

现代企业成本控制的有效途径分析^{*}

黄绪建

湖北红安卷烟厂 红安 431500

为了使企业的人、才、物等资源得到合理利用,达到节约消耗,降低成本,提高综合经济效益的目的,本文对现代企业成本控制进行了分析。

1 现代成本控制应从“三维”系统中进行延伸和拓展

我国工业企业传统的成本控制的重点内容是产品生产成本,这决定了我国成本控制体系是以产品成本控制为核心,这一观念制约着工业企业发展进程。进入社会主义市场经济阶段,成本概念转化使成本控制内容、时间、空间上发生根本性转变。从成本控制内容上看,由作业成本、结构性成本、战略成本管理组成。随着战略成本管理的发展,企业成本控制内容发展到成本与环境,成本与竞争,成本与企业长期发展等领域。从成本控制时间上看,表现以传统的生产过程中成本控制中心,向前后两端延伸,与传统事前、事中、事后成本控制的观念有所不同。从成本控制空间上看,现代企业成本控制对以产品过程为重心的传统控制空间深化,做到横向到边、纵向到底。一方面由于生产自动化程度提高,相关的间接费用大幅度增加;另一方面生产过程以外的耗费变更,其目的减少多环节费用使产品成本达到最小化。这两方面原因决定了成本控制空间向横向延伸。由于结构性成本动因相关空间层拓宽,如产品设计、项目开发、战略决策与制定;另外,成本形成过程的微观空间结构进一步细分化,这说明成本控制空间向纵向拓展了。

现代企业以获得最大利润为目的,而提高利润的重要着眼点之一是控制成本。由于现代管理手段不同,成本控制可分为绝对成本控制和相对成本控制;由于成本控制概念不同,可分为狭义的成本控制和广义的成本控制,由于成本控制对象习性不同,可分为变动

成本控制和固定成本控制。为了划清成本控制界限,提高控制力度,企业在生产经营活动过程中应遵循三大原则。

1.1 全面性原则

全面性原则包涵三个方面的内容。①全过程的成本控制。企业从产品设计到研制、工艺、制造、营销、运输、储存一直到用户的全过程循环都应在成本控制的范围内。②全方位的成本控制。控制成本一定要增加产品的科技含量,保证和提高内外在质量,以满足消费者日益增长的物质文化生活需要,绝不能片面地追求降低成本而忽视产品内在质量,控制成本还必须兼顾三者利益之间的关系。③全员成本控制。成本是一项综合性很强的指标,它涉及到企业的方方面面,要降低成本必须充分调动各个部门及每个职工控制成本的积极性,做到人人、事事、时时都按照定额标准或预算进行成本控制,这样才能堵塞漏洞,杜绝浪费,达到成本控制的目的。

1.2 分级归口管理原则

成本控制是目标管理的一项重要内容,它必须以目标成本为依据,作为对企业经济活动进行限制和指导的准绳,做到以最小的成本开支,获得最佳的经济效益。企业的目标成本应层层分解落实到各个车间、科室、班组,形成一个成本控制系统。一般讲,控制的范围愈小,效益愈佳。归口的原则中,凡是有关相同指标都应归口管理,分级原则一般是分为厂部、车间(科室)、班组三级。

1.3 责、权、利相结合的原则

要使成本控制真正取得成效,企业必须按照经济责任制要求,贯彻责权利相结合的原则。否则,控制就不能有效进行。各级目标完成好坏,必须与其各自的利益紧密相连,只能做到奖惩分明,才能更好地调动职

工积极性和主动性。

1.4 例外管理的原则

在实际工作中,企业实际发生的费用,不可能与预算完全一致,凡有差异都要查明原因,其控制点应把注意力集中在非正常、不符合常规的关键性差异上。对出现差异要素判断主要有4条标准:①重要性。重要性是根据成本差异金额的大小来决定的。②一贯性。其差异一贯是否在某一数据左右徘徊。③特殊性。其差异超出原定正常幅度。④可控性。企业管理人员无法控制成本项目。经过4条标准判断和分析,从中就可以掌握企业成本差异的变化趋势。

2 成本控制的有效途径及方法

成本控制一般经过制定标准、搜集成本信息、成本差异分析、采取措施及纠正4个阶段。按照现代成本控制要求,其科学的成本控制途径应从以下3个方面入手。

2.1 从前馈控制的事前成本控制入手

前馈成本控制是指在产品投产前通过对产品的成本与功能的分析研究,运用价值工程方法,作出最优目标成本决策,把目标成本层层分解,落实到各责任中心,为每个产品成本预算作为事前成本控制依据。前馈成本控制要以社会平均控制为起点,把预计产品成本控制在最低界线,要求各责任中心通过寻求科学技术进步和技术革新来提高企业生产力,达到不断降低产品预计成本的目的。企业在制定目标成本前,把成本可分为变动性成本和固定性成本两大类,然后针对不同成本采用不同的成本控制方法进行约束限制、指导和调节。变动成本中的直接原辅材料和直接人工耗费在企业的单位产品成本构成中所占的比重较大,其金额易于分割,一般通过制定标准成本对这部分成本进行事前控制。而变动成本的制造费用部分,由于费用的明细项目较大,金额比较零星分散,故不能采用制定标准成本,而是通过编制弹性预算标准来进行约束。在编制弹性预算中,首先要为费用明细项目选择和确定适当的业务量计量单位和数量界限,一般情况下,生产单一产品的企业可选用产品销量为计量单位;生产多种产品的企业可选用人工工时,设备工时等作为业务量为计量单位。其次,确定不同生产能力下业务量相关范围,通过正常生产能力为宜。再次,根据成本和产量间的依存关系分别确定变动成本、固定成本和混合成本及其各具体费用项目,在不同经营活动水平范

围中的控制数量,最后通过一定的表格加以汇总,即可编制出不同业务水平下的变动费用弹性预算。

前馈成本控制在现代企业生产经营活动中一般采取目标成本控制法。目标成本是成本控制标准的主要标准,是实现目标利润的保证。那么在对目标成本、目标变动成本、目标固定成本测算后,要进行差异计算,即将目标成本与企业当前实际水平进行比较,制订新的目标和降低成本的措施,建立目标成本保证体系。在目标成本控制中,最有效的办法就是实行模拟市场成本核算否决的管理办法,将全厂划为若干个目标成本责任中心,将目标值实行层层分解,落实到责任中心去执行,在目标制订时通常以盈亏分析法(量、本、利分析)进行研究,目标成本计算方法如下:

$$C = P - \frac{E}{Q}$$

式中:C——单位目标成本;P——单位市场价格;E——目标利润总额;Q——预计销售量。为了达到目标利润,首要的是降低单位变动成本,提高边际贡献。目标变动成本计算公式为 $V_0 = P - (F + E)/Q$,式中 V_0 ——单项目标变动成本;F——原有固定成本总额。目标变动成本测算后,要研究采取措施,看是否达到目标变动成本要求。假定目标变动成本已定,其目标固定成本总额为 $F_0 = Q(P - V_0) - E$,式中 F_0 ——目标固定成本总额。

目标成本、目标变动成本和目标固定成本三者的测算应反复进行,以最大限度确保目标利润实现,达到目标成本控制之效能。

2.2 从现场生产过程的事中控制入手

事中控制是生产计划安排,原辅材料采购、生产准备、生产,直到产品完工,入库这一整个过程,对制造产品实物劳动耗费和无形资产等其它费用支出的控制。事中控制延伸,主要是由作业成本管理引起,是对产品成本微观层次的深化,在现代企业管理中生产过程控制应把握3个环节:

2.2.1 制订计划要科学合理 生产计划是根据企业产品在市场上的需求和企业生产能力所决定的,企业通常要编制一种长期的综合计划,即企业计划,为各职能部门的生产活动提供基本指南。

从时间长短看生产计划一般有长期、中期、短期3个层次。长期计划与产品周期寿命、设备、企业规模和内外部环境有关。中期计划与库存量多少有关,短期计划是直接指导实现的生产任务和目标完成,以最佳

生产方法取得的实际效果。

2.2.2 强化生产过程中工艺流程和质量控制 在生产现场管理中,要根据人、机、料、法、环等各个生产环节,要进行科学合理布局,建立一条工艺流程和质量控制系统,确保生产过程中的有效流动,减少废品损失,降低售后成本。产品成本有效性,质量是关键,在质量控制中,要建立严格的检验制度,不合格产品不得流入市场,以免影响企业的产品信誉和获利机会。

2.2.3 选择最优生产批量方案,实现最佳成本控制 企业在某个时段往往不是集中一次投产,而是根据市场需求变化分期分批进行,要想实现最优成本必须寻找最合理的生产批量,既保证市场需求,又不造成成本浪费。在生产过程中选择最优方案通常应采取 2 种方法:一是逐次测试法;二是数学模型法。

逐次测试法是对产品的生产批次和批量作多种假设,然后列表依次测出各批次和批量下的生产调整准备成本、储备成本及总成本。最后比较各种假设批次和批量下的总成本,以最低总成本对应的批量为最优生产批量。数学模型法是通过分析影响该项的各主要因素成本的关系入手,建立数学模型,然后运用极值原理,推算出总成本最小生产批量的数学公式,再以公式求解各种产品的最优生产批量。

数学模型法一般操作过程如下:

①建立数学模型假设最优批量公式

设 Q 代表最优生产批量

D 代表总产品

d 代表每日销量

P 代表生产周期内的每日产量

K 代表每批投产准备成本

K_c 代表每件产品年储存费用

C 代表全年总成本

$$\text{则: 全年投产调整准备成本} = K \cdot \frac{D}{Q} \quad ①$$

$$\text{每批生产结束时产品最高储存量} = \frac{Q}{P}(P-d)$$

$$= Q(1 - \frac{d}{P}) \quad ②$$

$$\text{平均产品储存量} = \frac{Q}{2}(1 - \frac{d}{P}) \quad ③$$

$$\text{全年储存成本} = K_c \cdot \frac{Q}{2}(1 - \frac{d}{P}) \quad ④$$

$$\text{全年总成本 } C = K \cdot \frac{D}{Q} + K_c \cdot \frac{Q}{2}(1 - \frac{d}{P}) \quad ⑤$$

以 Q 为自变量,求⑤式 C 的一阶导数 C' (即 C 的

最小值)

$$C' = \frac{KD}{Q^2} + \frac{K_c}{2}(1 - \frac{d}{P}) \quad ⑥$$

令 $C' = 0$ 则有

$$0 = \frac{KD}{Q^2} + \frac{K_c}{2}(1 - \frac{d}{P}) \quad ⑦$$

$$\text{求解得 } Q = \sqrt{\frac{2KQ \cdot P}{K_c(P-d)}} \quad ⑧$$

②测算产品 D 、 P 、 d 、 K 、 K_c 的值,然后套入公式⑧,即可求得总成本最低的情况下最优生产批量。

3 从反馈结果的事后控制入手

传统的事后成本控制是指成本控制过程完结之后,通过分析、考核等方式对成本控制的成果进行综合评价。这种控制没有具体的成本对象,只是一种促进作用或保障措施,为事前控制提供更科学数据基础,是研究产品寿命周期制造成本的重要依据。而寿命周期成本是由制造成本和使用成本两个部分组成。使用成本由客户承担和认可。从价值链分析中反映,为降低买方成本而增加买方效益的时候,价值就创造出来了。因此,为了取得竞争优势,增加企业自身价值含量,必须重点考虑买方的使用成本,这是企业综合技术和管理者素质的体现。

成本分析在事后控制过程占有重要作用,是研究产品寿命周期制造成本的重要方法,通过借助各方面资料数据查明影响成本升降的各个因素及其相互之间作用,确定因素对成本的影响程度,提出改进成本管理措施。目前成本分析主要内容有 5 个方面:①全部产品成本目标完成情况进行分析。②可比产品成本降低指标完成情况进行分析。③产品单位成本进行分析。④技术经济指标完成情况对产品成本影响进行分析。⑤主要产品单位成本的厂际对比进行分析。企业根据不同的内容采取不同的成本分析方法。一般地讲,成本分析有指标对比法、因素分析法、差异计算法和平衡分析法 4 种,通常采用前 2 种方法。

3.1 指标对比法

是通过互有关联的经济指标的对比来确定数量差异的一种方法。根据分析的目的可以用 3 种不同形式进行比较。一是实际指标与目标对比分析,从中揭示实际完成指标与目标之间的差异。二是本期指标与前期指标(上年同期或历史最好水平)实际指标进行对比分析。通过比较有助于吸取历史经验,改进成本控制方法。三是实际完成指标与同行业先进指标对比分

析。通过比较,挖掘本企业降低产品成本的潜力。在分析中要注意对比指标可比性,以便更好找出科学依据。

3.2 因素分析法

将企业综合指标分解为若干相互联系指标的因

素,要建立各因素与该成本指标间的适当关系,然后根据分析的目的选择适当的方法进行分析,测定出各因素变动对指标的影响程度。如某企业某年“龙乡”牌卷烟盘纸成本构成为例(采用连环替代法),其有关资料如表 1。

表 1 各因素资料表

项 目	产 量(箱)	单 耗 (m/箱)	材料单价 (元/m)	材料成本(万元)
(目标)计划	50000	3300	0.016	264
实际完成情况	55000	3200	0.017	299.2

从表中可以看出“龙乡”牌卷烟盘纸成本实际金额 299.2 万元,计划金额为 264 万元,材料成本差异为 35.2 万元,那么,盘纸成本差异受产量、单耗、单价这 3 个因素的影响,按照分析步骤如下:

①第一个因素(产量)替代

实际产量×计划单耗×计划单价

$5500 \times 3300 \times 0.016 = 290.4 \text{ (万元)}$

因产量变动对盘纸成本的影响额为 26.4 万元
(290.4 - 264)

②第二个因素(单耗)替代

实际产量×实际单耗×计划单价

$55000 \times 3200 \times 0.016 = 281.6 \text{ (万元)}$

因单耗变动对盘纸成本的影响减少 8.8 万元

$(281.6 - 290.4)$

③第三个因素(单价)替代

实际产量×实际单耗×实际单价

$55000 \times 3200 \times 0.017 = 299.2 \text{ (万元)}$

因单价变动对盘纸成本影响额为 17.6 万元

$(299.2 - 281.6)$

3 个因素对实际成本影响为 35.2 万元(26.4 - 8.8 + 17.6),综合分析结果表明,实际材料成本比计划材料成本增加 35.2 万元。其中,产量增加使盘纸总成本增加 26.4 万元,单耗降低使盘纸总成本减少 8.8 万元,单价提高使盘纸总成本增加 17.6 万元。

降低买方使用成本则必须不断提高产品质量,延长产品寿命,提高产品使用价值,搞好售后服务。