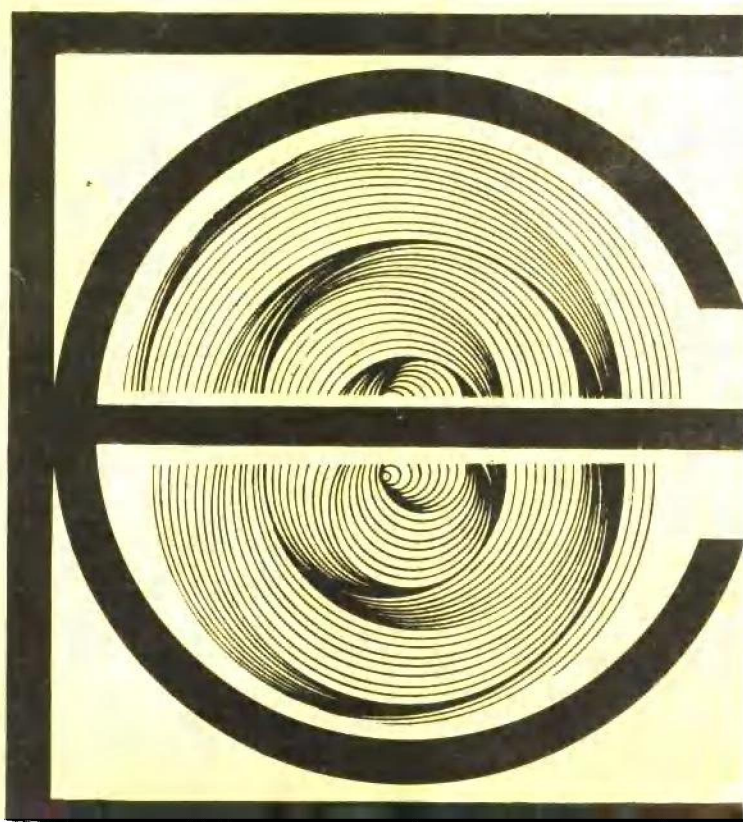


中南财经大学会计系列教材

Enterprise Cost

企业成本学

● 李定安/主编



湖北科学技术出版社

鄂新登字 03 号

中南财经大学会计系列教材
企业成本学

○李定安 主编

策 划：李慎谦
责任编辑：

封面设计：秦滋宣

出版发行：湖北科学技术出版社
地 址：武汉市武昌东亭路 2 号

电话：6812508
邮编：430077

印 刷：京山印刷厂印刷
督 印：李 平

邮编：431800

850×1168mm 32 开 24 印张
1993 年 11 月第 1 版

610 千字
1995 年 8 月第 3 次印刷

印数：45 001—55 000
ISBN7-5352-1344-8/F·142

定价：19.80 元

本书如有印装质量问题可找承印厂更换

中南财经大学会计系列教材

编审委员会

(按姓氏笔画为序)

方正生	王学农	边恭甫	朱信诚	朱海芳
杨时展	李成章	李光忠	易庭源	罗 飞
郭道扬	阎德玉			

前 言

社会主义市场经济体制的确立和会计管理体制改革的深化,迫切需要会计学科教学内容的更新。《企业成本学》就是为适应形势的发展,以《企业会计准则》和《企业财务通则》为依据,参考原《企业成本学》(中南财经大学《企业成本学》编写组编写,易庭源主编,中国财经出版社出版),重新拟定体系编写而成。本教材适用于高等财经院校会计、审计专业的学生,同时也可以作为高等教育会计学专业自学考试和在职成本管理专业人员岗位培训用书。考虑到本科生和专科生两个层次的需要,教材中的某些章节以“*”号标出,只作为对本科阶段的要求,专科阶段可不作教学要求。

中南财经大学会计系易庭源教授毕生潜心于成本学研究,在成本管理理论和方法上建树卓著,成果丰硕。易庭源教授在原主编的《企业成本学》教材中提出了下述新观点:第一,成本学是正确处理价值与使用价值矛盾的科学,所费总成本($c+v$ 个别价值)愈少,所得产量(使用价值)愈多,则单位成本愈低,表明科学技术愈发达,生产力水平愈高。第二,提出成本计算的“时空观”理论。由于产品是在一定时空中生产出来的,不同时空生产的同一产品,其成本不同,因此,确定成本计算对象与方法的关键,不在什么产品,而在什么时空。第三,将原来一揽子六七种成本计算方法,归纳为三类,一是基本方法(简单法、分批法、分步法);二是在三种基本方法基础上应用的费用分配方法(分类法、定额比例法、系数法);三是在三种基本方法基础上应用的成本控制方法(标准成本法或定额成本法),层次分明,避免了许多误会。第四,根据费用汇集与分配的规律,提出费用汇集与分配帐务体系设置的理论及分配程序“过几关”的观点,有利于划清各种费用的界限。第五,建立事前、事中、事后

2 企业成本学

反馈有机结合的成本控制体系。本教材继承和发展了这些新理论。

本教材分为绪论、第一篇、第二篇三部分。绪论从企业再生产过程中的资金耗费与价值补偿的一般规律出发,阐明了企业成本的一般概念及理论依据,企业成本分类,企业成本学研究对象及目的,企业成本管理的地位、职能及其基础工作。第一篇,成本核算理论与方法,在阐释成本核算的基本假定与一般原则的基础上,论述成本计算基本方法形成的理论依据、一般程序、生产费用核算体系及汇集分配的一般方法,进而对成本计算的简单法、分批法和分步法的应用予以全面深入的介绍。第二篇,成本控制理论与方法,在论述成本控制原理及控制体系的基础上,按照成本管理职能,分别介绍了成本预测、成本计划、标准成本制度、责任成本管理、成本报表编制及成本分析的理论与方法,力求建立企业成本的事前、事中、事后控制体系。为避免与“管理会计学”在内容上的重复,还未涉及有关成本决策方面的问题。

为了对某些与教材内容有关,但并不要求学生必须掌握的重要问题作进一步的讨论,还编写了若干附录置于有关章节之后,供读者参考,并希望有兴趣研讨这些问题的读者作出更为深入的探讨。每章后,均配有一定量的思考、练习题,供复习和练习之用。

本教材的绪论、第一章、第二章、第三章、第六章、第八章、第十章、第十一章、第十三章、第十六章由李定安撰写;第四章、第十二章及第九章第三节由尹建平撰写;第七章、第十四章及第九章第一节由焦跃华撰写;第五章、第十五章及第九章第二、四、五、六、七节由王芳撰写。李定安对全书做了审定总纂和修改补充工作。

本教材在编写过程中,得到中南财经大学会计系和湖北科学技术出版社的大力支持,谨此致谢。限于编著者的学术水平,加之时间仓促,难免有失误之处,谨向读者致歉并恳请教正。

编 者

1993年6月

目 录

绪 论	1
第一节 企业成本的一般概念	1
第二节 企业成本分类	10
第三节 企业成本管理系统	17
第四节 成本管理的基础工作	24
思考与练习	29

第一篇 成本核算理论与方法

第一章 成本核算原理	31
第一节 成本核算的基本假定	31
第二节 成本核算原则	36
第三节 成本计算对象	38
第四节 成本计算基本方法	44
第五节 成本计算的一般程序	47
思考与练习	54
第二章 生产费用核算概述	55
第一节 生产费用核算的意义及内容	55
第二节 生产费用分类	61
第三节 生产费用核算体系	70
思考与练习	86
第三章 生产费用汇集与分配方法	88
第一节 基本要素费用的汇集与分配	88
第二节 待摊费用和预提费用的汇集与分配	97

第三节	辅助生产费用的汇集与分配	99
第四节	制造费用的汇集与分配	111
第五节	废品损失费用与停工损失费用 的汇集与分配	115
第六节	在产品成本计算方法	121
第七节	完工产品成本的结转	138
附录	在产品成本计算方法的改进	140
思考与练习		146
第四章 简单法		152
第一节	简单法特点及计算程序	152
第二节	简单法应用举例	155
第三节	不要求分步计算成本下的简单法应用	171
思考与练习		174
第五章 分批法		178
第一节	分批法特点及计算程序	178
第二节	特定情况下分批法的改进与简化	183
思考与练习		191
第六章 分步法		196
第一节	分步法特点及计算程序	196
第二节	逐步结转分步法	198
第三节	平行结转分步法	215
* 第四节	采用定额成本结转的分步法	226
* 第五节	分步法与分批法的结合应用	239
第六节	逐步结转分步法与平行结转分步法 的比较	244
附录	平行结转分步法的改进	245
思考与练习		253
* 第七章 分类计算产品成本的方法		259

第一节	产品分类及一类产品内费用分配的标准·····	259
第二节	在简单法基础上的应用——简单分类法·····	267
第三节	在分批法基础上的应用——分批分类法·····	270
第四节	在分步法基础上的应用——分步分类法·····	273
附 录	联、副产品成本计算 ·····	282
	思考与练习 ·····	292
* 第八章	工业企业各部门成本核算·····	297
第一节	采掘工业成本核算·····	297
第二节	电力工业成本核算·····	303
第三节	化学工业成本核算·····	307
第四节	冶金工业成本核算·····	315
第五节	纺织工业成本核算·····	331
第六节	建材工业成本核算·····	344
第七节	机械电子工业成本核算·····	354
第八节	轻工业成本核算·····	366
	思考与练习 ·····	372
* 第九章	其他各类企业成本核算理论与方法·····	373
第一节	交通运输企业成本核算·····	373
第二节	施工企业成本核算·····	389
第三节	商业贸易企业成本核算·····	398
第四节	房地产开发企业成本核算·····	409
第五节	畜禽、水产企业成本核算 ·····	417
第六节	第三产业成本核算·····	427
	思考与练习 ·····	435

第二篇 成本控制理论与方法

第十章	成本控制原理及控制体系 ·····	440
第一节	成本控制原理·····	440

第二节 成本控制理论体系·····	450
思考与练习·····	455
第十一章 成本预测 ·····	456
第一节 成本预测原理·····	456
第二节 目标成本、定额成本、计划成本 与预测成本·····	466
第三节 投资项目成本预测·····	477
第四节 产品设计与改造成本预测·····	491
第五节 产品生产成本趋势预测·····	497
附录一 多项式及多元成本函数预测模型·····	507
附录二 投入产出法在成本预测中的运用·····	511
思考与练习·····	516
第十二章 成本计划 ·····	522
第一节 成本计划原理·····	522
第二节 成本计划降低指标试算平衡·····	527
第三节 成本计划编制的简化方法·····	533
第四节 生产费用预算编制方法·····	538
思考与练习·····	544
第十三章 标准成本制度 ·····	547
第一节 标准成本制度原理·····	547
第二节 直接材料成本差异的揭示与控制·····	555
第三节 直接人工成本差异的揭示与控制·····	575
第四节 制造费用成本差异的揭示与控制·····	587
第五节 标准成本制度下的帐户体系 及成本差异帐务处理·····	605
* 第六节 标准(定额)成本法运用中的若干问题·····	616
思考与练习·····	629
* 第十四章 责任成本管理 ·····	633

第一节 责任成本原理.....	633
第二节 生产部门责任成本核算.....	645
第三节 责任成本控制与考核指标.....	673
思考与练习	680
第十五章 成本报表	683
第一节 成本报表概述.....	683
第二节 工业企业成本报表.....	685
第三节 农业企业成本报表.....	693
第四节 施工企业成本报表.....	695
思考与练习	698
第十六章 成本分析	699
第一节 成本分析概述.....	699
第二节 产品总成本分析.....	704
第三节 产品单位成本分析.....	710
第四节 产品成本技术经济分析.....	719
第五节 生产费用预算执行情况分析.....	727
第六节 成本效益分析.....	729
附 录 可比产品成本降低指标完成情况 因素分析.....	735
思考与练习	751

绪 论

第一节 企业成本的一般概念

一、企业再生产过程中的资金耗费与价值补偿

社会主义企业是以生产资料公有制为基础,从事生产经营活动的经济实体。

在社会主义市场经济体制下,企业也是在国家宏观经济调控下,自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展,实行独立经济核算的经济组织。企业的生产经营活动,以资金的筹集和投入为起点,以资金的使用与耗费为过程,以资金的收回与分配为终点,从而完成一个生产经营周期的资金循环。生产经营活动的不断进行,资金运动也随之不断循环周转,表现出资金运动的连续性和依次继起性。

(一)收益性支出与资本性支出

从资金的投入过程考察,企业为满足生产经营活动的需要,必然发生一系列支付行为,以货币资金购入各类生产要素投入生产经营过程,转化为生产性资金耗费。根据《企业会计准则》,各项财产物资应当按取得时的实际成本计价,并合理划分为收益性支出与资本性支出。

收益性支出指由支出所产生的效益仅与本会计年度相关的支出;资本性支出指由支出所产生的效益与几个会计年度相关的支

出。

在所发生的收益性支出中,如果在本会计期间即被生产经营活动所耗费,例如:耗用原材料、燃料生产产品,支付外购动力费用,支付职工工资、奖金和各项经营管理费用等等。按照生产费用与生产工艺过程的关系,一部分与产品生产过程有直接联系的生产费用,包括直接材料费用、直接人工费用和产品制造费用,应按“受益原则”,将费用计入各成本计算对象,并按“权责发生制”原则,将应由当期产品成本负担的费用计入本期完工产品成本,不应计入当期产品成本的费用,表现为期末在产品成本,反映在“资产负债表”的流动资产的存货项目内。另一部分与产品生产过程没有直接联系的生产费用,包括用于企业经营管理的各项费用,应作为“期间费用”,与当期销售产品生产成本一起,按一定会计期间的收入与其相关的成本、费用相互配比的原则,通过计算,计入当期损益,反映在“损益表”的成本费用项目内。在所发生的收益性支出中,如果在本会计期间内暂未被生产经营活动所耗费,则应按资产取得时的实际成本,表现为期末储备资金,反映在“资产负债表”的流动资产的存货项目内。

资本性支出包括固定资产、无形资产的购置以及发生的长期投资和递延资产。这类支出一旦发生,将在若干会计年度内产生资金沉淀,其中固定资产、无形资产和递延资产的价值,以折旧和分期摊销的形式,逐渐地、部分地计入各会计期间的生产成本和期间费用之中;长期投资收益计入各会计期间损益;固定资产价值损失和变价收入,则计入营业外支出和营业外收入之中。

上述生产性耗费支出的划分,所遵循的会计原则及其资金运动过程如图 0—1 所示。

(二)资金耗费与价值补偿

企业的生产经营活动,是生产过程和流通过程的统一体。企业的资金运动反映了生产经营活动中资金耗费与补偿的矛盾对

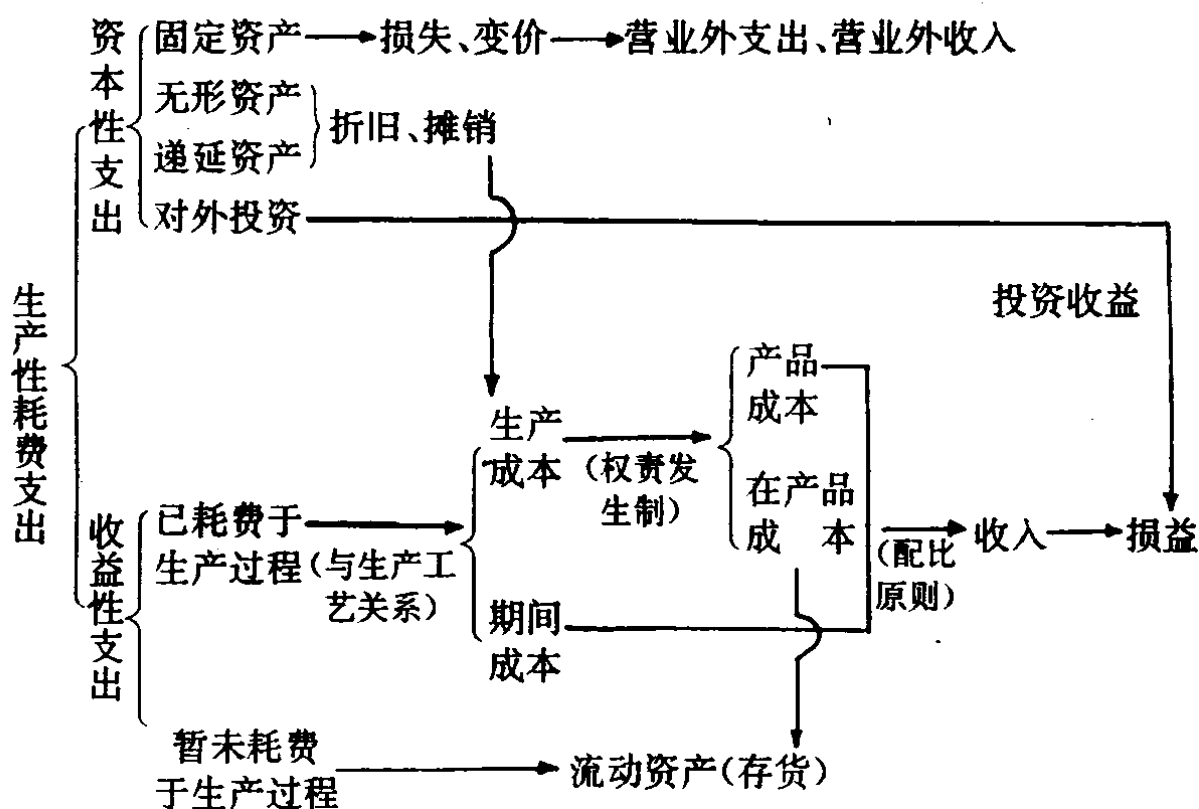


图 0-1 生产性耗费支出的划分

立和相互转化的辩证统一关系。

企业的收益性支出随着企业的生产经营活动进行,历经供应、生产、销售三个阶段;不断循环周转,表现出较强的流动性。这部分用于生产经营周转的资金,通常称为流动资金。流动资金的运动是从货币形态开始的。企业用货币资金购买生产必需的材料物资,流动资金就从货币形态转化为储备资金形态;在产品生产过程中,生产者运用劳动资料,作用于劳动对象,既转移了生产资料价值,同时也创造了新的价值。这个过程不仅是产品价值的形成过程,同时也是生产耗费过程。在这个过程中,属于劳动对象性质的储备资金以及用于支付生产者必要劳动报酬和生产经营管理费用支出的货币资金,就在一个生产经营周期内被消耗掉,其价值先转化为生产资金占用形态(其实物形态即为在产品和自制半成品),随着产品价值的形成,再转化为成品资金占用形态(其实物形态即为产成

品),最后在产品销售过程中,产品价值得到实现,企业取得相应的货币资金,其中用于补偿生产性资金耗费的部分再投入生产过程,从而开始新的资金循环。

由此可见,企业流动资金运动的规律,就是在一个生产经营周期内,资金从一种占用形态通过耗费转化为另一种占用形态,从而获得价值补偿的一个连续交替过程。从资金运动的角度考察,资金占用形态(资金运动的静态)与资金耗费及价值补偿(资金运动的动态)之间有着密切的联系。资金运动以资金耗费为表现形式,资金耗费必须获得相应的价值补偿,通过这种资金耗费与价值补偿之间的矛盾转化,资金才得以从一种占用形态过渡到另一种占用形态,从而表现为连续不断、依次继起的资金运动过程。

二、企业成本的理论概念

(一)企业成本定义及其理论依据

在商品经济条件下,成本属于价值范畴,是商品价值的重要组成部分。马克思政治经济学的劳动价值理论、剩余价值理论和再生产理论,为社会主义企业成本奠定了理论基础。其理论依据是马克思在《哥达纲领批判》中提出的两条基本原理。

其一,“劳动不是一切财富的源泉,”^①在生产经营活动中,劳动者必须与生产资料相结合,才能创造物质财富。生产资料愈先进,劳动者素质愈高,两者的结合愈优化,创造的财富也愈多、质量愈高。生产资料和活劳动,是投入生产经营活动的基本生产要素,通过生产要素的耗费,转化为劳动生产成果,并通过其价值的实现,再补偿生产中生产要素的耗费。这就决定了,企业成本的构成不仅应当包含生产资料的转移价值 c ,同时也应当包含必要活劳动报酬的价值 v ,才能补偿在生产中耗费的物化劳动和必要活劳

^① 《马克思恩格斯全集》第19卷,1966年版,北京:人民出版社,1963.18~20

动。

其二,不能实行“不折不扣的劳动所得”,要“有折有扣”^①。当从劳动成果价值实现中,扣除物化劳动耗费价值 c 后,余下的就是活劳动新创造的价值(净产值)。这一部分价值仍不能对劳动者实行所谓“不折不扣的劳动所得”方式的分配,还要有另外一些扣除。这是因为,为了发展社会生产力(例如科学技术进步和劳动者素质提高),必须有一部分剩余产品(剩余劳动创造的价值 m),用于外延扩大再生产和满足社会分工的需要。社会分工是人类社会进步的表现。只有在社会生产力发展到一定的水平后,才有条件允许一部分人脱离直接生产领域,依靠剩余劳动创造价值 m ,去从事文化、教育、科研、卫生、国防、行政管理等工作。这些方面事业的繁荣,又反转促进社会生产力的发展。因而,对于生产领域中的劳动者,只能按当前社会生产力水平下的社会平均生活水平进行的初次分配,即按相当于平均生活资料价值的必要活劳动 v ,以工资形式分配给劳动者,才能既保证劳动力的再生产,同时又给社会再生产(外延扩大再生产和社会分工)留有余地。这就决定了在企业成本构成中,只能包含物化劳动耗费 c 和必要活劳动耗费 v 的价值。

由此可知,企业之所以必须核算产品成本,是既要维持企业简单再生产的正常进行,又要给社会再生产留有余地,以满足发展社会生产力的需要。

至此,企业成本可定义如下:社会主义企业成本,是为生产一定质量和数量的产品、提供劳务或组织商品流转时,在生产要素上个别耗费的物化劳动 c 、生产者必要活劳动 v 的补偿价值。

(二)企业成本的经济内涵

企业成本的理论概念揭示了其经济内涵,包括企业成本的经济性质、经济内容和经济本质。

^① 《马克思恩格斯全集》第19卷,1966年版,北京:人民出版社,1963.18~20

首先,从企业成本的经济性质上看,成本是生产经营活动中劳动耗费的价值度量。这种价值度量必须以获得一定质量和数量的劳动生产成果为对象。在商品生产和交换的条件下,生产者投入生产要素,发生劳动耗费,其目的在于创造新的价值并使之在交换中得以实现;而消费者以货币购买商品,其目的在于获得其使用价值或提供的劳务。如果生产者耗费了劳动而一无所获,那么,这种劳动只能是一种损失或浪费,自然无所谓商品价值的度量或成本核算,因而,成本的经济性质,实质上是反映了商品的价值与使用价值之间矛盾对立统一的转化关系,体现了企业成本的可计量性。

其二,从企业成本的经济内容上看,成本虽是商品价值的重要组成部分,但二者之间在构成和价值度量上又有着显著差别。在构成上,商品价值为 $c+v+m$,即生产资料转移价值 c 、必要活劳动创造价值 v 和剩余劳动创造价值 m ;而成本构成在经济内容上仅相当于商品价值的前两部分。在价值度量上,商品价值取决于生产该产品的社会必要劳动量,即其构成中的 $c+v$ 为社会必要劳动耗费,而成本是生产该产品的个别劳动耗费。这种“个别”,既相对于生产同类产品的不同生产者,也相对于同一企业同种产品的不同生产期(成本计算期)。也正是由于产品成本的个别劳动耗费属性与商品价值的社会必要劳动属性在价值度量上的差异,才导致那些个别成本低于社会平均成本的企业,从中获得因成本降低而产生的,高于其他生产者的超额利润。成本的经济内容,实质上反映了企业生产产品的个别劳动耗费与商品交换价值的社会必要劳动耗费之间矛盾对立统一的转化关系,体现了企业成本的个别性。

其三,从企业成本的经济本质上看,成本是为生产一定数量和质量劳动成果发生劳动耗费的价值补偿。这种价值补偿必须,而且只能以成本的经济内容为限度,如果价值补偿不足,企业简单再生产将难以为继,但如果价值补偿过头,则将严重阻碍社会扩大再生产的正常进行。由于产品价值的实现,企业以产品价格获得销售收

入,在供求规律的作用下,价格与价值存在一定程度的偏离,当以产品生产的个别劳动耗费为价值补偿限度时,以销售收入补偿销售产品成本后的剩余,就包含有价格偏离价值的部分,产品价值中的基本剩余劳动创造价值的部分,以及个别劳动耗费低于社会平均劳动耗费的部分,其中基本剩余劳动创造价值的部分,是社会扩大再生产的主要来源。成本的经济本质,实质上反映了企业简单再生产与社会扩大再生产之间矛盾对立统一的转化关系,体现了企业成本的可补偿性。

(三)成本在经济工作中的作用

在经济管理中,成本是一项重要的经济指标。如实核算企业成本,对于经济工作的作用是:

1. 企业生产经营性资金耗费的补偿尺度。
2. 计算企业损益,反映企业财务成果的依据。
3. 制定产品价格的基础。同行业生产同类产品的成本,在不同时期虽然千差万别、波动不定,但在一定时期同类产品的社会平均成本,正是制定产品价格的基础。
4. 进行企业经营决策的重要手段。在企业的生产经营活动中,涉及产品开发研究、设备更新改造、工艺技术改进、材料配方选择、劳动组织变更等重要经营决策,都必须重视成本的经济合理性,才能保证决策的优化。
5. 考核企业经营成果,评价企业经营管理水平,控制企业劳动耗费状况的重要经济指标。

三、企业成本学的研究对象与目的

(一)企业成本学的研究对象

企业成本学是以社会主义经济理论为指导,运用成本管理方法,正确反映和有效控制生产经营活动中的劳动耗费,以求通过降低生产耗费,不断提高企业经济效益的管理学科。