

工业企业成本管理

陈学齐 编著

72

8

机械工业出版社

工业企业成本管理

陈学齐 编著

机械工业出版社

工业企业成本管理

陈学齐 编著

*

机械工业出版社出版 (北京阜成门外百万庄南街一号)

(北京市书刊出版业营业登记证出字第 117 号)

机械工业出版社印刷厂印刷发行

*

开本 $787 \times 1092 \frac{1}{32}$ · 印张 7 · 字数 161 千字

1982 年 2 月北京第一版 · 1982 年 2 月北京第一次印刷

• 定价 0.75 元

*

统一书号: 15033 · 5361

前 言

为了适应我国进行四个现代化建设的形势和要求，机械工业企业必须迅速地发展生产技术，提高管理水平。其中，整顿、改革和加强企业的财务会计工作，实行全面经济核算，广泛开展增产节约，大力降低产品成本，提高资金效果，增加企业积累，促进生产技术加快发展，是一项很重要的任务。为此，一九八〇年十月，一机部在郑州市举办机械工业财务成本研究班，组织了一部分重点企业和省、市机械工业局的财会主管人员，共同研究讨论如何改进和加强企业财务成本管理工作的問題。本书即系作为这个研究班的一种参考材料而编写的。

这本书的内容，主要依据我国机械工业企业过去开展成本管理工作的经验和問題，结合国外近年加强成本管理的一些具体做法，比较系统地阐述了成本的基本概念、成本计划、成本控制、成本计算的原理和方法，以及成本管理的组织机构等方面的理论和实务，并就目前业务工作中的若干主要問題，提出改进成本管理工作的初步设想。

本书由陈学齐同志编著。书中提出的若干论点、看法和设想，均系作者的初步意见，提供读者研究成本管理問題参考，其中错误之处，请给予指正。

第一机械工业部财务会计司

一九八一年十二月

目 录

第一章 总论——成本的基本概念	1
第一节 成本的意义	2
第二节 产品成本的范围	7
第三节 成本的作用	9
第四节 成本的特殊形式和概念	15
第五节 成本的分类	23
第六节 企业的成本工作	35
第二章 成本计划	38
第一节 编制成本计划的原则	38
第二节 挖掘降低成本的潜力	44
第三节 成本计划的内容及和其他计划的关系	64
第四节 成本计划编制的方法和步骤	71
第三章 成本控制	88
第一节 成本控制的意义和目的	88
第二节 成本控制的基础	90
第三节 成本控制的原则	95
第四节 成本控制的方法	99
第四章 成本计算	126
第一节 成本计算的意义和目的	127
第二节 成本计算的原则和基础	131
第三节 成本计算的种类和方法	134
第四节 生产费用的计算	140
第五节 部门成本的计算	153
第六节 全厂产品单位成本的计算	168
第七节 定额成本计算法	172

第八节 直接成本算法	192
第五章 成本管理的组织机构	209
第一节 建立成本管理组织机构的原则	209
第二节 成本管理的最高领导机构	211
第三节 成本管理的职能机构	211
第四节 成本管理的业务执行机构	214
第五节 成本管理的群众组织	214

第一章 总论——成本的基本概念

产品成本是反映企业各项工作效率的综合指标。企业劳动生产率的高低，材料使用的节约浪费，设备利用的好坏，产品设计、工艺方法和生产劳动组织的先进落后，以及生产、供应、销售和财务工作的是否经济有效，所有这些都将对产品成本产生很大的影响，因此企业管理必须紧紧抓住产品成本这一环来正确及时反映企业人力、物力、财力利用的经济效果，并进而在产品设计、工艺方法、生产劳动组织、产供销业务以及资金运用各方面来挖掘降低成本的潜力、从而不断降低成本、扩大生产、增加积累，达到增产增收的目的。为此必须在企业中加强和改进成本管理工作，使它不但能正确及时反映产品的单位成本，而且还能反映产品设计、工艺方法和生产劳动组织各种不同方案以及生产、供应、销售和财务管理各种不同方针政策的经济效果，不但要能正确及时反映整个企业的成本水平，而且还能反映各成本负责部门的成本水平；不但要能正确及时反映产品已经发生的实际成本，而且还能反映产品预期发生的目标成本、预计成本和标准成本，作为成本控制的依据，只有这样，它才能真正成为反映企业经济效果和降低人力、物力、财力消耗的有效工具，同时也只有这样才能真正成为企业经济核算的可靠基础。

为了有效地管理成本，必须先对成本的性质和内容有一个明确的概念。首先，我们应该明确什么是成本？它的实质是什么？从成本的实质看，哪些应该算作成本，哪些不应算作成本？其次，从成本管理的实务看，国家对成本的范围，往往有一个统一的规定，这个成本范围和成本的实质基本上是一致的，但又往往不完全一致，对这些规定，我们应该怎

样认识？第三，由于成本使用目的的不同，其内容和形式也往往不同，因而成本也可以有各种不同的特殊的概念，我们必须掌握这些概念才能更好地运用这些概念来为企业管理服务。第四，为了正确核算成本和有效管理成本，成本必须按照各种不同的标准分类。企业成本应该怎样分类，各类成本的含义和作用如何，在讨论成本管理时，应先有一个基本概念。第五，所谓企业的成本管理工作，究竟包括那些内容？它的范围如何？在开始研究成本管理时，也要有一个明确的概念。以上就是本章所要研究讨论的内容。

第一节 成本的意义

成本不但在经济学、会计学和工程学上各有不同的意义，就是在会计领域内也因其使用目的的不同，其意义也各有不同。但是在各种不同的意义中，仍有其共同的、基本的意义，这就是成本的实质。

什么是成本？概括的说，成本是为了达到一定目的所作的经济价值的牺牲，具体地说，这里有下列几方面的意义：

第一，成本是生产产品所消耗或转移的经济价值。一切物质财富生产的过程也同时是物质财富和劳动力消费的过程，为了生产物质财富必须消耗物质财富和劳动力，成本就是生产某项产品所消耗的生产资料的价值和劳动力报酬的支出，也就是商品生产中不变资本和可变资本或是固定资本和流动资本价值的实际消耗或转移。它构成商品产品价值的一部分。马克思说：“按照资本主义方式生产的每一产品 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。”又说：“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又说：“产品中由资本家支付的一切价值组成部分，或者由他投入生产的这些价值组成部分的等价物，都属于产品成本。”^②这就充分说明了商品产品成本的实质。在社会主义生产方式中关于劳动报酬决定的原则，当然不同于资本主义生产方式，但是关于商品价值和成本的形成，以及如何从商品生产过程中价值的流转或补偿来认识成本的实质，上述论证，还是完全适用的。根据这一基本概念，在商品生产中，凡不构成资本价值 c 或 v 消耗的一切支出，都不能算作商品的成本。例如，制造产品所消耗的原材料、折旧和工资是成本，而支付的税金、利息以及一些非生产支出如罚金等则不是成本。

这里应该进一步说明三点：（1）成本是生产产品所消耗或转移的经济价值，所谓经济价值是指企业支付并实际消耗的生产资料的价格和劳动力的报酬，也就是活劳动和物化劳动的消耗，这里当然不包括自然资源的利用，因为它们不是劳动的产物，因而也没有价值可以移转，但是企业往往无偿取得一些生产资料，那末它们的消耗是否也应算作成本呢？根据成本的基本概念，这些生产资料既是过去劳动的产物，那末它们的消耗或价值的转移，自应作为产品的成本。

（2）所谓成本是经济价值的消耗或转移，其中消耗或转移的价值，按照一般的说法，包括生产资料和劳动力这两项生产要素在内，它们在成本价格的计算上，同时构成产品的成本，但是它们在产品价值形成中所起的作用是完全不同

① 马克思：《资本论》第三卷第30页，人民出版社1975年1版。

② 马克思：《资本论》第三卷第50页，人民出版社1975年1版。

的。生产资料在商品价值形成中，只是转移或保存它原有的价值，而劳动力则除转移或保存生产资料的价值外，还创造新价值。马克思说：“生产资料的价值由于转移到产品而使保存下来。”^①“因此生产资料的价值是再现在产品的价值中，确切地说，不是再生产。所生产出来的是旧交换价值借以再现的新使用价值，”但是“劳动过程的主观因素，即发挥作用的劳动力，却不是这样，当劳动通过它的有目的的形式把生产资料的价值转移到产品上并保存下来的时候，它的运动的每时每刻都形成追加的价值，形成新价值，”^②又说：“预付的可变资本不会把它自身的价值加到产品中去，相反地，在产品中代替可变资本价值出现的是一个由劳动创造的新价值。”^③由此可见，生产资料在生产过程中只是通过有目的的劳动把旧价值不多不少地转移到新产品的价值中，从而被保存下来，它不能创造新价值，而劳动力则在转移和保存生产资料价值的同时，创造了新价值，而劳动力报酬本身也是由所创造的新价值中得到补偿的。因而严格地说：“可变资本不存在价值转移的问题，工人的工资是用来购买消费品的，并不转移到产品中去，新创造产品中与这部分资本价值相等的价值是由工人在生产过程中重新创造出来的，”^④成本价格和商品的价值形成或资本的增殖是两个不同的范畴，生产资料和劳动力的消耗，虽同属成本价格的范畴，但在商品价值形成或增殖过程中，各有不同的作用，我们除了根据成本价格这一范畴来反映商品产品的成本外，还应按照商品价值形成或增殖的过程来反映生产资料和劳动力在这个过程中所起的不同作用，

① 马克思：《资本论》第一卷第225页，人民出版社1975年1版。

② 马克思：《资本论》第一卷第274页，人民出版社1975年1版。

③ 马克思：《资本论》第三卷第37页，人民出版社1975年1版。

④ 徐禾著：《政治经济学名词解释》第147页，人民出版社，1974年。

即在商品的价值中首先应减去生产资料的价值，从而得到劳动创造的新价值，再从中减去劳动力的报酬，从而得到剩余或增殖的价值，这个价值的增加额，就是国家和企业共同的所得，这样就能正确反映劳动创造的价值，以及这个新创价值如何在职工、企业和国家之间分配的情况，假使商品能按它的价值全部售出，那末这个增殖的价值也就能全部实现为利润。近代英国提倡净产值或增殖的报表，认为企业经营的目的不应仅为资本家谋取最大的利益，而应同时考虑劳资各方的利益，因此，报表反映的利润，不应仅为资本家所得，而应为劳资各方和整个社会共同的所得，英国这一发展虽和征收净产值税有关，但是在研究成本的性质时，结合商品价值形成的过程，这一概念，值得注意^①。

(3) 只有生产资本才有价值转移的问题，至于流通资本（包括货币资本和商品资本）由于它们只是改变价值存在的形式而不发生价值转移的问题，因此只有生产资本的消耗或转移才构成产品的成本，至于流通资本的消耗如利息、推销机构经费等，不能构成产品的成本。

第二：成本也是取得物质财富所付出或转移的经济价值。为了生产物质财富，在实际消耗物质财富前，往往先要取得这些物质财富，为了取得有关物质财富所支付或转移的经济价值，也应该作为取得各该物质财富的成本。例如：制造产品所消耗的生产资料固然是各该产品的成本，但是为了购买生产资料所支出的价款也应是各该生产资料的成本。这是符

^① 在这方面南斯拉夫的经验也值得注意。第一，他们产品成本只包括材料费和折旧费，不包括工人的工资；第二，他们损益表的结构，也是先从销售收入中扣除销售产品的材料成本和最低折旧费，得出“利益”，再从中扣除所得税和利息等，得出“净收入”，再扣除基本工资，如有余额，再分配于劳动者的附加收入、集体消费基金、后备基金和营业基金。这显然是从商品价值形成过程的概念出发来考虑的。

合我们一般所称成本的概念的。因此成本的概念应该同时包括产品生产所消耗的经济价值和取得生产资料所支出的经济价值。获得生产资料的成本，随着生产过程的推移，最后也将转变为产品成本和销货成本。

第三：从更加广义的成本概念来说，成本又是达到一种目的而放弃另一目的，或是采取一种行动方针而放弃另一种行动方针所牺牲的经济价值或付出的代价。例如：由于生产甲产品而不生产乙产品所损失的乙产品的利益，也可以说就是生产甲产品的成本。这种成本不是在实际生产或交换中消耗或转移的经济价值而是在选择比较各种行动方案中所将失去或牺牲的经济价值，因此也是成本的一种概念，这种成本概念在决策中广泛应用。在决策中所用的机会成本就是这种广义的成本概念。

第四：所谓作出的经济价值的牺牲包括已经作出的、可能作出的、可以允许作出的和应该作出的牺牲在内。因此，成本不仅指实际成本，也包括计划成本、目标成本和标准成本等概念在内。

第五：成本和费用不同，它是体现在财产中的价值，它代表将来可供使用的劳务或利益。当这些劳务使用和利益实现时，成本才转变为费用。例如：企业耗用材料和人工制造产品，为了制造产品所消耗的料、工、费用是产品的成本，须待产品出售时，成本才变为费用即销货成本。但是，成本虽然不等于费用，它又是取得将来收入的现在支出，它决定着将来收入的成本水平，因而也决定着将来利润的水平。在会计上，成本应该何时能转作费用以及哪些应该列作成本，哪些应该直接作为费用支出，是一个极其复杂的问题。

第六：成本是以货币额来反映的经济价值。成本虽然有

时也要以实物数量来反映，但主要是以货币价值来反映的。但所谓以货币价值来反映并不是说成本必须以货币支出为条件。当然，货币支出是测定成本的可靠和主要标准，但是从广义成本概念来说，成本也不一定要以货币支出为依据。例如：决策时所用的机会成本就不是实际货币支出的成本。

第七：成本是正常的经济价值的消耗或转移。成本是以正常的生产交换状态为前提，凡因非常原因所造成的经济价值的牺牲，都不在成本范围之内。例如，因自然灾害造成的财产损失，因非常原因造成的停工损失，以及非正常的物资盘亏报废损失等，虽然也是经济价值的牺牲，但都不能算作成本，而应作为损失处理。当然，假定损失是正常的，而在正常生产条件下是不可能避免的，则它也应算作成本。

总之，成本有广狭各义。较狭义的成本是创造物质财富所消耗的经济价值；较广义的成本包括取得某项物质财富所支出的价款；最广义的成本包括在决策中为了取得某项物质或利益所放弃或牺牲的经济价值。这三方面成本的概念都是指为了达到某一目的所作的经济价值的牺牲，都是从经济价值的流转或得失来加以认识的。这三方面成本的概念都各有其适用的范围。我们对于成本的认识不应只局限于狭义的概念，而应掌握它全部的意义，这样才能打开我们的眼界，开拓我们的思路，扩大成本的应用范围，从而更好地运用成本为企业管理服务。

第二节 产品成本的范围

根据上述成本的基本概念，成本是达到一定目的所作的经济价值的牺牲。从产品生产的角度看，成本是生产产品所消耗或转移的经济价值，而这些消耗又是正常的消耗。因

此，第一，必须是和产品生产有关的支出才能作为产品成本，一切和产品生产无关的支出不在产品的成本范围之内。和产品生产无关的支出又包括下列几项：1）用于扩大再生产的支出，如基本建设投资以及属于基建投资的生产准备费和管理费等；2）属于流通领域内的支出，如利息，推销机构经费等；3）不需用来和未使用固定资产的折旧费、维护费、保管费等；4）属于全社会需要的支出也称社会成本，如税捐、人民武装经费等。第二，属于非常性的支出，也不在成本范围之内，如企业支付的罚金和赔款，自然灾害造成的财产物资的损失，以及超过正常损耗率的材料物资的盘亏报废损失等。但是，国家为了更好地贯彻经济核算制或其他方针政策，也可规定把一些非成本项目列入成本，或把一些成本项目排除在成本范围之外，例如：根据国家财政的规定，把性质上不属于成本的利息和罚金列入成本，而把性质上属于成本的劳动保险费和新产品试制费等排除在成本范围之外。

根据我国成本开支范围的规定^①，工业企业产品成本包括十项：1）为制造产品而耗用的各种原料、材料和外购半成品；2）为制造产品而耗用的燃料和动力；3）生产工人、管理人员的工资和按照工资总额提取的职工福利基金；4）按照规定提取的固定资产基本折旧基金、大修理折旧基金和固定资产的中小修理费用；5）按照规定应当列入产品成本的低值易耗品购置支出；6）按照规定应当列入产品成本的停工费用（指大修理停工、季节性停工和事故停工的费用）；7）废品损失；8）产品的包装和销售费用；9）经企业主管部门批准，每平方米造价不超过20元的简易料棚修

① 财政部1973年5月12日财公字第41号“国营工业交通企业若干费用开支办法”财务会计制度选编1978年第70页。

建费；10）其他生产费用，如管理费、运输费、材料产品盘盈盘亏、利息收支等费用。

另外，根据“工交企业营业外支出范围”的规定^①，不列入成本而允许列入营业外支出的项目有12项：1）企业搬迁费；2）劳动保险费；3）编外人员生活费；4）职工安置回乡、下乡落户补助费；5）停工损失；6）积压物资削价损失和加工改制费；7）职工子弟学校经费；8）新产品试制失败损失；9）非常损失；10）呆帐损失；11）展览费用；12）调整调拨价格损失。

此外，还有一些关于成本开支范围的具体规定，划清了产品成本和基本建设支出、事业费支出、专用基金支出和专用拨款支出的界线。

根据以上规定，可见我国关于成本开支范围的划分和产品成本的概念基本上是符合的，但是在规定的成本项目中也包括一些生产外和非生产性的支出，如销售经费、利息支出和罚金赔款等。这些从理论上讲，都不属于成本的范围。

总之，根据成本的基本概念，成本在理论上有它一定的范围，它一方面有别于资本支出，另一方面又有别于营业外支出。成本划分范围的作用在于：1）分清各项资金使用的界线；2）正确确定产品的成本；3）便于成本的管理，在实务上为了贯彻国家的方针政策，可以适当调整成本的范围，但也不能背离原则太远，而有失成本划分范围的作用。

第三节 成本的作用

成本由于使用目的的不同，其意义和内容也各不同。它表现为各种不同的形式，具有各种不同的特殊概念，并在企业

① 同上，财政部财务会计制度选编第124页。

管理中发挥不同的作用。在企业中,成本使用的目的和作用,主要有下列五个方面:

1. 作为财产评价和盈亏确定的基础。成本是获得一定物质财富所消耗或转移的经济价值,它是通过等价交换对某一财富所付出的代价,或在生产过程中转移到产品中的经济价值。它具有较大的客观性和查证性,因此,在会计上一般把实际成本作为财产评价的基础,也就是一般所称的财产的成本评价基础。这些以实际成本或历史成本为评价基础的财产,随着生产过程的向前推移,最后将转变为产品的销货成本,并与销售收入对比,计算销售的盈亏。因此,销货成本也是以购入或制造的实际成本为基础,销售盈亏的确定也是以这些成本为基础计算的。

由于实际或历史成本具有较大的客观性、查证性和计量性,因此现代各国关于对外会计报表中财产的计价和销货成本的确定都规定应以这些成本为基础。我国财政部在“国营企业会计工作规则”中关于固定资产、材料、生产费用、产成品等也都规定应以“原价”、“实际价格”、“实际成本”入帐,显然也是以实际或历史成本为评价基础的。

但是,财产的评价基础也不以实际或历史成本为限,除了实际或历史成本外,在企业管理上还广泛使用着其他成本的评价基础。就是在以历史成本为评价基础的条件下,也不一律以历史的实际成本为限。例如:采用计划价格计算产品材料消耗或采用预定间接费用分配率计算产品间接费的企业,假使计划与实际的差异不再调整产品成本时,其产品成本也不完全是实际成本,但是只要用量是实际的,一般也可作为历史的实际成本看待,至于在采用标准成本计算制度的企业,其产品成本如用标准成本计价,就不再是历史的实际成本

了。其次，在历史成本中，由于产品成本中所包括的内容和范围的不同，其涵义也各有不同，有的产品成本中只包括变动成本而不包括固定成本；有的只包括制造成本而不包括管理成本，因此虽同样以历史成本为评价基础，但其据以评价的价值并不相同。最后，在决策中广泛采用着重置成本、机会成本等不同概念的成本作为财产评价的基础，就更不是一般意义上的实际或历史成本了。因此，作为财产评价基础的成本，其概念也是非常复杂而广泛的。但是无论如何，作为财产的原始入帐价值，作为对外会计报表的计价基础，历史的、实际的、全部的成本无疑是当前普遍采用的评价基础。

关于可以作为财产评价的各种基础，可以下例说明：

某单位购入旧汽车一辆，价款为 10000 元。购入后发现发动机有问题，又进行大修，大修成本为 1000 元。该车现行市价为 12000 元，另一单位拟出价 13000 元转购该车，未予同意。由于购入该车可以发展业务，预计五年内每年可以增加净收入 4000 元，同时由于多了一车可以减少乘车拥挤和派车的争吵。根据以上各事项，可用不同的基础来评价该车的价值：

评价基础	金额
1. 购入成本(大修理列入费用)	10000 元
2. 购入成本加大修理费	11000 元
3. 现行成本或重置成本	12000 元
4. 机会成本(即拒绝售车所牺牲的利益)	13000 元
5. 盈利能力的增加，不考虑现值 因素(4000 元 × 5)	20000 元
6. 心理价值(减少乘车拥挤和派车 争吵)	非计量因素