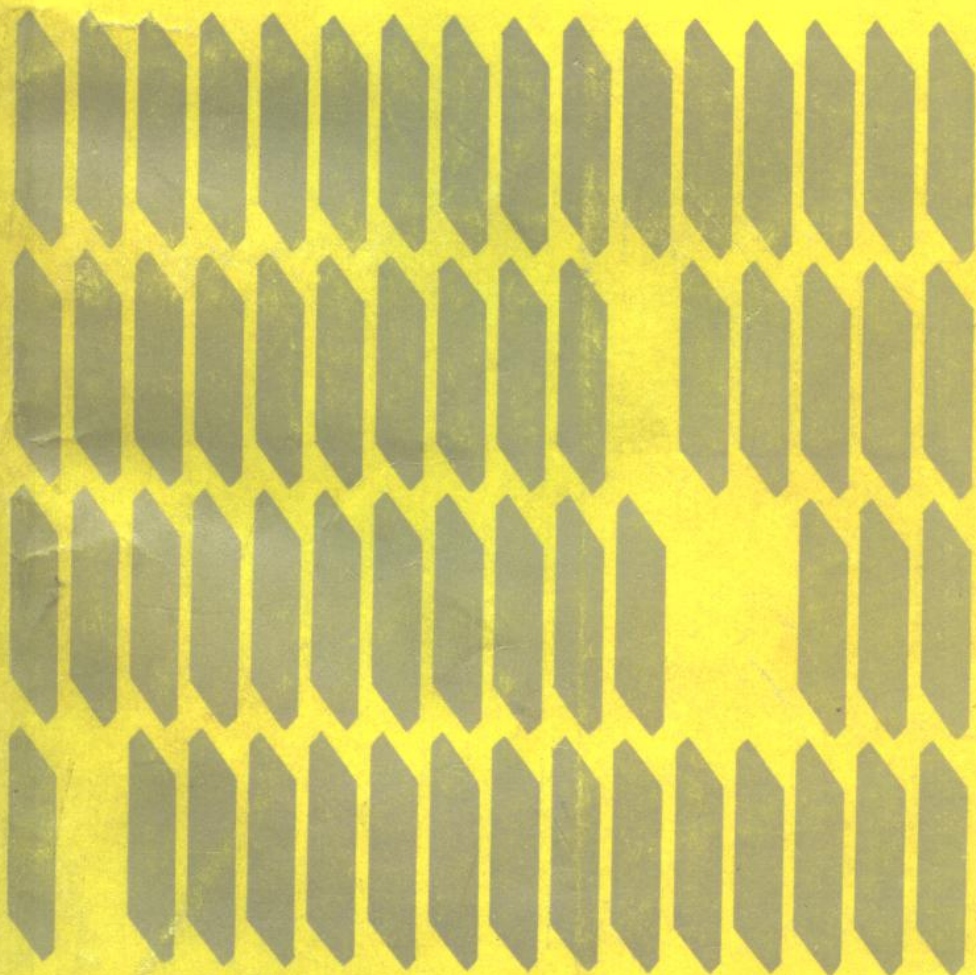


成本管理学

山东人民出版社



成本管理学

张元奎 何生棠 主编
王 文 元 校审

山东人民出版社

成 本 管 理 学

张元奎 何生棠 主编

王 文 元 校审

*

山 东 人 民 出 版 社 出 版

(济南经九路胜利大街)

山东省新华书店发行 山东新华印刷厂潍坊厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 14.5 印张 2 插图 322 千字

1984 年 3 月第 1 版 1984 年 3 月第 1 次印刷

印数 1—13,400

书号 4099·427 定价 1.60 元

编写说明

成本是商品经济条件下的一个经济范畴。加强成本管理，对于社会主义经济建设具有十分重要的作用，随着我国经济管理体制的改革，必将愈来愈显示出它的重要性。为了适应工业企业加强成本管理和财经院校成本科学教学的需要，我们编写了这本《成本管理学》。

本书以马克思列宁主义、毛泽东思想作指导，坚持理论联系实际的原则，总结我国成本管理的实践经验，适当介绍国外成本管理的某些做法，努力探讨我国社会主义的成本管理体系。它适用于工业企业的厂长(经理)和经营、计划、财会、成本人员阅读，也可作为财经院校的教学参考书。

本书是集体研究、分工编写的。参加编写的有(按各章顺序排列):《财会通讯》杂志社张元奎(第一、二、四、七、十七章和第三章的一部分),山东省潍坊生建机械厂何生棠(第五、十、十五章和第三、十二章的一部分),沈阳市电表厂黄骥甲(第六、九、十六章),华东石油学院阎世瑾(第八章的一部分),辽宁省财政科学研究所勾春山(第十四章和第八章的一部分),山东省会计事务所孙树勋(第十一章和第十二章的一部分),中国社会科学院世界经济与政治研究所郑光华(第十三章的一部分),北京市二轻工业学校王奎方(第十三章的一部分),武汉书刊发行联合公司程皓宜(全书成本计划、计算、分析的实例)。全部书

稿由张元奎、何生棠总纂、辽宁大学王文元校审。

《财会通讯》杂志社姚树斌、武汉大学工业会计研究班杨强国等同志对本书的编写给予了大力的支持和帮助，在此深表感谢。

由于我国社会主义的成本管理体系正在逐步建立，许多新情况和新问题正在研究和探索，加之我们水平有限，书中缺点错误在所难免，恳请读者批评指正。

作 者

一九八三年五月

2514/36

目 录

第一篇 成本管理概论	1
第一章 成本基础理论	1
第一节 成本的经济实质	1
第二节 成本的范围	3
第三节 成本的作用	6
第四节 成本的主要形式	8
第五节 生产费用的分类	16
第六节 工业生产费用与工厂成本的联系和区别	25
第二章 努力降低成本	27
第一节 降低成本的意义	27
第二节 降低成本的潜力	28
第三节 降低成本的途径	30
第四节 降低成本应注意的几个问题	34
第三章 成本管理基础	40
第一节 成本管理的基本原则	40
第二节 成本管理的基础工作	54
第三节 成本管理的组织机构	61
第二篇 成本的预测、决策和计划	65
第四章 成本预测	65
第一节 成本预测概述	65
第二节 成本预测的方法	71
第五章 成本决策	86

第一节	成本决策概述	86
第二节	成本决策的方法	91
第三节	成本决策实例	103
第六章	成本计划	123
第一节	成本计划概述	123
第二节	成本降低指标的试算平衡	130
第三节	成本计划的编制	139
第四节	成本计划实例	149
第三篇	成本控制	170
第七章	成本信息	170
第一节	成本信息概述	170
第二节	成本信息的收集、加工和运用	177
第三节	建立完整的成本信息系统	184
第八章	成本控制	187
第一节	成本控制概述	187
第二节	成本控制的基本程序	190
第三节	成本控制的方法	203
第九章	价值工程	238
第一节	价值工程概述	238
第二节	价值工程程序	243
第十章	网络优化	257
第一节	网络优化概述	257
第二节	成本优化的方法	262
第四篇	成本核算	271
第十一章	生产费用的汇集和分配	271
第一节	成本核算概述	271
第二节	材料费用的归集和分配	285
第三节	工资费用的归集和分配	295
第四节	辅助生产费用的归集和分配	301

第五节 间接费用的归集和分配	308
第六节 生产损失的归集和分配	312
第十二章 在产品、联产品、副产品 和等级产品的成本计算	319
第一节 在产品的成本计算	319
第二节 联产品、副产品和等级产品的成本计算	330
第十三章 成本计算方法	335
第一节 成本计算的对象	335
第二节 成本计算的基本方法	339
第三节 成本计算方法的应用	370
第四节 成本计算的实例	374
第十四章 成本报表	389
第一节 成本报表概述	389
第二节 成本报表的编制	390
第五篇 成本的审计、分析和考核	408
第十五章 成本审计	408
第一节 成本审计概述	408
第二节 生产费用的审计	409
第三节 在产品 and 产成品成本的审计	415
第十六章 成本分析	419
第一节 成本分析概述	419
第二节 全部产品成本和可比产品成本降低计划 完成情况分析	426
第三节 单位产品成本的分析	432
第四节 成本分析实例	436
第十七章 成本考核	446
第一节 成本考核概述	446
第二节 成本考核的指标和方法	448
第三节 成本考核指标中存在的问题及改进的设想	452

第一篇 成本管理概论

第一章 成本基础理论

第一节 成本的经济实质

马克思在《资本论》第三卷第一章中指出：“商品W的价值，用公式来表示是 $W = C + V + M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值M，那末，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”“这就是商品的成本价格。”^①

从马克思的论述中，商品价值、成本和价格之间的关系，大致可以用以下图式表示（见下页）。

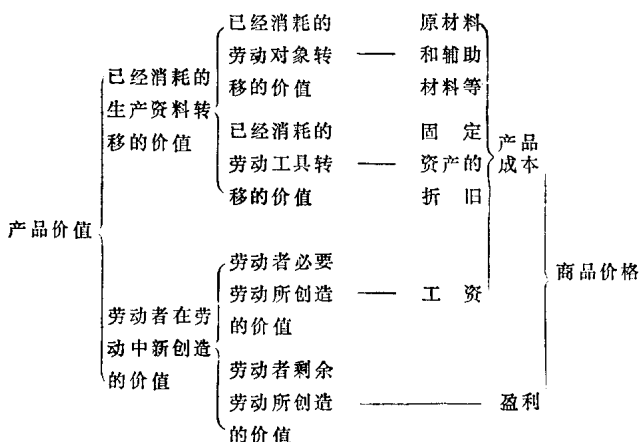
用公式来表示：

商品的价值 $W = C + V + M$

商品的价格 = 生产成本 + 盈利

根据马克思的论述，成本就是 $C + V$ 。这是完全正确的。但是，这个政治经济学的抽象的理论概念，与现实生活中的成本是有区别的。

^① 马克思：《资本论》第3卷，第30页。



从政治经济学的意义上说，产品成本是价值的一部分，是产品价值中 C 和 V 两大部分的总和。产品成本的内容，只包括构成产品价值的一切生产性支出，不包括构成产品价值的非生产性支出。在实践中，社会主义经济核算制要求每个企业以收抵支而有盈余，要求企业把生产产品和销售方面所发生的一切支出综合地反映出来，并且用企业的销售收入加以补偿。这样，为了使企业准确地计算生产经营过程中的实际成本，加强成本管理和对某些支出的控制，根据国家政策、制度的规定，产品成本所包括的内容比 $C + V$ 的范围要更广泛一些，可以包括一部分属于国民收入再分配的价值(M 的一部分)。

产品的价值与产品的成本，不仅在包含的内容上有差别，而且在价值量的决定上也有差别。产品中的劳动耗费，即产品的价值 $C + V + M$ ，是按社会必要劳动计算的；而产品成本是按企业生产这种产品所消耗的 $C + V$ 部分的个别劳动计算的。因此，产品成本不能理解为劳动耗费，而是活劳动和物资消耗的货币反映。

成本是企业生产和销售产品所发生的以货币形式表现的活劳动和物资消耗的总和，也就是生产和销售产品所支出的费用总和。

第二节 成本的范围

明确了成本的经济实质之后，必须进一步弄清成本的范围。如果成本开支范围不明确，可伸可缩，可增可减，就会造成主观随意性，甚至还会导致随心所欲，自行其是，乱挤乱摊，使成本五花八门，无所不包，成为一个“橡皮圈”。企业之间成本不可比，就会造成决策上的失误。例如，成本是制定商品价格的依据，如果把不属于成本的开支挤入了成本，或者把应计入成本的开支不计入成本，就会造成定价上的错误，等等。

成本的开支范围，必须由国家统一规定，企业和地区、部门不能自行变更。任何单位都不得任意扩大成本开支范围，不得擅自提高费用开支标准，不得向企业摊派开支。这是使产品成本正确地反映企业的消耗水平，使国家正确地规定商品价格，实现以企业的销售收入补偿支出和确定企业的盈利水平，保证充分发挥成本的杠杆作用的基本条件。

如前所述，成本是企业生产和销售产品所支出的费用总和。因此，除了生产和销售产品的 $C + V$ 应计入成本外，其他有关支出，应从有利于减少企业生产和销售中的损失，加强企业的经济责任出发。凡是属于企业责任的，一般都要计入成本。

在工业生产经营的过程中，企业所发生的开支一般有四条渠道：

(1) 成本开支；

- (2) 营业外开支；
- (3) 抵扣利润；
- (4) 冲减资金(如清仓核资的有关损失)。

上述四条开支渠道中，除 $C+V$ 部分必须计入成本外，其余部分到底从哪条渠道开支，这就要看责任的归属了。属于企业责任的，应当计入成本；否则，就从其他渠道考虑。只有这样，才能加强某些特定支出的管理。

企业的成本开支范围包括以下内容：

(1) 为进行生产和销售产品所消耗的各种原材料、辅助材料、备品备件、外购半成品、包装物和低值易耗品。

(2) 为进行生产和销售产品所耗用的各种燃料和动力。

(3) 按照规定计提的固定资产折旧。

(4) 固定资产修理费。

(5) 生产工人、工程技术人员、管理人员的工资和经常性奖金以及按规定提取的职工福利基金。应当指出，这里所提的奖金，是属于超额劳动的报酬，它的实质与计件工资相似，应当计入成本；但是属于利润分红性质的奖金，应从利润留成中支付，不应计入成本。职工的福利基金也应计入成本。社会主义公有制的劳动报酬分为两部分：一部分是按劳分配，即个人所得的工资、奖金收入；另一部分是按需分配，即按规定提取的职工的福利基金。这些都是为了维持延续劳动力再生产所必须的，都应当计入成本。

(6) 按规定提取的工会经费。

(7) 按规定应当计入成本的职工教育经费。它指技术培训性质的费用，是为了生产发展必不可少的开支，应当计入产品成本。

(8) 按规定计入成本的废品损失、停工损失。这是根据生产力的发展水平,属于生产过程中不可避免的损失,应当计入成本。

(9) 管理费及其他生产、销售费用。

以下各项都不得计入成本:

(1) 属于基本建设资金、更新改造资金、生产发展基金开支的费用。

(2) 属于企业基金、职工福利基金、工会经费以及其他专用基金开支的费用。

(3) 基本建设借款利息、专项借款利息、“三废”污染赔偿损失等各项支出。

在研究成本开支范围时,有几个问题还要作进一步的探讨。

第一,关于银行贷款利息计入成本的问题。

从政治经济学的意义上说,利息是劳动者为社会创造价值的一部分,不应计入成本,应从利润中支付。但从实际情况看,企业贷款的目的是为了实现在生产和流通,贷款利息是生产和流通过程中必不可少的开支。因此,从企业经济核算制的要求出发,应当计入产品成本。这样,可以通过控制成本,达到节约使用资金的目的。为了发挥成本、利息的经济杠杆作用,对于那些原材料和产成品积压、生产周期超过规定期限等所占用的资金,特别是超过定额又长期不能收回的,其贷款利息应当按复利计算,计入产品成本。这样,可以促使企业自觉地加强资金管理。

第二,关于固定资产折旧率问题。

当前我国固定资产折旧率偏低,也不计算无形损耗,致使

固定资产磨损得不到应有的补偿。这个问题，涉及到企业正确计算产品成本和盈亏问题。只有足够补偿固定资产损耗，才能真实地考核企业的经营成果，科学地划分简单再生产和扩大再生产的界限。因此，我们应当从实际出发，实事求是地确定固定资产折旧率。

第三节 成本的作用

社会主义的生产目的，是在不断提高劳动生产率和经济效益、发展社会生产的基础上，满足整个社会和人民日益增长的物质和文化需要。实现社会主义生产目的的核心问题，是千方百计地提高生产、建设、流通各个领域的经济效益。所谓经济效益，就是以尽量少的活劳动消耗和物质消耗，生产出更多的符合社会需要的产品。社会需要的产品，就是适销对路、质量优良的产品。尽量少的活劳动消耗和物质消耗，就是要尽可能地节约，使活劳动和物质消耗尽量减少。这就是说，在产品的生产过程中，要求以最少的消耗创造较大的价值，通过交换，以收抵支而有盈余。

成本的作用有以下三个方面。

一、产品成本是补偿生产消耗的尺度

产品成本，是企业生产消耗的客观范畴。为了保证再生产的不断进行，这些生产消耗必须得到补偿。生产消耗实物形式的补偿，要求重新取得为生产所必需的劳动资料和劳动对象。生产消耗价值形式的补偿，要求重新取得生产过程中所耗费的资金。因此，把生产产品消耗的固定资金、材料资金和货币资

金计入产品成本，客观地表示了生产消耗价值补偿的尺度。

产品成本，是以销售产品取得的销售收入来补偿的。企业从产品销售收入中留出了相当于生产消耗价值的那部分货币资金，用以再去购买生产资料 and 支付劳动报酬。这样，企业的资金才能以原有的规模实现周转，从而保证简单再生产的顺利进行。如果企业的产品销售收入大于产品成本，那么，企业就有了盈利。企业盈利是保证满足整个社会需要和扩大再生产的主要源泉。如果企业的产品销售收入低于产品成本，那就产生亏损。在得不到国家补贴的情况下，企业就难以维持简单再生产。如果多数企业产生亏损，整个社会就不可能实现扩大再生产。

二、产品成本是制定价格的重要依据

在社会主义社会，企业生产的商品，只有通过销售才能满足国家建设和人民生活的需要。因此，必须制定合理的产品价格，根据等价交换的原则，使产品销售以后，成本得到补偿并取得盈利。

国家在制定产品价格的时候，要考虑许多方面的因素，其中，最主要的是按照客观经济规律的要求，使产品价格基本上符合产品价值。我们知道，社会主义生产仍然是商品生产，而商品是使用价值和价值的统一。商品的生产过程，既是活劳动和物质的消耗过程，又是使用价值和价值的形成过程。从全社会来说，在产品价值目前还难以直接精确计算的情况下，成本（即产品生产和销售过程中活劳动和物质的消耗）为产品制定价格提供了近似的依据，使产品价格基本上接近于产品价值。

三、产品成本是企业进行经营决策、实行经济核算的工具

企业在生产经营过程中，对重大问题决策时，必须全面地进行技术经济分析，衡量利弊得失，其中决策方案的经济效果是技术经济分析的重点。而产品成本是考察和分析决策方案的经济效果的重要指标。比如说，新技术的应用就有个临界线的指标问题，要考虑所得与所费比例关系的价值指标，即所得要大于所费，具体公式是：

$$\frac{\text{新技术应用后增加的收入}}{\text{应用新技术增加的成本}} > 1$$

产品成本是企业各项工作的重要的综合性指标。它在很大程度上反映着企业各个方面活动的经济效果。劳动生产率的高低、材料物资消耗的多少、设备利用的好坏、资金周转的快慢等等，都能够在成本上反映出来。成本是经济核算的基本内容。没有客观的成本指标，就没有起码的经济核算。

贯彻经济核算原则，要求企业以最少的活劳动和物质消耗，生产更多更好的产品，提供更多的盈利。我们利用产品成本这一综合性指标，有计划地、正确地计算、反映和监督产品的生产费用，使生产消耗降低到最低限度，取得最好的经济效果。同时，把成本指标分层次地分解为各种消耗定额，据以编制产品成本计划，控制日常生产消耗，定期进行检查分析，促使企业不断降低消耗，增加盈利。

第四节 成本的主要形式

成本按部门的性质不同，有工业成本、农业成本、商业成

本、交通运输成本、建筑安装成本、服务性行业劳务成本等等。这些成本根据管理的需要，从各种不同的角度进行考察，又有不同的成本形式。

一、根据成本控制的需要，从成本发生时间看，有计划成本和实际成本

成本管理的首要前提，是要有计划成本和实际成本。计划成本是根据计划期的有关资料，在实际成本发生前预先计算的。它是计划期内应达到的成本水平。它对于加强企业经济核算，建立和健全成本管理责任制，控制生产费用的消耗，降低产品成本等，都有十分重要的作用。

实际成本是根据报告期实际发生的生产费用而计算的。把实际成本与计划成本进行比较，可以揭示成本的节约或超支，从而找出降低成本的途径。

在管理会计中，有标准成本、目标成本、估计成本和预算成本等，这些都可以概括为计划成本。所谓标准成本，是在生产前经过必要的技术经济分析，经过科学的测定和统计而计算出来的成本。它是一种将与实际成本比较的预定成本。这种标准成本要求实际成本能够达到或下降，其职能类似一般的定额指标，在我国多称为定额成本。它的实质近似于我国的计划成本。

目标成本是事先计算的。它作为一个时期的奋斗目标，并用事先的目标与事后的实际结果进行对比，包含着经营者希望达到的要求，因此称为目标成本。它的意义也类似于计划成本。

至于估计成本和预算成本，成本计划出之于估计，也可称为估计成本，成本计划作为预算，也可称之为预算成本。总之，