

【考点 14】产品成本计算的分步法

一、分步法特点

分步法，是指按照生产过程中各个加工步骤（分品种）为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算各步骤半成品和最后产成品成本的一种方法。

这种方法适用于 **大量大批的多步骤** 生产，如冶金、纺织、机械制造等。在这类企业中，产品生产可以分为若干个生产步骤的成本管理，通常不仅要求按照产品品种计算成本，而且还要求按照生产步骤计算成本，以便为考核和分析各种产品及各生产步骤的成本计划的执行情况提供资料。

【例题·多选题】下列企业中适合使用分步法计算产品成本的有（ ）。

- A. 机械制造企业
- B. 精密仪器制造企业
- C. 供水公司
- D. 纺织企业

【答案】 AD

【解析】 选项 B，适合使用分批法；选项 C，适合使用品种法。

1. 成本核算对象是各种 **产品的生产步骤**。
2. 月末为计算完工产品成本，还需要将归集在生产成本明细账中的生产成本在完工产品和在产品之间进行 **分配**。
3. 除了按品种计算和结转产品成本外，还需要计算和结转产品的各步骤成本。其成本核算对象，是各种产品及其所经过的各个加工步骤。如果企业只生产一种产品，则成本核算对象就是该种产品及其所经过的各个生产步骤。**其成本计算期是固定的，与产品的生产周期不一致。**

二、分步法成本核算的一般程序

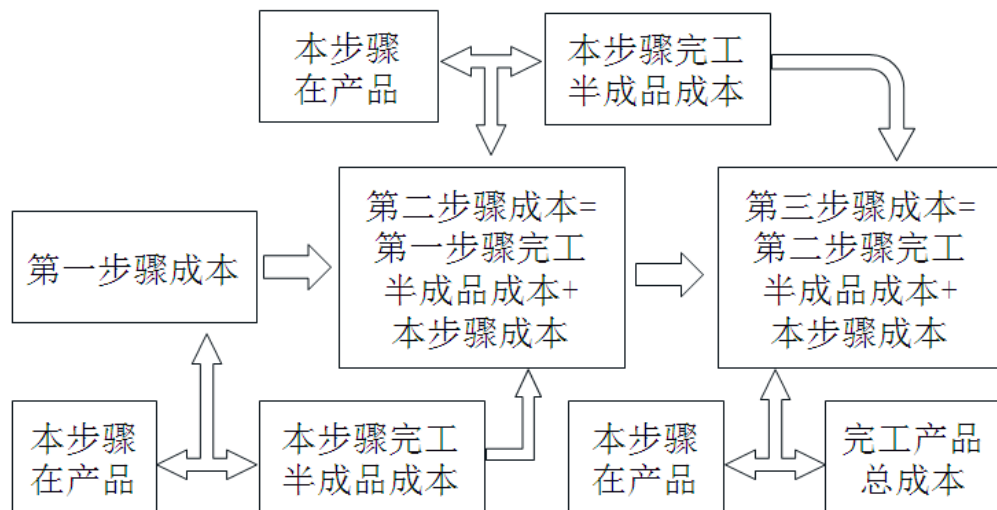
各生产步骤成本的计算和结转，一般采用逐步结转和平行结转两种方法，称为逐步结转分步法和平行结转分步法。

1. 逐步结转分步法

逐步结转分步法是为了分步计算半成品成本而采用的一种分步法，也称 **计算半成品成本分步法**。它是按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤完成才能计算产成品成本的一种方法。

逐步结转分步法优点：

- （1）能提供各个生产步骤的半成品成本资料；
- （2）为各生产步骤的在产品实物管理及资金管理提供资料；
- （3）能够全面地反映各生产步骤的生产耗费水平，更好地满足各生产步骤成本管理的要求。



逐步结转分步法缺点：

成本结转工作量较大，各生产步骤的半成品成本如果采用逐步综合结转方法，还要进行成本还原，增加了核算的工作量。

逐步结转分步法按照成本在下一步骤成本计算单中的反映方式，还可以分为综合结转和分项结转两种方法。

综合结转法，是指上一步骤转入下一步骤的半成品成本，以“直接材料”或专设的“半成品”项目综合列入下一步骤的成本计算单中。如果半成品通过半成品库收发，由于各月所生产的半成品的单位成本不同，因而所耗半成品的单位成本可以如同材料核算一样，采用先进先出法或加权平均法计算。

【延伸说明】

(1) 逐步综合结转分步法，将上一步骤转入下一步骤的半成品成本，以“直接材料”或专设的“半成品”项目综合列入下一步骤的成本计算单。下一步骤的“直接材料”或“半成品”包括了前一步骤投入的直接材料、直接人工和制造费用。因此，最后一步的“直接材料”或“半成品”需要进行成本还原，将其分解为“直接材料”、“直接人工”和“制造费用”，以反映产品成本真实构成。

分项结转分步法下，上一步骤转入下一步骤的半成品成本，按照成本构成分别计入下一步骤的成本计算单中，即半成品耗用的直接材料计入下一步骤“直接材料”，半成品耗用的直接人工费用计入下一步骤的“直接人工”，半成品耗用的制造费用计入下一步骤的“制造费用”，因此最后步骤的产品成本直接反映产品成本真实构成，无需进行成本还原。

第一车间	直接材料 200	直接人工 50	制造费用 20	完工半成品 270	本步骤在产品 0
第二车间	直接材料 270	直接人工 50	制造费用 20	完工半成品 340	本步骤在产品 0
第三车间	直接材料 340	直接人工 50	制造费用 20	完工半成品 410	本步骤在产品 0
成本还原：	料：200	工：100	费：40		
还原后实际：	料：200	工：150	费：60		

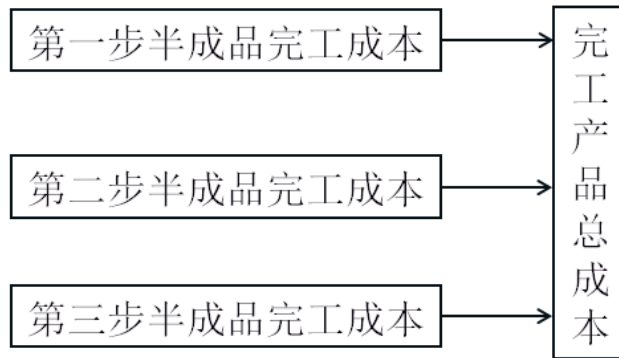
(2) 分项结转分步法，是指按产品加工顺序，将上一步骤半成品成本按原始成本项目分别转入下一步骤成本计算单中相应的成本项目内，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤计算出产成品成本的一种逐步结转分步法。

第一车间	直接材料 200	直接人工 50	制造费用 20	完工半成品 270	本步骤在产品 0
第二车间	直接材料 200+0	直接人工 50+50	制造费用 20+20	完工半成品 340	本步骤在产品 0
第三车间	直接材料 200+0+0	直接人工 50+50+50	制造费用 20+20+20	完工半成品 410	本步骤在产品 0

2. 平行结转分步法

平行结转分步法也称 **不计算半成品成本分步法**。它是指在计算各步骤成本时，不计算各步骤所产半成品的成本，也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本，而只计算本步骤发生的各项其他成本，以及这些成本中应计入产成品的份额，将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总，即可计算出该种产品的产成品成本。

平行结转分步法如图所示：



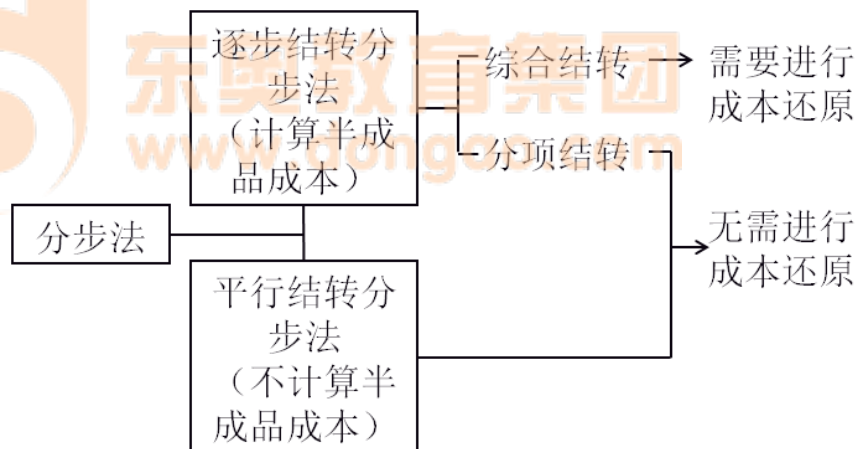
平行结转分步法优点：

- （1）各步骤可以同时计算产品成本，平行汇总计入产成品成本，不必逐步结转半成品成本；
- （2）能够直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料，不必进行成本还原，因而能够简化和加速成本计算工作。

平行结转分步法缺点：

- （1）不能提供各个步骤的半成品成本资料；
- （2）在产品的费用在产品最后完成以前，不随实物转出而转出，即不按其所在的地点登记，而按其发生的地点登记，因而不能为各个生产步骤在产品的实物和资金管理提供资料；
- （3）各生产步骤的产品成本不包括所耗半成品费用，因而不能全面地反映该步骤产品的生产耗费水平（第一步骤除外），不能更好地满足这些步骤成本管理的要求。

将分步法总结如图所示：



【延伸说明】 成本还原是将产成品成本中以综合项目反映的自制半成品成本（直接材料）按照其原始构成分解为直接材料、直接人工、制造费用等，以反映产品成本的原始构成情况的方法。之所以要进行成本还原，是因为在逐步结转分步法下，成本计算单中所记录的各生产步骤的产品成本中，直接人工、制造费用等成本项目的成本是本步骤发生的，

所消耗的前面生产步骤的半成品成本（直接材料）全部集中反映在半成品成本（直接材料）项目（一般在各步骤的产品成本计算单中增设“半成品”项目，专门反映上一步骤转入的半成品成本，视同为本步骤的直接材料，而不必按成本项目分别累积；但是该项目需与本步骤发生的直接材料分开列示）中，无法直接反映出各生产步骤生产半成品和产成品所消耗的直接材料、直接人工、制造费用等的具体构成情况。

当管理上需要了解产品成本的构成情况，并要求提供按原始成本项目反映成本资料时，就需要通过成本还原提供产品成本原始构成情况的信息。成本还原工作通常出现在采用逐步结转分步法（而且是综合结转法）计算产品成本的企业中。

成本还原方法的原理是假定产成品成本中的半成品成本（直接材料）的构成（即各成本项目的比重）与本期生产完工的同种半成品的成本构成相同。还原时，先计算出本期生产完工的半成品成本中各成本项目的比重，并用该比重分别乘以产成品成本中的自制半成品（直接材料），计算出半成品成本中包括的直接材料、直接人工、制造费用等。将分解出来的各成本项目金额与最后生产步骤的自制半成品成本（直接材料）项目以外的各成本项目一一对应相加，即可得到按成本原始构成的产成品成本。

【例题·单选题】 下列各项中，需要进行成本还原的成本计算方法是 （ ）。 （2016年）

- A. 逐步结转分步法的综合结转法
- B. 逐步结转分步法的分项结转法
- C. 平行结转分步法
- D. 简化的分批法

【答案】 A

【解析】 只有逐步结转分步法下的综合结转法需要进行成本还原，选项 A 正确。

【例题·多选题】 下列各项中，关于产品成本计算方法表述正确的有（ ）。 （2013年）

- A. 平行结转分步法不计算各步骤所产半成品的成本
- B. 逐步结转分步法需要计算各步骤完工产品成本和在产品成本
- C. 品种法下，月末存在在产品的，应将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配
- D. 分批法下，批内产品同时完工的，月末不需将生产费用在完工产品与在产品之间分配

【答案】 ABCD

【例题·多选题】 下列关于成本计算平行结转分步法的表述中，正确的有（ ）。

- A. 不必逐步结转半成品成本
- B. 各步骤可以同时计算产品成本
- C. 能提供各个步骤半成品的成本资料
- D. 能直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料

【答案】 ABD

【解析】 平行结转分步法的优点是：（1）各步骤可以同时计算产品成本，平行汇总计入产成品成本，不必逐步结转半成品成本；（2）能够直接提供按原始成本项目反映的产成品成本资料，不必进行成本还原，因而能够简化和加速成本计算工作。缺点是：不能提供各个步骤的半成品成本资料；在产品的费用在产品最后完成以前，不随实物转出而转出，即不按其所在的地点登记，而按其发生的地点登记，因而不能为各个生产步骤在产品的实物和资金管理提供资料；各生产步骤的产品成本不包括所耗半成品费用，因而不能全面地反映各该步骤产品的生产耗费水平（第一步骤除外），不能更好地满足这些步骤成本管理的要求。

【例题·判断题】 平行结转分步法的成本核算对象是各种产成品及其经过的各个生产步骤中的成本份额。（ ） （2015年）

【答案】 √

【例题·判断题】 逐步结转分步法下，每一生产步骤的生产成本要在最终完工产品与该步骤在产品 and 后续步骤在产品之间进行分配。（ ） （2014年）

【答案】 ×

【解析】 在平行结转分步法下，每一生产步骤的生产成本要在最终完工产品与月末在产品之间进行分配，其中的在产品指的是各步骤尚未加工完成的在产品和各步骤已完工但尚未最终完成的产品。

【例题·判断题】 采用平行结转分步法，每一生产步骤的生产成本要在最终完工产品与各步骤尚未加工完成的在产品和各步骤已完工但未最终完成的产品之间进行分配。（ ）

【答案】 √