

企业成本学

易庭源 编

湖北财经学院

目 录

第一篇 成本核算原理

第一章	概 论	.....
第一节	工业产品成本的经济本质	.....
第二节	成本核算原理体系	.....
第三节	建立生产费用核算的原则	.....
第四节	成本核算基础工作	.....
第二章	车间经费、企业管理费、在产品的核算	.....
第一节	车间经费的核算	.....
第二节	企业管理费的核算	.....
第三节	费用分配于产成品与在产品的的方法	.....
第三章	简单法、简单分类法	.....
第一节	简单法	.....
第二节	简单分类法	.....
第四章	分批法、分批分类法	.....
第一节	分批法	.....
第二节	分批分类法	.....
第五章	分步法、分步分类法、分批分步法	.....
第一节	逐步结转分步法	.....
第二节	平行结转分步法	.....
第三节	其他分步法	.....
第六章	废品停工损失、辅助生产的核算	.....

第一节	废品停工损失的核算.....
第二节	辅助生产的核算.....

第二篇 成本控制论

第七章	事前控制.....
第一节	建厂时预测(预控)产品成本.....
第二节	产品设计改造时预测(预控)产品成本..
第三节	扩建改建技措时预测(预控)产品成本.....
第四节	成本计划.....
第八章	事中控制——定额法成本核算.....
第一节	定额法基本原理.....
第二节	工艺过程用材料差异的揭示与控制.....
第三节	生产工人工资差异的揭示与控制 ——计时工资.....
第四节	生产工人工资差异的揭示与控制 ——计件工资.....
第五节	管理费差异的揭示与控制.....
第六节	废品损失定额差异的揭示与控制.....
第七节	其他几个问题.....
第八节	实例.....
第九章	事后反馈控制(上) ——成本报表的编制与分析.....
第一节	商品产品成本表的编制与分析.....
第二节	主要产品单位成本表的编制与分析.....
第三节	生产费用表的编制与分析.....
第十章	事后反馈控制(下)

——产品销售成本、利润分析	
——经济效益责任制的建立	.....
第一节 成本与利润的关系	.....
第二节 直接计算经济效益法之一	
——销售利润明细表分析法	.....
第三节 直接计算经济效益之二	
——成本责任中心差异汇集法	.....
第四节 间接计算经济效益法	
——利改税	.....
第五节 小 结	.....
本书要点	.....

第一篇 成本核算原理

第一章 概 论

第一节 工业产品成本的经济本质

一、什么叫工业产品成本？

社会主义工业企业产品成本，是为了生产某一产品（获得某一使用价值），而在生产要素上耗费的物化劳动 C 和必要劳动 V ，并应从销售收入中得到补偿的价值。

物化劳动 C ，是指生产过程中所耗费的原料等劳动对象和劳动工具的磨损，等等。

必要劳动 V ，是指一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料。对于 V ，可用工资形式对职工进行初步按劳分配。

如果销售收入补偿成本还有余，才说明该企业还有剩余劳动 m 。当多数工业企业生产力水平发展到一定水平，都有剩余劳动 m ，才有可能进行社会分工，才能有一部分人脱离生产，去从事国家行政、国防、文教、卫生、科研等工作。

销售收入是按 $C、V、m$ 社会平均的必要劳动所制订的价格计算的。成本是按各企业 $C、V$ 个别劳动计算的。那么，当企业走内含扩大再生产道路，努力降低成本，则在销售过

程除将实现一般的、正常的、基本的剩余劳动，还将实现由节约而产生的超额剩余劳动 Δm 。对于 Δm 要有一部分作为对国家多做的贡献，另一部分留给企业，用奖金形式发给先进个人，以进一步贯彻按劳分配原则。

这就充分说明了，成本是工业企业再生产的最低限。

二，降低成本的目的在于增产

生产过程的核算，一方面在生产帐户借方从价值角度来综合核算其所耗费的原材料、机器设备等物化劳动C和劳动者所耗费的必要劳动V；另一方面在生产帐户贷方又按C、V个别劳动（个别价值）来综合核算其所得的使用价值（一定数量的劳动产品）。

因此，成本计算的基本公式是：

$$\frac{\text{总成本}}{\text{产量}} = \text{单位成本}$$

所费总成本越少，所得产量越多，则单位成本越低。

由此可知，降低单位成本的目的，是要将节约下来的C、V个别劳动，用来生产更多的符合社会需要的产品。这叫“以节约来增产”，也即内含扩大再生产。

增产（物质极大丰富）的根本途径，是“以节约来增产”。增资（外延扩大再生产）也能增产，但只能在节约增产的基础上来搞增资增产。而在增资增产的同时，还要注意节约增产。

如果忽视“以节约来增产”，一心只想“增资增产”，于是就争投资争设备，不考虑国力，其结果，基建规模越来越大，投资分散，盲目建设，重复建设，比比皆是；另一方面，忽视“从节约来增产”，浪费现象无人过问，特别是产

值大利润大的企业，有恃无恐，浪费严重，其结果，“增产不增收”。

过去，要求开展“增产节约”运动，这个口号指导思想不甚明确，应改为“节约增产”运动，要求“以节约来增产”。

第二节 成本核算原理体系

怎样着手核算产品成本？

一般教材都是先谈费用汇集与分配，再谈成本计算方法。然而成本计算方法是由成本计算对象决定的；那么，在成本计算对象与方法尚未说明之前，就去谈费用汇集与分配，请问，往什么上面汇集，往什么上面分配？这只能给人以模糊的概念。

因此，研究成本计算原理，首先要研究如何确定成本计算对象的问题。

从上述成本计算公式来看，成本计算的首要问题，是要确定按什么“时空”来汇集生产各该产品所发生的费用，和所获得的产量，以便计算其单位成本。这就是要根据各企业的生产特点和管理要求，确定以不同“时空”生产的不同“产品”作为成本计算对象；不同的成本计算对象，就形成不同的成本计算方法（简单法、分批法、分步法）。这实际上，就是研究按什么“时空”生产什么产品来开设成本单，来汇集其总成本与产量，从而计算其单位成本的问题。也就是研究如何设置基本生产明细帐的问题。要扬弃单纯从什么产品来确定成本计算对象与方法的传统观念。

第二，在成本计算对象确定后——成本单开设后，就要

进一步研究各项费用如何反映于成本单上，才便于控制成本问题。这就是如何设置成本项目的问题，一般不按要素来反映，而按用途来反映。

第三、在成本计算对象与成本项目确定之后，就要再进一步研究如何按对象按项目汇集与分配各项费用的程序。在这里，要把好关，防止化、挤、冲、摊的现象发生，才能正确计算产品成本。

乍看，这似乎是讲授顺序问题，而实质上是成本核算理论体系的建立问题。

一、成本计算对象与方法的确定

——成本计算“时空观”

1. 确定成本计算对象不仅是确定什么产品的问题。

前已说明，所谓成本计算，就是将某一单位某一时期生产某种产品所发生的费用总额（总成本），除以所获得的产品产量，从而求出该单位该时期生产该产品的单位成本。

由此可知，所谓确定成本计算对象，首先要确定计算什么产品的成本（这是不言而喻的问题），但仅确定这一点还不够，还要确定该产品是在什么地点、什么时期生产出来的。

由此可知，成本计算对象是由三方面组成，什么产品，什么地点、什么时期。即成本计算实体、成本计算空间范围、成本计算时间范围。不能认为成本计算对象就是指什么产品而言。

2. 生产特点与管理要求决定成本计算对象。

从生产组织来看，如果是根据客户订货进行单件或小批生产，就只能以一件或一批产品“生产期”内（从某年某月

某日开工到某年某月某日完工的这段时间内)所发生的费用,和获得的产量,作为成本计算的“时间”范围;如果是大量生产,则不论生产周期长短,一律人为地以日历“月份”内所发生的费用和获得的产量,作为成本计算的“时间”范围。

由此可知,成本计算的时间范围,有一批产品“生产期”与日历“月份”之分。

从工艺技术过程来看,如果是单阶段生产,就只能以“全厂”或“某一封闭式车间”发生的费用和获得的产量,作为成本计算“空间”范围;如果是多阶段生产,并要求按阶段核算,就要以“各生产阶段”(车间、工段、班组)发生的费用和获得的产量,作为成本计算“空间”范围;如果是多阶段生产,但管理上不要求按阶段核算,就可扩大其空间范围,笼统地按“全厂”来核算。

由此可知,成本计算空间范围,有全厂、车间、工段、班组之分。

计算产品成本,一般都是计算各种“产成品”(品种)的成本;只有当要求按阶段核算时,才计算“各种半成品”成本(最后一个生产阶段,仍要计算“产成品”成本);有时在某种特定条件下,也可先计算“一类产成品”或“一类半成品”成本,然后再按一定比例分到各种产成品上。

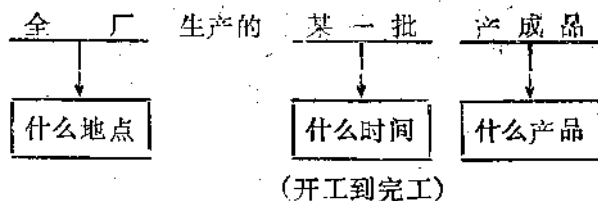
由此可知,成本计算实体,有产成品、半成品、一类产成品、一类半成品之分。

不同时间范围、不同空间范围、生产的不同产品,三者相互组合,就形成不同成本计算对象。

1. 成本计算对象决定成本计算基本方法。

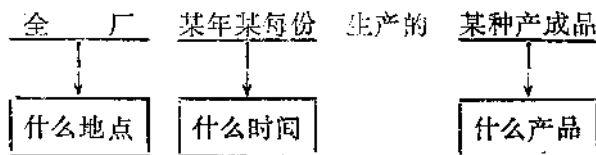
(1) 分批法 (定单法)

在按客户订货进行单件、小批生产的企业中 (或企业主要产品以外的新产品试制、自制设备、来料加工、修理作业等等), 其每一批产品的生产, 都有不同的数量和质量要求, 都有一定的开工和完工日期 (一定的交货日期)。为了反映和监督各批产品的数量和质量以及成本计划的执行情况, 就要以“全厂生产的某一批产成品”作为成本计算对象, 设立成本单, 登记其费用和产量, 以计算该批产成品的总成本和单位成本。这就形成“分批法” (或称“定单法”) 其成本计算对象可图解如下:



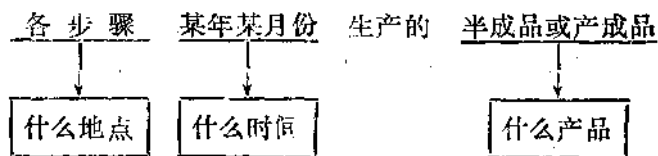
(2) 简单法

在单阶段 (或多阶段不要求按阶段核算) 的大量生产企业中, 则只能以“全厂 (某年) 某月份生产的某种产成品”作为成本计算对象, 设立成本单, 登记其费用和产量, 计算其总成本和单位成本, 这就形成“简单法”。其成本计算对象可图解如下:



(3) 分步法

在多阶段(要求按阶段核算)的大量生产企业中,就要以“各步骤某年某月份生产的半成品或产成品”作为成本计算对象,这就形成“分步法”,图解如下:



从以上三种成本计算方法来看,都具有什么产品,什么时间、什么地点问题。

凡具有什么产品、什么时间、什么地点的成本计算方法称为“成本计算基本方法”,不具备这三条的不能称为基本方法。成本计算基本方法,实际上只有三种:简单法、分批法、分步法。

4. 三种基本方法的区别。

分批法与简单法都是以产成品作为成本计算实体,以全厂(或某一特定车间)作为成本计算空间范围,所不同的是成本计算时间范围不同,前者以一批产品生产期作为成本计算期,后者以月份作为成本计算期。

简单法与分步法都是以月份作为成本计算期,所不同的是,前者,以全厂(或某一特定车间)作为空间范围,后者以各车间(步骤)作为空间范围,从而成本计算实体也有所不同。

由此可知,各种成本计算基本方法的区别,主要不在于什么产品,而在于什么时空。兹列表比较如下:

三种基本方法的形成与区别

生产特点 与 管理要求	成本计算对象			成本 计算 方法	区 别
	什么地点	什么时间	什么产品		
单件小批生产（包括新产品试制、自制设备、来料加工、修理作业等）	全厂（或某一封闭式车间）	一批产品生产期（从开工到完工）	产成品	分批法	时间不同 空间与产品都不同
单阶段大量生产（或多阶段大量生产，不要求按阶段核算）	全厂	月份	产成品	简单法	
多阶段大量生产，要求按阶段核算	各步骤	月份	半成品或产成品	分步法	

（这张表，系1974年我在第二汽车制造厂讲课后，一个学生根据我的观点设计的，现在我忘记了她的名字。）

5、成本计算一定要有“时空观”

一般教材都是说，成本计算对象，有每种产品、每批产

品、每类产品、生产步骤产品等。

这种成本计算对象观念的缺陷，主要是成本计算“时空观”不明确、不完整。

例如，“每批产品”，含有以“一批产品生产期”作为成本计算“时间”范围的概念，应当承认，这确实抓住了主要特征。但没有明确地把这一概念指出来，说明其思想仍是模糊的；同时根本没有谈到成本计算的“空间”范围。而事实上，一般是以“全厂”（或“某一封闭式车间”）作为“空间”范围，才形成有时空观念的成本计算对象，才形成“分批法”。所以，把“每批产品”视为成本计算对象，一是“时间”观念没指明，二是“空间”观念没提及，是不确切的。

又如，“生产步骤产品”，则是相反的缺陷，即虽含有以“步骤”作为“空间”范围的概念，主要特征抓住了，但没有明确地把这一概念指出来；同时根本没有谈到成本计算“时间”范围，事实上，一般是以“月份”作为“时间”范围，这才形成一种成本计算对象，形成“分步法”，所以，把“生产步骤产品”视为成本计算对象，一是“空间”没指明，二是“时间”观念没提及，也是不确切的。

至于把“每种产品”视为成本计算对象，则既没有谈到“空间”范围，也没有谈到“时间”范围。而事实上，是以“全厂”（或“某一封闭式车间”）为“空间”范围，以“月份”为“时间”范围，才形成一种成本计算对象，形成“简单法”。所以，把“每种产品”视为成本计算对象，完全没有“时空观”，更是不确切。

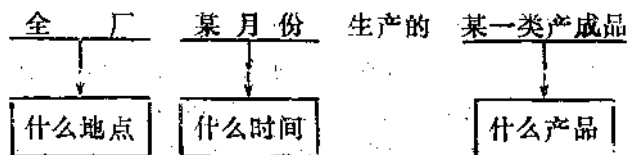
恩格斯在批判杜林的“世界可以离开时间而存在，也可以有离开物质运动的纯粹时间”的谬论时，指出：“……一

切存在的基本形式是空间与时间，时间以外的存在和空间以外的存在，同样是非常荒诞的事情。”①从工厂来看，产品都是在一定的时间与地点生产出来的，决没有离开“时空”的产品生产。在实践中，已有“成本计算期”的概念，这说的是“成本计算时间范围”；另外还有“全厂成本”，“车间成本”，“班组成本”等概念，这说的是“成本计算空间范围”。这也说明，我们的理论工作，大大落后于实践，如果把这些分散的点滴经验，总括起来，就可成为完整的成本计算“时空观”。

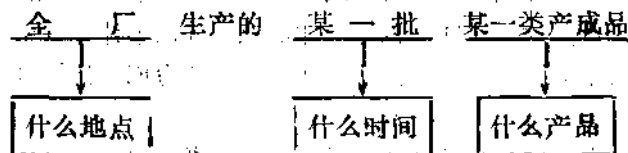
6. 分类法不是一种独立的基本方法。

以“每类产品”作为成本计算对象的观点，也是不确切的。既没说明“时间”范围，也没说明“空间”范围。

只有当配上简单法的“时空”后，才成为“简单分类法”（或者说，属于简单法的分类法）。其成本计算对象可图解如下：

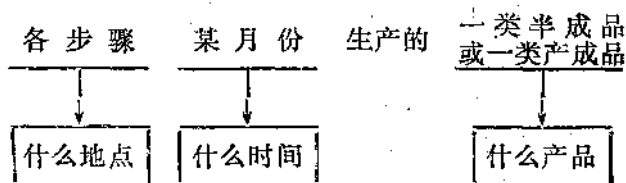


或者配上分批法的“时空”后，才成为“分批分类法”（或者说，属于分批法的分类法）。图解如下：



①恩格斯，《反杜林论》，人民出版社1970年第1版第49页。

或者配上分步法“时空”后，才成为“分步分类法”（属于分步分类法）。图解如下：



这三种分类法的图解，与前述三种基本方法图解相比，仅仅成本计算实体，改为“一类产成品”，“一类半成品或一类产成品”。

由此可知，分类法不是一种独立的成本计算基本方法，它要隶属于某一种基本方法。所以，归根结底，成本计算基本方法只有三种：简单法、分批法、分步法，再没有第四种。

7. 定额比例法、系数法、定额法都不是基本方法。

过去，由于对成本计算对象没有明确的“时空观”，所以一方面认识不到成本计算对象怎样决定成本计算基本方法。另一方面又认识不到基本方法与费用汇集分配方法的关系，不仅把分类法视为一种独立的成本计算方法，而且把定额比例法、系数法、定额法和三种基本方法（简单法、分批法、分步法）并列起来，平起平坐。

事实上，定额比例法是在简单法、分批法、分步法基础上，所应用的一种费用分配方法；系数法一般是在简单分类法、分批分类法、分步分类法基础上，所应用的一种费用分配方法。把费用分配方法与成本计算基本方法，并列起来，平起平坐，就是上下不分，而且，还有些费用分配方法，如

实际工时比例法,约当产量法等等,为什么又不作为一种成本计算方法,与基本方法并列起来平起平坐呢?完全说不清楚。

定额法,则是在简单法、分批法、分步法(包括三种分类法)基础上,所应用的一种特殊汇集费用的方法,即在实际费用发生时,分为“定额成本”与“定额差异”两部分来汇集,以便及时控制成本的方法,也不应与基本方法并列起来平起平坐。

总之,把定额比例法、系数法、定额法视为一种成本计算方法,与简单法、分批法、分步法(包括三种分类法)并列起来,平起平坐,会在学习上,实践上造成许多混乱。

8、成本单的设立

确定成本计算对象,就是研究如何开设成本单,也就是研究如何开设基本生产(或辅助生产)明细帐的问题。

更明确一点说,就是要在成本单上记明什么时空生产的什么产品的问题。

任何成本单上,不能只记明什么产品,而不记明什么时空。不记明时空,就根本无法汇集费用与产量,无法计算产品成本。

还要强调一点,成本单中,不仅要登记其“所费”的各项费用,还要登记其“所得”的产品产量,不登记产量,也无法计算产品单位成本。

强调这一点,就是强调成本计算的原理,既要有“所费”观念,又要有“所得”观念,才能从“所费”与“所得”的比值(即单位成本)中,相应地(不是直接地)考查人们是否在尽量少的劳动时间(价值)里创造出丰富的物质财富(使用价值)。

二、成本项目的设立

1、各项费用怎样反映于成本单上？

当成本计算对象已经确定，并按对象设立成本单后（即在成本单上记明什么时空生产什么产品后），就要进一步研究该对象所发生的各项费用如何反映于成本单上的问题。

在这里，须要先说明一下“生产费用”①与“生产成本”的区别与联系。

通常是把二者作为同义词来使用的，但仔细观察，仍有区别。马克思说：“生产行为本身就它的一切要素来说也是消费行为。”②生产过程是劳动者使用劳动工具把劳动对象加工成新的产品，劳动者、劳动工具、劳动对象是生产三要素，因此，生产过程，一方面是三要素的消耗过程，投入过程；另一方面是产品的出产过程。

“生产费用”是从某一时期投入生产的C、V个别劳动耗费来说的，要求按购入要素形态反映，即“生产费用要素”；

“生产成本”则是从某一时期产出产品所费C、V个别劳动来说的，要求按用途来反映，即“成本项目”。

那么，成本单上应如何反映各项费用呢？原则上，不按购入时的经济要素来反映，而按用途来反映，以便分别采用不同方法，来控制各项费用。（控制成本是一个十分重要的问题）。

例如，某家具厂生产桌子领用木材900元，修理厂部办公室门窗领用木材20元，共耗用木材920元。这项费用当然

①生产费用一般是指企业生产费用而言，它和社会生产费用不同，社会生产费用包括物、物化劳动C、必要劳动V、剩余劳动m，即产品价值；企业生产费用，则包括C、V。

②《马克思恩格斯选集》人民出版社1972年版，第2卷，第93页。