

财务与会计改革实务指导丛书

# 制造成本法

——成本费用的计划、控制、核算与分析

廖名杰 杨中和 编著

中国经济出版社

# 制造成本法

——成本费用的计划、控制、核算与分析



中财 B0016088

# 制造成本法

成本费用的计划、控制、核算与分析

CD 347/32

编 著

廖名杰 杨中和



433516

中央财经学院图书馆藏书章

总号 433516

书号 F234.2/4

· 中国经济出版社 ·

## 制造成本法

——成本费用的计划、控制、核算与分析

廖名杰 杨中和 主编

责任编辑 高焕之 肖石平

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

湖南轻工业高等专科学校印刷厂印刷

787×1092毫米 1/32 13.125印张 字数:300千字

1993年11月出版 1993年11月第一次印刷

印数1—8,000册 定价:7.50元

ISBN 7—5017—2685—X/F·1880

# 财务与会计改革实务指导丛书

顾 问 瞿宝元 张仲容

主 编 王广明

副主编 夏凤德

---

# 序

(代丛书前言)

为了适应我国改革开放和发展社会主义市场经济的需要,财政部适时地颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》和分行业财务会计制度,这是我国财务会计改革的重大举措,标志着我国会计工作正在向国际会计惯例靠拢。这次财务会计改革涉及面广、影响度深,是一次历史性、模式性的大变革,无论是对我国财务会计工作水平的提高,还是对政府部门经济管理职能和企业经营机制的转变,乃至进一步扩大对外开放,都将产生深远的影响,从而受到国内外会计界和社会各方面的关注。

为了帮助会计人员更新知识,转变观念,顺利实现这一历史性的转变,阐述财会改革的新书辈出,其中不乏实用性强、着眼点高、独具特色者。呈现在读者面前的这套散发着清香、由湖南省财政厅瞿宝元、张仲容两位厅领导担任顾问、王广明教授、夏凤德高级会计师主编的《财务与会计改革实务指导丛书》便是其中之一,这是他们热心改革并投身改革实践的结晶。

该丛书着眼点高,紧密联系实际,抓住财会改革实践中迫切需要解决的热点问题探索解决办法,从深层次上指导企业财务与会计改革实践。读者只要稍许浏览一下书目,就会发现许多嫩芽新枝,体现了编著者探索科学真理的胆识和拓荒精神。例如,“两则”实施以后,每个企业都面临丢掉原有计划经济条件下国家规定的种种“拐杖”,而重新设计适合企业内部要求的财务会计制度。《怎样设计财务管理制度》和《怎样设计企业会计制度》正好满足了这种需要,从而为完善我国财务会计规范体系中第三层次的规范提供了思路;又如,《怎样编制和阅读企业会计报表》把着眼点不仅放在财会人员的需要,而且考虑社会公众对企业财务状况和经营成果的了解这一高度,介绍会计报表的编制和阅读方法,深入浅出,雅俗共赏;而《避税与反避税》则探讨和介绍了国际避税的产生和发展,国内避税和反避税的依据、途径和方法,这在我国财税界尚属首次,它一方面为保护企业合法权益提供了“指南”,另一方面又为确保国家财政收入和完善我国税制提供了参考。

总之,这是一套具有较高实用价值和一定理论深度的丛书,是以作序,乐于推荐。

曹文举

1993年9月

# 目 录

第一章 制造成本法概述 .....	(1)
第一节 成本费用的经济内涵和作用 .....	(1)
一、成本费用的经济内涵 .....	(1)
二、成本费用的作用 .....	(5)
第二节 成本费用的分类 .....	(7)
一、生产经营费用的分类 .....	(7)
二、制造成本的分类 .....	(9)
第三节 制造成本法的意义和管理内容 .....	(14)
一、制造成本法的意义 .....	(14)
二、制造成本法下成本费用管理的内容 .....	(16)
第二章 制造成本计算的一般程序和方法 .....	(21)
第一节 成本计算对象和成本计算方法的确定 .....	(21)
一、成本计算对象的确定 .....	(21)
二、成本计算方法的确定 .....	(24)
第二节 制造成本的汇集与分配 .....	(27)
一、汇集制造成本的帐户 .....	(27)
二、辅助生产成本的汇集与分配 .....	(28)
三、基本生产成本的汇集与分配 .....	(36)
第三节 制造成本在完工产品和在产品间的分配 .....	(51)

一、在产品的涵义和特点	(51)
二、划分完工产品和在产品成本的方法	(52)
<b>第三章 制造成本计算的品种法</b>	(61)
<b>第一节 品种法概述</b>	(61)
一、品种法的涵义	(61)
二、品种法的特点	(62)
三、品种法成本计算程序和方法	(63)
四、品种法的适应范围	(64)
<b>第二节 品种法举例</b>	(64)
一、简单品种法成本计算举例	(64)
二、多种产品的品种法成本计算举例	(66)
<b>第三节 交通运输成本计算的特点</b>	(77)
一、运输企业生产的特点	(77)
二、交通运输成本计算的特点	(78)
三、交通运输企业成本组成内容及计算程序	(79)
四、汽车运输成本计算举例	(80)
<b>第四章 制造成本计算的分步法</b>	(85)
<b>第一节 分步法概述</b>	(85)
一、分步法的涵义	(85)
二、分步法的特点	(85)
三、分步法成本计算程序	(87)
<b>第二节 逐步结转分步法</b>	(87)
一、逐步结转分步法的基本原理	(87)
二、综合结转法	(90)
三、分项结转法	(97)



第三节	平行结转分步法	(101)
一、	平行结转分步法的基本原理	(101)
二、	平行结转分步法举例	(105)
三、	平行结转分步法与逐步结转分步法比较	(109)
第五章	制造成本计算的分批法	(111)
第一节	分批法的基本原理	(111)
一、	分批法的涵义	(111)
二、	分批法的特点	(112)
三、	分批法成本计算程序	(113)
四、	分批法的适应范围	(115)
第二节	分批法举例	(115)
一、	分批法举例	(115)
二、	累计分批法应用举例	(120)
第三节	施工企业成本计算的特点	(124)
一、	施工企业生产特点	(124)
二、	施工企业成本计算的特点	(125)
三、	工程成本计算举例	(129)
第六章	制造成本计算的其他方法	(141)
第一节	分类法	(141)
一、	分类法的特点及适用范围	(141)
二、	分类法成本计算程序	(142)
三、	类内各种产品成本的分配方法	(142)
四、	分类法举例	(146)
第二节	联产品、副产品和等级产品成本计算	(153)

一、联产品成本计算 .....	(153)
二、主、副产品成本计算 .....	(156)
三、等级产品的成本计算 .....	(159)
第三节 在建工程成本计算 .....	(161)
一、在建工程成本计算对象 .....	(161)
二、在建工程成本的内容 .....	(163)
三、在建工程成本的计算 .....	(164)
<b>第七章 制造成本预测和计划</b> .....	(174)
第一节 制造成本预测 .....	(174)
一、制造成本预测的意义 .....	(174)
二、制造成本预测的程序和一般方法 .....	(179)
三、制造成本预测方法的应用 .....	(183)
第二节 制造成本计划 .....	(202)
一、制造成本计划的意义和内容 .....	(202)
二、制造成本计划编制的程序和要求 .....	(205)
三、制造成本计划的编制方法 .....	(208)
<b>第八章 制造成本控制</b> .....	(229)
第一节 制造成本控制概述 .....	(229)
一、制造成本控制的意義和内容 .....	(229)
二、制造成本控制的原则和程序 .....	(232)
第二节 定额成本控制 .....	(235)
一、定额成本的制定 .....	(235)
二、定额差异的计算和分析 .....	(244)
三、定额变动的计算 .....	(248)
四、定额成本控制的应用 .....	(251)
第三节 标准成本控制 .....	(259)

一、标准成本的意义 .....	(259)
二、标准成本的制定 .....	(261)
三、标准成本差异的计算与分析 .....	(265)
四、标准成本控制的应用 .....	(276)
<b>第四节 责任成本控制</b> .....	(284)
一、责任成本概述 .....	(284)
二、责任成本的核算 .....	(290)
三、责任成本的考核 .....	(300)
<b>第五节 制造成本的日常控制</b> .....	(304)
一、直接材料成本的日常控制 .....	(304)
二、直接工资成本的日常控制 .....	(306)
三、制造费用的日常控制 .....	(308)
<b>第九章 制造成本报表与分析</b> .....	(310)
<b>第一节 制造成本报表</b> .....	(310)
一、制造成本报表概述 .....	(310)
二、制造成本报表的内容和编制方法 .....	(313)
<b>第二节 制造成本分析</b> .....	(327)
一、制造成本分析的意义和方法 .....	(327)
二、制造成本计划完成情况的分析 .....	(333)
三、主要技术经济指标对制造成本影响的分析 .....	(348)
<b>第十章 期间费用的管理</b> .....	(359)
<b>第一节 期间费用的内容和管理要求</b> .....	(359)
一、期间费用的内容 .....	(359)
二、期间费用管理的要求 .....	(362)
<b>第二节 期间费用预算与核算</b> .....	(366)

一、期间费用预算 .....	(366)
二、期间费用的核算 .....	(372)
<b>第三节 期间费用的控制与分析</b> .....	(382)
一、期间费用的控制 .....	(382)
二、期间费用的分析 .....	(394)

# 第一章 制造成本法概述

制造成本法是计算和分配产品成本的一种方法。但是实行制造成本法决不单纯是一个改变产品成本计算方法的问题,而是一个企业成本、费用和利润管理全面改革的问题。正确地理解和实施制造成本法,是保证这一重大改革顺利进行的关键。

## 第一节 成本费用的经济内涵和作用

### 一、成本费用的经济内涵

人类的生产活动,是人类生存和发展的基础。然而,生产必须先有投入,再有产出。人们在生产活动中必须付出一定的劳动才能换取一定的劳动成果。这里的劳动付出用货币表现出来,就是原始意义上的成本。人们要想以较少的劳动付出获取较大的劳动成果,就必须重视成本和成本管理。

美国会计学会曾对成本作了这样的定义:“成本是为一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”这个定义是对成本的广义解释,其外延相当广泛。它指出成本的付出是有一定目的的,这个目的可以是取得一定数量的某种资

源,可以是制造一定数量的某种产品,或是获取某项经济效益;它说明成本是一种“价值牺牲”。这种“价值牺牲”可以理解为用货币形式表现的资源耗费,资源可能是物力资源,也可能是人力资源。概括其意,成本是获取资财或利益的代价。

然而,较为完整、确切的成本概念是商品生产发展到一定阶段才形成的,人们对成本的认识也是随着商品生产的发展而不断深化的。在现实经济生活中,人们对成本的认识,往往都是以特定商品为对象的,但对成本所含内容的限定却因经济条件,管理目的的不同而不同。从产品制造业来讲,商品生产经营者为制造出符合社会需要的产品,并实现其价值,就会在商品生产、销售及其管理过程中消耗一定的经济资源,这些被消耗的经济资源用货币表现出来,就是产品的成本。为了便于加强成本费用管理,往往通过对产品成本包含内容的范围的限定来划分不同的成本概念。产品从投料到销售出去全过程发生的资源耗费的总和,称为产品的销售成本;产品在生产过程中因产品制造、生产的组织和管理发生的资源耗费的总和,构成产品的工厂成本(又叫完全成本),因销售产品发生的各种资源耗费则列作销售费用,直接由销售收入补偿,不计入产品成本;产品在制造过程中发生的、与产品有直接或密切关系的资源耗费的总和,即为产品的制造成本,与产品无直接或密切关系的管理费用、财务费用、销售费用直接计入当期损益,不计入产品成本。在成本管理中,生产经营者一般是根据管理的目的或利益需要来选择确定成本内容的范围,从而据以计算产品成本的。从目前来讲,世界各国普遍采用的是按照制造成本的范围来归集费用计算产品成本。我国在1993年7月1日以前,企业都是按完全成本的范围归集费用计算成本

的,这与国际惯例不符。为了实现我国财务会计模式的根本转换,并与国际会计惯例接轨,我国颁发了《企业会计准则》和《企业财务通则》,规定了企业为生产经营商品和提供劳务等发生的各项直接支出,直接计入产品生产成本,为生产商品和提供劳务而发生的各项间接费用,分配计入产品生产成本。企业发生的与产品生产无直接或密切关系的销售费用、管理费用和财务费用等不列入产品生产成本,而作为期间费用,直接计入当期损益。这就明确了我国企业也必须按制造成本的范围来归集费用计算产品成本。

从理论上讲,企业发生的制造成本和期间费用,都是企业生产经营过程中所耗费的物化劳动和活劳动的货币表现。马克思曾通过对资本主义商品生产的科学分析,指出产品成本是由物化劳动和活劳动中必要劳动的价值组成。商品的价值,用公式表示是  $W=C+V+M$ ,其中,(C)是指已消耗的劳动对象和劳动工具等物力资源的价值;(V)是指劳动者为自己劳动(必要劳动)创造的价值;(M)是劳动者为社会创造的价值。其中,C+V 部分即物化劳动消耗和活劳动消耗中的必要劳动部分,就是企业成本费用的经济内涵。

正确理解成本费用的经济内涵应注意两个问题:

1. 实际成本费用与 C+V 允许存在一定的背离。这种背离表现在两个方面,一是实际成本费用包含的经济内容与 C+V 不完全一致。企业计算确定产品的制造成本和期间费用,依据的是《企业会计准则》和《企业财务通则》规定的成本费用开支范围。在成本费用开支范围中规定的开支内容比 C+V 要广泛一些,即将一些不属于 C+V 的内容列入了成本费用。如为了促使企业厉行节约,减少生产损失,加重企业的

经济责任,对于一些不形成产品价值的损失性开支,如废品损失、停工损失和应从为社会创造的价值中分配的开支,如保险费等也列入了产品的制造成本和期间费用。二是实际成本费用与 C+V,在价值量的确定上存在一定的差别。企业生产经营过程中的各种耗费都是按个别劳动计算的,而 C+V 则是按社会必要劳动计算的,尽管其在实际操作时无法计量。在实际工作中,对于实际成本费用与 C+V 的这种背离应有一个正确的认识,只要实际成本费用基本上符合其客观经济内涵,为达到一定目的在一定程度上的背离是必要的,也是允许的。但必须严格加以限制,否则,成本费用计算就失去了理论依据。

2. 企业生产经营过程中消耗的物化劳动和活劳动,按与产品制造有无直接关系分为制造成本和期间费用。企业的生产经营全过程,包括供应、生产、销售等阶段,这一过程的各个阶段都会发生物化劳动和活劳动耗费,由于产品制造成本只是根据产品生产过程中为制造产品发生的耗费进行归集和计算的,那么产品制造成本只能是与产品制造有直接或密切关系的物化劳动和活劳动的耗费,而因企业行政管理和销售产品等发生的物化劳动和活劳动的耗费则不能列入产品制造成本,而只能作为期间费用处理,由 M 部分来抵偿。由此可见,产品制造成本和期间费用只是财务和会计处理的方法不同,其实质都是产品生产经营过程中的物化劳动和活劳动耗费。

对成本费用概念的完整理解,表现在既要看到耗费,又要重视补偿。按照马克思的观点,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,才能维护简单再生产。在商品生产条件下,耗费和补偿是对立统一的,产品的制造成本



和期间费用既是制造和销售产品的物化劳动和活劳动耗费,又是这部分耗费的补偿价值,如果生产经营过程中发生的成本费用不能如数得到补偿,企业的简单再生产就无法进行。但是耗费是个别企业的事,补偿则是社会的过程;耗费是在生产中发生,而补偿却在流通中进行,这里存在着要求补偿和能否补偿的矛盾。要解决好这一矛盾,就要求企业的生产经营管理者充分重视成本费用,加强成本费用管理,力求以较少的耗费寻求补偿,并获取最大限度的利润。

## 二、成本费用的作用

成本费用对于加强企业的生产经营管理和国家的宏观经济管理有着十分重要的作用。

1. 企业计算的成本费用是生产经营耗费的补偿尺度。

企业生产经营过程中发生的各种物化劳动和活劳动消耗都需要通过产品销售过程实现产品价值后,从销售收入中得到补偿。成本费用的高低,反映着产品价值中需要补偿的份额的多少。生产耗费与求偿的份额是等量的。在一个企业中,对于生产经营过程中发生的生产耗费,必须按照实际计算的成本费用数额如数收回,以便进行实物形式和价值形式的补偿,以保证简单再生产的顺利进行。否则,再生产就不能在原有的规模上进行,甚至中断。这里值得企业注意的问题是,生产耗费能否得到补偿或金额得到补偿,既受到生产过程的影响,如产品的品种的新旧、产品质量的优劣、成本的高低,又决定于产品销售市场的状况,如销售价格和供求关系等因素。

2. 成本费用可以为进行经营决策提供重要数据。

在市场经济体制下,每一个企业都是在激烈的市场竞争