

主 编 萧俊芳 副主编 吴林德



军队企业成本学

经济 管 理 出 版 社

前 言

《军队企业成本学》是中国人民解放军军事经济学院财务二系根据教学改革，全面更新教材的精神，为适应财务专业大学本科教学的需要而编写的基准教材。它也可作大专教材和自学考试用书，并可供在职财会干部和经济管理人员学习参考。

《军队企业成本学》一书，是以马克思主义经济理论为基础，从我国社会主义建设的客观需要出发，根据党和国家有关方针、政策与军队有关成本管理制度，吸收国内外现代管理方法，结合军队企业的实际情况，按照社会主义成本管理体系来论述的。主要内容包括：成本的基本理论，成本预测和计划，成本核算方法，成本报表与成本分析等方面。

军队企业包括工业企业、农业企业、商业企业等，这些企业的成本核算与管理，既有其共性，又有它各自的特点。为有利于教学，避免教材冗长重复，本书以工业企业成本为主，详尽阐述企业成本的共性问题，在此基础上，结合农业企业和商业企业的成本业务，分别说明其成本核算与管理的特点，以期收到触类旁通之效。

本书由萧俊芳同志编写第一、三、四、五、六、七各章，赵文方同志编写第二、八两章，吴林德同志编写第九章，席书林同志编写第十章。最后，由萧俊芳副教授修改总纂，并经总后财务部组织讨论定稿。

本书是我们改革财会课程体系，全面更新教材的一种尝试。由于时间仓促，水平所限，经验不足，在内容的安排和论述方面，可能存在考虑不周和表述不当之处，甚至可能有某些失误，热忱希望读者批评指正。

编 著 者

一九八九年十月

目 录

前 言	1
第一章 总 论	1
第一节 成本的概念及其内容	1
第二节 生产费用的分类	6
第三节 成本管理的意义和内容	14
第四节 成本管理的要求和组织	19
第二章 成本预测	31
第一节 成本预测概述	31
第二节 产品设计阶段的成本预测	42
第三节 编制成本计划阶段的成本预测	55
第四节 量本利分析	65
第三章 成本计划	71
第一节 成本计划的作用及其编制原则	71
第二节 成本计划的内容及其编制的步骤	74
第三节 成本降低指标的试算平衡	76
第四节 产品成本计划的编制方法	86
第四章 成本核算(上)	149
第一节 成本核算的意义和任务	129
第二节 成本核算的要求和程序	135
第三节 生产费用帐户体系	138
第五章 成本核算(中)	154
第一节 生产费用计入成本的方法	154

第二节	待摊费用和预提费用的核算·····	163
第三节	辅助生产核算·····	164
第四节	车间经费和企业管理费的分配·····	175
第五节	废品损失的核算·····	177
第六节	生产费用在完工产品与在产品之间的 分配·····	182
第六章	成本核算(下)·····	196
第一节	生产特点与成本计算方法·····	196
第二节	产品成本计算的品种法·····	205
第三节	产品成本计算的分批法·····	226
第四节	产品成本计算的分步法·····	233
第五节	成本计算的分类法·····	272
第六节	成本计算的定额法·····	286
第七节	成本计算方法的实际应用·····	300
第七章	成本报表·····	304
第一节	成本报表的作用、要求和种类·····	304
第二节	全部产品成本表·····	309
第三节	可比产品成本表·····	312
第四节	主要产品单位成本明细表·····	315
第五节	生产费用表·····	317
第六节	车间经费及企业管理费明细表和财务 月报(成本部份)·····	346
第八章	成本分析·····	353
第一节	成本分析概述·····	353
第二节	影响成本变动的因素·····	368
第三节	产品成本计划完成情况的分析·····	372
第四节	主要产品单位成本的分析·····	383
第五节	技术经济指标对产品成本水平影响的	

分析·····	393
第六节 生产费用预算执行情况的分析·····	406
第九章 军队农业企业生产成本核算 ·····	416
第一节 军队农业企业生产成本核算概述·····	416
第二节 辅助生产和机械作业成本核算·····	422
第三节 共同生产费和企业管理费的核算·····	431
第四节 农业生产成本核算·····	433
第五节 林业生产成本核算·····	438
第六节 畜牧业生产成本核算·····	441
第七节 渔业和工副业生产成本核算·····	450
第十章 军队商业企业成本核算与管理 ·····	453
第一节 商品经营成本·····	453
第二节 商品经营成本的归集·····	455
第三节 商品储存成本的管理·····	461
第四节 商品流通费的管理·····	469
第五节 商品经营成本的分析与预测·····	472

第一章 总 论

第一节 成本的概念及其内容

一、成本的概念

成本是一个价值范畴。马克思在分析资本主义商品价值构成时指出：“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。”“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。”^① 这里，马克思一方面从耗费的角度指明了成本的经济内容是 $C+V$ ，并说明了 $C+V$ 的价值是无法计量的，人们可以掌握的成本，事实上是成本价格；另一方面从补偿的角度，指明了成本是再生产过程中价值的补偿尺度，对于再生产的作用。正如马克思在《资本论》中所说：“商品的成本价格决不是一个仅仅存在于资本家帐簿上的项目。这个价值部分的独立存在，在现实的商品生产中，会经常发生实际的影响，因为这个价值部分会通过流通过程，由它的商品形式不断地

^① 马克思：《资本论》第3卷，第30页。

再转化为生产资本的形式，因而商品的成本价格必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。”^① 马克思的以上理论，深刻揭示了商品生产价值运动的一般规律，撇开它资本主义商品生产的社会特征，关于成本这个经济范畴的实质的论述，对于社会主义商品经济来说，同样是适用的。

在社会主义制度下，由于实行有计划的商品经济制度，社会产品仍然是使用价值和价值的统一。产品的价值决定于生产产品时耗费的社会必要劳动量，它包括以下三个内容：（1）生产中所耗费的物化劳动的转移价值，即消耗的原材料、辅助材料、燃料等劳动对象的价值，以及机器设备等劳动资料的磨损价值；（2）劳动者活劳动消耗所创造的价值中归劳动者个人支配的部分，主要是以工资形式支付给劳动者的劳动报酬；（3）劳动者活劳动消耗所创造的价值中归社会支配的部分，包括国家以税金形式集中支配部分和以利润形式在国家与企业之间进行分配的部分。上述产品价值中的前两部分就构成产品的成本。成本的经济实质（即理论成本）是：生产产品所消耗物化劳动的转移价值和以工资形式支付给劳动者的那一部分活劳动所创造价值的货币表现。产品成本同产品价格的关系可以图示如下：

（图表 1—1）

产品价格（价值的货币表现）			
新创造的价值			生产资料的转移价值
利 润	税 金	工 资	固定资产折旧费、原材料等消耗
			产 品 成 本

在实际工作中，成本的经济内容和上述理论上的概念并不完全一致。对于一个实行经济核算制的企业来说，由于它必须以自

^①马克思：《资本论》第3卷，第33页。

身的收入来弥补支出，这就必须考虑生产经营活动中资金耗费的补偿问题。因此，为了管理的需要，如实反映企业的实际耗费，加强对非生产性支出的监督，促进企业改善经营管理，提高经济效益，实际成本的范围，已超出了 $C+V$ 两个部分。例如，有些性质上属于社会纯收入分配的借款利息、应付采购环节的税金等，它既不是物化劳动耗费，也不是劳动报酬，不应计入成本。但为了促使企业节约占用资金，提高资金效益，实际上则列入了成本。有些纯粹属于损失性的支出，如废品损失、停工损失等，这些无效的物耗和无效劳动，从社会必要劳动量上来说，并不构成产品价值，但它们与企业生产经营活动有关，列入成本，有利于企业加强经营管理，如实反映企业的实际耗费和经济效益。有些属于企业经营管理工作不善，发生的物资产品短缺损失等，也不是生产中的必要劳动耗费，但为了促使企业改善管理，合理使用资金，加强对成本的考核，也计入了成本。总之，实际应用成本的范围大于理论上的成本。但这种现实成本和理论成本之间的背离，必须严格地加以限制。一方面必须以 $C+V$ 作为成本的客观依据；另一方面要从实际经济生活出发，考虑到经济管理的需要，以充分发挥成本这一经济杠杆在经济管理中的作用。

综上所述，产品成本（现实成本）就是：企业为生产和销售一定种类和数量的产品所发生的各项生产费用的总和。

二、成本的内容

在商品经济条件下，企业从事生产经营活动的要素是多方面的，因此，产品成本涉及的范围较广，包括的具体内容较多。为了划清企业各项资金的使用界限，保证成本的真实性，国家需要规定统一的成本开支范围。它是国家对企业生产经营活动中所发生的各项费用，允许在成本中列支的范围（通常称之为产品成本内容）。它是根据社会主义国营企业生产经营的客观现实加以

规定的，是现实经济情况的客观反映。按照国务院1984年颁布的《国营企业成本管理条例》的规定，国营工业企业的成本开支范围如下：

（一）生产经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品的原价和运输、装卸、整理等费用；

（二）固定资产的折旧费、按产量提取的更新改造资金、租赁费和修理费；

（三）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，购置样品样机和一般测试仪器的费用；

（四）按国家规定列入成本的职工工资、福利费、吨煤奖、特定原材料节约奖、技术改进和合理化建议奖；

（五）按规定比例计算提取的工会经费和按规定列入成本的职工教育经费；

（六）产品包修、包换、包退的费用，废品的修复费用或报废损失，停工期间支付的工资、职工福利费、设备维护费和管理费，削价损失和经同级财政机关批准核销的坏帐损失；

（七）财产和运输保险费，契约、合同公证费和鉴证费，咨询费，专有技术使用费以及应列入成本的排污费；

（八）流动资金贷款利息；

（九）销售商品发生的运输费、包装费、广告费和销售机构管理费；

（十）办公费、旅差费、会议费、劳动保护用品费、冬季取暖费、消防费、检验费、仓库经费、商标注册费、展览费等管理费；

（十一）经财政部审查批准列入成本的其他费用。

国家规定的成本开支范围，是企业管理成本的准则，企业必须认真执行。这是保证产品成本真实，加强企业经济核算制，保证国民经济有计划、按比例发展的客观需要，也是一项重要的财

政纪律和企业正确进行成本核算的基本要求。

三、成本的作用

社会主义制度下商品经济的存在，决定成本这一价值范畴在经济工作中有着重要的作用。

（一）成本是生产耗费的补偿尺度

成本作为价值范畴，是商品价值中补偿价值的等价物。企业作为一个商品生产者，其生产经营成果只有在能够补偿成本耗费的情况下，简单再生产才可以维持。通过成本可以确定为达到某一生产目的（产品或劳务）而耗费了多少资金，从而为企业维持简单再生产提出资金补偿的标准。从这个意义上说，成本耗费水平制约着企业的生存。剩余产品价值是商品价值扣除补偿价值后的剩余部分，是积累的源泉。从这个意义上说，成本耗费水平又影响着企业的扩大再生产，制约着企业的发展。因此，成本作为补偿尺度对经济发展具有重要的影响。

（二）成本可以综合反映企业工作的质量

在商品经济条件下，成本是具有高度综合性的一项经济指标，企业生产经营各个方面的工作质量，劳动过程各个环节的工作成果，几乎都能在成本中综合反映出来。成本既受产品产量、质量、生产技术和经营管理水平的制约，反过来又制约着产量、质量、生产技术与企业生产经营管理的一切方面和全过程。因此，成本水平综合反映了企业的生产技术和经营管理水平，是企业素质高低的重要标志。

（三）成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现。产品价格的制定，应体现价值规律的要求，使其大体上符合产品价值，并符合国家的价格政策。只有通过成本计算，才能为制定产品价格提供依据。

（四）成本是企业经营决策的重要因素

决策是现代企业管理的一项重要职能，它是对两种或两种以上方案可能导致的不同结果进行分析比较，权衡利害得失，以便从中选择最优方案。在有计划的商品经济条件下，企业领导和管理人员要使决策能够符合客观实际，取得最佳经济效益，必须善于根据有关数据进行可行性研究，而成本通常就是进行可行性研究的一项关键性因素。例如，企业在扩大产量、增加品种、选择加工方式、进行技术改造和添置设备等方案选择中，都必须结合运用成本因素进行决策。随着科学技术的进步，成本将日益成为企业正确进行投资决策、技术决策和经营决策的重要依据。

第二节 生产费用的分类

生产费用是指企业在一定时期内发生的用货币表现的生产耗费。它的节约与浪费，直接或间接地影响到产品成本的高低。为了适应成本管理的需要，必须将产品在生产和销售领域中发生的各项费用，按照一定的标志进行分类，以便计划和控制生产费用支出，正确计算和分析产品成本。生产费用可以按照以下标志进行分类。

一、按照经济性质分类

生产费用按其经济性质分类，称为生产费用要素。根据当前制度规定，生产费用可划分为以下若干要素。

1. 外购材料：指企业为进行生产而耗用的一切外购的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等；

2. 外购燃料：指企业为进行生产而耗用的从外部购进的各种燃料（包括固体、液体、气体燃料）；

3. 外购动力：指企业为进行生产而耗用的从外部购进的各

种动力；

4. 工资：指企业应计入生产费用的职工工资；

5. 提取的职工福利基金：指企业按照规定从生产成本中提取的职工福利基金；

6. 折旧费：指企业按照核定的固定资产折旧率计算提取的折旧基金；

7. 提取的大修理基金：指企业按照核定的大修理基金提成率计算提取的大修理基金；

8. 利息支出：指计入生产费用的借款利息支出减去存款利息收入后的净额；

9. 其他支出：指不属于以上各要素的费用支出。如邮电费、旅差费、租赁费、外部加工费及计入本期生产费用的待摊费用和预提费用等。

将生产费用划分为若干要素，可以反映企业一定时期内，发生了哪些生产费用，数额各是多少，用以分析企业各个时期各种生产费用支出的水平。由于这种分类反映了各种费用的实际支出，因而可以为编制各种费用计划和核定流动资金定额提供资料，同时，由于这种分类反映了物化劳动耗费和活劳动耗费，因而可为计算工业净产值和国民收入提供资料。

二、按照经济用途分类

生产费用按照经济性质分类，只能表明企业在生产经营过程中耗费了什么，还不能说明费用是直接用在产品生产上，还是用在组织和管理方面，或者用于固定资产更新改造上。为了明确费用的用途，有利于计算和分析产品成本，还需要按照费用的经济用途进行分类。按照经济用途进行的分类，称为成本项目。

设置成本项目，应根据企业的生产特点和成本管理的要求决定。一般原则是：对于直接用于产品生产，占产品成本比重较

大，并制定有定额可以考核的费用，应单独设置成本项目；对于不是直接用于产品生产，而包含较多要素费用的费用，则应按其发生地点，合并设置一个项目进行归集。为了便于企业同行业之间开展成本分析、对比，以及企业主管部门汇总，成本项目一般由国家或企业主管部门统一规定。根据现行制度，军队工业企业一般可设置以下成本项目：

1. 原材料：指构成产品主要实体的原料及主要材料和有助于产品形成的辅助材料；
2. 燃料和动力：指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力；
3. 工资：指直接参加产品生产的工人工资；
4. 提取的职工福利基金：指按国家规定按直接参加产品生产工人工资提取的职工福利基金；
5. 废品损失：指生产中产生废品所发生的损失；
6. 车间经费：指为管理和组织车间生产而发生的各项费用；
7. 企业管理费：指为管理和组织全厂生产所发生的各项费用。

以上第1至第6项费用，构成产品的车间成本；加上第7项费用，构成产品的工厂成本。

为了使产品成本项目能够适应各工业部门生产的特点，满足成本管理的要求，企业主管部门可以在保证成本资料综合汇总的前提下，根据本部门所属企业各项生产费用比重的大小，费用能否制定额，以及核算工作的繁简等具体情况，对国家统一规定的成本项目作适当的增减变动，规定出本部门的成本项目。每一个工业企业都应按照企业主管部门规定的成本项目核算产品成本。

生产费用按照经济用途分类，有利于考核各项费用定额或计划的执行情况，分析费用支出是否节约，促使企业有效地节约费用，降低产品成本。

三、按照其同特定产品关系的分类

生产费用的发生都是同特定的产品发生关系的。有的费用是为某一特定产品所消耗，有的费用则为几种产品所共同消耗。为了有利于合理分配生产费用，正确计算和分析产品成本，生产费用需要按其同特定产品的关系进行分类。

生产费用按其同特定产品关系分类，可以分为直接费用和间接费用。

1. 直接费用：指能够确定属于生产某种产品而发生的费用，它可以根据费用的原始凭证直接计入某种产品成本。如直接用于制造某种产品的原材料，就可以根据领料凭证直接计入该产品的成本。企业对发生的直接费用要建立完整的、系统的原始记录，以保证费用计入成本的准确性。

2. 间接费用：指生产几种产品共同发生的费用，它无法根据费用的原始凭证直接计入各该产品的成本，需要采用适当的方法在几种产品之间进行分配。如生产多种产品的车间耗用的照明费以及管理人员工资等，无法根据电费支付凭证和工资结算凭证直接计入几种产品成本，而需要采用一定的方法进行分配。由于这类费用较多，若逐一进行分配，工作必然十分繁杂。因此，对于这类费用，要先按发生地点进行归集，然后再选择既合理又简便的分配方法在各种产品之间进行分配。

将费用分为直接费用和间接费用，对于正确计算产品成本，分析费用的超支和节约，寻求降低成本的途径具有重要意义。

四、按照其同产量的关系分类

产品成本水平的高低，在一定意义上是受产品生产的数量和生产费用的耗费额所制约的。因此，生产费用需要按照其同产品产量的关系进行分类。

生产费用按照其与产量的关系分类，可以分为固定费用和变动费用。

1. 固定费用：指费用发生总额在一定期间内保持固定水平，而不随产量的增减而变动的费用。如固定资产折旧费等。

2. 变动费用：指费用的发生额随产量的增减成同一比例变动的费用，如直接用于产品生产的原材料等。

根据我国目前对成本项目设置的情况，有的费用不能简单地归为固定费用或变动费用，如机器设备等维修费用，它虽然随产量的增减而发生变动，但并不与产量成同一比例变动。这种费用一般称为半变动费用。在实际工作中，对于介乎固定和变动两者之间费用的分解，一般可采用高低点法、散布图法等方法（这些方法将在以后有关章节讲述）。

将生产费用分为固定费用和变动费用，对于费用的控制和分析，特别是分析成本与产量的关系，进行成本和利润的预测，具有极其重要的作用。

五、按照其能否控制的分类

为了适应企业开展全面经济核算，实行成本责任制的要求，需要将生产费用按照责任单位能否控制划分为可控费用和不可控费用。

1. 可控费用：是指责任部门或管理人员在费用发生时，通过主观努力能按预算或计划加以控制的费用。如原材料的消耗是否节约，能源消耗能否降低，工时定额能否执行，费用开支能否减少等等，都是车间、班组人员能够掌握的，因此，这些费用对于车间、班组来说就是可控费用。

2. 不可控费用：指责任部门或管理人员在费用发生时，无法控制的费用。如固定资产折旧费、材料购进价格、企业管理费等等，对班组来说，是无法使这些费用节约的，这些费用就是不

可控费用。

必须指出：上述讲的生产费用分为“可控制”或“不可控制”，不是固定指什么费用而言的，它必须同一个具体责任单位联系起来，凡是某项费用的发生受责任单位或管理人员的行动有重大影响的，叫可控费用，否则，就是不可控费用。

将费用分为可控费用和不可控费用，对于评价责任部门或管理人员的工作成果，调动有关职工的生产、工作积极性，加强成本管理有着重要作用。

综上所述，生产费用分类如图表 1—2 所示。

六、按经济性质分类和按经济用途分类的关系

生产费用按性质和用途所作的两种分类，是生产费用分类的最基本的分类方法。这两种分类既有联系又有区别。

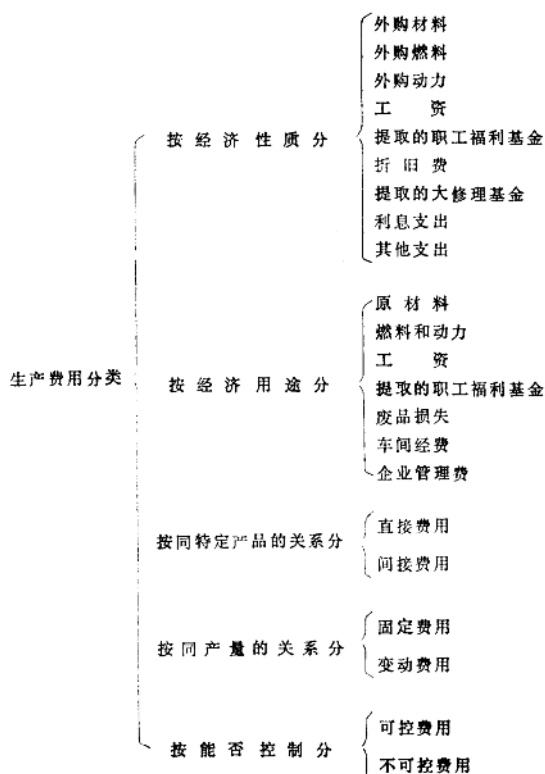
首先，生产费用的这两种分类，虽然归类的方法不同，但作为企业的资金耗费来说，它们反映的都是产品的部分价值的货币表现，即都包括已消耗的生产资料的价值和劳动者的必要劳动所创造的价值。

其次，按性质反映的生产费用是以“期间”为基础归集的资金耗费；按用途反映的产品成本则是以“产品”为对象归集的资金耗费。由于企业在一定期间内投产的产品并不一定在该期间终了时全部完工，则当期完工的产品也可能有一部分是在过去各期投产的。因此，企业在一定“期间”内发生的生产费用就不一定等于该期间内“完工产品”的成本。

第三，按性质反映的生产费用和按用途反映的生产成本两者之间存在一定的联系。在一般情况下，企业在一定期间内的生产费用发生额是计算该期间完工产品成本的基础。从这个发生额中减去本期发生的、但不应由本期产品成本负担的生产费用（如待摊费用本期发生额扣除本期摊入成本的数额），加上虽不在本期发

生、但应由本期产品成本负担的生产费用(如预提费用),就可得出本期所生产产品的生产费用总额。在这个生产费用总额中,加上期初未完工产品已负担的生产费用,减去期末未完工产品应负担的生产费用,即为本期完工产品的生产费用(完工产品成本)。

(图表 1—2)



对以上按性质反映的生产费用和按用途反映的产品成本之间的联系和区别,可用图表 1—3 举例说明。