

《企业产品成本核算制度（试行）》

讲 解

新华会计网 策划

陈培霖 编著
黄桂杰

中国商业出版社

会计人员继续教育培训教材

《企业产品成本核算制度(试行)》

讲 解

新华会计网 策划

陈培霖 编著
黄桂杰

中国商业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

《企业产品成本核算制度 (试行)》讲解 / 陈培霖,
黄桂杰主编. —北京: 中国商业出版社, 2014. 3

ISBN 978 - 7 - 5044 - 8385 - 0

I. ①企… II. ①陈… ②黄… III. ①企业 - 产品
成本 - 成本计算 - 财务制度 - 中国 IV. ①F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 027641 号

责任编辑: 刘树林

中国商业出版社出版发行

010 - 63180647 www. c - cpook. com

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店总店北京发行所经销

北京市兴凤印刷厂印制

* *

880 毫米 × 1230 毫米 32 开 11. 625 印张 300 千字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

定价: 38. 00 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

2013年8月16日，财政部印发《企业产品成本核算制度（试行）》（财会〔2013〕17号）（以下简称《核算制度》），要求自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》。该《核算制度》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法规制定，对于加强企业产品成本核算，保证产品成本信息真实、完整，促进企业和经济社会的可持续发展具有重要意义。

该《核算制度》分为总则、产品成本核算对象、产品成本核算项目和范围、产品成本归集、分配和结转及附则，共5章53条。本制度在制度体例设计方面，以目前成本核算较为典型和完备的制造业为蓝本，明确成本核算的总体要求和一般原则，同时又立足其他行业的实践基础。

《核算制度》规范了企业产品成本构成，引入了作业成本法，对加强企业管理具有重要意义。企业应根据该《核算制度》，进行内部成本管理，在其内部的各个部门和各个层面，开展战略规划、经营决策、业务计划、过程控制、业绩评价等管理活动。从企业本身来看，该制度的实施将有力促进企业管理升级，切实增强企业的价值创造力。从国家宏观层面来看，实施企业产品成本核算制度，是我国企业有效应对反倾销的重

要措施，也是我国企业提高国际竞争力的制度基础。该项制度必将为实现“做优做强、培育具有国际竞争力的世界一流企业”目标发挥积极作用。

为了帮助企业正确理解与应用《核算制度》，我们组织有关专家、学者编写了本书。本书对《核算制度》进行了详细讲解和分析，力求做到通俗易懂、便于操作，将理论阐述与例题分析相结合，帮助读者理解《核算制度》的精华和内容。本书适于公司董事、监事、高级管理人员，财务部门、审计部门及其他职能部门的相关人士，大专院校、科研院所从事产品成本核算和控制的师生及研究人员等使用。

在本书的编写过程中，参阅了大量的研究文献和成果，在此谨向原作者表示深深的感谢。

由于时间仓促，本书编写过程中难免纰漏与错误，恳请业界专家和广大读者批评指正。

编 者

2014年2月

目 录

第一章 总 则	(1)
第一节 产品成本核算模式的选择	(1)
第二节 制定并实施本制度的必要性	(16)
第三节 本制度的制定依据及适用范围	(19)
第四节 产品、产品成本及产品成本核算 的要求	(22)
第二章 产品成本核算对象	(35)
第一节 确定产品成本核算对象的依据	(35)
第二节 制造企业产品成本核算对象的确定	(39)
第三节 其他企业产品成本核算对象的确定	(50)
第三章 产品成本核算项目和范围	(73)
第一节 成本的分类	(73)
第二节 制造企业的产品成本核算项目及其 范围	(89)
第三节 其他企业的产品成本核算项目及其 范围	(92)

第四章 产品成本归集、分配和结转	(127)
第一节 产品成本归集、分配和结转的基本 原则	(127)
第二节 制造企业产品成本归集、分配和结转 ...	(130)
第三节 其他企业产品成本归集、分配和结转 ...	(166)
第四节 各类目标成本与实际成本之间的转换 ...	(215)
第五章 附 则	(225)
第一节 小企业参照执行本制度	(225)
第二节 本制度的实行时间	(226)
附录一：会计司领导讲话	(227)
附录二：企业产品成本核算制度（试行）	(237)
附录三：相关企业产品成本核算调研报告	(253)
附录四：与产品成本相关的法律法规、部门规章 和规范性文件	(303)



第一章 总 则

为推动深化经济结构调整、转变经济发展方式，我国政府提出“打造中国经济升级版”的战略目标。为了推动这一战略目标的实现，促使企业深化改革、转换机制、加强管理、创新发展，财政部于2013年8月16日颁发了《企业产品成本核算制度（试行）》（财会〔2013〕17号），自2014年1月1日起施行。

本章重点对《企业产品成本核算制度（试行）》（财会〔2013〕17号）（以下简称“本制度”）的总则部分进行讲解。总则部分是对本制度的总说明，在整个制度中起着统驭作用，规定了企业产品成本核算的基本要求。总则主要包括：我国企业产品成本核算相关制度的沿革，制定和实施本制度的必要性，本制度的制定过程、制定依据以及适用范围，产品和产品成本的定义、产品成本核算的基本要求等。

第一节 产品成本核算模式的选择

一、我国工业企业成本核算制度的历史沿革

新中国成立以来，我国先后几次草拟、制定的国营工业企业成本核算制度有七个，其中有的曾经正式颁发执行，有的作为试行草案，也有的只作为征求意见的讨论稿，没有正式颁

发。具体如下：

(一) 1953 年 1 月 17 日，我国在学习和借鉴前苏联企业管理经验的基础上，由中央人民政府财政部制定并颁发了《国营工业企业统一成本计算规程》。这是我国的第一部专门涉及企业成本核算的制度，其规范的成本计算、结转和账务处理内容非常详细具体。但对此之外的成本控制、管理内容，却极少涉及。虽然这个规程中主张的“计算计划价格成本的目的，是为了加强成本比较与分析的作用”的观点，在加强企业成本管理方面起到了一定的积极作用，但由于我们当时重核算、轻管理的倾向比较明显，使得这一规程对其他有关企业的成本控制、管理内容却几乎没有提及。

(二) 原国家计委和财政部于 1959 年 8 月联合颁发了以财制企字第 23 号的通知《关于国营工业企业生产费用要素、产品成本项目和成本核算的几项规定》。这一规定当时是从国家宏观管理角度，对企业成本核算工作所提出的一些基本要求，但它并不是一个完整的成本核算制度。这一规定的颁布执行，为扭转企业成本核算没有制度可循的局面发挥了作用。

(三) 1965 年，财政部印发了《企业会计工作改革纲要(试行草案)》，纲要中将“改革成本核算方法”单列一章，由其内容中可以看出：当时改革成本核算方法的主要目的，是为了简化成本核算工作，纲要中提出了“算而有用、管而合理，改而不乱”的要求和“坚持有破有立，先立后破”的原则。纲要中提出：“工业企业的成本项目，一般可以合并为材料、工资、费用三项”、“简化费用分摊方法，能统一分摊的，不



要分开分摊，能由厂部直接计入成本的，不要在企业内部来回转账”和“公司或厂矿的管理费用，直接计入产品成本，不要层层下转”等内容，促进了当时我国工业企业的成本核算和成本管理。

（四）1973 年 12 月，财政部颁发了以（73）财企字第 309 号文的《国营企业会计工作规则（试行草案）》，文后附有《国营工业企业成本核算办法》。这个成本核算办法涉及五个部分内容，比较简单粗犷。

（五）1986 年 12 月，财政部颁发了以（86）财会字第 85 号文的《国营工业企业成本核算办法》。该办法分为六个部分，核心内容是要求企业正确核算产品的实际成本。

（六）1992 年以后我国开始分阶段进行建国以来力度最大的会计改革。在改革过程中，我国陆续颁布了许多规范性条例、通则、准则和制度，通过这一系列条例、通则、准则和制度的贯彻执行，我国工业企业的产品成本计算方法已从原有的完全的全部成本算法改为制造成本法。

1992 年以前，我国成本会计采用完全的全部成本算法核算产品成本，该方法将产品制造过程中发生的成本和非制造成本中的管理费用和财务费用都计入产品成本，只将非制造成本中的销售费用作为期间成本进行会计处理，在计算当期损益时予以全部扣除。在完全的全部成本算法下：产品成本 = 制造成本 + 管理费用 + 财务费用 = 直接材料 + 直接人工 + 制造费用 + 管理费用 + 财务费用。

1992 年以后，我国成本会计采用制造成本法核算产品成

本,该方法将产品制造过程中发生的直接材料成本、直接人工成本和制造费用列入产品成本,而将销售费用、管理费用和财务费用这些非制造成本作为期间成本进行会计处理,在计算当期损益时予以全部扣除。在制造成本法下:产品成本=制造成本=直接材料+直接人工+制造费用。

采用制造成本法后,我国工业企业通过控制产量调节利润的空间被进一步压缩。但是,与完全的全部成本计算法一样,制造成本法仍将工业企业产品制造过程中发生的固定生产成本(如基本生产车间生产工人的固定薪酬、包含了基本生产车间固定资产折旧额等的固定制造费用)计入了产品成本,因此1992年以前我国采用的完全的全部成本计算法和目前我国采用的制造成本法,本质上仍属于全部成本计算法。

(七) 本制度体现了对历年制度办法的继承与发展

从以上分析可以看出,自1992年至今我国企业采用制造成本法进行产品成本核算,已经成为一种稳定有效的会计处理方法。2006年发布的企业会计准则体系也延续了这一较为成熟的实践做法。

但是,值得注意的是,目前制造成本法在应用中的不足主要体现在,以数量为基础作为成本动因来分配间接费用(制造费用),计入相应的成本核算对象。随着经济迅速发展,制造环境不断优化,大量人工被机器取代,直接人工所占比重下降、制造费用比重上升,以数量为基础的成本核算不再能准确分配制造费用,从而影响产品成本核算的准确性,使得产量高、复杂程度低的产品成本偏高;而产量低、复杂程度高的产



品成本偏低，从而导致成本控制失效、经营决策失误。另外，一些与生产产品相关的成本没有得到充分确认（如有关人员薪酬、与产品生产相关的无形资产等）。制造成本法尽管在具体费用的确认上无法分清与产品制造过程之间的关系，但其突出的优点是确认过程的规范与统一。费用在哪个部门发生的，就由哪个部门所体现的成本项目承担，统一按职能部门确认费用的发生额，这样在费用归集上避免引起争议；同时，职能部门的设置与产品制造过程之间的关系较易达成共识。此外，制造成本法符合财务会计的报告要求和税法的应纳税额的计算规定，从而保证企业与外部的有效沟通。

历年发布的分行业核算制度和办法根据各行业经营特点，对包括成本核算在内的有关经济业务的会计处理作出了特定规定；同时，也反映出各行业成本核算方面存在的特性和共性。

本制度依据企业会计准则，在以往制度办法的有效实践基础上进一步完善产品成本核算制度规范，建立一套各行业通用的产品成本核算规范，并创新性地体现了成本核算服务于企业管理的理念，一方面将更有助于企业提高产品成本信息质量，另一方面，对完善企业会计准则体系以及确保其持续平稳有效实施也具有重要意义。

二、各国采用的产品成本核算模式

（一）变动成本法

变动成本法最初也被称为“直接成本法”。关于变动成本法的起源，有关会计专著的论述众说不一。据考证，早在1836年英国的曼彻斯特工厂就出现了它的雏形。当然这仅仅

是就损益计量程序方面的特点而言的。前苏联的一位会计学家指出,法国的斯特劳斯·别尔格在1876年曾宣布过直接成本法(变动成本法)的初步设想。第一篇专门论述直接成本法的论文是由美籍英国会计学家乔纳森·N·哈里斯撰写的,刊于1936年1月15日的《全国会计师联合会公报》中,该篇论文追溯了1934年哈里斯在杜威—阿尔末化学公司设计“直接标准成本制造计划”中所发现的当该公司销售量上升、收益反而下降的矛盾现象,该矛盾从何而来?他通过分析发现问题的根源在于采用传统的全部成本法。依据相关资料,哈里斯对比直接成本法和全部成本法这两种方法对营业利润的不同影响,揭示了直接成本法的优点。自哈里斯的文章公开发表之后,直接成本法的观念才得以迅速传播。目前世界上有些国家采用变动成本法计算产品成本。如瑞典等国,变动成本法就得到了比较广泛的普及和应用。

1. 变动成本法的含义

变动成本法是指在组织常规的产品成本计算过程中,以成本性态分析为前提,只将变动生产成本作为产品成本的构成内容,而将固定生产成本及非生产成本作为期间成本,按贡献式损益确定程序计量损益的一种成本计算模式。

2. 变动成本法的理论依据

变动成本法基于以下理由:

第一,产品成本只应该包括变动生产成本。

在管理会计中,产品成本是指那些随产品实体的流动而流动,只有当产品实现销售时才能与相关收入实现配比、得以补



偿的成本。这里的“随产品实体的流动而流动”的“成本流动”，是指构成产品成本的价值要素，最终要在广义产品的各种实物形态（包括本期销货、期末产成品和在产品存货）上得以体现，即物化于广义产品，表现为本期销货成本与期末存货成本。由于产品成本只有在产品实现销售时才能转化为与相关收入相配比的费用，因此，本期发生的产品成本得以补偿的归属期有两种可能：一种是以销货成本的形式计入当期损益表，成为与当期收入相配比的费用；一种是以当期完工但尚未售出的产成品和当期尚未完工的在产品等存货成本的形式计入期末资产负债表递延下期，与在以后期间实现的销货收入相配比。

按照变动成本法的解释，产品成本必然与产品产量密切相关，在生产工艺没有发生实质性变化、成本水平不变的条件下，所发生的产品成本总额应当随着完成的产品产量成正比例变动。若不存在产品这个物质承担者，就不应当有产品成本存在。显然，在变动成本法下，只有变动生产成本才能构成产品成本的内容。

第二，固定生产成本应当作为期间成本处理。

在管理会计中，期间成本是指那些不随产品实体的流动而流动，而是随企业生产经营持续期间长短而增减，其效益随期间的推移而消逝，不能递延到下期，只能在发生的当期计入损益表由当期收入补偿的成本。这类成本的归属期只有一个，即在发生的当期直接转作本期费用，因而与产品实体流动的情况无关，不能计入期末存货。

按照变动成本法的解释,并非在生产领域内发生的所有成本都是产品成本。如生产成本中的固定性制造费用,在相关范围内,它的发生与各期的实际产量的多少无关,它只是定期地创造了可供利用的生产能量,因而与期间的关系更为密切。在这一点上它与销售费用、管理费用和财务费用等非生产成本只是定期地创造了维持企业经营的必要条件。不管这些能量和条件是否在当期被利用或被利用得是否有效,这种成本发生额都不会受到丝毫影响,其效益随着时间的推移而逐渐丧失,不能递延到下期。因此,固定性制造费用(即固定生产成本)应当与非生产成本同样作为期间成本处理。

(二) 全部成本法

当前世界上有许多国家与我国相同,在工业企业采用以制造成本法为基础的全部成本法计算产品成本。

全部成本法是指在组织常规的产品成本计算过程中,以成本按其经济用途分类为前提,将产品制造过程中发生的全部生产成本均作为产品成本的构成内容,只将非制造成本作为期间费用,在计算当期损益时予以扣除的传统成本计算模式,这种方法也曾被译为“吸收成本法”。1993年我国会计制度改革时,为区别旧的成本核算模式,将此法称为“制造成本法”。

在全部成本法下,企业无需采用成本性态分析的方法将产品制造过程中发生的全部生产成本分解为变动生产成本和固定生产成本两大类,而是将所有生产成本计入产品成本,使其随着产品实体的流动而流动,只有当产品实现销售、发生毁损等情况下时才能与相关收入实现配比,在计算销售、毁损当期的



损益时予以扣除。

（三）成本计算方法的双轨制

世界上也有不少国家变动成本法和全部成本法（以制造成本法为基础）两种方法并用，同时服务于成本核算和成本管理的双重目标。

三、变动成本法与全部成本法的区别

将变动成本法与传统的全部成本法进行比较，概括起来两种成本算法大致有如下区别：应用的前提条件不同、产品成本及期间成本的构成内容不同、销货成本及存货成本的水平不同、销货成本的计算公式不同、损益确定程序不同、提供的信息用途不同。

（一）应用的前提条件不同

变动成本法要求以成本性态分析为前提，把全部生产成本划分为变动生产成本和固定生产成本两大部分，尤其要把混合成本性质的制造费用按生产量分解为变动制造费用和固定制造费用两部分。

全部成本法则首先要求把全部成本按其发生的领域或经济用途分为生产成本和非生产成本。凡在生产领域中因生产产品发生的成本就归属于生产成本，发生在流通领域和服务领域用于组织日常销售或进行日常行政管理而发生的成本则归属于非生产成本。

（二）产品成本及期间成本的构成内容不同

在变动成本法模式下，产品成本只包括变动生产成本。固定生产成本和非生产成本则全部被作为期间成本处理。

在全部成本法模式下,产品成本则包括了全部生产成本,只有非生产成本才作为期间成本处理。

【例1-1】某企业产销甲产品,各月价格与成本水平不变,采用先进先出法计算发出存货成本,采用计时工资制计算基本生产车间生产工人职工薪酬,假定各月末无在产品存货。201×年一季度各月资料如表1-1所示:

表 1-1

项目	单位	一月份	二月份	三月份
月初产品存货	件	0	0	3000
月生产量	件	15000	18000	12000
月销售量	件	15000	15000	15000
月末产品存货	件	0	3000	0
单位产品直接材料成本	元/件	300	300	300
单位产品直接人工成本	元/件	200	200	200
单位产品变动制造费用	元/件	400	400	400
月固定制造费用总额	元	3600000	3600000	3600000

则采用变动成本法和全部成本法(以制造成本法为基础)分别计算的各月甲产品单位产品成本和产品成本总额如表1-2所示:

表 1-2

成本项目	变动成本法			全部成本法		
	一月份	二月份	三月份	一月份	二月份	三月份
单位产品成本	900 元/件	900 元/件	900 元/件	1140 元/件	1100 元/件	1200 元/件
产品成本总额	13500000 元	16200000 元	10800000 元	17100000 元	19800000 元	14400000 元

上述表1-2中: