

推行目标成本管理的实践探索

●廖远学

近年来,由于受市场变化和宏观经济环境等因素的影响,上海重型矿山机械公司所属企业的经济效益连年滑坡,从1988年到1990年的三年中,就可比产品而言,分别比上年反超13.14%、16.4%、17.3%,利润逐年下降,分别为3132.6万元、2793.6万元、464.5万元。1990年达到历史最低谷。为摆脱行业经济效益滑坡的严峻形势,在全行业推行目标成本管理。推行目标成本管理是财务成本管理的一大改革,是深化企业改革转换经营机制的一个重要方面,它是以利润—成本—生产的现代化管理方法去代替生产—成本—利润的传统方法,是确保目标利润完成的有效手段。

经过探索和实践,取得了一定的成效。1991年全年行业利润总额1348万元,为1990年464.5万元的2.9倍,1992年上半年度各项经济指标均超过上年同期,达到双过半目标。总结该公司的经验,笔者认为,目标成本管理必须完善以下几方面的工作:

一、做好目标成本的编制工作

目标成本的编制,是目标成本管理的首要环节,是目标成本分解、控制、分析和考核的前提。它的合理正确与否,直接关系到成本管理的成效和职工的积极性。因此,测定目标成本必须采用科学的方法,使之成为承包经营责任制各年度指标的保证手段。

(一)运用量、本、利分析法测定目标总成本。其计算公式为:

$$\text{目标总成本} = \Sigma (\text{产品销售价格} \times \text{产量} - \text{税金}) - \text{目标利润}$$

从以上公式可知,测定目标总成本的关键是确定一个最佳的目标利润,目标利润确定应根据销售科提供的市场调查报告,结合企业生产能力和发展规划等资料进行认真分析研究后加以确定,然后再根据目标年度的生产计划和市场销售价格计算出当年目标总成本,作为全年成本管理的奋斗目标。

(二)由于重矿公司下属企业产品比较复杂,目标成本是一种决策成本。用上述“倒扣法”公式确定的目标成本,只适用于确定型成本决策,也就

是预测期内产品销售数量、销售单价等状态变量基本确定的情况,而不太适用于风险型成本决策,尤其不适应于不确定型的成本决策。在市场疲软、企业“三角债”问题未得到很好解决的情况下,用“倒扣法”测算的预期产品销售收入中,既包含当年产品销售收入,也包含上年产品销售收入,上年产品成本对当年产品成本水平也有影响,这样倒算出来的目标成本,必然包含有上年已发出、当年预期销售的产品成本。而目标成本控制的对象,只能是当年所发生的生产经营费用,对于上年已发生的商品成本,本期目标成本是无法控制的,这样就出现了用倒扣法计算的目标成本与实际要控制的成本在口径上不一致的现象,需要调整计算。

通过上述分析,属于风险型决策的企业,可用行业平均先进成本为基础加减有关因素制定,或用上年实际成本加减有关因素来制定。属于不定型决策,由于情况较为复杂、难度较大,只能以预测成本为基础制定。

(三)编制材料采购目标成本。对材料采购目标成本,采用材料成本差异额(或差异率)来测定。即以上年度实际成本差异额(或差异率)为基础,在充分考虑材料市场主观因素影响的情况下,依据企业内部的消化能力和应达到的目标利润确定一个比较先进合理的采购目标成本。同时,对钢材的采购目标成本按照品种、规格来分析确定其目标限额。

(四)编制产品制造目标成本。将产品制造成本划分为料、工、费三个组成部分。料、工成本根据标准的材料消耗定额和工时定额分别乘以毛坯价格、机加工价格和热处理价格得出,同时,根据上年度期间费用实际平均水平,外加考虑目标年度企业内部管理增长因素和外部因素,结合各企业“双增双节”目标,制订出期间费用目标。

(五)编制产品销售目标费用。各企业参照上年度实际合理发生额的基础上,同时考虑降低产品销售费用、增加近期收益和拓宽产品市场、创造长期收益两个原则加以测定、编制。

三、目标成本的实施、控制

(一) 目标成本指标的分解和落实是保证目标成本实现的重要环节, 涉及到上下左右横向联系。它是把企业目标总成本按照一定的分解方法, 分为若干小指标, 分别落实到各部门、车间、班组和个人, 实施全员、全过程、全方位的管理。按照产品形成过程, 先从横向将目标成本分解落实到各归口管理部门。产品设计阶段(包括工艺、工序、工时、材料定额、工装)由技术科归口管理, 物资采购成本的控制由供应科归口管理, 生产过程中物资的消耗、生产工时以及车间管理费用成本控制由计划调度科归口管理, 油漆包装、发运费用成本控制由包装车间归口管理, 全厂管理费用由财务科和其他各管理部门归口管理, 然后由各归口管理部门把指标纵向分解到各车间(部门), 从而形成一个横向到边、纵向到底的目标管理网络。同时, 将各项成本指标分解时都按成本习性分为固定成本和变动成本下达, 便于对变动成本进行重点控制和考核, 提高目标成本管理的科学性和严密性。

(二) 目标成本控制是目标成本管理的中心环节, 其主要任务是事先限制各项费用的发生, 有目的地控制成本形成, 及时发现并纠正与目标的偏差, 促使成本达到预定的目标。对实际所发生的生产经营成本实施目标控制的有效程度, 能真正体现企业成本管理的水平。

1. 生产全过程目标成本的控制。

(1) 材料成本的控制。产品成本中原材料消耗所占比重较大, 材料耗用的浪费或节约直接影响到产品成本的高低、盈利的多少。为此必须严格限额发料。供应部门按照工艺消耗定额和计划产量限额供料; 落料部门在保证质量的前提下采用中间公差下料、科学配载的办法, 有效地控制钢材消耗; 对产品外购配套件实行按计划产量合套供料。如在装配过程中发生损耗和短缺, 查明原因, 分清责任, 经过核定批准后, 方能追补供料。

(2) 工时成本控制。产品加工过程中, 必须正确地统计实动工时, 对实动工时必须按产品工作令对号入座, 严格统计, 并鼓励职工多提合理化建议, 改进加工工艺, 以此来加快生产周期, 提高劳动生产率。

(3) 车间消耗费用的控制。各车间消耗费用包括水、电、气和动力耗费, 应严格按下达的工缴费用指标考核, 实行费用限额控制。

(4) 外协加工成本的控制。对任何外协扩散外发加工件, 必须经过内部挖潜、平衡工种能力

后, 列出计划期内需外加工的零件、数量, 经讨论并由专职人员核价后方可外协。

2. 经营管理过程的目标成本控制。

(1) 产品设计成本控制。在保证产品功能和满足用户的前提下, 要求扩大三化设计(即系列化、通用化、标准化), 以便组织批量生产降低制造成本。

(2) 管理费用控制。着重控制可控费用。年度下达费用计划指标, 结合各部门实际情况制定月、季用款计划, 定期考核, 保证各分解指标在事前和事中就得以控制。

(3) 努力扩大产品销售, 严格控制销售费用。增强销售力量, 努力扩大企业的产品市场占有率, 增加销售收入。各企业对销售人员实行工资总额与销售收入挂钩, 全额包干, 上不封顶, 下不保底。并控制销售费用, 降低销售成本。各单位测定了销售收入变动费用含量(包括广告费、运费、包装费)和半变动费用含量(包括差旅费、会议费、业务费和其他杂支费), 控制支出。

三、目标成本考核和分析

(一) 目标成本考核, 必须与各项经济责任制考核挂钩, 把完成目标的好坏与职工的经济利益挂钩, 奖罚分明。

(二) 在目标成本确定、推行考核过程中, 各部门必须每月上报目标成本信息反馈单, 积累资料, 每季度各部门、各车间进行经济活动分析, 包括信息资料的整理分析, 为今后目标成本制订的完善, 提供有价值的历史资料。

四、对进一步完善目标成本管理体系的一点浅见

在行业内开展目标成本管理以来取得了一定的成效, 目标成本管理能促使企业整体目标管理和企业内部承包经营责任制的完善, 推进企业内部改革的进程, 使国家、企业、个人的利益都逐步增长。为此, 企业应在目标成本管理的实践和探索中使之不断完善, 要做到“四定”, 掌握四个原则。

四定是: 1. 定额。供应、生产部门建立限额发料制度, 严格按制定出的工序、工艺材料消耗定额控制材料消耗; 2. 定量。对企管费、车间经营按可控项目分责任部门, 以预算总量控制实际发生数; 3. 定点。以供应部门的材料采购价格, 铸造车间的铸造废品损失成本, 销售部门的产品包装费, 有关管理部门的办公费、差旅费等作为成本控制重点; 4. 定时。定时反馈成本信息, 定时分析, 积极开展月度、季度、年度成本(下转第38页)

对通用型节能节材技术和装置推广的财政补助；⑧政府对节能成效较大企业返回部分能源交通税。

第二，鼓励企业增加对节能节材技术改造的投资，在目标期内使企业用于节能节材技术改造的投资比重不少于其技术改造投资总额的21%。就目前而言，企业增加对节能节材技术改造投资的主要途径有：①增加企业技术改造专项银行贷款的比例和规模，并对部分节能节材效益明显的企业适当追加贷款规模或在利息、还款期限方面予以优惠；②加强对企业计提各种专项基金的审计工作，尤其是要严格执行有关技术开发费必须按比例提足的规定，以扭转当前大部分工业企业技术开发费提取明显不足的状况；③对含有较强节能节材色彩的企业技术改造短期债券的发行规定予以适当放宽；④在国家新的税收制度尚未正式出台以前，可根据耗能大户的实际情况，在税收方面予以适当减免，以减轻企业的经济负担，增加企业留利，从而使企业有更多的资金投入技术改造；⑤在企业承包制条件下，对于部分耗能较多的专业工厂，如机电局系统的铸锻工厂，可适当调低乃至取消其承包基数，以有助于增强企业自身的经济实力；⑥适当提高企业固定资产的折旧率，特别是对于生产动力和燃烧发热设备折旧率的规定要与其他固定资产有所区别，通过缩短其折旧年限加速设备或工艺的技术进步，以节约能源和原材料的消耗。

第三，建立上海工业节能基金会，完善现有的节能基金的征收和使用管理。具体措施是：①工业节能基金会由经委管辖，日常的项目管理程序可由基金会下属的专职机构负责，基金的具体征集和支出管理工作，可委托市工业技术发展基金会承担；②节能基金的来源包括：能源交通税的地方留成部分，对能耗超标企业的罚没款收入，发行市节能技术改造政府公债，能源进口关税的地方留成部分，对因能耗而造成环境污染的企业的一部分罚没款收入等；③节能基金的使用属非赢利性质，一般以无息或低息贷款的形式发放；④除贷款之外，节能基金的发放方式还包括：对节能效益较好企业的奖励，收购企业富余的能源供给配额，对部分节能银行贷款的贴息率；⑤节能基金发放项目的评估工作，以本市有关法规政策和节能规划为依据，由基金会统一负责进行；⑥考虑到当前机构设置的具体情况，节能基金会的日常办公机构可与由经委节能办公室合二为一。

（本报告研究人员：刘荔娟、孙海鸣、沈嘉明、董逢谷、王惠忠、史东辉等；执笔：史东辉）

（上接第56页）本分析，及时发现成本管理中的问题，采取措施，将问题解决在萌芽状态。

四个原则：1. 可控性原则。分解下达的目标成本指标，必须是事先可以用货币计量确定的，事中可由责任部门控制的，事后可以反馈、汇总、分析、考核的。2. 归口分级管理原则。按职能科室归口，分厂部、车间（分厂）、科室、班组三级管理层次，下达目标成本指标，控制实际成本。3. 责、权、利相结合的原则。在综合责任部门相应权力，同时将控制成本、降低成本的责任与职工的经济利益紧密结合起来，要抓住责任考核的重要环

节，以产量为基数，以质量为否决，以成本为重点，以效益为目标，实行产量、质量、成本、资金占用与工资总额复合挂钩责任制。4. 经济与技术相结合的原则。产品设计过程中，将产品技术上的先进性与经济上的节约性统一起来，按价值工程的原理进行目标成本控制。技术部门与财务部门密切配合，对产品或作业进行价值功能成本分析，以最低的产品寿命周期成本实现产品必要的功能。在实践中，不少企业运用价值工程方法，在确保产品质量的前提下，通过改进设计，去掉多余功能，大幅度降低了成本。