

有色金属工业 企业成本管理

主 编 滇思湘
副主编 倪国范

7.367.2

前 言

成本管理是企业管理的核心内容。强化成本管理,是转换企业经营机制、提高企业经济效益、增强企业综合实力的关键所在。

在中国有色金属工业总公司的领导下,有色金属工业企业在成本管理中积累了许多可贵经验,在深化改革进程中也遇到了许多新问题。为了总结成本管理的成功经验,探讨迫切需要解决的问题,“有色金属工业企业成本管理”课题组于1991年间组成。课题组由濮思湘担任组长,课题组成员有孙勤、陈铁峰、罗允尧、倪国范、徐中行、傅东、濮思湘等。同年,课题组获得中国有色金属工业系统高校重点学科研究基金资助。

在课题研究和书稿撰写过程中,得到会计界专家,有关部门领导和企业财务部负责人郑海生、官俊卿、杜晟、刘自铃、吕慧开、杨仲德、谢德章、盛明强、王自威、甘成久诸同志的指导和帮助。

本书由濮思湘主编,倪国范副主编,江西铜业公司总会计师杜新民、上海冶炼厂财务处长荣秋琦主审。本书编著者为:濮思湘(前言、第一章),孙勤(第二章),徐中行(第三章),罗允尧(第四章),倪国范(第五章、第六章),陈铁峰(第七章),傅东(第八章)。

由于经济体制改革正在深入发展，企业应用性具体会计准则正在制订，同时也限于编著者的水平，书中难免有不当之处，恳请同行专家和读者批评指正。

编 著 者

1994年元月

目 录

前 言

第一章 总 论

- 第一节 更新成本观念 提高成本信息质量..... (1)
- 第二节 加强成本管理 提高经济效益 (13)

第二章 成本预测

- 第一节 成本预测概述 (19)
- 第二节 本、量、利分析法 (26)

第三章 成本费用计划

- 第一节 成本费用计划概述 (36)
- 第二节 产品生产成本计划的编制 (39)
- 第三节 期间费用预算的编制 (50)

第四章 矿山产品成本核算

- 第一节 采矿成本计算 (54)
- 第二节 选矿产品成本计算 (63)

第五章 铜冶炼产品成本核算

- 第一节 铜冶炼产品成本核算概述 (66)
- 第二节 铜熔炼(粗炼)产品成本计算 (72)
- 第三节 铜精炼产品成本计算 (76)
- 第四节 两级核算企业自制半成品成本的核算 ... (82)

第六章 有色金属加工产品成本核算

- 第一节 有色金属加工产品成本核算概述 (89)
- 第二节 熔铸产品成本计算 (93)
- 第三节 压力加工产品成本计算 (101)

第七章 成本控制

- 第一节 成本控制概述 (109)
- 第二节 成本控制的方法 (113)

第八章 成本费用分析

- 第一节 成本费用分析一般 (128)
- 第二节 成本费用分析特殊 (148)

第一章 总 论

工业企业是自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产者，是从事工业性商品生产经营和提供劳务活动、以盈利为目的的经济组织。工业企业的基本任务是根据市场需要，发展商品生产，创造财富，增加积累，满足社会日益增长的物质和文化生活需要，从而实现企业目标和社会目标。

为了完成上述任务，企业要采用现代生产技术，要提高经营管理水平，要讲求包括生财、聚财、用财在内的理财之道，做好成本管理工作，力求以最少的人力、物力、财力消耗和最少的资金占用，实现既定的生产经营目标。

第一节 更新成本观念 提高成本信息质量

一、支出、费用和成本

企业生产经营过程中，用货币计量的经济资源（即资产）的付出或耗费，有支出、费用和成本，它们的概念各不相同，所包括的内容也不一样。明确支出、费用和成本的意义和内涵，有助于正确计算、分析企业财务状况和经营成果，有利于保护所有者的权益，也有利于提高企业的经营管理水平。

支出与支付同义。支出是为获得商品、劳务或为实现其他目的的现金付出；支付比支出含义更广，它还包括清偿负

债的内容在内。企业的支出，包括收益性支出、资本性支出、营业外支出和其他支出。企业支出中的许多内容属于企业生产经营中的耗费，构成企业生产的费用和成本。但是，企业的下列支出不得列入成本、费用：①为购置和建造固定资产、无形资产和其他资产的支出；②对外投资的支出；③被没收的财物，支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金以及企业赞助、捐赠支出；④国家法律、法规规定以外的各种付费；⑤国家规定不得列入成本、费用的其他支出。

费用有狭义和广义之分。狭义的费用是企业为获取营业收入提供商品或劳务所发生的经济资源的耗费；广义的费用包括企业各种费用和损失。费用可按各种不同标志加以分类，一般是按费用经济用途、经济内容和同产量之间的关系加以分类：①费用按照经济用途分类，分为直接费用（包括直接工资、直接材料、商品进价、其他直接费用）、间接费用（包括间接工资、间接材料、其他间接费用）、期间费用（包括管理费用、财务费用、销售费用）。企业为生产经营商品和提供劳务等发生的各项直接费用直接计入生产经营成本；间接费用通过分配计入生产经营成本；期间费用不计入生产经营成本而是直接计入当期损益。②费用按照经济内容分类，分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工工资、提取的职工福利基金、折旧费用、利息支出、税金、其他支出。③费用按照同产量之间关系分类，分为固定费用和变动费用。

成本是盈利或非盈利组织为取得一定的人力、物力资源所付出的代价。例如在采购材料时，付出买价、运输装卸及保险、途中合理损耗、入库前加工整理挑选费用等，构成材料采购成本；生产商品的直接材料、直接工资、制造费用等，构成产品制造成本；培训和开发专业知识丰富、训练有素、忠

诚效力的员工所投资的直接费用、间接费用等，构成人力资源成本。

支出与费用、成本的差异比较显著，一般不易混同。费用与成本有千丝万缕的联系，混同使用的情况较多。

费用和成本是有区别的两个概念。如前所述，费用是企业为获取营业收入而发生的经济资源的耗费，强调的是企业、企业集团或业主个人等特定的经济利益主体的耗费；成本是一定的利益主体为获取预期的资源所付出的代价，强调的是为达到特定的目的，如购买材料或生产产品等所发生的耗费。因此，费用是对特定经济利益主体而言的耗费；成本则是对特定目的而言的耗费。成本是费用的对象化，即应归属于一定种类和一定数量的产品的生产费用称为产品成本；费用包括直接费用、制造费用和期间费用，前两项构成产品的生产经营成本，难以判别其所应归属的产品的管理费用、财务费用、销售费用，合称期间费用，不属成本范畴而是冲减当期损益。因此，一般意义上的费用是指企业在各项生产经营过程中全部耗费，不是单指制造产品的耗费，但是费用和营业收入可在相关的基础上进行比较：①某产品的营业收入可与该产品的费用相比较。当某项销售活动已确认在本期实现，应将与之相关的成本转销，正确计量营业收入是否足以抵偿与之相配合的产品的耗费；②某部门的营业收入可与该部门费用相比较，正确计量各该部门经济效益的高低；③某一会计期间的收入可与该期间费用相比较，正确计量不同会计期间经营成果。

一般说来，费用的确认有以下四条标准：

(一) 按因果关系加以确认

凡与本期营业收入有因果联系的耗费应该确认其为费

用。即能确定发生的某项费用是为取得该项营业收入所耗费，应在该项营业收入确认时，将其耗费确认为费用。例如某冶炼厂销售一批电解铜，取得营业收入，则该批电解铜的成本即可随同本期本批营业收入作为费用予以确认。

（二）按时间关系加以确认

凡属本期实现的营业收入，应与本期发生的费用相对应；如系收入要等到未来会计期间才能实现，相应的耗费就要分配于未来的实际受益期。根据配比原则，营业收入和为产生这些营业收入而失去的费用之间进行配比，但本期发生的成本不一定能和本期的营业收入相配合，因为本期营业收入并非全由本期成本所带来，也有可能包括以前会计期间生产的产品成本所带来；而本期的成本不一定都能转为与本期营业收入有关的费用，因为可能会有一部分是期末存货产成品和在产品的成本，期末存货是用以换取未来收入的成本，属资产的范畴，当资产被利用以后，即当未来效益消逝之后，资产才能转化为费用。所以，生产产品所发生的耗费，不一定在本期转化为费用，只是在这些产品售出时才能转为费用予以确认，才能与销售期的营业收入相配比。

（三）按分摊方式加以确认

某些资产的耗费，虽与某一会计期间的营业收入没有直接关系，但这些资产的耗费是取得营业收入所必须的费用，则应采用系统的、合理的分摊方式加以确认。例如，按一定方法和一定标准，将固定资产、无形资产计提的折旧额与摊销额，在不同时期、不同产品之间加以分配，大致地、间接地确定它们与收益的联系，在这种情况下，固定资产的折旧额、无形资产的摊销额应确认为费用。

（四）按当期费用予以确认

凡是不能明确提供未来的经济效益、所耗费的金額有限、并且对其进行分摊没有意义的耗费，可以直接作为当期费用予以确认。例如，某铝合金加工厂为扩大销售铝合金产品支付广告费 30 000 元，由于无法预知广告费支出所产生的效益涉及哪几个会计期间，故可一次性地确认其为当期费用。

二、制造成本与制造成本法，变动成本与变动成本法

（一）制造成本与制造成本法

制造成本是与期间费用相比较的一个概念。企业在生产经营活动中所发生的生产经营费用，包括直接材料、直接工资和制造费用。生产经营费用经过归集和分配，形成当期的产品制造成本。

制造成本法是计算产品成本的一种方法。采用制造成本法，须将企业生产经营过程中发生的所有费用，分为生产经营费用和期间费用。如前所述，生产经营费用构成产品制造成本；而期间费用（包括管理费用、财务费用和销售费用）则直接计入当期损益，从当期收入得到补偿。

采用制造成本法有很多好处：①简化核算。按制造成本法计算产品成本，管理费用、财务费用和销售费用不必再按一定标准在产成品、在产品和销售产品之间，在各个会计期间之间进行分配，只在某一会计期间一次性地将其总额冲减当期损益，简化了企业产品成本计算，提高了企业会计工作效率。②提高会计信息质量。将期间费用分配给各种产成品、在产品和销售产品，尽管方法很多，计算细致，但因企业生产经营情况极为复杂，无论选用何种分配标准都难保证完全合理，反给乱挤成本、弄虚作假带来可乘之机。同时，由于期

间费用直接计入当期损益而不计入产品成本，有效地避免出现产量大于销售量时的利润，会高于产量小于销售量时的利润这种反常现象，从而提高了会计信息的质量。③便于业绩考核。按制造成本法计算出的产品成本，实质上是计算到车间为止所发生的成本，期间费用另行计算，不将若干与生产经营成果无直接关系的费用计入产品成本，建立了“毛利”的概念。这样计算出来的产品成本数据，能如实地反映车间一级的成本水平与管理业绩，有助于落实管理责任，有助于促使生产车间节约料、工、费的支出，有助于促使生产车间进一步加强成本管理的基础工作和强化成本控制，有助于对各生产单位的业绩考核。④提高管理水平。以制造成本法为基础，进行产品成本水平预测和决策时，因已将与生产经营无直接联系的期间费用剔除，不仅使预测和决策能够及时进行，而且保证了预测和决策的准确程度。⑤与国际会计惯例保持一致。制造成本法是国际间采用较为广泛的成本计算方法，采用这种方法计算产品成本，反映企业的利润，进行所得税的核算，外商易于理解和接受，对我国扩大改革开放，积极吸收外资有一定好处。制造成本法因有上述明显优点，我国于1993年7月1日起实行这种方法，受到企业会计的欢迎。

（二）变动成本与变动成本法

变动成本是与固定成本相比较的一个概念。变动成本是指总额随业务量变动成正比变动的成本，如直接材料、直接工资、外部加工费等。固定成本是指业务量发生变化时总额保持相对稳定的成本，如月固定工资、固定资产折旧费、照明费等。

变动成本法也是计算产品成本的一种方法。采用变动成本法，须将一定期间内所发生的变动成本计入产品总成本，

然后除以当期产品产量，求得产品单位成本。变动成本法视固定成本为期间成本，直接计入当期损益，由产品销售收益中扣除，冲减当期利润额。

采用变动成本法的好处：①有利于对费用支出的控制。实行变动成本法，须对各种费用支出进行成本性态分析，针对不同性质的费用，采用不同的管理方法，实施有效的成本控制。②有利于提高成本管理水平。采用变动成本法为应用“成本-业务量-利润”三者关系综合分析创造了必要条件，也为进行利润敏感性分析、确定盈亏平衡点、编制弹性成本预算和利润计划创造了必要条件，从而有利于企业成本管理水平提高。③有利于企业经营决策。由于变动成本法条件下的产品成本为变动成本，产品销售价格减去单位变动成本为边际利润这个指标能真正反映产品本身的获利能力，因而在企业经营决策中应用较为广泛。采用变动成本的数据，有助于制定企业经营规模、产品增减、零部件自制或外购、设备购置与否等短期经营决策。④有利于简化核算。变动成本法将固定费用视为期间费用，减少了成本计算工作量，避免间接费用分配中的主观随意性，提高了成本计算的及时性。

但是，变动成本法并非是完美无缺的成本计算方法，它的局限性表现在以下几个方面：①变动成本法的产品成本中，只包括变动成本，不包括固定成本，这与成本的基本概念相悖；②变动成本法使期末产成品、在产品等存货成本估价偏低，不符合存货成本的实际含义；③变动成本与固定成本的界定，不可能十分准确，如果将变动成本中的某些费用误归固定成本，或将固定成本中的某些费用误归变动成本，据变动成本法所进行的分析，不仅准确程度较差，且有决策失误的可能。此外，固定成本总额不受业务量变动的影响，有个假

定条件，即假定变动成本总额与业务量（如产量）保持直线关系，则固定成本总额不变，随着企业生产、技术、经营条件的不断变化，固定成本会因此有所增加，常在某个临界生产经营活动水平上出现阶梯型跳跃式上升趋势。

三、变动成本法与制造成本法

成本的概念，从内涵到外延常会有所变化，随着生产的发展和经营管理的需要，已形成产品成本、存货成本、资金成本、质量成本、信息成本以及机会成本、差别成本、沉没成本等多维成本概念。产品成本计算方法也随之有所发展。

（一）变动成本法

一定时期内所发生的全部成本，包括变动成本和固定成本。如果计算产品成本时只将变动成本包括在内，而将固定成本视作期间费用直接计入当期损益，这就是变动成本法。

如果从成本补偿的角度来考察，无论是变动成本还是固定成本，均属生产产品必须支出的费用，两者的差别在于：前者是产品本身的直接耗费，后者为形成一定生产能力所发生的支出。

完全成本法是传统的成本计算方法。它将一定时期内发生的全部成本（包括变动成本与固定成本），全部计入产品成本，然后除以全部产量，得出产品单位成本。

变动成本法是与完全成本法相比较才产生的。两者相比，差别在于：

（1）产品成本的构成方面。变动成本法下，产品成本只包括变动成本；完全成本法下，产品成本除变动成本外，还包括固定成本。

（2）产成品、在产品的计价方面。变动成本法下期末库

存产成品、在产品按变动成本计价；完全成本法下，则按完全成本计价。

(3) 利润计算方面。由于变动成本法与完全成本法对固定成本处理方法不同，在产量、销售量不相当的情况下，分期计算的利润各不相同。

与变动成本法相比较，完全成本法也有一定的局限性，主要表现在以下几个方面：①完全成本中包括的固定费用，须经较繁的分配计入多种产品成本，企业会计核算工作量很大；②产品成本中包括性质各异的多种费用，使成本控制标准的制定相当复杂，使成本控制和成本考核的难度增加；③完全成本水平受产品产量的增减因素直接影响，在销售价格和单位变动成本没有多大变化的情况下，在分期计算利润时，销售量下降而生产量上升时，利润反而会增加，易使企业管理当局误认为增产可以增利，不利于企业管理当局制订正确的经营决策，不利于加强企业内部管理。

采用变动成本法与采用完全成本法，所计算的产品成本结果不同，用这两种方法计算的产品成本有着不同的用途，两种方法最好结合使用，一般可在条件成熟时，平时采用变动成本法组织日常核算，期末则将固定成本调整计入期末库存产成品、在产品和销售成本之内。

(二) 制造成本法

如前所述，制造成本法是将全部生产经营过程中发生的所有费用分为制造成本和期间费用两部分。将直接材料、直接工资和制造费用视为生产经营费用，构成产品制造成本；将管理费用、财务费用和销售费用视为期间费用计入当期损益。

制造成本中的“制造费用”，是指企业各生产单位（如生

产车间)为组织和管理生产而发生的各项间接费用。包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性或修理期间的停工损失等其他制造费用。

从“制造费用”所包括的内容可知,其中不少内容属于固定成本。因此,应该着重指出:

(1) 制造成本不是变动成本,而是完全成本;

(2) 制造成本法不是变动成本法,而是完全成本法;

(3) 产品制造成本是计算到车间为止所发生的成本,因此基本相似于以往按实际完全成本计算出的车间成本,但小于以往按实际完全成本计算出来的工厂成本,更小于以往按实际完全成本计算、包括销售费用在内的已销产品的销售成本。

从1993年7月1日开始,我国工业企业(包括有色金属工业企业)全面实行制造成本法,无疑是向国际会计惯例靠拢迈出可喜的一步。但是,制造成本法也有局限性的一面,主要表现在以下几个方面:

1. 不完全符合配比原则

《企业会计准则》第二章第十七条规定:“收入与其相关的成本、费用应当相互配比”。采用制造成本法时,企业各种产品销售收入按已销售产品的全部收入加以核算,与之相对应的是各种已销售产品的销售成本,但不一定包括已销售产品所应负担的管理费用、财务费用等期间费用,因此这种已销售产品的销售成本包括的范围并不完整。虽然这些管理费用、财务费用等期间费用,最后要从利润中扣除,但扣除的金额和扣除的期间都与实际完全成本大相径庭:在制造成本法下,期间费用是按期间也就是按月直接计入当期损益,冲

减当月利润，而不是按各种已销售产品进行核算，两者相差很大。究其实质而言，管理费用、财务费用等期间费用中的绝大部分，应是产品生产过程中的必要耗费，应是成本的组成内容，已销售产品的销售成本中不包括这部分内容，不完全符合配比原则。

2. 不利于理顺和制订产品价格

产品价格问题历来是国家、企业和消费者十分关心的问题。国家在理顺产品价格和对少数产品进行订价时，是以价值规律为依据的，产品价格应以产品价值为中心，根据市场供求关系而上下波动，不计算产品实际完全成本就无法得知产品价值，就无法得知各种产品成本与价格比例是否协调，就无法得知产品价格是否理顺，因此国家在宏观管理上就无法获得所需信息。当然，国家并不要求企业定期上报产品成本报表，但为理顺产品价格和为少数产品进行订价时，完全可以对企业产品实际完全成本进行调研。

企业为产品订价时，同样也以价值规律为依据，充分考虑市场供求情况和企业产品实际完全成本水平。在产品质量基本相同的情况下，本企业产品实际完全成本低于市价，企业就能盈利，企业的后劲就足，企业的竞争力就强。这里所指的产品实际完全成本，是包括制造成本和应分摊的管理费用、财务费用，甚至还包括销售费用在内的成本。产品订价的基本数据应是产品实际完全成本而不是制造成本或变动成本。

3. 虚降了部分存货资金

在制造成本法下，存货中的产成品、半成品和在产品成本，不含管理费用与财务费用等期间费用，和实际完全成本法相比，这类存货价值在会计帐簿和财务报告中的金额大大

减少。所减少的部分，事实上已提前从当期利润中扣除，这既是制造成本法的一大优点，又因虚降了生产这类存货时的必要耗费，而出现弊端。同时，当这类存货积压时，其所占用的资金因已虚降，企业管理当局可能误认为压力较小，不采取积极措施减少积压、处理积压，因而对资金的加速周转产生不利的影响。

4. 影响了税利计算

如前所述，期末结存的产成品、半成品和在产品等存货成本，不含管理费用、财务费用，这部分期间费用已经计入当期损益扣减利润。因此，对当期而言，企业的利润总额较少，按 33% 计算的应交所得税较少，税后利润也少；但在这部分存货售出的某期，因这部分存货成本中相当数量的管理费用、财务费用已计入前期损益，因此对该期而言，产品成本较低，企业利润总额较高，按 33% 计算的应交所得税较多，税后利润也多。由于货币时间价值、通货膨胀因素的作用，国家税收因“时间差”减少收入，企业所有者权益因“时间差”增加收益。万一这部分存货根本无人问津，企业损失的是其制造成本，国家损失的则是这部分存货延期缴纳的所得税款，以及作为企业所有者应分得的一部分利润。

四、产品实际完全成本

由于生产的发展和管理需要，成本的概念多维，成本的方法多样。变动成本法更适合企业经营决策的需要，可以运用变动成本法编制企业内部报表；制造成本法使成本责任归属明确，能在一定程度上解决成本信息不实和潜在亏损问题，且能与国际会计惯例相靠拢。我国《企业会计准则》规定采用符合国际会计惯例的制造成本法计算生产经营成本，这项