

第七章 管理会计基础

第三节 产品成本的归集和分配

四、职工薪酬的归集和分配

直接进行产品生产的生产工人的职工薪酬，直接计入产品成本的“直接人工”成本项目；不能直接计入产品成本的职工薪酬，按工时、产品产量、产值比例等方式进行合理分配，计入各有关产品成本的“直接人工”项目。

1. 分配率 = 待分配金额 / 分配标准之和
2. 分配标准：可按工时、产品产量、产值比例等作为分配标准
3. 分配额 = 各项目分配标准 × 分配率

会计分录：

借：生产成本——基本生产成本（××产品）

贷：应付职工薪酬

【例题】乙企业基本生产车间生产 A、B 两种产品，共支付生产工人职工薪酬 2700 万元，按生产工时比例分配，A 产品的生产工时为 500 小时，B 产品的生产工时为 400 小时。要求：计算 A、B 两种产品应分配的职工薪酬。

【答案】

生产工人工资费用分配率 = $2700 \div (500 + 400) = 3$ ；

A 产品应分配的职工薪酬 = $500 \times 3 = 1500$ （万元）；

B 产品应分配的职工薪酬 = $400 \times 3 = 1200$ （万元）。

【例题·单选题】甲公司生产甲、乙两种产品，2015 年 9 月共发生生产工人工资 200000 元，福利费 50000 元。上述人工费按生产工时比例在甲、乙产品间分配，其中甲产品的生产工时为 400 小时，乙产品的生产工时为 600 小时。该企业生产甲产品应分配的人工费为（ ）元。

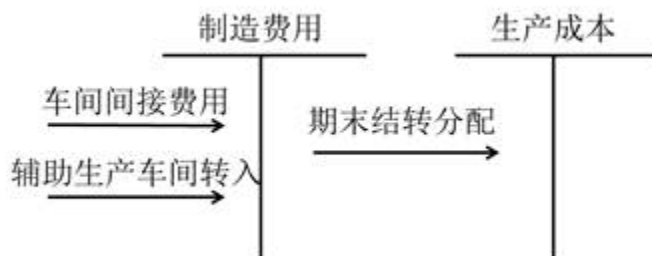
- A. 100000
- B. 80000
- C. 135000
- D. 120000

【答案】A

【解析】甲产品应分配的人工费 = $400 \times (200000 + 50000) / (600 + 400) = 100000$ （元）。

五、制造费用的归集和分配

1. 含义：是指企业为生产产品或提供劳务而发生的各项间接费用。



2. 分配公式：

分配率 = 待分配金额 / 分配标准之和

分配标准：生产工人工资、生产工人工资、机器工时、耗用原材料的数量或成本、直接成本（材料、生产工人工资等职工薪酬之和）和产成品产量等

分配额 = 各项目分配标准 × 分配率

【提示】企业应当根据制造费用的性质，合理选择分配方法。也就是说，企业所选择的制造费用分配方法，必须与制造费用的发生具有比较密切的相关性，并且使分配到每种产品上的制造费用金额基本合理，同时还应当适当考虑计算手续的简便。

3. 分配方法：

生产工人工资比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。

【提示】分配方法一经确认，不得随意变更。如需变更，应当在财务报表附注中予以说明。

【例题·单选题】某企业本月生产甲、乙产品分别耗用机器工时 50000 小时、70000 小时，当月车间设备维修费 96000 元（不考虑增值税），车间管理人员工资 24000 元，该企业按照机器工时分配制造费用。不考虑其他因素，当月甲产品应分担的制造费用为（ ）元。（2017 年）

- A. 14000

- B. 10000
C. 40000
D. 50000

【答案】 B

【解析】 当月甲产品应分配的制造费用 = $50000 / (50000 + 70000) \times 24000 = 10000$ (元)，所以选项 B 正确。

【例题·单选题】某企业的制造费用采用机器工时比例法进行分配。该企业当月生产甲、乙两种产品，共发生制造费用 200 万元。当月生产甲、乙两种产品共耗用 500 小时，其中，甲产品耗用 300 小时，乙产品耗用 200 小时。则乙产品应分配的制造费用为 () 万元。

- A. 130
B. 120
C. 80
D. 70

【答案】 C

【解析】 乙产品应分配的制造费用 = $200 / 500 \times 200 = 80$ (万元)。

六、辅助生产费用的归集和分配

(一) 辅助生产费用的归集是通过“生产成本——辅助生产成本”科目进行的。有两种归集方式：

1. 一般情况下先记入“制造费用”科目及所属明细账的借方，然后再从其贷方直接转入或分配转入“生产成本——辅助生产成本”科目及所属明细账的借方；
2. 辅助生产车间规模小、制造费用很少的情况下，可以不通过“制造费用”科目核算，直接记入“生产成本——辅助生产成本”科目及所属明细账的借方。

(二) 辅助生产费用的分配方法主要有直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法和代数分配法等。

【例题·单选题】下列各项中，不属于辅助生产费用分配方法的是 ()。(2013 年)

- A. 售价法
B. 交互分配法
C. 直接分配法
D. 计划成本分配法

【答案】 A

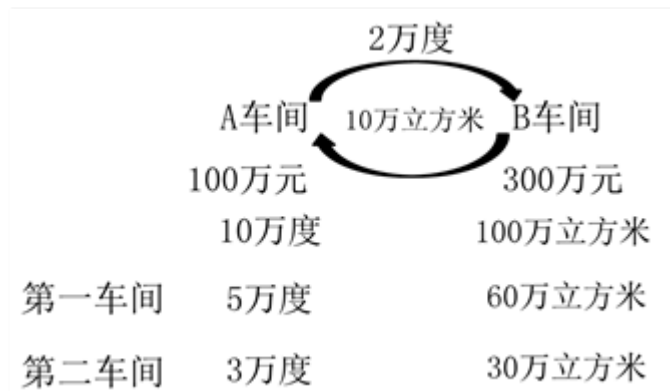
【解析】 售价法是联产品成本的分配方法，其余是辅助生产费用的分配方法。

1. 直接分配法

直接分配法的特点是不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况，而是将各辅助生产车间发生的生产费用直接分配给辅助生产以外的各个受益单位或产品。

优点：分配一次，计算简单

缺点：分配结果不够准确



【例题】甲公司辅助生产车间的制造费用不通过“制造费用”科目核算。该公司锅炉和机修两个辅助车间之间相互提供产品和劳务。锅炉车间的成本按供汽量比例分配，机修车间的修理费用按修理工时比例进行分配。该公司 2018 年 5 月有关辅助生产成本的资料见下表。

要求：按直接分配法分配辅助生产费用。

辅助生产车间名称	机修车间	锅炉车间
待分配费用 (元)	480000	45000
供应劳务产品数量	160000 小时	10000 立方米
锅炉车间	10000 小时	
机修车间		1000 立方米

耗用劳务产品数量	一车间	80000 小时	5100 立方米
	二车间	70000 小时	3900 立方米

采用直接分配法辅助生产车间对外供应劳务、产品数量：

机修车间 = 160000 - 10000 = 150000 (小时)；

锅炉车间 = 10000 - 1000 = 9000 (立方米)。

辅助生产车间名称			机修车间	锅炉车间	合计
待分配费用			480000	45000	525000
对外供应劳务数量			150000	9000	
单位成本（分配率）			3.2	5	
基本生产车间	一车间	耗用数量	80000	5100	
		分配金额	256000	25500	281500
	二车间	耗用数量	70000	3900	
		分配金额	224000	19500	243500
金额合计			480000	45000	525000

会计处理如下：

借：制造费用——第一车间 281500
 ——第二车间 243500
 贷：生产成本——辅助生产成本（机修车间） 480000
 ——辅助生产成本（锅炉车间） 45000



2. 交互分配法

需要进行两次分配。首先，对各辅助生产车间内部相互提供劳务进行交互分配；然后再将各辅助生产车间交互分配后的实际费用，按对外提供劳务的数量，在辅助生产车间以外的各个受益单位之间进行分配。

优点：提高了分配的正确性

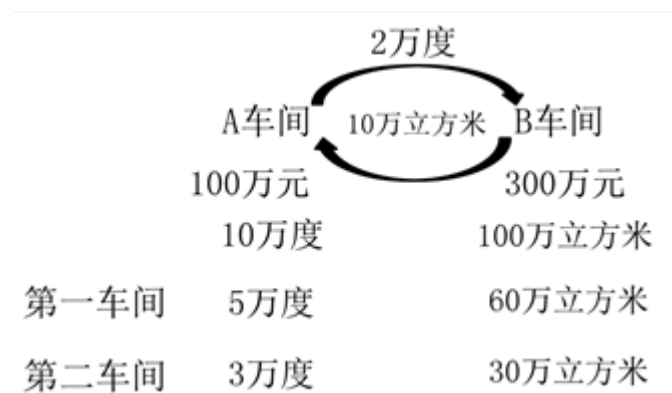
缺点：增加了分配的工作量

【例题·单选题】辅助生产成本交互分配法的交互分配，是指将辅助生产成本首先在企业内部（ ）。

- A. 辅助生产车间之间分配
- B. 辅助生产车间与销售部门之间分配
- C. 辅助生产车间与基本生产车间之间分配
- D. 辅助生产车间与行政管理部门之间分配

【答案】 A

【解析】 采用交互分配法分配辅助生产成本，应先根据各辅助生产车间内部相互供应的数量和交互分配前的成本分配率（单位成本），进行一次交互分配，因此选项 A 正确。



【例题】 甲公司辅助生产车间的制造费用不通过“制造费用”科目核算。该公司锅炉和机修两个辅助车间之间相互提供产品和劳务。锅炉车间的成本按供汽量比例分配，修理车间的修理费用按修理工时比例进行分配。该公司 2018 年 5 月有关辅助生产成本的资料见下表。

要求：按交互分配法分配辅助生产费用。

辅助生产车间名称				机修车间		锅炉车间	
待分配费用（元）				480000		45000	
供应劳务产品数量				160000 小时		10000 立方米	
耗用劳务产品数量		锅炉车间		10000 小时			
		机修车间				1000 立方米	
		一车间		80000 小时		5100 立方米	
		二车间		70000 小时		3900 立方米	
分配方向		交互分配				对外分配	
辅助生产车间名称		机修	锅炉	合计	机修	锅炉	合计
待分配成本		480000	45000	525000	454500	70500	525000
供应劳务数量		160000	10000		150000	9000	
单位成本（分配率）		3	4.5		3.03	7.8333	
辅助车间	机修	耗用数量		1000			
		分配金额		4500	4500		
	锅炉	耗用数量	10000				
		分配金额	30000		30000		
	金额小计		30000	4500	34500		
基本车间	一车间	耗用数量			80000	5100	
		分配金额			242400	39949.83	282349.83
	二车间	耗用数量			70000	3900	
		分配金额			212100	30550.17	242650.17
分配金额小计					454500	70500	525000

*30550.17 倒挤所得

对外分配的辅助生产成本：

机修车间 = 480000 + 4500 - 30000 = 454500（元）；

锅炉车间 = 45000 + 30000 - 4500 = 70500（元）。

（1）交互分配：

借：生产成本——辅助生产成本（机修车间） 4500
 ——辅助生产成本（锅炉车间） 30000
 贷：生产成本——辅助生产成本（机修车间） 30000
 ——辅助生产成本（锅炉车间） 4500

（2）对外分配：

借：制造费用——第一车间 282349.83
 ——第二车间 242650.17
 贷：生产成本——辅助生产成本（机修车间） 454500
 ——辅助生产成本（锅炉车间） 70500

