

[文章编号] 1009-6043(2008)09-0054-03

浅议成本分析在成本管理中的作用

滕秀娟, 周庆勋

(哈高科大豆食品有限责任公司, 黑龙江 哈尔滨 150078)

[摘 要] 成本分析是企业成本管理的重要环节,是挖掘成本降低潜力,改善企业管理的重要工具。通过成本分析,可以考核企业成本计划的执行情况,评价企业过去的成本管理工作;可以提示问题和差距,促使企业挖掘降低成本的潜力,寻求降低成本的途径和方法,以认识和掌握成本变动的规律,从中总结成本管理的经验和教训,提高企业经营管理的水平。

[关键词] 成本;成本管理;成本分析

[中图分类号] F275.3

[文献标识码] A

On the Function of Cost Analysis in Cost Management

TENG Xiu-juan, ZHOU Qing-xun

Abstract: Cost analysis is a vital link of enterprise cost management and an important instrument to develop potential of decreasing cost and to improve enterprise management. Cost analysis can help us examine the operation of enterprise cost plan, assess cost management in the past, present the problem and deficiency, and develop the potential and methods of decreasing cost through recognizing the rules of cost change, from which the enterprise can conclude the experience and lesson of cost management and increase the standard of enterprise management.

Key words: cost, cost management, cost analysis

一、成本分析及其意义

成本实质是商品生产中所耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。成本分析就是以成本信息为依据,按照一定的程序,运用专门的方法,对成本计算的执行过程、结果和原因进行研究,据以评价企业成本管理工作,并采取有效措施,挖掘企业降低成本的潜力,提高成本效益。成本分析在整个成本管理中具有重要意义。

首先,从成本指标的重要性和综合性角度看,成本不仅是一个重要的经济指标,而且也是一个综合性很强的指标。成本指标的重要性主要表现在:成本是检验生产耗费的重要尺度,是价格的基础,是管理的重要杠杆,是决策的重要因素;成本指标的综合性表现在:成本反映了企业生产、供应、销售及管理各个方面活动的成果。一个企业成本水平的高低,是企业生产水平、技术水平和管理水平的综合体现。成本指标的重要性和综合性决定了必须运用分析这一独特的技术,来考虑成本指标情况及其原因,并由此来评价整个企业生产经营活动的成果。

其次,从降低成本的经济意义看,降低产品成本,意味着生产经营过程中人力、物力、财力消耗减少,从而意味着企业利润的增加,从而为国家提供的积累和为投资者提供的可分配利润随之增加。当生产同种产品的多数企业的成本有了降低时,就有可能降低该产品的价格,从而为消费者带来益处。既然降低成本具有如此重要的经

济意义,那么借助于分析这一不可替代的方法来寻求降低成本的途径显然是不可缺少的。

再次,从成本管理的循环过程看。成本管理是由预测、决策、计划、核算、控制、分析及考核等环节所组成。在这一循环过程中,分析是不可缺少的重要环节之一。成本分析是重新编制成本计划、进行新一轮成本预测、决策的重要依据,是成本核算和成本控制的继续和发展。如果按照现代经济的“全时序分析”观念,成本预测、成本决策和成本控制等本身就是一种分析。因此,在进行了成本预测、成本决策和成本控制之后,还必须开展成本分析,以便将企业成本管理推向更高阶段。

最后,从成本分析本身的作用看,通过成本分析,可以促进企业完成和超额完成成本计划,查明企业成本计划完成或未完成的原因,对成本计划本身及其执行结果进行评价,总结成本管理经验教训,认识和掌握成本变动的规律;通过成本分析,可以对各种备选决策方案进行成本效益比较,从而为决策机构做出正确的决策提供依据;通过成本分析,不断降低产品成本,提高经济效益,可以保持企业在激烈的市场竞争中立于不败之地;通过成本分析,可以检查企业成本管理行为的合理合法性,从而促进企业更好地贯彻执行国家有关成本管理的法规和制度;通过成本分析,可以划清成本管理经济责任,了解各项成本管理责任制度是否健全,促进企业完善成本管

[收稿日期] 2008-09-01

理责任制。

二、成本分析的种类

(一)按成本分析的时间划分

成本分析分为事前成本分析、事中成本分析和事后成本分析。事前成本分析是指成本形成前的成本分析,它是事前成本控制的基础;事中成本分析是指成本形成过程中的成本分析,它是事中成本控制的基础;事后成本分析是指成本形成后的成本分析,它是成本总结的基础。

(二)按成本分析的层次划分

成本分析可以分为厂部分析、车间分析和班组分析。厂部分析是指有整个企业范围内部的成本分析,由厂长或总会计师主持,由财会部门具体负责,各职能部门和车间的负责人参加。车间成本分析是指车间范围内的成本分析,由车间主任主持,车间成本核算员具体负责,车间职能人员和班组长参加;班组成本分析是指班组范围内的成本分析,由班组长主持,班组成本核算员负责,班组全体人员参加。

(三)按成本分析的内容划分

1.全部产品成本计划完成情况的分析。其中包括:可比产品成本计划完成情况分析,不可比产品成本计划完成情况分析。

2.可比产品成本降低计划完成情况分析。其中包括:单位成本变动的影响;品种结构变动的影响;产量变动的影响。

3.主要产品单位成本中的主要项目的分析。主要包括:材料分析;工资分析;废品损失分析;费用分析。

三、成本分析的内容及方法

(一)成本分析的内容

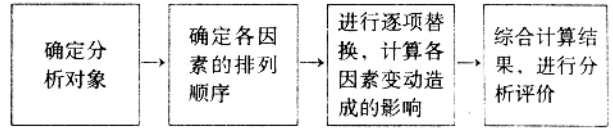
本计划的完成情况,提供产品成本升降的数据,通过对象比分析,查明本期产品实际成本与计划成本和上期成本的差异;分析影响产品成本升降的因素,查明形成这些因素的原因;挖掘进一步降低产品成本的潜力;检查期间费用预算的执行情况,挖掘节约期间费用的潜力。

(二)成本分析的方法

1.比较分析法。是指通过成本指标对不同时期的数据进行对比,据以发现差异的分析法。如本期与上期对比、实际与计划对比、本企业与同行业其它企业对比等等。通过比较分析,能发现差异。在此基础上,可进行因素分析,确定产生差异的因素及其对差异的影响程度,从而采取措施,降低成本。根据分析的需要,比较分析法又可采用下列不同的比较形式:绝对数比较和指数比较两种形式。采用比较分析法,要注意对比指标的可比性,及对比指标采用的计价标准、时间单位、指标内容和计算方法等具有可比的基础。在比较同类企业成本指标时,还必须考虑它们的技术经济上的可比性,尤其在同国内企业成本比较时,还应充分考虑不同的社会条件。

2.因素分析法。一个经济指标完成的好坏往往是由多种因素造成的,只有把这种综合性的结果分解为它的构成因素,才能理解指标完成好坏的真正原因。因素分析法

就是指确定影响某项指标的诸因素及其对该指标的影响程度的分析方法。采用因素分析法测定某个因素变化的影响时,要假定其它因素不变。因此,这种方法具有一定的假设性,分析时应根据各因素的主次关系,确定排列顺序,原则上主要指标在先,次要指标在后;数量指标在先,质量指标在后;实物指标在先,价值指标在后。不同的排列顺序,分析的结果是不同的。所以,因素的排列顺序不能随意改变,以保持分析结果的可比性。(如图所示)



因素分析法基本程序图

3.比率分析法。比率分析法主要用来观察计划指标的完成程度。采用这种方法,应以计划数为标准,用实际数与其对比,计算出计划指标的完成程度。计算公式如下:

$$\text{计划完成程度} = \frac{\text{实际数}}{\text{计划数}} \times 100\%$$

成本计划完成率越低越好,小于1表明成本降低,大于1表明成本上升。

四、成本分析的过程

(一)全部产品成本计划完成情况的分析

企业的全部产品分为可比产品和不可比产品。它们在成本计划中规定了不同的成本指标。可比产品计划成本是根据上年度实际已达到的成本水平和考虑计划期降低成本的潜力制定的。因此,对可比产品除规定有计划单位成本指标外,还规定有可比产品成本降低计划,即本年度可比产品计划成本比上年实际平均成本的降低额和降低率。

由于不可比产品是以前年度没有正式生产过的新产品,不具有以前年度的实际成本资料,所以不能给它规定成本降低任务,只能给它规定出本年度的计划成本。企业全部商品产品计划总成本就是可比产品和不可比产品计划成本的总和。企业在执行成本计划时,不仅要保证完成全部商品产品的成本计划,而且还要保证完成可比产品成本降低计划和各种可比产品的单位成本计划。

1.全部产品按产品类别分析。通过按产品类别对全部商品产品成本计划的完成情况的分析,可以确定全部商品产品成本实际脱离计划的差异,以及这些差异主要是由哪些产品造成的,从而揭露隐藏在总体中的那些成本超支的产品,为进一步深入分析指出方向。分析各种产品成本计划完成情况,必须注意核算资料的真实性。产品实际成本不真实,出现虚升虚降的假象,就不能正确评价企业生产经营的经济效果。检查成本真实性,应当特别注意生产费用的归集是否严格地遵守了国家的成本开支范围,是否正确地划分了各个月份、各种产品以及完工产品和在产品之间的费用界限。有无乱挤成本、乱摊费用的现象,有无任意调剂成本、掩盖亏损的现象。发现可比产品与不可比产品成本超降幅度相差悬殊,就要注意检查各

项费用核算的正确性,分析各项用在可比产品和不可比产品之间的分配是否合理。

2.全部产品按成本项目分析。通过按成本项目对全部商品产品成本计划的完成情况的分析,可以确定全部商品产品成本实际脱离计划的差异,究竟是哪些成本项目变动的结果,从而进一步抓住重点项目来研究成本升降的原因。通过分析,在了解全部商品产品成本计划完成情况的基础上,可以发现节约和超支的成本项目,为进一步分析指出方向。

(二)主要产品成本的分析

1.主要产品成本计划完成情况的分析。在工业企业产品成本计划中,对可比产品不仅规定了计划单位成本和总成本指标,而且对比上年度实际已经达到的成本水平,还规定了成本降低指标,即本期计划成本比上年度实际平均成本的降低额和降低率。因此,评价企业成本计划完成情况,不仅要分析全部商品产品成本比计划成本水平的升降情况,还要考虑其中可比产品成本降低计划的完成情况。上年实际平均成本是企业已经达到的实际水平,是企业本期降低成本的起点,分析本期成本比上年实际平均成本降低的程度,还可以避免由于计划本身的问题,不能正确评价企业成本工作的缺点。为此,就以下三个因素对成本降低指标的影响进行分析:

第一,产品产量变动对成本降低指标的影响。成本降低计划是根据各产品计划产量制订的,实际成本降低额和降低率都是根据实际产量计算的。因此,产品产量的增减,必然会影响主要产品成本降低计划的完成程度。但是产量变动影响有其特点:假定其它条件不变,即产品品种构成和产品单位成本不变,单纯产品产量变动,只影响成本降低额,而不影响成本降低率。

产品产量变动对成本降低额的影响 = 全部可比产品实际产量按上年实际平均单位成本计算的总成本 × 计划降低率 - 计划降低额

第二,品种结构变动对成本降低指标影响。由于各种产品成本降低程度不同,有的大些,有的小些;有的节约,有的超支。因而,当成本降低程度大的产品产量在全部主要产品产量中所占的比重比计划提高时,全部主要产品成本降低额和降低率指标的完成程度便会相当增大,相反,则会缩小。

产品品种结构变动对成本降低率的影响 = 实际产量按上年实际平均单位成本计算的总成本 - 实际产量按计划单位成本计算的总成本 / 实际产量按上年实际平均单

位成本计算的总成本 × 100% - 计划成本降低率

产品品种结构变动对成本降低额的影响 = 实际产量按上年实际平均单位成本计算的总成本 × 产品品种结构变动对成本降低率的影响

第三,产品单位成本变动对成本指标的影响。成本计划降低额是本年度计划成本比上年度实际成本的降低数,而成本实际降低额则是本年度实际成本比上年度实际成本的降低数。因此,当本年度主要产品实际单位成本比计划单位成本节约或超支时,也就必然会引起成本降低额和降低率的变动。在其它因素不变的条件下,产品单位成本的变动与成本降低额和降低率的变动成反比。因此,应特别注意这一因素对成本降低计划完成的影响程度。

产品单位成本变动对成本降低额影响 = 全部可比产品实际产量按计划单位成本计算的总成本 - 实际总成本
产品成本变动对成本降低额影响 = 成本降低额变动数 / 全部可比产品实际产量按上年实际单位成本计算的总成本 × 100%

2.主要产品主要成本项目的分析。为了进一步搞清成本降低或超支的原因,还需分析主要成本项目的计划完成情况及其成因,以便掌握情况,挖掘潜力,降低成本。通过以上分析,对产品成本项目的分析,可以提示出各个成本项目超支或节约的情况,尤其是各项消耗定额的执行情况,从而进一步评价企业成本工作的成绩和找出薄弱环节。同时可以确定产品结构、工艺和操作方法的变化和有关技术经济指标执行结果对产品成本的影响,从而评价企业技术组织措施的经济效果,查明成本升降的具体原因。

总之,合理的成本分析是企业寻求降低成本途径的关键所在,降低成本的途径是多方面的,并不是每条途径都适合每个企业。这取决于企业的自身生产经营特点。只有抓住企业自身特点,全面分析企业生产经营各个环节,了解企业生存的外部环境,才能不断挖掘探索出降低成本的新途径;只有采用适合企业的降低成本途径,不断降低成本,加强成本管理,才能提高企业的经济效益。

[参 考 文 献]

- [1]许义生.现代企业制度下成本管理的几个问题[J].中国财经大学学报,2000,(1).
- [2]许亚湖.产品成本核算的支出界限划分的标准[J].中南财经大学学报,2001,(1).
- [3]徐政旦,陈胜群.现代成本管理的基本范畴研究[J].会计研究,2000,(3).

[责任编辑:董润萍]

(上接第36页)

- [4] A.Gunasekaran, C.Patel,Ronald, E.McGaughey. A framework for supply chain performance measurement [J].International Journal of Production Economics,2004,(87):333- 347.
- [5][美] 森尼尔·乔普瑞,彼得·梅因德尔/李丽萍.供应链管理——战略、规划与运营[M].北京:社会科学文献出版社,2003.

- [6][美]理查德·B·蔡斯,尼古拉斯·J·阿奎拉诺,F·罗伯特·雅各布斯/任建标.运营管理[M].北京:机械工业出版社,2003.
- [7][美]Roger G.Schroeder/张耀平.运营管理新概念与案例[M].北京:清华大学出版社,2003.

[责任编辑:王凤娟]