

新编立信会计丛书

成本管理的 基本原理和方法

马文钰 编著

提 要

本书主要介绍工业企业成本管理的基本理论和方
法。内容包括产品成本和成本管理的基本理论、各种成
本计算的基本方法，班组、车间、厂部分级成本计算方
法，成本计划、成本预测、成本分析、成本控制的基本
理论和方法，并简介国外关于成本控制的一些基本做法
等。每章均附有问题及习题。

知 识 出 版 社

新编立信会计丛书

成本管理的基本原理和方法

马文钰 编著

知识出版社

1984.7 上海

新编立信会计丛书编委会

主 任 潘序伦

副主任 王澹如 管锦康

成本管理的基本原理和方法

马文钰 编著

知识出版社出版

(上海古北路650号)

新华书店上海发行所发行 青浦环城印刷厂印刷

开本 850×1156 毫米 1/32 印张 8.25 插页 2 字数 218,000

1984年7月第1版 1984年7月第1次印刷

印数: 1—62,000

书号: 4214·1017 定价: 1.10 元

前 言

工业企业成本管理是企业管理的一个重要组成部分，为了促进社会主义经济的全面高涨，开创社会主义现代化建设的新局面，所有社会主义工业企业都应进一步加强成本管理，以提高企业经营管理水平，不断降低成本，提高经济效益，为国家提供更多的资金积累，促进国民经济的稳步发展。

我国的企业管理工作，在十年动乱期间，遭到了严重的破坏，直到十一届三中全会开始，进行了全面的拨乱反正，才逐步清除了经济工作中长期存在的“左”的错误，企业管理得到应有的重视和恢复。但是，在成本管理方面，还是一个较为薄弱的环节，今后必须加强财会队伍的建设，大力开展对成本管理的研究，使成本管理工作能适应新的形势要求，更好地为现代化经济建设服务。

本书根据我国现行制度规定，在工业企业三级管理的基础上，着重阐述成本管理方面的基本原理和基本方法，同时本着“洋为中用”的目的，适当扼要介绍国外有关成本管理方面的一些理论和方法。本书内容力求通俗具体，切合实际，提供广大企业管理人员、财会工作同志作为业务学习的参考材料，并作为财经院校学生关于成本管理课程方面的辅助读物；也可供训练班培训成本管理人员教材之用。

本书在编写过程中，得到有关单位领导和同志们的积极支持，进行了详细的审阅并提出许多宝贵意见，对此，表示深切的谢意。

由于作者水平所限，本书在内容上难免还存在不少缺点和错误，希读者批评、指正。

马 文 钰

1983 年 6 月

目 录

第一章 概论	1
第一节 产品成本的实质和作用	1
第二节 生产费用要素、成本项目及成本开支范围	5
第三节 成本的分类	11
第四节 成本管理的意义和内容	17
第五节 怎样加强成本管理	21
问题	28
第二章 成本计算的基本方法	30
第一节 成本计算的意义和任务	30
第二节 产品成本计算的组织形式和方法	32
第三节 班组成本的计算	34
第四节 车间成本的计算	39
第五节 厂部成本计算的基本方法	45
问题 习题	88
第三章 成本计划的编制	95
第一节 成本计划的作用和编制原则	95
第二节 成本计划的内容和编制步骤	97
第三节 成本预测的方法	103
第四节 班组计划指标的制订	113
第五节 车间成本计划的编制方法	116
第六节 厂部成本计划的编制方法	131
问题 习题	150
第四章 成本控制	159
第一节 成本控制的基本概念和内容	159
第二节 怎样加强成本控制工作	161

第三节	班组的成本控制	163
第四节	车间的成本控制	168
第五节	厂部的成本控制	176
问题	习题	199
第五章	成本分析	202
第一节	成本分析的意义和任务	202
第二节	成本分析工作的组织	203
第三节	班组指标的分析	204
第四节	车间成本的分析	210
第五节	厂部成本的分析	216
第六节	成本信息反馈和决策	247
问题	习题	253

第一章 概 论

第一节 产品成本的实质和作用

一、产品成本的实质

我们知道,社会主义工业企业是在国家计划指导下,按照规定的计划任务独立地进行工业生产经营活动的单位。它在经济方面的主要任务是为社会提供物质产品或劳务,为国家提供盈利,增加积累。它的一切活动,都要在不断提高经济效益的前提下,以生产为中心,全面完成国家计划,并促进企业本身的不断发展。企业生产的任何产品或提供的劳务都是在劳动生产的过程中创造的;产品的生产过程,也就是生产消费的过程。生产产品必须消耗一定数量的生产资料和劳动,即物化劳动与活劳动的消耗。这些转移到产品上的已被消耗的生产资料的价值,以及用工资形式支付的必要劳动量的价值,就构成产品成本。

在社会主义社会中,用货币形式来反映产品成本,并根据产品成本、价格、盈利来较量企业的生产成果,这对于加强企业经济核算、积累国家资金,促进社会主义现代化建设的发展,具有重大的意义。我们知道,社会主义社会存在着商品生产和货币交换,生产某种产品所耗费的社会必要劳动,构成这种产品的价值。产品价值是由以下三部分组成:第一部分是已消耗的生产资料的价值;第二部分是劳动者的必要劳动(为自己的劳动)所创造的价值;第三部分是劳动者的剩余劳动(为社会的劳动)所创造的价值。产品价值的前两部分构成企业的产品成本;第三部分是企业的纯收入,企业除按规定提留一部分外,要以税金和利润的形式上缴给国家,用于满足全社会的需要。因此,降低产品成本体现着劳动的节约。每个企业的产品成本降低愈大,生产经营的经济效益就愈高,为国家

和企业提供的资金积累也就愈多,从而有利于不断扩大社会主义再生产,并逐步提高劳动者的物质文化生活水平。

从这里,我们可以了解到产品成本是产品的一部分价值的货币表现,它表明工业企业为制造产品所实际消耗的各项费用。具体的说,它包括以下几个部分:

(一)劳动对象在生产过程中消耗掉而转移到产品成本中的价值,包括各种原料、材料、燃料等物资的消耗。

(二)劳动手段在生产过程中逐渐磨损而转移到产品成本中的价值,即厂房、机器设备等固定资产的折旧费。

(三)支付给生产工人、工程技术人员和管理人员的工资。

(四)企业为进行生产活动所开支的各项管理费用等。

上面所说的各项消耗,都是企业为了生产产品而耗用的,因此即构成产品的工厂成本。

产品成本是反映企业全部工作质量的一个极为重要的综合性指标。劳动生产率的高低,设备的合理利用程度,原材料、燃料、动力的合理利用和节约程度,产品质量的好坏,管理工作和劳动组织的水平等等,最后都要在产品成本里反映出来。所以,产品成本象一面镜子,能够反映企业经济活动各方面的成绩。工作成绩好,成本就低;工作成绩差,成本就高。从产品成本的水平,可以看出企业经营管理水平的高低。在完成产品生产计划和保证产品质量的情况下,产品成本愈低,企业的经营管理水平就愈高。

二、产品成本的作用

在社会主义经济中,工业企业的产品成本,能够起到以下几方面的作用:

(一)产品成本作为生产耗费补偿尺度的作用。在社会主义工业企业中,包含在产品成本中的生产耗费,必须在再生产过程中得到补偿,才能使社会再生产继续不断地进行。产品成本的高低,反映着产品价值中需要补偿部分的大小。产品成本高,需要补偿的部分就大;产品成本低,需要补偿的部分就小。所以,产品成本是衡量生产耗费补偿的尺度。在社会主义经济中,产品成本反映需要

补偿的已消耗的生产资料 and 消费资料的价值，在实行经济核算制的条件下，应由企业自行补偿，即要求企业用自己的销售收入，来补偿生产耗费，并取得一定的盈利。因此，真实地反映产品成本，对于保证企业和整个社会再生产的顺利进行，对于正确处理企业 and 国家之间的分配关系，促进生产的发展，都具有重要的意义。

(二)产品成本作为生产耗费的反映和监督的作用。在社会主义现阶段，生产产品的劳动耗费，还不能直接地以耗费在生产产品上的劳动时间来计算。因此，必须通过价值及其各种形式来计算。产品成本就是反映以价值及其各种形式来计算劳动耗费（物化劳动和活劳动耗费）的工具。产品成本的高低，可以间接地、相对地表现产品生产中耗费的劳动量的多少。所以，产品成本就成为表明工业企业工作质量的一个重要的综合性指标，它在很大程度上反映着企业各方面活动的经济效果。加强成本管理，对于促进企业改善经营管理，降低劳动耗费，加强经济核算，将发挥积极的作用。通过产品成本的对比和分析，就可以发现什么地方节约，什么地方浪费，哪一方面工作质量好，哪一方面工作质量差。这样，就可以促使企业经常地挖掘和充分利用潜在力量，更加合理地使用人力、物力和财力，以达到不断降低产品的生产耗费的目的。

(三)产品成本对确定产品价格的作用。产品的价格是产品价值的货币表现，产品的价格应当大体上符合它的价值。但是，在我国的现阶段，人们还不能直接计算产品的价值。所以，产品成本就成为制订产品价格的重要经济依据。在制订价格的时候，必须首先考虑到产品成本的水平。一般地说，成本高的产品，价格也高，成本低的产品，价格也低（这里所说的成本，是指生产该种产品的全部或大部分企业的平均成本）。但是，价格问题是一个非常复杂的问题，它牵涉到整个国家政治、经济生活的各个方面。因此，在制订工业产品的价格时，除了考虑成本水平以外，还要考虑到：党和国家政治措施、经济政策，有计划按比例发展工农业生产的要求，产品的市场供求情况，各类产品之间的价格比例关系，以及社会纯收入的大小，等等。

三、降低产品成本的意义

为了实现社会主义建设现代化的宏伟目标，国家要求所有的工业企业都要贯彻勤俭办企业的方针，努力增加生产，厉行节约，消除浪费，提高效率，革新技术，不断挖掘生产潜力，开辟生产门路，增加社会财富。所以，每一个工业企业都应在国家的计划指导下，在努力扩大产品品种、提高产品质量和增加产品数量的同时，努力降低产品成本。降低产品成本对提高经济效益，增加资金积累，促进国民经济发展，提高人民物质生活水平等方面，都具有重大的意义。

首先，降低产品成本，是提高经济效益、增加资金积累的必由途径。降低成本意味着物化劳动和活劳动的节约，也就是以较少的劳动耗费制造出更多的符合社会需要的产品，从而获得较大的经济效益。社会主义工业企业都负有为社会提供具有使用价值的产品和为国家提供尽可能多的资金积累的两个任务，这两个任务是互相依存、互相制约的。如果产品不符合社会需要，或者劳动消耗较高，就会影响企业的经济效益，不能为国家提供更多的资金积累。我国的社会主义建设，主要依靠自力更生。我国社会主义建设的资金来源，主要是社会主义企业上缴的税收和利润。在其他条件不变的情况下，成本愈低，向国家提供的利润也就愈多。因此，所有社会主义工业企业必须尽可能地节约原材料、能源等的物资消耗，节约人力，提高劳动生产率，以及节约一切费用开支，以不断降低产品成本，提高企业经济效益，为国家提供更多的资金积累，以便早日实现四个现代化建设。

其次，企业降低产品成本，可以促进整个国民经济的不断发展。在社会主义制度下，国民经济是一个有机的整体，是由众多的经济部门、繁多的经济细胞相互联系、相互依存、相互促进的一个经济体系。企业不断降低产品成本，提高经济效益，就可以促使社会平均成本的降低，提高整个社会的经济效益，从而促进整个国民经济的不断发展。在资本主义社会，企业千方百计地降低成本，主要是为了私人资本家的利益，这与我们社会主义企业降低产品成

本促进国民经济的发展,是根本不同的。

第三,降低产品成本,为降低产品价格创造条件。前面讲过,产品成本是制订产品价格的重要依据。在社会上大多数制造同类产品的企业都降低了产品成本的前提下,这种产品的出厂价格,也就有可能有计划地逐步降低。这样,就可以为工农业提供较便宜的生产资料,有助于加速社会主义现代化建设的进程;就可以为市场提供较便宜的消费品,有利于提高城乡劳动人民的物质文化生活水平。

必须指出,社会主义经济实行计划经济为主、市场调节为辅的原则,每个工业企业的一切经济活动,都要制订计划。企业降低产品成本,必须严格执行国家的政策法规,不能采取变更产品品种、降低产品质量等方法来降低成本,也不能为了降低产品成本而放松设备的维修,忽视安全生产与改善劳动条件等不正确的做法。总之,必须树立全面的经济核算观点,坚持勤俭办企业的方针,不断提高生产技术和经营管理水平,多快好省地全面完成和超额完成计划任务。

第二节 生产费用要素、成本项目 及成本开支范围

一、支出、费用和生产费用的概念

为了说明生产费用要素和成本项目,现在把支出、费用和生产费用的性质以及它们之间的界限加以说明。

在工业企业中有各种各样的支出,但是支出不一定是费用。支出有资产性的支出,如用银行存款购进原材料、低值易耗品等;有费用的支出,如支付水电费、修理费等。支出是流出资金,或者是购进资产,或者是增加费用。费用是指进行有目的性的活动而发生的耗费。费用发生的形式,有付出物资,如发出原材料投入生产,构成原材料费用;或者是消耗财产的价值,如固定资产磨损掉的一部分价值转变为折旧费用;或者用货币资金支付水电费等。至

于生产费用,则是指在生产过程所发生的各种生产耗费。工业企业在一定时间内(例如一个月)发生的、用货币额表现的生产耗费,就是工业企业生产费用。归属于产品的生产费用,即对象化了的生产费用,就是成本,也就是对象化了的物化劳动和劳动者为自己的劳动所创造的价值。各种费用各有不同的资金来源,比如,用于产品生产的费用,应由生产资金开支;用于固定资产更新、大修理等专项用途的费用,则应由有关专用基金开支。凡是用于产品生产、应由生产资金开支的费用,都应计入成本;不是用于产品生产、不由生产资金开支的费用,都不应计入成本。此外,还有些费用应由纯收入解决,虽然也用企业的销售收入来补偿,但它不是产品生产上的耗费,同企业经营工作的质量与效果没有直接关系,所以属于营业外支出,也不应计入成本。明确认识支出、费用、生产费用和成本的界限,对于搞好成本管理是极为重要的。

二、生产费用要素

上面讲过,生产费用是企业在生产过程中所发生的各种耗费。它包括原材料、燃料、动力等的物质资料价值,对工人、技术人员等所支付的一定的劳动报酬,以及支付的各项管理费用等,这些费用都是从事生产所必需,为生产产品而耗用的。在工业企业里,生产费用要素是根据生产费用的经济性质来划分的。它包括下面四个组成部分:(1)劳动对象部分,即原材料、燃料、动力等的物质消耗;(2)劳动报酬,即必要劳动部分,支付给职工的工资;(3)劳动资料的折旧和大修理;(4)其他,即上述三个部分以外的各项费用。

生产费用要素的划分,要根据国家的 management 要求来确定。工业企业的生产费用要素通常分为:

(一)外购材料:指企业为进行生产而耗用的一切向外购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

(二)外购燃料:指企业为进行生产而耗用的向外购进的各種燃料(包括固体、液体、气体燃料)。

(三)外购动力:指企业为进行生产而耗用的向外购进的各種

动力。

(四)工资：指企业应计入生产费用的职工工资。

(五)提取的职工福利基金：指企业按照规定从生产成本中提取的职工福利基金。

(六)折旧费：指企业各项固定资产按照核定的固定资产折旧率计算提取的折旧费。

(七)提取的大修理基金：指企业各项固定资产按核定的大修理基金提存率计算提取的大修理基金。

(八)利息支出：指企业计入生产费用的银行借款利息减去利息收入后的净额。

(九)其他支出：指不属于以上各要素的费用支出，如旅差费、租赁费、外部加工费以及计入本期生产费用的待摊费用和预提费用等。

生产费用要素主要是根据各项费用的性质来划分的，而不管它用于什么生产。所以，生产费用的范围包括生产产品和提供劳务，以及生产车间为本企业专项工程、职工福利部门提供劳务作业等所发生的一切费用。将生产费用划分为若干要素的作用在于：

1. 可以清楚地看出物质资料的费用和劳动报酬的开支各有多少，便于计算工业净产值和国民收入的数额。

2. 从生产费用各要素间的比例关系，可以看出企业在生产费用构成上的一般情况，用以分析企业各个时期各项生产费用支出的水平。

3. 由于生产费用要素是反映企业一定期间内完成规定的生产任务而在生产过程中的各项耗费，所以可以为核定企业流动资金定额和编制材料采购资金计划提供主要的数据。

三、成本项目

成本项目是按照各种生产消耗的用途而划分的。因为划分生产费用要素，只能使我们了解企业在生产上支出了哪些经济性质的费用，每一种费用支出了多少，而不能够说明生产费用是用到什么生产上去了，以及它们同产品之间的联系怎样。我们知道，计算

成本的一项重要任务,在于考核企业生产经营的成绩,并指出降低成本的途径。这就有必要了解这些生产费用究竟是作什么用的。比如,企业的工资,大部分是生产工人的工资,也有一部分是企业管理部门人员的工资,如果按经济用途和发生地点加以划分,就有利于正确计算各种产品的成本,并查明费用发生超降的原因,从而为降低成本指明方向。因此,企业的生产费用有按其经济用途来划分的必要,经过这样划分的生产费用各项目,就叫做成本项目。

在工业企业里,一般设置以下几个成本项目:

(一)原材料:指经过加工以后能构成产品实体的原料及主要材料,以及有助于产品形成的辅助材料。

(二)燃料和动力:指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。不包括生产管理和生活福利方面所耗用的燃料和动力。

(三)工资:指直接参加产品生产的生产工人工资。

(四)提取的职工福利基金:指企业按照规定提取的职工福利基金。

(五)废品损失:指在生产中产生废品所发生的损失。

(六)车间经费:指生产车间为管理和组织生产所发生的各项费用。如车间管理人员的工资、提取的职工福利基金、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、低值及易耗品摊销、劳动保护费、保险费,等等。

(七)企业管理费:指为管理和组织全厂生产所发生的各项费用。如管理部门的职工工资、提取的职工福利基金、工会经费、折旧费、修理费、运输费、仓库经费、消防费、利息支出(减利息收入)、办公费、旅差费、非生产用车费用、低值易耗品摊销、绿化费用、水电费、租赁费、研究试验检验费、设计制图费、会议费、滞纳金支出、上级公司管理费,等等。

在我国,成本项目由国家统一规定。为了使产品成本项目能适应各工业部门生产的特点,更好地满足成本管理的需要,主管部门可以在保证成本资料综合汇总的前提下作适当的增减变动。如

产品成本中原料比重大的,可将“原材料”分为“原料及主要材料”和“辅助材料”两个项目;燃料和动力比重大的,可将燃料和动力分为“燃料”和“动力”两个项目;燃料和动力比重很小又不能制定消耗定额的,也可以并入“车间经费”项目;外购半成品比重较大的,可以增设“外购半成品(或外购件)”项目;有专用费用的,如专为某种产品支付的外部加工费、技术转让费、专用工具摊销以及按产品产量提取的更新改造资金等,也可以增设各有关的成本项目。不单独计算废品损失的企业,可以不设“废品损失”项目;需要考核停工损失的企业,可以增设“停工损失”项目。煤炭、石油、电力、森林采伐等企业的主管部门,可以根据所属企业的具体情况,规定不同的成本项目。每一个工业企业都应按照主管部门规定的成本项目计算产品成本。

从上面所说的生产费用要素和成本项目,我们可以了解到生产费用要素和成本项目的关系:生产费用要素是生产过程中所发生的费用,按照它们的经济性质的分类;而成本项目则是生产费用按照它们的经济用途的分析汇总。两者只是生产支出在不同角度下的划分。例如,生产过程中所耗用的各种原材料,有直接用于产品生产能构成产品实体或有助于产品形成的材料,也有车间和管理部门所耗用的各种消耗材料,按照它们的性质,都应列入“外购材料”这一生产费用要素;但按它们的用途,却应分别列入“原材料”、“车间经费”及“企业管理费”等成本项目。

还应指出,各要素费用是从整个企业在一定期间内的全部生产费用来考虑的,而不问这些费用是用于工业性生产方面,还是用于非工业性生产方面(如对本企业基本建设工程、专项工程、生活福利部门提供的水、电、运输、加工修理等费用);而成本项目所列的支出,则是从一定种类和数量的产品来考虑的,在本期支付的生产费用,可能要分期计入产品成本,如各种待摊费用;而计入本期产品成本的生产费用,又可能有一部分要留待下期才能支付,如各种预提费用。此外,某一时期投入生产的产品,当期不一定完工;当期完工的产品,也可能是以前时期投产的。这就是说,一定时期

完工产品的成本,可能包括几个时期的生产费用。因此,企业某一时期实际发生的生产费用的总和,不一定等于该期产品成本的总和。

由此可见,生产费用要素和成本项目的划分,各有不同的要求和不同的作用,对此必须有明确的认识,才能更好地改进企业的生产经营管理,正确贯彻节约原则,以及寻找不断降低成本的途径。

四、成本开支范围

明确各项成本和费用的开支界限,是正确计算成本、加强成本管理的基本要求。工业企业应当严格遵守国家关于成本开支范围和费用开支的统一规定。根据国家的规定,工业企业的成本开支范围,主要包括:为制造产品而耗用的各种原料、材料和外购半成品;为制造产品而耗用的燃料和动力;生产工人、管理人员的工资;按照规定提取的固定资产基本折旧费、大修理折旧费和固定资产的中小修理费用;按照规定应当列入产品成本的低值易耗品消耗、停工费用、废品损失;以及其他生产费用如管理费,运输费,材料、产品盘盈盘亏,工会经费,利息收支等费用。企业必须根据规定开支生产费用,正确计算成本。如果将不属于成本范围的开支,或不应当由成本负担的支出,任意挤入成本,不但造成成本不实,而且会影响企业利润和国家财政收入,打乱国家按计划使用资金和物资计划分配,不利于生产建设事业的发展。根据规定,应特别注意以下几个问题:

1. 划清生产成本同基本建设开支的界限。基本建设开支是用于扩大再生产而新建、扩建或购置固定资产的费用,而不是在产品生产过程中一次消耗的费用,所以基本建设开支是由国家预算拨款或银行贷款来解决的。如果把基本建设开支列入生产成本,那就既不能正确反映生产过程中的生产耗费,又会动用应由国家集中分配的积累资金,因此必须严格划清界限。

2. 划清生产成本同各种专用基金的界限。企业的专用基金如固定资产更新改造资金、大修理基金、职工福利基金和奖励基金等,是根据规定从产品成本和利润中提取的具有专门用途的基金。

属于这些基金开支的费用，都不能列入生产成本，否则将增加成本，影响企业利润。

3. 划清生产成本同营业外支出的界限。营业外支出是指与生产无关而由企业负担的费用和损失。营业外支出的项目，一般由国家统一规定，这些费用和损失应直接从利润中扣除，不能任意扩大营业外支出的范围，也不能任意将营业外支出列入生产成本。

4. 正确地分摊费用，计算产品成本。划清哪些费用应一次计入成本，哪些费用应分期计入成本。不应由本期负担的费用，不能计入本期成本。对不能直接计入各种产品成本的费用，应当按照合理标准，在各种产品之间进行分摊。如果各个时期的在产品结余量变化较大，则应将生产费用在完工产品和在产品之间进行合理分配。此外，对可比产品负担的费用和不可比产品负担的费用，也要加以明确划清界限。

5. 严格执行国家规定的开支标准，遵守财经纪律。工资、奖励工资等的发放，要严格按照国家的有关规定和上级批准的工资基金计划。办公费、旅差费、会议费等开支，不能超过国家或当地行政机关规定的开支标准。

第三节 成本的分类

要搞好成本管理，明确认识各种成本的特性是极为重要的。工业企业的生产耗费，除了按经济性质和经济用途分类外，还有以下几种分类。

一、直接成本和间接成本

按计入产品成本的方法来划分，可以分为直接成本（或直接费用）和间接成本（或间接费用）。所谓直接成本，就是指专为生产某种或某批产品而发生的费用，这种费用可以根据凭证直接计入某种或某批产品的成本中去。原材料和计件工资等，一般都属于直接成本。至于发生的费用无法直接计入某种或某批产品，而必须用适当的方法在几种或几批产品间加以分摊的，如管理人员工资、机物料消耗等，这就是间接成本。