

中国技术经济研究会中国成本研究会  
成本问题研究班学习参考资料之六

# 成 本 管 理 概 论

天津财经学院      陈邦宁

中 国 技 术 经 济 研 究 会  
中 国 成 本 研 究 会  
天 津 市 技 术 经 济 和 管 理 现 代 化 研 究 会  
中 国 企 业 管 理 协 会 天 津 市 分 会  
天 津 市 干 部 学 校

一九八〇年十二月

# 目 录

一、有关成本的基本概念.....	( 1 )
二、成本的分类.....	( 2 )
三、成本管理的重要意义和全面成本管理.....	( 5 )
四、作好成本规划, 确定好成本目标.....	( 6 )
五、加强生产费用的管理.....	( 8 )
六、改进实际成本计算方法.....	( 10 )
七、讲究成本——效益, 作好成本的检查分析.....	( 12 )
八、切实加强基础管理工作.....	( 14 )

# 成本管理概论

## 一、有关成本的基本概念

什么是生产费用？什么是产品成本？换句话说，成本的实质是什么？

关于成本的实质，是一个有争辩的问题，可以从两方面来观察，从产品价值的形成来看，成本是产品价值的一部分。马克思说过：“按照资本主义方式生产的每一个商品W的价值，用公式来表示 $W = C + V + M$ 。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”。“商品价值的这个部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格”。可见在资本主义制度下，成本是生产产品所消耗的不变资本与可变资本的总和，也就是产品价值中转移来的或补偿的那部分价值。

在我们社会主义制度下，由于还存在着商品生产和商品交换，社会产品仍然是使用价值和价值的统一，耗费在产品生产上的劳动（活劳动和物化劳动），还要表现为价值，还需要运用一系列的价值范畴来为我们社会主义经济管理服务。从全民所有制的工业企业来看，它所生产产品的价值，包括以下三个组成部分。

- 1、生产过程中耗费的生产资料（劳动资料和劳动对象）转移的价值；
- 2、活劳动耗费新创造的价值中以工资等形式分配给劳动者个人用于消费的部分，即劳动者为其自身创造的价值。
- 3、活劳动耗费新创造的价值中以税金、利润等形式上交国家，由国家集中掌握，用以满足社会需要的部分，即劳动者为社会创造的价值。

产品价值中的前两部分 $C + V$ ，就构成产品的成本。

在资本主义社会中，只有可变资本，才能为资本家带来剩余价值。不变资本，只是转移价值，它不能增加新价值。资本家不愿划分不变资本与可变资本，总想把生产过程的价值变化说成是由总资本所引起，这实质上是想掩盖、歪曲剩余价值的真正面目，是为了榨取更多的剩余价值。

在我们社会主义制度下，劳动人民是国家的主人，也是企业的主人。我们社会主义的成本，反映的是社会主义生产关系，即在生产资料全民所有制基础上的工人阶级和劳动人民根本利益一致的相互关系，所以我们社会主义成本与资本主义的成本，是有本质的区别的。

再从生产消费来看，成本就是生产的消费。马克思说过：“生产行为本身，就它的一切要素来说，也是消费行为”。任何生产都有两重性，一方面消耗生产资料和生产者的劳动，一方面创造新产品。从生产消费这一面来看，生产的消费用货币来反映，就是

生产费用。生产的消费是为了生产产品。从所生产的产品这一面来看，这些生产费用是转移到它所生产的产品上去了，这就是生产成本。所以生产成本就是对象化的生产费用。生产成本再加上一些销售费用，就构成全部成本。生产的消费，首先表现为实物形态的耗费，实物耗费用价值尺度来表示就是资金的耗费。所以成本是生产的实物耗费的表現，也是生产的资金耗费表現，同时又是它们的补偿尺度。

从理论上研究成本很重要，因为它可以帮助我们更好的设计制度，更深刻地认识成本应当包含的内容。我们知道，产品价值是由社会必要劳动量决定的，企业耗费的  $C+V$  越小，为国家创造的价值就越大。企业耗费的  $C+V$  越大，为国家创造的价值就越小，所以企业必须努力降低  $C+V$  的耗费。有人根据产品价值构成，认为利息属于国民收入再分配，它不形成价值，所以不应计入成本，罚金、赔偿这一类支出，也不应计入成本。而实际工作者往往从开支这个角度看待问题，认为这些支出，性质不属于成本，但在现行条件下，还不得不开支，这些支出是由于生产引起的，所以如果发生，就是计入成本也未尝不可，问题是要尽量减少以至消灭这些支出。另一方面，新产品科研、开发、试制费用，理应计入成本，但为了便于划分资金，也可不计入成本，这正如价格与价值有时可以有所偏离一样。我们的现行成本开支范围就是这样根据成本的实质，同时考虑资金划分的需要和简化核算的要求，由国家计委和中央财政部统一制定的。根据现行成本开支范围的规定，成本是指与生产过程有关的一切消耗、一切支出，还包括销售过程的一切费用。问题是企业每天必须发生各种开支，应当遵守党和国家的方针政策，严格按照法规法令以及有关的财经制度、财税制度、会计制度办事。对待开支，我们应该划几条杠子，首先，应该划一划能开支与不能开支的界限，对于不能开支的，例如兴建楼堂馆所，用公款请客送礼、看戏、看电影，都是不能开支的。凡属于不能开支的问题，应当坚决卡死，一毛不拔，而不是在什么项目开支的问题，第二，对于可以开支的，还要划分清楚开支渠道，如基本建设、更新改造资金、职工福利金、工会经费、成本、营业外支出等等，不能因为某项资金不足，就互相乱挤。第三，根据成本开支范围的规定，凡是不属于成本开支的支出，不能挤入成本；凡是应由成本开支的支出，也不得不计或者少计。成本要真实，禁止弄虚作假，搞人造成本或者随意调整成本，就是不允许的。

## 二、成本的分类

成本的分类就是按照特定的标志，将成本进行归类和分类。其目的在于分别反映各类成本特定的经济意义和各类成本间的相互关系，以利对成本作研究和进行管理。成本按各种标志可以有不同的分类，主要的如：

- 1、从成本包含的范围来分，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种产品所需的成本。部门平均成本是一个生产部门生产同一种产品所需的平均成本。制定产品价格，应以部门平均成本为依据，但部门平均成本的基础是企业个别成本。在企业搞成本管理、经济核算，都要以本单位的成本为依据，至于车间一般可不孤立核算产品成本。

- 2、从产品来划分，可分为可比产品成本与不可比产品成本。可比产品是以前年度正

式生产过的产品，它有以前的实际成本资料可作比较。不可比产品是以前年度没有正式生产过的产品，例如新产品。可比产品与不可比产品成本的划分，要实事求是，要依照企业成本核算的规定，不能因为只考核可比产品，就任意互挤。对于盈利产品与亏损产品的成本，也要如实划分，不要随意调整。

3、从企业成本的形成来分，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，对在产品、半成品的计价，应以车间成本为基础。车间成本加上企业管理费就构成工厂成本，再加上销售费用，就是全部成本。计算企业盈亏应以全部成本为基础。按现行规定，一些销售费用也包括在生产费用中一并核算，所以现在的工厂成本也就是全部成本了。

以上是从产品方面对成本所作的分类。但企业进行成本管理，更重要的还是成本的明细分类。

企业发生的成本即生产费用，是多种多样的，内容很为庞杂。为了管理上的需要和正确核算产品成本，便于协调成本管理、核算、分析采用同一口径，好作比较，也为了突出重点和划分责任范围。对发生的生产费用，就不能只汇集一个总数，需要进一步具体归类，一般有三种分类方法：

#### **(一) 生产费用要素**

生产过程是产品制造过程，也是物化劳动和活劳动的消费过程。所以生产费用要素最粗可分为二项，一个是物化劳动，一个是活劳动。要细一点，物化劳动可再分为劳动对象和劳动手段，但这样的分类满足不了管理上的需要，通常是在此基础上，根据生产费用本身的性质和它在国民经济中的重要性，分得更细一些。我们设想除劳动力费用以外，把资源材料、能源材料、外购动力和主要劳动手段的费用，分别列作要素费用，或许较为适宜。这样，生产费用就可以分为以下六个要素：

- 1、材料 包括原料及主要材料、辅助材料、工具等，这是物化劳动，即资源材料。
- 2、燃料 如煤、焦、油、气等，也是物化劳动，即能源材料。
- 3、外购动力 如外购的电，也是物化劳动。
- 4、工资 这是活劳动。
- 5、折旧 固定资产基本折旧和大修理折旧，也是物化劳动。
- 6、其它 包括不属于以上各个要素的费用，例如外部加工费、公杂费、差旅费、销售过程的包装、运输费用等，这是个综合项目，但绝大部分也是物化劳动。

划分生产费用要素具有重要作用：第一，按生产费用要素反映企业和经济部门成本的经济内容及其销涨情况，从而观察企业和部门的经济特点和发般趋势。第二、反映为了完成生产任务可以拨给企业的各项资源。第三，与企业有关指标相联系，如工资与工资基金，材料、燃料与物资供应，同时这些数据又是计算和核定流动资金的依据。第四，作为计算国民收入净产值的一个根据。

所以，对于生产费用的管理和核算，应当予以重视和加强，单一产品的企业和某些辅助生产车间，还可以按照生产费用要素来进行成本的明细核算。

#### **(二) 成本项目**

将生产费用按照它在生产过程中的用途进行重分类，就是成本项目。我们设想：为

了适用于各种企业并且有利于有效地进行成本核算，设置以下六个成本项目就可以了：

1、**原材料** 指构成产品实体的原料、主要材料、外购半成品、元器件、配套件等，也包括直接用于产品生产的辅助材料。

2、**燃料和动力** 指直接用于产品生产和生产工艺用的能源和动力。

3、**专用费用** 例如外部加工费、专用工具费等。

4、**工资** 指直接参加生产人员的工资和工资附加费。

5、**车间经费** 就是车间范围的共同费用。

6、**企业管理费** 就是全厂范围的管理和组织生产的费用。

按成本项目进行分类，有以下作用：第一，可以反映产品各个项目的构成。第二，便于计算产品成本和单位成本。第三，便于考核产品成本升降的原因和划分责任部门。第四，便于在同行业间，进行成本的对比分析。

### （三）成本核算对象

成本核算对象指的就是核算出什么样的产品成本这样一种特定产品的对象。成本核算对象决定于组织产品生产的对象，有的企业轮番成批组织产品生产，成本核算对象就是各批产品。有的企业按照定单（生产通知单、制号）组织产品生产，成本核算对象就是各个定单或各个生产通知单或各个制号。有的企业大批的组织某种产品或某几种产品的生产，成本核算对象就是各种产品。有的企业产品成系列，品种规格很多，往往按照产品和通用件来组织生产，成本核算对象可以是各类产品或综合产品，然后再依适当标准划分各种产品的成本。有的企业生产是一个流程，同时出产几种产品，有的企业属于连续大量生产，前一个生产步骤生产的产品，具有独立的经济意义可以对外销售，同时也是下一个生产步骤的原料，或者实行分车间核算成本，成本核算对象就是各个流程，各个生产步骤或各个车间以及各种产品。

确定成本核算对象，具有重要意义。实际上是确定成本核算粗细到什么程度的问题，确定了成本核算对象，在很大程度上也就确定了产品成本核算方法。与成本核算对象相联系，发生的生产费用，可分为直接费用与间接费用（共同费用）或分为变动费用与固定费用。直接费用（变动费用）是指可以直接计入特定成本核算对象的成本，或是随特定成本核算对象的产量成正比例变动的成本，如原材料、直接人工等。直接费用应当根据原始凭证、原始记录直接汇集和直接计算，通常可根据消耗定额进行管理，着重点是降低单耗。间接费用是指不能直接计入特定成本核算对象，或不随特定成本核算对象的产量成比例变动的费用，这些费用为许多成本核算对象所共同发生，具有相对固定性质。发生以后，先按发生地点和明细项目进行汇集，然后再依适当标准，分配计入各个成本核算对象。通常是用绝对额进行管理，着重点是降低绝对数额，不让超过金额限额。

生产费用发生后，都要进行这样三种分类核算，按生产费用要素分类，就是要看看生产过程中究竟耗费了多少资源（来龙），按成本项目进行再分类，就是要看看各项资源在生产过程中究竟用到什么地方去了（用向），例如材料可以用于生产产品，也可以用于一般消耗，也可以用于维修。生产消费是为了生产产品，所以这些生产费用还要按照特定产品即成本核算对象再进行分类，以便最终核算出各种产品的成本。

### 三、成本管理的重要意义和全面成本管理

成本管理是个及其重要的问题。在资本主义社会，成本对资本家来说，是个生死存亡的紧迫问题。在社会主义企业当然不会那么紧迫，但成本对社会主义企业也是极其重要的，成本是确定价格的基础，利润在很大程度上决定于成本。增加利润靠什么？主要要靠降低成本。靠价格也可以增加利润，例如多生产利润高的产品，少生产利润少的产品，这是个比较省力的办法，但不能长期靠下去。所以只有降低成本才是增加利润的主要来源和正当途径。降低成本增加积累，对社会主义建设和实现四个现代化都有重大意义，对企业本身也有好处，可以带给企业一定的经济利益。成本低才能做到物美价廉，对于满足人民需要，提高人民生活水平，也有重大关系。

成本管理在企业管理中究竟起什么作用？成本是生产、技术、经营活动的综合指标，是经济核算的中心内容，产品产量的多少、品种的变动、质量的优劣、工时和设备的利用、资源能源的消耗、资金周转的快慢等等，都会直接的或间接的在成本中有所反映。成本既然能反映这些工作，反过来，自觉运用成本这个手段也一定可以对这些工作起组织和促进作用，这些工作一旦结合了成本，就不仅要求物美，还要价廉，企业管理水平当然要相应提高。我们所说的成本，是指成本——效益，或消耗——效益，就是在一定消耗下获得的效益最大，或在一定的效益下消耗最小，这也正是经济核算的中心内容和目标，所以抓住成本这个环节，就使经济核算有一个中心，有一种制约的手段，就可以组织和控制存在于企业各项活动中的成千上万个指标，使之纳入经济核算的体系。企业最终的经济成果反映在利润上，但利润在厂里大多数人是直接接触不到的，而成本几乎每个人都是看得见和摸得着的。一个工人，干这个活，消耗多少材料、化费多少工时，用货币算一下就是成本，搞设计的，技术好是一个方面，还要讲究经济效益，这也是成本，所以在厂内一定要下功夫抓好成本管理。我们曾经设想，在厂内搞降低成本分成，就是厂内各车间、部门，在完成厂部下达的品种、产量、质量的前提下，搞降低成本多少分成，实行奖励。我们现在有的厂搞的内部利润分成，实质上就是降低成本分成。成本指标是一项涉及面最广、综合性最强、反映最灵敏的指标，要搞好它，需要化大力气，见真功夫，它不单纯是反映、控制，它应当是个积极因素，是一个重要杠杆，在生产、技术、经营决策中起重要作用。国外现在很流行系统分析、价值分析，搞系统分析、价值分析，成本都是一个重要角色，这绝不是偶然的，这点很值得我们借鉴。

我国的成本管理可以概括为三个阶段：第一阶段为计算管理。这一阶段是在解放初期，主要是解决成本计算方法，建立成本报表，基本上是事后算帐。这方面的工作也很重要，今后仍不能忽视，但对增产节约起不到多大的促进作用。第二个阶段是第一个五年计划期间开始的计划管理。在第一阶段，由于生产技术财务计划的推行，加强了定额管理和计划管理，通过指标下车间，开展班组核算，加强经济活动分析等工作，使成本管理和事后算帐扩张到计划、管理、核算、分析各个方面，由专业管理开始走向专群结合，但这一阶段的成本管理，仍然没有突破财务管理的圈子，成本管理中存在的一系列问题，也没有得到很好的解决，成本管理时起时伏，很不稳定。58年以后，我国成本管理

工作，基本上处于停顿状态，人员有所削弱。文化大革命期间，成本管理遭受了“四人帮”的严重破坏与干扰，那时我国的成本管理，已经是支离破碎，可有可无了。第三阶段为现阶段。我国要实现四个现代化，需要大量的资金积累，成本管理已经提到重要日程上来，这是加强成本管理极其重要和有利的动力。粉碎“四人帮”以后，我国企业经过整顿，有些企业的成本管理已经有所发展。由于生产的发展，特别是由于现代科学技术的迅速发展，各个学科之间相互渗透很厉害，特别是数学方法侵入各个领域以后，科学管理也有很大的发展，成本管理已发展成为一种介于自然科学与社会科学之间的边缘科学，成本管理的范围需要大大扩张。为了适应现代化管理的要求，需要推进全面成本管理。全面成本管理的基本设想是：把原来以财务管理为主的成本管理，扩张成为一种具有多方面内容的综合成本管理。全面成本管理不仅包括生产制造过程（当然这仍是成本管理的十分重要的部分），也把设计、工艺、生产管理、物资采购与储备、产品销售甚至用户的使用成本，都包括在成本管理的范围之内。要培养成本意识，促进人人、事事、处处都讲究成本——效益。提高综合的和各项工作的经济效果。此外，全面成本管理还要以下特点：

1、全面讲究成本——效益。并以此作为生产、技术、经营决策和投资决策的重要杠杆之一。

2、技术、经济结合。

3、专、群结合。

4、以成本为枢纽，沟通各项工作，联结各项指标，并进行综合平衡。

5、以提建议、制定措施为手段，组织动员群众大搞增产节约，保证成本——效益的实现，促进增产节约不断向前发展。

6、与责任制相适应，贯彻谁决策，谁就负什么经济责任。成本管理从以往的管理事后结果，逐步发展为着重事前规划，着重管理成本的发生及其发生的原因和责任。

7、广泛应用数学方法，目前可在成本规划和分析方面先行试用，以便积累经验。

成本管理是企业管理的重要组成部分，所以推行全面成本管理，仍然需要依附于企业管理，并且将成本意识和讲究成本——效益贯穿到企业管理的各项工作中去。成本是企业核算的中心枢纽，也是经济核算的目标所在，所以推行全面成本管理，应与建立经济核算体系结为一体。推行全面成本管理，还应有组织上的保证，就是要在总会计师的领导下，建立全面成本管理的必要网点，以便将各个车间、各个科室有机地组织起来，以便组织动员工程技术人员、工人、管理人员为降低成本，提高经济效益献计献策，实现各项措施，还应建立必要的制度，以保证全面经济管理的顺利推行和坚持下去。

#### 四、作好成本规划，确定好成本目标

以往成本管理，都是从控制角度考虑的多，不让成本超支。现在则主要是从规划方面来考虑，要积极规划好一个水平，一个目标，然后加以安排、引导去实现这一目标。国外很重视成本预测、成本规划，把它作为决策的重要杠杆。以往是成本 + 利润 + 税 = 价格，成本确定价格。现在是价格 - 利润 - 税 = 成本，成本要受既定价格的限定。在资



本主义社会，价格基本上有一定幅度，因为不但有本国资本家的竞争，还有国际资本家的竞争。因为竞争激烈，所以利润也有一定幅度，一般不能太高，但也不会低于资金利息，因为低于利息，资本家何必去投资，不如存在银行拿利息。假设所得税率为50%，利率为12%，则利润额大体会围绕资金的24%上下浮动。例如价格为100元，利润按照资金利息计算需要10元，交10元税，即 $100 - 10 - 10 = 80$ 元，这就规定了成本的限额。如果超越这个限额，资本家就有垮台、关门的危险。

我们是搞计划经济的，当然更应重视成本规划。作好成本规划，确定好成本目标，这好比是成本管理的牛鼻子，牵住这个牛鼻子，以后的成本管理就好办多了。作好成本规划，确定好成本目标，要进行挖潜、分析，所以它也是挖潜、分析的过程。成本是综合指标，涉及各方面的工作，需要综合各方面的经济效益，所以也是各项计划指标综合平衡，促使产、供、销协调发展、互相促进的过程。成本目标要依靠大家去实现，所以也是组织动员群众提建议、制定措施、大搞增产节约的过程。

作好成本规划，确定好成本目标，一定要贯彻“最优化”的思想，紧紧抓住提建议，制定措施这一环节，切实谋求实际效益。下面分三方面讲：

1、作好几年的成本规划。就是根据新产品、新技术的发展、社会需要与资源条件、本企业具体的价格、利润、成本方针和现有水平，作好以后几年的成本规划，制定好今后几年的成本目标，比如80年，就要作好81—85年的成本计划，确定好81、82、83、84、85各年的成本水平或目标，以后每年都要作这项工作。例如在81年，要做好82—86年的成本规划，82年要做好83—87年的成本规划等等，依此类推。当情况变化不大时，每年只调整最后一年或最后两年即可。当情况变化甚大时，可多调整几年，甚至重新编制。这是纲领性的成本规划，就是我们不但要有当年的具体成本目标，而且还应制定出几年的成本奋斗方向与方针。

2、确定年度的成本目标或模式，办法可以叫做“抓两头，挤中间”。两头一头是产品产量，一头是利润，就是利用数学方法，先求得产品产量与利润的最优模式，再以此为基础确定成本目标。主要可利用以下三种方法：

①损益两平模式

②数量——成本——利润模式

③线性规划模式

3、作好年度的成本规划，确定与落实年度的成本目标（指标）。这项工作一年应搞它二、三次，通常要在当年年底以前，根据上项2、确定的成本目标，把次一年度的成本目标规划好。每年的五、六月份要把上半年成本目标的完成情况检查一下，再把为了完成全年的成本目标，下半年应当怎么办规划好。在年度中，当生产、技术、经营发生重大变革时，也应将成本目标一并规划好。要做好这项工作，除了做好调查研究，积累好第一手资料、数据，反复进行测算与综合平衡以外，主要要狠抓措施这个手段，作好提建议、制定措施的工作。为了更有效的进行规划和便于计算经济效益，一般以按现行成本水平为基础来进行规划为宜。下面举一些数字加以说明：比方今年11月份，要搞好明年的成本规划，假设根据明年需要与可能，利用数学方法算得，明年可比产品计划产量与计划利润各增长10%为最宜，今年预计实现利润45,000元，明年计划利润49,500

元。根据明年可比产品计划产量和今年全年平均单位成本计算，明年可比产品计划总成本为110,000元，明年要求增加利润4,500元，即降低成本4,500元，降低率为4.09%。但在作成本规划时，现在的成本水平比今年的全年平均成本已经有所降低，假设已降低1%，即1,100元。因此，虽然比今年全年平均要求降低4,500元，但比现行成本水平只要降低3,400元，就可以完成明年的成本目标。经过这样换算，就把全年平均基础换算为现在成本水平基础。以现在成本水平基础来规划有好处，因为目标更直接；更便于组织动员群众搞增产节约，就是在现在基础上提建议、制定措施，搞增产节约。效果也容易计算，就是比现在降低多少。明年降低成本的目标是：比现在降低3,400元。这样发动群众后，提出了下列建议与措施：

①减重可节约50元。

②减少废品可节约500元

③压缩管理费用可节约300元。

④产量增长可相对节约固定费用，明年计划产量比今年全年增长10%，但比现在水平只增长6%，据此计算，由于产量增长，成本中固定费用（假设占40%），可相对节约

$110,000 \times (1 - 1\%) \times 40\% \times \left(1 - \frac{1}{1 + \text{产量增长率}}\right) = 2,466 \text{元}。$

⑤计划期某些费用需要增加，如新设备投产需要增加折旧支出；安排待业知青就业增加工资支出等，共需增加600元。

以上①——⑤项增减相抵后，净降2,916元，但还没有达到降低成本的目标，所以还得进一步发动群众。经发动后，群众又提出两项新措施：

①改进产品结构，可节约350元。

②改进工艺，可节约150元。

连前共可降低3,416元，已达到目标，这样成本降低3,400元的目标就可以初步定下来，但工作还没完。下一步还要把各项措施切实地加以落实，主要可从四方面进行落实：第一、增产措施，计划产量要比现在增长6%。要检查一下，生产能量将利用到什么水平，物资、工时、台时是否确有保证，如果有缺口如何解决。第二、节约措施要一项一项地进行落实，包括责任部门、责任人员、协作配合部门、进度以及实现的效果等等，都要一一订下来。第三、落实考核标准，主要是定额，要明确采用什么定额，什么时候开始采用，要统一各部门的口径。第四、固定费用绝对数限额，要落实到有关车间、部门和有关人员。如果这四个方面都落实了，成本目标就可以定下来。需要编报计划，就可据以编报，需要下达指标，就可据以下达，以作为计划期的成本奋斗目标。

## 五、加强生产费用的管理

这方面主要要解决两个问题，第一，如何依靠群众，实行专、群结合，促使人人关心成本，个个讲究成本效益。第二，对发生的生产费用，如何才能进行有效的管理。根据我国现状，加强生产费用管理，比较行之有效的办法，大体可归纳以下三种：

1、实行定额管理和预算管理。对于有定额的直接成本（变动成本），按定额进

行控制，进行管理。对于没有定额的间接费用（固定费用、共同费用），按予算进行控制、管理。手段是凭定额、凭证（券）、凭本等。例如对于原材料可以凭定额实行限额发料，按定额送料，或实行下料核算，及时核算节约、超支。对于燃料动力，即能源物资，如煤、焦、油、气、水、电等，可实行凭证定量供应办法。以电为例，管理是比较困难的，但哈尔滨电线厂就管得很好，他们根据定额和生产任务发放用电凭证，随同生产任务一同下达，一并考核。他们除了狠抓工艺革新，大力节电以外，还对全厂设备进行普查，凡暂时不需要的就封存起来。在用设备要求用电也合理，如果用电不合理要限期改进后才能使用。他们把全厂用电线路分为三类，如果动力供应不足时，就停三限二保一，同时把全厂供电线路也改造成一类、二类、三类线路。对于厂内照明用电也加以管理，全厂路灯由变电站负责统管，各个车间、科室的照明也有人负责，对一些特大灯泡要换下来。总之，能源问题要从战略高度来认识，要及早着手，要准备备用方案，对原材料、燃料动力以外的其它费用，可凭予算限额，进行控制、管理，不让它超支。控制的办法可利用代金券（凭证）或费用手册（凭本）等。定额管理和予算管理是基础的管理方法，但要注意防止搞成单纯的专业管理。这就管理办法，一旦用现代化管理器具武装起来，那将是很高级的管理办法，例如下料，有这许多材料，要下许多件，需下多少套，先用数学方法算得最优下料模式，然后输入电子计算机，由电子计算机控制下料，那就很高级了。

2、分解指标，实行分级归口管理。就是在统一领导、统一规划下，把成本费用指标进行分解，把一个指标分解成或还原成许多分指标、小指标、细指标，一方面按照分级系统层层分解下到各个车间、班组，实行分级管理，另一方面按照指标的性质和职能分工分解指标分别由各个职能部门或职能人员归口去管理。这种办法就是要建立一种上下左右纵横交错的全厂成本管理和控制的体系，就是在总会计师的领导下，以厂部为主体，把厂、车间、班组的成本管理起来，以财务为中心，把生产、技术、劳动、物资、设备、质量等等部门的成本管现结合起来，把专管与群管结合起来。

3、实行厂内独立核算。这个办法由北京内燃机总厂所首创，他们为了改变吃大锅饭，改变单纯靠行政命令的管理办法，从79年开始实行这个办法。天津动力机厂、自行车厂等也在搞这个办法。这个办法主要内容有三：

①建立厂内经济合同。根据厂内各个车间、各个部门之间的协作配合关系和内容，用经济合同形式把彼此应有的权利、义务和应负的经济责任明确规定下来。经济合同一般有两种，一种是固定的，如基本生产车间与辅助生产车间可以订协作合同，生产车间与物资供应部门可以订物资供应合同，相互提供劳务，可以订劳务合同等。另一种是一时一事的合同。是为了解决某一特定的问题，由相关方面所鉴定的经济合同。凡是不按照合同条件执行的，要承担经济责任，或是拒付货款，或是处以罚款。

②实行厂内货币。在清产核资的基础上，核定厂内各个单位的资金定额，发给等额的厂内货币，这种货币可以是厂内支票或代金券。各个车间、各个部门之间的往来、协作，都要用厂内货币进行结算，领料要交厂内货币，零件交库要收回厂内货币，也就是一切经济活动都要用货币进行结算，都要通过货币价值的监督。最近天津动力机厂发展一种厂内托收承付方法，又把厂内货币结算办法向前推进了一步。实行厂内货币，发生

损失时要按经济责任用厂内货币进行赔偿。任务完成好，成本有降低，厂内货币就会多出来，有节余，这部分就作为本单位的节约收入或内部利润上交。

③建立相应的奖励制度。因为实行独立核算，自负盈亏，所以也应有相应的奖励制度。也就是在规定的范围内，各个车间、部门可以根据节约收入或上交内部利润的数额，按照予定的比例实行分成，以供本单位职工奖励和集体福利开支之用。这样各个车间、部门干好干坏，贡献大小不同，职工个人的福利、奖励就不一样了。

## 六、改进实际成本计算方法

采用什么计算方法，决定于企业的特点。企业的特点对成本计算影响重大的主要有：第一是品种多少和生产类型；第二是生产工艺的特点；第三是企业的管理水平。根据企业的特点同时考虑加强管理、简化核算、算要有用、简要合理的要求，确定适当的成本计算方法。

由于各个企业情况不一样，所以采用的成本计算方法也就不一样。就是在一个企业里，车间不同，也可采用不同的成本计算方法，例如机器制造厂，铸工车间可以采用一种成本计算方法，加工，装配车间可以采用一种成本计算方法，机修车间又可以来用一种成本计算方法。现在，一个初具规模的企业，是很少只采用一种成本计算方法的。但不论采用什么方法，实质上都是要解决好以下三方面的问题：

1、确定好成本核算对象，这是确定成本计算究竟粗细到什么程度的问题。最粗的话，全厂可以作为一个成本核算对象，只算一个总数，然后找个标准，分配各种产品的成本，这是吃大锅饭的办法，当然不可取。那么细呢？例如机器制造厂可以细到算零件成本。是不是细就一定好呢？那要看条件，如有的企业物资收发缺乏管理，工时无记录，在产品数量不清，象这样的企业，不管成本计算细到什么程度，实际上是假帐真算。所以成本计算粗细应当适当，力量要用在适当的地方。

2、确定好生产费用的汇集与分配的方法，就是将发生的生产费用，如实合理的划分到各个成本核算对象。在发生的成本里，有的是直接成本，有的是间接费用。直接成本可以根据原始凭证、原始记录直接予以确定。所以看来问题是间接费用方面。间接费用发生以后，首先要按发生地点进行汇集，然后找个适当标准再把它分配到各个成本核算对象。如果分配标准不适当，各种产品成本的划分当然也不会正确。间接费用的分配标准有多种多样，但归纳起来也不外两种：一是与生产消耗联系，就是以生产实际损耗为分配标准，如实际工时、机动工时等都属于这类标准。另一种是以生产实际完成的工作量为分配标准，如定额工时、重量、产量等，都属于这类标准。但以上面种标准，都只是反映一个数量问题，都不能反映数量中的质量关系。例如以实际工时为分配标准，八级工干一个小时与一级工干一个小时，手工干一个小时与用机器干一小时，都负担同样的费用，显然并不合理。以重量为分配标准，有的件大简单，有的件小复杂，同一公斤负担同样费用，有时也会出现偏差。有的企业提出，想采用综合的分配标准，如折合工时，折合重量等等，就属于这类标准。可见分配标准不是绝对的，要根据企业的具体情况来确定，要做细致的测算工作，要力求使分配的结果能符合实际或接近

实际才好。

3、划分好完工产品与在产品的成本。总的成本确定以后，在产品成本少算，完工产品成本就会相对多算，反之，完工产品成本就会相对少算。完工产品与在产品成本划分的方法，一是先算出在产品的成本，然后在确定完工产品的成本，二是先算出完工产品的成本，剩下的就是在产品的成本。三是同时计算完工产品与在产品的成本，这表面上看起来似乎没有多大关系，但对企业管理水平和简化核算却有文章可做。

但成本计算方法总不过是一种手段，它是为一定的目的服务的。为了使这种手段，更加有用和有效，我们设想对实际成本计算方法作一些改进，或者说作一些改革。这些设想不见得对，仅供大家研究参考：

①应当在搞好定额成本的基础上核算实际成本，加强生产费用的核算，把重点转移到核算当期发生的生产费用的差异上来。差异有两类，一类是标准本身的变动，即定额变更。定额变更应当与各项措施直接联系，成本计算要随产品，就是那种产品的定额变更，就直接计入那种产品的成本。二类是定额差异，包括价差、量差，应当本着有利于管理，有利于提高经济效益，根据差异发生的真正原因来作成本处理。例如计件工资，二级工的活要四级工去干，需要补付级差。这个差级，表面上是生产这个件的，但实质上是一般管理问题产生的。又例如在最后装配产品时，发现还缺少一些标准件，因为时间紧急，只好由外地空运，这类空运费，表面上是这种产品的，实质上也是管理问题。所以对于定额差异，要作具体分析，不能认为直接计入产品成本就一定好。这类差异直接计入产品成本，经过一再汇集、平均，最后到完工产品单位成本里，恐怕也很难看出其本来面目了。我们的目标，主要是对差异进行控制、管理。所以把它视作管理费用，照发生额进行控制、管理，或许更为有利与有效。

②实际成本计算要与成本考核相结合，要能够及时反映增产节约的成果，并且要与企业的最终经济成果——利润结成一体。为此，我们设想的成本计算方法，是区别不同的生产类型，采用不同的方法。在大量大批生产类型的企业，本月完工产品与月末产品的成本，可以按现行定额成本计算，使本月发生的差异，全部由本月销售的产品负担，这样实际成本计算就与本月增产节约的成果和本月利润直接联系起来。实际成本计算就会更加具有意义和比较简化了。这类企业定额基础好，产量大，月度这样做，估计也不至于发生很大的偏差。在单件小批生产类型的企业，直接成本应当随产品直接汇集，间接费用主要是掌握绝对数和水平。这类企业产量小，品种变化大，但每月实际费用水平也不会要很大的变化。间接费用的分配可以采用累计分配的方法，就是每月只作费用分配标准与费用额的汇集，并按照累计分配率来计算完工产品的间接费用成本，这类企业要特别注意好实际成本资料，以便逐步向在定额成本基础上计算实际成本过渡。

③成本计算的范围应当扩大。除了认真计算产品实际成本以外，要开展设计成本、工艺成本、物资采购与储备成本、资金占用成本、厂内计划价格成本以至用户使用成本等等的计算，培养各方面的成本意识，讲究本企业的成本——效益和整个国民经济的成本——效益。

## 七、讲究成本——效益，作好成本的检查分析

没有必要把成本分析看得神秘，搞得很复杂，其实居家过日子天天在作成本分析，一个工厂当然更应该精打细算进行分析，我们的成本分析是技术经济分析，也是成本——效益分析，可以作对比分析，也可针对一定问题作检查分析，还可广泛应用数学方法分析。形式可不拘一格，范围也不必限定，但我们不是为分析而分析，而是要解决一定的问题。所以分析要抓主要矛盾，要有重点又要具体，使它真正起到决策工具的作用。国外有种分析法，叫A B C分析法，A指主要因素，B指次主要因素，C指次要因素，把分析因素排排队，抓住重点，象剥笋那样一层一层的剖析下去，大原因、中原因、小原因、更小原因……一直分析到能采取具体措施为止，同时把措施效果落实到下一个成本目标上去，务求成本分析能得到实在的效果。下面介绍成本检查分析的三种方法：

### 1、技术经济分析

我们总的目标是技术上先进，经济上合理，物美价廉。国外价值分析有个公式：

价值 =  $\frac{\text{性能}}{\text{成本}}$ ，是两个值的比。技术经济分析也是两方面对比，或者是从技术方面与经济方面进行对比，或者是成本（消耗或所失）与效益（效能、性能或所得）对比，或是效能比重与成本比重对比。成本涉及各个方面的工作，所以对生产、技术、经营各个方面的活动，都要进行技术经济分析。例如设计，设计工作对成本关系非常重大，一旦设计定下来，成本的大部分也就定下来了。设计产品的形式很陈旧，很笨重，要降低成本也降不到那里去。所以要求设计技术要好，也要经济效果好。对于设计的每一个零件，都应该问几个问题，每个零件是否都必要？能不能与其它零件合并或用其它零件代替？设计的零件能不能简化？这个零件的性能能在总性能中所占的比重与其所费成本在总成本中所占的比重是不是相适应？要保证产品的性能、质量，但多余的性能、苛刻的质量要求，日本叫做“过剩品质”，则要去掉。要实行三化，标准化、系列化、通用化。要比较不同设计方案，根据成本——效益最优，决定取舍。工艺方面，主要是确定工艺方案和制定定额，要同时满足技术性和经济性两个方面的要求。同一产品设计，往往可采用几种不同的工艺方案。因此，需要进行比较分析，选择最优方案，主要可比较分析各方案的加工费用，即工艺成本。工艺成本由变动费用Y与固定费用C两部分所组成，公式  $S = V \times N + C$  S年工艺总成本，N年产量。

如有二方案  $C_1 > C_2$ ， $V_2 > V_1$

则： $S_1 = V_1 \times N + C_1$

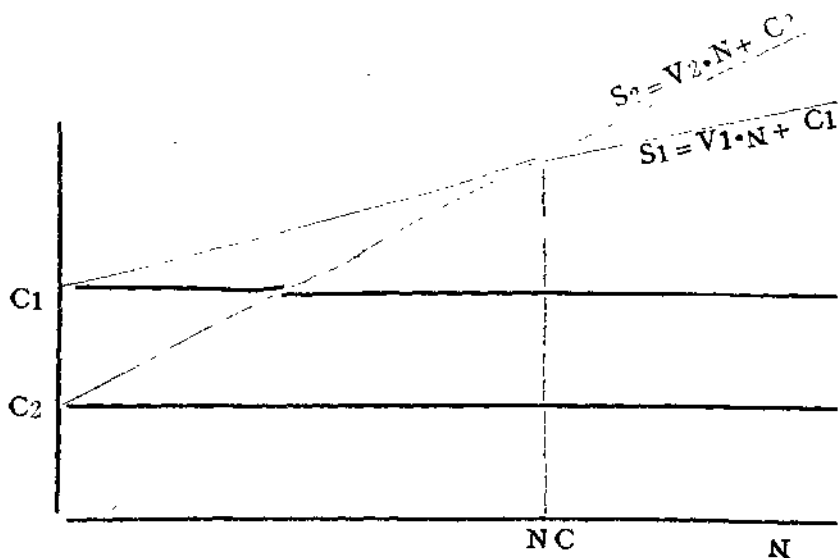
$S_2 = V_2 \times N + C_2$

用坐标图图示如下：（见第3页图）

两直线相交于N C——界线年产量。

如  $N C > N$ ，当取第二方案，反之，取第一方案。

质量方面，实行全面质量管理的企业，可分析两个值：①C P值，即技术标准与工序能力的比值，要求C P值稳定地达到1%~1.5%，例如加工某个件的工序，技术标准



主要是公差  $\pm 0.4$ ，质量控制线是  $\pm 0.3$ ，则 CP 值是  $\frac{0.8}{0.6} \% = 1.33\%$ 。要根据实际

检验结果，分析 CP 值是不是稳定在 1.35%。②根据统计规律，在正态分布下  $\pm 1\sigma$ （标准离差，本例可用  $\pm 0.1$ ）应落实 68% 的区域内， $\pm 2\sigma$ （本例可用  $\pm 0.2$ ）应落在 95% 的区域内， $\pm 3\sigma$ （本例可用  $\pm 0.3$ ）应落在 99.7% 的区域内。根据实际检验结果计算，如果百分比高于或低于这个数字，或者分布中心偏移，都应进一步作技术经济分析，以便及时采取措施予以纠正和防止精工粗作或粗工精作。没有实行全面质量管理企业，可对等级品率或废品率等作技术经济分析。

生产方面，投入产出以及生产过程讲究不讲究经济效果，效果会不大一样，下料、投料提前期、数量以及如何搭配，都应依据最优数学模式进行分析，还要根据实际下料、投料数字计算分析理论产量与实际产量的差异，对生产过程主要可分析期量，在大量大批生产类型的企业主要可分析日生产水平与在产品储备，在单件成批生产类型的企业主要可分析投入产出提前期与生产周期。对于辅助生产也要分析。辅助生产怎样才算工作做好？第一要保证生产需要，第二要以需定产，第三要注意节约。例果锅炉房供应蒸气，空压站供应压缩空气，要根据生产需要生产气、供应气，如果不管生产需要，都开足马力生产，用不了就放掉，那岂不是浪费。运输也是这样，有几辆车要到不同地点拉各种材料和产品，是随便派车还是先计划一下再派车，当然按计划派车经济效果要好得多。对于各项措施，要检查分析其完成进度以及所解决的问题和所实现的经济效果。当生产、技术、经营有重大变革时，要作出各种方案，进行技术经济对比分析，从而选择最优方案。

## 2、成本目标（指标）完成情况的分析

主要可采取对比分析法。一是与计划目标对比，看看实际完成计划的程度。再是与以前实际对比，看看有多大的进步。再是与本厂最好水平和国内外先进水平对比，看看还有多大的差距。通过对比分析要揭示出：定额完成情况，固定费用绝对额的增减以

及产量增减对成本的影响。在指标完成情况的对比分析中，要特别强调两点：①与同行业先进水平的对比分析非常重要，比如天津与上海对比，天津的电耗、煤耗、焦比等都比上海高，通过对比就可找出差距，但不能停留于此，要进一步从人、材、机、方法（4M）以及环境等进行深入分析，最后要落实在技术上、措施上和下期目标上，从而真正达到改进工作，解决一定问题的目的。②要作好规划性分析，从而为下期决策提供依据。例如动态分析资金利润率，从而规划下期的资金利润率目标，根据本期实际生产能量利用、成本、利润数据，分析它们之间的相互关系，分析现有与可能争取的条件，从而规划下期生产能量利用、成本和利润的目标。

### 3、发动群众对损失浪费进行检查分析

就是发动群众挖浮财。现在企业里有些浪费现象，象长流水、永明灯已很少见了，但煤、焦、油、气、水、电的跑、冒、漏、撒，工具辅料的浪费还是存在的，废品损失还很严重，停工也不少七待八待，综合利用、废料利用、修旧利废方面也是潜力不小，物资积压、损坏、丢失情况也存在，所以要发动群众进行检查分析。产生损失浪费，有客观因素，也有主观因素，要积极采取措施加以解决。损失浪费与贪污盗窃的性质不同，但对国家造成的经济损失，前者比后者要严重得多。我们搞经济管理工作的，对此当然不能不作出反应。

以上成本分析，技术经济分析应当结合生产、技术、经营各项工作经常去作。指标完成情况的对比分析，可定期一年度、季度、月度去作。发动群众对损失浪费作检查分析，可以不定期的进行，一般可结合成本规划时，一并发动群众去作。

## 八、切实加强基础管理工作

成本实质是劳动耗费——活劳动与物化劳动的耗费，它涉及各个方面的工作。要对成本进行有效的管理，必须从成本发生的时候，发生的地点去管，潜力要靠各个部门去挖，实现潜力也要依靠各个部门，所以加强基础管理工作就具有十分重要的意义。基础管理工作主要包括：

### 1、标准

就是首先要有一个标准，然后考核、管理才有根据。成本管理的标准主要是定额，包括材料消耗定额、工时定额、费用定额以及有关的技术经济指标等。定额的制定要采用技术定额或技术计算定额，暂时条件不具备的，可以先搞经验统计定额。从目前各厂情况看，材料消耗定额搞得比较好，工时定额感觉不大好办，其实只要有生产任务，就一定有工时定额。例如给一个工人下生产任务，一个班干24件，每件定额就是20分钟。国外有三个水平公式相当流行，即1个保守数字加1个乐观数字再加4个可能数字被6除，可得一平均数作为定额。例如干某活，最快的8分钟，最慢的21分钟，多数人是16分钟， $\text{平均数} = (8 + 21 + 4 \times 16) \div 6 = 15.5$ 分钟。我们可以根据这个平均数作适当调整后确定定额。定额确定后应该执行，让它接受实践的检验，然后再加以充实完善，还应建立必要的定额管理制度，包括谁制定、谁执行、什么时候开始使用、怎样管理、修订要经过什么手续等等。与定额相应的管理工作也要跟上，例如原定额每件10公斤，现采取措施后改为



8公斤，新定额从下月一日起开始实行，那么从下月起就要按新定额发料，所以有关工作要结合起来，否则就容易产生一方面节约，一方面浪费的现象，达不到我们预期的效果。

## 2、数量

数量是管理的基础。我们需要把数量搞实在，才能心中有数，这方面我们以往是吃过不少亏的。数量包括生产量、物资量和劳动量。生产量包括成品数量、在产品半成品数量。对于成品数量，一般问题不大，也比较好办。所以关键是解决在产品半成品的数量。如果在产品半成品数量掌握不住，生产管理就必然是盲目的管理，成本管理也失去依据。掌握在产品半成品数量，对于某些企业确有实际困难，但又不能不搞好。所以生产管理，成本管理要结合起来，抓住投料、工票、生产任务安排与进度控制、中间仓库这几个环节协同作战，并且认真对待，也一定能把在产品半成品的数量搞清楚、搞实在。物资量包括材料工具等，要搞清楚两方面的数量，一是需要量，究竟需要多少数量，实际消耗多少数量；二是库存量，究竟需要多少储备数量，实际库存又是多少数量。对于固定资产的数量也要搞清楚。究竟有多少固定资产，现在在用设备有多少，完好的有多少，带病运转的有多少，设备利用率是多少。首先是数量，不搞清楚怎么行。再说劳动者，首先要将人数搞清楚，究竟有多少固定职工、临时工、农民工、家属工。在面定职工中各类人员的比例是多少，非直接生产人员的比例是否超过18%，其中以工代干又是多少。在直接生产人员中能够统计工时的第一线生产人员是多少，他们应有多少工时，实际利用多少工时，完成多少工时定额。对于完成工时定额的情况，总的和单项的都要注意，因为只有总的工时超额完成了定额工时，才有实际的经济效果。而单项完成特别突出的，可能就是一个重要信息，这里面可能有先进技术、先进经验需要总结推广，也可能是定额保守，需要将定额加以修订。

## 3、价格

价格是价值的货币反映，价值难于直接计算，现在还得充分利用价格这个手段。价格有对厂外和厂内两个方面。对厂外我们要购进物资，有些加工也需外单位协作，我们也销售产品，也承担外单位委托的一些加工，这些都涉及价格问题，应当严格执行国家规定，严格按照价格政策办事。对于价格，厂内应当有人负责这项工作。某些零件，原来自制，现改为外购，或者原来外购，现改为自制，都应依据政策规定，并且要作价格与成本分析。在厂内，也应制定厂内计划价格，以利经济核算和成本管理的顺利推行，以便实行货币监督。厂内计划价格包括材料、工具、半成品、相互劳务、运输、水电风气等等，都应订个价格，并编成目录，颁发厂内各单位统一执行。厂内计划价格一般在年度内可不变动，有了厂内计划价格（面定价格），可以从价知量或从量知价，划分各单位的经济责任就较为方便了。

## 4、信息系统

信息是现代化管理的重要工具，应当尽量根据资料、数据来进行管理，借以防止主观武断。国外有种说法，即生产有六个要素，人、材料、机器、资金、市场、管理，对不对先不去管它。近年来有人提出要加上一个要素，就是信息。国外用电子计算机管理，没有信息确实难于活动。我们不用电子计算机管理，但也应建立信息系统。信息就