

目标成本分解的若干问题

张菁山

为了便于对目标成本进行有效的管理和控制,分清各部门的责任界限,在企业的总目标成本确定以后,还应按一定的原则把它分解成若干小指标,并将这些指标落实到有关部门和个人。分解后的目标成本就是各部门的成本控制标准和额度。

目标成本的分解应遵循费用可控原则和责权利相结合原则。在分解过程中,要正确处理目标成本责任指标体系与目标成本管理过程的关系以及成本核算有关环节的关系。分解后还应进行试算平衡,看能否保证总目标成本的实现,如未达到,则需采取新的措施重新分解。目标成本的分解落实是一项细致复杂的工作,需要企业各部门的密切配合。

目标成本的分解程序和步骤是:首先确定企业内部的责任单位,然后把目标成本按成本项目进行分解,最后,再横向和纵向把目标成本分解到各责任单位和个人。

一、确定企业内部责任单位的条件和原则

确定企业内部的责任成本单位,是分解目标成本必须具备的首要条件,因为只有确定了各级各部门的责任成本单位,才知道成本可按多少个责任单位来分解。所谓责任单位,是指根据其管理权限承担一定的经济责任,并能反映其经济责任履行情况的企业内部单位,也称责任中心。企业内部的某一部门是否能作为一个责任单位,必须具备两个条件:一是能否划清责任界限;二是能否单独核算。作为一个责任单位,所应负的责任必须能与其他部门的责任划清界限,而要划清责任界限,就必须能进行单独核算。所以,只有既能划清责任又能进行单独核算的企业内部单位,才能作为责任成本单位。

一般车间以上管理层次的内部单位均能分清责任

并进行单独核算,因而可以作为一个责任单位。班组以下层次的组织机构,能否作为责任单位,则要具体分析,如果具备了上述两个条件,即使是职工个人也可以作为一个责任单位。但对班组以下责任单位的确定,还应注意以下两个问题:

1. 企业现有的班组是从便于进行生产管理和行政管理角度划分的,以此为基础进行核算,从责任会计的角度看有时不易划清经济责任和进行责任控制与考核,如联班共同生产一批产品的班组。因此,应根据不同情况来确定责任单位:凡全班集体生产某种或某几种产品且当班就可入库或转移的班组,其成本核算、控制和考核以班组为单位进行的,可以班组作为责任成本单位;凡是几班连续生产同一批(件)产品的班组,其成本核算、控制和考核以联班为单位进行的,则应以联班作为责任成本单位。

2. 生产工人个人的生产成果能够单独进行确认和计算的,可将其作为一个责任单位。如果生产工人个人的工作成果无法单独核算,但能够单独核算某一机台若干个工人的工作成果的,也可将机台作为一个责任单位;如果生产工人个人的工作成果无法单独核算,但其某几项成本指标可以划给个人管理和控制的,也可将其个人作为一个责任成本单位。

二、可控性原则的含义和内容

企业的各项成本,对某一责任单位来说,有些是可以控制的,有些则是其无法控制的。显然,某责任单位只应对其可以控制的成本负责。所谓可控成本,是指能为某个部门(或个人)的行为所制约的成本。从控制论的观点来看,可控成本是指具有多种发展可能性,并且人们可以通过一定的方法、手段,使其按人们所希望的状态发展的那些成本。如果某些成本只有一种结果,就无需控制;如果成本虽然可能有几种结果,但人们无法根据自己的需要对其施加影响的,也不能称为可控成本。一般来讲,可控成本应同时符合以下三个条件:

- (1) 责任单位能够通过一定的方式了解将要发生的成本;
- (2) 责任单位能够对成本进行计量;
- (3) 能够通过自己的行为对成本加以调节和控制。

凡是不能同时符合上述三个条件的成本,通常称为不可控成本,一般不应作为责任成本分解。但成本的可控与不可控又是相对的,与责任单位所处管理层次的高低、管理权限的大小以及控制范围的大小直接关系。对于企业,几乎所有的成本都是可控成本;对于企业内部的各部门、车间、班组和个人,则既有其各自专属的可

控成本,又有其各自的不可控成本。一项对于较高层次的责任单位来说属于可控的成本,对于其下属的低层责任单位来说,可能是不可控成本;反之,低层责任单位的可控成本,则一定是较高层次责任单位的可控成本。如车间办公费对于车间这个责任单位是可控成本,但对其下属的班组这一层次的责任单位则属于不可控成本。

成本的可控与否还同成本发生的空间和时间有关。成本发生的空间和时间(区域范围)不同,对于处于同一层次的某个责任单位来说是可控的,但对于另一责任单位来说,则可能是不可控的。如材料价格对于负责采购的部门是可控性成本,而对耗用材料的车间则是不可控成本。又如固定资产的折旧,在设备购置时,其折旧是可控的,但在生产使用期内的折旧则是不可控的。因此,这就要求分解给每一个责任单位的成本,都必须是这个单位可以控制的成本,否则,就会对目标成本执行的控制、考核等工作带来困难。

三、按成本项目分解总成本的程序和方法

按成本项目分解目标成本,一般也是采用倒推的办法:即先确定和分解期间成本,然后确定和分解制造成本,制造成本又按制造费用——工资——材料的顺序分解,直至材料采购的价格。设某企业1996年按生产量测定的目标总成本为913.6万元(其中管理费用45万元,销售费用72万元,财务费用28万元),制造费用81.5万元,标准总工时630 000小时,标准时价2.50元,该企业只生产一种产品,通过两个车间加工,每个车间又各有两个生产班组,全厂共设有十个职能科室。其总成本的分解程序和方法如下:

(一)确定和分解期间费用,推算制造总成本

在确定和分解期间费用时应先确定财会法规定有提取或开支比例的费用项目;然后确定工资;最后确定其他各项的成本额度。据此分解确定的各项费用是允许开支的最高限额,实际上再分解给各责任单位时应小于此数。

$$\begin{aligned}\text{制造总成本} &= \text{生产量目标总成本} - \text{管理费用} - \text{销售费用} \\ &\quad - \text{财务费用} \\ &= 913.6 \text{ 万元} - 45 - 72 - 28 = 768.6 \text{ 万元}\end{aligned}$$

(二)确定和分解制造费用,推算工料成本

在分解制造费用时,其中的消耗物料和劳保费要按人、分物料用品种类核定,既要核用量又要核价格;修理费用还要按机台、分修理零件种类和修理费用核定,同时也要既核用量又核价格。

$$\begin{aligned}\text{工料成本} &= \text{制造总成本} - \text{制造费用} \\ &= 768.6 \text{ 万} - 81.5 \text{ 万} = 687.1 \text{ 万元}\end{aligned}$$

(三)确定和分解工资成本推算材料成本

在确定和分解工资成本时,应从最后一道工序往前核定,核定时还要按车间分工序逐项测定单位产品工时和工价,确定单位产品的工资成本,然后再按目标产量确定总工资成本。

$$\begin{aligned}\text{工资成本} &= \text{标准总工时} \times \text{标准工价} \\ &= 630\,000 \times 2.50 = 157.5 \text{ 万元}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{材料成本} &= \text{工料成本} - \text{工资成本} \\ &= 687.1 \text{ 万元} - 157.5 \text{ 万元} = 529.6 \text{ 万元}\end{aligned}$$

(四)确定材料消耗量和材料采购价格

确定材料消耗量先要确定各产品的单位耗用量,即单位产品的标准耗用量,材料的标准用量要按材料品种分工序核定。此处核定的材料标准价格是采购材料的最高限价,在作为供应部门的实际采购价格时,应低于此价。

$$\text{材料成本} = \text{总产量} \times \text{单位标准用量} \times \text{标准价格}$$

按以上顺序分解后,还应将各项的成本进行汇总,编制目标成本分项分解表。

四、按管理范围和管理层次分解

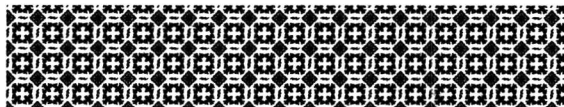
按管理范围分解是根据可控性原则和已确定的责任单位,把总目标成本在各车间(分厂)和责任科室之间作的横向分解。按管理层次分解是在上述横向分解的基础上,对总目标成本进行的纵向分解,一般按以下三个层次分解:

$$\begin{aligned}\text{总成本} &\quad \text{责任车间} \longrightarrow \text{责任班组} \longrightarrow \text{个人} \\ &\quad \text{责任科室} \longrightarrow \text{业务部(仓库)} \longrightarrow \text{个人}\end{aligned}$$

按这种方法分解,层次越高的责任部门,分给的可控成本越多,越往下分,其分解的可控成本越少,分解后的成本形成一个倒置的金字塔。所以某层责任单位所属的下一层次责任单位所分的成本之和,不等于上一层次的责任成本,但整个企业各责任单位的可控成本加不可控成本之和,应等于企业的总目标成本。

五、流动资金的分解

由于任何责任单位都会占用一定数量的资金,而资金占用量的多少,使用效果如何,都对企业目标成本的高低有着直接的影响。所以,各责任单位除了要目标成本负责外,还应对本责任单位的资金使用状况承担责任,这就应采用一定的方法将企业的资金分解落实到各责任单位,将其作为各责任单位管理的一项内容。在分解时,首先应确定企业全年的流动资金总额。全年流动资金定额,既可根据年目标销售收入和年周转次数确定,也可根据上年的销售收入资金率等因素来确定。



总预算会计制度改革的几个问题

胥志宏

随着我国经济体制改革的不断深化,国家财政分配格局发生了巨大的变化。为了加强国家财政的预算管理,强化国家预算的分配、调节和监督职能,国家颁布实施了《中华人民共和国预算法》,把我国预算管理工作推向一个新的阶段,也给预算会计工作,特别是总预算会计(以下简称总会计)工作提出了许多问题。现就总会计制度改革涉及的几个重要问题进行初步探讨。

一、总会计的核算对象问题

总会计的核算对象是指总会计所要核算、反映和监督的基本内容。它随着财政分配格局的变化不断变化。在“统收统支”的财政分配格局下,总会计主要是核算、反映和监督财政预算内资金。十一届三中全会以来,财政分配格局发生了巨大变化,主要表现为预算外资金迅速增加,各种专用基金的建立,财政信用资金扩展,形成了财政分配形式的多元化,资金来源的多渠道,资金使用的多方向。为了全面、系统、准确地反映和监督财政分配格局变化后的整个财政资金运动全过程,必须拓宽原来总会计的核算范围,明确总会计的核算对象。笔者认为财政总会计的核算对象既应包括预算内资金,也应包括预算外资金,各种专项资金以及财政有偿使用的信

流动资金的分解也是按横向和纵向两个渠道分解,其分解的口径和程序与目标成本的分解相同。一般储备资金由供应部门负责,生产资金由生产部门负责,成品资金由销售部门负责。除了以上部门外,企业其他部门也要占用一定数量的资金,因此,也要分担相应的指标。各部门资金定额的分解确定方法如下:

1. 储备资金。根据总目标成本中各种材料的耗用总量和最佳存货量等确定。
2. 生产资金。根据企业的目标生产量、半成品目标成本和生产周期等因素确定。
3. 成品资金。根据企业的目标销售量、销售成本率

用资金。日常处理的会计事项和帐务主要包括:预算收支、预算外收支、财政信用收支、专项资金收支和在各种收支过程中发生的往来款项及其收支结果。在实际工作中,还应建立责任会计制度,明确会计核算对象和范围。

二、总会计的记帐方法问题

笔者认为随着总会计核算范围的拓宽,核算对象的多样化,必须将现行总会计采用的资金收付记帐法改为国际通用的借贷记帐法。因为资金收付记帐法要将会计科目和帐户固定地划分为资金来源、资金运用和资金结存三大类,不允许设置双重性质的帐户,但现行的总会计科目中却客观存在着双重性质的帐户,如“与上级往来”,“与下级往来”,必须根据帐户的余额来判断帐户的性质。因此,资金收付记帐法的帐户分类已与现行制度规定的会计科目相矛盾,容易造成核算上的错误,试算平衡必须经过计算才能得知。而借贷记帐法的帐户分类简便明了,只将会计帐户非固定地划分为资产、负债和净资产,可以设置双重性质的帐户,便于总会计进行核算和试算平衡。当前,我国的企业会计已全部采用借贷记帐法,我国的预算会计仍采用资金收付记帐法。

和结算周期等因素确定。

4. 其他资金。根据各部门分解的目标成本数除以天数确定。

通常情况下,分解后各部门的资金定额之和与企业总资金定额不相等,各部门的资金定额应小于企业总资金定额。只有这样,才能在各部门占用的资金出现异常情况时,不至于突破企业的总资金定额,使企业有能力应付紧急情况下的临时性支付。在此基础上,再将供应部门的定额分解到各仓库;生产部门的分解到各车间、班组;销售部门的分解到各部和销售员;其他部门的分解到相关的科室和个人。

责任编辑 秦中良