



普通中等专业教育规划教材

成本会计

湖南省机械工业学校 扶牧良 主编



机械工业出版社

普通中等专业教育规划教材

成 本 会 计

主 编 扶牧良
副主编 刘岳兰
参 编 田存礼 马君茂
主 审 濮思湘



机 械 工 业 出 版 社

前 言

本书是根据机械工业部 1996 年 3 月颁布的“成本会计课程教学大纲”和机械工业部中专管理类教学指导委员会 1996 年 7 月秦皇岛会议精神编写的,适用于中等专业学校会计专业(或财务与会计专业)以及各种形式的岗位培训,也可供在职财会干部学习。

本书系统地阐述了成本会计的基本知识、基础理论和基本方法。以制造业产品成本核算内容为重点,注意吸收现代成本管理知识,着重介绍了成本预测、计划、控制、分析、考核等有关内容。

本书注重能力的培养,强调理论与实践相结合。

本书第一章由扶牧良同志编写,第二、三、四、五、十章由湖南省机械工业学校刘岳兰同志编写,第六、七、八章由山东省机械工业学校田存礼同志编写,第九章由陕西省咸阳机器制造学校马君茂同志编写。扶牧良同志任主编,刘岳兰同志任副主编。浙江经济高等专科学校濮思湘教授任主审。

由于编者水平有限,书中不当与错误之处,恳切希望读者给予批评和指正。

编者

1997 年 3 月

目 录

前 言

第一章 总论 1

第一节 成本会计的意义 1

第二节 成本会计的职能与任务 4

第三节 成本会计的基础工作 5

第四节 成本核算的要求和程序 7

第二章 各项要素费用的核算 10

第一节 材料费用的核算 10

第二节 工资费用的核算 13

第三节 燃料与动力费用的核算 16

第四节 其他费用的核算 17

作业题 19

第三章 制造费用与辅助生产费用 的核算 21

第一节 制造费用的核算 21

第二节 辅助生产费用的核算 24

作业题 30

第四章 损失性费用的核算 32

第一节 废品损失的核算 32

第二节 停工损失的核算 35

作业题 36

第五章 在产品成本的核算 37

第一节 划分完工产品与在产品成本 的意义 37

第二节 在产品数量的核算 37

第三节 生产费用在完工产品和期末在产 品之间的分配 38

作业题 45

第六章 成本计算的品种法与分批法 47

第一节 产品成本计算方法概述 47

第二节 产品成本计算的品种法 48

第三节 产品成本计算的分批法 58

作业题 61

第七章 成本计算的分步法 65

第一节 分步法的基本特点 65

第二节 逐步结转分步法 65

第三节 平行结转分步法 71

作业题 75

第八章 成本计算的其他方法 77

第一节 成本计算的分类法 77

第二节 联产品、副产品和等级产品的 成本计算 79

第三节 产品成本计算的定额法 82

第四节 成本计算方法的选择和应用 87

作业题 88

第九章 成本预测与计划 92

第一节 成本预测 92

第二节 成本计划 99

作业题 111

第十章 成本、费用报表与分析 113

第一节 成本、费用报表概述 113

第二节 产品成本报表的编制 115

第三节 各种费用报表的编制 119

第四节 成本、费用报表分析的意义 和方法 122

第五节 产品成本报表的分析 126

第六节 费用报表的分析 132

作业题 133

参考文献 136

第一章 总 论

成本会计是以成本为对象的专业会计，是会计的一个重要分支。所谓成本，乃是为取得资产的代价。例如购买原材料、购买固定资产、培训员工、生产产品所花费的代价，分别称为原材料成本、固定资产成本、人力资源成本、产品成本。制造业生产费用的发生过程，同时是产品制造成本的形成过程。生产费用和产品成本的区别在于：前者与一定的时期相联系，与生产哪一种产品无关；后者与一定的种类和数量的产品相联系，而不论发生在何时。

第一节 成本会计的意义

一、费用的实质

工业企业的基本经济活动是生产工业产品，供应市场，满足社会需要。工业企业在产品的生产经营过程中，会发生各种耗费，如原材料、辅助材料、燃料、动力的耗费，机器设备的磨损和人工的耗费等。因此，产品的生产过程，同时也是生产的耗费过程，是物化劳动和活劳动的耗费过程。工业企业一定时期内在生产经营过程中发生的各种耗费，叫做费用。费用是一种收益性支出，也就是工业企业为了获取营业收入进而从中得到补偿并带来盈利的支出，它与企业当期生产经营活动和经营成果密切相关。至于工业企业为购建固定资产，购买无形资产的支出以及营业外支出等，则不属于企业的收益性支出，不得列入企业的生产费用。

二、费用的分类

（一）费用按其经济内容分类

工业企业在生产经营过程中发生的各种费用，按其经济内容，即经济性质进行分类，可划分为下列费用要素：

- （1）外购材料 指企业为进行生产经营而耗用的一切由外部购进的原料及主要材料、辅助材料、半成品、低值易耗品和包装物。
- （2）外购燃料 指企业为进行生产经营而耗用的一切由外部购进的各種燃料，包括固体的、液体的和气体的。
- （3）外购动力 指企业为进行生产经营而耗用的一切由外部购进的動力。
- （4）工资 指企业为进行生产经营而支付的工资。
- （5）提取的应付福利费 指企业根据规定按照工资总额的一定比例计提的应付职工福利费。
- （6）折旧费 指企业按照规定的方法计提的固定资产折旧费用。
- （7）修理费 指企业为修理固定资产而发生的修理费用。
- （8）利息支出 指企业借入资金而支付的利息支出减利息收入后的净额。
- （9）其他支出 指企业不属于以上各要素的各项费用支出。如差旅费、邮电费、保险费等。

上述按经济内容分类，可以反映企业在一定时期内发生费用的种类和数额，分析各个时期的费用结构和水平。

（二）费用按其经济用途分类

工业企业在生产经营过程中所发生的各种费用，还可以按其经济用途进行分类。按经济用途分类可划分为以下项目：

（1）直接材料 指直接用于产品生产并构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品和有助于产品形成的辅助材料及包装物。可以是外购材料，也可以是自制材料。

（2）直接燃料 指直接用于产品生产的燃料。可以是外购燃料，也可以是自制燃料。

（3）直接动力 指直接用于产品生产的动力。可以是外购动力，也可以是自制动力。

（4）直接工资和福利费 指直接从事产品生产人员的工资及提取的应付福利费。

（5）废品损失 指产品生产过程中因废品而发生的损失费用。

（6）停工损失 指产品生产过程中因停工而发生的损失费用。

（7）制造费用 指企业各生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的各项费用，包括管理人员及其他非生产人员的工资及福利费、折旧费、修理费、租赁费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、保险费、运输费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

（8）管理费用 指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的各项费用，包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏帐损失等。其中，公司经费包括工厂总部管理人员的工资及职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销以及其他公司经费。劳动保险费包括支付给离退休职工的退休金（含按规定交纳的离退休统筹金）、价格补贴、医药费（含离退休人员参加医疗保险的费用）、职工退职金、六个月以上病假人员的工资、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离退休干部的各项经费等。

（9）财务费用 指企业为筹集资金而发生的各项费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）、金融机构手续费，以及为筹集资金而发生的其他费用。

（10）销售费用 指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费，包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、委托代销手续费、保险费、广告费、展览费、租赁费和售后服务费用，专设销售机构人员的工资及福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销等。

费用按经济用途分类，有利于企业考核各项费用计划或定额的执行情况，分析各项费用发生是否合理、节约。

三、产品制造成本与期间费用

工业企业生产费用是构成产品成本的基础，但两者又是有区别的。由于工业企业生产经营过程是持续不断地进行、连续地投入产出的，所以产品成本的计算不可能与费用同步发生。这样，在定期（如按月）进行成本计算时，一定时期内（如一月）所发生的费用，受期初、期末在产品以及预提、待摊和其他递延费用的影响，并不完全归属于该期完工产品的成本。同样，一定时期内完工的产品成本，它又包括了上期转入的在产品成本和应由本期产品负担尚未支付而预先提留待以后支出的预提费用，以及以前已经支出而递延到本期负担的待摊费用。

所以，一定时期的费用并不一定等于同一时期完工的产品成本。产品成本是对象化的费用，是为生产一定种类和数量的产品而发生的费用。各项费用按其在成本构成中的作用，可以只将与产品制造关系密切的费用列作制造成本，而将其他费用列作期间费用。

制造成本是指与生产经营活动有最直接的、最密切关系的费用，也就是产品生产过程中各个生产单位（分厂、车间）发生的费用，包括上述费用按经济用途分类中的直接材料、直接燃料、直接动力、直接工资和福利费、废品损失、停工损失和制造费用。

期间费用是指企业一定时期内在生产经营过程中发生的，不计入产品制造成本而直接计入当期损益的费用，包括上述费用按经济用途分类中的管理费用、财务费用和销售费用。

四、成本项目

按照产品成本的构成内容划分为若干个项目，称为成本项目。工业企业一般设置“直接材料”“直接人工”和“制造费用”三项。有些燃料或动力消耗量大的企业还可以设置“直接燃料”“直接动力”或“燃料及动力”项目。要求单独核算废品损失或停工损失的企业也可以设置“废品损失”“停工损失”项目。企业要根据生产特点和管理要求设置成本项目。设置成本项目可以反映产品成本的组成结构，为分析成本变动提供资料。

五、成本的作用

（一）成本是补偿生产耗费的尺度

前已述及，产品在生产经营过程中要耗费原材料、燃料、动力，要耗费人工。有生产就必然要耗费，有产出就必然要投入。要维持企业的生产经营活动，就必须以产品的销售收入补偿生产经营活动中的劳动耗费。这一客观、合理的补偿量，就是产品的生产经营成本。生产经营成本高就补偿多，生产经营成本低就补偿少，耗费多少就补偿多少，补偿与耗费是等量的，以维持企业再生产的正常进行。

（二）成本是反映和控制企业各种劳动耗费的重要指标

工业企业要以尽可能少的物化劳动和活劳动消耗，生产出又多又好的符合社会需要的工业产品，提高经济效益。为此，必须如实反映生产经营过程中的各种消耗，并加以有效控制。产品成本是反映技术经济和企业管理水平的一个综合指标，企业生产经营管理各方面的好坏，如产品设计是否先进，机器设备是否充分利用，工艺技术过程是否合理，材料使用是否节约，职工的生产积极性是否被充分调动，以及产品质量的优劣，都会在产品成本中反映出来，从而促使企业采取措施，严格控制各项费用支出，保证目标成本的实现。

（三）成本是制订产品价格的重要依据

工业企业的任务是生产工业产品，供应市场，满足社会需要。在商品经济社会中，产品的价格要围绕其价值波动。当然，这个价值是社会必要劳动时间所确定的。在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值，只能通过成本这个指标间接地反映出来。所以，成本就成了制订价格的重要依据。

（四）成本是企业进行经营决策的重要依据

企业领导人进行生产经营决策，一方面要考虑社会效益，看自己的产品是否符合社会需求；另一方面要考虑企业本身的经济效益。提高经济效益，是企业生产经营的出发点和核心。而降低产品成本，则是提高经济效益的基本途径。可以这样说，市场竞争千头万绪，归根结底是成本的竞争。相同质量的同一产品，成本高就失败，成本低就获胜。企业要在市场竞争中立于不败之地，就要动员职工群众，想方设法挖掘潜力，降低成本。

六、成本会计的意义

成本会计的内容包括成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核六个方面。

（一）成本预测

成本预测是在认真分析研究企业各种技术经济条件、发展前景和应采取的各种措施的基础上，利用科学方法，预测一定时期的成本水平。成本预测对促进企业有计划地降低产品成本，加强经济核算，多快好省地发展生产，具有重要作用。

（二）成本计划

成本计划是在成本预测的基础上，以货币形式规定企业计划期内生产经营活动中劳动（包括活劳动和物化劳动）耗费水平的计划。编制成本计划，可以推动企业加强成本管理责任制，动员群众深入开展增产节约运动，为不断降低产品成本而努力。

（三）成本控制

成本控制是以降低产品成本为目标，把影响产品成本的各项耗费控制在计划范围内的一项管理工作。成本控制着眼于实现产品成本计划并使产品成本不断降低，经营管理不断改善，促进增收节支任务的完成。

（四）成本核算

成本核算是根据会计的原理、原则和规定的成本项目，按照帐簿记录，采用适当的成本计算方法，通过各项费用的归集和分配，计算完工产品成本和期末在产品成本，并进行相应的帐务处理。成本核算过程是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行反映和控制的过程。通过成本核算提供的资料，可以了解成本计划的完成情况，同时为计算经营成果提供数据。

（五）成本分析

成本分析是运用成本核算资料同成本计划指标进行对比，结合成本控制和成本日常管理工作发现的脱离成本标准的偏差和存在的各项问题，分析研究影响成本水平的主、客观因素，并确定各项因素的变动对完成成本计划的影响程度。通过分析，发现工业企业生产经营活动中妨碍成本降低的薄弱环节和促进成本降低的积极因素，挖掘潜力，促进成本不断降低。

（六）成本考核

成本考核是定期对成本计划实际完成情况进行总结和评价。评价过去要着眼于未来工作的改进和成本的降低，采取更有效的措施，进一步完善成本管理责任制，不断降低产品成本。

综上所述，成本会计是科学的成本核算方法与现代企业管理方法的结合，它是以降低产品成本、提高经济效益为目的，根据会计核算资料和其他资料，对产品成本进行预测、计划、控制、核算、分析和考核等一系列的管理工作。

第二节 成本会计的职能与任务

一、成本会计的职能

基础会计已经阐述了会计的基本职能是会计核算和会计监督。作为会计的重要组成部分——成本会计，同样具有会计核算和会计监督两个职能。

（一）成本会计的核算职能

成本会计的核算职能又称成本会计的反映职能。它运用记帐、算帐，把大量的、分散的

原始记录资料，通过分类、归集，转化为一系列成本信息，为成本管理提供数据。

成本会计的核算职能不只是对成本的事后反映，而是要贯穿于成本形成的全过程。既包括事后的成本计算，也包括事前进行成本预测，编制成本计划，参与决策；还包括事中的成本控制，使其控制在目标成本范围内；还包括事后的成本分析考核。所以说，成本核算是全员的核算、全过程的核算。

（二）成本会计的监督职能

会计的监督职能寓于会计核算过程之中。财会人员通过成本会计工作，干预经济活动，对经济活动实施监督，使之遵守国家的法令、法规、制度；同时，对每项经济业务的合理性、有效性进行事前事中监督，以防止损失浪费，保证目标成本的实现，降低产品成本，提高经济效益。

（1）根据国家的财经政策、财政制度和《工业企业财务制度》有关成本费用的规定，监督企业经济业务的合法性，遵守有关成本的开支范围和标准。企业不得弄虚作假、营私舞弊。

（2）监督企业成本费用计划和预算的实施。对实际发生费用脱离定额或计划的差异，要及时发现问题，查明原因，并采取必要的措施予以纠正。对于定额或计划不当而发生的差异，应按规定程序修改定额或计划。

（3）监督企业正确组织成本核算。严格区分应计入产品成本和不应计入产品成本的界限，一切不应计入产品成本的费用支出不得计入产品成本。

二、成本会计的任务

成本会计的任务，是按照成本会计的职能和成本管理工作的要求，规定应该完成的工作和达到的标准。其主要任务是：

（1）正确核算产品成本，为企业成本管理提供信息资料 成本核算所提供的资料，必须做到实事求是、真实可靠、提供及时，不得弄虚作假，不得将估计成本、计划成本代替实际成本。如果提供的实际成本资料不准确、不真实，那么据以进行的成本预测和成本计划也就不准确、不可靠，甚至因此而作出错误的决策，据以进行的成本分析和考核，也就失去其意义。

（2）监督费用支出，划清费用界限，贯彻国家法令、制度，维护财经纪律 按照成本管理的要求，对费用支出的合法性、合理性、有效性进行审核，对成本形成的过程进行控制，严格划清生产费用应计入产品成本和不应计入产品成本的界限，制止不法行为和损失浪费，以维护国家和企业的利益。

（3）预测成本目标，参与经营决策 财会人员根据提供的实际成本资料进行分析研究，考核评价责任部门的业绩，同时预测未来的成本水平，拟定多种成本预测方案，供企业领导比较分析，为企业决策提供依据，从而发挥财会人员参与决策的作用。

（4）努力降低成本，促进经济效益的提高 提高经济效益是企业的根本出发点，也是成本会计最根本的任务。通过成本分析考核，从中发现问题，找出差距，挖掘潜力，采取措施，开展全员的和全过程的成本管理和核算，提高管理水平，以增强企业竞争能力。

第三节 成本会计的基础工作

做好各项基础工作，是完成成本会计工作的基础和前提。成本会计的基础工作主要包括

以下几方面：

一、建立健全原始记录

原始记录是反映企业经济活动实际情况的第一手资料。只有根据生产车间原始记录提供的生产资料实际消耗和人工的实际消耗，才能真实准确地计算产品成本；进行成本控制要依靠车间原始记录随时反映的信息资料，才能计算实际消耗脱离定额或计划的差异，及时采取措施，保证目标成本的实现；分析成本升降原因，考核责任部门的业绩，也只有原始记录客观、实际，据此作出的评价才会合情合理。

成本会计的原始记录一般有以下几方面内容：①产品产量方面的原始记录。反映在产品、自制半成品转移和产成品入库等情况，如工票、进程单、产品缴库单等。②产品质量方面的原始记录。反映产品报废、返修和等级产品等情况，如废品通知单、等级产品统计表等。③材料物资方面的原始记录。反映材料物资的领发、使用和退库等情况，如领料单、退料单、盘点表等。④设备使用情况的原始记录。反映设备交付使用、设备维修、设备开动和运转等情况，如设备运转记录、事故登记表等。⑤劳动方面的原始记录。反映职工人数、考勤、工时利用、工资结算等情况，如考勤簿、请假单等。⑥费用开支的原始记录。反映水、电、劳务以及办公费等开支情况，如各种发票、增值税发票、帐单等。

企业要根据生产特点、管理要求和职工素质，建立健全既满足成本会计核算需要，又便于开展班组经济核算和群众参加管理的各种原始记录。原始记录要求填写准确，书写清楚，签署齐全。

二、建立健全检验、计量、验收与领用制度

企业内部在产品、自制半成品的转移，产成品的交库，以及外购原材料入库，都要经过质量检验。质量检验是保证产品质量必不可少的环节。不合格的在产品、自制半成品和产成品，该返修的要返修，该报废的要报废。不合格的外购原材料，仓库保管人员要拒绝验收入库。

仓库或下道工序对交来的产成品、半成品、外购原材料，要经过点数、衡量、验收，填制缴库单或验收单，以明确经济责任，维护国家财产的完整、安全。工人领用原材料，下道工序领用自制半成品，都要建立健全领用制度，填制领料单、限额领料单，或自制半成品领用单。车间退料要办理退料手续。

三、建立健全定额管理制度

定额管理是工业企业利用定额来合理安排和使用人力、物力、财力的一项制度。实行定额管理，对于节约使用原材料，合理组织劳动，提高劳动生产率和设备利用率，厉行节约，降低成本，有着重要作用。同时，定额也是成本会计的基础和前提。

定额管理的主要内容是：建立健全定额体系和定额机构；发动群众修订各项技术经济定额；采取有效的技术组织措施，保证定额的贯彻执行；定期检查分析定额完成情况，认真总结定额管理经验等。

工业企业的定额一般有：①材料、动力、工具消耗定额；②劳动定额，如工时定额、产量定额等；③费用定额，如制造费用定额、管理费用定额等；④质量定额，如产品合格率、品种抽查合格率、废品率等；⑤固定资产利用定额，如固定资产利用率、固定资产需用量等；⑥资金利用率，如资金周转天数等。

第四节 成本核算的要求和程序

一、成本核算的基本要求

工业企业成本会计工作，除了做好上述各项基础工作外，还应符合以下的基本要求。

(一) 加强对费用的审核

在经济活动中，财会人员要依据国家有关的法规、制度以及企业有关的定额、计划等，加强对费用的审核。对于不合法、不合理的开支，应该坚决予以抵制，对于不应有的超支和浪费，应该予以制止，对于贪污盗窃和挥霍浪费公款等行为，应该检举揭发，充分发挥成本会计的监督作用。

(二) 正确划分各种费用的界限

(1) 正确划分应计入产品成本与不应计入产品成本的界限 企业在生产过程中发生的费用是各种各样的，其用途也是多方面的。在成本核算中，要按照费用的用途，确定哪些费用应计入产品成本。一般来说，凡是与产品生产有直接关系或关系密切的费用计入产品制造成本，如直接材料、直接人工和制造费用应计入产品制造成本。在计算产品成本时，既反对乱挤乱摊人为地提高产品成本，也反对少计、漏计、错计人为地降低产品成本，以保证成本的客观、真实性。

属期间费用的费用支出，应按其用途和费用发生地点，分别列入管理费用、财务费用或销售费用，单独核算，直接结转损益，不应计入产品制造成本。

其他一些与产品生产没有直接关系的费用支出，应由其他资金渠道列支。如购建固定资产支出，购买无形资产支出，对外投资支出等，都属于资本性支出，不能计入产品成本。支付滞纳金、违约金、赔偿金、罚款，以及各种赞助、捐赠等支出，应在公积金、公益金或提取的专项费用中列支。

(2) 正确划分各个月份的费用界限 为了正确结转营业损益和按月计算产品成本，工业企业应该按照权责发生制的原则，划清应由本月产品成本负担和应由其他月份产品成本负担的费用界限。应由本月产品成本负担的费用，要全部计入本月产品成本；不应由本月产品成本负担的费用，则不应计入本月产品成本。一方面，本月发生的费用，要在本月份全部登记入帐，不能拖到以后月份再入帐，也不得提前结帐；另一方面，对于预提费用和待摊费用，要根据受益时期分别由各月成本负担的原则，按照批准的预提和待摊费用计划，将应由本月产品成本负担的预提费用和待摊费用，正确计入本月产品成本。

(3) 正确划分生产费用与期间费用的界限 工业企业的费用包括产品生产费用和期间费用。前者是收益性支出，从产品销售收入中得到补偿；后者则直接列入营业损益。为了正确计算营业损益和产品成本，企业要正确划分生产费用与期间费用的界限。应计入产品成本的不得计入期间费用，应计入期间费用的不得计入产品成本。企业不得任意调节、转移费用，以保证产品成本和营业损益的正确性。

(4) 正确划分各种产品成本的界限 为了正确计算各种产品的成本，计入产品成本的生产费用还必须在本月各种产品之间进行划分。凡是能分清应该由某种产品成本负担的费用，应该直接计入该种产品的成本项目；凡是几种产品共同发生的费用，应该采用适当的分配标准，分配后计入各种产品的成本项目。企业不得任意以提高某种产品成本而达到压低其他产品成

本的目的。

(5) 正确划分完工产品成本与在产品成本的界限 月末,企业在核实在产品数量的基础上,本月计入各种产品成本的生产费用加上月初在产品成本的合计数,还应该采用适当方法在完工产品和月末在产品之间进行分配,从而计算出完工产品成本和在产品成本。企业不得以提高或压低在产品成本,人为地调节完工产品的成本水平。

二、成本核算的基本程序

成本核算的目的是控制生产耗费,正确计算产品成本。为了正确计算完工产品成本和月末在产品成本,企业首先要确定发生的生产耗费由谁来承受,如果费用承受的对象有几个、几十个,那么各承受多少,以什么为标准来确定;同时,如果承受对象有完工产品和未完工产品,那么怎样来确定完工产品成本。为了解决这些问题,必须有一定方法和一定秩序,先做什么,后做什么。这就是所谓的成本核算程序。成本核算基本程序为:

(一) 确定成本计算对象

成本计算对象,即生产费用的承受对象。在成本核算中,要正确确定成本计算对象。工业企业由于生产工艺技术过程不同,生产组织不同,管理要求不同,其成本计算对象也要与其相适应。一般说来,产品品种、产品批次、产品类别都可以作为成本计算对象,企业可从中选择适合本企业特点的计算对象,归集生产费用,计算产品成本。

(二) 生产费用在产品成本计算对象之间按成本项目进行分配和归集

生产费用在正确划分应计入产品成本与不应计入产品成本界限的基础上,还应在产品成本计算对象之间按成本项目进行分配。凡是能够直接计入成本计算对象的就直接计入;凡是几个成本计算对象共同耗用的,则应在分配后计入各个成本计算对象。

(三) 生产费用按成本项目在完工产品与月末在产品之间进行分配

本月发生的生产费用加上月初在产品成本,按照完工产品和月末在产品的数量,按成本项目在完工产品和月末在产品之间进行分配。完工产品分得的那部分费用,即为完工产品总成本。总成本除以完工产品数量,即为完工产品单位成本。

综上所述,成本计算程序可具体划分为以下步骤:①各要素费用的分配;②待摊费用和预提费用的分配;③辅助生产费用的分配;④制造费用的分配;⑤废品损失和停工损失的分配;⑥完工产品和月末在产品之间的费用分配。这些步骤的具体内容及分配方法,待以后各章阐述。

三、帐户的设置

为了总括反映工业企业在一定时期内生产费用的发生情况,为正确计算产品成本提供资料,成本核算需要设置以下总分类帐户并设相应的明细分类帐户。

(一) “生产成本”帐户

“生产成本”帐户属成本计算帐户,用来核算企业生产的各种产品(包括产成品、自制半成品、提供劳务等)、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用。为了分别核算基本生产和辅助生产成本,本帐户下应该设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级明细分类帐户。在其下按成本计算对象(产品品种、批别、类别,或自制工具、自制设备的名称)设置明细分类帐,并按成本项目设专栏进行明细分类核算。企业也可以根据管理要求将“生产成本”帐户分成“基本生产”和“辅助生产”两个总分类帐户进行核算。

基本生产是指工业企业为了直接完成主要生产目的而进行的商品产品生产。“生产成本

——基本生产成本”帐户借方归集为进行基本生产活动而发生的直接材料费用、直接人工费用、其他直接费用和自“制造费用”帐户分配转入的间接费用，贷方登记结转完工产品成本和结转自制材料、自制工具、自制设备等成本。余额在借方，表示尚未完工的在产品成本。

辅助生产是指工业企业内部为基本生产和其他部门服务而进行的生产(如自制材料、自制工具等)和劳务供应(如供电、供水、供汽、供气、运输、修理等)。“生产成本——辅助生产成本”帐户借方归集为进行辅助生产发生的直接材料、直接人工、其他直接费用和制造费用，贷方登记结转完工产品或劳务成本。分配结转后，本帐户一般没有余额。该帐户如有余额，则为辅助生产自制工具、自制材料的期末在产品成本。

(二)“制造费用”帐户

“制造费用”帐户属成本计算帐户，用来核算企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的各项费用。本帐户应按分厂、车间分别设置明细帐，并按费用项目进行明细分类核算。辅助生产车间根据管理需要，也可以设置“制造费用”帐户。不设“制造费用”帐户的，则在“生产成本——辅助生产成本”帐户中设专栏核算。

“制造费用”帐户借方归集各分厂、车间为组织和管理生产所发生的费用。月末，分配结转“生产成本”帐户，记入本帐户贷方。分配结转后，本帐户没有余额。

(三)“待摊费用”帐户

“待摊费用”帐户属跨期摊提帐户，用来核算企业已经支付但按照权责发生制原则应由当月及以后各月产品成本分别负担，且分摊期限在一年以内的各项费用，如报刊费、修理费、保险费、低值易耗品摊销等。摊销期限在一年以上的各种费用，如企业开办费、租赁固定资产、改良工程支出等，应在“递延资产”帐户核算，不在本帐户核算。“待摊费用”帐户按照费用种类设置明细帐进行明细分类核算。

“待摊费用”帐户借方登记各项待摊费用的支付数，贷方反映按计划或按定额摊入“制造费用”帐户或期间费用各帐户的数额。期末余额表示已经支付而尚未摊销的费用金额。

(四)“预提费用”帐户

“预提费用”帐户属跨期摊提帐户，用来核算企业预先提取但尚未实际支付的各项费用，如预提修理费、保险费、借款利息等。“预提费用”帐户按照费用种类设备明细帐进行明细分类核算。

“预提费用”帐户借方登记各项费用的实际支付数，贷方登记按计划预提记入“制造费用”帐户或期间费用各帐户的费用金额。期末余额在贷方，表示已经预提而尚未支付的金额。

此外，要求单独核算废品损失和停工损失的企业，可以设置“废品损失”和“停工损失”帐户；自制半成品经过半成品仓库收、发、保管的企业，可以设置“自制半成品”帐户。“废品损失”“停工损失”和“自制半成品”帐户的性质、用途及结构将在以后各章介绍。

第二章 各项要素费用的核算

要素费用的核算，就是对企业在生产过程中所发生的各项费用，按费用发生的地点和用途进行归集，并按产品成本项目进行分配计入产品成本。对于产品生产中发生的费用，应根据直接费用和间接费用的划分，来确定计入产品成本的方法。即凡是为特定产品所消耗，并能确认其负担数额的直接费用，都应采取直接计入的方法计入产品成本；凡是不能确认为特定产品所消耗的间接费用，都应该采取分配计入的方法计入产品成本。这种方法可以概括为这样一个原则：直接费用直接计入产品成本，间接费用分配计入产品成本。

第一节 材料费用的核算

材料费用包括企业生产经营过程中耗费的原材料、燃料、低值易耗品、包装物等而发生的费用。其中原材料费用是指耗费原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件、包装材料所形成的费用。

材料费用要定期根据审核后的领料凭证，如领料单、限额领料单、退料单等，按照材料的用途进行分配，将材料费用计入产品成本或期间费用。其中直接用于基本生产产品的材料费用，应记入“生产成本——基本生产成本”帐户及其明细帐的有关成本项目；直接用于辅助生产的材料费用，应记入“生产成本——辅助生产成本”帐户及其明细帐的有关成本项目；属于车间一般耗用的材料费用，应记入“制造费用”帐户进行归集；属于期间费用的，分别记入“产品销售费用”“管理费用”帐户及其明细帐的有关费用项目。

一、原材料费用的核算

记入基本生产明细帐即产品成本计算单的直接材料费用，是指产品生产过程中耗用的，构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品和有助于产品形成的辅助材料。属于直接计入费用的，可根据领料凭证直接记入各种产品成本的直接材料项目；属于间接计入费用的，应采用一定的分配方法，在几种产品之间进行分配后再记入各种产品成本的直接材料项目。

间接费用的分配计算，应根据企业的管理水平和生产特点选择适当的方法。如定额管理比较健全的企业，可以采用定额消耗数量的比例在不同产品之间进行分配计算。对于材料消耗量的大小与产品的重量有密切关系的企业或车间，可以按照产品的重量进行分配，如铸造车间的生铁费用，就可以按照各种产品铸铁件的重量比例进行分配计算。另外，还可以产品体积、面积为标准分配间接费用。下面以材料定额消耗数量为分配标准的方法，举例说明材料费用的分配。

采用定额消耗数量为标准来分配材料费用，要求企业对每一种产品的材料消耗都制订有定额。首先根据各种产品的产量和各种产品的单位消耗定额计算出各种产品的定额耗用量；再根据应分配的材料费用和全部产品的定额耗用总量计算分配率；然后，根据分配率和各种产品的定额耗用量，计算出该种产品应负担的间接材料费用。其计算公式如下

某产品原材料消耗总定额 = 该产品实际产量 × 单位产品材料消耗定额

$$\text{原材料费用分配率} = \frac{\text{各种产品共同耗用的材料金额}}{\text{各种产品的材料消耗定额之和}}$$

某种产品应分配的原材料费用 = 该产品材料消耗总定额 × 原材料费用分配率

例 1 某企业 8 月份生产甲产品 400 件，乙产品 500 件。甲产品单位消耗定额为 20kg，乙产品单位消耗定额为 14kg。本月两种产品共同耗用材料 24 000 元。根据资料计算分配材料费用如下：

(1) 计算各种产品的定额耗用量

甲产品定额耗用量 = 400 件 × 20kg/件 = 8 000kg

乙产品定额耗用量 = 500 件 × 14kg/件 = 7 000kg

合 计 15 000kg

(2) 材料费用分配率 = $\frac{24\,000\text{ 元}}{15\,000\text{kg}} = 1.6\text{ 元/kg}$

(3) 计算各种产品应负担的材料费用

甲产品应负担的材料费用 = 8 000kg × 1.6 元/kg = 12 800 元

乙产品应负担的材料费用 = 7 000kg × 1.6 元/kg = 11 200 元

合 计 24 000 元

在实际工作中，以上分配过程是通过“原材料费用分配表”进行的。根据“原材料费用分配表”，即可编制原材料费用分配的会计分录，并据以登记有关帐簿。这种分配表的格式如表 2-1 所示。

表 2-1 原材料费用分配表

19 年 8 月

应 借 帐 户		成本项目 或 费用项目	间接分配		直接计入 元	合计 元
			定额消耗量 kg	分配金额 元		
生产成本 ——基本生 产成本	甲产品	直接材料	8 000	12 800	23 000	35 800
	乙产品	直接材料	7 000	11 200	12 400	23 600
	小计		15 000	24 000	35 400	59 400
生产成本 ——辅助生 产成本	机修	材料消耗			900	900
	供电	材料消耗			1150	1150
	小计				2 050	2 050
制造费用					240	240
产品销售费用					200	200
管理费用					110	110
合计				24 000	38 000	62 000

根据原材料费用分配表，编制会计分录如下：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	35 800
生产成本——基本生产成本——乙产品	23 600
生产成本——辅助生产成本——机修	900

生产成本——辅助生产成本——供电	1 150
制造费用	240
产品销售费用	200
管理费用	110
贷：原材料	62 000

二、低值易耗品的核算

低值易耗品是指不作为固定资产管理和核算的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿，以及在生产经营过程中周转使用的包装容器等。低值易耗品从性质上讲是劳动工具，理应同固定资产一样在使用期内分期计入成本费用。但由于它的品种较多、用量较大、价值较低或易于损耗，所以其价值转移部分不采用计提折旧的办法计算，而是采用摊销的方法计入产品成本或费用中去。目前，企业低值易耗品的摊销方法主要有三种：

1. 分期摊销法

分期摊销法就是领用低值易耗品时，根据其价值和预计使用期限计算出每月平均摊销额，逐月计入产品成本或费用的方法。一般适用于使用期限较长、单位价值较高或一次领用数量较多的低值易耗品。

(1) 领用时

借：待摊费用	×××
贷：低值易耗品	×××

(2) 摊销时

借：制造费用	×××
管理费用	×××
贷：待摊费用	×××

如系采用计划成本计价，还应结转成本差异，其结转方法与结转材料成本差异相同。

2. 一次摊销法

一次摊销法就是在领用低值易耗品时，将其全部价值一次计入有关成本、费用帐户的方法。采用这种方法，核算工作量小。但每月成本、费用负担不均衡，车间或管理部门领用后，会形成大量帐外之物、无帐之物，不利于低值易耗品的管理。因此，它仅适用于使用期较短、单位价值较低（现行制度规定单位价值在 20 元以下）或者容易破碎、一次领用数量不多的低值易耗品。

领用时，借：制造费用	×××
管理费用	×××
贷：低值易耗品	×××

如采用计划成本计价，还应结转其成本差异。

3. 五五摊销法

对在用低值易耗品按车间、部门进行数量和金额明细核算的企业，可以采用五五摊销法进行在用低值易耗品的价值摊销。所谓五五摊销法，就是在领用低值易耗品时，先摊销其价值的一半，待报废时再摊销其价值的另一半的方法。主要适用于各月领用、报废比较均衡，领用后不再退库的低值易耗品，如生产过程中经常使用的某些工具等。

例 2 本月份生产车间领用低值易耗品的计划成本 5 000 元；本月报废低值易耗品的计划

成本 4 000 元，收回残料作价 100 元入原材料仓库；本月份低值易耗品的成本差异率为 2%。上述经济业务应依次编制会计分录如下：

(1) 领用低值易耗品时

1) 将领用的低值易耗品由在库转为在用

借：低值易耗品——在用低值易耗品	5 000
贷：低值易耗品——在库低值易耗品	5 000

2) 摊销领用低值易耗品价值（计划成本）的 50%

借：制造费用	2 500
贷：低值易耗品——低值易耗品摊销	2 500

(2) 报废低值易耗品时

1) 将报废低值易耗品回收的残料价值冲减在用低值易耗品

借：原材料	100
贷：低值易耗品——在用低值易耗品	100

2) 摊销报废低值易耗品价值的 50%，同时扣除回收残料价值

借：制造费用	1 900
贷：低值易耗品——低值易耗品摊销	1 900

3) 将报废低值易耗品的价值减去回收残值后的差额冲销在用低值易耗品

借：低值易耗品——低值易耗品摊销	3 900
贷：低值易耗品——在用低值易耗品	3 900

4) 将报废低值易耗品应负担的材料成本差异计入成本、费用

借：制造费用	80
贷：材料成本差异	80

低值易耗品摊销计入成本费用，是通过编制“低值易耗品摊销分配表”进行的，分配表略。

三、包装物的核算

包装物是指为了包装本企业产品而储备的各种包装容器。为包装本企业产品领用各种包装容器（如桶、箱、瓶、坛、袋等）所发生的包装物费用，需区别包装物的不同使用情况进行处理：生产过程中领用，用于包装产品并构成产品组成部分的，属于产品制造成本，应记入“生产成本——基本生产成本”帐户及其成本计算单中的直接材料项目；销售过程中领用，随同产品出售不单独计价的包装物，属于为销售本企业产品而发生的费用，应记入“产品销售费用”帐户；随同产品出售并单独计价的包装物，应作为包装物对外销售处理记入“其他业务支出”帐户；出租给购买单位使用的包装物，属于企业的其他销售业务，应记入“其他业务支出”帐户；出借给购买单位使用的包装物，属于为销售本企业产品而发生的费用，应记入“产品销售费用”帐户。出租、出借包装物金额较大的，也可先通过“待摊费用”帐户归集，然后分期摊销记入“其他业务支出”或“产品销售费用”帐户。

第二节 工资费用的核算

工资费用包括职工工资及按规定提取的职工福利费。工资是企业以货币形式支付给职工个人的劳动报酬，按其支付形式的不同，可分为计时工资和计件工资。计时工资是根据工人