

第七章 成本、费用管理

第一节 成本、费用管理概述

一、成本、费用的作用

企业为进行生产经营活动会发生各种各样的资金耗费，这些资金耗费我们可以统称为生产经营费用。企业在一定时期的生产经营费用包括生产费用和期间费用。生产费用是企业为生产经营产品所发生的各种资金耗费，将这些生产费用对象化到一定种类、一定数量的产品上就是产品生产成本。企业行政管理部门组织管理生产经营活动而发生的管理费用和财务费用，为销售和提供劳务而发生的销售费用，不能计入产品成本，而应归属于某一时期，直接计入当期损益，所以称为期间费用，又称期间成本。

成本费用是一项重要的经济指标，在企业经济核算和生产经营管理中具有重要作用。

（一）成本、费用指标是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业生产经营的连续性，在生产经营过程中所发生的各种生产耗费，都必须从生产成果中得到补偿。生产耗费在实物形态上要求重新取得为生产经营产品所必需的生产资料，在价值形态上要求重新取得生产经营过程中所耗费资金的数量，这个需要补偿耗费资金数量的多少，就是以成本、费用作为尺度。如果企业生产经营成果补偿了成本、费用后有盈余，才能保证再生产的顺利进行。

（二）成本、费用指标是企业进行经营决策的重要依据

企业经营决策是现代化企业管理的重要手段。经营决策的基本原则之一就是成本效益原则，即在不同的备选方案中选择收入扣除成本、费用后效益最佳的方案。企业的每一项经营活动都必须充分考虑由于实现收入而发生的各项成本、费用。在产品价格确定的情况下，成本、费用水平的高低直接影响到经营决策方案的可行与否。由此，成本、费用指标成为企业进行生产经营决策的重要依据。

（三）成本、费用指标是制定产品价格的重要依据

产品价值是产品价格的基础，产品价格是产品价值的货币表现。因此产品价格应当

与产品价值大体一致。但在实际工作中，产品价值是一个无法准确计算的指标，只能通过成本费用的计算，间接地反映产品的价值，使产品价格基本上符合产品价值，因此成本、费用就成为制定产品价格的重要依据。在制定产品价格时，必须考虑成本、费用水平，应当使产品价格大于总的成本、费用，这样不但可以补偿生产过程的资金耗费，还可以使企业获取一定的利润。此外，在确定不同产品之间的比价时，要考虑各种产品成本水平的差异，以便在一定程度上相对反映出各种产品价值的比例关系。

（四）成本、费用指标是评价企业生产经营管理水平的重要标志

成本、费用是反映企业生产经营管理工作质量的一个综合性指标。如产品质量的优劣、物资耗费的多少、资金周转是否正常、劳动生产率的高低、生产设备的好坏等，都会直接或间接地通过成本、费用反映出来。企业通过成本、费用的预测、计划、控制、考核和分析，控制企业生产经营过程的生产耗费，挖掘企业内部潜力，不断提高企业的生产经营管理水平。

二、成本、费用的分类

企业发生的成本，费用多种多样，为便于加强成本、费用管理，节约费用开支，降低成本，必须对生产经营过程中发生的各种费用进行合理的分类。根据成本、费用的特点和成本核算与管理的要求，可以按照不同的标准分类。

（一）成本、费用按经济内容分类

成本、费用按经济内容的分类，也称按经济性质分类，目的是为了分析企业发生了哪些费用开支，将成本、费用按经济内容分类，可以划分为若干要素，称为生产经营费用要素。

在实际工作中，工业企业的生产经营费用要素可具体分为九项要素。

1. 外购材料：指企业为进行生产而耗用的由外部购入的原材料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、备品配件和低值易耗品等。
2. 外购燃料：指企业为进行生产而耗用的由外部购进的各种燃料。
3. 外购动力：指企业为进行生产而从外部购进的各种动力。
4. 工资：指企业支付给职工的应计入生产经营费用的劳动报酬（不含支付给生活福利单位人员的工资）。
5. 提取的职工福利费：指企业根据国家规定，按职工工资总额的一定比例计算提取的职工福利费。
6. 折旧费：指企业按照规定的固定资产折旧率计算提取的折旧费。
7. 税金：指应计入成本、费用的应交房产税、车船使用税、印花税等各种税金。
8. 利息费用：指企业应计入成本、费用的利息支出减利息收入后的余额。
9. 其他费用：指不属于以上各项要素的费用支出，如邮电费、差旅费、租赁费、待摊费用和预提费用等。

生产经营费用要素把属于同一性质的全部费用归集在一起，而不考虑它们的具体用途和发生地点。这种分类方法便于区分生产经营费用中的物化劳动消耗和活劳动消耗，可以为企业核定流动资金、考核流动资金周转情况、计算工业净产值和国民收入提供资料。但这种分类不能确定费用支出与各种产品之间的关系，不便于分析产品成本升降的原因和费用支出是否合理节约。

（二）成本、费用按经济用途分类

企业在生产经营过程中发生的各种费用，有的直接用于产品生产，有的用于组织和管理生产，有的用于产品的销售。为了便于成本和费用的分析，将成本、费用按其用途的不同进行分类，可以分为产品成本和期间费用两大类。产品成本和期间费用按其特点和管理的要求，可以进一步地划分为若干个项目，这些项目称之为成本、费用项目。

工业企业的产品成本一般包括如下成本项目：

1. 直接材料：指企业在生产经营过程中实际消耗并构成产品实体或有助于产品形成的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品及其他直接材料。如果燃料和动力占比重较大，可单列一个项目。

2. 直接工资：指直接从事产品生产的生产工人的工资、奖金、津贴和补贴以及按生产工人工资总额的一定比例提取的职工福利费等。

3. 制造费用：企业各个生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产而发生的各项间接费用，包括生产单位管理人员的工资及职工福利费、固定资产折旧费、租赁费、修理费、水电费、办公费、运输费、保险费、劳动保护费以及其他制造费用。

以上三个项目的费用，构成产品的制造成本，在实际工作中各单位可根据自身的特点和管理的要求，对成本项目进行适当的调整，以适应本单位的要求。

期间费用是指企业在生产经营过程中发生的不能直接由某种特定产品负担的费用。按其用途分为管理费用、财务费用和销售费用。

1. 管理费用：指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动发生的各项费用。包括公司经费、工会经费、待业保险费、职工教育经费、劳动保险经费、董事会费、咨询费、诉讼费、业务招待费、税金、场地使用费、技术转让费、无形资产摊销、其他资产摊销、坏账损失、职工培训费、土地损失补偿费、研究开发费以及其他管理费用。

2. 财务费用：指企业为筹集资金发生的各项费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑净损失、金融机构手续费和筹资过程中发生的其他费用。

3. 销售费用：指企业在销售产品、自制半成品和对外提供劳务过程中发生的各项费用和专设销售机构的各项经费。包括由企业负担的运输费、装卸费、保险费、委托代销手续费、广告费、展览费、租赁费、销售服务费、销售部门人员工资及职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物资消耗、低值易耗品摊销以及其他各项经费。

各项期间费用均不计入产品成本，而是计入当期损益，从产品的销售收入中得到补偿。

成本、费用按其经济用途进行分类，反映了生产经营费用的具体用途和发生地点，

有利于正确计算产品成本，分析成本升降原因，寻找降低成本的途径；有利于考核各项费用定额或计划的执行情况，分析各项费用支出是否合理节约，促使企业采取有效措施节约各种费用支出，增加经济效益。

（三）成本、费用按是否可控进行分类

成本、费用按是否能够被责任单位控制可以分为可控费用和不可控费用两类。可控费用是指在某一单位的权责范围内，能够对发生的数额进行直接控制的费用，例如生产单位管理员工资等。不可控费用是指在某一单位权责范围内，对费用的发生数额不能直接控制的费用，例如分配到各个生产车间的材料成本差异数等。

将成本、费用划分为可控费用和不可控费用，对于评价和考核责任单位的管理工作质量具有重要意义。

（四）成本、费用按与产品产量的关系进行分类

成本、费用按照与产品产量的关系，可以分为变动费用和固定费用两类。变动费用指费用发生总额随着产品产量的增减变动而成比例变动的费用，例如原材料、计件工资等。固定费用是指费用总额在一定范围内不随着产量的增减变动而变动，影响额相对固定的费用，例如折旧费、管理员工资等。此外有一些费用虽然随着产量的变动而变动，但并不成比例变动，这类费用称为半变动费用或混合费用，它既有变动因素又有固定因素，应采取适当方法加以分解。

将成本、费用划分为变动费用和固定费用，对于成本预测、经营决策和成本控制等都具有重要作用。

通过上述成本、费用的分类，可以有目的地对成本、费用进行管理。成本、费用管理就是对企业生产经营过程中生产经营费用的发生和产品成本的形成所进行的预测、计划、控制、分析和检查等一系列的科学管理工作。加强成本、费用管理，有利于动员全体职工挖掘企业内部潜力、降低产品成本、节约各项费用、不断提高企业经济效益；有利于企业不断加强内部经济核算，提高企业的经营管理水平，提高企业的市场竞争能力。

三、成本、费用管理的基本要求

成本、费用管理的要求决定于成本、费用的经济内容和企业管理的要求，主要有以下几项：

（一）严格遵守成本开支范围和费用开支标准

企业在整个生产经营过程中发生的费用支出多种多样，包括生产经营费用和非生产经营费用两大部分，因此企业在计算产品成本和费用指标时，必须明确成本、费用的界限，严格遵守成本开支范围，并注意划清以下几个界限：

1. 划清生产性支出与非生产性支出的界限。生产性支出是指与生产经营有关的各项支出，包括产品成本和期间费用。非生产性支出是指与生产经营无关的支出，一般包括营业外支出和税后利润开支。正确区分生产性支出和非生产性支出，防止企业把不属

于生产性的支出挤入成本、费用，或者少计成本、费用，影响企业利润的计算，损害投资者和国家的经济利益。

2. 划清收益性支出与资本性支出的界限。收益性支出是指所带来的效益仅与一个会计期间有关的支出。资本性支出是指所带来的效益涉及多个会计期间的支出。如果将资本性支出计入收益性支出，就会减少资产价值增加当期费用，从而减少当期收益，少交所得税；反之，如果将收益性支出计入资本性支出，就会多计资产价值，减少当期费用，从而增加当期收益，多交所得税。因此，正确区别资本性支出与收益性支出的界限，是合理计算当期收益，计算所得税的关键。

3. 划清产品成本与期间费用的界限。产品成本是指制造产品发生的各种直接材料、直接工资和制造费用。期间费用是指在一定时期内发生的不计入产品成本的管理费用、财务费用、销售费用等。如两者界限混淆不清，就会造成多计或少计成本，影响成本、费用指标的正确性，不利于成本、费用计划执行情况的分析和评价。

4. 划清各个会计期间成本、费用的界限和各种产品的界限，防止在各月之间、各种产品之间任意摊提、任意调节成本的做法，保证各期间成本、费用和各种产品成本指标的真实性，为企业的经营管理和经营决策提供真实、准确的数据资料。

在划分各项成本、费用界限，遵守成本开支范围的同时，企业还应遵守国家的各种费用开支标准，不得随意提高或改变费用开支标准。

(二) 以提高经济效益为中心，正确处理降低成本、费用与增加产量、提高质量之间的关系

1. 正确处理降低成本费用与增加产量的关系。在一定条件下，增加产量，可以降低单位产品成本中的固定费用，从而降低单位产品成本。

$$\text{单位产品成本} = \text{单位变动成本} + \frac{\text{固定成本}}{\text{产量}}$$

但是，如果只强调增加产量，而不考虑企业的生产能力、各种消耗定额等，产品成本不但不能降低，反而会大幅度上升。因此，必须处理好增加产量和降低成本的关系。一般地讲，新投产的产品或者产量基数较小的企业，增加产量降低成本的潜力相对大一些，企业可以用增产来降低单位产品成本；但是如果是生产老产品或者产量基数较大的企业，采用增产办法来降低单位产品成本，其潜力相对较小，企业就必须从降低单位产品的变动费用着手，降低产品成本。

2. 正确处理降低成本与提高产品质量之间的关系。提高产品质量，可以减少废品，以同样的消耗生产出更多的合格产品，单位产品的平均成本就会降低，增强企业产品在市场上的竞争力。产品质量好，经久耐用，还会给全社会带来很大的节约。但是企业提高产品质量，在一定时期内需要增加一些费用支出，会导致成本、费用上升。因此企业应将提高产品质量与降低成本、费用进行综合考虑，既不能为提高质量而不管成本的高低，也不能为降低成本、费用而忽视消费者的利益。应当结合企业自身情况，认真分析两者之间的关系，防止片面追求某一方面的做法，以提高企业的综合经济效益。

（三）实行全面成本、费用管理，建立健全成本、费用管理责任制

成本、费用是反映企业经营管理工作质量的综合性指标，涉及到企业管理的各个方面。因此加强成本、费用管理要同企业的各个生产单位和职能部门相结合，同整个生产经营过程相结合，实行全员的、全过程的成本、费用管理。

对成本、费用的全员管理，就是企业的各个生产单位以及职能部门，都要进行成本、费用管理。从企业的管理人员，技术人员到生产工人，人人都要参加成本、费用管理，要求每个单位、每个职工都在自己的工作范围内，处处精打细算，积极开展增产节约、增收节支活动，讲求全面的经济效益。

对成本、费用的全过程管理，就是从产品设计、工艺制定、材料供应、产品生产、销售直至售后服务的全过程都要进行成本、费用的计算和管理。做到成本、费用管理与生产技术相结合，从生产经营活动的各个方面、各个环节，挖掘降低成本、费用的潜力。

实行全面的成本、费用管理，还必须有组织、制度上的保障，各企业要根据组织形式、规模和机构设置，建立适当的成本、费用管理体制，正确处理各生产单位、各职能部门之间在成本、费用管理方面的权责关系；建立健全成本、费用管理的责任制。

（四）认真编制成本、费用计划

市场经济条件下，产品的生产要根据国家产业政策要求，考虑市场供求情况有计划地进行，产品的成本、费用也必须要有计划，实行成本、费用计划管理。

成本、费用计划是以货币形式预先确定企业在计划期内产品的成本、费用消耗水平和可比产品较上年的降低情况，正确编制成本、费用计划是加强成本、费用管理的重要环节，在编制时应注意：

1. 必须以定额为基础。编制各项成本、费用计划必须以与计划有关的各项先进合理的定额为基础，这样才能使编制的成本、费用计划先进可行，并有利于控制各种物质的消耗和各项费用的支出。

2. 必须与其他生产经营计划相协调。成本、费用计划是企业生产技术、财务计划的重要组成部分。它与企业的生产计划、物资供应计划、劳动工时计划、技术组织措施计划等紧密相联。在编制成本、费用计划时，一方面要以这些计划为依据，同时又要从降低成本、费用的角度对这些计划中的某些指标提出改进的意见和建议。因此编制的成本、费用计划必须与其他生产经营计划相协调，保证各项计划指标之间的衔接和平衡。

3. 必须有相应的技术经济措施做保证。为了保证成本、费用计划的顺利实现，企业必须制定一系列切实可行的技术经济措施方案。将所要采取的增收节支措施及其数额、责任单位和执行时间等项目落到实处，以利于监督各项措施的实施。

4. 按归口分级管理原则组织成本、费用计划的编制。企业在编制各项成本、费用计划时，应当由财务部门具体组织编制工作。由于计划的执行是由各职能部门和各生产部门共同完成的，按归口分级的原则，财务部门应与有关职能部门和生产部门共同研究

有关成本、费用计划编制过程中存在的问题,拟定具体措施。在分级核算方式下,还要将指标下达给各单位,由各单位编制本单位的成本、费用计划,然后报财务部门汇总,编制全厂的成本、费用计划。只有这样才利于计划的贯彻实施。

(五) 健全、完善成本、费用管理的基础工作

1. 实行定额管理。定额是指企业在正常的生产经营条件下所规定的人力、物力、财力的配备、利用和消耗方面应当遵守和达到的标准。企业的定额有劳动定额,原材料、燃料、动力、工具消耗定额,物质储备定额,管理费用定额,质量定额,固定资产利用定额等。定额是进行成本、费用计划和控制的基础,企业应当正确制定并及时修订各项定额,为成本、费用管理奠定良好的基础。

2. 严格计量、验收及物资收发领退制度。计量是正确进行成本、费用核算和管理的基础。为了确保计量工作的真实可靠,保证成本、费用计算的准确性,企业必须配齐各种计量器具,健全计量管理制度,定期检查计量器具的准确性。同时应严格制定执行各种物资收发领退制度。

3. 制定内部计划价格。为了加强企业内部经济核算,企业常用的材料物资、半成品等都应制定内部计划价格。这样企业内部各部门相互提供材料、半成品和劳务等,通过计划价格结算,可以确定各生产单位节约和浪费的数额,以明确各单位的经济责任,促进增产节约,降低成本、费用。

4. 健全各项原始记录。企业的考勤记录、工时记录、产量记录等各项原始记录,是进行会计核算和经济活动分析的主要根据,也是成本、费用计算的重要依据。因此企业必须健全各种原始记录,这对于加强核算和分析,改善企业的经营管理,控制成本、费用具有重要作用。

第二节 成本、费用的预测与计划

一、成本、费用的预测

(一) 成本、费用预测的意义

成本、费用预测是根据成本、费用的特性,结合相关的历史资料,依据企业即将采取的技术组织措施和影响成本的各种主要因素,运用科学的分析方法,对企业未来一定时期的成本、费用水平及其变动趋势进行的预计和测算。进行成本、费用预测,对于加强成本、费用管理,挖掘降低成本的潜力,提高经济效益具有重要作用。它是进行经营决策的重要依据,也是编制各项成本、费用计划的基础。

1. 成本、费用预测是成本、费用管理的首要环节。市场经济条件下,竞争日益激

烈。企业仅靠事中的计算、分析已不能适应客观经济环境对成本、费用管理的要求。成本费用管理的重心由事中控制转移到了事前控制。做好成本、费用的预测工作，就是把经营管理中的未知因素转化为已知因素，对生产过程中的消耗水平作到事前胸中有数，以便按照预定的目标有效地控制成本、费用的发生，防止和减少各种损失，加强对成本、费用的全面管理。

2. 成本、费用预测是正确进行生产经营决策和编制成本、费用计划的依据。企业的生产经营活动必须建立于正确的决策和计划之上。决策正确，有利于提高经济效益；决策失误，就会给工作带来损失，而正确的决策与计划是以科学的预测为依据的。在企业生产经营各要素中，成本、费用至关重要，因此成本、费用预测在企业预测活动中有着突出地位。通过成本、费用的预测，可以为经营决策提供科学的数据和资料，为正确编制成本、费用计划奠定基础；可以提高企业领导者的自觉性，促进企业合理地组织生产与经营。

3. 成本、费用预测是挖掘降低成本潜力、提高经济效益的重要措施。为了保证成本、费用计划的顺利完成，在整个计划执行过程中，也要进行成本、费用预测，分析和研究各种因素对成本、费用的影响，找出计划执行过程中存在的问题，寻求挖掘潜力，降低成本、费用的可行办法，以提高企业的经济效益。

（二）成本、费用预测的方法

成本、费用预测的方法有传统的预测方法，如可比产品成本降低指标预测法，即因素分析预测法，不可比产品成本预测法等。也有现代的预测方法，如量本利分析预测法、回归直线预测法、价值工程运用等。企业应根据具体情况针对不同的预测对象采用不同的方法。

1. 因素分析预测法。因素分析预测法又称可比产品成本降低指标预测法，是在基期成本、费用水平的基础上，结合预测期影响成本、费用的有关因素变动、测算成本、费用降低指标，进而按照基期成本、费用水平和预测期可能降低的幅度，测算预测期成本、费用水平的一种方法。具体步骤是：

（1）确定基期平均单位成本水平。预测工作往往在基期第四季度进行。因此，基期第四季度的产量和成本资料只能用预计数。计算公式如下：

$$\text{基本平均单位成本} = \frac{\text{基年1~3季度实际总成本} + \text{基年第4季度预计总成本}}{\text{基年1~3季度实际产量} + \text{基年第4季度预计产量}}$$

（2）测算预测期各主要因素变动对成本降低指标的影响程度。影响成本降低指标的主要因素有直接材料、直接工资和制造费用。如果这些因素比基年发生了变动，必然导致预测期成本水平的升降。

① 测算直接材料费用变动影响成本降低的程度。直接材料费用的大小主要取决于单位产品材料消耗定额和材料单价两个因素影响。直接材料费用变动有三种情况：材料单

价不变，只有消耗定额变动；材料消耗定额不变，只有材料单价变动；材料消耗定额和材料单价两因素同时变动。

当材料价格不变时，降低材料消耗定额可以相应地减少单位产品成本中的材料费用。且两者降低的幅度一致。由于材料费用只占产品单位成本的一部分，因此，材料消耗定额降低对成本降低率的影响，应按下列公式计算：

$$\text{降低影响成本降低率} = \frac{\text{材料消耗定额}}{\text{降低百分比}} \times \frac{\text{材料费用}}{\text{占成本百分比}}$$

当材料消耗定额不变时，材料价格的变动也相应地增减单位产品成本中的材料费用，两者变动幅度也一致。

$$\text{变动影响成本降低率} = \frac{\text{材料价格}}{\text{变动百分比}} \times \frac{\text{材料费用}}{\text{占成本百分比}}$$

如果材料消耗定额和价格同时发生变动，可以采用两种方法进行计算。第一种方法是将材料消耗定额和价格变化对成本降低率的影响分别计算后加总。其中材料消耗定额的影响与前述公式计算相同。计算材料价格变动影响时要在已经变动的材料消耗定额的基础上计算，计算公式如下：

$$\text{影响成本降低率} = \left\{ \left(1 - \frac{\text{材料消耗定额}}{\text{降低的百分比}} \right) + \frac{\text{材料价格}}{\text{变动百分比}} \right\} \times \frac{\text{材料费用}}{\text{占成本百分比}}$$

两因素计算结果加总后的公式为：

$$\text{材料消耗定额和价格同时变动影响成本降低率} = \left\{ \frac{\text{材料消耗定额}}{\text{降低的百分比}} = \left(1 - \frac{\text{材料消耗定额}}{\text{降低的百分比}} \right) \times \frac{\text{材料价格}}{\text{变动百分比}} \right\} \times \frac{\text{材料费用}}{\text{占成本百分比}}$$

第二种方法是将两因素综合起来计算，公式为：

$$\text{材料消耗定额和价格同时变动影响成本降低率} = \left\{ 1 - \left(1 \pm \frac{\text{材料价格}}{\text{变动百分比}} \right) \times \left(1 - \frac{\text{材料消耗定额}}{\text{降低百分比}} \right) \right\} \times \left(\frac{\text{材料费用}}{\text{占成本百分比}} \right)$$

②测算直接工资变动影响成本降低的程度。直接工资费用的多少主要取决于生产工人平均工资和劳动生产率两个因素。平均工资增长会使单位产品成本提高，而劳动生产率提高表明同等劳动可以生产出更多的产品，会使单位产品成本降低。在我国，平均工资增长原则上必须低于劳动生产率的增长幅度，只有这样才能降低产品成本，扩大社会积累。平均工资增长和劳动生产率提高两个因素变动对成本降低率影响的计算公式为：

$$\text{劳动生产率和工资费用变动影响成本降低率} = \left(1 - \frac{1 + \text{平均工资增长率}}{1 + \text{劳动生产率提高百分比}} \right) \times \frac{\text{工资费用}}{\text{占成本百分比}}$$

劳动生产率的提高，一方面表现为产量的增加，另一方面也表现为生产单位产品所耗工时的减少。因此，在掌握了预测期工时消耗定额降低的资料后，也可按下列公式计算工时消耗定额降低和劳动生产率提高对成本降低幅度的影响。

$$\text{劳动生产率提高工时消耗} \\ \text{定额降低影响成本降低率} = \left\{ 1 - \left(\frac{\text{工时消耗定额}}{\text{降低百分比}} \right) \times \left(1 + \frac{\text{平均工资}}{\text{增长率}} \right) \right\} \\ \times \left(\frac{\text{工资费用}}{\text{占成本百分比}} \right)$$

③ 测算制造费用变动影响成本降低的程度。企业发生的制造费用按其与产量的关系可分为固定性费用和变动性费用。固定性费用一般不受产量变动的影 响，当产品产量增加时，就会使得单位产品中的固定费用相对减少，对成本降低幅度的影响可用下列公式计算：

$$\text{固定性费用} \\ \text{影响成本降低率} = \left(1 - \frac{1}{1 + \text{产量增长率}} \right) \times \frac{\text{固定性费用}}{\text{占成本百分比}}$$

变动住费用虽然随产量的增加而变动，但经过采取各项节约措施，其增加幅度一般小于产量增长幅度，仍能达到降低成本的目的。计算公式为：

$$\text{变动性费用} \\ \text{影响成本降低率} = \left(1 - \frac{1 + \text{变动性费用增长率}}{1 + \text{产量增长率}} \right) \times \frac{\text{变动性费用}}{\text{占成本百分比}}$$

如果为了减少计算工作量，也可以不对制造费用进行分解，而直接进行测算。

$$\text{制造费用变动} \\ \text{影响成本降低率} = \left(1 - \frac{1 + \text{制造费用增长率}}{1 + \text{产量增长率}} \right) \times \frac{\text{制造费用}}{\text{占成本百分比}}$$

(3) 汇总计算成本降低指标，进行综合平衡。汇总上述各因素变动对成本降低影响的幅度，就可以求得预测期综合成本降低率。用综合成本降低率可计算出预测期综合成本降低额，计算公式如下：

$$\text{预测期综合} \\ \text{成本降低额} = \sum \left(\frac{\text{预测期}}{\text{产量}} \times \frac{\text{基期单位}}{\text{成本}} \right) \times \frac{\text{综合成本}}{\text{降低率}}$$

预测出可比产品成本降低率和降低额之后，还应该和企业的目标成本进行比较。如果可比产品成本降低幅度不能达到目标成本，企业财务部门必须会同有关部门共同研究讨论，进一步挖掘增产节约的潜力，采取有效措施以保证目标成本的实现。

下面举例说明成本、费用因素预测法的运用。

【例 7-1】某企业 1999 年营销的可比产品甲产品平均单位成本 500 元，预计 2000 年生产 2000 件，按计划产量上单位成本计算的总成本为 1000000 元，产品成本中各项目的构成如表 5-7-1 所示。

按照企业总体发展要求，经有关职能部门讨论提出，计划年度产量比上年增长 20%，成本比上年降低 5%，为实现这一目标，经有关部门分析研究，采取措施，预测 2000 年其他有关技术经济指标变动如表 5-7-2 所示。

表 5-7-1

项 目	单位成本(元)	构成(%)
直接材料	325	65
直接工资	100	20

第七章 成本、费用管理

项 目	单位成本（元）	构成（%）
制造费用	75	15
合 计	500	100

表 5-7-2

项 目	比上年增减
原材料消耗定额	- 6%
原材料价格	+ 3%
生产工人劳动生产率	+ 15%
生产工人平均工资	+ 5.8%
制造费用	+ 8%

根据上述资料，即可测算各有关因素变动对成本降低率的影响，企业可达到的总的成本降低率和成本降低额及计划总成本。

由于材料消耗定额和原材料价格变动对成本降低率和成本降低额的影响：

$$\text{成本降低率} = [1 - (1 + 3\%) \times (1 - 6\%)] \times 65\% = 2.067\%$$

$$\text{或成本降低率} = [6\% - (1 - 6\%) \times 3\%] \times 65\% = 2.067\%$$

$$\text{成本降低额} = 1000000 \times 2.067\% = 20670 \text{（元）}$$

由于劳动生产率和平均工资变动对成本降低率和成本降低额的影响：

$$\text{成本降低率} = \left(1 - \frac{1 + 5.8\%}{1 + 15\%}\right) \times 20\% = 1.6\%$$

$$\text{成本降低额} = 1000000 \times 1.6\% = 16000 \text{（元）}$$

由于制造费用变动对成本降低率和降低额的影响：

$$\text{成本降低率} = \left(1 - \frac{1 + 8\%}{1 + 20\%}\right) \times 15\% = 1.5\%$$

$$\text{成本降低额} = 1000000 \times 1.5\% = 15000 \text{（元）}$$

综合以上计算结果如表 5-7-3 所示：

表 5-7-3

成本项目	构成 (%)	计划产量	上年单位成本	按上年单位成本计划年度产量计算的总成本	成本降低率 (%)	成本降低额	降低后的计划总成本
	(1)	(2)	(3)	(4) = (2) × (3)	(5)	(6) = (4) 的合计 × (5)	(7) = (4) - (6)
直接材料	65%	2000	325	650000	2.067	20670	629330
直接工资	20%		100	200000	1.6	16000	184000
制造费用	15%		75	150000	1.5	15000	135000
合计	100%		500	1000000	5.167	51670	948330

经上述测算可知，该企业可以实现甲产品成本降低 5% 的奋斗目标。

2. 量本利预测分析法。量本利预测法是根据产品销售数量、产品销售成本和产品销售利润三者的内在联系，在预测出产品销售数量、产品销售价格和产品目标利润的基础上，倒挤出产品销售成本，作为预测期成本目标的一种预测方法。该方法主要用于目标成本的预测。其方法步骤是：

(1) 预测产品销售数量和销售价格。企业首先应根据市场上同类产品的比价资料、产品质量、市场供求关系、竞争情况及市场发展趋势等，测算产品的销售数量 and 市场价格，其中销售价格问题还应考虑国家的价格政策，为预测目标成本提供依据。

(2) 预测产品目标利润。目标利润的确定可以采用国内同行业的先进水平或根据本企业上期实际的销售利润情况分析可能变动的因素，确定预测期销售利润率并考虑预测期利润的增减情况予以确定。

(3) 倒挤产品目标成本。根据上述预测资料，倒挤出产品目标成本：

$$\begin{aligned} \text{产品目标} & \quad \text{预计的产品} & \quad \text{预计的产品} & \quad \text{产品目标} \\ \text{总成本费用} & = \text{销售收入} & - \text{销售税金} & = \text{利润总额} \\ & = \left(\frac{\text{预计产品}}{\text{销售量}} \times \frac{\text{预计产品}}{\text{销售价格}} \right) \times (1 - \text{税率}) & \quad \text{产品目标} \\ & & & \quad \text{利润总额} \end{aligned}$$

【例 7-2】某企业营销乙产品，根据过去历史资料结合市场及因素变动影响，预测该产品预测期销售量为 25000 件，销售价格为 200 元。销售税率 10%，同行业该类产品的先进销售利润率水平为 30%，则：

$$\begin{aligned} \text{甲产品的目标利润} & = 25000 \times 200 \times 30\% \\ & = 1500000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{甲产品的目标总成本} & = (25000 \times 200) \times (1 - 10\%) - 1500000 \\ & = 3000000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{甲产品的单位目标成本} = 3000000 \div 25000 = 120 \text{ (元)}$$

3. 回归直线预测法。回归直线预测法是从成本（因变量）同产量（自变量）之间的依存关系出发，根据一定时期的历史资料，运用最小二乘法原理，预测一定产量下产品总成本和单位成本的一种方法。

根据成本与产量之间的依存关系，建立回归方程

$$Y = a + bX$$

式中：Y——总成本（费用）；X——产量；a——固定成本；b——单位变动成本；n——时期数。

根据一定时期的产量及成本资料，建立下列联立方程：

$$\begin{aligned} \sum Y &= na + b \sum X \\ \sum XY &= a \sum X + b \sum X^2 \end{aligned}$$

解方程求出 a、b 两个常量的值

$$a = \frac{\sum Y - b \sum X}{n} \quad b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

将 a、b 的值代入回归方程 $Y = d + bX$ ，即可根据预测期的产量计算出预测期的产品总成本和单位成本。

【例 7-3】某企业多年营销一种丙产品，最近五年的产量和成本资料如表 5-7-4 所示。

表 5-7-4

年度	产量 (X)(件)	总成本 (Y)(元)	XY	X ²
1995	200	14000	2800000	40000
1996	400	22000	8800000	160000
1997	900	42300	38070000	810000
1998	300	18000	5400000	90000
1999	700	35000	24500000	490000
n = 5	∑X = 2500	∑Y = 131300	∑XY = 79570000	∑X ² = 1590000

将表中有关数值代入联立方程，求得 a、b 的值为：

$$b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - (\sum X)^2} = \frac{5 \times 79570000 - 2500 \times 131300}{5 \times 1590000 - 2500^2} = 40.94 \text{ (元)}$$

$$a = \frac{\sum Y - b \sum X}{n} = \frac{131300 - 40.94 \times 2500}{5} = 5790 \text{ (件)}$$

最后建立丙产品成本、产量的回归方程如下：

$$Y = 5790 + 40.94X$$

预计 2000 年丙产品的产量为 1000 件，则丙产品预计总成本和单位成本分别为：

$$\text{预计丙产品总成本} = 5790 + 40.94 \times 1000 = 46730 \text{ (元)}$$

$$\text{预计丙产品的单位成本} = 46730 \div 1000 = 46.73 \text{ (元)}$$

回归直线预测法结果准确，但计算过程复杂，一般适用于产品成本变动幅度较大的情况，成本变动趋势比较稳定的情况下，可采用高低点法预测。

二、成本、费用计划

(一) 成本、费用计划的内容

企业的成本、费用计划必须反映两方面内容：一是按产品成本项目编制的全部商品产品成本计划和主要商品产品单位成本计划，二是按费用要素编制的生产经营费用预算。如果有可比产品，还需根据降低额和降低率编制可比产品成本降低计划。

具体说来，企业成本、费用计划一般有以下几种：

1. 主要商品产品单位成本计划。该计划是对每种主要产品的单位成本按成本项目编制的，它是根据企业历史最好水平或同行业先进水平提出主要技术经济指标，结合目前具体情况，确定定额或标准，并在此基础上按主要产品编制的成本费用计划。这一计划主要反映企业在计划期所生产的各种主要产品的单位成本和成本结构及主要指标的升降情况，反映可比产品成本与上期实际成本相比的降低额和降低率，为编制全部商品产品成本计划提供可靠的依据。

2. 全部商品产品成本计划。该计划是用来反映企业计划期内各种产品的单位成本和总成本，并确定各种可比产品成本的降低额和降低率。全部商品产品成本计划包括按产品品种计算和按成本项目计算两种方法来编制。

(1) 按产品品种计算的商品产品成本计划。该计划反映计划期内生产的各种产品的产量、单位制造成本、总成本、全部商品产品的总成本，以及可比产品的降低额、降低率。反映企业各种产品的计划成本水平和比上一年的计划降低情况。

(2) 按成本项目计算的商品产品成本计划。该计划是分别按成本项目反映企业计划期内生产的全部产品成本的构成情况，以及可比产品成本项目的降低额和降低率。通过该计划了解计划期成本的构成情况和各成本项目的降低情况。

3. 制造费用预算。制造费用预算是按照制造费用项目分别反映计划期内各项制造费用的预算数额。通过该预算可以了解企业计划期制造费用水平和各项制造费用计划支出情况，以便企业在计划执行过程中采取有效措施控制制造费用的支出，降低产品成本。

4. 期间费用预算。期间费用预算包括管理费用预算、财务费用预算和销售费用预算三部分。管理费用预算是按照管理费用项目分别反映计划期各项费用支出的计划数额；财务费用预算反映计划期内筹集资金全过程中各种费用的计划支出数额；销售费用预算反映企业计划期在销售产品或提供劳务过程中各项费用的计划支出数额。通过期间

费用预算可以了解计划期各项期间费用的总体水平，便于对各项费用的监督和控制，以降低各项费用的支出数额。

(二) 成本、费用计划的编制步骤

1. 收集和整理有关编制成本、费用计划的基础资料。编制成本、费用计划所需的资料主要有：(1) 有关成本降低指标或成本目标，以及有关成本计划编制的要求与规定；(2) 各种计划资料如生产、物质供应、劳动工资和技术组织措施等计划；(3) 各种技术经济定额，如材料、燃料、动力、工具等消耗定额、劳动定额以及各种费用定额；(4) 厂内计划价格、各部门费用预算和劳务价格；(5) 以前年度成本资料；(6) 费用开支标准及有关规定；(7) 同类企业或同类产品的成本资料；(8) 有关市场销售价格、目标利润资料等。

2. 分析报告期成本、费用计划的完成情况。正确的成本、费用计划应该是在总结过去经验的基础上制订的。因此，在编制成本计划之前，有必要分析报告年度的成本计划执行情况。找出成本计划得以执行或未能完成的原因，挖掘降低成本的潜力，为计划年度工作安排提供依据。

3. 测算计划期成本、费用降低幅度并进行试算平衡。企业在成本、费用计划编制之前，在对报告期成本、费用计划完成情况分析研究的基础上，根据企业提出的成本、费用降低措施，测算计划期成本、费用水平及降低幅度，并据以进行成本费用降低指标的平衡，看企业能否达到或超过规定的成本降低幅度，这样可避免成本、费用计划编制完成后，才发现完不成规定目标，又要修订原计划情况的发生。

4. 正式编制成本、费用计划。在成本降低指标试算平衡后，如果达到要求，企业的有关部门和人员即可以正式编制各项成本、费用计划。编制成本、费用计划分一级核算和分级核算两种方式。

(1) 一级核算体制下成本、费用计划的编制步骤。首先由厂部财务部门在其他部门的配合下，根据各项消耗定额及有关资料，直接编制主要产品单位成本计划，然后在主要产品单位成本计划的基础上，再编制全部商品产品成本计划。这种编制方式的特点是由厂部财务部门编制所有的成本、费用计划。适用于中小型企业、生产品种较少的企业，尤其适用于实行一级核算的企业。其编程程序如图 5-7-1。

(2) 分级核算体制下成本、费用计划的编制步骤。首先由厂部对各职能部门和生产单位下达成本、费用指标，各部门根据厂部下达的指标编制本部门的成本、费用计划，并上报企业财务部门；然后由企业财务部门根据各部门编制的成本、费用计划进行汇总平衡，编制全厂的成本、费用计划，这种编制方式适用于大中型企业及实行分级核算的企业。其基本程序如图 5-7-2 所示。

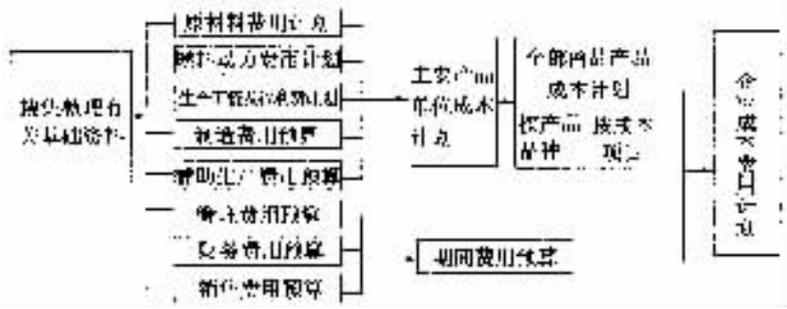


图 5-7-1

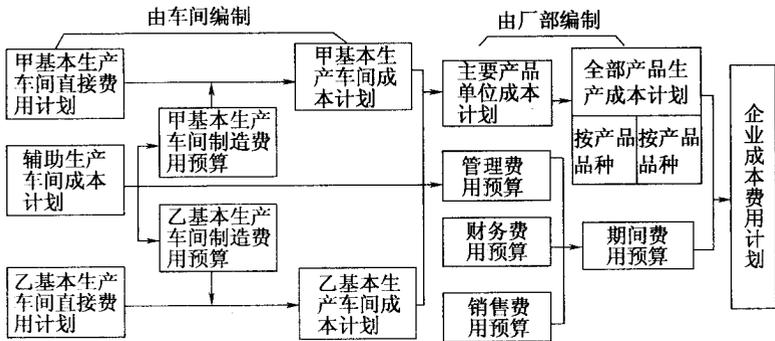


图 5-7-2

第三节 成本、费用的日常控制

一、建立、健全成本、费用管理责任制

成本、费用控制是指在企业生产经营过程中，按照既定的成本目标，对构成产品成本和期间费用的一切耗费进行严格的计算、调节和监督，及时提示偏差，并采取有效措施纠正不利差异，发展有利差异，把实际发生的成本、费用严格控制在预定的目标范围之内。

为了有效地进行成本、费用控制，企业必须建立成本、费用控制组织体系，实行成本、费用的归口分级管理责任制。成本、费用的归口分级管理就是把成本指标分解开来，按照发生的部门和地点在加强集中统一管理的同时实行分级管理。这样能充分组织各部门和各方面的力量，使他们在成本、费用管理中承担一定的责任，并把责权利结合

起来,有利于正确处理企业内部上下左右的关系,调动各部门和全体职工增产节约、增收节支、关心经济效果的积极性,达到成本、费用控制的目的。

成本的归口分级管理包括两个相关的内容:一是归口管理,即各职能部门对成本的管理;二是分级管理,即厂部、车间和班组对成本的管理。

实行成本归口分级管理,要适应企业的管理体制和组织机构,明确规定各级组织、各部门在成本、费用管理方面的权责和管理内容。

(一) 厂部成本、费用管理的职责

厂部是整个企业生产经营活动的指挥中心,只有在厂部集中领导下,才能保证成本、费用管理的统一性和完整性。财务部门作为厂部领导下从事成本、费用管理的专业部门,对成本、费用管理的主要职责是:(1)制定并负责解释全厂成本、费用管理制度;(2)审核各职能部门、各生产单位的成本、费用计划及实际费用支出;(3)汇总编制全厂的成本、费用计划,并将计划指标下达到各部门;(4)制定厂内计划价格,并参考制定各项消耗定额和费用支出限额;(5)检查分析成本、费用计划的执行情况,及时发现问题,查明原因,提出和采取解决的措施。

厂部对成本的管理,是在厂长领导下,通过财务部门进行的。同时,要按照各职能部门的分工和生产费用发生的地点,分解、落实各职能部门分口管理的成本指标,并在此基础上确定各分管部门的责任、权限和管理内容。

(二) 车间成本、费用管理的职责

1. 根据厂部下达的成本、费用计划,在组织群众讨论的基础上进行试算平衡,编制车间成本计划和增产节约的措施与办法。

2. 根据厂部批准的车间成本计划,向各班组下达有关消耗指标和费用指标,并对车间各职能组和人员提出增产节约的要求。

3. 配合有关部门加强对各项生产费用的控制,并督促各班组做好各项原始记录。

4. 检查、分析车间成本计划的执行情况,及时发现问题并予以解决,并总结、推行先进经验,不断提高车间成本管理水平。

车间成本管理工作,是在车间主任直接领导下,由车间成本组或成本核算员负责组织执行。在车间内部也应实行生产费用的分口管理,按照生产费用的内容规定各有关职能人员分管费用的职责。车间成本组或成本核算员要与其他职能组或职能人员互相配合,密切协作,共同搞好车间成本管理。

(三) 班组成本、费用管理职责

班组是企业进行生产经营活动的基层组织,也是企业管理的基层环节,与各种生产耗费有直接关系。因此,搞好班组成本、费用管理,对于节约各种物资消耗、降低产品成本起着重要作用。班组成本、费用管理的职责是:

1. 讨论全厂和车间的成本、费用计划,拟定班组各项消耗定额和费用计划。

2. 根据费用计划和消耗定额,控制班组所发生的各种消耗和费用开支。

3. 核算班组负责执行的计划指标，并及时采用适当的形式向群众公布计划的执行结果。

4. 检查和分析各项消耗定额和费用指标的执行情况，组织评比竞赛等等。

班组成本管理是在班组长领导下，由工人核算员负责组织执行，并与其他工人管理人员密切配合，共同努力，降低生产消耗。

（四）各职能部门成本、费用管理的职责

各职能部门应积极参与成本、费用管理工作，在其职责范围内做好各项工作，以确保全厂成本、费用管理工作的顺利进行。各职能部门的主要职责是：

1. 生产部门应负责制定生产定额，编制生产进度计划，组织均衡生产，搞好在产品 and 半成品的实物管理。

2. 统计部门应及时准确地进行生产和耗费的统计，为成本、费用管理提供准确的数据资料。

3. 技术、工艺、动力、劳资部门应负责制定物资消耗、动力消耗、劳动消耗等定额。

4. 供销部门应负责各种物资的及时供应和产品销售，并在物资供销过程中做好计量检验，合理节约各项费用支出，努力降低各项采购费用和产品的销售费用。

二、制造成本的控制

产品制造成本的控制，可采用标准成本控制法，标准成本是在一定条件下制定的直接材料、直接工资和制造费用的控制标准。标准成本控制法的特点，是通过标准成本的制定、执行和检查将成本的事前计划、事中控制和事后分析考核结合起来。

（一）直接材料成本的控制

1. 直接材料标准成本的制定。直接材料标准成本受直接材料标准消耗量和标准价格两个因素影响。直接材料标准消耗量一般由生产技术部门组织制定，它是在现有生产条件下生产单位产品耗用材料的数量，其中包括必不可少的消耗，以及各种难以避免的损失。直接材料的标准价格由企业的财务部门会同供应部门共同制定，包括发票价格、运费、检验和正常损耗等成本。

$$\text{直接材料标准成本} = \text{消耗量标准} \times \text{价格标准}$$

2. 直接材料成本的控制。直接材料成本标准制定后，在日常成本管理中，应按照该标准对材料消耗数量和材料价格两个方面进行控制。

在控制材料消耗数量方面，财务部门应协助有关职能部门做好以下工作：（1）改进产品设计，采用先进工艺。产品设计合理，在同等质量条件下，可以在产品的全部寿命周期内长期地节约原材料消耗，这是减少材料消耗数量最有效的途径。生产工艺是指为生产产品而制定的加工操作方法，它对原材料消耗量也有很大影响。如通过改进下料工艺，可以减少边角余料，提高材料利用率，减少材料损失。（2）制定材料消耗定额，实

行限额发料制度。根据月份产量计划和消耗定额确定月份领料限额。如需超过限额，必须说明原因，经有关部门审批后，才能发料；对材料消耗定额的执行情况要定期进行考评，分析产生差异的原因，采取有效措施降低消耗。（3）控制运输和储存过程中的材料损耗。企业应制定材料运输途中的损耗定额，并严格执行材料验收制度。查明途中短缺和损耗的原因，对储存过程中的损耗，应制定仓库损耗定额并严格执行仓库保管制度和盘点制度。（4）回收废旧材料，搞好综合利用，剩余材料及时办理退库手续。

在材料价格方面的控制主要应做好以下工作：（1）严格控制材料购买价格；（2）加强材料采购费用管理；（3）合理采用新材料和廉价代用材料。

3. 直接材料成本差异的分析和考核。直接材料实际成本与标准成本之间的差额，就是直接材料成本差异。该项差异形成的基本原因，一是用量脱离标准的差异，称为数量差异（量差）；二是价格脱离标准的差异，称为价格差异（价差）。

材料数量差异 = (实际数量 - 标准数量) × 标准价格

材料价格差异 = 实际数量 × (实际价格 - 标准价格)

材料数量差异是在材料耗用过程中形成的，它反映了企业生产部门的成本控制业绩。材料数量差异形成的原因很多，如操作失误造成废品和废料增加、操作工艺改进而节约材料、工人技术熟练程度提高而节约材料、机器设备陈旧造成用料增加等。有时材料用量增加并非生产部门的责任。如购入材料质量低劣、规格不符等会使用料超过标准。因此，要具体调查研究，才能明确责任。

材料价格差异是在采购过程中形成的，应由采购部门负责。材料价格差异形成的原因有许多，其中有的是企业不可控制的，如市价变动；有些却是可以避免的，如未按经济订货量进货、计划不周造成紧急订货、采购时舍近求远、不必要的快速运输方式等。本可避免的原因造成的价格损失、责任在于采购部门。但是，因为这种损失的各期分布受生产用量的影响，不直接表现为某一时期采购的情况，所以也不便用于分期考核采购部门的成本控制业绩。材料用量高于标准的原因也较多，但基本上都是企业可控制的。除了因材料质次导致用量多外，其余的归因于生产部门，反映了生产部门的成本控制水平，可以作为对生产部门考核的依据。

（二）直接工资成本的控制

1. 直接工资标准成本的制定。直接工资标准成本受标准工时和标准工资率两个因素影响。标准工时是指在现有的生产技术条件下，生产单位产品所需要的时间，包括直接加工操作必不可少的时间以及必要的间歇和停工。标准工资率如果采用计件工资制，是预定的每件产品支付的工资除以标准工时；如果采用月工资制，需根据月工资总额和可用工时总量计算。

直接工资标准 = 工时标准 × 工资率标准

2. 直接工资成本的控制。直接工资费用的超支或节约不仅影响产品成本的高低，而且直接关系到国民收入的分配和职工的切身经济利益。因此，工资费用的控制比较复杂，既要加强管理，努力降低单位产品中的工资费用，更要切实执行国家有关劳动工资

方面的方针政策，调动职工的生产积极性，提高劳动生产率。

(1) 制定先进合理的劳动定额和确定编制定员。制定劳动定额和确定编制定员，是加强工资费用管理的基础。劳动定额是产品生产过程中衡量劳动消耗的一种数量标准。它有两种表现形式，即工时定额和产量定额。工时定额是指生产每一单位产品或零件所必须消耗的劳动工时的标准；产量定额是指单位时间内必须完成的合格产品或零件的产量标准。有了合理的劳动定额，就可以此为依据监督劳动效率，也使劳动者明确奋斗目标，从而增强责任感。

确定编制定员，就是规定企业为正常进行生产经营活动所必须配备的各类人员的数量，它包括一定数量和质量的工人、技术人员、管理人员和其他人员。编制定员是用人的标准，是有计划地安排劳动力的依据。劳动工资部门应会同生产计划等部门，根据企业的生产任务、现有的人员和技术装备等条件，制定既先进又合理的劳动定额和编制定员。企业财务部门要参与劳动定额和编制定员的制定工作，经常分析定额和定员执行情况，对合理调配劳动力和提高劳动生产率提出建议。

(2) 采取技术组织措施，提高劳动生产率。劳动生产率提高，意味着单位产品耗用工时的减少，或单位工时所生产的产量的增长。这样，即使在生产工人工资保持增长的情况下，如果其增长幅度小于劳动生产率的提高幅度，仍能保证单位产品工资成本的节约。所以在发展生产、提高劳动生产率的基础，适当地提高工资水平，既可以降低单位产品中的工资费用，又可以使职工增加收入，改善生活，调动广大职工的积极性和创造性。

(3) 正确计算工资总额，采取措施，控制平均工资水平。企业应严格执行劳动人事部门关于职工工资、劳保福利费用的规定，认真控制职工工资水平，正确计算职工工资。根据劳动工资制度，严格劳动纪律和考勤制度。企业内部分配制度应结合企业的生产特点，采用灵活多样的分配形式，并加强日常监督管理。

3. 直接工资成本差异的分析和考核。直接工资实际成本与标准成本之间的差额，就是直接工资成本差异，它也被区分为“价差”和“量差”两部分，量差是指实际工时脱离标准工时的差异，又称人工效率差异。价差是指实际工资率脱离标准工资率的差异，又称工资率差异。

$$\text{人工效率差异} = (\text{实际工时} - \text{标准工时}) \times \text{标准工资率}$$

$$\text{工资率差异} = \text{实际工时} \times (\text{实际工资率} - \text{标准工资率})$$

直接人工效率差异形成的原因，基本上都是可控的，其中因工人技术不熟练和不熟悉工作环境造成的、生产安排不当造成的、工作准备时间过长造成的，应由生产部门、职工教育部门负责；因材料、动力供应不及时、料次多费工时造成的，应由采购、动力部门负责；其他原因造成的，也要由相应的有关部门负责。对承担不同责任的各个部门，应分别考核它们的任务完成情况。

工资率差异形成的原因，包括直接生产工人升级或降级使用，奖励制度未产生实效、工资率调整、加班加点或使用临时工、出勤率变化等，原因复杂且难以控制。一般

来说，应归属于人事劳动部门管理。差异的具体原因会涉及生产部门或其他部门。

（三）制造费用的控制

1. 制造费用标准成本的制定。制造费用标准成本，应分别确定其数量标准和价格标准。数量标准通常采用单位产品的直接工时（或机器工时）；价格标准是指制造费用的分配率标准。

$$\text{制造费用标准成本} = \text{工时标准} \times \text{制造费用分配率标准}$$

$$\text{制造费用分配率标准} = \frac{\text{制造费用预算}}{\text{定额总工时}}$$

制造费用预算指在尽可能节约开支和合理支配下各费用项目的最低支付金额，应分别变动费用和固定费用编制。

2. 制造费用标准成本的控制。制造费用的组成内容比较复杂，各种费用的性质和作用各不相同。因此制造费用的控制形式应具有灵活性，凡是与产品产量同比例增减的变动费用，按与产量的关系进行弹性控制；凡是不随产品产量增减变动的固定费用，则按固定费用预算进行控制，一般不应超过费用预算数。

3. 制造费用成本差异的分析和考核。

（1）变动制造费用成本差异的分析和考核。变动制造费用成本差异是指实际变动制造费用与标准变动制造费用之间的差额，它也可以分解为“量差”和“价差”两部分。“量差”是指实际工时脱离标准工时形成的差异。通常按标准的小时费用率计算确定其金额，它反映工作效率变化引起的变动制造费用的节约或超支，故称为变动制造费用效率差异。“价差”是指变动制造费用小时费用率脱离标准的差异，通常按实际工时计算确定金额，它反映变动制造费用耗费水平的高低，故称为变动制造费用耗费差异。

$$\text{变动制造费用效率差异} = (\text{实际工时} - \text{标准工时}) \times \frac{\text{变动制造费用}}{\text{标准分配率}}$$

$$\text{变动制造费用耗费差异} = \text{实际工时} \times \left(\frac{\text{变动制造费用}}{\text{实际分配率}} - \frac{\text{变动制造费用}}{\text{标准分配率}} \right)$$

变动制造费用效率差异，是由于实际工时脱离标准工时引起的，其分析与考核与人工效率差异相同。变动制造费用的耗费差异形成的原因，如由于间接材料质量差、间接人工费用高、其他间接费用控制不利等，其责任分别由财务部门、采购部门、生产部门负担。如果间接材料价格的变化、间接人工工资的变化是国家统一调整的原因，则属于不可控成本。

（2）固定制造费用成本差异的分析和考核。固定制造费用成本差异是固定制造费用实际数与固定制造费用标准成本之间的差异，它被分为耗费差异和能量差异。

耗费差异是指固定制造费用的实际金额与固定制造费用的预算金额之间的差额。

$$\text{固定制造费用耗费差异} = \text{固定制造费用实际数} - \text{固定制造费用预算数}$$

能量差异是指固定制造费用预算与固定制造费用标准成本的差额。或者说是实际业

务量的标准工时与生产能量的差额用标准分配率计算的金额，它反映企业未能充分使用现有生产能量而造成的损失。

$$\begin{aligned} & \text{固定制造费用} - \text{固定制造} - \text{固定制造} \\ & \text{能量差异} \times \text{费用预算数} - \text{费用标准成本} \\ = & \text{固定制造费用} - \text{生产} - \text{固定制造费用} - \text{实际工} \\ & \text{标准分配率} \times \text{能量} - \text{标准分配率} \times \text{时标准} \\ = & \left(\text{生产能量} - \frac{\text{实际产量}}{\text{标准工时}} \right) \times \text{固定制造费用} \\ & \text{标准分配率} \end{aligned}$$

造成固定制造费用产生耗费差异的原因中相当一部分是不可控的，如管理人员工资的统一调整，租赁费、保险费价格上涨，各项公用费用上涨；也有一些是可控的，如折旧方法的改变，修理费用开支大、扩大租赁、保险范围等，应分别由各分管部门对产生的差异负责。

固定制造费用生产能量不足而造成的能量差异，是一个涉及面很广的问题，涉及企业计划、生产、采购、销售、职工教育等部门，因而只能从企业的角度综合加以解决。

三、期间费用的控制

企业当期发生的期间费用不构成产品成本，对期间费用的控制，首先要求企业必须认真贯彻勤俭节约的方针，精打细算，严格制止铺张浪费、请客送礼等不正之风，压缩一切不必要、不合理的开支，精简组织管理机构，提高工作效率，建立有效的费用控制制度，加强费用的日常管理。

(一) 对期间费用按照费用项目指标实行归口分级管理，明确责任单位

管理费用是厂部各行政管理部门和工程技术部门为管理和组织生产经营活动发生的各项费用，应归口给各职能部门负责管理。各职能部门再根据具体管理要求，层层分解到责任单位或个人负责。如仓库费用应归口给供应部门管理，厂部固定资产修理费归口给设备部门管理等。

财务费用是企业为筹集和使用资金而发生的各项费用，应归口给财务部门进行管理。销售费用是有关产品销售过程中的费用支出，应归口给销售部门进行管理。

期间费用按责任单位进行归口管理后，各归口管理部门对分管的费用项目负有重要责任，应按期编制费用预算，分解指标给责任班组或个人，审批费用开支，考核费用执行情况，总结费用管理经验，以完成企业下达的费用预算。财务部门应按期审核各项费用预算，检查监督指标执行情况。

(二) 正确制定费用定额和费用指标，作为各项费用的控制标准

期间费用主要是通过费用预算来进行控制的，制定先进合理的费用开支标准就成为期间费用控制的重要一环。费用定额的制定要考虑各种期间费用的发生特点：(1) 管理费用基本上是比较固定的，一般不随产销量变化而变化，对其定额可参照历史资料和计

划要求进行制定；(2) 财务费用主要与企业一定时期的资金占用水平有关，扩大生产或进行投资而增加资金筹集时就相应增大财务费用的开支，企业应对财务费用的主要项目编制费用定额进行管理；(3) 销售费用中有些属于比较固定的费用，而有一部分与企业产销量有一定的联系，也需要区分不同情况进行核定和管理。

(三) 严格控制各项费用的日常开支

企业要根据费用预算开支标准，并考虑到费用开支的具体情况，采用不同的控制办法，规定不同的审批权限和程序。在费用控制过程中，财务部门只监督检查各归口管理部门费用预算的执行情况，各归口管理单位则根据下达的控制指标，掌握费用开支，并对费用的使用负完全责任。各项费用预算指标一般不应超过前期水平，应控制开支的绝对额。在执行预算过程中，需要增加费用预算时，必须由责任单位提出申请，并按规定程序报经有关部门领导审批后方能执行。

在加强费用管理过程中，还必须严格遵守国家有关法规、制度，企业不得自行扩大开支标准，违背国家有关政策、制度。例如企业必须严格遵守国家关于控制社会集团购买力的有关规定。属于国家专控的商品，未经审批，不得购买或自制；计入管理费用的业务招待费也要按规定标准计入。这些在制定费用预算时要予以考虑，并在费用的开支过程中认真贯彻执行。