



第五讲

中外合资经营企业成本管理

陈今池
沈小凤

一、中外合资经营企业产品成本构成特点和管理要求

产品成本是以货币数额表现的各项生产经营耗费和支出的总和。中外合资经营企业的产品成本是由以下几个项目构成的：（1）生产过程中直接耗用的原材料；

（2）生产工人的工资；（3）生产过程中开支的各项间接制造费用。其中包括机器设备的折旧费、水电费、生产车间和其管理人员经费等；

（4）产品销售过程发生的销售费用。其中包括市场调查研究费、广告宣传费、销售部门和人员经费等；（5）企业管理费用。其中包括贷款利息支出、场地使用费、技术转让费、无形资产摊销、职工培训费、研究发展费、企业管理部门和人员

经费，以及董事会费和顾问费等。

在我国，成本项目是由国家统一规定的，中外合资经营企业也不例外。从上述中外合资经营企业产品成本项目来看，虽然与国营工业企业成本项目并没有多大区别，但它所包括的实际内容要大于国营企业。尤其是企业管理费中的场地使用费、技术转让费、无形资产摊销、职工培训费，以及董事会费和顾问费等，都是国营企业成本项目所未包括的。

其次，中外合资经营企业耗用一部分进口的原材料，其价格往往高于国内价格；中外合资经营企业职工的工资高于国营企业；中外合资经营企业的机器设备的折旧速度快于国营企业，因而，在中外合资经营企业产品成本中所摊销的折旧费亦大于国营企业。另

外，中外合资经营企业管理部门的人员经费，由于包括外方管理人员的经费开支，其经费开支标准亦往往高于一般国营企业。

产品成本构成是指产品成本中各成本项目占总成本的比重。中外合资经营企业的产品成本构成不仅反映不同类型合资经营企业的生产特点，例如，它们所耗用的原材料和人工数量各不相同。另外，它也反映合资经营企业的资本密集和技术密集的共同特点。由于中外合资经营企业拥有较多的外国设备，因而折旧费较大；由于引进了外国专有技术，因而产品成本中还包括无形资产摊销等项开支，从而使企业管理费在成本总额中占较大的比重。

中外合资经营企业的上述成本构成特点，反映在成本管理上，要求企业必须加强成本控制，对各项费用，尤其是对企业管理费进行严格的监督。这样，才有可能通过降低成本，提高产品在国内外市场的竞争能力。

二、正确核算产品成本和开展责任成本核算

中外合资经营企业必须做到正确核算产品成本。成本核算是成本管理的基础，如果成本数据不真实，就不能发现成本管理中存在的问题。要做到正确核算产品成本，首先应健全各项原始记录。为了使原始记录正确可靠，在中外合资经营企业内部应建立有效的内部控制和内部审计制度，使各项成本原始凭证的登记、审核、传递和保管工作能够做到各有专人负责，起到相互核对和监督的作用。

其次，应遵守产品成本开支范围的规定，依据正确的核算方法计算产品成本。目前，财政部门虽然并未单独颁发中外合资经营企业成本管理制度，但在已颁发的中外合资经营企业所得税法中，对产品成本开支范围已做了原则规定。哪些费用可以列入产品成本，哪些费用不允许列入产品成本，必须遵守国家法令的规定。企业不得弄虚作假，只能严格按照国家所规定的产品成本开支范围计列成本。

例如，中外合资经营企业必须划清资本投资和费用开支的界限，本期成本和下期成本的界限，产成品和在产品的界限，产品成本和专用基金支出的界限，产品成本和营业外支出的界限。另外，中外合资经营企业的成本计算方法一经确定，不得任意变更，如有变更，应经董事会同意，并报税务机关备案。

为了有效地控制产品成本，中外合资经营企业除必须依据国家所颁布的会计制度核算产品成本和编报成本报表外，还有必要开展责任成本核算。责任成本核

算的最主要任务,就是为成本管理服务,这对企业财务人员提出了更高的要求,使企业成本核算的重点转向更高的层次,即由产品成本核算转向为责任成本核算。并使责任成本核算成为成本管理的一个重要工具。

责任成本核算在西方国家称为责任会计,它的主要内容包括:(1)区分各责任成本部门的可控和不可控成本;(2)确定责任成本指标;(3)按责任部门核算和考核成本指标,责任成本会计报表要求具有相关性和适时性,通过责任成本考核报表,可以及时查出成本超支的责任单位和超支原因。

三、加强成本控制,实行成本监督

成本控制是成本管理的一个重要内容,中外合资经营企业目标成本的能否实现,在很大程度上是依赖于成本控制。按成本项目划分,成本控制可以分为原材料成本控制、工资成本控制和费用成本控制。现分别阐述如下:

1、原材料成本控制

在大多数中外合资经营企业产品成本中,原材料费用一般占有较大的比重,因而是成本控制的重点。原材料成本管理的主要内容包括:(1)制定原材料消耗定额,实行限额发料;(2)采用可以节约原材料的产品设计,其中包括采用价值分析法(Value analysis)对产品结构中不必要的零部件和多余的功能加以改革,从而降低原材料的消耗;(3)开发新的材料资源,采用优质廉价的材料。中外合资经营企业应充分利用引进的国外新技术,采用新材料,生产出优质的新一代产品;(4)尽量利用国内原材料和零部件替代国外进口的原材料和零部件。

目前有一些中外合资经营企业所使用的原材料和零部件,有相当大的部分是从国外进口的。这主要是因为外国生产管理人员习惯于使用国外进口材料,而对于我国的材料由于种种原因不愿意采用。这种情况是应当有所改变。我国合资经营企业的优势是原

材料的充足供应和价格低廉。因此,国家物资管理部门应合理安排中外合资经营企业的材料物资供应渠道,尽可能做到按质、按量、价格合理;对于中外合资经营企业来说,则应尽可能做到凡是在国内能够采购到的,就不应从国外进货。

2、工资成本控制

工资费用在产品成本中也占有一定比例,因此,加强工资成本的管理对于控制产品成本也有重要的意义。工资成本管理主要包括以下两个方面的内容:

(1)制定工时消耗定额,严格考核人工绩效;(2)控制工资水平和工资增长。

所谓制定工时消耗定额,就是规定每单位产品所需消耗的时间。对于适用计件工资的中外合资经营企业应尽可能地采用个人计件工资制,以有利于贯彻多劳多得和按劳分配的原则;对于不能直接计件到个人的,应实行小集体计件工资制,然后再由集体内部进行考核评比分配。为了鼓励超产,可增发一定比例的超产工资。至于企业各级管理人员的工资,则应与职工的平均工资水平挂钩。这种工资制度有利于调动职工的劳动热情和增强集体观念,从而促使劳动生产率的不断提高。中外合资经营企业的工资制度是由董事会讨论决定的,企业对于任意违反劳动纪律的职工,有权辞退或开除。

3、费用成本控制

中外合资经营企业的管理费用包括制造费用、销售费、企业管理费等三项,每一项又由许多明细费用项目所组成。在企业成本管理中,费用成本通常是通过预算控制,对于固定费用可以使用常规的静态预算(static budget)进行控制;对于变动费用则需使用弹性预算(flexible budget),才能进行有效的控制。对由于情况特殊超过预算指标的开支,应事先申报追加预算,经财务部门批准。为了便于财务人员按部门控制费用支出,在实际工作中可以采用费用手册的方式,月末对各部门费用手册的节约额,应给予必要的奖励。

财 会 短 讯

△最近,北京市财政局召开会议,为从事财会工作三十年以上的会计人员颁发了《荣誉证书》和纪念品,并请他们介绍了经验。市委、市政府等有关领导同志到会祝贺并讲了话。会上还宣布对全市6万多名会计人员颁发《会计证》。

(黄文贵)

△最近,北方十一省自治区、直辖市会计学会第五次协作会在山西太原召开。陕、甘、宁、青、新、津、辽、鲁、冀、陇及中国机械工业会计学会等协作成员的代表参加了会议。代表们主要就《会计法》的实施、会计改革、会计人才培养、协作项目等问题进行了讨论交流。

(刘步衡)