

# 第一章



## 成本会计概述



### 本章要点

- 掌握成本的含义
- 了解成本会计的职能
- 了解成本会计的基础工作



### 本章引言

本章主要讲述成本会计的一些基本概念和基础知识,包括成本的含义、成本会计的职能、成本会计的基础工作等。通过本章学习,为后续内容的深入学习打下基础。

成本是一个发展的概念,不同的领域有着不同的解释。理论成本是按马克思的价值学说对成本做出的理论概括,现实成本对正确计算产品成本、加强成本管理具有重要意义,而管理成本标志着成本理论体系的不断充实和完善。在成本会计中,产品成本是它的核心概念。

成本会计基于生产的需要而产生,随着社会经济的发展而逐步完善。成本会计产生于19世纪后期,经历了传统成本会计阶段和现代成本会计阶段,从实践和理论方面都得以不断充实和完善,形成了独立的学科。当代现代市场经济的发展,科学技术的进步,企业内部环境和企业外部环境的变化,正推动着成本管理理论与方法不断改革与创新。

成本会计拥有多项职能,贯穿于企业生产经营的全过程,构成了现代成本管理的整体框架。科学地组织成本会计工作,是发挥成本会计职能、完成成本会计任务的前提条件。

## 第一节 成本的含义和作用

### 一、成本的含义

成本作为商品生产的经济范畴,它随着产品交换而产生,又随着商品经济的发展而不断改变其表现形式。特别是在商品经济日趋成熟的今天,出于各种管理的需要,成本更是不断拓宽其发挥作用的领域,在表现形式上更加丰富、完善。成本的概念和内涵也在不断地发展、变化,成本的范围也在逐渐扩大。学习成本会计就必须充分认识成本的经济内涵。

#### (一)理论成本

在经济学中,成本是指商品价值中已经耗费的需要在产品销售收入中获得补偿的那部分价值,即已经消耗的生产资料转移的价值和活劳动消耗的价值。

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,用公式可以表示为  $W = C + V + M$ 。如果我们从这个产品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”。“只是补偿商品使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。”马克思的成本价格理论中称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本,即产品成本的经济内容包括物化劳动  $C$  和生产者必要劳动  $V$  两部分。物化劳动  $C$  是指生产过程中所耗费的生产资料(劳动对象和劳动资料)转移的价值,如材料耗费、燃料耗费、动力耗费的价值,机器设备、厂房等固定资产的折旧费,工具、用具等低值易耗品的摊销费。生产者必要活劳动  $V$  是指相当于一定生产力水平下劳动力再生产所需平均生活资料的价值,是劳动者为自己劳动所创造的价值,劳动者在进行生产时,要耗费一部分必要劳动以保证劳动力自身再生产的需要,具体表现为工资及其他工资性支出。

马克思指出:“不论生产的社会形式如何,劳动者和生产资料始终是生产的因素。”所以不论是在资本主义市场经济条件下,还是在社会主义市场经济条件下,成本的经济内容都是一样的。根据马克思的成本价格理论,产品的成本由  $C + V$  两部分构成, $C + V$  构成的内涵既是成本研究的理论基础,又是测算理论价格的依据,所以被称为理论成本。

理论成本是按马克思的价值学说对成本做出的符合其客观经济内涵的高度理论概括,它对正常生产经营下的成本认识具有普遍的指导意义。成本概念中最具典型意义的是产品成本。企业的生产过程既是产品的制造过程,也是物化劳动和活劳动的消耗过程。从理论上说,产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品而发生的生产耗费。所以,成本的经济内涵可以概括为:成本是生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现,是企业在生产过程中所耗费的资金的综合。

#### (二)核算成本

在会计核算中,为了保持成本核算口径一致,防止乱挤乱摊成本,核算成本的开支范围是



由国家在《企业会计准则》《企业财务通则》中统一规定的。核算成本制定的基础和理论依据是理论成本,但它与理论成本的内涵有一定差别。

成本开支范围主要包括:

(1)为制造产品而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品和燃料动力费。

(2)企业支付给生产单位职工的薪酬,包括工资、奖金、津贴和补贴,职工福利费,医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费等社会保险费,住房公积金,工会经费和职工教育经费以及非货币性福利。

(3)生产用固定资产折旧费。

(4)生产单位因生产原因发生的废品损失,季节性、修理期间的停工损失。

(5)企业生产单位为管理和组织生产而支付的办公费、水电费、劳动保护费、设计费和差旅费等。

为了促使企业加强经济核算、节约资源耗费、减少生产损失,充分考虑到经济生活中的许多特殊情况以及相关方针政策的影响,将不属于理论成本的、不形成产品价值的损失(如废品损失、停工损失等),也允许计入产品成本。同时,为了简化成本核算工作,对于属于理论成本的、企业物化劳动耗费和活劳动耗费的部分(如管理部门的固定资产折旧和管理人员工资等),则作为期间费用直接计入当期损益而不再计入产品成本。

我国由国家通过有关法规、制度界定的成本开支范围,是我们在成本核算中应遵循的规则,它对于加强成本管理、正确评价企业的经济效益、保证企业再生产的顺利进行具有重要的意义。

### (三)管理成本

成本概念产生于商品生产的经济环境中。作为管理的重要手段,成本的内涵和外延也随着商品经济的不断发展而处于不断变化之中。世界各国由于具体情况不同,对成本概念的认识和对实际应用成本的规定也不完全一致。服从于成本管理的不同目的,基于成本信息的不同需要,形成了成本定义更为广泛的外延和成本表现形式的各种不同组合。

在管理会计中,为了进一步研究成本,满足成本核算的要求,有效地进行成本预测、决策、计划和控制,寻求降低成本的途径,可按照不同标准对成本进行分类。

#### 1. 按成本的可变性分类

成本的大小,与业务量(产量或销量)的增减变动具有一定的关系。成本按可变性分为变动成本和固定成本。

变动成本,是指在一定时期和一定业务量范围内,其成本总额的变动和业务量之间保持正比例关系的成本。例如产品生产中的原材料成本、计件工资等。

固定成本,是指在一定时期和一定业务量范围内,其成本总额不受业务量增减变动的影响而保持固定不变的成本。例如按直线法计提的折旧费、计时工资、房屋设备的租金、保险费、广告费等都属于固定成本。

#### 2. 按成本是否与决策相关分类

成本按其是否与决策相关可分为相关成本和无关成本。

相关成本,是指与特定决策有关,在决策过程中必须考虑的成本。例如机会成本、差别成本、重置成本、专属成本、边际成本等。

无关成本也称不相关成本,是指对未来决策没有影响的成本,如沉没成本、共同成本等。

以上这些概念解释如下:

(1)机会成本,在决策时,由于选择一个方案而放弃或错过其他方案所失去的收益就是所选择方案的机会成本。机会成本是一个特殊的成本概念,它不是一项现实的成本支出,只是用于计量各决策方案潜在的经济影响,在会计核算中不用入账,但它又是决策分析时必须考虑的重要因素,如果忽视机会成本,可能会造成决策失误。例如运输卡车一辆,若出租,每年可取得租金 5 万元;若自营,每年可取得收入 10 万元,营运费用共计 6 万元,每年可获得收益 4 万元。运输卡车出租可取得的租金 5 万元,就是自营方案的机会成本,则自营成本总额为 11 万元,高于未来收入,因此企业应放弃自营而将卡车出租。机会成本在决策分析中的应用,有助于企业全面考虑可能采用的各种方案,为有限资源寻求最为有利的使用途径。

(2)差别成本又称差量成本,是指可供选择方案之间的预计成本的差异。它在定价决策中有重要用途。

(3)重置成本,是一种资产成本,是指目前从市场上新购买同一项资产所需支付的成本。它是制定产品价格的重要依据,在进行经营决策时应着重考虑重置成本。

(4)专属成本,是指可以明确归属于某种、某批产品或某个部门等特定对象的成本。例如生产某产品的专用设备折旧费、维修费等。

(5)边际成本,从理论上说,边际成本是产量无限小的变化所引起的成本总额的变动。在实际经济生活中,边际成本是产量每增减一个单位所引起的成本总额的变动,在一定范围内,边际成本就是单位变动成本。它在生产决策和定价决策中起重要作用。

(6)沉没成本,是指过去已经支付、无法收回或得到补偿的成本。例如企业厂房原值 100 万元,已提折旧 40 万元,账面价值 60 万元,在进行固定资产决策时,厂房的原值 100 万元和账面价值 60 万元,都是沉没成本,无须再考虑。

(7)共同成本,是指需要由几种或几批产品等成本对象共同负担的成本。在进行这些产品的决策时,不用考虑共同成本因素。

美国会计学会与标准委员会对成本的认识是比较广义的,他们认为:成本是为了一定的目的而付出(或可能付出)的用货币测定的价值牺牲。这就远远超出了成本概念的内涵与外延。按照这种解释,劳务成本、资金成本、开发成本、工程成本、资产成本、质量成本、人力成本、环保成本等都是成本范畴,形成了不同方面、不同管理要求的不同成本组合。同时,由于人们对成本所具有各种特性的进一步认识,以及人们对影响成本的各种复杂因素的深入了解,在成本管理和核算的实践中不断推出了诸如标准成本、作业成本等新的成本概念,组成了多元化的成本概念体系。

本书所讲的“成本”一词,遵循了成本的原始经济含义,主要以产品成本作为特定目标,着重研究企业在产品制造过程中所发生成本的会计核算这一特定问题。

## 二、成本的作用

随着社会主义市场经济的发展,成本在经济管理工作中的作用越来越重要,概括起来,主要包括以下几方面:

### 1. 成本是产品生产耗费的补偿尺度

成本是企业生产消耗的客观范畴,任何企业要维持起码的简单再生产、保证继续经营的必要条件是首先要补偿其在生产中发生的耗费。其生产耗费必须从销售收入中得到补偿,补偿数额的多少取决于成本,成本是衡量这一耗费补偿的价值尺度。如果能够按成本得以补偿生产经营中的资金耗费,才能保证企业再生产的正常进行。如果不能按照成本来补偿生产耗费,就会影响整个社会的再生产和扩大再生产。因此,加强经济核算,降低成本,提高经济效益,不仅是每个企业自身生存的需要,也是整个社会供求发展的必然要求。

### 2. 成本是反映企业管理水平的综合指标

成本是一项综合性的经济指标,是生产耗费的综合反映,它体现在企业经营管理的方方面面。比如,产品设计是否合理、原材料消耗是否节约、生产工艺的合理程度、固定资产是否充分利用、劳动生产率的高低、产品质量的优劣、产品产量的多少、生产组织是否协调等,都可以通过成本反映出来。这一切都促使企业合理地使用人力、物力和财力,不断寻求降低成本的途径。所以说成本是综合反映企业管理水平的指标。

### 3. 成本是制定产品价格的重要依据

在商品经济中,产品价格是产品价值的货币表现。制定产品价格要考虑多方面的因素,根据价值规律的要求,产品价格应大体上符合其价值,这就必须充分考虑企业目前的成本水平和可实现的成本目标。正常情况下,产品价格制定是否合理,关键在于成本因素考虑得是否充分,而产品成本是否合理,关键在于成本的管理、控制是否得当。这就要求企业必须提高经营管理水平,依据市场和企业成本情况,向市场提供价廉物美的产品。所以产品成本是制定产品价格的一项重要因素。

### 4. 成本是企业进行生产经营预测、决策的重要依据

在市场经济条件下,企业要努力提高在市场上的竞争能力和经济效益,在激烈的竞争中求得生存和发展,就要勇于面对市场,根据外部环境和内部条件的变化,对新产品的开发、生产计划的安排等做出科学合理的生产经营预测和决策。成本是影响企业发展的一个非常重要的因素,在产品价格和税收一定的情况下,产品成本水平的高低直接影响着企业经济效益的高低和市场竞争能力的大小。因此,企业进行经营决策就必须考虑产品成本这一重要因素,并以经济效益为标准来选择最优方案。

### 5. 成本是编制企业内部财务报表的主要依据

成本报表是根据产品成本和期间费用的核算资料以及其他有关资料编制的,企业管理者通过成本报表可以了解企业成本管理的现状和发展趋势,考核各部门成本计划的完成情况,进一步挖掘降低成本的潜力,并通过综合分析,做出正确的经营决策。

## 第二节 成本会计的发展和职能

### 一、成本会计的产生和发展

成本会计是基于生产的需要而产生的,随着社会经济发展的需要而逐步发展的。成本会计产生于 19 世纪后期,经历了传统成本会计阶段和现代成本会计阶段,在实践和理论方面都得以不断充实和完善,成为独立的学科。

#### (一)传统成本会计阶段(1880~1945 年)

成本会计起源于英国。随着西方各国产业革命的完成,英国成为资本主义最发达的国家,工厂代替了手工工场,机器代替了手工劳动,企业规模不断扩大,出现了竞争,产品的生产成本得到普遍重视。会计人员为了满足生产和外部审计的需要,精确计算成本,将成本计算与复式簿记结合起来,利用账户对应关系,通过借贷平衡原理,反映生产过程的各种耗费,形成了记录型成本会计。成本会计产生以后,陆续传入美国及其他国家。20 世纪初,随着资本主义的迅速发展,企业推行泰罗制的科学管理制度,使成本会计的职能扩大,会计不仅能够计算成本,还能够控制和分析成本。20 世纪 30 年代,科学管理制度预算控制被引入成本会计,使成本会计的理论与方法进一步完善和发展。在传统成本会计阶段,成本会计取得了以下成就:

##### 1. 会计核算方面,成本核算方法逐步完善

在会计核算方面,建立了材料核算和管理办法,建立了工时记录和人工成本计算方法,规范了间接费用、制造费用分配办法,根据制造业生产特点,出现了产品成本计算的品种法、分批法、分步法及一系列辅助方法,为现代成本会计的发展奠定了基础。

##### 2. 会计控制方面,形成成本事前控制、事中控制和事后控制

由于泰罗制的科学管理方法在企业的广泛运用,美国会计学家提出了标准成本制度,为生产过程的成本控制提供了条件,而在成本会计中引入弹性预算,使企业预算可以合理地控制不同属性的费用支出,有助于正确考核经营者的工作成绩。标准成本制度和预算控制成为成本控制的两大支柱。

##### 3. 会计理论方面,成本会计著作大量出版

1885 年,英国 H. 梅特卡夫所著第一本成本会计著作《制造成本》一书出版,为成本会计的发展奠定了基础。而 1887 年由 E. 加可和 J. M. 费尔斯合著的《工厂会计》一书,对于成本会计的建立具有极为重要的意义,被认为是 19 世纪最著名、最有影响的成本会计著作。20 世纪初,成本会计名著纷纷出版,美国尼克森和罗尔巴可合著的《成本会计》、托尔的《成本会计原理和实务》等,使成本会计具备了完整的理论和方法体系,成为独立学科。

##### 4. 成本会计的应用范围扩大

在传统成本会计阶段,成本会计的应用范围最初只限于工业企业,后来逐渐扩大到各种行业,并应用到企业内部的各个部门,在企业的经营和销售方面也得到了广泛应用。

在传统成本会计阶段,成本会计的定义可做如下表述:成本会计是运用会计一系列核算方法,对企业生产经营过程中发生的一切费用进行核算和控制,为管理者提供有效的决策依据。

## (二)现代成本会计阶段(1945年以后)

第二次世界大战以后,科学技术迅速发展,企业规模越来越大,市场竞争十分激烈,对企业管理提出了更高的要求。电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到了广泛应用,形成了新型的着重管理的经营型成本会计。主要表现为:

### 1. 成本会计的职能扩大

在传统成本会计阶段,以成本核算为主,在此基础上进行成本的控制和分析。而为了主动控制成本,现代成本会计逐步把成本的预测和决策放在主要地位,利用各种成本数据,对未来成本发展趋势做出科学的估计和预算,按照成本最优化要求,研究各种方案的可行性,选取最优方案,谋取企业最佳效益。

### 2. 成本会计的方法体系不断完善

实行目标成本计算,使成本会计扩展到技术领域,把技术与经济结合起来,促使企业有效降低成本。实行责任成本核算,加强了企业内部各级单位的业绩考核,使成本控制更为有效。实行变动成本计算法,不仅可以减少成本计算工作量,同时还为企业进行成本预测和决策创造了有利条件。推行质量成本核算,提高了产品质量,扩大了成本会计的研究领域。

综上所述,现代成本会计是根据会计资料和其他有关资料,对企业经营活动过程中发生的各种耗费,全面地、系统地进行预测、决策、核算、控制、分析和考核,促使企业不断降低成本,提高经济效益。

## (三)成本会计的发展趋势

随着社会经济的发展、科学技术的进步,企业的内部环境发生了巨大变化:成本会计技术手段与方法不断更新,会计电算化已经或正在取代手工记账,而且由于企业内部网的建立,实时报告成为可能;成本会计的应用范围也在不断拓展,不论在银行、快餐连锁店、专业组织还是政府机关,成本控制已受到越来越广泛的重视。

此外,企业外部环境也日新月异:大多数产品供过于求,国际间贸易合作日趋频繁、密切,使全球市场竞争日趋激烈;产品需求多样化,顾客对产品质量的苛求,使新技术、新工艺的创新蔚然成风。

企业内部环境和企业外部环境的变化,要求成本会计必须适应新的制造环境,不断创新成本管理理论与方法。

### 1. 制造环境的变化促使成本会计的方法不断创新

相对于传统制造环境,新制造环境主要表现为:

(1)弹性制造系统,是指使用机器人及电脑控制的材料处置系统,结合各种独立的电脑程式机器工具进行生产。它有益于产品制造程序的弹性化,可以从事多样化产品的生产,解决对产品多样化、精致化的需求。

(2) 电脑辅助设计、电脑辅助工程及电脑辅助制造系统,不但提高了电脑的功能,并且为厂商提供了更为宽广的发展空间。使用电脑辅助系统可减少人工成本、节省时间,并提高工作效率。

(3) 制造资源规划,是指制造业所采用的电脑管理信息系统。有助于管理当局进行及时、有效的投资与生产经营决策。

(4) 电脑整合制造系统,是指以电脑为核心,结合所有新科技的系统,以形成自动化的制造程序,实现工厂无人化管理。

在企业新制造环境的冲击下,传统的成本会计技术与方法造成产品成本计算不正确和成本控制可能产生反功能行为后果。针对传统成本会计不适应新制造环境的局面,美国会计学者提出了作业成本法(ABC),作业成本法就是把为生产一种产品所发生的所有作业(如质量检验、机器维修和顾客服务等)分配到产品成本中的一种成本计算方法。这种方法较传统成本计算方法更为精细,成本数据更加准确。作业成本法所提供的成本信息能够促使管理人员重新设计整个价值链上的作业活动以节省企业资源。

## 2. 管理理论与方法的创新使成本会计理论体系不断完善

管理理论与方法的创新主要表现为:

### (1) 适时制

它是一种严格的需求带动生产制度,要求企业生产经营管理各环节紧密协调配合,原材料、在产品、产成品保质保量并适时地送到后一加工(或销售)环节。其目的是使原材料、在产品及产成品等各类存货保持在最低水平,尽可能实现“零存货”,以降低存货成本。在存货水平很低的情况下,会计人员为简化存货计价,可能采用倒推成本法,就是当产品完工或销售时,倒过头来计算在产品、产成品等生产成本。这样,倒推成本法便应运而生。

### (2) 全面质量管理(TQM)

全面质量管理是 20 世纪 60 年代从传统质量管理发展起来的,随着国际国内市场环境的变化,全面质量管理已经发展成为一种企业竞争的战略武器,一种由顾客的需要和期望驱动的、持续的改进产品质量的管理哲学。全面质量管理的目标就是公司在生产的各个环节追求产品“零缺陷”,并由顾客最终界定质量。在全面质量管理情况下,管理人员绩效衡量标准包括了产品的可靠度、服务的及时性等,促使管理人员努力提高产品质量的非货币性指标。

### (3) 战略管理

所谓战略管理,就是着眼于对企业发展有长期性、根本性影响的问题。战略管理思想对成本会计系统的影响主要体现在战略成本管理的提出。战略成本管理就是运用成本数据和信息,来发展及确认能促进公司竞争优势的最优战略。

### (4) 基准管理和持续改进

管理方法的新趋势就是基准与持续改进的结合。所谓基准,就是以公司外部或内部最优的业绩标准来衡量自身的生产活动。持续改进意味着管理人员不是一次性地确定基准,而是持续不断地改进提高的过程。基准管理与持续改进对成本会计系统的影响,主要表现在管理人员和会计师们认识到降低成本要向本行业最好的公司学习,以同质产品的最低成本作为基

准,了解自身与最优者的差距,并分析其原因,进而实行企业再造工程,以增强竞争力。

#### (5)限制理论(TOC)

根据限制理论,每个公司至少有一个“瓶颈”制约着它的发展,否则无论公司定下什么目标都会实现。企业限制因素通常可分为资源、市场、政策、原材料和后勤五类。限制理论把企业看成一系列链状相连的过程,如果薄弱的连接处得到了加强,那么整条链也就得到了加强,但是如果加强了其他的连接处,整条链就不会得到加强。限制理论对成本会计系统的影响是,管理人员和会计人员认识到,在有些情况下,不能一味强调降低成本和费用,要有逆向思维,要在企业的薄弱环节加大投入量,“为了省钱而花钱”。

#### (6)目标管理

按目标进行管理,要求一个企业在一定时期内应当确定总的奋斗目标,如利润总额、资金利润率等,并据以指导、组织、动员员工为完成企业总目标而努力。围绕这个总目标,企业各部门、各环节乃至每个人都应当制定自己的奋斗目标,如销售量目标、成本目标、技术目标等,并制定实现目标的措施,以保证总目标的完成。实行目标管理可以提高企业管理工作的主动性和积极性,克服盲目性,提高企业的经营管理水平。目标管理对成本会计系统的影响就是目标成本的制定、分解、控制和分析。我国的目标战术管理已初步形成比较完整的体系。

面对现代成本会计的发展趋势,我国的成本会计工作应顺应国际、国内市场环境以及企业生产环境的变化,加强成本理论的研究,要建立中国特色的会计理论研究方法体系,总结完善和推广我国行之有效的成本会计方法,提高我国成本会计水平。学习外国一切先进的经验和方法,博采众长,为我所用,借鉴西方成本会计理论与方法,与我国国情相结合,不断创新、探索,形成一套中国特色的现代成本会计理论与方法体系。

## 二、成本会计的职能

所谓职能,是指事物本身客观上所具有的功能。成本会计的职能,是指成本会计在经济管理工作中所具有的客观功能。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。但现代成本会计因涉及多种目的,已在成本核算这一基本职能之上有了新的功能。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。

### (一)成本预测

成本预测是指依据成本的有关资料及其与各种技术经济因素的依存关系,结合发展前景,采取各种措施,通过一定的程序、方法和模型对未来成本水平及其变化趋势做出科学的估计。通过成本预测,有助于减少盲目性,有利于选择最优方案,提高了降低成本的自觉性。

### (二)成本决策

成本决策是指根据成本预测提供的资料和其他有关资料,制定出优化成本的各种方案,运用决策理论和方法,对各种方案进行比较分析,从中选择最优方案确定目标成本的过程。进行

成本决策、确定目标成本是编制成本计划的前提,也是实现成本的事前控制、提高经济效益的重要途径。

### (三) 成本计划

成本计划是指在成本预测和成本决策的基础上,为保证成本决策所确定的目标成本的实现,具体规定在计划期为完成生产经营任务所应发生的生产耗费和各产品的成本水平,并提出达到规定成本水平所应采取的措施方案。成本计划是建立成本管理责任制的基础,对于控制成本、挖掘降低成本潜力有着重要的作用。

### (四) 成本控制

成本控制的实质是根据成本预算,制定各项消耗定额、费用定额、标准成本等,对实际发生的和将要发生的各项费用成本进行审核,及时揭示实施过程中的差异,采取措施将费用成本控制在预算、计划之内,以实现或超过预期的成本目标。成本控制是成本预测、成本决策、成本计划所拟定目标的实施环节,它对成本计划的正确实施起到保证作用。

### (五) 成本核算

成本核算是指对生产经营过程中实际费用的发生和产品成本的形成进行的核算。它包括对发生的费用成本的审核、记录、归集、计算、分配,并做出有关账务处理,直至编制成本报表等一系列核算环节,最终为成本管理提供客观、真实的成本资料。

### (六) 成本分析

成本分析是指根据成本核算所提供的信息和其他相关资料,对成本水平及构成变动情况、影响成本费用的各种因素及其影响程度、成本超支节约的责任和原因等进行的分析研究。通过成本分析可以了解成本水平与结构是否合理,发现成本管理中的问题及其原因,从而寻求进一步降低成本的途径。

### (七) 成本考核

成本考核是在成本分析的基础上,对成本计划的执行结果或完成情况进行的考查评价。成本考核应将责、权、利紧密结合,明确责任,落实权限,赏罚分明。通过成本考核,能调动职工控制成本、降低成本的自觉性。

必须指出,成本会计的各项职能之间是相互联系、相辅相成的,它们贯穿于企业生产经营的全过程,构成现代成本管理的整体框架。成本预测是成本会计的首要环节,它是成本决策的前提。成本决策是成本会计的重要环节,在成本会计中居中心地位,它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的具体化。成本控制是成本会计的必要环节,对成本计划的实施进行监督,是实现成本决策既定目标的保证。成本核算是成本会计的基本职能,它提供企业管理所需的成本信息资料,是发挥其他职能的基础,同时也是对成本计划



是否得以实现的最后检验。成本分析和成本考核是实现成本决策目标和成本计划的有效手段,只有通过成本分析,查明原因,制定、执行、改进和完善企业管理的措施,才能有效降低成本。通过正确评价与考核各责任单位的工作业绩,才能调动各部门和全体职工的积极性,进行有效控制,为切实执行成本计划、实现既定目标提供动力。

### 三、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,成本会计的任务有以下几个方面:

#### 1. 正确计算产品成本,及时提供成本信息

成本计算是成本核算的具体工作,是成本会计的关键和基础。企业的成本信息,主要来源于成本计算。只有在正确计算产品成本并及时提供成本信息的基础上,企业才能保证损益计算的正确性,并有效地考核成本计划的完成情况,为成本的预测、决策、控制等提供资料,为财务报表的编制提供资料。所以,企业应严格按照国家规定的成本开支范围,结合企业自身特点采用适当的成本计算方法,以正确、及时地计算产品成本。这是做好成本会计工作、完成成本会计任务的最基本要求。

#### 2. 加强成本预测,优化成本决策

搞好成本预测、优化成本决策是成本会计适应社会生产发展和现代化管理需要而必须承担的重要任务。搞好成本预测,应兼顾事前和事中全过程的成本预测,并按照一定程序,在充分占有资料的基础上采用科学的计算方法,才能确保预测的准确程度。优化成本决策,应对收集的有关信息去伪存真、去粗取精,并在客观评价、合理判断的基础上做出正确决策,确保成本的最优化。成本预测和成本决策两者具有密切的联系,搞好成本预测是优化成本决策的前提,而优化成本决策则是搞好成本预测的结果。因此,将两者有机地结合起来,可以为企业挖掘降低成本的潜力、提高经济效益指明方向和途径。

#### 3. 制定目标成本,强化成本控制

目标成本是为了保证实现目标利润而制定的成本控制指标。目标成本是成本控制的依据,它制定的正确与否对于成本控制的有效性有着很重要的影响;而成本控制是目标成本的实施过程,可以促进目标成本更好地实现。目标成本的制定必须以可靠的资料为依据,采用科学的方法计算出来,同时注意激发职工的积极性,经过主观努力达到目标,保证其可行性。加强成本控制,则必须对目标成本的各分指标进行归口分级控制,并以产品成本的整个过程为对象,结合生产经营不同阶段的不同性质和特点进行有效的控制,确保成本管理工作的改进和成本效益的提高。

#### 4. 建立成本责任制度,严格成本业绩考核

成本责任制是企业内部对各部门、各层次和执行人在成本方面的职责做出的规定。建立成本责任制度,要把成本责任指标分解落实到生产经营的各部门、各层次甚至每个责任人头

上,使其直接承担一定的成本责任。同时,将责权利结合起来,形成激励机制,以增强企业的活力。实行成本责任制,最好是先建立成本责任单位,然后再通过对责任成本的核算,特别是对各责任单位的可控费用实际发生额的计算,参照责任成本指标确定成本差异,分析原因,提出建议,消除不利差异,扩大有利差异,以确保成本目标的实现。成本考核是成本责任制顺利进行的保证,明确了责任就应该严格考核。通过成本业绩考核,可以分清责任,客观评价各责任单位的工作,以鼓励先进、鞭策后进,使成本管理的业绩与职工的切身利益紧密结合,提高各部门主动降低成本的意识,自觉为企业获取更大经济利益做出贡献。

## 第三节 成本会计的基础工作

### 一、成本会计的工作机构

企业的成本会计机构,是指在企业中直接从事成本会计工作的机构。成本会计机构是企业会计机构的一部分,建立成本会计机构就为搞好成本会计工作提供了组织上的保证。一般来说,成本会计机构的设置应与企业经营规模的大小、业务的多少和管理的体制相适应。在大中型企业中,应单独设置成本会计机构(如成本处、成本科),在总会计师的领导下进行成本会计的各项工作。在规模较小、会计人员不多的企业,可以不设立成本会计的专门机构,在会计部门中配置专职的成本会计人员负责成本会计工作。另外,企业的有关职能部门和生产车间,也应根据工作需要设置成本会计组,或者配备专职或兼职的成本会计人员。

企业内部各级成本会计机构的设置分为集中设置和分散设置两种方法。

在集中工作形式下,企业成本会计工作中的计划、控制、核算和分析主要是由厂部成本会计机构集中处理,车间等其他单位中的成本会计机构或人员只负责原始记录和原始凭证的填制,对它们进行初步的审核、整理和汇总,为厂部成本会计机构进一步工作提供基础资料。在这种方式下,车间大多只配备专职或兼职的成本会计人员或核算人员。集中设置的优点是:有利于厂部成本会计机构及时掌握有关成本的全面信息,便于集中使用计算机进行成本数据处理,还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。但这种工作形式不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息,从而不便于加强对成本的及时控制。因此,一般只适用于小型企业。

在分散工作形式下,成本会计工作中的计划、控制、核算和分析由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行。成本考核工作由厂部成本会计机构对车间等其他单位中的成本会计机构逐级进行。厂部成本会计机构除对全厂成本进行综合的计划、控制、分析和考核以及汇总核算外,还应负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督。

分散工作形式虽然会相应增加成本会计工作的层次和会计工作人员的数量,但它却有利于各具体生产经营单位及时掌握成本信息和进行成本控制,促进各单位的生产经营管理,也便于配合经济责任制的实行,为各单位的成本控制业绩考核提供必要信息。因此,这种组织形式一般适用于成本会计工作较为复杂、会计人员数量较多、各单位独立性较强的

大中型企业。

企业应该根据规模大小、内部单位经营管理的要求以及成本会计人员的数量和素质,从有利于发挥成本会计的职能和提高成本会计的效率出发,确定企业应该采用哪一种工作方式。大中型企业一般采用分散工作形式,中小型企业一般采用集中工作形式,但也可以在一个企业中结合采用两种形式。

## 二、成本会计人员的配备

社会主义市场经济的建立,科学技术的迅猛发展,经济业务的日新月异,经营管理要求的不断提高,要求成本会计人员更新观念、解放思想,以适应瞬息万变的市场经济。我国作为世界贸易组织的成员国,要遵照国际惯例开展贸易服务活动,在国际经济大舞台上与国外企业平等竞争,要求成本会计人员必须具有经营意识、竞争意识、风险意识、创新意识和终身学习意识,不断提高自身素质,加强成本核算和成本管理,向管理要效益,为企业提高效益和创造价值。

要充分发挥成本会计的职能作用,完成成本会计的任务,企业就必须配备合格的成本会计人员。合格的成本会计人员必须符合两方面要求:

### (一)成本会计人员应具备良好的职业道德

我国对会计人员职业道德的研究起步较晚,但在《会计基础工作规范》等会计法规中都做了明确规定,主要有以下七条:

#### 1. 爱岗敬业

爱岗敬业,热爱本职工作,这是做好会计工作的出发点,也是会计人员职业道德的首要前提。具体表现为会计人员对工作有责任感和义务感,热爱自己的职业,忠实地履行自己的职责,努力做好自己的本职工作。

#### 2. 诚实守信

诚实守信是会计职业道德的一个重要内容,具体表现为会计人员要真实客观地反映单位的经济活动状况,实事求是,不弄虚作假,不欺上瞒下。

#### 3. 廉洁自律

廉洁自律是会计职业道德的一个重要标志。会计人员必须做到不义之财不取,金钱面前不动摇,做到不沾、不拿、不贪,坚持原则,依法办事。自觉做到行为清廉,奉公守法,依法理财。

#### 4. 坚持准则

坚持准则是指会计人员在进行会计工作中,以会计准则为自己的行动指南,熟悉财经法律、法规、会计制度和会计准则,结合本单位的实际情况,合理设置会计科目进行账务处理,明确人员职责分工等。做到在处理各项经济业务时知法依法、知章循章、依法把关。

#### 5. 客观公正

客观公正是一种工作态度,也是会计人员追求的一种境界,会计人员在办理会计事务中,应当实事求是、客观公正。

### 6. 精通业务

精通业务是指会计人员必须具备全面的专业知识、丰富的专业经验,以及应用这些知识和经验处理会计具体问题的能力。会计人员要在实践中不断磨炼自己,提高自己的综合素质水平,做一名理论强、业务精、技术硬的会计人员。

### 7. 保守秘密

保守秘密是指会计人员在处理业务过程中,除法律规定和单位负责人外,不能私自向外界、向任何人提供或者泄露单位的会计信息。会计人员对单位财务情况负有保密的义务,会计人员在工作中应做到不该问的不问、不该说的不说,不为利益所诱惑,坚决保守秘密。

以上会计职业道德只是约束成本会计人员的最低下限,是对成本会计人员的基本要求。

## (二)必须熟悉成本会计人员的职责和权限

### 1. 成本会计人员的职责

成本会计机构和成本会计人员应在企业总会计师和会计主管人员的领导下,正确计算产品成本,及时提供成本信息资料,有效实施成本预测,认真参与制定生产经营决策,深入生产经营的各个环节,结合实际情况,制定目标成本,向有关人员和职工宣传企业在成本管理方面的计划和目标等,强化成本控制,建立成本责任制度,及时发现成本管理中存在的问题并提出改进成本管理的意见和建议,为降低成本、提高企业经济效益发挥重要作用。

### 2. 成本会计人员的权限

成本会计人员有权要求企业有关单位和有关人员认真执行成本计划,严格遵守有关法规、制度和财经纪律;有权参与制定企业生产经营计划和各项费用定额,参加与成本管理有关的生产经营管理会议;有权督促检查企业各单位对成本计划和有关法规、制度、财经纪律的执行情况。

成本会计工作是企业经营管理工作的重要组成部分,成本会计人员应顺应时代的发展,摆脱传统会计记账、算账的束缚,把成本预测、决策、控制和分析逐步应用到成本会计的日常工作中来,更好地发挥成本会计的职能作用,以适应经济发展对成本会计越来越高的要求。

## 三、成本会计的法规和制度

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具体依据,是会计法规和制度的重要组成部分。企业必须根据《企业会计准则》《企业财务通则》等法规、制度有关规定,根据企业生产经营的特点和管理的要求,建立企业内部成本会计制度,使企业成本会计的各项工作有章可循,做到规章明确、管理有序,保证成本会计核算资料真实、可靠、规范、有用。

企业成本会计制度的制定,除必须考虑国家的法规、制度等有关规定外,还必须根据企业的生产经营特点和成本管理要求,从实际出发,做到规范、简明、适用。就工业企业来说,成本会计制度一般应包括以下几个方面的内容:

- (1)成本岗位责任制度;
- (2)成本预测和决策的制度;

- (3)目标成本制定和成本计划编制的制度;
- (4)成本控制制度;
- (5)成本核算制度;
- (6)成本报表制度;
- (7)成本分析制度;
- (8)企业内部价格制定和内部结算制度;
- (9)其他有关成本会计的制度。

成本会计制度制定以后,要认真严格执行,保持相对稳定性,随着时间的推移和经济技术条件的变化,应对成本会计制度进行相应的修订和完善,以充分发挥成本会计制度应有的作用。



## 本章小结

本章主要介绍了成本的含义、成本会计的职能、成本会计的基础工作,也简单介绍了成本会计的发展趋势。

成本的经济内涵可以概括为:成本是生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现,是企业在生产过程中所耗费的资金的综合;产品成本是指企业为生产一定种类和数量的产品而发生的生产耗费。

现代成本会计的主要职能有成本预测、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七个方面,各项职能相互联系、互为条件,相辅相成。

成本会计的基础工作,主要包括设置成本会计机构,配备成本会计人员,加强制度建设等。与成本会计有关的法规和制度主要有《企业财务通则》《企业会计准则》和企业内部成本会计制度等。

我国成本会计工作应顺应国际、国内市场的变化,借鉴新的管理理论、方法和成功经验,不断丰富和完善我国成本会计理论。



## 关键概念

成本      成本会计      集中设置      分散设置



## 思考题

1. 什么是理论成本?什么是核算成本?两者之间的关系如何?
2. 简述成本会计的形成和发展。
3. 怎样理解成本的经济内涵?

4. 成本会计人员应具备的基本职业道德准则有哪些?
5. 成本的作用有哪些?
6. 成本会计的任务有哪些?
7. 成本会计的职能有哪些? 它们之间的关系如何?
8. 怎样组织企业的成本会计工作?



## 自测题

### 一、判断题

1. 成本的经济实质,是生产经营过程中所耗费的劳动对象和劳动资料的转移价值。 ( )
2. 从理论上讲,商品价值中的补偿部分,就是商品的理论成本。 ( )
3. 企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用的总和,就是这些产品的成本。 ( )
4. 通常情况下,理论成本包括的内容和实际工作中成本开支的范围是相互一致的。 ( )
5. 从理论成本上讲,产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的,用货币金额表示的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为社会所创造的价值总和。 ( )
6. 成本会计的核算职能,就是通过对实际成本信息资料进行检查和分析,来评价、考核有关经济活动。 ( )
7. 在实际工作中,不形成产品价值的废品损失应计入产品成本。 ( )
8. 期间费用不计入产品成本,但它是成本会计的核算对象。 ( )
9. 成本会计机构内部的组织分工不受任何限制,可任意分工。 ( )
10. 成本会计的任务包括成本的预测、决策、计划、核算、控制、考核和分析等内容。 ( )
11. 成本预测和决策是成本会计的最基本的任务。 ( )
12. 全国性的成本会计法规和制度,应由国务院和财政部统一制定;而每个企业的成本会计制度或办法,应由企业的主管部门制定。 ( )

### 二、单项选择题

1. 商品的理论成本由( )构成。
  - A. 已耗费的生产品资料转移的价值
  - 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. 已耗费的生产品资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值
2. 商品成本与商品价值的数量关系是( )。

- A. 商品价值大于商品成本
- B. 商品价值等于商品成本
- C. 商品价值小于商品成本
- D. 商品价值与商品成本没有关系

3. 产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的,用货币表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值总和。这种成本称为( )。

- A. 核算成本
  - B. 理论成本
  - C. 管理成本
  - D. 制造成本
4. 一般情况下,理论成本包括的内容与实际工作中成本开支范围( )。
- A. 毫无关系
  - B. 有一定差别
  - C. 相互一致
  - D. 可以相互替代

5. ( )是成本会计的最基本、最重要的职能。

- A. 分析职能
  - B. 预测职能
  - C. 决策职能
  - D. 核算职能
6. 在下列各项目中,不属于核算成本内容的有( )。

- A. 废品损失
  - B. 燃料及动力
  - C. 制造费用
  - D. 管理费用
7. 成本会计最基本的任务是( )。
- A. 加强成本预测,优化成本决策
  - B. 制定目标成本,强化成本控制
  - C. 建立成本责任制度,严格成本业绩考核
  - D. 正确计算产品成本,及时提供成本信息

8. 在成本会计的各项职能中,属于事中职能的有( )。

- A. 成本分析职能
- B. 成本考核职能
- C. 成本控制职能
- D. 成本核算职能

9. 下列各项费用中,不应计入产品成本的是( )。

- A. 废品损失
- B. 季节性的停工损失
- C. 销售费用
- D. 修理期间的停工损失

10. 按产品的理论成本,不应计入产品成本的是( )。

- A. 生产管理人员工资
- B. 废品损失
- C. 生产用动力
- D. 设备维修费用

### 三、多项选择题

1. 从理论成本上讲,产品成本是由生产产品所耗费的( )构成。

- A. 劳动者为社会劳动所创造的价值
- B. 劳动者为自己劳动所创造的价值
- C. 必要的社会劳动价值
- D. 生产资料转移的价值

2. 在下列各项目中,属于理论成本内容的有( )。

- A. 劳动手段的耗费
- B. 劳动对象的耗费
- C. 劳动者为自己劳动所创造的价值
- D. 废品损失

3. 工业企业成本会计人员应具备的职业道德包括( )。

- A. 诚实守信
- B. 客观公正
- C. 廉洁自律
- D. 坚持准则

4. 成本会计工作的组织包括( )。

- A. 设置成本会计机构
- B. 配备成本会计人员
- C. 正确划分各种费用的界限
- D. 采用适当的成本计算方法

- E. 按照与成本会计有关的各种法规和制度进行工作
5. 成本的作用主要表现在( )。
- A. 是产品生产耗费的补偿尺度  
B. 是反映企业工作质量的重要指标  
C. 是制定产品价格的重要因素  
D. 是进行生产经营预测、决策的重要依据  
E. 成本是编制企业内部财务报表的主要依据
6. 企业如何组织成本会计工作应考虑的因素有( )。
- A. 企业生产经营特点  
B. 企业规模大小  
C. 会计人员的素质  
D. 企业管理的要求
7. 与成本会计有关的法规和制度有( )。
- A. 《中华人民共和国会计法》  
B. 《企业财务通则》和《企业会计准则》  
C. 《中华人民共和国注册会计师法》  
D. 企业的成本会计制度、规程或办法
8. 在下列各项目中,属于实际成本内容的有( )。
- A. 生产人员的工资及福利费  
B. 废品损失  
C. 制造费用  
D. 管理费用



## 实务题

1. 目的:练习成本会计机构、岗位设置及成本会计人员职责。

2. 资料:王伟大学毕业后,应聘到瑞星纺织机械有限公司担任成本会计工作。经过一段时间的工作,王伟了解了公司生产和成本核算的一些具体情况:

### (1) 产品情况

瑞星纺织机械有限公司为国家级高新技术企业,是一家主要生产棉纺织设备的大型企业,生产的产品包括清花机、梳棉机、清梳联合机、并条机、粗纱机、细纱机、自动络筒机、精梳机、条并卷、转杯纺纱机。公司建有完善的产品开发、工艺技术、生产制造、市场营销、经营管理体系,产品在市场上享有较高的声誉,企业效益较好。

### (2) 车间、部门设置

公司设置人力资源部、财务部、生产部、技术开发部等 10 个部门;设有 8 个基本生产车间,分别生产纺织设备各种零部件及零部件的组装;另设 3 个辅助生产车间,为基本生产车间和厂部其他部门提供服务。

### (3) 成本核算

瑞星纺织机械有限公司现有成本会计人员 16 名。由于生产规模较大、车间较多,成本会计为集中设置。

公司成本会计人员在近三年没有专业培训,成本会计人员下车间较少。另外,企业的内部成本会计制度也不完善,部分岗位责任不明。



3. 要求:

(1)根据王伟掌握的情况,说明瑞星纺织机械有限公司集中设置成本会计是否正确? 如何配置成本会计人员?

(2)根据瑞星纺织机械有限公司车间、部门设置,在公司应设置哪些成本会计岗位?

(3)对企业成本核算现状,王伟应从哪些方面提出改进企业成本管理的建议?

上海财经大学出版社

## 第二章



# 成本核算的要求和一般程序



### 本章要点

- 熟悉成本核算的要求
- 掌握要素费用和成本项目的区别
- 熟悉成本核算使用的账户以及成本核算的程序



### 本章引言

本章主要介绍制造业成本核算的内容、生产费用的分类、成本核算的基本要求及一般程序。费用按照经济内容可以分为若干要素费用,按照经济用途可以分为若干成本项目。成本核算的基本要求,即在成本核算中应严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准;正确划分各种费用界限,做好成本核算的基础工作,完善成本责任制度,选择适当的成本计算方法。成本核算的一般程序主要是各项生产费用的归集、分配及产品成本形成的账务处理过程。

## 第一节 要素费用与成本项目

### 一、制造业成本核算的内容

制造业是专门从事产品生产的企业,其目的是向社会提供商品,满足人们日常生活和各方面消费的需要,并从中获取利润。制造业成本核算的内容概括地说,就是对生产经营过程中发生的生产费用,按经济用途进行分类,并按一定对象和标准进行归集和分配,以计算确定各产品的总成本和单位成本。

制造业产品的生产过程,也是生产的耗费过程。在生产经营过程中,会发生原材料、燃料

及动力、辅助材料、机器设备等的耗费,还要支付生产工人和经营管理人员工资以及经营管理各项费用。制造业在一定时期发生的、能够用货币表现的生产耗费,称为生产费用。制造业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的生产费用的总和,称为产品成本。

生产费用和产品成本两者之间既有联系,又有区别:产品成本是对象化的生产费用,生产费用的发生过程也是产品成本的形成过程,所以费用是产品成本形成的基础。产品成本是生产产品所耗费的生产费用,它与一定种类、一定数量的产品相联系。生产费用是企业在某一期间为进行生产而发生的耗费,它与一定期间相联系。

成本核算是成本会计的核心内容,包括生产费用的汇总核算和产品成本的计算两方面内容。首先,应按照成本开支范围、费用开支标准和企业的计划、定额,严格控制和审核费用,分析这些费用是否应该发生;对已经发生的费用,应分清哪些费用应该计入产品成本,哪些费用不应计入成本;对于计入产品成本的费用,按照一定的程序进行归集,以汇总所发生的费用总额。其次,将汇集的应计入产品成本的生产费用,按照受益原则,采用一定的方法,在各个成本计算对象之间进行分配,进一步确定为生产某种产品所发生的费用总和。最后,在会计期末,根据费用的特点,采用一定的分配方法,在完工产品和期末在产品之间进行分配,以计算出该完工产品的总成本和单位成本。

产品成本计算有制造成本计算、完全成本计算和变动成本计算,国际上通常采用的是制造成本计算法。制造成本计算法是指在计算产品成本时,只计算为生产产品而耗费的直接材料、直接人工和制造费用。我国的产品成本计算均采用制造成本计算法。

## 二、要素费用

对生产费用进行分类,是正确计算产品成本的重要条件。制造业在生产经营过程中的耗费是多种多样的,为了正确地进行成本核算和管理,需要对生产费用按照一定的标准进行分类。生产费用可以按经济内容划分为劳动对象、劳动手段和活劳动三方面的耗费,称为制造业三大要素费用,具体可分为以下七个要素:

### 1. 外购材料、燃料

外购材料、燃料是指企业为进行生产经营而耗用的一切从外部购入的原料、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以及各种燃料,包括液体、气体和固体燃料等。

### 2. 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部购入的各种动力,如电力、热力等。

### 3. 工资

工资是指企业应计入产品制造成本和期间费用的职工工资。

### 4. 福利费

福利费是指企业根据国家规定,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、用于职工福利方面的支出。包括职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工

教育经费、非货币性福利及离职后福利等。

#### 5. 折旧费

折旧费是指企业按照规定计提的固定资产折旧费用。

#### 6. 利息支出

利息支出是指企业应计入财务费用的借款利息支出减去利息收入后的净额。

#### 7. 其他支出

其他支出是指企业发生的不属于以上各要素费用而应计入产品制造成本或期间费用的支出,如差旅费、办公费、租赁费、邮电费、广告费、外部加工费等。

生产费用按经济内容进行分类,可以反映企业一定时期内发生了哪些费用,耗费了多少,便于了解生产费用的构成和水平,加强生产费用的核算和管理,为企业编制采购资金计划和劳动工资计划提供依据,为企业核定储备资金定额提供资料。

### 三、成本项目

为了正确进行成本核算和管理,生产费用还可以按经济用途进行划分。生产费用按经济用途可分为制造成本与非制造成本。

#### (一)制造成本

制造成本又称为生产成本,是指产品在制造过程中发生的各种耗费,包括直接材料、直接人工和制造费用三个项目。

直接材料是指企业产品生产过程中直接用于产品生产、构成产品实体或有助于产品实体形成的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、备品配件、燃料、包装物等。例如制作服装的布料、制作家具的木料等。

直接人工是指在产品生产过程中对材料直接加工并制成产品的工人的工资、奖金、津贴和补贴,根据规定计提的福利费,医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费等社会保险费,住房公积金,工会经费和职工教育经费等。

制造费用是指在产品生产过程中除直接材料、直接人工之外生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用,例如生产车间厂房、机器设备等固定资产的折旧费,设备经营租赁费,机物料消耗,劳动保护费,水电费,低值易耗品摊销,及车间管理人员工资、福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等。

#### (二)非制造成本

非制造成本又称为期间费用,是指与产品制造过程没有联系的非生产性耗费。包括企业在销售商品过程中发生的销售费用,企业为组织和管理整个企业生产经营发生的管理费用和企业在筹资等活动中发生的财务费用。

工业企业在生产经营中发生的全部费用,并不都计入产品成本,它可以分为计入产品成本的生产费用和计入当期损益的期间费用。工业企业计入产品成本的生产费用在产品生产过程

中的用途也是多种多样的,为具体反映计入产品成本的生产费用的各种用途,提供产品成本构成情况的资料,还应将其进一步划分为若干个项目,称为产品生产成本项目,简称成本项目。工业企业的成本项目一般包括直接材料、直接人工和制造费用。

按照经济用途对计入产品成本的生产费用所划分的各个成本项目并不是固定不变的,企业可根据自身的生产特点和管理要求对上述成本项目做适当的调整。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及在产品成本中所占比重较大的费用,应专设成本项目予以核算。例如,如果废品损失和燃料、动力在产品成本中所占比重较大,需要对其在管理上进行重点控制和考核,就应单独设置“燃料及动力”和“废品损失”成本项目对其进行核算。为了简化核算手续,生产产品所耗用的燃料和动力不多的企业,可将其并入“直接材料”“制造费用”成本项目进行核算。

产品生产费用按经济用途进行分类,它能够反映出费用与产品的关系,从而揭示出产品成本的构成内容,便于进一步分析费用支出的合理性和结构水平,为挖掘企业降低成本的潜力创造有利条件。因此,产品成本不仅要分产品计算,而且要分成本项目计算,要计算各种产品的各个成本项目的成本。产品成本计算的过程,也就是各种要素费用按其经济用途划分,最后计入各种产品成本,按成本项目反映完工产品和月末在产品成本的过程。

综上所述,通过按经济内容和经济用途对费用的分类可以看出,两者之间既有区别,又有联系。它们都是从不同的角度反映了企业生产经营过程中的各项耗费,按经济内容对费用的分类,主要说明耗费了什么、耗费了多少,它反映了某一时期内实际发生的全部生产费用,而不管它是用于哪一方面的耗费;而按经济用途对费用的分类,主要反映了耗费的原因和具体去向,反映某一时期生产一定种类和一定数量的产品应该负担的费用。例如工资,若按经济内容分类,它只表明企业发生了工资费用及其总额的多少,但企业的工资费用既包括生产工人的工资,也包括各管理部门、专设销售机构等人员的工资;而按经济用途分类的工资,仅指直接从事产品生产人员的工资,即直接人工。尽管费用要素与成本项目都从各自不同的角度反映了企业的耗费,且各有一定的不足,但两者却可以相互弥补,若将其配合使用,可以完整地反映出企业生产经营过程中耗费的全貌,满足产品成本核算的基本需要。

## 四、生产费用的其他分类

生产费用除了可以按照经济内容和经济用途进行分类以外,还可以按其他的标准进行分类。

### (一)直接生产费用和间接生产费用

生产费用按其与工艺过程的关系,可分为直接生产费用和间接生产费用。

直接生产费用是指与产品生产工艺过程直接相关的生产费用,如产品生产直接耗用的原材料费用、生产工人的工资等。间接生产费用是指与产品生产工艺过程没有直接联系的各项生产费用,如生产车间的机物料消耗、管理人员工资、车间厂房的折旧费等。

## (二)直接计入费用和间接计入费用

生产费用按计入产品成本的方法可分为直接计入费用和间接计入费用。

直接计入费用是指费用在发生时,可以分清属于哪种产品所耗用、能够直接计入某种产品成本的费用。间接计入费用是指费用在发生时,不能分清由哪种产品所耗用、不能直接计入某种产品成本,而需要采用一定的分配标准分配计入各有关产品成本的费用。

直接生产费用在一般情况下大多直接计入费用,例如原材料费用、生产工人工资等大多能够直接计入某种产品的生产成本。间接生产费用在一般情况下大多间接计入费用,例如机物料消耗等大多需要采用一定的标准分配计入各有关种类产品的生产成本。但直接生产费用并不等同于直接计入费用,间接生产费用不等同于间接计入费用。例如,在只生产一种产品的企业(或车间)中,直接生产费用和间接生产费用都可以直接计入该种产品的生产成本,因而均属于直接计入费用;在使用同一种原材料、经过同一生产过程、同时生产出好几种产品的联产品生产企业(车间)中,直接生产费用和间接生产费用都需要按照一定标准分配计入各有关产品的生产成本,因而均属于间接计入费用。

## 第二节 成本核算的要求

正确核算企业的生产成本,对于加强企业的经济管理,控制和降低成本,增强企业的竞争能力,提高经济效益,以及正确确定企业的收益,处理好企业与国家、投资者的利益关系,有着十分重要的意义。因此,为了充分发挥成本核算的重要作用,在成本核算工作中,应符合以下几方面要求:

### 1. 严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准

成本开支范围是根据企业在生产过程中的生产费用的不同性质,根据成本的内容以及加强经济核算的要求,由国家统一制定的。企业在进行成本核算时,首先要根据国家有关的法规和制度,以及企业的成本计划和相应的消耗定额,对企业发生的各项费用进行审核,看应不应该开支,可以开支的,应不应该计入产品成本。例如,企业为生产产品所发生的各项费用应计入产品生产成本,为购建固定资产、无形资产发生的支出以及发生的与企业经营活动无关的营业外支出,不得列入产品成本。费用开支标准是国家对某些费用的开支数额、比例所做的具体规定。例如,业务招待费在一定限额内可据实列支。严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准,既能够保证企业成本核算的真实性,也能保证企业财务成果核算的真实可靠。成本开支范围和费用开支标准是国家的一项重要财经纪律,每个企业都必须严格执行。

### 2. 正确划分各种费用界限

企业发生的各种支出,有的可以计入成本,有的不能计入成本。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,必须正确划分以下五个方面的费用界限:

#### (1)正确划分经营性支出与非经营性支出的界限

工业企业的经济活动是多方面的,除了生产经营活动以外,还有其他方面的经济活动,因而,其支出的用途是多方面的,其列支的会计科目也不尽相同。比如企业为购建固定资产所发生的全部支出,应计入固定资产;为购买无形资产所发生的全部支出,应计入无形资产。这些经济活动都不是企业日常生产经营活动,不属于经营性支出。又如企业的固定资产盘亏损失、固定资产报废清理净损失、罚款赔款支出以及由于自然灾害发生的非常损失等应计入营业外支出。这些经济活动也不是企业日常生产经营活动,不属于经营性支出。只有企业在生产和销售产品、提供劳务、用于组织和管理生产经营活动以及为筹集生产经营资金等日常生产经营活动中所发生的各种支出,才属于经营性支出。在进行成本核算时,如果少计成本、费用,则会虚增资产、虚增利润;如果多计成本、费用,则会虚增费用、减少利润,造成企业成本、费用、利润不实,会计信息失真。所以,企业必须按照国家有关成本开支范围的有关规定,正确划分经营性支出与非经营性支出的界限,以保证成本核算和财务成果核算的准确性。

#### (2) 正确划分各期生产经营费用的界限

《企业会计准则——基本准则》第九条规定,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。企业在生产经营过程中发生的费用,有的应计入当期成本费用,有的应计入以后各期成本费用。为了按期分析和考核成本,正确计算各期损益,企业必须根据权责发生制,正确划分各期的费用界限。这要求企业必须正确地进行跨期摊提费用的核算。对于本期已支付但应由本期和以后各期共同负担的费用,应作为预付费用进行核算;对于本期虽未支付但应由本期负担的费用,应作为应付费用进行核算。为了简化会计核算工作,对于那些应该跨期摊销和预提的数额较小的费用,可将其全部计入支付期的成本、费用。只有正确划分各期费用界限,才能保证成本核算结果的正确性,防止人为地调节各期成本、损益的错误行为。

#### (3) 正确划分产品生产成本与期间费用的界限

企业发生的各种经营性支出,并非全部都计入产品生产成本。产品生产成本是指企业在生产经营过程中为制造产品所发生的直接费用和间接费用。期间费用是指企业在某一会计期间内发生的直接计入当期损益的管理费用、财务费用和销售费用,而不应将其计入产品成本。为了正确计算产品生产成本,必须分清产品生产成本与期间费用的界限。

#### (4) 正确划分各种产品的费用界限

成本核算的目的是计算各种产品的总成本和单位成本。企业在生产两种或两种以上的产品时,会发生用于产品生产的原材料费用、生产工人工资费用和制造费用。这些费用中能分清属于某种产品单独发生的费用,属于直接计入费用,可直接计入该种产品的生产成本;对于几种产品共同负担的费用,属于间接计入费用,则应选择适当的分配标准,采用适当的分配方法,分别计入各种产品的生产成本。为了正确地计算各种产品的成本,分析和考核各种产品成本计划或定额成本的执行情况,必须将应计入本期产品成本的生产费用在各种产品之间正确地进行分配。这样可以防止有意抬高某种或某些产品的生产成本而压低其他产品的生产成本,在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,以盈补亏掩盖成

本超支或掩盖利润的错误行为。

(5)正确划分完工产品和月末在产品的费用界限

由于产品的生产周期与会计核算期间往往不一致,致使各会计期末经常有尚未完工的在产品存在。所以在每个会计期末,就应将各种产品成本负担的生产费用在完工产品和在产品之间进行分配,以划清两者之间的费用界限。当然,在月末计算产品成本时,如果某种产品已全部完工,则该种产品的各项生产费用之和即为该产品的完工产品成本;如果该种产品没有完工产品,则该种产品的各项生产费用之和即为该产品的月末在产品成本;如果该种产品月末既有完工产品又有在产品,则应将该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。分配方法既要合理又要简便。企业通过划分完工产品和在产品的费用界限,可以有效地防止任意提高或降低期末在产品费用以调节完工产品成本水平的错误行为。

费用界限的划分是否正确,直接决定了产品成本计算结果的正确与否。因此,企业在产品成本核算中应特别注意这一具体要求。上述五个方面费用界限的划分过程也就是计算产品成本的过程。制造业产品成本计算过程如表 2—1 所示。

表 2—1 工业企业成本计算过程

工业企业费用支出						
生产经营管理费用					非生产经营管理费用	
本月生产经营管理费用				以后各期生产经营管理费用	购入固定资产、无形资产、对外投资等支出	
本月制造成本			本月经营管理费用			
甲产品生产费用(按成本项目反映)		乙产品生产费用(按成本项目反映)				销售费用、管理费用、财务费用直接计入当月损益
完工产品成本	在产品成本	完工产品成本	在产品成本			

三、完善成本责任制度

为了提高成本核算的质量,保证各责任单位成本的考核水平,企业必须完善成本责任制度,以进一步降低产品成本,提高企业的经济效益。为此应做好以下几个方面的工作:

1. 建立健全责任成本制度

建立健全责任成本制度,应以各责任单位作为成本计算对象计算其责任成本。责任成本的计算与产品成本的计算应结合进行,在产品成本的计算过程中能够反映每一个责任单位的工作业绩,并将其单位成本的高低直接与其应承担的责任和经济效益相联系,在满足产品成本核算需要的同时,也为成本考核与分析创造了有利条件。

2. 建立健全内部成本管理体系

内部成本管理体系是一个涉及企业所有部门和全体职工的复杂系统。它的设立是否完善、运行是否合理,直接关系到责任成本制度的实施与运行。因此,只有建立一个运行自如、合



理完善的内部成本管理体系,才能保证责任成本制的顺利推行。

### 3. 建立健全成本考核制度

企业在计算产品成本的同时,还要对每一种产品成本的升降水平以及各责任单位的成本情况进行必要的考核与分析。对成本的考核,应注重诸如成本指标、定额、消耗量的制定等方面的基础工作,建立一整套成本考核资料的收集、整理、对比、计算等方法和程序,使成本考核形成制度。

### 4. 建立健全成本责任奖惩制度

建立健全成本责任奖惩制度,就是将成本工作的好坏直接与各责任单位、个人的经济利益挂钩,以起到鼓励先进、鞭策后进的激励作用。在计算出产品成本及责任成本之后,应对各责任单位的可控成本进行深入分析,以此作为主要责任考核指标,实行规范、严格的奖惩制度,充分调动各部门及人员不断降低产品成本的积极性,使企业的经济效益不断提高。

## 四、做好成本核算的各项基础工作

为了保证成本核算工作的顺利进行,提高成本核算的质量,企业应高度重视成本核算的各项基础工作。这就需要会计部门和其他相关部门密切配合、相互协调,共同做好以下几个方面的工作:

### 1. 建立和健全原始记录制度

原始记录是指按照规定的格式,对企业生产经营活动中的具体情况所做的最初记载。它是反映企业经营活动的原始资料,是编制成本计划、制定各项消耗定额、进行成本核算的重要依据。因此,为了保证成本核算的各项数据资料真实、可靠,企业必须建立和健全原始记录制度。在成本会计中,企业应建立和健全的原始记录主要有:

- (1)原材料的验收入库、领用、退库、盘盈、盘亏等记录;
- (2)动力消耗、维修费用及其他费用记录;
- (3)岗位分配、工时耗费、工资等记录;
- (4)设备运转、事故、报废等记录;
- (5)在产品及半成品的内部转移、交库、废品损失等记录;
- (6)产品质量检验记录等。

### 2. 建立和健全材料物资的计量、验收、领退和清查制度

材料物资是企业的一项重要存货,建立和健全材料物资的计量、验收、领退和清查制度,是正确进行成本核算的必要条件。

企业材料物资的收发、领退,都要经过严格计量和交接手续,按规定填写收料单、领料单、退库单、产品交库单,并由经办人和负责人签字。对于库存物资,还要定期进行清查盘点,分析盘盈盘亏的原因,确保计量的准确性,并防止企业财产物资的丢失、损坏、积压等,保证财产物资的安全完整。

### 3. 建立和健全定额管理制度

产品的各项消耗定额,是企业对生产经营过程中的人力、物力、财力的耗费所规定的数量

标准。定额管理是成本管理的基础,是进行成本预测、决策、计划、分析和考核的依据,是企业开展全面经济核算、衡量成本管理工作质量的客观尺度。在成本会计中,企业应制定的定额主要有:

- (1)单位产品原材料、辅助材料等消耗定额;
- (2)单位产品工时消耗定额,产品包装、检验人员定额;
- (3)单位产品水、电、气等动力消耗定额;
- (4)车间办公费、差旅费等费用定额。

企业应从实际出发,在全面测算的基础上,制定出科学、先进、合理的定员定额,以保证成本核算的正确性。

#### 4. 建立和健全内部结算制度

内部结算制度是企业内部各部门单位之间相互提供产品和劳务进行结算的一种制度。建立和健全内部结算制度,有利于明确企业内部各单位的经济责任,便于进行成本责任的考核,加速和简化成本核算工作。各单位之间相互提供原材料、半成品和修理、运输等劳务时,可采用内部结算价格。内部结算价格的制定应尽可能符合实际,保持相对稳定,一般在年度内不变。

### 五、选择适当的成本计算方法

计算产品成本,是企业成本管理的需要。成本计算方法的选择是否恰当,将直接影响产品成本计算结果的准确性。企业在进行成本核算时,应根据本企业产品的生产工艺特点、生产组织特点和管理要求,选择适合本企业的产品成本计算方法。生产的特点按组织方式有大量生产、单件生产和成批生产;按工艺过程的特点有单步骤生产和多步骤生产,多步骤生产又分为连续式生产和装配式生产,企业对成本管理的要求也不尽相同,所以,生产特点和成本管理要求决定了企业所采用的成本计算方法。成本计算方法一经确定,一般不应随意变动,以保证成本信息的可比性。

## 第三节 制造业成本核算的一般程序

### 一、成本核算应设置的账户

为了能够正确地反映和核算产品生产过程中所发生的生产费用以及产品生产成本形成的情况,企业一般应设置以下有关账户:

#### (一)“生产成本”账户

“生产成本”属于成本类账户。该账户用来核算企业进行工业性生产,包括生产各种产品(包括产成品、自制半成品、提供劳务等)、自制材料、自制工具、自制设备等所发生的各项生产费用。“生产成本”账户下设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级明细账户。根据成本

核算的需要,企业可以将“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级明细账户设置成两个一级账户进行核算。

1. “基本生产成本”账户

“基本生产成本”账户用来核算企业为完成主要生产目的而进行的、产品生产所发生的各种生产费用,其借方登记企业为进行基本生产而发生的各种费用,如直接材料、直接人工等直接费用,以及通过设置“制造费用”账户归集的、在月末按一定标准分配后转入的间接费用;贷方登记完工入库转出的产品生产成本;期末余额在借方,表示尚未加工完成的在产品成本。

“基本生产成本”账户应按产品品种、批别、生产步骤等成本计算对象设置明细账(或称基本生产成本明细账),账中按产品成本项目分设专栏,登记月初在产品成本、本月生产成本、本月完工产品成本和月末在产品成本。其格式详见表 2—2。

表 2—2 基本生产成本明细账

产品名称:甲产品 单位:元

20××年		凭证号	摘 要	直接材料	直接人工	燃料 及动力	制造费用	合 计
月	日							
略	略	略	期初在产品	5 000	8 000	2 200	2 800	18 000
			根据材料费用分配表	36 000				36 000
			根据燃料费用分配表			6 000		6 000
			根据工资费用分配表		48 000			48 000
			根据福利费分配表		6 720			6 720
			根据辅助生产费用分配表			10 504		10 504
			根据制造费用分配表				19 004	19 004
			结转完工产品成本	30 750	53 760	16 030	18 690	119 230
			期末在产品成本	10 250	8 960	2 674	3 114	24 998

2. “辅助生产成本”账户

“辅助生产成本”账户用来核算企业为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应所发生的各项费用。该账户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;期末余额在借方,表示辅助生产在产品的成本。“辅助生产成本”科目应按辅助生产车间和生产的的产品、劳务开设明细分类账,账中按辅助生产的成本项目或费用项目分设专栏进行明细登记。如果辅助生产车间生产自制材料、自制工具,则其明细账核算方法与“基本生产成本”账户的核算方法基本相同。

(二)“制造费用”账户

“制造费用”属于成本类账户,该账户核算企业生产车间为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用或直接用于产品生产,没有专设成本项目,因而不便于直接计入产品成本的费用。主要包括车间管理人员的工资和福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、机物料消耗、低

值易耗品摊销、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。该账户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;除季节性生产企业外,月末该账户经过结转后一般应无余额。“制造费用”账户应按车间、部门设置明细账,账中按费用项目设立专栏进行明细核算。其格式详见表 2—3。

表 2—3

制造费用明细账

车间名称:基本生产车间

单位:元

20××年		凭证号	摘 要	机物料	工资及福利费	水电费	折旧费	维修费	其他费用	合 计
月	日									
8	31	略	根据材料费用分配表	1 500						1 500
略	略		根据工资分配表		2 500					2 500
			根据福利费分配表		350					350
			支付的其他费用					5 500		5 500
			根据折旧费用分配表			8 000			8 000	
			根据辅助生产费用分配表		500				500	
			根据辅助生产费用分配表				5 400		5 400	
			月末转出	1 500	2 850	500	8 000	5 400	5 500	23 750

企业如果单独核算废品损失和停工损失,还应增设“废品损失”和“停工损失”账户。这些账户的结构和核算内容将在以后章节中述及。

为了核算期间费用,企业应分别设置“销售费用”“管理费用”和“财务费用”账户,期末一并转入“本年利润”账户。

二、产品成本核算的一般程序

产品成本核算的一般程序,就是对企业在生产经营过程中发生的各项费用,按经济用途进行归类,计入产品成本,最后计算出各种完工产品成本的过程。产品成本核算的一般程序如下:

1. 要素费用的归集和分配

要素费用的归集是根据相关原始凭证,对外购材料及燃料、外购动力、工资、福利费、折旧费、利息费用、税金和其他费用分别进行汇总;要素费用的分配是对生产过程中所耗用的各种费用,编制材料费用分配表、工资费用分配表、燃料费用分配表、外购动力费用分配表等。这些费用凡能直接计入成本计算对象的,根据各要素费用分配表直接记入“基本生产成本”“辅助生产成本”账户;不能计入成本计算对象的费用,可先在“制造费用”账户中进行归集,或记入相应的期间费用及其他账户。

2. 跨期摊提费用的归集和分配

月末,企业应将以前月份预付的费用中属于本月负担的费用,摊入本月的生产成本或期间费用;还应将本月尚未支付但应由本月负担的费用,预提计入本月的生产成本或期间费用,以正确计算本期的成本费用。

### 3. 辅助生产费用的归集和分配

月末,对企业的供水、供电、供汽、维修等辅助生产车间归集的费用,按用途、受益对象编制辅助生产费用分配表,以适当的方法分配记入“基本生产成本”“制造费用”和“期间费用”及其他账户,确保成本计算的准确完整。

### 4. 制造费用的归集和分配

制造费用的归集是根据有关付款凭证、转账凭证及各种费用分配表,把本期发生的制造费用全部汇集到“制造费用”账户的借方;制造费用的分配是根据归集的制造费用,按受益对象编制制造费用分配表,以适当的方法分配计入各种产品成本。

### 5. 生产费用在完工产品和在产品之间的分配

经过以上费用的分配,各成本计算对象应负担的生产费用,全部归集在基本生产成本明细账中。如果本月没有完工产品,全部生产费用就是期末在产品成本;如果本月产品全部完工,则全部生产费用就是完工产品成本;如果月末部分完工,就需要采用适当的分配方法,将全部生产费用在完工产品和月末在产品之间进行分配,计算本月完工产品成本和在产品成本。

### 6. 结转完工产品成本

企业完工产品验收入库后,应将成本从“基本生产成本”账户的贷方转至“库存商品”账户的借方。“基本生产成本”账户月末借方余额,就是在产品成本。



## 本章小结

本章主要介绍制造业的费用分类、成本核算的要求和成本核算的一般程序。

生产费用按经济内容可以分为外购材料和燃料、外购动力、工资、福利费、折旧费用、利息支出、税金和其他支出八个要素费用。

生产费用按经济用途可以分为制造成本和非制造成本。制造成本按用途可分为直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目。

成本核算的要求是严格执行国家规定的成本开支范围和费用开支标准,严格划分各种费用支出的界限,完善成本责任制度,做好成本核算的各项基础工作,选择适当的成本计算方法。

工业企业的费用核算,要正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用的界限,属于生产经营管理费用的要正确划分本期生产经营管理费用与以后各期生产经营管理费用,属于本期生产经营管理费用的要正确划分生产成本与经营管理费用的界限,属于生产成本的要正确划分各种产品的费用界限,属于某一种产品的费用要正确划分完工产品与在产品的费用界限。

工业企业通过成本核算,可以审核和控制各种费用的支出,分析和考核成本计划的执行情况,为企业进行成本和利润的预测提供数据,促使企业挖掘降低产品成本的潜力。做好成本核算工作,对于降低成本费用、提高企业生产技术和经营管理水平具有重要意义。



## 关键概念

生产费用      要素费用      成本项目



## 思考题

1. 工业企业进行成本核算时,应划清哪几种费用界限?
2. 为了正确、规范地进行成本核算,企业应该做好哪些基础工作?
3. 简述产品成本项目包括的主要内容。
4. 试述费用按经济内容的分类。
5. 试述费用按经济用途的分类。
6. 简述工业企业成本核算的一般程序。
7. 制造业成本核算需要设置哪些主要账户? 试述它们的用途和结构。



## 自测题

### 一、判断题

1. 工业企业本期发生的成本必须与本期的收入相配比。 ( )
2. 生产车间工人的工资就是产品成本中的直接工资费用。 ( )
3. 费用按经济内容进行分类,便于分析各种费用的支出是否节约、合理。 ( )
4. 本期发生的管理费用会直接影响本期的损益,而本期发生的制造费用则不一定会影响本期的损益。 ( )
5. 一个时期的费用可能分配给几个时期完工的产品,而一种产品成本则只能包括一个时期的费用。 ( )
6. 产品成本项目中的直接人工费用是指参加产品生产的工人工资及按生产工人工资总额和规定的比例提取的职工福利费等。 ( )
7. 在工业企业里,凡是在生产经营过程中发生的耗费,都要计入生产成本或期间费用。 ( )
8. 费用要素是生产费用按其经济内容分类的,而产品成本项目则是生产费用按经济用途分类的。 ( )
9. 工业企业制定和修订成本定额,是为了成本审核和分析,与成本计算无关。 ( )
10. 企业可在“生产成本”总分类科目下分设“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个二级科目,也可以将该两个二级科目直接作为两个总分类科目。 ( )
11. 工业企业费用要素中的材料费用,是产品成本的组成部分。 ( )
12. 为了正确计算产品成本,应该正确划分应计入产品成本的费用与期间费用的界限。 ( )

13. 企业应该正确划分各种产品应负担的费用界限,而不必进一步划分完工产品与期末在产品的费用界限。( )

14. 直接生产费用既可能是直接计入费用,也可能是间接计入费用。( )

## 二、单项选择题

1. 下列各项属于间接生产费用的是( )。

- A. 厂房折旧费用
- B. 工艺用燃料费用
- C. 主要材料费用
- D. 生产工人工资

2. 对本期生产经营性支出,为了正确计算产品的生产成本,应划清的界限是( )。

- A. 生产成本和制造费用
- B. 制造成本和期间成本
- C. 制造费用和管理费用
- D. 管理费用和财务费用

3. 可以直接计入“直接材料”成本项目的材料费用是( )。

- A. 为组织管理生产用的机物料
- B. 为组织管理生产用的低值易耗品
- C. 生产过程中间接耗用的材料
- D. 直接用于生产过程中的原材料

4. 某企业只生产和销售甲产品,20××年5月初,在产品成本为1.5万元。5月份发生如下费用:生产耗用材料4万元,生产工人工资3万元,行政管理部门人员工资2.5万元,制造费用2万元。月末在产品成本1.8万元,该企业5月份完工甲产品的生产成本为( )万元。

- A. 10.5
- B. 11.2
- C. 8.7
- D. 9

5. 下列各项属于费用要素的是( )。

- A. 直接材料
- B. 直接人工
- C. 制造费用
- D. 利息支出

6. 下列各项属于产品成本项目的是( )。

- A. 折旧费用
- B. 工资费用
- C. 废品损失
- D. 材料费用

7. 工业企业为生产一定种类、一定数量的产品所支出的各种生产费用之和称为产品的( )。

- A. 生产费用
- B. 制造成本
- C. 变动成本
- D. 总成本

8. 下列各项不应计入制造费用的是( )。

- A. 车间机物料消耗
- B. 燃料及动力
- C. 车间管理人员工资
- D. 车间厂房的折旧费用

9. 下列各项应计入产品成本的是( )。

- A. 材料费用
- B. 水电费
- C. 人工费用
- D. 产品生产工人工资

10. 甲公司20××年6月份生产产品领用原材料3 000千克,单位成本为12元;生产人员工资10 000元,车间管理人员工资15 000元。假定不考虑其他因素,应记入“生产成本”科目的金额为( )元。

- A. 36 000
- B. 46 000
- C. 51 000
- D. 25 000

11. 下列各项应计入销售费用的是( )。

- A. 销售人员工资  
B. 职工教育经费  
C. 车间办公费  
D. 折旧费
12. 下列各项属于直接计入生产费用的是( )。
- A. 机器设备折旧费  
B. 某产品专用设备折旧费  
C. 产品销售广告费  
D. 职工工资
13. 下列各项属于间接生产费用的是( )。
- A. 原材料及主要材料  
B. 辅助材料  
C. 燃料  
D. 生产车间一般消耗性材料
14. 下列各项应计入产品成本的有( )。
- A. 办公费  
B. 水电费  
C. 固定资产租赁费  
D. 融资租入生产线的折旧费
15. 下列各项属于成本项目的是( )。
- A. 外购材料和燃料  
B. 折旧费  
C. 制造费用  
D. 期间费用
16. 制造业为了正确及时地计算产品成本,应做好的基础工作是( )。
- A. 正确确定成本计算对象  
B. 正确划分各种费用的界限  
C. 建立和健全原始记录  
D. 做好各种费用的分配工作
17. 制造业为了正确计算产品成本,必须正确划分的各种费用界限是( )。
- A. 直接费用和间接费用的界限  
B. 生产费用和制造费用的界限  
C. 预提费用和待摊费用的界限  
D. 产品生产成本和期间费用的界限
18. 下列各项不能列入产品成本,也不能列入期间费用的是( )。
- A. 车间设备维修领用材料  
B. 厂部维修领用材料  
C. 辅助生产车间设备维修领用材料  
D. 建造厂房领用材料

### 三、多项选择题

1. 下列属于直接生产费用的有( )。
- A. 外购材料和燃料  
B. 车间厂房折旧费用  
C. 生产工人计件工资  
D. 生产工人计时工资  
E. 直接材料费用
2. 下列项目( )是将费用按经济用途划分的。
- A. 制造费用  
B. 固定费用  
C. 直接材料  
D. 间接费用  
E. 管理费用
3. 下列各项属于费用要素的是( )。
- A. 外购材料  
B. 计提的职工福利费  
C. 外购动力  
D. 折旧费
4. 下列各项中,应计入产品生产成本的有( )。



- A. 生产产品耗用的直接材料                      B. 生产产品耗用的燃料费  
C. 生产产品耗用的动力费                      D. 生产车间管理人员的职工薪酬
5. 下列各项应计入管理费用的是( )。
- A. 退休人员工资                      B. 业务招待费  
C. 职工医药费                      D. 职工子弟学校经费
6. 下列各项属于产品成本项目的是( )。
- A. 工资费用                      B. 直接人工                      C. 制造费用                      D. 废品损失
7. 下列各项属于直接生产费用的是( )。
- A. 产品专属设备折旧费                      B. 车间厂房折旧费  
C. 几种产品共同消耗的原材料费用                      D. 车间的机物料消耗
8. 正确计算产品成本必须做好的各项基础工作是( )。
- A. 建立和健全原始记录制度                      B. 建立和健全内部价格制度  
C. 建立和健全费用审批制度                      D. 建立和健全定额管理制度
9. 按照会计制度规定,属于成本类的科目有( )。
- A. 主营业务成本                      B. 生产成本                      C. 制造费用                      D. 管理费用
10. 某企业本月发生生产车间折旧费 20 万元,车间管理人员工资 80 万元,车间固定资产折旧费 15 万元,行政管理部门办公费 8 万元。下列说法不正确的是( )。
- A. 本月应记入“制造费用”科目的金额为 123 万元  
B. 本月应记入“制造费用”科目的金额为 115 万元  
C. 本月应记入“基本生产成本”科目的金额为 80 万元  
D. 本月应记入“管理费用”科目的金额为 8 万元
11. 下列各项属于间接计入费用的有( )。
- A. 几种产品共同消耗的原材料费用                      B. 几种产品共同负担的生产工人工资  
C. 原材料费用                      D. 销售费用
12. 不能在成本、费用中开支的有( )。
- A. 购建固定资产的支出                      B. 分配给投资者的利润  
C. 购建无形资产的支出                      D. 劳动保险费用
13. 生产费用要素中的外购材料,包括了进行生产经营耗用的一切从外部购进的( )。
- A. 包装物                      B. 半成品  
C. 原料及主要材料                      D. 产成品
14. 一般情况下,期末没有余额的科目有( )。
- A. 财务费用                      B. 生产成本                      C. 制造费用                      D. 管理费用
15. 下列各项目中,属于工业企业成本核算的一般程序有( )。
- A. 对各种要素费用进行审核,确定费用应不应该开支  
B. 将生产费用在各种产品之间进行归集和分配  
C. 正确确定成本计算对象

- D. 将生产费用在各完工产品与在产品之间进行归集和分配
16. 要素费用中的工资费用,可能记入的会计科目有( )。
- A. 销售费用      B. 管理费用      C. 制造费用      D. 基本生产成本
17. 要素费用中的外购材料费用,可能计入的成本项目有( )。
- A. 直接材料      B. 直接人工      C. 管理费用      D. 制造费用
18. 工业企业费用要素与产品成本项目的主要区别表现为( )。
- A. 按费用要素反映的费用包括了企业发生的全部费用,而按成本项目反映的产品生产成本只是费用中用于产品生产的部分
- B. 按费用要素反映的费用是指用于产品生产的部分费用,而按成本项目反映的费用包括了企业发生的全部费用
- C. 按费用要素反映的费用是指某一时期内实际发生的费用,而按成本项目反映的产品成本是某一产品应承担的费用
- D. 按费用要素反映的费用是指某一时期某一产品应承担的费用,而按成本项目反映的产品成本是某一时期内实际发生的费用
19. 下列各项应计入销售费用的有( )。
- A. 展览费      B. 代销商品手续费  
C. 销售机构经费      D. 广告费
20. 下列各项应计入财务费用的有( )。
- A. 国债利息收入      B. 汇兑损失  
C. 电汇手续费      D. 财务部门办公费



## 实务题

### 实务题一

1. 目的:练习费用的分类。
2. 资料:海天印染厂 20××年 12 月发生下列业务:
- (1) 购买一套生产设备 360 000 元,以存款支付。
  - (2) 生产产品领用材料 48 000 元。
  - (3) 以现金支付维修厂房费用 16 420 元。
  - (4) 支付生产工人工资 215 000 元。
  - (5) 向希望工程捐款 20 000 元。
  - (6) 支付生产部门水电费 13 400 元,支付管理部门水电费 9 600 元。
  - (7) 本月生产厂房及设备计提折旧 27 200 元。
  - (8) 支付本季度短期借款利息 30 000 元。
  - (9) 车间领用一般生产工具 1 900 元。
  - (10) 支付下年度设备租金 80 000 元。

(11)按生产工人工资 2%计提工会经费 4 300 元。

(12)以存款支付广告宣传费 4 500 元。

(13)本月发生废品损失 1 090 元。

(14)支付审计费 18 800 元。

(15)支付基本生产车间职工培训费 12 000 元。

3. 要求:对于以上经济业务,判断哪些费用应计入产品成本、哪些费用应计入期间费用。

## 实务题二

1. 目的:练习制造业成本核算的账户设置和成本核算程序。

2. 资料:北方大学在校学生暑期来到校外实习基地华光轨枕有限公司参观,了解到公司的实际情况:

(1)产品情况

华光轨枕有限公司是隶属于中国铁路物资总公司的一家大型企业,主要业务是制造销售各型号混凝土轨枕、桥枕、岔枕等系列产品,产品主要应用于铁路的维修及铁路建设。

(2)组织机构

企业组织机构包括人力资源部、财务部、生产部、质量部、规划发展部、市场营销部、物流业务部、物资部等。企业基本生产车间有轨枕车间,辅助生产车间包括砂石车间、运输车间、动力车间和机修车间。

(3)成本核算

华光轨枕有限公司采用品种法进行成本计算。由于生产规模较大、车间较多,采用厂部和车间二级核算管理体制。

3. 参观后老师布置了任务,要求大家结合所学知识回答以下问题:

(1)华光轨枕有限公司在成本核算中车间和厂部应设置的账户有哪些?

(2)轨枕、桥枕、岔枕等产品成本计算应按什么程序进行费用的归集和分配?

## 第三章



# 制造业要素费用的分配



### 本章要点

- 熟练掌握各项要素费用的归集和分配的方法
- 了解应付费和预付费用的核算



### 本章引言

按照成本核算的要求和一般程序,企业发生的各种生产费用应先按照不同的要素费用进行归集,然后再采用适当的分配方法在各个成本计算对象之间进行分配,分别记入“基本生产成本”明细账对应的成本项目中。本章将分别论述材料费用、燃料费用、人工费用、动力费用、折旧费用等各项要素费用的归集和分配。通过各种费用的核算,将生产产品所发生的全部费用归集到相关的产品成本明细账中。

## 第一节 材料费用的分配

### 一、材料费用核算概述

#### (一)材料核算的凭证手续

材料包括企业在生产经营过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、包装材料、燃料、外购半成品和修理用备件等。在会计核算中,将材料按其存放地点不同分为在途材料、库存材料和委托加工材料三大类。企业耗用的材料,不管是自制的,还是外购的,都应当按照一定手续从仓库领用。

生产单位或其他部门从仓库领料时应填制领料单、限额领料单或领料登记表等领料凭证。

财务部门在记账前,审核领料凭证上所列材料的种类、数量及用途等是否正确,是否符合规定,有无超定额或超计划的情况发生,经过审核后的领料凭证才能作为发出材料核算的原始凭证。如果企业采用限额领料制度,在限额以内的领料填制限额领料单,限额以外的领料则应重新填制领料单,而且需经过主管人员审核批准后才能据以领料。

如果一定会计期间内生产单位领用的材料尚未完全耗用,未用的材料应办理退料手续,即填制退料单,将未用材料退回仓库。如果本期未用的材料下期仍需继续使用,材料实物可以不退回仓库,但退料手续必须办理,称为“假退料”手续。即本期末填制退料单,表示材料已退回仓库,下期初再重新填制领料单,表示材料在下期重新领用。“假退料”既完善了材料领用的手续,又避免了材料实物搬运的重复劳动。

企业应对材料费用开设数量金额式明细账,详细核算材料收入、发出、结存的数量和金额。原材料明细账应根据材料收发的记账凭证及相应的领料、退料原始凭证登记。

## (二)外购材料的核算

企业生产所使用的材料有自制材料 and 外购材料两种来源,自制材料的核算和生产产品类似,不再赘述。此处只介绍外购材料的核算。

### 1. 材料采购成本的构成

企业从外部购入的材料用于产品生产,首先要准确核算其采购成本,因为材料成本作为产品成本中一个主要的成本项目,其核算的正确与否将直接影响到产品成本的准确性。材料的采购成本主要包括材料的买价和采购费用两大部分。

材料的买价是指企业在购入材料时发票账单上标明的金额,即采购价格,但是不包括专用发票上注明的增值税额。采购价格一般由材料的单价和采购数量计算确定,如果存在商业折扣的,应以扣除商业折扣后的价格作为采购价格。

采购费用包括采购过程中发生的运输费、保险费、相关税费以及其他可归属于采购成本的费用。比如运输途中的合理损耗、大宗物资的市内运杂费、入库前的挑选整理费等。

核算材料的采购成本时,可以采用实际成本计价,也可以采用计划成本计价。

### 2. 材料按实际成本计价的核算

材料按实际成本计价是指从材料的收、发凭证到材料的总分类和明细分类核算都采用实际成本进行计价。这种计价方法一般适用于材料品种较少、采购业务不多的企业。采用实际成本计价,企业应开设“原材料”账户和“在途物资”账户。

“原材料”账户核算企业库存的各种材料的实际成本。该账户为资产类账户,借方登记入库材料的实际成本,贷方登记发出材料的实际成本,期末有借方余额,表示月末库存材料的实际成本。

“在途物资”账户核算企业已付款或已收到结算凭证但尚未验收入库的材料的实际成本。该账户为资产类账户,借方登记企业购入的在途物资的实际成本,贷方登记验收入库的在途物资的实际成本,期末有借方余额,表示月末尚未验收入库的在途物资的实际成本。

材料按实际成本计价,其核算程序及会计分录如下:

## (1) 采购材料时:

借: 在途物资

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款、应付账款等

## (2) 材料验收入库时:

借: 原材料

贷: 在途物资

## 3. 材料按计划成本计价的核算

材料按计划成本计价是指从材料的收、发凭证到材料的总分类和明细分类核算都采用计划成本进行计价。采用计划成本计价的企业, 首先应制定材料的计划单位成本, 要使其尽可能地接近实际成本。日常材料的收发凭证、总分类账和明细分类账都以计划成本记录。购入材料时, 先通过“材料采购”账户核算, 材料的实际成本与计划成本之间的差异通过“材料成本差异”账户核算。发出材料仍以计划成本记录, 月末再将发出材料应负担的成本差异予以调整, 记入相关成本费用账户, 将发出材料的计划成本调整为实际成本。这种计价方法适用于材料品种繁多、采购业务量较大的企业。采用计划成本计价, 企业除开设“原材料”账户外, 还应开设“材料采购”账户和“材料成本差异”账户。

“材料采购”账户用来核算计划成本计价法下企业已付款或已收到结算凭证但尚未验收入库的材料成本。该账户为资产类账户, 借方登记购入材料的实际成本和实际成本小于计划成本的节约额的结转, 贷方登记验收入库材料的计划成本和实际成本大于计划成本的超支额的结转, 期末有借方余额, 表示月末尚未验收入库的材料实际成本。

“材料成本差异”账户用来核算材料的实际成本与计划成本的差异额。该账户是“原材料”账户的调整账户, 借方登记已验收入库材料的实际成本大于计划成本的超支差异额, 贷方登记已验收入库材料的实际成本小于计划成本的节约差异额和月末分配结转的发出材料应负担的差异额(超支差异用蓝字, 节约差异用红字)。期末有借方余额, 表示月末结存材料的超支差异额; 有贷方余额, 表示月末结存材料的节约差异额。

材料按计划成本计价, 其核算程序及会计分录如下:

## (1) 采购材料时:

借: 材料采购(实际成本)

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款、应付账款等

## (2) 材料验收入库时:

借: 原材料

贷: 材料采购(计划成本)

若为超支差异:

借: 材料成本差异

贷: 材料采购

若为节约差异：

借：材料采购

贷：材料成本差异

(三)材料发出的核算

发出材料的日常核算可以按照材料实际的采购成本进行，也可以按照企业预先制定的计划成本进行。如果按照计划成本核算，月末应计算材料成本差异率，将发出材料的计划成本调整为实际成本，使得产品的生产成本按照实际成本核算。

1. 材料按照实际成本计价

如果材料按照实际成本进行日常核算，材料发出时，可以选择先进先出法、加权平均法和个别计价法等方法，计算发出材料成本，计价方法一经选用，不得随意变更；如确实需要变更，应在会计报表附注中说明。

原材料明细账应根据材料的收入和发出凭证登记，总账则可以根据材料收入发出凭证编制“收入材料汇总表”“发出材料汇总表”，再根据汇总表汇总登记。

例 3—1 某企业材料采用实际成本核算，20××年 8 月材料发出情况如表 3—1 所示。

表 3—1 发出材料汇总表  
20××年 8 月 单位：元

领用部门	A 材料	B 材料	合 计	应借科目
产品生产	35 800	23 000	58 800	基本生产成本
基本生产车间一般消耗	2 600	—	2 600	制造费用
辅助生产车间	9 400	6 800	16 200	辅助生产成本
行政管理部門	6 900	5 400	12 300	管理费用
在建工程	18 700	21 500	40 200	在建工程
合 计	73 400	56 700	130 100	—

根据“发出材料汇总表”，登记有关总账账户。编制的会计分录如下：

借：基本生产成本 58 800  
制造费用 2 600  
辅助生产成本 16 200  
管理费用 12 300  
在建工程 40 200  
贷：原材料 130 100

2. 材料按计划成本计价

如果材料按照计划成本进行日常核算，月末应先根据期初结存材料和本期收入材料的成本及差异情况，计算材料成本差异率，计算公式如下：

材料成本差异率 =  $\frac{\text{月初结存材料的成本差异} \pm \text{本月收入材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$

再根据发出材料的计划成本和材料成本差异率,计算发出材料的成本差异以及发出材料的实际成本,计算公式如下:

发出材料成本差异=发出材料的计划成本×材料成本差异率

发出材料的实际成本=发出材料的计划成本±发出材料成本差异

会计人员按照发出材料的实际成本,借记有关成本费用账户;按照发出材料的计划成本,贷记“原材料”账户;同时将发出材料的成本差异,贷记“材料成本差异”账户,超支差异用蓝字,节约差异用红字。

**例 3—2** 某工业企业材料采用计划成本核算,20××年 8 月份“发出材料汇总表”如表 3—2 所示。

**表 3—2** 发出材料汇总表  
20××年 8 月 单位:元

领用部门	计划成本	成本差异 (差异率:—1%)	实际成本	应借科目
产品生产	200 000	—2 000	198 000	基本生产成本
基本生产车间一般消耗	18 000	—180	17 820	制造费用
辅助生产车间	16 000	—160	15 840	辅助生产成本
行政管理部门	20 000	—200	19 800	管理费用
在建工程部门	13 000	—130	12 870	在建工程
合 计	267 000	—2 670	264 330	—

根据发出材料汇总表登记有关总账账户,会计分录如下:

借:基本生产成本	198 000
制造费用	17 820
辅助生产成本	15 840
管理费用	19 800
在建工程	12 870
贷:原材料	267 000
材料成本差异	2 670

采用计划成本核算材料费用,可以反映出材料供应的超支或节约情况,便于分析和考核计划的完成情况,而且发出材料的单价直接采用计划成本,简化了材料发出的核算工作。但是由于不能对每一种材料分别计算其材料成本差异率,因此经过调整后的材料实际成本的准确性会差一些。

二、材料费用的分配

企业耗用的外购或自制的材料,应当根据审核后的领退料凭证,按照材料的用途分配计入产品成本或其他相关费用账户。其中,用于车间一般性消耗的记入“制造费用”账户,用于行政管理和产品销售的分别记入“管理费用”和“销售费用”账户,用于辅助生产的记入“辅助生产成本”账户,用于在建工程的记入“在建工程”账户,而用于产品基本生产的记入“基本生产成本”



账户。如果用于产品生产的材料费用是直接计入费用,可以直接记入“基本生产成本”明细账中的“直接材料”项目;如果是间接计入费用,则需要先按照一定的标准在各成本计算对象之间分配,再记入各自明细账中的“直接材料”项目。可以用来分配材料费用的标准有:产品的重量、体积、材料的定额消耗量、材料的定额费用等。由于原材料和主要材料的费用通常与产品的重量、体积或产量有关,所以可以用重量、体积或产量作为费用分配的标准。在定额制定比较准确、稳定的企业,材料费用也可以按照定额消耗量或定额费用来分配。重量(体积、产量)分配法比较简单,在此不再赘述,以下只介绍定额消耗量比例分配法和定额费用比例分配法。

(一)定额消耗量比例分配法

定额消耗量是由企业根据合理的生产组织设计,按照正常生产条件制定的、生产每一单位合格产品所需材料、人工、机器台班的社会平均消耗量标准。材料的定额消耗量是指产品的实际产量按照单位产品消耗材料定额计算的总消耗量。定额消耗量比例分配法的计算公式如下:

某产品材料定额消耗量=该产品的实际产量×单位产品材料消耗定额

材料费用分配率=  $\frac{\text{待分配的材料费用总额}}{\text{各种产品材料定额消耗量之和}}$

某产品应负担的材料费用=该产品材料定额消耗量×材料费用分配率

**例 3—3** 某企业基本生产车间 20××年 8 月生产 A、B、C 三种产品,领用甲材料 3 600 千克,材料单价 20 元/千克,共计 72 000 元,车间一般性消耗用料 360 千克,共计 7 200 元,辅助生产车间领用 4 000 元,行政管理部门领用 6 000 元。三种产品本月的产量分别为 A 产品 120 件,B 产品 180 件,C 产品 240 件,三种产品甲材料的消耗定额分别为 A 产品 2.4 千克,B 产品 4.8 千克,C 产品 7.2 千克。采用定额消耗量比例分配法在三种产品之间分配甲材料。

在定额消耗量比例分配法下,编制的甲材料费用的分配表如表 3—3 所示。

表 3—3 甲材料费用分配表  
20××年 8 月

产品名称	实际产量 (件)	单位产品消耗 定额(千克)	材料定额 消耗量	分配率	分配金额 (元)
A 产品	120	2.4	288	25	7 200
B 产品	180	4.8	864	25	21 600
C 产品	240	7.2	1 728	25	43 200
合 计	—	—	2 880	25	72 000

材料费用分配率=  $\frac{72\,000}{288+864+1\,728}=25$

定额消耗量比例分配法还可以先将材料的实际消耗量按照定额消耗量的标准在各种产品之间分配,再乘以材料单价计算各种产品应负担的材料费用。其计算公式如下:

某产品材料定额消耗量=该产品的实际产量×单位产品材料消耗定额

材料消耗量分配率= 
$$\frac{\text{材料实际消耗量总额}}{\text{各种产品材料定额消耗量之和}}$$

某产品应负担的材料数量=该产品材料定额消耗量×材料消耗量分配率

某产品应负担的材料费用=该产品应负担的材料数量×材料单价

按照定额消耗量标准分配甲材料费用,材料费用分配表如表 3—4 所示。

表 3—4 甲材料费用分配表  
20××年 8 月

产品名称	材料定额消耗量(千克)	分配率	材料实际消耗量(千克)	材料单价	材料实际费用(元)
A 产品	288	1.25	360	20	7 200
B 产品	864	1.25	1 080	20	21 600
C 产品	1 728	1.25	2 160	20	43 200
合 计	2 880	1.25	3 600	20	72 000

表 3—4 中材料数量分配率为 1.25,表明材料的实际消耗量比定额消耗量超支了 25%。

(二)定额费用比例分配法

定额费用比例分配法是以产品消耗材料的定额费用作为分配标准分配材料费用的方法。材料定额费用是指产品的实际产量按照单位产品消耗材料的费用定额计算的费用总额。其中,单位产品消耗材料的费用定额一般通过单位产品材料的消耗定额和材料的单价来确定。这种分配方法的计算公式如下:

单位产品材料费用定额=单位产品材料消耗定额×材料单价

某产品的材料定额费用=该产品的实际产量×单位产品材料费用定额

材料费用分配率= 
$$\frac{\text{待分配的材料费用总额}}{\text{各种产品的材料定额费用之和}}$$

某产品应负担的材料费用=某产品的材料定额费用×材料费用分配率

例 3—4 某企业基本生产车间 20××年 8 月生产甲、乙两种产品,共同耗用 A 材料 27 560 元。本月两种产品的实际产量分别为 300 件和 200 件,单位产量的 A 材料消耗定额分别为 2 千克和 3.5 千克,A 材料的单价为 20 元。采用定额费用比例分配 A 材料费用,其费用分配表如表 3—5 所示。

表 3—5 A 材料费用分配表  
20××年 8 月

单位:元

产品名称	单位产品材料消耗定额(千克)	材料单价	单位产品材料费用定额	实际产量(件)	材料定额费用	分配率	分配金额
甲产品	2	20	40	300	12 000	1.06	12 720
乙产品	3.5	20	70	200	14 000	1.06	14 840
合 计	—	20	110	—	26 000	1.06	27 560

(三)材料费用分配的账务处理

在实际工作中,材料费用的分配是通过编制“材料费用分配表”进行的。材料费用分配表是按照材料的具体用途,根据归类的领退料凭证编制。领用材料用于产品生产的借记“基本生产成本”账户,用于车间一般消耗的借记“制造费用”账户,用于辅助生产的借记“辅助生产成本”账户,用于管理部门的借记“管理费用”账户,用于销售部门的借记“销售费用”账户,用于在建工程的借记“在建工程”账户,贷记“原材料”账户。

在例 3—3 中,材料费用分配表如表 3—6 所示。

表 3—6 材料费用分配表  
20××年 8 月

应借科目		成本费用项目	直接计入费用	间接计入费用			费用合计
				定额消耗量	分配率	金 额	
基本生产成本	A 产品	直接材料		288	25	7 200	7 200
	B 产品	直接材料		864	25	21 600	21 600
	C 产品	直接材料		1 728	25	43 200	43 200
	小 计			2 880	25	72 000	72 000
制造费用		材料费	7 200				7 200
辅助生产成本		材料费	4 000				4 000
管理费用		修理费	6 000				6 000
合 计			17 200				89 200

根据表 3—6,编制会计分录如下:

借:基本生产成本——A 产品7 200

——B 产品21 600

——C 产品43 200

制造费用7 200

辅助生产成本4 000

管理费用6 000

贷:原材料——甲材料89 200

三、燃料费用的分配

企业在产品生产中,燃料费用如果在产品成本中所占的比重不大,可以在“基本生产成本”明细账中的“直接材料”项目中反映,企业也不需单独开设“燃料”账户,记入“原材料”账户即可;如果燃料费用在产品成本中所占比重比较大,则可以与动力费用一起增设“燃料与动力”项目,另单独开设“燃料”账户,记录燃料的收发存情况。

燃料费用如果属于直接计入费用,则直接计入产品成本;如果属于间接计入费用,则需要几种产品之间分配后计入产品成本。燃料的性质与材料相同,因此材料费用的分配方法完全适用于燃料费用的分配,可以选择的分配标准有产品的重量、体积,所耗原材料的数量、费

用,或者燃料的定额消耗量、定额费用等。

燃料费用支出直接用于产品生产的借记“基本生产成本”账户;用于辅助生产、车间一般消耗、管理部门和销售部门消耗的,分别借记“辅助生产成本”“制造费用”“管理费用”和“销售费用”账户,贷记“燃料”账户或“原材料”账户。

**例 3—5** 某企业基本生产车间 20××年 8 月份共发生燃料费用 25 000 元,其中用于甲、乙两种产品热处理 16 000 元,基本生产车间消耗 5 000 元,行政管理部门消耗 4 000 元。间接计入的燃料费用按燃料的定额费用分配,甲产品的燃料费用定额 86 元,乙产品的燃料费用定额 57 元。两种产品本月的实际产量分别为 100 件和 200 件,企业单独开设“燃料”账户。

燃料费用分配率 =  $\frac{16\,000}{86 \times 100 + 57 \times 200} = 0.8$

甲产品应负担的燃料费用 =  $86 \times 100 \times 0.8 = 6\,880$ (元)

乙产品应负担的燃料费用 =  $57 \times 200 \times 0.8 = 9\,120$ (元)

(燃料费用分配表略)

该企业做如下账务处理:

借:基本生产成本——甲产品	6 880
——乙产品	9 120
制造费用	5 000
管理费用	4 000
贷:燃料	25 000

四、包装物摊销的核算

包装物是指企业在生产经营活动中为包装本企业产品而储备的,随同产品出售、出租或出借的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋等。包装物按其用途不同可分为以下四类:

- (1)生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物;
- (2)随同商品出售不单独计价的包装物;
- (3)随同商品出售单独计价的包装物;
- (4)出租或出借给其他单位的包装物。

但是以下三种情况不属于包装物的核算范围:

- (1)各种包装材料,如绳、纸、铁丝、铁皮等,应列作“原材料”核算;
- (2)用于储存和保管本企业产品或材料、不对外出售的包装物,按其单位价值的大小和适用年限的长短,分别列作“固定资产”“包装物”或“价值易耗品”核算;
- (3)单独列作本企业商品产品的自制包装物,作为本企业的“库存商品”核算。

企业对包装物的核算既可以通过“周转材料——包装物”核算,也可以单独设置“包装物”账户。本书单独设置“包装物”账户,借方登记收入的包装物,贷方登记发出领用的包装物,并按包装物的种类设置明细账户。核算时可以采用实际成本计价,也可以采用计划成本计价。如果采用计划成本计价,其成本差异可通过“材料成本差异”账户核算。

### (一)生产领用包装物

生产部门领用包装物时,包装物将形成产品价值的组成部分,应将包装物成本计入产品成本中,借记“基本生产成本”账户,贷记“包装物”账户。如果企业按计划成本核算,月末还应结转包装物应负担的材料成本差异。

### (二)随同产品出售的包装物

随同产品出售不单独计价的包装物,在发出时,计入销售费用。

借:销售费用

贷:包装物

随同产品出售单独计价的包装物,在出售时单独反映其销售收入。

借:银行存款、应收账款等

贷:其他业务收入

应交税费——应交增值税(销项税额)

同时结转包装物的成本。

借:其他业务成本

贷:包装物

### (三)出租出借包装物

企业出租或出借的包装物,其价值损耗应采用适当的方法予以摊销。出借包装物摊销的价值记入“销售费用”账户,出租包装物摊销的价值记入“其他业务成本”账户。摊销的方法分为一次摊销法和五五摊销法。

#### 1. 一次摊销法

一次摊销法也称为一次转销法、一次记入法,是指在包装物领用发出时,将其价值一次性全部计入当月的成本费用中的方法。对出租、出借的包装物,在发出时分别借记“其他业务成本”和“销售费用”账户,贷记“包装物”账户。一次摊销法适用于包装物价值不大、适用期限较短、一次领用数量不多的情况。

#### 2. 五五摊销法

五五摊销法又称为五成摊销法,是指包装物在领用时即摊销其价值的50%,到报废时再摊销剩余的50%。适用于包装物每月领用和报废比较均衡的情况。采用这种方法,应在“包装物”总账账户下,再开设三个明细账,分别为“在库”“在用”和“摊销”。

(1)领用新包装物时:

借:包装物——在用

贷:包装物——在库

(2)摊销新包装物价值的一半时:

借:销售费用

贷:包装物——摊销

(3)包装物报废,摊销其另一半价值时:

借:销售费用

贷:包装物——摊销

(4)回收残料时:

借:原材料

贷:销售费用

(5)注销报废的包装物及其摊销值时:

借:包装物——摊销

贷:包装物——在用

出租包装物的核算与出借包装物类似,此处不再赘述。

## 五、低值易耗品摊销的核算

低值易耗品是指单位价值较低、使用年限较短、不能作为固定资产管理的各种用具物品,如自制工具、模具等。低值易耗品按用途可以分为以下几类:

- (1)一般工具,指生产中常用的工具,如量具、装配工具等;
- (2)专用工具,指专用于某种产品生产或某一工序使用的工具,如特制模具等;
- (3)替换设备,指易被磨损或需要替换使用的设备,如轧钢用的轧辊等;
- (4)管理用具,指管理部门使用的各种物品,如办公用具等;
- (5)劳保用品,指为了安全生产而发给工人使用的物品,如工作服等各种防护用具;
- (6)其他价值较低、使用年限较短的低值易耗品。

对低值易耗品的收、发、存情况,企业既可以通过“周转材料——低值易耗品”账户核算,也可以单独设置“低值易耗品”账户核算。本书以后者为例进行阐述。

企业外购低值易耗品的核算与原材料的核算类似,不再赘述。低值易耗品的摊销应结合其价值大小、使用期限长短以及领用情况,分别采用一次摊销法和五五摊销法。

一次摊销法下,领用低值易耗品时,即将其全部价值转入有关成本费用。

借:制造费用、管理费用、其他业务成本等

贷:低值易耗品

报废时,如果有残值,应冲减相关成本费用。

借:原材料

贷:制造费用、管理费用、其他业务成本

五五摊销法下,企业应在低值易耗品总账下开设三个明细账账户:“在库低值易耗品”“在用低值易耗品”和“低值易耗品摊销”。

领用低值易耗品时:

借:低值易耗品——在用低值易耗品

贷:低值易耗品——在库低值易耗品

月末,摊销其价值的 50%:

借:制造费用、管理费用、其他业务成本

贷:低值易耗品——低值易耗品摊销

报废时:

借:低值易耗品——低值易耗品摊销(已提摊销额)

原材料(回收的残料)

其他应收款(应收的赔偿)

制造费用、管理费用、其他业务成本(补提摊销额)

贷:低值易耗品——在用低值易耗品(原值)

## 第二节 人工费用的分配

根据 2014 年财政部修订的《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》的规定,职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利,也属于职工薪酬。本节主要论述短期薪酬的核算。

短期薪酬是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬,因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括:职工工资、奖金、津贴和补贴,职工福利费,医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费,住房公积金,工会经费和职工教育经费,短期带薪缺勤,短期利润分享计划,非货币性福利以及其他短期薪酬。

### 一、工资费用核算概述

#### (一)工资总额的组成

工业企业的工资费用应当按照国家劳动部门制定的工资总额核算。工资总额是指各单位在一定时期内应直接支付给本单位职工的劳动报酬总额。目前我国规定工资总额由计时工资、计件工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资和特殊情况下支付的工资六部分组成。

##### 1. 计时工资

计时工资是指按照计时工资标准和职工工作时间支付给职工的劳动报酬。计时工资标准是指每个职工在一定时间(年、月、周、日、小时)内应得的工资额。职工工作时间根据企业的考勤记录确定。计时工资包括按计时工资标准支付的工资、实行结构工资制的企业支付给职工的基础工资和职务(岗位)工资及新参加工作职工的见习工资等。

##### 2. 计件工资

计件工资是指按照计件单价和职工完成工作的数量支付给职工的劳动报酬。计件单价是

指职工每完成一单位工作应得的工资额。计件工资包括直接无限计件工资、限额计件工资、超定额计件工资和超额累进计件工资,以及按照营业额(或利润)提成办法支付给职工的工资等。

### 3. 奖金

奖金是指支付给职工的超额劳动报酬以及增收节支业绩报酬,如生产奖、节约奖、劳动竞赛奖以及企业支付的其他奖金。

### 4. 津贴和补贴

津贴是指为补偿职工特殊劳动、额外劳动或其他劳动需支付的报酬,如技术津贴、保健津贴等。补贴是指为了保证职工工资水平不受物价变动影响而支付的物价补贴,如生活补贴等。

### 5. 加班加点工资

加班加点工资是指按照规定的工资标准和职工增加或延长的劳动时间支付给职工的劳动报酬,如节假日工资等。

### 6. 特殊情况下支付的工资

特殊情况下支付的工资是指按照国家法律、法规和政策规定,在特殊情况下支付给职工的工资。特殊情况包括工伤假、事假、病假、婚丧假、产假、探亲假、定期休假、脱产学习以及履行国家或社会义务。在有的情况下应全额发放职工的计时工资,而有的情况下则按照一定比例支付职工工资。

在工资总额中,不包括以下内容:

- (1)按国务院有关规定颁发的创造发明奖、科学技术进步奖、自然科学奖、技术改进奖等;
- (2)离退休人员的工资和福利费;
- (3)有关劳动保险和职工福利费方面的支出;
- (4)有关劳动保护费的支出;
- (5)购买本企业股票、债券的职工应得的股息、利息;
- (6)交通补贴、差旅费补贴等;
- (7)随同工作支付的其他款项,如市内交通费、伙食补助费等。

进行工资核算时,应严格区分是否属于工资总额核算范围,以加强成本、费用支出的控制。

## (二)工资费用核算的基础工作

企业工资费用的核算应在劳资部门和财务部门工资结算的基础上进行。工资结算是指企业对一定时期应付工资总额、实发工资额和代扣款项等的核算。工资结算要做好以下基础工作:

### 1. 制定合理的工资标准

工资标准包括计时工资标准和计件单价。劳资部门应根据国家法律、法规和政策的相关规定,结合企业的实际情况,制定出符合本企业生产特点的计时工资标准和计件单价。另外还应制定奖金发放标准和特殊情况下支付工资的标准等。

### 2. 建立健全考勤制度,加强考勤管理

企业应在成立之初建立严格的考勤制度,如为每个职工建立出勤档案,分部门每月或每周



汇总出勤情况等,以便于计时工资的核算。对于加班加点的出勤应单独记录。

### 3. 做好职工工作量的统计工作

对于按计件工资形式发放职工工资的企业,应对职工完成的工作量做出准确统计。统计工作可以由专门人员完成,也可由检验人员代为完成。

### 4. 建立健全监督管理体制

工资计算是否准确合理,不仅会影响到企业成本、费用核算的准确性,而且直接涉及职工利益,会在很大程度上影响职工工作的积极性。因此,企业在建立各项基本工资制度,确保工资计算合理、准确的同时,还应建立健全监督体制,给企业的管理工作搭建一个公平、合理的平台。

## 二、工资的计算

工资的计算在不同的工资制度下有不同的方法,最基本的工资制度有计时工资制度和计件工资制度。

### (一) 计时工资的计算

每位职工的计时工资是根据规定的计时工资标准和企业的考勤记录计算的工资。其中,计时工资标准有年工资标准、月工资标准、日工资标准以及小时工资标准等。以下以月工资标准为例讲述。

采用月工资标准核算工资的企业,由于考勤时一般以日为单位记录,月工资标准需要换算为日工资标准。但是每月的天数不同,就导致同一位职工在不同月份的日工资标准不同。为了简化核算,在计算日工资标准时,采用固定天数计算,计算方法有两种。

#### 1. 每月固定按 30 天计算。30 天可通过如下方法计算:

$$\frac{\text{全年 365 天}}{12} \approx 30.42 \approx 30(\text{天})$$

$$\text{日工资率} = \frac{\text{月工资标准}}{30}$$

在这种制度下,由于节假日和双休日计算了工资,因此,如果缺勤期间有节假日和双休日,也应扣掉相应的工资。

#### 2. 按月计薪天数 21.75 天计算。21.75 天可通过如下方式计算得出:

$$\frac{\text{全年 365 天} - 104 \text{ 个双休日}}{12} \approx 21.75(\text{天})$$

$$\text{日工资率} = \frac{\text{月工资标准}}{21.75}$$

按国家劳动法规定,法定节假日用人单位应依法支付工资,即计算日工资时不剔除国家规定的 11 天法定节假日。

这种工资计算制度是在全年 365 天的基础上计算的每月平均天数,因此称为年平均工资制度。在这种制度下,由于双休日没有计算工资,因此,如果缺勤期间有双休日,也不扣相应工资。

不论采用多少天计算工资,都可以用两种方式计算:一种是用日工资率乘以每月出勤天数计算应付工资;另一种是用月工资标准扣掉缺勤工资计算应付工资。企业可以根据实际情况选择其中的一个固定天数和一种计算方法核算工资,一经确定不应随意变更。

**例 3—6** 某企业一职工的月工资标准为 3 000 元。20××年 10 月份该职工的出勤情况如下:病假 2 天,事假 1 天,星期休假 8 天,另有 3 天法定节假日,实际出勤 17 天。按照该职工的工龄,病假期间支付其 90% 的工资,且该职工缺勤期间没有双休日。该职工 20××年 10 月份的应付工资可计算如下:

方法一:按 30 天计算日工资率,计算出勤工资。

$$\text{日工资率} = \frac{3\,000}{30} = 100 (\text{元/天})$$

$$\text{应付出勤工资} = 100 \times (17 + 8 + 3) = 2\,800 (\text{元})$$

$$\text{应付病假工资} = 100 \times 2 \times 90\% = 180 (\text{元})$$

$$\text{应付工资} = 2\,800 + 180 = 2\,980 (\text{元})$$

方法二:按 30 天计算日工资率,扣算缺勤工资。

$$\text{日工资率} = 100 (\text{元/天})$$

$$\text{应扣事假工资} = 100 \times 1 = 100 (\text{元})$$

$$\text{应扣病假工资} = 100 \times 2 \times (1 - 90\%) = 20 (\text{元})$$

$$\text{应付工资} = 3\,000 - 100 - 20 = 2\,880 (\text{元})$$

这两种方法下计算的应付工资并不相同,相差 100 元,即一天的工资,这是因为日工资率按 30 天计算,而 10 月份实际天数为 31 天。

方法三:按 21.75 天计算日工资率,计算出勤工资。

$$\text{日工资率} = \frac{3\,000}{21.75} \approx 137.93 (\text{元/天})$$

$$\text{应付出勤工资} = 137.93 \times 20 = 2\,758.60 (\text{元})$$

$$\text{应付病假工资} = 137.93 \times 2 \times 90\% = 248.27 (\text{元})$$

$$\text{应付工资} = 2\,758.60 + 248.27 = 3\,006.87 (\text{元})$$

方法四:按 21.75 天计算日工资率,扣算缺勤工资。

$$\text{日工资率为 } 137.93 (\text{元/天})$$

$$\text{应扣事假工资} = 137.93 \times 1 = 137.93 (\text{元})$$

$$\text{应扣病假工资} = 137.93 \times 2 \times (1 - 90\%) = 27.59 (\text{元})$$

$$\text{应付工资} = 3\,000 - 137.93 - 27.59 = 2\,834.48 (\text{元})$$

这两种方法计算的应付工资也不相同,相差 172.39 元。这是因为日工资率按 21.75 天计算,而 10 月份的计薪天数为 23 天。

以上四种计算方法各有利弊,相比之下,第四种方法更加简便。

## (二) 计件工资的计算

计件工资是按照计件单价和职工完成产品的数量计算确定。计件单价由产品的工时定额

和某一级别职工的小时工资率计算确定。职工完成产品的数量包括合格品的数量和料废品的数量,工废品的数量不纳入完工产品数量中,有的还应由职工赔偿损失。具体计算公式如下:

$$\text{应付计件工资} = \text{计件单价} \times \sum (\text{合格品数量} + \text{料废品数量})$$

其中,某产品计件单价=该产品工时定额×该级别职工的小时工资率。

**例 3—7** 某企业一职工本月生产甲、乙两种产品,合格品数量分别为 1 000 件和 800 件,乙产品另产出料废品 10 件。两种产品的工时定额分别为 0.52 小时和 0.7 小时,该职工的小时工资率为 3 元/小时。企业本月应付该职工计件工资计算如下:

甲产品的计件单价=0.52×3=1.56(元)

乙产品的计件单价=0.7×3=2.1(元)

甲产品的计件工资=1.56×1 000=1 560(元)

乙产品的计件工资=2.1×(800+10)=1 701(元)

本月企业应付该职工计件工资=1 560+1 701=3 261(元)

企业实际发放工资时,除了计算确定的应付工资以外,通常会有一些代发款项(如市内交通补助等)和代扣款项(如代扣个人所得税、保险金等)。所以实发工资应在应付工资的基础上加上代发款项,再扣减代扣款项。企业应对工资发放情况按车间、部门编制“工资结算单”,详细记录应付工资、实发工资的具体内容。

### 三、工资费用的分配

#### (一)工资费用核算应设置的会计科目

企业进行工资费用核算,除应在“基本生产成本”“辅助生产成本”“制造费用”等有关成本费用账户中设置“直接人工”专栏或“工资及福利费”项目外,还应设置“应付职工薪酬——工资”科目。

“应付职工薪酬——工资”科目用来核算企业应支付的工资及工资的实际发放情况。该科目贷方登记应支付的工资总额,借方登记实际发放的工资额。该科目为负债类科目,期末余额一般在贷方,表示应付而未付的工资额。

#### (二)工资费用分配的账务处理

企业每月月末计算本月应支付的工资总额,记入“应付职工薪酬——工资”账户的贷方。属于产品生产工人的工资,借记“基本生产成本”账户;车间管理人员的工资,借记“制造费用”账户;辅助生产工人的工资,借记“辅助生产成本”账户;行政管理人员的工资,借记“管理费用”账户;销售部门人员的工资,借记“销售费用”账户;在建工程人员的工资,借记“在建工程”账户。企业应遵循以上原则,将工资费用分配记入相应的账户。

直接生产产品的工人工资,应记入“基本生产成本”账户。如果企业采用计件工资制,则工资费用为直接计入费用;而计时工资一般都为间接计入费用,只有在只生产一种产品的情况下为直接计入费用。在企业生产多种产品时,工资费用需要在几种产品之间进行分配,通常会选

择实际生产工时或定额工时作为分配标准。计算公式如下：

工资费用分配率=待分配的工资费用总额 / 各种产品的生产工时(实际或定额)之和

某种产品应负担的工资费用=该种产品的生产工时(实际或定额)×工资费用分配率

**例 3—8** 某企业基本生产车间 20××年 8 月同时生产甲、乙、丙三种产品,三种产品的产量分别为 1 000 件、850 件和 1 200 件,单位产品生产工时定额分别为 2 小时、3 小时和 1.6 小时。三种产品由一类工人生产加工,本月应付给该类工人的工资共计 16 175 元。生产工人工资按定额工时比例分配。基本生产车间管理人员工资 5 300 元。企业另有两个辅助生产车间,供水车间工人工资 2 390 元,供电车间工人工资 3 700 元。企业行政管理人员工资 8 700 元,销售人员工资 8 760 元。基本生产车间工人工资计算分配如下：

甲产品定额工时=1 000×2=2 000(小时)

乙产品定额工时=850×3=2 550(小时)

丙产品定额工时=1 200×1.6=1 920(小时)

工资费用分配率=16 175 / (2 000+2 550+1 920)=2.5

甲产品应负担的工资费用=2 000×2.5=5 000(元)

乙产品应负担的工资费用=2 550×2.5=6 375(元)

丙产品应负担的工资费用=1 920×2.5=4 800(元)

以上计算过程也可通过编制工资费用分配表完成,如表 3—7 所示。

表 3—7 工资费用分配表  
20××年 8 月 单位:元

应借科目		成本项目	直接计入费用	间接计入费用			费用合计
				定额工时	分配率	金额	
基本生产成本	甲产品	直接人工		2 000	2.5	5 000	5 000
	乙产品	直接人工		2 550	2.5	6 375	6 375
	丙产品	直接人工		1 920	2.5	4 800	4 800
	小 计			6 470	2.5	16 175	16 175
辅助生产成本	供水车间	直接人工	2 390				2 390
	供电车间	直接人工	3 700				3 700
制造费用		工资	5 300				5 300
管理费用		工资	8 700				8 700
销售费用		工资	8 760				8 760
合 计			28 850			16 175	45 025

根据上述工资费用分配表,编制如下会计分录：

借：基本生产成本——甲产品 5 000  
——乙产品 6 375  
——丙产品 4 800

制造费用	5 300
辅助生产成本——供水车间	2 390
——供电车间	3 700
管理费用	8 700
销售费用	8 760
贷：应付职工薪酬——工资	45 025

四、职工福利费的核算

职工福利费，主要是指尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门（医务室、食堂、托儿所等集体福利机构）所发生的设备、设施和人员费用，为职工卫生保健、生活、住房、交通等发放的各项补贴以及按照国家规定开支的其他职工福利支出。根据我国《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定，企业的职工福利费应当在实际发生时直接计入当期损益。

**例 3—9** 某企业 20××年 8 月发放食堂员工工资 15 000 元，发放给车间生产工人李某困难补助 500 元。企业应编制如下会计分录：

借：管理费用	15 000
基本生产成本	500
贷：应付职工薪酬——职工福利费	15 500
借：应付职工薪酬——职工福利费	15 500
贷：银行存款	15 500

五、其他短期薪酬的核算

除工资和职工福利费外，短期薪酬还包括社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费和非货币性福利等内容。

（一）社会保险费和住房公积金的核算

这里的社会保险费具体包括医疗保险、工伤保险、生育保险。社会保险费和住房公积金是企业依照有关法律、行政法规和国务院规定的范围和职工的工资情况确定的基数和比例计算缴纳的。企业计算提取社会保险费和住房公积金时，分别借记“基本生产成本”“辅助生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等账户，贷记“应付职工薪酬——社会保险费”或“应付职工薪酬——住房公积金”账户。

（二）工会经费和职工教育经费的核算

工会经费和职工教育经费是企业为了改善职工文化生活、提高业务水平，用于开展工会活动和职工教育活动的费用支出。工会经费按照职工工资总额的 2% 计提，职工教育经费按照职工工资总额的 8% 计提，计提的费用分别借记“基本生产成本”“辅助生产成本”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等账户，贷记“应付职工薪酬——工会经费”或“应付职工薪酬——职工



借：应付职工薪酬——非货币性福利	28 000
贷：银行存款	20 000
累计折旧	8 000

### 第三节 其他要素费用的分配

#### 一、外购动力费的核算

##### (一)外购动力费的分配

企业外购的动力可以有不同的用途,有的直接用于产品生产,如加热、焊接、溶解、动力等;有的则用于组织管理生产,如照明、取暖等。因此,外购动力费的分配应根据其不同的用途,分别计入相应的成本费用中。直接用于产品生产的,借记“基本生产成本”账户;用于组织管理生产的,分别借记“制造费用”“管理费用”等账户,贷记“应付账款”或“银行存款”等账户。动力费用在各个部门之间通常可以根据仪表或仪器测量的消耗量,乘以单价分配。在一个部门内部(如基本生产车间内部),同时生产多种产品时,一般不会对各种产品分别安装仪表,此时,需要将动力费用按照各种产品的生产工时或机器工时分配计入各种产品成本。分配计算的公式如下:

$$\begin{aligned} \text{外购动力耗用量分配率} &= \frac{\text{产品生产动力用电总度数}}{\text{各种产品生产(或机器)工时之和}} \\ \text{某产品应负担的动力耗用量} &= \text{该产品生产(或机器)工时} \times \text{外购动力耗用量分配率} \\ \text{某产品应负担的动力费用} &= \text{该产品应负担的动力耗用量} \times \text{动力费单价} \end{aligned}$$

##### (二)外购动力费分配的账务处理

对外购动力费的核算,企业可以采用两种方法:一是在“基本生产成本”账户中专设“燃料及动力”项目,对燃料费用和动力费用单独核算,产品生产耗用的动力费用直接或间接分配计入产品的成本。二是不专设“燃料及动力”项目,发生的动力费用记入“制造费用”账户中的“水电费”项目,再通过制造费用的分配计入各产品的成本。本书以第一种处理方法进行讲述。

**例 3—12** 某工业企业 20××年 8 月共消耗电力 59 000 度,每度电 0.7 元,共计应支付给电力部门电费 41 300 元。其中基本生产车间生产三种产品,动力用电 32 000 度,三种产品本月的机器工时分别为甲产品 6 000 小时,乙产品 4 500 小时,丙产品 5 500 小时,车间照明用电 8 000 度,管理部门照明用电 13 000 度,机修车间耗电 6 000 度。动力费用的分配如表 3—9 所示。

表 3-9

### 外购动力费用分配表

20××年8月

单位:元

车间、部门		机器工时 (小时)	分配率	耗电量 (度)	单价	金额	应借科目
基本生产车间	甲产品	6 000	2	12 000	0.7	8 400	基本生产成本
	乙产品	4 500	2	9 000	0.7	6 300	基本生产成本
	丙产品	5 500	2	11 000	0.7	7 700	基本生产成本
	小计	16 000	2	32 000	0.7	22 400	基本生产成本
	照明			8 000	0.7	5 600	制造费用
机修车间				6 000	0.7	4 200	辅助生产成本
管理部门				13 000	0.7	9 100	管理部门
合 计				59 000	0.7	41 300	—

根据上述外购动力费用分配表,企业应编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品	8 400
——乙产品	6 300
——丙产品	7 700
制造费用	5 600
辅助生产成本——机修车间	4 200
管理费用	9 100
贷:应付账款	41 300

## 二、折旧费的核算

固定资产在企业的生产经营过程中可以长期使用而保持其实物形态不变,但其服务能力会随着使用而逐渐降低。其价值也会随着使用等的磨损而逐渐转移到生产的产品成本中,或构成企业的费用,并从产品的销售收入中逐渐得到补偿。这部分逐渐转移的价值一般称为折旧。但是,折旧不是对固定资产转移价值的准确计价,折旧是指在固定资产的使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。其中,应计折旧额是指应当计提折旧的固定资产原价扣除其预计净残值后的余额,如果已对固定资产计提减值准备,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。值得注意的是,最新的《企业会计准则——固定资产》规定,在计算应计提折旧额时,预计净残值使用的不是终值而是现值,企业应将固定资产预计净残值折现。

从空间范围上看,除了已提足折旧仍在继续使用的固定资产和按照规定单独估价作为固定资产入账的土地外,企业应对所有固定资产计提折旧。尤其应注意,以融资租赁方式租入的固定资产和经营租赁方式租出的固定资产,应当计提折旧;对融资租出的固定资产和经营租入的固定资产,则不应计提折旧。

对于折旧计提的方法,新准则规定,企业应当根据固定资产所含经济利益预期实现方式选择折旧方法,可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。



折旧方法一经确定,不得随意变更。如果企业随意调整固定资产折旧方法,按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和前期差错更正》的规定,属于滥用会计政策,应作为重大会计差错予以更正。企业应定期复核固定资产的折旧方法。如果固定资产包含的经济利益的预期实现方法有重大改变,则应当相应改变固定资产折旧方法,并按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和前期差错更正》的规定进行会计处理。企业还应定期对固定资产使用寿命进行复核。如果固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异,则应当相应调整固定资产折旧年限,并进行会计处理。

在四种不同的方法下,固定资产折旧的计算分别如下:

### 1. 年限平均法

年限平均法又称为直线法,是指按固定资产预计使用年限平均分摊应计折旧额的一种折旧方法。计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{1 - \text{预计净残值率}}{\text{预计使用年限}}$$

$$\text{月折旧率} = \frac{\text{年折旧率}}{12}$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times \text{月折旧率}$$

**例 3—13** 某企业基本生产车间设备一台,原值为 120 000 元,预计使用 10 年,预计净残值率为 4%。该设备的折旧率和折旧额计算如下:

$$\text{年折旧率} = \frac{1 - 4\%}{10} = 9.6\%$$

$$\text{月折旧率} = \frac{9.6\%}{12} = 0.8\%$$

$$\text{月折旧额} = 120\,000 \times 0.8\% = 960 (\text{元})$$

折旧率的计算可以分项计算,也可以分类合并计算,但是不能采用全厂综合折旧的方法计算当月折旧。

### 2. 工作量法

工作量法是指按照固定资产在预计使用年限内所能完成的工作总量(如总小时数、总吨公里数等)计算折旧的一种方法。其计算公式如下:

$$\text{单位工作量折旧额} = \frac{\text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计使用年限内完成的总工作量}}$$

$$\text{某项固定资产月折旧额} = \text{该项固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$

**例 3—14** 某企业一辆运货卡车,其原值为 70 000 元,预计总行驶里程为 60 万公里,预计净残值率为 4%。本月行驶 5 000 公里。该卡车本月折旧额计算如下:

$$\text{单位里程折旧额} = \frac{70\,000 \times (1 - 4\%)}{600\,000} = 0.112 (\text{元})$$

$$\text{本月折旧额} = 5\,000 \times 0.112 = 560 (\text{元})$$

### 3. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是在预先不考虑固定资产残值的情况下,根据每期之初固定资产的账面

净值和双倍直线折旧率,计算各期固定资产折旧额的一种方法。其计算公式如下:

双倍直线年折旧率=2/预计使用年限×100%

月折旧率=年折旧率/12

月折旧额=年初固定资产账面净值×月折旧率

由于预先不考虑残值,在实务中,在固定资产折旧年限到期以前两年内,应将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

例 3—15 某固定资产原值 60 000 元,预计净残值 1 000 元,预计使用 5 年。各年折旧额计算如表 3—10 所示。

表 3—10 各年折旧额计算

年 份	年初账面净值	折旧率	折旧额	累计折旧额	年末账面净值
1	60 000	40%	24 000	24 000	36 000
2	36 000	40%	14 400	38 400	21 600
3	21 600	40%	8 640	47 040	12 960
4	12 960	—	5 980	53 020	6 980
5	6 980	—	5 980	59 000	1 000

表 3—10 中:

前三年的折旧率=2/5×100%=40%

后两年的折旧额=(12 960-1 000)/2=5 980(元)

4. 年数总和法

年数总和法是以固定资产的原值减去净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算固定资产折旧的一种方法。这个分数即变动折旧率,分子代表固定资产尚可使用年限,分母代表使用年限的逐年数字之和。其计算公式如下:

年折旧率=(预计使用年限-已使用年限)/[预计使用年限×(1+预计使用年限)]÷2×100%

月折旧率=年折旧率/12

月折旧额=(固定资产原值-预计净残值)×月折旧率

例 3—16 某企业固定资产原值 62 000 元,预计净残值 2 000 元,预计使用 5 年。采用年数总和法计算各年的折旧额,如表 3—11 所示。

表 3—11 年数总和法计算各年的折旧额

年 份	原值-净残值	年折旧率	年折旧额	累计折旧额
1	60 000	5/15	20 000	20 000
2	60 000	4/15	16 000	36 000
3	60 000	3/15	12 000	48 000
4	60 000	2/15	8 000	56 000
5	60 000	1/15	4 000	60 000

为了核算固定资产的折旧,企业应设置“累计折旧”账户。该账户是“固定资产”账户的备抵调整账户,在资产负债表中作为固定资产项目的减项列示。其贷方登记固定资产计提的折旧,借方登记减少固定资产的已提折旧。贷方余额反映固定资产已提折旧的累计数,该账户只进行总分类核算。

企业在分配折旧费用时,应根据固定资产的使用地点和用途计入有关成本费用,即借记“制造费用”“管理费用”“销售费用”“其他业务成本”等账户,贷记“累计折旧”账户。专用机器设备的折旧费虽然是直接生产费用,可以直接计入产品成本,但一般为了简化核算,也可以和其他间接生产费用一起计入制造费用,月末一并分配计入产品成本。

折旧费用的分配过程一般通过“折旧费用分配表”完成,如表 3—12 所示。

表 3—12 折旧费用分配表  
20××年 8 月 单位:元

车间、部门	月折旧率	上月折旧额	上月增加资产的折旧额	上月减少资产的折旧额	本月折旧额	应借科目
基本生产车间		5 000	600	240	5 360	制造费用
供水车间		2 100	200	—	2 300	辅助生产成本
行政管理部门		4 600	320	120	4 800	管理费用
销售部门		3 200	—	200	3 000	销售费用
合 计		14 900	1 120	560	15 460	

根据上述折旧费用分配表,企业应编制如下会计分录:

借:制造费用5 360

辅助生产成本2 300

管理费用4 800

销售费用3 000

贷:累计折旧15 460

三、利息费用的核算

企业要素费用中的利息费用,不作为产品成本的组成部分,而是作为财务费用计入企业当期损益。

四、其他费用的核算

企业要素费用中的各种其他费用,是指除了上述各项要素费用以外的各种费用,包括差旅费、修理费、邮电费、保险费、劳动保护费、办公费、水电费、技术转让费、职工培训费、交通费等。其他费用有两种类型:一种是产品成本的组成部分,但未设成本项目;另一种不是产品成本的组成部分,企业在费用发生时应根据具体情况分别记入相关成本费用科目。其会计分录如下:

借:制造费用/辅助生产成本/管理费用/销售费用

贷:银行存款/ 库存现金

## 第四节 跨期摊提费用的归集和分配

企业在生产经营过程中,由于各种原因会出现跨期摊提费用,即本期已付但不应计入本期的成本费用和本期尚未支付但应由本期负担的成本费用。跨期摊提费用的期限不超过一年。为了如实计算产品成本,根据现行会计准则规定,对于跨期摊提费用采用分摊和预提的方法进行核算,以保证各期费用负担的合理性。

### 一、预付费用的归集和分配

预付费用是指本期已经支付但应由本期和以后各期负担的费用,通常包括预付的保险费、报刊费、租金和一次性购买印花税票数额较大的税金等。预付费用的摊销期限最长为 12 个月,这些费用的受益期较长,在支付时不应一次计入当月成本费用,而应按受益期限分月摊入成本费用。如预付费用数额较小时,为了简化核算,也可以不作为预付费用处理,直接计入当期成本费用。如预付费用的摊销期超过 12 个月,应列为长期待摊费用。

预付费用的归集和分配通过“其他应付款”或“预付账款”账户进行核算。支付预付费用时,借记“其他应付款”或“预付账款”账户,贷记“银行存款”或“库存现金”账户;按月摊销时,根据受益部门和费用的用途,借记“辅助生产成本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等账户,贷记“其他应付款”或“预付账款”账户。

**例 3—17** 某企业年初以银行存款预付全年财产保险费 12 000 元,每月摊销 1 000 元,其中基本生产车间负担 400 元,机修车间负担 300 元,管理部门和销售部门各负担 150 元。企业编制如下会计分录:

年初预付保险费时:	
借:其他应付款	12 000
贷:银行存款	12 000
各月摊销保险费时:	
借:制造费用	400
辅助生产成本——机修车间	300
销售费用	150
管理费用	150
贷:其他应付款	1 000

### 二、应付费用的归集和分配

应付费用是指已经发生但实际尚未支付的费用,通常包括经营租赁固定资产租金、将要开支的大额保险费等。应付费用的特点是受益的发生在先,与费用相关的现金支付在后。在受益发生时,预先计入当期成本费用,相应增加负债;实际支付时,冲减负债。

应付费用的归集和分配通过“其他应付款”账户进行核算。按月预提时,借记“辅助生产成

本”“制造费用”“销售费用”“管理费用”等账户,贷记“其他应付款”账户;实际支付时,借记“其他应付款”账户,贷记“银行存款”或“库存现金”账户。



## 本章小结

本章主要介绍生产过程各要素费用的归集和分配,重点掌握材料费用、工资费用的核算。材料和燃料的分配方法主要有定额耗用量比例分配法和定额费用比例分配法。工资费用的分配方法主要有生产工时比例法。应当注意的是,要根据不同的适用条件,正确选择归集和分配的方法。读者在学习核算方法的同时,还应注意从中挖掘降低成本、提高效益的途径,以达到有效进行成本管理的目的。



## 关键概念

材料费用    人工费用    折旧费用    材料成本差异    定额消耗量    定额费用  
预付费用的    应付费用



## 思考题

1. 材料费用核算的方法有哪些?
2. 材料费用分配可以采用什么方法?
3. 什么是定额耗用量比例分配法?
4. 人工费用包括哪些内容?
5. 社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费如何核算?
6. 固定资产折旧的计提方法有哪些?



## 自测题

### 一、判断题

1. 几种产品共同耗用的构成产品实体的材料费用,可以直接计入各种产品成本。( )
2. “材料采购”账户月末不会出现贷方余额。( )
3. “材料成本差异”账户借方登记验收入库材料的实际成本大于计划成本的超支差异,贷方登记验收入库材料的实际成本小于计划成本的节约差异;发出或领用材料应承担的材料成本差异做反向记录。( )
4. 在实际成本计价下,发出材料成本核算可以采用先进先出法、后进先出法、加权平均法、移动加权平均法和个别计价法中的一种。( )

5. 当低值易耗品用于产品生产时,其摊销的价值可直接记入基本生产成本明细账。( )

6. 企业如果采用计时工资制,当生产多种产品时,工资费用需要在几种产品之间分配,分配的标准通常选择生产工时。( )

7. 直接用于产品生产的动力费用计入产品成本。( )

8. 机器设备折旧费是产品成本的组成部分,一般按使用部门归集,与车间部门的其他费用一起分配计入产品成本或期间费用。( )

## 二、单项选择题

1. 材料采用计划成本计价时,不会用到( )账户。

- A. 原材料                  B. 在途物资                  C. 材料采购                  D. “材料成本差异”

2. 基本生产车间一般性消耗的材料,应记入( )账户。

- A. 基本生产成本      B. 辅助生产成本      C. 制造费用      D. 管理费用

3. “在途物资”账户的期末借方余额表示( )。

- A. 库存物资的实际成本                  B. 库存物资的计划成本  
C. 在途物资的实际成本                  D. 在途物资的计划成本

4. 几种产品共同耗用的材料费用可以采用的分配方法是( )。

- A. 计划分配率法                  B. 定额消耗量比例分配法  
C. 交互分配法                  D. 生产工时分配法

5. 某企业生产甲、乙两种产品,甲产品的单位定额工时为 30 小时,乙产品的单位定额工时为 50 小时。20××年 3 月,企业生产甲、乙产品共发生生产工人职工薪酬 84 000 元。本月生产甲产品 200 件、乙产品 180 件,则甲产品应分配的职工薪酬为( )元。

- A. 50 400                  B. 33 600                  C. 39 790                  D. 44 210

6. 随同产品出售不单独计价的包装物,在发出时应记入( )账户。

- A. 管理费用                  B. 主营业务成本  
C. 其他业务成本                  D. 销售费用

7. 不计入产品成本的人工费用有( )。

- A. 生产工人工资  
B. 车间管理人员工资  
C. 按生产工人工资比例计提的住房公积金  
D. 材料采购人员工资

8. 甲公司生产 A、B 两种产品领用某材料 5 000 千克,单价 100 元。本月生产 A 产品 3 000 件,B 产品 2 000 件。A 产品重量为每件 12 千克,B 产品重量为每件 22 千克,按照产品的重量进行材料成本的分配,则 A 产品负担的材料费用为( )元。

- A. 225 000                  B. 275 000                  C. 300 000                  D. 200 000

9. 某企业生产甲、乙两种产品,8 月份共发生生产工人工资 140 000 元,福利费 20 000 元。

上述人工费按生产工时比例在甲、乙产品之间分配,其中甲产品的生产工时为 12 000 小时,乙产品的生产工时为 8 000 小时。当月甲产品应分配的人工费为( )元。

- A. 56 000                      B. 84 000                      C. 64 000                      D. 96 000

10. 某企业生产 A、B 两种产品,两种产品的外购动力消耗定额分别为 2 工时和 4.5 工时。5 月份生产 A 产品 500 件,B 产品 400 件,共支付动力费 15 400 元。该企业按定额消耗量比例分配动力费,当月 A 产品应分配的动力费为( )元。

- A. 4 738                      B. 8 555                      C. 9 900                      D. 5 500

### 三、多项选择题

1. 材料采购成本核算的方法有( )。

- A. 实际成本计价                      B. 先进先出法  
C. 实地盘点法                      D. 计划成本计价

2. “材料成本差异”账户贷方登记( )。

- A. 入库材料的超支差异                      B. 入库材料的节约差异  
C. 发出材料应结转的超支差异                      D. 发出材料应结转的节约差异

3. 计划成本计价时,应记入“材料采购”账户借方的有( )。

- A. 支付购入材料的货款                      B. 支付购入材料的增值税  
C. 自制材料的加工费                      D. 购入材料入库的节约差异

4. 材料费用的分配标准有( )。

- A. 产品体积                      B. 产品重量  
C. 材料定额消耗量                      D. 材料定额费用

5. 下列属于包装物的有( )。

- A. 生产过程中用于包装产品的包装物                      B. 随同产品出售不单独计价的包装物  
C. 随同产品出售单独计价的包装物                      D. 出租出借的包装物

6. 企业按照职工工资总额的一定比例计提的职工教育经费,可能记入( )账户。

- A. 基本生产成本                      B. 管理费用  
C. 应付职工薪酬                      D. 制造费用

7. 固定资产计提折旧的方法主要有( )。

- A. 平均年限法                      B. 年数总和法  
C. 工作量法                      D. 双倍余额递减法

8. 应计提折旧的固定资产包括( )。

- A. 在用的设备                      B. 大修理停用的设备  
C. 房屋建筑物                      D. 融资租出的设备

9. 20××年 6 月份 A 公司生产甲、乙两种产品,共领用某种材料 8 640 千克,每千克 20 元。本月投产的甲产品为 400 件,乙产品为 600 件。甲产品的材料消耗定额为每件 15 千克,乙产品的材料消耗定额为每件 20 千克,按照材料定额消耗量比例进行材料成本的分配。下列

计算结果中正确的是( )。

- A. 材料消耗量分配率为 9.8                      B. 甲产品负担的材料费用为 57 600 元  
C. 乙产品负担的材料费用为 115 200 元      D. 甲、乙产品材料费用合计为 172 800 元

10. 某企业生产 A、B 两种产品,20××年 8 月份共发生生产工人工资 70 000 元,车间办公费 10 000 元。上述人工费按生产工时比例在 A、B 产品之间分配,其中 A 产品的生产工时为 16 000 小时,B 产品的生产工时为 4 000 小时。下列说法不正确的是( )。

- A. A 产品应分配的人工费为 64 000 元      B. A 产品应分配的人工费为 56 000 元  
C. 基本生产成本增加 80 000 元              D. 基本生产成本增加 70 000 元



## 实务题

### 实务题一

1. 目的:练习材料费用的分配。

2. 资料:某企业生产 101、102 两种产品,20××年 9 月共耗用材料 32 800 元。本月生产 101 产品 60 件,102 产品 80 件。单位消耗定额为:101 产品 10 元,102 产品 13 元。按定额费用比例分配材料费用。另有辅助生产车间耗用材料 4 500 元,行政管理部门耗用 5 700 元,车间一般耗用 3 800 元。

3. 要求:

- (1)编制材料费用分配表。  
(2)编制会计分录。

### 实务题二

1. 目的:练习人工费用的分配。

2. 资料:某企业生产甲、乙、丙三种产品,20××年 10 月生产工时分别为:甲产品 21 000 小时,乙产品 35 000 小时,丙产品 24 000 小时。工资结算汇总表上的工资费用为:基本生产车间生产工人工资 28 000 元,车间管理人员工资 4 200 元,行政管理部门人员工资 6 000 元,销售机构人员工资 8 400 元。

3. 要求:

- (1)编制工资费用分配表。  
(2)编制会计分录。



## 第四章



# 辅助生产费用和制造费用的归集和分配



### 本章要点

- 掌握各种辅助生产费用分配方法
- 掌握制造费用分配方法



### 本章引言

工业企业的生产过程不仅包括生产主要产品的基本生产过程,还应当包括生产辅助产品和为基本生产提供服务的辅助生产过程。辅助生产过程中发生的费用应单独进行核算,最终也应由基本生产的产品以及其他受益部门负担其费用,分配过程应采用专门的分配方法进行。

对于企业在生产产品过程中发生的间接费用,一般先通过“制造费用”账户进行归集,月末再采用一定的方法分配转入产品成本。制造费用的分配将直接影响到产品成本计算的准确性。

## 第一节 辅助生产费用的归集和分配

### 一、辅助生产费用核算概述

在许多工业企业,除了设有基本生产车间之外,还设有一些辅助生产车间以保证生产经营活动的顺利进行。辅助生产是指为企业基本生产车间和行政管理部门等单位提供服务而进行的产品生产或劳务供应。如为基本生产提供工具、模具、修理用备件等的生产,为全厂进行供水、供电、供气、供暖以及修理、运输劳务的提供,都属于辅助生产。

辅助生产有的只提供一种产品或劳务,比如供水、供电、供气、修理、运输劳务;有的可以提

供多种产品或劳务,比如生产工具、模具、修理用备件等。辅助生产提供的产品或劳务有时也对外销售,但这不是辅助生产的主要任务,其主要任务是为企业内部的生产和管理服务。这就决定了辅助生产提供产品或劳务而发生的费用,必须随着产品和劳务的转移,计入各受益单位的成本费用。辅助生产提供的产品和劳务成本的高低,将会影响到企业产品成本的水平,同时,企业在确定了辅助生产成本之后,才能计算确定基本生产产品的成本。因此,正确计算辅助生产费用对于降低产品成本、节约生产费用具有十分重要的意义。

二、辅助生产费用的归集

为了准确核算辅助生产费用,企业应开设“辅助生产成本”账户。该账户为成本类账户,借方归集辅助生产部门为生产产品、提供劳务而耗用的材料、燃料、动力、工资、福利费等直接费用和折旧费、修理费等间接费用,贷方登记完工入库的自制材料、工具、模具、修理用备件的成本以及分配转入各受益单位的辅助生产费用。期末借方余额表示辅助生产部门在产品的成本。

该账户一般按辅助生产车间开设明细账,并在各明细账内分别设置直接材料、直接人工、制造费用等成本项目专栏进行核算。辅助生产成本明细账的格式如表 4—1 所示。

表 4—1 辅助生产成本明细账

车间:机修车间

20××年		凭证号	摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
月	日						
8	31	略	根据材料费用分配表	3 600			3 600
8	31		根据工资费用分配表		2 200		2 200
8	31		根据职工福利费分配表		308		308
8	31		根据制造费用分配表			2 800	2 800
8	31		结转本月发生额	3 600	2 508	2 800	8 908

在归集辅助生产费用的过程中,直接费用可以直接记入“辅助生产成本”账户,间接费用由于辅助生产车间规模不同,费用多少也会不同,可以采取两种核算方法。

一是当辅助生产规模较小、制造费用较少时,制造费用可以不通过“制造费用”账户核算,而是与其他直接费用一样,直接记入“辅助生产成本”账户。这种方法下,“辅助生产成本”账户的明细账可以按成本项目与制造费用的项目合并设置专栏,格式如表 4—2 所示。

二是当辅助生产规模较大、制造费用较多时,为了准确计算产品和劳务成本,应单独核算制造费用,开设“制造费用——辅助生产车间(或××车间)”二级明细账。该账户借方归集辅助生产车间发生的各项间接费用,月末从贷方转入“辅助生产成本”账户的“制造费用”成本项目中。采用这种方法核算,其辅助生产成本明细账的格式与表 4—1 中的格式相同。

企业可以根据自身特点结合成本管理的要求,选择其中的一种方法核算辅助生产部门的制造费用。

表 4—2 辅助生产成本明细账  
车间:机修车间

20××年		摘要	材料费	燃料动力	工资	福利费	折旧费	修理费	机物料	其他	合计
月	日										
8	31	略	3 000								3 000
8	31			480							480
8	31				1 800						1 800
8	31					252					252
8	31						300				300
8	31								120		120
8	31		3 000	480	1 800	252	300		120		5 952

三、辅助生产费用的分配

“辅助生产成本”账户借方归集的辅助生产部门发生的费用,月末要从贷方分配转出。由于辅助生产部门生产的产品或提供的劳务种类不同,其费用分配转出的方式也不一样。辅助生产的产品或提供的劳务可分为以下两种类型:一是生产的产品需要验收入库;二是生产的产品或提供的劳务不能入库,直接提供给各个受益部门。

对于需要验收入库的产品,如自制材料、自制工具、模具等,其实物的流转一般是先完工验收入库,再由各部门根据需要领用。企业应以各种产品作为成本计算对象,分别归集其成本。月末,将完工产品成本从“辅助生产成本”账户贷方,转入“原材料”“包装物”“低值易耗品”账户的借方。其成本结转的程序如图 4—1 所示。

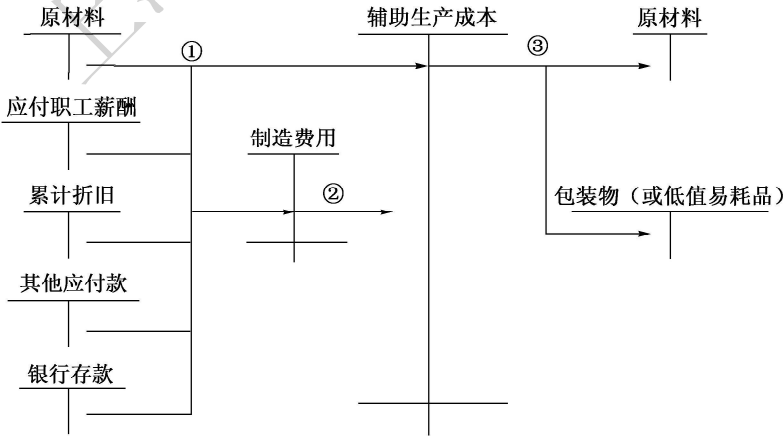


图 4—1 辅助生产费用核算程序图(1)

在图 4—1 中,①归集各项直接和间接的辅助生产费用;②结转辅助生产部门归集的制造费用;③结转辅助生产部门完工产品的成本。

对于不需要验收入库的产品或劳务,如水、电、气、暖等产品和修理、运输等劳务,其产品形成后或其劳务都将直接提供给受益部门。企业同样以各种产品或劳务作为成本计算对象,各自归集成本。但月末产品或劳务成本从“辅助生产成本”账户贷方,直接转入各受益部门成本、费用账户的借方,如“制造费用——基本生产车间”“管理费用”“基本生产成本”“销售费用”“在建工程”等账户的借方。其成本核算程序如图 4—2 所示。

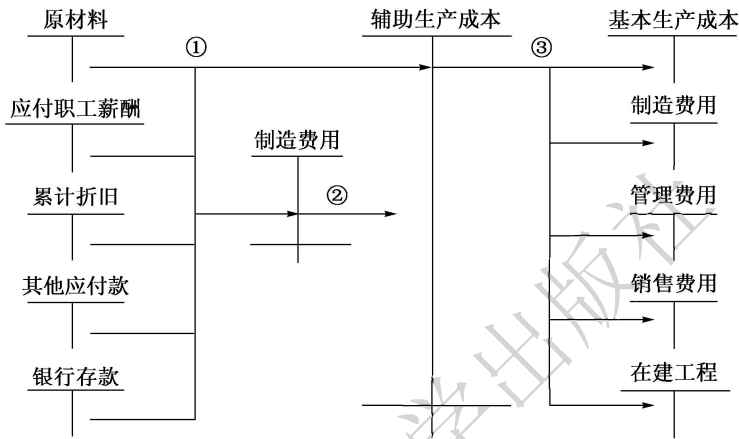


图 4—2 辅助生产费用核算程序图(2)

图 4—2 中①、②、③所表示的内容与图 4—1 相同。

这种类型的辅助生产费用核算,即辅助生产费用在各个受益部门之间分配的过程,可以采取以下五种方法进行核算:

(一)直接分配法

直接分配法是指将辅助生产部门发生的费用直接分配给辅助生产以外的受益部门,如基本生产车间、行政管理部门等。辅助生产部门互相之间提供产品和劳务,但并不相互分配费用。这种方法核算较为简便,但只适用于各辅助生产部门互相之间提供产品和劳务成本相差不大的情况。采用直接分配法分配辅助生产费用,其计算公式如下:

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{某辅助生产部门待分配费用}}{\text{该部门提供给辅助生产以外部门的劳务总量}}$$

$$\text{某受益部门应负担的费用} = \text{该受益部门接受的劳务总量} \times \text{费用分配率}$$

**例 4—1** 某企业有一个基本生产车间,生产甲、乙两种产品,另有供电、机修两个辅助生产车间和行政管理部门。20××年 8 月辅助生产车间提供的劳务总量如表 4—3 所示。本月“辅助生产成本”账户归集的费用分别为供电车间 67 200 元,机修车间 68 040 元。

表 4—3 辅助生产车间劳务量汇总表

20××年 8 月

受益部门	供电度数	机修小时
供电车间		1 600
机修车间	24 000	
基本生产车间——甲产品	60 000	
基本生产车间——乙产品	100 000	
基本生产车间(一般消耗)	24 000	12 000
管理部门	16 000	8 000
合 计	224 000	21 600

根据上述劳务量,费用计算如下:

$$\text{电费分配率} = \frac{67\,200}{224\,000 - 24\,000} = 0.336 (\text{元/度})$$

$$\text{机修费分配率} = \frac{68\,040}{21\,600 - 1\,600} = 3.402 (\text{元/小时})$$

编制辅助生产费用分配表,如表 4—4 所示。

表 4—4 辅助生产费用分配表(直接分配法)

20××年 8 月

项 目	供电车间		机修车间		合 计
	数量(度)	金额(元)	数量(小时)	金额(元)	
待分配费用		67 200		68 040	
劳务总量	200 000		20 000		
费用分配率		0.336		3.402	
受益部门:					
供电车间			(1 600)		
机修车间	(24 000)				
甲产品生产	60 000	20 160			20 160
乙产品生产	100 000	33 600			33 600
基本生产车间	24 000	8 064	12 000	40 824	48 888
管理部门	16 000	5 376	8 000	27 216	32 592
合 计	200 000	67 200	20 000	68 040	135 240

从表 4—4 中可以看出,供电车间和机修车间互相之间提供了劳务,但并不相互负担费用。各辅助生产部门的费用都由辅助生产以外的受益部门负担。根据辅助生产费用分配表,编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品	20 160
——乙产品	33 600
制造费用——基本生产车间	8 064
管理费用	5 376

贷:辅助生产成本——供电车间	67 200
借:制造费用——基本生产车间	40 824
管理费用	27 216
贷:辅助生产成本——机修车间	68 040

(二)交互分配法

交互分配法下,辅助生产部门费用的分配分为两个步骤:第一步,先在各辅助生产部门内部互相之间交叉分配;第二步,再将交互分配后各辅助生产部门应分配的费用在辅助生产以外的受益部门之间分配。第二步中,各辅助生产部门应分配的费用等于原来账户中归集的费用,加上交互分配过程中该部门应负担的费用,再减去交互分配中本部门分配转出的费用。采用交互分配法,辅助生产部门之间相互提供了劳务,也相互负担了费用,虽然计算过程较直接分配法复杂,但分配结果较之更为合理。在交互分配法下,其计算公式如下:

1. 交互分配

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{某辅助生产部门待分配费用}}{\text{该部门提供的劳务总量}}$$

$$\text{某辅助生产部门应负担的费用} = \text{该辅助生产部门接受的劳务量} \times \text{费用分配率 (交互分配)}$$

2. 对外分配

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{某辅助生产部门待分配费用} + \text{交互分配该部门转入的费用} - \text{交互分配该部门转出费用}}{\text{该部门提供给辅助生产以外部门的劳务总量}}$$

$$\text{某受益部门应负担的费用} = \text{该受益部门接受的劳务总量} \times \text{费用分配率 (对外分配)}$$

如例 4—1,采用交互分配法分配辅助生产费用,计算如下:

交互分配:

$$\text{电费分配率} = \frac{67\,200}{224\,000} = 0.3 (\text{元/度})$$

$$\text{机修费分配率} = \frac{68\,040}{21\,600} = 3.15 (\text{元/小时})$$

$$\text{供电车间应负担的机修费} = 1\,600 \times 3.15 = 5\,040 (\text{元})$$

$$\text{机修车间应负担的电费} = 24\,000 \times 0.3 = 7\,200 (\text{元})$$

对外分配:

$$\text{电费分配率} = \frac{67\,200 + 5\,040 - 7\,200}{224\,000 - 24\,000} = 0.325\,2 (\text{元/度})$$

$$\text{机修费分配率} = \frac{68\,040 + 7\,200 - 5\,040}{21\,600 - 1\,600} = 3.51 (\text{元/小时})$$

依据上述计算结果编制费用分配表,如表 4—5 所示。

表 4—5 辅助生产费用分配表(交互分配法)  
20××年 8 月

项 目	交互分配				对外分配			
	供电车间		机修车间		供电车间		机修车间	
	数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额
待分配费用		67 200		68 040		65 040		70 200
劳务总量	224 000		21 600		200 000		20 000	
费用分配率		0.3		3.15		0.325 2		3.51
受益部门:								
供电车间			1 600	5 040				
机修车间	24 000	7 200						
甲产品生产					60 000	19 512		
乙产品生产					100 000	32 520		
基本生产车间					24 000	7 804.8	12 000	42 120
管理部门					16 000	5 203.2	8 000	28 080
合 计	24 000	7 200	1 600	5 040	200 000	65 040	20 000	70 200

根据上述费用分配表,编制如下会计分录:

交互分配:

借:辅助生产成本——供电车间 5 040  
——机修车间 7 200  
贷:辅助生产成本——供电车间 7 200  
——机修车间 5 040

对外分配:

借:基本生产成本——甲产品 19 512  
——乙产品 32 520  
制造费用——基本生产车间 7 804.8  
管理费用 5 203.2  
贷:辅助生产成本——供电车间 65 040  
借:制造费用——基本生产车间 42 120  
管理费用 28 080  
贷:辅助生产成本——机修车间 70 200

### (三)计划成本分配法

计划成本分配法是按照辅助生产产品或劳务的计划单位成本分配辅助生产费用的方法。在这种方法下,各辅助生产部门的费用分配率均采用各自的计划单位成本,分配后实际成本与计划成本之间的差异有两种处理方法:一种是将差异按比例分配给辅助生产以外的受益部门;另一种是将差异全部计入管理费用。第一种方法下将辅助生产部门的成本差异分配给了辅助

生产以外的部门负担,不太合理,而且计算较复杂,所以为了简化核算,一般采用第二种方法处理成本差异。

辅助生产部门的成本差异是实际成本与计划成本的差异,其中实际成本是指该部门辅助生产成本明细账上归集的原待分配费用,加上该部门应负担的由其他辅助生产部门转入的费用。

如例 4—1,假设供电车间电费的计划单位成本为 0.33 元/度,机修车间机修费的计划单位成本为 3.5 元/小时。采用计划成本分配法,可编制辅助生产费用分配表,如表 4—6 所示。

表 4—6 辅助生产费用分配表(计划成本分配法)

20××年 8 月

项 目	按计划成本分配				差异分配			
	供电车间		机修车间		供电车间		机修车间	
	数量	金额	数量	金额	数量	金额	数量	金额
待分配费用		67 200		68 040		—1 120		360
劳务总量	224 000		21 600					
计划单位成本		0.33		3.5				
受益部门:								
供电车间			1 600	5 600				
机修车间	24 000	7 920						
甲产品生产	60 000	19 800						
乙产品生产	100 000	33 000						
基本生产车间	24 000	7 920	12 000	42 000				
管理部门	16 000	5 280	8 000	28 000		—1 120		360
合 计	224 000	73 920	21 600	75 600		—1 120		360

表 4—6 中,辅助生产部门的成本差异可计算如下:

电费差异=(67 200+5 600)−73 920=−1 120(元)

机修费差异=(68 040+7 920)−75 600=360(元)

电费差异为负数,表示节约差异,冲减管理费用;机修费差异为正数,表示超支差异,增加管理费用。

根据上述费用分配表,可编制如下会计分录:

(1)按计划成本分配费用

借:辅助生产成本——机修车间	7 920
基本生产成本——甲产品	19 800
——乙产品	33 000
制造费用——基本生产车间	7 920
管理费用	5 280
贷:辅助生产成本——供电车间	73 920
借:辅助生产成本——供电车间	5 600
制造费用——基本生产车间	42 000



管理费用	28 000
贷:辅助生产成本——机修车间	75 600
(2)成本差异分配	
借:管理费用	760
贷:辅助生产成本——供电车间	1 120
——机修车间	360

(四)代数分配法

代数分配法是运用代数建立联立方程组,求解出各辅助生产部门费用分配率,再根据各受益部门接受的劳务量乘以费用分配率分配辅助生产费用的方法。

这种方法下费用分配率采用数学的方法求得,分配结果在几种方法中是最准确的。但是求解分配率时要建联立方程组,如果辅助生产部门数量较多,计算工作就会比较复杂。因此,这种方法适用于辅助生产部门数量较少或实现会计电算化的企业。

如例 4—1,采用代数分配法计算分配辅助生产费用,过程如下:

假设供电车间的电费单位成本为  $x$  元/度,机修车间的机修费单位成本为  $y$  元/小时,可联立如下二元一次方程组:

$$\begin{cases} 224\,000x=67\,200+1\,600y \\ 21\,600y=68\,040+24\,000x \end{cases}$$

解方程组得:

$$\begin{cases} x=0.325\,08 \\ y=3.511\,2 \end{cases}$$

即该企业辅助生产部门每度电的单位成本为 0.325 08 元,每小时机修费的单位成本为 3.511 2 元。据以编制辅助生产费用分配表,如表 4—7 所示。

表 4—7 辅助生产费用分配表(代数分配法)

20××年 8 月

项 目	分配电费		分配机修费	
	数量	金额	数量	金额
待分配费用		67 200		68 040
劳务总量	224 000		21 600	
费用分配率		0.325 08		3.511 2
受益部门:				
供电车间			1 600	5 617.92
机修车间	24 000	7 801.92		
甲产品生产	60 000	19 504.80		
乙产品生产	100 000	32 508		
基本生产车间	24 000	7 801.92	12 000	42 134.40
管理部门	16 000	5 201.28	8 000	28 089.60
合 计	224 000	72 817.92	21 600	75 841.92



续表

项 目	供电车间		机修车间	
	数量	金额	数量	金额
费用分配率		0.3		3.762
受益部门：				
供电车间				
机修车间	24 000	7 200		
甲产品生产	60 000	18 000		
乙产品生产	100 000	30 000		
基本生产车间	24 000	7 200	12 000	45 144
管理部门	16 000	4 800	8 000	30 096
合 计	224 000	67 200	20 000	75 240

根据上述分配表,编制如下会计分录:

借:辅助生产成本——机修车间7 200

基本生产成本——甲产品18 000

——乙产品30 000

制造费用——基本生产车间7 200

管理费用4 800

贷:辅助生产成本——供电车间67 200

借:制造费用——基本生产车间45 144

管理费用30 096

贷:辅助生产成本——机修车间75 240

第二节 制造费用的归集和分配

一、制造费用的归集

制造费用是指生产部门为了组织和管理生产而发生的应计入产品成本但没有专设成本项目的各项费用。包括直接用于产品生产但未专设成本项目、不便于单独核算的费用,如生产用的动力费用,生产用工具的摊销,生产用机器设备的折旧费等;也包括间接用于产品生产的各项费用,如厂房的折旧费,机物料消耗,生产耗用水、电、暖费用,正常的停工损失等费用;还包括组织管理生产所发生的费用,如车间管理人员的工资及福利费,车间管理耗用办公费、电话费等。

企业对发生的制造费用,应开设“制造费用”账户归集核算。该账户为成本类账户,借方归集发生的各种制造费用,贷方登记制造费用的分配转出,期末除采用计划分配率法分配外,一般没有余额。该账户一般按生产车间或部门开设明细账,账内再按照费用项目分设专栏,分别反映各车间或部门各项制造费用的支出情况。

对于辅助生产车间发生的制造费用的核算,可做如下选择:如果制造费用发生额较大,可以和基本生产车间一样开设“制造费用——××车间”账户先归集费用,月末再采用一定的方法分配转入“辅助生产成本”账户;如果制造费用发生额较小,也可以不单独核算,而是将其直接记入“辅助生产成本”账户。

二、制造费用的分配

归集在“制造费用”账户中的制造费用,月末需要分配转入其受益对象(即生产部门当月生产的产品或提供的劳务)的成本中。如果生产部门当月只生产一种产品或提供一种劳务时,制造费用不需要在受益对象之间分配,直接转入该产品或劳务的成本;如果生产多种产品或提供多种劳务,则需要在全受益对象之间进行分配。

制造费用分配的方法通常有以下几种:

(一)实际分配率法

实际分配率法是以产品在生产过程对某些经济资源的实际消耗量作为分配标准分配制造费用的方法,包括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、按耗用原材料的数量或成本分配法、直接成本比例法、产成品产量比例法等多种方法。常用的是前三种,本书以前三种方法为例论述制造费用的分配。

1. 生产工人工时比例法

生产工人工时比例法又称为生产工时比例法,是以各种产品耗用的生产工人工时(简称为生产工时)作为分配标准分配制造费用的方法。具体计算公式如下:

制造费用分配率=待分配的制造费用总额/各种产品的生产工时之和

某种产品应负担的制造费用=该种产品的生产工时×制造费用分配率

例 4—2 某企业基本生产一车间 20××年 8 月生产甲、乙、丙三种产品,共发生制造费用 120 000 元。生产工人的实际生产工时共计 50 000 小时,其中甲产品实际耗用 20 000 小时,乙产品实际耗用 12 000 小时,丙产品实际耗用 18 000 小时。编制制造费用分配表,如表 4—9 所示。

表 4—9 制造费用分配表

20××年 8 月

产品名称	生产工时	分配率	分配金额
甲产品	20 000	2.4	48 000
乙产品	12 000	2.4	28 800
丙产品	18 000	2.4	43 200
合 计	50 000	2.4	120 000

根据上述制造费用分配表,企业编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品 48 000

——乙产品28 800

——丙产品43 200

贷：制造费用——一车间120 000

采用这种方法分配制造费用,将劳动生产率的高低与产品负担的费用水平联系起来,分配结果比较合理。但日常应做好生产工时的记录工作,增加了日常的工作量,如果企业定额基础比较好,定额工时制定比较准确的话,也可以定额工时代替实际生产工时作为分配标准。

2. 生产工人工资比例法

生产工人工资比例法,是以各种产品直接成本中实际负担的生产工人的工资作为分配标准分配制造费用的方法。具体计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{待分配的制造费用总额}}{\text{各种产品的生产工人工资之和}}$$
$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \text{该种产品的生产工人工资} \times \text{制造费用分配率}$$

**例 4—3** 某企业基本生产二车间 20××年 8 月生产甲、乙两种产品,共发生制造费用 76 000 元,两种产品的基本生产成本明细账中显示本月各自负担的直接工资分别为 25 000 元和 22 500 元。采用生产工人工资比例法分配制造费用。编制制造费用分配表,如表 4—10 所示。

表 4—10

制造费用分配表

20××年 8 月

产品名称	生产工人工资	分配率	分配金额
甲产品	25 000	1.6	40 000
乙产品	22 500	1.6	36 000
合 计	47 500	1.6	76 000

表 4—10 中费用分配率 1.6 可通过如下公式计算求得:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{76\,000}{25\,000 + 22\,500} = 1.6$$

根据上述制造费用分配表,企业可编制如下会计分录:

借：基本生产成本——甲产品40 000

——乙产品36 000

贷：制造费用——二车间76 000

采用这种方法分配制造费用,生产工人工资数据容易取得,核算工作简便。但是如果企业生产的机械化程度较高,则生产工人工资在成本中所占的比重较小,会影响到制造费用分配的合理性。因此,这种方法适用于机械化程度不高的企业。

3. 机器工时比例法

机器工时比例法是以各种产品生产时所耗用的机器运转的时间作为分配标准分配制造费用的方法。具体计算公式如下:

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{待分配的制造费用总额}}{\text{各种产品耗用的机器工时之和}}$$

$$\text{某种产品应负担的制造费用} = \text{该种产品耗用的机器工时} \times \text{制造费用分配率}$$

计算分配制造费用的过程与前两种方法类似,在此不再举例。

采用这种方法,将机器工时作为分配制造费用的标准,只适用于机械化程度较高的企业、车间。在这种车间的制造费用中与机器设备使用有关的费用所占的比重较大,如设备的折旧费、修理费、电费等,而相应的人工费用较少。采用这种方法,需要平时做好机器运转时间的记录工作。而且,先进程度和精密度不同的机器设备在相同的工作时间内发生的费用差别也较大。即使是同一种产品在不同的机器设备上被加工相同的时间,也应当负担不同的费用。因此,如果一个生产单位内存在使用和维护费用差别较大的不同类型的机器设备时,可按照一定的系数将不同机器的运转时间折合为标准数量,再将折合后的机器工时作为分配制造费用的标准。

## (二) 计划分配率法

计划分配率法又称为年度计划分配率分配法,与实际分配率法相比,这种方法是以前计划数作为分配标准的。计划分配率法,是按照年度开始前确定的全年度计划分配率分配制造费用的方法。该方法以定额工时作为分配标准,则计算公式如下:

$$\text{年度计划分配率} = \frac{\text{年度制造费用预算总额}}{\text{各种产品年度计划产量定额工时之和}}$$

$$\text{某月某种产品应负担的制造费用} = \text{该月该种产品实际产量的定额工时} \times \text{年度计划分配率}$$

在这种分配方法下,无论各月制造费用的实际发生额是多少,年内各月的制造费用都采用年度计划分配率分配。年度计划分配率是在全年制造费用的预算总额和全年产品计划产量的基础上确定的。一般年内不得随意变更,但如果在年内发现这两个基础数据的实际数和计划数产生较大悬殊时,应及时调整计划分配率。

**例 4-4** 某企业基本生产车间全年制造费用预算总额 300 000 元,全年计划产量为甲产品 2 000 件,乙产品 1 000 件。甲产品工时定额为 3 小时,乙产品工时定额为 4 小时。本月实际生产甲产品 170 件,乙产品 90 件,本月实际发生制造费用 25 000 元,则制造费用计算分配如下:

$$\text{甲产品计划产量定额工时} = 2\,000 \times 3 = 6\,000 (\text{小时})$$

$$\text{乙产品计划产量定额工时} = 1\,000 \times 4 = 4\,000 (\text{小时})$$

$$\text{年度计划分配率} = \frac{300\,000}{6\,000 + 4\,000} = 30$$

$$\text{本月甲产品实际产量定额工时} = 170 \times 3 = 510 (\text{小时})$$

$$\text{本月乙产品实际产量定额工时} = 90 \times 4 = 360 (\text{小时})$$

$$\text{本月甲产品应负担的制造费用} = 510 \times 30 = 15\,300 (\text{元})$$

$$\text{本月乙产品应负担的制造费用} = 360 \times 30 = 10\,800 (\text{元})$$

企业应编制如下会计分录:

借:基本生产成本——甲产品	15 300
——乙产品	10 800
贷:制造费用——基本生产车间	26 100

从上述计算分配过程可以看出,采用计划分配率法分配制造费用与各月制造费用的实际发生额无关。每月实际发生额与计划分配额之间的差异当月不予处理,累积到年底一次性调整。也就是说,采用这种方法,“制造费用”账户月末分配结转后仍可能有余额,各月的余额累积到年底后一次结转。如果年底出现借方余额,表示全年制造费用超支,应将超支部分转入12月份产品成本,借记“基本生产成本”账户,贷记“制造费用”账户;如果年底出现贷方余额,表示全年制造费用节约,应将节约部分调减12月份产品成本,借记“制造费用”账户,贷记“基本生产成本”账户。至此,“制造费用”账户年末无余额。

计划分配率分配法核算工作较简便,特别适用于季节性生产的企业。在季节性生产企业中,各月实际发生的制造费用相差不大,但是旺季和淡季的产量差别较大,如果按实际发生额分配制造费用,就会使得单位产品的成本不稳定,不利于成本分析,而计划分配率法正好弥补了这一缺陷。



## 本章小结

本章主要介绍了企业辅助生产费用的归集和分配,以及基本生产车间制造费用的归集和分配。辅助生产费用中的大部分费用和制造费用虽然不是生产产品过程中直接发生的,但都是为了产品而发生的费用,最终应由产品成本负担。在将这些费用分配转入产品成本时,有各种不同的方法。辅助生产费用的分配方法有直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、代数分配法、顺序分配法。制造费用分配的方法主要有实际分配率法和计划分配率法。

辅助生产费用和制造费用核算的准确与否,将直接影响到产品成本核算的正确性,企业应结合自身实际情况选择使用。



## 关键概念

辅助生产费用      制造费用      交互分配法      顺序分配法



## 思考题

1. 什么是辅助生产费用?
2. 辅助生产部门间接费用如何核算?
3. 辅助生产费用分配的方法有哪些?

4. 辅助生产费用分配的方法各自适用于什么情况?
5. 制造费用分配的方法有哪些?
6. 什么是实际分配率法? 包括哪些方法?
7. 什么是计划分配率法? 在什么情况下使用这种方法?



## 自测题

### 一、判断题

1. 辅助生产提供的产品和劳务主要用于对外销售。 ( )
2. 辅助生产部门发生的间接费用必须通过“制造费用”账户核算。 ( )
3. 直接分配法下费用分配率等于待分配的辅助生产费用除以辅助生产部门提供的劳务总量。 ( )
4. 采用交互分配法分配辅助生产费用,辅助生产部门之间和其他受益部门都需要进行两次费用分配。 ( )
5. 采用代数分配法分配辅助生产费用,其结果最准确。 ( )
6. 计划成本分配法下,辅助生产成本差异通常计入管理费用。 ( )
7. 制造费用都是间接计入产品成本的费用。 ( )
8. 季节性生产的企业或车间一般采用计划分配率法分配制造费用。 ( )
9. 无论采用哪种方法分配制造费用,期末“制造费用”账户都没有余额。 ( )
10. 生产工人工资比例分配制造费用,适用于机械化程度较高的企业车间。 ( )

### 二、单项选择题

1. 辅助生产部门发生的直接费用归集在( )账户中。  
A. 辅助生产成本                      B. 制造费用  
C. 基本生产成本                      D. 管理费用
2. 下列属于辅助生产费用分配方法的是( )。  
A. 定额费用比例法                      B. 计划分配率法  
C. 计划成本分配法                      D. 生产工时分配法
3. 交互分配下,交互分配是指( )。  
A. 在各受益部门之间分配费用  
B. 在相互受益的辅助生产部门之间分配费用  
C. 在辅助生产以外的受益部门之间分配费用  
D. 在受益的各基本生产车间之间分配费用
4. 在各种分配辅助生产费用的方法中,计算结果最准确的是( )。  
A. 交互分配法                              B. 计划成本分配法  
C. 顺序分配法                              D. 代数分配法



5. 顺序分配法下,排列辅助生产部门的费用分配顺序时,( )排在前面。

- A. 受益多的
- B. 受益少的
- C. 费用多的
- D. 费用少的

6. 某企业本月生产甲、乙两种产品分别耗用机器工时 20 000 小时和 30 000 小时,当月车间设备维修费 55 000 元(不考虑增值税),车间管理人员工资 45 000 元,该企业按照机器工时比例分配制造费用。不考虑其他因素,当月甲产品应分担的制造费用为( )元。

- A. 40 000
- B. 22 000
- C. 27 000
- D. 18 000

7. 基本生产车间消耗性材料应通过( )账户核算。

- A. 基本生产成本
- B. 制造费用
- C. 管理费用
- D. 营业外支出

8. 适用于季节性生产企业分配制造费用的方法是( )。

- 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

9. 采用年度计划分配率法分配制造费用,“制造费用”账户年末如果有余额,应调整记入( )账户。

- A. 基本生产成本
- B. 管理费用
- C. 其他业务成本
- D. 营业外支出

10. 下列关于辅助生产费用分配方法的表述,正确的有( )。

- A. 采用交互分配法,辅助生产费用需要经过两次分配完成
- B. 采用计划成本分配法,辅助生产费用需进行对外和对内的分配
- C. 采用直接分配法,实际发生的费用与分配转出的计划费用之间的差额计入制造费用
- D. 采用顺序分配法,辅助生产车间受益多的先分配,受益少的后分配

11. 甲公司有供电和供水两个辅助生产车间,20××年5月供电车间供电 16 000 度,费用 12 000 元,供水车间供水 4 200 吨,费用 21 000 元,供电车间耗用水 200 吨,供水车间耗用电 1 000 度,甲公司采用直接分配法进行核算,则供水车间的分配率是( )。

- A. 0.75
- B. 0.8
- C. 5
- D. 5.25

12. 某企业有甲、乙两个辅助生产车间,采用交互分配法分配辅助生产费用,20××年5月分配辅助生产费用前,甲车间通过“生产成本——辅助生产成本”归集辅助生产费用 10.5 万元;当月交互分配时,甲车间分摊乙车间辅助生产费用 2.2 万元,乙车间分摊甲车间辅助生产费用 1.5 万元,不考虑其他因素,由甲车间向其他部门分配的辅助生产费用为( )万元。

- A. 12.7
- B. 10.5
- C. 11.2
- D. 9.8

13. 某企业本月生产甲、乙、丙三种产品,分别耗用生产工时 7 500 小时、8 500 小时和 6 000 小时,当月车间管理人员工资 22 000 元,车间固定资产折旧费 44 000 元,行政管理部门办公费 11 000 元,该企业按照生产工时比例分配制造费用。不考虑其他因素,当月乙产品应分担的制造费用为( )元。

- A. 8 500
- B. 17 000
- C. 25 500
- D. 29 750

## 三、多项选择题

1. 辅助生产部门分配费用的方法有( )。
  - A. 生产工时比例法
  - B. 交互分配法
  - C. 直接分配法
  - D. 计划成本分配法
2. 辅助生产费用分配的直接分配法具有( )特点。
  - A. 核算简便
  - B. 核算工作复杂
  - C. 计算结果准确
  - D. 计算结果不准确
3. 直接分配法( )。
  - A. 适用于辅助生产部门之间相互不提供劳务
  - B. 适用于辅助生产部门之间相互提供劳务不多
  - C. 优点是计算比较简便
  - D. 优点是计算结果准确
4. 交互分配法是指( )。
  - A. 首先在各受益部门之间进行交互分配
  - B. 首先在互相受益的辅助生产部门之间进行交互分配
  - C. 首先在辅助生产以外部门之间交互分配
  - D. 再将交互分配以后的费用总额在辅助生产以外的受益部门之间分配
5. 辅助生产部门发生的间接费用( )。
  - A. 必须直接记入“辅助生产成本”账户
  - B. 必须通过“制造费用”账户核算
  - C. 可以直接记入“辅助生产成本”账户
  - D. 可以通过“制造费用”账户核算
6. 计划成本分配法下,辅助生产成本差异的处理方法有( )。
  - A. 分配给各受益部门
  - B. 分配给辅助生产以外的受益部门
  - C. 计入管理费用
  - D. 忽略不予处理
7. 制造费用包括( )。
  - A. 直接用于产品生产但未专设成本项目的费用
  - B. 间接用于产品生产的各项费用
  - C. 车间组织管理生产所发生的费用
  - D. 行政管理部门发生的费用
8. 制造费用的分配方法通常有( )。
  - A. 生产工人工时比例法
  - 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
9. 下列属于制造费用的有( )。
  - A. 生产用设备的折旧费
  - B. 车间机物料消耗

