

# 成本会计知识点总结归纳讲义

## 一、成本的含义与作用

含义:1、理论成本  $C+V$

2、实际成本: (1) 费用: 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。

(2) 成本: 成本是一个价值范畴, 是商品价值的组成部分。产品成本是对象化的生产费用, 它是为生产一定种类和数量的产品而发生的生产费用的总和。

(3) 生产费用与产品成本的区别与联系

①联系: 生产费用发生的过程, 同时又是产品制造成本的形成过程, 生产费用是构成产品成本的的基础。

②区别: 生产费用是某一期间内为进行生产而发生的费用, 它与一定期间相联系, 而产品成本是为生产某一种产品而发生的费用, 它与一定种类和数量的产品相联系, 所以, 一定期间的生产费用不一定等于一定期间的产品成本。

## 3、管理成本

作用: 成本是补偿生产耗费的尺度; 成本是产品定价的基础;

成本是企业经营决策的重要依据; 衡量企业经营管理水平的重要标志。

①补偿尺度②定价基础③决策依据④管理水平衡量指标

## 二、成本会计的职能

1. 反映职能

2. 控制职能

3. 两个基本职能的关系

(1) 相辅相成;

(2) 反映职能是基础, 控制职能是目的。

4. 职能体系:

预测—决策—计划(预算)—核算—控制—分析—考核

成本分析: 是指利用成本核算资料及其相关资料, 将产品的本期实际成本与目标成本、上期实际成本及国内外同类产品的成本进行比较, 对成本差异情况及其形成差异的原因所进行的分析。

成本考核: 是指对成本计划及其有关经济指标的实际完成情况所进行的考察和评价

成本预测: 是指根据与成本有关的各种技术经济因素的变动情况及企业所采取的相应费用节约措施, 利用科学方法对未来期间成本水平所进行的预计和测算

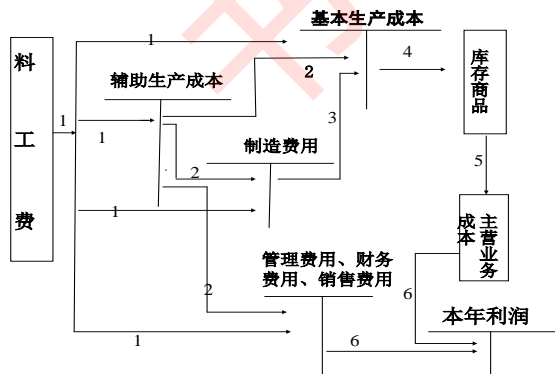
成本决策: 是指根据成本预测及其他与成本有关的成本资料, 运用专门的科学方法选择最佳成本方案所做出的一种决定。

成本计划: 按照一定的方法所作出的用以反映企业计划期生产费用和产品成本水平的一种规划

成本核算: 是指对生产费用的发生和产品成本的形成所进行的计算核定

成本控制: 是指在产品成本形成过程中, 通过对成本形成所进行的监督及时发现成本差异, 采取相应措施, 节约生产费用, 降低产品成本, 完成成本计划有关指标的一项管理工作

## 三、成本核算的一般程序



①确定成本计算对象和成本计算期②确定成本项目③生产费用的审核

④生产费用的归集和分配※(重点掌握)

各项要素费用的分配; 辅助生产费用的分配; 制造费用的分配;

产品成本在完工产品和在产品之间的分配

图示说明: ①费用要素的归集与分配;

②辅助生产费用的归集与分配;

③制造费用的归集与分配;

④结转完工产品成本

⑤结转已销商品成本; ⑥结转损益

计算题: 某企业本月共发生材料费 82,000 元。其中: 用于安装生产设备 4,000 元, 企业职能管理部门耗用 2,000 元, 基本生产车间维修设备 5,000 元(按规定从当月起分 5 个月摊销), 基本生产车间一般性消耗 3,000 元。基本生产车间生产甲、乙两种产品, 按两中产品消耗定额比例分配材料费用, 假定甲产品占 60%, 乙产品 40%, 甲产品完工成本占 70%, 期末在产品占 30%,

乙产品完工成本占 100%。要求：按上述费用界限进行划分。

生产经营管理费用：82000-4000=78000 元；非生产经营管理费用：4000 元

生产费用：78000-2000=76000 元；期间费用：2000 元

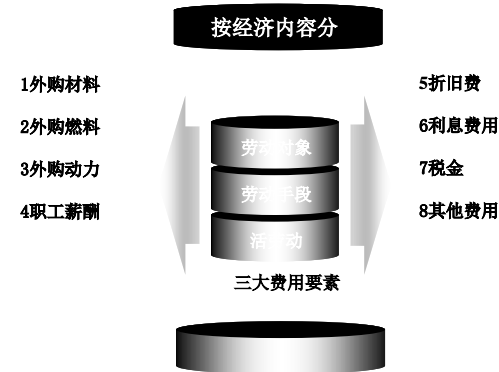
本月生产费用：76000-5000/5\*4=72000 元；甲产品本月生产费用：72000\*60%=43200 元

乙产品本月生产费用：72000\*40%=28800 元；甲产品完工产品成本：43200\*70%=30510 元

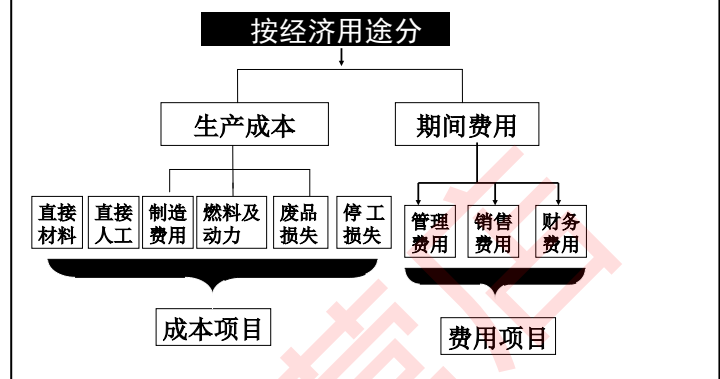
甲产品月末在产品成本：43200\*30%=12690 元；乙产品完工产品成本：28800 元

#### 四、成本费用的两种分类

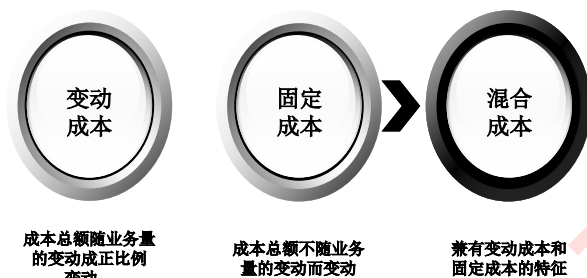
(1)费用按照经济内容（性质）分类：



(2)费用按经济用途分类

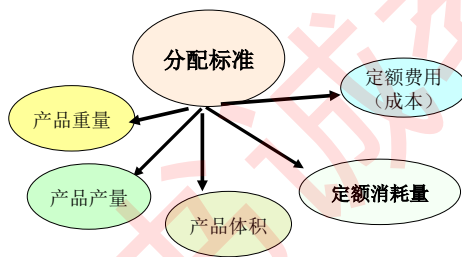


(3)按成本与业务量的关系分类



重要知识点

一、要素费用的分配：定额标准



共同材料费用分配的方法？1. 原材料定额消耗量比例分配法 2. 原材料定额费用比例分配法

3. 产品重量比例分配法 4. 产品产量比例分配法

共同耗用材料费用的分配：以定额耗用量和定额费用为例

消耗定额是指单位产品可以消耗的数量限额，通常是指现行比较先进的定额。

所谓定额耗用量是指一定产量下按照消耗定额计算可以消耗材料的总数量。

(2) 按定额费用比例分配法：

乙产品应分配的原料费用=660 ×1.3=858 (元)      合计: 2 106 (元)

## 原材料费用的分配与核算

表 3-1 原材料费用分配表

车间或部门名称: 200 × 年×月

应借科目		直接计入金额	分配计入		材料费用合计
			定额耗量	分配金额(1.3*2)	
基本生产成本	甲产品	1 520	480	1248	2768
	乙产品	740	330	858	1598
	小计	2 260	810	2106	4366
辅助生产成本	供电车间	450			450
	供水车间	650			650
	小计	1 100			1 100
制造费用		200			200
管理费用		200			200
销售费用		180			180
合计		3 940		2106	6046

## 分配分録

借：基本生产成本—甲产品（直接材料） 2768

-乙产品（直接材料）1598

辅助生产成本—供电车间 450

一供水车间	650
-------	-----

制造费用—基本车间 200

管理费用	200
------	-----

销售费用	180
------	-----

贷：原材料--\*\*材料      6046

## 外购燃料的核算

---生产产品耗用的:

1、专设“燃料及动力”项目的，计入“基本生产成本”——“燃料及动力”成本项目。

2、未专设的，记入“基本生产成本”——“直接材料”成本项目。

## 外购动力费用的核算

### 外购动力的内容:

外购动力费用是指企业从外部单位购入的电力、蒸汽、热力等所支付的费用，本企业自产的动力不包括在内

### 外购动力费用的分配

### 1. 基本生产车间耗用的动力

基本生产车间耗用的动力按用途,可分为直接用于产品生产的生产工艺动力用电和照明用电。

(1) 直接用于产品生产工艺动力用电

——专设“燃料及动力”项目的，应记入“基本生产成本”  
——\*\*产品（燃料及动力）成本项目。

对于几种产品共同耗用的动力费用，一般按各种产品定额工时或实际工时消耗量的比例进行分配。

——未专设“燃料及动力”项目的，应记入“制造费用”账户。

### (2) 基本生产车间照明用电

记入“制造费用”

月末分配记入“基本生产成本”的“制造费用”成本项目。

## 2. 辅助生产车间耗用的动力

辅助生产车间耗用所有动力直接的全部记入“辅助生产成本”总账和相应的明细账。

### 3. 销售机构、行政管理部门耗用的电力

销售机构、行政管理部门耗用的电力，不计入产品成本，而应分别记入“销售费用”、“管理费用”总账和所属明细账，作为期间费用转入“本年利润”账户，冲减当期损益。

### 外购动力的账务处理?

借：基本生产成本

辅助生产成本

制造费用

管理费用

贷：应付账款

或银行存款

### 外购动力费用分配的举例

某企业本月份共支付外购电力费用 360 000 元, 根据各车间、部门的电表所计量的用电度数为 900 000 度。根据各车间、部门用电的数量及有关产品的工时资料, 编制的“外购动力费用分配表”见下表。

**外购动力费用分配表**  
2008年8月

分配对象	成本项目	耗用数量 (度)	分配标准 (定额工时)	分配率	分配金额
基本生产车间	甲产品 燃料及动力		50 000		187 500
	乙产品 燃料及动力		30 000		112 500
	小 计	750 000	80 000	3.75	300 000
	车间一般用 水电费	50 000			20 000
辅助生产车间用	水电费	80 000			32 000
行政管理部门用	水电费	20 000			8 000
合 计	—	900 000			360 000

甲产品应负担工资费=20×1000=20000 (元); 乙产品  
应负担工资费=20×1000 =20000 (元)  
丙产品应负担工资费=20×900=18000 (元)

- (2) 基本生产车间管理人员工资记入“制造费用”帐户;  
(3) 辅助生产部门的工资费记入“辅助生产成本”帐户;

#### 职工薪酬的归集与分配

分配标准: 产品的生产工时 (实际工时或定额工时)  
分配公式:  $\text{生产工人工资分配率} = \frac{\text{生产工人工资总额}}{\text{各产品实际(定额)工时之和}}$   
各种产品应分配的工资额=各产品实际(定额)工时×分配率

根据“动力费用分配表”中的数字, 应作如下会计分录:

借: 基本生产成本—甲产品 (燃动) 187500  
      —乙产品 (燃动) 112500  
      辅助生产成本 32 000  
      制造费用 20000  
      管理费用 8000  
贷: 应付账款 360 000

例: 某企业基本生产车间生产甲、乙、丙三种产品, 本月发生的生产工人的计时工资共计 58000 元, 甲产品完工 1000 件, 乙产品完工 400 件, 丙产品完工 450 件, 单件产品工时定额: 甲产品 1 小时, 乙产品 2.5 小时, 丙产品 2 小时。试计算分配甲乙丙三种产品各自应负担的工资费用。

甲产品定额总工时=1000×1=1000 (小时); 乙产品定额总工时=400×2.5=1000 (小时)

丙产品定额总工时=450×2=900 (小时); 生产工人工资分配率=58000÷2900=20

## 2、相关账务处理

### (1) 月末计提职工薪酬

借: 基本生产成本

    辅助生产成本

    制造费用

    管理费用/销售费用/在建工程等

贷: 应付职工薪酬—工资

—职工福利—社会保险—住房公积金—工会会费—职工教育经费等

原则是: 贷方确认“应付职工薪酬”负债, 借方根据职工提供劳务的受益对象记入相应的成本费用。

注意: 其他应付款是代扣的“五险一金”, 这不同于上面计提的“社会保险”和“住房公积金”, 虽然内容一样, 但是前者是职工负担, 来源于职工的工资, 后者是企业自己负担。

### 3) 发放时 1) 实际发放工资时

借: 应付职工薪酬——工资 (实发金额)

    贷: 银行存款

2) 上交“五险一金”借: 应付职工薪酬——社会保险——住房公积金 (以上由企业负担的部分其他应付款 (由职工负担, 企业在发工资时已经代扣, 现在代缴) 贷: 银行存款

(4) 等到有需要的时候, 发放职工福利、工会会费、职工教育经费, 如: 报销职工的医药费、给困难职工发放生活补贴、举办文娱活动、报销职工的培训经费等:

借: 应付职工薪酬——职工福利、工会会费、职工教育经费

贷: 银行存款

### 5) 用本企业的产品发放非货币性福利时:

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)

为职工提供免费住宅或者汽车时:

借: 应付职工薪酬——非货币性福利

    贷: 累计折旧 (或者银行存款)

注意: 一般非货币性福利是需要的时候才计提, 然后再发放。除此以外, 职工福利、辞退福利也可能是需要的时候才计提, 然后再发放。

### (6) 辞退福利也是需要的时候再计提, 然后发放:

借: 管理费用

    贷: 应付职工薪酬—辞退福利

借: 应付职工薪酬—辞退福利

    贷: 银行存款

二、辅助生产费用的分配: 交互分配法、计划成本分配法、直接分配法①交互分配法☆定义: 需要进行两次分配。

首先, 根据各辅助生产车间内部相互提供务的数量和交互分配前的单位成本 (费用分配率), 在各辅助生产车间之间进行一次交互分配; 然后, 将各辅助生产车间交互分配后的实际费用 (即交互分配前的费用加上交互分配转入的费用, 减去交互分配转出的费用), 再按提供劳务的数量和交互分配后的单位成本 (费用分配率), 在辅助生产车间以外的各受益单位进行分配。(外部)

- 3) 分配标准：各分配对象享受的劳务数量
- ※ 4) 分配率=待分配费用÷辅助生产劳务总量
- 5) 各辅助车间分配额=
- 6) 账务处理
- 借：辅助生产成本——供水车间  
       ——供电车间  
     贷：辅助生产成本--供电车间  
           --供水车间

(2) 对外分配
1) 待分配费用  
= “辅助生产成本” 借方合计数+分配转入额-分配转出额或=交互分配前的费用+交互分配转入的费用-交互分配转出的费用  
※ 2) 分配对象：辅助生产车间以外的各受益单位  
3) 分配标准：各分配对象享受的劳务数量  
※ 4) 分配率：5) 分配额 6) 账务处理

借：基本生产成本--XX 产品(燃料机动力)  
      制造费用  
      管理费用  
      销售费用  
    贷：辅助生产成本——供水车间  
          ——供电车间

②计划成本分配法☆

1、定义：先根据劳务的计划单位成本和各受益单位的受益量进行分配，然后再将计划成本分配额与“实际”费用（待分配费用+按计划成本分入的费用）之间的差额进行调整分配。  
为简化起见，差异可全部计入管理费用  
2、程序  
1) 分配对象：全部受益单位  
2) 分配率：计划单位成本  
3) 计划分配额=计划单位成本×各自劳务量

实例分析：某企业有供水和供电两个辅助生产车间，主要为本企业基本生产车间和行政管理部门等部门服务，供水车间本月发生费用为4085 元；供电车间本月发生费用为 9020 元。各辅助生产车间供应劳务数量见下表：

下面分别采用直接分配法、交互分配法、代数分配法和计划成本分配法对供水和供电两个车间的辅助生产费用进行分配

4) 账务处理  
借：辅助生产成本--供水车间  
      供电车间  
    基本生产成本--甲产品  
      制造费用  
      管理费用  
      销售费用  
    贷：辅助生产成本--供电车间  
          --供水车

5) 计算各辅助车间实际成本☆=“辅助生产成本”借方数+分配转入计划数  
6) 计算分配差异=实际成本-计划成本  
7) 差异的账务处理  
借：管理费用  
    贷：辅助生产成本--供电车间  
          --供水车间

□  
□  
□  
.  
.

受益单位	供水车间	供电车间（度）
基本生产——甲		20600
基本生产车间	41000	16000
辅车间—供电	20000	
辅车间——供水		6000
行政管理部门	16000	2400
专设销售机构	5600	1000
合计	82600	46000

受益单位	耗水（m3）	耗电（度）
基本生产—甲产品		20600
基本生产车间	41000	16000
辅助生产车间—供电	20000	
辅助生产车间—供水		6000
行政管理部门	16000	2400
专设销售机构	5600	1000
合计	82600	46000

单位成本（分配率）=待分配辅助生产费用÷（辅助车间外部各受益单位耗用劳务量）  
水单位成本（分配率）=4085÷（82600-20000）=0. 0653(元  
电单位成本（分配率）  
=9020÷（46000-6000）=0. 2255(元/度)

## 实例分析---直接分配法



辅助生产费用分配表			
直接分配法			
项目	供水车间	供电车间	合计
待分配生产费用（元）	4085	9020	13105
供应辅助生产以外的劳务数量	62600	40000	
单位成本（分配率）	0.0653	0.2255	
基本生产——甲产品	耗用数量	20600	
	分配金额	4645.30	4645.30
基本生产车间	耗用数量	41000	
	分配金额	2675.48	3608.00
行政管理部门	耗用数量	16000	
	分配金额	1044.09	541.20
专设销售机构	耗用数量	5600	
	分配金额	365.43	225.50
合计	4085.00	9020.00	13105.00
会计分类：借：基本生产成本——甲产品 4645.30			
	制造费用	6283.48	
	管理费用	1585.29	
	销售费用	590.93	
贷：辅助生产成本——供水车间 4085			
	——供电车间	9020	

## 实例分析---交互分配法

项目	供水车间			供电车间			合计
	数量	分配率	分配额	数量	分配率	分配额	
待分配生产费用	82600	0.0495	4085	46000	0.1961	9020	13105
交互分配							
辅助生产-供水			1176.52	-6000		-1176.52	
辅助生产-供电	-20000		-989.10			989.10	
对外分配的辅助生产费用	62600	0.0682	4272.42	40000	0.2208	8832.58	13105
对外分配	基本生产-甲产品			20600		4548.78	4548.78
	基本生产车间			41000		3533.03	6331.26
	行政管理部门			16000		1091.99	2400
	专设销售机构			5600		382.20	1000
	合计			62600		4272.42	40000

借：基本生产成本——甲产品 4039.66  
 制造费用 3137.60  
 辅助生产成本——供水车间 1176.60  
 管理费用 470.64  
 销售费用 195.50  
 贷：辅助生产成本——供电车间 9020

分配受益多的供水车间的费用  
 待分配费用=4085+1176.60=5261.60  
 分配率=5261.60/（82600-20000）  
 =0.0841  
 车间一般耗用=0.0841\*41000=3448.10  
 行政部门耗用=0.0841\*16000=1345.60  
 销售机构耗用=5261.60-3448.10-1345.60=467.90

账务处理：

借：制造费用 3448.10  
 管理费用 1345.60  
 销售费用 467.90  
 贷：辅助生产成本——供水车间 5261.60

会计分录如下：对内分配：

借：辅助生产成本——供水车间 1176.52

——供电车间 989.10

贷：辅助生产成本——供电车间 1176.52

供水车间 989.10

对外分配：

借：基本生产成本——甲产品 4548.78

制造费用 6331.26

管理费用 1621.95

销售费用 603.02

贷：辅助生产成本——供水车间 4272.42

供电车间 8832.58

1、确定分配顺序

供水车间收益=6000\*9020/46000=1176.52

供电车间受益=20000\*4085/82600=989.10

所以，应先分配供电车间费用

2、分配供电车间费用

分配率=9020/46000=0.1961

供水车间分配额=0.1961\*6000=1176.60

甲产品分配额=0.1961\*20600=4039.66

车间一般耗用=0.1961\*16000=3137.60

行政部门耗用=0.1961\*2400=470.64

销 售 好 用  
 =9020-1176.60-4039.66-3137.60-470.64  
 =195.5



<p>实例分析——计划成本分配法</p> <p>假定每度电计划成本为 0.22 元，每吨水的计划单位成本为 0.07 元</p> <p>1、按计划单位成本分配供水车间和供电车间成本</p> <p>供水车间：供电车间分配额=20000*0.07=1400</p> <p>车间一般耗用=0.07*41000=2870</p> <p>行政部门耗用=0.07*16000=1120</p> <p>销售机构耗用=0.07*5600=392 小计 5782 元</p> <p>供电车间：供水车间分配额=6000*0.22=1320</p> <p>甲产品耗用 =20600*0.22=4532</p> <p>车间一般耗用=0.22*16000=3520</p> <p>行政部门耗用=0.22*2400=528</p> <p>销售机构耗用=0.22*1000=220 小计 10120 元</p> <p>5、 供水车间差异=5405-5782=-377</p> <p>供电车间差异=10420-10120=300</p>	<p>2、账务处理</p> <p>借：基本生产成本-甲产品 4532</p> <p>制造费用 6390</p> <p>辅助生产成本—供水车间 1320</p> <p>辅助生产成本-供电车间 1400</p> <p>管理费用 1648</p> <p>销售费用 612</p> <p>贷：辅助生产成本-供电车间 10120-供水车间 5782</p> <p>3、计算辅助车间“实际”成本</p> <p>供水车间实际成本=4085+1320=5405</p> <p>供电车间实际成本=9020+1400=10420</p> <p>4、 计算并调整差异</p> <p>借：管理费用 77</p> <p>贷：辅助生产成本——供电车间 300</p> <p>-供水车间 377</p>
--	--

	直接分配法	顺序分配法	交互分配法	代数分配法	计划成本分配法
特点	辅助生产费用直接分配给辅助生产车间以外的各受益单位，不考虑各辅助生产车间之间相互提供产品或劳务的情况。	各辅助生产车间按受益由少到多的顺序排列，排在前面的车间先将费用分配出去，排在后面的车间后将费用分配出去，要承担前面车间的费用	各辅助生产车间的待分配费用首先在辅助生产车间之间进行一次交互分配，然后将交互分配调整后的实际费用向辅助生产车间以外的各受益单位分配	运用多元一次联立方程计算各种辅助生产产品或劳务的单位成本，然后同时向辅助生产内部和外部各受益单位一次进行分配	首先按辅助生产产品或劳务的计划成本向包括辅助生产车间在内的各受益单位分配各种辅助生产费用，然后将成本差异追加分配或全部记入管理费用
优缺点	计算工作简便，但在辅助生产车间相互受益程度差异较大时，分配结果的正确性差。	与直接分配法比较，计算工作量增加，分配的准确性有所提高	进行两次分配，增加了计算量，同时提高了分配结果的正确性	在辅助生产车间较多的情况下，计算复杂，但分配结果最正确	便于考核和分析经济责任，能反映辅助生产成绩实际成本脱离计划成本的差异
适用条件	辅助生产车间相互提供劳务不多或差异不大	各辅助生产车间相互受益程度有明显顺序	各辅助生产车间较多，相互提供劳务量较大	计算工作已实现电算化	计划单位成本比较正确

### 三、制造费用分配：按年度计划分配率分配

#### 制造费用的分配方法

在生产一种产品的车间中，制造费用是直接计入费用，制造费用应直接计入该种产品的生产成本。比如：制浆车间、抄二车间、抄三车间

在生产多种产品的车间中，制造费用都是间接计入费用，应采用适当的分配方法，分配计入该车间各种产品的生产成本，比如抄一车间。

（一）实际分配率方式

（二）年度计划分配率方式 ☆

二）按年度计划分配率分配法☆

<p>1、定义：</p> <p>是指按年度开始前预先制定的年度计划分配率分配各月制造费用的方法，各月份实际发生的的制造费用与按年度计划分配率分配的制造费用差异平时各月份不进行调整，到年末才进行调整。</p> <p>计划分配额与实际发生费用额之间的差额，平时留在“制造费用”科目中，年末，再按照各种产品已分配数的比例记入 12 月份成本中。</p>	<p>2、计算公式：</p> <p>年度计划分配率 =年度制造费用预算数/年度各种产品计划产量的定额工时合计</p> <p>某月某产品的制造费用=该月该种产品实际产量的定额工时 x 年度计划分配率</p> <p>3、例：某车间生产 A, B 两种产品，全年计划制造费用总额为 60 000 元，A 产品的计划产量为 3 000 件，B 产品的计划产量为 1000 件，单件 A 产品的定额工时为 2 小时，单件 B 产品的定额工时为 4 小时。</p>
---	--

<p>答案:A 产品年度计划产量的定额工时=3000*2=6000（小时）</p> <p>B 产品年度计划产量的定额工时=1 000 * 4 = 4 000（小时）</p> <p>制造费用年度计划分配率=6 0 000/(6 000 + 4 000) = 6 元 / 小时）</p> <p>若 12 月份 A 产品的实际产量为 200 件，</p> <p>B 产品的实际产量为 160 件，</p> <p>则：A 产品 12 月份实际产量的定额工时=200 * 2 = 400（小时）</p> <p>B 产品 12 月份实际产量的定额工时=160 * 4 = 640（小时）</p> <p>A 产品 12 月份制造费用=400*6=2400（元）</p> <p>B 产品 12 月份制造费用=640*6=3840（元）</p> <p>该车间本月应分配转出的制造费用是 6 240(2 400 + 3 840)元。</p>	
--	--

因为采用这种方法不是按照实际发生的制造费用分配的，所以分配转出的制造费用和本月实际发生的制造费用金额是不同的。假定该企业本月实际发生的制造费用为 5 900 元，则制造费用科目有贷方余额 340 元。

也就是说采用年度计划分配率分配法分配企业的制造费用，“制造费用”科目月末可能有余额，而且其余额有可能在借方，也有可能 在贷方。

借方余额表示超过计划的预付费用，是企业的资产；贷方余额表示按照计划应付而未付的费用，是企业的负债。

<p>差异额                      差 异 额</p> <p>分配率=—————</p> <p>按预算分配率分配的制造费用</p> <p>某产品应分    该产品按预算分配    差异额</p> <p>配的差异额= 率分配的制造费用× 分配率</p> <p>制造费用</p> <p>举例：企业一车间全年预算制造费用额为 180 000 元，各</p> <p>种产品实际全年定额工时为 200 000 小时。12 月份甲产品实</p> <p>际工时为 13 000 小时，乙产品实际工时为 5 500 小时。</p>	<p>年末核算时，该车间全年实际发生制造费用 189 000 元。</p> <p>1 至 11 月份按年度计划分配率分配的制造费用甲产品为 122 400 元，乙产品为 53 550 元。根据上述资料，采用年度计划分配率法分配的结果如下：</p> <p>180 000</p> <p>计划分配率 =—————=0.90</p> <p>200 000</p> <p>12 月份甲产品应</p> <p>负担的制造费用=13 000×0.90=11 700(元)</p>
---	--



12 月份乙产品应  
负担的制造费用=5 500×0.90=4 950(元)  
差异额=189 000-(122 400+53 550+11 700+4 950)  
=-3 600(元)  
差异额分配率=————=-0.01869  
(122 400+11 700)+(53 550+4 950)  
甲产品应分配  
的差异 = (122 400+11 700)×(-0.01869)=-2 506(元)  
乙产品应分配的差异额=(53 550+4 950)×(-0.01869)=-1 094(元)

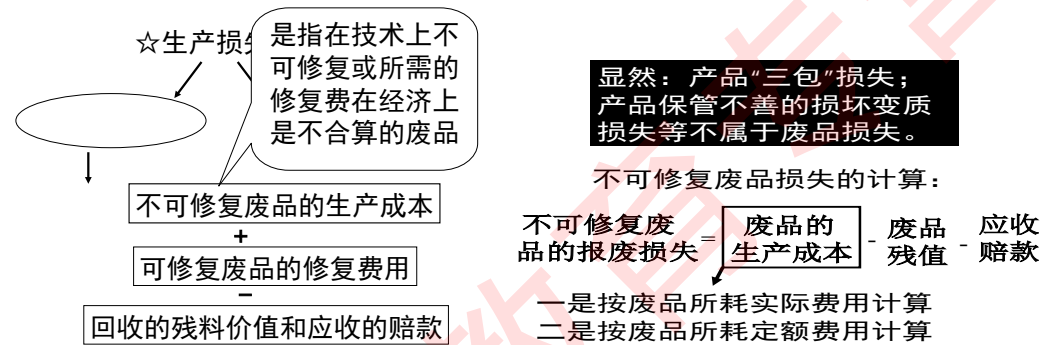
优缺点：采用计划分配率法分配制造费用时，不必每月  
计算分配率，简化和加快了制造费用的分配工作，并  
能及时反映各月制造费用预算数与实际数的差异。  
特别是在季节性生产或季节性费用比重较大的企业或  
车间，利用计划分配率方式可以避免各月制造费用分  
配率相差悬殊的弊病。所以，计划分配率法是比较理  
想的。但是，采用这种方法分配制造费用时，要求企  
业的计划、定额管理工作的水平较高，否则，会影响制  
造费用分配的准确性。

四、废品损失：不可修复废品的核算

不可修复废品损失的归集和分配

1、不可修复废品损失的归集：

废品成本=指生产过程中截至报废时为止所耗费的一切费用－废品的残值－应收赔款



1. 按废品所耗实际  
费用计算的方法

采用这种方法就是将废品与合格品  
发生的全部实际费用，按照一定的  
标准在合格品与废品之间进行分  
配，以计算出废品的实际成本

不可修复废品损失的计算是通过编  
制“废品损失计算表”进行的。

1、不可修复废品损失的归集：废品损失归集的核算

根据编制的不可修复废品损失计算表

借：废品损失－××产品

贷：基本生产成本－××产品

1) 按废品所耗实际费用计算的方法

废品负担的直接材料  
= 某产品的直接材料费用总额 × 废品约当量  
(合格品约当量+废品约当量)

废品负担的直接人工  
= 某产品的直接人工费用总额 × 废品工时  
(合格品工时+废品工时)

废品负担的制造费用  
= 某产品的制造费用总额 × 废品工时  
(合格品工时+废品工时)

约当产量：在产品折合成相当于完工产品的数量，具体折合应根据完工程度（投料程度、加工程度）进行折算。

例：某工业企业某车间生产甲产品 100 件，生产过程中发现 1 件为不可修复废品。

甲产品成本明细帐归集的生产费用为：直接材料费 125, 000 元，直接人工费 4, 875 元，制造费用 24, 375 元，合计 154, 250

元。原材料于生产开始时一次投入。

生产工时为：合格品 1505 小时，废品 120 小时，合计 1625 小时。废品回收的残料计价 200 元。

要求：（1）编制不可修复废品成本计算表；（2）作废品损失归集与结转的会计核算。

1) 计算转出不可修复废品的生产成本，编制不可修复废品成本计算表。

项目	数量 (件)	直接材料	工时	直接人工	制造费用	合计	(2) 废品损失归集的会计分录:
合格品和废品生 产费用	100	125000	1625	4875	24375	154250	
费用分配率		1250		3	15		
废品生产成本	1	1250	120	360	1800	3410	

借：废品损失—甲产品 3410  
贷：基本生产成本—甲产品 3410

2) 废品损失分配结转的会计分录

借：原材料 200  
    贷：废品损失—甲产品 200

借：基本生产成本—甲产品 3210  
    贷：废品损失—甲产品 3210

2) 按废品所耗定额费用计算的方法

按不可修复废品的数量和各项费用定额计算废品的定额成本，再将废品的定额成本扣除废品残料回收价值，算出废品损失，不考虑废品实际发生的费用。

该方法的特点及适用范围：

核算工作较简便，有利于考核和分析废品损失与产品成本。

要求必须具备较准确的定额成本资料。

五、完工产品成本计算：约当产量比例法、定额比例法、在产品按定额成本计算

(一)约当产量法 1) 约当产量及约当产量法的概念；2) 约当产量法的计算

1) 约当产量及约当产量法的概念

约当产量：约当产量是指在产品相当于完工产品的产量。

约当产量法：约当产量法就是先把实际结存的在产品数量，按其完工程度折算为相当于完工产品的产量，然后，把产品成本计算单上的生产费用，按照完工产品产量和在产品的约当产量的比例进行分配的方法。

适用范围:约当产量法一般适用于月末在产品数量较多、各月末在产品的数量变化较大、产品成本中直接材料和各项加工费用所占的比重相差不大的情况下采用。

2) 计算模式

在计算约当产量时，要注意在产品耗用的直接材料和加工费用(直接人工、制造费用等)的情况是不一样的。

直接材料因投料方式不同，其投料程度有多种；

而作为加工费用的直接人工和制造费用一般都是随着生产过程而逐渐增加的。所以，要按在产品完工程度计算约当产量，按完工产品和在产品的约当产量分配计算完工产品和在产品的加工费用。

①约当产量法的计算—投料程度的确定

1) 原材料在开始生产时一次投入时，投料程度=100%；

计算公式

月初在产品直  
接材料费

本月发生直  
接材料费用

+

接材料费用

用分配率 =

完工产品数量+在产品数量

月末在产品直  
接材料成本

月末在产  
品数量

×

直接材料费  
用分配率

月初在产品  
加工费用

本月发生  
加工费用

+

加工费用

分配率 =

完工产品数量+在产品约当产量

完工产品  
加工费用

完工产  
品数量

×

加工费用  
分配率

或= 加工费  
用总额

月末在产品  
加工费用

在产品约  
当产量

=

月末在产  
品数量

×

在产品完  
工程度(%)

月末在产品  
加工费用

=

月末在产品  
约当产量

×

月末在产品  
分配率

品成本

=

直接材料成本+

加工费用

完工产品直  
接材料成本

=

完工产  
品数量

×

直接材料费  
用分配率

或= 直接材料  
费用总额

-

月末在产品  
直接材料成本

例 7-5

某企业生产甲产品，原材料在开始生产时一次投入，月末在产品完工程度估计为 50%，甲产品本月完工 100 件，月末在产品为 20 件。月初在产品成本和本月发生费用如表 7-7 所示。

要求按约当产量法计算完工产品成本和在产品成本，计算结果如下：

### 产品成本计算单

表 7-7                      8 月                      产品名称：甲产品

日期	凭证	摘要	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	废品损失	合计
1	略	月初在产品成本	1 756	139.60	576.25	275.50		2 747.35
31		分配材料费用	38 450	102				38 552
31		分配工资费用			11 000			11 000
31		分配外购动力费用		2 250				2 250
31		分配辅助生产费用		4 231				4 231
31		分配制造费用				17 000		17 000
31		结转不可修复废品损失	606	12.60	26.25	115.50		760.35
31		分配废品净损失					10704.90	10 704.90
日期	凭证	摘要	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	废品损失	合计
31		本月发生额	37 844	6 570.40	10973.75	16884.50	10 704.90	82 977.55
		合计	39 600	6 710	11 550	17 160	10 704.90	85 724.90
		完工产品产量	100	100	100	100	-	
		在产品约当产量	20	10	10	10	-	
		合计	120	110	110	100	-	
		单位成本	330	61	105	156	107.049	759.049
		结转完工产品成本	33 000	6 100	10 500	15 600	10 704.90	75 904.90
		月末在产品成本	6 600	610	1 050	1 560	-	9 820

$$\text{用分配率} = \frac{1\,756 + 37\,844}{100 + 20} = 330$$

月末在产品原材料成本=20×330=6 600(元)

完工产品原材料成本=100×330=33 000(元)

月末在产品约当产量=20×50%=10(件)

燃料和动力	139.60+6	570.40
-------	----------	--------

$$\text{费用分配率} = \frac{1000}{16.39} = 61$$

100+10

月末在产品燃料和动力成本=10×61=610(元)

完工产品燃料和动力成本=100×61=6 100(元)

3) 材料分阶段在每道工序开始一次投入;

计算模式:

如果直接材料不是在开始生产时一次投入，而是分阶段在每道工序开始一次投入时，则在产品直接材料项目投料程度（简称投料率），按某道工序单位产品的累计定额投入量占单位产品的定额消耗量计算。

$$\text{某道工序在产品直接材料投料程度} = \frac{\text{该工序单位产品直接材料累计消耗定额}}{\text{单位产品直接材料消耗定额}}$$

2) 材料随生产进度陆续投入, 投料程度=完工程度;

接前例，假定材料随生产进度陆续投入，则

月末在产品约当产量=20×50%=10(件)

直接材料费 1 756+37 844

用分配率 =—————=360  
100+20\*50%

月末在产品直接材料成本=10×360=3 600(元)

完工产品直接材料成本=100×360=36 000(元)

例 7-6

根据例 7-4 中的资料, 计算各道工序在产品投料  
和完工及约当产量如下

4) 材料是随着生产进度陆续投入, 且在每一工序也是陆续投入

表 7-8 甲产品投料率和约当产量计算表

工序	直接材料定额	投料率	在产品数量	约当产量
1	280	$(280 \div 560) \times 100\% = 50\%$	60	30
2	168	$[(280+168) \div 560] \times 100\% = 80\%$	70	56
3	112	$[(280+168+112) \div 560] \times 100\% = 100\%$	30	30
合计	560		160	116

上工序累计单位产 本工序材料  
某工序在产品直 品材料消耗定额 + 消耗定额×50%  
接材料投料程度=—————

单位产品直接材料消耗定额

例 7-7 (沿用上例)

第一工序直接材料 280×50%  
费用完工程度 =————— ×100%=25%  
560

第二工序直接材 280+168×50%  
料费用完工程度=————— ×100%=65%  
560

第三工序直接材 280+168+112×50%  
料费用完工程度=————— ×100%=90%  
560

第一工序直接材料在产品约当产量=60×25%=15(件)  
第二工序直接材料在产品约当产量=70×65%=45.5(件)  
第三工序直接材料在产品约当产量=30×90%=27(件)  
直接材料项目在产品约当产量=15+45.5+27=87.5(件)  
产品成本计算单

表 7-10 2008 年 8 月  
此表是材料在每工序开始时一次投入情况  
90060/316=285

约当产量法的计算—完工程度的确定

1) 单工序

2) 分工序

某道工序 上道工序的累计 本工序

在产品 工时定额 + 工时定额 × 50%

完工率 =————— ×100%  
单位产品工时定额

7-8

表 7-9 2008 年 8 月 产品名称: 甲产品

工序	各工序工 时定额	在产品完工率	在产品数 量	约当产 量
1	8	$[(8 \times 50\%) \div 30] \times 100\% = 13.33\%$	60	8
2	16	$[(8+16 \times 50\%) \div 30] \times 100\% = 53.33\%$	70	37
3	6	$[8+16+6 \times 50\%] \div 30 \times 100\% = 90\%$	30	27
合计	30		160	72

摘要	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	合计
----	------	-------	------	------	----

月初在产品与本月费用合计 (1)		90 060	13 600	19 040	8 160	130 860
产品产量	完工产品产量 (2)	200	200	200	200	-
	在产品约当产量 (3)	116	72	72	72	-
	合计 (4) = (2) + (3)	316	272	272	272	-
单位成本 (5) = (1) / (4)		285	50	70	30	435
结转完工产品成本 (6) = (5) * (2)		57 000	10 000	14 000	6 000	87 000
月末在产品成本 (7) = (5) * (3)		33 060	3 600	5 040	2 160	43 860

表 7-11 产品成本计算单 2008 年 8 月

摘要		直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	合计
月初在产品与本月费用合计		90 060	13 600	19 040	8 160	130 860
产品产量	完工产品产量	200	200	200	200	-
	在产品约当产量	87.5	72	72	72	-
	合计	287.5	272	272	272	-
单位成本		313.25	50	70	30	463.25
结转完工产品成本		62 650	10 000	14 000	6 000	92 650
月末在产品成本		27 410	3 600	5 040	2 160	38 210

□ 此表是材料随每道工序进度陆续投入情况

例 7-10	
某种产品经两道工序完成，原材料随加工进度陆续投入。原材料消耗定额为：第一道工序 70%，第二道工序 30%。月末在产品数量为：第一道工序 300 件，第二道工序 200 件。该月完工产品 140 件。月初和本月发生的费用为：原材料费用 3500 元，加工费用 2000 元。	
要求：(1) 计算该种产品两道工序的完工率。	
2) 计算该种产品月末在产品的约当产量。	
3) 按约当产量比例分配计算完工产品和月末在产品的原材料费用和加工费用。	
4) 计算完工产品和月末在产品的成本。	

1. 分工序计算在产品完工率（投料率）

第一工序：70%\*50%=35%

第二工序：70%+30%\*50%=85%

分工序计算在产品的约当产量

加工费用分配率

2000 ÷ (140+275) = 4.82

分配加工费用

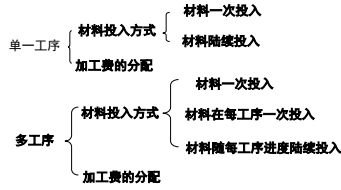
第一工序：300×35%=105（件）

第二工序：200×85%=170（件）

合计 275 件

直接材料费用分配率

约当产量法总结



例 7-9

甲产品由两道工序制成。原材料随生产进度分工序投入，在每道工序开始时一次投料。第 1 工序投入原材料定额为 280 公斤，月末在产品数量 3200 件，第二工序投入原材料定额为 220 公斤，月末在产品数量 2400 件。完工产品为 8400 件，月初在产品和本月发生的实际原材料费用累计 528864 元。

要求：1) 分别计算两道工序按原材料消耗程度表示的在产品完工率。2) 分别计算两道工序按原材料消耗程度表示的在产品的约当产量。3) 按约当产量比例法分配完工产品与月末在产品的原材料费用。

1. 分工序计算在产品完工率（投料率）

第一工序：280 ÷ (280+220) × 100% = 56%

第二工序：(280+220) ÷ (280+220) × 100% = 100%

分工序计算在产品的约当产量

第一工序：3200 × 56% = 1792（件）

第二工序：2400 × 100% = 2400（件）

合计 4192 件

原材料费用分配率

528864 ÷ (8400 + 4192) = 42

分配原材料费用

完工产品 8400 × 42 = 352800（元）

月末在产品 4192 × 42 = 176064（元）

3500 ÷ (140+275) = 8.44

分配原材料费用

完工产品 140 × 8.44 = 1181.6（元）

月末在产品 3500 - 1181.6 = 2318.4

完工产品 140×4.82=674.8（元）  
月末在产品 2000-674.8=1325.2（元）

（二）定额比例法

（1）定义及适用范围

- ①定额比例法是按照定额消耗量或定额费用的比例分配完工产品和月末在产品成本的一种方法。
- ②按定额比例法分配完工产品和在产品的成本，一般适用于定额管理基础比较好，各项消耗定额或费用定额比较准确、稳定且月末在产品数量变化较大的情况下采用。

例 7-11，接例 7-4

- 1、完工产品的定额耗用量  
直接材料定额消耗量=200×560=112000 千克  
直接人工、燃料及动力和制造费用所消耗的定额工时=200×30=6000 小时
- 2、月末在产品的定额消耗量和定额工时之和  
直接材料定额消耗量=60×280+70×(280+168)+30×560=64960  
直接人工、燃料及动力和制造费用所消耗的定额工时=60×8×0.5+70×(8+16×0.5)+30×(8+16×6×0.5)=2170
- 3、分配完工产品负担的生产成本  
--直接材料成本=90060/（112000+64960）×112000=57000 元  
--直接人工成本=19040/（6000+2170）×6000=13983 元  
--燃料及动力成本=13600/（6000+2170）×6000=9988 元  
制造费用成本=8160/（6000+2170）×6000=5993 元  
合计 86963 元

表 7-12 成本计算单

期初在产品		直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
定额比例	实际费用 + 本月实际费用					
分配=	-----					
率	完工产品定 月末在产品					
	额费用 + 定额费用					
完工产品	完工产品 定额比例					
实际费用=	定额费用 × (分配率)					

摘要		直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
月初在产品与本月费用合计		90 060	13 600	19 040	8 160	130 860
产品消耗量	完工产品定额耗用量	112000	6000	6000	6000	-
	在产品定额耗用量	64960	3060	3060	3060	-
	合计	176960	9060	9060	9060	-
分配率		0.51	1.50	2.10	0.90	5.01
结转完工产品成本		57000	9006.62	12609.27	5403.97	84019.86
月末在产品成本		33060	4593.38	6430.73	2756.03	46840.14

（三）在产品按完工产品成本计算

- ①如果月末在产品已经接近完工，或已完工只是尚未包装或尚未验收入库，为简化成本计算，可将其视同完工产品，按完工产品数量和在产品数量比例分配原材料及职工薪酬等各项目费用。
- ②〔例 7-1〕某企业生产甲产品，月初在产品材料费用 13 000 元，直接人工 5 400 元，燃料及动力 4 800 元，制造费用 6 000 元，合计 29 200 元。本月发生的生产费用如下：直接材料为 168 200 元，燃料及动力 65 200 元，职工薪酬 84 600 元，制造费用 80 000 元，合计 398 000 元。本月完工产品 800 件，月末在产品 200 件，都已完工，只是尚未验收入库，可以视同完工产品分配各项费用。其计算过程如表 7.1。

表 7.1 产品成本计算单

产品名称：甲产品 20 年 5 月 单位：元

摘要	直接材料	直接人工	燃料及动力	制造费用	合计
月初在产品成本	13 000	5 400	4 800	6 000	29 200
本月生产费用	168 200	84 600	65 200	80 000	398 000
生产费用累计	181 200	90 000	70 000	86 000	427 200



费用分配率		181.2	90	70	86	427.2
本月完工产品	数量	800	800	800	800	800
	成本	144 960	72 000	56 000	68 800	341 760
月末在产品成本	数量	200	200	200	200	200
	成本	36 240	18 000	14 000	17 200	85 440

## 重要知识点

### 一、成本计算方法的种类及选择

#### 产品成本计算的基本方法

①品种法：适用于单步骤的大量大批生产、管理上不需要分步骤计算成本的多步骤的大量大批生产。（大量大批单步骤或多步骤生产）

②分批法：适用于小批、单件的单步骤生产或管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产。（单件小批单步骤或多步骤生产）

②分步法：适用于大量大批且管理上要求分步骤计算成本的生产。（大量大批多步骤生产）

#### 产品成本计算的辅助方法

①分类法：适用于产品品种、规格繁多的工业企业。

②定额法：适用于定额管理较好的工业企业。

#### 选择

①单步骤生产或管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产：品种法或分批法

②管理上要求分步骤计算成本的多步骤生产：分步法

③在产品品种、规格繁多的企业，管理上要求尽快提供成本资料：分类法

④在定额管理基础较好的企业：定额法

### 二、品种法、分批法和分步法的概念、特点、适用范围及计算程序

#### (1)品种法

##### a 品种法的含义：

产品成本计算的品种法，是以产品品种为成本计算对象，归集生产费用，计算产品成本的一种方法。

品种法是基本方法中最基本的产品成本计算方法。

采用这种方法，既不要求按照产品批别计算成本，也不要求按照产品生产步骤计算成本，而只要求按照产品的品种计算产品成本。

##### b 品种法的特点

①以产品品种作为成本计算对象；②成本计算定期按月进行③月末在产品费用的处理

##### c 品种法的适用范围

①主要适用于大量大批的单步骤生产的企业。

②在大量大批多步骤生产的企业中，如果企业生产规模较小，而且成本管理上又不要求提供各步骤的成本资料时，也可以采用品种法计算产品成本。

③企业的辅助生产（如供水、供电、供汽等）车间也可以采用品种法计算其劳务的成本。

##### d 品种法的计算程序

①开设基本生产成本明细账

按产品品种开设产品成本明细账或成本计算单，并按成本项目设置专栏；

还应开设“辅助生产成本明细账”（按生产车间或品种）和“制造费用明细账”（按生产车间），账内按成本项目或费用项目设置专栏。

② 归集和分配各种要素费用。

1)根据货币资金支出业务，按用途分类汇总各种付款凭证，登记各项费用。

2)根据领用材料的凭证和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，并登记有关明细账。

3)根据各车间、部门工资结算凭证及附加费的计提办法，编制工资及附加费用分配表，分配工资及附加费用，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，并登记有关明细账。

③ 分配辅助生产费用。

根据各种费用分配表和其他有关资料登记的“辅助生产成本明细账”上归集的生产费用，采用适当的方法（直接分配法、顺序分配法、交互分配法、代数分配法、计划成本分配法），编制辅助生产费用分配表，分配辅助生产费用。

④ 分配基本车间制造费用。

根据各种费用分配表和其他有关资料登记的基本生产车间“制造费用明细账”上归集的生产费用，采用一定的方法（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、按年度计划分配率分配法等）在各种产品之间进行分配，编制制造费用分配表，并将分配结果登记在“基本生产成本明细账”和“成本计算单”上。

⑤ 分配计算各种完工产品成本和在产品成本。

根据各种费用分配表和其他有关资料登记的“基本生产成本明细账”和“成本计算单”上归集的生产费用，月末，应采用适当的方法（不计在产品成本法、在产品按年初数固定计算法、在产品按所耗原材料费用计价法、约当产量比例法、在产品按完工产品成本计算法、在产品按定额成本计价法和定额比例法）分配计算各种完工产品成本和在产品成本。如果月末没有在产品，则本月发生的生产费用就全都是完工产品成本。

⑥ 结转产成品成本。

根据各成本计算单中计算出来的本月完工产品成本，汇总编制“完工产品成本汇总表”，计算出完工产品总成本和单位成本，并进行结转。

（二）分批法

（1）特点及适用范围

分批法的含义：是按照产品批别归集生产费用、计算产品成本的一种方法。该方法适用于小批生产和单件生产。

（2）特点：

①成本计算对象为产品批别或工作令号。

产品批别一般根据客户的定单确定，但产品的批别与定单并不完全相同。根据客户的要求和生产组织的需要，一张定单可分成多个批别组织生产，几张相同产品的定单也可合为一批组织生产。

②成本计算期不固定。一般来说，与各批产品的生产周期一致，与会计报告期不一致。

③一般不需要进行完工产品与在产品成本的分配。

①单件生产，月末不需要进行完工产品与在产品成本的分配；

②小批生产，若批内产品都能同时完工，月末不需要进行完工产品与在产品成本的分配；

③小批生产，若批内产品跨月陆续完工，则月末部分产品已完工，部分尚未完工，需要进行完工产品与在产品成本的分配。分配方法：

a 若批内产品跨月陆续完工的情况较多，月末批内完工产品的数量占全部批量的比重较大，则生产费用在完工产品与在产品成本之间的分配，应相应采用定额比例法或约当产量法或在产品按定额成本计价法等方法。

b 若批内产品跨月陆续完工的情况不多，可采用简便的分配方法。即按计划单位成本、定额单位成本或最近一期相同产品的实际单位成本计算完工产品成本。但在该批产品全部完工时，应计算该批产品的实际总成本和实际单位成本；而对已经转帐的完工产品成本，不作帐目调整

三、简化分批法的计算

1. 特点

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比例，在各批完工产品之间再进行分配。这种方法也叫“累计间接费用分配法”，有的还称之为“不分批计算在产品成本分批法”。

2、计算公式

全部产品某项累计 间接费用分配率	=	期初结存该项全部 产品间接费用	+	本月发生该项全部 产品间接费用
		期初结存全部 在产品累计工时	+	本月发生 全部工时数

$$\text{全部产品某项累计间接费用分配率} = \frac{\text{该批完工产品累计生产工时}}{\text{全部产品该项累计间接费用分配率}} \times$$

#### 4、举例

例 5-3：假定某企业小批生产多种产品，产品批数多。为了简化核算，采用简化分批法计算各批次产品成本。该企业 9 月份各批产品的情况是：

第 701 批号：A 产品 8 件，7 月份投产，本月份完工；

第 812 批号：B 产品 10 件，8 月份投产，本月完工 6 件；

第 824 批号：C 产品 8 件，8 月份投产，尚未完工；

第 901 批号：D 产品 5 件，9 月份投产，尚未完工。

该企业 9 月份的月初在产品成本和本期生产费用以及实耗工时登记入“基本生产成本二级账”和各批号“基本生产成本明细账”的内容见下表

**基本生产成本二级账**

金额单位：元

XX年 月 日	凭证 号数	摘 要	生产 工时	直接材料	直接工资	制造费用	合 计
9 1		期初余额	30 650	218 000	50 276	68 240	336 516
	30 略	本月发生额	30 150	81 600	54 300	70 384	206 284
	30	累计	60 800	299 600	104 576	138 624	542 800
	30	累计间接费用分配率			1.72	2.28	
	30 略	完工转出	38 450	198 304	66 134	87 666	352 104
	30	余额	22 350	101 296	38 442	50 958	190 696

**基本生产成本明细账**

批号：812

开工日期：XX年8月投产10件

产品名称：B产品

完工日期：XX年9月完工6件

金额单位：元

XX年 月 日	凭证 号数	摘 要	生产 工时	直接材料	直接工资	制造费用	合 计
8 31	略	本月发生	7 410	74 420			
9 30	略	本月发生	9 420	6 880			
9 30		累计数及 累计间接费用分配率	16 830	81 300	1.72	2.28	
9 30	略	本月转出完工产品成本	13 250	68 604	22 790	30 210	121 604
		完工产品单位成本		11 434	3 798	5 035	20 267
9 30		月末在产品	3 580	12 696			

**基本生产成本明细账**

批号：824

开工日期：XX年8月

产品批量：8件

产品名称：C产品

完工日期：

金额单位：元

XX年 月 日	凭证 号数	摘 要	生产 工时	直接材料	直接工资	制造费用	合 计
8 31	略	本月发生	7 840	42 080			
9 30	略	本月发生	4 270	8 680			

基本生产成本明细账							
批号：701		开工日期：XX年7月		批量：8件			
产品名称：A产品		完工日期：XX年9月		金额单位：元			
XX年 月	凭证 号数	摘 要	生产 工时	直接材料	直接工资	制造费用	合 计
7 31	略	本月发生	9 460	64 850			
8 31	略	本月发生	5 940	36 650			
9 30	略	本月发生	9 800	28 200			
9 30		累计数及 累计间接费用分配率	25 200	129 700	1.72	2.28	
9 30	略	本月转出完工产品成本	25 200	129 700	43 344	57 456	230 500
		完工产品单位成本		16 212.50	5 418	7 182	28 812.50

#### 四、综合结转分步法（按实际成本）：计算与还原

##### 半成品成本综合结转的成本还原

##### (2) 成本还原的方法

还原分配率法

还原比重法

这种方法是按各步骤所耗上一步骤半成品费用占上一步骤所产该种半成品总成本的比例（即还原分配率）进行还原。

##### 成本还原的具体方法

(1) 项目比重还原法

其计算公式如下：

$$\text{① 还原分配率} = \frac{\text{上步骤完工半成品各成本项目的金额}}{\text{上步骤完工半成品成本合计}} \times 100\%$$

##### 第一步骤各成本项目占该步骤半成品成本的比重：

$$\begin{aligned} \text{直接材料} &= \frac{55440}{90720} \times 100\% = 61.11\% \\ \text{直接工资} &= \frac{12880}{90720} \times 100\% = 14.20\% \\ \text{制造费用} &= \frac{22400}{90720} \times 100\% = 24.69\% \end{aligned}$$

##### 第二步骤各成本项目占该步骤半成品成本的比重：

$$\begin{aligned} \text{自制半成品} &= \frac{103008}{151520} \times 100\% = 67.98\% \\ \text{直接工资} &= \frac{22080}{151520} \times 100\% = 14.57\% \\ \text{制造费用} &= \frac{26432}{151520} \times 100\% = 17.45\% \end{aligned}$$

#### ②将半成品的综合成本进行分解

其计算公式如下：

$$\text{半成品成本还原} = \frac{\text{本月产成品耗用上步骤半成品的成本}}{\text{步骤半成品成本合计}} \times \text{还原分配率}$$

第二步骤还原金额

自制半成品	152830 × 67.98% = 103899
直接工资	152830 × 14.57% = 22271
制造费用	152830 × 17.45% = 26660

第一步骤还原金额

直接材料	103899 × 61.11% = 63494
直接工资	103899 × 14.20% = 14751
制造费用	103899 × 24.69% = 25654

##### (2) 综合还原分配率法

$$\text{① 综合成本还原分配率} = \frac{\text{本月产成品耗用上步骤半成品成本合计}}{\text{本月生产该种半成品成本合计}}$$

##### ② 计算半成品成本还原

$$\text{半成品成本还原} = \text{分配率} \times \text{成品成本项目金额}$$

##### ③ 计算还原后产品成本

③计算还原后的成本。  
其计算公式为：

还原后产品成本 = 还原前产品成本 + 半成品成本还原

成本项目	还原前产品成本	还原后产品成本
直接材料		63494
或半成品	152830	
直接工资	51150	=51150+22271+14751=88172
制造费用	43090	=43090+26660+25654=95404
合 计	247070	247070

项目	B 半成品	A 半成品	原材料	直接工资	制造费用	合计
还原前产成品成本	152830			51150	43090	247070
本月所产 B 半成品成本		103008		22080	26432	151520
第一次成本还原	-152830	103894		22270	26666	0
本月所产 A 半成品成本			55440	12880	22400	90720
第二次还原		-103894	63490	14750	25654	0
还原后产成品成本			63490	88170	95410	24707

第一次成本还原分配率=152830/151520=1.0086

第二次成本还原分配率=103894/90720=1.1452

①103008×1.0086=103894②22080×1.0086=22270③26432×1.0086=26666④55440×1.1452=63490

⑤12880×1.1452=14750⑥22400×1.1452=25654

五、平行结转分步法的计算

公式：

某步应计入产成品成本的份额=产成品产量×单位产成品耗用该步骤半成品数量×该步骤半成品单位成本（可采用约当产量法、定额比例法等方法计算，并按成本项目分别计算。）

以约当产量法为例，其计算公式如下：

步骤月初在产成本+该步骤本月发生生产费用

某步骤半成品单位成本=  $\frac{\text{步骤月初在产成本} + \text{该步骤本月发生生产费用}}{\text{完工产品数量} + \text{该步骤广义在产品约当数}}$

某步骤完工半成品数量 = 产成品耗用该步骤半成品数量 + 该步骤已完工存放于半成品库的半成品数量 + 以后各步骤的月末在产品数量

如果每单位产成品耗用各步骤生产的半成品为 1 个单位时，上式中“产成品耗用该步骤半成品数量”就直接用最后步骤完工产成品数量进行计算，同时后两项合计再加上“该步骤狭义在产品约当产量”，就可表示为该步骤月末广义在产品的约当产量。

月末广义在产品约当产量=

该步骤以完工存放于半成品库的半成品数量 + 以后各步骤的月末在产品数量 + 该步骤狭义产品约当产量

这样“某步骤完工半成品单位成本”的计算公式又可表示为：

某步骤半成品单位成本 =  $\frac{\text{该步骤月初在产品成本} + \text{该步骤本月发生生产费用}}{\text{产成品耗用该步骤半成品数量} + \text{月末广义在产品约当产量}}$

某步骤月末广义在产品成本 =  $\frac{\text{该步骤月初在产品成本} + \text{该步骤本月发生生产费用} - \text{该步骤应计入产成品成本的份额}}{\text{月末广义在产品约当产量}} \times \text{该步骤半成品单位成本}$

或 =  $\frac{\text{月末广义在产品约当产量}}{\text{该步骤半成品单位成本}}$

某企业生产甲产品, 经过三个连续步骤, 原材料在生产开始时一次投入, 月末在产品按约当产量法计算, 各步骤在产品完工程度均为 50%.

有关产量记录和生产费用记录资料如下表

项目	一步骤	二步骤	三步骤
月初在产品	80	60	30
本月投产	120	160	120
本月完工	160	120	100
月末在产品	40	100	50

解: 各步骤广义在产品约当量

第一步骤: 直接材料约当量 =  $100 + 50 + 40 = 190$

人工等费用约当量 =  $100 + 50 + 40 \times 50\% = 170$

第二步骤: 人工等费用约当量 =  $50 + 100 \times 50\% = 100$

第三步骤: 人工等费用约当量 =  $50 \times 50\% = 25$

月初在产品和本月生产费用资料

摘要	车间	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	第一车间	17000	4500	3860	25360
	第二车间		2460	1890	4350
	第三车间		1680	1293	3973
本月生产费用	第一车间	26500	11700	8290	46490
	第二车间		5540	7110	12650
	第三车间		3320	4332	7652

1、计算第一步骤应计入最终产品成本份额

成本计算单

第一车间

摘要	直接材料	直接工资	制造费用	合计
月初在产品成本	17000	4500	3860	25360
本月发生费用	26500	11700	8290	46490
生产费用累计	43500	16200	12150	71850
完工产品成本份额	15000	6000	4500	25500
月末广义在产品成本	28500	10200	7650	46350

直接材料应计入最终产品份额 =  $43500 / (100 + 190) \times 100 = 15000$   
 直接人工应计入最终产品份额 =  $16200 / (100 + 170) \times 100 = 6000$   
 制造费用应计入最终产品份额 =  $12150 / (100 + 170) \times 100 = 4500$

2、计算第二步骤应计入完工产品成本份额

成本计算单

第二车间

摘要	直接材料	直接工资	制造费用	合计
月初在产品成本		2460	1890	4350
本月发生费用		5540	7110	12650
生产费用累计		8000	9000	17000
完工产品成本份额		4000	4500	8500
月末广义在产品成本		4000	4500	8500

直接人工应计入最终产品份额 =  $8000 / (100 + 100) \times 100 = 4000$   
 制造费用应计入最终产品份额 =  $9000 / (100 + 100) \times 100 = 4500$

3、计算第三步骤应计入完工产品成本

成本计算单



第三车间

摘 要	直接材料	直接工资	制造费用	合计	直接人工应计入最终产品份额=5780/ (100+25)*100=4624 制造费用应计入最终产品份额=6222/ (100+25)*100=4977.60
月初在产品成本		1680	1293	2973	
本月发生费用		3320	4332	7652	
生产费用累计		5780	6222	12002	
完工产品成本份额		4624	4977.6	9601.6	
月末广义在产品成本		1156	1244.4	2400.4	

4、平行汇总各步骤成本份额，计算完工产品成本

产成品成本汇总表

生产步骤	直接材料	直接工资	制造费用	合计	账务处理 借：库存商品—甲产品 43601.60 贷：基本生产成本—第一步骤 25500 第二步骤 8500 第三步骤 9601.60
第一步骤	15000	6000	4500	25500	
第二步骤		4000	4500	8500	
第三步骤		4624	4977.6	9601.6	
合 计	15000	14624	13977.6	43601.6	

重要知识要点

一、成本报表的作用及种类

作用：成本报表是企业根据日常成本费用核算资料及其它有关资料编制的，用以反映企业一定时期内各项生产耗费、产品成本水平、产品成本构成及升降变动情况，分析和考核企业成本计划执行情况及结果的内部报告文件。

正确、及时地编报成本、费用报表，对加强成本管理和节约费用支出具有重要作用：

①企业和主管企业的上级机构(或公司)利用成本、费用报表，可以检查企业成本计划的执行情况，考核企业成本工作绩效，对企业成本工作进行评价。

②通过成本、费用报表分析，可以揭示影响产品成本指标和费用项目变动的因素和原因，从生产技术、生产组织和经营管理等各个方面挖掘和动员节约费用支出和降低产品成本的潜力，提高企业生产耗费的经济效益。

③成本、费用报表提供的实际产品成本和费用支出的资料，不仅可以满足企业、车间和部门加强日常成本、费用管理的需要，而且是企业进行成本、利润的预测、决策，编制产品成本和各项费用计划，制定产品价格的重要依据。

分类：①商品产品成本表②主要产品单位成本表③制造费用明细表④管理费用明细表⑤财务费用明细表

⑥销售费用明细表

1. 根据现行会计制规定成本报表属于( B )

A. 外部报表 B 内部报表 C. 既是内部报表，又是外部报表 D 是内部报表，还是外部报表由企业自行决定

二、全部产品成本表(品种)的编制与分析。

全部产品成本表的编制

①“上年实际平均单位成本”项目：根据上年度本表所列各种可比产品的全年累计实际平均单位成本填列。

②“本年计划单位成本”项目：根据年度成本计划的有关资料填列。

③“本月实际单位成本”：根据产品成本明细账中的资料计算填列：某产品本月实际单位成本= 该产品本月实际总成本÷该产品本月实际产量

④“本年累计实际平均单位成本”项目，根据有关产品成本明细账资料计算填列，某产品本年累计实际平均单位成本=该产品本年累计实际总成本÷该产品本年累计实际产量

⑤“本月总成本”各项目：根据本月实际产量与相应单位成本之积填列。

其中“本月实际”项目：根据本月有关产品成本明细账的记录填列。

⑥“本年累计总成本”各项目：按本年累计实际产量与上年实际平均单位成本之积填列。

全部产品成本报表的分析☆

1、商品产品计划完成情况分析

(1) 商品产品成本分析，不能用实际总成本与上年成本比较，只能以实际总成本与计划总成本进行比较。

实际总成本=  $\Sigma$  (实际产量  $\times$  实际单位成本)

计划总成本=  $\Sigma$  (计划产量  $\times$  计划单位成本)

(2) 为了使成本指标更具可比性, 在分析商品产品成本计划完成情况时, 应剔除产量变动的影响, 实际总成本与计划总成本一律按实际产量计算。

实际产量按计划单位成本计算的总成本

=  $\Sigma$  (实际产量  $\times$  计划单位成本)

(3) 商品产品成本计划完成情况分析是一种总括性的分析。可以从三个角度进行分析:

1) ☆按产品种类分析商品产品成本计划完成情况见教材举例

将全部商品产品成本按产品品种汇总, 将实际成本与计划成本对比, 确定每种产品的成本降低情况。

2) 按成本项目分析商品产品成本计划完成情况见教材举例

将全部商品产品成本按成本项目汇总, 将实际成本与计划成本对比, 确定材料、人工和制造费用的降低情况。

3) 按成本性态分析商品产品成本计划完成情况见教材举例

将全部商品产品成本按成本性态汇总, 将实际成本与计划成本对比, 确定变动成本与固定成本的降低情况。

2、可比产品成本计划完成情况分析☆

可比产品成本降低计划完成情况的总体分析; 可比产品成本降低计划是以上年实际平均单位成本为依据确定的;

可比产品成本降低计划完成情况分析, 是将可比产品的实际降低额(率)与计划降低额(率)进行比较, 来检查是否完成成本降低任务。见教材举例

计划降低额= $\Sigma$ [计划产量  $\times$  (上年实际单位成本-本年计划单位成本)]

实际降低额=  $\Sigma$ [实际产量  $\times$  (上年实际单位成本-本年实际单位成本)]

计划(实际)降低率=  $\Sigma$ [计划(实际)降低额/计划(实际)产量  $\times$  上年实际单位成本]

1. 产值成本率是产品总成本与下列指标的比率( D )

A. 总产值                  B. 净产值                  C. 产品价值                  D. 商品产值

参考例题见: P106(二)(三)、P133(二)(四)、P154-155(二)(四)、P221(一)、P224(六)、P241(二)