

NEW 新企业产品成本会计 实务

NEW PRACTICES OF PRODUCT COST
ACCOUNTING IN THE ENTERPRISE

余应敏 主 编
张新玲 副主编



中国财政经济出版社

新企业产品成本会计实务

余应敏 主 编

张新玲 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业产品成本会计实务/余应敏主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 10

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5493 - 7

I. ①新… II. ①余… III. ①企业管理—产品成本—会计实务
IV. ①F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 140433 号

责任编辑: 张若丹 责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 耕 者

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 12 印张 315 000 字

2014 年 10 月第 1 版 2014 年 10 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5493 - 7/F · 4442

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

本教材获中央财经大学第二批青年科研创新团队项目《实验会计与审计》和中央财经大学“会计类专业群（改革试点）”资助

前言

众所周知，企业产品的成本信息是基础性决策信息，在企业经营管理中具有重要的作用；成本是企业产品与服务定价的基础，成本是否准确，将直接影响产品定价的合理性，影响企业盈利的质量、盈亏的计算与业绩评价，影响企业利益相关者的经济决策，从而在一定程度上可决定企业在市场竞争与行业发展中的地位。成本信息可以为企业财务会计体系提供资产负债表中存货的结存成本与计算确定分期经营成果时所需已销商品与服务的业务成本信息，从而连接着财务会计与管理会计系统，成为现代企业会计体系的关键节点。

为了加强企业产品成本核算工作，规范企业成本管理行为，确保产品成本信息真实、完整，促进企业和社会的可持续发展，我国财政部于2013年8月16日发布了《企业产品成本核算制度（试行）》（以下简称新制度），并于2014年1月1日起施行。这是我国成本管理会计制度建设史上的一件大事，体现了我国政府特别是财政部对于强化企业产品成本核算、保证成本会计信息质量、为经济决策提供基础信息的高度重视。发布实施企业产品成本核算制度，推进我国管理会计体系建设，必将有利于打造具有国际竞争力的世界一流企业目标的实



现。新制度按行业分类制定了各行业的成本核算方法；适用于各行业的大中型企业，包括制造业、农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业以及其他行业的企业；对于我国点多面广的广大中小企业而言，也同样有借鉴意义，在新制度第五章附则中即明确指出，“小企业参照执行本制度”。

为了便于更好地学习、理解、掌握和运用新制度，我们根据《企业会计准则》、财政部发布的《企业产品成本核算制度（试行）》及其讲解编写了本书。全书分为十二章，各章分别介绍了各个不同行业企业产品成本的核算对象、核算方法和归集与分配程序，针对各行业产品成本计算与核算的特殊性，着力行业成本核算差异与产品成本核算特点展开；各章配备了实例和章末小结。本书由中央财经大学会计学院教授、博士生导师余应敏制定编写大纲与各章案例，起草部分章节并统稿；张新玲、彭红星博士和陈川、黄秋婵、肖健思、项纯、彭娜、王蓓、程莅雯、赵坦迪、严亚洲、李昌蔚、孟玥硕士以及中国青年政治学院李朝晖博士参与了本书的编写。感谢中国财政经济出版社会计分社副社长宋学军博士、张若丹编辑的耐心和大力支持。囿于时间和编者水平所限，书中错漏难免，恳请同行和读者不吝批评指正。

余应敏

2014年6月

CONTENTS

目 录

第一章 企业产品成本核算与成本计算概述	1
小案例：上海宝钢集团公司的标准成本管理 体系	1
第一节 发布新成本会计核算制度的必要性	3
第二节 成本的含义、特征、内容和分类	9
第三节 产品成本核算方法	16
第四节 产品成本计算方法	47
本章小结	62
 第二章 制造业企业产品成本核算	63
小案例：钢铁行业适于运用成本领先战略	63
第一节 制造业企业产品成本核算对象	64
第二节 制造业企业产品成本核算项目 和范围	76
第三节 制造业企业产品成本归集、分配 和结转	78
本章小结	99



第三章 农业企业产品成本核算	101
小案例：农业上市公司缘何成为造假 频发的重灾区	101
第一节 农业企业产品成本核算对象	103
第二节 农业企业成本核算项目和范围	108
第三节 农业企业产品成本归集、分配和结转	112
本章小结	127
第四章 批发零售企业商品成本核算	129
小案例：降低流通成本 需对症下药	129
第一节 批发零售企业商品核算对象	131
第二节 批发零售企业商品成本核算项目和范围	133
第三节 批发零售企业商品成本归集、分配和结转	135
本章小结	147
第五章 建筑企业产品成本核算	149
小案例：关注“营改增”对建筑业的影响	149
第一节 建筑企业产品成本核算对象	154
第二节 建筑企业产品成本核算项目和范围	156
第三节 建筑企业产品成本归集、分配和结转	164
本章小结	178
第六章 房地产业产品成本核算	180
小案例：房地产开发企业如何进行成本核算	180
第一节 房地产开发企业产品成本核算对象	184
第二节 房地产开发企业产品成本核算项目和范围	190
第三节 房地产开发企业成本归集、分配和结转	193
本章小结	213

第七章 采矿企业产品成本核算	215
小案例：我国的矿产资源的供需矛盾依然突出	215
第一节 采矿企业产品成本核算对象	219
第二节 采矿企业产品成本核算项目和范围	225
第三节 采矿企业产品成本归集、分配和结转	234
本章小结	238
第八章 交通运输、仓储、邮政业企业产品成本核算	239
小案例：铁路运输业宜引入作业成本法，实施价值链 成本管理	239
第一节 交通运输、仓储、邮政业企业产品成本核算 对象	243
第二节 交通运输、仓储、邮政业企业产品成本核算 项目和范围	248
第三节 交通运输、仓储、邮政业企业产品成本归集、 分配和结转	255
本章小结	274
第九章 信息传输企业产品成本核算	275
小案例：喜看广播电视网、互联网和电信网三网融合 之国家战略落地	275
第一节 电信企业成本核算对象	277
第二节 电信企业产品成本核算项目和范围	280
第三节 电信企业费用的归集、分配与结转	283
本章小结	286
第十章 软件及信息技术服务企业产品成本核算	288
小案例：软件产业——缓中趋稳 转型压力加大	288
第一节 软件及信息技术服务企业成本核算对象	294



第二节 软件及信息技术服务企业产品成本核算项目 和范围	296
第三节 软件及信息技术服务企业费用的归集与分配	308
本章小结	309
 第十一章 酒店、住宿及餐饮企业产品成本核算	311
小案例：酒店行业面对转型，宜回归市场本原、做好 成本控制	311
第一节 酒店、住宿及餐饮企业成本核算对象	313
第二节 酒店、住宿及餐饮企业产品成本核算范围和 项目	315
第三节 酒店、住宿及餐饮企业产品成本归集、分配 和结转	318
本章小结	333
 第十二章 文化传媒业企业产品成本核算	334
小案例：关注中小文化传媒类企业的改制上市——以华谊 兄弟为例	334
第一节 文化传媒业企业成本核算对象	337
第二节 文化传媒业企业产品成本核算项目和范围	344
第三节 文化传媒业企业产品成本归集、分配和结转	354
本章小结	370
 主要参考文献	371

第一章 企业产品成本核算 与成本计算概述

★★ 小案例 ★★

上海宝钢集团公司的标准成本管理体系^①

在激烈的市场竞争中，市场决定了产品的价格，产品成本的高低也就决定了企业效益的高低，改善成本管理成为提高企业竞争力的内在要求和现实选择。为此宝钢实行了标准成本制度，通过对成本中心各项成本指标及其成本动因的细化分析，找寻规律并设定相应的成本标准及预算因子，运用标准与实际对比揭示差异并分析的方法，实施对成本事前、事中和事后的全过程控制，通过成本中心成本绩效衡量，着力于成本改善，并运用成本标准服务于经营决策的成本管理体系。宝钢推行标准成本制度以来，财务人员在降低成本方面扮演了越来越重要的组织者的角色，具体做法是：（1）组织起高效的成本网络。财务人员组织成立标准成本推进网络，以高效快捷地反映成本信息。公司经理担任小组组长，各工序兼职成本员、统计员、领料员等为网络主要成员，及时反馈成本信息，定期进行成本分析，有效地控制成本。（2）组织成本管理的过程控制。

① 财务人员对成本进行事前预测。首先建立成本指标分解体系：对于成本预算中的各类费用有专人控制，杜绝“无人管的费用”发生。制造费用各项费用指标分解到各月，同时确定控制者及主管领

① 节选自范松林：“宝山钢铁公司标准成本制度管理体系探索”，《财会通讯》，2004年第23期。



导。其次建立月度成本计划体系：实行年预算指导下的月度成本计划管理，即根据每月的生产计划制订出月工序成本计划及各项消耗定额，进行成本的月控制，使预算置于强有力的过程控制之下。②财务人员充分发挥成本管理网络的作用，对现场成本进行事中控制。首先通过作业长控制现场成本：年初作业区把预算指标分解到班组、岗位，使人人有指标、有压力、有动力，使成本压力由作业长层层传递到班组、岗位。各作业区由作业长为责任人提出2~3项各自工序的重点控制项目，定出指标，进行事中控制，每月进行检查。公司单独拿出奖金进行奖励（按节约额的5%提奖），这种管理方式已经取得了较显著的成绩。其次由作业长责令班组长控制班组成本：各班组分解指标、落实责任人、制定考核办法，月度作业区对直接材料、机物料、低耗品的责任人进行考核，与奖金挂钩。再次通过领料员控制物资领用：以月度成本计划为基础，领料员上报计划，作业长签字确认；领料员做好物资的验收工作，及时登记台账，并对当月各班、整个消耗情况进行分析，作业长控制物料的耗用。③财务人员组织好成本的事后分析。建立成本分析例会制度，由财务科牵头召开成本分析会，作业区内作业长牵头召开作业区班组长成本分析会。一些数据经过核对后，及时进行更正，并研讨解决成本管理中出现的各种问题。

通过成本结构的调整或变动来进行成本管理是重要的，但往往并不会短期内见效，故很多成本管理变成了产量管理，高产量会因规模经济而减低单位成本，执行成本领先策略而非差异化。同时，要关注成本发生的目的。成本控制并非要一味地追求绝对成本的降低或削减，更重要的要保证一定的成本发生带来最优的收益。降低成本、节能降耗是钢铁企业目前最重要、最紧迫的任务。

第一节 发布新成本会计核算制度^①的必要性

一、制定和发布新成本会计核算制度的必要性

企业产品成本核算既是企业的一项重要会计工作，也是企业的一项重要管理活动。制定成本制度是规范和加强企业产品成本核算的一项重要制度安排，对于加强企业内部管理、提高竞争力具有重要意义，也是不断完善企业会计准则体系、推进管理会计体系建设的一项重要任务（杨敏，2014）^②。

（一）旨在强化企业的成本管理与控制

随着市场经济体制的日益完善，企业由传统生产型，向生产经营型和开拓经营型转变。企业产品成本核算的目的也发生了重大变化，不仅要满足政府、股东、债权人等利益相关方的外部信息需求，还要为企业内部管理服务，从而切实提高企业的经济效益。这在客观上要求企业要建立起既能计算产品实际成本，又便于成本控制 and 成本预测决策；既能满足宏观成本管理要求，又能满足企业内部管理要求的成本核算模式。现行企业产品成本核算办法难以满足企业多层次、多维度的管理需求。为此，楼继伟部长和余蔚平部长助理专门作出“从出资人角度研究会计问题，切实加强管理会计工作”的指示。结合市场经济新发展和企业管理新需要制定成本制度，进一步规范企业产品成本核算，提高产品成本信息质量，有助于企业开展绩效考评、成本决策、经营决策等管理活动，促进提高企业竞争力（杨敏，2014）。

（二）适应企业参与国际市场竞争的需要

随着我国企业产品出口贸易的迅速发展，国际社会特别是欧美

^① 书中所述“新成本会计核算制度”、“新成本会计制度”以及“新制度”系指财政部于2013年8月16日发布的《企业产品成本核算制度（试行）》。

^② 杨敏：“认真学习 扎实推进 全面贯彻《企业产品成本核算制度（试行）》，”财政部网站，2014年。

国家借产品成本问题对我国出口产品发起的反倾销案件急剧增加,我国已经连续多年成为全球首位被反倾销对象,一定程度上影响了我国企业参与国际竞争。如何应对反倾销的挑战,并尽可能地规避其带来的风险已成为当务之急。会计信息在反倾销提起、反倾销调查和反倾销应诉过程中,起着基础性作用。特别是产品成本的核算方法,是确定被调查产品倾销存在与否的重要依据。规范企业产品成本核算,保证成本信息质量,是企业有效应对反倾销的重要举措。因此,制定成本制度是谋求我国完全市场经济地位的重要制度安排,是提高企业国际竞争力的重要制度基础,对于贯彻实施中央“走出去”战略具有重要意义(杨敏,2014)。

(三) 是构建管理会计体系,进一步完善企业会计规范体系的必然选择

随着经济全球化的日益深入和市场竞争的不断加剧,企业的生存与发展愈来愈取决于企业的管理水平。大力推进管理会计的研究和运用,在提升企业经营管理水平、防范企业风险、增加企业价值等方面为各级决策者提供强有力的决策支持,已成为各界的广泛共识和一致呼声。然而,一段时期以来,我们的会计标准建设,考虑外部投资者、社会公众和外部审计较多,而服务企业内部管理决策不够,应当同时从出资人角度研究会计问题,切实加强管理会计工作。为此,通过制定成本会计制度,从而探索建立我国管理会计体系是有益的,也是可行的。如在制定成本制度的过程中,财政部会计司会同中国石油化工股份有限公司、中国机械工业集团公司、中国铁道建筑股份有限公司、中国远洋运输(集团)总公司、中国电信集团公司、中国普天信息产业集团公司、中钢集团等多家企业,以及会计理论界的知名专家组成专家工作组,充分吸收其所代表的行业的先进做法和经验,制定了成本制度。成本制度既满足了加强企业成本核算的需要,又体现了管理会计理念(杨敏,2014)。

我国从20世纪50年代到80年代期间陆续颁布了《国营工业企业统一成本计算规程》、《国营工业企业成本核算办法》等关于

企业成本会计核算的规范。随着会计改革的深入，在 90 年代先后发布了《企业会计准则》和《企业财务通则》，以及 13 个行业会计制度和财务制度，在 2000 年《企业会计制度》印发后配套制定了 12 个行业核算办法，不断规范、改进企业成本核算。2006 年 2 月 15 日，财政部发布 1 条基本准则和 38 条具体《企业会计准则》后，企业产品成本核算得到了进一步充实和完善，实现了国际趋同。但是，无论是准则还是制度，都没有具体涉及成本费用的计算方法、归集和分配等内容，而这些内容往往会影响财务报告中存货成本和营业成本等信息的准确性。因此，进一步规范产品成本核算，建立一套各行业通用的产品成本核算制度，是推动企业会计准则体系不断健全、完善的一项重要任务，对企业会计准则的持续平稳有效实施具有重要意义（杨敏，2014）。

目前，企业会计标准体系基本建成并在大中小型企业全面实施，管理会计体系已列为今后会计改革与发展的重点方向。成本制度一方面与企业会计标准体系保持了衔接，通过有机整合零散分布在存货、固定资产、借款费用、无形资产、职工薪酬等具体准则中关于产品成本要素的内容，进一步细化成本核算方法，统一规范成本核算项目，从而减少了企业产品成本核算工作的随意性。例如存货会计准则关于产品加工成本的内容，建造合同会计准则关于工程施工成本的内容，无形资产、固定资产会计准则中关于应计入产品成本的摊销和折旧的内容，职工薪酬会计准则中关于应计入产品成本的人工费用的要素范畴。同时，由于以上规定相对较为原则，不够具体，不能满足企业进行产品成本核算的需要，成本制度在整合的基础上，还进一步规范了产品成本核算对象、产品成本核算项目和范围以及产品成本归集、分配和结转，建立了企业产品成本核算的操作性规范。另一方面，成本制度与管理会计体系建设进程保持了衔接，突出体现了企业内部管理对产品成本核算多维度、多层次的需要，明确规定企业应当根据内部管理要求确定成本核算对象、成本核算项目，并在此基础上对有关费用进行归集、分配和结转，

同时，适度加入作业成本法等，为管理会计体系的建设迈出了坚实步伐（杨敏，2014）。

二、新成本会计核算制度实现的若干重大突破

（一）建立制造业和非制造业企业统一适用的产品成本核算体系，兼顾制度的普遍适用性和可操作性

我国制造业（工业）在国民经济中具有重要地位，且其产品结构复杂繁多，成本核算方法和程序较为典型、成熟，长期以来，无论是企业会计准则、制度还是成本会计教科书，通常以制造企业为蓝本作出相关规定或加以阐述。然而，随着非制造业在国民经济中的比重日益扩大，以及现代企业集团多领域、跨行业的多元化发展趋势及其产品成本核算的日益复杂化，农业、采矿业、建筑业、交通运输业、信息传输业等非制造业的产品成本信息在企业管理中变得日益重要。制定统一适用于制造业和非制造业的产品成本核算制度，已成为当务之急。

新制度以“制造业”为蓝本，明确企业产品成本核算的总体要求和一般原则。企业通常情况下应当据此进行产品成本核算。同时，成本制度还兼顾其他行业特点作出了有关规定，除已经明确规定的以外，其他行业企业应当比照成本制度中类似行业的企业进行产品成本核算。成本制度规定了各行业企业产品成本核算的基本原则方法，统一了各行业企业产品成本核算标准，有力规范了企业产品成本核算行为，保证了成本信息真实完整。同时，行业不同，企业产品成本核算特点不同，但从成本核算流程及归集、分配、结转的方法看，又具普遍规律，成本制度准确把握了这一规律，从成本核算对象、范围、项目、归集、分配、结转、报告入手，系统整合了分散在具体会计准则、专业核算办法等会计准则制度中的有关规定，保证了成本制度科学可行。另外，随着企业产品成本核算方式逐步由传统的手工记账向信息化转变，为进一步提高产品成本核算的及时性、准确性和全面性，充分发挥产品成本核算在经营管理活动中的基础性作用，成本制度明确要求企业充分利用 ERP 等现代

信息技术，切实加强内部成本管理的各项基础工作，体现了会计信息的发展方向（杨敏，2014）。

（二）以国民经济分类标准划分的20大类行业为基础，并结合财政部以往发布的行业会计制度和核算办法所涉及的13个行业，《企业产品成本核算制度（试行）》将有效遏制企业产品成本核算工作的随意性，在全国范围内形成统一的能对企业会计人员具有强约束力的规则体系

新制度涵盖了包括采矿企业在内的十种行业的企业。根据《国民经济行业分类》（GB/T 4754 - 2011）及联合国《所有经济活动的国际标准产业分类》（ISIC Rev. 4），我国主要以产业活动单位和法人单位作为划分行业的单位。采用产业活动单位划分行业，适合生产统计和其他不以资产负债、财务状况为对象的统计调查；采用法人单位划分行业，适合以资产负债、财务状况为对象的统计调查。在以法人单位划分行业时，应将由多法人组成的企业集团、集团公司等联合性企业中的每个法人单位区分开，按单个法人单位划分行业。我国的行业分为：A. 农、林、牧、渔业；B. 采矿业；C. 制造业；D. 电力、热力、燃气及水生产和供应业；E. 建筑业；F. 批发和零售业；G. 交通运输、仓储和邮政业；H. 住宿和餐饮业；I. 信息传输、软件和信息技术服务业；J. 金融业；K. 房地产业；L. 租赁和商务服务业；M. 科学研究和技术服务业；N. 水利、环境和公共设施管理业；O. 居民服务、修理和其他服务业；P. 教育；Q. 卫生和社会工作；R. 文化、体育和娱乐业；S. 公共管理、社会保障和社会组织；T. 国际组织。

新制度科学、系统地整合划分了11个行业类别，制度第二条规定：“本制度适用于大中型企业，包括制造业、农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业以及其他行业的企业。其他未明确规定的行业比照以上类似行业的规定执行。本制度不适用于金融保险业的企业。”比如采矿企业此后将有制度可依，“维简费”不再是产