

浙江省高等教育重点教材

# 现代成本会计学

主 编 汪祥耀

副主编 舒 敏 骆铭民

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

现代成本会计学/汪祥耀主编. —杭州:浙江人民出版社 2004.9

ISBN 7-213-02887-1

I. 现... II. 汪... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 086366 号

## 现代成本会计学

主 编 汪祥耀

副主编 舒 敏 骆铭民

出版发行 浙江人民出版社  
(杭州体育场路 347 号)  
责任编辑 陈巧丽  
封面设计 潘庆忠  
责任校对 朱晓阳  
照 排 杭州大漠照排印刷有限公司  
印 刷 杭州大众美术印刷厂  
(杭州市拱康路)  
开 本 787 × 1092 毫米 1/16  
印 张 39  
插 页 2  
字 数 66.4 万  
印 数 1—3000  
版 次 2004 年 9 月第 1 版  
2004 年 9 月第 1 次印刷  
书 号 ISBN 7-213-02887-1  
定 价 43.80 元

如发现印装质量问题,影响阅读,请与印刷厂联系调换。

# 前 言

成本会计是一门实践性很强的学科。一本好的成本会计教材,既应具有一定的理论深度,能够及时反映成本会计发展的最新动态和当前成果;又能理论联系实际,具有现实指导意义,还应充分体现国家的有关政策和制度。按照以上要求,我们在学习、研究成本会计理论和实务的基础上,广泛参考了同类教材,并在我们所编写的由中国财政经济出版社出版的《成本会计》的基础上,经过修改、整理、增添新的内容等方式,新编了这本《现代成本会计学》,作为普通高等学校会计学专业《成本会计》课程的专用教材。当然,这本书也可以作为大专院校其他财经专业《成本会计》的教科书,或作为会计实际工作者在职进修和自学考试的参考用书。

将本书命名为《现代成本会计学》,是出于我们试图尽量反映成本会计发展的当前成果的考虑。事实上,在安排本书结构时,我们不仅阐述了传统成本会计学所包含的主要内容,还包含了一部分与管理会计衔接或交叉的内容,例如成本预测、成本决策、成本控制、标准成本、责任成本等内容。我们认为,在教学安排上,一定的内容衔接或重叠是必要的。此外,我们还在本书中介绍了现代成本会计中一些正在开拓的领域,如作业成本法、战略成本管理等内容。本书共有六篇三十四章,堪称一部大型的成本会计教科书。不同的读者可以根据需要加以选读。

第一篇是总论,包括第一章和第二章。本篇主要阐述成本会计的一些基本概念和基本理论,如成本的经济本质与内涵、形形色色的成本概念及其分类、成本的作用、成本会计的含义和内容,以及成本会计制度的产生与发展。

第二篇是工业企业成本核算,包括第三章至第十五章。本篇主要阐述了工业企业成本核算的基本原则和程序、各项费用归集和分配的基本原理和方法,以及根据生产的特点和管理的需要可加以选择的各种成本核算方法,如品种法、分批法、分步法、分类法、定额法等方法。

第三篇是其他行业企业成本核算,包括第十六章至第二十二章。本篇扼要介绍了商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食服务企业、

金融保险企业、房地产开发企业等工业企业之外的其他行业企业的成本核算原理和方法。

第四篇是成本报表与成本分析,包括第二十三章和第二十四章。主要阐述了成本报表的作用和分类、成本报表的编制方法,以及成本分析的意义、内容和方法。

第五篇是成本预测、决策、计划、控制和考核,包括第二十五章至第二十九章。本篇阐述了成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核的原理和具体方法,并通过案例描述了它们的应用。通过这部分内容的学习,可以为进一步学习管理会计奠定基础。

第六篇是成本会计新领域,包括第三十章至第三十四章。本篇主要介绍现代成本会计发展的一些新的领域,如作业成本法、战略成本管理、质量成本管理、环境成本管理、人力资源成本管理等。通过本篇的学习,可以扩展学生的视野,帮助他们预测成本会计未来发展的走向。

比较国内同类教材,我们努力使本书具有以下特点:

第一,加强了成本会计基本理论的阐述,如马克思主义经济学和现代西方经济学对成本概念的阐述,理论成本和现实成本的关系,不同管理目的下不同的成本概念及其分类,成本会计制度的演进等。

第二,反映了成本会计的发展动态,吸收了一部分成本会计发展的新成果。在全面描述传统成本核算方法的基础上,增加了成本预测、决策、计划、控制、考核和分析等方面的内容,对作业成本法、战略成本管理等内容作了介绍和评论,兼顾了教材的稳定性和前瞻性。

第三,以工业企业的成本核算为主,同时介绍了其他主要行业企业(如商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业、旅游饮食服务企业、金融保险企业、房地产开发企业等)的成本核算方法,使本书内容体系更加全面,教材的通用性也得到加强。

第四,注意理论联系实际,体现国家统一会计制度和会计准则的要求。本书编写时,强调应用性和实践性,并及时反映我国新会计制度和新会计准则的有关要求,使本书在兼顾理论性和政策性的同时,保持内容新颖,具有时代特征。

第五,为了顺应财经教育国际化形势的需要,我们在教材的体例上作了一些新的尝试,试图尽量与国际通用的教材体例接轨。为此,我们在本书的各章前面,首先描述了本章的学习目标。在各章的最后,则安排了本章小结、关键词、参考阅读和思考题等内容,使学生有利于掌握各章要点和重点,深入学习和

思考。

本书由浙江省会计学重点专业所在地——浙江财经学院会计学院集体编写。由汪祥耀教授担任主编,舒敏副教授和骆铭民博士生担任副主编。主编负责全书内容的设计,书稿的总纂、修改和定稿。副主编协助主编担任部分书稿的审阅、校对及其他工作。参加本书编写的教师分工如下:

第一、二章 汪祥耀教授

第三、四、五、七、八章 舒敏副教授

第九、十、十一、十二章 赵惠芳副教授

第十三、十四、十五章 张颖讲师

第十六、十七、十八、十九、二十、二十二章 余景选副教授

第二十一章 冯晓副教授

第二十三、二十四章 杨凤清副教授

第六、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九章 杨忠智副教授

第三十、三十一、三十二、三十三、三十四章 骆铭民博士生

本书在编写过程中参考了国内外许多专家的研究成果,在出版过程中得到了浙江省教育厅高等教育重点教材基金的资助,以及浙江人民出版社的大力支持,在此对各方人士一并表示感谢。同时,对于书中存在的不妥和疏忽之处,恳请各位读者批评指正。

汪祥耀

2004年6月28日于杭州

# 目 录

## 第一篇 总 论

第一章 成本的概念、作用与分类 .....	(3)
第一节 成本的经济内涵 .....	(3)
第二节 成本概念的扩展 .....	(11)
第三节 成本的作用 .....	(15)
第四节 成本的分类 .....	(17)
小结(Summary) .....	(22)
关键名词(Glossary) .....	(22)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(24)
思考题(Questions) .....	(24)
第二章 成本会计及成本会计制度的演进 .....	(25)
第一节 成本会计的含义和内容 .....	(25)
第二节 成本会计工作的组织 .....	(28)
第三节 成本会计制度的演进 .....	(31)
小结(Summary) .....	(38)
关键名词(Glossary) .....	(39)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(40)
思考题(Questions) .....	(40)

## 第二篇 工业企业成本核算

第三章 工业企业成本核算概述 .....	(43)
第一节 成本核算的原则 .....	(43)
第二节 成本核算的要求 .....	(48)

第三节 费用要素与成本项目 .....	(52)
第四节 成本核算的账户设置及账务处理程序 .....	(56)
小结(Summary) .....	(61)
关键名词(Glossary) .....	(61)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(62)
思考题(Questions) .....	(62)
<b>第四章 工业企业要素费用的核算 .....</b>	<b>(63)</b>
第一节 材料费用的核算 .....	(63)
第二节 工资费用的核算 .....	(77)
第三节 折旧费用的核算 .....	(86)
第四节 其他费用的核算 .....	(90)
小结(Summary) .....	(96)
关键名词(Glossary) .....	(96)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(97)
思考题(Questions) .....	(98)
<b>第五章 工业企业辅助生产费用的核算 .....</b>	<b>(99)</b>
第一节 辅助生产费用归集的核算 .....	(99)
第二节 辅助生产费用分配的核算 .....	(102)
小结(Summary) .....	(112)
关键名词(Glossary) .....	(113)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(113)
思考题(Questions) .....	(114)
<b>第六章 制造费用的核算 .....</b>	<b>(115)</b>
第一节 制造费用概述 .....	(115)
第二节 制造费用归集的核算 .....	(117)
第三节 制造费用分配的核算 .....	(119)
小结(Summary) .....	(129)
关键名词(Glossary) .....	(129)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(129)
思考题(Questions) .....	(130)
<b>第七章 工业企业生产损失的核算 .....</b>	<b>(131)</b>

第一节 废品损失的核算 .....	(131)
第二节 停工损失的核算 .....	(138)
小结(Summary).....	(140)
关键名词(Glossary) .....	(141)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(141)
思考题(Questions) .....	(142)
<b>第八章 生产费用在完工产品与在产品之间的 分配 .....</b>	<b>(143)</b>
第一节 生产费用在完工产品与在产品之间分配概述 .....	(143)
第二节 在产品数量的核算 .....	(145)
第三节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法 .....	(146)
第四节 完工产品成本的结转 .....	(155)
小结(Summary).....	(155)
关键名词(Glossary) .....	(156)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(157)
思考题(Questions) .....	(157)
<b>第九章 成本计算方法概述 .....</b>	<b>(158)</b>
第一节 成本计算方法的内容和分类 .....	(158)
第二节 生产特点和管理要求对成本计算方法的影响 .....	(160)
小结(Summary).....	(163)
关键名词(Glossary) .....	(164)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(164)
思考题(Questions) .....	(164)
<b>第十章 品种法 .....</b>	<b>(165)</b>
第一节 品种法概述 .....	(165)
第二节 单品种品种法 .....	(167)
第三节 多品种品种法 .....	(172)
小结(Summary).....	(182)
关键名词(Glossary) .....	(182)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(183)
思考题(Questions) .....	(183)

<b>第十一章 分批法</b> .....	(184)
第一节 分批法概述 .....	(184)
第二节 一般分批法和简化分批法 .....	(188)
小结(Summary) .....	(195)
关键名词(Glossary) .....	(196)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(196)
思考题(Questions) .....	(196)
<b>第十二章 分步法</b> .....	(197)
第一节 分步法概述 .....	(197)
第二节 逐步结转分步法 .....	(199)
第三节 平行结转分步法 .....	(208)
小结(Summary) .....	(214)
关键名词(Glossary) .....	(215)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(216)
思考题(Questions) .....	(216)
<b>第十三章 分类法</b> .....	(217)
第一节 分类法概述 .....	(217)
第二节 分类法的应用 .....	(219)
第三节 联产品、副产品和等级品的成本计算 .....	(221)
小结(Summary) .....	(228)
关键名词(Glossary) .....	(228)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(228)
思考题(Questions) .....	(229)
<b>第十四章 定额法</b> .....	(230)
第一节 定额法概述 .....	(230)
第二节 定额法计算原理与应用 .....	(232)
小结(Summary) .....	(243)
关键名词(Glossary) .....	(243)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(243)
思考题(Questions) .....	(244)
<b>第十五章 期间费用的核算</b> .....	(245)

第一节 期间费用的含义和内容 .....	(245)
第二节 营业费用的核算 .....	(246)
第三节 管理费用的核算 .....	(249)
第四节 财务费用的核算 .....	(254)
小结(Summary).....	(257)
关键名词(Glossary) .....	(257)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(257)
思考题(Questions) .....	(258)

### 第三篇 其他行业企业成本核算

第十六章 商品流通企业成本核算 .....	(261)
第一节 商品流通企业概述 .....	(261)
第二节 商品采购成本的核算 .....	(263)
第三节 批发企业商品销售成本的核算 .....	(266)
第四节 零售企业商品销售成本的核算 .....	(268)
小结(Summary).....	(270)
关键名词(Glossary) .....	(271)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(271)
思考题(Questions) .....	(272)
第十七章 交通运输企业成本核算 .....	(273)
第一节 交通运输企业成本核算概述 .....	(273)
第二节 公路运输企业的成本核算 .....	(275)
第三节 水路运输企业的成本核算 .....	(287)
第四节 铁路运输企业的成本核算 .....	(297)
第五节 航空运输企业的成本核算 .....	(300)
小结(Summary).....	(304)
关键名词(Glossary) .....	(305)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(305)
思考题(Questions) .....	(306)
第十八章 施工企业成本核算 .....	(307)

第一节 施工企业成本核算概述 .....	(307)
第二节 工程成本的核算 .....	(312)
小结(Summary).....	(329)
关键名词(Glossary) .....	(329)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(330)
思考题(Questions) .....	(330)
<b>第十九章 农业企业成本核算 .....</b>	<b>(331)</b>
第一节 农业企业成本核算概述 .....	(331)
第二节 种植业成本核算 .....	(336)
第三节 养殖业成本核算 .....	(341)
小结(Summary).....	(347)
关键名词(Glossary) .....	(348)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(348)
思考题(Questions) .....	(348)
<b>第二十章 旅游、饮食服务企业成本核算 .....</b>	<b>(349)</b>
第一节 旅游、饮食服务企业成本核算概述 .....	(349)
第二节 旅游和饮食服务企业的成本核算 .....	(352)
小结(Summary).....	(358)
关键名词(Glossary) .....	(358)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(359)
思考题(Questions) .....	(359)
<b>第二十一章 金融企业成本核算 .....</b>	<b>(360)</b>
第一节 金融企业成本核算概述 .....	(360)
第二节 金融企业主营业务成本的核算 .....	(362)
第三节 金融企业营业费用的核算 .....	(371)
小结(Summary).....	(374)
关键名词(Glossary) .....	(374)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(375)
思考题(Questions) .....	(375)
<b>第二十二章 房地产开发企业成本核算 .....</b>	<b>(376)</b>
第一节 房地产开发企业成本核算概述 .....	(376)

第二节 土地开发成本的核算 .....	(381)
第三节 房屋开发成本的核算 .....	(384)
小结(Summary).....	(389)
关键词(Glossary) .....	(389)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(390)
思考题(Questions) .....	(390)

## 第四篇 成本报表与成本分析

第二十三章 成本报表 .....	(393)
第一节 成本报表的作用与分类 .....	(393)
第二节 成本报表的编制 .....	(396)
小结(Summary).....	(407)
关键词(Glossary) .....	(408)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(409)
思考题(Questions) .....	(409)
第二十四章 成本分析 .....	(410)
第一节 成本分析的意义与方法 .....	(410)
第二节 产品总成本分析 .....	(416)
第三节 产品单位成本分析 .....	(424)
第四节 技术经济指标变动对成本影响的分析 .....	(430)
第五节 成本效益分析 .....	(434)
小结(Summary).....	(436)
关键词(Glossary) .....	(436)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(437)
思考题(Questions) .....	(437)

## 第五篇 成本决策与控制

第二十五章 成本预测.....	(441)
第一节 成本预测概述 .....	(441)

第二节 成本预测的方法 .....	(445)
小结(Summary).....	(455)
关键名词(Glossary) .....	(455)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(456)
思考题(Questions) .....	(456)
<b>第二十六章 成本决策</b> .....	(457)
第一节 成本决策概述 .....	(457)
第二节 成本决策的基本方法及应用 .....	(459)
小结(Summary).....	(467)
关键名词(Glossary) .....	(468)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(468)
思考题(Questions) .....	(469)
<b>第二十七章 成本计划</b> .....	(470)
第一节 成本计划概述 .....	(470)
第二节 成本计划的编制方法 .....	(473)
小结(Summary).....	(486)
关键名词(Glossary) .....	(486)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(487)
思考题(Questions) .....	(487)
<b>第二十八章 成本控制</b> .....	(488)
第一节 成本控制概述 .....	(488)
第二节 成本控制的方法 .....	(492)
小结(Summary).....	(512)
关键名词(Glossary) .....	(513)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(513)
思考题(Questions) .....	(514)
<b>第二十九章 成本考核</b> .....	(515)
第一节 成本考核概述 .....	(515)
第二节 成本考核的方法 .....	(517)
小结(Summary).....	(521)
关键名词(Glossary) .....	(522)

参考阅读(Suggested Readings) .....	(522)
思考题(Questions) .....	(522)

## 第六篇 成本会计新领域

<b>第三十章 作业成本法</b> .....	(525)
第一节 作业成本法概述 .....	(525)
第二节 作业成本的基本概念 .....	(528)
第三节 作业成本计算 .....	(531)
第四节 作业成本信息运用及其评价 .....	(534)
小结(Summary).....	(538)
关键名词(Glossary) .....	(538)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(539)
思考题(Questions) .....	(539)
<b>第三十一章 战略成本管理</b> .....	(540)
第一节 战略成本管理的历史演进 .....	(540)
第二节 战略成本管理的基本理论 .....	(542)
第三节 战略成本管理的应用理论 .....	(549)
小结(Summary).....	(552)
关键名词(Glossary) .....	(553)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(553)
思考题(Questions) .....	(554)
<b>第三十二章 质量成本管理</b> .....	(555)
第一节 质量成本管理概述 .....	(555)
第二节 基础性质量成本管理 .....	(558)
第三节 质量成本管理形成的新兴领域 .....	(566)
小结(Summary).....	(570)
关键名词(Glossary) .....	(570)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(571)
思考题(Questions) .....	(571)
<b>第三十三章 环境成本管理</b> .....	(572)

第一节 环境问题与环境成本 .....	(572)
第二节 环境成本的核算 .....	(574)
第三节 环境成本的管理 .....	(582)
小结(Summary).....	(584)
关键词(Glossary) .....	(584)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(585)
思考题(Questions) .....	(585)
<b>第三十四章 人力资源成本管理 .....</b>	<b>(586)</b>
第一节 人力资源会计概述 .....	(586)
第二节 人力资源成本会计 .....	(590)
第三节 人力资源价值会计 .....	(600)
小结(Summary).....	(606)
关键词(Glossary) .....	(607)
参考阅读(Suggested Readings) .....	(607)
思考题(Questions) .....	(607)

# 现代成本会计学

## 第一篇 总 论

【第一章】 成本的概念、作用与分类

【第二章】 成本会计及成本会计制度的  
演进

# 第一章

## 成本的概念、作用与分类

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 在掌握成本经济本质的基础上明确成本的理论含义。
2. 了解现实生活中的其他成本概念。
3. 明确成本的作用。
4. 按照不同的标志对成本作出各种分类。

### 第一节 成本的经济内涵

#### 一、成本问题的提出

无论在经济学还是会计学中,成本都是一个非常重要的概念。学习成本会计,首先必须明确成本的经济本质及其定义。

何谓成本?我国《企业会计制度》第99条指出:“成本,是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”<sup>①</sup>然而,从更一般的意义上说,成本可以被理解为从事某种生产经营活动花费的本钱或耗费的货币。关于货币耗费,通常涉及以下几个问题:第一,是谁耗费了货币,即成本主体问题;第二,货币是为何种经营活动耗费的,即成本客体问题;第三,货币耗费在哪些用途上,即成本要素问

---

<sup>①</sup> 中华人民共和国财政部制定:《企业会计制度》,经济科学出版社2001年版,第52页。

题 第四 耗费的货币代表了什么样的经济关系,即成本性质问题。对于上述问题的不同回答,不仅会产生产品成本、劳务成本等概念,还会产生其他一些成本概念。

第一 就商品生产来说,在不同的社会生产方式下,商品生产的组织者不同,由此形成了不同的商品成本主体。在小商品社会,商品生产者是个体商贩和手工业作坊;在资本主义社会,商品生产者是资本家;在社会主义社会,商品生产者有人认为是社会主义企业,有人认为是社会主义国家。考察这些不同的商品生产者,就会产生商贩成本、作坊成本、企业(包括资本主义企业和社会主义企业)成本和社会成本等种种概念。

第二 现实经济生活中的生产经营活动也是五花八门的,这种生产经营活动若是商品生产,则有商品成本或产品成本的概念;若是货运作业,则有运输成本的概念;若是基建工程,则有建筑成本的概念等等。生产经营活动的多样化导致了成本概念的丰富化。

第三 关于商品成本要素,不同的商品生产者可能也会有不同的回答。对于个体小商品生产者来说,他们只是为购买生产资料耗费了货币,他们使用的是自己的劳动力,不需要为取得这种劳动力的使用权耗费分文,因此,在他们的观念中,通常只有生产资料的耗费才成为成本的要素。但是,在资本家的眼里,情况就不同了。资本主义制度是建立在雇佣劳动基础上的。资本家作为资本的人格化身,其职能就是通过商品生产榨取剩余价值。为了取得商品生产的主客观条件,资本家用他的货币资本同时购买生产资料和劳动力商品。他为生产资料和劳动力这两种要素都耗费了货币,毫无疑问,他会不加区别地对待这两种耗费。因此,在资本家的观念中,生产资料和劳动力的消耗均为成本要素。在社会主义条件下,由于生产资料主要采取了公有制的形式以及劳动力不再成为商品,于是围绕着成本要素问题产生了如下三种观点:第一种观点认为,社会主义商品成本的内涵仅包括生产资料的耗费价值  $C$ (简称小成本观点);第二种观点认为,社会主义商品成本不仅包括生产资料的耗费价值  $C$ ,而且还包括支付给劳动者个人的工资  $V$ ,因此,商品成本的内涵是  $C + V$ (简称中成本观点);第三种观点认为,社会主义商品成本的内涵包括  $C + V + M$  三个部分(简称大成本观点)。各种观点目前仍未统一。

第四 在不同的社会生产方式下,商品生产者耗费的货币体现了不同的生产关系。小商品生产者耗费的货币是普通的货币,即作为一般等价物的货币;资本家耗费的货币是货币资本,即作为资本的货币;社会主义企业耗费的是货币资

金,即作为资金的货币。于是,除了将成本称为货币的耗费之外,又有人将成本称为资本的耗费、资金的耗费等。

由此可见,从货币耗费的角度出发,能够引申出多种成本概念以及对成本范畴的多种不同解释。对成本范畴泛泛加以讨论,既不便于明确其经济本质,也不便于划分其数量界限。由于在商品社会和市场经济中,最普遍、最抽象的物质是商品,因此,人们通常从商品出发,首先探讨商品的成本,并将之作为成本的基本范畴。在此基础上,再对成本范畴作出某些扩展。

## 二、马克思关于成本价格的论述

对商品成本作出最经典经济学分析的理论,是马克思关于成本价格的理论。社会主义经济与资本主义经济都是建立在社会化大生产的基础之上的,这两种社会生产方式存在的一些经济范畴既具有它们的共同性质,又具有它们的特殊性质。马克思关于资本主义商品成本价格的理论,揭示了资本主义商品成本的经济实质,同时也揭示了商品成本的一般共性。因此,认真学习马克思关于成本价格的理论,对于我们研究社会主义市场经济条件下商品成本的本质,具有重要的现实意义。

马克思关于资本主义商品价格的理论,主要集中在《资本论》第三卷第一章中。马克思指出:“按照资本主义生产方式生产的每一个商品  $W$  的价值,用公式来表示是  $W = C + V + M$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值  $M$ ,那么,在商品中剩下的,只是一个在生产要素上耗费的资本价值  $C + V$  的等价物或补偿价值。……商品价值的这个部分,即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分,只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”<sup>①</sup>从马克思的上述论述中,可以看到,资本主义商品成本具有以下几点性质:

第一,资本主义商品成本是资本家自身的耗费,而“商品价值中由剩余价值构成的部分,不需要资本家耗费什么东西,因为它耗费的只是工人的无酬劳动”<sup>②</sup>。因此,资本主义商品成本不包括剩余价值  $M$ 。

第二,资本主义商品成本是资本家耗费的资本价值,由于这种资本价值可以由货币表现,并且最初通常也以货币资本的形态出现,因此资本主义商品成

<sup>①</sup> 马克思:《资本论》第三卷,人民出版社1974年版,第30页。

<sup>②</sup> 同上。

本可反映为成本价格。同时,由于资本家用于个人消费而支出的货币不是资本,于是,资本主义商品成本仅为资本家生产剩余价值所耗费的货币资本。

第三,资本是耗费在生产要素上的,资本主义生产过程中的生产要素是生产资料和劳动力,因此,资本主义商品成本的要素包括生产资料和劳动力两个方面。

第四,资本主义商品成本在价值量上是资本价值  $C+V$  的等价物,其中  $C$  代表了所消耗的生产资料的价值, $V$  代表了劳动力的价值,而劳动力的价值在价值量上又等于劳动者在必要劳动时间内创造的用于维持劳动力再生产所必需的生活资料的价值。

第五,资本主义商品成本需要由已实现的商品价值进行补偿,它是一种补偿价值,构成了商品价值需要加以补偿的底线。在商品生产中,如果成本不能得到有效的补偿,那么,简单再生产都不能维持,更谈不上积累与发展。

总之,马克思认为,资本主义商品成本是资本耗费与价值补偿的统一体,它既是生产耗费的货币反映,又是价值补偿的尺度。因此,理解成本的经济含义,不仅要看到成本的耗费,还要重视成本的补偿。

在马克思关于资本主义商品成本价格的理论中,马克思并没有简单地将资本主义商品成本归结为货币的耗费或资本的耗费,而是通过周密的分析揭示了资本主义商品成本的主体、客体、要素和性质等问题。马克思指出,“商品使资本家耗费的東西和商品的生产本身所耗费的東西,无疑是两个完全不同的量。”<sup>①</sup>资本主义商品生产的主体是资本家,因此资本主义商品成本的主体,当然也是资本家。马克思进一步指出,“商品的成本价格仅仅是由商品的生产上实际耗费的资本构成的。”<sup>②</sup>可见,资本的耗费是在商品生产上的,资本主义商品成本的客体是商品生产。资本主义商品成本的要素是生产要素(包括生产资料和劳动力)上的资本耗费,其价值量为  $C+V$ ,它仅为商品价值的一部分,是补偿价值。资本主义商品成本的性质反映了资本的性质,反映了资本主义商品成本剥削剩余价值的生产关系。通过以上几个方面的分析,马克思深刻地揭示了资本主义商品成本的经济本质,明确地划分了它的数量界限。于是,资本主义商品成本在理论上可以表述为:资本家为从事商品生产在生产资料和劳动力这两种生产要素上耗费

① 马克思:《资本论》第三卷,人民出版社1974年版,第30页。

② 马克思:《资本论》第三卷,人民出版社1974年版,第40页。

的资本价值  $C + V$  的等价物。

### 三、社会主义市场经济条件下商品成本的本质

商品成本是商品经济的共有范畴,按照科学的抽象法撇去不同社会生产方式下商品成本所体现的特殊生产关系,就能得到商品成本一般的概念。为了便于探讨社会主义市场经济条件下商品成本的本质,我们需从一般商品成本开始研究。

我们知道,商品的生产过程说到底就是物化劳动和活劳动的耗费过程,活劳动则又分为必要劳动和剩余劳动两个部分。必要劳动在先,剩余劳动在后,正是有了剩余劳动,才产生了商品生产和商品交换。因此,商品中凝结着的人类一般劳动划分为物化劳动、必要劳动和剩余劳动,导致了商品价值也相应地分为三个部分。如果用商品价值公式  $W = C + V + M$  来表示的话,那么就一般商品生产来说,这里的  $C$  就代表了物化劳动的耗费, $V$  代表了必要劳动的耗费, $M$  代表了剩余劳动的耗费。按照马克思的观点,商品使商品生产者(在资本主义社会是资本家)耗费的东西和商品本身耗费的东西是两个完全不同的量,而商品成本又应是商品生产者所耗费的东西,因此,商品成本与商品价值是截然不同的。

那么,商品生产者为了从事商品生产,到底耗费了什么东西呢?这就要求我们进一步考虑商品生产的生产要素。马克思指出:“不论生产的社会形式如何,劳动者和生产资料始终是生产的因素。”<sup>①</sup>这就是说,在任何生产方式下,商品生产者要从事商品生产都需要首先取得劳动力和生产资料这两种主客观条件。为了取得生产的客观条件,商品生产者需要用他的货币购买生产资料;为了取得生产的主观条件,商品生产者需要用他的货币购买生活资料,以便用于个人消费维持劳动力的再生产,从而取得劳动力的不断使用。由此可见,商品生产者从事商品生产实际耗费的东西包括生产资料和生活资料两个方面,生产资料的耗费使得它的价值物化在新的商品之中,而生活资料的耗费需要劳动者在必要劳动时间内创造新的价值来进行补偿。因此,商品成本一般就体现为物化劳动和必要劳动的耗费,用符号表示就是  $C + V$ 。

但是,在不同的社会生产方式下,商品生产者由于取得生产主客观条件的方式不同,就会对商品成本的本质产生不同的认识,从而使商品成本蒙上一层扑朔迷离的假象。

<sup>①</sup> 马克思:《资本论》第三卷,人民出版社1974年版,第44页。

第一,在简单商品经济中,小商品生产者使用的是自己的劳动力,尽管他为了补偿自己体力和脑力的消耗购买了生活资料用于个人消费,但是他并不会把这种货币耗费看成是成本的要素。因此,小商品生产者就产生了商品成本仅包含生产资料的耗费这种狭隘的成本意识。

第二,在资本主义社会,资本家本身是不劳而获的,他为了取得商品生产的主客观条件,就在商品市场和劳动力市场同时购买了生产资料和劳动力商品,资本家为这两种生产要素都耗费了货币资本,这本来是一件十分明了的事,但由于劳动力的购买采取的是工资的形式,而工资又呈现出劳动价值或价格的假象,从而掩盖了资本主义商品成本的经济实质。

第三,在社会主义社会,由于生产资料采取了公有制的性质,否认了劳动力的商品性质和罪恶的剥削制度,于是就有人认为在社会主义条件下生产资料与劳动者是直接结合了,不必为劳动力的使用权而付出代价,社会主义工资则是按劳分配所得的个人劳动报酬,从而认为社会主义商品成本的内涵也仅包含生产资料的转移价值C。这样,就给社会主义商品成本的经济实质蒙上了一层假象。

我们研究成本的实质,就是要去除假象,揭示真相。而要揭示社会主义市场经济条件下商品成本的真相,关键就在于对社会主义市场经济条件下的工资要有一个正确的认识。为此,我们应明确以下几点:

第一,在社会主义市场经济条件下,生产资料虽然由国家代表全体劳动人民所持有,但是国有企业仍然应该是自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者。国家代表全体劳动人民拥有生产资料的所有权,而国有企业仅仅拥有生产资料的经营管理权。这两种权能的相对分离,使得生产资料和劳动者不具有直接结合的彻底性。同时,企业作为劳动者的集合体,与劳动者个人不能等同。在社会主义企业中,劳动者也并非直接进入生产过程的。由以上两点决定了社会主义企业要取得劳动力的使用权,也必须付出一定的代价,这种代价就是支付给劳动者个人的工资。因此,在社会主义市场经济条件下,工资仍然是企业取得劳动力使用权的一种手段,这与劳动力是否是商品没有必然的联系。

第二,在社会主义市场经济条件下,企业依然是商品生产的主体单位。因此,从企业的角度出发,支付给劳动者的工资是一种资金垫付,它需要取得补偿,否则就不能保持社会主义再生产过程的连续性。社会主义工资对于劳动者个人来说是一种个人收入并用于个人消费,但不管劳动者的个人消费是在生产场内还是在生产场外进行,它总归是商品再生产过程中的一个必要因素,因为它不断地生产和再生产出商品生产的主观条件——劳动力。

第三,社会主义工资仅体现为必要劳动的耗费,进一步说仅代表劳动力再生产所必需的生活资料的价值。不能将它与劳动报酬混为一谈。社会主义企业职工除了取得工资收入之外,还可以根据企业经济效益的好坏以及他本人劳动贡献的大小,取得其他形式的劳动报酬。因此,劳动报酬常常大于工资。

第四,社会主义工资从长期来看是一个变量,而在一定时期内却是一个常量。说它是变量,是因为随着社会生产的发展和人民生活水平的提高,以往一些奢侈品逐渐纳入生活必需品的范围从而使社会主义工资总额绝对地增加,同时,由于劳动生产率的不断提高,使单位产品中的工资含量相对地减少。说它是常量,是因为在一定时期内人民的消费水平总是限定在一定的范围之内,这样既便于社会主义国家正确处理消费与积累的关系,又便于社会主义企业按照国家的工资政策实行企业工资管理。

根据以上分析,我们认为,在社会主义市场经济条件下,工资仍为商品成本必不可少的要素,只是它不再是劳动力价值的转化形式,不再体现资本主义的剥削关系。因此,社会主义商品成本从其组成内容上来说,应包括生产资料和劳动者工资两种要素,是在这两种要素上的资金耗费,这就是社会主义商品成本经济内容中质的规定性。

社会主义商品成本,从其价值量上来说,也应该是 $C+V$ 的等价物。但作为个别成本的 $C+V$ 与作为社会平均水平的 $C+V$ 虽然在其经济内容上具有质的同一性,而在价值量的大小上却具有差异。个别成本是指个别商品生产者生产某种商品而在生产资料和劳动者工资这两种要素上的实际耗费,它因商品生产者生产技术水平和管理水平的不同而有差异。社会平均成本则是个别成本的平均值,它是社会上各商品生产者生产同种商品在生产资料和劳动者工资这两种要素上的平均耗费,它可用以分析和考核个别成本的高低和成本管理工作的好坏。由于个别成本与社会平均成本在价值量上的差异是决定商品个别价值与社会价值之间差异的基础,关系到商品生产者能否取得超额利润,能否在市场经济的竞争中占据有利地位,因此,降低商品的个别成本,对于商品生产者来说,具有至关重要的意义。尽管商品价值的实现要以社会价值为准,但成本补偿却要以个别成本为准,个别成本的高低构成了补偿价值的绝对界限,从而直接影响了商品生产者的经济效益。个别商品生产者追求经济效益,实行成本控制的结果,必然导致个别成本的普遍降低,社会平均成本也将随之降低。可见,商品成本的价值量,总的来说,是呈现一种不断下降的趋势。

综上所述,可以得出这样的结论:在社会主义市场经济条件下,商品成本主

体是社会主义企业,成本客体仍然是商品生产,成本要素则为生产资料和劳动者工资两种要素上的耗费,其价值量为 $C+V$ ;社会主义商品成本反映的是社会主义的生产关系。因此,在理论上可以将社会主义商品成本表述为:社会主义企业为从事商品生产在生产资料和劳动者工资这两种要素上耗费的资金价值 $C+V$ 的等价物。

#### 四、对其他两种成本观点的评价

狭隘的小成本观点认为,社会主义商品成本的内涵只包括 $C$ ,工资不能进入成本。其主要论据是:(1)社会主义是生产资料公有制,劳动者是生产资料的主人,因此,劳动者是直接进入生产过程的,不需要购买劳动力商品。(2)对社会主义生产来说,总是在不断地提高劳动生产率的基础上,尽可能地提高劳动者的个人收入,而工资若进入成本,则由于最大限度地降低物质消耗和工资消耗是成本管理的客观要求,就会使劳动者个人收入的提高受到限制,从而影响劳动者积极性的发挥。我们认为,以上两条论据是不能成立的。

第一,小成本观点只看到生产资料公有制的一面,却没有看到生产资料所有权与经营管理权相对分离的一面。这种观点将社会主义企业与劳动者个人相等同,否认了社会主义企业取得劳动力使用权的条件,从而否认了工资的垫付性和补偿性。因此,小成本观点并不理解社会主义工资的实质。

第二,小成本观点混淆了工资和劳动报酬这两种概念。如前所述,工资仅体现必要劳动的耗费,仅代表生活必需品的价值,它构成了劳动报酬的一部分。劳动者如果提供了超额劳动,从理论上说只是绝对地增加了剩余劳动量,并没有改变必要劳动量。因此,他虽然并不一定增加工资,但却可以通过奖金等形式增加其个人收入。正是因为工资的这种相对固定性,才能既保证劳动者的收入不受影响,又保证了劳动生产率的提高对单位产品工资额的控制。成本控制如果仅仅控制生产资料的消耗而不控制工资的消耗,这不是完善的成本控制。

第三,如果成本范围只包括 $C$ ,那么,产品价格也就难以正确制定,成本的全部耗费 $C+V$ 不能得到有效的补偿,企业的再生产过程也将难以为继。

大成本观点则认为,社会主义商品成本的内涵是 $C+V+M$ 。这种观点将商品生产的主体归结为社会主义国家,从社会的角度来考察商品生产,从而得出商品成本是物化劳动和活劳动(包括必要劳动和剩余劳动)的耗费。其论据是,在社会主义条件下,劳动者的必要劳动和剩余劳动都是为自己的劳动,两者不再分

离,它们都是劳动者活劳动的耗费,将之与物化劳动结合在一起,就形成了完整的商品成本的概念。我们认为,这种观点同样也是不能成立的。

第一,大成本观点片面地理解了社会主义商品成本的主体,否认了社会主义企业自主经营、自负盈亏的商品生产者地位。社会主义经济是建立在生产资料公有制基础之上的,社会主义国家虽然具有统一组织和管理社会主义商品生产的功能,但是,具体的商品生产还是要由企业组织进行的,并且商品的定价和销售还要考虑市场的因素和价值规律的要求。因此,在社会主义时期,商品生产的主体仍然是企业,考察商品成本也必须从企业的立场出发。大成本观点实际上还停留在以前我国所实施的高度集中的计划经济的阶段,不符合社会主义市场经济的要求和理念。

第二,大成本观点混淆了商品成本和商品价值的界限。马克思指出:“商品的资本主义费用是用资本的耗费来计量的,而商品的实际费用则是用劳动的耗费来计量的。”<sup>①</sup>社会劳动的耗费则是商品价值的基础。大成本观点所理解的成本范畴实际上是商品价值的范畴。

## 第二节 成本概念的扩展

上一节我们从商品生产的角度出发,抽象地分析了商品成本的一般概念,将它表述为商品生产过程中物化劳动和必要劳动的耗费,即 $C+V$ 。但是,在现实生活中,成本概念的使用是极其广泛的。首先,商品成本虽然是最普通、最抽象的成本概念,但成本概念不一定都与商品生产发生联系,在其他的经营或管理领域,同样需要使用成本概念。其次,就商品成本而言, $C+V$ 也只是一个理论成本的概念,在实际计算商品成本时,除了需要考虑商品成本的客观经济内容 $C+V$ 之外,还应考虑国家方针政策和企业管理等方面的需要,因此,理论成本与实际规定的成本或财务成本之间往往存在着一些差异。为此,需要对商品成本的概念作出适当的引申或扩展。

### 一、现代西方经济学中的成本概念

在现代西方经济学中,通常区分使用以下三种不同的成本概念:机会成本、

<sup>①</sup> 马克思:《资本论》第三卷,人民出版社1974年版,第33页。

会计成本和经济成本。对于经济学家而言,其中最重要的是机会成本(opportunity cost)的概念。美国著名经济学家保尔·萨穆尔森认为:“做决定具有机会成本,因为在一个稀缺的世界中,选择一个东西意味着放弃其他的一些东西。机会成本是被错过的商品和服务的价格。”<sup>①</sup>例如,当决定生产一辆汽车时,其隐含的决策就是不能再用生产该汽车所需的劳动、铁、不锈钢与玻璃等去生产15辆自行车。于是,一辆汽车的机会成本就是15辆自行车。又如,从机会成本的角度出发,生产飞机的成本就是用生产飞机所投入的人力、设备和原材料来生产其他商品或劳务所能获得的价值。机会成本的概念被广泛地应用于选择理论之中,虽然它与马克思的以劳动价值学说为基础的成本价格理论具有不同之处,但它却为成本概念的扩展提供了新的视角。

除了机会成本之外,其他两种成本概念即会计成本与经济成本也都与厂商选择理论直接相关。美国另一位著名经济学家瓦尔特·尼科尔森认为:“会计师关于成本的概念更加强调整金支付的费用、历史成本与其他簿记项目。经济学家关于成本的定义(明显地以机会成本的思想为基础)为:关于任何投入的成本是确保这些资源处于现在使用状态所必需支付的数量。可供选择的一项投入的经济成本是该项投入在别处所能得到的最高报酬额。”<sup>②</sup>

因此,在现代西方经济学中,对会计成本与经济成本大致作出了以下几个方面的区别:

第一,会计成本通常与历史成本或沉淀成本(sunk cost)有关,因为会计人员需要描述企业财务状况和经营业绩,需要按已经发生的历史交易的价格记录资产和负债,并对经济活动作出评价。而经济成本通常以机会成本的概念为基础,只关心将来成本是多少,在作出一项经济决策时,甚至可以不考虑沉淀成本的因素。

第二,经济学家的成本定义比会计的成本定义通常更加广泛。经济成本不仅包括明显的从口袋里拿钱的购买和支出,如企业支付的工资、购买原材料的费用等(显性成本),而且还包括比较隐蔽的机会成本以及企业所有者拥有的并在生产中使用的各种要素的成本(隐性成本)。第二种形式的成本在企业的成本核算中常常被忽视掉。

① 保尔·萨穆尔森等著:《经济学》(第16版),华夏出版社1999年版,第101页。

② 瓦尔特·尼科尔森著:《微观经济理论》(第6版),中国经济出版社1999年版,第311页。

第三,会计成本只包括企业实际的货币支出或耗费部分,因此强调必须可以用货币计价。然而,经济成本将企业的货币支出或耗费仅仅看成是企业总成本的一部分。

总之,会计成本比较具体和客观,而经济成本比较抽象,用途比较广泛,并注重于未来以及与决策相关。应该说,现代西方经济学极大地丰富了成本理论,在许多方面具有可借鉴之处。

## 二、财务成本的概念

与现代西方经济学将成本概念划分为会计成本与经济成本的做法相类似,我国会计理论界则习惯地将成本概念划分为财务成本与管理成本。

财务成本也就是会计成本或账面成本,它是按照国家的政策法规、会计制度和会计准则的要求,通过复式簿记原理和规定的成本核算程序所计算的产品或劳务的成本。财务成本一般具有以下几个特点:

第一,合规性。由于财务成本是根据国家统一的财务与会计法规及制度核算出来的,因此,它有时又被称为法定成本或制度成本。

第二,成本内容上的完整性。由于财务成本作为价值补偿的尺度,通常是企业确定盈利、制定产品价格和缴纳税金等方面的主要依据,因此,它一般以产品成本的经济内涵  $C + V$  为基础,结合国家宏观政策和企业管理的需要,按一定的成本开支范围和开支标准加以计算的。财务成本通常计算的是完全成本(full cost),而不像管理成本那样为企业管理或决策的需要有时仅计算部分成本(partial cost),如边际成本(marginal cost)、增量成本(incremental cost)和变动成本(variable cost)等。

第三,与财务会计制度的结合性。财务成本不是一种临时性、局部性的成本核算,实际上它作为财务会计的一种要素已融入企业财务会计的循环之中。需要按照会计制度或会计准则的要求,对财务成本的内容进行确认、计量、记录以及定期的报告。因此,财务成本是系统的、周期性的、以复式记账法为基础计算的成本。

第四,财务成本所计算的是实际发生的成本,而不是计划成本或预测成本。虽然为了成本控制的需要,在计算财务成本时可以采用定额成本法或标准成本法,但最终都需要计算出实际成本。

需要指出的是,为计算财务成本而规定的产品成本开支范围虽然是以产品成本的经济内涵  $C + V$  为基础的,但又不完全与  $C + V$  保持一致。前面已经指

出 在实际工作中 ,为了财务分配和管理的需要 ,产品成本的现实内容与它的经济内涵可能会发生一些背离 ,如为了减少损失 ,将一些不形成产品价值的损失性支出(包括废品损失、停工损失等)列入成本开支范围。此外 ,有时还将原属于 M 的一些内容如利息、财产保险费等 ,也列入产品的实际成本等等。

### 三、管理成本的概念

与财务成本相对应的 ,是管理成本的概念。管理成本是用于企业内部经营管理的各种成本概念的总称。它们通常包括责任成本(responsibility cost)、质量成本(quality cost)、固定成本(fixed cost)、变动成本、可控成本(controllable cost)、可追溯成本(traceable cost)、沉没成本、机会成本、差别成本(differential cost)、边际成本、重置成本(replacement cost)、环境成本(environmental cost)等等。

管理成本实际上是一种分析性成本 ,它一般以产品的账面成本或财务成本为依据 ,经过加工整理 ,按照不同的需要计算并分析各种不同的成本 ,从而达到为企业经营管理服务的目的。各种管理成本的概念均是在“不同的目的需要不同的成本”的理念下发展起来的。随着科技的发展与时代的进步 ,新的管理成本的概念还将不断地衍生。

管理成本虽然是在财务成本的基础上形成的 ,并且需要依赖财务成本以及其他有关的资料加以计算 ,但是 ,管理成本与财务成本有着本质的区别 ,主要表现在核算目的不同、核算内容不同、核算方法不同、核算范围不同、核算期间不同、核算要求不同、核算资料来源不同等各个方面。总之 ,财务成本是常规的、按制度规定并与财务会计体系相结合所计算的完全成本(通常是产品成本) ,而管理成本则是为了预测、决策和控制的需要对有关的成本构成要素进行不同的组合和分析所产生的成本概念 ,它在核算的原则、内容、方法、时间等方面均比较灵活 ,没有统一的规定。

### 四、社会成本的概念

社会成本(social cost)概念的提出 ,是成本概念由微观领域向宏观领域的拓展。目前 ,会计理论界对社会成本概念的认识还不统一 ,下面是几种主要观点 :  
第一 ,社会成本是社会平均成本。“社会成本是指在整个国民经济范围内 ,

一定时期和一定生产技术条件下,生产和销售某种产品所需的平均费用。”<sup>①</sup>

第二,社会成本是社会责任成本。社会责任成本是反映、计量企业经济活动对整个社会带来的损失和不良影响。主要包括人力资源耗用的社会成本、环境污染的社会成本、生产资源被破坏的社会成本、技术变革的社会成本、失业和闲置资源的社会成本。

第三,社会成本是企业对社会的任何成本。社会成本是指“企业对社会的任何成本、牺牲或损失,包括经济的和非经济的、内部的和外部的。其社会成本主要包括以下几项:①物质耗费,主要包括生产资料实体耗费成本、价差成本、土地使用成本和资源耗费成本等。②人力消耗,主要包括劳动力成本、人才培养成本、工伤成本等。③资金占用成本。④环境污染成本。⑤社会管理费。⑥其他社会成本”<sup>②</sup>。

第四,社会成本是企业非自愿性支出和耗费。“社会成本是指因社会原因引起的企业非自愿性支出和耗费。这种意义上的社会成本是一种不可控成本,它与企业收入大多无直接关系。主要包括:①国家资本金不足而引起的融资成本。②非正常拖欠带来的成本。③企业办社会发生的支出。④公用设施支出。⑤各种摊派等。”<sup>③</sup>

第五,社会成本是国民经济成本。国民经济成本是整个社会意义上的成本。企业在生产过程中从原材料的采购到产品生产出来以后的销售都要同其他社会再生产部门发生联系,有些成本不是企业能够控制的,如基本建设布局的不合理,导致企业因远离原材料、动力供应地和销售市场造成成本升高等。影响国民经济成本的主要因素包括生产力布局不合理、产业结构、固定资产投资方向、资源利用方法、国家的技术经济政策、环境因素以及市场体系等。

### 第三节 成本的作用

财务会计最为传统以及最基本的职能是资产计价和损益确定,而资产计价和损益确定均离不开成本的计算。进而言之,成本是反映企业生产经营管理质

① 马洪、孙尚清主编:《经济与管理大词典》,中国社会科学出版社1985年版,第493页。

② 吴水澎著:《经济效益会计论》,西南财经大学出版社1992年版,第164页。

③ 谢志华:“社会成本及其形式和控制”,《会计研究》,1995年第12期。

量的综合性指标,它对加强微观经济管理和宏观经济管理都具有重要的作用。成本的作用,主要表现在以下几个方面:

### 一、作为价值补偿的尺度

成本首先作为价值补偿的尺度,规定了企业进行简单再生产的必要条件。如前所述,商品成本代表了商品生产过程中物化劳动和必要劳动的耗费,是商品价值中维系简单再生产的那部分价值。为了保证企业再生产的不断进行,企业必须通过商品或劳务的销售收入对生产耗费进行补偿,成本则是衡量这一补偿份额大小的尺度。成本的高低,反映了生产耗费的多少,从而决定了补偿份额的大小。如果企业收入恰好补偿成本,企业无利可图,只能在原有的生产规模下简单地重复生产,如果企业收入除了足额补偿所消耗的成本外还有盈余,企业可以在扩大的基础上进行再生产,可以为国家和社会多做贡献,并且还能有效地改善职工的收入和福利,如果企业收入不能使成本得到足额补偿,企业就不能收回生产过程中所耗费的资金,就不能维持简单再生产,企业的生产将发生萎缩甚至中断。可见,成本是计算企业盈利的基础,企业要获取盈利并进一步发展壮大,首先必须保证使成本得到足额补偿。

### 二、作为制定产品价格的基础

产品价格是产品价值的货币表现。在商品经济中,产品价格通常根据价值规律的作用在产品价值的上下进行波动。因此,产品价格的制定,应按照价值规律的要求,力使产品价格大体符合它的价值,同时也要考虑国家有关价格政策、各种产品比价关系以及市场供求关系等因素的影响。在现阶段,由于人们还不能直接计算产品的价值,因此,企业在制定产品价格时,除了有成熟市场的成熟产品其价格可以直接参照市场价格决定外,其余的产品(尤其是一些垄断产品和新开发产品)只能以产品成本为基础,加上一定的利润来确定其销售价格。这种确定产品价格的方法就是所谓的“成本加成定价法”(cost-plus pricing method)。显然,在“成本加成定价法”中,产品成本成为制定产品价格的主要决定因素,而所确定的价格也可以相对间接地反映出产品的价值。

### 三、作为经济决策的依据

所谓经济决策,就是企业为了完成一定目标,在具有各种备选经济方案的情况下,选择对企业最为有利的一种方案。这种方案通常就是利润最大、成本

最小或者风险最小的一种方案。因此,企业在进行经济决策时,成本往往是考虑问题的最重要因素之一,成本甚至可以成为一票否决制的手段,即通常所说的“成本否决制”。在市场经济条件下,市场竞争日趋激烈。企业要在激烈的市场竞争中取胜,就必须根据市场的变化,结合自身的生产经营情况,尤其是现有资金实力和管理水平,作出正确的经营决策。决策过程离不开对生产成本或机会成本的考虑,而涉及成本的有关决策方案,本身又称为成本决策方案。在本书第二十六章有关成本决策的内容以及第二章有关差量成本分析的内容中,我们均将进一步讨论成本决策问题。

#### 四、作为制定宏观经济政策的参考数据

成本不仅是微观经济管理需要探讨的问题,也是宏观经济管理不可回避的问题。宏观经济政策制定得合理与否,直接关系到国民经济发展的方向和速度,关系到经济能否稳定增长。通过前面谈到的社会成本信息的提供,可为宏观经济政策的制定提供高度相关的信息支持,为国民经济快速、持续和健康的发展提供良好的前提条件。例如,在决定国家的产业方向和产业结构时,比较成本优势就是需要考虑的一个重要因素。

## 第四节 成本的分类

将成本按照不同的标志进行分类,有助于我们进一步理解各种成本的含义及其作用,从而有效地提供和使用各种成本信息,提高成本管理的水平。在成本的各种分类中,最基本的分类方法是按经济内容和经济用途的分类,前者形成了成本(费用)要素的概念,后者形成了成本项目的概念。此外,还可以按照成本与特定产品的关系、成本的可控性、成本习性以及成本与决策的相关性等标志作出分类。

### 一、按成本的经济内容进行分类

就工业企业来说,形成产品成本的费用要素主要是生产资料的耗费以及劳动力的耗费,其中生产资料的耗费又分成劳动资料的耗费与劳动对象的耗费,它们体现了物化劳动的耗费,而劳动力方面的耗费则体现了必要劳动的耗费。因此,企业生产费用要素按其经济内容划分,首先可以分为劳动资料方面的费用、

劳动对象方面的费用和劳动力方面的费用三大类。企业生产费用最终要具体化到各种产品身上,所以,产品成本的经济构成要素从大类上分也是以上三种费用要素。但是在实际工作中,形成产品成本的费用要素在经济内容上与理论成本的范畴可能会发生一些背离,并且在费用要素的构成上要比上述三大类费用的划分更为具体。所以,通常所说的成本(费用)要素实际上是上述三大类费用要素的细分,它们一般包括外购材料、外购燃料、外购动力、工资及职工福利费、折旧费、利息费用、税金和其他费用等。这些明细项目的具体经济内容将在第三章中作进一步详细阐述。

成本(费用)要素反映了在生产经营活动中有关生产要素原始形态上的耗费,将一定期间发生的生产费用归集或分配到具体的成本计算对象(如产品)时,就形成了(产品)成本的概念,因此,从这一意义上说,生产费用与产品成本的经济内容是一致的,生产费用要素同时也就是产品成本要素。费用与成本之间还存在着相互依存、相互转换的关系:一方面,一定时期内所发生的生产费用大部分将通过规定的成本核算程序归集到各项资产(包括产成品和在产品等)的成本之中;另一方面,随着产品的销售,已销售产品的成本又将结转成为当期计算企业损益的费用。

将费用划分为若干要素进行反映,有助于企业了解在一定时期内发生了哪些费用、金额各为多少,可借以分析与比较企业各个时期各项费用要素的结构和水平,有助于企业编制材料采购预算、人工费用预算或计划,并对预算或计划的执行情况进行考核,还可以为国家宏观经济管理提供有关生产耗费方面的信息。

## 二、按成本的经济用途进行分类

企业在一定时期内发生的各种费用,其经济用途并不一定相同。首先,企业的全部费用(广义的费用)可以划分为生产经营费用和非生产经营费用两大类,前者通常是为企业的生产经营活动发生的,因此被称之为收益性支出(revenue expenditure),而后者是为企业生产经营活动以外的用途发生的(如购买固定资产、进行长期投资等),通常形成资本性支出(capital expenditure)。其次,生产经营费用根据它们是否用于产品生产活动又可以分为计入产品成本的生产费用和经营管理费用两类,前者是企业进行工业性生产,包括生产各种产品所发生的各项生产费用,后者是企业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以及企业在销售产品时发生的各项销售费用等,它们应作为期间费用加以核算。再次,可以计入产品成本的生产费用其用途也各不相同,将这一生产费

用按经济用途作出进一步细分就形成了产品生产成本项目的概念,简称为成本项目(cost items)。可见,成本项目仅仅只是将应计入产品成本的那部分生产费用按经济用途作出的一种分类。

工业企业的产品成本项目一般可分为直接材料、直接人工和制造费用等三项基本项目。除此之外,企业还可以根据管理的需要以及某些费用在产品成本中的重要程度考虑是否需要增设成本项目。如果企业发生的废品损失较多,可考虑增设“废品损失”项目;如果企业耗用的燃料和动力较多,可考虑增设“燃料与动力”项目等等。在本书第三章中,我们还将对成本项目作出进一步说明。

生产费用按经济用途分类,便于了解生产费用的用途和成本项目的构成,指出企业降低成本费用的途径,从而有利于开展成本分析与控制,挖掘企业降低成本的潜力。

### 三、按成本与特定产品的关系进行分类

生产费用按与特定产品的关系,可分为直接成本与间接成本两类。

1. 直接成本(direct cost)。它是指与某一特定产品具有直接关系的成本。某些生产费用是为某一特定产品的生产而耗费的,可以直接归集并计入该种产品,因此,与该种产品具有直接关系的费用就形成了该种产品的直接成本,例如,直接材料与直接人工等。

2. 间接成本(indirect cost)。它是指与某一特定产品没有直接关系的成本。某些生产费用不是专门为生产某一特定产品而耗用的,如生产车间为组织和管理生产而发生的各项制造费用,当它们不是为一种产品而是为多种产品的生产而耗时,需要按一定的标准分配给各种产品,通过以上方法分配给各种产品的生产费用就形成了这些产品的间接成本。

将成本分为直接成本与间接成本,对于企业正确计算产品成本具有重要的意义,还可以借此考核间接成本分配的合理性,推动成本计算制度的创新。

### 四、按成本的可控性进行分类

成本按是否能为责任单位有效地控制,可分为可控成本与不可控成本两类。

1. 可控成本(controllable cost)。它是指可以由责任单位或个人的行为加以有效控制的那部分成本。可控成本是一种责任成本,通常也是一种可追溯成本(traceable cost)。

2. 不可控成本(uncontrollable cost)。它是指不能由责任单位或个人的行为加以有效控制的那部分成本。

可控成本与不可控成本的划分是相对的。对于某一个责任主体而言的可控成本,对另一个责任主体来说,可能就不可控;反之亦然。但是,就整个企业而言,绝大部分成本应是可控成本。

可控成本与不可控成本的划分,有利于成本责任的考核和成本的控制,从而促进企业总体成本水平的降低。

## 五、按成本习性进行分类

成本习性(cost behavior),又称成本性态,是指成本总额在相关范围内与业务量(生产量或销售量)之间的依存关系。成本按成本习性划分,可分为固定成本、变动成本与混合成本三类。

1. 固定成本。它是指在一定时间和相关范围内,其总额不随业务量的变动而变动的那部分成本。例如,在一定的产量范围内,固定资产折旧费、保险费和企业管理人员工资等通常不随产量的变动而发生增减,它们一般属于固定成本。

固定成本通常还可以进一步区分为酌量性固定成本(discretionary fixed costs)和约束性固定成本(committed fixed costs)。前者是通过管理人员的决策行为可以改变其数额的固定成本,如研究开发费、广告费和职工培训费等;后者通常是与整个企业经营能力的形成及其正常维护直接联系的,其数额的大小一般不由企业管理人员的决策而随意改变,如固定资产折旧费、保险费、财产税等。

2. 变动成本。它是指其总额随着业务量的变动而变动的那部分成本。在相关范围内,变动成本通常与产销量发生正比例的变动,即它们之间形成一种线性关系。产品成本中的直接材料和直接人工一般属于变动成本。

3. 混合成本(compound cost)。它是指其总额虽受业务量变动的影响,但不一定与业务量的变动发生正比例变动的那部分成本。混合成本通常兼有固定成本和变动成本两种性质,根据具体情况可将它们进一步分为半变动成本或半固定成本。在成本会计实务中,通常采用一定的技术方法(如高低点法、最小二乘法、回归分析法等)将混合成本分解并还原成固定成本和变动成本两类。

应当指出的是,固定成本与变动成本的划分并不是绝对的。首先,这种划分通常是针对成本总额而言的,而对于单位产品成本的情况则正好相反。例如,固定成本总额一般不随产量的变动而变动,但单位产品中的固定成本却随产量的增加而减少,变动成本总额一般随着产量的变动而发生正比例的变动,但单位产品

变动成本却通常是一个常数。其次,固定成本与变动成本的确定均以相关范围作为前提条件,如超出相关范围,固定成本不一定能够继续保持固定不变,变动成本也不一定能够与业务量继续保持线性关系。再次,有一些固定成本还可以由企业管理人员的决策而改变,如酌量性固定成本等。广告费也可以根据销售量的一定比例加以提取,在这种情况下,广告费反而成为变动成本。

将成本划分为固定成本与变动成本两部分,对于开展成本—业务量—利润分析(cost-volume-profit analysis, CVP分析),进行成本的预测、决策和控制均有重要的意义,从而使其成为现代成本管理会计的一个核心内容。

## 六、按成本与决策的相关性进行分类

成本按是否与企业管理人员的决策方案相关,可分为相关成本与无关成本两类。

1. 相关成本(relevant cost)。它是指与特定决策方案相关,因该决策方案的采用可能会发生的成本。相关成本通常是在决策分析中需要考虑的未来成本或特殊成本,如机会成本、差别成本、重置成本、付现成本(out-of-pocket cost)等。

2. 无关成本(irrelevant cost)。它是指与决策方案无关或不相干、在决策方案中不需考虑的成本。无关成本通常包括以下两种情况:一是指过去已经发生、对未来决策不会发生影响的成本,如沉没成本等;二是指虽然在决策方案中可能涉及,但在性质与数量上为各个备选方案所共同的成本,即无差异成本。

相关成本与无关成本的划分,主要是为企业的经营决策服务的。

## 七、成本的其他分类

以上阐述的是成本最常见的几种分类方法。除此之外,还可以对成本作其他各种分类,从而产生更加丰富多彩的成本概念。例如,按成本所属空间范围划分,可分为宏观成本、中观成本、微观成本等;按成本计算的时间划分,可分为目标成本、设计成本、计划成本和实际成本等,或者事前成本、事中成本和事后成本等;按成本计算的总量和个量划分,可分为总成本和单位成本等;按成本资料的可比性划分,可分为可比成本与不可比成本等;按成本计算的职能划分,可分为标准成本、定额成本、责任成本、质量成本;按资金的筹集来源划分,可分为资本成本与债务成本等等。可见,成本划分的标准林林总总,不一而足,并由此产生了形形色色的成本概念。成本如何划分,依管理目的和需要而定,正所谓“不同

的目的需要不同的成本概念”。

## 小结(Summary)

本章根据马克思的成本价格学说讨论了成本的经济本质,并给出了理论成本的定义。在商品社会中,商品成本为商品生产过程中物化劳动和必要劳动的耗费,其价值量是 $C+V$ 的等价物。在社会主义市场经济条件下,将商品成本理解为 $C$ 或者 $C+V+M$ 都是不正确的。

除了理论成本的概念之外,现实生活中还存在着形形色色的成本概念,它们的经济内涵与理论成本的经济内涵存在一定的出入。此外,经济成本与会计成本、财务成本与管理成本、历史成本与机会成本等各组概念之间也存在着差别。但这些成本概念加深了人们对成本的认识,拓展了人们的视野。

成本是反映企业生产经营管理质量的综合指标,它对加强微观经济管理和宏观经济管理都具有重要的作用。成本的作用,主要表现在以下几个方面:(1)作为价值补偿的尺度。(2)作为制定产品价格的基础。(3)作为经济决策的依据。(4)作为制定宏观经济政策的参考数据。

根据各种管理的需要,可以对成本作出多种分类。在成本的各种分类中,最基本的分类方法是按经济内容和经济用途的分类,前者形成了成本(费用)要素的概念,后者形成了成本项目的概念。此外,还可以按照成本与特定产品的关系、成本的可控性、成本习性以及成本与决策的相关性等标志作出分类。

## 关键词(Glossary)

**商品成本(cost of commodity)** 它是指商品生产过程中物化劳动和必要劳动的耗费,其价值量是 $C+V$ 的等价物。

**财务成本(financial cost)** 也就是会计成本或账面成本,它是按照国家的政策法规、会计制度和会计准则的要求,通过复式簿记原理和规定的成本核算程序所计算的产品或劳务的成本。

**管理成本(managerial cost)** 它是一种分析性成本,它一般以产品的账面成本或财务成本为依据,经过加工整理,按照不同的需要计算并分析各种不同的成本,从而达到为企业经营管理服务的目的。

**费用要素(expense elements)** 它是指在生产经营活动中有关生产要素原

始形态上的耗费,通常表现为劳动资料方面的费用、劳动对象方面的费用和劳动力方面的费用三大类。在实际工作中,形成产品成本的费用要素又进一步细分为:外购材料、外购燃料、外购动力、工资及职工福利费、折旧费、利息费用、税金和其他费用等。

**成本项目(cost items)** 它是指为了计算产品成本的需要,将一定时期发生的应计入产品成本的那部分生产费用按经济用途作出的一种分类。工业企业的产品成本项目一般可分为直接材料、直接人工和制造费用等三个基本项目。除此之外,企业还可以根据管理的需要以及某些费用在产品成本中的重要程度考虑是否需要增设成本项目。

**直接成本(direct cost)** 它是指与某一特定产品具有直接关系的成本。某些生产费用是为某一特定产品的生产而耗费的,可以直接归集并计入该产品,因此,与该种产品具有直接关系的费用就形成了该种产品的直接成本。

**间接成本(indirect cost)** 它是指与某一特定产品没有直接关系的成本。

**可控成本(controllable cost)** 它是指可以由责任单位或个人的行为加以有效控制的那部分成本。

**不可控成本(uncontrollable cost)** 它是指不能由责任单位或个人的行为加以有效控制的那部分成本。

**成本习性(cost behavior)** 又称成本性态,是指成本总额在相关范围内与业务量(生产量或销售量)之间的依存关系。成本按成本习性划分,可分为固定成本、变动成本与混合成本三类。

**固定成本(fixed cost)** 它是指在一定时间和相关范围内,其总额不随业务量的变动而变动的那部分成本。

**变动成本(variable cost)** 它是指其总额随着业务量的变动而变动的那部分成本。

**混合成本(compound cost)** 它是指其总额虽受业务量变动的影响,但不一定与业务量的变动发生正比例变动的那部分成本。混合成本通常兼有固定成本和变动成本两种性质,根据具体情况可将它们进一步分为半变动成本或半固定成本。

**相关成本(relevant cost)** 它是指与特定决策方案相关,因该决策方案的采用可能会发生的成本。

**无关成本(irrelevant cost)** 它是指与决策方案无关或不相干、在决策方案中不需考虑的成本。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 马克思：《资本论》第三卷，人民出版社 1974 年版。
2. 徐政旦等：《成本会计》，上海三联书店 1994 年版。
3. 欧阳清等：《成本会计》，中国财政经济出版社 1999 年版。
4. 汪祥耀等：《成本会计》，中国财政经济出版社 2001 年版。
5. 欧阳清、杨雄胜：《成本会计学》，首都经济贸易大学出版社 2002 年版。
6. Charles T. Horngren , Geoge Forster and Srikant Datar , Cost Accounting : A Managerial Emphasis , 10<sup>th</sup> edition , Prentice Hall , Inc.

### 思考题( Questions )

1. 如何理解商品成本的质与量的规定性？
2. 马克思在《资本论》第三卷中，对成本价格理论有哪些经典论述？
3. 现代西方经济学对成本的理解与马克思的成本价格理论有何区别？
4. 经济成本与会计成本有何区别？
5. 机会成本的含义是什么？
6. 财务成本与管理成本有何区别？
7. 成本有哪些主要的作用？
8. 成本有哪些分类方法？它们的意义是什么？
9. 如何理解“不同目的需要不同成本”这一理念？

## 第二章

# 成本会计及成本会计制度的演进

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 明确成本会计的含义和内容。
2. 理解成本会计的任务和要求。
3. 清楚成本会计制度的产生与发展。

## 第一节 成本会计的含义和内容

### 一、成本会计的含义

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。随着成本会计的发展,人们对它的认识也在不断地加深。

早在小商品经济时期,工场主为了确定商品价格和经营盈亏的需要,就开始试图计算商品的成本。但那时计算成本的方法比较简单,依靠一些统计和技术方法对成本(主要是生产过程中发生的直接费用)进行汇总和估算,因此,当时所计算的成本精确度比较差。

到了资本主义阶段,尤其是在19世纪工业革命以后,由于铁路的迅速发展和机器的大规模使用,折旧费等间接费用急剧增加,在成本计算中如何合理地分摊各种间接费用的问题,也就变得格外重要。另一方面,随着市场竞争的日趋激烈,成本核算和降低成本等问题也越来越受到了资本家的重视。在这种情况下,为了提高成本计算的精确性,资本家将成本计算的任务交给了企业会计人员,从

而使成本计算这项工作变得专业化和系统化。会计人员将成本计算与复式记账制度进行了有效的结合,于是就形成了成本会计。美国早期研究成本问题的会计专家劳伦斯(W. B. Lawrence)曾对成本会计作过如下的定义:“成本会计就是应用普通会计的原理和原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或劳务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局制定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”由于会计人员将成本计算纳入了日常的簿记工作之中,因此,成本会计开始成为财务会计的一个重要组成部分。

20世纪初,资本主义企业开始奉行泰勒的“科学管理制度”。在泰勒制广泛实施的影响下,最终导致了标准成本计算制度和预算控制制度的产生。而标准成本计算制度和预算控制制度的实施,又极大地推动了成本会计的发展,使成本会计的职能从成本核算向成本控制等方面扩展,早期的成本会计由此步入了近代成本会计的阶段。在这一时期,成本会计的任务不仅需要描述企业生产费用的发生情况,而且还要对比和检查各项标准和预算的执行情况,并进行差异分析,以此达到有效控制经济资源的目的。正是在这种情况下,英国会计学家杰·贝蒂(J. Batty)对成本会计作出了如下新的定义:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”该定义与劳伦斯的成本会计定义相比,其优点是反映了近代成本会计的最新发展,突出了成本会计在控制经济资源方面的作用,其缺点是忽视了成本会计具有成本计算与财务会计制度相结合的特点。

第二次世界大战以后,随着科学技术的迅速发展,企业规模日益扩大,生产经营更加复杂,企业之间的竞争也更加激烈。在预测、决策、事先规划和控制成本的主观愿望下,信息论、系统论、控制论以及各种现代管理方法被相继地应用到成本会计之中,给成本会计增添了新的活力。由于成本会计与现代管理的成功结合,使成本会计的内容更加丰富,职能更加扩展,形式更为多样,从而形成了现代成本会计。我国著名会计学家徐政旦教授等在其编著的《成本会计》教材中对现代成本会计作出了以下的定义:“现代成本会计是成本会计与管理的直接结合,它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动,进行预测、决策、控制、分析和考核,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争和适应能力。”<sup>①</sup>

<sup>①</sup> 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店1994年版,第7页。

综上所述,成本会计是在成本计算的基础上建立和发展起来的,成本会计的最大特点是实现了成本计算与财务会计及其账表体系的成功结合。随着社会经济和科学技术的发展,早期的成本会计先是发展成为近代成本会计,又进一步发展成为现代成本会计,其职能从单一的成本核算向成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析和成本考核等多方面扩展。随着现代成本会计理论的日益成熟、学科体系的日益完善以及内容的日益丰富,它又逐渐从传统的财务会计中相对地独立出来,成为一门独立的会计学科,并为以后的管理会计的发展奠定了基础。

## 二、成本会计的内容

随着成本会计的发展,其内容也不断地得到扩展和丰富。现代成本会计的内容已包括成本核算、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等各个方面。

1. 成本核算。它是指企业按照一定的原则和程序,对生产过程中实际发生的各项生产费用进行记录、归集、计算和分配,计算出产品或劳务的总成本和单位成本,并编制成本报表,从而为企业成本管理提供真实和完整的成本信息。成本核算是成本会计最原始、也是最基本的内容。

2. 成本预测。它是指企业根据现有的成本资料以及其他经济技术资料,运用一定的预测方法对未来的成本水平及其发展趋势作出科学的估计。成本预测是成本决策和成本计划的基础,通过成本预测,可以了解一个投资项目或者一种产品的预计成本水平,从而为项目或产品的决策提供可靠的依据,并能提高人们降低成本的自觉性。

3. 成本决策。它是指企业根据成本预测资料及其他因素,作出有关成本的决策,以便企业确定目标成本,并编制成本计划或预算。在成本决策过程中,经常需要使用与决策相关的各种成本概念,如变动成本、机会成本、差别成本等。一个企业,大到投资项目决策,小到短期经营决策,都需要作出有关成本方面的决策。成本水平的高低对决策方案通常具有“成本否决”的作用。因此,成本决策一般是对若干个决策方案在其他条件相同时,通过对成本的比较分析后择优决定的。

4. 成本计划。它是指在成本决策的基础上,根据确定的成本目标,具体地规定企业在一定时期内为完成生产任务所需的生产费用,制定各项成本费用的控制标准,编制有关责任预算,并提出为达到规定的成本费用水平应采取的措施

等。成本计划是建立成本管理责任制的基础,是企业进行成本控制、成本分析和成本考核的主要依据,它对于企业挖掘内部潜力、降低成本费用具有重要的作用。

5. 成本控制。它是指在成本计划的基础上,对比标准成本、定额成本以及费用预算等计划指标来具体核算企业实际发生的生产费用和产品成本,分析、揭示、反馈成本计划的执行情况,找出产生成本差异的原因,并及时采取有效措施,将成本费用控制在标准、定额和预算之内。通过成本控制,可以有效地降低成本,实现企业预期的成本目标。广义的成本控制可以包括成本会计的所有内容,并根据控制时间的不同可以分为事先控制、事中控制和事后控制三种情况。

6. 成本分析。它是指根据成本核算提供的资料和其他有关资料,详细地分析成本水平及其构成的变动情况,研究成本变动的各种因素和原因,为成本控制和成本考核提供依据。成本分析贯穿在成本管理的各个环节,可以是预测分析、决策分析、控制分析和考核分析等等。

7. 成本考核。它是指在成本分析的基础上,对有关责任单位和个人执行成本计划的情况进行评价,明确责任,并据以奖惩。成本考核将责、权、利紧密结合,有利于调动各责任单位或个人控制成本的积极性,从而完成企业下达的各项责任成本目标。

需要指出的是,上述成本会计的各部分内容并不是孤立的,而是相互依赖、相互补充、相互作用的,企业放松或削弱其中的任何一项内容,都不利于企业成本会计目标的实现。

## 第二节 成本会计工作的组织

在社会主义市场经济条件下,成本会计的根本任务就是要促进企业改进生产经营管理,尽可能节约资源的消耗,不断降低成本,提高经济效益。为了完成以上任务,企业必须科学地组织成本会计工作。为此,需要在企业中设置成本会计机构,配备成本会计人员,制定和推行合理的成本会计制度。

### 一、建立成本会计机构

成本会计机构是处理和完成成本会计工作的主要职能部门。设置成本会计

的组织机构,必须考虑符合企业生产经营管理的特点,适应成本会计工作的内容,贯彻落实成本责任制,做到成本与经济效益相结合,有利于全面成本管理工作地开展。

在大中型企业,通常需要单独设置专门的成本会计职能机构,如成本会计处或成本会计科,也有的企业在会计机构中设置成本会计股或成本会计组。在规模小的企业一般是在会计机构中指定部分岗位专门负责成本会计工作。

成本会计职能机构的设置及业务分工与企业组织管理体制有密切的联系,通常有集中核算和非集中核算两种组织形式。以工业企业为例,在集中核算的管理体制下,厂部成本会计职能机构是成本会计的综合部门,集中处理全厂的成本会计工作,具体包括:制定成本会计制度;负责成本的集中统一管理,为企业领导提供各种成本信息,进行成本预测和决策,编制企业成本计划,并分解下达给各部门和车间,实行成本控制,监督生产费用支出,准确地核算全厂产品成本;分析和考核成本计划执行情况,加强对车间、班组成本核算的指导和管理工作;总结和推广降低成本方面的先进做法和经验。除厂部成本会计职能机构外的其他成本会计职能部门,比如各生产单位,只负责提供原始的成本核算资料。这种组织形式可以使成本会计工作集中在厂部成本会计部门,减少核算层次,保证工作质量,但不利于企业内部其他单位及时掌握成本或费用支出情况,影响了企业内部其他单位成本管理的积极性。

在非集中核算的管理体制下,厂部成本会计部门主要负责组织、领导、协调企业内部各单位的成本会计工作,负责成本数据的汇总以及对各级成本会计部门的工作进行业务指导和监督。各级成本会计职能机构负责本单位、车间或部门的成本费用计划的编制、成本核算和分析等。采用非集中核算组织形式,可以使成本会计工作更好地与各单位、车间、部门的生产经营管理结合起来,使它们能够及时了解本单位的成本水平,从而更加直接有效地进行成本管理,但是却增加了成本会计工作层次和工作人员。

企业究竟应采用哪一种组织形式,要从有利于更好地实现成本会计的目标出发,并根据企业规模的大小和经营管理水平等实际情况来决定。

## 二、配备成本会计人员

成本会计工作的内容十分丰富,程序比较复杂,业务性强,涉及企业管理的方方面面,如果没有专门的成本会计人员去完成这项工作,成本会计的目标就难

以实现。随着我国市场经济运行机制的建立和完善,企业成为独立的市场经营者,面对越来越激烈的市场竞争,企业发展既要依靠技术创新,也要依靠管理创新。成本会计工作是企业管理工作的重要方面,也要不断根据市场变化和竞争要求进行更新,从成本管理的内容、方法到手段都必须适应激烈的市场竞争的要求。因此,成本会计人员要立足企业,放眼市场,树立起强烈的成本经营意识和成本竞争意识,积极参与各项经营决策活动,在提高企业竞争力的基础上把成本降下来,更好地促进企业发展。

成本会计工作的重要性和特殊性要求从事该项业务的会计师,应具备较强的业务能力和高水平的职业道德。作为成本会计师,不仅要懂会计,还应懂经营管理,熟悉本企业的生产流程和人文环境。成本会计师要深入生产现场,了解生产技术,掌握成本信息的生成过程,学会运用价值工程和成本竞争优势分析方法,坚持技术与经济相结合、成本和效益相结合,把预测、决策、计划和控制放在重要地位,跳出仅仅负责成本核算的职责定位,使成本会计工作在企业发展中发挥更大的作用。

### 三、制定和推行成本会计制度

成本会计制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的规范和依据,是做好成本会计工作的重要条件。企业成本会计制度要以会计准则、财务通则和企业会计制度的有关规定为依据,要体现社会主义市场经济的要求,根据宏观调控需要来制定,要适应企业生产特点,以及内部经营管理的具体要求,同其他有关规章制度相协调,要深入实际调查研究,发动群众讨论,在认真总结经验的基础上加以制定。

成本会计制度的内容,一般应包括:关于成本开支范围的规定;关于成本预测和决策的制度;关于目标成本制定、成本计划编制的制度;关于成本控制、成本分析和成本考核的制度;关于成本核算和成本报表的制度;关于成本基础工作的制度;成本岗位责任制;其他有关成本会计的规定。

成本会计制度一旦制定完成,并经企业最高管理当局批准,就要认真严格执行,不应随意更改。但是随着企业竞争环境的变化,最高管理当局的调整,以及企业管理水平的提高和管理文化的变迁,成本会计制度也需要适当地修改。修订和完善成本会计制度是对企业未来发展影响较大的一项工作,必须慎重。在新制度未形成以前,原有制度要继续执行,使成本会计工作始终处于有章可循的状态,充分发挥其应有的作用。





估计成本会计制度是在产品生产前预先估计产品成本,凭以确定售价,然后与账面实际支出核对并加以修改的一种不完整的成本会计制度。由于估计成本计算是建立在经验判断和主观估计基础上的,所确定的成本只是一种将计成本(will-be cost),它无助于成本管理。而标准成本计算是建立在科学的调查分析的基础上的,确定的成本是一种应计成本(should-be cost),可以作为企业的奋斗目标。因此,自第一次世界大战后,估计成本会计制度逐渐被标准成本会计制度所取代。可以说,现代意义上的预计成本会计制度主要是指标准成本会计制度。

标准成本会计制度是预先制定标准成本,然后在标准成本基础上再计算出实际成本,并利用标准与实际相比较确定成本差异和进行差异分析与报告的一种成本会计制度。在实行该制度时,通常需要进行以下三项工作:首先,要制定标准成本,作为衡量企业所发生的费用浪费或节约的尺度以及计算产品实际成本的基础。其次,将费用按标准成本和成本差异两部分进行汇集,在确定成本差异的基础上进行成本差异原因分析,借以加强费用的日常控制和作为各成本中心责任考核的依据。最后,对标准成本和成本差异进行账务处理,计算出产品的实际成本。可见,标准成本会计制度是一种将成本的计划、控制、核算、分析和责任考核相结合的成本会计制度,是加强成本管理的有效工具。

与实际成本会计制度相比,标准成本会计制度在成本控制方面无疑具有较大的优越性。在标准成本会计制度下,所采用的成本基本计算方法无非也是简单法、分批法和分步法等,但不同的是,标准成本会计制度需要将生产费用按照标准成本和成本差异两部分分别汇集,以达到控制成本、衡量责任单位生产工作效率的目的。我国企业曾在较长一段时期内采用定额成本会计制度,该制度在原理上与标准成本会计制度有相似之处,这是因为我国的定额成本法是从前苏联引进的,而前苏联的定额成本法又是在西方国家的标准成本会计制度的基础上形成的。

标准成本会计制度也可以与其他成本会计制度结合使用,它与全部成本会计制度结合,就形成了全部标准成本会计制度;它与变动成本会计制度结合,就形成了变动标准成本会计制度。

### 三、变动成本会计制度

如上所述,传统的成本计算既是实际成本的计算,又是全部成本的计算,其主要目的是为了估价存货、确定损益和为制定价格提供依据,因此是一种财务会计观念的成本计算。按照传统的产品成本概念,在进行成本计算时,需要将所有

的制造成本计入产品成本之中,而这种成本计算形式一旦经常化和制度化,就形成了全部成本会计制度(full cost accounting system)。在美国,全部成本会计制度又称为吸收成本会计制度(absorbing cost accounting system)。

全部成本会计制度可以提供编制企业外部财务报表所需要的成本资料,有它存在的必要性。但是,全部成本会计制度不能反映产销构成变化对企业利润的影响,不能向企业管理人员提供成本决策和编制短期利润计划的有用信息,而且在计算成本时需要分摊固定费用,手续繁杂并带有很大的主观随意性。因此,为了解决全部成本会计制度带来的问题,各种部分成本会计制度(partial cost accounting system)纷纷产生。德国会计学家里施巴西(Eugen schumalenbach)联系价格政策的制定,首先提出了一种称为比例成本计算或边际成本计算的部分成本计算方法。这种设想在英国被付诸实施,英国广泛地应用了边际成本会计制度(marginal cost accounting system)。后来,美国会计学者将边际成本计算方法介绍到美国,并进一步发展成为直接成本计算(direct costing)。美国会计学家哈里斯(J. M. Harris)在对成本——业务量——利润依存关系分析的基础上,积极主张采用直接成本算法。在第二次世界大战以后,直接成本算法得到迅速的推广,从而形成了直接成本会计制度(direct cost accounting system)。

英国的边际成本算法与美国的直接成本算法,在成本计算原理上基本相同。在计算成本时,都是将全部成本分为变动成本和固定成本两个部分,并将变动成本计入产品成本,而将固定成本作为期间费用列入损益表作为当期损益的减项。因此,边际成本算法和直接成本算法从本质上说,都是变动成本计算方法。它们最终殊途同归,均发展成为变动成本会计制度(variable cost accounting system)。需要顺便指出的是,使用“变动成本计算”这个概念要比“直接成本计算”这个概念来得科学,因为直接成本并不完全等同于变动成本。

变动成本会计制度与全部成本会计制度主要存在以下几个方面的区别:第一,所计算的 cost 内容不同。变动成本计算只将变动成本计入产品成本,并将固定成本作为期间费用处理,而全部成本计算除了需将变动成本计入产品成本之外,还需按一定的方法分摊固定成本。第二,对存货估价和损益的确定结果不同。变动成本会计制度与全部成本会计制度由于所计算的 cost 内容不同以及处理固定费用方法的不同,因此所确定的存货的成本以及当期损益也就不同。第三,计算的目的不同。全部成本计算主要是提供价值补偿尺度和帮助企业制定价格,因此需要计算全部成本,而变动成本计算由于建立在成本——业务量——利润分析的基础之上,因此可以广泛地应用于成本预测、成本决策、成本控制、成

本分析和成本考核等各个方面。

采用变动成本会计制度,由于不再需要分配固定费用,一方面大大简化了成本计算工作,保证了成本资料的及时性;另一方面避免了固定费用分配时所带来的主观随意性,保证了成本资料的客观性和准确性。但是,由于变动成本会计制度不能提供作为价值补偿尺度的全部成本的资料,因此它并不是完美无缺的成本会计制度。目前,在美国,由于美国注册会计师协会(AICPA)、美国会计学会(AAA)以及美国证券交易委员会(SEC)等权威机构仍然坚持要求企业必须按全部成本会计制度编制企业财务报表,因此,变动成本会计制度主要还是用于企业内部成本管理。一些企业正在尝试将变动成本会计制度与全部成本会计制度结合起来使用,在平时采用变动成本计算方法,为企业成本管理和成本控制提供有用和相关的成本信息;到编制外部财务报表时,再将变动成本的资料进行调整,采用全部成本计算的方法,计算出产品的全部成本,从而向企业外部有关方面提供可靠和完整的成本资料。

#### 四、作业成本会计制度

从以上所述可以看到,人们在计算产品成本时始终会遇到一个两难问题:如果仅计算变动成本,成本资料可能不够完整;但如果需要计算全部成本,则又不能回避间接制造费用分配的问题。间接制造费用分配历来就是成本计算中最复杂、最棘手的问题,并且随着科学技术的进步以及间接制造费用在全部成本中所比重的逐步增加,该问题也就日益突出。为了解决如何合理分配间接制造费用的问题,人们努力寻求对成本会计制度的创新,正是在这一背景下,库伯(R. Cooper)和卡普兰(R. Kaplan)教授等人提出了通过分析成本动因向有关作业(activities)归集和分配成本费用的方法,并逐渐形成了作业成本会计制度。

作业成本会计制度(activity-based-costing system)实际上就是以作业(或活动)作为基础的一种成本会计制度,通常又简称为ABC制度。一般认为,ABC制度的产生,具有以下几个方面的原因:

1. 由于成本结构的变化,使得传统的成本计算方法(包括全部成本法、标准成本法、变动成本法等)受到了严峻的挑战。我们知道,在实际工作中,产品成本大致由直接材料、直接人工和制造费用三部分组成。最初,由于制造费用很少,人们仅计算主要成本而简单处理制造费用;工业革命以后,由于制造费用比例的增加,人们开始考虑分摊制造费用的各种方法;到了20世纪80年代,由于现代高新科技的广泛应用,企业的制造环境从过去的劳动密集型向资本密集型

和技术密集型转化,各种自动设备、电脑、机器人的普遍使用使产品成本中的直接人工比例大幅度减少,而各种间接制造费用则急剧增加。一些西方企业在计算产品成本时,开始将直接人工从主要成本中分离出来,并将它与制造费用联系在一起,形成了加工成本(conversion cost)的概念。另一方面,由于现代企业实行了“适时生产制度”(just-in-time production system, JIT)、“零存货”(zero inventory)管理制度以及全面质量管理体系,强调以需求拉动生产和改善产品的质量和服务,产品设计成本、生产准备成本、存货接受和发送成本、机器维护和检修成本等的数额也大幅度增加,并且这些成本大部分与业务量的变动没有太大的关系。因此,传统成本计算方法所采用的不分配或按单一业务量(产量、直接人工工时等)标准分配间接费用的方法已越来越不能符合成本计算和控制的要求。

2. “以作业为基础的管理”思想为 ABC 制度的产生奠定了理论基础。20 世纪 80 年代以来,随着社会环境的重大变化和科学技术的突飞猛进,企业管理思想也发生了重大的变革,产生了新的企业观。新的企业观认为,企业是由最终满足顾客需要而设计的“一系列作业”形成的,每一项作业需要消耗一定的资源,同时也转移或形成一定的价值。于是,产生了“生产消耗作业、作业消耗资源”的现象。而各项作业之间相互联系、承前启后,又形成了一条所谓的“价值链”。作业管理则要求剖析企业价值链的构成,保留可增加价值的作业,尽量消除不能增加价值的作业,以此提高企业运作的效率,减少资源的消耗。为了适应新的企业观和新的管理思想的需要,企业成本会计制度需要作出相应的改革,因此,ABC 制度要求将生产费用先行归集到有关“作业”上面,再按一定的方法计入产品成本之中。如果说,标准成本会计制度是泰勒“科学管理学说”的直接产物,那么,ABC 制度则是作业管理思想的直接产物。

3. “成本动因理论”为 ABC 制度的推行提供了可行性。“成本动因理论”认为,企业的各种成本费用都是为一定的“动因”发生的,这种“动因”就被称之为“成本动因”或者“成本驱动因素”,它们可以是一种业务量,也可以是一项作业或活动,还可以是一个事项等等。从较广泛的角度看,任何成本费用都是可以追溯和控制的。例如,有些费用与业务量不一定保持关联变动关系,但对另外的成本动因(如某项作业)却能发生关联变动关系。因此,按照“成本动因理论”的观点,变动成本与固定成本需要重新划分,因为对业务量来说是固定的成本对其他成本动因来说可能就是变动的,只有对所有成本动因的变动均不发生相应变动的成本才是真正的固定成本,但这一类固定成本几乎很少。另外,传统固定成本

与变动成本的划分,本身就有个“相关范围”的限制。因此,“成本动因理论”扩展了变动成本会计制度中有关成本习性分析的思路,同时为成本费用按“成本动因”分配并加以控制和考核提供了可行性。

作业成本会计制度是现代企业管理思想的产物,虽然它能够提供更比传统成本计算方法更多的成本信息,并对成本控制具有积极的作用,但由于它的使用具有较多的限制条件,并且计算手续比较复杂,目前仍处于实际应用的初级阶段。随着电子计算机的广泛应用以及多媒体信息资源的共享,作业成本会计的难度可望大大降低。

## 五、专项成本研究

目前,在一些西方发达国家,成本计算的形式是多种多样的。不仅各种成本会计制度互相结合使用,而且经常化、制度化的成本计算还与短期的、临时性的成本专项研究结合使用,以满足各方面的需要。人们为了不同的目的进行不同的成本计算,使传统的成本观念不断得到更新。在“不同的目的需要不同的成本”观念的指导下,出现了各种管理成本的概念,并广泛用于成本预测、成本决策、成本控制、成本分析和成本考核等各个方面。最后,我们通过一个差别成本(differential costs)分析的例子来说明专项成本研究的原理和作用。

差别成本分析是帮助企业进行短期决策的有效方法,它要求企业管理人员在充分了解不同备选方案可能产生的收入与成本的基础上,通过分析比较,选择最优方案从而作出成本决策。如果是比较两个方案,差别成本分析的原理是:首先确定两种方案的预计收入,用第一种方案的预计收入减去第二种方案的预计收入,求得差别收入;其次确定两种方案的预计成本,用第一种方案的预计成本减去第二种方案的预计成本,求得差别成本;最后再将两种方案的差别收入和差别成本进行比较,如果差别收入大于差别成本,应选择第一种方案,反之,如果差别收入小于差别成本,则应选择第二种方案。

假定有客户向某企业提出200件衬衣的订货任务,价格为每件100元,该企业经成本测算后,预计每件衬衣的变动成本(直接材料和直接人工部分)大约为60元,该企业一个月的正常开销(固定成本部分)大约为12000元。该企业是接受这批订货,还是拒绝这批订货呢?按照传统的全部成本算法,这批订货似不可取,因为接受订货虽然可取得20000元的销售收入,但相应发生的全部成本却是24000元(其中变动成本与固定成本各为12000元),该企业接受该批订货后将会发生4000元的亏损。然而,按照差别成本分析,却可以得出完全不同

的决策结果。根据差别成本分析原理,现将有关差别收入和差别成本的金额计算如表 2—1 所示:

表 2—1 是否接受订货的决策方案

项 目	接受订货	拒绝订货	差异金额
预计收入	20 000	0	20 000
预计成本	24 000	12 000	12 000
预计利润	(4 000)	(12 000)	8 000

本例中,由于差别收入大于差别成本,显然应采取接受订货的方案。虽然该企业接受订货要亏损 4 000 元,从表面上看接受订货是不可取的。但是从上表的数据中可以看到,如果该企业拒绝订货,不但不能取得任何收入,相反由于该企业每月大约有 12 000 元的固定成本,它是为保持企业经营能力发生的成本,属于无关成本,不管企业是否生产,这 12 000 元的固定成本总是要花费的。这样,如果拒绝订货将会使该企业当月发生 12 000 元的亏损。将上述两个方案的亏损额进行比较,接受订货比拒绝订货要少亏损 8 000 元,因此接受订货是合理的。

诸如差别成本分析之类的专项成本研究不仅可以用在是否接受订货的决策上,还可以用在其他各种短期决策中。由于专项成本研究通常与成本习性分析和变动成本计算有机地结合起来,能为企业提供各种有用的成本信息,因此得到了广泛的应用。在本书第五篇中,我们还将进一步介绍有关这一方面的应用。

从以上阐述可以看到,成本会计制度随着社会经济的发展而不断地演进。从传统的实际成本会计制度出发,陆续发展了变动成本会计制度、标准成本会计制度和作业成本会计制度等。此外,还以专项成本研究作为制度化的成本会计制度的补充。随着成本会计制度的演进,成本会计的职能也在不断地扩大,从而使成本会计成为经济管理的有效工具。

## 小结(Summary)

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。成本会计不同于成本计算。从历史上说,先有成本计算,后有成本会计。早期的成本计算方法比较简单,仅仅依靠一些统计和技术方法对成本(主要是生产过程中发生的直

接费用)进行汇总和估算,因此,当时所计算的**成本精确度比较低**。而成本会计则是将成本计算与日常化的会计核算结合起来,运用财务会计的原则、原理和方法,系统、完整地记录某一企业生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或劳务的单位成本和总成本,从而使成本会计成为财务会计的一门重要分支学科。

随着成本会计的发展,其内容也不断得到扩展和丰富。现代成本会计的内容已包括成本核算、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等各个方面。成本会计的发展,一方面为管理会计的产生奠定了基础;但是,另一方面,现代成本会计的内容已与管理会计的内容相互交融,两者之间存在着一定的重叠之处。

成本会计的根本任务是要促进企业改进生产经营管理,尽可能节约资源的消耗,不断降低成本,提高经济效益。为了完成以上任务,企业必须科学地组织成本会计工作。为此,需要在企业中设置成本会计机构,配备成本会计人员,制定和推行合理的成本会计制度。

如果更为详细地考察成本会计的发展,可以看到,它大致经历了从实际成本会计制度向标准成本会计制度、变动成本会计制度、作业成本会计制度、专项成本研究发展的各个阶段。虽然各种成本计算制度及专项成本研究都能对企业的经营管理和决策发挥重要的作用,但是实际成本会计制度仍然是当前最流行和最主要的成本会计制度。

## 关键词(Glossary)

**成本会计(cost accounting)** 它是指日常化、制度化地将成本计算技术与会计核算方法相结合的一种会计制度。从学科性质上说,成本会计是财务会计的一门重要分支学科。

**实际成本会计制度(actual cost accounting system)** 它是指以企业实际发生的各项费用进行成本计算的一种成本会计制度。

**标准成本会计制度(standard cost accounting system)** 它是预先制定标准成本,然后在标准成本基础上再计算出实际成本,并利用标准与实际相比较确定成本差异和进行差异分析与报告的一种成本会计制度。

**全部成本会计制度(full cost accounting system)** 它是指将所有的成本,无论是固定成本还是变动成本,全部都计入产品成本的一种成本会计制度。

变动成本会计制度(variable cost accounting system) 它是指将所有的成本划分为固定成本和变动成本两大类,将变动成本计入产品成本,而将固定成本列为期间费用的一种成本会计制度。

作业成本会计制度(activity-based-costing system) 它是指以作业(或活动)作为基础的一种成本会计制度,通常又简称为ABC制度。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦等:《成本会计》,上海三联书店1994年版。
2. 欧阳清等:《成本会计》,中国财政经济出版社1999年版。
3. 汪祥耀等:《成本会计》,中国财政经济出版社2001年版。
4. 欧阳清、杨雄胜:《成本会计学》,首都经济贸易大学出版社2002年版。
5. 番场嘉一朗主编:《新版会计学大辞典》,中国展望出版社1986年版。
6. Charles T. Horngren, Geoge Forster and Srikant Datar, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10<sup>th</sup> edition, Prentice Hall, Inc.

### 思考题(Questions)

1. 成本计算与成本会计有何不同?
2. 现代成本会计主要包括哪些内容?
3. 成本会计、管理会计和财务管理的内容有哪些交叉重叠之处?
4. 如何做好企业成本会计的组织工作?
5. 简述成本会计制度的演变。

# 现代成本会计学

## 第二篇 工业企业成本核算

- 【第三章】 工业企业成本核算概述
- 【第四章】 工业企业要素费用的核算
- 【第五章】 工业企业辅助生产费用的核算
- 【第六章】 制造费用的核算
- 【第七章】 工业企业生产损失的核算
- 【第八章】 生产费用在完工产品与在产品之间的分配
- 【第九章】 成本计算方法概述
- 【第十章】 品种法
- 【第十一章】 分批法
- 【第十二章】 分步法
- 【第十三章】 分类法
- 【第十四章】 定额法
- 【第十五章】 期间费用的核算

## 第三章

# 工业企业成本核算概述

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本核算的原则。
2. 掌握成本核算的要求。
3. 理解费用要素与成本项目的概念及两者之间的关系。
4. 掌握成本核算的账户设置及账务处理程序。

## 第一节 成本核算的原则

成本核算原则是成本会计人员进行成本核算时所应遵循的基本规范。尽管不同企业因生产特点和管理要求的不同,使得成本核算各具特点,但对所有的企业来说,成本核算提供的信息都必须相关、及时、准确。只有这样,才能不断提高成本核算质量,充分发挥成本核算的作用。为此,企业在进行成本核算时,必须遵循成本核算的基本原则与规范。

关于成本核算原则的具体内容,我国理论界尚未形成完全一致的看法。我们认为,成本核算作为会计核算的重要内容,应当符合企业会计准则和会计制度的要求。会计准则和会计制度中所规定的会计核算原则,大部分体现出成本核算的特色,因此,这些会计原则同时也是成本核算的原则。

### 一、客观性原则

客观性原则是指在成本核算中要以实际发生的生产耗费为依据,如实反映

企业的成本水平,使得所提供的成本信息与客观的经济事实相一致,不应掺假,不应人为地提高或降低成本。依据这一原则,在实际工作中,要求企业建立健全各项成本管理制度,加强各项成本管理的基础工作。任何生产耗费的发生,都必须取得合法的原始凭证,各项财产物资要按历史成本计价,各种核算方法与处理程序不仅要符合有关规定,而且要前后一致,严禁乱挤、乱摊成本,严禁各种弄虚作假行为的发生,以确保所提供的成本信息的客观、真实。

## 二、分期核算原则

企业的生产经营活动是持续不断地进行的,为了取得一定时期的成本信息,企业就必须将持续不断的生产经营活动人为地划分为若干个相等的成本会计期间,以便按期计算产品的生产成本。为便于各项工作的开展,在实际工作中,成本核算的分期与会计报告期(分月、分季、分年)应当一致。但需指出,成本的分期核算是对产品成本的计算工作而言的,像费用的归集、汇总和分配等,都必须定期按月进行,至于计算完工产品成本的时期(即成本计算期),并不一定要与会计报告期完全一致,因它主要受企业生产特点的影响。成本计算期可以是按月定期的,也可以是按生产周期不定期的。

## 三、及时性原则

及时性原则是指企业应根据成本管理和对外提供财务信息时效的要求,在规定的成本核算期内汇集生产费用、计算产品成本、为有关各方及时提供所需的成本信息。任何信息欲取得较高的使用价值,不仅要求其真实可靠,而且还必须保证时效。随着社会主义市场经济的不断发展,市场变化越来越快,企业竞争日趋激烈,及时提供成本信息,借以迅速作出生产经营决策,纠正成本管理工作中的失误,并果断地采取进一步加强成本管理的具体措施,是搞活企业、增强企业市场应变能力的重要途径。否则,时过境迁,往往会使原本非常重要的成本信息变成毫无价值的无用资料。

## 四、合法性原则

合法性原则是指成本核算时,必须按照有关的法律、法规、规章、制度等的规定对各项支出进行处理。只有符合规定的支出才能计入成本。如按目前制度规定:营业费用、管理费用、财务费用作为期间费用处理,不计入产品成本。又如,购置和建造固定资产的支出、购入无形资产的支出、对外投资的支出、被没收的

财物、各种罚款性质的支出、对外捐赠和赞助性质的支出等等也都不能列入成本开支。如果成本中出现违反规定的开支,必须在计算利润、编制报表和缴纳所得税时进行调整,以保证成本指标的合法性。

### 五、一致性原则

企业在成本核算过程中涉及许多会计处理方法,比如所耗材料的计价方法、固定资产折旧的计提方法、辅助生产费用和制造费用的分配方法、在产品的计价方法、产成品成本的计算方法等。一致性原则就是指各个会计期间所采用的会计处理方法必须保持前后一致,不得随意变更,以使各期成本资料有一个统一的口径,保持企业不同时期成本信息的可比性。在成本核算中,采用不同的会计处理方法,所计算出来的成本也必然会有所不同,因此,企业必须根据自身的生产特点和管理要求,选择一种较为适用的符合会计准则的会计处理方法,并尽量始终如一地使用下去,不宜经常变更,更不允许企业为满足一时的需要,随意变更。一致性原则并不是说各成本、费用的处理方法永远不变,当确因企业客观条件发生了变化,原先方法已不能适用并且采用新的方法能使成本数据更准确、更有用时,则变更也是必要的,但需要将变更的有关情况在当期的会计报表中予以说明。

### 六、实际成本计价原则

实际成本计价也称历史成本计价。它主要包括两方面的含义:第一,对生产经营活动中所耗费的各种财产物资和原材料、燃料、动力和固定资产等,必须以取得该财产物资时所发生的实际耗费为基础,采用一定的计价标准计入产品成本。具体地说,各种财产物资,在数量上要按其实际耗用量计算;在计价标准上,可以采用实际价格,也可以采用计划价格,但在采用计划价格时,必须依据计划价格同实际价格的差异对计入产品成本的金额进行调整。第二,完工产品成本结转时也要按实际成本进行计价。若企业的“库存商品”账户及其明细账采用计划成本计价,则对于实际成本与计划成本之间的差额,应另设“产品成本差异”账户予以登记反映。按照此项原则,在财产物资按实际成本计价入账后,即使市场价格或币值发生变动,企业也不得随意调整其账面价值。在耗费这些财产物资时,也只能按其历史成本将其价值计入产品成本。只有在某些特殊情况下,经有关部门批准认可,企业才允许对财产物资重新估价。由于成本是客观交易事实的反映,所以,按实际成本计价有利于客观反映财产物资的实际价值和生产经营中的实际耗费,并使不同会计期间的劳动耗费及财务成果的计算具有可比性。但在物价变动,特别是通货膨胀

胀时,会使得历史成本不能确切反映资产的现值,不能反映企业资产的收益情况。

### 七、权责发生制原则

权责发生制原则是以权责关系是否已经实际发生为基础来确认收入和支出的一种方法。权责发生制的基本内容是:凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的支出,不论款项是否收付,都应作为当期的收入和支出处理;凡是不属于当期的收入和支出,即使款项已经在当期收付,也不应作为当期的收入和支出处理。权责发生制原则主要是从时间选择上确定会计确认的基础,以解决费用的归属期问题。根据权责发生制原则,在成本核算时,对于已经发生的支出,如果其受益期不仅包括本期,而且还包括以后各期,就应作为待摊费用按其受益期进行分摊,而不能全部列作本期费用;对于虽未支出但已受益的费用,则应作为预提费用先行预提计入本期费用中。成本核算中贯彻权责发生制原则,能够分清本期支出的费用与本期负担的费用之间的界限,从而也能更加准确地反映出特定会计期间真实的财务状况和经营成果。

### 八、划分收益性支出与资本性支出原则

该原则是指成本核算时应严格区分收益性支出与资本性支出的界限,以正确计算各期的成本、费用和利润。收益性支出是指仅仅与本年度(或一个营业周期)收益的取得有关的支出,即该项支出的发生是为了取得本年度(或一个营业周期内)的收益,如生产过程中所消耗的原材料支出、发生的工资支出等。资本性支出是指不仅仅为取得本年度(或一个营业周期内)的收益而发生的支出,即该项支出的发生还有助于以后会计年度(或一个营业周期后)收益的取得,如固定资产的购置支出。对这两类不同性质的支出,应采用不同的方法进行处理:构成资产价值的资本性支出,要在资产使用过程中将其价值逐渐转入成本、费用;收益性支出要在发生时将其计入当期的产品成本或期间费用。区分收益性支出与资本性支出的目的,就是为了正确确定资产的价值和正确计算企业各期的成本、费用和利润。若将资本性支出错列为收益性支出,则结果必然是少计了资产价值,多计了当期成本、费用,导致当期利润虚减;反之,若将收益性支出错列为资本性支出,则结果必然是多计了资产价值,少计了当期成本、费用,导致当期利润虚增。

### 九、重要性原则

重要性原则是指在成本核算过程中对各经济业务事项及成本核算内容要区

别其重要程度,采用不同的核算方法。具体地说,就是对成本有重大影响的内容与项目,要作为重点进行核算与反映,并力求准确;对成本无重大影响的次要项目和零星内容,可从简核算与合并反映。例如,对于主要产品应按品种(甚至再按生产步骤)设立产品成本明细账计算成本,并且要求算得细而准;而对于数量少、费用小的零星产品,即使其工艺过程、使用价值等有较大的不同,也可将它们合并到一起作为一类计算成本。又如,在成本项目的设置上,对于金额大、比重高的原材料费用、人工费用必须单独设置成本项目进行反映,而对于金额小、比重低的车间办公费用、修理费用、折旧费用、机物料消耗费用等,就不必单独设置成本项目,只需合并在一起,全部反映在制造费用这个综合项目之中。

## 十、效益性原则

效益性原则是指成本核算作为一项工作,本身要讲求效益,要进行成本效益分析。某些重要的成本数据,由于能为企业内部管理和外界有关各方提供有用的信息,或者能为降低产品成本,提高经济效益起到很大的作用,对这些成本数据就应多花点时间、多投点精力,尽量把核算工作搞得细一些,数据算得准一些;反之,对于一些无关紧要的成本数据,就用不着花九牛二虎之力非得去求出一个精确值不可。效益性原则就是要求将成本核算时的付出与由此所带来的所得进行对比,只有所得大于付出,从事该工作才是合算的、有效益的,也才是有必要的、有意义的。

以上十项原则相互联系,共同构成了一个完整的成本核算原则体系。确立这些原则的根本目的就是为了保证并提高成本信息的有用性:对内部管理人员的预测、决策、控制有用,对外界各方掌握成本信息,了解财务状况与经营成果有用。而要保证并提高成本信息的有用性,就必须在核算中坚持客观性、分期核算与及时性原则;要保证客观性,又必须在核算中贯彻合法性、一致性与实际成本计价原则;按照分期核算的原则,又要求贯彻权责发生制和划分收益性支出与资本性支出原则。至于重要性原则和效益性原则,则是对上述原则的补充。因此,若要对上述十项原则划分层次的话,客观性原则、分期核算原则、及时性原则是并列的,属最高层次;合法性原则、一致性原则、实际成本计价原则、权责发生制原则、划分收益性支出与资本性支出原则是并列的,属第二层次,其中,前三项原则从属于客观性原则,后两项原则从属于分期核算原则;重要性原则和效益性原则是并列的,属第三层次,两者都是成本核算中的辅助原则。

## 第二节 成本核算的要求

成本是综合反映企业生产经营耗费的一项重要指标,原材料及能源消耗的节约与浪费、生产设备利用是否合理、工艺技术是否先进以及劳动生产率水平的高低等等,最终都会综合反映在产品成本这一经济指标上。成本核算正确与否,不仅直接影响到成本的预测、计划、控制、分析、考核等成本会计各环节的工作,而且也直接影响到企业财务会计中损益的确定与所得税的计算,同时还将对企业的经营决策产生重大影响。为了充分发挥成本核算的作用,在成本核算工作中,应贯彻以下各项要求。

### 一、算管结合,算为管用

成本核算是加强企业管理,尤其是加强财务管理与成本管理的重要手段,因此,成本核算应该从满足管理的要求出发,做到核算与管理相结合,并且成本核算要与管理服务,成本核算所提供的成本信息要与管理所用,要能满足管理的各种需要。在实际的成本核算工作中,既要防止片面地简化,从而不能满足管理要求的做法,又要避免为算而算,搞烦琐哲学,计算出一些管理上根本不需要的数据的错误倾向。正确的做法应当是:从管理的要求出发,在满足管理需要的前提下,按照重要性原则分清主次,区别对待,主要的从细,次要的从简,细而有用,简而有理,算为管用,算管结合,以正确、科学、合理并及时地归集和分配生产费用,计算产品成本。

### 二、正确划分各种费用界限

为了正确地计算产品成本和损益,企业必须正确划分以下五个方面的费用界限。

1. 正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限。企业的经济活动是多方面的,除了生产经营活动以外,还有其他方面的经济活动,因而费用的用途也是多方面的,有的应计入生产经营管理费用,而有的却不计入生产经营管理费用。计入生产经营管理费用的只包括用于产品的生产和销售、用于组织和管理生产经营活动,以及用于筹集和使用生产经营资金的各种费用。而如企业购置和建造固定资产、购买无形资产以及进行对外投资,因这些经济活动不

是企业日常的生产经营活动,所以所发生的费用就不应计入生产经营管理费用。又如,企业的固定资产盘亏损失、固定资产报废清理损失、由于自然灾害等原因而发生的非常损失,以及由于非正常原因发生的停工损失等,也不是由于日常的生产经营活动所引起,所以也不计入生产经营管理费用。因此,每个企业都应根据费用的用途正确地划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限,遵守国家关于成本、费用开支范围的规定,防止乱挤或少计生产经营管理费用的错误做法。

2. 正确划分生产费用与经营管理费用的界限。生产费用是指用于产品生产的原材料费用、生产工人工资费用和制造费用等,生产费用应计入产品成本。经营管理费用是指用于企业经营管理的各项费用,包括营业费用、管理费用和财务费用等,经营管理费用不计入产品成本。计入产品成本的生产费用与不计入产品成本的经营管理费用对企业的损益有着不同的影响:生产费用要在产品生产并销售以后才体现在企业的损益之中,而当月投产的产品不一定当月生产并销售,当月生产并销售的产品也不一定是当月投产的,因而当月发生的生产费用往往不等于计入当月损益、从当月收入中扣除的产品销售成本;但是,企业发生的经营管理费用是作为期间费用处理的,不计入产品成本,而直接计入当月损益,从当月收入中扣除。因此,为了正确地计算企业各个月份的损益,必须将生产经营管理费用再进一步划分为生产费用和经营管理费用,要防止混淆成本(产品成本)和费用(期间费用)的界限,防止人为地将某些产品成本计入期间费用,或者将某些期间费用计入产品成本,借以调节产品成本和各月损益的错误做法。

3. 正确划分各个月份的费用界限。企业当月支出的费用,并不一定全由当月的成本、费用负担。比如,本月虽已支付,但属于本月和以后各月受益的费用,应作为待摊费用,分摊计入本月和以后各月的成本、费用之中;本月虽未支付,但本月已经受益的费用,应作为预提费用,预先计入本月的成本、费用之中。因此,企业在核算产品成本时,必须认真贯彻权责发生制原则,严格掌握待摊费用与预提费用的摊提标准,正确核算待摊费用与预提费用,将计入产品成本的生产费用和作为期间费用处理的经营管理费用在各个月份之间进行正确划分,防止利用费用待摊和预提的办法人为调节各个月份的产品成本和经营管理费用,人为调节各月损益的错误做法。

4. 正确划分各种产品的费用界限。计入本月产品成本的生产费用,不一定都由某一种产品负担。因此,需要将其在各种产品之间进行划分。凡属于某种

产品单独发生,能够直接计入该种产品成本的生产费用,应该直接计入该种产品的成本;凡属于几种产品共同发生,不能直接计入某种产品成本的生产费用,则应采用适当的分配方法,分别计入这几种产品的成本。在划分这类费用界限时,要做到如实反映各种产品的生产耗费,避免人为地在各种产品之间任意转移费用,以盈补亏,调节各种产品成本的错误做法。

5. 正确划分完工产品与在产品的费用界限。通过以上费用界限的划分,已分别确定了各种产品本月应承担的生产费用。月末,如果某种产品都已完工,则该产品所负担的生产费用就是该产品的完工产品成本;如果某种产品都未完工,则该产品所负担的生产费用就是该产品的月末在产品成本;如果某种产品既有完工产品又有在产品,则就需要采用适当的分配方法,将该产品所负担的费用在完工产品与在产品之间进行分配,以分别计算出完工产品所负担的费用和月末在产品所负担的费用。在划分这类费用界限时,要防止任意提高或降低月末在产品所负担的费用,人为调节完工产品成本的错误做法。

为提高成本核算的准确性,在划分以上五个方面的费用界限时,应贯彻受益原则,即何者受益何者负担费用,何时受益何时负担费用;负担费用的多少与受益程度的大小成正比。

上述五个方面费用界限的划分,充分体现了企业会计制度的要求。根据财政部颁布的《企业会计制度》第105条的规定:“企业必须分清本期成本、费用和下期成本、费用的界限,不得任意预提和摊销费用。工业企业必须分清各种产品成本的界限,分清在产品成本和产成品成本的界限,不得任意压低或提高在产品和产成品的成本。”

能否正确划分以上五个方面的费用界限,是成本核算正确与否的关键。实际上,这五个方面费用界限的划分过程,也就是产品成本的核算过程。

### 三、正确确定财产物资的计价方法和价值转移方法

企业在学习经营活动中需要拥有大量的财产物资,包括各种固定资产和存货等,它们的价值将随着其在学习经营过程中的耗用而转移到成本、费用中去。因此,这些财产物资的计价方法和价值转移方法,也会影响成本、费用计算的准确性。其中与固定资产有关的有:固定资产原值计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低;固定资产修理费用是否采用待摊或预提方法以及摊提的期限长短等。与流动资产有关的有:材料成本的组成内容,材料按实际成本进行核算时发出材料单位成本的计算方法(先进先出法、后进后出法、加权平均法还是个别

计价法) ,材料按计划成本进行核算时材料成本差异率的种类(个别差异率、分类差异率还是综合差异率,本月差异率还是上月差异率),采用分类差异率时材料类距的大小以及包装物与低值易耗品的摊销方法、摊销期限等。此外,还有固定资产与低值易耗品的划分标准,无形资产的摊销方法与期限等等。为了正确及时地计算成本和费用,在确定这些财产物资的计价方法与价值转移方法时,既要注意科学合理,又要注意简便实用。凡国家有统一规定的,应采用国家统一规定的方法。而某种方法一经确定就必须保持相对稳定,不应任意改变。

#### 四、做好成本核算的基础工作

做好成本核算的各项基础工作,对正确计算成本,提高成本信息质量至关重要。成本核算的基础工作,需要企业的会计部门和其他各有关部门的共同努力才能完成。一般认为,应做好的成本核算基础工作主要包括以下各项:

1. 做好各项消耗定额的制定和修订工作。生产过程中的原材料、燃料、动力和工时等消耗定额,与成本核算的关系十分密切。产品的各项消耗定额,既是编制成本计划、分析和考核成本水平的依据,也是审核和控制生产耗费的标准。而在计算产品成本时,也常常需要按照产品的定额消耗量比例进行费用的分配。因此,为了加强成本管理,企业必须建立、健全定额管理制度,凡是能够制定定额的各种消耗,都应根据企业当前的设备条件和技术水平,充分考虑职工群众的积极因素,制定先进而又可行的各项定额,并随着生产的发展、技术的进步、劳动生产率的提高不断地修订定额,以充分发挥定额管理的作用。

2. 建立材料物资的计量、收发、领退和盘点制度。材料物资的计量是否准确,收发、领退手续是否健全,盘点制度是否完善,都将关系到成本核算的准确性及其控制的有效性。因此,为了做好成本核算工作,对于企业中材料物资的收发领退,都要认真计量,填制必要的凭证,并办理必要的手续。对于车间、班组在月底已领未用的材料,要进行清查盘点,不需要用的要及时退库,需要继续使用的应办理“假退料”等转账手续。对于在产品 and 库存材料物资要定期盘点,分析盈亏原因,计价入账。做好这些工作,也是加强生产管理、物资管理和资金管理的有效措施。

3. 建立和健全原始记录工作。原始记录是反映生产经营活动的原始资料,是进行成本核算的凭证依据。因此,企业对于材料的领用、工时与动力的消耗、生产设备的运转、费用的开支、废品的发生、在产品在生产过程中的转移、自制半成品和产成品的交库、产品质量的检验等,都要有真实的原始记录。为使原始记录工作制度化、规范化,企业成本核算人员应会同有关部门及有关人员认真制定



## 一、费用要素

企业的生产经营过程,是劳动对象、劳动工具和活劳动的耗费过程,这些耗费的货币表现就是费用。费用按其经济内容(性质)划分,可分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用。这三类便是企业费用的三大构成要素,简称费用要素。进一步划分,可将企业的费用分为以下若干费用要素:

1. 外购材料。它是指企业耗用的一切从外部购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。
2. 外购燃料。它是指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料,包括固体、液体、气体燃料。从理论上说,外购燃料应该包括在外购材料中,但由于燃料是重要的能源,需要单独考核,因而单独列作一个要素进行计划和核算。
3. 外购动力。它是指企业耗用的从外部购进的各種动力。
4. 工资。它是指企业各类职工的工资。
5. 计提的职工福利费。它是指企业按照工资的规定比例计提的职工福利费。
6. 折旧费。它是指企业按照规定计算的固定资产折旧费用。
7. 资产减值损失。它是指企业根据谨慎性原则的要求所合理预计的各项资产可能发生的损失。
8. 利息费用。它是指企业应计入经营管理费用的银行借款利息费用减去存款利息收入后的净额。
9. 税金。它是指企业应计入经营管理费用的各种税金,包括房产税、车船使用税、印花税、土地使用税等。
10. 其他费用。它是指不属于以上各要素的费用,例如邮电费、差旅费、租赁费、外部加工费等。

费用要素是一种反映费用原始形态的分类。将费用划分为若干要素进行反映与核算,有助于企业了解在一定时期内总共发生了哪些费用,数额各是多少,并可据以分析各个时期各种费用的内容构成和水平。同时,这种分类反映了外购材料和燃料费用以及职工工资的实际支出,因而可以为编制企业的材料采购资金计划和劳动工资计划提供依据。另外,这种分类区分了企业中的物质消耗和非物质消耗,因而有利于企业计算工业净产值,并为计算国民收入提供资料。因为工业净产值等于工业总产值减去工业生产中的物质消耗,而国民收入又是根据各行各业的净产值汇总而得。但是,这种分类未能反映各种费用的经济用途,因而不便于分析这些费用的支出是否节约、合理,也不能为费用控制提供有效的资料。

## 二、成本项目

企业费用按经济用途分,可分为生产经营管理费用和非生产经营管理费用;生产经营管理费用再按经济用途还可分为计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的期间费用。生产费用在生产过程中的用途也是各不相同的,有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。将计入产品成本的生产费用按照经济用途进行分类所得到的类别,便称为成本项目。企业进行成本核算时,一般应该设置以下成本项目:

1. 原材料。又称直接材料,是指直接用于产品生产,构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料。
2. 燃料及动力。它是指直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力。
3. 生产工人工资及福利费。简称工资及福利费,也称直接人工,是指直接从事产品生产的工人工资以及按生产工人工资和规定比例计提的职工福利费。
4. 制造费用。它是指企业各个生产单位(分厂、车间)为组织和管理生产活动所发生的各项间接费用。包括车间管理人员工资及福利费、车间固定资产折旧及修理费、办公费、水电费、机物料消耗费和劳动保护费等。

以上按经济用途划分的各个成本项目不是固定不变的,企业应根据生产特点和成本管理的要求灵活设置相应的成本项目。通常对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及在产品成本中比重比较大的费用,应该专设成本项目,否则,为了简化核算工作,不必专设成本项目。例如,我国的能源比较紧张,因而一般应按产品制定工艺用燃料和动力的消耗定额,并且专设“燃料和动力”成本项目,以便单独进行反映、控制和考核。但如果工艺上耗用的燃料和动力不多,为了简化核算工作,可以将工艺用燃料(即直接燃料)费用并入“原材料”成本项目,将工艺用动力费用并入“制造费用”成本项目。又如,在生产过程中可能发生废品,如果废品损失在产品成本中的比重较大,需要作为一项重点内容进行核算和管理,也可以增设“废品损失”成本项目,如果没有废品,或者废品损失额不大,则不必增设“废品损失”成本项目。再如,在采用分步法核算产品成本的企业,为了考核各步骤的半成品成本,可增设“自制半成品”成本项目。还有,企业若需要单独考核职工福利费,可把“直接人工”成本项目分设为“直接工资”和“其他直接支出”两个成本项目等等。

将生产费用划分为若干成本项目,可以明确地反映直接用于产品生产上的材料费用是多少,直接用于产品生产上的工人工资是多少,以及耗用于组织和管

理生产上的各项支出是多少等,这不仅可以从用途上掌握费用的构成,而且对于了解企业各项费用定额(计划、预算)的执行情况,分析费用支出是否节约、合理,控制费用的发生,加强成本、费用管理等,都有着重要的作用。

### 三、费用要素与成本项目的关系

费用要素与成本项目,是成本会计中两个非常重要的基本概念,它们之间既有联系,又有区别。

从联系上看,费用要素与成本项目都是对企业某一特定的费用所作的分类,有些费用要素与成本项目的名称也非常类似,如材料、工资等,它们都反映了企业的耗费。另外,就核算程序而言,成本项目的金额总是由费用要素转化而来的,费用要素中生产费用要素形态都将转化并归属到不同的成本项目之中。当然,这里的费用要素与成本项目间的对应关系,既可能是一对一,也可能是一对几的关系。

费用要素与成本项目间的区别主要表现在:

1. 分类的标准不同。这是两者最根本的区别。费用要素的分类标准只是经济内容而不论用途,成本项目的分类标准只是经济用途而不论内容。即所谓费用要素就是指具有相同经济内容的各不同用途的耗费之和,而成本项目是指具有相同经济用途的各不同内容的生产耗费之和。正因为费用要素与成本项目的分类标准不同,因此,也导致了两者间的对应关系有时变得错综复杂:同一费用要素,可能有多种经济用途,从而与多个成本项目相对应;同一成本项目,也许包含了多种不同的费用内容,从而又与多个费用要素相对应。

2. 被分类的费用不同。费用要素是对总费用进行分类,而成本项目只是对总费用中的生产费用进行分类。若将生产费用按经济内容为依据进行划分所得到的若干类别便称为生产费用要素。

3. 费用所属的时期不同。费用要素只反映本期发生的费用,而成本项目可能包括本期和以前几个时期发生的费用。即费用要素反映的费用具有时期性的特征,而成本项目反映的费用具有对象性的要求。

此外,费用要素与成本项目在具体的划分类别及各自的作用等方面也存在着区别。

为进一步弄清费用要素与成本项目的关系,特举例说明如下:

假设某企业本月共耗用外购材料 100 万元,其中生产产品耗用 80 万元,企业行政管理部门和车间管理部门用于办公室装修各耗用 10 万元,本月共支付工资 50 万元,其中基本生产工人 30 万元,企业行政管理人员 10 万元,车间管理人

员 5 万元,销售人员 5 万元。则作为费用要素的外购材料 100 万元、工资 50 万元,作为成本项目的直接材料只有 80 万元、直接人工只有 30 万元,而另一成本项目制造费用却包含了费用要素中的材料费用 10 万元和工资 5 万元。至于用于企业行政管理及产品销售的材料费用及工资就不作为生产费用,自然也就不列入任何成本项目,而是计入管理费用与营业费用之中。

## 第四节 成本核算的账户设置及账务处理程序

### 一、成本核算的账户设置

进行产品成本核算需要设置相应的成本核算账户,最具典型意义的成本核算账户有“生产成本”和“制造费用”等。

1. “生产成本”账户。“生产成本”账户核算企业进行工业性生产,包括生产各种产品(包括产成品、自制半成品、提供劳务等)、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用。本账户下设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级账户。

(1)“生产成本——基本生产成本”账户。该账户核算企业基本生产车间为完成企业主要生产任务而进行产品生产时所发生的各项生产费用。该账户借方登记为生产产品而发生的直接材料、直接人工等直接费用和月末从“制造费用”账户转来的间接费用,贷方登记已经生产完工并已验收入库的产成品及自制半成品的成本,月末借方余额表示尚未加工完成的各项在产品的成本。该账户应按基本生产车间的产品品种等成本计算对象设置明细账。

(2)“生产成本——辅助生产成本”账户。该账户核算企业辅助生产车间在为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应时所发生的各项生产费用。该账户借方登记进行辅助生产所发生的各项费用,贷方登记完工入库的产品成本或月末结转的劳务费用,月末借方余额就是辅助生产的在产品成本。该账户应按辅助生产车间及其生产的产品、提供的劳务设置明细账。

为了减少二级账户,简化会计分录,也可将“生产成本”总账账户分为“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个总账账户。

2. “制造费用”账户。“制造费用”账户核算企业在生产产品和提供劳务时所发生的各项间接费用。包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、

机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。该账户的借方登记各生产单位发生的制造费用,贷方登记按企业成本核算办法的规定分配转入有关成本计算对象的费用。结转之后,除季节性生产的企业外,“制造费用”账户一般无余额。该账户应按不同的车间、部门等生产单位设置明细账。

为了进行成本费用的总分类核算,企业除了要设置“生产成本”和“制造费用”这两个成本核算的主要账户外,还应设置“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”、“待摊费用”、“预提费用”等账户。在单独核算废品损失和停工损失的企业,还应增设“废品损失”和“停工损失”账户。

## 二、成本核算的账务处理程序

成本核算的程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项要素费用,按照成本核算的原则和要求,逐步进行归集与分配,直至最后计算出各种产品成本的整个过程。一般来说,成本核算包括以下程序:

1. 设置生产成本明细账。生产成本明细账也称产品成本明细账或产品成本计算单,它是根据成本计算对象设置的。由于计算产品成本,其实就是将生产费用在各不同的成本计算对象之间进行分摊,所以,企业在一定时期内,有几个成本计算对象,就要设几张生产成本明细账。在生产成本明细账中要按成本项目设立专栏(或专行)以反映产品成本的构成。

2. 审核和控制生产费用。审核和控制生产费用,是指对企业在生产经营活动中发生的各项费用的合规性和合理性进行审核和控制,分清各项费用与生产经营活动的关系,以确定各项费用是否应该开支,应开支的费用是否应计入产品成本或其金额有无超出预算规定。

3. 归集和分配生产费用。这是指将经审核后的各项费用按照其用途进行相应账务处理,其中直接生产费用应根据有关的原始凭证或费用汇总分配表直接计入生产成本明细账的各成本项目栏中,间接生产费用经归集汇总后再根据费用分配表计入相应的生产成本明细账。这里的生产费用分配,既包括生产费用在不同产品间的横向分配,也包括生产费用在同一产品的完工和未完工间的纵向分配。

实务中,成本核算是借助于生产成本明细账进行的,因此,成本核算的过程,其实就是将审核后的生产费用在生产成本明细账及其他有关账簿中进行登记的过程。生产成本明细账登好了,也就意味着成本核算的任务完成了。

以上成本核算的三步程序中,第一步和第二步不涉及会计账务处理,而第三步对费用进行归集与分配,必然要涉及相应的会计账务处理。因此,费用的归集

与分配程序也可称之为成本核算的账务处理程序。就成本核算的账务处理程序而言,通常又由以下各项内容组成:

(1) 归集与分配各种要素费用。它是指将生产经营过程中发生的原材料、工资、固定资产折旧等各项要素费用按照用途或费用发生的地点进行归集与分配,分清生产经营管理费用与非生产经营管理费用、生产费用与经营管理费用以及各种产品间的费用的界限等,将发生的要素费用分别计入“生产成本”、“制造费用”、“待摊费用”、“预提费用”、“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”、“在建工程”、“营业外支出”、“投资收益”等账户中。要素费用的归集与分配反映在会计分录上便是:

借:生产成本——基本生产成本  
——辅助生产成本

制造费用

待摊费用

预提费用

营业费用

管理费用

财务费用

在建工程

营业外支出

投资收益等

贷:原材料

应付工资

应付福利费

累计折旧

资产减值(跌价)准备

现金

银行存款等

(2) 摊销和预提本月的成本费用。它是指将各种支付期与受益期不一致的费用按照何时受益何时负担的原则进行分配,分清本期成本费用和非本期成本费用的界限,以真实反映各期的产品成本和损益。摊销和预提本月的成本费用反映在会计分录上便是:

借:制造费用

营业费用

管理费用等

贷：待摊费用

预提费用

(3) 分配辅助生产费用。辅助生产车间是为其他车间和部门提供服务的生产车间,因此,它所发生的费用应分配给各受益单位。需要注意的是,若辅助生产车间生产多种产品或提供多种劳务,需设置“制造费用”账户来归集本车间所发生的各项间接费用,这时应先将辅助生产车间的制造费用在辅助生产车间的各产品或劳务间进行分配,然后才能分配辅助生产费用。辅助生产费用的分配反映在会计分录上便是:

借：生产成本——基本生产成本

制造费用

管理费用

在建工程等

贷：生产成本——辅助生产成本

(4) 分配制造费用。它是指分配基本生产车间的制造费用。月末,应将基本生产车间本月发生的制造费用,采用适当的方法,分配计入本车间所生产的各产品的生产成本之中。制造费用的分配反映在会计分录上便是:

借：生产成本——基本生产成本

贷：制造费用

(5) 结转完工产品成本。基本生产车间生产产品所发生的各种生产费用均计入“生产成本——基本生产成本”账户后,就要进一步采用一定的方法将其在完工产品和在产品之间进行分配,其中,完工产品成本应从“生产成本”账户转出,转入到“库存商品”或“自制半成品”账户中。完工产品成本的结转反映在会计分录上便是:

借：库存商品

自制半成品

贷：生产成本——基本生产成本

(6) 结转期间费用及其他各项直接计入当期损益的支出和损失。月末,需将本月发生的期间费用和各项损失、支出转入“本年利润”账户,反映在会计分录上便是:

借：本年利润

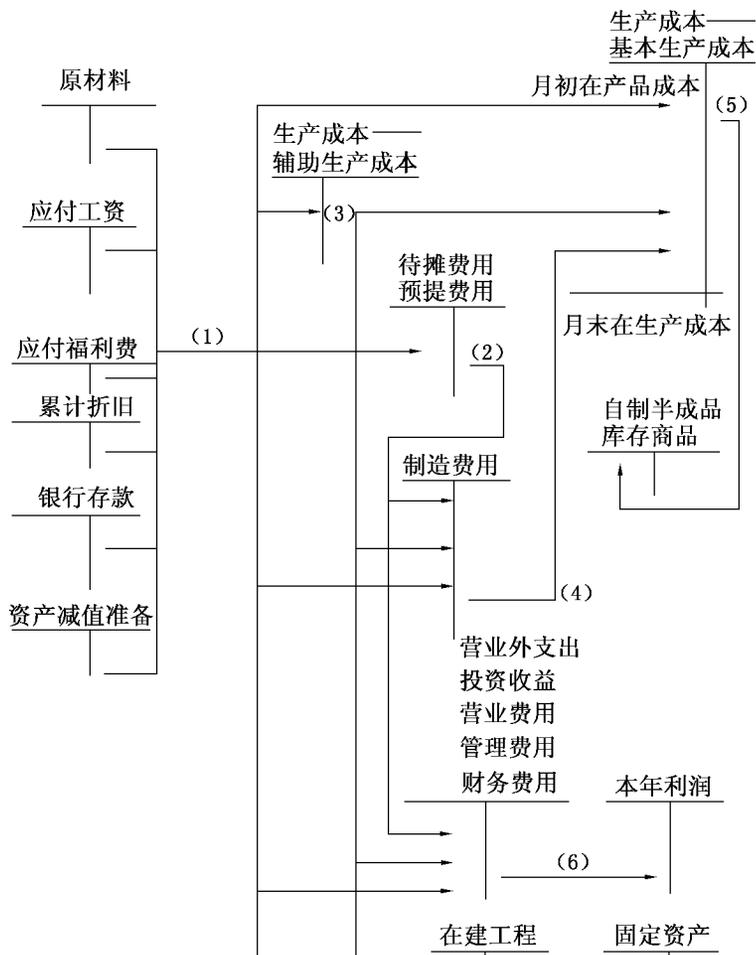
贷：营业费用

管理费用  
 财务费用  
 投资收益  
 营业外支出等

(7) 结转完工的工程成本。工程完工时,需要将工程建设过程中发生的工程成本转入“固定资产”账户,反映在会计分录上便是:

借:固定资产  
 贷:在建工程

以上账务处理程序以“T”形账户表示,如图 3—1 所示。



## 小结(Summary)

本章主要阐述了成本核算的原则、要求、账户设置与账务处理程序及费用要素与成本项目等成本核算的有关基本问题。

成本核算原则是进行成本核算时所应遵循的原则与规范。成本核算作为会计核算的重要内容,应当符合企业会计准则和会计制度的要求,会计准则和会计制度中所规定的会计核算原则,大部分体现出成本核算的特色,这些会计原则便是成本核算的原则。

成本核算的要求包括算管结合、算为管用,正确划分各种费用界限,正确确定财产物资的计价方法和价值转移方法,做好成本核算的基础工作,适应生产特点和管理要求采用适当的成本计算方法。

费用要素与成本项目是对企业费用所作的最基本的分类。将费用按经济内容为依据进行分类所得到的类别就是费用要素,将生产费用按经济用途为依据进行分类所得到的类别就是成本项目。

进行产品成本核算需要设置相应的成本核算账户,最具典型意义的成本核算账户有“生产成本”和“制造费用”等。成本核算的账务处理程序通常包括归集与分配各种要素费用、摊销和预提本月的成本费用、分配辅助生产费用、分配制造费用、结转完工产品成本、结转期间费用、结转完工的工程成本等。

## 关键词(Glossary)

**权责发生制** 又称应计制,是以权责关系是否已经实际发生为基础来确定本期收入和费用的一种方法。

**收益性支出** 它是指仅仅与本年度(或一个营业周期)收益的取得有关的支出,即该项支出的发生是为了取得本年度(或一个营业周期内)的收益。

**资本性支出** 它是指不仅仅为取得本年度(或一个营业周期内)的收益而发生的支出,即该项支出的发生还有助于以后会计年度(或一个营业周期后)收益的取得。

**生产经营管理费用** 它是指因从事生产经营管理活动而发生的费用,包括因产品的生产和销售、因组织和管理生产经营活动,以及因筹集和使用生产经营资金而发生的各种费用。

**生产费用** 它是指企业在一定时期内发生的用货币表现的生产耗费,包括用于产品生产的原材料费用、生产工人工资费用和制造费用等。

**费用要素** 它是指将费用以经济内容为依据进行分类所得到的类别。

**成本项目** 它是指将生产费用以经济用途为依据进行分类所得到的类别。

**生产成本** 它是指企业进行工业性生产,包括生产各种产品、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用。

**制造费用** 它是指企业的各生产单位在生产产品和提供劳务时所发生的各项间接费用。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦等:《成本会计》,上海三联书店 1994 年版。
2. 李定安等:《成本会计研究》,经济科学出版社 2002 年版。
3. 张维宾等:《成本会计》,立信会计出版社 2000 年版。
4. 李洪斌:《成本会计》,广东人民出版社 2002 年版。
5. 朱圻贤等:《成本会计学》,北京工业大学出版社 2002 年版。
6. 翟文莹:《成本会计学》,经济科学出版社 1997 年版。
7. 万寿义:《成本会计》,东北财经大学出版社 2001 年版。

### 思考题(Questions)

1. 企业进行成本核算时应遵循哪些基本原则?为什么?
2. 为保证成本核算资料的正确性,成本核算应满足哪些要求?
3. 为正确计算产品成本,应正确划分哪些费用界限?
4. 成本核算的基础工作有哪些?为什么?
5. 什么是费用要素?什么是成本项目?费用要素与成本项目各包括哪些内容?两者之间有何关系?将费用区分为费用要素与成本项目的作用何在?
6. 进行成本核算,应设置哪些账户?这些账户具体核算哪些内容?
7. 成本核算的账务处理程序如何?

## 第四章

# 工业企业要素费用的核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解材料的分类及材料费用核算的原始依据。
2. 掌握发出材料实际成本的确定。
3. 掌握材料费用的分配。
4. 熟悉包装物与低值易耗品的摊销方法。
5. 了解工资费用的核算。
6. 掌握折旧的计算方法和计提折旧的范围。
7. 了解其他费用的核算。

### 第一节 材料费用的核算

产品的生产过程也是材料的耗用过程。材料在生产过程中属于劳动对象,是产品生产中的必不可少的物质要素。材料费用在生产费用中一般占有比较大的比重,材料费用的高低直接影响产品成本和损益水平。因此,加强材料费用的核算,不仅对于提高成本和损益数据的正确性,而且对于降低产品成本,提高利润水平,都有着非常重要的意义。

#### 一、材料的分类

通常,企业的材料品种繁多,收发频繁。为了便于核算与管理,必须对材料进行科学的分类。材料按其生产经营中的不同作用,可分为以下

几类：

1. 原材料。它是指作为主要劳动对象经生产加工后构成产品实体的原料及主要材料。如机械制造企业耗用的钢材、冶金企业耗用的矿石等。

2. 外购半成品。它是指为企业配套产品而耗用的从外部购入的半成品。就其性质而言，外购半成品与原材料类似。如电冰箱生产企业从外单位购入的压缩机等。

3. 辅助材料。它是指直接用于产品生产，有助于产品形成，或被劳动工具所消耗，或为创造正常劳动条件所耗用，但不构成产品主要实体的各种材料。如与原材料相结合而消耗的染料、氧化剂、催化剂、油漆，为劳动工具所消耗的润滑油，为创造正常劳动条件而耗用的灯泡、清洁用品等。

4. 修理用备件。它是指为修理本企业的机器设备和运输设备等所专用的各种备品配件。如齿轮、轴承、阀门等。

5. 燃料。它是指在生产工艺过程中用来燃烧发热的各种固体燃料、液体燃料和气体燃料。如原煤、汽油、天然气等。

6. 包装物。它是指为包装本企业产品并作为产品组成部分，或者随同产品一起出售，或者在销售过程中租借给购货单位使用的各种包装容器。如桶、箱、瓶、坛、袋等。

7. 低值易耗品。它是指生产经营过程中耗用的不作为固定资产核算的各种劳动手段。如工具用具、玻璃器皿等。从性质上看，低值易耗品并不属于劳动对象，但由于它价值较低且容易损耗，不具备固定资产的条件，因而把它列入材料之中。

## 二、材料费用核算的原始凭证

材料费用是指企业在生产经营过程中因耗用（非采购）各种材料而引起的费用。相应地，材料费用核算的原始凭证是指材料发出时的各有关领料凭证（非入库凭证），主要包括“领料单”、“限额领料单”、“领料登记表”等。

1. 领料单。这是一种一次使用的领料凭证。对于领发那些没有消耗定额的材料和临时需用的材料，通常使用这种凭证。领料单由领料部门填制，经负责人签章后据以办理领发料手续。领料单的格式如表 4—1 所示。

表 4—1

## 领 料 单

领料部门：

年 月 日

编 号：

材料用途：

发料仓库：

材料 编号	材料 类型	材料 名称	计量 单位	领发数量		材料成本	
				请领	实发	单位 成本	金额

仓库负责人：

发料人：

领料部门负责人：

领料人：

2. 限额领料单。这是一种在规定的领料限额之内,多次使用的累计领发料凭证。对于经常需要并规定有消耗定额的各种材料的领用,通常使用这种凭证。实行限额领料制度,不仅可以简化核算,而且可以随时反映和考核材料消耗定额的执行情况,从而促使企业合理使用材料,节约材料费用。限额领料单的格式如表 4—2 所示。

表 4—2

## 限额领料单

年 月

领料部门：

编 号：

材料用途：

发料仓库：

材料 编号	材料 规格	材料 名称	计量 单位	计划 产量	单位消耗 定额	领用限额	
领料 日期	请领 数量	实发 数量	单位 成本	实发 金额	领料人 (签章)	发料人 (签章)	限额 结余
合 计							

供应部门负责人：

生产部门负责人：

仓库负责人：

3. 领料登记表。领料登记表也是月份内多次使用的累计领发料凭证。它与限额领料单的区别在于,它没有材料消耗定额和领用限额。对于数量零星、价值不高、经常领用的材料,平时领用时,由领料人在领料登记表上登记领用数量并签章,据以办理领发料,这样既可减少大量的日常领料单的填制工作,也便于月末对材料消耗量的汇总。领料登记表的格式如表4—3所示。

表4—3 领料登记表

材料编号： 年 月

材料类别： 领料部门：

材料名称： 发料仓库：

材料规格： 计量单位：

日期	领用数量		领料人	发料人	备注
	当日	累计			
材料单价			金额合计		

应当注意的是,对于已领未用的所剩余料,应编制退料单,办理退料手续,以便如实反映材料的消耗情况,正确计算产品成本。若月末所剩余料下月需继续使用,则应办理假退料手续,即材料实物不动,本月底填制一份退料单,表示该项余料已退回仓库,同时下月初编制一份领料单,表示该项余料又于下月份领用出库。

### 三、发出材料实际成本的确定

企业材料收发的日常核算,可以按照实际成本进行,也可以按照计划成本进行。无论按实际成本核算,还是按计划成本核算,对于发出的材料,均应按实际成本反映其价值。

1. 采用实际成本核算时发出材料实际成本的确定。采用实际成本进行材料日常核算的企业,发出材料的实际成本为材料发出量与材料的实际单

位成本之乘积。其中材料发出量可根据有关的领发料凭证确定,但由于材料购入的时间与地点不同,使得同一品种和规格的材料,可能有多个不同的实际单位成本,那么,发出材料的实际单位成本与总成本该如何确定呢?实际工作中,可选择采用先进先出法、加权平均法、后进先出法与个别计价法等方法。

(1) 先进先出法。这是假定先入库的材料先发出,上一批材料发完后再发下一批,这样顺着次序按各批材料的实际单位成本确定发出材料实际成本的一种方法。在材料成本不断上涨时,采用此法,会使计算出来的产品成本偏低,利润虚增。它比较适用于材料价格相对稳定的企业。

(2) 全月一次加权平均法。这是以材料的月初结存量和本月收入量为权数,计算出本月材料的加权平均单位成本,然后以此为依据确定发出材料实际成本的一种方法。其计算公式为:

$$\text{全月一次加权平均单位成本} = \frac{\text{月初库存材料实际成本} + \text{本月收入材料实际成本}}{\text{月初库存材料数量} + \text{本月收入材料数量}}$$

$$\text{本月发出材料的实际成本} = \text{本月发出材料数量} \times \text{全月一次加权平均单位成本}$$

采用此法,计算手续简便,但必须等到月末才能计算出加权平均单位成本,显然会影响核算的及时性。一般认为,在材料价格经常波动的情况下,采用此法比较适宜。

(3) 移动加权平均法。这是指每购入一批材料后就重新计算一个与之对应的新的加权平均单位成本,并以此作为下批发出材料成本计算依据的一种方法。其计算公式为:

$$\text{移动加权平均单位成本} = \frac{\text{本次收入材料实际成本} + \text{本次收料前库存材料实际成本}}{\text{本次收入材料数量} + \text{本次收料前库存材料数量}}$$

$$\text{某批发出材料的实际成本} = \text{该批发出材料数量} \times \text{最近一次的移动加权平均单位成本}$$

采用此法,能随时计算出材料的平均单位成本,显然有利于及时进行成本计算,但计算工作量较大。这种方法适用于进货次数不多的材料发出成本的确定。

(4) 后进先出法。这是假定后入库的材料先发出,最近入库的这一批材料

发完后再发前一批,这样依次向前推,并按各批材料的实际单位成本确定发出材料实际成本的一种方法。采用此法,会使月末结存的材料价值接近月初或本月较早购进材料的实际成本,而本月耗用的材料成本,比较接近月末的现行成本。在通货膨胀条件下,它对月末库存材料的价值、本月产品成本和本月利润的影响,与先进先出法刚好相反。

(5) 个别计价法。这是指以材料实际取得时的成本作为发出材料成本计价依据的一种方法。这种方法适用于那些具有明显的可识别特征,而且数量不多,价值较高,按购入批次分别入库、保管和领用的材料成本的确定。

2. 采用计划成本核算时发出材料实际成本的确定。采用计划成本进行材料日常核算的企业,日常领用、发出材料均按计划成本记账,月度终了,按照发出材料的计划成本和材料成本差异率,计算发出材料应负担的成本差异,将发出材料的计划成本与发出材料应负担的成本差异相加,得到的仍然是发出材料的实际成本。其计算公式为:

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料的成本差异} + \text{本月收入材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$$

发出材料计划成本 = 材料发出量 × 单位材料计划成本

发出材料成本差异 = 发出材料计划成本 × 材料成本差异率

发出材料实际成本 = 发出材料计划成本 + 发出材料成本差异

或 = 发出材料计划成本 × (1 + 材料成本差异率)

材料成本差异若为超支,则上列计算公式中的材料成本差异及其差异率用正数表示;若为节约,则用负数反映。

按照《企业会计制度》的要求,发出材料应负担的成本差异,必须按月分摊,不得在季末或年末一次计算。

#### 四、材料费用分配的核算

材料费用的分配是指企业发出的材料费用,按照其用途分配计入产品成本和本期损益。其中,基本生产车间生产产品耗用的,记入“生产成本——基本生产成本”账户;辅助生产车间生产产品耗用的,记入“生产成本——辅助生产成本”账户;车间生产管理耗用的,记入“制造费用”账户;企业行政管理耗用的,记入“管理费用”账户;企业销售部门耗用的,记入“营业费用”账户;项目建设耗用

的,记入“在建工程”账户;为取得其他业务收入耗用的,记入“其他业务支出”账户等等。

对于基本生产车间直接用于产品生产的材料费用,应按平行登记的原则在“生产成本——基本生产成本”账户及其产品成本明细账中同时进行登记。若发出的材料能分清由哪种产品所耗用,则材料费用可按各产品所耗用的材料数量直接记入各产品的成本明细账;若发出材料由两种或两种以上产品共同耗用,则材料费用需按照一定的方法进行分配后,才能记入各有关产品的成本明细账。

在对多产品共同耗用的材料费用分配时,要解决的主要问题是选择分配标准。选择分配标准的主要依据有二:一是分配标准必须与被分配的费用有着密切的联系,以保证费用分配的科学与合理性;二是分配标准要比较容易取得,以保证费用分配的实用性与可行性。实际工作中,用作材料费用分配标准的通常有:材料定额消耗量、产品重量、产品体积等。

只要分配标准确定了,则材料费用的分配便可按各产品分配标准的比例进行。其计算公式为:

$$\text{材料费用分配率} = \frac{\text{各产品共同耗用的材料费用}}{\text{各产品分配标准之和}}$$

$$\text{某产品应负担的材料费用} = \frac{\text{该产品的材料费用}}{\text{分配标准}} \times \text{分配率}$$

**【例 4—1】** 某企业生产 A、B 两种产品,某月共同耗用的材料费用为 8 500 元,该月生产 A 产品 200 件、B 产品 100 件,单位产品的材料消耗定额分别为:A 产品 5 千克,B 产品 7 千克。则以材料定额消耗量为标准,对共同耗用的材料费用分配如下:

$$\text{A 产品材料定额消耗量} = 200 \times 5 = 1\,000 \text{ (千克)}$$

$$\text{B 产品材料定额消耗量} = 100 \times 7 = 700 \text{ (千克)}$$

$$\text{材料费用分配率} = \frac{8\,500}{1\,000 + 700} = 5 \text{ (元/千克)}$$

$$\text{A 产品应负担的材料费用} = 1\,000 \times 5 = 5\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{B 产品应负担的材料费用} = 700 \times 5 = 3\,500 \text{ (元)}$$

在实际工作中,企业应根据领发料凭证编制材料费用分配表。现列示材料费用分配表如表 4—4 所示。





元。则可对辅助材料费用分配如下：

$$\text{所耗辅助材料的计划成本} = 1\,025 \times 2.50 = 2\,562.50 (\text{元})$$

$$\text{所耗辅助材料的成本差异} = 2\,562.50 \times (-4\%) = -102.50 (\text{元})$$

$$\text{所耗辅助材料的实际成本} = 2\,562.50 - 102.50 = 2\,460 (\text{元})$$

$$\text{辅助材料费用分配率} = \frac{2\,460}{73\,000 + 50\,000} = 0.02$$

$$\text{A 产品应负担的辅助材料费用} = 73\,000 \times 0.02 = 1\,460 (\text{元})$$

$$\text{B 产品应负担的辅助材料费用} = 50\,000 \times 0.02 = 1\,000 (\text{元})$$

根据辅助材料费用的分配,编制下列会计分录：

借：	生产成本——基本生产成本——A 产品	1 460
	——B 产品	1 000
贷：	原材料	2 562.50
	材料成本差异	102.50

(注：□中的数字为红字)

在企业的材料费用中,原材料费用、外购半成品费用、辅助材料费用、修理用备件费用、燃料费用,以及生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物费用和随同产品出售的包装物费用,均按上述方法进行分配。

为了进行材料收入、发出和结存的明细核算,企业应该根据材料的类别、品种、规格设立材料明细账。账中根据本期的收发料凭证(包括退料凭证)登记本期收发材料的数量和金额,并根据期初结存材料的数量和金额,计算登记期末结存材料的数量和金额。

## 五、包装物和低值易耗品的摊销

包装物按照其用途的不同,可以分为生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物、随同商品产品出售的包装物、出租或出借给购买单位使用的包装物。由于生产领用的包装物和随同商品产品出售的包装物,在性质上与一般的材料相同,因此,会计核算上无特殊的地方,在领用或销售时,只需将其成本一次性地转入“生产成本”、“营业费用”或“其他业务支出”便可。

这里将要介绍的包装物是指出租或出借给购买单位使用的包装物。这些包装物与低值易耗品有相类似的地方,即在生产经营过程中可以多次使用而不改变其实物形态,使用时需要维修,报废时可能有残值。由于这些包装物和低值易

耗品与其他种类的材料在性质上差别很大,所以需要将它们从其他材料中独立出来,专门介绍其费用的核算。

为了进行包装物与低值易耗品的收、发、存的总分类核算,企业应设置“包装物”与“低值易耗品”总账账户,并比照原材料的明细核算设立明细账,即按照包装物与低值易耗品的类别、品种、规格进行明细核算。

包装物与低值易耗品的日常核算也同材料一样,既可以按实际成本计价进行,也可以按计划成本计价进行。在按计划成本计价时,为了核算包装物与低值易耗品的成本差异,还应在“材料成本差异”总账账户下设立“包装物成本差异”和“低值易耗品成本差异”二级账户。

包装物出租出借以及低值易耗品领用后,其价值应该摊销计入成本、费用之中:出借包装物,是为产品销售提供的必要条件,因此,出借包装物的价值摊销,计入营业费用;出租包装物,因有租金收入,其租金收入属于其他业务收入,因此,与之相配比的出租包装物的价值摊销,计入其他业务支出;用于生产的低值易耗品的价值摊销,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的价值摊销,计入管理费用等等。

包装物与低值易耗品的价值摊销方法主要有以下几种:

1. 一次摊销法。这是指在新的包装物第一次出租、出借时以及低值易耗品领用时,就将其全部价值一次计入当月成本、费用的方法,即:借记“其他业务支出”、“营业费用”、“制造费用”或“管理费用”等账户,贷记“包装物”、“低值易耗品”账户。在包装物与低值易耗品报废时,将其残值作为当月摊销额的减少,冲减有关的成本、费用,即:借记“原材料”等账户,贷记“其他业务支出”、“营业费用”、“制造费用”或“管理费用”等账户。

在按计划成本计价进行包装物与低值易耗品日常核算的情况下,包装物出租、出借时以及低值易耗品领用时的会计分录按计划成本编制。月末,计算出租、出借包装物与领用低值易耗品的成本差异,并入账:借记“其他业务支出”、“营业费用”、“制造费用”或“管理费用”等账户,贷记“材料成本差异”账户(节约用红字)。

一次摊销法核算简便,但由于包装物与低值易耗品的使用期一般不止一个月,因而这种方法未能很好地遵循受益原则,使各月成本、费用负担不合理。在出租、出借包装物以及领用低值易耗品的数量不多,单位价值较低,使用期限较短时,为简化核算,采用一次摊销法较为适宜。

2. 分次摊销法。这是指根据包装物与低值易耗品的使用期限,将其价值分





耗品摊销”账户,同时应注销报废低值易耗品的价值及其累计摊销额,借记“低值易耗品——低值易耗品摊销”账户,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”账户。低值易耗品如果按计划成本计价进行日常核算,在领用月份的月末,还应调整所领低值易耗品的成本差异,借记“制造费用”或“管理费用”等账户,贷记“材料成本差异——低值易耗品成本差异”账户(节约用红字)。

【例4—4】假设某企业行政管理部门领用的管理用具采用五五摊销法摊销。某月领用的计划成本为1600元,报废的计划成本为700元,报废时回收残料估价50元。该月低值易耗品的成本差异率为超支3%。则应编制的会计分录如下:

(1) 领用管理用具时:

借:低值易耗品——在用低值易耗品	1 600
贷:低值易耗品——在库低值易耗品	1 600
借:管理费用	800
贷:低值易耗品——低值易耗品摊销	800

(2) 报废管理用具时:

借:原材料	50
管理费用	300
贷:低值易耗品——低值易耗品摊销	350
借:低值易耗品——低值易耗品摊销	700
贷:低值易耗品——在用低值易耗品	700

(3) 月末结转本月所领管理用具的成本差异时:

借:管理费用	48
贷:材料成本差异——低值易耗品成本差异	48

与一次摊销法相比,五五摊销法的核算工作量有所增加,但同时也提高了费用负担的合理性。五五摊销法的最大优点在于,在包装物与低值易耗品报废之前,账面上一直保留其一半的价值,从而能够有效地避免前面两种方法下必然出现的账外财产,这显然有利于对包装物与低值易耗品进行价值监督与实物管理。这种方法适用于各月发出、领用数和报废数比较均衡的包装物与低值易耗品。

4. 净值摊销法。按照《企业会计制度》的规定,净值摊销法只适用于出租、出借包装物的摊销。

采用净值摊销法,出租、出借包装物的每月摊销额,根据包装物的摊余价值,即包装物的原值减去累计摊销额以后的余额,乘以规定的摊销率计算。包装物

的摊余价值就是它的净值。其计算公式为：

$$\begin{aligned} \text{某月摊销额} &= \text{该月包装物净值} \times \text{摊销率} \\ &= (\text{包装物原值} - \text{累计摊销额}) \times \text{摊销率} \end{aligned}$$

采用净值摊销法时,为了简化核算工作,出租、出借包装物的摊销额不是按包装物的品种计算,而是按全部出租包装物和出借包装物综合计算。出租、出借的包装物退回企业仓库作为库存已用过的包装物时,其累计摊销额也应转为库存已用包装物的累计摊销额。但退回包装物的新旧程度不同,如果按退回的每件包装物具体计算累计摊销额,工作量很大,因而一律按平均新旧程度,即按原值的50%计算退回包装物的累计摊销额。出租、出借库存已用包装物时,其累计摊销额再按原值的50%转为出租、出借包装物的累计摊销额。在包装物报废时,也不具体计算其累计摊销额,而是假定该包装物的价值已全部摊销,以其原值减去残料价值后的余额,作为其累计摊销额进行注销。

净值摊销法所应设立的会计账户与五五摊销法基本相同。但“包装物摊销”二级账户应该划分为“库存已用包装物摊销”、“出租包装物摊销”和“出借包装物摊销”三个二级账户,以便相互结转出租、出借和库存已用包装物的已计摊销额。

**【例4—5】** 假如某企业按计划成本进行包装物的日常核算,采用净值摊销法摊销出租包装物的价值,摊销率为20%。某月出租给购买单位A厂某种未用过的新的包装物100个,计划单位成本20元,该月包装物成本差异率为超支2.5%。则出租时的会计分录为：

借：包装物——出租包装物	2 000
贷：包装物——库存未用包装物	2 000

该月购买单位B厂退回某种出租包装物40个,计划单位成本20元。其中10个已不能再用,经批准报废,残料已验收入库,估价10元。则退回时的会计分录为：

对于可用的包装物：

借：包装物——库存已用包装物	600
贷：包装物——出租包装物	600
借：包装物——出租包装物摊销	300
贷：包装物——库存已用包装物摊销	300

对于报废的包装物：

借：原材料	10
包装物——出租包装物摊销	190
贷：包装物——出租包装物	200

假设该企业该月初“包装物——出租包装物”账户借方余额为5 600元，“包装物——出租包装物摊销”账户贷方余额为3 200元。则本月应计摊销额可计算如下：

$$\text{月末出租包装物原值(计划成本)} = 5\,600 + 2\,000 - 600 - 200 = 6\,800(\text{元})$$

$$\text{月末摊销前出租包装物净值} = 6\,800 - (3\,200 - 300 - 190) = 4\,090(\text{元})$$

$$\text{该月出租包装物应计摊销额} = 4\,090 \times 20\% = 818(\text{元})$$

月末摊销时的会计分录为：

借：其他业务支出	818
贷：包装物——出租包装物摊销	818

月末结转新的出租包装物的成本差异时，会计分录为：

借：其他业务支出	50
贷：材料成本差异——包装物成本差异	50

企业出借包装物摊销的核算，与出租包装物摊销的核算类似。

采用净值摊销法摊销出租、出借包装物的价值，可以使各月的成本、费用负担比较合理，但核算工作量较大。这种方法适用于出租、出借包装物的种类多、数量大的企业。

## 第二节 工资费用的核算

工资是企业支付给职工的劳动报酬，它也是企业在生产经营过程中必然要发生的一项费用。工资费用有狭义和广义之分，狭义的工资费用仅仅指企业以货币形式直接支付给职工的工资，广义的工资费用还包括按工资总额的一定比例提取的职工福利费。

### 一、工资总额的组成

工资总额是指企业在一定时期内支付给全部职工的劳动报酬总额。按照国家统计局的规定，工资总额由以下六部分组成：

1. 计时工资。它是指根据计时工资标准和工作时间支付给职工个人的劳动报酬。

2. 计件工资。它是指根据职工完成的工作量和计件单价计算并支付的劳动报酬。

3. 奖金。它是指在基本工资之外,按照职工超额完成的工作量与增收节支情况及规定的奖励标准支付的劳动报酬。如超产奖、节约奖、质量奖、综合奖等。

4. 津贴和补贴。津贴是指为了补偿职工特殊的或额外的劳动消耗而支付的报酬,如高温津贴、夜班津贴、野外津贴、井下津贴等。补贴是指为了保证职工工资水平不受物价变动的影响而支付的报酬,如房租补贴、物价补贴等。

5. 加班加点工资。它是指按照规定标准支付给职工在法定工作时间之外从事劳动的报酬。

6. 特殊情况下支付的工资。它是指按照规定支付给职工非工作时间的报酬。如病假工资、产假工资、探亲假工资等。

在进行工资费用核算时,应该划清工资总额组成与非工资总额组成的界限。有些款项虽然随同工资一起发放给职工,却不属于工资总额的内容,如职工出差的伙食补助、误餐补助及市内交通费补助,属于差旅费,应作为管理费用开支。又如,为生产工人购买劳动保护用品的支出,属于劳动保护费,应作为制造费用计入产品成本。再如,职工生活困难补助和医疗费补助,属于职工福利费,由职工福利费开支等等。这些款项都不计入工资总额,不属于工资费用。

## 二、工资费用核算的原始凭证

在工资总额的组成中,计时工资和计件工资是最基本的部分。计算计时工资,应以考勤记录为原始凭证;计算计件工资,应以产量记录为原始凭证。因此,工资费用核算的原始凭证主要是考勤记录与产量记录。

1. 考勤记录。考勤记录是登记职工出勤与缺勤情况的原始记录。考勤记录的形式多种多样,常见的有考勤簿和考勤卡两种。考勤簿按车间、科室等部门设置,根据各部门在册人员逐日进行登记,月末对本部门的出勤情况分别按个人进行归类汇总。若有人员变动,应根据人事部门的通知,在考勤簿上作相应的调整。考勤卡按人设置,每年(或每月)一张,在期初或职工调入时开设,若有人员变动,应根据人事部门的通知,在考勤卡上作相应的调整或注销。采用这种考勤形式时,月末由考勤人员根据考勤卡上的日常记录对每一职工的出勤和缺勤情况进行分类汇总。除上述考勤簿与考勤卡这两种形式外,有些单位根据自身的

具体情况,还采用翻牌法、移牌法、考勤钟打卡法等。不论采用何种形式进行考勤,其考勤的内容、项目和目的都基本相同。月末,车间、科室等各部门的考勤人员应将经本部门负责人审核、签章后的考勤记录,连同有关证明文件送交劳资部门和财会部门,据以计算工资,并进行工资费用的核算。

2. 产量记录。产量记录是登记职工在出勤时间内完成产量情况的原始记录。产量记录在不同行业、不同生产类型与不同劳动组织的企业和车间里,其具体的格式和登记程序不尽相同,通常使用的产量记录形式有工作通知单、工序进程单和工作班产量报告表等。

工作通知单,也叫派工单,它是以每个工人或生产小组所从事的每项工作为对象开设的产量记录。采用这种方式,先由生产计划部门开出工作通知单,通知工人按单内的指定任务进行生产。当任务完成后,将送检产品产量和实际工时填在通知单上,据以计算生产工人的计件工资。

工序进程单,也称加工路线单或跟单,它是以加工产品为对象开设的产量记录。在多步骤连续加工式生产的企业里,工序进程单要随着产品一起由上一工序移交下一工序,并顺次登记各道工序加工的实际产量和耗用工时,作为计算工资和统计产量的原始依据。

工作班产量报告表,简称工作班报,它是按生产班组设置并反映各班组产品数量完成情况的原始记录。工作班产量报告表,根据工人送检的产品数量由检验员验收后进行登记。

### 三、工资的计算

1. 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发给职工的劳动报酬。由于工资标准可以按月反映,也可以按日反映,所以相应地,计时工资的计算就有两种方法:月薪制和日薪制。

按月薪制计算计时工资,是指职工当月出全勤,不论各月的日历天数有多少,也不论各月的法定节假日有多少,都可以取得相同的全勤月工资;如果有缺勤,则在全勤月工资中,相应减去缺勤工资。其计算公式为:

$$\text{应付月工资} = \text{月工资标准} - \text{缺勤应扣工资}$$

式中,缺勤应扣工资,根据缺勤天数与日工资率计算。其中,计算病假应扣工资时,还需依据病假期间的扣发比例。

按日薪制计算计时工资,各月应付工资是根据职工出勤天数与日工资率计

算的,所以,即使职工出全勤,各月的工资也会因出勤天数的不同而不同。其计算公式为:

$$\text{应付月工资} = \text{月出勤天数} \times \text{日工资率} + \text{应付病假工资}$$

$$\text{应付病假工资} = \text{病假天数} \times \text{日工资率} \times \text{病假应发比例}$$

无论是按月薪制,还是按日薪制计算计时工资,计算过程中都需要依据日工资率。日工资率,就是每日平均工资标准,即以月工资标准除以每月日数而得。它有两种算法:一是每月固定按30日计算。由于30日是日历日数,所以,若出勤期间有节假日,该节假日视作出勤,应计发工资;若缺勤期间有节假日,该节假日视作缺勤,应扣发工资。

日工资率的另一种算法是每月固定按年日历日数365天,减去104个双休日和10个法定节假日,再除以12个月,即按月平均制度工作日数21日计算。由于21日中已不再包含节假日,所以,无论是出勤期间还是缺勤期间,节假日均不发、不扣工资。

**【例4—6】** 假设企业某职工的月工资标准为1260元。某月份日历日数30天,其中双休日8天,出勤17天,事假2天,病假5天(含2个双休日)。根据该工人的工龄,其病假工资按工资标准的90%支付。则该月的应付工资可计算如下:

若日工资率按30天计算:

$$\text{日工资率} = \frac{1260}{30} = 42(\text{元})$$

按月薪制计算,应付月工资为:

$$1260 - 2 \times 42 - 5 \times 42 \times 10\% = 1155(\text{元})$$

按日薪制计算,应付月工资为:

$$(17 + 6) \times 42 + 5 \times 42 \times 90\% = 1155(\text{元})$$

若日工资率按21天计算:

$$\text{日工资率} = \frac{1260}{21} = 60(\text{元})$$

按月薪制计算,应付月工资为:

$$1260 - 2 \times 60 - 3 \times 60 \times 10\% = 1122(\text{元})$$

按日薪制计算,应付月工资为:

$$17 \times 60 + 3 \times 60 \times 90\% = 1182(\text{元})$$

2. 计件工资的计算。计件工资分为个人计件工资和集体计件工资两种。

(1) 个人计件工资的计算。职工个人的计件工资,是根据产量记录中所登记的每一工人完成的产品产量,乘以规定的计件单价计算的。这里的产品产量包括合格品数量和不是由于工人本人过失造成的料废品数量。由于同一工人在月份内可能从事计件单价不同的各种产品的生产,因而计件工资的计算公式应该是:

$$\text{应付月工资} = \sum (\text{月内完成的各产品产量} \times \text{该产品的计件单价})$$

式中,计件单价是指单位产品所负担的计件工资。

应付计件工资,也可根据工人月度内完成的产品定额工时总数和小时工资率计算。其公式为:

$$\text{应付月工资} = \sum (\text{月内完成的各产品产量} \times \text{该产品工时定额}) \times \text{小时工资率}$$

【例4—7】某工人某月共加工A产品300件,B产品500件。工时定额分别为:A产品30分钟,B产品15分钟。小时工资率为4.50元。则应付工资可计算如下:

$$\text{A产品计件单价} = \frac{30}{60} \times 4.50 = 2.25(\text{元})$$

$$\text{B产品计件单价} = \frac{15}{60} \times 4.50 = 1.125(\text{元})$$

$$\text{该工人完成的定额工时总数} = 300 \times \frac{30}{60} + 500 \times \frac{15}{60} = 275(\text{工时})$$

$$\text{应付月工资} = 300 \times 2.25 + 500 \times 1.125 = 1237.50(\text{元})$$

$$\text{或} = 275 \times 4.50 = 1237.50(\text{元})$$

(2) 集体计件工资的计算。集体计件工资是以生产班组等集体为单位,按其所完成的产品数量和计件单价计算的。与个人计件工资的不同之处在于:集体计件工资还要在集体内部各工人之间进行分配。由于工人的级别或工资标准一般体现劳动的质量,工作日数一般体现劳动的数量,因而集体内部大多按每人的工资标准和工作日数(或工时数)的乘积作为标准进行分配。

【例4—8】某生产班组有三位工人,共同完成若干项生产任务,该班组共

得计件工资 4 800 元,根据三位工人各月的工资标准与出勤时间,可将集体计件工资分配如表 4—5 所示。

表 4—5 集体计件工资分配表 单位:元

工人姓名	小时工资率	实际工作小时数	分配标准	分配率	计件工资
A	4.50	180	810		1 428.89
B	5.20	180	936		1 651.16
C	6.50	150	975		1 719.95
合 计			2 721	1.764	4 800.00

计时工资和计件工资以外的属于工资总额组成的各种奖金、津贴和补贴、加班加点工资,以及特殊情况下支付的工资,按照国家和企业的有关规定计算。

#### 四、工资费用分配的核算

工资费用的分配是指将企业职工的工资,按照其用途分配计入各种产品成本和当期损益。基本生产车间直接从事产品生产的生产工人工资,记入“生产成本——基本生产成本”账户;辅助生产车间直接从事产品生产的生产工人工资,记入“生产成本——辅助生产成本”账户;车间管理人员的工资,记入“制造费用”账户;企业行政管理部门人员的工资、销售部门人员的工资、项目建设人员的工资、生活福利部门人员的工资、长期病假人员的工资,分别记入“管理费用”、“营业费用”、“在建工程”、“应付福利费”、“营业外支出”账户等等。

对于作为生产费用计入产品成本的生产工人工资,应在“生产成本——基本生产成本”账户及其所属的产品成本明细账中进行平行登记。若企业采用计件工资,则生产工人的工资可直接记入产品成本明细账;若企业采用计时工资,则生产工人的工资需运用一定的方法经过分配后才能记入产品成本明细账。生产工人的奖金、津贴和补贴,以及特殊情况下支付的工资,一般也属间接计入费用,需通过分配,才能计入各产品的成本。

【例 4—9】某企业生产 A、B 两种产品。某月 A、B 产品的计件工资分别为 14 000 元和 26 000 元,该月生产工人的奖金、津贴和补贴,以及特殊情况下支付的工资共为 6 000 元。则以 A、B 产品的计件工资为标准对奖金等各项间接计入费用分配如下:

$$\text{间接计入费用分配率} = \frac{6\,000}{14\,000 + 26\,000} = 0.15$$

$$\text{A产品应负担的间接计入费用} = 14\,000 \times 0.15 = 2\,100(\text{元})$$

$$\text{B产品应负担的间接计入费用} = 26\,000 \times 0.15 = 3\,900(\text{元})$$

对工资费用分配进行核算的原始依据是工资结算单和工资结算汇总表。

工资结算单是工资结算和支付的凭证,它按车间、部门分别编制,单内列明每一职工的姓名、应付工资、代扣款项、实发工资等。工资结算单一般一式三份:一份按职工姓名裁成“工资条”,连同实发工资一起发给职工;一份作为劳动工资部门进行劳动工资统计的依据;一份经过职工签收后作为工资结算和付款的原始凭证。工资结算汇总表是根据工资结算单,按车间、部门和工资的不同用途汇总编制的,通过工资结算汇总表,可总括地了解整个企业的工资结算情况与工资费用的发生情况。

依据工资结算汇总表等有关资料,便可编制工资费用分配表。假设某企业的工资费用分配表如表4—6所示。

表4—6

工资费用分配表

年 月

单位:元

借借账户		成本(费用)项目	直接计入	分配计入			合计	
				分配标准	分配率	分配额		
生产成本	基本生产成本	A产品	工资及福利费	14 000	14 000		2 100	16 100
		B产品	工资及福利费	26 000	26 000		3 900	29 900
		小计		40 000	40 000	0.15	6 000	46 000
	辅助生产成本	供电车间	工资及福利费	6 800				6 800
		运输车间	工资及福利费	4 500				4 500
		小计		11 300				11 300
制造费用	基本生产车间	工资及福利费	2 900				2 900	
营业费用		工资及福利费	20 500				20 500	
管理费用		工资及福利费	23 000				23 000	



“应付福利费”账户,贷记“应付福利费”账户。这样计提结果,一借一贷,互相抵消,应付福利费既没有增加也没有减少。在实际工作中,为了增加应付福利费,增加职工福利,按生活福利部门人员工资和规定比例计提的职工福利费,不由应付福利费开支,而作为管理费用开支。即在计提职工福利费时,改为借记“管理费用”账户,贷记“应付福利费”账户。

职工福利费的计提和分配是通过编制“职工福利费计提分配表”进行的,其格式如表4—7所示。由于职工福利费根据工资总额的一定比例计提,而工资费用分配表中已经分配了各种用途的工资额,为了减少费用分配表的编制工作,这两种费用分配表也可合并编制。

表4—7 职工福利费计提分配表  
年 月 单位:元

应借账户		成本(费用)项目	工资总额	计提的应付福利费	
生产成本	基本生产成本	A 产品	工资及福利费	16 100	2 254
		B 产品	工资及福利费	29 900	4 186
		小 计		46 000	6 440
	辅助生产成本	供电车间	工资及福利费	6 800	952
		运输车间	工资及福利费	4 500	630
		小 计		11 300	1 582
制造费用	基本生产车间	工资及福利费	2 900	406	
营业费用		工资及福利费	20 500	2 870	
管理费用		工资及福利费	24 800	3 472	
在建工程		工资及福利费	3 400	476	
合 计			108 900	15 246	

根据职工福利费计提分配表,编制下列会计分录:

借:生产成本——基本生产成本——A 产品	2 254
——B 产品	4 186
——辅助生产成本——供电车间	952
——运输车间	630
制造费用	406
营业费用	2 870
管理费用	3 472

在建工程	476
贷：应付福利费	15 246

计提的职工福利费主要用于职工的医药费(包括企业参加职工医疗保险所缴纳的医疗保险费)、医务经费、职工因公负伤赴外地就医路费、职工生活困难补助,以及职工医务部门、职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所等生活福利部门职工的工资等。由于已经计提了职工福利费,所以当实际发生上列这些费用时,就应由计提的应付福利费开支,即借记“应付福利费”账户,贷记“现金”或“银行存款”等账户,而不应再计入成本、费用,以免重复。

### 第三节 折旧费用的核算

折旧是指固定资产在生产经营过程中因损耗而减少的那一部分价值。固定资产应损耗而减少的这部分价值,应当在固定资产的有效使用年限内进行分摊,计入各期产品成本和经营管理费用。分期计入成本费用中的固定资产折旧称为折旧费用。折旧费用的核算主要包括折旧的计算和折旧费用的分配两项内容。

#### 一、折旧的计算

1. 折旧的计算方法。折旧的计算方法很多,根据《企业会计制度》和《企业会计准则——固定资产》的规定,企业可采用的折旧方法有:年限平均法、工作量法、年数总和法和双倍余额递减法等。现对这四种方法简单介绍如下:

(1) 年限平均法。这是指将固定资产的应计折旧额按固定资产的使用年限平均分摊的一种方法。其计算公式为:

$$\text{年折旧率} = \frac{1 - \text{预计净残值率}}{\text{预计使用年限}}$$

$$\text{月折旧率} = \frac{\text{年折旧率}}{12}$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times \text{月折旧率}$$

年限平均法简便易行,但它忽视了固定资产在各期的实际使用情况。当固定资产在各期的实际使用情况较为均衡时,适宜采用此法。

(2) 工作量法。这是根据各期固定资产实际完成的工作量来计提折旧的一

种方法。这里的工作量通常以工作小时或行驶里程等表示。其计算公式为：

$$\text{单位工作量折旧额} = \frac{\text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计可完成的工作量}}$$

$$\text{某月折旧额} = \text{该月实际完成的工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$

工作量法与年限平均法一样 都是平均法 ,或称直线法。两者的区别在于一个以使用的时间为依据平均 ,而另一个则以完成的工作量为依据平均。

工作量法重视固定资产的实际使用情况 ,将折旧额的确定与固定资产实际发挥的效能紧紧联系在一起 ,较好地体现了受益原则 ;但具体运用时 ,预计可完成的工作总量事先难以估计 ,并且分别按各种固定资产计算折旧 ,工作量很大。这种方法适用于价值很大 ,各期完成工作量不均衡的固定资产 ,如专用设备、运输设备等。

(3) 年数总和法。这是将固定资产的原值减去净残值后的应计折旧额乘以一个逐年递减的折旧率计算每年折旧额的一种方法。折旧率的分子为固定资产尚可使用的年数 ,分母为固定资产每年可使用年数的总和。其计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{尚可使用的年数}}{\text{各年可使用年数之和}}$$

$$\text{或} = \frac{\text{折旧年限} - \text{已使用年限}}{\text{折旧年限} \times (\text{折旧年限} + 1) \div 2} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \frac{\text{年折旧率}}{12}$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

【例 4—10】 假设企业的一台设备原值为 30 000 元 ,预计净残值 2 000 元 ,预计使用年限为 5 年 ,则按年数总和法计算的各年折旧额如表 4—8 所示。

表 4—8

固定资产折旧计算表

单位：元

年份	原值 - 净残值	折旧率	当年折旧额	累计折旧额
1	28 000	5/15	9 333.33	9 333.33
2	28 000	4/15	7 466.67	16 800
3	28 000	3/15	5 600	22 400
4	28 000	2/15	3 733.33	26 133.33
5	28 000	1/15	1 866.67	28 000

(4) 双倍余额递减法。这是在不考虑固定资产残值的情况下,根据每年年初固定资产账面余额和双倍的直线折旧率计算固定资产折旧额的一种方法。其计算公式为:

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{折旧年限}}$$

$$\text{年折旧额} = \text{年初固定资产账面净值} \times \text{年折旧率}$$

$$\text{月折旧额} = \frac{\text{年折旧额}}{12}$$

实行双倍余额递减法,应在固定资产折旧年限到期的前两年内,将固定资产净值扣除预计净残值后的净额平均摊销。

【例 4—11】仍以上述年数总和法的例子,若按双倍余额递减法,则各年折旧额的计算如表 4—9 所示。

表 4—9

固定资产折旧计算表

单位:元

年份	年初账面净值	折旧率	当年折旧额	累计折旧额
1	30 000	40%	12 000	12 000
2	18 000	40%	7 200	19 200
3	10 800	40%	4 320	23 520
4	6 480		2 240	25 760
5	4 240		2 240	28 000

采用年数总和法和双倍余额递减法计提折旧,其各年的折旧额均呈递减的趋势。两者的区别在于:年数总和法是因各年折旧率的递减而引起折旧额的递减,而双倍余额递减法是因各年基数(年初固定资产账面余额)的递减而引起折旧额的递减。这两种方法的运用,实质上是加快了固定资产的折旧速度,因此,年数总和法和双倍余额递减法都属于加速折旧法。

2. 计算折旧时应注意的问题。固定资产折旧额的计算,直接影响到企业成本、费用的计算与利润的确定。要做好折旧的计算工作,除了需要选择适当的折旧方法之外,还必须注意以下几方面的问题:

(1) 正确确定固定资产折旧的计提范围。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。按照《企业会计制度》的规定,下列固定资产应当计提折旧:房屋和建筑物,在用的机器设备、仪器仪表、运输工具、工具器具;

季节性停用、大修理停用的固定资产；融资租入和以经营租赁方式租出的固定资产。不计提折旧的固定资产包括：房屋、建筑物以外的未使用、不需用固定资产；以经营租赁方式租入的固定资产；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；按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

2002年起施行的《企业会计准则——固定资产》中规定，除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：第一，已提足折旧仍继续使用的固定资产；第二，按规定单独估价作为固定资产入账的土地。与《企业会计制度》相比，固定资产准则扩大了固定资产计提折旧的范围，将以前不计提折旧的“未使用、不用的固定资产”也纳入折旧的计提范围。固定资产准则之所以作出这样的调整，理由在于：企业对未使用、不需用的固定资产计提折旧，有利于促使企业充分利用固定资产，及时处置不需用固定资产。

此外，从计提折旧的起止时间看，折旧的计提应从固定资产投入使用之日起，到停止使用或减少之日止。然而，这样处理工作量很大。为了简化折旧的计算，每月折旧额是按月初应计折旧固定资产的原值和规定的折旧率计算的。这就意味着，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。

(2) 科学估计固定资产的使用年限和净残值。固定资产使用年限的长短以及净残值的大小，直接影响到每期应计提的折旧额。企业应当根据固定资产的性质和消耗方式，科学地估计固定资产的使用年限和净残值。在估计固定资产的使用年限时，既要考虑固定资产的有形损耗，又要考虑固定资产的无形损耗；在估计固定资产的净残值时，既要确定固定资产报废时的残值收入，又要确定固定资产报废时的清理费用。由于计算折旧时，对固定资产的使用年限和净残值只能进行人为的估计，因此，不可避免地存在主观随意性。为了提高折旧计算时的客观性，我国财务制度对企业固定资产的折旧年限和净残值都作了明确规定。企业应根据有关制度的规定，结合本企业的具体情况，科学估计并确定固定资产的使用年限和净残值。

(3) 合理选择固定资产折旧率。固定资产折旧率可分为个别折旧率、分类折旧率和综合折旧率。个别折旧率是对每一项固定资产确定的折旧率，而分类折旧率和综合折旧率是按固定资产类别和对企业所有固定资产确定的折旧率。将个别折旧率、分类折旧率和综合折旧率分别与该项、该类和企业全部的固定资产的原值相乘，即得到该项、该类和企业全部固定资产的折旧额。显然，按个别折旧率计算折旧额，结果准确，但工作量大；按综合折旧率计算折旧额，计算简

捷,但结果不够准确。为了简化计算工作,同时又要保证结果的相对准确,我国目前多数企业采用分类折旧的方法计提折旧额。

## 二、折旧费用分配的核算

折旧费用的分配是指按照固定资产的用途将其折旧额计入产品成本和当期损益。由于折旧费用在产品成本中所占的比重不大,一般不会为折旧费用专设成本项目,所以,生产产品所使用的固定资产折旧费,记入“制造费用”账户;另外,企业行政管理部门使用、销售部门使用以及对外出租的固定资产折旧费,分别记入“管理费用”、“营业费用”和“其他业务支出”账户。

如果企业只生产单一产品,其发生的所有生产费用全部由该种产品负担,一切费用均是直接计入费用,这时,生产产品所使用的固定资产折旧费可直接记入“生产成本”账户。

折旧费用的分配,是通过固定资产折旧费用分配表进行的。固定资产折旧费用分配表的格式如表4—10所示。

表4—10 固定资产折旧费用分配表  
年 月 单位:元

应借账户	使用部门	上月计提 折旧额	上月增加 折旧额	上月减少 折旧额	本月计提 折旧额
制造费用	甲车间	8 750	960	240	9 470
制造费用	乙车间	6 180	600	350	6 430
管理费用	行政管理部门	4 600	300		4 900
产品销售费用	销售部门	800			800
其他业务支出	对外出租	500		150	350
合 计		20 830	1 860	740	21 950

根据固定资产折旧费用分配表,编制会计分录如下:

借:制造费用——甲车间	9 470
——乙车间	6 430
管理费用	4 900
营业费用	800
其他业务支出	350

贷：累计折旧

21 950

## 第四节 其他费用的核算

企业在生产经营过程中,除了要发生前面所述的三项最基本的要素费用以外,还会发生一些其他的要素费用。这些其他的要素费用在费用总额中尽管数额不大、比重不高,但这些费用计算是否准确,仍会影响到产品成本和企业损益的确定。因此,加强对这些费用的核算,也是成本会计的任务之一。

### 一、外购动力费用的核算

动力是企业生产中不可缺少的一个因素,它主要包括电力、热力、风力、蒸气等。动力可分为自制和外购两种。自制是由企业辅助生产车间制造,其费用在“生产成本——辅助生产成本”账户中核算。这部分内容将在第五章中专门介绍。这里只介绍外购动力费用的核算。

企业的外购动力,有的直接用于产品生产,例如生产工艺用电力;有的间接用于产品生产,例如生产车间照明电力;有的则用于其他方面,例如行政管理部门耗用的电力。对于基本生产车间直接用于产品生产的动力,其费用应记入“生产成本——基本生产成本”账户及其明细账的“燃料和动力”成本项目之中;对于其他用途的动力费用,则应按使用部门分别记入“制造费用”、“管理费用”等账户。

对于计入产品成本的动力费用,在有仪表记录并能分清各产品各自耗用量的情况下,应根据仪表所示的耗用数和动力单价直接计入各产品的成本;在没有配备仪表或无法分清各产品耗电量的情况下,应按产品的生产工时比例、机器马力时数比例、定额耗用量比例或其他比例分配计入各产品成本。

**【例 4—12】** 假如企业基本生产车间生产 A、B 两种产品,某月共耗电 15 000 度,单价为 0.75 元/度。该月基本生产车间耗用的机器工时总数为 8 000 小时,其中 A 产品 6 000 小时, B 产品 2 000 小时。则动力费用可按机器工时比例分配如下:

$$\text{动力费用分配率} = \frac{15\,000 \times 0.75}{8\,000} = 1.40625$$

$$\text{A 产品应负担的动力费用} = 6\,000 \times 1.40625 = 8\,437.50(\text{元})$$

$$\text{B 产品应负担的动力费用} = 2\,000 \times 1.40625 = 2\,812.50(\text{元})$$

外购动力费用的分配,通常是通过编制外购动力费用分配表进行的。外购动力费用分配表的格式如表 4—11 所示。

表 4—11 外购动力(电力)费用分配表  
年 月

单位:元

应借账户		成本(费用)项目	分配标准	分配率	分配额	
生产成本	基本生产成本	A 产品	燃料和动力	6 000	8 437.50	
		B 产品	燃料和动力	2 000	2 812.50	
		小 计		8 000	1.40625	11 250
	辅助生产成本	机修车间	燃料和动力			1 500
		运输车间	水电费			350
		小 计				1 850
制造费用	基本生产车间	水电费			500	
管理费用		水电费			860	
合 计					14 460	

根据外购动力费用分配表,编制下列会计分录:

借:生产成本——基本生产成本	11 250
——辅助生产成本	1 850
制造费用	500
管理费用	860
贷:应付账款	14 460

## 二、资产减值损失的核算

按照谨慎性原则的要求,企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。



定资产减值准备和无形资产减值准备外,企业还应定期或至少于年度终了时,对在建工程和委托贷款进行全面检查,如果在建工程的可收回金额低于其账面价值,委托贷款的可收回金额低于其本金时,应按其差额计提相应的资产减值准备。

企业计算的当期应提取的资产减值准备金额如果高于已提资产减值准备的账面余额,应按其差额补提减值准备;如果低于已提资产减值准备的账面余额,应按其差额冲回多提的资产减值准备,但冲减的资产减值准备,仅限于已计提的资产减值准备的账面余额。

若有迹象表明,已计提减值准备的各项资产价值又得以恢复,则应在已计提减值准备的范围内转回其金额。反映在账务处理上,应为借记“短期投资跌价准备”、“存货跌价准备”、“长期投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”等账户,贷记“投资收益”、“管理费用”或“营业外支出”账户。

### 三、待摊费用和预提费用的核算

待摊费用是指企业本月已经支出,但应由本月和以后各月分别负担的费用。这些费用支出后,由于受益期较长,不应一次全部计入当月的成本、费用,而应按受益期分摊计入各月的成本、费用。如果某项待摊费用已经不能使企业受益,应当将其摊余价值一次全部转入当期成本、费用,不得再留待以后期间摊销。待摊费用支出和摊销的核算是通过“待摊费用”账户进行的。支出待摊费用时,借记“待摊费用”账户,贷记“银行存款”、“低值易耗品”、“包装物”等账户;分月摊销时,按待摊费用的用途,借记“制造费用”、“管理费用”、“营业费用”等账户,贷记“待摊费用”账户。该账户的月末借方余额表示已经支付但尚未摊销的费用。待摊费用的摊销期限最长不得超过一年,但可以跨年度摊销。摊销期超过一年的费用,应作为长期待摊费用核算。

预提费用是指预先计入各月成本、费用,但尚未实际支付的各项费用。它是应付而未付的费用,是企业的一项负债。预提费用预提和支付的核算是通过“预提费用”账户进行的。预提各项费用时,按费用的用途,借记“制造费用”、“管理费用”、“财务费用”等账户,贷记“预提费用”账户;实际支付时,借记“预提费用”账户,贷记“银行存款”等账户。该账户的月末贷方余额表示已经预提但尚未支付的费用。如果实际发生的费用大于已预提的费用,该账户会出现借方余额,对此,应作为待摊费用,在预提期末以前分月摊销。

#### 四、利息费用的核算

利息费用是指企业为使用资金而支付的费用,它是财务费用的重要组成内容。

利息费用一般按季结算支付,为了正确划分各个月份的费用界限,对季内各月的应付利息,应分月进行预提,即通过“预提费用”账户进行核算:每月预提利息费用时,应借记“财务费用”账户,贷记“预提费用”账户;季末实际支付全季利息费用时,应借记“预提费用”账户,贷记“银行存款”账户。利息费用如果数额不大,为了简化核算,也可于季末实际支付时全部计入当月的财务费用,即借记“财务费用”账户,贷记“银行存款”账户。

#### 五、税金的核算

税金是管理费用的组成部分,主要包括房产税、车船使用税、土地使用税和印花税等。

在这些税金中,有的税金,例如房产税、车船使用税和土地使用税,需要预先计算应交金额,然后才实际交纳,所以这些税金应通过“应交税金”账户核算:算出应交税金时,借记“管理费用”账户,贷记“应交税金”账户;实际交纳时,借记“应交税金”账户,贷记“银行存款”等账户。而有的税金,例如印花税,只需用银行存款等货币资金直接交纳(购买),不存在税金形成与交纳的时间差,因此不必通过“应交税金”账户核算。对这些税金只需在购买时,借记“管理费用”账户,贷记“银行存款”等账户便可。若印花税额一次购买的金额较大,也可作为待摊费用处理。

#### 六、其他费用的核算

其他费用是指除了前面所述的材料、人工、折旧、外购动力、资产减值损失、利息、税金等费用以外的各项要素费用,包括差旅费、办公费、邮电费、租赁费、印刷费、书报费、排污费、保险费、试验检验费、职工技术培训费等等。在实际工作中,这些费用发生时,应按发生的车间、部门和费用的用途,分别借记“制造费用”、“管理费用”、“营业费用”等账户,贷记“银行存款”、“现金”等账户。

通过前面各节的阐述,可见本章的核心内容其实就是将企业在生产经营过程中发生的各项要素费用按照其用途进行归集与分配,其中对归属对象明

确的费用,直接计入,由该归属对象承担;对归属对象不明确的费用,按照一定的标准分配计入,由相关的各归属对象承担。反映在会计分录的编制上,就是根据费用的用途,借记“生产成本——基本生产成本”、“生产成本——辅助生产成本”、“制造费用”、“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”、“在建工程”、“应付福利费”、“待摊费用”、“预提费用”等账户,根据费用的内容,贷记“原材料”、“燃料”、“包装物”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”、“银行存款”、“现金”、“应付账款”、“待摊费用”、“预提费用”等账户。

### 小结(Summary)

本章主要介绍了材料费用、工资费用、折旧费用及其他各要素费用的核算。

材料可分为原材料、外购半成品、辅助材料、修理工用备件、燃料、包装物、低值易耗品等。材料费用核算的原始凭证主要包括领料单、限额领料单和领料登记表。企业材料收发的日常核算,无论是按照实际成本组织,还是按照计划成本进行,对于发出的材料,均应将其实际成本计入生产费用或期间费用。当若干种产品共同耗用一种材料时,则材料费用需在各产品间进行合理分配。由于低值易耗品和出租、出借给购买单位使用的包装物可以多次使用而不改变其实物形态,所以其价值应在使用过程中摊销,包装物和低值易耗品的价值摊销方法主要有:一次摊销法、分次摊销法、五五摊销法和净值摊销法。

工资是企业支付给职工的劳动报酬,它由计时工资、计件工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资、特殊情况下支付的工资等六部分内容组成。工资费用核算的原始凭证主要是考勤记录与产量记录。工资的计算主要包括计时工资的计算和计件工资的计算。当企业采用计时工资制时,则生产工人的工资需在各产品间进行合理分配。企业除了向职工支付工资以外,还应按规定提取职工福利费。

折旧是固定资产的价值损耗。企业可采用的折旧方法有年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。计提折旧时,应正确确定固定资产折旧的计提范围,科学估计固定资产的使用年限和净残值,并合理选择固定资产折旧率。折旧费用应按固定资产的用途分别计入产品成本或当期损益。

此外,本章还阐述了外购动力费用、资产减值损失、待摊费用和预提费用、利息费用、税金等的核算。

## 关键词(Glossary)

**先进先出法** 它是指假定先入库的材料先发出,上一批材料发完后再发下一批,这样顺着次序按各批材料的实际单位成本确定发出材料实际成本的一种方法。

**后进先出法** 它是指假定后入库的材料先发出,最近入库的这一批材料发完后再发前一批,这样依次向前推,并按各批材料的实际单位成本确定发出材料实际成本的一种方法。

**全月一次加权平均法** 它是指以材料的月初结存量和本月收入量为权数,计算出本月材料的加权平均单位成本,然后以此为依据确定发出材料实际成本的一种方法。

**移动加权平均法** 它是指每购入一批材料后就重新计算一个与之对应的新的加权平均单位成本,并以此作为下批发出材料成本计算依据的一种方法。

**个别计价法** 它是指以材料实际取得时的成本作为发出材料成本计价依据的一种方法。

**一次摊销法** 它是指在新的包装物第一次出租、出借时以及低值易耗品领用时,就将其全部价值一次计入当月成本、费用的方法。

**分次摊销法** 它是指根据包装物与低值易耗品的使用期限,将其价值分月摊入成本、费用的方法。

**五五摊销法** 它是指包装物在第一次发出时或低值易耗品在领用时,摊销其价值的一半,在包装物和低值易耗品报废时再摊销其价值的一半的方法。

**净值摊销法** 它是指根据包装物的摊余价值,即包装物的原值减去累计摊销额以后的余额,乘以规定的摊销率来计算出租、出借包装物每月摊销额的方法。

**折旧** 它是指固定资产在生产经营过程中因损耗而减少的那一部分价值。

**年限平均法** 它是指将固定资产的应计折旧额按固定资产的使用年限平均分摊的一种折旧方法。

**工作量法** 它是指根据各期固定资产实际完成的工作量来计提折旧的一种方法。

**年数总和法** 它是指将固定资产的原值减去净残值后的应计折旧额乘以一个逐年递减的折旧率计算每年折旧额的一种方法。

双倍余额递减法 它是指在不考虑固定资产残值的情况下,根据每年年初固定资产账面余额和双倍的直线折旧率计算固定资产折旧额的一种方法。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 张鸣:《成本会计》,上海人民出版社 2002 年版。
2. 李定安:《企业成本学》,湖北科学技术出版社 1993 年版。
3. 陈守文:《成本会计》,辽宁人民出版社 2000 年版。
4. 陈轲:《成本会计学》,经济科学出版社 2002 年版。
5. 宋胜菊:《新编成本会计》,立信会计出版社 1997 年版。
6. 祁怀锦:《成本会计教程》,中国财政经济出版社 1996 年版。
7. 李连燕等:《成本会计》,经济科学出版社 2001 年版。

### 思考题(Questions)

1. 材料费用核算的原始凭证有哪几种?它们各有哪些作用?
2. 在按实际成本进行材料的日常核算时,发出材料的金额可采用哪些方法确定?这些方法各有何优缺点?
3. 在按计划成本进行材料的日常核算时,发出材料的金额应如何确定?
4. 进行各种要素费用的分配时,其分配标准应怎样选择?
5. 包装物和低值易耗品的摊销方法有哪几种?每种摊销方法的特点是什么?
6. 工资费用核算的原始凭证有哪几种?它们各有哪些作用?
7. 如何计算计时工资和计件工资?
8. 职工福利费的计提依据是什么?分配工资费用与分配职工福利费有何异同?
9. 什么是折旧?哪些固定资产要计提折旧?
10. 固定资产折旧方法中的使用年限法、工作量法、年数总和法和双倍余额递减法各有什么特点?
11. 什么是待摊费用?什么是预提费用?待摊费用与预提费用有何异同?

## 第五章

# 工业企业辅助生产费用的核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解辅助生产车间的含义与分类。
2. 掌握辅助生产费用核算的账户设置。
3. 掌握辅助生产费用归集与分配的账务处理。
4. 理解辅助生产费用分配的原则。
5. 掌握辅助生产费用分配的方法。

## 第一节 辅助生产费用归集的核算

### 一、辅助生产费用核算概述

工业企业的生产车间按照其生产职能的不同,可以分为基本生产车间和辅助生产车间。基本生产车间以直接生产各种对外销售的产品为主要任务,是企业的主要生产单位。辅助生产车间主要为基本生产车间和行政管理等部门提供各种产品和劳务,是企业的辅助生产单位。辅助生产车间在产品生产和劳务提供过程中所耗费的各种生产费用以产品或劳务为对象来归集,就构成了这些产品和劳务的成本,即辅助生产成本。但是,对于耗用这些产品或劳务的基本生产产品和各车间、部门来说,这些辅助生产产品和劳务的成本又是一种费用,即辅助生产费用。

辅助生产产品和劳务成本的高低,对于基本生产产品成本和经营管理费用

的水平有着很大的影响。同时,只有辅助生产产品和劳务的成本确定以后,才能着手计算基本生产产品的成本。因此,正确、及时地进行辅助生产费用的归集和分配,对于节约费用、降低成本,以及正确并及时地计算企业基本生产产品的成本,都有着重要的意义。

由于不同类型的辅助生产车间,其费用在归集的程序上与分配(或结转)的方法上都不尽相同,因此,区分不同类型的辅助生产车间是正确组织辅助生产费用核算的前提。企业的辅助生产车间按其生产产品和提供劳务的种类多少,可分为两种类型:一类是只生产一种产品或只提供一种劳务的辅助生产车间,如供电、供水、供汽、机修、运输等。这类辅助生产车间称为单品种的辅助生产车间。另一类是生产多种产品或提供多种劳务的辅助生产车间,如从事工具、模具、刃具、夹具和修理用备件等制造的辅助生产车间。这类辅助生产车间称为多品种的辅助生产车间。通常,单品种的辅助生产车间提供劳务,多品种的辅助生产车间生产产品。

辅助生产费用的核算是通过“生产成本——辅助生产成本”账户进行的,该账户是一个成本计算账户,其借方反映为进行辅助生产而发生的一切耗费,既包括各辅助生产车间发生的直接费用,也包括各辅助生产车间为组织和管理生产活动而发生的各种间接费用,还包括在辅助生产车间相互提供劳务的情况下,各受益的辅助生产车间从供应劳务的辅助生产车间分配转入的劳务成本。“生产成本——辅助生产成本”账户的贷方反映辅助生产费用的分配或结转。对单品种辅助生产车间而言,“生产成本——辅助生产成本”账户的贷方登记各辅助生产车间向基本生产车间、行政管理部门、其他辅助生产车间等各受益部门分配转出的劳务成本;对多品种辅助生产车间而言,“生产成本——辅助生产成本”账户的贷方登记完工入库的工具、刃具、模具、夹具及修理用备件生产成本的结转数。“生产成本——辅助生产成本”账户除了在多品种辅助生产车间有在产品结存时有期末余额以外,在单品种辅助生产车间,一般无余额。

## 二、辅助生产费用归集的核算

辅助生产费用归集的核算是指对各辅助生产车间在产品生产和劳务提供过程中所发生的各项生产费用的账务处理。辅助生产费用的归集反映在会计分录上均为借记“生产成本——辅助生产成本”,但其归集的程序因辅助生产车间类型的不同而有所不同。

在单品种辅助生产车间,由于发生的各种费用都是该车间所提供劳务的直



表 5—2 生产成本——辅助生产成本明细账

车间： 产品或劳务名称：

年		凭证号数	摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
			合 计				

辅助生产成本明细账应根据“材料费用分配表”、“工资及职工福利费分配表”、“折旧费用分配表”以及其他有关原始凭证进行登记。在辅助生产车间之间相互提供劳务的情况下，还需根据“辅助生产费用分配表”登记。在单品种辅助生产车间里，所有费用应按其经济性质登记在按车间设置的明细账中相应的专栏内。在多品种辅助生产车间里，所有费用应区分直接费用和间接费用，因产品生产直接耗用的材料、生产工人工资及计提的职工福利费，应直接记入按产品品种设置的明细账中的“直接材料”、“直接人工”项目内。至于发生的间接费用应先记入按车间设置的“制造费用”明细账中各相应的专栏内，月末将归集的间接费用在各产品间进行分配，并进而登记在按产品品种设置的明细账中的“制造费用”项目内。

辅助生产费用归集的总分类核算，以会计分录反映如下：

借：生产成本——辅助生产成本

贷：原材料

低值易耗品

材料成本差异

应付工资

应付福利费

累计折旧

银行存款等

## 第二节 辅助生产费用分配的核算

辅助生产费用分配的核算是指将归集在“生产成本——辅助生产成本”账户借方的辅助生产费用，按照一定的方法从该账户贷方进行结转与分配的账务处理过程。由于形成企业存货的辅助生产产品，即多品种辅助生产车间的产品，其成本计算与结转方法与基本生产产品的成本计算与结转方法相同，而基本生

产产品的成本计算与结转方法将在后面有关章节中详细叙述,所以为避免重复,本节只着重介绍提供劳务的单品种辅助生产车间费用分配的核算。

### 一、辅助生产费用分配的原则

与其他费用的分配一样,进行辅助生产费用的分配,也必须遵循科学性与实用性这两条基本原则。所谓科学性就是指分配方法与标准的确定要科学,要使费用分配的结果能较好地体现费用发生的实际情况。所谓实用性就是指分配方法要简便易行,分配标准的资料要比较容易取得。如一味地追求方法的科学、结果的精确而将辅助生产费用的分配搞得非常烦琐复杂,不仅实务中难以运用,而且也可能违背成本效益原则。由于辅助生产车间是为企业其他部门提供劳务的部门,所以,通常认为辅助生产费用应按受益原则进行分配:谁受益谁负担费用,多受益多负担费用,少受益少负担费用。按受益原则分配不仅结果合理,而且资料的取得也非常方便。可以认为,受益原则是科学性原则与实用性原则在辅助生产费用分配中的完美结合。

按受益原则分配辅助生产费用的基本计算公式为:

$$\text{辅助生产费用分配率} = \frac{\text{待分配的辅助生产费用}}{\text{承担费用的各受益对象的受益总量}}$$

$$\text{某受益对象应负担的辅助生产费用} = \frac{\text{该受益对象的受益量}}{\text{受益总量}} \times \text{辅助生产费用分配率}$$

从上述公式中可以看出,某受益对象应负担的辅助生产费用额的大小,取决于劳务的受益量与劳务的单位成本(即费用分配率)。

在确定各受益对象的劳务受益量时,应注意计量工具的准确与原始记录的完整。凡能用仪器、仪表计量的,如供水、供电、供气等,可按仪器、仪表的抄见数确定各受益对象的受益量;运输车队可按汽车行使的里程和载重的吨位,即以吨·公里为计量单位,根据汽车里程表的指数和该汽车的吨位确定各受益对象的受益量。对于无法使用仪器、仪表计量的,如机修车间,则应确定合理的计量单位,如修理的实用工时等。同时要加强原始记录的管理,以保证受益量资料的正确性。至于劳务的单位成本,应根据不同的辅助生产费用分配方法分别确定。

辅助生产费用的分配必须按车间分别进行。与其他费用的分配一样,辅助生产费用分配通常也是通过编制“辅助生产费用分配表”进行的,该分配表不仅起到辅助生产费用分配计算的作用,而且也是各受益对象负担辅助生产费用并据以入账的依据。

## 二、辅助生产费用分配的方法

辅助生产车间除为基本生产车间和行政管理部门提供劳务外,有时可能也为其他辅助生产车间提供劳务,这时,辅助生产车间既是劳务提供者,又是劳务受益者,辅助生产费用的分配也将因此变得复杂起来。对此情况,实务中有两类处理方法:一类是不考虑辅助生产车间之间相互提供劳务的实际情况,将辅助生产车间直接发生的费用全部分配给非辅助生产车间的各受益对象;另一类是充分体现受益原则,将辅助生产费用在全部的各受益对象之间进行分配,这就就会出现辅助生产费用在“生产成本——辅助生产成本”账户间转入、转出的情况。

辅助生产费用分配时,常用的方法有以下几种:

1. 直接分配法。它是指对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的受益对象,而不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务情况的一种分配方法。在这种方法下,确定辅助生产费用分配率时,需将各辅助生产车间之间相互提供的劳务量予以剔除。其分配的计算公式为:

$$\text{辅助生产费用分配率} = \frac{\text{辅助生产车间直接发生的费用}}{\text{辅助生产车间以外的各受益对象的受益总量}}$$

$$\text{辅助生产车间以外的各受益对象应负担的辅助生产费用} = \frac{\text{该受益对象的受益量}}{\text{受益总量}} \times \text{辅助生产费用分配率}$$

【例 5—1】 假定某企业设有供电、供水两个辅助生产车间,本月各车间直接发生的费用为:供电车间 48 000 元,供水车间 27 000 元。其供应对象和数量的有关资料如表 5—3 所示。

表 5—3

供应对象	供电量(度)	供水量(吨)
供电车间		6 000
供水车间	12 000	
基本生产车间:		
A 产品耗用	42 000	13 200
管理耗用	7 800	2 800
行政管理部门	10 200	2 000
合 计	72 000	24 000

根据上列资料,编制直接分配法下的辅助生产费用分配表如表 5—4 所示。

表 5—4

辅助生产费用分配表(直接分配法)

单位:元

辅助生产车间名称		供 电	供 水	金额合计	
待分配费用		48 000	27 000	75 000	
供应辅助生产车间以外单位的劳务总量		60 000	18 000		
费用分配率		0.80	1.50		
基本生产车间耗用	A 产品耗用	数量	42 000	13 200	
		金额	33 600	19 800	53 400
	管理耗用	数量	7 800	2 800	
		金额	6 240	4 200	10 440
行政管理部门耗用		数量	10 200	2 000	
		金额	8 160	3 000	11 160
分配总额合计		48 000	27 000	75 000	

根据上列辅助生产费用分配表,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本——A 产品	53 400
制造费用	10 440
管理费用	11 160
贷:生产成本——辅助生产成本——供电车间	48 000
——供水车间	27 000

采用直接分配法分配辅助生产费用,计算手续比较简单,但这一方法没有考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务的情况,因而其分配结果的准确性不高。直接分配法一般适宜在辅助生产车间内部相互提供劳务不多、不进行费用的交互分配对辅助生产成本和基本生产车间的产品成本影响不大的情况下采用。

2. 交互分配法。采用交互分配法,需对辅助生产车间的费用进行两次分配。首先,根据各辅助生产车间相互提供劳务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,即对内分配;然后,将各辅助生产车间交互分配后的实际费用(交互分配前直接发生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)在辅助生产车间以外的各受益对象之间进行分配,即对外分配。其有关的计算公式为:

(1) 交互分配的计算公式:

$$\text{辅助生产费用分配率} = \frac{\text{辅助生产车间直接发生的费用}}{\text{(某项劳务单位成本)} \times \text{辅助生产车间提供的劳务总量}}$$

$$\text{某辅助生产车间应负担的辅助生产费用} = \frac{\text{该辅助生产车间}}{\text{受益的劳务数量}} \times \text{该项劳务的单位成本}$$

(2) 对外分配的计算公式：

$$\text{辅助生产费用分配率} = \frac{\text{交互分配后的实际费用}}{\text{辅助生产车间以外的各受益对象的受益总量}}$$

$$\text{辅助生产车间以外的各受益对象应负担的辅助生产费用} = \frac{\text{该受益对象}}{\text{的受益量}} \times \text{辅助生产费用分配率}$$

【例 5—2】 仍以[例 5—1]的资料,按交互分配法编制的辅助生产费用分配表如表 5—5 所示。

表 5—5 辅助生产费用分配表(交互分配法) 单位:元

项 目		交互分配			对外分配		
		供电	供水	合计	供电	供水	合计
辅助生产车间名称							
待分配费用		48 000	27 000	75 000	46 750	28 250	75 000
劳务供应量		72 000	24 000	/	60 000	18 000	/
费用分配率(单位成本)		0.6667	1.125	/	0.7792	1.5694	/
辅助生产车间耗用	供电车间	数量		6 000	/		
		金额		6 750	6 750		
	供水车间	数量	12 000		/		
		金额	8 000		8 000		
基本生产车间耗用	A 产品耗用	数量				42 000	13 200
		金额				32 726	20 716
	管理耗用	数量				7 800	2 800
		金额				6 077	4 395
行政管理 部门耗用	数量				10 200	2 000	
	金额				7 947	3 139	
分配金额合计		8 000	6 750	14 750	46 750	28 250	75 000

在上列辅助生产费用分配表中,对外分配的待分配费用可按下式计算:



【例 5—3】 仍以前例资料,并假设电和水的计划单位成本分别为 0.75 元/度和 1.20 元/吨,则可编制计划成本分配法下的辅助生产费用分配表如表 5—6 所示。

表 5—6 辅助生产费用分配表(计划成本分配法) 单位:元

劳务供应 劳务耗用		供电车间		供水车间		金额 合计
		数量	金额	数量	金额	
待分配的费用和数量		72 000	48 000	24 000	27 000	75 000
计划单位成本			0.75		1.20	/
辅助生 产车间	供电车间			6 000	7 200	7 200
	供水车间	12 000	9 000			9 000
基本生 产车间	A 产品耗用	42 000	31 500	13 200	15 840	47 340
	管理耗用	7 800	5 850	2 800	3 360	9 210
行政管理部门		10 200	7 650	2 000	2 400	10 050
按计划单位成本分配合计		72 000	54 000	24 000	28 800	82 800
辅助生产实际成本			55 200		36 000	91 200
辅助生产成本差异			1 200		7 200	8 400

在上列辅助生产费用分配表中,辅助生产实际成本的计算过程为:

供电车间实际成本:  $48\,000 + 7\,200 = 55\,200$ (元)

供水车间实际成本:  $27\,000 + 9\,000 = 36\,000$ (元)

辅助生产成本差异的计算过程为:

供电车间成本差异:  $55\,200 - 54\,000 = 1\,200$ (元)

供水车间成本差异:  $36\,000 - 28\,800 = 7\,200$ (元)

根据上列辅助生产费用分配表,编制会计分录如下:

(1) 按计划成本分配:

借: 生产成本——辅助生产成本——供电车间	7 200
——供水车间	9 000
——基本生产成本——A 产品	47 340
制造费用	9 210



表 5—7

辅助生产费用分配表(代数分配法)

单位:元

辅助生产车间名称			供 电	供 水	金额合计
待分配费用			48 000	27 000	75 000
劳务供应总量			72 000	24 000	/
实际单位成本			0. 7935	1. 5217	/
辅助 生产 车间 耗用	供电车间	数量		6 000	/
		金额		9 130	9 130
	供水车间	数量	12 000		/
		金额	9 522		9 522
基本 生产 车间 耗用	A 产品耗用	数量	42 000	13 200	/
		金额	33 326	20 087	53 413
	管理耗用	数量	7 800	2 800	/
		金额	6 189	4 261	10 450
行政管理 部门耗用		数量	10 200	2 000	/
		金额	8 093	3 044	11 137
分配金额合计			57 130	36 522	93 652

根据上列辅助生产费用分配表,编制会计分录如下:

```

借:生产成本——辅助生产成本——供电车间          9 130
      ——供水车间          9 522
      ——基本生产成本——A 产品          53 413
    制造费用          10 450
    管理费用          11 137
贷:生产成本——辅助生产成本——供电车间          57 130
      ——供水车间          36 522
  
```

采用代数分配法分配费用,结果准确,但由于其实际单位成本是根据解方程组的原理算出来的,若辅助生产车间较多,则未知数较多,计算工作比较烦琐复杂,因此,这种方法在已经实现电算化的企业中采用比较适宜。

5. 顺序分配法。顺序分配法也称梯形分配法。采用这一分配法,各辅助生产车间的费用分配按辅助生产车间的受益顺序依次进行,受益少的排列在前,先

将费用分配出去,受益多的排列在后,后将费用分配出去。这样,排列在第二位和以后各位的辅助生产车间应分配的费用额就由两部分组成:一部分是本车间直接发生的费用,另一部分是从排列在前面的辅助生产车间分配转入的费用。

【例 5—5】 假设某企业有供电、供水、供气三个辅助生产车间,供电车间耗用水和气都较少,供水车间耗用气较少但耗用电较多,供气车间耗用电和水都较多。因而,可以按供电、供水、供气的顺序排列,顺序分配有关费用。假定本期供电车间直接发生的费用 51 600 元,共供电 64 500 度,供水车间直接发生的费用 36 000 元,共供水 45 000 吨,供气车间直接发生的费用 53 400 元,共供气 6 000 吨。其他有关资料及采用顺序分配法的分配情况如表 5—8 所示。

表 5—8 辅助生产费用分配表(顺序分配法) 单位:元

项 目	分配率	受 益 单 位					企业行政管理部门	合计
		辅助生产车间			基本生产车间管理			
		供电	供水	供气	一车间	二车间		
提供的劳务量		64 500	45 000	6 000			/	
直接发生的费用		51 600	36 000	53 400			141 000	
用电量			12 600	6 300	14 400	25 500	5 700	64 500
分配的电费	0.80		10 080	5 040	11 520	20 400	4 560	51 600
用水量				1 500	18 000	25 350	150	45 000
分配的水费	1.024			1 536	18 432	25 958	154	46 080
用气量					2 400	3 600		6 000
分配的气费	9.996				23 990	35 986		59 976
费用合计		51 600	46 080	59 976	53 942	82 344	4 714	141 000

表中,各分配率按下式计算:

$$0.80 = \frac{51\,600}{64\,500}$$

$$1.024 = \frac{36\,000 + 10\,080}{45\,000}$$

$$9.996 = \frac{53\,400 + 5\,040 + 1\,536}{6\,000}$$

根据上列辅助生产费用分配表,编制会计分录如下:

借:生产成本——辅助生产成本——供水车间	10 080
——供气车间	5 040
贷:生产成本——辅助生产成本——供电车间	15 120
借:生产成本——辅助生产成本——供气车间	1 536
贷:生产成本——辅助生产成本——供水车间	1 536
借:制造费用——一车间	53 942
——二车间	82 344
管理费用	4 714
贷:生产成本——辅助生产成本——供电车间	36 480
——供水车间	44 544
——供气车间	59 976

采用顺序分配法分配辅助生产费用,也能够解决辅助生产车间之间相互提供劳务的费用分配问题。与其他分配方法的不同之处在于,它不是在所有辅助生产车间之间都进行费用的交互分配,而是将费用分配给受益量多的辅助生产车间。采用这种分配方法时,由于排列在前面的辅助生产车间不承担排列在后面的辅助生产车间的费用,使得费用的交互分配不全面、不充分,因而分配结果的准确性就会受到影响,同时,辅助生产车间的排列顺序也较难确定,这也对它的使用产生一定程度的限制。顺序分配法只宜在各辅助生产车间之间相互提供的劳务量有明显的数量差异从而能够确定其顺序的企业中采用。

### 小结(Summary)

本章主要介绍了辅助生产费用归集与分配的核算。

辅助生产费用是辅助生产车间在生产产品或提供劳务时所发生的费用。辅助生产费用的核算是通过“生产成本——辅助生产成本”账户进行的。当辅助生产费用发生时,应借记“生产成本——辅助生产成本”;当辅助生产车间的产品完工入库时或月末分配劳务费用时,应贷记“生产成本——辅助生产成本”。

对于提供劳务的辅助生产车间所发生的辅助生产费用,应按受益原则在各受益对象之间进行分配。常用的辅助生产费用分配方法有直接分配法、交互分

配法、计划成本分配法、代数分配法和顺序分配法。

### 关键词(Glossary)

**辅助生产** 它是指为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。

**辅助生产费用** 它是指辅助生产车间在一定时期内因生产产品或提供劳务而发生的各种费用。

**直接分配法** 它是指将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的各受益对象,而不在辅助生产车间之间进行劳务费用分配的方法。

**交互分配法** 它是指将各辅助生产车间直接发生的费用先在辅助生产车间内部进行交互分配,以求得各辅助生产车间的实际费用,然后再将实际费用分配给辅助生产车间以外的各受益对象的方法。

**计划成本分配法** 它是指首先将各辅助生产车间发生的费用按照劳务的计划单位成本在全部的各受益对象之间同时进行分配,然后再对辅助生产费用实际脱离计划的差异进行处理的方法。

**代数分配法** 它是指首先根据多元一次方程组求得辅助生产劳务的实际单位成本,然后再将各辅助生产车间发生的费用按照劳务的实际单位成本在全部的各受益对象之间同时进行分配的方法。

**顺序分配法** 它也称梯形分配法,是指各辅助生产车间的费用分配按辅助生产车间的受益顺序依次进行,受益少的排列在前,先将费用分配出去,受益多的排列在后,后将费用分配出去的方法。

### 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 欧阳清等:《成本会计》,东北财经大学出版社 2002 年版。
2. 乐艳芬等:《成本会计》,上海财经大学出版社 2002 年版。
3. 张培莉等:《成本会计》,华东理工大学出版社 2002 年版。
4. 颜敏等:《成本会计学》,首都经济贸易大学、中国农业大学出版社 2002 年版。
5. 傅建设:《成本会计教程》,立信会计出版社 2002 年版。
6. 贺南轩:《成本会计学》,中国财政经济出版社 1999 年版。
7. 黄毅勤等:《成本会计学》,首都经济贸易大学出版社 2001 年版。



# 第六章

## 制造费用的核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解制造费用的含义和内容。
2. 熟悉制造费用的分类。
3. 熟悉制造费用归集与分配的程序。
4. 掌握制造费用的分配方法。
5. 掌握制造费用归集与分配的账务处理。

### 第一节 制造费用概述

#### 一、制造费用的含义和内容

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。

制造费用大部分是间接用于产品生产的费用,例如机物料消耗、辅助工人工资及福利费、车间生产用房屋及建筑物的折旧费、修理费、租赁费和保险费、车间生产用的照明费、取暖费、运输费、劳动保护费,以及季节性停工和生产用固定资产修理期间的停工损失等。

制造费用还包括直接用于产品生产,但管理上不要求或者核算上不便于单独核算,因而没有专设成本项目的费用,例如机器设备的折旧费、修理费、租赁费和保险费,生产工具摊销,设计制图费和试验检验费等。生产工艺用动力如果没

有专设成本项目,也包括在制造费用中。

此外,制造费用还包括车间用于组织和管理生产活动的费用。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,它的管理费用与制造费用很难严格划分,为了简化核算工作,也作为制造费用核算。这些费用有: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、租赁费和保险费,车间管理用具摊销,车间管理用的照明费、水费、取暖费、差旅费和办公费等。如果企业的组织机构分为车间、分厂和总厂等若干层次,则分厂也与车间相似,也是企业的生产单位,因而分厂用于组织和管理生产的费用,也作为制造费用核算。企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,应当作为期间费用,记入“管理费用”账户,不属于制造费用。

制造费用由于大多是与产品的生产工艺没有直接联系,而且一般是间接计入费用,因而不能或不便于按照产品制定定额,而只能按照车间、部门和费用项目,按年、季、月编制制造费用计划加以控制。成本核算时,通过制造费用的归集和分配,反映并监督制造费用计划的执行情况,并将费用正确、及时地计入各有关产品的成本。

制造费用的内容比较复杂,为了减少费用项目,简化核算工作,制造费用的费用项目不按直接用于产品生产、间接用于产品生产以及用于组织、管理生产划分,而是将这些方面相同性质的费用合并设立相应的费用项目,例如将这些方面固定资产的折旧费用合并设立一个“折旧费”项目,将生产工具和管理用具的摊销合并设立“低值易耗品摊销”项目等。制造费用的费用项目一般应该包括:机物料消耗、工资及福利费、折旧费、修理费、租赁(不包括融资租赁)费、保险费、低值易耗品摊销、水电费、取暖费、运输费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、差旅费、办公费、在产品盘亏、毁损和报废(减盘盈),以及季节性及修理期间停工损失等。

## 二、制造费用的分类

因为工业企业的生产部门按其生产职能不同可以分为基本生产部门和辅助生产部门两类,因此,制造费用一般按其发生的生产部门分类,划分为基本生产制造费用和辅助生产制造费用两类。

基本生产制造费用是指企业基本生产车间为生产产品(或提供劳务)而发生,应该计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产费用,例如,机物料消耗、车间管理人员的工资及福利费以及车间的折旧费等。基本生产制造费用是车间产品成本的重要组成部分,应该按照管理的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,月末应选用适当的分配标准,将制造费用分配转入车间的产品成本中。辅助生产制造费用是企业辅助生产车间为生产辅助产品(或提供劳务)而发生,应该计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产费用,这部分费用一般不能直接计入辅助生产部门的产品成本或劳务成本中,而应单独分类归集并在本月末采用适当分配标准转入辅助部门的产品和劳务成本。

## 第二节 制造费用归集的核算

### 一、制造费用核算的账户设置

制造费用的核算,是通过设置“制造费用”账户进行的。该账户的借方登记发生的制造费用,贷方登记分配计入有关成本核算对象的制造费用。“制造费用”账户不仅核算基本生产车间的制造费用,而且核算辅助生产车间的制造费用。该账户应按不同的车间、部门设立明细账,账内按照费用项目设立专栏或专行,分别反映各车间、部门各项制造费用的发生情况。制造费用明细账应该根据有关的付款凭证、转账凭证和各种要素费用分配表进行登记。制造费用明细账的格式如表 6—1 所示。

表 6—1

制造费用明细账

车间名称:第一生产车间

单位:元

月	日	证号	摘要	资及福利费	公费	物料消耗	电费	旧费	理费	输费	值易耗品摊销	动保护费	他支出	计	出	额
3	31	略	分配材料费用			1 696			1 378			2 400		5 474		
	31		分配工资及福利	1 300										1 300		
	31		提取折旧					12 000						12 000		
	31		分配其他费用		4 468		3 128		800				204	8 600		
	31		待摊费用								3 500		400	3 900		
	31		分配辅助生产费用		496		530							1 026		
	31		月 计	1 300	4 964	1 696	3 658	12 000	2 178		3 500	2 400	604	32 300		
			本月转出												32 300	

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,计入“制造费用”账户的借方,并视具体情况,分别计入“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”、“预提费用”、“银行借款”等账户的贷方。期末按照一定的标准进行分配时,从该账户的贷方转出,计入“生产成本——基本生产成本”等账户的借方。辅助生产车间发生的费用,如果辅助生产的制造费用是通过“制造费用”账户核算的,应比照基本生产车间发生的费用核算;如果辅助生产的制造费用不通过“制造费用”账户核算,则应全部借记“生产成本——辅助生产成本”账户,并计入有关的辅助生产成本明细账相应的成本或费用项目。

## 二、制造费用归集的账务处理

制造费用的归集,是按月分别在“制造费用”账户的借方进行的,应归集的费用有基本生产车间管理上所耗用的各项要素费用,由辅助生产车间分配来的费用,固定资产的使用与修理费用,以及按权责发生制原则应计入当期成本的各项待摊费用与预提费用。车间发生的机物料消耗,借记本账户,贷记“原材料”账户;发生的车间管理人员的工资及福利费,借记本账户,贷记“应付工资”、“应付福利费”账户;车间计提的固定资产折旧,借记本账户,贷记“累计折旧”账户;车间支付的办公费、修理费、水电费等,借记本账户,贷记“银行存款”等账户;发生季节性和修理期间的停工损失,借记本账户,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“银行存款”等账户。制造费用归集的账务处理与制造费用的组成内容有关,制造费用组成内容不同,其归集核算的程序和方法也不一样。

【例 6—1】以表 6—1 为例,说明制造费用归集的账务处理。

(1) 材料费用的归集。各基本生产车间在领用一般耗用的材料时,应按规定办理领料手续、填制领料凭证,月末企业根据领料凭证进行分类汇总,编制材料费用分配表。月末,根据“材料费用分配表”将本月材料费用记入“制造费用”总账及其明细账户。本例会计分录如下:

借:制造费用	5 474
贷:原材料	5 474

(2) 工资及福利费的归集。工资及福利费用的计算通过编制工资结算单进行。月末,企业根据工资结算单或工资结算汇总表编制工资费用分配表,并根据“工资费用分配表”归集制造费用中的人工费用。本例会计分录如下:

借:制造费用	1 300
贷:应付工资(应付福利费)	1 300

(3) 折旧费的归集。对于折旧费用的归集,一般需要编制折旧计算汇总表。月末,应根据各个车间编制的“折旧计算汇总表”将本月折旧费用记入“制造费用”总账及其明细账。本例会计分录如下:

借:制造费用	12 000
贷:累计折旧	12 000

(4) 其他制造费用的归集。其他制造费用的归集主要根据有关付款凭证及其汇总表和其他原始凭证进行归集。

借:制造费用	8 600
贷:银行存款(或现金)	8 600

(5) 待摊费用的归集。月末,应根据“待摊费用分配表”将本月应摊销的费用(如低值易耗品摊销、保险费的摊销等)记入“制造费用”总账及其明细账。本例会计分录如下:

借:制造费用	3 900
贷:待摊费用	3 900

(6) 辅助生产费用的归集。月末,应根据“辅助生产费用分配表”将应计入制造费用中的费用记入“制造费用”总账及其明细账。本例会计分录如下:

借:制造费用	1 026
贷:生产成本——辅助生产成本	1 026

### 第三节 制造费用分配的核算

#### 一、制造费用分配的程序

本期实际发生的制造费用归集汇总后,应于期末将其按一定的标准分别计入有关的成本计算对象。在生产一种产品的车间中,制造费用是直接计入费用,应直接计入该种产品的成本。在生产多种产品的车间中,在各生产小组按产品品种分工的情况下,各小组本身发生的制造费用,也是直接计入费用,也应直接计入各该产品的成本;各小组共同发生的制造费用,是间接计入费用,应采用适当的分配方法分别计入各种产品的成本。在各小组按生产工艺分工的情况下,车间的全部制造费用都是间接计入费用,都应采用适当的分配方法,分别计入该车间各种产品的成本。

在企业的组织机构分为车间、分厂和总厂若干层次的情况下,分厂发生的制造费用,也应比照车间发生的制造费用进行分配:在生产一种产品的情况下,直接计入该种产品的成本,在生产多种产品的情况下,采用适当的分配方法分别计入该分厂各种产品的成本。

制造费用的绝大部分是由企业的生产单位(车间或分厂)发生的,应如上所述按照不同的车间或分厂进行归集和分配,制造费用也可能有一部分是由企业的行政管理部门(厂部或总厂)发生的,例如设计制图费和试验检验费等,这一部分制造费用应由厂部或总厂进行归集,并在全厂或整个总厂的各种产品之间进行分配,计入各该产品的成本。

合理分配制造费用的关键在于正确选择分配标准。一般来讲,制造费用分配标准的选择应遵循以下原则:

1. 分配标准的“共有性”。被选择的分配标准应该是各分配对象所共有的因素,以便各分配对象都能分配到这种费用,以免发生遗漏现象。

2. 分配标准的“比例性”。被选择的分配标准应同被分配的费用之间具有“受益”和“引起”的因果关系。也就是说,发生的制造费用,谁受益谁负担,多受益多负担,少受益少负担,谁引起的费用,应该由谁负担。这样可以使得费用在各分配对象之间能得到合理的分配。

3. 分配标准的“易取性”和“可计量性”。作为分配标准的资料应容易获得,并能进行客观计量,一般为现存的统计资料或会计资料,以便及时分配制造费用,计算产品成本。

4. 分配标准的“相对稳定性”。由于制造费用是一种混合费用,任何一种分配标准都不可能与制造费用保持正比例或反比例关系,所以任何分配标准的选择都具有主观随意性,选择不同的分配标准将产生不同的分配结果,因此,分配标准不宜经常改变,以便同各期成本进行比较。

从理论上讲,为使分配结果公平合理,应根据“受益和引起”的因果比例关系,选择“共有的”分配标准逐项分配制造费用。但这样做会使分配计算工作过于烦琐,而且计算和分配的结果仍是一个估计数字。因此,一般可将性质相似的费用归类合并,选择与该类费用关系密切的标准进行分配,这样既能达到公平合理的目的,又可简化分配计算工作。

## 二、制造费用分配的方法

分配制造费用的方法很多,通常采用的有生产工时比例法、生产工人工资比

例法、机器工时比例法、原料及主要材料成本比例法、直接成本比例法、产品标准产量比例法和按年度计划分配率分配法等。一般情况下,企业具体采用哪种分配方法,由企业自行决定。但分配方法一经确定,一般不得随意变更。如需变更,应当在会计报表附注中予以说明。

1. 生产工时比例法。它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。其计算公式如下:

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

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \frac{\text{该种产品生产工时}}{\text{生产工时}} \times \text{制造费用分配率}$$

其中生产工时一般采用各种产品实际耗用的生产工时,但当产品的工时定额比较准确时,也可以采用定额工时。

【例6—2】某基本生产车间生产甲、乙两种产品,本月甲产品耗用生产工时20 600小时,乙产品耗用生产工时10 150小时,制造费用18 450元。按生产工时比例分配制造费用,计算分配如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{18\,450}{20\,600 + 10\,150} = 0.6$$

$$\text{甲产品制造费用} = 20\,600 \times 0.6 = 12\,360(\text{元})$$

$$\text{乙产品制造费用} = 10\,150 \times 0.6 = 6\,090(\text{元})$$

编制制造费用分配表如表6—2所示。

表6—2 制造费用分配表  
基本生产车间 单位:元

应借账户	生产工时	分配金额(分配率0.6)
基本生产成本——甲产品	20 600	12 360
——乙产品	10 150	6 090
合 计	30 750	18 450

根据制造费用分配表,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本——甲产品	12 360
——乙产品	6 090
贷:制造费用	18 450

按生产工时比例分配制造费用是较为常用的一种分配方法,它能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。但是,必须正确组织好产品生产工时的记录和核算工作,以保证生产工时的正确、可靠。

2. 生产工人工资比例法。它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。其计算公式如下:

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

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \frac{\text{该种产品生产工人工资}}{\text{生产工人工资}} \times \text{制造费用分配率}$$

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工作很简便。但是采用这种方法,各种产品生产机械化的程度和生产工人的技术等级应该大致相同,否则会影响费用分配的合理性。例如,机械化程度高的产品,由于工资费用少,分配负担的制造费用也少;而机械化程度低的产品,由于所用工资费用多,分配负担的制造费用也多。但实际上应该与此相反。

如果生产工人工资是按照生产工时比例分配计入各种产品成本的,那么,按照生产工人工资比例分配制造费用,实际上也就是按照生产工时比例分配制造费用。

3. 机器工时比例法。这是按照各种产品生产时所用机器设备运转时间的比例分配制造费用的方法。其计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品耗用机器工时总量}}$$

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \frac{\text{该种产品生产机器工时数}}{\text{机器工时数}} \times \text{制造费用分配率}$$

【例 6—3】某企业第一基本生产车间本月份发生的制造费用为 32 340 元,该车间生产甲、乙两种产品,耗用的机器工时分别为 3 628 小时和 2 840 小时。则甲、乙两种产品应负担的制造费用计算如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{32\,340}{3\,628 + 2\,840} = 5 \text{ (元/小时)}$$

$$\text{甲产品应分配的制造费用} = 3\,628 \times 5 = 18\,140 \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品应分配的制造费用} = 2\,840 \times 5 = 14\,200 \text{ (元)}$$

编制制造费用分配表如表 6—3 所示。

表 6—3 制造费用分配表  
基本生产车间 单位：元

应借账户	机器工时	分配金额(分配率5)
基本生产成本——甲产品	3 628	18 140
——乙产品	2 840	14 200
合 计	6 468	32 340

根据制造费用分配表,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本——甲产品 18 140  
——乙产品 14 200

贷:制造费用 32 340

这种方法适用于产品生产的机械化程度较高的车间。因为在这种车间的制造费用中,与机器设备使用有关的费用(如折旧费、修理费)比重较大,而这一部分费用与机器设备运转的时间有着密切的联系。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。如果车间中机器设备的类型不一,应将机器设备分为若干类别,按照机器设备的类别归集和分配制造费用,以提高分配结果的合理性。

4. 原料及主要材料成本比例法。它是以各种产品所耗用的原料及主要材料的成本为分配标准来分配制造费用的一种方法。其计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{应分配的制造费用总额}}{\text{各种产品的耗用原料及主要材料成本之和}}$$

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \frac{\text{该种产品耗用的原料及主要材料成本}}{\text{各种产品的耗用原料及主要材料成本之和}} \times \text{制造费用}$$

这种方法只适用于各种产品使用同一种原料及主要材料,加工过程比较简单,制造费用中原料及主要材料的费用所占比重较大的车间或企业,如食品行业可采用这种方法。

5. 直接成本比例法。它是以计入各种产品的直接成本(原材料、燃料、动力、生产工人工资及应提取的福利费之和)为分配标准来分配制造费用的一种方法。其计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{应分配制造费用总额}}{\text{各种产品的直接成本之和}}$$

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \frac{\text{该种产品的直接成本数额}}{\text{各种产品的直接成本之和}} \times \text{制造费用}$$

该种分配方法综合考虑了各种产品的全部直接成本,与前述几种方法相比更加合理。但采用这种方法,要求各种产品生产机械化的程度也应该大致相同,否则影响费用分配的合理性。

6. 产品标准产量比例法。它是以各种产品的标准产量为分配标准来分配制造费用的一种方法。其计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{应分配的制造费用总额}}{\text{各种产品标准产量之和}}$$

$$\text{某种产品分配的制造费用} = \frac{\text{该产品标准产量}}{\text{各种产品标准产量之和}} \times \text{制造费用分配率}$$

采用这种方法首先要在各种产品中确定某一产品为标准产品,并将该种产品的系数定为1,然后将其他产品与标准产品进行比较,确定各自的系数,最后根据各种产品的实际产量通过系数换算成标准产量,以各种产品的标准产量作为分配标准进行制造费用的分配。

【例6—4】某企业第一基本生产车间生产甲、乙、丙、丁四种产品,本月份制造费用额为20 880元,确定乙产品为标准产品,其系数为1,甲、丙、丁三种产品的换算系数按与乙产品的定额工时比例确定。甲、乙、丙、丁四种产品的实际产量、定额工时以及分配制造费用的计算如表6—4所示。

车间名称:第一基本生产车间		年 月		单位:元		
产品名称	定额工时	系数	实际产量	标准产量	分配率	应分配制造费用
甲	24	1.2	4 000	4 800	1.8	8 640
乙	20	1	3 000	3 000	1.8	5 400
丙	16	0.8	2 500	2 000	1.8	3 600
丁	18	0.9	2 000	1 800	1.8	3 240
合计			11 500	11 600		20 880

根据上述制造费用分配表,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本——甲产品	8 640
——乙产品	5 400
——丙产品	3 600
——丁产品	3 240
贷:制造费用	20 880

采用这种方法将实际产量换算成标准产量分配制造费用比较合理、正确,但正确确定各种产品的换算系数比较困难,同时将实际产量换算成标准产量,也会增加分配计算的工作量。因此,这种方法主要适用于生产系列产品,即同一类产品内不同品种的产品之间,或者生产所耗原材料、加工工艺过程都相同的同一产品品种内各种不同规格、型号的产品之间的费用分配。

7. 按年度计划分配率分配法。这是按照年度开始前确定的全年度适用的计划分配率分配费用的方法。其计算公式如下:

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

$$\text{某月某种产品应分配的制造费用} = \frac{\text{该月该种产品实际产量的定额工时数}}{\text{年度计划分配的制造费用}} \times \text{年度计划分配率}$$

采用这种分配方法,不管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。但在年度内如果发现全年的制造费用实际数和产品的实际产量与计划数发生较大的差额时,应及时调整计划分配率。

采用年度计划分配率分配法时,“制造费用”账户及其明细账一般会有月末余额,可能是借方余额,也可能是贷方余额。借方余额表示超过计划的预付费用,属于待摊费用,为资产;贷方余额表示按照计划应付而未付的费用,属于预提费用,为负债。“制造费用”账户如果有年末余额,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12月份的产品成本,借记“生产成本——基本生产成本”账户,贷记“制造费用”账户。如果实际发生额大于计划分配额,用蓝字补加,否则用红字冲减。

【例6—5】某基本生产车间全年制造费用计划为61 440元。全年各种产品的计划产量为:甲产品2 800件,乙产品1 300件;单件产品的工时定额为:甲产品5小时,乙产品4小时。8月份实际产量为:甲产品250件,乙产品110件;8月份实际制造费用为4 530元。则:

$$\text{甲产品年度计划产量的定额工时} = 2\,800 \times 5 = 14\,000(\text{小时})$$

$$\text{乙产品年度计划产量的定额工时} = 1\,300 \times 4 = 5\,200(\text{小时})$$

$$\text{制造费用年度计划分配率} = \frac{61\,440}{14\,000 + 5\,200} = 3.2$$

$$\text{甲产品8月份实际产量的定额工时} = 250 \times 5 = 1\,250(\text{小时})$$

$$\text{乙产品8月份实际产量的定额工时} = 110 \times 4 = 440(\text{小时})$$

8 月份甲产品制造费用 = 1 250 × 3.2 = 4 000(元)

8 月份乙产品制造费用 = 440 × 3.2 = 1 408(元)

该车间 8 月份按计划分配率分配转出的制造费用为：

4 000 + 1 408 = 5 408(元)

假定该企业只有这一个车间 8 月初“制造费用”账户余额为借方余额 450 元，则 8 月份制造费用的实际发生额和分配转出额的登记结果如图 6—1 所示。

原材料、应付工资、 累计折旧等	制造费用	基本生产成本
8 月初余额 ×××	8 月初 余 额 450	
	8 月实际 发 生 额 4 530	
4 530 →	8 月分配 转 出 额 5 408	5 408
	8 月末余额 428	

图 6—1

**【例 6—6】** 某工业企业只有一个车间，全年制造费用计划为 79 200 元；全年各种产品的计划产量为：甲产品 1 200 件，乙产品 960 件；单件产品的工时定额为：甲产品 8 小时，乙产品 5 小时。11 月份实际产量为：甲产品 110 件，乙产品 100 件；该月实际制造费用为 6 100 元；“制造费用”账户月初余额为借方 1 300 元。则：

(1) 制造费用年度计划分配率：

甲产品年度计划产量的定额工时 = 1 200 × 8 = 9 600(小时)

乙产品年度计划产量的定额工时 = 960 × 5 = 4 800(小时)

制造费用年度计划分配率 =  $\frac{79\,200}{9\,600 + 4\,800} = 5.5$

(2) 计算并结转 11 月份应分配转出的制造费用：

甲产品 11 月份实际产量的定额工时 = 110 × 8 = 880(小时)

乙产品 11 月份实际产量的定额工时 = 100 × 5 = 500(小时)

11 月份甲产品应分配制造费用 = 880 × 5.5 = 4 840(元)

11 月份乙产品应分配制造费用 = 500 × 5.5 = 2 750(元)

该车间 11 月份按计划分配率分配转出的制造费用为：

4 840 + 2 750 = 7 590(元)





基本生产成本”账户,贷记“制造费用”账户。在辅助生产的制造费用不通过“制造费用”账户核算的情况下,不需要单独进行辅助生产制造费用归集和分配的核算。

通过上述制造费用的分配,除了采用按年度计划分配率分配法的企业外,“制造费用”总账和所属明细账都应没有月末余额。

### 小结(Summary)

本章全面介绍了有关制造费用归集和分配的基本原理和方法。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。制造费用大部分是间接用于产品生产的费用,还包括直接用于产品生产,但管理上不要求或者核算上不便于单独核算,因而没有专设成本项目的费用。此外,制造费用还包括车间用于组织和管理的费用。制造费用一般按其发生的生产部门划分为基本生产制造费用和辅助生产制造费用两类。制造费用是通过“制造费用”账户进行归集和分配的。分配制造费用的常用方法有生产工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法、原料及主要材料成本比例法、直接成本比例法、产品标准产量比例法和按年度计划分配率分配法等。

### 关键名词(Glossary)

**制造费用** 它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。

**基本生产制造费用** 它是指企业基本生产车间为生产产品(或提供劳务)而发生,应该计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产费用。

**辅助生产制造费用** 它是指企业辅助生产车间为生产辅助产品(或提供劳务)而发生,应该计入产品成本但没有专设成本项目的各项生产费用。

### 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 罗飞主编:《成本会计》,高等教育出版社2000年9月版。
2. 黄启国主编:《成本会计》,重庆大学出版社2002年2月版。

3. 张崇敏主编：《成本会计学》，首都经济贸易大学出版社 2001 年 6 月版。
4. 中华人民共和国财政部制定：《企业会计制度》，经济科学出版社 2001 年 2 月版。
5. 欧阳清、杨雄胜主编：《成本会计学》，首都经济贸易大学出版社 2003 年 3 月版。

### 思考题( Questions )

1. 什么叫制造费用？它主要包括哪些内容？
2. 制造费用分配标准的选择应遵循哪些原则？
3. “制造费用账户期末应无余额”的说法对否？为什么？
4. 制造费用的常用分配方法一般有几种？其适用条件是什么？
5. 基本生产车间与辅助生产车间的制造费用账户设置有何异同？

## 第七章

# 工业企业生产损失的核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解生产损失的含义。
2. 明确单独核算生产损失的利弊。
3. 掌握废品损失的概念、种类和内容。
4. 掌握废品损失核算的账户设置。
5. 掌握不可修复废品损失的计算及账务处理。
6. 掌握可修复废品损失的计算及账务处理。
7. 了解停工损失的核算。

## 第一节 废品损失的核算

### 一、生产损失核算概述

企业在生产经营过程中,由于各种原因不可避免地会发生这样或那样的损失。企业发生的这些损失,按其是否计入产品成本,可分为生产损失和非生产损失两大类。生产损失是指企业在产品生产过程中由于生产原因而发生的各种损失,例如,由于生产了不合格产品而造成的废品损失,由于停工待料、设备故障所造成的停工损失等。因生产损失是由于生产原因所引起,因此生产损失应计入产品成本,成为产品成本的一个组成部分。非生产损失是指企业在经营过程中由于生产原因以外的各种原因而造成的各种损失,例如,原材

料、产成品、固定资产的盘亏、报废损失,投资失败的损失,应收账款无法收回的损失,自然灾害带来的损失等。因非生产损失与产品生产没有直接关系,因此,非生产损失不计入产品成本,而是根据损失的性质及其发生的原因分别进行处理,比如,坏账损失计入管理费用,非常损失计入营业外支出,投资损失冲抵投资收益等。

企业发生生产损失,不仅会影响企业生产计划的顺利完成,而且还会造成企业人力、物力和财力的浪费,同时,由于生产损失最终要由合格品负担,所以发生生产损失,还会导致产品成本水平上升,企业竞争能力和经济效益下降,因此,加强对生产损失的核算与管理意义重大。

对于发生的生产损失,会计上应根据企业的具体情况分别采用相应的处理方法。如果企业的生产损失偶尔发生,金额不大,在产品成本中所占的比重很小,则没有必要设置专门的生产损失类账户及成本项目对生产损失进行单独核算,这时,发生的生产损失计入正常的成本计算账户及成本项目之中;反之,如果企业的生产损失时有发生,金额较大,在产品成本中所占的比重也较高,则需要设置专门的生产损失类账户及成本项目对生产损失进行单独核算,这时,发生的生产损失计入专门的生产损失类账户及成本项目之中。

单独核算生产损失虽然会给会计工作增加一些工作量,但通过单独核算可具体反映出生产损失的金额及生产损失在产品成本中的构成,也有利于企业进行成本分析与考核。生产损失核算的目的与任务也就在于,既要正确归集和计算生产损失的发生额,又要加强对生产损失的控制,及时分析造成生产损失的原因,以便采取有效措施,努力减少或消除生产损失。

## 二、废品损失的核算

1. 废品的概念及种类。废品是指因生产原因而造成的质量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按原定用途使用的在产品、半成品和产成品。是否作为废品与废品发现的时间、地点无关,只要是属于生产原因造成的那些不符合规定的技术标准的产品,不论是在生产过程中发现,还是在入库后发现,均应视为废品。

废品可以按不同的标准进行分类。按废品产生的原因可分为料废品和工废品两种。料废品是指由于产品所耗用的原材料不符合质量要求而造成的废品;工废品是指由于加工过程中的原因(例如违反操作规程)而造成的废品。将废品区分为料废品和工废品,可以分清产生废品的原因,有利于企业落实责任,贯

彻经济责任制。通常,料废品的责任在于材料供应部门,而工废品的责任在于产品生产车间。

废品按其技术上能否修复和经济上是否有必要修复可分为可修复废品和不可修复废品两种。可修复废品是指技术上可以修复,而且进行修复在经济上是合算的废品;不可修复废品是指技术上已不可修复,或者虽然技术上可以修复,但进行修复在经济上是不合算的废品。因为可修复废品的损失与不可修复废品的损失有着不同的组成内容,所以,将废品区分为可修复废品与不可修复废品,便于进行废品损失的核算。

2. 废品损失的内容。废品损失是指因产生废品而给企业带来的损失。具体而言,包括在生产过程中发现的和入库后发现的不可修复废品的生产成本,以及可修复废品在返修过程中发生的各种修复费用。对于废品的残料价值和应由过失单位或个人赔偿的款项,在计算废品净损失时,应从废品损失中扣除。需要指出的是,成本会计中所讲的废品损失一般只包括因废品而产生的各种直接损失,至于因废品而给企业带来的间接损失,如延误交货期的违约赔偿款,减少销量而影响的利润,废品出厂而造成的企业信誉损失等,都不包括在废品损失之中。另外,经过质量检验部门鉴定不需要返修即可降价出售的不合格品,在实际工作中称为次品,次品的成本与合格品的成本相同,次品售价低于合格品售价的损失,直接影响企业的产品销售收入,即次品降价损失已体现在销售损益之中,它不作为废品损失处理。如果产品入库时经检验为合格品,后因保管不善等原因而损坏、变质的损失,应作为产成品毁损处理,不作为废品损失。实行包退、包换、包修的企业,在产品出售后因质量问题发生的“三包”损失,作为期间费用处理,也不计入废品损失之中。

3. 废品损失核算的原始凭证。当企业出现废品时,应填制“废品通知单”。废品通知单通常由质量检验部门填制,也可由产生废品的生产车间、班组填制。废品通知单一般为一式三联:一联由生产车间留存,一联交质量检验部门,一联交财会部门。在废品通知单中应列明废品的种类、数量、产生废品的原因和过失人等。财会部门和质量检验部门应对废品通知单中的各项目进行审核,只有经过审核的废品通知单,才能作为废品损失核算的依据。废品通知单的格式如表 7—1 所示。

表 7—1

## 废品通知单

年 月 日

生产车间：

生产班组：

生产批号：

废品名称	计量单位	废 品 数 量				责任单位 或责任人	备注
		工废	料废	可修复	不可修复		

废品产生的原因及处理：

检验员：

车间负责人：

责任单位负责人或责任人：

4. 废品损失核算的账户设置。为了单独核算废品损失,企业应设置“废品损失”账户(或在“基本生产成本”账户下设置“废品损失”明细账户),相应地,在成本项目中也应设置“废品损失”项目。

“废品损失”账户是为了归集和分配废品损失而设立的,该账户应分车间、按产品设置明细账,账内按成本项目设专栏进行核算。不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用,都在“废品损失”账户的借方进行归集。其中,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”账户,贷记“生产成本——基本生产成本”账户;可修复废品的修复费用,应根据各种要素费用分配表,借记“废品损失”账户,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“制造费用”等账户。废品的残料价值和应收或已收的赔款,应从“废品损失”账户的贷方转出,即借记“原材料”、“其他应收款”、“现金”等账户,贷记“废品损失”账户。“废品损失”账户上述借方发生额大于贷方发生额的差额,就是废品净损失,应作为生产费用结转至本月同种合格产品的成本之中,即借记“生产成本——基本生产成本”账户,贷记“废品损失”账户。经过上述归集与分配,“废品损失”账户月末无余额。

5. 不可修复废品损失的核算。进行不可修复废品损失的核算时,首先应计算出不可修复废品截至报废时已经发生的生产成本,扣除残值和赔款,算出废品净损失,然后对废品净损失进行账务处理。由于废品报废以前发生的各项费用,是同合格品所负担的各项费用一起归集在“生产成本——基本生产成本”账户上的,因

此不可修复废品生产成本的核算,就是采用适当的方法,将“生产成本——基本生产成本”账户上归集的各项费用,在合格品与废品之间进行分配。不可修复废品的生产成本,可按废品所耗的实际费用计算,也可按废品所耗的定额费用计算。

在不可修复废品生产成本按实际所耗费用计算时,还应进一步根据废品的不同情况采用相应的计算方法。

如果废品发生于产品完工入库时,则单位废品应承担的费用与单位合格品应承担的费用相同,这时可以废品数量与合格品数量作为分配标准,分配各项生产费用,计算废品的实际成本。其计算公式为:

$$\text{某项费用分配率} = \frac{\text{该项生产费用总额}}{\text{合格品数量} + \text{废品数量}}$$

$$\text{废品应承担的该项费用} = \text{废品数量} \times \text{该项费用分配率}$$

如果废品发生于生产过程之中,原材料系产品开工时一次性投入,则废品应承担的原材料费用仍按上列公式计算,而其他费用可以生产工时作为标准进行分配,计算公式为:

$$\text{其他项目的费用分配率} = \frac{\text{其他项目的生产费用总额}}{\text{合格品生产工时} + \text{废品生产工时}}$$

$$\text{废品应承担的该项费用} = \text{废品生产工时} \times \text{该项费用分配率}$$

其他项目的生产费用也可以按废品约当产量作为分配标准进行分配。所谓废品约当产量就是按照废品的完工程度将废品数量折合为相当于完工合格品的数量。其计算公式为:

$$\text{废品约当产量} = \text{废品数量} \times \text{完工程度}(\%)$$

$$\text{其他项目的费用分配率} = \frac{\text{其他项目的生产费用总额}}{\text{合格品数量} + \text{废品约当产量}}$$

$$\text{废品应承担的该项费用} = \text{废品约当产量} \times \text{该项费用分配率}$$

如果废品发生于生产过程之中,原材料随着加工进度分次投入,则废品应承担的原材料费用也应按上述以废品约当产量为标准的方法进行计算,只不过这时废品约当产量的确定不是采用完工程度,而是依据投料程度。

如果在产品的生产费用中,原材料费用所占的比重很大,其他费用所占的比重很小,为简化计算,不可修复废品的生产成本也可只包括原材料费用,其他费用全部由合格品负担。这时,废品的生产成本就近似地以废品所负担的原材料



贷：废品损失——A 产品 500

(4) 结转废品净损失，本例为 12 175(即 12 675 - 500)元

借：生产成本——基本生产成本

——A 产品——废品损失 12 175

贷：废品损失 12 175

不可修复废品的生产成本按实际所耗费用计算，结果准确，符合实际，但它必须等到实际发生的生产费用已在“生产成本——基本生产成本”账户中汇总后才能进行计算，并且核算的工作量较大。

不可修复废品的生产成本在按定额费用计算时，只需根据实际发生的废品数量和单位产品的定额成本，以及发现废品时的投料程度与完工程度计算，或者根据实际发生的废品数量和废品所耗工时，以及各项费用定额计算。

【例 7—2】 假定某企业在生产过程中产生不可修复废品 20 件，该产品的原材料在生产开始时一次投入，单位产品的原材料费用定额为 86 元，废品所耗工时为 80 小时，每小时的费用定额为：工资及福利费 6.50 元，制造费用 9.20 元，废品残料价值估计为 350 元。根据以上资料，编制不可修复废品损失计算表，如表 7—3 所示。

表 7—3 不可修复废品损失计算表

车间： 产品： 年 月 单位：元

项 目	数量(件)	原材料	生产工时	工资及福利费	制造费用	合计
费用定额		86		6.50	9.20	
废品生产成本	20	1 720	80	520	736	2 976
减：残料价值		350				
废品报废损失		1 370		520	736	2 626

采用此法，由于各项费用定额已事先确定，所以计算工作比较简便，而且废品成本的确定不受实际费用水平高低的影响，从而有利于对废品损失和产品成本的分析与考核。但是，采用这一方法，要求企业的定额管理工作较为扎实，企业必须具备较为准确的各项消耗定额和费用定额资料。

6. 可修复废品损失的核算。可修复废品返修以前发生的生产费用与正常的合格品相同，不属于废品损失，不必计算其生产成本，而应留在“生产成本——基本生产成本”账户和所属的有关产品成本明细账中，不必转出。可修

复废品损失是指废品在修复过程中所发生的各种修复费用,包括为修复废品所耗用的原材料、燃料和动力、工资、职工福利费和应负担的制造费用等。废品返修时发生的各种费用,应根据各种费用分配表,记入“废品损失”账户的借方。如有残料和应收赔偿款,则应根据废料交库凭证和结算凭证,将残料价值从“废品损失”账户的贷方转入“原材料”账户的借方,将应收赔偿款从“废品损失”账户的贷方转入“其他应收款”账户的借方。废品修复费用减去残料价值和赔偿款后的废品净损失,应从“废品损失”账户的贷方转入“生产成本——基本生产成本”账户的借方及其所属的产品成本明细账中的“废品损失”成本项目。

在不单独核算废品损失的企业中,不设“废品损失”账户和“废品损失”成本项目。有关废品损失的核算只是在回收废品残料时,借记“原材料”账户,贷记“生产成本——基本生产成本”账户,并从所属的产品成本明细账中的“原材料”成本项目中扣除残料价值。“生产成本——基本生产成本”账户和所属的产品成本明细账上归集的完工产品总成本,除以扣除废品数量以后的合格品数量,就是合格品的单位成本。这样核算很简便,但由于合格品的各成本项目中均包含了不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用,没有对废品损失进行单独反映,因而不利于对废品损失与产品成本进行有效的分析与控制。

## 第二节 停工损失的核算

### 一、停工损失的含义

企业的停工可分为计划内停工和计划外停工两种。计划内停工是指按计划规定发生的停工,如因生产季节性引起的停工,因对设备进行正常的大修理而引起的停工等;计划外停工是指因各种计划外的原因造成的停工,如由于电力中断、原材料供应不足、机器设备出现故障、自然灾害等引起的停工。

计划内停工期间所发生的各种生产费用,可直接计入当月制造费用,一般不作为停工损失进行核算。若计划内停工时间较长,支付费用较多,为了均衡成本费用,可采用预提或待摊方式将计划内停工费用分期计入制造费用。

由于计划内停工期间的费用列入了制造费用,所以,这里的停工损失只是指企业生产车间在计划外停工期间发生的各项费用,主要包括停工期间支付的生

产工人工资和计提的职工福利费、耗用的燃料和动力、应负担的制造费用等。企业的停工,时间有长有短,短则几分钟,长则几个月;范围有大有小,小的只是单台机器,大的则是整个车间乃至全厂。为了简化核算,只有超过一定时间(如一个工作日)和范围(如一个班组)的停工才计算停工损失。具体的时间和范围界限,企业应根据具体情况确定。

发生停工时,应由车间填制“停工单”,并在考勤记录中予以记录。会计部门和其他有关部门应对停工单所列的停工范围、时间及其原因和责任人等事项进行审核。只有经过审核的停工单,才能作为停工损失核算的原始依据。停工单的格式如表 7—4 所示。

表 7—4 停 工 单  
年 月 日

生产车间：

生产班组：

停工范围		停工时间			责任单位 或责任人	备 注
机床	工人	开始	结束	延续		

停工原因：

车间负责人：

责任单位负责人或责任人：

制表人：

## 二、停工损失的核算

为了单独核算停工损失,企业应设置“停工损失”账户(或在“基本生产成本”账户下设置“停工损失”明细账户)相应地,在成本项目中也应设置“停工损失”项目。

“停工损失”账户是为了归集和分配停工损失而设立的。该账户应按车间设明细账,账内按成本项目分设专栏进行明细核算。停工期间发生的应该计入停工损失的各种费用,都在该账户的借方归集,即借记“停工损失”账户,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“制造费用”等账户,应向责任人或保险

公司取得的赔偿款,反映在该账户的贷方,即:借记“其他应收款”账户,贷记“停工损失”账户。“停工损失”账户借方发生额大于贷方发生额的差额,就是停工净损失。停工净损失应根据停工的不同原因分别予以结转:因自然灾害引起的,由“停工损失”账户贷方转入“营业外支出”账户的借方,因其他原因引起的,由“停工损失”账户的贷方转入“生产成本——基本生产成本”账户的借方。对于计入产品成本的停工损失,若停工车间只生产一种产品,应直接记入该种产品成本明细账的“停工损失”成本项目;若停工车间生产多种产品,则应采用适当的分配方法分配记入该车间各种产品成本明细账的“停工损失”成本项目。通过上述归集与分配,“停工损失”账户一般月末无余额。但如果在车间发生非自然灾害的全月停工这种特殊情况下,由于车间没有生产产品,则只能将停工损失保留在“停工损失”账户中,留待下月生产的产品负担,这时“停工损失”账户月末就会出现借方余额。

在不单独核算停工损失的企业中,不设“停工损失”账户和“停工损失”成本项目。停工期间发生的属于停工损失的各种费用,与非停工期间发生的同种费用一样进行处理,即直接记入“生产成本——基本生产成本”、“制造费用”等账户。这样核算很简便,但由于产品的各成本项目中均包含了停工损失,因而不利于对停工损失与产品成本进行有效的分析与控制。

### 小结(Summary)

本章主要介绍了有关生产损失中废品损失与停工损失的单独核算问题。

生产损失是指因生产原因而发生的各种损失。对生产损失进行单独核算,可具体反映出生产损失的金额及生产损失在产品成本中的构成,有利于企业进行成本控制、分析与考核。

废品是指因生产原因而造成的质量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按原定用途使用的产品。因废品而给企业带来的损失便是废品损失。废品损失应依据经过审核的废品通知单,通过“废品损失”账户进行核算。由于废品可分为可修复废品和不可修复废品,所以废品损失的核算也包括可修复废品损失的核算和不可修复废品损失的核算。

企业发生停工时,应填制“停工单”。停工损失依据经过审核的停工单,通过“停工损失”账户进行核算。

## 关键名词(Glossary)

**生产损失** 它是指企业在产品生产过程中由于生产原因而发生并应计入产品成本的各种损失。

**废品** 它是指因生产原因而造成的质量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按原定用途使用的在产品、半成品和产成品。

**可修复废品** 它是指修复后仍可达到合格产品要求的废品。可修复废品必须具备两个条件:其一,在技术和工艺上可以修复;其二,进行修复在经济上是合算的。

**不可修复废品** 它是指在技术和工艺上已不可修复,或者虽然能修复,但进行修复在经济上是不合算的废品。

**废品损失** 它是指由于产生废品而发生的一种生产损失。废品损失包括不可修复废品的生产成本,以及可修复废品在返修过程中发生的各种修复费用。废品的残料价值和应由过失单位或个人赔偿的款项,应从废品损失中扣除。

**停工损失** 它是指企业生产车间在计划外停工(如由于电力中断、原材料供应不足、机器设备出现故障、自然灾害等引起的停工)期间所发生的各项费用,主要包括停工期间支付的生产工人工资和计提的职工福利费、耗用的燃料和动力、应负担的制造费用等。

## 参考阅读(Suggested Readings)

1. 欧阳清等:《成本会计》,中国财政经济出版社1999年版。
2. 于富生等:《成本会计》,中国人民大学出版社1999年版。
3. 马荣贵:《成本会计》,西南财经大学出版社2002年版。
4. 王简:《成本会计学》,经济科学出版社1999年版。
5. 全国会计专业技术资格考试指定用书:《成本会计》,经济科学出版社1998年版。
6. 易庭源等:《企业成本学》,中国财政经济出版社1988年版。
7. 郑卫茂等:《成本会计学》,上海财经大学出版社2000年版。

### 思考题( Questions )

1. 什么是生产损失？它包括哪些内容？
2. 什么是废品？为便于对废品的核算与控制，通常应对废品作哪些分类？
3. 什么是废品损失？废品损失包括哪些内容？
4. 为进行生产损失的核算，应设置哪些账户？这些账户具体核算哪些内容？
5. 如何计算不可修复废品的生产成本？
6. 可修复废品损失与不可修复废品损失在核算上有何异同？
7. 什么是停工损失？停工损失包括哪些内容？
8. 什么是计划内停工损失和计划外停工损失？它们在核算上有何不同？

## 第八章

# 生产费用在完工产品与在产品之间的分配

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解生产费用在完工产品与在产品之间的分配程序。
2. 理解完工产品与在产品的含义。
3. 了解在产品数量的核算。
4. 掌握生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法。
5. 掌握产品完工入库的账务处理。

## 第一节 生产费用在完工产品与在产品之间分配概述

### 一、生产费用在完工产品与在产品之间的分配程序

企业在产品生产过程中发生的生产费用经过前面各章所介绍的归集和分配程序后,各项生产费用均已集中反映在“生产成本——基本生产成本”账户及其所属的各种产品成本明细账之中。如果在成本计算之日(一般为月末)没有月末在产品,那么各种产品成本明细账上所归集的本月发生的生产费用,加上月初在产品成本,即为完工产品的总成本,以完工产品的总成本除以完工产品数量,即可以计算出完工产品的单位成本。如果该产品到月末全部没有完工,那么计入该种产品的全部生产费用就是这种产品的月末在产品成本。通常,企业在月末计算产品成本时,往往是既有完工产品又有在产品,这样就需要将每种产品本月发生的生产费用

加上月初在产品成本,采用适当的分配方法,在本月完工产品和月末在产品之间进行分配,以分别计算出各种产品的完工产品成本和月末在产品成本。

月初在产品成本、本月发生的生产费用、本月完工产品成本和月末在产品成本四者之间的关系,可用下列公式表示:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{月初在} & & \text{本月发生的} & & \text{本月完工} & & \text{月末在} \\ \text{产品成本} & + & \text{生产费用} & = & \text{产品成本} & + & \text{产品成本} \end{array}$$

上式中,等号左边的两项是已知数,右边的两项是未知数。在月初在产品成本和本月发生的生产费用已知的情况下,要确定本月完工产品成本和月末在产品成本,通常有两种程序:一种程序是先确定月末在产品成本,然后将某种产品的月初在产品成本与本月发生的生产费用之和减去其月末在产品成本,以求得该种产品的完工产品成本;另一种程序是将某种产品的月初在产品成本和本月发生的生产费用之和,按照一定的分配标准在完工产品和月末在产品之间进行分配,同时求得该种产品的完工产品成本和月末在产品成本。

## 二、完工产品与在产品的含义

完工产品是指生产工序已完成的产品。完工产品按其所包括内容的范围来分,有狭义的完工产品和广义的完工产品。狭义的完工产品是指已经完成了产品在企业中的全部生产过程,经验收入库并随时可供发出或销售的产品,这时的完工产品即是产成品。广义的完工产品不仅包括产成品,而且还包括产品在整个生产过程中只完成了某一个生产步骤或某一个生产阶段,并且已由该步骤(或该生产阶段)的生产车间送交半成品仓库验收,但尚未完成产品在企业中的全部生产过程,有待于在本企业基本生产车间下一生产步骤继续进行加工制造的自制半成品。即广义完工产品既包括已完成企业的全部生产过程的产品,也包括只完成某个步骤(阶段)的生产过程的产品。

作为与完工产品相对应的一个概念,在产品指的是未完工产品。由于完工产品的含义有狭义和广义之分,所以在产品也有狭义在产品 and 广义在产品之分。狭义在产品是指正在某一基本生产车间(或某一生产步骤)进行加工制造的在制品,以及正在生产车间(或某一生产步骤)返修的废品和虽已完成了车间(或步骤)生产但尚未验收入库的产品;广义在产品不仅包括狭义在产品,而且还包括本车间(或本步骤)已经完工,已由半成品库验收或已转移后续生产步骤继续加工,但尚未最后完成全部生产过程的自制半成品。即广义在产品既包括某个步骤的未完工产品,也包括某个步骤已完工但相对于企业而言尚未完工的产品。

## 第二节 在产品数量的核算

在产品数量的核算,主要包括两方面的内容:一是做好在产品收入、发出和结存的日常核算工作;二是对在产品进行定期和不定期的清查盘点,确定数量并查明盈亏的原因和责任。

### 一、在产品收发存的日常核算

对在产品的收入、发出和结存的日常核算,是通过设置“自制半成品”账户和“在产品收发结存账”进行的。当自制半成品验收交库时,根据交库单借记“自制半成品”账户,领用时,根据出库单贷记“自制半成品”账户,余额在借方,表示库存自制半成品的实有额。如果自制半成品由于生产工艺的关系不需要通过半成品仓库收发,而直接从上一个车间转给下一个车间继续加工,则在“生产成本——基本生产成本”账户中进行核算,不通过“自制半成品”账户。除这些自制半成品以外的其他在产品都通过设置“在产品收发结存账”进行核算。

“在产品收发结存账”亦称“在产品台账”,它是由车间核算人员进行登记,用来反映在产品数量的一种账簿。这种账簿应分别车间并按产品品种设置,用来登记各种在产品的收入、发出和结存情况,提供在产品收发存动态的业务核算资料。其格式如表8—1所示。

表8—1 在产品收发结存账  
车间名称: 零件名称:

日期	摘要	收 入		发 出			结 存	
		凭证号	数量	凭证号	合格品	废品	完工	未完工

### 二、在产品清查的核算

为了核实在产品数量,做到账实相符,企业还必须对在产品进行定期或不定期的清查盘点,并编制“在产品清查报告表”,填明在产品的账面数、实存数和盘盈盘亏数。盘点结果如果与账面记录不符,应于期末前查明原因,并根据企业的

管理权限 经股东大会或董事会 或经理(厂长)会议或类似机构批准后 在期末结账前处置完毕。

清查结果的账务处理为：

#### 1. 盘盈。

(1) 清查中发生在产品盘盈时：

借：生产成本——基本生产成本

贷：待处理财产损溢

(2) 经批准转销时：

借：待处理财产损溢

贷：管理费用

#### 2. 盘亏和毁损。

(1) 清查中发生在产品盘亏和毁损时：

借：待处理财产损溢

贷：生产成本——基本生产成本

(2) 经批准核销时：

借：原材料(毁损的在产品残值)

其他应收款(由过失单位、过失人或保险公司赔偿的损失)

营业外支出(因自然灾害等非常原因造成的扣除残值和赔款后的净损失)

管理费用(因其他原因造成的扣除残值和赔款后的净损失)

贷：待处理财产损溢

### 第三节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法

如何合理又简便地在完工产品与在产品之间分配生产费用,是成本计算中一个重要而复杂的问题。企业应根据月末在产品数量的多少、各月月末在产品数量变化的大小、各项费用在生产费用总额中比重的高低、定额管理基础的好坏等具体情况,来确定采用与之适应的费用分配方法。常用的方法有:不计算在产品成本法、在产品成本按年初数固定计算法、在产品成本按所耗原材料费用计算法、在产品成本按完工产品成本计算法、约当产量比例法、在产品成本按定额成本计算法和定额比例法等。

### 一、不计算在产品成本法

不计算在产品成本法是指不论月末是否有在产品,均不计算在产品成本。这种方法适用于月末没有在产品或月末在产品数量很少的企业,例如自来水生产企业、采掘企业等可采用此方法。在这种方法下,本月各产品发生的生产耗费就是本月该种完工产品应负担的成本。

### 二、在产品成本按年初数固定计算法

在产品成本按年初数固定计算法是指年度内各月月末的在产品成本均按年初在产品成本计算。这种方法适用于月末在产品数量较多但各月间波动不大的企业,例如,生产中要利用高炉、化学反应装置和管道等设备的冶炼、化工企业,其在产品数量较稳定,可采用此方法。在这种方法下,各月月末在产品成本不变,即意味着月初、月末在产品成本相等,这样,每月各产品发生的生产耗费仍然全部计入该种完工产品成本。

需要注意的是,采用在产品成本按年初数固定计算法,在每年年末,应对在产品进行盘点,根据盘点的数量,采用其他方法具体计算出年末在产品成本,并将算出的年末在产品成本作为下一年度各月固定的在产品成本,以免延续时间过长,在产品成本因在产品结存量变动的原因而与实际出入过大,影响产品成本计算的正确性。

### 三、在产品成本按所耗原材料费用计算法

在产品成本按所耗原材料费用计算法是指月末在产品只负担其所耗用的原材料费用,不承担工资及福利费等加工费用。也就是说,生产费用中原材料费用在完工产品与在产品之间进行分配,而加工费用全部由完工产品成本负担。这种方法适用于月末在产品数量较多、各月月末在产品数量变化较大、原材料费用在产品成本中所占比重较大的产品。例如,纺织、造纸、酿酒等工业企业的产品,原材料费用比重较大,可采用此方法。

如果原材料在生产开始时一次投入,在此方法下,月末在产品成本与完工产品成本可按下列公式计算:

$$\begin{aligned} \text{原材料费用分配率} &= \frac{\text{月初在产品所负担的原材料费用} + \text{本月发生的原材料费用}}{\text{完工产品数量} + \text{月末在产品数量}} \\ \text{月末在产品成本} &= \text{月末在产品数量} \times \text{原材料费用分配率} \end{aligned}$$

$$\text{完工产品成本} = \text{完工产品数量} \times \frac{\text{原材料费用} + \text{本月发生的加工费用}}{\text{用分配率}}$$

【例 8—1】某企业生产某产品,原材料于生产开始时一次投入,月初在产品所负担的原材料费用(即月初在产品成本)为 48 000 元,本月发生的生产费用为 128 000 元,其中原材料费用 90 000 元,其他费用 38 000 元;本月完工产品 760 件,月末在产品 240 件。则:

$$\text{原材料费用分配率} = \frac{48\,000 + 90\,000}{760 + 240} = 138$$

$$\text{月末在产品成本} = 240 \times 138 = 33\,120(\text{元})$$

$$\text{完工产品成本} = 760 \times 138 + 38\,000 = 142\,880(\text{元})$$

#### 四、在产品成本按完工产品成本计算法

在产品成本按完工产品成本计算法是指即使在产品还尚未完工,也将其视为完工产品分配费用。这种方法适用于月末在产品已接近完工,或已加工完毕只是尚未包装或尚未验收入库的产品。在这种方法下,在产品视作完工产品,按在产品与完工产品的数量比例分配各项生产费用。

【例 8—2】假定企业某种产品的月初在产品成本为:原材料费用 24 000 元,工资及福利费 8 000 元,制造费用 12 000 元;本月发生的生产费用为:原材料费用 66 000 元,工资及福利费 18 400 元,制造费用 36 000 元。本月完工产品 800 件,月末在产品 400 件。月末在产品都已接近完工。则采用在产品成本按完工产品成本计算法计算的完工产品成本与月末在产品成本如表 8—2 所示。

表 8—2

单位:元

项 目	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
月初在产品成本	24 000	8 000	12 000	44 000
本月发生的生产费用	66 000	18 400	36 000	120 400
生产费用合计	90 000	26 400	48 000	164 400
费用分配率	75	22	40	137
完工产品成本	60 000	17 600	32 000	109 600
月末在产品成本	30 000	8 800	16 000	54 800

表中所列各项费用分配率,系根据各项费用合计数除以完工产品数量与月末在产品数量之和求得,以各项费用分配率分别乘以完工产品数量和月末在产品数量,即为各项费用的完工产品成本和月末在产品成本。

## 五、约当产量比例法

约当产量比例法是指根据完工产品数量与月末在产品约当产量的比例分配生产费用,以计算完工产品成本与月末在产品成本的一种方法。其中,约当产量是指将月末在产品数量按照一定的标准(完工程度、投料程度)折算为相当于完工产品的数量。这种方法适用于月末在产品数量较多,各月月末在产品数量变化较大,产品成本中原材料费用和工资及福利费等各项费用的比重相差不多的产品。

采用约当产量比例法时,应注意按产品的成本项目分别计算在产品约当产量。通常,原材料费用应按产品的投料程度计算约当产量,而其他费用则按产品的加工程度计算约当产量。这样,不同的成本项目,其在产品约当产量就可能各不相同。

约当产量比例法的计算公式为:

$$\text{在产品约当产量} = \text{在产品数量} \times \text{在产品完工率(或投料率)}$$

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{月初在产品成本} + \text{本月发生的生产费用}}{\text{完工产品数量} + \text{月末在产品约当产量}}$$

$$\text{月末在产品成本} = \text{月末在产品约当数量} \times \text{费用分配率}$$

$$\text{完工产品成本} = \text{完工产品数量} \times \text{费用分配率}$$

**【例 8—3】** 某企业生产某产品,月初在产品成本和本月发生的生产费用合计为 104 000 元,其中原材料费用 44 000 元,工资及福利费 40 000 元,制造费用 20 000 元;本月完工产品 420 件,月末在产品 130 件(其中 50 件完工程度为 40%,60 件完工程度为 70%,20 件完工程度为 90%);原材料在产品开工时一次投入。则其完工产品成本和月末在产品成本可计算如下:

月末在产品约当产量:

$$\text{原材料费用项目} = 130(\text{件})$$

$$\text{其他费用项目} = 50 \times 40\% + 60 \times 70\% + 20 \times 90\% = 80(\text{件})$$

$$\text{原材料费用分配率} = \frac{44\,000}{420 + 130} = 80$$

$$\begin{array}{l} \text{完工产品应负担} \\ \text{的原材料费用} \end{array} = 420 \times 80 = 33\,600(\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{月末在产品应负担} \\ \text{的原材料费用} \end{array} = 130 \times 80 = 10\,400(\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{工资及福利} \\ \text{费分配率} \end{array} = \frac{40\,000}{420 + 80} = 80$$

$$\begin{array}{l} \text{完工产品应负担} \\ \text{的工资及福利费} \end{array} = 420 \times 80 = 33\,600(\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{月末在产品应负担} \\ \text{的工资及福利费} \end{array} = 80 \times 80 = 6\,400(\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{制造费用} \\ \text{分配率} \end{array} = \frac{20\,000}{420 + 80} = 40$$

$$\begin{array}{l} \text{完工产品应负} \\ \text{担的制造费用} \end{array} = 420 \times 40 = 16\,800(\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{月末在产品应负} \\ \text{担的制造费用} \end{array} = 80 \times 40 = 3\,200(\text{元})$$

将完工产品与月末在产品所负担的各项目的费用汇总得：

$$\text{完工产品成本} = 33\,600 + 33\,600 + 16\,800 = 84\,000(\text{元})$$

$$\text{月末在产品成本} = 10\,400 + 6\,400 + 3\,200 = 20\,000(\text{元})$$

采用约当产量比例法时，在产品完工程度与投料程度的确定，对费用分配的正确性有着决定性的影响。若对在产品完工程度与投料程度估计过高，则必然导致在产品成本虚增，完工产品成本虚减；反之，则又引起在产品成本虚减，完工产品成本虚增。由于在产品完工程度与投料程度是对在产品进行折算并将其折算成完工产品的比例，所以，总的来说，它应根据单位在产品的某一指标值除以单位产成品的同一指标值计算而得，若计算时以消耗定额为标准，则具体公式为：

$$\begin{array}{l} \text{在产品完工率} \\ \text{(投料率)} \end{array} = \frac{\text{单位在产品工时(材料)消耗定额}}{\text{单位产成品工时(材料)消耗定额}}$$

当各工序的在产品数量和单位产品在各工序的加工量都相差不多时，后面各工序在产品多加工的程度可以抵补前面各工序在产品少加工的程度，这样，全部在产品的完工率均可近似地按 50% 平均确定。如果不具备这两个条件，则各工序在产品的完工率就要按工序分别确定。

$$\text{某道工序在产品完工率} = \frac{\text{前面各道工序的工时消耗定额之和} + \text{本道工序的工时消耗定额} \times 50\%}{\text{产成品的工时消耗定额}}$$

在上列公式中,本道工序(即在产品所在工序)的工时消耗定额之所以乘以50%,是因为在产品在本道工序加工之中,处在本道工序中的各件在产品的完工程度也各不相同,为了简化计算,完工率均按平均数50%确定。在产品从上一道工序转入下一道工序时,其上一道工序已经完工,因而前面各道工序的工时消耗定额应按100%计算。可见,上列公式中的分子是指在产品至本道工序的累计工时消耗定额。

【例8—4】某企业某产品经两道工序加工而成,产品的工时消耗定额为50小时,其中第一道工序的工时消耗定额为30小时,第二道工序的工时消耗定额为20小时。其各道工序的完工率可计算如下:

$$\text{第一道工序完工率} = \frac{30 \times 50\%}{50} = 30\%$$

$$\text{第二道工序完工率} = \frac{30 + 20 \times 50\%}{50} = 80\%$$

至于分配原材料费用时,月末在产品约当产量就应以在产品投料率进行折算。

若生产产品所耗用的原材料是在生产开始时一次投入的,则在产品投料率为100%。

若生产产品所耗用的原材料随着加工进度在每道工序之中陆续投入,并且与加工进度一致,则在产品投料率等于在产品完工率。

若生产产品所耗用的原材料随着加工进度在每道工序之中陆续投入,但与加工进度不一致,则在产品投料率应以材料消耗定额为依据按每一道工序分别计算。

$$\text{某道工序在产品投料率} = \frac{\text{前面各道工序的材料消耗定额之和} + \text{本道工序的材料消耗定额} \times 50\%}{\text{产成品的材料消耗定额}}$$

【例8—5】某企业的某产品由三道工序加工而成,原材料在每道工序之中分次陆续投入,各工序的材料消耗定额分别为70千克、30千克和50千克,则其在产品在各工序的投料率可计算如下:

$$\text{第一道工序的投料率} = \frac{70 \times 50\%}{150} = 23.33\%$$

$$\text{第二道工序的投料率} = \frac{70 + 30 \times 50\%}{150} = 56.67\%$$

$$\text{第三道工序的投料率} = \frac{100 + 50 \times 50\%}{150} = 83.33\%$$

若生产产品所耗用的原材料随着加工进度在每道工序之初投入,即原材料分工序投入,每道工序开始时一次投入本道工序所耗的全部原材料。这时,在产品投料率应按下列公式计算:

$$\text{某道工序的在产品投料率} = \frac{\text{在产品至本道工序为止的材料消耗定额之和}}{\text{产成品的材料消耗定额}}$$

【例 8—6】仍以上列资料为例,若将原材料在每道工序之中投入改为在每道工序之初投入,则各工序的投料率应计算如下:

$$\text{第一道工序的投料率} = \frac{70}{150} = 46.67\%$$

$$\text{第二道工序的投料率} = \frac{70 + 30}{150} = 66.67\%$$

$$\text{第三道工序的投料率} = \frac{70 + 30 + 50}{150} = 100\%$$

## 六、在产品成本按定额成本计算法

在产品成本按定额成本计算法是指月末在产品成本根据在产品数量和单位定额成本计算确定,从生产费用总额中减去月末在产品成本,全部作为完工产品成本。这种方法适用于定额管理基础较好,各项消耗定额和费用定额较为准确、稳定,月末在产品数量较少的产品。在这种方法下,生产费用是按下列公式分配的:

$$\text{月末在产品成本} = \frac{\text{月末在产品数量}}{\text{在产品单位定额成本}} \times \text{在产品单位定额成本}$$

$$\text{完工产品成本} = \text{月初在产品成本} + \text{本月发生的生产费用} - \text{月末在产品成本}$$

【例 8—7】某企业生产某产品,某月月初在产品成本和本月发生的生产费用共计 57 160 元,其中原材料费用 38 000 元,工资及福利费 6 960 元,制造费用 12 200 元;本月完工产品 500 件,月末在产品 200 件;该产品所耗原材料是在生产开始时一次投入的,月末在产品完成定额工时 100 小时。该产品的

定额资料为：单位产品的原材料定额成本 55 元，单位定额工时的人工费用 12 元，单位定额工时的制造费用 22 元。则该产品的完工产品成本和月末在产品成本计算如表 8—3 所示。

表 8—3

单位：元

项 目	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
生产费用合计	38 000	6 960	12 200	57 160
完工产品成本	38 000 - 11 000 = 27 000	6 960 - 1 200 = 5 760	12 200 - 2 200 = 10 000	42 760
月末在产品成本	200 × 55 = 11 000	100 × 12 = 1 200	100 × 22 = 2 200	14 400

## 七、定额比例法

定额比例法是指根据完工产品与月末在产品的定额作为分配标准，来分配生产费用，计算完工产品成本与月末在产品成本的一种方法。这里充当费用分配标准的定额，对原材料成本项目而言，通常是指定额成本，对其他成本项目而言，通常是指定额工时。这种方法主要是为了弥补在产品成本按定额成本计算法的局限而采用的，因在产品成本按定额成本计算时，在产品不承担实际成本脱离定额成本的差异，每月生产费用实际脱离定额的差异全部计入当月完工产品成本。当产品的各项消耗定额和费用定额定得不是十分准确，或月末在产品数量较多时，为提高费用分配的准确性，应改在产品成本按定额成本计算为按定额比例法计算。

定额比例法的计算公式为：

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{月初在产品成本} + \text{本月发生的生产费用}}{\text{完工产品定额} + \frac{\text{月末在产品定额}}{(\text{成本或工时})} + (\text{成本或工时})}$$

$$\text{完工产品成本} = \text{完工产品定额}(\text{成本或工时}) \times \text{费用分配率}$$

$$\text{月末在产品成本} = \text{月末在产品定额}(\text{成本或工时}) \times \text{费用分配率}$$

【例 8—8】某企业生产 A 产品，有关 A 产品的定额资料为：单位产品的原材料定额成本 50 元，单位产品工时消耗定额 5 小时。某月完工产品 1 000 件，月末

在产品 200 件。在产品投料程度 60% 加工程度 25%。本月份的生产费用合计为 126 420 元 其中原材料费用 50 820 元 ,工资及福利费 42 000 元 ,制造费用 33 600 元。则根据资料可计算如下 :

$$\begin{aligned} \text{完工产品的原} &= 1\,000 \times 50 = 50\,000 (\text{元}) \\ \text{材料定额成本} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在产品的} &= 200 \times 60\% \times 50 = 6\,000 (\text{元}) \\ \text{原材料定额成本} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{完工产品} &= 1\,000 \times 5 = 5\,000 (\text{小时}) \\ \text{定额工时} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在产品} &= 200 \times 25\% \times 5 = 250 (\text{小时}) \\ \text{定额工时} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{原材料费} &= \frac{50\,820}{50\,000 + 6\,000} = 0.9075 \\ \text{用分配率} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{完工产品应负担} &= 50\,000 \times 0.9075 = 45\,375 (\text{元}) \\ \text{的原材料费用} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在产品应负担} &= 6\,000 \times 0.9075 = 5\,445 (\text{元}) \\ \text{的原材料费用} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{工资及福利} &= \frac{42\,000}{5\,000 + 250} = 8 \\ \text{费分配率} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{完工产品应负担} &= 5\,000 \times 8 = 40\,000 (\text{元}) \\ \text{的工资及福利费} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在产品负担} &= 250 \times 8 = 2\,000 (\text{元}) \\ \text{的工资及福利费} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{制造费用} &= \frac{33\,600}{5\,000 + 250} = 6.40 \\ \text{分配率} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{完工产品应负担} &= 5\,000 \times 6.40 = 32\,000 (\text{元}) \\ \text{的制造费用} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在产品负担} &= 250 \times 6.40 = 1\,600 (\text{元}) \\ \text{的制造费用} & \end{aligned}$$

将完工产品与月末在产品所负担的各项费用汇总 得 :

$$\begin{aligned} \text{完工产} &= 45\,375 + 40\,000 + 32\,000 = 117\,375 (\text{元}) \\ \text{品成本} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在} &= 5\,445 + 2\,000 + 1\,600 = 9\,045 (\text{元}) \\ \text{产品成本} & \end{aligned}$$

以上完工产品成本与月末在产品成本的计算,也可如表 8—4 所示,即直接在产品成本明细账中进行。

摘 要	原材料	工资及福利费	制造费用	合 计
生产费用合计	50 820	42 000	33 600	126 420
完工产品定额	50 000	5 000	5 000	/
月末在产品定额	6 000	250	250	/
小 计	56 000	5 250	5 250	/
费用分配率	0.9075	8	6.40	/
完工产品成本	45 375	40 000	32 000	117 375
月末在产品成本	5 445	2 000	1 600	9 045

#### 第四节 完工产品成本的结转

企业生产产品发生的各项生产费用在各种产品之间以及在完工产品与月末在产品之间进行横向与纵向的分配以后,就可以计算出各种完工产品的实际成本。产品完工入库时,其成本应从“生产成本——基本生产成本”账户的贷方转入有关账户的借方:其中产成品完工入库时,其成本应转入“库存商品”账户的借方;自制半成品完工入库时,其成本应转入“自制半成品”账户的借方。“生产成本——基本生产成本”账户的月末余额,就是基本生产车间的在产品成本,也就是占用在基本生产过程中的生产资金。完工产品成本结转的账务处理为:

借:库存商品

    自制半成品

    贷:生产成本——基本生产成本

#### 小结(Summary)

本章主要介绍了生产费用在完工产品与在产品之间分配的有关问题。当生产费用已按产品进行归集后,接着就需要将它完工产品与在产品之

间进行分配。这里,完工产品是指工序已经完成的产品,在产品是指工序尚未完成的产品。

在产品数量的核算主要包括在产品收发存的日常核算和在产品清查的核算两方面的内容。

企业应根据月末在产品数量的多少、各月月末在产品数量变化的大小、各项费用在生产费用总额中比重的高低以及定额管理工作的好坏等具体情况,选择适当的方法,合理而简便地将各产品的生产费用在完工产品与在产品之间进行分配。常用的分配方法有:不计算在产品成本法、在产品成本按年初数固定算法、在产品成本按所耗原材料费用算法、在产品成本按完工产品成本计算法、约当产量比例法、在产品成本按定额成本计算法和定额比例法等。

当产品完工入库时,应将其成本从“生产成本——基本生产成本”账户的贷方转出,转入到“库存商品”或“自制半成品”账户的借方。

### 关键名词(Glossary)

**完工产品** 它是指生产工序已完成的产品。其中,狭义的完工产品是指产成品;广义的完工产品除产成品外,还包括自制半成品。

**在产品** 它是指未完工产品。其中,狭义的在产品是指正在生产车间进行加工制造的在制品;广义的在产品不仅包括狭义的在产品,而且还包括本车间已经完工的自制半成品。

**不计算在产品成本法** 它是指不论月末是否有在产品,均不计算在产品成本的方法。

**在产品成本按年初数固定算法** 它是指年度内各月月末的在产品成本均按年初在产品成本计算的方法。

**在产品成本按所耗原材料费用算法** 它是指月末在产品只负担其所耗用的原材料费用,不负担工资及福利费等加工费用的方法。

**在产品成本按完工产品成本计算法** 它是指即使在产品还尚未完工,也将其视为完工产品分配生产费用的方法。

**约当产量** 它是指将月末在产品数量按照一定的标准(如完工程度、投料程度)折算为相当于完工产品的数量。

**约当产量比例法** 它是指根据完工产品数量与月末在产品约当产量的比例分配生产费用,以计算完工产品成本与月末在产品成本的方法。

在产品成本按定额成本计算法 它是指月末在产品成本根据在产品数量和单位定额成本计算确定,从生产费用总额中减去月末在产品成本,全部作为完工产品成本的费用分配方法。

定额比例法 它是指根据完工产品与月末在产品的定额作为分配标准,来分配生产费用,计算完工产品成本与月末在产品成本的方法。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 罗飞等:《成本会计》,高等教育出版社 2000 年版。
2. 王立彦等:《成本会计》,企业管理出版社 1997 年版。
3. 陈云等:《成本会计学》,中国物价出版社 2001 年版。
4. 林万祥:《成本会计学》,西南财经大学出版社 1994 年版。
5. 李守明等:《成本与管理会计》,武汉大学出版社 2002 年版。
6. 张卫东:《成本会计》,机械工业出版社 2000 年版。
7. 王国会等:《成本会计》,中国纺织出版社 2000 年版。

### 思考题(Questions)

1. 什么是完工产品?什么是在产品?如何理解广义完工产品和狭义完工产品与广义在产品的含义?
2. 如何确定月末在产品数量?
3. 对于月末在产品的盘盈与盘亏,应作怎样的账务处理?
4. 企业应如何选择生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法?
5. 生产费用在完工产品与在产品之间分配的各种方法,在具体确定完工产品与在产品成本以及适应范围上有何不同?
6. 如何确定在产品的投料程度和完工程度?
7. 什么是约当产量?如何计算约当产量?
8. 什么是约当产量比例法?采用约当产量比例法时,应注意哪些问题?
9. 在产品成本按定额成本计算法与定额比例法有什么区别?应用中应注意哪些问题?
10. 当产品完工入库时,应作怎样的账务处理?



账和辅助生产成本明细账。由于成本计入对象的方式不同,在核算时,对于直接计入的,若属基本生产成本则直接记入基本生产成本明细账,若属辅助生产成本则直接记入辅助生产成本明细账,对于间接计入的,应分别不同车间设置制造费用明细账,予以归集和分配,辅助生产车间制造费用也可直接记入辅助生产成本明细账。如因废品而发生废品损失,可设置废品损失明细账予以登记。如因停工而发生停工损失,也可设置停工损失明细账予以登记。

3. 成本项目的确定。成本项目,即产品成本项目,是生产费用按其经济用途的分类。

4. 成本计算期的确定。成本计算期,是指计算产品成本时,对生产费用计入产品成本所规定的起讫日期,也就是每次计算产品成本的期间。成本计算期的确定受生产特点和管理要求的影响。

5. 生产费用计入产品成本的程序。生产费用计入产品成本,是指将生产过程中所耗用的原材料、燃料、动力、工资、固定资产折旧等各项要素费用,通过一系列的归集和分配手续,最后汇总计入产品成本的过程。企业生产费用计入产品成本,通常包括以下几个步骤:

(1) 汇总、分配各项要素费用。对各种费用的原始凭证及其他有关资料,可分别按生产费用要素进行汇总,然后编制各种要素费用分配表,按其用途记入有关生产成本明细账和制造费用明细账。对于废品损失和停工损失,分别记入废品损失和停工损失明细账。

(2) 分配辅助生产费用。归集于辅助生产成本明细账中的辅助生产费用,按其所服务的对象,编制辅助生产费用分配表,按一定标准采用适当方法分配记入基本生产成本和制造费用等明细账。需要说明的是,单独设置制造费用明细账的辅助生产车间应先将其制造费用分配记入辅助生产成本明细账。

(3) 分配制造费用。将各基本生产车间、辅助生产车间发生的制造费用,通过编制制造费用分配表,按一定标准,采用适当方法进行分配,并将分配额记入基本生产成本明细账及废品损失、停工损失等明细账。

(4) 结转废品损失及停工损失。归集于废品损失明细账中的废品损失和归集于停工损失明细账中的停工损失,按产品类别汇总结转至生产成本明细账。

这样,全部生产费用均汇总记入生产成本账户。

6. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配。期末,若没有完工产品,则全部生产费用均为在产品成本,在没有在产品或在产品很少(如发电、供水等企业与车间)的情况下,可不计算在产品成本,明细账中所归集的生产费用,即为

产成品总成本 除以产品产量 就是产成品单位成本 ;若既有完工产品又有在产品 就需要将全部生产费用在完工产品与在产品之间进行分配。

## 二、成本计算方法的分类

成本计算对象的确定 ,是设置生产成本明细账 ,正确计算产品成本的前提 ,也是区别各种成本计算方法的主要标志。受生产特点和管理要求的影响 ,产品成本计算主要有三种不同的对象 ,并由此形成了三种不同的成本计算方法。

1. 以产品品种为成本计算对象的产品成本计算方法 称为产品成本计算的品种法 ,简称品种法。
2. 以产品批别为成本计算对象的产品成本计算方法 称为产品成本计算的分批法 ,简称分批法。
3. 以产品的生产步骤为成本计算对象的产品成本计算方法 称为产品成本计算的分步法 ,简称分步法。

以上是比较常用的几种产品成本计算方法。此外 ,在上述主要方法的基础上还可延伸出其他不同方法 ,如从品种法延伸出分类法 ,从分批法延伸出分批零件法 ,从分步法延伸出零件工序法 ,以及通过定额成本揭示差异求得实际成本的定额法和通过揭示成本动因并依此计算产品成本的作业成本法等。但这些方法只能在品种法、分批法和分步法的基础上使用 ,而不能独立成为一种成本计算方法。因此 ,通常将品种法、分批法和分步法称为产品成本计算的基本方法(其中品种法又是最基本的方法) ,将分类法、定额法、分批零件法、零件工序法、定额成本法、作业成本法等称为产品成本计算的辅助方法。

需要说明的是 ,基本方法和辅助方法的划分 ,是基于计算产品实际成本的需要所作出的 ,并不是辅助方法不重要。相反 ,有的辅助方法 ,如定额法 ,对于控制生产费用 ,降低产品成本 ,具有重要作用。

## 第二节 生产特点和管理要求对成本计算方法的影响

产品成本是在生产过程中形成的 ,因此 ,生产特点对成本计算方法的确定有重大影响。同时 ,成本计算的主要目的是为成本管理提供信息资料 ,因此 ,采用什么成本计算方法 ,提供哪些资料 ,还要考虑成本管理的要求。



## 二、生产特点对成本计算方法的影响

成本计算是指在生产经营过程中,按照一定对象归集和分配发生的各种费用支出,以确定该对象的总成本和单位成本的一种专门方法。通过成本计算,可以确定产品的生产成本,可以反映和监督生产经营过程中发生的各项费用是否节约或超支,并据以确定企业盈亏。企业采用什么方法计算成本,在很大程度上是由生产特点所决定的。生产特点对成本计算方法的影响主要表现在成本计算对象的确定、成本计算期的确定、生产费用在完工产品与在产品之间的分配几个方面。

1. 生产特点决定成本计算对象。成本计算对象主要受工艺技术过程的影响。如单步骤大量重复生产一种产品,成本计算对象就是该产品;多步骤连续式生产,成本计算对象是产成品和各步骤半成品;多步骤装配式生产的成本计算对象又受生产组织的影响,大量大批装配式生产,一般以产品品种或类别为成本计算对象;单件、小批生产则多以产品批别、件别为成本计算对象。生产特点对成本计算方法的影响最主要的表现便是在成本计算对象上。

2. 生产特点决定成本计算期。成本计算期即多长时间计算一次产品成本,它主要受生产组织的影响。大量大批生产,成本计算期通常以月为单位,单件、小批生产,成本计算期不固定,一般以产品生产周期作为成本计算期,即当产品完工时才计算其成本。

3. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配。在产品核算既受工艺技术过程的影响,又受生产组织方式的影响。单步骤生产由于生产过程简单,生产周期短,一般没有在产品或在产品较少,通常不予计算在产品成本;多步骤生产中大量大批生产由于生产连续进行,期末往往有在产品且较多,需要核算在产品成本;单件小批生产由于生产过程中一般无完工产品,因而一般也不核算在产品成本,或者说发生的全部生产费用即为其在产品成本。

## 三、管理要求对成本计算方法的影响

为了加强成本管理,降低成本,提高效益,企业在成本核算时必须从实际出发,既要防止过细、过繁,又要避免把不同的成本计算对象任意归并,把成本计算期无故延长,或不予以核算在产品成本的现象。例如,在大量大批多步骤生产的企业里,如管理上不要求按步骤计算产品成本,可以产品品种作为成本计算对象采用品种法计算产品成本;如管理上需要按步骤计算产品成本,可以产品的品种

和产品的加工步骤作为成本计算对象,采用分步法计算产品成本。而在单件小批多步骤生产的企业里,如管理上要求分步计算产品成本,可以产品的品种和产品的加工步骤作为成本计算对象,采用分步法计算产品成本,如管理上不要求分步计算产品成本,则可以产品批别(或件别)作为成本计算对象,采用分批法计算产品成本。

#### 四、成本计算方法的选择应用

综上所述,生产特点和管理要求不同,成本计算对象、成本计算期、生产费用的归集及其计入产品成本的程序也就有所区别。而各个企业的生产特点和管理要求不可能完全相同,因此,各企业应根据本企业的具体情况选择采用合适的成本计算方法。

生产特点和管理要求与成本计算方法的选择之间的关系可用表9—1表示。

表9—1 生产特点和管理要求对成本计算方法的影响

组织方式	工艺过程	管理要求	成本计算方法
大量大批	单步骤	不可能分步计算成本	品种法
大量大批	多步骤	不要求分步计算成本	品种法
大量大批	多步骤	要求分步计算成本	分步法
单件小批	多步骤	不要求分步计算成本	分批法
单件小批	多步骤	要求分步计算成本	分步法
单件小批	单步骤	不可能分步计算成本	分批法

### 小结(Summary)

本章首先说明了产品成本计算方法的内容。产品成本计算方法的基本内容包括:成本计算对象的确定,成本计算期的确定,成本明细账的设置,成本项目的确定,生产费用计入产品成本的程序以及生产费用在完工产品与在产品之间的分配。其中,成本计算对象的确定是区别各种成本计算方法的主要标志。受生产特点和管理要求的影响,产品成本计算主要有品种法、分批法、分步法三种基本方法,除此之外的方法如分类法、定额法等,均需结合基本方法才能使用,因此,称为成本计算的辅助方法。然后介绍了生产特点和管理要求对成本计算方

法的影响。其中,生产特点对成本计算方法的影响主要表现在生产特点决定成本计算对象、决定成本计算期以及决定生产费用在完工产品与在产品之间的分配。企业选择何种成本计算方法,既应根据生产的特点,又应考虑管理的需要来确定。

### 关键词(Glossary)

**产品成本计算方法** 它是指将生产费用在各种产品之间以及在完工产品与期末在产品之间进行分配的方法。

**成本计算对象** 它是指为计算产品成本而确定的归集生产费用的各个对象,即生产费用的实物承担者。确定成本计算对象,是成本计算的首要环节。

**成本计算期** 它是指计算产品成本时,对生产费用计入产品成本所规定的起讫日期,也就是每次计算产品成本的期间。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店 1993 年版。
2. 葛家澍等主编:《成本会计》,辽宁人民出版社 1994 年版。
3. 于富生等主编:《成本会计学》,中国人民大学出版社 1993 年版。
4. 查尔斯·T. 霍恩格伦等著,王立彦等译:《成本会计学》,东北财经大学出版社 2000 年版。

### 思考题(Questions)

1. 产品成本计算方法通常包括哪些内容?
2. 对成本计算方法是如何分类的?
3. 生产按工艺过程和按组织方式的分类,各包括哪些内容?两种分类有什么联系?
4. 生产特点对成本计算方法的影响主要表现在哪些方面?为什么?
5. 简述生产特点和管理要求与成本计算方法的选择间的关系。

# 第十章

## 品种法

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 明确品种法的适用范围。
2. 掌握品种法的特点。
3. 熟悉品种法的成本计算程序。
4. 明确单品种品种法和多品种品种法在具体应用上的主要区别。

### 第一节 品种法概述

#### 一、品种法的意义

品种法,是以产品品种为成本计算对象,归集生产费用,计算产品成本的一种成本计算方法。品种法只要求计算各种最终产品的成本,它包含了成本计算的一般原理,因此是最基本的成本计算方法。

品种法既适用于大量大批单步骤生产的发电、采掘和铸造等企业以及企业内部的供水、供汽等辅助生产车间;也适用于生产规模较小,管理上不要求按生产步骤计算产品成本,或各种半成品不直接对外销售,不需要按生产步骤计算产品成本的大量大批多步骤的生产单位,如小型造纸厂、水泥厂、钟表厂等。

品种法按品种的多少和计算的难易程度可分为单品种品种法和多品种品种法。

## 二、品种法的特点

1. 成本计算对象。采用品种法计算产品成本的企业或车间,应以产品品种为成本计算对象,归集生产费用,计算产品成本。

2. 成本计算期。品种法适用于大量大批生产,并且生产通常是连续不断地进行的,因此,产品成本应于每月月末定期计算,即品种法的成本计算期与会计报告期一致,而与产品的生产周期往往不一致。

3. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配。如果月末没有或很少有在产品,可以不计算在产品成本,本月归集于某产品的生产费用,即为该产品的完工产品总成本,除以产量,就是该种产品的单位成本。如果在产品较多,应当计算在产品成本,即将本月归集的生产费用采用适当的方法在本月完工产品与月末在产品之间进行分配,计算出完工产品成本和月末在产品成本。

## 三、品种法成本计算程序

1. 按产品的品种设置产品成本明细账,并按规定的成本项目设置专栏归集生产费用。

2. 编制各种要素费用分配表。对于需要计入产品成本的要素费用,如为各种产品发生的直接费用,如直接材料、直接人工,应直接记入各种产品的成本明细账,如为发生的间接费用,应先按发生地点归集,然后,采用一定的标准和方法分配记入各种产品的成本明细账。

3. 编制辅助生产车间制造费用分配表。单独核算辅助生产车间制造费用的单位,应将归集的制造费用结转记入辅助生产成本明细账。

4. 编制辅助生产费用分配表。按照谁受益谁负担、受益多少负担多少的原则将辅助生产费用中属于产品负担的部分,分配记入有关产品成本明细账。

5. 编制基本生产车间制造费用分配表。将基本生产车间制造费用按照一定的标准和方法分配记入有关产品成本明细账。

6. 编制废品损失计算表,计算本期所发生的废品损失,并将扣除回收残料、过失人赔偿款等后的净损失转入生产成本。

7. 将产品成本明细账中归集的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配,计算完工产品成本和在产品成本。

品种法成本计算程序可用图 10—1 表示。

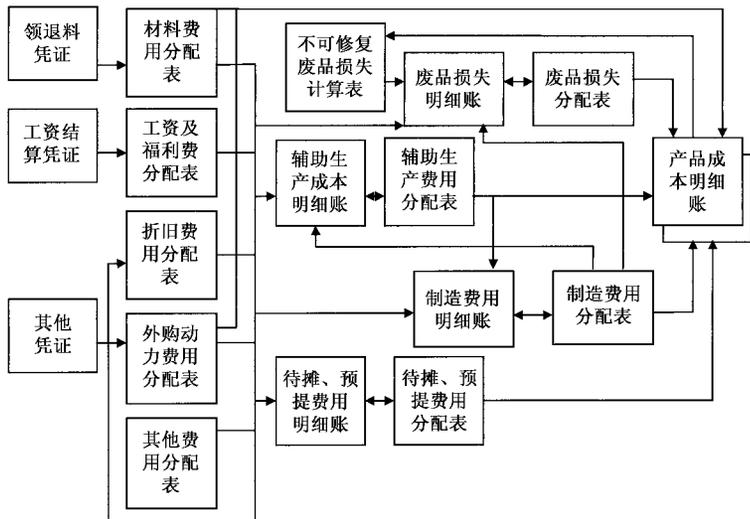


图 10—1 品种法成本计算程序图

## 第二节 单品种品种法

### 一、单品种品种法的适用范围

单品种品种法是指把生产过程中发生的生产费用汇总于单一产品,得出完工产品总成本,除以总产量,得出单位成本的一种成本计算方法。应用该法,生产过程中发生的全部生产费用都是直接费用,可以直接计入产品成本,不存在间接费用的分配问题。该法计算简单,易于理解和把握,因此,单品种品种法又称为简单法。

### 二、单品种品种法举例

【例 10—1】 假设某企业有一个基本生产车间,生产甲产品,一个辅助生产车间——机修车间和管理部门。企业设有直接材料、直接人工和制造费用等成本项目。4 月份甲产品产量 1 000 件,实行一级成本核算,期末无在产品,采用简单法计算产品成本。机修车间不单独设置制造费用账户,发生的费用全部直接记入机修车间辅助生产成本明细账,并采用直接分配法按机修工时比例分配辅助生产费用。

该企业4月份成本计算资料和成本计算程序如下：

1. 各项要素费用的分配。

(1) 根据各种领、退料凭证编制“材料费用分配表”，据以编制记账凭证(会计分录，下同)，并登记有关总账(略，下同)和明细账(只登记生产费用明细账，其他明细账略，下同)。“材料费用分配表”如表10—1所示。

表 10—1 材料费用分配表  
200×年4月份 单位：元

分配对象	原料及主要材料	辅助材料	计划成本合计	材料成本差异	实际成本合计
甲产品	50 000	5 000	55 000	550	55 550
基本生产车间		2 000	2 000	20	2 020
机修车间		1 000	1 000	10	1 010
合 计	50 000	8 000	58 000	580	58 580

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	55 000
制造费用	2 000
生产成本——辅助生产成本——机修车间	1 000
贷：原材料	58 000
借：生产成本——基本生产成本——甲产品	550
制造费用	20
生产成本——辅助生产成本——机修车间	10
贷：材料成本差异	580

(2) 根据工资结算汇总表等资料编制“工资及福利费分配表”，据以编制记账凭证，登记有关总账和明细账。“工资及福利费分配表”如表10—2所示。

表 10—2 工资及福利费分配表  
200×年4月份 单位：元

分配对象	工 资	职工福利费用	合 计
甲产品	10 000	1 400	11 400
基本生产车间	2 000	280	2 280
机修车间	1 500	210	1 710

续 表

分配对象	工 资	职工福利费用	合 计
管理部门	2 000	280	2 280
销售机构	1 000	140	1 140
合 计	16 500	2 310	18 810

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	10 000
制造费用	2 000
生产成本——辅助生产成本——机修车间	1 500
管理费用	2 000
营业费用	1 000
贷：应付工资	16 500
借：生产成本——基本生产成本——甲产品	1 400
制造费用	280
生产成本——辅助生产成本——机修车间	210
管理费用	280
营业费用	140
贷：应付福利费	2 310

(3) 根据其他费用原始凭证,按费用发生的地点和用途对其进行归集,编制“其他费用分配表”,据以编制记账凭证,登记有关总账和明细账。“其他费用分配表”如表10—3所示。

表 10—3

其他费用分配表

200 × 年 4 月份

单位：元

分配对象	外购动力	办公费	修理费	折旧费	其他费用	合 计
甲产品	15 000					15 000
基本生产车间	100	200	400	1 000	30	1 730
机修车间	3 000	100	150	200	20	3 470

续表

分配对象	外购动力	办公费	修理费	折旧费	其他费用	合计
管理部门	100	200	50	100	150	600
销售机构		50			550	600
合计	18 200	550	600	1 300	750	21 400

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	15 000
制造费用	730
生产成本——辅助生产成本——机修车间	3 270
管理费用	500
营业费用	600
贷：银行存款	20 100
借：制造费用	1 000
生产成本——辅助生产成本——机修车间	200
管理费用	100
贷：累计折旧	1 300

2. 辅助生产费用的归集与分配。辅助生产车间发生的费用,应根据有关凭证和费用分配表,记入“辅助生产成本明细账”,如表 10—4 所示。月末根据各部门耗用机修工时比例进行费用分配,编制“辅助生产费用分配表”,如表 10—5 所示,并据以编制记账凭证,登记有关总账和明细账。

表 10—4

机修车间费用明细账

200×年4月份

单位：元

年 月	日	凭证号	摘要	辅助材料	动力	工资	福利费	办公费	修理费	折旧费	其他	合计	
													4
			分配工资			1 500	210						1 710
			其他费用		3 000			100	150	200	20		3 470
			合计	1 010	3 000	1 500	210	100	150	200	20		6 190
			分配转出	1 010	3 000	1 500	210	100	150	200	20		6 190

表 10—5

辅助生产费用分配表

200 × 年 4 月份

单位：元

分配对象	机修工时	分配率	分配金额
基本生产车间	800		4 952
管理部门	200		1 238
合 计	1 000	6. 190	6 190

会计分录：

借：制造费用 4 952

管理费用 1 238

贷：生产成本——辅助生产成本——机修车间 6 190

3. 制造费用的归集与分配。基本生产车间发生的共同性费用,根据有关凭证和费用分配表记入“制造费用明细账”,如表 10—6 所示。月末,对归集的制造费用进行分配并据以登记产品成本明细账。

表 10—6

制造费用明细账

200 × 年 4 月份

单位：元

年 月 日	凭证号	摘 要	机物料	工资	福利费	水电费	办公费	修理费	折旧费	其他	合 计	
												4
			分配工资		2 000	280						2 280
			其他费用			100	200	400	1 000	30		1 730
			机修费用					4 952				4 952
			合 计	2 020	2 000	280	100	200	5 352	1 000	30	10 982
			分配转出	2 020	2 000	280	100	200	5 352	1 000	30	10 982

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品 10 982

贷：制造费用 10 982

4. 编制产品成本明细账。根据以上各费用分配表和有关明细账,登记甲产品成本明细账,如表 10—7 所示,并据以计算完工产品总成本和单位成本,编制记账凭证,结转完工产品的生产成本。

表 10—7

产品成本明细账

单位：元

摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
分配材料费用	55 550			55 550
分配工资及福利费		11 400		11 400
分配动力费用	15 000			15 000
分配转入制造费用			10 982	10 982
合 计	70 550	11 400	10 982	92 932
完工产品成本转出	70 550	11 400	10 982	92 932
单位成本	70.55	11.40	10.982	92.932

会计分录：

借：库存商品——甲产品 92 932  
 贷：生产成本——基本生产成本——甲产品 92 932

### 第三节 多品种品种法

#### 一、多品种品种法的适用范围

多品种品种法是将生产过程中发生的生产费用分别汇总于多种产品，计算出各种产品的总成本和单位成本的一种成本计算方法。应用该法，需将生产过程中发生的全部生产费用分为直接费用和间接费用两部分。直接费用是直接发生在某一成本对象上的费用，应直接计入各种产品成本，如直接材料、直接人工等。间接费用是为多种产品共同发生的费用，如制造费用和间接费用，应采用适当的分配方法，分配计入各种产品的成本。期末如需计算在产品成本，再将某一产品生产费用在完工产品与在产品之间分配。多品种品种法比简单法计算复杂，是典型的成本计算品种法。

#### 二、多品种品种法举例

【例 10—2】 假设某企业有一个基本生产车间，大量生产甲、乙两种产品，一个辅助生产车间——机修车间和管理部门。企业设有直接材料、直接人工、其他直接支出和制造费用等成本项目。该企业实行一级成本核算，采用约当产量



管理费用	200
贷：原材料	34 200
借：制造费用	500
生产成本——辅助生产成本——机修车间	400
贷：低值易耗品	900
借：生产成本——基本生产成本——甲产品	400
——乙产品	200
制造费用	65
生产成本——辅助生产成本——机修车间	24
管理费用	4
贷：材料成本差异——原材料	684
——低值易耗品	9

(2) 动力费用分配表如表 10—10 所示。

表 10—10

动力费用分配表

200 × 年 12 月份

单位：元

分配对象	成本或费用项目	耗电量(度)	单价	金额
甲产品	直接材料	5 000	0.50	2 500
乙产品	直接材料	2 500	0.50	1 250
基本生产车间	水电费	600	0.50	300
机修车间	水电费	1 000	0.50	500
管理部门	水电费	500	0.50	250
合 计		9 600	0.50	4 800

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	2 500
——乙产品	1 250
制造费用	300
生产成本——辅助生产成本——机修车间	500
管理费用	250
贷：银行存款(或应付账款)	4 800

(3) 工资费用分配表,如表 10—11 所示。

表 10—11

工资费用分配表  
200 × 年 12 月份

单位：元

分配对象	成本或费用项目	分配标准(工时)	分配率	分配金额
甲产品	直接工资	7 500		15 000
乙产品	直接工资	2 500		5 000
小 计		10 000	2	20 000
基本生产车间	工资			1 000
机修车间	工资			2 000
管理部门	工资			1 500
合 计				24 500

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	15 000
——乙产品	5 000
制造费用	1 000
生产成本——辅助生产成本——机修车间	2 000
管理费用	1 500
贷：应付工资	24 500

(4) 职工福利费分配表,如表 10—12 所示。

表 10—12

职工福利费分配表  
200 × 年 12 月份

单位：元

分配对象	成本或费用项目	工资总额	提取比例	提取金额
甲产品	其他直接支出	15 000	14%	2 100
乙产品	其他直接支出	5 000	14%	700
基本生产车间	福利费	1 000	14%	140
机修车间	福利费	2 000	14%	280
管理部门	福利费	1 500	14%	210
合 计		24 500	14%	3 430

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本——甲产品	2 100
——乙产品	700

制造费用	140
生产成本——辅助生产成本——机修车间	280
管理费用	210
贷：应付福利费	3 430

(5) 折旧费用分配表,如表 10—13 所示。

表 10—13 折旧费用分配表  
200 × 年 12 月份 单位：元

分配对象	费用项目	分配金额
基本生产车间	折旧费	1 500
机修车间	折旧费	500
管理部门	折旧费	300
合计		2 300

会计分录：

借：制造费用	1 500
生产成本——辅助生产成本——机修车间	500
管理费用	300
贷：累计折旧	2 300

(6) 待摊费用、预提费用分配表,如表 10—14 所示。

表 10—14 待摊、预提费用分配表  
200 × 年 12 月份 单位：元

分配对象	待摊费用		预提费用	
	保险费	低值易耗品摊销	修理费	利息支出
基本生产车间	500	300	500	
机修车间	200	100		
财务费用				120
合计	700	400	500	120

会计分录：

借：制造费用	800
生产成本——辅助生产成本——机修车间	300



续表

年 月 日	凭证号	摘要	材料	低值易耗品摊销	水电费	工资	福利费	折旧费	保险费	办公费	差旅费	运输费	其他	合计	
		分配工资				2 000									2 000
		分配福利费					280								280
		提取折旧费						500							500
		预提、待摊费用		100					200						300
		分配其他费用								200	100	200	100		600
		合计	1 020	504	500	2 000	280	500	200	200	100	200	100		5 604
		分配转出	1 020	504	500	2 000	280	500	200	200	100	200	100		5 604

表 10—17

辅助生产费用分配表

200 × 年 12 月份

单位：元

分配对象	修理工时	分配率	分配金额
基本生产车间	300	5.604	1 681.20
管理部门	300	5.604	1 681.20
专设销售机构	400	5.604	2 241.60
合计	1 000	5.604	5 604

会计分录：

借：制造费用 1 681.20  
 管理费用 1 681.20  
 营业费用 2 241.60  
 贷：生产成本——辅助生产成本——机修车间 5 604

3. 根据各种要素费用分配表、辅助生产费用分配表等资料,登记基本生产车间“制造费用明细账”,如表 10—18 所示,并按各种产品耗用工时比例分配制造费用,编制“制造费用分配表”,如表 10—19 所示,据以编制记账凭证。

制造费用明细账

200×年12月份

单位:元

年 月 日	凭证号	摘要	200×年12月份											合 计				
			机物料	劳动保护费	水电费	工资	福利费	折旧费	保险费	低值易耗品摊销	修理费	办公费	差旅费		运输费	其他		
12 31	略	分配材料费用	3 060	505														3 565
		分配动力费用			300													300
		分配工资				1 000												1 000
		分配福利费					140											140
		提取折旧费						1 500										1 500
		待摊、预提费用							500									1 300
		分配其他费用									520	800	700	300				2 320
		分配机修费用										1 681.20						1 681.20
		合 计	3 060	505	300	1 000	140	1 500	500	500	520	800	700	300				11 806.20
		分配转出	3 060	505	300	1 000	140	1 500	500	500	520	800	700	300				11 806.20



表 10—21

## 乙产品成本明细账

200×年 12 月份

完工产量：200 件

单位：元

年 月 日	凭证号	摘 要	直接材料	直接工资	其他直接支出	制造费用	合 计	
12	31	略	期初在产品成本	1 750	880	123.50	1 248.45	4 001.95
			分配材料费用	10 200				10 200
			分配材料费用	1 250				1 250
			分配工资		5 000			5 000
			分配福利费			700		700
			分配制造费用				2 951.55	2 951.55
			合 计	13 200	5 880	823.50	4 200	24 103.50
			约当产量	220	210	210	210	
			单位成本	60	28	3.92	20	111.92
			结转完工产品成本	12 000	5 600	784	4 000	22 384
			期末在产品成本	1 200	280	39.50	200	1 719.50

表 10—20 中甲产品约当产量计算如下：

$$\begin{aligned} \text{直接材料项目约当产量} &= 500 + 50 \times 100\% = 550(\text{件}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{其他项目约当产量} &= 500 + 50 \times 50\% = 525(\text{件}) \end{aligned}$$

表 10—21 中乙产品约当产量计算如下：

$$\begin{aligned} \text{直接材料项目约当产量} &= 200 + 20 \times 100\% = 220(\text{件}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{其他项目约当产量} &= 200 + 20 \times 50\% = 210(\text{件}) \end{aligned}$$

5. 根据产品成本明细账 编制产品成本汇总表 如表10—22所示。

表 10—22

## 产品成本汇总表

200 × 年 12 月份

单位：元

成本项目	甲产品		乙产品		合 计
	总成本	单位成本	总成本	单位成本	
直接材料	22 500	45	12 000	60	34 500
直接工资	16 500	33	5 600	28	22 100
其他直接支出	2 310	4.62	784	3.92	3 094
制造费用	10 000	20	4 000	20	14 000
合 计	51 310	102.62	22 384	111.92	73 694

根据“产品成本汇总表”编制记账凭证，将完工产品成本转入“库存商品”账户。其会计分录如下：

借：库存商品——甲产品	51 310
——乙产品	22 384
贷：生产成本——基本生产成本——甲产品	51 310
——乙产品	22 384

## 小结(Summary)

本章首先说明了品种法的含义、适用范围以及分类。品种法按涉及品种的多少和计算的难易程度分为单品种品种法和多品种品种法。继而说明了品种法的特点和成本计算程序。品种法的特点包括以产品品种作为成本计算对象，成本计算期与会计报告期一致，有期末在产品时需要将生产费用在完工产品与期末在产品之间进行分配。品种法成本计算的程序主要有：按照产品品种设置有关成本明细账，归集和分配本期发生的各项要素费用，分配辅助生产费用和制造费用，计算结转生产损失，计算完工产品实际总成本和单位成本，结转完工产品成本。最后，通过实例分别就单品种品种法和多品种品种法进行了较详尽的说明。

## 关键名词(Glossary)

品种法 它是指以产品品种为成本计算对象，归集生产费用，计算产品成本

的一种成本计算方法。

**单品种品种法** 它是指把生产过程中发生的生产费用汇总于单一产品,得出完工产品总成本,除以总产量,得出单位成本的一种成本计算方法。单品种品种法下,不需要分配制造费用,计算程序简单,因此,又称简单法。

**多品种品种法** 它是指将生产过程中发生的生产费用分别汇总于多种产品,计算出各种产品的总成本和单位成本的一种成本计算方法。它是典型的品种法。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店 1993 年版。
2. 葛家澍等主编:《成本会计》,辽宁人民出版社 1994 年版。
3. 于富生等主编:《成本会计学》,中国人民大学出版社 1993 年版。
4. 查尔斯·T. 霍恩格伦等著,王立彦等译:《成本会计学》,东北财经大学出版社 2000 年版。

### 思考题(Questions)

1. 什么是品种法?其适应范围如何?
2. 单品种品种法与多品种品种法有何异同?
3. 说明品种法成本计算的程序。
4. 通过品种法实例说明成本计算方法与生产费用的归集与分配之间的关系。

# 第十一章

## 分批法

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 明确一般分批法和简化分批法的适用范围。
2. 掌握一般分批法和简化分批法的特点。
3. 正确运用累计加工费用的分配方法。
4. 熟练运用分批法。

### 第一节 分批法概述

#### 一、分批法的意义

成本计算分批法是指按照产品批别来归集生产费用,计算产品成本的一种方法,简称分批法。这种方法适用于单件小批生产的企业。在单件小批生产的企业里,生产的组织是按照购买者的订货情况来进行的,每批产品的品种、规格、数量、交货日期、所用原材料和制造方法等往往各不相同,所以需要以生产批别为对象来计算产品成本。分批法具体应用于:

1. 根据购买者订单组织生产的企业。有些企业专门根据购买者的要求,生产一定数量和特殊规格、型号的产品,如根据订货者要求生产的有专门用途的仪器、设备、大型锅炉等。
2. 产品种类经常变动的小规模制造企业。这类企业的生产组织有较大的灵活性,能够做到根据市场需要不断地变动产品的种类、规格等。如小型五金厂、服装厂、印刷厂等。这种产品一般不重复生产,即便是重复,也是不定期的,

因此,适宜采用分批法计算产品成本。

3. 承揽修理业务的企业。这类企业修理业务多种多样,且每笔业务往往是根据合同规定,在生产成本的基础上加上一定的利润作为应收取的价款。因此,需要计算每次修理业务的成本,如汽车修理厂、修船厂等。

4. 新产品试制车间。为了适应市场和消费者的需要,一些较大型的企业往往不断开拓新产品,进行新产品试制。新产品的试制往往数量较少,重复性差,适宜采用分批法计算产品成本。

上述企业或车间运用分批法时,通常根据客户订单下达生产通知单,由各有关生产单位组织生产,并进行成本核算。生产通知单,也称开工通知单或工作命令单,是具有规定格式的书面通知,由生产计划部门开出,是生产部门组织生产、仓库发料、财会部门支付费用和计算成本的依据。其基本内容包括:

1. 明确制造产品的名称、规格、式样、数量、所用的原材料、制造方法、生产工艺过程、产品的性质等。同时,在生产通知单之外,还应附有产品图纸、图样、所用原材料质量要求等,以供生产时参照执行。

2. 明确开始制造和完工的时间。生产计划部门应根据客户要求和企业生产能力等实际情况,科学决定各批产品的开始制造日期,以免造成混乱,影响生产效率。同时,还应明确完工的大体时间,以便按时交货。

3. 每张生产通知单仅通知制造一批产品。企业如果因故停产等特殊原因,需要把一张生产通知单划分成两张,分两批生产,或者需要将两批合并为一批生产等,必须由生产计划部门重新开出生产通知单,并将原有生产通知单注销。

生产通知单的格式一般如图 11—1 所示。

× × × 工厂	
订单号#301 生产通知单	
产品生产、装配通知单号 F—46382	
填写日期 20 × × 年 8 月 10 日	
产品、工程名称 _____	
产品、工程类别 _____	生产数量 4 台
开始制造日期 20 × × 年 8 月 12 日	预定结束日期 20 × × 年 11 月 12 日
原材料清单第 46 号	图样第 53、84 号
备注	
委托人	核准人
	编制人

图 11—1 生产通知单

生产通知单一般包括产品生产装配通知单、部件装配通知单和零件生产通知单。

客户的订单与企业的生产通知单所规定的内容可以相同,也可以不同。如果在一张订单中只规定生产一种产品,但这种产品数量较大,不便于集中一次投产,或者客户要求分批交货,也可以分成几批组织生产,计算成本。如果在一张订单中只规定生产一种产品,但这种产品属于大型复杂产品,如大型船舶的制造,由于其价值大,生产周期长,也可以按产品的组成部分分批组织生产,计算成本。如果在同一时期内,在几张订单中规定生产相同的产品,为了经济合理地组织生产,也可以将相同产品合为一批组织生产,计算成本。如果在一张订单中规定生产的产品不止一种,为了分析和考核各种产品成本计划的执行情况,并便于生产管理,要按照产品的品种划分批别组织生产,计算成本。总之,根据具体情况,可以将一张订单分为几张生产通知单,也可以将几张订单合并为一张生产通知单。在生产通知单中应对各批生产任务进行编号,这个编号称为产品批别(或批号)。

## 二、分批法的特点

1. 成本计算对象。采用分批法计算产品成本,成本计算对象是企业确定的产品批别。企业财会部门应按照每一批号设置产品成本明细账,分别按成本项目登记其所发生的生产费用。

2. 成本计算期。在分批法下,每批产品通常在全完工后才计算该批别产品的总成本和单位成本,所以成本计算是非定期或不固定的,其成本计算期与生产周期一致,而和会计期间不一致。

3. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配。在单件小批生产的企业,由于成本计算期是生产周期,所以一般不存在生产费用在完工产品与在产品之间分配的问题。即一批产品完工以前,产品成本明细账中归集的生产费用都是在产品成本,该批产品完工时,产品成本明细账中归集的费用都是完工产品成本。

当某批产品的批量较大,且客户要求分批交货时,就会出现该批别产品跨月陆续完工的情况。在这种情况下,月末需要将产品成本明细账中归集的生产费用在完工产品与在产品之间分配,以计算出完工产品成本与月末在产品成本。为了简化成本计算工作,可以计划单位成本、定额单位成本或最近一期相同产品的实际单位成本计算完工产品成本,这样,产品成本明细账中归集的

累计生产费用减去完工产品成本后,即可得到在产品成本。在该批产品全部完工时,还应计算该批产品的实际总成本和实际单位成本,以正确分析和考核该批产品成本计划的执行情况。但对已经转账的完工产品成本不作账面调整。

为了减少分批交货分配生产费用的工作量,在合理组织生产的前提下,可以适当缩小产品批量,尽量使同一批产品能够在同一个月内完成,避免出现跨月陆续完工的情况。但是,缩小产品批量应有一定限度。如果批量过小,不仅会使生产组织不经济、不合理,反而会使设立的产品成本明细账过多,而加大核算工作量。

### 三、分批法成本计算的基本程序

分批法成本计算的基本程序可概括为如下五个方面:

1. 按批别开设产品成本明细账。采用分批法计算产品成本的企业,应在每批产品投产时,根据生产通知单的批号,按产品批别设置产品成本明细账,用以汇集各批产品的各项生产费用。

2. 按产品批别归集有关生产费用。财会部门应按生产通知单所确定的批别,分配原材料费用、工资和福利费及其他有关费用。对于能分清批次的费用,可直接计入该批别产品成本明细账;对于不能分清批次的几批产品共同耗用的费用,应采用一定方法分配记入各批产品成本明细账。间接生产费用则先在制造费用账户归集,月末再按一定的标准,分配记入各批产品的成本明细账。

3. 分配辅助生产费用。月末,编制辅助生产费用分配表,采用一定的分配方法,按各批受益产品和各受益部门耗用的辅助生产产品或劳务数量,将辅助生产费用计入有关批别产品的成本,以及制造费用等账户。若辅助生产车间单独设置“制造费用”账户核算制造费用,则应先将所归集的制造费用分配结转计入辅助生产费用。

4. 制造费用在各批产品之间的分配。企业或各车间所发生的不能直接分清是哪一批产品应负担的制造费用,应按照生产工时、生产工人工资等标准进行合理分配,并分别记入有关批别产品成本明细账。

5. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配。采用分批法计算产品成本,由于其成本计算期通常与生产周期一致,所以,一般不存在生产费用在完工产品与在产品之间的分配问题。当某批别产品完工后,财会部门可依据产

品验收入库凭证、剩余材料退库凭证等会计凭证,直接计算该批别产品的总成本和单位成本。未完工的各批产品,成本明细账上所归集的累计生产费用,就是月末在产品成本,仍保留在产品成本明细账上。当有产品陆续完工分期交货的情况时,应在交出货物的月份,按计划成本、定额成本或以往同类产品实际成本等计算出交出货物的成本并予以结转。待该批别产品全部完工时,再结转剩余产品成本,并计算该批别产品的实际生产成本。可见,分批法与品种法成本计算程序基本相同,只是在分批法下,产品成本明细账按产品批别设置,以此为成本计算对象进行费用的归集和分配。

分批法按照费用归集与分配的程序和方法不同,分为一般分批法和简化分批法。

## 第二节 一般分批法和简化分批法

### 一、一般分批法

分批法与品种法的区别主要表现在成本明细账的设置与登记上。现以进行小批生产的某工业企业产品成本计算为例,说明分批法的成本计算程序及方法。

【例 11—1】某工业企业根据客户订单组织生产,采用分批法计算产品成本。某年 4 月份生产情况及生产费用发生情况如下:

(1) 本月份生产产品的批别。

401 号产品——甲产品 8 台 2 月份投产,本月全部完工。

411 号产品——甲产品 20 台 3 月份投产,本月完工 12 台,未完工 8 台。

421 号产品——乙产品 16 台,本月投产,计划 5 月份完工,本月提前完工 4 台。

(2) 本月的成本资料。

第一,各批产品的月初在产品成本,如表 11—1 所示。

表 11—1

单位:元

批别	原材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
401	26 240	28 800	14 560	7 120	76 720
411	25 720	20 560	11 740	7 780	65 800

第二 根据各种费用分配表 汇总各批产品本月发生的生产费用 如表 11—2 所示。

表 11—2

单位：元

批 别	原材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
401	—	12 600	11 920	3 880	28 400
411	—	7 640	12 240	5 460	25 340
421	18 720	16 360	11 480	6 020	52 580

第三 各批完工产品与在产品之间分配费用的方法。

411 号甲产品 本月未完工产品占该批产品比重较大 采用约当产量法将本月累计生产费用在完工产品与月末在产品之间进行分配。原材料在生产开始时一次投入 月末在产品完工程度为 70%。

421 号乙产品 本月未完工产品占该批产品比重较小 为简化核算 完工产品成本按定额成本结转。每台完工产品定额成本为：原材料 1 100 元 燃料及动力 900 元 直接人工 620 元 制造费用 330 元 合计 2 950 元。

根据上述各项资料登记各批产品成本明细账 如表 11—3、表 11—4、表 11—5 所示。

表 11—3

产品成本明细账

产品批别：401

投产批量：8 台

投产日期：2 月

产品名称：甲

本月完工批量：8 台

完工日期：4 月

单位：元

项 目	原材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
月初在产品成本	26 240	28 800	14 560	7 120	76 720
本月生产费用		12 600	11 920	3 880	28 400
合 计	26 240	41 400	26 480	11 000	105 120
结转完工产品成本	26 240	41 400	26 480	11 000	105 120
单位成本	3 280	5 175	3 310	1 375	13 140

表 11—4 产品成本明细账

产品批别: 411	投产批量: 20 台	投产日期: 3 月			
产品名称: 甲	本月完工批量: 12 台	完工日期:			单位: 元
项 目	原材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
月初在产品成本	25 720	20 560	11 740	7 780	65 800
本月生产费用		7 640	12 240	5 460	25 340
合 计	25 720	28 200	23 980	13 240	91 140
结转完工产品成本	15 432	19 227.24	16 350	9 027.24	60 036.48
完工产品单位成本	1 286	1 602.27	1 362.50	752.27	5 003.04
月末在产品成本	10 288	8 972.76	7 630	4 212.76	31 103.52

注: 表中完工产品单位成本(费用分配率)的计算如下:

$$\text{原材料费用分配率} = \frac{25\,720}{12+8} = 1\,286$$

$$\text{燃料及动力费用分配率} = \frac{28\,200}{12+8 \times 70\%} = 1\,602.27$$

$$\text{直接人工费用分配率} = \frac{23\,980}{12+8 \times 70\%} = 1\,362.50$$

$$\text{制造费用分配率} = \frac{13\,240}{12+8 \times 70\%} = 752.27$$

表 11—5 产品成本明细账

产品批号: 421	投产批量: 16 台	投产日期: 4 月			
产品名称: 乙	本月完工批量: 4 台	完工日期:			单位: 元
项 目	原材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
本月生产费用	18 720	16 360	11 480	6 020	52 580
单台定额成本	1 100	900	620	330	2 950
结转完工 4 台产品成本	4 400	3 600	2 480	1 320	11 800
期末在产品成本	14 320	12 760	9 000	4 700	40 780

根据本月各批别产品成本明细账中的本月完工产品成本, 编制本月完工产品成本汇总表, 如表 11—6 所示。根据本月完工产品成本汇总表结转完工产品成本(分录从略)。

表 11—6

完工产品成本汇总表

× × 年 4 月份

单位：元

成本项目	甲产品(产量 8 台)		甲产品(产量 12 台)		乙产品(产量 4 台)	
	总成本	单位成本	总成本	单位成本	总成本	单位成本
原材料	26 240	3 280	15 432	1 286	4 400	1 100
燃料及动力	41 400	5 175	19 227.24	1 602.27	3 600	900
直接人工	26 480	3 310	16 350	1 362.50	2 480	620
制造费用	11 000	1 375	9 027.24	752.27	1 320	330
合 计	105 120	13 140	60 036.48	5 003.04	11 800	2 950

## 二、简化分批法

1. 简化分批法的概念及适用条件。简化分批法是一种不分批计算在产品应负担的加工费用的成本计算方法。加工费用是指在产品加工过程中所发生的除原材料、自制半成品以外的生产费用,包括直接人工、制造费用等。简化分批法的特点是,当一个批别产品没有完工时,该批别的产品成本明细账上只反映耗用的直接材料成本,而不反映应负担的直接人工和制造费用。每月发生的直接人工和制造费用先累计起来,待一批别产品完工时,再按完工产品累计工时的比例分配。这种方法将直接人工和制造费用的按月分配,简化为不按月的累计分配,所以,它是分批法的一种简化方法,也被称为不分批计算在产品成本的分批法。

这种方法虽然可以简化产品成本明细账的登记工作,但存在两个缺点:一是日常核算中,各张产品成本明细账内,不反映加工成本,也就不能完整地反映在产品成本。二是如果各月份加工费用波动较大,生产工时数各月又不均衡,采用该法会使加工费用平均化,不能反映真实情况,从而影响成本计算的准确性。因此,为使成本计算具有较高的准确性,采用简化分批法应具备下列条件:

(1) 同一月份投产的产品批别很多,月末未完工产品批数占全部批数比重较大。在这种情况下,采用这种方法月末就可以不必对未完工批别产品进行直接人工和制造费用分配,从而达到减少成本计算工作量的目的。

(2) 各月份发生的直接人工和制造费用的数额变化不大。因为采用这种方法分配直接人工和制造费用,会使各期单位产品负担的这些费用平均化,因而这

些费用的变动幅度越大,就越不能真实反映情况,成本计算的准确性也就越差。

2. 简化分批法的成本计算程序。与一般分批法相比,简化分批法的成本计算程序主要是简化了日常分配加工费用和登记成本明细账的工作量,同时增加了基本生产二级账的设置与登记工作。简化的分批法可概括为如下四个步骤:

(1) 按产品批别设置产品成本明细账。与一般分批法不同的是,在产品未完工之前,只登记各月所发生的原材料费用和生产工时,不登记加工费用,待产品完工时再将基本生产成本二级账上所累计的各项加工费用,按照生产工时比例,在完工的各批产品和未完工的产品之间进行分配,并将完工产品应负担的各项加工费用登记在各该成本明细账上,以计算确定完工产品的总成本和单位成本。

(2) 设置并登记基本生产成本二级账。基本生产成本二级账,是分成本项目登记各批产品所发生的生产费用及生产工时的账簿。在日常成本核算中,将各批产品的直接材料、直接人工和制造费用等生产费用以及累计工时,分别各该项目,在二级账中以总额登记,其中,直接材料、生产工时与按产品批别设置的产品成本明细账平行登记。月末,将二级账内的直接材料、累计工时与产品成本明细账进行核对。如有完工产品,应将其所负担的加工费用进行分配,对于完工产品应负担的加工费用和原材料费用以及生产工时,均在二级账的各该项目中登记转出,未完工产品应负担的各项生产费用即是全部批别产品的在产品成本,应与生产工时一并保留在二级账上。

(3) 编制各种费用分配表。如上所述,直接材料费用以总数计入基本生产成本二级账和各该产品成本明细账,直接人工和制造费用等以总数计入基本生产成本二级账,但不计入产品成本明细账,待有产品完工时,再进行分配。

(4) 月末计算各完工批别产品的成本。月末,各完工批别产品应负担的直接人工和制造费用等,是根据基本生产成本二级账分配计算而得的。各完工批别产品应负担的直接人工和制造费用的计算按下列公式进行:

$$\text{某项加工费用分配率} = \frac{\text{该项加工费用月初余额} + \text{该项加工费用本期发生额}}{\text{在产品生产工时} + \text{本期发生生产工时}}$$

$$\text{某批完工产品应负担的该项加工费用} = \text{该批产品累计生产工时} \times \text{该项加工费用分配率}$$

### 3. 简化分批法举例。

【例 11—2】 某企业的生产组织属于小批生产,产品批数较多,为减少成本

计算和登记成本明细账的工作量,采用简化分批法计算成本。该企业4月份有关产品批别的生产情况如表11—7所示。

表11—7 各批别产品的生产情况表

批 别	产品名称	投产批量	投产日期	完工情况
101	A	20 台	2 月 1 日	4 月 30 日全部完工
102	B	10 台	3 月 8 日	本月完工 5 台
103	C	15 台	4 月 2 日	本月未完工

其中,102号产品每台定额成本为:直接材料800元,直接人工200元,制造费用50元,定额工时100小时。102号产品按定额成本结转完工产品成本。各批别的有关成本和生产工时已经根据有关费用分配表计入基本生产成本二级账及各批别产品成本明细账,如表11—8、表11—9、表11—10和表11—11所示。

表11—8 基本生产成本二级账  
××年4月份 单位:元

年 月 日	摘 要	直接 材料	生产 工时	直接 人工	制造 费用	合 计
4 30	4 月份发生的 生产费用	12 460	1 200	5 000	620	19 280
30	累 计	28 360	2 000	9 800	1 200	41 360
30	累计分配率	—		4.90	0.60	
30	完工批别产品 成本转出	16 900	1 500	5 900	850	25 150
30	期末结余	11 460	500	3 900	350	15 710

$$\text{注:(1) 直接人工} = \frac{9\,800}{2\,000} = 4.90$$

$$\text{(2) 制造费用} = \frac{1\,200}{2\,000} = 0.60$$

(3) 完工批别产品的直接材料费用和生产工时,根据各完工批别产品成本明细账中的直接材料费用和生产工时数汇总登记。101号完工A产品的直接人工、制造费用,根据完工批别产品的生产工时,分别乘以直接人工费用累计分配率和制造费用累计分配率求得;102号完工

B 产品成本根据各成本项目定额成本计算结转。基本生产成本二级账中的直接材料、生产工时、直接人工和制造费用完工转出数应与各完工批别产品成本明细账中的各该项目汇总数相等。

表 11—9 产品成本明细账

产品批别 : 101                      投产批量 : 20 台                      投产日期 : 2 月 1 日  
 产品名称 : A                      本月完工批量 : 20 台                      完工日期 : 4 月 30 日

年		摘 要	直接材料	工时记录	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
2	28	本月耗用原材料及工时	6 800	200			
3	31	本月耗用原材料及工时	5 300	400			
	30	本月耗用原材料及工时	800	400			
	30	累计工时及累计分配率		1 000	4.90	0.60	
	30	应负担的直接人工制造费用			4 900	600	
	30	本批产品生产费用总计	12 900	1 000	4 900	600	18 400
	30	转出本批完工产品成本	12 900	1 000	4 900	600	18 400
	30	完工产品单位成本	645		245	30	920

注 : 累计分配率根据基本生产成本二级账登记。

表 11—10 产品成本明细账

产品批别 : 102                      投产批量 : 10 台                      投产日期 : 3 月 8 日  
 产品名称 : B                      本月完工批量 : 5 台                      完工日期 :

年		摘 要	直接材料	工时记录	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
3	31	本月耗用原材料及工时	3 800	200			3 800
4	30	本月耗用原材料及工时	2 860	500			2 860
		完工产品定额成本及生产工时	4 000	500	1 000	250	5 250
		在产品成本原材料及生产工时	2 660	200			

表 11—11

产品成本明细账

产品批别:103

投产批量:15 台

投产日期:4 月 2 日

产品名称:C

本月完工批量:

完工日期:

年		摘 要	直接材料	工时记录	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
4	30	本月耗用原材料及工时	8 800	300			8 800

### 小结(Summary)

本章首先说明了分批法的含义和适用范围。分批法主要适应于单件小批生产的企业。在单件小批生产的企业,产品生产通常按照购货者的订单来进行,因此分批法又称订单法。然后介绍了分批法的特点和成本计算程序。其中,分批法的特点包括:以批别为成本计算对象,成本计算期往往与生产周期一致而和会计报告期不一致,月末一般不存在生产费用的分配问题,只有当产品批量较大且跨月陆续完工时,才需要将生产费用在完工产品与在产品之间进行分配。分批法成本计算程序与品种法基本相同。分批法按照费用归集与分配的程序和方法不同,分为一般分批法和简化分批法。

简化分批法是指对于未完工的各批在产品,不分配间接费用,不计算各批产品的在产品成本,而是将其先累计起来,在基本生产成本二级账上登记,待某批别产品完工时,才将累计间接费用在完工批别与未完工批别的产品之间分配,并将各完工批别所分担的间接费用计入各该产品成本明细账,以计算出其完工产品的总成本和单位成本。这种方法将生产费用在各成本计算对象之间的横向分配与生产费用在完工产品与在产品之间的纵向分配结合在一起,大大简化了成本计算工作。简化分批法的特点是:必须设置基本生产成本二级账,不分批计算在产品成本,间接费用通过累计分配率来分配。为使分配结果较为合理,简化分批法适用于各月份发生的间接费用数额变化不大的单件小批生产的企业。最后,通过实例介绍了简化分批法的应用。

## 关键名词(Glossary)

**分批法** 它是指按照批别来归集生产费用,计算产品成本的成本计算方法。

**生产通知单** 也称开工通知单或工作命令单,是具有规定格式的书面通知,它由生产计划部门开出,是生产部门组织生产、仓库发料、财会部门支付费用和计算成本的依据。

**产品批别** 它是指在生产通知单中对各批生产任务进行的编号。

**简化分批法** 它是指不分批计算在产品应负担的加工费用的一种成本计算方法。

## 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店 1993 年版。
2. 葛家澍等主编:《成本会计》,辽宁人民出版社 1994 年版。
3. 于富生等主编:《成本会计学》,中国人民大学出版社 1993 年版。
4. 查尔斯·T. 霍恩格伦等著,王立彦等译:《成本会计学》,东北财经大学出版社 2000 年版。

## 思考题(Questions)

1. 什么是分批法?其适应范围如何?
2. 分批法有什么特点?
3. 说明分批法成本计算的基本程序。
4. 简化分批法下如何进行加工费用的累计分配?
5. 什么是简化分批法?简化分批法简化在何处?其特点是什么?
6. 一般分批法与简化分批法有何异同?

# 第十二章

## 分 步 法

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 掌握分步法的特点。
2. 明确分步法的适应范围。
3. 明确成本还原的含义与作用。
4. 掌握成本还原的方法和步骤。
5. 明确综合结转分步法与分项结转分步法的优缺点。
6. 明确平行结转分步法中期末在产品的含义。
7. 理解平行结转分步法与逐步结转分步法的主要区别。

### 第一节 分步法概述

#### 一、分步法的意义

分步法,是以产品的生产步骤和产品品种作为成本计算对象,分生产步骤汇集生产费用,在计算各生产步骤产品成本的基础上,计算产成品成本的一种方法。它适用于大量大批多步骤并且管理上要求分步骤计算成本的连续加工式生产的企业和车间,如冶金企业、纺织企业、造纸企业等。在这些企业里,生产的工艺过程是由一系列连续加工步骤所构成,从原材料投入生产,每经过一个加工步骤都要形成一种半成品,这些半成品是下一步骤的加工对象,直到最后一个步骤生产出产成品。这类企业的生产特点是:

1. 加工步骤是有一定顺序的,每一步骤生产出来的半成品的性质不同,有的可对外销售,有的需留在企业作进一步的加工。

2. 这种连续加工式的生产通常是大量或大批生产,产品在生产线上连续不断地被生产出来。

3. 各种产品生产的程序、方法都是相同的,一般没有特殊规格的产品或特定的生产方法。

分步法与分批法有所不同:在分批法下,直接材料、直接人工和制造费用都是按照产品批别进行汇总的,通常批与批之间相互独立,尽管所制造的产品相同,但每批产品的成本却可能有很大的差别。在分步法下,费用的归集和成本的计算一般不考虑特定的批别,其着重点是一定时期的产品。而且生产的连续性往往导致期初、期末在产品的存在,由此产生如何计算在产品成本的问题。

在按生产步骤设立车间的企业,按步骤计算成本也就是按车间计算成本。为了简化核算,有的企业根据管理需要,可将几个车间合为一个生产步骤计算成本。若一个车间包括几个生产步骤,如果要求按步骤加强管理,则可以在车间内分步骤计算成本。

## 二、分步法的特点

分步法是分步骤计算产品成本的,成本计算的步骤,需要根据成本管理的要求加以确定。分步法具有以下特点:

1. 成本计算对象。分步法的成本计算对象是各种产品及其所经过的各步骤。因此,采用分步法时,产品成本明细账应按照产品品种,分别生产步骤设置。

2. 成本计算期。由于连续不断重复地大量生产,经常投入原材料,生产出产成品,所以,必须按月定期计算完工产品成本。

3. 生产费用在完工产品与在产品之间的分配。在大量大批生产中,原材料连续投入,产品连续不断地往下移动,生产过程中始终存有一定数量的在产品。而且,连续加工式的生产,生产过程较长,并可以间断,因此,月末各步骤往往都有在产品存在。为了正确地计算完工产品成本,就需要计算在产品成本,即将汇集的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

## 三、分步法成本计算的一般程序

1. 设置成本明细账。按照各生产步骤,为每种产品(半成品或产成品)设置成本明细账,据以汇集该步骤发生的各项费用。

2. 归集、分配生产费用。每月按生产步骤及产品汇集生产费用,编制各种费用汇总分配表,登记成本明细账。

3. 计算各步骤完工产品成本(或计入产成品成本的份额)和在产品成本。月末,将成本明细账上汇集的各生产步骤的全部生产费用,选择适当的方法,在各完工产品和在产品之间进行分配,计算出各步骤的完工产品成本和在产品成本。

4. 结转各步骤半成品成本(或计入产成品成本的份额),计算产成品总成本和单位成本。

按各步骤的成本计算和结转方式的不同,分步法可分为逐步结转分步法和平行结转分步法。

## 第二节 逐步结转分步法

### 一、逐步结转分步法的特点

逐步结转分步法是按照产品加工步骤的顺序,逐步计算并结转半成品成本,直到最后步骤计算出产成品生产成本的一种成本计算方法。在这种方法下,各步骤半成品的成本是随着半成品的实物转移而逐步结转的,即上一步骤所生产的半成品成本,要随着半成品实物从上一步骤的产品成本明细账转入下一步骤相同产品的成本明细账中,逐步计算各步骤的半成品成本和最后一个步骤的产成品成本。

### 二、逐步结转分步法成本计算程序

在逐步结转分步法下,产品成本计算的过程是:先计算第一步骤半成品成本,然后加上第二步骤加工费用,以求得第二步骤半成品成本,依此类推。半成品成本随着加工步骤,逐步累计结转,到最后一个步骤所计算出来的成本,就是产成品成本。这种方法实际上就是分步计算半成品成本,是品种法在各步骤的连续应用,所以逐步结转分步法也称计算半成品成本的分步法。

逐步结转分步法成本计算程序如图 12—1 所示。

在逐步结转分步法下,半成品成本的结转方式有综合和分项两种,因此,逐步结转分步法又可进一步分为综合结转分步法和分项结转分步法。

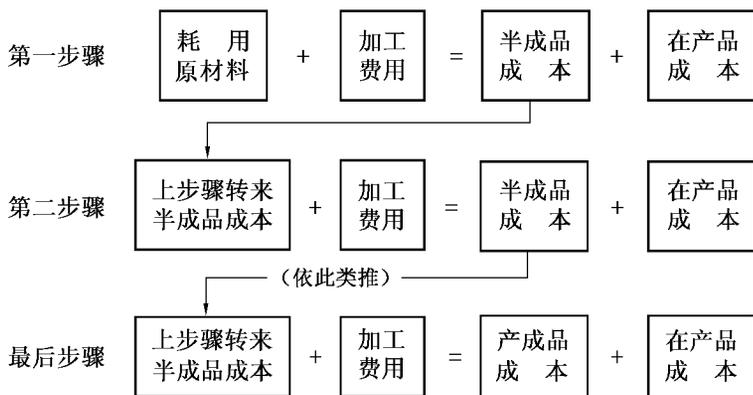


图 12—1

### 三、综合结转分步法

采用综合结转分步法,上一步骤完工的半成品成本,不分成本项目,按综合成本转入下一步骤的成本明细账中。

1. 综合结转分步法下半成品成本结转方式。如果各步骤所生产的半成品为下一步骤直接领用,半成品成本可在各步骤之间直接结转,如果完工后需要通过半成品库收发,那么,当半成品交验入库时,应按其半成品成本借记“自制半成品”账户,贷记“生产成本”账户。“自制半成品”明细账应按品种和类别设置。由于半成品按其实际成本结转,而各月半成品的实际成本水平可能不同,因此,半成品发出的核算应与材料发出核算一样,采用先进先出法、后进先出法和加权平均法等方法进行。当半成品被下一步骤领用时,应按其成本借记“生产成本”账户,贷记“自制半成品”账户。

#### 2. 综合结转分步法举例。

【例 12—1】假设某企业有三个基本生产车间,生产甲产品。一车间的丙半成品直接转入二车间,二车间的乙半成品直接转入三车间。原材料于一车间产品开工时全部投入。完工半成品(三车间为产成品)与在产品成本计算采用约当产量法。三个车间期初、期末在产品的完工程度均为 50%。

该企业本月生产情况及各车间的成本资料如表 12—1、表 12—2、表 12—3 所示。

表 12—1 产量记录

项 目	单 位	一车间	二车间	三车间
月初在产品数量	件	8	24	40
本月投入及上步骤转入数	件	200	176	160
本月完工转出数	件	176	160	184
月末在产品数量	件	32	40	16

表 12—2 月初在产品成本 单位：元

成本项目 车间别	原材料	半成品	直接人工	制造费用	合 计
一车间	1 000		82	118	1 200
二车间		4 256	392	508	5 156
三车间		10 060	800	1 200	12 060
合 计	1 000	14 316	1 274	1 826	18 416

表 12—3 本月生产费用发生额 单位：元

成本项目 车间别	原材料	直接人工	制造费用	合 计
一车间	23 968	3 662	5 546	33 168
二车间		5 368	7 052	12 420
三车间		7 072	10 704	17 776
合 计	23 960	16 102	23 302	63 364

根据上述资料,登记各车间产品成本明细账,并进行成本计算如下,如表 12—4、表 12—5、表 12—6 所示。

表 12—4

一车间产品成本明细账

完工半成品 176 件  
在产品 32 件  
完工程度 50%

产品名称：丙半成品

年		摘 要	原材料	直接人工	制造费用	合 计
月	日					
		月初在产品成本	1 000	82	118	1 200
		耗用材料汇总表	23 960			23 960
		加工费用分配表		3 662	5 546	9 208
		合 计	24 960	3 744	5 664	34 368
		单位成本	120	19.50	29.50	169
		转出半成品成本	21 120	3 432	5 192	29 744
		月末在产品成本	3 840	312	472	4 624

表 12—5

二车间产品成本明细账

完工半成品 160 件  
在产品 40 件  
完工程度 50%

产品名称：乙半成品

年		摘 要	自制 半成品	直接 人工	制造 费用	合 计
月	日					
		月初在产品成本	4 256	392	508	5 156
		加工费用分配表		5 368	7 052	12 420
		转入半成品成本	29 744			29 744
		合 计	34 000	5 760	7 560	47 320
		单位成本	170	32	42	244
		转出半成品成本	27 200	5 120	6 720	39 040
		月末在产品成本	6 800	640	840	8 280

表 12—6

## 三车间产品成本明细账

完工半成品 184 件

在产品 16 件

完工程度 50%

产品名称：甲产成品

年 月 日	摘 要	自制 半成品	直接 人工	制造 费用	合 计
	月初在产品成本	10 060	800	1 200	12 060
	加工费用分配表		7 072	10 704	17 776
	转入半成品成本	39 040			39 040
	合 计	49 100	7 872	11 904	68 876
	单位成本	245.50	41	62	348.50
	转出产成品成本	45 172	7 544	11 408	64 124
	月末在产品成本	3 928	328	496	4 752

表 12—4 中一车间：

$$\text{单位产品原材料成本} = \frac{24\,960}{176 + 32} = 120(\text{元})$$

$$\text{单位产品直接人工成本} = \frac{3\,744}{176 + 32 \times 50\%} = 19.50(\text{元})$$

$$\text{单位产品制造费用} = \frac{5\,664}{176 + 32 \times 50\%} = 29.50(\text{元})$$

表 12—4 中转出半成品成本的计算如下：

$$\text{原材料成本} = 176 \times 120 = 21\,120(\text{元})$$

$$\text{直接人工成本} = 176 \times 19.50 = 3\,432(\text{元})$$

$$\text{制造费用} = 176 \times 29.50 = 5\,192(\text{元})$$

表 12—5 中二车间：

$$\text{单位产品自制半成品成本} = \frac{34\,000}{160 + 40} = 170(\text{元})$$

$$\text{单位产品直接人工成本} = \frac{5\,760}{160 + 40 \times 50\%} = 32(\text{元})$$

$$\text{单位产品制造费用} = \frac{7\,560}{160 + 40 \times 50\%} = 42(\text{元})$$

表 12—5 中转出半成品成本的计算如下：

$$\text{自制半成品成本} = 160 \times 170 = 27\,200(\text{元})$$

$$\text{直接人工成本} = 160 \times 32 = 5\,120(\text{元})$$

$$\text{制造费用} = 160 \times 42 = 6\,720(\text{元})$$

表 12—6 中三车间：

$$\text{单位产品自制} = \frac{49\,100}{184 + 16} = 245.50(\text{元})$$

$$\text{单位产品直} = \frac{7\,872}{184 + 16 \times 50\%} = 41(\text{元})$$

$$\text{单位产品} = \frac{11\,904}{184 + 16 \times 50\%} = 62(\text{元})$$

表 12—6 中转出产成品成本的计算如下：

$$\text{自制半成品成本} = 184 \times 245.50 = 45\,172(\text{元})$$

$$\text{直接人工成本} = 184 \times 41 = 7\,544(\text{元})$$

$$\text{制造费用} = 184 \times 62 = 11\,408(\text{元})$$

上例中,在产品成本是按实际成本反映的。在在产品数量不多、定额资料又较准确的情况下,为简化核算,在产品成本也可按定额成本计算。

在综合结转分步法下,除第一步骤外,其他各步骤计算出来的半成品成本及最后步骤计算出来的产成品成本中,都有一个“自制半成品”项目。这个项目是由以前步骤半成品成本逐渐累积起来的,而其他成本项目,都是本步骤发生的加工费用。这种成本结构既不利于成本分析,又缺乏可比性。因此,必须对自制半成品项目进行成本还原。

成本还原就是将最后步骤产成品成本中所包含的以前步骤转来的半成品综合成本逐步分解,还原为原来生产该半成品所耗用的各成本项目的成本。

从计算方法上看,成本还原是将本月最后步骤产成品中所耗以前步骤半成品的综合成本,按照本月生产该种半成品的成本结构和各成本项目的比例关系进行还原。具体操作方法有两种。

(1) 成本结构还原法。即按照各步骤本月完工半成品的成本结构还原。该方法下,应先计算出前一步骤本月完工半成品的成本结构,即各成本项目占总成本的比重,然后将最终产成品中所耗本步骤半成品的综合成本分别乘以前一步骤本月完工半成品的各成本项目占总成本的比重,计算出综合成本中所包含该

步骤的各项成本。若产品成本经还原后还有耗用半成品的综合成本,还应按上述方法进一步还原,直至还原到产品成本中不再包含综合成本为止。最后将各步骤还原后以原始成本项目反映的成本分项汇总,即可计算出产成品成本中各原始成本项目的成本。有关计算公式如下:

$$\text{某步骤本月完工半成品某项目成本占总成本比重} = \frac{\text{该步骤本月完工半成品该项目成本}}{\text{该步骤本月完工半成品总成本}}$$

$$\begin{aligned} \text{本月完工产成品所耗该步骤半成品所含该步骤某项目成本} &= \text{本月产成品所耗该步骤半成品的综合成本} \\ &\times \text{该步骤本月完工半成品该项目成本占总成本比重} \end{aligned}$$

现以例 12—1 的资料编制成本还原表如下如表 12—7 所示。

表 12—7 产成品成本还原计算表(按成本结构还原) 单位:元

摘 要	乙半成品	甲半成品	材 料	工 资	费 用	合 计
① 还原前产成品成本	45 172			7 544	11 408	64 124
② 乙半成品的各成本项目 比重 = $\frac{\text{某成本项目成本}}{\text{全部成本}}$		$\frac{27\ 200}{39\ 040}$ =0.70		$\frac{5\ 120}{39\ 040}$ =0.13	$\frac{6\ 720}{39\ 040}$ =0.17	1
③ 乙半成品成本还原 (所耗乙半成品乘以各项目成本比重)	- 45 172	$45\ 172 \times 0.70 =$ 31 620.40		$45\ 172 \times 0.13 =$ 5 872.36	$45\ 172 \times 0.17 =$ 7 679.24	45 172
④ 甲半成品的各成本项目 比重 = $\frac{\text{某成本项目成本}}{\text{全部成本}}$			$\frac{21\ 120}{29\ 744}$ =0.71	$\frac{3\ 432}{29\ 744}$ =0.12	$\frac{5\ 192}{29\ 744}$ =0.17	1
⑤ 甲半成品成本还原 (所耗甲半成品乘以各项目成本比重)		- 31 620.40	$31\ 620.40 \times 0.71 =$ 22 450.48	$31\ 620.40 \times 0.12 =$ 3 794.45	$31\ 620.40 \times 0.17 =$ 5 375.47	31 620.40
⑥ 还原后产成品成本 (① + ③ + ⑤)			22 450.48	17 210.81	24 462.21	64 124

(2) 成本还原率还原法。采用这种方法应先计算成本还原率。成本还原率是本月产成品耗用某步骤半成品的综合成本与该步骤本月完工转出半成品总成本的比率。然后将成本还原率分别乘以该步骤本月完工转出半成品的各项成本项目的成本,就将本月产成品所耗用该步骤半成品的综合成本分解成以该步骤

成本项目表示的项目成本。若产品成本经还原后仍包含综合成本,则应按上述方法继续进行还原,直至还原到产品成本中不再包含综合成本为止。最后将各步骤还原后成本分项汇总,便可计算出本月完工产成品以原始成本项目反映的成本。有关成本还原的计算公式如下:

$$\text{某步骤成本还原率} = \frac{\text{本月产成品所耗该步骤半成品的综合成本}}{\text{本月该步骤完工自制半成品总成本}}$$

$$\text{本月产成品所耗该步骤半成品所含该步骤某项目成本} = \frac{\text{该步骤本月完工半成品该项目成本}}{\text{该步骤本月完工自制半成品总成本}} \times \text{该步骤成本还原率}$$

现仍以例 12—1 的资料,编制成本还原表,如表 12—8 所示。

表 12—8 产成品成本还原计算表(按成本还原率还原) 单位:元

摘 要	还原分配率	乙半成品	丙半成品	材 料	工 资	费 用	合 计
① 还原前产成品成本		45 172			7 544	11 408	64 124
② 二车间生产乙半成品成本			27 200		5 120	6 720	39 040
③ 产成品所耗乙半成品成本还原	1.1571		31 473.12		5 924.35	7 774.53	45 172
④ 一车间生产丙半成品成本				21 120	3 432	5 192	29 744
⑤ 产成品所耗丙半成品成本还原	1.0581			22 347.07	3 631.40	5 494.65	31 473.12
⑥ 还原后产成品成本 (①+③+⑤)				22 347.07	17 099.75	24 677.18	64 124

#### 四、分项结转分步法

采用分项结转分步法,需将上一步骤计算出来的半成品成本,按照成本项目分项转入下一步骤成本明细账的各有关项目之中。半成品成本按成本项目结转,可以直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料,但计算工作较

复杂。

在分项结转分步法下,如果半成品完工后,不直接为下步骤领用,而是通过自制半成品库收发,需要设置“自制半成品”账户进行核算。在自制半成品明细账上,要按成本项目计算并结转半成品成本。

【例 12—2】仍按前例,第一车间产品成本明细账不变,二、三车间产品成本明细账如表 12—9、表 12—10 所示。

表 12—9 二车间产品成本明细账

完工半成品 160 件  
在产品 40 件  
完工程度 50%

产品名称:乙半成品

年		摘 要	自制 半成品	直接 人工	制造 费用	合 计
月	日					
		月初在产品成本	2 526	1 030	1 600	5 156
		加工费用分配表		5 368	7 052	12 420
		转入半成品成本	21 120	3 432	5 192	29 744
		合 计	23 646	9 830	13 844	47 320
		单位成本	118.23	54.61	76.91	249.75
		转出半成品成本	18 916.80	8 737.60	12 305.60	39 960
		月末在产品成本	4 729.20	1 092.40	1 538.40	7 360

表 12—9 中:

$$\text{单位产品原材料成本} = \frac{2\,526 + 21\,120}{160 + 40} = 118.23(\text{元})$$

$$\text{单位产品直接人工成本} = \frac{1\,030 + 5\,368 + 3\,432}{160 + 40 \times 50\%} = 54.61(\text{元})$$

$$\text{单位产品制造费用} = \frac{1\,600 + 7\,052 + 5\,192}{160 + 40 \times 50\%} = 76.91(\text{元})$$

表 12—9 中转出半成品成本的计算如下:

$$\text{自制半成品成本} = 160 \times 118.23 = 18\,916.80(\text{元})$$

$$\text{直接人工成本} = 160 \times 54.61 = 8\,737.60(\text{元})$$

制造费用 =  $160 \times 76.91 = 12\,305.60$ (元)

表 12—9 中月末在产品成本计算如下：

自制半成品成本 =  $23\,646 - 18\,916.80 = 4\,729.20$ (元)

直接人工成本 =  $9\,830 - 8\,737.60 = 1\,092.40$ (元)

制造费用 =  $13\,844 - 12\,305.60 = 1\,538.40$ (元)

表 12—10 三车间产品成本明细账

年		摘 要	自制 半成品	直接 人工	制造 费用	合 计
月	日					
		月初在产品成本	3 650	3 450	4 960	12 060
		加工费用分配表 转入半成品成本	18 916.80	8 737.60	12 305.60	39 960
		合 计	22 566.80	19 259.60	27 969.60	69 796
		单位成本	112.83	100.31	145.68	358.82
		转出产成品成本	20 760.72	18 457.04	26 805.12	66 022.88
		月末在产品成本	1 806.08	802.56	1 164.48	3 773.12

完工半成品 184 件  
在产品 16 件  
完工程度 50%

产品名称：甲产成品

表 12—10 中单位成本的计算、转出产成品成本的计算以及月末在产品成本的计算与二车间相同。

上例第二、三车间产品成本明细账中,各成本项目的费用是以合计数进行分配的。实际工作中,为提高成本计算的准确性,可将上步骤转入的费用和本步骤发生的费用按不同的标准分别在完工产品和在产品之间进行分配,但这样将增加费用分配的工作量。

### 第三节 平行结转分步法

#### 一、平行结转分步法的特点

在有些连续生产的企业里,各步骤生产出来的半成品专供本企业下一步骤加

工很少出售或根本不出售。在这种情况下,可以不计算各步骤完工半成品成本,只要根据各步骤加工费用计算出应计入产成品成本的份额,并进行平行汇总,便可以计算出产成品成本。这种结转方式的一个重要特点是:半成品成本不随着半成品实物的转移而结转,而是发生在什么步骤,就留在该步骤的成本明细账内,直到最后加工成产成品后,才将产成品在各步骤的成本份额从各步骤的成本明细账里转出来。平行结转分步法下,各步骤成本明细账上反映的在产品成本,是广义的在产品成本。广义在产品包括正在本步骤加工的在产品,和虽已经过本步骤加工完成或已转移到下步骤(或半成品库)但尚未最后制成产成品的那些半成品。由于在产品的全部成本不是按在产品的所在地来反映,使得各步骤在产品成本和在产品实物分离,因此,采用平行结转分步法不便于各步骤对生产资金的管理。

## 二、平行结转分步法成本计算程序

在平行结转分步法下,产品成本计算程序是:各步骤只归集本步骤发生的生产费用,而不归集各步骤所耗上步骤的半成品费用,各步骤归集的生产费用要按一定的方法计算出其应计入产成品成本的份额,然后经过平行汇总计算出产成品成本。采用这种方法时,由于半成品成本不随着半成品实物在各步骤间转移,成本明细账上不反映半成品成本,因此这种方法又称为不计算半成品成本的分步法。

平行结转分步法的成本计算程序如图 12—2 所示。

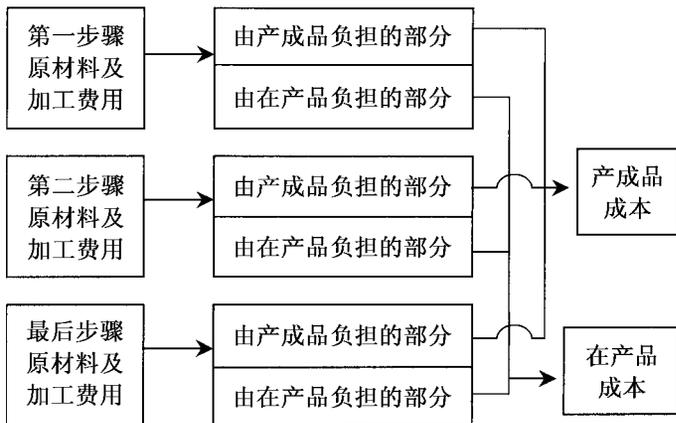


图 12—2 平行结转分步法成本计算程序图

需要说明的是,由于平行结转分步法下的在产品为广义在产品,而各步骤半成品的含义往往不尽相同,有的可能名称、规格、型号不同,有的可能前面步骤几

件才可能形成下步骤一件等等。因此,当采用约当产量法分配生产费用,计算完工产品与在产品成本时,各步骤一般应将广义在产品及最终产成品折合为本步骤自制半成品数量,作为约当产量,其具体计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{某步骤约当产量} = & \frac{\text{本步骤在产品数量折合}}{\text{为该步骤半成品数量}} + \frac{\text{以后步骤在产品数量折合}}{\text{为该步骤半成品数量}} \\ & + \frac{\text{半成品库半成品数量折合}}{\text{为该步骤半成品数量}} + \frac{\text{最终产成品数量折合}}{\text{为该步骤半成品数量}} \end{aligned}$$

### 三、平行结转分步法举例

【例 12—3】某企业通过三个制造车间大量生产乙产品。原材料在第一车间一次投入,在生产过程中第二车间单位产品耗用第一车间半成品 2 件,第三车间单位产品耗用第二车间半成品 2 件。该企业采用平行结转分步法计算产品成本,月末在产品成本按约当产量法计算,在产品完工程度均为 50%。该企业 200×年 8 月份有关产量及成本费用资料如表 12—11、表 12—12 所示。

表 12—11

产量记录

200×年 8 月份

单位:件

摘 要	一车间	二车间	三车间	产成品
月初在产品	40	100	80	
本月投入或上步骤转入	560	250	150	
本月完工	500	300	150	150
月末在产品	100	50	80	

表 12—12

成本费用资料

200×年 8 月份

单位:元

项 目	车 间	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月初在产品成本	一车间	23 736	6 960	5 568	36 264
	二车间		3 157	6 930	10 087
	三车间		5 040	2 408	7 448
本月发生生产费用	一车间	332 304	97 440	77 952	507 696
	二车间		15 785	34 650	50 435
	三车间		15 120	7 224	22 344

表 12—12 中月初在产品成本从上月成本明细账中取得,本月发生的生产费

用 根据本月各项费用分配表取得。

根据上述资料 编制乙产品成本明细账(如表 12—13、表12—14和表 12—15 所示)以及产品成本汇总表(如表 12—16 所示)如下。

表 12—13 第一车间成本明细账

产品名称:乙产品	200×年8月份	完工产品:150件	单位:元	
摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月初在产品成本	23 736	6 960	5 568	36 264
本月发生生产费用	332 304	97 440	77 952	507 696
生产费用合计	356 040	104 400	83 520	543 960
单位产品成本	317.89	97.57	78.06	493.52
计入完工产品成本份额	190 734	58 542	46 836	296 112
月末在产品成本	165 306	45 858	36 684	247 848

表 12—14 第二车间成本明细账

产品名称:乙产品	200×年8月份	完工产品:150件	单位:元	
摘 要	直接人工	制造费用	合 计	
月初在产品成本	3 157	6 930	10 087	
本月发生生产费用	15 785	34 650	50 435	
生产费用合计	18 942	41 580	60 522	
单位产品成本	39.06	85.73	124.79	
计入完工产品成本份额	11 718	25 719	37 437	
月末在产品成本	7 224	15 861	23 085	

表 12—15 第三车间成本明细账

产品名称:乙产品	200×年8月份	完工产品:150件	单位:元	
摘 要	直接人工	制造费用	合 计	
月初在产品成本	5 040	2 408	7 448	
本月发生生产费用	15 120	7 224	22 344	
生产费用合计	20 160	9 632	29 792	
单位产品成本	106.11	50.695	156.80	
计入完工产品成本份额	15 916.50	7 603.50	23 520	
月末在产品成本	4 243.50	2 028.50	6 272	

表 12—16

## 产品成本汇总表

产品名称：乙产品

200×年8月份

完工产品：150件

单位：元

摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
一车间	190 734	58 542	46 836	296 112
二车间		11 718	25 719	37 437
三车间		15 916.50	7 603.50	23 520
产成品总成本	190 734	86 176.50	80 158.50	357 069
产品单位成本	1 271.56	574.51	534.39	2 380.46

第一车间成本明细账中有关项目计算过程如下：

(1) 单位产品各成本项目成本的计算：

$$\text{单位产品直接材料成本} = \frac{356\,040}{150 \times 4 + 80 \times 4 + 50 \times 2 + 100} = 317.89(\text{元})$$

$$\text{单位产品直接人工成本} = \frac{104\,400}{150 \times 4 + 80 \times 4 + 50 \times 2 + 100 \times 50\%} = 97.57(\text{元})$$

$$\text{单位产品制造费用} = \frac{83\,520}{150 \times 4 + 80 \times 4 + 50 \times 2 + 100 \times 50\%} = 78.06(\text{元})$$

(2) 产成品成本的计算：

$$\begin{aligned} \text{直接材料计入产成品成本份额} &= 150 \times 4 \times 317.89 = 190\,734(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{直接人工费用计入产成品成本份额} &= 150 \times 4 \times 97.57 = 58\,542(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{制造费用计入产成品成本份额} &= 150 \times 4 \times 78.06 = 46\,836(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{产成品成本} = 190\,734 + 58\,542 + 46\,836 = 296\,112(\text{元})$$

(3) 月末在产品成本的计算：

$$\begin{aligned} \text{直接材料计入在产品成本份额} &= 356\,040 - 190\,734 = 165\,306(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{直接人工费用计入在产品成本份额} &= 104\,400 - 58\,542 = 45\,858(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{制造费用计入在产品成本份额} &= 83\,520 - 46\,836 = 36\,684(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{月末在产品成本} &= 165\,306 + 45\,858 + 36\,684 = 247\,848(\text{元}) \end{aligned}$$

第二车间成本明细账中有关项目计算如下：

(1) 单位产品各项成本项目的计算：

$$\begin{aligned} \text{单位产品直接人工成本} &= \frac{18\,942}{150 \times 2 + 80 \times 2 + 50 \times 50\%} = 39.06(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{单位产品制造费用} &= \frac{41\,580}{150 \times 2 + 80 \times 2 + 50 \times 50\%} = 85.73(\text{元}) \end{aligned}$$

(2) 产成品成本的计算：

$$\begin{aligned} \text{直接人工费用计入产成品成本份额} &= 150 \times 2 \times 39.06 = 11\,718(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{制造费用计入产成品成本份额} &= 150 \times 2 \times 85.73 = 25\,719(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{产成品成本} = 11\,718 + 25\,719 = 37\,437(\text{元})$$

(3) 月末在产品成本的计算：

$$\begin{aligned} \text{直接人工费用计入在产品成本份额} &= 18\,942 - 11\,718 = 7\,224(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{制造费用计入在产品成本份额} &= 41\,580 - 25\,719 = 15\,861(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{在产品成本} = 7\,224 + 15\,861 = 23\,085(\text{元})$$

第三车间成本明细账中有关项目计算如下：

(1) 单位产品各成本项目成本的计算：

$$\begin{aligned} \text{单位产品直接人工成本} &= \frac{20\,160}{150 + 80 \times 50\%} = 106.11(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{单位产品制造费用} &= \frac{9\,632}{150 + 80 \times 50\%} = 50.69(\text{元}) \end{aligned}$$

(2) 产成品成本的计算：

$$\begin{aligned} \text{直接人工费用计入产成品成本份额} &= 150 \times 106.11 = 15\,916.50(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{制造费用计入产成品成本份额} &= 150 \times 50.69 = 7\,603.50(\text{元}) \end{aligned}$$

产成品成本 = 15 916.50 + 7 603.50 = 23 520(元)

### (3) 月末在产品成本的计算：

直接人工费用计入  
在产品成本份额 = 20 160 - 15 916.50 = 4 243.50(元)

制造费用计入  
在产品成本份额 = 9 632 - 7 603.50 = 2 028.50(元)

在产品成本 = 4 243.50 + 2 028.50 = 6 272(元)

根据上述各车间计入产成品成本份额资料,编制产成品成本汇总表,并据以编制会计分录。

借：库存商品——乙产品 357 069  
贷：生产成本——基本生产成本——乙产品 357 069

## 四、平行结转分步法与逐步结转分步法比较

平行结转分步法和逐步结转分步法的主要区别可归纳,如表 12—17 所示。

表 12—17

对比项目	逐步结转分步法	平行结转分步法
成本计算对象	生产步骤和该步骤半成品	最终完工产品(产成品)
在产品含义	狭义	广义
半成品成本计算	计算并随实物转移	一般不计算亦不随实物转移
生产资金管理	便于	不便于
产成品成本计算	按顺序计算,最后步骤的完工产品成本需进行成本还原	汇总各步骤计入完工产品成本的份额得出产成品总成本
成本计算速度	逐步按顺序计算,一般较慢	各步骤分别计算,相对较快

## 小结(Summary)

本章首先说明了分步法的含义和适用范围。分步法主要适用于大量大批多步骤且管理上要求分步骤计算成本的连续加工式生产的企业和车间。然后介绍了分步法的特点和成本计算程序。其中,分步法的特点包括:以各种产品及其所经过的步骤为成本计算对象,成本计算按月进行,月末需要将生产费用在完工

产品与在产品之间分配。成本计算程序包括:设置成本明细账,归集并分配生产费用,计算各步骤完工产品(或计入产成品成本的份额)和在产品成本,结转各步骤半成品成本(或计入产成品成本的份额),计算产成品总成本和单位成本。按各步骤成本计算和结转方式的不同,分步法可以分为逐步结转分步法和平行结转分步法。

逐步结转分步法的主要特点是按照产品加工顺序逐步计算并结转半成品成本,即成本跟着实物走,最后步骤计算出来的完工产品成本即为产成品成本。逐步结转分步法可分为综合结转分步法和分项结转分步法。综合结转分步法的特点是将上一步骤完工的半成品成本,按综合成本转入下一步骤的成本明细账,如此计算各步骤的半成品成本和最后步骤的产成品成本。综合结转分步法往往需要进行成本还原。成本还原是将产成品成本中的自制半成品成本分解为原始意义上的各成本项目的成本。还原的方法主要有成本结构还原法和成本还原率还原法。分项结转分步法是将上一步骤计算出来的半成品成本分别成本项目转入下一步骤的成本明细账,依次计算各步骤的半成品成本和最后步骤的产成品成本。

平行结转分步法的特点是半成品成本不随着实物的转移而结转,各步骤发生的生产费用按照发生的地点(步骤)归集,期末在产成品与广义在产品之间进行分配,各步骤计入产成品成本的份额汇总起来即为产成品总成本。在这种方法下,各步骤成本明细账上不反映半成品成本,因此,它又称为不计算半成品成本的分步法。

本章在最后对比说明了平行结转分步法与逐步结转分步法的主要区别。

### 关键词(Glossary)

**分步法** 它是指以产品的生产步骤和产品品种作为成本计算对象,分生产步骤汇集生产费用,在计算各生产步骤产品成本的基础上,计算产成品成本的一种成本计算方法。

**逐步结转分步法** 它是指按照产品加工步骤的顺序,逐步计算并结转半成品成本,直到最后步骤计算出产成品成本的一种成本计算方法。

**综合结转分步法** 它是指将上一步骤的半成品成本,按照综合成本转入下一步骤成本明细账,并依次计算各步骤半成品成本和最后步骤产成品成本的一种成本计算方法。

**成本还原** 它是指在综合结转分步法下,将最后步骤产成品成本中所包含的以前步骤转来的半成品综合成本逐步分解,还原为原来生产该半成品的各成本项目成本的过程。

**分项结转分步法** 它是指将上一步骤的半成品成本,按照成本项目分项转入下一步骤成本明细账,并依次计算各步骤半成品成本和最后步骤产成品成本的一种成本计算方法。

**平行结转分步法** 它是指各步骤所发生的生产费用不随着实物的转移而结转,而是在期末时,将其在产成品与广义在产品之间分配,并通过汇总各步骤由完工产品承担的部分,得出产成品成本的一种成本计算方法。

### 相关阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店1993年版。
2. 葛家澍等主编:《成本会计》,辽宁人民出版社1994年版。
3. 于富生等主编:《成本会计学》,中国人民大学出版社1993年版。
4. 查尔斯·T.霍恩格伦等著,王立彦等译:《成本会计学》,东北财经大学出版社2000年版。

### 思考题(Questions)

1. 什么是分步法?其适应范围如何?
2. 分步法有哪些特点?它是怎样分类的?
3. 综合结转分步法与分项结转分步法的主要区别在哪儿?
4. 什么叫成本还原?成本还原有哪几种方法?怎样进行成本还原?
5. 逐步结转分步法和平行结转分步法的主要区别有哪些?

# 第十三章

## 分 类 法

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 掌握成本计算分类法的概念、特点和适用范围。
2. 掌握分类法的成本计算程序。
3. 掌握分类法的应用。
4. 掌握联产品、副产品与等级品的概念。
5. 了解联产品、副产品与等级品的成本计算过程。

### 第一节 分类法概述

#### 一、分类法的意义

在一些工业企业中,生产的产品品种、规格、型号繁多,如果按照前述的产品品种等归集生产费用,计算产品成本,其计算工作极为繁重。在这种情况下,为了简化成本核算工作,可以按产品类别作为成本计算对象归集生产费用,先计算出各类完工产品总成本,然后再采用一定的分配方法,计算各种品种、规格、型号的产品成本。这种成本计算方法称之为分类法。

分类法与生产特点不存在直接关系,它是成本计算的辅助方法。其适用的范围有:钢铁企业生产的各种型号和规格的生铁、钢锭及钢材;灯泡企业生产的各种不同种类和规格、型号的灯泡、灯管;针织企业生产的各种不同种类和规格、型号的针织品;食品企业生产的各种糖果、饼干、面包以及电子元件企业生产的各种不同规格、型号的电子元件等。它们的生产特点虽然都不尽相同,但都可采用分类法计算产品成本。

采用分类法计算产品成本,每类产品内各产品的生产费用不论是间接计入费用还是直接计入费用,都按一定的标准进行分配计算,因此,包括领料凭证、工时记录和各项费用分配表都应按照产品类别填列,基本生产成本明细账也按产品类别开设,从而合并了成本计算对象,从很大程度上简化了成本计算工作,而且也能分类掌握产品成本水平。

## 二、分类法的特点

分类法具有以下几方面的特点:

1. 分类法以产品的类别作为成本计算对象,以此来设置基本生产成本明细账。
2. 分类法本身不是独立的产品成本计算方法,在划分产品类别后,要根据企业的生产特点和管理要求,具体结合品种法、分批法、分步法等成本计算方法计算出该类完工产品的总成本。
3. 将某类完工产品总成本按一定的标准在类内各产品之间进行分配,再计算出类内各产品的成本。

## 三、分类法的成本计算程序

分类法的成本计算程序归纳如下:

1. 合理地划分产品的类别。采用分类法,首先要区分不同产品在耗用的原材料、生产工艺过程、性质、结构、用途等方面的差异,选择划分产品类别的显著标志,将产品划分成若干类别。在划分产品类别时,要注意不能为了追求简化成本核算而任意减少类别数,而使成本计算缺乏准确性。
2. 计算各类完工产品总成本。以划分好的产品类别为成本计算对象,按产品生产的特点和管理要求,相应地结合品种法、分批法、分步法等方法归集分配生产费用,并计算出各类完工产品的总成本。
3. 计算类内各种产品的成本。在计算出各类完工产品的总成本以后,要采用适当的分配标准进一步在同类的各种产品之间进行成本的分配。

系数分配法是分配计算类内各产品成本的一种常用方法。这种方法首先选择与费用关系最为密切的因素(比如体积、重量、定额消耗量、定额成本等)作为分配标准,再在同类产品中选择一种代表性的产品(比如产销量大、生产稳定、规格折中的产品)作为标准产品,然后确定各种产品的系数,将标准产品的系数确定为“1”,同类其他产品的系数则为该产品与标准产品的分配标准之比(例如,以定额成本作为分配标准,则某种产品的系数就等于该产品的定额成本与标准产品的定额成本之比);最后,将各种产品的系数乘以各自的产量,计算出总系数,据此分配类内各种产品的成本。

## 第二节 分类法的应用

【例 13—1】 假定某工业企业生产的甲、乙、丙、丁四种产品的结构、所耗用原材料和生产工艺过程相近,则可合为一类(A类)计算成本。该类产品的直接材料费用按照各种产品的直接材料费用系数进行分配;直接材料费用系数按直接材料费用定额确定,该企业规定丙种产品为标准产品。根据各该产品所耗各种原材料的消耗定额、计划单价以及费用定额,编制直接材料费用系数计算表,如表 13—1 所示。

表 13—1 各种产品直接材料费用系数计算表

产品名称	单位产品原材料费用				直接材料费用系数
	原材料名称或编号	消耗定额(千克)	计划单价(元)	费用定额(元)	
甲	1010	6.15	40	246	$\frac{4\ 256}{5\ 320}=0.8$
	2020	25	74	1 850	
	3030	24	90	2 160	
	合计	—	—	4 256	
乙	1010	48.45	40	1 938	$\frac{6\ 916}{5\ 320}=1.3$
	2020	32	74	2 368	
	3030	29	90	2 610	
	合计	—	—	6 916	
丙	1010	19	40	760	$\frac{5\ 320}{5\ 320}=1$
	2020	30	74	2 220	
	3030	26	90	2 340	
	合计	—	—	5 320	
丁	1010	9.5	40	380	$\frac{2\ 660}{5\ 320}=0.5$
	2020	15	74	1 110	
	3030	13	90	1 170	
	合计	—	—	2 660	

只要上列各种产品所消耗的原材料的品种、规格、定额和原材料计划单价没

有发生变动,这些产品的直接材料费用系数就不应变更。

假定该企业的 A 类产品成本明细账如表 13—2 所示。

表 13—2 A 类产品成本明细账 单位:元

月	日	摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
9	1	月初在产品成本	83 820	27 060	8 910	119 790
9	30	本月发生费用	106 680	37 000	60 180	203 860
9	30	生产费用合计	190 500	64 060	69 090	323 650
9	30	结转本月完工产品成本	125 320	47 360	49 728	222 408
9	30	月末在产品成本	65 180	16 700	19 362	101 242

该企业规定, A 类产品各种产品之间的直接人工和制造费用均按各种产品的定额工时比例分配。其工时定额为:甲产品 16 小时,乙产品 11 小时,丙产品 14 小时,丁产品 5.35 小时。其 9 月份实际产量为:甲产品 485 件,乙产品 600 件,丙产品 360 件,丁产品 800 件。根据各种产品的产量、直接材料费用系数,以及 A 类产品成本明细账中的 9 月份产成品成本资料,编制 A 类产品内各种产品成本计算表,如表 13—3 所示。

表 13—3 A 类产品内各种产品成本计算表  
2002 年 9 月 单位:元

产品 名称	产量 (件)	直接 材料 系数	直接 材料 总系数	工时 消耗 定额	定额 工时	直接 材料	直接 人工	制造 费用	总成本	单位 成本
费用 分配率	×	×	×	×	×	65	2	2.1	×	×
甲产品	485	0.8	388	16	7 760	25 220	15 520	16 296	57 036	235.20
乙产品	600	1.3	780	11	6 600	50 700	13 200	13 860	77 760	259.20
丙产品	360	1	360	14	5 040	23 400	10 080	10 584	44 064	244.80
丁产品	800	0.5	400	5.35	4 280	26 000	8 560	8 988	43 548	108.87
合计	×	×	1 928	×	23 680	125 320	47 360	49 728	222 408	×

在表 13—3 中,各成本项目专栏的合计金额是分配计算的对象,应根据 A

类产品成本明细账中“结转本月完工产品成本”填列。表中直接材料的总系数，是产量与直接材料系数的乘积，是各种产成品之间分配直接材料费用的依据；定额工时是产量与单位工时消耗定额的乘积，是分配直接人工费用和制造费用的依据。表中各种费用的分配率，按下列算式计算。

$$\text{直接材料费用分配率} = \frac{125\,320}{1\,928} = 65$$

$$\text{直接人工费用分配率} = \frac{47\,360}{23\,680} = 2$$

$$\text{制造费用分配率} = \frac{49\,728}{23\,680} = 2.10$$

以直接材料费用分配率乘以各种产品的直接材料总系数，即为各该产品的直接材料费用；以直接人工费用分配率和制造费用分配率，分别乘以各种产品的定额工时，即为各该产品的直接人工费用和制造费用。

最后根据“A类产品内各种产品成本计算表”作如下会计分录：

借：库存商品——甲产品	57 036
——乙产品	77 760
——丙产品	44 064
——丁产品	43 548
贷：生产成本——基本生产成本——A类产品	222408

### 第三节 联产品、副产品和等级品的成本计算

在许多企业里，往往使用同一种原料，经过同一生产过程，生产出两种或两种以上的产品，或者由于加工操作及其他方面的原因，产生了不同产品和同一产品的不同等级品。这些产品可以根据各自不同的情况，分为联产品、副产品和等级产品。现分别介绍如下：

#### 一、联产品的成本计算

联产品是指使用同种原料，经过同一加工过程而同时生产出来的具有同等地位的主要产品。联产品可以有二种或两种以上，它们虽然在性质上和用途上

不同,但在经济上都有同等重要的意义,它们都是各企业生产的主要目的。各种类型的企业都可能有联产品,如化工厂投入一种或几种化学原料,经过化学反应,同时生产出两种或两种以上的化工产品;又如奶制品加工厂可以同时生产出牛奶、奶油等等;再如炼油厂,通常是投入原油后,经过某个加工过程,可以生产出汽油、轻柴油、重柴油和汽体等四种联产品;煤气厂在煤气生产过程中,可同时产生煤气、焦炭和煤焦油等产品。

联产品是使用同样的原材料,在同一生产过程中生产出来的各种产品,因此无法按每种产品来归集费用,直接计算其成本,而只能将同一生产过程的联产品,视为同类产品,采用分类法计算其分离前的实际成本,然后采用一定的分配标准,在各联产品之间分配成本。

各种联产品一般要到生产过程终了时才能分离出来,有时也可能在生产过程的某个步骤分离出来。分离时的生产步骤称为“分离点”。在分离点之前,各种联产品的生产费用是综合在一起的,故称为“综合成本”或“联合成本”。联合成本的归集和计算,应根据联产品的生产特点,采用适当的方法进行。如果有些产品分离后,还要继续加工,那么也要按照分离后的生产特点,选择适当的方法计算成本。这时,这些产品的成本包括该种产品应负担的联合成本和分离后继续加工的成本(称为可归属成本)。它们之间的关系如图 13—1 所示。

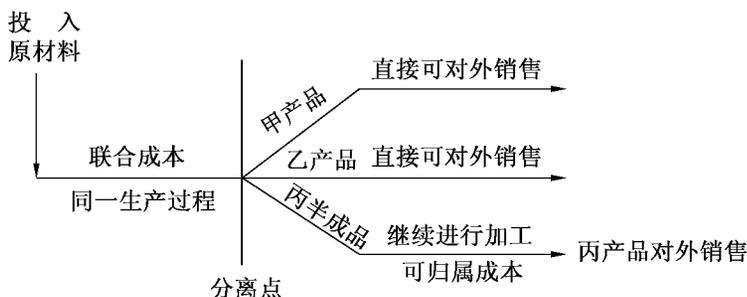


图 13—1

现举例说明联产品成本的计算方法如下：

【例 13—2】 设某工业企业生产联产品 A、B、C,本月实际产量:A 产品 200 吨,B 产品 50 吨,C 产品 100 吨,分离前联合成本 800 000 元。假定各产品的单位售价:A 产品为 3 000 元,B 产品为 7 500 元,C 产品为 2 250 元;以 A 产品为标准产品,以单位售价为依据计算折合系数。现将其联合成本的分配方法列表计算,如表 13—4 所示。

表 13—4

## 联产品成本计算表

2002 年 9 月

产 品 名 称	实 际 产 量(吨)	折 合 系 数	标 准 产 量(吨)	联 合 成 本(元)	平 均 单 位 成 本(元)	实 际 总 成 本(元)	单 位 成 本(元)
A 产品	200	1	200			400 000	2 000
B 产品	50	2.5	125			250 000	5 000
C 产品	100	0.75	75			150 000	1 500
合 计	×	×	400	800 000	2 000	800 000	×

$$A \text{ 产品系数} = \frac{3\,000}{3\,000} = 1$$

$$B \text{ 产品系数} = \frac{7\,500}{3\,000} = 2.5$$

$$C \text{ 产品系数} = \frac{2\,250}{3\,000} = 0.75$$

$$\text{平均单位成本} = \frac{800\,000}{400} = 2\,000(\text{元})$$

$$A \text{ 产品总成本} = 200 \times 2\,000 = 400\,000(\text{元})$$

$$B \text{ 产品总成本} = 125 \times 2\,000 = 250\,000(\text{元})$$

$$C \text{ 产品总成本} = 75 \times 2\,000 = 150\,000(\text{元})$$

表 13—4 求得的各种产品实际单位成本,如果还需按成本项目分离,则应先求出联合成本总额中各成本项目的比重,然后再以此比重乘上产品的单位成本,即可确定单位产品各成本项目的实际成本。

现以 A 产品为例,列表计算 A 产品成本计算如表 13—5 所示。

表 13—5

## A 产品成本计算表

2002 年 9 月

单位:元

产品成本项目	联产品联合成本	各成本项目比重	A 产品单位成本
直接材料	240 000	60%	1 200
直接人工	120 000	30%	600
制造费用	40 000	10%	200
合 计	400 000	100%	2 000

## 二、副产品的成本计算

副产品是指使用同种原料,在生产主要产品的同时,附带生产出来的非主要产品。例如制皂生产过程中附带生产出来的甘油,在原油的加工过程中产生的渣油、石油焦等。

副产品虽然不是企业的主要产品,但也能满足社会需要,具有一定的经济价值,因而也应该对其进行成本核算。为了简化核算工作,如果副产品的比重不大,对副产品,可以不单独计算成本,而采用与分类法相类似的方法计算成本。即将副产品与主要产品合为一类,开立成本计算单,归集所发生的有关生产费用,计算该类产品的总成本;然后,将副产品按一定的方法计价,从总成本中扣除(一般扣除直接材料项目),以扣除后的成本作为主要产品的成本。

副产品成本可以按照售价减去税金和按正常利润率计算的销售利润后的余额计价;也可以在此基础上确定固定的或计划的单价,以固定的或计划的单价计算。对副产品进行正确计价,是正确计算主副产品成本的关键。副产品计价既不能过高,以免把主产品成本的超支转嫁到副产品成本上;也不能过低,以免把销售副产品的亏损转嫁到主产品上。

1. 主副产品分离前后的成本计算。副产品如果与主产品分离后,还要进行加工,例如在制皂过程中产生的含有甘油的盐水,在与主产品分离后,还要加入某些辅助材料,经过一定的加工处理,才能生产出甘油。在这种情况下,还应根据副产品加工生产的特点和成本管理的要求单独计算成本。

【例 13—3】 假定某工业企业在生产主要产品 A 的过程中会产出可加工为副产品 B 的原料。A 产品的生产和 B 产品的加工,都在同一车间内进行,都不分步计算成本。B 产品的原料按计划单价每千克 3 元计价,并从 A 产品的直接材料费用中扣减。9 月份生产出 A 产成品 7 000 千克、B 产成品 700 千克。在 A 产品的生产过程中产生 B 产品原料 800 千克,全部被当月 B 产品耗用,则 A、B 产品的成本计算,如表 13—6、表 13—7 所示。

表 13—6 基本生产成本明细账

产品名称:A(主产品)

单位:元

月	日	摘 要	产量 (千克)	直接 材料	直接 人工	制造 费用	合 计
9	1	月初在产品成本		47 550			47 550
9	30	本月发生费用		135 900	11 000	28 000	174 900

续 表

月	日	摘 要	产量 (千克)	直接 材料	直接 人工	制造 费用	合 计
9	30	减:副产品(B产品原料)		2 400			2 400
9	30	生产费用合计		181 050	11 000	28 000	220 050
9	30	结转本月完工产品成本	7 000	140 100	11 000	28 000	179 100
9	30	完工产品单位成本		20.01	1.57	4	25.58
9	30	月末在产品成本		40 950			40 950

表 13—7

## 基本生产成本明细账

产品名称: B(副产品)

单位: 元

月	日	摘 要	产量 (千克)	直接 材料	直接 人工	制造 费用	合 计
9	1	月初在产品成本		300			300
9	30	本月发生费用		2 400	700	1 000	4 100
9	30	生产费用合计		2 700	700	1 000	4 400
9	30	结转本月完工产品成本	700	2 500	700	1 000	4 200
9	30	完工产品单位成本		3.57	1	1.43	6
9	30	月末在产品成本		200			200

在 A 产品基本生产成本明细账中,本月生产费用为主、副产品分离前共同发生的费用。其中,所耗的原材料费用为直接计入费用,应根据材料费用分配表登记,其余加工费用应根据后列的直接人工、制造费用分配表登记。B 产品基本生产成本明细账中,本月发生的直接材料费用为 800 千克乘上 3 元共计 2 400 元,其余加工费用也是根据后列的直接人工、制造费用分配表登记的。直接人工、制造费用分配表如表 13—8 所示。

表 13—8

## 直接人工、制造费用分配表

2002 年 9 月

单位: 元

项 目	生产工时		直接人工	制造费用
	人工	机器		
本月发生额	5 850	1 450	11 700	29 000
费用分配率			2	20

续 表

项 目	生产工时		直接人工	制造费用
	人工	机器		
A 产品(主产品)	5 500	1 400	11 000	28 000
B 产品(副产品)	350	50	700	1 000
合 计	5 850	1 450	11 700	29 000

表中 13—8 直接人工费用按人工工时分配 ,制造费用按机器工时分配。

$$\text{直接人工费用分配率} = \frac{11\,700}{5\,850} = 2(\text{元/小时})$$

$$\text{制造费用分配率} = \frac{29\,000}{1\,450} = 20(\text{元/小时})$$

2. 副产品成本按计划单位成本计算。副产品如果加工处理所需时间不长 ,费用不大 ,为了简化成本计算工作 ,也可按计划单位成本计价 ,并从主、副产品归集的费用总额中扣除 ,其余即为主要产品成本。在这种情况下 ,主、副产品(不论分离前后)的资料凭证、工时记录和产品成本明细账 ,都可以合并填列和设置。

假定上例 B 副产品的加工处理时间不长 ,加工费用不大 ,可按计划成本计价。其计划单位成本为 :直接材料 3.02 元 ,直接人工 0.85 元 ,制造费用 1.20 元 ,现列示此计算方法下主产品的成本明细账 ,如表 13—9 所示。

表 13—9 基本生产成本明细账

产品名称 :A(主要产品)

单位 :元

月	日	摘 要	产量 (千克)	直接 材料	直接 人工	制造 费用	合计
9	1	月初在产品成本		47 550			47 550
9	30	本月发生费用		135 900	11 700	29 000	176 600
9	30	生产费用合计		183 450	11 700	29 000	224 150
9	30	减 :B(副产品)成本	700	2 114	595	840	3 549
9	30	A 产品生产费用合计		181 336	11 105	28 160	220 601
9	30	结转完工 A 产成品成本	7 000	140 386	11 105	28 160	179 651
9	30	本月完工产品单位成本		20.05	1.59	4.02	25.67
9	30	月末在产品成本		40 950			40 950

上列 A 产品成本明细账实际上是 A、B 两种产品合并设立的,将 A、B 两种产品生产费用合计,减去按计划单位成本计算的 B 产品成本(即 700 件与各项计划单位成本乘积)即为 A 产品的成本,再将其减去月末在产品成本,就是完工 A 产品的成本了。

将上述计算方法算出的 A 产品成本,与前述副产品分离后实际算出的 A 产品成本比较,两者差额很小。由此可见,只要符合前述条件,采用这种简化的计算方法对于主产品成本正确性的影响不大。

有些工业企业,在生产过程中会产生一些废气、废液和废渣。随着生产的发展和科学技术的不断进步,“三废”的综合利用也在不断发展。“三废”一经利用也就成了副产品,也就应该按照副产品的成本计算方法计算成本。

有些工业企业,除生产主要产品外,有时还为其他单位提供少量加工、修理等作业。在这些作业费用的比重很小情况下,为了简化核算,也可比照副产品的成本计算方法,将其与主要产品合为一类归集费用,然后将这些作业成本,按照固定价格计价或计划单位成本计价,从总的生产费用中扣除,扣除后的余额作为主要产品的成本。

另外,当工业企业的基本生产车间(如机械厂的机器加工车间),除了生产主要产品以外,如果还为本企业的其他车间和部门提供少量的加工和修理作业。这些作业成本可按照计划单位成本计价结算,不必计算和调整成本差异。即这些作业和主要产品可以合并设立产品成本明细账,归集生产费用,然后从中转出按计划单位成本计算的作业成本。这样做,既可简化成本计算工作,又便于受益车间的成本考核和分析。

### 三、等级品的成本计算

等级品是指品种相同,但质量上有差别的产品。各等级品由于质量高低不同,单价也不同。等级品的成本计算方法,应按不同企业的具体情况来确定。如果等级品的产生是由于原材料质量或工艺技术条件不同引起的,则可应用分类法的原理进行各等级产品成本计算。这里不再举例复述。如果等级品的产生,是由于生产经营管理不善所造成的,则不应分别计算各等级品的成本,因为各等级产品内部结构相同,使用的原材料相同,经过的工艺操作过程也相同,因而它们的成本也理应相同。这样,次级产品由于售价较低而引起的损失,正好说明企业生产和管理上存在的缺陷,从而促使企业不断改善生产经营管理,提高产品质量。

## 小结(Summary)

分类法是以产品类别作为成本计算对象,归集生产费用,计算产品成本的方法。在分类法下,首先应合理地划分产品的类别,计算出各类完工产品的总成本,然后,要采用适当的分配标准进一步将产品成本在同类的各种产品之间进行分配,以计算出类内各种产品的成本。分类法本身不是独立的成本计算方法。当企业所生产的产品品种、规格繁多,并且又能按一定标准分类时,均可采用分类法计算产品成本。

联产品是指使用同种原料,经过同一加工过程而同时生产出来的具有同等地位的主要产品。副产品是指使用同种原料,在生产主要产品的同时,附带生产出来的非主要产品。等级品是指品种相同,但质量上有差别的产品。联产品、副产品、等级品均可按分类法的原理计算其成本。

## 关键词(Glossary)

**成本计算分类法** 它是指将产品类别作为成本计算对象,归集生产费用,先计算出各类完工产品总成本,然后按一定的分配标准,分别计算出各种品种、规格、型号的产品成本的方法。

**系数分配法** 它是指选择与费用关系密切的某项因素作为分配标准,以某一产品作为标准产品,确定各产品的系数,并据此分配类内各种产品成本的方法。

**联产品** 它是指使用同种原料,经过同一加工过程而同时生产出来的具有同等经济地位的各主要产品。

**副产品** 它是指企业在生产主要产品的同时,附带生产出来的非主要产品。

## 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 贺南轩主编:《成本会计学》,中国财政经济出版社1999年版。
2. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店1993年版。
3. 于富生等主编:《成本会计学》,中国人民大学出版社1997年版。

### 思考题( Questions )

1. 什么是成本计算分类法？其特点有哪些？
2. 分类法的成本计算程序有哪些？
3. 分类法下如何具体计算类内各种产品成本？
4. 试述分类法的适用范围、优缺点和应用条件。
5. 何为联产品？如何应用系数法的原理进行联产品成本计算？
6. 何为副产品？如何进行副产品的成本计算？
7. 何为等级品？如何进行等级品的成本计算？

# 第十四章

## 定 额 法

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 掌握成本计算定额法的概念及计算原理。
2. 认识成本计算定额法的作用。
3. 了解定额法的成本计算程序。
4. 掌握直接材料、直接人工和制造费用脱离定额差异的计算。
5. 掌握定额变动差异和材料成本差异的计算。
6. 掌握各种成本差异在本月完工产品与月末在产品之间的分配。
7. 掌握成本计算定额法的优缺点及适用条件。

### 第一节 定额法概述

#### 一、定额法的含义

采用前述的各种产品成本计算方法——品种法、分批法、分步法和分类法时,生产费用的日常核算都是按照生产费用的实际发生额进行的,产品的实际成本,也都是根据实际生产费用计算的。这样,生产费用和产品成本实际与定额之间的差异及其发生的原因,只有在月末通过实际资料和定额资料的对比、分析,才能得以揭示。这时,差异已经形成,属于反馈控制,不便于及时对产品成本进行事前与事中的控制和管理,不能更有效地发挥成本核算在节约费用、降低成本中的重要作用。

产品成本计算的定额法,是为了克服上述几种成本计算方法的一些缺陷,所进行的事前控制。即在生产费用发生的当时,就揭示出实际和定额之间的差异及其原因,以便加强成本管理,而采用的一种成本计算方法。其主要特点是:以事前制定产品的消耗定额、费用预算和定额成本为基础,控制生产费用的实际支出和产品成本的形成,并随时查明脱离定额的差异及原因,以求降低产品成本。因此,需要在费用发生当时分别反映符合定额的耗费和脱离定额的差异,然后再按实际产量计算其定额成本,加减各种成本差异,计算产品的实际成本,为成本的定期考核和分析提供标准。

因此,定额法不仅是一种产品成本计算的方法,更重要的还是一种对产品成本进行直接控制与管理的方法。

## 二、定额法的优缺点和适用条件

定额法是将产品成本的定额工作、核算工作和分析工作有机地结合起来,将事前、事中、事后反映和监督融为一体的一种产品成本计算方法和成本管理制度。

定额法的优点是:一是通过对生产耗费与生产费用脱离定额(或计划)的差的日常核算,能够在各该耗费和费用发生的当时反映和监督脱离定额(或计划)的差异,加强成本控制,从而及时、有效地促进节约生产耗费,降低产品成本。二是由于产品实际生产成本是按照定额成本和各种成本差异分别反映的,因而便于进行产品生产成本的定期分析,有利于进一步挖掘降低产品生产成本的潜力。三是通过脱离定额差异和定额变动差异的核算,有利于提高产品生产成本的定额管理和计划管理工作水平。四是由于有着现成的定额成本资料,因而能够比较合理和简便地解决完工产品和月末在产品之间分配费用的问题。

定额法的缺点是:由于要制定定额成本,单独计算实际脱离定额的差异,在定额变动时还要修订定额成本,计算定额变动差异,因而核算的工作量较大。

为了充分发挥定额法的作用,并且简化核算工作,采用定额法必须具备一定的条件:一是定额管理工作的基础比较好,定额管理制度比较健全。二是产品的生产已经定型,各项消耗定额比较准确、稳定。

应当指出的是,定额法不是为了解决产品成本计算的对象问题而产生的,它与产品的生产类型没有直接联系,因而适用于各种生产类型的企业。但定额法不可单独应用,而必须与成本计算的品种法、分批法或分步法等结合起来应用。

## 第二节 定额法计算原理与应用

定额法是以产品品种(类别)作为成本计算对象,根据产品的实际产量,核算产品的定额(或预算)生产费用和脱离定额(或预算)差异、定额变动差异,然后,用完工产品的定额成本加减脱离定额差异和定额变动差异,计算出完工产品实际成本的一种方法。在定额法下,产品实际成本的计算公式如下:

$$\text{产品实际成本} = \frac{\text{按现行定额计算的产品定额成本}}{\text{的产品定额成本}} \pm \frac{\text{脱离现行定额差异}}{\text{定额差异}} \pm \frac{\text{月初在产品定额变动差异}}{\text{定额变动差异}} \pm \frac{\text{原材料或半成品成本差异}}{\text{品成本差异}}$$

现将定额法下的一般计算程序说明如下:

### 一、定额成本的计算

采用定额法计算产品成本,必须首先制定产品的原材料、动力、工时等消耗定额,并根据各项消耗定额和原材料的计划单价、计划小时工资率、计划制造费用分配率(计划每小时制造费用)等资料,计算产品的各项费用定额和产品的单位定额成本。

产品的定额成本不同于计划成本,计划成本是以计划期内平均的消耗定额为根据制定的成本,表示企业在计划期内应达到的平均成本水平,是企业进行成本考核的依据。在计划期内,计划成本通常是不变的。定额成本则是根据现行消耗定额为根据制定的产品成本,它表明企业在当前生产技术条件下应达到的成本水平,所以它要随着生产技术的改进和劳动生产率的提高而修订。定额成本是衡量生产费用节约或超支的尺度,将它与实际成本比较,可以揭示实际脱离定额的差异,反映出生产和管理工作中的成绩和缺点。制定定额成本,并且认真地加以执行,对于保证完成成本计划有着十分重要的作用。

定额成本的制定应视企业的具体情况来选择。当产品的零、部件不多时,一般先制订零件的定额成本,然后再汇总计算部件的定额成本,最后再汇总制订产品的定额成本。如果产品的零、部件较多,为了简化成本计算工作,可以不计算零件的定额成本,而直接根据零件定额卡所列的零件的原材料消耗定额、工序计划和工时消耗定额,以及原材料的计划单价、计划工资率和计划制造费用率等,计算部件定额成本,然后汇总计算产成品定额成本;或者根据零、部件定额卡和原材料计划单价、计划工资率和计划制造费用率等,直接计算产成品定额成本。

定额成本的计算,通常是通过编制定额成本计算表来进行的。定额成本计算表一般是由计划部门会同生产部门、财会部门共同编制。定额成本应分别成本项目制定,所用的成本项目和计算方法,应该与编制计划成本、计算实际成本时所采用的成本项目和成本计算方法一致,以便于进行成本考核和成本分析工作。

零件定额卡和部件定额成本卡的格式分别如表 14—1 和表 14—2 所示。

表 14—1 零件定额卡

零件编号:6101 零件名称:A 零件 2002 年 9 月

材料编号	材料名称	计量单位	材料消耗定额
26115	甲材料	千克	6.8
工 序		工时定额	累计工时定额
1		1.5	1.5
2		2.5	4
3		1	5
4		2	7

表 14—2 部件定额成本计算表

部件编号:6100 部件名称:C 部件 2002 年 9 月

所用零件编号或名称	所用零件数量	部件材料费用定额						金额合计	部件工时定额
		甲材料			丙材料				
		消耗定额	计划单价	金额	消耗定额	计划单价	金额		
6101	2	13.6	5	68				68	14
6102	5				9	7	63	63	15
装配									3
合计				68			63	131	32
定额成本项目									定额成本合计
直接材料	直接人工			制造费用					
	每小时定额	金 额		每小时定额	金 额				
131	2.10	67.20		4.70	150.40			348.50	

产成品定额成本计算卡的格式与部件定额成本计算卡的格式类似,不再列示。

## 二、脱离定额差异的核算

脱离定额差异是各项生产费用的实际支出脱离现行定额或预算的数额。要加强生产耗费的日常控制,必须进行脱离定额差异的日常核算,及时分析差异发生的原因,明确差异的责任,并及时地采取措施进行处理:属于实际消耗中存在的浪费和损失等问题,应制止发生或防止以后再次发生;属于定额脱离实际,应按规定调整、修订定额。这样做,就能将生产耗费控制在既先进又切实可行的定额范围之内,节约生产耗费、降低产品成本。因此,及时、正确地核算和分析生产费用脱离定额的差异,控制生产费用支出,是定额法的重要内容。为此,在发生生产费用时,应该为符合定额的费用和脱离定额的差异,分别车间和产品品种,按成本项目,编制定额凭证和差异凭证,并在有关费用分配表和明细分类账中分别予以登记。为了防止生产费用超支,避免浪费和损失,差异凭证填制后,还必须按照规定办理审批手续,并且尽可能将脱离定额差异的日常核算同车间或班组的经济核算结合起来,依靠广大职工群众管好生产耗费,不断降低产品成本。

1. 直接材料脱离定额差异的计算。在产品成本的各项中,直接材料费用一般占有较大的比重,而且属于直接费用,因而更有必要在费用发生的当时就按产品计算定额费用和脱离定额差异,加强控制。直接材料脱离定额差异的计算方法,一般有以下三种。

### (1) 限额法

限额法也称材料凭证限额法,它通过实行限额领料(或定额发料)制度,来反映原材料在生产过程中的使用情况。在这种制度下,凡符合定额的原材料应根据限额领料单(或定额发料单)等定额凭证领发。如果增加产品产量,需要增加用料,必须办理追加限额手续,然后根据定额凭证领发。由于其他原因需要超额领料或者代用材料,应根据专设的超额材料领料单、代用材料领料单等差异凭证,经过一定的审批手续领发。在差异凭证中,应该填明差异的数量、金额以及发生差异的原因。差异凭证的签发,必须经过一定的审批手续,其中由于采用代用材料,利用废料和材料质量低劣等原因而引起的脱离定额差异,通常由技术部门计算、审批。对材料代用和废料利用,还应在有关的限额领料单内注明,并从原定的限额中扣除。

限额领料单的限额就是定额消耗量。限额领料单所列未领用材料的余额,即是原材料脱离定额的节约差异,超定额领料单上所列原材料的数额,就是原材料脱离定额的超支差异。在每批生产任务完成后,如果有已领未用的材料,则应填制退料单,办理退料手续,退料单应视为差异凭证,退料单所列示的材料数量,是原材料脱离定额的节约差异。

应该指出,在限额法下,领料差异不等于耗料差异。因为本期投入生产的产品数量不一定等于完工产品的数量,在车间中还可能期初余额,致使本期领料数量不等于本期耗料数量。因而还须按下列公式计算直接材料的脱离定额差异。

$$\text{本期原材料定额消耗量} = \frac{\text{本期投产}}{\text{产品数量}} \times \text{单位定额消耗量}$$

$$\text{本期原材料实际消耗量} = \frac{\text{本期领用}}{\text{原材料数量}} + \frac{\text{期初结存}}{\text{原材料数量}} - \frac{\text{期末结存}}{\text{原材料数量}}$$

$$\text{直接材料脱离定额差异} = \left( \frac{\text{本期原材料实际消耗量} - \text{本期原材料定额消耗量}}{\text{实际消耗量}} \right) \times \text{原材料计划单价}$$

【例 14—1】 企业生产 C 产品,本期投入产品数量 500 件,每件产品原材料消耗定额为 4 千克。本期限额领料凭证中载明领用原材料数量 1 900 千克。车间期初余料 10 千克,期末余料 15 千克,材料计划单价 5 元。C 产品直接材料定额差异计划计算如下:

$$\text{本期原材料定额消耗量} = 500 \times 4 = 2\,000 (\text{千克})$$

$$\text{本期原材料实际消耗量} = 1\,900 + 10 - 15 = 1\,895 (\text{千克})$$

$$\text{直接材料脱离定额差异} = (1\,895 - 2\,000) \times 5 = -125 (\text{元})$$

## (2) 分批切割法

对于某些经常大量使用的材料,通常需要经过切割后才能加工使用。这样,原材料的节约或浪费大部分在切割车间实现,在这种情况下,应设置材料切割计算单,以核算原材料脱离定额的差异。当发生材料切割时,应填明发交材料的种类、消耗定额和应切割材料的毛坯数量,切割后还要填明实际割成的毛坯数量和材料的实际消耗量。用实际切割毛坯的数量乘以单位定额耗用量,可算出实际产量的材料定额耗用总量,用来与材料的实际消耗量比较,就可以确定材料脱离定额差异,如表 14—3 所示。

表 14—3

材料切割计算单

材料编号或名称 : 19021      材料计算量单位 : 千克      材料计划单价 : 7.30 元  
 产品名称 : C      零件编号或名称 : 8231      图纸号 : 804  
 切割工人姓名 : 李明      机床编号 : 307  
 发交切割日期 : 2002 年 9 月 5 日      完工日期 : 2002 年 9 月 15 日

发料数量		退回余料数量		材料实际消耗量		废料实际回收量	
280		6		274		8	
单位消耗定额	单位回收废料定额	应割成的毛坯数量		实际割成的毛坯数量	材料定额消耗量	废料定额回收量	
7	0.3	38		35	245	10.5	
材料脱离定额差异		废料脱离定额差异			脱离定额差异原因		责任者
单价	金额	数量	单价	金额	操作技术不熟练因而多留了边料,减少了毛坯		李明
29	211.70	2.5	0.40	1.00			

采用材料切割计算单进行材料切割的核算,能及时反映材料的使用情况和发生差异的具体原因,有利于加强对材料消耗的控制和监督。在有条件的情况下,如与车间或班组的经济核算结合起来,则可以收到更好的效果。

### (3) 定额盘存法

在连续投料、企业不能按批别划分的大量生产中,按批计算材料的脱离定额差异会有困难,这时需要用“定额盘存法”来进行核算。采用这种方法,即按一定的间隔日数,按车间或生产班组,对生产中的余存材料进行盘点,根据盘点确定的材料结存额,算出每批材料的实际耗用量,与定额耗用量相比较就可以计算出直接材料脱离定额的差异。

2. 直接人工脱离定额差异的计算。直接人工脱离定额差异的计算方法,因采用工资形式的不同而有所不同,现按计件工资和计时工资分别说明如下:

在计件工资形式下,生产工人工资属于直接计入费用,其脱离定额差异的计算与原材料脱离定额差异的计算相类似,符合定额的生产工人工资,应该反映在产量记录中,脱离定额的差异通常反映在专设的补付单等差异凭证中。工资差异凭证也应填明原因,并应办理一定的审批手续。

在计时工资形式下,当生产工人的工资能够计入某种产品成本时,可用该种产品的实际生产工人工资同该种产品实际产量的定额工资比较,求得生产工人工资脱离定额的差异,其计算公式为:

$$\text{某产品直接人工脱离定额差异} = \text{该产品实际生产人工工资} - \left( \frac{\text{该产品实际产量} \times \text{单位产品定额工资}}{\text{实际产量}} \right)$$

如果生产工人工资不能直接计入某种产品,而是按照实际工时比例进行分配,工资差异不能按产品直接确定时,则可按下列公式计算:

$$\text{某产品直接人工脱离定额差异} = \left( \frac{\text{该产品实际产量的实际工时} \times \text{单位小时计划工资}}{\text{计划产量的定额生产工人工资总额}} \right) - \left( \frac{\text{该产品实际产量的定额工时} \times \text{单位小时计划工资}}{\text{计划总量的定额生产工时总额}} \right)$$

$$\text{单位小时计划工资} = \frac{\text{计划产量的定额生产工人工资总额}}{\text{计划总量的定额生产工时总额}}$$

$$\text{单位小时实际工资} = \frac{\text{实际生产工人工资总额}}{\text{实际生产工时总额}}$$

【例 14—2】 企业 9 月份生产 A、B 两种产品,计划工资总额为 24 000 元,计划产量工时为 12 000 小时,实际产量的定额工时为 13 000 小时,其中 A 产品为 8 600 小时,B 产品为 4 400 小时,实际工资总额为 30 800 元,实际工时为 14 000 小时,其中 A 产品为 9 800 小时,B 产品为 4 200 小时,A、B 两种产品直接人工定额差异计算如下:

$$\frac{\text{单位小时计划工资}}{\text{计划工资}} = \frac{24\,000}{12\,000} = 2(\text{元})$$

$$\frac{\text{单位小时实际工资}}{\text{实际工资}} = \frac{30\,800}{14\,000} = 2.2(\text{元})$$

$$\text{A 产品直接人工脱离定额差异} = (9\,800 \times 2.2) - (8\,600 \times 2) = 4\,360(\text{元})$$

$$\text{B 产品直接人工脱离定额差异} = (4\,200 \times 2.2) - (4\,400 \times 2) = 440(\text{元})$$

上列计算公式表明,要降低单位产品的计时工资,必须降低单位小时的生产工资和单位产品的生产工时。为此要进行以下三个方面的日常控制:一是控制生产工人工资总额不超过计划。二是控制非生产工时不超过计划,即在工时总数固定的情况下,充分利用工时,使生产工时总额不低于计划。这样,如果其他条件不变,可以控制单位小时的生产工资不超过计划。三是控制单位产品的生产工时不超过工时定额。这样,如果单位小时的生产工资不变,就可以控制单位产品的生产工资不超过定额。因此,在定额法下,产品计划工资费用的日常控制,应通过计算生产工时脱离定额差异的方法,监督生产工时的利用情况和工时

消耗定额的执行情况,以促使企业降低单位产品的工资费用。为此,要在日常核算中,按照产品计算定额工时、实际工时和工时脱离定额的差异,并且及时分析发生差异的原因。

3. 制造费用脱离定额差异的计算。制造费用属于间接费用,在日常核算中,一般不能在费用发生时就直接按产品确定其脱离定额的差异。只能根据制定的费用计划,到月末,将实际发生的制造费用分配到各产品后,经比较,才能确定各产品的制造费用脱离定额差异。其计算公式如下:

$$\frac{\text{单位工时定}}{\text{额制造费用}} = \frac{\text{制造费用计划总额}}{\text{定额工时总数}}$$

$$\frac{\text{单位工时实}}{\text{际制造费用}} = \frac{\text{制造费用实际总额}}{\text{实际工时总数}}$$

$$\frac{\text{某产品实际}}{\text{制造费用}} = \frac{\text{该产品实}}{\text{际总工时}} \times \frac{\text{单位工时实}}{\text{际制造费用}}$$

$$\frac{\text{某产品定额}}{\text{制造费用}} = \frac{\text{该产品}}{\text{实际产量}} \times \frac{\text{单位产品}}{\text{定额工时}} \times \frac{\text{单位工时定}}{\text{额制造费用}}$$

$$\frac{\text{该产品制造费用}}{\text{脱离定额的差异}} = \frac{\text{该产品实际}}{\text{制造费用}} - \frac{\text{该产品定额}}{\text{制造费用}}$$

具体计算方法与直接人工相似,不再举例说明。

为了计算完工产品的实际成本,上述各项脱离定额的差异,还应在完工产品和月末在产品之间进行分配。其计算公式如下:

$$\frac{\text{脱离定额}}{\text{差异分配率}} = \frac{\text{脱离定额差异合计}}{\text{定额成本合计}}$$

$$\frac{\text{完工产品应分摊}}{\text{的脱离定额差异}} = \frac{\text{完工产品}}{\text{定额成本}} \times \frac{\text{脱离定额}}{\text{差异分配率}}$$

$$\frac{\text{月末在产品应}}{\text{分摊定额差异}} = \frac{\text{月末在产}}{\text{品定额成本}} \times \frac{\text{脱离定额}}{\text{差异分配率}}$$

如果各个月的在产品数量比较稳定,则可将脱离定额差异全部计入完工产品成本,月末在产品按定额成本计算,可不负担差异。

### 三、定额变动差异的核算

定额变动差异,是指由于修订消耗定额而产生的新旧定额之间的差额。它表明企业生产技术和生产组织改善对定额影响的程度。它是定额本身变动

的结果,与生产费用支出的节约或超支无关。

在实际工作中,修改定额之后的新定额,通常是在年初或月初实施的。当月投入生产的产品的各项定额成本,理所当然地都应按新定额计算。这时,如果月初有在产品,其成本原来是按旧定额计算的,必须将其定额成本按新定额调整后,才能与本月投入生产的产品的定额成本相加。为此,必须按成本项目计算定额变动差异,对这项定额变动差异,一方面应该调整月初在产品定额成本,另一方面又应该调整本月产品成本。这两方面的调整,金额相等、方向相反。实际上,完工产品和在产品的成本总额不变,只是内部表现形式的改变。在消耗定额下降时,减少了定额成本,增加了定额变动差异。因此,一方面应从月初在产品定额成本中扣除,另一方面又应将该项差异计入当月生产费用。在消耗定额提高时,增加了定额成本,减少了定额变动差异。因此,一方面应把这项差异加到月初在产品定额成本中去,另一方面又应从当月生产费用中扣除这项差异。举例说明如下:

【例 14—3】 企业生产丙产品,月初有在产品 100 件,上月末在产品的直接材料定额成本为每件 50 元,本月初调整直接材料消耗定额为每件 45 元,本月又投入丙产品 500 件,本月的直接材料脱离定额超支差异 1 500 元,假定丙产品本月份内全部完工。根据上述资料,本月份丙产品的直接材料实际成本计算如下:

$$\text{直接材料定额成本} = (100 + 500) \times 45 = 27\,000(\text{元})$$

$$\text{直接材料脱离定额差异} = 1\,500(\text{元})$$

$$\text{直接材料定额变动差异} = 100 \times (50 - 45) = 500(\text{元})$$

$$\text{直接材料实际成本} = 27\,000 + 1\,500 + 500 = 29\,000(\text{元})$$

如果构成产品的零部件种类繁多时,为了简化成本核算的工作量,也可以按照单位产品,采用系数折算的方法计算。其计算公式如下:

$$\text{定额变动系数} = \frac{\text{按新定额计算的单位产品费用}}{\text{按旧定额计算的单位产品费用}}$$

仍以上例计算:

$$\text{直接材料定额变动系数} = \frac{45}{50} = 0.9$$

$$\begin{aligned} \text{月初在产品直接材料定额变动差异} &= 100 \times 50 \times (1 - 0.9) = 500(\text{元}) \end{aligned}$$

直接材料  
实际成本 = 27 000 + 1 500 + 500 = 29 000(元)

#### 四、材料成本差异的分配

在采用定额法计算产品成本的企业中,为了便于产品成本的分析 and 考核,原材料的日常核算必须按计划成本计价进行。这样,原材料的定额费用和脱离定额差异都按原材料的计划成本计算。前者是原材料的定额消耗量与其计划单位成本的乘积,后者是原材料消耗数量差异与其计划单位成本的乘积,两者之和,就是原材料的实际消耗数量与其计划单位成本的乘积,即原材料的计划价格费用。因此,在月末计算产品的实际原材料费用时,还必须计算应该分配负担的原材料成本差异,即所耗原材料的价格差异。其计算公式如下:

$$\text{某产品应分配的} \begin{matrix} \text{材料成本} \\ \text{材料成本差异} \end{matrix} = \left( \begin{matrix} \text{该产品材料} \\ \text{的定额费用} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{材料脱离} \\ \text{定额的差异} \end{matrix} \right) \times \begin{matrix} \text{材料成本} \\ \text{差异率} \end{matrix}$$

【例 14—4】 丙产品所耗用的直接材料定额费用为 27 000 元,直接材料脱离定额差异为超支 1 500 元,本月原材料成本差异分配率为 - 1%,则丙产品应分配的材料成本差异为:

$$\begin{matrix} \text{丙产品应分配的} \\ \text{材料成本差异} \end{matrix} = (27\,000 + 1\,500) \times (-1\%) = -285(\text{元})$$

$$\begin{matrix} \text{丙产品的直接} \\ \text{材料实际成本} \end{matrix} = 27\,000 + 1\,500 - 285 = 28\,215(\text{元})$$

各种产品所应分配的材料成本差异,一般只由完工产品成本负担,月末在产品不负担材料成本差异。

为了完整地了了解定额法的应用,现举例说明之。

【例 14—5】 假定某企业生产甲产品,采用定额法计算产品成本,9 月份有关资料如下:

(1) 月初在产品成本如表 14—4 所示。

表 14—4 月初在产品成本表  
2002 年 9 月 单位:元

成本项目	定额成本	脱离定额差异
直接材料	12 200	- 640
直接人工	2 000	+ 170
制造费用	6 000	+ 260

合 计	20 200	- 210
-----	--------	-------

(2) 本月直接材料定额费用和脱离定额差异汇总表如表14—5所示。

表 14—5 直接材料定额费用和脱离定额差异汇总表

2002年9月

单位：元

材料类别	计量单位	计划单价	定额费用		实际费用		脱离定额差异	
			数量	金额	数量	金额	数量	金额
原材料	千克	0.40	180 000	72 000	174 000	68 440	- 6 000	- 3 560

(3) 直接人工定额费用和脱离定额差异汇总表如表14—6所示。

表 14—6 直接人工定额费用和脱离定额差异汇总表

2002年9月

单位：元

定额成本			实际成本			脱离定额差异	
数量	计划工资率	金额	数量	实际工资率	金额	数量	金额
20 000	0.60	12 000	19 666	0.63	12 390	- 334	+ 390

(4) 本月制造费用脱离定额差异汇总表如表14—7所示。

表 14—7 制造费用脱离定额差异汇总表

2002年9月

单位：元

定额成本			实际成本			脱离定额差异	
数量	计划制造费用率	金额	数量	计划制造费用率	金额	数量	金额
20 000	1.80	36 000	19 666	1.8601	36 580	- 334	+ 580

(5) 在产品月初定额变动差异计算表如表14—8所示。

表 14—8 月初定额变动差异计算表

2002年9月

单位：元

成本项目	变动前	变动后	定额变动差异
直接材料	12 200	12 000	200
直接人工	2 000	2 000	/
制造费用	6 000	6 000	/
合 计	20 200	20 000	200

(6) 本月原材料成本差异率为 3%。

(7) 月初在产品 12 件, 本月投入 72 件, 本月完工 60 件, 月末在产品 24 件。  
根据上述资料, 编制甲产品基本生产成本明细账, 如表 14—9 所示。

基本生产成本明细账

2002年9月份

产品名称：甲产品

单位：元

成本项目	月初在产品		月初在产品 定额变动		本月发生费用			生产费用合计				差异 分配 率	产成品成本				月末在产品	
	定额 成本	脱离 定额 差异	定额 成本	材料 成本 差异	定额 成本	脱离 定额 差异	材料 成本 差异	定额 成本	脱离 定额 差异	材料 成本 差异	定额 变动 差异	脱离 定额 差异	定额 成本	脱离 定额 差异	材料 成本 差异	定额 变动 差异	实际 成本	定额 成本
直接材料	12 200	-640	-200	+200	72 000	-3 560	+2 053.20	8 400	-4 200	+2 053.20	+200	60 000	-3 000	+2 053.20	+200	59 253.20	24 000	-1 200
直接人工	2 000	+170			12 000	+390		14 000	+560			10 000	+400	+400		10 400	4 000	+160
制造费用	6 000	+260			36 000	+580		42 000	+840			30 000	+600	+600		30 600	12 000	+240
合计	20 200	-210	-200	+200	120 000	-2 590	+2 053.30	644 000	-2 800	+2 053.20	+200	100 000	-2 000	+2 053.20	+200	100 253.20	40 000	-800

## 小结(Summary)

定额法是以产品品种(类别)作为成本计算对象,根据产品的实际产量,核算产品的定额(或预算)生产费用和脱离定额(或预算)差异、定额变动差异、材料成本差异,然后,用完工产品的定额成本加减各项差异,计算出完工产品实际成本的一种成本计算方法。

定额成本是根据各项消耗定额和计划单价(或计划费用分配率)计算出来的产品成本。脱离定额差异是各项生产费用的实际支出脱离现行定额或预算的数额。其中,直接材料脱离定额的差异可按限额法、分批切割法或定额盘存法计算。定额变动差异是指由于修订消耗定额而产生的新旧定额之间的差额。材料成本差异是材料实际成本与计划成本之间的差额。

定额法不仅是一种产品成本的计算方法,而且还是一种对产品成本进行控制的方法。定额法的最大优点在于它将成本的事后反映与日常控制有机地结合起来,从而能及时、有效地促使企业节约生产耗费,降低产品成本。若企业定额管理工作的基础比较扎实,各项消耗定额比较准确、稳定,并且产品的生产已经定型,则可采用定额法计算成本。

## 关键词(Glossary)

**定额法** 它是以产品品种(或类别)作为成本计算对象,根据产品的实际产量,核算产品的定额成本和脱离定额差异、定额变动差异,然后,用完工产品的定额成本加减脱离定额差异和定额变动差异,计算出完工产品实际成本的一种方法。

**脱离定额差异** 它是指各项生产费用的实际支出脱离现行定额或预算的数额。

**定额变动差异** 它是指由于修订定额,对月初在产品产生的新旧定额之间的差额。

## 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 贺南轩主编:《成本会计学》,中国财政经济出版社1999年版。

2. 徐政旦等主编：《成本会计》，上海三联书店 1993 年版。
3. 于富生等主编：《成本会计学》，中国人民大学出版社 1997 年版。

### 思考题( Questions )

1. 什么是成本计算的定额法？其主要特点有哪些？
2. 什么是产品的定额成本？产品定额成本与产品计划成本有哪些异同？
3. 如何计算产品定额成本？
4. 什么是脱离定额差异？原材料脱离定额差异的计算具体有哪些方法？

如何进行计算？

5. 什么是定额变动差异？如何进行核算？
6. 如何核算材料和半成品的成本差异？
7. 如何对完工产品与月末在产品的各种成本差异进行分配？
8. 试述定额法的优缺点以及适用条件。



间费用一般包括营业费用、管理费用和财务费用三项内容。它具有四个方面的特点：

1. 期间费用的发生与本期成本没有直接关系,如劳动保险费、房产税等。
2. 由于期间费用不能提供明确的未来收益,所以在发生时立即确认,如广告费、研究开发成本等。
3. 期间费用是本期发生的,但不一定是在本期支付,如预提短期借款利息、摊销报纸杂志费等。
4. 期间费用不计入当期产品生产成本,而直接结转到“本年利润”账户,以计算当期损益。

综上所述,正确确认期间费用,严格划清期间费用与非期间费用的界限,掌握核算的具体内容及其特点,有利于企业加强费用管理,正确计算产品成本,准确计算当期损益,以提高经济效益。

## 第二节 营业费用的核算

### 一、营业费用的内容

随着社会主义市场经济的建立,企业供、产、销都将由市场这一无形的手来操纵。了解市场、预测市场、把握市场成为企业的重要任务。企业不仅要生产出产品,而且还要及时销售出去,最终实现企业的经济效益。如果只发展生产而不注重销售,势必造成产品积压,资金呆滞,导致企业陷入困境。可以说,产品销售状况的好坏,决定了企业效益的高低,决定了企业活力的强弱。因此,抓好产品推销工作是保证企业再生产能够正常进行的一个重要环节。

营业费用是指企业在销售产品、自制半成品和提供工业性劳务等过程中发生的各项费用以及为销售本企业产品而专设销售机构的各项费用。企业为了保证产品的畅销,可以利用各种新闻媒体或宣传工具,如电视、广播、报纸、杂志宣传企业产品,扩大其影响;可以通过为客户提供各种便利条件,促销企业产品;也可以建立独立的、规模适当的销售机构,负责推销企业产品。所有因这些所耗费的人力、物力都属于营业费用。根据用途的不同,营业费用主要包括下列三方面内容：

1. 广告宣传费。它是指企业利用各种新闻媒体或宣传工具,如电视、广播、杂志、报纸、展览会等宣传企业产品所支付的费用。这些费用有:

(1) 广告费。它是指为开拓产品销路或为保持企业产品声誉所支付的各种费用。设广告部门的企业,应包括广告部门的一切费用。

(2) 展览费。为展览产品所发生的一切费用,包括为场地布置耗用的材料、人工费用和其他办公费用。

2. 企业为促销产品,根据交货条件由企业负担的各项费用。这些费用有:

(1) 运杂费。发出产品的运输装卸费用。应由购买单位负担的运杂费不包括在内。

(2) 包装费。包括随同产品出售不单独计价的包装物费用,如包装桶、箱、袋等的费用以及装箱、打包等费用。如果销售产品时有出借包装物,其出借包装物的修理费、成本摊销及其损失等,也应在此列之中。

(3) 保险费。它是指销售运输产品而发生的保险费。

(4) 其他费用。包括销售佣金、委托代销手续费、销售服务费、租赁费等费用。

3. 专设销售机构费用。它是指企业专设销售机构所发生的有关费用,包括销售机构人员的工资、福利费、差旅费、办公费、折旧费、租金、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销和其他经费等等。

企业内部的销售职能部门属于企业行政管理部门,其所发生的经费开支计入管理费用,而不包括在营业费用之中。

## 二、营业费用的核算

营业费用的总分类核算是通过设置“营业费用”账户进行的,它属于损益类账户。当企业发生各项营业费用时,记入该账户的借方;同时,根据具体内容记入“现金”、“银行存款”、“应付工资”、“应付福利费”、“包装物”、“原材料”等账户的贷方。月末将该账户借方归集的营业费用实际发生额全部从贷方结转到“本年利润”账户的借方,结转后该账户无余额。

为了便于控制和分析营业费用,营业费用应按费用项目设置明细分类账,进行明细分类核算。明细分类账格式如表 15—1 所示。

表 15—1

营业费用明细分类账

单位：元

2000年		凭证 号数	摘 要	广告 费	展览 费	运输 费	包装 费	保险 费	其他 费用	专设销 售机构 费用	合计
月	日										
9	6	(1)	支付广告费	1 500							1 500
9	10	(2)	支付运输费			1 050					1 050
9	12	(3)	发生包装费				800				800
9	15	(4)	支付办公费							700	700
9	20	(5)	领用机物料							380	380
9	30	(6)	分配工资 费用							3 000	3 000
9	30	(7)	计提职工 福利费							420	420
9	30		合 计	1 500		1 050	800			4 500	7 850
9	30	(8)	结转费用	1 500		1 050	800			4 500	7 850

为了全面掌握营业费用的核算,下面举一简例说明:

【例 15—1】 某企业 2000 年 9 月份发生有关营业费用的业务如下:

(1) 9 月 6 日,企业以银行存款支付广告费 1 500 元,作会计分录如下:

借:营业费用——广告费 1 500  
贷:银行存款 1 500

(2) 9 月 10 日,企业销售产品时,用银行存款支付应由本企业负担的运输费 1 050 元,作会计分录如下:

借:营业费用——运输费 1 050  
贷:银行存款 1 050

(3) 9 月 12 日,领用随同产品一起出售,而不单独计价的包装物一批计 800 元,作会计分录如下:

借:营业费用——包装费 800  
贷:包装物 800

(4) 9 月 15 日,以银行存款 700 元,支付专设销售机构办公费,作会计分录如下:

借:营业费用——专设销售机构费用 700

贷：银行存款 700

(5) 9月20日,企业专设销售机构领用机物料380元,作会计分录如下:

借：营业费用——专设销售机构费用 380

贷：原材料 380

(6) 9月30日,分配专设销售机构人员工资3000元,作会计分录如下:

借：营业费用——专设销售机构费用 3000

贷：应付工资 3000

(7) 9月30日,计提销售机构人员职工福利费420元,作会计分录如下:

借：营业费用——专设销售机构费用 420

贷：应付福利费 420

(8) 月末将本月发生的营业费用合计7850元,转入“本年利润”账户,计入本月损益,作会计分录如下:

借：本年利润 7850

贷：营业费用——广告费 1500

——运输费 1050

——包装费 800

——专设销售机构费用 4500

依据记账凭证,将上述各项业务登入“营业费用明细分类账”,如表15—1所示。

### 第三节 管理费用的核算

#### 一、管理费用的内容

管理费用是指企业为管理和组织生产经营活动所发生的各项费用。包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费(海域使用费)、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、计提的坏账准备和存货跌价准备、存货盘亏、毁损和报废(减盘盈)以及其他管理费用。

下面对其中几个主要项目进行具体说明:

1. 公司经费。包括工厂总部管理员工资、职工福利费、差旅费、办公费、

折旧费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销以及其他公司经费。

2. 工会经费。它是指按照职工工资总额 2% 计提拨交给工会的经费。

3. 职工教育经费。它是指企业为了提高职工文化素质和技术水平而为职工学习现代先进技术和提高文化水平而支付的费用,按职工工资的 1.5% 计提。

4. 劳动保险费。它是指企业支付离退休职工的退休金(包括按照规定缴纳的离退休统筹金)、价格补贴、医药费(包括企业支付离退休人员参加医疗保险的费用)、职工退职金、长病假(6 个月以上)人员工资、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离休人员的各项经费。

5. 待业保险费。它是指企业按照国家规定缴纳的待业保险基金。

6. 董事会费。它是指企业最高权力机构(如董事会)及其成员为执行职能而发生的各项费用,包括差旅费、会议费等。

7. 咨询费。它是指企业向有关咨询机构进行科学技术经营管理咨询所支付的费用,包括聘请经济顾问、法律顾问等支付的费用。

8. 审计费。它是指企业聘请注册会计师进行查账验资以及进行资产评估等发生的各项费用。

9. 诉讼费。它是指企业因起诉或者应诉而发生的各项费用。

10. 排污费。它是指企业按照规定缴纳的排污费用。

11. 绿化费。它是指企业对厂区、矿区进行绿化而发生的零星绿化费用。

12. 税金。它是指企业按照规定支付的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等。

13. 土地使用费(海域使用费)。它是指企业使用土地(海域)而支付的费用。

14. 土地损失补偿费。它是指企业在生产经营过程中破坏的国家不征用的土地所支付的土地损失补偿费。

15. 技术转让费。它是指企业使用非专利技术而支付的费用。

16. 技术开发费。它是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品设计费、工艺规程制定费、设备调试费、原材料和半成品的试验费用、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究人员的工资费用、研究设备的折旧费、与新产品试制技术研究有关的其他经费、委托其他单位进行的科研试制的费用以及试制失败损失等。

17. 无形资产摊销。它是指专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等无形资产的摊销。

18. 业务招待费。它是指企业为业务经营的合理需要而支付的费用,在下列限额内据实列入管理费用:

(1) 全年销售净额在1 500万元(不含1 500万元)以下的,不超过年销售净额的50%。

(2) 全年销售净额超过1 500万元(含1 500万元)但不足5 000万元的,不超过该部分的30%。

(3) 全年销售净额超过5 000万元(含5 000万元)但不足1亿元的,不超过该部分的20%。

(4) 全年销售净额超过1亿元(含1亿元)的,不超过该部分的10%。

19. 坏账损失。采用备抵法处理坏账损失的企业可于年度终了,计提坏账准备金。实际发生坏账损失时,冲销坏账准备金。

20. 存货跌价损失。采用备抵法处理存货跌价损失的企业可于年度终了比较期末存货成本与可变现净值计算并计提存货跌价准备,计入管理费用。

21. 存货盘亏、毁损和报废。它是指库存的原材料、包装物、低值易耗品、自制半成品、产成品和车间的在产品等盘亏、毁损和报废时发生的损失经批准计入管理费用。

由于管理费用所包括的范围甚广,又是企业经营管理所必需发生的费用,为了进行费用控制,寻求降低管理费用的途径,必须加强对管理费用的核算和监督。管理费用是计算营业利润的重要因素之一,管理费用核算的正确与否直接关系到企业营业利润计算的准确性,故正确核算管理费用具有十分重要的意义。

## 二、管理费用的核算

管理费用的总分类核算是通过设置“管理费用”账户进行的,它属于损益类账户。当企业发生和支付各项管理费用时,记入该账户借方;同时,根据具体内容记入“现金”、“银行存款”、“原材料”、“低值易耗品”、“应付工资”、“应付福利费”、“其他应付款”、“待摊费用”、“无形资产”、“累计折旧”、“应缴税金”、“坏账准备”、“存货跌价准备”等账户的贷方。月末将该账户借方归集的管理费用实际发生额全部从借方转到“本年利润”账户的借方,结转后该账户无余额。

为了了解并分析管理费用增减变动的原因,应按照管理费用的各项内容为其设置明细分类账,也可根据本企业的具体情况有选择地设置专栏,便于对发生额较大、发生次数较多的管理费用重点控制。管理费用的明细分类账一般格式如表15—2所示。

表 15—2

管理费用明细分类账

单位：元

2000年		凭证 号数	摘 要	公司 经费	工会 经费	劳动 保险费	咨询 费	审计 费	税 金	业务 招待费	合计
月	日										
9	15	(1)	购买办 公用品	600							600
9	16	(2)	支付退休 金医药费			2 600					2 600
9	30	(3)	支付法律 顾问费				300				300
9	30	(4)	支付验资 费用					2 100			2 100
9	30	(5)	分配工资 等费用	5 700							5 700
9	30	(6)	计提工会 经费		1 200						1 200
9	30	(7)	摊销无 形资产	400							400
9	30	(8)	计提固定 资产折旧	800							800
9	30	(9)	结转税金						500		500
9	30	(10)	支付业务 招待费							1 500	1 500
	30		合 计	7 500	1 200	2 600	300	2 100	500	1 500	15 700
	30	(11)	结转本月 管理费用	7 500	1 200	2 600	300	2 100	500	1 500	15 700

为了全面掌握管理费用的核算,下面举一简例说明:

【例 15—2】某企业 2000 年 9 月份发生下列有关管理费用的业务如下:

(1) 9 月 15 日,以银行存款购买厂部管理部门办公用品共计 600 元,作会计分录如下:

借:管理费用——公司经费 600  
贷:银行存款 600

(2) 9 月 16 日,以现金支付退休人员退休金 2 000 元,报销退休人员医药费 600 元,作会计分录如下:

借:管理费用——劳动保险费 2 600

贷：现金 2 600

(3) 9月30日,以现金300元支付企业法律顾问费。作会计分录如下:

借：管理费用——咨询费 300

贷：现金 300

(4) 9月30日,以银行存款2100元支付聘请注册会计师查账费用,作会计分录如下:

借：管理费用——审计费 2 100

贷：银行存款 2 100

(5) 9月30日,结转本月工厂总部管理人工工资5000元,并计提职工福利费700元。

根据工资分配表,作会计分录如下:

借：管理费用——公司经费 5 000

贷：应付工资 5 000

根据计提职工福利费计算表,计算出全厂本月应计提的职工福利费700元,作会计分录如下:

借：管理费用——公司经费 700

贷：应付福利费 700

(6) 9月30日,根据计提工会经费计算表,计算出全厂本月应计提的工会经费1200元,作会计分录如下:

借：管理费用——公司经费 1 200

贷：其他应付款 1 200

(7) 9月30日,摊销无形资产400元,作会计分录如下:

借：管理费用——公司经费 400

贷：无形资产 400

(8) 9月30日,工厂总部管理部门本月应计提折旧800元,作会计分录如下:

借：管理费用——公司经费 800

贷：累计折旧 800

(9) 9月30日,结转本月应缴房产税、车船使用税等500元,作会计分录如下:

借：管理费用——税金 500

贷：应缴税金 500

(10) 9月30日,本月以银行存款共支付业务招待费1500元,作会计分录

如下：

借：管理费用——业务招待费	1 500
贷：银行存款	1 500

(11) 9月30日,将本月发生的管理费用15 700元,结转至“本年利润”账户,计入本月损益,作会计分录如下：

借：本年利润	15 700
贷：管理费用——公司经费	7 500
——工会经费	1 200
——劳动保险费	2 600
——咨询费	300
——审计费	2 100
——税金	500
——业务招待费	1 500

依据记账凭证,将上述各项业务登入“管理费用明细分类账”,如表15—2所示。

## 第四节 财务费用的核算

### 一、财务费用的内容

财务费用是指企业为生产经营所进行资金筹集等理财活动而发生的各项费用。它包括企业生产经营期间所发生的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)和金融机构手续费以及因筹集资金而发生的其他财务费用等。为购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,应计入固定资产的购建成本,不包括在此范围内。现将财务费用各项目具体说明如下：

利息支出包括短期借款利息、长期借款利息、应付票据利息、票据贴现利息、应付债券利息、长期应付引进国外设备款利息、长期应付融资租赁款利息等等。

汇兑损失指由于外币业务按人民币记账时,外汇牌价折合率原因产生的损失以及月末外币存款账户余额因外汇牌价调整等原因产生的损失。

金融机构手续费以及因筹集资金而发生的其他财务费用,如发行债券时所需支付的发行手续费、印刷费、开出银行承兑汇票手续费,以及其他财务费用。

财务费用如前所述也属于期间费用,它涉及企业资金筹措等理财活动,所发生的费用直接计入当期损益,由当期销售收入予以弥补,因而,正确核算财务费用是正确计算企业利润的重要条件之一。为了加强资金的筹措和使用,必须在事前确定财务费用预算,事后加以核算和分析,以促使企业降低资金成本,并保证生产经营活动的顺利进行。

## 二、财务费用的核算

财务费用的总分类核算是通过设置“财务费用”账户进行的,它属于损益类账户。当企业发生各项利息支出、汇兑损失、金融机构手续费及其他财务费用时,应借记“财务费用”账户,贷记“银行存款”、“应收票据”、“预提费用”、“长期借款”、“长期应付款”等账户。当发生应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益时,应借记“银行存款”等账户,贷记“财务费用”账户。这些抵减财务费用的金额,既要记入财务费用总分类账户的贷方,又应在“财务费用”明细分类账借方“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本账户的贷方和“本年利润”账户的借方。期末结转后本账户无余额。

“财务费用”账户应该按其费用项目设置明细分类账,进行明细分类核算,用以反映和考核各项财务费用的支出情况。财务费用明细分类账一般格式如表15—3所示。

表 15—3

财务费用明细分类账

单位:元

2000年		凭证 号数	摘 要	利息支出	手续费	合 计
月	日					
9	3	(1)	支付承兑汇票手续费		250	250
9	8	(2)	发生票据贴现息	500		500
9	18	(3)	支付债券手续费等		1 000	1 000
9	30	(4)	发生长期借款利息	700		700
9	30	(5)	发生短期借款利息	800		800
9	30	(6)	取得银行存款利息	200		200
9	30		合 计	1 800	1 250	3 050
9	30	(7)	月末结转财务费用	1 800	1 250	3 050

为了详细掌握财务费用的核算,下面举一简例说明:

【例 15—3】 某企业 2000 年 9 月份发生下列财务费用的业务：

(1) 9 月 3 日 ,企业支付给银行的银行承兑汇票手续费 250 元 ,作会计分录如下：

借：财务费用——手续费	250
贷：银行存款	250

(2) 9 月 8 日 ,企业将未到期的商业承兑汇票向银行贴现 ,其票面金额 10 000 元 ,实际收到银行存款 9 500 元 ,作会计分录如下：

借：银行存款	9 500
财务费用——利息支出	500
贷：应付票据	10 000

(3) 9 月 18 日 ,以银行存款支付委托银行发行债券的手续费和印刷费等计 1 000 元 ,作会计分录如下：

借：财务费用——支付手续费	1 000
贷：银行存款	1 000

(4) 9 月 30 日 ,企业以长期借款购建固定资产现已完成交付使用 ,并已办理竣工决算后 ,本月发生利息支出 700 元 ,作会计分录如下：

借：财务费用——利息支出	700
贷：长期借款	700

(5) 9 月 30 日 ,结转本月应负担短期借款利息 800 元 ,作会计分录如下：

借：财务费用——利息支出	800
贷：预提费用	800

(6) 9 月 30 日 ,接银行通知 ,本月利息收入 200 元 ,作会计分录如下：

借：银行存款	200
贷：财务费用——利息收入	200

(7) 9 月 30 日 ,将本月发生的财务费用 3 050 元 ,结转至“本年利润”账户 ,作会计分录如下：

借：本年利润	3 050
贷：财务费用——利息支出	1 800
——手续费	1 250

依据记账凭证 ,将上述各项业务登入“财务费用明细分类账” ,如表 15—3 所示。

## 小结(Summary)

期间费用是指与产品生产没有直接联系,不能直接归属于某个特定产品,而能够确定其发生的期间,并计入当期损益的费用。期间费用一般包括营业费用、管理费用和财务费用三项内容。

营业费用是指企业在销售产品、自制半成品和工业性劳务等过程中发生的各项费用以及为销售本企业产品而专设销售机构的各项费用。管理费用是指企业行政管理部门为管理和组织生产经营活动所发生的各项费用。财务费用是指企业为生产经营所进行资金筹集等理财活动而发生的各项费用。

营业费用、管理费用、财务费用的本月发生额分别记入“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”账户的借方,月末再从“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”账户的贷方结转到“本年利润”账户的借方,月末结转后各账户均无余额。

## 关键词(Glossary)

**期间费用** 它是指不能直接归属于某个特定产品而能够确定其发生的期间,必须计入当期损益的费用。

**营业费用** 它是指企业在销售产品、自制半成品和工业性劳务等过程中发生的各项费用以及为销售本企业产品而专设销售机构的各项费用。

**管理费用** 它是指企业为管理和组织生产经营活动所发生的各项费用。

**财务费用** 它是指企业为生产经营所进行的资金筹集等理财活动而发生的各项费用。

## 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 贺南轩主编:《成本会计学》,中国财政经济出版社 1999 年版。
2. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店 1993 年版。
3. 于富生等主编:《成本会计学》,中国人民大学出版社 1997 年版。

### 思考题( Questions )

1. 什么是期间费用？具体有哪些特点？
2. 什么是营业费用？具体有哪些内容？如何进行核算？
3. 什么是管理费用？具体有哪些内容？如何进行核算？
4. 什么是财务费用？具体有哪些内容？如何进行核算？

# 现代成本会计学

## 第三篇 其他行业企业成本核算

- 【第十六章】 商品流通企业成本核算
- 【第十七章】 交通运输企业成本核算
- 【第十八章】 施工企业成本核算
- 【第十九章】 农业企业成本核算
- 【第二十章】 旅游、饮食服务企业成本核算
- 【第二十一章】 金融企业成本核算
- 【第二十二章】 房地产开发企业成本核算

# 第十六章

## 商品流通企业成本核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 描述商品流通企业经营活动的特点和商品流通企业成本核算特点。
2. 合理地确定商品采购成本并进行正确的账务处理。
3. 正确地进行批发企业商品销售成本的核算。
4. 正确地进行零售企业商品销售成本的核算。

### 第一节 商品流通企业概述

#### 一、商品流通企业的特点

凡是从事商品流通或以商品流通为主营业务的企业都是商品流通企业,包括商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药(石油、烟草)商业、图书发行等企业。

商品流通企业是社会扩大再生产过程的交换环节,是国民经济中的一个重要部门,是联结工业与农业、城市与乡村、生产与消费的桥梁和纽带。由于商业企业的经营活动只有购进和销售两个环节,因此,商品流通企业的资金运动主要经过购进和销售两个过程,以“货币资金——商品资金——货币资金”的形式运动,随着商品购销活动的交替进行,由货币资金转化为商品资金,再由商品资金转化为货币资金,周而复始。

商品流通企业按其在商品流通中所处的地位不同,分为批发商品流转和零售

商品流转两个基本环节。各类企业所处的流转环节不同,业务经营范围不同,其业务经营上也各具不同的特点。

1. 批发企业经营活动的特点。批发企业的经营活动是将购进的工农业产品,供应给零售企业用作转卖给消费者,或供应给生产企业用作生产消费的商品流转活动。批发环节是联系生产企业与零售企业、生产企业与生产企业的中间环节,担负着组织货源、储备商品、调节供求和安排市场的重要任务。批发企业的地位和作用,决定了批发商品流转业务具有如下特点:

(1) 批发企业的经营规模及业务量大。为了加强商品的管理和保障商品的安全,必须建立和健全严密的验收、销售、盘点的手续,及时反映购、销、存情况。

(2) 批发企业的商品储备量大。为了调节市场供应,经常需要保持一定数量的商品储备,因此,必须合理地组织商品采购和供应工作。

(3) 批发企业的销售对象,一般是生产企业和零售企业,交易次数不像零售企业那样频繁,但每次交易额比较大。

(4) 批发企业经营大宗商品交易,每次交易都必须填制内容完整的专用发票。

2. 零售企业经营活动的特点。零售企业的经营活动是从批发企业或生产部门购进工农业产品,再把工农业产品直接售给城乡居民消费和企业、机关、团体、学校等集体消费的商品交易活动。零售企业担负着把工农业产品从流通领域转移到消费领域,实现消费品分配的任务。零售企业与批发企业相比,在业务经营上的特点是:

(1) 零售企业一般是综合经营,既有工业品又有农副产品,商品品种较多,规格复杂。

(2) 零售企业一般库存量较少,在业务经营上要求勤进快销,柜台与在库商品一般由同一实物负责人经管。

(3) 零售企业销售对象是广大消费者,因而交易频繁,数量零星,大多采用现款销售方式,一般不需填制销货凭证。

(4) 在商品零售价格上,工业品零售价格相对稳定,农副鲜活商品价格则随鲜活程度而随时变更。

## 二、商品流通企业成本核算的内容和特点

商品流通企业的经营成本是企业商品经营过程中所发生的,与经营活动有关的支出。经营资金实际支出,主要包括商品采购成本、商品销售成本。商品

采购成本以商品的实际进价为核算基础,商品的实际进价即商品的采购成本,也称商品的进价成本。商品销售成本实质是已销商品的采购成本,可以根据一定的存货计价方法确定。商品流通企业成本核算一般是指商品采购成本、商品销售成本的核算。商品流通企业在组织商品流通过程中发生的销售费用、管理费用、财务费用,以及在进货过程中发生的运杂费、保险费、途中合理损耗、入库前的挑选整理费用等费用,作为期间费用计入当期损益。

商品流通企业成本核算具有如下的特点:

1. 成本计算对象一般是指购进或销售商品的品种或类别(柜组)。
2. 成本计算期与会计期间相同。
3. 一般设置“物资采购”明细账核算商品采购成本,设置“主营业务成本”明细账核算商品销售成本。

## 第二节 商品采购成本的核算

商品采购是商品流通过程的首要环节。为了正确核算商业企业的经营成果,必须认真进行商品采购过程的成本核算。

商品采购成本是指商品的进价成本。为经营商品或提供劳务而发生的其他各项费用(包括营业费用、管理费用和财务费用)均列入商品流通费,作为期间费用处理。

### 一、商品采购成本的确定

按照商品来源地的不同,企业的商品可以分为国内购进商品和国外购进商品两大类,这两类商品的进价成本在具体内容上有一定的差异:

1. 国内购进用于国内销售和用于出口的商品,应以进货原价作为其采购成本。必须注意,购进商品过程中所发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等进货费用,以及购进出口商品到达交货地车站、码头以前支付的各项费用和手续费,均应列入营业费用作为当期损益处理。

2. 企业进口的商品,其采购成本是指进口商品在到达目的地港口以前所发生的各种支出,包括进口商品的国外进价、应分摊的外汇价差和进口环节的各种税金。

(1) 进口商品的国外进价。即进口商品按对外承付货款日市场外汇牌价结算的到岸价格(CIF)。如对外合同是以离岸价格(FOB)成交的,商品离开对方口岸后,由我方负担的运杂费、保险费、佣金等费用,也应计入商品的进价;商品到达我国口岸目的港后发生的费用,应计入经营费用。收入的进口佣金冲减进价,不易按商品认定的,则冲减经营费用。

(2) 企业委托其他单位代理进口的商品,其采购成本为实际支付给代理单位的全部价款。

(3) 购进外汇价差。即企业以调入外汇进口商品而按规定结转的外汇价差。

(4) 进口税金。如商品进口报关时应缴纳的进口关税。

企业收购农副产品,其采购成本包括支付的收购价款、税金等。

企业购进商品发生的购货折扣、退回和折让及购进商品发生的经确认的索赔收入,应冲减商品进价成本。

## 二、商品采购成本的账务处理

通常设置“物资采购”账户核算企业购入商品的采购成本。购入商品包括国内采购、国外进口的商品。企业为了供应和销售给外单位而购入的各种商品,不论是否进入本企业仓库,凡是通过本企业结算货款的,都在本账户核算。企业购入的材料物资、包装物、低值易耗品等,应在“包装物”、“低值易耗品”等账户核算,不记入本账户。企业因采购商品而在期末发生的在途商品,以及采用实际成本核算材料、商品的企业,可以将本账户改为“在途物资”账户进行核算。

企业购入商品,根据发票、账单支付货款和各项费用、税金等,按商品进货原价(有进货折扣与折让的,应扣除进货折扣与折让),借记本账户和“营业费用”等账户,贷记“银行存款”、“应缴税金”等账户。采用商业汇票结算方式购入的商品,开出、承兑商业汇票时,借记本账户,贷记“应付票据”账户。商品到达验收入库后,采用进价核算的商品,按进价借记“库存商品”账户,贷记本账户;采用售价核算的商品,按售价借记“库存商品”账户,按进价贷记本账户,按售价与进价的差额贷记“商品进销差价”账户(售价低于进价时,应借记“商品进销差价”账户,下同)。本账户期末余额反映企业在途商品的采购成本。

购入商品在运输途中发生的毁损、短缺或溢余,不作为增减购入商品的采购成本处理,应于发现时,通过“待处理财产损溢”账户核算,并应查明原因分别情况进行处理。

本账户应按供货单位、商品类别等设置明细账。企业经营进出口商品的,可根据需要分别进口商品采购和出口商品采购进行明细核算。

企业购入商品抵达仓库前发生的包装费、运杂费(不包括按规定根据运输费的一定比例计算的可抵扣的增值税额)、运输储存过程中的保险费、装卸费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费用等采购费用直接计入当期营业费用,不在本账户核算。

【例 16—1】某零售企业 2003 年 8 月 1 日向本市某批发企业购入某种商品 100 件,对方开具的增值税专用发票上列示价款 20 000 元和增值税额 3 400 元。该批商品售价金额为 26 000 元,其进销差价共为 6 000 元。货款用支票付讫,商品已验收入库。根据供货单位的专用发票和本企业的支票存根,编制会计分录如下:

借:物资采购	20 000
应缴税金——应缴增值税(进项税额)	3 400
贷:银行存款	23 400

根据商品收货单,编制会计分录如下:

借:库存商品	26 000
贷:物资采购	20 000
商品进销差价	6 000

【例 16—2】某批发公司向上海自行车厂购进自行车 100 辆,每辆 500 元,计价 50 000 元,增值税率为 17%。运费 1 000 元(假定运费金额按 10% 计算进项税额准予抵扣)。款未付,开出银行承兑汇票一张。

根据业务部门转来的“发货单”、自行填制的“收货单”、运费发票以及专用发票上记载的应计入采购成本的金额和增值税额,作如下账务处理:

借:物资采购	50 000
应缴税金——应缴增值税(进项税额)	
(50 000 × 17% + 1 000 × 10%)	8 600
营业费用(1 000 × 90%)	900
贷:应付票据	59 500

另外,财会部门根据仓库转来的“收货单”审核无误后,结转商品采购成本,作分录如下:

借:库存商品	50 000
贷:物资采购	50 000

### 第三节 批发企业商品销售成本的核算

#### 一、账户设置及账务处理

在商品流通企业中,库存商品可以采用进价或售价进行核算,一般来说,批发企业的库存商品应按商品进货原价记账,零售企业库存商品则应按商品的销售价格记账。与此相适应,在结转商品的销售成本时,批发企业与零售企业所采用的成本计算方法也存在较大的差异。批发企业的商品销售成本是指已销商品的实际进价成本,通过“主营业务成本”账户进行核算。结转商品销售成本时,借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户。

#### 二、批发商品销售成本的计算

采用进价核算的批发商品在计算商品的销售成本时,可供选择的计算方法有先进先出计价法、后进先出计价法、加权平均计价法、移动加权平均计价法、个别计价法和毛利率法等方法。

由于同一种商品购入的时间和地点不同,各批已销商品的进价也往往不同,因此,必须根据商品经营情况和管理要求等,采用一定的方法正确计算商品销售成本。方法一经确定,为了保证会计信息可比,不能随意变更。其中先进先出计价法、后进先出计价法、加权平均计价法、移动加权平均计价法和个别计价法可以比照工业企业材料发出的核算,下面主要介绍毛利率法。

毛利率法根据本期商品销售收入乘以上季度实际毛利率(或本季度计划毛利率)匡算出本期已销商品毛利额,再据以计算本期商品销售成本。其计算公式如下:

$$\text{上季度实际毛利率} = \frac{\text{上季度已销商品毛利额}}{\text{上季度商品销售收入}} \times 100\%$$

$$\text{本月商品销售毛利额} = \text{本月商品销售收入} \times \text{上季度实际毛利率}$$

$$\text{本月商品销售成本} = \text{本月商品销售收入} - \text{本月商品销售毛利额}$$

一般来说,商业企业同类商品毛利率大致相同,而各类商品的毛利率相差较大,为了简化计算工作,比较正确地计算商品销售成本,应先按商品类别计算出各类商品销售成本,再汇总计算全部商品销售成本。企业应按商品类别增设

“库存商品”和“主营业务收入”二级账户,以便于计算各类商品的实际毛利率和销售成本。对于库存商品明细账平时只记数量,不记金额。

【例 16—3】某批发企业第二季度衬衫的销售收入为 20 000 元,其销售成本为 16 000 元。7 月份该类衬衫的销售收入为 50 000 元,则其商品销售成本计算如下:

$$\text{二季度毛利率} = (20\,000 - 16\,000) \div 20\,000 = 20\%$$

$$7 \text{ 月衬衫的销售成本} = 50\,000 \times (1 - 20\%) = 40\,000 (\text{元})$$

将计算出的商品销售成本从“库存商品”账户转入“主营业务成本”账户,会计分录如下:

借:主营业务成本	40 000
贷:库存商品	40 000

采用毛利率法计算已销商品进价成本的优点是:因不按商品的品种、规格分别计算,而是按商品的类别综合计算商品销售成本,因此可以简化核算工作。其不足之处在于,由于同类商品中的各种商品的毛利率不完全相同,而且上季度实际毛利率(或本季度计划毛利率)与本月实际毛利率也不相同,计算结果不够准确。因此,这种方法只能用来计算每一季度前两个月已销商品的进价成本。在每一季度末,必须采用先进先出法、后进先出法等比较准确的方法,计算出该季度已销商品的实际成本,用该季度实际商品销售成本减去前两个月用毛利率法结转的成本,得出该季度第三个月应该结转的成本,以便调整季度的商品销售成本,提高每一季度商品销售成本计算的正确性。

【例 16—4】接上例,该批发企业 8 月份衬衫销售收入为 60 000 元,9 月份销售收入为 80 000 元,第三季度末,采用先进先出进价法,按商品品种逐一计算并汇总得出衬衫第三季度实际销售成本为 150 000 元。

$$7 \text{ 月份已结转的} \\ \text{商品销售成本} = 40\,000 (\text{元})$$

$$8 \text{ 月份已结转的} \\ \text{商品销售成本} = 60\,000 \times (1 - 20\%) = 48\,000 (\text{元})$$

$$9 \text{ 月份应结转的} \\ \text{商品销售成本} = 150\,000 - (40\,000 + 48\,000) = 62\,000 (\text{元})$$



表 16—1

单位：元

柜 组	库存商品 月末余额	主营业务收入 本月发生额	商品进销差价 月末余额
针织柜	29 000	136 000	16 500
鞋包柜	43 600	204 000	34 664
文具柜	15 200	56 000	8 544
合 计	87 800	396 000	59 708

根据上述资料,计算各柜组进销差价率以及各柜组已销商品应分摊的进销差价如表 16—2 所示。

表 16—2

商品进销差价计算表

× × 年 1 月

单位：元

柜 组	(1) 分配前 商品进销 差价账户 月末余额	(2) 月末 库存商 品账户 余额	(3) 本月主 营业务收 入账户贷 方发生额	(4) 进销差 价率 = $\frac{(1)}{(2)+(3)}$	(5) 已销商 品进销 差价 = $(3) \times (4)$	(6) 库存商 品结转进 销差价 = $(1) - (5)$
针织柜	16 500	29 000	136 000	10%	13 600	2 900
鞋包柜	34 664	43 600	204 000	14%	28 560	6 104
文具柜	8 544	15 200	56 000	12%	6 720	1 824
合 计	59 708	87 800	396 000		48 880	10 828

根据表 16—2 的计算结果,编制会计分录如下:

借：商品进销差价——针织柜	13 600
——鞋包柜	28 560
——文具柜	6 720
贷：主营业务成本——针织柜	13 600
——鞋包柜	28 560
——文具柜	6 720

已销商品分配进销差价后,商品销售成本调整为按进价反映的商品销售成本 347 120 元(396 000 - 48 880 = 347 120 元)。

为了正确核算商品销售成本与经营成果,在年终决算前应对商品进销差价进行核实并予以调整。

核实和调整商品进销差价时,首先应对全部商品进行盘点,根据每种商品的实存数量分别乘以该种商品的进价和售价,汇总计算出全部结存商品的进价金额和售价金额,再进一步计算出全部结存商品的进销差价。其计算公式如下:

$$\text{结存商品进价金额} = \sum \left( \begin{array}{l} \text{各种商品} \\ \text{实存数量} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{各该商} \\ \text{品进价} \end{array} \right)$$

$$\text{结存商品售价金额} = \sum \left( \begin{array}{l} \text{各种商品} \\ \text{实存数量} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{各该商} \\ \text{品售价} \end{array} \right)$$

$$\text{结存商品进销差价} = \text{结存商品售价金额} - \text{结存商品进价金额}$$

然后将核实得出的结存商品进销差价与调整前“商品进销差价”账户余额作比较,进行调整。如果前者大于后者,说明以前月份多转了商品进销差价,少算了销售成本,应调整借记“主营业务成本”账户,贷记“商品进销差价”账户;如果前者小于后者,说明以前月份少转了商品进销差价,多计了商品销售成本,应按差额借记“商品进销差价”账户,贷记“主营业务成本”账户。

### 小结(Summary)

商业企业按其在商品流通中所处的地位不同,分为批发商品流转和零售商品流转两个基本环节。各类企业所处的流转环节不同,业务经营范围不同,其业务经营上也各具不同的特点。

商品流通企业的经营成本是企业商品经营过程中发生的,与经营活动有关的支出。经营资金实际支出,主要包括商品采购成本、商品销售成本。商品采购成本也称商品的进价成本,它以商品的实际进价为核算基础。商品销售成本实质上是已销商品的采购成本,可以根据一定的存货计价方法确定。商品流通企业成本核算一般是指商品采购成本、商品销售成本的核算,商品流通企业在组织商品流通过程中发生的销售费用、管理费用、财务费用,以及在进货过程中发生的运杂费、保险费、途中合理损耗、入库前的挑选整理费用等费用,作为期间费用计入当期损益。

企业通常设置“物资采购”账户核算购入商品的采购成本。

在商品流通企业中,库存商品可以采用进价或售价进行核算,一般来说,批发企业的库存商品应按商品进货原价记账,零售企业库存商品则应按商品的销售价格记账。与此相适应,在结转商品的销售成本时,批发企业与零售企业所采

用的成本计算方法也存在较大的差异。

批发企业的商品销售成本是指已销商品的实际进价成本,通过“主营业务成本”账户进行核算。

采用售价金额核算法的零售企业进行商品销售成本核算时,也应设置“主营业务成本”账户。为了简化核算工作,购进商品的售价与进价之间的差额即进销差价,平时不随商品的销售计算和结转,而是在设置的“商品进销差价”账户中进行归集。在商品销售后按售价借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户,“主营业务成本”账户平时不反映已销商品进价成本,平时账面上并不反映销售商品实现的毛利。月末将全部商品进销差价在已销商品和结存商品之间分配,并将已销商品应分摊的进销差价一次转入“主营业务成本”账户的贷方,“主营业务成本”账户按售价反映的借方发生额减去其反映应分摊进销差价的贷方发生额,就得出按进价反映的商品销售成本。已销商品应分配的进销差价即是销售商品实现的毛利。

### 关键词(Glossary)

**商品流通企业** 凡是从事商品流通或以商品流通为主营业务的企业都是商品流通企业,包括商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药(石油、烟草)商业、图书发行等企业。商业企业按其在商品流通中所处的地位不同,分为批发商品流转和零售商品流转两个基本环节。

**商品采购成本** 它是指商品的进价成本。为经营商品或提供劳务而发生的其他各项费用(包括营业费用、管理费用和财务费用)均列入商品流通过费,作为期间费用处理。

**毛利率法** 根据本期商品销售收入乘以上季度实际毛利率(或本季度计划毛利率),匡算出本期已销商品毛利额,再据以计算本期商品销售成本。

**售价金额核算法** 它是指在商品流通企业中,零售企业库存商品按商品的销售价格记账,购进商品的售价与进价之间的差额即进销差价,平时不随商品的销售计算和结转,而是设置“商品进销差价”账户进行归集。

### 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 中华人民共和国财政部:《企业会计制度》。

2. 财政部：《企业会计制度——会计科目和会计报表》。
3. 王振华等主编：《成本会计学》，西南财经大学出版社 2001 年 7 月版。
4. 尹春梅主编：《商业会计》，上海财经大学出版社 2000 年 11 月版。
5. 宋胜菊主编：《新编成本会计》，立信会计出版社 1999 年 6 月版。

### 思考题( Questions )

1. 商品流通企业成本核算主要包括哪些内容？有何特点？
2. 采用进价核算的批发商品在计算商品的销售成本时，可供选择的计算方法有哪些方法？毛利率法如何计算商品的销售成本？它有什么优缺点？
3. 已销商品应分摊的进销差价如何计算？

# 第十七章

## 交通运输企业成本核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 描述交通运输企业经营活动的特点和交通运输企业成本核算的特点。
2. 掌握公路运输企业的成本核算。
3. 掌握水路运输企业的成本核算。
4. 了解铁路运输企业的成本核算和航空运输企业的成本核算。

### 第一节 交通运输企业成本核算概述

#### 一、交通运输企业经营活动的特点

交通运输企业是指从事运送旅客和货物等经营活动的物质生产企业,包括从事远洋、沿海、内河、公路、铁路、航空运输企业,海河港口、仓储企业,外轮代理企业,以及城市公共汽(电)车、出租汽车、轮渡、地铁等企业。

交通运输业同制造业一样都属物质生产部门,是产品生产在流通过程的继续,并不改变产品的物质形态。交通运输业的生产活动是运用交通工具使人或货物发生空间移动的一个物质生产部门。

交通运输业的劳动对象不是原材料、燃料等,而是它所运输的旅客或货物,其劳动对象不因运输生产活动而改变其物质形态,运输生产活动最终结果并不创造新的物质产品。交通运输业的产品是旅客和货物的位移,生产地点流动分散,线长点多。交通运输业的产品是不以实物形态独立存在的,它的生产过程与

销售过程是统一而不可分割的,生产的完成即销售的完成。另外,运输过程中的行车速度、燃油耗用量等受到路况、气候等条件的影响,表明交通运输业的生产过程直接受到自然条件的影响。

## 二、交通运输业成本核算的特点

交通运输业的成本核算是指将运输企业在运输生产过程中发生的各项营运费用,按照成本计算对象进行归集和分配,采用适当的方法,计算出一定时期内的各项运输业务的总成本和单位成本。交通运输业的特点决定了其成本核算的特点,归纳起来有如下几点:

1. 交通运输业的成本计算对象是旅客或货物的周转量。交通运输业的生产过程不产生新的实物形态的产品,只是将旅客或货物的位置转移,因此,其成本计算对象是这种位移的量。旅客或货物的位置转移不但与距离有关,还与数量有关,因此,用距离与数量相结合的复合单位(如人公里、吨公里等)对这种位移量进行计量。

2. 没有构成产品实体的“直接材料”成本项目。交通运输业的生产过程并不改变产品的实物形态,因此,运输成本中没有形成产品实体的“直接材料”项目,而主要包括与运输工具的使用相关的各种材料、燃料等费用的消耗。

3. 无生产成本与销售成本之分。交通运输业的产品是旅客和货物的位移,它的生产过程和销售过程是一致的,因此,交通运输成本没有生产成本和销售成本的区分。

4. 不涉及在产品成本的计算。与工业企业相比较,交通运输业的生产周期较短(除远洋运输),期末未完成的运输工作量较少,一般不存在将生产费用在本期及下期进行分配的问题,即没有在产品成本。

5. 运输成本的高低直接受自然环境的影响。交通运输业的生产过程直接受到自然条件的影响,如果自然环境恶劣,比如坡陡、风雪大、弯道多,那么燃油消耗、车辆损耗也必然增加,运输成本也就提高了。

此外,交通运输业在分别计算旅客运输成本和货物运输成本时,需要将客货混载运输方式下所发生的运输成本进行分配,就像工业企业中联合成本在联产品中进行分配一样。在“空驶”的情况下并不产生生产成果,所发生的费用应由完成的生产成果来分配承担,犹如工业企业中的废品损失应由合格品承担一样。

## 第二节 公路运输企业的成本核算

### 一、公路运输企业成本核算的特点

公路运输企业的生产经营活动包括运输业务、装卸业务和其他业务,其成本核算,首先要明确生产经营活动过程中实际发生的与运输、装卸和其他业务有关的各项费用支出由谁来承担。企业根据各类业务的实际情况确定的营运费用的承担者,即为成本计算对象。营运费用的归集和分配,以及正确地进行成本计算,都要以成本计算对象为依据。公路运输企业营运生产的各类业务,其业务内容不同,因而成本计算对象和成本计算单位也各不相同。以下主要说明运输业务成本核算的特点。

1. 成本计算对象。汽车运输业务可分为旅客运输和货物运输,运输业务的成本计算对象就是客运业务和货运业务,即计算出客运成本和货运成本。有拖带挂车的,不单独核算挂车成本,其所发生的费用,随主车计入运输成本。客车兼营货运的,或货车兼营客运的,一般以主要运输业务作为成本计算对象。

以客车运输和货车运输作为成本计算对象,并不是以每一辆客车或货车作为成本计算对象,而是按一定的生产经营单位(如运输公司及其所管辖的车队、车场、车站等)所属的客车、货车类别组织成本核算工作。

在车型类别比较复杂的汽车运输企业,还可以根据需要分别耗用不同的燃料、不同厂牌型号的客车运输和货车运输为成本计算对象。对于特种大型车、集装箱专用车、零担专用车、冷藏车、罐车等运输业务,为单独考核其营运成果,应作为单独的成本计算对象。

2. 成本计算单位。客车运输成本计算单位是元/人公里,货车运输成本计算单位是元/吨公里。客车运货,将货物周转量由吨公里转换为人公里;货车载客,则将旅客周转量由人公里换算为吨公里,换算比例为:

$$1 \text{ 吨公里} = 10 \text{ 人公里}$$

如计算客货车的综合成本,其计量单位是元/人公里换算元/吨公里,计算过程所需用的换算比例同上,即1换算吨公里=1吨公里=10人公里。

由于人公里和吨公里作为成本计算单位,单位运输成本数值较小,不便于进行分析,为此,客车运输成本往往以千人公里为计算单位,货车运输成本往往以

千吨公里为计算单位,客货车的综合成本往往以千换算吨公里为计算单位。

3. 成本计算期。汽车运输成本按月、季、年计算,即以会计报告期为成本计算期。

4. 成本项目。汽车运输成本项目可以分为车辆费用和营运间接费用两大类。车辆费用是指营运车辆从事运输生产所发生的各项费用,包括司助人员的工资及福利费、燃料、轮胎、保养维修费用、折旧费、养路费、运输管理费、事故费等。营运间接费用是指在营运过程中发生的不能直接计入成本核算对象的各种费用,包括站、队人员的工资及福利费、折旧费、办公费、差旅费、水电费、劳动保护费等。

公路运输企业的主要业务活动除了运输业务以外,还有装卸业务和其他业务。汽车运输企业的装卸业务有机械装卸和人力装卸,计算成本时,分别以机械装卸业务和人工装卸业务作为成本计算对象。在以机械装卸业务作为成本计算对象时,虽有少量人力配合机械作业,但不单独计算人工装卸成本,人工费用并入机械装卸成本核算;同样,在以人力装卸业务作为成本计算对象时,虽有少量机械作业,也不单独计算机械装卸成本,机械费用并入人工装卸成本核算。装卸操作量的成本计算单位为千操作吨。

对公路运输企业除运输、装卸业务以外的货物堆存、客货运代理业务及旅客服务、集装箱服务等其他业务,企业可按各类业务的具体情况,分别确定成本计算对象,分别组织成本核算工作。

## 二、会计账户设置

公路运输企业的成本核算,需设置“运输支出”、“装卸支出”、“堆存支出”、“代理业务支出”、“辅助营运费用”、“营运间接费用”、“待摊费用”、“预提费用”等相关会计账户。

1. “运输支出”账户。“运输支出”账户核算企业经营旅客、货物运输业务所发生的各项费用支出。该账户应按成本计算对象(如运输工具的类型或单车)设立明细账,并按规定的成本项目进行明细核算。企业经营运输业务所发生的各项费用,应按成本核算对象和规定的成本项目予以汇集。能直接计入成本计算对象的费用,借记本账户,贷记“燃料”、“材料”、“轮胎”、“预提费用”、“应付工资”、“应付福利费”等账户。不能直接计入成本计算对象的其他费用,应先在“营运间接费用”、“辅助营运费用”、“待摊费用”等账户核算,月份终了,再将这些费用按适当的分配标准,分别计入有关的成本核算对象,借记本账户,贷记“营运间接费用”、“辅助营运费用”、“待摊费用”等账户。

运输企业发生的各种事故损失,应单设项目进行核算,发生的事故费用,先借记“运输支出——事故费用”账户,贷记“银行存款”等账户。待查明事故原因,经有关部门裁决后再作相应的处理。向保险公司投保收回的赔偿收入,以及应由事故对方或过失人负担的部分,应冲减事故费用项目,借记“银行存款”、“其他应收款”等账户,贷记“运输支出——事故费用”账户。年终,对于当年不能结案的事故,遵循“权责发生制”的原则,企业可根据有关资料计算出应付事故费用,列入当年营运成本,将事故费用预提出来,待以后年度支付事故费用时,再冲减预提的事故费用。待事故结案时,将实际费用与预提数的差额,调整结案年度的营运成本。

期末应将“运输支出”账户的余额转入“本年利润”账户,结转后该账户一般无余额。

2. “装卸支出”账户。“装卸支出”账户核算企业因经营装卸业务所发生的各项费用支出。该账户应按专业作业区、货种或规定的成本项目进行明细核算。企业经营装卸业务所发生的各项费用,应按成本计算对象和规定的成本项目予以汇集。凡能直接计入成本计算对象的装卸费用支出,应借记“装卸支出”账户,贷记有关账户。对于不能直接计入的费用,应通过“营运间接费用”等账户归集,月份终了,再将这些间接费用按适当的分配标准,分配计入有关的成本核算对象的成本,借记“装卸支出”账户,贷记“营运间接费用”等账户。期末应将“装卸支出”账户的余额转入“本年利润”账户,结转后该账户无余额。

3. “堆存支出”账户。“堆存支出”账户核算企业因经营仓库和堆场业务所发生的费用支出。该账户应按照装卸作业区、仓库、堆场设备种类和规定的成本项目进行明细核算。企业经营堆存业务所发生的各项费用,应按成本核算对象和规定的成本项目予以归集,各项直接费用和间接费用的核算与“运输支出”、“装卸支出”账户相同。

4. “代理业务支出”账户。“代理业务支出”账户核算企业经营各种代理业务所发生的各项费用。包括:工资、职工福利费、材料、低值易耗品摊销、折旧费、水电费、修理费、租赁费、差旅费、业务票据费、取暖费、劳动保护费等。该账户应按照代理业务种类和规定的成本项目进行明细核算。企业经营代理业务所发生的各项费用,应按成本核算对象和规定的成本项目予以归集,各项直接费用和间接费用的核算与“运输支出”、“装卸支出”账户相同。

5. “辅助营运费用”账户。“辅助营运费用”账户核算企业辅助生产部门生产产品和供应劳务所发生的辅助生产费用,就好像工业企业中的“生产成本——辅助生产成本”账户。该账户应按辅助生产部门及成本核算对象设置明

细账,并按规定的费用项目设置专栏。企业辅助生产部门为生产产品和供应劳务所发生的各项费用支出,先记入“辅助营运费用”账户的借方,月末根据各辅助生产部门归集的辅助营运费用,计算出各部门生产的产品总成本和单位成本及提供劳务作业的劳务费分配率,并据以结转辅助生产产品的成本和进行辅助生产费用分配。辅助生产的劳务费分配,按受益部门进行,辅助生产部门之间互相提供的劳务作业,视其数量的大小,可进行交互分配,也可全部对外分配,月末,按照规定的分配标准和适当的分配方法,确定由各项业务负担的辅助营运费用数额后,借记“运输支出”、“装卸支出”、“堆存支出”、“代理业务支出”、“其他业务支出”、“在建工程”等账户,贷记“辅助营运费用”账户。

6. “营运间接费用”账户。本账户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,就好像工业企业中的“制造费用”账户。发生的营运间接费用,主要包括“人事费用”和“营运费用”两部分。所谓“人事费用”是指为保证正常营运而配备的替补司售人员以及病事假人员的工资及应付福利费、服装费、文体宣传费、杂费等;“营运费用”则是指单证资料费(客运票据、货运提单、技术业务资料费用)、电信通讯费等。发生营运间接费用时,借记本账户,贷记“现金”、“银行存款”、“材料”、“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”等账户。月终,应按一定分配标准,分配当月发生的营运间接费用,借记“运输支出”、“装卸支出”、“堆存支出”、“代理业务支出”、“其他业务支出”、“辅助营运费用”等账户,贷记本账户。本账户分配后月末应无余额。

7. “待摊费用”和“预提费用”账户。待摊费用是指已经支付或发生,但应由本期和以后各期产品成本共同负担的费用,属于递延性质的费用。这种费用发生以后,由于受益期限较长,不应一次全部计入当月产品成本,而应在费用的收益期内分月摊入各月产品成本。企业发生的待摊费用,借记“待摊费用”账户,贷记“银行存款”等有关账户;分期摊销时,借记“辅助营运费用”、“营运间接费用”等账户。

预提费用是指企业按照规定从成本中预先提取但尚未支付的费用。这种费用虽然尚未支付,但支付前各月已经受益,因此,应预先计入各月产品成本。预提费用的受益期一般可以确定,故应按受益期限的长短,计算和预提各期应承担的费用。预提数与实际发生数差异较大时,应及时调整提取标准,多提数额一般应在年终冲减成本。企业预提的各项费用,借记“辅助营运费用”、“营运间接费用”等账户,贷记“预提费用”账户,实际支付时,借记“预提费用”账户,贷记“银

行存款”等有关账户。

在实际工作中,对于某些属于待摊、预提性质但数额较小,对各期影响不大的费用,为简化核算工作,也可以不作为待摊、预提费用处理,而按实际发生额计入当期成本。对于不属于待摊、预提性质的费用,不论数额多大都不应作为待摊、预提费用分月摊销和预提。要防止人为地多摊、多提或少摊、少提的方式来调整各月成本的现象。

待摊及预提费用应分别按每项费用进行明细分类核算,一般当年结清。待摊费用必须跨年度时,其待摊期限一般不得超过12个月。对于受益期限超过12个月的费用,应通过“长期待摊费用”账户进行核算。

运输企业通过设置上述核算营运费用的账户,将应计入营运成本的各项费用,有些费用直接计入各成本计算对象的成本,有些费用则先在“辅助营运费用”、“营运间接费用”等账户进行汇集,月末再将这些费用分配给各成本计算对象。企业遵循“权责发生制”的原则,对于不属于本期成本负担的营运费用,则通过“待摊费用”、“预提费用”账户调整。经过对营运费用的归集与分配,企业确定由各成本计算对象负担的直接费用和间接费用,据以确定各成本计算对象的成本。

### 三、车辆费用的归集与分配

1. 工资及福利费的归集与分配。每月发生的工资支出应先在“应付工资”账户归集,然后再按人员类别分别计入有关的成本中去,工资分配时应编制工资及福利费分配表。

【例 17—1】 吉利公司编制 5 月份工资及福利费分配表如表 17—1 所示。

表 17—1 工资及福利费分配表  
× × 年 5 月 单位:元

应借账户	工资总额	职工福利费	合 计
运输支出			
——客运	30 000	4 200	34 200
——货运	20 000	2 800	22 800
小 计	50 000	7 000	57 000
营运间接费用	6 000	840	6 840
辅助营运费用 (机修车间)	10 000	1 400	11 400

续 表

应借账户	工资总额	职工福利费	合 计
管理费用	5 000	700	5 700
应付福利费	2 000	280	2 280
合 计	73 000	10 220	83 220

根据表 17—1 作会计分录如下：

借：运输支出——客运	30 000
——货运	20 000
营运间接费用	6 000
辅助营运费用	10 000
管理费用	5 000
应付福利费	2 000
贷：应付工资	73 000
借：运输支出——客运	4 200
——货运	2 800
营运间接费用	840
辅助营运费用	1 400
管理费用	980
贷：应付福利费	10 220

2. 燃料费用的归集和分配。企业设置“燃料”账户核算企业库存和车存的各种燃料的计划成本或实际成本。燃料按实际耗用数计算成本。企业车存燃料管理方式目前有两种：实行满油箱制车存燃料管理和实行盘存制车存燃料管理。在实行满油箱制车存燃料管理方法下，营运车辆在投入运输生产时，由车队根据油箱容积填制领油凭证加满油箱，作为车存燃料。以后每次加油时加满油箱，车辆当月的加油数就是消耗数。在实行盘存制车存燃料管理的方法下，月末要对车存燃料进行盘点，按下列公式确定实际消耗数：

$$\text{本月实际耗用数} = \text{月初车存数} + \text{本月领用数} - \text{月末车存数}$$

月末，企业应根据燃料领用凭证编制“燃料费用分配表”，按不同用途分别记入各账户。

【例 17—2】 吉利公司燃料费用按计划成本进行核算，5 月份编制“燃料费

用分配表”如表 17—2 所示。

表 17—2

燃料费用分配表

× × 年 5 月

单位：元

应借账户	汽 油		柴 油		合 计
	计划成本	成本差异 1%	计划成本	成本差异 2%	
运输支出					
——客运	100 000	1 000	50 000	1 000	152 000
——货运	120 000	1 200	110 000	2 200	233 400
小 计	220 000	2 200	160 000	3 200	385 400
营运间接费用	15 000	150			15 150
辅助营运费用	5 000	50	4 000	80	9 130
管理费用	3 000	30			3 030
合 计	243 000	2 430	164 000	3 280	412 710

根据表 17—2 作会计分录如下：

借：运输支出——客运	152 000
——货运	233 400
营运间接费用	15 150
辅助营运费用	9 130
管理费用	3 030
贷：燃料	407 000
材料成本差异	5 710

3. 轮胎费用的归集与分配。汽车运输企业设置“轮胎”账户核算在库和在用轮胎外胎的计划成本或实际成本。轮胎的内胎和垫带在“材料”账户内核算，领用时直接计入运输成本。企业的轮胎采购和入库的核算方法与材料的核算相同。

领用轮胎时，可按以下两种情况处理：

(1) 按行驶胎公里提取。月终按照轮胎实际行驶里程和规定的胎公里摊销额计算轮胎费用时，借记“运输支出”账户，贷记“预提费用”账户。领用新胎(包括周转胎)时，借记“预提费用”账户，贷记本账户。按计划成本核算的企业，月末按领用新胎的计划成本，计算应负担的成本差异，直接计入运输成本，借记“运输支出”账户，贷记“材料成本差异”账户(实际成本小于计划成本的差异用红字)。

轮胎不能继续使用需要报废时,按收回的残料价值,借记“材料”账户,贷记“运输支出”账户。

报废轮胎的实际行驶里程与定额里程比较,其超、亏驶里程应按规定的胎公里摊销额计算调整运输成本,其亏驶里程,借记“运输支出”账户,贷记“预提费用”账户(超驶里程调减成本时用红字)。

汽车不能使用报废时,应计算、冲减第一套轮胎的预提费用,借记“预提费用”账户,贷记“运输支出”账户。

(2) 一次摊销。即领用轮胎时一次计入运输成本。领用新胎(包括周转胎)时,借记“运输支出”账户,贷记本账户。按计划成本核算的企业,月末按领用新胎的计划成本,计算应负担的成本差异,计入运输成本,借记“运输支出”账户,贷记“材料成本差异”账户(实际成本小于计划成本的差异用红字)。

一次大量领用新胎,影响运输成本较大时,也可以先通过“待摊费用”账户分次摊销,但应在年度内摊完。

不论采用哪种核算方式,都应加强在用轮胎的管理,核定车队周转胎数量定额,定期盘点,实行交旧领新,建立和健全单胎里程记录。

清查盘点,发现盘盈、盘亏、毁损的轮胎,按照实际成本(或估计价值)或计划成本,先记入“待处理财产损益”账户,待查明原因后,再进行处理。

本账户的月末借方余额,反映所有在库轮胎外胎的计划成本或实际成本。

本账户应按轮胎外胎的保管地点(仓库)、轮胎外胎的类别、规格、厂牌等进行在库轮胎外胎的明细核算。

【例 17—3】 吉利公司外胎费用的核算采用按行驶胎公里预提的方法,5月末,公司车队根据轮胎领用凭证编制轮胎费用分配表,其格式如表 17—3 所示。

表 17—3

轮胎费用分配表

× × 年 5 月

单位:元

应借账户	规格	外胎	内胎			垫带			合计金额
		预提额	数量	单价	金额	数量	单价	金额	
运输支出									
——客运		15 000	40	80	3 200	30	200	6 000	24 200
——货运		16 000	50	80	4 000	30	200	6 000	26 000
运输支出合计		31 000	90		7 200	60		12 000	50 200



—— 货运	80 000
营运间接费用	38 010
辅助营运费用	69 470
管理费用	100 000
贷：累计折旧	327 480

5. 保养维修费用的归集和分配。汽车的保养及小修，一般由车队的保修班进行。保养小修领用的材料、低值易耗品可以根据材料、低值易耗品领用汇总表直接计入有关成本费用。如由企业修理车间（企业直属保养场）进行，发生的修理费应先在“辅助营运费用”账户归集，月末再按受益对象进行分配。

6. 大修费用的归集和分配。车辆大修时间间隔一般较长，因此大修费用可以采用预提方式，预提时借记“运输支出”等账户，贷记“预提费用”账户；发生大修费用时借记“预提费用”账户，贷记“银行存款”等账户。

【例 17—5】 假设吉利公司 5 月应预提大修理费用：客运 15 000 元，货运 18 000 元。编制会计分录如下：

借：运输支出——客运	15 000
—— 货运	18 000
贷：预提费用	33 000

7. 养路费的归集与分配。汽车运输企业缴纳的养路费是由企业按客货收入的一定比例计算的。有关公式如下：

$$\text{货车收入} = \frac{\text{货运平均}}{\text{单位收入}} \times \text{货车货物} \times \text{周转量} + \frac{\text{客运平均}}{\text{单位收入}} \times \text{货车旅客} \times \text{周转量}$$

$$\text{客车收入} = \frac{\text{客运平均}}{\text{单位收入}} \times \text{客车旅客} \times \text{周转量} + \frac{\text{货运平均}}{\text{单位收入}} \times \text{客车货物} \times \text{周转量}$$

【例 17—6】 吉利公司 5 月末编制营运车辆养路费计算表如表 17—5 所示。

表 17—5

养路费计算表

× × 年 5 月

单位：元

项 目	客 运	货 运	合 计
一、旅客周转量(千人公里)	10 000	600	10 600
货物周转量(千吨公里)	500	2 000	2 500
客货周转量合计(千换算吨公里)	1 500	2 060	3 560
二、客运收入(平均单位收入 100 元)	1 000 000	60 000	1 060 000

货运收入(平均单位收入800元)	400 000	1 600 000	2 000 000
客货收入合计(元)	1 400 000	1 660 000	3 060 000
三、养路费率(%)	15	15	
四、应缴养路费(元)	210 000	249 000	459 000

根据表 17—5 编制会计分录如下：

借：运输支出——客运	210 000
——货运	249 000
贷：其他应付款——应付养路费	459 000

8. 其他费用的归集与分配。其他费用如果是通过银行转账或现金支付的，则根据付款凭证直接计入有关的运输成本，如车辆事故损失支出。如果是从企业仓库内领用材料物资，则根据材料、配件、低值易耗品发出凭证汇总表中各有关成本计算对象领用的金额计入成本。

#### 四、辅助营运费用和营运间接费用的归集与分配

1. 辅助营运费用的归集与分配。辅助营运费用发生时，按领料凭证、工资及福利费计算表等有关凭证，借记“辅助营运费用”账户，将辅助营运费用归集在“辅助营运费用”账户的借方。月终按成本计算对象受益量将辅助营运费用分配至各有关成本计算对象。

【例 17—7】吉利公司 5 月份归集的辅助营运费用为 90 000 元，发生修理工时共计 10 000 小时，其中客车 4 000 小时，货车 6 000 小时，则：

$$\text{分配率} = 90\,000 \div (4\,000 + 6\,000) = 9 (\text{元/小时})$$

$$\text{客运应负担修理费用} = 4\,000 \times 9 = 36\,000 (\text{元})$$

$$\text{货运应负担修理费用} = 6\,000 \times 9 = 54\,000 (\text{元})$$

根据分配结果，编制会计分录如下：

借：运输支出——客运	36 000
——货运	54 000
贷：辅助营运费用	90 000

2. 营运间接费用的归集和分配。营运间接费用主要是指设有车队、车站的企业，队、站为管理运输车辆和组织生产营运活动而发生的费用。营运间接费用发生时，应根据各种费用分配表及有关付款凭证，将它们归集在“营运间接费用”账户的借方，月终在各成本计算对象之间进行分配。分配方法一般可按照营运车日比例进行。

【例 17—8】吉利公司 5 月份归集的营运间接费用为 60 000 元,本月客车营运数为 80 辆,货车营运数为 120 辆,则:

$$\text{营运间接费用分配率} = 60\,000 \div (80 \times 30 + 120 \times 30) = 10(\text{元/车日})$$

$$\text{客运应分配费用} = 80 \times 30 \times 10 = 24\,000(\text{元})$$

$$\text{货运应分配费用} = 120 \times 30 \times 10 = 36\,000(\text{元})$$

根据上述分配金额,编制会计分录如下:

借:运输支出——客运	24 000
——货运	36 000
贷:营运间接费用	60 000

### 五、汽车运输总成本和单位成本的计算

车辆费用、营运间接费用通过归集与分配计入各成本计算对象后,就可以按各成本计算对象设置的运输成本明细账上归集的费用,汇总编制“汽车运输成本计算表”,以反映运输总成本和单位成本。

【例 17—9】吉利公司编制 5 月份运输成本计算表如表 17—6 所示。

表 17—6

运输成本计算表

× × 年 5 月

单位:元

项 目	本 月 实 际 数			本 年 累 计 数		
	合 计	客 运	货 运	合 计	客 运	货 运
一、车辆费用						
1. 工资及福利费	57 000	34 200	22 800			
2. 燃料	385 400	152 000	233 400			
3. 轮胎	50 200	24 200	26 000			
4. 保修	90 000	36 000	54 000			
5. 大修	33 000	15 000	18 000			
6. 折旧	120 000	40 000	80 000	(略)	(略)	(略)
7. 养路费	459 000	210 000	249 000			
二、营运间接费用	60 000	24 000	36 000			
三、运输总成本	1 254 600	535 400	719 200			

四、周转量	3 560 (千换算吨公里)	15 000 (千人公里)	2 060 (千吨公里)		
五、单位成本	352.42	35.69	349.13		

### 第三节 水路运输企业的成本核算

#### 一、概述

1. 水路运输企业的特点。水路运输企业包括船舶运输(航运)企业和港口企业两部分。

船舶运输企业生产经营的内容就是通过船舶的航行,将旅客和货物从一个港口运到另一个港口。一个“航次”就是船舶运输的一个生产经营过程,航次所用的时间,就是船舶运输的生产周期。由于航程的长短不同、装卸作业条件的不同,使得运输周期长短不同。船舶运输的生产特点是连续不断地、大量地进行单一的劳务作业,即旅客的运输和货物的运输。船舶运输(航运)企业按运输水域的不同可以划分成内河运输、沿海运输和远洋运输,各种运输所使用的船舶、运输的距离和时间等方面存在差异,因而在成本核算上也有各自的特点,本节将分别予以说明。

港口企业的生产经营主要内容就是货物的装卸。一批或一船货物卸进仓库或场地,再从仓库或场地装车或装船运出,这一装一卸,就是一个生产过程。对于中转货物则从进口的货物装运出口,才完成其生产过程。港口企业由于各批或各船的货物量不同,因此,其生产周期也是不固定的。港口企业的营运生产特点同样是连续不断地、大量地进行单一的劳务作业,即货物的装卸。

2. 会计账户设置。水路运输企业成本核算一般需设置“运输支出”、“装卸支出”、“堆存支出”、“代理业务支出”、“港务管理支出”、“其他业务支出”、“辅助营运费用”、“营运间接费用”、“船舶固定费用”、“船舶维护费用”、“集装箱固定费用”、“待摊费用”、“预提费用”等账户。

“运输支出”账户核算沿海、内河、远洋运输企业经营旅客、货物运输业务所发生的各项费用支出。该账户应按成本计算对象(如运输工具的类型或单船)设立明细账,并按规定的成本项目进行明细核算。远洋运输计算航次成本时,还应按航次设立明细账。





数的差额用红字)。

“集装箱固定费用”账户核算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、租赁、底盘车费用以及其他费用等。该账户应按集装箱类型设置明细账,并按规定的费用项目进行明细核算。集装箱货物费(包括集装箱装卸、绑扎、拆箱、换装、整理等费用)直接计入运输支出成本。发生的集装箱固定费用,则先借记“集装箱固定费用”账户,贷记“银行存款”、“其他应付款”等账户,月末,再将其分配给单船或航次。经计算确定单船或航次应负担的集装箱固定费用数额后,借记“运输支出——××轮——××航次”账户,贷记“集装箱固定费用”账户。

“代理业务支出”、“待摊费用”、“预提费用”等账户的设置及账务处理,以及水路运输企业发生的各种事故损失处理类同于上节所述公路运输企业,不再赘述。

## 二、内河运输成本核算

内河运输企业的船舶航行于江河航线上,往来于江河港口之间,负责运送旅客和货物。其特点是:内河运输的船舶吨位较小,航线短,航次时间不长;内河运输有的航道受季节性枯水、冬季封冻影响而断航。

1. 成本计算对象。内河运输企业主要以货运业务和客运业务为成本计算对象计算货运成本、客运成本和客货运综合成本。此外,视不同的管理要求,还应以船舶类型或运输航线为成本计算对象计算运输成本。

2. 成本计算单位。内河运输的客运成本计算单位是元/千人公里,货运成本计算单位是元/千吨公里,客货运综合成本计算单位为元/千换算吨公里。客运、货运周转量换算比例为一个铺位人公里或三个座位人公里等于一个吨公里。

3. 成本计算期。内河运输企业以月、季、年为成本计算期。

4. 成本项目。内河运输企业的运输成本包括船舶费用、船舶维护费用和营运间接费用。

(1) 船舶费用。它是指船舶在运输中发生的直接费用,包括船员的工资及福利费、燃料、油料、物料、航养费、过闸费、外付港口费、折旧费、船舶修理费、事故损失费等。

(2) 船舶维护费用。它是指企业在封冻、枯水等非通航期发生的,应由通航期运输成本负担的船舶维护费用。包括非通航期的工资及福利费、修理费、燃料、材料、保卫费、破冰费等。

(3) 营运间接费用。它是指不能直接计入成本计算对象的各种间接费用,包括企业自营港埠所发生的各项费用、运输生产管理人员的工资及福利费、折旧费、办公费、水电费、劳动保护费、差旅费等。

5. 船舶费用的归集与分配。内河运输企业的船舶费用,应按船舶类型归集,船舶类型主要有:客轮、客货轮、货轮、油轮、拖轮、驳船等。根据有关的原始凭证和费用分配表,借记“运输支出——××船舶类型”账户,贷记“应付工资”、“燃料”等账户,并将其记入按船舶类型设置的船舶费用明细账。按船舶类型归集的费用,应分别由客运、货运等运输种类负担。

分配客货轮船舶费用时,可根据客货轮的载客定额人天和载货定额吨天,以一个铺位人天或三个座位人天等于一吨天的比例进行换算分配。

【例 17—10】某企业某月份发生客货轮船舶费用总计 160 000 元。当月该企业定额客货周转量为 50 铺位千人天、180 座位千人天和 90 千吨天。则该企业可以分配当月客货轮船舶费用如表 17—7 所示。

表 17—7 客货轮船舶费用分配表  
××年××月

项 目	单 位	数 量
客货轮船舶费用	元	160 000
客货轮营运人天(定额铺位)	千人天	50
客货轮营运人天(定额座位)	千人天	180
客货轮营运吨天(定额载货吨)	千吨天	90
总换算吨天	千换算吨天	200
千换算吨天费用	元	800
应分配给客运	元	88 000
应分配给货运	元	72 000

根据表 17—7 编制会计分录如下:

借:运输支出——客运	88 000
——货运	72 000
贷:运输支出——客货轮	160 000

拖轮的船舶费用通常按使用拖轮马力天比例分配,由拖驳客运、拖驳货运、拖驳油运等成本负担。各拖驳运输种类成本负担的拖轮船舶费用,加上各自的

驳船船舶费用 就是各拖驳运输种类的船舶费用总额。

【例 17—11】 某企业拖轮的船舶费用按使用拖轮马力天比例分配 ,某月该企业编制当月的拖轮、驳船船舶费用分配如表 17—8 所示。

表 17—8 拖轮、驳船船舶费用分配表 单位：元

运输种类	拖轮船舶费用			驳 船 船舶费用	船 舶 费用合计
	千马力天	每千马力天 船舶费用	金 额		
拖驳客运	200	150	30 000	25 000	55 000
拖驳货运	3 800	150	570 000	475 000	1 045 000
合 计	4 000	150	600 000	500 000	1 100 000

根据表 17—8 编制会计分录如下：

借：运输支出——客运	55 000
——货运	1 045 000
贷：运输支出——拖轮	600 000
——驳船	500 000

6. 船舶维护费用的归集和分配。船舶维护费用在“船舶维护费用”明细账上归集。该费用的分配可按计划分配率进行分配 ,有关公式如下：

$$\text{计划分配率} = \frac{\text{船舶维护费}}{\text{全年计划通航天数}} \div \frac{\text{全年预算数}}{\text{全年计划通航天数}}$$

$$\text{某月应负担船舶维护费} = \frac{\text{该月实际通航天数}}{\text{全年计划通航天数}} \times \text{计划分配率}$$

在按上述公式计算出每月应负担的船舶维护费用之后 ,再编制分配表 ,将其按各运输种类船舶费用的比例分配计入各运输种类成本。此时 ,借记“运输支出”账户 ,贷记“船舶维护费用”账户。年末 ,企业应以全年船舶维护费用的实际发生数与分配数的差额 ,调整当年运输成本。

7. 营运间接费用的归集和分配。企业根据有关凭证和费用汇总表将日常营运间接费用归入“营运间接费用”账户 ,并在“营运间接费用明细账”进行登记 ,该明细账按费用项目设置。月末 ,企业应将归集的营运间接费用按照各运输种类的船舶费用比例进行分配 ,借记“运输支出”账户 ,贷记“营运间接费用”账户。

8. 成本计算。内河运输企业各运输种类所负担的船舶费用、船舶维护费用和营运间接费用加总之和 ,即为各运输种类的总成本。各运输种类的总成本除以各自完

成的业务周转量 即为该运输种类的单位成本。各运输种类的总成本之和即为企业的运输总成本 企业的运输总成本除以各运输种类的换算周转量之和 即为企业的运输综合单位成本。月末 企业应该编制运输成本计算表 以反映运输总成本和单位成本 其格式如表 17—9 所示。

表 17—9

内河运输成本计算表

× × 年 × × 月

单位：元

项 目	本年 计划 数	本年 累计 数	本 月 实 际 数		
			合 计	客 运	货 运
一、船舶费用					
1. 工资及福利费			2 785 000	2 005 000	780 000
2. 燃料			1 710 000	960 000	750 000
3. 材料			245 000	135 000	110 000
4. 港口费			118 000	58 000	60 000
5. 折旧			1 200 000	700 000	500 000
6. 修理费			520 000	300 000	220 000
7. 事故损失	(略)	(略)	65 000		65 000
8. 其他			255 000	160 000	95 000
二、船舶维护费			360 000	200 000	160 000
三、营运间接费			700 000	420 000	280 000
四、运输总成本			7 958 000	4 938 000	3 020 000
五、周转量(千换算吨公里)			108 000	58 000	50 000
六、单位成本(元/千换算吨公里)			73.69	85.14	60.40

### 三、沿海运输成本核算

沿海运输是海运企业船舶在近海航线上航行 往来于国内各沿海口岸之间 , 运送旅客和货物的运输业务。沿海运输的航线比较固定 , 运输距离与航次时间介于内河运输与远洋运输之间。

1. 成本计算对象。沿海运输企业的成本计算对象是客运、货运业务。为了便于进行成本管理 , 还应分别以旅客运输、货物运输、航线、航次、船舶类型和单船作为成本计算对象 , 其中单船成本是基础 , 根据单船成本可以计算客运成本、货运成本、航线成本和船舶类型成本 , 而航次成本则是单船成本的进一步分解。

2. 成本计算单位。沿海运输客运成本的计算单位是元/千人海里 , 货运成本的计算单位是元/吨海里。客货运综合成本的计算单位是元/换算吨海里 , 所

用换算比例为一个铺位人海里或三个座位人海里等于一个吨海里。

3. 成本计算期。一般以月、季、年为成本计算期。

4. 成本项目。沿海运输企业的运输成本项目分为船舶航行费用和营运间接费用两项。

(1) 船舶航行费用。它是指运输船舶从事运输工作所发生的各项费用,包括船员的工资和福利费、燃料、材料、船舶折旧费、修理费、港口费、集装箱固定费用、事故损失费等。

(2) 营运间接费用。它是指不能直接计入成本计算对象的各种间接费用,包括营运管理人员的工资及福利费、办公费、差旅费、水电费、折旧费、劳动保护费等。

5. 船舶航行费用的归集和分配。为了计算各分类成本,如客运成本、货运成本、单船成本、船舶类型成本和航线成本,应在“运输支出”账户下设船舶航行费用明细账,按单船归集船舶航行费用,月末再根据成本计算的要求,将其分配到各成本计算对象上去。

6. 营运间接费用的归集和分配。企业应设置“营运间接费用”明细账,根据各种费用汇总表等原始凭证,对日常营运间接费用进行归集,月末按船舶航行费用的比例分配计入各成本计算对象。

7. 计算沿海运输成本。船舶航行费用与营运间接费用之和,即为运输总成本。各种单位成本的计算方法如下:

$$\text{客运单位成本} = \frac{\text{客运成本}}{\text{客运周转量}}$$

(元/千人海里)

$$\text{货运单位成本} = \frac{\text{货运成本}}{\text{货运周转量}}$$

(元/千吨海里)

$$\text{客货综合单位成本} = \frac{\text{运输总成本}}{\text{客货运综合周转量}}$$

(元/千换算吨海里)

#### 四、远洋运输成本核算

远洋运输是指利用船舶在海洋上进行国际间旅客和货物运输的一种运输方式。远洋运输往来于国内外港口之间,具有船舶吨位大、航线不固定、运输距离远和航次时间长的特点。

1. 成本计算对象。远洋运输以客、货运业务作为成本计算对象。为了正确计算成本,通常分别按航次计算成本。船舶航次是船舶载运旅客、货物所完成的

一个完整的运输过程。远洋运输企业可以按单程航次或往复航次计算成本。单程航次是指船舶在两港或多港之间进行单程运输;往复航次是指船舶在两港或多港之间进行往返运输。空放航次不单独计算成本,必须与载货航次合并计算成本。

2. 成本计算单位。远洋运输客运成本计算单位是元/千人海里,货运成本计算单位是元/吨海里。客货运综合成本的计算单位是元/千换算吨海里。所用换算比例为一个人海里等于一个吨海里。

3. 成本计算期。远洋运输企业因船舶大、航线长,一般以航次时间为成本计算期。远洋运输企业只计算报告期内已完成航次的成本,而将期末未完成航次的运输费用转入下期。报告期已完成航次的运输成本计算公式如下:

$$\text{报告期已完航次成本} = \text{期初未完航次成本} + \text{本期运输费用} - \text{期末未完航次成本}$$

4. 成本项目。远洋运输企业的成本项目一般可以分为航次运行费用、船舶固定费用、集装箱固定费用、营运间接费用四项。

(1) 航次运行费用。它是指船舶在运行过程中发生的直接费用,包括工资及福利费、燃料、材料、事故损失费、其他费用等。

(2) 船舶固定费用。它是指为保持船舶适航状态所发生的经常性费用,包括工资及福利费、船舶折旧费、修理费等。

(3) 集装箱固定费用。它包括集装箱的保管费、折旧费、修理费、保险费、租赁费等。

(4) 营运间接费用。它是指为营运作业所发生的不能直接计入成本计算对象的各种间接费用,包括船队管理人员的工资及福利费、折旧费、办公费、差旅费、水电费、劳动保护费等。

5. 远洋运输成本的归集与分配。对船舶航次运行费用,按单船分航次在“运输支出”账户下设置“船舶航次费用”明细账,将整个航次所发生的各项费用直接记入有关明细项目栏次中。

对船舶固定费用应按单船设置“船舶固定费用”明细账进行归集,然后按一定的标准(如按各船已完航次和未完航次的营运吨天数)在各航次之间分配,记入“船舶航次费用”明细账,借记“运输支出——××轮——××航次”账户,贷记“船舶固定费用”账户。

对集装箱固定费用应按集装箱类型设“集装箱固定费用”明细账进行归集,期末按一定的标准在各船各航次之间进行分配,分配时借记“运输支出——×

×轮——××航次”账户,贷记“集装箱固定费用”账户。

对营运间接费用应设置“营运间接费用”明细账进行归集,月末按一定标准在各船各航次之间进行分配,记入“船舶航次费用”明细账。分配时,借记“运输支出——××轮——××航次”等账户,贷记“营运间接费用”账户。

6. 计算远洋运输成本。航次终了,根据“船舶航次费用”明细账计算本航次的运输总成本和单位成本。“船舶航次费用”明细账各项费用之和,即为该航次的运输总成本,总成本除以航次周转量即为航次运输单位成本。有关公式如下:

$$\text{航次运输单位成本} = \frac{\text{航次运输总成本}}{\text{航次周转量}}$$

远洋运输企业在报告期内船舶已完航次成本之和,就是该报告期的远洋运输总成本。未完航次所发生的船舶运行费用和分配的其他费用,为未完航次成本,转入下期计算。

## 五、装卸成本的核算

港口企业经营装卸业务时,应分机械装卸和人工装卸核算装卸成本。装卸业务发生的工资、应付福利费、燃料、材料费、折旧费、劳保费、外付装卸费、修理费及有关费用都记入“装卸支出”账户,并据以计算装卸总成本、单位成本。“装卸成本计算表”格式如表 17—10 所示。

表 17—10

装卸成本计算表

单位:元

项 目	本月实际	累计实际
一、装卸费用		
工资	980 000	
应付福利费	137 200	
燃料	1 500 000	
材料	290 000	
折旧费	500 000	
修理费	305 000	(略)
劳动保护费	50 000	
外付装卸费		
其他	150 000	

装卸总成本	3 912 200
二、装卸作业量(千操作吨)	3 000
三、单位成本(元/千操作吨)	1 304.07

装卸成本的计算程序和方法,以及计算用的各种分配表,与运输成本核算基本相同。装卸作业的单位成本为“元/千操作吨”,其计算公式如下:

$$\text{装卸单位成本} = \frac{\text{装卸总成本}}{\text{装卸操作量}}$$

(元/千操作吨)

## 六、堆存成本的核算

企业经营仓库和堆场业务所发生的各项费用,通过“堆存支出”账户归集,并记入按成本项目设专栏的“堆存支出明细账”,堆存业务发生的各项费用加上按规定分摊的营运间接费用即堆存业务的总成本。

堆存业务只计算总成本,不必计算单位成本,也可以不编“堆存业务成本计算表”。

假设某企业本期堆存业务支出如下:工资费用 10 000 元,应付福利费 1 400 元,燃料及动力费 2 000 元,材料费 1 600 元,折旧费 6 000 元,应分摊营运间接费用 12 000 元,则堆存业务总成本为:10 000 + 1 400 + 2 000 + 1 600 + 6 000 + 12 000 = 33 000(元)。

## 第四节 铁路运输企业的成本核算

### 一、铁路运输企业成本核算的特点

铁路运输企业的组织结构由铁道部、铁路局、铁路分局、基层单位(机务段、车辆段、车站)等各层次构成。其核算一般按责任制原则,实行分级核算,营运过程中发生的费用,由铁路局、铁路分局、基层单位分别核算。铁路局内部各个独立核算的单位的运输支出汇总就是铁路局完成运输业务的全部支出。这里说明以铁路局为成本核算单位的运输成本核算。

1. 铁路运输企业成本计算对象。铁路运输企业业务主要是客货运输业务,故其主要成本计算对象为运输业务。铁路运输企业的运输业务,具体包括旅客

运输、行包运输、邮件运输、货物运输。实际工作中,行包和邮运随旅客列车运行,为简化成本核算,它们发生的费用列入客运支出,不单独计算行包和邮运成本。因而,铁路运输企业的运输成本可以分为客运成本和货运成本。在计算客运成本、货运成本的基础上,为综合反映运输成本还要将客运周转量换算成货运周转量,计算换算周转量成本。

2. 成本计算单位。铁路运输企业客运成本的计量单位是元/千人公里,货运成本的计量单位是元/千吨公里,客货运综合成本的计量单位是元/千换算吨公里,目前铁路运输部门以一人公里换算一吨公里。

3. 成本计算期。铁路运输企业的成本计算期为会计报告期,按月、季、年计算运输成本。

4. 铁路运输成本的构成。铁路运输成本主要发生于各基层单位,由各基层单位按完成作业的支出分项加以记录后汇总。其内容包括营运工资及福利费、燃料、车辆整备费、装卸费、车站旅客服务费、旅客列车服务费、折旧费、修理费、行车杂费、旅客救援费、通信费用、铁路线路费用、事故损失费和其他支出等。由于铁路运输企业基层单位多,作业项目多,为便于进行资料汇总,分析运输生产过程中各项作业的具体耗费,铁路运输成本可以按运输工作的类别及所处主要阶段划分为下列项目:

- (1) 运行准备费用。它是指列车运行前的各项准备费用。
- (2) 旅客服务费用。它是指为旅客服务发生的各项费用。
- (3) 列车运行费用。它是指运输车辆运行过程中发生的各种消耗和支出。
- (4) 运输设备维护修理费。它是指运输车辆及相关设备的维护、检修费用。
- (5) 铁路线路费用。它是指铁路线路发生的各项费用。
- (6) 通信费。它是指通信设备、线路的使用费、修理费等。
- (7) 非生产性支出。它是由各运输成本负担的非生产消耗(如事故损失费用)。

## 二、会计账户设置

铁路运输企业一般通过“运输支出”账户核算企业为进行客货运输生产而发生的实际成本,包括工资、材料、燃料、电力、固定资产折旧和其他费用。

运输生产领用材料、燃料、低值易耗品,按计划成本借记本账户,贷记“材料”、“燃料”、“低值易耗品”账户。分摊运输生产领用的材料、燃料、低值易耗品成本差异,借记本账户,贷记“材料”、“燃料”、“低值易耗品”成本差异明细账户。

(材料、燃料、低值易耗品实际成本小于计划成本用红字)。

支付运营人员工资,借记本账户,贷记“应付工资”账户。计提福利费时,借记本账户,贷记“应付福利费”账户。

按规定支付生产用水、电和机车在外局上燃料和油脂及应付其他费用,借记本账户,贷记“应付账款”或“银行存款”账户。

按规定列支固定资产折旧费,借记本账户,贷记“累计折旧”账户。

按规定将摊销期限在一年以上的修理支出摊入运输支出,借记本账户,贷记“长期待摊费用”账户。

预提费用或分摊待摊费用,借记本账户,贷记“预提费用”或“待摊费用”账户。

工附业及代办业务应摊间接费,借记“工附业支出”、“代办业务支出”账户,贷记本账户。

兼办各项专项工程应分摊的间接费,借记“在建工程”等账户,贷记本账户。

按规定收回冲减运输支出的费用,借记“现金”或“银行存款”等账户,贷记本账户。期末,应将本账户余额转入“本年利润”账户,结转后本账户应无余额。

### 三、铁路运输成本计算

铁路运输支出实行分级核算,各基层单位只反映其具体业务耗费,不能计算出运输成本。铁路局不具体记录各项费用的具体发生,而是利用基层报表资料汇总计算运输成本。

有关计算程序说明如下:

1. 划分运输支出核算级次,组织基层单位成本费用核算。铁路基层单位包括车站、机务、车辆、工务、电务、房建等不同部门。组织铁路成本核算首先要按部门划分运输支出核算的级次,规定各级次运输支出核算的具体内容。各基层单位在费用发生时,按具体内容记录运输支出。车辆段可分别按客车维护、段修、货车维修、辅修、罐车清扫、机械保温车运用和维修等项目汇集所发生的材料、燃料、工资及应分摊的间接生产费等。车站可按运转列车货物装卸、货物零担中转、旅客发送、旅客服务、行包发送等项目汇集费用。工务段、电务段、房建等部门可分别按其具体作业内容汇集费用。

2. 根据基层报表汇总编制运输支出计算表。基层单位要按具体费用项目编制运输支出计算表。铁路运输企业将基层单位报表层层汇总编制运输支出计算表。

汇总过程中,凡是与客运有关的费用,直接列入客运支出。例如客运人员工资及福利费、车站旅客服务、行包装卸、旅客列车服务、客车整备、客车折旧费、修理费、客车运行消耗的燃料、行车杂费、旅客救援费、旅客事故损失费及客运其他支出等。

凡是与货运有关的费用,直接列入货运成本。例如货运人员工资及福利费、货运车辆整备费、货物装卸费、货运车辆折旧及修理费、货运车辆燃料及行车杂费、货运事故损失及货运其他支出等。

凡与客运和货运共同相关的费用,按适当的标准分配计入客运和货运支出。例如,铁路线路费用、通信费用可以按客、货列车公里数的比例分配,营运间接费用可以按客、货车直接费用的比例进行分配。

3. 依据运输支出表计算运输成本。运输支出表所列的客运支出、货运支出及运输支出合计为客运总成本、货运总成本和综合运输总成本。总成本除以运输周转量,即为单位成本。计算公式为:

$$\text{客运单位成本} = \frac{\text{客运支出总额(元)}}{\text{客运周转量(人公里)}}$$

$$\text{货运单位成本} = \frac{\text{货运支出总额(元)}}{\text{货运周转量(吨公里)}}$$

$$\text{换算周转量单位成本} = \frac{\text{运输支出合计(元)}}{\text{换算周转量(换算吨公里)}}$$

## 第五节 航空运输企业的成本核算

航空运输企业的业务包括民航运输飞行和专业飞行。民航运输飞行包括旅客运输和货物运输,专业飞行包括护林防火、人工降雨、航空测量、航空摄影、森林普查、防治虫害、抢险救灾、海上救险等。本节只介绍民航运输成本的计算。

### 一、民航运输成本计算特点

1. 成本计算对象。民航企业一般拥有多种机型,各型飞机的技术性能不同,单位运输成本有很大差别。为便于成本管理和经济效益分析,民航企业成本核算必须以各种机型为成本计算对象,归集和分配各类费用,计算各种型号飞机

的机型成本。

2. 成本计算单位。民航运输企业的产品是旅客和货物的空中位移,其运输成本的计算单位是元/吨公里。货运周转量和客运周转量的换算比例为:国内航线1人公里=0.072吨公里。国际航线1人公里=0.075吨公里。

3. 成本计算期。民航运输企业的成本计算期为会计报告期,一般以月、季、年为成本计算期。

4. 成本项目。民航运输企业的成本项目主要包括飞行费用和飞机维修费用两大类:

(1) 飞行费用。它是指执行飞行任务而发生的、与飞机飞行直接相关的费用,具体包括:空勤人员工资及福利费、航空油料消耗、飞机折旧费、飞机大修理费用、飞机租赁费、飞机起降服务费、飞机保险费、旅客供应服务等。

(2) 飞机维修费。它是指除飞机、发动机大修改装以外的各种检修和技术维护费。

## 二、会计账户设置

企业一般设置“运输成本”账户核算在执行航空运输业务过程中所发生的各项费用。包括:能直接计入机型成本的直接营运费用,如空勤人员、机务人员工资及福利费、取暖降温费、上下班交通补贴、制服费、航空油料消耗、国外加油价差、飞机(含发动机)折旧费、经营性租赁飞机的租赁费、修理费、保险费、高价周转件摊销、飞行训练费、国内外起降服务费、旅客餐宿供应品费、客舱服务费、赔偿费、运营过程货物、行李损失,丢失赔偿净损失,以及其他直接飞行费用等。不能直接计入机型成本,需按照一定办法进行分摊的间接营运费用,如工资和福利费、折旧费、维修费、办公费、水电费、差旅费、保险费、机物料消耗、制服费、劳动保护费、警卫消防费、地面运输费、租赁费等。

企业发生的各项运输成本,借记“运输成本”账户,贷记“现金”、“银行存款”、“航材消耗件”、“高价周转件”、“累计折旧”、“机上供应品”、“低值易耗品”、“应付工资”等账户。

期末,应将本账户的余额转入“本年利润”账户,结转后本账户应无余额。

本账户应按机型或机号、费用项目设置明细账。

## 三、民航运输成本计算

### 1. 飞行费用的归集和分配。

(1) 航空油料消耗。它是指飞机在飞行或在地面机修试车时所消耗的航空油料和润滑油。该项费用按机型的发生数直接记入各机型飞行费用明细账户。

(2) 工资及福利费。它是指直接从事飞机飞行的空勤人员和乘务人员的工资及福利费,凡直接从事某种机型飞行的空勤人员的工资、福利费属直接费用,按所飞的机型,分别计入各种机型成本。凡从事多种机型飞行的乘务人员的工资及福利费,应按一定的标准分配后计入各种机型成本。分配标准可以是各种机型乘务员配备人数和本月飞行小时。

【例 17—12】某航空公司有甲、乙两种机型各一架从事运输生产,本月直接计入甲机型和乙机型的空勤人员工资分别为 30 000 元和 24 000 元,另外发生乘务员工资 40 000 元需在甲乙之间进行分配。甲、乙机型每架乘务员配备分别为 4 人和 6 人,飞行小时均为 100 小时,根据上述资料,乘务员工资分配如下:

$$\begin{aligned} \text{甲型飞机应分} \\ \text{配乘务员工资} &= 40\,000 \times \frac{4 \times 100}{4 \times 100 + 6 \times 100} = 16\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{乙型飞机应分} \\ \text{配乘务员工资} &= 40\,000 \times \frac{6 \times 100}{4 \times 100 + 6 \times 100} = 24\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{计入甲型飞机} \\ \text{的工资及福利费} &= (30\,000 + 16\,000) \times (1 + 14\%) = 52\,440 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{计入乙型飞机} \\ \text{的工资及福利费} &= (24\,000 + 24\,000) \times (1 + 14\%) = 54\,720 (\text{元}) \end{aligned}$$

(3) 飞机、发动机大修理费用。它是指各机型飞机、发动机进行大修理所发生的费用。飞机、发动机大修理费用核算可采用两种方法:一是按月预提大修理费用;二是大修理费用发生后按月摊销。

(4) 飞机、发动机折旧费。民航运输企业的飞机和发动机折旧费的计提方法有两种:一是按实际工作量(飞行小时)计提折旧,一是按使用年限平均计提折旧。

(5) 飞机保险费。它是指民航运输企业向保险公司投保航空险,包括机身险、旅客和货物意外险、战争险、第三者责任险等。企业预付的保险费用在“待摊费用”账户核算,按月平均摊销记入各机型飞行费用明细账户。

(6) 飞机租赁费。它是指经营性租入飞机所支付的租赁费。融资租入飞机所支付的租赁费计入“长期应付款”账户,不计入飞机租赁费。民航企业对

飞机租赁费核算可采用两种方法：一是按月预提飞机租赁费，一是预付后按月摊销。

(7) 旅客供应服务费。它是指在飞机上提供各种服务所发生的费用，以及由于民航原因取消飞行，按规定由民航企业负责的旅客餐宿费等。对于能分清机型的旅客供应服务费，直接记入各机型飞行费用明细账户。对于不能分清机型的旅客供应服务费，可按照各机型完成的周转量比例分配记入各机型飞行费用明细账户。

(8) 飞机起降服务费。它是指民航运输企业在国内外机场起降，按规定标准或协议支付给机场和航管等部门的各项服务费。飞机起降服务费发生时，分机型列入各机型飞行费用明细账户。

2. 飞机维修费的归集和分配。飞机维修费是飞机、发动机及零附件因维护检修所发生的费用。企业应按机型设置“飞机维修费”账户进行核算，在“飞机维修费”账户下设置材料费、人工费、间接维修费三个明细账户。因维护检修飞机而领用的高价周转件摊销、消耗性材料以及按耗用工时计算的人工费，作为直接费用应直接记入各机型飞行维修费明细账户。有关管理和监督维修工作发生的间接维修费，应按适当的标准（如消耗维修工时数）分配记入各机型飞行维修费明细账户。

月末民航企业应根据“飞行维修费”明细账，编制飞机维修费分配表，其格式如表 17—11 所示。

表 17—11

飞行维修费分配表

××年××月

单位：元

项 目	直接费用			间接费用			合 计
	消耗材料	高价周转件摊销	其他直接维修费	分配标准（维修工时）	分配率	应分配费用	
甲机型							
乙机型							
…							
合 计							

3. 运输总成本和单位成本的计算。民航运输企业的各机型运输成本就是该机型的飞行费用和飞机维修费用之和，某机型的运输成本去除以该机型的运

输周转量就得到该机型的运输单位成本。各机型运输成本之和就是民航运输企业总成本,民航运输企业总成本去除以总运输周转量即得运输单位成本。月末,民航运输企业应编制民航运输成本计算表,以反映运输总成本与单位成本,其格式如表 17—12 所示。

表 17—12

× × 航空公司运输成本计算表

× × 年 × × 月

单位:

项 目	行次	甲型	乙型	...	合计
一、飞行费用					
1. 航空油料费					
2. 空勤人员工资及福利费					
3. 飞机、发动机大修费					
4. 飞机、发动机折旧费					
5. 飞机保险费					
6. 飞机租赁费					
7. 旅客供应服务费					
8. 飞机起降服务费					
9. 其他					
二、飞机维修费					
三、运输总成本					
四、周转量					
五、运输单位成本					

### 小结(Summary)

交通运输企业是指从事运送旅客和货物等经营活动的物质生产企业,包括从事远洋、沿海、内河、公路、铁路、航空运输企业,海河港口、仓储企业,外轮代理企业,以及城市公共汽(电)车、出租汽车、轮渡、地铁等企业。交通运输业的成本核算是指将运输企业在运输生产过程中发生的各项营运费用,按照成本计算对象进行归集和分配,采用适当的方法,计算出一定时期内的各项运输业务的总成本和单位成本。交通运输业的特点决定了其成本核算的特点。

公路运输企业的主要生产经营活动是运输业务、装卸业务和其他业务,其成本核算一般需设置“运输支出”、“装卸支出”、“堆存支出”、“代理业务支出”、“辅助营运费用”、“营运间接费用”等相关会计账户。本章第二节详细介绍了公路运输企业车辆费用的归集与分配、辅助营运费用和营运间接费用的归集与分配、汽车运输总成本和单位成本的计算等有关内容。

水路运输企业包括船舶运输(航运)企业和港口企业两部分。水路运输企业成本核算一般需设置“运输支出”、“装卸支出”、“堆存支出”、“代理业务支出”、“港务管理支出”、“其他业务支出”、“辅助营运费用”、“营运间接费用”、“船舶固定费用”、“船舶维护费用”、“集装箱固定费用”、“待摊费用”、“预提费用”等账户。本章第三节介绍了内河运输成本核算、沿海运输成本核算、远洋运输成本核算、装卸成本的核算、堆存成本的核算等有关内容。

铁路运输企业的组织结构由铁道部、铁路局、铁路分局、基层单位(机务段、车辆段、车站)等各层次构成。铁路局内部各个独立核算的单位的运输支出汇总就是铁路局完成运输业务的全部支出。本章第四节说明了以铁路局为成本核算单位的运输成本核算。

航空运输企业的业务包括民航运输飞行和专业飞行。民航运输飞行包括旅客运输和货物运输,专业飞行包括护林防火、人工降雨、航空测量、航空摄影、森林普查、防治虫害、抢险救灾、海上救险等。本章第五节介绍了民航运输成本计算的有关问题。

## 关键词(Glossary)

**交通运输企业** 它是指从事运送旅客和货物等经营活动的物质生产企业,包括从事远洋、沿海、内河、公路、铁路、航空运输企业,海河港口、仓储企业,外轮代理企业以及城市公共汽(电)车、出租汽车、轮渡、地铁等企业。

**“运输支出”账户** 核算企业经营旅客、货物运输业务所发生的各项费用支出。企业经营运输业务所发生的各项费用,应按成本核算对象和规定的成本项目予以汇集,借记“运输支出”账户,期末应将本账户的余额转入“本年利润”账户,结转后该账户一般无余额。

**“装卸支出”账户** 核算企业因经营装卸业务所发生的各项费用支出。企业经营装卸业务所发生的各项费用,应按成本计算对象和规定的成本项目予以汇集,借记“装卸支出”账户,贷记有关费用账户,期末应将“装卸支出”账户的余







本及利润及时予以反映。完工百分比法是根据合同完工进度确认合同收入和合同成本的方法,其关键是如何确定合同完工进度。

在分期确认施工合同成本和损益的情况下,为了反映施工企业履行某项合同发生的全部成本与损益,企业还应提供累计的成本与损益资料。即一方面要在各期末按合同完工进度确认成本和收入,满足分期计算损益的需要;另一方面又应当在有关账户中按合同分别累计自开始施工以来累计发生的实际工程施工成本、已确认的毛利,便于进行合同成本、损益的分析与控制,使会计核算所提供的信息进一步满足管理的需求。

3. 施工企业工程成本项目。企业在施工过程中发生的各项费用,应按成本核算对象和成本项目进行归集。成本核算对象可根据本企业施工组织特点、所承包工程实际情况和工程价款结算办法而确定。施工企业在一定时期内发生的生产耗费的货币表现构成了施工费用,将施工费用按施工合同对象化,就形成了工程成本(或合同成本)。将工程成本按经济用途分类,就形成了工程成本项目。成本项目一般应包括:人工费、材料费、机械使用费、其他直接费、间接费用。

(1) 人工费。它是指直接从事工程施工的建筑安装工人的工资、奖金、职工福利费、工资性津贴和劳动保护费等。

(2) 材料费。它是指施工过程中耗用的构成工程实体的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的费用和周转材料的摊销及租赁费等。

(3) 机械使用费。它是指施工过程中使用自有施工机械所发生的台班费、租用外单位施工机械的租赁费,以及施工机械安装、拆卸和进出场费用等。

(4) 其他直接费。它是指不包括在上述项目中的现场施工直接耗用的水、电、风、气等费用,以及有关的设计与技术援助费、施工现场搬运费、临时设施摊销费、生产工具用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、场地清理费等。其他直接费一般都可分清受益对象,直接计入成本核算对象。

(5) 间接费用。它是指企业下属的各施工单位(如工程处、施工队等)为组织和管理施工生产活动所发生的各项支出,包括施工单位管理人员工资、奖金、职工福利费、办公费、差旅费、劳动保护费、物料消耗、固定资产折旧费、修理费、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、保险费、工程保修费、排污费等。

### 三、工程成本核算会计账户设置

施工企业的成本是指工程成本,即施工企业在工程施工的过程中所耗费的物化劳动和必要活劳动的货币表现。施工企业工程成本核算主要涉及“工程施工”、“机械作业”、“辅助生产”、“工程结算成本”等账户。

1. “工程施工”账户。本账户核算企业进行建筑、安装工程施工所发生的各项费用支出。

工程施工费用,包括房屋、建筑物、设备基础等建筑工程,管道、输电线路、通讯导线等的铺设工程,特殊炉砌筑工程,金属结构工程,上下水道工程,道路工程,铁路工程,矿山掘进工程,以及生产、动力、起重、运输、传动等各种需要安装设备的装配、装置工程等的施工费用。其中房屋等建筑物工程施工费用,除了包括其本身的施工费用外,还应包括列入房屋工程预算内的暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备的价值。设备安装工程的施工费用以及为测定安装工程质量对单个设备进行的试车费用,一般不包括被安装设备本身的价值。

人工费、材料费、机械使用费、其他直接费等直接成本费用直接计入有关工程成本,间接费用可先在本账户设置“间接费用”明细账户进行核算,月份终了,再按一定分配标准,分配计入有关的工程成本。

企业发生的各项施工生产费用,借记本账户,贷记“库存材料”、“应付工资”、“辅助生产”、“银行存款”等账户。

企业应根据工程合同确定的工程价款结算办法,按月或按期结算已完工程成本。采用按月结算工程价款办法的工程,应按月结算已完工程(即本月结算工程,下同)实际成本,借记“工程结算成本”账户,贷记本账户;采用竣工后一次结算或分段结算工程价款办法的工程,应按合同确定的工程价款结算期结算已完工程成本,借记“工程结算成本”账户,贷记本账户。按月或按期结算的已完工程成本,可根据期末未结算工程成本累计减未完工程成本进行计算。期末未完工程成本是指期末尚未办理结算的工程成本。

本账户的月末余额,为未完工程的实际成本。

本账户应按成本核算对象设置明细账,并按规定的成本项目分设专栏,进行明细核算。

2. “机械作业”账户。本账户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所发生的各项费用。

企业及其内部独立核算的施工单位,从外单位或本企业其他内部独立核算的机械站租入施工机械,按照规定的台班费定额支付的机械租赁费,直接计入成本核算对象的“机械使用费”成本项目中,不通过本账户核算。

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所发生的各项费用,应按成本核算对象和成本项目进行归集。

发生的机械作业支出,借记本账户,贷记“库存材料”、“应付工资”、“累计折旧”等账户。月份终了,分别不同情况进行分配和结转:一是企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队为本单位承包的工程进行机械化施工和运输作业的成本,应转入承包工程的成本,借记“工程施工”账户,贷记本账户。二是对外单位、本企业其他内部独立核算单位以及专项工程等提供机械作业(包括运输设备)的成本,借记“其他业务支出”、“专项工程支出”等账户,贷记本账户。

本账户在月份终了时,应无余额。

本账户应设置以下明细账户:承包工程和机械作业。

在明细账户下,再按施工机械或运输设备的种类等成本核算对象设置明细账,并按规定的成本项目分设专栏,进行明细核算。

3. “辅助生产”账户。本账户核算企业非独立核算的辅助生产部门为工程施工、产品生产、机械作业、专项工程等生产材料和提供劳务(如设备维修、构件的现场制作、铁木件加工、供应水、电、汽、施工机械的安装、拆卸的辅助设备的搭建工程等)所发生的各项费用。

企业下属的生产车间、单位或部门,如机修车间、木工车间、混凝土车间、供水站、运输队等,如果实行内部独立核算,所发生的生产费用,应在“工业生产”、“机械作业”账户核算,不使用本账户。

辅助生产部门所发生的各项费用,应按成本核算对象和成本项目进行归集。发生的辅助生产费用支出,借记本账户,贷记“应付工资”、“库存材料”等有关账户。月份终了,按受益对象分配辅助生产费用。其中对外单位提供的部分,借记“其他业务支出”账户,贷记本账户;对本单位专项工程提供的部分,借记“专项工程支出”账户,贷记本账户;对本单位工程施工、产品生产、机械作业、管理部门等提供的部分,借记“工程施工”、“工业生产”、“机械作业”、“管理费用”等账户,贷记本账户。

本账户期末借方余额为辅助生产部门在产品的实际成本。

本账户应按车间、单位或部门和成本核算对象设置明细账,并按规定的成本

项目分设专栏进行明细核算。

4. “工程结算成本”账户。本账户核算企业已办理工程价款结算的已完工程实际成本。

实行合同完成后一次结算办法的合同工程,其本期已结算工程的工程成本,是指合同执行期间发生的累计合同工程成本。实行按月或分段结算办法的合同工程,其本期已结算工程的工程成本,应根据期末未结算工程成本累计,减期末未完工程成本进行计算。未完工程成本是指期末尚未办理价款结算的工程成本,可采用“估量法”或“估价法”计算确定。

月份终了,企业应根据本月已办理工程价款结算的已完工程实际成本,借记本账户,贷记“工程施工”账户。

月份终了,应将本账户的余额全部转入“本年利润”账户,即借记“本年利润”账户,贷记本账户。结转后,本账户应无余额。

## 第二节 工程成本的核算

### 一、直接人工费用核算

直接人工费用的核算应根据企业实行的具体工资制度而定。采用计件工资制度的企业支付的工资,一般都能分清受益对象,可以根据“工程任务单”计算并计入各个成本核算对象的“人工费”项目中。采用计时工资制度的,企业支付的工资按各工程当月实际用工数分配。计算公式如下:

$$\text{单位工日} = \frac{\text{计时工资总额}}{\text{实际工日数}}$$

$$\text{某成本核算对象应负担计时工资} = \frac{\text{该成本核算对象}}{\text{所耗实际工日数}} \times \text{单位工日} \times \text{平均工资}$$

企业发生的人工费,借记“工程施工”账户,贷记“应付工资”等账户。

【例 18—1】中宏建筑公司下设第一、第二两个工区,实行公司与工区两级成本核算体制。第一工区本年度同时承建环宇铝业公司熔铸车间厂房和挤压车间厂房两项建筑工程,本月应付建筑安装工人的工资总额为 150 000 元,本月建筑安装工人的实际工日总数为 3 000 个,其中:熔铸车间厂房工程实际耗用 2 000 个工日,挤压车间厂房工程实际耗用 1 000 个工日。则熔铸车间厂房工程

和挤压车间厂房工程本月应分配的工资费用可计算如下：

$$\begin{aligned} \text{第一工区本月建筑} &= \frac{150\,000}{3\,000} = 50(\text{元/日}) \\ \text{安装工人日平均工资} & \\ \text{熔铸车间厂房工程} &= 2\,000 \times 50 = 100\,000(\text{元}) \\ \text{本月应分配的工资额} & \\ \text{挤压车间厂房工程} &= 1\,000 \times 50 = 50\,000(\text{元}) \\ \text{本月应分配的工资额} & \end{aligned}$$

根据上述计算结果,第一工区财会部门编制“建筑安装工人工资分配表”如表 18—1 所示。

表 18—1 建筑安装工人工资分配表  
部门：第一工区 ×年×月

工程成本核算对象	实际用工数 (工日)	日平均工资 (元/工日)	应分配工资额 (元)
环宇铝业公司熔铸车间厂房工程	2 000	50	100 000
环宇铝业公司挤压车间厂房工程	1 000	50	50 000
合 计	3 000	50	150 000

根据“建筑安装工人工资分配表”,作会计分录如下：

借：工程施工——环宇铝业公司熔铸车间厂房工程 100 000  
——环宇铝业公司挤压车间厂房工程 50 000  
贷：应付工资 150 000

【例 18—2】承上例,第一工区财会部门按照工资总额的 14%,计提本月建筑安装工人的职工福利费,并分别计入环宇铝业公司熔铸车间厂房和挤压车间厂房两项工程的成本。作会计分录如下：

借：工程施工——环宇铝业公司熔铸车间厂房工程 14 000  
——环宇铝业公司挤压车间厂房工程 7 000  
贷：应付福利费 21 000

第一工区财会部门根据上述会计分录,即可将各项人工费登记到“工程成本明细账”的人工费栏内,如表 18—8、表 18—9 所示。

## 二、直接材料费用核算

建筑安装工程耗用的材料品种较多,数量较大,领用的次数比较频繁。因

此,企业在核算工程的材料费用时,应区别不同材料,根据不同的耗用情况,采取不同的方法进行汇集和分配:

1. 凡领用时能够点清数量、分清用料对象的,应在领料凭证上填明受益成本核算对象的名称,直接记入该成本核算对象成本的“材料费”项目之中。

2. 领用时虽能点清数量,但属于集中配料或统一下料的,如油漆、玻璃、木材等,应在领料凭证上注明“集中配料”字样,期末由材料部门会同领料班组,结合配料耗用定额编制“集中配料耗用计算单”,将集中配料分配计入各受益成本核算对象中。

3. 既不易点清数量,又难分清成本核算对象的材料,如沙、石等大宗材料,可根据具体情况,由材料员或施工生产班组保管。实行集中搅拌混凝土或砂浆的,由搅拌站验收保管。月末进行实地盘点,计算确定本月实际耗用总量,计算公式如下:

$$\text{本月耗用量} = \text{月初结存量} + \text{本月收入量} - \text{月末盘点结存量}$$

在计算出本月耗用量后,再根据各工程施工成本核算对象所完成的实际工程量及材料耗用定额,编制“大宗材料耗用计算单”,将材料费用分配计入有关成本核算对象。

4. 多次使用的模板、脚手架等周转材料,应按各工程成本核算对象实际领用数量及规定的摊销方法编制“周转材料摊销计算单”,确定各成本核算对象应摊销数额。租赁使用周转材料的企业,应按实际支付的租赁费直接计入受益成本核算对象的“材料费”成本项目。采用计划成本进行材料日常核算的企业,发出领用材料时按计划成本计价,期末应将耗用材料的计划成本同实际成本的差异,根据各成本核算对象各材料的实际耗用情况进行分配,调整耗用材料的实际成本。

工程竣工后的剩余材料,应办理材料退库手续。采用按月或按季结算工程施工成本的,在月末或季末,对于已经办理领料手续但尚未耗用,下月仍需继续使用的材料,应办理“假退料”手续。

上述各种不同材料的耗费,采用适当的标准进行分配后计入各受益成本核算对象,并计入“工程施工”账户的“材料费”成本项目。

【例 18—3】 中宏建筑公司第一工区财会部门根据有关领料凭证、各类材料的成本差异率和“周转材料摊销计算单”等资料,汇总编制“材料费分配表”,如表 18—2 所示。

表 18—2 材料费分配表  
 部门：第一工区 ×年×月 单位：元

材料类别		核算对象	熔铸车间 厂房工程	挤压车间 厂房工程	合计
		主要材料	黑色金属	计划成本	70 000
成本差异 +3%	2 100			1 500	3 600
硅酸盐	计划成本		250 000	150 000	400 000
	成本差异 +2%		5 000	3 000	8 000
木材	计划成本		35 000	25 000	60 000
	成本差异 +4%		1 400	1 000	2 400
其他主要材料	计划成本		60 000	30 000	90 000
	成本差异 +5%		3 000	1 500	4 500
小计	计划成本		415 000	255 000	670 000
	成本差异		11 500	7 000	18 500
结构件	计划成本		210 000	190 000	400 000
	成本差异 +2%		4 200	3 800	8 000
其他材料	计划成本		30 000	15 000	45 000
	成本差异 -2%		- 600	- 300	- 900
合计	计划成本	655 000	460 000	1 115 000	
	成本差异	15 100	10 500	25 600	
周转材料摊销			18 000	12 000	30 000

根据“材料分配表”环宇铝业公司熔铸车间厂房工程和挤压车间厂房工程本月领用各类材料的计划成本,作会计分录如下:

借:工程施工——熔铸车间厂房工程 655 000  
 ——挤压车间厂房工程 460 000  
 贷:库存材料——主要材料 670 000  
 ——结构件 400 000  
 ——其他材料 45 000

结转环宇铝业公司熔铸车间厂房工程和挤压车间厂房工程本月领用各类材

料应负担的材料成本差异。作会计分录如下：

借：工程施工——熔铸车间厂房工程	15 100
——挤压车间厂房工程	10 500
贷：材料成本差异——主要材料	18 500
——结构件	8 000
——其他材料	900

计提本月在用周转材料的摊销额 30 000 元，其中：环宇铝业公司熔铸车间厂房工程负担 18 000 元，挤压车间厂房工程负担 12 000 元。作会计分录如下：

借：工程施工——熔铸车间厂房工程	18 000
——挤压车间厂房工程	12 000
贷：周转材料——周转材料摊销	30 000

第一工区财会部门根据上述会计分录，即可将各项材料费用登记到“工程成本明细账”的材料费栏内，如表 18—8、表 18—9 所示。

### 三、机械使用费的核算

1. 租入机械费用的核算。从外单位或本企业内部独立核算的机械站租入施工机械支付的租赁费，一般可以根据“机械租赁结算账单”所列金额，直接计入有关成本核算对象“机械使用费”成本项目。如果发生的租赁费应由两个或两个以上成本核算对象共同负担的，应按各成本核算对象实际使用台班数进行分配，计入有关成本核算对象。计算公式如下：

$$\text{平均台班} = \frac{\text{租赁费总额}}{\text{租入机械作业总台班数}}$$

$$\text{某成本核算对象应负担租赁费} = \frac{\text{该成本核算对象实际使用台班数}}{\text{租入机械作业总台班数}} \times \text{平均台班租赁费}$$

【例 18—4】中宏建筑公司第一工区从海龙机械施工公司租入汽车式起重机一台，本月为环宇铝业公司挤压车间厂房工程提供吊装作业 30 个台班，月末收到开户银行转来海龙机械施工公司的“机械租赁费结算账单”，台班单价为 400 元，应付海龙机械施工公司机械租赁费 12 000 元。第一工区财会部门根据“机械租赁费结算账单”，以银行存款支付，作会计分录如下：

借：工程施工——挤压车间厂房工程	12 000
------------------	--------

贷：银行存款

12 000

第一工区财会部门根据上述会计分录,即可将施工机械租赁费登记到“工程成本明细账”的机械使用费栏内,如表 18—9 所示。

2. 自有机械费用的核算。使用自有施工机械或运输设备进行机械作业所发生的各项费用,包括有关的人工费、燃料及动力费、折旧及修理费等,首先应通过“机械作业”账户按照每台机械或机械类别分别归集,月末再根据各个成本核算对象实际使用施工机械的台班数计算各成本核算对象应分摊的机械作业费。机械作业费用的分配方法主要有以下三种:

(1) 台班分配法。该方法按各种成本核算对象机械作业的台班数进行分配。计算公式如下:

$$\text{某成本核算对象应负担某种机械作业费} = \frac{\text{该成本核算对象}}{\text{实际使用台班数}} \times \frac{\text{该机械单位}}{\text{台班实际成本}}$$

$$\text{某机械单位台班实际成本} = \frac{\text{该机械实际发生费用总额}}{\text{该机械实际作业台班总数}}$$

台班分配法适用于按单机或机组进行成本核算的施工机械。

(2) 预算分配法。该方法按实际发生的机械作业费用和预算定额机械作业费的比率进行分配。计算公式如下:

$$\text{某成本核算对象应负担的机械作业费} = \frac{\text{该成本核算对象}}{\text{机械作业费预算额}} \times \frac{\text{实际机械作业费与}}{\text{预算机械作业费的比率}}$$

式中:

$$\text{某成本核算对象机械作业费预算额} = \frac{\text{该成本核算对象}}{\text{实际完成工程量}} \times \frac{\text{单位工程量机械}}{\text{作业费预算定额}}$$

$$\text{实际机械作业费与} \frac{\text{预算机械作业费的比率}}{\text{机械作业费实际发生额}} = \frac{\text{机械作业费实际发生额}}{\text{机械作业费预算总额}}$$

预算分配法适用于不便计算机械使用台班,无机台班记录和台班单价的中小型机械,例如几个成本核算对象共同使用的混凝土搅拌机费用。

(3) 作业量分配法。该方法是以各种机械所完成的作业量为依据进行分配的方法。计算公式如下:

$$\text{某成本核算对象应负担的某种机械作业费} = \frac{\text{该种机械单位}}{\text{作业量成本}} \times \frac{\text{该种机械为该成本}}{\text{核算对象提供的作业量}}$$

$$\text{某种机械单位作业量成本} = \frac{\text{该机械实际发生费用总额}}{\text{该机械实际完成作业量}}$$

作业量分配法适用于能计算所完成作业量的单台或某类机械,如汽车运输作业,能够按吨公里计算其所完成的作业量。

月末,在按照上述方法计算出各成本核算对象应负担的机械使用费后,对其进行结转,借记“工程施工——机械使用费”账户,贷记“机械作业”账户。

【例 18—5】中宏建筑公司第一工区自有载重汽车 4 辆,本月共发生下列费用:

应付汽车驾驶人员的工资 8 000 元。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	8 000
贷:应付工资	8 000

按应付汽车驾驶人员工资总额的 14% 计提职工福利费 1 120 元。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	1 120
贷:应付福利费	1 120

本月领用燃料的计划成本为 5 000 元,无材料成本差异。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	5 000
贷:库存材料——其他材料	5 000

本月计提载重汽车的折旧额为 4 000 元。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	4 000
贷:累计折旧	4 000

本月领用机械配件的计划成本为 4 000 元,应负担的材料成本差异为 - 5.5%。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	3 780
贷:库存材料——机械配件	4 000
材料成本差异	220

本月以银行存款支付汽车的维修费 1 000 元。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	1 000
贷:银行存款	1 000

本月以银行存款支付养路费 700 元。作会计分录如下:

借:机械作业——载重汽车	700
贷:银行存款	700

根据上述会计分录,即可登记“机械作业明细账”如表 18—3 所示。

表 18—3

## 机械作业明细账

机械作业类别：载重汽车

单位：元

2001 年		凭证号数	摘 要	借方	贷方	余额	借方明细发生额				
月	日						人工费	燃料及动力费	折旧及修理费	其他直接费	间接费用
			分配工资	8 000		8 000	8 000				
			计提职工福利费	1 120		9 120	1 120				
			领用燃料	5 000		14 120		5 000			
			计提折旧	4 000		18 120			4 000		
			领用机械配件	3 780		21 900			3 780		
			支付维修费	1 000		22 900			1 000		
			支付养路费	700		23 600				700	
			结转成本		23 600	0					
			本月合计	23 600	23 600		9 120	5 000	8 780	700	

【例 18—6】 中宏建筑公司第一工区自有载重汽车本月实际发生的机械作业费用总额为 23 600 元,按作业量法进行分配。本月为环宇铝业公司熔铸车间厂房工程和挤压车间厂房工程提供的作业总量为 5 900 吨公里,其中:为环宇铝业公司熔铸车间厂房工程提供的作业量为 2 600 吨公里,为环宇铝业公司挤压车间厂房工程提供的作业量为 3 300 吨公里。则环宇铝业公司熔铸车间厂房工程和挤压车间厂房工程本月应负担的载重汽车使用费可计算如下:

$$\text{载重汽车的单位作业量实际成本} = \frac{23\,600}{5\,900} = 4(\text{元} / \text{吨公里})$$

$$\text{熔铸车间厂房工程应分配的载重汽车使用费} = 2\,600 \times 4 = 10\,400(\text{元})$$

$$\text{挤压车间厂房工程应分配的载重汽车使用费} = 3\,300 \times 4 = 13\,200(\text{元})$$

根据上述计算结果,第一工区财会部门编制“机械使用费分配表”,如表 18—4 所示。

表 18—4

机械使用费分配表

部门：第一工区

×年×月

工程成本核算对象	实际作业量 (吨公里)	每吨公里成本 (元/吨公里)	应分配载重汽车 使用费(元)
熔铸车间厂房工程	2 600	4	10 400
挤压车间厂房工程	3 300	4	13 200
合 计	5 900	4	23 600

根据“机械使用费分配表”，作会计分录如下：

借：工程施工——熔铸车间厂房工程	10 400
——挤压车间厂房工程	13 200
贷：机械作业——载重汽车	23 600

第一工区财会部门根据上述会计分录，即可将自有施工机械使用费登记到“工程成本明细账”的机械使用费栏内，如表18—8、表18—9所示。

#### 四、其他直接费的核算

工程成本中的其他直接费，是指施工生产过程中所发生的除人工费、材料费、机械使用费以外的直接与工程施工有关的其他费用，主要包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费、场地清理费、冬雨季施工增加费、夜间施工增加费、流动施工津贴、特殊地区施工增加费、铁路和公路工程行车干扰费、送变电工程干扰通讯保护措施费、特殊工程技术培训费等。

在实际工作中，有些其他直接费难以同工程成本中的人工费、材料费、机械使用费分开单独核算，如冬雨季施工用的防雨、保温材料费，夜间施工的电器材料及电费，流动施工津贴，场地清理费，材料二次搬运的人工费、机械费等。为了简化核算手续，施工企业可以根据实际情况，将上述某些其他直接费列入“人工费”、“材料费”、“机械使用费”成本项目核算，而不通过“其他直接费”成本项目核算。

施工企业在施工生产过程中所发生的各项其他直接费，凡是能够分清受益工程成本核算对象的，应直接计入各受益工程成本核算对象的“其他直接费”成本项目；凡是不能分清受益工程成本核算对象的，则可以在支付或发生有关费用

时,采用适当的方法分配计入各受益工程成本核算对象的“其他直接费”成本项目。

【例 18—7】 中宏建筑公司第一工区本月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环宇铝业公司熔铸车间厂房工程和挤压车间厂房工程提供水、电、风、气和材料二次搬运等业务所发生的生产费用 35 000 元。作会计分录如下:

借:工程施工——其他直接费	35 000
贷:辅助生产	35 000

计提本月施工生产用的工具、用具等低值易耗品使用费摊销 5 860 元。作会计分录如下:

借:工程施工——其他直接费	5 860
贷:低值易耗品——低值易耗品摊销	5 860

以银行存款支付检验试验费、工程点交费和场地清理费等 28 000 元。作会计分录如下:

借:工程施工——其他直接费	28 000
贷:银行存款	28 000

将本月发生的其他直接费按工程的工、料、机实际成本进行分配,环宇铝业公司熔铸车间厂房工程和挤压车间厂房工程本月应承担的其他直接费可计算如下:

$$\begin{aligned} & \text{熔铸车间厂房工程} \\ & \text{的工、料、机实际成本} = 114\,000 + 688\,100 + 10\,400 = 812\,500(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{挤压车间厂房工程} \\ & \text{的工、料、机实际成本} = 57\,000 + 482\,500 + 25\,200 = 564\,700(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{其他直接} \\ & \text{费总额} = 35\,000 + 5\,860 + 28\,000 = 68\,860(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{其他直接费} \\ & \text{分配率} = \frac{68\,860}{812\,500 + 564\,700} = 0.05 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{熔铸车间厂房工程} \\ & \text{应分配的其他直接费} = 812\,500 \times 0.05 = 40\,625(\text{元}) \end{aligned}$$

挤压车间厂房工程  
应分配的其他直接费 =  $564\,700 \times 0.05 = 28\,235$ (元)

根据上述计算结果 编制“其他直接费分配表” ,如表 18—5 所示。

表 18—5 其他直接费分配表  
部门:第一工区 ×年×月 单位:元

工程成本核算对象	工、料、机实际成本	分配率	分配金额
熔铸车间厂房工程	812 500	0.05	40 625
挤压车间厂房工程	564 700	0.05	28 235
合 计	1 377 200	0.05	68 860

根据“其他直接费分配表” ,作会计分录如下:

借:工程施工——熔铸车间厂房工程 40 625  
——挤压车间厂房工程 28 235  
贷:工程施工——其他直接费 68 860

第一工区财会部门根据上述会计分录 ,即可将其他直接费登记到“工程成本明细账”的其他直接费栏内 ,如表 18—8、表18—9所示。

## 五、间接费用核算

1. 间接费用的归集。工程成本中的间接费用是指施工企业所属各施工单位(如工区、工程处、施工队、项目经理部等)为组织和管理施工生产活动所发生的各项费用 ,主要包括临时设施摊销费和施工单位发生的管理人员工资、奖金、职工福利费、劳动保护费、行政管理用固定资产折旧费及修理费、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、排污费及其他费用。

间接费用是施工企业所属各施工单位为组织和管理施工生产活动所发生的共同性费用 ,一般难以分清具体的受益对象 ,因此 ,在费用发生时 ,应先通过“工程施工——间接费用”账户进行归集 ,成本计算期末再采用系统、合理的方法分配计入各项工程成本。

【例 18—8】 中宏建筑公司第一工区本月发生下列各项间接费用:计提本月在用临时设施的摊销额 10 000 元。作会计分录如下:

借：工程施工——间接费用	10 000
贷：临时设施摊销	10 000

分配本月管理人员工资 60 000 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	60 000
贷：应付工资	60 000

按管理人员工资总额的 14% 计提职工福利费 8 400 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	8 400
贷：应付福利费	8 400

以银行存款支付各种办公费用 8 500 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	8 500
贷：银行存款	8 500

计提本月行政管理用固定资产折旧额 15 000 元、低值易耗品摊销额 7 000 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	22 000
贷：累计折旧	15 000
低值易耗品——低值易耗品摊销	7 000

以银行存款支付固定资产修理费 7 200 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	7 200
贷：银行存款	7 200

本月报销差旅费 4 606 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	4 606
贷：备用金	4 606

结转本月应分摊的财产保险费 22 400 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	22 400
贷：待摊费用	22 400

以银行存款支付本月的取暖费和行政管理用的水电费 1 500 元。作会计分录如下：

借：工程施工——间接费用	1 500
贷：银行存款	1 500

第一工区财会部门根据上述会计分录，即可登记“间接费用明细账”，如表

18—6 所示。

单位:元

间接费用明细账

×年	凭证号数		摘要	借方	贷方	余额	借方明细发生额								
	月	日					临时 设施 摊销费	管理人 员工资 和福利 费	办公费 和 差旅费	折旧及 修理费	工具 用具 使用费	其他 费用			
			计提临时设施摊销额	10 000		10 000	10 000								
			分配管理人员工资	60 000		70 000		60 000							
			计提职工福利费	8 400		78 400		8 400							
			支付办公费	8 500		86 900			8 500						
			计提固定资产折旧	15 000		101 900				15 000					
			计提低值易耗品摊销	7 000		108 900					7 000				
			支付固定资产修理费	7 200		116 100					7 200				
			报销差旅费	4 606		120 706					4 606				
			分摊财产保险费	22 400		143 106								22 400	
			支付取暖费和水电费	1 500		144 606								1 500	
			分配结转间接费用		144 606	0									
			本月合计	144 606	144 606		10 000	68 400	13 106	22 200	7 000		23 900		









工程价款结算已完工程的实际成本 665 728.50 元,予以结转:

借:工程结算成本	665 728.50
贷:工程施工——挤压车间厂房工程	665 728.50

### 小结(Summary)

施工企业由于施工周期较长,通常要跨越一个会计年度,一般情况下,不能等到合同工程完工才结算收入与成本。因此,按照权责发生制原则与配比原则采用完工百分比法,对各期的合同收入、成本及利润及时予以反映。

施工企业在一定时期内发生的生产耗费的货币表现构成了施工费用,将施工费用按施工合同对象化,就形成了工程成本(或合同成本)。将工程成本按经济用途分类,就形成了工程成本项目。成本项目一般应包括:人工费、材料费、机械使用费、其他直接费、间接费用。

施工企业的成本是指工程成本,即施工企业在工程施工的过程中所耗费的物化劳动和必要活劳动的货币表现。工程施工是施工企业的主要任务,工程成本的核算主要通过“工程施工”账户进行。企业发生的各项施工生产费用,借记“工程施工”账户,贷记“库存材料”、“应付工资”、“辅助生产”、“银行存款”等账户。企业应根据工程合同确定的工程价款结算办法,按月或按期结算已完工程成本,借记“工程结算成本”账户,贷记“工程施工”账户。“工程施工”账户的月末余额,为未完工程的实际成本。

### 关键词(Glossary)

**施工企业** 它是指从事建筑、安装工程施工活动的企业。建筑工程主要包括:房屋、建筑物、设备基础等建筑工程,管道、输电线路、通讯导线等铺设工程,上下水道工程,道路工程,铁路工程,桥梁工程,隧道工程,水利工程,矿井开凿、钻井工程,各种特殊炉的砌筑工程等。安装工程主要是指生产、动力、起重、运输、传动、医疗、实验等各种需要安装设备的装配、装置工程。

**完工百分比法** 它是根据合同完工进度确认合同收入和合同成本的方法,其关键是如何确定合同完工进度。

**“工程施工”账户** 本账户核算企业进行建筑、安装工程施工所发生的各项费用支出,发生的各项施工生产费用,借记本账户,按月结算已完工程成本时,贷

记本账户,账户月末余额为未完工程的实际成本。

“机械作业”账户 本账户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。发生的机械作业支出,借记本账户,贷记“库存材料”、“应付工资”、“累计折旧”等账户。月份终了,分别不同情况进行分配和结转,借记“工程施工”账户、“其他业务支出”、“专项工程支出”等账户,贷记本账户。本账户在月份终了经结转后,应无余额。

“工程结算成本”账户 本账户核算企业已办理工程价款结算的已完工程实际成本。月份终了,企业应根据本月已办理工程价款结算的已完工程实际成本,借记本账户,贷记“工程施工”账户。月份终了,应将本账户的余额全部转入“本年利润”账户,即借记“本年利润”账户,贷记本账户。结转后,本账户应无余额。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 杨进军主编:《施工企业会计教程》,立信会计出版社2002年2月版。
2. 李艳霞等主编:《成本会计》,经济科学出版社2002年7月版。

### 思考题(Questions)

1. 施工企业如何确定成本核算对象?
2. 施工企业工程成本核算需设置哪些会计账户?
3. 施工企业如何归集和分配自有施工机械使用费?
4. 施工企业应该如何计算本月已完工程成本?

# 第十九章

## 农业企业成本核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 描述农业企业生产的特点和农业企业成本核算的特点。
2. 设置农业企业成本核算所需的会计账户。
3. 掌握种植业成本核算方法。
4. 掌握养殖业成本核算方法。

### 第一节 农业企业成本核算概述

#### 一、农业企业生产的特点

农业是国民经济的基础,属于第一产业。农业企业是从事农、林、牧、副、渔业产品生产与经营活动的经济组织,是国民经济的重要组成部分。农业生产主要分为种植业生产、养殖业生产以及以其为依托的工副业生产。种植业生产可进一步划分为农产品生产和林业生产,养殖业生产可进一步划分为畜牧业生产和水产养殖业生产。本章主要介绍种植业生产和养殖业生产产品成本的计算。

认识农业生产的特点,掌握其与农业生产费用的发生、成本计算的关系,对正确计算农业生产成本,具有重要的意义。农业企业生产通常有以下特点:

1. 土地是农业生产的基础。土地作为农业生产的重要生产资料,在农业生产中具有不可替代性,必须合理规划、改良和使用,才能使农业产量不断提高。

土地作为生产资料,人们为了提高农业产量,会不断对它进行规划改良等资金投入,以保护或提高土地肥力。因此,在土地这一生产资料的使用过程中,无需考虑损耗问题,不需计提折旧,但土地作为农业生产的基础,这就从客观上要求在进行成本计算时,不仅要计算产品成本,而且还需要计算单位面积的收入及成本,以考核土地的利用情况及效果。

2. 农业生产中部分劳动资料和劳动对象可以相互转化。农业企业的部分劳动资料是由自我劳动形成的,如产役畜大多是自繁、自养成长,经济林木是由生产工人经过育苗、移苗、定植成林的,具有自给自足的特点。另外,劳动资料和劳动对象之间可以相互转化,如幼畜作为劳动对象,经过饲养年龄后可转化成属于劳动资料的产畜和役畜;产畜和役畜淘汰后又转化成属于劳动对象的育肥畜等,这一特点决定了农业企业的产成品不需经过产品销售环节,而直接用于本企业的生产耗费,在费用的归集和分配上具有特殊性。

3. 农业生产具有明显的季节性,生产时间和劳动时间不一致。农业生产是以有生命的动植物作为对象,动植物都有其自然生长的过程,并与当地的气候条件相适应。在农业生产过程中,有时需要在劳动的直接作用下进行,有时则依靠自然作用进行,所以农业生产中的生产时间一般都大于劳动时间。另外,由于农业产品生长和成熟的季节性,使资金的投入和收回也具有明显的季节性,产品成本的计算期也必须适应这一特点。

## 二、农业企业成本核算的特点

1. 成本计算对象。农业生产和农产品的多样性,决定了农业企业在确定成本计算对象时应抓住重点,一般原则是:农、林、牧、副、渔业的主要产品单独计算成本,次要产品合并计算成本。根据这一原则,结合经营规模、产品种类、生产特点和成本管理的要求,科学合理地确定成本计算对象,是成本计算的重要前提。

农业企业主要产品为小麦、水稻、大豆、玉米、棉花、糖料、烟叶、牛奶、羊毛、肉类(分猪、牛、羊、禽肉)、禽蛋、蚕茧、林产品(原木、水果、茶叶等)、水产品(鱼、虾、藻类等)。

农业企业的畜牧业生产应核算饲养成本和产品成本,畜禽的饲养成本和产品成本,原则上要分群核算,条件不具备的可按畜禽类别混群核算。

农业企业的水产养殖生产,应核算苗种培育和成品饲养成本。鱼、虾混养和贝、藻混养可以分品种核算成本,也可合并计算一个混合成本,再按各个品种的售价比例,计算各个产品的成本。

2. 成本计算期。农业企业应当正确确定成本计算期。一般来说,农业企业对经常有产品产出的橡胶、乳牛、家禽、工副业等生产按月计算产品的实际成本,对一年只收获一次或几次产品的粮食、棉花、果、桑、茶等生产应在产品的收获月份计算产品的实际成本。当成本计算期与生产周期一致时,就没有生产费用在产成品与在产品之间分摊的问题;当成本计算期是定期的,与生产周期不一致时,就需解决生产费用在产成品和在产品之间的分摊问题。农业产品成本和费用,应计算至以下阶段:

(1) 粮豆的成本算至入仓入库和场上能够销售为止。从仓囤出库和场上发售发生的包装费、运杂费作销售费用处理。

(2) 不入库、入窖的鲜活产品的成本,算至销售为止;入库、入窖的鲜活产品的成本,算至入库、入窖为止。

(3) 棉花的成本算至加工皮棉为止。打包上交过程中发生的包装费、运输费用作销售费用处理。

(4) 纤维作物、香料作物和水参等农产品的成本,算至加工完成为止(如水参加工成干参、红参、糖参,香茅草加工成香茅油)。

(5) 年底尚未脱粒作物的成本,应当包括预提脱粒费用,下年度实际发生的脱粒费用与预提数的差额,由下年度同一作物负担。

(6) 林产品的成本,橡胶应当算至加工成干胶片,茶应当算至加工成商品茶。没有加工设备的,橡胶可算至鲜胶乳,茶可算至鲜叶。

(7) 水产品中的贝、藻类成本一般应当算至加工成干品为止。

3. 成本项目。农业企业的成本项目一般可包括:直接材料、直接工资、其他直接支出以及间接费用。

(1) 直接材料。它是指农业企业在生产经营过程中实际消耗的原材料、农用材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力以及其他直接材料。

(2) 直接工资。它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。

(3) 其他直接支出。它是指直接从事生产经营人员的职工福利费等。

(4) 间接费用。它是指农业企业各个生产经营单位为组织和管理生产所发生的生产单位管理员工资、职工福利费、生产单位的折旧费、租赁费(不包括融资租赁费)、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失、土地开发费摊销以及其他间接费用。







如人参。如果作物是多年生长多次收获的,第一次收获年度以前累计发生的费用,应分期摊入提供产品年份的产品成本。分摊时,可以按照预计供产年限平均分摊,也可以按供产各年份的预计产量的比例来分摊。

3. 种植业主、副产品成本的分离。种植业产品成本计算期与生产周期相一致,所以一般不存在要把归集的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配的问题。由于大田作物完成生产过程之后,往往同时收获主产品和副产品两种产品,因此,需要进行主、副产品的成本分离,可用方法一般有两种:一是按照事先规定的计划单价对副产品进行估价,从生产费用总额中扣除,得到主产品的生产总成本;二是按主副产品计划成本比例将某种作物的生产费用总额在主产品和副产品之间进行分配,分别确定主、副产品的成本。

4. 计算单位面积成本。土地作为种植业生产的重要生产资料,在种植业生产中具有不可替代性,必须合理规划使用,并不断予以改良,以使产量不断提高。为了分析土地利用情况,在计算了大田作物的产品成本之后,还应计算农作物的单位面积成本。

## 二、成本项目

种植业的成本项目一般可包括:直接材料、直接工资、其他直接支出以及间接费用。

1. 直接材料。它是指企业在生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力以及其他直接材料。

2. 直接工资。它是指企业直接从事生产经营人员的工资、奖金、津贴和补贴。

3. 其他直接支出。它是指直接从事生产经营人员的职工福利费等。

4. 间接费用。它是指企业各个生产经营单位为组织和管理生产所发生的生产管理人员工资、职工福利费、折旧费、租赁费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、试验检验费、劳动保护费、季节性、修理期间的停工损失、土地开发费摊销以及其他间接费用等。

企业可以根据成本计算对象的特点和管理上的需要,在以上成本项目下按费用的性质和用途设置明细账户予以详细反映,据此对费用进行分析、控制和考核。

## 三、粮豆等大田作物产品成本计算

1. 单一作物产品成本的计算。单一作物产品,是指在一块耕地上只种植一种粮食作物的产品。企业可以设置“种植业生产成本明细账”,按成本项目对生

产费用进行归集。根据生产成本明细账及有关资料,即可编制“种植业产品成本计算表”,计算出各种作物产品的总成本、单位产品成本和单位面积成本。

【例 19—1】某企业根据生产成本明细账及有关资料编制产品成本计算表,如表 19—1 所示。

表 19—1 种植业产品成本计算表  
××年××月 单位:元

项目	小麦	水稻	大豆	合计
直接工资	100 000	60 000	70 000	230 000
直接材料	42 000	28 000	11 000	81 000
其他直接支出	10 500	8 500	3 000	22 000
间接费用	25 000	20 000	15 000	60 000
生产费用合计	177 500	116 500	99 000	393 000
减:副产品价值	30 000	15 000	10 000	55 000
主产品总成本	147 500	101 500	89 000	338 000
播种面积(亩)	3 000	1 000	1 000	5 000
总产量(千克)	800 000	500 000	300 000	1 600 000
单位面积成本	59.17	116.50	99.00	78.60
主产品单位成本	0.18	0.20	0.30	

2. 间种、套种、混种和复种作物产品成本的计算。间种是指在同一块耕地上分别行垄同时种植两种或两种以上的农作物。套种是指在同一块耕地上分别先后种植两种或两种以上的农作物。混种是指在同一块耕地的同行同时种植两种或两种以上的农作物。复种是指一年之间在同一块耕地上先后种植两茬或两茬以上的农作物。

间、套、混、复种作物在成本计算时,能够分清成本受益对象的直接费用如种子费等,应直接计入各该作物的成本。对某些共同性的间接费用,应按播种面积的比例在各种作物之间进行分配,其计算公式如下:

$$\text{某种作物应负担的间接费用} = \frac{\text{该作物播种面积}}{\text{各种作物播种面积总和}} \times \text{待分配间接费用总额}$$

$$\text{某种作物单位面积成本} = \frac{\text{该作物播种总量}}{\text{该作物每亩定额播种量}}$$

【例 19—2】某农业企业将大豆和玉米混播种植,共计 600 亩,大豆实际播

种量 3 000 千克,每亩定额播种量 6 千克,玉米实际播种量 500 千克,每亩定额播种量 5 千克。共发生共同性间接费用 24 000 元,各种作物的直接费用为:大豆种子费 3 500 元,玉米种子费 1 000 元。该企业本轮播种共收获大豆 120 000 千克,豆秸估价 500 元,收获玉米 50 000 千克,玉米秸估价 100 元,则大豆和玉米的成本计算如下:

$$\text{大豆播种面积} = 3\,000 \div 6 = 500(\text{亩})$$

$$\text{玉米播种面积} = 500 \div 5 = 100(\text{亩})$$

$$\text{大豆应负担间接费用} = 500 \times 24\,000 \div (500 + 100) = 20\,000(\text{元})$$

$$\text{玉米应负担间接费用} = 100 \times 24\,000 \div (500 + 100) = 4\,000(\text{元})$$

$$\text{大豆生产费用总额} = 3\,500 + 20\,000 = 23\,500(\text{元})$$

$$\text{玉米生产费用总额} = 1\,000 + 4\,000 = 5\,000(\text{元})$$

$$\text{大豆单位面积成本} = 23\,500 \div 500 = 47(\text{元/亩})$$

$$\text{玉米单位面积成本} = 5\,000 \div 100 = 50(\text{元/亩})$$

$$\text{大豆单位成本} = (23\,500 - 500) \div 120\,000 = 0.19(\text{元/千克})$$

$$\text{玉米单位成本} = (5\,000 - 100) \div 50\,000 = 0.10(\text{元/千克})$$

#### 四、多年生作物成本的计算

多年生作物按收获情况可以划分为一次收获的多年生作物和多次收获的多年生作物两类。

1. 一次收获的多年生作物成本计算。一次收获的多年生作物,如人参,应按各年累计的生产费用计算成本,其主产品单位成本计算公式如下:

$$\text{一次收获多年生作物主产品单位成本} = \frac{\text{收获前累计费用} - \text{副产品价值}}{\text{该种作物主产品本年总产量}}$$

2. 多次收获的多年生作物的成本计算。多次收获的多年生作物,如剑麻、胡椒等,在未产出年份的累计费用,视同待摊费用,分期摊入产出年份的产品成本。有关的总成本和单位成本计算公式如下:

$$\text{多次收获的多年生作物某个产出年份主产品的总成本} = \frac{\text{以往未产出年份累计费用的本年摊销额} + \text{本年发生的生产费用} - \text{副产品的价值}}$$

$$\text{多次收获的多年生作物某个产出年份主产品的单位成本} = \frac{\text{多次收获的多年生作物某个产出年份主产品的总成本}}{\text{该种作物主产品本年总产量}}$$

多次收获的多年生作物成本计算的一个关键问题是往年未产出年份累计费用的摊销。摊销时通常可以按供产年限等额分摊,或者按供产年限预计产量比例分摊。

### 五、蔬菜栽培的成本计算

蔬菜生产按其栽培方式,可分为露地栽培和保护地栽培两种。露地栽培就是在露天大地上栽种蔬菜,是大面积生产蔬菜的主要方式。保护地栽培又分为温床栽培和温室栽培两种,是利用温床、温室等防寒设备进行育秧和种植蔬菜。露地栽培的生产技术特点与大田作物基本相同,可按大田作物的计算方法计算其成本。以下主要说明保护地栽培蔬菜的成本计算方法。

1. 按品种计算蔬菜成本。按蔬菜品种计算成本时,要按蔬菜的品种设置“生产成本”明细账,用来归集每一种蔬菜的栽培所发生的全部费用。对能直接计入的各项直接费用,直接计入每种蔬菜的成本,不能直接计入的共同性间接费用,一般按温床格日数或温室平方米日数分配计入,分配公式如下:

$$\text{某种温床作物应分配间接费用} = \frac{\text{该种作物占用温床格日数}}{\text{各种温床作物占用温床格日数总和}} \times \frac{\text{待分配间接费用}}{\text{各种温床作物占用温床格日数总和}}$$

$$\text{某种温室作物应分配间接费用} = \frac{\text{该种作物占用温室平方米日数}}{\text{各种温室作物占用温室平方米日数总和}} \times \frac{\text{待分配间接费用}}{\text{各种温室作物占用温室平方米日数总和}}$$

公式中的温床格日数,是指某种蔬菜占用的温床格数和占用日数的乘积。温室平方米日数,则指某种蔬菜占用温室平方米数与占用日数的乘积。

某个品种蔬菜直接计入费用与分配计入共同性间接费用之和去除以该种蔬菜的总产量,就得到其单位成本。

【例 19—3】某农业企业利用温室生产黄瓜、茄子、西红柿三种蔬菜,根据生产记录和生产费用明细账等有关资料编制蔬菜成本计算表如表 19—2 所示。

表 19—2 蔬菜成本计算表  
××年××月 单位:元

产品名称	产量 (千克)	直接 计入 费用	分配共同性间接费用				实际成本		
			平方米日数			平方 米日 成本	分配 金额	总成 本	单位 成本
			占用平 方米数	生长 天数	平方米 日数				
黄 瓜	8 000	500	800	50	40 000	2 000	2 500	0.31	

茄子	4 000	200	600	30	18 000		900	1 100	0.28
西红柿	8 000	600	800	75	60 000		3 000	3 600	0.45
合计		1 300			118 000	0.05	5 900	7 200	

2. 按类别计算蔬菜成本。为了简化核算程序,可以将温床或温室栽培的各种蔬菜合并为一类计算出总成本以及温床格日成本或温室平方米日成本,然后按各品种蔬菜占用的温床格日数或温室平方米日数分配计算各品种蔬菜的总成本,并进一步计算其单位成本,有关计算公式如下:

某种温床作物总成本 = 该作物占用温床格日数 × 温床格日成本

$$\text{温床格日成本} = \frac{\text{温床全部生产费用总额}}{\text{各种作物温床格日数之和}}$$

某种温室作物总成本 =  $\frac{\text{该作物占用温}}{\text{室平方米日数}} \times \frac{\text{温室平方}}{\text{米日成本}}$

$$\text{温室平方米日成本} = \frac{\text{温室全部生产费用总额}}{\text{各种作物温室平方米日数之和}}$$

【例 19—4】 假设将前例三种蔬菜合为一类,则利用有关的数据资料,可计算三种蔬菜的成本如下:

$$\begin{aligned} \text{温室每平方米日成本} &= 7\,200 \div (40\,000 + 18\,000 + 60\,000) \\ &= 0.061\,02(\text{元} / \text{平方米日}) \end{aligned}$$

$$\text{黄瓜总成本} = 40\,000 \times 0.061\,02 = 2\,440.8(\text{元})$$

$$\text{黄瓜单位成本} = 2\,440.8 \div 8\,000 = 0.31(\text{元})$$

$$\text{茄子总成本} = 18\,000 \times 0.061\,02 = 1\,098.36(\text{元})$$

$$\text{茄子单位成本} = 1\,098.36 \div 4\,000 = 0.27(\text{元})$$

$$\text{西红柿总成本} = 60\,000 \times 0.061\,02 = 3\,661.2(\text{元})$$

$$\text{西红柿单位成本} = 3\,661.2 \div 8\,000 = 0.46(\text{元})$$

### 第三节 养殖业成本核算

养殖业生产包括畜禽饲养生产和水产养殖生产,以下分别说明其成本计算。

#### 一、畜禽饲养成本计算

1. 畜禽饲养成本核算的特点。畜禽饲养是利用动物的生理机能,通过人工

饲养管理而获得畜禽产品的生产活动,它包括养牛、养马、养猪、养羊、养禽等。畜禽饲养的对象是具有生命的动物,变动比较频繁,受自然条件的制约,且作为固定资产的产畜、役畜和作为流动资产的幼畜、育肥畜可以互相转化等特点,决定了其成本计算具有以下特点:

(1) 按畜禽饲养规模、治理条件和要求的不同,畜禽饲养成本核算可以采用混群核算和分群核算两种不同的方法。在采用混群核算时,其成本计算对象是每种畜禽,如牛、猪、鸡等。采用分群核算时,要以每种畜禽的不同群别为成本计算对象。例如,养猪业要按不同的猪群分别归集费用和计算成本,成本计算对象一般可以分为基本猪群、2~4月幼猪、4个月以上育肥猪群三类。

(2) 成本计算期与生产周期不一致,而与会计报告期一致。

(3) 期末一般有在产品,需要把归集的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

(4) 为考核饲养费用水平,畜禽饲养除计算产品成本外,还需要计算饲养日成本。

2. 成本项目。畜禽饲养生产成本项目以大项来看和种植业基本相同,即也可以划分为直接材料、直接工资、其他直接支出、间接费用等几项。直接材料主要是指在畜禽饲养过程中耗用的自产或外购的饲料费用等,直接工资指企业直接从事畜禽生产人员的工资、奖金、津贴和补贴等,其他直接支出指直接从事畜禽生产人员的职工福利费等,间接费用指企业各个生产经营单位为组织和管理生产所发生的生产管理人员工资、职工福利费、折旧费、租赁费、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、运输费、保险费、试验检验费、劳动保护费等。

3. 混群核算。饲养畜禽不多或者没有条件实行分群核算的乡镇畜牧场,可采用混群核算。所谓混群核算,就是不分群别计算成本,而只按畜禽种类归集费用和计算成本的方法。混群核算有以下特点:

(1) 成本计算对象是每类畜群产品,在“畜牧业生产成本”账户下,按畜禽种类设置明细分类账户,归集各种畜禽发生的饲养费用。

(2) 增设“畜禽原价”成本项目,反映幼畜和育肥畜的价值。幼畜和育肥畜的价值不单独设置账户进行核算,而是作为一个成本项目按固定价格同饲养费用一起在“畜牧业生产成本”账户及其明细分类账户内进行核算。

(3) 设置“畜禽增减变动情况表”,详细登记幼畜和育肥畜的增减变动情况。期末通过盘点畜禽实际存栏的头数或活重,按预定价格计算其价值,作为在

产品成本结转下期。将本期发生的全部饲养费用加上期初存栏幼畜和育肥畜的价值,再加上本期购入幼畜和育肥畜的价值,然后减去期末存栏幼畜和育肥畜的价值,其余即为本期销售产品的总成本。其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{畜禽产品销售总成本} &= \text{期初存栏幼畜和育肥畜价值} + \text{本期购入幼畜和育肥畜价值} \\ &+ \text{本期饲养费用} - \text{副产品价值} - \text{期末存栏幼畜和育肥畜价值} \end{aligned}$$

现以奶牛业为例说明混群核算的方法。奶牛业实行混群核算时,可以只计算基本牛群主要产品——牛奶的成本,而不计算犊牛和幼牛的增重成本和活重成本。

【例 19—5】某畜牧场饲养奶牛,其期初存栏犊牛和幼牛的价值共计 25 000 元,期末盘点存栏犊牛和幼牛,按固定价格计价共计 27 000 元;本期共产牛奶 50 000 千克。本期发生下列经济业务:

① 本期共发生费用 35 000 元,其中饲料费 16 000 元,工资费用 10 000 元,其他费用 5 000 元,外购幼牛 4 000 元。

② 本期幼牛成龄转为产畜 2 头,按固定价格计价共计 4 500 元。

③ 本期副产品收入包括出售副产品类肥及死畜残值收入,共计现金 1 000 元。

根据以上资料编制会计分录(略),并在“畜牧业生产成本”明细账中进行登记,如表 19—3 所示。

表 19—3

产品成本明细账

明细账户:牛奶

单位:元

日期	摘要	借方					贷方
		饲料	工资	其他费用	畜禽原价	合计	
	期初在产品成本				25 000	25 000	
	本期发生费用	16 000	10 000	5 000	4 000	35 000	
	幼牛两头转为产畜						4 500
	出售副产品收入						1 000
	本期总成本						27 500
	本期合计	16 000	10 000	5 000	29 000	60 000	33 000

期末在产品成本				27 000	27 000
---------	--	--	--	--------	--------

据此计算本期牛奶总成本及单位成本如下：

$$\text{牛奶总成本} = 25\,000 + 35\,000 - 4\,500 - 1\,000 - 27\,000 = 27\,500(\text{元})$$

$$\text{牛奶单位成本} = 27\,500 \div 50\,000 = 0.55(\text{元} / \text{千克})$$

混群核算可简化核算手续,但在账面上不能正确反映幼畜和育肥畜的增减变动情况,成本受幼畜和育肥畜估价影响较大,也不够准确,因此规模较大的畜牧场不宜采用。

4. 分群核算。规模较大的畜牧场应采用分群核算。所谓分群核算,就是以每类畜禽的不同群别作为对象,分别归集各群费用和计算各群成本的方法。分群核算有以下特点:

(1) 成本计算对象是每类畜禽的不同群别,在“畜牧业生产成本”账户下按畜禽群别设置明细分类账户,分别归集各群的饲养费用。

(2) 增设“幼畜及育肥畜”账户,核算在饲养过程中幼畜和育肥畜价值的增减变动情况,并在该账户下按不同群别设置明细分类账户,分别反映各群幼畜和育肥畜价值的增减变动情况。

(3) 分别计算和考核各畜禽不同群别的产品成本和饲养日成本。

现以养猪业为例说明分群核算的方法。

第一,基本猪群成本的计算。基本猪群包括基本母猪、种公猪和未满两个月仔猪。该猪群的主产品是已满两个月的断乳仔猪,副产品是粪肥、猪鬃等,在产品是未满两个月的仔猪。期初未满两个月仔猪成本加本期基本猪群饲养费用,减去副产品价值后的费用,应在已满两个月仔猪和未满两个月仔猪之间分配,以计算主产品成本和在产品成本。分配方法一般采用活重比例法,其计算公式如下:

$$\text{仔猪活重单位成本} = \frac{\text{期初未断乳仔猪成本} + \text{本期基本猪群饲养费用} - \text{副产品价值}}{\text{本期断乳仔猪活重} + \text{期末未断乳仔猪活重}}$$

$$\text{断乳仔猪总成本} = \text{本期断乳仔猪活重} \times \text{仔猪活重单位成本}$$

$$\text{期末未断乳仔猪总成本} = \text{期末未断乳仔猪活重} \times \text{仔猪活重单位成本}$$

【例 19—6】某养猪场“畜牧业生产成本——基本猪群”明细分类账户反映的资料如下:期初未断乳仔猪成本 2 000 元,本期发生饲养费用 61 000 元,本

期副产品价值 1 000 元。该养猪场本期转出断乳仔猪 2 000 头,活重 15 000 千克,期末存栏未断乳仔猪 100 头,活重 500 千克。

根据以上资料,计算仔猪成本如下:

$$\text{仔猪活重单位成本} = \frac{2\,000 + 61\,000 - 1\,000}{15\,000 + 500} = 4(\text{元/千克})$$

$$\text{断乳仔猪总成本} = 15\,000 \times 4 = 60\,000(\text{元})$$

$$\text{未断乳仔猪总成本} = 500 \times 4 = 2\,000(\text{元})$$

第二,幼猪和育肥猪成本的计算。2~4 个月幼猪群和 4 个月以上育肥猪群的主产品是其本身的增重量,副产品是粪肥、猪鬃及死猪的残值收入等。将幼猪和育肥猪本期发生的饲养费用扣除副产品价值后的余额,即为其增重总成本。其计算公式如下:

$$\text{幼猪群或育肥猪群增重总成本} = \text{该猪群本期饲养费用} - \text{副产品价值}$$

$$\text{幼猪群或育肥猪群增重单位成本} = \frac{\text{该猪群增重总成本}}{\text{该猪群本期增重量}}$$

$$\text{某猪群本期增重量} = \frac{\text{该猪群期末存栏活重} + \text{本期销售、转出和死亡重量} - \text{期初存栏活重} - \text{本期购入和转入的活重}}$$

为了计算本期销售、转出猪群和期末存栏猪群的成本,还需要计算该幼猪或育肥猪群本期活重量和活重成本。有关计算公式如下:

$$\text{幼猪群或育肥猪群本期活重量} = \text{该猪群期末存栏活重} + \text{本期销售、转出的活重}$$

$$\text{幼猪群或育肥猪群活重单位成本} = \frac{\text{期初存栏成本} + \text{本期购入和转入成本} + \text{本期饲养费用} - \text{副产品价值}}{\text{该猪群本期活重}}$$

$$\text{某猪群销售总成本} = \text{该猪群活重单位成本} \times \text{本期销售活重}$$

$$\text{某猪群转出总成本} = \text{该猪群活重单位成本} \times \text{本期转出活重}$$

$$\text{某猪群期末存栏成本} = \text{该猪群活重单位成本} \times \text{期末存栏活重}$$

【例 19—7】某养猪场“畜牧业生产成本——2~4 个月幼猪”明细分类账户提供的资料如下:本期发生的饲养费用为 180 000 元,副产品价值为 2 400 元。

“幼畜及育肥畜——2~4个月幼猪”明细分类账户提供的幼猪有关资料如下：期初存栏600头，活重6000千克，成本18000元；本期购入100头，活重1500千克，价值6000元；本期转入2000头，活重15000千克，成本48000元。

本期2~4个月幼猪减少和存栏活重情况如下：销售1000头，活重20000千克；转出1200头，活重25000千克；死亡10头，重100千克；期末存栏490头，活重7000千克。

根据以上资料计算幼猪增重成本和活重成本如下：

$$\text{幼猪增重总成本} = 18000 - 2400 = 177600(\text{元})$$

$$\begin{aligned} \text{幼猪增重} &= \frac{177600}{7000 + 20000 + 25000 + 100 - 6000 - 1500 - 15000} \\ \text{单位成本} &= 6(\text{元/千克}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{幼猪活重} &= \frac{18000 + 6000 + 48000 + 180000 - 2400}{7000 + 20000 + 25000} \\ \text{单位成本} &= 4.8(\text{元/千克}) \end{aligned}$$

$$\text{幼猪销售总成本} = 4.8 \times 20000 = 96000(\text{元})$$

$$\text{幼猪转群总成本} = 4.8 \times 25000 = 120000(\text{元})$$

$$\text{幼猪群期末存栏成本} = 4.8 \times 7000 = 33600(\text{元})$$

4个月以上育肥猪成本计算方法与幼猪成本计算相同，不再重述。

第三，饲养日成本的计算。为了考核饲养费耗用水平，企业应计算饲养日成本。饲养日成本是指每头畜禽饲养1天所需的平均单位成本，应分别不同群别计算，其计算公式如下：

$$\text{某畜群饲养日成本} = \frac{\text{该畜群本期饲养费总额}}{\text{该畜群本期饲养头日数}}$$

## 二、水产养殖成本的计算

1. 水产养殖成本计算的特点。水产养殖是通过对水生动植物的养殖或捕捞而获得水产品的生产，亦称渔业生产。水产养殖包括人工养殖和天然捕捞两种。水产养殖受自然条件限制，水产养殖成本计算的主要特点如下：

(1) 由于水产品种类较多，应根据具体情况，对主要水产品应按产品种类或品种设置产品成本明细分类账户，分别归集费用和计算成本；次要水产品可归类设置产品成本明细分类账户，归集费用和计算综合成本。

(2) 成本计算期应与生产周期一致,以在产品产出月份计算产品成本。

(3) 渔业生产在水中进行,在产品很难确定,因此一般不计算在产品成本,全部费用由完工产品负担。

2. 成本项目。水产养殖业一般也可设置直接材料、直接工资、其他直接支出和间接费用等几项。

3. 人工养殖成本的计算。人工养殖主要是淡水养鱼。规模较大的专业化养鱼场,一般要按养殖阶段分别计算鱼苗、鱼种和成鱼的成本,规模较小而不具备条件时,也可只计算成鱼成本。

(1) 鱼苗和鱼种成本的计算。育苗阶段的成本计算对象是鱼苗,鱼种培育阶段的成本计算对象是鱼种。通常要计算每万尾鱼苗(或鱼种)的成本。其计算公式如下:

$$\text{每万尾鱼苗(或鱼种)成本} = \frac{\text{育苗期(或育种期)全部费用}}{\text{育成鱼苗(或鱼种)万尾数}}$$

(2) 成鱼成本的计算。成鱼生产有两种方式:一种是网箱和专池多年放养一次捕捞;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,它包括捕捞前各年的费用和捕捞当年的费用。未捕捞各年发生的费用,作为在产品成本逐年结转。成鱼单位成本计算公式如下:

$$\text{每千克成鱼成本} = \frac{\text{捕捞前各年累计费用} + \text{捕捞当年费用}}{\text{成鱼总产量}}$$

逐年放养、逐年捕捞的成鱼成本,可把当年发生的全年费用作为当年捕捞成鱼的成本,不计算在产品成本。对于秋季放养、跨年捕捞的成鱼,可只把鱼种费用作为在产品成本结转下年,其余费用全部作为当年成鱼成本。

4. 天然捕捞成本的计算。天然捕捞当期发生的费用应由当期捕捞的水生动植物负担。如果捕捞的水产品品种较多,要计算每种水产品成本时,可按销售价格或计划成本的比例,将捕捞总成本进行分配。

### 小结(Summary)

农业企业是从事农、林、牧、副、渔业产品生产与经营活动的经济组织,是国民经济的重要组成部分。农业生产主要分为种植业生产、养殖业生产以及以其

为依托的工副业生产。农业企业在进行成本核算时应该结合企业经营规模、产品种类、生产特点和成本管理的要求,科学合理地确定成本计算对象,正确划分成本计算期,合理设置成本项目。

农业企业成本核算一般需要设置“农业生产成本”、“辅助生产成本”、“制造费用”等账户。

在成本计算方面,本章着重介绍了粮豆等大田作物产品成本计算、多年生作物成本的计算、蔬菜栽培的成本计算等有关种植业成本计算的内容,以及畜禽饲养成本计算、水产养殖成本的计算等有关养殖业成本计算的内容。

### 关键名词(Glossary)

**农业企业** 它是从事农、林、牧、副、渔业产品生产与经营活动的经济组织,是国民经济的重要组成部分,农业生产主要分为种植业生产、养殖业生产以及以其为依托的工副业生产。

**“农业生产成本”账户** 该账户核算企业所属农业生产单位在农业生产过程中所发生的各项生产费用。有关各项生产费用发生时,应按成本核算对象和成本项目分别归集,借记本账户,产品产出经验收入库的产成品,期末应按实际成本,借记“产成品”账户,贷记本账户。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 王瑞华主编:《农业企业会计》,人民出版社1993年12月版。
2. 刘玲玲主编:《成本会计学》,航空工业出版社1996年3月版。

### 思考题(Questions)

1. 农业企业成本核算有何特点?
2. 农业企业成本核算需设置哪些会计账户?
3. 间种、套种、混种和复种作物产品成本应如何计算?
4. 保护地栽培蔬菜如何按品种计算蔬菜成本?
5. 混群核算和分群核算有何不同?

## 第二十章

# 旅游、饮食服务企业成本核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 描述旅游、饮食服务企业成本核算的特点。
2. 设置旅游、饮食服务企业成本核算的会计账户。
3. 掌握旅行社的成本核算方法。
4. 掌握饮食服务企业的成本核算方法。

## 第一节 旅游、饮食服务企业成本核算概述

### 一、旅游、饮食服务企业生产经营的特点

旅游、饮食服务企业是国民经济中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,提供商品和服务的综合性服务的企业。饮食业是以从事出售加工烹制的菜肴和食品,并提供客人消费设施、场所和服务为主要业务的企业。服务业是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、饮食服务企业具体包括旅游业、饭店(宾馆、酒店)、度假村、游乐场、歌舞厅、餐馆、酒楼、旅店、修理店、理发美容店、浴池、照相馆、洗染店、影视厅、咨询业等。

旅游、饮食服务企业是集生产、流通、服务三个职能于一体的综合性服务企

业,它以服务为中心,辅之以生产和流通,直接为消费者服务。旅游、饮食服务企业的商品生产和销售,既具有制造企业与商品流通企业的性质,又具有服务企业的性质,但又不完全等同于这三类企业,其特点如下:

1. 季节性强。旅游、饮食服务企业生产经营季节性强,一般有淡季和旺季的划分。比如到了旅游淡季,出门旅游的人数大幅度下降,饮食服务行业的业务也因之而减少。在旅游淡季,旅游饮食服务行业的收入大大减少,而固定性的支出并未减少。

2. 服务活动依存性强。在旅行社服务活动中,组团社和接团社之间的关系是相互依存的,接团社的服务活动又与旅馆、餐馆、酒楼等部门相互联系,一环套一环,按照预定计划完成旅游项目,按规定的时间接送。如果旅游项目中的某个环节出错,将会影响整个旅行社的声誉,给其带来经济上的损失。

3. 服务要求严格。旅游、饮食服务行业服务对象是国内外客人,为满足客人在文化、精神上的享受和为客人食、住、行的生活要求提供服务。服务行业的服务态度要热情、周到,服务设施要清洁卫生,起居场所要幽静安全。要使服务达到高标准,必须对服务人员进行严格的培训,全面提高工作人员的素质。

## 二、旅游、饮食服务企业成本核算的特点

旅游、饮食服务企业的成本核算,根据其自身的经营特点,采用不同的成本核算方法,从而形成了不同的核算特点。

1. 采用多种成本核算方法。旅游、饮食服务企业是一个综合性的服务业,它们兼有生产、零售和服务三种职能,在成本核算上必须区分不同的经营活动,参照制造企业、商品流通企业的成本核算方法进行核算。例如,餐饮业在业务经营过程中,除以服务为中心外,还应根据消费者的需要,加工烹制各种菜肴和食品,然后将烹制品直接供应给消费者,并为消费者提供消费的场所、设施和时间。这个生产、销售和服务的全过程,就包含了制造企业、商品流通企业和服务企业三种不同性质。但饮食制品的质量标准和技艺要求较高,而且生产、销售、服务全过程所要求的时间很短,因此,不可能像制造企业那样,按产品逐次逐件进行完整的成本计算,而只能计算餐饮制品所耗原材料的总成本。售货业务则可采用商品流通企业的核算方法。综上所述,旅游、饮食服务企业可根据各类经营业务的不同特点,采用不同的成本计算方法。

2. 分别计算自制商品与外购商品成本。旅游、饮食服务企业在经营活动中,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

外购商品进价和自制商品的成本,并采用售价金额核算法,准确地计算已销商品的进价成本。

3. 涉外企业需计算汇兑损益和换汇成本。随着我国旅游业的蓬勃发展,国内旅游者出境游览和国外旅游者到国内游览人数逐年增加,旅游企业的接待工作,由组织国内旅游者在国内进行游览活动,转向组织国内旅游者出境游览以及组织接待国外旅游者到国内游览。在这些业务活动中,涉外的旅游、饮食服务企业,主要是指旅游企业和大饭店,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。

4. 旅游、饮食服务企业主营业务成本的构成。旅游、饮食服务企业的主营业务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、饮食服务企业各类业务的经营特点各不相同,因而主营业务成本的构成内容也不相同。综合各行业主营业务成本的构成内容,主要包括以下五个方面:

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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过程中发生的实际成本,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。

(4) 汽车成本。它是指宾馆车辆在服务营运过程中所发生的直接费用,包括汽油费、工资、维修费、养路费等。

(5) 其他成本。它是指不能计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。

旅游、饮食服务企业在经营活动中所发生的各种直接耗费,都应计入“主营业务成本”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。

旅游、饮食服务企业为管理和组织经营活动所发生的营业费用、管理费用和财务费用应作为期间费用,直接计入当期损益。

### 三、旅游、饮食服务企业成本核算会计账户的设置

旅游、饮食服务企业一般设置“主营业务成本”账户核算企业各项经营业务的主营业务成本。饭店、宾馆、旅店的主营业务成本,包括餐饮原材料成本、商品进价成本、车队的主营业务成本等;旅行社的主营业务成本,包括各项代收代付费用,如代收的房费、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;酒楼、餐馆的主营业务成本,包括餐饮的原材料成本、商品的进价成本等;照相、洗染、修理等服务企业的主营业务成本主要指耗用的原材料成本。

企业的主营业务成本应当与其主营业务收入相互配比。当月实现的销售收入,应将其相关的主营业务成本同时登记入账。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主营业务收入同时入账时,应按计划成本先行结转,待算出实际成本后再结转其差额。

主营业务成本发生时,借记“主营业务成本”账户,贷记“原材料”、“库存商品”、“应付账款”、“银行存款”等账户。

期末,应将“主营业务成本”账户余额转入“本年利润”账户,结转后本账户应无余额。

本账户的明细账应与“主营业务收入”账户的明细账的设置相适应。

## 第二节 旅游和饮食服务企业的成本核算

### 一、旅游业的成本核算

旅游业是凭借旅游资源,以旅游设施为条件,为人们旅游参观服务的企业。旅游业的成本就是旅行社成本,它包括组团社和接团社的成本。组团、接团成本是指在组团、接团过程中直接为客人旅游而支付的费用。

组团成本按其构成可分为拨付给各接团社的综合服务费、陪同费和通讯联络费等。组团成本按其性质分,划分为拨付支出和服务支出。拨付给接团社的综合服务费为拨付支出,全程陪同人员费用和通讯联络费用则属于服务支出。

接团成本包括:房费、餐费、交通费、陪同费、门票费、票务费、文杂费等。这些费用按其性质划分,分为代付费用和服务费两部分。其中房费、车费、文杂费

是从组团社取得后,付给为客人提供食、宿、行和游览的单位,实质是属于代付性质的,称为代付费用;其余陪同费和文杂费中的宣传费则完全是旅行社为了向客人提供服务而发生的费用,称为服务费。

组团社和接团社都应设置“主营业务成本”账户进行成本核算。该账户可按费用的用途划分为房费、车费、餐费、陪同费、文杂费、邮电费、票务费等项目,并按这些明细项目设置明细分类账分别反映。

为了充分发挥成本核算的作用,接团成本可以实行单独核算,或按不同等级旅行团分类核算。凡是实行单独核算的要按每个旅行团设置明细账;凡按不同等级旅行团核算成本的,要按不同等级旅行团设置成本明细账。

旅游企业除上述直接成本以外,在经营过程中各类企业还会发生各种不同的其他费用,其中包括房屋、建筑物和设备的折旧、大修理费、各项用品用具的消耗、广告费和推销费等,这些费用计入期间费用,不在“主营业务成本”账户核算。

【例 20—1】 组团社——北京新星旅行社本月组团业务及本月发生费用及其账务处理如下:

(1) 根据接团社江苏分社报来的“旅游团结算费用通知单”,按照收费标准计算应付接团社江苏分社综合服务费 33 000 元,其中房费 15 000 元,餐费 8 000 元,车费 10 000 元。

借:主营业务成本——综合服务成本——房费	15 000
主营业务成本——综合服务成本——餐费	8 000
主营业务成本——综合服务成本——车费	10 000
贷:应付账款——应付联社结算款——江苏分社	33 000

(2) 支付全程陪同费 5 000 元。

借:主营业务成本——综合服务成本——陪同费	5 000
贷:银行存款	5 000

(3) 发生国际长途电话费 500 元。

借:主营业务成本——综合服务成本——通讯费	500
贷:银行存款	500

(4) 以银行存款支付借调翻译导游人员劳务费 1 200 元。

借:主营业务成本——综合服务成本——劳务费	1 200
贷:银行存款	1 200

(5) 组团社支付广告费 6 000 元。







每月末应根据尚未加工的照片或衣物数量,算出所需的原材料数量和金额,借记“主营业务成本”账户,贷记“原材料”账户,下月初再用红字冲销。如果月末这部分未完工照片或衣物的数量很少,或者各月末完工数量大体相同,也可以不作调整。

### 三、旅游、饮食服务企业商品进价成本的核算

旅游、饮食服务企业的商品进价成本,分为国内购进商品进价成本和国外购进商品进价成本。国内购进商品进价成本是指购进商品的原价。国外购进商品进价成本是指进口商品在购进中发生的实际成本,包括进价、进口税金、购进外汇价差、支付委托外贸部门代理进口的手续费。

商品进价成本的结转,取决于旅游、饮食服务企业库存商品的核算方法,其核算方法类似于商业企业库存商品的核算。在实行进价数量金额核算的企业,结转商品销售成本时,应按进价借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户;采用售价金额核算的企业,平时可按售价结转成本,借记“主营业务成本”(售价)账户,贷记“库存商品”(售价)账户;月份终了时,计算分摊本月已销商品实现的进销差价,借记“商品进销差价”账户,贷记“主营业务成本”账户。

### 四、旅游、饮食服务企业其他成本的核算

旅游、饮食服务企业的其他成本,指企业出售无形资产、存货(不包括商品)的实际成本。企业转让或出售已经确认入账的无形资产,应于反映主营业务收入的同时,借记“主营业务成本”账户,贷记“无形资产”账户。企业出售多余原材料时,应于反映主营业务收入的同时,借记“主营业务成本”账户,贷记“原材料”账户。

下面举例说明:

1. 某企业向外单位转让本企业已入账的专利权一项,转让价格 30 000 元;实际成本 10 000 元。

收到转让无形资产的收入时:

借:银行存款	30 000
贷:主营业务收入	30 000

结转转让无形资产的成本时:

借:主营业务成本	10 000
贷:无形资产	10 000

2. 某饭店向外单位出售企业多余的大米 2 000 千克。每千克单价 1.00 元,

实际成本每千克 0.90 元。

收到外单位交来的款项时：

借：银行存款 2 000

贷：主营业务收入 2 000

结转出售大米的实际成本时：

借：主营业务成本 1 800

贷：原材料 1 800

### 小结(Summary)

旅游、饮食服务企业的主营业务成本是企业各项经营业务中发生的各种直接耗费,主要包括原材料成本、商品进价成本、车队的主营业务成本等。旅游、饮食服务企业一般设置“主营业务成本”账户核算企业各项经营业务的主营业务成本。

旅游业的成本就是旅行社成本,它包括组团社和接团社的成本。组团、接团成本是指在组团、接团过程中直接为客人旅游而支付的费用。旅游企业除上述直接成本以外,在经营过程中各类企业还会发生各种不同的其他费用,其中包括房屋、建筑物和设备的折旧、大修理费、各项用品用具的消耗、广告费和推销费等,这些费用计入期间费用,不在“主营业务成本”账户核算。

饮食企业的主营业务成本主要是原材料成本,通常只计算全部或分类食品耗用原材料的总成本,不计算每种饮食品单位成本。对经营过程中发生的各项其他支出,如工资、燃料、水、电等,都列作营业费用处理。

服务业的主营业务成本是指企业在服务经营过程中经常发生的各种费用的总和,它是制定服务收费标准和考核企业经营管理水平的重要依据。

### 关键名词(Glossary)

旅游、饮食服务企业 它包括旅游业、饮食业和服务业。旅游业是凭借旅游资源,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,提供商品和服务的综合性服务的企业。饮食业是以从事出售加工烹制菜肴和食品,并提供客人消费设施、场所和服务为主要业务的企业。服务业是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。

**主营业务成本** 它是指企业为各项经营业务所发生的耗费。饭店、宾馆、旅店的主营业务成本,包括餐饮原材料成本、商品进价成本、车队的主营业务成本等;旅行社的主营业务成本,包括各项代收代付费用,如代收的房费、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;酒楼、餐馆的主营业务成本,包括餐饮的原材料成本、商品的进价成本等;照相、洗染、修理等服务企业的主营业务成本主要指耗用的原材料成本。

**组团、接团成本** 它是指在组团、接团过程中直接为客人旅游而支付的费用,是旅行社成本的主要构成内容。组团成本按其构成可分为拨付给各接团社的综合服务费、陪同费和通讯联络费等。接团成本包括:房费、餐费、交通费、陪同费、门票费、票务费、文杂费等。组团社和接团社都应设置“主营业务成本”账户进行成本核算。

**商品进价成本** 旅游、饮食服务企业的商品进价成本,分为国内购进商品进价成本和国外购进商品进价成本。国内购进商品进价成本是指购进商品的原价。国外购进商品进价成本是指进口商品在购进中发生的实际成本,包括:进价、进口税金、购进外汇价差、支付委托外贸部门代理进口的手续费。

### 参考文献(Suggested Readings)

1. 王瑞华、邹忠伟主编:《旅游、饮食服务企业会计》,人民出版社1993年8月版。
2. 乐艳芬主编:《成本会计》,上海财经大学出版社2002年1月版。

### 思考题(Questions)

1. 旅游、饮食服务企业成本核算有什么特点?
2. 旅游、饮食服务企业主营业务成本由哪些内容构成?
3. 旅行社成本如何核算?
4. 饮食服务企业的成本如何核算?

## 第二十一章

# 金融企业成本核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 理解金融企业费用确认与计量应遵循的基本原则。
2. 掌握金融企业主营业务成本的核算方法。
3. 掌握金融企业营业费用的核算方法。

## 第一节 金融企业成本核算概述

### 一、金融企业成本费用的概念与内容

作为会计要素之一的费用,是损益计算的基础。《金融企业会计制度》第91条规定:“费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出;成本是指企业为提供劳务和产品而发生的各种耗费,不包括为第三方或客户垫付的款项。”

费用与成本既有联系,又有区别。费用是在经营活动过程中的各种耗费。成本则是按特定业务归集的费用,简言之,成本是费用的对象化。费用与一定的会计期间相联系,成本则与一定种类和数量的业务相联系。

金融企业在经营活动中,不仅会因吸收资金等经营活动而相应地承担利息,也会因诸如支付工资等经营活动发生相应的费用。金融企业的费用与成本虽然都在当期损益中抵减,但只有与业务活动有关的各项支出才能计入成本,同时,计入成本的各项支出必须符合相关的法规制度规定的成本开支范围。正确地核

算费用与成本,有利于促进金融企业进一步加强和改善日常管理,提高经营效益。

金融企业应计入业务成本的项目,因各类金融企业所涉足的经营活动的不同而有所差异,具体的成本项目包括利息支出、金融企业往来支出、手续费支出等项目。不计入业务成本而计入当期损益的期间费用,在金融企业主要是营业费用。

## 二、金融企业费用的确认与计量

费用的确认与计量应遵循以下的基本原则:

1. 权责发生制原则。它是指会计核算应当以权责发生制为基础。会计核算对于费用的业务处理,应以费用的实际发生为标准来确认本期的费用,也就是不论支出是否实际付出,只要应该归属本会计期,即作为本会计期的费用。《金融企业会计制度》第95条规定:“凡应当由本期负担而尚未支出的费用,作为预提费用计入本期成本费用;凡已支出,应当由本期和以后各期负担的费用,应当作为待摊费用,分期摊入成本费用。”第96条规定:“金融企业必须分清本期主营业务成本、营业费用和下期主营业务成本、营业费用的界限,不得任意预提和摊销费用。”以上规定的内容均体现了该原则的要求。

2. 配比原则。它是指收入与其相关的成本、费用应当相互配比。配比原则要求会计核算在确定企业财务成果时,必须使收入与其相关的费用相互配比。一方面,收入与费用在经济内容上应具有必然的因果关系,不同收入的取得是由于发生了与之相应的不同费用;另一方面,收入与费用应保持时间上的一致关系,属于某一期间的费用必须与相同受益期的收入相比,应归属于本期实现的收入应与本期发生的费用相对应。

3. 划分收益性支出与资本性支出原则。它是指会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅与本会计年度相关的,应当作为收益性支出;凡支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支出。划分收益性支出与资本性支出原则,要求企业在会计核算确认支出时,要区分不同性质的支出。凡属于收益性支出的,应全部作为本期的费用,与本会计期间的收入相比;凡属于资本性支出的,应作为资产处理,并与相应的各个受益期的收入相比。

4. 谨慎原则。它是指会计核算应当遵循谨慎原则的要求,合理核算可能发生的损失和费用。谨慎原则要求在费用的核算中,针对经济活动中的不确定因

素,应充分估计可能发生的风险和损失。在选择会计政策和会计估计时,应尽可能选用不低估费用、不虚增利润的处理方法和程序,使企业的会计核算建立在较为稳妥可靠的基础上。

5. 实际成本原则。它是指各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。《金融企业会计制度》第95条规定:“金融企业在经营过程中所发生的其他各项费用,应当以实际发生数计入成本费用。”金融企业应按实际成本原则来计量费用,费用核算不得以计划成本或估计成本等替代实际成本。

## 第二节 金融企业主营业务成本的核算

金融企业的主营业务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。

### 一、利息支出

利息支出是指金融企业对以负债形式筹集的各种资金,按适用的利率按期计提的应付利息。依据国家有关规定,金融企业对所有的存款应按月(季)预提应付利息。其中,定期存款按存入时挂牌利率预提,活期存款按现行挂牌利率预提。实际支付的存款利息全部从预提的应付利息中列支。

预提利息时,会计分录为:

借:利息支出——××利息支出户

    财务费用

贷:应付利息——应付××利息户

    预提费用

    长期借款

实际支付时,会计分录为:

借:应付利息——应付××利息户

    预提费用

    长期借款

    财务费用

贷：活期存款——××单位存款户

活期储蓄存款——××户

现金

## 二、金融企业往来支出

金融企业往来支出是指金融企业系统内以及与中央银行、与同业之间因资金往来而发生的利息支出。包括金融企业向中央银行借入款项、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，会计分录为：

借：金融企业往来支出——××利息支出户

贷：应付利息

分行(支行)辖内往来

存放中央银行款项

同业存放款项

系统内存放款项

## 三、手续费支出

手续费支出是指金融企业委托其他单位代办业务的费用，如储蓄代办费、代办保险业务的手续费、参加票据交换的管理费支出等。

代办储蓄手续费按代办储蓄存款年平均余额的1.2%之内控制使用。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，控制比例随余额的增加相应递减。代办储蓄平均余额应扣除金融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，金融企业需向其支付手续费的，手续费支付比例不得超过实收保费的8%。具体险种比例由金融企业根据代理业务范围和不同险种，按照专职代办高于兼职代办、农村代办高于城市代办、分散险种代办高于集中险种代办的原则统筹核定。

委托代办手续费一律据实列支，不得预提。

支付手续费时，会计分录为：

借：手续费支出

贷：现金

存放中央银行款项

活期存款——代办单位存款户

#### 四、卖出回购证券支出

卖出回购证券是指从事证券业务的金融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。金融企业专门设置“卖出回购证券支出”账户用以核算回购价与卖出价的差价,期末该账户余额结转至“本年利润”账户。

从事证券业务的金融企业到期通过国家规定的场所购回该批证券时,会计分录为:

借:卖出回购证券款(卖出证券时实际收到的款项)

    卖出回购证券支出(差额)

贷:结算备付金——××金融企业(回购证券时实际支付的款项)

#### 五、汇兑损失

汇兑损失是指金融企业在经营外汇买卖或外币兑换业务中由于汇率变动而产生的汇兑损失。当金融企业的“外币买卖”账户的外币余额按照国家外汇牌价折合的人民币金额,低于该账户的人民币借方余额时,其差额即为汇兑损失。

汇兑损失发生时,会计分录为:

借:汇兑损失——××币种

    贷:外汇买卖

#### 六、赔款支出

赔款支出是指从事保险业务的金融企业发生保险事故时,根据所承担的赔偿责任支付赔偿金以及发生的理赔勘察费用。

由于人的身体、生命无法以金钱来衡量,因此人身保险的保险金额通常由合同双方当事人自行约定,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,但必须以保险价值为限。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金融企业得到全部的损失补偿,因为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。金融企业依据保险财产的损失数额和保险合同中的保险金额,按照第一损失赔偿方式、比例赔偿方式或限额赔偿方式计算得出保险赔款数额。

第一损失赔偿方式,是将保险财产的损失分两个部分,未超过保险金额的损失为第一损失,由从事保险业务的金融企业承担赔偿责任;超过保险金额的损失为第二损失,由被保险人自行承担。这种方式下,金融企业只在保险金额范围内赔偿实际损失,其实际承担的赔偿责任取决于保险金额与损失数。目前我国的家庭财产保险主要采用这种方式。

比例赔偿方式,又分定值保险与不定值保险两种情况。定值保险合同中事先确定了保险财产的价值,因此发生保险事故时,主要是确定保险财产的实际损失程度,以实际损失程度这一比例来计算赔偿金额。不定值保险合同中事先只确定保险金额,不确定保险财产的价值,发生保险事故时,按保险金额与保险财产实际价值的比例计算赔偿数额。

限额赔偿方式,是指只有在保险财产的损失超过一定限额时,从事保险业务的金融企业才承担赔偿责任。

一般情况下,赔款发生的勘察费用列入赔款支出;非赔款发生的勘察费用列入其他支出,而不列入赔款支出。

发生赔款支出或列入赔款支出的勘察费用时,会计分录为:

借:赔款支出

贷:银行存款

## 七、死伤医疗给付

死伤医疗给付是指从事保险业务的金融企业根据给付性保险合同约定,支付给被保险人的死伤医疗保险金。其中,死亡给付是指被保险人在保险期内,由于保险责任内的原因死亡而由保险人给付的死亡保险金。伤残给付是指被保险人在保险期内,因意外伤害或疾病导致残废或减少劳动收入而由保险人给付的残废保险金或收入损失保险金。医疗给付是指被保险人在保险期内,由于意外伤害或疾病造成医疗费用支出而由保险人给付的医疗保险金。我国的死伤医疗给付通常采用一次性给付方式。

发生死伤医疗给付时,会计分录为:

借:死伤医疗给付

贷:现金(银行存款)

发生死伤医疗给付时,若被保险人尚有借款本息未还清者,会计分录为:

借:死伤医疗给付

贷:保户质押贷款

利息收入

现金(银行存款)

发生死伤医疗给付时,若属保险合同规定的缴费宽限期内者,会计分录为:

借:死伤医疗给付

贷:保费收入

利息收入

现金(银行存款)

发生死伤医疗给付时,若有预缴保费者,会计分录为:

借:死伤医疗给付

贷:预收保费

现金(银行存款)

#### 八、满期给付

满期给付是指被保险人生存到保险期满,从事保险业务的金融企业按给付性保险合同约定支付给被保险人的保险金。

发生满期给付时,会计分录为:

借:满期给付

贷:现金(银行存款)

发生满期给付时,若被保险人尚有贷款本息未还清者,会计分录为:

借:满期给付

贷:保户质押贷款

利息收入

现金(银行存款)

发生满期给付时,若属保险合同规定的缴费宽限期内者,会计分录为:

借:满期给付

贷:保费收入

利息收入

现金(银行存款)

发生满期给付时,若有预缴保费者,会计分录为:

借:满期给付

贷:预收保费

现金(银行存款)

## 九、年金给付

年金给付是指被保险人生存至规定的年龄或约定的期限,从事保险业务的金融企业按给付性保险合同约定支付给被保险人的金额。年金给付分即期给付和延期给付两种。即期年金给付是从购买日期后的一个给付间隔期(月、季、半年、年)后开始给付第一次年金,这类保险合同必须用趸缴保费的方式购买,缴清全部保费后才能给付年金。延期年金给付是在隔了一定时期后开始给付年金,这个时期必须比一个给付间隔期要长。延期年金给付的保险合同可以采用趸缴保费的方式购买,也可以采用分期缴费方式购买。延期的时间越长,缴付保险费的方式越灵活。大多数的个人延期年金就是采用分期缴费方式购买的,保险费的缴付持续至合同规定的年金给付的开始日止,或是到年金受领人在年金给付开始日之前死亡时为止。

发生年金给付时,会计分录为:

借:年金给付

贷:现金(银行存款)

发生年金给付时,若被保险人尚有贷款本息未还清者,会计分录为:

借:年金给付

贷:保户质押贷款

利息收入

现金(银行存款)

发生年金给付时,若有预缴保费者,会计分录为:

借:年金给付

贷:预收保费

现金(银行存款)

## 十、分保赔款支出

分保赔款支出是指从事保险业务的金融企业分入分保业务需向分保分出人支付应由其承担的赔款。分保赔款的具体数额在金融企业收到的分保业务账单上列明,金额的大小取决于再保险的类型。

收到分保分出人发来的分保业务账单时,根据账单中标明的分保赔款数额,编制会计分录:

借:分保赔款支出

贷：分保业务往来

## 十一、分保费用支出

分保费用包括分保业务账单中标明的应由分保接受人负担的手续费、税款及杂项等费用，其中的手续费包括分保手续费（分保佣金）和纯益手续费。

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。以合同分保为例，分保手续费的计算有单一比例手续费和梯次手续费两种。单一比例手续费按固定比例计算，比较简便，因而在实务中得到普遍采用。梯次手续费的最高手续费率为40%（赔付率为45%以下时），最低手续费率为25%，通常赔付率每增加1%，手续费率降低0.5%，赔付率不足1%的，按1%计算。因此，梯次手续费可以促进分保分出人加强承保管理。

纯益手续费，又称盈余手续费，是指分保接受人同意在其取得利润的基础上付给分保分出人一定比例的报酬。计算公式为：

$$\text{纯益手续费} = (\text{收入项目合计} - \text{支出项目合计}) \times \text{纯益手续费率}$$

纯益手续费率在合同中约定。我国人身保险法定分保的纯益手续费率一般为10%。纯益手续费的计算期可选择会计年度或承保年度；计算基础可选择赔付率或利润率，也就是选择赔付金额与保费收入的比例或利润额与保费收入的比例为基础来确定纯益手续费率。

实务操作中，采用累计分保手续费的就不再支付纯益手续费。纯益手续费也只有在分保接受人实际存在纯益时才予以支付。若某个年度发生亏损，一般可以转移至下一年度。这种转移的期限通常限制在3~5年，有的也有转移至有盈余时为止，还有的按3年或5年的平均数加以计算，这样亏损就不会与以后年度发生联系。

收到分保分出人发来的分保业务账单时，根据账单中标明的应向分保分出人支付的手续费、税款及杂项等费用金额，编制会计分录：

借：分保费用支出

贷：分保业务往来

## 十二、未决赔款准备金提转差

未决赔款准备金是指从事保险业务的金融企业对保险事故已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。

未决赔款准备金,应于期末按估计保险赔款额入账。保险管理的有关规定对未决赔款准备金的上下限作了界定。在我国,已报告未支付赔款准备金的上限不超过当期保户已提出的保险赔付金额的100%,已发生未报告赔款准备金的上限为当年赔款支出的4%。未决赔款准备金下限为金融企业按逐案估算法、平均值估算法或赔付率估算法等科学估算方法估计的赔付金额。

逐案估算法,是由理赔人员对每起索赔案件逐一估计金额,据此提取准备金的方法。这种方法适用于索赔金额相差悬殊的保险业务,如火灾保险。

平均值估算法,是先根据以往的损失数计算平均值,然后再根据将来对赔款金额的变动趋势的预测加以修正,以这一修正后的平均值与已报告赔案数的乘积作为准备金数额。这种方法比较适用于赔案较多,而索赔金额相差不大的保险业务,如汽车保险。

赔付率估算法,是以以前若干年的各险种赔付率作为估算某类保险业务赔付数额的方法。

为核算未决赔款准备金,金融企业设置的“提存未决赔款准备金”账户反映按规定提存未决赔款的准备金;“转回未决赔款准备金”账户反映金融企业转回的上期提存的未决赔款准备金,两者之差即为未决赔款准备金提转差。

提存未决赔款准备金时,会计分录为:

借:提存未决赔款准备金——已提出赔款的准备金  
——未提出赔款的准备金

贷:未决赔款准备金

转回未决赔款准备金,会计分录为:

借:未决赔款准备金

贷:转回未决赔款准备金

### 十三、未到期责任准备金提转差

未到期责任准备金是指从事保险业务的金融企业对1年期以内(含1年)的保险业务,为承担未来保险责任而按规定提存的准备金。这类保险业务主要涉及1年结算损益的财产保险、短期健康保险和人身意外伤害保险。

未到期责任准备金,应于期末按保险精算结果入账。未到期责任准备金可以是对一份保单提取未到期责任准备金的准确计算,或是采用二十四分法(月平均估算法)、八分法(季平均估算法)或二分法(年平均估算法,或50%估算法)的估算方法。由于各月的保险业务量各有不同,因此,以月平均估算的方法

最为精确,季平均估算法次之,年平均估算法最为粗略。

为核算未到期责任准备金,金融企业设置的“提存未到期责任准备金”账户反映按规定提存的未到期责任准备金,“转回未到期责任准备金”账户反映金融企业转回的上期提存未到期责任的准备金,两者之差即为未到期责任准备金提转差。

提存未到期责任准备金时,会计分录为:

借:提存未到期责任准备金——已提出赔款的准备金  
——未提出赔款的准备金

贷:未到期责任准备金

转回未到期责任准备金,会计分录为:

借:未到期责任准备金  
贷:转回未到期责任准备金

#### 十四、长期责任准备金提转差

从事保险业务的金融企业,其长期责任准备金主要包括长期责任准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金等。

长期责任准备金,是指金融企业对1年(不含1年)以上的长期财产保险业务和再保险业务为承担未来保险责任而按规定提存的准备金。长期责任准备金应按业务年度营业收支的差额,也就是根据长期财产保险、再保险等业务取得的收入扣除相关成本费用后的差额提存。

寿险责任准备金,是指金融企业对人寿保险业务为承担未来保险责任而按规定提存的准备金。寿险责任准备金应于期末采用过去法或未来法计算提存数。

过去法又称已缴保费推算法,即某时点的寿险责任准备金,是保险人已保历年所收纯保费在该时点的终值扣除已保历年所付保险金在该时点的终值。计算公式为:

$$\text{某时点的寿险责任准备金} = \frac{\text{已收历年纯保费}}{\text{在该时点的终值}} - \frac{\text{已付历年保险金}}{\text{在该时点的终值}}$$

未来法又称未缴保费推算法,即保险期间未来各年保险人预期应付保险金在该时点的现值减去未来各年保险人预期应收纯保费在该时点的期望现值。

$$\text{某时点的寿险责任准备金} = \frac{\text{未来应付保险金}}{\text{在该时点的现值}} - \frac{\text{未来应收纯保费}}{\text{在该时点的现值}}$$

如果采用相同的利率,过去法与未来法的计算结果是一致的。但由于未来

法具有计算优势,因此保险实务中一般采用未来法计算寿险责任准备金。

长期健康险责任准备金,是指金融企业对长期性健康保险业务为承担未来保险责任而按规定提存的准备金。长期健康险责任准备金,应于期末按保险精算结果入账。计算方法同寿险责任准备金。

为核算长期责任准备金,金融企业设置的“提存长期责任准备金”、“提存寿险责任准备金”、“提存长期健康险责任准备金”账户分别反映按规定提存的长期责任准备金;“转回长期责任准备金”、“转回寿险责任准备金”、“转回长期健康险责任准备金”账户分别反映金融企业转回的上期提存未到期责任的准备金;“提存长期责任准备金”与“转回长期责任准备金”的账户余额之差、“提存寿险责任准备金”与“转回寿险责任准备金”的账户余额之差、“提存长期健康险责任准备金”与“转回长期健康险责任准备金”的账户余额之差,即为长期责任准备金提转差。

提存长期责任准备金时,会计分录为:

借:提存长期责任准备金

贷:长期责任准备金

借:提存寿险责任准备金

贷:寿险责任准备金

借:提存长期健康险责任准备金

贷:长期健康险责任准备金

转回长期责任准备金,会计分录为:

借:长期责任准备金

贷:转回长期责任准备金

借:寿险责任准备金

贷:转回寿险责任准备金

借:长期健康险责任准备金

贷:转回长期健康险责任准备金

### 第三节 金融企业营业费用的核算

金融企业的营业费用,是指金融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、安全防卫费、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、

理赔勘察费、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、上缴管理费、广告费、银行结算费等。下文选择一部分常用的营业费用项目分别予以介绍。

### 一、固定资产折旧费

固定资产折旧费是指金融企业按照国家规定,对固定资产计提的折旧费。计提折旧时,会计分录为:

借:营业费用——折旧费

贷:累计折旧

### 二、业务宣传费

业务宣传费是指银行开展业务宣传活动所支付的费用。业务宣传费应按照国家有关财务制度的规定,在主营业务收入(扣除金融机构往来利息收入)的一定比例内掌握使用,且一律据实列支,不得预提。发生业务宣传费时,应根据有关凭证予以账务处理,会计分录为:

借:营业费用——业务宣传费

贷:现金(或有关账户)

### 三、职工工资及附加费

职工工资是指在职职工工资、奖金、津贴和补贴。每月初,金融企业应按照国家规定的开支渠道,将本月应发放的工资按不同的开支项目或来源进行分配。分配时根据“工资分配表”办理转账,会计分录为:

借:营业费用——工资费

在建工程——工资费

贷:应付工资

职工福利费是指按照工资总额的14%提取的,用于金融企业职工福利方面的费用。计提职工福利费时,会计分录为:

借:营业费用——职工福利费

贷:应付福利费

工会经费是指按照工资总额的2%提取的,拨交工会使用的经费。计提工

会经费时,会计分录为:

借:营业费用——工会经费  
贷:其他应付款——工会经费

#### 四、税金

营业费用中所涉及的税金主要是指房产税、车船使用税、土地使用税、印花税等税金。计提有关税金时,会计分录为:

借:营业费用——税金  
贷:应缴税金——应缴房产税  
    应缴税金——应缴车船使用税  
    应缴税金——应缴土地使用税

印花税的核算不通过“应缴税金”账户核算。因为金融企业缴纳的印花税,是由纳税人根据税法规定自行计算应纳税额,以购买并一次贴足印花税票的方法缴纳的税款。一般情况下,金融企业先购买印花税票。待发生应税行为时,再根据凭证的性质和规定的比例税率或按件计算应纳税额,然后将预先购买的印花税票粘贴在应纳税凭证上,并在每枚税票的骑缝处盖戳注销或划销。正是由于缴纳印花税不发生应付未付税款的情况,不需预提应纳税额,又不存在与税务机关之间的结算或清算问题,因此印花税的核算不通过“应缴税金”账户。金融企业购买印花税票时,会计分录为:

借:营业费用——税金  
贷:现金(或有关账户)

#### 五、无形资产摊销

金融企业所拥有的无形资产,应按照《金融企业会计制度》的有关规定,合理确定其摊销年限。无形资产摊销时,会计分录为:

借:营业费用——无形资产摊销费  
贷:无形资产

#### 六、待业保险费

待业保险费是为解决职工在待业期间的基本生活需要而建立的职工待业保险基金。金融企业按照有关规定缴纳的待业保险基金由开户银行代为扣款,在接到开户行扣缴通知时,会计分录为:

借：营业费用——待业保险费

贷：存放中央银行款项

## 七、劳动保险费

劳动保险费是指离退休职工的退休金、价格补贴、医药费(含离退休人员参加医疗保险的医疗保险基金)、职工退职金、六个月以上病假人员工资、职工丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离休干部的各项经费以及实行社会统筹办法的金融企业按规定提取的退休统筹基金。金融企业缴纳退休统筹基金或发生相关的劳动保险费支出时,会计分录为：

借：营业费用——劳动保险费

贷：存放中央银行款项

## 八、银行结算费

银行结算费是指金融企业通过银行发生结算业务时支付给银行的费用。实际支付时,会计分录为：

借：营业费用——银行结算费

贷：银行存款

## 小结(Summary)

本章首先介绍了金融企业成本费用的概念与内容,并指出金融企业费用的确认与计量应遵循权责发生制原则、配比原则、划分收益性支出与资本性支出原则、谨慎原则、实际成本原则等基本原则。然后介绍了金融企业利息支出、金融企业往来支出、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主营业务成本项目的核算。最后,本章介绍了金融企业营业费用包括的项目以及固定资产折旧费、业务宣传费、职工工资及附加费、税金、无形资产摊销、待业保险费、劳动保险费、银行结算费等营业费用的具体核算。

## 关键名词(Glossary)

金融企业的主营业务成本 它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。

**利息支出** 它是指金融企业对以负债形式筹集的各种资金,按适用的利率按期计提的应付利息。依据国家有关规定,金融企业对所有的存款应按月(季)预提应付利息。其中,定期存款按存入时挂牌利率预提;活期存款按现行挂牌利率预提。实际支付的存款利息全部从预提的应付利息中列支。

**金融企业往来支出** 它是指金融企业系统内以及与中央银行、与同业之间因资金往来而发生的利息支出。包括金融企业向中央银行借入款项、同业拆入、同业存放款项、系统内存放款项的利息支出等。

**手续费支出** 它是指金融企业委托其他单位代办业务的费用,如储蓄代办费、代办保险业务的手续费、参加票据交换的管理费等支出。

**金融企业的营业费用** 它是指金融企业在业务经营及管理工作中发生的各项费用,包括:固定资产折旧费、业务宣传费、职工工资及附加费、税金、无形资产摊销、待业保险费、劳动保险费、银行结算费等。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 中华人民共和国财政部:《金融企业会计制度》。
2. 李明主编:《金融企业会计制度释疑》,中国物价出版社2002年3月版。
3. 杨再贵编著:《最新保险公司会计》,改革出版社1999年11月版。
4. 江雪琴编著:《银行会计实务》,浙江人民出版社1996年6月版。
5. 黄鹏、李燮主编:《金融企业会计——商业银行会计》,苏州大学出版社2001年10月版。

### 思考题(Questions)

1. 金融企业的主营业务成本包括哪些项目?如何核算?
2. 金融企业的营业费用包括哪些项目?与工业企业及商业企业等其他行业企业相比有何特点?

## 第二十二章

# 房地产开发企业成本核算

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 描述房地产开发企业的经营特点和成本核算的特点。
2. 设置房地产开发企业成本核算的会计账户。
3. 掌握土地开发成本的核算方法。
4. 掌握房屋开发成本的核算方法。

## 第一节 房地产开发企业成本核算概述

### 一、房地产开发企业的经营特点

房地产开发企业是从事房地产开发、经营、管理和服务的企业。房地产开发企业不同于施工企业。施工企业是指建筑、安装工程行业的行业,是建筑产品的生产部门,一般来说,只管施工,不管征地、拆迁、三通一平(给排水、供电、道路通畅、场地平整)等,房屋建成后,验收合格交付开发企业,因而属于第二产业部门。而房地产开发企业,不仅是土地和建筑产品的经营部门,而且还从事部分土地开发和房屋建设,具有生产、经营、服务三重性质,是以第三产业为主的部门。但在建房方面,如编制工程预算、竣工决算等方面是相同的。

房地产开发企业的经营特点主要有以下几点:

1. 开发经营的计划性。房地产经营都是根据城市总体规划进行的。企业开发的产品有地点固定、建设周期长、投资大的特点,其征用的土地、建设的房屋







再按一定的分配标准分配计入有关的开发产品成本。

企业开发的土地、房屋、配套设施和代建工程等,采用出包方式的,应根据承包企业提出的“工程价款结算账单”承付工程款,计入本账户有关成本核算对象的成本项目中,借记本账户,贷记“应付账款——应付工程款”账户。企业开发的土地、房屋、配套设施和代建工程等采用自营方式的,发生的各项费用,借记本账户,贷记“库存材料”、“银行存款”等账户。如果企业自营施工大型建筑安装工程,可以根据需要增设“工程施工”、“施工间接费用”等账户,用来核算和归集自营工程建筑安装费用,月末,按实际成本转入本账户。

企业在房地产开发过程中领用的设备,附属于工程实体的,应根据附属对象,于设备发出交付安装时,按其实际成本,借记本账户,贷记“库存设备”账户。

根据权责发生制和收入与成本费用配比原则,应由商品房等开发产品承担的费用,如不能有偿转让的公共配套设施费等,应在结转商品房等开发产品销售成本时预提,预提时,借记本账户,贷记“预提费用”账户。预提数与实际支出数的差额,增加或减少有关开发产品成本。

企业已经开发完成并验收合格的土地、房屋、配套设施和代建工程,应及时进行成本结转。月终结转成本时,按实际成本,借记“开发产品”账户,贷记本账户。

企业对出租房屋进行装饰及增补室内设施工程完工,应及时结转工程成本,借记“出租开发产品”账户,贷记本账户。

企业应根据本企业的经营特点,选择本企业的成本核算对象、成本项目和成本核算方法。

本账户应按开发成本的种类,如“土地开发”、“房屋开发”、“配套设施开发”和“代建工程开发”等设置明细账进行明细核算。

本账户的期末余额为在建开发项目的实际成本。

2. “开发间接费用”账户。“开发间接费用”账户核算企业内部独立核算单位为开发产品而发生的各项间接费用,包括工资、福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。企业行政管理部门(总部)为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,应作为期间费用,计入“管理费用”账户,不在本账户核算。

企业发生的各项间接费用,借记本账户,贷记“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”、“周转房”等账户。

开发间接费用应按企业成本核算办法的规定,分配计入有关的成本核算对

象,借记“开发成本”账户,贷记本账户。

本账户应按企业内部不同的单位、部门设置明细账。

本账户期末应无余额。

## 第二节 土地开发成本的核算

### 一、土地开发成本核算对象的确定

土地开发成本的核算对象,一般按以下原则确定:

对于开发面积不大,开发工期较短的土地,可以每块独立的开发项目为对象;对开发面积较大,开发工期较长,分区域开发的土地可以一定区域作为核算对象。

成本核算对象在开发前确定,一经确定,不能随意改变。

### 二、土地开发支出的划分和费用的归集

土地开发也称建设场地开发,通常有两种情况:一种是为了销售或有偿转让而开发商品性建设场地,另一种是为了建造商品房、出租房或周转房等建筑产品而开发的自用建设场地。企业开发的商品性建设场地是开发企业的最终产品,其费用支出全部构成商品性建设场地的开发成本;而企业开发自用建设场地则是本企业的中间产品,其费用支出应转嫁计入商品房、出租房或周转房等有关建筑产品成本,构成房屋建筑产品成本的组成部分。因此,开发企业根据不同情况进行归集。

1. 商品性建设场地费用归集。商品性建设场地发生的各项费用,均应通过“开发成本——土地开发”账户归集。开发完成后,应将全部已完开发成本,从“开发成本——土地开发”账户转入“开发产品——土地”账户。

2. 自用建设场地费用归集。自用建设场地发生的各项费用,事先能够明确土地使用对象的,可直接计入“开发成本——房屋开发”账户进行归集,不需要通过“开发成本——土地开发”账户;如事先不明确使用对象或开发项目涉及两个或两个以上成本核算对象时,其发生的自用场地开发费用也应通过“开发成本——土地开发”账户归集。建设场地开发完成后,再按一定标准分摊计入有关的成本核算对象。

3. 开发的综合性建设场地费用归集。开发的综合性建设场地,即既有出售或有偿转让的商品性土地部分,又有企业本身用土地部分,但作为一个成本核算对象,其开发费用应通过“开发成本——土地开发”账户归集,并据此计算其总成本和单位成本。开发完成后,将其实际发生的开发费用从“开发成本——土地开发”账户转入“开发产品——土地”账户。待企业使用或转让时,按实际使用或转让时的平方米数量和实际单位开发成本计算,将自用或转让土地的开发成本,从“开发产品——土地”账户转入“开发成本——房屋开发”账户或“主营业务成本”账户。

### 三、土地开发成本的核算方法

土地开发是房地产开发企业的主要经济业务之一,其开发产品为建设场地,应设置“开发成本——土地开发”明细账户进行土地开发成本的核算。该账户属于成本类账户,借方登记各成本核算对象所发生的土地直接费用和一切间接费用,贷方结转开发项目的完工成本,借方余额表示在建项目的实际成本。该账户应按成本核算对象和成本项目设置明细账,进行明细核算。

土地开发中的直接费用,如土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费等,直接计入土地开发成本。开发间接费用通过“开发间接费用”账户归集,期末再分配计入土地开发成本。开发完工后“开发成本——土地开发”账户归集的全部费用,即为开发商品性建设场地的实际成本,应予以结转。

【例 22—1】某房地产开发公司开发土地 30 亩,用银行存款支付征地拆迁费 2 000 000 元,耕地占用税 1 500 000 元,劳动力安置费 400 000 元,出售拆迁地上农房回收材料变价款 100 000 元,已存入银行,作如下会计分录:

借:开发成本——土地开发	3 900 000
贷:银行存款	3 900 000
借:银行存款	100 000
贷:开发成本——土地开发	100 000

【例 22—2】某房地产开发公司应付某单位开发土地的“三通一平”费用 400 000 元,作如下会计分录:

借:开发成本——土地开发	400 000
贷:应付账款	400 000

【例 22—3】某房地产开发公司支付某分公司开发土地基础设施费

300 000 元, 建筑安装工程费 1 200 000 元 款已结清, 作如下会计分录:

借: 开发成本——土地开发	1 500 000
贷: 银行存款	1 500 000

【例 22—4】 某房地产开发公司开发土地, 应负担开发间接费用 90 000 元, 应予结转。作如下会计分录:

借: 开发成本——土地开发	90 000
贷: 开发间接费用	90 000

【例 22—5】 某房地产开发公司开发 30 亩土地已结束, 经验收合格, 其中 20 亩直接对外销售, 10 亩由企业进一步开发商品房, 应结转成本。计算情况如下:

$$\begin{aligned} \text{土地开发} &= 3\,900\,000 + 400\,000 + 1\,500\,000 + 90\,000 - 100\,000 \\ \text{总成本} &= 5\,790\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{对外销售部分成本} = \frac{5\,790\,000}{30} \times 20 = 3\,860\,000(\text{元})$$

$$\text{开发商品房部分成本} = \frac{5\,790\,000}{30} \times 10 = 1\,930\,000(\text{元})$$

根据计算结果, 作如下会计分录:

借: 开发产品——土地	3 860 000
开发成本——房屋开发	1 930 000
贷: 开发成本——土地开发	5 790 000

#### 四、已完土地开发成本的结转

凡在“开发成本——土地开发”账户归集的开发费用, 均应按月结账。对本月竣工开发土地的实际成本, 应按不同情况, 采用不同方法, 分别转入“开发产品”或“开发成本”等有关账户。结转的方法主要有两种: 分项平行结转法和归类集中结转法。

1. 分项平行结转法。它是指开发企业将已完“开发土地成本”各项费用, 按成本项目分别平行转入有关房屋开发成本的对应项目。如将土地开发项目发生的土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费和开发间接费用, 分别对口转入“开发成本——房屋开发”账户的土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费和开发间接费用成本项目内。

2. 归类集中结转法。它是指企业将已完开发土地的实际成本所属各个成本项目,归类合并为“土地征用及拆迁补偿费”和“基础设施费”两个成本项目,转入“开发成本——房屋开发”账户。如某开发企业开发自用建设场地,实际成本为600 000元,其中:土地征用及拆迁补偿费250 000元、前期工程费100 000元、基础设施费150 000元、配套设施费100 000元。结转时,首先将土地开发成本中的成本项目进行归类调整,即将土地开发成本中的“土地征用及拆迁补偿费”250 000元原数照转外,其余各项数额合并计350 000元转入“开发成本——房屋开发”账户的“基础设施费”成本项目内。

以上两种方法,企业根据实际情况,具体选用一种。一般来说,商品性使用的建设场地,应采用分项平行结转法;自用建设场地开发,企业在计算土地开发成本时,在不分摊开发间接费用的情况下,可采用归类集中结转法。

### 第三节 房屋开发成本的核算

#### 一、房屋开发成本核算对象的确定

房屋开发是房地产开发企业的主要经济业务。开发建设的房屋,按其用途可分为四种类型:为面向社会销售而开发的商品房、为本企业经营出租业务而开发的出租房、为安置拆迁居民周转使用而开发的周转房、接受其他单位委托而代为开发建设的代建房。

以上四种类型的房屋,开发建设的目的、用途不同,但它们的开发过程、内容、特点和所发生的各项开发费用,却完全相同,所以这四种房屋开发的核算方法也都完全相同。

房屋开发成本的核算对象一般按下列原则确定:

一般的建设项目,以每一独立编制设计概(预)算或每一个独立的施工图预算所列的单项工程为一个成本核算对象。

同一施工地点、结构类型相同、开竣工时间接近,而且又为同一施工队伍施工的群体开发项目,在开发建设过程中,可以合并为一个成本核算对象。

规模较大、工期较长的开发项目,可按工程部位划分成本核算对象。

房屋开发成本核算对象一经确定,不得随意变动,以免影响成本核算的正确性。

## 二、房屋开发费用的归集和结转

为了总括地反映房屋开发费用支出情况,开发企业应设置“开发成本——房屋开发”明细账户,按房屋开发种类和成本项目设专栏进行明细核算。

### 1. 土地征用及拆迁补偿费的归集。

(1) 房屋开发建设过程中发生的土地征用及拆迁补偿费,能够预先确定使用对象的,可直接计入有关房屋开发成本,不通过土地开发成本核算,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“银行存款”或“应付账款”账户。

(2) 土地征用及拆迁补偿费发生时,尚未明确使用对象或由两个或两个以上房屋开发建设项目使用时,应通过“开发成本——土地开发”账户归集,待土地开发完成后,再按一定标准分配,计入有关房屋开发成本的土地征用及拆迁补偿费成本项目内,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“开发成本——土地开发”账户。

(3) 企业开发的综合性建设场地,应先通过“开发成本——土地开发”账户归集,然后按一定标准分配,计入各有关占地项目,即借记“开发成本——房屋开发”和“开发产品——土地”账户,贷记“开发成本——土地开发”账户。

### 2. 前期工程费的归集。

(1) 前期工程费发生时,能事先明确某一成本核算对象承担的,可直接计入该开发项目成本,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“银行存款”或“应付账款”账户。

(2) 应由两个或两个以上开发项目承担的前期工程费,一般可采用一定的标准,分配计入有关开发项目成本,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“银行存款”等账户。

### 3. 基础设施费的归集。

(1) 能分清成本核算对象的,应直接计入房屋开发成本的基础设施费成本项目内,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“银行存款”、“应付账款”账户。

(2) 不能分清成本核算对象的,先通过“开发成本——土地开发”账户进行归集,待土地开发完成用于房屋建设时,再按一定的方法,分配计入房屋开发成本,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“开发成本——土地开发”账户。

### 4. 建筑安装工程费的归集。开发企业房屋建设的施工方式有“出包”和

“自营”两种。

(1) 开发企业将房屋建设项目出包给外单位进行施工建造。开发企业应根据承包单位定期提出的“已完工程月报”和“工程价款结算账单”等凭证,结合合同规定进行验审核定和承付工程价款。承付工程款时,借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“银行存款”或“应付账款”等账户。

(2) 开发企业自己组织施工力量,自行从事开发项目的建筑安装施工活动。开发企业可将自营开发项目施工中实际发生的人工费、材料费、机械使用费等,直接计入房屋开发成本,即借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“银行存款”、“应付账款”、“库存材料”、“库存设备”、“材料成本差异”等账户。施工单位为了组织和管理施工生产活动而发生的间接费用,应分配计入工程成本,即借记“工程施工”账户,贷记有关间接费用账户。结转建筑安装工程成本时,借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“工程施工”账户。

5. 公共配套设施费的归集。企业建设商品房小区开发建设的配套设施,按其开发与开发主体项目——商品房的关系不同,可分为开发项目内的各种配套设施与开发项目以外的配套设施两大类。

企业在房屋开发成本中核算的只是按规定可计入开发项目成本的那部分项目内非营业性的公共配套设施费,费用发生时,借记“开发成本——房屋开发”账户。

6. 开发间接费用的归集。企业内部各独立核算单位为组织和管理开发建设项目而发生的各项费用,按规定应先在“开发间接费用”账户归集,月末按一定标准分配,计入有关开发项目成本,本账户月末分配后无余额。费用发生时,借记“开发间接费用”账户,贷记“银行存款”、“应付账款”、“累计折旧”、“应付工资”等账户。费用分配时,借记“开发成本——房屋开发”账户,贷记“开发间接费用”账户。

7. 竣工房屋开发成本的结转。企业开发建设各种房屋,都应在竣工验收以后,及时进行竣工成本的结转,借记“开发产品——房屋”账户,贷记“开发成本——房屋开发”账户。

如竣工结转的房屋用作出租房或周转房,投入使用时应从“开发产品”账户转出,借记“出租开发产品”、“周转房”账户,贷记“开发产品——房屋”账户。如竣工后直接投入使用的,可从“开发成本——房屋开发”账户直接转入“出租开发产品”或“周转房”账户。

### 三、房屋开发成本核算举例

【例 22—6】 某房地产开发公司在下沙已开发完工的自用建设场地 ,建设商品房、经营出租房、周转房、代建房各一幢 ,均采用出包方式施工 ,发生如下经济业务 :

(1) 结转占用场地成本。下沙建设场地实际总成本 990 万元 ,采用归类集中结转法 ,按占用场地面积比例进行分配 ,建设商品房、经营出租房、周转房、代建房工程占用场地面积比例分别为 10%、20%、30%、40%。分类归集后 ,土地征用及拆迁补偿费 900 万元 ,基础设施费 90 万元。根据计算结果 ,作如下会计分录 :

借 : 开发成本——房屋开发(土地征用及拆迁补偿费)	
——商品房	900 000
——出租房	1 800 000
——周转房	2 700 000
——代建房	3 600 000
开发成本——房屋开发(基础设施费)	
——商品房	90 000
——出租房	180 000
——周转房	270 000
——代建房	360 000
贷 : 开发产品——土地	9 900 000

(2) 用银行存款支付设计费、勘察费 200 000 元。作如下会计分录 :

借 : 开发成本——房屋开发(前期工程费)	
——商品房	20 000
——出租房	40 000
——周转房	60 000
——代建房	80 000
贷 : 银行存款	200 000

(3) 各工程领用安装设备 ,按实际价格计算共 250 000 元。其中 :用于商品房的安装设备 30 000 元 ,用于出租房的安装设备 50 000 元 ,用于周转房的安装设备 80 000 元 ,用于代建房的安装设备 90 000 元。作如下会计分录 :

借 : 开发成本——房屋开发(建安工程费)

——商品房	30 000
——出租房	50 000
——周转房	80 000
——代建房	90 000
贷：库存设备	250 000

(4) 分配公共配套设施费 30 万元,作如下会计分录：

借：开发成本——房屋开发(配套设施费)	
——商品房	30 000
——出租房	60 000
——周转房	90 000
——代建房	120 000
贷：开发成本——配套设施开发	300 000

(5) 结转分配开发间接费用 180 000 元。作如下会计分录：

借：开发成本——房屋开发(开发间接费用)	
——商品房	18 000
——出租房	36 000
——周转房	54 000
——代建房	72 000
贷：开发间接费用	180 000

(6) 商品房和经营出租房均已竣工验收,予以工程决算,结转已完工程成本。根据审核的工程价款决算单,应付工程结算款 570 万元,其中商品房 200 万元,出租房 370 万元。作如下会计分录：

借：开发成本——房屋开发(建安工程费)	
——商品房	2 000 000
——出租房	3 700 000
贷：应付账款——某公司	5 700 000

结转已完工程成本。其中商品房 3 088 000 元,出租房 5 866 000 元。作如下会计分录：

借：开发产品——商品房		3 088 000
——出租房		5 866 000
贷：开发成本——房屋开发——商品房		3 088 000
——出租房		5 866 000

## 小结(Summary)

本章首先介绍了房地产开发企业的经营特点,并从成本计算对象和成本项目的角度介绍了房地产开发企业成本核算的特点。房地产开发企业一般设置“开发成本”、“开发间接费用”等账户进行开发成本的核算。

土地开发是房地产开发企业的主要经济业务之一,其开发产品为建设场地,应设置“开发成本——土地开发”明细账户进行土地开发成本的核算,借方登记各成本核算对象所发生的土地直接费用和一切间接费用,贷方结转开发项目的完工成本,借方余额表示在建项目的实际成本,该账户按成本核算对象和成本项目设置明细账,进行明细核算。土地开发中的直接费用,如土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费等,直接计入土地开发成本,开发间接费用先通过“开发间接费用”账户归集,期末再分配计入土地开发成本。开发完工后“开发成本——土地开发”归集的全部费用,即为开发商品性建设场地的实际成本,应予以结转。

为了总括地反映房屋开发费用支出情况,开发企业应设置“开发成本——房屋开发”明细账户,按房屋开发种类和成本项目设专栏进行明细核算。企业通过该账户归集土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、基础设施费、建筑安装工程费、公共配套设施费以及开发间接费用等支出,在竣工验收以后,及时进行竣工成本的结转,借记“开发产品——房屋”账户,贷记“开发成本——房屋开发”账户。

## 关键名词(Glossary)

**房地产开发企业** 它是从事房地产开发、经营、管理和服务的企业。房地产开发企业,不仅是土地和建筑产品的经营部门,而且还从事部分土地开发和房屋建设,具有生产、经营、服务三重性质。

**“开发成本”账户** 本账户核算企业在土地、房屋、配套设施和代建工程的开发过程中所发生的各项费用。

**“开发间接费用”账户** 本账户核算房地产企业为开发产品而发生的各项间接费用,包括工资、福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 耿宝兴：《房地产开发企业会计》，上海财经大学出版社 2000 年 2 月版。
2. 王振华等主编：《成本会计学》，西南财经大学出版社 2001 年 7 月版。

### 思考题( Questions )

1. 房地产开发产品的成本项目有哪些？
2. 土地开发成本核算对象如何确定？如何进行土地开发成本的核算？
3. 房屋开发成本核算对象如何确定？房屋开发费用如何归集和结转？

# 现代成本会计学

## 第四篇 成本报表与成本分析

【第二十三章】 成本报表

【第二十四章】 成本分析

## 第二十三章

# 成本报表

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本报表的含义与作用。
2. 了解成本报表的分类与编制要求。
3. 掌握商品产品成本表的编制。
4. 掌握主要产品单位成本表的编制。
5. 掌握制造费用、营业费用、管理费用和财务费用明细表的编制。
6. 了解责任成本表的编制。
7. 了解质量成本表的编制。

## 第一节 成本报表的作用与分类

### 一、成本报表的含义与作用

成本报表是根据成本管理的需要,依据企业日常成本核算资料和其他有关资料编制的,用以反映企业成本水平,分析和考核企业在一定时期内成本计划执行情况及结果的会计报表。它是企业成本信息的主要载体。根据我国现行会计制度,在企业会计报表体系中,成本报表不需要对外报送,而是为满足企业内部管理需要而设置的内部会计报表。因此,成本报表的种类、格式和内容均可由企业根据其生产经营特点和管理要求自行确定。

编制成本报表是企业成本管理中的一项重要工作,也是成本会计的一项重要内容。成本报表的作用概括地讲,就是向企业领导、各管理职能部门和职工提供成本信息,用以加强成本管理,提高经济效益。具体地讲,主要表现在以下几个方面:

1. 企业领导通过分析和利用成本报表,可以了解企业成本管理的现状和发展趋势,考核各部门完成成本计划的进度和结果,进一步挖掘降低成本的潜力;也可以结合其他相关资料,进行综合分析,以利于作出正确的经营决策。另外,成本报表作为本期成本计划完成情况的系统总结,还可以为企业领导和各管理部门编制下期成本和利润等计划提供重要依据。

2. 企业内部各管理职能部门通过分析和利用成本报表,可以了解成本计划的执行情况、成本结构的变化趋势等有关资料,发现成本管理工作中的问题,以便及时采取措施加以解决;也可以明确各部门、各岗位执行成本计划的业绩和责任,总结经验,实行合理的奖惩;还可以结合其他相关资料,进行综合分析,为企业经营决策提供及时而有效的依据。

3. 企业职工通过分析和利用成本报表,可以了解他们为完成成本计划、增产节约作出了多少贡献,以利于他们总结经验,为降低成本、提高经济效益做出新成绩;还可以了解成本计划的执行情况,监督企业经济活动,帮助企业各级领导改进成本管理工作,从而充分发挥他们参与企业管理的积极性。

## 二、成本报表的分类

成本报表是服务于企业内部经营管理的内部会计报表,从报表的种类、格式、内容到报送时间、报送对象,都是由企业根据自身生产经营过程的特点、企业经营管理的特别是成本管理的具体要求所确定的。同时,在瞬息万变的市场中,企业还要适应其连续不断的变化而不断调整其成本策略。所以,不仅各企业之间成本报表的内容不尽相同,就是同一企业不同时期也可能会要求编制不同的成本报表。一般情况下,企业编制的成本报表都具有较大的灵活性和多样性。为了充分且正确地认识和理解各有关成本报表,有必要对其进行科学的分类。依据不同的标准,成本报表可分为不同的种类。

1. 按报表反映的内容分类。成本报表按其反映的内容,可以分为反映成本计划执行情况的报表、反映费用支出情况的报表和反映生产经营情况的报表。

(1) 反映成本计划执行情况的报表。这类报表侧重于揭示企业为生产一定产品所发生的成本是否达到了预定的要求。通过将报告期的实际成本与前期平均成本、历史最好水平成本、本期计划成本等进行对比分析,可以了解企业产品成本的发展变化趋势和成本计划完成情况,并为进行深入的 cost 分析、挖掘降低成本的潜力提供资料。这类报表主要有商品产品成本表和主要产品单位成本表等。

(2) 反映费用支出情况的报表。这类报表主要反映企业在报告期内某些费用支出的总额及其构成情况。通过对这类报表的分析,可以了解企业费用支出的合理程度及变化趋势,有利于企业制定费用预算,考核费用预算的实际完成情况。这类报表主要有制造费用明细表、管理费用明细表、营业费用明细表、财务费用明细表等。

(3) 反映生产经营情况的报表。这类报表属于反映企业某些专项成本、费用情况或成本管理某些专题情况的报表,通常设置的有责任成本表和质量成本表等。

2. 按报表编制的时间分类。成本报表按编制的时间分类,可分为定期成本报表和不定期成本报表。

(1) 定期成本报表。这类报表是按规定期限报送的成本报表。按报送期限的长短,定期报表可分为年报、季报、月报、旬报、周报和日报。其中,旬报、周报和日报是为及时反馈某些重要的成本信息,以便管理部门采取相应对策而编制的。因此,定期成本报表一般按月、季、年来编制。一般地,商品产品成本表、主要产品单位成本表、制造费用明细表、管理费用明细表等都是定期报表。

(2) 不定期成本报表。这类报表是针对成本、费用管理中出现的某些问题或急需解决的问题而随时按要求编制的有关成本报表。例如,发生了金额较大的内部故障成本,需立即将信息反馈到有关部门而编制的质量成本表等。

3. 按报表编制的范围分类。无论是厂部还是车间,或车间里的生产班组甚至个人,都有可能根据需要提供有关成本、费用情况的报表,因此,编制的成本报表的空间范围往往是不同的。成本报表按编制的范围划分,可分为全厂成本报表、车间成本报表、班组成本报表和个人成本报表。一般地,商品产品成本表、主要产品单位成本表、管理费用明细表、财务费用明细表等都是全厂成本报表,而制造费用明细表、责任成本表、质量成本表等,既可以是全厂成本报表,也可以是

车间(或班组、个人)成本报表。

### 三、成本报表的编制要求

为了提高成本信息的质量,充分发挥成本报表的作用,成本报表的编制应符合下列基本要求:

1. 真实性。成本报表中各项指标的数据必须真实可靠,能如实地反映企业实际发生的成本费用。为了达到这一要求,成本报表必须根据审核无误的账簿资料编制,不得随意使用估计的数据,也不能为了赶编成本报表而提前结账。

2. 正确性。成本报表中各项指标的数字要计算正确;各种成本报表之间、主表与附表之间、各项目之间,凡是有勾稽关系的数字,应相互一致;本期报表与上期报表之间有关的数字应相互衔接。

3. 完整性。需编制的各种成本报表的种类必须齐全,需填列的指标和文字说明必须全面,表内项目和表外补充资料不论根据账簿资料直接填列,还是分析计算填列,都应当完整无缺,不得随意取舍。

4. 及时性。在规定的时间内向成本报表的使用者报送成本报表,保证成本报表所提供的成本信息的及时性,以便各方面利用和分析成本报表,充分发挥成本报表的作用。

## 第二节 成本报表的编制

### 一、商品产品成本表

商品产品成本表是反映企业在报告期内生产的全部商品产品(包括可比产品和不可比产品)的总成本和各种主要商品产品单位成本和总成本的报表。

企业编制商品产品成本表的目的是,为了利用该表所反映的资料,考核全部商品产品和主要商品产品成本计划的执行结果和各种可比产品成本降低任务的完成情况,分析成本增减变化的原因,指出进一步降低产品成本的途径。

商品产品成本表由基本报表和补充资料两部分组成,具体格式如表 23—1 所示。在基本报表中,一般将全部商品产品划分为可比产品和不可比产品两大类,并分别列出它们的单位成本、本月总成本、本年累计总成本等栏目。

表 23-1 商品产品成本表  
200×年 12 月

单位:元

规格	可比产品				不可比产品			全部商品 产品生产成本
	1. A	2. B	3. C	合计	1. M	2. N	合计	
实际产量(件)								
	320	200	150		20	25		
本年累计	3 400	2 600	2 000		240	320		
上年实际平均	550	225	380					
本年计划	518	210	350		800	240		
本月实际	438	180	330		710	205		
本年累计实际平均	448	200	340		720	210		
本月	176 000	45 000	57 000	278 000				
按上年实际平均 单位成本计算	165 760	42 000	52 500	260 260	16 000	6 000	22 000	282 260
本月实际	140 160	36 000	49 500	225 660	14 200	5 125	19 325	244 985
按上年实际平均 单位成本计算	1 870 000	585 000	760 000	3 215 000				
按本年计划 单位成本计算	1 761 200	546 000	700 000	3 007 200	192 000	76 800	268 800	3 276 000
按本年实际 单位成本计算	1 523 200	520 000	680 000	2 723 200	172 800	67 200	240 000	2 963 200

补充资料:(1)可比产品成本降低额为 491 800 元。

(2)可比产品成本降低率为 15.30%。













3. 管理费用明细表。管理费用明细表是反映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。管理费用明细表的一般格式如表 23—5 所示。

表 23—5 管理费用明细表  
编制单位：××公司 200×年 12 月 单位：元

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
工 资	36 400	2 737	2 709	36 330
职工福利费	5 096	384	380	5 086
折旧费	29 666	1 365	1 340	29 220
工会经费	14 287	665	650	14 306
业务招待费	20 750	1 619	1 772	21 790
办公费	9 150	6 980	702	9 505
印花税	11 820	930	915	11 390
房产税	5 280	580	569	5 942
土地使用税	5 200	435	435	5 250
无形资产摊销	11 950	990	965	11 990
职工教育经费	14 950	1 253	1 238	14 910
劳动保险费	6 750	605	565	6 815
待业保险费	10 200	789	842	10 090
坏账损失	11 550	1 406	1 120	13 610
材料产品盘亏损失	9 800	860	911	10 935
其 他	11 850	15 99	1 659	13 911
合 计	214 699	23 197	16 772	221 080

在管理费用明细表中，“本年计划数”应根据管理费用计划数填列，“上年同期实际数”应根据上年同期本表的本月实际数填列，“本月实际数”应根据管理



变动成本合计				
直接材料 直接人工 物料消耗				
固定成本合计				

续 表

项 目	预算成本	实际成本	成本差异	差异产生原因
管理人员工资 ..... .....				
不可控成本合计				
一车间转入半成品 二车间转入半成品 其他成本				
总 计				

责任成本表应由各责任单位定期编制并报送上一级责任单位,而较高层次责任单位的责任成本表就不仅反映自身责任成本情况,还要反映其所属责任单位的责任成本,内容涉及若干成本费用项目的责任成本计划执行情况。其中预算成本根据计划年度的企业责任成本预算控制数或分解到的责任成本数逐项填列,实际成本根据实际发生的成本费用分析填列。成本差异根据实际成本减去预算成本的差额逐项填列。

### 五、质量成本表

质量成本表是按质量成本项目反映企业在报告期内实际发生的质量成本及其与质量成本预算差异情况的报表。其结构和格式可由企业根据内部管理的需要自行设计。本表一般按质量成本项目分别反映其本年预算成本、本年实际成本及其成本差异。质量成本表的一般格式如表 23—8 所示。

表 23—8  
编制单位:××公司

质量成本表  
200×年 12 月

单位:元

类别	项 目	预算成本	实际成本	差 异	
		①	②	金额③ = ② - ①	比率④ = ③ ÷ ①
预防成本	质量工作成本 质量培训费用 质量奖励费用 .....				
	小 计				

续 表

类别	项 目	预算成本	实际成本	差 异	
		①	②	金额③ = ② - ①	比率④ = ③ ÷ ①
鉴定成本	检测试用费用 办公费用 工资及福利费 .....				
	小 计				
故障损失	内部故障损失 废品损失费用 返修品损失费用 停工损失费用 .....				
	小 计				
损失	外部故障损失 索赔费用 退货损失费用 保修费用 .....				
	小 计				
合 计					

质量成本表中的预算成本 要根据计划年度企业制定的质量成本预算数逐项填列 ;实际成本应根据废品通知单、返修单、检验工时报告单、质量事故损失计算表等原始凭证和原始记录以及有关质量成本核算的明细账户的记录来填列。成本差异数根据实际成本减去预算成本的差额填列。

## 小结(Summary)

本章首先阐述了成本报表的含义、作用、分类及其编制要求。成本报表是企业为满足自身管理需要而设置的内部会计报表,它可以向企业领导、内部各管理职能部门和员工提供成本信息,用以加强成本管理,提高经济效益。成本报表可以依据不同的标准进行分类。按照其反映的内容,可以分为反映成本计划执行情况的报表、反映费用支出情况的报表、反映生产经营情况的报表。反映成本计划执行情况的报表主要有商品产品成本表和主要产品单位成本表等,反映费用支出情况的报表主要有制造费用明细表、管理费用明细表、营业费用明细表、财务费用明细表等,反映生产经营情况的报表主要有责任成本表和质量成本表。成本报表按其编制的时间可以分为定期的和不定期的成本报表,按其编制的范围可以分为企业的、车间的、班组的和个人的成本报表。为了提高成本信息的质量,成本报表的编制应符合真实性、完整性和及时性等基本要求。然后,介绍成本报表的编制方法。

## 关键名词(Glossary)

**成本报表** 它是根据成本管理的需要,依据企业日常成本核算资料和其他有关资料编制的,用以反映企业成本水平,分析和考核企业在一定时期内成本计划执行情况及结果的会计报表。

**商品产品成本表** 它是反映企业在报告期内生产的全部商品产品(包括可比产品和不可比产品)的总成本和各种主要商品产品单位成本和总成本的报表。

**可比产品** 它是指企业过去正式生产过并拥有完备的成本资料的产品。

**不可比产品** 它是指企业过去没有生产过或过去仅是试制而并未正式生产过的产品,由于它们缺乏可比的成本资料,所以称为不可比产品。

**主要产品单位成本表** 它是反映企业在报告期内生产的各种主要产品单位成本的构成情况和各项主要技术经济指标执行情况的成本报表。

**制造费用明细表** 它是反映企业在报告期内发生的各项制造费用及其构成情况的报表。

**营业费用明细表** 它是反映企业在报告期内发生的营业费用及其构成情况

的报表。

**管理费用明细表** 它是反映企业在报告期内发生的管理费用及其构成情况的报表。

**财务费用明细表** 它是反映企业在报告期内发生的财务费用及构成情况的报表。

**责任成本表** 它是反映各责任单位在报告期内实际发生的责任成本及其与责任成本预算差异情况的报表。

**质量成本表** 它是按质量成本项目反映企业在报告期内实际发生的质量成本及其与质量成本预算差异情况的报表。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦、石人瑾等主编：《成本会计》，上海三联书店 1994 年版。
2. 陈守文主编：《成本会计》，辽宁人民出版社 2000 年版。
3. 汪祥耀主编：《成本会计》，中国财政经济出版社 2001 年版。
4. 罗飞主编：《成本会计》，高等教育出版社 2000 年版。
5. 颜敏主编：《成本会计学》，首都经济贸易大学、中国农业大学出版社 1999 年版。
6. 贺南轩主编：《成本会计学》，中国财政经济出版社 1998 年版。

### 思考题(Questions)

1. 成本报表在会计报表体系中居于什么地位？它能起到什么作用？
2. 什么是成本报表？它是如何分类的？
3. 为了保证成本报表所提供的成本信息的质量，编制的成本报表应符合哪些基本要求？
4. 在编制商品产品成本表时，为什么要将全部商品产品分为可比产品和不可比产品，并分别反映它们的成本？这样处理有何作用？
5. 商品产品成本表和主要产品单位成本表有何区别与联系？
6. 编制主要产品单位成本表的目的是什么？
7. 什么是责任成本表？编制此表的目的是什么？
8. 什么是质量成本表？编制此表有何作用？

## 第二十四章

# 成本分析

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 理解成本分析的意义与方法。
2. 掌握产品总成本的分析。
3. 掌握产品单位成本的分析。
4. 了解技术经济指标变动对成本的影响。
5. 了解成本效益分析。

## 第一节 成本分析的意义与方法

### 一、成本分析的意义与任务

成本分析是企业成本管理的重要组成部分。它可以根据成本管理的不同需要,在企业各项经济活动开始之前、进行之中或结束之后分别进行。譬如,在生产某种产品之前,对产品设计、产品生产场所和生产设备的选择,对生产、技术和管理人员的配置等进行成本预测与决策分析,确定产品目标成本,为编制成本计划提供可靠依据;在实际生产某种产品的过程中,通过成本控制分析,对产品实际成本进行监控,对于实际成本超过目标成本的不利差异,可以及时采取措施,保证目标成本的实现;在产品生产过程结束之后,通过实际成本与计划成本、本年实际成本与上年实际成本的对比分析,评价成本计划的执行情况,分析成本升降的原因,以便于指导明年的产品生产和成本管理工作。关于成本预测分析、决

策分析和成本控制分析 将分别在本书的第二十五、二十六、二十八章进行阐述 , 本章所介绍的成本分析 , 是指在各项经济活动结束之后的成本分析。

成本分析是按照一定的原则 , 采用一定的方法 , 根据成本计划、成本核算资料和其他相关资料 , 对成本计划完成情况进行全面分析 , 查明成本升降的原因 , 寻求降低成本的途径和方法 , 达到以较少的资金耗费取得较大经济效益的目的。

成本分析的任务主要是 :

1. 正确分析成本计划的完成情况 , 客观评价成本责任单位的工作业绩。成本计划完成情况如何 , 一般很难简单地根据成本核算资料直接作出可信的结论 , 而要在成本核算的基础上 , 通过系统、全面的分析 , 才能作出正确的评价。同时 , 通过成本分析还可以正确评价成本责任单位实施成本计划的成绩好坏 , 弄清其主客观原因 , 为落实奖惩制度提供可靠依据 , 以调动各成本责任单位及职工提高成本效益的自觉性、积极性和创造性。

2. 揭示成本差异原因 , 把握成本变动规律 , 逐步提高成本管理水平。由于成本是一个综合性较强的指标 , 因而在成本计划执行过程中必然要受到多方面因素的影响。因此 , 成本分析应运用科学的手段与方法 , 揭示成本差异 , 查明和测定影响成本差异的因素及其影响程度 , 从而逐步认识和把握成本变动的特征和规律 , 以便采取措施 , 进一步提高企业的成本管理水平。

3. 寻找进一步降低成本的有效途径和方法 , 不断提高企业的利润水平。成本分析的根本目的是为了挖掘潜力 , 寻找进一步降低成本的途径和方法 , 促使企业以较少的劳动耗费生产出更多符合质量标准的产品 , 或以较少的支出得到更多更好的服务。因此 , 在成本分析中应积极、主动地找差距、查原因 , 总结经验 , 指出问题所在 , 以便今后更好地推广先进经验 , 克服工作中的缺陷和薄弱环节 , 把企业降低成本的潜力挖掘出来 , 不断提高企业的利润水平。

## 二、成本分析的内容

成本分析的基本内容是 :

1. 商品产品成本计划完成情况的分析。包括全部商品产品成本计划完成情况分析和可比产品成本降低任务完成情况分析。

2. 单位产品成本分析。包括单位产品成本计划完成情况的一般分析和主要项目分析。

3. 技术经济指标对产品成本的影响分析。包括设备利用情况、劳动生产率、产品质量、材料利用率、产品产量等各项技术经济指标对成本的影响分析。

4. 成本效益分析。包括销售成本率和成本费用利润率的分析。

### 三、成本分析的方法

成本分析的方法是达到成本分析的目的,完成成本分析任务的手段,是成本分析工作的科学总结。成本分析方法有许多种,具体采用哪一种,要根据分析的要求和掌握资料的情况来决定。一般来说,成本分析中常用的方法有以下几种:

1. 比较分析法。比较分析法是通过某一指标的实际数与各种比较标准进行对比,揭示差异、分析原因的一种分析方法。在成本分析的实际工作中,采用比较分析法,其比较形式主要有以下几种:

(1) 实际指标与计划指标(或标准指标)比较。通过这种比较,可以分析计划指标的完成情况。当然,在比较时,还必须检查计划指标本身的质量。如果计划保守或冒进,就会使指标的比较失去客观依据。

(2) 本期实际指标与以前(上期、上年同期或历史最好水平)的实际指标比较。通过这种比较,可以考察企业成本的变动趋势。

(3) 本期实际指标与国内外同行业企业的先进指标比较,或者在企业内部与先进车间、班组或个人的指标比较。通过这种比较,有助于找出差距,学习和赶超先进。

值得注意的是,采用比较分析法进行成本指标的比较,要充分考虑到指标的内容、计算方法、时间长度和影响指标形成的客观条件等的可比性。在与同行业企业进行成本指标比较时,还要考虑到企业规模、在行业中的排名和技术经济条件等基本接近,即在技术上、经济上具有一定的可比性。当然,同行之间的这种可比性只是相对的。

2. 比率分析法。比率分析法是利用两个指标的相互关系,通过计算它们的比率来进行数量分析的一种分析方法。根据分析的不同内容和要求,比率分析法主要有以下几种:

(1) 相关比率分析法。它是将同一时期两个性质不同但又相关的指标加以比较,求出比率,以便更深入地评价企业的成本效益水平。在实际工作中,由于企业规模、生产技术条件等不同,仅仅比较成本、利润、销售收入和产值等的绝对数大小是不够的。将成本指标分别与利润、销售收入、产值等指标进行比较,求出成本利润率、销售收入成本率和产值成本率,从而可以观察比较各企业成本效益水平的高低。

(2) 趋势比率分析法。它是将几个时期的成本指标的数据进行比较,求出





是  $X_0$ 、 $Y_0$ 、 $Z_0$  三个因素相乘的结果。实际指标  $M_1$  是  $X_1$ 、 $Y_1$ 、 $Z_1$  三个因素相乘的结果。

分析对象：该指标计划与实际的差额  $M_1 - M_0$

计算各因素变动对分析指标的影响程度如下：

$$\text{计划指标} : M_0 = X_0 \times Y_0 \times Z_0 \quad (1)$$

$$\text{第一次替换} : M_2 = X_1 \times Y_0 \times Z_0 \quad (2)$$

$$\text{第二次替换} : M_3 = X_1 \times Y_1 \times Z_0 \quad (3)$$

$$\text{第三次替换} : M_1 = X_1 \times Y_1 \times Z_1 \quad (4)$$

据此测定的结果：

$$(2) - (1) = M_2 - M_0 \quad \text{此为 } X_0 \text{ 被 } X_1 \text{ 替代的影响}$$

$$(3) - (2) = M_3 - M_2 \quad \text{此为 } Y_0 \text{ 被 } Y_1 \text{ 替代的影响}$$

$$(4) - (3) = M_1 - M_3 \quad \text{此为 } Z_0 \text{ 被 } Z_1 \text{ 替代的影响}$$

综合各因素变动的影响程度为：

$$(M_1 - M_3) + (M_3 - M_2) + (M_2 - M_0) = M_1 - M_0$$

【例 24—1】 假设某产品原材料费用由产品产量、单位产品材料消耗量和材料单价三个因素影响而成，该产品原材料费用的有关资料如表 24—1 所示。

表 24—1

项 目	单 位	计划数	实际数
产品产量	件	500	650
单位产品材料消耗量	千克/件	10	9
材料单价	元/千克	6	7
材料费用总额	元	30 000	40 950

要求：分析各因素变动对原材料费用的影响。

本例中，分析对象： $40\,950 - 30\,000 = 10\,950$ （元）

运用连环替代法，各因素变动对其差额的影响程度计算如下：

$$\text{计划指标} : 500 \times 10 \times 6 = 30\,000 \text{ (元)} \quad (1)$$

$$\text{第一次替代} : 650 \times 10 \times 6 = 39\,000 \text{ (元)} \quad (2)$$

$$\text{第二次替代} : 650 \times 9 \times 6 = 35\,100 \text{ (元)} \quad (3)$$

$$\text{第三次替代} : 650 \times 9 \times 7 = 40\,950 \text{ (元)} \quad (4)$$

$(2) - (1) = 39\,000 - 30\,000 = 9\,000(\text{元})$	产量增加产生的影响
$(3) - (2) = 35\,100 - 39\,000 = -3\,900(\text{元})$	材料节约产生的影响
$(4) - (3) = 40\,950 - 35\,100 = 5\,850(\text{元})$	价格提高产生的影响
$9\,000 - 3\,900 + 5\,850 = 10\,950(\text{元})$	全部因素的综合影响

因素分析法既可以全面分析各因素对某一经济指标的影响,又可以单独分析某个因素对某一经济指标的影响,在成本分析中应用较为广泛。但是在具体应用这一方法时必须注意以下几个问题:

(1) 因素分解的相关性。即构成经济指标的因素与分析指标之间要具有因果联系,各因素变动是产生该分析指标差额的内在原因,否则就失去了分析的意义。

(2) 因素替代的顺序性。进行替代时,必须按照各因素的依存关系,排列成一定的顺序并依次替代,因素顺序不可随意加以颠倒,否则就会得出不同的计算结果。一般说来,因素顺序的确定原则是:如果既有数量因素又有质量因素,就先替代数量因素后替代质量因素;如果既有实物量因素又有价值量因素,就先替代实物量因素后替代价值量因素;如果有几个数量因素或质量因素,就先替代主要因素后替代次要因素。

(3) 顺序替代的连环性。连环替代法在计算每一个因素变动的影晌时,都是在前一次计算的基础上进行,并采用连环比较的方法确定因素变化的影响结果。因为只有保持计算程序上的连环性,才能使各个因素的影响额之和等于分析指标的总差额。

(4) 计算结果的假定性。因在确定某个因素的影响结果时,是以前各因素已经变动而其后各因素尚未变动为假设条件的,所以计算结果不可避免地带有一定的假定性。

## 第二节 产品总成本分析

产品总成本分析,主要包括全部商品产品成本计划完成情况分析和可比产品成本降低任务完成情况分析。这是成本分析的第一步,其目的在于找出影响产品成本计划完成的因素,测定其影响程度,为进一步查明成本升降的原因指明方向。产品总成本分析一般是在月末、季末或年末,根据“商品产品成本表”,采用比较分析法进行分析。

### 一、全部商品产品成本计划完成情况分析

全部商品产品成本计划完成情况分析,就是将全部商品产品本期实际总成本与按本期实际产量调整的上期(或计划)总成本进行比较,计算出降低额和降低率,借以分析全部商品产品成本的升降情况。全部商品产品包括主要产品和非主要产品两大类,对于主要产品要按产品类别进行分析,对于非主要产品可按产品类别或按汇总数进行分析。无论是主要产品还是非主要产品,都含有可比产品与不可比产品两大类。对于可比产品成本,不仅可以同计划比较,还可以同上期实际比较,而对于不可比产品成本则只能同计划成本进行比较。所以,全部商品产品成本计划完成情况的分析,在没有不可比产品的情况下,可以采用本期实际与上期实际或本期计划的比较方式,否则,则只能采取本期实际与本期计划的比较方式。

对全部商品产品成本计划完成情况进行分析,可以按产品类别将本期实际总成本与按本期实际产量调整的计划(或上期)总成本进行比较,确定其升降额和升降率以及这些差异对全部商品产品总成本的影响程度。

【例 24—2】 设某企业 200× 年度生产 A、B、C、D、E 五种产品,其有关资料如表 24—2 所示。

表 24—2 商品产品成本表  
编制单位:××公司 200×年×月 单位:元

产品名称		计量单位	本年实际产量	单位成本			总成本(按本年实际产量计算)		
				上年实际	本年计划	本年实际	上年实际	本年计划	本年实际
主要产品	A	吨	170	740	720	690	125 800	122 400	117 300
	B	千克	310	276	283	257	85 560	87 730	79 670
	C	千克	180	115	109	96	20 700	19 620	17 280
	小计						232 060	229 750	214 250
	不可比产品	D	件	260		80	78		20 800
非主要产品	E	件	320	6	4.6	5	1 920	1 472	1 600

合 计						233 980	252 022	236 130
-----	--	--	--	--	--	---------	---------	---------

根据表 24—2 的资料及有关成本计划资料,按产品类别进行全部商品产品成本计划完成情况的分析如表 24—3 所示。

产品名称	计量单位	本年实际产量	单位成本			本年实际产量的总成本			本年比上年		本年比计划		各产品成本差异对总成本影响的%
			上年	计划	实际	上年	计划	实际	升降额(±)	升降率%(±)	升降额(±)	升降率%(±)	
主要 产品	A	170	740	720	690	125 800	122 400	117 300	-8 500	-6.76	-5 100	-4.17	-2.02
	B	310	276	283	257	85 560	87 730	79 670	-5 890	-6.88	-8 060	-9.19	-3.2
	C	180	115	109	96	20 700	19 620	17 280	-3 420	-16.52	-2 340	-11.93	-0.93
	小计					232 060	229 750	214 250	-17 810	-7.67	-15 500	-6.75	-6.15
不可比产品	D	260	—	80	78	—	20 800	20 280	—	—	-520	-2.5	-0.21
非主要产品	E	320	6	4.6	5	1 920	1 472	1 600	-320	-16.67%	+128	+8.70	0.05
合计						233 980	252 022	236 130	—	—	-15 892	-6.31	-6.31

注:各产品成本差异对总成本影响的%,按本年实际与计划的比较方式计算。

由表 24—3 可见,本年全部商品产品的实际总成本比计划有所下降,降低额为 15 892 元,降低率为 6.31%。其原因是主要产品的实际成本比计划下降,尤其是其中的可比产品成本下降幅度较大,降低额为 15 500 元,降低率为 6.75%。而非主要产品的成本则有所上升,上升额为 128 元,上升率为 8.70%。考虑到非主要产品的成本金额占全部商品产品总成本金额的比重较小,所以对产品成本升降的原因分析,重点应放在主要产品尤其是可比产品上。

## 二、可比产品成本降低任务完成情况分析

在企业正常生产经营的情况下,可比产品往往要占全部产品的绝大部分。因此,控制好可比产品成本,努力完成或超额完成成本降低任务,对全部产品成本的完成和成本水平的降低起着至关重要的作用。

1. 可比产品成本降低任务及其完成情况的衡量指标。可比产品成本的降低任务及其降低任务的完成情况是通过指标来反映的,它包括计划降低指标、实际降低指标和超计划降低指标。可比产品成本计划降低指标是指本年计划成本与按上年实际平均单位成本和本年计划产量计算的总成本之间的差异及其比例,包括计划降低额和计划降低率。其计算公式如下:

$$\text{可比产品成本计划降低额} = \sum \left[ \text{计划产量} \times \left( \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{本年计划单位成本}} \right) \right]$$

$$\text{可比产品成本计划降低率} = \frac{\text{计划降低额}}{\sum \left( \text{计划产量} \times \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{本年计划单位成本}} \right)} \times 100\%$$

可比产品成本实际降低指标是指本年实际成本与按上年实际平均单位成本和本年实际产量计算的总成本之间的差异及其比例,包括实际降低额和实际降低率。其计算公式如下:

$$\text{可比产品成本实际降低额} = \sum \left[ \text{实际产量} \times \left( \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{本年实际单位成本}} \right) \right]$$

$$\text{可比产品成本实际降低率} = \frac{\text{实际降低额}}{\sum \left( \text{实际产量} \times \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{本年实际单位成本}} \right)} \times 100\%$$

可比产品成本降低任务的完成情况,通过实际降低指标与计划降低指标的差异,即超计划降低额和超计划降低率来揭示,其计算公式如下:

超计划降低额 = 实际降低额 - 计划降低额

超计划降低率 = 实际降低率 - 计划降低率

【例 24—3】 设前例企业 200 × 年度可比产品成本降低任务和实际降低情况如表 24—4、24—5 所示。

表 24—4 可比产品成本计划降低任务表 单位：元

可比产品	计划产量(件)	单位成本		总成本		降低任务	
		上年	计划	上年	计划	降低额	降低率(%)
A	210	740	720	155 400	151 200	4 200	2.7
B	386	276	283	106 536	109 238	- 2 702	- 2.54
C	360	115	109	41 400	39 240	2 160	5.22
合计				303 336	299 678	3 658	1.21

表 24—5 可比产品成本实际降低情况表 单位：元

可比产品	实际产量(件)	单位成本			总成本			降低情况	
		上年	计划	实际	上年	计划	实际	降低额	降低率(%)
A	170	740	720	690	125 800	122 400	117 300	8 500	6.76
B	310	276	283	257	85 560	87 730	79 670	5 890	6.88
C	180	115	109	96	20 700	19 620	17 280	3 420	16.52
合计					232 060	229 750	214 250	17 810	7.67

由表 24—4、24—5 可知,可比产品成本降低任务完成情况的分析对象为:

超计划降低额 = 17 810 - 3 658 = 14 152(元)

超计划降低率 = 7.67% - 1.21% = 6.46%

说明该企业可比产品成本实际降低额比计划多降低 14 152 元,实际降低率比计划多降低 6.46%。在此基础上,应进一步分析影响可比产品成本降低任务完成情况的各因素,以便作出正确的评析。

2. 可比产品成本降低任务完成情况的因素分析。影响可比产品成本降低任务完成情况的因素主要有三个:产品产量、品种结构和单位成本。

(1) 产品产量变动的影。可比产品成本降低任务和实际完成情况的计算方法,决定了在品种结构和单位成本均不变的条件下,产品产量的变动会引起成本降低额发生同比例的变动,但不会影响成本降低率的变动。这一结论可用下列实例来加以说明。

假定前面所举的例 24—3 中,各种可比产品产量都比计划减少 10%,实际单位成本与计划单位成本保持相等,则相关资料如表 24—6 所示。

表 24—6 产量变动后的可比产品成本降低情况 单位:元

可比产品	实际产量(件)	单位成本			总成本			降低情况	
		上年	计划	实际	上年	计划	实际	降低额	降低率(%)
A	189	740	720	720	139 860	136 080	136 080	3 780	2.70
B	347.40	276	283	283	95 882.40	98 314.20	98 314.20	- 2 431.80	- 2.54
C	324	115	109	109	37 260	35 316	35 316	1 944	5.22
合计					273 002.40	269 710.20	269 710.20	3 292.20	1.21

由表 24—6 可知, A、B、C 三种产品实际产量均比计划减少 10%,降低额相应减少 10%  $\left[ \frac{3\ 658 - 3\ 292.2}{3\ 658} \times 100\% \right]$ ,但降低率仍是 1.21%。这说明产品产量变动只影响降低额,而不影响降低率。

$$\begin{aligned} \text{产量变动对成本降低额的影响} &= \frac{\text{按产量变动调整后}}{\text{的计划降低额}} - \frac{\text{计划降低额}}{\text{降低额}} \\ &= \sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{上年实际平均单位成本}} \times \left( \frac{\text{计划降低率}}{\text{降低率}} \right) - \frac{\text{计划降低额}}{\text{降低额}} \right) \end{aligned}$$

表 24—6 中:

$$\begin{aligned} \text{产量变动对成本降低额的影响} &= 3\ 658 \times (1 - 10\%) - 3\ 658 = - 365.8(\text{元}) \\ &= 273\ 002.40 \times 1.21\% - 3\ 658 \approx - 354.67(\text{元}) \end{aligned}$$

例 24—3 中:

$$\text{产量变动对成本降低额的影响} = 232\ 060 \times 1.21\% - 3\ 658 = - 850.07(\text{元})$$

(2) 品种结构变动的影响。品种结构是指各种产品产量在全部产品总量

中所占的比重。当企业生产两种或两种以上产品时,如果各种产品的成本降低率不同,品种结构变化就会影响总的成本降低率和降低额。为了计算品种结构变动的影响,要先对计划降低额按照实际品种结构进行调整。调整公式如下:

$$\begin{aligned} \text{按实际品种结构调整后的计划降低额} &= \frac{\text{按上年实际平均单位成本和本年实际产量计算的总成本}}{\text{按本年计划单位成本和本年实际产量计算的总成本}} \end{aligned}$$

按实际品种结构调整后的计划降低额,减去按产量变动调整后的计划降低额,就是品种结构变动对成本降低额的影响。其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{品种结构变动对成本降低额的影响} &= \sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{上年实际平均单位成本}} \right) - \sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{计划单位成本}}{\text{计划单位成本}} \right) \\ &\quad - \sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{上年实际平均单位成本}} \right) \times \text{计划降低率} \\ \text{品种结构变动对成本降低率的影响} &= \frac{\text{品种结构变动对成本降低额的影响}}{\sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{上年实际平均单位成本}} \right)} \times 100\% \end{aligned}$$

例 24—3 中:

$$\begin{aligned} \text{品种结构变动对成本降低额的影响} &= 232\,060 - 229\,750 - 232\,060 \times 1.21\% \\ &= -497.93(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\text{品种结构变动对成本降低率的影响} = \frac{-497.93}{232\,060} \times 100\% = -0.21\%$$

(3) 单位成本变动的影响。可比产品成本计划降低额是以本年计划单位成本和上年实际平均单位成本相比较来确定的,可比产品成本实际降低额是以本年实际单位成本和上年实际平均单位成本相比较来确定的。因此,当本年实际单位成本比计划单位成本降低或升高时,必然会引起可比产品成本降低额和降低率的变动,其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{单位成本变动对成本降低额的影响} &= \sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{计划单位成本}}{\text{计划单位成本}} \right) - \sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{实际单位成本}}{\text{实际单位成本}} \right) \\ \text{单位成本变动对成本降低率的影响} &= \frac{\text{单位成本变动对成本降低额的影响}}{\sum \left( \frac{\text{本年实际产量}}{\text{本年实际产量}} \times \frac{\text{上年实际平均单位成本}}{\text{上年实际平均单位成本}} \right)} \times 100\% \end{aligned}$$







续 表

产品名称：甲产品		计量单位：件		计划产量：210 件			
				实际产量：160 件			
明细项目	单位	上年实际		本年计划		本年实际	
		单位用量	金额	单位用量	金额	单位用量	金额
原材料							
T1	千克	34	392	32	310	34	290
T2	千克	24	272	22	230	16	220
工时		316		314		282	

表 24—9

甲产品单位成本比较分析表

单位：元

成本项目	计划成本	实际成本	升降情况(±)		各项目升降 对单位成本 的影响(%)
			升降额	升降率(%)	
直接材料	518	486	- 32	- 6.18	- 4.30
直接人工	154	413	- 11	- 7.14	- 1.48
制造费用	72	67	- 5	- 6.94	- 0.67
合 计	744	966	- 48	- 6.45	- 6.45

由表 24—9 可知,甲产品的单位成本比计划降低 48 元,降低率为 6.45%,其主要原因是由于直接材料项目的成本降低,使单位成本比计划降低 4.3%。另外,直接人工费用和制造费用都有不同程度的降低,对单位成本降低的影响分别为 1.48% 和 0.67%。

在对单位成本进行分析时,企业还可以将本年实际单位成本与上年实际平均单位成本相比较,如果说某成本项目虽超过计划指标,但仍低于上年成本水平,这就应该予以肯定,因为这种变化意味着成本水平在下降,其趋势是良好的。但如果实际单位成本不仅高于计划指标,而且也超过上年成本水平,就应引起重视,及时予以控制。

2. 因素分析。产品单位成本的变动,主要是受产品总成本与总产量两个因素的影响。可用公式表示:

$$\text{单位成本} = \frac{\text{总成本}}{\text{总产量}}$$

分析上式可知,如果总成本保持不变时,单位成本与总产量成反比例变动。但是,由于产品总成本包括变动成本和固定成本两部分,而且前者的单位成本(单位变动成本)与总产量不相关,后者的单位成本(单位固定成本)则与产量成反比例变动,因此单位成本变动的因素分析,一般应采用如下公式:

$$\text{单位成本} = \frac{\text{单位变动成本}}{\text{总产量}} + \frac{\text{固定成本}}{\text{总产量}}$$

采用差额分析法来分别计算单位变动成本、固定成本及总产量三因素对单位成本变动的影响程度。其计算公式如下:

$$\text{单位变动成本变动对单位成本的影响} = \frac{\text{实际单位变动成本}}{\text{实际总产量}} - \frac{\text{计划单位变动成本}}{\text{计划总产量}}$$

$$\text{总产量变动对单位成本的影响} = \frac{\text{固定成本预算}}{\text{实际总产量}} - \frac{\text{固定成本预算}}{\text{计划总产量}}$$

$$\text{固定成本变动对单位成本的影响} = \frac{\text{实际固定成本} - \text{固定成本预算}}{\text{实际总产量}}$$

【例 24—5】 某企业乙产品某年度的单位成本情况如表 24—10 所示。

表 24—10 总产量及单位成本表

产品:乙 200×年 单位:元

项目	总产量 (件)	单位变动 成本	固定成本	单位固定 成本	产品单位 成本
计划	6 200	16.20	49 600	8	24.20
实际	7 400	17	51 800	7	24

$$\text{实际单位成本与计划单位成本的差异额} = 24 - 24.2 = -0.2(\text{元})$$

因素分析如下:

$$\text{单位变动成本变动对单位成本的影响} = 17 - 16.2 = 0.8(\text{元})$$

$$\text{总产量变动对单位成本的影响} = \frac{49\,600}{7\,400} - \frac{49\,600}{6\,200} = -1.3(\text{元})$$

$$\frac{\text{固定成本变动对}}{\text{单位成本的影响}} = \frac{51\,800 - 49\,600}{7\,400} \approx 0.3(\text{元})$$

由上述分析结果可知,乙产品完成了单位成本计划(下降0.2元/件),主要是由于产量增长的结果。

## 二、产品单位成本分成本项目的分析

在对主要产品单位成本进行一般分析的基础上,为了进一步说明各成本项目发生变动的具体原因,应对重点成本项目进行逐项分析。

1. 直接材料项目分析。一般说来,单位产品直接材料成本取决于单位产品材料耗用量和材料单价两个因素,用公式表示为:

$$\text{单位产品直接材料成本} = \text{单位产品材料消耗量(即单耗)} \times \text{材料单价}$$

根据以上公式,采用因素分析法,两个因素变动对直接材料成本的影响程度,可分别按下列公式计算:

$$\text{单耗变动的} = \sum \left( \frac{\text{实际}}{\text{单耗}} - \frac{\text{计划}}{\text{单耗}} \right) \times \text{计划} \text{ 单价}$$

$$\text{单价变动的} = \sum \frac{\text{实际}}{\text{单耗}} \times \left( \frac{\text{实际}}{\text{单价}} - \frac{\text{计划}}{\text{单价}} \right)$$

例24—4中,根据表24—8所提供的明细材料,可分析甲产品耗用T1、T2两种材料的成本变动情况。

T1材料:

$$\text{单耗变动的} = (34 - 32) \times \frac{310}{32} \approx 19.38(\text{元})$$

$$\text{单价变动的} = 34 \times \left( \frac{290}{34} - \frac{310}{32} \right) \approx -39.38(\text{元})$$

T2材料:

$$\text{单耗变动的} = (16 - 22) \times \frac{230}{22} \approx -62.73(\text{元})$$

$$\text{单价变动的} = 16 \times \left( \frac{220}{16} - \frac{230}{22} \right) = 52.73(\text{元})$$

因而T1、T2两种材料的单耗和单价,对直接材料成本的影响程度是:

$$(19.38 - 62.73) + (-39.38 + 52.73) \approx -30.00(\text{元})$$

在上述分析的基础上,还应该深入调查研究单价和单耗变动的具体原因。比如影响单价的原因有:材料买价、运费、运输中合理损耗、材料入库前的挑选整理费等。影响单耗的原因有:材料质量的变化、材料加工方式的改变、材料利用程度、产品或零部件结构的变化、废品回收利用情况等等。

2. 直接人工项目分析。直接人工成本包括企业直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴、补贴及职工福利费等。如果企业生产多种产品,直接人工成本一般应按生产工时分配计入各种产品成本。所以,直接人工成本取决于单位产品的生产工时(效率指标)和小时工资率(分配率指标)两个因素,即:

$$\begin{aligned} \text{单位产品直} &= \text{单位产品} \times \text{小时} \\ \text{接人工成本} &= \text{生产工时} \times \text{工资率} \\ \text{小时} &= \frac{\text{直接人工成本总额}}{\text{生产工时消耗总量}} \times 100\% \\ \text{工资率} &= \end{aligned}$$

根据以上公式,采用因素分析法,两个因素变动对直接人工成本的影响程度,可按下列公式计算:

$$\begin{aligned} \text{效率差异} &= \left( \frac{\text{实际单位产}}{\text{品生产工时}} - \frac{\text{计划单位产}}{\text{品生产工时}} \right) \times \frac{\text{计划小时}}{\text{工资率}} \\ \text{的影响} & \\ \text{分配率差} &= \frac{\text{实际单位产}}{\text{品生产工时}} \times \left( \frac{\text{实际小时}}{\text{工资率}} - \frac{\text{计划小时}}{\text{工资率}} \right) \\ \text{异的影响} &= \end{aligned}$$

现仍依据例 24—4 提供的明细资料,对直接人工成本项目实际比计划降低 11 元的原因予以分析:

$$\begin{aligned} \text{效率差异} &= (282 - 314) \times \frac{154}{314} = (-32) \times \frac{154}{314} = -15.69(\text{元}) \\ \text{的影响} & \\ \text{分配率差} &= 282 \times \left( \frac{143}{282} - \frac{154}{314} \right) = 282 \times 0.02 = 5.64(\text{元}) \\ \text{异的影响} &= \end{aligned}$$

两因素共同影响的结果为:

$$-15.69 + 5.64 = -10.05(\text{元})$$

以上计算结果说明,由于生产效率的提高,实际单位产品生产工时比计划缩短,使单位产品的直接人工成本减少 15.69 元;由于每小时人工费用实际比计划有所提高,使单位产品直接人工成本增加了 5.64 元;两者共同作用的结果,使甲产品单位直接人工成本降低 10.05 元。

直接人工成本中效率指标的变动,反映了劳动生产率水平的高低。劳动生产率越高,单位产品的工时消耗量越少,它所分配的人工成本也就越低;反之,劳动生产率越低,单位产品分配的人工成本也就越多。至于劳动生产率产生差异的原因,主要有机器设备性能、材料质量、生产工艺及产品设计、工人技术熟练程度和工作态度等原因。因此,企业应从主观与客观两方面共同抑制其不利影响,提高劳动生产率。小时工资率的大小受两方面因素的影响:一方面受直接人工成本总额的影响;另一方面受到生产工时总量变动的的影响,这又主要取决于出勤率和工时利用率的高低。

3. 制造费用项目分析。制造费用项目包括企业各生产单位为组织和管理生产所发生的全部支出,如固定资产折旧费、维修费、低值易耗品摊销费、车间办公费、水电费等。如果将制造费用全部视为固定费用,并按工时消耗比例分配,则单位产品制造费用便取决于单位产品生产工时(效率指标)和小时制造费用率(分配率指标)两个因素,即:

$$\text{单位产品制造费用} = \text{单位产品生产工时} \times \text{小时制造费用率}$$

$$\text{小时制造费用率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{生产工时消耗总量}} \times 100\%$$

上述两个因素变动对制造费用的影响程度可用下列公式表示:

$$\text{效率差异的影响} = \left( \frac{\text{实际单位产品生产工时}}{\text{计划单位产品生产工时}} - 1 \right) \times \text{计划小时制造费用率}$$

$$\text{分配率差异的影响} = \text{实际单位产品生产工时} \times \left( \frac{\text{实际小时制造费用率}}{\text{计划小时制造费用率}} - 1 \right)$$

仍根据例 24—4 所提供的明细资料进行分析,以说明甲产品单位制造费用实际比计划降低 5 元的原因。

$$\text{效率差异的影响} = (282 - 314) \times \frac{72}{314} \approx -7.34(\text{元})$$

$$\text{分配率差异的影响} = 282 \times \left( \frac{67}{282} - \frac{72}{314} \right) \approx 2.34(\text{元})$$

两个因素共同影响:

$$(-7.34) + 2.34 = -5(\text{元})$$

如果企业已将制造费用划分为变动性制造费用与固定性制造费用两部分,

那么,单位产品制造费用取决于单位变动性制造费用、固定性制造费用总额及总产量三个因素,即:

$$\text{单位产品制造费用} = \frac{\text{单位产品变动性制造费用}}{\text{总产量}} + \frac{\text{固定性制造费用总额}}{\text{总产量}}$$

为了进一步了解制造费用变动的具体原因,企业还应按制造费用细目进行分析。

#### 第四节 技术经济指标变动对成本影响的分析

技术经济指标是指与企业生产技术特点具有内在联系的一系列指标,如设备利用率、产品质量、材料利用率、劳动生产率等。这些技术经济指标的变动,都会直接或间接地影响到产品成本。因此,产品成本的技术经济分析是企业成本分析的重要内容。通过这种分析将有利于从生产、技术领域查明影响成本升降的内在因素,以便采取相应的技术组织措施,使得成本不断降低。

##### 一、设备利用率变动对成本的影响

不同类型的企业拥有不同技术设备,因而反映设备能力利用的技术经济指标也不尽相同。但它都与总产量有着直接的关系,例如,单台设备台时产量与总产量的关系可表示为:

$$\begin{aligned} \text{总产量} &= \text{设备总台时} \times \text{台时产量} \\ &= \frac{\text{实际使用}}{\text{设备量}} \times \frac{\text{单台设备}}{\text{运转时间}} \times \frac{\text{台时}}{\text{产量}} \\ &= \frac{\text{安 装}}{\text{设备量}} \times \frac{\text{设备}}{\text{使用率}} \times \frac{\text{单台设备}}{\text{计划台时}} \times \frac{\text{计划台时}}{\text{利用率}} \times \frac{\text{台时}}{\text{产量}} \end{aligned}$$

式中:设备使用率反映设备的数量利用状况;单台设备计划台时,是以生产设备的设计台时为基数,考虑设备检修等正常原因必须停工的台数后,预计设备可能开动的台时数;计划台时利用率是指设备实际运用台时数与计划台时数之间的比率,它反映了设备工作时间的充分利用情况;台时产量是设备每小时的实际产量,它反映了设备能力的效率情况。

在生产过程中,随着生产设备的数量利用、时间利用及能力利用等技术经济指标的改善,总产量必然增长,而这又将促使单位产品固定性制造费用的减少,从而降低产品单位成本,其计算公式为:

$$\text{总产量变动对单位成本的影响} = \left( \frac{1}{1 + \text{产量增长}\%} - 1 \right) \times \frac{\text{计划单位成本中固定性制造费用所占的比重}}{1}$$

上述公式的计算结果如为负数,表示因为增产而使单位成本下降的比率,反之,则表示单位成本的上升比率。

在安装设备的数量及单台设备计划台时保持不变的情况下,应用上述表示总产量的公式,总产量增长率可根据下列公式计算:

$$\begin{aligned} \text{总产量增长率} &= \frac{\text{实际总产量}}{\text{计划总产量}} - 1 \\ &= \frac{\text{实际设备使用率} \times \text{实际台时利用率} \times \text{实际台时产量}}{\text{计划设备使用率} \times \text{计划台时利用率} \times \text{计划台时产量}} - 1 \\ &= \left( 1 + \frac{\text{设备使用率}}{\text{率增长率}} \right) \times \left( 1 + \frac{\text{台时利用率}}{\text{率增长率}} \right) \times \left( 1 + \frac{\text{台时产量}}{\text{量增长率}} \right) - 1 \end{aligned}$$

将上式代入到计算总产量变动对单位成本影响的公式中,便可得到生产设备数量利用、工时利用及能力利用等技术经济指标(统称为生产设备效率)对单位成本影响的公式:

$$\text{生产设备效率变动对单位成本的影响} = \left[ \frac{1}{\left( 1 + \frac{\text{设备使用率}}{\text{增长率}} \right) \times \left( 1 + \frac{\text{台时利用率}}{\text{率增长率}} \right) \times \left( 1 + \frac{\text{台时产量}}{\text{量增长率}} \right)} - 1 \right] \times \frac{\text{计划单位成本中固定性制造费用所占的比重}}{1}$$

【例 24—6】某厂报告年度设备数量和单台设备计划台时均未变动,实际设备使用率比计划下降 12%,实际台时利用率比计划提高 7%,实际台时产量比计划增长 14%。设该厂的计划单位成本中固定性制造费用占 35%,则有:

$$\begin{aligned} \text{生产设备效率变动对单位成本的影响} &= \left[ \frac{1}{(1 - 12\%) \times (1 + 7\%) \times (1 + 14\%)} - 1 \right] \times 35\% \\ &= -2.38\% \end{aligned}$$

即表示由于生产设备利用情况的改善,单位成本下降 2.38%。

## 二、产品质量变动对成本的影响

在企业生产的等级产品中,不同质量等级的产品通过了同一生产过程,耗费了等量的劳动,因而产品本身的质量等级一般与产品成本无关。但是,产品质量可通过合格率、废品损失对产品成本产生影响。

【例 24—7】 设某企业有关资料如表 24—11 所示,试分析合格率对产品单位成本的影响。

表 24—11

指 标	计 划	实 际
材料、工资等变动成本(元)	576 000	574 811.20
产量(合格品 件)	980	1 010
合格率(%)	93%	96%
产品单位成本(元)	587.76	569.12

合格率变动对产品单位成本的影响,常用下列公式来计算:

$$\begin{aligned}
 \text{合格率变动对产品} &= \frac{\text{实际合格率} - \text{计划合格率}}{\text{计划合格率}} \\
 \text{单位成本的影响} &= \frac{96\% - 93\%}{93\%} \\
 &= 3.20\%
 \end{aligned}$$

## 三、材料利用率变动对成本的影响

材料利用率在不同类型的企业有不同的表现形式,常用投入材料的重量和实际利用材料的重量之间的比例来表示,其计算公式如下:

$$\text{材料利用率} = \frac{\text{单位产品净重(材料重量)}}{\text{材料单耗}} \times 100\%$$

在产品设计方案不变(投入的材料及单位产品净重不变)以及原材料价格稳定的前提下,材料利用率变动对产品单位成本的影响程度为:

$$\left( \frac{\text{计划材料利用率}}{\text{实际材料利用率}} - 1 \right) \times \text{计划单位成本中材料成本所占的比重}$$

上式计算结果,如为负数,表示因提高材料利用率使单位成本下降的比率;如为正数,则表示单位成本上升的比率。

【例 24—8】 本年度某种产品计划材料利用率 85%,计划单位成本中材料成本占 70%,在产品设计及材料单价不变的情况下,实际材料利用率为 90%,则材料利用率变动对产品单位成本的影响程度为:

$$\left(\frac{85\%}{90\%} - 1\right) \times 70\% = -3.89\%$$

计算结果表明由于材料利用率的提高,使该种产品的单位成本下降了 3.89%。

#### 四、劳动生产率变动对成本的影响

劳动生产率的增长意味着单位产品所消耗时间的减少,从而每种产品所分摊的工资成本也会相应减少。但是劳动生产率的增长往往伴随着工资的提高,这又会使产品的单位成本提高。因此,劳动生产率变动要与工资变动结合起来计算其对成本的影响。

$$\text{产品单位成本降低率} = \left( 1 - \frac{1 + \frac{\text{小时平均工资率提高的}\%}{\text{生产工人劳动生产率增长的}\%}}{1 + \frac{\text{小时平均工资率提高的}\%}{\text{生产工人劳动生产率增长的}\%}} \right) \times \frac{\text{计划单位成本中生产工人工资所占的比重}}{\text{生产工人劳动生产率增长的}\%}$$

$$\text{生产工人劳动生产率增长的}\% = \frac{\text{单位产品计划工时消耗} - \text{单位产品实际工时消耗}}{\text{单位产品计划工时消耗}} \times 100\%$$

$$\text{小时平均工资率提高的}\% = \frac{\text{实际平均小时工资率} - \text{计划平均小时工资率}}{\text{计划平均小时工资率}} \times 100\%$$

【例 24—9】 设某企业生产乙产品,计划单位产品工时消耗为 2 600 小时,实际为 2 200 小时;计划小时平均工资率为 14 元,实际为 15.2 元;计划单位成本中生产工人工资所占的比重为 16%。试分析劳动生产率变动对产品单位成本的影响。

$$\text{劳动生产率增长的}\% = \frac{2\,600 - 2\,200}{2\,600} \times 100\% = 15.39\%$$

$$\text{小时平均工资率提高的}\% = \frac{15.2 - 14}{14} \times 100\% = 8.57\%$$

$$\text{产品单位成本降低率} = \left( 1 - \frac{1 + 8.57\%}{1 + 15.38\%} \right) \times 16\% = 0.94\%$$

上述结果表明,劳动生产率实际比计划增长了15.39%,小时平均工资率提高了8.57%,由于这两个因素的共同作用,使本年产品实际单位成本比计划降低了0.94%。

## 第五节 成本效益分析

### 一、成本效益分析的意义及指标体系

成本效益分析,是对生产经营活动中发生的成本费用与所获得的劳动成果及经济利益之间的比值关系进行分析,以查明企业是否以尽量少的劳动耗费取得尽量多的生产经营成果。在企业生产经营活动中,成本效益主要由以下两大指标体现:

1. 销售成本率指标,用以反映生产与销售过程中投入产出的经济效果。
2. 成本费用利润率指标,用以反映企业生产经营过程中投入产出的经济效果。

### 二、销售成本率分析

销售成本率是一定时期的产品销售成本与产品销售收入的比率。其计算公式如下:

$$\text{销售成本率} = \frac{\text{产品销售成本}}{\text{产品销售收入}} \times 100\%$$

一定时期的销售成本率反映了该时期实现产品价值的经济效果,企业产品适销,销售成本低,销售成本率也相应较低,意味着销售赢利率高,经济效益好;反之,则经济效益低。显然,这一指标全面反映了企业生产经营中各种劳动耗费的经济效益。

销售成本率的主要影响因素有:

1. 产品销售价格。产品销售价格直接影响着产品销售收入,从而引起销售成本率的变动。产品销售价格在生产等级品情况下,受到产品等级率和产品定价两方面影响,提高产品等级和产品售价,在其他条件不变时,销售成本率必定

下降。

2. 产品销售成本。产品销售成本是影响销售成本率的直接因素。由于本期生产的产品在本期不一定全部实现销售,在一定的计价方式下,产品销售成本取决于期初库存产品成本和本期生产完工入库产品生产成本两个方面。销售成本率随产品销售成本水平波动而升降。

3. 产品销售结构。在生产和销售多种产品的企业里,各种产品的单位销售成本水平和单位产品售价各不相同,在以各种产品总销售成本和产品销售总收入计算销售成本率时,即使总销售量不变,而某种产品占全部销售产品的比重发生变化,也会导致销售成本率的改变。

### 三、成本费用利润率分析

成本费用利润率是一定期限生产和销售一定数量产品所发生的产品销售成本、营业费用、财务费用、管理费用的总和与获得利润总额的比率。其计算公式如下:

$$\text{成本费用利润率} = \frac{\text{利润总额}}{\text{产品销售成本} + \text{营业费用} + \text{管理费用} + \text{财务费用}} \times 100\%$$

上式计算结果反映企业的投入产出水平,即表明在生产经营活动中,耗费一定数量的资金所获得经济利益的能力。成本费用利润率越高,表明生产和销售产品的每元成本及费用取得的利润越多,劳动耗费的效益越高,反之,则说明每耗费一元成本及费用实现的利润越少,劳动耗费的效益越低。因此,成本费用利润率是综合反映企业成本效益的重要指标。

影响成本费用利润率的因素有许多,主要有产品销售成本、各项期间费用、产品销售结构、销售价格、销售数量和营业外收支等。其中产品销售成本的变化,不仅影响该指标的分母,同时也影响该指标的分子,且影响的性质相反,因而该因素对企业成本费用利润率的影响最明显。

【例 24—10】某企业本年生产完工 A 产品 1 650 件,单位产品生产成本 60 元/件。年初库存产品 300 件,单位产品生产成本 50 元/件,本期销售产品 1 500 件,产品销售成本按“先进先出”计算,产品销售单价 120 元/件。本年发生产品营业费用 19 000 元,管理费用 7 200 元,财务费用 3 500 元,其他销售利润 10 500 元,投资净收益 - 20 000 元,营业外支出 3 200 元。试进行成本效益分析。

产品销售收入 =  $1\,500 \times 120 = 180\,000$ (元)

产品销售成本 =  $300 \times 50 + (1\,500 - 300) \times 60 = 87\,000$ (元)

产品销售利润 =  $180\,000 - 87\,000 - 19\,000 = 74\,000$ (元)

销售利润 =  $74\,000 + 10\,500 - 7\,200 - 3\,500 = 73\,800$ (元)

利润总额 =  $73\,800 - 20\,000 - 3\,200 = 50\,600$ (元)

销售成本率 =  $\frac{87\,000}{180\,000} \times 100\% = 48.33\%$

成本费用  
利润率 =  $\frac{50\,600}{87\,000 + 19\,000 + 7\,200 + 3\,500} \times 100\% = 43.36\%$

## 小结(Summary)

本章首先阐述了成本分析的意义、任务、内容和方法。接着,介绍了产品总成本分析和产品单位成本分析,包括按产品类别对全部商品产品成本计划完成情况进行分析,可比产品成本降低任务和实际完成情况的计算,产品产量、品种结构和单位成本变动对可比产品成本降低任务完成情况的影响以及产品单位成本的一般分析和产品单位成本分成本项目的分析。然后,介绍技术经济指标变动对成本影响的分析,包括设备利用率、产品质量、材料利用率、劳动生产率等主要技术经济指标的计算以及这些指标变动对产品成本影响程度的分析。最后,介绍成本效益分析,包括销售成本率、成本费用利润率等反映成本效益指标的计算,以及这些指标的影响因素分析。

## 关键名词(Glossary)

**成本分析** 它是按照一定的原则,采用一定的方法,根据成本计划、成本核算和其他相关资料,对成本计划完成情况进行全面评价,查明成本升降的原因,寻求降低成本途径的一项成本管理工作。

**比较分析法** 它是通过某一指标的实际数与各种比较标准进行对比,揭示差异、分析原因的一种分析方法。

**比率分析法** 它是利用两个指标的相互关系,通过计算它们的比率来进行数量分析的一种分析方法。

**因素分析法** 它是根据分析指标与其影响因素之间的数量关系,按照一定

程序和要求,从数值上测定各因素变动对经济指标影响程度的一种分析方法。

**可比产品成本计划降低任务** 它是指本年计划成本与按上年实际平均成本和本年计划产量计算的总成本之间的差异及其比例,包括计划降低额和计划降低率。

**可比产品成本实际降低指标** 它是指本年实际成本与按上年实际平均单位成本和本年实际产量计算的总成本之间的差异及其比例,包括实际降低额和实际降低率。

**成本效益分析** 它是对生产经营活动中发生的成本费用与所获得的劳动成果及经济利益之间的比值关系进行分析,以查明企业是否以尽量少的劳动耗费取得尽量多的生产经营成果。

**销售成本率** 它是一定时期的产品销售成本与产品销售收入的比率。

**成本费用利润率** 它是一定时期生产和销售一定数量产品所发生的产品销售成本、营业费用、财务费用、管理费用的总和与利润总额的比率。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 徐政旦、石人瑾等主编:《成本会计》,上海三联书店1994年版。
2. 陈守文主编:《成本会计》,辽宁人民出版社2000年版。
3. 汪祥耀主编:《成本会计》,中国财政经济出版社2001年版。
4. 罗飞主编:《成本会计》,高等教育出版社2000年版。
5. 颜敏主编:《成本会计学》,首都经济贸易大学、中国农业大学出版社1999年版。
6. 贺南轩主编:《成本会计学》,中国财政经济出版社1998年版。

### 思考题(Questions)

1. 什么是成本分析?成本分析的意义和任务是什么?
2. 成本分析的内容有哪些?常用的方法有哪几种?
3. 简述比较分析法的特点、适用范围及其应注意的问题。
4. 全部商品产品成本计划完成情况分析包括哪些方面的内容?
5. 为什么要进行可比产品成本分析?如何进行分析?
6. 为什么要对主要产品单位成本进行分析?如何进行分析?

7. 影响产品成本变动的技术经济指标有哪些？如何计算各类技术经济指标变动对产品成本的影响？
8. 试述材料利用率、劳动生产率变动对成本的影响。
9. 试述成本效益分析的意义及指标体系。
10. 进行成本费用利润率与销售成本率分析时应注意哪些影响因素？

# 现代成本会计学

## 第五篇 成本决策与控制

- 【第二十五章】 成本预测
- 【第二十六章】 成本决策
- 【第二十七章】 成本计划
- 【第二十八章】 成本控制
- 【第二十九章】 成本考核

# 第二十五章

## 成本预测

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本预测的概念及其作用。
2. 熟悉成本预测的内容、原则及其程序。
3. 掌握成本预测的具体方法。

### 第一节 成本预测概述

#### 一、成本预测的意义

预测,是人们根据已知信息,运用科学的方法来预计、推测事物未来发展趋势和可能结果的一种分析行为。一项有用的预测应具备两个特点:一是能减少有关问题的不确定因素,达到一定的目的;二是根据预测所作出的决策能带来比花在预测本身上的费用更大的效益。

将预测理论与方法运用于成本领域,就是成本预测,它属于经济预测中会计预测的一种。所谓成本预测,就是在科学的理论指导下,根据成本特性和大量的经济信息资料,分析影响成本的各种因素及其程度,掌握成本的变化趋势与规律,选择恰当的预测方法,对成本的未来发展趋势或状况进行估计,为企业的决策、计划服务,以提高生产经营综合经济效益的一种会计预测。

成本预测作为现代成本会计的一项重要职能,是根据成本的性态及其与各种技术经济因素的依存关系,并结合发展的前景和采取的各种措施,利用大量观

察所得的有关数据,采取科学的方法,对未来成本水平及其变化趋势作出的科学的推测。在市场经济条件下,企业要得到生存和发展,必须重视成本预测。因为产品成本的高低,关系到企业在竞争中的成败。因此,企业总是事先根据目标利润预测目标成本,然后再确定设计工艺标准和生产水平,并在执行中实行成本控制,以达到实现目标利润的目的。实践证明,搞好成本预测,对生产经营决策科学化,正确制定成本计划,为成本控制提供目标和方向,改善经营管理,调动职工生产积极性,挖掘降低成本的潜力,都具有十分重要的意义。

1. 成本预测是成本决策的依据。成本预测是对成本变动趋势作出的一种估计,提供备选方案;成本决策是对成本预测方案的选择,即根据各备选方案确定最佳方案。预测的要点在于揭示和描述经济变动趋势,从而为确定经营目标和方向提供依据。但预测本身并不是目的,其目的在于提供反映未来状况的情况,以便作出尽可能合理的定性分析和尽可能精确的定量分析,为成本决策提供有科学依据和说服力的数据。通过成本预测,对未来经营活动中可能出现的有利和不利因素,进行全面、系统、尽可能准确的分析,以避免成本决策的片面性和局限性,将未来不确定性的程度降低到最低限度。

2. 成本预测是成本计划的基础。计划是对未来的具体要求和部署,预测是对未来事件的描述,两者通过决策环节相联结。预测提出可行的备选方案,决策从备选方案中确定最佳的可行方案,计划则是对决策确定的最佳方案作出实施的具体规划。所以,成本预测是企业编制成本计划过程中不可少的科学分析阶段,是成本计划的基础工作。没有科学准确的成本预测,也就没有科学的决策,更不会存在对决策所选方案进行成本计划的问题。

3. 成本预测有利于成本控制的实施。成本控制是按照既定的成本目标的要求,对生产经营过程中正在发生和将要发生的各种耗费进行严格的计量、分析和检测的过程。要开展成本控制活动,首先必须进行成本预测。通过成本预测,可掌握在一定经济、技术条件下有关因素对产品变动的影晌,衡量本企业的产品水平与同行业、同类型产品成本水平之间的差距,指明为实现未来一定期间的成本奋斗目标而有效利用经济资源、节约生产耗费、降低产品成本的方向和途径,从而为加强成本控制、明确成本责任、改善成本管理提供科学的依据。

## 二、成本预测的程序

成本预测的程序一般包括下列六个步骤:

1. 确定预测对象和目标。这是预测的准备阶段。预测对象是指预测的具

体内容,也就是预测的具体项目和指标。预测目标即预测所要达到的目的。只有预测对象和目标明确,才能有目的地搜集资料,选择恰当的预测方法,规定预测的期限,从而使预测结果符合未来的成本变化趋势。

2. 搜集和分析所需资料。这是决定预测成败的一项重要的基础性工作。影响成本的因素很多,要求搜集的资料也较多。一般包括社会经济和本部门本企业的历史会计统计资料及其他历史资料,政府现行方针、政策、法规、法令,当前社会经济和市场状况,本部门本企业经济活动状况等。搜集和分析资料时要注意其可靠性、完整性和代表性。

3. 提出假设,建立数学模型。数学模型是指用数量来表示已知现象和未知现象之间、原因和结果之间相互联系的数学公式。借助它来研究、发现事物发展变化的规律性。需要注意的是,数学模型是对客观事物发展变化情况的高度概括和抽象,因此均具有一定的假设性。这是因为预测是以过去事物发展的模式为基础,对未来事物的量和质所作的估计,因此,预测的结果和实际情况难免会有误差存在,因而需要不断地检验和修正。

4. 选定预测方法,作出预测判断。预测方法是指各种预测的技术和手段。预测效果的好坏与预测方法有很大关系。选择预测方法的基本要求是:结果准确、费用节省、方法简便、预测及时。

5. 分析预测误差,评价预测结果。分析预测误差一般有两种情况:一是分析预测所采用的数学模型的理论误差,以便改进数学模型;二是对已作为决策、计划依据的预测结果,追踪检查其与实际执行结果的符合程度,分析误差大小及其产生的原因,以便总结经验改进预测。评价预测结果是指判断预测的可信程度及是否符合实际情况。评价一般是通过统计检验和直观判断两方面进行。

6. 修正预测结果。由于假设的存在,数学模型往往舍去了一些影响因素或事件,因此要运用定性方法考虑这些因素,并修正定量预测的结果。至于原用定性方法预测的结果,往往也需要应用定量方法加以修正、补充,使预测结果更接近实际。

### 三、成本预测需考虑的主要因素

导致企业成本变动的因素有很多,既有内部的,也有外部的。各种因素对成本作用的程度和方向是不一样的。在进行成本分析时,要针对不同的影响因素,采取不同的措施,挖掘降低成本的潜力。成本预测需考虑的因素主要有:

1. 企业的生产规模和销售水平。在一定的生产经营条件下,当产品的生产数量和销售数量不断增加时,单位产品分摊的固定费用和变动费用将越来越小,其单位产品的平均成本必然下降。因此,尽可能地扩大产品的产量和提高销售量是企业降低成本的重要途径。

2. 企业的技术条件和劳动者的熟练程度。企业生产的技术条件越好,专业化程度越高,生产工人的技术熟练程度和管理人员的业务素质越高,则企业的生产效率会越来越高,那么,企业耗费在产品中的各种费用将越来越少,产品的成本必定会不断地下降。

3. 企业资源的利用效果。在产品的生产过程中,其他有关材料、能源消耗的多少,有关设备、厂房的使用效果的好坏,都与成本的升降有直接的关系。企业只有合理和有效地使用所拥有的一切经济资源,才会在总体上降低成本。

4. 其他因素。除上述因素外,企业所处的地理位置、市场条件、产品品种都与企业的销售量和生产规模有密切的关系,从而间接影响产品成本的升降。

#### 四、成本预测的内容

成本预测涉及到宏观经济和微观经济两个方面的内容,但通常人们在谈到成本预测时,仅指微观经济方面的内容(就企业成本会计而言),即企业成本预测的内容。在这个前提下,成本预测的内容主要包括:

1. 产品结构和生产工艺设计的成本预测。如对新产品进行试制,老产品更新改制,新技术、新工艺的采用,原有技术、工艺的改革等业务活动的成本预测。

2. 目标成本的预测。即预测实现目标利润时应达到的成本水平。目标成本是一项预计成本,是指产品、劳务、工程项目等在其生产经营活动之前,根据预定的目标所预先制定的产品、劳务、工程项目生产过程中必要劳动消耗的标准。目标成本为企业合理组织生产、控制成本支出提供了依据。

3. 成本变动趋势的预测。即预测未来一定时期内可能达到的成本水平及成本变动的规律。通过趋势预测,可以掌握成本增减的变动规律,从而控制成本、费用的支出。

由于成本预测具有未知性、时间性和不确定性,这就要求企业在进行成本预测时,既要讲究预测方法,也要考虑成本—效益原则,同时要以科学的态度对待预测的结果。

## 第二节 成本预测的方法

选择适当的成本预测方法,是进行成本预测的基本程序之一。成本的预测方法根据对象性质的不同,可分为定量预测法和定性预测法两大类。

### 一、定量预测法

定量预测法是用数学的方法,对过去的历史资料进行科学的处理与加工,借以揭示有关因素和变量之间的数量关系,以此作为预测的依据。定量预测法可分为两类:一类是以某一指标过去的变化趋势,预测未来,把未来看作是过去的延伸;另一类是利用指标间的数量关系,以一个指标的变动为基础,来推断另一个指标的变动程度。定量预测法中运用比较广泛的有高低点法、回归分析法、本量利分析法、指数平滑法、学习曲线法等。

1. 高低点法。高低点法是以成本性态分析为基础的一种成本预测方法。

所谓成本性态,亦称成本习性,是指成本与业务量之间的依存关系。这里的业务量可以是生产或销售的产品数量,也可以是反映生产工作量的直接人工小时或机器工作小时等。

成本按其业务量之间的依存关系,可以分为固定成本、变动成本和混合成本三大类。

固定成本是指在一定业务量范围内,不受业务量增减变动影响而保持不变的。例如,按直线法计算的固定资产折旧费、管理人员的工资、机器设备的租赁费等。

变动成本是指在一定业务量范围内,其总额随着业务量的变动而成正比例变动的成本。例如,直接材料、直接人工、包装材料费等。

混合成本是指介于固定成本和变动成本之间、既随业务量变动又不成比例的那部分成本。例如,机器设备的维修保养费、销售人员的薪金等,它通常有一个初始量,类似于固定成本,在此基础上,随业务量的增加而相应增加,类似于变动成本;再例如,企业化验员、检验员的工资等,这类成本在一定业务量范围内,其成本不随业务量的变动而变动,当业务量超出这个范围,成本就会跳跃上升,并在新的业务量变动范围内固定不变,直到出现另一个新的跳跃为止。为便于成本预测、决策、控制和考核分析,通常要采用一定的方法,把混合成本分解为固









P——利润；  
 p——单价；  
 x——销售量；  
 a——固定成本总额；  
 b——单位变动成本。

由于本量利分析的数学模型是在上述公式的基础上建立起来的，故可将上式称为本量利关系基本公式。

【例 25—3】 设某公司一车间只生产一种零部件，预计每只售价为 58 元，单位变动成本为 42 元，固定成本总额为 42 000 元，若要实现目标利润 22 000 元，则：

$$\begin{aligned} \text{目标销售量} &= \frac{a + P}{p - b} \\ &= \frac{42\,000 + 22\,000}{58 - 42} \\ &= 4\,000(\text{只}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{目标总成本} &= px - P \\ &= 4\,000 \times 58 - 22\,000 \\ &= 210\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

若销售单价不变，销售量为 4 000 只，而要求达到目标利润为 26 000 元，则在固定成本不变的情况下，目标单位变动成本应为：

$$\begin{aligned} \text{目标单位} \\ \text{变动成本} &= p - \frac{a + P}{x} \\ &= 58 - \frac{42\,000 + 26\,000}{4\,000} \\ &= 41(\text{元}) \end{aligned}$$

与原来的单位变动成本相比，应降低 1 元。但如果单位成本最多只能降低 0.5 元，则目标固定成本总额应为：

$$\begin{aligned} \text{目标固定} \\ \text{成本总额} &= (p - b)x - P \\ &= (58 - 41.5) \times 4\,000 - 26\,000 \\ &= 40\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

即目标固定成本总额必须比原来降低 2 000 元才能完成目标利润。

4. 指数平滑法。指数平滑法是通过导入平滑系数对本期实际成本和本期的预测成本进行加权平均,并将其作为下期的预测成本的一种方法。它属于持续性的预测方法,即过去的发展规律反映了未来的变化趋势。只要有了本期的实际数据及预测值,就可推算出下期的预测值。其计算公式如下:

$$\begin{aligned} F_t &= F_{t-1} + \alpha(A_{t-1} - F_{t-1}) \\ &= \alpha A_{t-1} + (1 - \alpha)F_{t-1} \quad (0 \leq \alpha \leq 1) \end{aligned}$$

式中:

$F_t$ ——下期成本预测值;

$F_{t-1}$ ——本期成本预测值;

$\alpha$ ——平滑系数;

$A_{t-1}$ ——本期实际成本值。

【例 25—4】某企业在 200 × 年 7 月份的实际总成本为 32 000 元,而本月预测的成本值为 35 000 元,设平滑系数为 0.3,则 200 × 年 8 月份的总成本预测值为:

$$\begin{aligned} F_8 &= 0.3 \times 32\,000 + (1 - 0.3) \times 35\,000 \\ &= 34\,100(\text{元}) \end{aligned}$$

一般来说,  $\alpha$  越大,平滑效果越差;  $\alpha$  越小,平滑效果越好。当认为经济现象数据波动不大时,  $\alpha$  取小值(0.1 至 0.3);数据波动较大时,  $\alpha$  取大值(0.6 至 0.8);不易掌握时,可分别取不同的  $\alpha$  值进行试算比较,选取预测误差最小的  $\alpha$  值。值得注意的是:  $\alpha$  的取值范围一般要根据经验确定,通常采用较小的平滑系数,可反映出预测值变动的长远趋势;而采用较大的平滑系数,则能反映近期预测值的变化趋势。  $\alpha = 1$ ,说明下期成本预测值与本期实际成本相等;  $\alpha = 0$ ,说明下期成本预测值等于本期成本预测值。

上述计算公式中,  $F_t$  表示第  $t$  期的指数平滑值,  $\alpha$  为平滑系数。同理:

$$F_{t-1} = \alpha A_{t-2} + (1 - \alpha)F_{t-2}$$

所以,

$$\begin{aligned} F_t &= \alpha A_{t-1} + (1 - \alpha)F_{t-1} \\ &= \alpha A_{t-1} + (1 - \alpha)[\alpha A_{t-2} + (1 - \alpha)F_{t-2}] \\ &= \alpha A_{t-1} + \alpha(1 - \alpha)A_{t-2} + (1 - \alpha)^2 F_{t-2} \\ &= \alpha A_{t-1} + \alpha(1 - \alpha)A_{t-2} + \alpha(1 - \alpha)^2 A_{t-3} + \alpha(1 - \alpha)^3 A_{t-4} + \dots + (1 - \alpha)^t F_0 \end{aligned}$$

将上述各项系数求和为:

$$\alpha + \alpha(1 - \alpha) + \alpha(1 - \alpha)^2 + \alpha(1 - \alpha)^3 + \dots + (1 - \alpha)^t$$

$$= \alpha \left[ \frac{1 - (1 - \alpha)^t}{1 - (1 - \alpha)} \right] + (1 - \alpha)^t = 1$$

上式表明,各期的数据离本期实际成本值越远,它的系数就越小,因而它对预测值的影响也越小,证明指数平滑法这种预测方法所考虑的近期数据较远期数据影响来得大,这正是指数平滑法的意义所在。

这种方法所需资料不多,因而计算比较简便。同时,通过导入平滑系数加权,可适当消除偶然因素的影响。但是平滑系数的选择具有很大的人为因素,不同的平滑系数可得到不同的预测结果,所以在选择平滑系数时一定要谨慎。

5. 学习曲线法。这是在成本预测中常用的一种一元非线性回归分析方法。

非线性成本性态的一个显著例子是受学习影响的成本。当一项作业包含某一特定的劳动组成,同一作业或操作的重复会提高劳动的熟练程度。这样在同样或更高质量水平上,完成任务的速度也会加快。学习可以多种形式发生,如从个人层面上的新企业员工获得工作经验到集体层面上的一组员工提高生产率。

学习以多种方式对成本产生影响,特别是大规模的产品组装,如飞机及轮船制造等。人们发现,在上述每种情况下,将预期生产率提高的特性通过建立模型并利用这一信息对未来成本进行估计是可能的。学习曲线法是学习过程存在时估计成本的一种系统方法。

早在1925年,美国一家飞机装配厂就在实践中发现,飞机产量每扩大一倍,其直接工时便会下降为原来的80%,其原因最后归结为是学习提高了效率。后来将这种现象归纳为一种学习曲线(Learning Curve),如图25—1所示。这种现象的产生是由于产量的增加,工人操作经验的积累,从而引起成本消耗的降低。学习曲线法的基本公式为:

$$y = ax^b$$

在上式中,  $a$  为第一批(或第一件)产品的平均单位成本(或单位平均人工工时数);  $x$  代表与第一批(或第一件)相比累计的批量(或累计的产量);  $b$  为学习曲线指数,反映学习进度的量度;  $y$  为生产  $x$  单位产品累计的平均单位成本(或所需平均人工工时数)。当  $x=2$ ,即累计批量(产量)每增加一倍时,  $2^b$  表示相应的单位成本(或单位人工工时数)变动率,因而又称为学习率。显然,由于  $b$  是

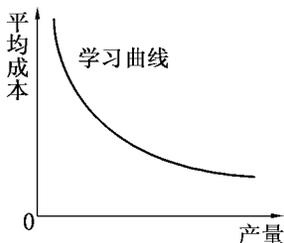


图 25—1

一个预测前需测算出的系数不是已知的,因此,学习曲线法是一种变化了的一元非线性回归模型。

【例 25—5】 美国某公司在装配飞机时发现装配批量与单位成本存在一定关系(如表 25—3 所示),批量每扩大一倍时,单位成本相应降低 80%。于是,可建立下列学习曲线: $y = ax^b$ 。

表 25—3

累计产量(架)	10	20	40	80	160	320
累计平均成本 (万元/架)	400	320	256	204.80	163.84	131.07

对于系数  $a$  与  $b$ ,有两种求解方法:

方法 1:以一个批量(10 架)为产量单位,当生产第一批飞机(即  $x = 1$ )时,平均成本为  $a = 400$ 。当生产以后各批产品时,则有  $320 = 400 \times \left(\frac{2}{10}\right)^b$  或  $256 = 400 \times \left(\frac{40}{10}\right)^b$  等等。因此  $b = -0.322$ ,学习率  $x^b = x^{-0.322}$ 。

方法 2:以一件产品(1 架)为产量单位,建立联立方程:

$$\begin{cases} 400 = a \times (10)^b \\ 320 = a \times (20)^b \end{cases} \quad \text{得:} \begin{cases} a = 839.62 \\ b = -0.322 \end{cases}$$

两种方法下建立的预测方程分别为:

$$y = 400x^{-0.322} \quad (x \text{ 为 } 10 \text{ 架的倍数})$$

$$y = 839.62x^{-0.322} \quad (x \text{ 为 } 1 \text{ 架的倍数})$$

如果当飞机生产量达到 500 架时,预计生产的单位成本为:

$$y_{500} = 400 \times \left(\frac{500}{10}\right)^{-0.322} = 113.499 \text{ (万元/架)}$$

$$\text{或 } y_{500} = 839.62 \times (500)^{-0.322} = 113.505 \text{ (万元/架)}$$

学习曲线法是生产行业特别是制造加工性生产行业中常用的预测方法,根据各经验数据,一般 75% 的手工操作、25% 的机器操作时,学习率为 80%;手工操作和机器操作各占一半时,学习率为 85%;手工操作为 25%、机器操作为 75% 时,学习率为 90%。机械化程度越高,学习率越大。

在学习存在的情况下,尽管学习曲线法能够明显提高对成本的预测能力,

这种方法的应用却存在三个固有的缺陷和问题。

1. 运用学习曲线的主要缺陷是这种方法最适用于重复性工作,因为重复的试验可以提高成绩,即是一个学习过程。若设计的生产过程能生产弹性最大化或制造设备的生产准备时间很少,正如目前许多企业正在使用机器人和计算机控制,生产就要求相对较少的重复性人工劳动。当重复性人工所存无几时,就几乎没有学习机会。学习曲线最适用于劳动密集型环境,在那里较长的生产周期及任务的一再重复为持续型的学习提供了机会。

2. 学习比率被假设不变。学习曲线法假设:随着产出加倍,平时人工工时以固定比率下降。在实际应用中,人工工时的减少可能并非一成不变。例如,对前 30 000 单位学习比率为 80%,而接下来的 40 000 单位学习比率为 90%,而随后又变为 95%。这种差别表明重复发生需要根据可观察到的学习过程来更新对学习比率的预测。

3. 对学习曲线进行准确预测几乎是不现实的。这是因为模型所用的可观察到的生产率变化数据实际上不仅受学习影响,而且与其他因素有关。例如,人工组合的变化、产品内组合的变化或其他相关因素的组合,在这种情况下,学习模型就是脱离现实的并将导致对工时及成本估计不准确。

## 二、定性预测法

定性预测法是由熟悉情况和业务的专家根据过去的经验进行分析、判断,提出预测意见,或者通过实地调查或问卷的形式来了解成本耗用的实际情况,然后通过一定的形式进行综合,并对未来成本可能达到的水平和发展趋势作出质的分析和推断。由于这种方法是利用直观的资料,依靠个人的主观判断和综合分析能力对未来成本进行直观判断,所以也称直观判断法。直观判断法简单易行,但由于受主观因素的影响,其准确程度有限,所以这种预测方法只有在缺乏历史资料和数据,不可能采用定量分析的情况下使用。定性分析法具体可包括:专家座谈法、德尔菲法和类推法。

1. 专家座谈法。专家座谈法就是把有关专家召集在一起,对相关成本信息进行集思广益,各抒己见,通过分析判断,最终达到对未来成本作出预测的目的。这种方法的优点是比较可靠,因为由各方专家进行参与,信息量大,考虑因素多,便于防错堵漏。但其准确性易受专家主观臆断、会议时间和个人情感等因素的影响。

2. 德尔菲法。德尔菲法也称函询调查法或往复预测法。它是 20 世纪 40

年代由号称美国“思想库”的兰德公司首创并发展起来的一种有效的定性预测法。其做法是：采用函询调查的方式，将预测问题以调查表形式递交给专家，请他们做出书面答复，然后将收回的调查表进行综合、整理和归类，并匿名反馈给各个专家，再次征求意见。如此经过多次反复，直到取得各专家对预测问题的一致意见后，得出预测结果。这种方法的优点是能在模糊领域对问题求得一致判断，有利于消除专家汇集在一起时易受个性、情感等方面的影响的弊病，费用较低，用途广泛，花费专家的时间少等；但这种方法难以判断专家们意见的准确程度，无法考虑意外事件，其可靠性不够，并且时间难以把握。

3. 类推法。类推法是一个事件的成本预测可在另一相似事件成本的基础上进行。类推法的前提条件是寻找相似事件。当我们发现两种事件存在某种相似性或某种规律性的联系时，就可用已发生事件的成本来预测未发生事件的成本。采用这种方法，可先根据已发生事件的历史数据确定其成本模型曲线，然后再确定未发生事件的模型曲线，根据该模型曲线的发展趋势，预测未知事件的未来成本。这种方法的优点是简便、成本低，但必须能找到相似事件才能使用。

### 小结(Summary)

成本预测是企业经济预测的重要组成部分。成本预测作为现代成本会计的一项重要职能，是对未来成本水平及其变化趋势作出的科学的推测。成本预测的程序一般包括：确定预测对象和目标，搜集和分析所需资料，提出假设，建立数学模型，选定预测方法，作出预测判断，分析预测误差，评价预测结果，修正预测结果。成本的预测方法根据对象性质的不同，可总括为定量预测法和定性预测法两大类。定量预测法中运用比较广泛的有高低点法、回归分析法、本量利分析法、指数平滑法、学习曲线法等。定性分析法中常用的有：专家座谈法、德尔菲法和类推法等。

### 关键词(Glossary)

成本预测 它是根据成本的性态及其与各种技术经济因素的依存关系，并结合发展的前景和采取的各种措施，利用大量观察所得的有关数据，采取科学的方法，对未来成本水平及其变化趋势作出的科学的推测。

成本性态 亦称成本习性，是指成本与业务量之间的依存关系。

**固定成本** 它是指在一定业务量范围内,不受业务量增减变动影响而保持不变的成木。

**变动成本** 它是指在一定业务量范围内,其总额随着业务量的变动而成正比例变动的成本。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 爱德华·J.布洛切等著,高晨、王娟译:《成本管理——计划与决策》,华夏出版社2002年版。
2. 乐艳芬主编:《成本会计》,上海财经大学出版社2001年版。
3. 张崇敏主编:《成本会计学》,首都经济贸易大学出版社2001年版。
4. 徐政旦等主编:《成本会计》,上海三联书店1994年版。

### 思考题(Questions)

1. 给成本预测下一个定义,并解释在每一管理职能中成本预测的目的。
2. 成本预测与成本决策、成本计划、成本控制的关系是怎样的?
3. 成本预测的六个步骤是什么?你认为哪一步骤是最重要的?为什么?
4. 成本预测常用的定量分析方法有哪些?各自有何优缺点?
5. 成本预测常用的定性分析方法有哪些?各自有何优缺点?

## 第二十六章

# 成本决策

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本决策的意义。
2. 熟悉成本决策的程序及需考虑的主要因素。
3. 掌握成本决策的方法及应用。

## 第一节 成本决策概述

### 一、决策的意义

决策是指人们在充分考虑各种可能的前提下,基于对客观规律的认识,对未来实践的方向、目标、原则和方法作出决定的过程。成本决策是以降低成本为总体目标,利用决策的科学理论和方法,对两种或两种以上备选方案进行比较分析,权衡利弊,从中选择最优方案的一项成本控制活动。成本决策是进行成本管理的一个关键环节,是成本会计的一项重要职能,这是由决策在企业管理中的重要地位所决定的。管理的重心在于经营,经营的重心在于决策。决策正确与否直接关系到企业的兴衰成败。

成本决策涉及面广,在每个环节都应选择最优的成本决策方案,作出最优化的成本决策。正确的决策是编制成本计划的前提,也是实施成本控制和提高经济效益的重要途径。加强成本决策,有助于管理决策保持应有的谨慎,减少决策的风险,提高企业经济效益,增加企业在市场上的竞争能力。成本决策在企业制

定产品销售价格、制定产品营销策略、开发新产品、经济资源的综合利用等方面都发挥着极为重要的作用。提高企业经济效益的途径有两个：一是提高收入，二是降低成本。在收入既定的条件下，降低成本就成了提高经济效益的关键。企业通过采用不同的决策方案对改进产品设计结构、合理组织生产和其他所有涉及成本的方面进行成本决策，可以达到降低成本的目的。

## 二、成本决策的程序

科学的成本决策程序贯穿于成本决策的全过程，也是成本决策顺利进行的基本保证。成本决策程序的基本步骤为：

1. 确定成本决策目标。成本决策目标是成本决策的出发点和归宿。没有明确的成本决策目标，就没有有条不紊的成本决策过程，就会导致无效的成本决策。

2. 拟订各种备选方案。在明确提出成本决策目标的前提下，围绕成本决策目标，广泛搜集资料，充分考虑现实与可能，拟订各种可能实现成本决策目标的备选方案。备选方案的提出，一般要经过形成基本设想，作出初步方案，最后形成备选方案的反复补充修改的过程。

3. 评价各种备选方案。各种成本决策方案的提出，指明了实现目标成本的各种途径。但究竟哪一种途径最合理，还需要对形成的各种方案采用定性、定量方法进行可行性论证，从不同侧面分析评价各方案在技术、经济等方面的先进性、合理性与可行性，以备选择。

4. 选择最佳方案。在评价分析备选方案的基础上，全面权衡利弊得失。根据成本决策的基本要求，从全部备选方案中选出最佳方案付诸实施。

## 三、成本决策需考虑的重要因素

成本决策必须通盘考虑三大要素：相关收入、相关成本和相关业务量。

相关收入是与特定决策方案相联系的、能对决策产生重大影响的、在决策中必须予以充分考虑的收入。与相关收入相对立的概念是无关收入。如果无论是否存在某决策方案，均会发生某项收入，那么就称该项收入是上述方案的无关收入。

相关成本是指与特定决策方案相联系的、能对决策产生重大影响的、在短期决策中必须予以充分考虑的成本。包括：增量成本、机会成本、重置成本、付现成本、专属成本等。其中：

增量成本有广义和狭义之分。广义的增量成本是指两个备选方案的预期成本的差异数,又称差别成本。狭义的增量成本是指单一决策方案由于生产能力利用程度的不同而表现在成本方面的差额,又称增量成本。

机会成本是指因选择最优方案而放弃的次优方案可能带来的潜在收益。机会成本并非企业的实际支出,也不需入账,但是决策分析时必须认真加以考虑的现实因素。

重置成本是指目前从市场上重新取得某项现有的资产所需支付的成本。

付现成本是指在未来某项决策方案中需要以现金支付的成本。在企业现金短缺、支付能力不足、筹资又十分困难的情况下,对于那些急需上马的方案进行决策时,必须以付现成本而不是以总成本作为方案取舍的标准。

专属成本是指那些能够明确归属于特定决策方案的固定成本或混合成本。例如,专门为生产某种产品而专用的设备的折旧费、保险费等,都属于专属成本。

与相关成本相对应的概念是无关成本。所谓无关成本是指与特定决策方案无关的、不对决策产生重大影响的、已经发生或注定要发生的成本。常见的无关成本有沉没成本、共同成本等。其中,沉没成本是指由于过去决策结果而引起并已经实际支付过款项的成本。共同成本是与专属成本相对立的成本,是指应当由多个方案共同负担的成本。

相关业务量是在决策中必须认真考虑的、与特定决策方案相联系的产量或销量。相关业务量对决策方案的影响往往是通过通过对相关收入和相关成本的影响而实现的。如在半成品是否深加工的决策中,如果半成品与产成品之间的投入产出关系不是1:1,则两个方案相关产量就会不一样。

同一方案的相关收入与相关成本的差额称为相关利润。不同方案之间的预计收入差额称为增量收入。不同方案之间的增量收入与增量成本的差额称为增量收益(损失)。

## 第二节 成本决策的基本方法及应用

### 一、成本决策的基本方法

常用的成本决策方法有很多,按决策者掌握的信息详细程度不同可分为:确定型成本决策方法、风险型成本决策方法和非确定型成本决策方法。

确定型决策通常是指决策者对未来情况所掌握的信息都是肯定的数据,没有不确定性因素在内,那么,只要比较不同方案的计算结果就能作出决策。其分析方法一般有差量分析法、本量利分析法、相关成本分析法、线性规划法、非线性方程式法等。

风险型决策所涉及的各种备选方案的各项条件虽然也是已知的,但表现出若干种变动趋势,每一方案的执行都会出现两种或两种以上的不同结果,可以依据有关数据通过预测来确定其客观概率。这类决策由于结果的不唯一性,使决策存在一定的风险。决策树法是风险型决策的常用方法。

不确定型决策是指决策者对未来情况虽有一定程度的了解,但又无法确定各种情况可能出现的概率,而需要作出的决策。对于这类不确定型的成本决策问题,其选优标准通常取决于决策者对未来所持的态度是乐观还是稳健、保守。不同的态度所选用的决策分析方法是不相同的。但绝大多数都是先把不确定型转化为确定型或风险型,估算出各种方案的预期收益或预期损失,然后以预期收益的最大值或预期损失的最小值的方案作为最优方案。其具体方法有:小中取大法、大中取大法、大中取小法、折中决策法等。

本书主要阐述差量分析法、本量利分析法和相关成本分析法。

1. 差量分析法。差量分析法是指根据两个备选方案的差量收入与差量成本的比较来确定哪个方案较优的方法。如果差量收入大于差量成本,前一方案较优;若差量收入小于差量成本,则后一方案较优。采用差量分析法进行决策分析时,一般只考虑备选方案的相关收入和相关成本,其无关收入和无关成本则不予考虑。另外,计算差量收入和差量成本的方案排列顺序必须保持一致。在成本决策中,差量分析法比较普及,常用于自制还是外购某零部件或半成品、自制半成品是否进一步加工、亏损产品是停产还是继续生产、是否接受某一特殊定价等决策。

2. 本量利分析法。本量利分析法是根据成本、业务量和利润的依存关系来确定何种方案最优的决策方法。该法通过设立各方案的预计总成本的函数式,来确定无差别成本点的业务量,并以该业务量为界限,选择最优方案。

在成本决策中应用本量利分析法的关键在于确定成本无差别点,所以该法又称成本无差别点法。所谓成本无差别点,是指能使两个备选方案预期总成本相等的业务量。本量利分析法就是根据成本无差别点来分析评价方案优劣,进而据此进行决策的一种方法。

3. 相关成本分析法。相关成本分析法是指根据各方案相关成本差异来评价

方案优劣 进而据此决策的一种方法。该法适用于各备选方案的相关收入均为零、只涉及成本方案的决策分析。哪个方案的相关成本最低 则哪个方案最优。

## 二、成本决策方法的应用

### 1. 新产品开发的决策分析。

【例 26—1】 某企业现有剩余生产能力(假定用设备台时表示)为 30 000 小时,可用于开发新产品,有关生产能力的固定成本为 15 000 元。现有 A 与 B 两种新产品可供选择。已知该两种产品生产的有关资料如表 26—1 所示,问该企业应开发生产哪种新产品?

表 26—1 预测资料

项 目 \ 品 种	A	B
单位售价	100 元	50 元
单位变动成本	80 元	35 元
单位产品定额台时	5 小时	3 小时

计算利用剩余生产能力生产新产品的产量：

$$\text{生产 A 产品的产量} = \frac{30\,000}{5} = 6\,000 (\text{件})$$

$$\text{生产 B 产品的产量} = \frac{30\,000}{3} = 10\,000 (\text{件})$$

运用差量分析法分析如表 26—2 所示：

表 26—2 差量分析表 单位：元

项 目 \ 方 案	开发 A 产品	开发 B 产品	差异额
相关收入	$100 \times 6\,000 = 600\,000$	$50 \times 10\,000 = 500\,000$	+100 000
相关成本	480 000	350 000	+130 000
其中：增量成本	$80 \times 6\,000 = 480\,000$	$35 \times 10\,000 = 350\,000$	
差 量 损 失			30 000

根据上述分析,差量收入小于差量成本,即生产 B 产品比生产 A 产品有差量

收益 30 000 元 故据此断定应当开发 B 产品 这样可使企业多获利润 30 000 元。

## 2. 亏损产品应否停产的决策分析。

【例 26—2】 某企业本年同时产销 A、B、C 三种产品 其中 B 产品为亏损产品 资料如表 26—3 所示 问 B 产品应否停产。假设 B 产品停产后企业剩余生产能力不能转移。

表 26—3

摘 要	A 产品	B 产品	C 产品
销售量(件)	1 000	500	400
销售单价(元)	20	60	25
单位变动成本(元)	9	46	15
固定成本总额(元)	18 000(按各产品的销售额比例分摊)		

根据给定的资料 因为 B 产品需负担固定成本  $500 \times 60 \div (1\,000 \times 20 + 500 \times 60 + 400 \times 25) \times 18\,000 = 9\,000$  元 可知 B 产品全年净亏  $9\,000 - (60 - 46) \times 500 = 2\,000$  元 表面看来该企业为了减少亏损 似乎应停产 B 产品 但应用量差分析法 则会得出相反的结论 如表 26—4 所示。

表 26—4

量差分析表

单位:元

方案 项目	不停产	停产	差异额
相关收入	$500 \times 60 = 30\,000$	0	30 000
相关成本	23 000	0	23 000
其中:增量成本	$500 \times 46 = 23\,000$		
差 量 收 益			7 000

因为量差收入大于量差成本 所以 B 产品不应停产。

需要注意的是 企业的固定成本总额 18 000 元 不论 B 产品停产与否总是要发生的 属于决策的无关成本。继续生产 B 产品 虽然不能全部补偿其应分摊的固定成本 9 000 元 但仍可负担  $(60 - 46) \times 500 = 7\,000$  元。若将 B 产品停产 则 B 产品原分摊的固定成本要全部转移给 A 和 C 负担 这将导致整个企业收益下降。

【例 26—3】 仍依例 26—2 资料 假设停产 B 产品后 其剩余生产能力可以转移 若将闲置设备对外出租 一年可获得租金收入 7 500 元。在这种情况下 B

## 产品应否停产？

运用差量分析法分析如表 26—5 所示。

表 26—5 差量分析表 单位：元

项 目 \ 方 案	不停产	停产	差异额
相关收入	30 000	7 500	22 500
相关成本	23 000		23 000
其中：增量成本	23 000		
差 量 损 失			500

由上表分析可知，差量收入小于差量成本，所以企业应当停止生产 B 产品，将闲置设备用于出租，这样可多获得 500 元收益。

本例也可采用以下方式分析，如表 26—6 所示。

表 26—6 差量分析表 单位：元

项 目 \ 方 案	不停产	停产	差异额
相关收入	30 000	0	30 000
相关成本	30 500	0	30 500
其中：增量成本	23 000		
机会成本	7 500		
差 量 损 失			500

此分析结果与前述相同，只是将设备出租收入 7 500 元看成是不停产方案的机会成本。

### 3. 接受追加订货的决策分析。

【例 26—4】某企业本年计划生产 A 产品 1 000 件，其正常售价为 80 元/件，单位变动成本为 40 元，固定成本总额为 15 000 元，现有一客户向该企业追加订货 200 件 A 产品，定价为 50 元/件。要求：就以下各种情形分别作出该企业应否接受追加订货的决策。

(1) 企业最大生产能力为 1 200 件，剩余生产能力无法转移，追加订货不需要追加专属成本。

(2) 企业最大生产能力为 1 160 件, 剩余生产能力无法转移, 也不需要追加专属成本。

(3) 企业最大生产能力为 1 200 件, 剩余生产能力无法转移, 但追加订货需追加专属固定成本 1 800 元。

(4) 企业最大生产能力为 1 180 件, 剩余生产能力可以转移, 若对外出租可获租金收入 200 元, 追加订货要求追加 1 100 元专属固定成本。

根据以上情况, 分别作出分析如下:

(1) 编制增量分析表, 如表 26—7 所示。

表 26—7 增量分析法 单位: 元

方案 项目	接受追加订货	拒绝追加订货	差异额
相关收入	$50 \times 200 = 10\,000$	0	10 000
相关成本	8 000	0	8 000
其中: 增量成本	$40 \times 200 = 8\,000$		
差 量 收 益			+2 000

在此情况下, 接受订货可多获 2 000 元的收益, 故应接受订货。

一般情况下, 当追加订货不冲击原正常生产计划, 又不要求追加专属成本而且剩余生产能力无法转移时, 只要特殊订货单价大于该产品的单位变动成本, 就可以接受该追加订货。

(2) 编制增量分析表, 如表 26—8 所示。

表 26—8 增量分析法 单位: 元

方案 项目	接受追加订货	拒绝追加订货	差异额
相关收入	$50 \times 200 = 10\,000$	0	10 000
相关成本	9 600	0	9 600
其中: 增量成本	$40 \times 160 = 6\,400$		
机会成本	$80 \times 40 = 3\,200$		
差 量 收 益			+400

在此情况下, 接受订货比不接受订货多获益 400 元, 所以应当考虑接受此追

加订货。

该表中按 160 件计算接受订货的相关增量成本,原因是企业最大生产能力为 1 160 件,原计划生产 1 000 件,故追加订货 200 件中只能有 160 件可利用剩余生产能力,属于相关产量,其余 40 件要冲击原计划产量,但这 40 件不论是否接受追加订货均要安排生产,对于增量成本而言属于无关产量。机会成本反映的是由于追加订货影响正常计划完成(只完成了 960 件)而减少的正常收入。

(3) 编制增量分析表,如表 26—9 所示。

表 26—9 增量分析表 单位:元

方 案 项 目	接受追加订货	拒绝追加订货	差异额
相关收入	$50 \times 200 = 10\,000$	0	10 000
相关成本	9 800	0	9 800
其中:增量成本	$40 \times 200 = 8\,000$		
专属成本	1 800		
差 量 收 益			+200

在此情况下,接受订货可多获 200 元收益,应当接受追加订货。

(4) 编制增量分析表,如表 26—10 所示。

表 26—10 增量分析表 单位:元

方 案 项 目	接受追加订货	拒绝追加订货	差异额
相关收入	$50 \times 200 = 10\,000$	0	10 000
相关成本	10 100	0	10 100
其中:增量成本	$40 \times 180 = 7\,200$		
专属成本	1 100		
机会成本	$80 \times 20 + 200 = 1\,800$		
差 量 收 益			-100

在此情况下,不应接受追加订货,因为接受订货要比拒绝订货少获益 100 元。

4. 零部件是自制还是外购的决策分析。该类问题可采用本量利分析法进行决策。







3. 张崇敏主编：《成本会计学》，首都经济贸易大学出版社 2001 年版。
4. 乐艳芬主编：《成本会计》，上海财经大学出版社 2001 年版。

### 思考题( Questions )

1. 什么是成本决策？成本决策的意义是什么？
2. 什么是相关收入、相关成本、相关业务量？
3. 成本决策的基本步骤有哪些？你认为哪一步骤是最重要的？为什么？
4. 成本决策常用方法有哪些？有哪些应用？
5. 如何进行是否接受追加订货的决策分析？

## 第二十七章

# 成本计划

学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本计划的意义、内容和编制的程序。
2. 掌握成本计划的基本编制方法。
3. 熟练运用弹性预算法、概率预算法、滚动预算法、零基预算法编制成本计划。

### 第一节 成本计划概述

#### 一、成本计划的意义

成本计划既是企业成本会计的重要组成部分,又是企业内部计划管理的有机组成部分,属于成本的事前管理。它是在成本预测和决策的基础上,根据目标成本,用货币形式规定企业在一定时期内完成生产任务所需耗用的生产费用数额和各种产品的成本水平,是对预测成本运用决策手段平衡后的结果。编制成本计划,对加强成本会计管理、降低产品成本、提高经济效益具有十分重要的作用。

1. 成本计划是企业成本控制的重要依据。成本计划是为实现企业目标而制定的,它体现了企业降低成本的具体要求,是企业降低成本的奋斗目标。企业要想实现目标利润,可以通过增加销售收入和降低成本两条途径。增加销售收入可通过提高产品价格或扩大销售量来实现,而这两方面都受到竞争的严重制

约,所以降低成本是增加利润最主要的途径。通过成本计划,可以详细规定成本降低的要求。企业生产经营过程的进行,也就是各项计划的执行过程,成本的发生过程本身也就伴随着成本的控制。

2. 成本计划是企业编制其他计划的重要依据。在企业生产经营全面预算中,成本计划是非常重要的部分,又是对其他计划提出的最优成本要求。在财务计划中,成本计划是核心,如企业的利润计划、营运资金计划必须建立在先进的成本计划基础上。离开成本计划,企业整个生产经营计划将无从优化。

3. 成本计划是企业成本分析和考核的基本标准。计划成本既包括各产品的计划成本,也包括各部门的目标成本。成本计划的逐级分解是将来进行成本考核分析的基本标准。无论分析全部产品和个别产品成本,还是分析各部门的成本降低完成情况,以及考核各部门成本管理水平,都以成本计划为基本标准。通过定期分析成本计划的完成情况,查明各部门的成本差异,分清主观和客观原因,可以正确评价和考核各部门的工作业绩,作为奖惩的依据,从而调动各部门及职工降低成本的积极性。

## 二、成本计划的内容

由于企业的成本费用分为生产费用和期间费用两大部分,因此,企业的成本计划有广义和狭义之分。广义的成本计划包括产品成本计划和期间费用预算两大部分。产品成本计划是对本期生产产品的生产费用提出的成本目标,期间费用预算是对由本期损益直接负担的期间费用提出的成本目标。狭义的成本计划仅指产品成本计划。

1. 产品单位成本计划。它是按照成本项目反映计划期间内主要产品达到的成本水平,并规定单位产品耗用工时和主要用料的定额等内容。

2. 全部商品产品成本计划。全部商品产品成本计划有两种形式:一种是按产品类别编制,这种成本计划反映各种可比产品和不可比产品的计划单位成本、计划总成本,可比产品成本的降低额和降低率,以及全部商品产品的总成本水平。另一种是按成本项目编制,这种成本计划分不同成本项目分别反映计划期可比产品、不可比产品、全部产品的总成本,以及全部可比产品的降低额、降低率等。

3. 制造费用预算。制造费用预算是反映车间(分厂)为了组织生产和管理生产所发生的各种综合性间接费用的预算。为了有利于编制商品产品成本计

划,需要先行编制好制造费用预算。该项费用按车间(分厂)汇集后,再按一定标准分配到产品成本中去。制造费用预算一般是按费用项目并依据费用与业务量的依存关系编制的。

4. 期间费用预算。企业的期间费用是指直接计入当期损益的管理费用、营业费用和财务费用等。这些费用不计入产品成本,但影响企业利润水平。在成本管理中,这是不可缺少的一部分。在整个成本费用计划体系中,离不开期间费用的预算。这三项费用内容复杂,项目繁多,应分别编制预算。

### 三、成本计划编制的程序

不同企业的生产特点不同,规模不同,管理的要求也各有差异,不同企业编制成本计划的程序也不尽相同。通常小型企业与产品品种较少的企业会采取集中编制,由厂部直接编制全厂的成本计划,各车间不再编制本车间成本计划。而大中型企业通常采取分级编制的方法,由车间编制本车间成本计划,再由厂部汇总平衡编制全厂成本计划。综合两种编制方法,企业成本计划编制的一般程序如下:

1. 搜集和整理资料。为使成本计划先进合理,企业应尽量搜集有关上期实际成本和与成本相关的历史资料、同行业先进资料、市场调查资料、厂内计划价格资料,以及新产品的设计资料等相关信息,并按照管理当局对成本降低的要求进行综合整理。同时,为了编好成本计划,还必须深入细致地进行一些调查研究工作,掌握生产中的具体情况,作为编制成本计划的参考。

2. 确定目标成本和费用控制限额。目标成本和费用控制限额是成本计划控制的两个部分,前者也是总体控制水平,后者是前者的分解。在确定了成本降低要求后,应在成本预测和成本决策的基础上,考虑各项消耗定额的降低及物价水平上涨等因素,进行成本试算平衡,以确定可行的目标成本水平和费用控制额度。

3. 分车间部门编制成本计划及费用预算。按照分级归口责任管理的要求,厂部应将成本费用目标下达到各有关职能部门、生产车间和辅助生产车间,由各部门和车间结合其实际情况加以修正,连同各项成本降低措施上报厂部。

4. 正式编制企业成本计划。在各职能部门和车间反馈的成本费用计划和

预算的基础上,厂部从全局出发对成本指标进行试算、综合平衡,尽可能考虑各局部的合理要求,调动全体员工降低成本的积极性,上下结合编制正式成本计划。

## 第二节 成本计划的编制方法

### 一、编制成本计划的基本方法

产品成本计划的编制,是成本计划的主要内容和最终结果。其基本方法一般有两种:一种是因素测算法,它要求在正式编制成本计划之前,根据现实情况和以往经验,测算影响成本的主要因素,提出降低成本的主要措施,再在上年实际成本基础上按各项降低措施调整,提出本期的成本计划数据。这种方法能反映成本升降的有关因素,计算比较简便,但比较粗略,不便于控制执行,又与实际成本核算方法相脱节,不利于分析考核。所以,一般适用于中长期的成本计划编制。另一种是直接计算法,它根据现实的各项消耗定额和费用预算资料,在考虑成本降低要求的基础上,按产品成本核算的程序和方法详细计算各产品和各成本项目的计划成本,然后再汇总编制全部产品成本计划。这种方法因成本核算方法的不同而不同,适应性强,计算详细,比较准确,有利于控制、分析与考核,有利于企业内部成本责任制的贯彻,但编制过程比较烦琐,工作量较大。

应用直接计算法编制成本计划的企业,由于企业规模、生产特点和管理要求不同,在编制成本计划的组织方式上也有所不同。一般小型企业或产品品种不多的企业,采取集中编制法,由厂部直接编制全厂的成本计划,车间不编制本车间的成本计划。大中型企业为落实分级归口责任制管理,采取分级编制法,先由各车间编制车间成本计划后,再由厂部汇总平衡编制全厂成本计划。下面主要介绍采用分级编制法编制产品成本计划的步骤:

1. 编制辅助生产车间成本计划。辅助生产车间是为基本生产提供产品或劳务,如修理、动力车间,同时也为管理部门、销售部门服务,甚至以其产品或劳务对外出售。辅助生产费用应采用一定方法分配到各受益单位的产品成本或费用计划中去。因此,编制产品成本计划,首先要编制辅助生产车间成本计划。辅助生产车间成本计划包括辅助生产费用预算和辅助生产费用分配两

大部分。

2. 基本生产车间成本计划,要分别就各车间来编制。首先应编制车间直接费用计划,按产品计算直接费用。然后,编制制造费用预算,并就各产品之间进行分配。最后编制车间的产品成本计划。制造费用总预算是在各车间制造费用预算基础上编制的。它是根据辅助生产车间、基本生产车间的制造费用预算资料按明细项目汇总列示。通过编制制造费用总预算,可作为控制和监督制造费用未来发生数的标准,将实际制造费用同预算目标进行比较,可以评价制造费用实际支出情况,查明超支或节约的原因。

3. 汇编全厂成本计划。厂部财会部门对各车间编制的成本计划进行审查后,综合编制全厂产品成本计划。全厂产品成本计划主要包括:主要产品单位成本计划和商品产品成本计划。

4. 编制期间费用预算。期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。这三项费用应分别按规定的明细项目编制计划。这些费用的预算,有的可根据费用开支标准计算,如办公费等;有的可根据一定的标准计提,如工会经费;有的可根据其他计划的组成资料得出,如折旧费等;还有的则可以基期实际数为基础,结合计划期降低费用的要求编制。

【例 27—1】 假设某企业实行分级成本核算,分车间计算成本。企业的成本计划先由车间、部门编制,然后由厂部计划科汇总编制全厂成本计划。该企业设有一个基本生产车间和一个辅助生产车间,生产甲、乙两种产品,采用品种法计算产品成本。该企业编制的成本计划表如下:

(1) 生产计划产量表、产品消耗定额和工时定额表。生产计划产量表应根据预计销售量、本期期初库存和预计期末库存编制,如表 27—1 所示。

表 27—1 生产计划产量表  
200 × 年

产品名称	预计销量	期初库存	预计期末库存	计划产量
甲产品	1 100	200	100	1 000
乙产品	550	100	50	500

产品消耗定额是根据以往经验和测定编制的计划期间的平均消耗定额,该定额在计划期间内通常不变。由于企业材料品种繁多,不可能为每一种材

料制定消耗定额,只能为消耗较大的主要材料制定消耗定额,其他材料可参考上年实际耗用数,并考虑计划期降低消耗的要求加以确定。产品消耗定额及计划单价表,如表 27—2 所示。

表 27—2 产品消耗定额及计划单价表  
200 × 年

项 目	单 位	计划单价	单位消耗定额		车间一般消耗			
			甲产品	乙产品	基本生 生产车间	辅助生 生产车间	行政管 理部门	销售 机构
原材料	千 克	5	2	1	50	70	20	10
燃 料	立方米	0.5	3	2.5	30	900	10	8
动 力	千瓦时	0.2	4	5	3 000	2 200	1 000	500
工 资	小 时	3	5	5.5	600	350	300	100

(2) 辅助生产车间费用分配表。辅助生产车间费用计划表应由各辅助生产车间分别编制,生产多品种产品的辅助生产车间可按成本项目编制成本计划。提供劳务的车间可按费用项目编制费用计划表如表 25—3 所示。该表包括辅助生产费用计划和辅助生产费用分配两部分。辅助生产费用计划的编制方法如下:对有消耗定额的项目,如材料、燃料、动力和工资等,可根据计划产量、消耗定额和计划单价进行计算填列;对有规定开支标准的项目,如劳保费等,可根据有关标准编制;对没有消耗定额和开支标准的项目,如低值易耗品摊销、修理费等,可根据上年资料结合本年产量的变化,并考虑本年成本费用降低的要求进行估计;对于相对固定的费用,如办公费、水电费等,可根据历史资料,结合本期费用节约的要求进行估计;对其他已有现成资料的项目,如折旧费、保险费和管理人员的工资等,可根据其他计划有关资料编制。

辅助生产车间的计划费用的分配,可采用直接分配法、交互分配法、代数分配法等方法进行。本例只有一个辅助生产车间,采用的是直接分配法。该方法是将计划费用总额除以劳务量总额得到单位分配率,然后分别乘以各受益单位的劳务量,即得到各受益单位应分配的费用。

表 27—3

修理车间费用计划表

200 × 年度

单位：元

费用计划		费用分配			
费用项目	金额	修理总工时	8 000		
原材料	2 350				
燃料及动力	890				
工资及福利费	1 197	分配率	0.84		
低值易耗品摊销费	500				
折旧费	700	受益部门	基本间	受益工时	6 000
修理费	200			应分配金额	5 040
办公费	300		行政管理 部门	受益工时	2 000
保险费	120			应分配金额	1 680
机物料消耗	350				
其他费用	110				
合计	6 717				

(3) 基本生产车间成本计划表。基本生产车间成本计划的编制应先根据计划产量、消耗定额和计划单价编制直接生产成本计划表(如表 27—4 所示)然后再编制制造费用计划表(如表 27—5 所示)最后将制造费用计划总额在各产品之间进行分配(如表 27—6 所示)汇总即得基本生产成本计划表(如表 27—7 所示)。

表 27—4

基本生产车间直接生产成本计划表

200 × 年度

单位：元

成本项目	计划单价	甲产品(1 000 件)			乙产品(500 件)			总成本
		消耗 定额	单位 成本	总成本	消耗 定额	单位 成本	总成本	
原材料	5	2	10	10 000	1	5	2 500	12 500
燃料	0.5	3	1.5	1 500	2.5	1.25	625	2 125
动力	0.2	4	0.8	800	5	1	500	1 300
工资费	3	5	15	15 000	5.5	16.5	8 250	23 250
福利费	0.42	5	2.1	2 100	5.5	2.31	1 155	3 255
合计	9.12		29.4	29 400		26.06	13 030	42 430

表 27—5 基本生产车间制造费用计划表  
200 × 年度 单位：元

费用项目	上年实际数	本年计划数
机物料消耗		250
燃料及动力		615
工资及福利费		2 052
低值易耗品摊销费		620
折旧费	(略)	1 100
修理费		5 040
办公费		250
保险费		180
劳动保护费		310
其他费用		433
合计		10 850

表 27—6 制造费用计划分配表  
200 × 年度

分配对象	计划产量	单位工时定额	定额工时	分配率	分配额	单位产品成本
甲产品	1 000	5	5 000	1.4	7 000	7
乙产品	500	5.5	2 750	1.4	3 850	7.7
合计			7 750	1.4	10 850	

表 27—7 基本生产成本计划表  
200 × 年度 单位：元

成本项目	甲产品(1 000 件)		乙产品(500 件)		总成本
	单位成本	总成本	单位成本	总成本	
原材料	10	10 000	5	2 500	12 500
燃料及动力	2.3	2 300	2.25	1 125	3 425
工资及福利费	17.1	17 100	18.81	9 405	26 505
制造费用	7	7 000	7.7	3 850	10 850
合计	36.4	36 400	33.76	16 880	53 280

(4) 管理费用、营业费用和财务费用计划表。管理费用计划表是计划期内企业组织和管理生产所发生的各项管理费用的计划数,它可按规定的明细项目编制。凡是有定额和标准的,按定额和标准编制;没有定额和标准的,可根据上期发生数结合本期费用节约的要求编制。

管理费用计划表如表 27—8 所示。

表 27—8 管理费用计划表  
200 × 年度 单位:元

费用项目	上年实际数	本年计划数
机物料消耗		100
燃料及动力		205
工资及福利费		1 026
折 旧 费		500
修 理 费		1 680
低值易耗品摊销费		150
办 公 费		300
水 电 费	(略)	210
劳动保护费		120
其 他		80
合 计		4 371

营业费用计划表包括计划年度销售产品过程中所发生的装卸费、运杂费、广告费和佣金费等,还包括销售机构所发生的各项费用,其编制思路与管理费用计划表相同。营业费用计划表如表 27—9 所示。

表 27—9 营业费用计划表  
200 × 年度 单位:元

费用项目	上年实际数	本年计划数
机物料消耗		50
燃料及动力		104
工资及福利费		342

续 表

费用项目	上年实际数	本年计划数
折 旧 费		50
低值易耗品摊销费		80
办 公 费		100
水 电 费		120
装 卸 费	(略)	60
包 装 费		200
广 告 费		280
佣 金 费		150
运 杂 费		160
其 他		70
合 计		1 766

财务费用计划表是反映企业在计划期内筹集资金的利息费用、金融机构手续费和汇兑损失等的计划数。财务费用计划表如表 27—10 所示。

表 27—10

财务费用计划表

200 × 年度

单位：元

费用项目	上年实际数	本年计划数
利息费用		8 000
金融机构手续费	(略)	160
汇兑损益		780
合 计		8 940

(5) 汇总全企业产品成本计划表。

主要商品产品单位成本计划表,如表 27—11 所示。

表 27—11 主要商品产品单位成本计划表  
200 × 年度 单位:元

成本项目	甲产品	乙产品
原材料	10	5
燃料及动力	2.3	2.25
直接人工	17.1	18.81
制造费用	7	7.7
单位生产成本	36.4	33.76
主要技术经济指标	消耗量	消耗量
1. 主要材料	2	L
2. 燃料	3	2.5
3. 动力	4	4
4. 直接人工	5	5.5

商品产品成本计划表,如表 27—12 所示。

表 27—12 商品产品成本计划表  
200 × 年度

产品名称	计量单位	计划产量	计划单位成本(元)	计划总成本(元)
1. 可比产品	×	×	×	53 180
甲产品	件	1 000	36.4	36 300
乙产品	台	500	33.76	16 880
2. 不可比产品	×	×	×	×
× × ×				
全部商品产品				53 180

上述方法是一种静态的成本计划方法,或者说是一种固定的成本计划方法。它是根据未来固定不变的业务水平,不考虑计划期内生产经营活动可能发生的变动而编制的。这种计划方法通常适用于业务水平比较稳定的企业。

## 二、弹性预算法

弹性成本预算法是按照可预见的多种生产经营活动水平分别确定相应数据的成本计划法。编制弹性成本预算时,关键在于要把所有的成本划分为变动成本和固定成本。变动成本的计划额主要依据单位业务量来确定,固定成本的计划额则按总额确定,具体可根据上期实际发生的情况结合本期的实际情况调整确定。弹性成本预算的计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{弹性成本预算} &= \Sigma(\text{单位变动成本预算数} \times \text{预计业务量}) \\ &+ \text{固定成本预算总额} \end{aligned}$$

对于产品成本中的直接材料、直接人工、制造费用、销售及管理费用可采用不同的方法编制弹性预算。

由于直接材料、直接人工的弹性预算只需以预算期内多种可能完成的生产量为基础,分别乘以单位产品的预算数(或标准)即可完成预算的编制。因此,在实际工作中,通常只是编制单位产品变动成本标准进行控制,待实际业务发生后,再按实际业务量进行换算,形成弹性预算。

由于制造费用属于混合成本,为加强控制,更宜按照不同的业务量水平编制制造费用的弹性预算。生产单一产品的企业,制造费用预算可按生产量直接编制。生产多品种的企业,通常可按照直接人工工时(或机器工作时数)进行编制。

销售与管理费用的弹性预算的编制方法与制造费用弹性预算的编制方法基本相同,所不同的是编制基础的选择不一样,它不是以生产工作量(直接人工小时、机器工作小时等)作为计算基础,而是以销售量(以金额表示的销售净收入)作为计算基础。

弹性预算法是为克服固定预算法难以适应经营活动水平变化的缺陷而产生的。其主要优点是能适应不同实际经营活动水平的需要,扩大了计划适用范围,使根据预算对实际执行情况的评价与考核建立在更加客观可比的基础上,能更好地发挥成本计划的指导和控制作用,避免在实际情况发生变化时,对预算作频繁的修改。弹性预算法的主要步骤如下:

1. 选择和确定经营活动水平的计量单位(如产品产量、直接人工小时、机器小时和维修小时等)和数量界限。
2. 确定不同情况下经营活动水平的范围,通常以正常生产能力的70%~110%为宜(其中间隔一般以5%或10%为好)。

3. 根据成本和产量之间的依存关系,分别确定变动成本、固定成本和混合成本及其具体费用项目在不同经营活动水平范围内的控制数额。

4. 通过一定的表格加以汇总,编成弹性预算。

【例 27—2】某企业在不同业务水平下的弹性成本预算,如表 27—13 所示。

表 27—13 弹性成本预算

业 务 量	14 000	16 000	18 000	20 000	22 000
生产能力百分比	70%	80%	90%	100%	110%
变动成本：					
直接材料(0.5 元/件)	7 000	8 000	9 000	10 000	11 000
直接材料(0.7 元/件)	9 800	11 200	12 600	14 000	15 400
变动制造费用(0.4 元/件)	5 600	6 400	7 200	8 000	8 800
变动成本小计	22 400	25 600	28 800	32 000	35 200
固定制造费用	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
生产成本合计	27 400	30 600	33 800	37 000	40 200

### 三、概率预算法

在编制成本计划过程中,涉及许多因素,如材料单价、小时工资率、产销量等,这些因素由于企业内、外部经济条件的不断变化,常常表现为若干种变化趋势,而不是完全肯定的。在因素不确定的情况下,编制成本计划,就须采用概率预算法。

所谓概率预算法就是指对于变动的预算数值,利用概率论的基本原理,对各种变量数值出现的可能性分别做出概率估计,然后进行概率综合并求出相应的概率预算值而采取的一种预算编制方法。概率预算法是概率论原理与预算的结合运用,其实质是一种修正的弹性预算,即将每一项可能发生的概率结合应用到弹性预算的编制中。其编制步骤如下:

1. 估计因素的可能值及其概率,即对每种产品的产销量、单位消耗定额、材料单价、小时工资率等的可能取值及其概率进行判断。

2. 分别计算各种可能组合的产品成本及联合概率。

3. 以联合概率为权数,分别计算各种可能的期望值。

4. 计算产品成本的综合期望值,综合期望值等于各种可能期望值之和。

由于概率预算法考虑所有因素变动的各种可能组合,因此,成本计划更符合

实际,但计算比较复杂,概率的测算也比较困难。

【例 27—3】某厂只生产一种产品,产品销售价格为 5 元/件,这时销售量和变动成本的预期值和相应概率的有关数据如表 27—14 所示(表中  $p$  为概率)。

表 27—14

单位:元

销售量 (件)	变动成本	酌量性 固定成本	约束性 固定成本	利 润	联合 概率	利 润 × 联合概率
100 000 ( $p=0.2$ )	2.1( $p=0.3$ )	35 000	100 000	155 000	0.06	9 300
	2( $p=0.5$ )	35 000	100 000	165 000	0.1	16 500
	1.9( $p=0.2$ )	35 000	100 000	175 000	0.04	7 000
110 000 ( $p=0.6$ )	2.1( $p=0.3$ )	45 000	100 000	174 000	0.18	31 320
	2( $p=0.5$ )	45 000	100 000	185 000	0.3	55 500
	1.9( $p=0.2$ )	45 000	100 000	196 000	0.12	23 520
120 000 ( $p=0.2$ )	2.1( $p=0.3$ )	60 000	100 000	188 000	0.06	11 280
	2( $p=0.5$ )	60 000	100 000	200 000	0.1	20 000
	1.9( $p=0.2$ )	60 000	100 000	212 000	0.04	8 480
总利润的预期值						182 900

概率预算在预算管理引入了概率论,使预算更加科学合理,减少了预算的盲目性,提高了准确性,使实际情况得到了充分的估计。但是这种方法计算比较复杂(如在上面的例子中,如果销售价格由市场决定,要将估计的销售价格及其概率加入计算中,将更为复杂),工作量较大,而且往往企业并没有足够的信息来准确地估计预算内容的可能数值和概率。

#### 四、滚动预算法

采用滚动预算法是为克服传统定期成本计划的不足而产生的方法,其主要特点是:预算期是连续不断、逐期往后滚动的,始终保持一定的期限。以一年为例,每过一个月,就根据新的情况调整和修订前几个月的成本计划,并向前延伸,即在原来的预算期期末,增补一个月预算。因此,该方法又称永续预算法或连续预算法。之所以采用滚动预算法,是因为:

1. 企业的生产经营活动是延续不断的,因此企业编制的预算也不应该形成人为的间断,应与生产经营过程相适应。

2. 人们对未来客观事物的认识存在一个过程,随着时间的推移,企业编制的成本计划也由粗到细,由简单到具体。

为简化预算的编制工作,实践中,滚动预算法也可以采用按季度滚动进行。第一季度按月详细编制成本计划,而对后三个季度则粗略编制,待第一季度过后,根据实际执行情况随时调整下一季度的成本计划,并使之具体化。

滚动预算法的优点是:

1. 可以保持预算的连续性和完整性,使各级管理人员始终明确企业未来的近期目标和总体规划,保证企业工作的正常顺利进行。
2. 由于成本计划的不断调整和修订,使成本计划更加切合实际,有利于充分发挥成本计划的指导、控制和业绩评价作用。

滚动预算法的主要缺点是预算工作要经常进行,增加了预算编制的工作量。

## 五、零基预算法

零基预算起源于美国,1970年美国得州仪器公司的彼得·派尔在该公司首次创造、运用了零基预算法并很快激发了美国企业界和政府机构的浓厚兴趣。1979年美国联邦政府的财政预算全面实行零基预算,这一年美国政府的财政支出共计5600亿美元。此种预算方法推行后,在美国政府的财政预算中收到了极大的成效,之后零基预算法开始在全世界各国广泛传播,现已被西方工业发达国家公认为是管理间接费用的一种新的有效的方法。

零基成本预算法就是对任何一笔计划开支,都必须从零开始,而不考虑以往的情况,从根本上研究、分析每项开支有无必要以及支出多少为宜,零基预算法是完全不同于传统成本计划编制的一种方法。传统的成本计划编制方法大多是以计划期前期费用开支水平为基础,结合计划期的实际情况,加以适当的调整进行编制的,计划编制的重点在增加的费用量上。这种方法虽然操作比较简便,但它等于承认了前期费用水平发生的合理性,如果前期费用的发生已存在很大的问题,采用此法编制的成本、费用计划不但起不到其应有的作用,而且会造成人力、物力和财力的极大浪费。

零基预算首先要求各部门的所有职工根据企业本计划期间战略目标和本部门的目标,讨论计划期间需要发生的费用明细项目及金额,写出开支方案。其次就可以对约束性固定成本以外的费用项目进行“成本——效益分析”,将费用项目的开支与收益进行对比,以各个开支方案进行评价,并将开支方案按轻重缓急分成若干层次,排出开支的先后顺序。再次就是将确定下来的费用开支顺序

结合计划期间可动用资金,进行分配并落实预算。

【例 27—4】 设某公司在编制 200 × 年度的销售及管理费用预算时采用零基预算法,经销售部门及管理部門的全体员工讨论,认为 200 × 年需发生以下一些费用项目及开支金额:

- (1) 广告费 200 000 元。
- (2) 培训费 200 000 元。
- (3) 房屋租金 100 000 元。
- (4) 差旅费 80 000 元。
- (5) 招待费 80 000 元。
- (6) 办公费 65 000 元。

在以上的六个费用项目中,只有前两个是酌量性固定成本,其他的全都是约束性固定成本,也就是说这些成本无论条件如何都是必须发生的开支。将广告费和培训费进行“成本—效益分析”知道,每 1 元的广告费投入可以为企业带来 25 元的收入,而每 1 元的培训费投入可以为企业带来 50 元的收益。

接下来就可以将以上的六个项目按轻重缓急列出其开支层次与顺序:

(1) 房屋租金、差旅费、招待费、办公费都属于约束性固定成本,是必须发生的开支,需要全额得到保证,因此列为第一层次。

(2) 培训费属于酌量性固定成本,可以根据企业 200 × 年度的财务能力酌情增减,由于其成本收益大于广告费,因此列为第二层次。

(3) 广告费也属于酌量性固定成本,像培训费一样可以视企业财力强弱而酌量增减,由于其成本收益率较小,因此列为第三层次。

假设该公司在 200 × 年可以用于销售及管理费用的资金只有 650 000 元,那么根据以上层次分配资金并落实预算:

(1) 房屋租金 100 000 元、差旅费 80 000 元、招待费 80 000 元、办公费 65 000 元,共 325 000 元,必须全额得到保证。还剩余可分配资金  $650\,000 - 325\,000 = 325\,000$ (元)。

(2) 培训费可分配数:  $325\,000 \times 50 / (50 + 25) = 216\,667$ (元)。

(3) 广告费可分配额:  $325\,000 \times 25 / (50 + 25) = 108\,333$ (元)。

零基预算由于冲破了传统预算方法的框框限制,以“零”为起点来观察分析一切费用开支项目,确定预算金额,因而具有以下优点:一是不受基期数据的影响,能够合理、有效地进行资源分配。二是有助于企业内部的沟通、协调,激发各基层单位参与预算的积极性和主动性,使预算更加符合实际情况,更好地起到计

划和控制的作用。三是目标明确,可区别方案的轻重缓急。四是有助于提高管理人员的投入产出意识。五是特别适用于产出较难辨认的服务性部门,具有克服资金浪费的缺点。然而,零基预算也有其不足之处,主要表现为:一是业绩差的经理人员会认为零基预算是对他的一种威胁,因此拒绝接受。二是工作量较大,费用较昂贵。三是评级和资源分配具有主观性,易于引起部门间的矛盾。四是易于引起人们注重短期利益而忽视企业长期利益。

### 小结(Summary)

成本计划既是企业成本会计的重要组成部分,又是企业内部计划管理的有机组成部分,属于成本的事前管理,是对预测成本运用决策手段平衡后的结果。企业的成本计划有广义和狭义之分。广义的成本计划包括产品成本计划和期间费用预算两大部分。狭义的成本计划仅指产品成本计划。编制成本计划的方法有基本方法及弹性预算法、概率预算法、滚动预算法和零基预算法,其基本方法一般又分为因素测算法和直接计算法。

### 关键名词(Glossary)

**成本计划** 它是在成本预测和决策的基础上,根据目标成本,用货币形式规定企业在一定时期内完成生产任务所需耗用的生产费用数额和各种产品的成本水平,是对预测成本运用决策手段平衡后的结果。

**弹性成本预算法** 它是按照可预见的多种生产经营活动水平分别确定相应数据的成本计划法。

**概率预算法** 它是指对于变动的预算数值,利用概率论的基本原理,对各种变量数值出现的可能性分别做出概率估计,然后进行概率综合并求出相应的概率预算值而采取的一种预算编制方法。

**滚动预算法** 它是指预算期连续不断、逐期往后滚动,始终保持一定期限的一种预算方法,是为克服传统定期成本计划的不足而产生的方法。该方法又称永续预算法或连续预算法。

**零基成本预算法** 它是对任何一笔计划开支,都必须从零开始,而不考虑以往的情况,从根本上研究、分析每项开支有无必要以及支出多少为宜的一种成本计划编制方法。



# 第二十八章

## 成本控制

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本控制的意义、原则、程序与内容。
2. 掌握成本控制的有关方法。

### 第一节 成本控制概述

#### 一、成本控制的意义

成本控制是根据预定的成本目标,对企业生产经营过程中的劳动耗费进行约束和调节,发现偏差,纠正偏差,以实现预定的成本目标,促使成本不断降低。成本控制在现代成本管理中具有重要意义。

1. 成本控制是现代成本管理的核心。现代成本管理包括成本预测、成本决策、成本计划、成本核算、成本控制、成本分析和成本考核等环节。从管理的时序看,成本预测、决策和计划属于事前成本管理,成本核算和成本控制属于事中成本管理,而成本分析和成本考核则属于事后成本管理。在这里,成本预测、决策和计划为成本控制提供依据,成本核算为成本控制提供反馈信息,成本分析和成本考核则反映了成本控制的结果。由此可见,成本控制是成本管理的核心内容。

2. 成本控制是降低成本、提高经济效益的重要手段。所谓经济效益就是企业生产经营过程中劳动消耗与劳动成果之间的对比。只有以最小的劳动消耗实

现最大的劳动成果,才能获得最佳的经济效益。成本是劳动消耗的具体表现形式,降低成本是实现经济效益的重要基础。要降低成本,必须加强成本管理,其中的一项重要内容是强化成本控制。因为成本控制实际上是对生产经营活动过程中的一切耗费进行约束和调节,使其朝着预定的成本目标发展,促使企业不断降低成本。显然,如果成本控制不力,成本目标就不能实现,降低成本和提高经济效益也就无从谈起。

3. 成本控制是加强整个宏观经济控制的重要基础。成本控制是整个宏观经济控制系统中的一个子系统,它在整个宏观经济控制中起着基础性作用。成本控制的效果在很大程度上影响到宏观经济控制的效果。长期以来,我国企业成本普遍存在着失控现象。由于成本失控,一方面造成企业损失浪费日趋严重,成本不断上升,经济效益下降,投入与产出的比例失调,另一方面也导致了物价失控,呈现出“成本上升—物价上涨—成本再度上升”的恶性循环,进而影响整个宏观经济的控制。面对严峻的现实,必须清楚地意识到成本控制在整个宏观经济控制中的地位和作用,树立系统的成本控制意识,强化成本控制,才能为加强整个宏观经济控制奠定重要的基础。

## 二、成本控制的原则

成本控制要遵循一定的原则,下面是成本控制的一般原则:

1. 系统性原则。成本控制是一个经济控制系统,这个系统要对成本实施有效控制,必须遵循系统性原则。系统性原则要求成本控制做到事事有人管,处处有控制,人人有责任。因此,成本控制既要有纵向控制,又要有横向控制;既要有总指标控制,又要有分指标控制;既要有前馈控制,也要有反馈控制;既要有控制的组织体系,又要有广泛的群众基础。从而形成上下左右、纵横交错的全员成本控制网络体系。成本控制只有遵循系统性原则,讲求系统的一致性,才能使成本控制行为与成本控制目标相协调,从而实现成本控制的总目标。

2. 效益性原则。任何系统的控制都要讲求效益。效益性不仅是系统追求的目标,而且也是评价系统有效性的重要标准。成本控制遵循效益性原则,要求成本控制指标的确定、成本控制方法的选择、成本控制组织体系的建立,都要以提高经济效益为着眼点。凡是有利于提高经济效益的成本行为都要积极地给予激励、促进和支持,凡是不利于提高经济效益的成本行为都应予以调节、约束和限制,从而引导企业精打细算、增产节约、增收节支、提高经济效益。

3. 例外管理原则。例外管理是指企业管理人员对于控制标准以内的问题,不必事无巨细 逐项控制,而应将注意力集中在成本实际值脱离成本目标值差异的例外事项上。所谓“例外事项”,一般有以下情况:一是成本差异额较大的事项;二是经常出现差异额的事项;三是可避免原因引起的性质严重的事项;四是影响企业决策的事项。对于这些例外事项,成本控制人员必须实行重点控制。成本控制遵循例外管理原则有利于将管理人员从烦琐的日常事务中解脱出来,集中力量抓住主要矛盾,从而提高控制效率。

4. 责权利相结合原则。成本控制是加强经济核算、巩固经济责任制的重要手段,因此,实施成本控制必须遵循责权利相结合的原则。成本控制必须首先明确经济责任,并赋予责任者相应的实施成本控制的权力,否则无法履行其责任。同时,只有责任和权利,没有一定的经济利益,责任就会失去控制成本的动力,应将其控制效果的好坏与其经济利益的大小挂钩。因此,成本控制必须明确责、权、利三者的关系,调动各责任者在成本控制中的积极性和主动性。

### 三、成本控制的程序与内容

1. 成本控制的程序。成本控制的程序一般分为制定标准、执行标准和检查考评三个步骤。

(1) 制定标准。属于事前控制。制定标准就是确定生产过程各阶段、各部门、各环节的成本费用标准、目标、预算或定额;对各种资源消耗和各项费用开支规定数量界限,作为衡量实际消耗和支出是否合理的依据。成本控制标准包括目标成本、费用预算、材料定额、工时定额、工序成本、零件成本、责任成本等等。

(2) 执行标准。属于过程控制或事中控制。即在生产过程中根据预定的标准控制各项消耗和支出,随时发现节约还是超支,并预测其发展趋势,采取措施,把差异控制在允许的范围内。执行过程控制,主要依靠成本信息的及时反馈和数据的统计分析,建立严格的责任制,实行全员控制和全过程控制。

(3) 检查考评。属于事后控制。即阶段性地集中查找和分析产生成本差异的原因,判明责任归属,对成本目标和标准的执行情况做出考核评价,奖优罚劣,并采取措施,防止不利因素重复发生,总结和推广经验,为修订标准提供可靠的参数,把成本控制的科学方法标准化。

以上三个步骤相互联系,循环往复,构成成本控制循环。每一次循环,成本

控制标准都应有所改善,成本控制手段也更加科学。

2. 成本控制的内容。由于产品成本的控制是对成本形成的全过程的控制,因此,其成本控制的内容应包括:目标成本、设计成本、工艺成本、生产成本、期间成本、使用成本等。

(1) 目标成本控制。目标成本是保证企业目标利润实现所必须达到的成本水平,它是企业经营目标的重要组成部分。对目标成本进行控制就是根据企业目标利润、预计销售量和销售价格,经过分析比较,来确定目标成本,并以它来控制设计成本、生产成本。

(2) 设计成本控制。所谓设计成本是指按产品的设计方案测算的产品成本。设计方案不同,其成本的构成水平也是不相同的。因此,选择合理的设计方案对于控制成本的发生、防止浪费有重要作用。设计成本的控制主要是从改进产品结构、合理选择材质、尽量降低加工难度等方面入手,通过功能成本分析、成本对比分析来确定最优的设计方案,以保证设计的产品不仅在技术上先进,而且在经济上也合理,符合目标成本的要求。

(3) 工艺成本控制。所谓工艺成本是指与工艺方案规定的产品工艺过程有关的各项生产费用,主要包括工艺装备成本和为拟订工艺方案而发生的各项费用。对工艺成本控制就是在保证工艺方案技术先进性的基础上,使工艺成本最低。其中,对工艺装备成本的控制主要是通过搞好工艺装备设计和合理确定工艺装备水平等方法,来降低工艺装备成本,使工艺装备的使用更为经济合理。为拟订工艺方案而发生的各种费用,则定期由财会部门向工艺部门下达费用预算加以控制。

(4) 生产成本控制。即对产品实体形成的过程中所发生的料工费进行控制。主要是通过监督成本的发生,将实际成本与计划成本、定额成本或标准成本等进行比较,及时揭示差异,并将有关信息反馈到各责任部门,以便今后采取更有力的措施控制生产成本。

(5) 期间成本控制。这是指对产品经营过程中发生的营业费用、管理费用和财务费用进行控制。控制的主要方式是通过编制合理的预算,选择有效的控制方式,力争以最少的费用支出,实现最佳的效益。

(6) 使用成本控制。即对产品在使用过程中因运行、保养、维修所发生的费用进行控制。对使用成本的控制主要在设计制造产品时,对各个设计方案的经济效果进行认真对比,选取最佳的设计和制造方案,使产品质量可靠,功能完善、耐用、方便,节省使用过程中的费用支出。

## 第二节 成本控制的方法

成本控制的方法是多种多样的。从成本控制标准上来看,有目标成本控制法、标准成本控制法、预算控制法、责任成本控制法等。目标成本控制法是以目标成本作为成本控制的依据,标准成本控制法是以标准成本作为成本控制的依据,预算控制法是以预算作为成本控制的依据,责任成本控制法是以责任成本作为成本控制的依据。下面分别就这几种成本控制方法进行介绍。

### 一、目标成本控制

1. 目标成本控制的基本思想。目标成本控制又叫成本企划,它首先被日本丰田汽车公司所采用,后发展到电机、制造、精密仪器、化工等行业,现已成为日本最富潜力的竞争武器之一。

目标成本控制是针对目标成本进行策划并将其延伸至设计、制造阶段,运用价值工程进行功能成本分析,达到不断降低成本、增强竞争能力的一种成本管理方法。其基本思想是在产品的策划与设计阶段,作为经营者,必须关注将要制造的产品成本的上限,这一上限即目标成本。通过市场需求决定的目标售价(预期售价)和期望目标利润这两个因素来求得目标成本。用列式可表示为:

$$\text{目标成本} = \text{目标售价} - \text{目标利润}$$

$$\text{目标成本} = \text{目标售价} \times (1 - \text{目标利润率})$$

这意味着,目标成本控制要求确保制造过程实际消耗的成本乃至用户的使用成本都不允许超越这一范围。这就必须把成本管理的立足点从制造阶段转向制造前阶段。在制造前阶段(产品的策划、构想与设计阶段)摆脱单纯会计思想方法的束缚,使以价值工程方法为主的多样化工程方法与会计计量方法有效地结合起来,借此达成大幅度的成本降低。这一控制过程由三个环节构成:目标成本设定、目标成本分解和目标成本考核。

2. 目标成本的设定。目标成本设定环节要求确定一个在目标售价前提下能达成目标利润的目标成本额。由上面谈到的目标成本公式可知,只要确定了目标售价和目标利润(率),就能设定目标成本。

目标售价的确定是在考虑生产基本形态(自主开发生产还是接受订货生

产)和产品类型(首次生产的新产品还是已生产过的旧产品等)的基础上,结合产品的市场情况(供需与竞争)而形成的。在这方面日本的桥本贤一与小川正树作了较好的实践总结,在他们所著的《技术人员用成本企划——追求最低成本的步骤》中,以表格的形式列示了各种情形下目标售价的确定方法,如表 28—1 所示。

表 28—1

目标售价的确定

生产基本形态	产品类型	市场情况	目标售价确定
自主开发生产	新产品	存在竞争	市场价格
		不存在竞争	类似品价格
	旧产品	增加新功能	市场价格
		不增加新功能	类似品价格
	受客户预算限制产品(较少见)		希望价格
接受订货生产	首次接受订货	存在竞争	市场价格
		不存在竞争	类似品价格
	继续接受订货		希望价格

目标利润率的设定是一个经营者主观上对利润的要求问题,取决于经营者的期望或者说欲求,但期望或欲求并非可以任意拔高,必须考虑各种现实可能性的制约。

3. 目标成本的分解。目标成本分解是为使目标成本易于达成,根据产品的特性且兼顾方便的因素,将其分解成更小的单位。其分解的方式从大类上可以分为按物为对象分解与按人为对象分解,其中又各有细的分类。

(1) 功能别分解。功能别分解是指将产品制造目标成本按功能值基准分解为该产品的各功能的目标成本。其步骤为,首先分解为大的功能域的成本,再向中功能域分解,最后再向小功能域分解。一般而言,在构想设计阶段只能做到大功能域的分解,进入详细设计阶段后才能进行更细的分解。应该注意到,产品的功能整理必须通过价值工程的方法,由“功能系统图”来确定功能域。必须注意,功能域评价时切勿忘记用户的立场,必须从产品用户的立场来进行评价。功能别分解法主要是适用于处于导入期的复杂新产品,必须以源流管理思想从构想原点起进行功能分析。当然对于成长期中需要进行功能改造或变更的产品也往往采用此法。

(2) 构造别分解。构造别分解的实施方法是在产品构造分割的基础上根据经验评估各个构造的重要程度(往往以百分数表示)或者按历史上类似产品的成本构成比,将其作为合理的分解基准进行目标成本的分解。实务中有多种构造别分解法,如构造群别、构件别及中间半成品别等。倘若产品的基本构造及其运作方式大体已定型,该产品的技术发展速度又不太快,或者由于为抢占市场,开发时间急促而难以及时拿出新构想的产品,往往采用构造别分解的方法。

实践中有一种将功能别分解与构造别分解相结合的方式。具体做法是,首先按大功能分域分解目标成本,再向次级的功能分域细分解,这样就使得目标成本循着构想及基本设计的轨迹逐渐落实,当构造的轮廓大体趋于明确时,再进行构造别分解。对几乎没有市场先例的、带有较高创新性的产品,这种两者结合的方法既实用又有效。

(3) 成本要素别分解。在功能别或构造别分解之后,再进一步按作为成本控制对象的成本要素进行目标成本的再分解。分解之前必须先明确成本要素的项目,成本要素应划分到何种详细程度才算合适,可以说因例而异,但至少需要划分为直接材料费和加工费两项。如此简单的两分法有其典型的说明意义,即成本要素别分解实际上内含着责任别分解的属性,因为降低材料费是设计人员的职责,降低加工费则是生产技术人员职责,这与下文要说的开发设计人员别分解有其相通之处。

成本要素别分解目标成本有助于设计阶段(包括工程设计与产品模型设计)的成本控制,也使得制造过程中加工工艺的各种投入有了明确的依据,同时对制造阶段的标准成本设定也有指导作用。

(4) 开发设计人员别分解。上述按物将目标成本分解计算是针对客体把努力目标作详细的限定分割,但如能针对人这个能动的主体分解目标成本,即把努力目标归属到人,则有利于促进人的责任意识并带动其行为动机,具有更为高级的管理意义。人通常以组织和个人两种形态存在,具体分解方式也可按组织别(工作团队或小组)和按个人别(开发设计人员)展开。按组织别和人员别分解的宽严程度不同,按开发设计者个人来分解最为严格。按开发设计人员别分解目标成本促进了人的成本意识,有助于保证目标成本的完成,更彻底地达到管理效果。这种做法持之以恒,因其长期起着激励成本意识的作用,将大大有助于挑战设计极限,变理想为现实。

4. 目标成本的考核。目标成本的考核是对达成目标成本工作的履行程度进行监控、检查的行为。为了使成本控制起到指导和督促作用,必须经常检查各

个单位和个人对目标成本的执行情况。检查可以定期进行,每旬、每月或每季检查一次,特别是对于那些占成本比重很大、经常发生波动并且控制比较困难的目标成本更要经常性地进行检查。在检查过程中,不仅要检查目标成本的实现程度,而且要检查成本核算的真实性和正确性,特别是有无任意扩大成本开支范围和标准,人为地抬高成本的现象,对于乱摊乱挤成本的行为,必须严肃处理。在检查的基础上还要进行分析,通过分析,分清主观因素和客观因素、有利因素和不利因素以及主要因素和次要因素,对比差距,揭露矛盾,充分挖掘企业内部潜力,为今后制订目标成本提供新的依据。最后,以目标成本为依据对成本控制工作进行考核和评价,表扬先进,惩罚落后,贯彻多劳多得的按劳分配原则,从而调动企业各方面降低成本的积极性。

## 二、标准成本控制

1. 标准成本控制流程。标准成本就是在一定条件下,根据科学方法预先制订的、用以衡量实际成本高低的一种成本尺度,是一种预定的目标成本。标准成本一般有以下几种:

(1) 基本标准。它是以实施标准成本的第一年或选定某一基本年度的实际成本作为标准成本,一经确定,不予变动。基本标准可作为今后衡量成本控制工作好坏的基础,以便进行成本升降的动态分析,但由于未来的情况总是变化的,因而以基本标准来衡量未来的成本水平难免有失偏颇,所以实际中较少采用。

(2) 理想标准。它是企业在最佳的生产经营环境和最优的生产经营要素组合下的标准成本。理想标准可作为企业长期追求的目标,用以激励职工。但这种标准要求过高,一般难以实现,所以实际中也较少采用。

(3) 正常标准。它是在现有的生产经营环境、正常价格和生产技术水平下制订的标准成本。所谓“正常”是指根据历史成本的平均值,剔除不正常因素,并考虑成本的未来变动趋势来确定标准成本,它既非轻而易举又非高不可攀,因而在实际工作中受到普遍采用。

标准成本控制,就是通过比较实际成本和预先制订的标准成本,揭示实际成本脱离标准成本的差异,分析并追踪产生差异的原因和责任,据以采取有效措施,实现标准成本。

标准成本控制是由标准成本的制订、差异的计算和分析以及差异的账务处理三个部分组成。其显著特点是融成本计划、成本核算、成本控制和成本分析于

一体,并突出了成本控制在标准成本控制中的核心地位。

2. 标准成本的制订。标准成本通常按制造成本制订,即分别制订直接材料、直接工资和制造费用的标准成本。对于非制造成本一般采取编制预算的方法实行预算控制。标准成本的基本形式是:

$$\text{标准成本} = \frac{\text{单位产品}}{\text{用数量标准}} \times \frac{\text{单位产品耗}}{\text{格标准}} \times \text{单位价}$$

数量标准包括直接材料、直接工资和制造费用的用量标准;价格标准包括材料价格标准、工资率标准和制造费用分配率标准。

(1) 直接材料标准成本的制订。直接材料标准成本是直接材料的标准用量和标准价格的乘积。

直接材料的标准用量是生产技术部门根据设计图纸和工艺特点并参照实际生产情况,通过分析研究,采用工程标准确定的单位产品需耗用的材料数量。它包括有效材料用量和生产中的废料和损失。

直接材料的标准价格,是由采购部门和财会部门根据材料供货单位价格和运输等因素而共同确定的材料单价。它包括买价和采购费等。

(2) 直接工资标准成本的制订。直接工资标准成本是直接工资数量标准和价格标准的乘积。

直接工资数量标准是生产技术部门根据历史资料或技术测定来确定的单位产品必需消耗的时间。它包括产品直接加工时间、必要的间歇、停工时间以及必要的废品工时。

直接工资价格标准就是工资率标准,它是以当时实际支付的工资率或预计支付的工资率为依据,并结合工资形式来制订的。在计时工资形式下,就是每一标准工时应分配的工资;在计件工资形式下,就是单位产品直接支付的工资。

(3) 制造费用标准成本的制订。制造费用标准成本就是制造费用数量标准和价格标准的乘积。

制造费用数量标准是指生产单位产品所需要的直接人工小时或机器小时。

制造费用价格标准是指制造费用分配率标准,即单位“生产能量”应承担的制造费用。在制订制造费用价格标准时,应注意两点:一是根据制造费用与生产能量的关系,将全部制造费用分解为变动制造费用和固定制造费用两个部分,并分别制订变动制造费用分配率标准和固定制造费用分配率标准;二是生产能量应该是实用生产能量,即指企业在充分发挥现有生产能力后可以达到的生产能量。由于企业一般生产多种产品,因此,为了便于汇总,生产能量

一般用直接人工小时或机器小时表示。

可见,单位产品的标准成本就是单位产品的直接材料标准成本、直接工资标准成本和制造费用标准成本的总计。

3. 标准成本差异的计算和分析。标准成本制订以后,在实际生产过程中就要按照标准成本实施控制。实际成本与标准成本之间的差异称为成本差异。当实际成本大于标准成本,称为不利差异(或逆差);当实际成本小于标准成本,称为有利差异(或顺差)。标准成本控制就在于努力扩大有利差异,缩小不利差异,降低产品成本。

标准成本差异的计算和分析一般通过因素分析法进行。所谓因素分析法,是确定引起某个经济指标变动的各个因素影响程度的一种计算方法。它在计算某一因素对一个经济指标的影响时,假定只有这个因素在变动而其他因素不变;同时确定各个因素替代顺序,然后按照这一顺序替代计算,把这个指标与该因素替代前的指标进行比较,确定该因素变动所造成的影响。

在前面标准成本制订中,我们已经知道标准成本受数量和价格两个因素的影响。因此,对于标准成本差异的计算和分析也就针对这两个因素进行。在确定替代顺序时,一般假定数量因素优先。于是,数量差异按标准价格计算,价格差异按实际数量计算。标准成本差异的通用计量模型就为:

$$\text{数量差异} = (\text{实际数量} - \text{标准数量}) \times \text{标准价格}$$

$$\text{价格差异} = \text{实际数量} \times (\text{实际价格} - \text{标准价格})$$

下面分别就各个成本项目的差异进行计算和分析。

(1) 直接材料成本差异。直接材料成本差异是指一定产量的直接材料实际成本与标准成本之间的差异。它应按不同材料,从用量差异和价格差异两方面计算:

$$\text{材料用量差异} = (\text{实际用量} - \text{标准用量}) \times \text{标准价格}$$

$$\text{材料价格差异} = \text{实际用量} \times (\text{实际价格} - \text{标准价格})$$

价格差异的计算可采取两种处理方法:一种是在购入材料时计算购入材料的价格差异。即将材料的标准成本记入“材料”账户,价格差异记入“材料价格差异”账户。其优点是材料价格差异在购入时就可算出,同时,材料按标准价格记账,简化了账务工作。另一种是在领用材料时计算领用材料的价格差异。即材料账户按实际成本记账,领用材料时才计算材料价格差异,领用材料的标准成本由“材料”账户转入“在产品”账户,然后把价格差异由“材料”账户转入“材

料价格差异”账户。其优点是材料价格差异和用量差异都采用实际耗用量,在计算产品成本总差异时,各种差异之间能互相衔接,但其账务处理工作繁杂。西方多采用第一种方法。

材料差异确定以后,应进一步查明差异产生的原因和责任。一般而言,用量差异主要应由生产部门负责,而价格差异则主要应由采购部门负责。

(2) 直接人工成本差异。直接人工成本差异是一定产量的直接人工实际成本与标准成本之间的差额。它要从人工效率差异和工资率差异两个方面计算:

$$\text{人工效率差异} = (\text{实际工时} - \text{标准工时}) \times \text{标准工资率}$$

$$\text{工资率差异} = \text{实际工时} \times (\text{实际工资率} - \text{标准工资率})$$

直接人工效率差异发生的原因有:工人经验不足,操作不熟练,设备发生故障或设备生产能力降低,材料品种规格不符,质量不高等。人工效率差异除材料质量下降因素外,基本上应由生产部门负责。直接人工工资率差异一般是由于高级技工从事普通工作以及工人调度不当等原因而引起,这主要由生产部门和人事部门来负责。

(3) 变动制造费用成本差异。变动制造费用成本差异是一定产量的实际变动制造费用与标准变动制造费用之间的差额。它需要分别按变动制造费用效率差异和分配率差异来计算。变动制造费用效率差异是一种数量差异,它类似于直接材料的数量差异和直接人工效率差异;变动制造费用分配率差异是一种价格差异,它类似于直接材料的价格差异和直接人工的工资率差异,又称为开支差异。计算公式是:

$$\text{变动制造费用效率差异} = \left( \frac{\text{实际工时数}}{\text{标准工时数}} - 1 \right) \times \frac{\text{变动制造费用}}{\text{标准分配率}}$$

$$\text{变动制造费用开支差异} = \text{实际工时数} \times \left( \frac{\text{实际分配率}}{\text{标准分配率}} - 1 \right) \times \frac{\text{变动制造费用}}{\text{标准分配率}}$$

变动制造费用效率差异与变动制造费用的耗用并无关系,它实际上反映的是产品制造过程中的工时利用率,因此,应结合人工效率差异进行分析。至于变动制造费用的开支差异,其发生的原因主要是费用预算控制不当,或者是多耗用了间接材料和间接人工,或者是由于制造费用超支,它主要应由生产部门负责。

(4) 固定制造费用差异。固定制造费用差异是一定期间的实际固定制造费用与标准固定制造费用之间的差额。其中,标准固定制造费用是标准工时数与固定制造费用标准分配率的乘积。固定制造费用差异具体包括三种:

第一,效率差异。即实际工时数同标准工时数相比所引起的固定制造费用差异。实际工时数和标准工时数之间的关系反映了工人的操作效率。生产同样多的产品,实际工时比标准工时越少,说明操作效率越高;反之,说明操作效率越低。

第二,能量差异。它说明即使固定制造费用的实际数和预算数相等,只要实际和预算的生产工作总时数不同,也会产生固定制造费用分配率的差异。

第三,开支差异。它反映了固定制造费用实际支出数与预算数之间的差额,体现了制造费用预算执行的结果。

固定制造费用三种差异的计算公式是:

$$\text{固定制造费用开支差异} = \frac{\text{实际固定制造费用}}{\text{制造费用}} - \frac{\text{预算固定制造费用}}{\text{制造费用}}$$

$$\text{固定制造费用能量差异} = \left( \frac{\text{预算}}{\text{工时数}} - \frac{\text{实际}}{\text{工时数}} \right) \times \frac{\text{固定制造费用}}{\text{标准分配率}}$$

$$\text{固定制造费用效率差异} = \left( \frac{\text{实际}}{\text{工时数}} - \frac{\text{标准}}{\text{工时数}} \right) \times \frac{\text{固定制造费用}}{\text{用标准分配率}}$$

固定制造费用能量差异的发生,主要原因是:产品销路不好,订货减少;原有生产能力过剩,利用不充分;原材料供应不足;设备损坏或出现故障;人工不足等等,这些因素应由企业管理部门负责。如果由于产品质量问题而引起订货减少,则应由生产部门负责。至于固定制造费用开支差异和效率差异发生的原因,则与变动制造费用相同。

4. 成本差异的处理。各种成本差异在账务上的处理有三种方法可供选择:

(1) 各种成本差异按月进行结转,为了均衡各期产品成本负担,应把本期生产产品的各种差异在销货成本、产成品和在产品成本之间按比例进行分配。在这种情况下,销货成本、产成品和在产品等账户中将按实际成本结转。

(2) 各种成本差异在每月月末不办理结转手续,而是在成本差异账户中积累下来,直到年底,才将当年积累的各种成本差异一次性结转。在这种情况下,如果成本差异数量较大,可按比例分配到销货成本、产成品和在产品上去,这时,产品的实际成本等于标准成本加上该产品应负担的差异。如果数量较少,可全部转到销货成本账户上去,这时,产品的标准成本就是产品的实际成本。

(3) 各种成本差异按月全部结转到销货成本账户,不再分配给产成品和在产品负担。在这种情况下,产成品和在产品都按标准成本记账,产品的标准成本就是产品的实际成本,账务处理简单;同时,本期发生的各种差异属于本期成本

控制的业绩,将它反映在本期利润中,这也合乎情理。因此,这种处理方法在西方国家被广泛采用。

### 5. 示例。

【例 28—1】某公司用 A 材料生产甲产品。其标准成本如表 28—2 所示。

产品名称:甲	200×年×月		单位:元
项 目	标准用量	标准单价	金 额
直接材料	2 千克	4	8
直接工资	3 小时	5	15
制造费用			
其中:变动制造费用	3 小时	1.50	4.50
固定制造费用	3 小时	1.80	5.40
单位产品标准成本			32.90

本期固定制造费用预算为 6 840 元,编制预算所依据的计划生产能量工时为 3 800 小时。该公司本期生产产品 1 000 件,期初期末均无在产品。其实际成本资料如下:直接材料用量 2 300 千克,材料实际成本为 9 200 元;直接人工工时 3 200 小时,实际工资总额为 16 800 元,制造费用总计 10 400 元,其中,变动制造费用 3 200 元,固定制造费用 7 200 元。每件产品售价 50 元,管理费用、财务费用等期间费用为 4 000 元。

根据以上资料:一是计算分析有关成本差异。二是进行标准成本及其差异的账务处理。三是编制当期损益表。

#### (1) 成本差异的计算和分析。

##### 第一,直接材料成本差异。

$$\text{材料标准成本} = 1\,000 \times 2 \times 4 = 8\,000(\text{元})$$

$$\text{材料实际成本} = 9\,200(\text{元})$$

$$\text{材料成本差异} = 9\,200 - 8\,000 = +1\,200(\text{元})(\text{逆差})$$

其中:

$$\text{材料用量差异} = (2\,300 - 1\,000 \times 2) \times 4 = +1\,200(\text{元})(\text{逆差})$$

$$\text{材料价格差异} = 2\,300 \times (9\,200 \div 2\,300 - 4) = 0(\text{元})$$

现将以上算式列表 28—3 如下：

表 28—3 直接材料成本差异计算表

材料种类	标准		实际		差异		
	总用量	单价	总用量	单价	用量差异	价格差异	总差异
	1	2	3	4	$5 = (3 - 1) \times 2$	$6 = 3 \times (4 - 2)$	$7 = 3 \times 4 - 1 \times 2$
A	2 000	4	2 300	4	+1 200	0	+1 200

注：标准总用量 = 实际产量 × 单位产品标准用量 = 1 000 × 2 = 2 000(千克)。

### 第二,直接人工成本差异。

人工标准成本 = 1 000 × 3 × 5 = 15 000(元)

人工实际成本 = 16 800(元)

人工成本差异 = 16 800 - 15 000 = +1 800(元)(逆差)

其中：

人工效率差异 = (3 200 - 1 000 × 3) × 5 = +1 000(元)(逆差)

人工工资率差异 = 3 200 × (16 800 ÷ 3 200 - 5) = +800(元)(逆差)

现将以上算式列表 28—4 如下：

表 28—4 直接人工成本差异计算表

标准				实际			差异		
每件工时	总时数	小时工资率	总成本	总时数	小时工资率	总成本	效率差异	工资率差异	总差异
1	2	3	$4 = 2 \times 3$	5	6	$7 = 5 \times 6$	$8 = (5 - 2) \times 3$	$9 = 5 \times (6 - 3)$	$10 = 7 - 4$
3	3 000	5	15 000	3 200	5.25	16 800	+1 000	+800	+1 800

注：实际小时工资率 = 实际工资总额 ÷ 实际总时数 = 16 800 ÷ 3 200 = 5.25(元)。

### 第三,变动制造费用差异。

变动制造费用实际分配率 = 3 200 ÷ 3 200 = 1(元/小时)

标准变动制造费用 = 1 000 × 3 × 1.50 = 4 500(元)

实际变动制造费用 = 3 200 × 1 = 3 200(元)

变动制造费用差异 = 3 200 - 4 500 = -1 300(元)(顺差)

其中：

变动制造费用效率差异 =  $(3\ 200 - 1\ 000 \times 3) \times 1.50 = +300(\text{元})(\text{逆差})$

变动制造费用开支差异 =  $3\ 200 \times (1 - 1.50) = -1\ 600(\text{元})(\text{顺差})$

现将以上算式列表 28—5 如下。

表 28—5 变动制造费用差异计算表

变动制造费用标准分配率	标准		实际		差异		
	总时数	总成本	总时数	总成本	效率差异	预算差异	总差异
1	2	$3=2 \times 1$	4	5	$6=(4-2) \times 1$	$7=5-4 \times 1$	$8=5-3$
1.50	3 000	4 500	3 200	3 200	300	- 1 600	- 1 300

#### 第四 固定制造费用差异。

固定制造费用标准分配率 =  $6\ 840 \div 3\ 800 = 1.80(\text{元/小时})$

固定制造费用实际分配率 =  $7\ 200 \div 3\ 200 = 2.25(\text{元/小时})$

按实际产量和标准工时

计算的标准固定制造费用 =  $1\ 000 \times 3 \times 1.80 = 5\ 400(\text{元})$

实际固定制造费用 =  $7\ 200(\text{元})$

固定制造费用差异 =  $7\ 200 - 5\ 400 = +1\ 800(\text{元})(\text{逆差})$

其中：

开支差异 =  $3\ 200 \times 2.25 - 3\ 800 \times 1.80 = +360(\text{元})(\text{逆差})$

能量差异 =  $3\ 800 \times 1.80 - 3\ 200 \times 1.80 = +1\ 080(\text{元})(\text{逆差})$

效率差异 =  $3\ 200 \times 1.80 - 3\ 000 \times 1.80 = +360(\text{元})(\text{逆差})$

现将以上算式列表 28—6 如下：

表 28—6 固定制造费用差异计算表

预算			标准		实际		差异			
总时数	分配率	总成本	总时数	总成本	总时数	总成本	开支差异	能量差异	效率差异	总差异
1	2	3	4	$5=4 \times 2$	6	7	$8=7-3$	$9=(1-6) \times 2$	$10=(6-4) \times 2$	$11=7-5$
3 800	1.80	6 840	3 000	5 400	3 200	7 200	+360	+1 080	+360	+1 800

第五 汇总标准成本各项差异。根据以上计算 编制标准成本差异汇总表如表 28—7 所示。

表 28—7 标准成本差异分析汇总表  
产品:甲 产量:1 000 件 金额单位:元

项 目	标准成本	实际成本	差 异	差异分析
直接材料成本	8 000	9 200	1 200	用量差异 +1 200 价格差异 0
直接人工成本	15 000	16 800	1 800	效率差异 +1 000 工资率差异 +800
变动制造费用	4 500	3 200	- 1 300	效率差异 +300 开支差异 - 1 600
固定制造费用	5 400	7 200	1 800	开支差异 +360 能量差异 +1 080 效率差异 +360
总成本	32 900	36 400	3 500	3 500

从表 28—7 可知,甲产品全部成本按标准成本计算为 32 900 元,实际成本为 36 400 元,实际比计划超支了 3 500 元。其中,直接材料成本超支 1 200 元,直接人工成本超支 1 800 元,变动制造费用节约了 1 300 元,固定制造费用超支了 1 800 元。

## (2) 标准成本及其差异的账务处理。

第一,直接材料的标准成本转入在产品账户,同时将直接材料的成本差异分别转入有关差异账户。编制会计分录如下:

借:在产品①	8 000
材料用量差异	1 200
贷:材料	9 200

第二,将直接工资的标准成本转入在产品账户,同时将直接工资的成本差异分别转入有关差异账户。编制会计分录如下:

借:在产品	15 000
直接人工效率差异	1 000

① 我国《企业会计制度》采用“生产成本”这一会计账户。

直接人工工资率差异 800

贷：应付工资 16 800

第三 将变动制造费用的标准成本转入在产品账户，同时将其差异分别转入有关差异账户。编制会计分录如下：

借：在产品 4 500

    变动制造费用效率 300

贷：变动制造费用 3 200

    变动制造费用开支差异 1 600

第四 将固定制造费用的标准成本转入在产品账户，同时将其差异分别转入有关差异账户。编制会计分录如下：

借：在产品 5 400

    固定制造费用开支差异 360

    固定制造费用能量差异 1 080

    固定制造费用效率差异 360

贷：固定制造费用 7 200

第五 在产品账户通过成本计算，将其中完工产品的标准成本转入产成品账户，本例中在产品全部完工，其标准成本应为： $8\ 000 + 15\ 000 + 4\ 500 + 5\ 400 = 32\ 900$ (元)。编制会计分录如下：

借：产成品 32 900

贷：在产品 32 900

第六 将已销售产品的标准成本从产成品账户转入销货成本账户，本例中完工产品全部售出。编制会计分录如下：

借：销货成本<sup>①</sup> 32 900

贷：产成品 32 900

第七 将各种成本差异账户中的成本差异数额，分别转入销货成本账户。编制会计分录如下：

借：销货成本 3 500

    变动制造费用开支差异 1 600

贷：直接材料用量差异 1 200

    直接人工效率差异 1 000

① 我国《企业会计制度》采用“主营业务成本”这一会计账户。

直接人工工资率差异	800
变动制造费用效率差异	300
固定制造费用开支差异	360
固定制造费用能量差异	1 080
固定制造费用效率差异	360

(3) 当期损益表的编制。在标准成本控制中,损益表由销货收入、销货成本、销货毛利和营业净利四部分组成。其中,销货成本应分别销售产品的标准成本和成本差异进行揭示,以便计算销售产品的实际成本。本例中的损益表如表 28—8 所示。

表 28—8 损 益 表  
单位:××公司 200×年×月 单位:元

销货收入(1000×50)			50 000
销货成本(按标准成本)		32 900	
加:直接材料用量差异	1 200		
直接人工效率差异	1 000		
直接人工工资率差异	800		
变动制造费用效率差异	300		
固定制造费用开支差异	360		
固定制造费用能量差异	1 080		
固定制造费用效率差异	360		
减:变动制造费用开支差异	1 600	3 500	
销货成本(按实际成本)			<u>36 400</u>
销货毛利			13 600
减:期间费用			<u>4 000</u>
营业净利			<u><u>9 600</u></u>

标准成本法的主要优点是:一是强调按成本管理区域计算和分析成本差异,符合责任会计的要求。二是成本差异的分类比较科学和全面,便于成本控制和考核。三是月末把当期的各种成本差异,全部转入销货成本,可以把当期成本控制的成果在当期成本和利润中体现出来。四是标准成本法的各种差异可以为例外管理及时提供必要的信息,督促管理部门去追查差异原因和责任。标准成本法的主要缺点是不计算产品的实际成本,除产品单一的企业外,很难编制产品的实际成本报表。

### 三、预算控制

1. 预算的性质。预算就是用货币单位表示的财务计划。它是以货币的形式来展示未来某一特定期间企业财务及其他资源的取得及运用的详细计划。利用预算对企业的各种活动实施控制称为预算控制。

根据预算期间的长短可将预算划分为短期预算和长期预算两类。短期预算是指预算期间在一年以内的预算,相反,预算期间在一年以上的预算,则称为长期预算。通常企业的短期预算就是生产经营活动的全面预算。全面预算,亦称“总预算”,是企业未来计划和目标等各个方面的总称。它为销售、生产、分配以及筹资等活动确定了明确的目标,并表现为预计收益表、预计资产负债表、预计现金流量表等一整套预计的财务报表及其附表,反映企业在未来期间预计的财务状况和经营成果。因此,它是企业管理当局未来各计划及其如何实施的全面概括。

2. 预算的分类。预算的编制方法随企业的性质和规模的不同而不尽相同,但一个完整的生产经营全面预算应包括经营预算、财务预算和资本支出预算三大部分。经营预算涉及经营过程中供产销业务活动和各个方面,主要包括销售预算、生产预算(又细分为直接材料预算、直接人工预算、制造费用预算和期末产成品存货预算)、销货成本预算、销售及管理费用预算。财务预算涉及企业的现金收支、财务成果与财务状况及其变化,包括现金预算、预计收益表、预计资产负债表及预计现金流量表。资本支出预算与企业投资、筹资决策相关,属专门决策预算。

#### 3. 预算的编制。

(1) 销售预算。销售预算是企业生产经营全面预算编制的出发点,生产、材料采购、存货、费用等方面的预算,都要以销售预算为基础。而销售预算的编制是以销售预测为基础,一旦预测到未来期间的销售量和销售单价,即可求出预计的销售收入,即:

$$\text{预计销售收入} = \text{预计销售量} \times \text{预计销售单价}$$

(2) 生产预算。生产预算的编制要以预计销售量和预计产成品存货为基础。产品的预计生产量可根据预计销售量和期初、期末的预计库存量确定,其计算公式为:

$$\text{预计销售量}$$

加: 预计期末产成品存货  
需要量合计  
减: 预计期初产成品存货  
预计生产量

(3) 直接材料预算。直接材料预算是一种以生产预算为基础编制的显示计划年度直接材料数量和金额的计划。其基本表达式为:

预计生产量  
乘: 单位产品原材料需用量  
预计直接材料需用量  
加: 预计期末存货  
需用量合计  
减: 预计期初存货  
直接材料预计采购量  
乘: 单价  
直接材料预计额

(4) 直接人工预算。与直接材料预算相同,直接人工预算的编制也要以生产预算为基础进行。其基本步骤为:

预计生产量  
乘: 单位产品直接人工小时  
预计所需用的直接人工总工时  
乘: 小时工作率  
预计的直接人工

(5) 制造费用预算。制造费用预算是一种能反映除直接人工和直接材料以外的所有产品成本的计划。为编制预算,常将制造费用按其成本形态分为变动制造费用和固定制造费用两部分。固定制造费用可在上年的基础上根据预期变动加以适当修正进行预计,变动制造费用可以根据预计生产量乘以单位产品预定分配率进行预计,而半变动制造费用则可利用公式  $y = a + bx$  进行预计。

为便于编制现金预算,在制造费用预算中,通常包括费用方面预期的现金支出。尽管固定资产折旧是计算费用预期分配率所必需的,但由于它无需现金支出,因此,在编制制造费用预算时,应将折旧这一项目从中予以扣除。据此,制造





生产各该产品的生产成本。而责任成本则以各责任中心为归集对象,将各责任中心为生产各种产品所发生的料工费加总起来,就构成责任成本。所以,根据责任成本核算的特点,应建立责任成本核算体系,以保护责任成本计算的顺利进行。

【例 28—2】某公司生产 A、B、C 三种产品,每种产品都需经过甲、乙、丙三个生产部门(成本中心)生产加工。今年 5 月份,整个企业在生产过程中共发生直接材料消耗 150 000 元,直接人工费用 80 000 元,制造费用 110 000 元,根据料工费耗用的原始凭证及有关的分配表,各责任中心和各产品 5 月份成本的计算如表 28—9 所示。

表 28—9 责任成本及产品成本计算表

成本项目	合 计	责任成本			产品成本		
		甲	乙	丙	A	B	C
直接材料	150 000	90 000	30 000	30 000	40 000	50 000	60 000
直接人工	80 000	20 000	20 000	40 000	20 000	25 000	35 000
制造费用	110 000	40 000	40 000	30 000	25 000	40 000	45 000
总 成 本	340 000	150 000	90 000	100 000	85 000	115 000	140 000

各责任中心将各月的责任成本加总起来,就是全年的责任成本。一个责任中心如仅是成本中心,就以此作为生产业绩的考核依据。如果同时还是利润中心或投资中心,则需要将其与各责任中心的收入相比,计算出利润,作为考核经营业绩或投资业绩的依据。表 28—9 中计算的产品成本,仅表明是当月发生的成本,再加上各产品的期初成本余额,然后在完工产品与在产品之间进行分配,就可以计算出完工产品的成本和期末在产品的成本。

3. 内部转移价格。内部转移价格是指企业内部各责任中心之间转移中间产品或相互提供劳务而发生内部结算和进行内部责任结转所使用的计价标准。为了准确合理地计算各责任中心的经营业绩,正确地反映各责任中心的职责履行情况,各责任中心之间相互提供劳务和转移产品零部件,都必须按内部转移价格来计价。内部转移价格的制订方法主要有以下几种:

(1) 标准成本。即以标准成本作为内部转移价格。其优点是简便易行,责任明确,能调动各方降低成本的积极性,有利于考核成本中心的经营业绩。半成品和劳务在生产部门和使用部门都采用同一价格,便于企业汇总分析。

(2) 标准成本加成。即根据产品或劳务的标准成本,再加上一个合理的利润率作为计价的基础,其优点是能分清各方的经济责任,但是加成利润率的确定具有一定的主观性。

(3) 市场价格。即将产品或劳务的市场价格作为计价的基础。在这种情况下,企业生产部门生产的产品或提供的劳务,供应给企业内部和外部,或者使用部门使用企业内部或外部供应的产品或劳务,在价格上都是相同的,都采用市场价格。由于市场价格比较客观,对生产部门和使用部门没有偏袒,因而被认为是一种比较合理的内部转移价格。但是,有些半成品或劳务是专门为企业内部生产和提供的,通常没有市场价格可资参考。

(4) 协商价格。即各责任中心之间产品或劳务的转移以双方协商的价格作为转移价格。它往往是以市场价格为基础共同协商制订的双方均可接受的价格。一般情况下,协商价格低于市价。

(5) 双重价格。即转移双方分别采取不同的转移价格作为计价的基础。内部转移价格主要是为了对各责任中心的业绩进行评价和考核,所以转移双方所采取的转移价格并不需要强求一致。例如,一种产品或劳务在市场上出现不同价格时,管理当局当然一般应以适中的价格作为转移价格,但也可以同意转移双方分别选用对自己最有利的价格作为计价基础,即转入方采用最低价,而转出方采用最高价。有时,转入方按转出方的单位变动成本作为计价基础,而转出方则以市价作为计价基础。显然,这种区别对待的双重价格可以维护双方的利益,调动各自的积极性。但是,采取双重价格由于双方计价基础不同,难免影响责任成本的汇总和分析。

4. 责任成本的评价和考核。为了保证经济责任制的贯彻和成本降低目标的实现,责任成本控制除了以责任目标为基础,经常对目标的执行情况进行系统的计量、记录之外,还必须通过定期编制“业绩报告”的方式对各责任中心的业绩和成果进行评价和考核。

由于成本中心只对成本负责,因而,对其考核和评价的重点应放在责任成本上,即以业绩报告为依据来衡量责任成本的实际数与计划数之间的差异,分析产生差异的原因。成本中心编制的业绩报告一般只需按该中心的可控成本的各明细项目列示其计划数、实际数和差异数。而对于不可控成本可采取两种处理方式:一种是全部省略,不予列示;另一种是作为业绩报告的参考资料,供管理者参考。

由于各成本中心是逐级设置的,因而业绩报告也应自下而上、从最基层的成

本中心逐级向上汇编,直到最高管理层次。每一级的责任报告除了最基层只有本身的可控成本外,都应包括下属单位转来的责任成本、本身的可控成本以及有关经济责任的转账,从而形成一条“责任锁链”。

责任成本业绩报告如表 28—10 所示。

表 28—10 责任成本业绩报告

	计划	实际	差异	原因分析
甲班组业绩报告：				
直接材料	2 200	2 000	- 200	单耗下降
直接人工	580	545	- 35	人数减少
制造费用	450	498	48	辅助材料费用超支
经济责任转账		100	100	零件质量差使乙班成本升高
甲班组责任成本合计	3 230	3 143	- 87	
A 车间业绩报告：				
甲班组责任成本	3 230	3 143	- 87	单耗下降
乙班组责任成本	2 560	2 400	- 160	劳动效率提高
A 车间的可控成本	1 800	2 000	200	辅助材料费用超支
经济责任转账		- 200	- 200	材料质量差 转出责任成本
A 车间责任成本合计	7 590	7 343	- 247	
制造部业绩报告：				
A 车间责任成本	7 590	7 343	- 247	主要是劳动效率提高
B 车间责任成本	5 510	6 137	627	主要是单耗上升
制造部的可控成本	3 000	2 500	- 500	主要是费用降低
制造部责任成本合计	16 100	15 980	- 120	
W 公司业绩报告：				
制造部责任成本	16 100	15 980	- 120	主要是费用降低
销售部责任成本	2 450	3 180	730	费用超支
财务部责任成本	1 500	1 200	- 300	费用节约
总公司的可控成本	1 950	1 140	- 810	费用节约
公司责任成本合计	22 000	21 500	- 500	主要是费用节约

## 小结(Summary)

成本控制是现代成本管理的核心内容,是降低成本、提高经济效益的重要手段,是加强整个宏观经济控制的重要基础。成本控制的常用方法有很多,从成本控制标准上来看,有目标成本控制法、标准成本控制法、预算控制法、责任成本控制法等。目标成本控制法是以目标成本作为成本控制的依据,标准成本控制法是以标准成本作为成本控制的依据,预算控制法是以预算作为成本控制的依据,责任成本控制法是以责任成本作为成本控制的依据。

## 关键名词(Glossary)

**成本控制** 它是根据预定的成本目标,对企业生产经营过程中的劳动耗费进行约束和调节,发现偏差,纠正偏差,以实现预定的成本目标,促使成本不断降低。

**目标成本控制** 它是针对目标成本进行策划并将其延伸至设计、制造阶段,运用价值工程进行功能成本分析,达到不断降低成本、增强竞争能力的一种成本管理方法。

**标准成本** 它是在一定条件下,根据科学方法预先制订的、用以衡量实际成本高低的一种成本尺度,是一种预定的目标成本。

**预算控制** 预算是用货币单位表示的财务计划,它是以货币的形式来展示未来某一特定期间企业财务及其他资源的取得及运用的详细计划。利用预算对企业的各种活动实施控制称为预算控制。

**责任成本控制** 它是在企业内部确定责任成本层次,建立责任中心,并对各责任层次和责任中心的责任成本进行核算和考评的一种内部控制制度。

**内部转移价格** 它是指企业内部各责任中心之间转移中间产品或相互提供劳务而发生内部结算和进行内部责任结转所使用的计价标准。

## 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 爱德华·J.布洛切等著,高晨、王娟译:《成本管理——计划与决策》,华夏出版社2002年版。

2. 查尔斯·T. 霍恩格伦等著,王立彦等译:《成本会计学——以管理为中心》,东北财经大学出版社2000年版。
3. 张崇敏主编:《成本会计学》,首都经济贸易大学出版社2001年版。
4. 乐艳芬主编:《成本会计》,上海财经大学出版社2001年版。
5. 罗飞主编:《成本会计》,高等教育出版社2000年版。

### 思考题( Questions )

1. 成本控制的意義是什么?进行成本控制应遵循哪些原则?
2. 什么是目标成本?目标成本控制的原理是什么?
3. 什么是标准成本控制?标准成本控制法的主要优缺点是什么?
4. 什么是预算控制?预算控制的基本形式有哪些?
5. 什么是责任成本控制?实施责任成本控制的基本步骤有哪些?

## 第二十九章

# 成本考核

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解成本考核的意义及应遵循的原则。
2. 掌握成本考核的常用方法。

## 第一节 成本考核概述

### 一、成本考核的意义

成本是一项综合性的价值指标。产品的设计、生产、销售等环节是否流畅,日常人力、物力、财力的耗费是否节约,乃至企业各级、各部门工作的优劣,都会直接或间接地影响到成本的变化。成本考核就是通过成本指标定期的对比分析,对目标成本的实现情况和成本计划指标的完成结果进行全面的审核、评价,来评价成本管理工作的成绩和水平,揭示影响产品成本变动的因素的一项工作。它是成本会计职能的重要组成部分。为了监督和评价各部门、各单位成本计划的完成情况,促使其履行有关经济责任,保证目标成本的实现,应建立定期的成本考核制度。成本考核作为成本会计的重要职能之一,其主要依据是成本费用报表所提供的成本信息。通过对成本费用报表提供的成本信息的进一步分析和考核,对于正确认识和评价企业生产经营管理水平,采取有效措施降低产品成本,具有十分重要的意义。其主要表现在以下六个方面:

1. 通过成本考核,可以评价企业成本计划的完成情况,发现企业现时的成

本水平与历史先进水平的差距,揭示影响成本变动的各种因素,并查明和测定各种因素对成本节约或超支的影响程度,以挖掘企业内部降低成本的潜力,为进一步降低成本寻求途径和方法。

2. 通过成本考核,可以从企业的实际成本中发现节约或超支的项目,并分析其原因,从而不断地总结经验教训,改善成本管理工作。

3. 通过成本考核,可以为成本预测和决策提供重要的信息资料,以提高企业成本管理的水平。

4. 通过成本考核,可以评价有关财经纪律和管理制度的执行情况。为了进行国民经济的宏观调控管理,提供国家所需要的宏观决策参考依据,国家规定了成本开支范围、费用开支标准等。通过成本考核,可以检查有关成本制度的执行情况,保证成本考核与成本管理的合法性。

5. 通过成本考核,可以激发责任中心与全体员工的积极性。责任中心是指与其经营决策密切相关的,责、权、利相结合的部门。通过成本考核,可以评价各责任中心对当期经济效益的贡献,使企业树立全员成本管理意识,使各个责任单位和责任人员从成本考核的奖惩制度中看到自身的经济利益,增强降低成本的责任心,从而激发其降低成本的积极性和创造性,为增收节支做出更大的贡献。

6. 成本考核是成本管理中总结经验、推动工作的有力措施。成本考核是目标成本管理的重要环节。目标成本管理的核心是责、权、利相结合,如不进行考核,就会责任不明,成本目标就要落空。只有经常性地进行检查考核,才能奖惩分明,激发降低成本、增加效益的积极性,从而促进目标成本管理健康发展。

## 二、成本考核的原则

在进行成本考核时,应遵循如下几条原则:

1. 以国家的有关政策法规为依据。国家的有关政策法规给人们提供了一个按客观经济规律办事的行为规范。因此,在对企业进行考核时,必须把国家的政策法规放在首位,对企业的经营活动及目标成本管理情况进行全面的考核和评价。

2. 以成本目标为标准。企业的成本目标,是根据市场经济需要并结合企业的实际情况而制定的。它不仅是企业全体职工奋斗的目标,而且也是衡量各部门工作好坏的标准。因此,对企业及企业内部进行成本考核时,必须以成本目标为标准。

3. 以完整可靠的资料、指标为基础。在成本考核前,必须对成本考核资料

及其指标,进行详细的检查和审计,然后才能做出恰如其分的考核评价。

4. 以提高经济效益为目的。目标成本管理的最终目的,就是最大限度地提高企业的经济效益。因此,对企业进行成本考核,必须把提高经济效益放在首位。

## 第二节 成本考核的方法

### 一、责任成本考核

责任成本是以责任中心为对象,按“谁负责,谁承担”的原则进行汇集和考核的有关成本费用。责任中心是指具有一定的管理权限,并承担相应的经济责任的企业内部单位。其基本特征是责、权、利相统一。根据企业内部责任单位的权限范围及业务活动的特点不同,责任中心一般分为成本中心、利润中心和投资中心三大类。

在实行成本责任制的企业,成本考核是评价各责任中心特别是成本中心业绩的主要手段。通过责任成本考核,有利于促进各责任中心控制和降低各种资源的耗用量,并借以控制和降低各种产品的生产成本、期间费用等,取得或提高企业经济效益。责任成本考核工作主要包括编制和修订责任成本预算、确定成本考核指标及分析和评价最终业绩等几个方面的内容。

1. 编制和修订责任成本预算。责任成本预算是根据预定的生产量、生产消耗标准和成本标准运用弹性预算方法编制的各责任中心的预定责任成本。责任成本预算是各责任中心业绩控制和考核的重要依据。严格地遵守和完成责任成本预算是各责任中心应履行的职责。

责任成本预算可以根据企业成本预算分解得到,也可以自下而上地编制。各车间等责任中心直接编制责任成本预算时,根据预定的各种产品生产任务、生产耗用定额标准或成本标准来各自编制。生产车间的责任成本包括变动成本和固定成本两部分。变动成本一般是可控成本,列在预算前面,固定成本是责任中心的不可控成本,列在后边供参考。

2. 确定成本考核指标。有效地开展责任成本考核工作依赖于正确地确定责任成本考核指标。一般要做好以下两项工作:

(1) 责任成本考核指标要按可控成本与不可控成本划分。责任中心进行产

品生产、劳务供应、各种服务应该承担的各种成本费用,都应计入责任成本核算指标。这些成本费用与该责任中心的财务核算的成本指标,范围是一致的。只是在考核这些成本费用时,应该区分可以控制的程度。可以控制的成本费用重点考核,相对可以控制的也应适当考核,本责任中心不能控制的仅供参考或进行转账。

(2)要及时修订责任成本考核指标。首先,标准成本及各项耗用定额等应定期修订。其次,一个生产经营周期之后,实际发生的业务量可能会与预计业务量有一定偏差。编制的责任预算在完成了引导责任中心成本控制工作后,在考核之前,一般也应当根据实际生产业务量水平对责任成本预算进行调整,编制绩效预算,以便在实际业务量与预定业务量不一致的情况下,能准确评价生产成本控制业绩。

责任成本考核的指标主要集中于目标责任成本完成情况,包括目标成本节约额和目标成本节约率两个指标。

第一,目标成本节约额。目标成本节约额是一个绝对数指标,它以绝对数形式反映目标成本的完成情况。这一指标的计算公式如下:

$$\text{目标成本节约额} = \text{预算成本} - \text{实际成本}$$

【例 29—1】 设 A、B、C 三个责任中心的责任成本预算分别为 300 000 元、172 000 元和 89 000 元,其实际成本分别为 267 000 元、184 000 元和 89 000 元,则 A、B、C 三个责任中心的目标成本节约额可计算如下:

$$\begin{aligned} \text{A 责任中心目} & \\ \text{标成本节约额} & = 300\,000 - 267\,000 = 33\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B 责任中心目} & \\ \text{标成本节约额} & = 172\,000 - 184\,000 = -12\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{C 责任中心目} & \\ \text{标成本节约额} & = 89\,000 - 89\,000 = 0(\text{元}) \end{aligned}$$

其中正数为节约额,负数为超支额。

第二,目标成本节约率。目标成本节约率是一个相对数指标,它以相对数形式反映目标成本的完成情况。这一指标的计算公式如下:

$$\text{节约率} = \frac{\text{目标成本节约额}}{\text{目标成本}} \times 100\%$$

根据上例资料及目标成本节约额的计算结果,各成本中心的目标成本节约

率计算如下：

$$\begin{aligned} \text{A 责任中心目} \\ \text{标成本节约率} &= 33\,000 / 300\,000 \times 100\% = 11\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B 责任中心目} \\ \text{标成本节约率} &= -12\,000 / 172\,000 \times 100\% = -6.98\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{C 责任中心目} \\ \text{标成本节约率} &= 0 / 89\,000 \times 100\% = 0 \end{aligned}$$

需要强调的是,为了使责任成本考核更为全面,主要考核指标是可控制责任成本(费用)指标,包括可控变动成本(费用)和可控固定成本(费用),可以分别确定它们的差异额和差异率:对于变动成本首先运用弹性预算形式,确定差异额和差异率,然后分别确定各个成本项目的差异额和差异率;对于可控固定成本(费用)采用总额预算形式,首先从总量上确定差异额和差异率,然后确定构成各项目的差异额和差异率;对于能够模拟市场的责任成本中心,应建立责任利润和成本利润率等指标,以发挥市场机制的调节作用。从考核的配套指标看,成本责任单位可设置如产量计划完成率、产品品种计划完成率、质量合格率、质量成本降低率、安全生产率、能耗、物耗等指标;责任费用单位根据其职责范围,结合岗位责任制的要求制定工作质量指标,可采用评分法,将每项工作质量指标划定标准进行测评。

3. 业绩评价。目标成本节约额和目标成本节约率两个指标是相辅相成的,因此,评价一个责任中心的经营业绩时必须综合考核这两个指标的结果。从上述指标的计算中可以看出,A责任中心目标成本完成情况较好,目标成本节约额为33 000元,目标成本节约率为11%,均完成预算;B责任中心目标成本完成情况较差,目标成本超支额12 000元,目标成本超支率为6.98%,均未完成预算;C责任中心既不超支,也不节约,正好完成预算。根据这一计算结果,如果没有其他因素影响,则可得出如下结论:A责任中心的成本控制是有效的,业绩是好的;B责任中心成本控制较差,业绩也较差;C责任中心成本控制一般。但在实际工作中,还应考虑一些具体情况,例如,几种产品耗用的材料是否相同,标准成本前次修订时间的长短(因为如果标准成本很久没修订的话,就很难适应环境的变化,这样以过时的标准来衡量现在的工作业绩,就会失之偏颇);以及有无特殊情况或不可预计或不可控情况的发生。只有综合考核了各个方面因素的影响,业绩评价才能做到公正、合理,才能收到良好的效果。

为了增强责任成本考核的严肃性、公正性和有效性,应建立严格的责任成本

考核奖惩制度,使责任成本考核制度化、经常化。激励是考核的延伸。根据责任成本预算的完成情况,进行必要的奖惩,其目的是调动人们的积极性和创造性。责任成本的激励表现在事前、事中和事后上。事前激励主要是在责任成本预算制定阶段,为各责任中心确定先进合理的成本降低目标,起到目标激励作用;事中激励主要是在生产经营过程中根据各责任中心反馈的信息及时给予绩效激励;事后激励主要是期末根据核算出的各责任中心经营业绩,给予奖惩。激励的手段包括精神奖励和物质奖励,这两个方面互相配合,缺一不可。对于未能完成责任成本预算、实际绩效不理想的单位,应给予必要的经济惩罚。

需要说明的是,对于可控的间接费用,各责任中心还应将其划分为固定费用与变动费用两部分分别进行考核。固定费用总额,在一定相关的范围内,一般不随产量的增减而变动,当实际支出与预算数有较大差异时,应视为不合理超支。变动费用按产量或有关业务量增减比例调整后,实际支出数仍有较大超支差异,就隐含着不合理现象。

总之,责任中心的成本考核应以可控成本作为重点,编制各责任中心的业绩报告,据此可使各责任中心负责人全面了解与其有关的成本。根据业绩报告,可以进一步对差异形成的原因和责任进行剖析,充分发挥信息的反馈作用。这将有助于各个责任中心积极采取措施、巩固成绩、改正缺点,促使其可控成本的不断降低,并根据各自的特点,为实现企业总体目标,互相协调,卓有成效地开展有关活动,最大限度地提高企业生产经营的经济效益。

## 二、产品成本考核

企业单纯采用品种法等成本核算方法进行成本核算,成本考核可以按产品种类进行产品成本考核。对企业经营的产品只通过一个车间进行封闭式生产,其责任成本考核也可以按该车间的产品种类分别进行产品成本考核,从而实现责任成本考核。产品成本考核的指标有两种:一种是产品目标成本节约额,另一种是产品目标成本节约率。其计算公式如下:

$$\text{产品目标成本节约额} = \text{产品目标成本} - \text{产品实际成本}$$

$$\text{产品目标成本节约率} = \frac{\text{产品目标成本节约额}}{\text{产品目标成本}} \times 100\%$$

计算出的正数为节约额,负数为超支额。

以上目标成本节约额和节约率的计算原理可以结合实际加以应用。如计算

预算成本节约额和节约率、预算费用节约额和节约率、可比产品成本降低额和降低率等,用于各种成本费用的考核。

【例 29—2】 A 公司某责任中心封闭式生产两种产品。本月甲产品成本预算为 150 000 元、乙产品成本预算为 90 000 元;月底生产成本明细账结转库存商品账的记录反映,甲产品实际成本为 160 000 元、乙产品实际成本为 85 000 元。则两个产品目标成本节约额可计算如下:

$$\begin{aligned} \text{甲产品目标} & \\ \text{成本节约额} &= 150\,000 - 160\,000 = -10\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{乙产品目标} & \\ \text{成本节约额} &= 90\,000 - 85\,000 = 5\,000(\text{元}) \end{aligned}$$

根据资料及产品目标成本节约额的计算结果,两个产品的目标成本节约率计算如下:

$$\begin{aligned} \text{甲产品目标} & \\ \text{成本节约率} &= -10\,000 \div 150\,000 \times 100\% = -6.67\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{乙产品目标} & \\ \text{成本节约率} &= 5\,000 \div 90\,000 \times 100\% = 5.56\% \end{aligned}$$

从上述成本考核指标的计算结果看,甲产品目标成本超支 10 000 元,超支率达 6.67%,表明甲产品的成本控制任务完成较差。其绝对数值不小,值得责任中心及企业管理部门特别注意。对如此大的成本上升幅度,必须按例外管理原则处理,在进行处罚的同时,专门分析成本超支原因。一般可使用价值工程法专门研究降低成本的措施。乙产品目标成本完成情况较好,节约 5 000 元,说明该产品成本控制成效明显,应予鼓励。乙产品目标成本节约率达到了 5.56%,反映其本期成本下降幅度相当可观。

### 小结(Summary)

成本考核是成本会计职能的重要组成部分。对实行成本责任制的企业来说,成本考核是评价各责任中心特别是成本中心业绩的主要手段。成本考核的方法有很多,常用的主要有责任成本考核和产品成本考核。通过责任成本考核,有利于促进各责任中心控制和降低各种资源的耗用量,并借以控制和降低各种产品的生产成本、期间费用等,取得或提高企业经济效益。责任成本考核工作主要包括编制和修订责任成本预算、确定成本考核指标及分析和评价最终业绩等

几个方面的内容。产品成本考核的指标有两种：一种是产品目标成本节约额，另一种是产品目标成本节约率。

### 关键名词(Glossary)

**成本考核** 它是通过成本指标定期的对比分析，对目标成本的实现情况和成本计划指标的完成结果进行全面的审核、评价，来评价成本管理工作的成绩和水平，揭示影响产品成本变动的因素的一项工作。

**责任成本** 它是以责任中心为对象，按“谁负责，谁承担”的原则进行汇集和考核的有关成本费用。

**责任中心** 它是指具有一定的管理权限，并承担相应的经济责任的企业内部单位。

**责任成本预算** 它是根据预定的生产量、生产消耗标准和成本标准运用弹性预算方法编制的各责任中心的预定责任成本。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 黄启国主编：《成本会计》，重庆大学出版社 2002 年版。
2. 乐艳芬主编：《成本会计》，上海财经大学出版社 2001 年版。
3. 张崇敏主编：《成本会计学》，首都经济贸易大学出版社 2001 年版。
4. 欧阳清 杨雄胜主编：《成本会计学》，首都经济贸易大学出版社 2003 年版。
5. 张维宾主编：《成本会计》，立信会计出版社 1999 年版。

### 思考题(Questions)

1. 成本考核的意义是什么？
2. 成本考核应遵循哪些原则？
3. 责任成本考核工作主要包括哪几个方面的内容？
4. 常用的产品成本考核指标有哪些？如何计算？

# 现代成本会计学

## 第六篇 成本会计新领域

- 【第三十章】 作业成本法
- 【第三十一章】 战略成本管理
- 【第三十二章】 质量成本管理
- 【第三十三章】 环境成本管理
- 【第三十四章】 人力资源成本管理

# 第三十章

## 作业成本法

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解作业成本法的形成背景。
2. 理解作业成本的基本概念。
3. 掌握作业成本的计算。
4. 知道作业成本信息的运用并能对之作出评价。

### 第一节 作业成本法概述

#### 一、作业成本法的由来

作业成本法是西方发达国家学术界和实务界正在积极研究和推行的一种新的成本会计方法。最早从理论和实践上探讨这一方法的是20世纪杰出会计大师、美国人埃里克·科勒(Eric Kohler)教授,他在20世纪30、40年代曾任田纳西河谷管理局和经济协调管理局的主计长,在那期间的工作中,他形成了作业的思想。科勒认为,所有成本都是变动的,是可以消除的。它们都能分配到具体的责任人,而不允许实行交互分配。当偶然遇到需要交互分配的产品成本时,必须做认真的专题研究,视其问题的重要性及前后联系判断有无必要。

科勒之后对作业成本研究比较著名的是乔治·斯托布斯(George Staubus)教授。他认为会计是一个信息系统,作业成本方法是一种和决策有用性目标相

联系的会计方法。其思想可概括为以下几点：一是成本概念要适用于决策者的分析过程，特别是成本效益分析，成本是一种经济牺牲，是一种财富的流出量。在复式记账系统中，成本应贷记资产负债表账户，而不是借记资产负债表账户。二是成本计算的对象是作业，而不是完工的产品。作业是与各类组织的决策相关的一系列行动。三是作业成本计算就是要建立一套累积利用各种资源的成本的“作业账户”，以此来计算作业成本。所以，作业成本计算中的一个核心概念是“利用资源的成本”。资源就是对各项作业的投入。四是作业成本计算和投入产出会计是一体化的，传统的成本和收益配比的原则应予扩展。五是成本不应硬性分为直接材料、直接人工和间接费用，应采用资源导向法，确定所需要的资源投入量，计算利用每种资源的完全成本，从而能较好地解决成本分配问题。六是成本会计应区分生产成本和部门成本概念。作业成本计算还应考虑资本成本、平均增支成本、变动增支成本等。七是以用于决策的作业成本计算为基础实现财务会计和管理会计的统一。

进入 20 世纪 80 年代，适时制(JIT)的出现，给成本会计和成本管理带来巨大影响。大批西方会计学者开始对传统的成本会计系统进行全面的反思，罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)1983 年发表的“评价制造行为”、约翰逊和卡普兰 1987 年发表的《相关性消失：管理会计的兴衰》，以及乔治·福斯特(George Foster)和霍恩格伦(Horngren)发表的《成本会计和成本管理问题》，都认为传统成本会计系统提供信息越来越不能满足决策需要，有必要对传统成本会计系统进行全面变革。于是对作业成本方法的研究开始全面兴起。1988 年夏到 1989 年春美国哈佛大学年轻学者罗宾·库珀(Robin Cooper)通过讨论作业成本兴起的四篇论文以及和卡普兰的合作，基本上对作业成本的现实需要、运行程序、成本动因的选择、成本库的建立等作了全方面的分析，从而使这些论文成为研究作业成本必须参考的重要文献。

## 二、作业成本法产生的背景分析

为什么作业成本研究会 在 20 世纪 80 年代全面兴起，这有一定的产生背景。

1. 适时制产生的影响。近 20 多年来，日本及欧美各国采取了各种提高劳动生产率、降低成本、提高产品质量等电脑化方案和管理策略，这带来了管理观念和管理技术的巨大变化，于是适时制采购和制造系统应运而生。适时制采购与制造系统同消除企业整个制造周期中的浪费现象有关。浪费是指产品制造过程中不增加价值的任何作业，包括存货、材料管理、积压与耽搁、质量问题与废

品、较长的订货与准备时间以及不必要的会计程序等。因此,适时制影响了企业采购及制造过程的方方面面。适时制试图确定与生产成本有关的成本动因,一旦确定了成本动因,工作的重点就放在如何改进设计和工作过程,而不是如何增加成本要素,以便降低成本。这也正是作业成本的本质所在。适时制功能发挥的大小取决于企业管理成本的能力,取决于能否确定不增值的作业。但是,传统成本会计无法满足这一要求,于是需对其进行改革。

日本是创造适时制、推行适时制并取得很好效果的国家。1989年,日本的两位专家 Yasuhiro 和 Michiharu Sakura 从日本试行的“适时制会计”中精选了33个案例,编辑成《日本管理会计》,他们就适时制对成本会计和管理会计各方面的影响作出两点结论:一是适时制把存货视作一种不能增加价值的作业、一种浪费、一种“罪恶”,它要求企业当日生产当日销售。二是传统管理要求最大限度地利用机器进行大批量生产,而不问市场需求,从而导致生产过剩;适时制要求机器仅适度利用,以达到消除存货和各种形式的浪费。正因为适时制有这样的要求,所以“适时管理之父”奥诺博士(Taiichi Ohno)才对传统的以交易为基础的成本会计给以强烈的抨击。他甚至说:“成本会计是公司推行适时制的最大‘障碍’,我们必须将成本会计师赶出工厂,并阻止人们接受传统的成本会计原则。”推行作业成本法之后,成本会计不再被管理当局和工程师们视作适时制的大敌,而是被认为在企业提高效率与效果、消除存货与浪费战略中,发挥着积极的作用。

2. 制造成本法的复兴。变动成本法是流行于西方会计理论界的一种先进的成本计算方法,其基本原理是将成本分为固定成本与变动成本。固定成本是不可避免成本,与业务量多少无关;只有变动成本才是随业务量变化的成本。计算产品的成本应只计算变动成本,这样提供的成本信息及与此有关的创利能力信息适用于企业做出科学的经营决策。但在市场竞争实践中,企业家发现,只有确定了产品的全部成本,才能做出较为合理的售价与订货决策。同时,适时生产系统的广泛推行,使变动成本占总成本的比重越来越小,往往低于10%,把固定成本按期间费用处理,并不能为日益增长的固定成本管理提供良策。所以,在现代经济中,制造成本法是比较变动成本法更具适用性的方法。

制造成本法要求把包括直接成本和间接成本在内的全部成本追溯到各有关产品中去。由于直接成本的归属对象明确,可以做到相对准确;但间接费用需要采用一定的分配方法才能归属到各产品中去,而这些分配方法的合理性

历来就是人们议论的焦点。分配间接费用,国际通行的是“两步成本分配法”:第一步,将成本分配到各成本中心;第二步,将各成本中心的成本分配到各产品中去。问题的关键在第二步,究竟以什么标准将间接成本分配到各产品中去?对此,目前流行的做法是以直接人工及工资为分配依据。这在直接人工占全部制造成本绝大比重的条件下,分配结果可能较为准确。但在生产自动化和计算机辅助生产线已广泛推行的条件下,绝大部分产品和劳务的直接人工成本比例显著减少,例如,英国为12%,美国为15%。在直接人工成本比重下降的情况下,单位人工间接费用分配率就会上升。极高的间接费用分配率意味着直接人工成本方面的很小变化,也会使单位成本出现重大的变化。面对间接费用在产品总成本中的比重日趋增大和产品品种的日趋多样化,如果仍以一个或几个标准来分配间接费用,必将导致成本信息严重失真,从而引起成本控制失效、经营决策失误。作业成本的本质就是要确定分配间接费用的合理基础——作业,引导管理人员将注意力集中在发生成本的原因——成本动因上,而不仅仅是关注成本结果本身。通过对作业成本的计算和有效控制,就可以克服传统的以交易为基础的成本系统中间接费用责任不清的缺陷,使以前的许多不可控间接费用在作业成本系统中变成可控的间接费用。由此可见,成本控制随责任会计系统的发生而发生,又随作业成本系统的形成而发展,作业成本法的产生是一场真正的成本会计革命。

## 第二节 作业成本的基本概念

### 一、“作业”概念

可从不同的角度对作业进行分类分析。这里,我们选择几位专家的分类作代表。

杰弗·米勒(Jeff Miller)和汤姆·沃尔曼(Tom Vollman)两位现代制造过程的研究者将作业分成以下四类:

1. 逻辑性作业。它是订购、执行和确保材料移动的作业。
2. 平衡性作业。将原材料、人工和机器供应与需求配比的作业。
3. 质量作业。确保生产和规范一致的作业。
4. 变化作业。使生产信息现代化的作业。

罗宾·库珀将作业分为以下四类：

1. 单位作业。即使单位产品受益的作业。
2. 批别作业。即使一批产品受益的作业。例如，对每批产品的检视。
3. 产品作业。即使某种产品的每个单位都受益的作业。例如对一种产品编制数控规划。
4. 过程作业。

在库珀作业分类的基础上，彼得·AA·特尼教授又提出了顾客作业：顾客作业，即为特定顾客服务的作业。

特尼教授认为：若是小型公司，作业可分为两类：

1. 成本目标作业。即使产品或顾客受益的作业。为顾客提供技术服务即是一个典型的成本目标作业。
2. 维持性作业。即使某个机构或某个部门受益的作业，它与产品的种类和某种产品的多少无关。

此外，特尼还定义了宏观作业和微观作业。

詹姆斯·A·布林逊将作业分成了三种情况：

1. 重复性作业和不重复性作业。前者是以连续性为基础的、在作业成本系统内不断地维持投入、产出和处理过程的作业；后者是一次性作业，主要用于一次性工程。
2. 一级作业和二级作业。前者是指一个部门或一个组织单位的基本职责，例如工程部门的一级作业是产品设计和制模；后者是支持组织一级作业的作业，例如支持整个组织或组织中某几个部门的一级作业的二级作业有：行政管理、监督、训练、秘书工作等。
3. 必需的作业和随意性作业。前者是一个组织必不可少的作业，后者是可以根据管理者的判断进行任意选择的作业。

通过从不同角度对“作业”的分类分析，我们发现：现代企业实质上就是一个为了满足顾客需要而建立的一系列前后有序的作业集合体，这个有序的集合体，被专家们称为“作业链”。

## 二、“价值链”概念

价值链是分析企业竞争优势的根本，它紧紧地与服务于顾客需求的“作业链”相关联。按照作业成本的原理，产品消耗作业，作业消耗资源，于是就有下述关系：每完成一项作业就消耗一定量的资源，同时又有一定价值量的产出转移

到下一个作业,照此逐步结转下去,直至最后一个步骤将产品提供给顾客。作业的转移同时伴随着价值的转移。最终产品是全部作业的集合,同时也表现了全部作业的价值集合。因此可以说:作业链的形成过程,也就是价值链的形成过程。

### 三、“成本动因”概念

成本动因有“资源动因”和“作业动因”两种形式:

1. 资源动因。反映作业中心对资源的耗费情况,是将资源成本分配到作业中心的标准。在分配工作过程中,由于资源是一项一项地分配到作业的,于是就产生了作业成本要素。将每个作业成本要素相加就形成了作业成本池。通过对成本要素和成本池的分析,可以揭示哪些资源需要减少,哪些资源需要重新配置,最终确定如何改进和降低作业成本。

2. 作业动因。作业动因作为成本动因的一种形式,它是将作业中心的成本分配到产品或劳务、顾客中的标准,也是资源消耗与最终产出相沟通的中介。通过实际分析,可以揭示哪些作业是多余的、应该减少的,整体成本应该如何改善、如何降低。

### 四、“两维作业成本计算”概念

关于作业成本计算的模式有两种观点:一种是成本分配观,另一种是过程分析观。前者进行纵向分析计算,后者进行横向分析计算。这种“两维作业成本计算”模式,能够为企业的内、外部利害关系人提供及时、准确、有用的信息。

成本分配观下的成本计算表现为两步:

1. 将成本追踪到作业中心。
2. 将作业中心的成本分配到产品中去。

“过程分析观”与“成本分配观”不同。在“过程分析观”观念下,企业经营过程和作业是通过分析实物流动以及它们的数量化、非财务形式的产品或劳务的关系来进行的。就程序而言,它首先要确定实物的耗用量,其次是确定企业的各个活动过程耗用了什么资源,显然只有耗用资源才发生成本。因此,一旦明确了消耗性态,成本计算就成为直接追踪资源耗用到作业的过程。与“成本分配观”的二阶动因结构不同,“过程分析观”承认多层次作业。例如,材料计划员使用办公设备,也接受人力资源和信息系统的服务,而后两者都要使用办公设备和场地,信息工作人员也要接受人力资源服务。所以,这里有一个重叠式资源成本





## 二、计算举例

罗宾·库珀和罗伯特·卡普兰在那篇首次系统探讨作业成本的论文“计算成本的正确性·制订正确的决策”中,曾列示了作业成本的计算方法,这里就援引一下他们的例子。

【例 30—1】某部门负责原材料及零配件的存货控制,该部门全年的总成本为 500 000 元,主要为人力成本。该部门共有员工 12 人,6 人负责管理外购零配件,3 人负责管理原材料,还有 3 人负责将原材料分配到车间。这三项作业的成本分配过程是:

首先,将总成本分配到各个作业中心。根据实际分析,资源动因是作业人数,以此为基础得出每个作业中心的成本如下:

$$\text{人均成本} = 500\,000 \div 12 = 125\,000/3(\text{元})$$

$$\text{接收外购零配件作业的成本} = 6 \times 125\,000/3 = 250\,000(\text{元})$$

$$\text{接收原材料作业的成本} = 3 \times 125\,000/3 = 125\,000(\text{元})$$

$$\text{分配原材料作业的成本} = 3 \times 125\,000/3 = 125\,000(\text{元})$$

其次,将作业成本分配到产品中去。根据实际分析,这里的作业动因是收货和发货的次数,而不是货物的数量。已知,企业今年外购零配件 25 000 批,原材料 10 000 批,共生产了 5 000 批产品。则可计算出单位作业成本如下:

$$\text{接受外购零配件的单位作业成本} = 250\,000 \div 25\,000 = 10(\text{元})$$

$$\text{接受原材料的单位作业成本} = 125\,000 \div 10\,000 = 12.50(\text{元})$$

$$\text{分配原材料的单位作业成本} = 125\,000 \div 5\,000 = 25(\text{元})$$

然后,又已知企业今年生产 A 产品 1 000 件,全部 A 产品由 10 条生产线装配而成,共耗用外购零配件 200 批,原材料 50 批。这样:

$$\begin{aligned} \text{A 产品应分配的} &= 10 \times 200 + 50 \times 12.50 + 25 \times 10 = 2\,875(\text{元}) \\ \text{存货控制间接费用} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{单件 A 产品应负担的} &= 2\,875 \div 1\,000 = 2.88(\text{元}) \\ \text{存货控制间接费用} & \end{aligned}$$

我们现在可将这一结果与传统成本计算制度算出的结果相比较,来看看两者之间的差别:

已知企业全年共耗用 400 000 个工时,其中 A 产品耗用了 1 000 工时,则有

下列计算结果：

$$\begin{aligned} \text{A产品应分配的} \\ \text{存货控制间接费用} &= 500\,000 \div 400\,000 \times 1\,000 = 1\,250(\text{元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{单位A产品应负担的} \\ \text{存货控制间接费用} &= 1\,250 \div 1\,000 = 1.25(\text{元}) \end{aligned}$$

以作业为基础的分配结果与以工时为基础的分配结果发生了230%的成本差异。这说明产量低、复杂程度高的A产品所承担的存货控制间接费用在传统成本制度之下被少计了很多。

## 第四节 作业成本信息运用及其评价

### 一、作业成本信息的运用

1. 作业成本法可以提供“相对准确”的有用信息。在传统成本制度下,产量高、复杂程度低的产品成本往往高于其实际发生成本;产量低、复杂程度高的产品成本往往低于其实际发生成本。所以管理当局着眼点应该是如何经济地生产出高产量的产品。

作业成本会计制度能够改变传统成本计算中产品成本背离实际成本的事实,提供相对准确的产品成本信息,因为它抓住了很多动态变量。作业成本法告诉我们:成本信息是一个区间近似值,而不是传统中的精确到小数点以后几位数的精确数字。因而,作业成本法能提供“相对准确”的信息,而传统成本制度只能提供“绝对不准确”的信息。

2. 作业成本信息可以改进企业战略决策。作业成本法由于对间接成本不是在产品间进行均衡地分配,因而有助于改进产品定价决策,并为是否停产老产品,引进新产品和指导销售提供准确的信息。除了定价、资源分配及优化产品组合决策之外,作业成本信息还有助于对竞争对手——“价格—产量决策”作出适当的反映。所以,有人说,作业成本法不仅仅是一种管理咨询服务的工具,更是管理会计师提高企业发展能力、获利能力、工作效率的技术手段。

3. 作业成本信息可以改进预算控制和标准成本控制。传统的预算制度和标准成本制度是以差异分析为基础的,它们过分强调对耗费差异和效率差异的计量与控制,并且费用分配基础过于单一,这就使得费用分析不能提供真实有用

的信息,管理会计的业绩报告失去了可信性。从以人工为基础的弹性预算转向以作业为基础的弹性预算,从以差异分析为基础的变动预算转向以成本动因为基础的变动预算,是作业成本法在费用控制方面的重要应用。同时,作业成本法还可以用于控制质量成本,减少废品浪费,减少存货周转时间,消除非增值作业等。

4. 作业成本信息可以改善业绩评价。作业成本法把成本看成是“增值作业”和“不增值作业”的函数,并以“顾客价值”作为衡量增值与否的最高标准。在这里,作业成本法要关注那些导致成本增加和使成本复杂化的因素,揭示在产品之间分配间接成本的不合理、不均衡所产生的后果。在评价作业时,要深入研究“不增值作业”。作业成本法的宗旨就是利用具体而细致的作业信息,提高增值作业的效率,力避无效作业。在评价作业的同时,还要评价资源的实际利用和需要利用之间的一致性,减少资源的不必要利用,提高资源利用的效率。在评价指标上,作业成本法除保留了那些有用的财务指标外,还引进了许多非财务指标,诸如劳动生产率、产品质量、市场占有率、管理能力、人力资源管理等。正如一位管理咨询专家所说的:企业宛如人体一样,我们需要多种尺度来评价一个人的健康状况和工作成绩,同样也需要多种尺度衡量一个企业,企业及其管理当局的工作必须有业绩,业绩必须能够度量而且要不断改进。

## 二、关于作业成本理论和应用争论的焦点

推行作业成本计算制度有助于改善成本信息系统、改善决策质量,从而使成本管理会计师顺应时代潮流。但事实上,学术界和实务界对作业成本法的争论仍然很激烈,许多人对作业成本法持否定态度,或者说持不支持态度,争论的焦点可归纳为六个方面:

### 焦点一:什么引起成本?

赞成作业成本法的人认为,作业成本法的基本观念是作业耗用资源,产品耗用作业,产品成本就是制造和运送产品所需要的全部作业的成本之和,作业是成本计算的首要对象。反对作业成本法的人认为,与其说是作业引起成本,倒不如说是决策引起成本,因为作业是决策以后的行动,决策先于作业。

### 焦点二:以什么作为分配间接费用的基础?

赞成作业成本法的人认为,分配间接费用最合理的基础是“作业”,并提出了“成本动因”概念。按作业分摊成本,可以引导管理人员将注意力集中在发生成本的原因上,而不仅仅是成本结果本身,这样也有助于引导管理人员对全部经

营过程中的作业成本进行有效的控制。反对作业成本法的人认为,作业并非产生成本的唯一原因,以作业来作为分配成本的标准,实为以偏概全。现实中,有许多因素像决策、作业、产量、时间等都会引起成本,它们都应该成为分配标准。所以,用作业来分配间接费用仅是逻辑上的虚构。

焦点三:追求成本信息的准确性是否合适?

赞成作业成本法的人认为,成本性态概念应重新认识。传统上,成本分为变动成本和固定成本,作业成本将成本分为短期变动成本、长期变动成本和固定成本。短期变动成本随产量变动而变动,故仍以数量基础(直接人工小时、机器小时、原材料耗用量等)作为成本动因;长期变动成本(类似任意性固定成本)往往随作业的变动而变动,且变动所需时间也较长,故应以非数量基础(如准备次数、检验小时、订购次数等)作为成本动因。按成本动因来解释成本性态,可以避免在决策时仅考虑短期变动成本而忽略长期变动成本。成本信息的准确性带来了决策的科学性。从理论上讲,产品所耗资源的成本是可以精确化的。反对作业成本法的人认为,追求成本的真实、追求成本信息的“绝对准确”和管理会计的要求是不相吻合的。管理会计决策需要成本信息的灵活性。

焦点四:作业量的变化是否必然导致差量成本的变化?

反对作业成本法的人认为,作业量和成本数额之间没有必然的因果关系。某种产品的产量减少,使其他许多间接生产部门的成本也减少,所以,产量和成本量之间的因果关系才是相关的。当然产量减少,作业量也会减少。赞成作业成本法的人认为,这种反对意见能否成立还取决于对“成本”概念如何理解。若成本被定义为资源的耗费,则作业量和成本量之间有因果关系;若成本被定义为一种支出,则二者不存在因果关系。当然,这里还有一个成本计量问题。

焦点五:作业成本信息是否优于交易基础成本信息?

赞成作业成本法的人认为,作业成本克服了交易基础成本制中间接费用责任不清的缺陷,克服了传统成本性态中责任不明的缺陷,揭示了不同部门或不同职能领域里不同作业之间的相互关系,从而便于各部门之间作业成本的比较,便于将成本管理的重点集中在基本作业上,最终便于管理当局做出科学、有效的决策。反对作业成本法的人认为,作业成本与传统的交易基础成本计算不具有可比性,传统成本系统是按照公认会计原则(特别是客观性原则、权责发生制和稳健原则)进行成本计算的,因而其目的是对外部利害关系人报告信息,而与组织内部的决策有用性目标相关性不大。

焦点六：作业成本法是否存在逻辑上的混乱？

反对作业成本法的人认为，由于作业引起成本，所以应以作业为基础来分配成本，这是一种同义反复，毫无意义。赞成作业成本法的人认为，先把成本按作业汇集起来，而后再分配到各种产品和客户上去，这种两步分配制是合理的，并无同义反复。

### 三、未来展望

1. 作业成本法是成本会计发展的必然趋势。由传统的以交易为基础的成本计算到现代的以作业为基础的成本计算是成本会计科学发展的必然趋势。成本会计发展到今天大体经历了三个阶段：

第一阶段，成本计算由账外演进为账内，这是成本会计的第一次革命。首次革命的进步性表现在把企业制造过程所产生的生产成本纳入会计系统的计算与控制之中。这样，有关单位产品成本和单位产品的分项目成本以及单位产品成本增高或降低等信息，就可通过会计的正常程序及时地提供出来，同时能够对存货进行连续的控制。

第二阶段，成本会计由单纯产品成本计算发展到成本计算与成本控制相结合。第二次革命具体表现为以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成与发展。

以上两个阶段的成本会计都属于以交易为基础的成本计算系统。它们的共同点就是重视对直接材料、直接人工等直接成本的计算与控制，而对间接费用或间接成本的计算与控制则没有得到应有的重视，表现在具体方法上，就是对间接费用大多采用以直接人工工时或机器小时为基础进行分摊。这种分摊法只有在产品品种很少或间接费用数额不大的情况下才有其适用性。但伴随着竞争的加剧、技术的进步、管理水平的提高所带来的产品品种的多样化，以及由此引起的间接费用数额的急剧增大，就使得原有方法变得无法适应。有证据表明：20世纪80年代间接费用在生产成本中所占的比重，美国为35%，日本为26%，就美、日的电子与机器工业来看，这一比重在日本高达50%~60%，在美国更高达70%~75%。企业内外环境、条件的变化带来了第三次成本会计的革命。

第三阶段，成本会计进入作业成本会计制度时代。在自动化和适时制时代，间接费用的重要性日益增强，如果仍以一个或几个标准来分配间接费用，将导致成本信息严重失真，从而引起成本控制失效、经营决策失误。作业成本法通过确定分配间接费用的合理基础——作业，引导管理人员将注意力集中

在发生成本的原因——成本动因上,而不仅仅是关注成本结果本身;通过对作业成本的计算和有效控制,就可以克服传统的以交易为基础的成本系统间接费用责任不清的缺陷,使以前的许多不可控间接费用,在作业成本系统中变成可控的间接费用。由此可见,成本控制随责任会计系统的发生而发生,又随作业成本系统形成而发展。作业成本法是一场真正的成本会计革命。

2. 作业成本法在我国的发展前景。作业成本计算是在先进制造企业中产生并有显著效果的。但是它并不仅仅适用于先进制造企业,像我国西安农业机械厂这种非先进制造企业,由于其生产产品数量差异大,制造费用与直接人工费用比值高,采用作业成本法也取得了不错的效果,当然相比较于先进制造企业来说,其运用效果可能稍差一些。目前,在我国有很多企业实行多元化经营战略,采取多品种、少批量方式生产,以这些企业为试点推广运用作业成本法,不仅会给它们提供相对准确的成本信息,方便其制订科学有效的经营决策、相关资本支出决策,提高企业竞争能力,而且还会通过作业管理的实施提高其管理水平,促使管理现代化,增加企业的价值。

### 小结(Summary)

作业成本法是西方发达国家学术界和实务界正在积极研究和推行的一种新的成本会计方法。它的产生受适时制的影响,是制造成本法复兴的结果。作业成本理解和应用中比较重要的是作业、价值链、成本动因和二维作业成本计算概念。作业成本计算可以按四步进行:第一步,认识服务于生产最终产品的各项作业;第二步,将资源成本分配给各个作业;第三步,明确成本计算对象;第四步,将作业成本向各最终产品归集。作业成本法可以提供“相对准确”的有用信息,这些信息可以改进企业战略决策,改进预算控制和标准成本控制,改善业绩评价。尽管如此,学术界和实务界对作业成本法仍有很多争论。争论的焦点主要在于:什么引起成本?以什么作为分配间接费用的基础?追求成本信息的准确性是否合适?作业量的变化是否会导致增量成本的变化?作业成本信息是否优于交易基础成本信息?作业成本法是否存在逻辑上的混乱?

### 关键名词(Glossary)

作业链 企业为了满足顾客需要而建立的一系列前后有序的作业集合体。

价值链 产品消耗作业,作业消耗资源。作业的转移伴随着价值的转移,最终产品是全部作业的集合,同时也表现了全部作业的价值集合。

成本动因 有“资源动因”和“作业动因”两种形式。资源动因是将资源成本分配到作业中心的标准;作业动因是将作业中心的成本分配到产品或劳务、顾客中的标准。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 葛家澍 裘宗舜主编:《会计信息丛书第二辑》,中国财政经济出版社 1996 年版。
2. 余绪缨 胡玉明编著:《会计大典第五卷:管理会计》,中国财政经济出版社 1999 年版。
3. 胡玉明著:《高级成本管理会计》,厦门大学出版社 2002 年版。
4. Robert S. Kaplan、Anthony A. Atkinson:《高级管理会计》,清华大学出版社 1998 年版。
5. Atkinson、Banker、Kaplan、Young:《管理会计》,清华大学出版社 2001 年版。

### 思考题(Questions)

1. 试分析作业成本产生的背景。
2. 如何理解价值链概念?
3. 作业成本信息有什么用处?
4. 你如何看待作业成本法?

# 第三十一章

## 战略成本管理

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解战略成本管理的历史演进。
2. 理解战略成本管理的目标和特点。
3. 掌握战略成本管理的内容、分析工具,以及战略成本管理的应用理论。

### 第一节 战略成本管理的历史演进

人类已经进入 21 世纪,在这知识经济的年代里,科学技术突飞猛进,新兴产业层出不穷,顾客需求多姿多彩,市场竞争愈演愈烈。企业要在这样的环境中生存发展,就必须站在战略的高度来进行管理。而传统的成本管理体系已经不能满足战略管理的要求,由此有必要拓宽传统成本管理的范围,对传统成本管理方法进行战略拓展,构建与战略管理相适应的战略成本管理体系。

战略成本管理最早于 20 世纪 80 年代由英国著名管理学家西蒙提出,他当时仅对战略成本管理作了一些理论性的探讨。美国学者桑克等人在接受西蒙的观点后,结合美国学者迈克尔·波特的战略思想,于 1993 年出版了《战略成本管理》一书,使战略成本管理的理论方法更加具体化。1998 年,一向推崇作业成本制度的英国教授罗宾·库珀也提出了以作业成本制度为核心的战略成本管理体系。进入 20 世纪 90 年代以后,日本学者成功地将战略成本管理推广到企业界,产生出成本企划这样一种具有代表意义的战略成本管理模式。

为什么会有战略成本管理的产生和发展?这有深刻的社会背景和理论

背景。

## 一、社会环境的变迁

从 20 世纪 50 年代起,世界进入后工业化时代。这个时代的主要特征:一是社会需求结构发生了重大变化,人们对基本消费品的需求已经达到饱和,并且从对生活“数量”的需要转向对生活“质量”的需要,需求结构出现由单一化向多样化的转变。二是制造技术水平不断提高,推动和加速了产品和制造工艺的发展,能够生产出满足顾客各种“特殊需要”的产品。三是资本输出、跨国公司的迅猛发展,既给企业提供了新的机遇,也给企业带来了巨大的风险,同时又加剧了企业间的竞争。四是由于经济波动、通货膨胀、垄断行为、环境污染等,引起了社会、政府和顾客等对企业的的天,从而提高了对企业的天,增加了对企业的天。五是资源短缺,突发事件不断出现。这些特点使企业处在一个特别庞大的、复杂的、不熟悉的、变化的、难以预料的竞争环境之中,企业面临着许多的挑战。在这种情况下,企业界必须对环境进行深入分析,采取新的管理方式,谋求企业的生存和发展。

也正是由于企业竞争环境的急剧变化,推动了管理科学的迅猛发展,以强化企业竞争优势为核心的战略管理便应运而生。为了适应战略管理的需要,就必须将战略管理的思想导入成本管理,对传统的成本管理理论和方法进行战略意义上的功能扩展,从而形成战略成本管理的理论与方法体系。

## 二、传统成本管理的不足

在企业战略管理的大背景下,传统成本管理系统的缺陷表现得越来越明显。具体而言,主要有以下四个方面:

1. 传统成本管理系统关注的是企业内部生产经营活动的价值耗费,对企业外部环境的分析则很少考虑,从而表现出与企业战略管理极不适应的局面。

2. 传统成本管理系统的目标是通过最大限度地避免企业各种经营活动的成本,来谋取成本的最小化和利润的最大化。目光局限于成本的降低,没考虑成本管理与竞争优势的联系,企业可能丧失良好的发展机会。

3. 传统成本管理系统基于实时实地控制的管理思想,以日常的经营管理活动为基础进行约束性管理,产生的成本信息仅为日常的经营决策服务,并没有考虑战略管理的信息需要。因此,依靠传统成本管理系统的管理手段和方法不能提供战略决策所需要的成本信息。

4. 传统成本管理系统对决定成本高低因素的分析不够全面,只重视明显的成本因素,而忽视了隐含的成本因素,如市场开拓、内部结构的调整、企业规模、管理文化等,所以没有能够全面地揭示出企业成本的真正构成。这样的成本信息不但不能够帮助管理者有效地进行战略决策,反而会影响战略决策的正确性。

正因为传统成本管理系统已经不能满足新的管理环境对成本信息的需求,及时地对传统成本管理系统进行战略意义上的功能扩展,既是战略管理对传统成本管理系统提出的挑战,也是现代成本管理理论与方法的自我发展与完善。

## 第二节 战略成本管理的基本理论

### 一、战略成本管理的目标和特点

战略成本管理是成本管理与战略管理有机结合的产物,是传统成本管理系统对竞争环境变化所作出的一种适应性变革,是当代成本管理发展的必然趋势。

战略成本管理的目标就是通过战略性成本信息的提供与分析利用,以促进企业竞争优势的形成和成本持续降低环境的建立。

战略成本管理具有不同于传统成本管理的几个特点:

1. 长期性。战略成本管理的宗旨,是为了取得长期、持久的竞争优势,以便使企业长期生存和发展。战略成本管理以企业长期发展战略为基础,并随长期发展战略的改变而改变。

2. 全局性。战略成本管理是以企业的全局为对象,根据企业总体发展战略来进行管理。它把企业内部结构和外部环境综合起来,企业的价值链贯穿于企业内部自身价值创造作业和企业外部价值转移作业的二维空间,企业不过是整个价值创造作业全部链条中的一个环节。因此,战略成本管理是从企业所处的竞争环境出发,其成本管理不仅包括企业内部的价值链分析,而且也包括竞争对手价值链分析和企业所处行业的价值链分析,从而达到知己知彼洞察全局的目的,并由此形成价值链的各种战略。

3. 外延性。战略成本管理的着眼点是外部环境,将成本管理外延向前延伸到采购环节和研究开发与设计环节,向后考虑售后服务环节。既要重视与上游供应商的联系,也应重视与下游客户和经销商的联结,把企业成本管理纳入整个市场环境中予以全面考察。只有对企业所处环境的正确分析和判断,才能预测

和控制风险 根据企业自身的特点 确定和实施正确适当的管理战略 把握机遇 , 主动积极地适应和驾驭外界环境 在竞争中取得主动 最终实现预定的企业战略目标。

4. 灵活性。战略成本管理方法具有灵活性 , 它与现代企业的弹性制造系统、及时制、零存货等相联系 , 具有柔性管理的基本特点。

## 二、战略成本管理的内容

战略成本管理的内容分为两个方面 :

1. 利用战略性成本信息进行战略选择。企业战略通常是由相互作用的总体战略、一般竞争战略和具体竞争战略所构成。利用企业产品生命周期与市场地位相结合的分析方法 , 西方学者一般将企业总体战略分为三种 , 即发展战略、维持战略和收获战略。在总体战略明确的前提下 , 企业一般通过三种方式来开发竞争优势 , 即成本领先战略、产品差异化战略和目标集聚战略。在一般竞争战略的指导下 , 企业还会按照业务活动的范围确定一些具体的战略 , 如产品开发战略、生产流程战略、营销战略、规模扩张战略等。利用战略性成本信息对企业的战略选择过程提供决策支持 , 保证企业战略决策的正确性 , 是战略成本管理针对战略管理而进行的功能展开与运用创新 , 是战略成本管理对传统成本管理的超越。

2. 在不同的竞争战略下正确组织成本管理。不同的战略选择需要不同的成本分析观和成本管理方法 , 这也就形成了在特定竞争战略下的成本管理战略。如针对产品开发战略的价值工程成本管理战略 , 针对产品流程战略的作业成本管理战略 , 以及针对企业扩张战略的成本管理战略等等。

## 三、战略成本管理的分析工具

战略成本管理的主要分析工具有三种 : 价值链分析、战略定位分析和成本动因分析。

1. 价值链分析。价值链概念是波特教授在 20 世纪 80 年代首先提出的 , 他认为企业需要认识价值活动并理解在既定的价值活动中 , 各种活动间的关系是怎样的。在 20 世纪 90 年代初由约翰·桑科等学者所进行的研究则进一步拓展了价值链这一概念 , 他们认为每一个企业都应该将自身的价值链放到整个行业的价值链中去考虑。

一般来说 , 价值链有三个含义 : 其一 , 企业的各项价值活动之间都有密切的

联系,比如我们通常提到的供应、生产、销售三环节的紧密协调;其二,每项价值活动都能给企业创造有形或无形的价值;其三,价值链不仅包括企业内部的价值活动,而且还包括企业与供应商、企业与客户之间的价值联系。

价值链分析主要考虑下面几个方面:

(1) 企业价值链分析。企业价值链分析就是通过企业价值链各作业关系的开发,推进各个价值作业的优化与相互协调,并为实现企业战略目标而进行价值作业之间的权衡取舍。企业价值链作业可分为主要作业和支持性作业。主要作业包括:采购、制造、产品发送、市场营销、售后服务。支持性作业包括:技术开发、人力资源管理、基础管理,包括具体管理、计划、财务、会计、质量管理等。

(2) 产业价值链分析。一个企业的成本竞争力不仅取决于该企业的内部活动,而且还取决于一个更大的活动体系。在这个更大的体系中,包括企业的上游供应商的价值链以及涉及将产品送至最终用户的下游客户或联盟的价值链。产业价值链分析就是从战略上明确企业在产业价值链中的位置,分析自身与上游(供应商)、下游(分销商和顾客)价值链的关系,充分利用上游与下游价值链活动,促进成本的降低,调整企业在产业价值链中的位置与范围,把握成本优势。

以造纸业为例,森林种植、原木开发、纸浆制造、造纸、分销等系列作业构成产业价值链。在价值链上,每一个企业既是供方又是买方。区分每一环节的成本、收入和相应资产配置以计算每一价值作业的经济效益,有助于了解每一环节对应的供方与买方的力量,有助于企业明确开发与供方、买方关系的途径,以减少成本、增加歧异性或二者兼顾,从而为产业中不同层次的企业赋予潜在的战略意义。

(3) 竞争对手价值链分析。竞争对手价值链分析就是通过了解竞争对手的成本情况,评价竞争对手价值链的合理性和科学性,并将其同本企业的价值链分析结果进行比较,明确企业的相对成本地位,即同竞争对手相比是处于成本竞争优势还是劣势,从而采取一定的战略行动,消除成本劣势,创造成本优势。

企业往往利用对竞争对手价值链分析所得到的信息,来开展成本标杆学习,以消除成本劣势,创造成本优势。成本标杆学习的核心是比较企业价值链中的基本价值活动的优劣程度,比如如何采购原材料、如何培训员工、如何安排生产流程、如何处理企业的分销以及开发新产品的速度、质量控制等等。标杆学习的目的是理解企业价值活动实施的最好办法,并将其应用到本企业的价值链中,以降低成本,提高成本竞争力。

2. 战略定位分析。价值链分析为战略成本管理提供三个分析框架,但远未

解决如何将成本管理与企业战略相结合的问题。只有通过战略定位分析,确定企业的战略,对成本管理的具体方法才能进行功能展开与运用创新,这也是战略成本管理对传统成本管理的超越。

从管理科学来看,为了保证战略规划、实施的有效性,不同的战略与不同的管理控制系统相互映衬,这也正是作为管理控制系统之一的战略成本管理与企业战略相结合的逻辑所在。不同的战略选择,需要不同的成本分析观和成本管理概念框架。成本管理控制系统因不同的战略选择而差异甚大。

企业战略通常是相互作用的企业总体战略、一般竞争战略和各业务单元的具体战略的结合。

(1) 总体战略。以产品生命周期与市场地位(以市场份额为评判指标)相结合的分析方法为基础,西方学者提出三种总体战略:一是发展战略。它以提高市场份额为战略目标,甚至不惜牺牲短期收益和现金流量。产品处于导入期或高成长期、市场份额较低的企业一般追求这种战略。二是维持战略(固守战略)。它以巩固企业的产品现行市场份额和维持现行竞争地位为战略目标。高成长产业、高市场份额企业追求这种战略。三是收获战略。它以短期收益和现金流量最大化为战略目标,甚至不惜牺牲市场份额。低成长产业、高市场份额企业追求这种战略。

(2) 企业一般竞争战略。企业一般竞争战略强调的是企业从哪个方面获取竞争优势。依据波特的观点,企业可以通过成本领先、产品差异化和目标集聚三种基本的竞争战略来取得竞争优势地位。

第一,成本领先战略。成本领先战略是20世纪70年代由于学习曲线概念的流行而得以普遍的应用。成本领先要求企业积极地建立起达到有效规模的生产设施,在经验的基础上全力以赴降低成本,对产品成本和管理费用严加控制,以及最大限度地减少研究开发、推销和服务等方面的成本费用。为了达到成本领先的目标,有必要在管理的各个层面对成本因素给予高度重视。尽管质量、服务以及其他方面也不容忽视,但贯穿于整个战略中的主题是使成本低于竞争对手。

第二,产品差异化战略。简单地讲,产品差异化就是指企业通过产品的研究和开发,制造出其他企业不能生产的产品,以满足顾客需求,从而获得竞争优势。如果产品差异化战略能够实现,它就成为在行业中赢得超常收益的可行战略,因为它能建立起对付各种竞争力量的防御体系,保护企业的竞争优势地位。产品差异化战略可以利用购买者对本企业产品的忠诚以及由此产生的对价格的敏感

性下降,使企业得以避开竞争,出现企业利润增加却不必过度追求成本降低的局面。

第三,目标集聚战略。目标集聚战略是主攻某个特定的顾客群、某种产品系列的一个细分段或某一个细分市场,以取得在某个目标市场上的竞争优势。这种战略的前提是:企业能够集中有限的资源以更高的效率、更好的效果为某一狭窄的战略对象服务,从而超过在更广阔范围的竞争对手。企业采取目标集聚战略的方式可能是通过满足特定顾客群的需要实现产品的标新立异,或者为这一顾客群服务时实现了低成本,或者二者兼得。因此,尽管从全部市场的角度来看,目标集聚战略没有能够取得成本领先或产品差异化的竞争优势,但它却在其特有的市场区域内拥有了一种或两种竞争优势地位。

(3) 企业各业务单元战略。从价值链的角度来看,企业内部的主要业务单元包括产品开发、原料采购、产品生产、产品销售和人力资源管理。企业为了实现总体战略和一般竞争战略,就需要将总体战略和一般竞争战略的指导思想具体落实到各个业务单元这一管理层面上来,从而形成各业务单元的具体战略。企业各业务单元的战略主要有产品开发战略、采购战略、生产流程战略、销售战略和人才开发战略等。企业在确定任何一个业务单元的战略时,都要考虑它与企业总体战略和一般竞争战略的匹配问题,看其是否有利于企业总体战略和一般竞争战略的实现。以产品开发战略为例,当企业进行是否开发新产品的战略决策时,必然要考虑企业所处的发展阶段和相应的总体战略。如果总体战略是发展型战略,就会作出开发新产品的战略决策;那么接下来就要对新产品的功能、质量、价格、成本和顾客群进行分析。如果企业打算采取产品差异化战略,就会在产品开发决策中强调功能的先进性。如果企业拟采取低成本战略,就会在产品开发战略中强调成本的决定性作用。

不论是总体战略、一般竞争战略还是各业务单元的具体战略,只要企业采取的战略不同,所要求的成本管理方法也就不同。以各业务单元的具体战略为例:产品开发战略所对应的成本管理方法主要是通过价值工程的成本——价值分析方法来决定产品开发战略的可行性;采购战略所对应的成本管理方法主要是以最优成本供应商的管理思想来进行战略取舍的;而产品流程战略下的成本管理强调的是企业生产过程的协调性,以减少资源的浪费,降低生产成本;对于销售战略,从成本管理的角度看就是要选择好稳定的顾客群和有效的销售渠道,以实现低成本运作。

3. 成本动因分析。在价值链分析和战略定位分析的基础上,企业能够确定

其应采取的成本管理战略,但是为了进一步明确成本管理的重点,还需要找出企业成本的驱动因素,以便对症下药,将成本控制在目标以内,保证成本管理战略的有效性,促进企业战略目标的实现。

从广义上来说,成本动因分析既包括战术层面的作业成本动因分析,又包括战略层面的成本动因分析,但是能够与企业战略相匹配的是战略成本动因分析。战略成本动因分析超出了传统成本分析的狭隘范围,而代之以更宽广的视野、与战略相结合的方式来分析成本是否应该发生,这也是战略成本管理的内在要求。

战略成本动因是从企业整体的、长远的宏观战略高度出发所考虑的成本动因。从战略的角度看,影响企业成本态势的因素主要来自企业经济结构和企业执行作业程序,从而构成结构性成本动因(Structural Cost Driver)和执行性成本动因(Executive Cost Driver)。两类成本动因的划分,从不同的战略角度影响企业的成本态势,从而为企业的战略选择和决策提供支持。

(1) 结构性成本动因。结构性成本动因是与企业基础经济结构有关的成本驱动因素,一般包括构成企业基础经济结构的企业规模、业务范围、经验积累、技术和厂址等。

第一,规模是影响成本的重要结构性动因。企业规模适度,有利于成本下降,形成规模经济;企业规模过大,扩张过度,会导致成本上升,形成规模不经济。可见,规模的战略选择必须把成本作为一个基本因素加以考虑。

第二,业务范围是形成成本的又一结构性动因。企业业务范围属于整合的范畴,体现企业的整合程度。企业整合分为垂直整合与水平整合,前者与企业业务范围有关,后者与企业规模经济有关。垂直整合按其整合的取向分为向前整合与向后整合,可纵向延伸至供应、销售、零部件自制,这完全取决于企业和市场对垂直整合程度的要求。企业垂直整合的程度,即业务范围的扩张程度,对成本产生正负双面影响:业务范围扩张适度,可降低成本,带来整合效益;相反,业务范围扩张过度,则会带来成本提高,效益下滑。企业可通过战略成本动因分析,进行整合评价,确定选择或解除整合的策略。当整合的市场体系(包括供应市场与销售市场)僵化,破坏了与供应商和客户的关系,导致成本上升,对企业发展不利时,可降低市场的整合程度或解除整合。

第三,经验是影响成本的综合性基础因素,它是一个重要的结构性成本动因。经验积累,即熟练程度的提高,不仅带来效率提高,人力成本下降,同时还

可降低物耗,减少损失。经验积累程度越高,操作越熟练,成本降低的机会越多,经验的不断积累和发展是获得“经验—成本”曲线效果、形成持久竞争优势的动因。

第四,技术是指企业价值链的每一个环节中运用的处理技术。它体现企业生产工艺技术的水平和能力,是从技术结构上影响成本的动因。先进的技术和技术水平的提高,不仅直接带来成本降低,而且还可改变和影响其他成本动因,间接影响成本。鉴于技术开发与应用付出成本较高,技术更新迅速,开发技术被淘汰的风险较大,企业在选择能获得持久性成本优势的技术创新时,其革新的成本应与取得的利益保持平衡。技术领先或技术追随的策略选择,应视条件而定:能形成独特的持久领先技术,或获得独占稀有资源优势,可采用技术领先策略;否则,应予放弃。

第五,厂址的选择和转移是影响成本的结构性的动因。工厂所处地理位置对成本的影响是多方面的,比如,所处位置的气候、文化、观念等人文环境对成本带来影响;地形、交通、能源及相关基础设施对企业产、供、销成本带来影响。工厂地理位置的改变或转移,可以带来成本降低的机会,当工厂处于不利地理位置时,企业可利用地理位置这一成本动因,改变地理位置获得成本优势;地理位置的改变和转移也可导致其他成本上升,在有形成本降低的同时可能造成无形资源的流失,如厂址转移到工资水平较低的地区,在降低工资成本的同时造成人才流失。可见,厂址的改变和转移,需权衡利弊,合理选择。

(2) 执行性成本动因。执行性成本动因是与企业执行作业程序有关的动因,即影响企业成本态势与执行作业程序有关的驱动因素。通常包括:

第一,参与。人是执行作业程序的决定因素,每个员工参与执行都与成本相关。员工参与的责任感是影响成本的人力资源因素。企业取得成本优势而采取的组织措施,包括人力资源的开发管理,都可能因为员工的积极参与而带来成本降低。

第二,全面质量管理。质量与成本密切相关,质量与成本的优化是实现质量成本最佳、产品质量最优这一管理宗旨的内在要求。在质量成本较高的情形下,全面质量管理更是一个重要的成本动因,能为企业带来降低成本的契机。

第三,能力利用。在企业规模既定的前提下,员工能力、机器能力和管理能力是否得到充分发挥,以及各种能力的组合是否最优,都将成为执行性的一个成本动因。如进行技术改造,采用先进的生产管理方法,都会使能力得到充分发挥,从而带来降低成本的机会。

第四 联系。它是指企业各种价值活动之间的相互关联,包括内部联系和外部联系。内部联系通过协调和最优化的策略,以提高效率或降低成本。外部联系主要指与供应商和顾客的合作关系。上下游通力合作、互惠互利的“临界式生产管理”是重视“联系”的典范,它同时可使企业和供销方获得降低成本的机会,从而成为重要的成本动因。

第五 产品外观。它是指产品设计、规格、样式的效果。

第六 厂址布局。它是指厂内布局的效率,即按现代工厂布局的原则和方法进行合理布局。

两类成本动因对企业的扩张战略选择具有不同的意义。结构性成本动因涉及企业规模、范围、技术、经验和厂址的合理选择,并非越多越好。盲目扩大规模、范围、技术开发和迁移厂址会给成本带来负面影响,于企业发展不利,放弃发展战略,固守原有规模、范围、技术和不利的地理位置,甚至“故步自封”,则必将处于竞争劣势,不利于企业的生存和发展。可见,从结构性成本动因来看,归根到底是一个扩张战略目标的选择问题。执行性成本动因涉及参与全面质量管理、能力利用、联系、厂内布局、产品外观的全面加强,而非“选择”的问题。可见,通过结构性成本动因分析有助于扩张战略目标的选择,而通过执行性成本动因分析,则有助于全面加强管理,以确保战略目标的实现。前者是优化基础资源的战略配置,后者是强化内部管理、完善战略保护体系的战略配置。

### 第三节 战略成本管理的应用理论

#### 一、战略环境分析

环境分析是战略成本管理的逻辑起点。通过对企业战略成本管理内部资源和外部环境的考察,评判企业现行战略成本的竞争地位,以决定企业是否进入、发展、固守或是撤出某一行业的某一段价值链活动。

环境分析的基本方法是价值链分析,通过对企业内部分析以了解自身的价值链,对产业价值链分析以了解企业在产业价值链中所处的位置,对竞争对手分析以了解竞争对手的价值链,从而达到知己知彼、洞察全局,以确定战略成本管理的方向。通过环境分析、自我评估,确定企业在战略环境中的优势和劣势。









### 思考题( Questions )

1. 试对战略成本管理和传统成本管理作出比较。
2. 战略成本管理有哪几种分析工具？它们之间有什么关系？
3. 如何实施战略成本管理？

## 第三十二章

# 质量成本管理

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解质量成本管理的形成和发展过程。
2. 理解质量成本的概念及其分类。
3. 掌握质量成本核算、分析、控制、考核等基础性质量成本管理的内容和方法。
4. 了解质量成本管理形成的新领域。

## 第一节 质量成本管理概述

当今世界,竞争激烈。企业要想在市场中立足并发展,产品或服务的质量就是不得不考虑的一个重要因素。质量的提高是需要成本的,如何权衡质量与成本的关系,就是本章要探讨的主题。

### 一、质量成本管理的形成和发展

质量成本管理是为权衡质量与成本相互关系而形成的一种成本管理方法。这种方法的雏形产生于20世纪20年代,当时在英美国家的企业中正流行着泰罗的标准化,强调按照既定的质量技术标准把好产品检验关,以减少废次品。但是日益增加的检验费用引起了管理当局的关注,促使管理当局去考虑如何管理和控制这笔可观的费用,于是萌发了质量成本管理的思想。

进入20世纪50年代,科学技术迅猛发展,对产品质量的要求越来越高。为

了减少废次品损失,企业必须采取一些预防措施。美国通用电气公司工程师菲根堡姆(A. V. Feigenbaum)在担任制造及质量经理期间,认为应同时考虑质量预防及鉴定活动发生的费用和产品质量不合格导致的损失,于是提出了一种质量报告体系,为领导层进行质量决策提供了重要依据,这也标志着质量成本管理体系的初步形成。

这一时期,美国质量管理专家朱兰(J. M. Juran)和伦德瓦尔(M. Landwhar)提出了“矿中黄金”的思想,将质量控制失败产生的损失引喻为有待开发的矿山,把通过质量控制减少质量费用损失视为从矿山中提炼黄金。这种思想推进了质量成本管理的完善进程。

进入20世纪60年代以后,质量成本管理在理论研究和实际应用的推动下有了很大的发展。首先,菲根堡姆在研究“全面质量管理”的过程中,把质量成本管理的范围扩大延伸到产品寿命周期,形成从市场调查、产品设计、技术装备、物资供应、生产制造、产品销售到用户使用的全过程的质量成本管理,并提出五类重要的质量成本,即间接质量成本和卖主质量成本、无形(信誉)质量成本与“责任暴露”质量成本、质量设备成本、寿命周期质量成本和用户质量成本。

20世纪80年代,美国质量管理协会主席哈林顿(J. Harniton)在《不良质量成本》一书中,把质量成本改名为“不良质量成本”,并划分为直接不良质量成本和间接不良质量成本。在间接不良质量成本中,把用户损失成本、信誉损失成本、用户不满损失成本等全部包括在不良质量成本之中。哈林顿还进一步将质量检测、试验设备和有关报告质量数据的设备投资,如计算机、打印机等列为不良质量成本。操作者特别是管理者的差错造成的内部损失和外部损失也列为内部差错成本和外部差错成本。

质量成本范围的扩大带来计量、资料搜集、信息加工的困难,亟需从管理上予以完善,从而推动了质量成本管理的发展。

现代管理理论与方法的广泛应用及其对质量成本管理的渗透,使质量成本管理在发展中形成了一些新的领域,如作业质量成本管理、战略质量成本管理、目标质量成本管理等。这些新领域在后面会进行介绍,它们体现了质量成本管理的最新发展。

## 二、质量成本的基本概念及其分类

质量成本是企业为保证或提高产品质量进行管理活动所支付的费用和由于质量缺陷所造成损失的总和。

通常按照经济用途将质量成本分为以下四类：

1. 预防成本。预防成本是指用于保证和提高产品质量、防止产生废次品的各种预防性费用,如质量管理部门或质量检验部门为提高员工质量素质发生的培训费、宣传费和其他预防性日常管理费,设计和生产部门发生的质量改进措施费以及质量预防专职人员的工资性费用等。

2. 鉴定成本。鉴定成本是指用于质量检验活动发生的各种不同性质的质量费用,如检验部门对原材料、零部件、半成品和产成品进行质量检验、试验、测试和鉴定所发生的料、工、费等各项费用。

3. 内部损失成本。内部损失成本是指产品出厂前,因质量未达到规定标准而发生的损失以及因质量原因造成的其他损失,如废品损失、返修损失、停工损失、减产损失、降级损失、质量事故分析处理费用等。

4. 外部损失成本。外部损失成本是指产品出厂后,因质量未达到规定的质量标准而发生的损失以及因未能满足规定的质量要求所发生的费用和损失,如索赔费用、诉讼费用、保修费用、退货损失、降价损失和其他发生于厂外的质量损失,诸如应承担的质量处置费用等等。

也可按照控制的效果将质量成本分为质量控制成本和控制失效成本。

1. 质量控制成本,主要指有效控制产品质量所花的成本。此类成本的投入可以达到确保和有效控制提高产品质量,属于质量投资性成本,如预防成本、鉴定成本和其他质量保证成本。

2. 控制失效成本,指质量控制不力或控制失败所造成的损失性成本,如内部质量损失成本、外部质量损失成本。

还可以按其反映的方式将质量成本分为显见质量成本和隐含质量成本。

1. 显见质量成本。此类质量成本主要指质量预防成本、鉴定成本、部分内部损失成本和外部损失成本。显见质量成本具有如下两个特点:其一,它是一种实际发生的账面成本,是可以反映或见于账面上的成本;其二,这种成本一般应计入产品成本,因此,具有产品成本的特性,需要通过实现销售获得补偿。

2. 隐含质量成本。此类质量成本主要指隐含于账面之外的质量成本,如产品降级损失,因质量原因造成的停工损失、减产损失和降价损失等质量成本。隐含质量成本具有如下两个特点:其一,它是一种未实际发生支出的非账面成本,是隐含于显见成本之外的无形成本,这种质量成本不需要计入产品成本,需要在账外单独计算;其二,它是一种损失性成本,是因质量原因减少收益而造成的损失,是一种失掉的收益,类似于机会成本。

## 第二节 基础性质量成本管理

### 一、质量成本核算

质量成本核算是指按照一定的程序和方法,归集、汇总、计算出一定时期的实际质量成本,并编制出质量成本报表。质量成本核算对加强质量成本管理、提高产品质量、降低成本、提高企业效益和社会效益具有重要作用和重大意义。

1. 质量成本核算资料搜集。质量成本核算的资料可通过不同的渠道进行搜集和分析,主要渠道如下:

(1) 从已有的账簿资料中直接搜集。一些已在现行成本核算的账户中直接进行反映的质量成本资料,可从这些账户中直接进行搜集。例如,对于设置“生产成本——废品损失”账户单独核算废品损失的企业,便可直接获取内部损失成本中的废品损失与返修损失明细项目的资料。

(2) 从现有的成本核算账户中分析搜集。有些在成本核算账户中有所反映的质量成本资料,往往不能直接作为质量成本某一级项目或某一明细项目的资料,而必须经过分析确认后才能作为质量成本某一项目的资料。例如,质量管理部门发生的质量费用,不论它们已在何种账户中进行了反映,都应对它们进行分析,进而一一挑选出来,作为某一项目的质量成本。非质量管理部门发生的质量费用,一般来说,资料比较零散,搜集的难度较大。对于这一部分费用以是否执行质量职能的用途为标准进行分析。凡用于质量管理的费用均计入质量成本,而不管这些费用发生在哪一个部门。

(3) 从各种原始凭证中直接搜集。在企业中,有的质量费用的搜集既不能从已有的账户中直接搜集,也不能从已有的账户中分析搜集,而必须专门建立一些原始凭证或表格,用以搜集各项质量费用。比如说废品通知单、返修通知单、停工损失报告单就是这样的例子。

2. 质量成本核算的方法。质量成本核算有三种基本的方法:统计核算方法、统计与会计相结合的核算方法和会计核算方法。

(1) 质量成本统计核算法。质量成本统计核算是运用统计方法,对质量费用和质量损失进行统计调查,整理和汇总质量成本所进行的核算。该方法的优点是重点突出、简便易行,主要缺陷是数据精确性较差。这种方法适用于处在质

量成本管理与质量成本核算初级阶段的企业。

(2) 质量成本会计核算法。质量成本会计核算法是将质量成本纳入会计核算,对生产经营过程中发生的质量成本通过会计核算程序进行归集、分配与计算的一种方法。质量成本会计核算法能够在质量费用支付或发生时及时通过会计凭证进行反映和监督,能够明确质量责任,保证核算资料的连续性与准确性,能够尽量减少成本核算与质量成本核算之间的重复性工作,实现信息共享,组织实施更为方便。缺点是核算工作量比较大,程序比较复杂。这种方法适用于质量成本管理体系比较健全、核算人员素质较高并有较好的核算基础的企业。

(3) 质量成本会计与统计相结合的核算方法。质量成本会计与统计相结合的核算方法是指对生产经营活动中发生的质量成本比较易于用会计方法反映的部分应用会计核算方法反映,不易或不能精确计算的部分应用统计核算方法反映。比如废品损失、可修复废品的修复费用、职工质量培训费等显见质量成本,可以通过会计核算在会计账簿中进行反映和归集,而隐含质量成本实际并未发生或支付,故比较适合于用统计的方法进行核算。

三种核算方法各具特点,其理论基础、优缺点及适用范围也有差异。但是,三种方法也有一些相同之处:核算目的和要求相同,原始凭证及数据搜集渠道一致,质量成本项目相同。正因为三种基本核算方法存在许多相同之处,所以,在我国企业质量成本核算的实际工作中,较为普遍地采用质量成本统计与质量成本会计相结合的方法。至于一个企业究竟选择哪种方法则应从企业实际出发,不能一概而论。

## 二、质量成本分析

质量成本分析是综合运用质量成本核算资料和指标,结合有关质量信息,对质量成本形成的原因和效果进行分析。通过分析,寻求最佳质量水平下降低质量成本的途径,挖掘潜力,实现质量成本管理目标,提高企业经济效益和社会效益。

### 1. 质量成本分析的基本内容。

(1) 质量成本计划完成情况的分析。通过观察一定时期内质量成本总额及其构成项目的增减变动,分析质量成本计划的完成情况,评价质量成本计划措施执行效果。

(2) 质量成本构成分析。分析一定时期质量成本的构成,寻求降低质量成本的途径和改善质量成本结构的最佳方法,明确质量改进区域和改进方向。

(3) 质量成本相关分析。分析质量成本与相关指标之间的依存关系与因果关系,以及从相关方面反映产品质量和质量管理的状况及其对经济效益的影响。

(4) 质量成本趋势分析。分析质量成本变化的规律,找寻质量成本优化方向。

(5) 质量成本水平分析。分析质量、成本、价格的关系,探求最适宜的产品质量水平。

## 2. 质量成本分析的基本方法。

质量成本分析方法可以分为定性分析方法和定量分析方法两大类。

(1) 定性分析方法。定性分析是指质量成本分析人员按照全面讲求质量成本经济效益的要求,依靠自己的主观判断对企业质量成本的变动进行评价和分析论证的一种方法。常用的定性分析方法有:调查分析法和经验分析法。

调查分析法是指在对某些产品质量成本进行调查研究的基础上,选择具有代表性的质量成本或产品项目作进一步的了解,借以掌握质量成本的变化规律,并作出分析评价。

经验分析法是指质量成本分析人员根据自己的实践经验和专业知识,对已搜集的质量成本资料进行分析,并作出评价判断的一种方法。

尽管质量成本分析的定性方法是依据分析人员的主观判断作出评价,但也应以一定的定量分析为基础,只有在此基础上,才能使定性分析具有较可靠的依据。定性分析的方法一般适用于缺乏质量成本资料或其他资料的分析。

(2) 定量分析方法。定量分析方法是运用专门的定量技术,分析质量成本量的变化规律,把握质量成本特性的一种方法。其着眼点在于用数量关系揭示质量成本的根本特征,通过精确的数据和图表反映质量成本的现状及与其他指标的相互关系,从而使不确定的模糊的质量成本变得相对确定和明晰。

质量成本定量分析的方法较多,常用的是指标分析法和趋势分析法。

第一,质量成本指标分析法。质量成本指标分析法是指对质量成本的各项目指标之间以及质量成本各项目指标与其他有关经济指标之间的比例关系进行分析,以评价质量成本计划完成情况以及质量成本优化方向的一种方法。根据质量成本的指标体系,相应地有三种质量成本的指标分析。

一是目标指标分析,主要是对期末质量成本的目标执行结果、期中质量成本目标执行进度和质量成本目标预计完成情况的分析。它是将分析期的主要质量成本指标的实际数与目标数进行对比,确定目标与实际的差异,借以考核有关质量成本目标指标完成情况。分析中运用的基本公式:

$$\frac{\text{某项质量成本}}{\text{目标完成率}} = \frac{\text{该项质量成本实际数}}{\text{该项质量成本目标数}} \times 100\%$$

二是结构分析 通过计算质量成本中的各个质量成本构成项目在全部分质量成本中所占的比重,分析质量成本内部结构及其在不同时期的变化,掌握质量成本结构的特点和变化趋势。质量成本的结构分析可以采用质量成本各项目所占比重进行分析,也可将质量成本结构比例的结果在圆形图上形象、直观地表示出来,以分析质量成本内部结构及其相互关系。圆形图如图 32—1 所示:

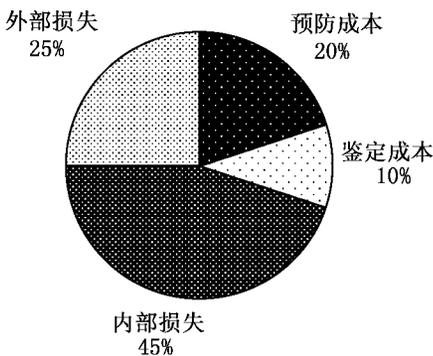


图 32—1

三是相关指标分析,是将质量成本同其他性质不同但又有联系的指标加以对比分析的一种方法。

第二,质量成本趋势分析法。质量成本趋势分析法是企业 在积累一定数据资料的基础上,通过绘制趋势图对在较长一段时期内的总质量成本、质量成本各 项目、质量成本构成指标的变化进行连续观察和分析的一种方法。通过这种系 统地分析比较,便于从总体上直观地了解质量成本管理的变化规律及其效果。

3. 质量成本分析报告。在质量成本分析的基础上可以形成报告,供上级领 导部门、各车间或各职能部门参考。针对不同对象,质量成本分析报告的内容和 详略程度应有所不同。报送厂级领导的报告,要求内容面广,简明扼要,报告次 数相对较少,主要说明质量成本计划执行的现状和趋势,指出报告期内产品质量 方面取得的效果、存在的问题和采取的措施,多采用图表对报告内容加以说明。 报送车间和有关职能部门的报告,要求内容集中、具体,有针对性,并且要提供详 细的质量成本分析数据和图表,以便帮助车间和职能部门找到质量成本的主要 影响因素和改进措施,报告次数可以相对多些。

常用的质量成本分析报告有文字式和图表式两种。文字式质量成本分析报告是一种用文字说明质量成本现状,陈述对质量成本进行分析的结果,以及提出质量成本管理建议的报告形式。它具有明确、易懂的特点。图表式质量成本分析报告(如表 32—1)通过图形、表格形式整理和分析质量成本数据,便于简明形象地了解 and 掌握质量成本的全貌。

表 32—1 质量成本分析报告

质量成本项目	实际成本(元)	占质量成本的百分比(%)	占销售额的百分比(%)
1. 预防成本:			
质量培训	35 000	10.51	1.25
可信赖工程	80 000	24.02	2.86
预防成本合计	115 000	34.53	4.11
2. 鉴定成本:			
材料检验	20 000	6.01	0.71
产品验收	10 000	3.00	0.36
流程检验	38 000	11.41	1.36
鉴定成本合计	68 000	20.42	2.43
3. 内部故障成本:			
拆除	50 000	15.02	1.79
返工	35 000	10.51	1.25
内部故障成本合计	85 000	25.53	3.04
4. 外部故障成本:			
顾客投诉	25 000	7.51	0.89
保证	25 000	7.51	0.89
维修	15 000	4.50	0.54
外部故障成本合计	65 000	19.52	2.32
质量成本合计	333 000	100	11.90

### 三、质量成本控制与考核

1. 质量成本控制。质量成本控制是指通过各种措施和手段达到质量成本目标的一系列管理活动。它是企业成本控制的一个组成部分,也是企业质量成本管理的一个重要内容。

(1) 质量成本控制的内容。质量成本控制是全过程的控制,即对质量成本发生和形成的全过程进行的控制。具体地说,质量成本控制一般包括以下几方面的内容:

第一,新产品开发设计阶段的质量成本控制。新产品开发设计阶段进行质

量成本控制的主要目的就是要以最低的成本设计出质量最佳的产品。为达到此目的,该阶段的质量成本控制必须从以下几个环节着手:

① 控制产品质量在适宜水平。在产品开发设计时,不应片面追求产品质量水平可能达到的最高值,而应将其控制在最佳质量水平内。只有这样,企业才能取得最好的经济效益,用户才能获取最佳的经济利益,从而保证质量成本的降低。

② 加强设计的论证和评审,以保证产品的设计质量,实现预期的质量目标。

③ 加强样品的试制和试验,保证产品设计质量的完善。

④ 加强技术文件的管理,控制技术管理成本。

第二,生产过程的质量成本控制。产品的生产过程就是产品质量的形成过程,产品质量水平的高低,在很大程度上取决于生产车间的技术能力及生产制造过程的质量管理水平。因此,生产过程质量成本控制的主要目的就在于以最低的成本保证最佳的加工水平。具体地说,生产过程质量成本控制主要包括以下内容:

① 加强生产技术准备的质量控制,以控制质量成本。生产技术准备阶段是指从审查产品的工艺性开始到产品投入生产并能有效控制为止的阶段。通过这一阶段的质量控制,可以促使企业生产按照质量控制计划进行,使预防成本和检验成本处于一个合理的水平,从而保证质量总成本的降低。

② 加强工序的质量控制,保证废品率控制在较低水平。

③ 组织好技术检验工作,合理地降低检验费用。

④ 加强不合格品管理,降低厂内厂外损失。

第三,销售过程的质量成本控制。过去企业在实施质量成本控制时,往往只注重生产过程中发生的质量成本,而轻视销售过程中的质量成本。事实上,质量成本中的许多项目都是发生在销售过程中的,如产品服务费用、保修费用、退货损失、折价损失、索赔费用等。因此,加强销售过程中的质量成本控制,对降低产品的质量总成本、增强企业竞争力、提高经济效益起着积极的作用。具体地说,销售过程的质量成本控制应包括如下内容:

① 加强产品包装、储运的质量管理,降低产品质量损失。

② 加强产品售后服务的质量管理,降低产品的服务费用。

③ 加强索赔处理的质量管理,正确规定保证时间的长短及保证责任,根据产品的特点及损坏程度等选择合理而有效的赔偿方式,控制索赔费用支出。

第四,质量成本的日常控制。要在质量成本形成过程中实施有效控制,必须

加强对质量成本的日常控制,其具体内容应包括以下几个方面:

① 建立质量成本管理系统,确定质量成本控制网点。质量成本管理系统是在质量保证系统和企业成本管理系统结合的基础上建立起来的,它是企业以保证和提高产品质量及控制质量成本为目标,按照系统论、控制论、信息论的观点和方法,将产品质量及其成本形成全过程中各环节的质量职能组织起来,形成的一个有明确职责和权限、互相协调、互相促进的有机整体。质量成本管理系统一经建立,就建立起从班组到车间、科室实施质量成本管理的组织机构,从而确立起质量成本核算和控制网点。

② 建立质量成本分级归口控制的责任制度。企业在建立质量成本管理系统,确定质量成本控制网点的基础上,将目标质量成本按其性质和内容进行层层分解,逐级落实到各个车间、班组和职能科室,实行分级归口控制。一般来说,预防成本由质量管理部门归口,并分解落实到各有关部门进行控制;鉴定成本由质量检验部门归口,并分解落实到有关小组或个人进行控制;厂内损失由各生产车间归口,并分解落实到班组或个人进行控制;厂外损失由销售部门归口,并分解落实到有关部门进行控制;质量总成本则由财会部门归口,并分解落实到有关职能部门进行控制。对各归口管理的岗位,一方面给予其不可缺少的管理权力,另一方面明确其工作职责,形成一个上下左右、网络纵横的全厂质量成本控制体系。

③ 建立高效灵敏的质量成本信息反馈系统。质量成本控制的闭环控制原则就是通过质量成本信息反馈来实现的。在质量成本管理系统内的信息反馈,能够不断推动企业工作质量和产品质量的提高以及质量成本的优化。因此,必须建立和健全质量成本信息反馈系统。

(2) 质量成本控制方法。质量成本控制的方法较多,一般来说,成本控制的一般方法都可运用于质量成本控制。其中,较为常见的质量成本控制方法有以下几种:

第一,限额控制。这是企业控制质量费用的重要手段之一,通常可按质量成本项目制定合理限额,如限额废品损失、限额产品降级损失以及各项限额费用支出等,以此来控制消耗,控制费用支出,使职工提高质量意识,增强效益观念。

第二,目标质量成本控制。目标质量成本是指为生产具有一定质量水平的产品,计划花费的质量成本数额。要实行目标质量成本控制,首先根据质量成本的历史资料,选定一定期间的最好水平;然后,排除历史资料中受客观条件影响的因素,并结合企业生产经营过程中的实际情况,确定先进合理、切实可行的目

标成本。在实施过程中,当实际达不到目标时,要找出差异,进行差异分析以寻求原因,及时纠正偏差。

第三,质量改进。当质量成本处于改进区域时,控制的重点在于对质量成本进行优化,通过对质量成本的分析,找出影响质量成本的主要因素,这些影响因素由于往往已被归入允许的损失范围之内,因而解决起来难度较大,需要组织力量进行正常波动范围内的质量突破活动,这就叫作质量改进。在质量改进中,运用相对控制的方法,即把企业的产销量、质量成本和质量收入三者结合起来进行控制,以求取得质量水平与质量成本的最佳匹配,最终达到增加盈利的目的。

第四,质量责任成本控制。质量责任成本是指本部门或单位可以控制的质量成本。质量责任成本是将质量成本核算与经济责任制紧密结合的一种形式,是实行成本控制的有力手段,具体实施时一般可分为质量责任成本的确定、质量责任成本的核算和质量责任成本的考核三个步骤。

2. 质量成本的考核。质量成本考核是企业结合内部责任体制的要求,坚持责权利相结合的原则,对各个部门、各单位质量成本计划执行情况予以评价的一种重要方法。

质量成本考核主要是建立从厂部到核算网点的考核指标体系,完善监督检查系统,实行合理的考核奖惩办法。由此可见,企业进行质量成本考核应包括以下三个基本环节:

(1) 明确质量成本考核的指标体系。对于不同的考核对象,应制定不同的考核指标。比如,对于车间、班组参与质量成本管理的工作业绩进行考核时,可采用百元产值废品损失率、百元产值内部损失率、一次交验合格率、返修率等指标;对于采购供应部门参与质量成本管理的工作业绩进行考核时,可采用库存物资完好率、采购供应物资质量合格率、物资供应及时率等指标。

(2) 建立监督检查系统。质量成本考核的监督检查系统应建立在质量成本管理系统的基础上,分级归口对各部门进行检查监督。对于科室的检查,特别是对于工作失误引起的损失,可以辅以科室间横向的和车间对科室斜向的监督评价。为了进一步落实质量责任,企业在对各部门进行检查监督、反映整体质量成本情况的同时,还要对个人进行检查监督,反映个人的质量情况。为此,企业应建立个人质量台账。月底将个人台账情况进行统计、公布,并将个人质量情况的考核纳入工厂质量否决文件之中,据以进行奖惩,给广大职工一定的动力和压力。

(3) 奖励与惩罚。质量成本的考核应与经济责任制、“质量否决权”相结

合 根据考核结果对责任单位及责任人员给予奖励或惩罚。实际工作中,应以质量成本核算的数据为依据,选择适当的指标进行计算,由财会部门提供各项指标的计算结果,由质量管理部门会同综合计划部门进行考核,并实行合理奖惩。在奖惩中,还要注意物质奖惩与精神奖惩相结合,达到鼓励先进、鞭策后进的目的。

### 第三节 质量成本管理形成的新兴领域

#### 一、作业质量成本管理

作业质量成本管理是把作业成本法运用于质量成本管理中,通过建立质量作业中心,归集质量作业成本,进行质量作业分析,对质量成本实施动态管理。

作业质量成本管理体现了“过程管理”的新思维,把质量成本管理深入到“作业”过程的层次,通过动态管理,使传统质量成本管理提高到一个新的水平。在对质量成本形成进行作业控制的动态过程中,包括了以下步骤:

1. 质量作业分析。质量作业分析主要是对质量关联作业及其成本进行分析。从质量增值作业与非增值作业的界定,到作业质量成本分析,直至为顾客提供满意质量效果的分析,体现了质量作业分析的不断深入。

从具体质量作业分析演进为按质量作业中心展开分析显得更为重要。质量作业中心是指围绕某一重要业务过程的质量关联作业所组成的集合体。设立质量作业中心应与质量形成过程和组织结构相联系,并从企业的实际出发。由于产品的形成过程内含产品质量的形成过程,因而围绕产品生产活动而设置的各个职能部门可能设置为一个作业中心。比如,将质量检验部门(科、室)作为一个作业中心,把与质量检验有关的作业集合于这个中心,从而构成质量检验作业中心。又如,将质量管理部门作为一个作业中心,把与质量预防有关的作业集合于这个中心,以构成质量预防作业中心。根据管理需要,也可以在一个部门内把质量作业细分,形成若干作业中心,比如在组装部门内分设表面处理、焊接、装配等作业中心。

从质量成本管理的角度考虑,可按质量成本的构成,分设预防作业中心、检验作业中心、内部缺陷作业中心和外部缺陷作业中心等四个质量作业中心,从而更有利于作业质量成本的分析和管理。

开展质量作业中心的分析,离不开对主要作业的认识和定位。一般而言,主

要作业是对质量成本产生重要影响的作业,比如预防作业、鉴定作业和缺陷作业。作为质量保证体系的预防作业和鉴定作业,显然不完全属于增值作业,但却能减少缺陷(损失)及其成本的发生,相对地为顾客增加了价值。显然,这类作业不能视为不增值作业而取消。至于质量保证作业投入多少,则取决于作业优化的情形,在这里,既不是越多越好,也不是越少越好,而必须考虑质量与成本的最优化。在识别主要作业时,还必须十分重视缺陷作业对顾客带来的巨大负面影响,减少和消除缺陷作业,降低质量成本,相对地为顾客增加价值,这是质量成本管理的重要战略目标。

2. 成本动因分析。质量作业成本动因分析旨在减少和消除低效和无效作业,这是从根源上寻找优化质量作业和质量成本的有效方法。质量作业成本动因分析,可以通过“头脑风暴法”等形式,与该作业过程的相关人员协作,对质量作业进行成本——效益分析,力求排除执行质量作业中表现为各种低效和无效因素的成本动因。

3. 建立质量作业绩效评价体系。日常质量作业绩效的评价,是在作业成本管理下,对作业执行效果的测定和评估。其中,执行作业的业绩计量是评价的基础。质量作业的业绩计量标准必须符合作业成本管理的目标要求,如改进质量、节省成本、用户满意、顾客价值最大等。科学的评价体系应体现各个作业中心“责权利”的统一,有利于作业质量成本管理的持续改善和不断创新。

作业质量成本管理的三个步骤,是实行“过程管理”不可缺少的组成部分。三个步骤相互衔接,互为补充。其中,作业分析是基础,成本动因分析是核心,业绩评价是关键,它们共同构成质量作业成本管理的完整体系。

## 二、战略质量成本管理

战略质量成本管理,是战略成本管理在质量成本管理中的延伸和具体运用,是战略成本管理与质量成本管理结合应用而形成的一种新的管理模式。

战略质量成本管理的基本原理,是通过对各种质量作业活动的动态反映,在战略质量定位分析和战略质量价值链分析的基础上,优化质量作业,对质量作业及其成本进行动态控制和战略业绩评价,以提高质量作业管理水平。

战略质量成本管理体现了战略成本管理的全局观、过程观和长期性的新思维,把质量成本管理深入到战略成本管理的每一个层次和环节,通过动态的全面质量成本管理,使传统的质量成本管理提高到一个新的水平。战略质量成本管理的基本步骤如下:

1. 企业的自我评估。评估企业过去质量成本管理的策略,分析竞争对手质量、企业有无质量优势、内部管理效率,确定企业质量管理优劣的具体内容。

2. 战略质量成本定位分析。战略质量定位分析就是指企业在赖以生存的市场上如何选择竞争武器,以抗衡竞争对手的分析方法。美国著名的战略管理学者迈克尔·波特提供了三种基本竞争战略:成本领先战略、差别化战略和目标集聚战略。企业可以根据自己的生产经营情况加以采用。

推行成本领先战略,就是要求企业通过加强内部质量成本控制,在建设投产、研究开发、生产、销售、服务等环节上,把质量成本降到最低限度,在行业中质量成本处于领先地位。企业采用质量成本领先战略,主要是在面对行业中的竞争压力时,增强企业的讨价还价能力和竞争能力。

推行差别化战略,要求企业提供与众不同的产品质量和服务,满足顾客特殊要求,形成竞争优势战略。如在设计和品牌形象、技术特点、售后服务质量等方面,独树一帜,具有质量特色。

推行目标集聚战略,要求企业把质量成本管理的重点放在一个特定的目标市场上,为特定地区或特定购买群体提供特定质量的特殊产品和服务。采用这种战略质量成本管理的企业,基本上是特殊的差别化企业或特殊的成本领先企业。

3. 价值链分析。战略质量成本的价值链分析主要包括以下内容:

(1) 企业内部价值链分析,就是要找出产品质量最基本的价值链,揭示哪些质量作业是增值作业,哪些是非增值作业,探索提高质量和增值作业的途径,达到降低质量成本的目的。

(2) 产业价值链分析,就是从战略上明确企业在产业价值链中的位置,分析企业自身与上游(供应商)、下游(分销商和顾客)价值链的关系,充分利用上游与下游价值链活动,促进质量成本的降低,把握质量成本优势。

(3) 竞争对手的价值链分析,就是通过对竞争对手情况的深入调查,分析研究,模拟测算,摸清竞争对手的质量成本,以便确定自己的质量成本目标与定价策略,与竞争对手的价值链相适应。

4. 成本动因分析。战略质量成本动因分析旨在探索减少和消除低效和无效作业,消除消极的战略质量成本动因,从根本上寻找优化质量成本的有效方法。

5. 战略质量成本业绩评价。战略质量成本的业绩评价指标不仅应与企业的质量竞争战略相结合,而且将业绩评价指标由财务指标系统扩展到非财务指

标系统。如采取产品差异战略,则既要注重新产品收入占全部收入的比率等财务指标,又要注重新产品上市的时间、产品市场占有率、产品创新率、技术进步率等非财务指标。如意大利的贝瑞特公司是一家军火制造商,20世纪80年代采用了全面质量管理,但是收效不大。当企业的整体业绩评价转向评价顾客对质量的看法时,发现顾客重视的只是猎枪的防锈能力和随身武器百分之百的可靠性。这些直接的战略评价最终使企业提高了利润率,并取得了向美国军方出售手枪的订单。由此可见,战略质量成本的业绩评价,关键在于它能够发现企业质量管理中的问题,并针对问题加以改进,从而优化质量成本管理水。

### 三、目标质量成本管理

目标质量成本管理是建立在目标成本管理基础上的一种管理体系。它把管理的重心提升到“目标”层次,以确保目标的完成作为管理的出发点和归宿,把目标贯穿于整个管理过程的始终。从质量成本的构成看,预防成本和鉴定成本属于质量保证成本,这类成本并非越低越好,适量投入保证成本是减少质量缺陷成本的必需;内部缺陷成本和外部缺陷成本,属于质量损失成本,这类成本应是越低越好,应把损失成本降低到最低限度。通过优化质量成本,使整个质量成本最低,这是质量成本管理的基本目标。由于大部分质量成本寓于产品成本之中,从产品成本中分离质量成本,是目标质量成本管理的前提和基础。作业质量成本计算为分离质量成本提供了重要方法,是实施目标质量成本管理的基础。正是在此基础上,按照目标成本管理的基本步骤,通过目标质量成本的设立、分解、控制和考评等基本步骤,实现质量成本的目标。

### 四、质量成本责任会计

质量成本责任会计是质量成本管理与责任会计结合应用而形成的一种新型会计。其核心是通过建立质量成本中心,对质量成本实施严密的责任控制,以服务于质量成本管理。质量成本责任会计的主要内容包括:建立质量成本责任中心,编制质量成本责任预算,组织质量成本责任核算,评价和考核预算的执行,编制质量成本业绩报告等。

质量成本责任会计的实际应用,对发挥会计在质量成本领域中的管理职能,落实质量成本责任具有特殊意义。质量成本责任会计是现代质量成本管理形成的一个新领域,其理论与方法需要在实践中不断改进和完善。

## 小结(Summary)

质量成本管理是为权衡质量与成本相互关系而形成的一种成本管理方法。质量成本是企业为保证或提高产品质量进行管理活动所支付的费用和由于质量缺陷所造成损失的总和。通常按照经济用途将质量成本分为预防成本、鉴定成本、内部损失成本和外部损失成本四类。质量成本核算可以采用统计核算法、会计核算法或两者相结合的办法。资料获取可从已有的账簿资料中直接搜集,或从现有的成本核算账户中分析搜集,还可从各种原始凭证中直接搜集。对质量成本可以进行定性分析,也可采用定量分析,定量分析常用的是指标分析法和趋势分析法。在质量成本分析的基础上可以形成文字式或图表式报告,供上级领导部门、各车间或各职能部门参考。为保证质量成本目标的实现,需要质量成本的控制与考核。常见的质量成本控制方法有限额控制、目标质量成本控制、质量改进和质量责任成本控制。而质量成本的考核包括三个基本环节:第一,明确质量成本考核的指标体系;第二,建立监督检查系统;第三,奖励与惩罚。这些构成了基础性质量成本管理的内容。

随着现代管理理论与方法的广泛应用及其对质量成本管理的渗透,质量成本管理在发展中形成了一些新的领域,如作业质量成本管理、战略质量成本管理、目标质量成本管理和质量成本责任会计等。

## 关键词(Glossary)

**质量成本** 它是企业为保证或提高产品质量进行管理活动所支付的费用和由于质量缺陷所造成损失的总和。

**预防成本** 它是指用于保证和提高产品质量,防止产生废次品的各种预防性费用。

**鉴定成本** 它是指用于质量检验活动发生的各种不同性质的质量费用。

**内部损失成本** 它是指产品出厂前,因质量未达到规定标准而发生的损失,以及因质量原因造成的其他损失。

**外部损失成本** 它是指产品出厂后,因质量未达到规定的质量标准而发生的损失,以及因未能满足规定的质量要求所发生的费用和损失。

### 参考阅读(Suggested Readings)

1. 林万祥著：《质量成本管理论》，中国财政经济出版社 2002 年版。
2. 乐艳芬主编：《成本会计》，上海财经大学出版社 2002 年版。
3. 胡玉明著：《高级成本管理会计》，厦门大学出版社 2002 年版。
4. 李定安主编：《成本管理研究》，经济科学出版社 2002 年版。

### 思考题(Questions)

1. 按照经济用途可将质量成本分为哪几类？它们之间有什么样的关系？
2. 质量成本核算有哪些方法？各有什么优缺点？
3. 质量成本管理形成了哪些新兴领域？这些领域的“新”体现在哪里？

# 第三十三章

## 环境成本管理

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 理解环境成本的概念及其分类。
2. 掌握环境成本的核算。
3. 了解环境成本管理的目标和方法。

### 第一节 环境问题与环境成本

#### 一、环境问题与环境会计

环境是人类赖以生存和发展的空间。环境的好坏,直接影响到人类的生产和生活。现代社会,随着人类对自然资源的无限开采和对环境的恣意破坏,环境状况日益恶化,这已严重威胁到人类经济的可持续发展。环境治理,开始成为一个全球关注的课题。从20世纪70年代开始,发达国家就在制定环保法规,并开展环境保护与污染治理工作。联合国以及其他一些洲际和地区性政府组织也就环境保护问题不断进行对话和合作。1987年,联合国世界环境与发展委员会提出了可持续发展战略,作为指导各国环境与发展实践的共同战略。

尽管世界各国对治理环境污染问题给予了足够重视,并相继提出了可持续发展战略,但在目前来看治理步伐显然跟不上污染速度,再加上短期经济利益的驱动,环境污染尤其是工业企业的污染问题,丝毫没有减弱的迹象,反而有继续恶化的可能。由此需要设计一种新的会计制度,以对企业环境活动进行有效规









求,使企业对自身生产经营活动给生态环境所造成的损害,必须以污染后的恢复支出作为赔付和补偿的费用,并且治理污染成本一般均远大于预防成本,故按照预防为主原则的要求,企业也可在生产经营过程之中或之前采取积极措施,制订企业的环境目标,在污染发生之前或发生过程中进行主动的治理,这就形成了某些与环境保护有关的企业自主性支出。大致有:环境管理费用,即指企业专门的环境管理机构和人员经费支出及其他环境管理费用;环境监测支出;污染清理支出,包括已经和正在发生的污染现场清理支出和目前计提的预计将要发生的污染清理支出;无污染替代增支,即为减少和控制污染而使用新型无污染替代材料的增支;现有资产价值减损的损失;降低污染和改善环境的研究与开发支出;为进行清洁生产 and 申请绿色标志而专门发生的费用;对现有机器设备及其他固定资产进行改造、购置污染治理设备等。

对于环境成本确认的结果需要予以量化,这就要求进行环境成本的计量。结合环境成本本身所具有的特点,在对环境成本计量时应考虑以下几点:

1. 计量单位应以货币为主,并适当使用一些实物的或技术的计量形式。例如,在计量废弃物处理成本时,可辅之以吨、千克、立方米等物理量度计量,使得信息使用者能得出一个较为完整的印象。又如对某项污染物超标的污水,通过投资建造污水集中处理设施,并在运行中投入一些化解污染浓度的化学品,使之达标排放,此时对环境成本核算时就要考虑适当使用化学量度的计量。

2. 对涉及可能的未来环境支出和负债、准备金提取进行合理判断时,可采用以下的非历史成本计量属性:

(1) 防护费用法。它是以为消除和减少环境污染的有害影响所愿意承担的费用来计量的方法属性。例如,出现了噪音污染,就可能需要对建筑物安装消音或隔音装置或作出其他处理,其所需支出就可以看作是环境污染的防护费用。按此思路,如在未进行防治污染的有效处理之前,可以认为企业就承担了一项债务,其金额应该根据技术要求或经验予以确定。

(2) 恢复费用法。它是指估计恢复或更新由于环境污染而被破坏的生产性资产所需的费用进行环境成本计量的方法属性。例如,有的企业将固体废弃物、有害材料堆放在某块场地,或者是将液体废弃物、有害物质存放于地下,长期存放势必要影响土地、地下水,在其危害产生明显的影响时,必然要求企业采取某种措施予以恢复与更新,自然会发生一定的支出。这种未来的恢复支出应在污染产生前开始估计,其金额可根据技术要求予以研究确定。

(3) 政府认定法。它是指企业的某种污染达到一定程度后,政府环保机关

可能会采取措施要求企业实施必要的治理,其治理方式有企业自己治理、企业出资由政府集中治理和企业同有关方面共同治理等三种。该治理费支出,通常是先由政府环保机关或有关部门拟定治理预算方案,企业再据此进行预提入账,以便正确地反映企业财务状况和经营成果。

(4) 法院裁决法。由于环境污染导致的纠纷而诉诸法律,因而法院参与判决,此类案例情况时有发生。一旦企业存在某种污染已对其他有关各方造成危害,将来有可能会发生赔付或治理义务时,可比照类似案例及早计提预计费用。如果企业对环境污染的赔付和治理已经由法院判决,那么这个数额可于判决结果送达时列为负债,并同时作为一项费用确认。

应尽可能考虑目前的现实状况,在协调环境成本与生产成本两种核算之中增加一些特定的计量方法,包括差额计量、全额计量和按比例分配计量。

所谓差额计量,是指在进行环境投资支出时,将支出总金额减去没有环境保护功能的投资支出的差额,其后的折旧额也按这种差额的折旧进入环境成本。其典型应用是指对带有环境保护功能的耐用资产的投资和环境材料的采购等。例如,某企业购买了一批环保型的汽车,支付的成本为 300 万元。如将这 300 万元全部作为环境成本投资显然不妥当。因为该批汽车的功能中,兼有行驶和环保两种功能。因此,要将两种功能所负担的成本进行划分,仅对环境功能部分确认环境成本。假如没有环保功能的其他普通车(行驶功能相同)的购买成本为 250 万元,则环境资产成本应采用差额 50(300 - 250)万元计量,并据此在折旧年限内分期作为环境成本的折旧费用。由此可见,采用差额计量方式能较好地划分资源的环保功能和一般功能所各自承担的成本费用,可较准确地区别一般产品成本与环境成本,有助于信息披露的项目分类。对于采购兼有环境保护功能材料、固定资产等,均宜采用这种计量方法。

所谓全额计量,是指针对某一环境问题的解决而专门支付了成本金额,在会计上将其金额的全部计入环境成本。这种计量方法在实务中应用较多,也较易行。作为此类计量的典型业务有:环境保护专设机构的费用;环境保护技术的研究开发费用;环境管理体系的构建费用;环境污染治理等的专项投资;环境报告的编制成本等。

所谓按比例分配计量,是指将与产品生产密切相关的污染治理费用,按一定比例分配计入到各产品的制造成本中去。如作为辅助生产车间的污水治理费用、各生产车间的废弃物处理成本等。这种方式在德国已经采用。该国自 1995 年施行欧盟的环境管理、审计的 EMAS 规则以来,一些企业就采用了按比例分配

计量方法将环境费用分配计入到产品制造成本中。

### 三、环境成本报告与分析

国家强制性环保法规的颁布和执行,使得企业的环境风险无可避免,利益相关人关心企业在处理环境问题时可能给他们带来损害,自然要求企业披露有关环境成本信息。另一方面,由于社会公众的环境保护意识日益增强,要求政府当局惩治环境污染严重企业的呼声也日趋强烈,会进一步加大企业环境风险的程度。正因为如此,企业需要披露反映从事环境保护活动的环境成本信息报告,以满足社会的客观需要。

环境成本报告模式大体上有两种类型:一类为环境成本与经济效益的比较型模式(见表 33—1),重点反映以获取环保经济效益为主的企业的环境保护支出情况。其环保经济效益来自于环保产品的收入、资源成本的节约、环境损害成本的降低等方面。这种对比均可采用货币化计量,金额一目了然。另一类为环境成本与环保效果的比较型模式(见表 33—2),重点反映以降低环境负荷为主的企业的环境保护进展情况。其环保效果体现在诸如排污量减少、再资源化提高等环境负荷的降低方面。

表 33—1 美国某制药公司的环境成本表<sup>①</sup>

环 境 成 本	1997 年	1996 年	1995 年
1. 基本程序成本			
环境保全活动:全公司及部门成本	1.5	1.4	1.4
审计人、律师费用	0.5	0.5	0.3
环境保全活动:工程成本(全公司、工厂)	0.6	0.6	0.7
部门、地区、工厂的环境专项活动	5.8	6.3	6.8
削减包装物的专门环保活动	0.8	1	2.3
预防公害:运营费用与维持费	2.6	2.8	2.9
预防公害:折旧	1	1.4	1.7

<sup>①</sup> 资料来源:肖序著《环境成本论》,中国财政经济出版社 2002 年 11 月。

基本程序成本合计	12.8	14	16.1
----------	------	----	------

续 表

环 境 成 本	1997 年	1996 年	1995 年
2. 环境复原、废弃物处理、其他对应成本			
环境纠纷的律师费用	0.1	0.1	0.2
与政府谈判费用	0	0.1	0
废弃物处理	3.1	3	2.6
支付包装物环境税	0.3	0.3	0.3
环境复原、净化(企业内)	0.3	0.3	0.3
环境复原、净化(企业外)	0	0.1	0.5
环境复原、废弃物处理、其他对应成本合计	3.8	3.9	4
环境成本总额	7.6	7.8	7.9
3. 环境节约额			
臭氧层破坏物质的成本削减	1.7	0.6	0.5
有害废弃物处理成本削减	0	(0.1)	0.1
有害废弃物原材料成本削减	(0.2)	(0.3)	0.2
非有害废弃物处理成本削减	0.2	(0.1)	0.1
非有害废弃物原材料成本削减	2.9	1.3	(0.7)
再利用收入	4.6	5.6	5.2
节约能源带来的成本降低	3.3	1.5	1.4
包装成本的节约	1.3	2.4	5.6
各年度环境收益、成本节约合计	13.8	10.9	12.4
与基本程序的对比	108%	78%	77%

表 33—2 日本理光公司 1999 年的环境成本信息报告①

单位：亿日元

项目	费用		效果								
	环境费用	主要费用	金钱效果	分类	项目	环境负荷削减量	削减率	EE 值	换算系数	削减换算值	
企业内部环保活成本	16.7	环保设备的折旧费、维持费等	9.6	a	提高节电和废弃物处理效率	CO <sub>2</sub> 11 317	4.1%	139.7	(1.0)	11 317	
			50.9	b	提高生产附加值的贡献度	NO <sub>x</sub> 2.006	2.9%	0.025	(6.2)	12.44	
			7	c	治理污染回避风险和诉讼等	SO <sub>x</sub> 7.404	33.7%	0.091	(0.9)	6.663	
上下游成本	24.1	产品的回收再商品化的费用	5.8	a	再生产品的销售额等	BOD 1.726	4.5%	0.021	(0.1)	0.172 6	
管理活动成本	17.9	环境管理部门费用环境保护系统运行费	2	b	环保教育 EMS 构筑等	废弃物处分量 3 485	34.6%	4.269	(104)	359 632	
研究开发成本	16.6	对环境负荷降低的研究费用	0.5	a	采用环保包装的成本节约	RTR 对象物质 (甲苯、二氯甲烷等 178 种物质)				按理光标准对所有物质进行换算	47 120
			20.4	b	对附加值的贡献度						

① 资料来源：肖序著《环境成本论》中国财政经济出版社 2002 年 11 月。

续 表

项目	费 用		效 果							
	环境费用	主要费用	金钱效果	分类	项 目	环境负 荷 削减量	削减率	EE 值	换算系数	削减 换算值
社会 活动 成本	3.9	环境报 告书、 环境广 告的费 用	0.7	b	环境宣 传 效果等					
环境 损伤 成本	1.3	修复污 染的土 地环境、 和解金 等			无					
其他 成本	0.5	其他 费用								
合计	81	96.9								418 088.28

### 第三节 环境成本的管理

企业通过环境成本报告的披露,可以向利益关系人及公众报告自己在处理与环境关系方面所取得的业绩。然而,如何以最小的环境成本取得最大的环保效果和经济效益,却是企业利益关系人对经营者的要求所在,同时也是企业经营者所追求的目标。这涉及如何优化环境成本的决策、控制、计划等方面的管理。

环境成本管理的中心已不再是传统意义上的为单位谋求利润最大化而降低产品成本,而是现代意义上的为谋求企业与环境的和谐与协调,在既保证产品质量又使企业行为符合国家环境标准的前提下,使环境成本的投入与环保效果、经济效益的产出达到最优化。研究的重点不再是产品成本优化问题,而是如何有效地把握环境成本投入的方式、时间、地点及应采取的技术经济与管理手段问题。由于环境成本形成全过程的时空范围要大于产品成本,故其研究范围已不

再停留在产品成本费用归集和分配的企业生产过程范围内,而是按扩大的制造者责任扩展到售后环保服务及废弃物回收阶段,这涉及一部分社会环保费用内部化处理的探索。

环境成本管理的目标是为了优化协调环境成本与环保效果、经济效益之间的联系,以最少的环境成本投入取得最佳的环境保护效果和经济效益。这一目标在企业的环境保护活动中主要体现在三个方面:

1. 自然资源 and 能源利用的最合理化。即以最少的原材料和能源消耗,生产尽可能多的产品,提供尽可能多的服务。对于工业企业来说,应在生产产品和服务中,最大限度地做到:节约原材料、能源;充分利用可再生能源、清洁能源、无毒和无害原材料;开发新能源、新材料,减少使用稀有原材料;现场循环利用物料;实施各种节能技术和措施。

2. 经济效益最大化。即通过不断提高生产效率,降低生产成本,增加产品和服务的附加值,以获取尽可能大的经济效益。要实现经济效益最大化,企业应在生产服务中最大限度地做到:减少原材料和能源的使用;采用高效生产技术和工艺;减少副产品和废弃物;加强资源的回收;提高产品和服务的质量;合理优化环境成本的投入和安排生产进度。

3. 对人类和环境的危害最小化。即把生产活动和预期的产品消费活动对环境负面影响减至最小,为此,工业企业应在生产产品和提供服务过程中最大限度地做到:减少有毒有害物料的使用和生产过程中的风险因素;采用少废和无废生产技术的工艺;现场循环利用废弃物;使用可回收利用的包装材料;合理包装产品;采用可降解和易处置的原材料;合理利用产品功能和延长产品寿命;减少或消除废弃污染物的排放。

尽管对环境成本管理目标在环境保护活动中作了上述三方面的基本分类,可使人们大致了解进行环境成本管理应努力的方向,但是这三方面的基本分类之间又是相互紧密联系的。如资源和能源的合理化使用可同时带来环境保护效果和环保经济效益的提高,现场循环利用废物、使用可回收利用的包装材料等不仅可有效地保护环境,同时也会对提高企业的经济效益大有帮助。因此,我们应充分认识这种效果与效益的联系,更好地进行环境成本管理。当然,在某种特定情况下,上述三方面难以同时达到一致,有时甚至可能会出现矛盾。如在保证对人类危害最低化时,可能会降低一定的经济效益。此时,就应首先保证在达到国家环境标准、不危害人类健康前提下,兼顾资源能源利用的节约和经济效益的提高。

为了实现环境成本管理目标,企业应根据自身生产经营的特点考虑与环境保护的协调,建立现代环境成本管理模式。现代环境成本管理模式采用的是产品生命周期全过程的管理模式,即从产品设计开始,直至最后废弃物处理,对环境成本核算均具有重大的影响。首先,它在产品的生态设计阶段就开始运筹规划产品生产流程对环境的影响,尽可能采用资源消耗减量化、材料及包装无害化、废弃物回收利用化的设计思路,使得向环境排放的废弃物大大减少甚至达到“零排放”,这可以带来资源的综合利用和节约,大大降低排污费用。其次,采购阶段的环境材料优先,生产阶段的资源回收利用、能源节耗、污染物质抑减,流通阶段的环保物流,使用和消费产品阶段的废弃物易分解,回收、处理阶段的再生利用等所有过程的环境成本都会因上述环境管理手段的采用而得到较好的优化。最后,企业通过环境成本管理谋求环保效果和效益最优化,可以提高企业绿色形象的知名度,强化公司员工的环保意识,与其他的管理手段结合起来,将有助于企业的良性发展。总之,环境成本管理模式通过资源减量消耗、资源能源节约与循环、废弃物质再资源化、污染物质排放的抑减和无害化等方式,将会有效地优化环境成本的结构,扩大环保效果和效益,使企业走上一条经济发展与环境保护协调发展的良性循环之路。

### 小结(Summary)

环境状况的日益恶化,严重威胁到人类经济的可持续发展,环境治理开始成为一个全球关注的课题。环境会计顺应时代需求而产生。环境成本的核算和管理是环境会计中的难题。本章简要介绍了环境成本核算的基本原理、确认与计量、报告与分析等内容,并对环境成本管理的目标和产品生命周期全过程管理模式进行了说明。

### 关键名词(Glossary)

**环境成本** 它是指本着对环境负责的原则,为管理企业活动对环境造成的影响而被要求采取的措施成本,以及因企业执行环境目标和要求所付出的其他成本。

**产品生命周期评价模式** 即从企业产品相关的资源开采到制造、使用、废弃、输送等所有阶段中,全过程地评价资源的投入与污染物的排放对地球环境的

影响。

### 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 肖序著：《环境成本论》，中国财政经济出版社 2002 年版。
2. 乐艳芬主编：《成本会计》，上海财经大学出版社 2002 年版。
3. 李静江著：《企业环境会计和环境报告书》，清华大学出版社 2003 年版。

### 思考题(Questions)

1. 各个国家是如何对环境成本进行分类的？
2. 在对环境成本进行计量时应考虑哪些问题？
3. 如何进行环境成本的管理？

## 第三十四章

# 人力资源成本管理

### 学习目标(Learning Objectives)

通过学习本章,你应该能够:

1. 了解人力资源会计的历史沿革。
2. 理解人力资源会计的基本概念和基本理论。
3. 掌握人力资源成本的计量、核算和报告,以及人力资源价值的计量与信息披露。

## 第一节 人力资源会计概述

### 一、人力资源会计的历史沿革

人力资源会计产生于20世纪60年代的美国。根据美国会计学家弗兰霍尔茨(Eric G. Flamholts)的研究,人力资源会计产生的过程可分为五个阶段:

第一阶段是基本概念的产生。主要是从其他相关理论中衍生出人力资源会计的基本概念。1960年,美国经济学会会长西奥多·舒尔茨教授出任美国经济学会会长时,发表了题为《人力资本投资》的就职演说,提出人力资本投资理论,认为人力的取得不是无代价的,包括人的知识和技能形成的人力是资本的一种形态,可以称之为人力资本。这一理论推动了人力资本理论的研究。1964年,美国密执根州立大学企业研究所赫曼森(R. H. Hermanson)发表《人力资产会计》,提出了人力资源会计的概念,并指出:为使财务报表更为完善,有必要提出人力资源的概念。

第二阶段是人力资源成本和价值模型的学术研究。从1966年开始,持续了大约五年。这一阶段以开发计量人力资源成本模型(历史成本和重置成本)和人力资源价值模型(货币和非货币)及评价其有效性为标志。在这个阶段,人力资源会计的基本概念、基本理论和基本技术处理方法逐渐形成,并开始尝试在实践中运用。

第三阶段从1971年到1976年,是人力资源会计迅速发展的阶段。这个阶段发生了两件在人力资源会计历史上具有重大意义的事:第一,美国会计学会在1971—1973年间成立了人力资源会计委员会,组织和支持一些人力资源会计项目的开发。1973年美国会计学会人力资源会计委员会发表报告,对人力资源会计作出肯定性评论,推动了人力资源会计的发展。第二,1974年迪克逊出版公司出版了弗兰霍尔茨的《人力资源会计》,该书是人力资源会计研究方面具有里程碑意义的著作。

第四阶段处于20世纪70年代后期,理论与实务界对人力资源会计兴趣下降。主要原因是相对容易的初级研究已经完成,前期成果已总结完毕,更深一步的工作需要具有较高水平的专家进行,而且需要有企业自愿继续作实验对象。更多的工作需要深入企业里实际解决,但其研究成本高,效益也很难测算。因此,很少有企业愿意再继续这项实验,这使人力资源会计的研究进入了一个低潮。

从1980年至今,人力资源会计进入恢复活力的第五阶段。人力资源会计研究的复苏首先归功于美国政府的推动,美国政府要求研究增加劳动生产力的手段,这与人力资源会计的研究不谋而合。同时由于日本对人力资源会计的研究与重视,促使美国管理部门为增强国际竞争力,又转向人力资源会计研究,美国服务业的迅速发展也为之推波助澜。20世纪80年代后许多企业都开始重视人力资源会计的应用,如美国银行、美国海军研究署、美国金融机构、美国航天公司、美国大型医药公司及六大会计师事务所在欧洲的大型跨国企业、在加拿大的大型跨国工业公司等,都开始应用人力资源会计。

在我国,人力资源会计的发展始自20世纪80年代初期,理论界的学者通过大量有意义的研究工作,把国外的有关研究成果翻译介绍到我国,并对其基本理论进行了讨论、研究和完善,初步形成适合我国国情的人力资源成本会计和人力资源价值会计体系。但总的来说,我国目前尚处于介绍国外研究成果、探讨学科内容及其适用性的阶段。另外,由于人力资源会计在企业中推行需要大量投资,而且效益并非短期能够体现,因此,实务界对推行人力资源会计兴致不高,一般

不愿提供实践的场所以及必需的资金。人力资源会计研究机构也缺乏必需的人力、物力和财力进行实证研究。

虽然在理论上和实践上与真正的人力财务会计还存在一定的距离,但随着社会经济的发展,知识经济的深入,人力资本已成为最主要的生产要素,人力资源是第一资源,人力资源会计在理论和实践上必将得到迅速的发展。

## 二、人力资源会计的基本概念

人力资源会计的研究首先必须解释人力资源、人力资本和人力资产三个基本概念。

人力资源是指一定时期、一定社会区域内,在适龄劳动人口和超过劳动年龄的人口,中具有劳动能力的人口所拥有的创造社会财富的能力(包括已经投入和尚未投入社会财富创造活动的能力)的总和。

按照能力的形成方式,人力可进一步分为自然人力和人力资本。自然人力是指没有经过任何教育、培训而投入经济活动的劳动者所拥有的能力,而人力资本是需要通过投资接受教育、培训等才能获得的能力(知识和技能等)。

由此可以看出,人力资源概念包含了人力资本。人力资源强调人的能力,将人力看作创造社会财富的一种宝贵资源;而人力资本则主要从人的能力形成的角度和价值创造的角度来看问题,研究人力资源投资对人的后天能力形成的影响,从投入产出的角度研究如何提高人力资源投资效益及人力资源投资所引起的人力资本存量的变化对经济增长的重要作用,研究人力资本的所有者对企业收益的剩余索取权等问题。

人力资产是人力资源投资的资本化而形成的,按照资产衡量标准确认的企业或组织的资产。人力资产是一项特殊的资产,其特殊性主要表现为:第一,人力资产是以企业员工为载体,其服务潜力的实现程度受员工主观能动作用影响较大,不完全由企业控制。第二,人力资产所代表的未来经济利益具有高度的不确定性。这些特殊性使人力资产的不确定因素远远超过其他资产,所以对它的计量、记录、反映和分析都有一定困难。

## 三、人力资源会计的基本理论

1. 人力资源会计的主体。人力资源会计主体的范畴不同于传统会计的主体范畴。凡是需要进行人力资源核算工作的组织都是人力资源会计的主体,这一主体可以是社会和企事业单位。

社会人力资源会计是将人力资源作为社会的经济资源,从社会的角度出发,核算社会人力资源的总投入和总产出,进行人力资源的宏观管理。

企事业单位人力资源会计则是以企业或事业单位为主体,对其拥有或控制的人力资源的数据进行会计处理,核算企事业单位在人力资源方面的总投入、总产出和明确人力资源权益,进行人力资源的微观管理。

2. 人力资源会计的目标。人力资源会计的一般目标,是提供人力资源变化的信息以满足人力资源会计信息使用者的需求。

对于社会人力资源会计来说,它的具体目标是通过提供社会人力资源需求的信息,使国家有关部门作出正确的人力资源投资决策,以实现整个社会对人力资源的总需求和人力资源的总供给之间的平衡。通过提供社会人力资源投资成本、该投资所形成的人力资源价值和人力资源投资效益等方面的信息,帮助国家有关部门掌握人力资源的投入产出情况,以利于改进人力资源投资决策,提高人力资源投资的效益。

对于企业人力资源会计来说,它的具体目标主要是满足企业管理部门对人力资源信息的需求,帮助管理部门作出正确的决策,满足企业外部各方对人力资源信息的需求,满足调动企业劳动者积极性的需要。

3. 人力资源会计的对象。人力资源会计的对象是人力资源会计主体中人力资源的价值运动。

社会人力资源的价值运动是以社会人力资本的总投入为起点,以社会人力资本的总产出为终点。社会人力资本总投入指国家、社会、家庭对本国全部人力资源的教育、培训、开发、维持、社会保障等方面投入的总资本。社会人力资本总产出指国家、社会、家庭在社会人力资源的流通市场、储备部门、使用部门等方面得到的人力资源的价值。

企业人力资源的价值运动是以企业对人力资源的投入为起点,以企业一个会计周期人力资源的总产出为终点。企业人力资本投资是指企业对其人力资源的取得、开发、使用、保障、离职等方面投入的资本。企业人力资本产出是指企业通过对人力资源一定时期的使用所获得的人力资源价值。

4. 人力资源会计的假设前提。人力资源会计除了遵循会计学中的会计主体、持续经营、会计期间、货币计量四大基本假设外,还具有下面四个特有的假设前提。

(1) 人是人力资本的载体。研究人力资源会计,首先要承认人是人力资本的载体,是人力资源投资的承担者,是人力资本在企业的占用形态。没有这个假

设,人力资源会计就不能成立。只有在这个大前提的基础上,才能运用会计方法计量、记录、报告企业人力资源的情况,并对人力资源的利用效果进行分析、预测和决策。

(2) 人是一个组织的有价资源。首先,这个假定明确了人力资源会计研究范围是在一个组织机构或会计主体中服务的人。其次,这个假定也明确了人力是有价值的,是一种经济资源,可以用货币进行定量研究。最后,这一假设还意味着人力资源能够为组织提供现在和将来的服务,同时也意味着这些预期的未来服务对该组织具有经济价值,并为该组织创造价值。所以人力资源的价值有必要在会计上得到应有的反映和控制。

(3) 人力资源价值是可变的。这是假设人力资源在一个组织的经营活动过程中以及不同的人力资源管理方式下,其价值会产生变化。正是由于人力资源价值具有这一特性,在会计上就有必要专门进行人力资源会计的研究。

(4) 人力资源会计提供经营管理所需信息。这个假设是明确人力资源会计只提供对经营管理有用的信息,是为经营管理服务。

5. 人力资源会计的构成。人力资源会计主要由人力资源成本会计和人力资源价值会计两大部分构成。人力资源成本会计是对人力资源的取得、开发、使用、保障以及人力资源离职损失等方面引起成本的确认、计量、记录和报告,为人力资源管理提供有价值的成本信息。人力资源价值会计主要研究人力资源对企业的经济价值如何计量以及人力资源经济价值的决定因素问题,目的在于用人力资源的创利能力来反映组织现有人力资源的质量状况,为管理当局和外部利害关系集团提供完整的决策信息。

## 第二节 人力资源成本会计

### 一、人力资源成本的概念

人力资源成本是指为了获得企业的人力资源而发生的招聘、录用、教育、培训、使用、管理、医疗、保险、福利等的费用或支出。

人力资源成本的范围主要包括:

1. 人力资源的取得成本。人力资源的取得成本是指企业在招募录用职工的过程中所发生的各种支出。它主要包括招募成本、选择成本、录用成本和安置

成本。

(1) 招募成本。这是为吸引和确定企业所需内外人力资源而发生的费用,主要包括招募人员的直接劳务费用、直接业务费用(招聘洽谈会议费、差旅费、代理费、广告费、宣传材料费、办公费、水电费等)、间接费用(行政管理费、临时场地及设备使用费)等。

(2) 选拔成本。它是企业为选拔合格的员工而发生的费用,包括各个选拔环节所发生的一切与决定是否录取有关的费用。

(3) 录用成本。它是企业为取得已决定聘任员工的合法使用权而发生的费用,包括录取手续费、调动补偿费、搬迁费等。

(4) 安置成本。它是企业将被录取的员工安排在确定工作岗位上的各种行政管理费用,以及录用部门为安置人员所损失的时间费用和录用部门安排人员的劳务费、咨询费等。

2. 人力资源的开发成本。人力资源的开发成本是企业为使新聘用人员熟悉企业、达到具体的工作岗位所要求的业务水平和为提高在岗人员的素质而开展教育培训工作时所发生的支出。它主要包括上岗前教育成本、岗位培训成本和脱产培训成本。

(1) 上岗前教育成本。它是企业对上岗前的新员工在思想政治、规章制度、基本知识、基本技能等方面进行教育所发生的费用,包括教育与受教育者的工资、教育与受教育者离岗的人工损失费用、教育管理费、资料费用和教育设备折旧费用等。

(2) 岗位培训成本。它是企业为使员工达到岗位要求而对其进行培训所发生的费用,包括上岗培训成本和岗位再培训成本。

(3) 脱产培训成本。它是企业根据生产和工作的需要,允许员工脱离工作岗位接受短期(一年内)或长期(一年以上)培训而发生的成本,其目的是为企业培养高层次的管理人员或专门的技术人员。

3. 人力资源的使用成本。人力资源的使用成本是指企业为补偿或恢复作为人力资源载体的企业员工在从事劳动的过程中其体力、脑力的消耗而直接或间接地向劳动者支付的费用。它主要包括维持成本、奖励成本和调剂成本。

(1) 维持成本。它是维持人力资源进行劳动力生产和再生产所需要的费用,是员工的劳动报酬,包括工资、津贴、年终分红等。

(2) 奖励成本。它是为了激励企业员工发挥更大作用,而对其超额劳动或其他特别贡献所支付的奖金,包括各种超产奖励、革新奖励、建议奖励和其他表

彰支出等。

(3) 调剂成本。它是调剂员工的工作与生活节奏,使其消除疲劳、稳定员工队伍所支出的费用,包括员工疗养费用、娱乐及文体活动费用、员工定期休假费用、节假日开支费用、改善企业工作环境的费用等。

4. 人力资源离职成本。人力资源离职成本是指由于员工离职而产生的成本,包括离职补偿成本、离职前低效成本和空职成本。

(1) 离职补偿成本。它是企业辞退员工或员工自动辞职时,企业所应补偿给员工的费用,包括至离职时止应付员工的工资、一次性付给员工的离职金、必要的离职人员安置费等支出。

(2) 离职前低效成本。它是员工即将离开企业而造成的工作或生产低效率的损失费用。

(3) 空职成本。它是员工离职后职位空缺的损失费用,由于某职位空缺可能会使某项工作或任务的完成受到不良影响,从而会造成企业的损失。

## 二、人力资源成本的计量模型

人力资源成本的计量主要有下面三种模型:

1. 历史成本计量。历史成本计量是把人力资源方面的支出按历史成本原则予以资本化,使之作为人力资源的价值。这一方法的优点是计量可靠,方法成熟,能使人力资源会计与一般会计的计价原则保持一致。但随着时间的推移,经济环境的变化,历史成本信息可能会严重违背现实。以往,企业获得优秀人才可能只是通过组织上人事调动的方法,因而投资较少;而现在企业往往通过高工资、高福利来招才纳贤,这样不同时期的人力资源取得成本就有了较大不同,此时的历史成本信息相关性就很低。

2. 重置成本计量。重置成本计量就是把现时重置企业的人力资源所需花费的代价作为人力资源价值的依据。

人力资源的重置成本有两种情况:一种是从员工个人方面来计量企业现时条件下,取得和培训人力资源所付出的代价,称为个人重置成本;另一种是从员工职位方面来计量企业在现时条件下,取得和培训特定职位要求的人力资源所付出的代价,称为职务重置成本。

重置成本的优势在于它的决策的相关性,因为它力求提供一种与现实环境同步的信息,便于内部信息使用者进行决策。但是由于这种方法对人力资源重置成本的预计主观性太强,而且企业的各种人才来源渠道各异、成才方式不同,

其投入成本很难用一个社会公允的重置成本来替代,因而缺乏可信度。

3. 机会成本计量。机会成本计量是把员工离职使企业遭受的损失作为人力资源的计价依据。

这种方法的优点在于确定的机会成本比较接近人力资源的实际经济价值,但它同样具有不可靠的缺点,而且人力资源的机会成本既不代表企业的投入成本,又不代表人力资源的创造价值,这与传统会计模式相脱离,较难为人们所接受。

鉴于目前会计环境,对于人力资源的成本计量应以历史成本为基本原则,也就是说在能取得历史成本的条件下,应尽量采用历史成本计量。但是在历史成本的资料无法取得时,可采用重置成本对现有人力资源进行估价,并以此作为人力资源的期初余额。在正式建立人力资源会计体系后发生的各项取得成本和开发成本,则按历史成本入账。

### 三、人力资源成本核算

1. 账户设置。人力资源成本会计是将传统会计中作为当期费用处理的与人力资源有关的支出单独进行核算,并将其中的资本性支出进行资产化处理。而有关的人力资源成本的数据都是以原始记录为依据,都可以根据发生的结果直接获得,因此,将人力资源成本纳入传统会计账内进行核算是简便可行的。

人力资源成本会计应在传统会计账户设置的基础上,增设“人力资源取得成本”、“人力资源开发成本”、“人力资源使用成本”、“待摊人力资源费用”、“人力资源取得成本摊销”、“人力资源开发成本摊销”和“人力资源损益”账户进行人力资源成本核算。

“人力资源取得成本”账户核算企业属于资本性支出的人力资源取得成本的增减变化。借方登记企业为获取人力资源所发生的属于资本性支出的人力资源取得成本的增加额,贷方登记员工退出企业时所冲减的与该员工有关的属于资本性支出的人力资源取得成本的数额。期末账户借方余额是企业为获取目前所拥有或控制的人力资源所发生的属于资本性支出的取得成本的总额。该账户按人员设置明细账进行明细核算。明细账采用多栏式的格式,在借方栏目下设置“招募成本”、“选拔成本”、“录用成本”和“安置成本”专栏进行明细核算。

“人力资源开发成本”账户核算企业属于资本性支出的人力资源开发成本的增减变化。借方登记企业所发生的属于资本性支出的人力资源开发成本的增加额,贷方登记员工退出企业时所冲减的与该员工有关的属于资本性支出的人

力资源开发成本的数额。期末账户借方余额是企业为获取目前所拥有或控制的人力资源所发生的属于资本性支出的开发成本的总额。该账户按人员设置明细账进行明细核算。明细账采用多栏式的格式,在借方栏目下设置“上岗前教育成本”、“岗位培训成本”和“脱产培训成本”专栏进行明细核算。

“人力资源使用成本”账户 核算企业人力资源使用成本的增减变化。借方登记企业的人力资源使用成本的增加额,贷方登记作为费用计入当期损益而转出的人力资源使用成本。期末结转后该账户无余额。该账户按人员或部门类别设置明细账进行明细核算。明细账采用多栏式的格式,在借方栏目下设置“维持成本”、“奖励成本”和“调剂成本”专栏进行明细核算。

“待摊人力资源费用”账户 核算企业属于收益性支出的人力资源取得成本和开发成本的增减变化。借方登记属于收益性支出的人力资源取得成本和开发成本的增加额,贷方登记属于收益性支出的人力资源取得成本和开发成本应由当期分摊而计入当期费用的数额及冲减离开企业人员的这部分成本尚未转销完的数额。期末账户借方余额为目前属于收益性支出的人力资源取得成本和开发成本尚未摊销的数额。该账户按人员设置明细账进行明细核算。

“人力资源取得成本摊销”账户 核算属于资本性支出的人力资源取得成本的累计摊销额。贷方登记企业当期应分摊计入费用的属于资本性支出的人力资源取得成本的数额,借方登记员工退出企业时与该员工有关的属于资本性支出的人力资源取得成本的累计摊销额。期末账户贷方余额为与企业目前所拥有或控制的员工有关的属于资本性支出的人力资源取得成本的累计摊销额。该账户应该按“人力资源取得成本”明细账户的人员来设置明细账进行明细核算。明细账采用多栏式的格式,在贷方栏目下设置“招募成本”、“选拔成本”、“录用成本”和“安置成本”专栏进行明细核算。

“人力资源开发成本摊销”账户 核算属于资本性支出的人力资源开发成本的累计摊销额。贷方登记企业当期应分摊计入费用的属于资本性支出的人力资源开发成本的数额,借方登记员工退出企业时与该员工有关的属于资本性支出的人力资源开发成本的累计摊销额。期末账户贷方余额为与企业目前所拥有或控制的员工有关的属于资本性支出的人力资源开发成本的累计摊销额。该账户应该按“人力资源开发成本”明细账户的人员来设置明细账进行明细核算。明细账采用多栏式的格式,在贷方栏目下设置“上岗前教育成本”、“岗位培训成本”和“脱产培训成本”专栏进行明细核算。

“人力资源损益”账户 核算因企业员工变动而产生的损益。借方登记员工

退出企业时与该员工有关的人力资源取得成本和开发成本尚未摊销的数额以及企业辞退员工时所发放的遣散费,贷方登记员工退出企业时向企业交纳的赔偿金。期末时,如果借方发生额大于贷方发生额,则将其差额从该账户的贷方转入“本年利润”账户借方,冲减本年利润;如果借方发生额小于贷方发生额,则将其差额从该账户的借方转入“本年利润”账户贷方,增加本年利润;期末结转后“人力资源损益”账户无余额。

对于那些员工招聘、培训工作通常是集体进行的企业,也可以设置“待转人力资源取得成本”和“待转人力资源开发成本”这样的过渡性账户,归集所发生的属于资本性支出的人力资源取得成本和开发成本,并在期末结转记入“人力资源取得成本”账户、“人力资源开发成本”账户。这些过渡性账户按核算的群体设置明细账进行明细核算,并在期末结转时将有关明细账归集的人力资源取得成本和开发成本分配结转记入各有关人员的“人力资源取得成本”明细账和“人力资源开发成本”明细账。

## 2. 账务处理。

(1) 企业在招聘、培训员工时发生属于收益性支出的人力资源取得成本和开发成本,应编制如下会计分录:

借:待摊人力资源费用  
 贷:银行存款或现金  
     存货(原材料、其他材料等)  
     管理费用  
     应付工资等

(2) 企业招聘员工时发生属于资本性支出的人力资源取得成本,应编制如下会计分录:

借:人力资源取得成本  
 贷:银行存款或现金  
     存货(原材料、其他材料等)  
     管理费用  
     应付工资等

(3) 企业为使所招聘的员工获得在确定的岗位上任职所必需的技能或知识,为提高企业人力资源素质而发生资本性支出,应编制如下会计分录:

借:人力资源开发成本  
 贷:银行存款或现金

存货(原材料、其他材料等)

管理费用

应付工资等

(4) 每月计发工资、福利费等支出时(与招聘和培训员工有关的,应分别记入“待摊人力资源费用”账户、“人力资源取得成本”账户、“人力资源开发成本”账户)应编制如下会计分录:

借:人力资源使用成本

贷:应付工资

应付福利费等

(5) 期末结转人力资源使用成本时,将其分别计入有关的成本费用,编制如下会计分录:

借:基本生产

辅助生产

制造费用

管理费用等

贷:人力资源使用成本

(6) 期末摊销应分摊计入当期成本费用的属于收益性支出的人力资源取得成本和开发成本时,编制如下会计分录:

借:基本生产

辅助生产

制造费用

管理费用等

贷:待摊人力资源费用

期末摊销应分摊计入当期成本费用的属于资本性支出的人力资源取得成本和开发成本时,编制如下会计分录:

借:基本生产

辅助生产

制造费用

管理费用等

贷:人力资源取得成本摊销

人力资源开发成本摊销

(7) 企业员工退出企业时,编制如下会计分录:

借：人力资源损益

贷：待摊人力资源费用

借：人力资源取得成本摊销

    人力资源开发成本摊销

    人力资源损益

贷：人力资源取得成本

    人力资源开发成本

(8) 企业向辞退的员工支付遣散金时，编制如下会计分录：

借：人力资源损益

贷：银行存款或现金

(9) 企业员工退出企业、企业收到该人力资源支付的赔偿金时，编制如下会计分录：

借：银行存款或现金

贷：人力资源损益

(10) 期末，结转人力资源损益时，如果借方发生额大于贷方发生额，编制如下会计分录：

借：本年利润

贷：人力资源损益

如果借方发生额小于贷方发生额，编制如下会计分录：

借：人力资源损益

贷：本年利润

#### 四、人力资源成本报告

对于人力资源成本信息，可以采用对目前的财务报告进行适当改进的方式予以披露。

1. 对资产负债表的改进。在资产负债表的“资产”栏目中增设以下项目：

在“其他流动资产”项目前，增设“待摊人力资源费用”项目。“待摊人力资源费用”项目，反映企业作为收益性支出的应由以后各期分期摊销的人力资源取得成本和开发成本。本项目应根据“待摊人力资源费用”总账的期末余额填列。

在“流动资产合计”项目和“长期投资”项目间增设“人力资源成本”、“人力资源成本摊销”、“人力资源成本净额”、“人力资产”等项目。

“人力资源成本”项目,反映与企业目前员工有关的作为资本性支出的人力资源取得成本和开发成本的累计数额。本项目应根据“人力资源取得成本”、“人力资源开发成本”总账的期末余额加总填列。

“人力资源成本摊销”项目,反映与企业目前员工有关的作为资本性支出的人力资源取得成本和开发成本的累计摊销数额。它是“人力资源成本”项目的抵减项目。本项目应根据“人力资源成本摊销”总账的期末余额填列。

“人力资源成本净额”项目,反映与企业目前员工有关的作为资本性支出的人力资源取得成本和开发成本尚未摊销完的数额。

“人力资产”项目,反映企业目前的人力资产的数额。本项目应根据“人力资产”总账的期末余额填列。

资产负债表的“负债及所有者权益”栏目改为“负债及权益”栏目,并在该栏目中作出以下改进:

“未付利润”项目改为“未付所有者利润”和“未付人力资源利润”,分别反映企业期末应付给物质资本所有者和人力资源所有者的利润,多付数以“-”号填列。本项目应根据“应付利润”账户的有关明细账户的期末余额填列。

在“长期应付款”项目下增设“应付人力资源固定补偿价值”项目,反映企业应在以后各期向员工支付的固定补偿价值的数额。本项目应根据“应付人力资源固定补偿价值”总账的期末余额填列。

在“负债合计”项目下增设“人力资源权益”、“人力资本”、“人力资源资本公积”、“人力资源盈余公积”、“人力资源未分配利润”、“人力资源权益合计”等项目。

“人力资本”项目,反映企业目前的员工据以参与企业收益分配的人力资本的数额。该项目应根据“人力资本”总账的期末余额填列。

“人力资源资本公积”项目,反映属于企业员工的资本公积金的期末余额。本项目应根据“资本公积”账户中“人力资源资本公积”明细账的期末余额填列。

“人力资源盈余公积”项目,反映属于企业员工的盈余公积金的期末余额。本项目应根据“盈余公积”账户中“人力资源盈余公积”明细账的期末余额填列。

“人力资源未分配利润”项目,反映属于企业员工的尚未分配的利润。本项目应根据“本年利润”账户和“利润分配”账户的余额并结合所确定的企业员工参与企业利润分配的比率计算填列。应由企业员工承担的未弥补的亏损,在本项目以“-”号反映。

“所有者权益”项目原来下设的“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”也

分别改为“所有者资本公积”、“所有者盈余公积”、“所有者未分配利润”，分别反映属于人力资本所有者的资本公积、盈余公积、未分配利润。这些项目应分别根据有关明细账户的余额直接填列或分析计算填列。

改进后的资产负债表格式如表 34—1 所示。

表 34—1 资产负债表  
编制单位： 年 月 日 单位：元

资 产	年初数	年末数	负债及权益	年初数	年末数
流动资产：			流动负债：		
.....			.....		
待摊人力资源费用			未付物力资本所有者利润		
其他流动资产			未付人力资源所有者利润		
流动资产合计			.....		
人力资源成本			长期负债：		
减：人力资源成本摊销			.....		
人力资源成本净额			应付人力资源固定补偿价值		
人力资产			其他长期负债		
长期投资			人力资源权益：		
.....			人力资本		
			人力资源资本公积		
			人力资源盈余公积		
			人力资源未分配利润		
			人力资源权益合计		
			所有者权益：		
			实收资本		
			所有者资本公积		
			所有者盈余公积		
			所有者未分配利润		
			所有者权益合计		
资产总计			负债及权益总计		

2. 对利润表的改进。是否需要利润表进行改进，企业可以根据情况进行决定。因为有关人力资源成本的信息，信息使用者可以从资产负债表中获得，因此企业可以不对损益表进行改进。

如果企业认为有必要提供信息，反映企业员工在实现企业收入中的作用，那



是人力资源个体价值的大小与其可能找到的职位并不一定相互对应,因为它要受市场供求规律的制约。

人力资源的价值会随着时间的推移和生产经营过程的进行而增加,劳动者在创造价值的同时也在提高着自身的价值。在一个组织中,组织的群体价值并不仅仅等于各个个体价值的简单汇总,它会大于或小于个体价值的总和。这与一个团队的管理方式、个体间的协作精神等因素有关。

## 二、人力资源价值的计量

人力资源价值计量解决的是采用何种方式、从哪个角度来对人力资源的价值予以确认和衡量的问题。人力资源的特殊性和人力资源产出效果的复杂性,决定了其计量方法的多样性、计量结果的非精确性。

人力资源价值的计量模式主要分为货币性计量模式和非货币性计量模式。货币性计量模式是以货币形式对人力资源价值进行计量,而非货币性计量模式是对不能直接用货币单位进行计量的人力资源价值的某些方面用非货币单位给予反映。

1. 货币计量模式。在货币计量模式下,存在以下七种方法:

(1) 经济价值法。经济价值法是弗兰霍尔茨等人于1968年提出。该方法认为人力资源的价值在于其能够提供未来的收益,因此将组织未来各期的收益折现,然后按照人力资源投资占全部投资的比例,将组织未来收益中人力资源投资获得的收益部分作为人力资源的价值。其计算公式为:

$$V_n = \sum_{t=n}^T \frac{R_t}{(1+R)^{t-n}} \times H$$

式中:  $V_n$  —— 以未来盈余现值表示的群体人力资源价值;

$R$  —— 贴现率;

$R_t$  —— 第  $t$  期的组织未来净收益;

$H$  —— 人力资源投资占总资产投资的比例。

该方法以未来盈利作为计量基础,既符合资产的特征,又反映得比较全面,有一定的合理性。该法计算的是人力资源的使用价值,可以为企业管理人员了解企业的人力资源在未来的一定时期可能为企业创造的经济效益,有利于企业进行投资报酬分析,采取更有利的措施进行人力资源管理。同时,该计量公式在计量群体人力资源价值时,注重人力资源数量在整个企业投资中所占的比重,并且可以比较人力资源和非人力资源对企业贡献的大小,以使企业有限资金用于

最佳决策。其缺点是未来净收益是一个估计值,具有主观性和不确定性,且人力资源价值受多种因素影响,并不一定使投资比例呈线性关系。另外,该方法未反映人力资产的交换价值,即工资部分,因此,它低估人力资源的价值。

(2) 未来工资报酬折现法。1971年,巴鲁克·列夫和阿巴·施瓦茨在《会计评论》上发表题为“论人力资源的经济概念在财务报告中的应用”一文,正式提出职工未来收益或工资报酬折现模型。该模型直接根据经济学概念来计量人力资源价值,认为某一职工的人力资源价值等于该职工在剩余受雇期内未来工资报酬的现值。用公式表示为:

$$V_n = \sum_{t=n}^T \frac{I(t)}{(1+r)^{t-n}}$$

式中:  $V_n$ —— 年龄为  $n$  的员工的人力资源价值;

$I(t)$ —— 该员工第  $t$  年的预计工薪收入;

$t$ —— 该员工未来工作年限;

$R$ —— 适用于该员工的收益贴现率;

$T$ —— 员工退休年龄。

这种计量方法是以员工的工资支付额为基础,计算的是人力资源交换价值,可以为人力资源成本提供未来预测信息,有利于企业进行比较并及时调整人力资源成本,加强人力资源成本管理。然而该计量方法的前提条件是某人在其全部服务生涯中肯定不会离开这一组织,并且此人在该组织中会终身从事一个职业。事实上,人的工作岗位是有变动的,这种方法在实际应用中会过高估计个人的预期服务年限,从而高估人力资源价值。其次,这种计量方法仅以员工工资作为计量人力资源价值的基础,但实际上人力资源创造的价值可能高于或低于其工资。因此,运用这种方法会高估或低估人力资源价值,从而影响其准确性。

(3) 调整后的未来工资报酬折现法。1964年,美国的赫曼森教授在美国密执安州立大学发表题为“人力资产会计”的论文,提出以效率因素作为未来工资报酬的调整值,以调整后的未来工资报酬折现值来计算人力资源价值。他认为组织之间盈利水平的差异主要是由于人力资产素质的不同造成的,因此可将员工未来工资报酬的现值乘以反映本组织盈利水平与本行业平均盈利水平差别的效率系数作为人力资源价值确定的方法。效率系数可以用一定期间内某组织盈利水平与本行业平均盈利水平相比计算出的投资报酬率反映,其计算公式为:

$$\text{效率系数} = \frac{5 \frac{RF_0}{RE_0} + 4 \frac{RF_1}{RE_1} + 3 \frac{RF_2}{RE_2} + 2 \frac{RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15}$$

式中:RF——现实年度某企业的投资报酬率;

RE——现实年度全行业企业的投资报酬率。

人力资源价值 = 未来工资报酬折现价值 × 效率系数

这种计量方法的优点是在员工工资与企业价值之间存在确定关系的假设前提下,能够准确地、动态地反映人力资源产生的价值信息。该方法也有其局限性:它用一个员工在未来5年内所获得的工资收入代表他对企业的经济价值,在理论上低估了人力资源的经济价值。因为员工的工资收入要受很多因素影响,未必真正反映员工的实际工作成绩。

(4) 随机报酬价值法。1985年,弗兰霍尔茨在《人力资源会计》一书中介绍了“随机报酬价值模型”,他认为人对于组织的价值在于他能够提供未来的用途和服务,人为组织提供的服务量是由人的生产能力、调动、晋升及作为该组织成员的可能性等因素决定的。这些服务量取决于人在组织内目前或未来所担任的角色和实际担任该角色的可能性,而这种可能性是随机的,在这种过程中人所提供的服务是对组织的报偿,所以弗兰霍尔茨把这种过程称为有报偿的随机过程。因此计算人力资源价值时,只能综合考虑预计服务年限、服务状态、特定服务状态下的价值及其概率来预期。该模型的计算方法为:

$$E(CV) = \sum_{i=1}^n \left[ \frac{\sum_{j=1}^{m-1} R_j P(R_j)}{(1+r)^i} \right]$$

式中:E(CV)——人力资源的价值;

$R_i$ ——第*i*种状态下预期服务的货币表现;

$P(R_i)$ ——员工处于 $R_i$ 职务下的概率;

M——工作职位状态数(含离职状态,其预期服务的货币表现为零);

I——系列职务职位;

N——时期数;

R——贴现率。

这种计量方法是用人力资源为组织提供的服务所创造的价值(收益)来计算人力资源的价值,并且在计算过程中所考虑的因素系统全面,数据比较客观,用其估算的人力资源价值更容易被接受。但这种方法也有一定局限性:其一是 $R_i$ 值是人力资源的价值,本身是一个未知数,计量操作性有待分析;其二是忽略了其他资产对组织收益的影响,将组织的全部收益归结为人力资源所创造的价值,因此有可能高估人力资源的价值。

(5) 调整后的随机报酬价值法。刘仲文教授提出了调整后的随机报酬价值模式。刘教授认为 根据经济学理论 ,一切生产过程都是由资本资源、自然资源、人力资源三种基本资源相互结合、相互作用的结果。因此 ,在分析企业效益时应考虑这三种资源的相互作用以及人力资源在三种资源中所占的比重。公式如下 :

$$\text{人力资源} \\ \text{份额系数 } B_i = \frac{K_1}{K_1 \times \frac{\text{工资福利费用}}{\text{}} + K_2 \times \frac{\text{设备折旧率}}{\text{}} + K_3 \times \frac{\text{流动资金利息}}{\text{}} + K_4 \times \frac{\text{资源消耗费}}{\text{}}}$$

将  $K_1$ 、 $K_2$ 、 $K_3$ 、 $K_4$  看作权数 ,令  $K_1 + K_2 + K_3 + K_4 = 1$  ,而  $K_1$ 、 $K_2$ 、 $K_3$ 、 $K_4$  可以根据不同企业取不同的值。

调整后的随机报偿价值模式为 :

$$E(CV) = \sum_{i=1}^n \left[ \frac{\sum_{j=1}^{n-1} R_j B_j P(R_j)}{(1+r)^i} \right]$$

调整后的随机报酬价值模式解决了随机报酬价值模式中存在的将企业的全部收益归结为人力资源所创造的价值并有可能高估企业人力资源价值的问题 ,又兼具了其他几种模型的优点 ,是比较理想的价值模型。其局限性表现在忽视了各种资产的使用并不能等效地带来企业的新增产值 ,并且在公式中并未给出  $R_i$  的计算方法。

(6) 非购入商誉法。非购入商誉法最早在 1969 年由赫曼森教授提出。他认为 ,企业过去若干年的累计超过同行业平均收益的一部分或全部都可看作是人力资源的贡献 ,这部分超额利润应通过资本化程序确认为人力资源的价值。这种方法类似于企业确认非购入商誉价值的方法 ,因此称为“非购入商誉法”。该方法的计算步骤为 :

第一 根据本行业一定时期全部非人力资源资产总额及同期行业净收益总额 ,计算该行业投资报酬率。

第二 根据本企业同期全部非人力资源资产总额及本行业投资报酬率 ,计算本企业该期应实现正常净收益。

第三 根据本企业已实现净收益 ,计算其与按照行业投资报酬率计算的本企业应实现正常净收益的差额 ,该差额反映企业的额外收益(可看作“非购入商誉”)。

第四 ,以本企业的额外收益除以本行业投资报酬率 ,计算结果是该企业人力

资源价值。

$$\begin{aligned} \text{人力资源价值} &= \frac{\text{本企业实际净收益}}{\text{企业总资产}} \times \frac{\text{行业投资}}{\text{报酬率}} \\ &= \frac{\text{本企业实际净收益}}{\text{行业投资}} \times \frac{\text{行业投资}}{\text{报酬率}} - \text{企业总资产} \end{aligned}$$

该公式表明,将行业投资报酬率与本企业实现的净收益相比折算的资产,与企业实际占用资产之间的差额,即是人力资源价值。这种方法将企业的超额利润,按照资本化程序确认为人力资源价值,它的主要优点是:它的计算是基于每年的实际收益数额,而且不必对未来收益进行估算,因此它不仅更具有客观性,也与现行会计惯例较为接近。但是,按照这一方法,如果某企业实际收益等于或低于同行业正常收益时,该企业人力资源就没有价值或为负价值,这样就有可能低估了人力资源的价值。

(7) 指数法。这种方法要求研究出一个人力资源发展指数,根据基期的企业人力资源价值来推算以后年度的企业人力资源价值。这种方法的运用目前尚有一定难度。

2. 非货币计量模式。当一些决定人力资源价值的特殊因素不能完全用货币计量时,可以采用非货币计量方法。非货币计量主要是以人力资源的才干和运用知识的能力来决定其在企业中的价值,是根据主观预测和经验判断进行计量的。影响其计量的因素通常包括:现有人员文化程度、技术职称、职务、技术工种、实际工龄、年龄、健康状况等。主要方法有:

(1) 工作绩效评价法。这种方法是通过对人资源载体即人的知识水平、工作经验、工作态度、业务技能、适应能力、实际工作业绩等因素的综合衡量和评价来确定人力资源经济贡献或经济贡献的潜力,并用以计量人力资源的价值。这种方法的重要意义在于合理使用了人力资源,改进了人力资源管理,提高了人力资源的经济效益。

工作绩效评价法的第一种方法是工作绩效级别排列法,即将员工间的贡献及基本素质等级按一定顺序排列。这种级别排列可以是按一个标准尺度排列,也可以是多个标准尺度的排列。

第二种方法是轮流排列法,即先挑选出价值级别最高的工作人员,再挑出价值级别最低的工作人员,然后在其余的人里重复上述的挑选过程,选出余下人员里价值级别最高和最低的人,依次下去,直到划分选择完毕。

第三种方法是成对比较法,即将每位员工都和另一位员工进行比较,经过一

系列比较之后排出其等级序列。

(2) 技能一览表法。该方法是要对人力资源载体即人的知识水平、工作业绩、时间经验、健康状况等素质构成和能力特征分别列出各类人员的实际指标,编制一览表进行分等次衡量,以评价人力资源作为企业分析考评资料,对人力资源价值进行分析。

(3) 潜力评价法。就是利用人员素质测评工具对人员的素质和潜能给以测评,以确定某人在工作中的发展和职务提升的可能性,根据其为企业提供的潜在服务来评价人力资源的价值。

(4) 工作态度测定法。也就是当前企业最流行的员工满意度测定。其主要目的是了解员工对于某些客观事物的感情倾向。通过对员工态度的观察和调查分析,可以估计他们对所从事的工作、报酬、环境以及整个企业的看法,从而辨明他们对什么满意、对什么不满意。员工满意度的调查通常采用问卷调查的方式。

(5) 类推法。即把一个人力资源载体和另一个已评估出价值的人力资源载体相比较类推出其价值。

除了以上方法以外,还有文字叙述法、统计分析法等,供企业根据实际情况选择应用。这些方法作为人力资源价值计量的辅助方法,弥补了货币性计量的不足,可以反映货币计量所不能提供的信息。

### 三、人力资源价值信息的披露

鉴于人力资源价值计量模式的多样性,要想在会计报表主表或附注中完整、准确地反映人力资源价值信息是比较困难的,可以采用编制“企业人力资源价值情况说明书”的方式来进行披露。

在“企业人力资源价值情况说明书”中,应说明:编报日当时企业人员数量、结构和人力资源价值的情况;企业对人力资源价值进行货币性计量的基础和方法;如何对企业人力资源价值进行非货币性计量及其计量结果;本期企业人力资源价值与上期相比的变化情况和变化原因;企业人力资源价值计量活动的参与机构。

### 小结(Summary)

人力资源会计是会计的一个新兴领域,它通过对人力资源数据的鉴别和计量,将企业人力资源变化的信息提供给企业和外界有关人士,以满足他们的信息

需求。人力资源会计主要由人力资源成本会计和人力资源价值会计两大部分构成。人力资源成本会计是对人力资源的取得、开发、使用、保障以及人力资源离职损失等方面所引起成本的确认、计量、记录和报告,为人力资源管理提供有价值的成本信息。人力资源价值会计主要研究人力资源对企业的经济价值如何计量以及人力资源经济价值的决定因素问题,目的在于用人力资源的创利能力来反映组织现有人力资源的质量状况,为管理当局和外部利害关系集团提供完整的决策信息。

### 关键名词(Glossary)

**人力资源** 它是指一定时期、一定社会区域内,在适龄劳动人口和超过劳动年龄的总人口中,具有劳动能力的人口所拥有的创造社会财富的能力(包括已经投入和尚未投入社会财富创造活动的能力)的总和。

**人力资本** 它是需要通过投资接受教育、培训等才能获得的能力(知识和技能等)。

**人力资产** 它是人力资源投资的资本化而形成的、按照资产衡量标准确认的企业或组织的资产。

**人力资源成本** 它是指为了获得企业的人力资源而发生的招聘、录用、教育、培训、使用、管理、医疗、保险、福利等的费用或支出。

**人力资源价值** 它是指个人或群体为组织提供有效的未来服务的能力,它是组织对人力资源投资所产生的效益。在数量上,它等同于对人力资源投资引起的收入增量减去这种投资成本后的余额。

### 推荐阅读(Suggested Readings)

1. 刘仲文著:《人力资源会计》,首都经济贸易大学出版社1997年版。
2. 张文贤主编:《人力资源会计》,东北财经大学出版社2002年版。
3. 谌新民 刘善敏编著:《人力资源会计》,广东经济出版社2002年版。

### 思考题(Questions)

1. 如何理解人力资源、人力资本和人力资产三者的关系?

2. 试比较人力资源成本计量的三种模型。
3. 如何进行人力资源成本的核算？
4. 人力资源价值的计量方法有哪些？各有什么特点？