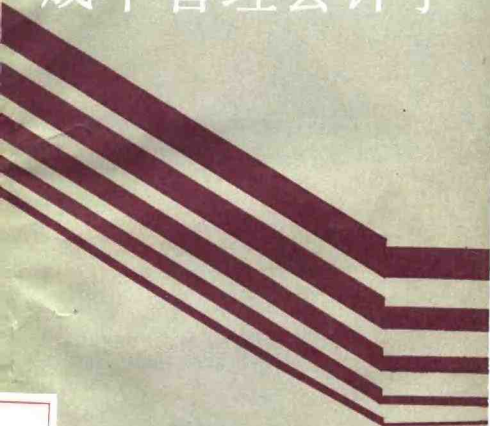


成本管理会计学



黑龙江人民出版社

F405
50
3

成本管理会计学

岳曙耕 陈炳权 姜绪门 编著

黑龙江人民出版社

1986·哈尔滨



B

437222

责任编辑：许文彦

封面设计：刘海灵

成本管 理 会 计 学

Chengben Guanli Kuailixue

岳晓耕 陈炳权 姜绪门 编著

黑 龙 江 人 民 出 版 社 出 版

(哈尔滨市延路森林街42号)

黑龙江北安印刷厂印刷 黑龙江省新华书店发行

开本787×1092毫米1/32 · 印张9 12/16 · 字数190,000

1987年7月第1版

1987年7月第1次印刷

印数1—5,000

统一书号：4093·193

定价：1.90元

前 言

不断提高经济效益，是实现本世纪末工农业年总产值翻两番的前提。为了充分发挥城市工业企业的作用，保证国家的税收和利润，保证国家财政经济状况的根本好转，努力提高城市工业企业的经济效益尤为重要。

降低产品成本是提高工业企业经济效益的枢纽和支柱，因此，要适应我国经济体制改革的需要，必须建立并不断完善具有社会主义特色的成本管理学科。

我们从提高城市工业企业的经济效益、挖掘其内在潜力和加强其活力出发，结合企业开展经济核算、建立企业内部经济责任制和加强成本管理的需要而撰写本书。本书的特点是以管理为中心，建立事前、事中和事后管理相结合的成本管理体系，对社会主义成本管理现代化的理论和实践进行了探索。

本书可供工业企业计划人员、财会人员应用，也可供财经院校有关专业师生参考。

由于作者的水平所限，不妥和错误之处希读者指正。

编者

1986年5月

目 录

第 一 章 成本和成本管理概述	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本管理概述	18
第 二 章 成本预测	30
第一节 成本预测的必要性	30
第二节 成本的因果预测法	31
第三节 成本的外推预测法	39
第四节 成本的熟练曲线预测法	47
第五节 成本的因素预测法	52
第 三 章 成本目标的可行性研究	58
第一节 成本和时间最优结合的可行性研究 ——网络技术的应用	58
第二节 成本和产品功能最优结合的可行性研究 ——价值分析的应用	67
第三节 技术组织措施的可行性研究 ——措施经济效果的评价	76
第 四 章 成本决策	83
第一节 成本决策的内容和方法	83
第二节 成本决策例解	87
第 五 章 成本计划	107
第一节 成本计划的内容和编制依据与步骤	107

第二节	基本生产车间成本计划的编制方法	110
第三节	辅助生产车间成本计划的编制方法	119
第四节	全厂成本计划的编制方法	121
第五节	成本计划指标归口分级管理	128
第六章	成本控制	130
第一节	成本控制面面观	130
第二节	成本控制方法	134
第三节	班组成本控制	138
第四节	企业内部结算方式	142
第七章	成本核算(上)	151
第一节	成本核算的要求和程序	151
第二节	生产费用的汇集和分配	153
第三节	在产品成本的核算	177
第四节	产品成本的核算	186
第八章	成本核算(下)	189
第一节	成本核算方法概述	189
第二节	成本核算的品种法	191
第三节	成本核算的分批法	194
第四节	成本核算的分步法	199
第五节	成本核算的分类法	231
第六节	成本核算的定额法	244
第七节	成本核算的标准成本法和变动成本法	256
第八节	副产品、联产品、代制品、代修品和 综合利用成本的核算	261
第九节	生产费用帐户的设置和车间内部 经济业务的帐务处理	266
第九章	成本报表	273

第一节	成本报表的内容和作用	273
第二节	商品产品成本表的编制方法	274
第三节	主要产品单位成本表的编制方法	277
第四节	车间经费和企业管理费明细表的编制方法	278
第五节	生产费用表的编制方法	281
第 十 章	成本分析	285
第一节	成本分析的作用和种类	285
第二节	比较分析法、因素分析法和趋势分析法	287
第三节	成本报表分析	291
第十一章	降低成本的途径	298

第一章 成本和成本管理概述

第一节 成本概述

一、成本的内容

工业企业的生产过程具有两重性：一方面，它是创造物质财富的过程，即劳动者使用劳动工具，作用于劳动对象，创造出某种使用价值；另一方面，它又是价值形成的过程，即劳动者在劳动过程中，将消耗的生产资料的价值转移到产品中去，同时，又创造出新的价值。

马克思指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品 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。”^①“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”^②“我们把成本价格叫作 K ， $W = C + V + m$ 这个公式就转化为 $W = K + m$ 这个公式，或者说，商品价值 = 成本价格 + 剩余

①② 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社1975年版，第30页。

价值。”^①马克思所说的“成本价格”，也就是产品的成本。在资本主义生产方式下，产品成本是资本家的资本耗费：不变资本耗费，即生产资料的转移价值(C)；可变资本耗费，即支付给工人的工资(V)；但工人在劳动中新创造的价值为 $V + m$ ，其中的“ m ”成为剩余价值而被资本家所攫取。

在社会主义生产方式下，仍然是商品经济，仍然需要将劳动者的劳动划分为必要劳动和剩余劳动，即为自己劳动和为社会劳动；同时，社会主义企业是相对独立的商品生产单位，需要核算所费和所得，需要考核经营盈亏。因此，商品价值也仍然包括三部分：生产过程中消耗的生产资料所转移的价值(C)；生产过程中消耗的劳动者的劳动所创造的、用于劳动者个人需要的那部分价值，即劳动者为自己劳动所创造的价值(V)；生产过程中消耗的劳动者的劳动所创造的、用于社会需要的那部分价值（它不为私人所占有，而为全社会所占有），即劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。前两部分构成产品成本。

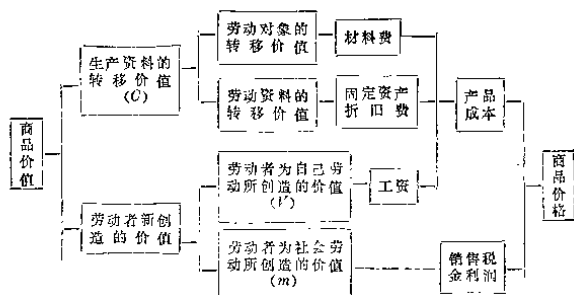
商品价值、产品成本和商品价格（商品价值的货币表现）之间的关系图示见下页。

$C + V$ 等于产品成本，这只是理论的抽象。在实际工作中，考虑到经济核算的要求和国家政策的需要，产品成本所包括的内容一般要广泛一些，即将一些不形成产品价值的损失性费用和货币支出计入产品成本。

产品成本实际包括的内容通常叫作成本开支范围。它由

^① 马克思：《资本论》第3卷，人民出版社1975年版，第30—33页。

商品价值产品成本商品价格关系图



国家统一规定，以便保证不同企业的同种产品成本内容的一致性，从而使不同企业的同种产品成本具有可比性，也使考核产品成本水平具有统一基础，并使各工业部门能正确计算产品的部门平均成本。国家统一规定的成本开支范围为：生产产品所耗用的原料及主要材料、外购半成品、辅助材料、燃料、动力、低值易耗品的价值，固定资产的折旧费、修理费和租赁费，职工的工资和按规定提取的职工福利基金、应计入成本的奖金，按规定提取的工会经费和应计入成本的职工教育经费，废品损失和停工损失，进行科学研究、技术开发和新产品试制所发生的、不构成固定资产的费用和样品、一般测试仪器购置费、保险费、公证费、咨询费和流动资金借款利息（不包括罚息），按规定应计入成本的排污费，产品的包装费和销售费，以及包修、包换、包退所发生的费用，削价损失和经批准核销的坏帐损失，与生产经营活动有关的其他费用（如办公费、差旅费、会议费、消防费、商标注册费、

展览费、材料和产品的盘亏和毁损等)。下列各项费用不得计入产品成本：应由基本建设资金和专项资金列支的费用，应由企业留用利润列支的奖金、滞纳金、违约金、赔偿金和罚款，超出国家规定开支标准部分的费用支出，基本建设借款和专用借款的利息，与生产经营活动无关的其他费用。

综上所述，产品成本是指资金耗费，或者说，是指生产和销售一定种类和数量的产品的全部费用。

二、成本的特性

成本有以下主要特性：

(一) 成本的变动性和固定性。有的成本项目的总额随产品产量的变动而等比例变动，如原料及主要材料费；有的成本项目的总额不随产品产量的变动而变动，即在一定时期内，其总额固定不变，如固定资产折旧费。就单位成本而言，其中的变动成本部分是固定不变的；其中的固定成本部分则与产品产量成反比：产品产量增加时，这部分成本减少；产品产量减少时，这部分成本增加。还有的成本项目的总额也随产品产量的变动而变动，但不是等比例变动，即所谓成本的半变动性或半固定性，它实际上是包含成本的变动性和固定性两种成分的混合成本，如为了保证生产设备处于良好运转状态，必须支出一定的维护保养费，而在生产设备开动后，随着运转时数的增加，维护保养费也会相应增加；对于这类成本项目，可采用散布图法、高低点法、回归分析法等将其分解为固定部分和变动部分。

(二) 成本的直接性和间接性。有的成本项目的支出能

直接计入某种（或某类、某批）产品，如计件工资，有的成本项目的支出不能直接计入某种（或某类、某批）产品，而需要选择适当标准分配计入某种（或某类、某批）产品，如企业管理费。

（三）成本的可控制性和不可控制性，就工业企业内部某一部门或整个企业来说，对有的成本项目的发生额有可能加以控制，而对有的成本项目的发生额则没有可能加以控制，如就某一车间来说，加班费是可控制的，而固定资产折旧费则是不可控制的。

了解成本的特性，有利于进行成本预测，有利于正确核算成本，有利于进行成本控制和明确经济责任。

三、成本的作用

成本有以下主要作用：

（一）产品成本是补偿生产消耗的尺度。产品的生产过程也是生产的消费过程。马克思指出：“生产行为本身就它的一切要素来说也是消费行为。”^①在工业企业生产过程中，需要消耗劳动对象、劳动手段和劳动者的劳动，即物化劳动和活劳动。为了保证生产过程的不断进行，企业必须用自己的生产成果来补偿其生产消耗。在存在商品生产和货币交换的情况下，企业的生产成果和生产消耗都通过货币来核算，即核算用货币表示的收入和支出。产品成本便表现为生产消耗的大小。只有在产品销售收入能补偿产品成本的情况下，企业

^① 马克思：《〈政治经济学批判〉导言》。《马克思恩格斯选集》第2卷，人民出版社1972年版，第93页。

才能收回产品生产和销售的全部费用，从而保证生产过程的不断进行；如果生产消耗得不到完全补偿，则生产过程便不能在原有规模上进行，更谈不到扩大再生产了。

(二) 产品成本是生产经营活动的综合反映。产品成本是反映工业企业工作质量的综合性指标；材料消耗的多少，劳动生产率的高低，产品质量的好坏，机器设备利用是否充分，资金利用是否合理，劳动组织和生产组织是否先进，等等，都会通过产品成本反映出来。所以通过产品成本指标的分析，便能发现企业生产经营活动中，哪些工作是先进的，应予以发扬；哪些环节是薄弱的，需要加强；哪些地方是漏洞，必须堵塞；从而不断改善经营管理。

(三) 产品成本是制定产品价格的依据。社会主义经济是有计划的商品经济，产品价格主要由国家统一制定。国家在制定产品价格时，除某些产品由于某种特殊原因以外，要求产品价格大体上符合产品价值，而产品的部门平均成本是产品价值的基本部分，它的高低间接地、相对地反映生产产品所消耗的社会必要劳动量的大小。这样，以产品成本作为制定产品价格的基础（在此基础上，再考虑适量的销售税金和利润），便为产品价格大体上符合产品价值提供了客观条件。

四、成本的种类

由于用途不同，因而产生了各种各样的成本，现择其主要者简述如下：

部门成本。即某一工业部门生产和销售某种产品的平均

单位成本。它间接地、相对地反映生产某种产品的社会必要劳动量；它是制定产品价格的依据，也是评价企业成本的标准。

工厂成本（生产成本、制造成本）。即工业企业生产某种产品的成本。它反映某一个别企业的产品成本水平。

销售成本（全部成本、完全成本）。即工业企业生产和销售某种产品的成本（工厂成本加上推销成本）。它反映某一个别企业的产品成本水平。

车间成本。即工业企业的车间生产某种产品的成本。它包括原材料费、燃料和动力费、工资、车间经费。它有利于按生产费用发生地点进行成本的计划、核算、控制、分析和考核工作，有利于明确经济责任。

设计成本。即根据产品设计所确定的成本。它确定产品设计经济合理性。产品成本水平在很大程度上决定于产品设计阶段。

试制成本。即试制新产品的成本。它反映新产品的成本水平。

可比产品成本。即上年或以前年度正式生产过的、本年仍然继续生产的、在结构和性能上没有较大改变的产品的成本。所谓可比产品，是指上年或以前年度正式生产过的、本年仍然继续生产的、在结构和性能上没有较大改变的、在成本上能进行对比的产品。如果上年或以前年度未正式生产过而只是本年才开始正式生产的、在成本上不能进行对比的产品，则谓不可比产品；上年或以前年度虽然正式生产过、但在结构和性能上有较大改变的产品，也列作不可比产品。

不可比产品成本。即上年或以前年度未正式生产过的、只是本年开始正式生产、以及上年或以前年度虽然正式生产过、但在结构和性能上有较大改变的产品的成本。所谓不可比产品，已如上述。将产品划分为不可比产品和可比产品两类，便于根据不同情况，考核其成本水平。

存货成本。即库存材料、生产过程中的在产品（包括半成品）和库存产品的成本。它是确定储备资金、生产资金和成品资金占用数额的依据；在产品成本也是核算产品成本的依据。

重置成本（现时成本）。即在现时的生产、技术条件下，重新购置、建造或生产某项资产的成本。它是对现有资产进行重新估价所必需的。

采购成本。即材料采购的成本。它包括：买价，外地运杂费（包装、搬运、装卸等费用），运输途中的合理损耗，入库前的挑选、整理费（人工费和损耗，扣除下脚、废料价值）。为了简化核算，采购人员的差旅费、专设采购机构的经费和市内运输费可不计入采购成本，但大宗材料的市内运输费应计入采购成本。它是反映采购工作质量的指标，也是确定储备资金占用数额和核算产品的生产消耗所必需的。

加工成本。即产品成本中除原材料成本以外的人工成本和其他成本之和。它是制定加工价格的依据。

推销成本。即推销产品的成本（销售费）。它是销售成本的构成部分，也是反映推销工作质量的指标。

使用成本（用户成本）。即产品在使用过程中的成本，如维修费、燃料和动力费、附属设施购置和建造费等。它影响

产品的竞争能力和销售数量。

变动成本。即总额随产品产量的变动而等比例变动的成本。它是相对于固定成本而言的。将成本划分为变动成本和固定成本两类，便于寻找降低产品成本的途径：降低单位产品中的变动成本，必须从降低消耗定额着手；同时，也便于进行成本预测。

固定成本（期间成本、经营能力成本）。即总额不随产品产量的变动而变动（一定时期内的总额不变）的成本。它与维持工业企业已形成的生产经营活动能力相关联。它是相对于变动成本而言的。将成本划分为固定成本和变动成本两类，便于寻找降低产品成本的途径：降低单位产品中的固定成本，必须从降低固定成本总额和增加产品产量着手；同时，也便于进行成本预测。固定成本还可分为约束性固定成本和酌量性固定成本（管理成本、规划成本）两类。前者是指企业的生产经营活动能力一旦形成后所发生的固定成本，如固定资产折旧费、财产保险费、主要管理人员和主要工程技术人员的基本工资等；后者是指由企业领导者根据经营方针和具体情况所规划的、一定时期（通常为一年）的费用预算而形成的固定成本，如研究开发费、广告宣传费、职工培训费等。二者的区别是：前者的数额在各期内是固定的；后者的数额只在预算期内是固定的，而各期的数额不一定相同。

直接成本。即能直接计入某种（或某类、某批）产品的成本。它是相对于间接成本而言的。将成本划分为直接成本和间接成本两类，有利于正确核算产品成本：直接成本可直接计入某种（或某类、某批）产品成本，间接成本需要选择

适当标准分配计入某种（或某类、某批）产品成本。

间接成本（共同成本）。即不能直接计入而需要选择适当标准分配计入某种（或某类、某批）产品的成本。它是相对于直接成本而言的。将成本划分为间接成本和直接成本两类，有利于正确核算产品成本，已如上述。

可控制成本。即有可能加以控制的成本。它是相对于不可控制成本而言的。

不可控制成本。即没有可能加以控制的成本。它是相对于可控制成本而言的。将成本划分为不可控制成本和可控制成本两类，有利于进行成本控制和明确经济责任。

项目成本。即构成产品成本的各项目的成本，如原材料成本、燃料和动力成本、工资成本、车间经费成本、企业管理费成本等。它反映产品成本项目的成本水平和产品成本的结构。

估计成本。即根据本产品或相近产品的历史成本资料，再考虑将来一定时期的有关因素的可能变化，进行大致推算确定的成本。它很粗略，不太准确，适宜于在接受定货时即须确定其售价或进行某项决策时即须确定其成本的情况下采用。

计划成本。即根据计划期的有关资料确定的成本。它反映计划期应达到的成本水平，是计划期在成本方面的努力目标，是考核实际成本的标准。

定额成本。即根据现行定额确定的成本。它是采用定额法核算产品成本所不可缺少的资料。可将实际成本与定额成本对比，以便了解脱离定额的差异，并据以分析原因，从而采取措施，改善经营管理。