

# 综合结转分步法下的成本还原教学新方法

雒 艳

(北京经济管理职业学院财会系 北京 100102)

**【摘要】**综合结转分步法是成本会计教学中的重点及难点,特别是在生产步骤较多的情况下,需要进行成本还原的次数也相应增加,现行成本还原教学方法容易使学生在计算中找不到对应资料,从而最终出现计算错误。本文根据课堂实践,提出了先采用顺序还原法、然后再进行倒序还原的新方法,以期提高这一部分内容的教学质量。

**【关键词】**综合结转 成本还原 顺序还原 成本会计教学

## 一、综合结转分步法及其成本还原

企业产品成本计算中,在采用综合结转分步法计算产品成本时,将各生产步骤耗用上一步骤的半成品成本,以一个合计的金额综合记入各该步骤产品成本明细账中的直接材料或专设的半成品项目。由于各步骤所耗上一步骤成本是以直接材料或半成品项目综合反映的,因而最后一个步骤产成品的成本不能反映原始的成本项目构成数额。即在产成品成本中,所耗费的前一步骤半成品成本包括所耗半成品经过前面步骤加工所发生的其他费用,这显然是不符合产成品成本项目实际的,因而不能据以从整个企业的角度来分析产品成本的构成和水平。

因此,从整个企业角度考核和分析产品成本的构成和水平时,还应将综合结转算出的产成品成本进行成本还原。成本还原是指在综合结转分步法下,将最后一个步骤计算出的产成品成本中耗用前步骤自制半成品的综合成本,逐步分解还原为原始的真实成本项目构成。

## 二、现行综合结转分步法下成本还原方法的介绍

假设各步骤所耗的半成品成本恰好是上步骤完工的半成品成本,那么成本还原的方法很简单:即将各步骤半成品成本忽略不计,其余项目分别汇总即可。但在实际工作中,下步骤半成品成本与上步骤半成品成本正好相等的情况很少出现,因而不能用上列简单方法进行成本还原。通常采用的成本还原方法是:从最后一个步骤起,把各步骤所耗上一步骤半成品的综合成本,按照上一步骤所产半成品成本的结构,逐步分解还原,从而求出按原始成本项目反映的产成品成本资料。计算公式如下:

成本还原率=本月产成品所耗上一步骤半成品成本合计÷本月上一步骤所产的半成品成本合计×100%

应还原为上一步骤某项成本项目金额=上一步骤所产的半成品某个成本项目的成本×成本还原率

例:某企业产品需要经过三个生产步骤,原材料在第一步骤投入,月末280件完工半成品继续转入第二步骤进行加工,且全部转入第二步骤的直接材料,第二步骤月末完工250件半成品全部转入第三步骤的直接材料。为简化起见,月末出现在产品的加工程度一律按50%计算。

在综合结转分步法下,三个步骤的成本计算详见表1~表3。

表 1 第一步骤成本资料				
		完工:280	在产:80	
项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	7 000	500	900	8400
本月生产费用	29 000	2 700	5 500	37 200
合 计	36 000	3 200	6 400	45 600
完工半成品成本	28 000	2 800	5 600	36 400
月末在产品成本	8 000	400	800	9 200

表 2 第二步骤成本资料				
		完工:250	在产:80	
项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	3 200	550	950	4 700
本月生产费用	36 400	5 250	10 650	52 300
合 计	39 600	5 800	11 600	57 000
完工半成品成本	30 000	5 000	10 000	45 000
月末在产品成本	9 600	800	1 600	12 000

表 3 第三步骤成本资料				
		完工:300	在产:30	
项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
月初在产品成本	1 200	750	1 800	3 750
本月生产费用	45 000	8 700	29 700	83 400
合 计	46 200	9 450	31 500	87 150
完工产成品成本	42 000	9 000	30 000	81 000
月末在产品成本	4 200	450	1 500	6 150

由于每一步骤结转过程中上一步骤成本都要综合转入下一步骤的直接材料,因此最终产品成本构成中材料比重偏大,直接人工、制造费用比重偏小,无法反映产品成本的真实构成,所以必须进行成本还原。成本还原方法采用从最后一个步骤起逐级还原,即采取倒序还原,计算过程见表4:

**表4 产品成本还原计算方法(倒序还原)**

项 目	还原率	半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
还原前产成品成本		42 000		9 000	30 000	81 000
所产第二步骤半成品成本			30 000	5 000	10 000	45 000
第一次成本还原	$42\,000 \div 45\,000 = 0.933\,33$	-42 000	27 999	4 667	9 334	0
所产第一步骤半成品成本			28 000	2 800	5 600	36 400
第二次成本还原	$27\,999 \div 36\,400 = 0.769\,2$	-27 999	21 538	2 154	4 307	0
还原后产成品总成本			215 38	15 821	43 641	81 000
还原后产成品单位成本			71.79	52.74	145.47	270

这样,对产成品所耗42 000元第二步骤半成品成本的还原工作经过第一次还原结果为:27 999元的直接材料;4 667元的直接人工;9 334元的制造费用。以上数据为第二步骤转入的真实成本构成,其中27 999元的直接材料由第一步骤直接材料、直接人工、制造费用综合转入,因此第二次还原对象为27 999元的直接材料,按照第一步骤所产半成品的成本构成进行第二次还原,两次还原后最终产品成本还原了真实的成本项目构成。

### 三、现行成本还原方法在教学中出现的问题

1. 计算公式较复杂。需要先求出成本还原率,再逐一求出各成本项目金额,将相同的成本项目进行汇总,得出各原始成本项目的金额。可见,一旦成本还原率计算错误,以此为依据求得的所有数据都将是错的,尤其是学生面对需要进行多次还原时,往往不能确定下一步骤的还原对象和还原标准,这些错误的出现与公式难以理解有密切的关联。

2. 计算过程不易理解。从还原顺序看,目前常用的还原方法与生产步骤顺序相反,即为倒序还原,这种方法特别是对于初学者来说,在计算上不易找到和运用资料,特别是出现较多步骤的产品成本加工过程,需要进行多次成本还原时,无法确定下一步的还原对象,容易出错。

### 四、运用顺序还原法解决教学中的问题

基于以上分析,笔者建议根据以上成本还原出现的问题,结合课堂实际情况,教师在讲授成本还原时,不要

先提出公式,采取沿着生产步骤的顺序逐级拆分各成本项目,即采用顺序还原法。顺序还原法是根据各步骤产品计算单所提供的资料,运用同样的还原公式,但不是从最后一步开始逐步向前还原,而是从第二步骤开始,按照生产步骤的顺序从前到后,依次将各步骤完工半成品、产成品的成本项目还原成原始的成本项目(详见表5)。

**表5 产品成本还原计算方法(顺序还原)**

项 目	还原率	半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
第一步骤所产半成品成本			28 000	2 800	5 600	36 400
还原前二步骤半成品成本		30 000		5 000	10 000	45 000
第一次成本还原	$30\,000 \div 36\,400 = 0.824\,2$	-30 000	23 078	2 308	4 614	0
还原后二步骤半成品总成本			23 078	7 308	14 614	45 000
还原前产成品成本		42 000		9 000	30 000	81 000
第二次成本还原	$42\,000 \div 45\,000 = 0.933\,3$	-42 000	21 539	6 821	13 640	0
还原后产成品总成本			21 539	15 821	43 640	81 000
还原后产成品单位成本			71.8	52.74	145.46	270

**表6 产品成本还原方法比较**

还原方法	直接材料	直接人工	制造费用	合计
倒序还原	21 538	15 821	43 641	81 000
顺序还原	215 39	15 821	43 640	81 000

### 五、顺序还原法的优点

1. 计算过程容易理解。现行倒序还原法由于还原步骤与生产步骤相反,容易使初学者无法确定下一步骤的还原对象,导致最终还原结果错误。而顺序还原法与生产步骤相一致,逐步从前往后进行还原,因此比较容易掌握。使用此方法进行计算时,不需要死记公式,而且计算结果几乎是一步到位,可以减小计算误差。

2. 计算结果准确且更加细致。通过表6对比发现两种成本还原方法最终得出的产品成本相差无几,但是在还原过程中,倒序还原对中间各步骤虽然也进行了还原,但只是还原了完工产品中所耗用的那一部分,而不是该步骤完工半成品的原始成本项目,没有考核价值。例如表4中的第一次还原,只是将产成品中所耗的第二步骤的半成品还原,而不是第二步骤的半成品成本还原。

### 主要参考文献

1. 彭广林. 产品成本还原方法探究. 财会月刊(会计), 2008;11
2. 湛忠灿. 成本还原计算存在的问题及公式修正. 财会月刊, 2011;9