# 成本会计




**类目：**经济管理类
**书名：**成本会计
**主编：**周雪梅 楚琦 付斌
**出版社：**中国建材工业出版社
**开本：**大 16 开
**书号：**978-7-5160-3924-3
**使用层次：**通用
**出版时间：**2024 年 1 月
**定价：**48.00 元
**印刷方式：**双色
**是否有资源：**是

责任编辑：汪永涛
封面设计：李亚博

经济管理类创新融合教材
“互联网+”教育改革新理念教材

# 成本会计

主编◎周雪梅　楚　琦　付　斌

中国建材工业出版社

经济管理类创新融合教材
“互联网+”教育改革新理念教材
成本会计
主编◎周雪梅　楚　琦　付　斌
中国建材工业出版社

成本会计
主编◎周雪梅　楚　琦　付　斌
中国建材工业出版社

专·精·志·远
为您提供专业服务
编 辑 部：010-57811389
读者服务：010-57811387
网上书店：www.jccbs.com
本社微信公众号　本社天猫旗舰店　本社直播

ISBN 978-7-5160-3924-3
定价：48.00元

经济管理类创新融合教材
“互联网+”教育改革新理念教材

# 成本会计

主　编◎周雪梅　楚　琦　付　斌
副主编◎胡　敏　杨英男　王林龙
闫　艳　马　勇

中国建材工业出版社
·北京·

**图书在版编目(CIP)数据**

成本会计/周雪梅，楚琦，付斌主编．--北京：
中国建材工业出版社，2024.1
ISBN 978-7-5160-3924-3

Ⅰ.①成… Ⅱ.①周… ②楚… ③付… Ⅲ.①成本会计 Ⅳ.①F234.2

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 223923 号

**成本会计**

CHENGBEN KUAIJI

周雪梅 楚 琦 付 斌 主编

出版发行：中国建材工业出版社
地　　址：北京市海淀区三里河路 11 号
邮　　编：100831
经　　销：全国各地新华书店
印　　刷：涿州汇美亿浓印刷有限公司
开　　本：880mm×1230mm　1/16
印　　张：13
字　　数：322 千字
版　　次：2024 年 1 月第 1 版
印　　次：2024 年 1 月第 1 次
**定　　价：48.00 元**

本社网址：www.jccbs.com，微信公众号：zgjcgycbs
请选用正版图书，采购、销售盗版图书属违法行为
**版权专有，盗版必究**。本社法律顾问：北京天驰君泰律师事务所，张杰律师
举报信箱：zhangjie@tiantailaw.com　　举报电话：(010) 57811389

# 前　言

成本会计学是会计学的一个分支学科，同时也是会计专业的核心课程之一。随着全球经济的快速发展以及企业经营管理水平的不断提高，成本会计作为会计工作的重要组成部分，在企业生产经营管理活动中起着举足轻重的作用。同时，成本会计学是一门理论性、专业性、操作性较强的学科，有着自身相对独立的理论和方法体系。因此，无论是高等院校财经类专业的学生，还是企业成本会计实务操作人员，都需要一本资料翔实丰富、体系结构合理、内容简明扼要、叙述通俗易懂、知识体系完整和理论联系实际的图书。

本书以工业企业为主、兼顾其他行业，系统地阐述了成本会计的对象、成本会计的目的、成本会计的环节和成本会计的组织等成本会计相关基本理论问题，对读者全面认识成本会计的内容和作用、把握成本会计课程与其他相关会计课程之间的关系有着非常重要的意义。

本书在编撰过程中，非常重视成本会计的形成过程和发展趋势，尤其对成本会计的具体核算内容、成本会计的计算方法、特殊行业的成本核算以及成本会计前沿知识等内容进行了详细阐述，便于读者更好地把握成本会计的历史、现在和未来。

本书在结构体系、内容安排以及创新上具有以下独到之处。

（1）内容全面，重点突出。全书遵循《企业会计准则》《企业财务通则》《企业产品成本核算制度（试行）》以及有关行业会计制度的要求，注重基本理论、基础知识和基本技能的讲解，也注意与相关学科内容的衔接，具有很强的实用性。

（2）注重实践，强调动手能力。本书尽量模拟实际企业生产环境，在加强理论阐述的同时还做了实务的展示；重视成本核算，运用大量的图表和实例，帮助读者理解和掌

握成本核算的重点、难点；每章配有大量的练习题以及空白的表格，供读者进行练习。

（3）案例丰富，涵盖面广。本书的案例不拘泥于某一个企业，在案例的选择上力求做到以工业企业会计成本核算的案例为主，又辅以不同类型企业成本核算的案例。

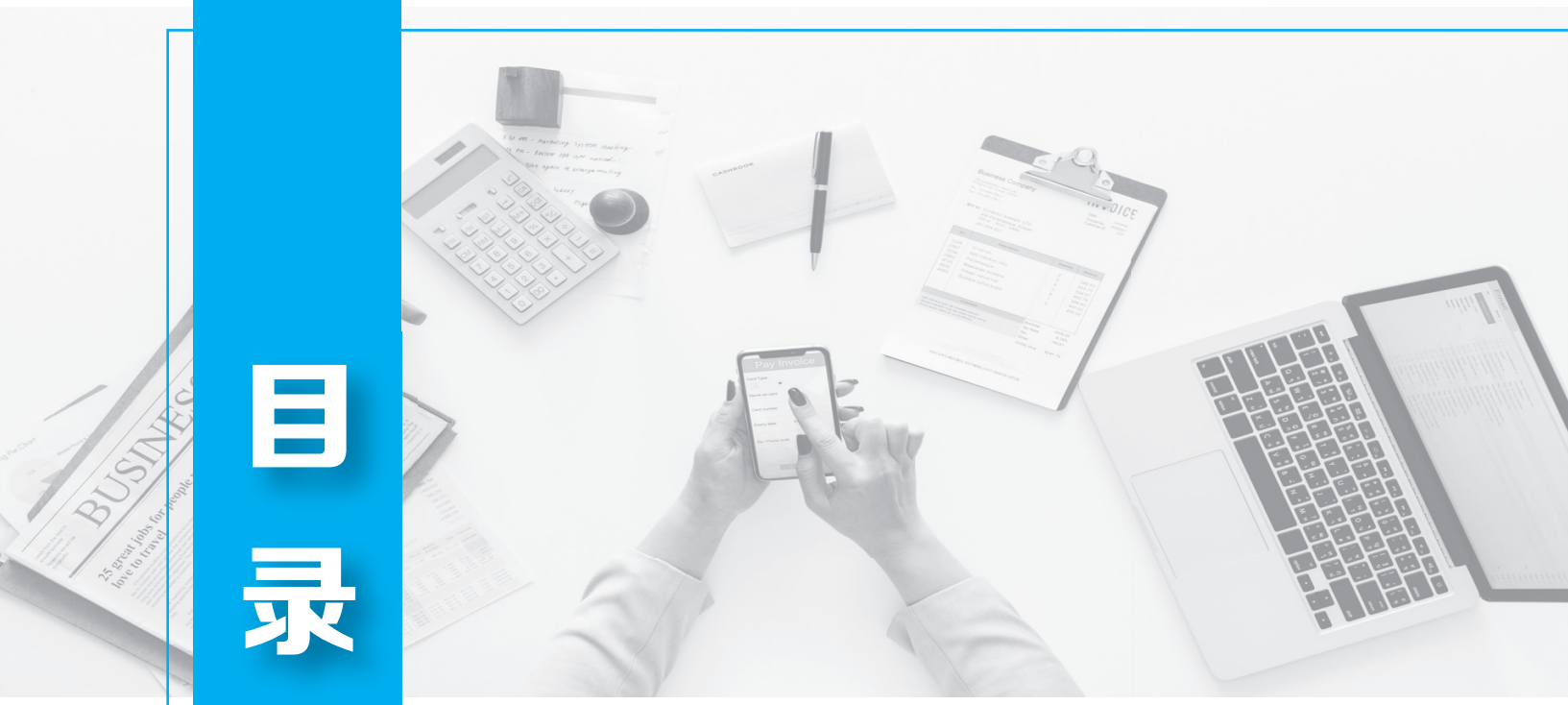
本书可作为普通高等院校、高等专科学校、成人高等学校的会计及相关专业的教材，也可作为企业会计人员的培训资料。

本书在编写过程中参考了相关教材、著作的内容，在此向这些编著者表示衷心的感谢。鉴于我们的水平有限，书中错误和不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

编　者

2023 年 5 月

# 目录




第一章 总论 1

第一节 成本概述 …… 2
第二节 费用的含义及分类 …… 5
第三节 成本会计的职能和任务 …… 7
第四节 成本会计的基本工作 …… 9
习题 …… 12

第二章 成本核算的基本原理 15

第一节 成本核算的基本要求 …… 16
第二节 成本核算的一般程序 …… 19
习题 …… 21

第三章 构成产品成本的要素核算 23

第一节 材料费用的归集和分配 …… 24
第二节 人工费用的归集和分配 …… 33
第三节 外购动力费用的归集和分配 …… 39
第四节 折旧费用及其他费用的归集和分配 …… 41
第五节 辅助生产费用的归集和分配 …… 42
第六节 制造费用的归集和分配 …… 51
第七节 损失性费用的核算 …… 55
习题 …… 59

第四章 生产费用在完工产品和在产品之间的分配 61
第一节 在产品数量核算 …… 62
第二节 生产费用在完工产品和在产品之间分配 …… 64
习题 …… 73

第五章 成本计算方法的选择 75
第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算方法的影响 …… 76
第二节 产品成本计算方法的种类 …… 82
第三节 不同成本计算方法之间的关系 …… 83
习题 …… 85

第六章 产品成本核算的品种法 87
第一节 品种法概述 …… 88
第二节 品种法核算方法举例 …… 90
习题 …… 99

第七章 产品成本核算的分批法 101
第一节 分批法概述 …… 102
第二节 简化分批法 …… 107
习题 …… 111

第八章 产品成本核算的分步法 113
第一节 分步法 …… 114
第二节 逐步结转分步法 …… 115
第三节 平行结转分步法 …… 123
习题 …… 130

第九章 产品成本核算的辅助方法 133
第一节 分类法 …… 134
第二节 定额法 …… 141
习题 …… 153

第十章 其他行业成本核算 155
第一节 商品流通企业的成本核算 …… 156
第二节 旅游餐饮企业的成本核算 …… 159
第三节 物流运输企业的成本核算 …… 162
第四节 房地产企业的成本核算 …… 166
习题 …… 170

第十一章 成本报表的编制与分析利用 173
第一节 产品成本报表的编制 …… 174
第二节 产品成本报表的分析 …… 181
第三节 成本信息在管理中的利用 …… 190
习题 …… 192
附 录 术语表 195
参考文献 199

# 第一章
# 总　论



- 第一节　成本概述
- 第二节　费用的含义及分类
- 第三节　成本会计的职能和任务
- 第四节　成本会计的基本工作

学习目标

- 知识目标

1.了解成本的分类，明确成本会计工作的组织；

2.理解成本的含义和作用，费用的含义；

3.掌握成本会计的职能和作用、费用的分类、成本会计的基础工作。

- 能力目标

1.清楚成本的含义和作用、费用的含义和分类；

2.对企业成本会计的基础工作非常熟悉，并能规范操作；

3.能正确建立企业的成本会计工作的组织。

# 第一节 成本概述

## 一、成本的含义

成本会计是会计的一个重要分支，是以成本为研究对象的一种专业会计。要了解成本会计的对象和成本会计本身，首先要了解成本的含义。

成本是会计理论中一个重要的经济概念，是商品生产发展到一定阶段才逐步形成和完善起来的。所谓成本，是对象化的费用。企业为了取得任何一项资产所发生的费用均可被称为成本。成本的含义有广义和狭义之分。广义的成本是生产耗费的货币表现，是企业生产经营过程中的所有耗费；狭义的成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。本书所指的成本是一种狭义的概念，仅指产品成本。

产品的生产过程，同时也是产品生产和耗费的过程。企业生产产品，就要发生各种生产耗费，主要包括劳动手段、劳动对象和劳动者等方面的耗费，具体表现为人力、物力和财力的耗费。企业在一定时期内发生的、用货币额表现的生产耗费，称为企业的生产费用。企业为生产产品而发生的耗费才是产品成本，产品成本是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和。

成本是商品价值的重要组成部分。商品的价值由三部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值(C)，劳动者为自己的劳动所创造的价值(V)以及劳动者为社会创造的价值(M)。成本是前两部分的价值之和，即(C+V)。因此，从理论上讲，成本是一个价值范畴，是商品价值中的(C+V)部分，换句话说，成本就是企业在生产商品的过程中，已经消耗的生产资料的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的总和，这个表述说明了成本的经济实质，通常被称为理论成本。

在实际工作中，对成本的确定，除了要考虑理论成本外，还要考虑宏观上政策方针和微观上企业管

理的需要，对成本的构成内容和开支范围进行规范，国家通过有关法规对成本开支范围加以界定。实际产品成本与理论成本包含的内容有一定的差别。例如，在工业企业的实际成本核算中，为了加强经济核算、减少资金占用、节约生产费用、减少生产损失，把废品损失、停工损失等，也计入产品成本；为了简化成本核算工作，工业企业将难以按产品对象归集的那些为组织和管理生产经营而发生的管理费用、为销售产品而发生的销售费用以及为筹集生产经营资金而发生的财务费用，作为期间费用处理，直接计入当期损益，不计入产品成本。因此，工业企业成本会计的对象不仅包括产品生产成本，还包括期间费用。各行业经营业务的成本和有关的期间费用，简称为成本、费用。因此，成本会计实际上指的是成本、费用会计。

尽管不同的行业经营特点和费用发生的形式、范围有所不同，但它们都有着最本质的共同点，都是向社会有偿提供其所需要的物品和服务，都要耗费人力、物力和财力。为了维持企业的持续经营，耗费的人力、物力和财力都要从成本中得到补偿。为了正确理解产品成本的含义，可以从耗费和补偿两个方面考虑。从耗费角度看，它是生产过程中劳动的消耗，是生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动的价值的货币表现，即成本的内涵；从补偿角度看，它是资本消耗的价值补偿，补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本的价格。

当然，成本是一个发展的概念，随着社会经济的发展，成本的概念和内涵也在不断发生变化，人们所感受到的成本范围也在不断地扩大。



成本的分类

## 二、成本的分类

根据成本核算和成本管理的不同要求，成本表现为多种多样的具体形式，并被赋予各种不同的称谓。

### （一）按成本与产品之间的关系分类

按成本与产品之间的关系，可将成本分为产品成本和期间费用。

产品成本是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和。

期间费用是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用，包括管理费用、营业费用和财务费用。

### （二）按成本计入成本对象的方式分类

按成本计入成本对象的方式，可将成本分为直接计入成本和间接计入成本。

直接计入成本是指可以分清为哪种产品耗用，可以直接计入各品种、类别、批次产品等成本对象的成本。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。

间接计入成本是指不能分清为哪种产品耗用，不能直接计入某品种、类别、批次产品等成本对象，而必须按照一定标准分配计入有关的各个成本对象的成本。

### （三）按成本与业务量之间的关系分类

按成本与业务量之间的关系，可将成本分为固定成本和变动成本。

固定成本是指在一定期间和一定业务量范围内，成本总额不随业务量的变化而变动的成本。如企业行政管理费、厂房和机械的折旧费等。

变动成本是指在一定期间和一定业务量范围内，成本总额随业务量的变化而成正比例变动的成

本。如原材料、辅助材料、燃料和动力费、计件工资支出等。

### (四)按成本是否可以控制分类

按成本是否可以控制,可将成本分为可控成本和不可控成本。

可控成本是指在特定时期内,特定责任中心能够直接控制其发生的成本。

不可控成本是相对于可控成本而言的,指的是不能被某个责任单位或个人的行为所控制的成本。

## 三、成本的作用

### (一)成本是补偿生产耗费的尺度

企业的生产经营过程,也是生产的耗费过程。企业在生产经营活动中,耗费的生产要素的种类和数量也是通过成本指标来反映的。要使企业再生产过程连续不断地进行,就必须对生产过程中的耗费进行补偿。在市场经济条件下,企业作为一个自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用其他销售收入来补偿的,而成本就是衡量这个补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划出来,用以补偿生产经营中所发生的耗费,只有这样,才能维持简单的再生产。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本作为补偿生产耗费尺度的作用,对企业发展有着重要的作用。

### (二)成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是反映企业生产经营管理工作质量的综合指标,经营管理中各方面工作的好坏,都可以直接或间接地在成本上反映出来,比如机器设备的利用是否充分,材料物资的消耗是否适当,生产工艺的设计是否合理,供产销各环节是否顺畅,劳动生产率的高低,产品设计的好坏等,都会对成本产生影响。成本既然是综合反映企业工作质量的指标,就可以通过对成本的计划、控制、监督、考核、分析等来促使企业及企业内各单位加强经济核算,努力改进管理,降低成本,提高经济效益。

### (三)成本是制定产品价格的重要因素

在市场经济条件下,产品的价格是产品价值的货币表现,它以价值为基础,并围绕价值上下波动,在现实的市场经济中,产品价格的制定要根据国家的经济政策、产品的比价关系、市场竞争情况、社会供求关系和成本等因素来综合确定。其中,成本是产品价格制定的最低经济界限,在一般情况下,产品的价格不能低于产品的成本水平,否则企业就不能补偿生产过程中的消耗、保证再生产的顺利进行,因此,产品成本是制定产品价格的重要因素。

### (四)成本是企业经营决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。在市场经济条件下,企业要在激烈的竞争环境下立足,并获得生存和发展的契机,就必须根据市场需要和自身经营状况,做出果断、正确的决策。当企业根据决策目标,从各种备选方案中选择最优方案时,虽然有许多因素需要考虑,但成本是其中必须考虑的因素之一。对决策方案的分析和评价都离不开成本—效益的分析,而产品成本又是效益分析的基础,为决策提供了重要依据。较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。

# 第二节　费用的含义及分类

## 一、费用的含义

费用是企业为销售产品、提供劳务等日常活动发生的经济利益的总流出。它与收入相配比，体现了会计核算中的配比原则。企业的生产费用内容复杂、变动频繁，为了科学地进行成本管理，正确地进行成本核算，必须对种类繁多的费用进行分类。

## 二、费用的分类

费用可按不同的标准分类，其中最基本的分类有两种：一是按费用的经济内容分类；二是按费用的经济用途分类。

### (一)按经济内容分类

企业的生产经营过程，也是劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费过程。因此，生产经营过程中发生的费用，按其经济内容可划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。为了具体反映工业企业各种费用的构成和水平，还应在此基础上，将工业企业费用进一步划分为以下八项费用要素。

(1)外购材料。指企业为进行生产经营而耗用的从外部购入的原料、主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

(2)外购燃料。指企业为进行生产经营而耗用的从外部购入的各种气体、固体、液体燃料。从理论上讲，外购燃料应该包含在外购材料中，但是由于燃料是重要的能源，需要单独考核，所以需要将其单独列为一个要素进行核算。

(3)外购动力。指企业为进行生产经营而耗用的从外单位购入的各种电力、蒸汽等动力。

(4)职工薪酬。指构成工资总额的各组成部分及企业支付的社会保障、工会经费和职工教育经费、辞退福利、股份支付(现金行权)等。

(5)折旧与修理费。指企业按规定的方法计提的固定资产折旧费用和为修理固定资产而发生的支出。

(6)利息费用。指企业按规定计入生产费用的借款利息支出减去利息收入后的净额。

(7)税金。指企业应缴纳的应计入管理费用的各种税金，如房产税、印花税、车船税、城镇土地使用税等。

(8)其他费用。指企业开支的、不属于上述各要素的费用，如差旅费、办公费、邮电费、租赁费、咨询费、业务费、保险费和诉讼费等。

按照以上费用要素反映的费用，可以将其称为要素费用。正确区分要素费用，可以反映企业在一定会计期间发生的费用种类和金额，分析各个时期要素费用的构成和水平，为编制企业资金计划、核定

资金定额提供资料。但是，这种分类不能说明各项费用的用途，因而无法分析出各种费用的支出是否节约、合理。

### （二）按经济用途分类

企业在生产经营中发生的费用，首先可以分为计入产品成本的生产费用和直接计入当期损益的期间费用两类。

#### 1.生产费用按经济用途分类

计入产品成本的生产费用在产品生产过程中的用途是不同的。有的直接用于产品生产，有的间接用于产品生产。因此，为具体反映计入产品成本的生产费用的各种用途，还应该将其进一步划分为若干个项目，即产品成本项目，简称成本项目。也就是说，生产费用按经济用途划分，形成成本项目。成本项目是对象化的生产费用的具体项目，一般来说，制造企业有三个基本成本构成项目。

（1）直接材料费用。指企业生产经营过程中直接耗用的，并构成产品实体的原料及主要材料、辅助材料等。

（2）直接人工费用。指企业直接从事产品生产人员的职工薪酬。

（3）制造费用。指企业间接用于产品生产的各项费用（如机物料耗用、水电费、办公费、厂房折旧费等），以及虽直接用于产品生产，但不便于直接计入产品，所以没有专设成本项目的费用（如机器设备的折旧费）。

企业为了使成本项目更好地适应生产特点和管理要求，可对以上成本项目进行适当调整。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用，以及在产品成本中所占比重较大的费用，应专设成本项目；否则，为了简化核算工作，不必专设成本项目。

#### 2.期间费用按经济用途分类

企业的期间费用按照经济用途可分为销售费用、管理费用和财务费用三大类。

（1）销售费用。是指企业在销售商品、自制半成品和提供劳务过程中，发生的各种费用，以及专设销售机构的各项经费。包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等，以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。

（2）管理费用。是指企业行政管理部门为管理和组织生产经营活动而发生的各种费用。包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）、工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。

（3）财务费用。是指企业在生产经营过程中，为筹集资金而发生的各项费用。包括企业生产经营期间发生的利息支出（减利息收入）、汇兑净损失、金融机构手续费，以及筹资发生的其他财务费用，如债券印刷费、国外借款担保费等。

## 第三节　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，是指成本会计作为一种管理经济的活动，在整个生产经营过程中所发挥的作用。现代成本会计与管理紧密结合，所以，它实际上包括了成本管理的各个环节。现代成本会计的主要职能有：成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核。

#### （一）成本预测

成本预测是指根据成本数据和其他相关资料，运用一定的专门方法，对企业未来的成本水平及其发展趋势做出科学的判断。成本预测是确定目标成本和选择达到目标成本途径的重要手段。通过成本预测，掌握企业未来的成本水平及变动趋势，可以加强降低成本的自觉性，为成本决策、成本计划、成本控制提供及时有效的信息。

#### （二）成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上，运用决策理论和方法，结合企业的具体情况，对制订的各种可行性方案进行分析、比较，从中选择出最优方案，以便确定目标成本，制订成本控制计划。例如，同一种产品不同等级产量，如何搭配使利润最大化；自制半成品是直接出售还是继续加工；零部件是自制或外购的决策等。

#### （三）成本计划

成本计划是指根据成本决策提供的最优方案所确立的目标成本计划，具体规定在一定时期内为完成生产任务所需的生产费用数额，确立各种产品的成本水平，并提出保证成本计划顺利实现所应该采取的措施。成本计划通常包括：编制生产成本及期间费用预算、商品（产品）总成本及单位成本计划，可比产品成本降低计划及完成计划的措施等。成本计划为企业进行成本控制、成本分析、成本考核提供了重要依据，一经确定，对各个生产单位及职能部门都有约束作用。

#### （四）成本控制

成本控制是指在生产活动过程中，根据预先规定的成本标准和费用预算，对实际发生的费用与成本，及时发现其与预定目标之间的差异，及时纠正，使其控制在成本计划和成本标准的范围内。成本和费用是反映企业工作质量的综合性经济指标。通过成本控制，可以揭示问题、找出差距、防止浪费、减少损失。成本控制的范围涉及企业生产经营各环节、各部门，控制的内容包括企业人力、物力、财力的消耗及每一项费用的开支。

#### （五）成本核算

成本核算是对企业生产经营过程中所发生的各种成本、费用进行的核算，是按照一定的对象和标准进行归集和分配的。成本核算是成本会计工作的核心。通过成本核算，可以计算出产品的实际总成

本和单位成本，进而能够反映成本计划的执行情况，为编制下期成本计划、进行未来成本预测和决策提供资料；成本核算也是制定产品价格的重要依据。

### （六）成本分析

成本分析是根据成本计划、成本核算提供的资料和其他相关资料，与相关指标（如目标成本、上年实际成本、同行业成本等）进行对比，揭示影响成本、费用的各种因素及影响程度，以了解产品成本的变动情况，挖掘企业降低成本、节约费用的潜力。成本分析是成本核算工作的延续，是成本会计工作的重要组成部分。

根据成本报表和成本计划等资料进行的成本事后分析主要包括：全部产品成本计划完成情况的分析、可比产品成本计划完成情况的分析、产品单位成本计划完成情况的分析、制造费用预算执行情况的分析、技术经济指标变动对产品成本影响的分析、产品质量变动对成本影响的分析、工人劳动生产率变动对成本影响的分析、材料利用情况变化对成本影响的分析等。

### （七）成本考核

成本考核是根据成本核算、成本分析提供的资料和其他相关资料，定期对成本计划及有关指标实际完成情况进行总结和评价。成本考核以各责任者为考核对象，以其可控制成本为界限，并按责任的归属来核算和考核其成本指标的完成情况，评价工作业绩和实行奖惩措施，以充分调动各责任单位完成预定目标的积极性。

上述成本会计的七项职能既相互独立又相互联系，构成了成本会计的七个环节。成本预测是成本决策的前提；成本决策是成本预测的结果；成本计划是成本决策所确定的成本目标的具体化，同时又是成本控制、成本分析、成本考核的依据；成本控制是对成本计划的实施进行监督，保证决策目标的实现；成本核算是对决策目标是否实现进行最后检验；成本核算和成本计划是成本分析的依据，成本分析在于找出影响成本变动的各种因素和原因，并对成本决策的正确性做出判断；成本考核是实现成本决策的目标、强化成本核算作用的重要手段。在上述各项职能中，成本核算是成本会计最基本的职能，离开了成本核算，就谈不上成本会计，更谈不上其他职能的发展。

## 二、成本会计的任务



成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化，也是人们期望成本会计应达到的目标和对成本会计的要求。其根本任务是：促进企业尽可能减少生产经营过程中活劳动与物化劳动的消耗，降低产品成本，提高经济效益。它与成本会计的职能有着密切联系：成本会计能否承担某一项任务，取决于其是否具有完成该项任务的职能；成本会计职能的发挥程度又受制于任务完成情况的好坏。根据企业经营管理的要求，成本会计的任务主要有以下四项。

### （一）正确计算产品成本，及时提供成本信息

成本数据正确可靠，才能满足管理的需要。如果成本资料不能反映产品成本的实际水平，不仅难以考核成本计划的完成情况和进行成本决策，还会影响利润的正确计量和存货的正确计价，干扰对企业财务状况的理解。及时编制各种成本报表，可以使企业的有关人员及时了解成本的变化情况，并作为制定售价、做出成本决策的重要参考依据。

### (二)优化成本决策,确立目标成本

优化成本决策,需要在科学的成本预测基础上搜集整理各种成本信息,在现实和可能的条件下,采取各种降低成本的措施,从若干可行方案中选择生产每件合格产品所消耗活劳动和物化劳动最少的方案,使成本最低化作为制定目标成本的基础。为了优化成本决策,需增强企业员工的成本意识,使之在处理每一项业务活动时,都能自觉地考虑和重视降低产品成本的要求,把"所耗与所得"进行比较,以提高企业的经济效益。

### (三)加强成本控制,防止挤占成本,提高效益

加强成本控制,首先是进行目标成本控制。主要依靠执行者自主管理,进行自我控制,以促使其提高技能、厉行节约、注重效益。其次是遵守国家有关成本费用的法律规定,严格控制各项费用支出、营业外支出等挤占成本,并积极探寻节约开支的途径,以促进企业经济效益的不断提高。

### (四)建立成本责任制度,加强成本责任考核

成本责任制是对企业各部门、各层次和执行人在成本方面的职责所做的规定,是提高职工降低成本的责任心,发挥其主动性、积极性和创造力的有效办法。建立成本责任制度,要把完成成本降低任务的责任落实到每个部门、各级责任人,使职工的责、权、利相结合,职工的劳动所得与劳动成本相结合;各责任单位与个人要承担降低成本之责,执行成本计划之权,获得奖惩。实行成本责任制度时,成本会计要以责任者为核算对象,按责任的归属对所发生的可控成本进行记录、汇总、分配整理、计算、传递和报告,并将各责任单位或个人的实际可控成本与其目标成本相比较,揭示差异,寻找发生的原因,据以确定奖惩并挖掘进一步降低成本的潜力。

## 第四节　成本会计的基本工作

### 一、成本会计的基础工作

为了加强成本审核、控制,正确、及时地计算产品成本和期间费用,企业必须做好以下各项基础工作。

#### (一)健全原始记录

原始记录是指按照规定的格式,对企业的生产、技术经济活动的具体事实所做的最初书面记载,是进行各项核算的前提条件,是编制费用预算、严格控制成本费用支出的重要依据。成本会计有关的原始记录主要包括以下内容:

(1)反映生产经营过程中物化劳动消耗的原始记录。

(2)反映活劳动消耗的原始记录。

(3)反映在生产经营过程中发生的各种费用支出的原始记录。

(4)其他原始记录。

原始记录是一切核算的基础，成本核算更是如此。因此，原始记录必须真实正确，内容完整，手续齐全，要素完备，以便为成本计算、控制、预测和决策提供客观的依据。

### （二）健全存货的计量、验收、领退和盘点制度

为了保证入库材料物资数量与质量，必须做好计量与验收工作，准确的计量和严格的质量检测是保证原始记录可靠的前提；为了保证领、退的材料物资准确无误，还必须及时办好领料和退料凭证手续，使成本中的材料费用相对准确。由于材料物资等存货品种、规格多，进出频繁，尽管严格管理，但由于种种原因，账面不符情况经常发生，所以对材料物资还需要进行定期或不定期的清查盘点，进行账面调整，以保证库存材料物资的真实性，确保成本中的材料等费用更加准确。

### （三）实施有效的定额管理

定额是指在一定生产技术组织条件下，对人力、财力、物力的消耗及占用所规定的数量标准。科学先进的定额管理，是对产品成本进行预测、核算、控制和考核的依据。与成本核算有关的消耗定额主要包括：工时定额，产量定额，材料、燃料、动力、工具等消耗的定额，有关费用的定额如制造费用的预算等。消耗定额是企业产品生产发生耗费应该掌握的标准。但由于消耗定额服务于不同的成本管理目的，可表现为不同的消耗水平。当企业编制成本计划时，是根据计划期内平均消耗水平制定定额的；当定额作为分配实际成本标准时，是以能体现现行消耗水平的定额为依据来衡量的；当企业为实现预期利润而控制成本时，是以企业实现预期利润必须达到的消耗水平作为衡量尺度的。定额制定后，为了保持其科学性和先进性，还必须根据生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高，进行不断修订，使其为成本管理与核算提供客观的依据。

### （四）建立适合企业内部的结算价格

在生产经营过程中，企业内部各单位之间往往会相互提供半成品、材料、劳务等，为了分清企业内部各单位的经济责任，明确各单位工作业绩以及进行总体评价、考核，应制定企业内部结算价格。

制定结算价格的主要依据有：

（1）内部转移的材料物资等，应以当时的市场价格作为内部结算价格。

（2）材料物资、劳务等也可以以市场价格为基础，双方协商定价，即通常所说的“议价”，作为内部的结算价格。

（3）企业生产的零部件、半成品等在内部转移时，可以用标准成本或计划成本作为内部结算价格。

（4）在原有成本的基础上，加上合理的利润（即一定利润率计算）作为内部的价格。

除上述计价方法外，企业也可以根据生产特点和管理要求以及结算上的具体情况来确定其合理的结算价格并进行结算。

### （五）建立科学、完善的规章制度

规章制度是企业为了进行正常的生产经营和管理而制定的有关制度、章程和规则。规章制度是人们行动的准绳，是实施有效的成本管理的保证。

企业内与成本会计有关的规章制度主要包括：计量验收制度、定额管理制度、岗位责任制、考勤制度、质量检查制度、设备管理和维修制度、材料收发领用制度、物资盘存制度、费用支出规定以及其他各种成本管理制度等。各种规章制度的具体内容应随着生产发展、经营情况的变化、管理水平的提高等客观条件及其变化，不断改进，逐步完善。

## 二、成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的作用，更好地完成成本会计的各项任务，必须有效地加强和组织成本会计工作。为此，必须在企业中设置成本会计机构，配备成本会计人员，制定有效的成本会计制度等。

### （一）成本机构设置

企业的成本会计机构，是在企业中负责组织领导和从事成本会计工作的职能部门，是企业会计机构的重要组成部分，是企业实施成本管理的组织保证，也是进行成本核算的重要条件。企业应当在保证成本会计工作质量的前提下，按照缩短成本会计工作时间和节约费用的原则，设置成本会计工作机构。企业的业务类型和经营规模以及成本会计机构与财务会计机构的关系都会影响成本会计工作机构的设置。成本会计机构可以单独设置，也可以并入企业会计机构之中。在大中型制造企业中，通常在厂部专设的会计机构中单独设立成本会计科，并在各生产车间设置成本会计组，专门从事成本会计工作；在小型制造企业中，通常在专设的会计机构中设置专职的成本核算员，负责处理成本会计的相关事宜。

企业内部各级成本会计机构按照组织分工方式的不同，分为集中工作方式和分散工作方式。

#### 1.集中工作方式

集中工作方式是指企业成本会计工作，主要由厂部成本会计机构集中进行，车间等其他单位的成本会计机构或人员只负责原始记录和原始凭证的填制。初步审核、整理和汇总，为厂部成本会计机构进一步工作提供基础资料。在这种方式下，厂部成本会计机构能够比较及时地掌握企业成本费用的全面信息，便于集中使用计算机进行成本数据的处理，还可以减少成本会计工作量、机构层次和人员数量；但其无法实现责任成本核算，直接从事生产经营活动的单位和个人不能及时掌握本单位的成本信息，从而不便于成本的及时控制和责任成本制的推行。

#### 2.分散工作方式

分散工作方式是指将企业成本会计工作中的核算、分析、计划编制等工作分散到车间和其他单位，由其成本会计机构和人员分别进行相关工作。厂部的成本会计机构负责对各车间和其他单位的成本会计机构和人员进行业务上的指导和监督，并对全厂的成本会计信息进行综合的核算和分析。分散工作方式的优缺点正好和集中工作方式相反。

一般而言，集中工作方式主要适用于中小型企业，分散工作方式主要适用于大中型企业。在实际工作中，可以在一个企业中将两种工作方式结合起来，即：对某些部门采用分散工作方式，而对某些部门则采用集中工作方式。

### （二）成本会计人员配备

成本会计人员是在会计机构中从事成本会计工作的人员。成本会计工作是会计工作的核心，为了保证成本会计工作的质量，成本会计人员应具备较高的素质。

作为一个合格的成本会计人员，首先，应该具备会计从业资格和相应的会计专业任职资格，具有与所从事的会计工作相适应的专业知识和业务能力；其次，要熟悉并严格执行国家的政策和法规，热爱会计工作，精通会计业务，遵守职业道德；最后，应当懂得企业成本管理理论和方法，能深入企业生产实践各环节，熟悉企业生产特点和管理具体要求。

同时，成本会计人员的配备应该是多层次的，除厂部和生产车间配备专职的成本会计人员、做好成本核算、参与成本管理工作外，在生产班组内也可以设置兼职核算员，开展班组核算。班组核算主要负责登记原始记录，填制原始凭证，并对原始资料进行初步审核、整理与汇总，提供与产品成本计算有关的基础原始资料。

## 三、成本会计制度的制定

成本会计制度是成本会计工作的规范，是会计法规和制度的重要组成部分。企业成本会计制度包括统一制度和内部制度两个方面。统一制度是指国家为统一的企业会计核算口径，规范企业会计核算方法而制定的全国性的会计法规制度，是企业成本会计应遵循的制度，包括“一法、二则、三制度”，即《中华人民共和国会计法》《企业会计准则》《企业财务通则》《企业会计制度》《金融企业会计制度》《小企业会计制度》三个法规层次，它们是制定企业内部成本管制度的基本依据。内部制度必须以统一制度为指导，是为适应企业生产类型和成本管理的具体要求而制定的、规范本企业成本会计工作的基本规范，是进行成本会计的操作依据。

各行业企业由于生产经营的特点和管理的要求不同，所制定的成本会计制度有所不同，以工业企业为例，企业成本会计制度一般包括成本计划的编制方法、成本核算制度、成本预决策制度、成本控制制度、成本分析制度、成本报表制度、责任会计制度等。其中，成本核算制度是成本会计内容制度的重点内容，包括确定成本计算对象、选择成本计算方法、设置成本明细账及成本项目、生产费用的归集分配、产品生产成本的计算程序、生产成本在完工产品与在产品之间的划分等。以上各项成本会计制度，一部分由财政部统一制定（如生产成本总账、主要业务收支明细表、成本项目等），以便进行汇总，这部分的制度，企业必须严格执行；其他部分由企业结合自身情况制定，但必须符合国家相关成本管理规定的要求。

## 习　题

### 1.填空题

（1）按成本与产品之间的关系，可以将成本分为_____和_____。

（2）现代成本会计的主要职能有：_____、_____、_____、_____、_____、_____和_____。

（3）商品产品的成本，是指商品产品在生产中耗费的_____和_____的货币表现。

（4）产品成本是指企业为生产_____和_____的产品所发生的各项生产费用的总和。

（5）成本会计的对象是指成本会计_____和_____的内容。

### 2.选择题

（1）（　　）不属于按经济内容分类的费用。

A. 直接材料　　B. 职工薪酬

C. 利息费用　　D. 外购材料

(2)(　　)不是成本会计的任务。

A.正确计算产品成本,及时提供成本信息

B.优化成本决策,确立目标成本

C.加强成本控制,防止挤占成本,提高效益

D.建立科学、完善的规章制度

(3)(　　)构成商品的理论成本。

A.已耗费的生产资料转移的价值

B.劳动者为自己劳动所创造的价值

C.劳动者为社会劳动所创造的价值

D.已耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值

(4)一般来说,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容(　　)。

A.是一致的　　B.是有一定差别的

C.是可以相互替代的　　D.是不相关的

(5)工业企业成本会计对象包括(　　)。

A.产品生产成本和期间费用　　B.经营管理费用

C.生产经营业务成本和期间费用　D.产品生产成本

(6)成本会计最基础的职能是(　　)。

A.成本分析　　B.成本核算

C.成本控制　　D.成本决策

(7)成本的经济实质是(　　)。

A.在生产经营过程中,所耗费生产资料转移价值的货币表现

B.劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现

C.劳动者为社会劳动所创造价值的货币表现

D.企业在生产经营过程中,所耗费的资金的总和

(8)成本会计最基本的任务和中心环节是(　　)。

A.进行成本预测

B.审核和控制各项费用的支出

C.进行成本计算,提供实际成本的核算资料

D.参与企业的生产经营决策

(9)成本核算是对(　　)执行情况和(　　)的结果的反映。

A.成本计划　成本决策　　B.成本决策　成本控制

C.成本计划　成本控制　　D.成本计划　成本考核

(10)在成本会计的各项内容中,(　　)是成本会计的核心,其他各项内容是在(　　)的基础上发展起来的。

A.成本决策　　B.成本核算

C.成本分析　　D.成本考核

(11)成本会计的对象是(　　)。

A.产品生产成本的形成

B.各项期间费用的支出和归集

C.生产费用和期间费用

D.各行业企业生产经营业务的成本和有关的期间费用。

(12)成本会计工作中的计划、控制、核算和分析工作,由企业各车间的人员分别进行,这种工作方式是(　　)。

A.集中工作方式　　B.分散工作方式

C.统一工作方式　　D.车间工作方式

### 3.简答题

(1)成本的作用有哪些?

(2)费用按经济用途分类,一般可分为几类?

# 第二章

# 成本核算的基本原理



- 第一节　成本核算的基本要求
- 第二节　成本核算的一般程序

学习目标

- 知识目标

1.理解产品核算的基本要求和一般程序；

2.掌握产品成本核算的主要会计科目。

- 能力目标

1.熟悉产品成本核算的基本要求；

2.能描述产品成本核算的一般程序；

3.会运用成本核算的主要会计科目进行成本核算。

# 第一节 成本核算的基本要求

产品成本核算就是按照国家有关的法规、制度和企业经营管理的要求，对生产经营过程中实际发生的各种耗费进行计算，并进行相应的账务处理，提供真实、有用的成本信息。成本核算应做到“算管结合，算为管用”。因此，为了充分发挥产品成本核算的作用，应贯彻执行以下各项要求。

## 一、产品成本核算的基本原则

为了做好成本核算工作，提高成本核算质量，充分发挥成本核算的作用，必须遵循下列原则。

### (一)合法性原则

合法性原则，是指计入成本的费用都必须符合国家的方针政策、法律、制度的规定。如制度规定：购置和建造固定资产的支出、购入无形资产的支出、对外投资的支出、被没收的财物、各项罚款性质的支出、捐赠和赞助性质支出等，就不能列入成本开支。如果出现违反规定的开支，必须在纳税申报时予以调整，保证成本指标合法性。

### (二)权责发生制原则

企业的成本费用核算是建立在权责发生制基础之上的。权责发生制要求：应由本期成本负担的费用，无论是否已经支付，都要计入本期成本；不应由本期成本负担的费用，即使在本期支付，也不应作为本期成本。例如预提机器修理费用，虽未支付，但机器将来的维修与目前的使用有关，所以应将本期预提的预提修理费计入本期产品成本；预付租入生产设备下一个季度的租金，虽然在本期支付，但它与下一个季度的产品生产有关，不应由本期产品成本负担。

### (三)实际成本计价原则

成本核算按实际成本计价主要包括两个方面的内容：一是对生产所耗用的原材料、燃料、动力和折

旧等费用，都要按实际成本计价；二是完工产品成本要按实际成本计价。

### （四）相关性原则

相关性原则包括成本信息的有用性和及时性。有用性是指成本核算要为管理者提供有用的信息，为成本管理、预测、决策服务。及时性是强调信息取得的时间性。及时的信息反馈，可及时地采取措施，改进工作效果。

### （五）可靠性原则

可靠性原则包括真实性和可核实性。真实性是指提供的成本信息与实际发生的经济事项要一致；可核实性是指成本核算资料按一定原则由不同的会计人员加以计算，其结果都应相同。

### （六）一致性原则

一致性原则，是指成本核算所采用的方法，前后各期必须一致，以使各期的成本资料有统一的口径，前后连贯，互相可比。

### （七）重要性原则

重要性原则，是指对产品成本中的重要内容应单独设立项目反馈，力求准确；对次要的内容则简化核算或与其他内容合并反馈。

### （八）分期核算原则

企业为了取得一定期间所生产产品的成本，必须将各种生产活动按一定阶段（如月、季、年）划分为各个时期，分别计算各期产品的成本。成本核算的分期，必须与会计年度的分月、分季、分年相一致，这样便于利润的计算。

## 二、正确划分各费用界限



正确划分各费用界限

为了准确计算产品成本和期间费用，必须正确划分以下五个方面的费用界限。

### （一）划分成本费用和非成本费用的界限

企业的经营活动是多方面的，除生产经营活动外，还有其他方面的经济活动，因而费用支出的用途也是多方面的，并非全部计入成本费用。企业对发生的各种支出，首先要分清是费用性支出还是非费用性支出，以防止挤占成本、乱列支出，形成当期的生产费用与期间费用；资本性支出、投资性支出、所得税支出、营业外支出和利润分配性支出属于非费用性支出，不构成当期的成本和费用。

### （二）划分生产费用和期间费用界限

企业发生的费用性支出，必须根据其经济用途分清是生产费用还是期间费用。哪些费用应计入产品成本和期间费用，哪些不计入，国家都有规定，这种规定叫作成本开支范围，它界定了成本开支的范围，是企业必须严格执行的重要财经制度。任意扩大或缩小成本、费用开支范围，多计或少计成本、费用，不但是违反国家财经制度的非常行为，而且造成成本数字不实，从而不利于企业的经营管理。

### （三）正确划分本期费用和下期费用界限

为了按月分析和考核产品成本和期间费用计划和完成情况，每个企业都必须按月结算费用，计算产品成本和期间费用。为此，还应将产品成本和期间费用，划分为应由本月负担的费用和应由以后各

月负担的费用；应由本月负担的产品成本和期间费用，应该全部计入本月产品成本和本月期间费用；本月发生，应由以后各月产品成本和期间费用负担的费用，应该记为待摊费用，分配计入以后各月产品成本和期间费用；本月虽然尚未发生，但应由本月产品成本和期间费用负担的费用，应作为预提费用，预先分配计入本月产品成本和期间费用，即按照权责发生原则，正确划分各月费用。

### （四）正确划分各种产品成本的费用界限

如果企业生产的产品不是一种，而是多种，为分析和考核各种产品成本计划的执行情况，必须正确计算各种产品的成本。凡应由某种产品成本负担的费用，应直接计入某种产品成本；凡是几种产品共同发生的费用，分不清应由哪种产品负担的，则应采用适当的分配方法，分配计入各种产品成本。在划分各种产品的费用界限时，要防止在这些产品之间任意增减费用，借以掩盖成本超支，或以盈补亏、虚报成本。

### （五）正确划分完工产品和在产品的费用界限

月末计算各种产品成本时，如果该种产品已全部完工，那么计入这种产品的生产费用就是该种产品的生产成本。如果该种产品既有完工产品又有未完工产品，那么就要采用适当的分配方法将生产费用在完工产品与月末在产品之间进行分配，分别计算完工产品成本和月末在产品成本。要防止任意提高或降低月末在产品费用，人为调整完工产品成本的错误做法。

这五个方面费用界限的划分，都应遵循受益原则，即谁受益谁负担费用；负担费用多少，应与受益程度成正比。这五个方面费用界限的划分过程，也是产品成本的计算过程。

## 三、正确确定计价结转方法

在企业生产经营过程中，使用的财产物资将逐渐转移为成本和费用。因此，财产物资的计价和价值结转方法，都会影响成本和费用。

企业财产物资计价和价值结转方法主要包括：固定资产原值的计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低等；材料按实际成本进行核算时，发出材料单位成本的计算方法和材料按计划成本进行核算时，材料成本差异率的种类；低值易耗品和包装物价值的摊销方法、摊销率的高低及摊销期限的长短等。

为了正确计算成本，对于各种财产物资的计价和价值的结转，应严格执行国家统一的会计制度。各种方法一经确定，应保持相对稳定，不能随意改变，以保证成本信息的可比性。为了正确计算成本和费用，对于这些财产物资的计价和价值结转的方法既要合理，又要简便，同时要保持相对稳定，以保证成本信息的可比性。

## 四、选择适当的成本计算方法

产品成本是在生产过程中形成的。产品的生产工艺过程和生产组织特点不同，所采用的成本计算方法也不同。计算产品成本是为了加强成本管理，满足企业管理的需要。企业采用什么成本计算方法，在很大程度上是由产品的生产特点决定的。企业只有按照产品生产特点和管理要求，选择适当的成本计算方法，才能正确地计算产品成本，为管理提供有用的信息。

# 第二节　成本核算的一般程序

## 一、产品成本核算的主要会计科目

为了核算企业所发生的各项生产费用，进行成本的计算与控制，提供管理所需要的各项成本费用资料，企业应设置一系列的会计科目进行核算，主要包括以下几种。

### （一）核算要素费用的会计科目

为了反映和核算各项要素费用的发生、归集与分配，应设置“原材料”“周转材料”等科目反映劳动对象的消耗，“应付职工薪酬”等科目反映劳动力的消耗，“累计折旧”“累计摊销”等科目反映劳动资料的消耗。

### （二）计算产品成本的会计科目

为了正确归集和分配生产费用，计算产品生产成本，进行产品成本的总分类核算，应设立“生产成本”和“制造费用”等成本类科目。

#### 1.“生产成本”科目

“生产成本”科目核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本，包括生产各种产品（产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等发生的生产费用。下面设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个明细科目。

“基本生产成本”明细科目核算企业基本生产车间为完成企业主要生产目的而进行的产品生产所发生的生产费用，用以计算基本生产的产品成本。借方登记为进行基本生产而发生的各项费用；贷方登记转出的完工入库产品成本；余额在借方，表示基本生产的在产品成本。“基本生产成本”明细账（表2-1）应当按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、订单、批别等）设置明细账，账内按照产品成本项目设置专栏。

表 2-1　“基本生产成本”明细账

总第　页

二级科目：　　字第　页

| 年 | | 凭证 | | 摘要 | 产量（　） | （　）方分析 | | | 合计 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 月 | 日 | 字 | 号 | | | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

“辅助生产成本”明细科目核算企业辅助生产车间为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应所发生的生产费用，用以核算辅助生产产品和劳务成本。该科目借方登记为进行辅助生产而发生的各项费用；贷方登记转出的完工入库产品的成本和分配转出的劳务费用；如有余额则在借方，表示辅助生

产在产品的成本；如辅助生产车间提供劳务服务，则月末无余额。该科目应按辅助生产车间和生产的产品、劳务分设明细账，账内按辅助生产的成本项目或费用项目设专栏进行明细登记。

#### 2.“制造费用”科目

为了归集和分配企业生产车间或部门为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，核算时，应设置“制造费用”科目。该科目的借方登记实际发生的制造费用。除季节性生产企业外，该科目月末无余额。“制造费用”科目可按不同的生产车间、部门设置明细账。

### (三)归集期间费用的会计科目

#### 1.“销售费用”科目

为核算企业在销售商品、自制半成品和提供劳务过程中发生的各种费用，以及专设销售机构的各项经费，核算时，应设置“销售费用”科目。该科目的借方登记实际发生的各项销售费用；贷方登记期末转入“本年利润”科目的销售费用；期末结转后，该科目应无余额。“销售费用”科目的明细账，按费用项目设置专栏，进行明细登记。

#### 2.“管理费用”科目

为了核算企业行政管理部门为管理和生产经营活动而发生的各种费用，核算时，应设置“管理费用”科目。该科目借方登记实际发生的各项管理费用；贷方登记期末转入“本年利润”科目的管理费用；期末结转后该科目应无余额。“管理费用”科目明细账，应按费用项目设置专栏，进行明细登记。

#### 3.“财务费用”科目

为了核算企业在生产经营过程中为筹集资金而发生的各项费用，核算时，应设置“财务费用”科目。该科目的借方登记实际发生的各项财务费用；贷方登记应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益和期末转入“本年利润”科目的财务费用；期末结转后该科目应无余额。“财务费用”科目的明细账，应按费用项目设置专栏，进行明细登记。

### (四)核算跨期费用的会计科目

跨期费用的会计科目，主要是指“长期待摊费用”。该科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。该科目可按费用项目进行明细核算，其借方登记企业发生的长期待摊费用；贷方登记长期待摊费用的摊销数额；期末借方余额反映企业尚未摊销完毕的长期待摊费用。

## 二、产品成本核算一般程序



产品成本核算一般程序

成本核算的基本程序是指根据成本核算的要求，按照成本计算对象，将企业在生产经营过程中发生的各项费用，逐步进行分配和归集，最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的基本过程。可将成本核算的一般程序归纳如下：

(1)对企业的各项支出、费用进行严格审核和控制，并按照国家统一会计制度确定其是否应计入生产费用、期间费用，以及应计入生产费用还是期间费用。这体现了正确划分成本费用和非成本费用的界限以及正确划分生产费用和期间费用的界限这两个方面的工作。

(2)正确处理费用的跨期摊销工作。将本期的费用和非本期的费用区分开，这体现了正确划分本期费用和下期费用界限的工作。

(3)将应计入本月产品的各项生产费用,在各种产品之间按照成本项目进行分配和归集,计算出按成本项目反映的各种产品的成本。这是本月生产费用在各种产品之间横向的归集和分配,体现了正确划分各种产品的费用界限的工作。

(4)对于月末既有完工产品又有在产品的产品,将该种产品的生产费用(月初在产品生产费用与本月生产费用之和),在完工产品与月末在产品之间进行分配,计算出该种产品的完工产品成本和月末在产品成本。这是本月生产费用在同种产品的完工产品和月末在产品之间纵向的归集和分配,体现了正确划分完工产品和在产品的费用界限的工作。

## 习　题

### 1.填空题

(1)产品成本核算的可靠性原则包括_____和_____。

(2)计算产品成本的会计科目主要有_____科目和_____科目。

(3)待摊费用的摊销期限最长为_____,摊销期限超过_____的费用,应作为递延资产核算。

(4)企业根据需要可将“生产成本”科目分设_____和_____两个科目。

(5)划分各月份的费用界限,主要是要正确核算_____费用和_____费用。

(6)产品成本核算是对_____支出和_____形成的核算。它是成本会计的最基本内容。

(7)计入产品的生产费用,按其经济用途一般分为_____、_____和_____成本项目。

(8)按费用计入产品成本的方法划分,生产费用可以分为_____和_____两类。

(9)产品成本核算的基本程序是:_____、_____、_____、_____、_____和_____。

(10)_____是保证会计工作质量的前提。

### 2.选择题

(1)(　　)不属于归集期间费用的会计科目。

A.制造费用　　B.销售费用　　C.管理费用　　D.财务费用

(2)(　　)不属于产品核算原则。

A.权责发生制原则　　B.按实际成本计价原则

C.及时性原则　　D.重要性原则

(3)实际成本计价时,(　　)使期末结存材料价值比较接近市价。

A.先进先出法　　B.后进先出法

C.加权平均法　　D.个别计价法

(4)正确计算产品成本,应做好的基础工作是(　　)。

A.正确划分各种费用界限　　B.确定成本计算的对象

C.建立健全原始记录本　　D.确定成本项目

(5)(　　)是保证成本会计工作质量的前提。

A.正确划分各种费用的界限　　B.确定成本计算对象

C.做好成本核算的基础工作　　D.确定成本项目

(6)生产经营费用按其经济用途可分为(　　)。

A.计入产品成本的生产费用、不计入产品成本的期间费用

B.直接计入费用和间接计入费用

C.直接费用和间接费用

D.基本计入费用和一般费用

(7)直接计入费用和间接计入费用都应(　　)。

A.列作当期损益的期间费用　　B.计入产品制造成本的费用

C.计入制造费用的费用　　D.计入产品成本和期间费用

(8)为核算企业进行各种产品、自制半成品等的生产所发生的各项费用,应设置为(　　)科目。

A.基本生产成本　　B.辅助生产成本

C.生产成本　　D.产品成本

(9)产品成本项目由(　　)。

A.企业根据生产特点和管理要求自行确定

B.国家统一规定

C.根据财政部发布的规定确定

D.企业主管部门分别统一确定

(10)费用要素是指按其(　　)的分类。

A.经济用途　　B.计入产品成本的方式

C.经济内容　　D.与生产工艺的关系

(11)将资本性支出、营业外支出等计入当期生产经营费用(　　)。

A.对企业损益没有影响

B.只影响产品成本,不影响期间费用

C.影响产品成本或期间费用,造成当期销售利润减少

D.影响产品成本或期间费用,造成当期销售利润增加

(12)生产费用中,应当按照受益原则分配的费用是指(　　)。

A.直接计入费用　　B.固定费用　　C.间接计入费用　　D.变动费用

(13)下列各项中,属于产品成本项目的是(　　)。

A.折旧费用　　B.外购燃料和动力　　C.直接人工　　D.期间费用

(14)下列各项中,不能计入产品成本的费用是(　　)。

A.燃料和动力　　B.生产工人职工薪酬及福利费用

C.车间管理人员职工薪酬及福利　　D.期间费用

### 3.简答题

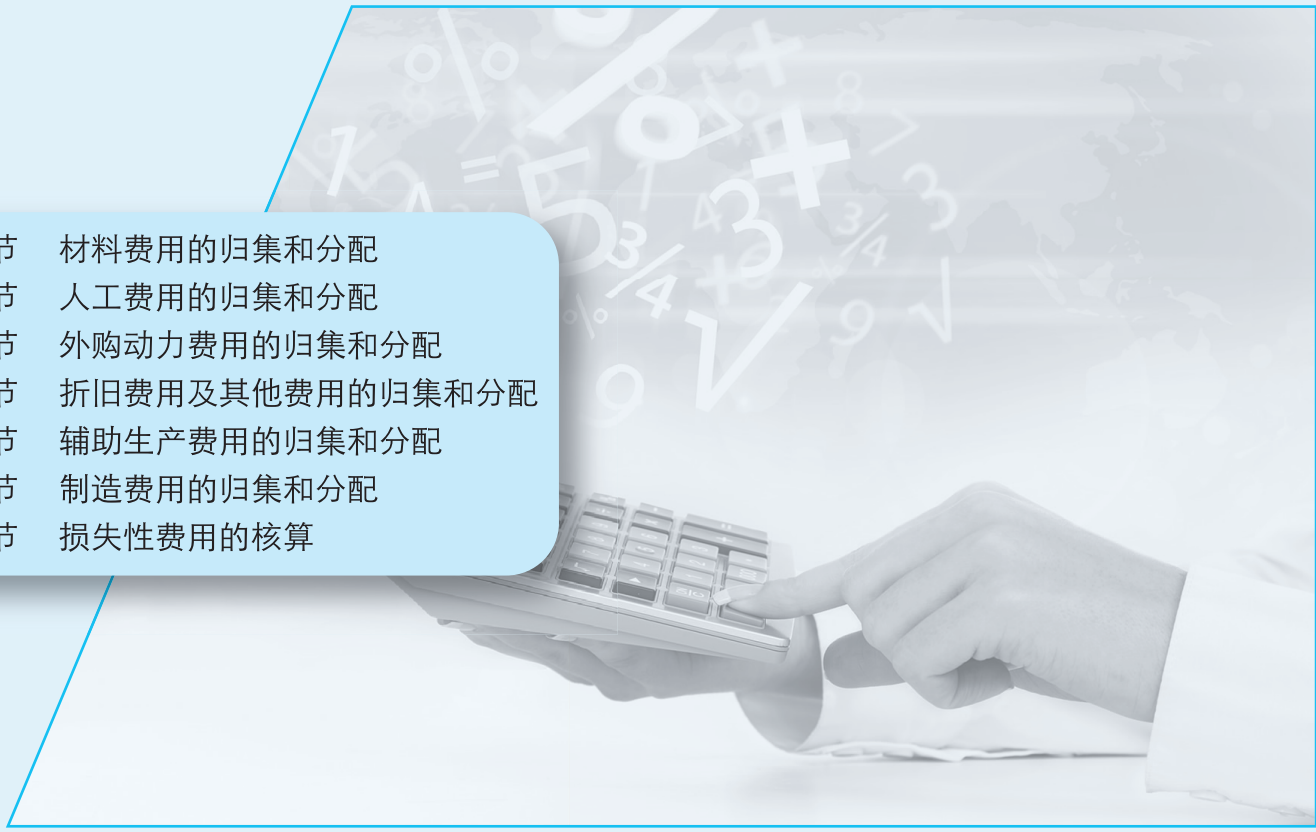
(1)在产品成本核算中,需要正确划分的费用界限有哪些?

(2)产品成本核算要求有哪几项?

(3)简要叙述产品成本核算的一般程序。

# 第三章

# 构成产品成本的要素核算



- 第一节　材料费用的归集和分配
- 第二节　人工费用的归集和分配
- 第三节　外购动力费用的归集和分配
- 第四节　折旧费用及其他费用的归集和分配
- 第五节　辅助生产费用的归集和分配
- 第六节　制造费用的归集和分配
- 第七节　损失性费用的核算

学习目标

- 知识目标

1.了解各费用要素归集与分配的关系；

2.理解各有关费用各种分配方法的优缺点和适用范围；

3.掌握各成本构成要素的分配方法和费用分配表的编制方法。

- 能力目标

1.熟练运用各种方法解决各要素费用的分配问题；

2.正确编制各要素费用分配表；

3.根据有关费用分配表或其他有关资料编制会计分录；

4.根据有关资料开设并登记“基本生产成本明细账”和“制造费用明细账”。

产品成本是以产品为对象归集的生产耗费，包含的内容范围很广，既有材料耗费、人工耗费、动力耗费，又有对辅助生产部门提供的产品或劳务耗费，还包括生产部门为组织和管理产品生产而发生的耗费以及在产品生产过程中发生的生产损失等各项要素费用。

这些要素费用发生时，对于直接用于某一具体对象的，直接计入该对象的成本；对于用于多个对象的，则采用一定的比例方法在多个受益对象间进行分配。其公式为：

$$费用分配率=\frac{待分配费用总额}{分配标准总额}$$

某受益对象应负担的费用＝该受益对象的分配标准×费用分配率

公式中的待分配费用总额是指某项需要由若干受益对象共同承担的费用；分配标准总额是指各个受益对象应负担费用的总和。

费用分配标准是影响费用分配方法是否合理的重要因素。分配标准与分配费用应当有密切的联系。分配标准主要有三类：第一类是成果类，如产品的质量、体积、产量、产值等；第二类是消耗类，如生产工时、生产工人工资、机器工时、原材料消耗量或原材料费用等；第三类是定额类，如定额消耗量、定额费用、定额工时等。

# 第一节 材料费用的归集和分配

## 一、材料费用的确认

企业在生产经营过程中耗用的材料，按其在生产中的不同用途，可以分为原料及主要材料、辅助材

料、外购半成品、燃料、修理用备件、包装物和低值易耗品等。对材料费用进行核算，就是对产品生产过程中发生的材料耗费根据领料凭证归集到有关成本计算对象。

企业通常设置“原材料”“燃料”“周转材料”等账户，对上述各种材料费用进行核算。其中，“原材料”账户通常核算原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、燃料、修理用备件等材料的增加、减少和结存情况。

## 二、材料费用的归集

材料发出应根据领料单、限额领料单和领料登记表等发料凭证进行。会计部门应对发料凭证所列材料的种类、数量等进行审核，检查所领原材料的种类和用途是否符合有关要求，数量是否超过定额。只有经过审核、签章的发料凭证才能据以发料，并作为材料发出核算的凭证。原材料的领料凭证有领料单（表 3-1）、限额领料单（表 3-2）、退料单等。

表 3-1　领料单

领料部门：

用　　途：　　年　月　日　　领料单号：

| 材料名称 | 规格型号 | 数量（支） | | 价格 | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 请领 | 实领 | 单价（元/支） | 金额（元） |
| 钢帽 | — | 300 | 300 | 7 | 2 100 |
| 钢脚 | — | 350 | 350 | 6 | 2 100 |
| | | | | | |

仓库负责人：　　发料：　　仓库：　　经手：

表 3-2　限额领料单

领料部门：　　凭证编号：

用途：　　年　月　日　　发料仓库：　　金额单位：元

| 材料类别 | 材料编号 | 材料名称及规格 | 计量单位 | 领用限额 | 实际领用 | 单价 | 金额 | 备注 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | | |

供应部门负责人：　　生产计划部门负责人：

| 日期 | 数量 | | 领料人签章 | 发料人签章 | 扣除代用数量 | 退料 | | | 限额结余 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 请领 | 实发 | | | | 数量 | 收料人 | 发料人 | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |

生产所剩余料，应该编制退料单，据以退回仓库。对于车间已领未用、下月需要继续耗用的材料，为了避免本月末交库、下月月初又领用的手续，可以采用“假退料”办法。即材料实物不动，只是填制一份本月份的退料单，表示该项余料已经退库；同时，编制一份下月份的领料单，表示该项余料又作为下月份的领料出库。

月末，企业应根据全部领料凭证汇总编制“原材料耗用汇总表”（表 3-3），并据以登记“原材料”账户，归集材料费用。

表 3-3　原材料耗用汇总表

单位名称：　　2020 年 12 月　　单位：元

| 应借科目 | 应贷科目 | | 合计 |
|---|---|---|---|
| | 原材料 | 燃料 | |
| 基本生产成本 | 90 000 | 8 500 | 98 500 |
| 辅助生产成本 | 9 000 | 3 750 | 12 750 |
| 制造费用 | 3 000 | — | 3 000 |
| 管理费用 | 6 000 | — | 6 000 |
| 合计 | 108 000 | 12 250 | 120 250 |

## 三、材料费用的分配

材料费用的分配是指定期根据审核后的领料凭证和退料凭证，按照材料的用途进行归类，将其中用于产品生产的材料费用计入各种产品成本有关的成本项目；将用于产品销售以及组织和管理生产经营活动的材料费用，计入销售费用和管理费用有关的费用；将用于建造固定资产的材料费用，计入在建工程等。对于材料费用同时被多个对象耗费且无法直接确认的，应采用比例法进行分配。

### （一）原材料费用分配的核算

#### 1.原材料费用分配的方法

直接用于产品生产、构成产品实体的原料和主要材料，专门设有“原材料”（或“直接材料”）成本项目。这些原料和主要材料一般分产品领用，其费用属于直接计入费用，应根据领（退）料凭证直接计入某种产品成本的“原材料”项目。原料和主要材料也有不能分配的产品领用，而是几种产品共同耗用的，这些原材料费用属于间接计入费用，应采用适当的分配方法，分配计入各有关产品成本的“原材料”成本项目。

$$费用分配率=\frac{待分配材料费用总额}{分配标准总额}$$

1）质量比例分配法

由于原料和主要材料的耗用量一般与产品的质量、体积有关，所以原料和主要材料费用一般可以按产品的质量比例分配。质量分配法是以各种原材料的质量为标准来分配材料费用的方法。

【例 3-1】　某企业 2020 年 12 月生产的甲、乙两种产品共同耗用 A 原材料90 000 元，本月两种产品产量分别为 2 500 千克、2 000 千克。各产品应分配的原材料费用按质量比例分配法分配如下：

费用分配率＝90 000/(2 500＋2 000)＝20

甲产品应分配的材料费用＝2 500×20＝50 000(元)

乙产品应分配的材料费用＝2 000×20＝40 000(元)

编制 A 材料费用分配表见表 3-4。

表 3-4　A 材料费用分配表

2020 年 12 月 31 日　　金额单位：元

| 应借科目 | 分配标准 | 分配率 | 费用合计 |
|---|---|---|---|
| 基本生产成本——甲产品 | 2 500(千克) | 20(元/千克) | 50 000 |
| 基本生产成本——乙产品 | 2 000(千克) | 20(元/千克) | 40 000 |
| 合计 | 4 500(千克) | 20(元/千克) | 90 000 |

(1)编制各种要素费用分配表的程序一般分五步：

①确定各个生产费用受益对象(成本计算对象或受益部门)的分配标准；

②确定待分配费用总额；

③计算费用分配率；

④计算每个受益对象应负担的费用金额；

⑤根据分配结果，编制生产费用分配表。

(2)生产费用分配表的填制方法如下：

①在表名的空格栏填列被分配费用项目名称；

②在“应借账户”栏分别填列总账账户和明细账户(成本计算对象或受益部门)；

③在“成本项目”栏填列生产费用所归集的成本项目的名称；

④“分配标准”栏填列每项费用受益对象参与分配该项生产费用的分配标准，分配标准的合计数应与分配率公式中的分母相同；

⑤“分配率”栏填列分配率的计算结果；

⑥“分配金额”栏填列各受益对象应负担的生产费用，分配金额的合计数应当与被分配费用额相同。

2)材料定额消耗量比例分配法

在材料消耗定额比较准确的情况下，原料和主要材料费用也可以按照产品的材料定额消耗量的比例或材料定额费用的比例进行分配。消耗定额，是指单位产品可以消耗的数量限额；定额消耗量是指在一定产量下，按照消耗定额计算的可以消耗的数量。费用定额和定额费用，则是消耗定额和定额消耗量的货币表现。材料费用定额和材料定额费用，就是材料消耗定额和材料定额消耗量的货币表现；工资定额和定额工资，则是工时消耗定额(也称“工时定额”)和工时定额消耗量(也称“定额工时”)的货币表现。

材料定额消耗量比例法的计算步骤是：

①计算各种产品材料定额消耗量总额，即分配标准总额；

②计算单位材料定额耗用量，即计算材料耗用量分配率；

③计算某种产品应分摊的材料数量；

④求出某种产品应分摊的材料费用。

具体计算公式如下：

某种产品材料定额消耗量＝该种产品实际产量×单位产品材料消耗定额

材料消耗量分配率＝材料实际消耗总量/各种产品材料定额消耗量之和

某种产品应分配的材料数量＝该种产品定额消耗的材料总量×材料消耗量分配率

某种产品应分配的材料费用＝该种产品应分配的材料数量×材料单价

【例 3-2】 某企业 2020 年 12 月生产甲、乙两种产品领用 A 材料 4 500 千克，单价 20 元，共计 90 000 元。本月投产的甲产品为 200 件，乙产品为 180 件。甲产品的材料消耗定额为 16 千克，乙产品的材料消耗定额为 10 千克。分配计算如下：

甲产品的材料定额消耗量＝200×16＝3 200(千克)

乙产品的材料定额消耗量＝180×10＝1 800(千克)

材料消耗量分配率＝4 500/(3 200＋1 800)＝0.9

甲产品应分配的材料数量＝3 200×0.9＝2 880(千克)

乙产品应分配的材料数量＝1 800×0.9＝1 620(千克)

甲产品应分配的材料费用＝2 880×20＝57 600(元)

乙产品应分配的材料费用＝1 620×20＝32 400(元)

这种分配方法，可以考核材料消耗定额的执行情况，有利于进行材料消耗的实物管理，但分配的计算工作量较大。为了简化分配计算工作量，也可以直接按材料定额消耗量分配材料费用。分配计算公式为：

原材料费用分配率＝原材料费用总额/各种产品材料定额消耗量之和

某种产品应分配的材料费用＝该种产品的定额消耗量×原材料费用分配率

仍以例 3-2 生产材料分配计算如下：

原材料费用分配率＝90 000/(3 200＋1 800)＝18

A 产品应分配的材料费用＝3 200×18＝57 600(元)

B 产品应分配的材料费用＝1 800×18＝32 400(元)

上述两种分配方法的计算结果相同，但后一种方法不能反映各种产品所应负担的材料消耗总量，不利于加强材料消耗的实物管理。

3)材料定额费用比例法

在产品共同耗用原材料种类较多的情况下，为了进一步简化分配计算工作，可以按照各种材料的定额费用的比例来分配材料实际费用，即材料定额费用比例法。此方法的分配计算公式如下：

某种产品某种材料定额费用＝该种产品实际产量×单位产品该种材料费用定额

＝该种产品实际产量×单位产品该种材料消耗定额×

该种材料计划单价

材料费用分配率＝各种材料实际费用总额/各种产品各种材料定额费用之和

某种产品分配负担的材料费用＝该种产品各种材料定额费用之和×材料费用分配率

【例 3-3】　假定某企业 2020 年 12 月份甲、乙两种产品领用 A、B 两种主要材料，共计 150 000 元。本月投产甲种产品 200 件，乙种产品 180 件。甲产品的消耗定额为：A 材料 16 千克，B 材料 11 千克。乙产品的材料消耗定额为：A 材料 10 千克，B 材料 10 千克。A、B 两种材料的计划单价分别为 20 元和 12 元。分配计算如下：

甲种产品 A 种材料定额费用＝200×16×20＝64 000(元)

甲种产品 B 种材料定额费用＝200×11×12＝26 400(元)

甲种产品材料定额费用＝64 000＋26 400＝90 400(元)

乙种产品 A 种材料定额费用＝180×10×20＝36 000(元)

乙种产品 B 种材料定额费用＝180×10×12＝21 600(元)

乙种产品材料定额费用＝36 000＋21 600＝57 600(元)

材料费用分配率＝150 000/(90 400＋57 600)＝1.013 514(元/千克)

甲种产品分配负担的材料费用＝90 400×1.013 514＝91 622(元)

乙种产品分配负担的材料费用＝57 600×1.013 514＝58 378(元)

或乙种产品分配负担的材料费用＝150 000—91 622＝58 378(元)

计算乙种产品分配负担材料费用的第二种方法为倒计法，该方法适用于分配率不能除尽的情况，以保证受益对象分配的费用之和与待分配费用总额一致。

### 2.原材料费用分配的账务处理

上述直接用于产品生产、专设成本项目的各种材料费用，应记入“基本生产成本”科目的借方及其所属各产品成本明细账“直接材料”成本项目。直接用于辅助生产、专设成本项目的各种材料费用，用于基本生产和辅助生产但设有专设成本项目的各种材料费用，用于产品销售以及用于组织和管理生产经营活动等方面的各种材料费用，应分别记入“辅助生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等科目的借方。已发生的各种材料费用总额，应记入“原材料”科目的贷方。

原材料费用分配在实际工作中是通过编制“原材料费用分配表”进行的。这种分配表应根据领(退)料凭证和有关凭证进行编制，其中，退料凭证的数额可以从相应的领料凭证的数额中扣除。下面举例说明其编制方法和会计处理。

【例 3-4】　某工业企业 2020 年 8 月份发料情况见表 3-5。

表 3-5　发出材料明细表

2020 年 8 月　　金额单位：元

| 材料类别 | 发料数量 | 单位成本 | 用途 |
| --- | --- | --- | --- |
| 原材料 | 100 千克 | 300 | 甲产品生产用 |
| 原材料 | 70 千克 | 500 | 甲、乙两种产品共用 |
| 燃料 | 60 千克 | 30 | 供电车间 50 千克，供水车间 10 千克 |

续表

| 材料类别 | 发料数量 | 单位成本 | 用途 |
|---|---|---|---|
| 燃料 | 10 千克 | 30 | 基本生产车间用 |
| 燃料 | 5 千克 | 30 | 管理部门用 |
| 辅助材料 | 100 千克 | 20 | 基本生产车间用 |
| 修理用备件 | 25 支 | 3 | 基本车间修理用 |

该企业投产甲产品 50 件、乙产品 40 件，单耗原材料定额分别为 3 千克/件、5 千克/件，则编制“原材料费用分配表”见表 3-6。

表 3-6　原材料费用分配表

2020 年 12 月　　金额单位：元

| 应借账户 | | 成本或费用明细项目 | 间接计入 | | | 直接计入 | 合计 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 耗用材料/千克 | 分配率 | 分配额 | | |
| 基本生产成本 | 甲产品 | 直接材料 | 30 | — | 15 000 | 30 000 | 45 000 |
| | 乙产品 | 直接材料 | 40 | — | 20 000 | — | 20 000 |
| | 小计 | — | 70 | 500 | 35 000 | 30 000 | 65 000 |
| 辅助生产成本 | 供电车间 | 直接材料 | — | — | — | 1 500 | 1 500 |
| | 供水车间 | 直接材料 | — | — | — | 300 | 300 |
| | 小计 | — | — | — | — | 1 800 | 1 800 |
| 制造费用 | 基本生产车间 | 修理费 | — | — | — | 75 | 75 |
| | | 机物料消耗 | — | — | — | 2 300 | 2 300 |
| | 小计 | — | — | — | — | 2 375 | 2 375 |
| 管理费用 | | 机物料消耗 | — | — | — | 150 | 150 |
| 合计 | | — | — | — | 35 000 | 34 325 | 69 325 |

根据上列原材料费用分配表，可以编制会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品　　45 000

　　——乙产品　　20 000

　辅助生产成本——供电车间　　1 500

　　——供水车间　　300

　制造费用——基本生产车间　　2 375

　管理费用　　150

　贷：原材料　　69 325

### (二)燃料费用分配的核算

燃料实际上也是材料,所以燃料费用分配及账务处理方法与原材料费用分配、账务处理方法相同。但如果企业燃料费用所占比例较大,为了加强管理,可在“原材料”账户外,增设“燃料”账户进行核算,并在成本项目中与动力费用一起,单设“燃料及动力”项目进行成本核算。

对直接用于产品生产、专设成本项目的燃料费用,如果分产品领用,属于直接计入费用,应根据领(退)料单直接计入各产品成本的“燃料及动力”成本项目;如果不能分产品领用,属于间接计入费用,应采用适当的分配方法,分配计入各有关产品成本的该项成本项目。分配的标准一般有产品的质量、体积、所耗原材料的数量或费用,以及燃料的定额消耗量或定额费用等。

【例 3-5】 假定某企业生产成本中,燃料和动力费用较多,为了加强对能源消耗的管理,在成本项目中专设“燃料及动力”项目。该企业 2020 年 12 月份直接用于甲、乙两种产品生产的燃料费用共为 12 000 元,按甲、乙两种产品所耗原材料费用比例分配。甲产品材料费用 91 622 元,乙产品材料费用 58 378元,则甲、乙两种产品应分配燃料费用如下:

燃料及动力费用分配率=12 000/(91 622+58 378)=0.08

甲产品应分配燃料费用=91 622×0.08=7 329.76(元)

乙产品应分配燃料费用=58 378×0.08=4 670.24(元)

另外,假定辅助生产车间耗用燃料及动力费用 5 942 元,其中供水车间 702 元,供电车间耗用 5 240 元,则编制的“燃料及动力费用分配表”见表 3-7。

表 3-7　燃料及动力费用分配表

2020 年 12 月　　金额单位:元

| 应借账户 | | 成本项目或费用项目 | 分配计入 | | | 直接计入 | 合计 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 原材料费用 | 分配率 | 分配额 | | |
| 基本生产成本 | 甲产品 | 燃料及动力 | 91 622 | 0.08 | 7 329.76 | — | 7 329.76 |
| | 乙产品 | 燃料及动力 | 58 378 | 0.08 | 4 670.24 | — | 4 670.24 |
| | 小计 | — | 12 000 | — | 12 000 | — | 12 000 |
| 辅助生产成本 | 供水车间 | 燃料及动力 | — | — | — | 702 | 702 |
| | 供电车间 | 燃料及动力 | — | — | — | 5 240 | 5 240 |
| | 小计 | — | — | — | — | 5 942 | 5 942 |
| 合计 | | — | — | — | 12 000 | 5 942 | 17 942 |

根据上列燃料及动力费用分配表,可以编制会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品　　7 329.76

　　——乙产品　　4 670.24

辅助生产成本——供水车间　　702
　　——供电车间　　5 240
　贷:燃料及动力　　17 942

### (三)低值易耗品费用的分配核算

“低值易耗品”科目核算企业包装物和低值易耗品的计划成本或实际成本。企业应当按照包装物和低值易耗品的种类进行明细核算。

低值易耗品的价值转移方式与原材料不同,作为劳动资料,其价值是逐渐转移到产品成本中或转化为期间费用的。低值易耗品作为流动资产进行核算和管理,所以低值易耗品摊销的核算与固定资产折旧的核算不同,会计上对其采用简化的方法。低值易耗品的摊销方法有一次转销法、五五摊销法等。低值易耗品的摊销额在产品成本中所占比重较小,没有专设成本项目。根据企业会计准则的要求,产品生产用的低值易耗品摊销额记入“制造费用”账户,管理部门用的低值易耗品摊销额记入“管理费用”账户,辅助生产用的低值易耗品摊销额记入“辅助生产成本”账户。

#### 1.一次转销法

一次转销法适用于单位价值较低、使用期限较短的低值易耗品。领用低值易耗品时,将其价值一次计入当期成本、费用,即借记“制造费用”“其他业务支出”“管理费用”“辅助生产成本”等账户,贷记“周转材料”账户。报废时,其残料价值冲减有关成本、费用,即借记“原材料”等账户,贷记“制造费用”“管理费用”等账户。

【例 3-6】 某企业 2020 年 12 月份基本生产车间领用生产工具一批,成本为 800 元。另有一批生产工具在该月报废,残料入库作价 70 元。试编制会计分录。

领用生产工具时:

借:制造费用　　800
　贷:周转材料——低值易耗品　　800

报废生产工具,残料入库:

借:原材料　　70
　贷:制造费用　　70

#### 2.五五摊销法

五五摊销法适用于核算单位价值较高的低值易耗品,领用时按其账面成本的 50%,借记“制造费用”“其他业务支出”“辅助生产成本”“管理费用”等科目;贷记“低值易耗品”科目。报废时,按其账面价值,借记“制造费用”“其他业务支出”“辅助生产成本”“管理费用”等科目,贷记“周转材料”。

【例 3-7】 某企业 2020 年 12 月份生产车间领用专业工具一批,实际成本为 24 000 元,该批低值易耗品采用五五摊销法核算。

领用时:

借:制造费用　　12 000
　贷:低值易耗品　　12 000