

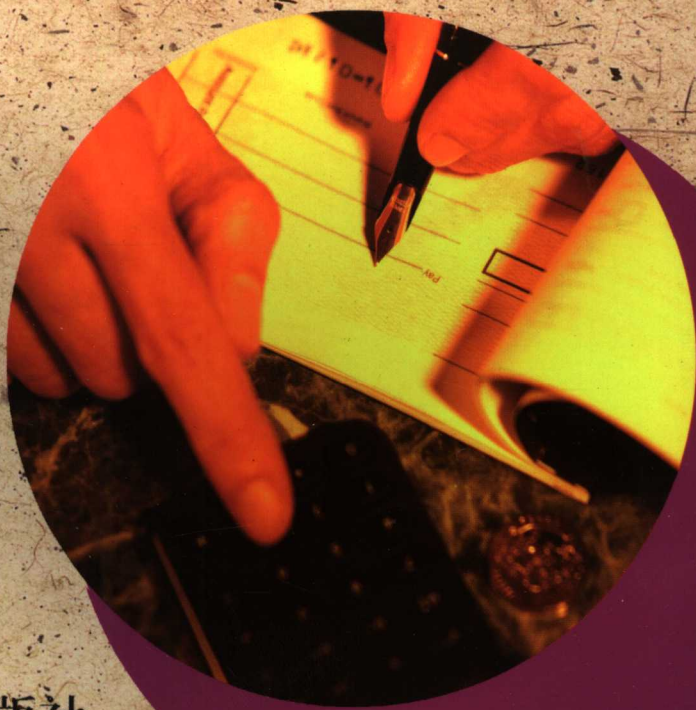


高等职业教育
经济管理类
专业教材

CHENGBENKUALI SHIXUN JIAOCHENG

成本会计实训教程

吴鑫奇 主编



东南大学出版社

高等职业教育经济管理类专业教材

成本会计实训教程

主 编 吴鑫奇

副主编 陈素兰

参 编 (按姓氏笔画排序)

吴昌勤 徐洪波 凌 静

东南大学出版社

内 容 提 要

本书是与成本会计课程相配套的实训教材。全书共分7章:实训综述,主要介绍了实训目的与要求、实训规范和实训的必备知识;要素费用的归集和分配实训;辅助生产费用、制造费用和生产损失的归集和分配实训;生产费用在完工产品和在产品之间的分配实训;成本核算的基本方法实训;成本核算的辅助方法实训;成本报表的编制与分析实训。

本书着眼点在于培养和提高学生的实际操作能力。通过本书的教学与实训,使学生能更好地将理论与实践结合起来,提高学生分析问题和解决问题的能力,以达到高等职业教育的目的。

本书既可作为高等职业院校、高等专科学校、成人高校及民办高校财会专业的成本会计实训教材,也可作为会计人员岗位培训用书。

图书在版编目(CIP)数据

成本会计实训教程/吴鑫奇主编. —南京:东南大学出版社,2005.7

ISBN 7-5641-0017-6

I. 成... II. 吴... III. 成本会计-高等学校教材
IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 044761 号

东南大学出版社出版发行

(南京四牌楼2号 邮编210096)

出版人:宋增民

江苏省新华书店经销 江苏省地质测绘院印刷厂印刷

开本 787 mm×1 092 mm 1/16 印张 16 字数 400 千

2005 年 7 月第 1 版 2005 年 7 月第 1 次印刷

印数:1—4 000 册 定价:24.00 元

(凡因印装质量问题,可直接向发行科调换。电话:025-83795801)

序

高等职业教育是整个高等教育体系中的一个重要组成部分。近几年来,我国高等职业教育进入了高速发展时期,其中经济管理类专业学生占有相当大的比例。面对当前难以预测的技术人才市场变化的严峻形势,造就出大批具有技能且适应企业当前需要的生产和管理第一线岗位的合格人才,是人才市场也是时代的需要。

为培养出适应社会需求的毕业生,高等职业教育再也不能模仿、步趋本科教育的方式。要探索适合高等职业教育特点的教育方式,就要真正贯彻高等职业教育的要求,即“基础理论适度够用、加强实践环节、突出职业技能教育的方针”。为此,有计划、有组织地进行高等职业教育经济管理类专业的课程改革和教材建设工作已成为当务之急。

本次教材编写的特点是:面向高等职业教育系统的实际情况,按需施教,讲求实效;既保持理论体系的系统性和方法的科学性,更注重教材的实用性和针对性;对理论部分实施为实用而设、为实用而教;强调以实例为引导、以实训为手段、以实际技能为目标;深入浅出、简明扼要。为了做好教材编写工作,还要求各教材编写组组织具有高等职业教育经验的老师参加教材编写的研讨,集思广益、博采众长。

经过多方的努力,高等职业教育经济管理类专业教材已正式出版发行。这是在几十所高等职业院校积极参与,上百位具有高等职业教育教学经验的老师共同努力下,高效率工作的结果。

值此出版之际,我们谨向所有支持过本套教材出版的各校领导、教务部门同志和广大编写教师表示诚挚的谢意。

本次教材建设,只是我们在高等职业教育经济管理类专业教材建设上走出的第一步。我们将继续努力,跟踪教材的使用效果,不断发现新的问题;同时也希望广大教师和读者不吝赐教和批评指正。我们将不断根据新的形势变化与发展要求对教材进行修订,期望它能在几番磨炼中,成为一套真正适用于高等职业教育的优秀教材。

宁宣熙

2003年11月

前 言

成本会计是企业财务会计的一个重要分支,是一门实践性极强的学科。因此,成本会计的学习不仅要求学生掌握成本会计核算的理论和方法,更需要学生具备解决专业实际业务问题的能力,成本会计的实践性教学也就成为会计专业必不可少的一个环节。

成本会计实训是一种理论结合实际,重在能力培养的实践性教学形式。这种形式是让学生在按现实复制的环境中,在教师的指导下,运用所学的专业知识,独立地完成各种成本会计方法的实际操作,使学生比较系统地练习工业企业成本核算的基本程序和具体操作方法,加强学生对基本理论的理解、基本方法的运用和基本技能的训练,从而对工业企业成本核算全过程有一个比较系统、完整的认识,达到对成本会计理论和方法融会贯通的目的,为他们毕业走上工作岗位后缩短“适应期”,并尽快地胜任成本会计核算工作,奠定坚实的基础。

本书由南京工业职业技术学院注册会计师、副教授、高级会计师吴鑫奇担任主编。主编对全书的框架进行了构建,提出了编写大纲,并对全书进行了总纂、修改和定稿。第1章由南京工业职业技术学院吴鑫奇编写;第2章、第3章由南京工业职业技术学院徐洪波编写;第4章、第7章由南京正德职业技术学院吴昌勤编写;第5章中的分批法和简化分批法及第6章由江苏农林职业技术学院凌静编写;第5章中的品种法、逐步结转分步法、平行结转分步法由黄河水利职业技术学院陈素兰编写。

由于编者水平有限,加之成书时间紧迫,书中难免会存在疏忽和错误,恳请读者批评指正。

编 者

2005年5月

目 录

1 实训综述	(1)
1.1 实训目的与要求	(1)
1.1.1 实训目的	(1)
1.1.2 实训要求	(1)
1.2 实训规范	(2)
1.3 实训必备知识	(2)
1.3.1 成本核算的账户体系	(2)
1.3.2 成本核算的一般程序	(3)
1.3.3 要素费用的归集和分配	(4)
1.3.4 辅助生产费用的归集和分配	(4)
1.3.5 制造费用的归集和分配	(6)
1.3.6 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(6)
1.3.7 产品成本计算的基本方法	(7)
1.3.8 产品成本计算方法的计算程序	(8)
1.3.9 成本报表的编制与分析	(11)
2 要素费用的归集和分配实训	(14)
2.1 材料和外购动力费用的归集和分配实训	(14)
2.1.1 实训目的	(14)
2.1.2 相关知识点	(14)
2.1.3 实训资料	(15)
2.1.4 实训要求	(29)
2.1.5 实训用纸	(29)
2.1.6 参考答案	(33)
2.2 工资费用的分配实训	(35)
2.2.1 实训目的	(35)
2.2.2 相关知识点	(35)
2.2.3 实训资料	(35)
2.2.4 实训要求	(37)
2.2.5 实训用纸	(37)
2.2.6 参考答案	(39)
2.3 折旧费用的归集和分配实训	(39)
2.3.1 实训目的	(39)
2.3.2 相关知识点	(39)
2.3.3 实训资料	(40)
2.3.4 实训要求	(40)
2.3.5 实训用纸	(41)

2.3.6	参考答案	(41)
3	辅助生产费用、制造费用和生产损失的归集和分配实训	(43)
3.1	辅助生产费用的归集和分配实训	(43)
3.1.1	实训目的	(43)
3.1.2	相关知识点	(43)
3.1.3	实训资料	(45)
3.1.4	实训要求	(48)
3.1.5	实训用纸	(48)
3.1.6	参考答案	(55)
3.2	制造费用的归集和分配实训	(56)
3.2.1	实训目的	(56)
3.2.2	相关知识点	(56)
3.2.3	实训资料	(57)
3.2.4	实训要求	(63)
3.2.5	实训用纸	(65)
3.2.6	参考答案	(65)
4	生产费用在完工产品和在产品之间的分配实训	(67)
4.1	约当产量法实训	(67)
4.1.1	实训目的	(67)
4.1.2	相关知识点	(67)
4.1.3	实训资料	(68)
4.1.4	实训要求	(68)
4.1.5	实训用纸	(69)
4.1.6	参考答案	(71)
4.2	定额比例法实训	(71)
4.2.1	实训目的	(71)
4.2.2	相关知识点	(71)
4.2.3	实训资料	(73)
4.2.4	实训要求	(73)
4.2.5	实训用纸	(75)
4.2.6	参考答案	(76)
4.3	定额成本计算法实训	(76)
4.3.1	实训目的	(76)
4.3.2	相关知识点	(76)
4.3.3	实训资料	(76)
4.3.4	实训要求	(77)
4.3.5	实训用纸	(79)
4.3.6	参考答案	(79)
5	成本核算的基本方法实训	(81)
5.1	品种法实训	(81)

5.1.1	实训目的	(81)
5.1.2	相关知识点	(81)
5.1.3	实训资料	(82)
5.1.4	实训要求	(87)
5.1.5	实训用纸	(89)
5.1.6	参考答案	(113)
5.2	分批法实训	(126)
5.2.1	实训目的	(126)
5.2.2	相关知识点	(126)
5.2.3	实训资料	(127)
5.2.4	实训要求	(129)
5.2.5	实训用纸	(129)
5.2.6	参考答案	(135)
5.3	简化分批法实训	(135)
5.3.1	实训目的	(135)
5.3.2	相关知识点	(135)
5.3.3	实训资料	(135)
5.3.4	实训要求	(137)
5.3.5	实训用纸	(137)
5.3.6	参考答案	(141)
5.4	逐步综合结转分步法实训	(141)
5.4.1	实训目的	(141)
5.4.2	相关知识点	(141)
5.4.3	实训资料	(141)
5.4.4	实训要求	(149)
5.4.5	实训用纸	(150)
5.4.6	参考答案	(189)
5.5	平行结转分步法实训	(208)
5.5.1	实训目的	(208)
5.5.2	相关知识点	(208)
5.5.3	实训资料	(209)
5.5.4	实训要求	(211)
5.5.5	实训用纸	(211)
5.5.6	参考答案	(217)
6	成本核算的辅助方法实训	(222)
6.1	分类法实训	(222)
6.1.1	实训目的	(222)
6.1.2	相关知识点	(222)
6.1.3	实训资料	(222)
6.1.4	实训要求	(223)

6.1.5	实训用纸	(223)
6.1.6	参考答案	(225)
6.2	定额法实训	(225)
6.2.1	实训目的	(225)
6.2.2	相关知识点	(225)
6.2.3	实训资料	(225)
6.2.4	实训要求	(227)
6.2.5	实训用纸	(229)
6.2.6	参考答案	(231)
7	成本报表的编制与分析实训	(233)
7.1	产品生产成本表的编制与分析实训	(233)
7.1.1	实训目的	(233)
7.1.2	相关知识点	(233)
7.1.3	实训资料	(233)
7.1.4	实训要求	(234)
7.1.5	实训用纸	(235)
7.1.6	参考答案	(237)
7.2	主要产品单位成本表的编制与分析实训	(237)
7.2.1	实训目的	(237)
7.2.2	相关知识点	(237)
7.2.3	实训资料	(237)
7.2.4	实训要求	(238)
7.2.5	实训用纸	(239)
7.2.6	参考答案	(239)
附录	内部会计控制规范——成本费用(征求意见稿)	(240)
参考文献		(243)

实训综述

1.1 实训目的与要求

1.1.1 实训目的

成本会计是企业财务会计的一个重要分支,它是以提高经济效益为目的,应用会计的基本原理和一般原则,采用专门的方法对企业生产经营管理中的成本及相关费用进行核算和监督的一种管理活动,具有很强的实践性。它不仅要求学生掌握成本会计核算的理论和方法,更需要学生具备解决专业实际业务问题的能力。因此,成本会计的实践性教学是必不可少的一环。

传统的实践性教学是让学生到基层企业单位,在老师的指导下,从事具体的操作。但在市场经济条件下,企业单位的工作处于快节奏的紧张状态,对外来实习的学生往往难以顾及,特别是对会计专业学生的实习,由于成本会计资料具有高度的商业机密性,企业一般不会放手学生介入实际经济业务;即使学生介入了成本会计业务,但由于成本会计核算方法很多,只到一个企业进行实习,学生也不可能全面掌握各种方法,这样的实习效果显然是不够理想的。

成本会计实训是一种理论结合实际,重在能力培养的实践性教学形式。这种形式是让学生在按现实复制的环境中,通过教师的指导,运用所学的专业知识,独立地完成各种成本核算方法的实际操作,使学生比较系统地练习工业企业成本核算的基本程序和具体操作方法,加强学生对基本理论的理解、基本方法的运用和基本技能的训练,从而对工业企业成本核算全过程有一个系统、完整的认识,达到对成本会计理论和方法融会贯通的目的,为他们毕业走上工作岗位后缩短“适应期”,并尽快地胜任成本会计核算工作,奠定坚实的基础。

1.1.2 实训要求

(1) 在上成本会计实训课前,教师应组织学生认真学习《会计基础工作规范》。学生应提前阅读本套教材的有关内容,掌握每个实训项目的目的和要求,熟悉模拟企业的概况及相关资料,并结合成本会计教材认真预习相关知识。

(2) 在成本会计实训过程中,教师应结合《内部会计控制规范——成本费用》向学生阐明如何具体执行国家有关财务会计制度,严格遵守成本开支范围和费用开支标准进行成本核算,努力加强学生的政策法制观念。

(3) 每个实训项目的数字计算必须准确,成本报表分析的文字表达要清楚。

(4) 实训要求使用统一模拟会计凭证、账页。实训中,要求将原始凭证裁剪下来,粘贴在相关的记账凭证后;实训结束后,应将每一实训所用的凭证、账页按规范的方法分别装订成册,作为会计档案妥善保管。

(5) 全部实训最好由一个人独立完成,以便学生对工业企业各种成本会计核算方法有一个完整的认识。

(6) 全部实训结束后,对学生独立完成的实训资料进行评价。一般评分参考标准为:成本业务的核算占 60%;成本报表分析占 10%;凭证、账页、成本报表中字迹是否清晰、工整占 15%;阿拉伯数字书写的规范性占 10%;会计档案的归档占 5%。

(7) 全部实训应安排在财务会计和成本会计课程结束以后进行,所需课时约 60 学时,建议各学校集中安排在两周内完成。

1.2 实训规范

(1) 填制会计凭证,字迹必须清晰、工整。阿拉伯数字应当一个一个地写,不得连笔写。

(2) 登记会计账簿时,应当将会计凭证日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项记入账内,做到数字准确、摘要清楚、登记及时、字迹工整。

(3) 账簿中书写的文字和数字上面要留有适当的空格,不要写满格,一般应占格距的二分之一。

(4) 填制会计凭证和登记会计账簿要用蓝色墨水笔或者碳素墨水笔书写,不得使用圆珠笔或者铅笔书写。红色墨水笔只有在规定情况下才可以使用。

(5) 原始凭证不得涂改、挖补。实际工作中,发现原始凭证有错误,应当由开出单位重开或者更正,更正处应当加盖开出单位的公章。

(6) 如果在填制记账凭证时发生错误,应当重新填制。

(7) 记账凭证填制完经济业务事项后,如有空行,应当自金额栏最后一笔金额数字下的空行处至合计数上的空行处画线注销。

(8) 账簿必须按页码连续顺序登记,不得跳行、隔页,如不慎发生跳行、隔页,应将空行或空页用红色墨水笔画线注销,或者注明“此行空白”、“此页空白”字样,并由记账人员签名或者盖章。

(9) 账簿记录发生错误,不准涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹,也不准重新抄写,而要根据错误的类型,分别采用画线更正法、红字更正法或补充登记法等方法进行更正。

1.3 实训必备知识

1.3.1 成本核算的账户体系

进行成本核算需要设置“生产成本”、“制造费用”、“待摊费用”、“预提费用”、“长期待摊费用”、“库存商品”、“营业费用”、“管理费用”、“财务费用”等总账及其必要的明细账。其中,最主要的账户是“生产成本”和“制造费用”账户。

1) “生产成本”账户

“生产成本”账户属于成本类账户,用于核算企业进行工业性生产,包括生产各种产品(产成品、自制半成品、工业性劳务等)、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用。本账户应设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级账户,用以分别核算基本生产成本和辅助生产成本。在各明细账下还应按成本计算对象(产品品种、批别、劳务名称

等)设置三级明细账,按成本项目进行明细核算。

企业发生的能够确认为某一成本计算对象的各项直接生产费用,直接记入本账户(基本生产成本、辅助生产成本)的借方,不能直接记入本账户的间接费用,应先通过“制造费用”账户归集,再按一定标准分配转入“生产成本”账户的借方。

企业已经生产完工并已验收入库的产品,应于月末按其实际成本从其账户(基本生产成本)贷方转出。该账户的月末余额在借方,表示尚未加工完成的各种在产品成本。

2) “制造费用”账户

“制造费用”账户属于成本类账户,该账户用来核算企业内各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用,以及不能直接计入产品成本的固定资产使用和维修费,主要包括工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、低值易耗品摊销、租赁(不包括融资租赁)费、设计制图费、实验检验费、劳动保护费、季节性或修理期间的停工损失等。平时归集所发生的间接费用时,记入该账户的借方,月末分配结转时,记入该账户的贷方。除季节性生产企业按年度计划分配率分配制造费用外,该账户月末没有余额。

“制造费用”账户应按不同的车间、部门设置明细账,并按费用项目设置专栏进行明细核算。

1.3.2 成本核算的一般程序

成本核算的过程就是按照一定的程序,对发生的生产费用进行分配、汇总,将应计入产品成本的生产费用归集于各种产品,通过确认,计算各种产品实际总成本和单位成本的过程。成本核算程序就是指从生产费用的发生、归集开始,直到计算出产品成本为止的整个核算过程,其步骤大致归纳如下:

1) 费用的审核和控制

费用的审核和控制,是以国家有关法律、法规和财政、财务、会计制度以及企业内部有关制度和管理方法等为依据,审核和控制费用的开支,以确定应计入产品成本的费用和期间费用的费用数额。

费用的审核和控制实际上就是正确划分计入产品成本和不计入产品成本的费用界限。

2) 生产费用在各成本计算对象之间进行分配和归集

对于本期发生的应计入产品成本的费用应在各成本计算对象之间进行归集和分配,计算出各个成本计算对象本期发生的生产费用。

生产费用在各成本计算对象之间进行分配和归集,实际上就是要正确划分各种产品成本的界限,以准确确定本期应计入各种(各成本计算对象)成本的费用。

3) 生产费用在完工产品和期末在产品之间进行分配

各成本计算对象所承担的生产费用,如果期末有的产品已经完工,有的尚未完工,这时,还应当在完工产品和期末在产品之间进行分配,以确定本期完工产品的实际总成本和单位成本。

生产费用在完工产品和期末在产品之间进行分配,也就是正确划分本期完工产品成本和期末在产品成本之间的界限。

4) 结转完工产品成本

期末,应将完工产品成本作为产成品成本结转入库,形成企业存货(库存商品)的价值。

5) 结转已销产品成本和期间费用

期末,对于已销售产品成本应从存货中转出,使其产品成本转入主营业务成本,同时将

期间费用计入当期损益,以便计算企业利润。

1.3.3 要素费用的归集和分配

费用可按其不同经济内容(经济性质)划分为若干要素费用。划分、归集各种要素费用是成本核算过程中的一个环节,但更加重要的是将这些按经济内容归集的要素费用再按经济用途予以分配,以形成产品的各成本项目或记入期间费用。

材料费用是产品成本的一个重要组成部分。材料费用归集的会计处理有两种方法:实际成本计价和计划成本计价。在实际成本计价下又有先进先出法、后进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法等。企业应根据自己的具体情况选用不同的方法,但方法一经确定,不得随意变更。在按计划成本计价时,企业应当正确计算发出材料应分摊的材料成本差异,将发出材料的计划成本调整为实际成本。某产品直接耗用的材料直接记入该产品成本;如果是几种产品共同耗用的材料,则需采用一定的方法在各产品之间进行分配:可以按产品的重量或体积分配、按定额耗用量比例分配、按定额费用比例分配、按标准产量比例分配等,各企业应根据本单位具体情况和产品特点进行选择;对于车间一般耗用的材料记入“制造费用”;行政管理部门耗用的材料记入“管理费用”。

燃料和动力费用的归集和分配与材料费用基本相同。如果产品耗用的燃料或动力费用金额不大,则可直接归入材料费用项目;金额较大时也可单独设立一个成本项目。对几种产品共同耗用的动力费用,要采用适当的方法在各种产品之间进行分配。常用的分配方法有:生产工时分配法、机器工时分配法等。

人工费用也是产品成本的一个重要组成部分。工资费用的计算是一个重点内容,其中比较复杂的是计时工资的计算。在月薪制下两种计算方式与两种工资率进行组合形成了四种计时工资的计算方法,不同方法计算出的计时工资不尽相同,其中按 20.92 天计算日工资率,按缺勤天数扣发月标准工资的计算方法,相对比较好。企业无论选择哪种方法,一旦确定后,就不应随意改变。工资费用在不同产品之间的分配主要是对于计时工资、各种津贴和非工作时间工资而言的,可以按生产工时比例进行分配;计件工资一般直接记入产品成本,不需要分配;车间管理人员的工资记入“制造费用”;行政管理人员的工资记入“管理费用”;专设销售机构人员的工资记入“营业费用”;生活福利部门人员的工资记入“应付福利费”;工会专职人员工资记入“其他应付款”。

企业除了支付职工工资以外,应按职工工资总额的 14% 计算、提取职工福利费,计提的职工福利费核算与工资费用核算同步。除按生活福利部门人员的工资提取的福利费计入“管理费用”科目而不是“应付福利费”科目外,其他职工福利费的列支渠道同应付工资的列支渠道基本相同。

低值易耗品、固定资产折旧和其他直接支出的费用一般不单独设成本项目,而是按其发生地点和用途分别记入“制造费用”、“管理费用”、“营业费用”等科目。低值易耗品价值摊销的会计处理与材料不同,主要有一次摊销法、分次摊销法、五五摊销法。其中五五摊销法能使各月成本费用合理负担,而且有利于低值易耗品的实物管理,但是比较复杂。企业可根据具体情况选用摊销方法。固定资产的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法四种,企业应当根据固定资产所含经济利益的预期实现方式选择适当的折旧方法。

1.3.4 辅助生产费用的归集和分配

辅助生产费用的归集有两种方式,其区别为是否在辅助生产车间设置“制造费用”明细

账。如果设置了“制造费用”明细账,则对间接用于辅助生产的费用(例如辅助生产车间管理人员工资及福利费、机物料消耗、修理费和运输费等),通过先设立“制造费用——××辅助生产车间”明细账进行归集,然后期末再将归集起来的这些费用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;如果没有设置“制造费用”明细账,则将该科目原先核算的内容全部直接或分配记入“生产成本——辅助生产成本”科目。

在归集了辅助生产费用以后,月末应将这些费用通过一定的方法分配到各受益单位。辅助生产费用的分配方法有五种:直接分配法、交互分配法、代数分配法、计划成本分配法和顺序分配法。

1) 直接分配法

直接分配法是指在分配辅助生产费用时,不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务(或产品)的情况,而是将各辅助生产费用直接分配给辅助生产车间以外的各受益对象。其分配程序是:首先根据各辅助生产车间实际发生的费用和向辅助生产车间以外的各受益对象提供的产品或劳务数量,计算费用分配率(即产品或劳务的单位成本)。然后再根据费用分配率和各受益对象的耗用量,计算各受益对象应负担的费用。

2) 交互分配法

交互分配法是对辅助生产车间费用的分配分两次进行,即首先根据各辅助生产车间内部相互供应的产品或劳务数量和交互分配前的费用分配率(单位成本),进行一次交互分配;然后再将各辅助生产车间交互分配后的实际费用(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)按对外提供的产品或劳务数量,在辅助生产车间以外的各受益对象之间进行分配。

3) 代数分配法

代数分配法是先根据数学上解联立方程组的原理,计算出辅助生产车间产品或劳务的单位成本,然后再根据各受益对象(包括辅助生产车间和外部各单位)耗用的数量和计算出的单位成本分配辅助生产费用。

4) 计划成本分配法

计划成本分配法是先按辅助生产车间提供的产品或劳务的数量和计划单位成本在各受益对象(包括辅助生产车间和外部各单位)之间分配辅助生产费用,然后再计算辅助生产车间实际发生的费用(包括辅助生产车间之间交互分配转入的费用在内)与按计划成本分配转出的费用的差额,即辅助生产的成本差异,对该差异按一定的标准(一般采用实际耗用量比例),分配给辅助生产车间以外的各受益对象。但有时为了简化分配工作,也可以将辅助生产成本差异全部计入管理费用,不再分配给各受益单位。

5) 顺序分配法

顺序分配法也称为梯形分配法。它在分配辅助生产费用时,首先对辅助生产车间按相互受益程度的多少排列顺序,受益少的排列在前,受益多的排列在后;然后按排列好的顺序对各辅助生产车间费用进行分配。分配时,每个辅助生产车间的费用,只分配给排列在后面的辅助生产车间和辅助生产车间以外的受益对象,而不分配给排列在前面的辅助生产车间。因此,某个辅助生产车间分配的费用总和就等于其本身直接归集的费用加上所耗的排列在自己前位的辅助生产费用之和。

以上几种方法的主要区别在于辅助生产车间之间相互提供劳务是否要交互分配,若交互分配,对内对外分配率是否一致。从准确性上来讲,代数分配法最为准确。实际应用中,

直接分配法、交互分配法和计划成本分配法运用得比较多。

1.3.5 制造费用的归集和分配

制造费用属于间接费用,对所归集的制造费用应采用适当的方法进行分配,分别计入各种产品的成本。制造费用的分配方法主要有四种:生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和计划分配率法。前三种方法都是按当月实际发生的制造费用进行分配,月末制造费用科目无余额;而年度计划分配率法是对计划分配额进行分配,实际发生额与计划分配额的差额,于年末一次性调整计入12月份产品成本,因此1~11月月末,制造费用科目可能有余额。

1.3.6 生产费用在完工产品和在产品之间的分配

企业在生产过程中发生的应计入本月各种产品成本的生产费用,经过在各种产品之间进行分配和归集后,都已集中记录在“生产成本——基本生产成本”账户中。为了计算完工产品成本,还需加上月初在产品成本,然后将其在本月完工产品和月末在产品之间进行分配,计算出本月产成品成本。

月初在产品成本、本月发生生产费用、本月完工产品成本和月末在产品成本四者之间的关系,可用下列公式表示:

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

公式中前两项是已知数,后两项是未知数。完工产品成本与月末在产品成本只要确定其一,另一部分成本即可求得。

企业应根据在产品数量的多少、各月在产品数量变化的大小、各项费用比重的大小以及定额管理基础的好坏等具体情况,选择既合理又简便的分配方法,将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。常用的分配方法有下列几种:

1) 不计算在产品成本法

某些企业生产的产品,各月末在产品数量很少,且各月在产品数量变动不大,算不算在产品成本对于完工产品成本的影响很小。在这种情况下,为了简化成本计算工作,可以不计算月末在产品成本,即某种产品每月发生的生产费用,全部由当月完工产品成本负担。

2) 在产品按固定成本计价法

有些企业生产的产品,各月末在产品数量较少,或者虽然在产品数量较大,但各月在产品数量变化不大,月初、月末在产品成本的差额对完工产品成本影响不大。为简化成本计算工作,各月末在产品成本可以按年初在产品成本计算。因此,本月发生的生产费用,全部由当月该完工产品成本负担。

3) 在产品按原材料费用计价法

如果企业生产的产品,原材料费用在产品成本中所占比重较大,而且,原材料是在生产开始时一次就全部投入,为简化成本计算工作,月末在产品成本只计算耗用的原材料费用,不计算耗用的直接人工和制造费用。生产中发生的人工和制造费用全部由完工产品成本负担。

4) 约当产量比例法

如果企业生产的产品,月末在产品数量较大,各月末在产品数量变化也比较大,产品成

本中原材料费用和直接人工、制造费用所占比重相差不多,不宜采用其他分配方法时,可以采用约当产量比例法,即将月末在产品数量按照完工程度折算为相当于完工产品的产量。其计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{月末在产品约当产量} &= \text{月末在产品数量} \times \text{完工程度} \\ \text{某项费用分配率} &= \text{该项费用总额} / (\text{完工产品数量} + \text{月末在产品约当产量}) \\ \text{完工产品应负担某项费用} &= \text{完工产品产量} \times \text{某项费用分配率} \\ \text{月末在产品应负担某项费用} &= \text{月末在产品约当产量} \times \text{某项费用分配率} \end{aligned}$$

5) 在产品按完工产品成本计算法

有些企业生产的产品,月末在产品已经接近完工,或者产品已经加工完毕,但尚未验收或包装入库。在这种情况下,为简化成本计算工作,可以将月末在产品视同完工产品,根据完工产品和月末在产品的数量比例分配生产费用。

6) 在产品按定额成本计价法

在企业定额管理工作比较好,各项消耗定额比较准确、稳定,而且各月末在产品结存数量比较稳定的情况下,可以采用在产品按定额成本计价法,即月末在产品以定额成本计价。

7) 定额比例法

有些企业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,各月末在产品数量变动比较大。在这种情况下,可以按照完工产品和月末在产品的定额耗用量或定额成本的比例来分配生产费用,从而计算出完工产品成本和月末在产品成本。采用该方法,同样需要按成本项目分配生产费用:直接材料费用一般按照原材料定额耗用量或定额成本的比例分配;直接人工费用和制造费用一般按照工时定额耗用量或定额成本的比例分配。

1.3.7 产品成本计算的基本方法

产品成本计算方法是指将生产过程中发生的生产费用按照不同的成本计算对象进行归集,借以确定成本计算对象的总成本和单位成本的方法。成本计算对象、成本计算期、生产费用计入产品成本的程序以及生产费用在完工产品和在产品之间的分配,四者是相互联系的,它们有机地结合,构成了不同的成本计算方法。一个企业究竟采用什么方法计算产品成本,不仅取决于企业生产类型的特点,还受到企业内部管理要求的影响,而成本计算对象直接体现了生产类型的特点和成本管理的要求。因此,在构成成本计算方法的各种要素中,成本计算对象是决定性因素,是区分不同成本计算方法的主要标志。产品成本计算对象主要有产品的品种、批别、生产步骤三种,产品成本计算的基本方法也有品种法、分批法和分步法三种。这三种成本计算方法的适用范围如表 1.3.1 所示。

表 1.3.1 成本计算方法的适用范围

成本计算方法	成本计算对象	生产组织方式	生产工艺过程和管理要求
品种法	产品品种	大批量生产	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
分批法	产品批别	单件小批生产	同上
分步法	产品品种及生产步骤	大批量生产	管理上要求分步骤计算成本的多步骤生产

在实际工作中,由于产品生产情况复杂多样,企业管理条件差异很大,在产品品种和规

格繁多的生产情况下,为了简化成本计算工作或较好地利用管理条件,还可以采用一些其他的成本计算方法,如分类法、定额法等。

一个企业采用什么方法计算产品成本,应根据企业生产特点和管理要求来确定。在确定成本计算方法时,应注意使成本计算方法与成本计划方法的口径一致;应注意与同行业其他企业的成本计算方法相一致,并保持相对稳定,以便正确计算产品的总成本和单位成本,考核企业成本计划的完成情况,进而通过成本分析和成本考核,不断降低产品成本,提高企业的经济效益。

1.3.8 产品成本计算方法的计算程序

1) 品种法成本计算的一般程序

采用品种法计算产品成本的企业或车间,其成本计算的一般程序如下:

- (1) 按产品品种开设产品生产成本明细账,并分成本项目开设专栏。
- (2) 按产品品种汇集和分配本月生产费用。
- (3) 分配待摊费用和预提费用。
- (4) 分配辅助生产费用。
- (5) 分配基本生产车间的制造费用。
- (6) 计算各种产品的总成本和单位成本。
- (7) 结转完工产品成本。

品种法成本计算的一般程序见图 1.3.1 所示。

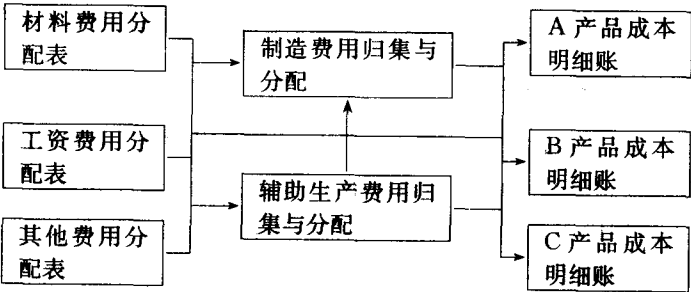


图 1.3.1 品种法成本计算的一般程序

2) 分批法成本计算的一般程序

采用分批法计算产品成本的企业或车间,其成本计算的一般程序如下:

- (1) 按产品批别开设产品生产成本明细账,并分成本项目开设专栏。
- (2) 按产品批别归集和分配本月生产费用。
- (3) 分配辅助生产费用。
- (4) 分配基本生产车间制造费用。
- (5) 计算完工产品成本,编制完工产品成本汇总表。
- (6) 结转完工产品成本。

分批法成本计算的一般程序见图 1.3.2 所示。

3) 简化的分批法成本计算程序

- (1) 开设基本生产成本二级账和产品生产成本三级明细账,并按生产工时和成本项目设置专栏。