

# 浅谈成本还原方法的改进

郑宇梅<sup>1</sup>(副教授), 孙晓平<sup>2</sup>(副教授)

(1.河北工程技术高等专科学校经贸系, 河北沧州 061001; 2.沧州职业技术学院经贸管理系, 河北沧州 061001)

**【摘要】**成本还原是综合逐步结转分步法中必不可少的处理步骤,传统的成本还原方法建立在本期某工序领用的半成品全部来自本期上一工序完工的半成品,不涉及上一工序期初库存半成品的假设基础之上,但这样的假设在现实出现的几率非常小。因此,本文提出采用先进先出法、加权平均法、定额比例法进行成本还原的改进思路,仅供同行参考借鉴。

**【关键词】**定额成本; 综合逐步结转分步法; 成本还原; 先进先出

成本还原是综合逐步结转分步法中必备的处理步骤,其目的是计算出成本的真实构成,以便企业进行成本分析、加强成本控制和改进成本管理。

## 一、传统成本还原方法的局限性

在现行的成本会计教材中,成本还原的方法有两种:一是按半成品各成本项目占全部成本的比重还原;二是按所耗半成品综合成本占完工半成品总成本的比重还原。无论哪一种还原方法都建立在同一个假设基础之上,即本期某工序领用的半成品全部来自本期上一工序完工的半成品,不涉及上一工序期初库存半成品。实际上这种假设在企业生产中出现几率是非常小的,因为大部分企业的情况是,企业某工序领用的半成品可能一部分来自期初库存的半成品,另一部分来自本期完工入库的半成品,也可能全部来自期初库存的半成品。而期初库存的半成品成本结构与本期完工入库的半成品成本结构可能差异较大。在存在较大差异的情况下,如果仍然用本期完工入库的半成品成本结构为标准进行成本还原,必然导致提供的数据与真实数据之间会产生较大偏离,因而也就是失去了成本还原的价值和意义。

## 二、成本还原方法的改进例解

如何才能使成本还原既符合生产实际,又能提供较为合理准确的数据呢?笔者认为可借鉴存货发出的计价方法进行还原。现举例说明如下:

例:某企业的产品生产需经过三道生产工序,原材料在开始生产时一次性投入,制成A半成品后进入A半成品库,领用后转入下一生产工序,本月完工18件;第二道工序完工后进入B半成品库,本月完工18件;第三道工序开始前领用了16件B半成品,最后形成C产成品。半成品都在各工序生产开始时一次性投入,各工序的在产品约当产量均为50%。该企业采用综合逐步结转分步法计算

产品成本,各工序的成本计算单如表1、表2和表3所示。

**表1 第一工序(A半成品)成本计算单** 单位:元

摘要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
期初在产品生产费用	18	4	6	28
本月发生生产费用	180	76	94	350
合计	198	80	100	378
期末在产品生产费用	36	8	10	54
完工在产品生产费用	162	72	90	324
单位成本	9	4	5	18

**表2 第二工序(B半成品)成本计算单** 单位:元

摘要	半成品	直接人工	制造费用	合计
期初在产品生产费用	72	8	10	90
本月发生生产费用	324	52	70	446
合计	396	60	80	536
期末在产品生产费用	72	6	8	86
完工在产品生产费用	324	54	72	450
单位成本	18	3	4	25

**表3 第三工序(C半成品)成本计算单** 单位:元

摘要	半成品	直接人工	制造费用	合计
期初在产品生产费用	150	20	15	185
本月发生生产费用	400	88	75	563
合计	550	108	90	748
期末在产品生产费用	200	24	20	244
完工产品生产费用	350	84	70	504
单位成本	25	6	5	36

假定本期A半成品期初18件、本期入库18件、领用18件,B半成品期初16件、本期入库18件、领用16件。A、B半成品单位成本计算单如表4、表5所示。

**表 4 第一工序(A半成品)单位成本计算单**

摘要	数量 (件)	单位成本(元/件)			
		直接材料	直接人工	制造费用	小计
期初在产品	18	18	4	3	25
本期入库	18	9	4	5	18

**表 5 第二工序(B半成品)单位成本计算单**

摘要	数量 (件)	单位成本(元/件)			
		直接材料	直接人工	制造费用	小计
期初在产品	16	24	3	3	30
本期入库	18	18	3	4	25

**1. 先进先出法。**假定各工序半成品的领用都是按照先进先出的原则,也就是说,本例中第一道工序和第二道工序领用的半成品全部来自各自的期初半成品。成本还原按照各工序期初的半成品成本结构来还原。

第一次还原:直接材料=350×(24÷30)=280(元)

直接人工=350×(3÷30)=35(元)

制造费用=350×(3÷30)=35(元)

第二次还原:直接材料=280×(18÷25)=201.6(元)

直接人工=280×(4÷25)=44.8(元)

制造费用=280×(3÷25)=33.6(元)

还原后:直接材料=201.6(元)

直接人工=84+35+44.8=163.8(元)

制造费用=70+35+33.6=138.6(元)

**2. 加权平均法。**首先计算各工序半成品中各成本项目的加权平均成本,以直接材料成本项目为例,假定某工序期初在产品数量为 $Q_1$ ,本期入库在产品数量为 $Q_2$ ,期初在产品的直接材料单位成本为 $C_1$ ,本期入库在产品直接材料单位成本为 $C_2$ ,则该工序直接材料项目加权平均单位成本 $M=(Q_1 \times C_1 + Q_2 \times C_2) \div (Q_1 + Q_2)$ ,同理计算该工序直接人工项目和制造费用项目加权平均单位成本 $N$ 、 $P$ ,则该工序加权平均单位成本= $M+N+P$ 。然后依照各工序的加权平均单位成本中成本构成比例进行成本还原。

第一道工序A半成品各成本项目加权平均单位成本:

直接材料=(18×18+18×9)÷(18+18)=13.5(元/件)

直接人工=(18×4+18×4)÷(18+18)=4(元/件)

制造费用=(18×3+18×5)÷(18+18)=4(元/件)

A半成品加权平均单位成本=13.5+4+4=21.5(元/件)

第二道工序B半成品各成本项目加权平均单位成本:

直接材料=(16×24+18×18)÷(16+18)=20.8(元/件)

直接人工=(16×3+18×3)÷(16+18)=3(元/件)

制造费用=(16×3+18×4)÷(16+18)=3.5(元/件)

B半成品加权平均单位成本=20.8+3+3.5=27.3(元/件)

第一次还原:直接材料=350×(20.8÷27.3)=266.7(元)

直接人工=350×(3÷27.3)=38.5(元)

制造费用=350×(3.5÷27.3)=44.9(元)

第二次还原:直接材料=266.7×(13.5÷21.5)=167.5(元)

直接人工=266.7×(4÷21.5)=49.6(元)

制造费用=266.7×(4÷21.5)=49.6(元)

还原后:直接材料=167.5(元)

直接人工=84+38.5+49.6=172.1(元)

制造费用=70+44.9+49.6=164.5(元)

**3. 定额比例法。**该方法的基本原理是:不管某工序领用的半成品来源如何,期初库存的半成品和本期完工半成品各自领用了多少,均以半成品单位定额成本中各成本项目定额构成比例为还原分配率进行成本还原。具体计算公式为:某工序的还原分配率=上一工序半成品各成本项目单位定额÷上一工序半成品单位定额成本,还原后各成本项目金额=半成品成本项目金额×还原分配率。

假定A、B半成品的单位定额成本如表6所示。

**表 6 A、B半成品的单位定额成本** 单位:元/件

	直接材料定额	直接人工定额	制造费用定额	合计
A半成品	15	4	3	22
B半成品	20	4	4	28

第一次还原:直接材料=350×(20÷28)=250(元)

直接人工=350×(4÷28)=50(元)

制造费用=350×(4÷28)=50(元)

第二次还原:直接材料=250×(15÷22)=170.5(元)

直接人工=250×(4÷22)=45.5(元)

制造费用=250×(3÷22)=34.1(元)

还原后:直接材料=170.5(元)

直接人工=84+50+45.5=179.5(元)

制造费用=70+50+34.1=154.1(元)

### 三、改进后的各成本还原方法的评价

采用先进先出法进行成本还原比较符合半成品领用的实际情况,但需要半成品库提供详实具体的半成品领用、入库信息,只有基础数据做得较好的单位才适用;加权平均法所计算出来的各工序中各成本项目加权平均单位成本,实际上是一个折中后的平均价,计算结果准确性欠佳;定额比例法下,因为各工序单位定额成本数据已基本固定,所以各月各工序还原分配率基本不变,无须各月重新计算还原分配率,计算简单方便,从而在一定程度上减轻了财务计算工作量,但该方法仅适用于定额管理基础较好、半成品单位成本与定额成本相差不大的企业,否则会产生较大误差,影响数据的准确性。

#### 主要参考文献

湛忠灿.成本还原计算存在的问题及公式修正[J].财会月刊,2011(25).

郑宇梅,王桐岳.成本还原教学法新探[J].财会月刊,2013(8).