

QIYE CHANPIN CHENGBEN HESUAN:
XINZHIDU YU ANLI

企业产品成本核算： 新制度与案例

《企业产品成本核算》编写组 编



中国财政经济出版社

企业产品成本核算： 新制度与案例

《企业产品成本核算》编写组 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业产品成本核算: 新制度与案例/《企业产品成本核算》编写组编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 4

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5224 - 7

I. ①企… II. ①企… III. ①企业 - 产品成本 - 成本计算 - 财务制度 - 案例 - 中国 IV. ①F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 057810 号

责任编辑: 李 军
封面设计: 研 者

责任校对: 杨瑞琦
版式设计: 康普宝蓝

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京财经印刷厂印刷

850 × 1168 毫米 32 开 17.75 印张 423 000 字

2014 年 5 月第 1 版 2014 年 5 月北京第 2 次印刷

印数: 10 001—13 010 定价: 45.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5224 - 7/F · 4226

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

目录 INDEX

第一章 产品成本核算模式的演变

第一节 国外成本会计准则 / 3

第二节 中国成本会计规范 / 12

第二章 产品成本核算理论框架与规范

第一节 产品成本核算理论框架 / 21

第二节 成本会计（核算）制度 / 33

第三节 产品成本核算新制度与相关准则 / 37

第三章 《企业产品成本核算制度（试行）》：框架 和内容

第一节 《企业产品成本核算制度（试行）》制定思路与主要创新 / 50

第二节 “总则”部分的主要内容和重大改革 / 56

第三节 “产品成本核算对象”部分的主要内容和重大改革 / 61

第四节 “产品成本核算项目和范围”部分的主要内容和重大改革 / 62

目录 INDEX

- 第五节 “产品成本归集、分配和结转”部分的主要内容和重大改革 / 64

第四章 制造业成本核算制度与案例

- 第一节 制造业及其成本核算制度内容 / 69
第二节 品种法案例 / 100
第三节 分批法案例 / 115
第四节 分步法案例 / 120

第五章 作业成本核算制度与案例

- 第一节 作业成本法概述 / 151
第二节 作业成本核算原理 / 161
第三节 作业成本核算案例 / 178
第四节 作业成本管理 / 183

第六章 农业成本核算与案例

- 第一节 农业及其成本核算特征 / 209
第二节 农业成本核算制度 / 212

目录 INDEX

第三节 农业企业成本核算案例 / 226

第七章 批发零售业成本核算与案例

第一节 批发零售业及其成本核算特征 / 247

第二节 批发零售成本核算制度 / 252

第三节 批发零售企业案例 / 260

第八章 建筑业成本核算与案例

第一节 建筑业特征 / 277

第二节 建筑业成本核算制度主要内容 / 280

第三节 建造合同案例 / 301

第九章 房地产开发业成本核算与案例

第一节 房地产业特征 / 313

第二节 房地产业成本核算制度主要内容 / 314

第三节 案例——万科成本核算指导 / 328

目录

INDEX

第十章 采矿业成本核算与案例

- 第一节 采矿业概述 / 347
- 第二节 采矿业成本核算制度的主要内容 / 350
- 第三节 案例简析 / 360

第十一章 交通运输业成本核算与案例

- 第一节 交通运输业概述 / 369
- 第二节 交通运输业成本核算制度主要内容 / 374
- 第三节 案例简析 / 377

第十二章 信息传输、软件及信息技术服务成本核算与案例

- 第一节 信息传输业特征与成本核算制度 / 397
- 第二节 软件及信息技术服务业特征与成本核算制度 / 401
- 第三节 信息传输、软件及信息技术服务企业产品成本归集、分配与结转 / 403
- 第四节 案例简析 / 416

目录 INDEX

第十三章 文化业成本核算与案例

- 第一节 文化业概述 / 431
- 第二节 文化业成本核算制度主要内容 / 436
- 第三节 案例简析 / 446

第十四章 产品成本报表与案例

- 第一节 成本报表概述 / 461
- 第二节 成本报表的编制 / 467
- 第三节 成本分析 / 494
- 第四节 成本计划或预算执行情况的分析 / 505
- 第五节 产品单位成本的分析 / 518
- 第六节 产品成本技术经济分析 / 522
- 第七节 责任成本的分析 / 528
- 第八节 成本报表案例 / 531

主要参考文献 / 542

附录：企业产品成本核算制度（试行） / 546

后 记 / 559

第一章

产品成本核算模式的演变

DI YI ZHANG

【本章目的与要点】 本章主要使学员了解国内外企业产品成本核算的历史沿革。借鉴美国、日本、韩国、印度等成本会计准则和美国《管理会计公告》，更好地理解和完善及发展中国企业产品成本会计规范等。

随着经济全球化、现代信息技术的发展，成本会计引起了全世界的广泛关注。不论是发达国家还是发展中国家，都十分强调成本会计原则，例如，美国、日本、印度和韩国分别制定有成本会计准则，德国则形成了普遍遵守的成本会计规则，加拿大、英国等对实施管制的行业或领域也规定了相关的成本会计规则。成本会计及其管制越来越受到世界各国的普遍重视。我国政府于2008年开始对我国企业成本核算实务进行调研，2010年4月2日财政部下发了《关于调研报送企业产品成本核算与成本管理有关情况的通知》，2013年11月由财政部发布并于2014年1月1日开始实施的《企业产品成本核算制度（试行）》，标志着我国企业产品成本核算迈入统一规范化之路。

第一节 国外成本会计准则

成本会计准则是成本会计规范的表现形式之一，有的也称成本会计标准或成本会计制度，或称成本会计规程等，我国财政部根据《会计法》等相关法规，结合我国的实际和国际惯例，制定并实施《企业产品成本核算制度（试行）》（下文简称《新制度》）。我国是以制度的形式，统一规范企业产品成本的核算。

一、美国成本会计准则

美国成本会计准则委员会于1980年颁布了成本会计准则（Cost Accounting Standards）用于美国联邦政府采购，一直执行至今。它是世界上较为完善、系统的成本会计准则之一。

美国对成本会计准则的需求由来已久，从20世纪早期开始，联邦政府就希望通过制定会计标准来管理军火供应商的合同成本核算实务，以保护政府免于为货物或服务过度付款的风险。美国成本会计准则的制定与国防采购中的成本类型合同密切相关。合同的类型可以划分为两大类：定价型合同和成本型合同。为加强对各种政府采购合同成本会计实践的管理，美国联邦政府展开了关于国防采购成本类型合同的成本法规的探索。50年代前，在国防采购合同中虽然出现了以成本为基础的采购合同，但国防采购合同主要以固定价格合同为主，进入到50年代后，为了调动合同承包商的积极性，成本补偿性合同开始取代固定价格合同成为国防采购合同的主要形式，到60年代，成本加成的定价思想已经应用到所有的合同类型中。统一、系统、完善的成本会计准则的建立成为必然要求。

美国成本会计准则经历了五个阶段：20世纪50年代以前的准则萌芽阶段；60年代的准则研究阶段；70年代的准则制定阶段；80年代的准则停滞阶段；80年代末后的准则持续发展与完善阶段。其中，1970年，国会成立了成本会计准则委员会，它是一个隶属于立法部门的独立机构。委员会由总审计长担任主席，并任命了四个委员。委员会的职责是颁布准则，以使100 000美元以上的联邦国防采购合同供应商在成本会计实务方面保持统一性和一致性。1980年，委员会颁布了19个成本会计准则，规定了各种成本项目的计量、分配和归集必须遵守的

原则。

成本会计准则主要来源于联邦政府对以成本为基础的合同进行成本审计的需要，当以成本为基础的政府采购合同成为政府采购合同的主要形式时，对成本会计准则的需求就会上升。对于美国来说，国防军事采购支出金额巨大，而国防军事采购的主要供应商是私营企业，为促进私营企业参加国防军事采购项目，政府实行激励型合同措施。在这些合同中，最受私营企业承包商欢迎的是以成本为基础进行价值补偿的合同，以成本为基础进行价值补偿的合同可以保证承包商获得稳定的合同收益，从而降低承包商的风险。因此，成本类型合同成为了美国国防军事采购合同的主要类型。成本类型合同中成本的多少是承包商获得合同补偿的关键，也是政府支付合同补偿金额的尺度，为避免承包商提供虚假的成本信息，给政府带来超额付款的风险。因此有必要对合同成本的真实性与合理性进行审计。合同成本审计客观上需要一个成本标准，以规范承包商的成本会计实务，同时，为合同成本审计提供依据。由此，对国防采购合同成本的审计成为了美国成本会计准则产生的基础。从根本上说，联邦采购中成本类型合同的使用是美国成本会计准则建立的根本原因。

5

美国成本会计准则的目标是：使供应商的成本会计实务保证更广泛的一致性；保证供应商的成本会计实务在不同期间的一致性。准则针对的不是承包商全部的成本会计实务，只是合同标的的成本会计实务，目的是确保供应商不会将非合同成本标的的成本分配入合同成本中，从而增加合同成本，使政府过度付款。

美国成本会计准则包括 19 个具体准则，这 19 个准则可以大致分为三组：

(1) 从总体上对成本会计进行规定的准则；

(2) 处理成本类别、成本划分和成本要素的准则；

(3) 处理间接成本的准则。具体由以下准则组成：

成本会计准则 401：成本计算、归集和分配上的一致性。成本

会计准则 402：相同目标成本分配的一致性。成本会计准则

403：总部办公费用向分部的分配。成本会计准则 404：有形资

产的资本化。成本会计准则 405：不允许成本的会计处理。成本

会计准则 406：成本会计期间。成本会计准则 407：直接材料和

直接人工标准成本的运用。成本会计准则 408：员工带薪缺勤成

本会计。成本会计准则 410：部门管理费用向最终成本目标的分

配。成本会计准则 411：材料的取得成本会计。成本会计准则

412：退休金成本的组成和计量。成本会计准则 413：退休金成

本的调整和分配。成本会计准则 414：作为设备资金成本要素的

货币成本。成本会计准则 415：延期补偿成本会计。成本会计准

6 则 416：保险费会计。成本会计准则 417：作为在建工程成本要

素的货币成本。成本会计准则 418：直接成本和间接成本的分

配。成本会计准则 419 已经被取消。成本会计准则 420：独立研

究和开发成本以及投标和申请成本会计。每一具体准则在结构上

包括：目标、相关概念的定义、基本要求、应用方法、实例、解

释、豁免和执行日期。准则是概括性的还是具体性的由委员会视

其完成目标的需要而定。

美国成本会计准则的作用：第一，减少了关于成本分配的旷日持久的争端，增加了所有相关问题的公平性；第二，简化了合同的执行、审计和解决程序，对减少供应商利用成本会计准则颁布前的会计方法进行会计操纵起到预防性作用，并且有利于获得更有效的成本资料，增加了供应商所提供资料的可比性，更好地促进了合同的协商。第三，对于减轻成本类型合同环境下的政府风险起到了重要作用；第四，避免了政府合同成本的错误分配；

第五，可以为衡量执行情况提供框架；第六，可以为合同签订双方提供公平的基础；第七，确保政府能够获得供应商成本会计的变动情况。

二、美国《管理会计公告》

美国管理会计师协会（Institute of Management Accountants，简称 IMA）于 1919 年在美国纽约州布法罗市成立，最初为美国成本会计师协会（NACA），旨在支持成本会计师知识和专业技能的培养，促进业界对于成本会计在管理中作用的广泛理解，后期协会名称变更为美国会计师协会（NAA）。1991 年，正式更名为美国管理会计师协会（IMA），标志着 IMA 的角色扩展为服务于全球企业内部的会计师和财务人士的专业协会。美国管理会计师协会（IMA）从 1995 年开始发布《管理会计公告》现汇集第 1-4 辑，作为指导管理会计师的“最佳实践”，是管理会计的规范性文告。其主要内容：管理会计定义；领导力、战略与道德规范；科技支持；战略成本管理；企业绩效管理；企业风险与控制；管理会计实务。其中涉及成本管理的规范文告蕴含在第 2 辑和第 4 辑。第 2 辑战略成本管理的主要内容包括：实施作业成本核算（2006）；计量生产能力成本（1996）；实施作业成本核算/作业成本管理的工具和技术（1998）；实施目标成本管理的工具和技术（1998）；约束理论：管理系统的基础（1999）；实施生产能力成本管理系统（2000）；设计集成式成本管理系统：创造利润、提高绩效（2000）；实施目标成本管理（1999）；精益企业会计：会计范式的重大变革；精益会计在生产领域之外的应用。第 4 辑中管理会计实务中包括：直接材料成本的定义和计量（1986）；工作点成本的会计分类（1997）等。

《管理会计公告》的特点：第一，服务于企业内部的各级决策者。它着眼于企业内部提升经营管理水平、增加企业价值、防范企业风险的需要，其服务对象是企业内部各级决策者。不同于企业财务会计准则服务于企业的外部投资者。第二，不具有强制性，更类似指导和建议性意见，是否实施取决于企业自己的选择。不同于财务会计准则的一般公认性。第三，涵盖范围方面，它涵盖了企业“管理决策、设计规划与绩效管理系统”管理会计师可利用“在财务报告与控制方面的专业技能，帮助管理者制定及实施组织战略”。不同于财务会计准则聚焦于与企业对外财务报告相关的确认、计量、记录与报告，其范围几乎涵盖了企业需要运用到商务分析和决策的所有领域。第四，成本核算构成了《管理会计公告》的重要组成部分。无论是在财务报告准则体系中，还是在管理会计公告体系中，有关成本核算的内容都是所在体系的重要组成部分，但意义略有不同：财务报告准则体系中，对成本核算更关注的是成本归集的完备性以及期间和间接费用分摊的合理性；而管理会计公告体系中，对成本核算而言，更侧重如何能更好地反映成本习性，帮助企业内部决策者制定营销、生产、投资等决策。

三、日本成本会计准则

日本成本会计准则制定的也比较早，由大藏省的证券交易局于1962年研究发布。美国的成本会计准则是针对政府采购的合同成本，而日本的成本会计准则是针对一般企业的成本会计实务，具有广泛的指导意义。

日本成本会计准则的产生经历了三个阶段：（1）1937年11月，为了普及和启发成本会计知识，作为提高日本工业生产的合

理性政策，“产品成本会计规则”被颁布。1937年日本侵华战争爆发后，日本陆军和海军为了控制军需品的价格，分别在1939年和1940年建立了他们自己的成本会计规则。(2)“制造业成本会计指南”在1942年4月被颁布，以替代陆军和海军的成本会计规则。(3)第二次世界大战后，日本处于一种经济混乱的状态中，因此从1948年3月2日开始，政府采用成本会计规则来控制经济，经济逐渐稳定，政府开始致力于提高劳动生产率，这一政策进一步导致了现代成本会计准则的引进。日本大藏省证券交易局下设的企业会计审议会，其前身是经济安定本部的“企业会计制度对策调查会”，在1950年11月16日开始致力于成本会计准则的研究，直到1962年11月8日才获得成功。日本目前为止共颁布了10个具体准则。

日本成本会计准则的制定目标包括以下几点：第一，为编制财务报表即计算产品的实际成本提供必要的信息（文件的目的）；第二，提供必要的成本信息，以确定成本的价格（定价的目的）；第三，为成本管理提供必要的成本信息（成本管理的目的）；第四，为预算的编制及控制提供成本信息（编制预算的目的）；第五，为基本的业务规划提供必要的成本信息（总体规划的目的）。日本成本会计准则认为，不同的成本目标所需的成本信息不同。

日本成本会计准则共十条，其主要内容包括五章：“第一章，成本会计目标和基本准则；第二章，实际成本会计；第三章，标准成本会计；第四章，会计和成本差异分析；第五章，成本差异的会计处理。”

日本成本会计准则规定了日本企业成本核算的基本方法，为日本企业的成本核算提供了基本框架，并将成本管理的思想写入准则中，准则的制定和实施在客观上促进了日本企业成本管理水