

THE
JOURNAL OF
THE
ROYAL ANTHROPOLOGICAL INSTITUTE

VOLUME 100

PART 1



最新例解成本核算

Zuixin Lijie Chengben Hesuan

〔日〕 沟口一雄 著

魏 治 国 译

王 文 元 审

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市南京街6段1里2号) 沈阳新华印刷厂印刷

字数: 288,000 开本: 850×1168 1/32 印张: 12 1/2
印数: 1—6,500

1985年10月第1版

1985年10月第1次印刷

责任编辑: 陈连守
封面设计: 吕孟祥

责任校对: 许光云

统一书号: 4090·148

定价: 2.00元

译者的话

成本计算是会计核算的主要内容，是成本管理的重要工具。这项工作搞的如何，与企业经济效益的好坏关系极大。所以成本计算问题一贯受到日本企业界和学术界的高度重视。几十年来，他们在不断吸收欧美一些国家先进经验的基础上，结合日本的具体情况，创造了一套比较科学的成本计算方法。

《最新例解成本核算》是神户大学教授（经营学博士）沟口一雄先生的代表作，问世以来，受到会计学界的热烈欢迎，在十九年之内竟再版了百次以上，可见其影响之大，销路之广。作者是日本知名的会计学家，著作和译著颇多，并在西德两所大学当过客座教授。

本书用理论联系实际的方法比较详细地论述了现代产品成本计算的各种方法以及企业内部各部门、各类人员对成本计算所担负的职责。阐述的理论比较新，系统性比较强，对成本计算方法举例说明也比较具体，并附有日本国大藏省（即财政部）企业会计审议会审定的《成本核算准则》。它对我国的会计理论和实际工作人员都有较大的参考价值，中外合资经营企业在规定成本计算方法时也可作为借鉴。

由于时间仓促和译者水平所限，缺点和错误在所难免，希望广大读者批评指正。

本书承蒙会计界许多同志给予鼓励，在此致以诚挚的谢意。

隗 治 国

1984. 7

前 言

我抱着让尽可能多的人能够理解现代“成本核算”的愿望，于十五年前编著了这本“例解式”教科书。以后经过几次修改并重版发行，真是我的一大欣慰。另外，为适应时代的要求，从根本上改写这本书，也是我强烈的愿望。这次能以崭新的面目出版发行，我的心愿终于实现了。

我编著本书的基本原则是，不降低理论水平，并且采取了容易理解的举例方式，此外，还特别注意了以下几个问题。

(1) 尊重大藏省企业会计审议会《成本核算准则》的体系，在细节上也尽量和它联系起来。

(2) 改变了过去以阐明分批成本计算为成本计算的基本方法，重视了实际上运用较多的综合成本计算法，同时照顾到全书内容的均衡性，而不是顾此失彼。

(3) 对部门成本计算的解释是明确的、连贯的。

(4) 对阐明标准成本和直接成本在经营管理上的职能更加具体。

(5) 全篇除了以举例进行说明外，在书中还增加了大量的“例题”，在最后还列有“练习题”和“研究题目”。

此外，成本计算同工业会计有着密切的关系，由于篇幅所限，本书对纯属工业会计方面的记帐方法索性省略了。有关这方面的问题如能参阅拙著《例解工业簿记》（中央经济社发行）则为幸甚。

溝口一雄

1971.3.10

目 录

第一部分 总 论

第一章 成本和成本计算的意义	1
I 成本的基本概念	1
第一节 成本概念的构成	1
第二节 成本的本质	2
第三节 成本是消耗的价值	3
第四节 成本是对一定的生产品计算的价值	3
第五节 成本和经营目的是有关联的	4
第六节 成本是正常的耗费	5
第七节 生产成本和总成本	6
II 成本计算方法	9
第一节 单位成本计算	10
第二节 成本计算期	11
第三节 成本计算程序	12
第二章 成本计算的目的	14
第一节 成本计算的主要目的	14
第二节 编制财务报表的目的	15
第三节 成本管理的目的	17
第四节 经营计划的目的	19
第五节 《成本核算准则》中规定的成本计算的目的	22
第六节 成本计算制度和特殊成本研究	25
第三章 各种成本概念	27

I	成本计算制度上的成本概念	27
第一节	实际成本和标准成本	27
第二节	产品成本和期间成本	31
第三节	全部成本和部分成本	32
II	特殊成本概念	32
第一节	差额成本	33
第二节	机会成本	34
第三节	调整成本	34
第四节	现金支出成本	35
第五节	附加成本	35
第六节	沉没成本	35
第七节	其他的特殊成本概念	36
III	非成本项目	37
第四章	成本要素	40
第一节	材料费、劳务费、经费	40
第二节	按职能分类的成本要素	41
第三节	直接费用和间接费用	42
第四节	固定费用和变动费用	43
第五节	可控制费用和不可控制费用	47
第五章	成本计算方式	49
第一节	成本计算的基本方式	49
第二节	综合成本计算的体系	50
第三节	简单成本计算法	51
第四节	分步成本计算法	52
第五节	加工费分步成本计算法	55
第六节	分类成本计算的各种方式	56
第七节	分批成本计算的各种方式	58
第八节	分批成本计算法的简单形式	60
第九节	部门成本计算法和分批成本计算法的结合	61

第十节	大量分批成本计算法	62
第六章	成本计算和工业会计的关系	64
第一节	成本计算和财务会计结合的意义	64
第二节	工业会计的特点	65
第三节	统一会计科目体系和成本计算	67

第二部分 实际成本计算

第七章	材料费	74
第一节	原料费和材料费	74
第二节	材料费的种类	74
第三节	材料收入价格的确定	75
第四节	材料消耗量的计算	77
第五节	材料消耗价格的计算	79
第六节	先进先出法	80
第七节	后进先出法	81
第八节	加权平均法	83
第九节	总平均法	84
第十节	计划价格在材料费计算上的应用	85
第八章	劳务费和经费	87
I	劳务费	87
第一节	劳务费的种类	87
第二节	工资支付额的计算	88
第三节	工资消耗额的计算	92
第四节	按计划工资率计算工资消耗额	95
第五节	其他劳务费的计算	96
II	经费	97
	经费及其划分	97
第九章	简单成本计算法	101
第一节	简单成本计算程序	101

第二节	综合成本计算法和在产品成本的确定	104
第三节	期末在产品成本计算	105
第四节	废品和废品损失费的处理	115
第五节	耗损及耗损费的处理	123
第六节	副产品的处理	124
第十章	分类产品成本计算法	129
第一节	分类产品成本计算的意义	129
第二节	直接费用和间接费用的划分和汇集	130
第三节	间接费用在产品上的分配	139
第四节	分类产品的成本计算	144
第五节	废料、副产品、废品的处理	147
第十一章	分批成本计算法	149
第一节	按生产指令单区分与汇集成本要素和成本计算表的编制	149
第二节	分批成本计算中的预计计算法	153
第三节	废料的处理	157
第四节	废品和废品损失费的处理	157
第十二章	部门成本计算	161
第一节	部门成本计算的意义	161
第二节	成本部门的确定	164
第三节	部门费用的汇集	164
第四节	部门共同费用的分配	167
第五节	辅助部门费用的分配	168
第六节	生产部门费用对产品的分配	172
第十三章	分步成本计算法	176
I	简单成本计算中的分步成本计算	176
第一节	成本项目的计算和部门费用的分配	176
第二节	分步成本计算的累计法	177
第三节	半成品和分步成本	184

第四节	分步成本计算中的预计计算法	185
第五节	分步成本计算的非累计法	187
Ⅱ	加工费的分步计算法	197
第十四章	分类分步成本计算法	201
Ⅰ	间接费用分类分步成本计算法	201
Ⅱ	加工费分类分步成本计算法	205
Ⅲ	完全分类分步成本计算法	210
第十五章	部门别分批成本计算法	212
第一节	部门别分批成本计算程序	212
第二节	废料和废品的部门别处理	213
第十六章	等级品和联产品的成本计算法	222
第一节	联产品和联产品成本	222
第二节	等级品的成本计算	223
第三节	等级品成本计算和期末在产品成本	225
第四节	等级品成本计算中的其他问题	226
第五节	联产品成本计算	231
第十七章	销售费和一般管理费的计算	235
第一节	销售费和一般管理费的意义	235
第二节	销售费和一般管理费的分类标准	236
第三节	销售费和一般管理费的分类举例	239
第四节	直接销售费的计算	242
第五节	间接销售费和一般管理费的计算	244
第六节	技术研究费	245

第三部分 标准成本计算

第十八章	标准成本计算的意义	248
第一节	标准成本计算的意义	248
第二节	标准成本计算的职能	251

第三节	基准标准成本和一时标准成本	258
第四节	理想标准成本、现实标准成本、正常标准成本	260
第五节	《成本核算准则》中标准成本的种类	262
第六节	实行标准成本计算的前提条件	264
第十九章	标准成本的确定	268
第一节	标准成本计算程序和标准成本的确定	268
第二节	标准直接材料费的确定	269
第三节	标准直接劳务费的确定	272
第四节	标准间接生产费用的确定	277
第五节	标准产品成本	285
第二十章	成本差异的计算和分析	289
第一节	标准成本计算中的成本差异	289
第二节	产量法和标准价格法	290
第三节	会计体系的标准成本计算方式	295
第四节	直接材料费的差异分析	297
第五节	直接劳务费的差异分析	307
第六节	间接生产费用的差异分析	311

第四部分 直接成本计算

第二十一章	直接成本计算的意义和职能	330
第一节	直接成本计算的意义	330
第二节	直接成本计算的职能	332
第三节	直接成本计算中的问题	339
第二十二章	直接成本计算法的应用	341
第一节	直接成本计算和期间损益计算	341
第二节	直接成本计算和短期利润计划	346
第三节	直接成本计算和个别业务计划	358
附录	成本核算准则	364

第一部分 总 论

第一章 成本和成本计算的意义

I 成本的基本概念

问题 ① 说明成本概念的构成。

第一节 成本概念的构成

学习“成本计算”首先遇到的问题，“成本”的含义是什么。这是个“成本概念”问题，阐明它，实际上也就是论述成本计算的一切问题。因为，只有明确成本概念的内容，才能计算成本。

可是，从本书的内容来看，立即接触所有问题是不恰当的。那么，一般常说的成本概念到底由何构成，想在本书的开头简单地加以说明。

现在的成本概念大体包括以下内容。

成本概念有三层意思。第一层是一般概念的成本。这种概念的成本计算，不管其目的和计算方法如何，只要叫做成本计算，一般来讲，在任何时候都是具有可靠基础的成本概念，也

有把它叫做成本的本质的。

第一层意思

成本的一般概念

第二层意思

成本计算制度上的成本概念

特殊成本概念

第三层意思

要素成本概念

一般概念具有普遍性，它的内容是抽象的，所以，实际计算成本时，不起太大作用。这样，就需要有一种同成本计算目的和计算功能联系在一起的有具体内容的成本概念。这就是第二层意思，也可以叫做“功能成本概念”。

功能成本概念，还可以分为“成本计算制度上的成本概念”和“特殊成本概念”。可是，要弄明白这些特点，首先要明了成本计算的目的。这将在后面的第三章里谈到。

第三层意思举出了“要素成本概念”，这在日本仅仅把它看作是“成本要素”，往往不把它看作是成本概念（连《成本核算准则》也把它看作是生产成本要素），可是从广义上来理解，也可以看作是成本概念。

注：例如，美国会计学会在1951年“成本概念及标准委员会”的“中间报告”中把功能成本概念和要素成本概念都作为成本概念加以论述。

本章暂对成本的基本概念一般地加以说明。

问题

② 试述成本的本质（作为一般概念的成本）是什么？

第二节 成本的本质

大藏省企业会计审议会公开发表的中间报告《成本核算准

则》（以下简称准则）对“成本的本质”所下的定义如下（《准则》第一章三）：

“在成本计算制度中，成本是指用货币价值所表示的在经营中为生产一定的产品所掌握的财物或服务（以下简称财物）的消耗情况。”

大体上说，这是一般概念的成本定义。但是，严格来说，在成本计算制度中是有若干限定条件的。

《准则》对成本定义进一步分为四项予以明确。因此，作者把它的限定条件考虑进去，并对其要旨加以解释说明如下。

第三节 成本是消耗的价值

成本，从广义来说，是为了达到某种目的所消耗的价值。

这种消耗的价值如果是现金支出的话是容易理解的，但是，它并不限于现金，也可以是物资，即具有经济价值的物资消耗、劳动消耗或者是从外部提供的服务，这也必须看作是价值的消耗。

当然，这些价值的消耗要变为成本，最终都必须以货币即以金额来表示，不能以金额表示的不能成为成本计算的成本。

另外，这里不是说“消耗掉的价值”，而是说“消耗价值”，这是因为成本中不仅包括过去的实际数字，而且还包括后面将要说到的预测未来的预计数字。

问题

③ 试述生产品同成本的关系。

第四节 成本是对一定的生产品计算的价值

理解成本意义的重点是企业的生产活动。尤其是必须把现

代社会中起基本作用的工业企业作为中心问题来考虑。

工业企业为满足社会需要生产出各种产品，这叫做生产品。成本就是计算这种生产品一定单位的价值消耗。当然，这里所指的生产品并不仅仅限于最终产品这种狭隘的范围，其中也包括中间产品。

问题

④ 试述经营目的同成本的关系。

⑤ 试论财务费用特别是利息支出的成本性质。

第五节 成本和经营目的是有关联的

创造生产成果无疑是工业企业的首要目的，从这个意义上来说，成本是关系到经营目的所消耗的价值。

但是，经营目的不限于单纯的生产产品，即生产物资。企业为适应社会需要在生产物资的同时，还必须进行分配。这种分配过程在每个企业一般来说就是销售活动。在销售活动中消耗的价值（销售费）毕竟也具有成本的性质。

此外，为支持生产和销售活动，企业全体人员的一般管理活动所消耗的价值（一般管理费），也应当看作具有成本的性质。

可是，必须注意，不能因为这些价值消耗基本上具备了成本性质（成本性），就全部直接地经常把它作为生产产品的一定单位的成本来计算。特别是销售活动和一般管理活动的成本支出更是这样。

与此有关最难以解决的问题是财务活动费用如何处理。这里所说的“财务”活动是指在经营活动中筹措、运用以及偿还资金等活动。这种活动在“准则”中的解释是：由于它不象生产、销售那样直接地表现了工业企业的本来目的，因而所发生

的价值消耗，不作为成本。

财务活动中所发生的价值消耗即财务费用，主要是支付的利息（包括折扣费）。对于这种利息可否看作为成本早有争论。现在一般的意见都不把它看作是成本。但是，理论根据不同，所以，见解还有分歧。

注：前面已经提到，《准则》对成本本质的定义在“成本计算制度”即“作为制度的成本计算”中已有规定，所以，对这个问题的解释产生了重大影响。可是，财务活动同一般管理活动是不同的，它同生产和销售有着密切的联系，对它们从侧面进行支援确是事实，至少在不“作为制定的成本计算”的情况下，财务费用作为成本处理是可以的。因此，不站在《准则》的立场上作为一般的成本概念来规定的話，财务费用也可以作为成本来处理。

问题

⑥ 试论判断“成本性”标准的“正常性”。

第六节 成本是正常的耗费

一般来说，成本是以正常经营活动为前提所计算的价值消耗。因此，在异常情况下所发生的价值消耗不能列入成本。

这个问题在成本计算制度中理应作为判断“成本性”的标准，那么所谓“正常”是什么意思，却容易产生不同的解释。实际上对“正常”的理解随着时代的变化而变化，要恰当地确定其范围是比较困难的。因此，往往采取“正常”的反意，即“异常”的范围来间接地确定“正常”的范围。

对“异常情况”最一般的解释，首先是火灾、风灾、水灾和失盗等灾害或事故，直至包括长期罢工。除此之外，再进一步的话，多半是根据当事者的判断而决定其内容，当然，这就比较困难。

注：“正常性”是指正常开工的成本，也就是指正常作业状态下的成本，在后述的“标准成本计算”的基本内容中包括的就是这种合理的正常性标准。

这种“正常性”主要适用于“作为制度的成本计算”的成本标准。作为一般概念的成本标准并不要求那么严格。

问题

⑦ 说明生产成本和总成本的区别。

第七节 生产成本和总成本

以上仅对成本的一般性质进行了说明，对企业的生产和销售活动的一切价值消耗都解释为成本。但，只是这样还过于抽象。会计上的成本概念当然是通过一定的计算方法所掌握的价值，如果不同时考虑到成本计算方式的特点，就不能形成具体的成本概念。

成本计算的特点在下节将要说明。简单地说，它的最终目的是算出生产品的单位成本。但是，生产品的单位成本是指生产上的单位成本还是指销售上的单位成本，存在下述的问题。

若是两者在同一期间数量完全一致，成本按哪个计算结果都是相同，这种情况几乎很少。当生产量和销售量不同时，成本按生产量计算和按销售量计算，单位成本当然就不同了。

随着生产活动（即生产作业）的消耗、利用原材料、劳务和各种服务的结果，这些要素所含的价值失去了，而转入新产生的生产品中去。这样把生产活动中所消耗的价值，按生产品单位计算出来的就是生产成本。所谓成本或成本计算，往往说的就是对于生产品单位计算成本。

作为生产品单位计算，把成本计算对象限定在生产费用范围内，销售费和一般管理费，则直接由会计报告期间的收益来抵偿，这只是考核期间损益的一个方针。

还有的不仅把生产费用，同时也把销售费和一般管理费列为生产成本来计算的，这对生产成本来说叫做总成本。计算总成本作为计算价格的基础资料曾在战时和战后的经济统制时期盛行过。战后随着市场经济的恢复，在成本计算制度上规定，除了部分企业（造船、建筑业等）之外，都不采用这种计算方法。可是，在市场经济中，作为计算价格的资料，也有许多企业计算总成本。

这样，究竟是计算生产成本，还是计算总成本，则主要是根据计算成本的目的来确定（参阅第二章）。

注：《准则》中未明确指出是计算生产单位成本还是计算总成本，但实际上是指前者。（参阅《准则》第一章四之（二））。

为了说明计算生产单位成本和计算总成本对考核期间实际损益有哪些不同，简单举例如下：

【例题】

本公司当月的会计资料如下。把计算产品生产成本分为：①计算生产单位成本和②计算总成本。通过比较看两种情况的营业利润相差多少。

	生产量	销售量	生产费	销售费	一般管理费	销售收入
A产品	30,000kg	25,000kg	360,000元	55,000元	65,000元	600,000元
B产品	15,000	12,000	450,000	40,000	110,000	675,000

假定上月无结存。

【解答】

第一种情况：

A产品的单位成本

$$360,000\text{元} \div 30,000(\text{kg}) = 12\text{元}$$