

企业如何进行目标成本的分解

□ 牛彦秀 史静贤 朱启立

实行目标成本管理是现代企业提高经济效益必须采取的措施之一,目标成本管理的核心在于目标成本的制定和目标成本的分解。理论界对于目标成本的制定阐述较多,而且观点基本一致,但对于目标成本的分解却很少涉及,即使有也是概述,并没有深入的研究。笔者认为实行目标成本管理,制定目标成本固然重要,但如果目标成本的分解不合理,也会影响目标成本管理的实施效果。因此本文结合实际,对于目标成本的分解提出个人观点。

目标成本的分解是指将企业总体的目标成本值进行分解,将其落实到企业内部各单位、各部门的过程,目的在于明确责任,确定未来各单位、各部门的奋斗目标。分解目标成本时应结合企业的实际情况进行。通常可以先将总体目标成本分解到各种产品,然后再将各产品的目标成本分解到各车间或工序。

一、企业总体目标成本的分解

如果某企业属于多品种生产企业,在这种情况下,应先将其企业总体目标成本分解为各产品的目标成本,分解方法有以下两种:

1、与基期盈利水平非直接挂钩分解法

此法在确定每种产品目标销售利润率的基础上,倒推每种产品的目标成本,最终将各产品目标成本的合计值与企业总体目标成本进行比较并综合平衡,进而确定每种产品的目标成本。显然,照此分解的目标成本并未与基期的盈利水平挂钩,这种方法从每种产品的自身盈利状况出发,直接与企业总体目标成本进行比较,无论是企业的总体目标成本还是各产品的目标成本均可采用“倒扣法”予以确定,计算公式如下:

$$\text{企业总体目标成本或} \\ \text{每种产品的目标成本} = \text{预计销售收入} - \text{应缴税金} - \text{目标利润}$$

其中:目标利润=预计销售收入×目标销售利润率

需要指出的是,这里的目标销售利润率实务中常常按产品销售利润率计算;另外,实务中各产品的目标销售利润率可能高于或低于企业总体的目标销售利润率,但只要以此推算的各产品的目标成本合计值等于或低于按总体推算的目标成本即可。否则,各产品就需要反复综合平衡,直到具有实现总体目标成本的可能为止。还需要注意的是,目标利润的确定方法很多,既可以以目标销售利润率确定,也可以利用目标资产利润率或目标成本利润率等确定,从实际的应用来看,多采用目标销售利润率,故本文仅以目标销售利润率为例进行说明。

[例1]假设某企业生产甲、乙两种产品。预计甲产品的销售量为5 000件,单价为600元,预计应缴的流转税(包括消费税、城建税和教育费附加)为360 600元;乙产品的预计销售量为3 000件,单价为400元,应缴的流转税(包括城建税和教育费附加)为10 200元。该企业以同行业先进的销售利润率为标准确定目标利润,假定同行业先进的销售利润率为20%。要求:预测该企业的总体目标成本,并说明如果该企业结合实际确定的甲产品的目标销售利润率为23%,乙产品的目标销售利润率为18%,在这种情况下,该企业规定的总体目标成本是否合理?

依题意,则:

$$\text{企业总体的目标成本} = (5\ 000 \times 600 + 3\ 000 \times 400) - (360\ 600 + 10\ 200) - (5\ 000 \times 600 + 3\ 000 \times 400) \times 20\% = 2\ 989\ 200(\text{元})$$

$$\text{甲产品目标成本} = 5\ 000 \times 600 - 360\ 600 - 5\ 000 \times 600 \times 23\% = 1\ 949\ 400(\text{元})$$

$$\text{乙产品目标成本} = 3\ 000 \times 400 - 10\ 200 - 3\ 000 \times 400 \times 18\% = 973\ 800(\text{元})$$

$$\text{总体目标成本} = 1\ 949\ 400 + 973\ 800 = 2\ 923\ 200(\text{元}) < 2\ 989\ 200(\text{元})$$

说明:虽然各产品自身的销售利润率与同行业先进的销售利润率不一致,但以此测算的总体目标成本为

2 923 200元,低于企业规定的总体目标成本,因此该企业规定的总体目标成本合理,应将各产品目标成本的预计值纳入计划。

表1

2、与基期盈利水平直接挂钩分解法
实践中,企业常常与基期的销售利润率或资金利润率直接挂钩来确定计划期的目标盈利水平,以此确定的目标成本较上一种方法更具有普遍适用性。此法在调整基期盈利水平的基础上,先确定企业计划期总体的目标销售利润率,然后将其分解到各产品,进而利用“倒扣法”确定企业总体的目标成本以及各产品的目标成本。它的理论依据是,目标利润决定目标成本,只要各产品加权平均的销售利润率大于或等于计划期企业总体的目标销售利润率,就可以实现企业的目标成本规划。实际应用中,根据各产品目标销售利润率是否随企业总体盈利水平同比例变化,具体又可分为以下两种情况:

	上年 产 品 利 润 率 (%)	计 划 期 销 售 收 入 (万 元)	计 划 销 售 比 重 (%)	按 计 划 比 重 计 算 的 上 年 加 权 平 均 销 售 利 润 率	计 划 期 目 标 利 润 率	目 标 成 本
A	20	50	50	20%×50%=10%	20%×112.5%=22.5%	50-5-50×22.5%=33.75
B	10	30	30	10%×30%=3%	10%×112.5%=11.25%	30-3-30×11.25%=23.625
C	15	20	20	15%×20%=3%	15%×112.5%=16.875%	20-2-20×16.875%=14.625
合 计	—	100	100	10%+3%+3%= 16%	16%+2%=18%* (18%/16%=112.5%)	100-10-100×18%=72 (33.75 +23.625 +14.625 = 72)

* 验算:22.5%×50%+11.25%×30%+16.875%×20%=18%

(1)各产品目标销售利润率随企业总体盈利水平同比例变化

如果企业要求各产品的目标销售利润率随企业总体的目标销售利润率同比例增减变化,在这种情况下具体计算步骤如下:

- ①按计划期的销售比重调整基期销售利润率,公式为:

$$\text{按计划比重确定的基期加权平均销售利润率} = \sum \frac{\text{某产品基期销售利润率} \times \text{该产品计划期的销售比重}}$$
- ②根据总体规划确定企业计划期总体的目标销售利润率以及计划期的利润预计完成百分比,计算公式分别为:

$$\text{计划期目标销售利润率} = \frac{\text{按计划比重确定的基期销售利润率} + \text{计划期销售利润率的预计增长百分比}}{\text{按计划销售比重确定的基期加权平均销售利润率}}$$

- ③确定各种产品的目标销售利润率,计算公式为:

$$\text{某产品目标销售利润率} = \frac{\text{该产品的基期销售利润率} \times \text{计划期目标利润}}{\text{销售利润率} \times \text{预计完成百分比}}$$
- ④利用“倒扣法”即可确定企业总体的目标成本以及各产品的目标成本。

[例2]假设某企业生产A、B、C三种产品,上年三种产品的销售利润率分别为20%、10%、15%,计划期要求销售利润率增长2%,预计销售收入分别为50万元、30万元、20万元,销售税金分别为5万元、3万元、2万元。要求:确定企业总体的目标成本和各产品的目标成本。

依题意编制的目标成本计算分析表如表1所示。

(2)各产品目标销售利润率不随企业总体盈利水平同比例变化

实务中,各产品的目标销售利润率常常结合自身实际状况变动,而不随企业总体盈利水平同比例变化,在这种情况下,只要各产品的加权平均销售利润率大于或等于计划期总体的目标销售利润率即可。

[例3]沿用例2已知资料,假定A产品的目标销售利润率为24%,B产品的目标销售利润率维持上年的水平不变,C产品的目标销售利润率为17%。要求:确定企业总体的目标成本和各产品的目标成本。

依据题意,则:

$$\text{企业加权平均的销售利润率} = 24\% \times 50\% + 10\% \times 30\% + 17\% \times 20\% = 18.4\% > 18\%$$

$$\text{企业总体目标成本} = 72(\text{万元})$$

$$\text{A产品目标成本} = 50 - 5 - 50 \times 24\% = 33(\text{万元})$$

$$\text{B产品目标成本} = 30 - 3 - 30 \times 10\% = 24(\text{万元})$$

$$\text{C产品目标成本} = 20 - 2 - 20 \times 17\% = 14.6(\text{万元})$$

由于33+24+14.6=71.6(万元)<72(万元),因此该企业能完成预计的总体目标成本。

二、各产品目标成本的分解

在将企业总体目标成本分解到各产品的基础上,还需将各产品的目标成本结合企业的生产工艺过程、组织体系和各项费用的发生情况等继续分解,主要有以下几种分解方式:

1、按产品组成分解

如果企业属于装配式复杂生产企业,其产品由各种零部件装配而成,对这类企业应按照产品的组成或称结构,利用功能评价系数或历史成本构成百分比将产品目标成本分

解为各零件或部件的目标成本。

(1) 利用功能评价系数分解产品目标成本

功能评价系数反映产品功能的程度，是产品价值分析中不可缺少的内容。产品功能与产品成本密切相连，通常，功能多、质量好的产品，成本就高一些；反之，成本就低一些。功能评价系数常常采用评分法予以确定，即将各个零件的功能一一进行对比并打分，重要的打一分，次要的打0分。功能评价系数是某一零部件得分与全部零部件得分合计的比值。计算公式如下：

$$\text{功能评价系数} = \frac{\text{某一零部件得分}}{\text{全部零部件得分合计}}$$

依据功能评价系数可以将产品目标成本分解为零部件的目标成本。

[例4] 假定某企业生产的甲产品由A、B、C、D、E五个零部件组成，其功能评分及系数计算如表1所示。如果该产品的目标成本为28 000元。要求：分解目标成本。

根据功能系数分解的目标成本如表2所示。

(2) 利用历史成本构成百分比分解产品目标成本

历史成本构成百分比是指依据历史成本资料计算的各零部件成本占产品总成本的比重。分解目标成本时，企业可结合计划期各零部件材质、复杂程度等的实际变动情况调整该百分比，然后根据调整后的历史成本构成百分比将产品目标成本分解到各零部件。

按历史成本构成百分比分解是产品目标成本最基本的分解方法，但从成本真实性的角度来看，按功能评价系数分解的产品目标成本更能真实地反映各零部件的成本，从而使各零部件的成本保持在合理的目标成本水平上。

表2

零件名称	A	B	C	D	E	得分累计	功能系数	目标成本
A	×	1	1	0	1	3	0.3	8 400
B	0	×	1	0	1	2	0.2	5 600
C	0	0	×	0	1	1	0.1	2 800
D	1	1	1	×	0	3	0.3	8 400
E	0	0	0	1	×	1	0.1	2 800
合计						10	1	28 000

2. 按产品制造过程分解

如果企业属于连续式复杂生产企业，其产品经过许多相互联系的加工步骤，前一步骤生产出来的半成品是后一加工步骤的加工对象，最终形成产成品。对这类企业应按照产品成本形成的逆方向，由确定的产成品目标成本依次倒推各步骤的半成品目标成本，即根据各步骤半成品的成本项目占全部成本比重的历史资料并经过调整，还原已确定

的产品目标成本，从而将产成品目标成本分解为半成品的目标成本。

[例5] 某企业生产的A产品符合连续式复杂生产工艺特点，顺次经过甲、乙、丙三个工序的连续加工，之后形成产成品。假定该企业测算的A产品的目标成本为120 000元，该企业各步骤成本项目并经过调整后的资料如表3所示。要求：将目标成本分解为各步骤的半成品成本并确定相应步骤的目标成本项目。

表3

成本项目	直接材料	半成品	直接工资	制造费用
成本结构				
第一工序成本结构	82%		9%	9%
第二工序成本结构		85%	8%	7%
第三工序成本结构		90%	4%	6%

依题意进行的目标成本分解结果如表4所示。

表4

成本项目	目标成本	第三工序目标成本	第二工序目标成本	第一工序目标成本
直接材料				91 800×82%=75 276
其中：半成品		120 000×90%=108 000	108 000×85%=91 800	
直接人工		120 000×4%=4 800	108 000×8%=8 640	91 800×9%=8 262
制造费用		120 000×6%=7 200	108 000×7%=7 560	91 800×9%=8 262
合计	120 000	120 000	108 000	91 800

表4说明：由于该企业属于连续式复杂生产企业，由其产品的加工工艺特点所决定，第二工序的半成品目标成本是108 000元，第一工序的半成品目标成本是91 800元；另外，该表还反映出不同工序各成本项目的目标成本构成情况，这样有利于实际中进行成本项目的分析与控制。

3. 按产品成本项目构成分解

如果企业生产的产品属于新产品，在利用“倒扣法”测算出新产品的目标成本的基础上，还需根据设计工艺所确定的技术定额，确定各成本项目及其所占成本总额的比重，并以此来分解目标成本。即首先按设计方案规定的产品所耗用各种原材料的消耗定额和计划单价，确定产品的直接材料成本；按设计方案规定的产品工时定额和计划小时工资率，确定产品的直接工资成本；按产品工时定额和各项费用的计划小时费用率，确定制造费用成本；然后就可以根据各成本项目占总成本的比重分解目标成本。

(作者单位：东北财经大学会计学院、河北保定城乡建筑工程设计院等)

责任编辑 周文荣