

第三章

成本计算的品种法

学习目标

了解品种法的计算程序；

了解典型品种法和简单品种法的编制程序；

熟悉简单品种法的计算方法；

掌握典型品种法的计算方法。

引例

小李是一名刚毕业的大学业,在中南啤酒厂从事成本会计核算工作。通过一段时间的学习,小李总结出该公司啤酒生产过程为:啤酒生产工艺经过制麦工序、糖化工序、发酵工序、包装工序四个工序,从而可以完成整个生产流程。根据掌握的资料,小李认为该啤酒生产企业是典型的分步骤生产,因此将其成本核算方法设计为分步成本计算法。

问题:

- (1) 这种分析设计是否科学合理?是否还有其它方法可供选择?
- (2) 中南啤酒厂应该用何种方法计算产品成本?
- (3) 实际核算工作中又应怎样去实施呢?

品种法是最基本的产品成本计算方法,也称简单法,它以产品品种作为成本计算对象来归集生产费用,计算产品成本。不论是何种生产类型、采用何种生产工艺、需要实现何种成本管理要求,企业最终都必须计算出每种产品的成本。

第一节 品种法概述

一、品种法的概念、特点及适用范围

1. 品种法的概念

产品成本计算就是采用适当的方法,归集和分配生产过程中所发生的各项生产费用的



过程。品种法是最基本的成本计算方法,其他产品成本计算方法都是在品种法的基础上进行改进和发展的。因此,按产品品种计算产品成本是进行产品成本核算最基本、最起码的要求。

2. 品种法的特点

品种法的特点是以产品品种作为成本计算对象,以会计期间作为产品成本计算期,月末一般要在完工产品与月末在产品之间分配生产费用。

3. 品种法的适用范围

品种法适用于大量大批、单步骤生产的产品,不要求分步骤计算半成品成本的大量大批、多步骤生产的产品,以及企业内部辅助生产车间需要生产劳务产品的类型。

二、品种法计算的一般程序

品种方法计算的一般程序如下:

1. 设置产品成本明细账

按产品品种设置产品成本明细账或成本计算单、辅助生产成本明细账、制造费用明细账,并按成本项目或费用项目设置专栏,归集生产费用。

2. 归集和分配要素费用

生产过程中发生的应该记入产品成本的耗费,除了按照一般会计核算程序进行账务处理外,还要注意区分不同品种产品的成本。如果企业生产多种产品,要将发生的直接成本和间接成本分开,并进行不同处理。

为生产某种产品耗用的直接费用,如直接材料、直接人工等,直接记入相关成本计算单的对应成本项目;为生产几种产品共同耗用的间接费用,应按一定的标准在各产品之间分配,分别记入有关成本计算单的相应成本项目;其他间接费用,应先按发生地点归集,然后采用一定标准记入有关成本计算单的对应成本项目。

(1) 根据货币资金支出业务,按用途分类汇总各种付款凭证,登记各项费用,据以登记有关明细账。

借:制造费用

 辅助生产成本

贷:银行存款

(2) 根据领退料凭证及有关分配标准,编制材料费用分配表,分配材料费用,据以登记有关明细账。

借:基本生产成本

 辅助生产成本

 制造费用

贷:原材料

借:基本生产成本

 辅助生产成本

 制造费用

贷:材料成本差异

(3) 根据电费付款凭证和实际耗用量,编制外购动力费用分配表,据以登记有关明细账。

借:基本生产成本

 辅助生产成本

 制造费用

贷:应付账款

(4) 根据工资薪酬结算凭证,编制工资薪酬分配表,分配工资薪酬,据以登记有关明细账。

借:基本生产成本

 辅助生产成本

 制造费用

贷:应付职工薪酬

(5) 根据固定资产使用情况及折旧办法,编制固定资产折旧费用分配表,分配固定资产折旧费,据以登记有关明细账。

借:制造费用

 辅助生产成本

贷:累计折旧

(6) 根据“待摊费用明细账”和“预提费用明细账”记录,编制待摊费用和预提费用分配表,分配待摊费用和预提费用,据以登记有关明细账。

借:制造费用

 辅助生产成本

贷:待摊费用

借:制造费用

 辅助生产成本

贷:预提费用

3. 归集和分配辅助生产车间费用

单独核算辅助生产车间费用的企业,应将归集的费用结转记入辅助生产明细账,即根据“辅助生产成本明细账”中归集的生产费用,编制辅助生产费用分配表,采用适当的分配方法,分配辅助生产费用,据以登记有关明细账。

借:制造费用

 管理费用

贷:辅助生产成本

4. 归集和分配制造费用

将制造费用按照一定的标准和方法分配到有关产品成本计算单中,即根据基本生产车间“制造费用明细账”上归集的生产费用,编制制造费用分配表,采用适当的分配方法,分配制造费用,据以登记“基本生产成本明细账”和成本计算单。

借:基本生产成本

贷:制造费用

5. 结转废品损失

计算本期发生的废品损失,并将扣除回收残料、过失人赔偿后的净损失转入生产成本。



6. 完工产品和在产品之间分配

将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配,计算完工产品和在产品成本,即根据“基本生产成本明细账”和成本计算单上归集的生产费用,月末采用适当的计算方法,计算各种产品的完工产品成本和在产品成本。

根据“基本生产成本明细账”和成本计算单计算的各种产品完工产品成本,编制完工产品成本汇总表,计算完工产品和在产品的成本和单位成本,据以结转产成品生产成本。

借:产成品

贷:基本生产成本

如果没有月末在产品,则本月所归集的全部生产费用就是本月完工产品总成本,以完工产品总成本除以完工产品的数量计算出完工产品的单位成本。如果有月末在产品,则采用适当的分配方法,将生产费用在完工产品和月末在产品之间进行分配,先确定月末在产品成本,再确定本月完工产品的总成本,进而计算各种产品的单位成本,并依据计算结果编制完工产品成本汇总表。

概括来说,品种法计算的一般程序如图 3-1 所示。

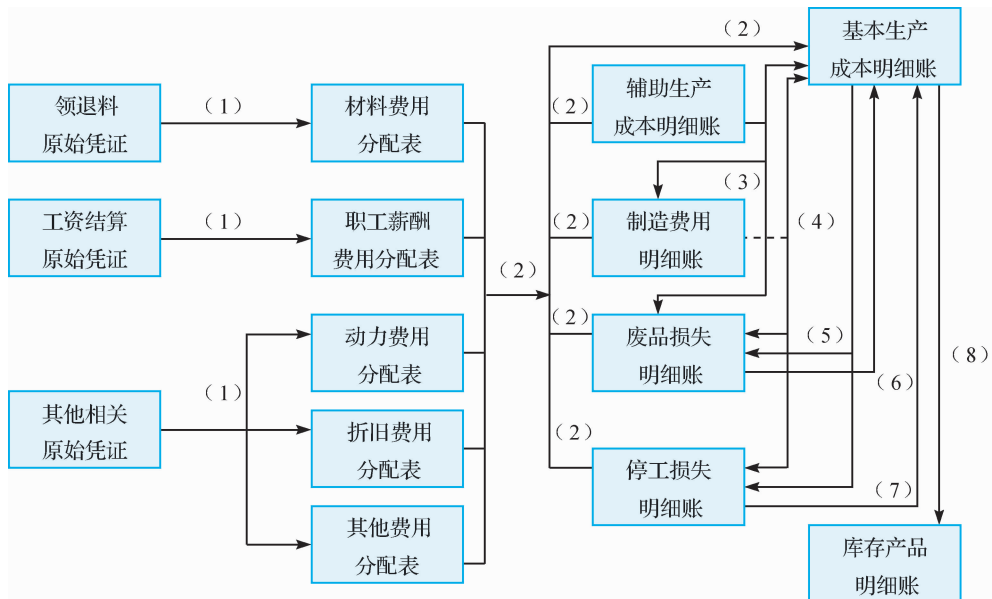


图 3-1 品种法的计算程序

- (1) 根据原始凭证和其他有关资料编制各种生产费用分配表。
- (2) 根据费用分配表登记各种成本费用明细账。
- (3) 分配辅助生产费用,根据辅助生产费用分配表登记各种成本费用明细账。
- (4) 分配制造费用,根据制造费用明细账记录编制制造费用分配表。
- (5) 归集废品。
- (6) 结转废品损失。
- (7) 结转停工损失。
- (8) 计算完工产品成本,根据完工产品成本计算单编制完工产品成本汇总表。

第二节 典型品种法

典型品种法是指将生产过程中发生的生产费用分别汇总于多种产品,计算出各种产品的总成本和单位成本的一种成本计算方法。由于产品品种较多,期末在产品数量大,该方法既存在间接成本在不同成本计算之间的分配问题,也存在生产成本在完工产品和月末在产品之间分配的问题。应用该方法时,应将生产过程中发生的全部生产费用分为直接费用和间接费用。

下面通过实例来说明典型品种法的运用。

【例 3-1】 某企业有一个基本生产车间,大量生产甲、乙两种产品,其生产过程属于单步骤生产。根据生产特点和管理要求,采用典型品种法计算成本。该厂还设有供电和机修两个辅助生产车间,为基本生产和管理部门提供服务。该企业单独核算废品损失,产品成本明细账分设“直接材料”、“燃料及动力”、“直接人工”、“制造费用”和“废品损失”成本项目。要求计算甲、乙产品成本。

产品成本计算程序如下:

一、编制各种费用分配表

根据各项生产费用发生的原始凭证和有关资料,编制各种费用分配表。

1. 汇总银行存款付款凭证

根据付款凭证汇总本月银行存款支出,按照权责发生制的原则,编制本月银行存款付款凭证汇总表,如表 3-1 所示。

表 3-1 银行存款付款凭证汇总表

应借账户			金额/元
总账账户	明细账户	成本或费用项目	
生产成本——辅助生产成本	供电车间	燃料及动力	30 324
		制造费用	1 136
	机修车间	制造费用	130
	小 计		31 590
制造费用	基本车间	办公费	1 020
		劳动保护费	738
		其他	372
	小 计		2 130
管理费用	办公费	4 860	
	差旅费	1 620	
	其他	5 376	
	小 计	11 856	
预提费用	预提利息费用	9 620	
合 计		55 196	



在实际工作中,企业支付货币资金业务应逐笔编制会计分录、填制记账凭证。为了简化,这里汇总编制会计分录并据以记账。

根据表 3-1,编制会计分录如下:

借:生产成本——辅助生产成本	31 590
制造费用	2 130
管理费用	11 856
预提费用	9 620
贷:银行存款	55 196

2. 分配材料费用

根据本月领料凭证,按用途编制材料费用分配表,如表 3-2 所示。乙产品发生废品损失,其中原料及主要材料 1 200 元,辅助材料 240 元。

表 3-2 材料费用分配表

单位:元

应借账户			原料及主要材料	辅助材料	其他材料	合 计
总账账户	明细账户	成本或费用项目				
生产成本—— 基本生产成本	甲产品	直接材料	21 600	11 800	0	33 400
	乙产品	直接材料	87 600	17 800	0	105 400
	小 计			109 200	29 600	0
生产成本—— 辅助生产成本	供电车间	制造费用	0	620	160	780
	机修车间	直接材料	0	436	0	436
		制造费用	0	0	106	106
	小 计			0	1 056	266
制造费用	基本车间	机物料	0	4 640	1 600	6 240
		劳动保护费	3 600	0	600	4 200
	小 计			3 600	4 640	2 200
管理费用		机物料	0	1 400	600	2 000
废品损失	乙产品	直接材料	1 200	240	0	1 440
合 计			114 000	36 936	3 066	154 002

根据表 3-2,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本	138 800
——辅助生产成本	1 322
制造费用	10 440
管理费用	2 000
废品损失	1 440
贷:原材料	154 002

3. 职工薪酬费用分配

根据本月工资结算汇总表和按照规定的 14%的比例计提福利费(工时分配率为 2 元/小时),

编制职工薪酬费用分配表,如表 3-3 所示。乙产品发生废品损失,耗用工时 1 000 小时。

表 3-3 职工薪酬费用分配表

单位:元

总账账户	应借账户			管理人员 工资	工资合计	福利费	职工薪酬 合计
	明细账户	生产工时/小时	金额				
生产成本—— 基本生产成本	甲产品	5 800	11 600	0	11 600	1 624	13 224
	乙产品	9 400	18 800	0	18 800	2 632	21 432
	小计	15 200	30 400	0	30 400	4 256	34 656
废品损失	乙产品	1 000	2 000	0	2 000	280	2 280
生产成本—— 辅助生产成本	供电车间	0	2 400	1 600	4 000	560	4 560
	机修车间	0	1 000	200	1 200	168	1 368
	小计	0	3 400	1 800	5 200	728	5 928
制造费用	基本车间	0	0	4 400	4 400	616	5 016
管理费用		0	0	6 600	6 600	924	7 524
合计			35 800	12 800	48 600	6 804	55 404

根据表 3-3,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本	30 400
——辅助生产成本	5 200
——废品损失	2 000
制造费用	4 400
管理费用	6 600
贷:应付职工薪酬——工资	48 600
借:生产成本——基本生产成本	4 256
——辅助生产成本	728
——废品损失	280
制造费用	616
管理费用	924
贷:应付职工薪酬——应付福利费	6 804

4. 折旧费用分配

根据本月固定资产折旧的有关资料,编制固定资产折旧费用分配表,如表 3-4 所示。

表 3-4 固定资产折旧费用分配表

单位:元

车间或部门	上月初固定 资产折旧额	上月增加固定 资产 折旧额	上月减少固定 资产 折旧额	本月固定 资产 折旧额
基本车间	14 200	1 500	80	15 620
供电车间	1 880	260	40	2 100
机修车间	380	60	140	300



续表

车间或部门	上月初固定资产折旧额	上月增加固定资产折旧额	上月减少固定资产折旧额	本月固定资产折旧额
行政管理部门	5 500	420	180	5 740
合计	21 960	2 240	440	23 760

根据表 3-4,编制会计分录如下:

借:制造费用	15 620
生产成本——辅助生产成本	2 400(2 100+300)
管理费用	5 740
贷:累计折旧	23 760

二、核算原材料和在产品的盈亏

根据原材料和在产品的盘存结果,核算原材料和在产品的盈亏。

1. 原材料盘盈的核算

原材料盘盈,按计划单位成本计价共为 2 900 元。经审批,冲减当月管理费用。编制会计分录如下:

借:原材料	2 900
贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益	2 900
借:待处理财产损益——待处理流动资产损益	2 900
贷:管理费用	2 900

2. 在产品盘亏和毁损的核算

乙产品的在产品盘亏和毁损 20 件,按定额成本计价。在产品的材料费用定额为 82 元,工时定额为 20 小时。每小时费用定额为:燃料和动力 0.80 元,职工薪酬(直接人工)1.90 元,制造费用 2.10 元。毁损回收残料价值 90 元,向过失者索赔 400 元。编制在产品盘亏和毁损损失计算表,如表 3-5 所示。

表 3-5 在产品盘亏和毁损损失计算表

产品名称:乙产品
工时定额:20 小时

在产品数量:20 件
单位:元

项 目	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
单件(或小时)费用定额	82	0.80	1.90	2.10	86.80
在产品盘亏和毁损成本	1 640	16	38	42	1 736
减:回收残料价值	90				90
在产品盘亏和毁损损失	1 550	16	38	42	1 646
向过失者索赔					400
基本生产车间在产品盘亏和毁损净损失					1 246

根据表 3-5,编制会计分录如下:

借:待处理财产损益——待处理流动资产损益	1 736
贷:生产成本——基本生产成本	1 736

3. 回收毁损在产品残料的核算

回收上述毁损的在产品残料,计价 90 元。经审批,过失人应赔偿 400 元。净损失计入当月制造费用。编制会计分录如下:

借:原材料	90
其他应收款	400
制造费用	1 246
贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益	1 736

三、编制有关费用分配表

根据待摊费用和预提费用明细账记录,编制有关费用分配表。

1. 根据待摊费用明细账,编制待摊费用分配表

(1) 本月领用低值易耗品 40 680 元,经批准列入待摊费用,从本月起分 3 个月分摊计入生产成本,每月摊销 13 560 元。“待摊费用明细账(待摊低值易耗品摊销)”,如表 3-6 所示。

表 3-6 待摊费用明细账(待摊低值易耗品摊销)

单位:元

日期		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额
月	日					
×	×	本月领用待摊低值易耗品	40 680		借	40 680
×	31	本月摊销待摊费用		13 560	借	27 120

(2) 该厂本月进行厂房大修理,共支出修理费 84 096 元,从本月起分 12 个月摊销,每月摊销 7 008 元。“待摊费用明细账(待摊大修理费用)”,如表 3-7 所示。

表 3-7 待摊费用明细账(待摊大修理费用)

单位:元

日期		摘要	借方金额	贷方金额	借或贷	余额
月	日					
×	×	支付大修理费用	84 096		借	84 096
×	31	本月摊销待摊费用		7 008	借	77 088

(3) 根据该厂有关材料编制待摊费用分配表,如表 3-8 所示。

表 3-8 待摊费用分配表

单位:元

总账账户	明细账户	待摊低值易耗品摊销	待摊大修理费用	合计
制造费用	基本车间	8 160	3 988	12 148
生产成本—— 辅助生产成本	供电车间		1 000	1 000
	机修车间		200	200
	小计		1 200	1 200



续表

总账账户	明细账户	待摊低值易耗品摊销	待摊大修理费用	合 计
管理费用	低值易耗品摊销	5 400		5 400
	修理费		1 820	1 820
	小计	5 400	1 820	7 220
合 计		13 560	7 008	20 568

根据表 3-8,编制会计分录如下:

借:制造费用 12 148
 生产成本——辅助生产成本 1 200
 管理费用 7 220
 贷:待摊费用 20 568

2. 根据预提费用明细账,编制预提费用分配表

(1) 接到银行转来短期借款利息支付通知,全季度利息支出为 9 620 元,本季第一、第二个月各预提 3 200 元,如表 3-9 所示。为便于区别表格数据的逻辑顺序,在各明细账中均加注资料来源表的序号。

表 3-9 预提费用明细账(预提利息费用)

单位:元

月	日	摘 要	借方金额	贷方金额	借 或 贷	余 额
×	31	第一个月预提费用		3 200	贷	3 200
×	30	第二个月预提费用		3 200	贷	6 400
×	31	根据付款凭证(表 3-1)	9 620		借	3 220
×	31	第三个月预提费用		3 220	平	0

(2) 根据表 3-9,编制预提费用分配表,如表 3-10 所示。

表 3-10 预提费用分配表

单位:元

费用种类	应借账户		应贷金额
	总账账户	明细账户	
预提利息费用	财务费用	利息支出	3 220

根据表 3-10,编制会计分录如下:

借:财务费用 3 220
 贷:预提费用 3 220

四、辅助生产费用的归集和分配

(1) 月末,将各辅助生产车间发生的费用,按各受益部门耗用的劳务数量,采用计划成本分配法进行分配,编制辅助生产费用分配表,如表 3-11 所示。在实际工作中,燃料费用的分配一般是通过编制燃料费用分配表或者外购动力分配表进行的。

表 3-11 辅助生产费用分配表

产品、部门、项目	产量/件	单位消耗 定额/度	定额耗用量 /小时	分配率	应分配金额/元
期初余额					
供电车间					-160
机修车间					1 080
小计					920
本期消耗					
甲产品——机修	略	略	略	略	10 080
乙产品——机修					16 740
报废——乙产品					900
管理部门——水电费					1 160
管理部门——机修					2 540
基本生产车间——水电费					7 840
基本生产车间——机修					2 260
小计					41 520
辅助生产车间相互分配					
供电车间耗用机修车间的机修费					1 340
机修车间耗用供电车间的发电费					3 300
小计					4 640
合计					47 080

在表 3-11 中,供电车间耗用机修车间的机修费为 1 340 元,机修车间耗用供电车间的发电费为 3 300 元。两者对外分配的金额不变:辅助生产成本——机修车间 41 240 元,辅助生产成本——供电车间 5 840 元,合计 47 080 元。

(2) 根据上述相关费用分配表和其他资料,登记“辅助生产成本明细账”,如表 3-12、表 3-13 所示。

表 3-12 辅助生产成本明细账一

车间名称:供电车间

单位:元

月	日	摘要	直接 材料	燃料及 动力	直接 人工	制造 费用	合计	转出	余额
×	31	根据银行存款付款凭证汇总表(见表 3-1)		30 324		1 136	31 460		
	31	根据材料费用分配表(见表 3-2)				780	780		
	31	根据职工薪酬费用分配表(见表 3-3)			4 560		4 560		
	31	根据固定资产折旧费用分配表(见表 3-4)				2 100	2 100		
	31	根据待摊费用分配表(见表 3-8)				1 000	1 000		
	31	待分配费用小计	0	30 324	4 560	5 016	39 900		39 900
	31	根据辅助生产费用分配表(见表 3-11)				1 340	1 340	41 400	160



续表

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计	转出	余额
	31	调整辅助生产成本差异(见表 3-11)						160	0
	31	本月合计		30 324	4 560	6 356	41 240	41 240	0

表 3-13 辅助生产成本明细账二

车间名称:机修车间

单位:元

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计	转出	余额
×	31	根据银行存款付款凭证汇总表(见表 3-1)				130	130		
	31	根据材料费用分配表(见表 3-2)	436			106	542		
	31	根据职工薪酬费用分配表(见表 3-3)			1 368		1 368		
	31	根据固定资产折旧费用分配表(见表 3-4)				300	300		
	31	根据待摊费用分配表(见表 3-8)				200	200		
	31	待分配费用小计	436		1 368	736	2 540		2 540
	31	根据辅助生产费用分配表(见表 3-11)		3 300			3 300	4 760	1 080
	31	调整辅助生产成本差异(见表 3-11)						1 080	0
	31	本月合计	436	3 300	1 368	736	5 840	5 840	0

(3) 根据“制造费用明细账”(见表 3-14),编制制造费用分配表,如表 3-15 所示。

表 3-14 制造费用明细账

单位:元

月	日	摘 要	职工薪酬费用	机物料	低值易耗品摊销	折旧费	机修费	水电费	办公费	劳动保护费	在产品盘亏	其他	合计	转出	余额
×	31	根据银行存款付款凭证汇总表(见表 3-1)							1 020	738		372	2 130		
	31	根据材料费用分配表(见表 3-2)		6 240						4 200			10 440		
	31	根据职工薪酬费用分配表(见表 3-3)	5 016										5 016		
	31	根据固定资产折旧费用分配表(见表 3-4)				15 620							15 620		
	31	根据在产品盘亏和毁损损失计算表(见表 3-5)									1 246		1 246		
	31	根据待摊费用分配表(见表 3-8)			8 160		3 988						12 148		
	31	根据辅助生产费用分配表(见表 3-11)					2 260	7 840					10 100		
	31	本月合计	5 016	6 240	8 160	15 620	6 248	7 840	1 020	4 938	1 246	372	56 700	56 700	0

表 3-15 制造费用分配表

应借账户		实际生产工时 /小时	分配金额/元 (分配率:3.5元/小时)
总账账户	明细账户		
生产成本	甲产品	5 800	20 300
	乙产品	9 400	32 900
	小计	15 200	53 200
废品损失	乙产品	1 000	3 500
合计		16 200	56 700

在表 3-15 中,分配率=56 700 / 16 200=3.5 (元/小时)。

根据表 3-15,编制会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品 20 300
 ——乙产品 32 900
 废品损失——乙产品 3 500
贷:制造费用——基本生产车间 56 700

五、管理费用与财务费用的归集与结转

将上述各种费用分配表和其他有关资料的数据,记入“财务费用明细账”与“管理费用明细账”,如表 3-16、表 3-17 所示。

表 3-16 财务费用明细账

单位:元

月	日	摘 要	利息 支出	汇总 损失	财务 手续费	合计	转出	余额
×	31	根据预提费用分配表(见表 3-10)	3 220			3 220		3 220
	31	根据付款凭证(见表 3-1 及表 3-9)					3 220	0
	31	本月合计	3 220	0	0	3 220	3 220	0

表 3-17 管理费用明细账

单位:元

月	日	摘 要	职工薪 酬费用	低值易 耗品摊销	折旧费	机修费	水电费	办公费	差旅费	机物料	材料 盘亏	其他	合计	转出	余额
×	31	根据银行存款 付款凭证汇总 表(见表 3-1)						4 860	1 620			5 376	11 856		
	31	根据材料费用分 配表(见表3-2)								2 000			2 000		
	31	根据职工薪酬 费用分配表(见 表 3-3)	7 524										7 524		
	31	根据固定资产 折旧费用分配 表(见表 3-4)			5 740								5 740		
	31	根据待摊费用分 配表(见表3-8)		5 400		1 820							7 220		



续表

月	日	摘 要	职工薪 酬费用	低值易 耗品摊销	折旧费	机修费	水电费	办公费	差旅费	机物料	材料 盘亏	其他	合计	转出	余额
	31	根据辅助生产 费用分配表(见 表 3-11)				2 540	1 160						3 700		
	31	根据转账凭证 (见表 3-11)*										920	920		
	31	本月合计	7 524	5 400	5 740	4 360	1 160	4 860	1 620	2 000	0	6 296	38 960	38 960	0

注：* 表示根据表 3-11，机修车间与供电车间的期初余额，按重要性原则于期末转入“管理费用”科目。

根据表 3-16、表 3-17，将本月财务费用与管理费用结转本年利润，编制会计分录如下：

借：本年利润 42 180
 贷：管理费用 38 960
 财务费用 3 220

六、废品损失的归集与分配

(1) 生产过程中发现乙产品不可修复废品 50 件，已完成的定额工时为 940 小时，不可修复废品成本按定额成本计算，回收残料计价 240 元。另外，对于废品损失，经查明原因，应由过失人赔偿 1 860 元。根据上述资料编制不可修复废品损失计算表，如表 3-18 所示。

表 3-18 不可修复废品损失计算表(按定额成本计算)

产品名称：乙产品

废品数量：50 件

废品定额工时：940 小时

单位：元

项 目	直接材料	燃料及动力	直接工人	制造费用	合 计
单价或小时费用定额	82	0.80	1.90	2.10	86.80
废品定额成本	4 100	752	1 786	1 974	8 612
减：回收残料价值	240				240
废品报废损失	3 860	752	1 786	1 974	8 372
向过失者索赔					1 860
废品净损失					6 512

根据表 3-18，编制会计分录如下：

借：废品损失 8 612
 贷：基本生产成本——乙产品 8 612
借：原材料 240
 贷：废品损失 240
借：其他应收款 1 860
 贷：废品损失 1 860

(2) 根据表 3-18 和上述各种费用分配表中有关可修复废品的修复费用资料，登记“废品损失明细账”，如表 3-19 所示。

表 3-19 废品损失明细账(乙产品)

单位:元

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合计
×	31	根据材料费用分配表(见表 3-2)	1 440				1 440
	31	根据职工薪酬费用分配表(见表 3-3)			2 280		2 280
	31	根据辅助生产费用分配表(见表 3-11)		900			900
	31	根据制造费用分配表(见表 3-15)				3 500	3 500
		可修复废品修复费用小计	1 440	900	2 280	3 500	8 120
	31	根据不可修复废品损失计算表(见表 3-18)	3 860	752	1 786	1 974	8 372
		废品损失合计	5 300	1 652	4 066	5 474	16 492
	31	根据不可修复废品损失计算表(见表 3-18)					1 860
		合计					14 632

(3) 根据表 3-19,编制废品损失分配表,如表 3-20 所示。

表 3-20 废品损失分配表

应借账户		成本项目	分配金额/元
总账账户	明细账户		
生产成本	乙产品	废品损失	14 632

根据表 3-20,编制会计分录如下:

借:生产成本——基本生产成本——乙产品 14 632
 贷:废品损失 14 632

七、生产费用在完工产品和在产品间的分配

1. 登记生产成本明细账

根据以上费用分配表,登记“生产成本明细账”,如表 3-21、表 3-22 所示。

表 3-21 生产成本明细账一

产品名称:甲产品

单位:元

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	废品损失	成本合计
×	1	在产品费用	9 600	1 040	1 430	2 730		14 800
	31	根据材料费用分配表(见表 3-2)	33 400					33 400
	31	根据职工薪酬费用分配表(见表 3-3)			13 224			13 224
	31	根据辅助生产费用分配表(见表 3-11)		10 080				10 080
	31	根据制造费用分配表(见表 3-15)				20 300		20 300
		本月生产费用小计	33 400	10 080	13 224	20 300		77 004
		生产费用合计	43 000	11 120	14 654	23 030		91 804



续表

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	废品损失	成本合计
	31	完工产品成本(600件)	28 600	9 488	10 778	18 746		67 612
	31	完工产品单位成本	47.6	15.81	17.96	31.24		112.68
	31	在产品费用	14 400	1 632	3 876	4 284		24 192

表 3-22 生产成本明细账二

产品名称:乙产品

单位:元

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	废品损失	成本合计	
×	1	在产品费用	14 280	1 916	1 816	10 320		28 332	
	31	根据材料费用分配表(见表 3-2)	105 400					105 400	
	31	根据职工薪酬费用分配表(见表 3-3)			21 432			21 432	
	31	根据辅助生产费用分配表(见表 3-11)		16 740				16 740	
	31	根据制造费用分配表(见表 3-15)				32 900		32 900	
	31	根据废品损失分配表(见表 3-20)					14 632	14 632	
		本月生产费用小计	105 400	16 740	21 432	32 900	14 632	191 104	
	31	根据不可修复废品损失计算表转出(见表 3-18)	3 860	752	1 786	1 974		8 372	
	31	根据在产品盘亏和毁损损失计算表转出(见表 3-5)	1 550	16	38	42		1 646	
	31	生产费用净额	114 270	17 888	21 424	41 204	14 632	209 418	
	31	费用分配率	1.04	0.75	0.90	1.74			
	31	完工产品成本 (900件)	定额	73 800	19 800				
实际			76 752	14 850	17 820	34 452	14 632	158 506	
单位成本			85.28	16.50	19.80	38.28	16.26	176.12	
	31	在产品费用	定额	36 080	3 940				
实际			37 518	3 038	3 604	6 752		50 912	

2. 分配生产费用

生产成本明细账中归集的生产费用,应在本月完工产品与月末在产品间进行分配。该企业产品消耗定额比较准确、稳定,甲产品各月在产品数量变化不大,采用在产品按定额成本计价法进行分配;乙产品各月在产品数量变化较大,采用定额比例法进行分配。

(1) 根据在产品盘存资料以及费用定额资料,编制月末在产品定额成本计算表,如表 3-23所示。

(2) 将甲产品月末在产品定额成本记入甲产品生产成本明细账,并从生产费用合计数中减去月末在产品定额成本,即可算出完工产品的实际成本,如表 3-21 所示。

(3) 将乙产品的完工产品和月末在产品的原材料定额费用以及定额工时计入乙产品生产成本明细账,即可分配计算出完工产品和月末在产品的实际成本。月末在产品定额成本如表 3-22 所示。

相关分配率如下:

$$\text{直接材料分配率} = 114\,270 / (73\,800 + 36\,080) = 1.04$$

$$\text{燃料及动力分配率} = 17\,888 / (19\,800 + 3\,940) = 0.75$$

$$\text{直接人工分配率} = 21\,424 / (19\,800 + 3\,940) = 0.90$$

$$\text{制造费用分配率} = 41\,204 / (19\,800 + 3\,940) = 1.74$$

表 3-23 月末在产品定额成本计算表

产品名称	所在工序	在产品数量/件	原材料费用		工时 定额/小时	定额 工时/小时	燃料动力 (每小时 0.80 元)	直接人工 (每小时 1.90 元)	制造费用 (每小时 2.10 元)	定额成本 合计/元
			费用 定额/元	定额 费用/元						
①	②	③	④	⑤ = ③ × ④	⑥	⑦ = ③ × ⑥	⑧	⑨	⑩	⑪ = ⑤ + ⑧ + ⑨ + ⑩
甲	1	240	48	11 520	5	1 200	960	2 280	2 520	17 280
	2	60	48	2 880	14	840	672	1 596	1 764	6 912
甲产品 合计	300	48	14 400	—	2 040	1 632	3 876	4 284	24 192	
乙产品 (见表 3-22)	440	82	36 080	—	—	3 940	—	—	—	
乙产品 合计	440	82	36 080	—	—	3 940	—	—	—	

八、编制库存商品产成品成本汇总表

根据产品成本明细账中完工产品的成本,编制库存商品产成品成本汇总表,如表 3-24 所示。

表 3-24 库存商品产成品成本汇总表

单位:元

产成品 名称	单 位	数 量	直接 材料	燃料及 动力	直接 人工	制造 费用	废品 损失	成本 合计
甲产品	件	600	28 600	9 488	10 778	18 746	0	67 612
乙产品	件	900	76 752	14 850	17 820	34 452	14 632	158 506
合计	件	1 500	105 352	24 338	28 598	53 198	14 632	226 118

根据表 3-24,编制会计分录如下:

借:库存产品——甲产品	67 612
——乙产品	158 506
贷:生产成本——基本生产成本	226 118



第三节 简单品种法

一、适用范围

简单品种法适用于大量大批、单步骤生产的企业,这类企业产品品种单一、月末在产品数量少,可以不计算在产品成本。该方法将生产过程中发生的全部费用都看做直接费用,直接计入成本,不存在间接费用的分配问题。由于这种方法不存在间接费用在完工产品与在产品成本分配的问题,且计算比较简单,因此称之为简单品种法。

二、计算方法

【例 3-2】 某化肥加工厂只生产一种产品 A,月末无在产品,该厂采用品种法计算成本。20××年×月份成本计算资料如下:

材料耗用:基本生产耗用材料 400 000 元,生产管理部门耗用材料 12 000 元,本月材料成本差异率为+2%。

人工耗用:基本生产工人工资 160 000,生产管理人员工资 20 000 元,企业按工资总额的 14%计提职工福利费。

其他生产费用:生产车间办公费 1 720 元,厂部办公费 2 400 元,生产设备折旧费 13 000 元。

本月实际产量为 4 000 吨。

该厂×月份成本计算程序如下:

1. 各项要素费用的分配

(1) 根据各种领、退料凭证编制材料费用分配表,如表 3-25 所示。

表 3-25 材料费用分配表

		20××年×月			单位:元
分配对象	原 材 料	计划成本	材料成本差异	实际成本	
A 产品	400 000	400 000	8 000	408 000	
基本生产车间	12 000	12 000	240	12 240	
合计	412 000	412 000	8 240	420 240	

编制会计分录如下:

借:基本生产成本——A 产品	400 000
制造费用	12 000
贷:原材料	412 000
借:基本生产成本——A 产品	8 000
制造费用	240
贷:材料成本差异	8 240

(2) 根据工资结算汇总表等资料编制职工薪酬费用分配表,如表 3-26 所示。

表 3-26 职工薪酬费用分配表

20××年×月

单位:元

分配对象	工资总额	计提比例	应付福利费	职工薪酬费用合计
基本生产车间	160 000	14%	22 400	182 400
生产管理部门	20 000	14%	2 800	22 800
合计	180 000		25 200	205 200

编制会计分录如下:

借:基本生产成本——A 产品 160 000
 制造费用 20 000
 贷:应付职工薪酬——工资 180 000
 借:基本生产成本——A 产品 22 400
 制造费用 2 800
 贷:应付职工薪酬——应付福利费 25 200

(3) 根据其他费用原始凭证,按费用发生的地点进行归集,编制其他费用分配表,如表 3-27 所示。

表 3-27 其他费用分配表

20××年×月

单位:元

分配对象	办公费	折旧费	合计
基本生产车间	1 720	13 000	14 720
厂部办公室	2 400		2 400
合计	4 120	13 000	17 120

编制会计分录如下:

借:制造费用 1 720
 管理费用 2 400
 贷:银行存款 4 120
 借:制造费用 13 000
 贷:累计折旧 13 000

(4) 汇集和分配制造费用。

编制会计分录如下:

借:生产成本——A 产品 49 760
 贷:制造费用 49 760

2. 编制产品成本计算单

根据以上费用分配表编制产品成本计算单,如表 3-28 所示。



表 3-28 产品成本计算单

20××年×月

单位:元

成本项目	产成品总成本	产成品单位成本
直接材料	408 000	102
直接人工	182 400	45.6
制造费用	49 760	12.44
合计	640 160	160.04

编制会计分录如下:

借:库存商品——A 产品	640 160
贷:基本生产成本——A 产品	640 160

主要术语

品种法 大量大批单步骤生产 大量大批多步骤生产 设置产品成本明细账
 归集和分配要素费用 归集和分配辅助生产车间费用 归集和分配制造费用
 结转废品损失 完工产品和在产品之间分配 典型品种法 库存商品产成品成本汇总表
 简单品种法

复习思考题

- (1) 简述品种法计算的一般程序。
- (2) 简述典型品种法计算的一般程序。
- (3) 简述简单品种法计算的一般程序。
- (4) 简单品种法和典型品种法有什么不同?
- (5) 在品种法计算的一般程序中涉及了哪些典型的会计分录?

第四章

成本计算的分批法

学习目标

了解分批法的计算程序；

熟悉典型的分批法；

掌握简化的分批法。

引例

中南船厂船舶有限公司可建造散货船、运木船、多用途船、集装箱船、冷藏船、滚装船、客船、海洋救助船、港监工作船等各类船舶，已建造各类船舶近 100 艘；主要造船设施有海洋工程港池 1 座，7 万吨级船台 1 座，8 万吨级干船坞、3.5 万吨级干船坞各 1 座，5.3 万平方米船体加工车间 1 个，钢板预处理流水线 1 条，6.4 万平方米的分段制造车间 1 个。例如，5.7 万载重吨散货船，其从开工到最后交船累计为 266 天的时间。该公司根据购买者订单进行生产，一般都是单件生产，月末不存在进行完工产品与在产品成本之间分配的现象。

问题：

根据该公司生产特点，其可采用哪一种或哪几种产品成本计算方法？请说明理由。

分批法是产品成本计算的基本方法之一，它具有自身的特点和计算程序，应用时要重点注意间接费用的分配方法。采用分批法核算成本的企业，生产多是根据购货单位的订货单组织的，产品的批别和批量往往根据需用单位的订单确定。按照产品批别计算产品成本，通常就是按照订单计算产品成本，因此分批法又称订单法。



第一节 分批法概述

一、分批法的概念

产品成本计算的分批法是指按照产品批别或订单作为成本计算对象,归集生产费用、计算产品成本的一种方法。它主要适用于小批生产和单件生产,管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产,如重型机器制造、船舶制造、精密工具仪器制造、专用设备或某些特殊铸件的熔铸,以及辅助生产的工具模具制造等。在这种生产类型企业中,通常是按照购货单位的订货单组织生产。

二、分批法的特点

分批法的特点主要表现在成本计算对象、成本计算期和生产费用分配三个方面。

1. 以产品批号或订单作为成本计算对象

产品的订单与组织产品生产的批号之间存在着三种关联:一是一份订单一个批号;二是一份订单多个批号;三是多份订单一个批号。其中,一份订单多个批号又具体包括三种情况:当一份订单中有多种产品时,按照产品的品种划分批号组织生产,计算产品成本;当一份订单中是一件或一种由许多部件装配而成的大型复杂产品,产品价值大,生产周期长,也可以按照产品的组成部分,分批号组织生产,分批号计算产品成本;当一份订单的批量较大,对方又要求分期交货时,可以划分为若干批号组织生产。

分批法的成本计算对象不是购货单位的订单,而是企业生产部门按照购货单位的订单,结合企业的实际情况签发下达的生产任务通知单。生产任务通知单内对该批生产任务进行编号,这种编号称为产品批号或生产令,成本会计部门应当根据产品批号设置基本生产成本明细账。

2. 以各批产品的生产周期为成本计算期

分批法以产品批别作为成本计算对象计算产品成本,每批产品的成本只有在该批产品完工时才能计算出来,因此成本计算期就是每批产品的生产周期,它与会计报告期通常不一致。由于每一批次产品的生产周期依据合同要求而定,因此分批法的成本计算期是不定期的。

3. 期末在完工产品与在产品之间分配生产费用

在单件生产的情况下,产品完工前所归集的生产费用就是在产品成本,产品完工后所归集的生产费用就是完工产品成本。在小批生产的情况下,在月末计算产品成本时,存在两种情况:一是已经全部完工形成完工产品成本,二是全部没有完工形成期末在产品成本。因此,分批法一般没有完工产品成本和在产品成本之间的分配问题。但在批量较大的情况下,如果出现批内产品跨月陆续完工交货的情况,按照收入与费用相配比的原则,也需要将所归集的生产费用在完工产品与在产品之间进行分配,以便计算完工产品成本和月末在产品成本。

为了简化核算手续,对于同一批次内先完工的产品,可以按计划单位成本、定额单位成本或最近一期相同产品的实际单位成本计价,从该批产品的成本计算单中转出,剩下的即为该批产品的在产品成本。当该批产品全部完工时,另行计算该批产品实际总成本和单位成

本,但对原来计算并转出的前期完工产品成本,不作账面调整。如果同一批次产品跨月完工的数量较多,为正确计算产品成本,应采用适当方法,在完工产品和在产品之间分配生产费用。

三、分批法的适用范围

分批法通常适用于下列从事小批单件产品生产的企业:

(1) 根据购买者订单生产的企业。企业根据客户要求生产特殊规格、规定数量的产品,包括承接客户委托加工的单件大型产品,如船舶、重型机器;也包括受托生产多件同样规格的产品,如特种仪器或专用设备。

(2) 产品种类经常变动的小规模制造厂。这类企业往往需要根据市场变化不断调整生产品种类和生产数量,一般不可能大批量生产,如小五金商品和服装生产等。

(3) 专门进行修理业务的工厂。这类企业需要按单项修理业务归集费用,计算修理业务的成本。

(4) 承担新产品开发试制车间。这类车间在产品开发期间不可能大批生产试制,从数量上来说属于小批量生产,也宜采用分批法计算试制产品的成本。

上述企业的共同特点是一批产品通常不重复生产,即使重复生产也是不定期的。

四、分批法的成本计算程序

分批法的成本计算程序为:

(1) 按批别开设基本生产成本明细账。企业根据生产计划部门下达的生产通知单,按产品批别设置成本明细账,并按成本项目设置专栏,分别归集各项生产费用。

(2) 按批别归集与分配生产费用。为便于按批别归集生产费用,在耗用的生产费用原始凭证上注明产品批号,定期汇总并据以记入有关产品成本明细账。

(3) 按批别归集与分配间接费用。对生产过程中发生的各项间接费用,分别设置“制造费用”等明细账,以供日常归集各项间接费用,月末再采用适当方法分配,并记入有关产品成本明细账。

(4) 按批别计算完工产品成本。某批产品完工并经验收合格后,由生产车间填制产品完工通知单,报送会计部门,以便据以计算各批完工产品成本。

资料卡

普兰丁账目^①

克里斯多芬·普兰丁是一位生活在16世纪的佛兰德印刷商兼出版商。他的账目进一步说明,在文艺复兴时期,随着资本主义的兴起,成本会计技术又有新的发展。该企业账目中已经设立制造费用账户。他们甚至还用了在产品账户(以分批法为基础)。普兰丁账目进一步肯定了这一说法:簿记的实际进展大大超出了教科书所反映的情况。目前的成本实务也始终领先于教科书一步。

^① 保罗·加纳《1925年前成本会计的演进》[EB/OL]. 2007-12-21[2011-12-06]. <http://hutuworm.blog.sohu.com/74204073.html>.



第二节 典型分批法

分批法因其采用的间接计入费用的分配方法不同,分成典型分批法和简化分批法两种。下面首先介绍典型分批法。

一、典型分批法概述

典型分批法又称一般的分批法,是指采用当月分配率来分配间接计入费用的分批法,也就是有分批计算在产品成本的分批法。

在典型分批法下,不管有无完工产品出现,当期发生的各项间接计入费用均要按一定标准在各批产品之间分配,这样就可以在各批次产品成本明细账中看出完工产品成本和期末在产品成本。但运用该方法时,间接计入费用的分配工作量较大,尤其是在各批产品均未完工的情况下,此项工作的意义不大。

二、典型分批法的计算

【例 4-1】 中南企业按照客户要求,小批生产甲、乙、丙三种产品,采用分批法计算各批产品成本。该企业 5 月份发生以下业务:4 月份投产甲产品 10 件,批号为 401,5 月份尚未完工;4 月份投产乙产品 5 件,批号为 402,5 月份全部完工入库;5 月份投产丙产品 15 件,批号为 501,完工 8 件,月末在产品 7 件。直接材料按完工产品与在产品实际数量分配,其他费用采用约当产量分配法。

上述三批产品的有关资料已记入各生产成本明细账,如表 4-1、表 4-2、表 4-3 所示。

表 4-1 生产成本明细账

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
4	30	已累计成本	37 950	3 640	5 680	20 450	67 720
5	31	材料费用分配表	73 780	1 200			74 980
5	31	动力费用分配表		6 250			6 250
5	31	职工薪酬费用分配表			9 540		9 540
5	31	制造费用分配表				33 390	33 390
		合计	111 730	11 090	15 220	53 840	191 880

产品批号:401

产品名称:甲产品

批量:10 件

开工日期:4 月 20 日

完工日期:

表 4-2 生产成本明细账

产品批号:402

开工日期:4月13日

产品名称:乙产品

批量:5件

完工日期:5月28日

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
4	30	已累计成本	25 600	2 850	3 940	14 400	46 790
5	31	材料费用分配表	52 460	1 130			53 590
5	31	动力费用分配表		4 590			4 590
5	31	职工薪酬费用分配表			7 890		7 890
5	31	制造费用分配表				28 610	28 610
		合计	78 060	8 570	11 830	43 010	141 470
5	31	结转完工产品成本	78 060	8 570	11 830	43 010	141 470
5	31	单位成本	15 612	1 714	2 366	8 602	28 294

表 4-3 生产成本明细账

产品批号:501

开工日期:5月1日

产品名称:丙产品

批量:15件

完工日期:5月28日完工8件

月	日	摘 要	直接材料	燃料及动力	直接人工	制造费用	合 计
5	31	材料费用分配表	145 500	2 310			147 810
5	31	动力费用分配表		12 204			12 204
5	31	职工薪酬费用分配表			13 570		13 570
5	31	制造费用分配表				46 256	46 256
		合计	145 500	14 514	13 570	46 256	219 840
5	31	单位成本(分配率)	9 700	1 230	1 150	3 920	16 000
5	31	结转完工产品成本(8件)	77 600	9 840	9 200	31 360	128 000
5	31	在产品成本	67 900	4 674	4 370	14 896	91 840

丙产品由三道工序加工而成,各工序月末在产品数量、完工率以及约当产量计算如表 4-4所示。

表 4-4 丙产品月末在产品约当产量计算表

单位:件

工 序	完 工 率①	盘 存 数②	约当产量③=①×②
1	18%	3	0.54
2	68%	2	1.36
3	95%	2	1.9
合计	—	7	3.8

在丙产品生产成本明细账中,直接材料费用分配如下:

$$\text{直接材料费用分配率} = 145\,500 / (8 + 7) = 9\,700 \text{ (元/件)}$$

$$\text{完工产品材料费用} = 9\,700 \times 8 = 77\,600 \text{ (元)}$$



在产品材料费用 = $9\,700 \times 7 = 67\,900$ (元)

丙产品生产成本明细账中其他有关项目计算如下:

燃料及动力分配率 = $14\,514 / (8 + 3.8) = 1\,230$ (元/件)

完工产品燃料动力费 = $1\,230 \times 8 = 9\,840$ (元)

在产品燃料动力费 = $14\,514 - 9\,840 = 4\,674$ (元)

直接人工费用分配率 = $13\,570 / (8 + 3.8) = 1\,150$ (元/件)

完工产品人工费用 = $1\,150 \times 8 = 9\,200$ (元)

在产品人工费用 = $13\,570 - 9\,200 = 4\,370$ (元)

制造费用分配率 = $46\,256 / (8 + 3.8) = 3\,920$ (元/件)

完工产品制造费用 = $3\,920 \times 8 = 31\,360$ (元)

在产品制造费用 = $46\,256 - 31\,360 = 14\,896$ (元)

资料卡

分批法和分步法的起源^①

1885年以前,分批法和分步法的起源已经无法考证。无疑,这两种成本计算方法是同时成长起来的。随着大规模、单品种、多步骤连续式生产,专门化批量生产的机器制造厂的出现,19世纪初的专家们积累了丰富的实践经验,使得梅特卡夫能够在1885年对工厂工作单法给出一个全面且形式完善的解释。工厂工作单法实质上就是分批法。

梅特卡夫的《制造成本》一书完成后不久,美国工程师汉德(S. A. Hand)声称他使用另外一种分批成本计算表。19世纪80年代晚期,诺顿撰写了一部有关纺织业成本核算的著作,书中推荐的方法在很多方面与20世纪初期人们所用的程序极为相似。后来,英国专家的讨论显得更加技巧化。以刘易斯为例,他将通知单具体分为工作通知单和作业通知单两类。刘易斯对分批成本法的研究比在他之前的任何人都更为全面。他的系统除在工厂制造费用的处理方面有些差距之外,与三十年后的成本权威们所推荐的方法并无不同。1900年左右,美国汉米尔顿·丘吉尔和英国约翰·曼恩爵士同时提出了运用制造费用分配的机器工时法实现分批法与分步法的一体化成本计算程序。1904年,成本会计作者开始在著述中对分批法和分步法进行比较全面的论述。尼科尔森更明确了分批法与分步法的应用条件,首先提出应为不同产品分别设置成本表,他也是最早提出逐步结转分步法和平行结转分步法并对其优点进行总结的专家之一。到第一次世界大战爆发时,英美两国的成本会计师实际上已经找到了有效使用分批法和分步法所需的全部技术。自1911年以后,发展重心在于完善分步法下的单位成本计算以及分批法下制造费用分配率的调整。后来权威们很难再对此有任何增益。

^① 保罗·加纳《1925年前成本会计的演进》[EB/OL]. 2007-12-21[2011-12-08]. <http://hutuworm.blog.sohu.com/74204073.html>.

第三节 简化分批法

在单件小批生产企业或车间中,各月投产的产品批数往往很多,并且月末未完工产品的批号也较多,若将间接费用在各批产品之间按月进行分配,核算工作量会很繁重。因此,分批法衍生出了简化分批法,简化了间接费用分批的工作量。

一、简化分批法概述

(一) 简化分批法的定义

简化分批法是指采用累计分配率来分配计入费用的分批法,又称不分批计算在产品成本的分批法,是一般的分批法的简化形式。它不再将每月发生的人工费用和制造费用等间接费用按月在各批产品之间进行分配,而是将这些间接费用累计起来,待某批产品完工时,根据完工产品工时占累计总工时的比例(累计间接费用分配率),确认完工产品应负担的间接费用,据以计算完工批次产品成本。因此,这种方法也称为累计间接费用分配法。

(二) 简化分批法的特点

与一般的分批法相比较,简化分批法具有如下特点:

1. 要增设“基本生产成本二级账”

采用简化分批法时,企业在按产品批次设置基本生产成本明细账的同时,还要设置基本生产成本二级账。前者在平时只登记直接记入的原材料费用和生产工时,后者则归集企业投产的所有批次产品的月初在产品成本、本月费用和累计费用和累计的全部生产工时(月初在产品工时、本月工时和累计工时)。全部在产品的间接费用计入费用,只是以总数额反映在生产成本二级明细账中,计算并登记间接费用累计分配率、完工产品成本和月末在产品成本。通过此账,可按月提供企业或车间全部产品的累计生产费用和累计生产工时等资料。

2. 在有完工产品的月份要计算累计间接费用分配率

在没有完工产品的月份,不再分配发生的间接费用。在出现完工产品的月份,则要计算累计间接费用分配率。累计间接费用分配率既是在各批完工产品之间分配各项间接费用的依据,也是完工产品与月末在产品之间分配各项间接费用的依据。

其计算公式为:

$$\text{累计间接费用分配率} = \frac{\text{期初结存的全部产品间接费用} + \text{本月发生的全部间接费用}}{\text{期初结存的全部在产品工时} + \text{本月发生的全部工时}}$$

完工产品该批别应负担的间接费用 = 该批产品的累计工时数 × 累计间接费用分配率

在实际工作中,间接费用包括工资费用与制造费用,通常要分别计算累计人工费用分配率和累计制造费用分配率,再分别计算完工批次产品应负担的人工费用与制造费用。

3. 对当月完工的不同批次的产品均按同一个累计间接费用分配率进行分配

在有完工产品批次的月份,不论完工批次的多少,都只计算统一的累计分配率分配间接费用。这样,不仅简化了间接费用的分配工作,还简化了对该批别未完工产品成本明细账的



登记工作。因此,企业未完工的批数越多,核算就越简化。

(三) 简化分批法的适宜条件

简化分批法的应用必须具备两个条件:一是各个月份的间接费用水平比较均衡,二是月末未完工产品的批数较多。这样才能保证既简化产品成本的核算工作,又保持产品成本计算的相对正确。如果在各月间接计入费用水平相差较多的情况下采用简化分批法,则会影响各月产品成本计算的正确性。

简化分批法也存在不足:一是未完工批别的基本生产成本明细账,不能完整反映其在产品的成本;二是如果各月发生的间接费用相差悬殊,会影响各月产品成本计算的正确性。例如,前几个月的间接费用较多,本月的间接费用较少,而某批产品本月投产本月完工,此时按累计间接费用分配率计算的该批完工产品成本就会发生不应有的偏高;反之,会造成该批完工产品成本不应有的偏低。

此外,如果月末未完工产品的批数不多,也不宜采用这种方法。因为,一方面仍要对完工产品分配登记各项间接费用,不能简化核算工作;另一方面又在一定程度上影响产品成本计算的正确性。

二、简化分批法的计算

【例 4-2】 某企业生产多种产品,产品批数较多,各批产品生产数量较少。为简化成本计算工作,采用简化分批法计算成本。该厂各批产品情况如下:

批号 601:甲产品 9 件,7 月投产,本月完工。

批号 701:乙产品 8 件,8 月投产,本月完工 5 件。

批号 702:甲产品 12 件,8 月投产,本月尚未完工。

批号 801:丙产品 10 件,9 月投产,本月尚未完工。

该厂设立生产成本二级账,如表 4-5 所示。

表 4-5 生产成本二级账

单位:元

月	日	摘 要	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	合 计
7	31	本月发生	31 220	11 220	11 800	37 130	80 150
8	31	本月发生	92 330	28 560	23 604	74 253	190 187
9	30	本月发生	40 750	58 420	52 976	163 577	257 303
9	30	累计发生额	164 300	98 200	88 380	274 960	527 640
9	30	间接费用累计分配率			0.9	2.8	
9	30	转出本月完工产品成本	97 130	48 970	44 073	137 116	268 319
9	30	在产品成本	77 170	49 230	44 307	137 844	259 321

在表 4-5 中,只有直接材料为直接计入费用。由于该企业采用计时工资制,因此直接人工费用为间接计入费用。

间接计入费用累计分配率计算如下:

$$\text{直接人工费用累计分配率} = 88\,380 / 98\,200 = 0.9 \text{ (元/小时)}$$

$$\text{制造费用累计分配率} = 274\,960 / 98\,200 = 2.8 \text{ (元/小时)}$$

上述二级账中,本月完工产品成本的“直接材料”和“生产工时”,应根据各批产品成本明细账中完工产品成本的这两栏数字相加填列。

该厂设立的各批产品生产成本明细账,如表 4-6、表 4-7、表 4-8 和表 4-9 所示。

表 4-6 生产成本明细账一

月	日	摘 要	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	合 计
7	31	本月发生	31 220	11 220			
8	31	本月发生	18 980	7 590			
9	30	本月发生	12 930	14 220			
9	30	本月累计及间接费用累计分配率	63 130	33 030	0.9	2.8	
9	30	完工产品成本转出	63 130	33 030	29 727	92 484	185 341
9	30	单位成本	7 014.44		3 303	10 276	20 593.44

表 4-7 生产成本明细账二

月	日	摘 要	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	合 计
8	31	本月发生	38 400	8 620			
9	30	本月发生		15 880			
9	30	本月累计及间接费用累计分配率	38 400	24 500	0.9	2.8	
9	30	完工产品成本转出(5 件)	24 000	15 940	14 346	44 632	82 978
9	30	单位成本	4 800		2 869.20	8 926.40	16 595.60
9	30	在产品成本	14 400	8 560			

表 4-8 生产成本明细账三

月	日	摘 要	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	合 计
8	31	本月发生	34 950	12 350			
9	30	本月发生	15 450	15 110			



表 4-9 生产成本明细账四

产品批号:801

投产日期:9月13日

产品名称:丙产品

批量:10件

完工日期:

月	日	摘 要	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	合 计
9	30	本月发生	12 370	13 210			

上述产品成本明细账中,对于没有完工产品的月份,明细账中只登记直接材料费用和生产工时;对于有完工产品的月份,除登记直接材料费用和生产工时发生数和累计数外,还应根据二级账登记各项间接计入费用的累计分配率。

表 4-6 第 601 号甲产品,月末全部完工,其累计的材料费用和生产工时就是完工产品的材料费用和生产工时,以此工时分别乘以各项累计分配率,即得到该批完工产品的各间接计入费用。

表 4-7 第 701 产品,月末部分完工,部分未完工,应先在完工产品与月末在产品间分配直接材料费用。因材料于生产开始时一次性投入,直接材料费用可按产品数量比例进行分配。

$$\text{直接材料费用分配率} = 38\,400 / (5 + 3) = 4\,800 \text{ (元/件)}$$

$$\text{完工产品材料费用} = 4\,800 \times 5 = 24\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{月末在产品材料费用} = 4\,800 \times 3 = 14\,400 \text{ (元)}$$

假定第 701 号乙产品月末在产品的工时按工时定额计算,在产品定额工时为 8 560 小时;完工产品工时为 15 940 小时,以此工时分别乘以各项累计分配率,即为完工产品的各项间接计入费用。

表 4-8 第 702 号甲产品和表 4-9 第 801 号丙产品,月末全部未完工,只登记直接计入材料费用和生产工时,而间接计入费用仍保留在生产成本二级账中。

各批产品生产成本明细账登记完毕,其中完工产品的直接材料费用和生产工时应分别汇总记入基本生产成本二级账,并据以计算各批完工产品的总成本。

主要术语

分批法 产品批别 订单法 小批单件 典型分批法 简化分批法 基本生产成本二级账
累计间接费用分配率 累计人工费用分配率 累计制造费用分配率

复习思考题

- (1) 简述分批法批次的确定标准。
- (2) 简述分批法的适用范围。
- (3) 简述分批法的成本计算程序。
- (4) 典型分批法包括哪些计算步骤?
- (5) 简化分批法的简化原理是什么?
- (6) 简化分批法和典型分批法有哪些区别?各自的用途是什么?