

## 第三章

# 产品成本核算概述

## 第一节 产品成本核算的原则

在我国,为了加强企业产品成本核算工作,保证产品成本信息真实、完整,促进企业和经济社会的可持续发展,企业应当按照《会计法》、《企业会计准则》以及有关产品成本核算制度的规定加强产品成本核算,做好成本会计的组织与管理工作。站在财务会计的角度,企业产品成本具体核算工作中主要应当坚持如下基本原则。

### 一、合规性原则

合规性原则主要体现产品成本核算的合法性,当然也主要针对满足财务会计核算和对外财务报表编报需要而言的。作为企业财务会计核算体系的组成部分,要求对外公开的那部分成本信息,首先应该根据现行会计准则及有关成本核算制度的要求进行核算,要满足国家相应会计法规、制度、准则的规定,并结合企业经营管理的要求,对生产经营过程中发生的各种耗费进行计算和会计处理,以提供真实、合规而有用的成本信息。对于不符合相关准则与制度规定的费用和支出就不能计入成本。如企业用于构建固定资产、无形资产而发生的各项资本性支出,就不能直接计入生产成本;对于企业在一定时期内发生的销售费用、管理费用和财务费用等,应作为期间费用处理,而不能在产品成本中列支;又如,根据现行会计准则的规定,企业生产的具有较长生产周期的产品的成本也应当按照规定,将符合资本化条件的利息支出等借款费用计入产品成本,等等。基于合法或合规性要求,在具体的产品成本核算过程中主要是明确成本核算口径与各种成本费用界限,防止各种形式的乱挤乱摊成本等。

### 二、分期核算原则

分期核算原则可以看成是一般的会计分期核算假设在成本会计中的具体应用。成本核算首先作为现代企业财务会计核算体系的一部分,也应该划分会计期间,分别计算各期所生产的产品成本,并定期结算成本费用项目和编制相应的成本费用报表。一般而言,成本核算分期应与财务会计分期保持一致,从而保持企业整个会计核算体系的完整性,也有助于成本计划的执行和完成情况,定期考核企业的生产经营业绩。但需要指出的是,成本核算期间与产品成本计算周期未必保持一致,具体的产品成本计算可以根据企业生产周

期特点和管理要求定期或者不定期进行。

### 三、权责发生制原则

权责发生制原则或称应计制原则,这是企业整个财务会计核算的基准,产品成本核算也不例外。权责发生制原则要求按照权责关系的归属来确认收入和费用,具体而言,凡是属于本期的收入和费用,无论款项是否在本期收付,都应作为本期的收入或者费用处理;反之,不属于本期的收入和费用,即便款项在本期收付,也不应作为本期的收入或者费用处理。有了权责发生制,才有了诸如固定资产折旧、无形资产摊销、长期待摊费用以及计提应计费用和一些递延项目的会计处理等问题。相应的,对于本期支付或者发生的各项费用,不一定要全部计入本期产品成本,同时,本期产品的成本不仅包括本期支付或发生的生产费用,也可能包括以前期间支付或者发生而应在本期摊销、计入有关产品成本的费用,也可能包括预期将来某期才会发生或者支付的,但应在本期预先计提计入本期有关产品成本的费用等。财政部颁发的《企业产品成本核算制度(试行)》中也明确规定,企业应当按照权责发生制的原则,根据产品的生产特点和管理要求结转成本。显而易见,在成本核算中贯彻权责发生制原则,对于明确产品成本核算范围,正确计算各期损益提供了合理保证。

### 四、实际成本原则

实际成本计价也称历史成本计价,它是现行财务会计的基本原则,更是产品成本核算的一般性要求。实际成本具有客观性、可核实性以及资料易于取得等特点,有助于加强成本的管理和控制。实际成本计价原则要求企业的各项资产按照取得时的现实成本入账,并随着其直接或者间接用于产品生产,而按照其耗用程度,将其原入账成本一次或者逐次转入各有关产品成本负担;对于采用计划成本法对存货进行计价的企业,无论是生产耗用还是产出,最终都应该还原成实际成本加以反映。对此,我国财政部颁发的自2014年开始实施的《企业产品成本核算制度(试行)》明确规定,企业不得以计划成本、标准成本、定额成本等代替实际成本。企业采用计划成本、标准成本、定额成本等类似成本进行直接材料日常核算的,期末应当将耗用直接材料的计划成本或定额成本等类似成本调整为实际成本。

### 五、可比性原则

广义而言,可比性原则包括统一性与一贯性两个方面,前者是指任何企业无论属于哪个行业,都应当按照公认的统一会计核算基准和原则进行成本核算,做到成本核算口径统一,相互可比,在我国要求企业要按照会计准则、产品成本核算制度的统一规定进行产品成本核算;后者是具体到某一企业而言的,也是这里强调的重点,即某个企业的产品成本核算方法应当保持稳定,尽量做到前后期保持一致,不得随意变更。我国财政部颁发的《企业产品成本核算制度(试行)》明确规定,企业产品成本核算采用的会计政策和估计一经确定,不得随意变更。当然,如果由于环境变化、条件变更,或者把握了更新信息,判断

确有变更的必要,则应将变更的情况、变更的原因以及变更之后对于成本核算结果及相关经济后果的影响进行适当的说明。一贯性原则主要是为了保证成本会计信息的可比性,避免企业通过利用和变更成本会计计算和处理方法人为调节成本费用的高低,进而达到操纵盈余的目的。

## 第二节 产品成本核算的要求

产品成本核算不仅是企业财务会计的一个重要组成部分,同时也是企业生产经营管理的一项重要内容。产品成本核算准确适当与否,不仅影响到企业资产计量和损益的计算,对于企业成本、费用预测、决策、计划、控制、分析以及成本绩效考核等工作都会产生影响。为此,在产品核算工作中应当贯彻如下几点基本要求。

### 一、遵守会计准则与有关成本核算制度

按照现行会计准则及有关核算制度的规定,企业生产经营活动中发生的各项成本、费用、损失以及其他支出,并不是都能够计入产品成本。为了保证成本核算的合理性、合法性和可靠性,企业应该严格遵守现行会计准则、制度等规定的成本开支范围和费用开支标准。例如,根据现行企业会计准则规定,产品等存货的成本包括采购成本、加工成本和其他成本,一般是指产品等存货达到预定可使用状态所发生的必要的合理的支出。其中采购成本包括企业从采购到入库前所发生的购买价款、相关税费、运输费、装卸费、运输途中的合理损耗、入库前整理挑选费用等。对于采购过程中发生的物资毁损短缺等,除了合理损耗外,因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗,暂作为待处理财产损溢进行核算,查明原因按照管理权限报经批准后计入管理费用或营业外支出等,一般不应再计入存货成本。类似地,对于不计入产品成本的各项费用,相关会计准则或成本核算制度也会对费用列支标准加以规定。

### 二、产品成本核算应当与成本管理工作相结合

企业产品成本核算过程,既是按照现行会计准则和有关成本核算制度对各项成本费用进行归集、分配、结转,满足有关资产和损益计量需要的过程,同时也是企业加强成本管理,反映企业成本计划执行与完成情况的反馈与控制过程,应当同时兼顾成本预决策与成本绩效评价所需要的成本信息,从而做到算管结合、算为管用。财政部颁发的《企业产品成本核算制度(试行)》从多个角度强调了成本信息应当兼顾企业成本管理的需要,规定企业应当充分利用现代信息技术,编制、执行企业产品成本预算,对执行情况进行分析、考核,落实成本管理责任制,加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制等。成本核算对象的确定、成本核算项目的设置以及有关成本费用的归集、分配与结转都应当结合成本管理要求适当加以处理。企业内部管理有相关要求的,可以按照现代企业多维度、多层次的管理需要,确定多元化的产品成本核算对象,可以利用现代信息技术对有关成本项目进行组合,输出有关成本信息,并在确定多维度、多层次成本核算对象的基础上,对有关费用进

行归集、分配和结转。其中,多维度是指以产品的最小生产步骤或作业为基础,按照企业有关部门的生产流程及其相应的成本管理要求,利用现代信息技术,组合出产品维度、工序维度、车间班组维度、生产设备维度、客户订单维度、变动成本维度和固定成本维度等不同的成本核算对象。多层次是指根据企业成本管理需要,划分为企业管理部门、工厂、车间和班组等成本管控层次。

### 三、准确划分成本费用界限

准确划分成本费用界限可以说是遵循现行成本费用列支要求的进一步具体化和延伸,为了准确核算各种产品劳务的成本,会计实务中通常需要明确划分以下几种成本费用界限。

#### 1. 正确划分生产经营性费用与非生产经营性费用的界限

企业活动可以分为生产经营性活动和非生产经营性活动,这些活动、交易和事项可能形成各种各样的支出,有的属于企业日常生产经营活动中的正常耗费,有的则属于非生产经营性支出。企业应该按照国家规定的成本开支范围和费用开支标准,正确划分生产经营性费用和非生产经营性费用的界限,凡不属于企业日常生产经营活动方面发生的支出,即非费用性支出不得列入生产成本或者期间费用;反之,那些不属于企业正常生产经营活动范围内发生的支出,则不应该在成本费用中列支,如对于固定资产盘亏净损失,应计入营业外支出等。既要反对乱挤乱摊成本,人为扩大成本、费用,也要反对不计、少计和人为缩小成本、费用,以保证成本费用核算的正确性。

#### 2. 正确划分生产成本与期间费用之间的界限

财政部颁发的《企业产品成本核算制度(试行)》明确规定,企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则,正确区分产品成本和期间费用。制造企业的生产经营性费用按照其用途和计入损益的时间,又可以分为生产成本与期间费用,二者的性质和对损益的影响是有所不同的。企业为生产一定种类和数量的产品而发生的各项生产性耗费,即生产费用,构成产品成本。它依附于它所生产的产品或者劳务,通常首先以存货资产的形式存在,只有在产品销售后才转化为产品销售成本,并与产品销售收入相配比。可见生产成本对于企业损益的影响是间接的。期间费用则是企业经营活动中发生的,不计入产品或劳务成本,而是在发生的当期直接计入当期损益的费用。期间费用与一定的期间相联系,并直接影响到当期损益的大小。因此,要根据现行会计制度的规定,正确划分计入产品成本和期间费用的费用界限,避免人为调节各期产品成本和各期利润的错误做法。

#### 3. 正确划分各个期间之间的费用界限

企业一定期间发生的生产性费用,并不一定由该期的产品成本来负担。有的费用虽然是本期发生的,但并不全部由本期产品成本来负担,如待摊费用;有些费用,虽然本期并没有支付,但却应由本期产品成本来负担,如预提费用。正确划分各期的费用界限,重要的是要贯彻权责发生制原则要求,合理核算待摊费用、长期待摊费用和预提费用等跨期摊配费用,不得利用不同的摊配手法来人为地调节各期产品成本。

#### 4. 正确划分各种产品之间的费用界限

企业生产的产品可能不止一种,为了分析和考核各种产品的成本计划的执行和完成情况,必须将应计入当期产品成本的生产费用在各种不同的产品之间进行合理划分,以准确计算各种不同产品的成本。对于直接材料、直接人工等能够直接计入某种产品的费用,应直接计入该种产品成本;对于几种产品共同发生的、不能直接计入各产品的费用,则应采用适当的分配方法,分配计入这几种产品的成本。分清不同产品的成本,与它们的计划成本、标准成本作比较,就能揭示各产品的超支或节约情况,才能据以对各产品的盈亏情况和市场前景进行正确评价。要防止为了掩盖成本超支或以盈补亏而在各种产品之间任意转移费用,人为调节各种产品成本的错误做法。

#### 5. 正确划分完工产品与期末在产品之间的费用界限

通过以上成本费用的界限划分,企业一定时期为生产某种产品所发生的各项生产性费用就被归集、汇总记入各种产品的成本明细账中,期末在计算各产品成本时,就要根据各产品的完工情况,采取适当的方法,将归集至各产品的生产费用在完工产品与期末在产品之间进行分配,以保证完工产品成本计算的准确性。上期尚未完工的期末在产品转入本期继续加工,其期初在产品成本与本期生产费用构成本期产品总生产费用,并于期末分配计入本期完工产品成本和期末在产品成本。分配方法一经确定,就不要随意调整,要防止通过任意调节在产品成本,进而人为调节完工产品成本的错误做法。

### 四、做好成本核算的基础工作

为了准确、可靠而及时地计算产品成本,做好各项基础工作是十分重要的,基础工作做得不好,后续工作也容易发生错乱,影响成本信息的相关性与可靠性。成本会计核算的各项基础工作包括建立健全企业的定额管理制度,加强材料物资的计量、检验、收发、领退和清查制度,建立健全内部结算制度,建立健全原始记录制度以及相关凭证的流转程序,此外还包括提高成本会计人员的业务素质,甚至还要提高全员的成本管理与控制意识等。这些都是做好成本会计工作的基础与保证。

### 五、选择适当的成本计算方法

产品成本核算是对产品生产过程所耗费资源方面信息的跟踪反馈,而现代企业生产类型五花八门,产品种类丰富多彩,不同生产特点都可能形成不同的成本信息,因此需要企业根据生产特点并结合成本管理的信息需求,合理确定成本核算对象,选择适当的成本计算方法。同一企业生产的不同产品,可能有着不同的生产工艺特点或组织特点,就可能采用不同的成本计算方法。不同的成本计算方法,所得到的成本信息的内容与范围也会有所不同。对于成本计算方法的选择,本书其他章节还会有更加详细的介绍。

### 六、定期编报成本信息

企业产品成本核算应当定期进行,及时提供成本信息,以满足财务报表编报和及时

进行成本信息反馈控制的需要。为了综合反映企业成本计划的执行情况,全面反映企业的成本水平及其他相关内容,企业一般应当按期编制成本报表,并及时呈送给管理层或其他相关决策者。根据财政部颁发的《企业产品成本核算制度(试行)》的规定,企业一般应当按月编制产品成本报表,全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等。一般而言,成本报表属于内部报表,不需要随同公司财务报告对外公布。

## 第三节 产品成本核算的程序

### 一、产品成本核算会计科目的设置与应用

会计科目是对会计核算对象具体内容进行分类核算的项目,通常也是进行日常会计处理的具体账户名称,是会计处理信息的专业工具,它们所表达的就是会计信息本身。同样地,为了准确描述成本会计的具体信息,会计上需要设置一些总分类科目或者明细分类科目进行分类核算。具体到制造企业,在日常成本会计实务中,企业可以通过设置以下几个会计科目进行具体的产品成本核算。

#### 1. “生产成本”科目

“生产成本”科目是进行成本核算时所使用的一个最重要的会计科目。该科目用来核算企业从事工业性生产,包括生产各种产品(产成品、自制半成品、代制品、代修品等)、自制材料、自制工具、自制设备以及提供其他工业性劳务等所发生的各项生产费用。该科目在结构和用途上属于成本计算类科目,其借方登记生产单位发生的直接材料、直接人工等直接费用和分配转入的制造费用;其贷方反映完工入库的各种产成品、自制半成品等的实际成本以及分配转出的辅助生产成本等;该科目的期末余额一般在借方,反映期末尚未完工的各项在产品的实际成本。“生产成本”总账科目之下一般设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级科目,并分别按成本计算对象和成本项目进行进一步的明细核算。

#### 2. “制造费用”科目

与“生产成本”科目类似,“制造费用”科目在性质及其反映的经济内容上仍然属于成本计算类的会计科目,它本身也构成产品生产成本的一个重要方面。制造费用是企业生产单位(包括分厂、车间)为组织管理生产活动等所发生的、不直接计入各产品成本的各项费用。制造费用大部分属于间接费用,同时对于那些直接用于产品生产,但管理上不要求或者不便于单独核算,因此会计上没有专设成本项目单独核算的费用项目,也并入“制造费用”科目核算。“制造费用”科目在结构和用途上属于集合分配类科目,其借方登记企业一定时期发生的各项制造费用,如间接材料、间接人工和其他制造费用等;其贷方反映分配转入各产品生产成本的金额,该科目期末一般没有余额。在“制造费用”总账科目下一般应按照车间、部门设置明细账,账内按制造费用发生的具体项目设置专栏进行明细核算。

除了上述两个用来进行产品成本核算的主要科目之外,企业还可以根据需要增设其他科目,例如,需要单独核算废品损失和停工损失的生产单位,可以设置“废品损失”总账科目和“停工损失”总账科目等。另外需要加以说明的是,制造企业成本核算的总账科目的设置可以根据核算和管理的要求进行适当调整。例如,可以将“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级科目作为总账科目进行核算;中小型企业,如果其生产业务类型比较简单,也可以将“生产成本”和“制造费用”两个科目合并,而仅仅设置“生产成本”或通俗地叫作“生产费用”的科目对有关生产费用进行核算等。

## 二、产品成本核算的一般程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项生产费用和期间费用,按照成本核算的要求,逐步进行归集和分配,最后计算出各种产品的生产成本和各项期间费用的基本过程。尽管企业的生产工艺特点与组织特点各有不同,相应的成本计算方法也会存在差异,但其产品成本核算的一般程序还是基本相同的。以制造企业为蓝本,产品成本核算的一般程序可以归纳为如下几个主要环节。

### 1. 要素费用的归集与分配

对于企业生产经营中所发生的各项资源耗费,应分别予以归集,并根据现行会计准则、制度规定的产品成本的列支范围,分别计入相应的产品成本与其他费用。例如,一定时期发生的材料费用,如果是产品生产所消耗的直接材料,则计入生产成本;对于生产车间间接性的物料消耗,则计入制造费用;而对于行政管理部门领用的一般性材料则计入管理费用。当然,如果是工程领料则计入在建工程成本等。相应的,对于不同部门和工作岗位的职工的薪酬也应当根据职工服务对象而计入产品或其他资产成本以及费用,等等。

### 2. 跨期费用的分配

产品成本核算一般应当按照权责发生制核算相关成本与费用,对于那些不是本期所投入的资源的耗费(如前期已经付出的资源耗费或未来期间应支付的资源耗费),根据权责发生制要求或者配比惯例,也可能由本期产品成本或其他费用来负担。如采取经营租赁方式租入的生产用厂房、设备的长期租赁费用,一般对于预付或应付的租金,应采取摊销或计提(应付)方式,而在整个租赁期间合理适当分配计入各期产品成本,类似的还有经营周转使用的包装物、低值易耗品等成本的分次或分期摊销等。

### 3. 辅助生产费用的归集与分配

对于企业单独成立的主要为基本生产或其他部门提供产品、服务的辅助生产单位,其在提供产品或服务的过程中发生的各项耗费,包括辅助生产部门的一般经费,通常应当在发生时先在“辅助生产成本”明细账予以归集,期末根据所提供的产品、服务数量,按照“谁消耗或谁受益、谁负担”的原则,合理分配计入各受益的产品成本或其他费用。当然,在辅助生产车间单独设有“制造费用”明细科目的情况下,应当首先把辅助生产车间的制造费用分配转入辅助生产成本,然后再进行辅助生产费用分配。此外,当存在两个或两个以上的辅助生产单位,而且它们之间还可能相互耗用对方提供的产品或劳务时,还应当考虑这

些辅助生产单位之间相互间进行费用分配的情况,随后章节对此会有介绍,这里不予赘述。

#### 4. 制造费用的归集与分配

这里所谓的制造费用,主要是指基本生产车间所发生的制造费用。基本生产车间如果生产有多种产品,则应将归集于基本生产车间“制造费用明细账”中的金额,采用适当的分配方法,在该基本生产车间所生产的各种产品当中进行分配,使之变成产品成本的一个组成部分。

#### 5. 完工产品与期末在产品之间的费用分配

经过上述几个步骤的费用归集与分配处理之后,企业在计算期内所发生的应当计入产品成本的各项耗费,都集中于各种产品的“基本生产成本”明细账中,期末(习惯于月末),如果产品全部完工,则全部转入完工入库产品成本;如果全部都没有完工,则结存为期末在产品成本;在部分完工的情况下,则需要根据企业的具体情况,采用适当的分配方法,将全部的生产费用在完工产品与在产品之间进行合理分配,从而计算出完工产品成本与期末在产品成本,同时结转完工入库(或转入下一生产环节以及直接销售等)产品成本。



### 本章小结

1. 进行产品成本核算,应当坚持如下基本原则:①合规性原则;②成本核算分期原则;③权责发生制原则;④实际成本原则;⑤可比性原则等。

2. 产品成本核算的要求主要包括:①遵守会计准则与有关成本核算制度;②产品成本核算应当与成本管理工作相结合;③准确划分各种成本费用之间的界限;④做好成本核算的各项基础工作;⑤选择适当的成本计算方法;⑥定期编报成本信息等。

3. 进行产品成本核算,企业一般应当设置“生产成本”账户,该账户可以下设“基本生产成本”与“辅助生产成本”进行二级或者明细核算;生产单位为组织管理生产而发生的不能直接计入具体产品成本的费用,应设“制造费用”账户,并区别不同生产车间进行明细核算。

4. 产品成本核算程序一般包括如下几个环节:要素费用分配、跨期费用分配、辅助生产费用分配、制造费用分配、完工产品与在产品之间的费用分配等。



### 思考与练习

#### 一、复习思考题

1. 产品成本核算主要应坚持哪些基本原则?
2. 产品成本核算的具体要求有哪些?
3. 进行产品成本核算需要划清哪些费用界限?
4. “生产成本”与“制造费用”科目的主要核算内容是什么?
5. 产品成本核算程序一般包括哪些主要环节?



## 二、练习题

有一家机械制造厂,下设一个基本生产车间,大量大批多步骤生产 A、B 两种产品,但不要求分步骤计算产品成本,而且月末通常不存在在产品。企业还有一个蒸汽车间,主要为基本车间和其他部门提供蒸汽。

要求:请尝试设计该厂的产品成本核算的一般程序或主要环节。