

高职高专“十二五”规划重点教材



成本会计实务



田光大 谭迎春 / 主编



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

高职高专“十二五”规划重点教材



成本会计实务



田光大 谭迎春 / 主编

王啸华 / 副主编



NLIC2970819613



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

高职高专“十二五”规划重点教材

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实务 / 田光大, 谭迎春主编. — 上海 :
立信会计出版社, 2011. 6

高职高专“十二五”规划重点教材

ISBN 978-7-5429-2900-6

I. ①成… II. ①田… ②谭… III. ①成本会计—高等职业教育—教材 IV. ①F234. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 112158 号

策划编辑 赵新民
责任编辑 余 榕
封面设计 周崇文

成本会计实务

出版发行	立信会计出版社	主编	田光大
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海申松立信印刷有限责任公司
开 本	787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张	13.5
字 数	309 千字
版 次	2011 年 6 月第 1 版
印 次	2011 年 6 月第 1 次
印 数	1-3 100
书 号	ISBN 978-7-5429-2900-6/F
定 价	26.00 元

如有印订差错, 请与本社联系调换

前 言

《成本会计实务》是高职高专财经类会计专业的核心课程之一,是《会计基础》、《会计实务》的后续课程。在本教材的编写过程中,我们严格遵循“以就业为导向、以教学为中心、以重点培养学生职业技能为出发点”的教学理念,对企业的成本会计核算过程进行分析,按照成本核算的工作过程进行课程设计,全书分成七个项目:成本会计基础知识准备、生产费用的归集与分配、产品成本在完工产品与月末在产品之间的分配、产品成本计算的基本方法、产品成本计算的辅助方法、成本报表、成本分析方法。

本教材在立足于成本会计理论教学的基础上,非常注重实用性,将成本会计理论与实际生产中的成本会计案例相结合,生动直观,便于学生理解,不仅可以提高学生的成本会计理论水平,还可以提高其成本会计的实际操作能力。

本教材既可以作为高等职业院校会计专业的成本会计教材,又可以作为本科或专科院校的辅助教材,同时也可以作为在职人员的岗位培训用书。

本教材由北京财贸职业学院田光大、谭迎春担任主编,王啸华担任副主编。本教材的编写分工如下:田光大编写项目一、项目二和项目三;谭迎春编写项目四和项目五;王啸华编写项目六和项目七;田光大拟定编写提纲并进行统稿。本教材的编写得到了立信会计出版社和学校领导、有关教师的大力支持,在此向他们表示衷心的感谢。

由于作者的水平和实践经验有限,且时间仓促,书中难免存在错漏之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

2011年6月

目 录

项目一 成本会计基础知识准备	1
【学习目标】	1
【项目导入】	1
【相关知识】	1
【项目测试】	14
项目二 生产费用的归集与分配	17
【学习目标】	17
【项目导入】	17
任务一 材料费用的归集与分配	17
任务二 职工薪酬的归集与分配	28
任务三 折旧费用的归集与分配	36
任务四 辅助生产费用的归集与分配	40
任务五 制造费用的归集与分配	52
任务六 生产损失的归集与分配	57
【项目测试】	64
项目三 产品成本在完工产品与月末在产品之间的分配	73
【学习目标】	73
【项目导入】	73
任务一 在产品不计算成本法	73
任务二 在产品按固定成本计算法	76
任务三 在产品按所耗原材料费用计算法	77
任务四 在产品按完工产品成本计算法	79
任务五 约当产量比例法	81
任务六 定额成本法	87
任务七 定额比例法	90
【项目测试】	94
项目四 产品成本计算的基本方法	100
【学习目标】	100
【项目导入】	100

任务一 品种法	100
任务二 分批法	112
任务三 分步法	122
【项目测试】	138
项目五 产品成本计算的辅助方法	150
【学习目标】	150
【项目导入】	150
任务一 分类法	150
任务二 定额法	155
【项目测试】	169
项目六 成本报表	173
【学习目标】	173
【项目导入】	173
【相关知识】	173
任务一 商品产品成本表的编制	175
任务二 主要产品单位成本表的编制	178
任务三 制造费用明细表的编制	181
【项目测试】	184
项目七 成本分析方法	188
【学习目标】	188
【项目导入】	188
【相关知识】	188
任务一 成本计划完成情况分析	191
任务二 主要产品单位成本分析	196
【项目测试】	201

项目一 成本会计基础知识准备



学习目标

1. 了解成本的概念和作用。
2. 了解成本会计的职能和作用。
3. 了解成本会计的工作组织。
4. 明确产品成本核算的基本要求。
5. 掌握产品成本核算的账户设置及账务处理程序。



项目导入

当今社会,企业之间的竞争日益激烈,企业为了保持自己的竞争优势,必须从产品的各个方面入手:产品附加值、款式、质量、售后服务、价格等,其中价格是最为一个方面。因为,随着技术的不断进步,竞争对手之间的相互效仿,企业的产品在附加值、款式、质量、售后服务方面的优势保持不了太久,这时产品的竞争就变成了价格的竞争。而成本是决定价格的主要因素,因此,对于企业来说,要想在竞争中立于不败之地,加强成本核算与管理尤为重要,成本会计也越来越受到企业的重视。

本项目主要引导学生掌握一些成本会计的基础知识,为其以后的成本核算打下坚实的基础。

学习时,要根据成本会计的职能来体会成本会计的作用,深刻理解成本核算的基本原则和基本要求,熟练掌握产品成本核算的账户设置及账务处理程序。



相关知识

一、成本的概念和作用

(一) 成本与产品成本的概念

成本是一个应用非常广泛的概念。什么是成本?不同的学科对它有不同的解释。经济学认为,成本是商品价值中已经消耗的需要在其收入中获得补偿的那部分价值,即已消耗的生产



资料的转移价值和活劳动消耗的价值;管理学认为,成本是一种企业生产、技术、经济活动的综合指标;会计学则认为,成本是为了取得资产或某种利益耗费的各种资源的货币表现。

人们为了取得某种资产或某种利益,总是要付出努力,总是要花费一定的代价,有投入才有产出,这是事物发展的客观规律。物质生产部门为了生产产品而从事的生产活动,行政事业单位为实现其职能完成其任务,都必然会消耗一定的人力、物力和财力,而这些人力、物力和财力的货币表现就是成本。因此,成本是一个普遍的经济范畴,凡是有经济活动和业务活动的地方,都必然有成本。

上述成本概念是广义的成本概念,而不同的部门和单位对其生产经营活动和业务活动所发生的耗费的管理和补偿方式是不同的。如前面讲过的物质生产部门,其要以自己的收入来补偿自己的支出,并核算盈余,这就要求其对所发生的各种耗费进行成本核算;而对于行政事业单位来说,其所发生的人力、物力和财力支出,并不是主要靠自己的收入来补偿,而是由国家财政预算拨款补偿,因此,在管理上一般不要求核算成本。对于物质生产部门,也就是制造业企业来说,管理上要求进行成本核算,而从成本会计的角度出发,制造业的成本核算中的成本主要是具有典型意义的产品成本。

产品成本是狭义概念,是指生产者为了制造一定数量、一定种类的产品而发生的以货币表现的各种耗费,这些耗费按照成本项目可以分为直接材料、直接人工和制造费用。

(二) 支出、费用、生产费用和产品成本的关系

1. 支出

支出是企业在经济活动中发生的一切开支与耗费,可以分为资本性支出、收益性支出、投资支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出六大类。

(1) 资本性支出是那些不仅与本期的收入有关,而且也与以后各期收入有关的支出,如购买机器设备的支出、建造厂房的支出等。

(2) 收益性支出是那些只与本期收入有关、直接冲减当期收益的支出,如发生的工资、水电费、电话费、差旅费等。

(3) 投资支出是指企业对外投资形成的支出。

(4) 所得税支出是指企业在取得所得情况下,按税法规定向政府缴纳所得税而形成的一项支出。所得税支出作为一项费用也是直接冲减当期收益的。

(5) 营业外支出是发生的与企业经营活动无关的各项支出,如火灾、水灾造成的非常损失、罚款、违约金、捐赠支出等。

(6) 利润分配性支出是企业在利润分配环节发生的支出,如股利支出等。

2. 费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等经营活动而发生的对企业拥有或控制的资产的耗费。如为购买生产资料而发生的费用、为筹集资金而发生的费用、为缴纳税金而发生的费用等。这些费用按其同产品生产的关系可以分为生产费用和期间费用两类。

3. 生产费用与期间费用

生产费用是指产品生产过程中发生的物化劳动和活劳动的货币表现,包括直接材料、直



接人工和制造费用,它同产品生产直接相关。

期间费用是与企业的经营管理活动密切相关的耗费,包括管理费用、销售费用和财务费用。其中,管理费用是指企业为组织和管理企业经营活动而发生的费用,如开办费、公司经费、工会经费、董事会费、管理人员工资、业务招待费等;销售费用是指企业为销售产品而发生的费用,如广告费、包装费、保险费、运输费、销售机构人员工资等;财务费用是企业为筹集资金而发生的费用,如利息费、汇兑损益等。

4. 产品成本

前已述及,产品成本是指生产者为了制造一定数量、一定种类的产品而发生的以货币表现的各种耗费,这些耗费按照成本项目可以分为直接材料、直接人工和制造费用。

可见生产费用和产品成本都由直接材料、直接人工和制造费用等项目构成,但是两者并非完全相同,它们既有联系又有区别。首先,生产费用按照一定的产品进行归集就形成产品成本,因此,生产费用是产品成本的基础,而产品成本是对象化的生产费用。其次,生产费用反映的是某一时期内发生的费用,而产品成本是反映某一时期某种产品应负担的生产费用。在通常情况下,某一时期的生产费用总和并不等于这一时期的产品成本总和,这是因为企业的生产经营活动是连续进行的,而产品的成本计算是定期进行的,一定时期发生的生产费用由于受期初、期末在产品的影响,并不完全归属于这一时期的完工产品。

上述支出、费用和产品成本的关系见图 1-1。

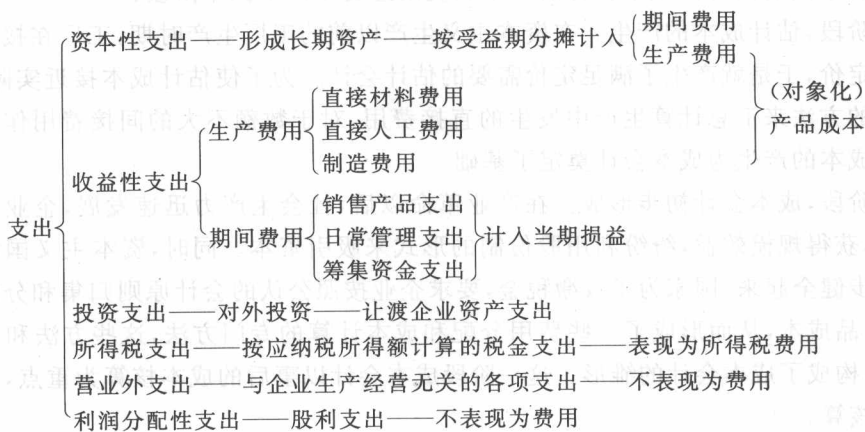


图 1-1① 支出、费用和产品成本的关系

(三) 产品成本的作用

1. 产品成本是制定产品价格的重要依据

对于新产品来说,存在产品的定价问题,按照价值规律的要求,产品的价格要根据产品的价值来确定,但是由于产品的价值不便直接计算,只能通过产品成本间接反映产品的价值水平。产品的价格应该高于产品的成本;否则,耗费得不到全部补偿,就会发生亏损,长此以往,投入的资本就会被消耗掉,企业将无法继续进行生产经营。因此,对于企业的经营者来

① 董淑芳. 成本会计实务[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2009.



说,一定要清楚按照产品现有价格能不能补偿产品的成本,这很重要。

2. 产品成本是反映企业管理水平的综合指标

在市场经济条件下,同一种类产品都有其既定的市场价格,那么企业间的竞争主要是成本的竞争,谁的成本低,谁的市场份额就高,谁的盈利就多,谁就能在竞争之中胜出。因此,企业管理人员的工作重点就是从多方入手来降低成本,包括产品的设计要合理、原材料要节约、生产组织要协调、资金的筹集和运用要合理等,而这些工作的效果都能通过产品成本反映出来。所以,产品成本是反映企业管理水平的综合指标。

3. 产品成本是企业进行生产经营决策的重要依据

企业进行生产经营决策,主要以经济效益的高低作为评价决策方案的标准,而在衡量决策方案的经济效益时,成本是必须要考虑的主要因素,在产品价格一定的情况下,产品成本水平的高低直接影响着企业经济效益的高低和竞争力的大小。因此,企业进行生产经营决策时必须要考虑成本因素。

二、成本会计的职能和任务

(一) 成本会计的职能

成本会计的职能就是成本会计所具有的功能。成本会计的职能在成本会计的不同发展时期体现为不同的内容。成本会计的产生和发展经历了以下四个阶段:

第一阶段,估计成本的产生。在资本主义生产以前的工厂生产时期,工厂在接受客户订货时需要定价,于是就产生了满足定价需要的估计会计。为了使估计成本接近实际,人们开始用统计的方法来汇总计算生产中发生的直接费用,对于数额不大的间接费用作为损失处理。估计成本的产生为成本会计奠定了基础。

第二阶段,成本会计初步形成。在产业革命以后,社会生产力迅速发展,企业为了扩大生产规模,获得规模效益,纷纷利用股份制的形式来吸引资本。同时,资本主义国家的税收制度也逐步健全起来,国家为了收缴税金,要求企业按照公认的会计原则归集和分配生产费用、计算产品成本,从而形成了一些费用分配和成本计算的专门方法,这些方法和复式记账法相结合,构成了成本会计的雏形。这一阶段成本会计以事后的成本核算为重点,其职能侧重于成本核算。

第三阶段,近代成本会计阶段。在20世纪20年代,美国出现了泰罗制,而这时正是资本主义市场经济迅速发展、市场竞争日益加剧的阶段,企业为了增强自身竞争力,将泰罗制中的预算控制和标准成本等科学管理方法应用到会计中来,使成本会计在原有的成本计算的基础上增加了事前控制的内容,这一阶段的成本会计被称为近代成本会计。这一阶段成本会计的职能中增添了成本控制和成本分析的内容。

第四阶段,现代成本会计阶段。第二次世界大战以后,大量的军工企业转产民用品,使得市场竞争更加激烈,为了在激烈的竞争中求生存,企业发现仅靠研发新技术、开发新产品是不够的,还要进一步对成本进行控制。企业意识到,要想进一步降低成本,必须在产品大量投产前,对可能发生的成本进行预测,制定出各种成本降低方案,并对这些方案进行科学的分析,从中选出最优的方案。因此,要求会计人员不仅要做好生产过程的事中成本控制和



事后的成本核算和分析,还要能够进行事前的成本预测和决策,从而达到降低成本的目的。被赋予了成本预测和决策职能的成本会计被称为现代成本会计。这一阶段的成本会计在成本核算、控制和分析的基础上又新增添了成本预测、决策、计划和考核的内容。

由此可见,现代成本会计的职能有成本核算、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核七大职能。

1. 成本核算

成本核算就是运用各种专门的成本计算方法,按照规定的成本项目,通过费用的归集和分配,计算出各种产品的总成本和单位成本的过程。成本核算是成本会计工作的中心,也是成本会计最基本的职能。成本核算的过程既是对产品生产过程中的各种耗费进行如实反映的过程,也是成本控制的过程。成本核算过程所提供的成本资料既是成本分析和考核的基础,也是编制成本计划、进行成本预测必不可少的依据。

2. 成本分析

成本分析是指根据成本核算提供的资料,将本期实际成本与计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进水平和国内外同类产品的成本水平进行比较,找出成本差异,并分析形成差异的原因,以便采取相应措施,改进管理、降低成本。

3. 成本预测

成本预测是指根据对企业现有的经济技术条件、市场状况和有关成本的历史资料的分析,采用专门的方法,对企业未来的成本水平及其变化趋势所进行的科学预测。成本预测可以减少成本管理的盲目性,提高成本管理的科学性。成本预测也是进行成本决策和编制成本计划的基础。

4. 成本决策

成本决策是根据成本预测提供的数据及其他资料,制定出若干降低成本或与成本有关的经营决策方案,运用一定的方法选出最优方案,确定目标成本的过程。成本计划就是根据该目标成本而制定的,因此成本决策是成本计划的基础。

5. 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的成本目标,具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应达到的成本水平,并提出为达到规定的成本水平所应采取的措施。成本计划是进行成本控制、分析和考核的依据。

6. 成本控制

成本控制是以成本计划为依据,采用各种有效方法,将各项费用的发生限制在计划范围之内,以保证成本计划顺利执行。通过成本控制可以保证成本目标的实现。

7. 成本考核

成本考核是定期对成本计划的执行情况进行总结和评价。成本考核可以督促企业加强成本管理责任制,调动人员的积极性,提高成本管理水平。

成本会计的各种职能是相互联系、相互补充的。成本预测是成本决策的前提,成本决策



是成本预测的目的;成本计划根据成本决策的成本目标制定;成本控制对成本计划的执行情况进行监督;成本核算是对成本决策中的成本目标是否实现的检验;成本分析对成本决策的正确与否进行判断。

在成本会计的这七项职能中,成本核算是最基本、最重要的职能,没有它,其他职能都无法进行。

(二) 成本会计的任务

成本会计的任务取决于成本会计的职能,换句话说,有相应的职能,才能承担相应的任务,成本会计的任务主要有以下两方面:

- (1) 正确核算产品成本,如实反映企业的经营成果,并为经营决策提供依据。
- (2) 应用成本资料,对成本进行预测、决策、计划、控制、分析和考核,从而降低产品成本,提高企业经济效益。

三、成本会计的工作组织

(一) 成本会计的机构

成本会计机构是企业中直接从事成本会计工作的职能部门,是整个企业会计机构的一部分。成本会计机构的设置是否合理,关系到成本会计工作的质量和成本管理效果。成本会计机构的设置应与企业生产类型、规模的大小、业务量的多少相适应。

企业是否应设置成本会计机构没有明文的规定。对于规模较小的企业,可以不设成本会计机构,成本会计的职能由指定的成本会计人员来完成,成本会计人员纳入企业的会计机构管理。在大中型企业中,可以单独在财务部下设成本会计科,负责企业的成本会计工作。

成本会计的组织形式有集中管理和分级管理两种方式。

1. 集中管理组织形式

集中管理组织形式是指厂部的成本会计机构履行全部的成本会计职能,在这种方式下,企业的成本核算、预测、决策、计划、分析和考核等都集中到厂级会计机构进行,企业的生产部门不再配备或只配备兼职的成本核算人员。这种组织形式的最大优点是厂部的成本会计部门可以及时地掌握所有的成本信息,便于集中处理成本数据,并减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。它的缺点是不便于直接从事生产经营活动的人员及时掌握本单位的成本信息,不利于基层人员增强成本意识,也不便于责任成本的核算。

2. 分级管理组织形式

分级管理组织形式就是将成本会计中的计划、控制、核算等工作下放到企业的各内部单位的成本会计机构或人员,基层成本会计机构或人员将基层的成本信息进行分类汇总,报上一级的成本会计机构或人员,最后汇总到总部的成本会计机构,对全厂成本会计核算进行汇总核算。同时,上一级的成本会计机构对下一级的成本会计机构进行指导、监督和考核。厂部成本会计机构负责进行成本预测和决策,并对全厂的成本进行综合的计划、分析和考核。这种组织形式的优点是有助于调动一线人员参与成本管理的积极性,加强基层成本控制。它的缺点是会增加成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。



（二）成本会计人员

成本会计人员是专门从事成本会计工作的专业技术人员，成本会计机构必须要配备好成本会计人员，这是会计核算和成本管理的双重要求。

成本会计人员不仅要精通业务，熟悉并认真执行有关方针、政策和法规，而且还要深入生产第一线，了解生产工艺流程，对成本的形成过程有深刻的认识，才能理论联系实际，充分挖掘企业降低成本的潜力，使企业不断降低成本。成本会计人员还要积极参与企业的经营决策，提出改进企业生产经营管理的合理化建议。

（三）成本会计法规和制度

成本会计法规和制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的工作规范，是会计法规和制度的重要组成部分。按照制定权限的不同，成本会计法规和制度可分为全国性的成本会计法规制度和特定主体的成本会计制度。

全国性的成本会计法规和制度有《会计法》、《企业会计准则》和《企业会计制度》。这些会计法规和制度是对会计工作的基本要求，其中和成本会计有关的部分就是规范成本会计工作的重要依据。各企业都应认真遵守这些规章制度，才能使企业间的成本会计资料具有可比性。

另外，由于不同的企业生产经营特点和管理要求千差万别，因此各企业应根据自身的特点，在不违背全国性的会计法规和制度的前提下，制定本企业的内部成本会计制度，作为本企业进行成本会计工作的直接依据。企业内部成本会计制度一般包括：

- （1）成本会计工作组织制度。包括成本会计机构的设置、分工及职责权限。
- （2）成本核算制度。包括成本计算方法的确定、科目的设置、成本项目的设置、在产品的计价方法等。
- （3）成本分析、报告制度。包括成本分析的时间安排、种类、方法，成本报表的种类、格式、报送时间和报送对象等。
- （4）成本定额、成本计划和费用预算的编制制度。
- （5）成本预测和决策制度。

四、产品成本核算的基本要求

（一）做好成本核算的基础工作

为了正确核算产品成本，进行成本控制，必须做好如下几项基础工作。

1. 原始记录

原始记录是反映企业生产经营活动的原始资料，同时也是进行成本核算和管理的一种原始依据。原始记录包括：生产记录、考勤记录、设备利用记录和材料物资收发记录等。原始记录的设置既要满足成本核算和管理的需要，又要简便易行。

2. 定额管理

定额是企业在正常的生产条件下，对人力、物力、财力的配备以及利用和消耗等所应遵守的标准或应达到的水平。定额按其反映的内容不同，分为工时定额、产量定额、材料消耗



定额等。企业要根据当前的设备条件和技术水平,对定额进行及时的修订,这样才能够发挥定额的作用。

3. 财产物资计量验收与盘点

为了正确核算产品成本,必须建立健全财产物资的计量验收制度。对于材料物资的收发、领退,均应填制相应的凭证,通过一定的审核,并经过计量和验收。另外,库存材料、半成品、产成品均应按规定进行盘点。这样,一方面防止财产物资的丢失,另一方面可以发现财产物资收发存过程中产生的错误。

4. 内部结算

考核企业内部各个部门的成本计划完成情况,分清各部门的经济责任,应对材料、半成品以及劳务在部门间的转移进行内部结算,要求制定合理的内部结算价格。内部结算价格一般用产品的计划单位成本,也可以在计划单位成本的基础上适当加一部分利润。内部结算价格应尽可能接近实际并相对稳定,年度内一般不作调整。

(二) 选用适当的成本计算方法

要使产品成本的计算结果接近实际,必须选用适当的成本计算方法。成本计算方法有多种,企业要根据自身产品生产工艺的特点以及管理的要求来选择。具体内容将在项目四中详细阐述。

(三) 正确确定财产物资的计价和价值结转方法

企业在生产经营过程中所消耗的财产物资的价值,会转移到产品成本和期间费用中去。因此,产品成本和期间费用水平会受到财产物资的计价和价值结转方法的影响。例如,产品成本中的折旧,要受到固定资产的原值、折旧方法以及折旧率的影响;产品成本中的材料费,要受到材料发出计价方法的影响。因此,对于各种财产物资的计价和价值结转,均应采用合理的方法,国家有统一规定的应采用国家统一规定的方法,国家没有统一规定的,企业应根据财产物资的特点和管理需要,合理选择方法。

(四) 对费用进行合理分类

为了正确进行成本核算,科学地进行成本管理,必须对企业的费用进行合理的分类。费用的常用分类方法有按经济内容分类和按经济用途分类两种。

1. 费用按经济内容分类

企业在生产经营过程中发生的各种费用按经济内容划分,可以分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类,被称为企业费用的三要素。为了更加具体地反映工业企业各种费用的构成和水平,还可以在此基础上进一步划分为以下八个费用要素:

(1) 外购材料。即指企业耗用的从外部购进的各种原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件(备品备件)和低值易耗品等。

(2) 外购燃料。即指企业耗用的从外部购进的各种燃料,包括固体、液体、气体燃料。

(3) 外购动力。即指企业从外部购进的各种动力。

(4) 职工薪酬。即指企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬,包括工资、职工福利



费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利及外资企业按规定比例从净利润中提取的职工奖励和福利基金等。

(5) 折旧费。即指企业按照有关规定计算的固定资产折旧费。

(6) 利息费用。即指企业应计入财务费用的借款利息费用支出抵减存款利息收入后的净额。

(7) 税金。即指企业应缴纳的各种税金,包括房产税、车船税、印花税和土地使用税等。

(8) 其他费用。即指不属于上述要素的费用,如差旅费、邮电费、租赁费和外部加工费等。

按照上述费用要素反映的费用,被称为要素费用。按照要素对费用进行分类,可以清楚地反映企业在一定时期内发生了哪些费用、各项费用金额是多少,可以据此分析这个时期费用的结构和各项费用水平;同时,这种分类反映了外购材料、外购燃料和职工薪酬的实际水平,可以为编制企业材料采购资金计划和劳动工资计划提供资料,为核定储备资金定额和储备资金周转速度提供资料。但是,这种分类由于不能说明各种费用的用途,因而不便于分析这些费用支出是否节约、合理。

2. 费用按经济用途分类

企业发生的各种费用按经济用途,可以分为生产费用和期间费用。

生产费用应计入产品成本,按生产费用的用途不同,还可以划分为若干项目,这些项目构成了产品成本的主要内容,在会计上被称为成本项目。成本项目可以是直接材料、燃料动力、直接人工、制造费用、废品损失或停工损失等。企业可以根据自身特点设定成本项目,在一般情况下,常设的成本项目有以下三个:

(1) 直接材料。即指直接用于产品生产,构成产品实体的原材料、主要材料,以及有利于产品形成的辅助材料(不单设“燃料动力”项目的企业还包括各种燃料)。

(2) 直接人工。即指直接参加产品生产的工人工资、按生产工人工资的一定比例计提的福利费、缴纳的社会保险、住房公积金等。

(3) 制造费用。即指在生产过程中发生的以下费用:一是间接用于产品生产的费用,比如,机物料消耗、修理费等;二是直接用于产品生产,但管理上不要求单独核算,因而未专设成本项目的费用,如生产设备的折旧费等;三是生产部门用于组织和管理生产而发生的费用,如生产部门管理人员的工资及福利费。

期间费用不计入产品成本,只是计入损益。期间费用按经济用途可以分为管理费用、销售费用和财务费用三种:

(1) 管理费用。即指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费用。具体包括:行政管理工作人员的职工薪酬、办公费、差旅费、办公设施折旧费、低值易耗品摊销、董事会会费、咨询费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、无形资产摊销、长期待摊费用摊销、业务招待费等。

(2) 销售费用。即指企业在销售产品过程中发生的费用以及专设销售机构的经费开支。具体包括:广告费、展览费、运输费、装卸费、包装费、委托代销手续费、销售服务费;专设销售机构人员职工薪酬、差旅费、办公费、折旧费、修理费和低值易耗品摊销等。



(3) 财务费用。即指企业为筹集资金而发生的费用。具体包括：银行借款利息支出抵减存款利息收入后余额、汇兑净损失以及有关手续费支出等。

费用按经济用途分类，可以促使企业按经济用途考核各项费用定额或计划的执行情况，便于分析费用的发生是否节约、合理。

(五) 正确划分各种费用界限

1. 正确划分应计入成本、费用的支出与不应计入成本、费用的支出^①

企业的生产经营活动复杂多样，因此，在此过程中发生的各项费用或支出也是多种多样的。在成本核算时，不能把企业所有的费用或支出都计入产品成本或期间费用中去，而应当按照其用途，将这些费用或支出划分为：应计入成本、费用的支出和不应计入成本、费用的支出。划分的原则是：用于产品生产、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而发生的各种费用（即收益性支出），应计入成本、费用；而对于资本性支出、投资性支出、营业外支出以及利润分配支出，不应计入成本、费用。

为了正确计算产品成本，企业既不能将不应计入产品成本的支出列入产品成本，虚增成本，减少企业利润，少纳税；也不能将应计入产品成本的支出少计或不计入产品成本，虚减成本，虚增利润，粉饰财务报告。

2. 正确划分生产费用与期间费用

生产费用计入产品成本，但是只有完工并销售出去的产品的生产费用才会在税前扣除，但是在计算利润时，期间费用是可以全额从税前扣除的。因此，一项费用是计入产品成本还是计入期间费用，对一个企业一定时期的利润的影响是不一样的。为了正确计算企业一定时期的会计利润，应该正确划分生产费用与期间费用。划分的原则是：用于产品生产的原材料费用、人工成本和相关制造费用，划分为生产费用，计入产品成本；用于组织和管理生产经营活动、产品销售、筹集资金而发生的费用，划分为期间费用，计入当期损益。

3. 正确划分各个月份的费用界限

由于企业是按月计算产品成本、期间费用和企业利润的，因此，在正确划分上述费用界限的基础上，还要分清哪些费用应由本月的产品成本和期间费用负担，哪些费用应由以后各月的产品成本和期间费用负担。划分的原则就是权责发生制原则：凡是应由本月产品负担的生产费用、期间费用，都应在本月入账，不得延迟入账；凡是应由本月产品和以后月份产品负担的生产费用和期间费用，要根据受益期限，跨期摊提到本月和以后各个月份。只有正确划分各个月份的费用界限，才能准确反映各个月份的产品成本和费用水平。

4. 正确划分各种产品的费用界限

只生产单一产品的企业较少，大多数企业都生产两种以上的产品。为了给各种产品制定合理的价格，并分析、考核各种产品的成本计划、成本定额的完成情况，企业还要单独核算各种产品的产品成本。这就要求对计入当月产品成本的生产费用在各种产品之间进行分配。分配的原则是：能够分清是由某种产品单独发生的生产费用，直接计入该种产品的成

^① 江希和，向有才. 成本会计教程[M]. 北京：高等教育出版社，2008.



本;几种产品共同发生的生产费用,要采用一定的分配方法,分配计入各种产品的成本。在划分各种产品的费用界限时,要特别注意划分盈利产品与亏损产品、可比产品与不可比产品的费用界限,不能在这些产品之间任意增减费用,以盈补亏,弄虚作假。

5. 正确划分完工产品与在产品的费用界限

通过上述费用界限的划分,按产品品种归集本月的生产费用。到了月末,如果该种产品全部完工,那么该种产品所归集的全部生产费用就是该种产品的完工产品成本;如果该种产品全部未完工,则该种产品所归集的全部生产费用就是该种产品的月末在产品成本。但是上述两种情况都较少发生,在一般情况下,都是本月既有完工产品又有未完工产品(月末在产品),这就要求将该种产品本月发生的生产费用,采用一定的方法在完工产品与月末在产品之间进行分配。

综上所述,费用界限的划分过程就是产品成本的计算过程,费用划分得正确与否,直接影响到产品成本计算的准确性。因此,上述费用界限的划分对于成本计算来说至关重要。

五、产品成本核算的账户设置及账务处理程序

(一) 产品成本核算有关账户的设置

为了归集生产费用、计算产品成本,企业应当设置相关的总账账户及其明细账户。账户设置方式有如下两种:

第一种:设置“生产成本”总账账户,用以核算企业进行产品生产所发生的各项生产费用,并在“生产成本”账户下设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级明细账户。

第二种:直接将上述“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级明细账户上升为总账账户,不再单独设置“生产成本”总账账户,本教材就是采用这种方式进行账户设置的。

1. “基本生产成本”账户的设置

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的产品生产活动。“基本生产成本”账户是为了归集基本生产过程中发生的各种生产费用、计算基本生产的产品成本而设置的。该账户结构见图 1-2。

借方	基本生产成本	贷方
月初在产品生产费用		
本月发生的生产费用		完工入库的产品成本
月末在产品生产费用		

图 1-2 “基本生产成本”账户

该账户的月初余额为月初在产品所占用的生产费用,借方发生额为本月发生的料、工、费等生产费用,贷方发生额为完工入库的产品成本,月末余额在借方,为月末在产品所占用的生产费用。该账户应按照基本生产车间和成本核算对象(产品的品种、类别、批别、生产阶段等)分设基本生产成本明细账。比如在品种法核算方式下,一个企业有两个基本生产车间:一车间和二车间,一车间生产 A、B 两种产品,二车间生产 C、D 两种产品,则在基本生产