

黑龙江省 2010 年精品课程

《成本会计》

哈尔滨商业大学

全国职业经理MBA双证班

认证系列：职业经理、人力资源总监、营销经理、品质经理、生产经理、物流经理、项目经理、企业培训师、酒店经理、市场总监、财务总监、行政总监、采购经理、营销策划师、企业管理咨询师、企业总经理等高级资格认证。

颁发双证：高级经理资格证书+MBA 高等教育研修结业证书（含 2 年全套学籍档案）

证书说明：证书全国通用、电子注册，是提干、求职、晋级、移民的有效依据

学习期限：3 个月（允许工作经验丰富学员提前毕业） 收费标准：全部学费 **1280** 元

咨询电话：13684609885 0451- 88342620 招生网站：<http://www.mh jy. net>

电子邮箱：xchy007@163.com 颁证单位：中国经济管理大学 承办单位：美华管理人才学校

全国招生 函授教育 颁发双证 权威有效



职业经理 MBA 整套实战教程

千本好书 **免费** 下载 学校网址：www.mhjy.net

全国Mini-MBA职业经理双证班



精品课程 权威双证 全国招生 请速充电

你可能准备跳槽或者求职, 却为缺少行业经验和专业证书而被用人单位百般挑惕!

你可能目前衣食无忧, 但随着年龄的增长和社会竞争压力的增大, 因为得不到专业的全新培训而失去竞争的机会和面临被淘汰的危机。

美华教育携手中国经济管理大学面向全国举办迷你 MBA 职业经理双证书班, 毕业颁发双证书。

招生专业及其颁发证书

认证项目	颁发双证	学费
全国《职业经理》MBA 高等教育双证书班	高级职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《人力资源总监》MBA 双证书班	高级人力资源总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《生产经理》MBA 高等教育双证班	高级生产管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《品质经理》MBA 高等教育双证班	高级品质管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《营销经理》MBA 高等教育双证班	高级营销经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《物流经理》MBA 高等教育双证班	高级物流管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《项目经理》MBA 高等教育双证班	高级项目管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《市场总监》MBA 高等教育双证书班	高级市场总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《酒店经理》MBA 高等教育双证班	高级酒店管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《企业培训师》MBA 高等教育双证班	企业培训师高级资格认证毕业证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《财务总监》MBA 高等教育双证班	高级财务总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《营销策划师》MBA 双证书班	高级营销策划师高级资格认证证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《企业总经理》MBA 高等教育双证班	全国企业总经理高级资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《行政总监》MBA 高等教育双证班	高级行政总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《采购经理》MBA 高等教育双证班	高级采购管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《医院管理》MBA 高等教育双证班	高级医院管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《企业管理咨询师》MBA 双证班	高级企业管理咨询师资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元



【授课方式】 全国招生、函授学习、权威双证

我校采用国际通用3结合的先进教育方式授课（远程函授+教学电子光盘自修+网络学院持续视频学习）



【颁发证书】 学员毕业后可以获取权威双证书与全套学员学籍档案

- 1、毕业后可以获取相应专业钢印《高级职业经理资格证书》;
- 2、毕业后可以获取2年制的《MBA研究生课程高等教育研修结业证书》;



【证书说明】

1. 证书加盖中国经济管理大学钢印和公章（学校官方网站电子注册查询、随证书带整套学籍档案）;
2. 毕业获取的证书与面授学员完全一致，无“函授”字样，与面授学员享有同等待遇，证书是学员求职、提干、晋级的有效证明；。



【学习期限】 3个月（允许有工作经验学员提前毕业，毕业获取证书后学校仍持续辅导2年）



【收费标准】 全部费用1280元（含教材光盘、认证辅导、注册证书、学籍注册等全部费用）

函授学习为你节省了大量的宝贵的学习时间以及昂贵的MBA导师的面授费用，是经理人首选的学习方式。



【招生对象】

- 1、对管理知识感兴趣，具有简单电脑操作能力（有2年以上相应工作经验者可以申请提前毕业）。
- 2、年龄在20—55岁之间的各界管理知识需求者均可报名学习。



【教程特点】

- 1、完全实战教材，注重企业实战管理方法与中国管理背景完美融合，关注学员实际执行能力的培养；
- 2、对学员采用1对1顾问式教学指导，确保学员顺利完成学业、胸有成竹的走向领导岗位；
- 3、互动学习（专家、顾问24小时接受在线咨询，第一时间回答学员的提问和咨询）



【考试说明】

1. 卷面考核：毕业试卷是一套完整的情景模拟试卷（与工作相关联的基础问卷）
2. 论文考核：毕业需要提交2000字的论文（学员不需要参加毕业论文答辩但论文中必修体现出5点独特的企业管理心得）
3. 综合心理测评等问卷。



【颁证单位】

中国经济管理大学经中华人民共和国香港特别行政区批准注册成立。目前中国经济管理大学课程涉及国际学位教育、国际职业教育等。学院教学方式灵活多样，注重人才的实际技能的培养，向学员传授先进的管理思想和实际工作技能，学院会永远遵循“科技兴国、严谨办学”的原则不断的向社会提供优秀的管理人才。



【承办单位】

美华管理人才学校是中国最早由教委批准成立的“工商管理MBA实战教育机构”之一，由资深MBA教育专家、教育协会常务理事徐传有教授担任学校理事长。迄今为止，已为社会培养各类“能力型”管理人才近10万余人，并为多家企业提供了整合策划和企业内训，连续13年被教委评选为《优秀成人教育学校》《甲级先进办学单位》。办学多年来，美华人独特的教学方法，先进的教学理念赢得了社会各界的高度赞誉和认可。



【咨询电话】13684609885 0451--88342620

【咨询教师】王海涛 郑毅

【学校网站】<http://www.mhjy.net>

【咨询邮箱】xchy007@163.com



【报名须知】

- 1、报名登记表格下载后详细填写并发送邮件至 xchy007@163.com (入学时不需要提交相片，毕业提交试卷同时邮寄4张2寸相片和一张身份证复印件即可)
- 2、交费后请及时电话通知招生办确认，以便于收费当日学校为你办理教材邮寄等入学手续。



【证书样本】(全国招生 函授学习 权威双证 请速充电)

(高级职业经理资格证书样本)

(两年制研究生课程高等教育结业证书样本)



【学费缴纳方式】可以选择以下任意一种方式缴纳学费

方式一	学校地址	邮寄地址：哈尔滨市道外区南马路 120 号职工大学 109 室 邮政编码：150020 收件人：王海涛
方式二	学校帐号	学校帐号：184080723702015 账号户名：哈尔滨市道外区美华管理人才学校 开户银行：哈尔滨银行龙江支行 支付系统行号：313261018018
方式三	交通银行 (太平洋卡)	帐号：40551220360141505 户名：王海涛 开户行：交通银行哈尔滨分行信用卡中心
方式四	邮政储蓄 (存折)	帐号：602610301201201234 户名：王海涛 开户行：哈尔滨道外储蓄中心
方式五	中国工商银行 (存折)	帐号：3500016701101298023 户名：王海涛 开户行：哈尔滨市道外区靖宇支行
方式六	建设银行帐户 (存折)	中国人民建设银行帐户 (存折)： 1141449980130106399 用户名：王海涛
方式七	农业银行帐户 (卡号)	农业银行帐户 (卡号)： 6228480170232416918 用户名：王海涛 农行卡开户银行：中国农业银行黑龙江分行营业部道外支行景阳支行

可以选择任意一种方式缴纳学费，建议使用第五种方式（中国工商银行，比较方便快捷）收到学费的当天，学校就会用邮政特快的方式为你邮寄教材和考试问卷。

<http://www.mhgy.net>

《成本会计》学习要求

一、总体说明

（一）目标和要求

《成本会计》是财务会计专业的一门主干课程，也是财政教育中专函授自学考试开设的一门必修课程。作为一门介绍基本理论、基本知识和专业技能，指导财会工作实践的专业应用课程，教学总体目标是：通过学习，使考生比较系统地了解 and 掌握成本会计的基本理论、基础知识和基本技能，初步掌握企业成本费用的归集与分配、计算及结转的基本方法，具备初步运用专业知识进行成本费用的核算、控制与分析的能力。

（二）选用教材

本课程采用会计教研室选定的《成本会计》教材和配套的《成本会计学习指导》。

（三）考试基本题型及比重

1. 名词解释（每小题 2.5 分，共 10 分）
2. 单项选择题（每小题 1 分，共 10 分）
3. 多项选择题（每小题 2 分，共 20 分）
4. 判断题（每小题 1 分，共 10 分）
5. 简答题（每小题 5 分，共 10 分）
6. 计算与核算题（共 40 分）

（四）学习基本要求

考生学习过程中必须按教材，根据自学指导要求进行全面、系统地学习。为了保证学习效果，应完成配套的《成本会计习题集》中相关练习，特别要注意熟练掌握《成本会计习题集》中三套模拟题及类似理论与实务知识的运用。

第一章 总 论

第一节 成本会计的发展历程概述

一、成本会计萌芽时期(十六世纪至十九世纪七十年代)

1535 年,意大利的麦迪西(Medici)家族在他们的毛纺织业中,开始应用成本明细帐,并将制造过程分为检选、清洗、梳整等步骤,设置账簿进行记录。1555 年,普拉廷印刷厂不仅引进了威尼斯簿记法,设置总账和明细账,而且在产品成本核算方面有明显进步,初步把生产环节的核算,同销售环节的核算区别开来,这可以认为成本会计的萌芽。

二、成本会计形成时期(十九世纪八十年代至二十世纪二十年代)

随着英国产业革命完成,英国会计人员为了满足企业管理上需要,对成本计算进行研究,起初是在会计帐簿之外,用统计方法来计算成本。也称为记录型成本会计学。

三、近代成本会计时期(二十世纪二十年代至二战结束)

1911 年,美国的管理学家泰罗出版了《科学管理原理》一书,系统介绍了泰罗制,该制度为加强管理提供了科学依据,美国会计学家提出的标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段,成本会计的职能扩大了,发展成为管理成本和降低成本的手段,使成本会计的理论和方法有了进一步发展,形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已经进入一个新的阶段。

四、现代成本会计时期(1945 年以后)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,生产自动化程度大大提高,随着管理现代化,运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛应用,从而使成本会计发展到一个新的阶段,即成本会计发展重点已由如何事中控制成本、事后计算和分析成本转移到如何预测、决策和规划成本,形成了新型的着重管理的经营型成本会计。

“现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,建立起的数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动,进行预测、决策、控制、分析、考核,促使企业生产经营实现最优化运转,以提高企业的市场适应和竞争能力。”

成本会计,一般有狭义和广义之分。狭义成本会计,主要包括成本资料的收集、记录、归类、汇总、分配和最终确定产品的总成本和单位成本,侧重于产品成本的计算。广义成本会计,除了产品成本计算外,还进一步把成本的规划和控制方面的内容也包括进去。

第二节 成本的概述

一、成本的含义

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定目的,就必须耗费一定的资源(人力、物力和财力),其所费资源的货币表现及其对象化称之为成本。它有以下几方面的含义:

- 1 成本是生产和销售一定种类与数量产品而耗费的资源用货币计量的经济价值。
- 2 成本是为取得物质资源所应付出的经济价值。
- 3 成本作为实现一定目的而付出资源的价值牺牲,可以是多种资源的价值牺牲,也可以是某些方面的资源价值牺牲;
- 4 从更广的含义看,成本是达到一种目的而放弃另一种目的所牺牲的经济价值。在经营决策中所用的机会成本就有这种含义。

二、理论成本的构成

理论成本是广义的成本,通常是指在正常生产、合理经营条件下的社会平均成本,是生产商品的价值中物化劳动价值和活劳动价值的货币表现。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然决定于它在生产上所耗费的必要劳动,具体包括三个部分:

(1)已耗费的生产资料转移的价值(c); (2)劳动者为自己劳动所创造的价值(v); (3)劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲,上述的前两部分,即 $c+v$, 是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。

企业为生产一定种类一定数量的产品而发生的生产费用的合计,称为产品的生产成本,也称产品的制造成本或产品的实际成本。

三、实际成本的概述

实际成本是理论成本的具体化,是按照现行制度规定的成本开支范围,以正常生产经营活动为前提,根据生产过程中实际消耗的物化劳动的转移价值和活劳动所创造价值中应纳入成本范围的那部分价值的货币表现。

实际应用成本与理论成本不同,实际工作中的各种应用成本,可以像商品价格背离价值一样背离其理论成本,其原因是多方面的,一般认为主要原因有以下三个方面:(1)我国目前存在多种所有制多生产主体的情况下,计算生产耗费量和补偿量的观念是不同的;(2)由于目前客观上存在的物价上涨、劳动报酬时增时减、固定资产折旧率不同以及内外部原因引起其他费用的变化,即使同一生产主体,同一成本对象,在不同的成本计算期里计算的 actual 成本当然也是不同的;(3)宏观管理政策和体制的变动,引起微观成本开支内容、范围的调整使实际成本在一定程度上脱离理论成本。

四、成本的作用

(一)成本是生产耗费的补偿尺度

(二)成本可以综合反映企业的工作质量

成本同企业生产经营各个方面的工作质量和效果有着内在的联系。因此,成本又是反映企业工作质量的综合性指标。

(三)成本是制定产品价格的重要依据

(四)成本是企业竞争的主要手段

在市场经济条件下企业的竞争主要是价格与质量的竞争,而价格的竞争归根到底是成本的竞争,只有成本低才能卖价低,并有盈利。因此,成本是企业竞争的重要手段。

(五)成本可以为企业经营决策提供重要数据

现代企业中,成本愈来愈成为企业管理者投资决策、技术决策、经营决策的重要指标,如运用差量成本的数量,可为企业扩大产量、增加品种、选择加工方式等提供决策依据。

第三节 成本会计的职能与任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经济管理中的功能。结合成本管理工作的具体实践,现代成本会计的主要职能有:

(一)成本预测

成本预测是指根据现有成本的有关数据和具体情况,运用一定的专门方法对未来的成本水平及其发展趋势作出的科学估算。

(二)成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,结合其他有关资料,运用定量和定性的方法,选择最优方案,确定应达到目标成本及其执行的过程,

(三)成本计划

成本计划是在成本预测和决策的基础上,为保证成本决策所确定的目标成本的实现,通过一定的程序,运用一定的方法,以货币形式规定计划期产品的生产耗费和各种产品的成本水平,作为计划执行的考核依据下达达到各执行单位的书面文件。

(四)成本控制

成本控制是在成本形成过程中,对各种生产经营活动进行指导、限制和监督,及时发现与预定的成本目标之间的差异,采取纠正措施,保证实现预定的成本目标,争取使实际成本低于预定的成本水平,使企业成本不断降低。

(五)成本核算

成本核算是对生产经营过程中所发生的各种费用，按照一定的对象和标准进行归集和分配，以计算确定各该对象的总成本和单位成本。成本核算是成本会计工作的核心，成本核算过程是对产品生产中各种劳动耗费和费用支出进行反馈和控制的过程。

(六)成本分析

成本分析主要利用成本核算资料和其他资料，与目标成本、上年实际成本、国内外同类产品的成本进行比较，用以了解成本的变动情况，系统地研究成本变动的因素和原因。

(七)成本考核

成本考核是定期对成本计划及有关指标实际完成情况总结和评价。成本考核要以各责任者为对象，以其可控成本为界限，并按责任的归属来核算和考核其成本指标完成情况，评价其工作业绩和决定对其奖惩。

上述成本会计的各职能既相互独立又相互联系。其中成本核算是成本会计最基本的职能，成本预测、决策、计划，必须以过去的成本核算资料为重要依据，成本控制离不开成本核算提供的信息反馈，成本分析和成本考核更需要通过成本核算提供成本计划指标、实际完成情况的数据资料。因此，离开了成本核算，就谈不上成本会计，更谈不上其它职能的发挥。

二、成本会计的任务

根据我国社会主义市场经济的客观要求，成本会计的根本任务是促进企业提高成本管理水平，不断降低产品成本，提高经济效益。

具体地说，成本会计的主要任务是：

- (一)进行成本预测，编制成本计划和费用预算。
- (二)优化成本决策，确立目标成本
- (三)正确计算产品成本，及时提供成本信息
- (四)加强成本控制，防止挤占成本，消除浪费
- (五)定期进行成本分析，考核企业的经营成果，为企业经营决策提供依据

第四节 成本会计工作组织

成本会计的组织工作主要包括以下三个方面。

一、设置成本会计机构

- (一)企业业务类型和经营规模对成本会计机构设置的影响
- (二)成本会计机构同财务会计机构的关系

成本会计工作的组织形式通常有集中工作和非集中工作两种。

在集中工作形式下，企业成本会计工作的任务全部由厂部成本会计部门完成，车间只负责提供有关原始记录，为成本核算等工作提供原始资料，一般只适用于小型企业。

在分散工作形式下，成本会计工作在厂部和车间(分厂)分别进行。车间(分厂)配备成本会计人员，核算本单位发生的成本费用，编制成本、费用报表，进行成本、费用的控制、分析、考核等。一般来说，大中型企业应采用分散工作形式。

二、配备成本会计人员

在企业的成本会计机构中，配备适当数量的合格成本会计人员，是做好成本会计工作的决定性因素。

- (一)成本会计人员的职责
- (二)成本会计人员的权限
- (三)成本会计人员应有的素质

三、建立成本会计制度

成本会计制度是进行成本会计工作的规范，是会计制度的重要组成部分。

(一)成本核算制度;(二)成本预测和成本计划制度;(三)成本控制制度;(四)成本报表制度;(五)成本分析和考核制度;(六)其他有关制度。

成本会计制度一经制定，应保持相对的稳定，不得朝令夕改。但也不能一成不变，随着经济技术条件的变动，应进行相应的修订，以保持成本会计制度的科学性、合理性。

第二章成本核算的概述

第一节 成本核算基础工作

一、建立和健全原始记录制度

原始记录是企业最初记载各项经济业务实际情况的书面证明。正确的原始记录是正确进行成本核算、做好成本管理工作的前提条件。企业设置的原始记录主要有：

- (一)反映设备使用情况的原始记录
- (二)反映物资动态的原始记录
- (三)反映生产活动及产品产出的原始记录
- (四)反映劳动工资方面的原始记录
- (五)反映费用开支的原始记录

二、健全存货的计量、验收、领退和盘点制度

三、建立健全定额管理制度

定额是企业进行生产经营活动中，对人力、物力、财力的配备利用和消耗以及获得的成果等方面所应遵守的标准或应达到的水平。

定额管理是以定额为依据来安排计划和组织生产。企业常用的定额有：

- (一)物资消耗定额
- (二)动力消耗定额
- (三)劳动消耗定额
- (四)设备利用定额
- (五)费用定额

四、制订适合企业内部使用的结算价格

制订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，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。

五、以责任制为核心的规章制度的建立和修订工作

六、正确划分各种费用支出的界限

- (一)划清收益性支出与资本性支出、营业外支出的界限。

正确区分不同性质的支出是正确计算生产经营管理费用和非生产经营管理费用，进而正确计算产品成本的前提条件。

- (二)划清生产费用与期间费用的界限。

- (三)划清各个月份的费用界限。

划清本月成本费用与下月成本费用的界限，可以正确计算各月成本费用及各月损益。

- (四)划清各种产品的成本界限。

- (五)划清在产品和产成品成本的界限。

第二节 成本核算的内容

工业企业在产品生产和经营管理等日常活动中，要发生各种各样耗费，这些耗费的货币表现，就是工业企业的费用。工业企业的费用包括用于生产产品的生产费用，用于销售产品的营业费用，用于组织和管理生产经营活动的管理费用，以及用于筹集生产经营资金的财务费用。费用要素和成本项目是两种最基本

的分类。

一、费用按经济用途分类

费用按经济内容的分类工业企业的生产经营管理费用，按其经济内容，可以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。前两方面为物化劳动耗费，即物质消耗；后一方面为活劳动耗费，即非物质消耗。这三类可以称为工业企业费用的三大要素。为了具体反映工业企业费用的构成和水平，还应在此基础上，将其进一步划分为以下九个要素。

1. 外购材料。2. 外购燃料。3. 外购动力。4. 工资。5. 计提的职工福利费。6. 折旧费。7. 利息支出。8. 税金。9. 其他费用。

二、费用按经济用途分类

工业企业的费用，按其经济用途，首先应分为用于产品生产的生产费用和用于经营管理的期间费用。

(一) 生产费用

将生产费用进一步按用途划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称产品成本项目。

工业企业一般可设置以下四个成本项目。

1 原材料。又称直接材料，指直接用于产品生产、构成产品实体的外购和自制的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。

2 燃料及动力。指直接用于产品生产的外购和自制的固体、液体、气体燃料和水、电、风等动力。

3 工资及福利费。又称直接人工，指直接参加产品生产的工人工资以及按生产工人工资的一定比例计提的职工福利费。

4 制造费用。指企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产所发生的各种费用，包括管理人员的工资及福利费、固定资产折旧费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、办公费、水电费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、劳动保护费、季节性生产和修理期间的停工损失等。

为了使成本项目更好地适应工业企业的生产特点和管理要求，企业或主管企业的上级机构可以对上述成本项目进行适当调整。在规定或者调整成本项目时，应该考虑以下几点：①费用在管理上有无单独反映、控制和考核的需要；②费用在产品成本中比重的大小；③为某种费用专设成本项目所增加的核算工作量的大小。

(二) 期间费用

期间费用是指不能直接归属于某个特定产品成本的费用。期间费用包括直接从企业的当期产品销售收入中扣除的营业费用、管理费用和财务费用。由于当期的期间费用是全额从当期损益中扣除的，因而，其发生额不会影响下一个会计期间。

1 营业费用

营业费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用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)的经营费用。商品流通企业在购买商品过程中发生的进货费用也包括在营业费用之中。

2 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动所发生的各种费用。包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的，或者应当由企业统一负担的各项费用。

3 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用，包括利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

三、费用的其他分类

(一) 生产费用按照与计入产品成本的关系分类

1 直接计入费用。指直接用于产品生产并能直接计入产品成本或按一定比例分配后计入产品成本的生产费用。如直接材料、直接人工。这一类费用一般是直接计入按产品种类等成本计算对象分别设置的“生产成本—基本生产成本”账户中。

2 间接计入费用。指生产车间为组织和管理生产而发生的各种物化劳动和活劳动的耗费及固定资产折旧费等。包括间接材料、间接人工及其他制造费用。

(二)生产费用按照与生产工艺的关系分类

1 基本费用。指由生产工艺本身引起的费用，如直接用于加工产品而发生的劳动对象、劳动手段和活劳动中必要劳动的耗费。包括直接材料、直接人工、直接用于产品生产的固定资产折旧费。

2 一般费用。指生产车间为组织和管理生产而发生的各种耗费，它不是由生产工艺本身引起的费用。如间接人工、办公费、差旅费等。

(三)费用按照与产品产量的关系分类

1 变动费用。指费用总额随产量的增减而成正比例变动的费用。如构成产品实体的原料及主要材料、计件工人工资。

2 固定费用。指费用总额不随产品产量的增减而变动，在一定产量幅度内，费用总额不变。如固定资产折旧费、管理人员工资等。

3 混合费用。指费用总额随产品产量变动但不成正比例变动的费用。

(四)成本按照归集对象的不同分类

成本归集的对象不同则会有不同的成本分类。目前常用的成本归集对象主要有产品和责任单位。可以分为：产品成本和责任成本

四、各种分类方法的区别和联系

(一)费用按照经济内容分类与按照经济用途分类的区别和联系。

1 费用按照经济内容分类，划分为若干个费用要素，按照费用要素反映的费用，称为要素费用。按照成本项目反映的生产费用，称为产品成本。

2 要素费用指企业在一定时期内发生的全部费用，既包括应计入产品成本的费用，也包括不应计入产品成本而应计入当期损益的期间费用。产品成本只是要素费用中应计入产品成本的部分。

3 从时间上划分，本期发生的要素费用，并不一定计入本期产品成本，如本期发生的待摊费用；本期尚未发生的要素费用，也可能计入本期成本，如预提费用。

4 要素费用只反映当期的费用，与一定时期相联系，而与主体产品无关。产品成本则是指为生产产品而发生的费用，与一定种类和数量的产品相联系，与费用发生的时期无关。

(二)费用按其他分类的区别和联系。

由于费用的其他分类，都是同一费用从不同角度进行分类，所以它们之间既有联系，又有区别。

一般情况下，能够根据原始凭证直接计入产品成本的直接费用，也属于生产工艺本身引起的基本费用；生产几种产品共同发生的，需要采用适当方法分配的间接费用；也属于管理和组织生产发生的一般费用。但是，各企业生产特点不同，上述情况也不完全相同。在只生产一种产品的企业，则基本费用和一般费用全部都是直接费用，都能直接计入各种产品成本；在用一种原料同时生产几种产品的企业，基本费用和一般费用又都是间接费用，都需要选择适当的方法，分配计入各种产品成本。

在一般情况下，直接费用属于变动费用，随着产品产量的变动而变动；间接费用属于固定费用，在一定业务量范围内相对固定不变。

第三节 成本核算账户及程序

一、成本核算的总分类账户

(一)“生产成本”账户

本账户属成本类账户，用来核算和监督企业生产的各种产品(包括产成品、自制半成品、工业性劳务等)、自制材料、自制工具及自制设备等所发生的各项费用。该账户借方登记生产过程中发生的各项生产费用，贷方登记制造完成验收入库的工业产品、自制材料、自制工具、自制设备以及提供劳务的成本，期末余额在借方，表示尚未加工完成的各项在产品成本。

企业也可以将“生产成本”设置为“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户。

(二)“制造费用”账户

本账户属成本类账户，用来核算和监督企业为生产产品和提供劳务而发生的没有专设成本项目的各种生产费用。该账户借方登记各车间、部门制造费用的发生额；贷方登记分配转入“生产成本”账户的制造费用额。除季节性生产以外，该账户月末一般无余额。

为了核算和监督各车间部门制造费用的发生和结转情况，本账户应按不同车间、部门设置明细账，进行明细分类核算。

(三)“待摊费用”账户

本账户属资产类账户，用来核算和监督已经支付但应由本期和以后各期产品成本负担，摊销期在一年以内的各项费用。该账户借方登记发生的待摊费用，贷方登记已经摊销进入成本费用账户的待摊费用，余额在借方，表示尚未摊销的各项待摊费用。

本账户应按费用种类设置明细账进行明细分类核算。

(四)“预提费用”账户

本账户属负债类账户，用来核算和监督企业预提但尚未实际支付的各项费用，如预提的租金、借款利息、修理费用等。该账户贷方登记企业各项预提费用的预提额，借方登记实际支付额。期末余额在贷方，表示企业已经预提尚未支付的费用数额。

本账户按照费用种类设置明细账进行明细分类账户。

此外，在有自制半成品的企业，需设“自制半成品”账户，在核算废品损失和停工损失的企业，需要设置“废品损失”和“停工损失”账户。

二、成本核算的明细分类账户

(一)生产成本的明细分类账户

生产成本的明细分类核算通过设置生产成本明细账(也称产品成本计算单)进行的。生产成本明细账应按不同的成本核算对象分别设置，账中按成本项目设置专栏以便归集各成本对象所发生的各项费用，并计算其总成本、单位成本和在产品成本。

(二)制造费用的明细分类账户

制造费用的明细分类核算通过设置制造费用明细账进行的，制造费用明细账应按车间、部门分别设置，账内按费用项目设专栏，根据有关凭证(或费用分配表)归集各车间、部门为组织和管理生产所发生的各项费用，如机物料消耗、工资及福利费、折旧费、劳动保护费等。

三、成本核算的一般程序

成本核算的一般程序可归纳为：

(1)根据成本开支范围的规定，对于生产过程中所发生的费用，应将其划分为计入产品成本中的费用和计入当期损益的费用。

(2)根据有关凭证及费用分配表，如材料费用分配表、工资费用分配表、制造费用分配表，将计入产品成本中的费用按成本项目在各种产品之间归集，进行分配。

(3)对于月末有在产品的产品，应将其归集的产品成本费用在完工产品和在产品之间进行分配，计算出完工产品的总成本和单位成本。

(4)将完工产品的成本结转入“产成品”账户及其明细账户。

(5)结转已销产品成本和期间费用。

一、名词解释

1.费用 2.生产成本 3.期间费用 4.成本项目

二、简答题

1.简述费用的分类。

2.正确划分各种费用界限包括哪些具体内容？

3.成本核算的基础工作有哪些？

第三章 工业企业要素费用的核算

一、要素费用概述

了解基本生产要素费用核算的基本内容；理解间接费用分配的含义及基本方法；掌握间接费用分配标准的内容；了解辅助生产要素费用核算的基本内容。

（一）材料费用的核算

了解材料发出的凭证手续，按计划成本计价材料发出核算的主要账户以及材料成本差异的形成与结转；掌握原材料费用分配的主要方法；掌握消耗定额、定额消耗量的概念；理解原材料费用分配表的编制及其账务处理；了解燃料费用分配的基本核算；了解包装物成本费用的分配去向；了解低值易耗品的摊销的主要方法。

（二）外购动力费用的核算

了解外购动力费用核算的基本内容；理解外购动力费用分配的主要方法及其账务处理。

（三）工资费用的核算

理解工资总额概念及其组成内容；理解工资费用核算的原始记录；了解计时工资和计件工资的计算；掌握工资费用分配的基本方法以及工资费用分配的账务处理；了解计提职工福利费的核算。

（四）折旧费用及其他费用的核算

了解固定资产折旧的计提范围；掌握计提固定资产折旧的账务处理；了解其他费用的主要内容。

二、待摊费用和预提费用

了解待摊费用的性质及主要内容；理解待摊费用和预提费用核算对成本费用的影响；了解预提费用的性质及主要内容；理解“待摊费用”账户和“预提费用”账户的结构。

三 辅助生产费用的核算

（一）辅助生产费用的归集

理解辅助生产的含义；了解辅助生产费用核算的账户设置；了解辅助生产费用归集的基本账务处理。

（二）辅助生产费用的分配

了解辅助生产费用分配的特点；掌握辅助生产费用分配的直接分配法和交互分配法；理解辅助生产费用分配的计划成本分配法。

四、制造费用的核算

（一）制造费用的归集

理解制造费用的范围与项目；了解“制造费用”账户的设置及结构；掌握制造费用归集的账务处理。

（二）制造费用的分配

了解制造费用分配的程序；掌握制造费用分配的主要方法；掌握基本生产车间制造费用分配的账务处理。

五、废品损失的核算

了解废品损失归集的程序；掌握不可修废品损失的计算与分配的主要方法；掌握基本生产车间废品损失的账务处理。

第三章 生产费用的核算

第一节 材料费用的核算

一、材料的分类与成本构成

(一)材料的分类

一般按材料的用途划分为以下几类：

1.及主要材料。2.辅助材料。3.外购半成品。4.修理用备件。5.燃料。6.包装物。7.低值易耗品。

(二)材料成本的构成内容

1.外购材料成本。外购材料的采购成本主要由以下几项构成：(1)买价；(2)运杂费，即从销货单位运达企业仓库前发生的包装、运输、装卸搬运、保险及仓储等费用，进口材料包括国外运杂费、关税及国内运杂费；(3)运输途中的合理损耗；(4)购入材料应负担的税金；(5)入库前整理挑选费用；(6)大宗材料的市内运输费；(7)其他，即与采购材料有关的其他费用支出。

2.委托加工材料成本。成本包括：加工中耗用材料物资的实际成本，支付的加工费用，为加工材料物资支付的往返运杂费等。

3.自制材料成本。即自制材料的生产成本，包括在制造过程中发生的直接材料费、直接加工费以及其他费用。

二、材料盘存制度

(一)材料消耗的原始记录

记录生产中材料消耗的原始凭证有限额领料单、领料单、领料登记簿等。

(二)材料盘存制度

计算材料消耗量有两种方法，即定期盘存制和永续盘存制。

三、材料发出成本的确定

(一)按实际成本计价确定发出材料成本

1.发出材料计价方法

(1)先进先出法。(2)加权平均成本法。(3)后进先出法。(4)个别计价法。(5)移动加权平均法。

2.发出材料计价方法的选择。主要考虑以下原则：

(1)适用性。(2)谨慎原则。(3)税收利益。(4)一致性。(5)简便

(二)按计划成本计价确定发出材料成本

采用计划成本计价情况下发出材料的实际成本是根据发出材料的计划成本经成本差异调整后求得的。

为了保证发出材料实际成本计算的正确性，采用计划成本，必须遵循以下两点：

1.必须合理地制定材料的计划成本。

2.恰当地设置材料成本差异明细账户。

四、材料费用的分配方法

(一)材料费用分配原则

材料费用中构成产品实体的原料及主要材料，一般由生产车间按产品领用，这些费用可以根据领料凭证直接归集到有关成本计算对象，计入该产品成本计算单中的“直接材料”项目。

直接用于某种产品生产、有助于某种产品形成的辅助材料，应该直接计入该种产品成本的“直接材料”项目。

直接用于某种产品生产的燃料，直接计入该种产品成本的“直接材料”项目，属于几种产品共同耗用的燃料，分配后计入有关产品成本。

分配材料费用与燃料费用，常用的分配标准有产品的重量、体积和材料的消耗定额。选择分配标准时，要从合理、简便原则出发。所谓分配方法的简便，是指分配标准的资料比较容易取得，而且尽量采用单一的分配标准。

(二)材料费用分配方法

1.产品重量(体积、产量)分配法

其计算公式如下：

材料费用分配率=材料费用总额÷各种产品的重量(或体积、产量)

各种产品负担的材料费用=该种产品的重量 (或体积、产量)×材料费用分配率

例：某企业生产 A、B、C 三种产品，共同耗用甲材料 18000 元，A、B、C 三种产品的重量分别为 1200 公斤、800 公斤和 3000 公斤。

该企业按产品重量分配甲材料的计算如下：

甲材料费用分配率=18000÷(1200+800+3000)=3.6

A 产品负担材料费用=1200×3.6=4320(元)

B 产品负担材料费用=800×3.6=2880(元)

C 产品负担材料费用=3000×3.6=10800(元)

2. 定额耗用量比例分配法

这是在材料消耗定额资料比较健全的企业，以各种产品的材料定额消耗量的比例或材料定额费用的比例分配材料费用的一种分法。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=材料实际消耗量÷各种产品材料定额耗用量之和

某种产品应分配的材料数量=该种产品的材料定额消耗量×材料消耗量分配率

某种产品应分配的材料费用=某种产品应分配的材料数量×材料单价

公式中的消耗定额是指单位产品消耗数量的限额，定额耗量是在生产多件产品时按消耗定额计算的消耗量限额。

例：某车间生产 A、B、C 三种产品，共同领用甲材料 2090 公斤，每公斤单价 40 元，材料费用共计 83600 元。A 产品 200 件，消耗定额 5 公斤；B 产品 200 件，消耗定额 4 公斤；C 产品 50 件，消耗定额 2 公斤。材料费用分配如下：

A 产品材料定额消耗量=200×5=1 000(公斤)

B 产品材料定额消耗量=200×4=800(公斤)

C 产品材料定额消耗量=50×2=100(公斤)

材料消耗量分配率=2090÷(1 000+800+100)=1.1

A 产品应分配的材料数量=1 000×1.1=1 100(公斤) A 产品应分配的材料费用=1 100×40=44 000(元)

B 产品应分配的衬料数量=800×1.1=880(公斤) B 产品应分配的材料费用=880×40=35 200(元)

C 产品应分配的材料数量=100×1.1=110(公斤) C 产品应分配的材料费用=110×40=4 400(元)

先分配材料实际消耗量，再乘以材料单价的计算方法，可以考核材料消耗定额的执行情况，有利于成本控制。从减少计算程序看，也可以采用按定额消耗量的比例直接分配材料费用的方法。仍以上例计算如下：

材料费用分配率=83600÷(1 000+800+100)=44

A 产品应分配的材料费用=1 000×44=44 000(元)

B 产品应分配的材料费用=800×44=35 200(元)

C 产品应分配的材料费用=100×44=4 400(元)

在几种产品共同耗用原材料的种类比较多的情况下，为简化分配计算工作，也可以按照各种材料的定额费用的比例分配材料实际费用，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

公式中的费用定额是单位产品消耗费用的限额，也是消耗定额的货币表现；定额费用则是指生产各种产品时按费用定额计算的消耗费用的限额，也是定额耗量的货币表现。

例：假定上例 A、B、C 三种产品共同领用甲、乙两种材料，共计算费用 145110 元。A、B、C 三种产品产量不变，甲材料的消耗定额不变。乙材料的消耗定额，A 产品为 30 公斤，B 产品为 40 公斤，C 产品为 50 公斤。甲、乙材料的计划单价分别为 38 元和 4 元。材料费用分配如下：

A 产品甲材料定额费用=200×5×38=38 000(元)

A 产品乙材料定额费用=200×30×4=24 000(元)

合 计=62 000(元)

B 产品甲材料定额费用=200×4×38=30 400(元)

B 产品乙材料定额费用=200×40×4=32 000(元)

合 计=62 400(元)

C 产品甲材料定额费用=50×2×38=3800(元)

C 产品乙材料定额费用=50×50×4=10 000(元)

合 计=13 800(元)

$$\text{材料费用分配率} = 145110 \div (62\,000 + 62\,400 + 13\,800) = 1.05$$

A 产品应负担的材料费用=62 000×1.05=65 100(元)

B 产品应负担的材料费用=62 400×1.05=65 520(元)

C 产品应负担的材料费用=13800×1.05=14 490(元)

3.标准产量比例分配法

这种方法是将各种产品的产量按系数折算成标准产量，再以标准产量的比例分配材料费用。

例：假设某制造企业第三车间 20××年 3 月生产 D、E、F 三种产品，D 产品产量 300 台，E 产品产量 400 台，F 产品产量 200 台。以 D 产品为标准，生产一台 E 产品相当于 0.75 台 D 产品，生产一台 F 产品相当于 1.2 台 D 产品。第三车间生产 D、E、F 三种产品共同领用丙材料 42 000 元。

该企业按标准产量比例分配丙材料的计算如下:

(1)标准产量的计算

D 产品折合标准产量=300×1=300(台)

E 产品折合标准产量=400×0.75=300(台)

F 产品折合标准产量=200×1.2=240(台)

单位标准产品的材料费用=42 000÷(300+300+240)=50(元)

(2)各种产品耗用材料计算

D 产品应分配材料费=300×50=15 000(元)

E 产品应分配材料费=300×50=15 000(元)

$$\text{F 产品应分配材料费} = 240 \times 50 = 12\,000 (\text{元})$$

对于直接用于产品生产辅助材料，如果是直接费用，应直接计入各种产品成本“原材料”项目，若辅助材料属于几种产品共同耗用的就需要采用一定的标准进行分配。

注意在材料费用分配时，要将本月生产中的余料和废料回收退库数，从领料余额中扣除或者办理假退料手续。

根据材料费用分配表, 编制转账凭证, 据以登记总账和明细账。作如下会计分录:

借：基本生产成本——甲产品

—乙产品

辅助生产成本—机修车间

制造费用——基本车间

一机修车间

—运输车间

管理费用

贷：原材料

五、燃料费用的归集与分配

燃料也是材料，在实际工作中企业可将燃料并入“原材料”账户核算。但在燃料费用比重较大，与动力费用一起专门设置“燃料与动力”成本项目的情况下，就应增设“燃料”账户，将燃料从“原材料”账户分出单独进行核算。

例：振华工厂 20××年 5 月生产甲、乙两种产品共同耗用燃料 14 400 元。甲产品本月生产 400 件，燃料消耗定额 5 公斤；乙产品本月生产 300 件，燃料消耗定额 4 公斤。按燃料定额消耗量比例分配如下：

甲产品燃料定额消耗量=400×5=2000(公斤)

甲产品燃料定额消耗量=300×4=1200(公斤)

$$\text{燃料费用分配率} = 14\,400 \div 2\,000 + 1\,200 = 4.5$$

甲产品分配燃料费用=2000×4.5=9000(元)

乙产品分配燃料费用=1 200×4.5=5 400(元)

根据振华工厂本月燃料的领、退料凭证和上述燃料费用分配的计算结果，编制的燃料费用分配表。

根据燃料费用分配表，编制会计分录如下：

借：基本生产成本	——甲产品	9000
	——乙产品	5400
辅助生产成本		12800
管理费用		4600
贷：燃料		31800

第二节 人工费用的核算

一、工资总额

工业企业的工资总额由以下几个方面的内容构成。

(一)基本工资

基本工资包括计时工资，计件工资工资。

1.计时工资 指按计时工资等级标准和出勤时间计算和支付的工资。

2.计件工资 指完成数量和计件单价计算和支付的工资

(二)加班加点工资 如节假日加班加点工资。

(三)经常性奖金 指为了鼓励职工的生产积极性，更好地完成生产任务而给予的一种工资性质的奖金。

(四)工资性津贴和补贴

(五)非工作时间的工资

二、人工费用核算的基础工作

(一)考勤记录

考勤记录是反映职工出勤和缺勤的记录，是作为计算职工工资的原始凭证之一。考勤记录可采用考勤簿、考勤卡片的形式。

(二)产量及工时记录

产量记录是记载工人或小组在实际工作时间内产品产量完成及单位产品实用工时情况的原始记录。

三、工资费用的计算

(一)计时工资的计算

计算有缺勤情况的职工应得计时工资有两种基本方法：其一，按月标准工资扣除缺勤天数应扣工资额计算；其二，直接根据职工的出勤天数计算。具体计算公式如下：

月标准工资扣除缺勤工资方法下的计时工资计算公式：

应得计时工资=月标准工资-(事假、旷工天数+病假天数×病假扣款率)×日标准工资

按出勤天数直接计算方法下的计时工资计算公式：

应得计时工资=[月出勤天数+病假天数×(1-病假扣款率)]×日标准工资

日标准工资可按以下两种方法计算：

其一，每年总天数按国家统计局口径 360 天计算，每月平均 30 天。

日工资=月标准工资÷30

其二，每月平均工作日为 20.92 天。

日工资=月标准工资÷20.92

(二)计件工资的计算

应付工人的计件工资，是根据产量凭证登记的每人(或班组)完成的合格品产量乘以规定的计件单价计算的。其计算公式为：

应付工人计件工资=Σ [(合格品数量+料废数量)×计件单价]

计件单价是指完成单件产品应得到的工资额，其计算公式如下：

计件单价=该产品的工时定额×该等级工人小时工资率

例：企业生产 A 产品，产品工时定额为 2.5 小时，加工该产品工人的小时工资率为 1.20 元。工人刘明在本月加工出该产品 160 件，其中经验收合格品为 155 件，工废废品 4 件，料废废品 1 件；同时刘明还加工出 B 零件 50 个经验收合格品，计件单价 0.80 元。其计件工资计算如下：

A 产品计件单价=2.5×1.2=3.00(元/件)

计件工资=(155+1)×3+50×0.80=508(元)

如果实行小组集体计件工资制，应将小组集体计件总工资额按照每人贡献大小在小组成员间进行分配。其通常作法是按照每人的工资标准和实际工作时间的综合比例进行分配。

(三)加班加点工资的计算

加班加点工资按加班天数或加班小时数及相应工资率计算。计算公式为：

加班加点工资=加班天数(时数)×日工资率(小时工资率)

按国家规定，平时或星期日加班加点工资按小时工资率的 100% 计发，法定节假日加班按日工资率的 200% 计发。

(四)其他工资的计算

奖金、津贴、补贴及特殊情况下工资的计算，应严格遵守国家的有关规定。

(五)计提职工福利费的计算

工资费用从广义角度讲，还应包括计提的职工福利费。

企业可按工资总额的 14% 计提职工福利费计算公式如下：

企业某月应计提的职工福利费=该月的工资总额×14%

五、工资发放的核算

通过上述计算，应付职工工资额可用下列公式表示：

应付工资=计时工资+计件工资+加班加点工资+计入工资总额的奖金+工资性津贴+非工作时间工资

实发工资=应付工资+代发款项-代垫代扣款项

根据上述计算，编制工资结算凭证，据以进行工资结算的核算。工资结算凭证可采用工资结算单或工资结算卡片的形式。

每月支付工资时，根据实发工资额借记“应付工资”科目，贷记“现金”科目；根据代扣款项金额，借记“应付工资”科目，贷记“其他应付款”科目。对于超过工资发放期限而未领取的工资，应另编制待领工资明细表，查明未领的原因，及时将未领的工资交存银行，不得留用。

六、工资费用、福利费用的分配

(一)工资费用分配的概述

凡是支付给不从事产品生产的工人及其他人员的工资，应分清其发生的地点和部门，按其用途分别由其他费用开支。如专设销售机构人员的工资应由营业费用开支；厂部或公司管理人员、技术人员、勤杂人员，以及 6 个月以上长期脱产学习人员和长期病假人员的工资应由管理费用开支；企业医务人员、福利部门人员的工资应由应付福利费支出；企业从事固定资产建筑工程人员的工资应由在建工程成本承担。

(二)工资费用的分配方法

1. 计时工资形式下工资费用的分配

某车间小时平均工资率=生产工人工资总额÷各种产品实际工时(或定额工时)之和

该车间某种产品应分配的工资=某种产品的实际工时(或定额工时)×小时平均工资率

2. 计件工资形式下的工资费用的分配

(三)工资费用分配表的编制

为了按工资的发生地点和用途归集并分配工资及福利费用，月末应按生产部门根据工资结算单和有关的工时记录编制工资及福利费分配明细表和工资及福利费分配汇总表，作为工资及福利费总分类核算和明细分类核算的依据。

根据工资及福利费分配汇总表可登记总账和有关明细分类账，其会计分录如下：

借：基本生产成本——甲产品

——乙产品

辅助生产成本——机修车间

——运输车间
 制造费用 ——基本车间
 ——机修车间
 ——供电车间
 管理费用
 贷：应付工资
 贷：应付福利费

第三节 其他费用要素的核算

一、外购动力费的核算

(一)外购动力费用支付的核算

将实际付款先作为暂付款处理，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”科目；在月末按照本月外购动力的金额和用途归集与分配费用时，再借记有关成本、费用科目，贷记“应付账款”科目。

(二)外购动力费用的分配

1.外购动力费用分配的概述

2.外购动力费用的分配方法

(1)机器工时分配法。它是以机器工时为标准分配动力费用的一种方法。其计算公式如下：

分配率=耗用外购动力费用总额÷各种产品耗用机器工时总数

某产品应分配的外购动力费用=该种产品耗用机器工时×分配率

一般情况下，机器工作时间与动力消耗密切相关，但是在各种机器的功率相差较大时，分配动力费仅考虑机器工作时间一个因素，分配结果就不够准确。

(2)机器功率时数分配法。它是以机器功率时数为标准分配动力费用的一种方法。其计算公式如下：

分配率=耗用外购动力费用总额÷各种产品的机器功率时数之和

某种产品应分配的外购动力费用=该种产品机器功率时数×分配率

上式中，机器功率时数是指机器的标牌功率与机器开工工时的乘积。这种分配方法，不仅考虑机器工时，而且考虑机器功率，所以分配结果较为准确。

(3)定额耗用量分配法。它是以定额耗用量为标准分配动力费用的一种方法。其计算公式如下：

分配率=耗用外购动力费用总额÷各种产品的定额耗用量之和

某种产品应分配的外购动力费用=该种产品的定额耗用量×分配率

采用定额耗用量作为分配标准进行分配，方法简便，但企业必须具备比较准确的动力消耗定额，否则影响分配结果的准确性。

外购动力费用的分配，应通过编制“外购动力费用分配表”进行。

外购动力费用分配的账务处理应根据外购动力费用分配表进行。编制有关会计分录如下：

借：基本生产成本—甲产品
 —乙产品
 辅助生产成本—机修车间
 制造费用 ——基本车间
 —机修车间
 —运输车间
 管理费用
 贷：应付账款

二、折旧费用的核算

进行折旧费用的核算，先要计算固定资产的折旧；然后分配折旧费用。

除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：(1)已提足折旧仍继续使用固定资产；(2)按照规定单独估价作为固定资产入账的土地。

实际工作中，为了简化和加速核算，每月的折旧额按月初应提折旧的固定资产原值计算，即月份内增

加或开始使用的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；月份内减少或停用的固定资产当月照提折旧，从下月起停提折旧。用公式表示如下：

本月应提折旧额=上月折旧额+上月增加固定资产应提折旧额-上月减少固定资产应提折旧额

折旧费用应根据固定资产的经济用途分别列入有关成本、费用。

根据折旧费用分配表，应该编制会计分录如下：

借：制造费用

 管理费用

 贷：累计折旧

三、利息费用、税金和其他费用的核算

(一)利息费用核算

利息费用包括短期债务利息和长期债务利息两部分。短期债务利息均应计入当期损益，长期债务利息中与购建固定资产等有关的且在该资产交付使用前发生的，应予以资本化。在季度内前两个月份，按计划预提借款利息，借记“财务费用”科目，贷记“预提费用”科目，季末月份实示支付利息时，按已预提数的差额借记“财务费用”科目，按已提数借记“预提费用”科目，按实际支付数贷记“银行存款”科目。

(二)税金的核算

这里所指的税金包括印花税、房产税、土地使用税、车船使用税。在购买印花税票时，直接借记“管理费用”科目(一次购买数额较多，分月使用时，购买时可借记“待摊费用”科目)，贷记“银行存款”科目。对于房产税、车船使用税和土地使用税，需要预先计算应交金额，然后交纳。这些税金需要通过“应交税金”科目核算，即在计算出应交纳的这些税金时，借记“管理费用”科目，贷记“应交税金”科目；实际交纳税金时，再借记“应交税金”科目，贷记“银行存款”科目。

(三)其他费用的核算

产品制造企业发生的除上述各类要素费用以外的其他费用，如邮电费、印刷费、租赁费、差旅费、保险费等。一般都不设立专门的成本项目反映，因此应该在费用发生时，按照发生的车间、部门和用途分别借记“制造费用”、“管理费用”、“待摊费用”、“预提费用”等科目，贷记“银行存款”或“现金”等科目。

各种要素费用通过上述归集和分配，已经按照费用的用途分别记入“基本生产成本”、“待摊费用”和“预提费用”等账户的借方进行归集。

第四节 跨期费用的核算

一、待摊费用的核算

待摊费用指本月发生，但应由本月和以后各月产品成本和经营管理费用共同负担的费用。这种费用发生以后，由于受益期较长，不应一次全部计入当月成本、费用，而应按照待摊费用的受益期限分月摊销计入各月成本、费用。

待摊费用包括低值易耗品摊销、出租出借包装物摊销、预付保险费、预付固定资产租金，以及一次购买印花税票和一次交纳印花税额较多、需要分月摊销的税金等。

待摊费用的摊销期限最长为一年；摊销期限需要超过一年的费用，应该作为长期待摊费用核算。

(一)待摊费用支付的核算

待摊费用的支出和摊销是通过“待摊费用”总账科目进行的。支出待摊费用时，应借“待摊费用”科目，贷记“银行存款”、“低值易耗品”、“包装物”和“应交税金”等；分月摊销时，应按待摊费用的用途分别借记各有关的成本、费用科目、贷记“待摊费用”科目。该科目借方余额表示已支付、尚未摊销的费用，是生产经营过程中占用的资金，属于流动资产。该科目应按费用的种类进行明细核算，分别反映各种待摊费用的支付和摊销情况。

(二)待摊费用摊销的核算

编制待摊费用分配表。根据待摊费用分配表，编制如下会计分录：

借：制造费用—基本车间

 —机修车间

 —运输车间

 管理费用

贷：待摊费用

二、预提费用的核算

预提费用是指预先分月计入各月成本、费用，但在以后才实际支付的费用，是应付而未付的费用，因而是一种负债。可以预提的费用，一般有借款利息、固定资产租金和保险费等。受益期限虽然超过一个月，如果费用不大，也可以不作为预提费用处理，而在实际支付时直接计入支付月份的成本、费用。

(一)预提费用预提的核算

预提费用的预提和支付，是通过“预提费用”总账科目进行的。“预提费用”科目的贷方余额，为已经预提尚未支付的费用，属于流动负债。如果预提期中实际发生的费用大于已提的费用，该科目会出现借方余额，应作为待摊费用，在预提期末以前分月摊销。该科目应按预提费用的种类进行明细核算，分别反映各种预提费用的预提和支付情况。

编制预提费用分配表见表。根据所列预提租赁费用分配表，应编制下列会计分录：

借：制造费用——基本车间
——运输车间
——机修车间

管理费用

贷：预提费用

(二)预提费用实际支出的核算

在实际支付费用时，也许实际支付额会大于已预提费用额，在这种情况下，并不考虑已提取的费用是否能足以支付，而是正常冲减预提费用，此时，预提费用账户会出现借方余额，然后在规定的期间继续提取费用(实际是摊销已支付的费用)。由此可见，“预提费用”作为资产负债表的一个项目，它是应付未付费用的，是负债项目；但作为一个会计科目，它既可能有贷方余额，也可能有借方余额，因而是负债和资产双重性质的会计科目。其贷方余额为预提费用，属于负债；其借方余额实际上是待摊费用，属于资产。

第四章 生产成本的核算（下）

第一节 辅助生产费用的核算

工业企业的辅助生产，是为基本生产和经营管理服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产产品和劳务所耗费的各种生产费用之和，构成这些产品和劳务的成本。但是，对于耗用这些产品或劳务的基本生产产品和各车间、部门来说，这些辅助生产产品和劳务的成本又是一种费用，即辅助生产费用。

一、辅助生产费用归集的核算

辅助生产车间发生的费用的归集主要是通过“辅助生产成本”账户进行的。在实际工作中，考虑辅助车间的制造费用情况不同，又具体有两种归集方法，两种方法的根本区别表现在对辅助车间的制造费用处理的不同。

(一)设置“制造费用——辅助车间”明细账户

这种方法一般适用于辅助车间规模较大，发生费用较多的企业。

(二)不设置“制造费用——辅助车间”明细账

当辅助生产不对外提供商品产品，因而不需要按规定的成本项目计算产品成本，编制产品成本报表，而且辅助车间规模很小，制造费用很少，为了简化核算工作可采用该方法。

二、辅助生产费用的分配

(一)直接分配法

采用这种分配方法，前提是不考虑辅助车间相互提供劳务的情况，而是将各辅助车间的待分配费用直接分配给辅助生产以外的各受益单位。其计算公式如下：

辅助车间费用分配率=待分配的费用÷辅助车间的对外劳务量

某一部门负担辅助生产费用=Σ(该部门耗用劳务量×该部门辅助费用分配率)

公式中的辅助车间的对外劳务量是指辅助生产车间提供的全部劳务量扣除其他辅助车间耗用的劳务量，也就是辅助生产车间以外的其他部门耗用的劳务量。

根据辅助生产费用分配表编制如下会计分录：

借：制造费用——基本生产车间

管理费用

贷：辅助生产成本——运输车间

——机修车间

直接分配法计算比较简单，但计算结果不准确，一般适用于辅助生产之间相互不提供产品、劳务或相互提供产品、劳务较少的情况。

(二)顺序分配法

这种分配法是指各辅助生产车间分配费用时，按照各辅助生产车间受益多少进行排列，受益少的排列在前先分配，受益多的排列在后后分配。各辅助生产车间的费用只对后列的辅助生产车间和辅助生产以外的受益单位分配，而不考虑前列的辅助生产车间耗用本车间产品或劳务情况。

计算公式如下：

先分配费用的辅助车间费用分配率=该辅助生产车间的待分配费用÷该车间提供的全部劳务量

后分配费用的辅助生产车间费用分配率=(该辅助生产车间的待分配费用+从其他车间分来的费用)÷(该车间提供的全部劳务量-先分车间耗用的劳务量)

根据辅助生产费用分配表编制如下会计分录：

分配机修车间费用

借：辅助生产成本——运输车间

制造费用——基本生产车间

管理费用

贷：辅助生产成本——机修车间

分配运输车间费用

借：制造费用——基本生产车间

管理费用

贷：辅助生产成本——运输车间

顺序分配方法适用于各辅助生产车间受益程度有明显顺序的企业。

(三)交互分配法

这种分配法是将辅助生产费用的分配分两步进行。即先根据各辅助生产车间相互提供的劳务数量和交互分配前的单位成本，在各辅助生产之间进行一次交互分配；然后将各辅助生产车间交互分配后的实际费用(即本车间发生的费用，加上交互分入的费用，减去交互分出的费用)，按照辅助生产车间以外各受益单位耗用劳务的数量和交互分配后的单位成本，分配给各受益部门的一种方法，其有关计算公式为：

交互分配的计算公式：

交互分配前费用分配率=某辅助生产车间交互分配前的费用÷该辅助生产车间提供劳务总量

某辅助生产车间应分配劳务费用=Σ(该辅助生产车间耗用劳务数量×交互分配费用分配率)

对外分配的计算公式：

某辅助车间交互分配后的实际费用=交互分配前的费用+交互分配转入的费用-交互分配转出的费用

交互分配后的费用分配率=某辅助生产车间交互分配后的实际费用÷辅助车间提供的对外劳务量

某车间(产品)、部门应分配劳务费用=Σ(该车间、部门耗用劳务数量×交互分配后的费用分配率)

根据辅助生产费用分配表编制如下会计分录：

交互分配时：

借：辅助生产成本——运输车间

——机修车间

贷：辅助生产成本——运输车间

——机修车间

对外分配时：

借：制造费用——基本生产车间

管理费用

贷：辅助生产成本——运输车间

——机修车间

这种分配方法分配给各受益部门的费用比较准确，也有利于考核各辅助生产车间的费用水平，在实际工作中应用较多。

(四)代数分配法

这种分配法是根据代数中解联立方程的原理，计算出各辅助生产产品或劳务单位成本，然后再根据各受益单位耗用数量分配辅助生产费用。

设运输车间费用的单位成本为 X，机修车间费用的单位成本为 Y。列方程式如下：

$$8900 + 500 \cdot Y = 4450 \cdot X$$

$$10500 + 450 \cdot X = 3000 \cdot Y$$

解方程组： $X = 2.4342857$ $Y = 3.8651428$

根据辅助生产费用分配表编制如下会计分录：

借：辅助生产成本 ——运输车间
 ——机修车间

 制造费用——基本生产车间

 管理费用

贷：辅助生产成本 ——机修车间
 ——运输车间

代数分配方法理论上合理，分配结果最为正确，但计算工作比较复杂。因而适用于计算工作已采用电子计算机的企业。

(五)计划成本分配法

这种分配法是指按照各受益部门所耗用的劳务总量和事先确定的计划单位成本，向各受益部门分配辅助生产费用的一种方法。首先，要按照各种辅助生产费用的计划单位成本和实际耗用劳务数量，向基本生产车间、其他受益部门以及其他辅助生产车间分配费用，然后将各辅助生产车间的实际总成本(指本车间直接发生的费用与其他辅助生产车间按计划成本分配转入费用之和)与分配转出的计划总成本之间的差额，直接计入管理费用账户或再对基本生产车间和其他受益部门进行一次追加分配，有关计算公式如下：

某辅助生产车间计划总成本=该辅助生产车间提供劳务总数量×劳务计划单位成本

某辅助生产车间实际总成本=该辅助车间直接发生的费用+其他辅助车间分配转入的计划成本

某辅助生产车间成本差异=该辅助生产车间实际总成本-该辅助生产车间计划总成本

依照前例所给资料编制辅助生产费用分配表，

按计划成本分配

借：辅助生产成本——机修车间

 制造费用——基本生产车间

 管理费用

贷：辅助生产成本——运输车间

借：辅助生产成本——运输车间

 制造费用——基本生产车间

 管理费用

贷：辅助生产成本——机修车间

1

结转实际成本与计划成本的成本差异

借：管理费用

贷：辅助生产成本 ——运输车间
 ——机修车间

计划成本分配方法不仅计算简便，分配及时，而且有利于考核各辅助生产车间成本计划完成情况。但采用这种方法必须具备比较准确的劳务计划单位成本，否则会影响分配结果的正确性。这种方法适用于实际成本比较稳定，计划成本比较准确的企业。

第二节 制造费用的核算

制造费用是指工业企业为生产产品而发生,应该计入产品成本,但没有专设成本项目的各项生产费用。

一、制造费用的内容

制造费用一般包括以下内容:

- 1.工资:指基本生产车间除生产工人以外的所有人员的工资。
- 2.福利费:按上述人员工资一定比例提取的福利费。
- 3.折旧费:指基本生产车间各项固定资产计提的折旧费。
- 4.修理费:指基本生产车间各项固定资产的大修理、经常性修理、以及低值易耗品的修理费。
- 5.办公费:指基本生产车间的文具、印刷、邮电、办公用品等办公费用。
- 6.水电费:指基本生产车间由于消耗水电而支付的费用。
- 7.机物料消耗:指基本生产车间为维护生产设备等所消耗的各种材料。
- 8.劳动保护费:指基本生产车间所发生的各种劳动保护费用。
- 9.季节性、修理期间的停工损失:指季节性停工和机器设备修理停工期间所发生的各项费用。
- 10.租赁费:指基本生产车间自外部租入各种固定资产和工具按规定在成本中列支的租金。
- 11.保险费:指基本生产车间应负担的财产物资保险费。
- 12.低值易耗品摊销:指基本生产车间所使用的低值易耗品的摊销费。
- 13.其他:指不能列入以上各项的各种制造费用。

制造费用在产品成本中占有一定的比重,它们是构成产品成本的综合成本项目。由于这些费用大部分属于一般费用,并且相对固定。因此不能按业务量制定定额,只能按期(月、季、年)编制费用预算加以控制。

二、制造费用的归集

为了总括地反映企业在一定时期内发生的制造费用及其分配情况进行控制和分析,应设置“制造费用”总分类账户。该账户是集合分配账户,其借方反映企业一定时期内发生的全部制造费用,贷方反映制造费用的分配,月末一般无余额。

为了满足管理上的需要,有利于对各生产车间和分厂制造费用预算的执行情况,进行控制和分析,应分别各生产车间和分厂设置制造费用明细分类账户,反映各生产车间制造费用发生和分配情况。在制造费用明细账户中,应按费用的明细项目设置专栏进行明细核算。

三、制造费用的分配

制造费用的归集和分配必须分别各车间和分厂进行。某基本生产车间的制造费用应在该基本生产车间生产的各产品间进行分配,分厂的制造费用应在该分厂所生产的全部产品间进行分配,不能将各车间的制造费用汇总起来在全厂统一分配。

在选择制造费用分配方法时,应遵循以下几个原则:(1)分配的标准与被分配的费用要有因果关系;(2)计算简便;(3)分配标准要相对稳定,不要经常变动。

制造费用的分配方法通常有以下几种:

(一)生产工时比例法

该方法是以各种产品的生产工时为标准分配制造费用。其工时可以是实际工时,也可以是定额工时。在工时记录资料齐全的情况下,可采用实际工时,计算结果较为准确。其公式计算如下:

制造费用分配率=制造费用总额÷生产工时总数

某产品应负担的制造费用=该产品的生产工时数×制造费用分配率

例:某车间本月制造费用总额 120000 元,生产工时总数 30000 小时,其中甲产品生产工时 8000 小时,乙产品生产工时 10000 小时,丙产品生产工时 11000 小时,修复废品工时 1000 小时,其费用分配如下:

制造费用分配率=120 000÷30000=4(元/小时)

甲产品应负担的制造费用=8000×4=32000(元)

乙产品应负担的制造费用=10000×4=40000(元)

丙产品应负担的制造费用=11000×4=44000(元)

废品修复应负担的制造费用=1000×4=4000(元)

制造费用中的一般费用与产品生产工时数有一定的内在联系。采用这一方法使劳动生产率与产品负担的费用水平联系起来，合理地反映了劳动生产率与产品成本的关系。

(二)机器工时比例法

该方法是以各种产品生产所用机器设备的运转工作时数的比例作为标准来分配制造费用。适用于机械化程度较高车间，其计算公式如下：

制造费用分配率=制造费用总额÷机器工时总数

某种产品应负担的制造费用=该种产品机器工时数×制造费用分配率

(三)生产工人工资比例法

该方法是以直接计入各种产品中的生产工人工资比例作为标准来分配制造费用。其计算公式如下：

制造费用分配率=制造费用总额÷生产工人工资总额

某产品应负担的制造费用=该产品生产工人工资总额×制造费用分配率

采用这种方法的前提必须是各种产品的机械化水平大致相同。否则，机械化水平低用工多的产品，将因其工资费用多而多分配制造费用，多负担机器设备的使用与修理费，这显然不合理。

(四)计划分配率分配法

该方法是根据企业正常经营条件下的年度制造费用预算数和预计产量的定额标准(定额工时、预计工人工资等)计算分配率，再根据预订分配率分配制造费用的方法。其计算公式如下：

计划分配率=年度制造费用计划总额÷年度预计产量的定额标准

某产品应分配的制造费用=该产品实际产量的定额工时数×计划分配率

例：某车间全年计划制造费用总额 360000 元，全年计划生产甲产品 12000 件，乙产品 8 000 件；甲产品工时定额 3 小时，乙产品工时定额 8 小时。一月份甲产品实际产量 1500 件，乙产品实际产量 700 件。一月份制造费用总额为 33000 元。制造费用分配计算如下：

计划分配率=360000÷(12000×3+8000×8)=3.6(元/小时)

本月甲产品应负担的制造费用=1500×3×3.6=16200(元)

本月乙产品应负担的制造费用=700×8×3.6=20160(元)

采用该方法分配，“制造费用”科目月末一般都有余额并且可能出现贷方余额。本例制造费用账户出现贷方余额 3360 元。贷方余额表示按照计划应付而未付的费用，性质为预提费用；借方余额表示超过计划预付的费用，属于待摊费用，年末该账户的余额是制造费用实际发生额与计划发生额的差额，在年末调整计入 12 月份的生产成本。

该方法比较简便，特别适用于季节性的生产企业。可以使企业旺季与淡季的制造费用比较均衡地计入产品生产成本。避免受到生产季节影响而造成的成本忽高忽低。

制造费用分配账务处理如下：

借：基本生产成本——甲产品	20 000
——乙产品	23 500
——丙产品	27 000
贷：制造费用	70 500

第三节 生产损失的核算

企业发生的生产损失主要包括废品损失和停工损失两部分。

一、废品损失的核算

(一)废品和废品损失的涵义

会计上所称的废品是指由于生产原因而造成的质量不符合规定的技术标准，不能按原定用途使用，或者需要加工修理后才能按原定用途使用的在产品、半成品和产成品。

废品按其能否修复可分为可修复废品和不可修复废品两类。可修复废品是指技术上可以修复，而且所需修复费用在经济上合算的废品，可修复废品一般经过修复，即可成为合格产品；不可修复废品是指在技术上已不可修复，或者虽然技术上可以修复，但所需修复费用在经济上不合算的废品。

废品损失是指由于产生废品而发生的废品报废损失和超过合格产品正常成本的多耗损失。具体地说，不可修复废品损失是指不可修复废品已耗的实际成本，如果不可修复废品可作材料或废料回收，则回收材

料或废料的价值应冲抵损失；可修复废品损失是指可修复废品在返修过程中所发生的修复费用，包括修复时耗用的直接材料、直接工资，以及应负担的制造费用等。无论是可修复废品，还是不可修复废品，如果需向造成废品的责任人索赔损失的，则过失人的赔偿款应冲抵废品损失。

(二)废品损失核算的账户

应设置“废品损失”账户进行废品损失的归集和分配。该账户借方反映可修复废品的修复费用和不可修复废品的已耗成本，该账户贷方反映不可修复废品回收的残值和应向责任人索赔的数额，以及废品净损失的分配结转额。不可修复废品回收的残值应根据废品交库单汇总登记；应向责任人索赔的款项应根据废品通知单汇总登记；最后将借方发生额减去贷方的回收残值和责任人赔偿款之差(即本月发生的废品净损失)，从贷方转至“基本生产成本”账户的借方。“废品损失”账户月末一般无余额。废品损失明细分类账户应分别不同的产品设置，账内按不同的成本项目开设专栏。

(三)不可修废品损失的核算

不可修复废品的已耗成本确定有以下几种方法：

1.按实际成本计算

按实际成本计算废品损失，首要问题是分配各项费用，计算出不可修废品的生产成本。其计算公式如下：

不可修复废品已耗直接材料成本=直接材料总成本÷(合格产品数量+废品数量)×废品数量

不可修复废品已耗直接工资成本=直接工资总成本÷(合格产品工时+废品工时)×废品工时

不可修复废品已耗制造费用=制造费用总成本÷(合格产品工时+废品工时)×废品工时

例：某车间本月生产甲产品 400 件，经检验发现不可修废品 10 件；合格品的生产工时为 11800 小时，废品工时为 200 小时，全部生产工时为 12000 小时。甲产品成本计算单所列合格品和废品的全部生产费用为：原材料 20000 元；燃料及动力费 11880 元；工资及福利费 18000 元；制造费用 30000 元，共计 79880 元。废品残料回收价值 120 元，原材料是生产开工时一次投入，原材料按合格品数量和废品数量的比例分配；其他费用按生产工时比例分配。

编制废品损失计算表见表 3-1。

表 3-1 废品损失计算表
车间名称： 20××年×月 产品名称：甲产品

项 目	数量(件)	原材料	工时	燃料及动力费	工资及福利费	制造费用	成本合计
费用总额	400	20000	12000	11880	18000	30000	79880
费用分配率		50		0.99	1.5	2.5	
废品成本	10	500	200	198	300	500	1498
减：废品残料		120					120
废品损失		380		198	300	500	1378

假设废品报废后应收责任人赔款 300 元，则废品净损失为 1078 元。根据废品损失计算表作分录：结转不可修废品成本：

借：废品损失——甲产品 1498
 贷：基本生产成本——甲产品(原材料) 500
 (燃料和动力) 198
 (工资及福利费) 300
 (制造费用) 500

反映残料和赔款：

借：原材料 120
 其他应收款 300
 贷：废品损失——甲产品 420

结转废品净损失

借：基本生产成本——甲产品(废品损失) 1078
 贷：废品损失——甲产品 1078

废品损失通常只计入本月完工产成品的成本，本月在产品和完工自制半成品一般不负担损失。

2.按计划成本或定额成本计算

这是根据生产产品的定额和计划资料，结合废品的数量或工时，计算出不可修废品的计划成本或定额成本，然后再计算出净损失的一种方法。

例：某车间本月生产丙产品，验收时发现不可修废品 4 件，收回残料价值 200 元。废品成本按定额成本计算，单位废品原材料费用定额 400 元，工时定额 50 小时，每小时人工单价 2 元，制造费用每小时 4 元。编制废品损失计算表如表 3-2 所示。

表 3-2

废品损失计算表

车间名称：20××年×月

产品名称：甲产品

项 目	产量	原材料	生产工时	工资及福利费	制造费用	成本合 计
费用定额		400	50	100	200	
废品定额成本	4	1600	200	400	800	2800
减：回收残值		200				200
废品损失		1400		400	800	2600

有关废品损失明细账和基本生产成本明细账的登记与按实际成本计算相同，不再赘述。

(四)可修废品损失的核算

如果修复废品跨月进行，则各月发生的修复费用计入各月的废品损失。

例：生产甲产品的过程中，发现有可修的废品进行修复，月末根据各种费用分配表记录的资料作如下会计分录(在实际工作中，这些分录是在每张分配表后的分录中分散反映的，并不是需要集中处理)：

借：废品损失——甲产品 300
 贷：原材料 180
 应付账款 20
 应付工资 40
 制造费用 160

结转可修废品损失：

借：基本生产成本——甲产品 300
 贷：废品损失——甲产品 300

二、停工损失的核算

停工损失是指企业生产车间由于计划减产或因停电、待料、机器设备发生故障而停止生产所造成的损失。

停工损失一般可设置“停工损失”总分类账户进行核算，该账户借方归集本月发生的停工损失，贷方分配结转停工损失，月末一般无余额。该账户应分别按车间设置明细分类账户，按车间分别归集和分配停工损失。在停工损失明细账中最好分别按计划内停工和计划外停工，主观原因停工和客观原因停工进行记录，以便明确责任，正确地计算产品制造成本。

不在停工损失发生较少的企业中，为简化核算工作，也可以不单独核算停工损失，停工期间发生的费用分别记入“直接工资”和“制造费用”成本项目内。

一、名词解释

- 1 工资总额
- 2 制造费用
- 3 交互分配法
- 4 计划成本分配法
- 5 生产损失
- 6 废品损失
- 7 停工损失

二、简答题

- 1 材料成本是如何构成的？
- 2 工资总额由哪些部分组成。
- 3 制造费用包括哪些内容？
- 4 制造费用有哪些分配方法？
- 5 辅助费用的归集方法有哪两种？

第四章 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算

（一）生产费用在完工产品与在产品之间分配概述

掌握在产品的概念和广义在产品包括的内容；理解在产品成本与完工产品成本计算的联系；了解生产费用在完工产品与在产品之间分配方法选择应考虑的因素。

（二）生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法

了解不计算在产品成本法和在产品按所耗直接材料费用计价法的适用条件；理解在产品按固定成本计价法的适用条件及特点；掌握约当产量和约当产量比例法的概念；掌握约当产量比例法下在产品完工程度的确定及其一般计算；理解定额成本法、定额比例法的适用条件及计算方法；理解完工产品成本结转的账务处理。

第五章 完工产品成本与在产品成本的计算

第一节 概 述

一、完工产品和在产品成本计算的意义

完工产品是指已经完成全部生产过程、符合质量要求并已验收入库，可以作为商品对外销售的产成品。

在产品是指没有完成全部生产过程，还不能作为商品销售的产品，包括正在车间加工中的产品、已经完成一个或几个生产步骤但还需要继续加工的半成品、已完工而尚未验收入库的产成品、正在返修和等待返修的废品等。企业对外销售的自制半成品由于属于商品产品，一经验收入库，就不再列入在产品之内。此外，企业生产过程中产生的不可修复的废品既不属于在产品，也不包括在完工产品之内。

划分完工产品和在产品的意义主要表现在以下几个方面：

- 1.正确计算产品成本。
- 2.存货合理计价。
- 3.实现成本补偿。
- 4.考核评价的需要。
- 5.管理决策需要。

二、建立和完善在产品的原始记录、原始凭证和交接手续

反映在产品日常收发存情况的原始记录通常是借助于在产品台账进行的。台账亦称“在产品收发结存账”。

三、在产品盘点盈亏的会计处理

清查中发生在产品盘盈时：

借：基本生产成本

贷：待处理财产损溢

经批准后予以转销：

借：待处理财产损溢

贷：制造费用

清查中发生在产品盘亏和毁损时：

借：待处理财产损溢

贷：基本生产成本

经批准后分别原因进行处理：

借：原材料(毁损的在产品残值)

其他应收款(应由过失人或保险公司赔偿的损失)

营业外支出——非常损失(属于自然灾害造成，并扣除了残料价值和保险公司赔款后的净损失)

制造费用(计量、收发错误带来的盘亏)

贷：待处理财产损溢

第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配

一、在产品不计算成本法

为了简化成本核算工作，企业或车间可以不计算在产品成本，即某种产品生产所发生的全部费用，都归完工产品负担。适用于各月末在产品数量都很少的产品。

二、在产品按固定成本计价法

为了简化成本核算工作，各月在产品成本固定按年初数计算，本月完工产品的生产成本也就是本月生产费用之和。到年终时，为了保证下年成本计算的准确，应根据实际盘点的在产品数量，重新计算在产品成本，并调整年末余额，将其作为下年在产品成本进行计算。该方法适用于各月在产品数量变化不大或各月在产品数量较少的产品。

三、在产品成本按完工产品成本计算

如果在产品已经接近完工，或者已经加工完毕的产品，但尚未验收或包装入库，也算在产品。为简化核算工作，这些在产品视同完工产品分配费用，即应由产品负担的费用按照完工产品的产量和月末在产品的实际数量作为分配标准进行费用的分配。该方法适用于月末在产品基本完工或已完工未入库的产品。

四、在产品成本按耗用材料费计算

在这种方法下，在产品成本可以只计算材料费用来代替全部费用。其加工费项目数量比例小，全由完工产品负担。即将应由产品负担的费用合计减去在产品负担的材料费后的数额，就是完工产品的成本。该方法适用于各月末在产品数量变化较大并且原材料费用在成本中所占比重较大的产品。

例：A 产品月初在产品材料费用 6 480 元，本月耗用的材料费用 93 520 元，本月完工 A 产品 1 500 件，月末在产品 500 件，材料在生产开始时一次投入，材料费用按完工产品产量和月末在产品实际数量作为分配标准进行分配。本月发生的工费计 1 000 元。其具体分配计算如下：

材料费用分配率= $(6\,480+93\,520)\div(1\,500+500)=50(\text{元})$

月末在产品材料费用= $500\times 50=25\,000(\text{元})$

本月完工产品成本= $(6\,480+93\,520+1\,000)-25\,000=76\,000(\text{元})$

五、在产品成本按定额成本计算

在定额比较准确，定额管理比较健全，各月在产品数量变化比较均衡的企业，月末在产品可根据实际结存的在产品数量和在该产品的单件定额成本，计算出在产品成本。月初在产品定额成本加上本月产品费用，再减去月末在产品定额成本，即为完工产品成本。采用这种方法，月末在产品实际成本与定额成本的差异，全部由完工产品负担。

例：企业生产 A 产品经过三道工序，原材料在第一工序开始时一次投入，原材料费用定额 150 元，每工序的工时定额分别为 10 小时，20 小时，30 小时，工资及福利费的计划单价为每小时 1.2 元，制造费用计划单价为每小时 2 元。每工序在产品数量分别为 50 件、80 件、40 件。

各工序在产品累计工时定额的计算：

1 工序在产品工时定额= $10\times 50\%=5(\text{小时})$

2 工序在产品工时定额= $10+20\times 50\%=20(\text{小时})$

3 工序在产品工时定额= $10+20+30\times 50\%=45(\text{小时})$

六、定额比例法

这种方法是以前定额资料为标准，将应由产品负担的费用按照完工产品与月末在产品定额消耗量或定额成本的比例进行划分。它适用于各项消耗定额比较健全、稳定，定额管理基础比较好，各月末在产品数量变动较大的产品。

各成本项目费用分配率和分配额的计算公式如下：

(1)直接材料费用的分配：

材料费用分配率= $\text{直接材料费用总额}\div(\text{完工产品定额消耗量(或成本)}+\text{在产品定额消耗量(或成本)})$

完工产品应分配的直接材料= $\text{完工产品定额消耗量(或定额成本)}\times\text{费用分配率}$

在产品应分配的直接材料= $\text{在产品定额消耗量(或定额成本)}\times\text{费用分配率}$

(2)直接工资和制造费用的分配：

分配率=直接工资(或制造费用)总额 ÷ 完工产品定额工时+在产品定额工时

完工产品应分配的费用=完工产品定额工时×分配率

在产品应分配的费用=在产品定额工时×分配率

例：某企业生产丙产品，期初与本月生产费用合计为直接材料 32 400 元，直接工资 4 410 元，制造费用 2 520 元，合计 39 330 元。原材料在生产开始时一次投入，完工产品 400 件，月末在产品 50 件，单件产品直接材料费用定额 60 元，工时定额 10 小时，在产品完工程度为 40%，有关计算如下：

①直接材料：

完工产品定额费用=400×60=24 000(元) 在产品定额费用=50×60=3000(元)

材料费用分配率=32 400÷ 24 000+3000=1.2

完工产品应负担材料费用=24 000×1.2=28 800(元)

在产品应负担材料费用=3000×1.2=3 600(元)

②直接工资：

完工产品定额工时=400×10=4000(小时) 在产品定额工时=50×10×40%=200(小时)

直接工资分配率=4410÷ 4000+200=1.05

完工产品应负担人工费用=4000×1.05=4200(元)

在产品应负担人工费用=200×1.05=210(元)

③制造费用：

完工产品定额工时=400×10=4000(小时) 在产品定额工时=50×40%×10=200(小时)

制造费用分配率=2520÷ 4000+200=0.6

完工产品应负担制造费用=4000×0.6=2400(元)

在产品应负担制造费用=200×0.6=120(元)

七、约当产量比例法

约当产量比例法是将月末在产品数量按照完工程度折算为相当于完工产品的产量，即约当产量，然后按照完工产品产量与月末在产品约当产量比例分配计算完工产品费用和月末在产品费用的方法。这种方法适用于月末在产品数量较大，各月末在产品数量变化也较大，产品成本中原材料费用和工资及福利费等加工费用的比重相差不多的产品。

(一)费用的分配程序

采用约当产量比例法，分配各项费用都需要先计算确定月末在产品在该项费用上的完工程度，从而计算其约当产量；然后再按完工产品产量与月末在产品约当产量比例分配该项费用。其分配计算公式为：

1.计算在产品在某项费用上的约当产量

在产品的约当产量=在产品数量×完工程度

2.分配某项费用

(1)某项费用的分配率=(月初在产品项费用+本月发生的该项费用)÷(完工产品产量+月末在产品约当产量)

(2)完工产品应分配的该项费用=完工产品产量×该项费用的分配率

(3)月末在产品应分配该项费用=月末在产品的约当产量×该项费用的分配率

例：某产品月初在产品和本月发生的工资及福利费分别为 7000 元和 60500 元。该产品本月完工 240 件、月末在产品 100 件，月末在产品的加工程度为 60%，月末在产品在工资及福利费上的完工程度就是在产品的加工程度。分配计算如下：

1 在产品约当产量=100×60%=60(件)

2 工资及福利费分配率=(7000+60500)÷(240+60)=225(元/件)

3 完工产品应分配工资及福利费=240×225=54 000(元)

在产品应分配工资及福利费=60×225=13 500(元)

(二)在产品完工程度的确定

1.加工程度的确定。。

(1)如果产品加工只经过一道工序，在这种情况下，某种在产品的加工程度按其累计工时定额与其产品

的工时定额相比计算确定，其计算公式如下：

$$\text{某种在产品加工程度} = \text{该种在产品累计工时定额} \div \text{该产品的工时定额} \times 100\%$$

如果在产品在该道工序上分布的数量比较均衡，则可认为每件在产品加工完成的平均定额工时为产品工时定额的 50%，即每件在产品的平均加工程度为 50%。

(2)如果产品生产经过几道工序，在这种情况下，不同工序中的在产品，其加工程度也不相同，应按在产品所在工序分别确定其加工程度。其计算公式如下：

$$\text{某工序在产品加工程度} = (\text{前面各道工序工时定额之和} + \text{本工序的工时定额} \times \text{在产品在本工序中的加工程度}) \div \text{产品工时定额} \times 100\%$$

如果在产品在某道工序上分布的数量比较均衡，则在产品在该道工序中的平均加工程度按 50% 计算。

例：某企业甲产品的工时定额为 40 小时，顺序经过三道工序制成，三道工序的工时定额分别为 8 小时、20 小时和 12 小时。各道工序中的在产品加工程度均按 50% 计算。本月末，甲产品在第一、二、三道工序中的在产品分别为 30 件、20 件和 40 件，共计 90 件。

①各工序在产品加工程度的计算：

$$\text{第一道工序在产品加工程度} = 8 \times 50\% \div 40 \times 100\% = 10\%$$

$$\text{第二道工序在产品加工程度} = (8 + 20 \times 50\%) \div 40 \times 100\% = 45\%$$

$$\text{第三道工序在产品加工程度} = (8 + 20 + 12 \times 50\%) \div 40 \times 100\% = 85\% \text{【JP】}$$

②在产品约当产量的计算：

$$\text{第一道工序在产品的约当产量} = 30 \times 10\% = 3(\text{件})$$

$$\text{第二道工序在产品的约当产量} = 20 \times 45\% = 9(\text{件})$$

$$\text{第三道工序在产品的约当产量} = 40 \times 85\% = 34(\text{件})$$

$$\text{在产品约当产量} = 3 + 9 + 34 = 46(\text{件})$$

2.投料程度的测算。在产品在原材料费用上的完工程度是在产品的原材料投料程度。在生产过程中，原材料的投料方式不同，其在产品投料程度的确定方法也不同。

(1)原材料在生产开始时一次投入。在这种情况下，每件在产品与每件完工产品所消耗的原材料相同，在产品的投料程度为 100%。

(2)原材料分工序投入，但在各道工序开始时一次投入。在这种情况下，应分工序分别计算各道工序在产品的投料程度。其计算公式如下：

$$\text{某工序在产品投料程度} = \frac{\text{前面各工序原材料费用定额之和} + \text{本工序原材料费用定额}}{\text{单位产品原材料费用定额}} \times 100\%$$

例：按上例的资料，单位甲产品原材料费用定额为 50 元，第一、二、三道工序的原材料费用定额分别为 25 元、15 元、10 元，且原材料分别在各工序生产开始时一次投入。各工序在产品投料程度计算如下：

$$\text{第一道工序在产品投料程度} = 25 \div 50 \times 100\% = 50\%$$

$$\text{第二道工序在产品投料程度} = (25 + 15) \div 50 \times 100\% = 80\%$$

$$\text{第三道工序在产品投料程度} = (25 + 15 + 10) \div 50 \times 100\% = 100\%$$

(3)原材料分工序陆续投入，但投料程度与加工程度不一致。在这种情况下，也应分工序分别计算各道工序在产品的投料程度。

例：按上例的资料，假设原材料分别在各工序陆续投入，在各工序中的投料程度按 50% 计算，则各工序在产品投料程度及约当产量计算如下：

①各工序在产品投料程度的计算：

$$\text{第一道工序在产品投料程度} = 25 \times 50\% \div 50 \times 100\% = 25\%$$

$$\text{第二道工序在产品投料程度} = (25 + 15 \times 50\%) \div 50 \times 100\% = 65\%$$

$$\text{第三道工序在产品投料程度} = (25 + 15 + 10 \times 50\%) \div 50 \times 100\% = 90\%$$

根据完工产品与月末在产品费用分配表，编制结转完工产品成本的会计分录如下：

借：库存商品—甲产品 91 800

 贷：基本生产成本—甲产品 91 800

以上我们介绍了生产费用在完工产品和在产品之间分配的七种方法。分配结束后，就可以计算出完工产品的成本。企业应根据各种“基本生产成本明细账”编制“完工产品成本汇总表”以汇总完工产品成本。

课后练习题

一、名词解释

1 约当产量比例法 2 在产品 3 产成品

二、简答题

1 划分完工产品与在产品成本的意义有哪些？

2 简述完工产品与在产品之间划分费用的方法的适用范围。

第六章 成本计算基本方法

第一节 成本计算方法的概述

一、生产的分类

(一)按工艺过程分类

工业企业的生产，按其生产工艺过程，可以分为单步骤生产和多步骤生产两种类型。

单步骤生产，亦称简单生产，是指生产工艺过程不能间断、不可能或不需要划分为几个生产步骤的生产，多步骤生产，亦称为复杂生产，是指生产工艺过程由若干个可以间断的、分散在不同地点、分别在不同时间进行的生产步骤所组成的生产，又可分为连续加工式生产和装配式生产。

(二)按生产组织特点分类

工业企业生产按其生产组织特点可以分为大量生产、成批生产和单件生产三种类型。

大量生产是指不断地重复生产产品种相同产品的生产。

成批生产是指按照规定的产品批别和数量或根据定货者的需要，分批进行一定种类产品的生产。成批生产按照产品批量的大小还可以分为大批生产和小批生产。

单件生产是指按照购货单位的要求，生产个别的、性质特殊的产品的生产。

二、企业的生产特点和管理要求对产品成本计算的影响

企业的生产特点和管理要求对产品成本计算的影响表现在成本计算对象、成本计算期和在产品计价三个方面。

(一)企业的生产特点、管理要求对成本计算对象的影响

成本计算对象是为计算产品成本而确定的归集生产费用的目标，也就是成本的承担者。确定成本对象是设置产品成本明细账、分配费用和计算产品成本的前提。

在单步骤连续式大量生产企业，成本计算对象是不同品种的产品。

多步骤连续式大量大批生产的企业由于生产工艺过程可以间断，可以以产品的生产步骤作为成本计算对象，分步骤计算产品成本。如果企业不要求提供各步骤生产成本资料，这时的大量大批多步骤生产可以以产品品种作为成本计算对象，计算产品成本。

多步骤装配式大量大批生产企业由于产品品种稳定，由于零部件生产的批别与订货产品生产的批别不一致，因而不能按产品批别计算成本，只能以零部件和产品种类作为成本计算对象。

多步骤装配式小批单件生产由于是按产品件别或批别组织生产，要求按不同品种的产品件别或批别计算成本，其成本计算对象便是产品的每一定单，或每一批别、件别。

(二)生产特点、管理要求对产品成本计算期和在产品计价的影响

大量大批生产由于生产不间断进行，成本计算期与生产周期不一致。

单件小批生产由于是按件或按批组织生产，成本计算期与会计期间不一致，但与生产周期一致。

单步骤大量生产往往没有在产品，或在产品很少。由于产品的生产周期与成本计算期一致，只有在同批产品分期完工的情况下，才有必要单独计算期末在产品成本。

多步骤大量大批生产由于生产不间断进行，通常在期末都有在产品存在，因而月末要求计算在产品成本。

以产品成本计算对象作为成本计算方法的标志，成本计算的基本方法分为三种：以产品品种为成本计算对象的品种法，以产品批别为成本计算对象的分批法，以产品生产步骤为成本计算对象的分步法。品种法是最基本的成本计算方法。此外，还有两种辅助成本计算方法与基本方法结合运用，这两种方法是定额法和分类法。

第二节 品种法

一、品种法的概念及适用范围

产品成本计算的品种法是以产品品种作为成本计算对象，按产品品种开设成本明细账，归集费用、计

算产品成本的一种方法。

品种法适用于大量大批的单步骤生产，例如发电、采掘等生产。辅助生产的供水、供气、供电等单步骤的大量生产也采用品种法计算成本。

二、品种法的特点

(一)成本计算对象

在采用品种法计算产品成本的企业或车间里，如果只生产一种产品，只需为该产品开设一本生产成本明细账，账内按成本项目设立专栏或专行。如果是生产多种产品，产品成本明细账就要按照产品品种分别设置，发生的直接费用可以直接计入各产品成本明细账的有关成本项目，间接费用则要采用适当方法分配计入到各产品成本明细账的有关成本项目。

(二)成本计算期

品种法主要应用在大量大批单步骤或多步骤生产中，由于大量地重复生产一种或几种产品，所以很难等到产品全部完工时再计算完工产品成本。品种法的成本计算期一般是按月进行，与会计期间一致，与生产周期不一致。

(三)费用在完工产品与在产品之间的分配

在单步骤生产中，由于生产周期短，月末在产品数量较少，因而可以不计算在产品成本，成本明细账归集的生产费用之和即为完工产品成本。在多步骤生产中，由于月末存在在产品并且在产品数量一般较多，所以应当选择适当的分配方法，在完工产品与在产品之间进行分配，以便于计算完工产品成本与月末在产品成本。

三、品种法的计算程序

品种法是产品成本计算方法中的最基本方法，因而品种法的计算程序体现着产品成本计算的一般程序。品种法的成本计算程序如下：

- 1 按产品品种开设产品成本明细账，按成本项目开设专栏。
- 2 设置待摊费用、预提费用、辅助生产成本、制造费用、废品损失等明细账。
- 3 编制各种费用分配表，根据分配表编制会计分录，登记有关总账和明细账。
- 4 最后将记入产品成本明细账的各项生产费用汇总，如果月末有未完工产品，要将归集的费用在完工产品与在产品之间进行纵向分配，计算完工产品成本和月末在产品成本。

四、品种法计算产品成本的举例

第三节 分批法

一、分批法的概念及适用范围

产品成本计算的分批法是以产品的批别作为成本计算对象，按产品的批别开设成本明细账，归集费用，计算产品成本的一种方法。

产品成本计算的分批法主要适用于单件、小批多步骤生产，某些单步骤生产的企业或车间，如果也按小批单件组织生产，也可采用分批法。

在小批单件生产的企业中，产品的品种和每批产品的批量往往根据需要单位的定单确定，因而按照产品批别计算产品成本，通常也就是按照定单计算产品成本。所以产品成本计算的分批法，也称为定单法。

二、分批法的特点

(一)成本计算对象

产品成本计算对象就是产品的批别(单件产品为件别)。

(二)成本计算期

在小批单件生产的条件下，一批产品数量不多，产品生产周期一致，那么批内产品就可能同时完工，计算产品成本时，一般是在该批产品全部完工时进行，成本计算期与生产周期一致，与会计期间不一致。

(三)费用在完工产品与月末在产品之间的分配

在小批生产中，由于产品批量较小，批内产品一般都能同时完工，或在相距不久的时间内完工。分批法是在产品全部完工时才计算成本。月末时，如果该批产品完工，则所有的生产费用合计就是完工产品成本，在产品成本为零；如果该批产品未完工，则所有的生产费用合计就是在产品成本，完工产品成本为零。

所以，一般情况下，分批法计算产品成本，不存在月末完工产品与在产品划分费用界限问题。

特殊情况下，小批生产会现“跨期出货”，即批内完工产品跨越两个会计期间。对于跨期出货的产品数量较少的，可以先采用简化方法转出完工成本，即按计划单位成本、定额单位成本或近期的实际单位成本先转出，等到该批产品全部完工时重计算全部总成本及单位成本；如果跨期出货的数量较多，则应选择适当的费用划分方法，在完工产品与月末在产品之产划分费用，计算完工产品成本和在产品成本。

三、分批法的计算程序举例

例：企业根据客户定单组织生产，采用分批法计算产品成本，该厂设有机械加工和装配两个基本生产车间，原材料在机械加工车间生产开始时一次性投入。20××年12月份有关资料如下。

①各批产品的产量和工时资料如下表5-1所示。

各批产品的产量和工时

产品批号	产品名称	开工日期	产量(台)	完工产量(台)		本月耗用工时	
				11月	12月	机械加工车间	装配车间
0210	A产品	11月份	20	8	12	3000	1600
0211	B产品	12月份	15	15		1500	2000
0212	C产品	12月份	10	6		1000	1500

②0210批A产品在11月份消耗费用如下：机械加工车间：原材料10500元、直接人工12500元、制造费用3250元；装配车间：直接人工6400元、制造费用2800元。

③12月份编制的原材料费用分配表、人工费用分配表及制造费用明细账提供有关资料如下：

原材料费用：0211批B产品耗用原材料40500元，0212批C产品耗用原材料9500元。

直接人工费用：0210批A产品在机械加工车间的人工费用9900元、装配车间的人工费用4000元；0211批B产品在机械加工的人工费用4950元、装配车间的人工费用7010元；0212批C产品在机械加工车间的人工费用2300元、装配车间的人工费用为2740元。

制造费用：机械加工车间全部的制造费用为5225元，装配车间全部的制造费用为6120元。制造费用按产品的生产工时比例在各批产品之间分配。

④该厂对于定单内跨期出货的完工产品实行不同的处理方法：A产品11月份跨期出货先按计划成本转出，待全部产品完工后重新计算完工产品的总成本和单位成本，而对于12月份完工的C产品，按约当产量比例法分配计算完工产品成本和在产品成本，在产品加工程度为50%。A产品计划单位成本：原材料500元、工资及福利费1500元、制造费用480元。

根据以上所给资料用分批法计算各批产品成本。该三批产品成本明细账如表5-2、表5-3、表5-4所示。

表5-2 产品生产成本明细账

产品批号：0210 投产日期：11月

产品名称：A产品 产品批量：20台 单位：元 完工日期：12月

年 月 日	摘 要	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
11 30	机械加工车间生产费用	10 500	12 500	3 250	26 250
	装配车间费用		6 400	2 800	9 200
	生产费用累计	10 500	18 900	6 050	35 450
	按计划成本转出完工产品成本(8台)	4 000	12 000	3 840	19 840
	月末在产品成本	6 500	6 900	2 210	15 610

月初余额	6 500	6 900	2 210	15 610
机械加工车间 费用		9 900	2 850	12750
装配车间费用		4000	1 920	5920
生产费用累计	6 500	20 800	6 980	34 280
转出完工产品成本(12 台)	6 500	20 800	6 980	34 280
20 台产品全部成本	10 500	32 800	10 820	54 120
产品单位成本	525.00	1640.00	541.00	2706.00

表 5—3 产品成本明细账

产品批号：0211 投产日期：12 月 产品批量：15 台 单位：元

产品名称：B 产品 完工日期：12 月

年 月日	摘 要	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
12 31	机械加工车间生产费用	40 500	4 950	1 425	46 875
	装配车间生产费用		7 010	2 400	9 410
	生产费用累计	40 500	11 960	3 825	56 285
	结转完工产品成本(15 台)	40 500	11 960	3 825	56 285
	单位产品成本	2700.00	797.33	255.00	3752.33
	月末在产品				0

在 0212 批产品成本明细账中的各项费用的约当产量分配率计算如下：

原材料分配率 = $9500 \div 6+4 = 950$ (元/件)

人工费用分配率 = $5049 \div 6+4 \times 50\% = 630$ (元/件)

制造费用分配率 = $2750 \div 6+4 \times 50\% = 343.75$ (元/件)

表 5—4 产品成本明细账

产品批号：0212 投产日期：12 月 完工日期：12 月 6 日

产品名称：C 产品 产品批量：10 台 单位：元

年 月日	摘 要	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
12 31	机械加工车间生产费用	9 500	2 300	950	12 750
	装配车间生产费用		2 740	1 800	4 550
	生产费用累计	9 500	5 040	2 750	19 300
	结转完工产品成本(6 台)	5 700	3 780	2 062.50	11 542.50
	单位产品成本	950	630	343.75	1923.75
	月末在产品(4 台)	3 800	1 260	687.50	5747.50

前面所述品种法的全部计算程序和各项计算工作，在分批法中都可能进行。上列举例只例举出这些比较简单的成本明细账及登记方法，目的是为了突出分批法的特点。

四、简化分批法

在小批单件生产的企业或车间中，同一月份内投产的产品批数往往很多，有的多至几十批，甚至上百批。在这种情况下，各种间接计入费用在各批产品之间按月进行分配的工作就极为繁重。因此，在投产批数繁多，且月末未完工批数较多的企业，还可采用一种简化的分批法，也就是不分批计算在产品成本的分批法。

(一)简化分批法的特点

1 简化分批法计算成本时，必须设立基本生产成本二级账，用以提供企业或车间全部产品的累计生产费用和生工时资料。

2 仍然按照产品的批别开设生产成本明细账，但在各该批产品完工以前，账内只需按月登记直接计入费用和生工时，而不必按月登记、分配各项间接计入费用。

3 在有完工产品的月份，按照明细账上完工产品的累计生工时和利用二级账资料计算的累计间接计入费用分配率，计算完工产品的累计间接计入费用及生产成本。

4 月末时,不计算在产品的累计间接计入费用,即不计算在产品成本。

(二)简化分批法的举例

基本生产成本二级账中完工产品的直接材料费用和生产工时,应根据各批产品成本明细账中完工产品的直接材料和生产工时汇总登记。完工产品的各项间接计入费用,可以根据账中完工产品生产工时分别乘以各该费用累计分配率计算登记,也可以根据各批明细账中完工产品的各该费用分别汇总登记。基本生产成本二级账中月末在产品各项费用与生产工时登记方法与完工产品的各项内容的登记方法相同。

从以上所述可以看出,采用简化分批法,每月发生的各项间接计入费用不是按月分配的,而是先累计起来,到产品完工时,按照累计间接费用分配率进行分配。各批完工产品与月末在产品之间分配费用及各批产品之间分配费用的工作,即生产费用的纵向分配工作与横向分配工作,是利用累计间接计入费用分配率,到产品完工时合并在一起进行的。就是说,各项累计间接计入费用分配率,是各批产品之间划分费用的依据,也是完工产品与月末在产品划分费用的依据。简化分批法,也称为累计间接计入费用分配法。

简化分批法一般在各个月份的间接计入费用水平相差不多,且月末未完工产品的批数较多的企业应用。

第四节 分步法

一、分步法的概念、适用范围

产品成本计算的分步法是以产品生产步骤作为成本计算对象,按生产步骤开设成本明细账,归集费用,计算产品成本的一种方法。

分步法适用于大量大批的多步骤生产,例如冶金、纺织、造纸,以及大量大批生产的机械制造等。在这些生产企业中,产品生产可以分为若干个生产步骤进行。

二、分步法的特点

(一)成本计算对象

分步法中,成本计算对象就是产品的生产步骤。产品成本明细账应按生产步骤和产品品种设立;或者按生产步骤设立,账中按产品品种反映。

一般情况下,在按生产步骤设立车间的企业中,分步计算成本就是分车间计算成本,每一个生产车间就是一个生产步骤。但也不完全一致,有时一个大规模的生产车间可以再分成几个步骤算成本,或者几个生产车间合为一个生产步骤计算产品成本。产品成本计算的分步与实际的生产步骤不一定完全一致。为简化成本计算工作,只对管理上有必要分步计算成本的生产步骤单独设立成本明细账进行核算。

(二)成本计算期

分步法一般是应用在大量大批生产中的,因此,产品成本计算期与生产周期不一致,与会计期间一致,按月计算完工产品成本。

(三)月末完工产品与在产品的费用划分

在多步骤生产中,产品的生产周期较长,各步骤在产品的数量较多。因此,采用分步法计算产成本时,记入各种产品、各生产步骤明细账中的生产费用大多要采用适当的分配方法在完工产品和月末在产品之间进行分配,计算完工产品成本和在产品成本。

出于成本管理对各生产步骤成本资料和对简化成本计算工作的考虑,分步法可以分为逐步结转分步法和平行结转分步法两种。

三、逐步结转分步法

逐步结转分步法是按照产品的生产步骤逐步结转半成品成本。最后算出产成品成本的分步法又称为计列半成品成本分步法。

自制半成品成本的结转按其人在下一生产步骤成本明细账中反映的方法不同,有综合结转和分项结转法两种方法。

(一)综合结转法

综合结转法即各生产步骤对耗用上一步骤的半成品成本,不分成本项目,均以“自制半成品”(原材料)项目,综合记入各该产品的成本计算单中。

综合结转可以按照半成品的实际成本结转,也可以按照半成品的计划成本(或定额成本)结转。

1.按实际成本综合结转

采用这种方法，各步骤耗用的半成品是按照上一步骤的实际成本记入下一步骤的成本计算单的“直接材料”或“半成品”项目中。

例：某工业企业生产 A 产品经过两个生产步骤，第一步骤生产出 A 半成品，验收后入半成品库，通过半成品库进行收发，第二步骤根据生产需要从半成品库中领用半成品，继续加工生产出产成品。半成品在发出时，采用加权平均单价计算成本。两个车间月末的在产品均按定额成本计价。其成本计算程序如下：

(1)根据各种费用分配表、半成品交库单和第一车间在产品定额成本资料，登记第一车间 A 半成品成本明细账如表 5-5 所示。

表 5—5 产品成本明细账

第一车间：A 半成品

年 月 日	摘 要	产量(件)	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
8 1	期初余额(定额成本)		13 500	7800	5600	26900
8 31	本月生产费用		46 000	24 200	28 900	99 100
	生产费用累计		59 500	32 000	34 500	126 000
	结转完工半成品成本		38 000	19 000	23 000	80 000
	在产品成本(定额成本)		21 500	13 000	11 500	46 000

在上列半成品成本明细中，由于月初、月末在产品按定额成本计价，因而用生产费用累计数减去月末在产品的定额成本，即可求得本月完工半成品成本。

根据第一车间的半成品交库单编制下列会计分录：

借：自制半成品——A 半成品 80 000

贷：基本生产成本——第一车间 80 000

表 5—6 产品成本明细账

第二车间：A 产品

年 月 日	摘 要	产量(件)	原材料(半成品)	工资及福利费	制造费用	合 计
8 1	期初余额(定额成本)		12 000	6 000	7 500	25 500
9 31	本月生产费用		90 720	19 600	23 400	133 720
	生产费用累计		102 720	25 600	30 900	159 220
	结转完工半成品成本 430		87 920	18 400	22 300	128 620
	产成品单位成本		204.47	42.79	51.86	299.12
	在产品成本(定额成本)		14 800	7 200	8 600	30 600

(2)根据第二车间领用半成品的领料单，编制下列会计分录：

借：基本生产成本——第二步骤 90 720

贷：自制半成品——A 半成品 90 720

(3)根据各种费用分配表、半成品领用单、产成品交库单，以及第二车间在产品定额成本资料，登记第二车间 A 产品成本明细账，如表 5—6 所示。

上列第二车间产品成本明细账增设了“半成品”成本项目，其中本月半成品费用就是根据半成品领用凭证登记的。

根据产成品交库单，编制如下会计分录：

借：库存商品——A 产品 128 620

贷：基本生产成本——第二步骤 128 620

2.按计划成本综合结转

采用这种方法是半成品的日常收发核算均按计划单位成本核算；在半成品实际成本计算出来以后，再计算半成品的成本差异率，调整所耗半成品的成本差异。

这种方法与实际成本结转相比较，除半成品收发核算必须采用计划成本核算以外，在第二步骤以及以后各步骤生产成本明细账中，对半成品成本项目必须分设“计划成本”、“成本差异”、“实际成本”三个专

栏，分别核算。

本月所耗半成品费用的计划成本数，按计划单位成本与领用数量乘积登记；本月所耗半成品成本差异，按所耗半成品的计划成本乘以半成品成本差异率计算登记。由于在产品按定额成本计价，其所耗半成品不再负担半成品成本差异，因此，本月所耗半成品成本差异全部都由产成品成本负担。

按计划成本结转半成品成本可以简化和加速成本核算工作，同时也便于进行成本的考核和分析。

3.综合结转法的成本还原所谓成本还原，是指将产成品中的半成品成本分解成为各原始项目，从而按原始成本项目反映产成品的成本构成。

通常采用的成本还原方法是：从最后一个步骤起，把各步骤所耗上一步骤的半成品综合成本逐步分解，还原成为直接材料、直接人工和制造费用等原始成本项目，从而求得按原始成本项目反映的产成品成本资料。也就是将本月产成品所耗的上步骤半成品的综合成本，按照本月所产该种半成品的成本结构进行还原。

表 5—7 产成品成本还原计算表

行次	项 目	产量	还原分配率	半成品	原材料	工资及福利费	制造费用	合计
①	还原前产成品成本			87 920		18 400	22 300	128 620
②	本月所产该种半成品成本				38 000	19 000	23 000	80 000
③	对产成品中的半成品成本进行还原		$87\,920 \div 80\,000 = 1.099$					
				- 87 920	41 762	20 881	25 277	0
④=①+③	还原后产品总成本	430			41 762	39 281	47 577	128 620
⑤	还原后产成品单位成本				97.12	91.35	110.65	299.12

如果上例 A 产品的生产步骤不是两步，而是三步，按照上列方法还原后，产成品成本还原表“半成品”项目还会有未还原尽的综合费用，这时应再进行一次还原。如果是四步，则应还原三次，以此类推，直至半成品项目的综合费用全部分解、还原为原始成本项目为止。

4.综合结转法的优缺点和应用条件

综合结转法的优点是：可以在各生产步骤的产品成本明细账中反映该步骤所耗用的半成品费用水平和本步骤加工费用水平，有利于各个生产步骤的成本管理。例如可以从钢铁企业炼钢车间产品成本明细账中看出所耗半成品生铁或铁水的费用水平和炼钢水平，有利于炼钢车间的成本管理。综合结转法的缺点是：为了从整个企业角度反映产品成本的构成，加强成本管理，必须进行成本还原，从而增加了核算工作。因此，这种方法只宜在管理上要求计算各步骤完工产品所耗半成品费用，但不要求进行成本还原的情况下采用。

(二)分项结转法

采用这种结转法，是将各步骤所耗半成品费用按成本项目分项转入各步骤产品成本明细账的各个成本项目中。如果半成品通过半成品库收发，那么，在自制半成品明细账中登记半成品成本时，也要按照成本项目分别登记。一般采用按实际成本结转的方法。

1.分项结转法的计算程序

现以前例 A 产品成本资料为例，说明按半成品实际成本进行分项结转的计算程序。

(1)根据各种费用分配表、半成品交库单和第一车间在产品定额成本资料，登记第一车间 A 半成品成本明细账，明细账登记的内容及半成品入库的会计分录与本节第一例题的明细账及分录完全相同，参见表 5—5 及所列会计分录，这里不再重新列示。

(2)根据半成品交库单和第二步领用半成品的领料单，登记自制半成品成本明细账如表 5—8 所示。

表 5—8 自制半成品明细账

A 半成品

年 月 日	摘 要	产量(件)	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
-------	-----	-------	-----	--------	------	-----

8 1 期初余额	100	9880	4940	5980	20 800
31 本月增加	400	38 000	19 000	23 000	80 000
累 计	500	47 880	23 940	28 980	100 800
本月产品单位成本		95.76	47.88	57.96	201.60
本月减少	450	43 092	21 546	26 082	90 720
月末余额	50	4788	2394	2898	10 080

上列自制半成品明细账中，月初结存 100 件，其总成本为 20 800 元，各成本项目资料如账中所列，该资料取自上月末余额；本月增加数根据半成品入库单填列；本月减少数则依据第二车间领料单及单位成本计算登记。

编制领用半成品的会计分录：

借：基本生产成本——第二步骤 90 720

贷：自制半成品——A 半成品 90 720

(3)根据各种费用分配表、半成品领料单、自制半成品明细账、产成品交库单和第二车间在产品定额成本资料，登记第二车间 A 产成品成本明细账如表 5—9 所示。

表 5—9 产品成本明细账

第二车间：A 成品

年 月 日	摘 要	产量(件)	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
8 1	期初余额(定额成本)		5700	8850	10 950	25 500
31	本月生产费用			19 600	23 400	43 000
	耗用上步骤半成品		43 092	21 546	26 082	90 720
	生产费用累计		48 792	49 996	60 432	159 220
	结转完工半成品成本 430		41 762	39 281	47 577	128 620
	产成品单位成本		97.12	91.35	110.65	299.12
	在产品成本(定额成本)		7 030	10 715	12 855	30 600

2.分项结转法的优缺点及应用条件

采用分项结转法结转半成品成本，其优点是：可以直接、正确地提供按原始成本项目反映的企业产品成本资料，便于从整个企业的角度考核和分析成本计划执行情况，不需要进行成本还原；其缺点是：成本结转工作比较复杂，而且在各步骤完工产品成本中看不出所耗上一步骤半成品费用是多少、本步骤加工费用是多少，不便于各步骤完工产品的成本分析。该方法一般适用在管理上不要求计算各步骤完工产品所耗半成品费用和本步骤加工费用，而要求按原始成本项目计算产品成本的企业。

(三)逐步结转分步法的优缺点和应用条件

逐步结转分步法的优点：①能够提供各个生产步骤的半成品成本资料；②各生产步骤的半成品成本随半成品实物的转移而转移，能反映各生产步骤的产品成本包括所耗用的直接材料费、半成品费用和各项加工费用，能够全面地反映各该步骤的生产耗费水平，能够较好地满足这些生产步骤成本管理的要求。

逐步结转分步法的缺点：①各个生产步骤逐步结转半成品成本，会影响成本核算的及时性；②在需要按原始成本项目提供产成品成本的企业中，如果采用综合结转法，需要进行成本还原。如果采用分项结转法，半成品成本结转工作量比较大，不利于简化和加速成本核算工作。

逐步结转分步法一般应在半成品种类不多，逐步结转半成品成本工作量不大，管理上要求提供各生产步骤半成品成本资料的情况下采用。

四、平行结转分步法

平行结转分步法是平行结转各生产步骤生产费用中应计入产成品成本的份额，然后汇总计算产成品成本的分步法，也称不列列半成品成本分步法。

(一)平行结转分步法计算程序

在平行结转法计算成本时，每一步骤生产成本明细账在月末划分费用时，是在完工的产成品与广义的在产品之间划分。这里的在产品包括本步骤正在加工的在产品和本步骤已加工完毕但未最终产成的半成品。也就是说半成品的实物已经转移，但这些半成品的成本仍保留在本步骤成本明细账中，尚未转出。即

半成品的成本与实物转移相脱节。

(二)平行结转分步法举例

本月第二步骤完工 A 产成品 400 件，有关产成品的定额资料如表 5—10 所示。

车 间	原材料费用定额	工时定额
第一车间	175 元	65 小时
第二车间		60 小时

其企业生产 A 产品经过两个生产步骤。半成品不经过半成品库收发。每一生产步骤完工产品与在产品之间的费用划分方法采用定额比例法，其中原材料费用按定额费用比例分配，其他各项费用采用定额工时比例分配。

根据定额资料、各种费用分配表和产成品交库单，登记第一车间、第二车间的产品成本明细账如表 5—11、表 5—12 所示。

表 5—11 产品成本明细账

第一车间：A 成品

年 月 日 摘 要 产量	原材料费用		定额	工资及	制造	合计
	定额	实际	工时	福利费	费用	
8 1 月初余额	63 360	67 260	19 520	20 080	39 240	126 580
31 本月生产费用	38 400	44 676	11 200	16 784	25 272	86 732
31 生产费用累计	101 760	111 936	30 120	36 864	64 512	213 312
31 费用分配率		1.1		1.2	2.1	
31 计入产成品份额 400 件	70 000	77 000	26 000	31 200	54 600	162 800
31 月末在产品	31 760	34 936	4720	5664	9912	50 512

表 5—12 产品成本明细账

第二车间：A 成品

年 月 日 摘 要 产量	原材料费用		定额	工资及	制造	合计
	定额	实际	工时	福利费	费用	
8 1 月初余额			12 600	15 120	45 360	60 480
31 本月生产费用			19 700	26 870	67 690	94 560
31 生产费用累计			32 300	41 990	113 050	155 040
31 费用分配率				1.3	3.5	
31 计入产成品份额 400 件			24 000	31 200	84 000	115 200
31 月末在产品			8300	10 790	29 050	39 840

根据第一、二车间产品成本明细账所记产成品成本份额，平行汇总产成品成本，如表 5—13 所示。

表 5—13 A 产品成本汇总表

车 间 产量(件)	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
第一车间	77 000	31 200	54 600	162 800
第二车间		31 200	84 000	115 200
单位成本	192.50	156.00	346.50	695.00

(三)平行结转分步法的优缺点和应用条件

平行结转分步法的优点：①各步骤可以同时计算产品成本，将计入完工产品成本的份额平行结转汇总计入产成品成本，不必逐步结转半成品成本，从而可简化和加速成本计算工作；②能够直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料，不必进行成本还原，简化了成本计算工作。

平行结转分步法的缺点：①不能提供各步骤半成品成本资料及各步骤所耗上一步骤半成品费用资料，因而不能全面地反映各步骤生产耗费用水平，不利于各步骤的成本管理；②由于各步骤间不结转半成品成本，使半成品实物转移与费用结转脱节，因而不能为各步骤在产品的实物管理和资金管理提供资料。

平行结转分步法的优缺点与逐步结转分步法的优缺点相反。该方法只宜在半成品种类较多，逐步结转

半成品成本工作量较大，管理上又不要求提供各步骤半成品成本资料的情况下采用。

课后练习题

四、名词解释

- 1 单步骤生产 2 多步骤生产 3 品种法 4 分批法 5 分步法 6 成本还原

五、简答题

- 1 简述品种法的一般计算程序
- 2 简述各种分步法的优缺点。
- 3 简述各种分步法的适用范围。

第七章 其他成本计算方法

第一节 分类法

一、分类法的特点和适应范围

产品成本计算的分类法是按照产品类别归集生产费用，先计算各类产品的总成本，然后再按一定标准分配计算类内各种产品成本的方法。在实际工作中，一般将类内各产品之间的分配成本比例折合为系数，按系数进行分配，所以，分类法又可称为系数法。

分类法适用于产品品种、规格繁多，且可以按照一定标准将产品划分为若干类别的企业。分类法是以产品类别为成本计算对象，因此采用这种方法应将产品划分为不同的类别，按类别开设成本计算单，归集和分配生产费用。

采用分类法时，必须选择合理的标准分配计算类内各种产品的成本。分配标准的选择，既要保证费用分配结果的正确性和合理性，又要使分配工作简便易行。通常采用的分配标准有：产品的数量、重量、体积、长度、定额消耗量、定额成本、售价等，或将这些标准折合为系数。

二、分类法的成本计算程序

(一)确定产品的类别。产品的类别为成本计算对象开设成本计算单，归集和分配本月费用。

(二)每月月末，按类别计算出本月完工产品成本和月末在产品成本。

(三)计算分配类内各种产品或规格产品的成本。将已计算出的每类完工产品成本采用一定的方法分配给类内各种产品或不同规格的产品，然后计算产品的总成本和单位成本。

进行类内产品的费用分配是分类法的重点内容，在进行类内产品的费用分配时，可以按以下步骤进行：

- 1 确定标准产品及产品的分配标准额(如消耗定额、费用定额或工时定额等)，将标准产品的系数定为1。
- 2 用其他产品的分配标准额同标准产品的分配标准额相比，计算出比率即系数。
- 3 计算各产品的总系数。
- 4 利用总系数进行费用分配，计算出各种产品负担费用。
- 5 汇总计算各种完工产品的总成本和单位成本。

三、类内产品费用分配的方法

要进行类内产品费用分配，首先要计算系数，由于成本计算要求的不同，系数可以分为综合系数和单项系数。

综合系数是以某一综合性分配标准为基础制定的系数。计算公式如下：

单位成本(售价)系数=某种产品的定额成本(售价) ÷ 标准产品的定额成本(售价)

采用综合系数分配费用，计算比较简单，但分配结果的正确性较差。

单项系数是以某一单项分配标准为基础制定的系数。原材料成本系数分两种情况：

一是如果共同耗用多种原材料，则按定额成本计算，公式为：

原材料成本系数=某种产品所耗各种原材料定额成本 ÷ 标准产品所耗各种原材料定额成本

二是如果共同耗用一种原材料，则按原材料的消耗定额计算系数，其公式为：

原材料成本系数=某产品耗用原材料消耗定额 ÷ 标准产品耗用原材料消耗定额

产品的人工和制造费用可以按下列公式计算系数：

工资(费)成本系数=某产品工资(费)定额成本(或定额工时) ÷ 标准产品工资(费)定额成本(或定额工时)

采用单项系数分配计算产品成本，计算较复杂，但结果较正确。

系数确定后，再计算各种产品的总系数，并据以分配计算类内各种产品的成本。计算公式如下：

某种产品总系数(标准产量)=该产品实际产量 × 系数

类内标准产品总量(总系数)=Σ 各产品标准产量

分配率(单位系数成本)=某类产品总成本 ÷ 类标准产品总量

某种产品总成本=分配率 × 该产品总系数

某种产品单位成本=该种产品总成本 ÷ 该种产品产量

四、分类法成本计算举例

某厂采用分类法计算产品成本，按一定的标准将繁多的品种划分为若干类。甲、乙、丙三种产品结构相同，耗用材料相同，归成一类，为第二大类。

1 开设按产品类别的成本计算单见表 6-1，归集和分配本月费用的方法和程序与品种法相同，因而本例计算分配过程略。

2 计算和分配类别的本月完工产品和月末在产品成本。月末在产品成本按定额成本计算。计算分配过程略，其结果如表 6-1 所示。

摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月初在产品成本	78 500	20 000	26 800	125 300
本月生产费用	279 000	100 250	87 500	466 750
生产费用累计	357 500	120 250	114 300	592 050
完工产品成本	302 400	89 250	85 000	476 650
月末在产品定额成本	55 100	31 000	29 300	115 400

3 分配计算第二大类的三种产品的成本。

(1)三种产品的产量。

甲产品	10 000 公斤
乙产品	7 000 公斤
丙产品	5 000 公斤

(2)三种产品的单位产品所耗用材料和人工工时的数量均不同，采用系数法分配类内三种产品的成本。材料费用按材料定额成本系数分配，其他费用按定额工时系数分配。

系数计算公式：

三种产品的单位产品定额资料和单位系数，如表 6-2 所示

表 6-2 单位产品定额资料及系数计算表

产品名称	直接材料	单位产品定额费用	单位系数	人 工 工 时	单位产品定额工时单位系数
甲(标准产品)	10(元)	1		1.6(小时)	1
乙	8	8/10=0.8		2	2/1.6=1.25
丙	12	12/10=1.2		0.8	0.8/1.6=0.5

根据三种产品产量和单位系数，分配计算甲、乙、丙三种产品的成本，如表 6-3 所示。

表 6-3 第二大类类内各种完工产品成本分配计算表

项目	产量	材料系数	材料总系数	工时单位系数	定额工时系数	材料	人工	制造费用	成本合计
1	2	3	4=2×3	5	6=2×5	7=4×率	8=6×率	9=6×率	10
分配率						14	4.2	4.0	
甲产品	10000	1	10000	1	10000	140000	42000	40000	222000
乙产品	7000	0.8	5600	1.25	8750	78400	36750	35000	150150
丙产品	5000	1.2	6000	0.5	2500	84000	10500	10000	104500
合 计			21600		21250	302400	89250	85000	476650

注：直接材料分配率=302400 / 21600=14

直接人工分配率=89250 / 21250=4.20

制造费用分配率=85000 / 21250=4.00

五、分类法的优、缺点以及采用这种方法应注意的问题

由于分类法的成本计算对象是产品的类别，这就使成本计算对象大为减少，节省了归集和分配费用以及登记产品成本明细账的工作量，因而简化了成本核算工作。但是，由于类内各种产品或不同规格产品的成本是用一定的标准和比例分配计算出来的，其正确性和合理性受到一定的影响。因此，采用分类法计算成本应注意划分类别的范围和选择分配类内各种产品或规格产品成本的标准都要适当。

六、联产品的成本计算

(一)联产品的概念及特点

联产品是指工业企业在生产过程中，利用同一种材料，在同一生产过程中同时生产出两种或两种以上的主要产品。

联产品的特点：

第一，联产品是在生产过程中利用同一种原材料一起生产出来的，其性质和用途都不一样。

第二，联产品在生产过程中所耗用的原材料和加工费是不能按照产品分别计算的。

第三，各种联产品都是主要产品。其生产工艺程序也不尽相同。

(二)联产品成本的会计处理

这里着重阐述联合成本的分配问题，通用的基本方法包括：用系数法分摊联合成本，用实物单位法分摊联合成本，用相对销售价值分摊联合成本，用在分离点上能够实现的净值分摊联合成本。

(三)联产品的成本计算方法

1 系数分配法

系数分配法就是将各种联产品的实际产量乘以系数，然后按总系数比例分配费用，计算联产品成本。

2 实物量分配法

实物量分配法就是按分离点上各种联产品的重量、容积或其它实物量度比例来分配联合成本。按实物分配联合成本，优点是简便易行，因为物质产品都可用实物单位计量，资料较易取得，为成本分摊带来方便；某些分离后需继续加工的中间产品，无法确定销售价格时也可以采用此法。

从实物量分配法的两个问题可知，该法较适用于特征、含量和销售单价近似的联产品联合成本分配。

3 按相关销售价值分配

它是以不同的联产品，有不同销售价格，售价较高的联产品通常应该成比例地负担较高份额的联合成本为理论依据，这种方法从另一个侧面来弥补实物量分配方法的不足。

4 按分离点上能够实现的净值分配，它是将联产品的联合成本按各联产品的最终销售价格减去分离后成本的价值比例分配。这种方法把联合成本的分配和联产品的最终销售价值联系起来，按各联产品的销售价值的比例来分摊联产品分离前的成本。避免了按物理量分配方法使售价低的产品亏损的问题发生。

七、副产品的成本计算

(一)副产品的概念

副产品是指企业在生产主要产品的过程附带生产出的一些非主要产品。

(二)副产品成本的会计处理

1 把副产品收入作为其他收入来处理。这种方法手续简便，可减少成本计算工作量。但是副产品不负担分离前的联合成本，这样会使主产品成本计算的准确性受到影响。

2 把副产品收入作为商品销售成本的减少来处理。即把副产品的销售价格扣除继续加工成本、销售费用、销售税金及合理利润后作为扣除价格，再从联合成本中扣除。

3 把副产品成本从联合成本分离出来。如果副产品在企业销售额中不是微乎其微，还能占据一定的比例，那就可以按照联产品分配的办法来分配联合成本，分配结果当然是副产品占少量成本。副产品所分配的联合成本加上继续加工成本就是副产品的成本。

4 把副产品成本在分离点上能够实现的净值，当作主要产品的成本减少来处理。能够实现的净值，就是副产品估计的销售价减去各自增加的加工成本和销售费用。

八、等级品的成本核算

(一)等级品的涵义

等级品是指品种相同但质量有所差别的产品。

等级品与非合格品是两个不同的概念。等级产品质量上的差别一般是在允许的设计范围以内的，这些差别一般不影响产品的使用寿命。非合格品是指等级以下的产品，其质量标准达不到设计的要求，属于废品范围。

(二)等级品成本计算

等级品应视造成等级品质量差别的原因确定成本计算方法。

第二节 定额法

一、定额法的特点

产品成本计算的定额法，是为了及时反映和监督产品成本脱离定额成本的情况，配合和加强定额管理而采用的一种成本计算方法。

实际成本与定额成本的关系可用下列公式表示：

产品实际成本= 产品定额成本±脱离定额成本差异±定额变动差异±材料成本差异

由此可见，定额成本法并非一种基本的成本计算方法，它是在品种法、分步法、分批法的基础上，运用一种特殊汇集费用的技术，计算产品成本的方法。采用此方法计算产品成本，能及时揭示差异，提供有关成本形成动态的各种信息，有助于促使企业控制和节约费用。该方法一般适用于企业定额管理制度较健全，而且产品生产定额、消耗定额比较准确、稳定的企业。

二、定额法计算产品成本的程序

采用定额法计算产品的一般程序如下：

- 1 按照企业生产工艺特点和管理要求，确定成本计算对象及成本计算的基本方法。
- 2 按照定额成本标准，进行逐项分解计算各成本项目的定额费用，编制产品定额成本表。
- 3 生产费用发生时，将其划分为定额成本和定额成本差异两部分，分别编制凭证，予以汇总。对其重点差异，实行例外管理。
- 4 按确定的成本计算基本方法，汇集、结转各项费用的定额成本差异，并按一定标准在完工产品与在产品之间进行分配。
- 5 将产品定额成本加减所分配的定额成本差异、定额变动差异及材料成本差异，即可求得产品实际成本。

三、定额成本计算

定额成本是进行定额法计算的一个基本依据，单位产品的定额成本是进行成本计算的目标，也是进行成本控制与考核的依据。

产品的定额成本是分成本项目计算的。其计算公式如下：

产品直接材料 定额成本 = 直接材料 消耗定额 × 材料计 划单价

产品直接人工定额成本=产品工时定额×计划工资率

产品制造费用定额=产品工时定额×计划费用率

因此，采用定额成本法，首先必须制定产品的材料、动力、工时等消耗定额，然后，根据各项消耗定额、材料计划单价、计划工资率、计划费用率等资料，计算产品的各项费用定额和产品的单位定额成本。定额成本的计算可通过编制定额成本计算表的形式进行。定额成本计算表格式和内容，如表 6—4 所示。

表 6—4 产品定额成本计算表
产品名称：甲产品 200×年 6 月

成本项目	定额材料		定额工时		金额合计
	数量(千克)	计划单价	数量(小时)	计划工资率 计划费用率	
直接材料					
A 材料	60	12			720
B 材料	40	8			320
小 计					1040
直接工人			40	3	120
制造费用			40	5.2	208
合 计					1368

产品定额成本表可先按零件编制，然后汇总编制部件、产品的定额成本表。但在零部件较多的情况下，为了简化其编制手续，可不编制零、部件定额成本表，而直接编产品定额成本表。

四、定额法下差异的计算

在定额法下，差异一共分为三种，即脱离定额差异、定额变动差异和材料成本差异三种，三种差异的核算方法分述如下。

(一)脱离定额差异的核算

脱离定额差异是指按产量和单位定额成本计算出的总定额成本和计划成本之间的差异。

1.直接材料脱离定额差异的核算

公式表示为：

$$\begin{aligned} \text{直接材料脱离定额差异} &= \text{原材料计划成本} - \text{原材料定额成本} \\ &= (\text{原材料实际耗用量} \times \text{计划单价}) - (\text{原材料定额耗用量} \times \text{计划单价}) \end{aligned}$$

在定额法下核算耗用量的差异(即量差)一般有三种方法。

(1)限额法。

(2)切割核算法。

(3)定期盘存法。

原材料耗用量差异(量差)=原材料实际消耗量—原材料定额消耗量

原材料脱离定额差异=原材料耗用量差异(量差)×材料计划单位成本

不论采用哪种核算方法，原材料脱离定额差异的计算，都应分批或定期地按成本计算对象汇总，编制“直接材料定额费用和脱离定额差异汇总表”如表 6—5 所示，以便于产品成本计算。

表 6-5 原材料定额费用和脱离定额差异汇总表

车间名称：一车间

产品名称：甲 ××年×月

类别	编号	单位	计划单位成本	定额数量	费用金额	计划数量	费用金额	定额数量	差异金额	差异原因分析
原料	601	千克	3	500	1500	520	1560	+20	+60	
主要材料	602	千克	1	400	400	380	380	-20	-20	
合 计					1900		1940		+40	

2 直接人工费用定额差异的核算

如果人工费用是直接计入某种产品成本的，其定额差异的计算是：

产品直接人工费用定额差异=该产品实际直接人工费用—该种产品实际产量×单位产品定额人工费用

如果人工费用是按实际工时比例分配计入产品成本的，其定额差异的计算是：

某产品直接人工费用定额差异=该产品实际直接人工费用—该产品定额直接人工费用

$$\begin{aligned} &= \text{该产品实际产量} \times \text{实际单位小时} - \text{该产品实际产量} \times \text{计划单位小时} \\ &\quad \text{的实际生产工时} \quad \text{直接人工费用} \quad \text{的定额生产工时} \quad \text{直接人工费用} \end{aligned}$$

计划单位小时直接人工费用(工资)=车间计划产量定额直接人工费用÷车间计划产量的定额生产工时

实际单位小时直接人工费用=该车间实际直接人工费用总额÷该车间实际生产工时总数

例：某企业本月生产甲、乙两种产品，计划人工费用总额为 270000 元，计划产量工时为 90000 小时。实际产量的定额工时为 88000 小时，其中甲产品 50000 小时，乙产品 38000 小时。实际人工费用总额为 278400 元，实际工时为 87000 小时，其中甲产品 52000 小时，乙产品 35000 小时。分别计算甲、乙产品人工费用定额差异。

计划小时工资率=270000÷90000=3.00(元)

实际小时工资率=278400÷87000=3.20(元)

甲产品人工费用定额差异=(52000×3.20)—(50000×3.00)=16400(元)

其中：工时变动影响：3.00×(52000-50000)=6000(元)

工资率变动影响：(3.20-3.00)×52000=10400(元)

乙产品人工费用定额差异=(35000×3.20)-(38000×3)=-2000(元)

其中：工时变动影响：3.00×(35000-38000)=-9000(元)

工资率变动影响：(3.20-3.00)×35000=+7000(元)

3 制造费用定额差异的核算

制造费用脱离定额的差异=该产品实际制造费用-该产品实际产量的定额工时×计划小时制造费用

例：某企业实际制造费用 62000 元，预算制造费用 50000 元，实际生产比计划生产超额完成 30%，则调整后的制造费用预算=50000+50000×30%=65000(元)

制造费用差异额=62000-65000=-3000(元)

直接材料、直接人工和制造费用的定额差异计算出来后，应按产品汇总，计算出每一种产品的定额差异，然后在完工产品和在产品之间按定额成本比例进行分配。计算公式如下：

脱离定额差异分配率=某项费用脱离定额差异合计÷完工产品和在产品定额成本合计

完工产品应负担的脱离定额差异=完工产品定额成本×脱离定额差异分配率

在产品应负担的脱离定额差异=在产品定额成本×脱离定额差异分配率

如果月末在产品数量比较稳定，可将全部脱离定额差异计入完工产品成本，月末在产品成本不承担脱离定额差异。

(二)定额变动差异的核算

定额变动差异是指由于修订消耗定额而产生的新旧定额之间的差额。

为简化工作，可采用系数进行计算。其计算公式为：

定额变动系数=按新定额计算的单位产品费用÷按旧定额计算的单位产品费用

月初在产品定额变动差异=按旧定额计算的月初在产品费用×(1-定额变动系数)

例：甲产品的某些零件从本月 1 日起修订材料定额，单位产品的材料费用定额为 40 元，新的材料消耗定额为 38 元。该产品月初在产品按旧定额计算的材料定额费用为 12 000 元。其月初在产品定额变动差异计算如下：

系数=38÷40=0.95

月初在产品定额变动差=12 000×(1-0.95)=600(元)

定额变动差异一般应按完工产品和在产品的定额成本比例，在完工产品和在产品之间进行分配。计算公式如下：

定额变动差异分配率=定额变动差异合计÷完工产品和在产品定额成本合计

完工产品应负担定额变动差异=完工产品的定额成本×定额变动差异分配率

在产品应负担的定额变动差异=定额变动差异合计-完工产品应负担的定额变动差异

或=在产品的定额成本×定额变动差异分配率

如果定额变动差额较小，其差异可以由完工产品全部负担。

(三)材料成本差异的分配

在定额法下，在月末计算产品实际成本时，还必须按照下列公式计算产品应负担的材料成本差异。

某产品应分配的材料成本差异=(该产品材料定额成本±材料脱离定额差异)×材料成本差异分配率

例：甲产品所耗原材料定额成本为 15 000 元，材料脱离定额差异为超支 1 000 元，原材料的成本差异率为节约 3%。该产品应分配的材料成本差异为：

(15 000+1 000)×(-3%)=-480(元)

对上述计算所得的定额成本、脱离定额差异、定额变动差异以及材料成本差异，月末应在完工产品和月末在产品之间按照定额成本比例进行分配。如果各种差异数额不大，或者差异虽然较大，但各月在产品数量比较均衡的情况下，月末在产品可按定额成本计价，即不承担差异，差异全部由产成品负担。

四、定额法应用举例

第三节 标准成本法

一、标准成本和标准成本系统

标准成本系统包括标准成本制定、差异计算分析和差异处理三个有机组成部分。

标准成本与产品成本计算的其他方法不同，其他成本计算方法计算出的是产品的实际成本，而标准成本法下的产品成本，不是产品的实际成本，而是产品的标准成本。因此，尽管标准成本法与成本计算结合在一起了，但它更重要的是用来控制成本，在本质上它是一种成本管理方法。

二、标准成本的种类

标准成本通常有理想标准成本、正常标准成本、现行标准成本、基本标准成本四种。

三、标准成本的作用

(一)作为评价和考核工作质量和效果的重要依据

(二)为正确进行经营决策提供有用数据

(三)减少成本计算工作量、简化日常账务处理

(四)采用标准成本有利于责任会计推行

四、标准成本的制定方法

标准成本的制定分为直接材料、直接人工、制造费用三部分

(一)直接材料标准成本制定

需要考虑的两个因素是，直接材料的数量标准与直接材料的价格标准。

(1)直接材料数量标准的确定以正常生产条件下构成产品实体的材料数量与在正常范围内允许发生的损耗及不可避免的废品所耗费的材料数量为依据。

(2)直接材料的价格标准是指取得某种材料所应支付的单位材料价格，包括买价和采购费用。

直接材料标准成本计算如下：

单位产品直接材料标准成本=直接材料标准耗量×直接材料标准价格

例如：某产品需要耗用甲、乙两种材料，该产品直接材料的标准成本计算如表 6—3 所示

表 6—3 标准成本计算表

项 目	甲材料	乙材料	合 计
预计购买价格(元/公斤)	20	15.5	
预计采购费用(元/公斤)	1.00	1.20	
材料标准价格(元/公斤)	21.00	16.70	
材料需用数量(公斤)	3	5	
材料正常损耗(公斤)	0.2	0.4	
材料标准耗量(公斤)	3.2	5.4	
产品直接材料标准成本(公斤)	67.20	90.18	157.38

(二)直接人工标准成本的制定

需要考虑直接人工工时与直接人工工资率标准两个因素。

直接人工工时标准是指正常生产条件下生产某种产品所需的标准工时，直接人工标准是指现行的工资福利标准确定的每一单位工作时间的工资率。

某产品人工标准成本计算公式如下：

某产品直接人工标准成本= (标准工时×直接人工标准价格)

例如：某产品生产经过一、二两个生产车间，直接人工费用计算如表 6—4 所示。

表 6—4 直接人工费用计算表

项 目	一车间	二车间	合 计
从事直接生产工人数	40	30	
每人每月标准工时数	168	168	
每月标准加工总工时(小时)	6720	5040	11 760
每月直接人工工资额(元)	16 800	12 600	29 400
每一工时平均工资(元)	2.5	2.5	
每一工时平均福利费(元)	0.35	0.35	
每一工时直接人工费(元)	2.85	2.85	
单位产品标准工时(小时)	4	6	10
单位产品直接人工标准成本(元/件)	11.4	17.1	28.5

(三)制造费用标准成本的制定

需要考虑标准工时与制造费用标准分配率两个因素。

(1)标准工时也是指正常生产条件下生产单位产品所需的标准工作时间。

(2)制造费用分配率是指每标准工时所负担的制造费用。费用分配率计算公式如下：

固定性制造费用标准分配率=固定性制造费用预算÷标准总工时

变动性制造费用标准分配率=变动性制造费用预算÷标准总工时

根据制造费用工时标准和费用分配率标准，制造费用标准成本计算公式如下：

固定性制造费用标准成本=固定性制造费用分配率×标准工时

例如：某产品制造费用包括固定性制造费用与变动性制造费用两部分。该产品的制造费用标准成本计算如表 6—5 所示。

表 6—5 制造费用标准成本计算表

项 目	固定部分	变动部分	合 计
制造费用预算额(元)	17 640	37 632	55 272
标准加工总工时(小时)			11 760
制造费用分配率(元/小时)	1.5	3.2	4.7
单位产品标准工时(小时)			10
单位产品制造费用标准成本(元/件)	15	32	47

(四)单位产品标准成本的制定

计算公式如下：

单位产品标准成本= 直接材料标准成本 + 直接人工标准成本+制造费用标准成本

例如：根据前三例计算资料，某产品单位标准成本=157.38+28.5+47=232.88(元)

五、标准成本差异的计算与分析

标准成本差异是标准成本同实际成本的差额。实际成本低于标准成本的差异为节约差，也可以称为有利差异或顺差；实际成本高于标准成本的差异称为超支差异，也可以称为不利差异或逆差。

(一)直接材料成本差异的计算与分析

直接材料成本差异，是指一定产品耗用的直接材料实际成本与直接材料标准成本之间的差额。其计算公式为：

直接材料成本差异=直接材料实际成本—直接材料标准成本

=实际用量×实际价格—标准用量×标准价格

其中：材料标准用量=实际产量×单位产品材料标准价格

直接材料成本差异，是由材料价格差异和材料耗用量差异两部分构成的。

直接材料价格差异=(实际价格-标准价格)×实际用量

例如：A 产品耗用甲、乙两种直接材料，标准单价分别为 18 元和 25 元，实际单价分别为 19 元和 24 元，实际耗用量分别为 1000 公斤和 450 公斤。

甲、乙两种直接材料的价格差异计算如下：

甲材料价格差异=(19-18)×10 00=+1000(元)(超支差异)

乙材料价格差异=(24-25)×450=-450(元)(节约差异)

A 产品直接材料价格差异：+550(元)(超支差异)

材料价格差异应由采购部门负责。造成该项差异的原因一般有：市场价格的变化，采购批量的增减，采购费用的升降等。应具体分析情况，采取相应措施控制费用超支。

直接材料用量差异=(实际数量-标准数量)×标准价格

假设上例中甲材料标准用量为 950 公斤，乙材料标准用量 560 公斤。两种材料的用量差异计算如下：

甲材料用量差异=(1000—950)×18=+900(超支差异)

乙材料用量差异=(450—560)×25=-2750(节约差异)

A 产品直接材料用量差异：—1850(节约差异)

实际工作中材料消耗量的差异主要由生产部门负责。

A 产品直材料成本差异=550+(-1850)=-1300(元)

(二)直接人工成本差异的计算与分析

直接人工成本差异，是指一定产品的直接人工实际成本与直接人工标准成本之间的差额。

直接人工成本差异=实际工资-标准工资=实际工时×实际工资率-标准工时×标准工资率

其中：实际工资率=实际工资÷实际工时

标准工时=实际产量×单位产品工时耗用标准

直接人工成本差异，是由直接人工工资率差异与直接人工效率差异两部分组成。

(1)直接人工工资率差异。是指由于直接人工工资率脱离标准工资率而形成的，计算公式如下：

直接人工工资率差异=实际工资率-标准工资率×实际工时

例如：A 产品本月实际工时为 8400 工时，标准工资率为 2 元，实际工资率为 2.1 元。

A 产品直接人工工资差异率=(2.15-2)×8400=1260(超支差异)

(2)直接人工效率差异。是指由于直接人工实际工作时数脱离标准工作时数而形成的差异。计算公式为：

直接人工效率差异=实际工时-标准工时×标准工资率

例如：假设上题中 A 产品的标准工时为 8200 工时。

A 产品直接人工效率差异=(8400-8200)×2=+400(元)(超支差异)

(三)制造费用成本差异的计算与分析

制造费用差异是制造费用的实际发生额与标准发生额之间的差额。制造费用按成本习性划分为变动制造费用与固定制造费用，在控制差异时，一般也从这两个方面进行。

制造费用是与一定的生产活动水平相联系的，因而需要编制一张弹性预算表，如表 6-7 所示。

表 6-7 间接制造费用预算表

项 目	每小时耗费	生产工时		
		预算工时	实际工时	标准工时
		8 000	8 400	8 200
变动制造费用	1.20	9 600	10 800	10 280
固定制造费用		27 720	27 720	27 720
制造费用合计		37 320	37 800	38 000

下面从变动制造费用和固定制造费用两个方面分析成本差异。

1.变动制造费用差异的计算

变动制造费用差异是指一定产品产量的实际变动制造费用与标准制造费用之间的差额。其计算公式：

变动制造费用差异=实际变动制造费用-标准变动制造费用

=实际工时×实际分配率-标准工时×标准分配率

其中：变动制造费用实际分配率=实际变动制造费用÷实际工时

变动制造费用差异由变动制造费用开支差异和变动制造费用效率差异两部分组成。

变动制造费用开支差异=实际变动制造费用-实际工时×标准分配率

例如：根据以上例题所给资料，计算 A 产品变动制造费用开支差异。

A 产品变动制造费用开支差异=10 248-8 400×1.2=+168(元)(超支差异)

变动制造费用效率差异=(实际工时-标准工时)×标准分配率

例如：根据以上例题所给资料，计算 A 产品变动制造费用效率差异。

A 产品变动制造费用效率差异=(8 400-8 200)×1.2=+240(元)(超支差异)

变动制造费用效率差异实际上反映的是产品制造过程中的工时利用效率问题，在分析时应结合人工效率差异进行分析。

A 产品变动制造费用成本差异=(+168)+(240)=+408(元)(超支差异)

2.固定制造费用差异的分析与计算

固定制造费用差异=实际固定制造费用-标准固定制造费用

=实际工时×实际分配率-标准工时×标准分配率

其中：

固定制造费用实际分配率=实际固定制造费用÷实际工时

固定制造费用标准分配率=预算固定制造费用÷预算总工时

固定制造费用差异组成有两分法与三分法两种。两分法即把固定制造费用差异分解为固定制造费用开支差异和能力差异，计算公式如下：

固定制造费用开支差异=实际固定制造费用－预算固定制造费用

固定制造费用能力差异=预算总工时－标准工时×标准分配率

实际工作中多采用三分法。

三分法把固定制造费用差异分解为固定制造费用开支差异、能力差异和效率差异三部分。

固定制造费用开支差异=实际固定制造费用－预算固定制造费用

=实际工时×实际分配率－预算工时×预算分配率

固定制造费用能力差异=预算工时－实际工时×标准分配率

=预算固定制造费用－实际工时×标准分配率

固定制造费用效率差异=实际工时－标准工时×标准分配率

=实际工时×标准分配率－标准工时×标准分配率

例如：根据以上例题所给资料测算固定制造费用差异

固定制造费用标准分配率=27 720÷8 800=3.15

固定制造费用实际分配率=28 140÷8 400=3.35

固定制造费用开支差异=28 140－27 720=+420(元)

固定制造费用能力差异=27 720－8 400×3.15=+1 260(元)

固定制造费用效率差异=(8 400－8 200)×3.15=+630(元)

则：

固定制造费用成本差异=(+420)+(1 260)+(630)=+2 310(元)(超支差异)

固定制造费用也是一个综合性的费用项目，因此，为了较准确地查明产生差异的原因，必须按照预算表上的各项目，将实际数额与预算数额比较，以便逐项分析原因和责任。

六、标准成本法的账务处理

(一)核算账户

1. “原材料”账户。该账户借方登记入库材料的标准成本，贷方登记的发出材料的标准成本，它是根据实际发出材料的数量乘以材料的标准单价计算的；期末借方余额反映库存材料的标准成本。

2. “生产成本”账户。该账户借方登记生产产品过程中发生费用的标准成本，该科目的贷方登记结转入库产成品的标准成本，它是根据入库产成品的数量乘以单位产品标准成本计算的；期末余额在借方，表示期末库存产成品的标准成本。

3. “库存商品”账户。该账户借方登记入库产成品的标准成本，它是用入库产成品的实际数量乘以单位产成品的标准成本计算的；贷方登记发出商品的标准成本，它是用发出商品的数量乘以单位标准成本计算的。期末借方余额表示库存商品的标准成本。

4. 差异类账户。在标准成本分析中计算出来的各种标准成本差异，应按其性质设置不同的差异账户记录和反映不同的差异。这些差异账户的借方登记发生的超支差异(即实际成本大于标准成本的不利差异)，贷方登记发生的节约差异(即实际成本小于标准成本的有利差异)；当对标准成本差异进行处理转出差异时，借方转出节约差异，贷方转出超支差异。期末借方余额反映的是超支差异，贷方反映的是节约差异。

直接材料差异，设置“材料价格差异”和“材料用量差异”两个账户；对于直接人工差异，设置“直接人工工资率差异”和“直接人工效率差异”两个账户；对于变动制造费用差异，设置“变动制造费用开支差异”和“变动制造费用效率差异”两个账户；对于固定制造费用差异，设置“固定制造费用开支差异”、“固定制造费用能力差异”和“固定制造费用效率差异”三个账户。

以上各个差异账户，借方登记超支差异，贷方登记节约差异，到期末时，再将超支或节约差异分别从相反方向转出。

(二)标准成本差异的处理原则

标准成本差异的处理，应根据具体情况采用不同的方法进行。一般主要有如下几种方式：

- 1.将差异全部计入当期损益。
- 2.将标准成本差异根据当月销售产品成本、在产品成本和库存产品成本的比例进行分摊。

七、标准成本法与定额成本法的比较

1.标准成本法与定额成本法的相同之处

(1)事先都要制订成本的控制标准，称为定额成本与标准成本。

(2)核算中都要按照成本要素将实际耗用与控制标准相比较，及时揭示二者之间的差异，并对产生差异的原因进行分析并要有控制措施。

2.标准成本法与定额成本法不同之处

(1)定额法要计算产品的实际成本，而在标准成本法下，一般只计算产品的标准成本，不计算产品的实际生产成本。这是两种方法的本质区别。

(2)定额法下，对成本差异的划分较为简单，而标准成本法核算成本差异较为详细。定额法下只计算各项的成本差异，不单独设置科目核算各种成本差异，而且与定额成本在同一明细账中进行核算。而标准成本法下，要单独设置许多一级科目，核算各种成本差异并详列于利润表中。

(3)定额法下，要将成本差异在完工产品与在产品之间分配，而标准成本法一般将成本差异全部计入当期损益。

此外，定额法下要设置差异凭证，而标准成本法下，一般不设差异凭证，定额法计算和分析成本差异所依据的定额成本是现行的。而在标准成本法下，计算和分析成本差异所依据的标准成本是多种多样的，如有现实标准成本、正常标准成本和理想标准成本等。

第四节 变动成本法

一、变动成本法的基本理论

“变动成本法”，亦可译作“变动成本计算”，就是在计算产品成本和存货成本时，只包括在生产过程中所消耗的直接材料、直接人工和变动制造费用，而把固定制造费用全数一笔列入收益表内的“期间成本”项目内，作为“贡献毛益总额”的减项。这是管理会计专用的一种成本计算方法。

正因为变动成本法不包括固定制造费用在内，故亦称“直接成本法”(direct costing)，也可译作“直接成本计算”。在英国则习惯成为“边际成本法”(marginal costing)或译作“边际成本计算。”

二、变动成本法与完全成本法的区别

变动成本法与完全成本法对比，在以下几个方面具有不同特点：

- (一)产品成本内容构成不同
- (二)存货估价不同
- (三)利润计算方式不同

采用完全成本法时，先将产品销售收入减去按完全成本(完全的生产成本)计算的产品销售成本和产品销售费用，算出产品销售利润，再减去管理费用和财务费用，算出营业利润。

采用变动成本法时，先将产品销售收减去按变动成本(变动的生产成本)计算的产品销售成本，算出生产创利额；然后将生产创利额减去变动的经营管理费用算出企业创利额；最后再从企业创利额中减去全部固定成本算出营业利润。

(四)产销量不平衡时算出的利润额不同

采用变动成本法时，由于产品成本只计算变动成本，固定成本不分别计入在产品、半成品、库存产成品和已销产品的成本，而直接计入当月损益，因而算出的利润额与采用完全成本法算出的当月利润额往往不一致。

按照两种成本法计算出来的税前净利之所以会发生差别，关键就在于期初与期末存货中所包含的固定生产成本的金额变动及其对比关系。现归纳为如下三条规律作为小结：

若期末存货中所包含的固定生产成本等于期初存货中的固定生产成本，则两种方法扣除的固定成本总额相等。因此，它们算出来的税前净利也必然相等。

若期末存货中所包含的固定生产成本大于期初存货中的固定生产成本，则全部成本法所扣除的固定成

本总额要大于变动成本法所扣除的固定成本总额。因此，按全部成本法算出的税前净利要大于按变动成本法算出的税前净利。其差额=(期末存货中的单位固定生产成本×期末货量)-(期初存货中的单位固定生产成本×期初存货量)。

若期末存货中所包含的固定生产成本小于期初存货中的固定生产成本，则全部成本法所扣除的固定成本总额要小于变动成本法所扣除的固定生产成本总额。因此，按全部成本法算出来的税前净利要小于按变动成本法算出的税前净利。其差额=(期初存货的单位固定生产成本×期初存货量)-(期末存货的单位固定生产成本×期末存货量)。

三、全部成本法的优缺点

会计实务界都主张采用全部成本法，因此，在财务会计中，企业编制对外报表，必须采用全部成本法。

(一)全部成本法的优点

采用全部成本法，就会使单位产品成本发生急遽变化。那就是说，产量愈大，单位固定生产成本愈低，于是整个单位产品成本也随之降低了。这就会大大刺激企业提高产品生产的积极性。

(二)全部成本法的缺点

1 采用全部成本法计算出来的单位产品成本不仅不能反映生产部门的真实业绩，却反而掩盖或夸大了它们的生产成绩。

2 按照经济学原理，商品只有销售出去，其价值才算得到社会的承认，企业才能获得收入和利润。在售价、单位变动成本和固定成本总额水平不变的情况下，多销售产品就应该多获得利润。但是，按照全部成本法所确定的税前净利，往往会使管理人员迷惑不解，甚至会促使企业片面追求产量、高产值，盲目生产社会不需要的产品。

按全部成本法来确定企业的税前净利，不仅受产量高低的影响，而且也与存货成本的增减密切相关，它既有悖于经济学原理，也会严重抹煞销售部门扩大产品销售的业绩。

3 采用全部成本法，由于其销售成本未按成本习性把变动成本与固定成本分开，无法计算贡献毛益，因此，如果要进行预测分析、参与决策、编制弹性预算，就很不方便。管理当局收到这类财务报表，还必须另行分类计算，才能据以规划和控制企业的经济活动。

4 采用全部成本法，对于固定制造费用往往需要经过很繁重的分配手续推入产品成本，而固定制造费用的各种分配方法，总难免要受会计主管人员的主观判断的影响，带有较大的主观随意性。

四、变动成本法的优点及局限性

(一)变动成本法的优点

- 1 从理论上来说，这种方法最符合“费用与收益配比”这一公认会计原则的要求
- 2 能提供有用的管理信息，为预测前景、参与决策和规划未来服务。
- 3 便于分清各部门的经济责任，有利于进行成本控制和业绩评价
- 4 促使企业管理当局重视销售环节，防止盲目生产
- 5 简化成本计算，便于加强日常管理

(二)变动成本法的局限性

- 1 不符合传统的成本概念的要求
- 2 不能满足长期经济决策和订价决策的需要
- 3 从传统的全部成本法过渡到变动成本法时，会影响有关方面的利益

课后练习题

四、名词解释 1 分类法 2 联产品 3 副产品

4 定额法 5 变动成本法 6 标准成本法

五、简答题

1 简述分类法的计算程序。2 简述标准成本的作用。3 标准成本法与定额成本法有哪些相同与不同？4 变动成本法与完全成本法有哪些区别？5 全部成本法的优缺点有哪些？6 变动成本法的优缺点有哪些？

第八章 成本报表与成本分析

第一节 成本报表及成本分析概述

一、工业企业成本报表的作用

工业企业的成本报表，是根据工业企业产品成本和经营管理费用核算的账簿等有关资料编制的，用来反映工业企业一定时期产品成本和经营管理费用水平和构成情况的报告文件。编制和分析成本报表，是成本会计工作的重要内容。

二、工业企业成本报表的种类

成本报表不是对外报送或公布的会计报表。在这种情况下，企业成本报表的种类、项目、格式和编制方法，也可以由主管企业的上级机构会同企业共同规定。

成本报表一般包括产品生产成本表、主要产品单位成本表、制造费用明细表、营业费用明细表、管理费用明细表和财务费用明细表。

三、成本分析的意义

第一，通过成本分析随时查明各项定额、费用指标和成本计划的执行情况，迅速采取有效措施，使各项消耗和费用开支控制在预先制定的标准限度内，达到降低成本的目的。

第二，通过系统地、全面地分析成本计划完成或没有完成的原因，可以对成本计划本身及其执行情况进行评价，对成本管理的经验教训进行总结，从而逐步认识和掌握产品成本变动的规律，以便今后更好地完成计划任务，并为下期成本计划的编制提供重要依据。

第三，开展成本分析，对各种备选方案进行经济效果的比较，为确定最佳方案提客观依据。这对于企业正确进行生产、技术和经营决策，提高经济效益，具有重要的意义。

四、成本分析的内容

第一，产品生产成本表分析。包括全部产品生产成本计划执行情况和可比产品成本降低任务计划执行情况的分析与评价。

第二，主要产品单位成本表分析。重分析的内容，主要是各个成本项目执行计划的情况，并确定单位成本的升降原因。

第三，车间、班组成本分析。重点分析各班组的成本任务完成情况，作为评价班组工作成绩的标准。

五、成本分析的方法

(一)比较分析法

比较分析法是通过成本指标的实际数与基数的对比来揭示实际数与基数之间的差异，借以了解成本管理的成绩和问题的一种分析方法。

对比的基数由于分析的目的不同各有所不同，一般有计划数、定额数、前期实际数、以往年度同期实际数以及本企业的历史先进水平和国内外同行业的先进水平等。

(二)比率分析法

比率分析法是指通过计算和对比经济指标的比率，进行数量分析的一种方法。采用这一方法，先要将对比的数值变成相对数，求出比率，然后再进行对比分析。具体形式有：

- 1 相关指标比率分析。
- 2 构成比率分析。
- 3 动态比率分析。

(三)连环替代法

连环替代法是用来计算几个相互联系的因素，对综合经济指标变动影响程度的分析方法。四个步骤：

- 1 分解指标体系，确定分析对象。
- 2 连环顺序替代，计算替代结果。
- 3 比较替代结果，确定影响程度。
- 4 加总影响数值，验算分析结果。

设某一经济指标 M 是由相互联系的 A 、 B 、 C 三因素组成，计划指标和实际指标的公式为：

计划指标 $M_0 = A_0 \times B_0 \times C_0$ (1)

第一次替代 $M_1=A_1 \times B_0 \times C_0$ (2) 第二次替代 $M_2=A_1 \times B_1 \times C_0$ (3)

第三次替代 $M_3=A_1 \times B_1 \times C_1$ (4) (即实际指标)

据此测定的结果:

(2)-(1)= M_1-M_0 ……是由于 A_0 ----- A_1 变动的影响

(3)-(2)= M_2-M_1 ……是由于 B_0 ----- B_1 变动的影响

(4)-(3)= M_3-M_2 ……是由于 C_0 ----- C_1 变动的影响

应用连环替代法, 必须注意以下几个问题:

1 因素分解的关联性。2 因素替代的顺序性。3 顺序替代的连环性。4 计算结果的假定性。

(四)差额算法

差额算法是连环替代法的一种简化形式, 它是利用各个因素的实际数与基数之间的差额, 直接计算各个因素对综合指标差异的影响数值的一种技术方法。差额算法的基本程序如下:

1 确定各因素的实际数与基数的差额;

2 以各因素的差额乘以计算公式中该因素前面的各因素的实际数, 以及列在该因素后面的其余因素的基数, 就可求得各因素的影响值;

3 将各个因素的影响值相加, 其代数和应同该项经济指标的实际数与基数之差相符。

差额分析法的基本原理, 仍用前例表示如下:

因素影响:

(1) A_0 ----- A_1 变动的影响: $\Delta A=(A_1-A_0) \times B_0 \times C_0$

(2) B_0 ----- B_1 变动的影响: $\Delta B=A_1 \times (B_1-B_0) \times C_0$

(3) C_0 ----- C_1 变动的影响: $\Delta C=A_1 \times B_1 \times (C_1-C_0)$

差额算法比连环替代法具有简便、直接的优点, 所以在实际工作中应用比较广泛。

第二节 产品生产成本表的编制和分析

一、产品生产成本表的编制

产品生产成本表是反映企业在报告期内所产全部产品的总成本和单位成本的报表。

该表各主要项目的内容和填列方法如下:

1 本月实际产量, 根据产品成本计算单或产品生产成本明细账的记录填列。

2 本年累计实际产量, 根据本月实际产量, 加上上月本表的本年累计实际产量计算填列。

3 上年实际平均单位成本, 根据上年度本表所列全年累计实际平均单位成本填列。

4 本年计划单位成本, 根据本年度成本计划填列。

5 本月实际单位成本, 根据表中本月实际总成本除以本月实际产量计算填列。

6 本年累计实际平均单位成本, 应根据表中本年累计实际总成本除以本年累计实际产量计算填列。

7 按上年实际平均单位成本计算的本月总成本, 根据本月实际产量乘以上年实际平均单位成本计算填列。

8 按本年计划单位成本计算的本月总成本, 根据本月实际产量乘以本年计划单位成本计算填列。

9 本月实际总成本, 根据产品成本计算单或产品成本明细账填列。

10 按上年实际平均单位成本计算的本年累计总成本, 根据表中本年累计实际产量乘以上年实际平均单位成本计算填列。

11 按本年计划单位成本计算的本年累计总成本, 根据表中本年累计实际产量乘以本年计划单位成本计算填列。

12 本年累计实际总成本, 根据本月实际总成本, 加上上月本表的本年累计实际总成本计算填列。

二、产品生产成本表的分析

(一)全部产品生产成本计划完成情况的分析

企业的全部产品, 包括可比产品和不可比产品。

(二)可比产品成本降低计划完成情况的分析

可比产品成本降低计划包括计划降低额和计划降低率。计划降低额指可比产品计划总成本比计划产量

的上年总成本的降低数额；计划降低率指降低额除以计划产量的上年总成本的比率。

影响可比产品成本降低计划完成情况的因素，概括起来有三个：

1.产品产量。当实际产量同计划产量不一致时，则会影响可比产品成本降低额发生变动，但不会影响成本降低率的变动。

2.产品品种结构。由于各种可比产品的成本降低率不同，当品种结构发生变化时，就会使全部可比产品成本的降低率和降低额发生变化。若只有一种可比产品，不存在成本结构的变化，因而也不需分析品种结构变化的影响。

3.单位产品成本。当本年实际单位成本比本年计划单位成本下降或上升时，必然会引起可比产品成本降低额和降低率发生变化。

(1)产品产量。如前所述，在其他条件不变的情况下，单纯产量的变化，只影响降低额不影响降低率。产量对降低额的影响公式如下：

产量变动对成本降低额的影响=〔 Σ (本年实际产量 \times 上年实际平均单位成本) \times 计划降低率〕-计划降低额

(2)产品品种结构。品种结构变化对可比产品成本降低计划完成情况的影响公式如下：

品种结构变动对成本降低额的影响=〔 Σ (本年实际产量 \times 上年实际平均单位成本)- Σ (本年实际产量 \times 本年计划单位成本)〕- Σ (本年实际产量 \times 上年实际平均单位成本) \times 计划降低率

品种结构变动对成本降低率的影响=品种结构变化对降低额的影响 $\div \Sigma$ (本年实际产量 \times 上年实际平均单位成本) $\times 100\%$

(3)单位产品成本。单位产品成本变化对可比产品成本降低计划完成情况的影响公式如下：

单位成本变动对成本降低额的影响= Σ (本年实际产量 \times 本年计划单位成本)- Σ (本年实际产量 \times 本年实际平均单位成本)

单位成本变动对成本降低率的影响=单位成本变动对降低额的影响 $\div \Sigma$ (本年实际产量 \times 上年实际平均单位成本) $\times 100\%$

第三节 主要产品单位成本表的编制和分析

一、主要产品单位成本表的编制

主要产品单位成本表是反映企业在报告期内各种主要产品单位成本的报表。主要产品单位成本表是对产品生产成本表的具体说明和补充。其格式和内容如表 7-6 所示。

表 7-6 主要产品单位成本表

××工厂 20××年 12 月					
产品名称：A		产品规格：××			
计量单位：件		本月实际产量：180 件		本年累计实际产量：2000 件	
成本项目	历史先进水平	上年实际平均	本年计划	本月实际	本年累计实际平均
直接材料	67.10	67.30	67.00	68.00	67.00
直接人工	29.00	29.00	30.00	29.60	30.10
制造费用	37.90	37.90	38.00	39.20	38.80
生产成本	134.00	134.20	135.00	136.80	135.90
主要技术经济指标	用量	用量	用量	用量	用量
1 主要材料	4.2 公斤	4.1 公斤	4 公斤	3.4 公斤	3.5 公斤
2					

该表各项目的内容和填列方法如下：

- 1 历史先进单位成本。应根据历史上该种产品成本最低年度本表的实际平均单位成本填列。
- 2 上年实际平均单位成本。应根据上年度本表实际平均单位成本填列。
- 3 本年计划单位成本。应根据本年度成本计划填列。
- 4 本月实际单位成本。应根据该种产品成本明细账或成本计算单填列。
- 5 本年累计实际平均单位成本。应根据该种产品成本明细账所记年初起至报告期末止完工入库总成本除以本年累计实际产量计算填列。

不可比产品，历史先进水平的单位成本和上年实际平均单位成本这两项不填。

表中上年实际平均单位成本、本年计划单位成本、本月实际单位成本和本年累计实际平均单位成本，应与生产产品成本表该种产品的相应项目相符。

二、主要产品单位成本表的分析

(一)主要产品单位成本的一般分析

现以上列 A 种产品的单位成本表为例,说明一般分析的方法。该种产品的本年累计实际平均成本和本月实际成本不仅均高于本年计划成本,而且还高于上年实际平均成本和历史先进水平,可见成本超支的情况是比较严重的。

下面通过最近 5 年的单位成本资料,对该种产品的成本进行趋势分析。其 5 年来的实际平均单位成本分别为:第 1 年(假定为历史先进年)134 元,第二年 134.60 元,第三年 135.20 元,第四年 134.20 元,第五年(即本年)135.90 元。现以第 1 年为基期,134 元为基数,规定为 100%,计算其他各年与之相比的比率如下:

第 2 年: $134.60 \div 134 \times 100\% = 100.44776\%$ 第 3 年: $135.20 \div 134 \times 100\% = 100.89552\%$

第 4 年: $134.20 \div 134 \times 100\% = 100.14925\%$ 第 5 年: $135.90 \div 134 \times 100\% = 101.41791\%$

再以上年为基期,计算各年环比的比率如下:

第 2 比第 1 年: $134.60 \div 134 \times 100\% = 100.447\%$ 第 3 比第 2 年: $135.20 \div 134.60 \times 100\% = 100.44\%$

第 4 比第 3 年: $134.20 \div 135.20 \times 100\% = 99.26\%$ 第 5 比第 4 年: $135.90 \div 134.20 \times 100\% = 101.266\%$

应该进一步查明这些主动的具体原因:是由于物价上涨而引起原材料费用增加等客观原因,还是由于成本管理工作弱化或强化等主观原因。

(二)主要产品单位成本的分项目分析

1 直接材料费用的分析。

假定 A 种产品本年成本计划规定和本月实际发生的材料消耗量和材料单价如表 7-7 所示。

表 7-7 直接材料计划与实际费用对比表

项目	材料消耗数量(公斤)	材料价格	直接材料费用
本年计划	4.0	16.75	67
本月实际	3.4	20.00	68
直接材料费用差异			+1

材料消耗数量变动的影响= $(3.4-4) \times 16.75 = -10.05$ (元)

材料价格变动的影响= $(20-16.75) \times 3.4 = +11.05$ (元)

两因素影响程度合计= $-10.05+11.05 = +1$ (元)

通过以上计算可以看出,该种产品的直接材料费用虽然只超支 1 元,差异不大,但分析结果表明:该种产品材料消耗的节约掩盖了绝大部分材料价格提高所引起的材料费用超支。材料价格的提高,则要看是由于市场价格上涨或者国家调升价格等客观原因引起的,还是由于材料采购人员不得力,致使材料买价偏高或材料运杂费增加的结果。

2 直接人工费用的分析。

假定上例企业实行计时工资制度。A 种产品每件所耗工时数和每小时工资费用的计划数和实际数如表 7-8 所示。

表 7-8 直接人工费用计划与实际对比表

项 目	单位产品所耗工时	每小时工资费用	直接人工费用
本年计划	15	2	30
本月实际	11.84	2.50	29.60
直接人工费用差异	-3.16	+0.50	-0.40

单位产品所耗工时变动的影响= $-3.16 \times 2 = -6.32$ (元)

每小时工资费用变动的影响= $+0.50 \times 11.84 = +5.92$ (元)

两因素影响程度合计= $-6.32+5.92 = -0.40$ (元)

以上分析计算表明:该种产品直接人工费用节约 0.40 元,完全是由工时消耗大幅度节约的结果,而每小时的工资费用则是超支的,它抵销了绝大部分由于工时消耗节约所产生的直接人工费用的降低额。应该进一步查明单位产品工时消耗节约和每小时工资费用超支的原因。

3 制造费用的分析。产品单位成本中制造费用的分析,先要分析单位产品所耗工时变动和每小时制造费用变动两因素对制造费用变动的影响,然后查明这两个因素变动的具体原因。

4 主要技术经济指标的分析。这一方面分析主要是通过本月实际数和本年累计实际平均数与本年计划数、上年实际平均数和历史先进水平分别进行对比，揭示差异，进而查明发生差异的具体原因。。

第四节 各种费用明细表的编制和分析

一、各种费用表的编制

(一)制造费用明细表

制造费用明细表的格式如表 7-9 所示。

表 7-9 制造费用明细表
××年×月

费用项目	本年计划	上年同期实际	本月实际	本年累计实际
工资				
职工福利费				
折旧费				
修理费				
办公费				
取暖费				
水电费				
机物料消耗				
低值易耗品摊销				
劳动保护费				
租赁费				
运输费				
保险费				
设计制图费				
试验检验费				
在产品盘亏和毁损				
其他				
制造费用合计				

(二) 营业用明细表。

营业费用明细表的格式如表 7-12 所示。

表 7-12 营业费用明细表

费用项目	本年计划	上年同期实际	本月费用	本年累计实际
工资				
职工福利费				
业务费运输费				
装卸费				
包装费				
保险费				
展览费				
广告费				
销售部门办公费				
委托代销手续费				
折旧费				
其他				
营业费用合计				

(三)财务费用明细表

财务费用明细表的格式如表 7-11 所示。

表 7-11 财务费用明细表
××年×月

费用项目	本年计划	上年同期实际	本月费用	本年累计实际
------	------	--------	------	--------

利息支出(净支出)				
汇兑损失(净损失)				
金融机构手续费				
其他筹资费用				
财务费用合计				

(四) 管理费用明细表

管理费用明细表的格式如表 7-10 所示。

表 7-10 管理费用明细表
××年×月

费用项目	本年计划际	上年同期实际	本月实际	本年累计实
工资				
职工福利费				
折旧费				
办公费				
差旅费				
运输费				
保险费				
租赁费				
修理费				
咨询费				
排污费				
诉讼费				
绿化费				
物料消耗				
长期待摊用摊销				
业务招待费				
工会经费				
职工教育经费				
待业保险费				
劳动保险费				
房产税				
车船使用税				
印花税				
材料、产成品盘亏和毁损				
其他				
管理费用合计				

上述各种费用明细表中的本年计划数根据各项费用计划填列；上年同期实际数据根据上年同期该表累计实际数填列；本月费用根据各种费用明细账本月发生额填列；本年累计实际数根据各种费用明细账的本年累计发生额填列。

二、各种费用表的分析

首先，将各项费用本年实际发生额同本年计划数对比，了解完成计划的情况。同时也可将各项费用本年实际发生额同上年同期实际数对比，以观察各项费用的变化趋势；其次，进一步研究各种费用增减变化的具体原因。

- 1 生产性费用。分析时，应结合上述因素，分析评价这类费用的开支是否节约或超支。
- 2 管理性费用。对这些费用的分析应从紧缩开支，精简机构，提高工作效率入手。
- 3 发展性费用。对这些费用应着重分析其支出的科学性、合理性和可行性，并将支出与应取得的效果联系起来进行分析评价。
- 4 防护性费用。对这类费用支出的分析，应结合劳动保护工作的开展情况，分析费用支出的效果。
- 5 非生产性费用。

第五节 其他成本分析

一、技术经济指标对单位成本影响的分析技术经济指标的分析是指技术经济指标的变动对单位产品成本的影响。技术经济指标变动对成本影响的分析主要包括如下几个方面：

(一) 原材料利用率变动对单位成本影响的分析原材料利用率是用来反映原材料利用程度的指标，该指标越高，表明材料的利用程度越高，产品成本则可随之降低。

(二)劳动生产率变动对单位成本影响的分析

如果企业生产多种产品,每种产品所应负担的生产工人工资费用一般是按工时的比例分配的,这样,单位产品成本中的工资费用则受工时和小时工资率两个因素的影响。

(三)产品质量变动对产品单位成本影响的分析

(四)产品产量变动对产品单位成本影响的分析

二、其他组织方式的成本分析

(一)车间成本分析

对车间成本计划的执行情况及其结果的分析,称为车间成本分析,企业车间成本分析主要包括如下几个方面的内容:1.考核各车间成本计划的执行结果。2.分析影响车间成本计划的因素及其原因。3.分清各车间的经济责任。4.提出改进的措施。

(二)班组成本分析

班组成本分析的内容应根据班组的特点和经济核算的特点进行,主要对班组能控制的生产消耗因素进行分析,有的班组还可对其所生产的产品成本进行分析。

(三)厂际成本分析

进行厂际间的成本分析时,主要应进行单位成本的对比分析。

(四)成本分析会议

成本分析会议是通过召开会议的形式对成本进行分析,寻求降低成本的措施的方式。成本分析会议可由领导、专业人员和有关的职工群众参加。

三、降低成本措施分析

(一)产品结构和工艺改革对成本影响的分析

(二)生产组织措施对成本影响的分析

(三)其他措施对成本影响的分析

课后练习题

四、名词解释

1 成本报表 2 成本分析 3 产品生产成本表 4 主要产品单位成本表

五、简答题

影响产品成本变动的因素有哪些?

第九章 成本预测、决策、计划、控制和考核

学习目的和要求:

通过本章的学习,使学生了解成本预测和决策、计划、控制、考核的意义、作用,明确成本预测、决策、计划、控制和考核的方法。

第一节 成本预测

一、成本预测的意义

二、成本预测的程序

三、成本预测应注意的问题

(一) 成本预测方法的应用

(二) 成本预测的效益

(三) 成本预测的时间范围

(四) 要正确认识成本预测结果的误差

（五）要注意预测结果的时效性

四、成本变动趋势预测

（一）一元线性回归分析法

（二）多元线性回归分析法

五、产品设计成本预测

（一）比率法

（二）差额法

（三）概算法

第二节 成本决策

成本决策是现代成本会计的一项重要职能。

一、决策中常用的成本概念

（一）边际成本与变动成本

（二）差量成本与边际成本

（三）历史成本与重置成本

（四）付现成本与沉没成本

（五）可避免成本与不可避免成本

（六）可递延成本与不可递延成本

（七）专属成本与共同成本

（八）机会成本与估算成本

（九）相关成本与无关成本

二、成本决策的步骤

（一）提出问题，确定决策目标

（二）广泛搜集资料

（三）针对决策目标提出若干可行的备选方案

（四）分析计算评价

（五）考虑其他非讲理因素的影响

（六）确定最优方案

三、成本决策的方法

（一）差量分析法

（二）总额分析法

(三) 相关成本分析法

四、成本决策的应用

(一) 零件取得的决策分析

(二) 半成品是否进一步加工的选择

(三) 联产品是否进一步加工的选择

(四) 亏损产品应否停产的决策分析

(五) 生产哪种产品的选择

(六) 品种结构优化组合的决策

第三节 成本计划

一、编制成本计划的意义

成本计划具备四个方面的作用。

(一) 成本计划是企业内部加强成本管理、建立经济责任制，实行成本指标归口、分级管理的基础。

(二) 成本计划是企业组织全体职工有计划降低产品成本的重要手段。

(三) 成本计划是进行企业成本考核的一个重要依据。

(四) 产品成本计划是企业编制财务计划的重要依据。

二、成本计划的内容

(一) 费用预算

(二) 产品成本计划

三、编制成本计划的程序

(一) 总结经验，明确方向

(二) 收集资料

(三) 预计和分析上期成本计划的执行情况

(四) 进行成本降低指标和试算平衡

(五) 正式编制企业成本计划

四、编制成本计划的要求

五、成本计划的编制

(一) 生产预算

(二) 直接材料预算

(三) 直接人工预算

(四) 年度制造费用预算

第四节 成本控制概述

一、成本控制意义

二、成本控制的原则

- (一) 全面性原则
- (二) 分级归口管理原则
- (三) 责权利相结合的原则
- (四) 例外管理的原则

三、成本控制程度

- (一) 确定目标成本
- (二) 进行成本控制
- (三) 提示成本差异，进行信息反馈
- (四) 进行测算实际成本

四、成本控制的具体方法

第五节 成本考核

一、责任中心

二、责任成本的特点

三、责任成本的计算

四、内部转让价格的制订

五、成本考核

- (一) 编制和修订责任成本预算
- (二) 确定成本考核指标
- (三) 业绩评价

本章思考题：

1. 什么是成本预测和成本决策？
2. 成本预测的方法有那些？
3. 如何对成本决策进行分析和评价？
4. 成本控制的方法有哪些？
5. 成本计划的编制要求？

第十章 成本会计创新的概述

学习目的和要求：

通过本章学习要求能够对成本创新理论有所了解，了解战略成本管理、作业成本法以及适时制对会计的影响，对成本会计发展趋势能够有所了解。

第一节 战略成本管理的概述

一、战略成本管理的目标

二、战略定位分析

（一）基本竞争战略

（二）通用矩阵分析

三、价值链分析

四、战略成本动因分析

（一）成本动因的内涵

（二）战略成本动因的分类

（三）战略成本动因的控制

第二节 适时制对会计的影响

一、现代制造技术环境

二、适时制与成本会计改革

（一）适时制的主要特点

（二）适时制对传统成本的影响

第三节 作业成本会计的概述

一、作业成本会计的产生

二、作业成本会计的基本概念

1. “作业”和“作业链”概念。

2. “价值链”概念。

3. 作业成本习性分析。

4. “成本动因”概念。

5. “作业成本分析方法”概念。

6. “作业的函数——顾客价值”概念。

三、作业成本会计的一般程序

四、作业成本会计的发展

五、ABC 会计信息的特征

- (一) ABC 会计提供“相对准确”的有用信息
- (二) ABC 会计许可提供“相对准确”的毛利信息

六、ABC 会计信息的应用

- (一) 在“规划与决策会计”中的应用
- (二) 在“控制与业绩评价”会计中的应用

本章思考题:

1. 战略成本管理的基本思想?
2. 作业成本法的几个基本概念。
3. 适时制对会计的影响。

全国职业经理MBA双证班

认证系列: 职业经理、人力资源总监、营销经理、品质经理、生产经理、物流经理、项目经理、企业培训师、酒店经理、市场总监、财务总监、行政总监、采购经理、营销策划师、企业管理咨询师、企业总经理等高级资格认证。

颁发双证: 高级经理资格证书+MBA 高等教育研修结业证书 (含 2 年全套学籍档案)

证书说明: 证书全国通用、电子注册,是提干、求职、晋级、移民的有效依据

学习期限: 3 个月 (允许工作经验丰富学员提前毕业) **收费标准:** 全部学费 **1280** 元

咨询电话: 13684609885 0451- 88342620 **招生网站:** <http://www.mhjy.net>

电子邮箱: xchy007@163.com **颁证单位:** 中国经济管理大学 **承办单位:** 美华管理人才学校

全国招生 函授教育 颁发双证 权威有效



职业经理 MBA 整套实战教程

千本好书 **免费** 下载 学校网址: www.mhjy.net