成本责任来看,存在着大锅饭的弊病,没有形成一套责任预算、责任核算和责任分析的管理体系,没有与厂内经济责任密切结合。

另外，工业企业的成本管理的弱化还表现为以下几个方面：一是企业成本意识淡化，表现为重产品、轻消耗，重利润、轻成本；二是成本核算混乱、成本信息失真，以估代算，搞弹性成本；三是成本行为失控，费用开支乱开口子，利用多种价格任意调节成本，各种摊派名目繁多，乱挤成本；四是成本作用弱化，产品成本已无法作为计量资金耗费的价值尺度和补偿依据；五是成本核算模式僵化，单一的产品成本核算已无法满足企业管理的需要；六是成本持续上升，居高不下，近几年表现尤为突出。

造成成本管理弱化的原因主要是：①经济理论的滞后性和不彻底性，使成本管理弱化成为必然。社会主义有计划商品经济理论的建立、为国家指导改革、制订宏观经济政策提供了理论依据。但在微观上尚无突破性的理论建设，在改革企业经营机制等问题上的各种方案实施的时间还过于短暂，影响到企业行为的不稳定性，产生短期行为，使成本意识淡化和成本作用软化。②两种价格体系并行，企业在短期内还难以适应。原材料成本上升的不可避免性，使企业成本管理在流通环节增多，对价格涨幅过大的情况显得乏力。③市场机制不健全，市场秩序欠完善，使得成本管理不力。优质优价，优胜劣汰的市场环境还不具备，使得产品成本还不是竞争的重要因素。④宏观和中观产业政策透明度不够明朗，输出的产业调整信息往往引起偏差。结果造成重复建设，盲目建设，导致产品成本先天不足。⑤成本考核机制疲软，放松了对成本降低的约束。进行经济体制改革后，国家和地方企业管理机构重点放在如何完善企业经营机制，改革分配关系上，忽视了成本管理。虽然也下达了可比产品成本降低指标，但刚性不够，而且此项指标没有很好的同企业利益挂钩。⑥实行价格双轨制后，企业在降低成本上下功夫不够，往往在价格上做文章以获得厚利，致使企业成本意识严重退化。⑦企业内部成本管理机制不健全。企业没有把降低成本作为企业管理的重点目标，致使

企业缺乏降低成本的压力。⑧企业内部审计薄弱，化、挤、冲、摊成本现象严重。有的企业甚至利用材料成本差异，预提费用、待摊费用等帐户随意调节成本，使企业产品成本失实、失真。⑨材料、能源消耗大，利用率低。有关资料表明，近几年工业企业百元原材料创造的利润逐年下降。⑩车间经费和企业管理费增长幅度太大。工业企业所支出的车间经费和企业管理费的每年递增速度大大高于前几年同期的工业生产的递增速度。

为此，我们应从适应发展商品经济的要求，在认真总结传统成本管理正反两方面经验的基础上，进行成本管理改革。

首先，在指导思想上，必须树立全局观念，既要适应国家宏观经济管理的要求，又要满足企业微观经济管理的需要，并以企业微观经济管理为侧重点。我国是社会主义国家，企业是社会主义有计划商品经济中的商品生产者，它是在国家宏观经济管理政策的引导和调节之下进行生产经营活动的。因此，企业成本管理改革不能只想到企业方面的局部利益和本身内部经营管理的需要，还应考虑国家宏观管理的约束和要求，要为宏观管理服务。这就要求企业成本管理改革应以适应国家经济体制改革的要求为出发点，与物价、财政、财务、税务和金融改革相配套。如果企业成本改革同国家规定的制度有抵触时，则应在取得有关部门的同意、支持和指导下进行改革，以满足国家宏观经济管理的要求。但另一方面，由于企业又是相对独立的商品生产者，国家在制订有关成本管理制度、办法时，不能只从宏观经济管理上来要求，也要考虑微观经济管理的需要，不要事无巨细地都作统一规定，要给企业一定的自主权。同时，国家宏观管理要为企业微观管理创造有利条件，要以强化微观管理为重点。只有这样，才能做到宏观管理要求和微观管理需要的有机结合。

其次，在对待外国成本管理模式上，要博采众长，但不能完全照搬，而应结合国情有选择地采用，并加以改革，为我所用。

在进行成本管理改革时，我们应认真学习外国一切先进的经验和方法，广开思路，吸取精华。这是因为西方企业也是按社会化大生产的要求，实行了严格的科学管理。他们确实积累了相当丰富的经验和有效的管理方法。例如标准成本制度、变动成本法、价值分析、成本预测和决策、保本分析、责任成本制度等等。对此我们不能把这些方法都看成是资本主义制度的产物，而应视为是适应现代化大生产和商品经济创造出来的有效管理方法，有些确实值得我们借鉴。但是，我们也应看到，我国的社会制度与国情同西方不同，我们学习外国的经验和方法，一定要同中国的实际结合起来，认真进行分析研究，经过吸收和消化，结合国情加以改造和提高，使之成为我国社会主义现代化成本管理的有效组成部分。

除了以上两个方面外，还应注意：①将利益机制与思想工作结合起来，充分调动劳动者的社会主义积极性；②成本管理改革还必须与企业生产特点和管理水平相适应，根据各个企业具体情况进行改革，不搞一刀切；③同时使理论研究和实际工作相结合，加速、深化、完善成本管理的改革。成本目标管理正是为了适应这一形势而诞生的，它是成本管理改革的一个重要方面。

当前，有一部分企业开展了成本目标管理，并在实践基础上总结了这项工作的经验和进行了理论研究。但由于各企业的作法不尽一致，因此，对成本目标管理中的一些问题还存在不同的认识。本书试图为建立一套既能适应宏观经济管理的要求，又能满足微观经济管理需要，并有利于提高经济效益的中国式现代化成本管理体系而作一些有益的尝试。

第一章 成本目标管理概论

我国的成本目标管理体系，是在传统成本管理的基础上，借鉴国外目标管理经验形成的，是对传统成本管理的进一步改革和发展。成本目标管理，有人称之为目标成本管理，但从它是企业目标管理的一个组成部分来说，把它称为成本目标管理更为合适。

第一节 成本目标管理的概念

在论述成本目标管理的概念之前，我们首先应明确关于成本的有关概念、成本的经济本质及目标管理的基本原理等，现分别阐述如下。

一、成本的经济本质

产品的成本水平，是企业生产经营工作质量的综合反映。产品产量的多少，质量的好坏，劳动生产率和设备利用率的高低，材料消耗的节约或浪费，最终都会直接或间接地在成本中反映出来。同时，产品成本也是正确计算利润和产品价格的重要依据。所以，不断降低产品成本，就成为企业管理中非常重要的任务。降低产品成本对于发展社会主义经济，满足人民需要，改善企业经营管理，增加国家财政、企业和职工收入，都有着十分密切的关系。

（一）成本

成本属于经济范畴。自从有产品生产，成本就伴随着生产和经营活动而产生，但时至今日尚未有一个科学的概念。中外众多学者从不同侧面对它下过多种定义：如美国会计学会在《成本概念与标准委员会报告》中认为：“成本是为了实现一定目的而付

出的或可能付出的用货币测量的价值牺牲。”日本大藏省颁布的《成本计算标准》中对成本下的定义是：“成本是指经营者为生产一定产品而消费的物质资料或劳务价值的货币表现。”在中国会计学界，对成本有“ c ”、“ $c+v$ ”与“ $c+v$ +小部分 m ”之争（ c 为物化劳动的转移价值， v 为必要活劳动消耗价值， m 为剩余价值或利润）。

以“ c ”作为成本的观点是由“除本分成制”中的“新成本论”所提出的，认为在社会主义条件下，劳动力已不再是商品，成本只是物化劳动的转移价值；

“ $c+v$ ”观点是具有广泛代表性的看法，认为成本是在生产过程中耗费的物化劳动和必要活劳动的价值。虽说在社会主义条件下劳动力不再是商品，但它是生产过程必不可少的劳动要素；

“ $c+v$ +小部分 m ”是依据现行制度将利息、保险费等属于国民收入再分配范畴的项目计入成本而提出的。

上述这些观点，各有其合理的一面，但都没有把一般成本概念和产品成本概念区别开来，更没有把管理成本诸如机会成本、沉落成本等界定在成本范畴中。因此，就一般意义上的成本可以说是为实现某一特定目的而发生的价值代价或损失，至于各种不同的成本概念，则需进一步揭示其实质如何，再界定价值代价的内容。如产品成本是为了生产产品而支付的价值代价，其价值代价就是生产过程中耗费的物化劳动和必要活劳动的价值。又如机会成本是在进行决策的方案选优过程中，放弃某一方面而发生的价值损失。

（二）产品成本的经济本质

工业企业的生产过程，同时也是生产的消费过程。正如马克思指出：“生产行为本身就它的一切要素来说也是消费行为。”^①在生产过程中，劳动者使用劳动工具作用于劳动对象生产出新

^①《马克思恩格斯选集》第二卷第93页。

的产品，其价值表现为 $w = c + v + m$ 。马克思在《资本论》中又指出：“资本主义生产的每一个商品的价值，用公式表示是 $w = c + v + m$ ，如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么，在商品中，剩下的只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。它所补偿的，不过是商品所费于资本家自己的，所以，对于资本家，这就是商品的成本价格。”^①即只是在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。且不论生产采取何种社会形态，劳动者与生产资料总是它的要素，如果我们把工资和剩余价值、必要劳动和剩余劳动独特的资本主义性质去掉，留下来的就再也不是这各种形式，而只是它们的为一切社会生产方式所共有的基础。因此，在社会主义条件下，成本是为了生产某种产品而在生产要素上耗费的物化劳动和必要活劳动并从销售收入中得到补偿的价值。即 $c + v$ 的补偿价值。此定义有如下二层含义：

1、产品成本的经济内容仅限于 $c + v$ 。

即在生产要素上耗费的 c 、 v 个别劳动消耗，而且这种消耗必须从销售收入中得到补偿，以确保简单再生产的顺利进行，而从销售收入中实现的剩余劳动“ m ”，则是社会扩大再生产的保证。因此，产品成本不应包括部分“ m ”，如利息、保险费等，应视为“ m ”的再分配，然而，另外一些目前制度中尚未列入成本开支范围的，诸如新产品的设计费、工艺规程制订费、中间试验费、重要科学研究补助费等则属于 $c + v$ 的个别劳动耗费，应计入产品成本。

2、产品成本是 c 、 v 个别劳动耗费的價值表示。

而不是由社会必要劳动时间决定的。企业力争使个别劳动耗费低于社会必要劳动耗费水平，从而实现更多的利润。

会计上的成本核算无非是从再生产过程的不同管理角度来重

^①《资本论》第三卷第30页。

新组合“ $c+v$ ”，以达到相关管理的目的，如责任成本是从“ $c+v$ ”的可控性原则来组合，相关成本是与决策和控制有关的“ $c+v$ ”。在实务中运用的各种产品成本概念，均离不开“ $c+v$ ”。可用图1—1来表示。

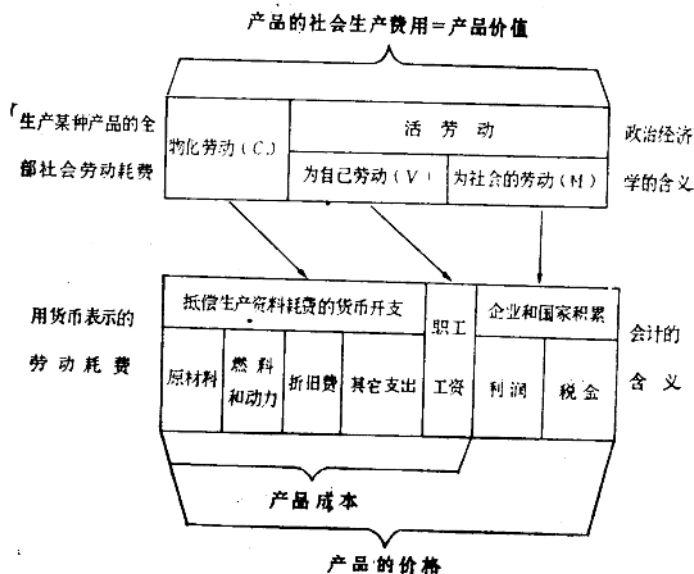


图 1—1

(三) 生产费用和成本项目

社会主义工业企业的生产费用是多种多样的。合理地科学地加以分类，对正确组织生产费用成本核算和有效地进行成本目标管理，从而促进产品成本的不断降低有着重要意义。生产费用成本可以按不同的标志进行不同的分类，主要有：

1、生产费用按照经济性质的分类

这种分类通常称为“生产费用要素”。我国工业企业的生产