

## 第十章 成本控制

请认真阅读案例并思考以下问题：

- 1、广西柳工机械股份有限公司设计标准成本的原因可能有哪些？
- 2、柳工的标准作业成本与传统的标准成本有何区别？这对于全面成本管理有何新的体会？
- 3、柳工的标准作业成本你认为有哪些创新之处？对哪些类型企业成本管理有借鉴作用？
- 4、你对柳工的标准作业成本设计中，分厂会计制度设计部分改进的财务报告的内容和会计报表有何见解？

### 柳工的标准作业成本设计案例

广西柳工机械股份有限公司是一家以生产销售装载机为主的大型机械制造企业，该公司的广西区内第一家上市公司，现有非独立核算的分厂 12 个，涉及铸造、锻压、热处理、机加工、总装等基本生产环节和工模具、机修等辅助生产部门。

2004 年下半年和中国管理会计网（北京米多软件技术有限公司）合作，广西柳工实施了标准作业成本管理体系设计，成功地运用了以内部转移价格为控制中枢、标准成本和作业成本相结合的管理会计应用发展模式，为该公司的成本核算、成本分析与成本控制奠定了坚实的基础。

引进市场机制，采用市场倒推的办法制定企业内部转移价格通过全国各地的装载机销售中心，零售点、维修中心、维修点调查各主要厂家各种整机的销售价格和总成、总件和零件修理的材料成本，计算整机、总成、部件和零件的行业平均价格；从行业平均价格中，扣除产品、材料、销售点、维修中心、维修点的行业平均进货成本；从行业平均进货成本中扣除从生产厂家到销售中心、销售点、维修中心、维修点的平均运输费用和增值税销项税额，得出生产厂家的行业平均对外销售价格；从中扣除公司预算年度的期间费用预算分摊额，得出分厂之间、分厂与公司之间半成品和产成品的基准内部转移价格；用基准内部转移价格乘上整机、总成、部件和零件的质量价格系数，得出最终的企业内部转移价格。

#### 一、面向过程管理，以作业为对象制定标准成本

各个分厂依据产品设计、工艺路线、生产加工经验和预算年度的分厂责任预算按工艺作业制定直接材料、辅助材料、燃料动力、直接人工、固定制造费用和变动制造费用的标准成本，作为成本对象的作业应按以下原则进行划分：（1）不同责任主体；（2）不同加工手段；（3）不同加工对象；（4）不同加工工艺；（5）加工工艺可以间断。

凡同时满足上述五个条件的作业之间，才能单独作为标准成本的制定对象。为便于成本核算和成本控制，公司在分厂的会计制度和成本核算办法中规定：在作业标准成本的基础上按树型结构自下而上汇总产生的零件、部件、总成和整机标准成本应按结果对象，即分厂角度的产成品，在标准成本卡上进行事前归集；根据分厂对各成本项目的可控程度，对当月直接材料和辅助材料的实际发生金额，应单据记法的要求分别记入按成本项目开设明细的“基本生产”账户和不设明细账户的“直接材料用量差异”和“辅助材料用量差异”账户，对当月燃料动力、直接人工、固定制造费用和变动制造费用的实际发生额应按分记法的要求直接记入“基本生产”及其明细账户，月末对各成本项目的实际投入成本与标准投入成本的差异，应按产出法的原理进行分离，并将各标准成本差异记入相应差异账户。

## 二、实施成本决策，改进分厂业绩报告内容

公司在分厂会计制度设计中，改进了财务报告的内容和会计报表格式。财务报告内容包括：内部会计报表和标准成本差异分析。其中内部会计报表包括五张主表：内部资产负债表、内部利润表、分厂产品生产投入产出表、分厂产品生产成本计算表、分厂制造费用明细表和三张附表：从属于内部利润表的内部产品销售利润明细表、从属于分厂产品生产投入产出表的分厂产品生产投入产出差异表和从属于产品生产成本计算表的产品生产成本差异表。标准成本差异分析包括由成本核算人员进行会计分析和由生产管理人员、技术人员和产品设计人员进行的技术分析。

在会计报表的格式设计上，我们对内部利润表的格式进行了重点改进：在“产品销售利润”之前增加了“已售产品增值”和“产品销售毛利”这两个指标。

## 三、加强整体控制，建立以公司财务部门为中心的信息流程

柳工在实行分权管理的同时，提出了加强企业整体控制的要求，我们建立了以公司财务部为中心，以星型结构为特征的信息流程。具体办法是：分厂与公司

各职能部门之间、分厂与分厂之间、分厂与公司外部单位和个人之间发生的资金往来不仅要通过公司内部银行办理结算，同时在会计账上也必须反映为公司之间的往来。这一信息流程的特征是：分厂与分厂之间、分厂与公司外部单位之间存在物流，但不存在资金流和信息流，这是公司整体控制原则的基本要求。

#### 四、应用设计技巧，简化公司对外会计报表编制

在柳工的标准作业成本核算体系设计过程中，遇到了存货计价和报表合并的问题，处理办法为：在分厂成本核算办法中规定了将标准成本调整为分厂实际成本的办法，有五点要求：

（1）直接材料、辅助材料和低值易耗品的价格差异应在月末库存量和当月生产用量之间按标准成本比例分配；

（2）燃料动力价格差异和应由公司负担的直接用量差异、辅助材料用量差异、燃料动力用量差异、直接人工差异、固定制造费用差异和变动制造费用差异应在整个公司的完工产品和在产品之间按标准成本比例分配；

（3）分厂上交公司的内部利润与公司弥补分厂的内部亏损之间的差额和内行借款利息收入与内行存款利息支出的差额同样应在整个公司的完工产品和在产品之间按标准成本比例分配；

（4）总的完工产品或在产品的标准成本差异可按总装分厂的各种产品成本差异和其他分厂按各种产品成本差异和其他分厂按公司产品区分的总成的标准成本差异之和进行分配；整机的对外销售应按实际成本结转产品销售成本，散件的对外销售可按内部转移价格结转产品销售成本。

为了避免编制调整分录，我们在设计分厂会计制度时，对相关收入、费用和利润科目要求分设“公司内部产品销售收入”和“公司外部产品销售收入”等明细科目；并在公司会计制度中作了规定。这些处理技巧，公司本部在编制对外报表时只存在汇总和直接对冲，不存在业务调整问题，大大地简化了公司对外会计报表编制的工作量。

广西柳工机械股份有限公司的标准成本、作业成本与企业内部转移价格的有机结合体系中，标准成本是基础、作业成本是升华、企业内部转移价格是控制中枢。三者的结合应用将推动管理会计科学的发展，提高企业内部的成本核算与成本管理水平。