

日照职业技术学院校本教材

---

## 成本会计

---

精品资源共享课团队成果



项目负责人：孟凡芳

项目组成员：孟凡收、刘萍、高娅楠、王静瑶、李欣雨

2019-9-24

## 目 录

项目 1 熟悉成本会计基础知识 .....	5
任务 1.1 成本和成本会计 .....	5
1.1.1 成本的概念及作用 .....	5
1.1.2 成本会计的概念及其发展 .....	5
1.1.3 成本会计的对象、职能及任务 .....	6
1.1.4 成本会计组织形式 .....	6
任务 1.2 产品成本核算程序 .....	7
1.2.1 核算原则： .....	7
1.2.2 正确划分各种费用的界限 .....	7
1.2.3 费用的分类 .....	7
1.2.4 成本核算的基本程序 .....	8
1.2.5 产品成本核算的账户设置 .....	8
项目二 核算要素费用 .....	9
任务 2.1 核算材料费用 .....	9
2.1.1 原材料费用核算的内容 .....	9
2.1.2 燃料费用的核算 .....	11
任务 2.2 核算职工薪酬费用及其他费用 .....	12
2.2.1 职工薪酬费用的核算 .....	12
2.2.2 折旧和其他费用的核算 .....	14

任务 2.3 核算辅助生产费用.....	15
2.3.1 给出案例资料.....	15
2.3.2 辅助生产费用的归集.....	15
2.3.3 辅助生产费用的分配.....	15
任务 2.4 核算制造费用.....	19
2.4.1 案例资料(略写).....	19
2.4.2 制造费用的归集.....	19
任务 2.5 核算生产损失.....	21
2.5.1 废品损失的核算.....	21
2.5.2 停工损失的核算.....	23
项目三 分配生产费用.....	24
任务 3.1 核算在产品.....	24
3.1.1 在产品数量的确定.....	24
3.1.2 在产品清查及其盈亏的核算.....	24
3.1.3 在产品数量与完工产品成本计算的关系.....	25
任务 3.2 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法.....	25
3.2.1 在产品忽略不计法.....	25
3.2.2 在产品按年初固定成本计价法.....	25
3.2.3 在产品按所耗原材料费用计价法.....	26
3.2.4 约当产量法.....	27

3.2.5 在产品按完工产品计算法.....	30
3.2.6 在产品按定额成本计价法.....	30
3.2.7 定额比例法.....	31
项目四 计算产品成本的方法.....	32
任务 4.1 基本方法 .....	32
4.1.1 案例资料.....	32
4.1.2 品种法.....	32
4.1.3 分步法.....	35
4.1.4 分批法.....	37
任务 4.2 辅助方法 .....	39
4.2.1 案例资料.....	39
4.2.2 分类法.....	39
4.2.3 定额法.....	41
项目五 编制和分析成本报表.....	43
任务 5.1 编制产品生产成本表.....	43
5.1.2 按产品种类反映的产品生产成本表的编制.....	43
任务 5.2 编制主要产品单位成本报表 .....	44
5.2.1 案例资料.....	44
5.2.2 主要产品单位成本表的结构.....	44
5.2.3 主要产品单位成本表的编制方法 .....	44

任务 5.3 编制费用明细表.....	44
5.3.1 编制制造费用明细表.....	44
5.3.2 编制产品销售费用明细表.....	45
5.3.3 编制管理费用明细表.....	45
5.3.4 编制财务费用明细表.....	45
任务 5.4 分析产品总成本.....	45
5.4.1 案例资料.....	46
5.4.2 按产品种类反映的产品生产成本表分析.....	46
任务 5.5 分析主要产品单位成本.....	47
5.5.1 案例资料.....	47
5.5.2 一般分析.....	47
5.5.3 成本项目分析.....	47

## 项目 1 熟悉成本会计基础知识

### 任务 1.1 成本和成本会计

#### 1.1.1 成本的概念及作用

##### 1. 成本的概念

成本是一个价值范畴,是商品价值的组成部分。企业的基本经济活动是生产产品,产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。在这一过程中,企业一方面要生产出产品来,另一方面要发生各种耗费,如劳动对象的耗费、劳动资料的耗费以及劳动力的耗费等。企业一定时期内在生产经营过程中发生的各种耗费叫做费用。企业为生产一定种类和一定数量的产品所发生的各种耗费,就是产品的成本,亦称为产品的生产成本或产品的制造成本。所以成本在理论上可表述为:

(1)  $C + V$  其中  $C$ : 物化劳动的转移价值  $V$ : 劳动者为自己劳动所创造的价值

(2) 成本是为了一定目的而付出(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。

实际工作中的成本概念为:

除  $C+V$  外,还包括不形成产品价值的损失性支出,如废品损失、停工损失等。

总之,成本是包括制造产品所耗费的生费用,不包括期间费用。产品成本是生产费用的对象化。

##### 2. 成本与费用的关系

(1) 费用是企业支出的构成部分。

按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用两类。

生产费用同产品生产有直接关系;而期间费用同企业的经营管理活动有密切关系的耗费,它同产品生产没有直接关系,但与发生的期间配比,应作为当期收益的扣减。

在企业支出中凡是同企业的生产经营有关的部分,即表现或转化为费用的,均作为费用;否则不能列作费用。

(2) 生产费用与产品成本的关系

生产费用按一定的产品加以归集和汇总,就是产品成本。

需要注意的是,企业在一定会计期间实际发生的生产费用总和,不一定等于该期产品成本的总和。

##### 3. 成本的作用

(1) 成本是生产耗费的补偿尺度

(2) 成本是制定产品价格的重要依据

(3) 成本是企业进行生产经营决策的重要依据

(4) 成本是反映企业工作质量的综合指标

#### 1.1.2 成本会计的概念及其发展

##### 1. 成本会计的概念

狭义的成本会计:仅指成本核算。

广义的成本会计：包括成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考评。现代成本会计通常称之为成本管理会计。

2. 成本会计的形成和发展大致经历了三个阶段：

(1) 早期成本会计阶段（约 1882 年至 1920 年）。该阶段的成本会计只是对生产耗费进行系统的记录，因此，被称为是记录成本会计。

(2) 近代成本会计阶段（约 1921 年至 1945 年）。该阶段费用预算的控制得到了进一步完善，标准成本制度亦产生了，成本会计开始形成了经济领域中的一门独立学科。

(3) 现代成本会计阶段（约 1945 年以后）。该阶段成本会计的发展重点由事中控制、事后计算及分析开始向事先预测、决策和规划方面转移，逐渐形成了着重管理的经营型成本会计。

### 1.1.3 成本会计的对象、职能及任务

1. 成本会计的对象：即成本会计核算和监督的内容。各行业企业的生产经营成本和期间费用。

2. 成本会计的职能：成本会计在经济管理中所具有的内在功能。

基本职能：成本核算和成本监督两大职能。派生职能：成本预测、决策、计划、控制、核算、分析及考核。

3. 成本会计的任务：

审核和控制企业发生的各项费用，防止浪费和损失。

为企业经营管理提供所需的成本、费用信息。

进行成本分析，促使企业降低成本、费用，提高经济效益。

### 1.1.4 成本会计组织形式

#### 1. 机构设置

成本会计机构内部组织分工：

按职能分工：如成本核算、成本分析等。

按对象分工：如产品成本、期间费用等。

各级成本会计机构之间的组织分工：

集中工作方式：一级核算体制，厂部集中统一进行成本核算。

分散工作方式：二级核算体制，厂部进行综合的成本核算与分析，车间进行成本的明细核算。

2. 成本会计人员的配置

3. 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。内容一般包括：

(1) 关于成本定额、成本计划的编制方法

(2) 关于成本核算制度：包括成本计算对象、成本计算方法的确定、成本帐户、成本项目的设置、成本核算的流程、生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法等。

(3) 关于成本预测和决策制度；

(4) 关于成本控制的制度；

(5) 关于成本分析的制度；

(6) 关于成本报表的制度；

(7) 企业内部价格的制订和结算方法等；

- (8)有关责任会计制度;  
(9)其他有关成本会计制度.

## 任务 1.2 产品成本核算程序

### 1.2.1 核算原则:

- 1.可靠性原则 2.相关性原则 3.按实际成本计价原则  
4.一致性原则 5.重要性原则 6.分期核算原则

### 1.2.2 正确划分各种费用的界限

(一)正确划分应计入成本.费用与不应计入成本.费用的界限;(即划清收益性支出和资本性支出的界限)

(二)正确划分生产费用与期间费用的界限;生产费用:包括直接材料.直接人工和制造费用等;期间费用:管理费用.财务费用和销售费用。

(三)正确划分各个会计期间的费用界限;

(四)正确划分各种产品应承担的费用界限,直接费用直接计入,间接费用先归集再分配计入

(五)正确划分完工产品与在产品的费用界限。

期初在产品+本期生产费用=完工产品成本+月末在产品成本

### 1.2.3 费用的分类

(一)费用按经济内容的分类

- 1.外购材料 2.外购燃料 3.外购动力 4.职工薪酬; 5.折旧费; 6.利息支出;  
7.税金; 8.其他支出。

(二)费用按经济用途分类

费用按经济用途分类,就是将企业的费用按照为什么发生,用于哪些方面,起什么作用来分类。企业发生的费用,按照经济用途的不同,可以分为生产费用和期间费用。

1.生产费用:使工业企业在生产过程中所发生的应计入产品和劳务成本的各种费用。生产费用按其具体用途所划分的项目称为产品成本项目。根据生产特点和管理要求,企业可设立3个成本项目,可根据需要加以调整:一般包括:

- (1)直接材料  
(2)直接人工  
(3)制造费用

2.期间费用

- (1)营业费用  
(2)管理费用  
(3)财务费用

生产费用和生产成本的内容基本一致,但也有所区别,二者的主要区别在于归集费用的基础不同。生产费用针对一定会计期间来归集,某一会计期间的生产费用可能包含几个不同产品



或劳务的生产成本；生产成本则针对一定产品或一定劳务来归集费用，某种产品或某项劳务的生产成本中可能包括几个会计期间所发生的生产费用。生产成本是对象化的生产费用。

### （三）费用按计入产品成本的方法分类

直接（计入）费用：可分清哪种产品耗用，可直接计入该种产品成本的生产费用。（直接费用直接计入成本计算对象）

间接（计入）费用：为几种产品共同耗用，不能直接计入某种产品成本的生产费用。（间接费用先归集再分配计入成本计算对象）

### （四）费用按与产品产量的关系分类

1. 变动费用
2. 固定费用

## 1.2.4 成本核算的基本程序

产品成本核算的基本程序，即确定成本计算对象→确定成本项目→确定成本计算期间→审核生产费用→生产费用的归集和分配→计算完工产品成本和月末在产品成本。

1. 确定成本计算对象，设置生产成本明细账；
2. 生产费用的确认和计量
3. 将计入本期产品成本的费用在各产品之间进行归集和分配
4. 计算完工产品成本和月末在产品成本

## 1.2.5 产品成本核算的账户设置

### （一）“生产成本”帐户

#### 1. “基本生产成本”帐户

应按产品品种或产品批别、生产步骤等成本计算对象设置产品成本明细帐，帐内按成本项目分设专栏进行明细登记。

#### 2. “辅助生产成本”帐户

应按辅助生产车间、生产产品品种或劳务设置产品成本明细帐，帐内按成本项目或费用项目分设专栏进行明细登记。

以上均为一级帐户，“基本生产成本”帐户、“辅助生产成本”帐户也可作为“生产成本”帐户下设的二级帐户，视企业管理需要而定。

### （二）“制造费用”帐户

应按车间、部门设置明细帐，帐内按费用项目分设专栏进行明细登记。

### （三）“销售费用”帐户

应按费用项目设置明细帐，帐内按费用项目分设专栏进行明细登记

### （四）“管理费用”帐户

### （五）“财务费用”帐户

### （六）“废品损失”帐户

应按产品品种设置明细帐，帐内按成本项目分设专栏进行明细登记

## 项目二 核算要素费用

### 任务 2.1 核算材料费用

#### 2.1.1 原材料费用核算的内容

材料成本包括企业生产经营过程中耗费的原材料(原料及主要材料)、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、低值易耗品、包装物等而发生的费用。

##### 1. 确定原材料费用的分配对象

通常情况下,原材料费用是按用途、部门和受益对象来分配的。具体地说,用于产品生产的材料费用应由基本生产的各种产品负担,应计入“生产成本——基本生产成本”账户及其明细账的“直接材料”成本项目;用于辅助生产的材料费用应由辅助产品或劳务负担,应计入“生产成本——辅助生产成本”账户及其明细账的有关成本项目;用于维护生产设备等一般耗用的各种材料,因不能直接确定由哪种产品或劳务负担,应先计入“制造费用”账户进行归集,以后再分配转入“生产成本——基本生产成本”或“生产成本——辅助生产成本”账户;用于产品销售部门的材料费用,应由销售费用负担,计入“销售费用”账户;用于企业行政管理部门组织和管理生产的材料费用,应由管理费用负担,计入“管理费用”账户。

##### 2. 原材料费用的分配方法——定额耗用量比例法、定额费用比例法

具体分配方法有定额消耗量比例、产品产量比例、重量比例、体积比例、材料定额费用比例等。本节主要介绍定额耗用量比例法和材料定额费用比例法。

###### (1) 材料定额耗用量比例分配法

材料定额耗用量是指一定产量下按材料消耗定额计算的可以消耗材料的数量,其中材料消耗定额是指单位产品可以消耗材料的限额。这种分配方法的计算步骤是:

首先,计算某种产品原材料的定额耗用量;

其次,计算单位材料定额耗用量,即共同耗用材料数量分配率;

再次,计算某种产品应分配的材料数量;

最后,计算出某种产品应分配的材料费用。

计算公式如下:

$$\textcircled{1} \text{ 某种产品原材料定额耗用量} = \text{该种产品的实际产量} \times \text{单位产品材料消耗定额}$$

$$\textcircled{2} \text{ 共同耗用材料数量分配率} = \frac{\text{共同耗用材料总量}}{\text{各种产品材料定额耗用量之和}}$$

$$\textcircled{3} \text{ 某产品应分配的原材料数量} = \text{该种产品的材料定额消耗总量} \times \text{共同耗用材料数量分配率}$$

$$\textcircled{4} \text{ 某产品应分配的原材料费用} = \text{该种产品应分配的材料数量} \times \text{材料单价}$$

以上方法可考核材料消耗定额的执行情况,有利于加强成本管理。为简化核算工作,也可采用按定额消耗量的比例直接分配材料费用的方法。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

$$\text{材料费用分配率} = \frac{\text{材料实际消耗总量} \times \text{材料单价}}{\text{各产品材料定额耗用量之和}}$$

某种产品应分配的材料费用=该种产品的材料定额耗用量×原材料费用分配率

**【例1】**2010年8月企业为生产A、B两种产品共同耗用甲材料12 500千克，单价8元，共计100 000元。两种产品的投产量分别为200件和400件。两种产品的甲种材料单耗定额分别为40千克和30千克。按定额耗用量比例法在A、B两种产品之间分配共同耗用的材料费用。

### 共耗材料费用分配表

材料名称：甲种材料

2010年8月

产品名称	单位	投入产量	单位产品消耗定额	定额耗用量	分配率	分配额
A产品	件	200	40	8 000		40 000
B产品	件	400	30	12 000		60 000
合计				20 000	5	100 000

假如上例中，2010年8月如果该企业除上述A、B产品共耗材料100 000元外，A产品单独耗用材料160 000元，B产品单独耗用材料40 000元，基本生产车间领用机物料2 500元，机修车间领用备件3 000元，企管部门领用材料1 500元。根据资料编制“材料费用分配汇总表”。

### 材料费用分配表

2010年8月

金额单位：元

产品或部门	单独耗用材料费用	共同耗用材料费用分配					材料费用总额
		投入产量	单耗定额	定额耗用量	分配率	分配额	
A产品	160 000	200	40	8 000		40 000	200 000
B产品	40 000	400	30	12 000		60 000	100 000
小计	200 000			20 000	5	100 000	300 000
基本生产车间	2 500						2 500
辅助生产车间	3 000						3 000
企业管理部门	1 500						1 500
合计	207 000					100 000	307 000

#### (2) 材料定额费用比例法

如果企业生产多种产品或多种产品生产耗用材料种类较多的，可以按照各种材料的定额费用比例进行分配，确定各种产品所应承担的原材料费用。计算公式如下：

某产品的某种原材料定额费用=该种产品实际产量×单位产品该种原材料费用定额

$$\text{材料费用分配率} = \frac{\text{所耗原材料的实际费用}}{\text{各种产品各种原材料定额费用之和}}$$

某种产品应承担的原材料费用=该种产品的原材料定额费用×材料费用分配率

【例 2】 见书上 P<sub>36</sub>

### 3. 材料费用分配表的编制及其账务处理

(1) 在实际工作中, 材料费用的分配是通过编制材料费用分配表进行的。

(2) 账务处理:

直接用于产品生产的各种原材料费用, 应记入“基本生产成本”总账及其所属明细账的“直接材料”成本项目; 用于辅助生产的原材料费用, 应记入“辅助生产成本”总账及其所属明细账的费用(或成本)项目; 基本生产车间管理耗用的原材料费用, 应记入“制造费用”总账及其所属明细账; 厂部管理耗用的原材料费用, 记入“管理费用”账户; 产品销售耗用的原材料费用, 记入“销售费用”账户

根据【例 1】“材料费用分配表”作出会计分录:

借: 生产成本——基本生产成本——A 产品	200 000
——B 产品	100 000
——辅助生产成本	3 000
制造费用——基本生产车间	2 500
管理费用	1 500
贷: 原材料	307 000

#### 2.1.2 燃料费用的核算

燃料实际上也是材料, 所以其程序和方法与材料费用分配基本相同。

1. 在燃料费用占产品成本比重较大的情况下, 产品成本明细账中应单独设置“燃料及动力”成本项目; 存货核算应增设“燃料”一级账户; 燃料费用分配表应单独编制。

2. 在燃料费用占产品成本比重较小的情况下, 产品成本明细账中无需单独设“燃料及动力”成本项目, 应将燃料费用直接记入“直接材料”成本项目; 存货核算中“燃料”可作为“原材料”账户的二级账户进行核算; 燃料费用分配可在材料费用分配表中加以反映。

【例 3】 见书上 P<sub>39</sub>

### 三、周转材料的核算

(一) 低值易耗品费用的核算

1. 摊销额处理:

领用时, 其价值损耗应计入成本费用中。因其摊销金额较小, 无需专设成本项目, 因此, 产品生产用的低值易耗品摊销额, 如果是为记直接生产某种产品耗用的, 直接计入“基本生产成本”账户的“直接材料”成本项目, 为生产几种产品共同耗用的, 记入“制造费用”账户; 厂部管理用的低值易耗品摊销额记入“管理费用”账户; 辅助生产用的低值易耗品摊销额记入“辅助生产成本”账户。

2. 摊销方法: 一次摊销法、分次摊销法

(1) 一次摊销法 (适于单位价值较低、使用期限较短的低值易耗品)

领用时, 其价值一次计入当期成本费用。即借记“制造费用”、“管理费用”、“辅助生产成本”等账户, 贷记“低值易耗品”账户。

报废时, 其残料价值冲减有关成本费用。即借记“原材料”等账户, 贷记“制造费用”、“管理费用”等账户。

(2) 分次摊销法

【例 4】 见书上 P<sub>40</sub>

(二) 包装物费用的核算

包装产品所领用的各种包装物品所发生的包装物费用,需区别其不同使用方式进行分配:生产领用作为产品组成部分的,记入“基本生产成本”账户的“直接材料”成本项目;对于随包装产品出售的,如不单独计价记入“销售费用”账户,如单独计价记入“其他业务成本”账户。具体会计处理方法,财务会计中已进行了详细说明,这里略。

#### 四、外购动力费用的核算

外购动力是指企业外购的电力、热力等。在实际工作中,所支付的外购动力款先记入“应付账款”账户,月末再将其分配计入各有关成本、费用账户。会计核算上,对于直接用于产品生产的外购动力费,应直接计入或分配计入“生产成本——基本生产成本”的“直接材料”或“燃料及动力”成本项目;用于辅助生产的外购动力费,应计入“生产成本——辅助生产成本”的“直接材料”或“燃料及动力”成本项目;生产车间、企业管理部门一般耗用的外购动力费,应分别列作制造费用和管理费用。

外购动力费的分配原则是:在车间、部门和产品生产都有仪表记录的情况下,应根据仪表所示耗用的动力数量和动力单价直接计算计入受益单位的成本、费用;在没有仪表记录的情况下,则应按一定的标准分配计入各受益对象,如可按生产工时的比例、机器功率时数的比例或定额耗用量的比例分配。外购动力费的分配应通过编制“外购动力费分配表”进行。

## 任务 2.2 核算职工薪酬费用及其他费用

### 2.2.1 职工薪酬费用的核算

#### 1. 职工薪酬的内容

职工薪酬是指企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬,它既是企业必须付出的人力成本,是职工对企业投入劳动获得的报酬,也是企业成本费用。包括职工在职期间和离职后提供职工的全部货币性薪酬和非货币性福利;企业提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等,也属于职工薪酬。具体来说,职工薪酬包括以下内容:具体内容见书上 P42

- (1) 职工工资、奖金、津贴和补贴
- (2) 职工福利费
- (3) 社会保险费
- (4) 住房公积金
- (5) 工会经费和职工教育经费
- (6) 非货币性福利
- (7) 辞退福利

#### 2. 职工薪酬费用的核算

职工薪酬费用是企业产品成本的重要组成部分。会计上应通过“应付职工薪酬”总账账户核算职工薪酬的提取、结算、使用等情况,并在该总账账户下按照“工资”、“职工福利”、“社会保险费”、“住房公积金”、“工会经费”、“职工教育经费”、“非货币性福利”等应付职工薪酬项目设置明细账,进行明细核算。

职工薪酬费用的分配:

分配原则:谁受益谁负担

①在计时工资形式下,如果企业基本生产车间只生产一种产品,发生的工资费用则直接计入该产品的“生产成本——基本生产成本”账户的“直接人工”成本项目;如果企业基本生产车间生产两种或两种以上产品,则应按一定的比例分配计入各产品成本的“直接人工”成本项目。具体计算公式为:



$$\text{工资费用分配率} = \frac{\text{待分配的生产工人工资费用}}{\text{各种产品实际工时（或定额工时）之和}}$$

某产品应负担的工资费用=该产品实际（定额）工时×工资费用分配率

②在计件工资形式下，生产工人的计件工资直接与某种产品生产相联系，因此，可以在发生生产工人工资时直接计入该产品生产成本的“直接人工”成本项目；而对于基本生产工人的奖金、津贴则要采用一定的标准分配计入各产品生产成本的“直接人工”成本项目。其分配方法一般按直接计入产品成本的生产工人计件工资比例进行分配。

## （2）职工薪酬费用分配的核算

### ①货币性职工薪酬的核算

在实际工作中，工资费用的分配，一般是通过编制“工资费用分配表”进行的。其中基本生产车间生产工人工资应计入“生产成本——基本生产成本”账户的“直接人工”成本项目；辅助生产车间生产工人工资应计入“生产成本——辅助生产成本”账户的“直接人工”成本项目；车间管理人员工资应记入“制造费用”账户；销售人员、行政管理人员工资应分别记入“销售费用”、“管理费用”账户。

**【例6】**2004年8月份支付职工工资112 000元。其中：基本生产车间生产工人90 000元，管理人员4 000元；机修车间生产工人10 000元，管理人员2 000元；厂部管理人员6 000元。要求以A、B两种产品生产工时的比例分配共同耗用的工资及提取的职工福利费用。（A产品生产工时10 000小时，B产品生产工时20 000小时）。编制“工资及职工福利费用分配表”如下：

产品或部门	单独工资费用	共同工资费用分配			工资费用总额	提取职工福利费（14%）
		生产工时	分配率	分配额		
A产品		10 000		30 000	30 000	4 200
B产品		20 000		60 000	60 000	8 400
小计		30 000	3	90 000	90 000	12 600
机修劳务	10 000				10 000	1 400
基本生产车间	4 000				4 000	560
机修生产车间	2 000				2 000	280
企业管理部门	6 000				6 000	840
合计	22 000			90 000	112 000	15 680

工资分配会计分录为：

借：生产成本——基本生产成本——A产品 30 000  
   ——B产品 60 000  
       ——辅助生产成本 10 000  
     制造费用——基本车间 4 000  
                           ——辅助车间 2 000  
     管理费用 6 000  
 贷：应付职工薪酬—工资 112 000

职工福利费分配会计分录为：

借：生产成本——基本生产成本——A产品 4 200  
   ——B产品 8 400  
       ——辅助生产成本 1 400

制造费用——基本车间	560
——辅助车间	280
管理费用	840
贷：应付职工薪酬——职工福利	15 680

### ②非货币性职工薪酬的核算

企业以自产产品或外购商品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

企业决定发放非货币性福利时：

借：生产成本  
    管理费用等  
    贷：应付职工薪酬——非货币性福利

实际发放非货币性福利时，确认收入并计算相关税费：

借：应付职工薪酬——非货币性福利  
    贷：主营业务收入  
        应交税费——应交增值税(销项税额)

同时结转用作非货币性福利的自产产品或外购商品的成本：

借：主营业务成本  
    贷：库存商品

### ③辞退福利的核算

将满足辞退条件的员工辞退补偿费用计入当期损益：

借：管理费用  
    贷：应付职工薪酬——辞退福利  
    当上述职工薪酬以银行存款或现金实际支付时：  
借：应付职工薪酬——辞退福利  
    贷：银行存款（库存现金）

## 2.2.2 折旧和其他费用的核算

### 1.折旧费用的核算

固定资产在长期使用过程中其实物形态保持不变，但其价值随固定资产的损耗而逐渐减少，这部分减少的价值就是固定资产折旧。这种折旧应根据固定资产的使用车间、部门和经济用途分配计入各有关产品成本或费用账户。具体来说，将生产车间使用的固定资产所提取的折旧费列作制造费用，将企业管理部门使用的固定资产所提取的折旧费列作管理费用。

【例 7】见书上 P<sub>48</sub>

根据“固定资产折旧费用计算分配表”填制转账凭证，做会计分录如下：

借：制造费用——基本生产车间	7 500
生产成本——辅助生产成本——维修车间	160
生产成本——辅助生产成本——供热车间	840
管理费用	1 500
贷：累计折旧	10 000

### 2.其他费用的核算

其他费用是指除前述要素费用以外的要素费用，具体包括差旅费、办公用品费、报刊资料费、邮电费、租赁费、误餐补贴费、交通补助费、职工技术补助费、排污费、实验检验费、利息及有关税金

等。费用种类繁多，发生较为频繁，但数额不大。应在这些费用发生时，按发生的地点和用途进行归集和分配。应计入产品成本的费用，在发生时记入“制造费用”账户；应计入期间费用的，在发生时记入“管理费用”等有关账户。

【例 8】新华公司 20××年 1 月以银行存款支付办公费 2 558 元。其中：基本生产车间 910 元，维修车间 318 元，供热车间 450 元，行政管理部门 880 元。根据有关原始凭证和银行结算凭证填制付款凭证。做会计分录如下：

借：制造费用——基本生产车间	910
生产成本——辅助生产成本——维修车间	318
——辅助生产成本——供热车间	450
管理费用	880
贷：银行存款	2 558

【例 9】新华公司 20××年 1 月开出转账支票，购买印花税票 200 元。根据有关原始凭证及转账支票存根填制付款凭证。做会计分录如下：

借：管理费用	200
贷：银行存款	200

## 任务 2.3 核算辅助生产费用

### 2.3.1 给出案例资料

### 2.3.2 辅助生产费用的归集

辅助生产是指为基本生产和经营管理等单位服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产费用归集和分配，通过“生产成本——辅助生产成本”账户进行。“生产成本——辅助生产成本”账户一般应按车间以及按产品或劳务种类设置明细账，账内按成本项目或费用项目设立专栏进行明细核算。格式见书上 P<sub>39</sub>

企业如果辅助生产规模较大，制造费用较多，或对外提供产品、劳务等，则单设“制造费用——辅助生产车间”账户来归集辅助生产车间发生的制造费用；如果辅助生产规模较小，制造费用极少，又不对外提供产品、劳务等，则不单设“制造费用——辅助生产车间”账户，而将辅助生产过程中发生的制造费用直接计入辅助生产成本。

### 2.3.3 辅助生产费用的分配

分配辅助生产费用的方法较多，通常有：直接分配法、交互分配法、顺序分配法、代数分配法和计划成本分配法。

#### 1. 直接分配法

直接分配法是指在分配辅助生产费用时，将各辅助生产车间发生的各项费用直接分配给辅助



生产车间以外的各受益单位，而各辅助生产车间之间相互提供产品或劳务不相互分配费用。即辅助生产车间之间相互提供劳务既不转出，也不转入。简单概括，该方法的特点：只对外，不对内。其分配计算公式如下：

$$\text{某辅助生产车间费用分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间费用总额}}{\text{提供给除辅助生产车间以外受益单位的劳务总量}}$$

$$\text{某受益单位应负担的费用} = \text{该受益单位接受劳务总量} \times \text{费用分配率}$$

【例 10】新华公司 20××年 1 月维修车间发生费用总额 10 332 元，供热车间发生费用总额 32 400 元（资料见书上表 2-8.表 2-9）。两个辅助生产车间对企业内部各部门提供劳务情况如下表所示。

辅助生产车间提供劳务量汇总表

20××年 1 月

提供劳务的辅助生产车间	劳务计量单位	提供劳务总量	各受益单位接受劳务量			
			辅助生产车间		基本生产车间	行政管理部门
			维修车间	供热车间		
维修车间	工时	1 400		140	1 000	260
供热车间	M <sup>3</sup>	12 960	960		9 700	2 300

要求：根据上述资料采用直接分配法分配各辅助生产车间的费用。  
分配过程如下：

$$\text{维修车间费用分配率} = \frac{10332}{1260} = 8.20$$

$$\text{基本生产车间负担的维修费用} = 1000 \times 8.20 = 8200 \text{ (元)}$$

$$\text{行政管理部门负担的维修费用} = 260 \times 8.20 = 2132 \text{ (元)}$$

$$\text{供热车间费用分配率} = \frac{32400}{12000} = 2.70$$

$$\text{基本生产车间负担的供热费用} = 9700 \times 2.70 = 26190 \text{ (元)}$$

$$\text{行政管理部门负担的供热费用} = 2300 \times 2.70 = 6210 \text{ (元)}$$

根据计算结果，做会计分录如下：

借：制造费用——基本生产车间	34 390
管理费用	8 342
贷：生产成本——辅助生产成本——维修车间	10 332
——辅助生产成本——供热车间	32 400

## 2. 交互分配法

交互分配法是指在分配辅助生产费用时，先在辅助生产车间之间按相互提供劳务数量进行一次交互分配，然后再将各个辅助生产车间交互分配后的实际费用分配给辅助生产车间以外的各受益单位的一种分配方法。其特点是进行两次分配，即先对内，后对外。

### (1) 对内分配（交互分配）

$$\text{某辅助生产车间费用分配率（交互分配率）} = \frac{\text{该辅助生产车间发生直接费用数额}}{\text{该辅助生产车间提供劳务总量}}$$

$$\text{某辅助生产车间应分出的辅助生产费用} = \text{提供给受益辅助车间的劳务量} \times \text{对应的交互分配率}$$

某辅助生产车间应分入的辅助生产费用=该辅助车间受益的劳务量×对应的交互分配率

(2) 对外分配(二次分配), 即把各辅助生产车间交互分配后的实际费用在辅助生产车间以外的受益单位之间分配费用。

某辅助生产车间交互分配后的费用额=该辅助生产车间直接费用+分配转入费用-分配转出费用

某辅助生产车间对外费用分配率=  $\frac{\text{该辅助生产车间交互分配后的实际费用}}{\text{该辅助生产车间对外提供的劳务总量}}$

某受益部门应负担的辅助生产费用=该受益单位的受益数量×对外费用分配率

【例 11】某企业设有供电和供汽两辅助车间。2004 年 12 月份, 供电车间直接发生费用 5500 元, 供汽车间直接发生费用 2200 元, 两辅助车间为各单位提供电、汽数量如表:

辅助生产车间	计量单位	产品劳务总量	各单位受益数量			
			基本生产车间	辅助生产车间		企管部门
				供电	供汽	
供电	度	11 000	9 500		1 000	500
供汽	吨	5 500	4 900	500		100

用交互分配法分配辅助费用, 编制辅助辅助生产费用分配表。

辅助生产费用分配表

分配步骤	辅助生产车间	费用总额	劳务总量	分配率	各单位受益数量和分配额							
					基本生产车间		辅助生产车间				企管部门	
							供电车间		供汽车间			
					数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额
交互分配	供电	5500	11000	0.5					1000	500		
	供汽	2200	5500	0.4			500	200				
对外分配	供电	5200	10000	0.52	9500	4940					500	260
	供汽	2500	5000	0.50	4900	2450					100	50
	合计	7700				7390						310

会计分录如下:

第一.交互分配的会计处理。可只进行明细核算, 不进行总分类核算。

借: 辅助生产成本——供汽                   500  
       ——供电                               200  
     贷: 辅助生产成本——供电               500  
       ——供汽                               200

第二.结转对外分配的辅助生产费用。

借: 制造费用——基本生产车间           7 390  
       管理费用                             310  
     贷: 辅助生产成本——供电             5 200  
       ——供汽                             2 500

交互分配法适用范围：一般适用于各辅助部门之间相互提供劳务较多的企业。

### 3. 顺序分配法

顺序分配法又称阶梯法，它是指各辅助生产部门分配费用按照受益多少的顺序排列，受益少的排在前面，先行分配，受益多的排在后面，再行分配的一种方法。其分配特点是，前者分配给后者，而后者不分配给前者，后者的分配额等于其直接费用加上前者分配来的费用之和。计算公式为：

$$\text{前者的费用分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间待分配费用}}{\text{该辅助生产车间提供给受益单位的劳务总量}}$$

$$\text{后者的费用分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间直接费用} + \text{从其他辅助生产车间分配转入费用}}{\text{该辅助生产车间提供劳务总量} - \text{分配转出到前面辅助生产车间的劳务量}}$$

例见书上 P56

### 4. 代数分配法

代数分配法是将各辅助生产费用的分配率（或单位成本）设为未知数，根据辅助生产车间之间交互服务关系建立联立方程式求解，再按各辅助生产车间为受益单位提供的劳务量分配辅助生产费用的一种方法。其基本计算步骤如下：

(1) 设未知数，并根据辅助生产车间之间交互服务关系建立方程组。

(2) 解方程组，算出各种产品或劳务的单位成本。

(3) 用各单位成本乘以各受益部门的耗用量，求出各受益部门应分配计入的辅助生产费用。

例见书上 P58

会计分录：

借：辅助生产成本—供电车间	1316	
—供水车间	1350	
基本生产成本—甲产品	4635	
制造费用	6297.8	
管理费用	1592.8	
销售费用	593.48	
贷：辅助生产成本—供水车间		5435.08
—供电车间		10350

调整尾差：

借：管理费用 14.08

贷：辅助生产成本—供水车间 0.08

    —供电车间 14

### 5. 计划成本分配法

计划成本分配法是一种“先分配费用.再调整差额”的分配方法。即对归集的辅助生产费用，根据各辅助生产车间提供的劳务总量，运用事先确定的计划分配率（计划单位成本）先在各受益单位之间分配，再将按计划成本分配的辅助生产费用与实际发生的辅助生产费用之间的差额（劳务成本差异），在辅助生产车间以外的受益部门中进行分配。这里的辅助生产车间实际的辅助生产费用是指该辅助车间发生的费用与按计划成本分配由其它辅助生产车间转

入的费用之和。计算过程如下：

(1)先按计划成本分配

某受益单位应分配劳务费（含辅助生产车间）=该受益单位受益数量×计划单位成本

(2)分配成本差异

成本差异= 各辅助生产车间发生的费用 +  $\frac{\text{按计划成本分}}{\text{配转入的费用}}$  -  $\frac{\text{按计划成本分}}{\text{配转出的费用}}$

成本差异分配率=  $\frac{\text{成本差异额}}{\text{辅助生产车间以外受益单位劳务量（或分配的计划成本）}}$

某受益单位应分摊的成本差异=该受益单位受益量（或分配的计划成本）×成本差异分配率

实际工作中，为了简化核算，也可将成本差异直接计入管理费用。

例见书上 P60

根据费用分配表编制会计分录：

按计划成本分配：（略）

结转辅助生产成本超支（蓝字）或节约额（红字）

借：管理费用      xx

贷：辅助生产成本—供电车间      xx

—供水车间      xx

## 任务 2.4 核算制造费用

### 2.4.1 案例资料（略写）

### 2.4.2 制造费用的归集

#### 1.制造费用的范围

制造费用是指在组织和管理产品生产过程中所发生的费用，以及在产品生产过程中发生而不能直接归属到所制造产品成本中的各种生产费用。企业制造费用的范围广、内容多、情况比较复杂，通常包括三类：

(1) 直接用于产品生产未单独设置成本项目的费用

这类制造费用主要有：未单独设置“燃料及动力”成本项目的企业所发生的，用于产品生产的动力费用；专门用于某产品生产的机器设备折旧费、修理费、租赁费、保险费；生产车间的低值易耗品摊销费；图纸设计费和产品试验检验费用等。

(2) 间接用于产品生产不能单设产品成本项目的费用

这是企业在生产过程中经常发生的费用，内容比较多。通常包括生产车间用的房屋、建筑物、机器、设备的折旧费用，修理费用，保险费用及租赁费用；机物料消耗费用；车间生产用的照明、取暖、降温、通风、除尘等费用；工人的劳动保护费用；发生的季节性停工或固定资产大修理期间停工所造成的损失等。

### (3) 为组织和管理产品生产而发生的费用

这是车间(分厂)管理机构及人员在日常生产管理过程中发生的费用,主要有生产管理人员的工资及按规定提取并交纳的社会保险费用;生产部门管理用的固定资产折旧费用、修理费用、保险费用及租赁费用;生产管理过程中使用低值易耗品的摊销费用;生产管理部门发生的照明费、取暖费、通讯费、差旅费、办公费用等。

但制造费用核算并不按上述内容来划分项目,而是将性质相同的费用合并设立相应的费用项目,如机物料消耗、工资及福利费、折旧费、修理费等。

### 2. 制造费用的归集

为了正确反映制造费用的发生和分配情况,企业要设置“制造费用”账户进行核算。该账户的借方登记发生的各项制造费用,贷方登记分配转销的制造费用,分配后无余额。为了反映不同生产车间发生的制造费用,要按车间分设明细账户,采用多栏式账页进行明细分类核算。

#### 2.4.3 制造费用的分配

##### (一) 生产工人工资比例分配法、生产工人工资比例分配法、机器工时比例分配法

生产工时比例法(生产工人工资比例分配法、机器工时比例分配法)按照各种产品所耗用生产工时(生产工人工资、机器工时)的比例分配制造费用。分配标准:生产工人工资、生产工人工资、机器工时。

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品生产工时(生产工人工资、机器工时)总数}}$$

某种产品应负担的制造费用 = 该种产品的生产工时(生产工人工资、机器工时)数 × 制造费用分配率

【例】根据资料归集的“制造费用——基本车间”明细账,发生额共计 66 000 元。按 A、B 两种产品生产工时的比例分配计入各种产品的成本,编制“基本生产车间制造费用分配表”。并做出会计分录。(A、B 产品的生产工时分别为 10 000 工时和 20 000 工时)

##### 制造费用分配表

生产车间: 基本生产车间

2004 年 8 月

产品名称	生产工时	分配率	分配额
A 产品	10 000		22 000
B 产品	20 000		44 000
合计	30 000	2.2	66 000

根据费用分配表编制会计分录:

借: 基本生产成本——A 产品           22 000  
   ——B 产品           44 000  
     贷: 制造费用                           66 000

##### (二) 年度计划分配率法

年度计划分配率法是企业正常生产经营条件下,依据年度制造费用预算数与各种产品预计产量的相关定额标准(如工时、生产工人工资、机器工时等)确定计划分配率,并以此分配制造费用的一种方法。其特点是:各月制造费用按年度计划确定的计划分配率分配,无论各月实际发生的制造费用是多少。

计算公式如下:

$$\text{制造费用计划分配率} = \frac{\text{年度制造费用预算数}}{\sum(\text{每种产品计划产量} \times \text{该产品标准单位定额})}$$

某产品应负担制造费用 = 该产品实际产量 × 标准单位定额 × 制造费用计划分配率

产品的标准定额，可以是生产工时，也可以是生产工人工资，还可以是机器工时。采用年度计划分配率法分配制造费用后，必定会使实际归集的制造费用与按计划分配率分配的制造费用之间产生差异。对两者之间的差异，可在年末按 12 月份制造费用计划分配额为标准再进行一次分配。对实际制造费用大于已分配的制造费用的差异，补计入各产品的生产成本；对实际制造费用小于已分配的制造费用的差异，用红字冲回多记的产品生产成本。

制造费用差异额的分配公式如下：

$$\text{制造费用差异分配率} = \frac{\text{年度制造费用差异额}}{\text{当年按计划分配率分配的制造费用额}}$$

$$\text{某产品应负担制} \quad \text{该产品当年负} \quad \text{制造费用差} \\ \text{造费用差异额} = \text{担的制造费用额} \times \text{异分配率}$$

**【例】**某基本生产车间全年制造费用计划发生额为 400 000 元；全年各种产品的计划产量为：甲产品 2 500 件，乙产品 1 000 件。单件产品工时定额为：甲产品 6 小时，乙产品 5 小时。本月实际产量为：甲产品 200 件，乙产品 80 件；本月实际发生制造费用为 33 000 元，“制造费用”账户本月期初余额为借方 1 000 元。

计算过程：

$$\text{甲产品年度计划产量的定额工时} = 2\,500 \times 6 = 15\,000$$

$$\text{乙产品年度计划产量的定额工时} = 1\,000 \times 5 = 5\,000$$

$$\text{年度计划分配率} = 400\,000 \div (15\,000 + 5\,000) = 20$$

$$\text{本月甲产品实际产量的定额工时} = 200 \times 6 = 1\,200$$

$$\text{本月乙产品实际产量的定额工时} = 80 \times 5 = 400$$

$$\text{本月甲产品应分配的制造费用} = 1\,200 \times 20 = 24\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{本月乙产品应分配的制造费用} = 400 \times 20 = 8\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{合计} \quad 32\,000 \text{ (元)}$$

“制造费用”的期末余额为借方 2000 元。

说明：

采用计划分配率分配制造费用，“制造费用”账户月末可能有借方余额，也可能有贷方余额。借方余额表示超过计划的预付费用，属于待摊费用，应列作企业的资产项目；贷方余额表示按照计划应付而未付的费用，属于预提费用，应列作企业的负债项目。

全年制造费用的实际发生额与计划分配额的差额，通常应在年末调整。即年终时，按已分配比例计入 12 月份产品成本中。

## 任务 2.5 核算生产损失

### 2.5.1 废品损失的核算

废品是指不符合规定的技术标准，不能按照原定用途使用，或需要加工修理后才能正常使用的产品。包括在生产过程中发现的不合格的在产品，入库时发现的不合格的半成品或完工产品。但不包括可以降价销售的次品或等外品；合格品入库后因保管不善发生损坏变质的产品；实行“三包”的企业在产品销售后发现的废品。



废品按照是否可修复划分为可修复废品与不可修复废品两类。可修复废品是指经过加工修理后可以按原定用途进行使用,而且所花费的修复费用在经济上是合算的废品;不可修复的废品是指在技术上无法修复,或修复成本过大,所花费的修复费用经济上不合算而放弃修复的废品。

废品损失是指在产品生产过程中造成的产品质量不符合规定的技术标准而发生的报废损失和修复费用。对可修复废品而言,废品损失是追加的修复成本扣除收回的废品残值及责任人赔款后的差额。对不可修复的废品而言,废品损失是废品成本扣除收回的废品残值及责任人赔款后的差额。

企业为了加强对废品损失的管理,可以增设“废品损失”账户,用以单独核算废品损失。“废品损失”账户的借方登记不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复成本,贷方登记废品残料收回价值、责任人赔款及分配转出的废品损失,分配转出后该账户无余额。“废品损失”按生产车间设置明细账,按产品品种分设专户核算。

### 1. 可修复废品损失的核算

可修复废品损失是对废品进行修复所支付的修复费用。经修复后,其产品成本由修复前的生产成本和修复费用构成。如果有废品残值收回或赔偿收入,冲减可修复废品的损失。其计算公式如下:

$$\text{可修复废品损失} = \text{修复废品材料费用} + \text{修复废品人工费用} + \text{修复废品制造费用} - \text{收回的残值及赔偿收入}$$

对发生的修复费用,从各种费用分配表中取得,并据以编制如下会计分录:

(1) 发生修复废品的材料费用(人工费用、制造费用)时:

借: 废品损失——××产品  
    贷: 原材料(应付职工薪酬、制造费用等)

(2) 收回废品残值或应收责任人赔偿款时:

借: 原材料(或其他应收款)  
    贷: 废品损失——××产品

(3) 结转可修复废品损失时:

借: 生产成本——基本生产成本——××产品  
    贷: 废品损失——××产品

【例】见书上 P71

### 2. 不可修复废品损失的核算

对不可修复的废品损失进行核算涉及两方面内容:一是计算发生的不可修复废品损失,二是进行不可修复废品损失的核算。

计算不可修复的废品损失,就是要将废品应承担的生产费用从全部生产费用中分离出来,即将废品与合格品合在一起的总成本在废品与合格品之间进行分配。分配方法有两种:按实际成本计算和按定额成本计算。

(1) 按废品实际成本计算废品损失的核算

采用的方法是将全部生产费用在合格品与废品之间进行分配,分配公式如下:

$$\text{废品应承担的材料费用} = \frac{\text{某产品的全部材料费用}}{\text{合格品产量} + \text{废品约当产量}} \times \text{废品约当产量}$$

$$\text{废品应承担的人工费用} = \frac{\text{某产品的人工费用}}{\text{合格品产量(或工时)} + \text{废品约当产量(或工时)}} \times \text{废品约当量(或工时)}$$

$$\text{废品应负担的制造费用} = \frac{\text{某产品的制造费用}}{\text{合格品产量（或工时）} + \text{废品约当产量（或工时）}} \times \text{废品约当量（或工时）}$$

需要注意的是,如果期末存在未完工产品,则上述公式的分母中还应包括月末在产品的约当产量。

【例】见书上 P72

### 2.5.2 停工损失的核算

停工损失是指企业生产部门由于停电、待料、机器设备发生故障或进行大修、发生非常灾害以及计划减产而停止正常生产所造成的损失。它主要包括停工期间所耗用的燃料和动力费、工资及福利费用以及应负担的制造费用等。由过失单位或保险公司负担的赔款应冲减停工损失。为了简化核算工作,停工不满一个工作日的,一般不计算停工损失。

为了单独核算停工损失,应专设“停工损失”账户,并在成本项目中增设“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,借方归集本月发生的停工损失,贷方分配结转的停工损失,月末一般无余额。该账户应按车间分别设置明细账,账内分设专栏或专行进行明细分类核算。

停工损失由于产生的原因不同,其分配结转的方法也不同。由过失方或保险公司赔偿的停工损失,转入“其他应收款”账户;属于非常损失引起的停工损失,记入“营业外支出”账户;对于其他原因引起的停工损失,应由本月产品成本负担,记入“生产成本——基本生产成本”账户及“停工损失”成本项目。如果停工的车间生产多种产品,则应采用适当的方法(一般采用制造费用分配的方法)分配计入各产品成本中,该账户期末无余额。

停工损失归集与分配的核算如下:

①归集发生各种停工损失时:

借: 停工损失——×车间

贷: 应付职工薪酬(或制造费用等)

②分配结转停工损失时(分不同原因):

借: 生产成本——基本生产成本——×产品

其他应收款

营业外支出

贷: 停工损失——×车间

企业也可以不单设“停工损失”账户和“停工损失”成本项目,而将发生的停工损失直接列入“制造费用”、“其他应收款”和“营业外支出”账户。

季节性生产企业在季节性停工期间所发生的费用,不作为“停工损失”,可以采用待摊或预提方式处理,由生产期间的产品成本负担。



## 项目三 分配生产费用

### 任务 3.1 核算在产品

#### 3.1.1 在产品数量的确定

在产品就是尚未最终完工的产品，包括广义在产品与狭义在产品。

**广义在产品**，就整个企业来说的，是指从投产开始至尚未制成最终产品入库的产品。包括：

- (1) 正在加工过程中的在制品
- (2) 正在返修过程中的废品
- (3) 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
- (4) 已完工但尚未入库的完工产品
- (5) 等待返修的可修复废品

**狭义在产品**，就某个生产车间或某一生产步骤来说的，仅指正在某个生产车间或生产步骤加工中的在制品。这里所讲的在产品是狭义在产品。

将生产费用在完工产品与在产品之间分配，要确定月末在产品成本，必须准确确定月末在产品的数量。通常对在产品数量进行核算的方法有两种：一是通过账面资料确定，即企业应设置“在产品收发存账簿”，进行台账记录，反映在产品的结存数量，也称“在产品台账”；在产品台账应分生产单位（车间、分厂），按产品品种和在产品的名称设置，以反映各生产单位收发存情况；也可以按生产步骤（加工工序）来组织在产品的核算。二是通过实地盘点方式确定月末在产品数量。

在实际工作中，往往将两种方法结合使用，以随时掌握在产品的动态，保证在产品数量的准确性。通过“在产品收发存账簿”反映在产品的理论结存数量，通过实地盘点确定在产品的实际结存数量，两者差额反映的是在产品的盘点溢余或缺少的数量。

#### 3.1.2 在产品清查及其盈亏的核算

在产品发生盘点溢余时，在查明原因前，先按计划成本或定额成本调整账面记录，记入“待处理财产损溢”账户，使账实相符；待批准后，将盘盈的在产品冲减管理费用。在产品发生盘点短缺时，在查明原因前，先调整账面记录，记入“待处理财产损溢”账户，使账实相符；待批准后，转作其他应收款或列入管理费用。

##### 1. 盘盈的会计处理

清查中发现在产品盘盈：

借：生产成本——基本生产成本

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

经过批准进行处理：

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

贷：管理费用

##### 2. 清查中发现在产品盘亏和毁损的会计处理

清查中发现在产品盘亏和毁损:

借: 待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

贷: 生产成本——基本生产成本

经批准后分别原因进行处理:

借: 原材料

其他应收款

营业外支出

管理费用

贷: 待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

### 3.1.3 在产品数量与完工产品成本计算的关系

将生产费用在完工产品与在产品之间分配,计算完工产品成本与在产品的成本。某种产品的本月生产费用,本月完工产品成本和月初月末在产品成本存在的关系可表示为:

月初在产品成本+本月生产费用=本月完工产品成本+月末在产品成本

由此得出:

本月完工产品成本=月初在产品成本+本月生产费用-月末在产品成本

从公式中可以看出,各月末在产品数量的大小及成本的多少,对完工产品成本有很大的影响。

## 任务 3.2 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法

### 3.2.1 在产品忽略不计法

在产品忽略不计法,也称不计在产品成本法。是指月末不计算在产品成本,本期归集的生产费用全部由本期完工产品承担的方法。采用这种方法确定产品成本,其公式可表示为:

本期某种完工产品总成本=该产品本期归集的全部生产费用

该完工产品单位成本 =  $\frac{\text{本期该产品总成本}}{\text{本期该产品完工数量}}$

特点: 本月生产费用全部由完工产品负担。

适用范围: 月末在产品数量很少,工作面小,如食品行业,采煤业等。

### 3.2.2 在产品按年初固定成本计价法

在产品按年初固定成本计价法,简称“固定成本法”。是指年内各月在产品成本都按年初确定的在产品成本计算,各月固定不变,并以此确定当月完工产品成本的方法。但在年末即12月份应根据实地盘点的在产品数量,具体计算出年末在产品成本,据以计算12月份完工产品成本。

用该方法计算时,当月完工产品总成本与当月发生的生产费用相同。其公式可表示为:

本期某种完工产品总成本=该产品本期归集的全部生产费用

$$\text{该完工产品单位成本} = \frac{\text{本期该产品总成本}}{\text{本期该产品完工数量}}$$

特点：各月月末在产品成本 = 年初在产品成本

本月完工产品成本 = 本月生产费用

适用范围：月末在产品数量较少，或数量较多，但数量稳定，起伏不大的产品，如炼钢、化工企业。

### 3.2.3 在产品按所耗原材料费用计价法

在产品按所耗原材料费用计价法，即在产品成本按所耗原材料费用计算，简称“只计材料法”。也就是指在计算月末在产品成本时，只需计算在产品所消耗的材料费用，而其所耗人工费用与制造费用则全部计入当期完工产品成本的方法。

采用在产品按所耗原材料费用计价法，计算的当月完工产品总成本中包含着月末在产品的人工费用与制造费用。假设原材料在生产开始时一次投入，具体的计算公式为：

$$\text{单位产品原材料成本} = \frac{\text{原材料费用总额}}{\text{完工产品数量} + \text{月末在产品数量}}$$

月末在产品成本 = 月末在产品数量 × 单位产品原材料成本

本月完工产品成本 = 月初在产品成本 + 本月生产费用 - 月末在产品成本

特点：在产品只负担所耗材料费，而加工费全部由完工产品负担。

适用范围：月末在产品数量较多，变化较大且原材料费用比重大的产品，如纺织、造纸、酿酒行业。

【例】某企业生产 A 产品，本月费用资料如下：

摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	1 000			1 000
本月发生生产费用	5 000	500	800	6 300
本月生产费用合计	6 000	500	800	7 300

A 产品本月完工 800 件，月末在产品 200 件。原材料于生产开始时一次投入。

要求：采用在产品按原材料费用计价法计算完工产品和在产品成本。（计算结果如下表）

假定某产品经过三道工序加工完成，原材料于每个工序一开始时投入。月末在产品数量及原材料消耗定额资料如下表所示：

摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	1 000			1 000
本月发生生产费用	5 000	500	800	6 300
本月生产费用合计	6 000	500	800	7 300
月末在产品约当产量	200			
约当产量合计	1 000			
费用分配率	6			
完工产品成本	4 800	500	800	6 100

月末在产品成本	1 200			1 200
---------	-------	--	--	-------

### 3.2.4 约当产量法

按约当产量计算在产品成本法，简称“约当产量法”，也称“折合产量法”。是先将月末在产品数量按月末在产品完工程度折合成相当于完工产品数量即约当产量，再按完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配生产费用，同时确定月末在产品成本与本期完工产品成本的方法。

基本特点：将期初结存在产品成本与本期发生的生产费用之和，按完工产品数量与月末在产品约当产量的比例进行分配，以计算完工产品成本和月末在产品成本。分配时按成本项目进行。

适用范围：适用于月末在产品数量较大，各月末在产品数量变化也较大，产品成本中原材料费用和人工及制造费用的比重相差不大的产品。

约当产量：在产品数量按其完工程度折算为相当于完工产品的数量。在产品的完工程度可以按在产品投料程度和在产品的加工程度确定。分配“直接材料”费用的在产品约当产量一般是按投料程度计算的。分配“直接人工、制造费用”等在产品约当产量的计算通常按加工程度计算。

#### 1. 分配“直接材料”成本项目的在产品约当产量计算

由于月末在产品成本中的材料费用与在产品的投料程度密切相关，而与按生产工时计算的在产品完工程度没有直接关系，因此，确定分配原材料费用的在产品约当产量一般按投料程度计算。在产品投料程度是指在产品已投入的材料费用占完工产品应投材料费用的比例。在产品的投料程度一般按产品生产的投料方式确定，通常生产过程中有三种投料方式：

(1) 原材料于生产开始时一次投入。即月末在产品投料程度为 100%，也就是说在产品生产开始时，一次投入生产该产品所需的全部材料，使月末在产品应承担的材料费用与完工产品所耗材料费用相同，即一件月末在产品所耗材料与一件完工产品所耗材料相同，则  
 月末在产品约当产量 = 月末在产品数量 × 100%

(2) 原材料随生产过程陆续投入。产品生产所耗用的材料随加工进度逐步投入，则月末在产品投料程度与其加工程度一致。则

月末在产品约当产量 = 月末在产品数量 × 在产品完工（加工）程度

(3) 原材料按生产工序分次投入，并在每道工序开始时一次投入。则应根据各工序的材料消耗定额来计算投料程度。确定月末在产品约当产量的公式如下：

$$\text{某工序月末在产品投料程度} = \frac{\text{前面各工序累计材料消耗定额} + \text{本工序材料消耗定额}}{\text{单位产品材料消耗定额}} \times 100\%$$

公式中的材料消耗定额可以是投入材料费用，也可以是投入材料数量。

某工序月末在产品约当产量 = 该工序在产品数量 × 该工序月末在产品投料程度

【例 1】某产品经过三道工序加工完成，原材料于每个工序一开始时投入。月末在产品数量及原材料消耗定额资料如下表所示：

工序	月末在产品数量（件）	单位产品材料消耗定额
1	100	70
2	120	80

3	140	100
合计	360	250

要求：计算各工序在产品的投料率及月末在产品直接材料成本项目的约当产量。

月末在产品直接材料约当产量计算如下：

工序	月末在产品数量 (件)	单位产品材料消耗定额	投料程度 (%)	在产品约当产量 (件)
1	100	70	$70/250 \times 100\% = 28\%$	28
2	120	80	$(70+80) / 250 \times 100\% = 60\%$	72
3	140	100	$(70+80+100) / 250 \times 100\% =$	140
合计	360	250		240

【练习】某企业本月开始生产甲产品，该产品顺序经过一、二、三道工序的加工，材料在每道工序生产开始时一次投入，有关资料如下：

工序	投入 (领用) 量 (件)	本月完工量 (件)	月末在产品数量 (件)	单位产品材料消耗定额 (KG)
1	110	100	10	5
2	100	75	25	3
3	75	70	5	2
合计			40	10

本月领用直接材料 1 100 公斤，每公斤材料的单价为 5 元，共计 5 500 元。

要求：计算完工产品和月末在产品的直接材料费用。

月末在产品直接材料约当产量计算如下：

工序	月末在产品数量 (件)	单位产品材料消耗定额	投料程度 (%)	在产品约当产量 (件)
1	10	5	$5/10 \times 100\% = 50\%$	5
2	25	3	$(5+3) / 10 \times 100\% = 80\%$	20
3	5	2	$(5+3+2) / 10 \times 100\% = 100\%$	5
合计	40	10		30

直接材料费用分配率 =  $5\ 500 \div (70+30) = 55$

完工产品负担的直接材料费用： $70 \times 55 = 3\ 850$

月末在产品负担的直接材料费用： $30 \times 55 = 1\ 650$

【说明】原材料于每个工序开始以后逐步投入，则

前面各工序累计材料消耗定额 + 本工序材料消耗定额  $\times 50\%$

某工序投料程度 =  $\frac{\text{前面各工序累计材料消耗定额} + \text{本工序材料消耗定额} \times 50\%}{\text{单位产品定额消耗量}}$

其中，各工序结存的在产品在本工序的平均投料程度按 50% 计算。

【例 2】根据【例 1】计算各工序在产品的投料率及月末在产品直接材料成本项目的约当产量。原材料于每个工序开始后逐步投入。

工序	月末在产品数量 (件)	单位产品材料 消耗定额	投料程度 (%)	在产品约当产 量 (件)
1	100	70	$70 \times 50\% / 250 \times 100\% = 14\%$	14
2	120	80	$(70 + 80 \times 50\%) / 250 \times 100\% = 44\%$	52.8
3	140	100	$(70 + 80 + 100 \times 50\%) / 250 \times 100\% = 80\%$	112
合计	360	250		178.8

## 2. 分配“直接材料”以外成本项目（燃料及动力、直接人工和制造费用）的在产品约当产量计算

计算在产品约当产量可以按完工程度进行。产品完工程度是指某产品已消耗工时占生产该产品所需全部工时的比例。

### (1) 不分生产工序确定在产品完工程度

不分生产工序确定在产品完工程度，是企业对各工序在产品确定一个平均完工程度（一般为 50%）作为各生产工序在产品的完工程度。这种方法适用于各工序在产品数量和单位产品在各工序的加工量相差不多的情况。因为在这种情况下，前后工序加工程度可以互相抵补，其全部在产品完工程度可按照 50% 确定。月末在产品约当产量的计算公式如下：

月末在产品约当产量 = 月末在产品数量 × 完工程度（通常为 50%）

### (2) 分生产工序确定在产品完工程度

分生产工序确定在产品完工程度，由于各工序所耗工时（或工时定额）不一定相同，使各道工序的月末在产品的完工程度也不同，因此在产品完工程度应按各工序分别测算。计算公式如下：

某工序月末在  
产品完工程度 =  $\frac{\text{前面各工序累计工时定额} + \text{本工序工时定额} \times 50\%}{\text{该产品单位工时定额}} \times 100\%$

其中，各工序结存的在产品在本工序的平均加工程度一般按 50% 计算。

各工序月末在产品约当产量 = 各工序月末在产品数量 × 该工序在产品完工程度

确定在产品约当产量后，再以月末在产品约当产量和完工产品产量为分配依据，计算出分配率分配其他生产费用。

【例 3】某产品需要经三道工序加工制成，其工时定额为 100 小时。

工序	月末在产品数量 (件)	工时定额
1	160	40
2	200	30
3	240	30
合计	600	100

试测算各工序在产品完工率，计算在产品的约当产量。

计算如下：

工序	月末在产品 数量 (件)	工时定 额	完工程度 (%)	在产品约当产量 (件)
1	160	40	$40 \times 50\% / 100 \times 100\% = 20\%$	32



2	200	30	$(40+30 \times 50\%) / 100 \times 100\% = 55\%$	110
3	240	30	$(40+30+30 \times 50\%) / 100 \times 100\% = 85\%$	204
合计	600	100		346

【例4】某厂生产甲产品，该产品经一道工序加工而成，材料在生产开始时一次投入，月初在产品与月末在产品的完工程度均为50%，有关资料如下。

①产量资料

数量 品名	月初在产品	本月投入	本月完工	月末在产品
甲产品	40	190	210	20

②生产费用资料

	直接材料	直接人工	制造费用
月初在产品成本	324	104	80
本月生产费用	1 520	1 000	800

要求：计算完工甲产品的成本

$$\text{直接材料费用分配率} = \frac{324 + 1520}{210 + 20} = 8.0174$$

$$\text{直接人工费用分配率} = \frac{104 + 1000}{210 + 10} = 5.0182$$

$$\text{制造费用分配率} = \frac{80 + 800}{210 + 10} = 4$$

完工产品负担的直接材料费用： $210 \times 8.0174 = 1683.65$

完工产品负担的直接人工费用： $210 \times 5.0182 = 1053.82$

完工产品负担的制造费用： $210 \times 4 = 840$

甲产品完工成本： $1683.65 + 1053.82 + 840 = 3577.47$

【思考】甲产品月末在产品成本是多少？

### 3.2.5 在产品按完工产品计算法

在产品按完工产品计算法，简称“完工产品法”。指月末在产品视同完工产品，按完工产品与月末在产品二者的数量比例分配各项生产费用。

### 3.2.6 在产品按定额成本计价法

在产品按定额成本计价法，简称“定额成本法”。是指先根据月末在产品数量和单位定额成本计算月末在产品成本，然后倒挤确定本期完工产品成本的方法。计算公式可表示为：

月末在产品定额成本 = 月末在产品数量 × 单位定额成本

$$\text{本期完工产品总成本} = \text{月初在产品定额成本} + \text{本期生产费用合计} - \text{月末在产品定额成本}$$

采用在产品按定额成本计价法,关键在于确定月末在产品的定额成本。月末在产品的单位定额成本通常是按产品成本项目确定的,因此在具体计算月末在产品定额成本时,要按不同的定额标准分别计算月末在产品各个成本项目的定额成本,再加总确定月末在产品定额成本。如直接材料费用项目可根据在产品数量及单位在产品材料消耗定额确定;直接人工、制造费用等项目可根据在产品的工时定额和单位工时费用定额来确定。

月末在产品定额成本的计算,分别按成本项目进行。计算公式如下:

$$\text{月末在产品直接材料定额成本} = \text{在产品数量} \times \text{材料消耗定额} \times \text{材料费用定额}$$

$$\text{月末在产品直接人工定额成本} = \text{月末在产品定额工时} \times \text{每小时工资定额}$$

$$\text{月末在产品直接人工定额成本} = \text{月末在产品定额工时} \times \text{每小时制造费用定额}$$

其中,

$$\text{月末在产品定额工时} = \sum (\text{某工序累计工时定额} \times \text{该工序在产品数量})$$

$$\text{某工序累计工时定额} = \text{前道工序累计工时定额} + \text{本工序工时定额} \times 50\%$$

### 3.2.7 定额比例法

按定额比例计算在产品成本法,简称“定额比例法”。是按照完工产品与月末在产品的定额耗用量或定额费用的比例分配生产费用,计算出完工产品成本和月末在产品成本的方法。计算时按成本项目进行,其中:直接材料费用项目一般按材料定额费用或材料定额耗用量比例分配;直接人工、制造费用等项目一般按定额工时比例分配。

采用按定额比例法计算产品成本的程序及相关公式如下:

(1) 计算完工产品和月末在产品定额材料费用和定额工时

$$\text{完工产品定额材料费用} = \text{完工产品产量} \times \text{单位产品材料费用定额}$$

$$\text{月末在产品定额材料费用} = \text{月末在产品数量} \times \text{单位在产品材料费用定额}$$

$$\text{完工产品定额工时} = \text{完工产品产量} \times \text{单位产品工时定额}$$

$$\text{月末在产品定额工时} = \text{月末在产品数量} \times \text{单位在产品工时定额}$$

(2) 分成本项目计算完工产品成本和月末在产品成本

$$\text{直接材料费用分配率} = \frac{\text{月初在产品原材料费用} + \text{本期发生的原材料费用}}{\text{完工产品定额材料费用} + \text{月末在产品定额材料费用} (\text{耗用量})}$$

$$\text{完工产品应分配直接材料} = \text{完工产品定额材料费用} \times \text{直接材料费用分配率}$$

$$\text{月末在产品应分配直接材料} = \text{月末在产品定额材料费用} \times \text{直接材料费用分配率}$$

$$\text{或: 月末在产品应分配直接材料} = \text{直接材料费用合计} - \text{完工产品应分配直接材料}$$

$$\text{直接人工、制造费用等分配率} = \frac{\text{月初在产品直接人工、制造费用等} + \text{本期发生的直接人工、制造费用等}}{\text{完工产品定额工时} + \text{月末在产品定额工时}}$$



完工产品应分配直接

人工、制造费用等 = 完工产品定额工时 × 直接人工、制造费用等分配率

月末在产品应分配直接

人工、制造费用等 = 月末在产品定额工时 × 直接人工、制造费用等分配率

月末在产品应分配直接  
或： 人工、制造费用等 = 直接人工、制造费用等费用合计 - 完工产品应分配直接人工、制造费用等

(3) 计算完工产品实际总成本及单位成本

本期完工产品 本期完工产品 本期完工产品 本期完工产品  
实际总成本 = 应分配材料费用 + 应分配人工费用 + 应分配制造费用

本期完工产品单位成本 =  $\frac{\text{本期完工产品的实际总成本}}{\text{本期完工产品数量}}$

## 项目四 计算产品成本的方法

### 任务 4.1 基本方法

#### 4.1.1 案例资料

#### 4.1.2 品种法

##### 1. 品种法的概念及特点

品种法是以产品品种作为成本计算对象来归集生产费用，计算产品成本的方法。品种法是最基本的方法。

其特点：

- (1) 成本计算对象是产品品种
- (2) 按月定期计算产品成本
- (3) 月末一般要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配

适用范围：适用于大量大批单步骤生产，也可用于管理上不需分步骤计算成本的多步骤生产。

##### 2. 品种法的成本计算程序

采用品种法计算产品成本时，首先按照产品品种设置基本生产成本明细账或产品成本计算单，并在明细账中按成本项目设置专栏。然后按以下步骤归集和分配生产费用，计算产品成本。

(1) 根据生产过程中所发生的各项费用的原始凭证和有关资料，分配各项要素费用。

(2) 根据各项要素费用分配表登记基本生产成本明细账或产品成本计算单、辅助生产成本明细账和制造费用明细账等。

(3) 分配辅助生产费用。将辅助生产费用明细账上所归集的费用，按各受益单位的耗用量编制辅助生产费用分配表，分配辅助生产费用，并据以登记有关成本费用明细账。

(4) 分配制造费用。将制造费用明细账上所归集的费用，采用一定的方法在生产的各种产品之间进行分配，编制制造费用分配表，并据以登记基本生产成本明细账或产品成本计算单。

(5) 计算完工产品成本和月末在产品成本。将基本生产成本明细账或产品成本计算单中按成本项目归集的生产费用采用适当的方法在本月完工产品和月末在产品之间进行分配，确定完工产品和月末在产品成本。同时，结转完工产品成本。根据基本生产成本明细账或产品成本计算单，编制完工产品成本汇总表，计算各种完工产品的总成本和单位成本。

### 3.品种法的应用举例

例：宏达公司只有一个产品生产车间，单步骤大量生产甲乙两种产品，月末在产品完工程度为50%，原材料均为生产开始时一次投入（投料程度100%），该公司2004年5月有关资料如下：

1.产量资料

2.月初在产品成本

3.本月发生生产费用

4.工时记录

5.有关费用分配方法

①材料按定额耗用量比例分配

②工资按生产工时比例分配

③制造费用按生产工时比例分配

(1) 领料

本月材料费用表

2004年5月

金额单位：元

用途	A材料	B材料	合计	B材料定额耗用量千克
甲产品	4 000			1 000
乙产品	5 000			1 100
小计	9 000	21 000	30 000	
基本车间一般耗用	5 000		5 000	

甲、乙产品耗用的原材料均系开工时一次投入，材料按定额耗用量比例分配。

材料费用分配率=21 000 ÷ (1 000+1100) =10

甲产品应分配的材料费用=1 000×10=10 000 (元)

乙产品应分配的材料费用=1 100×10=11 000 (元)

借：基本生产成本——甲产品 14 000

——乙产品 16 000

制造费用 5 000  
 贷：原材料——A 材料 14 000  
       ——B 材料 21 000

## (2) 工资费用的分配

本月工资费用表

2004 年 5 月

单位：元

人员类别	应付工资
产品生产工人	17 200
基本生产车间管理人员	2 000
合计	19 200

工时记录：甲产品耗用工时为 4 000 小时，乙产品耗用工时为 4 600 小时，工资按生产工时比例分配。

工资费用分配率： $17\,200 \div (4\,000 + 4\,600) = 2$

甲产品： $4\,000 \times 2 = 8\,000$ （元）

乙产品： $4\,600 \times 2 = 9\,200$ （元）

借：基本生产成本——甲产品 8 000  
       ——乙产品 9 200  
     制造费用 2 000  
 贷：应付职工薪酬——应付工资 19 200

(3) 其他费用：生产车间厂房.机器设备折旧为 1 000 元，生产车间办公费 4 000 元，生产车间设备保险费 900 元

借：制造费用——折旧费 1 000  
       ——办公费 4 000  
       ——保险费 900  
 贷：累计折旧 1 000  
     银行存款 4 900

## (4) 分配制造费用：

借：基本生产成本——甲产品 6 000  
       ——乙产品 6 900  
 贷：制造费用——基本生产车间 12 900

## (5) 完工产品入库：

借：库存商品——甲产品 20 250  
       ——乙产品 29 975  
 贷：基本生产成本——甲产品 20 250  
       ——乙产品 29 975

### 4.1.3 分步法

#### 1. 分步法的概念及特点

分步法是按照产品的生产步骤归集生产费用,计算产品成本的一种方法。它主要适用于大量、大批管理上要求分步计算成本的多步骤生产,如纺织、冶金、造纸等。主要特点如下:

(1) 以各个加工步骤的各种产品作为成本计算对象,并据以设置基本生产成本明细账。

(2) 成本计算定期于每月月末进行。成本计算期与会计报告期一致,与产品的生产周期不一致。

(3) 月末要将生产费用采用适当的方法在完工产品与在产品之间进行分配。

#### 2. 分步法的种类

分步法按是否计算和结转各步骤半成品成本,分为逐步结转分步法和平行结转分步法。

##### (1) 逐步结转分步法

逐步结转分步法也称顺序结转分步法,它是按照产品连续加工的先后顺序,根据生产步骤所汇集的成本、费用和产量记录,计算自制半成品成本,自制半成品成本随着半成品在各加工步骤之间转移而顺序结转,最后计算出产成品成本的一种方法。

逐步结转分步法的计算程序按半成品是否通过自制半成品库收发可分为以下两种情况:

① 半成品不通过仓库收发的成本计算程序图见书上 P<sub>136</sub>4-3 所示(材料于生产开始时一次投入)。

② 半成品通过仓库收发的成本计算程序如图 4-4 所示(若材料于生产开始时一次投入)。程序图见书上 P<sub>137</sub>

从以上所述可以看出,逐步结转分步法本质上是品种法的多次连续应用,其成本计算对象是各个步骤的半成品和最后步骤的产成品。

##### I. 综合结转法

综合结转法是将上一生产步骤转入下一生产步骤的半成品成本,以一笔总数计入下一步骤生产成本明细账中的“直接材料”或“半成品”项目。综合结转,可以按照半成品的实际成本结转,也可以按照半成品的计划成本(或定额成本)结转。

##### 按实际成本综合结转

采用这种结转方法,各步骤所耗上一步骤的半成品费用,应根据所耗半成品的实际数量乘以半成品的实际单位成本计算。

##### 按计划成本综合结转

采用这种结转方法,半成品日常收发的明细核算均按计划成本计价;在半成品实际成本计算出来后,再计算半成品成本差异率,调整所耗半成品成本差异。而半成品收发的总分类核算则按实际成本计价。

##### 综合结转法的成本还原

成本还原的方法:

一般按本月所产半成品的成本结构进行还原,即:从最后一个步骤起,把各步骤所耗上一步骤半成品的综合成本,按上一步骤所产半成品成本的结构,逐步分解、还原成按原始成本项目反映的产成品成本。(自后向前逐步分解还原,直到第一生产步骤为止。)

在实际工作中,为简化核算,可按其所耗半成品总成本与该种半成品生产总成本的比率即还原分配率进行还原。

采用综合结转分步法可在各生产步骤的产品成本明细账中,反映各该步骤完工产品所耗半成品费用的水平和本步骤加工费用的水平,有利于各生产步骤的成本管理。但是为了从整个企业的角度反映产品成本的构成,加强企业综合的成本管理,必须进行成本还原,从而增加了核算工作量。

## II. 分项结转法

分项结转法是将各步骤所耗上一步骤半成品成本,按照成本项目分项转入各该步骤产品成本明细账的各个成本项目中。如果半成品通过仓库收发,在自制半成品明细账中登记半成品成本时,也要按照成本项目分别登记。分项结转法成本计算程序图见书上 P<sub>146</sub>

### 分项结转法

分项结转法是将各生产步骤所耗上一步骤半成品费用,按照成本项目分项转入各该步骤产品成本明细账中相应的成本项目。如果半成品通过仓库收发,那么在自制半成品明细账中登记半成品成本时,也要按照成本项目分别登记。

在这种结转方法下,可以按照半成品的实际成本结转,也可以按计划成本结转,但由于后一做法计算工作量较大,一般多采用按实际成本结转的方法。

采用分项结转法结转半成品成本可以直接、准确地提供按原始成本项目反映的企业产品成本资料,便于从整个企业的角度考核和分析产品成本计划的执行情况,不需要进行成本还原。但是,不利于对各步骤完工产品进行成本分析。

这种方法一般适用于管理上只要求按原始成本项目计算产品成本,不要求计算各步骤完工产品所耗半成品费用和本步骤加工费用的企业。

分项结转法的基本原理与综合结转法基本相同,这里不再举例说明,

## 2. 分步法的种类

### (2) 平行结转分步法

#### • 平行结转分步法概念及其特点

平行结转分步法指半成品成本并不随半成品实物的转移而结转,而是在哪一步骤发生就留在该步骤的成本明细账内,月终,再将相同产品的各个生产步骤应计入产成品成本的“份额”平行汇总,即可计算出该种产品的产成品成本。这种结转各步成本的方法,称为平行结转分步法,也称为不计算半成品成本分步法。

平行结转分步法的特点:

- ① 半成品实物逐步转移,但半成品成本并不逐步结转。
- ② 半成品在各步骤间转移,无论是否通过半成品库收发,均不通过“自制半成品”账户进行总分类核算。
- ③ 将每一生产步骤发生的费用在产成品和尚未最后制成的在产品之间进行分配,计算出各生产步骤发生的费用中应计入产成品的“份额”。这里的在产品包括:正在本步骤加工中的在产品(狭义在产品);本步骤已经完工转入以后各步骤继续加工的半成品;已入半成品库准备进一步加工,尚未最终形成产成品的半成品;未验收入库的完工产品和待返修的废品。它是广义的在产品概念,是从整个企业的角度而言的在产品。
- ④ 将各步骤费用中应计入产成品的“份额”,平行结转,汇总计算出产成品的总成本和单位成本。

• 平行结转分步法的核算程序:程序图见书上 P<sub>149</sub>

① 按产品生产步骤和产品品种开设生产成本明细账,各步骤按成本项目归集本步骤发生的生产费用(不包括耗用上一步骤半成品的成本)。

② 月末,将各步骤所归集的生产费用在产成品与广义的在产品之间进行分配,确定各步骤应计入产成品成本的份额。

③ 用各步骤归集的生产费用总额减去本步骤应计入产成品成本的份额,即为本步骤期末在产品成本,其计算公式为:

某步骤月末在产品成本=该步骤月初在产品成本+该步骤本月生产费用-该步骤应计入产成品成本的份额

④ 将各步骤应计入产成品的“份额”平行结转,汇总计算出产成品的总成本和单位成本。

•各步骤应计入产成品成本“份额”的计算

平行结转分步法的关键在于合理计算各步骤应计入产成品成本中的“份额”。在平行结转分步法下,产成品和在产品之间生产费用的分配,可以采用约当产量法、定额成本计价法、定额比例法等方法。本书以约当产量法为例讲述平行结转分步法的核算。

在约当产量比例法下,一般是首先以某确定成本计算对象的完工产量和期末广义在产品的约当产量为基数,计算各步骤各项费用分配率,然后按完工产品数量,计算各步骤各项费用应计入产成品成本的份额。计算公式如下:

$$\text{某步骤某项费用分配率} = \frac{\text{该步骤该项费用期初在产品成本} + \text{该步骤该项费用本期发生额}}{\text{完工产品产量} + \text{该步骤期末广义在产品约当产量}}$$

上式中某步骤期末广义在产品约当产量的计算,分别与不同的成本项目有关。如耗用材料的多少与投料程度有关;耗用工资及制造费用的多少与完工程度有关。因此要分成本项目计算各步骤期末广义在产品约当产量。计算公式如下:

某步骤材料费用分配的期末广义在产品约当产量	该步骤月末在产品数量	本步骤月末在产品投料率	本步骤已完工转入以后各步骤但尚未完工的半成品数量
某步骤工资及制造费用分配的期末广义在产品约当产量	该步骤月末在产品数量	本步骤月末在产品完工率	本步骤已完工转入以后各步骤但尚未完工的半成品数量

### (3) 逐步结转分步法和平行结转分步法的比较

①逐步结转分步法要求各步骤计算出半成品成本,由最后一步计算出完工产品成本,所以又称为“计算半成品成本分步法”。平行结转分步法各步骤只计算本步骤生产费用应计入产成品成本的“份额”,最后将各步骤应计入产成品成本的“份额”平行汇总,计算出最终完工产品的成本。因此,又称为“不计算半成品成本分步法”。

②月末在产品的含义不同:逐步结转分步法所指的在产品是狭义在产品。平行结转分步法所指的在产品是广义在产品。

③完工产品的含义不同:逐步结转分步法所指的完工产品是广义的完工产品。平行结转分步法所指的完工产品是狭义的完工产品。

④成本费用的结转和计算方法不同。

## 4.1.4 分批法

### 1. 分批法的概念及特点

分批法是以产品的批别作为成本计算对象来归集生产费用,计算产品成本的一种方法。也称订单法。它主要适用于单件或小批,而且管理上不要求按步骤计算成本的多步骤生产。

分批法的特点表现在以下几个方面:

- (1) 成本计算对象是产品的批别或订单
- (2) 以产品的生产周期作为成本计算期
- (3) 生产费用一般不需要在完工产品和在产品之间分配

### 2. 分批法的计算程序

- (1) 按产品批别设置基本生产成本明细账,辅助生产成本明细账,账内按成本项目设置专栏。



按车间设置制造费用明细账。

(2) 根据各生产费用的原始凭证或原始凭证汇总表和其他有关资料,编制各种要素费用分配表,分配各要素费用并登账。

(3) 分配辅助生产费用。月末编制“辅助生产费用分配表”,按受益对象分配辅助生产费用,并据以登记有关成本费用明细账。

(4) 月末编制“制造费用分配表”,分配制造费用,并据以计入各个批别产品成本明细账中的制造费用成本项目中。

(5) 月末根据完工批别产品的完工通知单,加计完工批别成本明细账中所归集的生产费用,计算出该批完工产品的总成本和单位成本,并转账;如月末有部分产品完工,部分未完工,将所归集的生产费用要采用适当的方法在完工产品与月末在产品之间进行分配,计算出该批已完工产品的总成本和单位成本。

产品名称	批号	批量(件)	投产日期	完工日期	本月发生工时	本月发生直接材料
甲	101	10	2月	4月	450	250
乙	102	5	3月	4月	810	300
丙	103	4	3月	6月	1640	300

### 3. 核算举例

#### 4. 简化的分批法

简化分批法的特点是:每月发生的人工费用和制造费用等间接费用不是按月在各批产品之间分配,而是累加起来,直到产品完工的那个月份,再按照完工产品累计生产工时的比例在各批完工产品之间再进行分配。所以也称“间接费用累计分配法”和“不分批计算在产品成本分批法”。

适用范围:适用于投产批数繁多而且月末未完工批数较多的企业。

简化分批法的计算程序如下:

(1) 按批别设置基本生产成本明细账和基本生产成本二级账

在各批产品完工之前,产品成本明细账内只按月登记直接计入费用(如直接材料)和生产工时。每月发生的各项间接计入费用(包括直接人工、制造费用等),不是按月在各批产品之间进行分配,而是先通过基本生产成本二级账进行归集,按成本项目累计起来,仅在在产品完工的月份,按照完工产品累计生产工时的比例,在各批完工产品之间进行分配。对未完工的在产品则不分配间接计入费用。

(2) 计算间接费用分配率

对各批完工产品分配间接计入费用,一般按完工产品累计生产工时比例分配。

(3) 计算完工产品应分配的间接费用

$$\text{全部产品某项累计间接费用分配率} = \frac{\text{全部产品累计该项间接费用}}{\text{全部产品累计工时}}$$

某批产品应负担的该项间接费用 = 该批完工产品累计工时 × 该项间接费用累计分配率

例:

资料:某厂属于小批生产,采用简化的分批法计算成本。4月份生产情况如下:

(1) 月初在产品成本:101批号,直接材料3750元;102批号,直接材料2200元;103批号,直接材料1600元。月初直接人工1725元,制造费用2350元。

(2) 月初在产品耗用累计工时:101批号1800小时;102批号590小时;103批号960小

时。

(3) 本月的生产情况,发生的工时和直接材料如下表所示:

(4) 本月发生的各项间接费用为:直接人工 1400 元,制造费用 2025 元。

要求:根据上述资料,登记基本生产成本二级账和产品成本明细账;计算完工产品成本。

基本生产成本二级账

2000 年		摘 要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
3	31	累计发生	3350	7550	1725	2350	11625
4	30	本月发生	2900	850	1400	2025	4275
4	30	累计发生数	6250	8400	3125	4375	15900
		累计间接费用分配率			0.50	0.70	
		本月完工成本转出	3650	6500	1825	2555	10880
		月末在产品	2600	1900	1300	1820	5020

产品成本明细账

批号: 103

产品名称: 丙

投产日期: 3 月

完工日期: 6 月

2000 年		摘 要	生产工时	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
3	31	累计发生	960	1600			
4	30	本月发生	1640	300			

## 任务 4.2 辅助方法

### 4.2.1 案例资料

### 4.2.2 分类法

#### 1. 分类法的概念及特点

分类法是为了简化各类产品的成本计算工作而采用的一种成本计算方法。它适用于产品品种规格繁多,并且可以按照一定的标准进行分类的企业。如:鞋厂、轧钢厂等。另外,分类法还适用于制造业的联产品、副产品以及某些等级产品、零星产品的成本计算。

其主要特点是:按产品类别归集生产费用,并计算出各类产品成本。然后,在每类产品内再按照一定的方法将生产费用在各种产品之间分配,计算出各种产品成本的一种成本计算方法。这种方法的成本计算期仍然取决于生产特点和管理要求。如果是大量大批生产,结合品种法或分步法进行成本计算,则应定期在月末进行;如果与分批法结合运用,成本计算期可



不固定,而与生产周期一致。所以,分类法并不是一种独立的基本成本计算方法,它是成本计算的辅助方法,与企业的生产类型没有直接的联系,也就是说它可以应用于各种生产类型的企业,但有一个前提,即这些企业的产品要能够按照一定的标准分类。否则,分类法就无法使用。

## 2. 分类法的成本核算程序

分类法的成本核算程序为:

(1) 根据产品所用材料和工艺技术过程的不同,对产品进行分类,按照产品的类别设置产品成本明细账。

(2) 按照规定的成本项目归集各类产品所发生的生产费用,计算各类产品的成本。

(3) 选择合理的分配标准,将每类产品成本在类内各种产品之间进行分配,计算出各种产品的总成本和单位成本。

计算程序如下:

### ① 分项目计算定额消耗量

某类完工产品直接材料定额消耗量 $=\sum$ 各种产品完工数量 $\times$ 单位产品材料消耗定额

某类完工产品定额工时 $=\sum$ 各种产品完工数量 $\times$ 单位产品工时消耗定额

### ② 分项目计算费用分配率

直接材料分配率 $=\frac{\text{某类完工产品直接材料实际成本}}{\text{某类完工产品直接材料定额消耗量}}$

直接人工分配率 $=\frac{\text{某类完工产品直接人工实际成本}}{\text{某类完工产品定额工时}}$

制造费用分配率 $=\frac{\text{某类完工产品制造费用实际成本}}{\text{某类完工产品定额工时}}$

### ③ 分项目计算各种完工产品的成本

某种产品直接材料费用 $=$ 该种产品直接材料定额消耗量 $\times$ 直接材料分配率

某种产品直接人工费用 $=$ 该种产品定额工时 $\times$ 直接人工分配率

某种产品制造费用 $=$ 该种产品定额工时 $\times$ 制造费用分配率

此外,为了简化分配工作,可以将分配标准折算成相对固定的系数,按照固定系数在类内各种产品之间分配费用。系数分配法的具体步骤如下:

#### ① 确定分配标准。

#### ② 将分配标准折算成固定系数。

#### ③ 将类内各产品的产量按照系数折算出相当于标准产品的产量,计算公式为:

某产品相当于标准产品的产量 $=$ 该产品的实际产量 $\times$ 该产品的系数

#### ④ 计算出全部产品相当于标准产品的总产量,以此为标准分配类内各种产品的成本。

## 3. 分类法的优缺点及注意事项

### (1) 分类法的优缺点

① 优点:按照产品类别归集生产费用,计算成本,不仅能简化核算工作,而且能够在产品品种规格繁多的情况下,分类掌握产品的成本水平。

② 缺点:采用分类法计算产品成本,由于类内各种产品成本是按照总系数标准分配计算的,因而,产品成本具有一定的假定性。

### (2) 采用分类法的注意事项

① 产品的分类和分配标准(或系数)的选定是否适当,是一个很关键的问题。

② 在产品结构、所耗原材料或工艺技术发生较大变动时,应及时修订分配系数,或另选分配标准,以保证成本计算的正确性。

### 4.2.3 定额法

定额法是以预先制定的产品定额成本为标准,根据成本定额和定额差异额计算产品成本的一种方法。主要适用于定额管理工作的基础比较好,定额管理的制度比较健全,产品的生产已经定型,各项消耗定额比较准确、稳定的大量大批生产类型的企业。

#### 1. 定额法的核算程序

定额法成本计算程序如下:

##### (1) 计算产品定额成本

定额成本是根据产品的现行消耗定额和材料计划单价或计划小时费用计算的,具体计算如下:

某产品直接材料定额成本=该产品材料消耗定额×材料计划单价

某产品直接工资定额成本=该产品工时定额×计划小时工资率

某产品制造费用定额成本=该产品工时定额×制造费用计划单价

某产品的定额成本=该产品的直接材料定额成本+直接工资定额成本+制造费用定额成本+其他直接支出定额成本

##### (2) 计算脱离定额的差异

脱离定额的差异,是指产品生产过程中实际发生的生产费用偏离现行定额的差异。脱离定额差异的计算一般是按照成本项目进行的:

##### ① 直接材料定额差异的计算

直接材料定额差异的核算方法,一般有限额法、切割核算法和盘存法三种。本书重点介绍限额法的应用。

原材料脱离定额的差异是生产产品过程中实际用料脱离现行定额而形成的成本差异,而限额法并不能完全控制用料,差异凭证所反映的差异往往只是领料差异,而不一定是用料差异。只有投产的产品数量等于规定的产品数量,且车间期初、期末均无余额或期初、期末余额数量相等时,领料(或发料)差异才是用料脱离定额的差异。此时,直接材料的定额差异计算公式如下:

某产品直接材料定额差异

$$= \sum [ (\text{该产品材料实际耗用量} - \text{该产品材料定额耗用量}) \times \text{材料计划单价} ]$$

##### ② 直接人工定额差异的计算

在计件工资形式下,生产工人的工资属于直接费用,其定额差异的计算方法同上述直接材料的方法相似,即凡符合定额范围内的生产工人工资,要登记在正常的产量记录中,对于脱离定额的差异,应设置“工资补付单”等差异凭证,并要经过一定的审批手续。在计时工资形式下,生产工人工资的定额差异平时不能分产品直接计算,月末时,在实际生产工人工资总额确定后,可以按照下面的公式计算:

某产品直接工资定额差异

$$= \text{该产品实际生产工人工资额} - \text{该产品实际产量} \times \text{单位产品定额工资}$$

计算成本时,如果生产工人工资是按照实际工时比例进行分配的,则定额差异的计算可以按照以下公式进行:

某产品直接工资定额差异=该产品实际生产工资额-该产品定额生产工资额

某产品实际生产工资额=该产品实际产量的实际生产工时×实际单位小时工资额

实际单位小时工资额=  $\frac{\text{该车间实际生产工人工资总额}}{\text{该车间实际生产总工时}}$

某产品定额生产工资额=该产品实际产量的定额生产工时×计划单位小时工资额

$$\text{计划单位小时工资额} = \frac{\text{该车间计划产量的定额生产工人工资额}}{\text{该车间计划产量的定额生产工时}}$$

### ③ 制造费用定额差异的计算

制造费用一般属于间接费用,只能在月末实际制造费用计算分配给各种产品之后,才能与相应产品的定额费用对比,计算出定额差异。若制造费用按小时标准分配,其定额差异也是由工时差异和小时费用率差异两个因素组成,其计算方法与直接工资定额差异计算方法基本相同。

其他直接支出定额差异的计算,可以根据该成本项目的构成情况分别采用上述①或②的方法进行。

### (3) 材料成本差异的分配

为简化和加速各步骤成本计算工作,材料成本差异一般都由完工产品成本负担,不计入月末在产品成本,计算公式如下:

$$\text{某产品应分配的直接材料成本差异} = [\text{该产品的直接材料定额成本} + (-) \text{直接材料定额差异}] \times \text{直接材料成本差异分配率}$$

### (4) 定额变动差异的核算

定额变动差异是指因修订消耗定额或生产耗费的计划单价而产生的新旧定额之间的差异额。月初在产品定额变动差异的计算,可以根据月初在产品实物盘存数量或账面结存数量以及修订前后的消耗定额进行。这种计算方法要求按照零部件和工序进行,工作量较大。月初在产品定额变动差异的计算公式如下:

月初在产品定额变动差异

$$= \sum [(\text{变动前消耗定额} - \text{变动后消耗定额}) \times \text{定额发生变动的在产品数量} \times \text{计划单价}]$$

但若构成产品的零部件种类较多,计算定额变动差异的工作量会很大。因此,为了简化成本核算的工作量,定额变动差异的计算也可以按照单位产品费用的折算系数进行。即将按新旧定额所计算出的单位产品费用进行对比,求出系数,然后根据系数进行计算。其计算公式如下:

$$\text{定额变动系数} = \frac{\text{按新定额计算的单位产品费用}}{\text{按旧定额计算的单位产品费用}}$$

$$\text{月初在产品定额变动差异} = \text{按旧定额计算的月初在产品费用} \times (1 - \text{定额变动系数})$$

### (5) 产品实际成本的计算

采用定额法,产品实际成本应按以下公式计算:

产品实际成本

$$= \text{按现行定额计算的产品定额成本} + \text{脱离定额的差异} + \text{定额变动差异} + \text{材料成本差异}$$

## 2. 定额法的应用 见书上 P180

### 3. 定额法的优缺点

优点具体表现在:

(1) 定额法有利于加强成本的日常控制。采用定额法,在生产耗费发生时,同时确定生产费用的定额数和其脱离定额的差异,这样,能够及时发现各项生产费用的超支或节约情况,从而有利于加强成本控制。

(2) 定额法有利于进行产品成本的日常分析和考核。由于产品实际成本是按照定额成本和各种差异分别核算的,因而便于对各项生产耗费和产品成本进行定期分析、考核,有利于进一步挖掘降低成本的潜力。

(3) 定额法有利于提高成本的定额管理水平。采用定额法,离不开定额成本的制定、脱离定额差异和定额变动差异的计算、确定,这样,能够及时发现定额管理中的问题,提高定额管理水平。

(4) 定额法有利于各项差异在完工产品和在产品之间的分配。在定额法下, 由于有现成的定额成本资料, 使各种差异. 费用能够较为合理. 方便地在完工产品与月末在产品之间进行分配。

尽管定额法有很多优点, 但也有它不足的一面。缺点具体表现在:

(1) 采用定额法计算产品成本要比采用其他方法的核算工作量大, 因为采用定额法必须制定定额成本, 单独核算脱离定额的差异, 在定额变动时还必须修订定额成本, 计算定额变动差异。

(2) 定额法必须应用于定额管理制度比较健全. 产品比较定型而且消耗定额比较稳定的企业。

## 项目五 编制和分析成本报表

### 任务 5.1 编制产品生产成本表

**成本报表**是会计报表体系的重要组成部分, 是企业内部报表中的主要报表, 是根据成本管理的需要, 依据企业日常核算资料和其他有关资料定期或不定期编制的, 用以反映和控制企业一定时期产品成本水平和成本构成情况, 以及有关各项费用支出情况的一种报告文件。**5.1.1**

#### 案例资料

#### 5.1.2 按产品种类反映的产品生产成本表的编制

##### 1. 按产品种类反映的产品生产成本表的结构

按照产品种类反映的产品生产成本表分为基本报表和补充资料两部分。

##### 2. 按产品种类反映的产品生产成本表的编制方法

###### (1) 基本报表部分的编制方法

- ① “产品名称”按照企业所生产各种可比产品和不可比产品的名称填列。
- ② “产量”栏目中的“本月实际”和“本年累计实际”分别根据生产成本明细账的本月和从年初起至本月末止各种产品的实际产量填列。
- ③ “单位成本”栏目中的“上年实际平均”根据上年本表年末的“本年累计实际平均”填列; “本年计划”根据企业成本计划填列; “本月实际”和“本年累计实际平均”分别根据各种产品成本明细账的本月和从年初起至本月止各种产品的单位成本或平均单位成本填列。
- ④ “本月总成本”栏目中的各项目分别按照各种产品本月实际产量与上年实际平均单位成本、本年计划单位成本及本月实际单位成本的乘积填列。
- ⑤ “本年累计总成本”栏目中的各项目分别按照各种产品本年累计实际产量与上年实际平均单位成本、本年计划单位成本及本年累计实际单位成本的乘积填列。

###### (2) 补充报表部分的项目分别按照下列公式计算填列

可比产品成本降低额=按上年实际平均单位成本计算的可比产品本年累计总成本-可比产品本年累计实际总成本

$$\text{可比产品成本降低率} = \frac{\text{可比成品成本降低额}}{\text{按上年实际平均单位成本计算的可比产品本年累计总成本}} \times 100\%$$

如果本年可比产品成本比上年不是降低, 而是升高, 上列成本的降低额和降低率应用负数填

列；如果企业可比产品品种不多，其成本降低额和降低率，也可按产品品种分别计算。

### 5.1.3 按成本项目反映的产品生产成本表的编制

按成本项目反映的产品生产成本表是按成本项目汇总反映企业在报告期内发生的全部生产成本以及产品生产成本合计额的报表。

在按成本项目反映的产品生产成本表中，上年实际数应根据上年12月份产品生产成本表的本年累计实际数填列；本年计划数应根据成本计划有关资料填列；本年累计实际数应根据本月实际数加上上月本表的本年累计实际数计算填列。

## 任务 5.2 编制主要产品单位成本报表

### 5.2.1 案例资料

### 5.2.2 主要产品单位成本表的结构

### 5.2.3 主要产品单位成本表的编制方法

1. “成本项目”按照财政部门和企业主管部门的规定填列。
2. “主要经济技术指标”各项目，反映单位产品所耗用的各种主要原材料和生产工时情况，按照企业自己确定的或企业主管部门规定的指标名称和填列方法填列。
3. “历史先进水平”栏目，反映单位成本和单位消耗的历史先进水平，根据企业成本和实际单位耗用量最低年度相关资料填列。
4. “上年实际平均”栏目，反映上年度各成本项目的平均单位成本和单位消耗，根据上年度产品的实际成本和实际单位耗用量资料填列。
5. “本年计划”栏目，反映成本计划规定的各成本项目的单位成本和单位消耗，根据年度计划有关资料填列。
6. “本月实际”栏目，反映本月各成本项目的单位成本和单位消耗，根据本月产品成本明细账等有关资料填列。
7. “本年累计实际平均”栏目，反映自年初起至本月末止产品的累计平均单位成本和单位平均消耗，根据本年产品自年初至本月末止各月累计总成本除以累计总产量，各月累计总用量除以累计总产量计算填列。

## 任务 5.3 编制费用明细表

### 5.3.1 编制制造费用明细表

制造费用明细表是反映企业在一定会计期间内为组织生产经营而发生的制造费用总额及其明细情况的成本报表。

1. 制造费用明细表的结构



## 2. 制造费用明细表的编制方法

- (1) 本年计划数。本栏目应根据企业本年度制造费用的预算资料填列。
- (2) 上年实际数。本栏目应根据企业上年度本表的“本年实际数”填列。
- (3) 本月实际数。本栏目应根据“制造费用”总账账户所属各基本生产车间制造费用明细账的本月合计数汇总填列。
- (4) 本年实际数。本栏目应根据企业各生产车间的制造费用明细分类账汇总计算填列。

### 5.3.2 编制产品销售费用明细表

产品销售费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部产品销售费用及其构成情况的报表。此表按产品销售费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据本年产品销售费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据“产品销售费用”明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据产品销售费用明细账的本月末累计数填列。

### 5.3.3 编制管理费用明细表

管理费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部管理费用及其构成情况的报表。此表按管理费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据公司（总厂）或企业行政管理部的管理费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据管理费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据管理费用明细账的本月末的累计数填列。

### 5.3.4 编制财务费用明细表

财务费用明细表是反映企业在报告期内发生的全部财务费用及其构成情况的报表。此表按财务费用项目分别反映各该费用的本年计划数、上年同期实际数、本月实际数和本年累计实际数。其中，本年计划数应根据本年财务费用计划填列；上年同期实际数应根据上年同期本表的累计实际数填列；本月实际数应根据财务费用明细账的本月合计数填列；本年累计实际数应根据财务费用明细帐本月末的累计数填列。

## 任务 5.4 分析产品总成本

成本分析是企业利用成本核算资料以及其他有关资料，对企业成本费用水平及其构成情况进行分析研究，查明影响成本费用升降的具体原因，寻找降低成本、节约费用的潜力和途径的一项管理活动。产品成本分析分为产品总成本分析和产品单位成本分析。产品总成本分析分为按产品种类反映的产品生产成本表分析和按成本项目反映的产品生产成本表分析。



### 5.4.1 案例资料

### 5.4.2 按产品种类反映的产品生产成本表分析

按产品种类反映的生产成本表的分析,一般可以从以下两个方面进行,一是本期实际成本与计划成本的对比分析;二是本期实际成本与上年实际成本的对比分析。

#### 1. 本期实际成本与计划成本的对比分析

进行这一方面成本分析,应当根据产品生产成本表中所列全部产品和各种主要产品的本月实际总成本和本年累计实际总成本,分别与其本月计划总成本和本年累计计划总成本进行比较,确定全部产品和各种主要产品实际成本与计划成本的差异,了解成本计划的执行结果。

#### 2. 本期实际成本与上年实际成本的对比分析(也称为可比产品成本降低计划完成情况分析、可比产品成本计划完成情况分析)

对于可比产品,还可以进行这一方面的成本对比,首先分析可比产品成本实际升降情况,其次如果企业规定有可比产品成本降低计划,分析成本的计划降低率或降低额,最后进行可比产品成本降低计划完成情况的分析。

(1) 可比产品成本实际升降情况分析,应当根据产品生产成本表中所列全部可比产品和各种可比产品的本月实际总成本和本年累计实际总成本,分别与其本月按上年实际平均单位成本计算的总成本和本年按上年实际平均单位成本计算的累计总成本进行比较,确定全部可比产品和各种可比产品本期实际成本与上年实际成本的差异,了解成本升降的情况。

(2) 可比产品成本计划降低分析,是根据各种产品的计划产量,按上年实际平均单位成本计算和按本年计划单位成本计算的总成本,分析可比产品成本的计划降低率或降低额。

(3) 可比产品成本降低计划完成情况(也称执行结果)的分析,利用可比产品成本实际升降情况分析结果和可比产品成本计划降低分析的结果进行比较,分析是否完成了计划。

### 按成本项目反映的产品生产成本表分析

按成本项目反映的产品生产成本表,一般可以采用对比分析法、构成比率分析法和相关指标比率分析法进行分析。

#### 1. 对比分析法

对比分析法也称比较分析法,它是通过实际数与基数的对比来揭示实际数与基数之间的差异,借以了解经济活动的成绩和问题的一种分析方法。

对比的基数由于分析的目的不同而有所不同,一般有计划数、定额数、前期实际数、以往年度同期实际数以及本企业历史先进水平和国内外同行业的先进水平等。

对比分析法只适用于同质指标的数量对比。在采用这种分析法时,应当注意相比指标的可比性。进行对比的各项指标,在经济内容、计算方法、计算期和影响指标形成的客观条件等方面,应有可比的共同基础。如果相比的指标之间有不可比因素,应先按可比的口径进行调整,然后再进行对比。

#### 2. 构成比率分析法

它是通过计算某项指标的各个组成部分占总体的比重,即部分与全部的比率,进行数量分析的方法。这种比率分析法也称比重分析法。通过这种分析,可以反映产品成本或者经营管理费用的构成是否合理。

产品成本构成比率的计算公式列示如下:

$$\text{直接材料成本比率} = \frac{\text{直接材料成本}}{\text{产品成本}} \times 100\%$$

$$\text{直接人工比率} = \frac{\text{直接人工成本}}{\text{产品成本}} \times 100\%$$

$$\text{制造费用比率} = \frac{\text{制造费用}}{\text{产品成本}} \times 100\%$$

### 3. 相关指标比率分析法

它是计算两个性质不同而又相关的指标的比率进行数量分析的方法。在实际工作中,由于企业规模不同等原因,单纯地对比产值、销售收入或利润等绝对数多少,不能准确说明各个企业经济效益好坏,如果计算成本与产值、销售收入或利润相比的相对数,即产值成本率、销售收入成本率或成本利润率,就可以反映各企业经济效益的好坏。

## 任务 5.5 分析主要产品单位成本

### 5.5.1 案例资料

#### 5.5.2 一般分析

1. 对比分析
2. 趋势分析

趋势分析法是通过连续若干期相同指标的对比,来揭示各期之间的增减变化,据以预测经济发展趋势的一种分析方法。

采用趋势分析法,在连续的若干期之间,可以按绝对数进行对比,也可以按相对数(即比率)进行对比;可以以某个时期为基期,其他各期均与该时期的基数进行对比;也可以在各个时期之间进行环比,即分别以上一时期为基期,下一时期与上一时期的基数进行对比。

#### 5.5.3 成本项目分析

##### 1. 直接材料分析

直接材料实际成本和计划成本的差额构成了直接材料成本差异。形成该差异的基本原因:一是单位产品原材料消耗数量偏离标准,二是原材料价格偏离标准。前者按计划价格计算,称为数量差;后者按实际消耗量计算,称为价格差。

##### 2. 直接人工的分析

直接人工实际成本和计划成本的差额构成直接人工成本差异。形成该差异的基本原因:一是量差,指实际工时偏离计划工时,其差额按计划每小时工资成本(即小时工资率)计算确定金额,称为单位产品所耗工时变动的影响(即人工效率变动影响);二是价差,指实际每小时工资成本偏离计划每小时工资成本,其差额按实际工时计算确定的金额,称为每小时工资成本变动的影响(即小时工资率变动的影响)。也就是说直接人工的变动,受劳动生产率和工资水平变动的共同影响。

##### 3. 制造费用分析

制造费用的变动,主要受单位产品工时耗用量和每小时制造费用分配率的共同影响。