

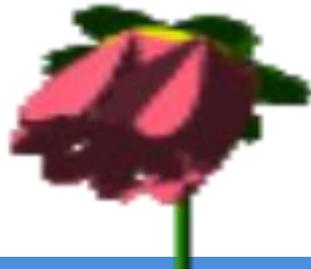
# 成本核算与分析



# 开课说明

## 一、课程性质

《成本会计》是财务管理专业的一门核心专业课，也是该专业的一门必修课程。



## 二、基本内容

- 项目一 成本核算认知
- 项目二 生产费用的归集和分配
- 项目三 生产费用在完工产品与在产品之间分配的核算
- 项目四 产品成本核算的基本方法
- 项目五 产品成本核算的辅助方法
- 项目六 其他行业成本核算
- 项目七 成本报表的编制与分析



### 三、使用教材

“十三五” 规划系列教材

《成本核算与分析》  
由李佩萍、彭培鑫主编

武汉理工大学出版社

2018年8月

## 四、教学实施及环节

### 1.预习

阅读、理解

基本原理、基本内容和基本方法

自己做好章节练习题

熟练掌握成本会计的基本方法。

## 2. 上课讲解

通过课堂分析和讲解课文之中的重点和难点，并解决学生的疑难问题。

## 3. 课后辅导

为帮助同学们牢固掌握该课程的重点和难点，除按学院规定的时间进行课后辅导外，还将通过电子邮件解答学生的疑难问题。

## 4. 考试成绩

平时作业、表现

考试卷面成绩

占总成绩的  
**30%**

占总成绩的  
**70%**



# 项目一 成本核算认知

- 成本与成本核算
- 成本核算的原则、要求和基本程序



# 1.1 成本与成本核算

- 成本的经济内涵
- 成本的作用
- 成本、费用、支出的关系
- 成本会计的内容
- 成本会计的职能
- 成本会计工作的组织



# 一、成本的经济内涵

## (一) 产品成本的含义

产品成本是企业**在一定时期**为

不同时期发生的费用分属不同时期的产品，只有**费用**

只有具体发生在一定种类和数量的产品上的生产费用，才能构成该产品成本

## (二)成本的经济实质

- 在市场经济中，产品的价值由三部分组成。
- (1) 已耗费的生产资料转移的价值 (C)。
- (2) 劳动者为自己劳动所创造的价值 (V)。
- (3) 劳动者为社会劳动所创造的价值 (M)。



$$\text{产品价值} = \mathbf{C+V+M}$$



产品价值的前两部分  
(**C+V**) 是形成产品  
成本的基础，是成本  
包括内容的客观依据。



$$\text{即：产品成本} = \mathbf{C+V}$$

从以上分析可见



所以，  
从理论  
上讲

产品成本就其实质来说，  
是产品价值中的物化劳动  
的转移价值（**C**）和劳动  
者为自己劳动所创造价值  
（**V**）的货币表现。

# 在实际工作中

把某些不形成产品价值的支出

一是从资金的补偿角度出发

如废品损失，季节性、修理期间的停工损失

也作为生产费用，计入产品成本。



大多按时期发生的期间费用

如销售费用、  
管理费用、  
财务费用

不计入产品成本，而  
直接计入当期损益。

二是基于简  
化成本核算  
工作的考虑

可见

生产费用

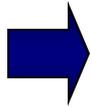
≠

产品成本

企业在一定时期内的生产耗费称为生产费用。它通常与一定期间相联系

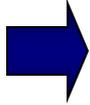
只有具体发生在一定数量的产品上的生产费用，才能构成该产品的成本。它是生产费用的对象化。

生产费用



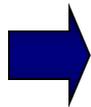
按会计期间归集

产品成本



按成本对象归集

产品成本  
的内容



为制造产品而耗费的各种原材料等费用

为生产产品而耗费的动力费用

支付给生产人员的职工薪酬

折旧费、租赁费、修理费和周转材料的摊销费用

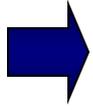
废品损失以及季节性和修理期间的停工损失

为组织和管理生产而支付的有关费用等



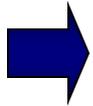
# 产品成本与生产费用的联系与区别

联系



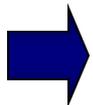
在经济内容上是完全一致的，  
一定时期的生产费用是计算产品成本的基础，  
产品成本是对象化的生产费用。

区别



生产费用与一定会计期间相联系，  
产品成本与一定种类和数量的产品相联系。

注意



在一定会计期间内，  
一个企业的生产费用总额  
与其完工产品成本总额不一定相等。

# 二、成本的作用



成本是补偿生产耗费的尺度



成本是制订产品价格的依据



成本是综合反映企业工作质量的重要指标



成本是企业进行生产经营决策的重要依据



# 三、支出、费用与成本的关系

## 1 支出、费用与成本

### (1) 支出

- 支出是会计主体在经济活动中发生的所有开支与耗费。
- 就企业而言，支出可分为
  - 资本性支出
  - 收益性支出
  - 投资支出
  - 所得税支出
  - 营业外支出
  - 利润分配支出。



## ( 2 ) 费用

- 费用是企业生产经营过程中所发生的经济利益的流出。
- 费用可分为生产费用和期间费用。
  - 生产费用是企业在一定时期为生产产品而发生的各项支出。生产费用随着产品的形成而构成产品成本。
  - 期间费用是企业一定会计期间为生产经营的正常进行而发生的各项费用。



## ( 3 ) 成本

- 成本是一种耗费。
- 有广义与狭义之分。
  - 广义成本指企业发生的全部费用，包括生产费用与期间费用。
  - 狭义成本通常仅指产品成本。产品成本是对象化的生产费用。



## 2 支出、费用与产品成本的关系

- 支出是企业在经济活动中所发生的所有开支与耗费。
- 费用是支出的主要组成部分，是企业支出中与生产经营相关的部分。
- 产品成本是生产费用的对象化，生产费用是计算产品成本的基础，产品成本是生产费用的最后归宿。
- 如果企业没有在产品，当期生产费用即为当期完工产品成本，如果企业有在产品，则生产费用与完工产品成本的关系是：

本期完工产品成本 = 期初在产品成本 + 本期生产费用 - 期末在产品成本。



# 三者的关系图

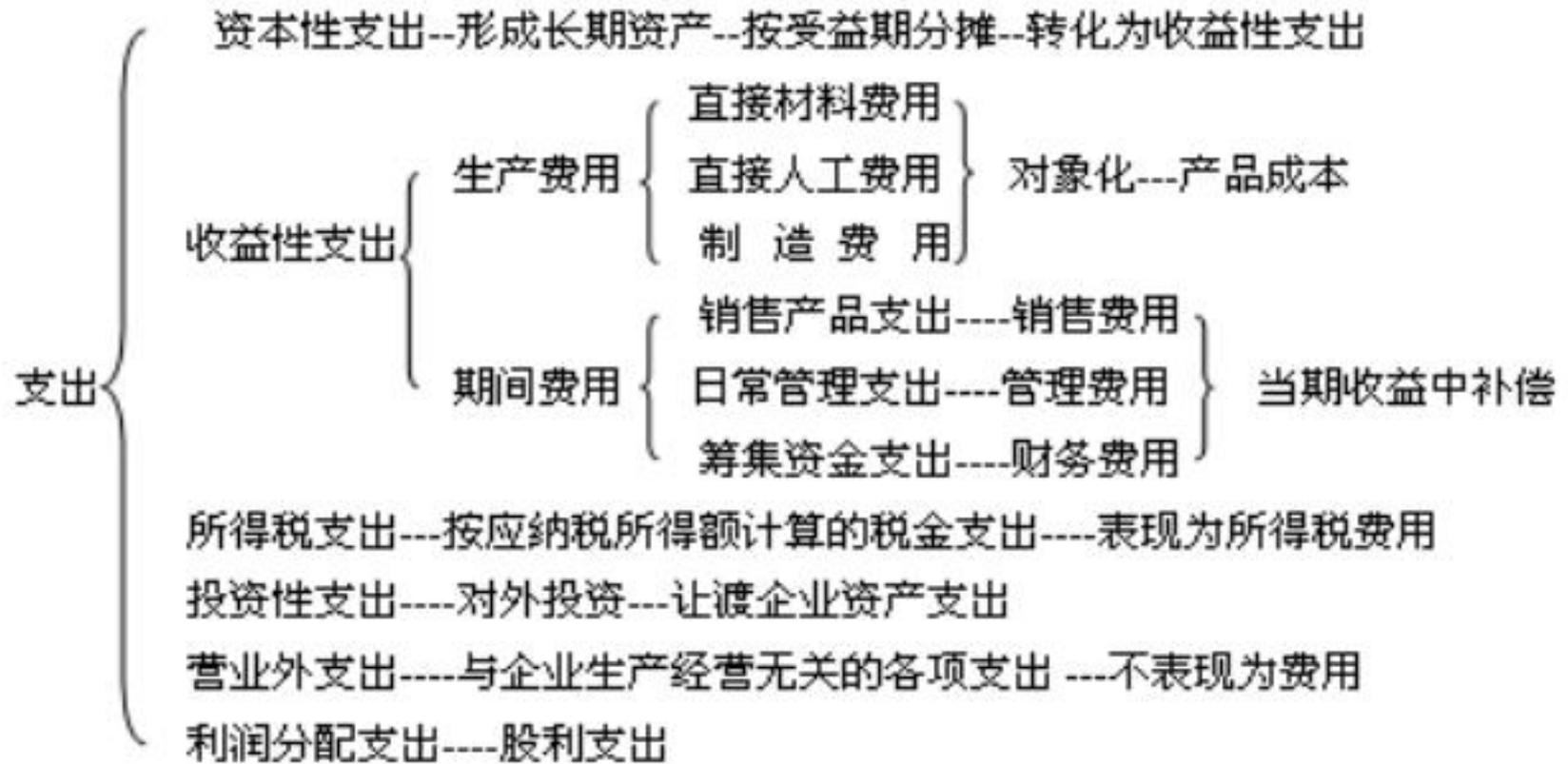


图 1-1 支出、费用、产品成本关系图

# 四 成本会计的概念和内容

- (一) 成本会计的概念
- 成本会计是以成本费用为对象的一种专业会计。
- 主要研究物质生产部门为制造产品而发生的成本即产品的生产成本，以及企业在生产经营过程中进行日常管理、销售产品和筹集资金等所发生的各种期间费用。
- 期间费用是为保证企业生产经营活动的正常进行而发生的，与产品生产有一定的相关关系，但通常又是在经营期间发生的，不宜直接计入产品的生产成本。



## (二) 成本会计的内容

- 成本会计的内容是成本核算对象的具体化，不同企业成本会计包含的内容有所不同。就制造企业而言，成本会计的具体内容主要包括：
  - (1) 供应过程中材料成本的归集、分配、计算与核算；
  - (2) 生产过程中生产费用的归集与分配，产品成本的计算与核算；
  - (3) 销售过程中产品销售成本的计算与核算；
  - (4) 期间费用的归集与核算；
  - (5) 成本报表的编制与分析。



# 五、成本会计的职能

- 现代成本会计的职能至少包括下列内容：
  - 成本预测
  - 成本决策
  - 成本计划
  - 成本控制
  - **成本核算**
  - 成本考核
  - 成本分析



## 六、成本会计工作的组织

### 1 成本会计机构的设置

- 成本会计机构是从事成本会计工作的职能部门，是企业会计机构的有机组成部分。
- 成本会计机构可以单独设置，也可以并入企业会计机构之中。
  - 对单独设置的成本会计机构需要进行内部分工，明确各自的工作职责。
  - 内部分工可以按成本会计的职能分工，分设成本核算组、成本分析组等；也可以按成本会计的对象分工，分设产品成本核算组、期间费用核算组等。



- 企业内部成本会计工作的组织形式可以分为

- 集中工作方式：也称厂部一级核算制，是将本企业所有的成本会计核算、成本计划编制、成本会计分析等工作集中在企业的会计部门进行。
- 分散工作方式：也称厂部、车间二级核算制，又称为非集中工作方式，是将成本的明细核算分散在车间进行，而厂部会计部门只进行综合的成本核算与分析。



# 两种组织形式的比较

## • 集中工作方式

- 优点是有益于企业管理当局及时全面地掌握成本会计的各种信息，便于使用计算机集中进行成本数据处理，减少成本会计机构设置的层次和成本会计人员的职数。
- 不足之处是直接从事生产经营的部门不能及时掌握成本信息，影响他们对成本费用进行控制的积极性。
- 适用于成本会计工作较为简单的企业。

## • 分散方式的优点与不足正好与集中工作方式相反。

- 分散工作方式通常适用于成本会计工作比较复杂的大中型企业



## 2 人员的配置

- 成本会计人员的素质高低直接影响成本会计的工作质量。
- 企业无论采用何种成本会计工作方式，都需要注意合理配置成本会计人员。做到“配齐、胜任”。



### 3 建立企业内部成本会计制度

- 企业内部成本会计制度是企业组织和处理成本会计工作的规范，属企业会计制度的一个组成部分。
- 必须以“一法、二则、三制度”为依据  
中华人民共和国会计法；  
企业会计准则、企业财务通则；  
企业会计制度、金融企业会计制度及小企业会计制度。
- 企业内部成本会计制度一般包括下列内容：
  - 成本会计工作的组织形式、人员分工和职责权限
  - 成本定额、成本计划和费用预算的编制方法
  - 成本核算的具体规定
  - 成本报表制度



## 1.2 成本核算的基本要求和程序

- 成本核算的基本原则
- 成本核算的基本要求
- 产品成本核算的账户设置
- 产品成本核算的账务处理程序



# 一、成本核算的原则



实际成本计价原则

权责发生制原则

重要性原则

及时性原则

成本分期原则

一致性原则

合法性原则

受益原则

目录



## 二、成本核算的基本要求

- （一）合理进行费用分类
- 正确计算产品成本首先要对费用进行合理的分类。
- 制造企业对费用分类的方法通常有二种：
  - 一是按费用的经济性质分类，形成要素费用；
  - 二是按费用的经济用途分类，形成生产费用和期间费用。



# 1 要素费用

- 要素费用是指费用按经济性质所作的分类项目。
- 制造企业发生的各种费用按其经济性质首先可以分为三大要素：
  - 劳动对象方面的费用，如材料费用、动力费用等；
  - 劳动手段方面的费用，如固定资产折旧费用、修理费用等；
  - 活劳动方面的费用，如工资费用等。
- 为进一步反映各种费用的构成和水平，在费用三大要素的基础上细分为九项要素费用。

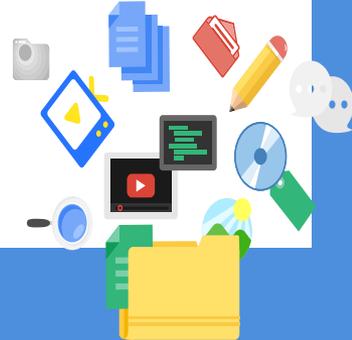


# 九项要素费用：

- (1)外购材料费用。
  - 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)外购燃料费用。
  - 指企业耗用的一切从外部购进的各種燃料，包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。
- (3)外购动力费用。
  - 指企业耗用的从外部购进的各種动力。
- (4)职工薪酬。
  - 指企业全体人员的工资及社会保险费用。



- (5)折旧费用。指企业按照规定的折旧方法和折旧标准计提的固定资产折旧费用。
- (6)修理费用。指企业为修理固定资产而发生的支出。
- (7)利息费用。指企业的借款利息费用扣除存款利息收入后的净额。
- (8)税金。指企业应缴纳的、在费用中列支的各种税金，包括房产税、车船使用税、印花税和土地使用税。
- (9)其他费用。指企业开支的、不属于上述各要素的费用。如租赁费、差旅费、邮电费、咨询费、业务费、外部加工费等。



## 2 生产费用

- 制造企业在一定期间（通常为一年）为生产产品而发生的各种耗费构成生产费用。
- 生产费用按一定的产品成本计算对象进行归集、分配、计算后，最终形成产品成本。
- 为了反映产品成本的构成，按各种生产费用在产品成本中的不同作用分成若干项目，称为产品成本项目。



# 分类：

- 根据产品成本管理的要求及各项费用发生额的大小，产品成本项目通常划分为三至六项。
  - 三项是直接材料、直接人工和制造费用；
  - 六项是原料及主要材料、燃料及动力、工资、废品损失、停工损失和制造费用。
- 将生产费用按成本项目反映，有利于加强产品成本的管理，寻找降低产品成本的途径。



### 3 期间费用

- 期间费用指企业在生产经营过程中发生，不宜计入产品成本，直接计入当期损益的费用。
- 期间费用按其经济用途，可分为销售费用、管理费用和财务费用。
  - 销售费用是企业产品销售过程中发生的费用。
  - 管理费用是企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用。
  - 财务费用是企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用。



## （二）分清各种费用界限

- 企业在生产经营过程中发生的支出有不同的用途，需要按照其用途进行划分，确定其最终的归属。
- 产品成本的计算过程实际上是对发生的费用进行不断的划分、归集和分配的过程。通过费用的划分，以分清各种费用的界限。



# 1 分清费用性支出与非费用性支出的界限

- 企业经营活动的广泛性，决定支出内容的多样性。
- 为了保证不同企业提供的成本会计信息具有可比性，防止企业乱挤成本、乱列费用，国家规定了企业成本费用的开支范围与开支标准，统一了成本费用的核算口径。
- 首先要分清是费用性支出，还是非费用性支出。
- 企业的支出可以划分为六类，
  - 收益性支出属于费用性支出，形成当期的生产费用与期间费用。
  - 资本性支出、投资支出、所得税支出、营业外支出和利润分配支出属于非费用性支出，分别形成企业的长期资产、对外投资、应交所得税、非生产经营支出和应付股利等。



## 2 分清生产费用与期间费用的界限

- 企业发生的费用性支出，要根据其经济用途分清是生产费用还是期间费用的界限。
- 生产费用最终要计入产品成本，由于期末在产品的影响，当月发生的生产费用不一定形成当月完工产品的成本。当月的完工产品不一定能在当月实现销售而形成当月的产品销售成本。
- 因此，当期的生产费用不一定能在当期的收入中得到补偿。而期间费用则不同，只要属于当期的费用，都将在当期的收入中予以补偿。
- 生产费用与期间费用对当期的利润形成具有不同的影响。
- 要保证正确计算产品成本和正确核算各期损益，必须分清两者的界限。



### 3 分清本期费用与后期费用的界限

- 无论是生产费用或是期间费用，都要按照权责发生制原则分清本期费用与后期费用的界限。
- 凡是属于本月的费用，不论是否实际发生，都应当予以确认并计入当月的生产费用或期间费用。
- 凡不属于本月的费用，不论其发生与否，都不得计入当月的生产费用或期间费用。
  - 任何企业都不得利用费用预提或摊销的方式来调节本企业的产品成本和当期损益。但本着重要性原则，对于应当采用跨期摊销或预提的数额较小的费用，因其对当期的产品成本或经营损益的影响不大，也可以直接计入发生当月的生产费用或期间费用。



## 4 分清各种产品应负担费用的界限

- 制造企业同时生产两种或两种以上的产品时，对属于本月的生产费用还要分清各种产品应负担费用的界限。
- 按不同的产品成本计算对象归集各自应承担的生产费用，以便正确计算各种产品成本，分别考核和分析产品成本计划或定额的完成情况。
- 不得随意调整各种产品应负担的生产费用，调节各种产品成本，不得任意在可比产品与不可比产品之间、在盈利产品与亏损产品之间转移生产费用，确保各种产品成本计算的正确

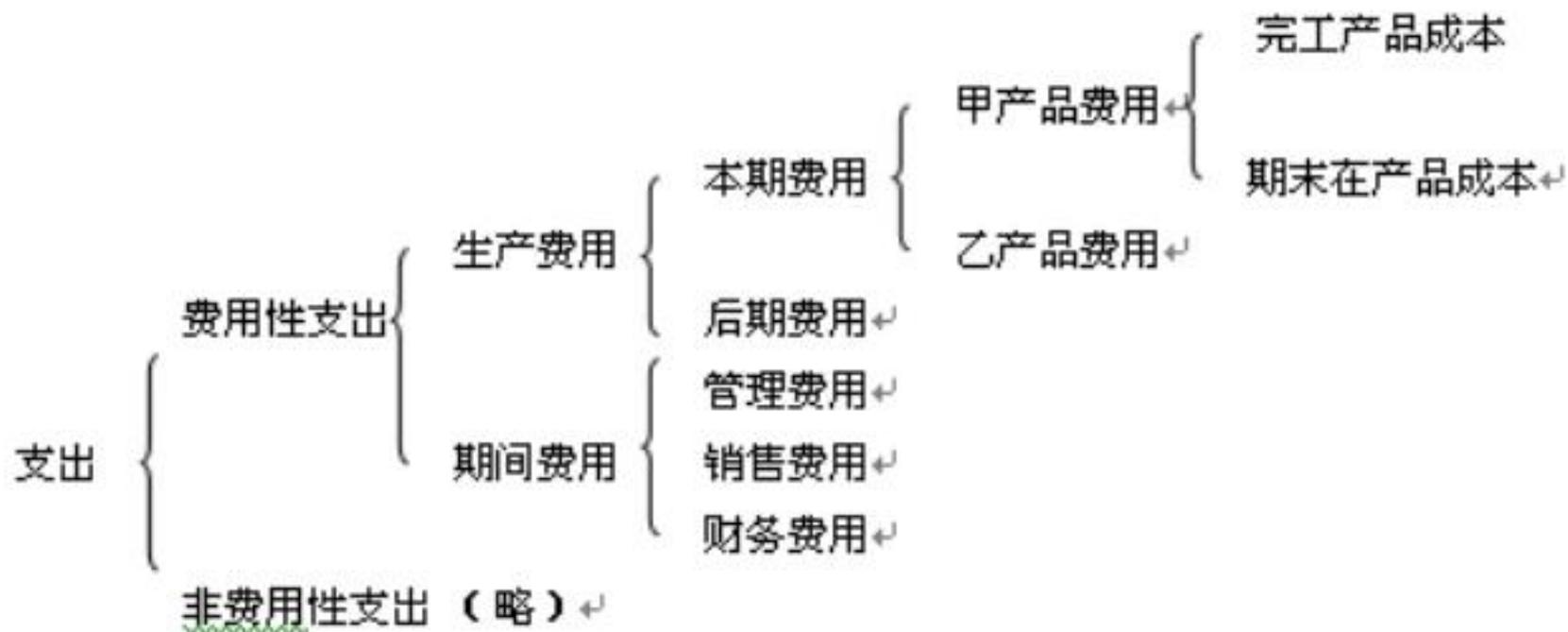


# 5 分清完工产品与月末在产品费用的界限

- 在规定的对产品成本进行计算时，某种产品全部完工，则该产品所归集的生产费用就构成该完工产品的总成本；
- 若某种产品都未完工，则该产品所归集的生产费用就是该产品的月末在产品成本；
- 若某品种的产品部分已经完工，部分尚未完工，则需要运用一定的方法对该种产品所归集的生产费用进行分配，分别确定完工产品成本与月末在产品成本。
- 企业不得人为地提高或降低月末在产品的成本，造成完工产品成本的不真实。



# 综上所述，可作出费用界限划分图：



## （三）确定财产物资的计价与价值结转的方法

- 企业在产品生产过程中发生的耗费,相当部分是财产物资的耗费。
- 其耗费的构成产品成本或期间费用。
- 不同的财产物资有不同的计价方式,不同的物资耗费也有不同的价值结转方法,分别对产品成本的计算和期间费用的确认产生不同的影响。



# 1 直接消耗物资的计价与价值结转

- 直接消耗的物资主要是企业在生产经营过程中耗用的原材料、辅助材料、燃料、包装物等。
- 对这些物资可以采用实际成本计价，也可以采用计划成本计价。
  - 采用实际成本计价时，对消耗物资的价值应当采用先进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法等方法进行计量和确认，并将确认的物资消耗价值结转计入当期的成本费用。
  - 采用计划成本计价时，对消耗物资的价值先按事先确定的计划成本计入当期的成本费用，到月末再计算材料成本差异率，确认消耗物资应负担的材料成本差异，据以将计入当期成本费用的消耗物资的计划成本调整为实际成本。



## 2 间接消耗物资的计价与价值结转

- 间接消耗的物资主要是为企业生产经营服务的劳动资料及其他长期资产，如固定资产、无形资产等。
- 对间接消耗物资的计价包括初始价值计价及磨损价值计价。
  - 初始价值通常以历史成本原则计价，即按取得这些物资时所发生的实际支出作为入账价值；
  - 磨损价值则依据国家有关规定结合企业实际情况确定计价方法。



# （四）做好产品成本核算的基础工作

- 为了保证成本费用核算的正确，以便加强成本费用的管理，提供真实可靠的成本会计信息，必须做好成本核算的基础工作。
- 其内容是：健全原始记录、强化定额管理、严格计量验收、实施内部结算。



# 1 健全原始记录

- 健全的原始记录是正确进行成本核算的前提。
- 通过原始记录形成反映企业生产经营情况的原始凭证，提供了成本核算的原始资料。
- 企业需要制定原始记录制度，确定原始记录的责任人员，明确记录人员的岗位职责，规范原始记录的传递程序和传递时限，**保证原始记录真实、可靠、正确、及时**



## 2 强化定额管理

- 定额是企业以正常生产条件为依据制定的，用以控制生产经营过程中人力、物力、财力消耗水平的标准。
- 合理制定的各种定额，有利于编制成本计划、控制成本水平、分析考核成本管理业绩。
- 定额的制定要体现先进性、科学性、可控性、可行性的要求。
- 定额可以适时进行修订，真正起到定额的作用。



### 3 严格计量验收

- 制造企业在生产经营过程中，会发生大量的财产物资收发业务，都离不开计量和验收。
  - 只有正确计量，才能保证物资消耗的正确计价；
  - 只有强化验收制度，才能落实经济责任，保证各项财产物资收发领用业务真实可靠。
- 严格的计量验收制度应当包括
  - 计量器具的配置、检测和校正制度
  - 财产物资的出入库手续制度
  - 有关责任人员的岗位责任制度、财产物资的清查制度等



## 4 实施内部结算

- 为了加强企业内部管理，明确企业内部各单位、各部门的经济责任，便于分析、考核各单位、各部门的工作业绩，检查成本计划完成情况，应当实施内部结算制度。
- 对企业内部各单位、各部门之间发生财产物资的转移和劳务的供应等，可以在合理确定内部结算价格的基础上，进行内部结算，计算内部各单位各部门的经营业绩。



## （五）确定适用的成本计算方法

- 不同的制造企业在产品生产过程中，存在不同的生产组织方式，不同生产工艺特点，不同的成本管理要求，因而可以采用不同的产品成本计算方法。
- 我国制造企业的产品计算方法主要有品种法、分批法、分步法、分类法及定额法等。
- 正确确定产品成本计算方法，有利于正确及时地计算产品成本，提供准确的成本会计信息。



# 三、成本核算的科目设置

核算各项要素费用的科目

原材料、材料成本差异

应付职工薪酬

累计折旧等

计算产品成本的科目

生产成本

制造费用

基本生产成本

辅助生产成本

A 车间

B 车间



# 1 “生产成本” 账户

- “生产成本” 账户用来核算企业进行产品生产（包括完工产品、自制半成品生产和提供劳务等）、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用。
- 设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级账户



# (1) “基本生产成本” 账户

- 制造企业的基本生产是指本企业用于对外销售产品的生产。
- 企业在生产产品过程中发生的生产费用，通过设置“基本生产成本”二级账户进行归集。
  - 借方登记为生产产品而发生的材料费用、人工费用及制造费用等
  - 贷方登记转出的完工产品成本，余额为借方，表示月末在产品的成本，同时反映月末基本生产所占用的资金。
- 产品成本明细账采用多栏式账页，其基本格式见下表1 - 1：



表 1-1

基本生产成本明细账

总第 页

成本对象：

生产车间：

投产时间：

字第 页

| 年 |   | 凭证 |   | 摘 要 | 产量<br>( ) | 成本项目 |      |      | 合 计 |
|---|---|----|---|-----|-----------|------|------|------|-----|
| 月 | 日 | 字  | 号 |     |           | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 |     |
|   |   |    |   |     |           |      |      |      |     |
|   |   |    |   |     |           |      |      |      |     |
|   |   |    |   |     |           |      |      |      |     |



## (2) “辅助生产成本” 账户

- 制造企业的辅助生产是指为本企业基本生产车间及其他部门提供产品或劳务的生产。
- 企业在进行辅助生产过程中发生的生产费用，通过设置“辅助生产成本”二级账户进行归集。
  - 借方登记辅助生产过程中发生的材料费用、人工费用及制造费用等
  - 贷方登记分配转出的完工产品成本及劳务成本。
  - “辅助生产成本”二级账户在分配转出后，一般无余额。
- 辅助生产成本明细账的格式与基本生产明细账的格式基本相同，见表1-2。



表 1-2

## 辅助生产成本明细账

总第 页

辅助生产车间：

产品或劳务：

字第 页

| 年 |   | 凭证 |   | 摘 要 | 成本项目 |      |      | 合 计 |
|---|---|----|---|-----|------|------|------|-----|
| 月 | 日 | 字  | 号 |     | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 |     |
|   |   |    |   |     |      |      |      |     |
|   |   |    |   |     |      |      |      |     |
|   |   |    |   |     |      |      |      |     |



## 2 “制造费用” 账户

- 制造费用是企业生产车间在生产产品或提供劳务过程中发生的各项间接费用
  - 如车间管理人员的工资及社保费、折旧费、修理费、水电费、机物料消耗、劳动保护费等。
  - 借方登记发生的各项制造费用
  - 贷方登记分配转出的制造费用
  - 分配转出后，该账户一般无余额
  - 制造费用明细账一般采用多栏式账页，格式见表1-3、1-4



表 1-3

## 制造费用明细账

总第 页

生产车间：

字第 页

| 年 |   | 凭证 |   | 摘要 | 借方 | 贷方 | 借<br>或<br>贷 | 余额 | (借)方项目 |     |     |     |
|---|---|----|---|----|----|----|-------------|----|--------|-----|-----|-----|
| 月 | 日 | 字  | 号 |    |    |    |             |    | 工资     | 折旧费 | 水电费 | (略) |
|   |   |    |   |    |    |    |             |    |        |     |     |     |
|   |   |    |   |    |    |    |             |    |        |     |     |     |

表 1-4

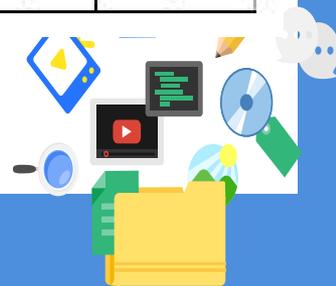
## 制造费用明细账

总第 页

生产车间：

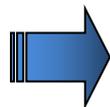
字第 页

| 年 |   | 凭证 |   | 摘要 | 合计 | 工资 | 福利费 | 劳动保<br>护费 | 折旧费 | 修理费 | 水电费 | (略) |
|---|---|----|---|----|----|----|-----|-----------|-----|-----|-----|-----|
| 月 | 日 | 字  | 号 |    |    |    |     |           |     |     |     |     |
|   |   |    |   |    |    |    |     |           |     |     |     |     |
|   |   |    |   |    |    |    |     |           |     |     |     |     |



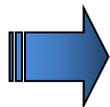
## 四、成本核算的一般程序

确定成本计算对象



根据工艺特点、管理要求设置账簿

生产费用的审核和控制



关注是否符合开支范围

生产费用的归集与分配



编制分配表、填制记账凭证、记账

计算产品成本



将生产成本在完工产品与在产品间分配



# 成本核算流程图

