

产品成本的控制与核算



CHAN
PIN
CHENG
BEN
DE
KONG
ZHI
YU
HE
SUAN

东南大学出版社

(苏) 新登字第 012 号

产品成本的控制与核算

蒋 琳

东南大学出版社出版发行

南京四牌楼 2 号

南京农业大学第二印刷厂印制

开本 787×1092 毫米 1/32 印张 10.125 字数 228 千

1992 年 9 月 1 日第 1 版 1992 年 9 月第 1 次印刷

印数: 1-5000 册

ISBN7-81023-650-4

F·90

定价: 4.60 元

前 言

我国经济发展战略要从数量型向效益型转变,这一话题已经讲了10年,但至今不能得到根本的解决,效益低下成了困扰改革的一大难题。开出的“药方”多种多样,但最终都要落实到降低劳动消耗和增加生产这两方面来。从微观机制上讲,由于成本是反映劳动消耗的一项综合性指标,降低成本就是节约活劳动的消耗,节约原材料、燃料和动力,减少生产设备磨损和工具的消耗,减少管理费用的支出等等。材料、资金和人力节约了,就能生产出更多的产品;成本降低了,国家和人民的收入就会增加,就会有更多的资金用来发展经济。所以成本的问题不仅是企业的问题,也是国民经济的大问题。

作为企业而言,如何降低成本,决不仅仅是领导和财会人员的职责,更主要的是要调动各部门和全体职工的积极性,使成本控制工作成为企业每个职工份内的事。同时,产品的成本也不仅仅是生产成本,应是从设计、生产、销售到消费全过程的寿命周期成本,只有产品寿命周期中每一阶段的成本都处于被控制状态,都挖掘了降低成本的途径,产品成本才能最大限度地下降,效益才会真正地提高。

企业要能有效地降低成本,就必须让成本在其形成的每一个环节都处于被控状态,这一点已被广大企业的领导和职

工理解了,但怎样才能使成本处于被控状态,需要采取哪些措施和办法,就不是人人都十分清楚了。为了加强成本控制知识,我们编著了这本《产品成本的控制与核算》,系统地介绍了有关知识,在品种、质量、效益年之际,奉献给广大读者。

该书既立足于普及,又不失新知识、新理论的介绍。在总结成本控制工作经验的基础上,将成本工作中的新问题、新思想提高到理论的高度来加以分析和研究。这对当前加强企业整顿、建立正常的成本控制秩序,提高经济效益水平具有建设性的意义。

我国的成本控制体系正处在一个逐步建立、健全和完善的阶段,处于遇到新问题,解决新问题和适应新环境的摸索发展过程中,而且,置身于经济体制全面改革之中的成本控制体系仍将不可避免地还要遇到新问题,因此,成本的控制和核算仍然要在不断探索中前进。所以书中的缺点和错误是在所难免的,加上作者自己的水平有限,这就可能使读者有这样或那样的疑问和想法。但是前进和发展也正是在解决问题、克服缺点的过程中形成的,所以读者的批评和指正是我们所殷切希望的。

作 者

1991年10月

目 录

第一章 成本概述.....	(1)
第一节 成本的意义和作用.....	(1)
第二节 成本的分类.....	(9)
第三节 生产费用	(24)
第二章 成本控制制度的建立	(32)
第一节 成本控制的基本原则	(33)
第二节 成本控制的基础工作	(43)
第三节 成本控制的组织工作	(57)
第三章 成本预测和决策	(68)
第一节 成本预测	(68)
第二节 成本决策	(89)
第四章 成本计划.....	(111)
第一节 成本计划的编制步骤.....	(111)
第二节 成本降低指标的试算平衡.....	(119)
第三节 成本计划的编制.....	(127)
第四节 成本计划编制举例.....	(134)
第五章 成本的日常控制.....	(150)
第一节 日常成本控制的作用与内容.....	(150)
第二节 成本日常控制程序.....	(155)

第三节 成本预算控制.....	(165)
第六章 成本核算.....	(180)
第一节 成本核算概述.....	(180)
第二节 生产费用的汇集分配.....	(186)
第三节 产品成本的计算方法.....	(219)
第七章 成本的事后控制.....	(239)
第一节 成本审计.....	(239)
第二节 成本分析.....	(253)
第三节 成本考核.....	(292)
第八章 不断寻找降低成本的途径.....	(298)
第一节 降低成本的途径.....	(298)
第二节 降低成本的非生产性因素	(306)
主要参考文献	(313)

第一章 成本概述

成本是一个价值范畴,是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现,形成于商品的生产过程。在前资本主义时期,因客观条件的限制,成本的概念没有形成,到了资本主义时期,马克思科学地分析了资本主义商品生产,并指出产品成本由物化劳动和活动带中的必要劳动价值组成。这样,成本的概念才逐步完整起来。在我国的社会主义经济条件下,实行了有计划的商品经济,任何企业都是独立的经济核算单位,都必须提高经济效益,增加盈利。通常情况下,企业的成本越高,意味着利润越少,产品的竞争能力越小,企业的生存能力越弱;反之,成本越低,利润越大,产品的竞争能力越强,企业的生存能力越强。“成本成本,生存之本”就说明了这一点。

第一节 成本的意义和作用

成本是每一个企业生产经营人员都应该关心的问题,在商品经济的条件下,企业在生产过程中实际发生的生产耗费,

既要在实物上得到替换,又要在价值上得到补偿,只有这样生产过程才能顺利进行,再生产的周期才能连续不断。当然,理论上的成本与实际应用的成本并不完全一致,只有先从理论上搞清了成本的含义,才能更好地在实际工作对成本进行控制和核算。

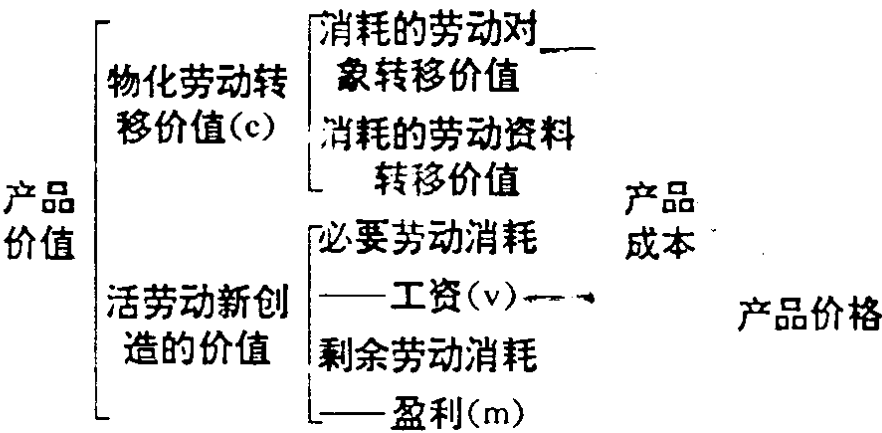
一、成本的一般经济意义

马克思说:“每一商品 w 的价值,用公式来表示是 $w=c+v+m$ 。如果我们从这个商品价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下来的,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”。这里,马克思所说的“成本价格”的那一部分商品价值,就是产品成本。据此,可以得到产品成本的理论计算公式的:

$$\text{产品成本}(c+v)=\text{产品价值}(w)-\text{盈利}(m)$$

这里,产品成本包括两部分内容:一是物化劳动消耗的价值,一是必要活劳动消耗的价值。物化劳动消耗包括:劳动资料的消耗,如固定资产折旧;劳动对象的消耗,如原材料和辅助材料的消耗。必要活劳动的消耗是相当于工资那一部分活劳动的消耗,活劳动中剩余劳动消耗则形成企业的盈利。产品成本和产品价值之间的关系可以用表 1-1 表示。

表 1—1 产品成本与产品价值关系表



从理论上讲，企业产品成本的经济意义是指商品价值中 $c+v$ 的货币表现。它是测算产品价格的理论依据。它一方面说明了成本是产品价格的组成部分，即 $c+v$ 的等价物。另一方面又说明成本是劳动消耗的价格表现，反映了生产过程中的劳动消耗和再生产过程中的价值补偿尺度。所以运用理论成本能够全面地体现生产过程中消耗的特点，能够比较正确地反映产品的物质和劳动的直接消耗的共同性质和经济内容，但它不包括生产经营中的一切偶然因素和异常情况的消耗。它是广义的、具有普遍性的，正常生产、合理经营条件下的社会平均成本，因此，可以作为预测产品成本水平高低的标准和衡量产品社会经济效果的尺度。研究和运用理论成本，对于制定理论价格，促使企业明确降低成本的途径，整顿企业财务，提高经济效益，具有重大意义。

但是理论成本和实际运用成本是有区别的，其根本区别在于：理论成本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。而在实际应用中，社会主义经济核算制要求企业将产品生产和销售方面所发生的一切支

出综合反映出来,并用企业的销售收入加以补偿,这就涉及到实际经济生活中的许多特殊情况。企业为了准确地计算生产过程中的实际成本,加强成本管理,控制开支支出,并严格执行国家政策、制度的规定,产品实际成本所包含的范围就比理论成本要广泛一些,也就是说,有些理论上属于国民收入再分配的部分也计入了实际的产品成本的范围。

二、 产品成本的实际经济内容

实际应用成本的范围大于理论的概念。在实际工作中,为了使企业成本的内容一致,加强可比性,克服随意性,需要对成本开支的范围作出统一的规定,使之成为企业成本核算时的准则和依据。

1. 实际应用成本的特点

如何划定实际应用成本的范围,这一点必须依据实际应用成本的特点来决定。实际应用成本具有下列特点:

①实际应用成本以正常经营活动为前提,是根据生产过程中有关劳动的消耗量和实际价格计算出来的。

②实际应用成本除考虑一般理论成本中的共性消耗外,还应考虑因各部门生产特点而在生产过程中产生的特殊性消耗。

③实际应用成本与生产经营的目的紧密结合,既包括生产过程中物质资料的消耗,又包括销售活动中的消耗,还包括整个经营活动中的一般管理费用。

④实际应用成本能及时反映产品的实际消耗,可以用于

衡量个别产品成本水平,为制定产品实际价格、确定价格政策提供依据。

⑤实际应用成本是一项综合性指标,涉及到物质消耗、劳动效率、技术水平、生产管理等各方面工作的好坏。因此,经常对实际成本进行分析,可以从各个方面挖掘降低成本的途径,争取较大的经济效果。

2. 企业成本的开支范围

实际成本比理论成本更为复杂,特别在多种经济并存和发展的情况下,有许多属于政策、法令性的开支,也要求在实际应用成本中得到体现。现阶段,我国企业产品成本的开支范围由国家计委和财政部作出了统一的规定,把不属于成本开支范围的支出列入成本,称乱挤成本,乱挤成本是违返国家财经纪律的。根据规定,企业成本的开支范围主要包括以下内容:

①在生产和销售产品的过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、燃料动力、备品配件、包装物、低值易耗品、外购半成品以及运输、装卸、整理、宣传广告等费用;

②按规定提取的固定资产折旧费、修理费、更新改造资金和固定资产租赁费;

③企业职工的工资和经常性奖金以及按规定提取的职工福利基金,但属于利润分红性质的奖金,应从利润留成中列支,不应计入成本;

④按规定提取的工会经费和按规定列入成本的职工教育经费(指属于技术培训性质的教育费用);

⑤产品包修、包退、包换所支出的费用,废品损失费用、停工损失费用,产品削价损失;

⑥财产和运输保险费用,契约、合同公证费、鉴证费、咨询费等;

⑦管理费用,包括办公费、旅差费、会议费、取暖费等;

⑧流动资金贷款利息;

⑨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,购置样机费用和一般测试仪器的费用;

⑩经财政部批准列入成本的其他各项费用。

有些支出不能计入成本,容易混淆的有下列 3 项:

①由基本建设资金、更新改造资金、生产发展基金开支的费用;

②由企业基金、职工福利基金、工会经费以及其他专用基金开支的费用;

③基本建设贷款利息、专项借款利息、三废污染赔偿损失等费用。

3. 几个值得注意和研究的问题

由于理论成本与实际应用成本的范围上的区别,有些理论上不应列入成本的而实际工作中列入了,有些理论上应列入成本的面实际工作中尚未列入,对这些问题,应作进一步研究。

(1)关于银行贷款利息、废品损失支出列入成本的问题
从理论意义上说,利息是劳动者剩余劳动为社会制造的价值中的一部分,从利润中支付,不应计入成本。但从实际情况看,企业贷款的目的是为了实现在生产的流通,不支付利息,得不到贷款,企业的生产和流通就会受阻,所以利息支出是企业必不可少的支出。因此,从企业经济核算制的要求出发,应当计入成本。利息计入成本后,企业必须严加控制,达到节约资金的

目的,条件相当的企业利息支付得越少,产品成本就越低,管理水平就越高,这样就能充分发挥成本、利息的经济杠杆作用。废品损失、停工损失从理论上是属于非生产性支出,是无效的劳动消耗,不是产品必要社会劳动量的组成部分,理论上不应计入成本,但实际工作中将其列入成本开支项目,目的在于促使企业严格控制,努力降低产品的个别成本。

(2)关于固定资产折旧的问题 从理论上讲计入成本的固定资产折旧费应能完全补偿其转移价值,而固定资产的折旧费应包括有形磨损和无形磨损的两方面内容,但我国的固定资产折旧率偏低,没有考虑无形磨损这一因素,致使相当多的企业固定资产无法更新,许多 50 年代、60 年代的设备仍在使用,也就是说固定资产转移价值中计入成本的仅为一部分。这一问题涉及到企业正确计算产品成本和盈亏问题,只有计入成本的固定资产折旧完全能补偿损耗,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,应从客观实际出发,实事求是地确定固定资产折旧率,形成企业产品的真实成本。

三、 成本的作用

社会主义企业的生产目的,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,满足社会和人民日益增长的物质和文化的需要。我国企业目前面临的核心问题是怎样提高经济效益,即用尽可能少的投入,生产出尽可能多的符合社会和人民需要的产品。所谓尽可能少的投入,就是要求劳动消耗尽可能地节约,成本尽可能地减少,所谓尽可能多的社会

和人民需要的产品,就是质量上乘,适销对路的产品。这一点是商品经济所要求的,它起作决定成本这一价值范畴的重要作用。

1. 成本是补偿生产消耗的价值尺度

成本是企业生产消耗的客观范畴,是以货币形式对企业生产的劳动消耗的衡量。为了保证企业再生产的连续进行,生产消耗必须得到实物和价值上的补偿,以重新取得生产所必须的劳动资料和劳动对象,而生产消耗价值形态的补偿,就是要求重新取得生产过程中所耗费的资金。这些资金的数量大小可以通过成本来加以度量,所以成本客观地形成了生产消耗价值的补偿尺度。企业通过成本核算,可以明确地得到为生产产品而耗费的资金数额,根据这一数额补偿生产中的资金耗费,就能保证企业简单再生产的顺利进行,否则,企业的生产就萎缩。

产品成本的价值补偿是通过销售收入进行的,企业的产品收入大于成本,企业就盈利,而企业盈利是保证扩大再生产和形成国民收入的根本来源。如果企业的销售收入不足补偿成本,则发生亏损。在物价基本稳定,企业盈利或亏损,主要决定于产品成本的高低。因此,成本作为价值补偿尺度的作用对经济发展其有重要的意义。

2. 成本是综合反映企业工作质量的经济指标

成本用货币形态综合反映了企业生产经营活动中物化劳动和活劳动的耗费程度,企业原材料使用的合理与节约,固定资产利用程度的高低,产品产量的增减变动,产品质量的提高与下降,劳动生产率的高低变化,企业生产管理水平的升降,人员素质的强弱等等,都能通过成本的变动直接或间接地反

映出来,所以成本是一个综合反映企业工作质量的经济指标。

3、成本是制定产品价格的重要依据

现阶段,价值规律仍然是我国经济生活中的基本规律,产品的价格应是产品价值的货币表现,应充分体现等价交换的原则,从而使产品销售以后,成本能得到补偿并取得盈利。从全社会说,产品的价值还不能精确地计算出来,它只能通过产品的成本间接地、相对地加以反映。因此,产品价格的制定,在遵守国家价格政策的同时,成本就必然成为其重要依据。

4、成本是企业进行经营决策的工具

企业在生产经营活动中,应将成本作为资金消耗的镜子,全面地进行技术经济分析,衡量利弊得失。在进行重大问题决策时,决策方案的经济效果是分析的重点,而经济效果的衡量往往都必须通过成本指标来进行,即进行某项经济活动时,所得要大于所费,收入要大于成本。

第二节 成本的分类

成本计算依其适用的行业不同,有工业成本,农业成本,交通运输成本,建筑安装成本,饮食服务成本等等。各种不同的成本,反映了不同的经济内容,并具有各自的特点。但是,综合起来看,根据管理和核算的要求不同,各个行业的成本均可按照一定的标志进行分类,由于分类标志的不同,又可以分为以下几种主要形式。

一、从成本发生的时间分为 计划成本与实际成本

为了实现有效的成本管理,加强成本控制,需要制定计划成本,以便同实际成本进行对比,随时考核资金的消耗变化,寻求降低成本的途径和方法。

1、实际成本

实际成本是指在经济活动发生后,根据实际消耗的各项生产费用而求得的产品或劳务的成本。这种成本的核算是以经济活动的原始记录为依据而进行计算的,可以定期也可以不定期地进行,它是改善经营管理水平,编制会计报表的依据。

2、计划成本

计划成本是根据计划期有关资料,在实际成本发生之前预先计算出来成本,是计划期内实际成本应达到的水平。计划成本在管理会计中又可表现为标准成本、目标成本、估计成本和预算成本等形式。标准成本是在生产前经过必要的技术经济分析,根据要求达到的作业标准,经科学的测定和统计而在产品生产之前,事先订出的、正常生产条件下的成本,在我国亦称定额成本。标准成本是一种尺度,它和实际成本进行比较,可以衡量生产效率的高低和寻求降低成本的途径。目标成本是作为奋斗目标,希望通过努力能达到成本,反映了经营者的要求。它比已经达到的实际成本低,但这种低又是有科学根据的,经过努力可以达到的。当计划成本用于估计报告期成本

时,称估计成本,当计划成本用于预算时,则称为预算成本。

二、从成本形成的条件分为 正常成本和非正常成本

在一定时期内发生的成本,往往具有该时期特点,如异常的废品损失,天灾人祸造成的生产要素的异常消耗,因此,各个时期的实际成本,有的比较正常,有的不太正常。

1、正常成本

正常成本是指在生产能力利用正常、价值平稳、效率正常的条件下可能达到的生产水平所形成的成本。所谓正常,是指排除了企业经营活动中偶然发生的情况。有些行业,可以将正常成本作为一种标准成本来使用,但要注意用它来评价短期成本管理的实绩时,往往可能出现一定的偏差。

2、非正常成本

非正常成本是指因受特殊情况影响而使成本水平偏离正常成本时所形成的特定条件下的成本。

三、从成本的对象广度分为 社会成本和个别成本

无论是宏观经济领域还是微观经济领域都必须研究成本问题,社会成本是个别成本的对称,前者从宏观上研究问题,