



企业产品成本 核算制度 (试行) 解读





上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



上海国家会计学院
继续教育网
www.shnail.net
财会博士网

主讲教师：陈胜群

陈胜群



- 上海国家会计学院教研部副教授
- 高级会计师，经济学博士（后）
- 历任中国太平洋保险、中国太平保险、中国再保险中高层管理职务，从事财务管理和投资管理。
- 出版专著《现代成本管理理论》、《企业成本管理战略》。



目 录

第一部分： 制度背景与重大创新

第二部分： “核算对象” 解读

第三部分： “核算项目和范围” 解读

第四部分： “归集、分配和结转”

及附则解读

第一部分： 制度背景与重大创新

一、 产品成本核算模式的制度背景

二、 创新：新制度的重大变化

一、产品成本核算模式的制度背景

(一) 对制度背景的总体认识

1、完全市场经济地位和提高国际竞争力的要求

- 出口产品实施反倾销。国家经济“走出去”战略。

2、建设资源节约型和环境友好型社会的要求

- 产品成本中应体现清洁生产、节能减排、资源节能与循环使用、生态环保等支出。

3、完善企业会计准则体系的要求

- 旧制度不能满足新制造环境下企业经营管理需要。

(二) 相关准则体系的国际考察

第一，成本会计准则是企业会计准则的一环；

第二，不约而同地包含**两种不同的准则**，分别**适用于不同的对象**。



上海国家会计学院
远程教育
www.shnha.net
www.shnha.net

5

一、产品成本核算模式的制度背景

(三) 认识新制度：借鉴、继承与定位

借鉴

继承

定位

实践要求，有必要制定统一的成本会计准则。

学术观点，两大原因：一是调整利益集团间关系，二是规范和促进企业经营的合理化。

时间：1986年《国有工业成本核算办法》1993年的9个行业会计制度、2000年《企业会计制度》。
空间：企业会计准则体系（存货、生物资产、建造合同等具体会计准则，对产品成本有原则性的规定）。

新制度是**企业会计准则体系的重要组成部分**。

在**空间上**由会计准则原则的、分散的规定之进一步拓展、集中和细化，在**时间上**是由滞后的历史产品成本核算制度的延续和发展。



6

二、创新：新制度的重大变化

（一）从依据、目标、结构看“三个基本”



1、制定依据：会计法和准则

国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。

——《中华人民共和国会计法》第八条



2、目标：建立产品成本核算规范体系

1) “使用者”目标是前提

2) “体系建设目标”是结果

——分层次建立产品成本核算体系



7

二、创新：新制度的重大变化

3、结构：按“产品成本核算的总体流程”布篇

企业产品成本核算，就是将企业发生的各项生产成本分配计入产品成本，从而计算出产品的总成本和单位成本的过程。



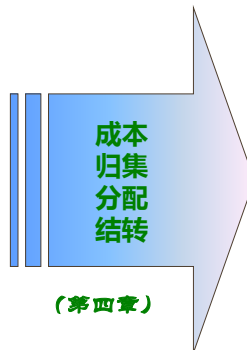
(第一章)



(第二章)



(第三章)



(第四章)



8

二、创新：新制度的重大变化



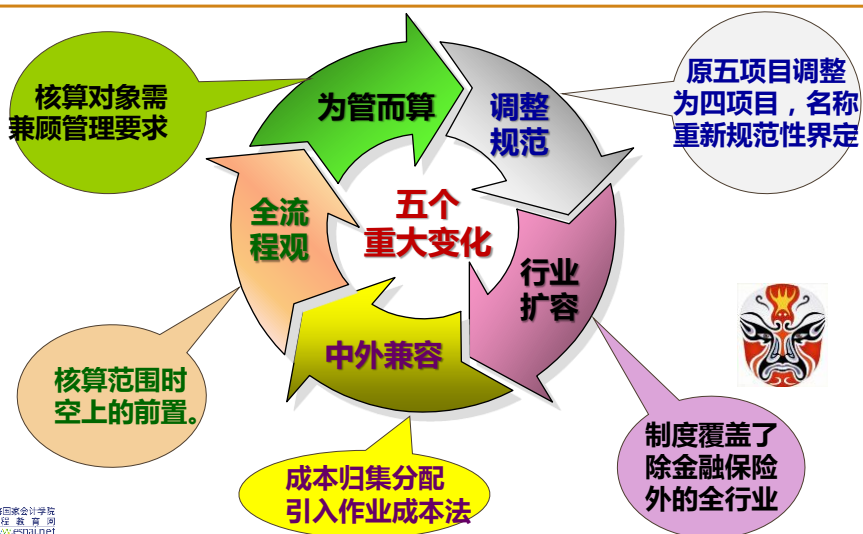
4、概括来说，有“三个基本”：

从制度内容看，贯穿了管理会计改革与发展的基本导向

从制度框架看，贯穿了统筹规划、分步推进的基本思路

从制度设计看，贯穿了规范化和信息化管理的基本要求

二、创新：新制度的重大变化



二、创新：新制度的重大变化

（二）创新表现：“五个重大变化”

1、全流程观

第四条 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，落实成本责任制，加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制。

■ 全流程观下——成本核算的基本要求

A、关于产品核算环境的整体要求

- 1) 成本管理：管理会计的“软要求”！
- 2) 信息技术：软要求的硬保障！（体现为“软件+硬件”）

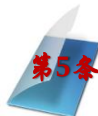


二、创新：新制度的重大变化

■ 全流程观下——成本核算的基本要求

B、区分产品成本和期间费用

- 1).划清营业性支出与营业外支出的界限
- 2).划清收益性支出与资本性支出的界限
- 3).划清生产成本与期间费用的界限
- 4).划清各月份的费用界限
- 5).划清各种产品的费用界限
- 6).划清本月完工产品与在产品的费用界限



二、创新：新制度的重大变化

2、为管而算

1) 关于产品核算环境的整体要求

2) 按照企业内部管理的需要进行产品成本核算

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**多元化成本核算对象**、对有关成本项目进行组合，以及在此基础上对有关费用进行归集、分配和结转。

第4、6、20条

算为管用
算管结合



二、创新：新制度的重大变化

3、调整规范

➤ 产品定义规范

观点1：工业产品：生产活动所创造的、符合于原定生产目的和用途的生产成果。成果的形式通常是物质产品，按其完成程度，又可分为成品、半成品和在制品。

观点2：有形产品+无形产品（比如工业性作业，可归为劳务；各类服务）。

“新制度”：产品，是指企业在其日常活动中持有以备出售的产成品、商品，在此基础上，对产品的外延进行了扩展，规定产品也包含企业提供的**劳务或服务**。

第3条

二、创新：新制度的重大变化

➤ 成本定义规范

■ 相关部委涉及成本的条款：

《关于印发定价成本监审一般技术规范（试行）的通知》（发改价格[2007]1219号）：**定价成本**，是指在企业财务报告所反映的成本基础上，汇总计算以及归集得到的平均成本。

◆ 成本是一种牺牲，为生产产品所牺牲的，与期间费用不同！

“新制度”：

产品成本包括采购成本、加工成本和其他成本。企业在生产经营中所发生的耗费，能够**归属于使产品达到目前场所和状态**的，应当计入产品成本，否则应计入期间费用。

第3条



上海国家会计学院
远程教育网
www.cnafnet.net
财会网上学堂

15

二、创新：新制度的重大变化

➤ 成本项目规定及直接材料界定

原定义/规定

原材料、燃料和动力、
工资及福利费、车间经费、
企业管理费

成本项目

新定义/界定

直接材料、燃料和动力、
直接人工和制造费用

构成产品实体的原料、
主要材料以及有助于**产品开**
发的辅助材料

直接材料

构成产品实体的原材料以
及有助于**产品形成**的主要材料
和辅助材料



上海国家会计学院
远程教育网
www.cnafnet.net
财会网上学堂

16

二、创新：新制度的重大变化

4、行业扩容

■ 行业范围的全面性，决定了新制度的权威性！

“新制度”的适用行业划分

“基础+结合”模式

“新制度”以国民经济分类标准为基础，并结合财政部以往发布的行业会计制度和核算办法涉及的行业，划分了行业类别。



17

二、创新：新制度的重大变化

■ “新制度”的适用行业划分

基础：我国国民经济行业分类标准，包括：

1.农、林、牧、渔业；2.采矿业；3.制造业；4. 电力燃气及水的生产和供应业；5.建筑业；6.交通运输、仓储和邮政业；7. 信息传输、软件和计算机服务业；8.批发和零售业；9. 住宿和餐饮业；10.金融业；11.房地产业；12.租赁和商务服务业；13.科学研究、技术服务和地质勘查业；14. 水利、环境和公共设施管理业；15.居民服务和其他服务业；16.教育；17.卫生和社会工作；18. 文化、体育和娱乐业；19.公共管理、社会保障和社会组织；20.国际组织。



18

二、创新：新制度的重大变化

■ “新制度” 的适用行业划分

结合：

财政部以往发布的若干**行业会计制度和行业核算办法**，行业的种类主要涉及：

工业、农业、房地产开发、施工、旅游和饮食服务、施工、邮电通信、农业、交通运输、地质勘察、勘察设计、**金融、保险**等。

■ “新制度” 的行业划分（一）



1.制造业（含电力燃气及水生产和供应业等）



2.农业（农林牧渔业）



3.批发零售业



4.建筑业



5.房地产业

■ “新制度” 的行业划分（二）



6.采矿业



7.交通运输业
(含仓储业)



8.信息传输业



9.软件及信息服务业



10. 文化业



11.其他行业（含租赁
与商务服务业住宿和
餐饮业等）

二、创新：新制度的重大变化

■ “新制度” 行业划分的理由和意义：

一是基本上覆盖了以往发布的行业会计制度、核算办法所涉及的范围，有助于保持政策的**延续性**；

二是与国民经济行业分类标准基本一致，确保“新制度”行业划分的科学性，**便于企业理解和操作**；

三是涵盖了国民经济分类中的主要类型，确保企业产品成本核算制度适应经济社会发展要求，具备**广泛适用性**；

四是考虑到金融保险业的企业在业务流程、经营管理等方面的特点，规定**金融保险企业不适用**“新制度”。

二、创新：新制度的重大变化

5、中外兼容

引入作业成本法

- **重要性**：成本的分配与结转是企业价值链的最终输出端口
- **基础**：成本计算对象与资源消耗的因果关系
- **作用**：引导企业将产品成本核算与产品成本信息分析和应用结合起来，提高产品成本信息质量，促进企业降本增效。

目 录

第一部分： 制度背景与重大创新

第二部分： “核算对象” 解读

第三部分： “核算项目和范围” 解读

第四部分： “归集、分配和结转”

及附则解读

第二部分：“核算对象”解读

一、成本核算对象的确定原则

二、制造业产品成本核算对象的确定

三、其他行业产品成本核算对象的确定

一、成本核算对象的确定原则

(一) 产品成本核算对象——

“谁”的成本。

成本核算**对象**，是指为计算产品成本而确定的生产费用归集和分配的**范围**，是被计算成本的**客体**，是生产费用的归属对象和生产耗费的**承担者**，是计算产品成本的前提。



一、成本核算对象的确定原则

(二) 确定成本核算对象应考虑的因素

- 1、成本核算**实体**：如产成品或半成品；
- 2、成本计算**空间**：如各厂或各生产步骤；
- 3、成本计算**时间**：如日历月份或产品生产周期。



一、成本核算对象的确定原则

(三) 产品成本核算对象的确定原则

第八条 企业应当根据生产经营特点和管理要求，确定成本核算对象，归集成本费用，计算产品的生产成本。

第二十条 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**的管理需要，确定**多元化的**产品成本核算对象。**

一、成本核算对象的确定原则

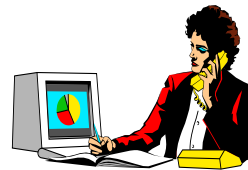
（三）产品成本核算对象的确定原则

1、体现管理要求

定价决策时：需要特定产品的成本信息

进行生产流程优化决策时：需要各个生产步骤的成本信息

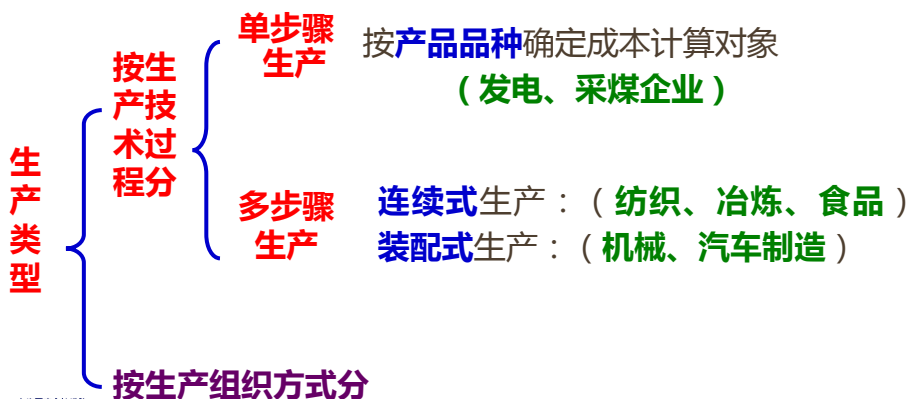
进行营销决策时：需要掌握特定订单或客户的产品成本信息。



29

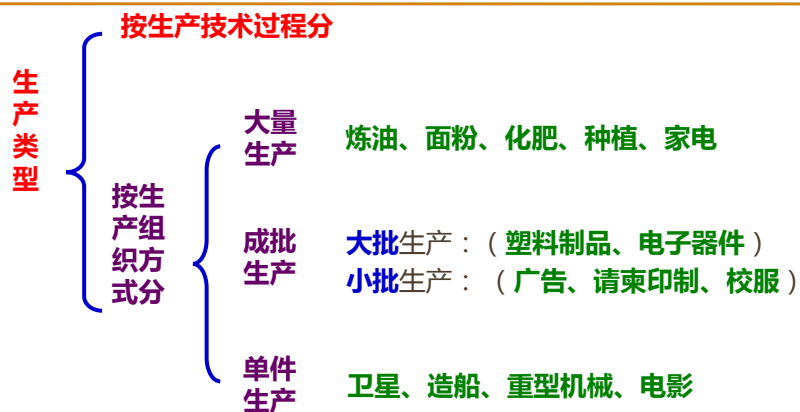
一、成本核算对象的确定原则

2、反映企业生产经营特点



30

一、成本核算对象的确定原则



3、现代企业多维度、多层次的管理需要

二、制造业产品成本核算对象的确定

不同的生产特点和成本管理的要求决定了对这几个基本要素的不同组合，从而形成了三种不同的基本成本核算对象。

（一）品种法的特点及适用范围

（二）分批法的特点及适用范围

（三）分步法的特点及适用范围



二、制造业产品成本核算对象的确定

（一）品种法：适用及程序

品种法主要适用于大量、大批的**单步骤**生产的企业。

在大量、大批的多步骤生产中，如果**企业管理上不要按照生产步骤**计算产品成本，也可以采用品种法计算产品成本。

品种法在核算**程序**上，应以产品品种作为成本计算对象，开设生产成本明细账，归集生产费用，计算产品成本。



33

二、制造业产品成本核算对象的确定

（二）分批法：适用、程序及特点

■ **分批法**适用于**单件、小批**生产的企业，主要有：

- 1、按照客户订单组织生产的企业；
- 2、品种经常变化的小型企业；
- 3、试制新产品的车间；
- 4、承揽修理业务的加工厂。

分批法是指以产品的**批别**作为成本核算对象，归集生产费用，计算产品成本的方法。

■ **程序**：每批产品开设一张成本计算单。

直接费用计入各成本计算单内，间接费用则按其用途和发生地

归集于辅助生产成本和制造费用明细账，然后按一定的标准进行分配，计入有关各批产品成本计算单；

将成本计算单上所归集的成本费用加总，求得完工产品实际总成本，除以完工数量，就是产成品单位成本。



34

二、制造业产品成本核算对象的确定

分批成本法的特点

成本对象：产品批别

成本计算期：与会计周期不一致，与生产周期一致

成本计算程序：向成本计算单直接归集或分配

完工产品和在产品的划分：
一般不需要划分，除非陆续跨月完工。

二、制造业产品成本核算对象的确定

（三）分步法：适用、程序及特点

■ **分步法主要适用于大量大批的多步骤连续式复杂生产的企业或车间。**如纺织、冶金、化工制品、肉类加工、造纸等制造企业。

■ 分步法是按照产品的**品种**及其所经过的**生产步骤**作为成本核算**对象**，开设生产成本明细账，归集生产费用，计算各步骤半成品和最后完工产品成本的一种方法。

■ 为了加强各生产步骤的成本管理，不仅要求按照产品品种计算成本，而且还要求按照生产步骤计算成本，以便为**考核和分析各生产步骤半成品和产成品成本计划的执行情况提供资料。**

二、制造业产品成本核算对象的确定

分步成本法的特点

成本对象：步骤/车间

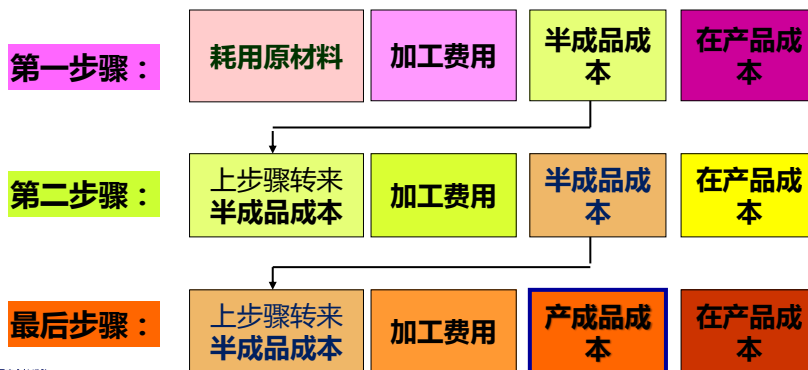
成本计算期：与会计周期一致，与生产周期不一致

成本计算程序：逐步结转和平行结转

完工产品和在产品的划分：
一般有，可采用约当产量法或其它方法。

二、制造业产品成本核算对象的确定

逐步结转分步法程序图解



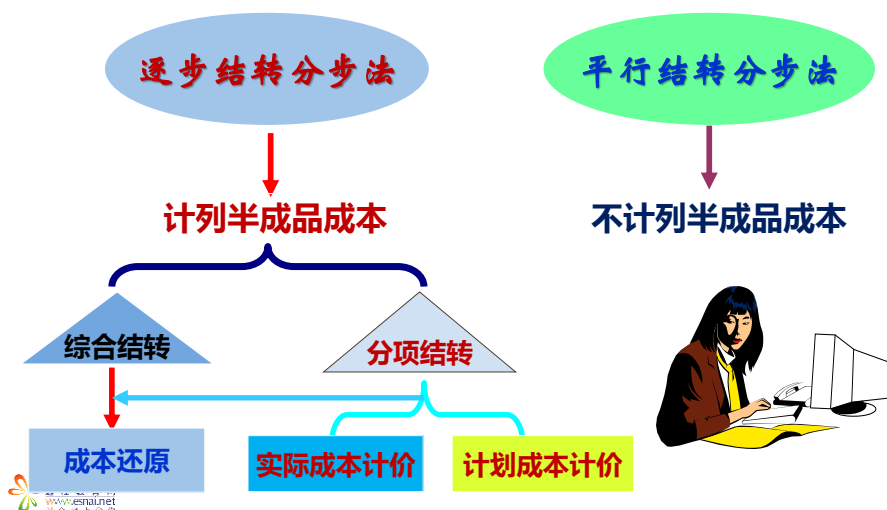
二、制造业产品成本核算对象的确定

平行结转分步法程序图解



39

二、制造业产品成本核算对象的确定



40

三、其他行业产品成本核算对象的确定

(一) 农业

分子行业来看：

- **种植业**——品种、成长期等
- **畜牧养殖业**——群别、生长期等
- **林业**——种子、苗木、树种、批别、成长期等
- **渔业**——品种、捕捞期等



(二) 批发零售企业

批发零售企业——采购商品的品种等

【注意】零售企业主要经营方式包括经销和联销。联销方式下，不涉及商品采购，因此也不涉及成本核算对象。



三、其他行业产品成本核算对象的确定

(三) 建筑企业

第十二条 建筑企业一般按照订立的单项合同确定成本核算对象。单项合同包括建造多项资产的，企业应当按照企业会计准则规定的合同分立原则，确定建造合同的成本核算对象。为建造一项或数项资产而签订一组合同的，按合同合并的原则，确定建造合同的成本核算对象。



(四) 房地产企业

第十三条 房地产企业一般按照开发项目、综合开发期数并兼顾产品类型等确定成本核算对象。

房地产开发经营活动组织方式：自建和外包。



三、其他行业产品成本核算对象的确定

(五) 采矿企业

第十四条 采矿企业
一般按照所采掘的产
品确定成本核算对象。



(六) 交通运输企业

- (1) 火车、汽车、船舶运输等业务 单车、业务类型（客运、货运业务）主要货种等
- (2) 仓储业务 成本责任部门（库场队）仓储货物的性质（普通仓库、冷藏仓库、恒温仓库、特种危险品仓库）等
- (3) 装卸业务 成本责任部门（机械作业、人工作业）或主要货种等

三、其他行业产品成本核算对象的确定

(七) 信息传输企业

第十六条 信息传输企业一般按照基础电信业务、电信增值业务和其他信息传输业务等确定成本核算对象。



三、其他行业产品成本核算对象的确定

■ 何谓**基础电信业务**？

提供**公共网络基础设施、公共数据传送和基本话音通信服务**的业务。

1. 固定网络国内长途及本地电话业务；
2. 移动网络电话和数据业务；
3. 卫星通信及卫星移动通信业务；
4. 互联网及其它公共数据传送业务；
5. 带宽、波长、光纤、光缆、管道及其它网络元素出租、出售业务；
6. 网络承载、接入及网络外包等业务；
7. 国际通信基础设施、国际电信业务；
8. 无线寻呼业务；



9. 转售的基础电信业务。

45

三、其他行业产品成本核算对象的确定

■ 何谓**电信增值业务**？

指凭借公用电信网的资源和其它通信设备而开发的**附加通信业务**，其实现的价值使原有网路的经济效益或功能价值增高。

例如租用高速信息组成的传真存储转发网、会议电视网、专用分组交换网、虚拟专用网（VPN）、数据检索、数据处理、电子数据互换、电子信箱、电子查号和电子文件传输等业务。



46

三、其他行业产品成本核算对象的确定

（八）软件及信息技术服务企业

第十七条 软件及信息技术服务企业的科研设计与软件开发等人工成本比重较高的，一般按照科研课题、承接的单项合同项目、开发项目、技术服务客户等确定成本核算对象。合同项目规模较大、开发期较长的，可以分段确定成本核算对象。

软件产业包括**软件产品**和**软件服务**两部分。

成本上的特点：

- ①开发成本很高、产品复制的边际成本很低；
- ②沉没成本很高、付现成本很低；
- ③人工成本很高、材料成本很低。



47

三、其他行业产品成本核算对象的确定

（九）文化企业

第十八条 文化企业一般按照制作产品的种类、批次、印次、刊次等确定成本核算对象。

文化企业主要包括：新闻和出版业；广播、电视、电影和影视录音制作业；文化艺术业（文艺创作与表演、艺术表演场馆等）。



48

目 录

第一部分： 制度背景与重大创新

第二部分： “核算对象” 解读

第三部分： “核算项目和范围” 解读

第四部分： “归集、分配和结转”

及附则解读

第三部分： “核算项目和范围” 解读

一、 产品成本核算项目的确定

二、 制造业成本核算项目的确定

三、 其他行业成本核算项目的确定

一、产品成本核算项目的确定

（一）产品成本核算项目和范围的关系

产品成本要素的两种体现

- ① 核算的**范围**（马克思所讲、制度规定）——**经济性质**
- ② 核算的**项目**（体现管理要素的组合）——**经济用途**

重温“总则”的规定：

第三条 产品成本，是指企业在生产产品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。

第五条 企业应当根据所发生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。



51

一、产品成本核算项目的确定

（二）产品成本核算项目的确定

第二十一条：企业应当根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。

第二十二条：制造企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。



52

二、制造业成本核算项目的确定

【理解要点】

- 1、按照经济用途对**生产要素**进行分类，规定了制造企业常用的4个成本项目。
- 2、企业可以根据**生产经营特点和管理要求**，按照生产要素的经济内容或性态设置成本项目。
- 3、企业可以根据**生产特点和管理要求**，适当增加一些成本项目。
- 4、关于第22条中的“**直接人工**”：
指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

《企业会计准则第9号——职工薪酬》：

职工薪酬，包括职工工资、奖金、津贴、补贴、福利费、医疗保险费、养老保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利、其他薪酬（认股权等）。



53

二、制造业成本核算项目的确定

- 5、关于“停工费用”：

企业的停工可以分为正常停工和非正常停工。

正常停工包括季节性停工、机器设备大修理停工、计划减产停工等。

非正常停工包括原材料或工具等短缺停工、设备故障停工、电力中断停工、自然灾害停工等。

“新制度”规定：

季节性停工、修理期间的**正常停工费用**在产品成本核算范围内，即应计入产品成本。**非正常停工费用**应计入企业当期损益。



54

三、其他行业成本核算项目的确定

(一) 农业

《企业会计准则第5号——生物资产》：

生物资产分为消耗性生物资产和生产性生物资产。

消耗性生物资产，是指将收获为农产品或为出售而持有的生物资产。（符合“新制度”产品定义）

生产性生物资产，是指消耗性生物资产以外的生物资产。

第二十三条 农业一般设置直接材料、直接人工、机械作业费、其他直接费用、间接费用等成本项目。



55

三、其他行业成本核算项目的确定

(一) 农业

第23条

【注意】新制度第23条只提到用途，其内容包括：

- ① **直接材料**。**燃料与动力**是计入“直接材料”项目的，与一般制造业不同。
- ② **机械作业费**。一般包括机械作业过程中的直接耗用的燃料、润滑油等、机务人员的职工薪酬以及农机具折旧费、修理费等。
- ③ **其他直接费用**。按条款，看上去只是“畜力作业费”，为什么不并入机械作业费？仅仅是因为是生物性的非机械因素？实际上应分子行业来看，一般包括：

种植业生产过程中的灌溉费，**畜牧养殖业**生产过程中的饲养家禽直接耗用的燃料、动力费、禽畜防治病害的医药费、畜禽专用固定资产的折旧费以及**渔业**生产过程中的清塘费、鱼池修理费等。



56

三、其他行业成本核算项目的确定

(二) 批发零售企业



批发与零售企业以采购的商品作为成本核算对象。
商品采购成本，是企业因购进商品而发生的各项支出，
成本项目一般为进货成本、相关税费、采购费等。

【注意】

- ① 第24条相关税费，均系与商品数量直接联系的**流转税**！
- ② 第24条**无人员相关费用**，即无一允许计列在成本中，
显然都只能体现在间接费用中！



57

三、其他行业成本核算项目的确定

(三) 建筑企业



其他直接费用，是指施工过程中发生的材料搬运费、材料装卸保管费、燃料动力费、临时设施摊销、生产工具用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费、场地清理费，以及能够单独区分和可靠计量的为订立建造承包合同而发生的差旅费、投标费等费用。

【注意】建筑企业算大帐的居多，如采购了多少材料用了多少，建筑了多少面积，按照图纸设计进行分摊，有时难以确切计量到某个部分的成本，一方面是计量成本高一方面是施工并非特别的规范。如果说按照项目归集的话，尽管费用的项目多数量大，但归集起来的难度是不大的。



58

三、其他行业成本核算项目的确定

(三) 建筑企业

第25条

间接费用，是指企业各施工单位为组织和**管理工程施工**所发生的费用。

【注意】**间接费用**说了原则，归类呢？理解和操作上弹性可能不小。一般包括施工单位管理员工资、奖金、职工福利费、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、检验试验费、工程保修费、劳动保护费、排污费及其他费用。

分包成本，是指按照**国家规定**开展分包，支付给分包单位的工程价款。

【注意】《建筑法》、《建设工程质量管理条例》等法律法规对分包行为作出了明确规定。



59

三、其他行业成本核算项目的确定

(四) 房地产企业

第26条

借款费用，是指符合**资本化条件**的借款费用。

《企业会计准则第17号——借款费用》：

企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的构建或者生产的，**应当予以资本化**，计入相关资产成本。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的构建或生产活动才能达到预定可使用或可销售状态的**固定资产、投资性房地产和存货等资产**。

符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的**用于对外出售的房地产开发产品等**。



60

三、其他行业成本核算项目的确定

(四) 房地产企业

其余规定可参考相关制度：

1、《**施工、房地产开发企业财务制度**》

(1993年7月1日发布，共12章96条)

2、《**房地产开发企业会计制度**》

(1993年7月1日发布)

3、《**房地产开发经营业务企业所得税处理办法**》

(国税发[2009]31号，共6章39条)



61

三、其他行业成本核算项目的确定

(五) 采矿企业

采矿企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工、间接费用等成本项目。…… 燃料和动力，是指采掘生产过程中直接耗用的各种固体、液体、气体燃料，以及水、电、汽、风、氮气、氧气等动力。

■ **特点：**生产资料(矿产资源)不可再生。关注：

- (1) 维持简单再生产的费用；
- (2) 安全生产费；
- (3) 生态保护与环境治理所耗费的必要支出。

第27条

■ **问题：**“新制度”没特别指明重要的**挖掘用机器设备的费用**，放在间接费用中的固定资产折旧中？与理不合。放燃料与动力中更妥？



62

三、其他行业成本核算项目的确定

(六) 交通运输企业

特点：

- ① 生产与销售同时发生。
- ② 属于资本密集型企业，固定成本比重较高。
- ③ 营运具有季节性，或运输工具具有非营运期间。



第二十八条 交通运输企业一般设置营运费用、运输工具固定费用与非营运期间的费用等成本项目。

结合了成本性态！

三、其他行业成本核算项目的确定

(七) 信息传输企业

第二十九条 信息传输企业一般设置直接人工、固定资产折旧、无形资产摊销、低值易耗品摊销、业务费、电路及网元租赁费等成本项目。

- **特点：** 原材料消耗少，**固定成本**比重较高。

发生行业特有的支出，如电路及网元租赁费等。

“新制度”： 在成本范围方面反映了信息传输企业的特点，在成本项目方面体现了管理要求。

- **问题：** 维修费？检查检测费？

三、其他行业成本核算项目的确定

(八) 软件及信息技术服务企业

第三十条 软件及信息技术服务企业一般设置直接人工、外购软件与服务费、场地租赁费、固定资产折旧、无形资产摊销、差旅费、培训费、转包成本、水电费、办公费等成本项目。

特点：1) 原材料消耗少，**人工成本**比重较高。

2) 发生行业**特有的支出**，如外购软件与服务费、转包成本等。

“新制度” 在成本范围方面反映了软件及信息技术服务企业的**特点**，在成本项目方面体现了**管理要求**。



65

三、其他行业成本核算项目的确定

(九) 文化企业

第三十一条 文化企业一般设置开发成本和制作成本等成本项目。



现行的专门会计核算办法：

《电影企业会计核算办法》

《新闻出版业会计核算办法》

“新制度”：基于文化企业的成本核算实践，与以上办法进行了有效衔接，主要体现在成本核算项目和范围方面。



66

目录

第一部分： 制度背景与重大创新

第二部分： “核算对象” 解读

第三部分： “核算项目和范围” 解读

第四部分： “归集、分配和结转”

及附则解读

第四部分： “归集、分配和结转” 及附则解读

一、产品成本归集、分配和结转的基本原则

二、制造业的产品成本归集、分配和结转

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

四、关于 “附则”

一、产品成本归集、分配和结转的基本原则

（一）确定企业产品成本分配标准的原则

企业的产品成本归集、分配和结转，既存在**共同的规律和原则**，又体现了较大的差异。**怎样看待泛泛而论的第三十四条三款规定？**

1、共同的规律和原则：

第三十四条第一款 企业所发生的费用，能确定由某一成本核算对象负担的，应当按照所对应的产品成本项目类别，直接计入产品成本核算对象的生产成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择合理的分配标准分配计入。



69

一、产品成本归集、分配和结转的基本原则

第三十四条第二款：企业应当根据生产经营特点，以正常生产能力水平为基础，按照资源耗费方式确定合理的分配标准。

第三十四条第三款：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。

2、差别：

行业和产品之间的特点，生产经营中有关耗费的发生方式及其对产品发挥作用的方式等差异较大，在分配标准方面体现出差别。



70

一、产品成本归集、分配和结转的基本原则

(二) 企业产品成本结转的原则、方法

■ **原则**（除第34条第3款规定的外，还有第48条）：

第四十八条，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。

- 计划成本法
- 定额成本法
- 标准成本法

调整是正道！



二、制造业的产品成本归集、分配和结转

■ **“新制度”**规定的制造企业产品成本归集、分配和结转，继承了《国有工业产品成本核算办法》现行有效的做法：

(一) 直接费用的归集

直接材料、直接人工，一般情况下应当直接计入成本核算对象。不能直接计入的，采取合理的分配标准计入。

(二) 间接费用的归集与分配

间接费用，是指制造企业除可以直接计入产品成本核算对象的费用的直接材料、直接人工以外的其他相关费用。

二、制造业的产品成本归集、分配和结转

■ 间接费用的处理原则：

企业应结合生产特点和管理需要，采用**简化而合理的分配方法**，将间接费用在成本核算对象之间进行分配。

- **辅助生产成本**可以参照生产成本的计量，简化处理。企业应结合生产特点和管理需要，采用合理的分配方法，如**直接法、顺序分配法、一次交互分配法、代数法、计划分配率法等**，将辅助生产成本（或外购燃料与动力）在各成本核算对象之间进行分配。
- **制造费用**按照应结合生产特点和管理需要，采用合理的分配标准，如**机器工时法、人工工时法、计划分配率法等**，将制造费用在成本核算对象之间进行分配。

二、制造业的产品成本归集、分配和结转

（三）期末完工产品与期末在产品之间的成本分配



二、制造业的产品成本归集、分配和结转

（四）发出材料的计价方法

第36条

先进先出法

⇒ 物价上涨时易虚增利润。

月末一次
加权平均法

⇒ 简化核算，但不及时。

移动加权平均法

⇒ 工作量较大，适合进货次数少的企业。

个别计价法

⇒ 适用于体积大、金额高、数量少、不能替代的材料。

二、制造业的产品成本归集、分配和结转

（五）应关注的特定项目处理

- 废品损失。

废品损失是指在**生产过程中**发现的、入库后发现的**不可修复废品**的生产成本，以及可修复废品的**修复费用**，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失。制度中虽未明确点出，但在结转中不可忽视（以净损失结转）。

- 停工期。

第三十六条第二款指出：

季节性生产企业在停工期间发生的制造费用，应当在开工期间进行合理分摊，连同开工期间发生的制造费用，一并计入产品的生产成本。

二、制造业的产品成本归集、分配和结转

- **联产品和副产品的划分标准**

（结合生产特点和管理需要设定，见**第三十七条**）

（1）分配方法：如系数分配法、实物量分配法、相对销售价格法等，将生产成本在联产品之间进行分配。

（2）将扣除追加加工费用之后的副产品净收益抵减主产品成本。

- **环境成本**等方面的有关支出

企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》，结合生产特点，对**环境成本**等方面的有关支出进行会计处理，并计入产品成本。例如，**弃置费用**。



77

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

（一）农业

第四十条 农业应当比照制造企业对产品成本进行归集、分配和结转。

■ **问题：**

- **分配标准**：机时？人工工时？（机械化程度不高，人工成本比重较高应采用人工工时法）
- **季节性**：农业季节性强，与季节性企业处理上相同？（畜牧业、林业可以类比）



78

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

(二) 批发零售企业

第四十一条 批发零售企业发生的进货成本、相关税金直接计入成本核算对象成本；发生的采购费，可以结合经营管理特点，按照合理的方法分配计入成本核算对象成本。采购费金额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。

■ 采购费的分配标准：如进货成本比例

批发零售企业可以根据实物流转方式、管理要求、实物性质等实际情况，采用先进先出法、加权平均法、个别计价法、毛利率法等方法结转产品成本。



成本结转：实际上参照了制造企业发出材料的成本计价方法。

79

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

(三) 建筑企业

第42条

……由几个成本核算对象共同负担的，应当选择直接费用比例、定额比例和职工薪酬比例等合理的分配标准，分配计入成本核算对象成本。

建筑企业应当按照《企业会计准则第15号——建造合同》的规定结转产品成本。合同结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确定和结转当期提供服务的成本；合同结果不能可靠估计的，应当直接结转已经发生的成本。



80

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

(四) 房地产企业

第43条

土地成本、公共设施、可资本化的借款费用等间接费用的分配标准：**由几个成本核算对象共同负担的，应当选择占地面积比例、预算造价比例、建筑面积比例等合理的分配标准，分配计入成本核算对象成本。**

与《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的有关规定基本一致。

(五) 采矿企业

第44条

比照制造企业。

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

(六) 交通运输企业

第45条

……**由多个成本核算对象共同负担的，应当选择营运时间等符合经营特点的、科学合理的分配标准分配计入各成本核算对象的成本。**

“运输工具固定费用”的分配标准的科学合理，应体现费用与分配标准之间的相关性。例如：

- **运输业务**，根据运输周转量（吨公里）运输货物的价值（元）等分配；
- **仓储业务**，根据仓储面积天数（平方米/天）仓储量天数（如吨天数、箱天数）等分配；
- **装卸业务**，根据装卸作业量（吨）或工时等分配。

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

(七) 信息传输企业

(八) 软件及信息技术服务企业

第四十六条 信息传输、软件及信息技术服务企业，可以根据经营特点和条件，利用现代信息技术，采用作业成本法等对产品成本进行归集和分配。

■ **特点：**信息传输企业直接成本占比低，鉴于具共用性的网络资源建设投入巨大，导致**间接费用过高**。在**多产品、多运营项目**下，传统工时比例法难以反映经济现实。**软件及信息技术服务企业则人工费用高**，常也是需分配的间接费。

■ **对策：**应用**作业成本法**。

■ **建议：**根据企业需求学习相关的应用原理、基本程序等。



83

三、其他行业的产品成本归集、分配和结转

(九) 文化企业

……由几个成本核算对象共同负担的，应当选择人员比例、工时比例、材料耗用比例等合理的分配标准分配计入成本核算对象成本。

■ 人员比例、工时比例——与传统制造业相近的报刊、出版业？

■ 材料耗用比例——影视业？文化展会？

(十) 其他企业

比照以上类似行业。



84

四、关于“附则”

- **第五十一条 小企业参照执行本制度。**
- **第五十二条 本制度自2014年1月1日起施行。**
- **第五十三条 执行本制度的企业不再执行《国营工业企业成本核算办法》。**



THANKS



● E-mail: samual@snai.edu