

Win by Cost-control:

How to Manage Enterprise Cost?

现学现用财会
读物系列

赢在成本

如何做好企业成本费用管理



贺志东 主编

麦肯锡曾这样评价中国企业：
“成本优势的巨人却是成本管理上的侏儒”
成本控制是一门花钱的艺术，而不是节约的艺术
如何将每一分钱花得恰到好处，
这是中国企业在新的商业时代共同面临的难题……

华中科技大学出版社
<http://www.hustp.com>

现学现用财会读物系列

赢在成本

如何做好企业成本费用管理

贺志东 主编

 华中科技大学出版社
中国·武汉



图书在版编目 (C I P) 数据

赢在成本:如何做好企业成本费用管理 / 贺志东 主编. —武汉: 华中科技大学出版社,
2009年11月

ISBN 978-7-5609-5642-8

I. 赢… II. 贺… III. 企业管理: 成本管理 IV. F275.3

中国版本图书馆CIP数据核字 (2009) 第152392号

赢在成本：如何做好企业成本费用管理

贺志东 主编

策划编辑：姜 茜

责任编辑：姜 茜

封面设计：唐 宇

责任监印：熊庆玉

责任校对：周 娟

出版发行：华中科技大学出版社（中国·武汉）

地 址：武昌喻家山

邮政编码：430074

电 话：027-87556096 010-64155588-8005, 8006

网 址：<http://www.hustp.com>

印 刷：湖北新华印务有限公司

开 本：787mm×1092mm 1/16

印 张：32

字 数：730 000

版 次：2009年11月第1版

印 次：2009年11月第1次印刷

ISBN 978-7-5609-5642-8 / F·505

定 价：59.80元

(本书若有印装质量问题，请向出版社发行部调换)



前言 Preface

成本费用是指企业在生产经营过程中所消耗的各种资源的经济价值。所谓“资源”，既包括材料、固定资产等有形资源的消耗，也包括劳务、资金等无形资源的消耗，前者体现为材料成本、折旧费用等，后者体现为人工成本、管理费用、资金成本等。所谓资源“消耗”，既有资源存在形态发生转化的情形，如原材料经加工成为半成品进而成为存货，也有直接耗费的情形，如支付税金、职工薪酬等。

为了帮助全国广大企业做好成本费用管理工作，由全国著名财会、审计、财税专家贺志东研究员精心编写了《赢在成本：如何做好企业成本费用管理》一书。全书共14章。内容包括：成本费用财务会计、目标成本、标准成本、变动成本、质量成本、技术经济一体化成本、作业成本、产品生命周期成本、成本费用控制、网络成本、薪酬福利、费用管理、企业成本费用分析、成本费用方面财会制度和表格设计及范本等。

本书主要具有以下特色：（1）高度的操作性、实用性。不同于那些泛泛而谈、空洞说教的书籍，更不同于当前学校教科书。（2）新颖性。依据最新有效的企业会计准则、企业财务通则、审计准则、内控体系、税法体系等编写，不同于内容过时或纯理论性的书籍。（3）专业性。（4）创造性。无论是形式还是内容，都体现了这一点。（5）案例丰富、具体。（6）讲解全面、透彻、通俗。（7）资料详尽、条理清晰、查阅方便。

本书适用对象：全国各地广大企业管理、财务、会计、内部审计、国家审计、注册会计师等财税人士。

由于学识、科研经费、编写时间等方面原因，书中倘有不足之处，请读者不吝批评指正，以便今后再版时修订（E-mail: jianyi@tax.org.cn）。

在本书编写过程中，我们参考和借鉴了国内外一些相关文献资料。本书的出版得到了华中科技大学出版社领导和编辑们以及智董网（又名“中华第一财税网”，网址 www.tax.org.cn）的大力支持和帮助，在此均深表谢意。

为了帮助广大读者在学习时互动交流，有兴趣的读者可以登录智董网财税社区（bbs.tax.org.cn）发帖、回帖，了解有关信息。

目 录

Contents

第一章 成本费用财务会计	(1)
第一节 成本计算的综合知识	(1)
第二节 成本的归集和分配	(8)
第三节 成本计算的基本方法	(16)
第四节 成本计算使用的主要会计科目	(84)
第五节 期间费用	(88)
第二章 目标成本	(91)
第三章 标准成本	(102)
第一节 标准成本概述	(102)
第二节 成本差异的计算与分析	(112)
第三节 标准成本账务处理	(121)
第四节 标准成本分析	(128)
第四章 变动成本	(134)
第一节 贡献毛益	(134)
第二节 变动成本法与全部成本法的区别	(136)
第三节 全部成本法和变动成本法的评价	(145)
第五章 质量成本	(149)
第一节 质量	(149)
第二节 质量管理	(152)
第三节 质量成本	(156)
第四节 质量经济性管理	(184)
第五节 全面质量管理	(190)
第六章 技术经济一体化成本	(194)
第一节 技术与经济的辩证关系	(194)
第二节 企业成本管理工程的基本框架	(197)
第三节 价值工程：企业成本管理工程的桥梁	(201)

目录

Contents

第七章 作业成本	(204)
第一节 作业成本计算	(204)
第二节 作业链—价值链的优化与作业管理	(222)
第三节 作业管理	(225)
第四节 企业业务流程再造与竞争优势分析	(233)
第五节 作业成本分析	(244)
第八章 产品生命周期成本	(249)
第九章 成本费用控制	(257)
第一节 综合知识	(257)
第二节 成本费用内部控制	(282)
第十章 网络成本	(288)
第十一章 薪酬福利	(298)
第十二章 费用管理	(309)
第十三章 企业成本费用分析	(321)
第一节 成本费用分析概述	(321)
第二节 产品制造成本分析	(324)
第三节 期间费用分析	(337)
第十四章 成本费用方面财会制度、表格设计及范本	(348)
第一节 成本核算制度的设计及范本	(348)
第二节 成本费用方面管理制度、表格范本	(424)
第三节 成本中心方面管理制度范本	(502)

第一章

NO. 1

成本费用财务会计

【第一节】成本计算的综合知识

一、成本的概念

在财务会计中，成本可以称为“报表成本”、“制度成本”或“法定成本”，它是指取得资产或劳务的支出。例如，固定资产的成本是指取得该资产的买价、运输和保险等相关支出；存货成本是指取得存货的支出，包括采购成本、加工成本和其他成本。

成本计算通常是指存货成本的计算，因此“成本”实际上是指存货成本。

存货的取得方式包括从企业外部购买和企业自己生产两种。在外购情形下，存货成本是买价加上有关支出的全部或部分，可称为“采购成本”；在自己生产的情形下，存货的成本是在生产经营过程中提供产品或劳务所发生的支出，包括原材料的采购成本、加工成本和其他成本。

二、成本的特征

存货成本具有以下特征。

（一）成本是经济资源的耗费

生产经营过程同时是资产的耗费过程。例如，生产产品需要耗费原材料、磨损固定资产以及用现金支付职工薪酬等。原材料、固定资产和库存现金，都是企业的资产。这些资产原本可以为企业换取经济利益，现在被消耗掉了。

成本是经济资源的耗费，经常作为耗费、花费的同义词使用。



当任何原材料或设备在耗用之后，它们的原始购置成本就随之归属于产出物，成为产出物的成本。

（二）成本是以货币计量的耗费

生产经营成本是以货币计量的。它们若不是过去已经支付了货币，就是将来需要支付货币。没有支付货币的耗费，如生产对环境的损害等，只要企业对此不需要支付现金就不能计入生产经营成本。

企业从购进设备和原材料开始，直到把产品交给客户，随着实物的流转，成本亦在流转。会计人员追溯成本的流转过程，通过成本记录反映企业的经济活动，最初购置资产的货币支出逐步归属到产品。

因此，成本总是需要支付货币的，或者说只有支付货币的耗费才属于存货成本。

（三）成本是特定对象的耗费

成本总是针对特定对象或目的的。成本是转嫁到一定产出物的耗费，是针对一定的产出物计算归集的。这个产出物称为成本计算对象，它可以是一件产品或者一项服务。

成本和费用的区别之一，就是成本有特定的对象，而费用没有特定对象。广义的费用是资产的耗费，它强调资产已经被耗费，而不是被“谁”耗费；狭义的费用仅指为取得营业收入而发生的资产耗费，它强调与特定会计期收入配比的耗费，而不是特定产出物的耗费。

（四）成本是正常生产经营活动的耗费

成本计算中的存货成本，是正常生产经营状态下的成本。非正常的、意外的耗费不计入存货成本，而将其直接列为期间费用或损失。

从理论上说，企业的全部经济活动应当分为生产经营活动、投资活动和筹资活动，这三项活动的损益在利润表中要分开报告，以便分别评价其业绩。企业经济活动的正常损益和非正常损益也要分开报告，以便评价企业的获利能力。只有生产经营活动的正常耗费才能计入生产经营成本并从营业收入中扣减，以便使“营业利润”能反映生产经营活动的正常获利能力。

三、成本的分类

（一）成本按其计入成本对象的方式分类

成本对象是指需要对成本进行单独测定的一项活动。成本对象可以是一件产品、一项服务、一项设计、一个客户、一种商标、一项作业或者一个部门等。

成本对象，可以分为中间对象和最终对象。最终成本对象是指累积的成本不能再进一步分配的成本归集点。最终成本计算对象通常是一件产品或一项服务，是企业的最终产出物。中间成本对象是指累积的成本还应进一步分配的归集点，有时也称成本中心。成本中心是企业中与成本相关联的某个可识别的部门，它们是将共同成本按某个分配基础进一步分配给成本对象之前的一个成本归集点，例如机械加工车间、维修

车间、地区销售部等。设置多少中间对象以及中间对象之间的联系，取决于生产组织的特点和管理的要求。

产品成本按其计入成本对象的方式分为直接成本和间接成本。这种分类的目的是为了经济合理地把成本归属于不同的成本对象。

1. 直接成本

直接成本是直接计入各种、类、批产品等成本对象的成本。

一种成本是否属于直接成本，取决于它与成本对象是否存在直接关系，并且是否便于直接计入。因此，直接成本也可以说是与成本对象直接相关的成本中可以用经济合理的方式追溯到成本对象的那一部分成本。例如大部分构成产品实体的原材料的成本、某产品专用生产线的工人工资等。对于只有一种产品的企业来说，所有产品成本都是直接成本。

所谓“与成本对象直接相关”，是指该成本与某一特定的成本对象存在直接关系，它们之间存在明显的因果关系或受益关系。所谓“追溯”，是指在成本发生后，寻找引起成本发生的特定对象。例如，构成产品主要实体的某种材料成本，很容易找到被用于何种产品。所谓“经济合理的方式追溯”，是说将某项成本直接分派给该对象是合乎逻辑的、有道理的，并且追溯到对象的代价不能过高，不得超过所能得到的好处。

2. 间接成本

间接成本是直接成本的反义词，是指与成本对象相关联的成本中不能用一种经济合理的方式追溯到成本对象的那一部分产品成本。例如车间辅助工人的工资、厂房的折旧等大多属于间接成本。

所谓“不能用经济合理的方式追溯”，有两种情况：一种是不能合理地追溯到成本对象；另一种是不能经济地追溯到成本对象。例如，董事长的工资很难分辨出每种产品应分担的数额，属于不能合理地追溯到成本对象。

一项成本可能是直接成本，也可能是间接成本，要根据成本对象的选择而定。例如，一个企业设有一个维修车间、若干个按生产工艺划分的生产车间，生产若干种产品，它们都是需要单独计算成本的成本对象。维修车间的工人工资直接计入维修车间成本，随后维修成本要分配给各生产车间成本，生产车间成本还要分配给各种最终产品成本。此时，维修车间工人工资对于“维修车间成本”来说是直接成本，而对于“生产车间成本”和“最终产品成本”来说是间接成本。

（二）成本按转为费用的方式分类

费用是指应从营业收入中扣除的已耗用成本。企业发生的全部成本转为费用的方式（即与收入配比的方式）分为三类。

（1）可计入存货的成本，按“因果关系原则”确认为费用。

可计入存货的成本，是指在发生时先记为存货，在其出售时转为费用的成本。例如，生产耗用的材料成本、人工成本和间接制造费用，先记为产品成本，产品未出售前作为“资产”列入财务报表，产品出售时一次转为费用，从收入中扣减。

可计入存货的成本，是按照“因果关系原则”确认为费用的。本期销售成本与本



期营业收入存在因果关系，因此要在确认产品销售收入时将有关的产品成本转为费用。

(2) 资本化成本，按“合理地系统地分配原则”确认为费用。

资本化成本，是指先记录为资产，然后逐步分期转为费用的成本。例如，固定资产的购置支出，先记为固定资产成本，在财务报告中列为“资产”，该资产在使用年限内分期提取折旧，陆续转为费用。

资本化成本，是按照“合理地系统地分配原则”确认为费用的。长期资产成本与本期收入没有因果关系，它们能使若干个会计期受益，因此应合理假定它和收入之间的受益关系，然后按一定规则和程序，系统地将其分配给各会计期。

(3) 费用化成本，在发生时立即确认为费用化成本。

费用化成本是指在成本发生的当期就转为费用的成本。例如，公司管理人员工资和广告费等，在发生时立即确认为当期费用。

费用化成本包括两种类型：一种是根据因果关系原则确认的费用，例如公司管理人员的工资，其效用在本期已经全部消失，应在本期确认为费用；另一种是不能按“因果关系”和“合理地系统地分配”原则确认的费用，例如广告成本，它可以为企业取得长期的效益，但很难确定哪一个会计期获得多少效益，因此不得不立即确认为费用。

为了贯彻配比原则，生产经营成本按其转为费用的不同方式分为产品成本和期间成本。

1. 产品成本

作为期间成本的对称，产品成本是指可计入存货价值的成本，包括按特定目的分配给一项产品的成本总和。

划分产品成本和期间成本，是为了贯彻配比原则。按照配比原则的要求，收入和为换取收入的费用要在同一会计期间确认。产品成本在产品出售前与当期收入不能配比，应按“存货”报告，是“可储存的成本”。只有产品出售时才能与当期收入配比，因此在出售时将其成本转为费用。

“产品”在这里是广义的，不仅指工业企业的产成品，还包括提供的劳务，实际上是指企业的产出物即最终的成本计算对象。

“分配”给产品的成本，可能是全部生产经营成本，也可能是其中的一部分。将哪些生产经营成本分配给产品，取决于成本计算的目的和对信息的利用方法。

对外财务报告使用的产品成本内容，由企业会计准则规定。我国过去的会计制度，曾规定工业企业的“企业管理费”和“销售费用”要分配给产品，是一种全部成本法。1993年改为目前的“制造成本法”，只将生产成本分配给产品，是一种“部分成本法”。

2. 期间成本

期间成本，作为产品成本的对称，是指不计入产品成本的生产经营成本，包括除产品成本以外的一切生产经营成本。

期间成本不能经济合理地归属于特定产品，因此只能在发生当期立即转为费用，是“不可储存的成本”。正因为期间成本不可储存，在发生时就转为费用，因此也称之

为“期间费用”。

无论是产品成本还是期间成本，都是生产经营的耗费，都必须从营业收入中减除，但它们减除的时间不同。期间成本直接从当期收入中减除，而产品成本要等到产品销售时才能减除。

产品成本和期间成本的划分是相对的。所有生产经营成本，如果不列入产品成本，就必须列入期间成本。计入产品的成本范围越大，期间成本的范围就越小，反之亦然。

按照我国目前的企业会计准则规定，属于期间成本的是“销售费用”、“管理费用”和“财务费用”。

一般认为，财务费用不是生产经营活动的成本而属于筹资活动的成本。筹资成本包括借款利息和股利两部分，其中借款利息成本转为费用的方式有两种：一种是资本化借款成本，例如为购置固定资产所借款项的利息，应当计入固定资产的成本，将来在使用中陆续分期转为费用；另一种是费用化借款成本，例如生产经营所需的短期借款利息，在发生的当期作为费用处理，称为财务费用。也有人认为，为筹集生产经营资金而发生的借款利息，也可以作为生产经营成本的一部分看待，甚至主张应将其计入产品成本。还有人认为，权益资本的成本（股利）也应计入产品成本，才能准确计量企业的经营成果。不过，这些观点并未在国际范围内获得广泛认同。

（三）成本按职能分类

生产经营成本按其职能分为以下类别。

- （1）研究与开发成本：指为创造新产品、新服务和新生产过程而发生的成本。
- （2）设计成本：指为了产品、服务或生产过程的详细规划、设计而发生的成本。
- （3）生产成本：指为了生产产品或提供服务而发生的成本。
- （4）营销成本：指为了让人们了解、评估和购买产品而发生的成本。
- （5）配送成本：指为将产品或服务递交给顾客而发生的成本。
- （6）客户服务成本：指向客户提供售后服务的成本。
- （7）行政管理成本：指企业为组织和管理企业生产经营活动所发生的成本。

在实务中，按照现行企业会计准则规定，生产经营成本分为生产成本、销售费用和管理费用三大类。

1. 生产成本

生产成本包括以下4个成本项目。

- （1）直接材料：指直接用于产品生产、构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品、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：指参加产品生产的工人工资以及按生产工人工资总额和规定的比例计算提取的职工福利费。
- （3）燃料和动力：指直接用于产品生产的外购和自制的燃料及动力费。
- （4）制造费用：指为生产产品和提供劳务所发生的各项间接费用。

为了使生产成本项目能够反映企业生产的特点，满足成本管理的要求，会计准则允许企业根据自己的特点和管理要求，对以上项目做适当的增减调整。如果直接用于



产品生产的外购半成品成本比重较大，可以将“外购半成品”单独列为一个成本项目；外部加工费比较多的产品，可以将“外部加工费”单独列为一个成本项目；如果产品成本中燃料和动力费所占比重很小，也可以将其并入“制造费用”成本项目中。

2. 销售费用

销售费用包括营销成本、配送成本和客户服务成本等。

3. 管理费用

管理费用包括研究与开发成本、设计成本和行政管理成本等。

（四）成本按经济性质分类

生产经营成本按其经济性质可以分为劳动对象的耗费、劳动手段的耗费和活劳动的耗费三大类。前两类是物化劳动耗费，后一类是活劳动耗费，它们构成了生产经营成本的三大要素。

在实务中，为了便于分析和利用，生产经营成本按经济性质划分为以下类别。

（1）外购材料：指耗用的一切从外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品和外购商品等。

（2）外购燃料：指耗用的一切从外部购入的各种燃料。

（3）外购动力：指耗用的从外部购入的各种动力。

（4）工资：指企业应计入生产经营成本的职工工资。

（5）提取的职工福利费：指企业按照工资总额的一定比例提取的职工福利费。

（6）折旧费：指企业提取的固定资产折旧。

（7）税金：指应计入生产经营成本的各项税金，例如土地使用税、房产税、印花税、车船使用税等。

（8）其他支出：指不属于以上各要素的耗费，例如邮电通信费、差旅费、租赁费、外部加工费等。

上述生产经营成本的各要素称为“费用要素”。按照费用要素反映的费用称为“要素费用”。

按照费用要素分类反映的成本信息可以反映企业在一定时期内发生了哪些生产经营耗费，数额各是多少，用以分析企业耗费的结构和水平；还可以反映物质消耗和非物质消耗的结构和水平，有助于统计工业净产值和国民收入。

四、成本计算的要求

为了正确计算成本，要分清以下费用界限。

（一）正确划分应计入产品成本和不应计入产品成本的费用界限

企业的活动是多方面的，企业耗费和支出的用途也是多方面的，其中只有一部分费用可以计入产品成本。

1. 非生产经营活动的耗费不能计入产品成本

只有生产经营活动的成本才可能计入产品成本。筹资活动和投资活动不属于生产经营活动，它们的耗费不能计入产品成本，而属于筹资成本和投资成本。过去，财政

部颁布成本开支范围,明确规定哪些成本可以列入生产经营成本,哪些成本不能列入生产经营成本。近年来,财务会计规范发生很大变化而没有重新规定成本开支范围,使许多人误以为凡是耗费都可以计入产品成本。其实,这种认识是不对的,成本开支范围仍然存在,只不过它散见于有关的企业会计准则之中,而没有集中于一个规范文件之中。按照我国现行企业会计准则规定,下列与生产经营活动无关的耗费不能计入产品成本:对外投资的支出、耗费和损失;对内长期资产投资的支出、耗费和损失,包括有价证券的销售损失、固定资产出售损失和报废损失等;捐赠支出;各种筹资费用,包括应计利息、贴现费用、证券发行费用等。

2. 非正常的经营活动成本不计入产品成本

生产经营活动的成本分为正常的成本和非正常的成本,只有正常的生产经营活动成本才可能计入产品成本,非正常的经营活动成本不计入产品成本。

非正常的经营活动成本包括灾害损失、盗窃损失等非常损失;滞纳金、违约金、罚款、损害赔偿等赔偿支出;坏账损失、存货跌价损失、长期股权投资减值损失、固定资产减值损失等不能预期的原因引起的资产减值损失;以及债务重组损失等。

3. 正常生产经营活动成本的划归

正常的生产经营活动成本又被分为产品成本和期间成本。正常的生产成本计入产品成本,其他正常的生产经营成本列为期间成本。

(二) 正确划分各会计期成本的费用界限

应计入生产经营成本的费用,还应在各月之间进行划分,以便分月计算产品成本。应由本月产品负担的费用,应全部计入本月产品成本;不应由本月负担的生产经营费用,不应计入本月的产品成本。

为了正确划分各会计期的费用界限,要求企业不能提前结账,将本月费用作为下月费用处理,也不能延后结账,将下月费用作为本月费用处理。

(三) 正确划分不同成本对象的费用界限

对于应计入本月产品成本的费用还应在各种产品之间进行划分:凡是能分清应由某种产品负担的直接成本,应直接计入该产品成本;各种产品共同发生、不易分清应由哪种产品负担的间接费用,应采用合理的方法分配计入有关产品的成本,并保持一贯性。

(四) 正确划分完工产品和在产品成本的界限

月末计算产品成本时,如果某产品已经全部完工,则计入该产品的全部生产成本之和,就是该产品的“完工产品成本”。如果这种产品尚未全部完工,则计入该产品的生产成本之和,就是该产品的“月末在产品成本”。如果某种产品既有完工产品又有在产品,已计入该产品的生产成本还应在完工产品和在产品之间分配,以便分别确定完工产品成本和在产品成本。

成本计算的过程应符合上述要求,或者说上述要求是通过成本计算过程实现的。



【第二节】成本的归集和分配

一、成本归集、分配的概念和原则

成本计算的过程，实际上也是各项成本的归集和分配过程。

（一）成本的归集

成本的归集，是指通过一定的企业会计准则规定以有序的方式进行成本数据的收集或汇总。收集某类成本的聚集环节，称为成本归集点或成本集合。例如，制造费用是按车间归集的，所有间接制造费，包括折旧、间接材料、间接人工等都聚集在一起。以后分配时不再区分这些项目，而是统一地按一个分配基础，分配给产品。

（二）成本的分配

成本的分配，是指将归集的间接成本分配给成本对象的过程，也叫间接成本的分摊或分派。

成本分配要使用某种参数作为成本分配基础。成本分配基础是指能联系成本对象和成本的参数。可供选择的分配基础有许多：人工工时、机器台时、占用面积、直接人工工资、订货次数、采购价值、品种数、直接材料成本、直接材料数量等。

为了合理地选择分配基础，正确分配间接成本，需要遵循以下原则：

（1）因果原则。因果原则是指资源的使用导致成本发生，两者有因果关系，因此应当按使用资源的数量在对象间分摊成本。按此原则，要确定各对象使用资源的数量，例如耗用的材料、工时、机时等，按使用资源的数量比例分摊间接成本。

（2）受益原则。受益原则是说“谁受益多，谁多承担成本”，应按受益比例分摊间接成本。按此原则，经理人员要确定间接成本的受益者，例如房屋维修成本按各车间的面积分摊，广告费按各种产品的销售额分摊等。因果原则是看“起因”，受益原则是看“后果”，两者是有区别的。

（3）公平原则。公平原则是指成本分配要公平对待涉及的双方。在根据成本确定对外销售价格和内部转移价格时，合理的成本是合理价格的基础，因此计算成本时要对购销双方公平合理。公平是个抽象概念，不具有可操作性，因此在实务中政府规范或有权权威的标准成为公平性的具体尺度。

（4）承受能力原则。承受能力原则，是假定利润高的部门耗用的间接成本大，应按成本对象的承受能力分摊成本。例如，按部门的营业利润分配公司总部的费用，其依据是承受能力原则。

二、生产费用的归集和分配

（一）材料费用的归集和分配

在企业的生产活动中，要大量消耗各种材料，如各种原料及主要材料、辅助材料

及燃料。它们有的用于产品生产,有的用于维护生产设备和管理、组织生产,此外,还有的用于非工业生产等。其中应计入产品成本的生产用料,还应按照成本项目归集,如用于构成产品实体的原料及主要材料和有助于产品形成的辅助材料,列入“直接材料”项目;用于生产的燃料列入“燃料和动力”项目;用于维护生产设备和管理生产的各种材料列入“制造费用”项目。不应计入产品成本而属于期间费用的材料费用则应列入“管理费用”、“销售费用”科目。用于购置和建造固定资产、其他资产方面的材料费用,不得列入产品成本,也不得列入期间费用。

1. 材料费用计入产品成本和期间费用的方法

用于产品生产的原料及主要材料,如纺织用的原棉、铸造用的生铁、冶炼用的矿石、造酒用的大麦、制皂用的油脂等,通常是按照产品分别领用的,属于直接费用,应根据领料凭证直接记入各种产品成本的“直接材料”项目。

但是,有时一批材料为几批产品共同耗用。例如,某些化工生产的用料,属于间接费用,则要采用简便的分配方法,分配计入各种产品成本。在消耗定额比较准确的情况下,通常采用材料定额消耗量比例或材料定额成本的比例进行分配,计算公式如下:

$$\text{分配率} = \frac{\text{材料实际总消耗量 (或实际成本)}}{\text{各种产品材料定额消耗量 (或定额成本) 之和}}$$
$$\text{某种产品应分配的材料数量 (费用)} = \frac{\text{该种产品的材料定额消耗量 (或定额成本)}}{\text{消耗量 (或定额成本)}} \times \text{分配率}$$

原料及主要材料费用除按以上方法分配外,还可以采用其他方法分配。例如,不同规格的同类产品,如果产品的结构大小相近,也可以按产量或重量比例分配。具体的计算可以比照上例进行。

辅助材料费用计入产品成本的方法,与原材料及主要材料基本相同。凡用于产品生产、能够直接计入产品成本的辅助材料,如专用包装材料等,其费用应根据领料凭证直接计入。但在很多情况下,辅助材料是由几种产品共同耗用的,这就要求采用间接分配的方法。

上述耗用的基本生产产品的材料费用,应记入“生产成本”科目及所属明细账的借方,在明细账中还要按“直接材料”、“燃料和动力”项目分别反映。此外,用于辅助生产的材料费用、用于生产车间和行政管理部门为管理和组织生产所发生的材料费用,应分别记入“生产成本——辅助生产成本”、“制造费用”以及“管理费用”等科目及其明细账的借方。至于用于非生产用的材料费用,则应记入其他有关科目。

2. 材料费用分配表的编制

在实际工作中,材料费用的分配一般是通过“材料费用分配表”进行的。这种分配表应该按照材料的用途和材料类别,根据归类后的领料凭证编制。

(二) 人工费用的归集和分配

人工费用包括工资和福利费用。分配工资和福利费用,也要划清计入产品成本与期间费用和不计入产品成本与期间费用的工资和福利费用的界限。其中应计入产品成



工资费用，列入产品成本的“直接人工费”项目；企业生产车间为组织和管理生产所发生的管理人员的工资和计提的福利费，列入产品成本的“制造费用”项目；企业行政管理人员的工资和计提的福利费，作为期间费用列入“管理费用”科目。

1. 直接从事产品生产人员的工资费用计入产品成本的方法

由于工资制度的不同，生产工人工资计入产品成本的方法也不同。在计件工资制下，生产工人工资通常是根产量凭证计算工资并直接计入产品成本；在计时工资制下，如果只生产一种产品，生产人员工资属于直接费用，可直接计入该种产品成本；如果生产多种产品，就要求采用一定的分配方法在各种产品之间进行分配。工资费用的分配，通常采用按产品实用工时比例分配的方法，其计算公式如下：

$$\text{分配率} = \frac{\text{生产工人工资总额}}{\text{各种产品实用工时之和}}$$

$$\text{某种产品应分配的工资费用} = \text{该种产品实用工时} \times \text{分配率}$$

按实用工时比例分配工资费用时，需要注意从工时上划清应计入与不应计入产品成本的工资费用界限。如生产工人安装固定资产服务了，那么这部分生产工时应该划分出来，所分配的费用应计入固定资产的价值，不得计入产品成本。

按照规定的工资总额的一定比例从产品成本中计提的职工福利费可与工资费用一起分配。

2. 工资费用分配表的编制

为了按工资的用途和发生地点归集并分配工资及计提的福利费用，月末各生产部门应根据工资结算单和有关的生产工时记录编制“工资费用分配表”，然后汇编“工资及福利费用分配汇总表”。

（三）外购动力费的归集和分配

企业发生的外购动力（如电力、蒸汽），有的直接用于产品生产，有的用于照明、取暖等其他用途。动力费应按用途和使用部门分配，也可以按仪表记录、生产工时、定额消耗量比例进行分配。分配时，可编制“动力费用分配表”，据以进行明细核算和总分类核算。直接用于产品生产的动力费用，列入“燃料和动力费用”成本项目，记入“生产成本”科目及其明细账；属于照明、取暖等用途的动力费用，则按其使用部门分别记入“制造费用”、“管理费用”等科目。

如果企业设有供电车间这一辅助生产车间，则外购电费应先记入“生产成本——辅助生产成本”科目，再加上供电车间本身发生的工资等项费用，作为辅助生产成本进行分配。

（四）制造费用的归集和分配

制造费用是指企业各生产单位为组织和管理生产而发生的各项间接费用。它包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、租赁费、保险费、排污费、存货盘亏费（减盘盈）及其他制造费用。

企业发生的各项制造费用，是按其用途和发生地点，通过“制造费用”科目进行归集和分配的。根据管理的需要，“制造费用”科目可以按生产车间开设明细账，



账内按照费用项目开设专栏,进行明细核算。费用发生时,根据支出凭证借记“制造费用”科目及其所属有关明细账,但材料、工资、折旧以及待摊和预提费用等,要在月末时,根据汇总编制的各种费用分配表记入。材料、产品等存货的盘盈、盘亏数,则应根据盘点报告表登记。归集在“制造费用”科目借方的各项费用中,月末时应全部分配转入“生产成本”科目,计入产品成本。“制造费用”科目一般月末没有余额。

在生产一种产品的车间中,制造费用可直接计入其产品成本。在生产多种产品的车间中,就要采用既合理又简便的分配方法,将制造费用分配计入各种产品成本。

制造费用分配计入产品成本的方法,常用的有按生产工时、定额工时、机器工时、直接人工费等比例分配的方法。

在具有产品实用工时统计资料的车间里,可按生产工时的比例分配制造费用。如果企业没有实用工时统计资料,而制定有比较准确的产品工时定额,也可采用按产品定额工时的比例进行分配。在机械化程度较高的车间中,制造费用也可按机器工时比例分配。其计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品实用(定额、机器)工时之和}}$$

$$\text{某产品应负担的制造费用} = \text{该种产品实用工时数} \times \text{分配率}$$

制造费用的大部分支出,属于产品生产的间接费用,因而不能按照产品制定定额,而只能按照车间、部门和费用项目编制制造费用计划加以控制。通过制造费用的归集和分配,反映和监督各项费用计划的执行情况,并将其正确及时地计入产品成本。

通过各种费用的分配和归集,应计入本月产品成本的各种产品的费用都已记入“生产成本—基本生产成本”科目的借方,并已在各种产品之间划分清楚,而且按成本项目分别登记在各自的产品成本计算单(基本生产成本明细账)中了。

(五) 辅助生产费用的归集和分配

1. 辅助生产费用的归集

企业的辅助生产,主要是为基本生产服务的。有的只生产一种产品或提供一种劳务,如供电、供气、运输等辅助生产;有的则生产多种产品或提供多种劳务,如从事工具、模型、备件的制造以及机器设备的修理等辅助生产。辅助生产提供的产品和劳务,有时也对外销售,但这不是辅助生产的主要目的。

辅助生产费用的归集和分配,是通过“生产成本—辅助生产成本”科目进行的。该科目应按车间和产品品种设置明细账,进行明细核算,辅助生产发生的直接材料、直接人工费用,分别根据“材料费用分配表”、“工资及福利费用分配汇总表”和有关凭证,记入该科目及其明细账的借方;辅助生产发生的间接费用,应先记入“制造费用”科目的借方进行归集,然后再从该科目的贷方直接转入或分配转入“生产成本—辅助生产成本”科目及其明细账的借方。辅助生产车间完工的产品或劳务成本,应从“生产成本—辅助生产成本”科目及其明细账的贷方转出。“生产成本—辅助生产成本”科目的借方余额表示辅助生产的在产品成本。