

新法规政策下财会操作实务丛书

企业成本会计 操作指南

(自2014年1月1日起执行)

贺志东 编著



我国新政策下的第一部成本会计书

依据自2014年1月1日起施行的《企业产品成本核算制度(试行)》精心编写

权威

丰富
实用
专业

方便
清晰
实用



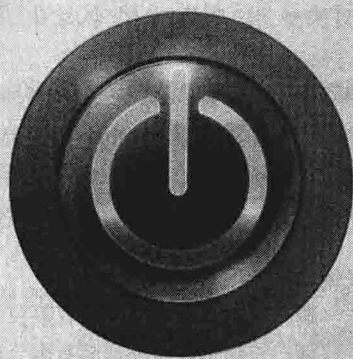
电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

新法规政策下财会操作实务丛书

企业成本会计 操作指南

(自2014年1月1日起执行)

贺志东 编著



我国新政策下的第一部成本会计书

依据自2014年1月1日起施行的《企业产品成本核算制度(试行)》精心编写

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书是我国新政策下的第一部成本会计书,依据自2014年1月1日起施行的《企业产品成本核算制度(试行)》精心编写。本书共7章,紧紧围绕新的企业产品成本核算制度,全面涵盖产品成本核算的基础知识、产品成本核算的具体方法、期间费用的会计处理、各个行业成本会计的详细讲解、成本报表的编制与分析等内容。本书操作性、实用性强,具有新颖性和创造性,资料详尽,条理清晰,查阅方便。本书适合全国广大的财会人员及与财会有关的经济工作者阅读。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

企业成本会计操作指南:自2014年1月1日起执行 /贺志东编著. —北京:电子工业出版社,2014.7
(新法规政策下财会操作实务丛书)

ISBN 978-7-121-23313-5

I. ①企… II. ①贺… III. ①企业管理—成本会计—指南 IV. ①F275.3-62

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第110370号

责任编辑:杨洪军

印 刷:三河市鑫金马印装有限公司

装 订:三河市鑫金马印装有限公司

出版发行:电子工业出版社

北京市海淀区万寿路173信箱 邮编100036

开 本:787×1092 1/16 印张:34.75 字数:868千字

版 次:2014年7月第1版

印 次:2014年7月第1次印刷

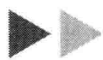
定 价:78.00元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010)88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线:(010)88258888。

前言



为了适应成本管理的要求,企业必须及时提供足够相关、可靠的成本信息。成本会计是以提高经济效益为目的,运用财务会计方法对企业生产经营管理中的成本及相关费用进行核算和监督的一种管理活动。

成本核算是进行成本管理的基础,其他职能则是在此基础上随着经济的发展和水平的提高逐步形成的,这些职能的发挥都离不开成本核算。为加强企业成本核算,保证成本信息真实、完整,促进企业和社会经济的可持续发展,根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》等国家有关法律、行政法规的规定,财政部印发了《企业产品成本核算制度(试行)》(财会[2013]17号),自2014年1月1日起在除金融保险业以外的大中型企业范围内(包括制造业、农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业及其他行业的企业。其他未明确规定的行业比照以上类似行业的规定执行)施行,鼓励其他企业执行。执行本制度的企业不再执行《国营工业企业成本核算办法》。小企业参照执行本制度。

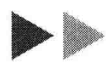
为了帮助广大会计人员及与会计有关的经济工作者掌握和运用好新的成本会计技法,配合最新企业成本核算制度的学习与培训工作,著名财税、审计专家贺志东编写了《企业成本会计操作指南(自2014年1月1日起执行)》一书。全书共7章,内容包括:成本会计核算综合知识,产品成本核算基础知识(要素费用的会计处理,原材料、周转材料费用的会计处理,外购动力费用、工资薪酬、利息费用、税金、折旧费用和其他费用的会计处理,完工产品与在产品之间费用的分配),产品成本核算具体方法(如品种法、分批法、分步法、定额法、分类法),期间费用的会计处理,各个行业成本会计的详细讲解,成本报表的编制与分析等。

本书特点:①政策权威性与新颖性,严格依据最新企业会计准则、企业产品成本核算制度等编写;②全面系统,内容涉及成本会计的各个方面和环节;③深入细致,力戒原理性空洞说教;④具有极强的操作性、实用性;⑤条理清晰,查检便捷。

本书的编写参考和借鉴了国内外一些相关文献资料。本书的出版得到了电子工业出版社领导、编辑,以及中华第一财税网(又名“智董网”,www.tax.org.cn)的大力支持和帮助,在此向他们深表谢意。

书中倘若有不足之处,请读者不吝批评指正(jianyi@tax.org.cn),以便再版时修改完善。

目 录



第 1 章 成本会计核算综合知识	1
1.1 成本会计综合知识	1
1.2 成本核算综合知识	5
第 2 章 产品成本核算基础知识	17
2.1 要素费用的会计处理	17
2.1.1 要素费用分配方法	17
2.1.2 在产品数量的核算	27
2.2 综合费用的会计处理	29
2.2.1 要素费用核算的程序	29
2.2.2 原材料、周转材料费用	30
2.2.3 外购动力费用	49
2.2.4 工资薪酬	51
2.2.5 利息费用、税金和其他费用	71
2.2.6 折旧费用	72
2.3 完工产品与在产品之间费用的分配	75
2.3.1 制造费用	75
2.3.2 辅助生产费用	81
2.3.3 废品损失	91
2.3.4 停工损失	95
第 3 章 产品成本核算具体方法	97
3.1 综合知识	97
3.2 品种法	101
3.3 分批法	122
3.4 分步法	130
3.5 定额法	147
3.6 分类法	159

第 4 章 期间费用的会计处理	167
4.1 销售费用的会计处理	167
4.2 管理费用的会计处理	170
4.3 财务费用的会计处理	173
第 5 章 分行业成本会计	176
5.1 商品流通企业成本会计	176
5.1.1 商品流通企业的成本与费用	176
5.1.2 商品批发企业会计实务	192
5.1.3 商品零售企业会计实务	246
5.1.4 批零兼营企业库存商品的会计处理	282
5.2 施工企业成本会计	285
5.3 房地产开发企业成本会计	306
5.3.1 综合知识	306
5.3.2 开发成本	310
5.3.3 开发产品	319
5.3.4 期间费用	325
5.4 旅游、饮食、服务企业成本会计	328
5.5 交通运输企业成本会计	349
5.5.1 综合知识	349
5.5.2 公路运输成本会计	354
5.5.3 水路运输成本会计	372
5.5.4 铁路运输成本会计	385
5.5.5 航空运输成本会计	404
5.6 农业企业成本会计	430
5.6.1 农业企业成本会计综述	430
5.6.2 种植业成本的会计处理	435
5.6.3 养殖业成本的会计处理	442
5.7 金融企业成本会计	448
5.7.1 金融企业成本会计综合知识	448
5.7.2 金融企业主营业务成本会计	449
5.7.3 金融企业销售费用的会计处理	456
第 6 章 成本报表的编制	462
6.1 成本报表编制综述	462
6.2 产品生产成本报表	466
6.3 主要产品单位成本表	475
6.4 其他成本报表	478
6.5 费用明细表	480

6.6 期中成本预报	484
6.7 责任成本报表	485
6.8 质量成本报表	489
第7章 成本报表的分析	494
7.1 成本报表分析综述	494
7.2 全部产品成本分析	505
7.3 可比产品成本分析	513
7.4 主要产品单位成本分析	518
7.5 技术经济分析	529
7.6 费用明细表的分析	536
7.7 成本效益分析	539
7.8 责任成本的分析	540
附录 关于印发《企业产品成本核算制度（试行）》的通知	542

第 1 章

成本会计核算综合知识

1.1 成本会计综合知识

成本会计是企业财务会计的一个分支。它是以提高经济效益为目的,运用财务会计方法对企业生产经营管理中的成本及相关费用进行核算和监督的一种管理活动。

为适应成本管理的要求,企业必须及时提供足够相关、可靠的成本信息。成本会计便是成本计算方法与会计上的复式簿记体系有机结合的产物。成本会计的核心是成本核算。

小资料

《企业产品成本核算制度(试行)》中产品成本的概念

第三条 本制度所称的产品,是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品、提供的劳务或服务。

本制度所称的产品成本,是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。

1. 成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计在企业的经营管理中所具有的客观功能。成本会计的基本职能是成本核算和成本监督。

(1) 成本核算是指对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行记录、归集、计算、分配,做出有关的账务处理,并编制成本报表,为成本管理提供客观、真实的成本资料。成本核算贯穿于经济活动的全过程,要保证正确的成本核算,必须正确划分各种费用界限,做好各项成本核算的基础工作,并根据生产经营特点和管理要求采用适当的成本计算方法。

(2) 成本监督是指对成本核算的合法性、合理性和有效性进行审核和监督,使之符合成本会计的有关规范。成本核算过程就是成本监督的过程,成本监督是正确、及时进行成本核算的依据和保证。

成本会计是成本管理的重要组成部分。现代成本管理应具有成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核七个方面的职能。其中,成本核算是进行成本管理的基础,其他职能则是在此基础上随着经济的发展和水平的提高逐步形成的,这些职能的发挥都离不开成本核算。

2. 成本会计的对象

(1) 企业成本会计的对象。成本会计是以成本为对象的一种专业会计。要了解成本会计的对象和成本会计本身,就必须先了解什么是成本,成本包括哪些内容。

产品的生产过程,同时是生产的耗费过程。企业要生产产品,就要发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段(如机器设备)和劳动对象(如原材料)的耗费,以及劳动力(如人工)等方面的耗费。企业在一定时期(如一个月)内发生的、用货币额表现的生产耗费,称为企业生产费用。企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。

马克思主义政治经济学指出:产品的价值由三个部分组成,即生产中消耗的生产资料的价值(C),劳动者为自己的劳动所创造的价值(V),以及劳动者为社会创造的价值(M)。产品成本是前两个部分价值之和($C+V$)。因此,从理论上说,产品成本是企业在生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值总和。这种成本,可以称为“理论成本”。

在实际工作中,为了促使企业加强经济核算,减少生产损失,某些不形成产品价值的损失(如废品损失、季节性和修理期间的停工损失),也计入产品成本。此外,企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用、为筹集生产经营资金而发生的财务费用,以及用于销售产品而发生的销售费用,由于大多按时期发生,难于按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。因此,实际工作中的产品成本指产品的生产成本,不是指产品所耗费的全部成本。

企业的销售费用、管理费用和财务费用,可以总称企业的经营管理费用。为了促使企业节约费用、增加利润,这些经营管理费用也应作为成本会计的对象。

由此可见,企业成本会计的对象包括产品的生产成本和经营管理费用。

(2) 成本会计的一般对象。成本会计不仅要在工业企业中进行,在其他行业企业中也都要进行。例如,施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工。工程施工要耗费工程成本;施工企业发生的管理费用和财务费用也不计入工程成本。商品流通企业的基本经济活动是商品的采购和销售,为此,要耗费商品的采购成本和销售成本;还要发生经营费用、管理费用和财务费用,这些费用总称商品流通费用。商品流通费用也不计入商品的采购和销售成本。旅游、饮食服务企业的基本经济活动是进行旅游、饮食服务的营业,要耗费营业成本,还要发生销售费用、管理费用和财务费用。这些费用也不计入营业成本。这些行业的商品流通费用、销售费用、管理费用和财务费用,也可以总称为经营管理费用。

综上所述,成本会计的一般对象可以概括为各行业企业生产经营业务的成本和有关的经营管理费用,简称成本、费用。因此,成本会计实际上是成本、费用会计。

(3) 成本的概念。在西方发达国家中,随着经济的发展,企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断发展、变化。美国会计学会所属的成本概念与标准委员会将成本定义为:“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。”这就是说,成本是为了实现一定目的而支付或应支付的可以用货币计量的代价。成本的这一定义已经大大超越了产品成本和以上所述各种经营业务成本的内容和概念。

在西方发达国家中,企业为了适应经营管理的不同目的,运用着不同的成本概念。例

如，为了按照税法规定计算利润、交纳税金，为了进行产品成本管理，计算产品成本；为了进行生产经营短期的预测和决策，计算变动成本、固定成本、边际成本、机会成本和差别成本；为了加强企业内部的成本控制和考核，计算可控成本和不可控成本；等等。我国不少企业，为了加强成本管理、提高企业的活力和经济效益，也已开始运用这些成本概念，计算这些成本。除了上述产品成本和各种经营业务成本以外的这些成本，可以概称为专项成本。

由此可见，随着成本概念的发展、变化，成本会计的对象和成本会计本身也相应地发展、变化。

3. 成本会计工作的原则

成本会计工作的基本原则既包括与财务会计工作通用的原则，又包括成本会计工作特有的原则。

（1）通用原则。财务会计工作的原则同时又是成本会计工作的原则，包括真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、明晰性、重要性、稳健性、按实际成本计价、权责发生制、收入与支出相配比、合理划分收益性支出和资本性支出的原则等。

（2）特殊原则。由于成本会计是为企业内部成本管理和生产经营管理服务的一个会计分支体系，其性质、目标 and 功能均不同于财务会计，这就决定了成本会计工作必定有一套独特的会计原则体系，这些原则反映了成本会计这门学科的内在规律和基本原理。

成本会计特有的原则主要包括效益性、灵活性和全面性（见表 1-1）。

表 1-1 成本会计特有的原则

原 则	具体内容
效益性	效益性即成本会计的理论和方法要以提高经济效益为中心展开，成本会计的实际应用要能达到提高经济效益的目的
灵活性	成本会计是供企业内部经营管理者使用的会计。成本会计的性质和职能决定了成本会计除了要严格遵守国家规定的成本开支范围和开支标准外，其内容与方法应与企业内部管理的要求相适应，由企业自主确定，不受财务会计准则的规范和约束。相对于财务会计而言，成本计算的方法应更多地具有灵活性，更多地体现企业管理的要求，而不是企业外部会计信息使用者的需要
全面性	产品成本的形成涉及企业生产经营过程的各个部门、各个环节和各个方面，成本会计必须根据成本形成的这一特点，将成本核算与成本发生环节有机结合，同时又要注意各成本会计环节之间的相互协调，实行全面成本核算

4. 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计各个环节的作用，完成成本会计的任务，必须科学地组织成本会计工作。为此，必须在企业中设置成本会计机构，配备成本会计人员，并且按照与成本会计有关的各种法规和制度进行工作。

企业在组织成本会计工作时，应该考虑自身规模的大小、企业机构的设置和生产经营业务的特点等具体条件；应该在保证成本会计工作质量的前提下，尽量节约成本会计工作时间和费用，提高成本会计工作的效率。

（1）成本会计的机构。企业的成本会计机构属于企业会计机构的组成部分，是企业内部直接从事成本会计工作的组织机构。由于成本管理的重要性和复杂性，通常应视企业规

模的大小和生产经营管理的特点,设置若干层次的专门成本会计工作机构。一般应在厂部会计机构内设置成本会计科(组),在厂级各有关职能部门和下属各车间(班组)设置成本会计组或配备专(兼)职成本会计人员,厂部成本会计机构负责对企业内部各级成本会计机构进行业务上的指导和监督。

① 企业成本会计机构的设置。由于成本会计工作是会计工作的一部分,因而企业的成本会计机构一般是企业会计机构的一部分。以工业企业为例,厂部的成本会计机构一般设在厂部会计部门,是厂部会计处的一个科,或者厂部会计科的一个组。厂部供、产、销等职能部门和下属生产车间等,可以设置成本会计组或者配备专职或兼职的成本会计或成本核算人员;这些单位的成本会计机构或人员,在业务上都应接受厂部成本会计机构的指导和监督。

② 成本会计机构内部的组织分工。成本会计机构内部的组织分工,可以按成本会计的环节分工,如厂部成本会计科分为成本预测决策组、成本计划控制组、成本核算组和成本分析考核组;也可以按成本会计的对象分工,如分为产品成本组、经营管理费用组和专项成本组。为了科学地组织成本会计工作,还应按照分工建立成本会计岗位责任制,使每项成本会计工作都有人负责,每个成本会计人员都明确自己的责任。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工,有集中工作和分散工作两种方式。

集中工作方式是指成本会计工作中的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核各环节的工作,主要由厂部成本会计机构集中进行;车间等其他单位中的成本会计机构或人员只负责登记原始记录 and 填制原始凭证,对它们进行初步的审核、整理和汇总,为厂部进一步工作提供资料。在这种方式下,车间等其他单位大多只配备专职或兼职的成本会计或核算人员。

采用集中工作方式,优点是厂部成本会计机构可以比较及时地掌握企业有关成本的全部信息,便于集中使用电子计算机进行成本数据处理,还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量;缺点是不便于实行责任成本核算,不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息,因而不利于调动他们自我控制成本费用、提高经济效益的积极性。

分散工作方式也称非集中工作方式,是指成本会计工作中的计划、控制、核算和分析工作,分散由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行;成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行。厂部成本会计机构负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督,并对全厂成本进行综合的计划、控制、分析和考核工作,以及对全厂成本进行汇总核算工作。成本的预测和决策工作一般仍由厂部成本会计机构集中进行。

分散工作方式的优缺点与集中工作方式的优缺点恰好相反。

企业应该根据规模大小、内部各单位经营管理的要求,以及这些单位成本会计人员的数量和素质,从有利于充分发挥成本会计工作的作用、提高成本会计工作的效率出发,确定采用哪一种工作方式。大中型企业一般采用分散工作方式;中小型企业一般采用集中工作方式。为了扬长避短,也可以在一个企业中结合采用两种方式,即对某些单位采用分散工作方式,对另一些单位则采用集中工作方式。

③ 成本会计机构与企业内部各单位之间的关系。成本会计机构的工作与直接从事生

产经营活动的各单位的工作有着密切的联系。成本会计机构要做好成本会计工作，必须加强同这些单位的协作，宣传和依靠有关单位的职工，执行成本会计的法规和制度，正确、及时地填制有关原始凭证和原始记录，做好各项基础工作；应该组织职工群众管好、用好财产物资，充分发挥机器设备的效能，提高劳动效率，结合本职工作厉行节约、降低成本及费用，提高经济效益。企业内部各单位也应遵守有关的法规和制度，会同、协助和配合各级成本会计机构做好成本会计工作，支持各单位中的成本会计人员做好本职工作。

为了充分发挥成本会计机构的职能作用，企业的总会计师和会计主管人员应该加强对成本会计机构的领导，经常研究成本会计工作，督促和检查成本会计机构做好各项业务工作，支持成本会计人员履行职责，帮助解决工作中存在的问题，并且以身作则，遵守有关的规章、制度。

(2) 成本会计人员。在企业的成本会计机构中，配备适当数量政治上和业务上合格的成本会计人员，是做好成本会计工作的决定性因素。为了充分调动会计人员做好工作的积极性，国家规定了会计人员的技术职称及会计人员的职责和权限。这些规定对于成本会计人员也完全适用。

① 成本会计人员的职责。成本会计人员应该通过成本会计的各个环节，充分挖掘企业降低成本、费用的潜力，促使企业不断地降低成本、费用；应该从降低成本费用、提高经济效益出发，参与制定企业生产经营的决策，提出改进企业生产经营管理的建议，当好企业负责人的参谋。

企业成本会计机构的负责人，是企业成本会计工作的领导者和组织者，应该在企业总会计师和会计主管人员领导下，按照有关法规和制度，结合本企业的实际情况，拟订本企业的成本会计制度或办法，并督促成本会计人员和有关职工贯彻执行；应该经常总结经验，不断改进工作，使企业的成本会计工作更好地适应社会主义市场经济的需要；还应组织成本会计人员学习有关业务理论和业务技术，不断更新专业知识，并对成本会计人员进行定期考核，参与研究成本会计人员的任用和调配。

② 成本会计人员的权限。成本会计人员有权要求企业有关单位和职工认真执行成本计划，严格遵守有关法规和制度；有权参与制定企业生产经营计划和各项定额，参与与成本有关的生产经营管理的会议；有权督促检查企业内部各单位对成本计划和有关法规、制度的执行情况。

③ 会计人员应不断提高自身素质。成本会计人员应该认真履行自己的职责，正确使用自己的职权。既要从国家利益和企业降低成本费用、提高经济效益出发，坚持原则，执行有关法规和制度；又要结合实际向有关人员和职工宣传、解释国家有关的方针、政策、法规和制度，防止主观武断、滥用职权。此外，还应以身作则，模范地遵守这些法规和制度。为此，成本会计人员应该努力学习建设有中国特色社会主义理论及国家有关的政策、法规和企业有关的制度，刻苦钻研业务，不断提高自身的理论水平和业务能力。

1.2 成本核算综合知识

成本核算既是成本会计的核心内容，也是成本会计的基本环节。在社会主义市场经济条件下，企业要真正成为依法自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产和经营单位，实现以销售收入补偿生产经营过程的成本费用，并获得赢利，进行严格的成本核

算是必不可少的。它至少具有四个方面的意义：通过成本核算，提供反映企业总体水平的综合指标；通过成本核算，提供衡量企业经济效益的客观尺度；通过成本核算，提供推行企业成本管理的必要资料；通过成本核算，提供分析企业产品价格的参考资料。

1. 企业费用要素和产品生产成本项目

为了科学地进行成本管理和成本核算，必须对企业的各种费用进行合理的分类（此处以工业企业为例）。工业企业费用要素和产品生产成本项目就是对工业企业各种费用的两种最基本的分类。

（1）工业企业费用要素。产品的生产经营过程，也是劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费过程。因此，工业企业发生的各种费用按其经济内容（或性质）划分，主要有劳动对象方面费用、劳动手段方面费用和活劳动方面费用三大类。前两方面为物化劳动耗费，即物质消耗；后一方面为活劳动耗费，即非物质消耗。这三类可以称为工业企业费用的三大要素。为了具体地反映工业企业各种费用的构成和水平，还应在此基础上将工业企业费用进一步划分为九个费用要素（见表 1-2）。

表 1-2 工业企业费用要素

费用要素	具体内容
外购材料	企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等
外购燃料	企业耗用的一切从外部购进的各種燃料，包括固体、液体、气体燃料。从理论上说，外购燃料应该包括在外购材料中，但由于燃料是重要能源，需要单独考核，因而单独列为一个要素进行计划和核算
外购动力	企业耗用的从外部购进的各種动力
工资	企业职工和工人的工资
职工福利费	企业的职工福利费
折旧费	企业按照规定计算的固定资产折旧费用。出租固定资产的折旧费不包括在内
利息费用	企业应计入经营管理费用的银行借款利息费用减去利息收入后的净额
税金	企业应计入经营管理费用的各種税金，包括房产税、车船税、印花税、土地使用税等
其他费用	不属于以上各要素的费用，如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费等

按照表 1-2 中费用要素反映的费用，称为要素费用。

按照费用要素分类核算工业企业的费用，可以有如下作用：

- ① 可以反映工业企业在一定时期内总共发生了哪些费用，数额各是多少，据以分析各个时期各种费用的构成和水平。
 - ② 这种分类反映了外购材料、燃料费用及职工工资的实际支出，因而可以为编制企业的材料采购资金计划和劳动工资计划提供资料。
 - ③ 外购材料和燃料支出的多少与材料和燃料的储备资金定额、储备资金的周转速度密切相关。支出越多、越快，所需储备资金就越多，储备资金的周转就越快，反之亦然。因此，这种分类还可以为企业核定储备资金定额和考核储备资金周转速度提供资料。
- 但是，工业企业费用的这种分类不能反映各种费用的经济用途，因而不便于分析这些费用的支出是否节约、合理。因此，对于工业企业的这些费用还必须按其经济用途进

行分类。

(2) 产品生产成本项目。工业企业的各种费用按其经济用途分类, 首先应分为生产经营管理费用和非生产经营管理费用。生产经营管理费用还应分为计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的经营管理费用。计入产品成本的生产费用在生产过程中的用途也各不相同。有的直接用于产品生产, 有的间接用于产品生产。为了具体地反映计入产品生产成本的生产费用的各种用途, 还应进一步划分为若干个项目, 即产品生产成本项目, 简称产品成本项目或成本项目。根据生产特点和管理要求, 我国工业企业一般应该设立四个成本项目(见表 1-3)。

表 1-3 产品生产成本项目

成本项目	具体内容
原材料, 也称直接材料	直接用于产品生产、构成产品实体的原料、主要材料及有助于产品形成的辅助材料
燃料及动力	直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力
生产工资及福利费, 简称工资及福利费, 也称直接人工	直接参加产品生产的工人工资以及职工福利费
制造费用	直接用于产品生产, 但不便于直接计入产品成本, 因而没有专设成本项目的费用(如机器设备折旧费用), 以及间接用于产品生产的各项费用(如机物料消耗、车间厂房折旧费用等)

为了使成本项目更好地适应工业企业的生产特点和管理要求, 工业企业或主管企业的上级机构可以对上述成本项目进行适当的调整。在规定或者调整成本项目时, 应该考虑以下问题:

- ① 费用在管理上有无单独反映、控制和考核的需要。
- ② 费用在产品成本中比重的大小。
- ③ 为某种费用专设成本项目所增加的核算工作量的大小。

对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用, 以及产品成本中比重比较大的费用, 应该专设成本项目; 否则, 为了简化核算工作, 不必专设立成本项目。例如, 我国的能源比较紧张, 因而一般应按产品制定工艺用燃料和动力的消耗定额, 并且专设“燃料及动力”成本项目, 以便单独进行反映、控制和考核。但如果工艺上耗用的燃料和动力不多, 为了简化核算工作, 可以将工艺用燃料(直接燃料)费用并入“原材料”成本项目, 将工艺用动力费用并入“制造费用”成本项目。又如, 在生产过程中可能发生废品, 如果废品损失在产品成本中的比重比较大, 需要作为一项重点进行核算和管理, 也可以增设“废品损失”成本项目; 如果没有废品, 或者废品损失不大, 则不必增设“废品损失”成本项目。

将计入产品成本的生产费用划分为若干成本项目, 可以按照费用的用途考核各项费用定额或计划的执行情况, 分析费用支出是否合理、节约。因此, 产品成本不仅要分产品计算, 而且要分成本项目计算, 要计算各种产品的各个成本项目的成本。产品成本计算的过程, 也就是各种要素费用按其经济用途划分, 最后计入本月各种产品成本, 按成本项目反映完工产品和月末在产品成本的过程。

(3) 工业企业费用的其他分类。

- ① 直接生产费用与间接生产费用。在构成产品成本的各项生产费用中, 直接用于产

品生产的费用，可以称为直接生产费用，如原料费用、主要材料费用、生产工人工资和机器设备折旧费用等；间接用于产品生产的费用，可以称为间接生产费用，如机物料消耗、辅助工人工资和车间厂房折旧费用等。这是生产费用按其与其与生产工艺的关系的分类。

② 直接计入费用和间接计入费用。在构成产品成本的各项生产费用中，可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本的费用，可以称为直接计入费用（一般简称直接费用）；不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本，而必须按照一定标准分配计入有关各种产品成本的费用，可以称为间接计入（或分配计入）费用（一般简称间接费用）。这是生产费用按其计入产品成本的方法的分类。

③ 生产费用按与工艺关系分类和按计入产品成本方法分类的联系与区别。直接生产费用大多是直接计入费用，如原料、主要材料费用大多能够直接计入某种产品成本；间接生产费用大多是间接计入费用，如机物料消耗大多只能按照一定标准分配计入有关的各种产品成本。但也不都是如此。例如，在只生产一种产品的工业企业或车间中，直接生产费用和间接生产费用都可以直接计入该种产品成本，都是直接计入费用。在这种情况下，就没有间接计入费用。又如，用同一种原材料、同时生产出几种产品的联产品生产（如石油提炼）企业中，直接生产费用和间接生产费用都不能直接计入某种产品成本，都是间接计入费用。在这种情况下，就没有直接计入费用。

2. 成本核算的基础工作

要保证成本会计所提供成本信息的质量，必须加强成本核算的基础工作。成本核算基础工作主要有五项，如表 1-4 所示。

表 1-4 成本核算的基础工作

基础工作	具体内容
制定先进、可行的消耗定额	定额是企业根据技术、设备和组织水平，充分考虑企业内部潜力所规定的，在产量、质量，以及人力、物力、财力的配备、消耗和利用等诸方面应达到的标准，主要包括有关劳动消耗的定额（如工时定额、产量定额等）。先进而可行的定额是对产品成本进行控制和考核的依据，根据定额计算的定额耗用量或定额费用通常被作为分配实际成本（或费用）的标准。成本会计人员应积极配合生产技术、劳动工资、设备动力等部门制定各种消耗定额，参与测算，使定额成为企业实际良好经济效益的有效手段。企业还应根据生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高，不断修订定额，以保持定额的先进、可行，充分发挥定额管理的作用
完善物资的计量、交接和盘存制度	建立和健全物资的计量、交接和盘存制度，是正确计算产品成本的首要环节。一切物资（包括可利用的废料）的进出，都要经过计量、交接。为做好计量工作，要配备齐全各种计量设备、工具和仪表，并指定专职机构或专人经常校正和维修。对仓库、车间、班组内的物资，包括材料、在产品、半成品等应按规定进行清查盘点，以取得可靠的会计核算资料。做好这些工作，不仅有利于正确计算产品成本，而且还有利于加强生产管理和物资管理

续表

基础工作	具体内容
建立、健全原始记录体系	健全的原始记录体系是指在企业内部各部门和各生产环节中，发生人力、物力、财力的耗费、转移活动，都要建立准确的计量记录制度和按规定及时传递的流程。产品成本的正确核算离不开可靠的原始记录和凭证。产品生产过程中材料及动力的消耗、工时的消耗、设备的运转、费用的开支、在产品的内部转移、废品的发生与返修、产成品及自制半成品的送检与入库等，都必须有原始记录和填制必要的原始凭证，并制定原始记录与凭证的合理传递流程，及时为产品成本核算提供可靠的依据。采用的各种原始记录应讲求实效，并容易操作。原始凭证传递流程的内容，应包括它们传递所流经的部门，以及有关部门及人员对它们的处理程序与期限等。合理的成本核算凭证传递流程不仅是成本核算工作重要的组成内容，而且是加强企业内部控制的有效手段。成本会计人员应会同生产技术、劳动工资、设备动力、材料供应等部门，根据企业生产类型和内部管理的需要，制定与成本核算有关的原始凭证传递流程，以便于执行和检查
制定费用的开支标准,明确费用的审批权限	成本核算不仅是事后的记录和计算，而且应当在费用发生之前和发生过程之中对其加强审核与控制。企业必须事先制定各项经常性费用的开支标准，并规定对各项费用的审批权限，使费用发生有人把关，费用审核有章可循，费用分析便于追究责任，这样才能有效控制成本
确定合适的企业内部结算价格	企业内部各单位之间在生产经营过程中常会相互提供产品、劳务等，如加工部门将产出的半成品转移到下一步骤继续加工；修理、运输部门向其他生产单位、管理部门提供劳务等。由于相互提供产品、劳务等，企业内部各责任单位之间进行相互结算或相互转账所选用的计价标准，称为内部结算价格 企业内部各单位应以预计成本（如计划成本等）或预计分配率作为内部结算价格，月末再按一定方法调整或由厂部汇总后集中处理。这样，有利于划清内部各单位的经济责任，也有利于考核和分析它们执行成本计划、预算的业绩。同时，也可以适当简化日常的核算工作

《企业产品成本核算制度（试行）》第四条规定：“企业应当充分利用现代信息技术，编制、执行企业产品成本预算，对执行情况进行分析、考核，落实成本管理责任制，加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制，加强产品成本核算与管理各项基础工作。”

企业不得以计划成本、标准成本、定额成本等代替实际成本。企业采用计划成本、标准成本、定额成本等类似成本进行直接材料日常核算的，期末应当将耗用直接材料的计划成本或定额成本等类似成本调整为实际成本。

3. 产品成本核算的账户体系

（1）产品成本核算的主要账户。进行产品成本核算，主要账户是“生产成本”账户和“制造费用”账户。

为了进行产品成本的总分类核算，应设立“生产成本”总账科目。为了分别核算基本生产成本和辅助生产成本，还应在该总账科目下，分别设立“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级科目。为了减少二级科目，简化会计分录，也可以将“生产成本”总账科目分为“基本生产”和“辅助生产”两个总账科目或者“基本生产成本”和“辅助生产

成本”两个总账科目。

① “生产成本——基本生产成本”账户。该账户核算各种产品（包括产成品、自制半成品、工业性劳务等）、自制材料及提供非工业性劳务等所发生的各项生产费用。企业发生的、能够确认为某一成本计算对象的直接材料、直接工资等直接费用，应直接记入该账户的借方，不能直接计入成本计算对象的间接费用，应先通过“制造费用”账户归集，再按一定标准分配转入该账户的借方；制造完成并验收入库的产成品、自制半成品等的实际成本，以及提供劳务的实际成本应记入该账户的贷方。该账户的月末借方余额，反映尚未加工完成的各项在产品的成本。

② “生产成本——辅助生产成本”账户。该账户核算企业各个辅助生产部门或车间为基本生产车间及其他各个部门提供辅助产品，如各种工具、模具或劳务所发生的各项生产费用。属于辅助生产的直接材料、直接人工应直接记入“生产成本——辅助生产成本”账户的借方，间接费用通过“制造费用”账户归集后，再转入该账户的借方。月末，结转有关账户的辅助生产提供产品或劳务的成本记入该账户的贷方。该账户月末一般没有余额，若有余额，表示辅助生产未完工的在产品成本。

企业根据需要，可以将“生产成本”总分类账户下的“基本生产成本”和“辅助生产成本”上升为总分类账户进行核算。

③ “制造费用”账户。为了归集和分配制造费用，应该设立“制造费用”总账科目。该账户核算独立经营企业内部各个生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用，以及不能直接计入产品成本的机器的折旧、修理等费用。平时归集所发生的间接制造费用时，记入该账户的借方，月末分配结转时，记入该账户的贷方。除季节性生产的企业外，该账户月末应无余额。

“制造费用”账户应按不同的车间、部门设置明细账，并按费用项目设置专栏进行明细核算。

另外，为了归集和结转销售费用、管理费用和财务费用，应该分别设立“销售费用”、“管理费用”和“财务费用”总账科目。企业如果单独核算废品损失和停工损失，还可以增设“废品损失”和“停工损失”总账科目。

在小型工业企业中，也可以将“生产成本”和“制造费用”两个总账科目合并为“生产费用”一个总账科目，下设“基本生产成本”、“辅助生产成本”和“制造费用”三个二级科目，其核算原理仍与上述相同。

此外，为了将销售费用、管理费用和财务费用直接计入当月损益，还涉及“本年利润”科目；为了登记非生产经营管理费用，计算在建工程成本等，还涉及“在建工程”和“固定资产”等科目。

（2）产品生产成本明细账。“生产成本”总分类账户提供了生产费用的总括核算资料，为了反映生产费用发生的详细情况并计算各种产品、各批产品或各步骤产品的成本，还必须按产品品种、产品批别和产品的生产步骤设置生产成本明细账。

生产成本明细账也称产品成本明细账，它是按照产品成本计算对象设置，分别成本项目登记和归集生产费用，用以计算产品总成本和单位成本的明细账。产品成本明细账应根据有关原始凭证和各种费用分配表，如材料、工资、燃料、磁力等费用分配表和间接制造费用分配表等进行登记。