

成本管理会计 学习指导

中国注册会计师教育教材编审委员会 编



中国财政经济出版社

成本管理会计学习指导

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理会计学习指导/中国注册会计师教育教材编审委员会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.7

ISBN 7-5005-6651-4

I. 成… II. 中… III. 企业管理: 成本管理—会计师—资格考核—自学参考资料 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 058413 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 18 开 11.25 印张 215 000 字

2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月河北第 1 次印刷

印数: 1-5 000 定价: 18.00 元

ISBN 7-5005-6651-4/F·5806

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

中国注册会计师行业经过二十多年的改革与发展,行业管理水平得到不断提高,参与、服务我国经济体制改革和现代化建设的程度日益加深,成为市场经济体系中重要的中介服务行业之一。党和国家领导人对中介服务业的发展非常重视。朱镕基总理把培养注册会计师的任务称为千秋万代的事业,是奠定社会主义市场经济基础的一件极为重要的事情。

目前,全国共有执业注册会计师 5.4 万人,非执业会员 7.2 万人,他们对我国经济发展和对外开放起到了积极的促进作用。但这支队伍无论在数量上还是在质量上与党和国家领导同志提出的要求都有很大的差距,还远远不能满足社会需要。为此,国务院成立了全国注册会计师培训工作领导小组,并从 1994 年起在部分高等院校开设了注册会计师专业方向教育,着重培养注册会计师的专门人才。目前,全国有 22 所院校开设了注册会计师专门化教育,到 2001 年止,已培养了 3659 名毕业生,其中大部分学生步入了注册会计师行业。22 所院校经过几年来的努力,在教学方法探索、师资队伍建设和基础设施建设等方面取得了显著的成绩,培养了一大批高素质的优秀人才,为加快实现党中央、国务院领导提出的培养 30 万注册会计师的宏伟规划发挥了重要的作用。同时,开设注册会计师专业方向教育也大大提高了注册会计师的社会声誉。

如何办好注册会计师专业方向的教育,关键之一就是要根据注册会计师的职业要求,开发出一整套科学、规范、高水平的教材。1994 年,全国注册会计师培训工作领导小组成立了中国注册会计师教育教材编审委员会,组织编写了九门核心教材,经过几年的试用,效果良好。但随着社会经济的不断发展,注册会计师业务不断扩展,该套教材的部分内容已经落后或不适应教学需要。为此,1999 年,全国注册会计师培训工作领导小组成立了第二届中国注册会计师教育教材编审委员会,决定对原九门核心教材进行修订。教材体系仍由原九门课程组成,这次重新修订的教材涉及六门:《中级财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《审计》、《成本管理会计》和《电算化会计与审计》,每门课程包括编写大纲、教材、学习指导书和教师用书等。考虑到《管理咨询》的内容较广且难于成体系,这门课程由各院校

根据自身特点开设。《经济法》和《税法》这两本教材的时效性较强，学生可直接采用当年注册会计师考试用书。重新修订的六门核心教材体现出以下几个特点：理论为主、兼顾实务；国内为主、国际协调；充分体现近年来我国会计、审计的改革成果；具有前瞻性，体现“新而美、少而精、高而通”，做到易教易学，减轻学生负担；体现专业方向教材的特色，加强案例教学。新修订的教材大纲都广泛征求相关院校意见，作者通过反馈的意见再编写初稿，并通过举办师资研讨班的形式，广泛征求各院校任课教师的意见，编写出第二稿，再经过反复论证，反复修订，力求体现出统编教材精神，切实保证教材的水平和质量。每门教材确定主审负责制和总纂制。经过艰苦不懈的努力，这套凝聚着众人智慧和心血的注册会计师专业方向系列教材终于与读者见面了。

这套教材既是注册会计师专业方向的学历教育教材，又可作为注册会计师行业的从业人员及社会有关人士学习会计、审计专业知识的自学教材。

在编写过程中，教材和学习指导用书难免有疏漏、错误之处。衷心希望各位专家、学者及广大读者对这套教材提出宝贵意见和建议，便于再版时进行修订。



2001年12月

目 录

引 论	(1)
-----	-------

第一篇 成本会计

第一章 成本会计原理	(5)
第二章 品种法	(15)
第三章 分批法	(33)
第四章 分步法	(39)
第五章 联产品、副产品和等级品的成本计算	(47)
第一篇 自我测试题	(50)

第二篇 决策分析

第六章 成本性态分析和变动成本计算	(57)
第七章 成本—产量—利润依存关系的分析	(69)
第八章 短期经营决策的分析评价	(82)
第九章 长期投资决策的分析	(99)
第二篇 自我测试题	(112)

第三篇 预算与控制

第十章 生产经营的全面预算	(118)
第十一章 标准成本系统	(128)
第十二章 责任会计	(136)
第三篇 自我测试题	(146)

第四篇 战略管理会计

第十三章 企业核心竞争能力与价值链分析	(148)
第十四章 作业成本计算与作业管理	(152)

第十五章 企业综合业绩评价·····	(159)
第十六章 企业激励机制与管理报酬制度安排·····	(166)
第四篇 自我测试题·····	(170)
后 记·····	(173)

引 论

【学习提要与目标】

引论主要阐述成本管理会计的变迁、信息质量特征和管理会计师等问题。通过学习，要求掌握成本管理会计的基本概况。

【重点·难点】

一、社会经济环境的变迁与成本管理会计的发展

现代成本管理会计的形成和发展，不仅是社会经济环境变迁的产物，同时也是多种方法和思想共同作用的结果。纵观两个世纪的社会经济环境变迁历程，我们不难发现：社会市场需求是引发技术创新的原动力，而技术创新在为企业制度创新创造条件的同时，又进一步引发和促进了企业组织制度的创新。同样，在企业制度创新引发成本管理会计实践与制度创新的同时，成本管理会计在实践与制度上的创新反过来又促进了企业制度的发展。正是市场需求、技术创新、企业制度创新、成本管理会计实践与制度创新之间所存在的这种共生性，构成了成本管理会计产生和发展的主体脉络；同时也决定了成本管理会计应社会经济环境的变迁而变迁，是社会经济环境变迁的结果。

（一）成本管理会计的萌芽期（20世纪30年代以前）

成本管理会计的起源可以追溯到受产业革命影响而产生的层级式组织，如创立于19世纪初期的美国纺织工厂和钢铁公司。层级式组织使经营和交易活动的内部化，从而使内部产品缺乏相应的“市场价格”，由此提出了既能满足衡量劳动效率、又能激励和评价管理者业绩的成本管理会计信息需求。当时的成本管理会计着重于加工成本，提供诸如每种加工工序及每名劳工的每小时成本或每磅产品成本，以及衡量加工工序效率的标准。同时，利用成本管理会计信息，激励员工实现生产力目

标。

19 世纪中期,铁路和电报的发明,为大批量生产和分销提供了快速、正常而可靠的运输与通讯服务。同时,铁路和电讯行业的内在要求又首先在这些行业引发了组织创新,使这两个行业成为最早出现现代大型企业的领域。同时使大批量生产和分销的工商企业应运而生。现代企业的特点对成本管理会计信息提出了新的要求。只有有效的成本管理会计系统,才能有效率地协调运输、加工及分销等活动,并且评价各地区分部经理人员的业绩。当时各产业中都有相应的成本管理会计创新。

19 世纪最后 20 年和 20 世纪初,成本管理会计技术的进一步发展,则与科学管理运动相联系。20 世纪初期,集权的功能式企业体制(U 型组织结构)开始出现,为成本管理会计系统的进一步创新提供了机会。垂直式多元化经营的杜邦公司是一个典型。杜邦公司设计出许多个经营预算、固定资本投资预算制度,以协调各部门的经营活动,并将资源有效地在各部门之间进行分配。其中,影响最深远的成本管理会计创新是投资报酬率(ROI)指标。投资报酬率为企业整体及各部门业绩评价提供了依据,同时也为管理当局进行资源分配提供了依据。

20 世纪 20 年代,被 O. 威廉姆森(O. Williamson)称为“美国资本主义在 20 世纪最重要的一项创新”的分权式企业组织结构——事业部制(M 型组织结构)开始出现。多事业部门组织必须靠成本管理会计系统归集资料,以便评价各事业部门及公司整体业绩,并制定公司未来的政策。以通用公司为代表的事业部制公司,进一步发展成本管理会计技术与方法,使之更好地适应事业部制公司管理的需求。通用汽车公司成本管理会计系统的主要特征,在于以分权式责任制度来执行集权式的控制。

(二) 成本管理会计的成长期(20 世纪 30 年代——80 年代中期)

20 世纪 30 年代以后,美国因证券市场及财务会计与注册会计师审计制度兴起,成本会计制度(成本管理会计的前身)与信息渐渐和管理脱节,变成财务会计的附属品,而丧失管理计划、控制与决策的相关性。在此情况下,成本会计的主要目的不是为了成本管理,而是为了满足对外财务报告的需要。为了对外报告的需要,成本会计侧重于成本的汇集、分配和产品成本的计算。

第二次世界大战以后,从管理模式上看,企业出于对制造资源的占有要求和对生产过程直接控制的需要,企业常采用的策略是,或扩大自身规模,或参股到供应商企业,形成“纵向一体化”管理模式。从生产与控制机制看,人们一直在探求更好的制造组织和管理模式,出现了诸如 20 世纪 60 年代以前盛行的确定经济生产批量,20 世纪 60 年代中期的物料需求计划(MRP),以及此后的制造资源计划(MRP II)、适时生产制(JIT)及精细生产等新的生产方式。这些新的生产方式对

提高企业整体效益和在市场上的竞争能力确实作出了不可低估的贡献。

与之相对应,人们已逐渐认识到,成本分配的目的在于满足内部决策和控制,而不是为了对外财务报告的需要。由此使“不同的目的,不同的成本”(即“相关成本”)成为成本管理的核心,并因此而产生了许多以决策者需要为轴心,以相关成本为决策依据的成本管理的技术和方法。

在此期间,成本管理会计的研究在有关理论和思想的影响下,取得了相应的研究成果。20世纪50年代,除管理科学、组织理论、行为科学等对成本管理会计产生一定的影响外,作为现代微观经济学的核心的新古典经济学,尤其是边际原理对成本管理会计起了主要影响,并由此使短期经营决策经济效益分析评价的原理和方法得到进一步的丰富和发展。另外,由于数理经济学家的加入,使运筹学在20世纪50年代得到了空前发展,并对成本管理会计产生了影响。在1960—1975年之间,关于运筹学在成本管理会计中应用的研究达到顶峰。

从20世纪60年代末期开始,由于受统计决策理论和不确定条件下的经济学研究成果的影响,西方成本管理会计学者开始对以新古典经济学为基础的成本管理会计进行重新检讨,并逐步放松了成本管理会计原有的基本设定,将不确定因素和信息成本概念引入成本管理会计,进而开始将信息经济学、代理人说和行为科学等引入成本管理会计的研究中来,使成本管理会计的研究领域进一步拓宽。

(三) 成本管理会计的反思期 (20世纪80年代中期至今)

自20世纪80年代中期以来,社会经济环境发生了巨大变化。其总体特征表现为生产顾客(Customer)化、竞争(Competition)国际化、变化(Change)常态化。在全球市场的激烈竞争中,企业面对一个变化迅速且无法预测的买方市场,传统的生产与经营模式对市场剧变的反应越来越迟缓和被动。为了摆脱困境,企业采取了许多先进的单项制造技术和管理方法,例如计算机辅助设计(CAD)、计算机辅助生产(CAM)以及弹性制造系统(FMS),并使企业生产组织和生产管理显示出许多革命性的变革。由此对作为管理的重要工具的会计提出了新的挑战。人们开始对原有成本管理会计的技术与方法进行了反思,逐步认识到原有的成本管理会计技术方法已难以继续适应新的生产组织和环境及其所产生的管理上的新观念、新理论和新方法,而必须作相应的变革,才能使生产技术和生产管理的新成就所形成的效益能够顺利地实现。人们开始研究生产技术、生产组织的重大变革对成本管理会计的影响。作业成本计算法(ABC)、作业管理(ABM)、质量成本计算与管理、人力资源成本管理会计等新的研究领域开始得到人们的重视和研究。

二、成本会计、管理会计与财务会计之间的关系

会计是用于沟通某一组织各项经济性质和财务影响的主要工具。现行会计的三

个主要领域：成本会计、管理会计和财务会计，共同构成企业的会计信息系统。会计信息引起的累积的信息主要为企业内外部使用者提供。由于信息使用者的不同，由此产生财务会计管理会计两个子系统。财务会计主要为股东、债权人、政府机构、以及其他企业外部使用者提供财务信息，发挥会计信息的社会职能。从而要受“公认会计原则”（GAAP）及证券交易机构的限制。而管理会计主要为企业内部管理人员的计划、控制、决策等活动提供管理信息，发挥会计信息的管理职能。企业只有一个基本的会计信息系统，在这统一的会计信息系统中，财务会计与管理会计这两大分类，是同源而分流的。即尽管管理会计与财务会计的主要信息使用者不同，所发挥的职能不同，但归根到底，管理会计要尽可能利用财务会计提供的信息，以财务信息为基础，对其他进行适当的加工、改制和延伸，使之能更有效地为企业管理当局服务。更进一步地讲，财务会计与管理会计，两者都必须依赖于成本会计系统所提供的信息。

成本会计是会计信息系统的一个子系统，它记录、计量和报告有关成本的多项信息。成本会计所产生的成本信息主要用于决策制订和业绩评价，具体地说，它既为管理会计，也为财务会计提供信息。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定，而成本的形成、积累和结转的整个程序则也要纳入以复式簿记为基础的财务会计总框架中。因此，成本数据被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价，要据此作出投资决策。同样，成本会计所提供的成本数据，往往被作为决策的依据或用于对企业内部经理人员的业绩评价。

【复习思考题】

1. 管理会计是如何形成与发展的？
2. 管理会计必须具备哪些信息质量特征？
3. 管理会计人员必须遵循哪些职业道德？

第一篇 成本会计

第一章 成本会计原理

【学习提要与目标】

本章主要介绍成本、生产费用、成本计算、成本会计、成本会计制度等基本概念，具体阐述产品生产成本与生产的关系、成本计算对企业财务状况和经营成果的影响，产品生产成本流程与成本计算程序，成本计算的基础、基本原则、成本会计核算形式，以及成本会计制度等内容。通过本章的学习，应掌握和了解产品成本在生产过程中的流程以及成本计算的基本原理。

【重点·难点】

一、成本计算的意义

(一) 成本的概念

1. 在成本会计中，成本是指对企业生产经营过程中各种经济资源价值牺牲进行对象化计算的数额，其中涉及确认、计量和归集等步骤。在制造业中，由于生产经营的阶段性强，成本计算在不同的阶段具有不同的成本计算对象。如在原材料采购阶段，成本计算对象是各种原材料，计算得出的成本是原材料的采购成本；在生产阶段，成本计算对象是各种产品，计算得出的成本是产品生产成本，或称为产品成本。典型的成本计算是指产品生产成本计算。

2. 成本可以按不同的标识进行分类：按经济用途分类，可分为制造成本（由直接材料、直接人工和制造费用构成，而前两者之和一般称为主要成本，后两者之

和称为加工成本)和非制造成本(又称为期间费用,并可细分为销售成本和管理成本)两大类;按可盘存性分类,可分为期间成本和产品成本两大类;按可辨认性分类,可分为直接成本和间接成本两类;按性态分类,可分为固定成本和变动成本两大类;按其他标识进行分类,如按可控性可分为可控成本和不可控成本两类,按时间性可分为预计成本和实际成本。按经营决策的需要可分为差别成本、边际成本、机会成本、沉落成本等类别。

3. 正确认识成本、费用的区别与联系十分重要。作为财务会计中一个重要的会计要素,费用指的是企业在获取当期收入的过程中,与收入配比的对企业所掌握或控制的资产的耗费;在生产过程中发生的资产耗费,一般称为生产费用;而成本会计中的成本是指企业在生产过程中发生的各种经济资源价值牺牲进行对象化计算的数额,即产品生产成本。

(二) 成本计算对企业财务状况和经营成果的影响

成本计算实际上就是将哪些原材料存货资产、固定资产等耗费摊入生产费用,以及生产费用应如何在在产品(包括半成品)存货与产成品存货之间的计算分配过程,以确定原材料存货成本、在产品(包括半成品)存货成本和产成品存货成本。所以,成本计算过程也可以理解为对企业各种存货成本的确定过程。不同的成本计算方法对于确定各种存货成本和销货成本的大小将产生一定的影响,最终还将影响到企业的财务状况和经营成果。

1. 产品成本对存货成本的影响

投入生产的原材料成本计算是否正确将影响生产费用计算的准确性,而生产费用分摊于在产品与产成品的正确与否,又直接影响在产品成本与产成品成本计算的准确性。

由于可以按照不同的计价方法,如个别辨认法、加权平均法、移动平均法、先进先出法、后进先出法等,来计算产品生产领用材料的成本,而用各种不同的方法所计算的材料费用都不相同,必然对生产费用的大小产生一定的影响,示例见教材。

同理,由于可以采用不同的标准,如折合法以及定额成本法,在完工产品与在产品之间分配生产费用,故而会影响到在产品成本与产成品成本的确定,示例见教材。

2. 产品成本对存货成本、销货成本的影响

如果企业有部分已经完工的产成品在本期销售出去,那么采用不同的材料发出成本计价方法及生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法,将对存货成本和销货成本都产生影响。示例见教材。

3. 成本计算对企业财务状况和经营成果的影响

不同的原材料的计价方法及生产费用在完工产品与在产品之间的分配方法，最终影响到企业对外报告的财务状况和经营成果。

(三) 成本会计的目标

成本会计通过正确计算成本，以实现以下目标：①正确反映企业的财务状况和经营成果；②为企业管理当局提供重要的数据资料；③为企业作出产品定价方案提供真实可靠的数据资料。

二、成本计算流程

企业的生产过程实际上存在着两类流动：一是物资流，即生产过程中材料物资从原材料开始，依次经过制造加工转换为在产品、半成品最终变换为可供销售的产成品，产成品的验收入库，就使一定量的物质产品退出生产过程。二是价值流，即伴随着企业材料物资及其他形式的经济资源的流动，使依附于原材料物资及其他经济资源的价值也随之流动，形成企业的生产费用。生产费用随着产品制造加工程度的不断深入和对象化的计算，使它依次转化为在产品成本、半成品成本，最终形成产成品成本。产品制造完工入库，同样也使应归属于完工产品负担的生产费用退出生产过程。

根据生产费用与产品之间的关系，可分为直接费用和间接费用。直接费用是为制造加工某一特定产品而可以直接归属的各项生产费用，主要包括直接材料和直接人工费用。间接费用是为生产若干种产品共同发生的，无法直接归属于某种特定产品负担的各项生产费用，包括折旧费用、修理费用、保险费用等等，对于这类费用必须在一定期间内将其所发生的数额按照一定的程序进行归集后，再按照一定的分配标准，分配给该期间所制造加工的各种产品负担。在进行具体产品制造成本计算时，必须在对各项生产费用作出正确的分类之后，设置不同的账户分别归集，并在归集的基础上进行分配，最终形成制造完工产品的成本。

三、成本计算原理

(一) 成本计算及其要求

1. 辨别生产费用与产品成本。生产费用不仅与企业所生产的产品有关，它还表现为一定的期间性。在绝大多数企业中，生产成本账户所归集的生产费用不仅包括企业本期产品生产发生的生产费用，也包括上期结转下来的生产费用，生产费用必须以产品为对象，进行汇总、分配，归集于一定的产品之后，才构成产品成本。生产费用与产品成本往往是不相等的，因为在会计期末有在产品的情况下，本期发生的生产费用就不一定全部计入本期生产完工产品的成本中，而计入本期生产完工产品的成本也不一定全部都是本期发生的生产费用。

2. 成本计算程序。成本计算是一个复杂的过程，需要遵循一定的计算程序。概括起来有以下几个步骤：

(1) 正确确定成本计算对象。成本计算对象，是生产费用的承担者，即生产费用的归属对象。企业所生产的各种产品就是生产费用的归属对象，而且一般是以企业最终制造完工产品为其成本计算对象。但在多阶段生产企业中，若管理上需要，半成品也是成本计算对象。成本计算对象的确定，必须考虑各个企业的生产特点、成本管理要求和进行成本计算的成本效益等方面的约束条件。

(2) 正确确定成本计算期。成本计算期，是指成本计算对象所归集生产费用的期限。理论上讲，成本计算期应该与产品的生产周期一致，对于那些生产周期比较长的造船企业、房地产企业等，一般都是按产品生产周期来计算产品成本的。但是，对于大部分企业来说，这并不现实。因为生产周期比较短，不能确定产品的完工期间，如果以生产周期来计算成本，势必大大增加重复工作量。这样，宜改用会计报告期作为成本期。为了便于成本管理和进行成本会计报告，一般以月份作为成本计算期。

(3) 确定成本项目。成本项目是对生产费用按经济用途和发生地点进行归类，便于成本管理和分析成本升降原因的一种方式。通常企业将产品生产成本划分为直接材料、直接人工和制造费用三个项目。

(4) 设置并登记生产成本明细账。企业在确定成本计算对象、成本计算期、成本项目后，应为企业所发生的各项生产费用设置生产成本明细账进行归集汇总。明细账应按照成本计算对象设置，归集汇总为生产该对象所发生的各项生产费用，并进一步对象化为产品的生产成本。同时，为了反映成本的构成情况，生产成本明细账可按成本项目设置专栏。

(5) 生产费用在完工产品与在产品之间分配。一般地说，企业的成本计算期与生产周期一致时，不存在生产费用在完工产品与在产品之间分配的问题；如果企业的成本计算期与产品生产周期不一致，由于会计期末有在产品，故需要采用适当的方法将归集的生产费用在本期完工产品与期末在产品之间进行分配。

(6) 编制成本计算表，结转完工产品生产成本。通过上述步骤可以计算出本期完工产品的总成本，但为了反映各产品的单位成本及其构成情况，并为将本期完工产品成本从生产成本账户中转作产成品成本提供依据，还必须编制成本计算表。成本计算表一般按成本项目列示各成本计算对象的总成本和单位成本，以反映其成本的构成情况。根据该表作结转生产成本的会计处理，整个成本计算过程才算完成。

3. 成本计算的要求。进行成本计算必须做到以下几点：严格区分资本性支出与收益性支出、产品生产费用支出与期间费用支出；严格按照会计分期的原则，正

确地将生产费用分别归属于不同的会计期间；严格按照生产费用与成本计算对象之间的关系，正确划分直接生产费用与间接生产费用；对于所归集的生产费用，必须正确地在本期完工产品与在产品之间进行分配；根据企业生产特点和成本管理的具体要求，采用适当的方法结转生产费用，并最终计入各个成本计算对象，从而形成各种相应的成本计算方法。

（二）成本费用分摊原理

1. 成本费用应按如下步骤进行：按生产费用与成本对象之间的关系，区分直接费用和间接费用，对不同的费用分别设置不同的账户进行归集；间接费用归集后，到一定会计期间末了时，应按照一定的分配标准和方法进行分配，由当期所生产的各种产品负担；会计期末，核实数量后，按照一定的方法，将按产品归集的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配，对于多步式生产企业，其生产费用还需要在本步骤完工的半成品与在产品之间进行分配。

2. 成本费用分摊的基本原理

（1）直接费用的分摊。先看直接材料：是否作为直接材料核算取决于原材料耗费与具体产品之间联系的密切程度，并具体确认为各该种产品的生产成本。如果领料单上未注明用途或虽然注明了用途但无法区分各种产品究竟耗用多少时，就必须采用一定的分配方法，如原材料消耗定额及原材料的单位成本或产量，将耗用的原材料在各种产品之间分配，并分别计入不同产品的直接材料费用中。再看直接人工：首先应区分直接人工与间接人工。当生产工人生产不同产品时，企业应付生产工人的工资就必须在不同产品之间进行分配。在计件工资制度下，工资额可根据不同产品产量及相应的计件工资率分别汇总计算。在计时工资制度下，如果生产工人当月生产不同产品，一般可按照不同产品的工时消耗定额作为标准进行分配。

（2）间接费用的分摊。间接费用由于不能直接归属于成本计算对象，必须按一定的分配标准分配后才能计入各成本计算对象，并最终由本期所生产的各种产品负担。其中制造费用的分配标准一般有各种产品耗用的工时比例或机器小时比例、产品产量比例、直接工资比例等。

（3）辅助生产部门费用的分摊。辅助生产部门费用的分摊比较复杂，是成本计算过程中的难点，分配方法多种多样，如直接分配法、顺序分配法、交互分配法和代数分配法等。

（4）生产费用在完工产品与在产品之间的分摊。先要确定应分摊的生产费用、当期完工产品数量和期末在产品数量，然后采用一定的方法确定期末在产品成本，以最终确定当期完工产品成本。最常用于在产品成本确定的方法是折合法，即根据在产品的完工程度及其数量折合为完工产品的数量，而后再进一步进行生产费用的分配。计算公式如下：

约当产量法

期末在产品折合为完工产品数量 = 期末在产品数量 × 在产品平均完工程度

生产费用分配率 = $\frac{\text{期初在产品成本} + \text{本期生产费用}}{\text{本期完工产品数量} + \text{期末在产品折合为完工产品数量}}$

期末在产品成本 = 期末在产品折合为完工产品数量 × 生产费用分配率

本期完工产品成本 = 期初在产品成本 + 本期生产费用 - 期末在产品成本

或 = 本期完工产品数量 × 生产费用分配率

需要注意的是,上述公式的前提假设是生产费用随着生产活动进行而均匀陆续地发生。在原材料的投入不是均匀陆续发生的情况下,则需要区分原材料与其他成本项目的完工程度。

(三) 成本计算的基本方法

1. 生产类型与成本计算

生产类型可以由两个方面来体现:即生产工艺技术特点和生产组织特点。就生产工艺特点来看,基本上可分为连续式生产和装配式生产两大类型。就生产组织特点来看,可分为大量生产、成批生产和单件生产三种不同类型。不同工艺技术与生产组织的结合就形成了不同的生产类型。

不同生产类型对成本计算的影响,主要表现在成本计算对象、成本计算期以及生产费用在完工产品与在产品之间分配这三个方面。

(1) 生产类型对成本计算对象的影响:连续式简单生产下的成本计算对象一般就是最终完工的产品。连续式复杂生产下的成本计算对象不仅包括最终完工产品,也包括半成品。

(2) 生产类型对成本计算期的影响:单件、小批生产中,成本计算不定期,一般与生产周期一致。大批、大量生产中,一般以会计报告期作为成本计算期,并定期地进行成本计算。

(3) 生产类型对生产费用在本期完工产品与期末在产品之间分配的影响:在连续式简单生产条件下,一般将当期发生的生产费用作为当期完工产品的成本处理,不需要将生产费用在本期完工产品与期末在产品之间进行分配。在连续式的复杂生产和装配式生产条件下,若是单件或小批生产,那么当没有完工时,所有生产费用都是在产品的成本,当已经完工时,所有生产费用都是完工产品的成本,同样无需对生产费用在完工产品与在产品之间分配;若是大批、大量生产,由于经常有期末在产品,所以需要将生产费用在完工产品与在产品之间进行分配。

2. 成本计算方法的选择

成本计算方法很多,最主要的有品种法、分批法、分步法三种,其中分步法又具体分为平等结转分步法和逐步结转分步法。如何结合企业的生产类型和成本管理