

## 2024年初级会计职称考试《初级会计实务》精讲课讲义

## 第九章 产品成本核算

目录：

第一节 成品成本的概述

第二节 产品成本的归集与核算

第三节 产品成本计算方法

## 第一节 成本核算的概述

产品成本，是指企业在生产产品（包括提供劳务）过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。产品成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行计算，并进行相应的账务处理。成本核算一般是对成本计划执行的结果进行事后的反映。

一. 产品成本核算的要求

基本要求	具体说明
1.做好各项基础工作	做好数据的收集、整理工作，对生产事前、事中和事后进行全程控制
2.正确划分各种费用支出的界限	(1)收益性支出和资本性支出；(2)成本费用、期间费用和营业外支出；(3)本期成本费用与以后期间成本费用；(4)各种产品成本费用；(5)本期完工产品与期末在产品成本
3.根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法	产品成本的计算，关键是选择适当的产品成本计算方法。企业常用的产品成本计算方法有：品种法、分批法、分步法、分类法、定额法、标准成本法等
4.遵守一致性原则	在成本核算中，各种处理方法要前后一致，使前后各项的成本资料相互可比
5.编制产品成本报表	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

二、产品成本核算的一般程序

- (1) 根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。
- (2) 确定成本项目。企业计算产品生产成本，一般应当设置“原材料”“燃料和动力”“职工薪酬”“车间经费”四个成本项目。

(3) 设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。

(4) 收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生费用进行审核。

(5) 归集所发生的全部生产费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。

(6) 结转产品销售成本。

### 三、产品成本核算对象

#### (一) 概念

产品成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。成本核算对象的确定，是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确计算产品成本的前提。

由于产品工艺、生产方式、成本管理等要求不同，产品项目不等同于成本核算对象。企业应当根据生产经营特点和管理要求来确定成本核算对象。一般情况下，对制造企业而言，大批大量单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，以产品品种为成本核算对象；小批单件生产产品的，以每批或每件产品为成本核算对象；多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，以每种产品及各生产步骤为成本核算对象；产品规格繁多的，可将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的各种产品，适当合并作为成本核算对象。

企业内部管理有相关要求的，还可以按照现代企业多维度、多层次的管理要求，确定多元化的产品成本核算对象。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理层次。

**【例题·多选题】**下列关于确定成本核算对象的表述中正确的有（ ）。

- A. 成本核算对象确定后，通常不应中途变更
- B. 成本核算对象的确定是设立成本明细账，正确计算成本的前提
- C. 多步骤连续加工产品，且管理上要求提供生产步骤成本信息的，以每种产品及生产步骤为成本核算对象

D. 小批或单件生产产品的，以每批或每件产品为成本核算对象

『正确答案』 ABCD

#### 四、产品成本项目

企业应当按成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或成本性态等设置成本项目。

根据生产经营特点和管理要求，制造业企业一般可以设立以下几个成本项目：

成本项目	含义	会计科目
直接材料	直接材料指企业在生产产品和提供劳务过程中的实际消耗的，直接用于产品生产，构成产品实体的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品和运输、装卸、整理费用	生产成本
燃料及动力	直接用于产品生产的外购和自制的燃料和动力	
直接人工	生产产品和提供劳务过程中为获取直接从事产品生产人员提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出	
制造费用	企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，如生产车间发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的职工薪酬、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等	制造费用

【单选题】下列各项中，不应计入产品生产成本的是（ ）。

- A. 生产产品领用的原材料
- B. 车间照明的电费
- C. 预计产品质量保证损失
- D. 车间管理人员的薪酬、福利支出

『正确答案』 C 『答案解析』 选项C，计入销售费用。

【多选题】（2022年）下列各项中，企业为正确计算产品成本必须划分的费用界限有（ ）。

- A. 收益性支出和资本性支出
- B. 本期完工产品和期末在产品成本的界限
- C. 各种产品成本费用界限
- D. 本期成本费用与以后期间成本费用的界限

『正确答案』 ABCD 『答案解析』 为正确计算产品成本，必须正确划分以下五个方面的费用界限：一是正确划分收益性支出和资本性支出的界限；二是正确划分成本费用、期间费用和营业外支出的界限；三是正确划分本期成本费用与以后期间成本费用的界

限；四是正确划分各种产品成本费用的界限；五是正确划分本期完工产品与期末在产品成本的界限。

【单选题】（2022年）下列属于制造业企业产品成本项目的是（ ）。

- A. 制造费用 B. 财务费用  
C. 销售费用 D. 管理费用

『正确答案』A

『答案解析』对于制造业企业而言，一般可设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等成本项目。

## 第二节 产品成本的归集与分配

### 一、基本生产费用的归集和分配

制造业企业的生产费用按照经济内容可划分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费、利息费用、税金、其他费用等要素费用。按照要素费用分类核算制造业企业的费用，反映了制造业企业在一定时期内发生了哪些费用及其金额，可以用于分析各时期费用的构成和各要素费用所占的比重，进而分析考核各时期各种要素费用计划的执行情况。

#### （一）成本核算的科目设置

##### 1. “生产成本”科目

该科目核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本，包括生产各种产品（产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等。该科目借方反映所发生的各项生产费用，贷方反映完工转出的产品成本，期末借方余额反映尚未加工完成的各项在产品的成本。该科目应按产品品种等成本核算对象设置基本生产成本和辅助生产成本明细科目。

基本生产成本应当分别按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、类别、订单批别、生产阶段等）设置明细账（或成本计算单），并按规定的成本项目设置专栏。

基本生产成本应当分别按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、类别、订单批别、生产阶段等）设置明细账（或成本计算单），并按规定的成本项目设置专栏。

辅助生产成本是为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。该科目按辅助生产车间和提供的产品、劳务分设辅助生产成本明细账，按辅助生产的成本项目分设专栏。期末，对共同负担的生产费用按照一定的分配标准分配至各受益对象。

## 2. “制造费用”科目

制造费用是指制造业企业为生产产品（或提供劳务）而发生的，应计入产品成本但没有专设成本项目的各项间接生产费用。本科目核算企业生产车间（部门）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接生产费用，以及虽然直接用于产品生产但管理上不要求或不便于单独核算的生产费用。企业可按不同的生产车间、部门和费用项目进行明细核算。期末，将共同负担的制造费用按照一定的标准分配计入各成本核算对象，除季节性生产外，本科目期末应无余额。对小型制造企业而言，也可以将“生产成本”和“制造费用”两个会计科目合并为“生产费用”一个会计科目，下设“基本生产成本”“辅助生产成本”“制造费用”三个二级科目。

### （二）材料、燃料、动力费用的归集和分配

#### 1. 材料、燃料、动力费用的归集和分配

制造业企业发生的直接材料，能够直接计入成本核算对象的，应当直接计入成本核算对象的生产成本，否则应当按照合理的分配标准分配计入。

制造业企业外购燃料和动力的，应当根据实际耗用数量或者合理的分配标准对燃料和动力费用进行归集分配，生产部门直接用于生产的燃料和动力，计入生产成本。生产部门间接用于生产（如照明、取暖）的燃料和动力，计入制造费用。

无论是外购的，还是自制的，发生材料、燃料和动力等各项要素费用时，对于直接用于产品生产、构成产品实体的原材料，一般分产品领用，应根据领退料凭证直接计入相应产品成本的“直接材料”项目。

对于不能分产品领用的材料，如化工生产中为几种产品共同耗用的材料，需要采用适当的分配方法，分配计入各相关产品成本的“直接材料”成本项目。分配标准的选择可依据材料消耗与产品的关系，对于材料、燃料耗用量与产品重量、体积有关的，按其重量或体积分配，如以生铁为原材料生产各种铁铸件，应以生产的铁铸件的重量比例为分配依据，燃料也可以按照所耗用的原材料作为分配标准，动力一般按用电度数或用水吨数，也可按产品的生产工时或机器工时进行分配。

相关的计算公式：



材料、燃料、动力费用分配率=材料、燃料、动力消耗总额÷分配标准（如产品质量、耗用的原材料、生产工时等）

某种产品应负担的材料、燃料、动力费用 = 该产品的重量、耗用的原材料、生产工时等×材料、燃料、动力费用分配率

在消耗定额比较准确的情况下，原材料、燃料也可按照产品的材料定额消耗量比例或材料定额费用比例进行分配。

按材料定额消耗量比例分配材料费用的计算公式如下：

某种产品材料定额消耗量=该种产品实际产量×单位产品材料消耗定额

材料消耗分配率=材料实际总消耗量÷各种产品材料定额消耗量之和

某种产品应分配的材料费用=该种产品的材料定额消耗量×材料消耗量分配率×材料单价

**【例题】**甲工厂2022年5月生产A、B两种产品领用某材料4400千克，每千克20元。本月投产的A产品为200件，B产品为250件。A产品的材料消耗定额为15千克，B产品的材料消耗定额为10千克。

A产品的材料定额消耗量=200×15=3000（千克）

B产品的材料定额消耗量=250×10=2500（千克）

材料消耗量分配率=4400÷（3000+2500）=0.8

A产品应分配的材料费用=3000×0.8×20=48000（元）

B产品应分配的材料费用=2500×0.8×20=40000（元）

A、B产品材料费用合计=48000+40000=88000（元）

## 2、材料、燃料、动力费用分配的账务处理

材料、燃料、动力费用的分配，一般通过材料、燃料、动力分配表进行。材料、燃料分配表应根据领退料凭证和有关资料编制，其中，退料凭证的数额可以从相应的领料凭证的数额中扣除；对于外购电力而言，动力分配表应根据有关的转账凭证或付款凭证等编制。

账务处理如下：

借：生产成本——基本生产成本

——辅助生产成本

制造费用

贷：应付职工薪酬

### （三）职工薪酬的归集与分配

职工薪酬是企业生产产品或提供劳务活动过程中所发生的各种直接和间接人工费用的总和。

对于职工薪酬的分配，实务中通常有两种处理方法：一是按本月应付金额分配本月职工薪酬费用，该方法适用于月份之间职工薪酬差别较大的情况；二是按本月支付职工薪酬金额分配本月职工薪酬费用，该方法适用于月份之间职工薪酬差别不大的情况。

#### 1. 职工薪酬的归集和分配

职工薪酬的归集，必须有一定的原始记录作为依据：计时工资，以考勤记录中的工作时间记录为依据；计件工资，以产量记录中的产品数量和质量记录为依据；计时工资和计件工资以外的各种奖金、津贴、补贴等，按照国家和企业的有关规定计算。工资结算和支付的凭证为工资结算单或工资单，为便于成本核算和管理，一般按车间、部门分别填制，是职工薪酬分配的依据。直接进行产品生产的生产工人的职工薪酬，直接计入产品成本的“直接人工”成本项目；不能直接计入产品成本的职工薪酬，按工时、产品产量、产值比例等方式进行合理分配，计入各有关产品成本的“直接人工”项目。

相应的计算公式为：

生产职工薪酬费用分配率=各种产品生产职工薪酬总额÷各种产品生产工时之和

某种产品应分配的生产职工薪酬=该种产品生产工时×生产职工薪酬费用分配率

如果取得各种产品的实际生产工时数据比较困难，而各种产品的单件工时定额比较准确，也可按产品的定额工时比例分配职工薪酬，相应的计算公式如下：

某种产品耗用的定额工时=该种产品投产量×单位产品工时定额

生产职工薪酬费用分配率=各种产品生产职工薪酬总额÷各种产品定额工时之和

某种产品应分配的生产职工薪酬=该种产品定额工时×生产职工薪酬费用分配率

**【例】**甲工厂基本生产车间生产A、B两种产品，共发生生产工人职工薪酬700万元，按生产工时比例分配，A产品的生产工时为500小时，B产品的生产工时为400小时。

生产职工薪酬费用分配率=2700÷(500+400)=3

产品应分配的职工薪酬=500×3=1500(万元)

B产品应分配的职工薪酬=400×3=1200(万元)

#### 2. 职工薪酬的账务处理

职工薪酬的分配，应通过职工薪酬分配表进行。该表根据职工薪酬结算单和有关分配标准等资料编制。

账务处理如下：

借：生产成本——基本生产成本  
       ——辅助生产成本  
       制造费用  
       销售费用  
     贷：应付职工薪酬

#### （四） 辅生产费用的归集和分配辅生产费用的归集

##### 1. 辅生产费用的归集

辅助生产费用的归集是通过辅助生产成本总账及明细账进行。一般按车间及产品和劳务设立明细账。当辅助生产发生各项生产费用时记入“生产成本——辅生产成本”科目及其明细科目。一般情况下，辅助生产的制造费用与基本生产的制造费用一样，先通过“制造费用”科目进行单独归集，然后再转入“辅助生产成本”科目。对于辅助生产车间规模很小、制造费用很少且辅助生产不对外提供产品和劳务的，为简化核算工作辅助生产的制造费用可以不通过“制造费用”科目，而直接记入“生产成本——辅助生产成本”科目。

##### 2. 辅助生产费用的分配及账务处理

辅助生产费用的分配应通过辅助生产费用分配表进行，辅助生产费用的分配方法很多，如直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法和代数分配法等。以下介绍辅助生产费用分配的直接分配法、交互分配法和计划成本分配法。

###### （1） 直接分配法

直接分配法的特点是不考虑各辅助生产车间之间互提供劳务或产品的情况，而是将各种辅助生产费用直接分配给辅助生产以外的各受益单位。采用此方法，各辅助生产费用只进行对外分配，分配一次，计算简单，但分配结果不够准确。此方法适用于辅助生产内部相互提供产品和劳务不多、不进行费用的交互分配、对辅助生产成本和企业产品成本影响不大的情况

###### （2） 交互分配法

交互分配法的特点是辅助生产费用通过两次分配完成，首先将辅助生产明细账上的合计数根据各辅助生产车间、部门相互提供的劳务或产品数量计算分配率，在辅助



生产车间进行交互分配；然后将各辅助生产车间交互分配后的实际费用（即交互前的费用加上交互分配转入的费用，减去交互分配转出的费用），再按提供的劳务量或产品量在辅助生产车间以外的各受益单位之间进行分配。这种分配方法的优点是提高了分配的正确性，但同时加大了分配的工作量。

### （3）计划成本分配法

计划成本分配法的特点是辅助生产为各受益单位提供的劳务或产品，都按劳务或产品的计划单位成本进行分配，辅助生产车间实际发生的费用与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额采用简化计算方法全部计入管理费用。这种方法便于考核和分析各受益单位的成本，有利于分清各单位的经济责任，但成本分配不够准确。这种分配方法适用于辅助生产劳务或产品计划单位成本比较准确的企业。

## （五）制造费用的归集和分配

### 1、制造费用的归集

制造费用的内容比较复杂，包括物料消耗，车间管理人员的薪酬，车间管理用房和设备的折旧费、租赁费和保险费，车间管理用具摊销，车间管理用的照费、水费取暖费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、差旅费、办公费以及季节性及修理期间停工损失等。为了减少费用项目，简化核算工作，可将性质相同的费用合并设立相应的费用项目，如将用于产品生产的固定资产的折旧费合并设立“折旧费”项目，也可根据费用比重大小和管理上的要求另行设立制造费用项目。但是，为了使各期成本、费用资料可比，制造费用项目一经确定，不应任意变更。

“制造费用”科目应当根据有关付款凭证、转账凭证和前述各种成本分配表登记此外，还应按不同的车间设立明细账，账内按照成本项目设立专栏，分别反映各车间各项制造费用的发生情况和分配转出情况。基本生产车间和辅助生产车间发生的直接用于生产，但没有专设成本项目的各种材料成本以及用于组织和管理生产活动的各种材料成本，一般应借记“制造费用”及其明科目（基本生产车间或辅助生产车间）的相关成本项目，贷记“原材料”等科目；基本生产车间和辅助生产车间管理人员的工资、福利费等职工薪酬，应记入“制造费用”科目和所属明细科目的借方，同时，贷记“应付职工薪”科目。月末，应按照一定的方法将归集的制造费用从“制造费用”科目贷方分配转入有关成本核算对象。

### 2、制造费用的分配

制造费用，一般应先分配生产的制造费用，将其计入辅助生产成本，然后再分配辅助生产费用，将其中应由基本生产负担的制造费用计入基本生产的制造费用，最后再分配基本生产的制造费用。制造费用应当按照车间分别进行，不应将各车间的制造费用汇总计入各成本核算对象的生产成本。制造业企业可以根据自身经营特点和条件，利用现代信息技术，采用作业成本法对不能直接归属于成本核算对象的成本进行归集和分配。

企业应当根据制造费用的性质，合理选择分配方法。也就是说，企业所选择的制造费用分配方法，必须与制造费用的发生具有比较密切的相关性，并且使分配到每种产品上的制造费用额基本合理，同时还应适当考虑计算手续的简便。制造费用分配方法很多，通常采用生产工人工时比例法（或生产工时比例法）、生产工人工资比例法（或生产工资比例法）、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。企业具体选用哪种分配方法，由企业自行决定。分配方法一经确定，不得随意变更，如需变更，应当在附注中予以说明。

制造费用分配率=制造费用总额各产品分配标准之和(如，产品生产工时总数或生产工人定额工时总数、生产工人工资总和、机器工时总数、产品计划产量的定额工时总数)

某种产品应分配的制造费用=该种产品分配标准x制造费用分配率

### 3. 制造费用的账务处理

制造费用的分配方法一经确定，不应任意变更。无论采用哪种分配方法，都应根据分配计算结果编制造费用分配表，根据制造费用分配表进行制造费用分配的总分类核算和明细核算。相关会计分录为借记“生产成本”科目，贷记“制造费用”科目。

然后再将归集在辅助生产成本的费用按照辅助生产费用的方法进行分配，其中，分配给基本生产的制造费用在归集了全部基本生产车间的制造费用后，转入“生产成本——基本生产成本”科目。

## 二、生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

### （一）在产品数量的核算

月末，产品成本明细账按照成本项目归集了相应的生产费用后，为确定完工产品总成本和单位成本，还应当将已经归集的产品成本在完工产品和月末产品之间进行分配。为此，分配前需要取得完工产品和在产品收发结存的数量资料。

在产品是指没有完成全部生产过程、不能作为商品销售的产品，包括正在车间加工中的在产品（包括正在返修的废品）和已经完成一个或几个生产步骤但还需要继续加工的半成品（包括未经验收入库的产品和等待返修的废品）两部分。不包括对外销售的自制半成品。对某个车间或生产步骤而言，在产品只包括该车间或该生产步骤正在加工中的那部分在产品。

为确定在产品结存的数量，企业需要做好两方面工作：一是在在产品收发结存的日常核算；二是做好产品的清查工作。车间在产品收发结存的日常核算，通常通过在产品收发结存账进行。在产品清查工作应定期进行，也可以不定期轮流清查，车间没有建立在产品收发日常核算的，应当每月月末清查一次在产品，以取得在产品的实际盘存资料用来计算产品成本。

清查结果，如在产品发生盘盈的，按盘盈在产品成本（一般按定额成本计算），借记“生产成本—基本生产成本”科目，贷记“待处理财产损溢—待处理流动资产损溢”科目，经批准后转入“制造费用”科目；如在产品发生盘亏和毁损的，借记“待处理财产损溢—待处理流动资产损溢”科目，贷记“生产成本—基本生产成本”科目，取得的残料，应借记“原材料”等科目，贷记“待处理财产损溢—待处理流动资产损溢”科目，经批准处理时，应分别转入相应科目，其中由于车间管理不善造成的损失，转入“制造费用”科目。因此，在产品盘存盈亏处理的核算，应在“制造费用”科目结账前进行。

## （二）生产费用在完工产品和在产品之间的分配

每月月末，当月“生产成本”明细账中按照成本项目归集了本月生产成本以后，这些成本就是本月发生的生产成本，并不是本月完工产品的成本。计算本月完工产品成本，还需要将本月发生的生产成本，加上月初在产品成本，然后再将其在本月完工产品和月末在产品之间进行分配，以求得本月完工产品成本。

完工产品、在产品成本之间的关系如下：

本月完工产品成本=本月发生生产成本+月初在产品成本-月末在产品成本

根据这一关系，结合生产特点，企业应当根据在产品数量的多少、各月在产品数量变化的大小、各项成本比重的大小，以及定额管理基础的好坏等具体条件，采用适当的分配方法将生产成本在完工产品和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、在产品按固定成本计价法、在产品按所耗直接材料成本计价法、

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/105122322014011131>