

### 教学目标

了解成本的含义与作用；  
熟悉费用的含义及分类；  
掌握成本会计的对象与职能；  
掌握成本核算的原则和要求；  
掌握成本核算的主要会计账户设置和一般程序。

企业是以营利为目的,运用各种生产要素(如土地、劳动力、资本、技术等)向市场提供商品或服务,实行自主经营、自负盈亏、独立核算的法人或其他社会经济组织。盈利是企业赖以生存和发展的基础。成本既是影响企业盈利水平的一个重要因素,也是能够引起企业利益相关者密切关注和重视的一个问题。如何向各利益相关者提供相关的成本信息已经成为现代企业会计的重要议题。本章作为成本会计学科的总论,主要阐述了现代成本会计的基本概念和基本理论。

## 第一节 成本与费用

### 一、成本

#### (一) 成本的含义与特征

成本是为了获得一项资产或某种服务而付出的代价。《企业会计制度》指出:“成本,是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”

成本具有以下两个特征:

(1) 成本是资源转化的量度。在商品经济社会里,企业要获得一项资源,必然要以牺牲

## 2 成本会计

另一项资源为代价。这是价值规律的基本要求。成本没有独立的存在形式,它必须依附特定的资产或劳务而存在。离开了特定的资产或劳务而谈成本是没有意义的。成本只是用来说明企业为获得一项资产或一项劳务付出了多少代价。

(2) 成本不会减少所有者权益。由于成本是企业资源转化的量度,所以企业发生成本并没有发生资源的纯耗费,而是使资源从一种形态转变为另一种形态。在这一过程中,企业总的资源未发生变化,因而不会减少所有者权益。

### (二) 成本的作用

在经济管理中,成本是一项重要的经济指标。其具有以下几个方面的作用:

#### 1. 成本是衡量企业简单再生产的尺度

市场经济中的企业是自主经营、自负盈亏的经济实体。为了维持简单再生产的不断进行,企业就必须用自身的生产经营收入来补偿生产经营的耗费。而生产经营的耗费通常是由成本来反映的。只有使生产经营过程中发生的成本悉数得到补偿,才能保证简单再生产正常进行。因此,成本作为补偿尺度对衡量企业简单再生产具有重要意义。

#### 2. 成本是制定产品价格的基础

商品的价值由三个部分组成:一是生产过程中已消耗的生产资料价值,二是劳动者为自己劳动所创造的价值,三是劳动者为社会劳动所创造的价值。在这三个部分中,成本是商品价值的基本部分。企业在制定商品价格时,只有使商品价格高于其应补偿的费用和成本,才能获得利润。虽然企业在制定价格时还要考虑国家的价格政策、产业政策和经济政策,以及产品比价关系、市场供求关系、企业在市场竞争中的形势等诸多因素,但是成本始终是值得重视的一项重要因素。

#### 3. 成本是企业做出经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业只能依靠不断提高经济效益来提升自身的竞争能力。为了提高经济效益,企业必须及时进行正确的生产经营决策。在生产经营决策中,企业需要考虑的因素有很多,成本就是其中的一个重要因素。在市场经济条件下,企业的竞争主要是产品(劳务)价格与质量的竞争。只有低成本,才能降低产品的销售价格,才有可能提高市场占有率与扩大销售量,才能取得较好的经济效益并提高市场竞争能力。

#### 4. 成本可以综合反映企业的工作质量

企业资金耗费的发生和成本的形成与企业生产经营的各个环节、各个方面的工作质量有着紧密联系。企业产品产量的多少、产品质量的好坏、材料使用的节约与浪费、劳动生产率的高低、职工平均工资的增减、固定资产利用程度的高低、企业生产经营管理水平的高低等都会直接或间接地反映到成本指标上。企业通过成本指标可以综合反映企业各个方面的工作质量。

## 二、费用

### (一) 费用的含义

费用是指企业在日常经营活动中发生的、会导致所有者权益减少、与向投资者分配利润

无关的经济利益的总流出。费用是企业核算和管理的重要内容之一,是重要的会计要素。企业只有正确认识支出与费用、费用与成本的关系,掌握费用的确认方法,才能科学地核算费用,正确地计算产品成本。

为了合理地确认和计量费用,企业应对费用按不同标准进行分类。其中,最基本的分类是按费用的经济内容分类和按费用的经济用途分类。

## (二) 费用的分类

### 1. 按费用的经济内容分类

根据经济内容的不同,费用可分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费与摊销费、借款费用、税金和其他支出。

(1) 外购材料。外购材料是指企业为进行生产经营而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。

(2) 外购燃料。外购燃料是指企业为生产产品和提供劳务而耗用的一切从外部购入的各种固体、液体、气体燃料。

(3) 外购动力。外购动力是指企业为生产产品和提供劳务而耗用的一切从外部购入的电力、蒸汽等各种动力。

(4) 职工薪酬。职工薪酬是指企业在生产产品和提供劳务过程中,为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬及其他相关支出。

(5) 折旧费与摊销费。折旧费与摊销费是指企业生产车间、部门按照规定方法计提的固定资产折旧费 and 无形资产等的摊销费。

(6) 借款费用。借款费用是指企业借入资金所付出的代价,包括计入财务费用的借款利息、折价或溢价的摊销、金融机构手续费及汇兑损失。

(7) 税金。税金是指企业应计入生产运营管理费用的各种税金。

(8) 其他支出。其他支出是指企业生产车间、部门为生产产品和提供劳务而发生的不属于以上各要素的费用支出,如办公费、差旅费、租赁费等。

### 2. 按费用的经济用途分类

根据经济用途的不同,费用可分为生产成本和期间费用两大类。

(1) 生产成本。生产成本是指企业为生产产品所发生的材料费、人工费、水电费、折旧费、摊销费、劳动保护费等。为了具体反映计入产品成本的生产费用和多种用途,生产成本又可以分为若干个费用项目。生产成本一般包括以下几项:

① 直接材料。直接材料包括企业生产过程中实际耗用的原材料及主要材料、辅助材料、设备配件、外购半成品、燃料、动力、包装物、低值易耗品和其他直接材料。

② 直接人工。直接人工包括企业中直接从事产品生产的工人的工资、奖金、津贴和补贴、福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利等职工薪酬。

③ 制造费用。制造费用包括企业各个生产车间为生产产品和提供劳务所发生的各项间接费用,如生产车间管理人员薪酬、折旧费、保险费、办公费、差旅费、运输费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性停工损失及其他制造费用。

上述构成生产成本的各项生产费用中,直接用于产品生产的费用称为直接费用(包括直

接材料和直接人工),间接用于产品生产的费用称为间接费用(制造费用)。

(2) 期间费用。期间费用是指不构成产品生产成本,直接计入当期损益的管理费用、财务费用和销售费用。这三项费用在《财务会计》中已做具体阐述,此处不再赘述。

## 第二节 成本会计概述

### 一、成本会计的含义与特点

#### (一) 成本会计的含义

成本会计作为会计的一个领域和一个完整的信息系统,其定义不是一成不变的,而是随着社会经济的发展不断发展变化的。

在成本会计产生的初期,成本会计主要是对企业生产过程中消耗的材料、工资、制造费用进行系统的汇集和计算,用来确定产品的生产成本和销售成本,因而,这一时期的成本会计实际上是核算型成本会计或记录型成本会计,即狭义的成本会计。其代表性定义正如成本会计专家劳伦斯提出的:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确认各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理当局决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

到了近代成本会计阶段,成本会计主要采用标准成本制度为生产过程中的成本控制提供条件。其代表性定义正如会计学家杰·贝蒂提出的:“成本会计是用来详细描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”

在现代成本会计阶段,成本会计发展成为以管理为主的现代成本会计或成本管理会计,即广义的成本会计。其定义一般为:“现代成本会计是成本会计与管理会计的直接结合,它根据成本核算和其他资料,采用现代数学和数理统计的原理和方法,针对不同业务,建立起数量化的管理技术,用来帮助人们按照成本最优化的要求,对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核,促使企业的生产经营实现最优运转,从而大大提高企业的竞争能力和适应能力。”可见,广义的成本会计与狭义的成本会计相差的内容,即为管理会计。

#### (二) 成本会计的特点

成本会计是从财务会计中分离出来的一门专业会计。其与财务会计相比,具有以下几个特点:

##### 1. 研究依据具有两重性

成本会计一方面依据企业产品成本核算制度开展工作,另一方面强调为企业内部管理服务。这是成本会计区别于财务会计的一个显著特点。

##### 2. 研究对象具有专业性

成本会计的研究对象是企业在社会再生产过程中发生的,能以货币计量的,有关成本、费用的经济活动。与成本、费用经济活动无关的经济业务不是成本会计的研究对象。这体

现了成本会计的专业性。

### 3. 研究方法具有独特性

成本会计除运用财务会计中设置账户、复式记账、填制和审核凭证等专门方法外,还更多地运用了现代数学方法。

### 4. 研究资料具有多样性

财务会计的研究资料几乎全部来自企业积累财务信息的基础会计系统,而成本会计的资料来自基础会计系统及其他各种来源。

### 5. 研究报告具有内向性

成本会计通常注重向企业内部管理者报告有关企业内部的,基于一系列历史数据的,预测、计划未来活动的信息。

## 二、成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象对确定成本会计的任务,研究和运用成本会计的方法,更好地发挥成本会计在经济管理中的作用具有重要的意义。在不同的行业,因其生产经营管理的过程、方式和内容不同,成本会计的对象也有所不同。

### (一) 工业企业成本会计的对象

工业企业的主要经营活动是材料物资采购、产品生产和新产品销售三个环节。其中,产品生产是中心环节。在产品的直接生产过程中,企业会发生各种各样的生产耗费,主要包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中,房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料在生产过程中长期发挥作用,直至报废都不会改变其实物形态。但是,其价值会通过计提折旧的方式逐渐地、部分地转移到所制造的产品中,构成产品生产成本的一部分。原材料等劳动对象在生产过程中或者已被消耗,或者改变了实物形态。其价值也随之全部转移到新产品中,构成产品生产成本的主要部分。

生产过程是劳动者借助劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程。企业只有通过劳动对象的加工,才能改变原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中,劳动者为自己劳动所创造的那部分价值是以工资的形式反映出来的。因此,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体来说,在产品的制造过程中发生的各种生产耗费主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等支出,生产单位固定资产的折旧,直接生产人员和管理人员的工资及其他一些货币支出等。这些支出构成企业在产品制造过程中发生的全部生产费用。为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中发生的各种生产费用支出和产品生产成本的形成就是成本会计反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,企业为销售产品而发生的各种各样的费用支出,以及专设销售机构的人员工资和其他经费等构成企业的销售费用。企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动也会发生各种各样的费用。这些费用称为管理费用。企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。这些费用称为财务费用。上述费用是企业在生产经营过程中发生



的一些重要费用,对它们的支出和归集也应该成为成本会计反映和监督的内容。只不过它们的发生与产品的生产没有直接联系,不构成产品的生产成本,应直接计入当期损益,构成企业的期间费用。

综上所述,根据《企业会计准则》和《企业会计制度》,企业可以把工业企业成本会计的对象概括为企业在生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

### (二) 商品流通企业成本会计的对象

商品流通企业的主要经营活动是商品的采购和销售。因此,商品流通企业成本会计的对象是商品采购成本和商品销售成本,以及各项商品流通费用。为了简化核算,商品的采购成本和销售成本按直接进价确定,不包括相关费用。商品流通费用是商品流通企业的经营管理费用,包括为采购、储存、销售商品发生的经营费用,以及在经营管理过程中发生的管理费用和财务费用。这些费用虽然不计入商品的采购成本和销售成本,但会直接影响当期损益的核算,因而应当作为成本会计的对象。

### (三) 其他行业企业成本会计的对象

其他行业企业成本会计的对象包括计入成本和不计入成本的相关费用两部分。不同行业的生产经营特点不同,其核算和监督的内容也各不相同:

(1) 旅游、饮食服务业主要是为人们提供旅游观光、临时住宿和其他生活服务。其成本会计的对象是营业成本,以及不计入营业成本的销售费用、管理费用和财务费用。

(2) 施工企业的基本经济活动是进行建筑工程的施工。其成本会计的对象是工程成本,以及不计入工程成本的管理费用和财务费用。

(3) 房地产开发企业主要从事房地产的开发。其成本会计的对象是房屋和土地的开发成本,以及不计入开发成本的销售费用、管理费用和财务费用。

(4) 交通运输企业主要从事公路、铁路、航空和水上运输。其成本会计的对象是各种运输成本,以及不计入运输成本的管理费用和财务费用。

(5) 农业企业主要从事种植类、畜牧类、水产类等产品的生产。其成本会计的对象是各种农产品的生产成本,以及农业企业发生的管理费用、销售费用和财务费用。

由此可见,成本会计的对象既包括生产经营成本,又包括各种相关费用。因此,成本会计实际上是成本费用会计。

## 三、成本会计的职能

成本会计的职能是指成本会计具有的功能。成本会计的职能在不同的历史时期体现为不同的内容。最初,成本会计的职能仅是成本核算,而且核算的目的仅是确定商品的价格和经营的盈亏。后来,随着经济的发展、生产复杂程度的增加,社会对企业的生产经营管理水平提出了更高的要求,成本会计的职能也扩大到成本控制和成本分析。第二次世界大战以后,由于生产和资本的日益集中,企业规模越来越大,企业生产经营更加复杂,产品更新换代的周期大大缩短,市场竞争十分激烈。在这样的经济环境下,成本会计必须与管理科学紧密结合,从而使成本会计的职能增加了预测、决策、计划和考核等方面的内容。因此,现代成本会计的职能包括成本核算、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核。

### （一）成本核算

成本核算是指根据一定的成本计算对象,采用适当的成本计算方法,按规定的成本项目,通过各种费用要素的归集和分配计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程,也是企业进行反馈控制的过程。成本核算既可以反映成本计划完成情况,也可以为进行成本预测、编制成本计划提供可靠的资料,还可为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

### （二）成本分析

成本分析是将成本核算资料与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进成本水平及国内外同类产品先进成本水平进行比较,揭示产品成本差异,并分析产生差异的原因,以便采取相应措施,改进管理方法,降低耗费,提高经济效益。

### （三）成本预测

成本预测是指根据成本的有关数据以及可能发生的企业内外环境变化和可能采取的各种措施,运用一定的技术方法对未来的成本水平及发展趋势做出的科学估计。企业通过成本预测可以降低生产经营管理的盲目性,提高成本管理的科学性和预测性。

### （四）成本决策

成本决策是在成本预测的基础上,根据其他有关资料,在若干个与生产经营和成本有关的方案中选择最优方案以确定目标成本。企业做出最优化的成本决策既是编制成本计划的前提,也是提高经济效益的途径。

### （五）成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本,具体规定出在计划期内为完成规定的任务所应达到的水平,并提出为达到规定的成本水平所应采取的各项措施。成本计划是成本控制、成本分析和成本考核的依据。

### （六）成本控制

成本控制是根据成本计划,对成本发生和形成过程及影响成本的各因素进行限制与监督,使之能按预定的计划进行的一种管理活动。企业通过成本控制可以保证成本目标的实现。成本控制包括事前控制和事中控制。

### （七）成本考核

成本考核是定期对成本计划及其相关指标的实际完成情况进行总结和评价,以监督和促使企业加强成本管理,履行经济责任,提高成本管理水平。成本考核一般与奖惩制度结合,以调动各责任人努力完成目标成本的积极性。

上述各项成本会计的职能也应作为成本会计的具体内容。它们之间是相互联系、相互依存的。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果,成本计划是成本决策所确定目标的具体化,成本控制是对成本计划的实施进行的监督,成本核算是对成本计划是否完成的检验,成本分析是对成本计划完成与否的原因进行的检查,成本考核则是实现成本计划的重要手段。在这些职能中,成本核算是基础。没有成本核算,其他各项职能都无法履行。

## 第三节 成本核算的原则和要求

### 一、成本核算的原则

为了加强成本管理,降低生产消耗,提高经济效益,企业成本核算必须要遵循一定的原则,要按照成本费用开支范围和成本核算的基本要求来进行,要提供真实、可靠的成本资料。成本核算的原则主要有以下几个:

#### (一) 权责发生制原则

权责发生制原则是企业确定收入和费用归属期应当遵循的原则。它要求企业在确定本期收入和费用时遵循以下标准:凡是本期已实现的收入和应当负担的费用,不论款项是否在本期收付,都应作为本期的收入和费用;凡不属本期的收入和费用,即使款项在本期收付,也不作为本期的收入和费用。现代企业会计采用权责发生制的核算原则,反映企业经营成果的真实状况。根据这一原则,企业应正确核算企业的待摊费用和预提费用,制止通过待摊费用和预提费用随意推销预提费用,混淆各期产品成本界限。

#### (二) 实际成本核算原则

实际成本核算原则是指各项财产物资都应当按取得或购建时的实际成本计算。根据《企业会计准则》,企业应按实际成本对各项财产物资进行核算。例如,材料、燃料、动力等存货要按其实际数量和实际单位成本计算,折旧要按固定资产的原始价值和规定使用年限计算;等等。对于在生产经营过程中发生的各种耗费,企业都要根据实际消耗量和实际单价计算实际成本,而不能以计划成本、估计成本、定额成本等代替实际成本。因此,平时按计划成本、定额成本、标准成本核算的企业,期末应结转差异,使相关成本转化为实际成本。

#### (三) 一贯性原则

一贯性原则是指企业在核算成本时所采用的方法必须前后期一致,使各期的成本资料有统一的口径,前后连贯,互相可比。企业在进行成本核算时,可以根据企业的生产特点和管理的要求,选择不同的成本核算方法,但产品成本核算方法一经确定,没有特殊情况,一般不应随意变动,以使计算出来的成本资料便于比较。如因特殊情况确实需要改变原有成本核算方法的,应在有关财务会计报告的附注中加以说明,并对原成本计算单中的有关数据进行必要的调整。

#### (四) 合法性原则

合法性原则是指计入成本的费用都必须符合法律、法规、制度的规定。我国的很多法规、制度对不同性质的企业的成本开支范围,以及不得列为企业成本、费用的各个项目都做出了明确的规定。企业在进行成本、费用核算时,必须严格遵守成本开支范围的规定,否则就可能人为地提高或降低成本,使企业的成本失真。目前,有些企业把被盗损失,应在企业留用利润中开支的奖金、赔偿金、违约金、罚金和罚款,以及在销售过程中发生的折让、回扣款等列入生产、销售成本。这种行为严重违反了成本开支范围,应坚决制止。



### （五）技术与经济相结合原则

技术与经济相结合原则是指企业工程技术人员要具有成本意识,懂一些相关的成本知识;成本会计人员则必须改变传统的知识结构,具备生产技术方面的相关知识,正确进行成本预测,参与经营决策。

### （六）重要性原则

重要性原则是指应将一些主要产品、主要费用作为重点,采用比较详细的方法进行分配和计算,力求精确;而对那些次要的产品或费用,则可采用简化的方法进行合理的计算和分配。

### （七）分期核算原则

分期核算原则是指企业应分期进行成本核算,确定各期的产品成本。企业的生产经营活动是连续不断进行的。在成本会计中,企业一般以月份作为核算期,也可以将产品的生产周期作为核算期。成本期核算对正确确定企业经营成果和财务状况,比较和分析各期产品成本,以及加强成本控制具有重要意义。

### （八）真实性原则

真实性原则是指所提供的成本信息与客观的经济业务应当一致,不能人为地提高或降低成本,以保证成本核算信息正确与真实。

## 二、成本核算的要求

成本核算过程实际上是费用的归集和分配过程。企业要想做好成本核算工作,充分发挥成本核算的作用,就必须准确地归集和分配各种费用。因此,企业核算产品成本应满足以下几个要求:

### （一）加强成本核算的基础工作

加强成本核算的基础工作是做好成本管理的前提条件。为了保证成本核算的质量,提高成本管理水平,企业必须加强成本核算的基础工作。

#### 1. 建立、健全原始记录制度

原始记录是企业最初记载各项业务实际情况的书面凭证,是企业编制成本计划、制定各项定额的主要依据,也是成本管理的基础。它是按照规定的格式,对企业生产经营活动中材料的领用、工时的耗用、动力的消耗、费用的开支、废品的产生、产品质量的检验、在产品在生产过程中的转移、产品和自制半成品的入库等进行的记录。企业必须建立、健全原始记录制度,做到原始记录的数据可靠、内容完整、提供及时。原始记录要符合企业管理和成本管理的要求,要有利于开展班组经济核算,力求简便易行,讲求实效,并可根据实际使用情况和加强企业成本管理的要求随时补充和修改。

#### 2. 加强定额管理制度

定额是企业一定的生产技术和组织条件下,在充分考虑人的能动性的基础上,对生产过程中消耗的人力、物力、财力的配备、利用和消耗等所规定应遵守和达到的数量标准。各项定额既是企业制订成本计划、控制成本和进行成本分析的主要依据,又是评价、衡量企业

经营活动的尺度。企业实行定额管理制度是企业加强全面管理的基础。因此,为了加强生产管理和成本管理,企业必须建立、健全定额管理制度,做到定额工作全、准、快。其中,“全”就是要制定全面、先进、合理、切实可行的消耗定额;“准”就是要正确地确定定额水平,提高定额的准确性;“快”就是要及时制定消耗定额,并随生产技术水平的提高和管理要求的提高不断修订,以保持定额的先进性。

### 3. 加强计量验收制度

计量验收是对各项财产物资的收发、领退和盘点进行正确的数量计量,并进行技术鉴定以确定其质量的方法。计量验收既可以为成本核算提供准确可靠的资料,又可以反映企业各项物资的结存。因此,为了进行成本管理,正确核算成本,企业必须建立、健全材料物资的计量、收发、领退、验收和盘点制度。首先,企业要提高对计量验收工作的认识,根据不同的计量对象配备必要的计量器具,设置专职的质量检验机构以经常校正和维修计量器具;其次,企业应建立计量器具的管理与定期检查制度,对财产物资进行定期和不定期盘点,确保计量的准确性,并防止财产物资的丢失、损坏与积压。

### 4. 制定内部价格制度

为了分清企业内部各部门的经济责任,便于分析和考核企业内部各单位成本计划的执行情况和管理业绩,以及加速和简化核算工作,计划管理基础较好的企业应对原材料、半成品、厂内各车间相互提供的劳务制订厂内计划价格,将其作为企业内部结算和考核的依据。厂内计划价格要尽可能符合实际,保持相对稳定,一般在年度内不变。在制订了厂内计划价格的企业中,各项原材料的耗用、半成品的转移及各车间与部门之间相互提供的劳务等都应先按计划价格计算,待月末计算产品实际成本时,再在计算价格成本的基础上,采用适当的方法计算各产品应承担的价格差异,将产品的计划价格成本调整为实际成本。这样既可以加速和简化核算工作,又可分清内部各单位的经济责任。

## (二) 正确划分各种费用界限

为了正确核算生产费用和经营管理费用,正确计算产品实际成本和企业损益,保证产品成本的真实可靠,企业还需要在不同时期、不同产品以及产成品和在产品之间正确分摊费用。具体来说,企业应正确划分以下几个方面的费用界限:

### 1. 生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限

由于工业企业的经济活动是多方面的,除生产经营活动外,还有其他方面的经济活动,因而费用的用途也是多方面的。只有用于产品的生产与销售、组织和管理生产经营活动,以及筹集经营资金的各种费用才应计入生产经营管理费用。对于企业在经营过程中发生的一些资本性支出,如购建固定资产、购买无形资产及对外投资等发生的支出都不应该计入当期生产经营管理费用,而应计入资产的价值。对于与生产经营管理无关的营业外支出,如企业违法经营支付的罚金、罚款,企业对外捐赠等支出也不能计入生产经营管理费用。企业必须正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限,遵守国家关于成本、费用开支范围的规定,因为多计和少计生产经营管理费用都会使成本、费用开支不实,不利于企业进行成本管理。

### 2. 生产费用与经营管理费用的界限

工业企业的生产费用应计入产品成本。产品成本要在产品完工并销售后才计入企业的

损益。当月投入生产的产品不一定当月完工销售,当月完工销售的产品也不一定是当月投入生产的,因而本月发生的费用往往不是计入当月损益、从当月利润中扣除的产品销售成本。但是,工业企业发生的经营管理费用作为期间费用处理,不计入产品成本,而直接计入当月损益,从当月利润中扣除。因此,为了正确地计算产品成本、经营管理费用以及企业各个月份的损益,企业还应将生产经营管理费用正确地划分为生产费用和经营管理费用,也就是将生产经营管理费用划分为成本和费用两部分:用于产品生产的原材料费用、生产工人工资费用和制造费用等应该计入生产费用,并据以计算产品成本;由于销售产品、组织和管理生产经营活动和筹集生产经营资金所发生的费用应该计入经营管理费用,并归集为销售费用、管理费用和财务费用,直接计入当月损益,从当月利润中扣除。企业应防止混淆生产费用和经营管理费用的界限,也就是应防止混淆成本和费用的界限,以免出现将产品的某些成本计入期间费用,或者将某些期间费用计入产品成本,借以调节各月产品成本和各月损益的错误做法。

### 3. 各个月份的费用界限

为了按月分析和考核产品成本和经营管理费用,正确计算各月损益,企业应将计入产品成本的生产费用和作为期间费用处理的经营管理费用在各月之间进行划分。企业要贯彻权责发生制原则,正确核算待摊费用和预提费用。本月支付但属于本月和以后各月已经受益的成本费用应列为待摊费用,分摊计入本月和以后各月费用;本月虽未支付但本月已经受益的成本费用应列为预提费用,预提计入本月的成本、费用。为了简化核算工作,对于数额较小的应待摊和预提的费用,企业可以不做待摊和预提费用处理,而将其全部计入支付月份的成本费用。但是,企业应避免出现利用费用待摊和预提来人为调节各月份的产品成本和经营管理费用,从而调节各月损益的错误做法。

### 4. 各种产品的费用界限

如果企业生产两种或两种以上的产品,而为了正确计算各种产品的成本,分析和考核各种产品成本计划或定额成本的执行情况,就必须将计入本期产品成本的生产费用在各种产品之间进行正确的划分。凡属于同种产品共同负担的费用均应列作间接费用,应按适当的分配标准和分配方法分配计入各种产品的生产成本;凡属于某种产品单独发生的费用均应列作直接费用,直接计入该种产品的生产成本。这样可以防止出现有意抬高某种或某些产品的生产成本而压低其他产品的生产成本,在盈利产品和亏损产品之间、可比产品与不可比产品之间任意转移生产费用,借以掩盖成本超支或以盈补亏的错误行为。

### 5. 完工产品和在产品的费用界限

月末,如果某种产品已完工,那么这种产品的各项生产费用之和就是这种产品的完工产品成本;如果某种产品一部分已经完工,另一部分尚未完工,那么这种产品的各项生产费用还应按照适当的分配方法在完工产品和在产品之间进行分配,并分别计算出完工产品的成本和在产品的成本。具体的分配方法既要较为合理又要比较简便。企业通过划分完工产品和在产品的费用界限,可以有效地防止出现任意提高或降低期末在产品费用以调节完工产品成本水平的错误行为。

## 第四节 成本核算的主要会计账户设置和一般程序

### 一、成本核算的主要会计账户设置

为了正确归集和分配生产费用,反映和核算产品生产过程中所发生的生产费用并计算产品成本,企业一般会设置“生产成本”“制造费用”“长期待摊费用”“废品损失”等账户进行核算。

#### (一) “生产成本”账户

“生产成本”账户属于成本类账户,用来核算企业进行工业性生产(包括生产各种产成品和自制半成品、自制材料、自制工具、自制设备等)发生的各项生产费用。工业企业的生产根据企业内部各生产单位任务的不同可分为基本生产和辅助生产。基本生产是指为完成企业主要生产任务而进行的商品产品生产,包括生产各种产品和自制半成品等。辅助生产是指为企业基本生产单位或其他部门提供服务而进行的产品生产或劳务供应,包括内部供水、供电、供气、自制材料、自制工具、自制设备等。虽然企业辅助生产单位的产品有时也对外销售,但主要仍是为企业内部基本生产单位和管理部门服务。为了分别核算基本生产和辅助生产,企业应在“生产成本”总账账户下设置“基本生产成本”账户和“辅助生产成本”账户。

#### 1. “基本生产成本”账户

“基本生产成本”账户用来核算企业为实现主要生产目的而进行商品、产品生产所发生的各种生产费用。其借方登记企业为进行基本生产而发生的各种费用,如直接材料、直接人工和从“制造费用”账户中分配转入的制造费用;贷方登记完工入库转出的产品生产成本。该账户的余额在借方,反映尚未完工的在产品的成本。企业应按产品品种、批别、生产步骤等成本计算对象设置基本生产成本明细账,在账内按产品成本项目分设专栏或专行。基本生产成本明细账的格式如表 1-1 所示。

表 1-1 基本生产成本明细账

年 月 日

产品名称:××产品

年		摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月	日					
		月初在产品成本				
		本月生产费用				
		生产费用合计				
		完工产品总成本				
		单位成本				
		月末在产品成本				





表 1-3 制造费用明细账

车间:第一基本生产车间

年 月 日

年		摘要	原材料	职工薪酬	办公费	折旧费	水电费	摊销费	其他费用	合计
月	日									

### (三) “长期待摊费用”账户

“长期待摊费用”账户用来核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的、分摊期限在一年以上的各项费用,如以经营租赁方式租入固定资产的改良支出等。以经营租赁方式租入固定资产的改良支出应当在租赁期限与租赁资产尚可使用年限两者孰短的期限内平均摊销。该账户的借方登记企业发生(支出)的各项长期待摊费用,贷方登记分期摊销转入“管理费用”“销售费用”等账户的数额。该账户的期末余额在借方,反映企业已经发生(支出)尚未摊销完毕的长期待摊费用的摊余价值。

### (四) “废品损失”账户

企业一般不需要设置“废品损失”账户。企业发生的废品损失可直接在“生产成本”账户下设置专栏进行核算。但是,如果企业需要单独核算废品损失,那么也可以设置“废品损失”账户。该账户属于成本类账户,借方登记不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用,贷方登记废品残料回收的价值、应收的赔款和转出的废品净损失。该账户月末一般无余额。该账户应按车间设置明细分类账,按产品品种分设专户,并按成本项目设置专栏进行明细核算。

除以上账户外,为了归集和结转不计入产品成本的期间费用,企业还需要设置“管理费用”“销售费用”“财务费用”账户。这几个账户的性质、结构和用途在《财务会计》中已做具体说明,此处不再赘述。

## 二、成本核算的一般程序

产品成本核算程序是指对企业生产经营过程中发生的各项生产费用,按照成本核算的要求,逐步进行归集和分配,最终计算出各种产品成本的核算顺序和步骤。企业可以根据自身的生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理要求自行确定成本计算方法。不论采用何种成本计算方法,企业都应按以下程序进行成本核算:

### (一) 确定成本计算对象、成本项目和成本计算期

如何确定成本计算对象是成本计算中首要解决的问题。成本计算对象的确定受生产工

艺特点、生产组织方式及管理要求的影响,因而企业通常既可以将某种产品、某批产品作为归集费用、计算成本的对象,也可以将提供情报的非工业性劳务作为成本计算对象,还可以将产品的生产步骤、产品类别作为成本计算对象。

企业在确定了成本计算对象后,应按产品成本构成情况确定若干个成本核算项目。工业企业的成本项目一般有直接材料、直接人工和制造费用。根据管理需要,企业还可以单独设置“废品损失”账户和“燃料及动力”账户来详细核算企业发生的废品损失和耗用的燃料及动力。

产品成本计算期是指前后两次计算产品成本的间隔期间。产品成本计算期既可以是会计结算(月),也可以是生产周期。企业应根据企业生产类型的特点和产品成本的发生情况来确定产品成本计算期。

## (二) 审核和控制生产费用

审核和控制生产费用是以国家有关法律、法规、财务会计制度及企业内部有关制度和管  
理办法等为依据的。企业通过审核和控制生产费用开支确定应计入本期产品成本的生产  
费用和应计入期间费用的费用数额。实际上,企业就是要正确划分成本费用开支范围,按  
照企业内部财务会计制度和成本费用核算办法中规定的费用审核标准来对生产费用进行  
审核和控制。企业只有对所发生的费用支出进行严格的审核和控制,才能正确确定应  
计入产品成本和期间费用的数额。

## (三) 归集与分配生产费用

企业应将计入本月产品成本的各种要素费用在各对象之间,按成本项目进行归集和分  
配。产品在生产过程中所发生的各项费用不外乎以下两类:

(1) 直接计入的费用,如生产产品领用的直接材料和发生的直接人工等。这类费用可  
直接计入产品计算对象的相关成本项目。

(2) 间接计入的费用,如车间发生的管理人员工资、固定资产折旧费用等。这类费用应  
先按车间归集到“制造费用”账户,然后按一定的分配方法分配计入有关成本计算对象相  
应的成本项目。

## (四) 将生产费用在完工产品与期末未完工产品之间进行分配

企业将产品生产过程中所发生的各种费用通过成本项目在各成本计算对象之间进行分  
配和归集后,还必须把同一产品的生产费用按照适当的方法进一步在完工产品和期末在产  
品之间进行分配,以确定完工产品和月末在产品的成本。



## 本章小结 >>>>

本章主要讲述了成本的概念与作用,费用的分类,成本会计的对象与职能,成本核算的原则和一般程序,以及进行成本核算需要设置的会计账户。

成本是为了获得一项资产或某种服务而付出的代价。成本在经济管理中具有十分重要的作用:成本是衡量企业简单再生产的尺度;成本是制定价格的基础;成本是企业经营决策的重要依据;成本可以综合反映企业的工作质量。费用是指企业在日常经营活动中发生的、会导致所有者权益减少、与向投资者分配利润无关的经济利益的总流出。根据经济内容的

不同,费用可分为外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬、折旧费与摊销费、借款费用、税金和其他支出等;根据经济用途的不同,费用可分为生产成本和期间费用两类。

成本会计是随着商品经济的发展而逐步形成和发展起来的,以费用和成本为主要对象的一种专业会计。不同的行业,成本核算对象是不同的。成本会计具有成本核算、成本分析、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制和成本考核等职能。企业在进行成本核算时,应遵循权责发生制原则、实际成本核算原则、一贯性原则、合法性原则、技术与经济相结合原则、重要性原则、分期核算原则和真实性原则等基本原则,并要加强成本核算的基础工作,以及正确划分各种费用界限。

为了归集和分配生产费用,企业应设置“生产成本”“制造费用”等会计账户。在实际工作中,大中型企业可以将“基本生产成本”账户和“辅助生产成本”账户提升为一级账户;小型企业一般将“生产成本”账户与“制造费用”账户合并为“生产成本”一个总分类账户。辅助生产车间如果只提供一种劳务或只生产一种辅助产品,那么可不设置“制造费用”账户。



### 复习思考题 >>>>

1. 简述成本的含义及作用。
2. 为了正确计算产品的成本,企业应正确划分哪些费用的界限?
3. 为了核算成本,企业应设置哪些主要会计账户?
4. 简述成本核算的一般程序。
5. 成本核算的基础工作有哪些?

## 第二章

# 生产费用的归集和分配

### 教学目标

了解制造企业生产要素费用的构成及核算程序；  
了解在产品和完工产品的含义，以及生产费用与在产品及完工产品的关系；  
熟悉各项要素费用及辅助生产费用、制造费用的归集；  
掌握生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法；  
掌握结转完工产品成本的账务处理。

产品成本是以产品为对象归集的生产耗费。企业生产产品耗用的要素费用是构成产品成本的基础。为了正确核算产品的生产成本，企业必须将这些要素费用进行合理的归集与分配。本章对材料费用、外购动力费用、职工薪酬费用、辅助生产费用、制造费用、生产费用的归集和分配等方面做了较为全面的介绍。

## 第一节 要素费用的归集与分配

### 一、材料费用的归集与分配

材料是生产过程中的劳动对象，是产品生产过程中必不可少的物质要素。制造企业生产中消耗的各种材料包括原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件及外购半成品等。按其来源，有外购的，也有自行加工的、委托加工的和投资者投入的等。但是，不论材料的来源渠道怎样，材料费用核算方法均相同。企业进行材料费用的核算，应首先归集、计算本期发出材料的成本，然后根据发出材料的具体用途在各受益部门、产品之间分配材料费用，将其计入有关产品成本和经营管理费用。

材料费用的归集就是按材料品种和规格计算确定本期消耗的材料总成本，对发出材料

进行核算。本期各种材料的发出数量应根据各部门的领料单、限额领料单、领料登记表等发料凭证和退料单等退料凭证进行汇总计算。会计部门应该对发料凭证所列材料的种类、数量和用途等进行审核,检查所领材料的种类、用途是否符合规定。只有经过审核、签章的发料凭证才能据以发料,以及计算本期发出材料的成本,归集材料费用。

### (一) 材料费用的归集

企业发出材料成本的核算方法一般有以下两种:

#### 1. 按实际成本计价

当材料日常收发核算按实际成本计价时,发出材料成本与收入材料成本一样,都应按材料的实际成本计价。材料的实际成本是材料的采购成本或自制完工入库材料的生产成本。当因采购地点、采购数量、采购时间、生产批次不同等造成同种材料的实际单位成本不一致时,企业可按先进先出法、加权平均法等方法确定发出材料的实际单位成本。

#### 2. 按计划成本计价

在材料日常收发核算按计划成本计价时,材料的收发凭证都按计划成本计价,材料明细账中收入和发出都按计划成本登记。月末,企业应计算材料成本差异,将发出材料的计划成本调整为实际成本。相关计算公式为

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异额} = \text{发出材料计划成本} \times \text{材料成本差异率}$$

$$\text{发出材料实际成本} = \text{发出材料计划成本} + \text{发出材料应负担的成本差异额}$$

上述计算公式中的材料成本差异如为超支差异,则按正数计算;如为节约差异,则按负数计算。

归集的材料费用应按照领料部门、领料用途,分别由不同的对象来负担:凡属于制造产品耗用的直接材料费用,应直接记入“基本生产成本”账户;凡属于辅助生产车间为进行产品或劳务生产而耗用的直接材料费用,应直接记入“辅助生产成本”账户;凡属于几种产品共同耗用的直接材料费用,则应按照一定的标准在各种产品或劳务之间进行分配,记入“基本生产成本”账户或“辅助生产成本”账户。车间、行政管理部门及其他部门为组织和管理生产领用的材料不能作为直接材料费用,而应按照费用发生的地点和用途进行归集和分配,分别记入“制造费用”账户和“管理费用”账户。

### (二) 材料费用的分配

材料费用的分配就是按照材料用途将费用计入成本计算对象。产品生产直接耗用的材料费用应直接计入各产品的“直接材料”成本项目,不同产品共同耗用的材料费用属于间接计入费用,应采用既合理又简便的分配方法在各种产品之间进行分配,再计入各产品的“直接材料”成本项目。

对于不同产品共同耗用的直接材料费用,应选择合理的分配标准,使之在各种产品之间进行分配。选择的分配标准应尽可能与材料费用的发生有密切关系。可供选择的分配标准有很多,如产品的重量、体积等。在材料消耗定额比较准确的情况下,原材料费用可以按照产品的材料定额耗用量比例或材料定额费用比例分配。企业应根据耗用材料的情况选择合理的方法进行分配。



## 1. 定额耗用量比例法

定额耗用量比例法是按照产品材料定额耗用量比例分配材料费用的方法。定额耗用量是指一定数量的产品按照消耗定额计算的可以消耗的数量。相关计算公式为

某种产品材料定额耗用量 = 该种产品实际产量 × 单位产品材料定额耗用量

$$\text{材料消耗量分配率} = \frac{\text{材料实际消耗量总额}}{\text{各种产品材料定额耗用量之和}}$$

某种产品应分配的材料数量 = 该种产品材料定额耗用量 × 材料消耗量分配率

某种产品应分配的材料费用 = 该种产品应分配的材料数量 × 材料单价

**【例 2-1】** 湘资企业 2016 年 3 月生产甲、乙两种产品,产量分别为 200 件、400 件。甲产品直接耗用 A 材料 30 000 元,乙产品直接耗用 B 材料 40 000 元,两种产品共同耗用 A 材料 60 000 元。该企业对其按定额耗用量进行分配。辅助车间中的机修车间耗用 A 材料 6 000 元,供电车间耗用 B 材料 4 000 元;基本生产车间一般耗用 B 材料 3 000 元;行政管理部门耗用 B 材料 2 500 元。甲产品消耗 A 材料的单位定额为 40 千克,乙产品消耗 A 材料的单位定额为 30 千克。根据上述资料编制的直接材料费用分配表如表 2-1 所示。

表 2-1 直接材料费用分配表

2016 年 3 月

单位:元

分配对象		成本费用项目	产量/件	共同消耗			直接耗用材料	合计	
应记科目	单位消耗定额/千克			定额消耗/千克	分配率/(元·千克 <sup>-1</sup> )	分配金额			
基本生产成本	甲产品	直接材料	200	40	8 000		24 000	30 000	54 000
	乙产品	直接材料	400	30	12 000		36 000	40 000	76 000
	小计				20 000	3	60 000	70 000	130 000
辅助生产成本	机修车间	直接材料						6 000	6 000
	供电车间	直接材料						4 000	4 000
制造费用	基本生产车间	材料费						3 000	3 000
管理费用		材料费						2 500	2 500
合计							60 000	85 500	145 500

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	54 000
——乙产品	76 000
辅助生产成本——机修车间	6 000
——供电车间	4 000
制造费用	3 000

管理费用	2 500
贷:原材料——A 材料	96 000
——B 材料	49 500

定额耗用量比例法的优点是可以考虑材料消耗定额的执行情况,有利于进行材料消耗的实物管理;缺点是分配计算的工作量大。

## 2. 材料定额费用比例法

材料定额费用比例法是以产品材料定额成本为标准分配材料费用的一种方法。材料费用定额和材料定额费用就是材料消耗定额和材料定额消耗量的货币表现。相关计算公式为

某种产品材料定额费用=该种产品实际产量×单位产品材料费用定额=该种产品实际产量×单位产品材料定额数量×该种材料计划单价

$$\text{材料费用分配率} = \frac{\text{各种产品共同耗用的材料费用总额}}{\text{各种产品材料定额费用之和}}$$

某种产品应分配的材料费用=该种产品材料定额费用×材料费用分配率

**【例 2-2】** 湘资企业 2016 年 4 月生产甲、乙两种产品,共同领用 C 材料 60 000 元。该企业当月生产甲产品 200 件与乙产品 400 件。甲产品 C 材料的消耗定额为 40 千克,乙产品 C 材料的消耗定额为 30 千克,C 材料的单价为 2.5 元。材料费用计算分配如下:

甲产品 C 材料定额费用=200×40×2.5=20 000(元)

乙产品 C 材料定额费用=400×30×2.5=30 000(元)

$$\text{材料费用分配率} = \frac{60\,000}{20\,000+30\,000} = 1.2(\text{元/千克})$$

甲产品应分配 C 材料的费用=20 000×1.2=24 000(元)

乙产品应分配 C 材料的费用=30 000×1.2=36 000(元)

## 3. 重量分配法

重量分配法是以各种产品的重量为标准来分配材料费用的方法。如果企业生产的几种产品共同耗用同一种材料,且耗用量与产品重量有直接关系,那么可以采用重量分配法分配材料费用。与重量分配法类似的还有产品产量分配法、产品体积分配法等。重量分配法的相关计算公式为

$$\text{材料费用分配率} = \frac{\text{各种产品共同耗用的材料费用总额}}{\text{各种产品的重量之和}}$$

某种产品应分配的材料费用=该种产品的重量×材料费用分配率

**【例 2-3】** 湘资企业 2016 年 5 月生产甲、乙、丙三种产品,共同耗用 D 材料 50 000 元。该企业当月三种产品的重量分别为 2 000 千克、3 000 千克、5 000 千克。该企业按重量分配法分配材料费用。计算分配如下:

材料费用分配率=50 000÷(2 000+3 000+5 000)=5(元/千克)

甲产品应分配 D 材料的费用=2 000×5=10 000(元)

乙产品应分配 D 材料的费用=3 000×5=15 000(元)

丙产品应分配 D 材料的费用=5 000×5=25 000(元)

材料费用的分配方法除上述分配法外,还有产品产量比例分配法、系数分配法等。

## 二、外购动力费用的归集与分配

外购动力费用是指向外单位购买各种动力,如电力、热力等所支付的费用。外购动力费用的核算包括外购动力费用的归集和外购动力费用的分配。

### (一) 外购动力费用的归集

企业在支付外购动力费用时,从理论上说应按动力的用途直接计入有关成本、费用账户,贷记“银行存款”账户。但在实际工作中,企业一般是通过“应付账款”账户进行核算的,即在付款时先将其做暂付款处理,借记“应付账款”账户,贷记“银行存款”账户,月末再按照外购动力的用途和数量分配费用,借记各成本、费用账户,贷记“应付账款”账户。

### (二) 外购动力费用的分配

外购动力有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产,有的用于经营管理。因此,外购动力费用应按车间、部门和用途进行分配。在有计量仪表记录的情况下,外购动力费用直接根据仪表所示的耗用数量和单价进行分配;在没有计量仪表记录的情况下,外购动力费用要按照一定的标准在各种产品之间进行分配。分配方法有生产工时比例法、机器工时比例法、定额消耗量法等。相关计算公式为

$$\text{电力费用分配率} = \frac{\text{电力费用总额}}{\text{各车间、部门动力和照明用电度数之和}}$$

$$\text{某车间、部门照明用电力费用} = \text{该车间、部门照明用电度数} \times \text{电力费用分配率}$$

$$\text{某车间动力用电力费用} = \text{该车间动力用电度数} \times \text{电力费用分配率}$$

$$\text{某车间动力用电力费用分配率} = \frac{\text{该车间动力用电费用}}{\text{该车间各种产品生产工时之和}}$$

$$\text{某产品分配动力用电力费用} = \text{该车间某产品生产工时} \times \text{该车间动力用电力费用分配率}$$

对于直接用于产品生产的动力费用,应借记“生产成本——基本生产成本”账户及所属产品成本明细账的“燃料及动力”成本项目;对于直接用于辅助生产又单独设置“燃料及动力”成本项目的动力费用,应借记“辅助生产成本”账户及所属明细账的“燃料及动力”成本项目;对于用于基本生产车间、辅助生产车间及行政管理部门等的动力费用,应分别借记“制造费用”“辅助生产成本”“管理费用”账户及其所属明细账的有关项目。如果基本生产车间和辅助生产车间不单独设置“燃料及动力”成本项目,那么发生的燃料动力费用应记入“制造费用”账户或“直接材料”“制造费用”成本项目。

**【例 2-4】** 湘资企业 2016 年 3 月共用电 28 000 度,发生电费 18 200 元。其中,基本生产车间生产产品用电 15 000 度,照明用电 2 000 度;机修车间用电 4 500 度;供电车间用电 3 000 度;企业管理部门用电 3 500 度。该企业采用生产工时比例法分配动力费用。该企业基本生产车间生产甲、乙产品。当月,甲、乙产品的生产工时分别为 6 000 小时和 4 000 小时。

在实际工作中,动力费用分配是通过编制外购动力费用分配表进行的,如表 2-2 所示。

表 2-2 外购动力费用分配表

2016 年 3 月

单位:元

应借账户		成本或费用项目	分配费用			电力费用分配		
			生产工时/小时	分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )	分配金额	用电度数	分配率/(元·度 <sup>-1</sup> )	分配金额
生产成本	基本生产成本	甲产品	燃料和动力	6 000		5 850		
		乙产品	燃料和动力	4 000		3 900		
	小计			10 000	0.975	9 750	15 000	9 750
	辅助生产成本	机修车间					4 500	2 925
		供电车间					3 000	1 950
	制造费用		水电费				2 000	1 300
管理费用		水电费				3 500	2 275	
合计						28 000	0.65	18 200

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	5 850
——乙产品	3 900
辅助生产成本——机修车间	2 925
——供电车间	1 950
制造费用	1 300
管理费用	2 275
贷:应付账款	18 200

### 三、职工薪酬费用的归集与分配

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的报酬,包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。根据《企业会计准则》,企业发生的职工薪酬费用应当按照不同的性质和用途计入相关的成本、费用项目。

#### 1. 工资总额的组成

工资总额是指企业在一定时期内直接支付给职工的劳动报酬。我国对工资总额的组成内容做了统一规定,明确划分了工资性质的支出和非工资性质的支出。企业必须按照规定的工资总额的组成内容组织工资核算。

根据现行制度,工资总额由以下几个部分组成:

- (1) 计时工资,指按规定的工资标准、工资等级,根据每个职工的出勤时间计算的工资。
- (2) 计件工资,指根据职工所完成的工作量和计件单价计算支付的劳动报酬。其具体包括实行超额累进计件、直接无限计件、限额计件、超定额计件等工资制支付给个人的工资;按劳动部门或主管部门批准的定额和计件单价支付给个人的工资;按工作任务包干办法支付给个人的工资;按营业额提成或利润提成办法支付给个人的工资。

(3) 奖金,指支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬,包括生产奖、节约奖、劳动竞赛奖、机关事业单位的奖励工资、其他奖金。

(4) 津贴和补贴,指为补偿职工特殊的劳动消耗和由于其他特殊原因而支付给职工的津贴,以及为保证职工工资水平不受物价影响而支付给职工的物价补贴。

(5) 加班加点工资,指按规定支付的加班工资和加点工资。

(6) 特殊情况下,如产假、婚丧假、探亲假、定期休假、停工学习、执行国家或社会义务等,按计时工资标准支付工资;病假,则根据病假长短(6个月以内为短期,6个月以上为长期)和工龄长短,按计时工资的一定比例支付工资。

企业在进行工资核算时,应该划清工资总额组成与非工资总额组成的界限。例如,创造发明奖、科技进步奖、自然科学奖、合理化建议奖、交通补贴、房屋补贴、劳动保险支出、劳动保护费支出、离退休职工的各项福利支出等,有的虽然随同工资发给职工,但不属于工资总额的组成内容,不应计入工资费用。

## 2. 工资费用的原始记录

工资费用核算的原始记录主要有工资卡片、考勤记录、产量工时记录等。为了正确计算应付给每个职工的工资,各单位应根据本单位生产经营管理工作及工资制度的具体要求,建立健全各项工资计算的原始记录,保证各项工资计算原始记录正确、真实、完整。

(1) 工资卡片。工资卡片是反映职工到职、离职、内部调动、职务职级变动、工资标准等级变动、各种津贴等基本情况的卡片。工资卡由劳动人事部门按人设置,并分部门保管。财务部门应根据劳动人事部门职工调入、调出的通知起发、停发职工工资,并根据工资卡和其他有关各项记录核定每个职工的工资标准。

(2) 考勤记录。考勤记录是反映职工出勤情况的原始记录,是计算职工工资、分析考核职工出勤和工作情况的依据。考勤记录一般采用编制考勤簿或考勤卡的方式。月末,考勤人员应将经过有关负责人检查、签章后的考勤记录送交会计部门审核。会计部门审核后即可计算每个职工的工资。

(3) 产量工时记录。产量工时记录是记录职工或生产小组在出勤时间内完成的数量、质量和生产产品所用工时数量的原始记录。它不仅是统计产品产量和工时、计算计件工资的原始依据,还是监督生产作业计划和工时定额完成情况、考核劳动生产率的重要依据。会计部门应对产量工时记录进行审核。只有经过审核的产量工时记录才能作为计算计件工资的依据。产量工时记录通常有工作通知单、工序进程单和工作班产量记录等。

## 3. 工资的计算

工资的计算包括应付工资、实发工资等的计算。相关计算公式为

$$\text{应付工资} = \text{计时工资} + \text{计件工资} + \text{加班加点工资} + \text{奖金} + \text{津贴和补贴} + \text{特殊情况下支付的工资}$$

$$\text{实发工资} = \text{应付工资} - \text{各种扣款}$$

(1) 计时工资的计算。计时工资是根据考勤记录登记的每个职工出勤或缺勤天数,按照规定的工资标准计算出来的。计时工资的计算方法有两种:月薪制和日薪制。

① 月薪制。月薪制又称扣缺勤制,是指按全勤月标准工资扣除缺勤工资来计算支付工资的一种方法。相关计算公式为

$$\text{月工资额} = \text{月标准工资} - \text{缺勤工资}$$



$$\text{缺勤工资} = \text{缺勤天数} \times \text{日工资率} \times \text{扣款比例}$$

日工资率的计算方法有以下两种:

a. 每月固定按 30 天计算, 则日工资率的计算公式为

$$\text{日工资率} = \text{月标准工资} \div 30$$

在这种日工资率下, 法定节假日应计付工资, 但缺勤期间的节假日按缺勤处理, 扣发工资。

b. 按月平均工作天数计算, 即每月固定按年日历天数 365 日减去 104 个双休日和 11 个法定节假日后除以 12, 计算出月平均工作天数为 20.83 天, 则日工资率的计算公式为

$$\text{日工资率} = \text{月标准工资} \div 20.83$$

在这种日工资率下, 法定节假日不付工资, 因而缺勤期间的节假日不扣工资。

**【例 2-5】** 湘资企业基本生产车间工人刘华的月标准工资为 1 050 元。已知某年 3 月有 8 个公休日。刘华在这个月请病假 3 天(包括一个星期六), 请事假两天。其病假工资按 80% 计发, 则月薪制下刘华当月应得工资额计算如下:

按 30 天计算:

$$\text{日工资率} = 1\,050 \div 30 = 35 (\text{元/天})$$

$$\text{月应得工资} = 1\,050 - 2 \times 35 - 3 \times 35 \times 20\% = 959 (\text{元})$$

每月按 20.83 天计算:

$$\text{月工资率} = 1\,050 \div 20.83 = 50.41 (\text{元/天})$$

$$\text{月应得工资} = 1\,050 - 2 \times 50.41 - 2 \times 50.41 \times 20\% = 929.02 (\text{元})$$

② 日薪制(发出勤制)。日薪制是按职工实际出勤天数和标准工资来计算应付工资的方法。月工资额的计算公式为

$$\text{月工资额} = \text{月出勤天数} \times \text{日工资率} + \text{应发缺勤工资}$$

$$\text{或} \quad \text{月工资额} = \text{月出勤天数} \times \text{日工资率} + \text{病假天数} \times \text{日工资率} \times (1 - \text{病假扣款比例})$$

**【例 2-6】** 承【例 2-5】, 日薪制下刘华当月应得工资额计算如下:

日工资率按 30 天计算:

$$\text{月应得工资} = (31 - 2 - 3) \times 35 + 3 \times 35 \times 80\% = 994 (\text{元})$$

日工资率按 20.83 天计算:

$$\text{月应得工资} = [31 - 8 - 2 - (3 - 1)] \times 50.41 + (3 - 1) \times 50.41 \times 80\% = 1\,038.45 (\text{元})$$

从以上计算可以看出, 不同的工资计算方法的计算结果不同。具体采用哪种方法, 可由企业自行确定, 但方法一旦确定, 为保持会计信息的可比性, 不得随意变更。

(2) 计件工资的计算。计件工资是根据有关产量记录和规定的计件单价计算的工资额。按照结算对象的不同, 计件工资可分为个人计件工资和集体计件工资两种。

① 个人计件工资的计算。个人计件工资应根据产量记录中每个职工个人完成的产品产量按下列公式计算得出:

$$\text{应付工资额} = \text{产品产量} \times \text{计件单价}$$

式中, 产品产量包括合格品产量和不是由于工人自身过失造成的不合格品(如料废品)数量。

对于不是由于工人自身过失造成不合格品的, 如未完成整个加工过程, 则应按生产工人完成的定额工时计算计件工资。由于工人自身过失造成工废产品的, 不仅不计算支付工资, 有的还得由责任人赔偿损失。

**【例 2-7】** 湘资企业基本生产车间工人张伟某月加工完成甲产品 400 个。这些产品均为合格产品。张伟当月完成乙产品 500 个,其中合格品有 480 个,工废品有 5 个,料废品有 15 个。甲产品的计件单价为 0.8 元,乙产品的计件单价为 1.2 元。张伟的计件工资计算如下:

$$\text{张伟的计件工资} = 400 \times 0.8 + (480 + 15) \times 1.2 = 914 (\text{元})$$

② 集体计件工资的计算。集体计件工资的计算方法与个人计件工资计算方法相同。只不过企业在计算出集体计件工资总额后,还要将集体计件工资在小组内部各成员之间按贡献大小进行分配。由于职工的级别或工资标准一般体现该职工劳动的质量和技术水平,工作时间一般体现劳动数量,因而小组内部一般按每人的工资标准和工作日数或工时数的乘积为比例进行分配。相关计算公式为

$$\text{计件工资分配率} = \frac{\text{小组应得计件工资总额}}{\text{按小组小时工资率与实际工时计算的工资额之和}}$$

$$\text{某工人应得计件工资} = \text{按该工人小时工资率与实际工时计算的工资额} \times \text{计件工资分配率}$$

**【例 2-8】** 湘资企业基本生产车间第一生产小组由甲、乙、丙、丁四人组成。2016 年 3 月,湘资企业共同完成某项工程,获得集体计件工资 9 450 元。该小组成员个人应得计件工资的计算结果如表 2-3 所示。

表 2-3 小组计件工资分配表

2016 年 3 月

单位:元

工人	小时工资率 /(元·小时 <sup>-1</sup> )	实际工作 小时/小时	按小时工资率与 实际工时计算的工资	计件工资 分配率 /(元·件 <sup>-1</sup> )	应得计件工资
甲	7	110	770		2 695
乙	6	120	720		2 520
丙	5	130	650		2 275
丁	4	140	560		1 960
合计		500	2 700	3.5	9 450

#### 4. 工资费用的归集

会计部门应该根据计算的每个职工工资,按车间、部门分别编制工资结算单,在工资结算单中再按照职工类别和姓名分行填列应付每个职工的各种工资、代发款项(如交通补贴等)、代扣款项(如代扣住房公积金、养老保险金、医疗保险金、个人所得税等)和应发金额,并将其作为与职工进行工资结算的依据。

为了掌握整个企业的工资结算和支付情况,财务人员还应根据各车间、部门的工资结算单等资料编制全厂工资结算单(又称工资结算汇总表),并据以编制工资费用分配表。在工资结算汇总表中,应付工资即归集的应分配计入成本、费用的工资费用。例如,湘资企业 2016 年 3 月的工资结算汇总表如表 2-4 所示。

表 2-4 工资结算汇总表

2016 年 3 月

单位:元

项 目		应付工资						代扣款项				实发 工资
		基本 工资	加班 工资	奖金	津贴 补贴	缺勤 扣款	合计	养老金	公积金	个人所 得税	合计	
基本 生产	生产工人	46 000		7 000	800	100	53 700	4 600	1 950	350	6 900	46 800
	管理人员	5 400		2 600	600		8 600	1 800	240	120	2 160	6 440
辅助 生产	机修车间	6 500	500	2 800	200	50	9 950	2 000	260	140	2 400	7 550
	供电车间	4 200		1 800	200		6 200	1 500	200	100	1 800	4 400
行政管理部門		7 500		3 200	300		11 000	3 500	340	160	4 000	7 000
其他部門		2 800		1 000	50		3 850	950	200	80	1 230	2 620
合计		72 400	500	18 400	2 150	150	93 300	14 350	3 190	950	18 490	74 810

### 5. 工资费用的分配

工资费用的大部分应计入产品成本和经营管理费用,但并不是所有的工资总额都计入费用、成本,如在建工程施工人员的工资则计入工程成本。具体情况如下:

(1) 基本生产车间产品生产工人的工资应记入“基本生产成本”账户的借方及所属明细账的“直接人工”成本项目。

(2) 基本生产车间管理人员的工资应记入“制造费用”账户的借方。

(3) 对于辅助生产车间工人、管理人员的工资,如企业分设“辅助生产成本”账户和“制造费用——辅助车间”账户核算的,应分别记入上述账户的借方;如企业未分设“辅助生产成本”账户和“制造费用——辅助车间”账户核算的,则应将辅助车间的工资费用记入“辅助生产成本”账户的借方。

(4) 行政管理人員的工资、长期病假人員的工资及福利人員的工资应记入“管理费用”账户的借方。

(5) 专职销售机构人員的工资应记入“销售费用”账户的借方。

(6) 从事基本建设工程人員的工资应记入“在建工程”账户的借方,已分配的工资总额应记入“应付职工薪酬”账户的贷方。

(7) 如果有未参加劳动保险社会统筹的职工,那么其退休人员工资仍由企业发放,但他们的工资不属于工资总额的范围,不应通过“应付职工薪酬”账户核算,而应在发放时直接记入“管理费用”账户,贷记“库存现金”账户或“银行存款”账户。

(8) 基本生产车间工人的计件工资属于直接计入费用,应直接记入该产品成本明细账的“直接人工”成本项目。计时工资、奖金、津贴的核算应视情况而定:如果月内只生产一种产品,那么仍可作为直接费用直接计入所生产产品的成本;如果月内生产多种产品,那么属于间接费用,应在各产品之间进行分配。

**【例 2-9】** 表 2-4 所示的基本生产工人应付工资为 53 700 元,属于甲、乙两种产品共同发生的工资费用,按规定应依据产品的生产工时标准进行分配。甲、乙两种产品的生产工时

分别为 6 000 小时、4 000 小时,则工资费用分配如下:

$$\text{工资费用分配率} = \frac{53\,700}{6\,000 + 4\,000} = 5.37 (\text{元/小时})$$

计入甲产品的工资费用 = 6 000 × 5.37 = 32 220 (元)

计入乙产品的工资费用 = 4 000 × 5.37 = 21 480 (元)

工资费用的分配是通过编制工资费用分配表进行的。该表是根据工资结算单或工资结算汇总表进行的,如表 2-5 所示。

表 2-5 工资费用分配表

2015 年 3 月

单位:元

分配对象			工 资			直接计入	合计	
应借账户	成本、费用项目	生产工时/小时	分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )	分配金额				
生产成本	基本生产成本	甲产品	直接人工	6 000		32 220	32 220	
		乙产品	直接人工	4 000		21 480	21 480	
		小计		10 000	5.37	53 700	53 700	
	辅助生产成本	机修车间	直接工资				9 950	9 950
		供电车间	直接工资				6 200	6 200
		小计					16 150	16 150
制造费用		工资				8 600	8 600	
管理费用		工资				14 850	14 850	
合计					53 700	39 600	93 300	

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	32 220
——乙产品	21 480
辅助生产成本——机修车间	9 950
——供电车间	6 200
制造费用	8 600
管理费用	14 850
贷:应付职工薪酬——工资	93 300

#### 四、其他费用的归集与分配

##### (一) 折旧费用的归集与分配

企业的固定资产在长期使用过程中会不断地发生损耗,固定资产的价值会随着损耗加剧而逐渐减少,减少的那部分价值就是固定资产折旧。固定资产价值应该在固定资产的有效使用年限内进行分摊,形成折旧费用,分别记入相关的成本费用账户。

### 1. 折旧费用的归集

(1) 折旧范围。按现行制度的规定,企业对除单独估价作为固定资产入账的土地、已提足折旧仍继续使用的固定资产、以经营租赁方式租入的固定资产以外的其他固定资产都要计提折旧。

企业一般按月提取折旧,以月初固定资产原值作为计提折旧的依据。当月增加的固定资产当月不提折旧,从下月开始计提;当月减少的固定资产当月照提折旧,从下月起不再提折旧。固定资产提足折旧后,不管其是否继续使用,均不再提取折旧。未提足折旧且提前报废的固定资产不再补提折旧。

(2) 计提折旧的方法。企业计提固定资产折旧的方法主要有平均年限法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。用不同的方法计算各期的折旧费用,结果是不同的,会直接影响企业某期的成本、费用水平。企业应注意选择适当的折旧方法。固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。各种折旧方法的具体内容可参阅《财务会计》,本书不再赘述。

### 2. 折旧费用的分配

一种产品的生产往往需要多种机器设备,而每种机器设备又可能生产出多种产品。因此,机器设备的折旧费用是直接用于产品生产的费用,但是将其直接计入所生产的产品成本的分配工作比较复杂。为了简化产品成本的计算工作,企业将生产产品用机器设备的折旧费用和间接用于产品生产的车间房屋等其他固定资产的折旧费用一起作为制造费用的一个费用项目。也就是说,折旧费用应按固定资产使用的车间、部门分别记入“制造费用”“基本生产成本——辅助生产成本”“管理费用”等账户的借方,折旧总额应记入“累计折旧”账户的贷方。

当固定资产折旧的变化不是很频繁时,为减轻折旧计算的工作量,企业各车间、部门每月计提的折旧额可根据下述公式计算:

本月应提折旧额 = 上月提取的折旧额 + 上月增加固定资产应增加的折旧额 - 上月减少固定资产应减少的折旧额

月末,会计部门应根据计算结果编制折旧费用分配表,据以对折旧进行账务处理。例如,湘资企业 2016 年 3 月的固定资产折旧费用分配表如表 2-6 所示。

表 2-6 固定资产折旧费用分配表

2016 年 3 月

单位:元

项 目		上月固定 资产折旧额	上月增加的固 定资产折旧额	上月减少的固定 资产折旧额	本月固定资 产折旧额
基本生产车间		8 240	460	300	8 400
辅助生 产车间	机修车间	2 260	240	100	2 400
	供电车间	1 230	170	60	1 340
管理部门		2 080		180	1 900
合计		13 810	870	640	14 040





## 第二节 辅助生产费用的归集与分配

辅助生产费用是指为基本生产车间、管理部门或其他辅助生产车间提供产品或劳务而发生在辅助生产车间的各项耗费。基本生产车间是企业内从事各种产品生产的车间。其以生产各种商品产品为主要任务。基本生产车间是企业的主要生产单位。企业内专门为基本生产车间、管理部门提供产品或劳务的服务部门称为辅助生产车间。其所从事的生产活动称为辅助生产,而从事辅助生产所发生的各项费用就是辅助生产费用。辅助生产车间的主要任务就是为企业内的其他车间和部门提供产品或劳务服务,如供电、机修、供水等。它是企业的辅助生产单位。虽然辅助生产车间有时也可能对外提供服务,但这并不是辅助生产车间的主要任务。

虽然辅助生产车间与基本生产车间有很大的区别,但两者都是企业生产活动的重要部门。一个完整的企业不仅要设置基本生产车间,生产对外销售的产品,还要设置辅助生产车间,为基本生产车间和管理部门服务。辅助生产车间生产的产品和劳务一般为基本生产车间和管理部门耗用,很难对外销售。如果有对外销售,那么该辅助生产车间应单独计算成本。

辅助生产车间所生产的产品和提供劳务的成本将直接影响到企业产品的生产成本水平。只有先确定了辅助生产成本,才能计算基本生产成本。由于月末辅助生产费用应在各受益对象之间进行分配,因此必须正确、及时地组织辅助生产费用的核算。

### 一、辅助生产费用的归集

辅助生产费用是通过“生产成本——辅助生产成本”账户进行归集的,一般应按车间及劳务种类设置明细账,进行明细分类核算。对于发生的各项辅助生产费用,企业应通过“生产成本——辅助生产成本”账户的借方进行归集,并将其记入相应明细账的有关成本项目;对于发生的直接费用,企业应直接将其记入各明细账的有关成本项目;对于发生的间接费用,企业则应将其分配记入该账户。

在通常情况下,辅助生产车间发生的间接费用应先在“制造费用”账户借方归集,年终再分配转入“生产成本——辅助生产成本”账户,这与基本生产车间的间接费用的处理方法相同。

如果辅助生产车间发生的间接费用很少,而该辅助生产车间又不对外提供产品,那么该车间可以不设“制造费用”明细账,而将发生的间接费用直接记入“生产成本——辅助生产成本”账户的各有关费用项目中。另外,在一些规模较小、发生辅助生产费用不多的企业也可以不设置“生产成本——辅助生产成本”账户,而是将发生的各项费用全部记入按车间设置的“制造费用”账户的各有关费用项目。

如果辅助生产车间只生产一种产品或提供单一劳务,那么也不必设置辅助生产车间的“制造费用”明细账,而将发生的所有间接费用直接记入“生产成本——辅助生产成本”账户。

对于辅助生产车间发生的各项费用,如材料费用、工资费用、职工福利费、外购动力费等,应根据材料费用分配表、工资费用分配表、职工福利费分配表、外购动力费分配表等有关凭证,记入“生产成本——辅助生产成本”账户的借方,在结转完工产品和提供劳务实际

成本时再记入“生产成本——辅助生产成本”账户的贷方。对于提供劳务的辅助生产车间来说,“生产成本——辅助生产成本”账户月末无余额;对于提供产品的辅助生产车间,“生产成本——辅助生产成本”账户月末一般有余额,表示该车间的在产品成本。

归集辅助生产费用的会计分录如下:

借:辅助生产成本

贷:原材料

应付账款

应付职工薪酬

预提费用

待摊费用

累计折旧

银行存款

## 二、辅助生产费用的分配

对于通过“辅助生产成本”账户及所属明细账户归集的辅助生产费用,企业月末需要按一定的方法将其在各受益单位之间进行分配。

由于辅助生产车间所生产的产品和提供的劳务的种类不同,归集费用转出和分配的程序方法也不一样。辅助生产车间所生产的工具、模具、修理用备件等产品的成本,应在完工入库时计算出来并结转为存货成本,从“辅助生产成本”账户的贷方转入“原材料”“低值易耗品”等账户的借方。对于辅助生产车间由于提供不能入库的产品和劳务(如电、气、修理等)而发生的费用,需要在各受益对象之间按照受益数量或其他有关比例进行分配,从“辅助生产成本”账户的贷方转入相关账户的借方。辅助生产费用的分配是通过编制辅助生产费用分配表进行的。

辅助生产车间提供的产品和劳务主要是给基本生产车间和企业管理部门使用和服务的,但某些辅助生产车间之间也会相互提供产品或劳务,如修理车间为供电车间修理设备,供电车间为修理车间提供电力,等等。为了正确计算辅助生产产品或劳务的成本,企业在分配辅助生产费用时应先在各辅助生产车间之间进行费用的交互分配,然后对外(辅助生产车间以外的各受益部门)分配费用。这是辅助生产费用分配的特点。

辅助生产费用的分配方法一般有直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法和代数分配法等。

### 1. 直接分配法

直接分配法是指将各辅助生产车间发生的费用直接分配给除辅助生产车间以外的各受益对象,而不考虑各辅助生产车间相互提供产品或劳务的情况的一种方法。相关计算公式为

$$\text{某产品或劳务分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间待分配的费用}}{\text{各受益对象耗用产品或劳务的总量}}$$

各受益对象应分配的费用 = 该对象耗用产品或劳务总量 × 某产品或劳务分配率

**【例 2-11】** 2016 年 3 月,湘资企业辅助生产车间发生如下费用:机修车间发生的费用为 15 000 元,供电车间发生的费用为 23 400 元。各辅助生产车间供应产品或劳务的数量如表 2-7 所示。

表 2-7 各辅助生产车间供应产品或劳务的数量

受益对象		机修车间/小时	供电车间/度
基本生产车间	甲产品	900	14 000
	乙产品	850	12 000
	一般耗用	450	2 000
辅助生产车间	机修车间		4 000
	供电车间	500	
行政管理部门		300	8 000
合计		3 000	40 000

采用直接分配法编制的辅助生产费用分配表如表 2-8 所示。

表 2-8 辅助生产费用分配表(直接分配法)

2016 年 3 月

单位:元

项 目		机修车间		供电车间		合 计	
		劳务量 /小时	金 额	劳务量 /度	金 额		
待分配费用			15 000		23 400	38 400	
产品或劳务量		2 500		36 000			
分配率/元·小时 <sup>-1</sup> 、元·度 <sup>-1</sup>		6		0.65			
生产 成本	基本生产成本	甲产品	900	5 400	14 000	9 100	14 500
		乙产品	850	5 100	12 000	7 800	12 900
一般消耗		450	2 700	2 000	1 300	4 000	
管理费用		300	1 800	8 000	5 200	7 000	
合计		2 500	15 000	36 000	23 400	38 400	

注:机修分配率=15 000÷2 500=6(元/小时),供电分配率=23 400÷36 000=0.65(元/度)。

相关会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本——甲产品	14 500
——乙产品	12 900
制造费用	4 000
管理费用	7 000
贷:生产成本——辅助生产成本——机修车间	15 000
——供电车间	23 400

采用直接分配法,各辅助生产费用只对外分配一次,计算工作最简便。当各辅助生产车间相互提供的产品或劳务的差异较大时,分配结果往往与实际不符。该方法一般在各辅助

生产车间相互提供产品或劳务不多,不进行交互分配对辅助生产成本和企业产品成本准确性影响不大时采用。

## 2. 交互分配法

交互分配法是指先根据各辅助生产车间、部门相互提供的产品或劳务数量和交互分配前的费用分配率进行一次交互分配,然后将各辅助生产车间、部门交互分配后的实际费用再采用直接分配法进行分配的一种方法。相关计算公式为

$$\text{某辅助生产车间交互劳务分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间直接发生费用}}{\text{该辅助生产车间提供的劳务总量}}$$

某辅助生产车间交互分配转入的费用 = 其他辅助生产车间向该辅助生产车间提供的劳务量 × 耗用劳务的交互分配率

某辅助生产车间交互分配转出的费用 = 该辅助生产车间向其他辅助生产车间提供的劳务量 × 提供劳务的交互分配率

某辅助生产车间交互分配后的实际费用 = 该辅助生产车间直接发生费用 + 该辅助生产车间交互分配转入的费用 - 该辅助生产车间交互分配转出的费用

交互分配后某产品或劳务的分配率 =  $\frac{\text{该辅助生产车间交互分配后的实际费用}}{\text{除辅助生产车间以外受益对象耗用的产品或劳务总量}}$

**【例 2-12】** 承【例 2-11】,采用交互分配法对辅助生产费用进行分配。辅助生产费用分配表如表 2-9 所示。

表 2-9 辅助生产费用分配表(交互分配法)

2016 年 3 月

单位:元

项 目		机修车间		供电车间		费用合计	
		劳务量/小时	金 额	劳务量/度	金 额		
交互分配	待分配费用		15 000		23 400	38 400	
	劳务供应量	3 000		40 000			
	分配率/元·小时 <sup>-1</sup> 、 元·度 <sup>-1</sup>		5		0.585		
	辅助生 产车间	机修车间			4 000	2 340	
		供电车间	500	2 500			
对外分配	待分配费用		14 840		23 560	38 400	
	劳务量	2 500		36 000			
	分配率		5.936		0.654 4		
	基本生 产车间	甲产品	900	5 342.4	14 000	9 161.6	14 504
		乙产品	850	5 045.6	12 000	7 852.8	12 898.4
		一般耗用	450	2 671.2	2 000	1 308.8	3 980
	行政管理部门	300	1 780.8	8 000	5 235.2	7 016	
合计	2 500	14 840	36 000	23 558.4	38 398.4		

注:14 840=15 000-2 500+2 340,23 560=23 400-2 340+2 500。



相关会计分录如下:

① 交互分配。

借:辅助生产成本——机修车间	2 340
——供电车间	2 500
贷:辅助生产成本——机修车间	2 500
——供电车间	2 340

② 对外分配。

借:基本生产成本——甲产品	14 504
——乙产品	12 898.4
制造费用	3 980
管理费用	7 016
贷:辅助生产成本——机修车间	14 840
——供电车间	23 558.4

在交互分配法下,辅助生产车间内部先进行了交互分配,因而弥补了直接分配法的不足,提高了辅助生产费用分配的准确性。但是,由于交互分配法进行了两次分配,因而分配计算工作有所增加,特别是在辅助生产车间比较多的情况下,计算尤为复杂。因此,交互分配法适用于各辅助生产车间不多、相互提供产品或劳务较多的企业。

### 3. 计划成本分配法

计划成本分配法是指企业按照事先已确定的计划单位成本,以及辅助生产车间为所有受益对象提供产品或劳务的数量计算分配辅助生产费用的一种方法。

企业采用计划成本分配法分配费用时,需要分以下两个步骤进行:

(1) 将各受益对象接受产品或劳务的数量分别乘以计划单位成本,计算出分配给各受益对象的金额。

(2) 将各受益对象实际发生的费用(在分配之前已归集的费用和交互分配转入的费用)与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额,追加分配给除辅助生产车间以外的各受益对象(当差额较大时)或全部计入管理费用(当差额较小时)。

相关计算公式为

某受益对象应分配的辅助生产费用=该辅助生产计划单位成本×该受益对象接受辅助生产的劳务数量

某辅助车间按计划单位成本分配的费用总额=该辅助生产车间提供的劳务总量×该辅助生产车间提供的计划单位成本

某辅助生产车间实际发生的费用总额=该辅助生产车间待分配的费用+从其他辅助生产车间按计划成本转入的费用

某辅助生产车间提供劳务的成本差异=该辅助生产车间实际发生的费用总额-该辅助生产车间按计划成本分配的费用额

**【例 2-13】** 承【例 2-11】,采用计划成本分配法对辅助生产费用进行分配。辅助生产费用分配表如表 2-10 所示。

表 2-10 辅助生产费用分配表(计划成本分配法)

2016年3月

单位:元

项 目		机修车间		供电车间		费用合计
		劳务量/小时	金 额	劳务量/度	金 额	
待分配费用和数量		3 000	15 000	40 000	23 400	38 400
计划单位成本		5.1		0.55		
辅助生 产车间	机修车间			4 000	2 200	2 200
	供电车间	500	2 550			2 550
	小计	500	2 550	4 000	2 200	4 750
基本生 产车间	甲产品	900	4 590	14 000	7 700	12 290
	乙产品	850	4 335	12 000	6 600	10 935
	一般耗用	450	2 295	2 000	1 100	3 395
	小计	2 200	11 220	28 000	15 400	26 620
行政管理部门		300	1 530	8 000	4 400	5 930
按计划成本分配金额			15 300		22 000	37 300
辅助生产实际成本			17 200		25 950	43 150
辅助生产成本差异			1 900		3 950	5 850

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	12 290
——乙产品	10 935
辅助生产成本——机修车间	2 200
——供电车间	2 550
制造费用	3 395
管理费用	5 930
贷:辅助生产成本——机修车间	15 300
——供电车间	22 000
借:管理费用	5 850
贷:辅助生产成本——机修车间	1 900
——供电车间	3 950

在计划成本分配法下,企业按照事先确定的计划成本分配辅助生产费用,不需要单独计算费用分配率,因而大大简化了计算分配的工作量。但是,企业在采用计划成本分配法时必须注意计划单位成本的准确性。该方法一般只适用于制订计划单位成本比较准确的企业。

#### 4. 顺序分配法

顺序分配法是指企业将辅助生产费用按照事先排列的顺序进行分配的一种方法。排序方法是按各辅助生产车间相互之间的受益量确定的:受益少的排在前面,受益多的排在后面。每个辅助生产车间只对排在其后的辅助生产车间及其他受益对象分配费用,而不考虑

排在其前面的各辅助生产车间相互耗用劳务的情况。

【例 2-14】承【例 2-11】，采用顺序分配法对辅助生产费用进行分配。辅助生产费用分配表如表 2-11 所示。

表 2-11 辅助生产费用分配表(顺序分配法)

2016 年 3 月

单位:元

项 目		机修车间	供电车间	合 计	
待分配 费用	直接发生的费用	15 000	23 400	38 400	
	分配转入		2 500		
	小计	15 000	25 900	40 900	
劳务量/度、小时		3 000	36 000		
分配率		5	0.719 4		
辅助生 产车间	供电车间	耗用数量/度	500		
		分配金额	2 500	2 500	
	机修车间	耗用数量/小时			
		分配金额			
基本生 产车间	甲产品	耗用数量/小时、度	900	14 000	
		分配金额	4 500	10 071.6	14 571.6
	乙产品	耗用数量/小时、度	850	12 000	
		分配金额	4 250	8 632.8	12 882.8
	一般耗用	耗用数量/小时、度	450	2 000	
		分配金额	2 250	1 438.8	3 688.8
行政管理部门		耗用数量/小时、度	300	8 000	
		分配金额	1 500	5 755.2	7 255.2
合计		15 000	25 898.4	40 898.4	

相关会计分录如下:

借:辅助生产成本——供电车间	2 500
基本生产成本——甲产品	4 500
——乙产品	4 250
制造费用	2 250
管理费用	1 500
贷:辅助生产成本——机修车间	15 000
借:基本生产成本——甲产品	10 071.6
——乙产品	8 632.8
制造费用	1 438.8
管理费用	5 755.2
贷:辅助生产成本——供电车间	25 898.4

企业应在各辅助生产车间相互之间耗用劳务量有明显顺序的情况下采用顺序分配法,但应注意按受益多少进行排序,并不是指受益数量的多少,而是指受益金额的大小。

### 5. 代数分配法

代数分配法是指根据代数中解联立方程的原理,先计算确定各辅助生产车间提供产品或劳务的单位成本,再按照各受益对象的耗用量和单位成本计算分配辅助生产费用的一种方法。

**【例 2-15】** 承【例 2-11】,设  $x$  为每小时的成本, $y$  为每度电的成本,列联立方程式如下:

$$\begin{cases} 3\,000x=15\,000+4\,000y \\ 40\,000y=23\,400+500x \end{cases}$$

$$\text{解得: } \begin{cases} x=5.878 \\ y=0.6585 \end{cases}$$

辅助生产费用分配表如表 2-12 所示。

表 2-12 辅助生产费用分配表(代数分配法)

2015 年 3 月

单位:元

项 目		机修车间	供电车间	合 计	
待分配费用		15 000	23 400	38 400	
供应劳务数量/小时、度		3 000	40 000		
费用分配率		5.878	0.6585		
辅助生 产车间	机修车间	耗用数量	4 000		
		分配金额	2 634	2 634	
	供电车间	耗用数量/小时、度	500		
		分配金额	2 939	2 939	
产品生 产车间	甲产品	耗用数量/小时、度	900	14 000	
		分配金额	5 290.2	9 219	14 509.2
	乙产品	耗用数量/小时、度	850	12 000	
		分配金额	4 996.3	7 902	12 898.3
	一般耗用	耗用数量/小时、度	450	2 000	
		分配金额	2 645.1	1 317	3 962.1
行政管理部门		耗用数量/小时、度	300	8 000	
		分配金额	1 763.4	5 268	7 031.4
合计		17 634	26 340	43 974	

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	14 509.2
——乙产品	12 898.3
辅助生产成本——机修车间	2 634
——供电车间	2 939
制造费用	3 962.1

管理费用	7 031.4
贷:辅助生产成本——机修车间	17 634
——供电车间	26 340

### 第三节 制造费用的归集与分配

#### 一、制造费用的归集

制造费用是指工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生产费用。

制造费用大部分是在生产单位(车间或分厂)中发生的。有的制造费用是间接用于产品生产的费用,如机物料消耗、车间房屋建筑物的折旧费、修理费、车间用于组织和管理生产的费用等;有的制造费用是直接用于产品生产,但管理上不要求或者核算上不便于单独核算,因而没有专设成本项目的费用,如机器设备的折旧费、修理费等。

制造费用的归集和分配是通过“制造费用”账户进行的。该账户应按不同的车间、部门设立明细账,账内按费用项目设立专栏或专户,分别反映各车间、部门各项制造费用的发生情况。

在基本生产车间发生的费用中,直接用于产品生产并专设成本项目的费用应借记“基本生产成本”账户及有关产品成本账户,不能直接计入产品成本的费用应借记“制造费用”账户及相关明细账户。

如果辅助生产车间发生的费用是通过“制造费用”账户核算的,那么应比照基本生产车间发生的费用核算;如果辅助生产车间发生的费用不是通过“制造费用”账户核算的,那么应全部借记“辅助生产成本”账户及相关明细账户。

月末,企业在“制造费用”账户和所属明细账户的借方归集了制造费用后,应按照一定方法分配计入各种产品成本。制造费用明细账如表 2-13 所示。

表 2-13 制造费用明细账

车间:基本生产车间

单位:元

2016年		摘要	借方金额						合计
月	日		机物料消耗	外购动力费	工资及福利费	折旧费	修理费	水电费	
3	31	直接材料费用分配表	3 000						3 000
	31	外购动力费用分配表		1 300					1 300
	31	工资费用分配			8 600				8 600
	31	福利费分配表			1 204				1 204
	31	折旧费用分配表				8 400			8 400
	31	辅助生产费用分配表					2 700	1 300	4 000
		制造费用合计	3 000	1 300	9 804	8 400	2 700	1 300	26 504
		月末分配制造费用	3 000	1 300	9 804	8 400	2 700	1 300	26 504



## 二、制造费用的分配

将辅助生产车间的制造费用通过“制造费用”账户进行核算的企业应该先分配辅助生产车间的制造费用,将其记入“辅助生产成本”账户,然后分配辅助生产费用,将其中应由基本生产车间负担的计入基本生产车间的制造费用,最后分配基本生产车间的制造费用。

若基本生产车间只生产一种产品,则所有与该产品相关的成本都是直接成本,包括制造费用,应直接计入产品成本。若基本生产车间同时生产多种产品,则制造费用属于间接费用,应采用适当的方法分配计入各种产品成本。分配方法一般有生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和按年度计划成本分配率分配法等。

### (一) 生产工人工时比例法

生产工人工时比例法是以各种产品所耗生产工人的实际工时作为分配标准来分配制造费用的一种方法。该方法以实际工时为标准,可以反映劳动生产水平对产品成本的影响,使分配结果比较合理。这是较为广泛使用的一种分配方法。相关计算公式为

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\sum \text{各种产品生产工人工时}}$$

某产品应分担的制造费用 = 该产品生产工人工时数 × 制造费用分配率

**【例 2-16】** 湘资企业 2016 年 3 月共发生制造费用 26 324 元。该车间只生产甲、乙两种产品。其中,甲产品的生产工人工时为 6 000 小时,乙产品的生产工人工时为 4 000 小时。该企业的制造费用分配表如表 2-14 所示。

表 2-14 制造费用分配表

2016 年 3 月

应借科目		生产工时/小时	分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )	分配金额/元
基本生产成本	甲产品	6 000		15 794.4
	乙产品	4 000		10 529.6
合计		10 000	2.632 4	26 324

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	15 794.4
——乙产品	10 529.6
贷:制造费用	26 324

如果产品定额工时比较准确,那么分配标准也可以是实际产量的定额工时。实际生产工时可以根据产品的产量工时记录来统计,定额工时也可以根据产品的产量和单件产品的定额工时来计算。

### (二) 生产工人工资比例法

生产工人工资比例法是按照计入各种产品成本的生产工人实际工资数作为分配标准来分配制造费用的一种方法。由于生产工人的工资可以直接从工资分配表中获得,因而采用这一方法核算较为简便。相关计算公式为

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\sum \text{各种产品生产工人工资}}$$

某产品应分担的制造费用=该产品生产工人工资数×制造费用分配率

如果生产工人工资本身是按生产工时比例分配计入各种产品成本的,那么按生产工人工资比例法分配制造费用与按生产工人工时比例法分配制造费用的结果相同。但是,企业在采用生产工人工资比例法分配制造费用时,应注意各种产品生产的机械化程度应该相差不多。由于制造费用包括不少与机械使用相关的费用(如修理费、折旧费、租赁费、保险费等),所以当采用生产工人工资作为分配标准时,会使机械化程度高的产品负担较低的费用,从而导致制造费用分配不合理。

### (三) 机器工时比例法

机器工时比例法是以各种产品生产时所用的机器设备运转时间作为分配标准来分配制造费用的一种方法。相关计算公式为

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\sum \text{各种产品机器工时}}$$

某产品应分担的制造费用=该产品机器工时数×制造费用分配率

在机器工时比例法下,各产品制造费用分配的多少与该产品所用机器设备运转时间长短成正比例关系。因此,机器工时比例法适用于产品生产机械化程度较高的车间。

### (四) 按年度计划成本分配率分配法

按年度计划成本分配率分配法是根据企业正常生产经营条件下,各车间或部门全年制造费用的计划数和年度内各产品计划产量的定额分配标准产量,在年度开始前计算一个全年度适用的计划分配率来分配制造费用的一种方法。采用这种分配方法,不管各月实际制造费用有多少,企业都对每月各种产品中的制造费用采用年度计划确定的计划分配率进行分配。但是,如果企业在年度内发现全年制造费用的实际数和产品实际产量与计划数可能发生较大差额,那么应及时调整计划分配率。相关计算公式为

$$\text{年度计划分配率} = \frac{\text{年度制造费用计划总额}}{\text{年度各种产品计划产量定额工时数}}$$

某产品应分担的制造费用=该产品该月实际产量定额工时数×年度计划分配率

**【例 2-17】** 湘资企业基本生产车间 2016 年全年计划如下:甲产品的计划产量为 20 000 件,乙产品的计划产量为 30 000 件,全年计划制造费用为 102 600 元。甲产品的工时定额为 5 小时,乙产品的工时定额为 3 小时。2016 年 3 月,甲产品的实际产量为 2 000 件,乙产品的实际产量为 2 800 件。相关会计处理如下:

$$\text{年度计划分配率} = \frac{102\,600}{20\,000 \times 5 + 30\,000 \times 3} = 0.54 (\text{元/小时})$$

$$\text{甲产品应负担的制造费用} = 2\,000 \times 5 \times 0.54 = 5\,400 (\text{元})$$

$$\text{乙产品应负担的制造费用} = 2\,800 \times 3 \times 0.54 = 4\,536 (\text{元})$$

相关会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	5 400
——乙产品	4 536
贷:制造费用	9 936

**【例 2-18】** 承【例 2-17】,假定全年制造费用实际发生额为 33 480 元,甲产品已分配 13 000 元,乙产品已分配 18 000 元。相关会计处理如下:

$13\ 000+18\ 000=31\ 000$ (元)

调整差异如下:

甲产品应补加分配额 $= (33\ 480-31\ 000) \times \frac{13\ 000}{31\ 000} = 1\ 040$ (元)

乙产品应补加分配额 $= (33\ 480-31\ 000) \times \frac{18\ 000}{31\ 000} = 1\ 440$ (元)

全年实际发生的制造费用大于计划累计分配额,故应将差额 2 480 元分配进各产品成本中。会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品	1 040
——乙产品	1 440
贷:制造费用	2 480

经过调整,“制造费用”账户年末无余额。

按年度计划成本分配率分配法可以大大简化制造费用的日常分配核算工作,比较适合于季节性生产的企业,有利于将制造费用均衡地计入产品生产成本。不过,采用这种方法的企业必须有较高的计划定额管理水平;否则,年度制造费用的计划数与实际发生数脱离太大,会影响成本计算的正确性。

## 第四节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集与分配

### 一、在产品与完工产品的含义

#### (一) 在产品的含义

企业的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。它有广义和狭义之分。广义的在产品是就整个企业来说的,是指没有完成企业全部生产过程,不能作为商品销售的产品,包括期末正在各个车间加工中的在制品、已经完成一个或几个生产步骤但还需要继续加工的自制半成品、等待验收入库的产品、正在返修或等待返修的可修复废品。狭义的在产品是就某一车间或某一生产步骤来说的,是指本车间或本生产步骤正在加工的在制品。该车间或生产步骤已经完工交出的自制半成品不包括在内。

#### (二) 完工产品的含义

完工产品是指已经完成全部生产过程并验收入库,可以作为商品销售的产品,即产成品。完工产品也有广义和狭义之分。狭义的完工产品是指产成品。广义的完工产品不仅包括产成品,还包括已在某一生产步骤完工,继续交由下一步骤加工或交给半成品库的半成品。

### 二、生产费用与在产品及完工产品的关系

企业在生产过程中发生的各种耗费经过归集、分配都已按成本项目集中反映在“生产成本——基本生产成本”账户及其所属明细账中。如果企业或车间月末没有在产品,那么应计入该对象的全部生产费用,即完工产品成本。完工产品的总成本除以完工产品数量即得到

完工产品的单位成本。如果月末没有完工产品,那么计入该对象的全部生产费用就是月末在产品成本。如果月末既有完工产品又有在产品,那么应由本期负担的费用是月初在产品成本加上本月发生的生产费用。这时,企业要在完工产品和月末在产品之间采用适当的方法分配费用,以计算完工产品和月末在产品的成本。生产耗费是针对生产投入而言的,而完工产品与在产品是针对产出而言的。因此,完工产品、在产品与本月生产费用的关系如下:

$$\text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用} = \text{本月完工产品成本} + \text{月末在产品成本}$$

从上式可以看出,前两项费用之和即生产产品所发生的累计生产费用,应该由完工产品和月末在产品共同来承担。也就是说,企业要将生产费用累计数在完工产品和在产品之间进行分配。分配方法可以有两种:一是将前两项费用之和在完工产品与月末在产品之间按一定的比例进行分配,同时计算出完工产品成本和月末在产品成本;二是先确定月末在产品成本,再从前两项费用之和中减去月末在产品成本,从而计算出完工产品成本。计算公式为

$$\text{本月完工产品成本} = \text{月初在产品成本} + \text{本月生产费用} - \text{月末在产品成本}$$

### 三、在产品数量的确定

合理、准确地确定在产品数量和加强在产品实物管理是日常成本管理的一项重要内容,也是成本核算的一项基础性工作。在产品数量的确定主要包括两个方面:一方面是做好在产品的日常收发结存的日常性工作,另一方面是做好在产品定期和不定期的清查盘点工作。

为了做好在产品的收发结存核算工作,企业应该建立健全原始记录制度,完善各种交接手续,设置在产品收发结存明细账(在产品台账)以核算在产品的数量。在产品台账应当分生产单位(分厂、车间),按产品的品种和在产品的品名来设置,以反映各生产单位各种在产品的收入、发出和结存情况。车间核算人员应根据领料凭证、在产品内部转移凭证及产品交库凭证随时登记在产品收发数量,这样既可以从账面上随时掌握在产品动态,又可以查清在产品的实存数量。在产品台账的一般格式如表 2-15 所示。

表 2-15 湘资企业在产品台账

车间名称:基本生产车间

零部件名称:4562

单位:件

2016 年		摘要	收入		转出			结存	
月	日		凭证号	数量	凭证号	合格品	废品	完工	未完工
3	1	上月结转							40
	5	收入	领 1	200	收 1	100			140
	10	交出			收 2	80			60

为了核实在产品数量,保证在产品账实相符,企业必须定期或不定期地对在产品进行盘点,并根据清查结果编制在产品盘点表,将其与在产品台账进行核对。如有不符,还应填制在产品盘盈盘亏报告表,并说明发生盈亏的原因及处理意见等。会计人员在认真审核并报经有关部门和领导审批后,对清查的结果进行相应的账务处理。具体处理程序和方法在《财务会计》中有所介绍,此处不再赘述。

### 四、生产费用在完工产品与月末在产品之间分配的方法

企业将本月生产费用在完工产品与月末在产品之间进行分配的方法有以下几种:

### （一）不计算在产品成本法

有些类型的企业如矿山采掘企业,月末虽然有在产品,但通常数量较少,价值也低,且各月末在产品数量也比较稳定。根据重要性原则,为了简化核算工作,企业可以不计算月末在产品成本。

该方法的基本特点是基本生产成本明细账中归集的产品成本全部由本月完工产品负担,而不由月末在产品负担,即本月完工产品成本等于本月发生的生产费用。

### （二）在产品按年初固定成本计算法

有些类型的企业所生产的产品的月末在产品数量较大,但各月在产品数量大致稳定。这时,各月末在产品成本可以按上年末计算确定的在产品成本(固定月末在产品成本)计算。

该方法的基本特点是每年只计算 12 月末的在产品成本,在次年的 1~11 月,不论在产品数量是否发生变化,都以固定的成本作为各月末在产品成本。在这种分配方法下,每月发生的生产费用就是该月完工产品的成本。相关计算公式为

本月完工产品成本 = 月初在产品成本(固定年初数额) + 本月发生生产费用 - 月末在产品成本(固定年初数额) = 本月发生生产费用

### （三）在产品只计算材料成本法

对于有些类型的企业所生产的产品来说,直接材料费用在产品成本中所占的比重较大,人工费用和制造费用在产品成本中所占的比重很小。此时,企业对月末在产品可以只计算材料成本,将直接人工和制造费用全部由完工产品负担。采用这种方法,本月完工产品成本的计算方法是将月初在产品成本加上本月发生的生产费用,再减去月末在产品材料成本。

该方法适用于各月末产品数量较大且比较均衡,同时直接材料费用在产品成本中所占比重较大的产品,如酿酒、造纸等行业的产品。

**【例 2-19】** 湘资企业 2016 年 3 月生产甲产品的月初在产品成本为 6 000 元(只含材料费用)。该企业当月共发生生产费用 64 000 元,其中直接材料费用 61 400 元,直接人工费用 1 850 元,制造费用 750 元。该企业当月完工产品数量为 400 件,在产品数量为 100 件。原材料于生产开始时一次性投入。相关计算如下:

$$\text{材料费用分配率} = \frac{6\,000 + 61\,400}{400 + 100} = 134.8(\text{元/件})$$

$$\text{在产品成本} = 100 \times 134.8 = 13\,480(\text{元})$$

$$\text{完工产品成本} = 6\,000 + 64\,000 - 13\,480 = 56\,520(\text{元})$$

### （四）约当产量法

约当产量法是指按照本月完工产品的数量和月末在产品的约当产量分配生产费用,以确定本月完工产品成本和月末在产品实际成本的方法。这种方法的适应范围较广,特别是当月末在产品数量较大且各月在产品结存量不稳定,并且其他分配方法受到限制不宜采用时尤为适合。

#### 1. 在产品约当产量的计算

在产品约当产量是将月末在产品按其完工程度或投料程度折算为相当于完工产品的数量。其计算公式为



月末在产品约当产量 = 月末在产品数量 × 在产品完工程度或投料程度

需要注意的是,在计算月末在产品约当产量时,必须分别计算不同的成本项目,再按不同的成本项目分别计算约当产量单位成本。其中,直接材料成本项目按投料程度折算,直接人工或制造费用成本项目一般按完工程度折算,而产品的投料程度和完工程度通常是不一致的。

(1) 按直接材料费用计算在产品约当产量的依据一般是投料程度。在产品投料程度是指在产品已投入的直接材料费用占完工产品应投入的直接材料费用的比率。

由于各种产品的生产工艺过程不同,因而直接材料的投入方式也不同。一般来说,直接材料的投入方式有以下几种:

① 原材料在生产开始时一次性投入,此时完工产品与在产品的投料程度都是 100%。

② 原材料随生产过程陆续投入,此时在产品的投料程度与生产工时的投入程度基本一致,因而在产品的投料程度的计算与完工程度的计算相同。

③ 原材料分次在各道工序生产开始时投入,此时在产品的投料程度要根据从最初投产到该工序时在产品累计已投入的直接材料费用占完工产品应投入的直接材料费用的比重来确定。计算公式为

$$\text{某工序在产品的投料程度} = \frac{\text{该工序单位在产品累计材料消耗定额}}{\text{单位完工产品材料消耗定额}} \times 100\%$$

**【例 2-20】** 某工厂生产丁产品经由三道工序加工完成,原材料在各道工序生产开始时投入,投入量分别为 1 500 千克、900 千克、600 千克。各工序在产品数量分别为 200 件、300 件、400 件。每道工序在产品投料程度和在产品约当产量计算如下:

第一道工序在产品投料程度 =  $1\,500 \div (1\,500 + 900 + 600) \times 100\% = 50\%$

第二道工序在产品投料程度 =  $(1\,500 + 900) \div (1\,500 + 900 + 600) \times 100\% = 80\%$

第三道工序在产品投料程度 =  $(1\,500 + 900 + 600) \div (1\,500 + 900 + 600) \times 100\% = 100\%$

在产品约当产量 =  $200 \times 50\% + 300 \times 80\% + 400 \times 100\% = 740(\text{件})$

(2) 按除直接材料费用外的其他成本项目计算在产品约当产量的依据通常是产品的完工程度。产品的完工程度是指在产品已消耗工时占生产该产品所需全部工时的比率。因为人工费用、制造费用和燃料及动力费用的发生与完工程度关系密切,并随生产工艺过程的进行而逐步增加,所以完工程度越高,该产品应负担的费用就越多。

完工程度的计算方法一般有以下两种:

① 平均计算。当在产品的直接人工费用和制造费用在生产过程中发生比较均衡时,在产品的完工程度可按 50% 计算。

② 按工序分别计算完工程度。当各工序在产品数量和加工工作量差别较大时,则按照各工序从最初投产以来的累计工时定额占完工产品工时定额的比率计算。其中,本道工序的完工程度不特指时为 50%。计算公式为

$$\text{某工序在产品完工程度} = \frac{\text{单位在产品前面各} + \text{单位在产品本}}{\text{工序工时定额之和} + \text{工序工时定额}} \times \text{在产品在该工} \times 100\% \\ \text{序的完工程度}$$

**【例 2-21】** 承【例 2-20】，丁产品的工时定额为 100 小时。其中，第一道工序的工时定额为 50 小时，第二道工序的工时定额为 30 小时，第三道工序的工时定额为 20 小时。每道工序在产品完工程度和在产品约当产量计算如下：

$$\text{第一道工序在产品完工程度} = \frac{50 \times 50\%}{50 + 30 + 20} \times 100\% = 25\%$$

$$\text{第二道工序在产品完工程度} = \frac{50 + 30 \times 50\%}{50 + 30 + 20} \times 100\% = 65\%$$

$$\text{第三道工序在产品完工程度} = \frac{50 + 30 + 20 \times 50\%}{50 + 30 + 20} \times 100\% = 90\%$$

$$\text{在产品约当产量} = 200 \times 25\% + 300 \times 65\% + 400 \times 90\% = 50 + 195 + 360 = 605(\text{件})$$

## 2. 约当产量法的应用

下面举例说明约当产量法的应用。

**【例 2-22】** 承【例 2-20】和【例 2-21】，假定丁产品当月完工入库 1 260 件。月初在产品成本为直接材料费用 4 000 元、直接人工费用 1 800 元、制造费用 1 200 元。该企业当月发生的生产费用为直接材料费用 15 000 元、直接人工费用 6 500 元、制造费用 4 300 元。相关会计处理如下：

(1) 分配直接材料费用。由于材料是在各道工序开始时投入的，完工产品和在产品所负担的材料费用不同，因此，要先计算各道工序在产品的投料程度，再计算在产品的约当产量，最后将直接材料费用在完工产品和在产品之间进行分配。相关计算如下：

$$\text{直接材料费用分配率} = \frac{4\,000 + 15\,000}{1\,260 + 740} = 9.5(\text{元/件})$$

$$\text{完工产品应负担的直接材料费用} = 1\,260 \times 9.5 = 11\,970(\text{元})$$

$$\text{月末在产品应负担的直接材料费用} = 740 \times 9.5 = 7\,030(\text{元})$$

(2) 分配其他费用。由于各道工序单位在产品工时定额不同，所以应先计算每道工序在产品的完工程度，再计算在产品约当产量，最后将直接人工费用和制造费用在完工产品和在产品之间进行分配。相关计算如下：

$$\text{直接人工费用分配率} = \frac{1\,800 + 6\,500}{1\,260 + 605} = 4.4504(\text{元/件})$$

$$\text{完工产品应负担的直接人工费用} = 1\,260 \times 4.4504 = 5\,607.5(\text{元})$$

$$\text{月末在产品应负担的直接材料费用} = 605 \times 4.4504 = 2\,692.5(\text{元})$$

$$\text{制造费用分配率} = \frac{1\,200 + 4\,300}{1\,260 + 605} = 2.9491(\text{元/件})$$

$$\text{完工产品应负担的制造费用} = 1\,260 \times 2.9491 = 3\,715.87(\text{元})$$

$$\text{月末在产品应负担的制造费用} = 5\,500 - 3\,715.87 = 1\,784.13(\text{元})$$

根据上述计算结果，丁产品完工产品和月末在产品成本分别计算如下：

$$\text{丁产品完工产品成本} = 11\,970 + 5\,607.5 + 3\,715.87 = 21\,293.37(\text{元})$$

$$\text{丁产品月末在产品成本} = 7\,030 + 2\,692.5 + 1\,784.13 = 11\,506.63(\text{元})$$

(3) 上述成本计算结果在丁产品产品成本计算单中的登记如表 2-16 所示。

表 2-16 产品成本计算单

产品名称:丁产品

2016年3月

完工产量:1 260 件

单位:元

摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	4 000	1 800	1 200	7 000
本月生产费用	15 000	6 500	4 300	25 800
生产费用合计	19 000	8 300	5 500	32 800
本月完工产品数量/件	1 260	1 260	1 260	
月末在产品约当量/件	740	605	605	
约当总产量/件	2 000	1 865	1 865	
约当产量单位成本	9.5	4.450 4	2.949 1	16.899 5
本月完工产品总成本	11 970	5 607.5	3 715.87	21 293.37
月末在产品成本	7 030	2 692.5	1 784.13	11 506.63

(4) 相关会计分录如下:

借:库存商品——丁产品 21 293.37  
 贷:基本生产成本——丁产品 21 293.37

(五) 在产品按完工产品成本计价法

在产品按完工产品成本计价法是将月末在产品视同已完工产品,按照月末在产品数量与本月完工产品数量的比例来分配生产费用,以确定月末在产品成本和本月完工产品成本的方法。该方法适用于核算已接近完工、只是尚未包装或尚未入库的产品。这是因为这种情况下的在产品已基本加工完毕,在产品的成本已经接近或等于完工产品成本。

(六) 在产品按定额成本计算法

在产品按定额成本计算法是指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,倒挤出完工产品成本的方法。某种产品生产费用合计减去月末在产品的定额成本就是完工产品成本。该方法简化了生产费用在月末在产品和完工产品之间的分配工作,将每月实际生产费用脱离定额的差异全部计入当月完工产品成本。因此,这种方法适用于各项消耗定额比较稳定、准确,各月月末在产品结存数量也比较稳定的产品。相关计算公式为

某产品完工产品成本=该产品本月生产费用合计-该产品月末在产品定额成本

【例 2-23】某企业 2016 年 3 月生产的甲产品由两道工序组成,原材料为生产开始时一次性投入。有关资料如表 2-17 和表 2-18 所示。

表 2-17 在产品结存和工时定额资料表

项 目	第一道工序	第二道工序
材料定额	150 元/件	
工时定额	30 小时	20 小时
工资费用定额	0.8 元/小时	
制造费用定额	0.6 元/小时	
在产品	100 件	200 件

表 2-18 生产费用资料表

单位:元

项 目	直接材料	直接人工	制造费用
月初在产品成本	24 000	5 000	2 800
本月发生的生产费用	66 000	12 000	9 800
合计	90 000	17 000	12 600

根据上述资料计算月末在产品定额成本和完工产品成本如下:

月末在产品定额原材料费用 =  $(100 + 200) \times 150 = 45\,000$ (元)

月末完工产品原材料费用 =  $90\,000 - 45\,000 = 45\,000$ (元)

第一道工序累计工时定额 =  $30 \times 50\% = 15$ (小时)

第二道工序累计工时定额 =  $30 + 20 \times 50\% = 40$ (小时)

月末在产品工时定额 =  $100 \times 15 + 200 \times 40 = 9\,500$ (小时)

月末在产品定额工资 =  $9\,500 \times 0.8 = 7\,600$ (元)

月末完工产品工资成本 =  $17\,000 - 7\,600 = 9\,400$ (元)

月末在产品定额制造费用 =  $9\,500 \times 0.6 = 5\,700$ (元)

月末完工产品制造费用 =  $12\,600 - 5\,700 = 6\,900$ (元)

月末在产品定额成本 =  $45\,000 + 7\,600 + 5\,700 = 58\,300$ (元)

月末完工产品成本 =  $45\,000 + 9\,400 + 6\,900 = 61\,300$ (元)

上述成本计算结果登记在甲产品产品成本计算单中,如表 2-19 所示。

表 2-19 产品成本计算单

产品名称:甲产品

2016年3月

单位:元

摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	24 000	5 000	2 800	31 800
本月发生生产费用	66 000	12 000	9 800	87 800
生产费用合计	90 000	17 000	12 600	119 600
本月完工产品总成本	45 000	9 400	6 900	61 300
月末在产品成本	45 000	7 600	5 700	58 300

相关会计分录如下:

借:库存商品——甲产品 61 300

贷:基本生产成本——甲产品 61 300

### (七) 定额比例法

定额比例法是按照完工产品与月末在产品定额比例来分配生产费用,确定完工产品和月末在产品实际成本的方法。它适用于定额管理基础好、定额资料比较齐全、月末在产品数量变动大的产品。

企业采用定额比例法计算完工产品和月末在产品成本,并且分成本项目进行分配。其中,直接材料费用按定额原材料消耗量或定额费用比例分配,其他成本项目按定额工时比例分配。该方法的计算公式为

直接材料费用分配率=(月初在产品直接原材料成本+本月发生的原材料费用)÷(完工产品定额原材料耗用量或费用+月末在产品定额原材料耗用量或费用)

月末完工产品应分配直接材料费用=完工产品定额原材料耗用量或费用×直接材料费用分配率

月末在产品应分配直接材料费用=月末在产品定额原材料耗用量或费用×直接材料费用分配率

直接人工、制造费用等分配率=(月初在产品直接人工、制造费用等+本月发生的直接人工、制造费用等)÷(完工产品定额工时+月末在产品定额工时)

完工产品应分配的直接人工、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

月末在产品应分配的直接人工、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

**【例 2-24】** 某企业 2016 年 3 月生产丙产品的有关资料如表 2-20 所示。

表 2-20 定额、费用资料

单位:元

项 目		工时/小时	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月初在产品成本	定额	2 400	6 000			
	实际		6 200	3 280	1 520	11 000
本月发生费用	定额	7 600	18 000			
	实际		18 040	10 720	6 480	35 240
完工产品成本	定额	7 800	18 500			

根据上述资料计算月末在产品成本和完工产品成本如下:

本月月末在产品定额材料费用=6 000+18 000-18 500=5 500(元)

月末在产品定额工时=2 400+7 600-7 800=2 200(小时)

直接材料费用分配率=(6 200+18 040)÷(18 500+5 500)=1.01(元/小时)

月末完工产品应分配材料费用=18 500×1.01=18 685(元)

月末在产品应分配材料费用=5 500×1.01=5 555(元)

直接人工费用分配率=(3 280+10 720)÷(7 800+2 200)=1.4(元/小时)

月末完工产品应分配人工费用=7 800×1.4=10 920(元)

月末在产品应分配人工费用=2 200×1.4=3 080(元)

制造费用分配率=(1 520+6 480)÷(7 800+2 200)=0.8(元/小时)

月末完工产品应分配制造费用=7 800×0.8=6 240(元)

月末在产品应分配制造费用=2 200×0.8=1 760(元)

本月完工产品成本=18 685+10 920+6 240=35 845(元)

月末在产品成本=5 555+3 080+1 760=10 395(元)

根据上述资料,本月完工产品和月末在产品费用分配的方法及结果如表 2-21 所示。

表 2-21 本月完工产品和月末在产品费用分配

产品名称:丙产品

2016 年 3 月

单位:元

成本项目	月初在产品成本 ①	本月生产费用 ②	生产费用合计 ③=①+②	分配率 /(元·小时 <sup>-1</sup> ) ④=③/ (⑤+⑦)	本月完工产品		月末在产品	
					定额耗用量或工时 /元、小时 ⑤	实际费用 ⑥=④×⑤	定额耗用量或工时 /元、小时 ⑦	实际费用 ⑧=④×⑦
直接材料	6 200	18 040	24 240	1.01	18 500	18 685	5 500	5 555
直接人工	3 280	10 720	14 000	1.4	7 800	10 920	2 200	3 080
制造费用	1 520	6 480	8 000	0.8	7 800	6 240	2 200	1 760
合计	11 000	35 240	46 240			35 845		10 395

相关会计分录如下:

借:库存商品——丙产品 35 845

贷:生产成本——基本生产成本——丙产品 35 845

综上所述,生产费用在完工产品与月末在产品之间的分配方法很多。企业应根据生产的不同特征及管理条件的要求合理地选择其中一种或几种方法,从而正确地将费用在完工产品和在产品之间进行分配。

## 五、完工产品成本的结转

工业企业的产品生产费用经过各个账户汇集到“基本生产成本”账户中。企业通过在完工产品与月末在产品之间分配上述生产费用,就可计算出完工产品成本和在产品成本。

工业企业的完工产品包括产成品、自制半成品、自制材料、自制工具等。企业在将完工产品检验入库后,应填制产品入库单,将其作为入库的原始凭证。月末,会计部门应根据产品入库单和入库产品实际成本编制有关会计分录。

(1) 完工入库产成品与自制半成品时的会计分录如下:

借:库存商品

自制半成品

贷:生产成本——基本生产成本

(2) 完工入库自制材料与工具等时的会计分录如下:

借:原材料

低值易耗品

贷:生产成本——基本生产成本



## 本章小结 >>>>

本章主要讲述了生产费用的归集与分配,特别是要素费用的归集和分配,以及生产费用



在完工产品与月末在产品之间的分配。

企业在材料费用的归集与分配中要注意材料的两种计价方法,即按实际成本计价和按计划成本计价。当按实际成本计价核算时,发出材料的核算方法有先进先出法、加权平均法等。当按计划成本计价核算时,要考虑材料成本差异的结转。材料费用的分配方法有定额耗用量比例法、材料定额费用比例法与重量分配法。

在实际工作中,企业支付外购动力费用是通过“应付账款”账户核算的,即在付款时先将其作为暂付款处理,借记“应付账款”账户,贷记“银行存款”账户,月末再按照外购动力的用途和数量分配费用,借记各成本、费用账户,贷记“应付账款”账户。

企业支付职工工资的方式有两种,即计时工资和计件工资。计时工资的计算又分为月薪制和日薪制两种。需要注意的是,不论是采用月薪制还是日薪制,在按30天计算日工资率的情况下,缺勤期间的节假日也按缺勤处理。

对于辅助生产费用的归集与分配,要注意对辅助生产车间发生的间接费用的处理,既可以单独设置“制造费用”账户进行核算,也可以直接登记“辅助生产成本”账户。两种不同的方法在费用分配的程序上是不同的。辅助生产费用的分配方法有直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法、代数分配法等。直接分配法是指将各辅助生产车间发生的费用直接分配给除辅助生产车间以外的各受益对象,而不考虑各辅助生产车间相互提供产品或劳务的情况的一种方法;交互分配法是先根据各辅助生产车间、部门相互提供的产品或劳务数量和交互分配前的费用分配率进行一次交互分配,然后将各辅助生产车间、部门交互分配后的实际费用再采用直接分配法进行分配的一种方法;计划成本分配法是指企业按照事先已确定的计划单位成本,以及辅助生产车间为所有受益对象提供产品或劳务的数量计算分配辅助生产费用的一种方法;顺序分配法是指企业将辅助生产费用按照事先排列的顺序进行分配的一种方法;代数分配法是根据代数中解联立方程的原理,先计算确定各辅助生产车间提供产品或劳务的单位成本,再按照各受益对象的耗用量和单位成本计算分配辅助生产费用的一种方法。上述方法中,直接分配法最简单,代数分配法分配的结果最准确。

制造费用的分配方法有生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法、按年度计划成本分配率分配法等。除按年度计划成本分配率分配法分配制造费用,“制造费用”账户可能有余额外,按其他各种方法分配制造费用后,“制造费用”账户期末无余额。

期末,企业应在完工产品与在产品之间分配生产费用,以正确地计算完工产品成本和在产品成本。具体分配方法有不计算在产品成本法、在产品按年初固定成本计算法、在产品只计算材料成本法、约当产量法、在产品按完工产品成本计价法、在产品按定额成本计算法、定额比例法等。特别要注意对约当产量法中投料程度和完工程度的确定。如果材料是在生产开始时一次性投入的,那么投料程度为100%;如果材料是随生产过程陆续投入的,那么投料程度与生产工时的投入程度基本一致,在产品投料程度的计算与完工程度的计算相同;如果材料是分次在各道工序生产开始时投入的,那么在产品的投料程度要根据从最初投产到该工序时在产品累计已投入的直接材料费用占完工产品应投入的直接材料费用的比重来确定。



### 复习思考题 >>>>

1. 企业在归集材料费用的过程中如何对材料成本差异进行结转?

2. 简述计时工资和计件工资的计算方法。
3. 简述辅助生产费用的分配方法。
4. 企业在选择制造费用的分配标准和分配方法时应考虑哪些影响因素？
5. 生产费用在完工产品与月末在产品之间进行分配的方法有哪几种？在约当产量法下,产品完工程度是如何确定的？

## 第三章

# 产品成本计算的基本方法

### 教学目标

熟悉企业生产的类型及特点；  
熟悉生产特点及管理要求对成本计算方法的影响；  
熟悉品种法、分批法、分步法的含义、特点和适用范围；  
掌握品种法的计算程序；  
掌握分批法的计算程序；  
掌握分步法的计算程序。

在生产实践中,企业的生产类型、成本管理要求是各不相同的,因而产品成本对象也有所不同。企业应准确确定产品成本的计算对象,选择恰当的成本计算方法准确地计算产品的成本。

## 第一节 产品成本计算方法概述

### 一、生产的类型

成本计算是为成本管理提供资料的,因此企业采用什么方法,提供哪些资料,都要考虑成本管理的要求。产品成本是在生产过程中形成的。生产的特点在很大程度上影响着成本计算方法的特点。当然,成本管理也应符合生产的特点。以上两个方面的关系说明企业在确定成本计算方法时必须从企业的具体情况出发,考虑企业的生产特点和满足成本管理的要求。

根据工艺过程和组织的特点的不同,制造业生产可以分为以下几种不同的类型:

### 1. 按照生产工艺过程的特点分类

生产工艺过程是指产品从投产到完工的产品加工过程。生产按生产工艺过程能否间断可分为单步骤生产和多步骤生产。

(1) 单步骤生产又称简单生产,是指生产技术上不能间断、不分步骤进行的生产。其特点是生产工艺技术较简单,生产周期较短,没有自制半成品,一般由一个企业或生产部门整体进行。例如,发电、采掘、燃气等行业的生产均属于这种类型。

(2) 多步骤生产又称复杂生产,是指生产过程在工艺上可以间断进行的生产。其特点是生产工艺技术复杂,生产周期较长,可以在不同时间、不同地点进行,既可以由一个企业或生产部门单独进行,也可以由几个企业或生产部门协作进行。

多步骤生产按加工方式不同又可以分为连续式多步骤生产和装配式多步骤生产。连续式多步骤生产是指产品生产从原材料投入到产品完工要经过若干步骤的生产。这种生产方式除了最后步骤生产出完工产品外,其余步骤生产的产品完工后都是企业自制半成品。例如,纺织企业、造纸企业、冶金企业等的生产。装配式多步骤生产是指将各种原材料同时分别加工,制成各种零件、部件,然后装配成产品的生产。例如,汽车企业、自行车企业、机床企业等的生产。

### 2. 按照生产组织的特点分类

生产组织是指企业保证生产过程各个环节、各项因素相互协调的产品生产方式。它体现了企业生产的专业化程度,即一定时期内产品生产的重复程度。生产按生产组织特点的不同可分为大量生产、成批生产和单件生产。

(1) 大量生产是指不断重复制造相同品种产品的生产。其特点是陆续投入,陆续产出,不分批别,产品品种较少且较稳定,产量大,生产重复性高。例如,冶金企业、纺织企业、采掘企业、化工企业、造纸企业和酿酒企业等的生产。这类生产的专业化程度高,一般采用专用设备进行。

(2) 成批生产是指按照事先规定的产品批别和数量重复进行的生产。其特点是产品品种较多,产量大,生产具有一定的重复性。成批生产按每批生产的数量多少又可分为大批生产和小批生产。大批生产的产品数量较多,通常在一段时期内连续不断地生产相同的产品,因而其特点类似于大量生产,如服装生产、食品生产等;小批生产的产品数量较少,每批产品同时投产,往往也同时完工,因而其特点类似于单件生产,如电梯生产等。在实际工作中,由于很难划分大量和大批,以及单件和小批的界限,因而通常将它们合在一起称为大量大批生产和单件小批生产。

(3) 单件生产是指按照购货单位的需求,仅制造个别的、性质特殊的产品的生产。其特点是产品品种规格多,产量少(一件或几件),单件产品的制造时间长,而且较长时期内一般不重复生产,产品稳定性差。例如,重型机械、船舶的制造,以及新产品的试制等。

综上所述,将生产工艺过程的特点与生产组织的特点结合,可以形成四种基本的生产类型:大量大批单步骤生产、大量大批连续式多步骤生产、大量大批装配式多步骤生产、单件小批装配式多步骤生产。

## 二、生产特点和成本管理要求对成本计算方法的影响

生产特点和成本管理要求决定成本计算方法,主要表现为对成本计算对象、成本计算

期,以及生产费用在完工产品和在产品之间分配的影响。

### 1. 对成本计算对象的影响

成本计算对象是指为计算产品成本而确定的归集生产费用的各个对象,即费用的承担者。确定成本计算对象的目的是确定按多大范围来汇集生产费用,计算产品成本。例如,一个品种、一批产品、一类产品,以及生产过程中各步骤的半成品都可作为成本计算对象。

(1) 对大量大批单步骤生产的企业而言,由于工艺过程不能间断,不可能划分成几个步骤生产,并且要不断大量重复某种或某几种产品的生产,无法分批,因此,不论管理要求如何,都只能以产品的品种作为成本计算对象,归集生产费用与计算产品成本。

(2) 对大量大批多步骤生产的企业而言,由于不断地重复生产相同品种的产品而无法分批,但工艺过程可划分为若干可间断的生产步骤,因此,既可以以各种产成品作为成本计算对象,也可以以各生产步骤的半成品作为成本计算对象。但是,如果半成品无独立经济意义,管理上也不做要求,那么不计算各步骤半成品成本,只需要计算最终完工产品成本。

(3) 对单件小批装配式多步骤生产的企业而言,由于是以客户的订单或批别组织生产的,因而决定了可以以产品的订单或批别作为成本计算对象,以某订单或各批别来归集生产费用,并计算各订单或批别的产品总成本。

### 2. 对成本计算期的影响

所谓成本计算期,就是企业在计算产品成本时,对生产费用计入产品成本所规定的起讫日期,也就是每次计算产品成本的期间。这主要取决于生产组织的特点。

(1) 在大量大批生产企业中,由于生产活动连续不断地进行着,因而产品成本的计算要定期在月末进行。成本计算期与会计报告期一致。

(2) 在单件小批生产企业中,产品成本有可能在某件或某批产品完工以后计算,因而成本计算是不定期的。成本计算与产品生产周期一致,但与会计报告期不一致。

### 3. 对生产费用在完工产品和在产品之间分配的影响

生产费用在完工产品和在产品之间的分配主要取决于生产组织的特点。

(1) 大量大批单步骤生产企业的成本计算期与生产周期不一致。由于产品生产周期较短,生产工艺不能间断,月末一般没有在产品或者在产品数量很小,因而一般不要求计算在产品成本。

(2) 大量大批多步骤生产企业的成本计算期与生产周期不一致。由于生产不间断地进行,不断地投入和产出,既不断有完工产品,又随时有正在加工中的在产品,因此,月末计算产品成本时,必须将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

(3) 单件小批多步骤生产企业的成本计算期与生产周期一致。一批产品一般同时投入,同时完工,成本要到该批产品完工后才能计算。在产品未全部完工前,所归集的生产费用都是在产品成本。同批产品全部完工后,所归集的生产费用就是完工产品成本。因此,该类型企业不存在生产费用在完工产品和在产品之间分配的情况。

## 三、产品成本计算方法的确定

不同的生产特点和管理要求决定着产品成本计算对象、成本计算期,以及生产费用在完工产品和在产品之间分配的方法。不同的成本计算对象、成本计算期,以及生产费用在完工

产品和在产品之间分配的方法相互结合,形成制造企业产品成本计算的不同方法。其中,成本计算对象是区别不同成本计算方法的主要标志。如前所述,产品成本计算对象一般为产品品种、产品批别和产品生产步骤。因此,产品成本计算的三种基本方法也就以上述三种成本计算对象命名,即以产品品种作为成本计算对象的品种法,以产品批别作为成本计算对象的分批法,以产品生产步骤作为成本计算对象的分步法。三种产品成本计算方法的比较如表 3-1 所示。

表 3-1 三种产品成本计算方法的比较

项 目	成本计算对象	成本计算期	期末在产品的计算	适用范围		
				生产特点	成本管理要求	企 业
品种法	产品品种	会计周期	在单步骤生产情况下,一般不需要计算;在多步骤生产情况下,一般需要计算	大量大批单步骤生产或大量大批多步骤生产	管理上不要求分步骤计算成本	发电企业、采掘企业
分批法	产品批别	生产周期	一般不需要计算	单件小批生产(单步骤和多步骤)	管理上要求分批计算成本	船舶企业、专用设备企业等
分步法	产品生产步骤	会计周期	需要计算	大量大批多步骤生产	管理上要求分步骤计算成本	冶金企业、纺织企业等

这三种方法是计算产品实际成本必不可少的方法,因而是产品成本计算的基本方法。

除了上述三种基本方法以外,产品品种、规格繁多的制造企业为简化成本计算工作,还可以采用一种简便的产品成本计算方法——分类法;定额管理工作有一定基础的制造企业为了配合和加强生产费用和产品成本的定额管理,还可以采用一种将符合定额的费用和脱离定额的差异分别进行核算的产品成本计算方法——定额法。

分类法和定额法均不是一种独立的成本计算方法,而是计算产品成本的辅助方法。企业在运用分类法和定额法时,必须结合使用品种法、分批法和分步法等基本方法。

## 第二节 产品成本计算的品种法

### 一、品种法的含义与特点

品种法是以产品品种作为成本计算对象来归集生产费用、计算产品成本的一种方法。品种法具有以下几个特点:

(1) 以产品品种为成本计算对象,设置产品成本明细账,归集生产费用。如果企业只生产一种产品,成本计算对象就是这种产品。企业就以这种产品开设生产成本明细账,并按成本项目归集费用。在这种情况下,发生的费用都是直接费用,不存在在各成本计算对象之间



分配费用的问题。如果企业生产多种产品,就要按照不同产品分别开设生产成本明细账,并按成本项目归集费用。凡该产品直接发生的生产费用,均可直接计入该产品成本;凡各种产品发生的共同费用,均需要按照适当的分配方法分配计入各种产品成本。

(2) 成本计算期与会计报告期一致,即按月定期计算产品成本。采用品种法计算产品成本的企业是大量大批生产企业。其生产是连续不断进行的,不可能在产品全部生产完工时才计算产品成本,只能定期在月末计算当月产出的完工产品成本,因而成本计算期与会计报告期一致,但与产品生产周期不一致。

(3) 月末生产费用一般需要在完工产品和在产品之间进行分配。采用品种法计算产品成本,月末如果没有在产品或者在产品数量很少,就不需要计算在产品成本。这样,各生产成本明细账归集的全部生产费用就是各该完工产品的生产成本,用它除以产品产量就是各该完工产品的单位成本。如果有在产品,而且数量较多,那么还需要将生产成本明细账中归集的生产费用采用适当的分配方法在完工产品与在产品之间进行分配,从而计算出完工产品成本和月末在产品成本。

## 二、品种法的计算程序

从品种法的特点可以看出,品种法是计算产品成本的最基本方法。由于品种法体现了产品成本核算的基本程序,品种法的核算程序包含着一切成本计算方法的基本原理,因而其他各种成本计算方法都是在品种法的基础上,结合生产特点和管理要求进行简化、组合或发展而成的。品种法是企业产品成本计算的最基本方法。企业采用品种法计算产品成本时可按以下几个步骤进行:

### (一) 开设产品成本明细账

企业应按产品品种开设产品成本明细账或填制成本计算单,并按成本项目设置专栏;同时,还应按生产车间或品种开设辅助生产成本明细账和按生产车间开设制造费用明细账,在账内按成本项目或费用项目设置专栏以登记期初在产品成本。

### (二) 归集和分配各项费用要素

企业应先根据有关凭证和资料编制各种费用分配表,将为生产某产品而发生的直接费用记入该基本生产成本明细账相应的成本项目,再将为生产产品而发生的各项间接费用按发生地点进行归集,并且按一定比例分配记入各基本生产明细账。具体步骤如下:

(1) 根据货币资金支出业务,按用途分类汇总各种付款凭证,登记各项明细费用账。

(2) 根据领、退料凭证及有关分配标准编制材料费用分配表,分配材料费用,并登记有关费用明细账。

(3) 根据各车间、部门工资结算凭证编制工资分配表,分配工资,并登记有关明细账。

(4) 根据各车间、部门计提固定资产折旧的方法编制折旧费用分配表,分配折旧费用,并登记有关费用明细账。

### (三) 归集和分配辅助生产费用

企业应根据辅助生产成本明细账结出本期发生额,编制辅助生产成本分配表,并按受益原则,采用适当的分配方法分配辅助生产费用,登记有关成本明细账。

#### （四）归集和分配制造费用

企业应根据制造费用明细账结出本期发生额，编制制造费用分配表，并采用适当的方法分配制造费用，登记有关成本明细账。

#### （五）将生产费用在本月完工产品和月末在产品之间进行分配

如果发生废品损失，就根据废品损失明细账将废品净损失转入基本生产成本明细账，月末再根据产品成本明细账或产品成本计算单归集生产费用，采用适当的分配方法计算各种完工产品成本和月末在产品成本。如果月末没有在产品，那么本月发生的生产费用都是完工产品成本。

#### （六）编制完工产品成本汇总表，结转完工产品成本

企业应根据各产品成本明细账或成本计算单计算出来的产品成本资料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。

### 第三节 产品成本计算的分批法

#### 一、分批法的概念与特点

分批法是指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。分批法具有以下几个特点：

##### （一）以产品批别作为成本计算对象

由于在单件小批生产类型的企业中，生产多是根据购货单位的订单组织的，因此分批法也称订单法。但是，订单和批别并不是同一个概念，按批别组织生产并不一定是按订单组织生产。企业应结合自身的生产负荷能力等各方面情况来合理确定产品生产的批量与批别。

（1）如果一张订单中规定了几种产品，为了便于按产品品种考核分析其成本计划执行情况，加强生产管理，就应将该订单按照产品品种划分批别来组织生产。

（2）如果一张订单中只要求生产一种产品，但数量较大，或者购货单位要求分批交货，就可将该订单分为几个批别来组织生产。

（3）如果一张订单中只要求生产一种产品，但该产品属于价值高、生产周期长的大型复杂产品，就可将该订单按产品的零部件分为几个批别来组织生产。

（4）如果在同一时期接到的几张订单要求生产的是同一种产品，为了更经济合理地组织生产，就可将这几张订单合为一批来组织生产。

在上述四种情况下，分批法的成本计算对象不是购货单位的订货单，而是企业生产计划部门下达的生产任务通知单。财会部门应按照生产任务通知单中的各生产批别编制产品成本计算单或设置生产成本明细账，归集生产费用并计算产品成本。

##### （二）以产品的生产周期作为成本计算期

虽然采用分批法计算产品成本的企业按月归集各批产品的生产费用，但只有在该批产

品全部完工时才能计算其实际成本。各批产品的生产复杂程度不同,质量数量要求与生产周期也不同。有的批别当月投产,当月完工;有的批别要经过数月甚至数年才能完工。完工产品的成本计算因各批别的生产周期而异,是不定期的。因此,分批法的成本计算期与产品的生产周期一致,但与会计报告期不一致。

(三) 生产费用一般不需要在完工产品和在产品之间进行分配

#### 1. 单件生产情况下

由于单件生产,所以月末不存在完工产品与在产品之间分配生产费用的问题。

#### 2. 小批生产情况下

小批生产的订购数量较小,在购货单位要求一次交货的情况下,每批产品要同时完工。在该批产品完工前的成本明细账中归集的生产费用是在产品成本,在该批产品完工后的成本明细账中归集的生产费用是完工产品成本。因此,通常情况下,生产费用不需要在完工产品和在产品之间进行分配。

#### 3. 大批生产情况下

大批生产的产品数量较多,如果出现批内产品跨月陆续完工并交付购货单位的情况,就需要采用适当的方法将生产费用在完工产品和月末在产品之间进行分配。采用的分配方法视批内产品跨月陆续完工的数量占批量的比重而定。当批内完工产品所占比重较大时,企业可采用约当产量法等方法分配生产费用。如果批内产品少量完工,那么完工产品成本可按计划单位成本、定额单位成本或近期相同产品实际单位成本确定,产品成本计算单中归集的生产费用减去完工产品成本的余额就是月末在产品成本。在该批产品全部完工时,企业还应计算该批产品的实际总成本和单位成本,但对已经转账的完工产品成本不做账面调整。

## 二、分批法的成本计算程序

分批法的成本计算程序如下:

(1) 按产品批别设置产品成本计算单(生产成本明细账),并按成本项目设置专栏。

(2) 按产品批别归集和分配生产费用,编制各种费用分配表,登记产品成本计算单:对于能按批别划分的直接计入费用,应在相关的原始凭证上注明产品的批别,以便直接记入各批别的产品成本计算单;对于不能分清属于某批产品的间接计入费用(如制造费用和按计时工资法计算的工资及提取的福利费等人工费用),应按费用发生地点和用途归集,并采用适当的方法分配计入各批产品成本。

(3) 产品完工时,计算出该批完工产品的总成本和单位成本,并结转完工产品成本。

上述分批法的成本计算程序除了产品成本计算单(生产成本明细账)的设置和完工产品成本的计算与品种法有区别外,其他方法与品种法完全一致。

## 三、分批法举例

下面举例说明分批法的应用。

**【例 3-1】** 某企业属于小批生产类型的小型企业。其有一个基本生产车间按批别组织生产,主要生产甲、乙、丙三种产品。该企业采用分批法计算产品成本,设置“直接材料”“直接人工”“制造费用”三个成本项目。2016年3月,该企业生产的产品批号情况如下:901批

别甲产品 20 台,于 2 月份投产,3 月全部完工;902 批别乙产品 10 台,于 3 月投产,3 月完工 6 台;903 批别丙产品 10 台,于 3 月投产,3 月完工两台。902 批别乙产品的原材料在生产开始时一次性投入。由于该批产品当月完工数量较大,所以其他费用在完工产品和月末在产品之间分配的方法为约当产量法。在产品完工程度为 50%。903 批别丙产品当月完工数量较少,完工产品按计划成本结转。

要求:(1)按产品批别设置产品成本计算单,并按成本项目设置专栏。

(2)按产品批别归集和分配生产费用,登记产品成本计算单,计算并结转完工产品成本。

2016 年 3 月,各批产品发生的各种直接费用已记入各批产品成本计算单。根据 2015 年 3 月制造费用明细账提供的资料,该企业当月基本生产车间共发生制造费用 12 000 元,按照各批别的生产工时分配的制造费用如表 3-2 所示。相关产品成本计算单如表 3-3 至表 3-5 所示。

表 3-2 制造费用分配表

单位:元

产品批别	生产工时/小时	分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )	分配金额
901 批别甲产品	23 000	0.2	4 600
902 批别乙产品	17 500		3 500
903 批别丙产品	19 500		3 900
合计	60 000	0.2	12 000

根据制造费用分配表编制如下会计分录:

借:基本生产成本——901 批别甲产品	4 600
——902 批别乙产品	3 500
——903 批别丙产品	3 900
贷:制造费用	12 000

表 3-3 产品成本计算单(分批法)

产品批号:901 批别

产品名称:甲产品

投产日期:2016 年 2 月 5 日

订货单位:宏达公司

产品批量:20 台

完工日期:2016 年 3 月 31 日

2016 年		摘要	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
月	日					
2	28	月末在产品成本	8 960	5 420	6 720	21 100
3	31	分配材料费用	5 520			5 520
	31	分配人工费用		4 650		4 650
	31	分配制造费用			4 600	4 600
	31	合计	14 480	10 070	11 320	35 870
	31	完工产品成本	14 480	10 070	11 320	35 870
	31	单位成本	724	503.5	566	1 793.5

根据产品成本计算单编制结转完工入库产品成本的会计分录如下：

借：库存商品——甲产品 35 870  
 贷：基本生产成本——901 批别甲产品 35 870

表 3-4 产品成本计算单(分批法)

产品批号:902 批别 产品名称:乙产品 投产日期:2016 年 3 月 3 日  
 订货单位:红星公司 产品批量:10 台 完工:6 台 完工日期:2016 年 3 月 31 日

2016 年		摘要	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
月	日					
3	31	分配材料费用	26 960			
	31	分配人工费用		8 960		
	31	分配制造费用			3 500	
	31	合计	26 960	8 960	3 500	39 420
	31	计划单位成本	2 696	1 120	437.5	4 253.5
	31	完工产品成本	16 176	6 720	2 625	25 521
	31	月末在产品成本	10 784	2 240	875	13 899

完工产品应分配的直接材料费用=26 960÷10×6=16 176(元)

完工产品应分配的直接人工费用=8 960÷(6+4×50%)×6=6 720(元)

完工产品应分配的制造费用=3 500÷(6+4×50%)×6=2 625(元)

完工产品总成本=16 176+6 720+2 625=25 521(元)

根据产品成本计算单编制结转完工入库产品成本的会计分录如下：

借：库存商品——乙产品 25 521  
 贷：基本生产成本——902 批别乙产品 25 521

表 3-5 产品成本计算单(分批法)

产品批号:903 批别 产品名称:丙产品 投产日期:2016 年 3 月 3 日  
 订货单位:星城公司 产品批量:10 台 完工:2 台 完工日期:2016 年 3 月 31 日

2016 年		摘要	直接材料/元	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
月	日					
3	31	分配材料费用	9 000			9 000
	31	分配人工费用		5 600		5 600
	31	分配制造费用			3 900	3 900
	31	合计	9 000	5 600	3 900	18 500
	31	计划单位成本	1 000	800	450	2 250
	31	完工产品成本	2 000	1 600	900	4 500
	31	月末在产品成本	7 000	4 000	3 000	14 000

根据产品成本计算单编制结转完工入库产品成本的会计分录如下：

借：库存商品——丙产品	4 500
贷：基本生产成本——903 批别丙产品	4 500

## 四、简化分批法

### （一）简化分批法的概念和适用范围

#### 1. 简化分批法的概念

单件小批生产企业有时会在同一时期内生产较多批数的产品，而完工产品的批数又较少，这时如果仍然采用前述一般的分批法来处理，那么间接计入费用在各批产品之间的分配工作就很繁重。这时可以考虑采用简化分批法，将间接计入费用在各批产品之间的横向分配与在完工产品与月末在产品之间的纵向分配结合起来，以简化费用的分配和登记工作。

简化分批法又称不分批计算在产品成本的分批法，是不按月在各批产品之间分配间接计入费用，而是先将其记在基本生产成本明细账上，到产品完工时才按照累计分配率来分配的一种方法。简化分批法是一般分批法的简化形式。

#### 2. 简化分批法的适用范围

简化分批法适用于同一月份投产的产品批数很多且月末未完工批数较多的企业。如果月末未完工的批数多，那么大部分批号的产品仍需分配各项间接计入费用，核算工作量仍然较多。此外，该方法虽然可以简化成本的核算工作，但在各月间接计入费用水平悬殊的情况下也不宜采用，否则会影响产品成本核算的正确性。

### （二）简化分批法的特点

#### 1. 必须设立基本生产成本明细账

企业采用简化的分批法，仍应按照产品批别设置产品成本计算单，同时必须按生产单位设置基本生产成本明细账。

企业应在产品成本计算单上按月登记各批产品的直接计入费用和生产工时。各月发生的间接计入费用不按月在各批产品之间进行分配，而是按成本项目先登记在基本生产成本明细账中。在有完工产品的月份，企业将基本生产成本明细账中累计的间接计入费用按照完工产品工时占全部累计工时的比例向完工产品进行分配，将未完工产品的间接计入费用仍保留在基本生产成本明细账中。完工产品从基本生产成本明细账中分配转出的间接计入费用，加上产品成本计算单登记的直接计入费用，就是完工产品总成本。

#### 2. 不分批计算在产品成本

在将完工产品应负担的间接计入费用转入各完工产品成本计算单以后，基本生产成本明细账反映全部批别月末在产品的成本。各批别未完工产品的产品成本计算单只反映累计直接计入费用和累计工时，不反映各批别在产品成本。

#### 3. 采用累计分配法分配间接计入费用

简化分批法是通过计算出的全部产品累计间接计入费用分配率来对间接计入费用进行分配的。相关计算公式为



全部产品累计间接计入费用分配率=全部产品累计间接计入费用÷全部产品累计工时

某批别完工产品应负担的间接计入费用=该批完工产品累计工时×全部产品累计间接计入费用分配率

### (三) 简化分批法的应用示例

下面举例说明简化分批法的应用。

**【例 3-2】** 某企业根据自身的生产特点和管理要求,采用简化分批法计算产品成本。有关资料如下:

(1) 2016 年 3 月的生产批号如下:

10202 号:甲产品 8 件,2 月投产,3 月全部完工。

10203 号:乙产品 10 件,2 月投产,3 月完工 4 件。

10301 号:甲产品 4 件,3 月投产,尚未完工。

10302 号:乙产品 5 件,3 月投产,尚未完工。

10303 号:丙产品 6 件,3 月投产,尚未完工。

(2) 各批号在生产开始时一次投入的直接材料费用和 3 月份累计生产工时如下:

10202 号:直接材料 18 000 元,工时 9 020 小时。

10203 号:直接材料 24 000 元,工时 21 500 小时。

10301 号:直接材料 9 000 元,工时 3 800 小时。

10302 号:直接材料 15 800 元,工时 8 300 小时。

10303 号:直接材料 14 400 元,工时 7 380 小时。

全部产品累计直接材料费用 81 200 元,工时 50 000 小时,累计直接人工费用 20 000 元,制造费用 30 000 元。

(3) 3 月末,完工产品工时为 23 020 小时。其中,甲产品 9 020 小时,乙产品 14 000 小时。

采用简化分批法对该企业 2016 年 3 月的产品成本计算如下:

(1) 根据凭证和原始记录汇总登记基本生产成本明细账,并计算累计间接计入费用分配率,如表 3-6 所示。

表 3-6 基本生产成本明细账

单位:元

项目	直接材料	生产工时/小时	直接人工	制造费用	合计
本月累计	81 200	50 000	20 000	30 000	131 200
累计间接计入费用分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )			0.4	0.6	
分配间接费用		23 020	9 208	13 812	23 020
完工产品成本	27 600	23 020	9 208	13 812	50 620
月末在产品成本	53 600	26 980	10 792	16 188	80 580

完工转出的直接材料费用=18 000+24 000÷10×4=27 600(元)

直接人工分配率=20 000÷50 000=0.4(元/小时)

制造费用分配率=30 000÷50 000=0.6(元/小时)

直接人工费用=23 020×0.4=9 208(元)

制造费用=23 020×0.6=13 812(元)

(2) 根据前述资料编制产品成本计算单,计算各批产品的总成本和单位成本,如表 3-7 至表 3-11 所示。

表 3-7 产品成本计算单(简化分批法)

产品批号:10202 号

产品名称:甲产品

投产日期:2016 年 2 月 10 日

订货单位:上城公司

产品批量:8 件 完工:8 件

完工日期:2016 年 3 月 31 日

项目	直接材料/元	生产工时/小时	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
本月累计	18 000	9 020			
累计间接计入费用 分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )			0.4	0.6	
分配间接费用		9 020	3 608	5 412	9 020
完工产品成本	18 000	9 020	3 608	5 412	27 020

完工转出的间接计入费用计算如下:

直接人工费用=9 020×0.4=3 608(元)

制造费用=9 020×0.6=5 412(元)

根据产品成本计算单编制结转完工入库产品成本的会计分录如下:

借:库存商品——甲产品 27 020  
贷:基本生产成本——10202 号甲产品 27 020

表 3-8 产品成本计算单(简化分批法)

产品批号:10203 号

产品名称:乙产品

投产日期:2016 年 2 月 11 日

订货单位:红星公司

产品批量:10 件 完工:4 件

完工日期:2016 年 3 月 31 日

项目	直接材料/元	生产工时/小时	直接人工/元	制造费用/元	合计/元
本月累计	24 000	21 500			
累计间接计入费用 分配率/(元·小时 <sup>-1</sup> )			0.4	0.6	
分配间接费用		14 000	5 600	8 400	14 000
完工产品成本	9 600	14 000	5 600	8 400	23 600
月末在产品	14 400	7 500			

直接材料费用=24 000÷10×4=9 600(元)

直接人工费用=14 000×0.4=5 600(元)

制造费用=14 000×0.6=8 400(元)

根据产品成本计算单编制结转完工入库产品成本的会计分录如下:

借:库存商品——乙产品 23 600  
贷:基本生产成本——10203 号乙产品 23 600



## 二、分步法的特点

分步法的主要特点是按产品的生产步骤计算产品成本。分步法的一般特点主要体现在以下几个方面:

### (一) 核算对象是产成品及其所经过的各个生产步骤

如果企业只生产一种产品,那么产品成本核算单(生产成本明细账)应当按照生产步骤开立;如果企业生产多种产品,那么产品成本核算单(生产成本明细账)应当按照生产步骤分产品开立。

凡企业发生的各种直接材料费用、直接人工费用和其他直接费用能直接计入各成本核算对象的,都应当直接计入;凡不能直接计入各成本核算对象的,都应当先按生产步骤进行归集,月末再按一定标准分配计入各成本计算对象。

企业应当先按生产单位归集制造费用,月末再将其直接记入或分配记入各成本核算单。

### (二) 成本核算周期与会计报告期一致

在分步法下,企业一般按月定期计算产品成本。因此,成本核算期与会计报告期一致,而与产品生产周期不一致。

### (三) 生产费用在完工产品和在产品之间进行分配

在采用分步法计算产品成本的企业中,产品的生产跨月陆续完工的情况很多,因而月末既有完工产品又有在产品。企业在月末计算产品成本时,通常需要将已记入产品成本核算单中的生产费用按照适当的分配方法在完工产品和月末在产品之间进行分配,计算各产品、各生产步骤的完工产品成本和月末在产品成本,然后按照产品品种结转各步骤的完工产品成本,计算每种产成品的成本。

## 三、分步法的种类

在生产实践过程中,有的成本归集是按各步骤的份额直接计入最终产品成本,而有的是逐步结转半成品成本。根据产品成本核算的要求,分步法可分为逐步结转分步法和平行结转分步法两种。

### (一) 逐步结转分步法

逐步结转分步法在每个步骤都需要计算完工产品成本和在产品成本,而每个步骤的完工产品就是下一个步骤继续生产的半成品。

在采用逐步结转分步法计算产品成本时,成本核算对象是产成品及其所经过的各个生产步骤的各种半成品。各生产步骤都需要计算本步骤所产完工产品成本和月末在产品成本,然后按照产品品种结转各步骤的完工产品成本,计算每种产品最终完工产品的成本。

逐步结转分步法主要适用于所生产的半成品经常对外销售和需要考核半成品成本的大量大批多步骤生产的企业,特别是大量大批连续式多步骤生产企业。在这些企业中,从原材料投入生产到产成品制成要经过几个生产步骤。前面各生产步骤所产的都是半成品,只有最后生产步骤完工的才是产成品。各生产步骤所产半成品既可以转交给下一生产步骤继续加工,又可作为商品直接对外出售。在这种情况下,企业除需要计算各种产成品成本外,还必须计算各生产步骤所产半成品成本。

## （二）平行结转分步法

在平行结转分步法下,企业在各生产步骤只汇总本步骤的生产费用,不计算各步骤中用于最终完工产品的半成品成本,只在月末分配完工产品成本和在产品时,按每个生产步骤应计入完工产品的份额归集完工产品成本。

企业采用平行结转分步法计算产品成本时,成本核算对象是产成品及其所经过的各个生产步骤应计入最终产成品的份额。

必须明确的是,平行结转分步法中的完工产品是指广义的完工产品,不仅包括最后一个生产步骤生产的最终产成品,还包括前面各步骤所生产的、需要进一步再加工的完工产品(在整个过程中称为半成品)。

平行结转分步法主要适用于各生产步骤所产的半成品种类较多,但是半成品对外销售的情况很少,并且在管理上不要求计算半成品成本的企业。

## 四、逐步结转分步法

### （一）逐步结转分步法的计算程序

在逐步结转分步法下,上一步骤所产半成品的成本要随着半成品实物转移,从上一步骤产品成本明细账转入下一步骤相同产品的成本明细账,以便企业逐步计算出各个步骤的半成品成本和最后一个步骤的产成品成本。

采用逐步结转分步法计算产品成本的步骤如下:

(1) 以产品的生产步骤作为成本计算对象开设基本生产明细账(产品成本计算单),即建账。

(2) 编制各种要素费用分配表、辅助生产成本分配表、制造费用分配表等以归集和分配各种生产费用。

(3) 计算各生产步骤的完工产品成本。

各生产步骤完工半成品的账务处理如下:

(1) 若半成品不需要通过半成品仓库收发,则直接计入下一步骤的半成品成本项目。会计分录如下:

借:基本生产成本——第二步骤(车间、分厂)

贷:基本生产成本——第一步骤(车间、分厂)

(2) 若半成品需要通过半成品库,或是有半成品出售业务,则直接记入“自制半成品”账户,按步骤设置明细账。“自制半成品”账户的借方反映各步骤的入库半成品,贷方反映领用的半成品,月末余额反映未领待领的半成品。会计分录如下:

① 入库时。

借:自制半成品——A产品

贷:基本生产成本——第一步骤(车间、分厂)

② 领用时。

借:基本生产成本——第二步骤(车间、分厂)

贷:自制半成品——A产品

③ 销售时。

借：主营业务成本(或其他业务成本)

贷：自制半成品

## (二) 逐步结转分步法的类型

根据决策层对生产部门提供的成本核算资料要求的详细程度不同,逐步结转分步法又分为综合逐步结转和分项逐步结转两种方式。

### 1. 综合逐步结转分步法

综合逐步结转分步法是指将上一步骤生产完工的半成品成本结转到下一步骤时,以其综合成本记入下一步骤产品成本核算单的“直接材料”项目或专设的“半成品”项目的方法。综合逐步结转分步法的流程如图 3-1 所示。

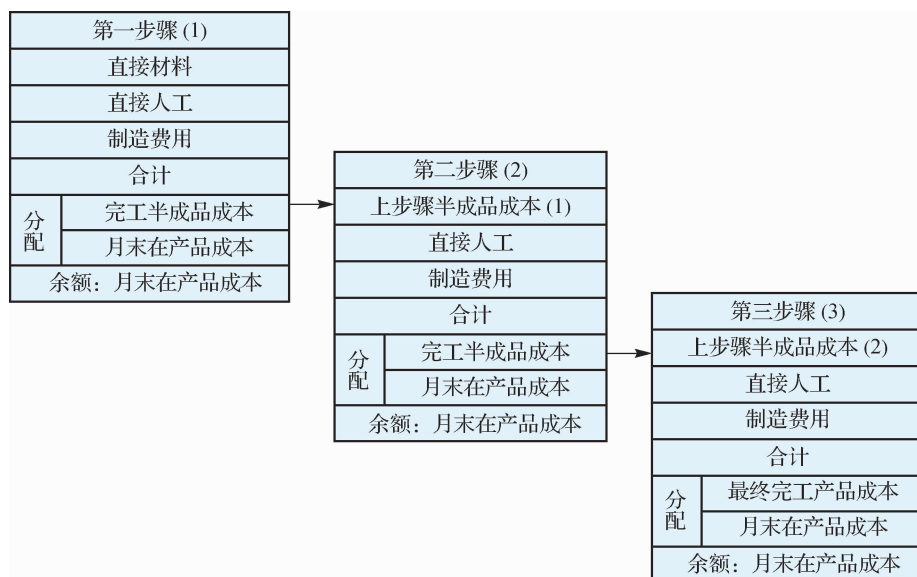


图 3-1 综合逐步结转分步法的流程

综合逐步结转分步法的具体步骤如下：

- (1) 设定适合企业考核成本的生产步骤。
- (2) 根据生产步骤的需要设置生产成本明细账。
- (3) 根据半成品是否入库来设置“自制半成品”明细账。
- (4) 设置“直接材料”“直接人工”“制造费用”项目。企业还可以根据需要增设其他项目。
- (5) 月终对完工产品成本编制分录,将完工产品成本从“生产成本——基本生产成本”账户转入“产成品”账户或“库存商品”账户。
- (6) 若需要对完工产品成本分项进行考核,则需要进行成本还原的计算。

**【例 3-3】** 某企业设有三个基本生产车间大量生产甲产品。甲产品顺序经过三个车间进行生产。第一车间生产的产品为 A 半成品,完工后全部交给第二车间继续加工;第二车间生产的产品为 B 半成品,完工后全部交给半成品仓库;第三车间从半成品仓库中领出 B 半成



品继续加工,完工后即甲产品,全部交产成品库。该企业以生产甲产品所经生产步骤的半成品(A、B两种半成品)为成本核算对象。产品成本核算单(生产成本明细账)按成本核算对象开设,即分为甲产品(第三车间)、A半成品(第一车间)、B半成品(第二车间)。每个车间按直接材料、直接人工、制造费用设专栏核算。企业在第二车间设置“自制半成品”账户用于核算B半成品的收入、发出和结存情况,对各步骤所产半成品均按实际成本综合结转。各生产步骤完工产品和月末在产品之间的费用分配均采用约当产量法。甲产品的原材料在第一车间生产开始时一次性投入;第二车间和第三车间领用的半成品也在各步骤生产开始之前投入。各步骤的在产品完工率分别为30%、50%、60%。

该企业2016年3月的有关生产资料如下:

(1) 有关产量资料如表3-12所示。

表3-12 生产数量汇总表

产品:甲产品		2016年3月			单位:件
项 目	第一车间	第二车间	第三车间		
月初在产品	70	90	30		
本月投入或上步转入	180	150	200		
本月完工转入下步或交库	150	200	180		
月末在产品	100	40	50		

(2) 费用资料如表3-13所示。

表3-13 生产费用汇总表

产品:甲产品		2016年3月				单位:元
项 目	直接材料	半成品成本	直接人工	制造费用	合 计	
月初资料	第一车间	3 500		1 400	600	5 500
	第二车间		6 600	1 800	1 600	10 000
	第三车间		7 100	1 200	500	8 800
本月发生额	第一车间	9 000		4 000	3 000	16 000
	第二车间			7 000	5 000	12 000
	第三车间			3 000	1 600	4 600

产品成本计算过程如下:

(1) 计算第一车间A半成品成本。

① 直接材料费用。

$$\text{单位半成品直接材料费用} = \frac{3\,500 + 9\,000}{150 + 100} = 50(\text{元})$$

$$\text{完工A半成品直接材料费用} = 50 \times 150 = 7\,500(\text{元})$$

$$\text{A半成品月末在产品成本} = 50 \times 100 = 5\,000(\text{元})$$







具体操作如下：

① 把产成品所耗第二车间半成品进行还原。

$$\text{还原分配率} = \frac{30\ 600}{32\ 000} = 0.956\ 25$$

还原为第二车间 B 半成品成本额 =  $18\ 000 \times 0.956\ 25 = 17\ 212.5$ (元)

还原为第二车间直接人工费用 =  $8\ 000 \times 0.956\ 25 = 7\ 650$ (元)

还原为第二车间制造费用 =  $6\ 000 \times 0.956\ 25 = 5\ 737.5$ (元)

② 把产成品所耗第一车间半成品进行还原。

$$\text{还原分配率} = \frac{17\ 212.5}{15\ 000} = 1.147\ 5$$

还原为第一车间直接材料费用 =  $7\ 500 \times 1.147\ 5 = 8\ 606.25$ (元)

还原为第一车间直接人工费用 =  $4\ 500 \times 1.147\ 5 = 5\ 163.75$ (元)

还原为第一车间制造费用 =  $3\ 000 \times 1.147\ 5 = 3\ 442.5$ (元)

产成品成本还原汇总如表 3-17 所示。

表 3-17 产成品成本还原汇总

2016 年 3 月

单位：元

摘 要	第一车间	第二车间	第三车间	合 计
直接材料	8 606.25			8 606.25
直接人工	5 163.75	7 650	3 600	16 413.75
制造费用	3 442.5	5 737.5	1 800	10 980
合计	17 212.5	13 387.5	5 400	36 000

方法二：产品成本项目比重还原法。相关计算公式为

$$\text{还原分配率} = \frac{\text{该成本项目费用}}{\text{半成品成本}}$$

还原为某成本项目的数据 = 上一步骤所产半成品耗用该成本项目的数额 × 还原分配率

具体操作如下：

① 对产成品所耗第二车间 B 半成品成本 30 600 元进行还原，B 半成品实际产出为 32 000 元。相关计算如下：

$$\text{耗用 B 半成品的综合成本比重} = \frac{18\ 000}{32\ 000} = 0.562\ 5$$

$$\text{耗用 B 半成品的人工成本比重} = \frac{8\ 000}{32\ 000} = 0.25$$

$$\text{耗用 B 半成品的制造费用比重} = \frac{6\ 000}{32\ 000} = 0.187\ 5$$

还原为第二车间综合成本 =  $30\ 600 \times 0.562\ 5 = 17\ 212.5$ (元)

还原为第二车间人工成本 =  $30\ 600 \times 0.25 = 7\ 650$ (元)

还原为第二车间制造费用 =  $30\ 600 \times 0.187\ 5 = 5\ 737.5$ (元)

② 对产成品所耗第一车间 A 半成品成本 15 000 元进行还原，B 半成品综合成本上步还

原为 17 212.5 元。相关计算如下：

$$\text{耗用第一车间半成品的综合成本比重} = \frac{7\,500}{15\,000} = 0.5$$

$$\text{耗用第一车间半成品的人工成本比重} = \frac{4\,500}{15\,000} = 0.3$$

$$\text{耗用第一车间半成品的制造费用比重} = \frac{3\,000}{15\,000} = 0.2$$

还原为第一车间直接材料成本 = 17 212.5 × 0.5 = 8 606.25(元)

还原为第一车间人工成本 = 17 212.5 × 0.3 = 5 163.75(元)

还原为第一车间制造费用 = 17 212.5 × 0.2 = 3 442.5(元)

结果表明,完工产品分别耗用第一车间直接材料成本 8 606.25 元、人工成本 5 163.75 元、制造费用 3 442.5 元,耗用第二车间人工成本 7 650 元、制造费用 5 737.5 元,耗用第三车间人工成本 3 600 元、制造费用 1 800 元。

但是,需要指出的是,产品成本项目比重还原法、成本还原率还原法忽略了期初余额的影响。对月初在产品较多的企业来说,这种成本计算方法有所欠缺,所以可以采用分项结转分步法或计划成本法、定额成本法。

### 2. 分项逐步结转分步法

分项结转是指每个步骤按成本项目分类结转。其具体操作过程是把第一步骤的完工半成品成本按成本项目转入第二步骤的直接材料、直接人工、制造费用,再把经过分配后的第二步骤完工半成品成本按成本项目转到第三步骤,最后形成完工产品成本,如图 3-2 所示。

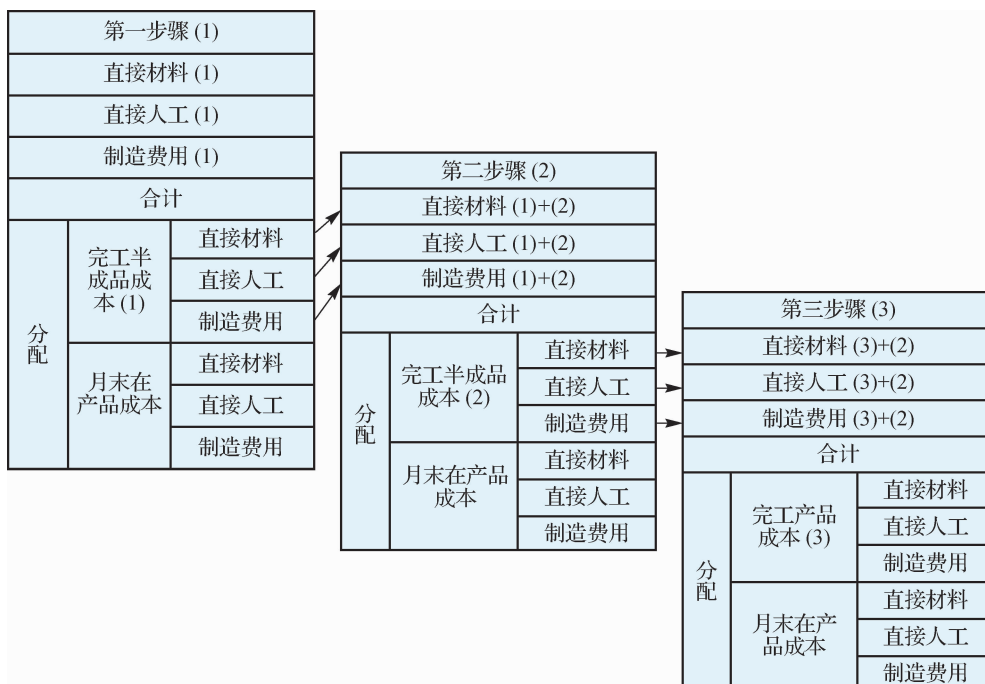


图 3-2 分项逐步结转分步法的操作过程



**【例 3-4】** 承【例 3-3】，采用分项逐步结转分步法计算产品成本的程序如下：

(1) 计算第一车间 A 半成品成本(与综合逐步结转分步法完全一致,此处略)。

(2) 计算第二车间 B 半成品成本。按生产过程,第二车间不仅有本车间发生的生产费用,还有第一车间转入的 A 半成品成本。因此,B 半成品的成本核算单不仅用于登记本车间发生的生产费用,还用于登记转入第一车间的 A 半成品成本。

① 直接材料费用。

$$B \text{ 半成品单位直接材料费用} = \frac{3\,600 + 7\,500}{200 + 40} = 46.25(\text{元})$$

$$\text{完工 B 半成品直接材料费用} = 46.25 \times 200 = 9\,250(\text{元})$$

$$B \text{ 半成品月末在产品成本} = 46.25 \times 40 = 1\,850(\text{元})$$

② 直接人工费用。

$$B \text{ 半成品单位直接人工费用} = \frac{1\,980 + 4\,500 + 7\,000}{200 + 40 \times 50\%} = 61.27(\text{元})$$

$$\text{完工 B 半成品直接人工费用} = 61.27 \times 200 = 12\,254(\text{元})$$

$$B \text{ 半成品月末在产品成本} = 61.27 \times 40 \times 50\% = 1\,225.4(\text{元})$$

③ 制造费用。

$$B \text{ 半成品单位制造费用} = \frac{1\,320 + 3\,000 + 5\,000}{200 + 40 \times 50\%} = 42.36(\text{元})$$

$$\text{完工 B 半成品制造费用} = 200 \times 42.36 = 8\,472(\text{元})$$

$$B \text{ 半成品月末在产品成本} = 42.36 \times 40 \times 50\% = 847.2(\text{元})$$

相关会计分录如下：

借：自制半成品——B 半成品 29 976  
 贷：基本生产成本——第二车间——B 产品 29 976  
 产品成本核算单如表 3-18 所示。

**表 3-18 产品成本核算单(分项逐步结转分步法)**

车间:第二车间

2016 年 3 月

产品:甲产品——B 半成品

摘要	直接材料		直接人工		制造费用		合计
	上步骤 转来	本步骤 发生	上步骤 转来	本步骤 发生	上步骤 转来	本步骤 发生	
月初在产品成本/元	3 600		1 980		1 320		6 900
本月发生生产费用/元	7 500		4 500	7 000	3 000	5 000	27 000
生产费用合计/元	11 100		6 480	7 000	4 320	5 000	33 900
本月完工产品数量/件	150	200	150	200	150	200	—
月末在产品约当产量/件		40		20		20	—
约当总产量/件		240		220		220	—
完工产品总成本/元		9 250		12 254		8 472	29 976
完工产品单位成本/元		46.25		61.27		42.36	149.88
月末在产品成本/元		1 850		1 225.4		847.2	3 922.6



## 五、平行结转分步法

### (一) 平行结转分步法的核算程序

平行结转分步法是将生产过程中各步骤产品所耗生产费用按其占最终完工产品的份额直接计入产品成本的一种方法。相关计算公式为

某步骤应计入产成品成本中的份额 = 产成品数量 × 该步骤半成品单位成本

$$\text{某步骤半成品单位成本} = \frac{\text{该步骤月初在产品成本} + \text{本月发生的生产费用}}{\text{该步骤完工产品数量(约当产量)}}$$

某步骤的约当产量 = 本月完工产品数量 + 广义在产品数量

值得注意的是,本步骤未完工的在产品数量是狭义在产品;本步骤未完工的在产品数量与本步骤以下各步骤未完工在产品数量之和为广义在产品数量。

平行结转分步法的核算程序如图 3-3 所示。

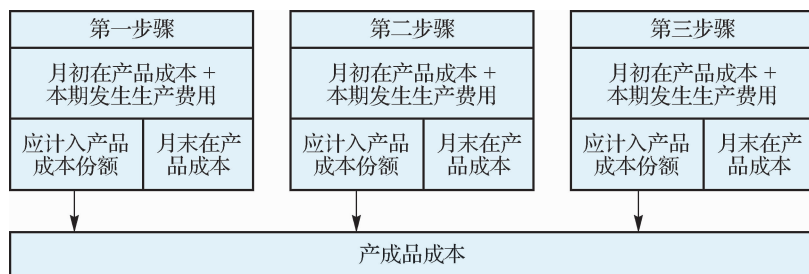


图 3-3 平行结转分步法的核算程序

平行结转分步法的具体操作过程如下:

- (1) 按照产品品种和步骤设置产品成本明细账,汇集本步骤所发生的费用。
- (2) 产品成本按直接材料、直接人工、制造费用进行核算。
- (3) 将本步骤费用在完工产品和在产品之间进行分配,计算本步骤计入完工产品的份额和广义在产品成本。
- (4) 平行汇总各步骤计入完工产品成本中的份额,计算出最终完工产品的成本。在平行结转分步法下,各步骤的生产费用(不包括所耗上一步骤的半成品费用)要在产成品与广义在产品之间进行分配,计算这些费用在产成品成本和广义在产品成本中所占的份额。产品费用一般采用定额比例法、在产品按定额成本计价法和约当产量法进行分配。
- (5) 编制会计分录。企业在发生费用时将其计入基本生产成本,结转份额时将其从“基本生产成本”账户转入“库存商品”账户。

### (二) 平行结转分步法举例

下面举例说明平行结转分步法的应用。

**【例 3-5】** 湘资企业设有三个基本生产车间大量生产甲产品。甲产品的生产顺序经过三个车间。第一车间生产的产品为 A 半成品,其完工后全部交给第二车间继续加工;第二车间将 A 半成品加工为 B 半成品,其完工后全部交给第三车间继续加工;第三车间将 B 半成品加工为甲产品,其完工后交产成品仓库验收。

甲产品的原材料在第一车间生产开始时一次性投入,第二车间和第三车间领用的半成

品也在生产开始时投入。该企业采用约当产量法在完工产品和广义在产品之间分配生产费用,月末在产品完工程度按 50% 计算。

2016 年 3 月,甲产品的生产数量和费用资料如表 3-20 和表 3-21 所示。

表 3-20 生产数量明细账

产品:甲产品		2016 年 3 月			单位:件
摘要		第一车间	第二车间	第三车间	
月末在产品		70	90	30	
本月投入或上步转入		180	150	200	
本月完工转入下步或交库		150	200	180	
月末在产品		100	40	50	

表 3-21 生产费用汇总表

产品:甲产品		2016 年 3 月			单位:元
项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月初资料	第一车间	3 500	1 400	600	5 500
	第二车间		6 600	3 400	10 000
	第三车间		5 500	3 300	8 800
本月发生额	第一车间	8 710	4 040	3 240	15 990
	第二车间		7 100	5 100	12 200
	第三车间		2 905	1 620	4 525

湘资企业根据平行结转分步法,分车间归集费用的操作过程如下:

(1) 计算第一车间生产成本。

应该分配直接材料费用的约当产量 = 180 + 100 + 40 + 50 = 370(件)

应该分配直接人工费用和制造费用的约当产量 = 180 + 40 + 50 + 100 × 50% = 320(件)

$$\text{单位直接材料费用} = \frac{3\,500 + 8\,710}{370} = 33(\text{元})$$

$$\text{单位直接人工费用} = \frac{1\,400 + 4\,040}{320} = 17(\text{元})$$

$$\text{单位制造费用} = \frac{600 + 3\,240}{320} = 12(\text{元})$$

完工产品应负担的第一车间产成品直接材料费用 = 180 × 33 = 5 940(元)

完工产品应负担的第一车间产成品直接人工费用 = 180 × 17 = 3 060(元)

完工产品应负担的第一车间产成品制造费用 = 180 × 12 = 2 160(元)

第一车间产品成本计算单如表 3-22 所示。

表 3-22 产品成本计算单(平行结转分步法)

车间:第一车间

2016年3月

产品:甲产品

摘要		直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月初在产品成本/元		3 500	1 400	600	5 500
本月发生生产费用/元		8 710	4 040	3 240	15 990
生产费用合计/元		12 210	5 440	3 840	21 490
最终产成品数量/件					180
在产品约当产量	本步在产品/件	100	50	50	
	本步完工产品/件	90	90	90	
约当总产量/件		370	320	320	
单位产成品成本/元		33	17	12	62
180件产成品成本/元		5 940	3 060	2 160	11 160
月末在产品成本/元		6 270	2 380	1 680	10 330

(2) 计算第二车间生产成本。

应该分配直接人工和制造费用的约当产量 $=180+50+40\times 50\%=250$ (件)单位直接人工费用 $=\frac{6\ 600+7\ 100}{250}=54.8$ (元)单位制造费用 $=\frac{3\ 400+5\ 100}{250}=34$ (元)完工产品应负担的第二车间产成品直接人工费用 $=180\times 54.8=9\ 864$ (元)完工产品应负担的第二车间产成品制造费用 $=180\times 34=6\ 120$ (元)

第二车间产品成本计算单如表 3-23 所示。

表 3-23 产品成本计算单(平行结转分步法)

车间:第二车间

2016年3月

产品:甲产品

摘要		直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月初在产品成本/元			6 600	3 400	10 000
本月发生生产费用/元			7 100	5 100	12 200
生产费用合计/元			13 700	8 500	22 200
最终产成品数量/件					180
在产品约当产量	本步在产品/件		20	20	
	本步完工产品/件		50	50	
约当总产量/件			250	250	
单位产成品成本/元			54.8	34	88.8
180件产成品成本/元			9 864	6 120	15 984
月末在产品成本/元			3 836	2 380	6 216

(3) 计算第三车间生产成本。

应该分配直接人工和制造费用的约当产量 = 180 + 50 × 50% = 205(件)

$$\text{单位直接人工费用} = \frac{5\,500 + 2\,905}{205} = 41(\text{元})$$

$$\text{单位制造费用} = \frac{3\,300 + 1\,620}{205} = 24(\text{元})$$

完工产品应负担的第三车间产成品直接人工费用 = 180 × 41 = 7 380(元)

完工产品应负担的第三车间产成品制造费用 = 180 × 24 = 4 320(元)

第三车间产品成本计算单如表 3-24 所示。

表 3-24 产品成本计算单(平行结转分步法)

车间:第三车间

2016年3月

产品:甲产品

摘要		直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月初在产品成本/元			5 500	3 300	8 800
本月发生生产费用/元			2 905	1 620	4 525
生产费用合计/元			8 405	4 920	13 325
最终产成品数量/件					180
在产品 约当产量	本步在产品/件		25	25	
	本步完工产品/件				
约当总产量/件			205	205	
单位产成品成本/元			41	24	65
180件产成品成本/元			7 380	4 320	11 700
月末在产品成本/元			1 025	600	1 625

(4) 汇总计算产成品总成本和单位成本,即将各生产步骤(车间)应计入总成本中的份额汇总。总成本与总产量相除可以求得单位成本。

根据第一车间、第二车间、第三车间产品成本计算单汇总如表 3-25 所示。

表 3-25 产品成本汇总表

产品:甲产品

2016年3月

单位:元

车 间	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
第一车间	5 940	3 060	2 160	11 160
第二车间		9 864	6 120	15 984
第三车间		7 380	4 320	11 700
产成品总成本	5 940	20 304	12 600	38 844
产成品单位成本	33	112.8	70	215.8