

| 第一章 |

总 论

知识目标

- » 理解成本的经济实质,正确区分理论成本和实际工作中的成本开支范围;
- » 了解成本核算的作用;
- » 理解成本会计的职能和任务;
- » 了解成本会计的工作组织。

技能目标

- » 能够正确地辨别理论成本和实际成本的区别;
- » 理解掌握成本会计的作用和任务,能结合实际情况正确确定成本开支范围;
- » 能够根据企业规模科学地组织成本会计工作。

第一节 成本的经济实质和作用

一、成本的经济实质

成本作为一个价值范畴,在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理,努力降低成本,无论对提高企业经济效益,还是对提高整个国民经济的宏观经济效益,都是极为重要的。而要做好成本管理工作就必须首先从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思指出,按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值,用公式来表示是: $W=c+v+m$ 。如果我们从这个商品的价值中减去剩余价值 m ,那么,在商品中剩下的只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c+v$ 的等价物或补偿价值。商品价值的这个部分,只是补偿生产该商品资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别,但两者都是商品经济。在社会主义市场经济中,企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,其基本的经营目标就是向社会提供商品,满足社会的一定需要,同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费并取得利润。只有这样,才能使企业以至整个社会得以发展。因此,商品价值、成本、利润等经济范畴,在社会主义市场经济中,仍然有其存在的客观必然性,只是它们所体现的社会经济关系与资本主义市场经济中所体现的社会经济关系不同。

在社会主义市场经济中,产品的价值仍然由三个部分组成:①已耗费的生资料转移的价值(c);②劳动者为自己劳动所创造的价值(v);③劳动者为社会劳动所创造的价值(m)。从理论上讲,上述的前两个部分,即 $c+v$,是商品价值中的补偿部分,它构成商品的理论成本。

综上所述,可以将成本的经济实质概括为:生产经营中所耗费的生资料转移的价值和劳动者为自己所创造的价值之和。

马克思关于商品产品成本的论述是对成本经济实质的高度理论概括,是考虑劳动耗费的尺度重要理论依据。但是,社会经济现象是纷繁复杂的,企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此,理论成本与实际工作中所应用到的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面:

(1) 在实际工作中,成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了使企业加强经济核算,减少生产损失,对于劳动者为社会所创造的某些价值,如财产保险费,以及一些不形成产品价值的损失性支出,如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,也计入了成本。可见,实际工作中的成本开支范围内支出,从实质上看,并不形成产品价值。因为它不是产品的生产性耗费,而是纯粹的损耗,其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求,将其计入成本,可促使企业减少生产损失。当然,对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离,必须严格限制,否则,成本的计算就失去了理论依据。

(2) 上述的“成本”概念是就企业生产经营过程中所发生的全部劳动耗费而言的,即是一个“全部成本”的概念。在实际工作中,是将其全部对象化,从而计算产品的全部成本,还是将其按一定的标准分类,部分计入产品成本,部分计入期间费用,则取决于成本核算制度。如按照我国现行企业会计制度的规定,工业企业采用制造成本法计算产品成本,从而企业生产经

营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造(生产)成本和期间费用两大部分。在这里,产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和,包括原材料费用、生产工人工资及福利费用和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用。在制造成本法下,这些费用不计入产品成本,而是直接计入当期损益。

(3) 上述理论成本的概念主要是针对商品产品成本而言的。在实际工作中为了加强企业的成本管理和正确地进行决策,涉及和应用的成本概念是多种多样的,其内涵有的已经超出了商品成本的范围,如可控成本、不可控成本、机会成本等。

二、成本的作用

成本的经济实质决定了成本在经济管理工作中具有十分重要的作用。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产的不断进行,必须对生产耗费,即资金耗费进行补偿。企业是自负盈亏的商品生产者和经营者,其生产耗费是用自身的生产成果,即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后,必须把相当于成本的数额划分出来,用以补偿生产经营中的资金耗费。这样,才能维持资金周转按原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产耗费,企业资金就会短缺,再生产就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业纯收入的依据,在一定的销售收入中,成本越低,企业纯收入就越多。可见,成本起着衡量生产耗费尺度的作用,对经济发展有着重要的影响。

(二) 成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标,企业经营管理中各方面的工作业绩,都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如,产品设计的好坏,生产工艺的合理程度,固定资产的利用情况,原材料的节约与浪费,劳动生产率的高低,产品质量的高低,产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否衔接协调等,都可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内各单位加强经济核算,努力改进管理,有效地使用人力、物力和财力,从而降低成本,不断提高经济效益。

(三) 成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业,在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段,人们还不能直接计算产品的价值,而只能计算成本,通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此,成本就成了制定产品价格的重要因素。当然,产品的定价是一项复杂的工作,应考虑的因素很多,如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等,所以产品成本只是制定产品价格的一项重要因素。

(四) 成本是企业进行决策的重要依据

在市场经济条件下,市场竞争异常激烈。努力提高企业在市场上的竞争能力和经济效益,是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点,企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策,需要考虑的因素很多,成本是主要因素之一。这是因为,在价格等因素一定的前提下,成本的高低直接影响着企业盈利的多少;而较低的成本,可以使企业在市场竞争中处于有利地位。只有及时提供准确的成本资料,才能使决策活动建

立在可靠的基础之上。

第二节 成本会计的对象

成本会计对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象,对于确定成本会计的任务、研究目的和运用成本会计的方法、更好地发挥成本会计在经济管理中的作用,有着重要的意义。

本章第一节对成本的经济实质进行了说明。从理论上讲,成本所包括的内容,也就是成本会计应该反映和监督的内容。但为了更详细、具体地了解成本会计的对象,还必须结合企业的具体生产经营过程和现行行业会计制度的有关规定来加以说明。下面以工业企业为例,说明成本会计应反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程中,即从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中,一方面制造出产品来,另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费,概括地讲,包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料,在生产过程中长期发挥作用,直至报废也不改变其实物形态,但其价值则随着固定资产的磨损,通过计提折旧的方式,逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去,构成产品生产成本的—部分;原材料等劳动对象在生产过程中或者被消耗掉,或者改变其实物形态,其价值也随之—次全部地转移到新产品中去,构成产品生产成本的—部分;生产过程是劳动者借助于劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程,通过劳动者对劳动对象的加工,才能改变原有劳动对象的使用价值,并且创造出新的价值来。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值,则以工资形式支付给劳动者,用于个人消费,因此,这部分工资也构成产品生产成本的一部分。具体来说,在产品的制造过程中发生的各种生产耗费,主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出,生产单位(如分厂、车间)固定资产的折旧,直接生产人员及生产单位管理人员的工资以及其他一些货币支出等。所有这些支出,就构成了企业在产品制造过程的全部生产费用,而为生产—定种类、—定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成,是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中,企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如,应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费以及专设销售机构的人员工资和其他经费等。所有这些都为销售本企业产品而发生的费用,构成了企业的产品销售费用。产品销售费用也是企业在生产经营过程中所发生的一—项重要费用,它的支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动,也会发生各种各样的费用。例如,企业行政管理部门人员的工资、固定资产折旧、工会经费、业务招待费、坏账损失等。这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用,也是企业在生产经营过程中所发生的一—项重要费用,其支出及归集过程,也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

此外,企业为筹集生产经营所需资金等也会发生—些费用。例如,利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。这些费用可统称为财务费用。财务费用亦是企业在生产经营过程

中发生的费用,它的支出及归集过程也应该属于成本会计反映和监督的内容。

上述的销售费用、管理费用和财务费用,与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集,直接计入当期损益,因此,它们构成了企业的期间费用。

综上所述,按照工业企业会计制度的有关规定,可以把工业企业成本会计的对象概括为:工业企业生产经营过程中发生的生产生产成本和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照各行业企业会计制度的有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分形成企业的生产经营业务成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,从现行行业企业会计制度的有关规定出发,可以把成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

以上按照现行行业会计制度的有关规定,对成本会计的对象进行了概括性阐述。但成本会计不仅应该按照现行制度的有关规定为企业正确确定利润和进行成本管理提供可靠的生产经营业务成本和期间费用信息,而且应该从企业内部经营管理的需要出发,提供多方面的成本信息。例如,为了进行短期的生产经营的预测和决策,应计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本等;为了加强企业内部的成本控制和考核,应计算可控成本和不可控成本;为了进一步提高成本信息的决策相关性,还可以计算作业成本;等等。上述按照现行行业会计制度的有关规定所计算的(包括生产经营业务成本和期间费用),可称为财务成本;为企业内部经营管理的需要所计算的,可称为管理成本。因此,成本会计的对象,总括地说应该包括各行业企业的财务成本和管理成本。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在经济管理中的功能。成本会计作为会计的一个重要分支,其基本职能同会计一样,具有反映和监督两大基本职能。但从成本会计产生和发展的历史来看,随着生产过程的日趋复杂,生产、经营管理对成本会计不断提出新的要求,成本会计的目的和功能已在基本职能之上有了进一步发展。因此,完整意义上的成本会计职能应包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等具体内容。

(1) 成本预测。成本预测是指根据成本的有关数据及其他资料,通过一定的程序和方法,对未来的成本水平及其发展趋势所作出的科学估计。成本预测可就某种产品的成本进行预测,也可就企业的总成本进行预测。通过成本预测,可以减少生产经营管理的盲目性,有利于选择最佳方案,提高成本管理的科学性与预见性。

(2) 成本决策。成本决策是指在成本预测的基础上,运用一定的专门方法,对有关方案进行比较、分析、判断,从中选出最优方案。做好成本决策对于企业正确地制定成本计划,并在执行过程中完成计划,促进企业提高经济效益具有十分重要的意义。

(3) 成本计划。成本计划是根据成本决策所确定的目标和成本预测的资料,具体规定计划期内产品的生产耗费和各种产品的成本水平,并提出为达到规定的成本水平所应采取的措施方案。成本计划是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

(4) 成本控制。成本控制是指预先制定成本标准,将实际发生的费用严格控制在限额标准之内,并及时揭示实际费用与成本标准之差,采取措施将生产费用控制在计划、预算之内。通过成本控制可以保证成本目标的实现,促使企业不断降低成本。

(5) 成本核算。成本核算是指对生产经营过程中所发生的生产费用进行审核,并按照一定的对象和标准进行归集和分配,计算出各成本计算对象的总成本和单位成本。成本核算既是对生产经营过程中发生的生产耗费进行如实反映的过程,也是进行反馈和控制的过程。通过成本核算,可以反映成本计划的完成情况,揭露生产经营中存在的问题,为制定价格提供依据,并为进行成本预测、编制下期成本计划提供可靠的资料,同时也为以后的成本分析和成本考核提供必要的依据。

(6) 成本分析。成本分析是利用成本核算及其他有关资料,分析成本水平及其构成的变动情况,系统地研究成本变动的趋势和原因,挖掘降低成本的潜力。通过成本分析,可以正确认识和掌握成本变动的规律,以便采取相应措施,改进管理,降低耗费,提高经济效益;并为编制成本计划和制定新的经营决策提供依据。

(7) 成本考核。成本考核是定期对成本计划及其有关指标实际完成情况进行总结和评价,以监督和促使企业加强成本管理责任制,履行经济责任,提高成本管理水平。成本考核一般与奖惩制度结合,以调动各责任人努力完成目标成本的积极性。

成本会计的各项职能是相互联系、相互依存的。成本预测是成本决策的前提,成本决策既是成本预测的结果,又是制定成本计划的依据;成本计划是成本决策所确定的目标的具体化;成本控制是对成本计划的实施进行的监督,是实现成本决策既定目标的保证;成本核算是对成本计划是否完成的检验;成本分析是对计划完成与否的原因进行的检查;成本考核是实现成本计划的重要手段。这一系列职能中,成本核算是基础,没有成本核算,其他各项职能都无法进行。

二、成本会计的任务

成本会计的任务是成本会计职能的具体化,也是人们期望成本会计应达到的目的和对成本会计的要求。从整体意义上说,成本会计的根本任务是促进企业尽可能节约生产经营过程中物化劳动和活劳动的消耗,不断提高经济效益。具体来说,成本会计的任务主要有以下几个方面:

(一) 进行成本预测,参与经营决策,编制成本计划,为企业有计划地进行成本管理提供基本依据

在社会主义市场经济中,企业应在遵守国家的有关政策、法令和制度的前提下,按照市场经济规律的要求,正确地组织自己的生产经营活动。为此,企业必须在经营管理中加强预见性和计划性。也就是说,面对市场,企业应在分析过去的基础上,科学地预测未来,周密地对自身的各项经济活动实行计划管理。就企业的成本管理工作来说,它是一项综合性很强、涉及面很广的管理工作,仅靠财会部门和成本会计工作是难以完成的。但成本会计作为一项综合性很强的价值管理工作,应充分发挥自己的优势,在成本的计划管理中,发挥主导作用。为了有计划地进行企业成本管理工作和有效地对费用开支进行控制,成本会计工作应在企业各有关方面的配合下,根据历史成本资料、市场调查情况以及其他有关方面(如生产、技术、财务等)的资料,采用科学的方法来预测成本水平及其发展趋势,拟订各种降低成本的方案,从而

进行成本决策,选出最优方案,确定目标成本;然后再根据目标成本编制成本计划,制定成本费用控制标准以及降低成本应采取的主要措施,以作为对成本实行计划管理,建立成本管理责任制,开展经济核算和控制费用支出的基础。

(二) 加强成本控制,努力节约开支,不断降低成本

企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者,应贯彻增产节约的原则,加强经济核算,不断提高自己的经济效益。这是社会主义市场经济对企业的客观要求,在这方面成本会计担负着极为重要的任务。因此,成本会计必须以国家有关成本费用开支范围和开支标准及企业的有关计划、预算、规定、定额等为依据,严格控制各项费用的开支,监督企业内部各单位严格按照计划、预算和规定办事,并积极探索节约开支、降低成本的途径和方法,以促进企业经济效益的不断提高。

(三) 加强成本核算,及时、准确地为企业的经营管理提供有用信息

按照国家有关法规、制度的要求和企业经营管理的需要,及时、正确地进行成本核算,提供真实、有用的成本信息,是成本会计的基本任务。这是因为,成本核算所提供的信息,不仅是企业正确地进行存货计价、正确地确定利润和制定产品价格的依据,同时也是企业进行成本管理的基本依据。在成本管理中,对各项费用的监督与控制主要是在成本核算过程中,利用有关核算资料进行的;成本预测、决策、计划、考核、分析等也是以成本核算所提供的成本信息为基本依据的。

(四) 考核成本计划的完成情况,积极开展成本分析,提高成本管理水平

在企业的经营管理中,成本是一个极为重要的经济指标,它可以综合反映企业以及企业内部有关单位的工作业绩。因此,成本会计必须按照成本计划等的要求,进行成本考核,肯定成绩,找出差距,鼓励先进,鞭策落后。同时,成本也是综合性很强的指标,其计划的完成情况是诸多因素共同作用的结果。因此,在成本管理工作中,还必须认真、全面地开展成本分析工作。通过成本分析,揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度,以便正确评价企业以及企业内部各有关单位在成本管理工作中的业绩和揭示企业成本管理工作中的问题,从而促进成本管理工作的改善,提高企业的经济效益。

第四节 成本会计的基础工作和组织

一、成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是保证成本会计工作正常进行的前提条件。不重视基础工作,成本会计工作就不能顺利开展,难以保证其工作质量,也就无法完成预期的任务。

(一) 建立和健全原始记录制度

原始记录是反映企业生产、技术和经营活动实际情况的最初书面凭证。它是按照规定的格式,对企业生产、技术、经营活动中材料的领用和耗费、工时的耗费、生产设备的运转、动力的消耗、费用的开支、废品的发生、产品质量的检验、在产品在生产过程中的转移、产成品和自制半成品的交库等,进行直接记录的凭证。建立严格的原始记录制度,制定合理的凭证传递

流程,对加强企业管理、准确计算产品成本具有重要意义。

原始记录的种类很多,与成本会计有关的原始记录,包括以下内容:①反映物资方面的原始记录,如限额领料单、领料单、补料单、退库单、废料回收(交库)单、自制原材料入库单等;②反映生产方面的原始记录,包括生产品令通知单,产量与工时记录单,停工通知单,废品通知单,劳务委托书,完工通知单,半成品入库、调拨、报废及盈亏报告单,在产品转移交接单,能源耗用记录单等;③反映产成品方面的原始记录,如产成品入库单、产成品盈亏报告单等;④反映人力资源方面的原始记录,包括职工录用通知单、职工调动通知单、请假单、考勤记录表、加班加点申请书及记录单、工资和奖金支付单等;⑤反映财务方面的原始记录,包括现金支付凭证、报销单、发票等。

企业应健全原始记录制度,制定各种原始记录的传递程序,包括凭证传递所流经部门、各部门对凭证的处理程序等。为了清楚地反映凭证的流程,这种凭证传递流程最好用流程图来表示。原始记录要符合成本管理的要求,有利于班组经济核算的开展,力求简明,讲求实效,并根据实际使用情况及时修改,以充分发挥其作用。

(二) 建立和健全物资的计量和验收制度

做好物资的计量、验收、领发和盘点工作,是正确计算成本的重要前提,也是进行成本控制的基本条件。

企业一切物资的收发都要经过计量、验收并办理必要的凭证手续。为此,第一,要提高人们对这项工作重要意义的认识,同时还应根据不同的计量对象,配置必要的计量器具;第二,应该设置专职的质量检验机构,辅之以群众性的质量把关活动,形成专职机构与群众检查相结合的质量检验制度;第三,应建立计量仪器和器具的管理与定期检查制度。

领发材料、半成品、工具等物资,都要有严格的手续和制度。有消耗定额的,按定额发料;没有消耗定额的,可按限额控制。对于每月或每批生产剩余的物资应及时办理退库手续或结转到下期继续使用,以便如实反映计入产品成本的物资消耗。库存物资进出频繁,应定期进行清查盘点,做到账实相符,以保护财产物资的安全。

(三) 建立和健全定额管理制度

定额是指企业在生产经营过程中,对人力、物力、财力的消耗及占用所制定的数量标准。科学先进的定额是企业编制计划的依据,也是评价企业业绩的基础,是进行成本控制和成本分析的客观尺度,因此,加强定额管理具有重要的意义。

与成本有关的定额按其内容可分为:①劳动定额,如工时定额、产量定额、出勤率等;②材料、动力、工具消耗定额,如原材料消耗定额、材料利用率、材料损耗率等;③费用定额,如有关制造费用或管理费用的限额;④质量定额,如产品合格率、一级品率、废品率、返修率等;⑤固定资产利用定额,如设备利用率、固定资产利用率等。

各项定额制定的基本方法有经验统计法和技术分析法两种。企业究竟采用哪种比较合适,这要从实际出发,根据需要与可能的条件来确定。但是无论采用何种方法,制定的定额都必须是既要先进,又要切合实际,并应随着企业生产技术条件的变化和管理水平的提高而定期修订,否则定额就失去了应有的控制作用。

(四) 建立和健全内部结算价格制度

科学地制定内部结算价格,有利于贯彻推行成本责任制,正确考核企业内部各单位的业绩,也便于成本计划和成本控制工作的开展。内部结算价格是指企业内部各单位之间计价结

算的价格。对于原材料、辅助材料、燃料、动力、在产品、半成品和各种劳务等,都要制定合理的内部结算价格。这就要求制定的内部结算价格既要保证企业整体利益与内部各单位利益的一致性,又要兼顾内部各单位的利益,使各单位都感到公平合理,可以接受。企业内部价格的制定涉及企业各个方面,应由有关部门共同协作来制定。

内部结算价格的制定,通常是以产品计划单位成本为准,也有些单位以产品计划单位成本加上一定的利润作为结算价格。后一种方法能调动提供产品或劳务单位的积极性,但是由于所加利润额的多少受主观因素的影响较大,对内部各单位的业绩考评准确性有一定影响,也不便于计算最终产品的实际成本。总之,不论采用哪种方法制定内部结算价格,都应保持相对稳定,但也要根据企业生产经营情况的变动而定期予以调整。内部价格应由企业统一颁布,各单位应严格执行,不能擅自改变价格标准。

必须指出,做好成本会计工作,除了要建立和健全以上各项基础工作以外,还必须提高全员的成本意识和素质,不但成本会计人员要提高成本意识和素质,而且其他人员也要提高成本意识和素质,特别是工程技术人员更要增强成本意识和素质,把经济性和技术性很好地结合起来,这是完成成本会计任务的重要保证。

二、成本会计工作的组织

成本会计工作的组织主要包括:设置成本会计机构,配备必要的成本会计人员,制定成本会计制度等。

(一) 设置成本会计机构

成本会计机构,是指负责组织领导和从事成本会计工作的职能部门。设置成本会计机构应明确企业内部对成本会计的要求及成本会计应承担的职责和任务,必须与企业体制、企业组织机构和会计工作组织相适应;必须与企业业务的特点和规模大小相协调;必须与经营特点和管理要求相适应。体现精简高效的原则必须要适应成本会计工作的内容和目的,贯彻落实经济责任制。关于成本会计的职能机构,在大中型企业单设成本处(成本部)或成本科,也有企业在会计机构中设置成本部或成本组;至于规模小的企业,一般是在会计部门中指定一些人专门负责成本会计工作。

公司本部或厂部(以下简称厂部)成本会计职能机构是成本会计的综合部门,主要任务是:组织成本的集中统一管理,为企业领导提供各种成本信息;进行成本预测和决策,编制企业成本计划,并分解下达给各部门和各车间;实行成本控制,监督生产费用支出,准确地核算全厂产品成本;检查和考核工厂成本计划的执行情况,开展成本综合分析;组织车间成本核算和管理,加强对班组经济核算的指导和帮助;制定全厂成本会计制度,不断总结和推广成本管理与降低成本方面的先进经验。

成本会计工作在厂部成本职能部门和企业内部各单位之间,可以采用集中工作和分散工作两种不同的组织形式。在集中工作的形式下,企业一切成本会计业务,都集中在厂部成本职能部门进行,车间、其他部门一般只负责提供原始资料。在这种方式下,各车间、其他有关部门一般只配备专职或兼职的核算员。这种形式可以供厂部成本部门集中用电子计算机进行成本数据处理,及时掌握企业成本信息;还可以使成本核算资料集中在厂部成本部门,减少核算层次,精简工作人员;但这样做不便于企业内部其他单位掌握和控制成本或费用支出,不利于调动它们控制成本费用、提高成本效益的积极性。在分散工作的形式

下,车间成本或部门费用支出的计划、核算和分析等,一般由这些单位的成本部或负责成本工作的人员担任;厂部成本部门主要负责成本数据的汇总,处理不便于分散到各单位去进行的成本工作以及对各单位成本会计工作进行业务监督和指导。采用分散工作形式,可以使成本工作更好地与各车间、各部门的生产经营管理结合起来,使各车间、各部门能够及时了解本单位的成本水平及其升降情况,更加直接有效地控制成本或费用,有利于降低成本水平。但是,这种组织形式增加了成本会计工作层次和工作人员。企业应采用哪一种组织形式,要从有利于更好地完成成本会计任务出发,并根据企业规模的大小和经营管理水平等条件来决定。

(二) 配备必要的成本会计人员

在成本管理机构和,配备适当数量思想品德优秀、精通业务的成本会计人员是做好成本会计工作的关键。成本会计工作要求从事该项业务的人员,应具备一定的职业道德,要求成本会计人员具备脚踏实地、实事求是、敢于坚持原则的作风和高度的敬业精神。就业务素质而言,要求成本会计人员不仅要具备较为全面的会计知识,而且要掌握一定的生产技术和经营管理方面的知识。

现代成本会计工作不仅仅局限于计划、核算和考核,同时还要进行成本技术经济分析和成本效益分析,尤其是要把预测和决策放在重要地位。所以,成本会计人员要熟练掌握现代成本会计的理论和方法,学会分析、预测和决策,使成本会计工作在企业提高经济效益中起参谋作用。

现代成本会计电算化是一种必然的发展趋势。企业成本会计工作以电子计算机为手段,对于及时、准确地进行成本预测、决策和核算,有效地实施成本控制,全面地考核、分析成本,都具有重要意义。这就要求成本会计人员学会使用电子计算机进行信息处理,以适应经济发展对成本会计越来越高的要求。

(三) 制定和推行合理的成本会计制度

成本会计制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的规范和依据,是做好成本会计工作的重要条件。企业成本会计制度要以会计准则、财务通则和企业会计制度的有关规定为依据;要体现社会主义市场经济的要求,根据宏观调控需要来制定;要适应企业的生产特点以及内部经营管理的具体要求,同其他有关规章制度相协调;要深入实践调查研究,发动群众讨论,在认真总结经验的基础上加以制定。

成本会计制度的内容包括对成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等作出规定,一般应包括:①关于成本开支范围的规定;②关于成本预测和决策的制度;③关于目标成本制定、成本计划编制的制度;④关于成本控制、成本分析和成本考核的制度;⑤关于成本核算和成本报表的制度;⑥关于成本基础工作的制度;⑦成本岗位责任制;⑧其他有关成本会计的规定。

这里主要介绍成本岗位责任制。成本岗位责任制是会计人员岗位责任制的重要组成部分。成本岗位可以是一人一岗或一岗多人;在规模较小的企业,也可以一人多岗,即除了担任成本岗位工作之外,还负责其他工作。成本岗位责任制的具体内容如下:

(1) 拟定成本会计制度。根据国家发布的《企业会计准则》和《企业会计制度》的有关规定,结合本单位生产经营的特点和管理的需要,拟定本单位的成本会计有关制度。

(2) 制定目标成本,编制成本、费用计划。按照产品预计销售收入目标利润,制定目标成

本;在此基础上,根据本单位的生产经营计划和成本降低任务,结合本单位的实际情况,挖掘降低成本、费用的潜力,编制成本、费用计划;按年、季、月将指标分解,层层落实,实行归口分级管理,严格控制成本、费用的支出,组织成本、费用计划的实现。

(3) 加强成本管理的基础工作。积极会同有关部门,建立健全各项原始记录、定额管理和计量检验制度,为正确计算成本、加强成本管理提供可靠的依据。

(4) 核算产品成本,正确归集、分配生产费用。根据实际产量,实际消耗的材料、人工、费用,计算产品的实际成本。采用计划成本、定额成本进行日常核算的,应正确计算成本差异,并应按照规定办法按月调整为实际成本。要划清产品成本和期间成本的界限;要划清本期成本和下期成本的界限,不得任意待摊和预提费用;要划清在产品成本和产成品成本的界限,不得任意压低或提高在产品成本;要划清可比产品和不可比产品的界限,不得虚夸可比产品成本降低额。凡是制度规定不准列入成本开支的,都不得计入产品成本。按确定的成本、费用项目和成本核算对象,登记成本、费用明细账。

(5) 编制成本、费用报表,进行成本、费用的分析和考核。根据账簿记录、成本计划和上年的成本、费用等有关资料,编制各种成本、费用报表,并分析成本、费用计划的执行情况和升降原因,预测成本发展趋势,对照成本、费用资料,提出降低成本、费用的途径和加强成本管理的建议。

(6) 协助管理质量成本。协助有关部门做好事先的质量成本决策、日常的质量成本控制以及事后的质量成本核算与分析工作,在提高产品质量的同时,降低产品质量成本。

(7) 协助管理在产品 and 自制半成品。协助有关部门建立在产品台账和半成品登记簿。对在产品的内部转移和半成品的出库入库,都要认真登记。对在产品和自制半成品要定期盘点,做到账实相符。

(8) 开展部门、车间和班组经济核算。根据分解下达的成本、费用计划指标,层层落实到班组或个人,采取多种形式,开展部门、车间、班组的群众性经济核算,贯彻经济责任制。



思考练习

一、单项选择题

- 成本是产品价值中的()部分。
 - $c+v+m$
 - $c+v$
 - $v+m$
 - $c+m$
- 产品成本从耗费角度看是指商品生产中所耗费的物化劳动和活劳动中必要劳动价值,根据这个定义,下列不属于产品成本内容的是()。
 - 生产用设备折旧
 - 生产工人工资
 - 原材料的生产耗费
 - 向银行借款发生的利息支出
- 一般来说,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容()。
 - 是有一定差别的
 - 是相互一致的
 - 是不相关的
 - 是可以相互替代的
- 下列各项中,不属于“理论成本”的是()。
 - 原材料费用
 - 生产工人工资

C. 废品损失

D. 期间费用

二、多项选择题

1. 成本会计的工作组织主要包括()。
 - A. 健全成本会计机构
 - B. 配备成本会计人员
 - C. 制定和推行合理的成本会计制度
 - D. 正确进行成本核算
2. 成本会计的专门方法有()。
 - A. 成本预测与成本决策
 - B. 成本计划
 - C. 成本控制
 - D. 成本核算与成本分析
3. 构成商品的理论成本有()。
 - A. 已耗费的生产资料转移价值
 - B. 劳动者为社会劳动所创造的价值
 - C. 劳动者为自己劳动所创造的价值
 - D. 剩余劳动所创造的价值
4. 一般来说,企业组织成本会计工作应根据()。
 - A. 本单位生产经营特点
 - B. 本单位生产规模的大小和机构设置
 - C. 成本管理的要求
 - D. 有关方面了解企业经营状况的需要

三、判断题

1. 产品生产成本是企业为生产产品而发生的各种耗费,包括管理费用。 ()
2. 期间费用一般应分配计入产品成本。 ()
3. 成本核算是基础,没有成本核算,其他职能无法实行。 ()
4. 成本会计是为编制财务会计报表提供成本信息的。 ()
5. 在实际工作中,成本的开支范围是由企业结合自身生产经营的特点来界定的。 ()

第二章

工业企业成本会计核算的流程

知识目标

- » 掌握工业企业产品成本核算的原则和要求；
- » 掌握工业企业费用要素；
- » 理解费用的各种分类及分类之间的相互关系；
- » 掌握成本核算的一般程序及涉及的主要会计科目。

技能目标

- » 能够熟练地运用费用的各种分类标准进行费用划分；
- » 能够熟练地对工业企业进行成本核算。

第一节 工业企业成本核算的原则和要求

一、成本核算的要求

成本核算过程,既是对生产经营过程中各种耗费发生进行归类反映的过程,也是为满足企业管理要求进行信息反馈的过程,还是对成本计划的实施进行检验和控制的过程。可见成本核算不仅是成本会计的基本任务,同时也是企业经营管理的重要组成部分。因此,为了充分发挥成本核算的作用,在成本核算工作中,除了做好成本核算的基础工作以外,还应贯彻实现以下各项要求:

(一) 正确划分各项费用界限★

为了正确地进行成本核算,正确地计算产品成本和期间费用,必须正确划分五个方面的费用界限:

1. 正确划分应否计入产品成本和期间费用的界限

工业企业的经济活动是多方面的,其支出的用途不尽相同。而不同用途的支出,其列支的项目应该不同。因而,在成本核算时不能把企业所有的费用支出都计入到产品成本和期间费用及生产经营管理费用中,而必须按其用途进行合理的划分,以保证成本费用的真实性、客观性。划分的原则和要求是:用于产品生产和销售、用于组织和管理生产经营活动以及用于筹集生产经营资金的各种费用,即收益性支出,应计入成本、费用;而对于资本性支出或不是由于企业日常生产经营活动而发生的费用支出,如企业构建固定资产、无形资产和其他资产的支出,对外投资的支出,固定资产盈亏和清理损失,非正常原因的停工损失和自然灾害损失,被没收的财务损失,支付的滞纳金、违约金、罚款以及企业的捐赠、赞助支出等,都不应计入产品成本、费用。企业既不应乱计成本、费用,将不属于生产经营管理的费用列入成本、费用,也不得将应计入成本、费用的生产经营管理费用不计入或少计入成本、费用。乱计成本、费用,会减少企业利润,进而减少国家财政收入;少计成本、费用,则会虚增企业利润,造成超额分配,使企业的生产经营管理耗费得不到补偿,进而影响企业生产顺利进行。

2. 正确划分生产费用与期间费用的界限

工业企业日常生产经营中所发生的各项耗费,其用途和计入损益的时间是有所不同的。用于产品生产的费用形成产品成本,并在产品销售后作为产品销售成本计入企业损益;由于当月投产的产品不一定当月完工,当月完工的产品也不一定当月销售,因而,当月的生产费用往往不是计入当月产品销售成本。而本月发生的销售费用、管理费用和财务费用,则是作为期间费用,直接计入当月损益。因此,为了正确计算产品成本和期间费用,正确计算企业各月份的损益,必须正确地划分产品生产费用和各项期间费用的界限。应当防止混淆产品生产费用与期间费用的界限,借以调节各月产品成本和各月损益的错误做法。

3. 正确划分各月份的费用界限

成本核算是建立在权责发生制基础上的。因此,为了按月分析和考核成本计划的执行情况和结果,正确计算各月损益,还必须正确划分各月份的费用界限。划分的基本要求是:应由

本月成本、费用负担的费用都应在本月入账,计入本月的产品成本和期间费用;不应由本月成本、费用负担的费用,一律不得列入本月的产品成本和期间费用。根据这项要求,在成本核算过程中,凡本月发生的费用,都要在本月入账,不允许将其延至下月入账;另外,对应由本月和以后月份成本、费用负担的待摊费用或预提费用,要根据其受益期限,分别摊提到本月和以后月份,以便正确地反映各月份的成本、费用水平。正确划分这方面的费用界限是准确计算各月产品成本和期间费用的基础。应该防止利用费用待摊和预提的办法人为调节各个月份的成本、费用或损益的错误做法。

4. 正确划分各种产品的费用界限

对于生产两种及两种以上产品的生产企业,还要对计入当月产品成本的生产费用在各有关产品之间进行划分,以便分析和考核各种产品成本计划或成本定额的执行情况。凡属于某种产品单独发生,能直接计入该种产品的费用,均应直接计入该种产品成本;凡属于几种产品共同发生,不能直接计入某种产品的费用,则应采用适当的分配方法,分配计入这几种产品的成本。要如实反映各种产品的耗费,不能人为地在不同产品之间,特别是盈利产品与亏损产品之间、可比产品与不可比产品之间任意转移生产费用,借以掩盖成本超支或以盈补亏的错误做法。

5. 正确划分完工产品与在产品的费用界限

在月末计算产品成本时,如果某种产品已全部完工,那么,这种产品的各项生产费用之和就是这种产品的完工产品成本;如果某种产品均未完工,那么,这种产品的各项生产费用之和,就是这种产品的月末在产品成本;如果某种产品既有完工产品,又有在产品,则应将这种产品的各项生产费用,采用适当的分配方法在完工产品与月末在产品之间进行分配,分别计算完工产品成本和月末在产品成本。应该防止任意提高或降低月末在产品成本,人为地调节完工产品成本的错误做法。

在成本核算过程中正确划分上述五个方面费用界限,是产品成本的计算和各项期间费用的归集过程。在这一过程中,应贯彻受益原则,即何者受益何者负担费用,何时受益何时负担费用;负担费用的多少应与受益程度的大小成正比。因此,正确划分各种费用界限是保证成本、费用正确核算的关键,也是检查和评价成本、费用核算工作是否正确合理的重要标准。事实上,成本、费用的核算过程,也就是正确划分这五个方面费用界限的过程。

(二) 正确确定财产物资的计价和价值结转方法

工业企业的生产过程,同时也是各种劳物耗费过程。在各种劳物耗费中,财产物资的耗费(即生产资料价值的转移)占有相当的比重。因此,合理确定企业财产物资计价和价值结转方法会对成本计算的正确性产生重要的影响。企业财产物资计价和价值结转方法主要包括:固定资产原值的计算方法、折旧方法、折旧率的种类和高低;固定资产修理费用是否采用待摊或预提方法以及摊提期限的长短等。其基本要求是:凡是国家有统一规定的,应采用统一规定的方法;国家没有统一规定的,企业要根据财产物资的特点,结合管理要求合理选用,而且一经确定不得随意改变。要防止通过任意改变财产物资计价和价值结转方法来调节成本和费用的错误做法。

(三) 选用适当的成本计算方法

产品成本是在生产过程中形成的,产品的生产工艺过程和生产组织不同,所采用的产品成本计算方法也应该有所不同。计算产品成本是为了加强成本管理,因而还应该根据管理要

求的不同,采用不同的产品成本计算方法。因此,企业只有按照产品生产特点和管理要求,选用适当的成本计算方法,才能正确及时地计算产品成本,为成本管理提供有用的成本信息。

二、产品成本核算原则

企业生产经营管理的重要信息资料,即产品成本,其核算是提供其信息资料的手段。为了使产品成本信息资料符合规定,达到正确、真实和及时的要求,核算必须讲究质量。要提高成本核算质量,必须要遵守成本核算的原则。产品成本核算原则主要有以下几个:

(一) 实际成本核算原则

企业进行产品成本核算时,可以采用不同的计价方法进行,如计划成本、定额成本、标准成本等。但在最后计算产品成本时,必须调整为实际成本,这是成本核算的基本原则。因为只有按实际成本核算,才能减少成本计算的随意性,才能使成本信息保持其客观性和可验证性。实际成本核算原则在应用上主要体现为三个方面要求:一是某项成本发生时,按发生时实际耗费数确认;二是完工入库的产品成本按实际负担额计价;三是由当期损益负担的销售产品成本,也要按实际数结账。

(二) 可靠性原则

产品成本内容包括劳动力耗费、劳动资料耗费和劳动对象耗费等多个方面,涉及面广,带来了核算的复杂性,也为虚假核算提供了方便。为了使产品成本信息真实,对其核算要求应遵循可靠性原则。可靠性原则包括真实性和可核实性两个方面内容。真实性是指核算出的成本数据与客观的经济事项相一致,没有任何掺假或人为提高、降低成本的成分;可核实性是指同一成本核算资料按一定原则由不同成本会计人员计算,得出的结果应该相同。

(三) 重要性原则

产品成本的构成要素尽管很多,但每一要素在整个成本中占的分量和对成本管理所起的作用差别却很大。从成本核算效益考虑,在成本核算过程中就不应对每一成本构成要素的核算都要求十分准确,这就提出成本核算重要性原则要求。成本核算重要性原则指的是对成本中重要的内容应作为重点项目单独反映并力求准确,而对次要的、在成本项目中所占比例很小的内容则从简处理。

(四) 及时性原则

成本资料主要是为企业内部管理服务的,但对外报告中也涉及成本信息,如资产负债中的未分配利润项目和利润表中的相关项目。因此,无论对内从成本分析和成本考核看,还是对外从按期编制会计报表来说,都对成本核算提出了及时性原则要求。及时性原则的要求包括:成本项目发生时,能及时进行会计处理;当企业高层管理者提出一些特殊成本信息要求时,能及时提供;按期编制财务报表时,能及时提供成本资料。

(五) 一致性原则

成本核算是成本分析、成本考核的基础。成本分析、成本考核不仅分析考核本期计划完成情况,还要与上期实际进行对比分析,以考核成本变动情况,这对成本核算所采用的成本计算方法及其与成本核算有关的会计处理方法等提出了一致性原则要求。这里的一致性原则是指成本核算中所涉及的成本核算对象、成本项目、成本计算方法以及会计处理方法前后期应一致,目的是保证前后期成本信息的可比性,提高成本信息的利用程度。一致性原则的要

求包括四方面内容:一是某项成本要素发生时,确认该要素水平的方法前后期应一致,如耗用材料计算方法、折旧计提方法等;二是成本计算过程中所采用的费用分配方法前后期应一致,如制造费用分配方法、材料费用分配方法等;三是同一产品的成本计算方法前后期应一致,如品种法、分批法、分步法等,前期选定一种方法后,后期不应随意变更;四是成本核算对象、成本项目的确定前后期应一致。当然,一致性并不是绝对的,它有一个时间的要求。

另外,在成本核算过程中,还要遵守财务会计中所讲的权责发生制原则。

第二节 工业企业费用要素

产品成本是对象化的费用集合,因此,为科学地进行成本管理,正确计算产品成本和期间费用,需要对种类繁多的费用进行合理分类。费用可以按不同的标准分类,其中最基本的是按费用的经济内容和经济用途分类。

一、费用按经济内容分类▲★

工业企业发生的各种费用按其经济内容分类,可划分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。这三类可称为费用的三大要素。为了具体反映各种费用的构成和水平,还应在此基础上,将其进一步划分为以下九个费用要素:

(1) 外购材料。外购材料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件和低值易耗品等。

(2) 外购燃料。外购燃料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的各种固体、液体和气体燃料。

(3) 外购动力。外购动力是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外单位购进的各種动力。

(4) 工资。工资是指企业应计入产品成本和期间费用的职工工资。

(5) 提取的职工福利费。提取的职工福利费是指企业根据规定按工资总额的一定比例计提的、应计入产品成本和期间费用的职工福利费。

(6) 折旧费。折旧费是指企业按照规定的固定资产折旧方法计算提取的折旧费用。

(7) 利息支出。利息支出是指企业应计入财务费用的借入款项的利息支出减利息收入后的净额。

(8) 税金。税金是指应计入企业管理费用的各种税金,如房产税、车船税、土地使用税、印花稅等。

(9) 其他支出。其他支出是指不属于以上各要素但应计入产品成本或期间费用的费用支出,如差旅费、租赁费、外部加工费以及保险费等。

按照以上费用要素反映的费用,称为要素费用。将费用划分为若干要素分类核算的作用是:可以反映企业一定时期内在生产经营中发生了哪些费用,数额各是多少,据以分析企业各个时期各种费用的构成和水平。这种分类反映了企业生产经营中外购材料和燃料费以及职工工资的实际支出,因而可以为企业核定储备资金定额、考核储备资金的周转速度以及编制材料采购资金计划和劳动工资计划提供资料。但是,这种分类不能说明各项费用的用途,因而不便于分析各种费用的支出是否节约、合理。因此,对于工业企业的这些费用还必须按其经济用途进行分类。

二、费用按经济用途分类▲★

工业企业各种费用按经济用途,可分为计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的期间费用。

(一) 生产费用按经济用途分类

计入产品成本的生产费用在产品生产过程中的用途也不尽相同。有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。因此,为具体反映计入产品成本的生产费用的各种用途,提供产品成本情况的资料,还应将其进一步划分为若干个项目,即产品生产成本项目。产品生产成本项目,简称产品成本项目或成本项目,就是生产费用按其经济用途分类核算的项目。工业企业一般应设置以下几个成本项目:

(1) 原材料也称直接材料,是指直接用于产品生产、构成产品实体的原料、主要材料以及有助于产品形成的辅助材料费用。

(2) 燃料及动力也称直接燃料及动力,是指直接用于产品生产的各种燃料和动力费用。

(3) 生产工资及福利费也称直接人工,简称工资及福利费,是指直接参加产品生产的工人工资及福利费。

(4) 制造费用是指间接用于产品生产的各项费用以及虽直接用于产品生产,但不便于直接计入产品成本,因而没有专设成本项目的费用(如机器设备的折旧费用)。制造费用包括企业内部生产单位的管理人员工资及福利费、固定资产折旧费、修理费、租赁费(不包括融资租赁费)、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、保险费、设计制图费、实验检验费、劳动保护费、季节性或修理期间的停工损失以及其他制造费用。

(二) 期间费用按经济用途的分类

工业企业的期间费用按照经济用途可分为:

(1) 销售费用。销售费用是指企业在产品销售过程中发生的费用以及为销售本企业产品而专设的销售机构的各项经费,包括运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。

(2) 管理费用。管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的各项费用,包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费、排污费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失)、计提的坏账准备和存货跌价准备等。

(3) 财务费用。财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

(三) 生产费用的其他分类

1. 生产费用按与生产工艺的关系分类

计入产品成本的各项生产费用,按与生产工艺的关系,可以分为直接生产费用和间接生

产费用。直接生产费用是指由生产工艺本身引起的、直接用于产品生产的各项费用,如原料费用、主要材料费用、生产工人工资和机器设备折旧费等。间接生产费用是指与生产工艺没有联系,间接用于产品生产的各项费用,如机物料消耗、辅助工人工资和车间厂房折旧费等。

2. 生产费用按计入产品成本的方法分类

计入产品成本的各项生产费用,按计入产品成本的方法,可以分为直接计入费用(一般称为直接费用)和间接计入(或称分配计入)费用(一般称为间接费用)。直接计入费用是指可以分清哪种产品所耗用、可以直接计入某种产品成本的费用。间接计入费用,是指不能分清哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本,而必须按照一定标准分配计入有关的各种产品成本的费用。

生产费用按与生产工艺的关系分类和按计入产品成本的方法分类之间既有区别又有联系。它们之间的联系表现在:直接生产费用在多数情况下是直接计入费用,如原料、主要材料费用大多能够直接计入某种产品成本;间接生产费用在大多数情况下间接计入费用,如机物料消耗大多需要按照一定标准分配计入有关的各种产品成本。但它们毕竟是生产费用的两种不同分类,直接生产费用与直接计入费用,间接生产费用与间接计入费用不能等同。

此外,费用还有其他的分类方法,如费用按与产量的关系可分为变动费用(变动成本)和固定费用(固定成本)。此部分内容在后面章节详细讲解。

第三节 工业企业成本核算的基本程序

一、成本核算的基本程序

成本核算的一般程序是指对企业在生产经营过程中发生的各项费用,按照成本核算的要求,逐步进行归集和分配,最后计算出各种产品的成本和各项期间费用的基本过程。根据前述的成本核算要求和费用的分类,可将成本核算的一般程序归纳如下:

(一) 确定成本计算对象

成本计算对象是生产费用的承担者,即归集和分配生产费用的对象。确定成本计算对象是计算产品成本的前提。由于企业的生产特点、管理要求、规模大小、管理水平的不同,企业成本计算对象也不相同。对制造企业而言,产品成本计算的对象,包括产品品种、产品批别和产品的生产步骤三种。企业应根据自身的生产特点和管理要求,选择合适的产品成本计算对象。

(二) 确定成本项目

如前所述,成本项目是指生产费用要素按照经济用途划分成的若干项目。通过成本项目,可以反映成本的经济构成以及产品生产过程中不同资金耗费情况。因此,企业为了满足成本管理的需要,可在直接材料、直接人工、制造费用三个成本项目的基础上进行必要的调整,如单设其他直接支出、废品损失、停工损失等成本项目。

(三) 确定成本计算期

成本计算期是指成本计算的间隔期,即多长时间计算一次成本。产品成本计算期的确定,主要取决于企业生产组织的特点。通常,在大量、大批生产情况下,产品成本的计算期间

与会计期间相一致;在单件、小批量生产的情况下,产品成本的计算期间则与产品的生产周期相一致。

(四) 审核生产费用

对生产费用进行审核,主要是确定各项费用是否应该开支,开支的费用是否应该计入产品成本。

(五) 生产费用的归集和分配

生产费用归集和分配就是将应计入本月产品成本的各种费用要素在各有关产品之间,按照成本项目进行归集和分配。归集和分配的原则为:产品生产直接发生的生产费用直接作为产品成本的构成内容,直接记入该产品成本;为产品生产服务发生的间接费用,可先按发生地点和用途进行归集汇总,然后分配计入各受益产品。产品成本计算的过程也就是生产费用的汇总和分配过程。

(六) 计算完工产品成本和月末在产品成本

对既有完工产品又有月末在产品的产品,应将计入各该产品的生产费用,在其完工产品和月末在产品之间采用适当的方法进行划分,求得完工产品和在产品的成本。

二、成本核算的主要会计科目▲

为了进行产品成本核算,企业一般应设置一定的总账账户及必要的明细账户。总账账户一般设置“生产成本”账户,用以核算企业进行产品生产(包括产成品、自制半成品和提供劳务等)、自制材料、自制设备、自制工具等所发生的各项生产费用。因此,企业一般应设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“长期待摊费用”等科目。如果需要单独核算废品损失,还应设置“废品损失”科目。下面对成本核算的主要会计科目分别加以介绍:

(一) “基本生产成本”科目

基本生产是指为完成企业主要生产目的而进行的商品产品生产。为了归集生产所发生的各种生产费用,计算基本生产产品成本,应设置“基本生产成本”科目。该科目借方登记企业为进行基本生产而发生的各种费用;贷方登记转出的完工入库的产品成本;余额在借方,表示基本生产的在产品成本,即基本生产在产品占用的资金。“基本生产成本”科目应按产品品种或产品批别、生产步骤等成本计算对象设置产品成本明细分类账(或称基本生产明细账、产品成本计算单),账内按产品成本项目分设专栏或专行,登记各产品的各成本项目的月初在产品成本、本月发生的成本、本月完工产品成本和月末在产品成本。其格式及举例如表 2-1 和表 2-2 所示。

表 2-1 基本生产成本明细账

车间名称:第一车间

产品名称:甲产品

单位:元

月	日	摘 要	产量/件	成本项目			成本合计
				直接材料	直接人工	制造费用	
8	31	本月生产费用		80 000	14 000	16 000	110 000
8	31	本月完工产品成本	1 000	80 000	14 000	16 000	110 000
8	31	完工产品单位成本		80	14	16	110

表 2-2 基本生产成本明细账

车间名称:第一车间

产品名称:乙产品

单位:元

月	日	摘 要	产量/件	成本项目			成本合计
				直接材料	直接人工	制造费用	
8	1	月初在产品成本		25 000	8 000	6 000	39 000
8	31	本月生产费用		95 000	28 000	30 000	153 000
8	31	生产费用累计		120 000	36 000	36 000	192 000
8	31	本月完工产品成本	2 000	92 000	28 000	32 000	152 000
8	31	完工产品单位成本		46	14	16	76
8	31	月末在产品成本		28 000	8 000	4 000	40 000

如果企业生产的产品品种较多,为了按照产品成本项目(或者既按车间又按成本项目)汇总反映全部产品总成本,还可以设置“基本生产成本二级账”,其格式如表 2-3 所示。

表 2-3 基本生产成本二级账

车间名称:第一车间

单位:元

月	日	摘 要	产量/件	成本项目			成本合计
				直接材料	直接人工	制造费用	
8	1	月初在产品成本		25 000	8 000	6 000	39 000
8	31	本月生产费用		175 000	42 000	46 000	263 000
8	31	生产费用累计		200 000	50 000	52 000	302 000
8	31	本月完工产品成本	2 000	172 000	42 000	48 000	262 000
8	31	月末在产品成本		28 000	8 000	4 000	40 000

(二) “辅助生产成本”科目

辅助生产是指为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应。辅助生产所提供的产品和劳务,有时也对外销售,但这不是它的主要目的。为了归集辅助生产所发生的各种生产费用,计算辅助生产所提供的产品和劳务的成本,应设置“辅助生产成本”科目。该科目的借方登记为进行辅助生产而发生的各种费用;贷方登记完工入库产品的成本或分配转出的劳务成本;余额在借方,表示辅助生产在产品的成本,即辅助生产在产品占用的资金。“辅助生产成本”科目应按辅助生产车间和生产的的产品、劳务分设明细分类账,账中按辅助生产的成本项目或费用项目分设专栏或专行进行明细登记。

(三) “制造费用”科目

为了核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项制造费用,应设置“制造费用”科目。该科目的借方登记实际发生的制造费用;贷方登记分配转出的制造费用;除了季节性生产企业外,该科目月末应无余额。“制造费用”科目,应按车间、部门设置明细分类账,账内按费用

项目设立专栏进行明细登记。

(四) “废品损失”科目

需要单独核算废品损失的企业,应设置“废品损失”科目。该科目的借方登记不可修复废品的生产成本和可修复废品的修复费用;贷方登记废品残料回收的价值、应收的赔款以及转出的废品净损失;该科目月末应无余额。“废品损失”科目应按车间设置明细分类账,账内按产品品种分设专户,并按成本项目设置专栏或专行进行明细登记。

(五) “销售费用”科目

为了核算企业在产品销售过程中所发生的各项费用以及为销售本企业产品而专设的销售机构的各项经费,应设置“销售费用”科目。该科目的借方登记实际发生的各项产品销售费用;贷方登记期末转入“本年利润”科目的产品销售费用;期末结转后该科目无余额。“销售费用”科目的明细分类账,应按费用项目设置专栏,进行明细登记。

(六) “管理费用”科目

为了核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项管理费用,应设置“管理费用”科目。该科目的借方登记发生的各项管理费用;贷方登记期末转入“本年利润”科目的管理费用;期末结转后该科目应无余额。“管理费用”科目的明细分类账,应按费用项目设置专栏,进行明细登记。

(七) “财务费用”科目

为了核算企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用,应设置“财务费用”科目。该科目的借方登记发生的各项财务费用;贷方登记应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益以及期末转入“本年利润”科目的财务费用;期末结转后该科目应无余额。“财务费用”科目的明细分类账,应按费用项目设置专栏,进行明细登记。

(八) “长期待摊费用”科目

为了核算企业已经支出,但摊销期限在一年以上(不含一年)的各项费用,应设置“长期待摊费用”科目。该科目的借方登记实际支付的各项长期待摊费用;贷方登记分期摊销的长期待摊费用;该科目的余额在借方,表示企业尚未摊销的各项长期待摊费用的摊余价值。“长期待摊费用”科目应按费用种类设置明细账,进行明细核算。

结合本节所讲述的成本核算的一般程序和成本核算的主要会计科目,以图 2-1 列示成本核算账务处理的基本程序。通过图 2-1,可以对成本核算的账务处理有一个概括的了解,也可以从账务处理的角度进一步理解成本核算的一般程序。

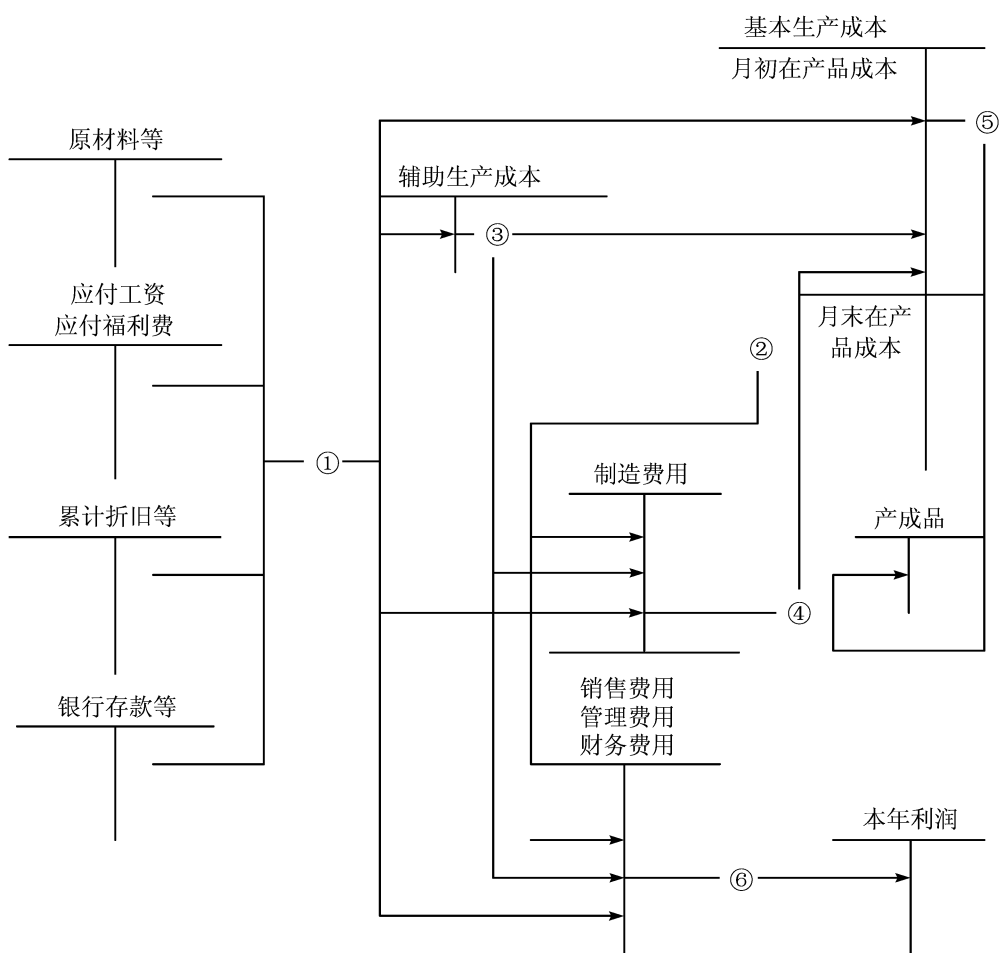


图 2-1 成本核算账务处理的基本程序

思考练习

一、单项选择题

- 下列各项中属于费用要素的是()。
 - 直接材料
 - 直接人工
 - 外购材料
 - 废品损失
- 生产费用按其经济用途可分为()。
 - 计入产品成本的生产费用和不计入产品成本的期间费用
 - 直接计入费用和间接计入费用
 - 直接费用和间接费用
 - 基本计入费用和一般费用
- 直接计入费用和间接计入费用都应()。

- A. 列作当期损益的期间费用
B. 计入产品制造成本的费用
C. 计入制造费用的费用
D. 计入产品成本和期间费用的费用
4. 为核算企业进行各种产品、自制半成品等的生产所发生的各项费用,应设置()科目。
A. 基本生产成本
B. 辅助生产成本
C. 生产成本
D. 产品成本
5. 产品成本项目由()。
A. 企业根据生产特点和管理要求自行确定
B. 国家统一规定
C. 根据财政部发布的规定确定
D. 企业主管部门分别统一确定
6. 费用要素是指按其()的分类。
A. 经济用途
B. 计入产品成本的方式
C. 经济内容
D. 与生产工艺的关系
7. 下列各项中属于产品成本项目的是()。
A. 废品损失
B. 工资费用
C. 管理费用
D. 销售费用
8. 生产费用中应当按照受益原则分配的费用是指()。
A. 直接计入费用
B. 固定费用
C. 间接计入费用
D. 变动费用
9. 下列各项属于产品成本项目的是()。
A. 折旧费用
B. 外购燃料和动力
C. 直接人工
D. 期间费用
10. 下列不能计入产品成本的费用是()。
A. 燃料和动力
B. 生产工人工资和福利费用
C. 车间管理人员工资及福利
D. 期间费用

二、多项选择题

1. 在没有期初、期末在产品的情况下,需要正确划清的费用界限有()。
A. 生产费用与其他支出的界限
B. 本期费用与非本期费用的界限
C. 生产费用与期间费用的界限
D. 各种产品费用的界限
2. 为了正确计算产品成本,必须正确划分的费用界限有()。
A. 应计入产品成本和不应计入产品成本
B. 完工产品成本和月末在产品成本
C. 各个会计期间的费用
D. 各类产品的费用
3. 制造业企业的产品成本项目一般包括()。
A. 直接材料
B. 直接人工
C. 外购燃料
D. 制造费用
4. “生产成本”账户,是用来核算企业生产的()等所发生的各项生产费用。
A. 各项产品
B. 自制材料
C. 自制设备
D. 自制工具
5. 下列属于产品生产成本的构成内容的费用有()。
A. 直接材料
B. 管理费用
C. 直接人工
D. 制造费用



三、判断题

1. 为了正确计算产品成本,应该也可能绝对正确地划分各个会计期间的费用界限。 ()
2. 制定和修订定额,只是为了进行成本的审核,与成本计算没有关系。 ()
3. 企业生产经营的原始记录,是进行成本预测、编制成本计划进行成本核算的依据。 ()
4. 为了正确计算产品成本必须正确划分各月的费用界限。 ()
5. 为了正确计算产品成本必须正确划分完工产品成本界限。 ()
6. 为了正确计算产品成本必须正确划分各种产品的费用界限。 ()
7. 成本核算的基础工作不包括定额的制定。 ()
8. 选择完工产品与月末在产品费用分配的方法,既要科学合理,又要简便易行。 ()
9. 生产费用按经济用途所做的分类,在会计上称为产品成本项目。 ()
10. “基本生产成本”科目应该按成本计算对象设置明细分类账,账内按成本项目分设专栏或专行。 ()



案例实战

某公司 10 月份有关费用资料如下:生产耗用原材料 80 000 元,辅助材料 1 000 元,燃料 2 000 元,电费 5 000 元,生产工人工资 10 000 元,车间管理人员工资 5 000 元,车间办公费 500 元,生产用机器修理费 500 元,企业管理人员工资 40 000 元,电话费 1 000 元,支付购买原材料所借款项 100 000 元的利息 5 000 元,支付购买车间用设备所借款项 500 000 元的利息 30 000 元,固定资产报废清理损失 1 000 元。公司成本会计人员将此费用的分类内容如下:

生产经营管理费用	190 000 元
生产费用	15 000 元
产品成本	104 000 元
期间费用	55 000 元

请用产品成本核算要求中“正确划分各种费用界限”的要求来评价该企业成本会计人员的费用分类项目的数额是否正确,并说明原因。

第三章

费用分配与归集

知识目标

- » 明确材料的用途,掌握直接材料的分配方法;
- » 理解计件工资和计时工资的含义,掌握直接人工的分配方法;
- » 明确辅助生产费用的内容,熟悉辅助生产费用归集的账户设置;
- » 明确制造费用的内容,熟悉制造费用归集的账户设置,掌握制造费用分配的方法;
- » 掌握废品损失、停工损失的概念,熟悉废品损失、停工损失归集的账户设置,掌握废品损失、停工损失的核算;
- » 理解期间费用的概念,掌握期间费用的核算。

技能目标

- » 熟悉企业的各种费用,并根据实际情况选择最适合的方法进行分配和归集。

第一节 直接材料的分配与归集

材料是指企业在生产经营过程中耗用的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等,相应设置的账户是“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”账户等。不论是耗用的外购材料还是耗用的自制材料,都应按照发生的部门(或地点)以及用途分配计入产品成本或当期损益。

一、原材料费用的分配去向

构成产品实体并能直接确定归属对象的材料费用,应直接记入各产品成本明细账的“直接材料”成本项目;对于几种产品共同耗费的间接材料费用,应选择适当的分配标准分配记入各产品成本明细账的“直接材料”成本项目。

基本生产车间耗用的材料按用途,可分为直接用于产品生产的材料和一般耗用的材料。直接用于产品生产的材料,应记入“基本生产成本”总账和相应产品的基本生产成本明细账的“直接材料”成本项目。基本生产车间一般耗用的材料,则记入“制造费用”总账和所属明细账进行归集。月末分配记入“基本生产成本”总账和相应产品的基本生产成本明细账的“制造费用”成本项目。

对于辅助生产部门耗用的材料,也可按用途分为直接用于辅助产品生产(或劳务)的材料和一般耗用材料两部分。直接用于辅助产品生产(或劳务提供)的材料,应记入“辅助生产成本”总账和相应产品或劳务的明细账的“直接材料”成本项目。用于辅助生产车间一般耗用材料先记入“制造费用”总账和所属明细账进行归集。月末分配记入“辅助生产成本”总账和所属明细账的“制造费用”成本项目。这种处理方法与基本生产类似。如果辅助生产不对外提供商品产品、而且辅助生产车间规模较小、辅助产品或劳务单一时,为了简化核算工作,可不设“制造费用”科目,辅助生产车间耗用的材料直接全部记入“辅助生产成本”总账和相应的明细账。

销售机构、行政管理部门耗用的材料,不计入产品成本,而应分别记入“销售费用”、“管理费用”总账和所属明细账,作为期间费用转入“本年利润”账户。

二、原材料的分配方法

原材料分配标准的确定要遵循合理与简便的原则。合理性是指所选择的分配标准与所应分配的费用大小有密切联系,能够使分配的结果比较合理;简便性是指作为分配标准的资料容易取得,并能使计算过程比较简便。原材料费用分配标准一般有定额消耗量比例、定额费用比例、产品产量比例、重量比例、体积比例等。下面将重点介绍按照定额消耗量比例、定额费用比例分配的方法。

(一) 定额消耗量比例分配法

原材料定额消耗量比例分配法,就是以原材料定额消耗量为分配标准,分配原材料费用的一种方法。该方法适用于所消耗的原材料有定额消耗量的情况。其计算公式如下:

某种产品原材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品原材料消耗定额

原材料消耗量分配率 = 原材料实际总消耗量 ÷ 各产品原材料定额消耗量之和

某种产品应分配的原材料数量=该种产品的原材料定额消耗量×原材料消耗量分配率

某种产品应分配的原材料费用=该种产品应分配的原材料数量×原材料单价

【例 3-1】 某企业生产甲、乙两种产品,1 月份共同耗费原材料 7 200 千克,每千克 1.5 元,共计 10 800 元。其中:生产甲产品 1 200 件,单件甲产品原材料消耗定额为 3 千克,生产乙产品 800 件,单件乙产品原材料消耗定额为 1.5 千克。分配计算如下:

甲产品的原材料定额消耗量=1 200×3=3 600 千克

乙产品的原材料定额消耗量=800×1.5=1 200 千克

原材料消耗量分配率=7 200/(3 600+1 200)=1.5

甲产品应分配的原材料数量=3 600×1.5=5 400 千克

乙产品应分配的原材料数量=1 200×1.5=1 800 千克

甲产品应分配的原材料费用=5 400×1.5=8 100 元

乙产品应分配的原材料费用=1 800×1.5=2 700 元

(二) 定额费用比例分配法

原材料定额费用比例分配法,就是以原材料定额费用为分配标准,分配原材料费用的一种方法。该方法适用于所消耗的原材料有定额消耗费用的情况。其计算公式如下:

某产品原材料定额费用=该种产品实际产量×单位产品原材料费用定额

原材料费用分配率=待分配原材料实际费用总额/各产品原材料费用定额之和

某产品应分配的原材料费用=该种产品的原材料费用定额×原材料费用分配率

【例 3-2】 续上例。按照原材料定额费用比例法分配计算如下:

甲产品的原材料定额费用=1 200×3×1.5=5 400 元

乙产品的原材料定额费用=800×1.5×1.5=1 800 元

原材料费用分配率=10 800/(5 400+1 800)=1.5

甲产品应分配的原材料费用=5 400×1.5=8 100 元

乙产品应分配的原材料费用=1 800×1.5=2 700 元

除以上方法外,按照其他分配标准,原材料的分配方法还包括产品重量比例分配法和产品产量比例分配法等。产品重量比例分配法,是以产品重量为分配标准,分配原材料费用的一种方法。这种方法一般在产品所耗用材料的多少与产品重量有着直接关系的情况下采用。产品产量比例分配法,是以产品产量为分配标准,分配原材料费用的一种方法。这种方法一般在产品所耗用材料的多少与产品产量有着密切关系的情况下采用。这些方法的分配思路与前两种方法基本一致,此处不再赘述。

三、材料费用分配表的编制

在实际工作中,原材料费用的分配是通过编制材料费用分配表进行的。材料费用分配表应按车间编制。表中按照领用材料的产品或部门借记有关账户,按照发出材料的种类、数量、金额贷记有关存货类账户。如果企业产品种类多,使用材料比较复杂,可以按照每类材料编制一张材料费用分配表。如果生产过程比较简单,使用材料比较少,整个企业可以编制一张材料费用分配表。

在按照实际成本进行材料日常核算的情况下,分配表中的金额可以根据领料凭证上的实际成本汇总填写。在按照计划成本进行材料日常核算的情况下,分配表中的金额栏要分为



“计划成本”和“差异”两栏。计划成本栏根据领料凭证上的计划成本加总填入,然后将根据本月材料成本差异分配率计算应负担的差异额填入差异栏,再将计划成本加上超支差异或减去节约差异,计算出耗用材料的实际成本。

假定例 3-1 中该企业只有一个基本生产车间,生产甲、乙两种产品。该企业还设立了机修、配电两个辅助生产车间,为生产和管理部门提供劳务,另外还设有管理部门和销售部门。根据汇总各部门和单位 1 月份的原材料领料凭证,编制该月的材料费用分配表,如表 3-1 所示。

表 3-1 材料费用分配表

200×年 1 月

单位:元

应借记账户			原材料				差异率 (-2%)	材料实 际成本
应借记账户			计划成本					
总账账户	明细账户	成本项目	直接计入	分配计入		费用合计		
				分配标准	分配额 (1.5)			
基本生 产成本	甲产品	直接材料	21 900	5 400	8 100	30 000	-600	29 400
	乙产品	直接材料	17 300	1 800	2 700	20 000	-400	19 600
制造费用	基本生 产车间	辅助材料	1 000			1 000	-20	980
辅助生 产成本	机修车间	辅助材料	2 192			2 192	-44	2 148
	配电车间	辅助材料	1 800			1 800	-36	1 764
管理费用		辅助材料	2 000			2 000	-40	1 960
销售费用		辅助材料	1 600			1 600	-32	1 568
合计			47 792			58 592	-1 172	57 420

根据表 3-1 的资料编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品	29 400
——乙产品	19 600
制造费用	980
辅助生产成本——机修车间	2 148
——配电车间	1 764
销售费用	1 568
管理费用	1 960
材料成本差异	1 172
贷:原材料	58 592

辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等费用的分配与原材料相同,此处不再赘述。

第二节 直接人工的分配与归集

人工费用是指应付的职工工资总额和按工资总额的一定比例计提的职工福利费。工资是根据职工劳动的数量和质量,以货币形式支付给职工的劳动报酬。根据国家统计局的规定,工资总额由计件工资、计时工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资以及特殊情况下支付的工资六部分组成。其中,计件工资和计时工资是最基本的部分。企业应将工资费用按其发生的部门(或地点)以及用途分配计入产品成本或当期损益。

一、工资总额的计算

(一) 计时工资

计时工资是指按计时工资标准和工作时间支付给职工的劳动报酬。工资标准是指每一职工在单位时间内应得的工资额。以月薪制为例,计时工资计算有两种方法:

1. 倒扣法(按月标准工资扣除缺勤天数应扣工资额计算)

某职工本月应得工资 = 该职工月标准工资 - 事假天数 × 日标准工资 - 病假天数 × 日标准工资 × 病假扣款率

2. 正算法(按出勤天数直接计算)

某职工本月应得工资 = 该职工本月出勤天数 × 日标准工资 + 病假天数 × 日标准工资 × (1 - 病假扣款率)

其中,日标准工资的计算可以采用下面两种方法。

(1) 按 30 天算日工资率:

日标准工资 = 月标准工资 / 30

(2) 按 21.75 天算日工资率:

日标准工资 = 月标准工资 / 21.75

其中,21.75 = (365 - 104) / 12

在按 30 天计算日工资率的企业中,由于节假日也算工资,因而出勤期间的节假日,也按出勤日算工资,事假病假等缺勤期间的节假日,也按出勤日扣工资。在按 21.75 天计算日工资率的企业中,节假日不算、不扣工资。

根据《全国年节及纪念日放假办法》(国务院令第 513 号)的规定,全体公民的节日假期由原来的 10 天增设为 11 天。据此,劳动和社会保障部发布《关于职工全年月平均工作时间和工资折算问题的通知》,通知对职工制度工作时间的计算以及工资折算办法进行了调整。2000 年 3 月 17 日劳动保障部发布的《关于职工全年月平均工作时间和工资折算问题的通知》(劳社部发[2000]8 号)同时废止。职工全年月平均制度工作天数和工资折算办法分别调整如下:

(1) 制度工作时间的计算:

① 年工作日 = 365 天 - 104 天(休息日) - 11 天(法定节假日) = 250 天

② 季工作日 = 250 天 / 4 季 = 62.5 天/季

③ 月工作日 = 250 天 / 12 月 = 20.83 天/月

④ 工作小时数的计算,以月、季、年的工作日乘以每日的 8 小时。



(2) 日工资、小时工资的折算。按照《中华人民共和国劳动法》第五十一条的规定,法定节假日用人单位应当依法支付工资,即折算日工资、小时工资时不剔除国家规定的 11 天法定节假日。这是日工资及小时工资的计算首次与月工作天数脱钩,与月计薪天数挂钩。

据此,日工资、小时工资的折算为:

- ① 日工资=月工资收入/月计薪天数
- ② 小时工资=月工资收入/(月计薪天数×8 小时)
- ③ 月计薪天数=(365 天-104 天)/12 月=21.75 天

(二) 计件工资

计件工资是指对已完成工作按计件单价支付的劳动报酬。其计算方式分为个人计件工资和集体计件工资两种方式。

1. 个人计件工资

个人计件工资是根据产品记录中登记的每一个工人的产量,乘以规定的计件单价计算得出的。这里的产品产量包括合格品数量和料废品数量。所谓料废品是指非工人本人过失造成的不合格产品,应计算并支付工资。而由于本人过失造成的不合格产品叫做工废品,不计算、支付工资。由于同一个工人在一个月内可能从事计件单价不同的各种产品的生产,因此,计件工资的计算公式为:

$$\text{应付计件工资} = \sum(\text{某工人本月生产每种产品产量} \times \text{该种产品计件单价})$$

2. 集体计件工资

集体计件工资是按生产小组等集体计算计件工资的方法,其计算与个人计件工资的计算基本相同。集体计件工资还需在集体内部各工人之间进行分配,一般应以每人的工资标准和工作日数的乘积为分配标准进行分配。

二、直接人工费用的分配去向

基本生产车间工人的人工费用采用计件工资结算,人工费用直接计入产品成本;采用计时工资计算且生产一种产品,人工费用直接计入产品成本;采用计时工资计算,生产多种产品,需要按照一定的标准分配计入各种产品的成本。

基本生产车间人员的工资按用途,可分为直接从事产品生产的工人工资和车间管理人员的工资。直接从事产品生产的生产工人工资费用属于直接人工费用,应记入“基本生产成本”总账和相应产品的基本生产成本明细账的“直接人工”成本项目。基本生产车间管理人员的工资(包括除生产工人以外所有人员的工资),则记入“制造费用”总账和所属明细账进行归集,月末分配记入“基本生产成本”总账和相应产品的基本生产成本明细账的“制造费用”成本项目。

对于辅助生产车间人员的工资,按用途也可分为直接从事产品生产的工人工资和车间管理人员的工资两部分。直接从事产品生产的工人工资,应记入“辅助生产成本”总账和相应产品或劳务的明细账的“直接人工”成本项目。辅助生产车间管理人员的工资先记入“制造费用”总账和所属明细账进行归集,月末分配记入“辅助生产成本”总账和所属明细账的“制造费用”成本项目。这种处理方法与基本生产类似。如果辅助生产不对外提供商品产品,而且辅助生产车间规模较小、辅助产品或劳务单一时,为了简化核算工作,可不设辅助生产的“制造费用”科目,辅助生产车间所有人员的工资直接全部记入“辅助生产成本”总账和相应的明细账。

销售机构、行政管理部门人员的工资费用,应分别记入“销售费用”、“管理费用”总账和所属明细账,作为期间费用转入“本年利润”账户。

三、直接人工费用的分配方法

当人工费用采用计时工资计算,同时生产多种产品时,需要按照一定的标准分配计入各种产品的成本。一般分配标准包括:产品实际生产工时、定额工时、产品产量等。一般情况下,采用生产工时或定额工时分配人工费用。这样计算比较科学,而且过程相对简捷。其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{生产工人工资分配率} &= \text{生产工人工资总额} / \text{各产品实际(定额)工时之和} \\ \text{各种产品应分配的工资额} &= \text{各产品实际(定额)工时} \times \text{分配率} \end{aligned}$$

【例 3-3】 某工业企业生产甲、乙两种产品,1月基本生产车间生产工人计件工资分别为甲产品 1 960 元、乙产品 1 640 元。甲、乙产品计时工资共计 8 400 元,生产工时分别为 7 200 小时、4 800 小时。另外,车间管理人员工资 1 000 元,辅助生产机修车间和配电车间的工资分别为 400 元和 500 元,厂部管理人员工资 1 000 元。分配计算如下:

$$\text{工资分配率} = 8\,400 / (7\,200 + 4\,800) = 0.7$$

$$\text{甲产品应分配的计时工资费用} = 7\,200 \times 0.7 = 5\,040 \text{ 元}$$

$$\text{乙产品应分配的计时工资费用} = 4\,800 \times 0.7 = 3\,360 \text{ 元}$$

$$\text{计入甲产品的工资费用} = 1\,960 + 5\,040 = 7\,000 \text{ 元}$$

$$\text{计入乙产品的工资费用} = 1\,640 + 3\,360 = 5\,000 \text{ 元}$$

四、工资费用分配表的编制

实际工作中工资费用的分配,是通过编制工资费用分配表进行的。企业根据各个车间和部门的工资费用分配表和工资结算资料等,可以汇总编制全企业的工资费用分配表。根据例 3-3 的资料,编制该企业 1 月份的工资费用分配表,如表 3-2 所示。

表 3-2 工资费用分配表

200×年 1 月

单位:元

应借科目		成本项目	直接计入	分配计入		费用合计
总账科目	明细科目			分配标准	分配额 (0.7 元/小时)	
基本生 产成本	甲产品	直接人工	1 960	7 200	5 040	7 000
	乙产品	直接人工	1 640	4 800	3 360	5 000
	小计		3 600	12 000	8 400	12 000
制造费用		直接人工	1 000			1 000
辅助生 产成本	机修车间	工资费用	400			400
	配电车间	工资费用	500			500
	小计		900			900
管理费用		工资费用	1 000			1 000
合 计			6 500		8 400	14 900

根据以上工资费用分配表资料编制如下会计分录:



借:基本生产成本——甲产品	7 000
——乙产品	5 000
辅助生产成本——机修车间	400
——配电车间	500
制造费用	1 000
管理费用	1 000
贷:应付职工薪酬	14 900

职工福利费的分配与工资费用的分配基本一致,只是企业福利人员计提的福利费,应计入管理费用。

第三节 辅助生产费用的分配与归集

工业企业的辅助生产,是指为基本生产车间、企业行政管理部门等单位服务而进行的产品生产和劳务供应。不同类型的辅助生产车间,辅助生产费用的归集程序和分配方法以及辅助生产成本计算的方法都不尽相同,因此,区分不同类型的辅助生产车间是正确组织辅助生产费用核算的前提。辅助生产车间按其提供劳务、作业和生产产品的种类多少,可分为单品种辅助生产车间和多品种辅助生产车间。所谓单品种辅助生产车间是指只提供一种劳务或只进行同一性质作业的辅助生产车间,如配电车间、供水车间、机修车间和运输车队等。所谓多品种辅助生产车间是指生产多种产品的辅助生产车间,如机械制造厂设立的工夹模具车间生产基本生产所需用的各种工具、刀具、模具和夹具等。本节着重介绍单品种辅助生产车间生产的已被基本生产车间或其他部门耗用的各种劳务、作业成本的归集和分配。

一、辅助生产费用的归集

辅助生产费用的归集和分配应通过“辅助生产成本”账户进行。如果辅助生产车间规模很小,辅助生产车间的制造费用可以不单独设置“制造费用”明细账进行汇总,而直接记入“辅助生产成本”账户。辅助生产成本明细账的格式如表 3-3 和表 3-4 所示,表内数据是根据前述的各种费用分配表登记的。

表 3-3 辅助生产成本明细账——配电车间

单位:元

摘 要	材 料	动 力	工资及福利费	折 旧 费	修 理 费	保 险 费	其 他	合 计	转 出
材料费用分配表	1 764							1 764	
动力费用分配表									
工资福利费分配表			500					500	

续表

摘 要	材 料	动 力	工资及福利费	折 旧 费	修 理 费	保 险 费	其 他	合 计	转 出
折旧费用分配表									
其他费用分配表									
辅助生产成本分配表									2 264
合 计	1 764		500					2 264	

表 3-4 辅助生产成本明细账——机修车间

单位:元

摘 要	材 料	动 力	工资及福利费	折 旧 费	修 理 费	保 险 费	其 他	合 计	转 出
材料费用分配表	2 148							2 148	
动力费用分配表									
工资福利费分配表			400					400	
折旧费用分配表									
其他费用分配表									
辅助生产成本分配表									2 548
合 计	2 148		400					2 548	2 548

二、辅助生产费用的分配

辅助生产车间提供的产品和劳务种类不同,其分配转出的程序也不同。多品种辅助生产车间辅助生产明细账归集的费用,随着完工工具、模具的入库,其成本应转入低值易耗品等账户;在领用时,再按其用途将费用一次或分次计入企业的产品成本。单品种辅助生产车间辅助生产明细账所归集的费用,应按照受益的产品和部门进行分配。具体的分配方法有以下几种:



(一) 直接分配法

直接分配法是将各辅助生产成本明细账中归集的费用总额,不考虑各辅助生产车间之间相互提供的劳务(或产品),直接分配给辅助生产部门以外的各受益产品、车间、部门的方法。此方法适用于:企业只有一个辅助生产车间,只提供一种产品或劳务;企业有两个或更多的辅助生产部门,但相互之间不存在交互服务的情况;虽然各辅助生产车间存在交互服务的情况,但提供产品或服务不多,采用直接分配法分配对辅助生产成本和产品制造成本影响不大。其计算公式如下:

分配率=某车间辅助生产费用总额/该辅助生产车间对外提供劳务或作业量

某部门应负担的辅助生产费用=某部门受益的产品或劳务量×分配率

【例 3-4】 由前例“辅助生产成本——机修车间”和“辅助生产成本——配电车间”明细账归集的辅助生产费用总额分别为 2 548 元和 2 264 元。两个辅助生产车间分别按照机修工时和配电数量进行分配。各受益部门使用的具体情况如表 3-5 所示。

表 3-5 辅助生产部门提供产品和劳务数量

受益部门	机修工时(小时)	配电度数(度)
机修车间		200
配电车间	30	
甲产品		1 250
乙产品		1 750
基本生产车间	400	828
销售部门	125	250
管理部门	112	450
合 计	667	4 728

分配计算如下:

机修车间分配率=2 548÷(400+125+112)=2 548÷637=4 元/小时

配电车间分配率=2 264÷(1 250+1 750+828+250+450)=2 264÷4 528=0.5 元/度

甲产品应负担的电费=1 250×0.5=625 元

乙产品应负担的电费=1 750×0.5=875 元

基本生产车间应负担的修理费用=400×4=1 600 元

基本生产车间应负担的电费=828×0.5=414 元

销售部门应负担的修理费用=125×4=500 元

销售部门应负担的电费=250×0.5=125 元

管理部门应负担的修理费用=112×4=448 元

管理部门应负担的电费=450×0.5=225 元

实际工作中,企业辅助生产费用的分配是通过编制辅助生产费用分配表的形式进行的。例 3-4 中辅助生产费用的分配情况如表 3-6 所示。

表 3-6 辅助生产费用分配表(直接分配法)

单位:元

项 目	机修车间		配电车间		合 计
	耗 用 量	分 配 额	耗 用 量	分 配 额	
发生的费用		2 548		2 264	4 812
对外提供的 劳务量	637		4 528		
分配率		4		0.5	
甲产品			1 250	625	625
乙产品			1 750	875	875
基本生 产车间	400	1 600	828	414	2 014
销售部门	125	500	250	125	625
管理部门	112	448	450	225	673
合 计	637	2 548	4 528	2 264	4 812

根据以上辅助生产费用分配表资料编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品 625
 ——乙产品 875
 制造费用 2 014
 销售费用 625
 管理费用 673
 贷:辅助生产成本——机修车间 2 548
 ——配电车间 2 264

(二) 计划成本分配法

计划成本分配法,是指辅助生产为各受益单位提供的劳务,按照劳务的实际耗用量和劳务的计划单位成本分配,辅助生产车间实际发生的费用(包括交互分配转入的费用)与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额,再分配给辅助生产以外的各受益单位的方法。分配的差额一般全部记入“管理费用”账户。该方法一般适用于计划水平较高,管理比较规范的企业。其计算公式如下:

某受益部门应负担的辅助生产费用的计划成本=该部门接受的劳务量×计划单位成本

辅助生产成本差异=该辅助生产车间实际发生的费用-分配转出的计划成本

辅助生产车间实际发生的费用=按计划成本分配前已归集的费用+按计划成本分配转入的费用

【例 3-5】 承例 3-4 资料,该企业确定的辅助生产劳务的计划单位成本为:修理工时每小时 5 元,电费每度 0.4 元。分配计算如下:

(1) 各受益部门应负担的计划成本费用

机修车间应负担电费的计划成本=200×0.4=80 元

配电车间应负担修理费用的计划成本=30×5=150 元

甲产品应负担电费的计划成本=1 250×0.4=500 元



乙产品应负担电费的计划成本=1 750×0.4=700 元

基本生产车间应负担电费的计划成本=828×0.4=331.2 元

基本生产车间应负担修理费的计划成本=400×5=2 000 元

销售部门应负担电费的计划成本=250×0.4=100 元

销售部门应负担修理费的计划成本=125×5=625 元

管理部门应负担电费的计划成本=450×0.4=180 元

管理部门应负担修理费的计划成本=112×5=560 元

(2) 辅助生产车间实际发生的费用

机修车间实际发生的费用=2 548+80=2 628 元

配电车间实际发生的费用=2 264+150=2 414 元

(3) 辅助生产成本差异

机修车间辅助生产成本差异=2 628-(150+2 000+625+560)=-707 元

配电车间辅助生产成本差异=2 414-(80+500+700+331.2+100+180)
=522.8 元

例 3-5 中辅助生产费用的分配情况如表 3-7 所示。

表 3-7 辅助生产费用分配表(计划分配法)

单位:元

项 目	机修车间		配电车间		合 计
	耗用量	分配额	耗用量	分配额	
发生的费用		2 548		2 264	4 812
提供的劳务量	667		4 728		
计划分配率		5		0.4	
机修车间			200	80	80
配电车间	30	150			150
甲产品			1 250	500	500
乙产品			1 750	700	700
基本生产车间	400	2 000	828	331.2	2 331.2
销售部门	125	625	250	100	725
管理部门	112	560	450	180	740
按计划成本分配合计		3 335		1 891.2	5 226.2
辅助生产实际成本		2 628		2 414	5 042
辅助生产成本差异		-707		522.8	-184.2

根据以上辅助生产费用分配表资料编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品 500
 ——乙产品 700
 制造费用 2 561.2
 销售费用 725
 管理费用 740

贷:辅助生产成本——机修车间	3 335
——配电车间	1 891.2
借:管理费用	184.2
贷:辅助生产成本——机修车间	707
——配电车间	522.8

计划分配法下,由于辅助生产劳务的单位成本是预先确定好的,因此,资料容易取得,从而简化了工作。而且,排除了辅助生产实际费用的高低对各受益部门成本的影响,便于考核分析各受益部门的经济责任。另外,通过辅助生产成本差异的计算,能反映和考核辅助生产成本计划的执行情况。但是,该方法计划单位成本的确定必须正确。

(三) 一次交互分配法

一次交互分配法,是指辅助生产车间先进行一次相互分配,然后再将辅助生产费用对辅助生产车间外部各受益对象进行分配的一种辅助生产费用的分配方法。其计算公式如下:

(1) 对内交互分配

交互分配率=该辅助生产交互分配前发生的费用/劳务总量

辅助生产费用交互分配额=该辅助生产对内提供的劳务量×交互分配率

交互分配后的辅助生产费用=交互分配前发生的费用+交互分配转入的费用-交互分配转出的费用

(2) 对外分配

对外分配率=该辅助生产交互分配后的费用/该辅助生产部门对外提供的劳务量

辅助生产部门外某受益单位应负担的辅助生产费用=该单位接受的劳务量×对外分配率

【例 3-6】 承例 3-4 资料。按照计划成本分配法计算如下:

(1) 对内交互分配

机修车间的交互分配率=2 548÷667≈3.820 1 元/小时

配电车间的交互分配率=2 264÷4 728≈0.478 8 元/度

机修车间交互分配后的费用=2 548+200×0.478 8-30×3.820 1=2 529.157 元

配电车间交互分配后的费用=2 264+30×3.820 1-200×0.478 8=2 282.843 元

(2) 对外分配

机修车间对外分配率=2 529.157÷637≈3.970 4 元/小时

配电车间对外分配率=2 282.843÷4 528≈0.504 2 元/度

甲产品应负担的电费=1 250×0.504 2=630.25 元

乙产品应负担的电费=1 750×0.504 2=882.35 元

基本生产车间应负担的电费=828×0.504 2=417.477 6 元

基本生产车间应负担的修理费=400×3.970 4=1 588.16 元

销售部门应负担的电费=250×0.504 2=126.05 元

销售部门应负担的修理费=125×3.970 4=496.3 元

管理部门应负担的电费=450×0.504 2=226.89 元

管理部门应负担的修理费=112×3.970 4=444.684 8 元

例 3-6 中辅助生产费用的分配情况见表 3-8。

表 3-8 辅助生产费用分配表(一次交互分配法)

单位:元

项 目	机修车间		配电车间		合 计
	耗用量	分配额	耗用量	分配额	
发生的费用		2 548		2 264	4 812
提供的劳务量	667		4 728		
交互分配					
交互分配率		3.820 1		0.478 8	
机修车间			200	95.76	95.76
配电车间	30	114.603			114.603
对外分配					
对外分配费用		2 529.157		2 282.843	4 812
对外分配率		3.970 4		0.504 2	
甲产品			1 250	630.25	630.25
乙产品			1 750	882.35	882.35
基本生产车间	400	1 588.16	828	417.477 6	2 005.637 6
销售部门	125	496.3	250	126.05	622.35
管理部门	112	444.684 8	450	226.89	671.574 8
对外分配合计	637	2 529.14	4 528	2 283.02	4 812.16

注:由于对外分配率为约数,因此对外分配后合计数额与对外分配费用存在一定差异。该差异也可由管理费用负担。

根据以上辅助生产费用分配表资料编制如下会计分录:

(1) 交互分配

借:辅助生产成本——机修车间 95.76
 ——配电车间 114.603
 贷:辅助生产成本——配电车间 95.76
 ——机修车间 114.603

(2) 对外分配

借:基本生产成本——甲产品 630.25
 ——乙产品 882.35
 制造费用 2 005.637 6
 销售费用 622.35
 管理费用 671.574 8
 贷:辅助生产成本——机修车间 2 529.14
 ——配电车间 2 283.02

由于对辅助生产内部提供的劳务进行了交互分配,所以提高了分配结果的正确性。但由于需要计算两次分配率,进行再次分配,增加了计算工作量。

(四) 代数分配法

代数分配法,是按照数学中解联立方程的方法,计算辅助生产劳务的单位成本,然后根据各受益单位(包括辅助生产车间)耗用的数量和单位成本计算分配辅助生产费用的一种方法。该方法适用于实现会计电算化的企业。其分配程序如下:

运用代数中多元一次联立方程的原理,先计算各辅助生产车间产品和劳务的实际单位成本,然后再与各受益单位耗用的产品或劳务量相乘,计算分配辅助生产费用。

【例 3-7】 承例 3-4 的资料。按照代数分配法计算如下:

假设机修车间的单位成本为 x , 配电车间的单位成本为 y , 设立如下联立方程为:

$$\begin{cases} 2\,548 + 200y = 667x \\ 2\,264 + 30x = 4\,728y \end{cases}$$

解之得: $x = 3.971\,229$; $y = 0.504\,048$

各受益部门应负担的辅助生产费用如下:

机修车间应负担的电费 = $200 \times 0.504\,048 = 100.81$ 元

配电车间应负担的修理费 = $30 \times 3.971\,229 = 119.14$ 元

甲产品应负担的电费 = $1\,250 \times 0.504\,048 = 630.06$ 元

乙产品应负担的电费 = $1\,750 \times 0.504\,048 = 882.08$ 元

基本生产车间应负担的修理费 = $400 \times 3.971\,229 = 1\,588.49$ 元

基本生产车间应负担的电费 = $828 \times 0.504\,048 = 417.35$ 元

销售部门应负担的修理费 = $125 \times 3.971\,229 = 496.40$ 元

销售部门应负担的电费 = $250 \times 0.504\,048 = 126.01$ 元

管理部门应负担的修理费 = $112 \times 3.971\,229 = 444.78$ 元

管理部门应负担的电费 = $450 \times 0.504\,048 = 226.82$ 元

例 3-7 中辅助生产费用的分配情况见表 3-9。

表 3-9 辅助生产费用分配表(代数分配法)

单位:元

项 目	机修车间		配电车间		合 计
	耗用量	分配额	耗用量	分配额	
发生的费用		2 548		2 264	4 812
分配率		3.971 229		0.504 048	
机修车间			200	100.81	100.81
配电车间	30	119.14			119.14
甲产品			1 250	630.06	630.06
乙产品			1 750	882.08	882.08
基本生产车间	400	1 588.49	828	417.35	2 005.84
销售部门	125	496.40	250	126.01	622.41
管理部门	112	444.78	450	226.82	671.60
合 计	667	2 648.81	4 728	2 383.13	5 031.94

根据以上辅助生产费用分配表资料编制如下会计分录:

>>>>>>

借:辅助生产成本——机修车间	100.81
——配电车间	119.14
基本生产成本——甲产品	630.06
——乙产品	882.08
制造费用	2 005.84
销售费用	622.41
管理费用	671.60
贷:辅助生产成本——机修车间	2 648.81
——配电车间	2 383.13

采用代数分配法计算分配率分配辅助生产费用最科学,分配结果最准确。但是,如果辅助生产车间、部门较多,联立方程计算的工作会很复杂。

第四节 制造费用的分配与归集

制造费用是指工业企业为生产产品(或提供劳务)而发生的,应计入产品成本,但没有专设成本项目的各项生产费用。制造费用主要包括:工资及福利费、修理费、办公费、折旧费、水电费、机物料消耗费、劳动保护费、保险费、租赁费、低值易耗品摊销、停工损失、运输费等。

一、制造费用的归集

制造费用的归集和分配通过“制造费用”账户进行,并按照车间和部门开设不同的明细账户,分别归集和分配各个车间发生的制造费用。制造费用明细账的格式见表 3-10,表内数据是根据前述的各种费用分配表登记的。

表 3-10 “制造费用——基本生产车间”明细账

单位:元

摘 要	材 料	动 力	工资及福利费	折旧费	修 理 费	保 险 费	其 他	合 计	转 出
材料费用分配表	980							980	
动力费用分配表									
工资福利费分配表			1 000					1 000	
折旧费用分配表									
待摊费用分配表									
其他费用分配表									
辅助生产成本分配表(直接分配法)					1 600	414		2 014	
合 计	980		1 000		1 600	414		3 994	3 994

二、制造费用的分配

在生产一种产品的车间、部门中,发生的制造费用应直接计入该种产品的成本。在生产多种产品的车间、部门中,发生的制造费用则属于间接计入费用,应采用适当的分配方法,分配计入各产品生产成本中。

分配制造费用,需要选择一定的标准进行,常用的标准有生产工人工时、生产工人工资、机器工时和年度计划分配率等。由此产生了生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和年度计划分配率法等制造费用的分配方法。分配方法一经确定,不宜任意变更。

(一) 生产工人工时比例法

生产工人工时比例法,是指按照各种产品所用生产工人实际(定额)工时的比例分配制造费用的方法。这种方法适用于机械化程度较低或生产的各产品工艺过程机械化程度大致相同的单位。其计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \text{制造费用总额} \div \text{产品实际(定额)工时总数}$$

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \text{该产品实际(定额)工时} \times \text{制造费用分配率}$$

【例 3-8】 承本章第二节所述资料,生产甲、乙产品的生产工时分别为 7 200 小时、4 800 小时。本月“制造费用”账户借方归集的数额为 3 994 元。分配计算如下:

$$\text{制造费用分配率} = 3\,994 \div (7\,200 + 4\,800) \approx 0.3328 \text{ 元/小时}$$

$$\text{甲产品应分配的制造费用} = 7\,200 \times 0.3328 = 2\,396.16 \text{ 元}$$

$$\text{乙产品应分配的制造费用} = 4\,800 \times 0.3328 = 1\,597.44 \text{ 元}$$

例 3-8 中制造费用的分配情况见表 3-11。

表 3-11 制造费用分配表

应借科目			耗用工时 (小时)	分配率 (元/小时)	分配额(元)
总账科目	明细科目	费用项目			
基本生产成本	甲产品	制造费用	7 200	0.332 8	2 396.16
基本生产成本	乙产品	制造费用	4 800	0.332 8	1 597.44
合 计			12 000		3 993.6

根据以上制造费用分配表资料,编制会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品 2 396.16
 ——乙产品 1 597.44

贷:制造费用 3 993.6

这种分配方法,可以使产品负担制造费用的多少与劳动生产率的高低联系起来。如果劳动生产率提高,单位产品生产工时减少,所负担的制造费用相应降低,因此按生产工人工时比例分配是较为常用的一种分配方法。

(二) 生产工人工资比例法

生产工人工资比例法,是指按照计入各种产品成本的生产工人实际工资的比例分配制造费用的方法。这种方法适用于各种产品机械化生产程度基本相同的企业。其计算

公式如下：

制造费用分配率 = 制造费用总额 / 生产各种产品的生产工人工资之和

某种产品应分配的制造费用 = 生产该产品的生产工人工资 × 制造费用分配率

【例 3-9】 承本章第二节例 3-3 的结果,生产甲、乙产品的生产工人工资分别为 7 000 元、5 000 元。本月“制造费用”账户借方归集的数额为 3 994 元。分配计算如下:

制造费用分配率 = $3\ 994 \div (7\ 000 + 5\ 000) \approx 0.332\ 8$

甲产品应分配的制造费用 = $7\ 000 \times 0.332\ 8 = 2\ 329.6$ 元

乙产品应分配的制造费用 = $5\ 000 \times 0.332\ 8 = 1\ 664$ 元

例 3-9 中制造费用的分配情况如表 3-12 所示。

表 3-12 制造费用分配表

应借科目			耗用工时 (小时)	分配率 (元/小时)	分配额(元)
总账科目	明细科目	费用项目			
基本生产成本	甲产品	制造费用	7 000	0.332 8	2 329.6
基本生产成本	乙产品	制造费用	5 000	0.332 8	1 664
合 计			12 000		3 993.6

根据以上制造费用分配表资料,编制会计分录如下:

借:基本生产成本——甲产品 2 329.6
 ——乙产品 1 664

 贷:制造费用 3 993.6

由于生产工人工资资料比较容易取得,因此采用这种标准分配比较简便。但是这种方法的使用前提是各种产品的工艺过程机械化程度或需要生产工人的操作技能大致相同。否则,就会导致分配结果不符合配比原则。

(三) 机器工时比例法

机器工时比例法是指以各种产品生产所用机器设备的运转工作时间的比例作为分配标准分配制造费用的一种方法。这种方法适用于机械化、自动化程度较高的车间。其分配公式为:

制造费用分配率 = 制造费用总额 / 各种产品耗用的机器工时之和

某种产品应分配的制造费用 = 该产品耗用的机器工时 × 制造费用分配率

在机械化程度较高的车间中,制造费用中相当大的部分与机械设备有关,因此采用这种方法的分配结果比较符合配比原则。

(四) 年度计划分配率法

年度计划分配率法是指无论各月实际发生的制造费用多少,各月各种产品成本中的制造费用均按年度计划确定的计划分配率分配的一种方法。该方法通常以计划产量或定额工时作为分配标准。采用这种分配方法,可随时结算已完工产品应负担的制造费用,简化分配手续,最适用于季节性生产的企业车间。其分配公式为:

年度计划分配率 = 年度制造费用计划总数 / 年度各产品计划产量(定额工时)之和

某月某产品应负担的制造费用 = 该月该种产品实际产量的定额工时 × 年度计划分配率

采用这种方法,不管各月实际发生的制造费用是多少,每月各种产品中的制造费用都按年度计划分配率分配,这样就会使制造费用账户有借方或贷方余额。如果年度内发现全年的制造费用实际数和产品的实际产量与计划分配率计算的分配数之间发生差额时,一般就在年末调整计入12月份的产品成本中,借记“基本生产成本”科目,贷记“制造费用”科目。如果实际发生额大于计划分配额,用蓝字补加,否则用红字冲减。在分配中如果发现年内分配的计划数与实际数差额较大时,应及时调整计划分配率,以便使分配额相对准确。

第五节 废品损失及停工损失的分配与归集

一、废品损失的归集与分配

(一) 废品损失的概念

废品是指由于生产原因造成的质量不符合规定的技术标准,不能按照原定用途使用或者需要加工修复后才能使用的在产品、半成品和产成品。它包括生产过程中发现的废品和入库后发现(由于生产加工过程造成)的废品。

废品按其修复的技术可能性和修复费用的经济合理性,分为可修复废品和不可修复废品两种。

可修复废品是指在技术上可修,在经济上修复合算的废品。经济上修复合算是指发生的修复费用低于重新制造同一产品发生的支出。不可修复废品是指在技术上不可修或者在技术上可修,在经济上修复不合算的废品。

废品损失是指在生产过程中、入库后发现的不可修复废品的生产成本以及可修复废品的修复费用,扣除回收的残料价值和应收赔款以后的净损失。

(二) 可修复废品损失的归集与分配

可修复废品损失是指在修复过程中所发生的各项修复费用(一般包括修复期间发生的直接材料、直接人工和应分摊的制造费用),扣除回收的残料价值和应收赔款以后的净损失。

可修复废品返修前发生的生产费用不是废品损失,应留在“基本生产成本”账户和相关的明细账户中。根据各项分配率计算得出的返修过程中发生的生产费用,应记入“废品损失”账户的借方。如果有收回的残料价值和责任人赔偿款,则记入“废品损失”账户的贷方。返修过程中发生的生产费用减去收回的残料价值和责任人赔偿款后的废品净损失从“废品损失”账户的贷方转入“基本生产成本”账户的借方,作为“废品损失”成本项目单独反映。下面举例说明可修复废品损失的归集和分配。

【例 3-10】 假定某企业2月生产的丙产品中经质检部门检验发现,有10件产品出现不同程度的质量问题,这些问题产品经过修复后还可以销售,因此确定为可修复废品。修复丙产品领用材料600元,耗用工时100小时。企业人工费用分配率为5.50,制造费用分配率为2.50。修复过程中收回残料价值20元,责任人赔偿150元。分配计算如下:

材料费用=600元

人工费用=100×5.50=550元

>>>>>>

制造费用=100×2.50=250 元

修复费用总额=600+550+250=1 400 元

废品净损失=1 400-20-150=1 230 元

实际工作中,归集和分配废品损失是通过编制“废品损失计算表”的形式进行的。例 3-10 中废品损失的归集和分配情况见表 3-13。

表 3-13 废品损失计算表

单位:元

项 目	废品数量(件)	直接材料		生产工时	直接人工		制造费用		合 计
		分配率	分配额		分配率	分配额	分配率	分配额	
废品成本	10		600	100	5.50	550	2.50	250	1 400
收回残值		20							20
责任人赔偿									150
废品净损失									1 230

根据以上废品损失计算表资料,编制会计分录如下:

借:废品损失——丙产品 1 400
 贷:原材料 600
 应付职工薪酬 550
 制造费用 250
 借:原材料 20
 其他应收款 150
 贷:废品损失——丙产品 170
 分配废品净损失会计分录:
 借:基本生产成本——丙产品 1 230
 贷:废品损失——丙产品 1 230

(三) 不可修复废品损失的归集与分配

不可修复废品损失是指不可修复废品的生产成本扣除回收的残料价值和应收赔款以后的净损失。不可修复废品的成本与同种合格产品成本是同时发生的,并已归集计入该种产品的生产成本明细账中。为了归集和分配不可修复废品损失,必须首先计算废品的成本,将其从该种产品总成本中分离出来。不可修复废品的生产成本可以按实际成本计算,也可以按计划成本计算。实际工作中为了简便往往按照计划成本计算。

计算得出的废品生产成本,应从“基本生产成本”账户及相关明细账户中转出,转入“废品损失”账户的借方。如果有收回的残料价值和责任人赔偿款,则记入“废品损失”账户的贷方。“废品损失”账户的借方余额作为废品净损失从“废品损失”账户的贷方转回到“基本生产成本”账户的借方,作为“废品损失”成本项目反映。下面举例说明不可修复废品损失的归集和分配。

【例 3-11】 假定某企业 3 月生产的丁产品中经质检部门检验发现,有 10 件产品出现质量问题,经确定为不可修复废品,予以报废。到报废时材料已全部投入,其他费用按照计划成本的 50% 计算。丁产品的单位计划成本为:直接材料 60 元,直接人工 25 元,制造费用 15 元。报废过程中收回残料价值 85 元,责任人赔偿 220 元。分配计算如下:

材料费用=60×10=600 元

人工费用=25×10×50%=125 元

制造费用=15×10×50%=75 元

废品生产成本总额=600+125+75=800 元

废品净损失=800-85-220=495 元

例 3-11 中废品损失的归集和分配情况如表 3-14 所示。

表 3-14 废品损失计算表

单位:元

项 目	废品数量(件)	直接材料		直接人工		制造费用		合 计
		分配率	分配额	分配率	分配额	分配率	分配额	
废品成本	10	60	600	25	125	15	75	800
收回残值		85						85
责任人赔偿								220
废品净损失								495

根据以上废品损失计算表资料,编制会计分录如下:

借:废品损失——丁产品 800

贷:基本生产成本——丁产品 800

借:原材料 85

其他应收款 220

贷:废品损失——丁产品 305

分配废品净损失会计分录:

借:基本生产成本——丁产品 495

贷:废品损失——丁产品 495

不可修复废品成本按计划成本计算,因费用定额已事先确定,所以计算工作比较简便、及时,有利于考核和分析废品损失和产品成本。但必须具备比较准确的定额成本资料,否则会影响成本计算的正确性。

二、停工损失的归集与分配

(一) 停工损失的概念

停工损失是指企业生产单位(分厂、车间或车间内某个班组)在停工期内发生的各项费用,包括停工期内发生的燃料及动力费、损失的材料费用、应支付的生产工人的工资及提取的福利费和应负担的制造费用等。应由过失人、过失单位或保险公司负担的赔款,要从停工损失中扣除。

企业发生停工的时间有长有短,停工的原因多种多样。因此,对发生的停工损失,应根据不同情况作出相应的分配处理。由于自然灾害引起的停工损失,转作营业外支出;由于原材料供应不足、机器设备发生故障以及计划减产等原因发生的停工损失,在规定的期限内(全厂连续停产十天以内、生产车间连续停产一个月以内)计入产品成本;超过上述期限的转作营业外支出。

为了简化核算,生产单位不满一个工作日的停工,可以不计算停工损失。季节性生产的

企业在停工期内发生的费用,应采用待摊、预提的方法由开工期内的生产成本负担,不作为停工损失。

(二) 停工损失的归集与分配

停工损失的归集和分配是通过“停工损失”账户进行的,该账户应按车间进行明细核算。根据停工报告单和相应费用分配表等有关凭证,将停工期内发生的、应列入停工损失的费用记入“停工损失”账户的借方归集,借记“停工损失”账户,贷记“原材料”、“应付工资”、“应付福利费”和“制造费用”等账户。应由过失人、过失单位或保险公司负担的赔款,借记“其他应收款”账户,贷记“停工损失”账户;月末,将发生的停工费用扣除各种赔款后的停工净损失,按停工的原因分配计入营业外支出或产品成本,借记“营业外支出”、“基本生产成本”账户,贷记“停工损失”账户。“停工损失”账户月末无余额。

不单独核算停工损失的企业,不设“停工损失”账户和“停工损失”成本项目。停工期内发生的属于停工损失的各项费用,分别记入“制造费用”和“营业外支出”等账户。辅助生产车间的停工损失,由于数额一般较小,通常都不单独进行核算。

第六节 期间费用的核算

期间费用也称期间成本,是指不能直接归属于某个特定产品的成本,但容易确定其发生期间而应直接计入当期损益的费用。期间费用包括管理费用、财务费用、销售费用三大类。

一、期间费用的特征

(1) 在一定范围内,期间费用的高低与产品产量、产品的制造过程无直接关系,而是与当期产品的管理和产品销售直接相关。

(2) 期间费用发生后,由于难以判别其所应归属的产品,因而不能列入产品制造成本,而在发生的当期转入当期费用从损益中扣除。

(3) 期间费用与企业的产品生产经营活动无关。

二、管理费用的核算

管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动所发生的各种费用,包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应当由企业统一负担的各项费用。

(一) 管理费用的内容

1. 企业管理部门及职工方面的费用

(1) 公司经费。公司经费,指直接在企业行政管理部门发生的行政管理部门职工工资、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等。

(2) 工会经费。工会经费,指按职工工资总额(扣除按规定标准发放的住房补贴,下同)的2%计提并拨交给工会使用的经费。

(3) 职工教育经费。职工教育经费,指按职工工资总额的1.5%计提,用于职工培训、学习的费用。

(4) 劳动保险费。劳动保险费,指企业支付离退休职工的退休金(包括按规定交纳地方统筹退休金)、价格补贴、医药费(包括支付离退休人员参加医疗保险的费用)、异地安家费、职工退职金、6个月以上病假人员工资、职工死亡丧葬补助费、抚恤费、按规定支付给离休人员的其他费用。

(5) 待业保险费。待业保险费,指企业按规定交纳的待业保险基金。

2. 用于企业直接管理之外的费用

(1) 董事会费。董事会费,指企业董事会或最高权力机构及其成员为执行职权而发生的各项费用,包括成员津贴、差旅费、会议费等。

(2) 咨询费。咨询费,指企业向有关咨询机构进行生产技术经营管理咨询所支付的费用或支付企业经济顾问、法律顾问、技术顾问的费用。

(3) 聘请中介机构费。聘请中介机构费,指企业聘请会计师事务所进行查账、验资、资产评估、清账等发生的费用。

(4) 诉讼费。诉讼费,指企业向法院起诉或应诉而支付的费用。

(5) 税金。税金,指企业按规定交纳的房产税、车船税、土地使用税、印花税等。

(6) 矿产资源补偿费。矿产资源补偿费,指企业在中华人民共和国领域和其他管辖海域开采矿产资源,按照主营业务收入的一定比例交纳的矿产资源补偿费。

3. 提供生产技术条件的费用

(1) 排污费。排污费,指企业根据环保部门的规定交纳的排污费用。

(2) 绿化费。绿化费,指企业区域内零星绿化费用。

(3) 技术转让费。技术转让费,指企业使用非专利技术而支付的费用。

(4) 研究与开发费。研究与开发费,指企业开发新产品、新技术所发生的新产品设计费,工艺规程制定费,设备调试费,原材料和半成品的试验费,技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究人员的工资,研究设备的折旧,与新产品、新技术研究有关的其他经费,委托其他单位进行的科研试制的费用以及试制失败损失等。

(5) 无形资产摊销。无形资产摊销,指企业分期摊销的无形资产价值,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术和商誉等的摊销。

(6) 长期待摊费用摊销。长期待摊费用摊销,指企业对分摊期限在一年以上的各项费用在费用项目的受益期限内分期平均摊销,包括按大修理间隔期平均摊销的固定资产大修理支出、在租赁期限与租赁资产尚可使用年限两者孰短的期限内平均摊销的租入固定资产改良支出以及在受益期内平均摊销的其他长期待摊费用的摊销。

4. 购销业务的应酬费

购销业务的应酬费,即业务招待费,指企业为业务经营的合理需要而支付的费用,应据实列入管理费用。

5. 损失或准备

(1) 坏账准备。坏账准备,指企业按应收款项的一定比例计提的坏账准备。

(2) 存货跌价准备。存货跌价准备,指企业按存货的期末可变现净值低于其成本的差额计提的存货跌价准备。

(3) 存货盘亏和盘盈。存货盘亏和盘盈,指企业存货盘点的盘亏、盘盈净额,但不包括应

计入营业外支出的存货损失。

6. 其他费用

其他费用,指不包括在以上各项之内又应列入管理费用的费用。

(二) 管理费用的核算

为了核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用,企业应当设置“管理费用”科目。该科目的借方反映企业发生的各项管理费用,贷方反映企业期末结转转入“本年利润”科目的管理费用。“管理费用”科目结转“本年利润”科目后,期末应无余额。

三、销售费用的核算

销售费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的经营费用。商品流通企业在购买商品过程中发生的进货费用也包括在销售费用之中。

(一) 销售费用的内容

(1) 产品自销费用,包括应由本企业负担的包装费、运输费、装卸费、保险费。

(2) 产品促销费用,包括展览费、广告费、经营租赁费(为扩大销售而租用的柜台、设备等的费用,不包括融资租赁费)、销售服务费用(提供售后服务等的费用)。

(3) 销售部门的费用,一般指为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。但企业内部销售部门属于行政管理部门,所发生的经费开支,不包括在销售费用中,而是列入管理费用。

(4) 委托代销费用,主要指企业委托其他单位代销,按代销合同规定支付的委托代销手续费。

(5) 商品流通企业的进货费用,包括进货过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等。

(二) 销售费用的核算

为了核算企业在销售商品过程中发生的各项费用,企业应当设置“销售费用”科目。该科目的借方反映企业发生的各项销售费用,贷方反映企业期末结转转入“本年利润”科目的销售费用。“销售费用”科目结转“本年利润”科目后,期末应无余额。

四、财务费用的核算

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。

(一) 财务费用的内容

(1) 利息支出是指企业短期借款利息、长期借款利息、应付票据利息、票据贴现利息、应付债券利息、长期应付引进国外设备款利息等利息支出(除资本化的利息外)减去银行存款等的利息收入后的净额。

(2) 汇兑损失是指企业因向银行结售或购入外汇而产生的银行买入价、卖出价与记账所采用的汇率之间的差额以及月度(季度、年度)终了,各种外币账户的外币期末余额,按照期末

规定汇率折合的记账人民币金额与原账面人民币金额之间的差额等。

(3) 相关的手续费,指发生债券所需支付的手续费(需资本化的手续费除外)、开出汇票的银行手续费、调剂外汇手续费等,但不包括发行股票所支付的手续费等。

(4) 其他财务费用,如融资租入固定资产发生的融资租赁费用等。

(二) 财务费用的核算

为了核算企业发生的各项为筹集生产经营资金等发生的费用,企业应当设置“财务费用”科目。该科目的借方反映本期实际发生的财务费用,贷方反映期末转入“本年利润”科目的财务费用。“财务费用”科目结转“本年利润”后,期末应无余额。

需要说明的是,企业为购建固定资产而筹集资金所发生的费用,在固定资产达到预定可使用状态前发生的,应当计入有关固定资产的购置或建造成本,不包括在“财务费用”科目的核算范围内。



思考练习

一、单项选择题

- 下列不属于工业企业成本项目的是()。
 - 燃料及动力
 - 直接人工
 - 制造费用
 - 折旧费
- 甲、乙两种产品的重量不同、材料单位消耗量基本相同、企业没有制定材料单位消耗定额、材料领用时未能区分每种材料的消耗量,则对甲、乙产品共同消耗的材料费用,可以作为分配标准的是()。
 - 完工产品的重量
 - 完工产品的数量
 - 每种产品的材料消耗定额
 - 每种产品的实际材料消耗量
- 下列项目中,不属于工资总额的是()。
 - 生产工人的工资
 - 管理人员的工资
 - 退休人员的生活费
 - 福利机构人员的工资
- 王某去年8月参加工作(病假扣发比例为40%),月标准工资435元,本月日历天数为31天,出勤19天,双休日8天,病假4天(含公休日1天)。若按月薪制计算,月工作天数为20.83天,月计薪天数为21.75天。则本月应付王某的计时工资是()。
 - 435元
 - 411元
 - 402元
 - 401元
- 在实际工作中,企业按社会福利人员工资和规定比例计提的职工福利费,应在()科目核算。
 - 生产费用
 - 管理费用
 - 应付福利费
 - 制造费用
- 基本生产车间的照明电费应借记()科目。
 - “生产成本”
 - “基本生产成本”
 - “制造费用”
 - “管理费用”



7. 基本生产成本按()分设明细账。
- A. 产品品种
B. 产品成本项目
C. 明细分类科目
D. 会计要素具体内容
8. 采用交互分配法分配辅助生产费用,对外分配的费用总额是()。
- A. 交互分配前的费用
B. 交互分配前的费用加上交互分配转入的费用
C. 交互分配前的费用减去交互分配转出的费用
D. 交互分配前的费用加上交互分配转入的费用,减去交互分配转出的费用
9. 在辅助生产费用的各种分配方法中,分配结果最正确的是()。
- A. 交互分配法
B. 直接分配法
C. 计划成本分配法
D. 代数分配法
10. 如果同一车间生产若干产品的机械化程度不同,则对该车间发生的制造费用宜采用的分配方法是()。
- A. 生产工时比例法
B. 生产工人工资比例法
C. 机器工时比例法
D. 年度计划分配率法

二、多项选择题

1. 发生下列费用时,可以直接借记“基本生产成本”的是()。
- A. 车间照明用电费
B. 构成产品实体的原材料费用
C. 车间管理人员工资
D. 车间生产人员工资
2. 计算计时工资时,要考虑的因素有()。
- A. 月标准工资
B. 出勤记录
C. 缺勤情况及性质
D. 职工工龄
3. 企业最常用的辅助生产费用分配方法是()。
- A. 直接分配法
B. 交互分配法
C. 代数分配法
D. 计划分配法
4. 分配辅助生产费用,贷记“辅助生产成本”科目时,对应的借方科目可能有()。
- A. “基本生产成本”
B. “预提费用”
C. “制造费用”
D. “产品销售费用”
5. 下列损失中,不属于企业废品损失的是()。
- A. 可修复废品的修复费用
B. 不可修复废品的净损失
C. 产品销售后发生的产品“三包”费用
D. 产品运输过程中的意外损失

三、判断题

1. 凡是支付给职工的款项都构成企业的工资总额。 ()
2. 按月薪制计算计时工资时,不必考虑当月的日历天数。 ()
3. 计算集体计件工资时,分配率通常以计时工资为分配依据。 ()
4. 辅助生产费用的交互分配法,只需进行一次分配。 ()
5. 辅助生产费用的直接分配法适用于辅助生产车间之间提供劳务较多的企业。 ()
6. 凡是修复后可以正常使用的废品就是可修复废品。 ()
7. 本期发生的废品损失应当全部由本期的完工产品负担。 ()


案例实战

华天机械制造有限公司设有一个基本生产车间和两个辅助生产车间(供电车间和机修车间),基本生产车间生产甲、乙两种产品,两个辅助生产车间分别供电和提供修理劳务,辅助生产车间发生的制造费用直接记入“辅助生产成本”账户。2009年5月初分别投产甲产品1 000件,乙产品2 000件,月末全部完工。本月部分相关资料如下:

1. 甲、乙两种产品共同耗用原材料10 000千克,每千克10元。甲、乙产品单位消耗定额分别为5千克、4千克,车间一般耗用材料5 000元。

2. 本月共发生应付工资70 000元,其中甲、乙产品共同发生52 000元,车间管理人员工资8 000元,企业行政人员工资4 000元,专设销售机构人员工资6 000元。甲产品单位实际工时6小时,乙产品单位实际工时5小时。

3. 供电车间和机修车间发生的实际费用总额分别为46 000元和26 000元,服务的对象和耗用劳务量分别为:机修车间用电8 000度,基本生产车间用电80 000度,行政管理部门用电4 000度;供电车间修理用工时500小时,基本生产车间修理用工时6 000小时。

要求:

(1)按定额消耗量比例分配材料费用;按生产工时比例分配直接人工费用;按交互分配法分配辅助生产费用;按生产工人的工资比例分配制造费用(写出计算过程)。填写表1、表2、表3和表4,并编制会计分录。

(2)登记基本生产成本明细账(表5和表6)。

表1 材料费用分配表

单位:元

应借科目	直接计入金额	分配计入		材料费用合计
		定额消耗量(千克)	分配金额(分配率)	
基本生产成本				
——甲产品				
——乙产品				
制造费用				
合 计				

表2 工资费用分配表

单位:元

应借科目	成本或费用项目	直接计入	分配计入			工资费用合计
			生产工时(小时)	分配率	分配金额	
基本生产成本	甲产品	直接人工				
	乙产品	直接人工				
	小 计					
制造费用	职工薪酬					
管理费用	职工薪酬					
销售费用	职工薪酬					
合 计						



表 3 辅助生产费用分配表

单位:元

项 目		交互分配			对外分配		
辅助生产车间名称		供 电	机 修	合 计	供 电	机 修	合 计
待分配的费用							
劳务供应数量							
费用分配率							
辅助生 产成本	供电车间	数 量					
		金 额					
	机修车间	数 量					
		金 额					
金额小计							
制造费用	基本生 产车间	数 量					
		金 额					
管理费用		数 量					
		金 额					
对外分配金额合计							

表 4 制造费用分配表

单位:元

产品名称	分配标准	分 配 率	分配金额
甲			
乙			
合 计			

表 5 基本生产成本明细账

产品名称:甲产品

投产数量:1 000 件

2009 年 5 月

单位:元

2009 年		凭证号数	摘 要	成本项目			合 计
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	
5	略	略	原材料费用分配				
5	略	略	工资费用分配				
5	略	略	制造费用分配				
5	31		完工产	总成本			
			品成本	单位成本			

表 6 基本生产成本明细账

产品名称:乙产品

投产数量:2 000 件

2009 年 5 月

单位:元

2009 年		凭证号数	摘 要	成本项目			合 计
月	日			直接材料	直接人工	制造费用	
5	略	略	原材料费用分配				
5	略	略	工资费用分配				
5	略	略	制造费用分配				
5	31		完工产	总成本			
			品成本	单位成本			