

“十三五”应用型人才培养规划教材——财经商贸

# 成本会计

吕翠萍 张海霞 / 主 编

祁俏格 康 莉 / 副主编

清华大学出版社



“十三五”应用型人才培养规划教材——财经商贸

# 成本会计

吕翠萍 张海霞 / 主 编

祁俏格 康 莉 / 副主编

清华大学出版社  
北 京

## 内 容 简 介

本书按照应用型会计人才培养目标的理念,根据最新《企业会计准则》编写,系统介绍成本会计的基本理论、基本方法及基本技能。全书每章都配有习题与实训,有助于学生更好地掌握知识。全书知识系统、实例典型、实用性强,尤其是品种法案例全面再现了成本核算的基本方法。

本书可以作为应用型院校、高职高专和成人高校财经类专业的首选教材,也可以作为在职培训教材,同时可供社会企业成本核算人员、财务人员阅读参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

### 图书在版编目(CIP)数据

成本会计 / 吕翠萍, 张海霞主编. —北京: 清华大学出版社, 2018

(“十三五”应用型人才规划教材·财经商贸)

ISBN 978-7-302-50840-3

I. ①成… II. ①吕… ②张… III. ①成本会计—高等学校—教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 178507 号

责任编辑: 张 弛

封面设计: 常雪影

责任校对: 李 梅

责任印制: 董 瑾

出版发行: 清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址: 北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编: 100084

社总机: 010-62770175

邮 购: 010-62786544

投稿与读者服务: 010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质量反馈: 010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4278

印 装 者: 北京鑫海金澳胶印有限公司

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm

印 张: 12.75

字 数: 305 千字

版 次: 2018 年 8 月第 1 版

印 次: 2018 年 8 月第 1 次印刷

定 价: 32.00 元

产品编号: 068252-01

# 编写委员会

|     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|
| 王全在 | 张文杰 | 齐莲花 | 康 莉 |
| 孙 晶 | 张海霞 | 祁俏格 | 宁 瑄 |
| 杨 婧 | 林玉辉 | 其木格 | 春 山 |
| 吕翠萍 | 刘丽莎 | 马 茹 | 吕晓芳 |
| 张改清 |     |     |     |

随着教育体制改革的不断深入,高等教育结构进一步完善,其培养目标正在向具有一定理论素质和较强的实际工作能力的应用型人才方向迈进。学生应在掌握必要的基础理论和基本知识的基础上,重点掌握从事本专业领域实际工作的专门知识和职业技能。与这种高等教育形式相适应,教材的建设也应体现出这种特色。

成本会计是普通高等院校经济管理类相关专业的一门专业主干课。我们在多年会计实践教学的基础上,以财政部最新颁发的《企业会计准则》和《会计基础工作规范》为依据,组织具有实践教学经验的“双师型”骨干教师和企业会计专家编写了本书。

本书具有以下特点。

### 1. 针对性强

本书注重培养学生的实际操作能力。每章案例充足,并附有大量练习题,便于学生更好地理解 and 巩固所学知识。

### 2. 实用性强

本书按照培养技能型应用人才的目标安排内容体系,知识结构适合教学需要。本书内容充实,在表述上力求深入浅出,通俗易懂,方便学生课下自学。

### 3. 品种法案例实训典型

品种法案例实训部分以核算产品成本为主线,根据某企业某一会计期间发生的有关成本经济业务,模拟了各种原始凭证,全面再现了成本核算的各种基本方法。

本书由内蒙古财经大学吕翠萍、张海霞主编。各章编写分工如下:第一章由内蒙古工业大学崔玉英编写;第二章、第三章由内蒙古财经大学张海霞编写;第四章、第七章由内蒙古财经大学张文杰编写;第五章由内蒙古丰州职业学院邢文采编写;第六章由内蒙古财经大学康莉编写;第八章、第九章由内蒙古财经大学祁俏格编写;第十一章由内蒙古财经大学马茹编写;第十章、第十二章由内蒙古财经大学吕翠萍编写。

本书在编写过程中参阅了不少文件规定、专著和教材,得到了清华大学出版社的大力支持,在此表示诚挚感谢。由于编者水平有限,疏漏之处在所难免,恳请各位专家、教师 and 广大读者不吝指正,希望本书的出版能为我国会计应用型人才的培养做出积极贡献。

编 者

2018年2月

# CONTENTS

# 目

# 录

|                                |    |
|--------------------------------|----|
| 第一章 总论 .....                   | 1  |
| 第一节 成本概述 .....                 | 1  |
| 第二节 成本会计概述 .....               | 3  |
| 第三节 成本核算的要求和一般程序 .....         | 6  |
| 第二章 要素费用的归集和分配 .....           | 15 |
| 第一节 要素费用核算概述 .....             | 15 |
| 第二节 原材料、燃料、动力费用的归集和分配 .....    | 16 |
| 第三节 职工薪酬的归集和分配 .....           | 22 |
| 第四节 其他费用的归集和分配 .....           | 26 |
| 第三章 辅助生产费用的归集和分配 .....         | 33 |
| 第一节 辅助生产费用的归集 .....            | 33 |
| 第二节 辅助生产费用的分配 .....            | 35 |
| 第四章 制造费用的归集和分配 .....           | 47 |
| 第一节 制造费用的归集 .....              | 47 |
| 第二节 制造费用的分配 .....              | 49 |
| 第五章 损失性费用的核算 .....             | 56 |
| 第一节 废品损失 .....                 | 56 |
| 第二节 停工损失 .....                 | 60 |
| 第六章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配 .....   | 66 |
| 第一节 在产品的核算 .....               | 66 |
| 第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法 ..... | 68 |
| 第七章 产品成本核算方法 .....             | 87 |
| 第一节 生产特点和管理要求对成本核算方法的影响 .....  | 87 |
| 第二节 产品成本核算方法 .....             | 89 |

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 第八章 品种法 .....          | 94  |
| 第一节 品种法概述 .....        | 94  |
| 第二节 品种法的应用 .....       | 95  |
| 第九章 分批法 .....          | 109 |
| 第一节 分批法概述 .....        | 109 |
| 第二节 简化的分批法 .....       | 113 |
| 第十章 分步法 .....          | 124 |
| 第一节 分步法概述 .....        | 124 |
| 第二节 逐步结转分步法 .....      | 125 |
| 第三节 平行结转分步法 .....      | 137 |
| 第十一章 产品成本核算的辅助方法 ..... | 155 |
| 第一节 分类法 .....          | 155 |
| 第二节 定额法 .....          | 162 |
| 第十二章 成本报表和成本分析 .....   | 174 |
| 第一节 成本报表 .....         | 174 |
| 第二节 成本分析 .....         | 180 |
| 参考文献 .....             | 195 |

# 总 论

## 学习目标

本章主要介绍成本及成本会计的基本知识。通过本章的学习,要求学生识记成本和产品成本的含义,掌握生产费用的分类,熟悉成本核算所需设置的账户,理解成本核算的基本要求。

## 第一节 成本概述

### 一、成本的概念

成本是一个客观存在的经济范畴,凡是有经济活动和业务活动必然会发生一定的耗费,从而形成各行业的成本。

#### (一) 成本的含义

马克思指出,商品的价值  $W$  由三部分组成,用公式表示为  $W=C+V+m$ 。这里的  $C$  是生产过程中消耗的生产资料价值,即耗费的原材料等劳动对象和损耗的生产设备等劳动工具的价值。 $V$  是劳动者为自己劳动所创造的价值,主要是以职工薪酬的形式补偿给劳动者。 $m$  是劳动者为社会所创造的价值。

由此可见,成本是商品价值的基本部分  $C+V$ ,即为了生产某种产品而耗费的生 产资料的物化劳动和生产者必要的活劳动,应从该产品的销售收入中得到补偿的价值。因此,成本的含义是为了特定目的而发生的各种资金耗费,是补偿生产耗费的尺度。

#### (二) 产品成本的含义

对生产企业来说,产品成本是指企业为生产一定数量和种类的产品而发生的各种耗费总和。具体包括生产产品消耗的原材料、动力,支付给生产工人的职工薪酬,生产车间发生的固定资产折旧费以及生产车间为管理和组织生产发生的办公费等。

#### (三) 产品成本的作用

##### 1. 产品成本可以综合反映企业的工作质量

企业资金耗费的发生和成本的形成与企业生产经营各个环节、各个方面的工作质量紧密联系。产品成本是一项综合的经济指标,企业在生产经营管理各环节中的工作质量,都可以直接或间接地从成本上反映出来。如产品设计优劣、生产工艺合理程度、产品质量高低、费用开支大小、产品产量增减以及各部门各环节的工作衔接、协调状况等。因此,产品成本

可以综合反映企业的工作质量。

## 2. 产品成本是制定商品价格的重要依据

在商品经济中,商品价格是商品价值的货币表现。产品成本作为价值构成的主要组成部分,其高低能够直接反映产品价值量的大小,所以产品成本是制定产品价格的重要因素。当然,产品的定价是一项复杂的工作,还应考虑其他因素,如国家的价格政策及其他经济政策法令、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等。

## 3. 产品成本是企业经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业需要不断提高经济效益来增加自身的竞争能力。企业在制定正确的生产经营决策时,需要重点考虑的因素就是成本。成本作为价格的主要组成部分,其高低是决定企业有无竞争能力的关键。因为市场竞争在很大程度上就是价格竞争,而价格竞争的实际内容就是成本竞争,企业只有努力降低成本,才能使自己的产品在市场具有较高的竞争能力。

# 二、生产费用的概念

费用是企业在日常活动中发生的,会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用包括生产费用和期间费用。期间费用是指企业本期发生的、不能直接或间接归入产品成本,而是直接计入当期损益的销售费用、管理费用和财务费用。

## (一) 生产费用的含义

生产费用是指企业一定时期内在生产产品和提供劳务过程中发生的各种耗费。生产费用与期间费用都是企业生产经营过程中发生的耗费,生产费用最终计入产品成本或劳务成本,而期间费用最终计入当期损益。

一定时期内发生的生产费用归集到产品身上就形成了产品成本。可以说,产品成本是对象化了的生产费用。二者的区别是:生产费用与一定的会计期间相联系,产品成本与一定种类和数量的产品相联系。

## (二) 生产费用的分类

### 1. 生产费用按经济内容分类

生产费用按经济内容可分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费、其他支出等要素费用。

(1) 外购材料是指企业为进行生产而耗用的从外部购入的原材料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料是指企业为进行生产而耗用的从外部购入的各种燃料,包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。

(3) 外购动力是指企业为进行生产而耗用的从外部购入的各种动力,包括热力、电力和蒸汽等。

(4) 职工薪酬是指企业所有应计入生产费用的职工薪酬,主要包括从事产品生产、提供劳务以及车间管理人员等的职工薪酬。

(5) 折旧费是指定期计入成本费用中的固定资产转移价值。因为固定资产经过使用后,其价值会因为固定资产磨损而逐步以货币形式进入产品成本和费用。

(6) 其他支出是指不属于以上各费用要素的费用,如生产车间发生的办公费、差旅费、水电费、劳保费等。

### 2. 生产费用按经济用途分类

生产费用按经济用途可分为直接材料、直接人工、制造费用等。

(1) 直接材料是指企业在生产产品或提供劳务过程中所消耗的,直接用于产品生产,构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品、修理用备件、包装物、有助于产品形成的辅助材料以及其他直接材料。

(2) 直接人工是指企业在生产产品或提供劳务过程中,直接从事产品生产或提供劳务的工人职工薪酬。

(3) 制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。主要包括车间管理人员的职工薪酬、车间固定资产的折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

### 3. 生产费用按计入产品成本方式分类

生产费用按计入产品成本的方式分为直接成本、间接成本。

(1) 直接成本是指与特定归集对象有直接联系、能够直接计入某种产品或劳务的生产费用成本,如生产产品直接耗用的原材料。

(2) 间接成本是指与特定归集对象没有直接联系、不能直接计入某种产品或劳务的生产费用成本,如生产车间发生的制造费用。

### 4. 生产费用按成本习性分类

生产费用按成本习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

(1) 变动成本是指成本总额在一定时期和一定业务量范围内,随业务量的变动而成正比例变动的成本,如产品耗用的直接材料、直接人工等。

(2) 固定成本是指成本总额在一定时期和一定业务量范围内不受业务量增减变动的影响,保持不变的成本,如车间房屋设备的租赁费、折旧费等。

(3) 混合成本是介于固定成本和变动成本之间,其成本总额随业务量的变动而变动但不成正比例变动的成本。混合成本兼有固定成本和变动成本两种性质,视其具体情况不同,可分为半变动成本和半固定成本。

## 第二节 成本会计概述

### 一、成本会计的概念

#### (一) 成本会计的含义

成本会计是企业运用会计的基本原理和一般原则,采用一定的技术方法,对生产经营过程中各项资金耗费的发生,以及产品成本和劳务成本的形成进行连续、系统、全面、综合核算和监督的一种管理活动。

#### (二) 成本会计的对象

成本会计的对象是指企业生产经营过程中发生的产品成本、劳务成本和期间费用。明

确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

下面以工业企业为例,说明成本会计应反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动之一是生产产品。在产品的制造过程中发生的各种生产耗费,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出,生产单位(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些支出,就构成了企业在产品制造过程的全部生产费用;为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应反映和监督的主要内容。

另外,企业在生产经营过程中,还会发生销售费用、管理费用、财务费用。这些期间费用与企业的利润密切相关,同样也是成本会计所反映和监督的内容。

综上所述,工业企业成本会计的对象就是企业生产经营过程中发生的产品生产成本和期间费用。

## 二、成本会计的内容

成本会计作为企业的一项重要管理活动,包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等具体内容。

### (一) 成本预测

成本预测是企业根据现有的成本数据和其他有关资料,以及可能发生的内外环境变化和可能针对此采取的各项措施,运用定量分析和定性分析的方法,对企业未来成本水平及其变动趋势做出的科学估计。通过成本预测,掌握未来的成本水平及其变动趋势,有助于减少决策的盲目性,使经营管理者易于选择最优方案,做出正确决策。成本预测是组织成本决策和编制成本计划的前提,是企业加强成本管理的首要环节。

### (二) 成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,结合其他有关资料,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案以确定目标成本。成本决策与成本预测紧密相连,它以成本预测为基础,是成本管理不可缺少的一项重要职能,它对于正确地制订成本计划、促使企业降低成本、提高经济效益都具有十分重要的意义。

### (三) 成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上,具体规划计划期内企业生产费用和期间费用数额、各种产品的成本水平和降低任务。成本计划是降低成本的具体目标,也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

### (四) 成本控制

成本控制是在生产经营费用发生和产品成本形成的过程中,依据成本计划所规定的费用预算和成本标准,及时调整影响费用成本的各项因素,使各项生产经营费用的发生和产品成本的形成限制在成本计划和成本标准的范围内。

成本控制的过程是对企业在生产经营过程中发生的各种耗费进行计算、调节和监督的

过程,同时也是一个发现薄弱环节,挖掘内部潜力,寻找一切可能降低成本途径的过程。成本控制主要包括事前控制和事中控制,科学地组织实施成本控制,可以促进企业改善经营管理,转变经营机制,全面提高企业素质,使企业在市场竞争的环境下生存、发展和壮大。

### (五) 成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程。成本核算的实质是一种数据信息处理加工的转换过程,即运用各种专门的成本计算方法,按一定的对象和分配标准进行生产费用的归集和分配,计算出各种产品的成本,据以进行账务处理。成本核算是成本会计工作的核心。正确、及时地进行成本核算,对于企业降低成本、节约费用和提升管理水平具有重要意义。

### (六) 成本分析

成本分析是企业根据成本计划资料、成本核算资料及其他有关资料,运用一系列专门方法,揭示影响费用发生和成本形成的各种因素,评价各个因素变动对费用预算和商品产品成本计算完成情况的影响程度,以挖掘降低成本、节约费用的潜力。

成本分析是成本管理的重要组成部分,其作用是正确评价企业成本计划的执行结果,揭示成本升降变动的原因,为编制成本计划和制定经营决策提供重要依据。

### (七) 成本考核

成本考核是企业根据成本计划资料和成本核算资料,并结合成本分析资料和其他有关资料定期进行的成本计划完成情况的考察和评价。

上述各项成本内容是相互联系、相互补充的有机整体。其中成本核算是成本会计最基本、最重要的职能;成本预测、决策、计划都必须以过去的成本核算资料为主要依据;成本控制也需要依据成本核算提供的各种信息实施控制;成本分析和考核更需要成本核算提供成本计划实际完成情况的数据资料。

## 三、成本会计的工作组织

为了发挥成本会计的职能作用,完成成本会计核算的任务,必须科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织一般包括成本会计机构的设置、成本会计人员的配备及成本会计法规与制度的制定等。

### (一) 设置成本会计机构

一般来说,企业应根据自身生产经营特点、生产规模的大小、成本管理的要求等具体情况与条件来建立成本会计组织机构。大中型企业,通常在会计机构中设置成本科;而小型企业一般是在会计部门中指定专人负责成本会计工作。

企业内部各级成本会计机构之间的组织形式,有集中核算和分散核算两种方式。

以工业企业为例,在集中核算的方式下,企业一切成本会计业务都集中在厂部成本会计部门进行,各生产单位、其他职能部门一般只负责提供原始资料。其优点是厂部会计机构能够比较及时地掌握企业有关成本的全面信息,便于成本数据的集中处理,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

成本和费用、提高经济效益的积极性。

在分散核算的方式下,车间成本或部门费用支出的计划、核算和分析等,一般由这些单位的成本会计人员或负责成本工作的人员担任;厂部成本部门主要负责成本数据的汇总,处理不便于分散到各单位去进行的成本工作,以及对各单位成本会计工作进行业务监督和指导。它的优缺点与集中核算方式的优缺点恰好相反。

企业采用哪一种组织形式,要从有利于更好地完成成本会计核算任务出发,并根据企业规模的大小和经营管理水平等条件来决定。通常大中型企业由于规模较大、组织结构复杂、会计人员数量较多,多采用分散核算方式;小型企业为了提高成本会计工作的效益和降低成本管理的费用,则主要采用集中核算方式。

## (二) 配备必要的成本会计人员

成本会计人员是指在会计机构或专设成本会计机构中所配备的成本会计人员,负责对企业日常的成本工作进行处理。

成本会计人员应具备良好的职业道德,熟悉企业生产经营流程,掌握成本会计的相关知识和实务操作技能,具有较好的计算、分析、归纳总结的能力。

## (三) 制定成本会计法规和制度

成本会计法规是指组织从事成本会计工作必须遵守的规范。我国的成本会计法规主要包括《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则》及应用指南。这些会计法规是企业进行财务会计工作的基本要求,其中与成本会计有关的部分也是规范成本会计工作的重要依据。企业进行成本会计工作必须严格执行,保证成本会计资料真实有效。

另外,企业作为会计个体,为了具体规范本企业的成本会计工作,还应根据国家法规,结合本企业生产经营特点和管理的要求,具体制定本企业的成本会计制度、规程或办法。它是企业进行成本会计工作的直接依据。

企业成本会计机构的成本会计人员,应该在总会计师和会计主管人员的领导下,按照上述各种法规和制度的规定,分工协作、互相配合,充分发挥成本会计的作用。

# 第三节 成本核算的要求和一般程序

## 一、成本核算的要求

### (一) 做好成本会计的基础工作

#### 1. 建立健全原始记录制度

原始记录是企业最初记载各项业务实际情况的书面凭证。它是编制成本计划、制定各项定额、进行费用和成本核算、分析消耗定额、费用预算和成本计划完成情况的依据,也是成本管理的基础。

建立严格的原始记录制度,制定合理的凭证传递流程,对加强企业经营管理具有重要意义。原始记录往往为几个部门所需要,因此,无论原始记录是一式一份还是一式多份,均应按要填写分别送交有关需要部门。企业应健全原始记录制度,制定各种原始记录的传递程序,这种凭证传递流程最好用流程图来表示。原始记录要符合成本管理的要求,有利于班

组经济核算的开展,力求简明、讲求实效,并根据实际使用情况及时修改,以充分发挥原始记录的作用。

## 2. 制定定额管理制度

定额是指企业根据本单位当前的生产条件和技术水平,充分考虑各方面的因素,在生产经营成果的数据和质量,以及人力、物力和财力的消耗等方面所规定的应达到的标准。定额是企业进行成本决策、确定定额成本、编制成本计划的基础,是进行成本控制、分析和考核的依据,也是评价和衡量企业经营活动好坏的尺度。

与成本有关的定额按其内容可分为:劳动定额,如工时定额、产量定额、出勤率等;消耗定额,如材料、动力、工具消耗定额;费用定额,如有关制造费用或管理费用的限额;质量定额,如产品合格率、一级品率、废品率、返修率等;固定资产利用定额,如设备利用率、固定资产利用率等。企业确定定额时必须既要先进,又要切合实际,且应随着企业生产技术条件的变化和管理水平的提高而定期修订,否则定额就失去了应有的控制作用。

## 3. 严格存货计量验收制度

计量验收是指对各项存货的收、发、领、退进行正确的数量计算,并根据技术标准鉴定其质量的方法。

建立计量验收制度,须根据不同的计量对象,配置必要的计量器具,而且对计量器具要做好管理和定期校验工作。要设立专职的校验机构和责任人,以明确计量责任,而且应有审核制度。计量工作不仅要保证数量的准确,而且要注意对质量的检验。

为了保证计量的准确性,企业还必须做好原材料、在产品、半成品、产成品等各项财产物资的收发、领退、转移、报废和清查盘点工作,建立健全审批手续,编制必要的凭证,防止任意转移、丢失、积压、损坏变质和被贪污、盗窃。

## 4. 完善内部结算价格制度

内部结算价格是指企业对原材料、自制零部件、半成品以及内部各生产单位相互提供的劳务,制定的在企业内部各部门、各生产单位之间进行结算的价格。

制定企业内部结算价格通常有三种方式:其一,采用生产单位的计划成本作为企业内部价格;其二,以生产单位的计划成本加上一定的内部利润作为企业内部价格;其三,按内部供需双方协商确定的价格作为企业内部价格。企业内部结算价格,应由企业管理当局根据管理的需要统一制定,无论采用哪种方式制定,都应尽可能接近实际并保持相对稳定,年度内一般不作变动。企业制定了内部结算价格,对于内部各单位材料领用、半成品转移、劳务提供,都应先按计划价格结算,月末再按一定的方法计算价格差异,据以调整计算产品实际成本。

## (二) 正确划分各种费用的界限

为了保证产品成本核算的客观性和合理性,在生产经营费用汇集分配过程中,必须正确划分以下五个方面的费用界限。

### 1. 正确划分经营性支出、资本性支出和营业外支出的界限

企业的经济活动是多方面的,除了生产经营活动以外,还有其他方面的经济活动,因而支出也是来自多方面的,并非都计入生产经营成本。例如,企业购建固定资产、无形资产以及对外投资,这些经济活动的支出都属于资本性支出,不应计入生产经营成本。又如,企业发生固定资产盘亏损失、报废清理损失、自然灾害导致的非常损失以及由于非正常原因发生

的停工损失等,应属于损失,计入营业外支出,不应计入生产经营成本中。只有用于产品的生产和销售、用于组织和管理生产经营活动以及用于筹集生产经营资金的各种经营性支出,才应计入生产经营成本。

## 2. 正确划分生产费用和期间费用的界限

生产经营中发生的经营性支出可分为生产费用和期间费用。生产费用包括用于产品生产的原材料费用、生产工人薪酬和制造费用等,最终计入产品成本,随着产品的陆续销售,其销售成本得到补偿。期间费用包括销售费用、管理费用、财务费用,直接计入当期损益,从当期利润中扣除。为了正确地计算产品生产成本和各期损益,还应将经营性支出正确地划分为生产费用和期间费用。

## 3. 正确划分本期费用与以后期间费用的界限

为了按期分析和考核产品成本和期间费用,正确计算各期损益,应以权责发生制作为成本计量的基础。将应计入产品成本的生产费用和直接列作当期损益的期间费用,在各期之间进行划分。为此,本期发生的成本、费用都应全部计入本期,不应将其延到下期作为下期成本、费用处理入账,更不应未到期末就提前结账。

## 4. 正确划分各种产品成本的界限

为了分析和考核各种产品成本计划的执行情况,应该分别计算各种产品的成本。因此,计入本期的生产费用还应在各种产品之间进行划分。属于某种产品单独发生,能够直接计入该种产品成本的生产费用,应该直接计入该种产品的成本;属于几种产品共同发生,不能直接计入某种产品成本的生产费用,则应采用适当的分配方法,分配计入这几种产品的成本。

## 5. 正确划分本期完工产品成本与期末在产品成本的界限

期末计算产品成本时,如果某种产品均已完工,这种产品的各项生产费用之和,就是该种产品的完工产品成本;如果某种产品均未完工,这种产品的各项生产费用之和,就是该种产品的期末在产品成本;如果某种产品一部分已经完工,另一部分尚未完工,该产品的各项生产费用,还应采用适当的分配方法在完工产品与期末在产品之间进行分配,分别计算完工产品成本和期末在产品成本。

## (三) 选择适当的成本核算方法

产品成本核算的基本方法有品种法、分批法、分步法,辅助方法有分类法和定额法等。产品成本的计算,关键是选择适当的产品成本核算方法。产品成本核算的方法必须根据产品的生产特点、管理要求及生产工艺过程予以确定,否则,产品成本就会失去真实性,无法进行成本分析和考核。

# 二、成本核算的账户设置

## (一) 成本类账户

工业企业的生产根据企业内部各生产单位任务的不同,分为基本生产和辅助生产。基本生产是指为完成企业主要生产任务而进行的商品产品生产,包括生产各种产成品和自制半成品等;辅助生产是指为企业基本生产单位或其他部门服务而进行的产品生产或劳务供应,包括企业内部的供水、供电、机修、自制工具、自制包装物等。企业辅助生产单位的产品,

虽然有时也对外销售一部分,但主要任务是为企业内部基本生产单位和管理部门服务。

为了核算产品成本,工业企业需设置以下账户。

### 1. “生产成本——基本生产成本”账户

“生产成本——基本生产成本”账户用来归集基本生产车间所发生的各种生产费用。该账户借方登记基本生产车间发生的各项费用,其中直接材料、直接人工等费用直接计入,制造费用等费用月末分配转入;贷方登记结转完工入库产品成本;月末如有余额,表示在产品的成本。该账户应按产品品种等成本计算对象分设基本生产成本明细账,该明细账亦称产品成本明细账,格式采用多栏式。明细账内按成本项目分设专栏,按成本项目登记各种产品的月初在产品成本、本月费用、本月完工产品成本和月末在产品成本。基本生产成本明细账格式,如表 1-1 所示。

表 1-1 基本生产成本明细账

科目名称: × 产品

计量单位:

| 年 |   | 凭证 |   | 摘 要 | 借 ( ) 方 金 额 分 析 |      |       |      | 借方 | 贷方 | 借或贷 | 余额 |
|---|---|----|---|-----|-----------------|------|-------|------|----|----|-----|----|
| 月 | 日 | 字  | 号 |     | 直接材料            | 直接人工 | 燃料及动力 | 制造费用 |    |    |     |    |
|   |   |    |   |     |                 |      |       |      |    |    |     |    |
|   |   |    |   |     |                 |      |       |      |    |    |     |    |
|   |   |    |   |     |                 |      |       |      |    |    |     |    |
|   |   |    |   |     |                 |      |       |      |    |    |     |    |

### 2. “生产成本——辅助生产成本”账户

“生产成本——辅助生产成本”账户用来核算辅助生产车间为基本生产车间和管理部门提供产品、劳务所发生的各项费用。该账户借方登记辅助生产车间发生的各项费用;贷方登记完工入库产品的成本或分配转出的劳务费用;月末,提供劳务的辅助生产车间“生产成本——辅助生产成本”账户结转后无余额,生产辅助产品的辅助生产车间“生产成本——辅助生产成本”账户如有借方余额,表示辅助生产车间在产品的成本。“生产成本——辅助生产成本”账户按辅助生产车间和产品品种设置明细账,明细账内按成本项目设置专栏登记。

### 3. “制造费用”账户

“制造费用”账户用来核算各生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的各项间接费用,包括职工薪酬、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。该账户借方登记企业各生产单位发生的各项间接费用;贷方登记分配转入有关受益成本核算对象的金额。制造费用应按不同的车间、部门设置明细账进行明细核算。除采用计划分配率分配制造费用的季节性生产企业,本账户月末应无余额。

### 4. “废品损失”账户

“废品损失”账户用来核算企业发生的废品损失。该账户借方登记不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用;贷方登记废品残料回收的价值、应收的赔偿以及转出的废品净损失;月末结转后无余额。“废品损失”账户应按车间设置明细账,账内按产品品种分设专栏或专行进行明细登记。

### 知识链接

在大中型企业中,根据管理需要,企业可以在“生产成本”一级账户下设置“基本生产成本”二级明细账户,也可以将“基本生产成本”直接设置为一级账户。

企业可以在“制造费用”账户下分别设置“基本生产车间”和“辅助生产车间”两个明细账户。对于属于辅助生产车间的制造费用,可直接记入“生产成本——辅助生产成本”账户的借方,也可以通过“制造费用——辅助生产车间”账户,期末再转入“生产成本——辅助生产成本”账户的借方。在本教材中,辅助生产车间发生的制造费用均直接记入“生产成本——辅助生产成本”账户。

另外,在中小型企业中,如果只有一种产品,业务比较简单,也可以将“生产成本”和“制造费用”两个账户合并只设置“生产成本”账户。

### 5. “停工损失”账户

“停工损失”账户用来核算企业因停工而造成的损失。该账户借方登记本月发生的停工损失;贷方登记分配结转的停工损失,月末结转后无余额。“停工损失”账户应按车间设置明细账,账内按计划内停工和计划外停工分设专栏进行核算。

## (二) 期间费用科目

### 1. “销售费用”账户

“销售费用”账户属于损益类账户。该账户用来核算企业为产品销售而发生的各项费用。该账户借方登记实际发生的各项产品销售费用;贷方登记期末转入“本年利润”账户的数额;期末结转后无余额。“销售费用”账户应按费用项目设置明细账,进行明细核算。

### 2. “管理费用”账户

“管理费用”账户属于损益类账户。该账户用来核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项管理费用。该账户借方登记发生的各项管理费用;贷方登记期末转入“本年利润”账户的数额;期末结转后无余额。“管理费用”账户应按费用项目设置明细账,进行明细核算。

### 3. “财务费用”账户

“财务费用”账户属于损益类账户。该账户用来核算企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用。该账户借方登记发生的各项财务费用;贷方登记应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益以及期末转入“本年利润”账户的数额;期末结转后无余额。“财务费用”账户应按费用项目设置明细账,进行明细核算。

## 三、成本核算的一般程序

产品成本核算的一般程序是指根据成本核算的基本要求,对生产费用进行归集和分配,并按成本项目进行分类核算,直到计算出完工产品成本的基本工作过程,即应计入产品成本或应由本月产品负担的生产费用,要经过归集和分配,按照各种产品的不同成本项目分别进行核算,然后在本月完工产品和月末在产品之间进行分配,最后计算出按成本项目反映的完工产品成本。其一般程序大致分为五步:

第一步,确定成本计算对象,设置有关成本和费用明细账;