

第三章 产品成本计算的一般程序



学习目的与方法

学习本章的目的是掌握要素费用分配、辅助生产费用的归集与分配、制造费用分配、生产成本在完工产品与在产品之间分配的分配方法和废品损失的核算方法。理解产品成本计算一般程序所蕴含的产品成本计算原理；了解停工损失的核算方法。学习的重点是要素费用分配、辅助生产费用分配和生产成本在完工产品与在产品之间分配的分配方法。难点是辅助生产费用分配的交互分配法、生产成本在完工产品与在产品之间分配的约当产量比例法、定额比例法。本章所介绍的内容是产品成本计算的基本原理，是以后学习各种产品成本计算具体方法的基础。所以，学习本章既要对产品成本计算程序有一个全面的把握，又要对其中的重点分配方法进行深入的实训，达到能熟练运用的程度。学习中应从熟练掌握“分配要素费用的一般步骤”入手，由浅入深，逐渐攻破本章的重点、难点。本章所介绍的“分配要素费用的一般步骤”适用于要素费用的分配，也适用于后面的辅助生产成本分配、制造费用分配、生产成本在完工产品与在产品之间的分配及成本还原分配等各种分配。

第一节 产品成本计算的一般程序概述

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项耗费、支出，按照成本核算的要求，逐步进行归集和分配，最后计算出各种产品的成本和各项期间费用的基本步骤。企业可以根据生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理的要求，自行确定成本计算方法。不同生产工艺过程和生产组织的企业，成本计算的具体方法是不同的，企业内部不同的生产单位（车间、分厂）也可以采用不同的成本计算方法。尽管成本计算的具体方法都有其各自的特点，但就其基本步骤而言是一致的。所以，将成本计算的各种具体方法应具备的基本步骤称为成本计算的一般程序，也称为产品成本计算原理。根据成本核算要求和产品成本、期间费用的内容，可将成本核算的一般程序归纳如下。

（1）根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。

成本核算对象是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。换句话说，要算“谁”的成本，“谁”就是成本计算对象。比如，要计算所生产“汽车”的成本，“汽车”就是成本计算对象；要计算汽车中某一“零件”的成本，那么，这个“零件”就是成本计算对象；要计算某一批产品的成本，那么，该批次产品就是成本计算对象。确定了成本核算对象，也就解决了生产耗费、支出要分配给谁，由谁负担的问题，进而确定具体的分配标准和分配方法。企业在生产经营中所发生的各项耗费、支出，有的应当计入制造成本，有的应当计入

期间费用。计入制造成本的各种耗费、支出,应由“各种产品”来负担。这样,“各种产品”就是工业企业的成本计算对象。工业企业的成本计算对象,除了产品品种以外,还可以是产品批次、产品类别或者生产步骤等。企业成本计算对象一经确定,不得随意变更,如需变更,应当根据管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准,并在会计报表附注中予以说明。成本计算对象的确定,是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确计算成本的前提。具体的成本核算对象主要应根据企业生产的特点加以确定,同时还应考虑成本管理上的要求。

(2) 确定成本项目。企业计算产品生产成本,一般应当设置原材料、燃料和动力、职工薪酬、制造费用等成本项目。

(3) 设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。

(4) 收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等,并对所有已发生费用进行审核。

(5) 归集所发生的全部费用,并按照确定的成本计算对象予以分配,按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。

① 将要素费用在各个成本计算对象之间进行分配。首先,企业应对生产经营过程中的各项耗费和支出进行严格的审核和控制,并按国家规定的费用、成本开支范围、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,确定其是否应计入产品成本、期间费用。然后,对应计入产品成本和期间费用的各项生产耗费和支出,在各种产品之间依据一定的分配标准,按照成本项目进行分配,分别计入各个成本计算对象、辅助生产成本、制造费用和期间费用。一般将这种分配称为要素费用在各成本计算对象之间进行的横向分配。

② 将归集的辅助生产成本在各个成本计算对象之间进行分配。设置辅助生产车间的企业,在计算各成本计算对象成本和期间费用之前,应将本期归集的辅助生产成本按照受益的车间和部门,采用适当的标准分配给各成本计算对象、制造费用或计入期间费用。

③ 将归集的制造费用在各个成本计算对象之间进行分配。制造费用所归集的各种间接耗费和支出,也是产品成本的组成部分,制造费用是构成产品成本的成本项目之一。所以,在计算各成本计算对象的成本之前,应将归集的制造费用采用适当的标准,分配给各个成本计算对象。

④ 将归集的废品损失与停工损失在各个成本计算对象之间进行分配。当企业发生废品损失和停工损失时,应对其进行核算。企业发生的废品损失、停工损失较多时,应单独设置“废品损失”“停工损失”账户,月末将归集的废品损失和停工损失分配给各成本计算对象,并在基本生产成本明细分类账中单独设置相应的成本项目进行明细核算。

⑤ 将归集的产品生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。对于月末没有在产品在产品(成本计算对象),其所归集的全部基本生产成本都是本期完工产品的成本;对于月末既有完工产品又有在产品在产品(成本计算对象),将该种产品(成本计算对象)的基本生产成本累计(月初在产品成本与本月归集的生产成本之和)在完工产品与月末在产品之间进行分配,计算出该种产品(成本计算对象)的完工产品成本和月末在产品成本,并结转完工产品成本。一般将基本生产成本在本期完工产品和期末在产品之间进行

的分配称为纵向分配。

(6) 结转产品销售成本。月末,采用适当的方法计算出本月已销产品的生产成本,并将其转入“主营业务成本”账户。结转本年利润时,再将主营业务成本转入“本年利润”账户。

综上所述内容,绘制出产品成本计算一般程序图,如图 3.1 所示。

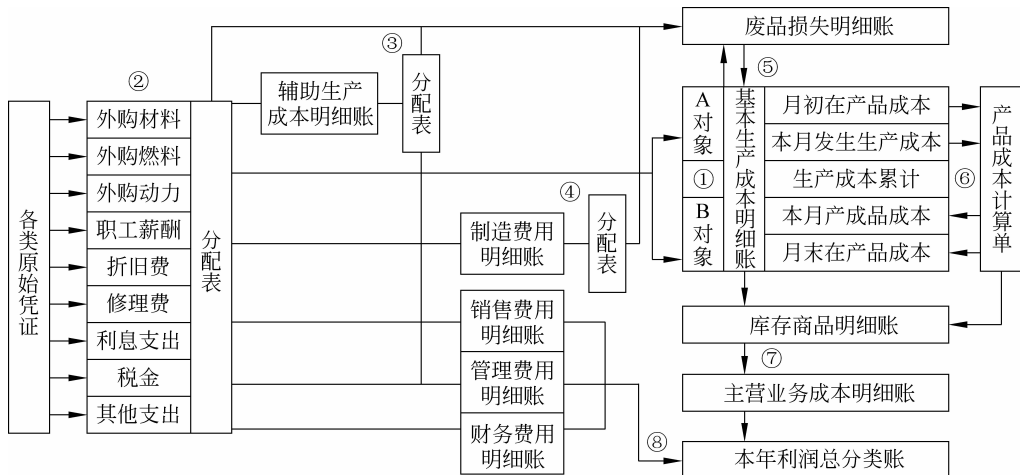


图 3.1 产品成本计算一般程序图

第二节 要素费用在各个成本计算对象之间的分配

一、要素费用分配的概述

要计算产品成本,首先要确定成本计算对象。成本计算对象可以是产品品种、产品批次、产品类别或者生产步骤等。为了方便说明问题,本章所确定的成本计算对象为“产品品种(A产品、B产品等)”。前述基本生产成本明细分类账(或产品成本计算单)是按成本计算对象设置和登记的,在这里就是按产品品种(A产品、B产品等)设置和登记的。因此,在发生各种要素费用如材料、动力、职工薪酬等耗费时,对于直接用于某种产品生产(指基本生产的产品,下同)而且专设成本项目的直接要素费用,应直接记入该种产品基本生产成本明细分类账的“原材料”“燃料及动力”“职工薪酬”等成本项目;对于同时用于几种产品的间接要素费用,则应采用适当的分配方法,分配记入该种产品基本生产成本明细分类账的“原材料”“燃料及动力”“职工薪酬”等成本项目;对于用于某种辅助生产的要素费用,应记入某种辅助生产成本明细分类账的相关项目;对于直接用于产品生产但没有专设成本项目的各项要素费用,如基本生产车间的机器设备的折旧费、修理费等,应先记入“制造费用”总账账户及所属明细分类账户的有关费用项目,期末再采用适当的方法予以分配。

分配要素费用应该选择适当的分配方法。所谓适当的分配方法,是指所依据的分配标准与要分配的要素费用有比较密切的联系,分配结果比较合理,而且分配标准的资料比较容易取得,计算方法又比较简便。

分配要素费用的一般步骤如下。

(1) 明确分配对象和应分配的要素费用额。分配对象是指承担要素费用的客体。将要素费用分配给谁,谁就是分配对象。比如要将要素费用分配给甲产品,甲产品就是分配对象。工业企业要素费用的分配对象一般有某种产品、基本生产车间、辅助生产车间、行政管理部门、专设销售机构和专项工程部门等。其中,分配给专设销售机构的要素费用记入“销售费用”账户;分配给专项工程部门的要素费用记入“在建工程”账户。这两项在产品成本计算中出现得较少,所以,在本书的要素费用分配举例中,省去了这两个分配对象。明确应分配的要素费用额,就是确定对哪个具体的要素费用额进行分配,例如把支付的甲材料 6 000kg 和乙材料 4 000kg 的共同运费 1 500 元分配给甲、乙材料,其中甲材料和乙材料就是分配对象,共同运费 1 500 元就是应分配的要素费用额。

(2) 确定分配标准。分配标准是各个分配对象应分配多少要素费用的依据。分配标准的选择是决定分配结果是否准确、合理的关键。适当的分配标准,是指选择的分配标准与要分配的要素费用有比较密切的联系(呈正比关系),而且分配标准的资料比较容易取得,计算方法比较简便。要素费用的分配可供选择的分配标准主要有以下三类。

- ① 成果类,如产品的重量、体积、产量、产值等。
- ② 消耗类,如生产工时、生产工资、机器工时、原材料消耗量或原材料消耗额等。
- ③ 定额类,如定额消耗量、定额消耗额等。

(3) 计算分配率。分配率也就是单位分配标准应分配的要素费用额。其计算公式如下。

$$\text{分配率} = \frac{\text{应分配的要素费用额}}{\text{各种分配对象的分配标准合计}}$$

(4) 计算分配结果,公式如下。

$$\frac{\text{某分配对象的应分配额}}{\text{分配标准}} = \frac{\text{该分配对象的分配标准}}{\text{分配标准}} \times \text{分配率}$$

例如,假定应分配的某种要素费用额为 80 000 元,确定的分配对象和分配标准为 A 产品 40 000、B 产品 30 000、基本生产车间 10 000、辅助生产车间 15 000、行政管理部门 5 000。则

$$\text{分配率} = \frac{80\,000}{40\,000 + 30\,000 + 10\,000 + 15\,000 + 5\,000} = 0.8 (\text{元/单位分配标准})$$

$$\begin{array}{l} \text{A 产品应分配的} \\ \text{某种要素费用额} \end{array} = 40\,000 \times 0.8 = 32\,000.00 (\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{B 产品应分配的} \\ \text{某种要素费用额} \end{array} = 30\,000 \times 0.8 = 24\,000.00 (\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{基本生产车间应分配的} \\ \text{某种要素费用额} \end{array} = 10\,000 \times 0.8 = 8\,000.00 (\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{辅助生产车间应分配的} \\ \text{某种要素费用额} \end{array} = 15\,000 \times 0.8 = 12\,000.00 (\text{元})$$

$$\begin{array}{l} \text{行政管理部门应分配的} \\ \text{某种要素费用额} \end{array} = 5\,000 \times 0.8 = 4\,000.00 (\text{元})$$

根据上述资料编制“要素费用分配表”,见表 3.1。

表 3.1 要素费用分配表

2015 年 9 月 8 日

金额单位: 元

分配对象	分配标准	分配率	分配金额
A 产品	40 000	×	32 000.00
B 产品	30 000	×	24 000.00
基本生产车间	10 000	×	8 000.00
辅助生产车间	15 000	×	12 000.00
行政管理部门	5 000	×	4 000.00
合 计	100 000	0.8	80 000.00

制表: ×××

在计算分配结果时有一点值得注意,那就是当分配率取近似值时,分配结果会出现误差,分配金额合计可能不等于原要分配的要素费用额。为了尽可能地减少误差对分配结果合理性的影响,应将误差记入分配标准大的分配对象。在上例中,如果分配率是近似值的话,那么,分配对象 A 产品应分配金额的计算方法如下。

$$\begin{aligned}
 \text{A 产品应分配的} &= 80\,000 - (24\,000 + 8\,000 + 12\,000 + 4\,000) \\
 \text{某种要素费用额} &= 32\,000.00 (\text{元})
 \end{aligned}$$

要素费用包括许多种,各种要素费用的分配标准有所不同,但其分配的基本步骤和思路都是一致的。上述要素费用分配的一般步骤适用于下面各种要素费用分配。

二、外购材料的分配

1. 外购材料收发的计量与原始记录

企业应当建立健全原始记录和计量验收制度,严格材料收入和发出的凭证手续,保证材料消耗数量的真实性。工业企业外购材料通过原材料仓库收发,购入外购材料验收入库时,填制“材料入库单”,财会根据“材料入库单”借记“原材料”账户。各生产单位、部门需用外购材料时,填制发料凭证从材料仓库领取,这些发料凭证有“领料单”“限额领料单”和“领料登记表”等。为了正确计算本期材料实际消耗量,期末,对于生产单位已领未用的材料,应当填制“退料单”,办理退料手续或假退料手续从当月领用数量中扣除。“退料单”也是记录材料消耗数量的原始凭证。期末,应当根据全部领料凭证(包括用于抵减领料数的退料凭证)汇总编制“材料耗用额分配表”(见表 3.2)。该表应当按照领料用途和材料类别分别汇总,凡能分清某一成本计算对象的材料消耗,应当单独列示;属于几个成本计算对象共同耗用的材料,应当选择适当的分配方法,分配记入有关成本计算对象的原材料项目。

2. 外购材料的分配方法

当两个或两个以上成本计算对象共同耗用同一种外购材料时,需要采用适当的方法在各成本计算对象之间进行分配。分配标准的选择可依据材料消耗与产品的关系,对于材料、燃料耗用量与产品重量、体积有关的,按其重量或体积分配,如以生铁为原材料生产各种铸铁件,应以生产的铸铁件的重量比例为分配依据,燃料也可以按照所耗用的原材料作为分配标准,动力一般按用电(或水)度(或吨)数,也可按产品的生产工时或机器工时进行分配。由于采用的分配标准不同,具体的分配方法也略有不同,但也都适用要素费用分配的一般