



第 35 讲 产品成本的归集和分配

二、要素费用的归集和分配

(四) 辅助生产费用的归集和分配

辅助生产费用的归集是通过“辅助生产成本”科目进行的。有两种归集方式：

- ①一般情况下先通过“制造费用”科目进行单独归集，然后再转入“辅助生产成本”科目；
②辅助生产车间规模很小、制造费用很少且辅助生产不对外提供产品和劳务的情况下，可以不通过“制造费用”科目核算，直接记入“辅助生产成本”科目。

辅助生产费用的分配方法主要有直接分配法、交互分配法、计划成本分配法等。

【例题 1·单选题】下列各项中，不属于辅助生产费用分配方法的是（ ）。

- A. 相对销售价格分配法 B. 交互分配法
C. 直接分配法 D. 计划成本分配法

【答案】A

【解析】相对销售价格分配法是联产品成本的分配方法，其余是辅助生产费用分配方法。

1. 直接分配法

直接分配法的特点是不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况，而是将各种辅助生产费用直接分配给辅助生产以外的各个受益单位。

优点：分配一次，计算简单。

缺点：分配结果不够准确。

【例题 2·单选题】下列各项中，在不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况下，将各辅助生产费用直接分配给辅助生产以外的各受益单位的分配方法是（ ）。（2015 年）

- A. 代数分配法 B. 交互分配法
C. 直接分配法 D. 计划成本分配法

【答案】C

【解析】直接分配法不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况，而将各辅助生产费用直接分配给辅助生产以外的各受益单位。

【例题 3·判断题】直接分配法不考虑各辅助生产车间之间相互提供劳务或产品的情况，将各种辅助生产费用直接分配给辅助生产车间以外的各受益单位。（ ）（2018 年）

【答案】√

【综合例题】甲公司辅助生产车间的制造费用不通过“制造费用”科目核算。该公司锅炉和机修两个辅助车间之间相互提供产品和劳务。锅炉车间的成本按供汽量比例分配，机修车间的修理费用按修理工时比例进行分配。该公司 2020 年 5 月有关辅助生产成本的资料见下表。 要求：按直接分配法分配辅助生产费用。

| 辅助生产车间名称 | 机修车间 | 锅炉车间 |
|----------|---------|--------|
| 待分配费用（元） | 480 000 | 45 000 |



| | | | |
|--------------|------|------------|------------|
| 供应劳务产品数量 | | 160 000 小时 | 10 000 立方米 |
| 耗用劳务 产品数量 | 锅炉车间 | 10 000 小时 | |
| | 机修车间 | | 1 000 立方米 |
| | 一车间 | 80 000 小时 | 5 100 立方米 |
| | 二车间 | 70 000 小时 | 3 900 立方米 |

采用直接分配法辅助生产车间对外供应劳务、产品数量：

机修车间=160 000-10 000=150 000（小时）；

锅炉车间=10 000-1 000=9 000（立方米）。

| 辅助生产车间名称 | | 机修车间 | 锅炉车间 | 合计 | |
|------------|-----|---------|---------|---------|---------|
| 待分配费用 | | 480 000 | 45 000 | 525 000 | |
| 对外供应劳务数量 | | 150 000 | 9 000 | | |
| 单位成本（分配率） | | 3.2 | 5 | | |
| 基本生 产车间 | 一车间 | 耗用数量 | 80 000 | 5 100 | |
| | | 分配金额 | 256 000 | 25 500 | 281 500 |
| | 二车间 | 耗用数量 | 70 000 | 3 900 | |
| | | 分配金额 | 224 000 | 19 500 | 243 500 |
| 金额合计 | | 480 000 | 45 000 | 525 000 | |

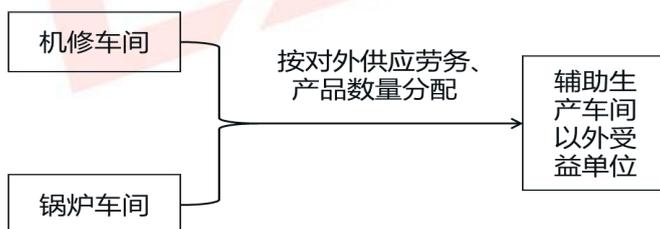
会计处理如下：

借：制造费用——第一车间 281500

——第二车间 243500

贷：生产成本——辅助生产成本——机修车间 480000

——辅助生产成本——供电车间 45000



2. 交互分配法

交互分配法的特点是辅助生产费用通过两次分配完成。

首先对各辅助生产车间内部相互提供的劳务进行分配，然后再将各辅助生产车间交互分配后的实际费用按提供的劳务数量，在辅助生产车间以外的各受益单位之间进行分配。

优点：提高了分配的正确性。

缺点：增加了分配的工作量。

【例题 4·单选题】辅助生产成本交互分配法的交互分配，是指将辅助生产成本首先在企业内部（ ）。



- A. 辅助生产车间之间分配
 B. 辅助生产车间与销售部门之间分配
 C. 辅助生产车间与基本生产车间之间分配
 D. 辅助生产车间与行政管理部门之间分配

【答案】A

【解析】采用交互分配法分配辅助生产成本，应先根据各辅助生产车间内部相互供应的数量和交互分配前的成本分配率（单位成本），进行第一次交互分配，因此选项 A 正确。

【综合例题】甲公司辅助生产车间的制造费用不通过“制造费用”科目核算，直接记入“辅助生产成本”科目。该公司锅炉和机修两个辅助生产车间之间相互提供产品和劳务。锅炉车间的成本按供汽量比例分配，机修车间的修理费用按修理工时比例进行分配。该公司 2020 年 5 月有关辅助生产成本的资料见下表。

| 辅助生产车间名称 | | 机修车间 | 锅炉车间 |
|--------------|------|------------|------------|
| 待分配费用（元） | | 480 000 | 45 000 |
| 供应劳务产品数量 | | 160 000 小时 | 10 000 立方米 |
| 耗用劳务 产品数量 | 锅炉车间 | 10 000 小时 | |
| | 机修车间 | | 1 000 立方米 |
| | 一车间 | 80 000 小时 | 5 100 立方米 |
| | 二车间 | 70 000 小时 | 3 900 立方米 |

| 分配方向 | | 交互分配 | | | 对外分配 | | |
|-----------|-----|---------|--------|---------|---------|-----------|------------|
| 辅助生产车间名称 | | 机修 | 锅炉 | 合计 | 机修 | 锅炉 | 合计 |
| 待分配成本 | | 480 000 | 45 000 | 525 000 | 454 500 | 70 500 | 525 000 |
| 供应劳务数量 | | 160 000 | 10 000 | | 150 000 | 9 000 | |
| 单位成本（分配率） | | 3 | 4.5 | | 3.03 | 7.8333 | |
| 辅助 车间 | 机修 | 耗用数量 | 1 000 | | | | |
| | | 分配金额 | 4 500 | 4 500 | | | |
| | 锅炉 | 耗用数量 | 10 000 | | | | |
| | | 分配金额 | 30 000 | | 30 000 | | |
| 金额小计 | | 30 000 | 4 500 | 34 500 | | | |
| 基本 车间 | 一车间 | 耗用数量 | | | 80 000 | 5 100 | |
| | | 分配金额 | | | 242 400 | 39 949.83 | 282 349.83 |
| | 二车间 | 耗用数量 | | | 70 000 | 3 900 | |
| | | 分配金额 | | | 212 100 | 30 550.17 | 242 650.17 |
| 分配金额小计 | | | | | 454 500 | 70 500 | 525 000 |



*30 550.17 倒挤所得

对外分配的辅助生产成本：

机修车间=480 000+4 500-30 000=454 500（元）；

锅炉车间=45 000+30 000-4 500=70 500（元）。

会计处理如下：

（1）交互分配：

| | | |
|--------------------|--------|--------|
| 借：生产成本—辅助生产成本—机修车间 | 4 500 | |
| — 锅炉车间 | 30 000 | |
| 贷：生产成本—辅助生产成本—机修车间 | | 30 000 |
| — 锅炉车间 | | 4 500 |

（2）对外分配：

| | | |
|---------------------|------------|---------|
| 借：制造费用 — 第一车间 | 282 349.83 | |
| — 第二车间 | 242 650.17 | |
| 贷：生产成本—辅助生产成本（机修车间） | | 454 500 |
| — 辅助生产成本（锅炉车间） | | 70 500 |



3. 计划成本分配法

计划成本分配法的特点是辅助生产为各受益单位提供的劳务或产品，都按劳务或产品的计划单位成本进行分配，辅助生产车间实际发生的费用与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额采用简化计算方法全部计入管理费用。

优点：便于成本考核和分析，有利于分清各单位的经济责任。

缺点：成本分配不够准确。

（五）废品损失的核算

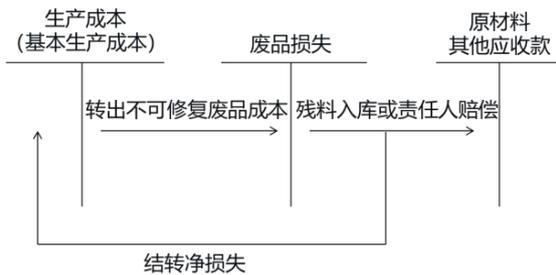
废品损失是指在生产过程中发生的和入库后发现的超定额的不可修复废品的生产成本，以及可修复废品的修复费用，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失。

【注】

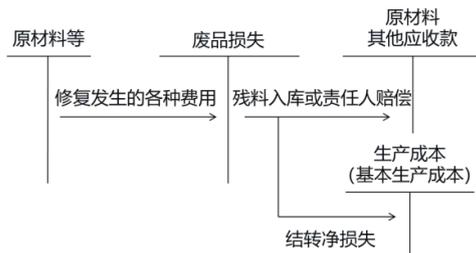
（1）经质量检验部门鉴定不需要返修、可降价出售的不合格品，以及产品入库后由于保管不善等原因而损坏变质的产品和实行“三包”企业在产品出售后发现的废品均不包括在废品损失内。

（2）废品损失也可不单独核算，相应费用等体现在“生产成本—基本生产成本”“原材料”等科目中。

1. 不可修复废品损失



2. 可修复废品损失



【例题 5·单选题】某企业产品入库后发现可修复废品一批，生产成本为 20 万元，返修过程中发生直接材料 2 万元、直接人工 3 万元、制造费用 4 万元，废品残料作价 1 万元已回收入库。不考虑其他因素，该企业可修复废品的净损失为（ ）万元。（2018 年）

- A. 28 B. 20 C. 29 D. 8

【答案】D

【解析】可修复废品的净损失=（2+3+4）-1=8（万元）。

【例题 6·单选题】某企业产品入库后发现可修复废品一批，其生产成本为 3 500 元。修复废品耗用直接材料 1 000 元，直接人工 500 元、制造费用 800 元，回收残料计价 100 元，应收过失人赔款 100 元。不考虑其他因素，该批废品净损失为（ ）元。（2015 年）

- A. 2 100 B. 5 600 C. 3 600 D. 2 300

【答案】A

【解析】该批废品净损失=1 000+500+800-100-100=2 100（元）。

【例题 7·单选题】某企业产品入库后发生可修复废品一批，生产成本 14 万元，返修过程中发生材料费 1 万元、人工费用 2 万元、制造费用 3 万元，废品残料作价 0.5 万元已回收入库。假定不考虑其他因素，该批可修复废品的净损失为（ ）万元。（2012 年）

- A. 5.5 B. 14 C. 19.5 D. 20

【答案】A

【解析】可修复废品发生的返修费用要记入“废品损失”科目，同时将收回的材料价值和赔款从“废品损失”科目转到“原材料”或“其他应收款”科目，冲减废品损失，所以可修复废品净损失=1+2+3-0.5=5.5（万元）。

【例题 8·单选题】某工业企业甲产品在生产过程中发现不可修复废品一批，该批废品的成本构成为：直接材料 3 200 元，直接人工 4 000 元，制造费用 2 000 元。废品残料计价 500 元已回收入库，应收过失人赔偿款 1 000 元。假定不考虑其他因素，该批废品的净损失为



()元。

A. 7 700

B. 8 700

C. 9 200

D. 10 700

【答案】A

【解析】废品损失是在生产过程中发生的和入库后发现的超定额的不可修复废品的生产成本，以及可修复废品的修复费用，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失。所以该批废品的净损失=3 200+4 000+2 000-500-1 000=7 700 (元)。

【例题 9·多选题】下列各项中，应计入废品损失的有 ()。(2018 年)

A. 可修复废品的修复费用，扣除回收废品残料价值和应收赔款以后的损失

B. 产品入库后发现的不可修复废品的生产成本，扣除回收废品残料价值和应收赔款以后的损失

C. 产品入库后因保管不善而损坏变质的产品成本，扣除回收废品残料价值和应收赔款以后的损失

D. 生产过程中发生的不可修复废品的生产成本，扣除回收废品残料价值和应收赔款以后的损失

【答案】ABD

【解析】废品损失是指生产过程中发生的(选项 D)和入库后发现的超定额的不可修复废品的生产成本(选项 B)，以及可修复废品的修复费用，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失(选项 A)。

(六) 停工损失的核算



(1) 不单独核算停工损失的企业，不设置“停工损失”科目，直接反映在“制造费用”和“营业外支出”等科目中。

(2) 单独核算停工损失的企业，应增设“停工损失”科目，在成本项目中增设“停工损失”项目。

(3) 不满一个工作日的停工，一般不计算停工损失。

【注】季节性生产企业在停工期间发生的制造费用，应当在开工期间进行合理分摊，连同开工期间发生的制造费用，一并计入产品的生产成本。

【例题 10·判断题】在不单独核算停工损失的企业中，属于自然灾害造成的停工损失直接反映在“营业外支出”科目中。() (2015 年)

【答案】√