

2024 注会财管主观题秒杀抢分之专题五：产品成本计算与作业成本法

一、产品成本计算

（一）基本生产费用的归集与分配

1.基本生产部门生产产品涉及的成本项目有直接材料、直接人工、燃料动力和制造费用。能够直接确认生产某一特定产品发生的生产费用，直接归集在相应的成本项目中，不能直接归集的生产费用，采用一定的标准进行分配。

2.共同耗用材料分配标准如定额消耗量或定额成本；人工成本分配标准如实用工时；制造费用分配标准如计划或定额的人工工时、人工工资、机器工时等

【考核要求与解答技巧】（1）如果涉及到计划成本分配是，需要根据计划成本差异率（超支或节约）调整为实际成本；对于标准产品和非标产品同时存在时，需要将非标产量调整为标准产品参与分配。（2）材料、人工或制造费用分配表的填制

（二）辅助生产费用的归集与分配

1.直接分配法

（1）概念。即不考虑辅助生产内部相互提供的劳务量，直接将各辅助生产车间发生的费用分配给辅助生产以外的各个受益单位或产品。

（2）优缺点。优点是只进行对外分配，计算工作简便。缺点是当辅助生产车间相互提供产品或劳务量差异较大时，分配结果往往与实际不符。

（3）单位成本（或分配率）计算

辅助生产的单位成本=辅助生产费用总额/（辅助生产的产品或劳务总量－对其他辅助部门提供的产品或劳务总量）

2.一次交互分配法

（1）概念。首先根据供应产品或劳务总量计算的分配率进行辅助生产车间之间的交互分配；其次将交互分配后的实际费用（加分配转入减分配转出后的费用），按照辅助生产车间以外的各受益单位进行分配

（2）优缺点。优点是辅助生产内部相互提供产品或劳务全都进行了交互分配，从而提高了分配结果的准确性。缺点是各辅助生产费用要计算两个单位成本（费用分配率），进行两次分配，因而增加了计算工作量。

（3）交互分配和对外分配

对内的交互分配率=辅助生产车间交互分配前发生的费用总额/该辅助生产车间提供的产品或劳务总数量

对外分配的分配率=辅助生产车间交互分配前的费用总额+交互分配转入的费用－交互分配转出的费用/该辅助生产车间对外提供产品或劳务的数量

【考核要求与解答技巧】（1）辅助生产部门以外各受益车间、产品或各部门应分配的费用=辅助生产的单位成本×该车间、产品或部门的耗用量。（2）直接分配法和交互分配法优缺点比较。（3）交互分配法下，“分配转入”就是该辅助生产车间耗用其他辅助生产车间劳务应该承担的费用，“分配转出”就是该辅助生产车间为其他辅助生产车间提供劳务应该由其他辅助生产车间承担的费用。

（三）完工产品与在产品的成本分配

1.比例分配法和扣除分配法。比例分配法包括约当产量法和定额比例法；扣除分配法包括不计算在产品成本、在产品成本按照年初数固定计算、在产品成本按照所耗原材料费用计算、在产品成本按照定额成本计算

【考核要求与解答技巧】（1）适用条件的考核。（2）完工产品和月末在产品成本的计算

2.定额比例法（主观题常考，核心是分配率的计算）

材料费用分配率=（月初在产品实际材料成本+本月投入的实际材料成本）/（完工产品定

额材料成本+月末在产品定额材料成本)

人工费用(或制造费用)分配率=[月初在产品实际人工费用(或制造费用)+本月投入的实际人工费用(或制造费用)]/(完工产品定额工时+月末在产品定额工时)

【考核要求与解答技巧】如果月末在产品需要盘点,则月初在产品定额加本月投产定额不一定等于完工产品定额加月末在产品定额。

3.约当产量法

在产品的约当产量=月末在产品数量×完工程度(或投料程度)

(1)完工程度的计算

第一种情况:计算分配工资和制造费用的在产品完工程度

完工程度=(前面工序工时定额之和+本工序工时定额×本工序完工程度)/产品工时定额

第二种情况:计算分配原材料完工程度

若原材料在生产开始时一次投入,每件在产品都应和每件完工产品负担同样材料,即在产品的原材料完工程度(或投料程度)为100%。

若原材料在每道工序开始时一次投入,某工序完工程度(或投料程度)就是该工序累计投料数量除以该产品的原材料定额。

若原材料在每一工序随加工进度陆续投入,完工程度(或投料程度)计算类同于工资和制造费用的完工程度计算。

【考核要求与解答技巧】(1)适用条件的考核。(2)完工产品和月末在产品成本的计算。(3)完工程度的计算以及月末在产品约当产量的计算

(2)加权平均法(核心是计算分配率)

首先,分配直接材料费用

单位成本=(月初在产品中材料费用+本月发生材料费用)/(完工产品产量+月末在产品约当产量)

其次,分配直接人工费用

单位成本=(月初在产品中直接人工费用+本月发生直接人工费用)/(完工产品产量+月末在产品约当产量)

再次,分配制造费用

单位成本=(月初在产品中制造费用+本月发生制造费用)/(完工产品产量+月末在产品约当产量)

【考核要求与解答技巧】(1)加权平均法需要分配的月初在产品的生产费用和本月发生的生产费用合计。(2)用单位成本(即分配率)分别乘以完工产品产量和月末在产品的约当产量,即可计算出完工产品成本和月末在产品成本

(3)先进先出法。假设月初在产品本月全部完工,其材料费用、人工费用和制造费用全部计入完工产品成本。对于本月发生的材料费用、人工费用和制造费用需要进行分配。分配的去向是两个方面:一是本月完工产品约当产量,即:本月完工产品数量-月初在产品约当产量,因为月初在产品约当产量已经参与过上个月当月发生费用的分配,本月不再参与;二是本月末在产品约当产量,即:本月末在产品数量×完工程度(或投料程度)

首先,分配直接材料费用

本月完工产品约当产量=本月完工产品数量-月初在产品数量×投料程度

本月末在产品约当产量=月末在产品数量×投料程度

单位成本(分配率)=本月直接材料费用/(本月完工产品的约当产量+月末在产品的约当产量)

其次,分配直接人工和制造费用

本月完工产品约当产量=本月完工产品数量-月初在产品数量×完工程度

本月末在产品约当产量=月末在产品数量×完工程度

单位成本（分配率）=本月人工费用（或制造费用）/（本月完工产品约当产量+月末在产品约当产量）

【考核要求与解答技巧】（1）需要分配的是本月发生的材料费用、人工费用和制造费用。（2）本月完工产品约当产量和月末在产品约当产量的计算。（3）计算完工产品和月末在产品的成本

（四）联产品和副产品的成本分配

1.联产品和副产品的概念

联产品是指在同一生产过程中，使用同样的原料，同时生产出两种及以上主要产品；副产品是指在同一生产过程中，使用同样的原料，在生产主要产品的同时附带生产出来的非主要产品。

2.副产品成本计算

由于副产品成本价值较低，并且在全部产品生产中占的比重较小，通常先采用简化方法确定副产品的成本（如预先规定的固定单价确定成本），总成本扣除副产品成本后就是主产品成本。主产品成本=总成本-副产品成本

3.联产品加工成本的分配

联合成本是指在联产品生产中，投入相同原材料，经过同一生产过程，分离为各种联产品时点（即分离点）之前发生的成本

（1）分离点售价法

联合成本分配率=待分配联合成本÷（A 产品分离点的销售总额+B 产品分离点的销售总额）

（2）可变现净值法

某产品的可变现净值=分离点产量×该产成品的单位售价-分离后的该产品的后续单独加工成本

联合成本分配率=待分配联合成本÷（A 产品可变现净值+B 产品可变现净值）

（3）实物数量法

联合成本分配率=待分配联合成本÷（A 产品实物数量+B 产品实物数量）

【考核要求与解答技巧】联产品和副产品基本概念以及副产品成本计算注意简答说明题。（2）核心问题是先计算出分配率，之后计算各联产品的加工成本

（五）品种法

1.品种法的特点与适用条件。以品种为成本计算对象，一般在月末需要计算产品成本。适用于大量大批的单步骤生产的企业，或生产按流水线组织生产，管理上不要求按照生产步骤计算产品成本

2.产品成本计算单填制

【考核要求与解答技巧】品种法成本计算单填制通常结合基本生产费用分配、辅助生产费用分配、作业成本法分配、完工产品与在产品分配、联产品和副产品成本分配等进行考核

（二）分批法

1.分批法的特点与适用条件。以产品批别为成本计算对象，产品成本计算是不定期的，成本计算期与产品生产周期基本一致，而与会计核算的报告期不一致。一般不存在完工产品与在产品之间分配费用的问题。如果同一批次产品跨月陆续完工，为了提供月末完工产品成本，则需要将归集的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。适用于单件小批类型的生产，如造船业、重型机器制造业等。或新产品试制或试验的生产、在建工程以及设备修理作业等。

2.产品成本计算单填制

【考核要求与解答技巧】分批法成本计算单填制通常结合基本生产费用分配、辅助生产费用分配、作业成本法分配、完工产品与在产品分配、联产品和副产品成本分配等进行考核

（三）分步法

1.分步法适用条件。适用于大量大批多步骤生产的企业，即管理上要求按产品品种计算成本，同时还要求按生产步骤计算成本，如纺织、冶金、汽车制造等大量大批的制造企业

2.分步法的分类

（1）逐步结转分步法。即按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤才能计算出产成品成本的方法，具体分为综合结转法和分项结转法。其中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“半成品”项目综合列入下一步骤成本计算单。分项结转法是指上一步骤半成品成本按照原始成本项目分别转入下一步骤成本计算单的相应成本项目内。

优点：能够提供各个生产步骤的半成品成本资料；能为各生产步骤在产品实物管理及资金管理提供资料；能够全面地反映各生产步骤的生产耗费水平，满足各生产步骤成本管理的要求

缺点：采用逐步综合结转分步法计算得出的结果不符合产品成本构成的实际情况，不能据以从整个企业角度分析和考核产品成本的构成和水平。为此，需要进行成本还原，增加工作量

（2）平行结转分步法。即不计算各步骤所产半成品成本，也不计算各步骤所耗用上一步骤半成品成本，只计算本步骤发生的各项其他费用，以及该费用应计入产成品的份额，即将同产品的各步骤中属于产成品的份额平行汇总，计算出产成品成本

优点：各步骤可以同时计算产品成本，平行汇总计入产成品成本，不需要结转半成品成本；能够直接提供按原始项目反映的成本资料，不需要成本还原，可以简化和加速成本计算工作

缺点：不能提供各步骤的半成品成本资料；在产品费用在最后完成前，不随实物而转移，不能为各生产步骤在产品的实物管理及资金管理提供资料；各步骤产品成本不包括所耗半成品成本，不能全面反映各步骤产品的生产耗费水平（第一步骤除外），不能更好满足成本管理要求

3.逐步结转分步的（含综合结转和分项结转）与平行结转分步法成本计算单填制

【考核要求与解答技巧】（1）分步法的概念与分类的考核形式是文字性简答说明题。（2）优缺点考核形式是文字性简答说明题或客观题，注意两种分步法区别的考核。（3）逐步结转分步法下，每一步骤生产费用在完工产品和在产品之间进行分配，其中的完工产品是指该步骤已经完工的产品，某一步骤在产品是指该步骤尚未加工完成的产品。平行结转分步法下，某步骤的完工产品是指完成最终工序的产品，而在产品是指本步骤尚未加工完成需要进一步加工的产品，以及本步骤已经加工完成，但是还没有完成最终工序的产品。（4）成本计算单填制通常结合基本生产费用分配、辅助生产费用分配、作业成本法分配、完工产品与在产品分配、联产品和副产品成本分配等进行考核。（5）逐步综合结转法需要结合成本还原计算表的填制

二、作业成本法

（一）成本动因

1.资源成本动因。即引起作业成本增加的驱动因素，用来衡量一项作业的资源消耗量。依据资源成本动因可以将资源成本分配给各有关作业。常用的资源成本动因有机器小时、安装小时、装机功率搬运次数等

2.作业成本动因。即衡量一个成本对象需要的作业量，是产品成本增加的驱动因素。作业成本动因计量各成本对象耗用作业的情况，是作业成本的分配基础。具体分为业务动因、持续动因、强度动因

【考核要求与解答技巧】（1）资源成本动因与作业成本动因的概念与识别。（2）业务动因、持续动因和强度动因的比较

（二）作业成本法特点

1.作业成本法的成本计算分为两个阶段。一是根据资源成本动因，将资源消耗分配到作业，计算作业成本。二是根据作业成本动因，将作业成本分配到成本对象（产品或服务），形成产品（或服务）成本。

2.作业成本法的成本分配强调因果关系

3.作业成本法的成本分配使用多维成本动因

【考核要求与解答技巧】文字性简答题的考核

（三）作业成本计算与作业成本管理

1.作业成本库的设计

即将作业按作业产出或消耗的方式，分为单位级作业、批次级作业、品种级（产品级）作业和生产维持级作业四类，相应的设置四类作业成本库

2.资源成本分配到作业。即借助于资源成本动因分配到各项作业，形成作业成本

3.作业成本分配到成本对象。即根据作业成本动因计算单位作业成本，再根据作业量计算成本对象应负担的作业成本

单位作业成本（即分配率）=作业成本库归集总成本/作业量

4.作业成本成本法优缺点和适用条件

5.增值作业与非增值作业的划分（是否增加顾客价值）

【考核要求与解答技巧】（1）作业成本库类型的识别。（2）作业成本分配表的填制。如果存在次要作业，先把次要作业成本分配到主要作业，之后再将主要作业汇集的成本分配到各成本对象。

三、变动成本法和完全成本法

（一）产品成本构成的比较

1.变动成本法下产品成本的构成

即产品成本包括直接材料、直接人工、变动制造费用。固定制造费用、销售与管理费用属于期间费用。

2.完全成本法下产品成本的构成

即产品成本包括直接材料、直接人工、变动制造费用和固定制造费用。销售与管理费用属于期间费用

注意：两种方法的核心区别是固定制造费用的处理方法。

【考核要求与解答技巧】（1）对外公布的报表编制，产品成本计算采用完全成本法。（2）只要限定为“产品”变动成本时，均是指变动制造成本，不包括变动销售及管理费用。如本量利分析中“变动成本”，定价决策分析中的“变动成本加成定价”，其中的变动成本包括变动制造成本和变动销售及管理费用

（二）利润差异原因

在两种成本计算方法下由于产品成本构成不同，则期初存货和期末存货估价也不一样，完全成本法下存货估计高于变动成本法。由于：销售成本=期初存货成本+本期生产成本-期末存货成本，与变动成本法相比，完全成本法下期初存货在本期释放的固定制造费用，会减少本期利润；期末存货吸收的固定制造费用，会增加本期利润。所以：

完全成本法下利润-变动成本法下利润=期末存货的固定制造费用-期初存货的固定制造费用

【考核要求与解答技巧】（1）根据期初和期末存货固定制造费用金额，完全成本法和变动成本法下利润之间转换。（2）两种方法利润表的编制以及利润差异原因的解釋