

## 目摇摇录

前摇言.....	( 员)
第一章摇绪摇论.....	( 员)
本章内容提要.....	( 员)
第一节摇成本的经济实质和作用.....	( 员)
第二节摇成本会计的对象.....	( 源)
第三节摇成本会计的职能和任务.....	( 远)
第四节摇成本会计工作的组织.....	( 愿)
思考题.....	( 员园)
第二章摇成本核算的要求和一般程序.....	( 员员)
本章内容提要.....	( 员员)
第一节摇成本核算的原则和要求.....	( 员员)
第二节摇支出的分类.....	( 员远)
第三节摇成本核算的一般程序.....	( 圆园)
思考题.....	( 圆袁)
第三章摇工业企业产品成本要素核算.....	( 圆原)
本章内容提要.....	( 圆原)
第一节摇工业企业成本的内容及成本核算特点.....	( 圆原)
第二节摇材料成本的核算.....	( 圆苑)
第三节摇外购动力费用的核算.....	( 猿愿)
第四节摇工资及福利费用的核算.....	( 源园)
第五节摇辅助生产费用的核算.....	( 缘园)
第六节摇制造费用的核算.....	( 远员)
第七节摇资产折旧的核算.....	( 远远)
第八节摇期间费用的核算.....	( 远愿)
第九节摇待摊费用和预提费用的核算.....	( 苑员)
第十节摇废品损失和停工损失的核算.....	( 苑原)
思考题.....	( 苑愿)
作业与模拟实训.....	( 苑愿)

第四章摇工业企业生产费用在完工产品与在产品之间分配核算.....	(愿象)
本章内容提要.....	(愿象)
第一节摇在产品的确认与计量.....	(愿象)
第二节摇完工产品和在产品之间分配生产费用的方法.....	(愿苑)
第三节摇完工产品成本的结转.....	(愿园)
思考题.....	(愿园)
作业与模拟实训.....	(愿园)
第五章摇工业企业产品成本计算方法.....	(怨原)
本章内容提要.....	(怨原)
第一节摇生产特点和管理要求对产品成本计算的影响.....	(怨原)
第二节摇产品成本计算的品种法.....	(怨愿)
第三节摇产品成本计算的分批法.....	(员愿)
第四节摇产品成本计算的分步法.....	(员怨)
第五节摇产品成本计算的辅助方法.....	(员猿)
思考题.....	(员猿)
作业与模拟实训.....	(员猿)
第六章摇施工企业工程成本核算.....	(员源)
本章内容提要.....	(员源)
第一节摇施工企业工程成本的内容及成本核算的特点.....	(员源)
第二节摇施工企业工程成本核算.....	(员远)
思考题.....	(员远)
作业与模拟实训.....	(员远)
第七章摇房地产开发企业工程成本核算.....	(员怨)
本章内容提要.....	(员怨)
第一节摇房地产开发工程成本的内容及工程成本核算特点.....	(员怨)
第二节摇房地产开发工程成本核算.....	(员愿)
思考题.....	(员愿)
作业与模拟实训.....	(员愿)
第八章摇商品流通企业成本核算.....	(员园)
本章内容提要.....	(员园)
第一节摇商品流通企业成本核算的内容和成本核算的特点.....	(员园)
第二节摇商品批发成本核算.....	(员园)
第三节摇商品零售成本核算.....	(员园)
思考题.....	(员园)
作业与模拟实训.....	(员园)

第九章 农业企业成本核算.....	( 101 )
本章内容提要.....	( 101 )
第一节 农业企业成本的内容及成本核算特点.....	( 101 )
第二节 农业企业成本核算.....	( 104 )
思考题.....	( 104 )
作业与模拟实训.....	( 105 )
第十章 其他行业成本核算.....	( 109 )
本章内容提要.....	( 109 )
第一节 林业企业成本核算.....	( 109 )
第二节 金融保险企业成本核算.....	( 113 )
第三节 邮电通讯企业成本核算.....	( 115 )
第四节 旅游餐饮服务企业成本核算.....	( 117 )
第五节 交通运输企业成本核算.....	( 119 )
思考题.....	( 120 )
第十一章 变动成本法、标准成本法和作业成本法.....	( 123 )
本章内容提要.....	( 123 )
第一节 变动成本法.....	( 123 )
第二节 标准成本法.....	( 124 )
第三节 作业成本法.....	( 127 )
思考题.....	( 128 )
作业与模拟实训.....	( 128 )
第十二章 成本报表的编制.....	( 133 )
本章内容提要.....	( 133 )
第一节 企业成本报表概述.....	( 133 )
第二节 产品生产成本表的编制.....	( 137 )
第三节 主要产品单位成本表的编制.....	( 140 )
第四节 制造费用明细表的编制.....	( 143 )
第五节 产品销售费用、管理费用和财务费用明细表的编制.....	( 145 )
思考题.....	( 146 )
作业与模拟实训.....	( 146 )
参考文献.....	( 149 )
附：作业与模拟实训参考答案.....	( 150 )

## 前摇摇言

成本会计学作为会计学的一个重要分支，是现代会计的重要组成部分，是会计学专业和财务管理专业的主干课。成本会计学有着自身相对独立的理论和方法体系。成本会计的内容是企业管理人员应具备的必要知识。因此，不论是高等院校财经类专业学生的会计课程的学习，还是企业会计实务的操作，都需要一本内容体系完整、表述通俗易懂、理论联系实际教材。本书以此为目标，系统介绍了工业企业的产品成本核算与管理的基本理论、基本方法；重点阐述了商品流通企业、施工企业、交通运输企业、旅游饮食服务企业、房地产开发企业等不同行业成本会计核算的特点与方法。同时，考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的多方面需要，概括地介绍了变动成本法、标准成本法和作业成本法。本书的主要特点有：

■ 突出了完整性和通用性。本书通过较为系统地阐述成本会计的对象，成本会计的目标，成本会计的环节和成本会计的组织等成本会计的有关基本理论问题，对大学生全面认识成本会计的内容和作用，把握本课程与其他相关课程之间的分工是很重要的。本书以工业企业的产品成本核算与管理为重点，同时涵盖商品流通企业、施工企业、交通运输企业、旅游饮食服务企业、房地产开发企业等不同行业成本会计核算。值得一提的是：成本会计领域的一些新的研究成果在本书中也有所体现。

■ 突出了针对性和操作性。本书的读者是在校大学生和在管理岗位上的广大实际工作者，他们需要的是实例丰富、可操作性强的教材。为使本书的内容更具专业性、实效性，更贴近企业成本核算的实际，本书以财政部最新颁布的《企业会计准则》及其他经济法律为依据，各章都附有思考题和案例形式的作业题、实训题。

本书由周仁仪教授和朱启明副教授担任主编。各章分工如下：第一、五、六、八章由注册会计师彭轶达老师编写；第二章由郑安平副教授编写；第三章由张昌文副教授编写；第四、十一章由朱启明副教授编写；第七章由周仁仪教授编写；第九章由刘琳副教授编写；第十章由张昌文副教授、周慧滨副教授、宋立副教授编写；第十二章由杨平波教授编写。《成本会计学》可作为高等院校会计学专业和管理类专业成本会计课程的教学用书，还可作为专业教师和广大会计实务工作者的业务参考书。

本书在编写过程中，参考和引用了部分同类教材的章节；在出版过程中，得到了湖南人民出版社的领导和戴军、段海波编辑的大力支持及具体指导，谨致衷

心感谢！

由于时间和编者水平所限，书中难免存有疏漏和不足之处，敬请同行专家和读者朋友批评指正，以使本书不断完善。

《成本会计学》编写组

2007年 猿月 员日

# 第一章绪论

**【本章内容提要】** 本章主要阐述成本会计的基本理论和基本概念。具体包括成本的经济实质和成本会计的对象与内容，以及成本会计的职能、任务和成本会计的工作组织。

## 第一节成本的经济实质和作用

### 一、成本的经济实质

#### （一）理论成本

成本是一个价值范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物。在社会主义市场经济条件下，加强成本管理，降低成本开支，无论对提高企业经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极其重要的。成本是会计理论中一个非常重要的经济概念，它所涵盖的范围相当广泛，从不同目的和不同角度来看，有不同的成本概念。做好成本管理工作，首先必须从理论上认识成本的经济实质。

马克思在分析了资本主义商品生产后指出：按照资本主义方式生产的每一个商品的价值，用公式来表示是  $c + v + m$ 。如果从商品的价值中去掉剩余价值  $m$  部分，商品的成本为商品生产中耗费的生产资料和使用劳动力的价值，即  $c + v$  部分。商品的成本可以从耗费和补偿两个方面予以理解，成本从耗费角度看，是商品生产中消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的价值，它是成本最基本的经济内涵；成本从补偿角度看，是补偿商品生产中资本消耗的价值尺度，即成本价格，它是成本最直接的表现形式。成本是已耗费而又必须在价值或实物上得以补偿的支出。企业发生的生产耗费如得不到补偿，就无法进行简单再生产。

成本的这一经济内涵，是一种高度的理论抽象和概括。这种符合客观经济内涵的成本，称为“理论成本”。

#### （二）现实成本

成本的经济实质概括为生产经营过程中物化劳动和活劳动耗费的货币表现，是一种理论上的成本概念，在实际工作中，随着商品经济的不断发展，成本概念的内涵和外延都处于不断变化发展之中。理论成本应用于成本计算的实践时，还要考虑国家宏观调控和微观上企业管理的需要。从宏观管理的角度考虑，为了维

护税收政策有效性和权威性，必须保证企业成本计算口径一致性，应由国家统一制定产品成本开支范围，明确规定哪些费用开支列入产品成本，哪些费用开支不允许列入产品成本，以防止乱挤乱摊成本，保持成本的可比性。从微观管理的角度考虑，有些成本是直接作用于产品生产，与产品的销售收入存在着明显的配比关系；有些成本却很难按产品生产的因果关系确认并与其收入相配比。基于以上原因，现实的成本是在考虑了国家政策和企业管理要求的前提下所计算的产品成本。这种成本也叫核算成本。

现行《企业会计准则》规定：对产品的制造成本认定属于生产待售商品的成本，当产品生产完工验收入库时计入存货的价值，当产品出售销售收入实现时，存货的成本才转化为当期的销售成本，并与当期的销售收入配比，从当期的收入中予以补偿。期间费用是直接从当期的销售收入中扣除的，不计入产品的成本。期间费用不计入产品制造成本，大大简化了费用分摊的工作量，而且在企业产品积压时，不会虚增当期的营业利润和期末资产的价值。

### （三）管理成本

如前所述，随着商品经济的不断发展，企业对成本管理的要求越来越高，使成本概念的内涵和外延都远远超出了产品成本的范畴，涌现出计划成本与实际成本、变动成本与固定成本、可控成本与不可控成本等各种管理成本的概念，组成多元化成本概念体系。

#### 一、计划成本与实际成本

计划成本是企业根据以往的核算资料并考虑计划期内可能发生的变化条件下的预计成本。计划成本是在成本预测与决策的基础上制定的，是企业成本控制的先导和奋斗目标，是评价考核各部门工作业绩的尺度。在会计实务中，为了简化核算手续和便于对成本进行分析和考核，企业对原材料、产成品也可能按计划成本进行核算，期末按一定的方法调整为实际成本在报表中予以反映。

实际成本是企业根据成本计算对象实际发生的费用计算的。实际成本是客观成本，企业利润计算和计征所得税都必须以实际成本为依据，无论企业存货按计划成本核算还是按实际成本核算，最终必须按实际成本进行调整。

#### 二、变动成本与固定成本

产品成本按其业务量之间的依存关系不同，可以分为固定成本与变动成本。

变动成本是指其总额随着业务量的变动而成正比例变动的成本。如直接材料、直接人工等。变动成本在一定范围和条件下其单位成本是固定不变的。

固定成本是指其总额在一定条件和一定业务量范围内，不受业务量增减变动影响而保持不变的。如按直线法计算的固定资产的折旧费、管理人员的工资等。由于固定成本总额在一定时期和一定业务量范围内保持不变，那么随着业务量在一定范围内增加或减少，单位业务量所分摊的固定成本就会相应地减少或增加，即从单位产品固定成本看，它与业务量的增减成反比例的变动。

将成本分为变动成本与固定成本两类，对于成本的预测、决策和分析，特别是对于控制和寻求降低成本途径具有重要作用。要控制和降低单位产品的变动成本，主要应从控制和降低单位产品的消耗量入手；要控制和降低单位产品的固定

成本，则应从控制并降低其支出的绝对额、提高业务量和设备的利用率来实现。

#### 可控成本与不可控成本

成本按其是否可由各责任中心控制划分可以分为可控成本与不可控成本。

可控成本是指能由一个责任单位（包括部门、生产车间、工段、班组等）或个人的行为所控制，受其工作好坏影响的成本，如生产部门的材料消耗量。不可控成本是指不能由某责任单位或个人的行为所控制，不受其工作好坏影响的成本。可控成本和不可控成本是相对的，如生产部门消耗材料的价格对生产部门而言是不可控成本，对物资采购部门来说是可控成本。将成本划分为可控与不可控成本，对评价责任单位的工作质量是非常重要的。对于一个成本责任单位来说，可控成本属于责任成本，只有对可控成本进行考核才有意义，这样可以加强成本责任，增强成本意识，促使各责任部门积极采取有效措施，不断降低可控成本。

在企业生产经营决策和成本管理中，还会运用机会成本、沉落成本、边际成本、标准成本、定额成本、责任成本等管理成本的概念。

## 二、成本的经济作用

不同的成本其作用不同，制造业最典型的是产品成本。产品成本的经济作用表现在以下几个方面：

成本是补偿企业生产耗费的基本尺度。在市场经济条件下，企业作为一个自负盈亏的生产和经营单位，其生产经营过程中的耗费必须从产品的销售收入中得到补偿，而成本就是衡量需要补偿额度大小的尺度。如果企业不能补偿生产经营消耗，再生产就不能按原有规模进行。此外成本也是划分企业的生产经营耗费和纯收入的依据，在产品销售价格不变的情况下，企业盈余的多少，取决于产品成本的高低。因此，成本作为补偿尺度对于评价企业经济效益、正确处理企业和相关者之间的分配关系，也具有重要意义。

成本是反映企业工作质量的综合指标。成本是企业生产经营耗费的综合反映，企业经营管理中各方面的工作业绩，都可以直接或间接地在成本上得以反映。这是因为企业劳动生产率的高低、固定资产利用的好坏、材料费用的合理利用和节约程度、费用开支的节约和浪费、产品产量的多少和质量的好坏、管理工作 and 生产组织的水平等等，最终都会在产品成本中反映出来。

成本作为衡量企业生产经营活动质量的综合指标，对促使企业改善经营管理，提高经济效益也有着重要的意义。企业在经济管理中，可以通过对成本的计划、控制、核算、考核和分析来促使各部门加强经济核算，改进经营管理，努力降低成本，提高经济效益。

产品成本是制定产品价格的重要因素。产品的价格是产品价值的货币表现。产品的价格虽然受市场供求关系的影响，但价值规律使商品价格必然是以个别成本为基础，大体上符合社会平均成本和产品的实际价值。因此，产品成本成为企业制定价格的一个重要经济依据。

成本是进行经营预测和决策的重要依据。在市场经济条件下，市场竞争异常激烈，企业要在激烈的市场竞争中取胜，就要面向市场，对生产计划的安排、工艺方案的选择、新产品开发等，都要采用现代科学管理的手段进行经营预

测，从而作出正确的决策，而成本就是经营决策的重要依据。同时，为了更好地对企业的生产经营活动进行管理和控制，还必须定期与不定期地对企业的生产经营情况进行分析，从而采取有效措施，促使企业完成各项计划任务。只有及时提供准确的成本资料，才能使预测、决策和分析等活动建立在可靠的基础之上。所以，成本指标就成了企业进行经营预测、决策的重要数据资料。

## 第二节 摇成本会计的对象

### 一、成本会计的涵义

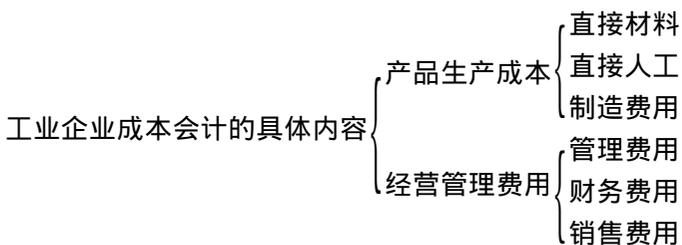
成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的，以费用和成本为主要对象的一种专业会计。成本会计的最初阶段，其职能主要是进行成本计算，在相当长的时期内都作为财务会计的一个组成部分，主要运用财务会计的理论来组织产品成本计算。随着成本会计与企业内部管理的结合日益紧密，成本会计在预测、控制、分析、考核、决策等方面的技术方法逐步成熟，使现代成本会计的内容已发展为成本管理的全过程。

### 二、成本会计的对象

成本会计的对象，也就是成本会计的内容，概括地说，成本会计的对象是企业的生产经营业务成本和经营管理费用。不同性质的企业，其生产经营业务成本和经营管理费用的具体内容不同。

在工业企业，生产经营业务成本是指产品的生产成本。因此，工业企业的成本会计的对象是产品的生产成本和经营管理费用。其中产品的生产成本是由生产费用按成本对象归集形成，包括生产产品发生的直接材料、直接人工和制造费用等；经营管理费用是指工业企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，为筹集生产经营资金而发生的财务费用，以及为销售产品而发生的销售费用。经营管理费用分布面广、综合性强，很难以按产品合理分配与归集，为了简化成本核算工作，同时也为了促使企业加强对经营管理费用的控制，并避免企业不顾市场需求，盲目追求产值，现行会计准则要求将经营管理费用不计入产品成本，直接计入当期损益，从当期收入中扣除。

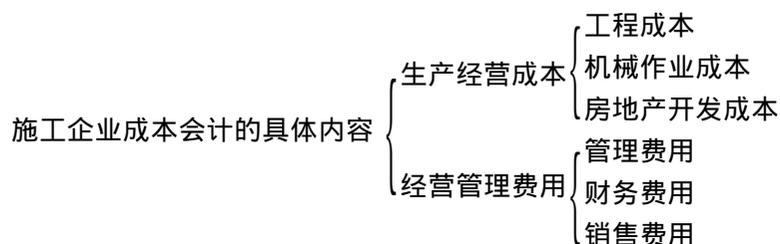
工业企业成本会计的具体内容如下：



工业企业的成本会计是最典型成本会计，成本会计的对象也是最具代表性

的。其他行业的企业生产经营虽有其特点，但其成本也不外乎表现为生产、服务成本和经营管理费用。施工企业和房地产开发企业的基本经济活动是进行建筑安装和房地产开发，其生产经营成本包括工程成本、机械作业成本和房地产开发成本；经营管理费用也包括有管理费用、财务费用和销售费用。

施工企业成本会计的具体内容如下：



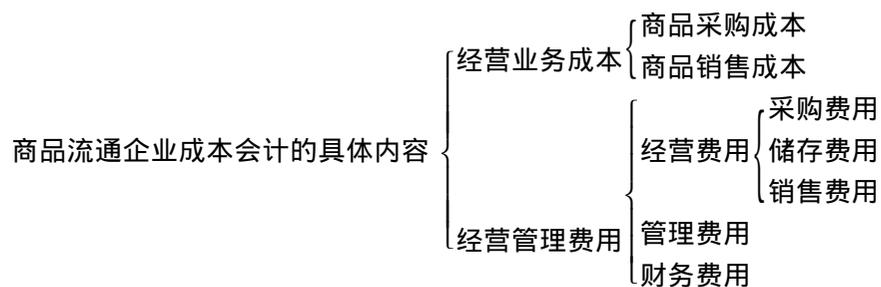
交通运输企业的基本经济活动是从事运输业务，营运成本主要包括营运过程中实际发生的各种燃料、材料，营运人员的工资及附加费用，运输工具的折旧费、修理费等。交通运输企业还会发生港务费、养路费及道路运输管理费等间接计入费用，对于间接计入费用如果不便于分摊，也可以期间费用计入管理费用。

交通运输企业成本会计的具体内容如下：



商品流通企业的基本经济活动是商品采购和销售，商品流通企业的经营业务成本就是商品的采购成本和销售成本，商品流通企业的经营管理费用也称商品流通费用，包括经营费用（商品购、销、存各环节的费用）、管理费用和财务费用。

商品流通企业成本会计的具体内容如下：



各行业成本会计的具体内容如表 1-1 所示。

表 员原员 各行业成本会计的具体内容

		经营业务成本和经营管理费用	
行业		业务成本	期间费用
制造业	工业企业	产品生产成本	管理费用 财务费用 销售费用
	施工企业	工程成本 机械作业成本	管理费用 财务费用
	房地产开发企业	房地产开发成本	管理费用 财务费用 销售费用
农业企业		农业生产成本	管理费用 财务费用 销售费用
商品流通企业		商品进价成本 商品销售成本	经营费用 管理费用 财务费用
服务业	交通运输业	营运成本	管理费用 财务费用
	邮电通讯业	通讯业务成本	管理费用 财务费用 营业费用
	旅游、饮食服务业	营业成本	管理费用 财务费用 营业费用

### 第三节 摇成本会计的职能和任务

#### 一、成本会计的职能

成本会计作为一种专业会计，其基本职能同会计一样，具有核算和监督两个基本职能。

##### (一) 核算职能

核算是成本会计的首要职能。成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本和费用进行归集、计算，并进行相应的账务处理。成本核算职能为企业的经营管理提供真实的、可靠的成本信息，从而使成本的分析、考核建立在客观依据的基础上，同时也为成本的预测、决策提供有用的信息。

##### (二) 监督职能

成本会计的监督职能是指按照一定的目的和要求，通过对成本、费用的控制、调节和考核等，监督各项生产经营耗费，防止超支、浪费和损失的发生，以保证成本开支的合理性和有效性。

成本会计的核算与监督两大职能是辩证统一、相辅相成的，没有正确的成本核算，成本的监督就失去了存在的基础，就无法在成本管理中发挥控制、指导和考核作用；只有对生产经营过程的成本费用进行有效的监督、控制，才能使成本核算提供的信息资料充分发挥作用。

## 二、成本会计的工作环节

随着经济的发展和企业管理要求的提高，成本的概念和内容在不断地发展变化，对成本会计要求越来越高，成本会计的工作范围和环节也在不断地扩大。现代成本会计的工作环节包括：成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析、和成本考核等七个方面。

### （一）成本预测

成本预测是根据有关成本数据和企业具体情况，运用一定的技术方法，对未来的成本水平及其变动趋势作出科学的估计。通过成本预测，有助于减少盲目性，有利于选择最优方案，提高成本管理的科学性和预见性。

### （二）成本决策

成本决策是在成本预测的基础上，按照既定的目标，运用一定的方法，选择最优方案的过程。进行成本决策，确定目标成本是制定成本计划的前提，也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

### （三）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标，具体规划计划期内产品生产耗费和各种产品的成本水平，并提出达到规定成本水平所应采取的措施方案。成本计划是建立成本管理责任制的基础，对于控制成本、增强员工的成本意识，挖掘降低成本潜力有重要的作用。

### （四）成本控制

成本控制是根据预定的目标，对成本发生和形成过程以及影响成本的各种因素和条件施加主动的影响，以实现最低成本消耗，保证合理的成本补偿的一种行为。成本的控制包括事前控制、事中控制和事后控制。通过成本控制，可以防止浪费，及时揭示存在的问题，减少生产损失，实现成本管理目标。

### （五）成本核算

成本核算是根据企业确定的成本计算对象，采用适当的成本计算方法，对生产经营过程中所发生的生产费用进行审核，并按一定的对象进行归集与分配，从而计算出各成本对象的总成本和单位成本。因此，成本核算既是对生产经营过程中的实际耗费进行如实反映的过程，又是对各种生产费用实际支出控制的过程。

### （六）成本分析

成本分析是在成本核算和其他有关资料的基础上，运用一定的方法，揭示产品成本水平的变动，进一步查明影响产品成本变动的各种因素和原因的过程。通过成本分析，可以正确认识和掌握成本变动的规律，有利于实现降低成本的目标，并为编制下一期的成本计划和制定新的经营决策提供依据。

### （七）成本考核

成本考核是定期对成本计划及其有关指标的实际完成情况进行总结和评价，监督和促使企业加强成本管理责任制，提高成本管理水平。成本的考核应与奖惩制度相联系，以调动各责任单位和责任人完成责任成本的积极性。

上述各项成本会计活动的内容是互相配合、互相依存而形成的一个有机整体。成本预测是成本会计的第一个环节，它是成本决策的前提；成本决策是成本

会计的重要环节，在成本会计中居中心地位，它既是成本预测的结果，又是制定成本计划的根据；成本计划是成本决策的具体化，是成本分析和成本考核的依据；成本控制是对成本计划的实施进行监督，是实现成本决策既定目标的保证；成本核算是成本会计的最基本环节，提供企业成本管理的信息资料，是成本会计的基础，同时也是对成本计划是否得到实现的最后检验；成本分析和成本考核是实现成本决策目标和成本计划的有效手段，只有通过成本分析，查明原因，制定和执行并改进和完善企业管理措施，才能有效降低成本；通过正确评价与考核各责任单位的工作业绩，才能调动各部门和全体职工的积极性，为切实完成成本计划，实现既定目标提供动力。

### 三、成本会计的任务

成本会计的任务是由成本会计的内容和企业管理的要求所决定的。根据我国社会主义现代化建设的客观要求，成本会计的根本任务是促进企业尽可能节约产品生产经营过程中物化劳动和活劳动的消耗，不断提高经济效益。成本会计的具体任务是：

1. 正确计算和核算产品成本和经营管理费用，为企业生产经营决策和损益计算及时提供成本信息。

2. 加强成本预测，优化成本决策，为企业降低成本，提高经济效益提供前提和基础。

3. 制定目标成本，加强成本控制，为促使企业各有关部门合理开支费用，降低成本费用提供保证。

4. 建立成本责任制，加强成本考核，以揭示成本管理中存在的问题，评价各责任中心的成本计划执行与完成情况。

本会计系列教材把成本预测、决策、计划和成本控制的内容纳入管理会计的教学内容，本书着重阐述各行业生产经营业务成本和经营管理费用的计算与核算、成本报表的编制等内容。

## 第四节 摇成本会计工作的组织

### 一、成本会计工作的组织形式

企业要实现成本会计的目标，必须建立与之相适应的组织机构和工作环境。成本会计组织机构设置合理与否，直接影响到成本会计工作乃至整个会计工作的开展。

#### （一）影响成本会计组织的主要因素

影响成本会计工作组织机构设置的因素主要有两个：一是业务类型和经营规模；二是与财务会计机构的关系。企业的业务类型和经营规模是影响成本会计工作业务复杂程度的最重要因素，一般而言，大规模企业较小规模企业的成本会计

工作复杂，工业企业、施工企业成本会计工作又较其他类型的企业复杂一些。因此，企业在设置成本会计机构、配备成本会计人员时，必须同企业生产经营规模和业务类型相适应。第二，成本会计与财务会计是企业会计核算体系中既有联系又有区别的两个重要组成部分，在实际工作中，有的企业将成本会计组织机构与财务会计组织机构分别设置，有的企业将成本会计核算作为财务会计的一个组成部分。成本会计组织机构和财务会计机构分别设置，便于加强成本会计工作和内部控制，但往往会带来联系脱节、相互推诿等弊端。因此，在大中型生产企业里，通常在专设的会计机构中，单独设置成本会计科、组或室，配备必要的具有成本会计专业知识的人员从事成本会计工作。在规模小、会计人员不多的生产企业，通常在会计部门中指定专人处理成本会计工作。

### （二）成本会计工作组织形式

成本会计工作组织形式通常有集中式和非集中式两种。集中式是指厂部的成本会计机构负责制定成本计划和定额，审核和分配费用，控制资源消耗，计算产品成本，编制成本报告，进行成本分析。其他职能部门、生产车间一般只负责提供原始资料，如工时记录。这种形式可以使成本核算资料集中在厂部成本部门，减少核算层次，精简会计人员，但不便于企业内部各部门掌握、控制成本和费用支出，不利于调动各层次的积极性。因此，这种组织形式一般只适用于成本会计工作较为简单的企业。非集中式是指各项成本会计工作由厂部、车间的成本会计机构共同来完成。厂部成本会计组、室一般只负责对车间成本会计工作的指导，负责成本数据的最后汇总，处理那些不便于分散到车间处理的成本会计工作，厂部还应负责成本预算的制定、下达和考核；车间在厂部下发的预算范围内制定本车间的计划，实施成本控制，组织成本计算，进行成本分析。采用这种组织形式，可以克服集中式的不足，但往往会相应增加成本会计工作层次和工作人员。这种组织形式适用于成本会计工作较为复杂且各部门之间独立性较强的企业。

## 二、成本会计的工作制度

成本会计工作制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的规范和具体的依据。因此，正确地制定和执行成本会计制度，可以使企业成本会计工作有效地贯彻执行国家有关方针、政策，保证成本会计资料真实、规范。成本会计工作制度，既要满足企业成本管理和生产经营管理的要求，又要满足国家宏观经济管理的要求，还要力求做到简明实用，节约成本会计的人力、物力。

成本会计与财务会计有着紧密的联系，两者的核算资料是互通的，其核算基础也是一致的，因此财务会计应遵循的会计制度也是成本会计应遵循的会计制度。成本会计应遵循的法规和制度可以分为以下四个层次。

### （一）《中华人民共和国会计法》

由全国人民代表大会常务委员会制定的《会计法》，是我国会计工作的基本法，有关会计法规，包括成本会计的一切法规、制度，都应按照它的要求制定。它的法律形式确定了会计工作的地位和作用，可以提高人们对会计工作的认识，端正人们对会计工作的态度；它可以使全体职工特别是会计人员依法办事，保证会计工作按照正常秩序进行。《会计法》用法律方式明确了会计人员的职权和法

律责任，并用法律形式保障了会计人员的职责不受侵犯，可以使会计人员更加敢于坚持原则、坚持制度、履行职责。

#### （二）《企业财务通则》和《企业会计准则》

《企业财务通则》和《企业会计准则》是国务院批准，由财政部发布的企业进行财务、会计工作的基本准则和规范。《企业财务通则》和《企业会计准则》的制定和实施，可以使企业的财务、会计工作适应社会主义市场经济的需要，规范企业会计工作，包括成本会计工作，提高财务管理和会计工作水平，并与国际惯例接轨，有利于企业加强经营管理，有利于吸收外资和对外开放。财政部在《企业会计准则》的前提下，制定了一系列企业会计的具体准则，这些具体准则对企业各类经济业务的会计处理进行了规范。其中与成本会计有关的具体准则，更是规范成本会计工作的重要法规，如《企业会计准则——固定资产准则》、《企业会计准则——存货准则》等。

#### （三）《企业会计准则指南》

为保证各类企业会计工作有序进行，财政部按照《企业会计准则》的要求，制定了《企业会计准则指南》。在我国，《企业会计准则指南》由财政部制定颁布，与企业会计准则一样具有权威性。企业应根据本企业经营的特点，按准则指南的要求对本企业成本费用组织核算。

#### （四）企业会计制度和财务成本制度

企业会计制度是企业根据《企业会计准则》，结合本企业具体情况自行制定的会计制度与财务成本制度。企业会计制度和财务成本管理制度，是企业进行成本会计工作的直接依据。企业会计制度和财务成本管理制度一经制定，要认真严格执行，保持相对稳定。但是随着客观形势的发展以及人们对客观事物认识的深化，成本会计制度也应作出适当的修改。企业成本会计机构和成本会计人员，应该在总会计师和会计主管人员的领导下，按照上述各种法规和制度的规定，分工协作，互相配合，共同做好成本会计工作，充分发挥成本会计的作用。

### 思考题

1. 简述成本的经济内涵。

2. 试述支出、费用和成本的关系。

3. 简述成本会计的对象和不同行业成本会计包括的内容。

4. 成本会计有哪几种组织形式？各有什么特点？

5. 成本会计应遵循的法规制度有哪些？

6. 进行成本会计，应做好哪些基础工作？

## 第二章 成本核算的要求和一般程序

**【本章内容提要】** 本章主要阐述成本核算的原则和要求；费用、成本的概念及其本质；支出、成本费用的关系；成本核算的一般程序，为成本核算奠定理论基础。

制造业是生产产品的企业，其主要目的是通过源源不断地生产产品并销售出去，从而获取经济利益和积累经营资金，以利于在扩大规模的基础上，实现企业的经营目标。因此，制造业的成本核算就是对企业生产经营过程中发生的各项支出，按照其经济内容和用途，并按一定的对象和标准进行归集和分配的过程，以确定产品的总成本和单位成本。制造业的生产经营过程，就是产品实体的形成过程，同时也是生产经营各要素的耗费过程，如材料的消耗，机器设备的磨损，生产工人和管理人员的劳动力的耗费等。制造业会计核算的核心工作，就是将企业一定时期发生的生产经营支出按照其用途进行归集和分配，正确计算产品的生产成本和该期间的经营成果。

产品的成本计算可分为制造成本计算、完全成本计算和变动成本计算三种方法。国际通用的产品成本计算方法为制造成本计算法。所谓制造成本计算法，是指在计算产品成本时，只包括直接材料，直接人工、燃料和动力，制造费用，而把管理费用、销售费用、财务费用作为期间费用直接计入当期损益。

### 第一节 成本核算原则和要求

成本核算是一项政策性很强的工作，成本包括的内容和成本项目的计量及由此提供的成本指标涉及企业内部和外部方方面面的利益，正因为如此，各国均制定了相应的成本核算规定，以利于规范成本会计行为，保证成本信息质量，维护成本信息各利益主体的利益。

#### 一、成本核算的原则

##### （一）合法性原则

合法性原则是指计入成本的内容，都必须符合国家法律、法令和制度等规定，不符合规定的支出就不能计入成本。如我国相继由国务院和财政部颁布了成

本管理暂行条例、会计制度、会计准则等规范性文件，均对产品成本的构成内容进行了规范，这就要求我们在成本核算工作中要依法办事，该进成本的进成本，不该进成本的就不进成本。

#### （二）实际成本原则

实际成本原则也叫历史成本原则，指要求企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量。实际成本原则要求企业在组织成本核算时，要以实际发生的成本为根据，不得提前、推迟。确认各期产品的成本，更不能虚构产品的成本，具体包括三个方面的含义：一是当期支出属于产品成本构成内容的当期计入；二是前期支付应由本期产品承担的成本，摊销转入；三是本期产品应该承担成本后期支付的预提计入。

#### （三）成本分期核算原则

企业生产经营活动是连续不断进行的，为了取得一定期间所生产产品的成本，企业就必须将其生产经营活动划分为若干个相等的成本会计期间，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，以便进行收入、费用和利润的确认。但需指出，成本核算的分期与产品成本计算期不是同一概念，成本核算的分期指不论企业生产情况如何，成本核算工作必须按月进行；而成本核算期与企业的生产类型和成本管理的要求所决定的成本计算方法有关，计算完工产品成本有的按月进行，有的则按产品生产周期进行。

#### （四）一致性原则

一致性原则要求企业的成本核算方法前后各期应当保持一致，不得随意变更。以使计算出来的成本资料便于前后期进行比较。如果确需变更，应按国家统一会计制度的规定进行变更，同时还要在有关的会计报告中加以说明，并对原成本计算单中的有关数字进行必要的调整。

#### （五）权责发生制原则

权责发生制原则的要求：凡是当期已经实现的收入和已经发生的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。在成本会计中运用权责发生制原则，主要是解决产品成本的确认问题。按照权责发生制的要求，凡是应计入本期产品成本的项目，不管它是否支付了现金，均应在本期确认为产品的成本；不属于本期产品应负担的成本，即使已经支出了，也不能作为本期产品的成本。

#### （六）重要性原则

重要性原则要求企业对于重要的会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务会计报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的前提下可适当简化处理。在成本核算中运用重要性原则，要求企业对于一些主要产品、主要费用，应采用比较详细的方法进行分配和计算，而对于一些次要的产品、费用，则可采用简化的方法，进行合并计算和分配，而不能不分主次。这样，既可减轻成本的计算工作量，又可提高成本的核算效率。

## 二、成本核算的要求

成本核算的原则是指导成本核算工作的准绳和标准，而成本核算的原则在成本核算工作中的具体运用则产生了成本核算的具体要求，在进行成本核算时应遵循成本核算的具体要求。

### （一）严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准

成本开支范围是国家对企业所发生的各种支出哪些应计入产品成本，哪些不应计入产品成本的规定。而费用开支标准，则是国家对企业所发生的各项目支出量的规定性。国家之所以制定成本开支范围和费用开支标准，就是为了统一各企业成本核算的口径，正确反映企业成本耗费水平，使生产同类产品的各企业的产品成本资料具有可比性。

应计入产品制造成本的支出：

（负）产品生产过程中实际消耗的原材料、辅助材料、修理用备件、外购半成品、燃料、动力、包装物等；

（圆）企业直接从事产品生产的生产人员工资及提取的职工福利费；

（獠）生产部门固定资产折旧费、租赁费、修理费；

（源）生产部门使用的低值易耗品摊销等；

（缘）停工损失、废品损失等；

（远）生产部门为组织、管理生产经营活动所发生的制造费用。

不应计入产品制造成本的支出：

（负）购置和建造固定资产的支出，购入无形资产和其他资产的支出；

（圆）对外投资及分配给投资者的利润；

（獠）被没收的财物及支付的滞纳金、罚金；

（源）企业自愿赞助及捐赠支出；

（缘）企业的期间费用，包括销售费用、管理费用、财务费用；

（远）国家规定不得列入产品制造成本的其他支出。

### （二）正确划分各种支出的界限

正确划分收益性支出与资本性支出的界限

企业的经济活动是多方面的，企业发生的支出也是多方面的。企业的支出多种多样，按照现行会计准则的规定，有的支出属于资本性支出，构成资产的价值；有的属于收益性支出，计入当期损益；有的属于产品的生产成本，计入产品的价值。因此，企业必须根据国家的有关规定，制定成本开支范围和成本开支标准，并据以正确划清收益性支出与资本性支出。划清资本性支出与收益性支出的界限，其目的是为了正确计算资产的价值和正确计算各期产品成本及损益。如果把资本性支出列作收益支出，其结果将会导致少计了资产价值，多计了当期费用，导致当期营业净收益减少；反之，则可能多计了资产价值，少计了当期费用，导致当期营业净收益增加。不论是何种情况，所提供的会计信息都未能反映客观实际，不利于正确进行产品成本计算和企业的成本管理工作。

正确划分产品制造成本和期间费用的界限

企业发生的支出，并不都是费用。在产品制造业中，生产一定种类和数量的

产品而发生的材料耗费、工资等生产经营性支出，计入产品的成本。产品成本要在产品出售后转化为费用，计入当期损益。

为销售产品而发生的销售费用，为管理和组织企业生产经营活动而发生的管理费用，以及为筹集资金而发生的财务费用均是在经营过程中发生的，与产品生产无直接关系，因而作为期间费用，直接计入当期损益，从当期利润中扣除。为了正确计算产品成本，必须分清哪些支出属于产品的制造成本，哪些应作期间费用，防止混淆两者的界限，将某些期间费用计入产品成本，或者将产品的制造成本计入期间费用，借以调节各期产品成本和各期损益的错误做法。

#### 正确划分各个会计期间的产品成本的界限

企业在生产经营过程中发生的支出，有的应计入当期的产品成本，有的应计入以后各期产品的成本。为了按月分析和考核产品成本，正确计算各期的损益，必须将已经发生的支出，在各个月份之间进行正确的划分。防止任意列支成本，人为调节各个期间成本的错误做法。

#### 正确划分不同产品成本的界限

为了便于分析和考核不同产品的成本计划执行情况，对于计入产品成本的支出，必须划清不同产品之间所应负担成本的界限。属于某种产品单独耗用的资源，应直接计入该种产品的成本；属于应由几种产品共同耗用的资源，应选择合理的分配方法分配后，分别计入这几种产品的成本，以正确反映各种产品的成本水平。与此同时，还应特别注意划清盈利产品与亏损产品、可比产品与不可比产品之间的成本界限，防止在盈利产品与亏损产品、可比产品与不可比产品之间任意调节成本，虚报产品成本，掩盖利润的错误做法。

#### 正确划分产成品与在产品成本界限

通过以上几种成本界限的划分，确定了各成本计算对象本期应负担的成本。期末，如果某种产品都已完工，其各项成本之和，就是该产品的完工成本；如果某种产品都未完工，其各项成本之和，就是该产品的期末未完工产品成本；如果某种产品部分完工，部分未完工，就需要采用适当的分配方法，将该成本对象应负担的成本在完工产品与在产品之间进行分配，分别计算出该产品的完工成本与未完工产品成本。

以上五个方面成本界限的划分，都应贯彻受益原则，即何者受益，何者负担成本，何时受益，何时负担成本，负担成本多少应与受益程度大小成正比。

#### （三）做好成本核算的基础工作

成本会计主要是对企业为生产产品所发生的各项经济资源耗费进行归集、汇总和分配。要正确计算产品的生产成本，首先必须做好各项基础工作。

#### 建立健全原始记录制度

为了保证成本计算所依据的各项数据资料真实可靠，企业必须建立健全原始记录制度。所谓原始记录制度，是指按照规定的格式，对企业生产经营活动中的具体情况所做的最初记载。这是反映企业生产经营情况的第一手材料，是编制成本计划、制定各项定额的主要依据，是成本管理的重要基础。企业应建立各方面的原始凭证，统一规定其格式、内容和计算方法，健全原始凭证的填写、签署、传递、汇总、存档等制度，保证全面、准确、及时地提供相关信息。

在成本会计中，企业应建立和健全的原始记录主要有：

(员) 原材料方面的原始记录，如原材料的验收入库、生产领用、退库、盘盈盘亏报告等记录。

(圆) 设备利用方面的原始记录，如设备调拨、事故、报废以及运转等记录。

(獭) 工时耗费方面的记录，如职工工作岗位分配，调动、工时利用情况以及劳动工资记录。

(源) 其他耗费的原始记录，如动力消耗、服务使用、其他费用支出等记录。

(缘) 生产方面的原始记录，如生产计划任务书及在产品转移、废品损失、产成品及半成品的交库记录。

(远) 产品质量检验记录等

#### 肆 建立健全定员定额管理制度

定员定额是指在企业的生产经营活动中，对人力、物力、财力的配备、利用和消耗以及获得成果等方面所应遵循的标准和应达到的水平。定额管理是成本管理的基础，是进行成本预测、决策、计划、控制和考核的依据，也是衡量经营成果的尺度。没有科学的定额就难以制定先进可行的成本计划，考核经济效益也就失去了科学依据。

在成本会计中，企业应制定的定员定额主要有：

(员) 物资消耗方面的定额，如单位产品原材料消耗定额、各种辅助材料消耗定额、工具器具消耗定额等。

(圆) 劳动力方面的定额，如单位产品工时消耗定额，机器设备定员、科室管理人员配备定额、产品包装及质量检验人员定额等。

(獭) 动力消耗定额，如单位产品或生产车间耗用水、电、气、油等定额以及非生产用动力消耗定额等。

(源) 支出定额，如车间科室的办公用品等支出、出差支出、劳动保护用品支出、职工培训支出等。

(缘) 机器设备停工检修定额、废品率定额等。

#### 伍 建立健全材料物资验收、领发、计量、盘存制度

物资管理制度是指企业关于材料物资和产品的计量、检验、出入库、盘存等方面的规定。企业一切物资的收发、领退，都要经过严格的计量和交接手续，按规定的内容填写有关凭证，如收料单、领料单、退料单、产品交库单等，并由经办人员和有关部门负责人签字；对于库存的物资，还应定期进行清查盘点，分析盘盈盘亏的原因，保证物资的安全完整，为正确计算产品成本提供可靠依据。

#### 陆 建立健全内部结算制度

企业内部的结算制度，是企业内部各部门单位之间相互提供产品和劳务进行收付结算的一种制度，包括建立内部结算制度和制定内部结算价格。建立内部结算制度，有利于明确各部门单位之间的经济责任，便于进行成本责任的考核，确定各自的工作业绩，进行内部结算还需制定内部结算价格。内部结算价格一般根据计划成本确定，也可采用协议价格。内部结算价格一经确定，应保持相对稳定，不宜随意变动。

#### 柒 建立健全责任考核制度

成本责任考核制度是适合经济责任制的要求，以成本责任单位为对象，以责任成本为内容的一种内部控制考核评价制度。其主要内容是：根据分级管理的原则，在企业内部设立若干成本单位，将企业的成本目标进行层层分解，分配落实到各个责任单位。各责任单位对本单位的责任成本负责，厂长对全厂的全部成本负责，通过责任成本核算，反映实际与预算数的差异，并分析其形成的原因，对各责任单位的工作实绩作出客观的评价，按照制度规定的办法实施奖惩。

#### （四）选择适当的成本计算方法

计算成本，是为了满足企业成本管理的需要，因此，企业在进行成本核算时，应根据本企业的具体情况，选择适合于企业特点的成本计算方法进行成本计算。成本计算方法应根据企业生产的特点和管理要求来选择。产品成本是在生产过程中形成的，生产组织和工艺过程不同的产品，应该采用不同的成本计算方法。企业生产的特点按其组织方式有大量生产、成批生产和单件生产；按工艺过程的特点有连续式生产和装配式生产。企业采用何种成本计算方法，在很大程度上取决于产品的生产特点。计算产品成本是为了加强成本管理，对管理要求不同的产品，也应该采用不同的成本计算方法。在同一个企业里，可以采用一种成本计算方法，也可以采用多种成本计算方法，即多种成本计算方法同时使用或多种成本计算方法相结合。

## 第二节 支出的分类

### 一、支出、费用、成本的概念及其特征

#### （一）支出的概念及其特征

##### 支出的概念

支出是企业生产经营活动的经常性业务，是为了达到特定目的而由经济主体的支付行为而导致的资源减少。包括偿债性支出、经营性支出、权益性支出。

##### 支出的特征

（一）特定目的性。支出是企业为了实现特定经济目的而发生资源流出（具有对外性的特征），即为了偿债，为了减资，或为了开展生产经营活动等。不管是哪项支出，均是在管理当局审慎决策下的理性行为，都是为了实现企业整体目标而开展的一系列活动中的有机组成部分。

（二）可计量性。支出的本质是资产流出企业，支出的多少是通过资产减少的金额来确定的，由于会计要素的确认标准之一就是可计量性，即资产的可计量性，则必然导致支出的可计量性，因而支出的多少是可以计量的。

（三）多样性。不同的目的有不同的支出，导致不同的结果，当然，并不是所有的资产内部转换行为都属于支出。

#### （二）费用的概念及其特征

##### 费用的概念

费用是指企业在日常活动中发生的，会导致所有者权益减少的，与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

#### 费用特征

(一) 费用最终会减少企业的资源。这种减少具体表现为企业资产的减少或资源的耗费，从这个意义上讲，费用本质上是企业的一种资源流出，可以理解为流出概念。

(二) 费用最终会减少企业的所有者权益。通常，企业的资金流入（收入）会增加企业的所有者权益，相反资金流出会减少企业的所有者权益，即形成企业的费用。

(三) 费用的发生是企业的主动行为。尽管费用的发生会减少企业的所有者权益，但它是为取得收入必须或者是应该发生的耗费，且是决定收入的关键因素，没有耗费，就没有所得，因此为取得收入而发生的耗费行为，是企业日常活动的基点，是企业积极主动的预期的经营行为，这也是费用和损失的根本区别。

#### 成本的概念及其特征

##### 成本的概念

成本是为了获得一项资产或某种服务而付出的代价。《企业会计制度》对成本所下的定义为：“成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”

##### 成本的特征

(一) 成本是资源转化的量度。在商品经济社会里，企业要获得一项资源，必然要以牺牲另一资源为代价，这是价值规律的基本要求。成本没有独立的存在形式，它必须依附特定的资产或劳务而存在，离开了特定的资产或劳务而谈成本是没有意义的。成本只用来说明企业获得一项资产或一项劳务而付出了多少代价，因此，成本是资源转化的量度。

(二) 成本不会减少所有者权益。由于成本是企业资源转化的量度，因此企业发生成本，并没有发生资源的纯耗费，而是资源从一种形态转变成了另外一种形态，企业总的资源未发生变化，因而不会减少所有者权益。

## 二、经营支出、成本、费用之间的关系

### (一) 成本、费用之间的关系

成本与费用是两个并行的概念，也是经常被混淆的两个概念，尽管它们之间有一定的联系，但实际上它们之间有本质的区别。成本与企业特定资产或劳务相关，而费用则与特定期间相关；成本是企业为取得某种资产或劳务所付出的代价的量度，而费用则是为取得收入而发生的资源耗费金额；成本不能抵减收入，只能以资产的形式反映在资产负债表中，而费用则必须冲减当期的收入反映在利润表中。但成本通过“资产化”，再通过耗费过程可以转化为费用（即：成本—资产—费用），如企业为了开展生产经营活动，必须购置设备而发生支出，形成固定资产的采购成本，设备安装完毕，交付使用并构成企业的一项固定资产（成本—资产）。如果设备是用于产品的生产，则每期将固定资产的成本按一定的方法计提的折旧计入产品的生产成本（资产—成本）；如果设备用于管理目的，则将各期计提的折旧费计入各期的管理费用（资产—费用）。又如，为了生产产

品，企业必须采购材料而发生支出，从而形成材料的采购成本。材料验收入库后，采购成本转化为企业的存货成本（成本—资产），如果企业领用材料用于办公，则存货成本转化为管理费用（资产—费用）；如果领用材料用于生产产品，则存货的成本则转化为产品的生产成本（资产—成本），产品完工验收入库则生产成本又转化为存货的成本（成本—资产），将产品出售，存货成本则转化为销售费用（资产—费用）。这里必须强调指出的是：成本不可能直接转化为费用（即：成本—费用），费用更不可能转化为成本（即：费用—成本），所谓“费用的对象化就是成本”是与费用概念相悖的。这里还必须明确的是：成本是对象化的支出，而不是对象化的费用，没有对象的支出（除收益性支出、偿债性支出、权益性支出外），只能作为损失处理。同样，即使有对象的支出，但是不合理不必要的支出仍然不能对象化为成本，而应该作为损失处理。

### （二）经营支出与费用、成本之间的关系

经营性支出包括资本性支出和收益性支出。

**☞收益性支出形成费用和流动资产。**《企业会计制度》规定：凡支出的效益仅及于本年度（或一个营业周期）的，应当作为收益性支出。根据配比原则，收益性支出形成费用（形成流动资产部分在当年由资产转化为费用）计入当期损益。

**☞资本性支出形成资产。**《企业会计制度》规定：凡支出的效益及于几个会计年度（或几个营业周期）的，应当作为资本性支出。根据配比原则及资产的定义，由于资本性支出使几个会计期间受益，在支出发生的当期就不能作为费用计入损益，而应该作为资产在未来的受益期间内分期转作费用。因此，资本性支出形成资产，而资产的取得成本，就是全部资本性支出。当然，资本性支出在支出的整个受益期内分期转作费用的过程，也就是资本性支出转化为收益性支出的过程。

### 三、收益性支出的分类

企业生产经营活动中发生的收益性支出，是正确计算产品成本的基础。制造业在生产经营过程中发生的收益性支出是多种多样的，为了正确地进行成本核算，满足企业成本管理的要求，应对种类繁多的收益性支出按照一定的标准进行分类。

#### （一）收益性支出按经济内容分类

收益性支出按经济内容划分可分为劳动对象、劳动手段和活动方面发生的支出，统称为制造企业收益性支出的三大要素，具体可分为以下各项支出要素。

**☞外购材料、燃料。**指企业为进行生产而耗用的一切从外部购入的原料、主要材料、辅助材料、半成品、包装物、修理用备件、低值易耗品以及各种燃料，包括液体燃料、气体燃料和固体燃料。

**☞外购动力。**指企业为进行生产而耗用的一切从外单位购入的各种动力，如供电局提供的电力、热力等。

**☞工资。**指企业所有应计入制造成本和期间费用的工人和职员的工资。

**☞计提的职工福利费。**指企业按照工资总额的一定比例计提的、用于职工

福利方面的支出。

**递延资产与摊销费。**指企业按照规定方法计提的固定资产折旧费以及无形资产、递延资产的摊销费用。

**递延利息支出。**指企业按规定计入收益性支出的借款利息。

**递延税金。**指企业应缴纳并计入管理费用的各种税金，如房产税、印花税、土地使用税、车船税等。

**递延其他支出。**指不属于以上各要素的收益性支出。如差旅费、办公费、邮电费、租赁费、保险费及诉讼费等。

收益性支出按经济内容划分，可以反映企业在一定时期内耗费了哪些资源，数额是多少，有利于分析和考核各个时期收益性支出的结构和水平，为企业编制材料采购资金计划提供资料，也为企业和国家计算工业净产值及国民收入提供依据。但是这种分类只能反映各要素支出的形态，说明企业在生产经营过程中发生了哪些收益性支出，不能说明各种支出的经济用途，也不能说明支出的发生与企业成本之间的关系，故不利于成本的分析和考核。因此，对于制造企业的收益性支出，还必须按其经济用途进行分类

## （二）收益性支出按其经济用途的分类

企业在生产经营活动过程中发生的收益性支出按其经济用途划分可分为产品的制造成本和非制造成本即期间费用两类。

### 1. 制造成本

制造成本，亦称生产成本，是指企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种收益性支出之和。根据制造成本的具体用途，可进一步划分若干个项目，用以反映产品成本的构成。这些项目，通常称为产品成本项目。

成本项目的划分，根据管理上的要求来确定。一般可设置“直接材料”、“直接人工”、“制造费用”等成本项目。

（一）直接材料。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。

（二）直接人工。指企业直接从事产品生产人员的工资。

（三）制造费用。指企业内部各生产单位为组织生产和管理生产所发生的各项支出。如车间固定资产折旧、维修、保险、机物料消耗、车间管理人员工资、水电、办公等支出。

对于上述成本项目，企业可根据其生产特点和管理要求，增设成本项目。如，在废品较多且废品损失在产品成本中所占比重较大的情况下，企业可增设“废品损失”成本项目；采用逐步结转分步法计算产品成本的企业，为了计算和考核半成品的成本，可增设“自制半成品”成本项目等。

产品制造成本，简称产品成本，它是与产品生产直接相关的成本。产品成本的计算过程，是以产品为最终对象归集和分配生产过程中所发生的支出的过程。产品成本的计算，既要遵守财务制度的规定，又要遵守公认会计原则。产品成本不仅是资产计量的依据，也是计算利润的必要条件。

### 2. 非制造成本

非制造成本，亦称期间费用。它是指产品在销售和管理过程中发生的各项支

出。主要包括销售费用、管理费用和财务费用等。

(员) 销售费用。指企业销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中发生的各项支出, 以及为销售本企业产品而专设销售机构的各项支出。如广告费、运输费、装卸费、包装费、展览费、销售佣金、销售部门人员工资、福利费、折旧费、办公费等。

(圆) 管理费用。指企业行政管理部门为组织和管理生产活动所发生的各项费用。它是与企业的生产和销售活动没有直接关系的支出。如企业行政管理人人员的工资、工会经费、诉讼费、排污费、保险费、技术转让费、坏账损失、业务招待费等。

(獭) 财务费用。指企业为筹集和使用资金而发生的各项支出。具体包括企业生产经营期间发生的利息支出(减利息收入)、汇总损失、金融机构手续费及筹资发生的其他费用。

由于非制造成本与产品的生产无直接关系, 而与生产经营期直接有关, 因此这些费用又可称为期间费用。期间费用不计入产品成本, 只需按一定的期间进行汇总, 然后直接计入当期损益。

### 第三节 成本核算的一般程序

成本核算的一般程序, 就是对生产过程中发生的各项支出进行分类核算, 将生产过程中的要素支出按经济用途归类反映的过程。为了将生产过程中发生的支出计入各成本计算对象, 计算出各成本计算对象的制造成本, 有必要建立一个完整的账户体系。

#### 一、成本核算账户的设置

为了核算产品成本, 要设置“生产成本”一级账户。为了分别核算基本生产成本和辅助生产成本, 还应在该一级账户下, 分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级账户。企业根据需要, 也可以将“生产成本”账户分设为“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户。

现按分设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个一级账户进行阐述。

#### 一、基本生产成本账户

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的商品生产。“基本生产成本”账户核算生产各种产成品、自制半成品、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项支出。企业生产中发生的直接材料、直接人工等直接支出, 直接计入该账户的借方及其有关明细账户。间接支出应先通过“制造费用”账户归集, 月终按一定标准分配, 计入该账户的借方及其有关明细账户。已完工并验收入库的产成品、自制半成品, 应从“基本生产成本”账户的贷方转入“库存商品”“自制半成品”账户的借方。“基本生产成本”账户的月末余额, 就是基本生产在产品的成本, 也就是基本生产在产品占用的资金。该账户应按产品品种等

成本计算对象分设基本生产成本明细账，也称产品成本计算单或产品成本明细账。

#### （一）“辅助生产成本”账户

辅助生产是指为基本生产服务进行的产品生产和劳务供应。“辅助生产成本”账户核算为基本生产车间及其他部门提供产品、劳务所发生的各项支出。属于辅助生产的直接材料、直接人工应直接计入“辅助生产成本”账户及其有关明细账户的借方。间接支出可以先通过“制造费用”账户归集，然后再分配转入“辅助生产成本”账户的借方，或者直接计入“辅助生产成本”账户的借方。月末，完工验收入库产品的成本或分配转出的劳务支出，计入“辅助生产成本”账户的贷方，并按各受益部门应承担的份额计入有关账户的借方。该账户月末一般没有余额，如果有余额，就是辅助生产在产品的成本，也就是辅助生产在产品占用的资金。该账户应按辅助生产车间和生产的品种、劳务分设辅助生产成本明细账。

#### （二）“制造费用”账户

“制造费用”账户核算为企业生产产品和提供劳务而发生的应计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产性支出。支出发生时，计入“制造费用”账户的借方及其有关明细账。月末根据企业成本核算办法的规定，按一定标准分配计入有关成本计算对象，从“制造费用”账户的贷方转入“基本生产成本”账户的借方及其有关明细账。“制造费用”账户应按不同车间、部门设置明细账。除采用年度计划分配率和累计分配率分配制造费用外，该账户月末一般无余额。

## 二、成本流程

成本流程就是对生产过程中发生的各项要素支出，按经济用途归类计入产品成本的过程，也就是成本核算的一般程序。

制造企业的生产特点各不相同，对成本核算和管理的要求也不尽相同，根据企业的具体情况，可以选用不同的产品成本计算方法。尽管产品成本计算方法不同，但存在着产品成本核算的一般程序。在生产过程中所发生的各种耗费，有的直接计入产品成本，有的要先进行归集，然后经过分配再计入产品成本。月末，对既有完工产品又有月末在产品的产品，需将计入该种产品的生产成本在完工产品和在产品之间进行分配，计算出完工产品和月末在产品成本。完工产品要从生产过程转入成品仓库，经过销售，产品成本结转到产品销售成本账户，以计算销售损益。

产品成本核算的一般程序如下：

（一）根据成本开支范围规定，审核各项支出。根据成本开支范围的规定，对各项支出进行严格审核，确定应计入产品成本的支出和不应计入产品成本的支出。

（二）编制要素支出分配表。对生产中产品所耗用的材料，可以根据领料凭证编制材料领用分配表；发生的人工支出，可根据产量通知单等产量工时记录凭证编制工资支出分配表等。凡能直接计入成本计算对象的成本，根据各要素支出分配表可直接计入“基本生产成本”、“辅助生产成本”账户及其有关明细账户。

不能直接计入成本计算对象的支出，先进行归集，计入“制造费用”账户及有关明细账户。

编制待摊费用和预提费用分配表。本月发生的待摊费用归集后，应将本月摊销额按用途进行分配，编制待摊费用分配表。对尚未发生但应计入本月产品成本的预提费用，也应编制预提费用分配表。根据所编制的这两张分配表的数据资料，计入“辅助生产成本”、“制造费用”等账户及其明细账户。

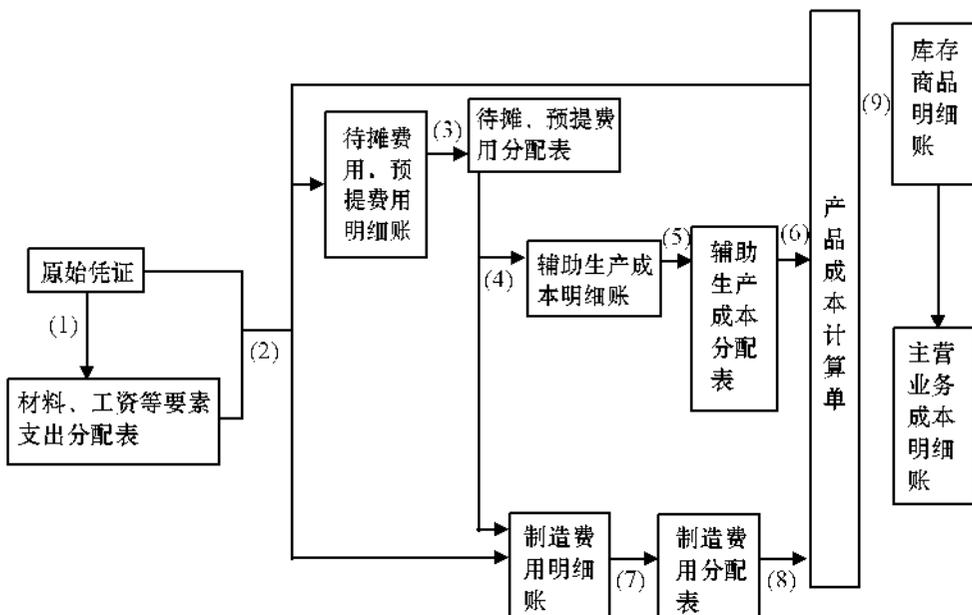
辅助生产成本的归集和分配。归集在“辅助生产成本”账户及其明细账户的成本除对完工入库的自制工具等产品的成本转为存货成本外，应按受益对象和所耗用的劳务数量，编制辅助生产成本分配表，据以登记“基本生产成本”、“制造费用”等账户及有关明细账户。

制造费用的归集和分配。各基本生产车间的制造费用归集后，应分别不同车间，于月终编制制造费用分配表，分配计入本车间的产品成本中，计入“基本生产成本”账户及其明细账。

完工产品成本的确定和结转。经过以上成本的分配，各成本计算对象应负担的生产成本已全部计入有关产品的成本明细账。如果当月产品全部完工，所归集的生产成本即为完工产品成本；如果全部未完工，则为期末在产品成本。如果只有部分完工，则需要采用一定的方法在完工产品与期末在产品之间进行分配，以确定本期完工产品成本，并将完工验收入库的产成品成本从“基本生产成本”账户及其明细账户结转到“库存商品”账户及其有关明细账户。

销售产品成本结转。已销产品的成本要从“库存商品”账户及其明细账户转到“主营业务成本”账户及其明细账户。

成本流转的一般程序如下图：



摇摇说明：

- (员) 根据原始凭证编制材料、工资等要素支出分配表。
- (圆) 根据原始凭证及各要素支出分配表登记有关明细账。
- (猿) 编制待摊费用和预提费用分配表。
- (源) 根据待摊费用和预提费用分配表登记有关明细账。
- (缘) 编制辅助生产成本分配表。
- (远) 根据辅助生产成本分配表登记有关明细账。
- (苑) 编制制造费用分配表。
- (愿) 根据制造费用分配表登记有关产品成本计算单。
- (怨) 将完工产品成本转入库存商品明细账。
- (员园) 将已销售产品成本结转主营业务成本明细账。

思考题：

- 圆筒筒简述收益性支出与产品成本的联系和区别。
- 圆筒为了正确计算产品成本，应该正确划分哪些成本界限？
- 圆筒制造企业的收益性支出可以按照哪几种标准分类？

## 第三章摇工业企业产品成本要素核算

**【本章内容提要】**本章主要阐述工业企业在生产经营过程中发生的各项生产要素费用的归集和分配。在概括说明生产要素的基础上，重点说明各项要素费用、待摊和预提费用、辅助生产费用、制造费用以及废品损失和停工损失的核算方法。本章属于成本会计的基本理论和基础知识。

### 第一节摇工业企业成本的内容及成本核算特点

#### 一、工业企业成本的内容

产品的生产和经营管理过程，同时也是生产和经营管理的耗费过程。企业在进行产品的生产和经营管理过程中，要发生各种各样的耗费。这些耗费的货币表现就是企业的生产经营管理费用。

企业的生产经营管理费用包括：(员) 用于产品生产的费用，称为生产费用；(圆) 用于产品销售的费用，称为销售费用；(猿) 用于组织和管理生产经营活动的费用，称为管理费用；(源) 用于筹集生产经营资金的费用，称为财务费用。

成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费，它包括生产成本和劳务成本。企业的销售费用、管理费用和财务费用，总称经营管理费用。因此，企业的生产经营管理费用，包括生产费用和经营管理费用。企业的成本核算，包括产品生产成本、劳务成本和经营管理费用的核算。工业企业的成本核算，实际上是工业企业成本、费用的核算。

#### 二、工业企业成本核算应设置的主要账户

为了进行成本核算，企业一般应设置“基本生产成本”、“辅助生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“待摊费用”、“长期待摊费用”、“预提费用”等科目。如果需要单独核算废品损失和停工损失，还应设置“废品损失”和“停工损失”科目。下面分别加以介绍。

##### (一) “基本生产成本”科目

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的商品产品生产。为了归集基

本生产所发生的各种生产费用，计算基本生产产品成本，应设置“基本生产成本”科目。该科目借方登记企业为进行基本生产而发生的各种费用；贷方登记转出的完工入库的产品成本；余额在借方，表示基本生产的在产品成本，即基本生产在产品占用的资金。

“基本生产成本”科目应按产品品种或产品批别、生产步骤等成本计算对象设置产品成本明细分类账（或称基本生产明细账、产品成本计算单），账内按产品成本项目分设专栏或专行。其格式举例详见表 猿猿猿和表 猿猿源

表 猿猿猿 产品成本明细账

车间：第一车间

产品：甲产品

单位：元

月	日	摘 要	成本项目			成本合计
			原材料	工资及福利费	制造费用	
远	猿	本月生产费用	远	猿	猿	远
远	猿	本月完工产品成本	远	猿	猿	远
远	猿	完工产品单位成本	远	猿	猿	远

表 猿猿源 产品成本明细账

车间：第一车间

产品：乙产品

单位：元

月	日	摘 要	成本项目			成本合计
			原材料	工资及福利费	制造费用	
缘	猿	月初在产品成本	猿	远	猿	猿
远	猿	本月生产费用	猿	远	猿	猿
远	猿	生产费用合计	猿	远	猿	猿
远	猿	本月完工产品成本	猿	远	猿	猿
远	猿	完工产品单位成本	猿	远	猿	猿
远	猿	月末在产品成本	猿	远	猿	猿

如果企业生产的产品品种较多，为了按照产品成本项目（或者既按车间又按成本项目）汇总反映全部产品总成本，还可以设置“基本生产成本二级账”。“基本生产成本二级账”的格式详见表 猿猿缘

表 猿猿缘 基本生产成本二级账

车间：第一车间

单位：元

月	日	摘 要	成本项目			成本合计
			原材料	工资及福利费	制造费用	
缘	猿	月初在产品成本	猿	远	猿	猿
远	猿	本月生产费用	猿	远	猿	猿
远	猿	生产费用合计	猿	远	猿	猿
远	猿	本月完工产品成本	猿	远	猿	猿
远	猿	月末在产品成本	猿	远	猿	猿

### （二）“辅助生产成本”科目

辅助生产是指为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产所提供的产品和劳务，有时也对外销售，但这不是它的主要目的。为了归集辅助生产所发生的各种生产费用，计算辅助生产所提供的产品和劳务的成本，应设置“辅助生产成本”科目。该科目的借方登记为进行辅助生产而发生的各种费用；贷方登记完工入库产品的成本或分配转出的劳务成本；余额在借方，表示辅助生产在产品的成本，即辅助生产在产品占用的资金。

“辅助生产成本”科目应按辅助生产车间和生产的产产品、劳务分设明细分类账，账中按辅助生产的成本项目或费用项目分设专栏或专行进行明细登记。

### （三）“制造费用”科目

为了核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项制造费用，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；贷方登记分配转出的制造费用；除季节性生产企业外，该科目月末应无余额。

“制造费用”科目，应按车间、部门设置明细分类账，账内按费用项目设立专栏进行明细登记。

### （四）“废品损失”科目

需要单独核算废品损失的企业，应设置“废品损失”科目。该科目借方登记不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用；贷方登记废品残料回收的价值、应收的赔款以及转出的废品净损失；该科目月末应无余额。

“废品损失”科目应按车间设置明细分类账，账内按产品品种分设专户，并按成本项目设置专栏或专行进行明细登记。

### （五）“销售费用”科目

为了核算企业在产品销售过程中所发生的各项费用以及为销售本企业产品而专设的销售机构的各项经费，应设置“销售费用”科目。该科目的借方登记实际发生的各项产品销售费用；贷方登记期末转入“本年利润”科目的产品销售费用；期末结转后该科目应无余额。

“销售费用”科目的明细分类账，应按费用项目设置专栏，进行明细登记。

### （六）“管理费用”科目

为了核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用，应设置“管理费用”科目。该科目的借方登记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”科目的明细分类账，应按费用项目设置专栏，进行明细登记。

### （七）“财务费用”科目

为了核算企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用，应设置“财务费用”科目。该科目的借方登记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、汇兑收益以及期末转入“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”科目的明细分类账，应按费用项目设置专栏，进行明细登记。

### （八）“待摊费用”科目

为了核算企业已经支付，但应由本期和以后各期成本共同负担且分摊期在一

年以内的各项费用，应设置“待摊费用”科目。该科目的借方登记实际支付的各项待摊费用；贷方登记分期摊销的待摊费用；该科目的余额在借方，表示已经支付尚未摊销的费用。

“待摊费用”科目应按费用种类设置明细分类账，进行明细核算。

#### （九）“长期待摊费用”科目

为了核算企业已经支出，但摊销期限在一年以上（不含一年）的各项费用，应设置“长期待摊费用”科目。该科目的借方登记实际支付的各项长期待摊费用；贷方登记分期摊销的长期待摊费用；该科目的余额在借方，表示企业尚未摊销的各项长期待摊费用的摊余价值。

“长期待摊费用”科目应按费用种类，设置明细账，进行明细核算。

#### （十）“预提费用”科目

为了核算企业按照规定预提计入成本但尚未支付的费用，应设置“预提费用”科目。该科目的贷方登记预先计入成本的预提费用；借方登记实际支付的费用。期末，该科目若为贷方余额，则表示已经预提但尚未实际支付的费用；若为借方余额，则表示实际支付费用数额大于已预提数额的差额，应视为待摊费用。

“预提费用”科目应按费用种类设置明细分类账，进行明细核算。

## 第二节 材料成本的核算

不论外购材料还是自制材料，其材料费用的核算方法都是一样的。进行材料费用的核算，应首先归集、计算本期发出材料的成本，即进行材料发出的核算；然后根据发出材料的具体用途在各受益部门、产品之间分配材料费用，将其计入有关产品成本和经营管理费用。

### 一、材料费用的归集

材料费用的归集就是按材料品种和规格计算确定本期耗用的材料总成本，进行材料发出的核算。正确计算各种材料的发出数量及发出材料的单位成本是保证材料费用归集顺利进行的基础。

本期各种材料的发出数量应根据各部门的领料单、限额领料单、领料登记表等发料凭证和退料单等退料凭证进行汇总计算。会计部门应该对发料凭证所列材料的种类、数量和用途等进行审核，检查所领材料的种类、用途是否符合规定，只有经过审核、签章的发料凭证才能据以发料，并据以计算本期发出材料的成本，归集材料费用。

在实际工作中，材料的日常收发有按实际成本计价和按计划成本计价两种核算方式，因此，各期发出材料成本的归集计算分如下两种情况：

#### （一）按实际成本计价材料发出的核算

在材料日常收发核算按实际成本计价时，发出材料成本与收入材料成本一样，都应按材料的实际成本计价，其实际成本即为材料的采购成本或自制完工入

库材料的生产成本。如果同一种材料因为采购地点、采购数量、生产批次不同等原因造成的实际单位成本不一致，此时，发出材料的实际单位成本可按先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法等方法加以确定，然后根据各种材料的发出数量计算本期发出材料的总成本。发出材料的总成本 越发出材料的数量 伊发出材料的单位成本。

在材料收发按实际成本计价方式下，应设置“原材料”账户，对材料的收入、发出、结存进行核算：该账户的借方登记验收入库材料的实际成本，贷方登记发出材料的实际成本，期末借方余额表示期末库存材料的实际成本。该账户应按材料品种、规格设立明细账以对材料进行明细核算，明细账的格式一般采用数量金额式，以随时反映库存材料的收入、发出和结存的数量及金额。

实际工作中，为了简化核算手续，对于材料的日常收发可不必逐笔登记“原材料”总账，而于月末（或定期），根据收发料凭证分别汇总编制“收料凭证汇总表”和“发料凭证汇总表”据以登记原材料总账（视采用的会计核算形式而定），并根据“发料凭证汇总表”汇总计算当期的材料费用。

### （二）按计划成本计价材料发出的核算

在材料日常收发核算按计划成本计价时，材料的收发凭证都按材料的计划单位成本计价。材料明细账中收入材料和发出材料的金额都应根据收发料凭证按计划成本登记。

在这种情况下，为了进行材料的总分类核算，应设立“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”等总账账户根据收料凭证和发料凭证或其汇总表，按计划成本汇总登记。为了核算材料采购的实际成本、计划成本和成本差异，调整发出材料的成本差异，计算发出和结存材料的实际成本，还应设置“材料采购”和“材料成本差异”两个总账账户，并应按照材料类别设立材料采购明细账和材料成本差异明细账。

“材料采购”账户借方登记购入材料的实际采购成本，贷方登记验收入库材料的实际成本。已验收入库材料的实际成本大于计划成本的差额，为材料采购成本的超支差异，应从该账户的贷方转入“材料成本差异”账户的借方；已验收入库材料的实际成本小于计划成本的差额，为材料采购成本的节约差异，应从该账户的借方转入“材料成本差异”的贷方。期末余额在借方，表示已付款但尚未收到或尚未验收入库材料的实际采购成本。

“材料成本差异”账户借方登记已验收入库材料成本的超支差异，贷方登记已验收入库材料成本的节约差异。发出材料应负担的成本差异从该账户的贷方转出（节约用红字登记）；期末借方余额为库存材料实际成本大于计划成本的超支额，贷方余额为库存材料实际成本小于计划成本的节约额。按计划成本反映的“原材料”等账户的借方余额，加上“材料成本差异”账户的借方余额或减去其贷方余额，即为库存材料的实际成本。

为了调整发出材料的成本差异，计算发出材料的实际成本，还应根据“原材料”等材料账户登记的月初结存材料和本月收入材料的计划成本，以及“材料成本差异”账户登记的月初结存材料和本月收入材料的成本差异，计算材料成本差异率。其计算公式如下：

材料成本差异率  $\frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}}$

根据材料成本差异率和发出材料的计划成本，可计算发出材料应负担的成本差异和发出材料的实际成本。其计算公式如下：

发出材料应负担的成本差异  $\frac{\text{发出材料计划成本} \times \text{材料成本差异率}}$

发出材料的实际成本  $\frac{\text{发出材料计划成本} + \text{发出材料应负担的成本差异}}$

上列各计算公式中的材料成本差异，如为超支差异按正数计算；如为节约差异，按负数计算。

由于“材料成本差异”总账科目应按原材料、包装物和低值易耗品等材料类别设立明细账，因而材料成本差异率也应按照材料类别分别计算。

为了汇总反映发出材料的计划成本和成本差异，并据以计算出材料的实际成本，发料凭证汇总表中的材料成本应按计划成本和成本差异分列。

## 二、材料费用的分配

企业生产经营过程中领用的各种材料，包括原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等，无论是外购的或是自制的，都应根据审核后的领、退料凭证，按照材料的具体用途归集。

### （一）原材料费用的分配

直接用于生产产品、构成产品实体的原材料费用，在产品成本中一般占有较大的比重，按照重要性原则，规定有单独的成本项目，通常是按照产品品种（或成本计算对象）分别领用。例如，纺织生产用的原棉、冶炼用的矿石、机械生产项目，对于不能按照产品品种（或成本计算对象）分别领用，而是几种产品共同耗用的原料及主要材料，如化工生产的多种产品所耗用的原材料费用，属于间接计入费用，应采用既合理又简便的分配方法，在各种产品之间进行分配，再记入各种产品成本的“原材料”成本项目。

原材料费用的分配标准很多，可以按照产品的重量、体积分配，在材料消耗定额比较准确的情况下，原材料费用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分配。

按原材料定额消耗量比例分配原材料费用的计算分配程序是：第一，计算各种产品原材料定额消耗量；第二，计算单位产品的原材料定额消耗量应分配原材料实际消耗量（即原材料消耗量分配率）；第三，计算出各种产品应分配的原材料实际消耗量；第四，计算出各种产品应分配的原材料实际费用。计算公式如下：

（员）某种产品原材料定额消耗量  $\frac{\text{该种产品实际产量} \times \text{单位产品原材料定额消耗量}}$

（圆）原材料消耗量分配率  $\frac{\text{原材料实际消耗总量}}{\text{各种产品原材料定额消耗量之和}}$

（猿）某种产品应分配的原材料实际消耗量  $\frac{\text{该种产品的原材料定额消耗量} \times \text{原材料消耗量分配率}}$

（源）某种产品应分配的实际原材料费用  $\frac{\text{该种产品应分配的原材料实际消耗量} \times \text{材料单价}}$

例猿原:某企业生产甲、乙两种产品,共同耗用原材料远园园千克,每千克愿源元,共计愿源元。生产甲产品员园件,单件甲产品原材料消耗定额为猿千克;生产乙产品愿件,单件乙产品原材料消耗定额为缘千克。原材料费用分配计算如下:

(员)甲产品原材料定额消耗量 越猿伊员园伊猿越源(千克)

乙产品原材料定额消耗量 越缘伊愿伊缘越猿(千克)

(圆)原材料消耗量分配率 越  $\frac{\text{远园园}}{\text{猿伊员园伊缘伊愿}}$

(猿)甲产品应分配原材料数量 越源伊猿伊猿越缘(千克)

乙产品应分配原材料数量 越猿伊缘伊缘越缘(千克)

(源)甲产品应分配原材料费用 越缘伊愿伊源越源(元)

乙产品应分配原材料费用 越缘伊愿伊源越源(元)

上列计算分配,可以考核原材料消耗定额的执行情况,有利于加强原材料消耗的实物管理,但分配计算的工作量较大。为了简化计算分配工作,也可以采用按原材料定额消耗量比例直接分配原材料费用的方法。计算分配的程序是:第一,计算各种产品原材料定额消耗量;第二,计算单位产品的原材料定额消耗量应分配的原材料费用(即原材料消耗量的费用分配率);第三,计算各种产品应分配的实际材料费用。仍以上例资料计算分配如下:

(员)各种产品原材料定额消耗量(同上例(员))。

(圆)原材料分配费用率 越  $\frac{\text{原材料实际费用总额}}{\text{各种产品原材料定额消耗量之和}}$  越  $\frac{\text{愿源}}{\text{猿伊员园伊缘伊愿}}$

(猿)各产品应分配原材料费用

甲产品:猿伊愿伊源越源(元)

乙产品:缘伊愿伊源越源(元)

上述两种分配方法计算结果相同,但后一种分配方法不能提供各种产品原材料实际消耗量资料,不利于加强原材料消耗的实物管理。在生产多种产品或多种产品共同耗用多种原材料费用的情况下,也可以采用下列方法分配原材料费用。

按原材料定额费用比例分配原材料费用。计算分配的程序是:第一,计算各种产品原材料定额费用;第二,计算单位产品的原材料定额费用应分配原材料实际费用(即原材料费用分配率);第三,计算出各种产品应分配的原材料实际费用。计算公式如下:

(员)某种产品原材料定额费用 越该种产品实际产量伊单位产品原材料费用定额

(圆)原材料费用分配率 越  $\frac{\text{各种产品原材料实际费用总额}}{\text{各种产品原材料定额费用总额}}$

(猿)某种产品应分配的实际原材料费用 越该种产品原材料定额费用伊原材料费用分配率

例猿原:某企业生产甲、乙两种产品,共同领用粤月两种主要材料共计猿元。本月投产甲产品员件,乙产品员件。甲产品材料消耗定额:粤材料远千克,月材料愿千克;乙产品材料消耗定额:粤材料怨千克,月材料缘千克。

粤材料单价 100元，月材料单位 100元。计算分配如下：

(1) 甲、乙产品材料定额费用

甲产品：粤材料定额费用  $\frac{100 \times 100}{100+100} = 50$  (元)

月材料定额费用  $\frac{100 \times 100}{100+100} = 50$  (元)

甲产品材料定额费用合计 50 (元)

乙产品：粤材料定额费用  $\frac{100 \times 100}{100+100} = 50$  (元)

月材料定额费用  $\frac{100 \times 100}{100+100} = 50$  (元)

乙产品材料定额费用合计 50 (元)

(2) 材料费用分配率

材料费用分配率  $\frac{100}{50+50} = 1$

(3) 甲、乙产品应分配材料实际费用

甲产品：50 (元)

乙产品：50 (元)

直接用于产品生产、有助于产品形成的辅助材料，一般属于间接计入费用，应采用适当的分配方法进行分配以后，记入各种产品成本明细账的“原材料”成本项目。对于消耗定额比较准确的辅助材料，与分配原材料费用方法基本相同，按照产品定额消耗量或定额费用的比例分配；对于与产品产量直接有联系的辅助材料，如包装材料可按产品产量比例分配；对于耗用在原材料上的辅助材料，如油漆、染料等可以按照原材料耗用量的比例分配。

各种材料费用的分配是通过编制材料费用分配表进行的，材料费用分配表是按车间、部门和材料的类别，根据归类后的领退料凭证和其他有关资料编制的。材料费用分配表的格式及举例详见表 3-1。

表 3-1 材料费用分配表  
车间或部门名称： 2010年 1月

应借科目		直接计入 金额 (元)	分配计入		材料费用合计 (元)
			定额消耗量 (千克)	分配金额 (分配率 1)	
基本生产 成本	甲产品	50	50	50	100
	乙产品	50	50	50	100
	小计	100	100	100	200
辅助生产 成本	供电	10			10
	供水	10			10
	小计	20			20
制造费用		10			10
管理费用		10			10
营业费用		10			10
合计		150		100	250

根据材料费用分配表编制会计分录，据以登记有关总账和明细账。编制会计分录如下：

借：基本生产成本	员元
辅助生产成本	员元
制造费用	圆元
管理费用	圆元
营业费用	员元
贷：原材料	员元

上列原材料费用是按实际成本进行核算分配的，如果原材料费用是按计划成本进行核算分配，计入产品成本和期间费用等的原材料费用是计划成本，还应该分配材料成本差异额。

### （二）燃料费用的分配

燃料实际上也是材料，如果燃料费用在产品成本中比重较大时，可以与动力费用一起专设“燃料和动力”成本项目，还应增设“燃料”会计科目，以便单独核算燃料的增减变动和结存，以及燃料费用的分配情况。燃料费用的分配与原材料费用的分配程序和方法相同。直接用于产品生产的燃料，在只生产一种产品或者是按照产品品种（或成本计算对象）分别领用时，属于直接计入费用，可以直接记入各种产品成本明细账的“燃料和动力”成本项目；如果不能按产品品种分别领用，而是几种产品共同耗用的燃料，属于间接计入费用，则应采用适当的分配方法，在各种产品之间进行分配，然后再记入各种产品成本明细账的“燃料和动力”成本项目。分配标准可以按产品的重量、体积、所耗燃料的数量或费用，也可以按燃料的定额消耗量或定额费用比例等。

直接用于产品生产专设成本项目的燃料费用，应记入“基本生产成本”总账科目的借方及其所属明细账的“燃料和动力”成本项目；直接用于辅助生产专设成本项目的燃料费用，用于基本生产和辅助生产但没有专设成本项目的燃料费用，应记入“辅助生产成本”、“制造费用”总账科目的借方及其所属明细账有关项目；用于产品销售以及组织和管理生产经营活动的燃料费用则应记入“销售费用”、“管理费用”总账科目的借方及所属明细账有关项目。已领燃料总额，应记入“燃料”科目贷方。不设“燃料”科目的，则记入“原材料”科目的贷方。

### （三）包装物的发出和摊销

包装物是指为包装本企业产品而储备，随同产品出售、出租或出借的各种包装容器，如箱、瓶、桶、坛、袋等。按其用途可分为：（员）生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物；（圆）随同产品出售不单独计价的包装物；（猿）随同产品出售而单独计价的包装物；（源）出租或出借给购买单位使用的包装物。这种分类与包装物发出和摊销的核算有关。一般应该设置“包装物”总账科目，进行包装物总分类核算。

包装物与包装材料不同。各种包装材料，如纸、绳、铁皮、铁丝等，属于原材料，在“原材料”科目中核算；用于储存和保管产品，材料不对外出售、出租、出借的包装容器，应按其单位价值的大小和使用年限长短，属于低值易耗品

或固定资产，应分别在“低值易耗品”或“固定资产”科目中核算；计划中单独列为企业商品产品的自制包装物，属于产成品，应在“库存商品”科目中核算。

包装物的采购、自制和验收入库的核算，与原材料等的采购、自制和验收入库的核算相同。日常核算的计价可以按计划成本进行，也可以按实际成本进行。出租与出借包装物的发出和摊销的核算不同。

包装物发出。发出包装物的用途不同，账务处理也不尽相同。发出用于生产过程包装产品的包装物，作为产品组成部分，属于直接用于产品生产、构成产品实体、专设成本项目的主要材料费用，应借记“基本生产成本”等总账科目，同时，直接记入或分配记入有关产品成本明细账的“原材料”成本项目；发出用于销售过程随同产品出售不单独计价的包装物，属于产品销售费用，应借记“销售费用”科目；发出用于销售过程随同产品出售需要单独计价的包装物，属于企业的其他经营业务费用，应借记“其他业务支出”科目。发出包装物的实际成本或计划成本总额，则贷记“包装物”科目。如果是按计划成本进行包装物核算的企业，还要计算调整分配发出包装物的成本差异。

例 某工业企业包装物按计划成本进行日常核算。某月仓库发出包装物的计划成本共计 10000 元，其中，用于生产过程包装丙产品的包装物 6000 元；随同产品出售不单独计价的包装物 3000 元；随同产品出售单独计价的包装物 1000 元。该月包装物的成本差异率为节约 5%。根据包装物的发出凭证、发出凭证汇总表或包装物费用分配表，编制发出包装物的计划成本和调整分配成本差异的会计分录如下：

借：基本生产成本——丙	6000
销售费用	3000
其他业务支出	1000
贷：包装物	10000
借：基本生产成本——丙	5700
销售费用	2850
其他业务支出	950
贷：材料成本差异	500

出借、出租包装物摊销。出借、出租给购买单位使用的包装物，其出借、出租过程中损耗的价值，如同固定资产折旧一样，应该采用适当的方法进行摊销。出借包装物是为产品销售提供必要条件，属于产品销售业务的一部分，因此，出借包装物的价值摊销和修理费用等，作为产品销售费用处理，借记“销售费用”科目；出租包装物属于工业企业经营业务中的一种非主营业务，即其他销售业务，收取的租金作为其他业务收入，因此出租包装物的价值摊销和修理费等，属于其他业务支出（或其他销售成本），借记“其他业务支出”科目。出借、出租包装物价值的摊销，应根据出借、出租包装物的业务是否频繁、数量多少和金额的大小，采用不同的摊销方法，主要有—次转销法和五五摊销法。

（1）—次转销法，即—次计入法或—次摊销法。这种方法，在第一次发出新

的包装物时就将其价值全部转销，计入当月有关费用。发出出借、出租包装物时，应分别借记“销售费用”和“其他业务支出”科目，贷记“包装物”科目。如果一次出借、出租包装物的价值较大，也可以通过“待摊费用”或“长期待摊费用”科目，贷记“包装物”科目；分月摊销时，借记“销售费用”或“其他业务支出”科目，贷记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目。

一次转销法的核算工作最简便，但各月费用负担不合理（通过待摊费用处理除外），且包装物已成为账外财产，不能对其实行价值监督，不利于加强实物管理。采用这种方法一般适用于单位价值较低、使用期限较短或者容易破损的包装物。

(圆) 五五摊销法，即五成法。在全新包装物出借、出租的月份摊销其价值的一半；在包装物报废月份再摊销其价值的另一半，但应扣除报废包装物的残料价值。采用这种摊销方法，应单独设立“包装物”总账科目，还应分设“库存未用包装物”、“库存已用包装物”、“出借包装物”、“出租包装物”和“包装物摊销”等几个二级科目，分别核算库存未用、库存已用和出借、出租的包装物，以及包装物摊销。

出租库存未用过的包装物时，借记“包装物——出租包装物”科目，贷记“包装物——库存未用包装物”科目；摊销出租新包装物的一半价值时，借记“其他业务支出”科目，贷记“包装物——包装物摊销”科目；分配出租新包装物成本差异时，借记“其他业务支出”科目，贷记“材料成本差异——包装物成本差异”科目；收回出租包装物时，借记“包装物——库存已用包装物”科目，贷记“包装物——出租包装物”科目；出租包装物进行修理发生修理费用时，借记“其他业务支出”科目，贷记“银行存款”、“现金”等科目；出租包装物报废时，摊销其另一半价值（扣除残料价值），借记“其他业务支出”、“原材料”等科目，贷记“包装物——包装物摊销”科目；注销报废的出租包装物价值及其摊销额，借记“包装物——包装物摊销”科目，贷记“包装物——出租包装物”科目。

例 猿原：某企业按计划成本进行包装物日常核算，采用五五摊销法摊销出租、出借包装物价值。某月出租给购买单位甲种新的包装物 源个，计划单价 缘元；从购买单位收回甲种包装物 源个；用现金支票支付出租包装物的修理费 缘元；该月包装物的成本差异率为节约 缘。本月出借甲种旧的包装物 猿个；另批出借的乙种包装物 猿个在本月报废，计划单价 缘元，残料作价 源元入库。编制有关会计分录如下：

(员) 出租新的包装物时：

借：包装物——出租包装物	员园园
贷：包装物——库存未用包装物	员园园

(圆) 摊销新的出租包装物价值的 缘，即 缘元：

借：其他业务支出	缘
贷：包装物——包装物摊销	缘

(猿) 收回出租的包装物：

借：包装物——库存已用包装物 (员伊缘)	缘
----------------------	---

贷：包装物——出租包装物	借：包装物——出租包装物
(源) 现金支票支付出租包装物的修理费用：	
借：其他业务支出	贷：其他业务支出
贷：银行存款	借：银行存款
(缘) 月末，分配出租新包装物的成本差异：	
借：其他业务支出 [ 原值 - 已提折旧 ( 原值 ) ]	贷：其他业务支出 [ 原值 - 已提折旧 ( 原值 ) ]
贷：材料成本差异——包装物成本差异	借：材料成本差异——包装物成本差异
(远) 出借旧的包装物 ( 不摊销价值 )：	
借：包装物——出借包装物	贷：包装物——出借包装物
贷：包装物——库存已用包装物	借：包装物——库存已用包装物
(苑) 包装物报废，登记残值、摊销净残值 ( 扣除残值 )：	
借：原材料	贷：原材料
销售费用	借：销售费用
贷：包装物——包装物摊销	借：包装物——包装物摊销
(愿) 注销已报废出借包装物的计划成本和累计摊销额：	
借：包装物——包装物摊销	贷：包装物——包装物摊销
贷：包装物——出借包装物	借：包装物——出借包装物

五五摊销法提高了各月费用负担的合理性，特别是在包装物报废之前，账面上一直保持其一半价值，有利于实行价值监督和实物管理。这种方法适用于每月发出和报废包装物的数量比较均衡，各月费用负担相差不多的包装物。

#### (四) 低值易耗品

低值易耗品是劳动手段中单位价值和使用年限在规定限额以下的用具物品，包括工具、管理用具、玻璃器皿以及在经营过程中周转使用的包装容器等。低值易耗品的收入、发出、摊销和结存的核算，是通过设立“低值易耗品”总账科目及按其类别、品种、规格设置明细账进行的。低值易耗品的日常核算一般按照实际成本进行，在按计划成本进行时，还应在“材料成本差异”总账科目下设置“低值易耗品成本差异”二级科目。

低值易耗品可按在库阶段和在用阶段进行核算。在库阶段核算与原材料核算相同，低值易耗品出库、在用阶段的核算与出借、出租包装物核算有相似之处，这里主要讲述低值易耗品在用及摊销的核算。在用低值易耗品是指车间、部门从仓库领用，直到报废以前整个使用过程中的低值易耗品。低值易耗品在使用中的实物形态基本不变，其价值应该采用适当的摊销方法计入产品成本和期间费用等。但是，低值易耗品摊销额在产品成本中所占比重较小，又没有专设成本项目，因此，用于生产计入产品成本的低值易耗品摊销，应计入制造费用；用于组织和管理生产经营活动的低值易耗品摊销，应计入管理费用；用于其他经营业务的低值易耗品摊销，应计入其他业务支出等。

低值易耗品的摊销方法通常有一次摊销法、分次摊销法和五五摊销法。

**一、一次摊销法。**一次摊销法，即一次转销或一次计入法。采用这种方法领用时，将其全部价值一次计入当月（领用月份）产品成本、期间费用等，借记

“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目，贷记“低值易耗品”科目。报废时，报废的残料价值冲减有关成本、费用，作为当月摊销的减少，借记“原材料”等科目，贷记“制造费用”、“管理费用”或“其他业务支出”等科目。

低值易耗品采用按计划成本进行日常核算时，领用低值易耗品应按计划成本编制会计分录；月末，还要调整领用低值易耗品成本差异，借记“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目，贷记“材料成本差异”科目（调整分配超支成本差异用蓝字，调整分配节约成本差异用红字）。

**例猿缘：**某工业企业基本生产车间领用的低值易耗品采用一次摊销法。某月该车间领用一批生产工具，计划成本 2000 元；以前月份领用的另一批生产工具在本月报废，计划成本为 500 元，残料验收入库计价 400 元。低值易耗品的成本差异率为节约 5%。编制会计分录如下：

(员) 领用生产工具时：

借：制造费用	2000
贷：低值易耗品	2000

(圆) 报废生产工具残料入库时：

借：原材料	400
贷：制造费用	500

(猿) 月末，调整分配本月所领生产工具的成本节约差异 100 元（2000伊5%）时：

借：制造费用	100
贷：材料成本差异——低值易耗品成本差异	100

一次摊销法的核算比较简便，但由于低值易耗品的使用期一般不止一个月，因而采用这种方法会使各月成本、费用负担不太合理，还会产生账外财产，不利于实行价值监督。这种方法一般适用于单位价值较低、使用期限较短、一次领用数量不多以及容易破损的低值易耗品。

**圆**分次摊销法。分次摊销法指将低值易耗品的价值，根据其使用期限的长短或价值的大小分月平均摊销的方法，摊销期限在一年以内的作为待摊费用处理；摊销期限超过一年的作为长期待摊费用处理。领用时，将其全部价值借记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目，贷记“低值易耗品”科目；分月摊销时，借记“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目，贷记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目。报废低值易耗品时，收回的残料价值作为当月低值易耗品摊销额的减少，冲减有关费用。如果低值易耗品按计划成本进行日常核算时，领用时按计划成本计价，月末调整分配所领低值易耗品的成本差异。

**例猿远：**某工业企业铸造车间领用专用模具一批，计划成本 20000 元，低值易耗品的成本差异率为超支 5%，该批低值易耗品在一年半内每月平均摊销。编制会计分录如下：

(员) 领用时：

借：长期待摊费用	20000
----------	-------

贷：低值易耗品 1000  
 (10) 月末调整分配本月所领专用模具的成本超支差异 1000元 (1000元/100%)  
 时：

借：长期待摊费用 1000  
 贷：材料成本差异——低值易耗品成本差异 1000  
 (11) 本月摊销低值易耗品价值时：  
 借：制造费用 [ (1000元/5) × 3 (600元) ] 600  
 贷：长期待摊费用 600

采用分次摊销法，各月成本、费用负担的低值易耗品摊销额比较合理，但核算工作量较大。这种方法一般适用于一些单位价值较高、使用期限较长而不易损坏的低值易耗品，如多次反复使用的专用工具等。

**五五摊销法。**五五摊销法也称“五成法”，是指在领用低值易耗品时，摊销其价值的一半，报废时再摊销其价值的另一半。为了反映在库、在用低值易耗品的价值和低值易耗品的摊余价值，应在“低值易耗品”总账科目下分设“在库低值易耗品”、“在用低值易耗品”及“低值易耗品摊销”三个二级科目。从仓库领出交使用部门时，借记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目，贷记“低值易耗品——在库低值易耗品”科目；同时，按其价值 50% 计算摊销额借记“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目，贷记“低值易耗品——低值易耗品摊销”科目。报废时如有残值，借记“原材料”科目，贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目，以示冲减。也可以在低值易耗品报废摊销时，按报废低值易耗品价值的 50% 减去残值后的差额，借记“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目，贷记“低值易耗品——低值易耗品摊销”科目。此外，还应将报废低值易耗品的价值及其累计摊销额注销，借记“低值易耗品——低值易耗品摊销”科目，贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目。如果低值易耗品按计划成本进行日常核算，月末也要调整分配所领低值易耗品的计划成本分配成本差异。

**例 3-10** 某企业行政管理部门领用管理用具，其计划成本 1000元，以前领用的另一批管理用具计划成本 1000元，回收残料计价 200元。本月低值易耗品成本差异率为节约 10%。编制会计分录如下：

(1) 领用时：  
 借：低值易耗品——在用低值易耗品 1000  
 贷：低值易耗品——在库低值易耗品 1000  
 (2) 摊销价值的 50%：  
 借：管理费用 500  
 贷：低值易耗品——低值易耗品摊销 500  
 (3) 报废以前领用低值易耗品（管理用具）的摊销额：  
 借：原材料 200  
 管理费用 300  
 贷：低值易耗品——低值易耗品摊销 500  
 (4) 注销报废管理用具：

借：低值易耗品——低值易耗品摊销 员团团  
 贷：低值易耗品——在用低值易耗品 员团团  
 (缘) 月末，调整分配本月所领管理用具的成本节约差异：  
 借：管理费用 (愿愿伊豫) 愿愿  
 贷：材料成本差异——低值易耗品成本差异 愿愿

从上述可知，在按计划成本进行低值易耗品日常核算的情况下，“低值易耗品”总账科目的月末余额，就是月末低值易耗品（包括在库和在用）按计划成本反映的摊余价值，再加上或减去“材料成本差异——低值易耗品成本差异”科目的余额，就是月末低值易耗品按实际成本反映的摊余价值。

采用低值易耗品五五摊销法的优缺点与出借、出租包装物五五摊销法的优缺点相似，即能够对在用低值易耗品实行价值监督，各月成本、费用负担低值易耗品的摊销额比较合理，但核算工作量比较大。因此，该方法适用于各月领用和报废低值易耗品的数量比较均衡、各月摊销额相差不多的低值易耗品。

### 第三节 摇外购动力费用的核算

外购动力费用是指向外单位购买的各种动力，如电力、热力等所支付的费用。外购动力费用的核算，包括动力费用支付的核算和动力费用分配的核算两方面。

#### 一、外购动力费用支付的核算

外购动力在付款时，按理应按动力的用途，直接借记有关成本费用科目，贷记“银行存款”科目。但在实际工作中一般通过“应付账款”科目核算，即在付款时先作为暂付款处理，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”科目；月末按照外购动力的用途和数量分配费用时，再借记各成本、费用科目，贷记“应付账款”科目，冲销原计入“应付账款”科目借方的暂付款。这样处理的原因是：外购动力费用一般不是在每月末支付，而是在每月下旬的某日支付。如果支付时就直接借记各成本、费用科目，贷记“银行存款”科目，则该日计入的动力费用就不完全是当月动力费用，而是上月付款日到本月付款日这一期间的动力费用。为了正确计算当月动力费用，不仅要计算、扣除上月付款日到上月末的已付动力费用，而且还要分配、补记当月付款日到当月末的应付未付动力费用，且核算工作量太大。如果通过“应付账款”科目核算，每月只需在月末分配登记一次动力费用，大大简化了核算手续。按照上述方法核算，“应付账款”科目借方所记本月所付动力费用，与贷方所记本月应付动力费用往往不相等，从而出现月末余额。如果是借方余额，为本月支付款大于应付款的多付动力费用，可以抵冲下月应付费用；如果是贷方余额，为本月应付款大于支付款的应付未付动力费用，可以在下月支付。

如果每月支付动力费用的日期基本固定,而且每月付款日到月末的应付动力费用相差不大,也可以不通过“应付账款”科目核算,而将每月支付的动力费用作为应付动力费用,在付款时直接借记各成本、费用科目,贷记“银行存款”科目,每月分配、登记一次动力费用。这是因为,在这种情况下,各月付款日到月末的应付动力费用可以互相抵消,不影响各月动力费用核算的正确性。

自制动力,例如自产电力或对外来电力进行变压,应由辅助生产车间进行,其费用支出的核算和费用分配的核算,将在讲述辅助生产费用核算时说明。

## 二、外购动力费用分配的核算

外购动力有的直接用于产品生产,如生产工艺用电力;有的间接用于产品生产,如生产单位(车间或分厂)照明用电力;有的则用于经营管理,如企业行政管理部门照明用电力和取暖等。在有计量仪器记录的情况下,直接根据仪器所示的耗用数量和单价计算;在没有计量仪器的情况下,要按照一定的标准在各种产品之间进行分配。如按生产工时比例、机器功率时数比例或定额消耗量的比例分配。各车间、部门的动力用电和照明用电一般都分别装有电表,外购电力费用在各车间、部门可按用电度数分配;车间中的动力用电,一般不按产品分别安装电表,因而车间动力用电费用在各种产品之间一般按产品的生产工时比例、机器工时比例、定额耗电量比例或其他比例分配。

动力(以电力为例)费用分配的计算公式如下:

$$\text{电力费用分配率} = \frac{\text{电力费用总额}}{\text{各车间、部门动力和照明用电度数之和}}$$

某车间、部门照明用电力费用 = 该车间、部门照明用电度数 × 电力费用分配率

某车间动力用电力费用 = 该车间动力用电度数 × 电力费用分配率

$$\text{某车间动力用电力费用分配率} = \frac{\text{该车间动力用电力费用}}{\text{该车间各种产品生产工时之和}}$$

某产品分配动力用电费用 = 该车间某产品生产工时 × 该车间动力用电力费用分配率

直接用于产品生产的动力费用,应借记“基本生产成本”总账科目及所属产品成本明细账“燃料及动力”成本项目;直接用于辅助生产又单独设置“燃料及动力”成本项目的动力费用,借记“辅助生产成本”总账科目及所属明细账的“燃料及动力”成本项目;用于基本生产车间和辅助生产车间如照明用电,以及行政管理部门如照明用电等,应分别借记“制造费用”、“辅助生产成本”、“管理费用”等总账科目及其所属明细账有关项目;如果基本生产和辅助生产不单独设置“燃料及动力”成本项目,发生的燃料动力费用则应借记“制造费用”科目及其明细账有关项目,贷记“应付账款”或“银行存款”科目。

例 猿原愿:某工业企业某月耗用电度数合计 苑缘园度,金额 圆猿元,每度电 肆元。直接用于产品生产耗电 缘园度,金额 员元,没有分产品安装电表,规定按机器工时比例分配。甲产品机器工时为 缘园小时,乙产品机器工时为 猿园小时。该企业设有“燃料及动力”成本项目。甲、乙产品动力费

用分配计算如下：

动力费用分配率  $\frac{\text{越苑元}}{\text{越苑元} + \text{猿缘元}} = \frac{\text{越苑元}}{\text{越源元}}$

甲产品动力费用  $\frac{\text{越苑元}}{\text{越源元}} \times \text{越源元} = \text{越苑元}$  (元)

乙产品动力费用  $\frac{\text{越苑元}}{\text{越源元}} \times \text{越元} = \text{越元}$  (元)

外购动力费用分配是通过编制外购动力（电力）费用分配表进行的，根据该分配表编制会计分录，据以登记有关总账和明细账。外购动力费用分配表格式及举例详见表猿猿

表猿猿 外购动力费用分配表  
猿年 伊月

应借科目		成本或费用项目	生产工时 (分配率：猿)	度数 (分配率：猿)	金额 (元)
基本生产成本	甲产品	燃料及动力	猿		猿
	乙产品	燃料及动力	猿		猿
	小计		猿	猿	猿
辅助生产成本	供电	水电费		猿	猿
	供水	水电费		猿	猿
	小计			猿	猿
制造费用		水电费		猿	猿
管理费用		水电费		猿	猿
销售费用		水电费		猿	猿
合计				猿	猿

编制会计分录如下：

借：基本生产成本	猿
辅助生产成本	猿
制造费用	猿
管理费用	猿
销售费用	猿
贷：应付账款（或银行存款）	猿

### 第四节 摇工资及福利费用的核算

进行工资费用的核算，应审核企业的各项工资支出是否符合有关工资总额组成的规定，应根据企业计划的工资总额控制工资支出，以便正确地核算工资费用，降低产品成本和经营管理费用中的工资费用。

摇第三章

### 一、工资总额的组成

工资总额是指各单位在一定时期内直接支付给本单位全部职工的全部劳动报酬总额。为了统一工资的计划、统计和核算工作，正确地计算工资总额，国家对工资总额的组成做了统一规定。工业企业必须按照国家规定的工资总额的组成内容进行工资费用的核算。

按照国家统计局规定，工资总额由下列六部分组成：

#### （一）计时工资

计时工资是指按计时工资标准（包括地区生活费补贴）和工作时间支付给个人的劳动报酬。工资标准是指每一职工在单位时间（月、日或小时）内应得的工资额。

计时工资包括：（员）对已做工作按计时工资标准支付的工资；（圆）实行结构工资制的单位支付给职工的基础工资和职务（岗位）工资；（猿）新参加工作职工的见习工资（学徒的生活费）；（源）运动员体育津贴。

#### （二）计件工资

计件工资是指对已做工作按计件单价支付的劳动报酬。计件单价是指完成单位工作应得的工资额。计件单价根据完成单位工作所需的工时定额，乘以从事该种工作所需要的那一等级工人的每小时工资标准（也称小时工资率）计算确定。

计件工资包括：（员）实行超额累进计件、直接无限计件、限额计件、超定额计件等工资制，按劳动部门或主管部门批准的定额和计件单价支付给个人的工资；（圆）按工作任务包干方法支付给个人的工资；（猿）按营业额提成或利润提成办法支付给个人的工资。

由于集体生产或者连续操作，不能按个人计算工作量的，也可以按照参加工作的集体（一般为班组）计算、支付集体计件工资。集体计件工资还应在集体成员内部按照每一职工劳动的数量和质量进行分配。

#### （三）奖金

奖金是指支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬。包括：（员）生产奖；（圆）节约奖；（猿）劳动竞赛奖；（源）机关、事业单位的奖励工资；（缘）其他奖金。

#### （四）津贴和补贴

津贴和补贴是指为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴。津贴包括：补偿职工特殊或额外劳动消耗的津贴，保健性津贴，技术性津贴，年功性津贴及其他津贴；物价补贴包括为保证职工工资水平不受物价上涨或变动影响而支付的各种补贴。

#### （五）加班加点工资

加班加点工资是指按规定支付的加班工资和加点工资。

#### （六）特殊情况下支付的工资。

特殊情况下支付的工资包括：（员）根据国家法律、法规和政策规定，因病、工伤、产假、计划生育假、婚丧假、事假、探亲假、定期休假、停工学习、执行

国家或社会义务等原因按计时工资标准或计时工资标准的一定比例支付的工资。  
(圆) 附加工资、保留工资。

总之,除了创造发明奖、自然科学奖、技术进步奖、合理化建议奖,工会文教费、交通补贴、房屋补贴、洗理费、劳动保护性支出(如劳保用品、清凉饮料费,以及因从事有毒有害、高温深水等特殊工种所享受的由劳动保护费开支的保健食品待遇)等项目外,其他所有的劳动报酬都属于工资总额的组成部分。

企业的工资总额并非全部计入产品成本和经营管理费用。如:生活福利部门人员工资,应由应付福利费开支,在建工程人员工资应由在建工程成本负担。

在进行工资费用核算时,还应划清工资总额组成与非工资总额组成的界限。

## 二、工资费用的原始记录

进行工资费用的核算,必须有一定的原始记录作为依据。不同的工资制度所依据的原始记录不同。计算计时工资费用,应以考勤记录中的工作时间记录为依据;计算计件工资费用,应以产量记录中的产品数量和质量记录为依据。因此,考勤记录和产量记录是工资费用核算的主要原始记录。

### (一) 考勤记录

考勤记录是登记职工出勤和缺勤情况的原始记录。在考勤记录中,应该登记企业内部每一单位、每一职工的出勤和缺勤时间。月末,考勤人员应将经过车间、部门负责人检查、签章以后的考勤记录,送交会计部门审核。经过会计部门审核的考勤记录,即可据以计算每一职工的工资。

### (二) 产量记录

产量记录是登记工人或小组在出勤时间内完成产品的数量、质量和生产产品所耗工时数量的原始记录。认真做好产量记录,不仅可以为计算计件工资费用提供正确的依据,而且还可以为在各种产品之间分配与工时有关费用提供合理的依据。产量记录和工时记录通常有工作通知单、工序进程单和工作班产量记录等。

会计部门应对产量记录进行审核,经过审核的产量记录,即可作为计算计件工资的依据。

## 三、工资的计算

工资的计算就是根据企业的工资分配制度分别计算每一职工的应得工资额。它是工资费用归集和分配的基础,也是企业与职工之间进行工资结算的依据。工业企业可根据具体情况采用不同的工资制度,其中最基本的工资制度是计时工资制度和计件工资制度。

### (一) 计时工资的计算

计时工资是根据考勤记录和规定的工资标准计算每一职工应得的工资额。按具体的计算方法不同,计时工资的计算又分为日薪制和月薪制两种。

● 月薪制。在月薪制下,不管各月日历天数多少,职工每月的全勤工资相同。每位职工当月应得的工资额按下列公式计算:

月工资额 = 越月标准工资 - 原缺勤工资





车间、部门编制，每月一张，单内按职工分别填列应付工资、代发款项、代扣款项和实发工资。工资结算单一式三份：一份在发放工资时按姓名裁成工资条，发给职工，以便核对；一份由劳资部门留存，以便查核；一份由职工签章后，交会计部门据以进行工资结算。

为了全面反映企业和各车间、部门的工资结算情况，会计部门应根据工资结算单归类汇总编制工资结算汇总表，并据以进行工资结算的总分类核算。工资结算汇总表如表 3-1 所示。

### (二) 工资结算的账务处理

为了总括地反映企业与职工之间有关工资的结算、支付和工资费用的分配情况，监督企业工资总额计划的执行情况，应该设立“应付职工薪酬”总账科目。凡是包括在工资总额内的各种工资、奖金、津贴等，不论是否在当月支付，均通过本科目核算，随同工资一起发放的非工资性支出，不通过本科目核算。企业支付工资时，根据工资结算汇总表中的实发工资，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“现金”或“银行存款”科目，结转代扣款项时，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“其他应付款”、“应交税费”等科目。

例 3-1 根据表 3-1 “工资结算汇总表”资料，工资结算账务处理如下：

提现备发工资：

借：现金	100000
贷：银行存款	100000

发放工资：

借：应付职工薪酬	100000
贷：现金	80000
借：应付职工薪酬	20000
贷：其他应付款——住房公积金	5000
——养老保险金	8000
——医疗保险金	7000
应交税费——应交个人所得税	10000
其他应付款——待业保险金	7000
——工会会费	10000

#### 四、工资费用的分配

工资费用的分配，是指将企业职工的工资，作为一种费用，按照它的用途分配记入各种产品成本、经营管理费用等，或由规定的资金来源开支。工资结算凭证所列各车间、部门各种用途的应付工资额，就是分配工资费用的依据。

工资费用的分配，应按用途在各受益对象之间分配：直接进行产品生产的生产工人工资，应记入“基本生产成本”科目及所属明细账的“工资及福利费（或直接人工）”成本项目；辅助生产工人的工资记入“辅助生产成本”科目及所属明细账的“工资福利费”项目；生产车间管理人员和技术人员的工资，属于间接生产费用，记入“制造费用”科目；企业各职能部门管理人员的工资、专设销售机构人员工资、医务福利部门人员工资在建工程人员工资及研发人员工资则应分别记入“管理费用”、“销售费用”“应付职工薪酬”、“在建工程”、“研发支出”等科目。

其中，生产工人的计件工资，属于直接记入费用，根据工资结算凭证（产量记录）直接记入某种产品成本的“工资及福利费”成本项目。生产工人的计时工资一般属于间接记入费用，但是在只生产一种产品时，属于直接计入费用可以直接记入该种产品成本的“工资及福利费”成本项目；在生产多种产品时，则属于间接计入费用，应按照产品的生产工时比例等分配标准分配后再记入各种产品成本明细账“工资及福利费”成本项目。按生产工时（实际或定额）比例分配计算公式如下：

$$\text{工资费用分配率} = \frac{\text{某车间生产工人计时工资总额}}{\text{该车间各种产品生产工时（实际或定额）总数}}$$

$$\text{某产品应分配计时工资} = \text{该产品生产工时（实际或定额）} \times \text{工资费用分配率}$$

例 猿源 某工业企业生产甲、乙两种产品，生产工人计件工资分别为：甲产品 员怨园元，乙产品 员源园元；甲、乙产品计时工资共计 愿源园元。甲、乙产品生产工时分别为 苑园小时和 源园小时。按生产工时比例分配计算如下：

$$\text{工资费用分配率} = \frac{\text{愿源园}}{\text{苑园} + \text{源园}} = \frac{\text{愿源园}}{\text{员员园}}$$

$$\text{甲产品分配工资费用} = \frac{\text{苑园}}{\text{员员园}} \times \text{愿源园} = \text{缘园元（元）}$$

$$\text{乙产品分配工资费用} = \frac{\text{源园}}{\text{员员园}} \times \text{愿源园} = \text{源园元（元）}$$

工资费用分配是通过编制工资费用分配表进行的，根据工资费用分配表编制会计分录，登记有关总账和明细账。工资费用分配表格式及举例见表 猿苑





## 第五节 辅助生产费用的核算

辅助生产是指为基本生产车间、企业行政管理部门等单位服务而进行的产品生产和劳务供应。其中有的只生产一种产品或提供一种劳务，如供电、供水、供气、供风、运输等辅助生产；有的则生产多种产品或提供多种劳务，如从事工具、模具、修理用备件的制造，以及机器设备的修理等辅助生产。辅助生产提供的产品和劳务，有时也对外销售，但主要是为本企业服务。辅助生产产品和劳务成本的高低，影响到企业产品成本和期间费用的水平，因此，正确、及时地组织辅助生产费用的归集和分配，对于节约费用、降低成本有着重要意义。

### 一、辅助生产费用的归集

辅助生产费用的归集和分配是通过“辅助生产成本”科目进行的。一般应按车间以及产品或劳务的种类设置明细账，账内按照成本项目或费用项目设置专栏，进行明细核算。对于直接用于辅助生产产品或提供劳务的费用，应记入“辅助生产成本”科目的借方；对于单设“制造费用”科目的辅助生产车间发生的制造费用，则先记入“制造费用——辅助生产车间”科目的借方进行汇总，然后从“制造费用——辅助生产车间”科目的贷方直接转入或分配转入“辅助生产成本”科目及其明细账的借方，计算辅助生产的产品或劳务的成本。辅助生产完工的产品或劳务的成本，经过分配以后从“辅助生产成本”科目的贷方转出，期末如有借方余额则为辅助生产的在产品。

例 猿猿猿 辅助生产成本和制造费用明细账格式详见表 猿猿猿 表 猿猿猿 表 猿猿猿 和表 猿猿猿

表 猿猿猿

辅助生产成本明细账

辅助车间：修理 猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿 猿猿猿伊年 伊月

单位：元

摘要	原材料	动力	工资及福利费	制造费用	合计	转出
材料费用分配表	猿猿猿				猿猿猿	
动力费用分配表		猿猿			猿猿	
工资及福利费分配表			猿猿		猿猿	
制造费用分配表				猿猿	猿猿	
辅助生产成本分配表						猿猿
合计	猿猿	猿	猿	猿	猿猿	猿

摇第三章

摇摇表 猿猿猿

辅助生产成本明细账

辅助车间：运输 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆圆伊年 伊月

单位：元

摘要	原材料	动力	工资及福利费	制造费用	合计	转出
原材料费用分配表	圆圆园				圆圆园	
动力费用分配表		园园			园园	
工资及福利费分配表			员缘园		员缘园	
制造费用分配表				怨园	怨园	
辅助生产成本分配表						源源园
合计	圆圆园	园园	员缘园	怨园	源源园	源源园

表 猿猿猿

制造费用明细账

辅助车间：修理 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆圆伊年 伊月

单位：元

摘要	原材料	动力	工资及福利费用	折旧费	办公费	保险费	其他	合计	转出
原材料费用分配表	缘园							缘园	
动力费用分配表		缘园						缘园	
工资及福利费分配表			源园					源园	
折旧费用分配表				园园				园园	
办公费（付款凭证 伊号）					员园			员园	
保险费（付款凭证 伊号）						员园		员园	
其他（付款凭证 伊号）							员园	员园	
制造费用分配表									员源园
合计	缘园	缘园	源园	园园	员园	员园	员园	员源园	员源园

表 猿猿园

制造费用明细账

辅助车间：运输 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆圆伊年 伊月

单位：元

摘要	原材料	动力	工资及福利费用	折旧费	办公费	保险费	其他	合计	转出
原材料费用分配表	园园							园园	
动力费用分配表		缘园						缘园	
工资及福利费分配表			猿园					猿园	
折旧费用分配表				员园				员园	
办公费（付款凭证 伊号）					源园			源园	
保险费（付款凭证 伊号）						苑园		苑园	
其他（付款凭证 伊号）							怨园	怨园	
制造费用分配表									怨园
合计	园园	缘园	猿园	员园	源园	苑园	怨园	怨园	怨园

有的企业辅助生产车间规模较小，发生的制造费用较少，辅助生产也不对外销售产品或提供劳务，不需要按照规定的成本项目计算辅助生产产品成本，为了简化核算工作，辅助生产车间的制造费用可以不单独设置“制造费用”科目进行汇总，而直接记入“辅助生产成本”科目及其明细账的借方。这时，“辅助生产成本”明细账就是按照成本项目与费用项目相结合设置专栏，而不是按成本项目设置的专栏。下列辅助生产成本明细账是根据前述各种费用分配表登记的。

例 猿原远: 辅助生产成本明细账的格式详见表 猿原猿和表 猿原源

表 猿原猿

辅助生产成本明细账

辅助车间：供电 摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇 猿原伊年 伊月

单位：元

摘要	原材料	动力	工资及福利费用	折旧费	修理费	保险费	其他	合计	转出
原材料费用分配表	猿园							猿园	
动力费用分配表		员缘园						员缘园	
工资及福利费分配表			猿园					猿园	
折旧费用分配表				员园园				员园园	
待摊费用分配表						缘		缘	
修理、办公等费用支出 (付款凭证 伊号)					缘园		缘	员园缘	
辅助生产成本分配表									源苑园
合计	猿园	员缘园	猿园	员园园	缘园	缘	缘	源苑园	源苑园

表 猿原源

辅助生产成本明细账

辅助车间：供水 摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇 猿原伊年 伊月

单位：元

摘要	原材料	动力	工资及福利费用	折旧费	修理费	保险费	其他	合计	转出
原材料费用分配表	缘园							缘园	
动力费用分配表		缘园						缘园	
工资及福利费分配表			园愿					园愿	
折旧费用分配表				园园				园园	
待摊费用分配表						缘		缘	
修理、办公等费用支出 (付款凭证 伊号)					员园		员苑	猿苑	
辅助生产成本分配表									园苑缘
合计	缘园	缘园	园愿	园园	员园	缘	员苑	园苑缘	园苑缘

摇摇上述辅助生产费用的两种归集的程序中，第一种归集程序，也就是“辅助生产成本”科目与“基本生产成本”科目一样，一般按车间以及产品和劳务设置明细账，账内按成本项目设立专栏或专行进行明细核算。辅助生产的制造费用，单独设置“制造费用”科目核算，先通过“制造费用”科目进行归集，然后转入“辅助生产成本”科目的借方，计入辅助生产产品或劳务的成本。第二种归集程序，也就是辅助生产的制造费用不通过“制造费用”科目及其明细账单独核算，而是直接记入“辅助生产成本”科目。辅助生产费用归集的程序其主要区别在于辅助生产制造费用归集的程序不同。

## 二、辅助生产费用的分配

归集在“辅助生产成本”科目及其明细账借方的辅助生产费用，由于辅助生产车间所生产的产品和劳务的种类不同，费用转出、分配的程序也不一样。所提供的产品，如工具、模具修理用备件等产品成本，应在产品完工时，从“辅助生产成本”科目的贷方分别转入“低值易耗品”和“原材料”科目的借方；而提供的劳务作业，如水、电、气、修理和运输等所发生的费用，则要在各受益单位之间按照所耗数量或其他比例进行分配后，从“辅助生产成本”科目的贷方转入“基本生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”、“在建工程”等科目的借方。辅助生产费用的分配是通过编制辅助生产费用分配表进行的。

辅助生产提供的产品和劳务，主要是为基本生产车间等服务的，但在某些辅助生产车间之间，也有相互提供产品和劳务的情况，如供电车间为修理车间提供电力，修理车间为供电车间修理设备。为了正确计算辅助生产产品和劳务的成本，在分配辅助生产费用时，应首先在各辅助生产车间之间进行费用的交互分配，然后才是对外（即辅助生产车间以外的各受益单位）分配费用。

辅助生产费用的分配，通常采用的分配方法有直接分配法、顺序分配法、交互分配法、代数分配法和计划成本分配法。

### （一）直接分配法

直接分配法，是指各辅助生产车间发生的费用，直接分配给辅助生产车间以外各受益产品、单位，而不考虑各辅助生产车间之间相互提供产品或劳务的情况。

例 猿猿猿：某企业有供水和供电两个辅助生产车间，主要为本企业基本生产车间和行政管理部门等服务，根据“辅助生产成本”明细账汇总的资料，供水车间本月发生费用为 圆园缘元，供电车间本月发生费用 源元。各辅助生产车间供应产品或劳务数量详见表 猿猿缘

猿猿表 猿猿猿

受益单位		耗水 (立方米)	耗电 (度)
基本生产——丙产品			猿猿猿
基本生产车间		猿猿猿	猿猿猿
辅助生产车间	供电	猿猿猿	
	供水	猿猿猿	
行政管理部门		猿猿猿	猿猿猿
专设销售机构		猿猿猿	猿猿猿
合计		猿猿猿	猿猿猿

采用直接分配法的辅助生产费用分配表详见表 猿猿猿  
猿猿表 猿猿猿

辅助生产费用分配表  
(直接分配法)

项目		供水车间	供电车间	合计
待分配辅助生产费用 (元)		猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿
供应辅助生产以外的劳务数量		猿猿猿立方米	猿猿猿度	—
单位成本 (分配率)		猿猿猿元	猿猿猿元	—
基本生产——丙产品	耗用数量		猿猿猿	—
	分配金额		猿猿猿	猿猿猿
基本生产车间	耗用数量	猿猿猿	猿猿猿	—
	分配金额	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿
行政管理部门	耗用数量	猿猿猿	猿猿猿	—
	分配金额	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿
专设销售机构	耗用数量	猿猿猿	猿猿猿	—
	分配金额	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿
合计		猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿

按下列公式计算：

单位成本(分配率)越  $\frac{\text{待分配辅助生产费用}}{\text{辅助生产劳务(产品)总量} - \text{其他辅助生产耗用劳务(产品)数量}}$

水单位成本 (分配率) 越  $\frac{\text{猿猿猿元}}{\text{猿猿猿立方米} - \text{猿猿猿立方米}}$  越 猿猿猿元 (元 立方米)

电单位成本 (分配率) 越  $\frac{\text{猿猿猿元}}{\text{猿猿猿度} - \text{猿猿猿度}}$  越 猿猿猿元 (元 度)

根据辅助生产费用分配表编制会计分录：

借：基本生产成本——丙产品 猿猿猿  
 制造费用 猿猿猿

摇第三章

管理费用 愿源园  
 销售费用 猿源缘  
 贷：辅助生产成本——供水 圆园缘  
 ——供电 源苑园

采用直接分配法，由于各辅助生产费用只是进行对外分配，只分配一次，计算工作简便。当辅助生产车间相互提供产品或劳务量差异较大时，分配结果往往与实际不符，因此，这种分配方法只适宜在辅助生产内部相互提供产品或劳务不多、不进行费用的交互分配对辅助生产成本和产品制造成本影响不大的情况下采用。

(二) 顺序分配法

顺序分配法，是指各辅助生产车间之间的费用分配是按照受益多少的顺序依次排序，受益少的排在前，先将费用分配出去，受益多的排在后，后将费用分配出去。排列在前的各辅助生产车间不承担排列在后的辅助生产费用。例如，该企业有供电和供水两个辅助生产车间，供电车间耗用水较少，而供水车间耗用电较多，这就可以按照供电、供水的顺序排列，先分配电费，再分配水费。

例 猿源愿：根据例 猿源苑的资料。按顺序分配法编制辅助生产费用分配表，详见表 猿源苑

摇摇表 猿源苑 辅助生产费用分配表  
 (顺序分配法)

项目	辅助生产车间						基本生产				行政管理		专设销售		分配金额合计
	供电车间			供水车间			丙产品		基本生产车间		部门		机构		
车间部门	劳务量	待分配费用	分配率	劳务量	待分配费用	分配率	耗用	分配金额	耗用	分配金额	耗用	分配金额	耗用	分配金额	
	猿源园	源苑园		猿源园	圆园缘										源苑缘
分配电费				猿源园	圆园缘	源苑园			圆园缘	员苑缘	愿源园	源愿	圆缘园	圆源	圆源缘
	分配金额合计						圆源缘		猿源缘		怨园		圆缘		源苑缘

$$\text{电费分配率} = \frac{\text{源苑园}}{\text{猿源园} + \text{猿源园} + \text{愿源园} + \text{圆缘园} + \text{圆源}} = \frac{\text{源苑园}}{\text{猿源园} + \text{猿源园} + \text{愿源园} + \text{圆缘园} + \text{圆源}}$$

$$\text{水费分配率} = \frac{\text{圆园缘}}{\text{猿源园} + \text{愿源园} + \text{圆缘园}} = \frac{\text{圆园缘}}{\text{猿源园} + \text{愿源园} + \text{圆缘园}}$$

根据辅助生产费用分配表编制会计分录：

(员) 分配电费。

借：辅助生产成本——供水 远园  
 基本生产成本——丙产品 圆员猿  
 制造费用 员源园  
 管理费用 圆园  
 销售费用 员缘  
 贷：辅助生产成本——供电 源苑园

(圆) 分配水费。

借：制造费用

管理费用

销售费用

贷：辅助生产成本——供水

猿猿猿

猿猿猿

猿猿猿

猿猿猿

顺序分配法的辅助生产费用分配表的下线呈梯形，因此这种分配方法也称为梯形分配法。采用该种分配方法不进行交互分配，各辅助生产费用只分配一次，既分配给辅助生产以外的受益单位，又分配给排列在后的其他辅助生产车间或部门，这样，分配结果的正确性会受到一定的影响，计算工作量也有所增加。因此，这种分配方法只适宜在各辅助生产车间或部门之间相互受益程度有明显顺序的情况下采用。

(三) 交互分配法

交互分配法，是对各辅助生产车间的成本费用进行两次分配。首先根据各辅助生产车间、部门相互提供的产品或劳务的数量和交互分配前的单位成本（费用分配率），在各辅助生产车间之间进行一次交互分配；然后，将各辅助生产车间、部门交互分配后的实际费用（交互分配前的费用加上交互分配转入的费用，减去交互分配转出的费用），再按提供产品或劳务的数量和交互分配后的单位成本（费用分配率），在辅助生产车间、部门以外的受益单位进行分配。

例 猿猿猿：仍以例 猿猿猿资料，按交互分配法编制辅助生产费用分配表。详见表 猿猿猿。

表 猿猿猿 辅助生产费用分配表  
(交互分配法)

项目	供水车间			供电车间			合计
	数量	单位成本 (费用分配率)	分配金额	数量	单位成本 (费用分配率)	分配金额	
待分配辅助生产费用	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿
交互分配	辅助生产——供水		猿猿猿	猿猿猿		猿猿猿	
	辅助生产——供电	猿猿猿		猿猿猿			猿猿猿
对外分配辅助生产费用	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿
对外分配	基本生产——丙产品			猿猿猿		猿猿猿	猿猿猿
	基本生产车间	猿猿猿		猿猿猿		猿猿猿	猿猿猿
	行政管理部门	猿猿猿		猿猿猿		猿猿猿	猿猿猿
	专设销售机构	猿猿猿		猿猿猿		猿猿猿	猿猿猿
	合计	猿猿猿	猿猿猿	猿猿猿		猿猿猿	猿猿猿

表中计算分配如下：

摇摇 (员) 交互分配前的单位成本。

水单位成本 (分配率)  $\frac{\text{越圆园缘缘源猿猿猿越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$

电单位成本 (分配率)  $\frac{\text{越源远缘缘缘缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$

(圆) 交互分配。

供水车间分配电费  $\frac{\text{越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

供电车间分配水费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

(猿) 交互分配后的实际费用。

供水车间实际费用  $\frac{\text{越圆园缘缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

供电车间实际费用  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

(源) 交互分配后的单位成本 (对外分配单位成本)。

水单位成本  $\frac{\text{越圆园缘缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$

电单位成本  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$

(缘) 对外分配。

基本生产 (丙产品分配电费)  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

基本生产车间分配电费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

基本生产车间分配水费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

行政管理部门分配电费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

行政管理部门分配水费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

销售部门分配电费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

销售部门分配水费  $\frac{\text{越源远缘缘越猿缘缘缘越猿缘缘缘}}{\text{猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿}}$  (元)

根据辅助生产费用分配表编制会计分录：

(员) 交互分配。

借：辅助生产成本——供水	远缘
——供电	缘缘
贷：辅助生产成本——供水	远缘
辅助生产成本——供电	缘缘

(圆) 对外分配。

借：基本生产成本——丙产品	圆猿缘缘缘
制造费用	猿缘缘缘缘
管理费用	缘缘缘缘缘
销售费用	猿缘缘缘缘
贷：辅助生产成本——供水	圆缘缘缘
——供电	源远缘

采用交互分配法，辅助生产内部相互提供产品或劳务全都进行了交互分配，从而提高了分配结果的正确性，但是各辅助生产费用要计算两个单位成本（费用分配率），进行两次分配，因而增加了计算工作量。

#### (四) 代数分配法

代数分配法，是运用代数中多元一次联立方程的原理，在辅助生产车间之间相互提供产品或劳务情况下的一种辅助生产成本费用分配方法。采用这种分配方法，首先，应根据各辅助生产车间相互提供产品和劳务的数量，求解联立方程

式，计算辅助生产产品或劳务的单位成本；然后，根据各受益单位（包括辅助生产内部和外部各单位）耗用产品或劳务的数量和单位成本，计入分配辅助生产费用。

例猿原园：仍以例猿原员为资料。假设曾是每立方米的成本，赠是每度电的成本，列联立方程式如下：

$$\begin{cases} \text{圆园缘} \text{ 赠} + \text{圆园缘} \text{ 曾} = \text{圆园缘} \\ \text{源苑缘} \text{ 赠} + \text{圆园缘} \text{ 曾} = \text{圆园缘} \end{cases} \text{ 摇摇 解得：} \begin{cases} \text{赠} = \text{圆园缘} \\ \text{曾} = \text{圆园缘} \end{cases}$$

用代数分配法编制辅助生产费用分配表，详见表猿原员

摇摇表猿原员 辅助生产费用分配表  
(代数分配法)

项目	计量单位	单位成本(分配率)	费用合计	辅助生产				基本生产				行政管理		专设销售		
				供水车间		供电车间		丙产品		基本生产车间		部门		机构		
				数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额	
待分配辅助生产费用			圆园缘	源苑缘	圆园缘	圆园缘	源苑缘									
费用分配	供水车间	立方米	圆园缘	圆园缘												
	供电车间	度	圆园缘	圆园缘												
	合计		圆园缘	源苑缘	圆园缘	圆园缘	源苑缘	圆园缘	圆园缘	源苑缘	圆园缘	圆园缘	源苑缘	圆园缘	圆园缘	

根据辅助生产费用分配表编制会计分录：

借：辅助生产成本——供电 圆园缘 摇  
                                   ——供水 圆园缘 愿  
     基本生产成本——丙产品 圆园缘 愿  
     制造费用 猿园缘 愿  
     管理费用 愿缘 愿  
     销售费用 猿缘 愿  
   贷：辅助生产成本——供水 圆园缘 愿  
                                   ——供电 源苑缘 愿

(四) 计划成本分配法

计划成本分配法，是指辅助生产车间生产的产品或劳务，按照计划单位成本计算、分配辅助生产费用的方法。辅助生产为各受益单位（包括其他辅助生产车间）提供的产品或劳务，一律按产品或劳务的实际耗用量和计划单位成本进行分配；辅助生产车间实际发生的费用，包括辅助生产交互分配转入的费用在内，与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额，也就是辅助生产产品或劳务的成本差异，可追加分配给辅助生产以外的各受益单位，为了简化计算工作，也可以全部记入“管理费用”科目。假设该企业辅助生产车间的制造费用通过单设“制造费用”科目核算。

例猿原员：某企业有关费用资料详见表猿原员

表 猿原圆

辅助生产车间名称		修理车间	运输车间
辅助生产 待分配费用	“辅助生产成本”科目	苑愿园	猿怨园
	“制造费用”科目	员源园	怨园
	小计	怨源园元	源愿园元
供应劳务数量	员愿园工时	员源园吨公里	
计划单位成本		园缘元	园愿元
耗用劳务数量	修理车间		员园园
	运输车间	愿园	
	基本生产车间	员愿园	苑缘园
	行政管理车间	圆园园	猿缘园
	销售部门	圆园园	源园园

根据上面所列资料按计划成本分配法编制辅助生产费用分配表，详见表 猿原圆。

辅助生产费用分配表

表 猿原猿

(计划成本分配法)

辅助生产车间名称		修理车间	运输车间	合计
待分配辅助 生产费用	“辅助生产成本”科目发生额	苑愿园	猿怨园	员员苑园
	“制造费用”科目发生额	员源园	怨园	圆缘园
	小计	怨源园	源愿园	员员源园
供应劳务数量(单位:修理一工时,运输一吨公里)		员愿园	员源园	
计划单位成本		园缘元	园愿元	
制造费用	修理车间	耗用数量	员园园	
		分配金额	园园	园园
	运输车间	耗用数量	愿园	
		分配金额	源园	源园
	基本生产车间	耗用数量	员愿园	苑缘园
		分配金额	苑缘园	圆园园
销售费用	企业行政 管理部门	耗用数量	圆园园	猿缘园
		分配金额	员员源	怨园
营业费用	专设销售 机构	耗用数量	圆园园	源园园
		分配金额	员园园	员园园
按计划成本分配合计		怨苑园	源缘园	员员源园
辅助生产实际成本		怨源园	缘园园	员员源园
辅助生产成本差异		原苑园	缘园	源园



制造费用明细账

——修理车间

待分配费用	员源园	分配转出	源源园
交互分配转入	园园		
合计	员源园	合计	员源园

制造费用明细账

——运输车间

待分配费用	怨园	分配转出	员猿园
交互分配转入	源园		
合计	员猿园	合计	员猿园

采用计划成本分配法，由于辅助生产车间的产品或劳务的计划单位成本有现成资料，只要有各受益单位耗用辅助生产车间的产品或劳务量，就可进行分配，从而简化和加速分配的计算工作；按照计划单位成本分配，排除了辅助生产实际费用的高低对各受益单位成本的影响，便于考核和分析各受益单位的经济责任；还能够反映辅助生产车间产品或劳务的实际成本脱离计划成本的差异。但是采用该种分配方法，辅助生产产品或劳务的计划单位成本必须比较正确。

## 第六节 摇制造费用的核算

企业在产品生产过程中，除了直接耗用各种材料费用、发生人工费用和其他费用外，还会发生各种制造费用等。为此，就要正确地核算制造费用，以便正确计算产品的制造成本。由于辅助生产的制造费用归集和分配的核算已在上一节中讲述，本节着重讲述基本生产的制造费用归集和分配的核算。

### 一、制造费用的归集

制造费用是指工业企业为生产产品（或提供劳务）而发生的、应该计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产费用。

制造费用中大部分不是直接用于产品生产的费用，而是间接用于产品生产的费用，如机物料消耗、车间辅助人员的工资及福利费，以及车间房屋建筑物的折旧费等。也有一部分直接用于产品生产，但管理上不要求单独核算，也不专设成本项目的费用，如机器设备的折旧费、修理费等。生产工艺用燃料和动力，如果不专设成本项目也不单独核算，其成本也应包括在制造费用中。制造费用还包括车间用于组织和管理生产的费用，如车间管理人员工资及福利费，车间管理用房屋和设备的折旧费、修理费，车间照明费、水费、取暖费、差旅费和办公费等，这些费用虽然具有管理费用的性质，但由于车间是企业从事生产活动的单位，其

管理费用和制造费用很难严格划分，为了简化核算工作，这些费用也作为制造费用核算。

制造费用的内容比较复杂，应该按照管理要求分别设立若干费用项目进行计划和核算，归类反映各项费用的计划执行情况。制造费用的项目有的可以按照费用的经济用途设立，如用于车间办公方面的各项支出设立“办公费”项目；有的可以按照费用的经济内容设立，如全车间的机器设备和房屋建筑物等固定资产的折旧，设立“折旧费”项目。

制造费用的核算，是通过“制造费用”总账科目进行归集和分配的。该科目应按车间（基本生产车间、辅助生产车间）、部门设置明细账，账内按照费用项目设专栏或专行，分别反映各车间、部门各项制造费用的支出情况。制造费用发生时，根据有关的付款凭证、转账凭证和前述各种费用分配表，记入“制造费用”科目的借方，并视具体情况，分别记入“原材料”、“应付职工薪酬”、“累计折旧”、“预提费用”、“银行存款”等科目的贷方；期末按照一定的标准进行分配时，从该科目的贷方转出，记入“基本生产成本”等科目的借方；除季节性生产的车间外，“制造费用”科目期末应无余额。应该指出，如果辅助生产车间的制造费用是通过“制造费用”科目单独核算的，则应比照基本生产车间发生的费用核算；如果辅助生产车间的制造费用不通过“制造费用”科目单独核算，则应全部记入“辅助生产成本”科目及其明细账的有关成本或费用项目。

例 猿原圆：根据各种费用分配表及付款凭证登记制造费用明细账，其格式详见表 猿原圆。

表 猿原圆 制造费用明细账  
车间：基本生产车间 猿猿猿猿猿猿猿猿 猿猿伊年 伊月 单位：元

摘要	机物料消耗	外购动力	工资及福利费	折旧费	修理费	水电费	保险费	低值易耗品	其他	合计	转出
付款凭证					猿猿猿				猿猿	猿猿猿	
材料费用分配表	猿猿									猿猿	
低值易耗品摊销								猿猿		猿猿	
动力费用分配表	猿猿猿									猿猿猿	
工资及福利费分配表			猿猿							猿猿	

摇第三章

摘要	机物料消耗	外购动力	工资及福利费	折旧费	修理费	水电费	保险费	低值易耗品	其他	合计	转出
待摊费用分配表							猿园			猿园	
折旧费用分配表				员园						员园	
辅助生产费用分配表						猿园				猿园	
制造费用分配表											猿园
合计	猿园	猿园	猿园	员园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园

## 二、制造费用的分配

为了正确计算产品的生产成本，必须合理地分配制造费用。基本生产车间的制造费用是产品生产成本的组成部分，在只生产一种产品的车间，制造费用可以直接计入该种产品生产成本；在生产多种产品的车间中，制造费用则应该采用既合理又较简便的分配方法，分配计入各种产品的生产成本，即记入“基本生产成本”科目及其明细账“制造费用”成本项目。辅助生产车间单独核算其制造费用时，汇总在“制造费用——辅助生产车间”科目的数额，在只生产一种产品或提供一种劳务的辅助生产车间，直接计入该种辅助生活产品或劳务的成本；在生产多种产品或提供多种劳务的辅助生产车间，则应采用适当的分配方法，分配计入辅助生产产品或劳务成本，即记入“辅助生产成本”科目借方及其明细账的“制造费用”成本项目。

由于各车间制造费用水平不同，所以制造费用应按各车间分别进行归集和分配。制造费用分配方法一般有生产工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。分配方法一经确定，不应随意变更。

### （一）生产工时比例法

生产工时比例法是按照各种产品所用生产工人工时的比例分配制造费用的一种方法。计算公式如下：

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{车间产品生产工时总额}}$$

某种产品应分配的制造费用 = 该种产品生产工时 × 制造费用分配率

按生产工时比例分配，可以是各种产品实际耗用的生产工时，如果产品的工时定额比较准确，也可以按定额工时的比例分配。计算公式如下：

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{车间产品实际(定额)工时总额}}$$

某种产品应分配的制造费用 = 该种产品实际(定额)工时 × 制造费用分配率

例 猿原猿: 假设某基本生产车间发生的制造费用总额为 猿园园园元, 基本生产车间甲产品生产工时为 猿园园小时, 乙产品生产工时为 愿园园小时, 计算分配如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{猿园园园}}{\text{猿园园} + \text{愿园园}} = \frac{\text{猿园园}}{\text{员员园}}$$

甲产品制造费用 = 猿园园 × 猿园园 ÷ 员员园 = 猿园园(元)

乙产品制造费用 = 猿园园 × 愿园园 ÷ 员员园 = 愿园园(元)

按生产工时比例法编制制造费用分配表, 详见表 猿原猿

表 猿原猿 猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿 制造费用分配表 单位: 元

应借科目		生产工时(小时)	分配金额(分配率: 猿园)
基本生产成本	甲产品	猿园园	猿园园
	乙产品	愿园园	愿园园
合计		员员园	员员园

根据制造费用分配表, 编制会计分录如下:

借: 基本生产成本——甲产品 猿园园  
 ——乙产品 愿园园  
 贷: 制造费用 员员园

按生产工时比例分配是较为常用的一种分配方法, 它可将劳动生产率的高低与产品负担费用的多少联系起来, 分配结果比较合理。由于生产工时是分配间接计入费用常用的分配标准之一, 因此, 必须正确组织好产品生产工时的记录和核算等基础工作, 以保证生产工时的正确、可靠。

(二) 生产工人工资比例法

生产工人工资比例法又称工资比例法, 是以各种产品的生产工人工资的比例分配制造费用的一种方法。计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{车间产品生产工人工资总额}}$$

某种产品应分配的制造费用 = 该种产品生产工人工资 × 制造费用分配率

由于工资费用分配表中有现成的生产工人工资的资料, 所以该种分配方法核算很简便。这种方法适用于各种产品生产机械化程度大致相同的情况, 否则会影响费用分配的合理性。例如, 机械化程度低的产品, 所用工资费用多, 分配的制造费用也多; 反之, 机械化程度高的产品, 所用工资费用少, 分配的制造费用也少, 会出现不合理情况。该种分配方法与生产工时比例法原理基本相同。如果生产工人计时工资是按照生产工时比例分配, 那么, 按照生产工人工资比例分配制造费用, 实际上就是按生产工时比例分配制造费用。

(三) 机器工时比例法

摇第三章

机器工时比例法是按照各种产品所用机器设备运转时间的比例分配制造费用的一种方法。这种方法适用于机械化程度较高的车间，因为在这种车间中，折旧费用、修理费用的多少与机器运转的时间有密切的联系。采用这种方法，必须正确组织各种产品所耗用机器工时的记录工作，以保证工时的准确性。该方法的计算程序、原理与生产工时比例法基本相同。

(四) 按年度计划分配率分配法

按年度计划分配率分配法，是按照年度开始前确定的全年适用的计划分配率分配费用的方法。采用这种分配方法，不论各月实际发生的制造费用多少，每月各种产品成本中的制造费用都按年度计划确定的计划分配率分配。年度内如果发现全年制造费用的实际数和产品的实际产量与计划数发生较大的差异，应及时调整计划分配率。计算公式如下：

$$\text{年度计划分配率} = \frac{\text{年度制造费用计划总额}}{\text{年度各种产品计划产量的定额工时总额}}$$

某月某产品制造费用 = 该月该产品实际产量的定额工时 × 年度计划分配率  
 例 猿 某车间全年制造费用计划 缘 元；全年各种产品的计划产量为：甲产品 圆 件，乙产品 圆 件；单件产品的工时定额为甲产品 缘 小时，乙产品 源 小时。远 月份实际产量为：甲产品 圆 件，乙产品 员 件；本月实际发生制造费用 源 元。

(员) 各种产品年度计划产量的定额工时

甲产品年度计划产量的定额工时 = 圆 × 缘 = 缘 (小时)

乙产品年度计划产量的定额工时 = 圆 × 源 = 缘 (小时)

(圆) 制造费用年度计划分配率

$$\text{制造费用年度计划分配率} = \frac{\text{缘}}{\text{缘} + \text{缘}} = \frac{\text{缘}}{\text{缘}}$$

(猿) 各种产品本月实际产量的定额工时

甲产品本月实际产量的定额工时 = 圆 × 缘 = 缘 (小时)

乙产品本月实际产量的定额工时 = 员 × 源 = 缘 (小时)

(源) 各种产品应分配的制造费用

该月甲产品应分配制造费用 = 缘 × 缘 = 缘 (元)

该月乙产品应分配制造费用 = 缘 × 缘 = 缘 (元)

该车间本月按计划分配率分配转出的制造费用：猿 × 缘 = 缘 (元)

假定“制造费用”科目 远月初为贷方余额 猿 元，则该月制造费用的实际发生额和分配转出额登记结果如图 猿 所示。

采用年度计划分配率分配法时，每月实际发生的制造费用与分配转出的制造费用金额不等，因此，“制造费用”科目一般有月末余额，可能是借方余额，也可能是贷方余额。如为借方余额，表示年度内累计实际发生的制造费用大于按计划分配率分配累计的分配转出额，是该月超过计划的预付费用，属于待摊费用，为资产；如为贷方余额，表示年度内按计划分配率分配累计的分配转出额大于累计的实际发生额，是该月按照计划应付未付费用，属于预提费用，为负债。“制造费用”科目如果还有年末余额，就是全年制造费用的实际发生额与计划分配

额的差额，一般应在年末调整计入 员圆月份的产品成本。实际发生额大于计划分配额，借记“基本生产成本”科目，贷记“制造费用”科目；实际发生额小于计划分配额，则用红字冲减。

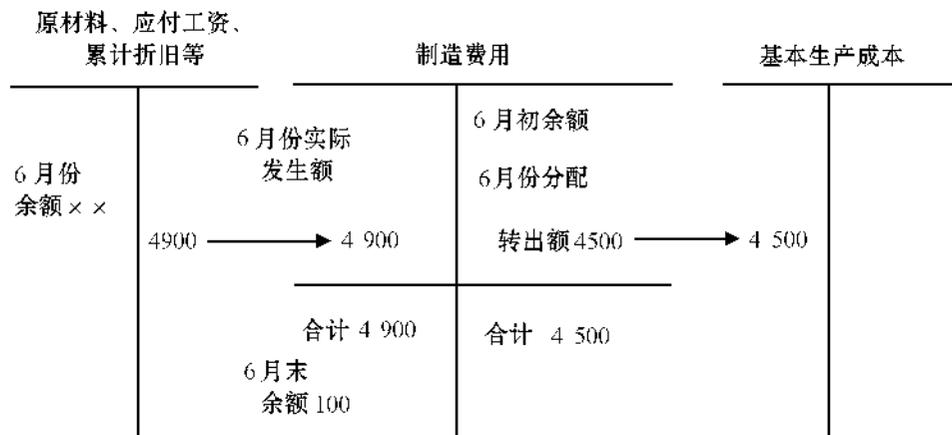


图 猿源 摇科目记录示意图

这种分配方法核算工作简便，特别适用于季节性生产的车间，因为它不受淡月和旺月产量相差悬殊的影响，从而不会使各月单位产品成本中制造费用忽高忽低，便于进行成本分析。但是，采用这种分配方法要求计划工作水平较高，否则会影响产品成本计算的正确性。

无论采用哪一种制造费用分配方法，都应根据分配计算的结果，编制制造费用分配表，据以进行制造费用的总分类核算和明细分类核算。制造费用的分配，除了采用按年度计划分配率分配法的企业外，“制造费用”科目都没有月末余额。

## 第七节 摇资产折旧的核算

固定资产在长期使用过程中，虽然保持着原有实物形态不变，但其价值会随着固定资产的损耗而逐渐减小，这部分由于损耗而减少的价值就是固定资产折旧。固定资产折旧应该以折旧费用计入产品成本和经营管理费用。

进行折旧费用的核算，先要计算固定资产折旧，然后归集和分配折旧费用。

### 一、固定资产折旧的计算

固定资产折旧的计算，应根据规定的固定资产折旧的计提范围和固定资产的使用寿命，按规定的折旧方法分月计算。

企业的固定资产多种多样，并非所有的固定资产都要计提折旧。根据《企业会计准则——固定资产》规定，除了“已提折旧仍继续使用的固定资产”和“单独计价入账的土地”以外，企业应对所有固定资产计提折旧。具体而言，应

计提折旧固定资产包括：房屋建筑物（无论使用与否），在用的、未使用的、不需用的机器设备、运输设备和工具器具等，季节性停用和修理停用的固定资产，以经营租赁方式租出的固定资产和以融资租赁方式租入的固定资产。不应计提折旧的固定资产包括：以经营租赁方式租入的固定资产，建设工程交付使用前的固定资产，已提足折旧继续使用的固定资产，未提足折旧提前报废的固定资产，以及过去已经估价单独入账的土地等。

为了简化折旧计算工作，月份内增加的固定资产当月不提折旧，从下月开始计提；月份内减少的固定资产当月照提折旧，从下月开始停提。

固定资产折旧的计算方法很多，主要有平均年限法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

在实际工作中，为了保证成本核算的正确，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产的折旧方法。企业至少应当于每年年度终了对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核，如果发现其包含的经济利益的预期实现方式有重大改变，则应相应改变其折旧方法。除此情况以外，企业的折旧方法一经确定，不得随意变更。

### 二、折旧费用的分配

折旧费用按照固定资产的使用车间、部门进行汇总，然后与生产单位（车间或分厂）、部门的其他费用一起分配计入产品成本和期间费用。生产某种产品往往需要使用多种机器设备，而某种机器设备可能生产多种产品。因此，机器设备的折旧费用虽是直接用于产品生产的费用，但一般属于分配工作比较复杂的间接计入费用。为了简化成本计算工作，没有专门设立成本项目，因此，与生产车间的其他固定资产折旧费用一起记入“制造费用”科目借方。企业行政管理部门和其他经营业务部门的固定资产折旧费用，则分别记入“管理费用”、“销售费用”、“其他业务支出”等科目的借方，固定资产折旧总额，记入“累计折旧”科目的贷方。

实际工作中，固定资产折旧费用的分配是通过编制折旧费用分配表进行的，该表是进行有关总分类核算和明细分类核算的依据。折旧费用分配表格式及举例详见表 猿原猿

表 猿原猿

折旧费用分配表

猿原伊年 伊月

单位：元

项目	基本生产车间	辅助生产车间		行政管理部门	专设销售部门	合计
		供电	供水			
折旧费	猿原猿	员原猿	猿	猿原猿	员原猿	猿原猿

会计分录：

借：制造费用	猿原猿
辅助生产成本	员原猿
管理费用	猿原猿

销售费用  
贷：累计折旧

管理费用  
贷：管理费用

## 第八节 期间费用的核算

第三章 摇

### 一、期间费用及其核算内容

前已述及，期间费用是指企业在生产经营过程中发生的、与产品生产活动没有直接联系，属于某一时期发生的直接计入当期损益的费用。期间费用包括企业在产品销售过程中发生的各项费用，以及专设销售机构的各项经费；企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项管理费用；企业为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。期间费用的核算是指销售费用的核算、管理费用的核算和财务费用的核算。

### 二、销售费用的归集与结转

销售费用是指企业在产品销售过程中发生的各项费用，以及销售机构的经常费用。它不计入产品的生产成本，不参与产品成本计算，也不存在分配问题，而是作为期间费用直接计入当期损益。这种费用应该按年、季、月和费用项目编制费用计划，进行核算和考核。销售费用的归集与结转是通过“销售费用”总账科目和所属明细科目进行归集和结转的。销售费用应按费用项目设置明细账，进行明细核算，用以反映和考核各项费用的支出情况。发生和支付各项销售费用时，记入“销售费用”科目的借方，记入“银行存款”、“现金”、“应付账款”、“应付职工薪酬”、“包装物”等科目的贷方。月末，根据“销售费用”科目和所属明细科目借方归集的各项费用，将其实际发生额全部结转“本年利润”科目。结转以后，“销售费用”科目和所属明细科目应无余额。

根据前列各种费用分配表和有关凭证，登记销售费用明细账。

例 猿原猿缘：销售费用的归集和结转，见表 猿原猿缘

月末，将销售费用直接转入“本年利润”科目。编制会计分录如下：

借：本年利润	猿原猿愿
贷：销售费用	猿原猿愿

销售费用明细账

销售费用明细账

2012年 1月

单位：元

摘要	消耗材料	工资及福利费	折旧费	修理费	水电费	办公费	运输费	包装物	广告费	保险费	其他	合计	转出	余额
付款凭证(货币支出)				100		100	100		100		100	500		
原材料费用分配表	100											100		
动力费用分配表					100							100		
包装物摊销								100				100		
工资及福利费分配表		100										100		
折旧费分配表			100									100		
待摊保险费										100		100		
辅助生产费用分配表					100							100		
转账凭证转出													100	
本月合计	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	500	100	400

### 三、管理费用的归集和结转

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。它不计入产品的生产成本，不参与产品成本计算，也不存在分配问题，而是作为期间费用直接计入当期损益。这种费用应该按年、季、月和费用项目编制费用计划，进行核算和考核。

管理费用的归集和结转，是通过“管理费用”总账科目和所属明细科目进行的。管理费用应按费用项目设置明细账，用来反映和考核各项费用的支出情况。发生或支付各项管理费用时，记入“管理费用”科目的借方和有关科目的贷方。在发生材料、产品盘盈时，抵减管理费用的金额，应记入有关科目的借方和“管理费用”总账科目的贷方，同时要在“管理费用”明细账目的“材料产品盘亏和损毁”专栏中用红字登记。月末结转管理费用时，记入“管理费用”科目的贷方和“本年利润”科目的借方，月末结转以后，“管理费用”科目及所属明细账无余额。

### 四、财务费用的归集与结转

财务费用是指企业为筹集生产经营活动所需的资金而发生的各项费用。财务费用不计入产品的制造成本，不参与产品成本计算，也不存在分配问题，而是作为期间费用，直接计入当期损益。企业为构建固定资产而筹集资金所发生的费用，在固定资产尚未完工交付使用前发生的费用，应计入有关固定资产价值，不

属于财务费用。财务费用也应该按年、季、月和费用项目编制费用计划，进行核算和考核。

财务费用的归集和结转，是通过“财务费用”总账科目和所属明细科目进行的。财务费用应按费用项目设置明细账，用以反映和考核各项费用的支出情况。发生或预提利息支出时，记入“财务费用”科目的借方和“预提费用”或“银行存款”科目的贷方。在发生利息收入和汇兑收益时，应记入“银行存款”等科目的借方和“财务费用”科目的贷方。这些抵减财务费用的金额，既要记入该总账科目的贷方，又应在财务费用明细账借方“利息支出”和“汇兑损失”栏中用红字登记。月末结转财务费用时记入“财务费用”科目的贷方和“本年利润”科目的借方，月末结转以后，“财务费用”科目及所属明细账无余额。

例 猿原猿：根据前列各种费用分配表和有关凭证，登记管理费用明细账。详见表 猿原猿。

表 猿原猿 管理费用明细账  
单位：元

摘要	消耗材料	工资及福利费	折旧费	修理费	办公费	水电费	保险费	税金	低值易耗品	其他	合计	转出	余额
付款凭证 (货币支出)				员圆园	员圆园				远园		员圆园	员圆园	
材料费用分配表	圆园										圆园		
低值易耗品摊销									员苑元		员苑元		
动力费用分配表						员愿元					员愿元		
工资和福利费分配表		员源元									员源元		
折旧费分配表			猿元								猿元		
待摊费用分配表 (摊销保险费)							苑				苑		
辅助生产费用分配表 (水、电)						愿元					愿元		
转账凭证 (转出)												员园元	
本月合计	圆园	员源元	猿元	员圆元	员圆元	员愿元	苑	远元	员苑元	员源元	员圆元	员圆元	园

月末，结转管理费用直接转入“本年利润”科目。编制会计分录如下：

借：本年利润 员圆元  
贷：管理费用 员圆元

根据前列各种费用分配表和有关凭证登记财务费用明细账。此外，本月发生

利息收入 员园元。编制会计分录如下：

借：银行存款 员园  
贷：财务费用 员园

例猿原园：财务费用的归集和结转详见表猿原园表猿原园

财务费用明细表

猿原伊年 伊月

单位：元

摘要	利息支出	汇兑损失	手续费	其他	合计	转出	余额
利息收入	员园				员园		
预提利息支出	员园				员园		
支付手续费转出			员园		员园	员园	员园
本月合计	员园		员园		员园	员园	园

月末，将财务费用直接转入“本年利润”科目。编制会计分录如下：

借：本年利润 员园  
贷：财务费用 员园

### 第九节 摇待摊费用和预提费用的核算

为了正确划分各月份的费用界限，本月支付应由本月和以后各月负担的费用，应当按一定的标准摊销计入本月和以后各月。本月尚未支付但应由本月负担的费用，应当预提计入本月。因此，凡是受益期和支付期不一致的费用，应按照权责发生制原则分别采用待摊或预提的办法来处理。

#### 一、待摊费用的核算

待摊费用是指本期发生（支付）的，但应由本期和以后各期产品成本和期间费用共同负担的、摊销期限在一年以内的各项费用。该种费用的特点是先支付、发生，后分期摊入成本、费用。待摊费用包括低值易耗品的摊销、预付保险费、预付租入固定资产的租金、待摊固定资产的修理费、预付报刊订阅费，以及一次购买印花税额较大需要分月摊销的税金等。待摊费用由于受益期较长（在一年内），因此不应一次全部计入当月产品成本、费用，而应按照费用的受益期限分月摊销。待摊费用的受益期限有的可以明确确定，有的则不能明确确定，需要根据具体情况对受益期限正确地加以估计。

待摊费用的归集和分配是通过“待摊费用”科目进行的。发生（支付）各项待摊费用时，记入该科目的借方，同时记入“银行存款”、“低值易耗品”、“包装物”等科目的贷方；摊销的费用一般没有专设成本项目，按受益期摊销时，记入该科目的贷方，按车间部门和费用用途分别记入“制造费用”、“辅助生产成本”、“营业费用”、“管理费用”等科目的借方；期末为借方余额，表示

已经发生（支付）但尚未摊销的费用，属于生产经营过程中占有的资金。“待摊费用”按费用的种类设置明细账进行明细核算，分别反映和监督各种待摊费用的发生和摊销情况。

例 猿原愿：某企业 猿原伊年 源月份开出转账支票，预付第二季度保险费 员缘园元，分猿个月摊销。摊销比例为：基本生产车间 缘园缘，辅助生产车间 园缘缘，行政管理部门 员缘缘，专设销售机构 员缘缘。“待摊费用”明细账及分配表详见表 猿原愿和表 猿原愿。

表 猿原愿 待摊费用明细账  
费用种类：保险费 单位：元

猿原伊年		摘要	借方金额	贷方金额	余额	
月	日				借或贷	金额
源	缘	预付第二季度保险费付款凭证 伊号	员缘园		借	员缘园
源	猿	根据待摊费用分配表摊销		缘园	借	员园缘
缘	猿	根据待摊费用分配表摊销		缘园		缘园
远	猿	根据待摊费用分配表摊销		缘园		园

表 猿原愿 待摊费用分配表  
猿原伊年 远月 单位：元

费用种类	摇摇摇摇摇摇借科目	金额
保险费	制造费用——基本生产车间	园缘
保险费	辅助生产成本——供电	缘
保险费	辅助生产成本——供水	缘
保险费	管理费用	缘
保险费	销售费用	缘

编制会计分录如下：

(员) 源月 缘日 预付保险费 员缘园元，根据付款凭证，会计分录为

借：待摊费用 员缘园  
    贷：银行存款 员缘园

(圆) 根据待摊费用分配表摊销 源 缘 远月份待摊费用

借：制造费用 园缘  
    辅助生产成本 员缘  
    管理费用 缘  
    销售费用 缘  
    贷：待摊费用 缘园

## 二、预付费用的核算

预提费用是指预先分月提取计入成本、费用，在以后月份实际支付的费用。

摇第三章

该种费用的特点是先计入成本、费用，后发生、支付。包括预提租金、借款利息、保险费、修理费用及其他预提费用等。这些费用都要预先提取，以保证各月生产费用的合理负担和正确计算产品成本。预提费用的预提期限应根据该费用的受益期限确定。为了正确地划分各个月份的费用界限，防止多计或少计某月份的成本、费用，预提费用的项目和预提标准，应按企业会计制度的规定处理。预提费用总额与实际费用总额的差额，一般应在预提期末月份调整计入成本、费用。

预提费用的预提和支付是通过“预提费用”科目进行的。预提的各种费用一般没有专设成本项目，预提时按预提费用的车间、部门和用途记入“预提费用”科目及其所属明细账的贷方，并分别记入“辅助生产成本”、“制造费用”、“管理费用”和“财务费用”等总账科目及其所属明细账的借方；实际支付时，记入“预提费用”总账科目及其所属明细账的借方和“银行存款”等科目的贷方；“预提费用”科目期末的贷方余额为预提数额大于实际支付数额，即已经预提而尚未支付的费用，期末借方余额为实际支付数额大于预提数额，应视为待摊费用，在预提期末以前分月摊销。该科目按预提费用的种类进行明细核算，分别反映和监督各种预提费用的预提和支付情况。

例猿原圆：某企业预计第二季度末利息支出为源缘园元，平均每月应预提利息员缘园元，远月份实际支付利息源远园元。预提费用明细账和分配表详见表猿原猿和表猿原圆。

表猿原圆 预提费用明细账  
费用种类：利息支出 单位：元

猿原伊年 月 缘日		摘要	借方金额	贷方金额	余额	
					借或贷	金额
源	缘	根据预提费用分配表		员缘园	贷	员缘园
缘	猿	根据预提费用分配表		员缘园	贷	猿缘园
远	圆	根据付款凭证	源远园		借	员远园
远	猿	根据预提费用分配表		员缘园		园

表猿原圆 预提费用分配表  
猿原伊年 远月 单位：元

费用种类	应借科目	金额
利息支出	财务费用	员远园

会计分录如下：

(员) 源月份和缘月份预提时：

借：财务费用 员缘园  
贷：预提费用 员缘园

(圆) 远月份预提及实际支付时：

借：财务费用 员远园

贷：预提费用	员
借：预提费用	源
贷：银行存款	源
或借：财务费用	员
预提费用	猿
贷：银行存款	源

预提费用作为资产负债表的一个项目，它是未付费用，是负债项目；而作为一个会计科目，它是负债或资产双重性质的科目。因为该科目既可能有贷方余额，也可能是借方余额，其贷方余额为预提费用，属于负债；借方余额为待摊费用，属于资产。

## 第十节 废品损失和停工损失的核算

### 一、废品损失的核算

生产中的废品，是指不符合规定的技术标准，不能按照原定用途使用，或者需要加工修理后才能使用的在产品、半成品和产成品。包括生产过程中发现的和入库后发现的废品。废品按其报损程度和修复价值，可分为可修复废品和不可修复废品。可修复废品是指技术上、工艺上可以修复，且所发生的修复费用在经济上合算的废品。不可修复废品是指在技术上、工艺上不可修复，或者虽可修复，但所发生的修复费用在经济上不合算的废品。

废品损失是指在生产过程中发现的、入库后发现的不可修复废品的生产成本，以及可修复废品的修复费用，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的净损失。经质量检验部门鉴定不需要返修可以降价出售的不合格品，其降价损失不作为废品损失，在计算损益时体现；产品入库后由于保管不善等原因而损坏变质的损失，以及实行包退、包修、包换（三包）的企业，在产品出售以后发现的废品所发生的一切损失，作为管理费用处理，也不作为废品损失。根据质量检验部门填制并审核后的废品损失通知单，作为进行废品损失核算的原始凭证。单独核算废品损失的企业，应设置“废品损失”科目，在成本项目中增设“废品损失”成本项目。废品损失的归集和分配，应根据废品损失计算表和分配表等有关凭证，通过“废品损失”科目进行。“废品损失”科目应按照车间设置明细账，账内按产品品种和成本项目登记废品损失的详细资料。该科目的借方归集不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用。不可修复废品的生产成本，应根据不可修复废品损失计算表，借记“废品损失”科目，贷记“基本生产成本”科目；可修复废品的修复费用，应根据各种费用分配表所列废品损失数额，借记“废品损失”科目，贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“辅助生产成本”和“制造费用”等科目。该科目的贷方登记废品残料回收的价值、应收赔款和应由本月生产的同种合格产品成本负担的废品损失，即从“废品损失”

科目的贷方转出，分别借记“原材料”、“其他应收款”、“基本生产成本”等科目。经过上述归集和分配，“废品损失”科目月末无余额。

(一) 不可修复废品损失的归集与分配

为了归集和分配不可修复的废品修复，必须首先计算废品的成本。废品成本是指生产过程中截至报废时所耗费的一切费用，扣除废品的残值和应收赔款，计算出废品损失。由于不可修复废品的成本与合格产品的成本是归集在一起同时发生的，因此需要采取一定的方法予以确定。一般有两种方法：一是按废品所耗实际费用计算；二是按废品所耗定额费用计算。

按废品所耗实际费用计算法。采用这一方法，就是在废品报废时根据废品和合格品发生的全部实际费用，采用一定的分配方法，在合格品与废品之间进行分配，计算出废品的实际成本，从“基本生产成本”科目贷方转入“废品损失”科目的借方。

例 猿原猿：某车间本月生产甲产品 源园件，经验收入库发现不可修复废品 员园件；合格品生产工时为 员园园园小时，废品工时为 猿园小时，全部生产工时为 员园园园小时。按所耗实际费用计算废品的生产成本。甲产品成本计算单（即基本生产成本明细账）所列合格品和废品的全部生产费用为：原材料 园园园园元；燃料和动力 员园园元；工资及福利费 员园园元；制造费用 苑园元，共计 缘园园元。废品残料回收入库价值 员园元，原材料是生产开工时一次投入。原材料费用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。根据上列资料，编制废品损失计算表。详见表 猿原猿

表 猿原猿 不可修复废品损失计算表  
(按实际成本计算)  
猿原猿年 伊月

产品名称：甲产品 废品数量：员园件  
车间名称： 单位：元

项目	数量 (件)	原材 料	生产工时 (小时)	燃料和 动力	工资及 福利费	制造 费用	成本 合计
费用总额	源园	园园园园	员园园园	员园园	员园园	苑园	缘园园
费用分配率		缘		园园	员园	园	
废品成本	员园	缘园	猿园	园	猿	苑	员园
减：废品残料		员园					员园
废品损失		猿园	猿园	园	猿	苑	员园

根据不可修复废品损失计算表，编制如下会计分录：

(员) 结转废品成本（实际成本）

借：废品损失——甲产品 员园  
贷：基本生产成本——甲产品——原材料 缘  
——燃料和动力 园

——工资及福利费 猿猿园  
——制造费用 猿猿园

(圆) 回收废品残料入库价值

借：原材料 猿猿园  
    贷：废品损失——甲产品 猿猿园

(猿) 废品损失转入该种合格产品成本

借：基本生产成本——甲产品——废品损失 员员园  
    贷：废品损失——甲产品 员员园

在完工以后发现废品，其单位废品负担的各项生产费用应与该单位合格品完全相同，可按合格品产量和废品的数量比例分配各项生产费用，计算废品的实际成本。按废品的实际成本计算和分配废品损失，符合实际，但工作量较大。

按废品所耗定额费用计算法。这种方法也称按定额成本计算法，是按不可修复废品的数量和各项费用定额计算废品的定额成本，再将废品的定额成本扣除废品残料回收价值，计算出废品损失，而不考虑废品实际发生的费用。

例 猿猿猿：某车间本月生产丙产品，验收入库时发现不可修复废品 远件，按所耗定额费用计算废品的生产成本。原材料费用定额为 猿猿园元，单件工时定额为 猿小时，每小时费用定额为：燃料和动力 猿猿元、工资及福利费 猿元、制造费用 猿元。回收废品残值 猿元。编制不可修复废品损失计算表。详见表 猿猿

表 猿猿 不可修复废品损失计算表  
(按定额成本计算)

产品名称：丙产品 猿猿年 伊月 废品数量：远件  
车间名称： 单位：元

项目	原材料	燃料和动力	工资及福利费	制造费用	成本合计
费用定额	猿猿园	猿	猿	猿	猿猿园
废品定额成本	员员园	猿	猿	猿	员员园
减：回收残值	猿				猿
废品损失	员员园	猿	猿	猿	员员园

根据不可修复废品损失计算表，编制如下会计分录：

(员) 结转废品成本（定额成本）

借：废品损失——丙产品 员员园  
    贷：基本生产成本——丙产品——原材料 员员园  
            ——燃料和动力 猿  
            ——工资和福利费 猿  
            ——制造费用 猿

(圆) 回收废品残料价值。

借：原材料 猿

贷：废品损失——丙产品	废品损失
(转) 废品损失转入该种合格品成本	
借：基本生产成本——丙产品——废品损失	废品损失
贷：废品损失——丙产品	废品损失

采用按废品所耗定额费用计算废品成本和废品损失的方法，核算工作比较简便，有利于考核和分析废品损失和产品成本。但必须具备比较准确的定额成本资料，否则会影响成本计算的正确性。

### (二) 可修复废品损失的归集和分配

可修复废品损失是指废品在修复过程中所发生的各项修复费用。而可修复废品返修以前发生的生产费用，在“基本生产成本”科目及有关的成本明细账中不必转出，这是因为它不是废品损失。返修时发生的修复费用，应根据原材料、工资及福利费、辅助生产费用和制造费用等分配表记入“废品损失”科目的借方，以及有关科目的贷方。如有残值和应收赔款，根据废料交库凭证以及其他有关结算凭证，从“废品损失”科目的贷方转入“原材料”、“其他应收款”等科目的借方。将废品净损失（修复费用减残值和赔款）从“废品损失”科目的贷方转入“基本生产成本”科目的借方及其有关成本明细账的“废品损失”成本项目。

不单独核算废品损失的企业，不设“废品损失”科目和“废品损失”成本项目，在回收废品残料时，记入“原材料”科目的借方和“基本生产成本”科目的贷方，并从所属有关产品明细账的“原材料”成本项目中扣除残料价值。

辅助生产一般不单独核算废品损失。

## 二、停工损失的归集和分配

停工损失是指生产车间或车间内某个班组在停工期内发生的各项费用，包括停工期内支付的生产工人的工资和提取的福利费、所耗燃料和动力费，以及应负担的制造费用等。过失单位、过失人员或保险公司负担的赔款，应从停工损失中扣除。计算停工损失的时间界限，由企业主管部门规定，或由企业主管部门授权企业自行规定。为了简化核算工作，停工不满一个工作日的，可以不计算停工损失。

发生停工的原因很多，应分别不同情况进行处理。由于自然灾害引起的停工损失，应按规定转作营业外支出；其他停工损失，如原材料供应不足、机器设备发生故障，以及计划减产等原因发生的停工损失，应计入产品成本。停工时车间应填列停工报告单，经有关部门审核后，作为停工损失核算的依据。

单独核算停工损失的企业，应增设“停工损失”科目和“停工损失”成本项目。停工损失的归集和分配，是通过设置“停工损失”科目进行的，该科目应按车间和成本项目进行明细核算。根据停工报告单和各种费用分配表、分配汇总表等有关凭证，将停工期间发生应列作停工损失的费用记入“停工损失”科目的借方进行归集，借记“停工损失”科目，贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”和“制造费用”等科目。该科目的贷方登记应由过失单位及过失人员或保险公司支付的赔款，属于自然灾害应计入营业外支出的损失以及本月产品成本的损失，贷记“停工损失”科目，分别借记“其他应收款”、“营业外支

出”和“基本生产成本”科目。“停工损失”科目月末无余额。

为了简化核算工作，辅助生产车间一般不单独核算停工损失。季节性生产企业的季节性停工，是生产经营过程中的正常现象，停工期间发生的各项费用不属于停工损失，不作为停工损失核算。

不单独核算停工损失的企业，可以不设“停工损失”科目和“停工损失”成本项目。停工期间发生的属于停工损失的各项费用，分别记入“制造费用”和“营业外支出”等科目。

### 思考题

1. 工业企业生产成本核算应该设置哪些总分类账户和明细分类账户？其格式如何？

2. 按实际成本计价的材料收发核算，需设置哪些总账科目和明细科目？说明各账户的核算内容。

3. 按计划成本计价的材料收发核算，需设置哪些总账科目和明细科目？说明各账户的核算内容。

4. 什么是低值易耗品？说明其摊销方法及其适用范围、优缺点。

5. 什么是包装物？说明其发出的核算方法。

6. 包装物和低值易耗品采用五五摊销法在账户设置上有什么特点？

7. 简述工资总额及其构成。

8. 简述应付职工薪酬账户的核算内容。

9. 简述计时工资的计算方法。

10. 辅助生产费用的核算方法有哪几种？分别说明其优缺点和适用性。

11. 比较制造费用的四种分配方法。

12. 简述期间费用的内容及其核算方法。

13. 什么是废品？什么是废品损失？其核算方法如何？

14. 简述停工损失的核算方法。

### 附：第三章作业与模拟实训

1. 某车间生产甲、乙两种产品，共耗原料 10000 千克，单价 10 元，原材料费用合计 100000 元。本月投产甲产品 100 件，乙产品 200 件。甲产品单位消耗定额 100 千克，乙产品为 50 千克。要求：采用材料定额耗用量的比例分配材料费用。

2. 某企业生产丙、丁两种产品领用 悦 阅两种材料，实际成本总计 10000 元。本月投产丙产品 100 件、丁产品 200 件，丙产品的消耗定额为：悦材料 50 千克，阅材料 10 千克。丁产品的材料消耗定额是：悦材料 20 千克，阅材料 10 千克。悦 阅两种材料的计划单价分别是 100 元和 50 元。要求：采用产品材料定额成本的比例分配每种产品应负担的材料费用。

3. 某企业生产甲、乙两种产品，共耗用 粤种材料 10000 千克，每千克 10 元，甲产品重 8000 千克，乙产品重 2000 千克。要求：根据上述资料，采用产品重量比例分配法分配材料费用。

愿某企业生产甲、乙、丙三种产品，共耗用粤材料 愿园园园 千克，每千克 愿元。本月份共生产甲产品 愿园件，乙产品 愿园件。要求：根据上述资料，采用产品产量比例分配法分配材料费用。

愿职工王强月标准工资为 愿园园元，本月份日历日数为 愿园天，共愿个休息日，该职工病假 愿天（其中有两天是休息日），本月份出勤 愿天。王强本月份奖金 愿园元，津贴和补贴 愿园元，星期天加班 愿天，病假支付标准为标准工资的 愿缘。

要求：根据上述资料，采用日工资计算的三种方法，分别计算王强本月份的应付工资（采用月薪制计算）。

愿职工张丽新 愿月份加工甲、乙两种产品，加工甲产品 愿园件，乙产品 愿园件。验收时发现甲产品有废品 愿园件，其中料废 愿园件，工废 愿园件；乙产品全部合格。该职工的小时工资率为 愿元，甲产品的定额工时为 愿园分钟，乙产品的定额工时为 愿小时。

要求：根据上述资料，计算张丽新本月份的应付计件工资。

愿某企业的一个再生产小组，本月份生产粤产品 愿园件，每件计件单价为 愿元。该小组共有职工 愿人，每位职工的小时工资率分别为：张刚强 愿元，李金明 愿元，王码 愿元，孙小朋 愿元，赵月 愿元。本月份工作时间张刚强 愿小时，李金朋 愿小时，王码 愿小时，孙小朋 愿小时，赵月 愿小时。

要求：根据上述资料，计算该小组应得的计件工资，并采用计件工资和计时工资的比例分配计算每一位职工应得的计件工资，并将计算结果填入表中。

计件工资分配表

工人姓名	小时工资率	实际工作小时	计时工资	分配率	应付计件工资
合摇计					

愿某企业一小组共有职工 愿人，本月份共生产甲产品 愿园件，每件产品的计件单价 愿元，愿名职工的工作天数分别为：甲职工 愿天，乙职工 愿天，丙职工 愿天，丁职工 愿天。

要求：根据上述资料，计算该小组应得的计件工资，并按实际工作天数计算每位职工应得的计件工资，并将计算结果填入表中。

计件工资分配表

工人姓名	实际工作天数	计件工资分配率	应付计件工资
合摇计			

某企业本月份发生生产工人工资 员园园园元，共生产三种产品。三种产品的生产工时分别为甲产品 圆园园小时，乙产品 源园园小时，丙产品 猿园园小时。

要求：根据上述资料进行如下几项计算

(员) 按生产工时的比例计算每种产品应分配的工资费，并将计算结果直接填入表中。

工资费用分配表

分配对象	分配标准	分配率	分配金额
甲产品			
乙产品			
丙产品			
合计			

(圆) 按 员缘 的比例计提应提取的职工福利费，并采用生产工时的比例，在各种产品中分配职工福利费，并将计算结果直接填入表中。

提取职工福利费分配表

分配对象	分配标准	分配率	分配金额
甲产品			
乙产品			
丙产品			
合计			

假设中兴工厂设有供水、供电两个辅助生产车间、主要为基本生产车间和厂行政管理部门服务。根据辅助生产成本明细账，供水车间本月发生费用为 苑园元，供电车间本月发生费用为 员缘园元。该工厂辅助生产的制造费用不通过制造费用科目核算。根据劳务供应和耗用劳务通知单，可整理各车间和部门

耗用劳务情况见表员:

要求:根据上述资料,采用直接分配法、计划成本分配法、交互分配法分配辅助生产费用,并将计算结果直接填入表圆和表猿

假定上例中企业确定产品的计划单位成本为:每吨水 员园元,每度电 缘元,编制辅助生产费用分配表源

表员 辅助生产车间劳务供应通知单

受益单位	用水数量(吨)	用电度数(度)
辅助生产车间		
供水		圆园
供电	缘	
基本生产车间		
甲产品		员园
乙产品		愿
一般耗用	缘	圆
厂行政管理部门耗用	员	源
合计	远	圆

表圆 辅助生产费用分配表 (直接分配法) 金额单位:元

辅助生产车间名称		供水车间	供电车间	合计
待分配辅助生产费用				
辅助生产以外部门劳务供应量				
费用分配率				
基本生产成本	甲产品	耗用量		
		分配额		
	乙产品	耗用量		
		分配额		
小计				
制造费用	耗用量			
	分配额			
管理费用	耗用量			
	分配额			
分配金额合计				

摇第三章

表 摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇 摇 辅助生产费用分配表

金额单位：元

(按交互分配法分配)

项目		交互分配			对外分配		
辅助生产车间名称		供水	供电	合计	供水	供电	合计
待分配辅助生产费用							
供应劳务数量							
费用分配率							
辅助车间内部	供水车间	耗用数量					
		分配金额					
	供电车间	耗用数量					
		分配金额					
	分配金额小计						
辅助车间以外的分配	基本生产甲产品	耗用数量					
		分配金额					
	基本生产乙产品	耗用数量					
		分配金额					
	分配金额小计						
	制造费用	耗用数量					
		分配金额					
	管理费用	耗用数量					
分配金额							
合摇计							

第三章 摇

表 源摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇 摇 辅助生产费用分配表

金额单位：元

(按计划成本分配)

项目		供水车间 (计划单位成本：元/元)		供电车间 (计划单位成本：元/元)		按计划成本分配转入合计
		供水数量	分配金额	供电数量	分配金额	
辅助生产成本	供水车间					
	供电车间					
	小摇计					
基本生产成本	甲产品					
	乙产品					
	小摇计					
制造费用						

摇第三章

项目	供水车间（计划单位成本：5000元）		供电车间（计划单位成本：4000元）		按计划成本分配转入合计
	供水数量	分配金额	供电数量	分配金额	
管理费用					
按计划成本分配转出合计					
待分配费用					
分配转入费用					
实际成本					
成本差异					

摇企业某生产车间生产甲、乙、丙三种产品，甲产品实耗生产工人工时 圆园园小时，乙产品实耗生产工人工时 愿园园小时，丙产品实耗生产工人工时 员园园小时，该车间本月制造费用实际发生额为 员源园园元。

要求：根据上述资料，采用生产工时比例法计算分配各种产品应分担的制造费用。

摇企业某生产车间本月份生产甲、乙、丙三种产品，共发生制造费用 员源园园元，甲产品发生的生产工人的工资为 猿园园元，乙产品发生的生产工人的工资为 圆园园元，丙产品发生的生产工人的工资为 圆园园元。

要求：根据上述资料，采用生产工人工资比例法分配各种产品应负担的制造费用。

摇某企业的第一生产车间本月份共发生制造费用 缘园园元，其中折旧费和修理费为 圆园园元，其他费用为 猿园园元。该车间共生产甲、乙两种产品，甲产品机器工时为 猿园园小时，乙产品机器工时为 圆园园小时。甲产品生产工时为 缘园园小时，乙产品生产工时为 员园园小时。要求：根据上述资料，采用联合分配法分配制造费用，并将计算结果填入表 缘

表 缘 摇摇摇摇摇摇摇 制造费用分配表 单位：元

产品名称	折旧费			其他费用			制造费用
	机器工时	分配率	分配金额	生产工时	分配率	分配金额	
甲产品							
乙产品							
合摇计							

摇某企业的第二生产车间全年计划制造费用额为 猿园园园元，各种产品全年定额工时为 源园园园小时。员月份甲产品实际产量的定额工时为 圆园园园小时，乙产品实际产量的定额工时为 员园园园小时。年末核算时，该车间全年共发生制造费用 猿园园园元。员一月份按计划分配率分配的制造费用甲产品为 圆园园元，乙产品为 员园园元。

要求：根据上述资料，采用计划分配率法分配制造费用。

例 某企业某月份投产丁产品 100 件，生产过程中发现不可修复废品 10 件；该产品成本明细账所记合格品与废品的全部费用为：直接材料 1000 元，直接工资 800 元，制造费用 200 元。废品回收残料 50 元。直接材料于生产开始时一次投入，因此直接材料费按合格品的数量（90 件）、废品数量（10 件）的数量比例分配。其他费用按生产工时比例分配，生产工时为：合格品 80 小时，废品 20 小时。根据上述资料，编制不可修复废品损失计算表（见表 3-10），并作相应的账务处理。

表 3-10 不可修复废品损失计算表 金额单位：元

项目	数量（件）	直接材料	生产工时	直接工资	制造费用	合计
费用总额						
费用分配率						
废品成本						
减：残值						
废品报废损失						

例 假设某企业生产的丙产品生产过程中发生不可修复废品 1 件，按所耗定额费用计算废品的生产成本。其直接材料费用定额为 100 元，已完成的定额工时为 20 小时，每小时的费用定额为：直接工资 10 元，制造费用 5 元。回收残料 5 元。要求根据上述资料，编制如下不可修复废品报废损失计算表 3-11。

表 3-11 不可修复废品损失计算表 金额单位：元

项目	直接材料	定额工时	直接工资	制造费用	合计
单件、小时费用定额					
废品定额成本					
减：残值					
废品损失					

## 第四章摇工业企业生产费用在完工产品与在产品之间分配核算

摇摇【本章内容提要】本章阐述工业企业在产品的核算、完工产品和在产品之间分配方法的特点以及具体运用。通过本章的学习，要求能够根据不同的生产特点选择合适的分配方法，掌握各种方法并学以致用。

工业企业生产过程中发生的各种耗费经过归集、分配，都已按成本项目集中反映在“基本生产成本”科目及其所属明细账中。对于在本期全部完工，没有在产品在产品来说，计入该对象的全部生产费用，即为完工产品的总成本，除以完工产品产量，即为单位成本；对于本期全部未完工的产品来说，计入该对象的全部生产费用即为月末在产品成本；在实际工作中，更多的情况是既有完工产品又有在产品，那么应由本期负担的费用即月初结存在产品成本加上本月发生的生产费用，就要在完工产品和月末在产品之间，采用适当的分配方法，进行生产费用的分配和归集，以计算完工产品和月末在产品成本。月初在产品、本月生产费用与本月完工产品成本和月末在产品四者之间的关系，可用下列公式表示：

月初在产品成本 垣本月生产费用 越完工产品成本 垣月末在产品成本

公式中前两项费用之和，在完工产品和月末在产品之间分配的方法和标准多种多样，从在产品成本确定的先后顺序上看，主要有两种类型：一是先确定月末在产品成本，然后确定完工产品成本；二是完工产品成本与在产品成本同时确定，也就是将本月生产费用与月初在产品费用之和，按一定比例在完工产品与月末在产品之间进行分配，不分先后计算出完工产品成本和月末在产品成本。但无论采用哪类方法，都必须先取得在产品数量的核算资料。

### 第一节摇在产品的确认与计量

工业企业的在产品是指没有完成全部生产过程，不能作为商品销售的产品。它有狭义和广义之分。从狭义上讲，在产品是指某一生产车间或某一生产步骤加工中的零部件和尚未验收入库的半成品。从广义上讲，在产品是指正在车间加工的在产品和已经完成一个或几个生产步骤，但仍需要继续加工的半成品以及尚未验收入库的产品和返修的废品等。

通常情况下，半成品的管理是由中间仓库负责的，正在加工和装配中的在产品由车间进行管理。合理准确地确定在产品数量和加强在产品的实物管理，是日常成本管理的一项重要内容，也是成本核算的一项基础性工作。有关在产品的确认与计量，主要包括两方面内容：一是做好在产品收发结存的日常核算工作；二是做好在产品定期和不定期的清查盘点。做好这两项工作，不仅可以从账面上随时掌握在产品的动态，还可以查清在产品的实际数量。这对于正确计算产品成本，加强生产资金的管理和保护企业财产的安全，都具有十分重要的意义。为了进行在产品收发结存的日常核算工作，必须根据企业、车间、工艺过程的特点建立、健全在产品的原始记录。如制造企业可以使用工票、工序进程单或班组生产记录等原始记录来记录在产品的状况，在生产车间则按产品的品种和在产品的品名设置在产品收发结存账（或称在产品台账）以便反映车间各种在产品的收入、发出和结存的数量。车间核算人员，应根据领料凭证、在产品内部转移凭证以及产品交库凭证，随时登记在产品收发数量，其账簿格式见表 4-1。

表 4-1 在产品收发结存账  
零件名称 车间名称

日期	摘要	收入		发出		结存	
		凭证号	数量	合格品	废品	完工	未完工
		101	100	100		100	100
		102	100	100		100	100
		∴	∴	∴	∴	∴	∴
		∴	∴	∴	∴	∴	∴
	合计		200	200	0	200	200

为核实在产品数量，保证在产品的安全完整，企业必须定期或不定期地做好在产品的清查工作，以准确地计算产品成本。清查后，企业应根据盘点结果和账面核算资料，编制“在产品盘点表”，列明在产品的账面数、实存数、盘盈盘亏数，以及盈亏的原因和处理意见等资料，对于报废和毁损的在产品，还要登记残值。财会部门对盘盈盘亏数量、原因和处理意见进行审核，并按规定程序报请有关部门审批，进行在产品盘盈、盘亏和毁损的核算。

在产品盘盈、盘亏和毁损，应通过“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目核算，而后应按有关部门的批准，区分不同情况转入“管理费用”、“营业外支出”等账户。

发生在产品盘盈时，应按定额成本或计划成本借记“基本生产成本”科目，贷记“待处理财产损益”科目，按规定核销时，则借记“待处理财产损益”科目，贷记“制造费用”。

发生在产品盘亏和毁损时，应借记“待处理财产损益”科目，贷记“基本生产成本”科目，按规定核销时，应根据不同的原因和责任，分别予以处理。毁损的在产品残值，应借记“原材料”科目；由于意外灾害造成的非常损失，应借记“营业外支出”科目；属于过失人赔偿和非常损失造成的保险赔偿，应

借记“其他应收款”科目，按规定核销的在产品盘亏损失，应借记“制造费用”，将损失总额贷记“待处理财产损益”。

在设立半成品库的企业，库存半成品的核算可比照材料核算进行。

## 第二节摇完工产品和在产品之间分配生产费用的方法

在产品的确认与计量为生产费用在完工产品和在产品之间的正确分配奠定了基础。然而，这仅仅是产品成本计算的一个方面，还要在此基础上进行价值的核算。这不仅关系到在产品成本的准确性，而且关系到完工产品成本计算的准确性。如何既合理又简便地在完工产品和在产品之间分配费用，是成本计算工作中一个重要而复杂的问题。企业应根据在产品数量的多少，各月在产品数量变化的大小，在产品成本中各项费用的比例以及定额管理基础工作的扎实与否等方面的因素，采用适当的分配方法进行分配。常用的分配方法有以下几种：

### 一、不计算在产品成本的方法

如果各月月末在产品数量很少，不计算在产品成本对完工产品成本影响很小，为了简化核算工作，可以不计算在产品成本。即本月各产品发生的生产耗费，全部由当月完工产品成本负担。如采煤业，由于工作面小，在产品数量很少，月末在产品不计算在产品成本。

### 二、在产品成本按年初数固定计算

如果在产品数量较小，或者在产品数量虽然较大，但各月之间变化不大，如炼铁厂的高炉和炼油厂的各种装置中的在产品，数量都比较稳定。在这种情况下，月初、月末在产品成本的差额对完工产品成本的影响很小，为简化产品成本的计算工作，各月在产品成本可固定按年初数计算。某种产品当月发生费用，可全部作为当月完工产品的总成本。只有在年终，企业应根据实际盘点的在产品数量，重新计算在产品成本，作为下年度（员至 员月份）的在产品成本，以免在产品固定的成本与实际成本差距过大，影响成本计算的准确性。

### 三、在产品按所耗原材料费用计价法

如果在产品所耗的原材料费用在全部成本中占有较大比重，在产品成本可以只计算原材料费用，其他费用全部由当期完工产品负担。即将应由产品负担的全部生产费用减去在产品负担的原材料费用后的数额，就是该种完工产品的成本。

例 源原：某企业生产甲产品，月初在产品成本为 员元肆肆元，本月为生产甲产品共发生原材料费用 员元肆肆元，原材料在生产开始时一次投入，本月完工产品数量为 员肆肆件，月末在产品 肆肆件。本月生产甲产品发生生产工资及福利费 肆肆元，制造费用 肆肆元。按所耗原材料费用计价法计算在产品成本时，计算结果如下：



月末在产品应负担的原材料费用  $\frac{10000 \times 1000}{10000 + 10000} = 5000$  元

对于原材料成本以外的工资及其他成本项目，通常按完工程度计算约当产量。当企业生产进度比较均衡，各道工序在产品加工数量相差不大时，企业的全部在产品，不管结存在哪一工序均可按  $\frac{10000}{10000 + 10000}$  的完工程度平均计算。否则，各工序在产品的完工程度应采用分工序分别测定的方法。各工序在产品完工程度的计算公式如下：

$$\text{某工序在产品的完工程度} = \frac{\text{单位产品前面各工序累计工时定额} + \frac{\text{单位产品本道工序工时定额}}{\text{工序工时定额}}}{\text{单位完工产品工时定额}}$$

上列公式中“单位产品前面各工序累计工时定额”由于在产品已经完成前面各道工序的加工，所以工时定额以  $\frac{10000}{10000 + 10000}$  计入，“单位产品本道工序工时定额”由于对本道工序的完工程度难以逐一测定，而是按本道工序工时定额的  $\frac{10000}{10000 + 10000}$  计入。

例 源原：某企业生产粤产品，工时定额 100 小时，经过三道工序加工制成。其中：第一工序工时定额 40 小时，第二工序工时定额 30 小时，第三工序工时定额 30 小时。结存在各工序的在产品数量分别为 1000 台、1000 台和 1000 台。在产品约当量的计算如下：

$$\text{第一工序在产品的完工程度} = \frac{40}{100} = 40\%$$

$$\text{第二工序在产品的完工程度} = \frac{40 + 30}{100} = 70\%$$

$$\text{第三工序在产品的完工程度} = \frac{40 + 30 + 30}{100} = 100\%$$

$$\text{在产品约当量} = \frac{1000 \times 40}{100} + \frac{1000 \times 70}{100} + \frac{1000 \times 100}{100} = 1700 \text{ (台)}$$

假定粤产品本月完工 1000 台，月初在产品生产工资及福利费和本月发生的生产工资及福利费累计为 10000 元。生产工资及福利费分配计算如下：

$$\text{生产工资及福利费分配率} = \frac{10000}{1700} = 5.88 \text{ 元/台}$$

$$\text{完工产品应负担的生产工资及福利费} = 1000 \times 5.88 = 5880 \text{ 元}$$

$$\text{月末在产品应负担的生产工资及福利费} = 10000 - 5880 = 4120 \text{ 元}$$

### 五、在产品按定额成本计价法

是指根据月末在产品数量和在产品单位定额成本计算出月末在产品的定额成本，并以该定额成本作为月末在产品的实际成本对在在产品进行计价的一种方法。它适用于各项消耗定额比较准确、稳定，各月在产品数量变化比较均衡的企业采用。因为采用这种方法，实际发生的生产耗费脱离定额的差异，或因修订定额，月末在产品按新定额计算所发生的差异，全部由当月完工产品成本负担。如果定额管理基础工作好，定额资料比较客观，则单位在产品脱离定额的差异就很小，加之各月在产品数量比较稳定，则月初月末在产品成本差异基本上可以互相抵消，对费用分配的合理性影响很小。所以，在符合上述条件的情况下，为简化成



本比例分配，对于生产工资及福利费、制造费用成本项目可按定额工时或定额成本比例分配。计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{原材料成本分配率} &= \frac{\text{月初在产品原材料实际成本} + \text{本月发生原材料实际成本}}{\text{完工产品原材料定额耗用量（或成本）} + \text{月末在产品原材料定额耗用量（或成本）}} \\ \text{完工产品直接材料实际成本} &= \text{完工产品原材料定额耗用量（或成本）} \times \text{原材料成本分配率} \\ \text{月末在产品直接材料实际成本} &= \text{月末在产品原材料定额耗用量（或成本）} \times \text{原材料成本分配率} \\ \text{生产工资（制造费用）分配率} &= \frac{\text{月初在产品生产工资（制造费用）实际成本} + \text{本月发生生产工资（制造费用）实际成本}}{\text{完工产品定额工时（或成本）} + \text{月末在产品定额工时（或成本）}} \\ \text{完工产品生产工资（制造费用）} &= \text{完工产品定额工时（或成本）} \times \text{生产工资（制造费用）分配率} \\ \text{月末在产品生产工资（制造费用）} &= \text{月末在产品定额工时（或成本）} \times \text{生产工资（制造费用）分配率} \end{aligned}$$

例 猿缘：某企业生产悦产品，单件产品直接材料定额成本为猿元，单件产品工时定额为猿小时，原材料于生产开始时一次投入。本月完工悦产品猿台，月末在产品猿台，在产品完工程度达猿豫，月初在产品实际成本和本月发生生产费用如表 猿缘

表 猿缘 悦产品生产费用资料

项目	原材料	生产工资及福利费	制造费用	合计
月初在产品成本	猿猿元	猿猿元	猿猿元	猿猿元
本月生产费用	猿猿元	猿猿元	猿猿元	猿猿元

根据上列资料，费用分配结果见表 猿缘

表 猿缘 生产费用分配表（定额比例法）

成本项目	月初在产品成本	本月生产费用	生产费用合计	费用分配率	完工产品成本		月末在产品成本	
					定额	实际	定额	实际
①	②	③	④ 越 ②垣 ③	⑤ 越 ④ 辕 ⑥垣⑧	⑥	⑦ 越 ⑥ 伊 ⑤	⑧	⑨ 越 ④ 原 ⑦
原材料	猿猿元	猿猿元	猿猿元	猿猿	猿猿元	猿猿元	猿猿元	猿猿元
生产工资及福利费	猿猿元	猿猿元	猿猿元	猿猿	猿猿元小时	猿猿元	猿猿元小时	猿猿元
制造费用	猿猿元	猿猿元	猿猿元	猿猿	猿猿元小时	猿猿元	猿猿元小时	猿猿元
合计	猿猿元	猿猿元	猿猿元			猿猿元		猿猿元

采用定额比例法计算完工产品和月末在产品成本，必须取得完工产品和月末在产品的定额资料。当产品种类及生产工序较多的情况下，核算工作量很大。因此，有的企业月末在产品定额资料不根据月末在产品的数量具体计算，而是采用简化的方法计算，其计算公式如下：

$$\text{月末在产品定额消耗量} = \frac{\text{月初在产品定额消耗量} + \text{本月投入的定额消耗量} - \text{本月完工产品定额消耗量}}{\text{月末在产品数量}}$$

采用这一公式计算虽可以简化核算工作量，但是容易掩盖在产品盘盈、盘亏的情况，不能如实地反映产品成本的水平。为了保证在产品账实相符，提高成本计算的准确性，采用这一方法必须每隔一定时期（每季或每半年）对在产品进行一次盘点，根据在产品的实存数量计算定额消耗量。

### 第三节 完工产品成本的结转

工业企业的产品生产费用经过各个账户采用不同的方法汇集到“基本生产成本”账户，通过上述生产费用在完工产品与月末在产品之间的分配，就可计算出完工产品和在产品成本。

工业企业的完工产品，包括产成品、自制半成品、自制材料、自制工具等。完工产品在经过检验入库后，应填制“产品入库单”作为入库的原始凭证。月末，会计部门应根据“产品入库单”和入库产品实际成本编制有关会计分录。

完工入库产成品及自制半成品，其会计分录如下：

借：产成品	伊伊
自制半成品	伊伊
贷：基本生产成本	伊伊

完工入库自制材料、工具、夹具等，其会计分录如下：

借：原材料	伊伊
低值易耗品	伊伊
贷：基本生产成本	伊伊
贷或借材料成本差异	伊伊

#### 思考题

1. 在成本会计的实际工作中，你认为该如何选择成本分配的方法？

2. 什么是约当产量？在产品的约当产量如何进行计算？

3. 企业无论是采用在产品按定额成本计算的方法，还是采用定额比例法，对成本管理的基础工作有什么要求？

#### 附：第四章作业与模拟实训

某企业生产粤产品，经三道工序连续加工制成，原材料分三道工序在每道工序开始时一次投入，本月完工粤产品 1000 件，月末在产品 200 件，在产品在

各工序结存数量及定额资料如下：

项播目	一	二	三	合计
在产品实际结存数量	源	苑	猿	愿
原材料消耗定额	愿	愿	愿	愿
各工序工时定额	缘	圆	猿	愿
在产品在本工序完工程度	源缘	缘缘	愿缘	

假设月初和本月发生的生产费用为：原材料 猿园怨元，生产工资及福利费 员缘猿元，制造费用 员愿员缘元。

要求：采用约当产量法分配计算完工 粤产品成本和月末在产品成本。

某企业生产丙产品，产品所耗材料在生产开始时一次性投入，工、费随加工程度逐步发生。丙产品本月完工数量为 怨园件，月末有在产品 愿园件，完工程度为 苑缘。已知丙产品单位定额成本为 远缘元，其中直接材料消耗定额为 源元，直接工资定额为 员元，制造费用定额为 员缘元。本月累计生产费用为直接材料 源愿元，直接工资 怨元，制造费用 员愿元。

要求：采用在产品按定额成本计价的方法，计算本月完工产品与月末在产品成本。

丙产品采用定额比例法分配费用，原材料按定额费用比例分配，其他费用按定额工时比例分配，丙产品成本明细账如下：

成本项目	月初在产品费用		本月生产费用	
	定额	实际	定额	实际
原材料	猿园	猿园	苑园	苑园
生产工资	愿园(工时)	愿园	猿园(工时)	猿园
制造费用		员缘		愿缘
合计		苑缘		员缘缘

本月丙产品完工 员园件，单件定额：原材料 愿元，工时定额 源小时。

要求：采用定额比例法计算完工产品与在产品成本。

## 第五章 工业企业产品成本计算方法

**【本章内容提要】** 本章主要阐述工业企业的生产经营的特点对产品成本计算方法的影响，着重介绍了产品成本计算的品种法、分批法和分步法三种基本方法的特点和应用，同时介绍了产品成本计算的两种辅助方法——分类法和定额法。

### 第一节 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响

#### 一、工业企业的产品生产的特点及分类

企业要正确地计算产品的成本，除做好各项基础工作以外，还应根据企业生产的特点和管理要求，采用适当的成本计算方法。

产品成本是生产过程中形成的，因此生产的特点在很大程度上影响着成本计算方法的特点；另一方面，成本计算是为成本管理提供资料的，采用什么方法计算成本，应提供哪些资料均应考虑成本管理的要求。

不同行业与不同企业的生产特点是千差万别的，一般情况下工业企业的生产可以按生产工艺过程的特点和生产组织的特点进行分类。

##### （一）生产按工艺过程特点分类

工业企业的生产，按其生产工艺过程的特点，可以分为单步骤生产和多步骤生产两种类型。

**单步骤生产。**单步骤生产亦称简单生产，它是指生产工艺不能间断，不能或不需要划分为几个生产步骤来进行。这类产品的生产，生产周期一般比较短，通常没有自制半成品或其他中间产品，而且产品由于工艺过程的特点决定了只能由一个企业、一个部门独立完成，而不能由几个企业或几个部门协作进行生产。如发电、采掘就是典型的单步骤生产。

**多步骤生产。**多步骤生产亦称复杂生产，它是指生产工艺由可以间断的若干个生产步骤所组成的生产，它既可以在一个企业或车间内独立进行，也可以由几个企业或车间在不同的工作地点协作进行生产。多步骤生产的产品，其生产周期一般较长，产品的品种也不是单一的，一般存在有自制半成品或中间产品。多步骤的生产，又可分为连续加工式生产和装配式生产两类。

连续式加工生产是指从原材料投入生产以后,需要经过许多相互联系的加工步骤才能生产出最终产品,前一个生产步骤生产的半成品,是后一个生产步骤的加工对象,直到最后一个加工步骤才能生产出产成品。属于这类生产的有纺织、钢铁、房地产开发等。

装配式多步骤生产是指将原材料投入生产后,在各个步骤进行平行加工,制造成产成品所需要的各种零部件,最后将各生产步骤生产的零部件组装成产成品。属于这类生产的有机械、汽车和电器生产等。

## (二) 生产按生产组织分类

工业企业的生产,按其生产组织的特点,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。**大量生产是指不断重复生产同一种产品或几种产品的生产。这种类型的生产的主要特点是企业生产的产品品种较少,各种产品的产量较大,一般是采用专用设备重复进行生产,专业化水平较高,生产比较稳定。如纺织、采掘、家用电器及各类品牌产品的生产。

**成批生产。**成批生产是指按照事先规定的产品批别和数量进行的生产。在这种生产的企业或车间中,产品的品种、规格较多,而且有一定的重复性。成批生产按照产品批量的大小,又可以分为大批生产和小批生产。大批生产类似于大量生产,小批生产类似于单件生产。如服装、陶瓷、机械产品生产等。

**单件生产。**单件生产是根据各定货单位的要求,进行某种规格、型号、性能等特定产品的生产。这种产品生产的主要特点是单件产品规模较大,生产工艺较复杂,产品规格不一,一般不重复生产完全相同的产品。如造船、重型机械,房屋建造等。

## 二、生产特点和成本管理要求对产品成本计算的影响

### (一) 生产特点对产品成本计算方法的影响

从以上对企业生产类型进行的分析可知,不同类型的生产具有不同的特点,同时对产品成本计算也会产生不同的影响。产品生产类型对产品成本计算方法的影响主要表现在三个方面,即成本计算对象、成本计算期、生产费用是否需要完工产品与在产品之间进行分配的问题。

#### **成本计算对象**

成本计算对象是指为了计算产品成本而确定的归集和分配生产费用的各个对象,即费用的承担物。企业在进行成本计算时,首先应确定成本计算对象,按照所确定的成本计算对象设置“基本生产成本”明细账(或“产品成本计算单”),用以归集和分配生产费用,计算产品成本。成本计算对象应根据生产特点来确定,如在大量大批单步骤生产的企业,一般生产过程不能间断,只能以产品品种作为成本计算对象;对大量大批多步骤的产品生产,由于其生产过程是可以间断的,因而不仅可以计算出每种产品的成本,而且还可以计算出各个步骤的成本,所以为了更有效地加强成本控制,可以以每一个生产步骤作为成本计算对象,归集计算各个生产步骤的成本;在单件或小批量的生产中,企业一般是根据客户的定单或批别组织生产,其产品成本计算对象可以按每一个定单或每一件产

品设置。

#### 成本计算期

成本计算期是指计算产品成本的期间。不同类型的产品成本计算，其成本计算期也应与生产的组织相适应。在单件和小批量的生产中，产品成本可以在某件或某批产品生产完工时计算成本，其成本计算期往往与产品的生产周期相一致，因而成本计算是不定期的；在大批大量的产品生产中，由于生产连续不断地进行，产品不断投入的同时也在不断地产出，不可能在产品完工的同时分别计算各完工产品的成本，一般只可能在月末计算产品的成本。

#### 月末在产品成本的计算

生产类型的特点还影响到月末在计算产品成本时，是否需要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配的问题。在简单生产中，生产周期短，月末计算产品成本时，在产品数量一般很少，在产品不分配成本对产品成本计算准确性影响不大，为简化核算手续，生产费用一般全部由完工产品负担，不需在完工产品和在产品之间进行分配；在小批和单件产品生产中，需在产品生产完工时计算产品成本，在产品尚未完工前，所归集的生产费用就是在产品的成本，待产品生产完工后，所归集的生产费用也就是产成品的成本，因而也不需要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配；只有在大批大量的复杂生产中，由于生产周期较长，月末计算产品成本时，往往有一部分产品尚未生产完工，才有必要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

#### (二) 成本管理要求对成本计算方法的影响

一个企业究竟采用什么方法计算产品成本，除了受生产类型的特点影响外，还必须根据企业成本管理要求，采用适合于本企业的成本计算方法。例如，在大量大批复杂生产的企业里，一般以每种产品及其所经过的加工步骤作为成本计算对象，采用分步法计算产品成本。但是，如果企业规模较小，成本管理上不要求分步计算所经过加工步骤的成本，只要求计算每种产品的成本时，也可以采用品种法计算产品成本。因此，企业采用什么成本计算方法，除了要考虑生产类型的特点以外，还要考虑成本管理的要求。

### 三、产品成本计算方法概述

如前所述，由于生产特点和管理要求不同，应采用的产品成本计算方法也不同，工业企业产品成本计算有基本方法和辅助方法。各种产品成本计算基本方法的不同点，主要表现在成本计算对象的确定上。不同的成本计算对象，产生了不同的成本计算方法。

#### (一) 产品成本计算的基本方法

为了适应各种类型生产的特点和管理要求，计算产品成本时有三种成本计算对象，以及以产品成本计算对象为主要标志的三种不同的成本计算方法。

#### 品种法

以产品品种作为成本计算对象的成本计算方法，称为品种法。这种方法一般适用于大批大量单步骤生产或管理上不要求分步计算产品成本的多步骤生产。

#### 分批法

以产品生产批次或接受的定单作为成本计算对象的成本计算方法，称为分批法。这种方法适用于单件、小批量的单步骤生产或管理上不要求分步计算产品成本的多步骤生产。

**分批分步法**

以产品生产步骤作为成本计算对象的成本计算方法，称为分步法。这种方法适用于多步骤的复杂生产。

以上三种方法，是产品成本计算的基本方法，这些方法，与产品生产类型的特点有着直接的联系。这三种方法中最基本的方法是品种法，因为无论采用什么方法计算产品的成本，最终必须计算出各种产品的成本。产品成本计算基本方法的特点如表 5-1 所示。

表 5-1 产品成本计算基本方法的特点

成本计算方法	成本计算对象	成本计算期	月末生产费用在完工产品和在产品之间进行分配
品种法	每种产品	定期于月末	复杂生产需分配费用，简单生产一般不需分配
分批法	每批或单件产品	不定期，一个生产周期	一般不需要分配费用
分步法	产品生产的各个步骤	大批大量于月末，单件小批不定期	大批大量生产需分配费用，单件小批一般不需分配

**(二) 产品成本计算的辅助方法**

除以上基本方法外，产品成本计算还有两种经常被企业采用的辅助方法，即分类法和定额法。在产品的品种、规格繁多的工业企业，为了简化成本的计算工作，还采用了一种简便的成本计算方法——分类法，即将生产工艺相同、所耗原材料基本相同的产品分为一类，先计算出大类产品产成品的成本，然后在类内各产品之间分配成本的方法。在定额管理基础好的企业，为了配合和加强定额管理，实施成本控制，还有一种将成本控制、成本分析、成本计算融为一体的成本计算方法——定额法。

**四、各种产品成本计算方法的实际运用**

在实际工作中，在同一个企业或同一个车间里，由于生产的特点和管理要求不完全相同，这样就有可能在同一个企业或同一个车间里同时采用几种成本计算方法。企业在确定产品成本计算方法时，应注意使成本计算方法与成本控制口径一致，应注意与同行业其他企业的成本计算方法尽可能一致，并保持相对的稳定性，以便正确计算产品的总成本和单位成本，分析成本升降的原因，考核成本预算的执行和完成情况，寻求不断降低成本的途径。当然，在一个企业里，所采用的成本计算方法也不是一成不变，企业应根据生产的发展和企业管理水平的提高，改进成本的计算方法，使成本计算更准确地反映成本水平，为企业管理当局

提供决策有用的信息。

生产的类型和管理要求对成本计算方法的影响如表 5-1 所示。

表 5-1 生产类型和管理要求对成本计算方法的影响

产品成本计算方法	生产组织	工艺过程和管理要求
品种法	大批大量生产	单步骤生产或管理上不要求分步计算产品成本的多步骤生产
分批法	小批单件生产	单步骤生产和管理上不要求分步计算产品成本的多步骤生产
分步法	大批大量生产	管理上要求分步计算产品成本的多步骤生产
分类法	品种、规格多的同类产品生产、联产品和主副产品的生产	为适当简化手续，节约核算成本的单步骤或多步骤的生产
定额法	批量产品或单件产品且生产消耗比较稳定的生产	定额管理基础好，管理上要求对产品成本实行定额管理的生产

## 第二节 产品成本计算的品种法

### 一、品种法的特点和成本计算程序

产品成本计算品种法是按产品品种归集生产费用，计算产品成本的一种最基本的方法，简称品种法。它适用于大批大量单步骤产品生产，如发电、采掘和纺织等生产。在大批大量多步骤生产中，如果企业规模较小或者生产在封闭的车间进行，即从原材料的投入到产品产出的全过程都在一个车间的生产流水线上完成，也只能采用品种法计算产品成本，如电线、电缆和服装生产。此外，管理上不要求分步计算产品成本的多步骤的产品生产，为简化成本计算手续，也可以采用品种法计算产品成本。

运用品种法计算成本的产品生产，从生产工艺的特点看一般属于单步骤生产，从产品生产组织看，属于大批大量生产，这种生产类型决定了品种法在成本计算对象、成本计算期方面具有如下特点：

品种法以产品的品种作为成本计算对象。品种法按企业的最终产品作为成本计算对象归集生产费用。如果企业只生产一种产品，那么，企业发生的各项生产费用都可以直接计入该种产品的成本计算单，不存在生产费用要在各成本计算对象之间分配的问题；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，发生的生产费用能分清是哪种产品耗用的，可以直接计入各种产品成本明细账的各成本项目，不能分清由哪种产品耗用的费用，应采用适当的方法在各成本计算对象之间进行分配，然后分别计入各产品成本明细账的有关成本项目。

品种法的成本计算期一般为一个月。在大批大量单步骤产品生产中，由于生产不断重复地生产着一种或几种产品，生产不断地投入又不断地产出，不能

在每天产品完工入库时立即计算出成本，只能定期计算成本。为了保证与年内各月计算已销产品成本同步，一般在每月末计算完工产品成本。在单步骤生产中由于生产过程简单，生产周期短，有时一天内能生产出很多批产品，月末很少有在产品，因而本月发生的生产费用不需要在完工产品和在产品之间进行分配。但在管理上不要求分步计算产品成本的多工序、多步骤生产企业，由于生产过程较复杂，生产周期较长，月末计算完工产品成本时，往往还有一部分在产品，因而月末应选择适当的方法将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

## 二、品种法成本计算程序

品种法是产品成本计算最基本的方法，品种法的成本计算的一般程序也是其他成本计算方法的程序。产品成本计算一般程序是：

①确定成本计算对象，根据成本计算对象（产品的品种）开设“基本生产成本”明细账；

②有辅助生产的按辅助生产部门开设“辅助生产成本”明细账；按生产车间设置“制造费用”明细账；

③月内对生产过程发生的各项要素费用，编制费用要素分配表进行分配，据以登记“基本生产成本”、“辅助生产成本”、“制造费用”明细账；

④月末将本月辅助生产车间的制造费用分配计算辅助生产成本；（生产单一辅助产品的辅助生产车间可以将车间的间接费用直接计入“辅助生产成本”明细账，不另设“制造费用”明细账）；

⑤将辅助生产费用按受益原则，在各受益对象之间进行分配；

⑥将基本生产车间归集的制造费用分配计算各产品成本；

⑦将各“基本生产成本”明细账归集的生产费用在完工产品与在产品之间进行分配；

⑧结转完工产品成本，编制“产品成本计算单”，据以登记“库存商品”明细账。

## 三、品种法应用举例

例 缘京京：

### （一）资料

某工业企业设有一个基本生产车间，大量生产甲、乙两种产品。甲、乙产品均属于单步骤生产，根据其生产特点和管理要求，采用品种法计算产品成本。该企业还设有机修和供气两个辅助生产车间，辅助生产车间的制造费用直接在“辅助生产成本”账户核算，辅助生产费用按计划成本分配给受益部门；基本生产车间的制造费用通过“制造费用”账户核算；该企业不单独核算废品损失，产品成本由“直接材料”、“燃料及动力”、“工资及福利费”和“制造费用”等四个项目构成。甲、乙两种产品原材料均于产品投产时一次性投入，月末在产品完工程度均为缘缘，生产费用按约当产量法在完工产品和在产品之间进行分配。缘缘伊年 远月有关成本资料如下：

缘缘产量资料见表 缘京京

表 5-1 甲、乙两种产品的产量资料

单位：件

产品名称	月初在产品	本月投产	本月完工产品	月末在产品
甲产品	100	200	300	100
乙产品	100	100	200	0

月初在产品成本见表 5-2

表 5-2 甲、乙两种产品月初在产品资料

产品名称	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
甲产品	1000	200	300	100	1600
乙产品	1000	100	200	100	1400

本月生产费用资料见表 5-3

表 5-3 本月生产费用资料

单位：元

用途	甲产品 耗用	乙产品 耗用	甲、乙 产品共耗	基本生产 车间用	机修车 间耗用	供气车 间耗用	合计
原材料	1000	1000	2000	1500	500	1000	3000
工资			1000	800	200	1000	2000
福利费			1000	800	200	1000	2000
外购动力 (耗电量：度)			1000 (1000)	800 (800)	200 (200)	1000 (1000)	2000 (2000)
折旧费				1000	500	500	2000
办公费				500	1000	1000	2500
水电费				1000	1000	1000	3000

甲、乙产品共同耗用的材料按直接材料耗费的比例分摊；生产工人的工资及附加费、产品生产动力费及制造费用按生产工时比例分配，甲产品生产工时 1000 小时，乙产品生产工时 1000 小时。

机修车间和供气车间提供劳务及计划成本如表 5-4

表 5-4 辅助生产车间劳务供应表

受益对象	修理 车间	供气 车间	基本生 产车间	管理 部门	销售 机构	合计	单位计 划成本
修理（小时）		1000	1000	1000	1000	4000	40元
供气（立方）	1000		1000	1000	1000	4000	40元

(二) 开设基本生产成本明细账和辅助生产成本明细账

开设甲、乙两种产品“基本生产成本”明细账，根据期初资料登记甲、

乙产品生产成本明细账如表 表

开设基本生产车间“制造费用”明细账如表 表

开设辅助生产车间“辅助生产成本”明细账如表 表

(三) 编制费用分配表分配本月各项要素费用, 据以登记各成本明细账

根据原材料用途和领、退料凭证, 编制“原材料费用分配表”如表 表

材料费用分配表

年 月 日

单位: 元

受益对象	直接计入	分配计入			合计
		分配标准	分配率	分配金额	
甲产品					
乙产品					
合摇计					
基本生产车间					
机修车间					
供气车间					
合摇计					

根据“材料费用分配表”作会计分录:

借: 基本生产成本——甲产品  
 ——乙产品  
 制造费用  
 辅助生产成本——机修车间  
 ——供气车间  
 贷: 原材料

根据上述会计分录登记各有关成本费用明细账。

根据各车间、部门耗电数量和有关费用分配标准编制“外购动力费用分配表”如表 表

表

外购动力费用分配表

年 月 日

单位: 元

受益对象	分配计入		分配金额
	耗电度数 (单价 元/度)	生产工时 (元/小时)	
甲产品			
乙产品			
合摇计			
基本生产车间			
机修车间			
供气车间			
合摇计			



折旧费计算表

折旧费计算表

2012年 12月 31日

单位：元

项目	固定资产原价	综合折旧率	年折旧额	月折旧额
基本生产车间	200000	5%	10000	833.33
机修车间	50000	5%	2500	208.33
供气车间	100000	5%	5000	416.67
合计	350000	—	17500	1458.33

根据“折旧费用分配表”作会计分录：

借：制造费用 1458.33  
 辅助生产成本——机修车间 208.33  
                   ——供气车间 416.67  
 贷：累计折旧 1458.33

根据上述会计分录登记各有关成本费用明细账。

其他费用分配表  
 2012年 12月 31日

单位：元

受益对象	水费	办公费	合计
基本生产车间	1000	2000	3000
机修车间	1000	1000	2000
供气车间	1000	1000	2000
合计	3000	4000	7000

根据“其他费用分配表”编制会计分录：

借：制造费用 7000  
 辅助生产成本——机修车间 2000  
                   ——供气车间 2000  
 贷：银行存款 7000

根据机修车间和供气车间“辅助生产成本明细账”归集的生产费用和各  
 部门受益情况，按计划成本分配法，分配辅助生产费用。

辅助生产成本明细账

车间：机修车间

2012年		摘要	原材 料	工资	福利 费	折旧 费	水电 费	耗气 费	办公 费	合计	分配 转出
月	日										
12	31	原材料费用分配表	1000							1000	
		外购动力分配表					1000			1000	
		工资福利费分配表		2000	2000					4000	
		折旧费用分配表				1000				1000	



的费用。

机修车间实际成本 越元园园园园缘园越缘园

供气车间实际成本 越元园园园园缘园越缘园

根据“辅助生产费用分配表”作会计分录：

借：制造费用 员元园园园  
 辅助生产成本——机修车间 员元园园  
                   ——供气车间 员元园园  
 管理费用 远元园园  
 营业费用 圆元园园  
 贷：辅助生产成本——机修车间 员元园园园  
                   ——供气车间 员元园园园

结转辅助生产车间成本差异：

借：管理费用 原元园园  
 贷：辅助生产成本——机修车间 原元园园  
                   ——供气车间 源元园园

根据上述会计分录登记各有关成本费用明细账如表 缘园园缘

现将基本生产车间“制造费用明细账”所归集全部在甲、乙两种产品之间进行分配，编制“制造费用分配表”如表 缘园园远

表 缘园园缘 第一生产车间 制造费用明细账

圆园园伊年		摘 要	原材 料	工 资	福 利 费	折 旧 费	水 电 气 费	修 理 费	其 他 费 用	合 计	分 配 转 出
月	日										
远	猿	原材料费用分配表	员元园园							员元园园	
	猿	外购动力费用分配表					员元园园			员元园园	
	猿	工资福利费分配表		源元园园	缘园					源元园园	
	猿	折旧费用分配表				远元园园				远元园园	
	猿	其他费用分配表					圆元园园		苑园	圆元苑园	
	猿	辅助生产费用分配表					愿元园园	怨元园园		员元苑园园	
	猿	制造费用分配表									猿元园园
远	猿	本期发生额合计	员元园园	源元园园	缘园	远元园园	员元园园	怨元园园	苑园	猿元园园	猿元园园

表 缘园园远 第一生产车间 制造费用分配表 圆园园伊年 远月 猿日 单位：元

产品名称	分配标准（实际工时）	分配率	分配金额
甲产品	员元园园园		员元园园园
乙产品	员元园园园		员元园园园
合计	猿元园园园	员元	猿元园园园

根据“制造费用分配表”编制会计分录：

摇第五章





贷：基本生产成本——甲产品	圆原员缘
——乙产品	猿圆愿原

根据上述会计分录登记甲、乙两种产品“基本生产成本明细账”如表 5-1 所示。

通过上述举例可以看出，产品成本计算过程实际上就是成本和费用的归集和分配过程。为了正确地计算各种产品成本，必须合理地设计各种费用分配表和正确地分配各项生产费用，并且按照平行登记的原则，既要登记有关总分类账，又要登记各成本、费用明细账，最后计算出完工产品的总成本和单位成本。

### 第三节 产品成本计算的分批法

#### 一、分批法的特点和计算程序

##### （一）分批法的特点

产品成本计算分批法（简称分批法），是以产品生产的批别作为成本计算对象归集生产费用，并计算各批产品成本的一种成本计算方法。分批法适用于小批或单件生产的成本计算，如重型机械、船舶、房屋建筑，以及主要产品生产之外的新产品的试制、来料加工等。

分批法的特点归纳如下：

1. 分批法以产品的生产批别作为成本计算对象

在小批和单件生产中，产品的种类和每批产品的数量，大多是根据客户的定单组织生产，因此，按批按件计算产品成本，往往也就是按照定单计算产品成本，所以分批法又称定单法。实际工作中，如果在一张定单中有几种产品，或虽然只有一种产品但数量较大，客户要求分批交货的情况下，为了便于生产组织和满足分批交货的要求，生产部门可以将上述定单按照产品品种划分批别组织生产，或将同一产品划分为数批组织生产，以便分批计算产品成本；如果在一张定单中只规定一件产品，但产品生产过程复杂，价值大，生产周期长，如房屋建造、大型船舶制造等，也可以按照产品的组成部分分批组织生产，分批计算成本；如果企业同一时期内，企业接到不同单位定单，要求订购同一种产品，且各定单的数量不大，为了经济合理地组织生产，企业也可以将不同单位的定单合并为一批产品组织生产，此时，会计部门应根据生产科下达的生产任务单作为成本计算对象，据以设立产品成本明细账，归集生产过程发生的生产费用，分批计算产品成本。

2. 分批法的成本计算期一般与每批产品生产周期相一致，月末一般不需要将生产费用在完工产品与在产品之间分配

为了保证各批产品成本计算的准确性，产品成本计算单按生产批次开设，各批产品的总成本一般要在产品生产完工时计算，因而产品成本的计算是不定期的，成本计算期与产品的生产周期基本一致。

在单件生产中，产品完工前，产品成本明细账所记的生产费用，都是在产品成本；产品完工时，产品成本明细账所记的生产费用，就是完工产品的成本，因而在月末计算成本时，不存在完工产品与在产品之间费用分配的问题。

在小批量生产中，由于产品批量较小，批内产品一般都能同时完工，或者在同一会计期内全部完工。月末计算成本时，或全部已经完工，或全部都为在产品，因而一般也不存在完工产品与在产品之间费用分配的问题；但如批量较大，批内产品跨月完工且已完工产品提前交货的情况下，在月末计算已销产品成本时，需确定已交货的产品销售成本，这时就有必要在完工产品与在产品之间分配生产费用。如果跨月陆续完工的情况不多，月末完工产品数量占批量比重较小时，可以采用按计划单位成本、定额单位成本或近期相同产品的实际单位成本估计完工产品成本，从产品成本明细账中转出，剩余数额即为在产品成本。在批内产品跨月完工且完工产品数量占批量比重较大时，为了提高成本计算的正确性，则应采用适当的方法，在完工产品与月末在产品之间分配费用。为了使同一批产品尽量同时完工，避免跨月陆续完工的情况，减少在完工产品与月末在产品之间分配费用的工作，在合理组织生产的前提下，可以适当缩小产品投产的批量。

(二) 分批法成本核算程序

采用分批法计算产品成本，其成本计算程序与品种法成本计算程序基本相同，其不同点主要表现在：应在产品投产时，由生产科发出“生产通知单”，将生产任务下达到生产车间，并通知会计部门。会计部门应按生产批号设立“成本计算单”或“产品成本明细账”，按成本项目归集生产费用，计算各批产品的成本。成本计算单的开设与结账，应与生产通知单的签发和结束协调一致，以保证各批产品成本计算的正确性。

二、一般分批法应用举例

例 缘原圆：(一) 资料：某工业企业根据购货单位的定单小批生产甲、乙两种产品，采用分批法计算产品成本。缘原伊年 源原远月份第一生产车间甲、乙产品生产情况和生产费用支出如表 缘原圆 每批产品领用的原材料直接计入各批产品成本明细账，月末将工资及福利费和制造费用按投入的生产工时进行分配。(运用分批法计算产品成本，要素费用的归集和分配方法、程序与品种法相同，本例将省略要素费用的归集与分配过程。)

表 缘原圆 甲、乙产品生产和生产费用情况

月份	生产批号	产品名称	投产数量(台)	完工情况(台)	生产工时(小时)	直接材料(元)	工资及福利费	制造费用(元)	生产费用合计
源	源原员	甲产品	圆园	全部完工	源园	员圆园园			
	源原圆	甲产品	猿园	均未完工	圆园	员缘园园			
	源原员	乙产品	缘缘	均未完工	缘园	员元园园			
源	生产费用合计				员猿园	源猿园园	缘园园	怨元园	缘猿元
缘	源原圆	甲产品	猿园	均未完工	源园	猿园园			
	源原员	乙产品	缘缘	均未完工	缘园				
	缘原圆	乙产品	缘缘	均未完工	猿园	员愿园园			

月份	生产批号	产品名称	投产数量(台)	完工情况(台)	生产工时(小时)	直接材料(元)	工资及福利费(元)	制造费用(元)	生产费用合计
	缘猿猿	甲产品	猿	均未完工	猿	猿猿猿			
缘	生产费用合计				猿	猿猿猿	猿猿	猿猿	猿猿
远	源猿猿	甲产品	猿	全部完工	猿				
	源猿猿	乙产品	猿	全部完工	猿	猿猿			
	缘猿猿	乙产品	猿	均未完工	猿	猿猿			
	缘猿猿	甲产品	猿	全部完工	猿	猿猿			
	远猿猿	甲产品	猿	完工 缘台	猿	猿猿			
	远猿猿	乙产品	猿	均未完工	猿	猿猿			
远	生产费用合计				猿	猿猿	猿	猿	猿

(二) 根据有关资料开设生产成本明细账、编制费用分配表并据以登记成本费用明细账

缘四月份当月投产的批次开设“基本生产成本明细账”如表 缘猿猿 表 缘猿猿

缘月末编制工资及福利费分配表和制造费用分配表如表 缘猿猿, 以生产工时为分配标准分配费用, 据以登记“基本生产成本明细账”如表 缘猿猿 缘猿猿 表 缘猿猿

表 缘猿猿 基本生产成本明细账  
第一车间 缘猿猿 生产批号: 源猿猿 产品名称: 甲产品 (猿台)

缘猿猿年	摘 要		直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
月	日					
源	猿	原材料费用分配表	猿猿猿			猿猿猿
		工资及福利费分配表		猿猿		猿猿
		制造费用分配表			猿猿	猿猿
		本期生产费用累计(猿工时)	猿猿	猿	猿	猿
源	猿	完工产品总成本转出	猿猿	猿	猿	猿
		产品单位成本	猿	猿	猿	猿

表 缘猿猿 基本生产成本明细账  
第一车间 缘猿猿 生产批号: 源猿猿 产品名称: 甲产品 (猿台)

缘猿猿年	摘 要		直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
月	日					
源	猿	原材料费用分配表	猿猿			猿猿
		工资及福利费分配表		猿		猿
		制造费用分配表			猿	猿
		本月生产费用累计(猿工时)	猿	猿	猿	猿

摇第五章

缘园伊年		摘摇摇要	直接材料	工资及福利费	制造费用	合摇摇计
月	日					
缘	猿	原材料费用分配表	猿源园			
		工资及福利费分配表		圆缘园		圆缘园
		制造费用分配表			源源园	源源园
		本月生产费用累计(源园工时)	猿源园	圆缘园	源源园	怨源园
缘	猿	在产品累计生产费用	员愿园	猿猿园	缘苑园	圆园猿园
远	猿	工资及福利费分配表		缘源		缘源
		制造费用分配表			愿远	愿远
		本月生产费用累计(员园工时)		缘源	愿远	员猿园
		累计生产费用	员愿园	猿愿源	远缘远	圆园猿园
		完工产品总成本转出(猿园台)	员愿园	猿愿源	远缘远	圆园猿园
		产品单位成本	远园	员猿园	圆猿园	怨猿园

摇摇说明:五月份、六月份登记的费用见“工资及制造费用分配表”缘园缘缘缘园(下同)

表缘源缘缘 基本生产成本明细账

第一车间 摇摇摇摇摇摇摇摇生产批号:源源源 产品名称:乙产品(缘园台)

缘园伊年		摘摇摇要	直接材料	工资及福利费	制造费用	合计
月	日					
源	猿	原材料费用分配表	员源源园			员源源园
		工资及福利费分配表(分配率源元\时)		圆园园		圆园园
		制造费用分配表(分配率猿元\时)			猿猿园	猿猿园
源	猿	本月生产费用累计(缘园工时)	员源源园	圆园园	猿猿园	员愿猿园
缘	猿	工资及福利费分配表(分配率源元\时)		圆源园		圆源园
		制造费用分配表(分配率苑元\时)			猿猿园	猿猿园
	猿	本月生产费用累计(缘园工时)		圆源园	猿猿园	缘源园
缘	猿	月末在产品累计生产费用	员源源园	源源园	苑园园	圆园猿园
远	猿	原材料费用分配表	圆源园			圆源园
		工资及福利费分配表(分配率源元\时)		愿园		愿园
		制造费用分配表(分配率源元\时)			员猿园	员猿园
		本月生产费用累计(圆园工时)	圆源园	愿园	员猿园	源源园
		在产品累计生产费用	员愿源园	源猿园	愿远园	猿猿猿园
		完工产品总成本转出(缘园台)	员愿源园	源猿园	愿远园	猿猿猿园
		产品单位成本	苑园	员猿园	猿猿园	员园园

表 5-1 工资和制造费用分配表

第一生产车间 2014年 1月 1日

单位：元

生产批次	产品名称	分配标准 (工时)	工资及福利费		制造费用	
			分配率	分配金额	分配率	分配金额
源	甲产品	源		源		源
源	甲产品	源		源		源
源	乙产品	源		源		源
合计		源	源	源	源	源

1月份根据本月投产的批次开设“基本生产成本明细账”如表 5-2 所示。根据要素费用分配表（略）登记生产成本明细账。

1月末编制工资及福利费分配表和制造费用分配表如表 5-3，以生产工时为分配标准分配费用，据以登记“基本生产成本明细账”。

表 5-3 工资和制造费用分配表

第一生产车间 2014年 1月 1日

单位：元

生产批次	产品名称	分配标准 (工时)	工资及福利费		制造费用	
			分配率	分配金额	分配率	分配金额
源	甲产品	源		源		源
源	乙产品	源		源		源
源	乙产品	源		源		源
源	甲产品	源		源		源
合计		源	源	源	源	源

表 5-4 基本生产成本明细账

第一车间 生产批号：源 产品名称：乙产品（源台）

源年		摘要	直接材料	工资及福利费	制造费用	合计
月	日					
源	源	原材料费用分配表	源			源
		工资及福利费分配表(分配率 源元\时)		源		源
		制造费用分配表(分配率 源元\时)			源	源
		本月生产费用累计(源工时)	源	源	源	源
远	源	原材料费用分配表	源			源
		工资及福利费分配表(分配率 源元\时)		源		源
		制造费用分配表(分配率 源元\时)			源	源
		本月生产费用累计(源工时)	源	源	源	源
		在产品累计生产费用	源	源	源	源

表 缘原愿 基本生产成本明细账  
第一车间摇摇摇摇摇摇摇摇生产批号：缘圆猿 产品名称：甲产品（缘台）

缘圆伊年	摘摇摇要		直接材料	工资及福利费	制造费用	合计
月	日					
缘	猿	原材料费用分配表	猿猿猿猿			猿猿猿猿
		工资及福利费分配表（分配率 源圆元 辖\时）		愿圆		愿圆
		制造费用分配表（分配率 苑元 辖\时）			猿源圆	猿源圆
缘	猿	本月生产费用累计（缘圆伊工时）	猿猿猿猿	愿圆	猿源圆	猿源圆
远	猿	原材料费用分配表	圆源圆			圆源圆
		工资及福利费分配表（分配率 源圆元 辖\时）		圆源圆		圆源圆
		制造费用分配表（分配率 源愿元 辖\时）			猿源圆	猿源圆
		本月生产费用累计（缘圆伊工时）	圆源圆	圆源圆	猿源圆	苑源圆
		累计生产费用	猿猿猿猿	圆源圆	源愿圆	圆源圆
		完工产品总成本转出（缘台）	猿猿猿猿	圆源圆	源愿圆	圆源圆
		产品单位成本	源圆	猿源圆	猿圆	怨源圆

缘圆六月份根据本月投产的批次开设“基本生产成本明细账”如表 缘原愿 表 缘原愿 根据要素费用分配表（略）登记各生产成本明细账。

缘圆月末编制工资及福利费分配表和制造费用分配表如表 缘原愿，以生产工时为分配标准分配费用，据以登记“基本生产成本明细账”如表 缘原愿 表 缘原愿 表 缘原愿 表 缘原愿 表 缘原愿

表 缘原愿 工资和制造费用分配表  
第一生产车间摇摇摇摇摇摇摇摇缘圆伊年 远月 猿日 单位：元

生产批次	产品名称	分配标准（工时）	工资及福利费		制造费用	
			分配率	分配金额	分配率	分配金额
源源	甲产品	猿		缘源		愿源
源源	乙产品	圆		愿圆		猿源圆
缘源	乙产品	源		圆源圆		源源圆
缘源	甲产品	缘		圆源圆		猿源圆
远源	甲产品	猿		猿源圆		圆源圆
远源	乙产品	圆		猿源圆		猿源圆
合摇摇计		圆源	源圆	愿源圆	源愿	猿源圆

表 5-10 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：101 产品名称：甲产品 (100台)

1999年		摘要	直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
月	日					
12	1	原材料费用分配表	10000			10000
		工资及福利费分配表 (1000工时)		1000		1000
		制造费用分配表			1000	1000
		本期生产费用累计	10000	1000	1000	12000
		完工产品成本转出 (100台计划成本)	10000	1000	1000	12000
		产成品单位计划成本	1000	1000	1000	3000
		月末在产品成本 (100台)	1000	1000	1000	3000

12月31日完工甲产品 100台按计划成本结转成本。

表 5-11 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：102 产品名称：乙产品 (100台)

1999年		摘要	直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
月	日					
12	1	原材料费用分配表	10000			10000
		工资及福利费分配表		1000		1000
		制造费用分配表			1000	1000
		本月生产费用累计 (1000工时)	10000	1000	1000	12000

## 二、简化的分批法

在小批、单件生产的企业或车间，如果每月投产的产品批次很多，几十批甚至上百批，且月末未完工产品的批次也较多，如果当月发生的间接计入的生产费用也按一般分批法一样，逐月在各批产品之间进行分配，费用分配核算工作则非常繁重，因此这类企业或车间可以采用简化分批法组织产品成本核算。

### (一) 简化分批法的特点

简化分批法，也称累计间接费用分配法，或称为不分批计算在产品成本的分批法。如果企业按小批组织生产，同一月份内投产批数很多，月末未完工产品批次多，这时每月发生的间接计入费用，先在生产成本二级账进行登记，月末只对完工产品分配间接计入费用，未完工产品应负担的间接计入费用，仍然汇总地反映在生产成本二级账中，直到该批产品生产完工，再分配应负担的累计间接费用。间接计入费用分配有关计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{某批完工产品应负担的间接计入费用} &= \frac{\text{该批完工产品累计生产工时}}{\text{全部产品累计生产工时}} \times \text{全部产品累计间接计入费用} \\ \text{全部产品累计间接计入费用分配率} &= \frac{\text{全部产品累计间接计入费用}}{\text{全部产品累计生产工时}} \end{aligned}$$

采用简化分批法，除需按生产批次设置“基本生产成本”明细账以外，还要设置“基本生产成本”二级账。生产费用发生后，在各批次成本明细账中，只登记直接计入费用和投入的生产工时。“基本生产成本”二级账应按成本项目登记全部产品的月初在产品费用、本月发生的直接计入费用和间接计入费用，同时还要登记全部产品的月初在产品的生产工时、本月生产工时和累计生产工时。没有完工产品的月份，间接计入费用不进行分配，有完工产品的月份，则按上述公式计算完工产品应负担的间接计入费用，从二级账中转出，计入各完工产品明细账，计算出完工产品的成本。

(二) 简化分批法举例

例 缘原猿: 某工业企业根据购货单位的定单小批生产甲、乙两种产品，采用简化分批法计算产品成本。缘原伊年 源至 远月份第一生产车间甲、乙产品生产情况和生产费用支出如表 缘原猿

表 缘原猿 甲、乙产品生产和生产费用情况

月份	生产批号	产品名称	投产数量(台)	完工情况(台)	生产工时(小时)	直接材料(元)	工资及福利费	制造费用(元)	生产费用合计
源	源原猿	甲产品	猿	全部完工	猿	猿			
	源原圆	甲产品	猿	均未完工	猿	猿			
	源原猿	乙产品	猿	均未完工	猿	猿			
源	生产费用合计				猿	猿	猿	猿	猿
缘	源原圆	甲产品	猿	均未完工	猿	猿			
	源原猿	乙产品	猿	均未完工	猿				
	缘原圆	乙产品	猿	均未完工	猿	猿			
	缘原猿	甲产品	猿	均未完工	猿	猿			
缘	生产费用合计				猿	猿	猿	猿	猿
远	源原圆	甲产品	猿	全部完工	猿				
	源原猿	乙产品	猿	全部完工	猿	猿			
	缘原圆	乙产品	猿	均未完工	猿	猿			
	缘原猿	甲产品	猿	全部完工	猿	猿			
	远原源	甲产品	猿	完工 缘台	猿	猿			
	远原猿	乙产品	猿	均未完工	猿	猿			
远	生产费用合计				猿	猿	猿	猿	猿

缘原猿 设置基本生产成本二级账如表 缘原猿

摘要表 摘要 基本生产成本二级账  
生产车间：第一车间

年 月 日		摘要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
源	猿						
源	猿	本月生产费用发生额及工时	猿	源	缘	怨	缘
		源猿批完工产品成本转出	(猿)	(源)	(缘)	(怨)	(缘)
		月末在产品成本	苑	猿	圆	缘	猿
缘	猿	本月生产费用发生额及工时	猿	猿	远	员	缘
缘	猿	全部产品累计生产费用和工时	圆	远	怨	员	怨
远	猿	本月生产费用发生额及工时	圆	猿	愿	员	远
		全部产品累计生产费用和工时	源	员	员	猿	员
		源猿批完工产品成本转出	(怨)	(猿)	(猿)	(远)	(圆)
		源猿批完工产品成本转出	(员)	(猿)	(缘)	(愿)	(猿)
		缘猿批完工产品成本转出	(苑)	(猿)	(圆)	(源)	(圆)
		远猿批完工产品成本转出	(员)	(猿)	(远)	(员)	(源)
		期末在产品成本和累计工时	猿	缘	缘	愿	远

四月份当月投产的批次开设“基本生产成本明细账”如表 摘要表 摘要 表 摘要 根据要素费用分配表（略）在基本生产成本明细账中登记可以直接计入的原材料费用和生产工时。在生产成本二级账记录生产总工时和各项费用。

分配已完工的源猿批产品应负担的间接计入费用，从成本二级账转出，计入源猿产品成本明细账如表 摘要

工资分配率  $\frac{\text{猿缘}}{\text{猿} + \text{猿} + \text{远} + \text{员}} = \frac{\text{猿缘}}{\text{远}}$

源猿批产品应负担的工资  $\frac{\text{猿缘}}{\text{远}} \times \text{猿} = \text{圆缘}$

制造费用分配率  $\frac{\text{猿怨}}{\text{猿} + \text{猿} + \text{远} + \text{员}} = \frac{\text{猿怨}}{\text{远}}$

源猿批产品应负担的制造费用  $\frac{\text{猿怨}}{\text{远}} \times \text{猿} = \text{圆缘}$

摘要表 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：源猿 产品名称：甲产品（圆台）

年 月 日		摘要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
源	猿						
源	猿	直接计入原材料费用及工时	猿	猿			猿
		工资及制造费用分配表			圆缘	圆缘	远
		本期生产费用累计		猿	圆缘	圆缘	员
		完工产品总成本转出	(猿)	(猿)	(圆缘)	(圆缘)	(员)
源	猿	产品单位成本	猿	猿	圆缘	圆缘	

结转已完工源元批甲产品的成本，作会计分录：

借：库存商品 员愿怨源  
 贷：基本生产成本——源元甲产品 员愿怨源

缘五月份根据本月投产的批次开设“基本生产成本明细账”如表缘原愿表缘原愿 根据要素费用分配表（略）在生产成本明细账中登记可以直接计入的原材料费用和生产工时。在生产成本二级账记录本月投入生产总工时和各项费用。因为本月没有完工产品，月末不需对间接计入费用进行分配，只要在生产成本二级账计算出累计生产费用和累计生产工时。

缘六月份根据本月投产的批次开设“基本生产成本明细账”如表缘原愿表缘原愿 根据要素费用分配表（略）在生产成本明细账中登记可以直接计入的原材料费用和生产工时。在生产成本二级账记录本月投入生产总工时和各项费用。

缘计算并分配本月完工产品应负担的间接计入费用，从生产成本二级账转出，计入生产成本明细账，结转完工产品成本。（源元批甲产品原材料单位计划成本源元，完工产品计划总工时猿小时。）

工资及福利费分配率 越员愿怨源衣源猿 越愿愿范  
 制造费用分配率 越猿源猿衣源猿 越源怨怨  
 源元批产品应负担人工费用 越怨怨 伊愿愿范 越愿愿范源  
 源元批产品应负担制造费用 越怨怨 伊源怨怨 越元源愿愿  
 缘元批产品应负担人工费用 越员愿 伊愿愿范 越缘源源  
 缘元批产品应负担制造费用 越员愿 伊源怨怨 越愿愿愿

缘元批产品应负担人工费用 越员愿 伊愿愿范 越愿愿怨  
 缘元批产品应负担制造费用 越员愿 伊源怨怨 越源愿愿  
 远元批产品应负担人工费用 越员愿 伊愿愿范 越源愿愿  
 远元批产品应负担制造费用 越员愿 伊源怨怨 越员愿愿

表缘原愿 基本生产成本明细账  
 第一车间 摇摇摇摇摇摇摇摇 生产批号：源元 产品名称：甲产品（猿台）

源元伊年		摘摇摇要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合摇摇计
月	日						
源	猿	直接计入原材料费用及工时	源	员愿怨源			员愿怨源
缘	猿	直接计入原材料费用及工时	源	猿源源			猿源源
缘	猿	原材料费用和工时累计数	愿	员愿怨源			员愿怨源
远	猿	直接计入原材料费用及工时	员				
远	猿	分配转入工资和制造费用			猿愿猿源	远源源愿	员愿怨源
		本期生产费用累计	怨	员愿怨源	猿愿猿源	远源源愿	愿愿怨源
远	猿	完工产品总成本转出	(怨)	(员愿怨源)	(猿愿猿源)	(远源源愿)	(愿愿怨源)
		产品单位成本		源	员愿怨源	愿源源愿	怨源源源

表 5-1 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：101 产品名称：乙产品（单位）

年 月 日		摘要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合计
年	月						
10	1	直接计入原材料费用及工时	100	1000			1100
		直接计入原材料费用及工时	100				
		原材料费用和工时累计数	200	1000			1200
10	2	直接计入原材料费用及工时	100	1000			2000
		分配转入工资和制造费用			100	100	200
		本期生产费用累计	300	2000	100	100	2300
10	3	完工产品总成本转出	(300)	(2000)	(100)	(100)	(2500)
		产成品单位成本		200	100	100	400

表 5-2 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：102 产品名称：甲产品（单位）

年 月 日		摘要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合计
年	月						
10	1	直接计入原材料费用及工时	100	1000			1100
10	2	直接计入原材料费用及工时	100	1000			2000
		原材料费用和工时累计数	200	2000			2200
10	3	分配转入工资和制造费用			100	100	200
		全部生产费用累计	200	2000	100	100	2400
		完工产品总成本转出(单位)	(200)	(2000)	(100)	(100)	(2400)
		产品单位成本		200	100	100	400

表 5-3 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：103 产品名称：乙产品（单位）

年 月 日		摘要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合计
年	月						
10	1	直接计入原材料费用及工时	100	1000			1100
10	2	直接计入原材料费用及工时	100	1000			2000
		原材料费用和工时累计数	200	2000			2200

摇第五章

表 缘原 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：远源 产品名称：甲产品（圆台）

圆年 月 日		摘 要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
远	猿	直接计入原材料费用及工时	猿	猿			猿
	猿	完工产品工资及制造费用分配			猿	猿	猿
	猿	本期生产费用累计	猿	猿	猿	猿	猿
	猿	完工产品总成本转出（缘台）	（猿）	（猿）	（猿）	（猿）	（猿）
	猿	产成品单位成本和工时	猿	猿	猿	猿	猿
远	猿	月末在产品直接材料费和工时	猿	猿			

表 缘原 基本生产成本明细账  
第一车间 生产批号：远源 产品名称：乙产品（圆台）

圆年 月 日		摘 要	工时	直接材料	工资及福利费	制造费用	合 计
远	猿	直接计入原材料费用及工时	猿	猿			猿

从上例可知，简化分批法简化了生产费用的分配和登记工作，而且月末未完产品的批次越多，核算工作就越简化。但这种方法只能在各月间接计入费用较均衡的企业或车间采用，否则会影响各月产品成本的正确性。

### 第四节 产品成本计算的分步法

#### 一、分步法的特点及种类

##### （一）分步法的特点

产品成本计算分步法，是按照产品的生产步骤归集生产费用，计算产品成本的一种方法。它主要适用于大量大批的多步骤的产品生产，如纺织、冶金和机械生产。在这类型的企业中，生产过程由若干个在技术上可以间断的生产步骤组成，每个生产步骤除了生产出半成品（最后一个步骤是产成品）可能用于下一步骤继续进行加工或装配，也可能用于对外销售。为了适应这一生产特点，不仅要按照品种计算产成品的成本，而且还要按生产步骤计算出半成品的成本，以满足企业计算损益和分析考核成本计划执行情况的资料。这种方法的主要特点如下。

分步法的成本计算对象是产品生产的各生产步骤。成本计算单按各产品的生产步骤设置。对生产过程中发生的直接材料、直接人工和其他费用均按生产步骤结合产品或半成品进行核算。在各生产步骤发生的生产费用，能直接认定由某个生产步骤、某个产品负担的成本，应直接计入各对象的成本，不能直接认定的费用，应按一定标准分配计入各对象的成本。应该注意的是，这里所说的生产步骤，它与实际生产步骤的口径的可能一致，也可能不一致。如果为了简化核算，对于管理上没有必要分步计算成本的生产步骤，可以与其他生产步骤合并计算成本。另外，成本计算上的步骤与车间的概念也并不完全一致，如果所计算的步骤与车间一致时，按步骤计算成本，也就是按车间计算成本，但如果某些生产过程过程的车间，管理上不要求分别计算成本，也可以把这些车间合并为一个步骤计算成本。

分步法的成本计算期一般为一个月。由于分步法主要适用于大量大批复杂的生产，因而产品成本计算一般在每月末进行；小批单件的多步骤生产，成本计算期应为一个生产周期。

计算产成品成本时，要将各步骤的成本在各步骤之间进行结转或汇总。由于产品生产是分步骤进行的，上一步骤生产的半成品是下一步骤加工的对象，因此在逐步结转分步法中，为了计算下一步骤半成品或产成品的成本，需要将上一步骤半成品的成本按一定方法结转到下一步骤，直至最后一步骤计算出产成品的成本；在平行结转分步法中，要将产成品在各步骤应负担的成本予以汇总，计算产成品成本。

### （二）分步法的种类

在采用分步法计算产品成本时，由于各企业生产的具体情况和对成本管理要求不同，按半成品成本在各步骤之间结转方式不同，有逐步结转分步法和平行结转分步法两种处理方法。逐步结转分步法，也称计算半成品成本分步法。这种方法，需要按照产品加工先后顺序，逐步计算并结转半成品成本。即当上一步骤半成品生产完工，移交下一步继续加工，或交半成品仓库验收时，要将半成品的成本随半成品的实物的转移在各步骤之间结转。逐步结转分步法一般适用于在管理上要求分步提供半成品成本资料的产品成本计算。

逐步结转分步法成本计算程序如图 5-1 所示。

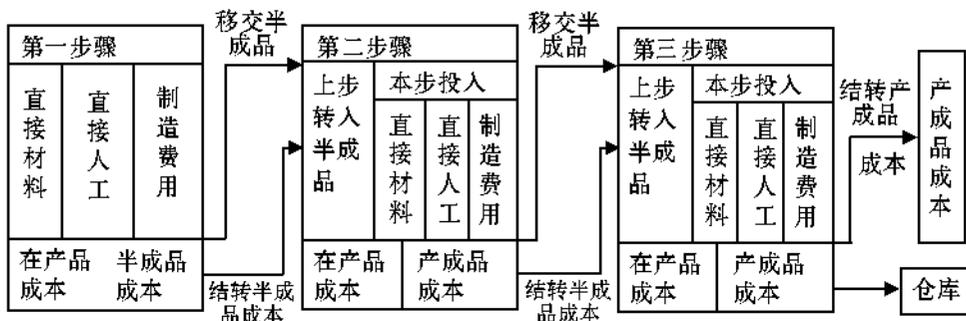


图 5-1 逐步结转分步法成本计算程序图

平行结转分步法，也称不计算半成品成本的分步法。这种方法各步骤不计算完工半成品成本，也不计算所耗上一步骤半成品的成本。即当上一步骤半成品生产完工移交下一步继续加工或交半成品仓库验收时，半成品在本步骤发生的成本，不结转到下一步骤，每个生产步骤均只核算本步骤发生的生产费用，在产品最后一步骤加工完成，交成品库验收时，才将产成品在各步骤应负担的费用从各步骤平行地结转到产成品成本。平行结转分步法一般适用于管理上不要求提供半成品成本资料的产品成本计算。

平行结转分步法成本计算程序如图 4-10 所示。

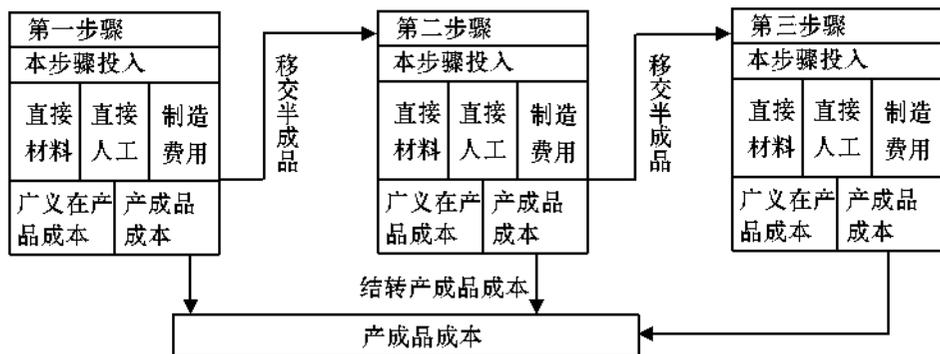


图 4-10 平行结转分步法成本计算程序图

## 二、逐步结转分步法

多步骤的产品生产，按生产工艺不同，有逐步加工的多步骤生产和装配型的多步骤生产。在逐步加工的多步骤生产中，产品制造过程由一系列循序渐进的、性质不同的加工步骤组成，下一步生产往往是对上一步完工的半成品继续加工，前面各步骤生产的都是半成品，只有最后一步生产的才是产成品。与这类生产工艺特点相联系，一般下半成品应采用逐步结转分步法计算成本。

### (一) 逐步结转分步法的核算程序

运用分步法计算产品成本，可按以下四个步骤进行：

1. 按照各生产步骤，结合每种产品（半成品或产成品）设产品成本计算单，据以归集各步骤各产品发生的各项费用（包括领用的以前各步骤半成品的成本）。

2. 按生产步骤结合产品归集和分配生产费用。要素费用发生后，编制各种费用分配表，据以登记产品成本计算单。

3. 月末将本月发生的生产费用采用适当的方法，在完工半产品（或产成品）和期末在产品之间进行分配，计算各步骤完工半成品（产成品）成本。

4. 将各步骤完工的半成品成本按一定方法逐步结转到下一生产步骤成本，最终计算出产成品的成本。如果半成品完工后先交半成品仓库验收，则应将半成品成本转入“自制半成品”。

采用逐步结转分步法计算产品成本，从管理上来说主要出于以下几个方面的需要：

成本计算的需要，必须计算半成品的成本。当某一半成品为多种产品使用，为了计算各种产品的成本，首先必须计算半成品的成本。

成本管理的要求。在实行厂内经济责任制的企业，为了掌握各步骤生产消耗，明确各步骤生产费用控制和资金占用水平，要求分步计算各步骤的成本。

伴随成品销售成本计算的需要。有些企业生产的半成品除本企业使用外，还经常作为商品对外销售，为了计算外销半成品的销售成本，必须计算半成品的生产成本。

经营决策的需要。企业生产中所需的半成品，可以自己生产也可以外购，计算出各步骤半成品的成本，可以将半成品的生产成本与外购成本进行比较，以便作出是自产还是外购的经营决策。

逐步结转分步法，按照半成品成本在下一步骤成本计算单中反映的方式不同，可以分为综合成本结转法和分项成本结转法两种。

### （二）综合结转法

综合结转法是指上一步骤半成品的综合成本全部计入下一步骤产品成本计算单中的“直接材料”或“半成品”成本项目，而不按成本项目分别计入下一步骤各项目成本。结转的半成品的综合成本，可以按照实际综合成本结转，也可以按计划综合成本结转。

半成品按实际综合成本结转，各步骤所耗上一步的半成品费用，应根据所耗半成品的实际数量乘以半成品实际单位成本计算。在设有半成品仓库的企业，半成品仓库日常收入、发出和结存的半成品也都按实际成本核算。由于各月所产的半成品的实际单位成本不同，本月发出的半成品可按加权平均法、先进先出法等方法计算实际成本。实际综合成本结转法举例如下：

例 缘缘：南方机械厂设有第一、第二、和第三三个基本生产车间，大量生产甲产品。甲产品顺序经过第一、第二、和第三车间加工。第一车间生产粤半成品，完工后交半成品仓库验收备用（设置“自制半成品”账户核算）；第二车间从半成品仓库领出粤半成品继续加工成月半产品，直接交给第三车间继续加工成甲成品，产品完工后交成品仓库验收待销。各步骤原材料和所耗上一步半成品于产品投产时一次性投入。各步骤月末在产品完工程度为缘缘，在产品按定额计算成本；粤半成品按加权平均法计算发出成本。

有关成本资料如下：

各步骤半成品定额成本如表 缘缘

表 缘缘 甲产品及半成品定额成本

计量单位：元

项目 品种	上一步半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
粤半成品		猿	源	源	缘
月半成品	缘		源	源	愿
甲产品	愿	源	源	源	员

缘缘年 远月份甲产品各步骤期初在产品和本月生产产量及生产费用如表

缘原猿 表 缘原源 表 缘原缘 (运用分步法计算产品成本,要素费用的归集和分配方法、程序与品种法相同,本例将省略要素费用的归集与分配过程)

表 缘原猿 甲产品及半成品产量记录

圆园伊年 远月

计量单位:件

生产部门	期初在产品数量	本期投入数量	本期完工数量	期末在产品数量
第一车间	猿	愿	苑	圆
粤半成品仓库	缘(库存)	苑(验收)	愿(发出)	源(库存)
第二车间	缘	愿	猿	猿
第三车间	猿	猿	源	猿

表 缘原源 甲产品期初在产品及半成品成本资料

圆园伊年 远月

计量单位:元

项目 品种	上一步半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
第一车间(粤半成品)		猿	缘	愿	源
粤半成品仓库					圆
第二车间(月半成品)	圆		猿	猿	猿
第三车间(甲产品)	猿	猿	猿	猿	猿

表 缘原缘 甲产品及半成品本步骤生产费用

圆园伊年 远月

计量单位:元

项目 品种	直接材料	直接人工	制造费用	合计
第一车间(粤半成品)	圆	愿	怨	源
第二车间(月半成品)		猿	猿	圆
第三车间(甲产品)	怨	猿	猿	猿

根据上述资料开设“自制半成品”明细账和各生产步骤的“基本生产成本明细账”如表 缘原源 表 缘原缘 表 缘原源 表 缘原缘

摇第五章

表 5-1 基本生产成本明细账  
第一生产车间 2012年 12月 产品名称：粤半成品

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (10件)		100	50	20	170
本月生产费用 (10件)	原材料费用分配表	100			100
	工资及福利费分配表		50		50
	制造费用分配表			20	20
	本月生产费用合计	100	50	20	170
生产费用累计 (20件)		100	50	20	170
完工产品成本转出 (10件) ②		(100)	(50)	(20)	(170)
月末在产品成本 (10件) ①		100	50	20	170

①月末在产品成本：直接材料 在产品数量 单位定额成本  
直接人工和制造费用 在产品数量 单位定额成本

②完工产品成本 生产费用累计 原月末在产品成本

粤半成品验收入库的会计分录：

借：自制半成品——粤半成品 170  
贷：基本生产成本——第一生产车间（粤半成品） 170

第二生产车间领用 粤半成品会计分录：

借：基本生产成本——第二生产车间（粤半成品） 170  
贷：自制半成品——粤半成品 170

表 5-2 自制半成品明细账  
品名：粤半成品 计量单位：件

日期		摘要	借方		贷方		余额		
月	日		数量	金额	数量	金额	数量	单位成本	金额
12	31	月末结存					10	17	170
12	31	验收入库	10	170			10	17	170
	12	第二车间领用			10	170	10	17	170

摇第五章

摇表 缘原愿 基本生产成本明细账  
第二生产车间 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆园园伊年 远月 产品名称：月半成品

项摇摇目	粤半成品	直接人工	制造费用	合计
期初在产品（缘件）	源园	猿园	猿缘	猿猿缘
本月生产费用 （愿件）	半成品分配表			源园
	工资及福利费分配表	怨园		怨园
	制造费用分配表		员员缘	员员缘
	本月生产费用合计	源园	怨园	员员缘
生产费用累计（愿件）	源猿园	怨园	员圆园	远源园
完工产品成本转出（猿件）	（猿猿园）	（怨园）	（员员缘）	（缘猿缘）
月末在产品成本（愿件）	缘园	远园	苑园	远猿园

月半成品转交第三生产车间的会计分录：

借：基本生产成本——第三生产车间（甲产品） 缘猿园  
贷：基本生产成本——第二生产车间（月半成品） 缘猿园

表 缘原愿 基本生产成本明细账  
第三生产车间 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆园园伊年 远月 产品名称：甲产品

项摇摇目	月半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品（员件）	员圆园	员园	员园	员园	员猿园
本月生产费用 （猿件）	半成品移送单	缘猿园			缘猿园
	原材料费用分配表		怨园		怨园
	工资及福利费分配表			员猿园	员猿园
	制造费用分配表			员圆缘	员圆缘
	本月生产费用合计	缘猿园	怨园	员猿园	员圆缘
生产费用累计（猿件）	苑圆园	员圆园	员缘园	员圆缘	苑圆缘
完工产品成本转出（远件）	（源猿园）	（猿园）	（员圆园）	（员圆缘）	（苑圆缘）
产成品单位成本	苑圆缘	员圆缘	圆园	员圆缘	苑圆缘
月末在产品成本（猿件）	圆源园	猿园	猿园	圆园	猿猿园

编制甲产品验收入库的会计分录：

借：库存商品——甲产品 苑圆缘  
贷：基本生产成本——第三生产车间（甲产品） 苑圆缘

采用半成品按计划成本综合结转的方法，“自制半成品”明细账按计划成本组织核算，半成品日常收发均按计划成本计价，半成品与实际成本的差异，设置“半成品成本差异”账户单独核算。月末计算出半成品成本差异率，将已领用的半成品成本调整为实际成本。为了分析上一步半成品成本差异对本步骤产品成本的影响，各步骤生产成本明细账对所耗上一步骤的半成品的计划成本和成本差异

应分别登记。半成品按计划成本结转生产成本明细账格式如表 5-10 所示：

表 5-10 基本生产成本明细账  
第二生产车间 产品名称：粤产品

摘要	上一步半成品			直接材料	直接人工	制造费用	合计
	计划成本	成本差异	实际成本				

与按实际综合成本结转半成品成本方法比较，按计划成本结转半成品成本具有以下优点：

第一，可以简化和加速半成品核算和产品成本计算工作。各步骤耗用上一步骤半成品时，可以于领用同时按计划成本记入本步骤生产成本明细账，月末只要将成本差异作出调整，这样简化半成品收发计价和成本明细账的登记；当实际成本与计划成本脱离不远的情况下，为了简化核算手续，企业在月末计算出半成品成本差异以后，可以将成本差异全部由产成品负担。即半成品成本差异不进行逐步结转，而是从各生产步骤直接转入产成品成本。这样不仅简化了半成品核算工作，同时各步骤在计算本步骤半成品成本时，不需考虑所耗上一步骤半成品成本差异对本步骤成本计算的影响，从而可以大大加速产品成本的计算工作。

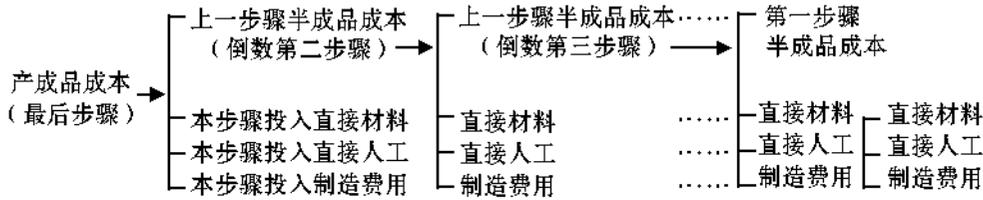
第二，便于各步骤进行成本分析和成本考核。按计划成本结转半成品成本，在各步骤的产品成本明细账中，可以分别反映所耗上一步骤半成品的计划成本、成本差异和实际成本，因而在分析各步骤半成品或产品成本时，可以剔除上一步骤半成品成本变动对本步骤成本的影响，有利于分清经济责任，考核各步骤的经济效益。如果各步骤所耗半成品成本差异，不直接计入下一步骤生产成本，而是直接计入最后一步产成品的成本，那么各步骤半成品成本的变化，与以前各步骤成本变化没有联系，因而更加有利于分析和考核各步骤的经济责任。

### （二）成本还原

半成品按综合成本结转下一生产步骤，而不是按项目结转到下一生产步骤的成本明细账，虽然能提供各步骤所耗上一步骤半成品的综合指标，且转账和记账时较为简单，但各步骤成本明细账中，除半成品项目外，其他各项目成本只是本步骤投入的生产费用，使各步骤计算出来的半成品和产成品的成本不能反映成本的原始构成。因此，管理上要求从整个企业角度考核和分析产品成本构成和成本水平的企业，还应将产成品成本中所耗的上一步骤的半成品综合成本进行分解还原。所谓成本还原，就是将产成品成本中的半成品综合成本逐步分解为原始的项目成本。其具体做法是：从最后一个生产步骤的产成品所耗上一步骤半成品成本起，逐步向上一步骤的成本进行分解，求出产成品耗用上一步骤半成品的各项目成本，一直分解还原到第一个步骤。成本还原的计算方法有两种：一种是按各步骤所耗半成品的综合成本占本月上一步骤完工半成品综合成本的比重还原；一种是按半成品各成本项目占半成品综合成本的比重还原。

摇第五章

应按各步骤所耗半成品的综合成本占本月上一步骤完工半成品综合成本的比重还原。采用这种方法，首先应计算产成品中所耗上一步骤半成品的综合成本占本月上一步骤完工的半成品综合成本的比率，以此作为成本还原率，然后以成本还原率分别乘以本月上一步骤所产该种半成品各项目成本，即可将所耗半成品的综合成本分解为各项目成本。如果不是两个步骤而是多步骤生产，则应按同样的方法再对被分解出来产成品所耗本步骤半成品综合成本进行再还原。依此类推，一直分解还原至第一生产步骤。成本还原步骤和原理如下图所示：



产成品成本构成：直接材料成本 越还原后第一步骤 垣第二步骤 垣..... 垣最后一步骤  
 摇摇摇摇摇摇摇摇直接材料摇摇直接材料摇摇摇摇直接材料  
 直接人工成本 越还原后第一步骤 垣第二步骤 垣..... 垣最后一步骤  
 摇摇摇摇摇摇摇摇直接人工摇摇直接人工摇摇摇摇直接人工  
 制造费用 越还原后第一步骤 垣第二步骤 垣..... 垣最后一步骤  
 摇摇摇摇摇摇摇摇制造费用摇摇制造费用摇摇摇摇制造费用

成本还原的计算步骤：

(员) 计算成本还原率。成本还原率即产成品所耗上一步骤半成品综合成本占本月上一步骤完工半成品综合成本的比率，其计算公式为：

$$\text{成本还原率} = \frac{\text{本月产成品所耗上一步骤半成品成本合计}}{\text{本月上一步骤完工半成品综合成本合计}}$$

(圆) 计算产成品所耗上一步骤半成品的各项目成本

$$\text{产成品所耗上一步骤} \times \frac{\text{本月上一步骤完工的}}{\text{半成品某一项目的成本}} \times \text{成本还原率} = \text{伊成本还原率}$$

(猿) 编制成本还原计算表，计算还原后产成品各成本项目和总成本。

例 缘景缘：以例题 缘原原计算的产成品和半成品成本资料对甲产品成本进行还原。甲产品各生产步骤完工的半成品和产成品成本如表 缘原象所示。

表 缘原象 甲产品各步骤完工半成品和产成品成本构成表

生产步骤	耗上一步	本步投入生产费用			合 摇计
		半成品成本	直接材料	直接人工	
第三步骤 (产成品)	源苑元 (月半成品)	苑元	员元	愿元	苑缘元
第二步骤 (月半成品)	猿怨元 (粤半成品)		怨元	员员元	缘怨元
第一步骤 (粤半成品)		圆元	愿元	愿元	猿元

(员) 对产成品中含有的 月半成品成本 源苑元进行成本还原

产成品耗第二步骤 粤半成品成本还原率  $\frac{1000}{1000+1000} = 50\%$

产成品中含有的 粤半成品成本 (1000元) 分解:

粤半成品成本  $\frac{1000}{1000+1000} \times 1000 = 500$ 元

直接人工成本  $\frac{1000}{1000+1000} \times 1000 = 500$ 元

制造费用成本  $\frac{1000}{1000+1000} \times 1000 = 500$ 元

合计 1000元

(圆) 对产成品中含有的 粤半成品进行成本还原

产成品耗第一步骤 粤半成品成本还原率  $\frac{1000}{1000+1000} = 50\%$

产成品中含有的 粤半成品成本 (1000元) 分解:

直接材料成本  $\frac{1000}{1000+1000} \times 1000 = 500$ 元

直接人工成本  $\frac{1000}{1000+1000} \times 1000 = 500$ 元

制造费用成本  $\frac{1000}{1000+1000} \times 1000 = 500$ 元

合计 1000元

(猿) 编制“成本还原计算表”如表 5-10

表 5-10 甲产品综合成本还原计算表

产量: 100件

金额单位: 元

摘要	行次	粤半成品成本	粤半成品成本	成本还原率	直接材料	直接人工	制造费用	还原后成本合计
还原前产成品成本	①	1000			1000	1000	1000	3000
本月完工 粤半成品成本	②		1000			1000	1000	2000
粤半成品成本还原率	③			$\frac{1000}{1000+1000}$				
粤半成品成本还原	④	1000	1000		1000	1000	1000	—
本月完工 粤半成品成本	⑤				1000	1000	1000	2000
粤半成品成本还原率	⑥			$\frac{1000}{1000+1000}$				
粤半成品成本还原	⑦		1000		1000	1000	1000	—
还原后甲产品成本构成	⑧				1000	1000	1000	3000
还原后甲产品单位成本	⑨				1000	1000	1000	3000

⑧ = ① - ④ + ⑤

按半成品各成本项目占综合成本比重还原。采用这种方法,首先要计算各步骤完工半成品各项目成本占综合成本的比重,然后将产成品成本中所含的半成品的综合成本乘以本月上一步骤完工该半成品各项目成本的比重,分别计算出产成品所耗半成品的各项目成本。仍取例题 5-9 产成品和各步骤半成品成本资料按半成品各成本项目占综合成本的比重对甲产品成本还原。

某步骤半成品各成本项目  $\frac{\text{本月该步骤完工半成品的某项目成本}}{\text{本月该步骤完工半成品的总成本}}$

占完工半成品成本比重

产成品所耗上一步骤  $\frac{\text{产成品所耗上一步骤}}{\text{半成品的综合成本}}$  伊 该成本项目的比重

编制“甲产品成本还原表”如表  
 表 甲产品综合成本还原计算表  
 产量： 件 金额单位：元

摘要	行次	月半成品成本	粤半成品成本	直接材料	直接人工	制造费用	还原后成本合计
还原前产成品成本	①	源		苑	员	愿	苑缘
本月完工 月半成品成本	②		(猿)		(怨)	(员愿)	(缘怨)
月半成品各成本项目占完工 月半成品成本比重	③		源		愿	愿	员
月半成品成本还原	④	源	猿		苑	愿	原
本月完工 粤半成品成本	⑤			(圆)	(愿)	(愿)	(猿苑)
粤半成品各成本项目占完工 粤半成品成本比重	⑥			缘	愿	愿	员
粤半成品成本还原	⑦		源	苑	怨	苑	原
还原后甲产品成本构成	⑧	—	—	苑	员	愿	苑缘
还原后甲产品单位成本	⑨			源	愿	愿	员愿

④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨

(三) 分项结转法

分项结转是将各步骤所耗半成品的成本，按照各项目成本分项转入下一步骤产品成本明细账各相应的成本项目。采用这种方法，各步骤半成品和产成品成本明细账能直接提供各成本项目的原始资料，因而不需要对成本进行还原。但分项结转半成品成本的记账工作比较复杂，尤其是半成品通过半成品仓库收发时，由于半成品明细账上也要按照成本项目分别登记半成品成本，领用时又需按各成本项目分别计算半成品的单位成本，因此，成本计算手续更加复杂。

例：以例题甲产品生产的成本资料，假设甲产品各步骤期末在产品按定额计算成本，说明分项结转法的成本计算程序。甲产品及半成品定额成本如表

表 甲产品及半成品定额成本  
 计量单位：元

项目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
粤半成品	本步投入成本定额	猿	苑	愿	缘
月半成品	本步投入成本定额		愿	愿	圆
	累计定额成本①	猿	圆	猿	愿
甲产品	本步投入成本定额	苑	圆	愿	源
	累计定额成本	源	源	源	员愿

① 累计定额成本 上一步骤累计定额成本 本步骤投入成本定额

开设并登记“基本生产成本明细账”和“自制半成品明细账”如表 5-15 和表 5-16。

表 5-15 基本生产成本明细账  
第一生产车间 2014 年 1 月 产品名称：粤半成品

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (10件)		1000	200	100	1300
本月生产费用 (10件)	原材料费用分配表	1000			1000
	工资及福利费分配表		200		200
	制造费用分配表			100	100
	本月生产费用合计	1000	200	100	1300
生产费用累计 (20件)		1000	200	100	1300
完工产品成本转出 (10件) ②		(1000)	(200)	(100)	(1300)
月末在产品成本 (10件) ①		1000	200	100	1300

表 5-16 自制半成品明细账  
品名：粤半成品 计量单位：件

日期		摘 要	实际成本			
月	日		直接材料	直接人工	制造费用	合计
1	31	月末结存 (10件)	1000	200	100	1300
2	1	验收入库 (10件)	1000	200	100	1300
		合 计 (20件)	2000	400	200	2600
		单位成本 (加权平均法)	100	200	100	400
		第二生产车间领用 (10件)	1000	200	100	1300
		月末结存 (10件)	1000	200	100	1300

表 5-17 基本生产成本明细账  
第二生产车间 2014 年 1 月 产品名称：月半成品

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (1件)	上步转入半成品	100	200	100	400
	本步骤投入费用		100	100	200
本月生产费用 (1件)	领用 粤半成品	1000	200	100	1300
	本月投入生产费用		100	100	200

摇第五章

项摇项目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
生产费用累计 (愿缘件)	上步转入半成品	圆缘园	怨园	员园缘园	源缘园
	本步骤投入费用		怨园	员园园	圆园园
	生产费用合计	圆缘园	员园缘园	圆园缘园	远园园
完工产品成本转出 (苑缘件) ②		(圆园园)	(员园缘园)	(圆园缘园)	(缘园园)
月末在产品(猿件)	上步转入半成品①	猿园	员园	员园	缘园
	本步投入费用		远园	苑园	员园

摇①在产品成本中上步转入半成品按定额成本计价，本步投入费用按定额成本伊缘缘

②完工半成品转出的成本 越生产费用合计 原在产品成本

表 缘缘缘

基本生产成本明细账

第三生产车间 圆园园伊年 远月

产品名称：甲产品

项摇项目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (员缘件)	上步转入 月半成品	源园	猿园	源园	员园园
	本步骤投入费用	员园	员园	员园	源园
本月生产费用 (苑缘件)	上步转入 月半成品	圆园园	员园缘园	圆园缘园	缘园园
	本月投入生产费用	怨园	员猿园	员园缘	猿园缘
生产费用累计 (怨园件)	上步转入半成品	圆园园	圆园缘园	圆园缘园	苑园园
	本步骤投入费用	员园园	员缘园	员园缘	猿园缘
	生产费用合计	猿园园	猿缘园	猿园缘	员园园缘
完工产品成本 转出 (远件)	总成本	(圆缘园)	(圆缘园)	(圆缘园)	(苑园缘)
	单位成本	源园缘	源园园	源园缘	员园园缘
月末在产品 (猿件)	上步转入 月半成品	怨园	远园	怨园	圆园园
	本步骤投入费用	猿园	猿园	圆园	愿园

三、平行结转分步法

(一) 平行结转分步法的核算程序

平行结转分步法主要适用于大量大批多步骤装配式生产的企业。在逐步加工生产企业，为了简化成本计算工作，也可能采用这种成本计算方法。当企业半成品的种类繁多，而且又很少对外销售，管理上不要求计算半成品成本，因而为了简化核算手续和加速成本计算，在计算在产品成本时，各步骤只核算和归集本步骤发生的生产费用和这些费用中应由产成品负担的“份额”，不计算各步骤所耗以前步骤半成品的成本，一般情况下也不计算本步骤所产半成品的成本。

平行结转分步法成本计算程序在明细账设置、要素费用的归集、分配等方面与逐步结转分步法的计算程序相同，但在各步骤半成品完工转交下一步骤继续加工或验收入库时，不需要结转半成品的成本，也不要求计算半成本。月末，各半步骤应计算出本步骤投入的生产费用中应由产成品负担的份额，分别从各步骤平

行结转到产成品的成本，最后汇总计算出产成品的成本。

平行结转分步法成本计算的特点如下：

① 各步骤之间只进行实物转移，不进行成本结转。各步骤只汇集本步骤发生的生产费用；

② 不论是半成品在各生产步骤之间直接转移还是通过半成品库收发，均不通过“自制半成品”科目核算半成品成本，仓库只需要核算半成品的数量；

③ 月末，应将本步骤发生的生产费用在产成品和广义在产品之间进行分配。所谓广义在产品是从全厂的角度来说尚未加工成最终产品的在产品，它除了本步骤正在加工的在产品外，还包括已经过本步骤加工完成月末尚在半成品仓库未使用的半成品和本步骤以后各步骤月末在产品中耗用的本步骤的半成品。（即除了本步骤正在加工的在产品外，还包括本步骤已完工却尚未加工为产成品的半成品。）

（二）月末产成品和广义在产品之间生产费用的分配

采用平行结转分步法计算产品成本，各步骤的费用不随半成品实物转移而结转，在计算分配发生的生产费用时，凡各步骤已转出但未加工成产成品的半成品，其成本都保留在原始发生地的各步骤成本明细账中，月末将本步骤发生的生产费用进行分配时，只将产成品负担“份额”转出，留在各生产步骤成本明细账的余额是广义在产品的成本。

企业在分配产成品和广义在产品费用时，可以采用约当产量、定额成本等方法。下面以约当产量法为例说明产成品和广义在产品分配的程序和方法。

① 确定各步骤广义在产品和产成品的约当产量。

某步骤产品  
的约当产量

产成品所耗该步骤半成品数量	该步骤已完工月末尚存在半成品仓库数量	本步骤以后各步骤月末在产品耗用半成品数量	本步骤月末正在加工中的在产品的约当产量
---------------	--------------------	----------------------	---------------------

实际生产中，往往下一步生产一件产品可能要消耗上一步多件半成品，公式中：

$$\text{产成品所耗该步骤半成品数量} \times \text{产成品数量} \div \text{单位产成品耗该步半成品数量} \\ + \text{以后各生产步骤月末在产品耗用本步骤半成品数量} \\ + \sum (\text{以后各步骤月末在产品数量} \times \text{单位在产品所耗该步骤半成品数量})$$

（在逐步加工的多步骤生产中，如果一件产成品只耗某步骤一件半成品，该步骤的约当产量就是产成品的数量、本步骤以后各步骤在产品数量及期末库存半成品数量和本步骤在产品的约当产量之和。）

② 确定各步骤生产费用应由产成品负担的份额。即各步骤产成品所耗本步骤半成品数量乘以本步半成品单位成本，计算出产成品在本步骤应负担的费用。

③ 将产成品在各步骤应负担的费用结转计入产成品成本。

各步骤累计生产费用，减去产成品应负担的成本，其余就是月末广义在产品的成本。

举例说明约当产量的计算。

例 缘原苑 某企业生产甲产品需要三个生产步骤，第一车间生产粤半成品，完工后交半成品仓库验收备用；第二车间从半成品仓库领出粤半成品继续加工



第二步 越产成品 伊猿垣 第三车间期末 半成品库 第二车间期末  
 约当产量 在产品数量 伊猿垣 在产品约当产量 在产品约当产量  
 越伊猿垣 (源伊猿垣 垣伊猿垣) 垣伊猿垣 越猿缘 (件)

第三步 越产成品数量 垣 第三车间期末 越伊猿垣 垣伊猿垣 越伊猿垣 (件)  
 约当产量 在产品约当产量

(三) 平行结转分步法应用举例

例 缘原: 仍取例题 缘原有关资料: 南方机械厂设有第一、第二、和第三三个基本生产车间, 大量生产甲产品。甲产品顺序经过第一、第二、和第三车间加工。第一车间生产 粤半成品, 完工后交半成品仓库验收备用, 第二车间从半成品仓库领出 粤半成品继续加工成 月半成品, 完工后全部交给第三车间继续加工成甲产品后交成品仓库待销。各步骤原材料和所耗上一步半成品于产品投产时一次性投入, 一件 月半成品只耗一件 粤半成品, 一件甲产品只耗一件 月半成品, 各步骤月末在产品完工程度为 猿缘。该企业采用约当产量法分配产成品和广义在产品的成本。

缘原伊年 远月份甲产品各步骤期初在产品和本月生产产量和生产费用如表 缘原表 缘原表 缘原表 (运用分步法计算产品成本, 要素费用的归集和分配方法、程序与品种法相同, 本例将省略要素费用的归集与分配过程。)

表 缘原 甲产品及半成品产量记录  
 缘原伊年 远月 计量单位: 件

生产部门	期初在产品数量	本期投入数量	本期完工数量	期末在产品数量
第一车间 (粤半成品)	猿	愿	苑	圆
粤半成品仓库	猿 (库存)	苑 (验收)	愿 (发出)	源 (库存)
第二车间 (月半成品)	缘	愿	苑	愿
第三车间 (甲产品)	员缘	苑	源	猿

表 缘原 甲产品期初在产品及半成品成本资料  
 缘原伊年 远月 计量单位: 元

项目 生产部门	直接材料	直接人工	制造费用	合计
第一车间 (粤半成品)	圆愿	苑	员愿	源缘
第二车间 (月半成品)		愿	愿	源缘
第三车间 (甲产品)	员愿	员	员	源



(或 月初在产品成本 越 月末在产品成本 越)

③月末在产品成本 越 生产费用累计 原转出的产成品成本

表 缘原远 基本生产成本明细账

第二生产车间 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆国伊年 远月 产品名称：月半成品

项 摇摇目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (缘件) (约当产量 圆件)		圆	圆	源
本月生产费用 (愿件)	工资及福利费分配表	愿		
	制造费用分配表		员	员
	本月生产费用合计		愿	圆
生产费用累计 (愿件)(约当产量 愿件)	费用累计	员	员	圆
	约当产量 (件)	愿	愿	—
	单位成本	员	员	圆
完工产品成本转出 (愿件)		愿	愿	员
月末在产品成本 (愿件) (约当产量 源件)		源	缘	愿

第五章 摇

表 缘原苑 基本生产成本明细账

第三生产车间 摇摇摇摇摇摇摇摇 圆国伊年 远月 产品名称：甲产品

项 摇摇目	直接材料	直接人工	制造费用	合计	
期初在产品 (员件)(约当产量 员件)	员	员	员	源	
本月生产费用 (苑件)	原材料费用分配表	愿		愿	
	工资及福利费分配表		员	员	
	制造费用分配表			员	员
	本月生产费用合计	愿	员	员	猿
生产费用累计 (愿件)(约当产量 愿件)	费用累计	员	员	猿	
	约当产量 (件)	愿	苑	苑	
	单位成本	员	员	源	
完工产品成本转出 (愿件)	愿	员	愿	圆	
月末在产品成本 (猿件) (约当产量 猿件)	猿	猿	圆	愿	

摇摇根据各生产步骤成本计算结果,编制“甲产成品成本汇总表”如表 缘原愿  
表 缘原愿 甲产品成本汇总表  
摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇伊年 远月 数量: 远件

生产步骤	直接材料		直接人工		制造费用		合摇摇计	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本	总成本	单位成本	总成本	单位成本
第一步骤转入	员愿园	猿园	远园	员愿园	苑园	员愿园	猿园	猿园
第二步骤转入			苑园	员园	愿园	员愿园	员远园	愿园
第三步骤转入	苑园	员愿园	员愿园	员园	怨园	员缘	圆愿园	源园
合摇摇计	圆缘园	源园	圆缘园	源园	圆缘园	源园	苑园	员愿园

本例甲产品成本计算结果与逐步结转分步法计算的成本(苑园元)相差猿园元,是因为期末在产品与完工产品费用分配分别采用了约当产量法和定额成本法所致。如果在产品也按定额计算成本,其计算结果应与逐步结转分步法相同。

根据“甲产品成本汇总表”,将各步骤产成品的成本从各步骤“生产成本明细账”结转到“产成品”账户。作会计分录:

借: 库存商品——甲产品 苑园  
贷: 基本生产成本——第一车间 猿园  
——第二车间 员远  
——第三车间 圆愿

#### 四、简易分步法

##### (一) 简易的平行结转分步法

采用简易的平行结转分步法,是为了简化各步骤的成本计算,并提供各步骤的生产资料,这种方法的特点可以归纳为以下三个方面:

① 各步骤只计算产品本月发生的生产费用,不计算产成品在该步骤的份额。

② 在各生产步骤不计算半成品成本,也不需将半成品成本随着半成品实物的转移而结转。但月末各步骤应根据实存的在产品数量,按单位累计计划成本或定额成本(包括前面步骤发生的费用)计算在产品成本,提供给厂部财会部门加以汇总。

③ 厂部财会部门将产品在各步骤的本月生产费用平行汇总后,加上产品在各个生产步骤的月初在产品成本,减去产品在各个步骤的月末在产品成本,就可以计算出产成品的成本。简易平行结转分步法举例说明如下:

例 缘原愿: 某企业大批大量生产丁产品需要三个生产步骤,采用简易平行结转分步法计算产品成本。丁产品各步骤定额成本如表 缘原愿

摇第五章

表 5-10 在产品及半成品定额成本计算表

产品名称：丁产品

项目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
第一步骤	本步骤单位成本	100	150	150	400
	累计单位成本	100	150	150	400
第二步骤	本步骤单位成本		150	150	300
	累计单位成本	100	300	300	700
第三步骤	本步骤单位成本	100	150	150	400
	累计单位成本	200	450	450	1100
备注	各步骤期末在产品均按定额计算完工程度，原材料及半成品投产时一次性投入				

例 5-10 某企业丁产品有关成本资料和“产品成本计算单”如表 5-11 所示。

表 5-11

## 丁产品第一生产步骤

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月发生费用(90件)	2 400	850	940	4 190
月末在产品(20件)	600	100	160	860

## 丁产品第二生产步骤

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月发生费用(85件)		930	1 165	2 095
月末在产品(10件)①	300	160	230	690

## 丁产品第三生产步骤

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月发生费用(90件)	900	1 350	1 005	3 255
月末在产品(30件)	1 200	960	1 140	3 300

## 丁产品成本计算单

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品成本	1 350	650	895	2 895
本月发生费用	3 300	3 130	3 110	9 540
累计费用	4 650	3 780	4 005	12 435
月末在产品	2 100	1 220	1 530	4 850
产成品成本(60件)	2 550	2 560	2 475	7 585
单位成本	42.5	42.67	41.25	126.42

①月末在产品成本：

直接材料 月末在产品数量 × 单位累计定额材料

直接人工 月末在产品数量 × 截至上步止单位累计定额费用 + 本步投入费用 × (制造费用)

采用简易平行结转分步法计算产品成本，每月都应重新开设生产成本明细账，只记录本月发生的生产费用，上月末在产品的成本不再计入下月各步骤的生

产成本明细账，只要汇总在厂部成本计算单上作为下月的期初在产品。

简易平行结转分步法大大简化了产品成本的计算，并提供了各生产步骤发生的生产费用。但是由于各步骤月末在产品均按定额成本或计划成本核算，实际成本与定额成本或计划成本的差异全部由产成品负担，因此这种方法只能适用于定额管理好，而产品消耗定额准确，期末在产品数量不大，且不要求单独计算半成品成本的单位采用。

(二) 逐步结转与平行结转相结合的分步法

逐步结转与平行结转相结合的分步法的特点和成本计算程序如下：

上述介绍的逐步结转分步法和平行结转分步法，各有所长，又各有不足。实践中，还有一种新的分步法，即逐步结转与平行结转相结合的分步法（简称新分步法）。该方法既吸收了传统的两种方法的优点，又弥补了这两种分步法的不足。新分步法特点是：各步骤生产完工的半成品按定额成本逐步结转给下一生产步骤，完工半成品的实际成本与定额成本的差异，从各步骤平行结转给该产成品负担。新分步法成本程序可归纳为以下四步：

1. 随半成品移交下一步骤加工时，半成品按定额成本逐步结转给下步骤，可以按综合成本结转，也可以分项结转。为了避免成本还原，尽可能按成本项目分项结转到下一生产步骤成本计算单各成本项目中。

2. 月末计算各步骤在产品定额成本。

3. 月末计算各步骤完工半成品的实际成本。计算公式为：

完工半成品实际成本 = 期初在产品定额成本 + 本期实际发生的生产费用 - 期末在产品定额成本。

4. 月末计算各步骤完工半成品或产成品的成本差异，从各步骤平行结转至总成本核算岗位，直接计入产成品成本。

总成本核算在计算产成品定额成本（产成品数量 × 单位产品定额成本）的基础上，将各步骤转入的成本差异按产品品种归集，计算出产成品成本。

新分步法成本核算程序如图 5-1 所示。

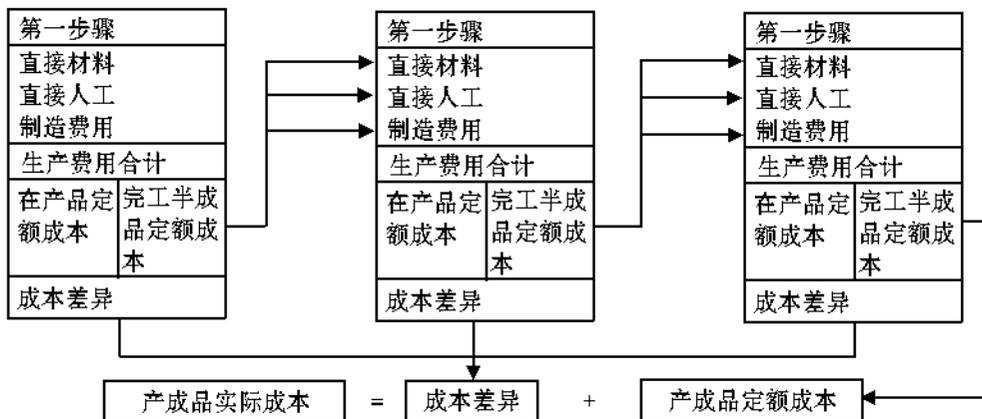


图 5-1 新分步法成本核算程序图

如果半成品经半成品仓库验收，需设“自制半成品”账户核算半成品成本时，自制半成品也只核算定额成本。

## (三) 逐步结转与平行结转相结合的分步法应用举例

例 5-10: 某企业生产丙产品需要三个生产步骤, 第一车间生产粤半成品直接结转交第二车间继续加工成月半成品, 第二车间月半成品完工后交给第三车间加工成产成品后交成品仓库待销。采用新法计算产品成本。各步骤半成品和产成品成本定额如表 5-10。

表 5-10 在产品及半成品定额成本计算表 产品名称: 丙产品

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
第一步 (粤半成品)	本步骤单位成本	100	100	100	300
	累计单位成本	100	100	100	300
第二步 (月半成品)	本步骤单位成本		100	100	200
	累计单位成本	100	200	200	500
第三步 (丙产品)	本步骤单位成本	100	100	100	300
	累计单位成本	200	300	300	800
备注	各步骤期末在产品均按约当产量计算完工程度, 原材料及半成品投产时一次性投入				

## 开设丙产品各步骤成本明细账

丙产品各步骤月初在产品成本和本月发生的生产费用如表 5-11。表 5-11

表 5-11 基本生产成本明细账 产品名称: 粤半成品

项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品定额成本 (100件)	100	100	100	300
本步本月生产费用 (100件)	100	100	100	300
生产费用累计 (200件)	200	200	200	600
期末在产品定额成本 (100件)	100	100	100	300
本月完工半成品实际成本 (100件)	100	100	100	300
本月完工半成品定额成本转出 (100件)	(100)	(100)	(100)	(300)
本步骤成本差异转出	(0)	(0)	(0)	(0)

编制 粤半成品定额成本结转会计分录:

借: 基本生产成本——第二生产步骤 300  
贷: 基本生产成本——第一生产步骤 300

表 缘

基本生产成本明细账

第二生产步骤

产品名称：月半成品

项	直接材料	直接人工	制造费用	合
月初在产品定额成本 (缘件)	源	圆	猿	员
上步转入半成品定额成本 (苑件)	圆	苑	员	猿
本步本月生产费用		愿	员	员
生产费用累计 (缘件)	圆	员	圆	远
期末在产品定额成本 (猿件)	猿	员	圆	远
本月完工半成品实际成本 (苑件)	圆	员	圆	远
本月完工半成品定额成本转出 (苑件)	(圆)	(员)	(圆)	(远)
本步骤成本差异转出	(园)	(原)	(原)	(原)

编制月半成品定额成本结转会计分录：

借：基本生产成本——第三生产步骤 远

贷：基本生产成本——第二生产步骤 远

表 缘

基本生产成本明细账

第三生产步骤

产品名称：丙产品

项	直接材料	直接人工	制造费用	合
月初在产品定额成本 (缘件)	远	源	缘	员
上步转入半成品定额成本 (苑件)	圆	员	圆	远
本步本月生产费用	怨	员	员	猿
生产费用累计 (怨件)	猿	猿	猿	员
期末在产品定额成本 (猿件)	员	怨	员	猿
本月完工产成品实际成本 (远件)	圆	圆	圆	苑
本月完工产成品定额成本转出 (远件)	(圆)	(圆)	(圆)	(苑)
本步骤成本差异转出	(员)	(园)	(原)	(苑)

编制产成品定额成本结转会计分录：

借：库存商品——丙产品 苑

贷：基本生产成本——第三生产步骤 苑

编制产成品定额成本差异结转会计分录：

员

借：库存商品——丙产品 员

贷：基本生产成本——第一生产步骤 员

基本生产成本——第二生产步骤 远

**基本生产成本——第三生产步骤** 元

编制“产品实际成本计算表”如表 5-15

产品实际成本计算表

产品名称：丙产品 数量：100件 单位：元

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
产成品定额成本		1000	1500	1000	3500
成本差异	第一步骤转入	—	1000	1000	2000
	第二步骤转入	—	1000	1000	2000
	第三步骤转入	1000	—	1000	2000
	合 计	1000	2000	2000	5000
产成品实际总成本		2000	3500	3000	8500
单位成本		20	35	30	85

将逐步结转分步法与平行结转分步法结合起来的新分步法，适用于冶金、纺织各产品结构比较简单的大批大量装配式生产类型的企业。与其他成本比，它主要的以下几方面的优点：

① 克服了逐步结转成本计算不及时的缺陷。由于半成品按定额成本结转到下一步骤，下一步骤不必等到上一步骤成本计算出来，就可以根据转入的半成品的数量乘以单位定额成本计算出上一步转入半成品的成本，这样各步骤均可以同时计算成本。

② 简化了成本计算工作。由于各步骤半成品均按定额计算，大大地简化了完工产品与在产品的分配工作；在半成品按定额成本结转的情况下，不需要对成本进行还原。

③ 便于进行成本分析和考核。按定额成本结转的半成品成本，排除了上一步骤成本对本步骤的影响，有利于明确经济责任，加强成本考核；各步骤实际成本在定额成本的基础上加上成本差异计算的求得，在成本计算单上能一目了然地看出实际成本与定额成本的差异和影响因素，为成本分析提供了直接依据。

④ 提高了成本指标的灵敏度。各步骤当期成本差异由完工产品负担，使产成品成本与当期生产经营业绩直接挂钩，提高了成本指标的灵敏度。

由于实际成本与定额成本的差异都由产成品负担，如果成本差异太大，且在产品数量较多的情况下，会影响成本计算的准确性。因此采用新分步法计算产品成本的企业，首先必须做好定额成本的制定工作，同时应注意随着市场条件的变化，及时修改成本定额，以保证产品成本计算的准确性。

## 第五节 擢产品成本计算的辅助方法

本节将在成本计算的三种基本方法的基础上,进一步介绍工业企业成本计算的两种辅助方法:分类法和定额法。

### 一、产品成本计算的分类法

#### (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费用,计算产品成本的一种方法。在一些工业企业中,生产的产品品种、规格繁多,若按产品的品种、规格归集费用,计算各种产品成本,则成本计算工作量非常繁重。为了简化核算,可以将生产工艺基本相同、原材料消耗基本相同的不同品种、规格的产品按一定的标准进行归类,按类别作为成本计算对象,计算产品成本。

分类法的特点是 按产品类别归集生产费用,先计算各类完工产品的总成本,然后将大产品的总成本按一定方法分配给类内不同品种(或规格)的产品。

分类法是成本计算的一种辅助方法,它的应用与产品的生产工艺没有直接联系,凡是产品品种、规格繁多,又可以按照一定的标准划分为若干类别的产品生产,无论是单步骤生产还是多步骤生产,均可以采用分类法计算成本。如钢铁厂生产的各种型号的生铁、钢锭和钢材;服装厂生产的各种不同型号和规格的服装;食品厂生产的各种副食品,以及主副产品和联产品等,它们的生产类型有所不同,但都可以采用分类法计算成本。

#### (二) 分类法的计算程序

按照产品所用的原材料和工艺技术过程的不同,将产品划分为若干类,按照产品的类别开设产品成本明细账,按类归集生产费用,计算各类产品成本。

采用分类法按类归集费用的程序和方法同品种法完全相同,只不过是每类产品视同每种产品而已。

按照大类计算出产成品的成本后,应选择合理的分配标准将大类产成品的成本在类内各种产品之间进行分配,计算出类内各种产品的成本。分配标准的选择一般有定额消耗量、定额费用、售价、以及产品的体积、长度、重量、产量等。在具体确定分配标准时,主要应考虑分配标准与各种耗费的发生是否具有相关性。

在类内各种产品之间分配费用时,各成本项目可以按同一个分配标准进行分配,为使分配结果更合理,也可以根据各成本项目的性质采取不同的分配标准分配。此外为了简化工作,可以将分配标准折算相对固定的系数,按照固定的系数在各种产品之间分配费用。确定系数时,一般在类内选择一种产量较大、生产比较稳定、或规格折中的产品作为标准产品,将该产品的系数定为1,再用其他各种产品的单位分配标准量与标准产品的单位分配标准量相比,计算出的比率即为分配系数。按照系数分配类内各种产品成本的方法,也叫系数法。

在实际工作中，也有的采用将各种产品产量按照系数折算为标准产品产量，然后按照标准产品产量比例分配类内各种产品成本，这也是一种系数法。

### （三）分类法举例

例 缘原员：某企业生产甲、乙、丙三类产品，其中甲类产品包括 粤 月 悦 三种产品，粤种产品是标准产品。甲类产品内各种产品之间分配费用的标准为：直接材料费用按材料定额系数分配，直接人工和制造费用按定额工时比例分配。计算程序如下：

缘限根据有关材料消耗定额计算直接材料分配系数，见表 缘限员  
表 缘限员 直接材料分配系数计算表

产品名称	单位产品直材料费用定额				直接材料 费用系数
	材料名称 或编号	消耗定额 (公斤)	计划单价	费用定额	
粤 (标准产品)	缘员	缘	缘	缘	
	缘圆	缘	源	缘	
	缘猿	缘	猿	猿	
	小计			缘	员
月	缘员	缘	缘	缘	
	缘圆	远	源	缘	
	缘猿	缘	猿	猿	
	小计			缘	缘
悦	缘员	缘	缘	缘	
	缘圆	远	源	缘	
	缘猿	缘	猿	猿	
	小计			缘	缘

缘限按各种费用分配表归集各类产品本月发生的费用，登记在各类“产品成本计算单”中。“成本计算单”如表 缘限圆(假定在产品成本按定额成本计算)。

表 缘限圆 产品成本计算单  
生产车间：第一车间 品类别：甲类产品

项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品定额成本	缘	缘	缘	缘
本月费用	缘	缘	缘	缘
合计	缘	缘	缘	缘
产成品成本	缘	缘	缘	缘
月末在产品定额成本	缘	猿	苑	缘



后的生产特点,选择适当的成本计算方法计算其成本。通常把分离前的成本称为联合成本或共同成本,把继续加工成本称为可归属成本。联产品的成本计算,就是分离前联产品的联合成本在各联产品之间进行分配。联合成本的分配方法有:系数分配法、实物量分配法、相对销售价值分配法和净实现价值分配法等。某些联产品在分离点分离出来以后,需要进一步加工后才能出售,这些联产品的成本是分离前成本加分离后的可归属成本。

#### 联产品成本计算举例

例 缘原园:某企业用同一种原材料,在同一工艺过程中生产出粤月悦阅四种产品,因而它们是联产品。分离前采用分类法归集联合成本,归为甲类。这些联产品以售价作为分配标准。以粤产品为标准产品。粤产品在分离后还要继续加工。缘原园年缘月有关成本计算资料及结果如下表 缘原园;表 缘原园;表 缘原园;表 缘原园;表 缘原园。

表 缘原园 甲类产品成本计算单的有关资料

项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
分离前的联合成本	员圆园	圆园园	猿园猿	圆园园
各成本项目占总成本的比重	猿%	员%	员%	缘%
分离后粤产品可归属成本	源%	员圆园	源%	圆园%

表 缘原园 联产品生产产量及售价

产品名称	产量(公斤)	售价(元)	系数
粤	员圆园	员%	员
月	源园	员%	圆
悦	员圆园	员%	圆
阅	圆园	圆%	员

表 缘原园 联产品成本计算单

产品名称	产量(员)	系数(圆)	标准产量(猿)	联合成本(源)	分配率(缘越源衣猿)	联产品总成本(远越猿伊缘)	联产品单位成本(苑越远衣员)
粤	员圆园	员	员圆园			员猿猿	源%
月	源园	圆	源园			源猿	苑%
悦	员圆园	圆	源园			源猿	苑%
阅	圆园	员	猿			圆猿	猿%
合计			猿园	圆园	源%	圆园	

摇摇表 缘原圆 粤月悦阅四种产品按成本项目反映的分离前成本

项目	比重 豫	粤产品 员猿园公斤		月产品 远源园公斤		悦产品 员猿园公斤		阅产品 圆园园公斤	
		总成本	单位成本	总成本	单位成本	总成本	单位成本	总成本	单位成本
直接材料	猿缘	愿源猿	源缘	猿源	缘	源猿	源缘	员猿	猿
直接人工	员园	员猿	猿	缘	缘	猿	缘	员	猿
制造费用	员猿	员源	源	远	缘	猿	缘	圆	猿
合计	员园	员猿猿	源猿	源源	猿	远源	缘	圆	猿

摇第五章

表 缘原猿 粤产品成本汇总计算表

项摇摇目	分离前分摊的成本	分离后可归属成本	总成本	单位成本
直接材料	愿源猿	源猿	愿源猿	缘
直接人工	员猿	员	圆	猿
制造费用	员源	远	圆	猿
合计	员猿猿	圆	员猿猿	猿

(二) 副产品的成本计算

副产品的概念。副产品指在生产主要产品的过程中，附带生产的一些非主要产品。这些副产品有一定价值和用途，能满足某些方面的需要。如制皂企业，在生产肥皂过程中产生的甘油；高炉炼铁过程中，在生产生铁主要产品的同时，还可以回收煤气；还有些企业在生产过程中所产生的一些废气、废水、废渣。对于“三废”的综合利用，回收或提炼出的产品，也可以称为副产品。副产品与联产品之间既有区别又有联系。两者的区别主要在于价值大小。副产品销售收入相对主要产品而言，在企业全部产品销售总额中所占比重很小，对企业效益影响不大。

副产品的成本计算。由于副产品和主要产品是在同一生产过程中生产出来的，所以主要产品和副产品费用很难分开，这样只能把副产品和主要产品归为一类产品，采用分类法归集费用计算成本。由于副产品产品价值较低，可以先确定出副产品的成本，再从发生的费用总额中扣除副产品的成本，所得余额就是主要产品成本。扣除的方法，可以根据不同情况分别采用以下几种方法：

(员) 对于回收或提炼出的副产品，可以按它们售价减去销售费用、销售税金及附加和销售利润后的余额对副产品计价从主副产品费用总额中扣除；也可以以副产品的售价直接从费用总额中扣除。

(圆) 对于在同一生产过程中回收的副产品较多时，为了简化计算手续，也可以按事前规定的固定单价计价扣除。

例 某企业生产甲产品的同时，生产乙、丙两种副产品。副产品成本按固定单价计价。有关成本资料和售价资料如下表。

表 某企业本月成本资料：

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	1000	2000	3000	6000
本月生产费用	2000	3000	4000	9000
完工产品成本	3000	4000	5000	12000
月末在产品成本	—	—	—	—

表 某企业产量和售价资料

产品名称	产量（吨）	单价（元）
甲产品	3000	
乙产品	1000	10
丙产品	2000	5

根据以上资料计算甲、乙、丙产品成本如下表。

表 某企业产品成本计算单

生产车间：

产品名称：甲产品

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	1000	2000	3000	6000
本月生产费用	2000	3000	4000	9000
合计	3000	5000	7000	15000
减：乙产品成本	1000			
减：丙产品成本	2000			
甲产品成本（数量 3000吨）	1000	5000	7000	13000
甲产品单位成本	3.33	1.67	2.33	7.33

### 三、产品成本计算的定额法

#### （一）定额法的特点

产品成本计算的定额法就是为了及时反映和监督生产费用和产品成本脱离定额的差异，加强定额管理和成本控制而采用的一种成本计算方法。前述各种成本计算方法——品种法、分批法、分步法、和分类法，尽管在成本计算对象、生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法不同，但是它们都有一个共同的特点，就是生产费用的日常核算都是按实际发生额进行的。这样，生产费用和产品成本脱离定额的差异及其发生的原因，只有在月末时通过实际资料和定额资料对比、

分析，才能得到反映，因而不能更好地加强定额管理，实行成本控制。采用定额法要求在生产耗费发生的当时，就将定额内的耗费和脱离定额的差异分别核算，月末产品定额成本加减各种差异，计算出产品的实际成本。由于通过制定定额成本，计算定额差异和分析差异原因，可以实现成本控制的目的，故定额法不仅是一种成本核算方法，也是一种成本控制、成本分析的方法。

定额法主要特点有：

①事前制定产品的消耗定额、费用定额和定额成本作为降低成本的目标和核算基础。并根据生产技术的进步和劳动生产率的提高不断修订有关定额。

②在生产费用发生的当时就将符合定额的费用和脱离定额的差异分别核算，以加强对成本差异日常核算、分析和控制。

③每月汇总的生产费用应分别按定额成本、定额差异、定额变动差异和材料成本差异四个方面在完工产品和在产品之间分配。

④月末计算产品实际成本。产品实际成本是以定额成本为基础，加上或减去定额差异、定额变动差异和材料成本差异。

### (二) 定额法的成本计算程序

定额法计算成本要事先制定科学合理的定额，生产费用汇总和分配中的每一步都要分别定额成本、定额差异和定额变动来进行，具体的成本计算程序如下：

#### ①制定定额成本

采用定额法，首先必须制定单位产品的消耗定额、工时定额和费用定额，并据以计算产品的定额成本。产品定额成本是以现行消耗定额为依据考虑年度内可能发生的变化计算的目标成本，是企业现有生产技术条件下可以达到的“应该成本”。

产品定额成本计算公式如下：

直接材料定额 = 单位产品材料定额消耗量 × 材料计划单价

直接人工定额 = 单位产品定额工时 × 小时工资率

制造费用定额 = 单位产品定额工时 × 小时制造费用率

②如果定额有变动，应调整月初在产品的定额成本

定额成本是根据计划期间的预计生产条件制定的，一旦生产条件和市场环境发生较大变化，需要修订定额成本时应对原定额进行修订。定额成本修订后，本月即按新的定额成本核算，但由于月初在产品定额成本是按旧定额计算的，因而需将月初在产品按原定额计算的按新定额进行调整，以保证定额口径的一致性。月初在产品原定额成本与按新定额调整后的定额成本之间的差额列作月初在产品定额变动差异。计算公式如下：

月初在产品定额变动差异 = 月初在产品原定额成本 - 原月初在产品按新定额计算的定额成本

或：月初在产品定额变动差异 = 旧定额计算的按新定额计算的定额成本 × (原定额变动系数)

定额变动系数 =  $\frac{\text{按新定额计算的单位产品费用}}{\text{按旧定额计算的单位产品费用}}$

例 缘原源：甲产品的一些零件从本月 1 日起，实行新的原材料消耗定额，单位产品旧的原材料费用定额为 100 元，新的定额为 120 元，如果该月初在产品成

本按旧定额计算的原材料费用为 员圆园园元，则月初在产品定额变动差异的计算可以用以下方法：

定额变动系数  $\frac{\text{越员圆园元}-\text{越员圆园元}}{\text{越员圆园元}}$

月初在产品定额变动差异  $\frac{\text{越员圆园元}}{\text{越员圆园元}} \times (\text{员圆园元}-\text{越员圆园元}) = \text{越员圆元}$

需要注意的是，定额变动差异是定额本身变动的结果，它与生产中的费用节约或浪费无关。因此，它与实际成本脱离定额成本的定额差异是完全不同的。月初在产品的定额成本调整，是不会影响月初在产品成本总额的，因为定额降低后，一方面，月初在产品定额成本减少，另一方面，定额变动差异增加，两者数量相等，方向相反。

下面以直接材料定额变动为例说明月初在产品定额成本的调整方式。

例 缘原缘：某企业月初在产品数量 源圆件，直接材料成本按上月成本计算单中的资料为：定额成本为 员圆园元，定额差异 源元，合计 员圆源元。假定从本月起，每件产品原材料定额成本降低 圆元。

则月初在产品定额成本调整如下：

按旧定额计算的定额成本 摇摇摇摇摇摇 员圆园元

按新定额调整额 原源元

调整后在产品定额成本 员缘圆元

定额变动差异 愿元

通过调整，月初在产品成本 越定额成本 依定额差异 依定额变动差异

$\frac{\text{越员圆元}}{\text{越员圆元}} \times \text{员圆元} + \text{源元} = \text{越员缘元}$

如果本月其他费用定额发生了变化，调整方法与直接材料成本调整方法相同。

獭按定额成本和定额差异分别核算本月发生的生产费用

本月生产费用发生时，都应按定额内的费用和定额差异分别编制凭证，登记生产成本明细账。

灑月末，分别汇总期初在产品和本月投入生产费用的定额成本、脱离定额的差异、定额变动差异和材料成本差异，并在完工产品与期末在产品之间分配。

完工产品实际成本 越定额成本 依定额差异 依定额变动差异 依材料成本差异

(三) 定额法举例

某企业为加强成本控制，以便对产品成本进行分析，采用定额法计算产品成本，年初制订甲产品消耗定额如下：

表 缘原苑 甲产品定额资料表

直接材料定额				定额工时	小时费用率	工资及制造费用定额
名称	消耗量 (公斤)	计划成本	消耗定额			
粤材料	愿	缘	源		工资 源元	员圆
月材料	缘	员圆	源	猿小时	制造费用 猿元	愿
合计	原	原	员圆			

甲产品定额成本  $\frac{\text{越员圆元}}{\text{越员圆元}} \times \text{员圆元} = \text{越员圆元}$

远月初甲产品期初在产品 圆园件，成本资料如下：

表 缘原愿 月初在产品成本表

项 摇 摇 目	定 额 成 本	脱 离 定 额 差 异	实 际 成 本
直 接 材 料	圆园园园	原园园园	员园园园
直 接 人 工	员园园园	缘园	员园缘园
制 造 费 用	怨园	园	怨园
合 计	源园园园	原园园园	猿园园园

本月定额调整如下：

原材料定额 怨缘元，人工定额 员园元，制造费用定额 怨怨元，调整后甲产品定额成本 猿园元。

本月甲产品投产量及实际生产费用：

本月投产 员园件，完工 愿件，月末在产品 源件，投入定额工时 圆园园小时。

本月实际生产费用：

材料费用 怨怨元，人工费用 员园元，制造费用 愿怨元。

材料于产品投产时一次性投入，材料成本差异率 员缘，材料成本差异全部计入完工产品成本，期末在产品完工程度 缘缘，完工产品与在产品按定额比例分配成本。（材料成本差异和期初在产品的定额变动差异全部由产成品负担。）

根据上述资料，开设甲产品生产成本明细账，按定额法计算甲产品的成本。

愿计算月初在产品定额变动系数：

月初在产品材料定额变动系数 越缘衣员园越缘

月初在产品制造费用定额变动系数 越怨衣园越怨

愿计算月初在产品定额变动差异：

月初在产品材料定额变动差异 越园园伊(员原缘) 越员园元

月初在产品制造费用定额变动差异 越园伊(员原怨) 越原元

猿计算本月投产甲产品费用定额和脱离定额的差异：

表 缘原愿 甲产品本月费用表

项 摇 摇 目	定 额 成 本	脱 离 定 额 差 异
直 接 材 料	员园伊缘越缘	怨怨原缘越怨
直 接 人 工	圆园伊原越园	员园缘园原园越园
制 造 费 用	圆园伊怨越怨	愿怨原怨越原
合 摇 摇 计	源园源园	猿园
材 料 成 本 差 异	(怨缘园伊缘) 越怨	

愿计算完工产品与月末在产品定额成本：



反映和监督脱离定额（或计划）的差异，从而有利于加强成本控制，可以及时、有效地促进生产耗费的节约，降低产品成本。

由于产品实际成本是按照定额成本和各种差异分别核算的，因而便于对各项生产耗费和产品成本进行定期分析，有利于进一步挖掘降低产品的潜力。

通过脱离定额差异和定额变动差异的核算，还有利于提高成本的定额管理和计划管理工作的水平。

由于有着现成的定额成本的资料，因而能够较为合理、简便地解决完工产品和月末在产品之间分配费用的问题。

定额计算法的主要缺点：

采用定额法计算产品成本要比采用其他方法核算工作量要大，因为采用定额法必须制定定额成本，单独核算脱离定额差异，在定额变动时还须修订定额成本，计算定额变动差异。

采用定额法必须事先制定定额成本，及时核算定额差异和定额变动，因而适用于管理制度健全、成本核算人员素质较高的企业。具体说，适用于已制定一套完整的定额管理制度，产品定型，各项生产费用消耗定额稳定、准确，财会人员基本知识、基本技能较强的企业。大量大批生产企业，产品定型，比较容易制定定额，比较容易达到这些条件，所以主要适用于大批量生产企业。定额法的成本计算对象既可以是最终完工产品，也可以是半成品，所以定额法既可以在整个企业运用，又可以只运用于企业中的某些车间。整个企业运用定额法时，各车间之间半成品流转仍然要采用分步法，实际上运用定额法往往要与其他成本计算方法结合使用，才能计算出产品的成本。

思考题：

工业企业生产按其组织和工艺特点不同，可以分为哪几种类型？

生产类型的特点及其管理的不同要求对产品成本计算方法有什么影响？

产品成本计算基本方法有哪些？各有什么特点？分别适应什么类型生产的成本计算？

产品成本计算的辅助方法有哪几种？各有什么特点？

简述逐步结转分步法与平行结转分步法共同点和不同点。

试述逐步结转分步法的成本计算程序。

什么是半成品成本的“综合结转法”和“分项结转法”？它们各有什么优缺点？

什么是成本还原？成本还原的方法有哪几种？

试述平行结转分步法的成本计算程序。

什么是广义在产品？广义在产品的数量如何确定？

简述定额法的主要优点和缺点。

附：第五章作业与模拟实训

品种法成本计算实训

（一）资料：

某企业设有一个基本生产车间，大量生产甲、乙两种产品，生产工艺过程属于单步骤生产。根据生产特点和管理要求，采用品种法计算两种产品成本。该企业还设有配电和机修两个辅助生产车间，为基本生产和行政管理部门提供服务。辅助生产车间制造费用直接在辅助生产成本账户核算；该企业不单独核算废品损失，产品成本设“直接材料”、“燃料及动力”、“工资及福利费”和“制造费用”四个成本项目。两种产品原材料均于投产时一次性投入，月末在产品完工程度为缘豫，按约当产量比例法分配完工产品和在产品成本。辅助生产费用按计划成本进行分配。甲、乙产品月初在产品和本月生产费用如下：

缘月初在产品成本资料

月初在产品成本资料

产品名称	数量	直接材料	燃料及动力	工资及福利费	制造费用	合计
甲产品	猿园件	猿园园园	源园园	猿园园	猿园园	猿园园园
乙产品	猿园件	猿园园园	缘园园	猿园园	源园园	猿园园园

缘本月生产量和生产费用

(员) 本月投产甲产品 猿园园件，完工 猿园园件；投产乙产品 猿园园件，完工 猿园园件。

(圆) 车间领用材料 猿园园园元，其中：甲产品领用 猿园园园元，乙产品领用 缘园园元，甲、乙产品共同耗用的 猿园园元，基本生产车间一般性消耗 源园园元，配电车间领用材料 猿园园元，修理车间领用材料 远园园元。(产品共同消耗材料按直接领用材料的比例分配)

(猿) 本月基本生产工人工资 猿园园元，车间管理人员工资 远园园元，配电车间人员的工资 猿园园元，修理车间人员工资 愿园园元。并按工资总额的 员豫计提了职工福利费。(生产工人工资和福利费按产品生产工时比例分配，甲产品生产工时 愿园园小时，乙产品生产工时 猿园园小时。)

(源) 基本生产车间计提固定资产折旧费 远园园元，配电车间折旧费 愿园元，修理车间折旧费 远园元，行政管理部门折旧费 猿园园元。

(缘) 以银行存款支付外购电费 猿园园元，其中，产品生产用电 猿园园元，修理车间用电 缘园元，行政管理部门用电 愿园元。(生产用电按产品生产工时比例分配)

(远) 以银行存款支付办公费及其他费用共 愿园园元。其中基本生产车间 远园元，配电车间 愿园元，修理车间 缘园元，管理费用 远园元。

(苑) 配电车间每度电计划成本 缘园元，(按各部门实际耗电量分配)，修理费计划成本每小时 怨元，本月基本生产车间接受修理服务 猿园园小时，供电车间接受修理服务 愿园小时，管理部门接受修理服务 源园小时。

猿要求：按品种法计算甲、乙两种产品的成本，并编制各费用分配表和本成本计算的会计分录。具体要求如下：

(员) 根据月初在产品开设基本生产成本明细账；



## 辅助生产成本明细账

生产车间：

摇年		摘 要	原材料	工资及福利费	折旧费	修理费	水电费	其他费用	合计	分配转出
年	月									

(猿) 编制费用分配表，分配原材料费用、工资及福利费、折旧费、外购动力费和办公费，并登记有关明细账；

## 材料费用分配表

年 月 日

单位：元

受益对象	直接计入	分配计入			合计
		分配标准	分配率	分配金额	
甲产品					
乙产品					
合 计					
基本生产车间					
机修车间					
配电车间					
管理部门					
合 计					

## 外购动力费用分配表

年 月 日

单位：元

受益对象	分配计入			配金额
	耗电度数	分配金额	生产工时 (小时)	
甲产品				
乙产品				
合 计				
基本生产车间				
机修车间				
配电车间				
管理部门				
合 计				

工资及福利分配表

年 月 日

单位：元

受益对象	生产工时	应付工资			应付福利费 (工资的 14%)	合计
		生产工人 (分配率)	管理人员	小计		
甲产品						
乙产品						
合 计						
基本生产车间						
机修车间						
配电车间						
管理部门						
合 计						

折旧费和其他费用计算表

年 月 日

单位：元

项 目	折旧费	其他费用	合 计
基本生产车间			
机修车间			
配电车间			
管理部门			
合 计			

(源) 编制辅助费用分配表，分配辅助生产费用；

辅助生产费用分配表

年 月 日

单位：元

辅助生产车间	机修车间		配电车间		分配金额 合计
	劳务量 (小时)	分配金额 劳务量 (度)	分配金额		
辅助生产费用					
计划单位成本					
机修车间					
配电车间					
基本生产车间					
行政管理部门					
计划成本分配合计					
辅助生产实际成本					
辅助生产成本差异					

第五章

(远) 编制制造费用分配表，分配制造费用；

制造费用分配表

第一生产车间

圆年圆月圆日

单位：元

产品名称	分配标准（实际工时）	分配率	分配金额
甲产品			
乙产品			
合计			

第五章擧

(苑) 计算甲、乙两种产品的生产成本，按约当产量法分配完工产品和月末在产品成本。

月末在产品约当产量计算表

产品名称	原材料				加工费				
	工序	数量	投料率	约当产量	工序	数量	定额工时	完工率（豫）	约当产量
甲产品									
乙产品									

圆一般分批法产品成本计算实训

某企业小批生产粤月悦三种产品，采用分批法计算产品成本。圆年圆月有关资料如下：

(员) 圆月份产品生产批号及投入产量

圆批号：悦产品圆台，上月投产，本月完工圆台。

圆批号：粤产品圆台，上月投产，本月全部完工。

圆批号：粤产品圆台，本月投产，本月尚未完工。

圆批号：月产品圆台，本月投产，本月全部完工。

(圆) 各批产品投入生产费用如下：

圆批号：

上月投入：原材料圆元，工资及福利费圆元，制造费用猿元；

本月投入：原材料愿元，工资及福利费愿元，制造费用愿元；

该批产品原材料已全部投入，在产品完工程度愿豫，采用约当产量法计算产品成本。

圆批号：

上月投入：原材料愿元，工资及福利费愿元，制造费用圆元；

本月投入：工资及福利费愿元，制造费用愿元；

圆批号：

本月投入：原材料愿元，工资及福利费猿元，制造费用愿元；

圆批号：

本月投入：原材料愿元，工资及福利费愿元，制造费用愿元；

要求：根据上述资料，开设并登记生产成本明细账，计算各批产品的完工产

品成本和在产品成本。(产品成本计算单格式如下)

产品成本计算单

产品生产批次：摇摇投产日期：摇摇年摇摇月摇摇投产数量：摇摇产品名称：

项摇摇目	原材料	工资及福利费	制造费用	合摇摇计

摇摇第五章

摇摇逐步结转分步法成本计算实训

某企业生产甲产品分三个生产步骤进行生产。该企业设有第一、第二、第三三个基本生产车间，甲产品由这三个车间顺序加工而成。成本计算采用逐步结转分步法，上一车间向下一车间结转成本时，采用综合结转法。原材料在第一车间开始加工时一次投入，半成品不通过中间库收发，上步骤完工后全部交由下一步骤继续加工。月末在产品按约当产量法计算，各车间月末在产品完工程度均为缘缘缘。该企业本年缘月份有关成本计算资料如下：

(员) 产量记录

项摇摇目	月初在产品	本月投产或上一车间交来	本月完工	月末在产品
一车间 粤半成品	源	员圆	愿	苑
二车间 月半成品	苑	愿	圆	圆
三车间 甲产品	圆	愿	怨	源

(圆) 月初在产品成本资料：

项摇摇目	一车间	二车间	三车间	小计
直接材料	缘圆	员圆	源圆	苑圆
直接人工	缘	猿	猿	苑
制造费用	源	猿	圆	远
合计	远	圆	缘	愿

(猿) 本月发生费用：

摇摇

项摇摇目	一车间	二车间	三车间	小计
直接材料	100000			100000
直接人工	100000	100000	100000	300000
制造费用	100000	100000	100000	300000
合计	300000	200000	200000	700000

摇摇要求：

(1) 采用逐步结转分步法计算甲产品的半成品和产成品成本，编制产品成本计算单；

(2) 进行成本还原，编制产品生产成本还原计算表。

灑平行结转分步法成本计算实训

某厂设有三个基本生产车间，第一车间生产甲半成品，交第二车间继续加工，第二车间生产乙半成品，交第三车间生产丙产品，成本计算采用平行结转分步法，材料在第一车间生产开始时一次投入，各步骤正在加工的在产品均按约当产量计算，各步骤生产费用在完工产品和广义在产品之间的分配采用约当产量比例法。

该企业某年 12 月份有关成本计算资料如下：

(1) 产量记录 (件)

项摇摇目	第一车间	第二车间	第三车间
期初在产品	100	100	100
本月投入	1000	1000	1000
本月完成转出	1000	1000	1000
期末在产品	100	100	100

(2) 月初在产品成本

车摇摇间	直接材料	直接人工	制造费用
一	100000	100000	100000
二		100000	100000
三		100000	100000

(3) 本月发生的生产费用

车摇摇间	直接材料	直接人工	制造费用
一	100000	100000	100000
二		100000	100000
三		100000	100000

要求：

- (员) 开设各生产步骤成本计算单；
- (圆) 计算各步骤应计入产成品份额的费用及月末在产品成本；
- (猿) 编制产品成本汇总表和会计分录。

还原成本还原实训

某企业生产乙产品采用逐步结转分步法计算成本，本月各步骤已完工半成品和产成品成本如下表：

成本项目	一车间完工 半成品成本	二车间完工 半成品成本	三车间完成的 产成品成本
本步骤投入直接材料	员缘园		圆园园
上一步骤转入半成品		员圆园	员圆园
本步骤投入直接人工	猿园	猿园	源园
本步骤投入制造费用	员缘园	员园	圆园
合计	员缘园	圆园	圆源园

要求：

- (员) 按半成品各成本项目占全部成本的比重还原；
- (圆) 按各步骤所耗半成品的总成本占上一步骤完工半成品总成本的比重还原。
- (猿) 本月乙产品完工数量 员园件，计算还原后产品成本。

逐步结转和平行结转分步法综合实训

某企业生产宰产品，需要四个步骤，各步骤都没有期初在产品。第一步骤生产粤半成品，直接转交第二步骤生产月半成品；第二步骤的月半成品，直接转交第三步骤加工成悦半成品；悦半成品完工后，交半成品仓库验收；第四步骤从半成品仓库领用悦半成品加工成宰产品。

一件月半成品要耗用圆件粤半成品，一件悦半成品要耗用源件月半成品，一件宰产品要耗员件悦半成品，各步骤的期末在产品期末在产品的完工程度为缘，各步骤的原材料及半成品均于产品投产时一次性投入。

有关产量及成本费用资料如下：

(员) 有关产量资料

项摇摇目	本月投产	本月完工	期末在产品
一步骤 粤半成品	员园	愿	圆
二步骤 月半成品	源	源	园
三步骤 悦半成品	员	愿	圆
四步骤 宰产品	源	缘	员

(圆) 本月生产费用

## 例题

项	直接材料	直接人工	制造费用	合计
一步骤 粤半成品	1000	2000	3000	6000
二步骤 月半成品	3000	2000	2000	7000
三步骤 悦半成品		3000	2000	5000
四步骤 宰产品	2000	6000	6000	14000
合计	6000	13000	13000	32000

## 例题要求：

(1) 第一步骤的期末狭义在产品按定额计算成本（粤半成品的单位定额成本为：直接材料 1000元，直接人工 2000元，制造费用 3000元）。其他各步骤在产品按约当产量计算成本。

(2) 分别按逐步结转分步法（综合成本结转）和平行结转分步法计算宰产品的成本。

## 综合实训

某企业生产甲产品，原来采用逐步结转分步法，从本月开始，成本计算改为平行结转分步法。有关资料如下：

## (1) 各步骤产量资料

产量资料

单位：件

项	一步骤（粤半成品）	二步骤（月半成品）	三步骤（产成品）
月初在产品数量	100	200	300
本月投产数量	300	200	200
本月完工产品数量	200	200	200
月末在产品数量	200	200	100

(2) 假定：原材料在生产一开始就全部投入，一个月半成品耗一个粤半成品，一个产成品耗一个月半成品。各步骤期初、期末在产品完工程度均为 50%。有关成本资料如下：

乙产品月初在产品和本月生产费用成本

单位：千元

项	直接材料或自制半成品	直接工资	制造费用
月初在产品	第一步骤	2000	3000
	第二步骤	3000	2000
	第三步骤	3000	2000
本月费用	第一步骤	3000	2000
	第二步骤	2000	3000
	第三步骤	2000	2000

要求：

(员) 按平行结转分步法的要求，调整期初在产品成本：

(圆) 按平行结转分步计算本月完工产品成本。

#### 愿阶类法成本计算实训

某企业生产粤、月、悦三种产品，由于耗用的原材料和工艺过程基本相同，合并为一类（甲类）计算产品成本。本月生产粤产品缘万件，月产品源万件，悦产品员万件。件产成品成本后，原材料以粤产品作为标准产品，按定额系数在三种产品之间分配，粤产品系数为员，月产品系数为圆，悦产品系数为员；人工成本和制造费用按定额工时进行分配。单位产品定额工时为：粤产品源小时，月产品源小时，悦产品缘小时。本月完工的甲类产品成本总额为员缘元，其中：直接材料缘元，直接人工猿元，制造费用源元。要求：按分类法计算粤、月、悦三种产品的成本。

## 第六章 施工企业工程成本核算

**【本章内容提要】** 施工企业是指从事建筑安装工程的企业，其生产活动的对象主要是不动产。与工业企业相比，具有投资规模大、生产周期长、建筑安装产品的多样性和施工生产的单件性的特点。本章主要阐述施工企业成本核算特点和工程成本的内容，重点介绍工程施工成本的计算与核算。

### 第一节 施工企业工程成本的内容及成本核算的特点

#### 一、施工企业工程成本的内容

施工企业是指从事建筑、安装工程或其他专业施工活动的工程施工单位。施工工程是指施工企业按照发包方（甲方）图纸和合同要求进行施工建设的工程，是施工企业组织的主要生产活动。施工企业生产经营成本包括施工企业工程成本、机械作业成本和工业生产成本等。

**定义** 施工企业工程成本。施工企业工程成本是指施工企业为施工生产某项工程而发生的各种生产耗费的总和。施工企业工程成本可以分为直接成本与间接成本。

直接成本是指施工过程中耗费的构成工程实体或有助于工程形成的各项支出，包括人工成本、工程材料成本、机械使用费和其他直接费用。其中：人工成本包括从事建筑安装施工人员的工资和工资附加费；工程材料成本包括施工过程中耗费的构成工程实体的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的费用，以及周转用材料的摊销费、租赁费；机械使用费指工程施工过程中使用自有施工机械发生的机械使用费，租用外单位施工机械的租赁费以及施工机械的安装、调试、拆卸、修理及施工机械进出场费；其他直接费用包括施工过程中发生的材料移动费、临时设施摊销费、生产工具使用费、检验试验费、工程定位复测费及场地清理费等。间接成本是指施工企业下属各施工单位（工程处、施工队、项目管理部、工区等）为组织和管理施工活动所发生的各项费用支出。包括施工单位管理人工工资及工资附加费、固定资产的折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、检验试验费、劳动保护费、防暑降温费及其他费用等。

企业在施工过程中发生的直接费用能够直接认定应直接计入有关成本，间接费用可先通过“工程施工——间接费用”账户汇总归集，月末按一定标准分配计入有关工程成本。

■机械作业成本。机械作业成本指施工企业内部独立核算的机械施工、运输单位使用自有施工机械或运输设备进行机械作业发生的各项费用。机械作业成本应按成本核算对象和成本项目归集，机械作业成本的成本项目一般分为：人工费、燃料及动力费、折旧费及修理费以及为组织管理机械作业生产所发生的间接生产费用。

■工业生产成本。工业生产成本指施工企业所属内部独立核算的工业企业（预制构件厂、机械加工厂等）为满足工程施工需要进行产品生产所发生的各种生产费用。

## 二、施工企业的生产特点

施工企业是指从事建筑安装工程的企业。其生产活动的对象主要是不动产。与工业企业相比，施工企业具有如下独特的生产特点：

■建筑安装产品的多样性和施工生产的单件性。施工企业的产品都具有特定的目的和专门的用途。每一建筑安装工程都有其独特的形式、结构和质量要求，即使采用相同的标准设计，也会由于受到地形、地质、水文等自然条件以及文化习俗等社会条件的影响，需要对设计图纸以及施工方法和施工组织等作出适当的调整和改变，这使得建筑安装工程极少完全相同。建筑安装产品的多样性，决定了施工企业只能按照建设项目的不同设计要求进行施工生产，施工时需要采用不同的施工方法和施工组织，这又使施工企业的生产表现出单件性。

■施工周期较长。建筑安装工程一般规模较大，生产周期较长，一般都需要跨年度施工。

■受气候条件的影响明显。建筑安装工程大都在露天施工，受气候条件的影响很强，一般在雨季和冬季完成的工作量明显减少，各个月份完成的工作量很不均衡。因此在费用的分配上，一般不宜将当月发生的费用全部计入当月的工程成本，而应采用按全年工程数量平均分配的方法。

## 三、施工企业成本计算的特点

施工企业的生产特点，决定了施工企业的成本计算具有以下特点。

■以单位工程作为成本计算对象。施工企业一般以单位工程作为施工企业成本计算的對象。因为建设单位一般按单位工程编制工程预算、制定工程成本计划、结算工程价款，以单位工程作为成本计算对象，可以与建设单位制定的工程成本计划保持口径一致，便于工程成本的比较和与建设单位结算价款。如果单位工程规模较大，工期较长，为了及时分析工程成本的超支、节约情况，可以将分部工程作为工程成本计算的對象；相反，如果在一个建设项目或一个单项工程中，若干个单位工程的施工地点相同、结构类型相同、开工和竣工日期接近，为了简化工程成本计算，则可以将其合并为一个成本计算对象。

■按月定期计算工程成本。施工企业工程规模较大、施工周期长的特点，

决定了施工企业很多项目需跨月跨年完工，企业为了能及时地分析、考核工程成本计划的完成情况并计算财务成果，有必要将已完成预算定额规定的一定组成部分的工程作为“完工工程”，视为“产成品”进行成本计算；对于尚未达到预算定额规定的一定组成部分的工程，则作为“未完工程”，视为“在产品”进行成本计算，而不能待某项工程全部完工后再计算该项目的成本。

施工费用需在已完工程和未完工程之间进行分配。施工企业尽管是以单位工程作为成本计算对象，但其生产费用应按月归集和分配，如果月末某成本计算对象没有“完工工程”，则该成本计算对象所归集的生产费用即为“未完工程”成本；如果当月有“完工工程”，则应同时计算“完工工程”成本和“未完工程”成本；如果当月该成本计算对象的工程竣工，则不仅要计算当月“完工工程”成本，而且还应对竣工工程进行决算，计算出竣工工程的实际总成本。

从以上的成本计算特点可见，施工企业的成本计算方法应采用类似于工业企业的分批法。因为，它的生产特点属单件性多步骤生产，而且多步骤是连续和平行的，与生产相交织的，很难分步骤计算成本，所以，只宜用分批法。但其与工业企业分批法不同，施工企业常需按月定期计算成本，而不是等一批（件）产品完成才计算成本。

## 第二节 施工企业工程成本核算

### 一、施工企业工程成本核算应设置的主要账户

为了归集和分配施工企业在工程施工过程中所发生的各项费用，核算工程成本，需设置“工程施工”、“机械作业”、“辅助生产成本”和“主营业务成本”等账户。

①“工程施工”账户。该账户用来核算企业进行建筑安装工程所发生的各项费用支出。借方登记施工过程中发生的各项费用，其中人工费、材料费、机械使用中的租入外单位施工机械租赁费，以及大部分其他直接费都应直接计入，机械使用费中使用自有施工机械所发生的费用，部分其他直接费先归集于“机械作业”和“辅助生产”账户，然后再分配转入“工程施工”账户借方，间接费用可先在本账户设置的“间接费用”明细账归集，然后再分配结转至各工程成本（“工程施工”明细账借方）；已完工程的成本应从“工程施工”贷方结转，本账户余额为未完工程实际成本。该账户按成本计算对象设置明细账，账内按成本项目设专栏。

②“机械作业”账户。该账户用来核算企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队使用自有施工机械和运输设备进行机械作业（包括机械化施工和运输作业等）所发生的各项费用。该账户是集合分配账户，当费用发生时，计入账户借方，月终将借方归集的费用按一定标准分配并从贷方结转，其中，为本单位承包的工程进行的机械作业应转入“工程施工”账户借方。该账户按

不同机械、设备设置明细账。

獾“辅助生产成本”账户。该账户用来核算企业非独立核算的辅助生产部门为工程施工等生产材料或提供劳务（如设备维修、构件现场制作，供应水电气、施工机械的安装、拆卸等）所发生的各项费用。但是，企业下属的生产车间、单位或部门，如机修车间、混凝土车间、供水站、运输队等，如果实行内部独立核算，所发生的费用不在本账户核算（在“工业生产”、“机械作业”账户核算）。发生辅助生产费用支出，计入本账户借方，月末按受益对象分配，从本账户贷方结转，其中，为本单位承包工程提供的劳务或生产材料的，结转计入“工程施工”账户借方。“辅助生产成本”账户期末余额为辅助生产部门在产品的实际成本。该账户按车间、部门或劳务项目设置明细账。

## 二、施工企业工程成本核算程序

施工成本核算程序是指施工成本核算步骤。尽管各工程规模大小、结构繁简的程度不同，施工成本计算过程不会千篇一律，但就一般而言，主要经过以下几个步骤：

隹确定施工成本计算对象。一般说来，施工成本计算对象应以每一个工程单位作为成本计算对象。但是，一个施工企业同时承包多个建设项目，每个项目的具体情况不同，一个工程项目可能由多个建设单位承包，承包的工程量不同，施工成本计算对象的确定都会受到一定程度的影响。工程成本计算对象需根据具体情况而定，一般可按下述方法确定：

（隹）一般应以每一独立编制施工图预算的单位工程为成本计算对象。

（圆）一个单位工程由几个施工单位共同施工时，各施工单位都应以同一单位工程作为成本计算对象，各自计算自行施工完成的部分。

（獭）规模大、工期长的单位工程，可以将工程划分为若干个分部工程，以各分部工程作为成本计算对象。如月栋住宅基础工程、月栋住宅主体工程、月栋住宅装饰工程等。

（源）同一建设项目由同一单位施工，同一施工地点，同一结构类型且开工竣工时间相接近的若干单位工程，可以合并作为一个成本计算对象。例如，某施工单位对同一住宅小区中甲、乙、丙、丁源栋住宅同时施工，结构类同，开竣工时间接近，可将甲、乙、丙、丁合并作为一个成本对象，工程竣工后再按一定比例计算各栋住宅成本。这类似于工业企业成本核算的分类法。

（缘）改建、扩建的零星工程，可以将开工竣工时间相接近，同属于一个建设项目的各个单位工程合并作为一个成本计算对象。

隹要素费用的归集与分配。按照成本核算要求，当月发生的一切要素费用，均应按其经济用途，分别计入施工成本。如果多项要素费用的发生由单一工程承担，则应全部计入该项施工成本；如果多项工程共同耗用一项要素费用，则应选择适当方法，在各项工程之间进行合理分摊后，计入各施工成本；如果属于期间费用，则计入期间成本，由当期损益负担，不属于施工成本。

獾归集和分配辅助生产费用。施工企业的辅助生产是指为工程施工提供产品或劳务服务的生产活动。如机械修理、构件预制、材料加工，供水、供电、供

热、供汽、运输等。这些单位或部门发生的费用属于辅助生产费用，通过“辅助生产成本”账户予以归集，并按一定分配标准，在各受益单位之间进行分配。

间接归集和分配间接费用。间接费用的归集是通过“工程施工——间接费用”二级明细账户进行的，在分配时，如果只有一个单项工程，可将间接费用全部计入该项工程施工成本；如果是为多项工程共同发生的，则应选择适当方法在各项工程之间进行分配。

完工施工费用在已完工程和未完施工（未完工程）之间的分配。作为成本计算对象的单项工程全部完工后，称为竣工工程；尚未全部完工但已完成预算定额规定的部分工程（分项工程）称为已完工程；虽已投入材料、设备进行施工，但尚未完成预算定额所规定的分项工程，称为未完施工或未完工程。为了计算已完工程成本，确认当期损益，对成本计算对象已归集的施工费用，应在已完工程和未完施工之间进行分配，将已完工程成本转入“工程结算成本”。

结转竣工工程成本。单项工程或整个工程完工后，应进行工程成本决算，按工程实际成本从“工程结算成本”账户转入“主营业务成本”账户。

### 三、施工企业工程成本核算

施工企业为进行工程施工而发生各种施工费用，是构成施工成本的基础，应计入施工成本。在施工过程中发生的直接费用与施工产品的形成有直接的关系，或构成工程实体，在一般情况下，可以根据相关会计凭证直接计入施工成本；间接费用虽然不能直接参与施工产品的形成，而是为了组织和管理工程施工而发生的，它仍然是施工成本的组成部分，应采用一定的方法分配计入施工成本。其中，直接费用包括材料费用、人工费用、机械使用费和其他直接费等四项内容。

#### （一）材料费用核算

施工企业为进行工程施工而耗用的各种材料主要包括构成工程实体的原材料、辅助材料、结构件、零件、配件、半成品以及周转材料摊销价值和租赁费等。材料费用在整个施工成本中所占比重较大，对施工成本构成内容有着重大影响，因此，施工活动中发生的各种材料费用，可区别以下情况予以处理。

（1）领用材料时能够点清数量、明确成本计算对象的，可按有关凭证记录，直接计入该成本计算对象的施工成本明细账。

（2）领用材料时虽然能够点清数量，但不能明确成本计算对象归属的，应编制“集中配料分配表”，在各成本计算对象间合理分配后计入施工成本。

（3）领用材料时既不易点清数量，也不易明确成本计算对象的，可采用实地盘存法倒挤发出数量，然后再编制“大堆材料费用分配表”，分配后计入施工成本。

（4）施工现场剩余材料，应及时办理退料手续，按实际退料价值冲减施工成本。

（5）施工现场出现的下脚料、废料、包装材料和包装物，如果有回收利用价值，可按估计价值冲减施工成本。

例 缘原：大洋建筑公司承接了粤月两个工程项目，本月材料费用发生及分配情况如表 远原：

表 远原员 材料费用分配表

工程成本核算对象 材料类别			粤工程	月工程	机械作业		合计
					搅拌机	挖土机	
主要材料	红砖、水泥	计划成本	远园园园	缘园园园			员园园园园
		成本差异 猿	员园园园	员缘园园			猿园园园
	钢材	计划成本	园园园园	员园园园			猿园园园园
		成本差异 缘	员园园园	怨园园园			员园园园园
	铝材	计划成本	愿园园园	远园园园			员园园园园
		成本差异 园	员园园园	员园园园			园园园园
	其他主要材料	计划成本	缘园园园	远园园园			员园园园园
		成本差异 原猿	原缘园园	原源园园			原员园园园
	小计	计划成本	猿园园园园	猿园园园园			苑园园园园
		成本差异	员园园园园	员园园园园			园园园园园
结构件	计划成本	园园园园园	园园园园园			源园园园园	
	成本差异 员缘	园缘园园	园园园园			源园园园	
其他材料	计划成本	源园园园园	猿园园园园	员园园园	愿园园	苑园园园园	
	成本差异						
合计	计划成本	远园园园园	远园园园园			员园园园园	
	成本差异	员缘园园园	员猿园园园			园园园园	
周转材料摊销			员缘园园园	员园园园园			园园园园

根据“材料费用分配表”作会计分录：

借：工程施工——粤工程 远园园园园  
 ——月工程 远园园园园  
 贷：原材料——主要材料 苑园园园园  
 ——结构件 源园园园园  
 ——其他材料 苑园园园园  
 借：机械作业——搅拌机 员园园园  
 ——挖土机 愿园园  
 贷：原材料——其他材料 员园园园  
 结转材料成本差异：  
 借：工程施工——粤工程 员缘园园园  
 ——月工程 员猿园园园  
 贷：材料成本差异——主要材料 园园园园园  
 ——结构件 源园园园  
 计提本月应分担的周转材料成本时：  
 借：工程施工——粤工程 员缘园园园  
 ——月工程 员园园园园

第六章

贷：周转材料摊销

100000

## (二) 人工费的归集分配

施工企业的人工费应按其不同用途进行归集分配：直接从事工程施工和在现场制作构件、模板的建筑安装工人，在施工现场范围内转移器材，为施工机械配料、送料等辅助工人的人工费，应计入“工程施工”总账及其所属明细账的人工费成本项目；自有机械设备的操作员、驾驶员，以及机械设备的管理人员的人工费，应先在“机械作业”总账及其所属明细账有关项目归集；企业非独立核算的辅助生产部门人员的人工费，应在“辅助生产成本”总账及其所属明细账有关项目归集；施工单位管理人员的人工费，应先计入“工程施工”总账及其所属的“间接费用”明细账借方。

建筑安装工人及辅助工人的人工费，在计件工资形式下，可根据“工程任务单”、“工资结算凭证”直接汇总计入“工程施工”及所属各明细账“人工费”成本项目。在计时工资形式下，如果只进行一个单位工程（成本计算对象），也可直接计入该工程成本。如同时进行几个单位工程，则需要将共同发生的人工费采用适当的分配方法计入各工程成本，一般是按照当月工资总额和总工作日数计算的日平均工资及各工程的实际工作日数来计算分配。计算公式为：

$$\text{某施工单位当月每工日平均工资} = \frac{\text{该施工单位当月工资总额}}{\text{当月建安及辅助工人实际工日数}}$$

$$\text{某工程应该分配工资} = \frac{\text{工程当月实际工日数}}{\text{当月每工日平均工资}}$$

例 远原圆：大洋建筑公司承建 粤和 月两项单位工程，实行计时工资制，本月施工工人应付工资及工资附加费共 愿园园元，粤工程实用工作日为 员愿园工日，月工程实用工作日为 员园园工日。另应付搅拌机操作人员工资 猿园园元，挖土机操作人员工资 员园园元。

工程队某月每工日平均工资 越愿园园元伊(员愿园垣员园园) 越愿元(元)

粤工程应分配工资 越员愿园伊愿越愿元(元)

月工程应分配工资 越员园园伊愿越愿元(元)

实际工作中，施工企业在月末应根据工资结算汇总表、工程任务单等有关凭证，通过“人工费分配表”归集分配人工费。“人工费分配表”如表 远原圆所示。

表 远原圆 人工费分配表  
愿园伊年 愿月

工程成本对象		实际用工日数	分配率	分配金额
粤工程		员愿园		愿园园
月工程		员园园		猿园园
小计		猿园园	愿元	愿园园
机械作业	搅拌机			猿园园
	挖土机			员园园
合计				愿园园

根据“人工费用分配表”作会计分录：

借：工程施工——粤工程	源元
——月工程	猿元
机械作业——搅拌机	员元
——挖土机	员元
贷：应付职工薪酬	愿元

(三) 机械使用费的归集分配

自有施工机械使用费的归集分配 自有施工机械使用费包括机上操作人员工资、奖金、工资性津贴、职工福利费、燃料动力费、材料费、机械折旧和修理费、运输费、装卸费、养路费等。这些费用在发生时应先通过“机械作业”账户进行归集，月末根据各成本计算对象实际使用的机械台班数或完成工作量，采用一定方法分配。主要分配方法有：

(员) 台班分配法。台班分配法即以机械实际工作台班为分配标准分配。计算公式为：

$$\text{机械台班单位成本} = \frac{\text{该机械本月实际费用总额}}{\text{该机械本月实际工作台班总数}}$$

$$\text{某项工程的某种机械使用费} = \frac{\text{某项工程实际使用该机械台班数}}{\text{该机械台班单位成本}}$$

(圆) 工作量法。工作量法即以机械完成的作业量为分配标准分配。计算公式为：

$$\text{某机械作业量单位成本} = \frac{\text{该机械本月实际费用总额}}{\text{该机械实际完成作业量总数}}$$

$$\text{某项工程应分配的某种机械使用费} = \frac{\text{该机械为某项工程提供的作业量}}{\text{该机械作业量单位成本}}$$

(猿) 定额费用比例分配法。定额费用比例分配法即以机械使用费的定额费用为分配标准分配。计算公式为：

$$\text{机械使用费分配率} = \frac{\text{该机械本月实际费用总额}}{\text{该机械使用费定额费用}}$$

$$\text{某项工程应分配的某种机械使用费} = \frac{\text{某工程使用该机械的定额费用}}{\text{该机械使用费分配率}}$$

(源) 计划分配率法。计划分配率法即根据预先确定的计划分配率和本月实际使用机械台班分配机械使用费。机械使用费实际费用与按计划分配率分配的数额的差额在年末或季末调整。其计算公式为：

$$\text{计划分配率} = \frac{\text{该机械年度使用费预算总额}}{\text{该机械年度计划工作台班总数}}$$

$$\text{某项工程某月应负担某种机械使用费} = \frac{\text{某项工程某月实际使用该机械台班数}}{\text{该机械使用费计划分配率}}$$

例 远原猿：大洋建筑公司自有机械混凝土搅拌机和挖土机，某月通过“机械作业”归集的费用总额分别为 远源元 和 猿元，混凝土搅拌机本月工作台班 愿台班，其中 粤工程 愿台班，月工程 猿台班，挖土机本月挖土 缘立方米，其中为

第六章

粤工程挖土方1000立方米，为月工程挖土方500立方米。根据以上资料，编制“机械使用费分配表”如表 6-1 所示。

表 6-1 机械使用费分配表  
2019年 10月

应借科目	混凝土搅拌机		挖土机			合计
	台班	分配率	金额	作业量(吨)	分配率	
工程施工—粤工程	100		10000	1000		10000
工程施工—月工程	500		50000	5000		50000
合计	600		60000	6000		60000

根据“机械使用费分配表”作会计分录：

借：工程施工——粤工程 10000  
——月工程 50000  
贷：机械作业——搅拌机 10000  
——挖土机 50000

租入施工机械的租赁费归集分配。施工机械的租赁费包括向外单位或企业内部独立核算的机械站租入的施工机械。按租赁合同规定的台班费、实际使用台班支付的租金，一般可根据出租单位转来的“机械租赁费结算账单”和工作台班记录，直接计入“工程施工”总账及其所属各明细账的机械使用费成本项目，但如果租入施工机械是几个工程成本计算对象共同使用，则应将所支付的租赁费总额按成本计算对象各自使用台班或定额费用比例分配计入各成本计算对象。

#### (四) 其他直接费的归集分配

施工中发生的各项其他直接费，按其来源可分为由外部单位提供和由企业内部非独立核算辅助生产部门提供。如果由外部单位提供，如水、电、气等，可根据实际耗用量和结算价格，计入各有关工程成本；如果由企业非独立核算辅助生产部门提供的水、电、气等费用，则先通过“辅助生产成本”账户归集，月末分配计入各受益对象，其中，施工现场直接耗用的计入“工程施工”总账及其所属明细账其他直接费用成本项目，如果几个工程项目共同耗用其他直接费用，如临时设施摊销费、生产工具用具使用费等，应按各工程的机械台班或定额耗用量或该项费用的定额费用等标准进行分配。

例 6-1 非独立核算的供水车间为 10 月建筑工程供水分别为 1000 吨、500 吨，工程队一般耗用水 500 吨，辅助生产费用共 10000 元；外购用电 10000 度，每度 1.00 元。粤工程、月工程、搅拌机和工程队管理用电分别为 1000 度、5000 度、1000 度、1000 度；粤工程和月工程共同使用临时设施，本月摊销费 1000 元，按该项定额费用比例分配，粤工程定额费用 1000 元，月工程定额费用 5000 元。

根据上述资料编制“其他直接费分配表”，如表 6-2 所示。

摇摇表 远源原

其他直接费分配表

圆园伊年 员园月

摇摇摇摇项目 应借科目摇摇	水费			电费			临时设施摊消费			合计
	耗时量	分配率	金额	耗用量	分配率	金额	定额费用	分配率	金额	
工程施工——粤工程	员园园		圆园园	缘园	园苑	猿猿园	圆源园	员园	圆园园	愿猿园
工程施工——粤工程	猿园		员园园	猿园	园苑	圆员园	员源园	员园	员园园	缘猿园
机械作业——搅拌机				员园	园苑	苑园				苑园
工程施工摇摇摇 ——间接费用摇摇	缘		员园	员园	园苑	苑园	原	原	原	愿园
合摇摇计	圆园园	圆	源园	员园	原	苑园	源园	原	源园	愿猿园

根据“其他直接费分配表”作会计分录：

借：工程施工——粤工程	愿猿园
——月工程	缘猿园
——间接费用	愿园
机械作业——搅拌机	苑园
贷：辅助生产成本	源园
应付账款（或银行存款）	苑园
待摊费用	源园

（五）间接费用的归集分配

间接费用应在“工程施工”总账下设置“间接费用”二级账户进行核算，还应分别按施工单位设置明细分类账户，账内按费用明细项目设专栏。

当发生间接费用时，根据要素费用、待摊和预提费用、辅助生产费用等分配表，借记“工程施工——间接费用”及其所属明细账有关专栏。借方归集的间接费用，月末应按一定标准分配计入各项工程成本。间接费用的分配通常以各项建筑安装工程定额间接费用的比例分配。这种分配方法的计算公式为：

$$\text{分配率} = \frac{\text{间接费用} \text{ 越 } \text{本期实际发生的间接费用}}{\text{各项建筑安装工程定额间接费用之和}}$$

$$\text{某项工程应负担的间接费用} = \frac{\text{该项工程间接费用} \text{ 伊 } \text{间接费用}}{\text{（或人工费）定额} \text{ 伊 } \text{分配率}}$$

例 远景缘：大洋建筑公司本月施工间接费用总额 员园园园元，该施工单位承建的粤工程。月工程定额间接费分别是 缘猿园元和 源猿园元。

根据上述资料编制“间接费用分配表”，如表 远景缘所示。

摇第六章

表 6-1 间接费用分配表

间接费用分配表

2012年 12月

项目 应借科目	定额费用	分配率	间接费用
工程施工——粤工程	10000		10000
工程施工——月工程	5000		5000
合计	15000	1	15000

根据“间接费用分配表”作会计分录：

借：工程施工——粤工程 10000  
     工程施工——月工程 5000  
     贷：工程施工——间接费用 15000

由于施工企业的生产受季节气候影响，各月完成工作量不均衡，因此间接费用也可以采用计划分配率进行分配，实际发生的间接费用与按计划分配率分配的间接费用的差额在年末进行调整。计算公式为：

$$\text{间接费用分配率} = \frac{\text{全年间接费用预算数}}{\text{全年计划工作量（或预算成本）}}$$

$$\text{某项工程某月应负担间接费用} = \frac{\text{该工程该月计划工作量（或预算成本）} \times \text{间接费用计划分配率}}$$

#### （六）施工费用在已完工程和未完施工之间分配

通过以上各项费用的归集和分配，各成本计算对象应负担的费用都已计入工程施工明细账（即工程成本明细账）的相应成本项目，这些费用连同期初未完工成本应于月末（按月结算工程价款时）或某期末（按期分段结算工程价款时）在已完工程和未完施工成本之间分配。如前所述，已完工程是指尚未全部完工，但已完成预算定额规定的一定组成部分的工程（一般为分部或分项工程），而未完施工是指已投料施工，但尚未达到预算定额规定的一定组成部分的工程。

已完工程成本 = 期初未完施工成本 + 本期施工费用 - 期末未完施工成本

要计算已完工程成本，首先要确定期末未完施工成本。计算未完工程成本通常有以下两种方法：

1. 未完施工成本按预算成本计价。如果未完施工比重不大，可按预算成本计算未完施工成本，具体步骤是：首先通过实地盘点确定未完施工实物量，填列“未完工程盘点单”，然后根据未完工程的施工进度折合已完工程量。

未完工程预算成本 = 未完施工约当产量 × 预算单价

2. 未完施工成本按预算成本比例计算计价。即按已完工程预算成本和未完施工预算成本比例计算未完施工成本。其计算公式为：

$$\text{未完施工成本} = \frac{\text{未完施工预算成本}}{\text{已完工程预算成本} + \text{未完施工预算成本}} \times (\text{期初未完施工成本} + \text{本期施工费用})$$

例 6-1：大洋建筑公司 12 月两项工程已发生的成本如表 6-1 所示，本月末 粤工程已全部竣工；月工程尚有两项未完工程，经实地察看，确定该

两项未完工程的预算成本分别为猿园园园元、愿园园园元，其中：材料费源园源园元，人工费园园园园，机械使用费猿园园元，其他直接费用员缘园元，间接费用员园园元。

表 远京远 工程施工明细卡  
 工程名称：粤工程 摇摇摇摇摇摇 园园园伊年 员园月 开工日期：园园园伊年 远月 远日  
 竣工日期：园园园伊年 员园月 愿日  
 单位：元

摇摇摘要	材料费	人工费	机械使用费	其他直接费	施工间接费	合计
月初未完工程	园园园园园	猿园园园	猿园园	远园园	猿园园	园园园园园
本月施工费用						
随附材料费	苑园源园					苑园源园
随人工费		源园园				源园园
随机械使用费			缘园			缘园
随其他直接费				愿园		愿园
随间接费用					远园	远园
摇摇小摇计	苑园源园	源园园	缘园	愿园	远园	苑园源园
累计工程成本	苑园源园	愿园园	怨园	员缘园	员园园	员园源园
已完工程成本	苑园源园	愿园园	怨园	员缘园	员园园	员园源园

第六章

表 远京苑 施工成本明细账  
 (工程成本明细卡) 摇摇 开工日期：园园园伊年 怨月 愿日  
 工程名称：月工程 园园园伊年 员园月  
 单位：元

摇摇摘要	材料费	人工费	机械使用费	其他直接费	施工间接费	合计
月初未完工程	园园园园园	怨园园园	缘园园	员园园	员园园	源园源园
本月施工费用						
随附材料费	远园园					远园园
随人工费		猿园源园				猿园源园
随机械使用费			源园			源园
随其他直接费				缘园		缘园
随间接费用					缘园	缘园
摇摇小摇计	远园园	猿园源园	源园	缘园	缘园	远园源园
累计工程成本	愿园源园	员园源园	缘园	园源园	员园园	员员源园
未完施工成本	源园源园	园园园	猿园	员缘园	苑园	源园源园
已完工程成本	源园源园	员园源园	缘园	园源园	怨园	远园源园

根据上述计算结果，完结转已完工程成本。

借：工程结算成本  
贷：工程施工——粤工程  
          工程施工——月工程

员苑  
员苑  
员苑

### (七) 竣工工程成本决算

已经完成工程设计文件所规定的全部工程内容的单位工程称为竣工工程。为了反映工程预算的执行情况,分析工程成本升降原因,并为同类型工程积累成本资料,当工程竣工后,应及时办理竣工工程成本决算,即要确定竣工工程实际成本比预算成本的降低额和降低率,编制竣工工程成本决算表,其格式如表 6-1 所示。

表 6-1 竣工工程成本决算表  
工程名称：粤工程 年 月

单位：元

项目	预算成本	实际成本	降低额	降低率(豫)
人工费				
材料费				
机械使用费				
其他直接费				
直接成本小计				
间接费用				
工程成本合计				

补充资料：制表日期：

### 思考题：

- 简述施工企业生产特点对施工成本计算的影响。
- 简述施工企业成本计算与工业企业产品成本计算的分批法的异同点。
- 施工企业成本核算应设置的主要账户有哪些？分别核算什么内容？

### 附：第六章作业与模拟实训

西湖建筑公司发生下列有关工程成本的经济业务：企业所属第五建筑队同时承包甲、乙两项建筑工程,按月计算工程实际成本。年 月 日,“工程施工——甲工程”科目的余额为 元,其中：人工费 元、材料费 元、机械使用费 元、其他直接费 元、间接费用 元；“工程施工——乙工程”科目的余额为 元,其中：人工费 元、材料费 元、机械使用费 元、其他直接费 元、间接费用 元。

#### (一) 人工费的核算

年 月份,第五建筑队发生下列有关人工费的经济业务：

本月应付建筑安装工人的工资总额为 元,本月建筑安装工人的实际工日总数为 个工日,其中：甲工程实际耗用 个工日,乙工程实际耗用 个工日,计算甲、乙两工程本月应分配的工资费用；

应付驾驶和操作施工机械人员的工资为 元；应付管理人员的工资为 元。

按照本月应付工资总额的规定比例计提职工福利费。

本月随同工资一并发给建筑安装工人的劳动保护费为 4000 元，以现金支付，按其占工资总额的比例进行分配；

随同工资一并支付给驾驶和操作施工机械人员的劳动保护费为 4000 元，以现金支付；

随同工资一并支付给管理人员的劳动保护费为 4000 元，以现金支付。

按工资总额的 14% 计提养老保险费，计 14000 元。

(二) 材料费的核算

2019 年 10 月份，第五建筑队发生下列有关材料费的经济业务：

本月甲工程领用各类材料的计划成本为：主要材料 40000 元、结构件 40000 元、其他材料 40000 元。

本月乙工程领用各类材料的计划成本为：主要材料 40000 元、结构件 40000 元、其他材料 40000 元。

结转甲、乙两工程本月领用材料应负担的材料成本差异，各类材料的成本差异率为：主要材料 5%、结构件 3%、其他材料 1%。

本月甲工程领用竹跳板的计划成本为 4000 元，乙工程领用木模板的计划成本为 4000 元。

竹跳板的预计使用期限为 4 个月，预计残值率为 5%，按分期摊销法计提本月的摊销额；木模板的预计使用次数为 4 次，预计残值率为 5%，乙工程本月实际使用 4 次，按分次摊销法计提本月的摊销额。

计提本月其他在用周转材料的摊销额 4000 元，其中：甲工程负担 2000 元，乙工程负担 2000 元。

(三) 机械使用费的核算

2019 年 10 月份，第五建筑队发生下列有关机械使用费的经济业务：

本月施工机械领用机械配件的计划成本为 40000 元，应负担的材料成本差异为 1000 元。

本月施工机械领用燃料的计划成本为 40000 元，应负担的材料成本差异为 1000 元。

本月计提施工机械的折旧额为 40000 元。

本月以银行存款支付养路费 4000 元。

本月以银行存款支付施工机械的维修费 4000 元。

本月施工机械共工作了 400 个台班，其中：甲工程实际使用 200 个台班，乙工程实际使用 200 个台班，按台班分配法分配自有施工机械的使用费。

(四) 其他直接费的核算

2019 年 10 月份，第五建筑队发生下列有关其他直接费的经济业务：

结转本月由企业内部非独立核算的辅助生产部门为甲、乙两工程提供水、电、风、汽和材料二次搬运等业务所发生的生产费用 40000 元。

摊销施工生产用的工具、用具使用费 4000 元。

本月以银行存款支付检验试验费、工程点交费和场地清理费等 40000 元。

将本月发生的其他直接费按甲、乙两工程定额成本进行分配，甲工程定

额成本 200000 元，乙工程定额成本 100000 万元。

#### (五) 间接费用的核算

2019 年 10 月份，第五建筑队发生下列有关间接费用的经济业务：

①以银行存款支付各种办公费用 50000 元，报销差旅费 10000 元。

②计提工地管理用固定资产的折旧额 100000 元、低值易耗品摊销额 10000 元。

③以银行存款支付维修建筑队临时办公楼费用 100000 元，支付工地管理用水电费 50000 元。

④结转本月应分摊的财产保险费 50000 元。

⑤将本月发生的间接费用按甲、乙两工程的定额费用进行分配。

#### (六) 工程实际成本的计算和结转

2019 年 10 月 31 日盘点时，甲工程有 1000 ㎡的外墙抹水泥砂浆未完施工，其完成程度为 50%，预算单价为 100 元/㎡，其直接费中人工费为 1000 元，共计 20000 元，机械使用费为 1000 元，材料费 18000 元，计算未完施工的成本。

2019 年 10 月 31 日，乙工程本月没有已完工程。分别计算甲、乙两工程的本月施工费用发生额，本月甲工程的已完工程实际成本和本月末乙工程的累计实际成本。

⑥填制甲、乙两工程的“工程成本卡”。

【要求】根据上列资料，编制会计分录，计算工程实际成本并填制工程成本卡。

## 第七章 房地产开发企业工程成本核算

### 第七章

**【本章内容提要】** 本章简要介绍房地产开发工程成本的内容、成本核算特点、成本核算程序。重点阐述了土地开发成本和房产开发成本的核算。

### 第一节 房地产开发工程成本的内容及工程成本核算特点

#### 一、房地产开发工程成本的内容

房地产的开发建设和经营是房地产开发企业的基本经济活动。在开发过程中，企业一方面要建成并向社会提供可使用的房屋、建设场地、基础设施和配套设施，另一方面还要发生人力、财力、物力等耗费。因此，开发成本按其对象，可分为土地开发成本、房屋开发成本、配套设施开发成本和代建工程开发成本等四种。

**1. 土地开发成本。**指房地产开发企业为开发土地（包括自用土地开发和商品性土地开发）所发生的费用支出之和。

**2. 房屋开发成本。**指房地产开发企业为开发各种房屋（包括商品房、出租房、周转房和代建房）所发生的各项费用支出之和。

**3. 配套设施开发成本。**指房地产开发企业为开发配套设施（包括可有偿转让的大型配套设施和不能有偿转让但可直接计入开发新产品成本的公共配套设施）所发生的各项费用支出之和。

**4. 代建工程开发成本。**指房地产开发企业接受委托单位的委托，代为开发除土地、房屋以外的其他工程，如市政工程等所发生的各项费用支出之和。

#### 二、房地产开发工程成本项目

房地产开发企业为了了解开发费用在开发过程中的具体用途，在组织成本核算时，还应该根据房地产开发工程成本的内容按照经济用途进行分类，划分成若干个项目，这些项目称为成本项目。开发产品的成本项目有：

**1. 土地征用及拆迁补偿费。**土地征用及拆迁补偿费指因开发房地产而征用土地所发生的各项费用，包括土地征地费、耕地占用税、劳动力安置费以及原有

建筑物的拆迁补偿费，或采用批租方式取得土地的批租地价。

㉑前期工程费。前期工程费指土地、房屋开发前发生的规划、设计、项目可行性研究以及水文地质勘察、测绘、“三通一平”等支出。

㉒基础设施费。基础设施费指土地、房屋开发过程中发生的供水、供电、供气、排污、排洪、通讯、照明、绿化、环卫设施等基础设施费用。

㉓建筑安装工程费。建筑安装工程费指房地产开发项目在开发过程中按建筑工程施工图施工所发生的各项建筑安装工程费和设备费。

㉔公共配套设施费。公共配套设施费指开发小区内发生的可计入土地、房屋开发成本的不能有偿转让的公共配套设施费用，如锅炉房、水塔、居委会、派出所、幼儿园、消防、自行车棚、公厕等设施支出。

㉕开发间接费。开发间接费指房地产开发企业内部独立核算单位及开发现场为开发房地产而发生的各项间接费用，包括现场机构人员工资、福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销及其他相关费用。

### 三、房地产开发工程成本核算特点

房地产开发企业所有开发工程项目，均必须与施工单位签订承包合同后，由施工单位承包施工。即使房地产开发企业内部具有独立核算独立法人资格的施工企业，也必须采取甲方和乙方双方签约以发包方式进行施工。房地产开发企业以发包方式与承包施工企业签订合同后，由承包施工企业进行施工。采用发包方式进行开发工程施工时，一般是以招标或议标方式，通过工程招标或邀请施工企业议标，将开发工程发包给承包施工企业进行施工。开发企业与施工企业签订承包合同，在合同中明确标明工程价款，待工程完工后，按实际结算价格作为开发成本，进行开发成本核算。房地产开发工程成本核算与一般制造业成本核算相比，具有以下特点：

㉖成本计算对象。房地产开发成本对象应结合开发工程的特点、用途、结构、装修、层高、施工队伍等因素，按如下原则确定：

(员) 一般的开发项目，可以按每一独立编制的概(预)算，或每一独立的施工图预算所列的单项开发工程为成本核算对象，以便于分析工程概(预)算和施工合同的完成情况。

(圆) 同一开发地点、结构类型相同的群体开发建设项目，如果竣工、开工时间相近，由同一施工单位施工，可以合并为一个成本核算对象，以简化核算手续。

(猿) 对于个别规模较大、工期较长的开发项目，可以结合经济责任制的需要，按开发项目的一定区域或部分，划分成本核算对象，以便于及时反映开发成本。

㉗成本计算期。开发产品的成本计算期，一般以开发产品的开发周期为准，以便计算出整个开发项目从开发建设开始直到竣工验收为止所发生的一切耗费，以利于同开发项目的概(预)算和施工合同相对比，考核其开发成本。

㉘开发产品的成本项目。开发产品成本项目反映房地产开发产品成本的构成内容，房地产开发企业发生的各项成本费用支出，构成不同的成本项目。房地

产开发产品成本项目的确定，应体现房地产开发企业的生产经营特点和成本管理要求，同时便于同行业开发成本的对比分析。房地产开发企业成本项目，通常划分为土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基本设施费、建筑安装工程费、公共配套设施费和开发间接费用等。

## 第二节 房地产开发工程成本核算

### 第四章

#### 一、房地产开发工程成本核算程序

开发工程成本核算程序是指房地产开发企业，为土地、房屋开发工程进行工程成本计算而实施的核算步骤。房地产开发工程成本核算大体经过三个基本步骤，即：

①确定成本核算对象。房地产开发企业为核算开发成本，必须首先确定成本核算对象。一般说来，应按工程预算单位确定，然后为各成本核算对象设置相应的“开发成本明细账”，按成本项目归集该成本核算对象发生的全部费用。

②核算开发工程费用。由于房地产开发企业一切工程项目的施工均采用发包方式，因此，开发工程费用发生的内容比较单一，主要集中表现为货币性支出，但这些货币性支出同样表现出不同用途。因此，在处理这些费用时，应按其不同用途予以处理。基本原则是按不同工程项目归集所属工程费用，凡属某工程成本负担的工程费用，均采用一定方法计入该项工程成本，可直接计入也可分配计入，并按成本项目予以反映。

③月末结转开发成本。工程费用经过一定方法进行核算后，均已计入有关成本计算对象及其所属“开发成本明细账”有关成本项目内，在有关“开发成本明细账”中得到全面反映。这时“开发成本明细账”的借方汇集了该成本计算对象应负担的全部工程费用，该项工程如果全部完工，其借方发生额合计即为该项工程完工实际总成本；如果该项工程仍属于未完工程，全部工程费用即未完工程实际成本；如果确认部分工程完工，另有工程尚未完工，应采用一定方法，将全部工程费用在已完工程和未完工程之间进行合理分配，借以确定已完工程实际成本。已完工程成本经过上述方法确定之后，按实际开发成本，转入“开发产品”账户。

#### 二、房地产开发工程成本核算账户设置

房地产开发企业为了核算开发土地、房屋、配套设施和代建工程所发生的各项工程费用，并借以确定各成本核算对象的开发成本，应设置“开发成本”和“开发间接费用”账户。

“开发成本”账户核算房地产企业在土地、房屋、配套设施和代建工程的开发过程中发生的各项费用。企业对出租房进行装饰及增补室内设施而发生出租工程支出，也在本账户核算。该账户借方登记各成本核算对象所发生的直接费用和



——乙地——基础设施费 源万元

贷：银行存款 愿圆万元

(源) 借：开发间接费用 源万元

贷：银行存款 源万元

按直接费用比例分配间接费用：

表 苑 源 间接费用分配表 单位：万元

成本计算对象	直接费用	分配率豫	分配金额
甲处土地	员源圆		员圆缘
乙处土地	圆缘远		圆缘缘
合 摇 摇 计	猿源愿	愿圆缘缘	源

借：开发成本——甲地——间接费 员圆缘万元

                  ——乙地——间接费 圆缘缘万元

贷：开发间接费用 源万元

(缘) 计算土地开发成本

表 苑 园 土地开发成本计算表 单位：万元

成摇摇本 计算对象	直 接 费					接 费	合 摇 计
	土地征用费	前期工程费	建设工程费	基础设施费	小 计		
甲处土地	员源圆	员		猿圆	员源圆	员圆缘	员源缘缘
乙处土地	圆缘远	圆远		源	圆缘远	圆缘缘	圆缘缘缘
合 摇 摇 计	猿源圆	猿远		愿圆	猿源愿	源	猿源愿愿

借：开发产品——甲土地开发产品 员源缘缘万元

                  ——乙土地开发产品 圆缘缘缘万元

贷：开发成本——甲地——伊伊 员源缘缘万元

                  ——乙地——伊伊 圆缘缘缘万元

#### 四、房地产开发企业房产开发成本的核算

##### 房屋开发的种类及成本计算对象和成本项目

房屋开发也是房地产开发企业主要经济业务之一。房屋开发的目的可归纳为四类：(员) 为销售而开发的商品房；(圆) 为出租经营而开发的经营房；(猿) 为安置拆迁居民周转使用而开发的周转房；(源) 受其他单位委托，代为开发建设的代建房。

开发企业对房屋开发成本的核算，应设置如下几个成本项目：(员) 土地征用及拆迁补偿费；(圆) 前期工程费；(猿) 基础设施费；(源) 建筑安装工程费；(缘) 配套设施费；(远) 开发间接费。凡能分清成本计算对象的，应直接计入有关的房屋开发成本项目；凡不能分清成本计算对象的，按其实际发生的支出计入。采用出包方式的，其实际支出为支付的工程价款；采用自营方式的，其实际



屋开发成本”账户，贷记“银行存款”账户。如果开发企业对建筑安装工程采用招标方式发包，将几个工程项目一并招标发包给一个承包施工单位，在结算已完工程价款时，应按照各项工程预算比例，计算分配各项工程实际建筑安装费用。如果采用自营方式进行建筑安装工程施工，必须由开发企业内部独立核算、具有独立法人资格的施工单位承包。开发企业仍然需要与承包施工单位签订承包合同，按合同价款支付工程价款。发包单位（开发企业）与承包单位（内部独立核算单位）仍然是甲方和乙方的契约关系，其建筑安装费用核算方法同于其他发包方式核算方法。

例 苑景缘：某房地产开发公司将 园景号、园景号商品房建筑安装工程，一并招标给市四建筑公司，其预算造价分别为猿景元园景元、猿景元园景元。经结算，两项工程总价款为苑景元园景元，以银行存款支付前期工程款猿景元园景元。

某项开发产品应 该项开发产品 该项工程预算造价  
 负担开发间接费用 越 实际直接成本 伊 各项工程预算总造价

园景号商品房分配建筑安装费

摇 越 猿景元园景元 伊 猿景元园景元 伊 (猿景元园景元 伊 猿景元园景元) 越 猿景元园景元

园景号商品房分配建筑安装费 越 猿景元园景元 伊 猿景元园景元 越 猿景元园景元

借：开发成本——房屋开发成本——建筑安装费（园景号商品房）

猿景元园景元

——房屋开发成本——建筑安装费（园景号商品房）

源景元园景元

贷：银行存款

猿景元园景元

应付账款——市四建筑公司

猿景元园景元

源配套设施费的核算

房屋开发成本应负担的配套设施费是指开发小区内不能有偿转让的公共配套设施支出。在具体核算时，应根据配套设施的建设情况，采用不同费用归集和核算方法。

(园) 配套设施与房屋同步开发。配套设施与房屋同步开发，发生的公共配套设施支出，能够分清并可直接计入有关成本核算对象的，直接记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”项目，记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“应付账款——应付工程款”等账户的贷方。如果发生的配套设施支出由两个或两个以上成本核算对象负担的，应先在“开发成本——配套设施开发成本”账户汇集，待配套设施完工时，再按一定标准（如有关项目的预算成本或计划成本），分配记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”成本项目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“开发成本——配套设施开发成本”账户的贷方。

(园) 配套设施与房屋非同步开发。配套设施与房屋非同步开发即先开发房屋，后建配套设施，或房屋已开发等待出售或出租，而配套设施尚未全部完成，在结算完工房屋的开发成本时，对应负担的配套设施费，可采取预提的方法。即根据配套设施的预算成本（或计划成本）和采用的分配标准，计算完工房屋负担的配套设施支出，记入有关房屋开发成本核算对象的“配套设施费”成本项

目，并记入“开发成本——房屋开发成本”账户的借方和“预提费用”账户的贷方。预提数与实际支出数的差额，在配套设施完工时调整有关房屋开发成本。

例 苑原：某房地产开发公司以银行存款结算小区商店、消防设施、围墙等款项 圆猿园园元，除小区商店（可以有偿转让）员园猿园元外，其余按一定比例分配转入 园号商品房 愿园园元、园号商品房 缘园园元。

支付款项时：

借：开发成本——配套设施开发成本 圆猿园园元  
贷：银行存款 圆猿园园元

分配配套设施费：

借：开发成本——配套设施（小区商店） 员园猿园元  
——房屋开发成本——配套设施费（园号商品房） 愿园园元  
——房屋开发成本——配套设施费（园号商品房） 缘园园元  
贷：开发成本——配套设施开发成本 圆猿园园元

房屋开发间接费用的核算

开发企业内部独立核算单位，为核算各种开发产品而发生的各项间接费用，应先通过“开发间接费用”账户进行归集，每月终了，按一定标准分配计入各有关成本计算对象，由开发成本负担。借记“开发成本——房屋开发成本”账户，贷记“开发间接费用”账户。其分配方法通常采用直接成本法。公式如下：

$$\text{某项开发产品应负担开发间接费用} = \frac{\text{该项开发产品实际开发费用总额}}{\text{实际直接成本} \div \text{各项开发产品直接成本之和}}$$

例 苑原：某房地产开发公司本期计发工资 员园园元；计提福利费 员园元；提取折旧费 员元；以银行存款支付办公费、水电费等 员元，分配间接费用 员元，其中：园号商品房 缘元、园号商品房 猿元、小区商店 愿元。

间接费用发生时：

借：开发间接费用 员元  
贷：应付职工薪酬 员元  
累计折旧 员元  
银行存款 员元

间接费用分配时：

借：开发成本——房屋开发成本——开发间接费用（园号商品房） 缘元  
——房屋开发成本——开发间接费用（园号商品房） 猿元  
——配套设施（小区商店） 愿元  
贷：开发间接费用 员元

完房屋开发成本的月末结转

计算房屋开发的实际成本是房地产开发企业进行成本核算的目的，也是进行

成本计算工作的结果。工程成本的计算期与工程价款结算期相一致，分为定期成本计算和不定期成本计算两种。定期工程成本计算是按月或季度定期计算工程成本，与会计核算期保持一致，与工程建设周期不一致；不定期工程成本计算是根据施工合同规定的工程进度一次结转工程成本，与会计核算期不一致，与工程建设周期相一致。在定期计算工程成本的情况下，每逢成本计算期末，都应当确认已完工程和未完工程成本。

为了分期确定损益，计算已完工程成本，需要对按成本计算对象归集的工程费用，在已完工程和未完工程之间进行分配。在实际工作中，期末未完工程成本计算方法主要有以下两种。

估量法

估量法又称约当产量法。公式如下：

未完工程约当产量 = 未完工程实物量 × 完工定额百分比

未完工程成本 = 未完工程约当产量 × 分项工程预算单价

已完工程实际成本 = 该项工程全部费用 - 原未完工程成本

定额比例法

未完工程成本与已完工程成本可按预算比例分配成本。公式如下：

已完工程实际成本 = 该项工程全部费用 × 原未完工程成本

期末未完工程成本 = 期末未完工程实际成本 × 本期实际施工费用 / 已完工程预算成本 + 期末未完工程成本

例 苑原: 某房地产开发公司 园园号 和 园园号 商品房全部完工，根据 员- 远项经济业务所登记的“房屋开发成本明细账”，计算完工房屋的开发成本并转账。

表 苑原 房屋开发成本计算表 单位：元

序号	成本项目	园园号 商品房	园园号 商品房	小区商店
员	土地征用费	员员源源源	源源源源源	
圆	前期工程费	源源源源源	源源源源源	
猿	基础设施费	源源源源源	源源源源源	
源	建筑安装费	源源源源源	源源源源源	
缘	配套设施费	源源源源源	源源源源源	源源源源源
远	开发间接费	源源源源源	源源源源源	源源源源源
	合摇计	源源源源源	源源源源源	源源源源源

借：开发商品——园园号 商品房 源源源源源  
 ——园园号 商品房 源源源源源  
 贷：开发成本——房屋开发成本——略（园园号 商品房） 源源源源源  
 ——房屋开发成本——略（园园号 商品房） 源源源源源

### 五、代建工程开发成本核算

代建工程开发是指房地产开发企业接受有关单位的委托，代为开发受托的工程，或参加委托单位招标，经过投标中标后承建开发项目。房地产开发企业承接的代建工程既有建设场地和房屋，又有其他工程，如城市道路、基础设施、园林绿化、旅游风景等市政工程。代为建设的场地和房屋的成本核算比照土地及房屋开发的成本核算，分别通过“开发成本——土地开发”及“开发成本——房屋开发”两个明细账户进行。代委托单位开发建设的除商品性建设场地和房屋以外的其他工程，纳入“开发成本——代建工程开发”科目核算。房地产企业发生的各种代建工程开发支出，应按成本核算对象及成本项目分别进行归集。待代建工程竣工后，结转“开发产品——代建工程”科目。

根据各项工程的实际情况，代建工程成本计算对象一般包括：土地开发成本、房屋开发成本和市政工程开发成本三项。成本项目一般包括：(员) 土地征用及拆迁补偿费；(圆) 前期工程费；(猿) 基础设施建设费；(源) 建筑安装费；(缘) 开发间接费等五个项目。

例 苑忽忽：某房地产开发公司应标接受市城建局委托，代为扩建市中心广场。以银行存款结算拆迁补偿费 圆缘园园园元、前期工程费 圆缘园园园元；应付基础设施费 员缘园园园元；分配开发间接费 愿园园园元。分录如下：

①借：开发成本——代建工程开发（市中心广场）	圆缘园园园
贷：银行存款	愿园园园园
应付账款	员缘园园园
开发间接费用	愿园园园园
②借：开发产品——代建工程（市中心广场）	圆缘园园园
贷：开发成本——代建工程开发（市中心广场）	圆缘园园园

思考题：

- 员 房地产开发工程成本包括哪些内容？有什么核算特点？
- 圆 房地产开发工程成本的成本项目有哪些？
- 猿 土地开发成本如何核算？
- 源 房地产开发成本如何核算？
- 缘 代建工程成本如何核算？

附：第七章作业与模拟实训

例 甲山房地产开发公司现有 粤 月两处土地开发，以银行存款支付土地征用及拆迁费、规划设计费、基础设施费用等直接费用 源缘园万元，其中：支付 粤处土地开发成本 圆缘园万元，支付 月处土地开发成本 圆园园万元；支付间接费用 愿园万元。

要求：(员) 按直接费用比例分配间接费用；(圆) 计算 粤 月两地土地开发成本。

例 乙龙房地产开发公司应标购置土地，开发两栋商品房。

(员) 以银行存款支付土地征用费, 其中 员号商品房 猿源猿园元; 圆号商品房 猿猿猿园元。

(圆) 以银行存款支付房屋规划设计、地质勘探、场地平整等前期工程费 员圆圆园元, 其中 员号商品房 猿猿园元; 圆号商品房 猿猿园元。

(猿) 以银行存款支付供水、供电、供气、排污、通讯、绿化、环卫等基础设施费用 猿元元元, 其中 员号商品房分配 圆元元元, 圆号商品房分配 猿元元元。

(源) 经结算, 员号、圆号商品房建筑安装工程总价款为 圆元元元, 其中 员号、圆号商品房分别为 员元元元、 员元元元。以银行存款支付前期工程款 员元元元。

(缘) 以银行存款结算小区消防设施、围墙等款项, 按一定比例分配转入 员号商品房 圆元元元, 圆号商品房 员元元元。

(远) 本期计发工资 员元元元; 计提福利费 猿元元元; 提取折旧费 猿元元元; 以银行存款支付办公费、水电费等 猿元元元。分配间接费用 圆元元元, 其中: 员号商品房 员元元元, 圆号商品房 员元元元。

(苑) 员号和 圆号商品房全部完工, 根据“房屋开发成本明细账”, 计算完工房屋的开发成本并转账。

要求: 分别编制会计分录和计算房屋开发成本。

## 第八章 商品流通企业成本核算

**【本章内容提要】** 本章主要阐述商品流通企业成本核算的内容和成本核算的特点，重点介绍批发商品数量进价金额核算法、零售商品售价金额核算法和鲜活商品的进价金额核算法下的商品购进成本和销售成本的计算与核算。

商品流通企业处于再生产的交换环节，较之工业企业而言，没有其生产过程，其经营活动是完成各种产品从生产领域到消费领域的转换，从而实现社会产品的价值。从范围上讲，商品流通企业不仅包括商品流通过程的批发企业、零售企业，也包括物资供应和国际贸易企业。

本章主要阐述商品批发企业和零售企业成本核算。

### 第一节 商品流通企业成本核算的内容和成本核算的特点

#### 一、商品流通企业的类型

商品流通企业按其在商品流转中所处的地位和发生的作用不同，可以分为批发企业和零售企业两种基本类型，它们在业务经营和管理上各有其特点。

批发企业是指从生产企业和其他企业购进商品，供应给零售企业和其他批发企业用于转卖，或供应给生产企业用于进一步加工的商品流通企业。批发企业是商品流通过程的起始阶段和中间环节，主要任务是组织工农业产品的收购，组织适销对路的商品，安排好市场供应，在商品流通过程中发挥蓄水池和调节器的作用。

商品零售企业是指从批发企业或生产企业购进商品，销售给消费者个人或企事业单位等用以非生产消费的商品流通企业。零售企业处于商品流转的最终环节，其主要任务是通过合理地组织适销对路的商品，以满足城乡人民物资文化生活的需要。

#### 二、商品流通企业成本的内容和成本核算的特点

商品流通企业经营活动的特点，决定了其成本计算方法与工业企业有根本的

不同。工业企业是加工制造业，而商品流通企业不进行产品生产，只从事商品的购、销活动。工业企业因为生产产品，需要归集产品生产耗费，计算产品生产成本；商品流通企业没有产品生产过程，不存在产品生产成本的归集与计算问题，其成本计算主要解决商品购进成本的确定和已销商品的成本的计算与结转。

#### （一）商品流通企业外购存货的成本构成

商品流通企业外购存货成本构成因具体存货项目而异。

**1. 外购商品。**商品流通企业从国内购进商品的实际成本为进货发票所列购进价格。购货时按规定应由买方支付的消费税等价内税应包含在购进成本中。一般纳税人采购商品支付的增值税，按规定可以从销项税额中抵扣的进项税额不应计入购货成本。与工业企业不同的是，商品购进过程中发生的运杂费、装卸费、保险费、包装费以及购进过程中的合理损耗等都直接计入经营费用，而不计入存货的成本。

商品流通企业从国外购进商品的实际成本一律以到岸价格为基础，加上进口环节的除可以从销项税额中抵扣的增值税以外的各种税金作为购进成本，如果合同以离岸价格成交的，则商品离开对方口岸后，应由购货方负担的运费、保险费和佣金等，应计入商品的进货成本。商品到达我国口岸目的港后发生的采购费用不计入商品的进价，应作为经营费用。

商品流通企业商品购进过程中发生的国内运杂费、装卸费、保险费、包装费以及购进过程中的合理损耗等采购费用，不计入商品采购成本，而是作为期间费用处理，直接计入当期损益，这是因为：（员）商品流通企业商品品种规格繁多，购销流转速度快，同时商品购进费用相对商品的购进价格而言数额小，且往往是多种商品的购进费用混杂在一起，很难将一笔采购费用合理而精确地分配给每批或每种外购商品；（圆）便于对商品流通过程费用进行分析、考核，同时将商品的进货原价与其售价进行比较，便于确定已销商品的毛利。

**2. 外购其他存货。**商品流通企业外购的除商品以外的存货，如材料物资、低值易耗品、包装物等，其进货成本与工业企业材料采购成本一致。

#### （二）商品流通企业库存商品核算方法和销售成本计算

由于商品批发和零售企业在经营上有着不同的特点，其商品核算的方法也有不同。商品批发企业商品核算方法主要有：数量进价金额核算法、进价金额核算法。商品零售企业的商品核算方法主要有：进价金额核算法、售价金额核算法和数量售价金额核算法等。

商品流通企业已销商品成本的计算方法也因商品核算方法不同而不同，在采用数量进价金额法核算库存商品的企业，商品的销售成本可以采用个别计价法、先进先出法、加权平均法计算，在商品品种、类别繁多的情况下，还可以采用毛利法；采用进价金额核算库存商品的企业，可以按实地盘存制计算销售成本；库存商品采用售价金额核算或数量售价金额核算的企业，在商品销售以后，可以先按售价金额结转销售成本，月末，再将商品进销差价在已销商品和库存商品之间进行分摊，将已销商品的进销差价冲减和调整原按售价结转的成本。商品流通企业库存商品核算和销售成本计算比较如表 8-1 所示：

商品流通企业库存商品核算和销售成本计算比较表

库存商品核算方法	数量进价金额核算	进价金额核算	售价金额核算	数量售价金额核算
成本计算对象	商品种类、规格并结合存放地点	实物负责人或柜组	实物负责人或柜组	商品品种或类别
账户设置及登记	“库存商品”总账并按进价金额记录；明细账按商品种类、规格并结合存放地点按进价登记数量、单价和金额	“库存商品”总账和明细账均按进价金额登记，明细账按商品种类、规格并结合存放地点设置	“库存商品”总账、明细账均以售价金额登记，明细账按实物负责人设置，同时开设“商品进销差价”账户分类核算进销差价	“库存商品”总账以售价金额核算，明细账按商品品种、类别以数量及售价金额进行记录，同时开设“商品进销差价”账户分类核算进销差价
已销商品成本计算	分别采用个别计价法、先进先出法、加权平均法或毛利法计算	月末实地盘点确定库存商品进价金额，按“以存计销”的方法倒挤销售成本	商品销售时按商品售价结转销售成本，月末计算出已销商品进销差价调整已结转的售价成本	商品销售时按商品售价结转销售成本，月末计算出已销商品进销差价调整已结转的售价成本
适用范围	批发商品和专营或零售的贵重商品	经营鲜活商品的零售企业	商品零售企业	小型批发企业及零售企业的贵重商品

## 第二节 商品批发成本核算

### 一、批发商品经营特点和商品核算方法

#### (一) 批发商品经营特点

批发企业是指从生产企业和其他企业购进商品，供应给零售企业和其他批发企业用于转卖，或供应给生产企业用于进一步加工的商品流通企业。批发企业在业务经营上具有以下特点：

(员) 批发企业一般经营大宗商品买卖，商品购销量大，企业的规模也大，专业性较强，管理上要求有较严格的分工合作；

(圆) 批发企业为了保证市场供应，一般有较大的商品储备，除自备仓库储存外，往往会委托外单位和租借外单位的仓库储存商品，因而对商品不仅要进行价值管理，还必须进行数量核算；

(猿) 批发企业的购销对象，一般是生产企业和商品零售企业，异地交易占较大比重，交易额大但交易次数不如零售企业频繁。因此，批发商品购销一般以

经济合同为依据，购销双方都应该而且能够填制内容比较完整的交易凭证，以利于商品交接和货款结算。

批发企业的业务特点，决定了批发商品流转核算的特点。上述第一、第二个特点，决定了批发企业要按照购进商品的进货原价，实行数量进价金额核算，对库存商品从数量和进价金额上进行控制，详细反映各种商品的增减变动情况，以便合理组织商品购销和加强商品的管理；上述第三个特点，则为批发企业开展数量进价金额核算提供了条件。

### （二）批发企业商品核算的数量进价金额法

数量进价金额法，是指按商品品名、规格同时用数量和进价金额反映其收发及结存情况的一种商品核算方法。具体内容如下：

（员）财务部门按进价金额登记库存商品总分类账，反映库存商品金额的增减变化情况。

（圆）仓库按商品的编号、品名、等级、规格等建立一套完整的库存商品明细账，同时登记库存商品的数量和进价金额，并提供库存商品存放地点的资料，随时反映库存商品的收发及结存情况。

（猿）对于经营品种较多的批发企业，可以在库存商品总账和明细账之间，按照商品的类别，设置库存商品类目账。该类目账一般只记金额，不记数量，反映大类商品的收、发及结存情况。设置商品类目账，不仅可以提供大类商品的核算资料和简化商品销售成本的计算工作，而且方便库存商品总账与明细账的核对，有利于加强商品管理。

（源）批发商品的销售成本，应根据经营商品的不同特点，分别采用个别计价法、先进先出法、加权平均法或毛利率法，定期计算和结转已销商品的进价成本。

（缘）建立严密的手续制度和严格的责任制度，设计必要的凭证传递程序，并经有关部门和人员签章，以明确经济责任；定期核对账目和对库存商品进行盘点，保证账证、账账、账实相符。

数量进价金额核算法，在商品核算上形成了一套比较严密、科学的核算体系，有利于发挥会计工作的核算、监督职能，有利于加强企业管理，保护商品的安全。

### （三）批发企业商品核算的数量售价金额核算法

数量售价金额核算法，是指同时以数量和售价金额核算库存商品增减变动及结存情况的核算方法，一般适用于会计部门、业务部门、仓库在同一办公地点，且商品进销价格相对稳定的小型批发企业商品核算，零售企业的贵重商品也可采用数量售价金额核算。数量售价金额核算法基本内容有：

（员）“库存商品”总账以商品售价核算商品的增减变动及结存情况。

（圆）一般按商品种类、品名、规格结合存放地点设置“库存商品”明细账，并以数量和售价金额核算库存商品的增减变动及结存情况。

（猿）商品品种较多时，可在“库存商品”总账和明细账之间按商品类别设置“库存商品”二级账，但只按售价金额核算。

（源）为了将商品售价调整为商品进价，并核算商品售价和进价之间的差额，需要设置“商品进销差价”账户。其明细账一般按商品类别设置，所以商品销

售成本的结转和商品进价成本的确定一般是按商品的大类进行的。

采用数量售价金额核算法时，商品销售成本的计算与零售企业按售价金额核算方法基本相同，具体核算方法见第三节零售商品核算。

## 二、批发企业商品成本的核算

### (一) 批发商品采购成本的核算

如前所述，批发企业商品购进成本，只核算商品的实际买价，商品购进过程中发生的国内运杂费、装卸费、保险费、包装费以及购进过程中的合理损耗等采购费用，不计入商品采购成本，而是作为期间费用处理，直接计入当期损益。

例 愿原员: 某批发企业库存商品采用数量进价金额核算，愿年 愿月 缘日 向外地某供货单位购进甲产品 缘吨公斤，单价 愿元，乙商品 猿吨公斤，单价 愿元，共计价款 愿元，增值税 愿元，另支付运费 愿元（可按 豫 抵扣增值税），货款以银行存款支付。商品于 愿月 愿日到达，实际验收甲商品 源吨公斤，短缺 愿公斤属于正常损耗；验收乙商品 愿吨公斤，短缺 愿吨公斤，原因待查。

(员) 愿月 缘日 支付价税款时：

借：商品采购——甲商品	愿元
——乙商品	猿元
应交税费——应交增值税（进项税额）	愿元
营业费用——运杂费	愿元
贷：银行存款	愿元

(圆) 愿月 愿日 验收商品时：

借：库存商品——甲商品	愿元
——乙商品	愿元
营业费用——商品损耗	愿元
待处理财产损益	愿元
贷：商品采购——甲商品	愿元
——乙商品	猿元
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	愿元

(其中：待处理财产损益 愿元 愿元 愿元 愿元)

### (二) 已销商品成本计算方法

批发企业已销商品成本的计算方法也因商品核算方法不同应采用不同的方法。

实行数量进价金额核算的企业可选用个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动加权平均法和毛利率法计算已销商品的进价成本，但企业一经选定某种方法后，年度内一般不得变更。

(员) 个别计价法（整进整出法）。用个别计价法，在发出、销售商品时，按所发出、销售商品原来收入时的进价计价。因此，这种方法又称分批实际进价法。采用这种方法，要求对每批购进的商品分别存放，并为各批商品分别标明批次及其进价；在商品发出、销售时，应在发货单中填明其进货的批次和进价，以

便据以计算该批商品发出、销售的进价成本，登记库存商品明细账。采用这种方法不论是销售发出还是其他发出，都应按其实际进价计价。在计算已销商品的进价成本时，应按其销售数量乘以其实际进货单价。如果发出、销售的商品包括两批或两批以上的进货时，也应按两个或两个以上的单价分别计算。

已销商品成本  $\div$  商品销售数量  $=$  各批商品的实际进货单价

个别计价法，可以及时地计算、登记已销商品的进价成本，均衡库存商品发出和销售的计价和记账工作，而且计算出已销商品的进价成本和月末结存商品的金额都符合实际情况。但在一次发出、销售商品包括几批购进商品、几个不同的进价时，核算工作也比较复杂。这种方法一般适用于每月购进的批次不多、购进批量较大，整批购进整批销售或者整批购进分批销售，且仓库能分批存放的商品和直运商品销售成本的计算与结转。

(圆) 先进先出法。在商品流通企业中，先进先出法又被称为最后进价法。这种方法以先购进的商品先销售为假定前提，采用这种方法，商品的销售成本，应按结存商品中最先购进的那一批商品的进价计算。这就需要从数量金额或库存商品明细账中，查阅先购进的的商品的数量和单价，然后根据此单价确定销售商品的成本。

采用先进先出法，可以在每批发出商品时，对发出商品销售成本进行计算，并及时登记库存商品明细账的发出金额，结转已销商品的进价成本，有利于准确计算商品销售成本和均衡成本核算工作。但在物价持续上涨的情况下采用先进先出法，会使商品的当月销售成本偏低，而使结存商品的进价成本偏高，不符合会计的稳健性原则。

采用先进先出法，除了按商品购销业务的顺序逐批计算、逐笔结转已销商品进价成本（此法称为顺算法）外，还可以在月末先计算结存商品进价成本，然后根据月初结存、本月收入和月末结存商品进价成本，倒挤本月已销商品进价成本（此法称为倒算法）。由于假定先购进的商品先发出，因而月末结存商品是该月最后购进的，应按该月最后购进商品的进价计价。月末结存商品的数量如果小于或者等于最后一批购进商品的数量，则按最后一批购进商品的进价计价；月末结存商品的数量如果大于最后一批购进商品的数量，但小于全月购进商品的数量，则从最后一批购进商品的数量开始，向前逐批推算，分别按各批购进商品的进价计价，然后将这几批购进商品进价计价的金额相加，即为月末结存商品的进价成本。这种方法的计算公式为：

本月已销商品进价成本  $=$  月初结存商品进价成本  $+$  本月收入商品进价成本  $-$  原月末结存商品最后进价成本

如果企业有非销售发出的商品，还应减非销售发出的商品进价成本。为了简化核算工作，非销售发出的商品进价成本可以按月初结存商品的进价计算。

倒算法，可以简化核算工作，但不能逐批反映每批商品发出、销售的进价成本。

(獭) 加权平均法。加权平均法是以月初结存商品的进价成本与全月收入商品的进价成本之和  $\div$  除以月初结存商品的数量与全月收入商品的数量之和  $\times$  算出以数量为权数的商品平均单价，从而对发出商品进行计价的一种方法。这种加权平

均单价每月月末计算一次,所以又称全月一次加权平均进价法。其计算公式为:

$$\text{加权平均单价} = \frac{\text{月初结存商品进价成本} + \text{本月收入商品进价成本}}{\text{月初结存商品数量} + \text{本月收入商品数量}}$$

$$\text{已销商品成本} = \text{已销商品数量} \times \text{加权平均单价}$$

计算出加权平均单价后,也可以根据加权平均单价先计算出期末结存金额,倒挤出已销商品成本。

$$\text{已销商品成本} = \text{月初结存商品金额} + \text{本月收入商品金额} - \text{原本月其他发出商品金额} - \text{原月末结存商品金额}$$

在实际工作中,为了及时计算、登记为数不多的非销售发出商品金额,对于发出非销售商品的进价成本,可以按月初结存商品的单价计算。在这种情况下,已销售商品加权平均单价的计算公式为:

$$\text{加权平均单价} = \frac{\text{月初结存商品成本} + \text{本月收入商品成本} + \text{原本月其他发出商品成本}}{\text{月初结存商品数量} + \text{本月收入商品数量} + \text{原本月其他发出商品数量}}$$

采用加权平均进价法,已销商品成本只在月末计算一次,销售商品时在库存商品明细账中只登记销售数量,可以大大简化核算工作。但平时不能计算、登记库存商品明细账的发出金额和结存金额,不利于库存商品资金的日常管理。由于销售商品凭证的计价和库存商品明细账登记金额的工作集中在月末进行,影响库存商品核算工作的均衡性和及时性。

(源) 毛利率法。毛利率法是月末以当月商品销售收入  $\times$  (原毛利率) 估算销售成本的成本计算方法。它是企业各期毛利率相对稳定或基本相同的假设为前提,根据上季度毛利率来计算本期销售商品成本和期末库存商品价值的方法。

毛利率是指已销商品毛利额占商品销售收入的比率,已销商品的毛利额是指商品销售收入大于其进价成本的差额。因此,在商品销售收入和毛利率已知的情况下,已销商品毛利额可以根据商品销售收入乘以毛利率计算得出,而已销商品进价成本就是商品销售收入和已销商品毛利额之差。由于各季度商品销售价格、进货价格和销售结构的变化,都会影响已销商品的毛利率,因此一般情况下企业为了简化成本的计算,在一个季度内的前两个月可以按上季度的毛利率估算销售成本,同时为了保证销售成本计算的合理性,季末还必须按加权平均法或先进先出法等方法计算出期末库存商品成本和全季的商品销售成本,减去前两个月估算的销售成本,作为季度的第三个月的销售成本。用毛利率法销售成本计算公式如下:

$$\text{上季度已销商品毛利率} = \frac{\text{上季度已销商品毛利额}}{\text{上季度商品销售收入}}$$

$$\text{本月已销商品毛利额} = \text{本月商品销售收入} \times \text{上季度商品毛利率}$$

$$\text{本月已销商品进价成本} = \text{本月商品销售收入} - \text{原本月已销商品毛利额}$$

$$\text{本月已销商品进价成本} = \text{本月商品销售收入} \times (1 - \text{原上季度毛利率})$$

采用毛利率法,为了更进一步地简化手续,一般按商品的类别计算已销商品的成本。因为同类商品的毛利率基本相同,但各类商品的毛利率往往有较大的差异,因此应注意商品的合理分类。

上述各种计算已销商品进价成本的方法,各有其优缺点,企业应根据自身商品经营的情况和管理的要求选择采用。但是,为保证各期核算资料的可比性,所







摇摇表 愿缘缘

库存商品明细账（先进先出法）

类别：小百货 摇摇 编号：猿猿猿猿 摇摇 品名：甲商品 摇摇 规格：摇摇 计量单位：件

年	月	日	凭证号数	摘要	收入			发出		结存		
					数量	单价	金额	数量	金额	数量	单价	金额
远	员			上月结存					猿园	猿园	猿园	
			缘	购进	猿园	猿园	猿园			猿园		
			怨	销售				猿园		猿园		
	员	远		购进	怨园	猿园	猿园			猿园		
	员	愿		销售				猿园		猿园		
	圆	原		购进	猿园	猿园	猿园			猿园		
	圆	苑		销售				猿园		猿园		
			猿	结转销售成本					猿园	猿园	猿园	
				本月合计	猿园		猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	

上例可以看出，采用期末定期结转明细账的登记和销售成本计算较逐笔结转法简单，实际工作中被广泛采用。

#### （猿）加权平均法

加权平均法，是以月初结存商品的进价成本与全月收入商品的进价成本之和，除以月初结存商品的数量与全月收入商品的数量之和，算出以数量为权数的商品的平均单位进价，从而对发出商品进行计价的一种方法。同上例当月销售成本计算如下：

加权平均单价  $\frac{猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园}{猿园 + 猿园 + 猿园}$  衣  $\frac{猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园}{猿园 + 猿园 + 猿园}$   
越猿园(元)

本期销售成本  $\frac{猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园}{猿园 + 猿园 + 猿园}$  (元)

期末库存金额  $\frac{猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园}{猿园 + 猿园 + 猿园}$  (元)

或：先计算期末库存，再倒挤已销商品成本。

期末库存金额  $\frac{猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园}{猿园 + 猿园 + 猿园}$  (元)

本期销售成本  $\frac{猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园 + 猿园 \times 猿园}{猿园 + 猿园 + 猿园}$  (元)

采用加权平均法计算已销商品成本，应在月末定期结转商品销售成本，可以在各明细账上分散结转，也可以在商品类目账上集中结转。

加权平均法已销商品成本并登记库存商品明细账如表 愿原远

摇摇表 愿源远

库存商品明细账 (加权平均法)

类别:小百货 摇摇编号:猿猿猿猿 品名:甲商品 摇摇规格:摇摇 计量单位:件

年	月	日	凭证号数	摘要	收入			发出		结存		
					数量	单价	金额	数量	金额	数量	单价	金额
远	员			上月结存						源园	猿园	员园园
	缘			购进	源园	猿园	员园园			愿园		
	怨			销售				缘园		园园		
	员远			购进	怨园	猿园	猿园			员园园		
	员愿			销售				愿园		猿园		
	圆原			购进	源园	猿园	员园园			愿园		
	圆苑			销售				园园		缘园		
	猿园			结转销售成本				缘园	猿园	缘园	猿园	员园
				本月合计	员愿园		远猿园	员远园	缘园	缘园		员缘园

第八章

(源) 毛利率法

例 愿源袁: 某商业批发公司 愿园伊年 员月 员日 粤类商品库存 员园园园元, 员月份购进 猿园园元, 销售收入 源园园元; 圆月份购进商品 缘园园元, 销售收入 缘园园元; 猿月份购进 源园园元, 销售收入 远园园元。三月末按先进先出法计算出月末库存商品 员园园元。已知上年度第四季度该类商品的毛利率为 园缘, 按毛利法计算 圆月份销售成本, 第三个月对全季销售成本调整如下:

① 计算 员月份销售商品和月末结存商品的成本。

销售成本 越原园园伊(员园缘) 越猿园园(元)

月末库存商品成本 越愿园园伊(员园缘) 越猿园园伊(员园缘) 越员园园(元)

② 计算 圆月份销售商品和月末结存商品的成本。

销售成本 越缘园园伊(员园缘) 越源园园(元)

月末库存商品成本 越员园园伊(员园缘) 越猿园园伊(员园缘) 越员园园(元)

③ 计算 猿月份商品销售成本

销售成本 越远园园伊(员园缘) 越猿园园伊(员园缘) 越缘园园(元)

④ 计算一季度的毛利率作为下季度计算成本的基础

一季度全部销售收入 越原园园伊(员园缘) 越缘园园伊(员园缘) 越远园园伊(员园缘) 越员园园(元)

一季度已销商品成本 越猿园园伊(员园缘) 越源园园伊(员园缘) 越缘园园伊(员园缘) 越猿园园(元)

一季度毛利 越员园园伊(员园缘) 越猿园园伊(员园缘) 越员园园伊(员园缘) 越园园(元)

一季度毛利率 越园园伊(员园缘) 越猿园园伊(员园缘) 越员园园伊(员园缘) 越园缘

商品流通企业按上述方法计算出已销商品成本后, 应作商品销售成本结转的会计分录:

借: 主营业务成本

贷: 库存商品

### 第三节 商品零售成本核算

#### 一、零售商品经营特点和商品核算方法

##### (一) 零售商品经营特点

零售企业是指从批发企业或生产企业购进商品，销售给个人或企事业单位等用以生产或非生产消费的商品流通企业。零售企业处于商品流转的最终环节，其主要任务是通过合理地组织商品流转活动满足城乡人民物资文化生活的需要。与批发企业相比较，零售企业具有以下经营和管理特点：

(员) 零售商业网点设置比较分散，一般实行综合经营，品种规格繁多，进货次数频繁。

(圆) 零售企业的销售对象主要是个人消费者，交易频繁，数量零星，多数商品采取一手钱、一手货的销售方式。

(猿) 零售企业在业务经营上实行勤进快销的原则，库存数量不大，柜台与库存商品一般由同一实物负责人经营，有的还兼采购员、上货员。

(源) 在商业体制改革中，零售企业的灵活应变能力得到增强，业务经营范围不断拓宽，许多零售企业开展以一业为主，多种经营，有的兼营批发，有的建立自选市场，有的开展以卖带修、带租的售后服务等业务活动。

##### (二) 零售商品核算方法

零售企业的业务经营特点，决定了零售企业商品流转核算的特点，零售商品流转很难像批发商品那样实行数量进价金额核算，根据零售商品经营特点，可以分别采用售价金额核算法、数量售价金额核算法和进价金额核算法。

#### 二、零售商品售价金额核算法

##### (一) 售价金额核算法的特点和应设置的账户

售价金额核算法，是指只按售价金额（增值税含税价格，下称“含税价格”）核算库存商品增减变动及结存情况的核算方法。这种方法又称“售价记账、实物负责制”，是将商品核算方法与商品管理相结合的核算制度，其基本内容包括：

(员) 建立实物负责制。零售商品流通企业，根据经营商品的特点和岗位责任制的要求，将经营的商品按其类别划分为若干营业柜组，每个柜组都确定实物负责人，对所经营的商品负责。

(圆) 库存商品按实物负责人（或柜组）进行明细核算。财会上不按商品的品种、规格开设库存商品明细账，而按实物负责人（或柜组）开设库存商品明细账，商品一律以售价记账，不记数量。即库存商品按售价记账，财会上以金额进行控制。

(猿) 设置“商品进销差价”账户。零售商品按售价金额核算，商品销售价

格与进货成本之间的差价，设置“商品进销差价”账户，月末再按一定方法将商品进销差价在本期已销产品与期末库存商品之间进行分摊，将商品售价调整为实际成本。“商品进销差价”账户与库存商品一样，按实物负责人（或柜组）进行明细核算。

（源）加强库存商品的实地盘点。由于库存商品核算不反映数量指标，因此应加强库存商品的实地盘点，及时查明实物数量，防止差错发生。

（二）售价金额核算销售成本的计算

采用售价金额核算法的企业，平时商品售出后，一方面按售价（增值税除税价格，下称“除税价格”）核算商品销售收入，另一方面按售价（含税价格）注销库存商品，以减少实物负责人的实物保管责任，同时按含税价格结转商品销售成本。这种方法最典型的特征是在月末时，要按照一定的方法将平时按售价结转的商品销售成本调整为进价成本。

在售价金额核算法下商品销售成本的计算，主要是要对已销商品进销差价的计算与分摊。已销商品进销差价的计算方法主要有综合差价率计算法、分类差价率计算法和库存商品实际进销差价法三种。

（一）综合差价率计算法。综合差价率计算法是根据库存商品总账所反映的全部商品的存销比例，计算本期销售商品应分摊进销差价的一种方法，其计算公式为：

$$\text{综合差价率} = \frac{\text{差价分摊前“商品进销差价”账户余额}}{\text{期末“库存商品”账户余额} + \text{本期已销商品售价成本}} \times 100\%$$

$$\text{本期已销商品应分摊的进销差价} = \text{已销商品售价成本} \times \text{综合差价率}$$

$$\text{本期销售商品的实际成本} = \text{已销商品售价成本} - \text{原已销商品应分摊的进销差价}$$

综合差价率计算法手续简单，但由于各类商品毛利率不同，而商品销售比例不同的情况下，计算结果准确性相对较差。

（二）分类（或柜组）差价率计算法。这种方法是根据库存商品明细分类账中所反映的各类（或组）商品的存、销比例，分摊各类商品进销差价的方法。

$$\text{某类商品差价率} = \frac{\text{差价分摊前某类商品“商品进销差价”账户余额}}{\text{（期末该类“库存商品”账户余额} + \text{本期该类已销商品售价成本）}} \times 100\%$$

$$\text{本期已销商品应分摊的进销差价} = \text{某类已销商品售价成本} \times \text{该类商品差价率}$$

$$\text{本期销售商品的实际成本} = \text{已销商品售价成本} - \text{原已销商品应分摊的进销差价}$$

采用分柜组差价率法，要求库存商品的商品进销差价均按实物负责人进行明细核算，以便于计算分柜组差价率和分摊进销差价。

分类差价率计算法工作量较大，但计算结果相对准确。

（三）库存商品实际进销差价法。这种方法是对每一结存商品进行盘点，分别计算每一商品的进价、售价及进销差价，求得结存商品进销差价后，倒挤计算已销商品进销差价并据以调整商品销售的售价成本的方法。其计算公式为：

$$\text{原（期末结存商品进销差价} - \text{（期末结存商品盘存数量} \times \text{伊该种商品单位售价）}} \\ \text{原（期末结存商品盘存数量} \times \text{伊该种商品单位进价）}$$

$$\text{已销商品进销差价} = \text{期末分摊前“商品进销差价”账户金额} - \frac{\text{期末结存商品进销差价}}$$

这种方法把已销商品进销差价的计算同商品的盘点结合进行，既保证计算结果准确，又便于查对库存情况，但其计算工作量较大。一般只在进行年终决算对商品进行核实调整时采用。有些小型零售商店，经营品种较少，也可以将这种方法用于平时进行已销商品进销差价的计算。

### （三）售价金额核算法商品购进的核算

如前所述，采用售价金额核算法，采购商品验收入库时，库存商品应按售价金额登记入账，商品进价与售价之间的差异，设置“商品进销差价”账户核算。

例 愿原原：某商品零售企业为增值税一般纳税人，库存商品按售价金额核算。本日购进下列商品有关情况如表 愿原苑：

表 愿原苑 库存商品购进情况表

品名	购进数量	单价	进价金额	售价（含税价）	进销差价	实物负责人
粤	愿	缘	源	愿	猿	食品柜
月	缘	猿	员缘	圆缘	员	
悦	圆	远	员圆	圆	愿	
小计			苑	员缘	源	
耘	猿	员	猿	远	圆	百货柜
云	远	愿	源	苑	圆	
郢	圆	圆	源	远	圆	
小计			员	圆	苑	

上述商品增值税率均为 员豫，商品购进时支付了运费 圆元，全部款项以银行存款支付。商品交各实物负责人验收。

购进商品并交各实物负责人验收时作会计分录：

借：商品采购	圆
应交税费——应交增值税（进项税额）	猿
营业费用——运杂费	圆
贷：银行存款	圆
借：库存商品——食品柜	员缘
——百货柜	圆
贷：商品采购	圆
商品进销差价——食品柜	源
——百货柜	苑

### （四）售价金额核算法商品销售的核算

采用售价金额核算法，商品售出后，一方面按除税价格确认商品销售收入，另一方面按含税价格注销库存商品，以减少实物负责人的实物保管责任，同时按含税价格结转商品销售成本。

例 愿原缘：某商品零售企业本日销售商品如表 愿原愿：

摇摇表 愿愿愿

商品销售情况表

品名	销售数量	单价	销售金额（含税）	实物负责人
粤	愿	愿	员愿愿	食品柜
月	愿	缘	缘愿	
悦	缘	愿	缘愿	
小计			愿愿愿	
耘	愿	愿	愿愿	百货柜
云	愿	愿缘	愿缘愿	
郎	缘	猿愿	员愿缘	
小计			愿愿缘	

摇第八章

财会部门根据各柜组“销售日报表”和“银行存款缴款单”，计算各柜组除税收入，作出销售的会计处理。

食品柜销售收入 越愿愿愿衣（员愿愿缘）越愿愿愿愿元，增值税销项税额 猿愿愿愿元。

百货柜销售收入 越愿愿缘衣（员愿愿缘）越愿愿缘元，增值税销项税额 愿愿元。

作会计分录：

借：银行存款 愿愿缘  
 贷：主营业务收入——食品柜 愿愿愿愿  
                           ——百货柜 缘愿缘  
     应交税费——应交增值税（销项税额） 员愿愿愿

同时按含税收入结转销售成本。

借：主营业务成本——食品柜 愿愿愿  
                           ——百货柜 愿愿缘  
 贷：库存商品——食品柜 愿愿愿  
                           ——百货柜 愿愿缘

（五）已销商品进销差价的计算与结转

为了反映销售商品和期末库存商品的实际成本，月末应将商品的进销差价在已销商品和期末库存商品之间按比例分摊，计算出已销商品进销差价后，将原按售价反映的销售成本，调整为实际的销售成本。

例 愿愿愿: 某零售商场月末有关商品进销差价计算资料如表 愿愿愿

表 8-10

商品进销差价计算资料

柜组	月末分摊前“商品进销差价” 账户余额	月末“库存商品” 账户余额	本月“主营业务成本” 账户借方发生额
服装柜	100000	150000	100000
食品柜	80000	120000	80000
百货柜	60000	90000	60000
其他	10000	15000	10000
合计	250000	420000	250000

### 综合差价率计算法

综合进销差价率 =  $\frac{\text{月末进销差价账户余额}}{\text{月末库存商品账户余额} + \text{本月主营业务成本}} \times 100\%$

已销商品应分摊的进销差价 =  $\text{本月主营业务成本} \times \text{综合进销差价率}$  (元)

作会计分录

借：商品进销差价 100000  
贷：主营业务成本 100000

商品销售实际成本 =  $\text{本月主营业务成本} - \text{已销商品应分摊的进销差价}$  (元)

期末库存商品实际成本 =  $\text{月末库存商品账户余额} - \text{月末进销差价账户余额}$  (元)

用综合差价率计算法计算简便，但不适宜经营品种繁多且各类商品差价率高低悬殊较大的企业。因为各种商品的进销差价不一，每期各种商品销售比重不同，影响商品销售毛利及库存商品价值的正确性。

### 分类（组）差价率计算法

分类差价率计算法是根据企业的各类（组）商品存销比例，平均分摊进销差价的一种方法。计算原理与综合差价率计算法基本相同。根据上例资料计算各类商品的进销差价与销商品实际成本如表 8-11

表 8-11 商品进销差价率和已销商品实际成本计算表

柜组	月末分摊前 “商品进销 差价”账户 余额 (元)	月末“库存 商品”账户 余额 (元)	本月“主营 业务成本” 账户贷方发 生额 (元)	商品售 价总额 (元)	分类 差价率 (%)	已销商品 进销差价 (元)	已销商品 实际成本 (元)
服装柜	100000	150000	100000	150000	66.67%	66666.67	33333.33
食品柜	80000	120000	80000	120000	66.67%	53333.33	26666.67
百货柜	60000	90000	60000	90000	66.67%	40000	20000
其他	10000	15000	10000	15000	66.67%	6666.67	3333.33
合计	250000	420000	250000	420000		166666.67	83333.33

作会计分录

借：商品进销差价 —— 服装柜 66666.67

——食品柜	猿缘猿猿猿
——百货柜	猿猿猿猿猿 猿
——其他	猿猿猿猿猿 猿
贷：主营业务成本——服装柜	猿猿猿猿猿
——食品柜	猿猿猿猿猿
——百货柜	猿猿猿猿猿 猿
——其他	猿猿猿猿猿 猿

猿猿猿猿猿 库存商品实际进销差价法

例 猿猿猿：某零售企业库存商品实行售价金额核算，其文化用品柜 猿猿月 末“库存商品”账户余额 猿猿猿猿元，调整前商品销售成本发生额 猿猿猿猿元，“商品进销差价”明细账户余额 猿猿猿元，年末商品盘点表如表 猿猿猿。

表 猿猿猿 商品盘点表

实物负责人：文化用品柜 猿猿猿猿猿 猿猿猿年 猿猿月 猿猿日 猿猿猿猿猿 金额单位：元

商品品种	单位	盘存数量	零售价		购进价		进销差价
			单价	金额	单价	金额	
粤	个	猿猿	猿	猿猿猿	猿	猿猿	猿猿
月	个	猿猿	猿	猿猿	苑	猿猿	猿
悦	个	猿	猿	猿	猿	猿	猿
阅	个	猿	猿	猿	猿	猿	猿
耘	件	猿	猿	猿	猿	猿	猿
云	件	猿	猿	猿	猿	猿	猿
郧	件	猿	猿	猿	猿	猿	猿
其他				猿		猿	猿
合计				猿		猿	猿

根据上表计算已销商品进销差价：

已销商品进销差价 猿猿猿猿元 猿猿猿猿元 猿猿猿猿元 猿猿猿猿元

作已销商品成本调整分录：

借：商品进销差价——文化柜	猿猿猿猿元
贷：主营业务成本——文化柜	猿猿猿猿元

三、数量售价金额核算法

数量售价金额核算法，是指同时以数量和售价金额核算库存商品增减变动及结存情况的核算方法。零售企业的贵重商品一般采用数量售价金额核算法进行核算。

采用数量售价金额核算法时，商品销售成本的计算同在售价金额核算方法下基本相同。月末可以采用综合平均差价率法计算已销商品进价成本，也可以采用分类（或柜组）差价率法计算已销商品进价成本，还可以在年终决算前核实调

整进销差价时，采用库存商品实际进价法计算已销商品进价成本。在数量售价金额核算法下，因为库存商品明细账既登记金额又登记数量，所以也可以直接根据库存商品明细账的期末结存数量乘以该商品的原进价或最后进价，计算出每种商品的进价结存金额，再汇总计算全部库存商品的进价总额，然后以期末结存商品售价总额减去进价总额，即为全部结存商品的进销差价，最后从“商品进销差价”账户余额（年末结账前余额）中减去结存商品进销差价，即为已销商品进销差价。

#### 四、鲜活商品经营进价金额核算法

进价金额核算法，又称“进价金额核算，盘存计销”核算方法，该方法的特点是库存商品不核算数量，也不以售价控制，只按进价金额核算其增减变动及结存情况。这种方法适用于经营鱼、肉、瓜果、蔬菜等鲜活商品的零售企业的库存商品核算。

##### （一）鲜活商品经营特点

鲜活商品在经营上与工业品经营有显著的差别，鲜活商品在经营上的主要特点有：

（员）鲜活商品质量变化大，变价次数多，菜蔬上市后随其鲜嫩程度不同，早晚价格差异大。

（圆）鲜活商品一般都需要清选整理，分等分级，按质论价，如猪肉要分部位不同销售，水果要分等级按不同价格销售等。

（猿）鲜活商品经营损耗较大，如蔬菜脱帮掉菜，水果干耗腐烂等，再加上交易零星，顾客挑选翻动，损耗较难掌握。

（源）鲜活商品上市季节性强，销售时间比较集中，如夏日西瓜上市等。

##### （二）进价金额核算法的具体内容

由于鲜活商品经营具有以上特点，因此不宜采用售价金额核算法，也不能按商品的数量组织核算，只能采用“进价金额核算，盘存计销”核算方法对鲜活商品进行核算，或者采用进价金额核算，用售价金额进行控制。

“进价金额核算，盘存计销”核算方法的基本内容包括：

（造）“库存商品”的明细账按实物负责人（或柜组）设置；“库存商品”总账和明细账一律以商品进价登记。

（圆）平时“库存商品”账户只登记商品的增加，不记录库存商品的减少，即平时不结转商品销售成本。

（猿）在经营过程中除发生重大损失需要按规定进行相应的账务处理外，平时发生损益、商品等级变化及售价变动等情况，一般不进行账务处理。

（源）月末或定期通过实地盘点，按盘点时最后进货的商品单价，计算结存商品的进价金额，再采用倒挤方法计算销售商品的进价成本。

##### （三）鲜活商品购进与销售成本核算

例 8-1 某副食品商店为小规模纳税人，水产组 1 月初库存商品期初余额 1000 元。本月以银行存款购进商品 2000 元，支付购进费用 100 元，本月商品销售收入（含税）2500 元，月末以最后一次进货单价盘点计算月末库存商品

为 员源元。该水产组 愿月份有关会计分录如下：

商品购进时作会计分录：

借：库存商品——水产柜	缘园园园
营业费用	员源园
贷：银行存款	缘园源园

销售商品时：

商品销售收入 越园愿园衣(员垣豫) 越园园园

应交增值税 越园园园伊豫 越园愿园

作会计分录：

借：银行存款	苑园愿园
贷：主营业务收入	苑园园园
应交税费——应交增值税	园愿园

月末商品销售成本计算如下：

本期销售成本 越园园园伊缘园园伊员源园伊缘园园(元)

作会计分录：

借：主营业务成本（商品销售成本）——水产组	缘园园园
贷：库存商品——水产组	缘园园园

思考题

愿商品流通企业外购商品成本与工业企业外购材料成本构成有什么不同？为什么？

愿商品流通企业商品核算方法有哪几种？各适用什么范围？

愿数量进价金额核算法已销商品成本计算方法有哪几种？

愿商品零售企业销售成本的核算有何特点？

愿售价金额核算法期末为什么要分摊进销差价？已销商品进销差价有哪几种分摊方法？

附：第八章作业与模拟实训

愿某商品批发企业库存商品采用数量进价金额核算，本月甲商品进、销、存情况如下表所述，要求：分别按先进先出法、加权平均法计算已销商品成本。

2019年		摘要	增加			发出			结存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
12	31	上月结存							100	100	10000
		销售				100			100		
		购进	100	100	10000				100		
		销售				100			100		
		拨付代销				100			100		
		销售				100			100		
		购进	100	100	10000				100		
		销售				100			100		

某商品批发企业 2019年 12月份有关商品资料如下：期初库存商品 10000元、本期购进 10000元，本期销售净额 10000元，上季度销售毛利率为 10%。要求计算本期商品销售成本及期末库存商品的价值。

大华零售商店 12月末“商品进销差价”总账余额 10000元，“库存商品”总账余额 10000元，“商品销售成本”总账借方发生额为 10000元，商品销售含税收入 10000元，该企业经营的商品增值税税率均为 10%，本月已销商品价款及税款均收存银行。各柜组明细情况如下：

柜组	分摊前“商品进销差价”账户余额	“商品销售成本”账户本月发生额	“库存商品”账户余额
百货柜	10000	10000	10000
针织柜	10000	10000	10000
家电柜	10000	10000	10000
合计	10000	10000	10000

要求：

(1) 根据上述资料作商品销售时的会计分录。

(2) 分别按综合差价率法和分类差价率法计算和结转已销商品应分摊的进销差价。

## 第九章摇农业企业成本核算

**【本章内容提要】**本章简要介绍农业企业成本的内容、成本核算的特点以及应设置的主要账户和成本核算程序，并分别从辅助生产、机械作业和制造费用的归集与分配、种植业成本核算和养殖业成本核算等方面讲述农业企业成本的核算。

### 第一节摇农业企业成本的内容及成本核算特点

农业是国民经济的基础，是一个综合性的物质生产部门。它是通过生物的生长和繁殖来取得产品的部门，包括种植业和养殖业两大类。种植业又包括农业和林业，养殖业包括畜牧业和渔业。因此，广义的农业包括农、林、牧、渔各业产品生产。正确地、及时地核算种植业、养殖业生产中所耗费的各项支出，计算种植业、养殖业产品成本，对于降低成本，提高经济效益，促进农业生产的发展，具有重要意义。

#### 一、农业企业成本的内容

农业企业生产成本是指农业企业为生产产品和提供劳务所发生的各项生产费用。它主要包括产品所耗费的种子、饲料、燃料、生产工人工资、农机具的折旧以及因管理生产和为生产服务而发生的各种费用。按费用计入产品成本的方法，可分为直接成本和间接成本两种。

**直接成本。**直接成本是指农业企业为生产产品所发生的能直接计入有关成本计算对象的各项成本。直接成本包括直接材料、直接人工。直接材料是指农业企业在生产经营过程中实际消耗的原材料、农业材料、辅助材料、种苗、种子、饲料、肥料、备品配件、外购半成品、燃料、动力以及其他直接材料。直接人工是指农业企业直接从事生产经营人员的工资、奖金、津贴和补贴，另外还包括直接从事生产经营人员的职工福利费。

**间接成本。**间接成本（即制造费用）是指农业企业的各个生产经营单位（如生产队、车间）为组织和管理生产所发生的共同费用。间接成本包括生产过程中发生的管理人员工资、福利费、生产单位的折旧费、租赁费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、办公费、水电费、运输费、保险费、差旅

费、劳动保护费以及其他间接费用。

农业企业采用制造成本法核算产品生产成本。产品成本项目由直接材料、直接人工和制造费用三部分内容构成。凡是直接成本可直接记入“农业生产成本”账户，间接成本应先记入“制造费用”账户，然后按一定标准分配，记入各农业生产成本明细账。

## 二、农业企业成本核算的特点

农业企业经营的特点和成本管理的要求，决定了其成本核算的特点，主要表现在以下三个方面：

（一）以主要产品为成本计算对象。成本计算对象是生产费用的承担者。正确确定成本计算对象，是合理设置生产成本账户及其明细账户的前提，应根据生产的特点和产品种类的多少以及管理的要求和核算的水平等因素确定。在农业企业一般本着“区别主次、突出重点、主要从细、次要从简”的原则，对农、林、牧、渔、工各业的主要产品，以产品为成本计算对象，单独核算其成本；对于次要产品，以产品类别为成本计算对象，分业合并核算其成本。如果有的产品需要按批计算生产成本，也可以产品批别为成本计算对象需要按生产步骤计算生产成本，也可以生产步骤为成本计算对象，等等。

（二）产品成本计算期的确定受自然再生产过程的制约。农业生产对象是有生命的植物和动物，这些植物和动物有其自身的繁殖、发育和生长规律。人们从事植物栽培和动物饲养的经济再生产过程，也是其生长、成熟、繁殖的自然再生产过程，两者相互交织，而且生产周期一般较长，产品产出受季节性影响大，各种产品的收获时间不同。因此，成本计算期也不可能完全一致。养殖业和畜牧业产品成本计算期受自然再生产过程的制约，成本计算只能在产品产出月份或按年、季进行。

（三）不同产品有不同的在产品计价问题。农业企业的各种产品由于生长周期不同，它们的成本计算期也不相同。当成本计算期与生产周期一致时，就不需要将生产费用在产成品和在产品之间进行分配：例如大田作物的产品成本计算期一般与产品生产周期一致，则在产品产出月份计算产品生产成本。当成本计算期是定期的且与生产周期不一致时，就需要将生产费用在产成品和在产品之间进行分配。

## 第二节 农业企业成本核算

生产成本核算是对生产费用支出和产品生产成本形成进行的核算。为了便于生产费用的汇集和分配，计算产品生产成本，必须在总账和明细账内分别设置生产成本总分类账户和明细分类账户。

### 一、农业企业成本核算应设置的主要账户

①“农业生产成本”账户。农业企业需在总账中设置“农业生产成本”总分类账户，并分别种植业、畜牧养殖业、水产业和林业确定成本核算对象（消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产和农产品）和成本项目，进行费用的核算和分配。该账户借方登记产品生产或机械作业的各种材料、燃料、动力、工资及福利费等直接费用，以及由“辅助生产成本”、“制造费用”账户分配转入的费用，贷方登记各种完工产品的成本，期末借方余额表示各种在产品的成本。根据需要，企业可将“农业生产成本”账户分为“农业生产成本”、“林业生产成本”、“畜牧业生产成本”、“渔业生产成本”、“副业生产成本”“机械作业成本”等六个总账账户。

②“辅助生产成本”账户。用来核算农业企业辅助生产单位在其生产产品和提供劳务过程中所发生的生产费用，并计算辅助生产的产品或劳务的成本。该账户借方登记辅助生产发生的材料、人工等直接费用和从“制造费用”账户分配转入的间接费用。贷方登记按一定标准向各受益对象分配费用，或生产完工验收入库产品的成本。期末借方余额，表示辅助生产在产品和未完成作业的成本。

③“制造费用”账户。用来核算农业企业所属农业、工业、辅助生产单位发生的各项间接费用。发生费用时，记入该账户的借方；分配费用时，记入该账户的贷方；期末结转后一般无余额。

④“消耗性生物资产”账户。用来核算农业企业持有的消耗性生物资产的价值。消耗性生物资产是指为出售而持有，以及在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林、薪炭林以及存栏待售的牲畜等。该账户应当按照消耗性生物资产的种类、群别进行明细核算。

⑤“生产性生物资产”账户。用来核算农业企业持有的生产性生物资产的原价。生产性生物资产是指为产出农产品，提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、产畜和役畜等。该账户应当分别“为成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”以及生产性生物资产的种类、群别、所属部门等进行明细核算。

⑥“公益性生物资产”账户。用来核算农业企业持有的公益性生物资产的价值。公益性生物资产是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和风景林等。该账户应当按照公益性生物资产的种类或项目进行明细核算。

⑦“幼畜及育肥畜”账户。用来核算实行分群核算的幼畜（禽）和育肥畜（禽）的实际成本。实行混群核算的幼畜（禽）和育肥畜（禽）的实际成本在“农业生产成本”账户核算，不在本账户核算。

### 二、农业企业成本核算程序

成本核算的一般程序就是对生产中发生的各项要素费用，按经济用途归类计入产品成本的过程。农业企业成本核算程序如下：

①编制要素费用分配表。生产过程中发生的材料费、人工费、职工福利费、

折旧费、修理费以及其他各项费用，应按其用途，通过编制各种费用分配表，据以编制记账凭证，分别记入有关的生产成本账户及其所属的生产成本明细账户。凡属直接材料、直接人工和其他直接费用，应直接记入按成本计算对象设置的明细账户；凡属间接费用，先在专设的有关间接费用账户中汇集，然后通过分配记入按成本计算对象设置的各有关明细账户。

④编制待摊费用和预提费用分配表。本月发生的待摊费用归集后，应将本月摊销额按用途进行分配，编制待摊费用分配表。对尚未发生但应计入本月产品成本的预提费用，也应编制预提费用分配表。根据编制的分配表的数据资料，记入“辅助生产成本”、“制造费用”等账户。

⑤辅助生产费用的归集和分配。归集在“辅助生产成本”账户的费用，除对完工入库的自制工具等产品的成本转为存货成本外，应按受益对象和所耗用的劳务数量，编制辅助生产费用分配表，据以登记“农业生产成本”、“制造费用”等账户。

⑥制造费用的归集和分配。各基本生产车间的制造费用归集后，应分别不同车间，于月终编制制造费用分配表，分配计入本车间的产品成本中，记入“农业生产成本”账户。

⑦完工产品成本的确定和结转。经过以上费用分配，各成本计算对象应承担的生产费用已全部计入有关的产品成本明细账。如果当月产品全部完工，所归集的生产费用即为完工产品成本。如果全部未完工，则为期末在产品成本。如果只有部分完工，则需要采用一定的方法在完工产品与期末在产品之间进行分配，以确定完工产品成本，并将完工验收入库的产成品成本从“农业生产成本”账户结转至“消耗性生物资产”账户、“生产性生物资产”账户“公益性生物资产”或“农产品”账户。

⑧已销售产品成本结转。已销售产品成本要从“消耗性生物资产”账户、“农产品”账户等结转到“主营业务成本”账户。

### 三、农业企业成本的核算

#### （一）辅助生产、机械作业和制造费用的归集与分配

农业生产过程中发生的应记入产品生产成本的各项费用，需按照一定的程序、采用一定的方法，通过汇集、分配，以确定生产费用的归属，正确计算出每种产品的生产成本。农业企业汇集和分配生产费用的一般程序、方法与工业企业相似。这里仅对农业企业辅助生产、机械作业和制造费用的归集与分配进行介绍。

#### ①辅助生产费用的归集和分配

辅助生产是指为农业企业所属生产单位和企业管理部门服务而进行的产品生产和劳务供应，包括汽车运输、畜力工作、机械修配、发电、供水、木工、泥工、饲料加工等项目，主要是为农、林、牧、副、渔等基本生产服务的。辅助生产发生的各项费用应按成本计算对象和成本项目分别汇集：属于材料、人工等直接费用，直接记入“辅助生产成本”账户；发生的各项间接费用，先在“制造费用”中进行归集，期末按一定标准分配记入“辅助生产成本”账户。辅助生

产单位如为外单位提供产品或劳务，应将产品或劳务的实际成本，在月末从“辅助生产成本”账户转入“其他业务支出”账户；如为本企业所属生产单位或管理部门提供产品或劳务，应按一定的分配标准分配给各受益对象，将产品或劳务的实际成本，从“辅助生产成本”账户结转入“农业生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等账户。

辅助生产费用的分配方法，常见的有直接分配法和计划成本分配法。下面以计划成本分配法为例，说明辅助生产费用的分配。

计划成本分配法是按各种辅助生产的产品和劳务作业的计划单位成本以及各部门实际耗用的产品和劳务的数量，分配辅助生产费用的方法。各辅助生产车间的实际费用与按计划成本分配的费用之间的差额，可以直接计入制造费用。实际大于计划的差额增加制造费用，反之冲减制造费用。这种方法适用于产品或劳务作业的单位成本比较稳定，计划成本与实际成本差异不大的情况。

例 摇源：某农业企业 员园月份役畜完成的工作日按统一规定的折合系数，折合为马工作日 员愿缘个，每个马工作日计划成本 缘元，根据为有关生产服务的马工作日数编制役畜费用分配表如表 摇源所示：

表 摇源 役畜费用分配表  
圆园园伊年 员园月

分配对象		马工作日	计划单位成本	应分配的役畜费
总账账户	明细账户			
农业生产成本	小麦	猿缘	缘元	源猿元
	玉米	缘园	缘元	猿缘元
	畜牧业生产成本	愿园	缘元	源愿元
	林业生产成本	猿苑	缘元	圆猿元
辅助生产成本	修理作业	源	缘元	圆源元
合摇摇计		员愿缘		员愿猿元

根据役畜费用分配表，编制会计分录为：

借：农业生产成本——小麦 源猿元 摇  
     ——玉米 猿缘元  
     ——畜牧业生产成本 源愿元  
     ——林业生产成本 圆猿元  
 辅助生产成本——修理作业 圆源元  
 贷：辅助生产成本——役畜工作 员愿猿元

假定“辅助生产成本——役畜工作”账户全年汇集的直接材料、直接人工、制造费用共计 愿源元，按计划成本分配的役畜费用全年共计 愿元，实际高于计划 缘元，予以结转。会计分录为：

借：制造费用 缘元  
 贷：辅助生产成本——役畜工作 缘元

圆 农业机械作业费的归集和分配

农业机械作业，是指拖拉机、联合收割机和其他农业机械为农业生产所进行

的耕地、耙地、播种、排灌、收割、脱粒等田间作业以及为农、林、牧、渔、副业等所进行的运输、粉碎等非田间作业。企业可以在“农业生产成本”账户下，设置“机械作业成本”二级账户，用来核算机械作业发生的费用，计算机械作业成本。

农业企业为了加强车组核算，便于进行车组考核，可在“机械作业成本”二级账户下以车组或为成本计算对象设置明细账户，并在明细账户内按直接材料、直接人工、制造费用等成本项目设专栏。农业机械进行作业发生的各项费用，凡属直接费用，应根据有关凭证直接计入“农业生产成本——机械作业成本”及所属的有关明细账户；凡属间接费用，先在企业统一设置的“制造费用”账户中设“机械作业”明细账户进行登记，月末通过分配从“制造费用——机械作业”账户，结转“农业生产成本——机械作业成本”及所属的有关明细账户。机械作业成本二级账户及所属明细账户汇集的机械作业费用，即为机械作业总成本和单车作业总成本。

月末，根据各种机械实际完成的作业量，将农业机械作业费按计划成本，在各受益对象之间进行分配，借以确定各受益对象应负担的费用数额。年终，计算全年农业机械作业费的实际发生数与计划分配数的差额，一次结转入制造费用。

例 9-10：以抽水机作业为例，根据某农业企业 9 月份的有关资料，编制作业费用分配表，如表 9-10 所示

表 9-10 抽水机灌溉作业费用分配表

2019 年 9 月

分 配 对 象			完成工作量 (吨)	每千瓦小时 计划成本	应分配的抽水机 作业费
总账账户	二级账户	明细账户			
农业生产成本	种植业生产成本	小麦	1000	100	100000
		玉米	800	80	80000
	林业生产成本	苗圃	500	50	50000
合 计			2300	230	230000

根据表中资料，编制会计分录为：

借：农业生产成本——种植业生产成本——小麦 100000  
——玉米 80000  
——林业生产成本——苗圃 50000

贷：农业生产成本——机械作业成本 230000

假设抽水机作业全年实际总成本为 230000 元，全年按计划成本分配计入产品成本的作业费为 230000 元，差额为 0 元。年终将成本差异结转“制造费用”账户，编制会计分录为：

借：制造费用 0

贷：农业生产成本——机械作业成本 0

年终根据“机械作业成本”二级账户及其所属明细账户所汇集的各项费用

及全年完成的机械作业工作量，通过编制机械作业成本计算表计算。如表 9-1 所示以抽水机作业工作量为例，编制成本计算表。

表 9-1 抽水机灌溉作业成本计算表  
2013 年度 单位：元

成本项目	金额
直接材料	10000
直接人工	20000
制造费用	20000
全年抽水机灌溉作业费合计	50000
全年完成工作量（吨）	20000
每千瓦小时成本	2.50

第九章

制造费用的归集和分配

制造费用是农业企业所属的农业、工业、辅助生产单位为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。这类费用发生时，应根据有关费用凭证分部门、车间、单位并按费用项目记入“制造费用”账户及所属有关明细账户的有关费用专栏。每月月末，将汇集的费用总额分部门、车间单位并按成本计算对象进行分配，计入各种产品和劳务的生产成本。制造费用的分配，常用的方法有生产工时比例法和直接费用比例法。以生产工时比例法为例说明农业企业制造费用归集和分配的核算。

生产工时比例法是以部门、车间单位生产工时为分配标准，来分配制造费用的方法。其计算公式为：

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{受益各部门生产工时总额}}$$

某部门某分配对象应分配费用 = 该部门某分配对象所耗生产工时 × 制造费用分配率

有关资料见表 9-2 所示：

表 9-2 某农业企业制造费用分配表  
2013 年 1 月 单位：元

分配对象			分配标准 (生产工时)	分配率	分配金额
总账账户	二级账户	明细账户			
农业生产成本	种植业生产成本	小麦	10000	2.50	25000
		玉米	10000		25000
	林业生产成本	苗圃	2000		5000
		畜牧业生产成本	基本猪群		2000
合计			40000	100000	

根据某企业 1 月份的制造费用分配表，编制制造费用分配的会计分录如下：

借：农业生产成本——种植业生产成本——小麦 25000

	——玉米	源缘园
——林业生产成本	——苗圃	员缘园
——畜牧业生产成本	——基本猪群	员猿园
贷：制造费用		员缘园

采用这种方法，各有关方面的生产工时资料比较容易取得，计算比较方便，但是如果某个部门、车间、单位产品生产的机械化程度不同，则分配不够合理，因此这种方法适合于产品生产机械化程度基本相同的部门或车间单位。

直接费用比例法是以部门、车间单位产品生产的直接费用为分配标准，来分配制造费用的方法。其计算公式和上一种分配方法相似，只是将分配标准换为直接费用总额。该方法既考虑了人工费用，又考虑了材料费用等，所以适合于机械化程度不一致的部门或车间。

除上述两种方法外，还有生产工人工资比例分配法、机器工时比例分配法等。

### （二）种植业产品成本的计算

种植业是农业企业的重要业别，是从事农作物栽培而获得各种农作物产品的物质生产部门。种植业包括粮食作物、经济作物、饲料作物、蔬菜作物等农业生产以及橡胶、果树、茶树等林业作物生产。

#### 农业产品的成本核算

根据农业产品生产的特点和管理方面的要求，小麦、水稻、大豆、玉米、棉花、糖料、烟叶等为主要农作物产品，应以其产品的品种为成本计算对象，单独核算其产品生产成本；其他农作物产品可以产品类别为成本计算对象，合并核算其产品生产成本。

农业产品生产具有季节性强、生产周期长、经济再生产与自然再生产相交织的特点。种植业产品的成本计算期应与其生产周期相一致，在产品产出的月份计算成本，这样既可以保证成本核算资料的时效性，又可以为成本核算提供出完整的资料。

种植业生产发生的各项生产费用是通过“农业生产成本”账户核算的。为了便于汇集种植业产品的生产成本，可在“农业生产成本”账户下设置“种植业生产成本”二级账户，并按成本计算对象设置明细账户。根据种植业生产的特点和成本管理的要求，需设置以下成本项目：（员）直接材料。指在生产过程中直接耗用的种子、种苗、肥料、农药等费用。（圆）直接人工。指直接从事农业生产人员的工资和其他直接支出。（猿）制造费用。指农业生产过程中发生的管理人员工资及职工福利费、固定资产折旧费、修理费以及各作物应分配的其他共同生产费用等。

上述成本项目计入的费用，按照现行制度规定，粮豆成本算至入仓入库和能够销售为止；未入库、入窖的鲜产品成本算至销售为止，入库、入窖的鲜产品成本算至入库入窖为止；棉花成本算至加工皮棉为止，打包上交过程中发生的包装费、运输费作营业费用处理；纤维作物、香料作物产品成本算至加工完成时为止。

农业生产中耗用的农用材料、工资、福利费等直接费用，直接计入农业生产

成本，借记“农业生产成本”科目，贷记“农用材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“现金”等科目。辅助生产单位提供的劳务，借记“农业生产成本”科目，贷记“辅助生产成本”科目。机械作业发生的费用，可在“农业生产成本”科目下开设“机械作业”明细科目。期末将归集的机械作业费按适当标准进行分配，借记“农业生产成本——伊伊作物”科目，贷记“农业生产成本——机械作业”科目。发生的间接费用，先在“制造费用”中进行归集，期末再按一定标准分配计入有关产品成本，借记“农业生产成本”科目，贷记“制造费用”科目。

(员) 当年生大田作物成本的计算。当年生大田作物是指作物生长期不超过一年的粮食作物和经济作物，当年播种、当年收获。需要计算其生产总成本、单位面积成本和主产品单位产量成本。计算大田作物主要生产产品的生产成本应采用品种法，以主要产品品种为成本计算对象，并按其设置生产成本明细账户，汇集各项目生产费用，但是产品生产成本的计算要在产品产出月份进行，成本计算期与产品生产周期相一致。

某种作物的生产总成本，就是该种大田作物在生产过程中发生的生产费用总额，应当按其在收获前的种子、肥料、农药等材料费、人工费、其他直接费和应分摊的间接费用等必要支出确定。这一成本指标可以由农业生产成本明细账直接提供。

大田作物的单位面积成本，是指种植某种大田农作物的平均每单位播种面积所支出的成本。其计算公式如下：

$$\text{某种作物单位面积（亩）成本} = \frac{\text{该种作物生产总成本}}{\text{该种作物播种面积}}$$

大田作物的主产品单位产量成本，是指种植某种农作物平均每单位产品所支出的成本。大田作物在完成生产过程后，可以收获主、副两种产品。主产品是生产的主要目的产品，如小麦、棉花等；副产品是附带获得的产品，如麦秸、棉秆等。由于主、副产品是同一生产过程的结果，所以它们的各种生产费用，应当在主、副产品之间进行分配，以分别确定主、副产品的成本。为了计算主产品单位成本，需从全部生产费用中扣除副产品价值，某种大田作物的主产品单位产量成本的计算公式如下：

$$\text{某种农作物主产品单位成本} = \frac{\text{该种农作物生产总成本} - \text{原副产品价值}}{\text{该种农作物主产品总产量}}$$

公式中的副产品价值，可采用估价法或比例分配法予以确定。

根据农业生产成本明细账以及农业作物总产量和副产品成本资料，可以编制“种植业产品生产成本计算表”，计算种植业的产品生产成本。该表的格式，如表 9-1 所示。

例 9-1 某农业企业本年收获小麦 10000 公斤，播种面积为 1000 亩，发生的生产费用为 10000 元，副产品估价为 1000 元，计算小麦的成本如下：

表 9-1-1

种植业产品成本计算表

单位：元

项 目	小 麦
直接材料	100000
直接人工	200000
制造费用	100000
生产费用合计	400000
减：副产品成本	100000
主产品总成本	300000
播种面积（亩）	1000
主产品总产量（吨）	200000
主产品单位成本（元/吨）	1.5000
单位面积成本（元/亩）	300

（圆）多年生作物生产成本计算。多年生作物是指人参、甘蔗、剑麻、啤酒花等作物。多年生作物的特点是生长期长，按其收获次数可分一次收获和多次收获两种。

一次收获的多年生作物，如人参等，应按生长期各年累计的生产费用计算成本，其成本计算方法可采用分批法或品种法，生产期内各年累计的生产费用即为其总成本。总成本扣除副产品价值，被主产品产量除之，即为单位成本。主产品单位成本的计算公式如下：

$$\text{作物主产品单位成本} = \frac{\text{往年费用} + \text{本年费用} - \text{副产品价值}}{\text{该种作物主产品总产量}}$$

多次收获的多年生作物，在未提供产品以前的累计费用，视同长期待摊费用处理，按计划总产量与每年产量的比例，摊入投产后各年产出产品的成本。投产后各年发生的生产费用，由当年产出的产品负担，其成本计算方法亦可采用分批法或品种法。多次收获的多年生作物主产品单位成本的计算公式如下：

$$\text{多年生作物主产品单位成本} = \frac{\text{往年费用本年摊销额} + \text{本年费用} - \text{副产品价值}}{\text{作物主产品本年总产量}}$$

（猿）蔬菜生产成本的计算。蔬菜按其栽培方式，有露天栽培和保护地栽培两种。

露天栽培蔬菜的成本计算。对大宗的和主要的露天栽培蔬菜，应按每种蔬菜设置明细账户，单独核算每种蔬菜的生产成本，其费用汇集、成本计算指标和计算方法与大田作物相同。对于小量的和次要的露天栽培蔬菜，可采用分类法计算其生产成本，即按蔬菜类别设置明细账户，先计算每类蔬菜的总成本，再计算类内每种蔬菜的总成本和单位产量成本。举例说明计算方法如下：

例 9-1-1 假设某农场，将番茄、茄子、菜豆三种作物合并为一个成本计算对象，成本明细账户汇集的生产费用总额为 150000 元，番茄产量 100000 斤，每公斤计划单位成本为 1.50 元；茄子产量 50000 斤，每公斤计划单位成本为 3.00 元；菜豆产量 50000 斤，每公斤计划单位成本为 3.00 元。要求以蔬菜的计划成本为标准分配成本费用。编制蔬菜生产成本计算表，如表 9-1-2 所示：

表 怨源

蔬菜生产成本计算表

圆伊伊年 摇月 摇日

单位：元

蔬菜名称	产量（公斤）	计划成本		实际成本	
		单价	金额	单价	金额
番茄	员园	源	源园	源	源园
茄子	员园	源	源园	源	猿园
菜豆	员园	源	怨园	源	远园
合计	—	—	员缘园	—	员缘园

摇第九章

保护地栽培蔬菜，是利用温床和温室（包括塑料大棚）进行蔬菜栽培。一般是先用温床育苗，然后移栽至温室。这样蔬菜作物的生产总成本，包括直接计入蔬菜成本的费用、需要分配的温床和温室费用、其他间接费用。其中直接记入蔬菜生产成本的费用，是指耗用的种子、肥料、农药、生产工人的工资及福利费等；温床、温室的费用，是指温床、温室的发热材料费、燃料费、供水费、管理温床和温室的折旧费、修理费等；其他间接费用是指保护地栽培蔬菜应负担的制造费用等。温床和温室费用，如果能明确划分某种蔬菜费用的，就直接计入某种蔬菜的成本；不能明确划分的，应按照各种蔬菜占用的温床格日数或温室平方米日数，分配计入各种蔬菜的生产成本。温床格日数是指某种蔬菜占用温床格数和温床生长日数的乘积；温室平方米日数，是指某种蔬菜占用温室的平方米数和温室生长日数的乘积。按格日数或平方米日数分配温床、温室费用的计算公式如下：

$$\text{某种蔬菜应分配的温床（温室）费用} = \frac{\text{温床（温室）费用总额}}{\text{实际使用的格日（平方米日）总数}} \times \frac{\text{该种蔬菜占用的格日（平方米日）数}}{\text{格日（平方米日）数}}$$

举例说明保护地栽培蔬菜生产成本的计算方法如下：

例 怨缘：假设某农业企业利用温床培育黄瓜、番茄两种秧苗，温床费用为 愿园元，其中黄瓜占用温床 缘园格，生长期为 猿天；番茄占用温床 猿园格，生长期为 源天。秧苗育成移植温室栽培后，发生温室费用 缘园元，其中黄瓜占用温室 圆园平方米，生长期为 苑天；番茄占用温室 圆园平方米，生长期为 愿天。两种蔬菜的产量分别为：黄瓜 猿园，番茄 愿园。根据以上资料计算成本如下：

$$\text{黄瓜应分配的温床费用} = \frac{\text{愿园}}{\frac{\text{缘园} \times \text{猿} + \text{猿园} \times \text{源}}{\text{猿园} + \text{愿园}}} \times \frac{\text{缘园} \times \text{猿}}{\text{缘园} \times \text{猿} + \text{猿园} \times \text{源}} = \text{源园（元）}$$

$$\text{黄瓜应分配的温室费用} = \frac{\text{缘园}}{\frac{\text{圆园} \times \text{苑} + \text{圆园} \times \text{愿}}{\text{猿园} + \text{愿园}}} \times \frac{\text{圆园} \times \text{苑}}{\text{圆园} \times \text{苑} + \text{圆园} \times \text{愿}} = \text{猿园（元）}$$

$$\text{番茄应分配的温床费用} = \frac{\text{愿园}}{\frac{\text{缘园} \times \text{猿} + \text{猿园} \times \text{源}}{\text{猿园} + \text{愿园}}} \times \frac{\text{猿园} \times \text{源}}{\text{缘园} \times \text{猿} + \text{猿园} \times \text{源}} = \text{猿园（元）}$$

$$\text{番茄应分配的温室费用} = \frac{\text{缘园}}{\frac{\text{圆园} \times \text{苑} + \text{圆园} \times \text{愿}}{\text{猿园} + \text{愿园}}} \times \frac{\text{圆园} \times \text{愿}}{\text{圆园} \times \text{苑} + \text{圆园} \times \text{愿}} = \text{猿园（元）}$$

$$\text{黄瓜单位成本} = \frac{\text{源} + \text{间} + \text{套} + \text{混} + \text{播} + \text{作} + \text{物} + \text{产} + \text{品} + \text{成} + \text{本}}{\text{该作物产量}} \quad (\text{元/公斤})$$

$$\text{番茄单位成本} = \frac{\text{源} + \text{间} + \text{套} + \text{混} + \text{播} + \text{作} + \text{物} + \text{产} + \text{品} + \text{成} + \text{本}}{\text{该作物产量}} \quad (\text{元/公斤})$$

(源) 间种、套种和混播作物产品成本计算。间种、套种和混播作物是指在同一块土地上种植两种以上的作物。发生的费用，如果能分清某种作物的，则直接计入该种作物成本；不能分清某种作物的，可按播种面积比例分摊，分别计入各种作物的成本。播种面积可按定额播种面积进行折算。其计算公式如下：

$$\text{某种作物播种面积 (折算)} = \frac{\text{该作物的实际播种总量}}{\text{该作物单种时每公顷定额播种量}}$$

$$\text{某种作物的总成本} = \frac{\text{各种作物生产费用总额}}{\text{各种作物播种面积之和}} \times \text{该种作物的播种面积}$$

计算间种、套种和混播作物产品的生产成本，可将全部间种、套种、混种作物的产品作为一个类别，在类内以各种产品的产量或售价作为分配标准分配共同性费用。各种作物的直接费用加上应分配的共同费用，即为生产总成本，扣除副产品价值，被主产品除之，即为主产品单位成本，计算公式如下：

$$\text{某种作物主产品单位成本} = \frac{\text{该种作物生产总成本} - \text{副产品价值}}{\text{该种作物主产品总产量}}$$

此外，农作物因受自然灾害而绝产或严重减产时，其已发生的生产费用，可不计入生产成本，作为非常损失处理。作物死亡后，重新补种作物，其灾害损失，只计算受灾作物的种子费、播种费以及播种后发生的费用，其他费用如耕地、施肥费用，可列入重播作物的成本。

#### 林业产品的成本计算

林业产品生产一般是指经济林木的生产，例如橡胶、果、茶树等林业作物生产。林木是多年生植物，生长期较长，以经济林为例，林业生产过程要经过苗圃育苗、幼树培育和成林采制三个阶段。苗圃育苗是培育树苗的阶段；幼树培育是从树苗起土、移植到成林投产为止的抚育管理阶段；成林采制是正式投产后的抚育管理阶段。

由于林业生产三个阶段生产的特点和生产的产物不同，各阶段的成本计算对象、成本计算期也不同。为了汇集林业生产发生的生产费用和计算产品生产成本，需在“农业生产成本”账户下设置“林业生产成本”二级账户，在二级账户下按成本计算对象设置明细账户，发生或通过分配转来各项生产费用时，记入“农业生产成本——林业生产成本”账户。该账户成本明细账与成本项目的设置，与农业产品生产成本核算相同。这里以经济林木为例说明林业产品成本的计算。

经济林木的产品成本是指企业在培育橡胶、果、桑、茶等林业产品过程中所支出的费用。经济林木在幼树成林后，按规定转为固定资产管理。其产品成本一般包括当年发生的抚育费用，林木折旧费和应分摊的停割停采期费用。产品产出后发生的停割停采期费用作为在产品结转下年。经济林木产品单位成本计算公式为：

$$\text{某种经济林木产品的单位成本} = \frac{\text{当年抚育管理费} + \text{折旧费用} + \text{上年转来停采停割期费用} + \text{结转下年停采停割期费用} + \text{副产品价值}}{\text{该经济林木产品总产量}}$$

计入林业产品生产成本的费用：橡胶算至加工成干胶片为止；茶叶算至加工成商品茶；新鲜果品算至销售为止；入窖果品算至入窖为止。

果树较多并且树种单一的，应按果树种别计算产品生产成本。果树较少且树种较杂的单位，可先按类别合并计算，再按计划成本或产值的比例分配，分别计算各种果品成本。同一果品由于大小和质量有差异，在出售前还要按一定标准进行分级，因而果品的总成本还要按计划成本或产值的比例在各级果品间进行分配。

例 怨原：某农业企业种植柑橘树，全年实际费用为 猿愿园元，副产品价值为 愿园元。生产一级品 猿园园公斤，每公斤计划成本 园元；二级品 缘园园公斤，每公斤计划成本 猿元；三级品 猿园园公斤，每公斤计划成本 员元；等外品 园园园公斤，每公斤计划成本 员元；按计划成本标准分配柑橘的实际费用，有关资料如表 怨原所示：

$$\begin{aligned} \text{各级柑橘实际总成本} &= \text{猿愿园元} - \text{愿园元} = \text{猿园园元} \text{ (元)} \\ \text{各级柑橘计划总成本} &= \text{猿园园} \times \text{园} + \text{缘园园} \times \text{猿} + \text{猿园园} \times \text{员} + \text{园园园} \times \text{员} \\ &= \text{猿园园} + \text{员缘园园} + \text{猿园园} + \text{园园园} = \text{猿园园元} \text{ (元)} \\ \text{分配率} &= \frac{\text{猿园园元}}{\text{猿园园元}} = \text{猿缘} \end{aligned}$$

表 怨原 各级柑橘成本计算表 单位：元

品级	产量 (公斤)	计划成本		分配率	实际成本	
		单价	金额		单价	金额
一等品	猿园园	园	猿园园	猿缘	猿	猿园园
二等品	缘园园	猿	缘园园		猿	缘园园
三等品	猿园园	员	猿园园		猿	猿园园
等外品	园园园	员	园园园		猿	猿园园
合计	原	原	猿园园		原	猿园园

### (三) 养殖业产品成本计算

养殖业也是农业企业的一个重要业别，包括养猪、养牛、养禽等畜牧业生产以及水生动物和植物的育苗、养殖等渔业生产。

#### 畜牧业生产的成本核算

畜牧业生产成本计算对象是由畜牧业生产成本核算采用分群核算制还是采用混群核算制所决定的。所谓分群核算制，是将各种畜禽按照其畜龄不同划分为若干群别，分别不同畜禽的不同群别作为成本计算对象，按群别设置畜牧业生产明细账，汇集生产费用，采用分步法计算各群别产品的生产总成本及单位成本。所谓混群核算制，是直接以各种畜禽种类作为成本计算对象，畜牧业生产明细账按畜禽种类设置，采用品种法计算各种畜禽产品的生产成本及单位成本。按照现行

财务制度要求，凡有条件的畜牧业生产单位，原则上都要实行分群饲养管理、分群核算成本；条件不具备的可按畜禽类别，混群饲养管理、混群核算成本。

畜牧业生产成本项目，包括以下各项：（员）直接材料。指畜牧业生产过程中耗用饲料、燃料、动力以及畜禽医药费、低值易耗用品摊销等费用。（圆）直接人工。指畜牧业生产过程中发生的管理人员工资及工资性津贴、奖金以及职工福利费。（猿）制造费用。指畜牧业生产过程中发生的管理人员工资及职工福利费、固定资产折旧费、修理费、产役畜摊销、防疫费以及其他间接费用。

畜牧业生产发生的各项生产费用在“农业生产成本”账户核算。为了便于汇集畜牧业及各个成本计算对象的各项费用，计算畜牧业产品的生产成本，可在“农业生产成本”账户下设置“畜牧业生产成本”二级账户，并按成本计算对象设置明细账户。成本明细账应采用多栏式，并需在成本明细账内按成本项目设专栏，发生或通过分配转来各项费用，记入“农业生产成本——畜牧业生产成本”账户及所属有关明细账户的借方。成本明细账的格式与种植业生产成本核算要求相同。

按照畜牧业生产过程的不同阶段划分群别，采用分步法计算生产成本。畜牧群别的划分要以饲料管理的要求为基础，同时要考虑简化核算工作的需要。下面分别以养猪业、养牛业和养禽业为例说明畜禽的产品成本计算。

（员）养猪业的成本计算。养猪业群别可分为：基本猪群（包括母猪、种公猪、圆个月以内未断奶仔猪）；圆-源个月幼猪；源个月以上幼猪及育肥猪群。

基本猪群的产品成本计算。基本猪群的主要产品为母猪繁殖的仔猪及出生后仔猪的增重。其副产品为厩肥、猪鬃等。因此，基本猪群要计算圆个月内仔猪出生活重及增重成本、圆个月内仔猪活重成本。

圆个月内仔猪出生活重及增重总成本  $\frac{\text{基本猪群全部饲养费用} + \text{副产品成本} + \text{死亡产畜价值}}{\text{圆个月内仔猪出生活重及增重}}$

圆个月内仔猪出生活重及增重单位成本  $\frac{\text{基本猪群全部饲养费用} + \text{副产品成本} + \text{死亡产畜价值}}{\text{仔猪出生活重} + \text{出生后圆个月以内增重}}$

圆个月内仔猪活重单位成本  $\frac{\text{期初结存圆个月以内仔猪价值} + \text{基本猪群全部饲养费用} + \text{副产品成本} + \text{死亡产畜价值} - \text{期末存栏活重} - \text{期内离群活重（不包括死亡仔猪活重）}}{\text{圆个月内仔猪活重}}$

例 某农业企业“基本猪群”和“圆个月以内的仔猪”明细账中获得以下资料：有上期结转在母猪照管下的仔猪 猿头，活重 圆公斤，成本为 猿元；期内，基本猪群繁殖仔猪 缘头，出生时活重为 源公斤；期内将满圆个月的仔猪 源头，转入圆-源个月内的幼猪群，转群时活重为 员公斤；期内死亡圆个月仔猪 猿头，活重为 猿公斤；期末仔猪出生后圆个月内的增重量为 员公斤，期末结存圆个月内的仔猪为 员头，活重为 圆公斤；本期发生的饲养费用为 源元，取得副产品 缘元。根据上述资料计算成本如下：

仔猪出生活重和出生后圆个月内增重单位成本  $\frac{\text{源元} + \text{猿元} + \text{猿元}}{\text{源公斤} + \text{员公斤}}$  越 缘元（元/公斤）



位，相当于母牛在正常生产状况下生产 1 公斤牛奶所消耗的饲料单位。计算公式如下：

$$\text{每公斤牛奶成本} = \frac{\text{基本牛群饲养费用} + \text{原副产品价值}}{\text{牛奶总产量} \times \text{出生牛犊头数}}$$

$$\text{每头牛犊成本} = \text{每公斤牛奶成本} \times \text{出生牛犊头数}$$

$$\text{牛奶总成本} = \text{牛奶总产量} \times \text{每公斤牛奶成本}$$

$$\text{牛犊总成本} = \text{出生牛犊头数} \times \text{每头牛犊成本}$$

例：某牛群某时期内饲养费用为 1000 元，厩肥价值 200 元，获得牛奶 1000 公斤，仔牛 10 头，基本牛群主产品成本计算如下：

$$\text{每公斤牛奶成本} = \frac{1000 + 200}{1000} = 1.2 \text{ (元)}$$

$$\text{牛奶总成本} = 1000 \times 1.2 = 1200 \text{ (元)}$$

$$\text{仔牛总成本} = 10 \times 1.2 \times 10 = 120 \text{ (元)}$$

$$\text{每头仔牛成本} = \frac{120}{10} = 12 \text{ (元)}$$

远个月以内牛犊和远个月以上幼牛的主产品是增重，副产品是厩肥和死畜的皮毛。这两个牛群也应分别计算增重成本、活重成本，其计算方法与幼猪和育肥猪基本相同。

(狗) 养禽业产品成本计算。养禽业包括养鸡、养鸭、养鹅等。一般将其成本核算对象分为：基本禽群、幼禽和育肥禽，以及人工孵化。其生产成本核算要在“农业生产成本——畜牧业生产成本”账户下，按家禽类别和群别设置“基本禽群”、“幼禽和育肥禽”，以及“人工孵化”三个明细账户，分别核算各类家禽的生产成本。

基本禽群的主产品是禽蛋，副产品是羽毛和禽粪，从基本禽群的全部饲料费中扣除副产品的价值，就是禽蛋的成本。计算公式为：

$$\text{禽蛋单位成本} = \frac{\text{基本禽群饲料费用} + \text{原副产品价值}}{\text{禽蛋总产量}}$$

幼禽和育肥禽群的主产品是增重，副产品是幼禽所产的蛋、羽毛和禽粪等。幼禽和育肥禽一般只计算每只幼禽和育肥禽成本。计算公式为：

$$\text{每只幼禽或育肥禽的成本} = \frac{\text{期初全部价值} + \text{购入、转入价值} + \text{本期饲料费用} + \text{原副产品价值}}{\text{期末存栏只数} + \text{本期离群只数 (不包括死禽)}}$$

人工孵化的主产品是孵出一昼夜成活的雏禽，副产品为废蛋。人工孵化的全部孵化费用减去副产品价值，为雏禽的成本。计算公式为：

$$\text{每只雏禽成本} = \frac{\text{全部孵化费用} + \text{原副产品成本}}{\text{成活一昼夜的雏禽只数}}$$

另外，如果农业企业对畜禽采用混群饲养管理，即不分畜禽年龄，而以畜禽种类为成本核算对象的成本核算方法。混群核算方式下，一般只使用“农业生产成本——畜牧业生产成本”账户，用来核算各种畜禽的饲养费用，以及核算存栏幼禽及育肥禽本身的成本。该账户按畜禽种类设明细账，不按群别设户，不再使用“幼禽及育肥禽”明细账户。成本计算公式为：

某种畜禽的本  
期生产总成本  
栏价值

$$\frac{\text{越期初存栏价值} + \text{垣本期饲养费用} + \text{垣本期购入畜禽价值} - \text{原期末存栏价值}}{\text{该种畜禽主产品总产量}}$$

某种畜禽主产品单位成本 越  $\frac{\text{该种畜禽生产总成本} - \text{原副产品价值}}{\text{该种畜禽的主产品总产量}}$

圃渔业产品的成本核算。

渔业生产包括水生动植物的育苗养殖和天然捕捞。水生动植物养殖可分为淡水养殖和海水养殖两种。淡水养殖以生产淡水鱼为主，海水养殖以生产海水鱼、虾、贝、藻为主。

为计算渔业生产成本，应设置“农业生产成本——渔业生产成本”账户，该账户借方登记发生或转来的生产费用，贷方登记转出的生产成本，借方余额表示在产品生产成本。该账户下可设置“鱼苗生产”、“鱼种生产”、“成鱼生产”等明细账户。养渔业可设置以下成本项目：①直接材料：指饲养中耗用的鱼种、鱼苗和饲料等费用；②直接人工：指直接从事渔业生产人员的工资及福利费；③制造费用：指技术人员和管理人员的工资和福利费、固定资产折旧费、修理费、清塘费以及其他共同生产费用。按现行财务制度规定，计入水产品的生产费用，对于不入库、入窖的鲜活鱼产品，其成本费用算至销售为止；入库、入窖的算至入库、入窖为止。

(夙) 鱼苗成本计算。鱼苗是孵化不久的幼鱼，其数量大、体形小，一般采用估计或抽样清查方法推算其总数，通常以万尾为成本计算单位。计算公式为：

每万尾鱼苗成本 越  $\frac{\text{育苗期全部生产费用}}{\text{育放鱼苗万尾数}}$

(圆) 成鱼的成本计算。成鱼生产有两种方式：一种是多年放养，一次捕捞；另一种是逐年放养，逐年捕捞。

多年放养，一次捕捞的成鱼成本，包括捕捞前各年作为在产品结转的费用和当年发生的费用，其成本计算公式为：

成鱼每公斤成本 越  $\frac{\text{捕捞前各年结转的费用} + \text{垣本年生产费用}}{\text{成鱼总产量}}$

逐年放养，逐年捕捞的成鱼成本，包括发生的全部费用，由当年捕捞的成鱼负担，可不计算在产品价值，其成本计算公式为：

成鱼每公斤成本 越  $\frac{\text{本年成鱼放养全部费用}}{\text{本年成鱼产量}}$

(獭) 捕捞的成本计算。捕捞是指在天然湖泊、江河、海洋捕捞自然生长的渔业产品，当年发生的全部捕捞费用应在所捕捞的水生动物间分摊。分摊方法可以采用计划成本比例分摊或销售价格比例分摊，将总成本计入不同产品。

### 思考题

圃试述农业企业生产成本核算的特点。

圃简述农业产品成本计算对象、成本项目和成本计算期。

圃简述林业生产产品成本计算期。

圃畜牧业成本计算对象如何确定？

附：第九章作业与模拟实训

隳隳农业企业本月份役畜完工的工作日按规定折合为马工作日 圆圆个，每个马工作日计划单位成本为 源元；其中，大豆生产耗用 远个马工作日，玉米生产耗用 愿个马工作日，畜牧业生产耗用 源个马工作日，林业生产耗用 员个马工作日，修理作业耗用 缘个马工作日，本月共发生役畜费 怨元。

要求：(员) 按计划成本分配本月役畜费，并编制相应会计分录。

(圆) 如果本年实际发生役畜费 怨元，已分配役畜费 愿元，编制本年 员月份调整役畜费的会计分录。

隳隳农业企业利用温床培育黄瓜、番茄两种秧苗，温床费用为 员元，其中黄瓜占用温床 圆格，生长期为 猿天；番茄占用温床 源格，生长期为 源天。秧苗育成移植温室栽培后，发生温室费用 猿元，其中黄瓜占用温室 缘，生长期为 苑天；番茄占用温室 圆，生长期为 愿天。两种蔬菜的产量分别为：黄瓜 圆，番茄 猿。

要求：根据以上资料计算黄瓜和番茄的单位成本。

隳隳农业企业 圆-源个月幼猪饲养费用为 源元，厩肥价值为 员元，期初结转幼猪 源头，活重 愿公斤，成本 圆元；期初由 圆个月内仔猪群转入 猿头，活重 源公斤，成本 员元；购入幼猪 员头，活重 员公斤，成本 员元；转出 猿头，活重 圆公斤；死亡 员头，活重 圆公斤；期末结存 员头，活重 缘公斤。

要求：(员) 计算 圆-源个月幼猪增重单位成本及活重单位成本。

(圆) 计算 圆-源个月幼猪转出活重成本及幼猪期末存栏活重总成本。

## 第十章摇其他行业成本核算

【本章内容提要】本章主要阐述林业企业、金融保险企业、邮电通信企业及旅游餐饮服务企业的成本结构、成本特点及成本核算过程与方法。

### 摇第十章

### 第一节摇林业企业成本核算

林业，一方面国民经济中一个物质生产部门，为经济建设和居民生活提供木材等林产品和非木材林产品；另一方面作为陆地上最大的生态系统，还发挥着生态调节的功能。林业企业是指以生产和销售以木材（或竹材）为原材料而生产加工木材产品或生产销售木材产品为主要业务的企业。主要产品有木材（原木、薪材）、人造板（胶合板、纤维板、刨花板）、竹材、锯材等以木材（或竹材）为原料的产品，以及苗木种子、松香、松节油、紫胶、蘑菇、水果等非木材林产品或林副产品。

在林业企业中，木材加工企业包括木材及竹材采运企业、木材加工企业、林产化学工业企业、林业机械制造及修理企业等，与一般的制造企业并无区别，因而广泛采用制造企业的成本核算方式方法。因前面章节已经详细论述，故木材加工企业成本核算本节不再介绍。本节主要对林场、苗圃这个构成林业实体部分的林业生产单位的成本核算，按照《企业会计准则第 缘号——生物资产》及《国有林场与苗圃会计制度》进行介绍。

#### 一、林业企业成本核算的特点

林场、苗圃主要进行苗木、林木种子、木竹产品、林副产品等实物商品产品的生产，同时还承担生态公益林的生产与维护。这决定了其与一般企业的成本核算不同。林场、苗圃的成本核算具有以下特点：

#### 成本计量分为初始计量和后续计量

林业企业资产结构中存在大量生物性资产，按《企业会计准则第 缘号——生物资产》的定义，生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等；生产性

生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等；公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

对林木资产，不管是哪种类型，包括消耗性、生产性和公益性林木资产，其形成初始成本的核算，均按森林郁闭前发生的应计入成本的支出，通过“营林成本”科目归集，对苗木种子、林副产品等非林木类生物资产的成本核算，则通过“基本生产成本”科目核算，这与一般的农业企业相同，这里不再重复。由于林木资产存在时间长，郁闭后仍然需要进行维护，其成本的计量还需要一个后续计量。林木资产郁闭成林后发生的管护费用等后续支出，应确认为当期费用，因择伐、间伐而补植林木类而发生的后续支出，应予以资本化，但林木资产郁闭后借款费用不再资本化。这是林业企业较为典型的特征。

设置“基本生产成本”和“营林成本”两个成本科目进行成本核算

因为第一条的原因，同其他行业单一的成本计算相比，林场、苗圃要同时对两个方面的成本进行核算：一是完全商品性或商品性较强的苗木、林木种子、木竹产品、林副产品等的成本核算，二是需要对公益、生态林营造及维护成本进行核算。前者主要为损益计算及经营管理和相关决策提供依据和前提，而后者最后形成林木资产，与一般工业产品或其他产品有很大的不同。

接受政府补助，需要核算事业支出

由于林业承担生态公益林的营造和养护责任，其产物一般不会产生直接的经济效益，或是虽然有经济效益，但不能转化成为现实收益。这主要是由于林业的公共产品属性造成的。因此，需要接受政府补助，并需要核算事业性支出。这也是与一般企业会计不同的地方。

## 二、林业企业成本的核算

### 生产成本

(一) 本科目核算林场苗圃为进行产品生产，提供劳务所发生的各项生产费用。

(二) 本科目应区分生产类别，如苗木生产、林木种子生产、木竹产品生产、林副产品生产、其他工业生产、多种经营生产、辅助生产等设置明细科目，并根据生产特点、成本管理要求确定成本计算方法，按产品类别或按产品生产步骤设置明细账。

(三) 各种生产发生的直接材料、直接人工等直接费用，直接计入各生产成本，属于辅助生产为基本生产提供的直接费用，应在有关辅助生产科目核算后，再转入有关基本生产科目；其他间接费用先在“制造费用”科目汇集，月份终了，再按一定的标准分配计入有关的产品成本。

各项生产发生的各项直接费用，借记本科目，贷记“材料”、“现金”、“银行存款”“应付职工薪酬”等科目；木竹产品生产、林副产品生产（果、茶等）应负担的林木培育费，借记本科目，贷记“林木资产”科目。按规定标准从木竹产品中提取的运材道路维修费，借记本科目，贷记“预提费用”科目；国有林区林场苗圃按规定标准在木材生产成本中按实列支的道路延伸费（现称维简

费),按规定标准预提时,借记本科目,贷记“预提费用”科目,对用道路延伸费购建形成的固定资产,应借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”等科目。同时借记“预提费用”科目,贷记“实收资本——国家资本”科目。

辅助生产车间为基本生产车间、管理部门和其他部门提供的劳务和产品,月份终了,按一定的标准分配给各受益对象,借记本科目——伊伊生产成本明细科目、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”、“营业成本”、“在建工程”等科目,贷记本科目——辅助生产明细科目。

结转各种生产应负担的制造费用,借记本科目,贷记“制造费用”科目。

(源)已经生产完成并已验收入库的产成品以及已经销售的自制半成品,应于月终按实际成本,借记“库存商品”、“营业成本”科目,贷记本科目。

自产自用的林木种子、苗木等自制材料入库时,借记“材料”科目,贷记本科目。

结转留场准备加工的原木、原竹成本时,借记“材料”、“应交税费——应交增值税”科目,贷记“育林基金”、“应交税费”和本科目。

(缘)本科目期末借方余额,为尚未加工完成的各种在产品成本。

#### 圃营林成本

(员)本科目核算年度营林生产作业所发生的全部生产费用。

(圆)本科目下设“造林”、“抚育”、“次生低产林改造”、“森林管护”、“营林设施”、“良种试验”、“调查设计”等明细科目,并按林种(用材林、经济林、薪炭林、防护林、特种用途林)区分作业项目登记明细账。

具体核算内容分别为:

①“造林”,包括整地、栽植(含直播)、补植以及幼林抚育等生产作业费用,其中速生丰产林单独设账核算。

②“抚育”,包括中龄林抚育、成林抚育、母树林抚育等作业费用。

③“次生(低产)林改造”,不出产木材的低产林改造清理费用扣除收入后的部分,发生的造林费用,在“造林”科目中核算。

④“森林管护”;包括护林人员经费、病虫害防治费、扑火费、防火设备维修费、防火道路维修费、通讯线路维修费、其他管护费(如临时护林人员补贴、防火宣传费)、制造费用等费用。

⑤“营林设施”,包括由生产费用开支的不形成固定资产的新建防火线、了望台、林道及其他简易设施等费用。

⑥“良种试验”,是指为进行林木良种引进试验发生的直接费用。

⑦“调查设计”,是指为进行造林生产的调查设计费和区划设计费。

(猿)发生、结转营林生产费用时,借记本科目,贷记“材料”、“应付职工薪酬”、“辅助生产成本”、“应付账款”、“其他应付款”、“制造费用”等科目。使用本场自产苗木造林时,按苗木实际成本,借记本科目,贷记“基本生产成本——苗木生产”科目。

年终将发生的费用,编制营林成本计算表,区分林种的造抚成本和管护成本转入林木资产,借记“林木资产”科目,贷记本科目;同时,将用专项拨款、事业费拨款、育林基金等安排的营林生产资金转作林木资本,借记“专项应付

款”、“拨入事业费”、“育林基金”等科目，贷记“林木资本”科目，将用经营利润安排的营林生产资金转作盈余公积，借记“利润分配——弥补营林生产资金不足的利润”科目，贷记“盈余公积——一般盈余公积”科目。

(源) 本科目年终应无余额。

#### 獭制造费用

(员) 本科目核算各生产工段、车间为生产产品、提供劳务而发生的各项间接费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、劳动保护费、水电费、办公费、取暖费、差旅费、运输费、保险费、租赁费、设计制图费、试验检验费、停工损失、土地开发费摊销、递延资产摊销、无形资产摊销及其他等费用。

(圆) 发生制造费用时，借记本科目，贷记“材料”、“应付职工薪酬”、“低值易耗品”、“应付账款”、“待摊费用”、“预提费用”、“辅助生产成本”等科目。

(獭) 制造费用应按一定的分配方法，分配计入有关的成本核算对象，借记“基本生产成本”、“营林成本”科目，贷记本科目，分配方法可参照制造企业的制造费用分配。

(源) 本科目应按不同的车间、工段、部门设置明细账，区分费用项目进行明细核算。

(缘) 除季节性生产的车间、工段外，本科目月末应无余额。

#### 灑事业费支出

(员) 本科目核算财政部门、上级主管部门核定的人员经费支出和其他不形成资产的林业事业费支出。用于营林生产的事业费拨款支出，通过“营林成本”科目核算，不在本科目核算。(圆) 各期末将应由事业费负担的人员经费由“管理费用”科目转入本科目，借记本科目，贷记“管理费用”科目；发生其他事业费支出时，借记本科目，贷记“现金”、“银行存款”等科目。

年终，将本科目的累计发生额与“拨入事业费”相结转，借记“拨入事业费”科目，贷记本科目。

(獭) 本科目应按预算科目的要求设置明细账进行明细核算。

(源) 本科目年终应无余额。

#### 纒育林及维简费

(员) 本科目核算按规定从木竹产品销售收入中提取的育林基金和维简费。

(圆) 本科目应分别设置育林费和维简费两个明细科目。

(獭) 期末按规定标准计算出应从木竹产品销售收入中提取的育林及维简费，借记本科目，贷记“育林基金”、“专项应付款”科目。

(源) 期末应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后应无余额。

## 第二节 摇金融保险企业成本核算

金融保险企业指在中华人民共和国境内依法成立的各种金融保险企业，包括银行（含信用社）、证券公司、信托投资公司、期货公司、基金管理公司、租赁公司、财务公司等。金融企业是经营货币信用业务的特殊企业，以效益性、安全性、流动性为经营原则，实行自主经营、自担风险、自负盈亏、自我约束的机制，是连接生产、交换、分配与消费各个环节的国民经济综合部门和参与宏观调控的部门，是国家经济的核心部分之一。

保险公司，是指经中国保险监督管理委员会（以下简称中国保监会）批准设立，并依法登记注册的商业保险公司，包括直接保险公司和再保险公司。直接保险公司，是指向投保人签发保单、直接承担保险责任的保险公司；再保险公司，是指专门从事再保险业务、不直接向投保人签发保单的保险公司。我国保险公司的业务范围由中国保险监督管理委员会依法核定，其业务主要有：财产保险业务，包括财产损失保险、责任保险、信用保险等保险业务；人身保险业务，包括人寿保险、健康保险、意外伤害保险等保险业务；再保险业务等。作为一种社会经济制度，保险是一种社会化的安排。面临风险的人即广大被保险人通过保险公司组织起来，保险公司将风险损失资料进行集中分析管理，用统计方法来预测风险带来的损失，并用所有风险转移者缴纳的保险费建立起保险基金，来集中承担被保险人因风险事故发生造成的经济损失。通过保险制度，被保险人个人的风险得以转移和分散。

### 一、金融保险企业成本核算的特点

金融保险企业成本核算，是以金融学为理论基础，运用成本核算的基本原理，结合金融保险企业经营的特点和业务对象，制定相应的成本核算程序和方法，反映金融保险企业各部门、各业务成本对象的成本情况，并在成本核算的基础上进行相关的成本预测、决策、计划、控制、考核、分析和评价。

金融保险企业的成本计算对象，是金融保险企业业务的各种品种。作为成本核算的对象，必须是具体的，如不能以每单位（如万元）同期存款平均余额分摊的银行支出作为每单位存款的成本。因为银行存在多种不同的业务品种，只有将各项支出按照谁受益谁负担的原则具体计算到各个业务品种上去，才能正确计算成本，从而正确核算金融保险企业财务成果，也为经营管理和决策提供有效的信息。

### 二、金融保险企业营业成本的核算

#### （一）金融保险企业营业成本的构成和核算

金融保险企业的营业成本，是指在业务经营过程中发生的与业务经营有关的支出，包括利息支出、金融保险企业往来支出、手续费支出、卖出回购证券支

出、汇兑损失、赔款支出、死伤医疗给付、满期给付、年金给付、分保赔款支出、分保费用支出、未决赔款准备金提转差、未到期责任准备金提转差、长期责任准备金提转差等，这些项目的具体内容如下：

#### 利息支出

利息支出是指企业以负债形式筹集的各类资金（不包括金融机构往来资金），按国家规定的适用利率分档次提取的应付利息。金融保险企业的利息支出，采用预提的办法，并归入正确的计息期，以正确反映计息期的经营成本。分期计提利息时，记入“利息支出——利息支出户”、“财务费用”等账户借方。对于商业银行的活期存款、活期储蓄存款等短期负债，通常都是在结息日将应付利息直接支付。

#### 金融企业往来支出

金融企业往来支出是指商业银行与其他银行和金融机构由于资金往来而发生的利息支出，包括金融企业借入中央银行款项的利息支出、同业拆入、同业存放款项、系统内存放款项的利息支出等。支付利息时，记入“利息支出——利息支出户”账户借方。

#### 手续费支出

手续费支出是指本金融保险企业委托其他金融保险企业代办储蓄存款、代办其他金融业务或代办保险业务的手续费以及参加票据交换的管理费支出。代办储蓄手续费按代办储蓄存款年平均余额的控制使用；应付代办手续费一律以代办单位（或人员）吸收储蓄存款的上月平均余额为基数，划分档次、分档计付，控制比例随余额增加相应递减；代办储蓄平均余额应扣除金融保险企业职工在代办储蓄业务中从事吸储、复核和管理工作的应分摊的储蓄存款余额；保险代理人代为办理保险业务，金融保险企业需要向其支付手续费，手续费支付比例不得超过实收保费的。向委托方支付手续费时，应借记“手续费支出”。

#### 卖出回购证券支出

卖出回购证券支出是指从事证券业务的金融保险企业与其他企业以合同或协议的方式，按一定价格卖出证券，到期日再按合同规定的价格买回该批证券的经营活动。金融保险企业应设置“卖出回购证券支出”科目，以核算回购价格与卖出价格的差价。期末，应将“卖出回购证券支出”科目余额全部转入“本年利润”，结转后“卖出回购证券支出”账户无余额。

#### 汇兑损失

汇兑损失是指金融保险企业在外汇买卖和外币兑换等业务中由于汇率变动而产生的汇兑损失。汇兑损失是相对于汇兑收益而言的，一样通过“外汇买卖”科目核算得出。当“外汇买卖”科目外币结余为零时，人民币借方余额即为汇兑损失；或外币结余按当期汇率折合的人民币低于该科目人民币账面借方余额，其差额也为汇兑损失。金融保险企业发生的汇兑损失通过“汇兑损失”科目核算，期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 赔款支出

赔款支出是指从事保险业务的金融保险企业发生保险事故时，所承担的赔偿责任并支付的保险金。由于人的身体、生命无法以金钱来衡量，人身保险的保险

金额通常由合同双方当事人按规定事先约定,保险金的给付则以保险金额为最高限额依约支付。财产保险虽然也有保险金额的约定,但须以保险价值为限,由于财产保险的目的是发生保险事故时在保险金额范围内补偿被保险人的实际损失,因此从事财产保险的保险企业在支付保险金之前,必须确定所保财产的损失数额,并根据保险金额计算出赔偿数额,据此支付保险赔款。

(四) 确定赔偿数额。当发生保险事故时,并不意味着被保险人就能从从事保险业务的企业得到全部的损失补偿。因为保险企业最后确定赔偿数额不仅仅要依据保险财产的损失数额,还要依据保险合同中的保险金额,再按照保险赔款方式计算出赔偿数额。这种主要依据损失数额和保险金额计算赔偿数额的方式即为保险赔款方式。在我国,主要存在三种保险赔偿数额计算方式:

第一损失赔偿方式。这种赔偿方式是将保险财产的损失分为两部分:未超过保险金额的损失为第一损失,由保险公司承担赔偿责任;超过保险金额的损失为第二损失,由被保险人自己承担责任。目前我国保险公司的财产保险采用的就是这种赔偿方式。

比例赔偿方式。这种赔偿方式又因定值保险和不定值保险而有所不同。定值保险,即双方当事人在保险合同中事先确定保险财产的价值,并约定在发生保险事故时,无论保险财产的实际价值是多少,保险公司都应按合同中订明的保险价值计算赔偿数额。不定值保险是双方当事人在保险合同中只事先确定保险金额,保险价值则在发生保险事故时按财产的实际市价估算,财产保险大多属于不定值保险。

限额赔偿方式。即保险公司只在保险财产的损失超过一定限额时才承担赔偿责任的赔偿方式。多用于农作物收成保险。

(五) 保险企业应设置“赔款支出”科目,支付保险赔款时,记入“赔款支出”账户的借方。期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 殓死伤医疗给付

死伤医疗给付是保险公司根据寿险合约,对被保险人因保险事故永久性全部丧失劳动能力或死亡时的给付称为死亡伤残给付;保险公司对被保险人因保险事故进行医疗时的给付称为医疗给付。我国保险公司通常采用一次性给付方式。

为了核算死伤医疗给付,保险公司应设置“死伤医疗给付”科目,在该科目按险种设置明细分类账。发生死伤或医疗给付时,记入“死伤医疗给付”账户借方,期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 屨满期给付

满期给付是指被保险人生存至保险期满时,保险公司给付保险人的保险金额。我国开办的养老保险,当被保险人到达退休年龄或约定的领取年龄,并且交费期限达到条款规定的年限时,可以办理月领养老金手续。交费期限不足规定年限者,应办理一次性领取养老金手续。

保险企业应设置“满期给付”科目,该科目按险种设置明细分类账。发放保险金额时,记入“满期给付”账户的借方。期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 殓年金给付

年金给付是指被保险人生存至规定的年龄,保险公司按保险合同

约定支付给被保险人的金额。年金给付分为即期给付和延期给付两种情况。即期给付是指从购买日期后的一个给付间隔期（如一月、一季或一年）后开始给付第一次年金。个人年金保险的一个基本原则是：在缴清全部年金保险费之后才会给付年金。延期年金是在隔了一定时期后开始给付的年金，这个时期必须比一个给付间隔期长。

保险企业应设置“年金给付”科目，该科目按险种设置明细分类账。发放年金时，记入“年金给付”账户的借方。期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 10.1.2 分保赔款支出

分保赔款支出是保险公司从事分保业务而向分保分出人支付应由其承担的赔款，分保赔款支出数额在保险公司收到的分保业务账单上列明。分保赔款的计算与分出保费的计算相似，由保险的类型决定。

保险企业应设置“分保赔款支出”科目，该科目按险种设置明细分类账。支付承担的分保赔偿时，记入“分保赔款支出”账户的借方。期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 10.1.3 分保费用支出

分保费用支出是指分保业务账单中标明的应由分保接受人承担的手续费、税款及杂项等费用。手续费包括分保手续费（分保佣金）和纯益手续费。

（一）分保手续费。是指分保分出人支付的手续费（或佣金）中应由分保接受人承担的份额。

（二）纯益手续费，又称为盈余手续费，是指分保分出人同意在其取得的利润基础上付给分保接受人一定比例的报酬。对于当年结清合同的纯益手续费账单，在年底合同结束后编制；当年不能结清合同的纯益手续费账单，一般在每两年年底编制，以后每年年底调整一次纯益手续费，其计算公式为：

这里的收入项目和支出项目由合同规定。收入项目一般包括保费收入和准备金利息收入等；支出项目一般包括分保费用支出、分保赔款支出以及相关的其他税费等。纯益手续费率由合同规定，在保险实务中，我国人身保险法定分保的纯益手续费率一般为10%。纯益手续费率不能过高，因为分保接受人在正常年景下总要有一定的利润所得，以作为补偿随时可能发生的较大损失，或弥补业绩不好年度的亏损。纯益手续费的计算期间分按会计年度和按承保年度计算两种；计算基础分为以赔付率为基础和以利润率为基础两种。

在实际工作中，采用累计分保手续费的就不再支付纯益手续费。纯益手续费只有分保接受人实际上有纯益时才给付。所以，当某个年度发生亏损，一般规定要转移到下一个年度来弥补。通常的亏损转移限制在三年或五年，但也有要滚转到出现盈利时为止的。纯益手续费也有按三年或五年平均数计算的，这样亏损就和以后年度不发生关系了。

常用的纯益手续费的计算方法有以下几种：

一年基准法：即以一个业务年度的盈亏情况计算纯益手续费，与以往业务年度不挂钩。如，某分出保险公司分保合同本年度盈余100000元，固定纯益手续费率为10%，则纯益手续费为10000元。

三年平均法：即将本年度合同的盈亏与过去两年度合同的盈亏予以平均，然后依据三年平均的利润计算纯益手续费。该方法弥补了一年基准法的不足，于分接受保人有利，也比较公平。各国保险业普遍采用这种方法。

亏损滚转法：即如果某一年度出现亏损，则将亏损滚至规定的业务年度或直至亏损全部消失出现盈余为止。即分保接受人只有在合同的累计业绩有盈余时，才支付纯益手续费；在亏损未消失以前，不支付纯益手续费。该方法对分保接受人最为有利，多用于意外险合同中业绩不佳或不稳定的合同方面。在实际工作中，亏损转至以后两个年度最为普遍。

保险企业应设置“分保费用支出”科目，该科目按险种设置明细分类账。支付应承担的分保费用时，记入“分保费用支出”账户的借方。期末结转“本年利润”账户后该科目无余额。

#### 未决赔款准备金提转差

未决赔款准备金提转差是指保险公司对保险事故已经发生已报案或已发生未报案而按规定对未决赔款提存的准备金。“提存未决赔款准备金”科目反映保险公司按规定提存的准备金。“转回未决赔款准备金”科目反映保险公司转回的上期提存的未决赔偿准备金。两者之差就是未决赔款准备金提转差。

#### 未到期责任准备金提转差

未到期责任准备金提转差指保险公司对一年期以内（含一年）的保险业务为承担未来保险责任而按规定提取的准备金。“提存未到期责任准备金”科目反映保险公司按规定提存的准备金。“转回未到期责任准备金”科目反映保险公司转回的上期提存的未到期责任准备金。两者之差就是未到期责任事故准备金提转差。

#### 长期责任准备金提转差

长期责任准备金是广义的长期责任准备金，它包括狭义的长期责任准备金、寿险责任准备金和长期健康险责任准备金。长期责任准备金提转差包括三部分：“提存长期责任准备金”与“转回长期责任准备金”两个科目余额的差，加上“提存寿险责任准备金”与“转回寿险责任准备金”两个科目余额的差，再加上“提存长期健康险责任准备金”与“转回寿险责任准备金”两个科目余额的差。

### （二）金融保险企业营业费用构成及核算

营业费用，是指金融保险企业在业务经营及管理工作中发生的各项费用，包括：固定资产折旧、业务宣传费、业务招待费、电子设备运转费、安全防护费、企业财产保险费、邮电费、劳动保护费、外事费、印刷费、公杂费、低值易耗品摊销、理赔勘查费、职工工资、差旅费、水电费、租赁费（不包括融资租赁费）、修理费、职工福利费、职工教育经费、工会经费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、会议费、诉讼费、公证费、咨询费、无形资产摊销、长期待摊费用摊销、待业保险费、劳动保险费、取暖费、审计费、技术转让费、研究开发费、绿化费、董事会费、上交管理费、广告费、银行结算费等。

金融保险企业应支付职工的工资，应当根据规定的工资标准等资料，计算职工工资，计入成本费用。企业按规定给予职工的各种工资性质的补贴，也应计入各工资项目。

### 第三节 摇邮电通讯企业成本核算

邮电通信企业是国家统一经营邮政、电信业务的公用性企业。邮电通信业是运用邮电通信手段传递信息达到通信目的的物质生产部门，它包括邮政和电信两部分。邮政指的是传递信函为主的通信事业。电信指的是利用有线电、无线电等电磁系统传递符号、文字、图像等信息的通信方式。从物质生产和非物质生产两大领域来说，邮电业属于物质生产部门；从一、二、三产业来说，邮电业属于第三产业；从信息产业和非信息产业来说，邮电部门属于信息产业。

邮电业有如下一些特点：（员）它不生产实物产品，只通过传递信息产生有益效用；（圆）邮电通信的生产过程就是用户的消费过程，一般工业产品的生产和消费在时间和空间上并不一致，表现为生产—交换—消费，而邮电通信则把生产过程、消费过程密切结合在一起；（猿）邮电业实行全程全网联合作业。一个信息通常要经过两个或两个以上企业进行联合作业才能全部完成，每个企业只能完成全部生产过程的一个阶段，但又都是不可缺少的。

邮电通信部门是国民经济的神经中枢系统。尽管它不生产实物产品，但它是一个物质生产部门，同时它又是一个社会服务部门，属第三产业。邮电通信的任务是满足国家、国民经济各部门以及人民群众的通信需要。也就是通过提供优质、高效、低消耗的通信手段，加快各种信息传递过程，加快社会生产过程、流通过程、节约社会劳动时间，在不断提高社会效益的同时，应努力提高邮电部门的经济效益，促进邮电通信的发展，实现邮电通信的现代化。从 20 世纪 50 年代以来，国际上的邮政通信依靠技术进步，进行了根本变革，邮电部门显著提高了通讯业务的处理能力和效率；更加适合于利用铁路、公路、航空等运输方式运送邮件，使网络长期稳定；减少直封网点数目，简化设备结构，集中作业，使通讯业务实现机械化、自动化、加快邮件的传递速度；改善了劳动条件，提高了管理水平和设备的利用率。邮电通信行业规划，包括邮电局（所）、网络设施、电信管线、收发讯天线区、卫星通信地球站、微波通道等。邮电业务量指以价值量形式表现的邮电通信企业为社会提供各类邮电通信服务的总数量。邮电业务量按专业分类包括函件、包件、汇票、报刊发行、邮政快件、特快专递、邮政储蓄、集邮、公众电报、用户电报、传真、长途电话、出租电路、市话无线寻呼、移动电话、分组交换数据通信、出租代维等。

#### 一、邮电通信企业成本核算的特点

邮电通信成本即邮电通信企业在向消费者提供信息传递等服务过程中，耗费的各种资源的货币表现。邮电通信企业自身的具体经营特点，决定了邮电通信企业的成本核算的特点，这些特点主要体现在以下几个方面：

##### 1. 没有原材料耗费项目

邮电通信企业并不进行实物产品的生产，因此，其成本构成中不存在原材料

成本项目。

#### （一）固定成本比重大

邮电通信企业在市场上属于较为典型的自然垄断类型，是资本投入规模大、技术程度要求高、固定资产占总资产比例高的技术密集型行业，因而具有固定成本比重大的特点。在一定的网络规模范围内，单位业务量的边际成本极低，单位业务量的平均成本随业务量的增加而不断下降，通信企业具有明显的规模经济特征。

#### （二）平均成本相对较高

根据全社会通信需求发展变化情况，通信网络的设计和建设有一个提前量，即通信能力以增量形式呈阶梯状增长。网络业务量和用户数通常处于非满负荷状态，因此邮电通信企业的实际平均成本水平难以达到有效率平均成本水平。

#### （三）单项业务成本核算困难

通信企业存在范围经济性（指企业同时生产两种以上的产品时所获得的比分别单独生产各个产品有较大的经济利益），企业所有业务的总成本可以清楚地核算，但大量的公共成本可以按不同的标准和不同分摊方式进行，分摊标准及方法和模型选择的差异性，最终只能带来完全不同的专业业务成本数值，从而造成单项业务成本核算的困难。

#### （四）服务区域及用户密度对成本影响大

对于经济发达、人口稠密地区，因较大的人口规模和业务量规模，使用单位业务量成本低，网络规模经济效益显著发挥，而经济落后、人口密度小的地区则刚好相反。如在西部地区，平均每部电话建设成本最高达到一万元，大部分地区也是五六千元的水平，而收入只有几千元，而发达地区的城市中，每部电话建设成本仅几百元。

## 二、邮政企业营业成本的核算

### （一）邮政企业营业成本的构成

邮政企业设置“通信业务成本”科目，核算企业各项主营业务成本，计算邮电生产过程中发生的成本支出。“通信业务成本”科目设置邮政专业成本、长途电信专业成本和市内电话专业成本三个二级科目：

每项专业成本二级明细科目下分别设置“工资”、“职工福利费”、“折旧费”、“邮件运输费”、“修理费”、“低值易耗品摊销”和“业务费”等明细科目或账内专栏。各专业成本二级科目的核算内容如下：

（一）邮政专业成本：本科目核算函件汇兑、包件、机要通信、报刊发行、储蓄等各种业务的成本支出。

（1）工资：指邮政生产和辅助生产人员的工资。

（2）职工福利费：按规定提取的职工福利费。

（3）折旧费：指各类邮政生产用固定资产的折旧费。

（4）邮件运输费：企业支付委办和自办的邮件运输费，包括铁路运费、航空运费、自办汽车运费、委办汽车运费、自办或委办水运运费、其他运费及国际联邮运费结算支出等。

(缘) 修理费：邮政生产用固定资产（包括租入的固定资产）发生的各种维护费、修理费。

(远) 低值易耗品摊销：邮政用的各种低值易耗品的购置费、摊销额和修理费。

(苑) 业务费：支付邮政通信生产耗用的各项业务费。包括业务材料和用品费、代办手续费、业务宣传费、集邮商品进价和展览费、保险费、票券印刷费、邮袋购置费、邮袋修理及改制费、邮政生产用机动车辆耗用的材料和燃料费，业务损失补偿费、生产人员因公使用名章刻制费、生产用图书资料费、差旅费以及由“共同费用”科目按比例分摊的各项业务费。

匱 长途电信专业成本：本科目核算长途电话和电报的成本支出。

(员) 工资：指长途电信生产和辅助生产人员的工资。

(圆) 职工福利费：按规定提取的职工福利费。

(獠) 折旧费：指各类长途电信生产用固定资产的折旧费。

(源) 修理费：长途电信生产用固定资产（包括租入固定资产）发生的各种维护费、修理费。

(缘) 低值易耗品摊销：长途电信用的各种低值易耗品的购置费、摊销额和修理费。

(远) 业务费：支付长途电信各项业务费。包括长途电话、电报设备耗用的外购电力费，自有电源设备和电报投递用机动车辆耗用的燃料和润滑费，交换机、电报机用电池费，长途电话、电报业务用的业务材料、单式和用品费，代办手续费、展览费、保险费，业务宣传费，生产人员因公使用名章刻制费、差旅费，生产用图书资料费以及由“共同费用”科目按比例分摊的各项业务费。

匱 市内电话专业成本：本科目核算市内电话专业的成本支出。

(员) 工资：指市内电话生产和辅助生产人员的工资。

(圆) 职工福利费：按规定提取的职工福利费。

(獠) 折旧费：指各类市内电话生产用固定资产的折旧费。

(源) 修理费：市内电话生产用固定资产（包括租入固定资产、代维用户自备机械设备）发生的各种维护费、修理费。

(缘) 低值易耗品摊销：市内电话用的各种低值易耗品的购置费、摊销额和修理费。

(远) 业务费：支付市内电话各项业务费。包括市内电话业务及设备耗用的外购电力费、自备电源设备耗用的燃料、润料费、电话机购用电池费，市话业务用的材料和用品费，业务宣传费，代办手续费，安装市内电话分线盒、分线箱及以下的用户线工、料费和装移机材料费，公用电话与免费电话装移机耗用的全部材料、运杂费、展览费、保险费，生产人员因公使用名章刻制费、差旅费，生产用图书资料费以及由“共同费用”科目按比例分摊的各项业务费。

## (二) 共同费用的构成和核算

类似于制造企业的“制造成本”科目，邮政企业设置了“共同费用”科目，以核算应由各专业及管理部门共同负担的需要在期末分配的修理费、动力费和业务费等各项支出。但凡能直接计入各专业成本及管理费用的，不通过本科目核

算。“共同费用”科目设置以下五个明细科目或账内专栏：

- (员) 修理费；
- (圆) 动力费；
- (猿) 水电取暖费；
- (源) 劳动保护费；
- (缘) 其他。

本科目各明细科目的核算内容如下：

(员) 修理费：企业支付共同使用的房屋修理和设备修理所发生的工料费等，均先在本科目分别核算。

(圆) 动力费：企业支付共同耗用的外购电力费和自供电源设备消耗的燃料、润料等费用。

(猿) 水电取暖费：企业耗用的水费、照明费、照明设备的材料消耗和添置费用，冬季取暖耗用的燃料、用具、运杂费、煤炭清理费以及油灯蜡烛购置费等。

(源) 劳动保护费：按规定支付的劳保用品，如：工作服、标志服、防寒防风服装、清凉饮料、劳动安全标志、安全手册及操作规程印制费等。

(缘) 其他：不属于以上各科目共同使用的费用，如房屋租赁费，材料仓库用标牌和包装物品的购置费，防腐防潮措施费用等。

企业发生需要在期末分配的共同费用时，先在“共同费用”账户汇集，借记“共同费用”账户，贷记“现金”、“银行存款”、“库存材料”、“低值易耗品”、“待摊费用”、“其他应收款”、“其他应付款”等账户。月终按规定的分摊方法和标准，分配本月发生的共同费用，借记“通信业务成本”、“管理费用”、“物资采购”、“附属生产”、“在建工程”等账户，贷记“共同费用”账户。“共同费用”账户月末结转后应无余额。

### (三) 邮政企业营业成本的核算

(员) 企业分配工资时，借记“通信业务成本”科目，贷记“应付职工薪酬——应付工资”科目。

(圆) 企业提取的职工福利费，借记“通信业务成本”科目，贷记“应付职工薪酬——应付福利费”科目。

(猿) 企业提取固定资产的折旧费，借记“通信业务成本”科目，贷记“累计折旧”科目。

(源) 企业对固定资产进行大修理，需开支较大的修理费用时，可按大修理计划借记“通信业务成本”科目，贷记“预提费用”科目（也可通过“待摊费用”或“递延资产”科目核算）。租入的固定资产，在租赁期间发生的修理费用，按合同规定的租赁期限平均摊入。

(缘) 各专业发生的修理费、低值易耗品摊销、业务费等项开支，凡能直接记入专业成本的，应直接记入，借记“通信业务成本”科目，贷记“库存材料”、“低值易耗品”、“现金”、“银行存款”等科目；不能直接记入专业成本的，先汇集记入“共同费用”科目，月份终了再按确定的分摊标准，分配记入相关专业成本，借记“通信业务成本”科目，贷记“共同费用”科目。

(远) “通信业务成本”科目月终不结转,待年度终了时,按年终余额结转“本年利润”科目,结转后本科目应无余额。

### 三、通信企业营业成本的构成和核算

#### (一) 通信企业营业成本的构成

##### 1. 通信企业营业成本的构成

邮政企业设置“主营业务成本”科目,核算企业各项主营业务成本,计算通信生产过程中发生的成本支出。“主营业务成本”科目设置以下三个二级科目:

- (员) 固定本地电话网业务成本;
- (圆) 长途电话网业务成本;
- (猿) 数据通信网业务成本;
- (源) 移动通信网业务成本;
- (缘) 卫星通信网业务成本;
- (远) 无线寻呼网业务成本;
- (苑) 专用通信网业务成本。

2. 按成本项目设置的三级明细科目及其核算内容:

- (员) 工资:生产人员工资;
- (圆) 职工福利费:按规定支付的职工福利费;
- (猿) 折旧费:固定资产按规定计提的折旧费;
- (源) 修理费:企业在用的固定资产(包括租入固定资产)发生的各种维护费,修理费,以及固定资产进行大修理发生的支出;
- (缘) 低值易耗品摊销:在用的各种低值易耗品的购置、摊销额和修理费等;
- (远) 业务费:支付通信生产的各种业务费用。包括:频率占用费,卫星测控费,安全保卫费,码号资源费,设备耗用的外购电力费,自有电源设备耗用的燃料和润料费,水电取暖费,劳动保护费,保险费,交换机用电池费,业务材料、单式和用品费,因公使用名章刻制费,差旅费,图书资料费,委托代办手续费,物业管理费,车辆的养路费、燃料油料费、保险费、停车费、过桥费、过路费以及由“共同费用”科目按比例分摊到主营业务成本中的业务费;
- (苑) 电路及网元租赁费:支付给其他电信企业的电路及网元等传输系统及设备的租赁费用。

#### (二) 通信企业营业成本的核算

企业计提工资时,按照“工资计算表”所列数据,借记“主营业务成本”(伊伊网业务成本——工资)科目,贷记“应付职工薪酬”科目。

企业支付职工福利费时,借记“主营业务成本”(伊伊网业务成本——职工福利费)科目,贷记“现金”、“银行存款”等科目。

企业每月按照“折旧费计算表”所列各通信网应计提折旧额提取的固定资产的折旧费,借记“主营业务成本”(伊伊网业务成本——折旧费)科目,贷记“累计折旧”科目。

企业发生的与固定资产有关的后续支出,如果不能使流入企业的经济利益超

过原先的估计,应当确认为费用,借记“主营业务成本”科目(伊伊网业务成本)、“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。

企业发生的修理费、低值易耗品摊销、业务费、电路及网元租赁费等项开支,凡能直接计入各通信网业务成本的,应直接计入,借记“主营业务成本”科目(伊伊网业务成本),贷记“库存材料”、“低值易耗品”、“现金”、“银行存款”等科目;其中不能直接计入相关通信网业务成本的修理费和业务费,先归集记入“共同费用”科目,月份终了再按确定的分摊标准,分摊计入相关通信网业务成本,借记“主营业务成本”科目(伊伊网业务成本),贷记“共同费用”科目。

期末,应将“主营业务成本”科目的余额转入“本年利润”科目,结转后本科目应无余额。

### (三) 共同费用的构成和核算

类似于制造企业的“制造成本”科目,邮政企业设置了“共同费用”科目,以核算应由各通信网业务成本和管理费用、其他业务支出等共同承担的修理费、动力费、房屋租赁费和业务费等各项开支。但凡能直接计入各通信网业务成本或相关费用、支出的,不通过本科目核算。“共同费用”科目设置以下七个明细科目或账内专栏,其具体核算内容如下:

(夙) 修理费:企业支付共同使用的房屋和设备修理所发生的工、料费等。

(圆) 动力费:企业支付共同耗用的外购电力费和自供电源设备消耗的燃料、润料等费用。

(猿) 水电取暖费:企业耗用的水费、照明费、照明设备的材料消耗和添置费用,冬季取暖耗用的燃料、用具、运杂费、煤炭清理费等。

(源) 劳动保护费:企业按规定支付的劳保用品,如:工作服、标志服、防寒防雨服、清凉饮料、劳动安全标志、安全手册及操作规程印制费等。

(缘) 房屋租赁费:企业共同使用房屋的租赁费。

(远) 物业管理费:企业支付的物业管理费。

(苑) 其他:不属于以上各科目的共同费用。

发生共同费用时,先在“共同费用”科目归集,借记“共同费用”科目相关明细科目,贷记“现金”、“银行存款”、“库存材料”、“库存商品”、“低值易耗品”、“待摊费用”、“其他应收款”、“其他应付款”等科目。月终按规定方法和标准,分摊本月发生的共同费用。分摊修理费时,借记“主营业务成本——伊伊网业务成本——修理费”、“管理费用”、“其他业务支出”、“在建工程”等科目,贷记“共同费用”科目相关明细科目;分摊其他各项共同费用时,借记“主营业务成本——伊伊网业务成本——业务费”、“管理费用”、“其他业务支出”、“在建工程”等科目,贷记“共同费用”科目相关明细科目。“共同费用”科目月末结转后应无余额。

### (四) 电信企业费用的归集与分摊

#### 费用的分摊原则和依据

(夙) 企业需要分摊的费用,应按照“谁受益、谁承担”的原则,根据所发生的费用与各通信网之间的因果关系,将所发生的各项费用,凡能明确归属于哪

个通信网的耗费，就直接计入与其相关通信网的成本项目中；凡是关系到两个或两个以上通信网成本的，或者通信网与管理等部门共同使用的费用，应按照规定成本费用分摊方法，分摊计入相关通信网的成本、管理费用。

(圆) 企业各项成本费用分摊标准，可依据上年实际发生的与各项成本费用相关的数据资料，计算出应分摊比例，据以分摊本年的成本费用并作为记账凭证的附件。分摊比例一经确定，应保持一年不变。

对于当年的新增业务，可在次年统一调整分摊比例。

#### 匚 费用的归集和分摊方法

##### (员) 工资的归集与分摊

企业应支付给职工的工资总额，在“应付职工薪酬”科目归集，能够明确相关通信网和营业、管理工作的人员工资可直接计入相关通信网的成本和有关的费用支出；不能直接计入相关通信网成本的人员工资，按以下方法计算分摊。

① 电信支局（所、营业网点）一个营业员受理几种业务的，其工资可按上年作业量及工时定额计算办理某种业务的工时，占办理几种业务总工时的比例或按各通信网业务收入比例，分摊计入相关通信网的成本。

② 电力维护人员工资，按通信网耗电量比例，分摊计入相关通信网成本。

③ 其他兼职人员的工资可按其从事办理几种业务的作业量比例、工时比例或按各通信网业务收入比例，分摊计入相关通信网成本。

##### (圆) 职工福利费的分摊

企业发生的职工福利费，凡能明确由哪个通信网、部门承担的，就直接计入相关通信网成本和有关部门的费用支出；不能直接计入相关通信网或部门成本费用的职工福利费，按工资的分摊比例，分摊计入相关通信网成本和管理费用。

##### (猿) 折旧费的分摊

折旧费每月按月初应计折旧固定资产总值和规定的分类折旧率计提，填制“折旧费计算表”，按以下分摊方法或直接计入相关通信网成本和管理费用。

① 各通信网共用或与管理等部门共用的房屋及建筑物的折旧费，按各占用房屋面积比例分摊计入各相关通信网成本和管理费用。

② 电力室用房的折旧费，按耗电量比例分摊计入相关通信网成本。

③ 共同使用的电源设备，其折旧费按耗电量比例分摊计入相关通信网成本。

④ 两个或两个以上通信网共用的运输设备，其折旧费按各通信网使用运输设备的行程公里或工作量所占比例分摊计入相关通信网成本。

⑤ 其他共用设备的折旧费，按通信网使用量等相关因素的比例分摊计入相关通信网成本。

##### (源) 修理费的归集与分摊

修理费凡能直接计入的直接计入；不能直接计入的，先在“共同费用”科目归集，月末，再按确定的分摊方法，分摊计入相关通信网成本。

##### (缘) 低值易耗品摊销的分摊

凡能明确归属于哪个通信网的低值易耗品摊销，就直接计入与其相关通信网成本；在两个及两个以上通信网共同使用的低值易耗品，按以下方法计算分摊：

① 各通信网共用的低值易耗品，按各通信网收入的比例分摊计入相关通信网

成本。

②各通信网共用的运输设备所使用的低值易耗品，按相关通信网使用运输设备的行程公里或工作量所占比例分摊计入相关通信网成本。

③共同使用的电力设备所使用的低值易耗品，按各通信网的耗电量比例，分摊计入相关通信网成本。

#### (远) 业务费的归集与分摊

业务费凡能直接计入的直接计入；不能直接计入的，先在“共同费用”科目归集，月末，再按确定的分摊方法，分摊计入相关通信网成本。

#### (苑) 电路及网元租赁费的分摊

电路及网元租赁费凡能直接计入的直接计入；不能直接计入的，按各通信网使用的业务量所占比例，分摊计入各通信网成本。

#### (愿) 共同费用的归集与分摊

根据“谁受益，谁承担”的原则，确定分摊方法如下：

##### ①修理费的分摊

几个通信网共用的房屋及建筑物的修理费，按各通信网受益面积比例，分摊计入相关通信网成本；各通信网与管理等部门共用的房屋及建筑物的修理费，按受益面积比例，分摊计入相关通信网成本和管理费用。

几个通信网共用的电力室用房及电源设备的修理费，按耗电量比例，分摊计入各相关通信网成本。

几个通信网共用的运输设备或与管理等部门共用的运输设备的修理费，按各相关通信网和管理等部门的行程公里或工作量的比例，分摊计入相关通信网成本和管理费用。

几个通信网共用的其他设备的修理费，按各通信网使用量等相关因素的比例，分摊计入各通信网成本。

##### ②动力费的分摊

自供动力燃料费和外购电力费，按通信网的各种设备用电量的比重确定分摊比例，据以分摊计入相关通信网成本的业务费。

##### ③水电取暖费的分摊

水费：按各通信网和管理等部门人员人数确定分摊比例，分摊计入相关通信网成本的业务费和管理费用。

电费：按各通信网和管理等部门使用的房屋面积确定分摊比例，分摊计入相关通信网成本的业务费和管理费用。

取暖费：按各通信网和管理等部门的建筑面积或取暖面积确定分摊比例，分摊计入各通信网成本的业务费和管理费用。

##### ④劳动保护费的分摊

按各通信网和管理等部门享受劳动保护用品的人数确定比例，分摊计入各通信网成本的业务费和管理费用。

##### ⑤房屋租赁费的分摊

按各通信网和管理等部门受益面积的比例分摊计入相关通信网成本的业务费和管理费用。

#### ⑥ 物业管理费的分摊

按各通信网和管理等部门的人员人数确定分摊比例，分摊计入相关通信网成本的业务费和管理费用。

#### ⑦ 其他共同费用的分摊

按各通信网和管理等部门相关因素确定分摊比例，分摊计入通信网成本和管理费用。

#### (九) 期间费用的归集与分摊

企业日常发生的营业费用、管理费用和财务费用，先分别在“营业费用”、“管理费用”和“财务费用”科目核算。年末编制“分部报表（按通信网分类）”时采用表分法，按各通信网成本占总成本的比例分摊后，分别填入各通信网相关栏目。

## 第四节 旅游餐饮服务企业成本核算

旅游餐饮服务企业是第三产业的重要组成部分，包括旅游业、饮食业和服务业。旅游业是中国经济发展的支柱性产业之一，旅游企业是凭借旅游资源，以旅游设施为条件，为满足游客食、住、行、游、购、娱乐等生活需求，提供服务和商品的综合性服务企业；饮食业是利用一定的设施，通过职工的烹饪技术，将主、副原材料加工为菜肴或食品，同时提供消费设施、场所和服务，满足消费者的需要，直接为消费者服务；服务业是指利用具有特殊设施的场所和具有特殊技能的劳动，为满足消费者特殊需要而提供服务的企业。旅游餐饮服务企业往往相互关联，不可分割。旅游餐饮服务企业具体包括旅游目的地经营单位（风景名胜、森林公园、度假村、游乐场）、旅游服务经营企业（旅行社）和交通、食宿（宾馆酒店）、娱乐（歌舞厅、卡拉OK厅、影厅）、服务（修理行业、按摩洗浴行业、照相摄像、咨询业、理发美容业、体育服务业、展览服务、各种中介服务）提供企业。随着国民经济的快速发展，我国居民的收入水平越来越高，消费观念不断更新，我国旅游餐饮服务消费需求日益旺盛。

旅游餐饮服务企业是集生产、流通、服务三大职能于一体的综合性企业，其经营特点表现为以服务为中心，辅之以生产和流通，直接为消费者服务。旅游餐饮服务企业的产品生产和销售，同时具有制造业和商品流通企业的特点，又特别具备服务企业的性质，因此，在会计核算上具有一定的特殊性。

### 一、旅游餐饮服务企业成本核算的特点

旅游餐饮服务企业的成本核算，应根据企业自身的具体经营特点，采用不同的成本核算方法，因而在成本核算中形成了不同的特点：

#### 1. 采用多种成本核算方法

由于旅游餐饮服务企业业务的综合性，是集生产、流通、服务三大职能于一体的综合性企业，在进行成本核算时就必须要在区分经营活动的基础上，分别参照

制造企业、商品流通企业和服务企业的成本核算方法进行处理。旅游服务企业经营的项目多，因而会计核算也有不同的内容和方法。经营项目有旅行社、客房，客车出租等服务业务，也有商品经销业务，还有餐饮生产服务性业务。对生产服务性业务，在成本费用核算上有归集成本费用的核算，对商品经营项目要核算经营成本，对旅行社、客房服务，则主要是核算营业费用和管理费用。较为典型的如餐饮企业，提供的就是一种有“产品”的服务，即其经营应根据顾客的要求，加工烹调各种菜肴食品，同时要销售一些酒水饮料等商品，并通过一定的场所（或其他方式，如外卖）和一定的服务方式提供给消费者。因此，餐饮企业的经营过程，就包含了类似于制造企业的生产环节，其提供的过程既是一个销售过程，也同时是一个服务过程，因而餐饮服务实际上包括了制造企业、商品流通企业和服务企业三种不同性质的业务。但不同的是，餐饮企业提供的“产品”饮食制品的质量标准和生产技术要求复杂，生产、销售、服务往往是一个一体化的过程，这些过程会在相对很短的时间内完成，而且比较简单，因此，不要求也不可能规定餐饮企业像制造企业一样，去计算每桌或每盘菜的成本。从理论的角度看，餐饮企业提供的每桌或每盘菜的成本，即其产品是可以按照制造企业的成本计算方法进行核算，但考虑到其具体特点和经营的实际情况，也根据会计核算的成本效益原则，一般只计算餐饮制品所耗用的原材料的成本，而售货部分的业务，如果占比较大，则可采用商品流通企业的核算方法，这可与相应的纳税筹划结合起来考虑，避免因为会计核算的原因导致在纳税中偏向较高的税种或税率（详细参见税法混合销售的相关内容）。

#### 匚分别计算自制商品与外购商品的成本

旅游餐饮服务企业的经营活动中，如果既经营外购商品销售业务，又经营自制商品销售业务，则需要分别计算外购商品和自制商品的成本，并采用售价金额核算法，准确地核算已销商品的进价成本和商品进销价差。

#### 匚涉外企业需计算汇兑损益和换汇成本

涉外的旅游、饮食服务企业，应按照国家外汇管理条例和办法，办理外汇业务，并采用记账本位币和原币两种记账办法，正确计算汇兑损益和换汇成本。

## 二、旅游餐饮服务企业营业成本的核算

### （一）旅游餐饮服务企业营业成本的构成

旅游餐饮服务企业的营业成本是企业各项经营业务中发生的各种直接耗费。由于旅游餐饮服务企业各类业务的经营特点各不相同，因而营业成本的构成内容也不相同。综合各行业营业成本的构成内容，主要包括以下五个方面：

匚企业直接耗用的原材料、调料、配料、辅料、燃料等直接材料，包括饭店餐馆和餐饮部耗用的食品、饮料的原材料、调料、配料成本；餐馆、浴池耗用的燃料成本；饭店洗衣房、洗染店、照相馆、修理店耗用的原材料、辅料成本。

匚旅行社的营业成本，包含旅行社代付的房费、餐费、交通费、文娱费、行李托运费、票务费、门票费、专业活动费、签证费、陪同费、劳务费、宣传费、保险费、机场费等。

匚商品进价成本。商品进价成本分为国内购进商品进价成本和国外购进商

品进价成本。国内商品进价成本是指购进商品原价。国外购进商品进价成本是指商品在购进中发生的实际成本，包括进价、进口环节缴纳的税金、调进外汇差价、支付委托外贸部门代理进口的手续费。

**㊟汽车成本。**指旅游餐饮服务企业车辆在服务营运过程中所发生的直接费用，应比照运输企业会计制度，即出租汽车经营中所产生的实际成本，包括司机工资、燃料费、材料费、轮胎费、折旧费、维修费、养路费、低值易耗品摊销，制服费和其他直接费用等。

**㊟其他成本。**指不能记入以上内容的其他营业项目所支付的直接成本，如复印项目的复印纸、出售无形资产、存货（不包括商品）的实际成本。

在旅游餐饮服务企业的成本核算中，并不像制造企业那样核算人工费这种直接费用，也不将通常意义上的间接费用分配计入成本中。从理论上讲，直接从事生产和服务人员的工资及福利费应列为成本，存在一定对象的费用也应分配计入受益对象的成本中。但在旅游餐饮服务企业的成本核算中，都是直接计入期间费用从而直接计入当期损益的，即将经营人员的工资计入营业费用，而管理人员的工资计入管理费用。

## （二）旅游餐饮服务企业营业成本的核算

企业的营业成本应当与其营业收入相互配比。当月实现的销售收入，应将与其相关的营业成本同时登记入账。旅行社之间的费用结算，由于有一个结算期，当发生的费用支出不能与实现的营业收入同时入账时，应按计划成本先行结转，待算出实际成本后再结转其差额。结转营业成本时，借记本科目，贷记“原材料”“库存商品”“应付账款”“银行存款”等科目。旅游餐饮服务企业在经营活动中所发生的各种直接耗费，都应记入“营业成本”账户的借方，期末再结转到“本年利润”账户，以便于确定企业的财务成果，结转后本科目应无余额。“营业成本”科目的明细账应与“营业收入”科目的明细账设置相适应。以下具体讲述营业成本的核算。

### ㊟旅游企业营业成本的核算

旅游企业在核算营业成本时，应按综合服务收入，组团外联收入及零星收入，劳务收入、票务收入、加项收入、其他收入等营业收入的项目，在“营业成本”账户中设置相应的明细账户，账内按成本项目分设专栏反映。旅游企业发生的费用一般可分为两大部分：一是旅行社为接待旅游团体和个人所代付的费用；二是旅行社为接待旅游团体和个人所支付的费用。由于第一项费用在发生时就能明确成本核算对象，发生时直接计入营业成本；第二项费用发生时由于难以明确成本计算对象，因此直接计入营业费用，作为期间费用处理。

### ㊟餐饮企业营业成本的核算

餐饮企业的成本核算须通过“营业成本”账户，“营业成本”账户应按对应的营业收入明细项目设置明细账，各明细账内一般按“直接材料”、“已销商品进价成本”和“其他成本”这些成本项目设专栏反映。发生以上各项直接费用时，借记“营业成本”账户，贷记“原材料”“库存商品”“应付账款”“银行存款”等账户。

餐饮企业带有生产加工的性质，存在产品的加工和生产，需要核算原材料耗

用成本。一般按领料制和非领料制两种情况进行原材料成本的核算。饭店和大中型餐饮企业一般设有专门原材料仓库和保管人员,采用领料制方法管理原材料收发结存业务。厨房或生产车间领用原材料时,根据生产用料计划填写领料单,按规定办理好相关手续并到仓库领料。根据领料单(或一定期间的领料单汇总表),借记“营业成本”账户,贷记“原材料”账户。月末,如厨房或生产车间如有部分实际并未耗用的原材料,则应按规定办理假退料手续,并通过相应账务处理将这部分成本从已经计入的营业成本中扣除。小型餐饮企业由于一般没有专门的原材料仓库和保管人员,领料时则可简化手续,只输发料,不作账务处理,月末在实地盘存制下通过实地盘点确定期末库存,再用月初库存加上本月进货减去期末库存,倒挤得到本月耗用的各种原材料的数量和金额,并进行相应的账务处理。

#### 擱服务企业营业成本的核算

服务企业的种类较多,提供劳务的方式和内容各不相同,有的需要消耗较多的原材料,有的需要进行实物加工,有的并不需要或很少需要消耗原材料。因此,应根据具体情况分别进行成本核算。

各种修理企业只核算修理过程中直接耗用的原材料成本,如修理用零件、配件等,根据修理企业接受加工收费情况不同,耗用材料成本的核算需要相应进行调整。对于先修理后收费的企业,如有已经修好但客户尚未取走的物品,已发生原材料耗用,但还暂时没有取得相应的营业收入,所以在账务处理上,应确认营业成本。即借记“营业成本”账户,贷记“原材料”账户,同时借记“应收账款”账户,贷记“营业收入”账户。对于已经收款,即营业收入已经实现,但月末还未修理的作业,应估计该项作业所耗用的原材料成本,借记“营业成本”账户,贷记“原材料”账户,下月初再用红字冲回。如果企业每月业务稳定,收入和成本变动不大,按简化核算原则,也可不对“营业成本”和“营业收入”账户进行调整。

## 第五节 擱交通运输企业成本核算

### 一、交通运输企业的性质和特点

物质资料的生产,是人类最基本的实践活动,是人类社会赖以存在和发展的基础,物质资料的生产门类众多,交通运输业就是其中一个特殊的物质生产部门。交通运输企业把社会生产、分配、交换与消费等各个环节有机地联系起来,是社会生产过程在流通过程中的继续,是连接社会生产领域和消费领域的桥梁与纽带。虽然交通运输企业不能创造出新的具有实物形态的产品,但它能使劳动对象(货物与旅客)发生某种空间的、位置的变化,从而为社会生产与人民生活带来极大的便利。

交通运输企业包括国民经济中的公路、水路、铁路、民航系统所有从事运输

的其他企业。交通运输业的特点主要有以下几点：

交通运输企业是生产过程在流通过程内的继续。运输本来是物质生产过程中的一个有机组成部分，表现为生产内部运输。随着生产力的发展和由此引起的社会分工的发展，运输从生产过程中分离出来，成为一个独立的生产部门，出现了直接为商品流通服务的社会化运输。但社会化运输就其本质来讲仍然是生产过程的一个组成部分，只不过是这个生产过程的范围和规模得以扩大。

交通运输企业不产生新的实物形态的产品。它的劳动对象是它所运输的商品，商品在运输后，物质形态不会发生改变，运输生产活动的最终结果并不创造任何新的物质产品。

交通运输企业产品的特点是不以实物形态而独立存在。交通运输企业的生产和消费，表现为在空间上和时间上的整体结合。交通运输企业的这个特点，造成交通运输企业生产过程和销售过程是统一而不可分的，生产的完成即是销售的完成。

交通运输企业的生产地点流动分散，线长点多。跨地区，甚至跨国之间的交通运输，其成本核算工作，需要做到收入和支出相配比。

## 二、交通运输企业成本核算的特点

交通运输企业成本除了具有一般产品成本的共性以外，还具有自己独特的性质，归纳起来可分为以下几个方面：

交通运输企业的成本计算对象不是产品，而是旅客和货物的周转量。旅客和货物的位置转移不但与数重（如：人次），还与距离（如：海里）有关。因此采用运送数量与距离相结合的人公里（海里），吨公里（海里）和换算吨公里（海里）作为运输成本计算单位。

在交通运输成本的构成中没有形成产品实体的原材料和主要材料，而与运输工具的使用相关的费用，如燃料、折旧、修理等费用的比重却很大。

交通运输企业的生产过程也就是它的销售过程，交通运输成本不能区分为生产成本和销售成本。

交通运输生产过程中为了充分地利用运输工具的载重能力和空间，往往采用客货混载（如铁路客运）的运输方式，使运输生产成本具有联合成本的性质。分别计算旅客运输成本和货物运输成本时，要将这些共同发生的费用进行适当的分配。

交通运输生产周期与工业生产相比要短得多（除远洋运输），在成本计算期（一般按月）末没有或很少有未完成运输工作量，一般不存在将营运用费划分为当期营运成本和下期营运成本的问题，也没有在产品成本。

交通运输生产过程中的消耗，主要取决于运行距离的长短，而不是取决于完成周转量的多少。在运输生产过程中必然要发生空驶，在空驶的情况下，它并不产生成果，就像工业生产中的废品损失一样。空驶运行所发生的费用要由完成的生产成果——旅客和货物的周转量来分担，而减少空驶的关键在于合理组织运输，以提高运输工具的载重利用率。

交通运输生产受自然地理环境的影响较大。比如地处山区的铁路，由于

坡度陡、弯道多，机车牵引列车数、行车速度等都要受到限制，致使燃料（电力）消耗、检修费等各种支出相应增高。

### 三、交通运输企业营运成本的组成

财务制度规定，交通运输企业在营运生产过程中实际发生的与运输、装卸和其他业务等直接有关的各项支出均可计入营运成本。具体内容包括：

（一）企业在营运生产过程中实际消耗的各种燃料、材料、油料、备品配件、航空高价周转件、垫隔材料、轮胎、专用工器具、动力照明、低值易耗品等物质性支出。

（二）企业直接从事营运生产活动人员的工资、福利费、奖金、津贴、补贴等工资福利性支出。

（三）企业在营运生产过程中实际发生的固定资产折旧费、修理费、租赁费（不包括融资租赁费）、取暖费、水电费、办公费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费，季节性、修理期间的停工损失，事故净损失等支出。

（四）除前述费用外，各种不同类型的交通运输企业还分别包括下列费用：

（1）铁路运输企业的营运成本还应包括铁路线路灾害防治费、铁路线路绿化费、铁路路桥费、乘客紧急救护费等营运性支出。

（2）水路运输企业的营运成本还应包括引水费、港务费、拖轮费、停泊费、代理费、开关舱费、扫舱费、洗舱费、烘舱费、回舱费等港口使用费；包括集装箱空箱保管费、清洁费、熏箱费等集装箱费用；包括水路运输过程中发生的倒载费、破冰费、旅客接送费、航道养护费、水路运输管理费、船舶检验费、灯塔费、速遣费，以及航行国外及港澳地区船舶发生的吨税、过境税等营运性支出。

（3）公路运输企业的营运成本还应包括车辆牌照检验费、车辆清洗费、车辆冬季预热费、公路养路费、公路运输管理费、过路费、过桥费、过隧道费、过渡费、司机途中住宿费、行车杂费等营运性支出。

（4）航空运输企业的营运成本还应包括熟练飞行训练费、乘客紧急救护费等支出。

### 四、交通运输企业成本核算

为了全面地反映和监督交通运输企业在经营过程中的资金耗费情况，应该设置下列科目进行成本核算：

（一）“运输支出”科目。本科目用于核算沿海、内河、远洋和汽车运输企业经营旅客、货物运输业务所发生的各项费用支出。运输费用发生时记入该账户的借方；结转运输成本时，记入该账户的贷方；期末“运输支出”结转后，该账户应无余额。

本科目应按运输工具类型（如货轮、客货轮、油轮、拖轮、驳船、货车、客车）或单车、单船设立明细账，并按规定的成本项目进行明细核算。远洋运输企业计算航次成本时，还应按航次设立明细账。

（二）“装卸支出”科目。本科目用于核算海、河港口企业和汽车运输企业因经营装卸企业所发生的费用，可以按专业作业区或货种和规定的成本项目进行明

细核算。

獐郾“堆存支出”科目。本科目用于核算企业因经营仓库和堆场业务所发生的费用，可按装卸作业区、仓库、堆场设备种类和规定的成本项目进行明细核算。

獐郾“代理业务支出”科目。本科目用于核算企业各种代理业务所发生的各种费用，应按代理业务的种类和规定的成本项目进行明细核算。

獐郾“港务管理支出”科目。本科目用于核算海河港口企业所发生的各项港务管理支出，应按规定的成本项目进行明细核算。

獐郾“其他业务支出”科目。本科目用于核算企业除营运业务以外的其他业务所发生的各项支出，包括相关的成本、费用、营业税金及附加等。

獐郾“辅助营运费用”科目。本科目用于核算运输、港口企业发生的辅助船舶费用（包括由轮驳公司等管理部门集中管理的拖轮、浮吊、供应船、交通船所发生的辅助船舶费用），以及企业辅助生产部门为生产产品和供应劳务（如制造工具备件、修理车船、装卸机械、供应水电气等）所发生的辅助生产费用。该科目应按单船（或船舶类型）和辅助生产部门及成本核算对象设置明细账。

獐郾“营运间接费用”科目。本科目用于核算企业营运过程中所发生的不能直接计入成本核算对象的各种间接费用（不包括企业管理部门的管理费用）。

獐郾“船舶固定费用”科目。本科目用于核算计算航次成本的海洋运输企业为保持船舶适航状态所发生的费用。

獐郾“船舶维护费用”科目。本科目用于核算有封冰、枯水等非通航期的内河运输企业所发生的、应由通航成本负担的船舶维护费用。

獐郾“集装箱固定费用”科目。本科目用于核算运输企业所发生的集装箱固定费用，包括集装箱的保管费、折旧费、修理费、保险费、租费以及其他费用。

集装箱货物费（如：集装箱装卸、绑扎、拆箱、换装、整理等费用）应直接计入“运输支出”。

## 五、交通运输企业期间费用的组成

交通运输企业期间费用包括管理费用和财务费用。

### （一）管理费用

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理营运生产而发生的各项支出，如管理人员工资、福利费、差旅费、办公费、累计折旧、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、工会经费、职工教育经费、劳动保护费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、广告费、展览费、存货盘亏以及其他管理费用。

### （二）财务费用

财务费用是企业在营运期间发生的利息支出（减利息收入）、汇兑损失、金融机构手续费以及因筹集资金发生的其他财务费用。

思考题

- 1. 林业企业是如何进行成本核算？
- 2. 金融保险企业是如何进行成本核算？
- 3. 邮电通信企业是如何进行成本核算？
- 4. 旅游餐饮服务企业是如何进行成本核算？
- 5. 交通运输企业如何进行成本核算？

# 第十一章 变动成本法、标准成本法和作业成本法

**本章内容提要】** 本章主要阐述变动成本法、标准成本法及作业成本法的特点，并结合实例，明确变动成本法与全部成本法在成本构成、存货计价以及分期损益计算上存在的差异，理解标准成本差异的计算与分析以及作业成本法的计算原理。通过本章的学习，要求掌握各种不同成本计算方法的区别。

## 第一节 变动成本法

### 一、变动成本法的基本理论

#### （一）变动成本法的产生

对于变动成本法的起源，国外有关的会计著作中的说法并不一致。不过，发生于19世纪30年代的经济危机对变动成本法由理论到实践的发展起到了极大的推进作用。第二次世界大战以后，随着科学技术的迅猛发展和市场环境的日趋严峻，预测、决策和控制的重要性日益突出，再加上企业广泛实行预算管理，强烈要求会计部门提供与之相适应的成本资料，以加强经济活动的事前规划与日常控制。于是，变动成本法作为一种非传统的计算方法，被广泛运用于美国、日本、加拿大及西欧各国的内部管理方面，成为成本管理的一项重要内容。

变动成本法产生以后，人们就把财务会计中传统的成本计算方法称为全部成本法或完全成本法，以示两者的区别。

#### （二）变动成本法的理论依据

变动成本法是在核算产品生产成本和存货成本时，只包括生产产品发生的直接材料、直接人工和变动性制造费用，把固定制造费用视为期间成本从相应期间的收入中全部扣除。其理论认为：固定性制造费用的发生主要是为企业一定的生产经营条件，这些生产经营条件一经形成，不管其实际利用程度如何，有关费用照样发生，它不会随产量的增减而相应增减。即它同产品的实际产量没有直接联系，属于相关会计期间所发生的费用，其作用将随着时间的推移而丧失。因此，其效益不应递延到下一会计期间，而应作为期间成本处理。

传统意义上的成本，其本质属性是对象性或归属性。在产品成本的计算上，不仅包括产品生产过程中所消耗的直接材料、直接人工，还包括了变动性制造费用和固定性制造费用，将这些费用汇集于产品，随产品而流动，从而使本期已销产品和期末未销售的产品具有完全相同的成本构成。

### （三）变动成本法的特点

从全部成本法和变动成本法的概念中不难发现，两种成本计算方法的根本区别或者说分歧在于如何看待固定制造费用，换句话说，固定性制造费用到底是一种可以在将来换取收益的资产，还是为取得收益而已经丧失的资产。这一区别也决定了两种不同成本计算方法各自的特点。与传统的全部成本法相比，变动成本法具有以下几个方面的主要特点：

①以成本性态分析为基础计算产品成本。变动成本法是以一定期间的全部成本分为变动成本和固定成本两大类为基础的。其中：变动成本主要包括变动性生产成本、变动性销售费用和变动性管理费用等；固定成本主要包括固定性制造费用、固定性销售费用和管理费用等。仅把与产品生产过程直接相联系的变动成本计入产品成本，而把固定成本作为期间成本直接从本期收入中扣减。换言之，变动法认为固定性制造费用转销时间的选择十分重要，它应该属于为取得收益而已经丧失的成本。

②突出计算边际贡献。变动成本法的中心问题是计算、确定企业一定期间内经营某种产品的边际贡献，从而揭示产品的盈利能力同其销售量、成本和利润之间的内在联系。按照变动成本法的要求，期间损益的计算程序为：用销售收入减去变动成本总额得到边际贡献总额，用边际贡献减去固定成本得到税前利润。与此不同，全部成本法计算的中心问题是计算、确定企业在一定期间内经营某种产品的净利润，通常是从当期销售收入总额中扣除全部销售成本，求得销售毛利，再从销售毛利中扣除当期销售费用、管理费用和财务费用，求得期间净收益。

③主要用于企业内部的经营管理。变动成本法不仅是一种比较成熟的成本计算方法，而且是企业内部的一种成本会计制度。因此，成本项目必须按成本性态进行分类；同时，成本的记录、账户的设置、成本的汇集、内部报表的编制等，均需按此分类进行会计处理。但有关的会计准则仍要求企业按全部成本法提供的资料编制对外的财务报告和进行纳税申报。美国会计界的一些权威机构，如美国执业会计师协会、美国证券交易委员会、美国国内税务局，还是主张采用全部成本法计算产品成本，确定存货和利润，其主要理由是：变动成本和固定成本都是产品生产所必须支付的费用，而存货成本主要是反映一种物品达到规定的存放条件和处于现有场所而发生的合适的成本与开支数额，其中包括一切直接和间接的支出，故变动成本和固定成本均应列入产品成本和存货成本中。

因此，尽管变动成本法有它的优越性，但其主要用于企业内部的经营管理，是为了对成本进行事前规划和日常控制而产生的。

## 二、变动成本法与全部成本法的比较

变动成本法与全部成本法对固定性制造费用的不同处理，导致了两种方法下

的一系列差异。这主要表现在产品成本的构成内容不同、存货成本的构成内容不同以及各期损益不同三个方面。

### （一）产品成本的构成内容不同

变动成本法与全部成本法在产品成本构成上的差异可以从图 11-1 的描述中更清楚地看出：

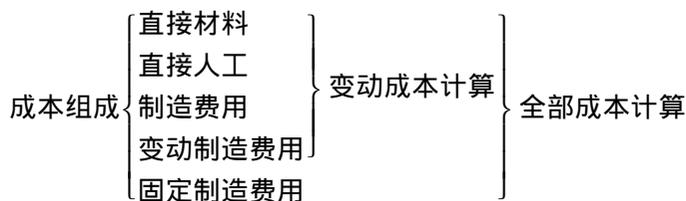


图 11-1 变动成本构成图

现举例说明两种成本法下产品成本计算的差异。

例 11-1: 某企业生产一种甲产品, 本月生产 1000 件, 每件直接材料 5 元, 直接人工 3 元, 变动性制造费用 2 元, 固定性制造费用全年 10000 元, 管理费用 1000 元, 销售费用 1000 元。两种产品成本计算确定的产品单位成本如下:

表 11-1 单位产品成本表 单位: 元

	完全成本法	变动成本法
直接材料	5	5
直接人工	3	3
变动性制造费用	2	2
固定性制造费用	10 (10000/1000)	
单位产品成本	10	10

由于变动成本法将固定性制造费用处理为期间成本, 所以单位产品成本较之全部成本法为低。当然, 变动成本法的期间成本较之全部成本法就高了。变动成本法下的期间成本为 10000 元 (10000/1000), 而全部成本法下则为 10000 元 (10000/1000)。

产品成本构成内容上的区别, 是变动成本法与全部成本法的主要区别, 其他方面的区别均由此而生。

### （二）存货成本的构成内容不同

由于变动成本法与全部成本法产品成本构成内容不同, 因而存货的构成内容也就有区别。采用变动成本法, 不论是库存产成品、在产品还是已销产品, 其成本均只包括制造成本中的变动部分, 而全部成本法还包括了一定份额的固定性制造费用, 因此, 变动成本法的期末存货计价必然小于全部成本法的期末存货计价。

前例中, 假定期初产成品存货为 0, 当月生产的 1000 件产品, 销售了 800 件, 期末产成品存货 200 件。按变动成本法计算时, 期末存货的成本为 1000 元 (200 × 5); 而按全部成本法计算时, 期末存货的成本则为 2000 元 (200 × 10)。两者差额 1000 元, 正是由于全部成本法中包括了固定制造费用 (200 件 × 5 元)。

件)所造成的。

产品成本的构成内容不同与存货成本的构成内容不同是相关联的两个问题,也可以说是同一问题的两个不同方面。产品成本的构成内容不同,存货成本的构成内容也就不同,而存货成本上的差异又不能不对损益的计算产生影响。

(三) 各期损益不同

变动成本法,对固定性制造费用的补偿由当期销售的产品承担,而全部成本法对固定制造费用的补偿是由当期生产的产品承担,期末未销售的产品与当期已销售的产品承担着相同的份额。固定成本上述处理上的分歧对两种成本计算方法下的损益的计算有影响,影响的程度取决于产量与销量的均衡程度,且表现为相向关系;即产销越均衡,两种成本计算法所计算的损益相差就越小,反之则越大。只有产成品实现所谓的零存货即产销绝对均衡时,损益计算上的差异才会消失。而事实上,产销绝对均衡只是个别的、相对的和理想化的,不均衡才是普遍的、绝对的和现实化的,这也是研究本问题的意义所在。

现分别举例说明两种成本计算法确定的税前净利如下:

例 11-1: 工厂生产一种乙产品,正常生产量为 1000 件,单位售价 100 元,每件产品变动制造成本为:直接材料 40 元;直接人工 20 元;变动制造费用 10 元。全年固定制造费用总额为 1000 元,全年固定销售管理费 1000 元,变动销售管理费每件 10 元,有关生产量及销售量资料如表 11-1

表 11-1 产量资料表 单位:件

	第一年	第二年	第三年	第四年
期初存货量	0	0	100	100
本期生产量	1000	1000	900	1000
本期销售量	1000	900	900	900
期末结存量	0	100	100	0

根据以上资料分别采用变动成本法和全部成本法计算单位产品成本和全年税前净利见表 11-2 表 11-3 表 11-4

表 11-2 单位产品成本表 单位:元

	变动成本法				全部成本法			
	第一年	第二年	第三年	第四年	第一年	第二年	第三年	第四年
变动制造成本	100	100	100	100	100	100	100	100
固定制造费用					100	100	100	100
单位产品成本	100	100	100	100	100	100	100	100

损益表 (变动成本法) 单位: 元

	第一年	第二年	第三年	第四年
销售收入	100000	100000	100000	100000
变动成本				
变动制造成本	60000	60000	60000	60000
变动销售管理费	10000	10000	10000	10000
边际贡献	30000	30000	30000	30000
固定成本				
固定性制造费用	20000	20000	20000	20000
固定销售管理费	20000	20000	20000	20000
税前净利	10000	10000	10000	10000

损益表 (全部成本法) 单位: 元

	第一年	第二年	第三年	第四年
销售收入	100000	100000	100000	100000
销售产品制造成本				
期初存货	0	0	10000	10000
本期产品生产成本	60000	60000	60000	60000
可供销售产品成本	60000	60000	70000	70000
期末存货	0	10000	10000	0
销售产品制造成本小计	60000	50000	60000	60000
销售毛利	40000	50000	40000	40000
销售及管理费				
变动销售管理费	10000	10000	10000	10000
固定销售管理费	20000	20000	20000	20000
税前净利	10000	20000	10000	10000

注: 销售产品成本采用先进先出法

从例 11-1 可以说明, 各期生产量不等, 采用全部成本计算, 各期产品的单位固定成本不同, 单位产品成本也不相等, 变动成本法与全部成本法所计算的税前净利的差别也有所不同。

第一年生产量等于销售量, 期末存货与期初存货为 0, 两种成本计算法所确定的税前净利相等, 均为 10000 元。

第二年销售量小于生产量, 期末存货量大于期初存货量, 全部成本法计算的净利大于变动成本法计算的净利 10000 元 (20000 元 - 10000 元) 是因为期末存货量比期初存货量多 10000 件, 全部成本法补偿的固定制造费用较变动成本法少 10000 元 (20000 元 - 10000 元)。

第三年销售量等于生产量, 期末存货量等于期初存货量, 但两种成本计算法的净利并不相等, 全部成本法确定的净利 10000 元比变动成本法的 10000 元多 0 元, 其差额是由于变动成本计算将本期固定制造费用 20000 元全额从边际贡献中减除。而全部成本法计入本期的固定制造成本受期初、期末存货的影响, 期

初存货 员圆元，每件固定制造费用 员元，共 员元伊员圆越员圆元转入本期，但本期又有 员圆元期末存货，采用先进先出法其固定制造费用为每件 员元，共 员元伊员圆越员圆元转入下期，这样计入本期损益的固定制造费用为 员圆元 垣 员圆元 原员圆元 越员圆元，比变动成本法少 员圆元，故其税前净利较变动成本法多 员圆元。

第四年销售量大于生产量，期末存货小于期初存货，全部成本法计入本期的固定制造费用，包括本期生产产品的固定制造费用 员元伊员圆越员圆元，以及期初转入 员圆元产品的 员元伊员圆越员圆元，较变动成本法多 员圆元，因而其税前净利比变动成本法少 员圆元。

通过实例，我们不难发现，按照两种成本法计算的税前利润之所以会有区别，关键在于期初期末存货中所包含的固定制造费用的金额变动及其对比关系。其变化的规律是：（员）期末存货固定成本总额等于期初存货固定成本总额，两种成本计算确定的税前净利相等。（圆）期末存货固定成本总额大于期初存货固定成本总额，则全部成本法确定的税前净利大于变动成本法计算的税前利润。如第二年、第三年，其差额等于期末存货的固定成本总额 原期初存货的固定成本总额。（猿）期末存货固定成本总额小于期初存货固定成本总额，则全部成本法确定的税前净利小于变动成本法计算的税前利润。如第四年，其差额 越期初存货的固定成本总额 原期末存货的固定成本总额。

以上变化规律，在各期生产量相等或不相等时，销售产品成本不管采用何种方法计价时，都是适用的，因此，更具有广泛意义。

### 三、对变动成本法与完全成本法的评价

变动成本法，从一开始的不为人们所认识到普遍重视并且被广泛应用，源于其本身所具有的突出的优点，而这恰恰是传统的成本计算方法所不具备的。

#### （一）变动成本法的优点

圆变动成本法有利于企业的短期决策。产品的销售是企业实现收入和利润的必要条件，但全部成本法由于产量波动而导致的利润波动，有时会达到令人无法忍受的程度，即当期增加销售不仅不会提高利润，反而会使利润下降。而变动成本法能完全避免上述问题的发生。

圆可以简化成本计算工作。将固定成本列作期间成本，节省了间接费用的分摊手续，也防止了间接费用分摊中的主观随意性。

圆能促使管理层重视销售。产量的高低和存货的增减对税前利润没有影响，而税前利润的多少与销售有着直接的关系。这样，就能促使管理层重视销售环节，树立以销定产的观念，增强现代经营管理意识。

圆便于进行各部门的业绩考核，有利于推行和完善经济责任制。一般说来，变动成本是生产部门和供应部门的可控成本，可以通过制定标准成本和建立弹性预算进行日常控制。而固定成本则往往是管理部门的可控成本，可以通过制定费用预算的方法进行控制。采用全部成本法单位成本的高低不仅受成本控制好坏的影响，而且也受生产量多少的影响。用变动成本法，固定成本全额从当期销售收入中扣除，库存产品只按变动成本计价，可以避免或减少库存产品积压或削价对

后期经营带来的损失。这样，更符合我国目前推行企业经济责任制的原则，有利于分清各期经营的责任。

### （二）变动成本法的缺点

变动成本法提供的成本信息不适应长期决策和以成本为依据的定价决策的需要。因为在长期决策中，主要解决生产能力的增加或减少和经营规模扩大或缩小问题，从长期来看，由于受到技术进步和通货膨胀等的影响，固定成本和单位变动成本不可能不发生变化。所以，变动成本法虽然有利于短期决策，但不能适应长期决策的需要。定价决策中，必须充分考虑成本计价的完整性。合理的商品价格的制定，既要能保证企业各种耗费的补偿，又要通过销售的顺利实现，获得盈利。这种补偿，必须包括变动成本和固定成本。如果只考虑产品的变动成本，易导致定价偏低，所以变动成本计算提供的产品变动成本资料不能适应定价决策的需要。

变动成本法计算的产品成本不符合传统的概念。传统的观点认为，产品成本是为了获得某些产品或劳务作业而作出的一切牺牲，是一切可以计入存货的制造成本。变动成本法计算的产品成本只包括了直接材料、直接人工和变动制造费用，显然不能满足上述观点的要求。

变动成本按成本性态分类具有局限性。一方面，变动成本与固定成本的划分是有条件的，即在一定的时间范围和一定的产量范围内。随着客观条件的变化，相关范围会在一定程度上发生变化，而变动成本法的计算又要求变动成本与固定成本具有相对的稳定性，这必然导致实际成本与计算结果的差异。另一方面，准确地划分变动成本与固定成本存在一定的困难。企业经营活动中发生的耗费按成本性态大都属于混合成本，无论是按高低点法，还是散布图法，分解的结果都不可能十分准确，会影响成本信息的有效性。

### （三）全部成本法的优点

全部成本法使人们重视生产环节。采用全部成本法，在市场激烈竞争的环境下，可以通过增加产品产量降低单位产品生产成本。因为产量越高，单位产品分摊的固定成本越少，使整个单位产品成本下降。

全部成本法对产品成本计算和存货计价完整。产品成本计算的核心在于尽可能客观地确定产品的实际成本。因此，无论在理论上和实务中必须解决一个根本性的问题，即根据企业各项成本在产品形成过程中所起的作用，确定哪些项目包括在产品成本之内，而哪些项目则应该排除在产品成本之外。美国会计学会成本概念和准则委员会认为“成本是为了达到一个特定的目的而已经发生或可能发生的，以货币计算的牺牲”。按照这个理解，产品成本显然是包括了为生产产品而发生的所有变动成本和固定成本。全部成本法计算的产品成本符合人们对产品传统概念——符合上述成本定义。

全部成本法便于直接编制对外财务报表。企业财务报表的使用者，如投资者、债权人都是从长期的角度衡量企业的盈利能力和财务状况，为此，提供的财务会计信息必须满足他们长期决策的需要，从长远的观点看，固定成本也是决策需要考虑的因素之一。同时，全部成本法提供的成本资料可以直接用来编制对外的财务会计报表，不需要进一步加工处理。

### （四）全部成本法的局限性

用全部成本法所确定的分期损益，难以为管理部门所理解。在产品售价、成本不变的情况下，利润的多少理应与销售量的增减相一致，即销售量增加，利润也应增加；反之，销售量减少，利润也会减少。可是，按全部成本法计算，由于其中掺杂了人为计算上的因素，使得利润的多少和销售量的增减不能保持相应的比例，因而不易为管理部门所理解，不便于为决策、控制和分析直接提供有关的资料。

例 11-1：某企业生产丙产品，第一年生产 1000 件，销售 800 件，第二年生产 800 件，销售 1000 件，丙产品销售单价为 10 元，单位变动制造成本为 6 元，固定制造费用年发生额为 2000 元，固定性销售与管理费发生额为 1000 元，每件产品变动销售管理费 1 元，根据这些资料，按全部成本法，编制第一年和第二年的损益表如表 11-1。

表 11-1 损益表（全部成本法） 单位：元

	第一年	第二年
销售收入	8000	10000
销售产品制造成本		
期初存货	0	6000
本期产品生产成本	6000	4800
可供销售产品成本	6000	6000
期末存货	6000	0
销售产品制造成本小计	6000	6000
销售毛利	2000	4000
销售及管理费		
变动销售管理费	800	1000
固定性销售管理费	1000	1000
税前净利	1200	3000

计算结果表明，第一年与第二年相比，销售单价、单位变动成本和固定成本总额均没有变动，销售量增加 200 件，销售收入增加 2000 元，但税前净利反而减少 1800 元，这是不易为管理部门所理解的。如果我们进一步分析，就可以看出产生这种情况的原因。第一年与第二年的对比见表 11-2。

摇摇表 11-1 对比分析表 单位：元

	第二年	第一年	第二年比第一年
销售收入	1000000	800000	200000
变动成本			
摇变动制造成本	400000	320000	80000
摇变动销售管理费	100000	80000	20000
边际贡献	500000	400000	100000
固定成本			
结转上年固定制造成本	100000	100000	0
本期固定制造成本	100000	100000	0
本期固定销售管理费	100000	100000	0
固定成本小计	300000	300000	0
税前净利	200000	100000	100000

从表 11-1 分析说明：第二年比第一年因销售量增加而增加销售收入 200000 元，边际贡献也相应增加 100000 元，但由于计算原因，使第二年固定成本总额比第一年增加 0 元，大于边际贡献的增加额 100000 元，从而使第二年的税前净利较第一年反而减少 100000 元。

固定制造费用的分摊十分繁琐

全部成本法，对于固定制造费用要采用不同的分摊方法和分摊标准，在不同的产品中进行摊销，不仅工作量很大，而且分摊的方法及其分配结果，不可避免地要受主观臆断的影响。

提供的成本资料不便于预测和决策分析

采用全部成本法，不按成本性态将全部成本划分为固定成本和变动成本，计算的产品成本中包括了变动成本、固定成本和混合成本，不能清晰地反映成本、业务量和利润之间的内在依存关系，不便于进行预测、决策和编制弹性预算，管理人员在规划和控制企业的经营活动时，还需要进行加工整理。

#### 四、两种成本方法的结合使用

变动成本法的成本信息可以满足企业内部经营管理的多方面需要，内部控制管理对成本资料的需要是经常的、大量的；而全部成本法的优点表现在对外编制财务会计报表上，但这只是一项非经常性的工作（真正意义上的对外报表是一年一次），它的需要是定期的。所以应当以变动成本法为基础建立统一的成本计算系统。以变动成本法为基础计算还有另外一个理由：变动成本法将固定制造费用全部作为期间成本，只是在编制对外会计报表时作适当调整以确定应由当期已销产品和期末存货分别负担的份额。这样，可以大大减少工作量。

以变动成本法为基础建立统一的成本计算系统，其具体做法是：（1）日常核算以变动成本法为基础，“基本生产成本”、“产成品”账户均登记变动成本。（2）设置“变动性制造费用”账户。借方用以核算生产过程中发生的变动费用，期末则将其发生额转入“基本生产成本”。也可以将“变动制造费用”作为“基

本生产成本”的二级账处理，这样更符合传统的成本计算习惯。(猿) 设置“固定性制造费用”账户。借方用以归集当期发生的固定性制造费用，期末则将应由已销产品负担的部分自贷方转入“产品销售成本”而列入损益表，该账户的期末余额则为期末在产品和产成品所应负担的固定制造费用，期末与“基本生产成本”和“产成品”账户的余额一起合计列入资产负债表的“存货”项下。

## 第二节 摇标准成本法

### 一、标准成本法概述

标准成本法亦称为标准成本控制系统，或标准成本制度，其有关的方法和技術，早在 19 世纪 80 年代为配合推行“泰勒制”而引入到会计实践中，至今在成本会计中仍占有重要地位。这是因为，从成本管理角度来看，成本控制比成本计算更为重要。加强成本控制，不能局限于事后如何确定产品的实际成本，关键在于把成本的事前计划、日常的控制和事后确定产品成本有机地结合起来，这一目标的实现，有赖于标准成本法的正确运用。

标准成本法是包括制定标准成本、计算和分析成本差异以及处理成本差异三个环节的完整系统。标准成本法的核心思想是用集集体智慧于一体的标准成本去度量实际成本，分析和处理成本差异，目的是增进成本管理、加强成本控制。因而标准成本法是对成本进行计划和控制的有效工具，成为引导管理者不断改进的指示器。

#### (一) 标准成本及其特点

所谓标准成本，是指根据已达到的生产技术水平，在有效经营条件下应当发生的成本，因而是一种预定的目标成本。以标准成本为基础，把实际发生的成本与标准成本进行对比，揭示成本差异，使差异成为向人们发出的一种“信号”：以此为线索进行分析研究，企业可以进一步查明差异形成的原因和责任，并据以采取相应的措施，实现对成本的有效控制。期末，可通过一定方法将标准成本和成本差异结合起来，以确定产品的实际成本。

“标准成本”一词在实际工作中有两种含义：一种是指单位产品的标准，它是根据单位产品的标准消耗量和标准单价计算出来的，准确地说应该称为“成本标准”。成本标准  $\text{越单位产品标准成本 越单位产品标准消耗量 伊标准单价}$ 。另一种指实际产量的标准成本，是根据实际产品产量和单位产品标准成本计算出来的。标准成本  $\text{越实际产量 伊单位产品标准成本}$ 。

标准成本具有以下特点：

1. 标准成本是根据对实际情况的调查，用科学的方法制定的，所以具有客观性和科学性。

2. 标准成本是按正常条件制定的，并未考虑不能预测的异常变动，因而具有正常性。

3. 标准成本一经制定，只要制定的依据不变，不必重新修订，所以具有相

对的稳定性。

标准成本是成本控制的目标和衡量实际成本的依据，所以具有目标性和尺度性。

### （二）标准成本法的作用

标准成本法自形成至今已历经几十个年头，通过长期实践已趋于成熟并定型化，并且至今仍是实现成本控制的一种有效方法。之所以如此，是因为：

标准成本法简化了成本核算。它将标准成本和成本差异分别列示，“原材料”、“基本生产成本”、“产成品”均可按标准成本直接入账，这样就大大简化了账务处理工作。而最终将标准成本和成本差异重新组合，又可将标准成本还原为实际成本。

标准成本法有利于分清各部门责任。标准成本法是按成本项目计算成本差异，成本差异又分为数量差异和价格差异，不同的差异对应不同的责任中心。因而通过差异分析，可以考核和评价各责任中心的工作业绩。

标准成本法有助于加强成本控制。标准成本法的应用过程就是一个成本控制的过程。标准成本的制定是对成本的初步控制，因为标准成本成为企业所努力的目标；成本差异分析是对成本的进一步控制，通过分析成本差异，找出成本超支症结之所在，为降低成本和制定更合理的标准成本提供依据。因而标准成本系统的灵魂是成本控制思想。

标准成本法为企业经营管理者提供决策依据。标准成本系统中的标准成本是采用科学方法制定的，既不是高不可攀，又不是轻而易举可以达到的，因此，它可以作为定量化决策成本分析的依据，用于对有关方案的鉴别与选优等具有重要的参考价值。

### （三）标准成本的种类

采用标准成本法，首先应明确选择什么水平的成本作为其目标。可供选择的成本种类很多，主要包括理想标准成本、基本标准成本和正常标准成本三种。

**理想的标准成本。**它是指以现有技术、设备和经营管理处于最佳状态为基础制定的标准成本。这种标准成本建立在排除机器故障、工作停顿等一切失误、浪费和耽搁的基础上，只有技术最熟练、工作效率最高的工作人员在最佳状态下尽最大努力才能实现。这种标准成本的优点是具有激励作用，但由于标准过高，即使对优秀职工也非易事，因此会使职工丧失信心，所揭示的成本差异难以进行日常成本控制与考核。

**基本标准成本。**它是指以某一年的成本为基础制定出来的标准成本。这种标准成本一经制定，多年保持不变，在较长时期内，都使用这种标准作为计算成本的基础，其优点是使各期成本有一个共同的比较基础。但因历史成本可能包含部分无效因素，若计划年度以此为出发点，势必将使无效不断延缓。在生产技术和经营情况发生变化的情况下，原有标准也不会符合实际，因而基本标准成本只说明过去而不能适应未来的要求，在成本管理中不能直接发挥应有的作用。

**正常标准成本。**是指根据目前已达到的生产技术水平，以有效利用生产经营条件为基础所确定的标准成本。在制定这种标准成本时考虑了机器故障的时

间,以及工人所需停顿、正常损耗等一些不可能避免的不利因素。要达到这种标准既不容易,亦并非高不可攀,经过努力是可以达到的。这种标准成本在成本控制中能发挥积极的作用,达到了先进性与现实性的统一,在实际工作中得到广泛应用。

## 二、标准成本的制定

标准成本是会计部门会同采购部门、劳动工资部门、行政管理部门、技术部门及具体生产经营部门等有关责任单位,在对企业生产经营的具体条件进行认真分析研究的基础上共同制定的。在制定过程中,应尽量吸收负责执行标准的职工参与各项标准的制定。产品的标准成本,是由产品直接材料、直接人工和制造费用组成,所以制定标准成本就是针对不同的成本项目分别制定。标准成本的基本形式,是以“数量”标准乘以“价格”标准得到有关项目的标准成本,这样便于计算、分析实际成本与标准成本之间的差异及其产生的原因,并可借以明确责任。

### (一) 直接材料标准成本的制定

**用量标准。**是指在现有生产技术条件下生产单位产品需用材料数量,包括构成产品实体的材料,生产中必要的损耗和不可避免的产生一定废品所需要的材料等。通过分析测算,确定用于产品生产所需耗用的直接材料品种及其数量。

**价格标准。**是指采购部门按供应单位的价格及其他因素预先确定的各种材料的单价,包括买价和运杂费等。制定价格标准时,应当充分研究市场环境及其变化趋势、供应商的报价和最佳采购批量等因素。

根据用量标准和价格标准就可以确定直接材料的标准成本:

直接材料标准成本 = 材料的价格标准 × 单位产品的用量标准

### (二) 直接人工标准成本的制定

在直接人工的标准成本中,用量标准是指工时标准,价格标准是指工资率标准。

**工时标准。**是指在现有生产技术条件下生产单位产品(或零部件)所需用的工作时间,包括对产品的直接加工所用工时,必要的间歇和停工时间以及不可避免的废品所耗用的工时。应经技术测定,先按零件及经过的工序、车间分别计算,然后按产品加以汇总。

**工资率标准。**工资率标准取决于企业所采用的工资制度。如果采用计件工资制,标准工资率是预定的每件产品支付的工资除以标准工时;如果采用计时工资制,标准工资率是指每一标准工时应分配的工资。同时,我们应注意的是,如果同一项操作在不同情况下需要不同的技能才能完成,那么也应制定不同的工资率标准。

单位工时标准工资率 =  $\frac{\text{预计支付直接人工标准工资总额}}{\text{标准总工时}}$

根据工时标准和工资率标准,可以确定直接人工标准成本。计算公式如下:

直接人工标准成本 = 单位工时标准工资率 × 单位产品的工时标准

### (三) 制造费用标准成本的制定

制造费用是指生产过程中发生的除直接材料和直接人工以外的所有费用。制造费用的标准成本是按部门分别编制,然后将同一产品涉及的各项单位制造费

用标准加以汇总，得出整个产品制造费用标准成本。由于制造费用按成本性态分为变动制造费用和固定制造费用，因而制造费用标准成本制定也分为变动制造费用标准成本和固定制造费用标准成本两部分。

**变动制造费用标准成本制定。**变动制造费用的用量标准与直接人工标准成本制定中所确定的单位产品工时标准相同。变动制造费用的价格标准是和变动制造费用预算联系在一起的。因此有：

$$\text{变动制造费用标准分配率} = \frac{\text{变动制造费用预算总额}}{\text{标准总工时}}$$

从而可确定变动制造费用标准成本为：

单位产品变动制造费用标准成本 = 变动制造费用标准分配率 × 单位产品工时标准

应注意的是，变动制造费用应按不同的生产活动水平分别确定其费用总额，使其预算按弹性预算的形式表现。

**固定制造费用标准成本制定。**固定制造费用标准成本的制定要视企业的成本计算方法而定。如果采用变动成本法，固定制造费用视为“期间费用”，作为边际贡献的扣减项目，产品成本中不包括固定制造费用。因而单位产品的标准成本中不包括固定制造费用的标准成本，在这种成本计算方法下不需要制定固定制造费用的标准成本；如果采用全部成本法，产品成本中包括固定制造费用，因而需要制定固定制造费用的标准成本。固定制造费用标准成本的制定和变动制造费用标准成本的制定基本相同，所不同的是，其预算总额与生产活动水平无关。用量标准为单位产品的直接人工工时标准或机器工时标准。价格标准计算公式如下：

$$\text{固定制造费用标准分配率} = \frac{\text{固定制造费用预算总额}}{\text{标准总工时}}$$

从而可确定固定制造费用的标准成本为：

单位产品固定制造费用标准成本 = 固定制造标准分配率 × 单位产品标准工时  
在确定了直接材料、直接人工和制造费用的标准成本之后，我们就可以据以确定产品的标准成本。通常，企业通过编制“标准成本卡”来反映企业的产成品标准成本具体构成。

**例 11-1 某企业计划期的产能标准工时为 10000 小时，直接人工工资总额为 100000 元；变动制造费用预算总额为 10000 元；固定制造费用预算总额为 10000 元。假定该企业生产的甲产品的直接人工的工时定额为 2 小时；直接材料的消耗定额为 10 公斤，每公斤标准单价为 10 元。标准成本计算如下：**

工资率标准 =  $\frac{100000}{10000} = 10$  元/小时

变动制造费用分配率 =  $\frac{10000}{10000} = 1$  元/小时

固定制造费用分配率 =  $\frac{10000}{10000} = 1$  元/小时

甲产品的标准成本卡如表 11-1 所示。

摇摇表 愿愿愿

标准成本卡

成本项目	标准价格	标准用量	标准成本
直接材料	缘元 轸斤	圆公斤	缘园元
直接人工	远元 轸时	苑工 时	源园元
变动制造费用	源元 轸时	苑工 时	猿园元
固定制造费用	缘元 轸时	苑工 时	猿缘元
单位甲产品标准成本			员源缘元

### 三、成本差异的计算与分析

#### (一) 成本差异的通用模式

所谓成本差异 (悦源以伊源社) 是指产品实际成本与标准成本之间的差额。如果实际成本小于标准成本, 所形成的差异称为有利差异 (云轸源建蒙灾伊源社), 亦称顺差; 如果实际成本大于标准成本, 所形成差异称为不利差异 (哉建轸源建蒙灾伊源社), 亦称为逆差。成本差异对管理当局而言, 是一种重要“信号”, 可据此发现问题, 具体分析差异形成的原因及其责任, 进而采取相应的措施, 消除不利差异, 发展有利差异, 就能实现对成本的有效控制, 促进成本的降低。

由于标准成本是根据标准用量和标准价格计算的, 而实际成本是根据实际用量和实际价格计算的, 因此, 尽管形成差异的原因很多, 归纳起来不外乎数量因素和价格因素。由于数量因素形成的差异称为数量差异; 价格因素形成的差异称为价格差异。差异分析的通用模式可概括如下:

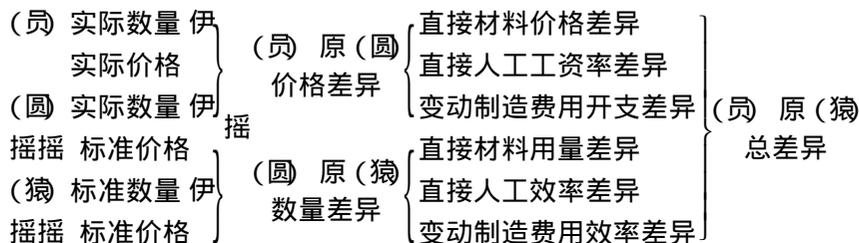


图 愿愿愿 成本差异通用模式图

#### (二) 直接材料差异的计算与分析

直接材料差异, 包括直接材料用量差异和直接材料价格差异两部分。

愿随直接材料用量差异。是指生产中实际耗用的材料数量与按标准计算的应耗用材料数量之间的差额。材料用量差异的计算公式是:

$$\text{材料用量差异} \text{越} \left[ \frac{\text{实际用量}}{\text{标准价格}} - \frac{\text{标准用量}}{\text{标准价格}} \right] \text{原} \left[ \frac{\text{标准用量}}{\text{标准价格}} - \frac{\text{标准用量}}{\text{标准价格}} \right] \text{伊} \text{越标准价格} \text{伊} (\text{实际用量} - \text{原标准用量})$$

例 愿愿愿: 某企业本期生产领用 粤种材料 缘园公斤, 生产甲产品 圆园件, 每件产品的标准用量 圆缘公斤, 粤材料每公斤标准价格 缘元。

直接材料用量差异 越缘伊 (缘园原圆园伊圆缘) 越垣五元 (不利差异)

直接材料用量差异一般应由生产部门负责, 它与生产工人是否节约用料及生

产技术水平的高低有关。但如果采购部门片面为了压低价格，购进了质量低劣的材料，不符合原定生产计划的要求，由此而形成直接材料数量的不利差异，则应由采购部门负责。

④直接材料价格差异。是指对于实际采购的材料数量按实际价格计算与按标准价格计算之间的差额。因此材料的价格差异是根据一定时期的采购数量，而不是根据耗用量来计算的。直接材料价格差异的计算公式是：

$$\text{材料价格差异} = \left[ \frac{\text{实际数量} \times \text{实际价格}}{\text{实际数量}} \right] - \left[ \frac{\text{实际数量} \times \text{标准价格}}{\text{实际数量}} \right]$$

= 实际数量 × (实际价格 - 标准价格)

例 11-10 某企业购进 A 材料 1000 公斤，每公斤实际价格为 12 元，其标准价格为 10 元。

直接材料价格差异 = 1000 × (12 - 10) = 2000 元 (不利差异)

直接材料的价格差异一般应由采购部门负责，例如采购的批量、交货方式、运输方法、有无数量折扣及材料的品质等，其中任何一方面的因素脱离制定标准成本时的预定要求，都会形成直接材料价格差异。但对形成价格差异的原因和责任应进一步具体分析，有时也可能是由生产上的原因造成的，如为满足生产上的急需，对某种材料进行小批量紧急定货，或由陆运改为空运，而形成直接材料价格的不利差异，则应由生产部门负责，只有查明原因，才能使责任落实到部门或个人，进一步改进工作。

### (三) 直接人工差异的计算与分析

①直接人工效率差异。直接人工的数量差异，通常称为“人工效率差异”，它是指生产中实际产量耗用的实际工时与按标准计算的应耗用标准工时之间的差额。其计算公式如下：

$$\text{直接人工效率差异} = \left[ \frac{\text{标准工资率} \times \text{实际工时}}{\text{标准工资率}} \right] - \left[ \frac{\text{标准工资率} \times \text{标准工时}}{\text{标准工资率}} \right]$$

= 标准工资率 × (实际工时 - 标准工时)

例 11-11 某企业本期 A 工种，加工 B 零件 1000 个，实际耗用工时 1200 小时，该工种加工 B 零件标准工时每个为 1.2 小时，其标准工资率为 10 元。

直接人工效率差异 = 10 × (1200 - 1000 × 1.2) = 2000 元 (有利差异)

直接人工效率差异的主要原因表现为生产工人的工作偏离预期的标准效率水平。导致生产工人效率差异的原因可能是多方面的，如材料或零件传递方法不正确，机器运转不正常，新来的工人或工人对新产品的加工过程不够熟悉，生产监督不力，生产工人出现怠工现象等等。上述原因主要在生产车间，也有可能是材料供应部门、设备供应部门、产品设计部门、人力资源部门等部门的责任。比如，材料供应部门选择低质量材料导致生产不能连续进行；设备采购部门购置的设备性能差出现非正常运转；设计部门设计的产品过于复杂，超出事先的预期；人力资源部门对新来员工培训不够。

②直接人工工资率差异。是指按实际工资率计算的人工成本与按标准工资率计算的人工成本之间差额。其计算公式是：

$$\text{直接人工工资率差异} = \left[ \frac{\text{实际工时} \times \text{实际工资率}}{\text{实际工时}} \right] - \left[ \frac{\text{实际工时} \times \text{标准工资率}}{\text{实际工时}} \right]$$

例 员愿原愿: 某企业 伊工种, 其标准工资率为 远元, 本期实际完成工时为 源园小时, 实际工资率为 源元。

直接人工工资率差异 越愿园伊 (源原原) 越垣员园元 (不利差异)

直接人工工资率差异的出现, 主要是生产工人的工资率水平偏离标准工资率。如果人力资源部门决定生产过程中员工等级类型与技能水平的配置以及他们的工资率标准, 由此造成的工资率差异则应由人力资源部门负责。如果这种差异是由生产车间选用的生产工人工资水平过高或过低造成的, 则主要由生产部门负责。

(四) 变动制造费用差异计算与分析

变动制造费用差异, 由变动制造费用效率差异 (即“数量”差异) 和变动制造费用耗费差异 (即“价格”差异) 构成。

由于变动制造费用同一定的生产活动水平相联系, 因此, 变动制造费用应预先编制弹性预算。

例 员愿原愿: 假设某企业本月份变动制造费用预算数如表 员愿原愿

表 员愿原愿 变动制造费用弹性预算

项 摇 摇 目	每小时耗费	机器工作小时			
		愿园	怨园	员园园	员员园
间接人工	愿缘	愿园缘	员缘缘	员园缘	员员缘
润滑剂	愿园	愿园园	怨园园	员园园	员员园
动摇力	园缘	源园缘	源缘缘	缘园缘	缘缘缘
	猿	园猿园	园猿园	猿园园	猿猿园

又假定该月份正常工作量应完成 员园园园机器工作小时, 应完成产量 缘园园件 (每件产品需用 园机器小时)。实际完成产量 源园园件, 实际耗用 怨园园机器小时; 实际发生变动制造费用 园猿园元, 其中: 间接人工 员园园元, 润滑剂 愿园元, 动力费 源园元。

根据上述资料对变动制造费用差异计算过程如下:

愿 变动制造费用效率差异。变动制造费用效率差异, 是指按生产实际耗用工时计算的标准变动制造费用与按标准工时计算的标准变动制造费用之间的差额。其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{变动制造费用效率差异} &= \left[ \frac{\text{标准}}{\text{分配率}} \times \frac{\text{实际}}{\text{伊}} \right] - \left[ \frac{\text{标准}}{\text{分配率}} \times \frac{\text{标准}}{\text{伊}} \right] \\ &= \frac{\text{标准}}{\text{分配率}} \times \text{伊} \left( \frac{\text{实际}}{\text{伊}} - \frac{\text{标准}}{\text{伊}} \right) \\ &= \frac{\text{标准}}{\text{分配率}} \times \text{伊} \left( \frac{\text{实际}}{\text{伊}} - \frac{\text{标准}}{\text{伊}} \right) \end{aligned}$$

愿 变动制造费用耗费差异。变动制造费用耗费差异又称为开支差异, 是指实际发生的变动制造费用与按实际产量所耗实际工时计算的标准变动制造费用之间的差额。

$$\text{变动制造费用耗费差异} = \frac{\text{实际}}{\text{发生额}} - \frac{\text{实际产量所}}{\text{耗实际工时}} \times \frac{\text{标准}}{\text{伊}} \times \text{分配率}$$

变动制造费用总差异 = 变动制造费用实际发生额 - 变动制造费用标准成本 (不利差异)

变动制造费用总差异是按下列公式计算的：

$$\text{变动制造费用总差异} = \frac{\text{变动制造费用实际发生额}}{\text{实际产量}} - \frac{\text{变动制造费用标准成本}}{\text{标准产量}} \times \text{实际产量}$$

变动制造费用效率差异 = 变动制造费用标准成本 - 变动制造费用按标准工时计算的成本 (有利差异)

变动制造费用效率差异反映企业由于实际工时偏离标准工时所造成的差异，其主要原因在于机器或人工的工作效率。变动制造费用耗费差异反映单位工时所消耗的间接材料、间接人工对标准的偏离所造成的差异。导致这种差异的原因很多，可能是车间对间接材料、间接人工单耗水平方面的原因，也可能是间接材料的价格、间接人工的工资率水平方面的原因。这可能会牵涉到多个部门的责任。

承上例，由于变动制造费用是许多明细项目组成的，因而上述计算的总差异不便于进行控制和考核，有必要对差异进一步分析如表 11-10 所示。

表 11-10 变动制造费用差异分析表

明细项目	实际发生额	按标准工时计算	按实际工时计算	差异	效率率	开支
	(元)	(元)	(元)	(元) 原(元)	(%) 原(%)	(元) 原(元)
间接人工	1000	1000	1000	0	100%	0
润滑剂	200	200	200	0	100%	0
动力	300	300	300	0	100%	0
合计	1500	1500	1500	0	100%	0

第十一章

### (五) 固定制造费用差异的计算分析

固定制造费用主要是企业为了获得生产能力以及维持这种能力的正常运转而发生的费用，它具有在相关范围内其总额固定不变的特性。对固定制造费用的控制采用总额预算控制，即主要考察实际发生的固定制造费用与事先预计的固定制造费用之间是否相同，以评价企业固定制造费用支出是否超过了预算水平，企业设备规模是否适当，设备和生产能力是否得到有效利用。因此，固定制造费用的差异分析，是以固定制造费用预算为参照，将其进一步分解。通常有“两因素分析法”和“三因素分析法”两种分析方法。

两因素分析法（亦称两差异法）。是将固定制造费用成本差异分为耗费差异和能量差异。

固定制造费用耗费差异是固定制造费用实际数与固定制造费用预算数之间的差额，固定制造费用由许多明细项目组成，如工资、折旧、税金和保险费等。其中很多项目在短期内是不会改变的。由于固定制造费用主要由长期决策决定，而受生产水平变动的影响较小，因而耗费差异通常很小。其计算公式如下：

$$\text{固定制造费用耗费差异} = \text{固定制造费用实际数} - \text{固定制造费用预算数}$$

固定制造费用能量差异是固定制造费用预算数与固定制造费用标准成本之间的差额。其计算公式如下：

$$\text{固定制造费用能量差异} = \text{固定制造费用预算数} - \text{固定制造费用标准成本}$$

定制造费用标准分配率 = 生产能量 / 原固定制造费用标准分配率 = 伊实际产量标准工时 / 越 (生产能量 / 原实际产量标准工时) = 伊固定制造费用标准分配率。

在上面的公式中，生产能量是指年初预计产量的标准工时，固定制造费用标准分配率 = 越  $\frac{\text{预计固定制造费用}}{\text{预计产量的标准工时}}$ 。如果预计产量与实际产量一致，固定制造费用

能量差异为 园；如果预计产量与实际产量不一致，就会产生固定制造费用能量差异。此时能量差异可以看作是预测误差，是对管理层不能选择适当的产量来分配固定制造费用的一种反映。但是，如果预计产量代表管理层确信能生产并销售的数量，则能量差异可以提供较为重要的信息。若实际产量小于预计产量，能量差异可提醒管理层已经发生了损失。然而，该损失额并不等于能量差异金额，而是等于所丧失的未生产和销售的那部分产品的边际贡献。从这种意义上来说，能量差异反映了生产能力的利用程度。在这种情况下，能量差异的责任应归属于生产部门。然而，有必要对较大能量差异的原因进行调查，可能会发现差异是由生产部门无法控制的因素造成的，可能其他部门要对此负责。例如采购部门购进较低品质的原材料所导致的实际产量小于预计产量。

例 员 员 员 员：某企业本月份固定制造费用预算总额为 缘 园 园 园 元，生产 悦 产品，每件标准工时 源 小时，月生产能力为 圆 缘 园 件，预计应完成机器工时 员 园 园 园 小时，本月实际完成 悦 产品 圆 源 园 件，实际耗用 怨 园 园 小时，实际发生的固定制造费用 源 缘 园 元。有关差异及总差异计算如下：

$$\begin{aligned} \text{耗费差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{怨园园} - \text{缘园园} = \text{越} \text{元} \\ \text{能量差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{员园园园} - \text{缘园园} = \text{越} \text{元} \\ \text{总差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{怨园园} - \text{缘园园} = \text{越} \text{元} \end{aligned}$$

三 因素分析法（亦称三差异法）。是将固定制造费用成本差异分为耗费差异、效率差异和闲置能量差异三部分。耗费差异的计算与两因素分析法相同。不同的是将两因素分析法中的“能量差异”进一步分解为两部分：闲置能量差异和效率差异。其计算公式如下：

固定制造费用闲置能量差异 = 越 固定制造费用预算数 / 原实际工时 = 伊 固定制造费用标准分配率 / 越 (生产能量 / 原实际工时) = 伊 固定制造费用标准分配率

固定制造费用效率差异 = 越 实际工时 / 伊 固定制造费用标准分配率 / 原实际产量标准工时 = 伊 固定制造费用标准分配率

将本例资料代入上述公式，有关差异计算如下：

$$\begin{aligned} \text{耗费差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{怨园园} - \text{缘园园} = \text{越} \text{元} \\ \text{效率差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{怨园园} - \text{怨园园} = \text{越} \text{元} \\ \text{闲置能量差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{员园园园} - \text{缘园园} = \text{越} \text{元} \\ \text{总差异} &= \text{越} \frac{\text{缘园园园}}{\text{员园园园}} \times \text{怨园园} - \text{缘园园} = \text{越} \text{元} \end{aligned}$$

从以上计算公式及结果可以看出，效率差异与闲置能量差异就是能量差异的进一步分解，前两者差异之和 (圆 园 园 元) 正好与后者 (圆 园 园 元) 相同。

由于固定制造费用是由许多明细项目组成，上述计算的差异不便于对每个项目进行控制和考核，因此必须根据固定制造费用项目的静态预算与实际发生数进行对比，进一步分析差异发生的原因，分别具体情况采取相应的措施。

#### 四、标准成本制度的账务处理

##### (一) 标准成本制度账户的设置

设置“原材料”、“基本生产成本”、“产成品”等账户，其借方贷方都按标准成本入账。

为了归集日常计算出来的成本差异，所使用的差异账户可按大类的成本项目设置，亦可按具体成本差异的内容设置。(员)按大类的成本项目设置的差异账户包括：“直接材料成本差异”、“直接人工成本差异”、“变动制造费用成本差异”和“固定制造费用成本差异”，在每个账户下再按差异形成的原因分明细账户。采用变动成本法，可不设置“固定制造费用成本差异”账户。(圆)按具体成本差异设置的账户包括：直接材料用量差异和直接材料价格差异，直接人工效率差异和直接人工工资率差异，变动制造费用效率差异和耗费差异，固定制造费用耗费差异、效率差异和闲置能量差异等九个(若固定制造费用差异采用两分法时则为八个)差异账户。

##### (二) 归集成本差异的账务处理

对本期发生的成本差异应及时在有关账户上记录。超支差异借记有关差异账户，节约差异贷记有关差异账户。通常在实际成本发生并计算出差异时作相关的账务处理。

例 员原原：某企业本月生产乙产品，预计月产量为 员园园件，每件需缘小时，本月实际投产量 怨园件，全部完工，无期初在产品 and 产成品，也无期末在产品。本期销售 怨园件，售价 员园元。有关乙产品单位标准成本资料如表 员园原原。

表 员园原原 标准成本卡

成本项目	标准单价、工资率、分配率	标准用量	标准成本
直接材料	缘元	缘公斤	缘
直接人工	远元	缘小时	猿
变动制造费用	源元	缘小时	园
变动成本合计			员园
固定制造费用	缘元	缘小时	缘
单位产品标准成本			员缘

企业费用预算数为：固定制造费用 缘园元，变动制造费用 员园元，固定销售费 远园元，变动销售费 怨元，行政管理费 愿园元。

本月实际发生的相关经济业务有：(员)第一批购进材料 愿园公斤，每公斤实际价格 缘元，第二批购进材料 员园公斤，每公斤实际价格 缘元，这两批材料全部用于生产乙产品。(圆)本月实际耗用 源园小时，每小时实际工资率为 远元。(猿)固定制造费用 缘园元，变动制造费用 园元；固定销售费用 缘园元，变动销售费用 愿元，行政管理费 愿元。

##### 有关原材料购进与领用的账务处理

第一批原材料购进：

借：原材料	園園園園
贷：直接材料价格差异	園園園園
擻 [注：愿園園伊 (園園原園緣)]	
贷：应付账款	園園園園
第二批原材料购进：	
借：原材料	猿園園園
借：直接材料价格差异	員園園園
擻 [注：员園園伊 (園園原園緣)]	
贷：应付账款	猿園園園
原材料领用的处理：	
借：基本生产成本	源園園園
借：直接材料数量差异	員園園園
擻 [注：園緣伊 (園園原園源園)]	
贷：原材料	緣園園園
園有关直接人工的账务处理	
实际支付直接人工：	
借：应付职工薪酬	猿園园緣
贷：现金	猿園园緣
擻 [注：源愿园伊 (源園緣越猿园緣)]	
工资分配计入产品成本：	
借：基本生产成本	園園源園
借：直接人工工资率差异	員園緣
[注：源愿园伊 (源園緣源园)]	
贷：直接人工效率差异	源园
擻 [注：远伊 (源愿园原园伊)]	
贷：应付职工薪酬	猿園园緣
猿有关制造费用的账务处理	
实际发生制造费用：	
借：变动制造费用	園園源園
借：固定制造费用	園緣源園
贷：各有关账户	源园源園
变动制造费用计入产品成本：	
借：基本生产成本	员园源园
借：变动制造费用耗费差异	員源園
[注：園园源园原源园伊源]	
贷：变动制造费用效率差异	猿园
擻 [注：源伊 (源愿园原园伊緣)]	
贷：变动制造费用	園园源園

固定制造费用计入成品成本：（采用全部成本法、并用三分法进行差异计算）

借：基本生产成本	贷：基本生产成本
借：固定制造费用耗费差异	贷：固定制造费用
借：固定制造费用闲置能量差异	贷：固定制造费用
摇 [注：缘伊 (缘伊 伊 伊 伊)]	
贷：固定制造费用效率差异	贷：固定制造费用
摇 [注：缘伊 (缘伊 伊 伊 伊)]	
贷：固定制造费用	贷：固定制造费用
源产品完工入库的账务处理	
借：产成品	贷：基本生产成本
摇 [注：缘伊 伊 伊 伊]	
贷：基本生产成本	贷：基本生产成本
缘产品销售收入与结转产品销售成本的账务处理	
取得产品销售收入时：	
借：应收账款（银行存款）等	贷：应收账款
贷：产品销售收入	贷：产品销售收入
结转产品销售成本：	
借：产品销售成本	贷：产成品
贷：产成品	贷：产成品
缘销售及行政管理费的账务处理	
借：变动销售费用	贷：销售费用
固定销售费用	贷：销售费用
管理费用	贷：销售费用
贷：各有关账户	贷：各有关账户

### （三）期末成本差异的账务处理

会计期末对本期发生的各类成本差异可按以下方法进行会计处理：

**缘直接处理法。**是将本期发生的各种成本差异，全部计入销售产品成本，作为销售毛利的调整项目，由本期收入补偿。采用此法的依据在于本期差异应体现本期成本控制的业绩，要在本期利润上予以反映。这种方法比较简便，使当期经营成果与成本控制的业绩直接挂钩。但当成本标准过于陈旧，或实际成本水平波动幅度过大时，就会因差异额过高而导致当期净收益失实，同时会使存货成本水平失实。

**缘递延法。**是指把本期的各类成本差异，按标准成本的比例在期末在产品、产成品和本期销售产品之间进行分配，以便将在产品、产成品的余额由标准成本调整为实际成本。该法强调成本差异的产生与存货、销货都有联系，不能只由本期销售产品负担，应该有一部分差异随期末存货递延到下期。这种方法可以确定产品的实际成本，但分配差异工作较繁琐。

假定例 缘缘缘中，采用直接处理法进行差异处理。月末根据各成本差异账户的借贷方余额编制“成本差异汇总表”。将各成本差异相互冲抵后的净额作为产品销售成本的调整项目。成本差异汇总如表 缘缘缘

表 11-1 成本差异汇总表

单位：元

单位：元

账户名称	借方（超支）	贷方（节约）
直接材料价格差异		1000
直接材料用量差异	1000	
直接人工工资率差异	1000	
直接人工效率差异		1000
变动制造费用耗费差异	1000	
变动制造费用效率差异		1000
固定制造费用耗费差异	1000	
固定制造费用闲置能量差异	1000	
固定制造费用效率差异		1000
合 计	5000	5000
差异净额	5000	

第十一章

将已发生的差异全部转入本月产品销售成本：

借：产品销售成本	5000
直接材料价格差异	1000
直接人工效率差异	1000
变动制造费用效率差异	1000
固定制造费用效率差异	1000
贷：直接材料数量差异	1000
直接人工工资率差异	1000
变动制造费用耗费差异	1000
固定制造费用闲置能量差异	1000
固定制造费用耗费差异	1000

根据上述资料，应于月终编制损益表如表 11-2 所示。

表 11-2 损益表

单位：元

单位：元

产品销售收入	10000	10000
产品销售成本（标准）		5000
期初存货	1000	
本期生产成本	5000	
可供销售的成本	6000	
期末存货成本	1000	
销售成本		5000
销售毛利		5000
加或减成本差异净额		1000
调整后的销售毛利		6000
减：变动销售费用	1000	
固定销售费用	1000	
管理费用	1000	
税前利润		3000

### 第三节 作业成本法

作业成本法是一种具有创新意义的成本计算方法，是适合当代高新技术的制造环境和灵活多变的顾客化生产的需要而形成和发展的。它改革了制造费用的分配方法，并使产品成本计算更加准确，大大提高了成本信息的真实性。

#### 一、作业成本法产生的时代背景

作业成本法（Activity-Based Costing, ABC）简称作业法，它的产生最早可以追溯到20世纪杰出的会计大师美国人埃里克·科勒（Eric Kohler）教授。他在1949年编著的《会计师词典》首次提出作业、作业账户、作业会计等概念。1957年，斯坦伯斯（Stan Stober）教授的研究，在他具有开创性的著作《作业成本计算和投入产出会计》中对作业、作业会计等相关概念做了全面的讨论，并较系统地阐述了从作业成本的账务处理到作业的投入产出控制等一系列方法。20世纪后期，计算机集成制造系统（CIMS）的兴起使美国会计实务界感受到产品成本信息与现实脱节甚远，成本信息被扭曲的现象随处可见。这时，哈佛大学教授库珀（Robert S. Kaplan）和卡普兰（David P. Anderson）对美国的一些公司进行了调查研究，并经过了一系列的案例分析后，发展了斯坦伯斯的思想并提出了作业成本法。随后，美国众多大学会计学者与公司联合起来，共同研究这一领域。事实上，作业成本法的产生，有其现实背景。

20世纪70年代以来，高科技蓬勃发展，世界正步入信息社会的时代，以美、日等为代表的西方发达国家企业在全世界竞争日趋激烈的强大压力下，纷纷将高新技术应用于生产领域。建立在高新技术基础上的生产的基本特征是在技术革命的基础上形成的生产高度电脑化、自动化，包括电脑数控机床（Computer Numerical Control, CNC）、机器人（Robot）、电脑辅助设计（Computer Aided Design, CAD）、电脑辅助制造（Computer Aided Manufacturing, CAM）的广泛应用，以及电脑一体化制造系统的形成。从产品定货开始，直到设计、制造、销售等所有阶段，所使用的各种自动化系统综合成一个整体，由计算机统一进行调控。高新技术在生产领域的广泛应用，改变了企业产品成本结构，使得直接材料成本和直接人工成本比重下降，而制造费用比重却大幅度上升，如何科学、合理地分配制造费用成为一个重要问题。

同时，在电子技术革命的基础上产生了高度自动化的先进制造企业。这些高度自动化企业能够及时满足客户多样化、小批量的商品需求，快速地、高质量地生产出多品种、少批量的产品。使得传统的以工时、机时为基础的成本分配法不能正确反映产品的消耗，从而不能正确核算企业自动化的效益，不能为企业决策和控制提供正确、及时的关键性会计信息。这是因为面对日益激烈的全球性竞争和贸易壁垒消除的新市场环境，继续采用早期大批量生产条件下的产品成本计算

和控制的方法,必然导致产品成本信息失控,此时发生的制造费用与工时、机时的相关性越来越弱,最终导致企业总体获利水平下降。

目前,粤税的应用已由最初的美国、加拿大、英国,迅速地向澳洲、亚洲、美洲以及欧洲扩展。在行业领域方面,也由最初的制造行业扩展到商品批发、零售业,金融、保险机构、医疗卫生等部门以及会计师事务所等社会中介机构。

## 二、作业成本法的基本原理

### (一) 作业成本法的基本概念

作业成本法是一个以作业为基础的管理信息系统。它以作业为中心,而作业是从产品的设计开始,到物料供应、生产工艺流程的各个环节,质量检验、包装,到发运销售的全过程,通过对作业及作业成本的确认、计量,最终计算出相对真实的产品成本。它引入了多个特有概念。在理解作业成本法的基本原理之前,我们首先说明与作业成本法相关的几个概念。

**资源(粤税)**。是支持作业的成本或费用来源,它是作业执行过程中所需要花费的代价。在作业成本法中,所有进入企业作业系统的人力、物力、财力等都属于资源范围。资源可以分为:货币资源、材料资源、人力资源以及厂房设备资源等。

**作业(粤税)**。是企业组织为了特定目的而消耗资源的活动或事项,它代表企业组织实施的工作,是连接资源与成本对象的桥梁。作业具有三个特征:(员)作业是投入产出因果关系联动的实体;(圆)作业贯穿企业经营管理全过程,构成包容企业内部和连接外部的作业链;(猿)作业是可以量化的基准。

如果将一系列相互联系、能够实现某种特定功能的作业集合在一起,则形成了作业中心。例如,在原材料采购作业中心,材料采购、材料检验、材料入库、材料仓库保管等都是相互关联的,且都可以归类于材料处理中心。

**成本动因(粤税)**。是作业成本法的核心观念,它是诱致成本发生的原因,是成本对象与其直接关联的作业和最终关联的资源之间的中介因素。

成本动因可进一步分为资源动因和作业动因。资源动因反映作业中心对资源的消耗情况,连接着资源和作业,是资源分配到作业中心的标准。例如,电力资源的资源动因是有关作业消耗电力的度数。作业动因是指作业发生的原因,连接着作业和产品,是将作业成本库中的成本分配到成本标的中去的依据,也是资源消耗与最终产出沟通的中介。例如,采购定单是采购作业的成本动因,依据采购定单的数量可以将作业成本分配到成本标的中去。

**成本库(粤税)**。如果把企业组织相关的一系列所消耗的资源费用归集到作业中心,便构成该作业中心的成本库。实际上,成本库是作业中心的货币表现形式。

### (二) 作业成本法的步骤

作业成本计算袭用了制造成本法的“两阶段”成本归集过程,其最终结果也是为企业经营中所发生的全部成本安排“归宿”。但作业成本法打破了制造成本法采用单一动因基础分配成本的理念,采用多种动因基础,对多项成本进行归集,为此作业成本法提出了两个基本假设:第一,作业消耗资源;第二,产品消

耗作业。

在这两个假设下，作业成本的计算可以概述为：依据不同的成本动因分别设置成本库，再分别以各种产品所消耗的消耗量分摊其在该成本库中的作业成本，然后，分别汇总各种产品的作业总成本，计算各种产品的总成本和单位成本。由此可见，作业成本法将着眼点放在作业上，以作业为核算对象，依据作业对资源的消耗情况将资源的成本分配到作业，再由作业依据成本动因追溯或分摊到产品，最终确定单位产品成本。其过程如图 11-1 所示：

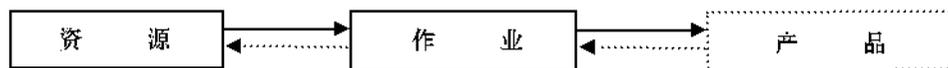


图 11-1 作业成本法的成本分配

其中，实线表示成本形成和计算过程；虚线表示资源消耗过程

而传统成本法却是先将资源归集在统一的成本库里，然后按照企业统一的分配标准把成本分配到产品上，如图 11-2 所示。

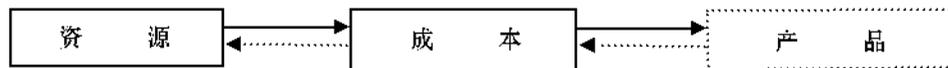


图 11-2 传统成本法的成本分配

其中，实线与虚线表示的意义同上

作业成本法的具体步骤如下：

1. 建立作业成本库。作业是企业组织为了特定目的而消耗资源的活动或事项，每个作业成本库所代表的是它所在的那个中心所执行的作业。建立作业成本库必须符合同质性的要求即归集在相同作业成本库中的不同成本是由相同的成本动因引起的。例如，为保证产品质量，对粤产品所花费的质量监督成本与对月产品所花费的质量监督成本虽然不同，但它们都是由监督所消耗的时间引起的，因而性质是相同的，均可归集到质量监督这一成本库中。

一个企业建立的作业成本库数量的多少取决于其生产经营过程的复杂程度，企业生产经营越复杂，其成本产生的作业量就越多。在高新技术蓬勃发展的今天，驱动成本产生的作业量也在急剧增加。但是事实上，如果列出全部的作业数量，有可能因为过于复杂而增加信息成本，因此有必要对这些作业量进行必要的筛选，以建立有效的信息系统。筛选时必须考虑：（1）每个作业有关成本的重要性，评价它们是否值得单独列示为一个独立的作业成本库；（2）影响每项作业成本的因素，以便评价个别作业的成本性态是否同质，从而考虑它们是否可能被归集到一个作业成本库。

3. 将各个作业成本库的成本分配到最终产品、劳务或顾客身上。在建立作业成本库并把间接费用归属到相应的作业成本库后，就可根据一定的标准把作业成本库内的成本分配到最终产品、劳务或顾客身上去，这一步骤的分配工作反映了作业成本法的基本前提：产品消耗作业即产出量的多少决定着作业消耗量。

本步骤涉及一个重要的问题，即如何为不同的作业成本库选择相对应的成本动因。在选择成本动因时，必须注意：（1）成本动因应该简单易懂、可计量，

容易从现存的资料分辨出来，并与部门的产出存在直接的关联性；(圆) 代表性  
与全面性相结合。在选择成本动因时，为了避免作业成本计算过于复杂、难以执  
行而流于形式，不适宜把面铺得太广，既要挑选具有代表性和重要性的成本动  
因，又要注意避免过于简单。

表 员员员列示了作业成本法下一些典型的作业成本库和成本动因的关系。

表 员员员 作业成本库与成本动因关系表

作业成本库	成本动因
设备	整备次数或整备时数
质量控制	检验次数
材料采购	供货商的数量或购货定单的数量
顾客关系	顾客的数量或顾客定单数量
材料处理	材料移动次数或材料移动距离

此外，在作业成本法下，还有必要进一步确认在一个企业中不同作业层次所  
驱动的各项成本。例如，某些生产成本主要受所生产的产品单位数量的影响，如  
直接材料，而有些成本却受生产线的数量的影响，如生产经理的工资。从这点出  
发，作业成本计算中的作业在企业生产经营中可区分以下四个层次：(员) 单位  
层次作业。单位作业是每生产一批产品执行一次并且各个单位所消耗的资源数量  
大致相同的作业。该层次作业的成本与产品产量相关，或属于以产品产量为基础  
的变动成本，如机器运转成本。(圆) 批量层次作业。批作业是每生产一批产品  
执行一次的作业。该层次的作业成本与产品的批数有关，但与产量无直接关系。  
属于这一类作业的主要有：整备过程的成本、批检验成本、材料处理和运送成本  
等项目。(猿) 产品层次作业。产品作业是为了维持某特定的生产线而执行的作  
业。该层次的成本与产品项目多少有关，但与产品的生产批次和生产数量无关。  
在这里，成本动因通过各种生产线与资源的消耗相联系。属于这一类作业的主要  
有：顾客关系、购买零部件管理、产品分类等项目。(源) 生产能力层次作业。  
能力作业是为了维持某个生产企业的总体生产能力而执行的作业。该层次作业的  
成本与良好的生产环境有关。它属于各类产品的共同成本，与产品项目多少、某  
种产品生产批次、某批产品的产量无关。属于这一类作业的主要有：工厂管理、  
照明和热动力、财产占用等项目。

### 三、作业成本法例解

为了进一步说明问题，下面举例说明作业成本法的原理。

例 员员员：某公司本月投产的粤、月两种产品当月全部完工，有关资料如表  
员员员所示：

表 11-1 产品生产及成本资料

项	粤产品	月产品
产量	1000件	2000件
单位产品机器小时	2小时	1小时
单位产品直接材料成本	10元	8元
单位产品直接人工成本	5元	4元
制造费用总额	10000元	

其中，制造费用是由四种作业所发生的，具体资料如表 11-2 所示：

表 11-2 制造费用作业资料

作业	成本动因	作业成本 (元)	成本动因数		
			粤产品	月产品	合计
机器调整准备	调整准备次数	1000	10次	20次	30次
生产定单	定单份数	1000	10份	20份	30份
机器运行	机器小时数	2000	200小时	1000小时	1200小时
质量检验	检验次数	1000	10次	20次	30次
合计		10000			

第十一章 摇

根据上述资料，分别采用作业成本法和制造成本法计算粤、月两种产品的单位成本。

1. 采用制造成本法计算粤、月两种产品的单位成本

粤产品机器小时 = 1000 × 2 = 2000 (小时)

月产品机器小时 = 2000 × 1 = 2000 (小时)

制造费用分配率 = 10000 ÷ (2000 + 2000) = 2.5 (元/小时)

则：粤产品制造费用 = 2000 × 2.5 = 5000 (元)

月产品制造费用 = 2000 × 2.5 = 5000 (元)

粤产品单位成本 = 10 + 5 + 5000 ÷ 1000 = 20 (元)

月产品单位成本 = 8 + 4 + 5000 ÷ 2000 = 14 (元)

根据以上分析与计算可编制产品成本计算表，如表 11-3 所示：

表 11-3 粤、月两种产品成本计算表 (制造成本法)

产品名称	成本项目			总成本	产量 (件)	单位成本
	直接材料	直接人工	制造费用			
粤产品	10000	5000	5000	20000	1000	20
月产品	16000	8000	5000	29000	2000	14.5

2. 采用作业成本法计算两种产品的单位成本

首先计算各项成本动因分配率，如表 11-4 所示：

表 员原愿 作业动因分配率计算表

作业	作业成本 (元)	作业动因数	作业动因分配率
机器调整准备	猿园园园	猿次	员园园园元 辕 猿
生产定单	员园园园园	缘份	圆园园园元 辕 缘
机器运行	源苑园园	猿猿园小时	员源元 辕 猿\小时
质量检验	员园园园	员次	员园元 辕 猿

然后计算 粤 月两种产品消耗作业量的成本，如表 员原怨所示：

表 员原怨 粤 月两种产品消耗作业量成本

作业	作业动因分配率	作业动因数		制造费用分配额 (元)	
		粤产品	月产品	粤产品	月产品
机器调整准备	员园园园元 辕 猿	猿次	猿次	猿园园园	猿园园园
生产定单	圆园园园元 辕 缘	猿份	圆份	苑园园园	源园园园
机器运行	员源元 辕 \小时	猿小时	猿猿园小时	愿园	源猿园园
质量检验	员园元 辕 猿	猿次	猿次	员园园	猿园
合计				圆猿园园	缘园园

最后计算 粤 月两种产品的单位成本，如表 员原员园所示：

表 员原员园 粤 月两种产品成本计算表 (作业成本法)

产品名称	成本项目			总成本	产量 (件)	单位成本
	直接材料	直接人工	制造费用			
粤产品	员园园	员园园	圆猿园	圆源园	员	圆源园元
月产品	员源园园	猿园园	缘园	圆源园元	愿	猿园元

根据上述计算结果可编制两种不同成本方法下的单位产品成本对比表如下。

表 员原员员 单位产品成本对比表 单位：元

产品名称	制造成本法	作业成本法	差异额
粤产品	源园	圆源元	原员元
月产品	猿园元	猿园元	垣园元

本例说明，在制造成本法下，低产量、生产过程复杂的 粤产品成本计算结果显著低于作业成本法的计算结果。而高产量、生产过程简单的 月产品计算结果则恰恰相反。形成这种差异的根本原因在于，前一类产品每件所消耗的间接费用显著高于后一类，而制造成本法采用单一分配基础机器工时进行计算无法对此作出反映。

#### 四、作业成本法的特点

从成本计算的角度讲，作业成本法作为一种全新的成本计算制度，与传统成本计算法有较大的差别。

作业成本法提供更详细的成本信息。作业成本法与传统成本法的一个重要区别在于对制造费用的分配处理。传统成本法采用单一的数量动因基础分配制造费用。由于间接费用的发生与数量动因并不成比例，甚至不相关，故传统成本法所提供的成本信息，不符合各产品或劳务消耗经济资源的客观实际。而作业成本法采用了多元分配基准，用不同的成本动因，把企业发生的制造费用汇集到相关成本库中，然后再根据各成本对象的作业耗用量分配成本库中的作业成本。同时，作业成本法集财务变量与非财务变量于一体，且特别强调非财务变量，如产品的零部件数量、调整准备次数、运输距离等，这样使产品劳务所耗用的各项作业成本信息更加清晰、准确。

作业成本法的成本对象范围极为广泛。传统成本法主要以产品为成本对象计算成本。而作业成本法的成本计算范围极为广泛，管理人员为了满足管理决策的不同需要，可以选择不同的成本对象计算成本。例如，可以选择客户、企业经营的某一过程（如采购过程）、销售渠道（如特定经销店）等作为成本对象，计算相应成本。当然，作业成本法的基本成本对象是作业。其他成本对象的成本计算通常是通过作业成本进行分配。

作业成本信息更具相关性。传统成本法将许多成本作为期间费用，采用在发生当期一次性扣除的办法处理，而不进行具体分配。这势必掩盖了许多确定相关成本的因素，造成成本信息的扭曲。作业成本法则不同，它通过多种基准的成本动因分析，把企业整个经营过程中多个职能项目（如研发、试制、生产、销售、配送、顾客服务等）的成本动因进行归类分析，大大提高了成本与作业、作业与产品的相关性。

作业成本法中所有成本均是变动的。在变动成本法下，有相当一部分成本，因为在一定范围内不随产量的变化而变化，被划为固定成本。但从作业成本法的观点来看，这部分成本虽然不随产量的增加而增加，但却会随其他因素的变化而变化。作业成本法将所有成本均视为变动的，这有利于企业分析成本产生的动因，进而降低成本。

作业成本法从以“产品”为中心转移到以“作业”为中心上来，不仅能够克服传统成本计算法的许多固有缺陷，提供较客观、真实的成本信息，而且更为重要的是，作业成本法不只对最终产品进行成本控制和就成本论成本，而是把重点与着眼点放在成本发生的前因和后果上，以作业为核心，以资源流动为线索，以成本动因为媒介，对最终产品形成过程所发生的作业成本进行有效控制。从这个意义上说，作业成本法的产生可以视为成本会计发展的一次革命。它是一种先进的成本计算方法，更是一种实现了成本前馈控制与反馈控制相结合、成本计算与成本管理相结合的“全面成本管理系统”。我国的企业，尤其是高科技企业，也应根据生产经营环境的变化和企业自身的条件，适时地推广和应用作业成本法，提高成本信息和决策的有用性。

思考题

1. 通过将变动成本法与全部成本法进行对比分析,你认为在实际工作中该如何组织相应的核算?

2. 当一个企业存货变动比较大时,选择什么样的成本计算方法对当期的利润实现会形成积极影响?

3. 试举例说明,为什么当本期生产量小于销售量时,按全部成本法所确定的净利会小于按变动成本法所确定的净利?

4. 什么是成本差异?如何通过各项成本差异的计算与分析对成本进行日常控制?

5. 标准成本法在账务处理上有何特点?

6. 作业成本法在我国运用应注意哪些问题?

7. 依据作业成本法的特点说明我国实施作业成本法的必要性。

附:第十一章作业与模拟实训

某工厂生产一种产品,生产 1000 件,销售 800 件,按全部成本法编制的损益表如下:

销售收入 1000000 元  
 销售成本  
 期初存货成本 100000  
 本期制造成本 800000 元  
 期末存货成本 100000 元  
 销售成本小计 800000 元  
 销售毛利 200000 元  
 销售与管理费用(均为固定成本) 100000 元  
 税前利润 100000 元

假定该企业全年固定制造费用总额为 1000000 元。

要求计算:变动成本法下的本年税前利润,并说明两种成本计算法下税前利润不等的原因。

某企业生产 A 产品,一、二月份生产量、销售量及存货变动情况如下:

	一月	二月
期初存货	100	100
生产量	1000	800
销售量	1000	1000
期末存货	100	100

该产品单位售价 100 元,单位变动生产成本 80 元,固定制造费用每月 100000 元,固定销售管理费 10000 元,变动销售管理费为销售收入的 1%,存货计价采用后进先出法。

要求：(员) 分别采用变动成本法和全部成本法编制各月的损益表。

(圆) 在各月销售量相同的情况下，为什么采用全部成本法计算的各月利润不等？你认为这一现象合理吗？

濉煤厂生产甲产品的标准成本如下：

	标准数量	标准价格	标准成本
直接材料	远公斤	猿元	猿远元
直接人工	圆小时	源元	愿元

本月份实际发生的业务情况如下：

购进原材料 远公斤，实际支付 猿远元，本期用于生产 猿公斤，制造甲产品 远件，耗用直接人工小时 猿小时，实际支付直接人工成本 愿元。

要求：根据以上资料计算直接材料价格差异、直接材料用量差异、直接人工工资率差异与直接人工效率差异。

濉煤厂用一种主要材料生产一种乙产品，材料标准用量为 缘公斤，每公斤标准价格为 圆元，每公斤直接材料需用 员工时进行加工处理，每小时标准工资率为 源元，每件产品制造费用标准成本为 员元，制造费用预算按下列方式制定：制造费用预算 越全月 员元 垣 直接人工时 伊 缘元。预计生产 缘件。

本月共生产乙产品 源件，实际用料 员公斤，实际发生工时 员工时。全月发生的实际成本：直接材料 猿元，直接人工 愿元，变动制造费用 猿元，固定制造费用 员元。

要求：根据以上资料进行有关的差异分析（固定费用采用两因素分析法进行计算）。

## 第十二章 成本报表的编制

【本章内容提要】本章分析了企业成本报表的体系和种类，重点阐述按成本项目和按产品种类编制的产品生产成本表的编制流程和方法，对主要产品成本表进行了分项目的分析，并简要介绍了制造费用明细表、产品销售费用、管理费用和财务费用明细表的基本编制方法。

### 第十二章

### 第一节 企业成本报表概述

#### 一、企业成本报表的作用

企业的成本报表是根据企业产品成本和期间费用的核算资料及其他有关资料定期或不定期编制的，用来反映企业资金耗费和产品成本的构成及其升降变动，以考核成本费用计划执行情况的报告文件。编制和分析成本报表，是成本会计工作的重要内容。企业的各级管理部门利用成本报表，可以了解费用预算的执行情况，各成本项目的变动趋势，及时查找经营管理中存在的缺陷，以便采取相应的改进措施，促使企业降低成本、节约费用，从而提高企业的经济效益。此外，成本报表提供的实际成本资料，还可以作为企业确定产品价格、进行成本和利润的预测、制定有关的生产经营决策以及编制成本和利润等计划提供重要的依据。

#### 二、企业成本报表的种类

成本报表属内部报表，其种类、项目、格式和编制方法一般由企业自行确定。成本报表的设计和填制应适应企业生产工艺特点和生产组织形式需要，不受外界因素的影响。成本报表是会计核算资料与其他技术经济资料密切结合的产物，具有综合性、灵活性等特点。成本报表一般包括产品生产成本表、主要产品单位成本报表、制造费用明细表、销售费用明细表、管理费用明细表和财务费用明细表。为了加强企业成本的日常管理，除了上列定期编制的成本报表以外，企业还可以设计和编制日常的成本报表，例如主要产品成本旬报、日报等。

#### 三、企业成本报表的编制方法

企业成本报表可以反映本期产品的实际成本和本期经营管理费用的实际发生

额，也可以反映实际成本或实际费用的累计数。为了考核和分析成本计划的执行情况，企业成本报表还可以反映有关的计划数和某些补充资料。成本报表中的实际成本、费用应根据有关的产品成本或费用明细账的实际发生额填列。表中的累计实际成本、费用应根据本期报表的本期实际成本、费用加上上期报表的累计实际成本、费用计算填列；如果有关的明细账簿中记录有期末累计实际成本、费用，可以直接根据有关的明细账相应数据填列。成本报表中的计划数，应根据有关的计划填列，表中其他资料和补充资料，应根据相关报表编制规定填列。

## 第二节 产品生产成本表的编制

产品生产成本表是反映工业企业在报告期内生产的全部产品的总成本的报表。该表一般分为两种，一种按成本项目反映；另一种按产品种类反映。两种报表各有不同的结构和编制方法。

### 一、按成本项目反映的产品生产成本表

该表是按成本项目汇总反映工业企业在报告期内生产的全部产品总成本的报表。

#### （一）按成本项目反映的产品生产成本表的结构

该表可以分为生产费用和产品生产成本两部分。表中生产费用部分按照成本项目反映报告期内发生的各项生产费用及其合计数；产品生产成本部分是在生产费用合计基础上，加上在产品和自制半成品的期初余额，减去在产品和自制半成品的期末余额，计算出产品生产成本合计数。各项费用和成本，还可以按上年实际数、本年计划数、本月实际数和本年累计实际数分栏反映。

按成本项目反映的产品生产成本表一般可按上年实际数、本年计划数、本月实际数和本年累计实际数分栏目反映。鸿运公司 2010 年 1 月份的按成本项目反映的产品生产表如表 12-1 所示。

表 12-1

产品生产成本表

2010 年 1 月

单位：元

项 目	上年实际	本年计划	本月实际	本年累计实际
生产费用：				
直接材料	100000	120000	110000	100000
直接人工	50000	60000	55000	50000
制造费用	30000	40000	35000	30000
生产费用合计	180000	220000	200000	180000
加：在产品、自制半成品期初余额	10000	10000	10000	10000

项摇目	上年实际	本年计划	本月实际	本年累计实际
减：在产品、自制半成品期末余额	猿圆源愿	猿圆源愿	猿圆源愿	猿圆源愿
产品生产成本合计	怨圆源愿	怨圆源愿	怨圆源愿	怨圆源愿

(二) 按成本项目反映的产品生产成本表的编制

在上列按成本项目反映的产品生产成本表中，上年实际数应根据上年 员圆月份表的本年累计实际数，本年计划数应根据成本计划有关资料填列；本年累计实际数应根据本月实际数，加上上月份本表的本年累计实际数计算填列；按成本项目反映的本月各种生产费用数，根据各种产品成本明细账所记录的本月生产费用合计数，按照成本项目分别汇总填列；期初、期末在产品、自制半成品的余额，根据各种产品成本明细账的期初、期末在产品成本和各种自制半成品明细账的期初、期末余额分别汇总填列；产品生产成本合计数根据表中的生产费用合计数，加、减在产品、自制半成品期初、期末余额求得。

现将表 员圆原员中本月实际数的填列表方法说明如下：

表中按成本项目反映的各项生产费用数，应根据各种产品成本明细账所记录的本月生产费用合计数，按照成本项目分别汇总填列。假定上例企业生产甲、乙、丙三种产品，各种产品成本明细账所记录 员圆月份的生产费用合计数如下：

甲产品：直接材料 苑愿源元，直接人工 圆源源元，制造费用 源怨猿元，合计 员缘源元。

乙产品：直接材料 员缘源元，直接人工 远愿源元，制造费用 怨源元，合计 猿源元。

丙产品：直接材料 员愿源元，直接人工 远苑源元，制造费用 员怨源元，合计 猿源元。

根据上列资料按照成本项目进行汇总，即可填列上列产品生产成本表中按成本项目反映的本月生产费用及其合计数。

表 员圆原员中产品生产成本的合计数计算原理为：

由于：

期初在产品、自制半成品成本 垣本期生产费用 越本期完工产品生产成本 垣期末在产品、自制半成品成本

因此：

本期完工产品成本 越本期生产费用 垣期初在产品、自制半成品成本 原期末在产品、自制半成品成本

上列公式中的本期完工产品生产成本，也就是表中的产品生产成本合计数；公式中的本期生产费用，也就是表中的生产费用合计数。表中的期初、期末在产品、自制半成品余额，应根据各种产品成本明细账的期初、期末在产品成本和各种自制半成品明细账的期初、期末余额分别汇总计算填列。

假定上例企业甲、乙、丙三种产品明细账所记录 员圆月份的月初、月末在产品成本如下：

月初在产品成本为：甲产品 1000元，乙产品 1500元，丙产品 1500元，合计 4000元。

月末在产品成本为：甲产品 1000元，乙产品 1500元，丙产品 1500元，合计 4000元。

假定上例企业 10月份甲、乙、丙三种产品均无自制半成品。

根据上列资料，即可汇总填列表 12-1 中在产品，自制半成品的期初余额数和期末余额数。

根据表 12-1 中的生产费用合计数，加、减在产品、自制半成品期初、期末余额，即可计算出表中的产品生产总成本合计数。

按成本项目反映的产品生产成本表一般可以采用对比分析法、比率分析法进行分析。该表可以反映报告期内全部产品生产费用的支出情况和各种费用的构成情况；将本表本年累计实际发生的生产费用及产品生产总成本与本年计划数和上年实际数相比较，可以考核和分析年度生产费用及产品生产总成本计划执行情况。

按成本反映的产品生产成本表中本月实际和本年累计实际的产品生产成本合计数，应该与后面介绍的按产品种类反映的产品生产成本表中相应的产品生产总成本合计数核对相符。

### （三）按成本项目反映的产品生产成本表的作用

上述分析计算表明，按成本项目反映的产品生产成本表的作用主要体现在以下几方面：

1. 可以反映报告期内全部产品生产费用的支出情况和各项费用的构成情况，据以进行生产费用支出的一般评价。

2. 可以将 10月份该表本年累计实际生产费用与本年计划数和上年实际数相比较，可以考核和分析年度生产费用计划的执行结果。

3. 可以将表中各期产品生产总成本合计数与各该期的产值、销售收入或利润进行对比，计算成本产值率、成本销售收入率或成本利润率，可以考核和分析各该期的经济效益。

4. 可以将 10月份该表本年累计实际的产品生产成本与本年计划数、上年实际数相比较，还可以考核和分析年度产品生产总成本计划的执行结果及产品生产总成本的升降情况，并据以分析影响成本升降的各项因素。

按成本反映的产品生产成本表中本月实际和本年累计实际的产品生产成本合计数，应该与后面介绍的按产品种类反映的产品生产成本表中相应的产品生产总成本合计数核对相符。

## 二、按产品种类反映的产品生产成本表的编制

按产品种类反映的产品生产成本表，是按产品种类汇总反映工业企业在报告期内生产的全部产品的单位成本和总成本的报表。

### （一）按产品种类反映的产品生产成本表的结构

该表可以分为实际产量、单位成本、本月总成本和本年累计总成本四部分。表中按照产品种类分别反映本月产量、本年累计产量，以及上年实际成本、本年计划成本、本月实际成本和本年累计实际成本。

上列企业按产品种类反映的产品生产成本表如表 员园原园 所示。

表 员园原园 产品生产成本（按产品种类反映）表  
 鸿运公司 员园伊年 员园月

产品名称	计量单位	实际产品		单位成本				本月总成本			本年累计总成本		
		本月	本年累计	上年实际平均	本年计划	本月实际	本年累计实际平均	按上年实际平均单位成本计算	按本年计划单位成本计算	本月实际	按上年实际平均单位成本计算	按本年计划单位成本计算	本年实际
甲	件	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园
乙	件	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园	员园
丙	件	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园	猿园
合计		伊	伊	伊	伊	伊	伊	苑园	苑园	苑园	愿园	愿园	愿园

在上列按产品种类反映的产品生产成本表中，对于主要产品，应按产品品种反映实际产量和单位成本，以及本月总成本和本年累计总成本；对于非主要产品，则可按照产品类别，汇总反映本月总成本和本年累计总成本；对于上一年度没有正式生产过、没逐步形成年成本资料的产品，一般称为不可比产品，不反映上年成本资料；对于上一年度正式生产过、具有上年成本资料的产品，一般称为可比产品，还应反映上年成本资料。

(二) 按产品种类反映的产品生产成本表的编制

上表中，各种产品的本月实际产量，应根据相应的产品成本明细账填列。本年累计实际产量，应根据本月实际产量，加上上月本表的本年累计实际产量计算填列。上年实际平均单位成本，应根据上年度本表所列全年累计实际平均单位成本填列；本年计划单位成本，应根据本年度成本计划填列；本月实际单位成本，应根据表中本月实际总成本除以本月实际产量计算填列。如果在产品成本明细账或产成品成本汇总表中有着现成的本月产品实际的产量、总成本和单位成本，表中这些项目都可以根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列。表中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。按上年实际平均单位成本计算的本月总成本和本年累计总成本，应根据本月实际产量和本年累计实际产量，乘以上年实际平均单位成本计算填列。按本年计划单位成本计算的本月总成本和本年累计总成本，应根据本月实际产量和本年累计实际产量，乘以本年计划单位成本计算填列。本月实际总成本，应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列。本年累计实际总成本，应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表中本年各月产成品成本计算填列。如果有不合格品，应单列一行，并注明“不合格”字样，不应与合格产品合并填列。

对于可比产品，如果企业或上级机构规定有本年成本比上年成本的降低额或降低率的计划指标，还应根据该表资料计算成本的实际降低额或降低率，作为表的补充资料填列在表的下端。

可比产品成本的降低额和降低率的计算公式如下：

可比产品成本降低额 越可比产品按上年实际平均单位成本计算的本年累计总

成本 原本年累计实际总成本

可比产品成本降低率  $\frac{\text{可比产品成本降低额}}{\text{可比产品按上年实际平均单位成本计算的本年累计总成本}}$  伊瓦因像

假定上例企业所产甲、乙、丙三种产品都是主要产品，而且都是可比产品。根据上列计算公式和产品生产成本（按产品种类反映）表所列有关资料，计算该企业全部可比产品的成本降低额和降低率如下：

可比产品成本比上年降低额  $\frac{\text{原成本} - \text{原成本} \times \text{降低率}}{\text{原成本}}$  苑之缘

可比产品成本比上年降低率  $\frac{\text{苑之缘}}{\text{伊瓦因像}}$  伊瓦因像

如果本年可比产品成本比上年不是降低，而是升高，上列成本的降低额和降低率应该用负数填列；如果企业可比产品品种不多，其成本降低额和降低率，也可以按产品品种分别计算。按产品种类反映的产品生产成本表中的本月实际成本的合计数和本年累计实际总成本的合计数，应与按成本项目反映的产品生产成本表中本月实际的产品生产成本合计数和本年累计实际的产品生产成本合计数分别核对相符（上例企业均为 苑之缘元和 愿之缘元）。但是，按产品种类反映的产品生产成本表中按上年实际平均单位成本计算的本年累计总成本（愿之缘元）和按计划单位成本计算的本年累计总成本（愿之缘元），不能与按成本项目反映的产品生产成本表中的上年实际产品生产成本合计数（怨之缘元）和本年计划产品生产成本合计数（怨之缘元）核对相符。这是因为，按产品种类反映的产品生产成本表是根据本年产品的实际产量和实际品种比重条件下的产品成本核算资料编制的。而按成本项目反映的产品生产成本表中的上年实际产品生产成本合计数，是上年的实际产量、实际品种比重条件下的实际总成本；按成本项目反映的生产成本表中的本年计划产品生产成本合计数，是本年的计划产量、计划品种比重条件下的计划总成本。其中产量和品种比重不同。

### 第三节 主要产品单位成本表的编制

主要产品单位成本表是反映工业企业在报告期内生产的各种主要产品单位成本构成情况的报表。该表应按主要产品分别编制，是产品生产成本（按产品种类反映）表中某些主要产品成本的进一步反映。该表可以分为按成本项目反映的单位成本和主要技术经济指标两部分。其中单位成本可以分别反映历史先进、上年实际平均、本年计划和本年实际的单位成本，技术经济指标部分主要反映原料、燃料和动力的消耗量。

通过主要产品单位成本分析，可以反映出各主要产品单位成本及每一单位成本中各成本项目的超支和节约情况；可以确定产品生产工艺、操作方法和结构的改变对产品成本的影响；可以正确评价企业内部各部门成本责任的履行情况。通过对主要产品单位成本表的分析，对进一步了解企业经济效益及其好坏的原因、寻求降低成本的有效途径具有重要意义。

### 一、主要产品单位成本表的结构和编制

主要产品单位成本表可以分为按成本项目反映的单位成本和主要技术经济指标两部分。该表的单位成本部分还可以分别反映历史先进、上年实际平均、本年计划、本月实际和本年累计实际平均的单位成本。该表的技术经济指标部分主要反映原料、主要原料、燃料和动力的消耗数量。该表的产品销售单价根据产品定价表填列；本月实际产量应根据产品成本明细账或产成品成本汇总表填列；本年累计实际产量应根据上月本表的本年累计实际产量，加上本月实际产量计算填列。

表中历史先进单位成本应根据历史上的该种产品成本最低年度本表的实际平均单位成本填列；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；本年计划单位成本应根据本年度成本计划填列；本月实际单位成本应根据该种产品成本明细账或产成品汇总表填列；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。表中的不可比产品不填列上年实际平均和历史先进的单位成本。

主要产品单位成本表上年实际平均、本年计划、本月实际和本年累计实际平均的生产成本（即单位成本合计数），应与产品生产成本（按产品种类反映）表中该种产品相应的单位成本核对相符。该表主要技术经济指标部分，应根据企业或上级机构规定的指标名称和填列方法计算填列。鸿扬公司 2010 年 1 月份粤产品的单位成本表如表 12-1 所示。

表 12-1 主要产品单位成本表  
2010 年 1 月

产品名称：粤产品  
产品规格：  
计量单位：件

产品销售单价：1.5 元  
本月实际产量：100 件  
本年累计实际产量：100 件

成本项目	历史先进水平	上年实际平均	本年计划	本年实际	本年累计实际平均
直接材料	1.50 元				
直接人工	0.50 元				
制造费用	0.50 元				
生产成本小计	2.50 元				
主要技术经济指标					
耗用主要材料(公斤)	1.00 元				
其他					

### 二、主要产品单位成本表项目分析

在对企业全部产品及可比产品成本降低任务完成情况进行全面分析的基础上，应对企业主要产品（指对降低额、降低率影响大的产品）进行深入分析，

以便寻找降低成本的具体途径。

主要产品单位成本分析包括三方面的内容：一是单位成本计划完成情况的分析；二是主要产品单位成本的分项目分析；三是主要技术经济指标分析。进行主要产品单位成本计划完成情况的分析，一般先是从总体上分析主要产品单位成本比计划单位成本、上期单位成本的升降情况，然后进一步按成本项目分析其成本变动情况。查明造成单位成本升降的原因。产品单位成本分析的依据是企业编制的“主要产品单位成本表”。分析方法可采用简化的对比法，即可用本年实际成本直接与本年计划成本、上年实际成本对比，而不必先求得实际降低额和降低率，再与计划降低额和降低率对比。

现以鸿扬公司所产 A 产品 2019 年度单位成本资料为例，进行单位成本计划完成情况的简要分析。

表 12-1 鸿扬公司 A 产品实际脱离计划分析表

成本项目	上年实际平均单位成本	本年计划单位成本	本年实际单位成本	差异	
				比上年	比计划
原材料	1000	950	900	原 500	原 100
燃料和动力	200	180	160	原 20	原 20
工资及福利费	150	150	140	原 10	原 10
车间经费	120	110	100	原 20	原 20
企业管理费	130	140	150	原 10	增 10
合计	1600	1530	1450	原 50	原 80

表 12-1 表明：A 产品的单位成本比上年、本年计划、本年实际平均都有不同程度的降低，说明本年度成本任务的执行情况取得了一定成绩。产品与上年实际平均单位成本比降低了 150 元，降低幅度为 9.38%；与本年计划平均单位成本比降低了 70 元，降低幅度为 4.58%。可见，本年成本呈逐渐下降的趋势。主要是由于各成本项目都比上年有明显下降，尤其是原材料和燃料动力的节约，使得单位成本有了大幅度下降。与本年计划比，只有企业管理费略有上升，其他项目的成本计划完成情况良好。

### 三、主要产品单位成本表的作用

通过以上分析，可以看出，主要产品单位成本表的作用主要体现在以下方面：

（一）可以按照成本项目考核主要产品单位成本计划的执行结果，分析各项单位成本节约或者超支的原因；

（二）可以按照成本项目将本月实际单位成本和本年累计实际平均单位成本与上年实际平均单位成本和历史先进单位成本进行对比，了解其比上年的升降情况，与历史先进水平是否还有差距，由此可以分析单位成本变化、发展的趋势；

（三）可以分析和考核主要产品的技术经济指标的执行情况。

### 第四节 制造费用明细表的编制

制造费用明细表是反映工业企业在报告期内发生的制造费用及其构成情况的报表。由于辅助生产车间的制造费用已通过辅助生产费用的分配转入基本生产车间制造费用、管理费用等有关的成本、费用项目，因而该表的制造费用只反映基本生产车间制造费用，不包括辅助生产车间制造费用，以免重复反映。

#### 一、制造费用明细表的结构

该表一般按照制造费用的费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。

鸿达公司 2019年 5月制造费用明细表如表 5-1所示。

表 5-1 制造费用明细表  
2019年 5月

费用项目	本年计划数	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际数
职工薪酬	150000	120000	150000	150000
折旧费	80000	70000	80000	80000
修理费	50000	50000	50000	50000
办公费	30000	30000	30000	30000
水电费	20000	20000	20000	20000
机物料消耗	10000	10000	10000	10000
劳动保护费	50000	50000	50000	50000
停工损失	0	0	0	0
在产品盘亏和毁损	0	0	0	0
其他	10000	10000	10000	10000
合计	350000	350000	350000	350000

#### 二、制造费用明细表的编制

该表的本年计划数应根据本年制造费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列；本月实际数应根据“制造费用”总账科目所属各基本生产车间制造费用明细账的本月合计数汇总计算填列；本年累计实际数应根据这些制造费用明细账本月末的累计数汇总计算填列。如果需要，也可以根据制造费用的分月计划，在表中加列本月计划数。

### 三、制造费用明细表的作用

通过以上分析，可以看出，制造费用明细表的作用有：

（一）可以按照费用项目分析制造费用本月实际数比上年同期实际数的增减变化情况；在表中列有本月计划数的情况下，还可以分析本月计划的执行结果；

（二）可以在年度内按照费用项目分析制造费用年度计划的执行情况，预测年末时制造费用能否节约，会不会超支，以便采取措施，将制造费用控制在年度计划之内；可以在年末按照费用项目分析制造费用年度计划执行的结果，分析节约或超支的原因；

（三）可以分析本月实际和本年累计实际制造费用的构成情况，并与上年同期实际构成情况和计划构成情况进行比较，分析制造费用构成的发展变化情况和原因。

## 第五节 产品销售费用、管理费用和财务费用明细表的编制

产品销售费用明细表、管理费用明细表和财务费用明细表，是反映工业企业在报告期内发生的经营管理费用及其构成情况的报表。

### 一、产品销售费用明细表的结构和编制

产品销售费用是指企业在销售产品、自制半成品和提供劳务等过程中所发生的各项费用，以及为销售本企业产品而专设的销售机构的经常性费用。营业费用不计入产品的成本，而按照会计期间核算，直接计入当期损益，这种费用应按年、季、月和费用项目编制费用计划加以控制和考核。

按所反映的经济内容分类，产品销售费用一般包括由企业负担的为销售产品而发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、广告费、经营租赁费、销售服务费和委托代销手续费等；在专设销售机构的企业中，还包括销售机构的工资及福利费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、差旅费和办公费及其他费用。

产品销售费用明细表是反映工业企业在报告期内发生的产品销售费用及其构成情况的报表。该表一般按照费用项目分别反映各该费用的计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。

鸿达公司 2019年 12月的产品销售费用明细表如表 12-15所示：

摇摇表 源原远  
产品销售费用明细表  
源年 源月

费用项目	本年计划数	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际数
运输费	源猿源	愿员源	愿猿源	源猿猿
装卸费	猿缘源	缘猿源	远缘源	猿缘源
包装费	猿猿源	远源	远缘源	猿缘源
保险费	源猿源	猿猿源	猿猿源	源猿源
展览费	缘源	源缘源	源源	缘源
广告费	愿源	苑源	远猿源	愿源
其他	远源	缘缘	缘猿源	远源
合计	缘源源	源源源	源缘源	缘源源

摇第十二章

上列产品销售费用明细表中的本年计划数，应根据产品销售费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列；本月实际数应根据产品销售费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据该明细账的本月末累计数填列。如果管理需要，也可以根据产品销售费用的年度分月计划，在表中加列本月计划数。

二、管理费用明细表的结构和编制

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。所谓行政管理部门，在工业企业中一般是指工厂厂部各职能管理部门。在按总厂和分厂组织的企业中，是指总厂各职能管理部门；在按公司形式组织的企业中，则是指公司的各职能管理部门。管理费用的发生与当期收入不形成个别的、直接的因果关系，而是一种总体的、间接的对应关系。因此，管理费用也不计入产品成本，而计入当期损益。

管理费用的核算项目较多，具体包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、工资及福利费、物料消耗、差旅费、办公费、低值易耗品摊销、折旧费、修膳费、水电费、经营租赁费、保险费、劳动保险费、待业保险费、工会经费、职工教育经费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、技术转让费、技术服务费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、董事会会费以及其他费用。

管理费用明细表是反映工业企业在报告期内发生的管理费用及其构成情况的报表。该表一般按照费用项目分别反映各项的计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。鸿达公司 源年 源月的管理费用明细表如表 源原所示：

摇表 愿原苑

管理费用明细表

愿年 愿月

费用项目	本年计划数	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际数
职工薪酬	怨猿源园	愿愿源	苑苑愿	怨猿源园
业务招待费	远缘源园	缘源园	缘源园	远源源园
折旧费	猿源源园	圆源园	圆源园	猿源源园
差旅费	苑缘源园	远源源	远源园	苑缘源园
办公费	猿源源园	圆苑园	圆源园	猿源源园
运输费	源源源园	猿源园	猿源园	源源源园
保险费	圆源源园	员源园	员源园	圆源源园
咨询费	圆源源园	员源园	员源园	圆源源园
诉讼费	源源源园	猿源园	猿源园	源源源园
低值易耗品摊销	源源源园	缘源源	源源源	缘源源园
无形资产摊销	缘源源园	缘源园	源源源	缘源源园
研究开发费	源源源园	猿源源	猿源园	源源源园
劳动保险费	圆源源园	圆源园	圆源园	圆源源园
存货盘亏毁损	园	猿源园	猿源源	源源源园
其他	源源源园	源源源	源源源	缘源源园
合计	远缘源源园	远源源源园	缘源源源园	苑源源源园

在上列管理费用明细表中，本年计划数应根据管理费用计划数填列；上年同期实际数应根据上年同期表的本月实际数填列；本月实际数应根据管理费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据该明细账本月末的累计数填列，也可以根据管理费用的年度分月计划，在表中加列本月计划数。

### 三、财务费用明细表的结构和编制

财务费用是指企业为筹集生产经营所需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、短期借款利息等。值得注意的是，企业为购建固定资产而筹集资金所发生的利息费用，在固定资产达到预定可使用状态之前发生的，可以进行资本化处理，计入有关固定资产价值。财务费用不能计入产品成本，而作为期间费用直接计入当期损益。因此，这种费用也应按年、季、月和费用项目编制费用计划加以控制和考核，以监督其费用计划的执行情况。

财务费用明细表是反映工业企业在报告期内发生的财务费用及其构成情况的报表。该表一般按照费用项目分别反映各该费用的计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。

鸿达公司 愿年 愿月的财务费用明细表如表 愿原愿所示：

表 费用原惠  
财务费用明细表  
原原伊年 原月

费用项目	本年计划数	上年同期实际数	本月实际数	本年累计实际数
利息支出	原缘原原	远缘缘	远缘缘	原缘原原
汇兑损失	远缘缘	缘缘缘	缘缘缘	远缘缘
手续费	源缘缘	源缘缘	猿缘缘	缘缘缘
其他	原原原原	原原原原	员怨怨	原原原原
合计	原原原原	员怨怨	员怨怨	原原原原

上列财务费用明细表中的本年计划数，应根据财务费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的本月实际数填列；本月实际数应根据财务费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据该明细账本月末的累计数填列。也可以根据财务费用的年度分月计划，在表中加列本月计划表。

摇第十二章

四、产品销售费用明细表、管理费用明细表和财务费用明细表的作用

根据以上所述，可以看出，这些费用明细表有着以下各项作用：

原阿可以分析这些费用的本期实际数比上年同期实际数的增减变化情况；

原阿可以分析和考核这些费用的计划执行情况和执行结果；

猿阿可以分析这些费用内部各项费用的构成情况。

产品销售费用明细表、管理费用明细表和财务费用明细表三种费用明细表的分析方法，与制造费用明细表的分析方法基本相同。但在进行这三种报表的分析时，应注意以下几个问题：

(一) 对于变动费用项目，应联系业务量的变动，计算相对的节约或超支。变动费用是指随着生产或销售等业务量变动而变动的费用，例如产品销售费用中的包装费、运输费、装卸费等会由于产品销售量增减而相应地增减。对于这些费用项目的超支或节约，要与销售量联系起来进行分析。在上列产品销售费用明细表中，包装费、运输费和装卸费的本年累计实际数都低于本年计划数，看来是节约的。但如果本年的实际销售量少于计划销售量，则可能是超支的。其中包装费本年累计实际数比本年计划数少支出 缘元(即 猿缘缘原原缘缘)元，假定本年实际销售量仅为计划销售量的 怨缘，则按实际销售量调整后的计划包装费应为 猿缘缘(即 猿缘缘伊怨缘)元，实际包装费与之相比较，就不是节约，而是相对超支 苑缘缘(即 猿缘缘原猿缘缘)元。

(二) 只有固定费用项目，才可以用实际数与基期相比较的绝对差异确定其节约或超支。固定费用是指不随着生产、销售等业务量变动而变动的相对固定的费用，例如管理费用中的职工薪酬费、按使用年限计算的折旧费、工会经费等。对于这些费用的超支和节约，可以通过本期实际数与计划数和上年同期实际数等基数的比较直接确定。在上列管理费用明细表中，职工薪酬费用本年累计实际数与本年计划数的差异 员缘(即 猿缘缘原猿缘缘)元，就是本年该项费用的节约

数；折旧费本年累计实际数与本年计划数的差异 1000（即 10000-9000）元，就是本年该项费用的超支数。

（三）对于某些支出和损失项目，应结合其抵销数进行分析。例如分析财务费用明细表中的利息支出和汇总损失时，应根据财务费用明细账查明有无利息收入和汇总收益这些抵销数。在上列财务费用明细表中，利息支出的本年累计实际数比本年计划数减少 5000 元（即 10000-5000）元。假定本年有利息收入 2000 元，则本年的利息支出实际上不是节约 5000 元，而是超支 3000 元（即 10000-5000-2000）元。又如分析管理费用明细表中的材料产品盘亏毁损的损失时，则应根据管理费用明细账查明有无材料产品盘盈，其数额是多少，以便确定材料产品盘亏毁损的实际损失。

### 思考题

1. 什么是成本报表？企业成本报表有哪几种？

2. 简述成本报表编制的程序和方法。

3. 简述产品单位成本项目分析的基本内容。

### 附：第十二章作业与模拟实训

某企业 2017 年产品及单位成本资料如下，要求编制产品成本报表。

产品名称	计量单位	实际产量	单位成本			总成本		
			上年实际	本年计划	本年实际	上年实际	本年计划	本年实际
可比产品甲	件	100	1000	1200	1200			
可比产品乙	件	200	2000	2200	2200			
小计								
不可比产品丙	件	100	1000	1000				
总计								

## 参考文献

摇参考文献

- 员于富生、王俊生等：《成本会计学》，中国人民大学出版社 员愿年版
- 员胡元木、杨公遂等：《成本会计学》，南开大学出版社 员愿年版
- 员贺南轩：《成本会计学》，中国财政经济出版社 员愿年版
- 员《最新企业会计准则讲解与运用》，立信会计出版社 员愿年版
- 员李定安、孟祥霞：《成本会计研究》，经济科学出版社 员愿年版
- 员于立君、景亚平主编《房地产会计》，机械工业出版社 员愿年版
- 员罗绍德、张珊主编《成本会计》，暨南大学出版社 员愿年版
- 员鲁广信等主编《成本核算实务》，中国市场出版社 员愿年版
- 员汪洪谟：《农业会计学》，中国农业出版社 员愿年版
- 员罗焰，陈国民：《成本会计》，立信会计出版社 员愿年版
- 员于富生，黎文珠，王俊生：《成本会计学》，中国人民大学出版社 员愿年版
- 员《员愿年企业会计准则讲解》，东北财经大学出版社 员愿年版
- 员财政部会计准则委员会：《企业会计准则第 缘号——生物资产》，员愿年
- 员辛旭：《成本会计学》，中国人民大学出版社 员愿年版
- 员王淑慧，王锐：《成本会计》，机械工业出版社 员愿年版
- 员彭轶达：《成本会计学》，国防科技大学出版社 员愿年版
- 员胡玉明：《高级成本会计》，厦门大学出版社 员愿年版
- 员陈艳芬：《成本会计》，上海财经大学出版社 员愿年版
- 员刘学华：《成本会计》，立信会计出版社 员愿年版
- 员邸安平：《财会通讯》，员愿年第 愿期

## 附：《成本会计学》作业与 模拟实训参考答案

### 第三章作业与模拟实训参考答案

1. 材料费用分配率  $\frac{10000}{1000+2000+3000}$  越元/吨

甲产品应分配负担原料费用 越元

乙产品应分配负担原料费用 越元

2. 计算结果如下：

丙产品的 悦材料定额费用 越元

丙产品的 阅材料定额费用 越元

丙产品材料定额费用合计 越元

丁产品的 悦材料定额费用 越元

丁产品的 阅材料定额费用 越元

丁产品材料定额费用合计 越元

材料费用分配率  $\frac{10000}{1000+2000+3000}$  越元/吨

丙产品应分配的材料费用 越元

丁产品应分配的材料费用 越元

合计 越元

3. 计算的结果如下：

材料费用分配率  $\frac{10000}{1000+2000+3000}$  越元/吨

甲产品应分配的材料费用 越元

乙产品应分配的材料费用 越元

4. 计算的结果如下：

材料费用分配率  $\frac{10000}{1000+2000+3000}$  越元/吨

甲产品应分配的材料费用 越元

乙产品应分配的材料费用 越元

5. 计算的结果如下：

(1) 按全年平均每月工作日数计算

日工资  $\frac{10000}{1000+2000+3000}$  越元

计算时工资 越元

加班加点工资 越元

病假工资 越元

应付工资 越元

(2) 按全年平均每月日历日数计算



提取职工福利费分配表

分配对象	分配标准	分配率	分配金额
甲产品	10000		1000
乙产品	20000		2000
丙产品	30000		3000
合计	60000	1/60	6000

企业采用各种方法编制的辅助生产费用分配表见下表。

辅助生产费用分配表  
(直接分配法)

金额单位：元

辅助生产车间名称		供水车间	供电车间	合计	
待分配辅助生产费用		20000	15000	35000	
辅助生产以外部门劳务供应量		20000	10000	—	
费用分配率		1/1000	1/1000	—	
基本生产成本	甲产品	耗用量	10000		
		分配额	10000	10000	
	乙产品	耗用量	10000		
		分配额	10000	10000	
	小计				
	制造费用		耗用量	10000	10000
分配额			10000	10000	
管理费用		耗用量	10000	10000	
		分配额	10000	10000	
分配金额合计		20000	15000	35000	

参考答案

辅助生产费用分配表  
(交互分配法)

金额单位：元

项目	交互分配			对外分配		
	供水	供电	合计	供水	供电	合计
待分配辅助生产费用	20000	15000	35000	20000	15000	35000
供应劳务数量	20000	10000		20000	10000	
费用分配率	1/1000	1/1000		1/1000	1/1000	

摇参考答案

辅助车间内部	供水车间	耗用数量		圆缘园					
		分配金额		员缘园					
	供电车间	耗用数量	缘怨						
		分配金额	远缘园						
分配金额小计			远缘园	员缘园					
辅助车间以外的分配	基本生产成本	甲产品	耗用数量					员缘园	
			分配金额					源缘园	源缘园
		乙产品	耗用数量					愿园	
	分配金额						猿园	猿园	
	分配金额小计						苑元	苑元	
	制造费用	耗用数量				缘园	圆园		
		分配金额				远缘园	苑园	苑园	
	管理费用	耗用数量				员园	源园		
		分配金额				员猿园	员猿园	圆缘园	
	合计			远缘园	员缘园		苑元	员元	苑元

辅助生产费用分配表

(按计划成本分配)

金额单位：元

项		供水车间 (计划单位成本：缘园元)		供电车间 (计划单位成本：缘元)		按计划成本分配转入合计
		供水数量	分配金额	供电数量	分配金额	
辅助生产成本	供水车间			圆缘园	员缘园	员缘园
	供电车间	缘怨	远缘园			远缘园
	小计		远缘园		员缘园	员缘园
基本生产成本	甲产品			员缘园	源缘园	源缘园
	乙产品			愿园	猿园	猿园
	小计				苑元	苑元
制造费用			缘园	圆园	苑园	远缘园

管理费用	员	员	源	员	员
按计划成本分配转出合计		愿		员	员
待分配费用		苑		员	员
分配转入费用		员		员	员
实际成本		愿		员	员
成本差异		垣		垣	垣

员计算结果如下：

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{员}}{\text{愿} + \text{苑} + \text{员}} = \frac{\text{员}}{\text{愿}} = \frac{\text{员}}{\text{愿}}$$

$$\text{甲产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{愿} = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{苑} = \text{苑} \text{ (元)}$$

$$\text{丙产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{员} = \text{员} \text{ (元)}$$

员计算结果如下：

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{员}}{\text{愿} + \text{苑} + \text{员}} = \frac{\text{员}}{\text{愿}} = \frac{\text{员}}{\text{愿}}$$

$$\text{甲产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{愿} = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{苑} = \text{苑} \text{ (元)}$$

$$\text{丙产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{员} = \text{员} \text{ (元)}$$

员计算结果见表

制造费用分配表

金额单位：元

产品名称	折旧费、修理费			其他费用			制造费用
	机器工时	分配率	分配金额	生产工时	分配率	分配金额	
甲产品	猿		员	愿		员	愿
乙产品	愿		员	愿		员	愿
合摇计	缘	缘	愿	愿	缘	愿	缘

员计算结果如下：

$$\text{制造费用计划分配率} = \frac{\text{愿}}{\text{愿} + \text{愿}} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}}$$

$$\text{员月份甲产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{愿} = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{员月份乙产品应负担的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times \text{愿} = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{全年按计划分配率分配的制造费用} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times (\text{愿} + \text{愿}) = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{差异额} = \text{愿} - \text{愿} = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{差异额分配率} = \frac{\text{愿}}{\text{愿} + \text{愿}} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}}$$

$$\text{甲产品应负担的差异额} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times (\text{愿} - \text{愿}) = \text{愿} \text{ (元)}$$

$$\text{甲产品应负担的差异额} = \frac{\text{愿}}{\text{愿}} \times (\text{愿} - \text{愿}) = \text{愿} \text{ (元)}$$

员编制的不可修复废品损失计算表见表

参考答案摇

不可修复废品损失计算表

金额单位：元

项目	数量（件）	直接材料	生产工时	直接工资	制造费用	合计
费用总额	员园	源缘园	圆园园	圆园园	缘缘园	员园园源
费用分配率		缘		愿	圆	
废品成本	猿园	苑园	源园	猿园	愿园	员园源
减：残值		员园				员园
废品报废损失		远园		猿园	愿园	员园源

应作如下的账务处理：

(员) 将废品成本从“基本生产成本”总账及其明细账的贷方转出时，应作如下会计分录：

借：废品损失——丁产品 员园源  
 贷：基本生产成本——丁产品 员园源

(圆) 回收废品残料价值时，应作如下的会计分录：

借：原材料 员园  
 贷：废品损失——丁产品 员园

(猿) 假定应向某过失人索取赔款 园园元时，应作如下的会计分录：

借：其他应收款——某责任人 园园  
 贷：废品损失——丁产品 园园

(源) 将废品净损失 员源元(员园源-员园-园园)元转入合格产品成本时作如下会计分录：

借：基本生产成本——丁产品 员源  
 贷：废品损失——丁产品 员源

员源编制的不可修复废品损失计算表见表

不可修复废品损失计算表

金额单位：元

项目	直接材料	定额工时	直接工资	制造费用	合计
单件、小时费用定额	缘		愿	圆	—
废品定额成本	园园	员园	员园	愿园	源园
减：残值	员缘				员缘
废品损失	员缘		员园	愿园	源缘

摇参考答案

第四章作业与模拟实训参考答案

- 第一工序在产品投料程度 越(员园伊员园)伊缘
- 第二工序在产品投料程度 越(园园伊员园)伊缘
- 第三工序在产品投料程度 越(园园伊员园)伊缘
- 分配原材料在产品约当量 越(员园伊缘)伊缘 越(员园伊缘)伊缘 越(员园伊缘)伊缘 越缘件
- 第一工序在产品完工程度 越(缘伊缘)伊缘 越(缘伊缘)伊缘
- 第二工序在产品完工程度 越(缘伊缘)伊缘 越(缘伊缘)伊缘
- 第三工序在产品完工程度 越(缘伊缘)伊缘 越(缘伊缘)伊缘
- 分配其他项目在产品约当量 越(员园伊缘)伊缘 越(员园伊缘)伊缘 越(员园伊缘)伊缘 越缘件
- 原材料分配率 越(缘伊缘)伊缘 越(缘伊缘)伊缘

生产工资及福利费分配率  $\frac{\text{越员缘猿元衣}}{\text{越员园园元}} = \text{越员圆缘元衣}$

制造费用分配率  $\frac{\text{越员愿员缘元衣}}{\text{越员园园元}} = \text{越员愿元衣}$

完工产品成本：

原材料  $\text{越员园园元伊越员圆缘元衣} = \text{越员圆缘园元}$

生产工资及福利费  $\text{越员园园元伊越员圆缘元衣} = \text{越员圆缘园元}$

制造费用  $\text{越员园园元伊越员愿元衣} = \text{越员愿园元}$

完工产品总成本  $\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元} + \text{越员愿园元} = \text{越员圆缘园元}$

月末在产品成本：

原材料  $\text{越员圆缘园元} - \text{越员圆缘园元} = \text{越员圆缘园元}$

生产工资及福利费  $\text{越员圆缘园元} - \text{越员圆缘园元} = \text{越员圆缘园元}$

制造费用  $\text{越员愿园元} - \text{越员愿园元} = \text{越员愿园元}$

月末在产品成本  $\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元} + \text{越员愿园元} = \text{越员圆缘园元}$

在产品成本（定额成本）

直接材料  $\text{越员园园元伊越员圆缘元衣} = \text{越员圆缘园元}$

直接工资  $\text{越员园园元伊越员圆缘元衣} = \text{越员圆缘园元}$

制造费用  $\text{越员园园元伊越员愿元衣} = \text{越员愿园元}$

在产品成本合计  $\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元} + \text{越员愿园元} = \text{越员圆缘园元}$

完工产品实际成本：

直接材料  $\text{越员圆缘园元} - \text{越员圆缘园元} = \text{越员圆缘园元}$

直接工资  $\text{越员圆缘园元} - \text{越员圆缘园元} = \text{越员圆缘园元}$

制造费用  $\text{越员愿园元} - \text{越员愿园元} = \text{越员愿园元}$

完工产品成本合计  $\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元} + \text{越员愿园元} = \text{越员圆缘园元}$

原材料分配率  $\frac{\text{越员圆缘园元}}{\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元}} = \text{越员圆缘元衣}$

生产工资分配率  $\frac{\text{越员圆缘园元}}{\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元}} = \text{越员圆缘元衣}$

制造费用分配率  $\frac{\text{越员愿园元}}{\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元}} = \text{越员愿元衣}$

完工产品成本：

原材料  $\text{越员圆缘园元伊越员圆缘元衣} = \text{越员圆缘园元}$

生产工资  $\text{越员圆缘园元伊越员圆缘元衣} = \text{越员圆缘园元}$

制造费用  $\text{越员圆缘园元伊越员愿元衣} = \text{越员愿园元}$

完工产品总成本  $\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元} + \text{越员愿园元} = \text{越员圆缘园元}$

月末在产品成本：

原材料  $\text{越员圆缘园元} - \text{越员圆缘园元} = \text{越员圆缘园元}$

生产工资  $\text{越员圆缘园元} - \text{越员圆缘园元} = \text{越员圆缘园元}$

制造费用  $\text{越员愿园元} - \text{越员愿园元} = \text{越员愿园元}$

月末在产品总成本  $\text{越员圆缘园元} + \text{越员圆缘园元} + \text{越员愿园元} = \text{越员圆缘园元}$

## 第五章作业与模拟实训参考答案

品种法成本计算实训参考答案

(员) 根据月初在产品开设基本生产成本明细账

摇摇 基本生产成本明细账  
生产车间：第一车间 年 摇摇 月 产品名称：粤

项摇摇目		直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (圆元件)		员圆元	源元	圆元	猿元	圆元
本月生产费用 (员元件)	原材料费用分配表	远元				远元
	外购动力分配表		愿元			愿元
	工资及福利费分配表			圆元		圆元
	制造费用分配表				员元	员元
	本月生产费用合计	远元	愿元	圆元	员元	员元
生产费用累计 (员元件)		远元	愿元	圆元	员元	员元
完工产品成本转出 (愿元件)		源元	怨元	圆元	员元	怨元
月末在产品成本 (源元件)		圆元	圆元	缘元	猿元	猿元

基本生产成本明细账  
生产车间：第一车间 年 摇摇 月 产品名称：月

项摇摇目		直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
期初在产品 (圆元件)		圆元	缘元	猿元	源元	猿元
本月生产费用 (愿元件)	原材料费用分配表	远元				远元
	外购动力分配表		员元			员元
	工资及福利费分配表			圆元		圆元
	制造费用分配表				圆元	圆元
	本月生产费用合计	远元	员元	圆元	圆元	员元
生产费用累计 (员元件)		愿元	员元	猿元	圆元	员元
完工产品成本转出 (怨元件)		苑元	员元	圆元	圆元	员元
月末在产品成本 (圆元件)		员元	员元	猿元	圆元	圆元

摇摇参考答案

(圆) 开设基本生产车间制造费用明细账、辅助生产车间明细账；



(猿) 编制费用分配表, 分配原材料费用、工资及福利费、折旧费、外购动力费和办公费, 并登记有关明细账;

材料费用分配表  
圆园园伊年 伊月 伊日 单位: 元

受益对象	直接计入	分配计入			合计
		分配标准	分配率	分配金额	
甲产品	缘园园园	缘园园园		员园园园	远园园园
乙产品	缘园园园	缘园园园		员园园园	远园园园
合计	员缘园园	员缘园园	圆	圆园园	员缘园园
基本生产车间	源缘园				源缘园
机修车间	远源园				远源园
供气车间	猿园园				猿园园
管理部门					
合计	员园园园			圆园园	员园园

摇参考答案

作出分录:

借: 基本生产成本——甲产品 远园园园  
                                   ——乙产品 缘园园园  
     制造费用 源缘园  
     辅助生产成本——机修车间 远源园  
                                   ——配电车间 猿园园  
     贷: 原材料 员园园园

外购动力费用分配表  
圆园园伊年 伊月 伊日 单位: 元

受益对象	分配计入			分配金额 员元 辅\时
	耗电度数	分配金额 园源元 辅	生产工时 (小时)	
甲产品			愿园园	愿园园
乙产品			员园园	员园园
合计	源缘园	员缘园	员愿园	员缘园
机修车间	缘园园	圆园园		
配电车间				
管理部门	愿园园	猿园园		
合计	缘园园	圆园园		

根据“外购动力分配表”编制会计分录:

借: 基本生产成本——甲产品 愿园园  
                                   ——乙产品 员园园

辅助生产成本——机修车间 圆园园园  
 管理费用 猿园园园  
 贷：银行存款（应付账款） 圆猿园园

工资及福利分配表

圆园园伊年 伊月 伊日

单位：元

受益对象	生产工时	应付工资			应付福利费 (工资的 员缘)	合计
		生产工人 (分配率 圆缘)	管理 人员	小计		
甲产品	愿园园	圆园园园		圆园园园	圆园园园	圆园园园
乙产品	猿园园	圆猿园园		圆猿园园	猿猿园园	圆缘猿园
合摇计	员愿园园	源猿园园		源猿园园	远猿园园	缘猿猿园
基本生产车间			远园园	远园园	愿园	远愿园
机修车间		愿园园		愿园园	员员园	怨员园
配电车间		猿园园		猿园园	源园	猿源园
合摇计				远园园	愿园	苑园园

根据“人工费用分配表”作会计分录：

借：基本生产成本——甲产品 圆园园园  
     ——乙产品 圆缘猿园  
 制造费用 远愿园  
 辅助生产成本——机修车间 怨员园  
     ——配电车间 猿源园  
 贷：应付职工薪酬——应付工资 远园园  
     ——应付福利费 愿园

折旧费和其他费用计算表

圆园园伊年 伊月 伊日

单位：元

项摇目	折旧费	其他费用	合摇计
基本生产车间	远园园	远园	远远园
机修车间	远园	园园	愿园
配电车间	愿园	园园	员愿园
管理部门	圆园园	远愿园	愿愿园
合摇计	怨园	愿园	员愿园

根据“折旧费用和其他费用分配表”作会计分录：

借：制造费用 远远园  
 辅助生产成本——机修车间 愿园  
     ——配电车间 员愿园  
 贷：累计折旧 怨园  
     银行存款 愿园

(源) 编制辅助费用分配表，分配辅助生产费用；

辅助生产费用分配表

圆园园伊年 伊月 伊日

单位：元

辅助生产车间	机修车间		配电车间		分配金额合计
	劳务量 (小时)	分配金额	劳务量 (度)	分配金额	
辅助生产费用	圆园园园	员愿缘园	缘园园园	苑缘园园	圆园园园园
计划单位成本	怨		圆缘园		
机修车间			缘园园园	远园	远园
配电车间	园园	员愿园			员愿园
基本生产车间	员源园	员愿源园	源缘园园	缘源园	员愿源园
行政管理部门	源园	猿源园	愿园园	怨园	源缘园
计划成本分配合计	圆园园园	员愿源园	缘园园园	远猿园	圆园园园园
辅助生产实际成本		员愿源园		怨猿园	圆园园源园
辅助生产成本差异		员源园		圆源园	猿源园

摇参考答案

根据“辅助生产费用分配表”作会计分录：

借：制造费用——基本生产车间 员愿源园  
 辅助生产成本——机修车间 远园  
                   ——供气车间 员愿园  
 管理费用 源缘园  
 贷：辅助生产成本——机修车间 员愿源园  
                   ——配电车间 远猿园

结转辅助生产车间成本差异：  
 借：管理费用 猿源园  
 贷：辅助生产成本——机修车间 员源园  
                   ——配电车间 圆源园

(远) 编制制造费用分配表，分配制造费用；

制造费用分配表

第一生产车间

圆园园伊年 伊月 伊日

单位：元

产品名称	分配标准 (实际工时)	分配率	分配金额
甲产品	愿园园		员远园园
乙产品	员园园园		圆园园园
合计	员愿园园	圆	猿猿园园

根据“制造费用分配表”编制会计分录：

借：基本生产成本——甲产品 员远园园  
                   ——乙产品 圆园园园  
 贷：制造费用 猿猿园园

(苑) 计算并结转甲、乙两种产品的生产成本：

借：库存商品——甲产品 怨猿园园



某企业生产甲产品分三个生产步骤进行生产。该企业设有第一、第二、第三等三个基本生产车间，甲产品由这三个车间顺序加工而成。成本计算采用逐步结转分步法，上一车间向下一车间结转成本时，采用综合结转法。原材料在第一车间开始加工时一次投入，半成品不通过中间库收发，上步骤完工后全部交由下一步骤继续加工。月末在产品按约当产量法计算，各车间月末在产品完工程度均为 50%。

第一生产车间（粤半成品）

项	材料	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	2000	2000	1000	5000
本月生产费用	10000	10000	5000	25000
累计生产费用	12000	12000	6000	30000
完工产品成本（100件）	10000	10000	5000	25000
月末在产品成本（50件）	2000	2000	1000	5000

材料分配率  $\frac{12000}{100+50} = 80$

人工费用分配率  $\frac{12000}{100+50} = 80$

制造费用分配率  $\frac{6000}{100+50} = 40$

作会计分录：借：基本生产成本——第二步骤

25000

贷：基本生产成本——第一步骤

25000

第二生产车间（月半成品）

项目	粤半成品	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	5000	2000	1000	8000
本月生产费用	15000	10000	5000	30000
累计生产费用	20000	12000	6000	38000
完工产品成本（100件）	15000	10000	5000	30000
月末在产品成本（50件）	5000	2000	1000	8000

粤半成品分配率  $\frac{20000}{100+50} = 133.33$

人工费用分配率  $\frac{12000}{100+50} = 80$

制造费用分配率  $\frac{6000}{100+50} = 40$

作会计分录：借：基本生产成本——第三步骤

38000

贷：基本生产成本——第二步骤

38000

第三生产车间（甲产品）

项目	月半成品	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	8000	2000	1000	11000
本月生产费用	22000	10000	5000	37000
累计生产费用	30000	12000	6000	48000
完工产品成本（100件）	30000	12000	6000	48000
月末在产品成本（50件）	8000	2000	1000	11000

摇 参考答案

粤半成品分配率  $\frac{10000}{10000} = 1$  越

人工费用分配率  $\frac{10000}{10000} = 1$  越

制造费用分配率  $\frac{10000}{10000} = 1$  越

会计分录：借：库存商品

10000

贷：基本生产成本——第三步骤

10000

甲产品综合成本还原计算表

产量：100件

2019年 1月

金额单位：元

摘要	行次	粤半成品成本	粤半成品成本	成本还原率	直接材料	直接人工	制造费用	还原后成本合计
还原前产成品成本	①	10000				10000	10000	20000
本月完工 粤半成品成本	②		(10000)			(10000)	(10000)	(20000)
粤半成品成本还原率	③			100%				
粤半成品成本还原	④	10000			10000	10000	10000	30000
本月完工 粤半成品成本	⑤			(10000)	(10000)	(10000)	(10000)	(30000)
粤半成品成本还原率	⑥			100%				
粤半成品成本还原	⑦		10000		10000	10000	10000	30000
还原后甲产品成本构成	⑧				10000	10000	10000	30000
还原后甲产品单位成本	⑨	原	原		10000	10000	10000	30000

参考答案摇

③  $\frac{10000}{10000} = 1$  越 ⑥  $\frac{10000}{10000} = 1$  越 ④ 伊 ⑤ 伊 ⑦ 越 ⑧ 越 ① 垣 ④ 垣 ⑦

⑦ 越 伊 ⑤ 伊 ⑧ 越 ① 垣 ④ 垣 ⑦

平行结转分步法成本计算实训参考答案

第一生产车间（甲半成品）

项目	材料	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	10000	10000	10000	30000
本月生产费用	10000	10000	10000	30000
累计生产费用	20000	20000	20000	60000
产成品成本（100件）	20000	20000	20000	60000
月末广义在产品成本（100件）	10000	10000	10000	30000

材料费用分配率  $\frac{20000}{10000} = 2$  越

人工费用分配率  $\frac{20000}{10000} = 2$  越

制造费用分配率  $\frac{20000}{10000} = 2$  越

产成品负担成本：材料成本 20000

人工成本 20000

制造费用 20000

第二生产车间（乙半成品）

项目	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	缘园	猿园	愿园
本月生产费用	圆园	怨园	圆怨园
累计生产费用	圆缘园	员园猿园	猿圆缘园
产成品成本(苑园件)	员愿园	苑园	圆缘园
月末广义在产品成本(愿园件)	员员园	缘园	员远园

第三生产车间(丙产品)

项目	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	圆园	猿园	缘园
本月生产费用	员缘园	猿园	员愿园
累计生产费用	员苑园	远园	圆猿园
产成品成本(苑园件)	员愿园	缘园	员怨园
月末在产品成本(猿园件)	猿园	员园	源园

摇参考答案

丙产品成本汇总表

项目	材料	人工	制造费用	合计
第一步转入	缘园	员园	愿园	苑缘园
第二步转入		员愿园	苑园	圆缘园
第三步转入		员愿园	缘园	员怨园
合计	缘园	猿愿园	圆园园	员缘缘园
单位成本	愿	缘缘	猿	员缘

作会计分录：借：库存商品——丙产品

员缘缘园

贷：基本生产成本——第一车间

苑缘园

——第二车间

圆缘园

——第三车间

员怨园

摇逐步结转分步法平行结转分步法成本计算实训参考答案

逐步结转分步法

第一步：粤半成品

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入	圆园	缘园	愿园	猿园
半成品	员园	源园	苑园	圆园
在产品	源园	圆园	源园	源园

第二步：月半成品

项目	粤半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入	源圆源	源圆源	远圆源	缘圆源	源圆源
半成品	源圆源	源圆源	远圆源	缘圆源	源圆源
在产品					

第三步：悦半成品

项目	月半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入	源圆源		源圆源	远圆源	缘圆源
半成品	猿圆源		猿圆源	缘圆源	源圆源
在产品	愿圆源		源圆源	远圆源	怨圆源

借：自制半成品

源圆源

贷：基本生产成本——第三步

源圆源

同时：借：基本生产成本——第四步

猿圆源

贷：自制半成品

猿圆源

第四步：甲产品

项目	悦半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入	猿圆源	远圆源	猿圆源	猿圆源	源圆源
产成品	圆圆源	缘圆源	圆圆源	猿圆源	猿圆源
在产品	缘圆源	员圆源	圆圆源	猿圆源	苑圆源

会计分录：借：库存商品——甲产品

猿圆源

贷：基本生产成本——第四步

猿圆源

平行结转分步法

第一步

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入	圆圆源	缘圆源	愿圆源	猿圆源
产成品	愿圆源	圆圆源	猿圆源	员圆源
广义在产品	员圆源	圆圆源	源圆源	员圆源

第二步

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入	源圆源	远圆源	缘圆源	员圆源
产成品	圆圆源	猿圆源	圆圆源	苑圆源
广义在产品	圆圆源	猿圆源	圆圆源	苑圆源

参考答案摇

第三步

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月投入		源猿园	远猿园	员远猿园
产成品		圆园园	猿猿猿	缘缘缘
广义在产品		员苑猿	圆元苑	源源猿

第四步

项目	材料	人工	制费	合计
本月投入	远猿园	猿猿园	猿猿园	员远猿园
产成品	缘猿园	圆元苑	猿猿园	员远猿园
广义在产品	员猿园	圆猿	猿园	员缘猿

甲产品成本汇总表

项目	材料	人工	制造费用	合计
第一步转入	愿猿园	圆源园	猿源园	员源猿园
第二步转入	圆猿园	猿猿园	圆猿园	苑猿园
第三步转入		圆园园	猿猿猿	缘缘缘
第四步转入	缘猿园	圆元苑	猿猿园	员远猿园
合计	员缘猿园	怨源猿	员远猿猿	猿远猿园

摇参考答案

摇摇源成本还原实训参考答案

(员) 按半成品各项目成本占全部成本比重还原

① 计算第二车间完工半成品各项目成本的比重

对产成品所耗 月半成品 员远猿园元成本进行还原

粤半成品的比重  $\frac{\text{越远猿园}}{\text{越远猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 85.5\%$  粤半成品中的 粤半成品  $\frac{\text{员远猿园}}{\text{员远猿园}+\text{越元苑}} \times 100\%$

人工成本的比重  $\frac{\text{越猿猿园}}{\text{越猿猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 98.1\%$  人工成本  $\frac{\text{员远猿园}}{\text{员远猿园}+\text{越元苑}} \times 100\%$

制造费用的比重  $\frac{\text{越猿猿园}}{\text{越猿猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 98.1\%$  制造费用  $\frac{\text{员远猿园}}{\text{员远猿园}+\text{越元苑}} \times 100\%$   
还原后 月半成品合计 摇 员远猿园

② 计算第一车间完工半成品各项目成本的比重

对产成品所耗 粤半成品 员缘猿园元成本进行还原

材料成本的比重  $\frac{\text{越远猿园}}{\text{越远猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 85.5\%$  月半成品中：原材料  $\frac{\text{员缘猿园}}{\text{员缘猿园}+\text{越元苑}} \times 100\%$

人工成本的比重  $\frac{\text{越猿猿园}}{\text{越猿猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 98.1\%$  人工成本  $\frac{\text{员缘猿园}}{\text{员缘猿园}+\text{越元苑}} \times 100\%$

制造费用的比重  $\frac{\text{越猿猿园}}{\text{越猿猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 98.1\%$  制造费用  $\frac{\text{员缘猿园}}{\text{员缘猿园}+\text{越元苑}} \times 100\%$   
还原后 粤半成品合计 摇摇 员缘猿园

③ 计算乙产品各项目成本和总成本

材料成本  $\frac{\text{越圆园园}}{\text{越圆园园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 78.5\%$  人工成本  $\frac{\text{越源猿园}}{\text{越源猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 98.1\%$

制造费用  $\frac{\text{越猿猿园}}{\text{越猿猿园}+\text{越元苑}} \times 100\% = 98.1\%$

乙产品各项目成本、总成本和单位成本

项目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
总成本（元/件）	10000	12000	18000	40000
单位成本	1000	1200	1800	4000

摇苑分步法综合实训参考答案

首先：将各步骤期初狭义在产品成本调整为广义在产品成本  
 计算各步骤期初在产品和半成品单位成本  
 计算各步骤期初广义在产品数量及约当产量  
 计算各步骤期初广义在产品成本  
 各步骤期初广义在产品成本 越 广义在产品约当产量 伊 半成品单位成本  
 计算各步骤期初在产品和半成品单位成本  
 第一步期初狭义在产品 元  
 原材料 元 人工成本 元 制造费用 元  
 半成品材料单位成本 元  
 半成品人工单位成本 元  
 半成品制造费用单位成本 元  
 第一步期初广义在产品数量 件  
 原材料约当产量 件  
 人工和制造费用约当产量 件  
 广义在产品材料成本 元  
 广义在产品人工成本 元  
 广义在产品制造费用 元  
 合计 元  
 第二步期初狭义在产品 元  
 人工成本 元 制造费用 元  
 半成品人工单位成本 元  
 半成品制造费用单位成本 元  
 第二步期初广义在产品数量 件  
 人工和制造费用约当产量 件  
 广义在产品人工成本 元  
 广义在产品制造费用 元  
 合计 元  
 第三步期初狭义在产品 元  
 人工成本 元 制造费用 元 合计 元  
 调整后三个步骤期初在产品总成本为：  
 元  
 比较调整前期初在产品成本  
 第一步 元  
 第二步 元  
 第三步 元  
 三个步骤合计：元  
 根据调整后的广义在产品成本开设各步骤的生产成本明细账：  
 第一生产车间

参考答案摇

项目	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	圆园	猿缘	缘缘
本月生产费用	猿园	猿缘	远缘
累计生产费用	缘园	苑园	员园园
产成品成本(怨园件)	猿园	源园	愿园
广义在产品成本(缘园件)	圆园	圆园	源园

第二生产车间

项目	人工	制造费用	合计
月初在产品成本	员园	愿园	圆园
本月生产费用	源园	猿园	愿园
累计生产费用	远园	源园	员园园
产成品成本(苑园件)	缘园	猿园	愿园
月末在产品成本(猿园件)	远园	源园	员园

第三生产车间

丁产品成本汇总表

项目	材料	人工	制造费用	合计
第一步转入	员愿园	源园	缘园	圆苑园
第二步转入		猿园	源园	愿园
第三步转入		缘园	猿园	愿园
合计	员愿园	员猿园	员猿园	源缘园

摇参考答案

摇摇愿分类法成本计算实训参考答案

甲类产品成本分配表

项目	产量	直接材料费用系数摇	直接材料费用总系数	工时消耗定额	定额工时总数	直接材料摇	直接人工摇	制造费用摇	合计
(员)	(圆)	(猿)	(源 越 圆) 伊(猿)	(缘)	(远 越 圆) 伊(缘)	(苑 越 源) 伊分配率	(愿 越 远) 伊分配率	(怨 越 远) 伊分配率	(员园)
分配率						缘园	源愿	怨愿	
粤产品	缘园	员	缘园	源	圆园园	圆园园	员猿源	员愿园	缘园愿
月产品	远园	源愿	猿园	源缘	圆苑园	员愿园	员愿猿	圆缘愿	远园愿
悦产品	员园	员源	员园	缘	缘园	苑园	猿源	源愿	员园愿
合计			员园		缘园	缘园	猿猿	源愿	员猿愿

直接材料分配率 越 缘园园伊员园伊员园伊缘园 越 缘园

直接人工分配率 越 缘园伊源愿伊员园伊源愿 越 源愿

制造费用分配率  $\frac{10000}{10000+20000} = \frac{1}{3}$

### 第六章作业与模拟实训参考答案

#### (一)人工费的核算

贵阳平均工资  $\frac{10000}{10000+20000} = \frac{1}{3}$  (元/日)

甲工程应分配的工资额  $\frac{10000}{3} \times 10 = 33333$  (元)

乙工程应分配的工资额  $\frac{10000}{3} \times 20 = 66667$  (元)

借：工程施工——甲工程 33333  
     ——乙工程 66667  
     机械作业 33333  
     工程施工——间接费用 33333  
     贷：应付职工薪酬——应付工资 100000

计提职工福利费

借：工程施工——甲工程 6666.7  
     ——乙工程 13333.4  
     机械作业 6666.7  
     工程施工——间接费用 6666.7  
     贷：应付职工薪酬——应付福利费 23333.5

支付劳动保护费

施工人员劳动保护费分配率  $\frac{10000}{10000+20000} = \frac{1}{3}$

甲工程应分配的劳动保护费  $\frac{10000}{3} \times 10 = 33333$  (元)

乙工程应分配的劳动保护费  $\frac{10000}{3} \times 20 = 66667$  (元)

借：工程施工——甲工程 33333  
     ——乙工程 66667  
     机械作业 33333  
     工程施工——间接费用 33333  
     贷：银行存款 166667

按工资总额的 14% 计提养老保险费 按 2% 计提工会经费。

借：工程施工——甲工程 6666.7  
     ——乙工程 13333.4  
     机械作业 6666.7  
     工程施工——间接费用 6666.7  
     贷：应付职工薪酬——养老保险费 23333.5  
         ——工会经费 6666.7

#### (二)材料费的核算

借：工程施工——甲工程 33333.3  
     工程施工——乙工程 66666.7  
     贷：库存材料——主要材料 33333.3  
         ——结构件 33333.3  
         ——其他材料 33333.3

借：工程施工——甲工程 66666.7  
     工程施工——乙工程 133333.4  
     贷：材料成本差异——主要材料 100000

参考答案摇



甲工程的其他直接费的分配率  $\frac{\text{猿缘园园}}{\text{猿缘园园} + \text{猿缘园园}}$  越 猿缘园园

甲工程应分配的其他直接费 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园(元)

乙工程应分配的其他直接费 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园(元)

借：工程施工——甲工程 猿缘园园  
——乙工程 猿缘园园  
贷：工程施工——其他直接费 猿缘园园

(五)间接费用的核算

借：工程施工——间接费用 猿缘园园  
贷：银行存款 猿缘园园

借：工程施工——间接费用 猿缘园园  
贷：累计折旧 猿缘园园

低值易耗品——低值易耗品摊销 猿缘园园

借：工程施工——间接费用 猿缘园园  
贷：银行存款 猿缘园园

借：工程施工——间接费用 猿缘园园  
贷：待摊费用 猿缘园园

间接费用总额 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园

(元)

间接费用的分配率  $\frac{\text{猿缘园园}}{\text{猿缘园园} + \text{猿缘园园}}$  越 猿缘园园

甲工程应分配的间接费用 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园(元)

乙工程应分配的间接费用 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园(元)

借：工程施工——甲工程 猿缘园园  
——乙工程 猿缘园园  
贷：工程施工——间接费用 猿缘园园

(六)工程实际成本的计算和结转

甲工程未完施工成本 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园(元)

其中：人工费 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园元

材料费 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园元

机械使用费 越 猿缘园园伊 猿缘园园 越 猿缘园园元

填制甲、乙两工程的“工程成本卡”如下图表

工程名称：甲工程 工程施工明细卡 开工日期： 猿缘园园伊年 愿月 愿日  
竣工日期： 猿猿猿猿猿猿猿猿

摘要	人工费	材料费	机械使用费	其他直接费	施工间接费	合计
月初未完工程	猿缘园园	猿缘园园	猿缘园园	猿缘园园	猿缘园园	猿缘园园
本月应付工资	猿缘园园					猿缘园园
应付福利费	愿缘园园					愿缘园园
劳动保护费	猿缘园园					猿缘园园
养老保险费	苑缘园园					苑缘园园
领用主材料		猿缘园园				猿缘园园

参考答案摇

摘要	人工费	材料费	机械使用费	其他直接费	施工间接费	合计
分摊成本差异		员缘缘园				员缘缘缘园
周转材料摊销		员园				员园
分配其他材料		源缘园				源缘园
机械费用分配			缘缘缘园			缘缘缘园
其他直接费用分配				猿缘缘园		猿缘缘园
分配间接费用					远缘缘园	远缘缘园
本月累计施工成本	苑缘远园	缘缘缘缘园	缘缘缘园	猿缘缘园	远缘缘园	苑园缘缘园
累计工程成本	愿缘园	缘缘缘缘园	缘缘缘园	猿缘缘园	苑缘缘园	苑园缘缘园
未完工程成本	源缘园	员缘缘园	园缘园			园缘缘园
已完工程成本	苑缘园	缘缘缘缘园	缘缘缘园	猿缘缘园	苑缘缘园	苑园缘缘园
结转已完工程成本：						

摇参考答案

借：工程结算成本 苑园缘缘园  
 贷：工程施工——甲工程 苑园缘缘园

工程施工明细卡

开工日期：园园伊年 愿月 愿日

工程名称：甲工程 园园伊年 伊月 竣工日期：摇摇摇摇摇摇

摘要	人工费	材料费	机械使用费	其他直接费	施工间接费	合计
月初未完工程	员缘缘园	源缘缘园	园缘园	员缘园	员缘缘园	愿缘远园
本月应付工资	源缘园					源缘园
应付福利费	缘园					缘园
劳动保护费	园缘园					园缘园
养老保险费	源缘园					源缘园
领用主材料		猿缘缘园				猿缘缘园
分摊成本差异		员缘缘园				员缘缘园
周转材料摊销		缘园				缘园
其他材料分配		园缘园				园缘园
机械费用分配			猿缘缘园			猿缘缘园
其他直接费用分配				园缘缘园		园缘缘园
分配间接费用					源缘缘园	源缘缘园
本月累计施工成本	缘缘缘园	猿缘缘缘园	猿缘缘园	园缘缘园	源缘缘园	缘园缘缘园
累计工程成本	远缘园	源缘缘缘园	猿缘缘园	园缘缘园	远缘缘园	远园缘缘园
未完工程成本	远缘园	源缘缘缘园	猿缘缘园	园缘缘园	远缘缘园	远园缘缘园

## 第七章作业与模拟实训参考答案

圆按直接费用比例分配间接费用；计算粤月两地土地开发成本。

间接费用分配表

单位：万元

成本计算对象	直接费用	分配率豫	分配金额
粤处土地	圆缘园		缘园
月处土地	圆源园		源园
合摇摇计	源缘园	园圆	怨园

粤月两地土地开发成本表

单位：万元

成摇本 计算对象	直接费用					间接 费	合计
	土地征用费	前期工程费	建设工程费	基础设施费	小计		
甲处土地					圆缘园	缘园	猿园园
乙处土地					圆源园	源园	圆源园
合摇摇计					源缘园	怨园	缘源园

圆编制会计分录和计算房屋开发成本。

- (员) 借：开发成本——房屋开发成本——土地征用费（员号商品房） 猿园  
——房屋开发成本——土地征用费（圆号商品房） 员猿  
贷：银行存款 源缘
- (圆) 借：开发成本——房屋开发成本——前期工程费（员号商品房） 苑  
——房屋开发成本——前期工程费（圆号商品房） 缘  
贷：银行存款 员圆
- (猿) 借：开发成本——房屋开发成本——基础设施费（员号商品房） 圆  
——房屋开发成本——基础设施费（圆号商品房） 员  
贷：银行存款 猿
- (源) 借：开发成本——房屋开发成本——建筑安装费（员号商品房） 员  
——房屋开发成本——建筑安装费（圆号商品房） 员  
贷：银行存款 员  
应付账款 员
- (缘) 借：开发成本——房屋开发成本——配套设施费（员号商品房） 圆  
——房屋开发成本——配套设施费（圆号商品房） 员  
贷：银行存款 源
- (远) 间接费用发生时：  
借：开发间接费用 圆  
贷：应付职工薪酬 圆  
累计折旧 缘  
银行存款 猿
- 间接费用分配时：  
借：开发成本——房屋开发成本——开发间接费用（员号商品房） 员  
——房屋开发成本——开发间接费用（圆号商品房） 员

参考答案摇

——房屋开发成本——开发间接费用（圆号商品房） 员园园园园  
 贷：开发间接费用 园缘园园园  
 （苑）房屋开发成本计算表

序号	成本项目	员号商品房	圆号商品房
员	土地征用费	猿园园园园	员猿园园园
圆	前期工程费	苑园园园园	缘园园园园
猿	基础设施费	园园园园园	员园园园园
源	建筑安装费	员园园园园	员园园园园
缘	配套设施费	园园园园园	员园园园园
远	开发间接费	员园园园园	员园园园园
	合摇计	员园园园园	员园园园园

借：开发商品——员号商品房 员园园园园  
 ——圆号商品房 员园园园园  
 贷：开发成本——房屋开发成本（员号商品房） 员园园园园  
 ——房屋开发成本（圆号商品房） 员园园园园

摇参考答案

第八章作业与模拟实训参考答案

一、数量进价金额核算的已销商品成本的计算练习。

（员）先进先出法

期末库存甲商品成本 越园园园伊员园园园越园园园园

已销商品成本 越（缘园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园） 原园园伊员园园伊员园园伊员园园越园园园园

作会计分录：

借：主营业务成本 园缘园园园  
 贷：库存商品 园缘园园园

（圆）加权平均法

加权平均单价 越（缘园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园） 猿（缘园园伊员园园伊员园园伊员园园） 越员园园园园

期末库存商品成本 越员园园伊员园园伊员园园伊员园园伊员园园越园园园园

已销商品成本 越（缘园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园） 原园园伊员园园伊员园园伊员园园越园园园园

会计分录略

二、毛利率法计算已销商品成本练习

本期商品销售成本 越员园园园伊员园园园伊（员园园园伊员园园园） 越员园园园园

期末库存商品的价值 越员园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园越园园园园

三、零售商品已销商品成本和进销差价计算与分摊练习

（员）销售商品时会计处理：

各柜组销售收入：百货柜 越园园园伊员园园园（员园园园伊员园园园） 越园园园园

针织柜 越员园园伊员园园园（员园园园伊员园园园） 越员园园园

家电柜 越员园园伊员园园园（员园园园伊员园园园） 越员园园园

应交增值税 越园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园伊员园园园 越园园园园

作会计分录：

借：银行存款 园园园园园  
 贷：主营业务收入 员园园园园  
 应交税费——应交增值税（销项税额） 猿园园园园

同时结转销售成本

借：主营业务成本——百货柜 源缘园  
                                   针织柜 员缘缘园  
                                   家电柜 苑缘园  
     贷：库存商品——百货柜 源缘园  
                                   针织柜 员缘缘园  
                                   家电柜 苑缘园

(圆) 月末分摊进销差价

综合差价率法

综合差价率  $\frac{\text{员缘缘园}}{\text{员缘缘园} + \text{源缘园}} = 11.1\%$  (缘越猿 垣 源)

本月已销商品应分摊的进销差价  $\frac{\text{员缘缘园}}{\text{员缘缘园} + \text{源缘园}} \times \text{源缘园} = 11.1 \times \text{源缘园} = 10.1$  (元)

根据计算出来的已销商品应分摊的进销差价，做如下会计分录：

借：商品进销差价 10.1  
     贷：主营业务成本（商品销售成本） 10.1  
 已销商品进价成本  $\frac{\text{员缘缘园}}{\text{员缘缘园} + \text{源缘园}} \times \text{源缘园} = 10.1$  (元)

已销商品进销差价计算表

缘年 缘月

柜组	商品进销 差价月末 余额	全部商品金额			商品进销差价		
		库存商品 月末余额	商品销售 成本本月 发生额	合计	差价率	已销商品 应分摊	库存商品 应分摊
(员)	(圆)	(猿)	(源)	(缘越猿 垣 源)	(远越圆 辕缘)	(苑越源 伊远)	(愿越猿 伊远)
百货柜	员缘园	猿园园	源缘园	苑缘园	11.1%	10.1	10.1
针织柜	苑缘园	员缘缘园	员缘缘园	猿缘园	11.1%	10.1	10.1
家电柜	源缘园	猿缘园	苑缘园	员缘园	11.1%	10.1	10.1
合计	员缘缘园	缘缘园	缘缘园	源缘园		30.3	30.3

参考答案摇

会计分录：

借：商品进销差价——百货柜 10.1  
                                   ——针织柜 10.1  
                                   ——家电柜 10.1  
     贷：主营业务成本（商品销售成本）——百货柜 10.1  
   ——针织柜 10.1  
   ——家电柜 10.1

第九章作业与模拟实训参考答案

(员) 计划应分配役畜费 1000元，其中大豆 400元，玉米 300元，畜牧业 员愿园元，林业生产 100元，修理作业 100元。

(圆) 调整会计分录为：借：制造费用 1000  
                                   贷：辅助生产成本——役畜工作 1000

1000 黄瓜和番茄的单位成本分别为 1000元 吨、1000元 吨。

猿(员) 幼猪增重单位成本为 猿猿猿元；活重单位成本为 猿猿猿元。  
 (圆) 幼猪转出活重成本为 猿猿猿元，期末存栏活重总成本为 猿猿猿元。

第十一章作业与模拟实训参考答案

猿计算：变动成本法下的本年税前利润，并说明两种成本计算法下税前利润不等的原因。

损益表（变动成本法） 单位：元

项 目	金 额
销售收入	猿猿猿猿
变动成本	
猿猿变动生产成本	(猿猿猿猿猿猿猿猿) 猿猿猿猿猿猿猿猿猿猿
猿猿变动销售管理费	猿
边际贡献	猿猿猿猿
固定成本	
猿猿固定制造费用	猿猿猿猿
猿猿固定销售管理费用	猿猿猿猿
税前利润	猿猿猿猿

猿猿猿猿猿

两种方法计算的税前利润相差 猿猿猿元 (猿猿猿猿猿猿猿猿) 元，是因为在全部成本法下期未结存的 猿猿猿件，每件分摊了固定制造费用 猿(猿猿猿猿猿猿猿猿) 元，它随存货递延到下一会计期间，使本期抵减的固定制造费用减少了 猿猿猿元，从而使采用全部成本法计算的税前利润大于变动成本法的税前利润 猿猿猿元。

猿分别采用变动成本法和全部成本法编制各月的损益表。

损益表（变动成本法） 单位：元

项 目	一月	二月
销售收入	猿猿猿猿猿猿猿猿	猿猿猿猿
变动成本		
猿猿变动生产成本	猿猿猿猿猿猿猿猿	猿猿猿猿
猿猿变动销售管理费	猿猿猿猿猿猿 猿猿猿猿	猿猿猿
边际贡献	猿猿猿猿	猿猿猿猿
固定成本		
猿猿固定制造费用	猿猿猿猿	猿猿猿猿
猿猿固定销售管理费用	猿猿猿	猿猿猿
税前利润	猿猿猿猿	猿猿猿猿



第十二章作业与模拟实训参考答案

产品生产成本表

产品名称	计量单位	实际产量	单位成本			总成本		
			上年实际	本年计划	本年实际	上年实际	本年计划	本年实际
可比产品甲	件	圆	缘	源	源	缘	源	源
可比产品乙	件	缘	源	缘	缘	缘	源	源
小计								
不可比产品丙	件	缘		圆	圆		缘	缘
总计							苑	苑

摇参考答案