序

翁宇庆

在我国经济体制逐步由计划经济转向市场经济的进程中，特别是在近几年钢材市场竞争不断加剧，部分冶金企业面临经营困难的条件下，冶金财会战线广大干部职工及时转变观念，发挥聪明才智，热心学习新知识，研究新问题，探索新思路，为加强企业管理，降低成本，盘活资金，提高效益而积极献计献策，为领导决策起到了参谋作用，为增强企业竞争能力做出了突出贡献。不少同志在实践中注重把研究成果撰写成论文，形成了一大批有参考价值的论文和调研报告。在一些企业中，财会部门和财会人员成了学习研究问题，出研究成果较多的优秀群体之一。这是可喜可贺、值得推崇的一件大好事。

首先，这有利于在财会队伍中形成一个爱读书、爱思考、爱研究和分析实际工作的良好风气。市场经济在中国是新生事物，很多概念、事物在过去是闻所未闻的，并且随着市场经济发展，新事物会更多。同时随着计划经济向市场经济的转变，企业内部也出现了许多以前没有遇到过的问题。大家处在企业财会工作的第一线，在拥有素材方面是得天独厚的。但是从素材到一篇好论文，还需要付出艰辛的劳动，要从中找出规律性的东西，才能用于指导实践。要研究实践中的问题，写出好文章，就需要多读书，读好书，用人类知识的结晶不断充实自己；读书的过程也是思考的过程，读书可以开阔眼界，开拓思路。因此，实践与读书、写文章，是相辅相成的关系，实际上就是理论与实践相结合的问题。

其次，有利于把“企业管理以财务管理为中心”落到实处。虽然“企业管理以财务管理为中心”并不是以财务部门或财会人员为中心，但不可否认，财务问题成了贯穿企业全部经营活动的主线以后，财会部门和财会人员的地位、责任与计划经济时期大不相同了，像以前那样满足于“照章办事”或者照领导意志办事远远不够了。就财会工作的两大分支，即财务会计和管理会计来说，都需要财会人员发挥主观能动性，围绕企业效益最大化和财务状况最佳化的原则，提出相应的决策参考意见。例如财务会计，其基本职能是客观反映，但在符合国家规定的法律、准则、制度的前提下，也有不少内容可由企业自主决定。管理会计的主要职能是决策和控制，这更是财会部门和人员发挥主观能动性的领域。特别是那些效益下滑或亏损的企业，更需要财会人员以高度的责任心和使命感，深入调查研究，分析效益潜力，探讨降成本、减亏、增效的途径，撰写出有理有据的调研报告供领导参考。

其三，有利于企业发现和培养财会人才。有人说，市场竞争归根结蒂是人才的竞争。观察当今世界上成功企业的发展过程，可以看出此话不假。有的企业领导老认为自己单位没有人才，其实多数情况下不是没有，而是没有主动去发现，去培养，还没有建立起优秀人才不断涌现的机制。当然，会写论文并不是人才的唯一标志，对某些领域来说，也可能不是十分重要的标志。但是作为一个财会方面的优秀人才，比较全面的业务知识、有一定深度的分

需要全本请访问 www.ertongbook.com

析问题能力和文字表达能力是必要的。至少，从一个人的论文可以看出他在关注什么，他看问题的角度、观点和方法。在一个企业里，如果通过机制引导，使得职工都围绕企业的整体目标动脑筋，出主意，想办法，这个企业一定能搞好。

为了反映以往工作和研究的成果，更为了鼓励冶金企事业单位干部职工进一步大兴调查研究之风，提高研究成果的学术性、实用性和超前性， 1997 年冶金财会学会在全行业范围内开展了优秀财会论文征集评选活动。这次活动得到了各分会和广大财会人员、财会教学和研究人员的积极响应。矿山分会、焦化分会、武钢、本钢、广钢、邯钢、水钢、鞍钢、北京科技大学等单位对这一活动非常重视，积极组织财会人员踊跃参加征文比赛。矿山分会还组织了专家评审，从 56 篇申报论文中推荐出 20 篇较好的论文参加冶金财会学会的评选。这次活动共收到论文和调研报告 223 篇。经过专家严格评审，评出优秀论文一等奖 16 篇，二等奖 31 篇，三等奖 49 篇，鼓励奖 45 篇。本钢等 8 个单位获得了组织奖。

现在把获得鼓励奖以上的优秀论文 141 篇汇集成册，形成一个论文集，是件很有意义的事情。可以说，这次活动是对财会人员业务素质的一次大检阅、大促进、大提高。这样的活动是冶金财会学会成立以来的第一次，希望今后成为冶金财会学会经常性的活动之一，每年进行一次，而且希望越办越好。

企业会计假账成因及其对策的探讨

汪 腾 清

《会计法》的实施，特别是《两则》的实行，会计人员持证上岗、注册会计师制度建立等一系列现行会计制度的配套改革，促使会计人员的业务素质和会计工作质量都有了进一步的提高，会计账务处理更为规范，发挥了会计应有的职能作用。但是，我们也应该清醒地认识到，目前我国企业会计核算秩序仍然比较混乱；有法不依，违反财经法规的违纪现象时有发生；会计信息失真现象尤为普遍，特别是在小型和个体企业更为突出，且大有蔓延之势。

本文结合工作实际，就企业会计假账成因及其对策，谈几点看法。

一、会计假账产生的原因及危害

会计假账，就是企业会计人员为了满足某种需要，不依据企业经济活动的实际情况和会计准则，违反会计核算原则，人为地、有目的地对一些会计账务进行改动。会计做假账的动机是多种多样的，既有管理体制等宏观因素的影响，也有受个人私利和局部利益的驱动。如有些经营承包企业采用转嫁收入，或虚增成本的做假手段逃避应尽的义务；有些国有企业（包括其所属的二级单位）为了对付上级主管部门对来年的财务指标的核定，通过调整当期成本的方式增加当期支出（或减少当期支出），使当期利润（或亏损）等财务指标控制在年初预计的范围之内，避免吃承包制“鞭打快牛”之苦；企业内部有些人为达到贪污侵吞企业财产的犯罪目的，巧立名目做假账，逃避有关部门的监督，内外勾结，转移企业资金和财产。

会计人员做假账的原因是多方面的，主要表现在以下三个方面：

（一）《会计法》本身存在的缺陷

《会计法》第一章第四条中明确规定“单位领导人领导会计机构、会计人员和其他人员执行本法，……”，这就明确地规定了企业会计人员在企业中的行政隶属关系，也就是说，完整地执行《会计法》的基本前提是，企业领导人能坚持原则，洁身自好，并积极支持企业会计人员按财经规章制度开展会计核算工作。但是，现实经济工作中，企业领导人由于受思想政治素质和企业管理水平高低等综合因素的影响，一旦财政法规与个人或局部利益发生冲突时，某些企业领导人往往为了局部或个人利益，要求企业会计人员不惜违背《会计法》原则，按领导意图进行账务处理时，会计人员一般不敢违反其意愿。因为企业领导人对企业会计人员掌握着晋级、增资、任免等大权。尽管《会计法》中明确了违反本法的各种处罚规定，但在实际工作中落实起来却相当困难。这就是当前经济生活中普遍存在的“厂长成本、

经理利润”的症结所在。

（二）与企业承包制相配套的制约监督机制的软化

企业承包制是我国企业改革的产物，对明确企业的责、权、利，建立企业的激励机制，发挥了一定的作用。但是，在其实施过程中，与其相配套的监督约束机制没有及时跟上，对会计监督不力。如果企业承包者在承包期内一旦不能完成其承包任务时，往往采取拼设备、赶任务，推迟应进行的技改工作，不提或少提折旧大修费用等杀鸡取卵的短期经营行为。企业会计人员所做的假账即使被内审部门查出，其处理结果往往是不了了之或下不为例。因为内部审计机构也是在经营承包者领导之下，其独立性和公正性同样也得不到保证。承包者的离任审计更容易成为“走过场”。这就助长了某些承包者授意财务人员做假账、报假表。全国一年一度的财税大检查，每年都要查出几十亿甚至几百亿的违纪金额，但违规违纪问题不但没有杜绝，反而还在攀升。其原因之一是企业承包制监督约束机制软化所造成的。

（三）不认真执行财经规章制度和开展会计业务核算工作

具体表现为：(1) 部分财务主管人员原则性差，法制观念淡薄，职业道德水平低，一旦遇到承包者要其做假账时，他们明知故犯，唯命是从，不敢坚持原则，怕得罪领导，怕“穿小鞋”，怕丢掉自己的“乌纱帽”。更有甚者，有些企业的财务主管人员还主动地为承包者做假账出谋献策，因此在这些企业里对外检查是一本账，对内又是一本账。(2) 企业中少数会计人员业务素质和政策水平低是产生会计假账的又一原因。他们往往不注重政策、业务的学习和知识的更新，只围绕着凭证—— 账本—— 报表转，当企业承包者让其按意图做账时，分辨不出这样的账务处理是否符合财经规章制度。

会计假账古今中外都存在，其危害也是众所周知的。

首先，企业会计所提供的会计核算资料和经济信息，是各部门、各地区乃至国家整个国民经济计划制定的依据，如果企业为了某种局部的利益人为地调账，则企业会计所提供的资料必然有假，造成经济信息失真。对经营决策将起到一种误导作用，影响部门、地区甚至整个国民经济计划的制定和执行。

其次，给企业偷漏税款提供了依据。有些企业内部之所以假账普遍，在很大的程度上是企业的经营者为了偷漏国家税款。这在个体和小型企业尤为突出。

第三，企业会计假账，必然造成该企业账务处理混乱、企业家底不清、虚盈实亏、国有资产和集体财产的流失等等。

二、防止企业会计假账产生的对策

针对会计假账产生的原因，本文提出以下三点设想。

（一）改变企业会计人员的行政隶属关系

据调查，企业会计制造假账，绝大部分不是会计人员自愿所为，而是在某种权力的指使下违心所致。所以要防止会计假账，必须改变目前企业会计人员在企业中的行政隶属关系。具体设想是：按地区或按部门建立会计人员管理机构，该机构对会计人员行使集中管理、调

配、考核、奖罚的权力，企业向管理机构提出所需会计人员人数及其条件，按规定向管理机构交纳一定的费用，由管理机构统一安排。管理机构定期或不定期地对所派会计人员进行工作业务考核和考评。会计人员一方面为企业开展正常的会计业务核算工作，为企业的生产经营出谋划策，另一方面代表投资者行使监督控制职责。这样，企业会计人员才能真正地、完全地脱离企业和行使监督职责。公正地、完整地执行《会计法》，开展会计核算。同时对于考核不合格的或者工作开展不利的会计人员，主管部门可以立即将其调离该单位。

（二）在完善企业承包制的基础上，重点强化会计的社会监督

既然企业内部监督机构不能更好地约束承包者的经营行为，因为，大力发展社会审计势在必行。企业不论大小，在每个经营年度结束时都必须经有关社会审计机构对其经营年度内的费用开支范围，税金计交等生产经营情况进行全面的年终审计，只有通过年终审计的单位，企业生产承包者才能取得当期承包奖。同时重点要加强承包经营者的离任审计，在其离任前的一个季度内，注册会计师就对其承包经营期内的各项收入、开支、资产增值情况等承包目标是否实现，进行全面的审计，并将审计结果报主管部门和记入经营承包者的个人业绩档案。

（三）加强会计人员专业知识和政策水平的培养

提高会计人员的业务素质，重点是加强会计人员职业道德和敬业精神的培养。会计主管部门要有目的、有针对性地对所属会计人员进行专业理论以及相关科学知识的培训，使会计人员在现代企业里能胜任会计工作，完整地执行财经法规。另一方面要建立会计人员的业绩档案，严格考核，对经考核确实不能胜任会计工作，特别是那些会计职业道德观念淡薄，违法乱纪且不思悔改的会计人员，坚决清除出会计队伍，以保证会计队伍的纯洁。

（作者单位：攀钢集团会计学会第二分会）

需要全本请访问 www.ertongbook.com

借鉴邯钢经验，实行模拟市场核算

贺 其 根

近几年钢铁产品的价格一跌再跌，市场疲软，竞争激烈。而矿石、煤、重油、电等原材料的价格则不断上涨，冶金企业面临严峻的挑战和考验。随着社会主义市场经济的不断发展和成熟，市场竞争的焦点已转变为对产品成本的竞争，只有苦练内功，加大成本管理力度，不断地降低产品成本，才能在激烈的市场竞争中立于不败之地。 1997 年，我们对成本计划编制方法、成本核算和成本考核进行了重大改革，即借鉴邯钢经验，实行模拟市场核算。

一、成本是价格的函数

模拟市场核算的第一个要点，就是成本是价格的函数。企业的目标是获取利润，当产品价格下降时，只有降低成本，才能确保利润的存在。

（一）计划档成本、销售价格和计划档利润的确定

我们对 1997 年各种原材料、半成品的市场价格作出科学合理的预测后，按预测市场价格制定原材料、半成品的厂内结算价格，并据此确定原材料的计划采购成本。计划档的技术经济指标，由技能处提供，大修理费由机动处提供，折旧、工资、福利及费用指标由财务处根据固定资产原值和公司的职工收入政策核定。

$$m_0 = (P_0 - C_0) \cdot x_0 - r$$

其中：m_0 为计划档利润；

P_0 为预测吨材销售价格；

C_2 为计划档吨材成本；

x_0 为计划档产销量；

r 为期间费用。

（二）用倒推法确定目标档成本

1997 年，成本计划目标档根据公司盈利 1.20 亿元的目标倒推制定。目标档与计划档的利润差额即为目标档成本应消化的降本额。

$$Q = m_1 - m_0$$

其中：Q 为目标档应消化的降本额；

m_1 为目标档利润。

目标档应消化的降本额确定后，关键问题是如何将这部分降本额在各个分厂之间进行科学、合理的分摊。我们经过反复讨论，按照投入与产出相匹配的原则，并按照降本潜力的大小，提出了下列降本额分摊公式：

$$L_i = (A_i/\Sigma A_i) \cdot W_1 + (B_i/\Sigma B_i) \cdot W_2 + (C_i/\Sigma C_i) \cdot W_3 + (D_i + \Sigma D_i) \cdot W_4$$

$$Q_i = L_i \cdot Q$$

其中：L_i 为第 i 个分厂降本额分摊系数；

A_i 为第 i 个分厂固定资产净值；

B_i 为第 i 个分厂流动资金平均占用余额；

C_i 为第 i 个分厂工资总额；

D_i 为第 i 个分厂加工费用；

E_i 为第 i 个分厂指标差距；

Q_i 为第 i 个分厂应分摊的降本额；

W_i 为第 i 个因素所占的权数。

固定资产净值、流动资金平均占用、分厂工资总额和加工费用体现了多投入多产出的原则，并且我们将降本重点放在指标差距即降本潜力方面。指标差距是指计划档主要技术经济指标（一般为 1～3 个指标）与其历史先进水平以及国内同行业先进水平的差距，按当前原材料市场价格折算成价值指标，充分说明差距就是潜力，有潜力就应当充分挖掘。

（三）应引入弹性成本指标概念

1997 年，按照上述公式对目标降本额进行分解，就实际执行情况来看，已具有一定的科学性和合理性。各分厂在正常生产条件下，能完成各自的目标档成本指标，在此基础上公司也能实现年初制定的吨材成本目标。但是如果钢材市场售价比期初预测市场售价有较大幅度的下滑，即是完成了年度吨材成本目标，公司也不能实现既定的利润目标。因此在内部考核中应引入弹性成本指标概念，当钢材实际销售价格比原定预测价格低时，分厂目标成本也应相应降低，只有这样，才能确保年度目标利润的实现。

二、原材料和半成品按实际成本与分厂结算

原材料消耗结构直接影响产品成本。原材料和半成品按实际成本与分厂结算，将分厂引入市场，充分挖掘市场的潜力，也是今年成本管理改革的重点之一。过去，所有原材料和半成品都是按内部计划价格和分厂结算，使生产分厂脱离了市场，不能感受到市场的压力，不能根据市场信息组织生产。与此同时，制定内部结算价格的部门没有深入了解原材料的供应及使用情况，使原材料品种之间的比价关系不尽合理，从而使生产决策者不可能寻求最佳的原材料结构。原材料按市场价格结算，生产分厂在认真抓好内部生产管理和控制好各种费用的同时，必须花大力气研究原材料的价格、质量和性能，按市场价格信息指导和调整生产，以便采用最经济合理的原材料，取得最佳的经济效益。

邯钢的模拟市场核算，只是按预测的市场价格制定内部结算价格，一年或半年保持不变，并没有按实际成本与分厂结算。我们根据原材料的使用情况，选择了部分原材料和半成

品按实际成本和分厂结算，在结算方式上是模拟市场核算的又一重大突破。

目前按实际成本与分厂结算的原材料有废钢、精煤、原煤以及供应处采购的辅助材料（电极、合金等），半成品有烧结矿。生产分厂除有权选择原材料的消耗项目外，还可参与原材料的采购过程，选定供应厂商，辩证地处理材料价格和材料质量的关系，能最大限度地降低原材料消耗成本。如二电炉分厂 1997 年 1～4 月份钢锭原材料成本全国是独一无二的，由于其他钢厂都不使用此类废钢，其采购价格自然可以降到最低，目前，他们正在进行不同供应点电极使用的经济效益测算实验，以寻求最经济的电极成本。

存在的问题是，目前生产分厂领导对市场风险认识不足，原材料降价收益很高兴能接受，但对升价风险却承受不起。如果原材料涨价，生产者应能感受到市场的压力，应眼睛向内深挖潜力，来消化这部分升价损失。另外生产分厂对采购过程主动参与的力度不够，生产分厂应对原材料的使用效果作出准确的分析，为选择原材料供应点和经济合理的原材料品种提供可靠的依据。

三、连挂成本考核和成本否决

（一）连挂成本考核

过去，对原材料采购部门和生产分厂实行独立的成本考核，随着成本考核力度的加大，为完成各自的考核指标，各单位从各自的本位利益出发，只求成本降低，忽视产品质量，忽视为下工序服务，不能体现公司的最佳经济效益，原材料采购部门和生产分厂之间，上下工序之间时有矛盾产生。1997 年，对成本考核也作了重大改革，对原材料采购部门和消耗原材料的生产分厂成本实行连挂考核，关系密切的上下工序，亦实行成本连挂考核。由于原材料按实际成本与分厂结算，我们将原材料的降本任务直接分摊给消耗原材料的生产分厂，原材料采购部门的降本任务能否完成主要取决于生产分厂成本指标的完成情况。

目前实行连挂成本考核的单位有原料处、废钢处和烧结分厂。原料处和热电、烧结、焦化、中轧、一轧、二轧、连轧分厂连挂，废钢处和一电炉、二电炉、转炉分厂连挂，烧结分厂和炼铁分厂连挂。原料处和废钢处本身的降本额只计 30%，70% 和生产分厂连挂，烧结分厂本身的降本额只计 50%，50% 和炼铁分厂连挂。连挂单位的降本额通过连挂系数与被连挂单位连挂。

连挂系数＝某种原材料消耗金额／某工序产品成本

连挂成本考核最明显的效果，是缓和了分厂之间的矛盾。在实行连挂成本考核以前，炼铁分厂和烧结分厂为烧结矿碱度和烧结矿计量问题争论不休，互不相让。自从实行连挂考核后，产品质量上升，二个分厂劲往一处使，炼铁产量连创新高，炼铁成本得以下降。

（二）成本否决

成本否决，是模拟市场核算的又一重要内容。成本否决，是为了增加成本考核的力度，使所有生产者和管理者都能从经济效益出发来选择自身的行为，这与企业的目标是获取利润的观念是一致的。

广钢从 1997 年第二季度开始，实行逐步加重的成本否决办法，并且对公司领导和二级

单位领导的否决力度比一般员工大，充分体现责、权、利相结合的原则。四月份有一电炉、废钢处和钢研所等单位被否决 30% 的奖金，并且由于废钢处和一电炉分厂连挂，因一电炉故障停产，使废钢处未能完成计划档降本额指标，被扣除全部成本奖金。

四、指标层层分解，推行班组核算

将指标层层分解到工段、班组和个人，实现全过程、全员成本管理，是推行模拟市场核算的重要保证。目前已将成本指标分解到班组的单位有二电炉、烧结、无缝、转炉、焦化、炼铁和一轧分厂等单位，热电、中轧、铁路、二轧、连轧等单位已将成本指标分解到工段。其中以二电炉分厂的成本指标分解方案最为完善，不仅已将指标分解到工段和班组，并且已建立了相应的成本核算和考核制度，还形成了计算机目标成本网络控制体系。成本指标分解后，不能囿于形式，要落实考核的可行性和适当性，为此应规范班组基础管理工作，加强班组经济核算。目前大部分生产分厂都开展了对班组长技术培训和成本管理培训，并有意识地将文化素质较高的人员充实到基层队伍中。如中轧分厂，计划将大学毕业生分配到生产工段，作为工段长助理，协助搞好班组经济核算，应是一种有益的尝试。

实行模拟市场核算，能最大限度地挖掘市场潜力，促进部门与部门之间良好的合作关系，减少内部损耗，提高企业整体的经济效益。通过不断的实践和探索，模拟市场核算将会被赋予更丰富的内涵。

（作者单位：广州钢铁股份有限公司财务处）

喜忧参半　仍需完善

—— 对徐州钢铁总厂管理会计使用情况的调查与思考

陈国祥

随着社会主义市场经济体制的进一步完善，企业被推向市场，逐步变成自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体和市场竞争的主体，并承担国有资产保值、增值的责任。企业的领导人已越来越认识到“讲效益必须抓管理，抓管理必须抓财会”、“管理也是生产力”等道理，已自觉把企业管理的对象（即客观的经济活动）分成“物流”（指物质生产的实现过程）和“信息流”（指对物质生产各种情况的反映）两大系统。特别是经过会计主管人员（总会计师、财务处长）加工分析、处理后的特定的管理信息，越来越受企业主管领导的青睐，并在企业管理，尤其是在规划与决策、控制与业绩评价等方面，发挥了重要作用。本文拟结合全国 500 家大型企业之一的徐州钢铁总厂实际，介绍管理会计的应用情况、存在的主要问题，以及进一步完善的建议。

一、全面预算管理得到较好的推广运用，但仍需完善

(一)具体的编制程序、方法和内容

1. 销售预算，这是全面预算的关键，责任单位是销售部门。在新年的前两个月，我厂要召开下一年度的产品订货会，签定产品销售合同，以此为第一手资料，结合上一年度的产品销售、市场情况，以及下一年度的产品销售预测（以定性预测为主，趋势分析、因果预测法等定量分析方法很难运用），编制产品销售数量、品种及单价预测，并细化到每月、每季。

2. 生产预算，责任单位是生产部门。根据销售预算，编制分月、分季的主产预算。在具体的编制中，考虑期初库存以及各品种的关系。冶金企业是连续化的大生产，不能轻易停产，否则损失严重，因此，在编制生产预算时，既要考虑“以销定产”，又要考虑“以产促销”，要处理好这两者的关系。

3. 大宗原料、材料及辅料、备件预算，责任单位是供应部门，财务部门要严格审核。冶金企业的成本 70% 由大宗原料组成，因此，这项预算的准确与否，关系到财务预算及成本预算的准确性。编制依据，是根据生产预算、销售定额、市场单价、市场供求状 况，按年编制，并分解到各个月份。同时，要考虑到运输、季节情况，尤其是冬季到来之前，要适当增加库存，防止下雨下雪，无法运输。

4. 工资预算，责任单位是劳动工资管理部门。主要依据是工资与效益的挂钩比例，以及企业富余人员下岗的比例，同时，财务部门要计算按工资的比例提取和上交的各项费用。

5. 制造费用、管理费用及销售费用的预算，责任单位是财务部门。按照这些费用项目

明细，逐项核实。有的项目要自下而上，由责任单位先申报，财务部门根据压缩指标，再自上而下。有的项目参照上年度的实际支出。有的费用项目，实行了零基预算，即不受现行预算、以往年度支出的约束，以零为起点，来分析生产经营活动，不存在现成的费用预算项目。

6. 成本预算，责任单位是财务部门。根据原辅料消耗预算定额、工资、费用等预算，按照成本项目编制单位产品的目标成本。这样就能对成本完成情况进行考核分析，反馈有关信息，把成本控制在目标范围内，也为把成本划为固定与变动成本，为经营决定提供相关的信息。

7. 财务预算在企业已被称为“总预算”，企业领导非常重视，已作为固定程序，要在新年的前一个月在职工代表大会上通过。实际操作中，主要包括以下几个方面的内容：（1）现金收入，主要根据产品销售预算和应收账款的清欠来编制；（2）现金支出，按支出项目来测算，并要尽量细化，如：大宗原材料、辅料、备件、工资、电费、上交税费、工程项目等，并以此为全年控制支出的依据；（3）资金平衡及融通渠道，要把现金收入与支出总额进行轧抵，当收入大于支时，要进行短期投资，当收小于支时，要排出具体的筹资渠道，并落实，弥补不足；（4）收益预算，主要根据以上的各项预算，列表具体计算而得，并与企业制定的目标利润相衔接：（5）为完成预算目标，而采取的主要措施。

（二）全面预算管理取得明显成效

1. 通过全面预算管理，使企业的经营观念得到了转变。全面预算，在形式上，与过去所编制的生产技术、财务计划虽然有些相似，但他们在编制程序、出发点和侧重点方面，都有显著差别。全面预算要以利润为最终目标，以目标利润为前提条件，以销售预算为中心和龙头，其他预算与之密切配合，协调平衡，这就是“以销定产”；过去的生产经营财务计划是以下达的任务指标确定生产经营目标，在编制计划时，以生产计划为中心，要求其他计划与之相配合，这就是“以产定销”。

2. 明确了企业的奋斗目标。全面预算的编制，适应了目标管理的需要，把整个企业和各个职能部门的工作分别定出目标。在执行全面预算的过程中，经过对偏离预算的差异分析计算，可以作为控制企业日常经济活动的主要依据，也是评定各部门和全体职工的工作成绩的重要标准。

3. 协调了各职能部门的工作。冶金企业属于连续化的大生产，各职能部门的经济活动之间存在着局部与整体的关系，而从系统论的观点来看，必须根据总体的优化来考虑问题，不能片面追求局部的突出。也就是，局部计划的最优化，对全局来说，不一定是最合理的，因此，通过编制全面预算，使各个职能部门向着共同的、总体的战略目标前进，它们的经济活动必须密切配合，相互协调，统筹兼顾，全面安排，综合平衡。比如，生产预算就是以销售预算为根据，材料采购预算则与生产预算相衔接等等。

（三）存在的问题

1. 各部门编制的预算，缺少权威人士或部门去把关、审核，往往各部门强调各部门的难处，使目标定得偏低。

2. 预算执行的严肃性偏低，检查、考核力度不大。要进一步健全考核、分析、评价制

需要全本请访问 www.ertongbook.com

度，做到“事前有预算、事中有控制、事后有分析。”

3. 要重视和开展“财务状况变动”的预算。目前，企业普遍不太重视财务状况变动表。

4. 许多企业信用差，合同管理不严肃，有的签了合同也不兑现，给销售预算带来了一定的困难。需要国家通过法律强化这方面的约束。实际上合同是一种法律文本，市场经济发达的国家，对合同有严格的要求。

二、变动成本法、价值工程在企业预测分析中的应用

(一)变动成本法,被用于企业的定价和生产决策

1. 用于定价决策。产品定价是个复杂的过程，市场经济越发展，产品价格越游离于产品成本而变化。为了避免价格决策失误，管理者更多的是分析市场状况，但产品价格要以不低于变动成本为标准，否则宁愿不生产。目前，我厂的生铁产品严重的供大于求，价格竞争异常激烈。1996 年的生铁出口价比国内低 260 元／吨，按正常的决策思路不能出口，但考虑到国内市场压力以及资金回笼状况，厂长要求财务部门测算，是否可以出口？经测算，出口虽然仅有 980 元／吨(变动成本为 930 元／吨),仍然可以弥补 50 元／吨的固定成本，而且资金回笼快，减少国内市场的压力，并且得出结论：只要销价不低于 930 元／吨的变动成本，都可以出口。1996 年由于及时调整了营销策略，加大了出口，盘活了资金，使“两项资金占用”达到了合理水平。

2.用于生产决策。我厂生产的硅铁是高能耗产品，随着电价的上调，经测算，变动成本已达 5600 元／吨，而实际市场销价仅 4700 元／吨，变动成本远高于销价，生产的越多，亏损越多，财务部门向领导反馈这一信息后，领导果断决策，立即停产，仅此，每年减少亏损 90 万元。

（二）价值工程得到较好的运用

企业已深刻认识到，降低成本是提高经济效益、增强市场竞争力的根本出路。冶金企业原料占总成本的 70% ，而且有许多原料可以互相替代。如，轧钢皮比同品位的精粉低 100 元／吨；本厂自产的烧结矿比外购球团价格低 90 元／吨。1996 年我厂多用轧钢皮和烧结矿，使成本降低 1180 万元，占总成本降低额的 64% .

（三）干任何事情都要算成本

在企业的其他经济活动中，如，设备的订货、选型、购买、租赁等，有关部门也都自觉地树立了“企业管理以财务管理为中心”的思想，干任何事情都要算成本，把不同的成本概念用于各项决策，如：机会成本、相关成本、无关成本、可控成本、不可控成本等。企业也设立了专门的部门研究长期、短期决策，其决策依据就是算投入产出账。

(四)存在的主要问题

1. 变动成本与固定成本的分解不尽准确。特别是混合成本的分解，有的数据不全，主要采用高低点法。需要完善计量、定额等基础工作。

2. 保本点预测、利润预测、销售预测分析、资金需要量预测、因果预测法、趋势预测分析、回归分析等定量分析法，在实际工作中很少运用。由于主客观因素的影响，利润有很大的人为因素，因此保本点预测、利润预测也就不需要。在销售方面“以销定产，以产促销”的方针，可以说已深入人心，对销售的预测也只能采用定性的办法。由于国家实行了“双紧”政策，无论是企业还是银行，资金普遍紧张，企业只是一心想多增加资金，只要能贷到款，怎么都行，不需要，也不可能搞资金需要量预测。经济订货批量法，实际使用价值很低，一是计算复杂，并且公式中需要的数据根本无法取得；二是采购供应部门的角度不一样，保证生产的观念强，资金占用、成本观念差，可以说，他们希望库存量越大越好，无风险。

三、责任会计得到较好的运用，但是内部考核力度仍需加大

（一）企业为了强化内部管理，完善内部经济责任，已能较好地把会计资产同各责任单位紧密结合起来，我厂的主要做法是建立和完善五个中心

1. 费用中心。各个处室为费用中心，具体通过“厂内银行”控制，对其考核是通过费用预算，超支一律不予报销。费用的预算形式分为两种：一是固定预算，结合各处室的业务范围，经过自下而上，自上而下的费用核定后，费用一旦定下来，就固定不变，并以文件形式下发；二是弹性预算，主要核定销售费用，其费用预算与销售量按比例变化。

2. 成本中心。主要是内部提供产品的各分厂。按产品的成本项目，进行逐项的分解落实，并采用倒推的办法，确定目标成本。同时，把成本都分为可控和不可控两种，只有可控成本为责任成本，考核其业绩时，是通过比较实际成本与其成本预算的差异进行的。

3. 资金中心，亦称资产中心。主要是：设备动力部门、原料、辅料供应部门、销售部门，这些部门能够对资金使用效率负责，其考核指标包括：资金占用额（率），存货周转率、固定资产使用效率，应收账款周转率等。

4. 利润中心。分为三种：一是自然利润中心，指推向社会的“三产”，完全从外部取得收入；二是人为利润中心，是企业内部的主体单位，这些单位是在企业内部各责任单位那里取得的“销售收入”，把内部相对独立的基层单位模拟为“经营实体”；三是混合型的利润中心，企业内部的辅助生产单位，既为内部其他企业服务，并取得内部“销售收入”，同时，又能从外部创收。在划分利润中心时，要体现出“抓住主体，放活辅助”的原则。

5. 投资中心。主要是企业内部，完全推向社会的“三产”，对其考核的主要指标：利润，资产的保值增值，工资与效益挂钩等。我厂的资产实行高度的集中统一管理，投资也是集中的。

（二）内部价格的执行

原料、辅料、材料的供应采用计划价，但计划价与市场价要接近，否则要随时调整计划价；内部半成品按成本中心的成本价；服务性收费按市场价。

（三）存在的问题

1. 企业内部质量成本意识极差，很难做到以质论价，应加强对质量成本的核算与考核。

2. 内部结算的协调机构不健全。建议要由总会计师牵头，建立专门的内部结算协调机构，包括质量异议，内部转账价格等。

3. 考核中，奖易罚难，很难像邯钢那样，不讲情面，严格考核。

4. 企业内部独立核算单位，依赖性强，很难真正的走向市场，出现了“小法人”侵吞“大法人”财产的倾向，容易造成国有资产流失。虽然对内部的“小法人”建立了考核指标，但是要有一定的约束措施，如交纳风险抵押金等措施。

四、关于进一步发挥管理会计职能作用的思考

1. 对企业的各级管理人员，要把《管理会计》作为必修课。尤其是厂长（经理），要了解管理会计的原理和作用，否则，不能作为合格的企业家来培养。因为，在实际工作中，领导是否重视管理会计信息的作用，直接关系到管理会计职能的发挥，关系到企业管理水平的提高和决策的科学。可以说财务人员走向决策层之时，就是管理会计发挥更大作用之日。

2. 大中型企业要建立预算委员会来审核，协调各部门送来的自编预算，并处理最后的修改、定稿和综合平衡工作。该委员会要由公司总经理（厂长），各职能部门（包括销售、生产、技术、供应和财务等）负责人及总会计师，总经济师组成，其主要任务：（1）提出企业在计划期间的生产经营总目标和对各职能部门的工作要求；（2）审核并协调各部门所编制的预算，解决在编制预算中出现的矛盾；（3）对各部门送来的自编预算，经过反复协调平衡，最后汇总成为全公司的全面预算，报请公司最高领导审查批准；（4）检查、监督预算的执行情况；（5）定期分析预算执行的结果，提出对编制下期预算的改进意见。

3. 发挥管理会计的职能作用，不仅是企业领导和财务人员的事，它是个系统工程，企业的定额、计量、检验、统计等各项基础工作要多管齐下，否则，数据难以准确。同时，要贯彻财政部下发的《会计基础工作规范》，进一步加强会计基础工作。

4. 利用电脑，大力开发管理会计的应用软件。管理会计的公式，模型非常多，有的追求复杂的数学模型，使得这些方法成为象牙塔中的陈列品，失去了现实意义，无法在实际中应用，从而妨碍了管理会计的推广，如果把这些模型制成系统软件，把复杂的公式和计算过程留给计算机去完成，我们的实际工作者最欢迎；如果能把管理会计处理数据过程与财务会计处理过程结合起来，更能起作用。开发会计电算化的管理会计功能势在必行。

5. 创建（管理会计）杂志，像评会计师一样，评定管理会计师（或考试），培养高素质的财务人员，尤其是要培养既懂生产、经营、财会，又懂计算机的复合型人才。同时，要配备好企业的总会计师，从人员组织上保证管理会计职能的发挥。

在实践中，我们深刻体会到，管理会计是向企业内部各级管理人员提供有选择的、部分的或特定的管理信息，属于管理信息系统的一个子系统，是“决策支持系统”的重要组成部分，为改善企业的经营管理，提高经济效益，发挥着越来越重要的作用。笔者坚信，管理会计有着强大的生命力和广泛的发展前景。

（作者单位：徐州钢铁总厂财务处）

高校校办产业成本费用控制

包 成 铭

高校产业作为企业，必然以追求最大经济效益为目的。而提高经济效益的关键，就是在保证质量的前提下，降低成本费用。现在不少校办产业经济效益低下，甚至长期亏损，除了有许多其他经营管理上的原因以外，最直接的原因就是缺乏成本管理意识，不讲成本核算和控制。改变现状，除了要求校办产业严格贯彻实施《两则》和行业新会计制度外，关键是要建立全面成本核算制度，强化成本费用控制。

一、成本费用控制目的

对校办产业加强成本费用控制，是要通过运用科学的成本管理原理，按照成本控制的基本方法，调节成本形成过程中的各种关系，即在产品的生产经营过程中，按照既定的成本目标或预定的标准，对成本形成过程中的各个具体活动环节进行监督和控制，对可能发生或实际已经发生的各种偏差及时纠正，力求以最少的人力、物力和财力的占用和耗费，保证成本目标的完成，实现质量和经济效益的优化。

首先，加强成本费用控制，进一步转变校办产业的思想观念，树立市场观念、竞争观念和效益观念，面向社会主义市场经济的主战场，充分利用高校在人才、科技和设备等方面的优势，开发、推广科技成果。要使校办产业从封闭的计划经济管理体制和事业单位管理方式中摆脱出来，克服“等、靠、要”的依赖思想，不断提高市场竞争能力，主动去适应、开拓和占领市场。

其次，加强成本费用控制，使高校的各种资源得以合理、有效的配置和利用。发展校办产业可以利用高校本身所具备的许多有利条件，但高校的资源又十分有限，要充分利用有限的资源，减少浪费讲求经济效益，必须体现在以较少的投入和耗费，创造出最能适应社会需要的产品和成果，获取最大的经济效益。

第三，加强成本费用控制，促进校办产业进一步改善经营管理。成本是产业内部各方面工作质量的综合反映，搞好成本控制关系到校办产业方方面面的工作，尤其是加强生产经营管理的科学性、规范性和制度性，要求各单位和责任人为实现成本目标不断改进工作，提高经营管理水平。

第四，加强成本费用控制，不断增加校办产业的资金积累。校办产业除了向国家依法纳税之外，同时还要向学校上缴利润，补充高校教育经费不足，开辟高校多途径筹集资金办学的渠道，增强高校办学实力，更好地为培养人才，多出科技成果发挥作用。

二、成本费用控制范围

为了对成本费用实行控制，应该明确成本控制的范围、内容，这是成本控 制主体对成本控制对象进行有效控制，明确成本控制主体对其成本控制结果承担责任的前提。一般地说，一切生产经营耗费都是可以控制的。对成本的控制，主要指的是对可控成本的控制。可控成本可以随着成本控制主体所处的管理层次、管理权限和控制范围或随着成本发生的空间、时间等不同而变动。如产品设计阶段，全部成本要素基本上都是可以控制的，而在生产经营过程却只能部分地可控。所以成本控制范围是一个相对的概念。

通俗地说，凡是有成本费用开支的地方，都应属于成本费用控制的范围。高校产业根据其经营方式不同可以分为生产型产业、商贸型产业和科技型产业三类，其成本费用控制范围既有普遍性的一面，即料、工、费的控制问题，又有特殊性的一面，如生产型校办产业以校内工厂为依托，生产有一定社会需求的产品，其管理机制类似于社会上的工矿企业，商贸型校办产业成本控制类似于商业企业；科技型校办产业主要推广学校的科技成果，向社会转让或自行组织生产营销，其中无形资产的经营更为突出。下面分别对三种类型的产业的主要成本费用控制范围予以阐述。

（一）生产型校办产业的成本费用控制

（1）物料消耗控制。在产品成本中，物料消耗费用占有很大比重，要从采购、运输、储存、保管、领用等诸环节加以控制，要合理用料，提高材料利用率，在保证质量前提下，使用替代材料。广泛采用新材料、新能源、改革产品设计。另外，固定资产的折旧、修理费在产品成本中占一定比重，对这部分费用的控制主要应充分发挥生产能力，保持均衡生产，保证设备完好率，提高设备利用率，要正确计提固定资产折旧费用，使固定资产折旧费得以合理分摊和转移。

（2）控制人工成本。通过提高职工素质，改革用人用工制度，推进经济责任制，采用新技术、新工艺、新设备等措施，提高劳动生产率，使单位产品的工资含量和固定费用下降。

（3）费用控制。生产经营过程中发生的不计入产品成本的这部分费用，主要是销售费用、管理费用、财务费用等，其最后的去向也是冲减利润，所以也是成本费用控制的对象。这部分费用一般不易制订定额，因此主要是以部门预算为依据，编制预算目标进行费用控制。

对生产型校办产业的成本费用控制，除了上述几项直接构成成本、费用的要素以外，在生产实际中还有一些相关要素值得考虑，如产品质量、产品产量、产品合格率的高低，都会直接影响产品成本。例如产品产量的提高会直接使单位产品分摊的固定成本降低。

（二）科技型校办产业的成本费用控制

高校为了把科研成果推向社会而建立起来的校办产业的主要特点是利用自己拥有的科研成果（即无形资产）从事经营活动。这种经营方式可分为直接出售专利权型和加工生产型。

（1）直接出售无形资产的科技型校办产业的经营过程相对比较简单，主要是直接出售无形资产取得收入，在出售过程中有费用支出，需要对这些费用进行控制。除此之外，在科研

成果开发过程中的各项费用，如试验费用、制作模型费用、研制费用、制图费等也在成本费用控制范围内。

（2）加工生产型校办产业的成本控制范围，除包括科研开发过程中的试验费用、制做模型费用、研制费用、制图费等的控制外，其他成本、费用控制范围如机物料消耗，人工成本及各项费用控制与生产型校办产业基本相同。

（三）商贸型校办产业成本费用控制范围

（1）投资成本控制。商贸型校办产业的主要特点是从事商业、贸易、服务，根据市场需求信息购入或投入一部分资金，并达到增值的目的，因此投资成本控制是其成本控制的重要方面，这项成本控制主要是运用资金时间价值原理来分析。

（2）人工成本控制。商贸型校办产业在从事商贸活动过程中，必须有一定的人力投入，因此需要进行人工成本控制，避免人力资源浪费。

（3）日常费用的控制。商贸型校办产业的经营过程中也会发生一些日常费用，如商业谈判过程中的招待费、差旅费、运输费、存贮费等等，必须最大限度地控制，减少日常费用开支，从而达到成本、费用控制目的。

三、成本费用控制标准

所谓标准，是一种事物的规范，是用以评价和判断工作完成情况的效果或效率的尺度。要控制产品成本，要有一个作为检查、控制、考核和评价成本的依据，这就是成本费用控制标准。其表现形式一般分为数量标准和政策标准。

（一）数量标准

数量标准主要包括定额（成本标准）和费用预算（费用标准）：

（1）定额：定额是指在正常生产条件下制定的人力、物力、财力的投入与产出标准。常见的有劳动定额、物资消耗定额、物资储备定额、设备利用定额等。这些定额的制定，一般有理论技术计算法、经济估计法和统计分析法三种方法。

（2）费用预算：费用预算是通过编制预算、执行预算，控制生产经营活动，控制成本、费用的一种方法。如制造费用预算、管理费用预算、销售费用预算等。各种不同类型的校办产业可根据自身的特点和需要编制其中的一项或几项费用预算。费用预算的形式主要有弹性预算、变动预算、零基预算和滚动预算。

（二）政策标准

成本费用控制的政策标准是指国家或部门、企业以文件形式颁布的有关要求和规定，一般内容是规定成本开支的限额标准和要求。例如国家规定的企业职工福利基金的计提比例。

成本、费用控制标准的制定，关键在于其合理性，它决定了成本控制方法是否能真正起作用。校办产业可根据自身的需要，制定理想标准、期待标准和当期标准

需要全本请访问 www.ertongbook.com