

项目三

综合费用的核算



【本项目学习要点】

熟悉综合费用(辅助生产费用、制造费用、损失性费用)的内容、性质,掌握综合费用的分配方法和费用分配表的编制,正确编制辅助生产费用、制造费用、损失性费用分配表,能根据费用分配表和其他有关资料编制记账凭证,登记相关成本费用明细账。



【引导案例】

王丽经过前一阶段要素费用核算的实习,已经将大顺公司一个基本生产车间和两个辅助生产车间的费用进行了归集,下一步是怎样把这些辅助生产费用和制造费用进行分配。她知道,大顺公司的辅助生产车间分别是锅炉车间和机修车间,锅炉车间既给机修车间提供劳务,也给基本生产车间和其他部门提供劳务,同样机修车间既给锅炉车间提供机修劳务,也给基本生产车间和其他部门提供机修劳务,那么辅助生产部门之间相互提供的劳务还要相互分配吗?基本生产车间的制造费用要由谁来承担呢?另外,公司的甲产品还出现了两件不合格品,即废品,废品的成本为500元,该废品的残料可以使用,估价总额150元入库,这些废品给企业带来的损失是多少,由谁来承担?带着这些疑问,王丽进行综合费用任务的学习。让我们跟随王丽一起去学习综合费用核算吧。

任务一 辅助生产费用的归集和分配



【任务提出】

在项目二的学习中,同学们已经掌握了原材料、燃料和动力、职工薪酬、折旧等要素费用的分配,会编制相关的要素费用分配表,并能根据分配表的分配结果填制记账凭证,登记基本生产成本明细账、辅助生产成本明细账和制造费用明细账,接下来要分配辅助生产费用和制造费用等,那么怎样分配辅助生产费用和制造费用呢?



【任务分析】

成本核算岗位首先对已发生的辅助生产耗费进行审核,审核支出是否合法、合理,并确定辅助生产车间的类型,归集辅助生产费用,然后采用相应的方法编制辅助生产费用分配表,并据以编制辅助生产费用分配的记账凭证,最后登记有关的成本费用明细账。



【知识支撑】

3.1.1 辅助生产费用

在制造业中,为了保证生产经营活动的顺利进行,企业除设置基本生产车间外,还设置辅助生产车间或部门。这些车间或部门是为基本生产和经营管理提供产品生产或劳务供应的。它有两种类型:一种是只生产一种产品或提供一种劳务,如供电、供水、供气、供风、运输等辅助生产部门;另一种是生产多种产品或提供多种劳务,如从事工具、模具、修理用备件的制造,以及机器设备的修理等辅助生产。

辅助生产费用是辅助生产车间在一定时期内为基本生产车间和行政管理部门等提供产品或劳务而发生的各种耗费(如耗用的原材料费用、动力费用、职工薪酬费用及辅助车间的制造费用等)。具体包括两方面的内容:一是该车间在提供产品或劳务过程中自身发生的各项费用,有直接材料、直接人工、制造费用等;二是从其他辅助生产车间分配进来的费用。在企业存在多个辅助生产部门时,辅助生产部门由于相互提供产品或劳务,从而要负担从其他辅助生产部门分配进来的交互服务费用。

辅助生产车间为提供产品或劳务而发生的费用,要随着产品或劳务的转移,计入各受益对象的成本、费用。辅助生产费用的多少,将影响企业的产品成本水平。因此,正确及时地计算辅助生产费用,对于降低产品成本,节约生产费用,保证产品成本核算的正确性、及时性,具有重要的意义。

3.1.2 辅助生产费用的归集

为核算辅助生产费用,计算辅助生产成本,应设置“辅助生产成本”科目对辅助生产费用进行归集。该科目的借方归集为生产产品、提供劳务而发生的料、工、费,贷方登记辅助生产费用的分配转出数,该科目的余额在借方,为辅助生产的在产品成本。在该账户下,应分车间按成本计算对象设置明细账,并在明细账中设置专栏进行核算。例如某企业有供电和机修两个辅助生产车间,两个辅助生产车间的201×年8月份的辅助生产费用明细账的格式见表3-1和表3-2。

辅助生产费用归集的程序有两种。两者的区别在于辅助生产部门对待制造费用归集的程序上。辅助生产车间发生的制造费用如果数额较大,可分别按辅助生产车间设置“制造费用”科目单独归集核算,然后转入“生产成本——辅助生产成本”账户,计入辅助生产产品或劳务成本;辅助生产车间发生的制造费用如果数额较小,为了简化核算工作,可不通过“制造费用”科目单独归集核算,而是直接记入“辅助生产成本”科目,计入辅助生产产

表 3-1 辅助生产费用明细账

车间:供电车间

201×年 8 月

日期	凭证号	摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
8 月 31 日	略	根据原材料费用分配表	12 400			12 400
		根据工资费用分配表		3 600		3 600
		根据职工福利费用分配表		504		504
		根据制造费用分配表			19 496	19 496
		本月合计	12 400	4 104	19 496	36 000

表 3-2 辅助生产费用明细账

车间:机修车间

201×年 8 月

日期	凭证号	摘 要	直接材料	直接人工	制造费用	合计
8 月 31 日	略	根据原材料费用分配表	42 000			42 000
		根据动力费用分配表	960			960
		根据工资费用分配表		32 000		32 000
		根据职工福利费用分配表		4 480		4 480
		根据制造费用分配表			28 560	28 560
		本月发生合计	42 960	36 480	28 560	108 000

品或劳务成本。本书采用的是第一种方法。

3.1.3 辅助生产费用的分配

辅助生产车间发生的各种费用计入成本、费用的方法,是由辅助生产车间提供产品或劳务的性质以及它在生产中的作用决定的。如果辅助生产车间是生产产品的,如自制工具、自制材料等,在这些产品完工后,应将其成本从“生产成本——辅助生产成本”账户转到“原材料”或“低值易耗品”账户。

如果辅助生产车间提供电、水、蒸汽等产品或劳务时,各辅助生产车间发生的各项费用在按车间设置的“辅助生产明细账”进行归集后,月末应按所提供的产品或劳务数量及全月发生费用总额计算出单位成本(费用分配率),并按服务对象的耗用量(受益量)进行辅助生产费用的分配。在实际工作中,辅助生产费用的分配方法有:直接分配法、一次交互分配法、计划成本分配法和顺序分配法。

1. 直接分配法

直接分配法是将辅助生产车间实际发生的费用,直接分配给辅助生产车间以外的各受益对象的方法,即辅助生产车间实际发生的费用仅在各基本生产车间和行政管理部门之间按其受益数量进行分配,对于各辅助车间之间相互提供的产品或劳务则不进行分配的一种方法。计算公式为

$$\text{某辅助生产车间产品或劳务的单位成本} = \frac{\text{该辅助车间的费用总额}}{\text{该车间本月提供产品或劳务总量} - \text{其他辅助车间耗用量}}$$
$$\text{某受益部门应分配的辅助生产费用} = \text{该部门的受益数量} \times \text{辅助车间产品或劳务的单位成本}$$

【例 3-1】

某企业 201×年 8 月供电和机修两个辅助车间发生的生产费用和提供产品、劳务的情况见表 3-3, 根据有关资料, 用直接分配法分配各辅助生产车间的费用。

表 3-3 辅助生产费用发生额及劳务供应量汇总表

201×年 8 月

辅助生产车间 受益对象	供电车间		机修车间	
	本月费用(元)	本月供电(度)	本月费用(元)	本月修理(工时)
供电车间				2 500
机修车间		3 000		
小计		3 000		2 500
甲产品		18 000		
乙产品		17 300		
丙产品		21 600		
一车间(一般耗用)		5 500		8 200
二车间(一般耗用)		5 100		8 800
企业管理部门		4 500		3 000
小计		72 000		20 000
合计	36 000	75 000	108 000	22 500

$$\text{供电车间分配率} = 36\,000 \div (75\,000 - 3\,000) = 0.5 (\text{元/度})$$
$$\text{机修车间分配率} = 108\,000 \div (22\,500 - 2\,500) = 5.4 (\text{元/工时})$$

采用直接分配法分配的计算结果见表 3-4。

表 3-4 辅助生产费用分配表(直接分配法)

201×年8月

辅助生产车间	应分配费用(元)	分配数量(度)	分配率	分配额											
				甲产品		乙产品		丙产品		一车间		二车间		管理部门	
				数量(度)	金额(元)	数量(度)	金额(元)	数量(度)	金额(元)	数量(度)	金额(元)	数量(度)	金额(元)	数量(度)	金额(元)
供电车间	36 000	72 000	0.50	18 000	9 000	17 300	8 650	21 600	10 800	5 500	2 750	5 100	2 550	4 500	2 250
机修车间	108 000	20 000	5.4							8 200	44 280	8 800	47 520	3 000	16 200
合计	144 000			18 000	9 000	17 300	8 650	21 600	10 800		47 030		50 070		18 450

根据分配的结果,应作如下会计分录。

借：基本生产成本——甲产品	9 000
——乙产品	8 650
——丙产品	10 800

制造费用——一车间	47 030
——二车间	50 070
管理费用	18 450
贷:辅助生产成本——供电车间	36 000
——机修车间	108 000

采用直接分配法分配辅助生产费用,费用仅对外分配一次,计算手续简单易行。但它具有一定的假定性,即假定辅助生产车间之间相互提供产品或劳务不分配费用,所以计算出来的结果不准确。一般只适用于辅助生产车间之间相互提供产品或劳务较少的企业。

2. 一次交互分配法

一次交互分配法又称交互分配法。这种方法将辅助生产费用分两次进行分配,先将各辅助生产车间、部门的费用在辅助生产车间、部门之间进行交互分配,然后将各辅助生产车间、部门交互分配后的实际费用(即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)分配给辅助生产车间、部门以外的受益对象。其计算公式如下。

第一步:交互分配

$$\text{某辅助生产车间费用分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间交互分配前直接发生的费用}}{\text{该辅助生产车间提供产品或劳务总量}}$$

$$\text{某辅助生产车间应分配其他辅助生产车间的费用} = \frac{\text{该辅助车间}}{\text{的受益数量}} \times \frac{\text{辅助生产车间}}{\text{费用分配率}}$$

第二步:对外分配

$$\text{某辅助生产车间费用分配率} = \frac{\text{该辅助生产车间直接发生的费用总额} + \text{其他辅助生产车间分配转入的费用} - \text{该辅助生产车间分配转出的费用}}{\text{该辅助生产车间对外提供的产品或劳务总量}}$$

$$\text{某辅助生产车间外部受益部门应分配的辅助生产费用} = \frac{\text{该辅助生产车间外部受益部门的受益量}}{\text{受益部门的受益量}} \times \text{辅助生产车间费用分配率}$$

【例 3-2】

以上例资料为例,采用一次交互分配法进行辅助生产费用的分配。

第一步:一次交互分配

$$\text{供电车间的分配率} = 36\,000 \div 75\,000 = 0.48 (\text{元/度})$$

$$\text{机修车间应负担供电车间的费用} = 3\,000 \times 0.48 = 1\,440 (\text{元})$$

$$\text{机修车间的分配率} = 108\,000 \div 22\,500 = 4.8 (\text{元/小时})$$

$$\text{供电车间应负担机修车间的费用} = 2\,500 \times 4.8 = 12\,000 (\text{元})$$

第二步:对外分配

$$\begin{aligned} \text{供电车间分配率} &= (36\,000 + 12\,000 - 1\,440) \div (75\,000 - 3\,000) \\ &= 46\,560 \div 72\,000 = 0.6467 (\text{元/度}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{机修车间的分配率} &= (108\,000 + 1\,440 - 12\,000) \div (22\,500 - 2\,500) \\ &= 97\,440 \div 20\,000 = 4.872 (\text{元/小时}) \end{aligned}$$

根据表 3-3 的资料和上述计算结果,编制辅助生产费用分配表,见表 3-5。

表 3-5 辅助生产费用分配表(一次交互分配法)
201×年 8 月

项 目		交互分配			对外分配		
名 称		供电	机修	合计	供电	机修	合计
待分配辅助生产费用(元)		36 000	108 000	144 000	46 560	97 440	144 000
供应劳务总量(小时)		75 000	22 500		72 000	20 000	
费用分配率		0.48	4.8		0.6467	4.872	
供电车间	耗用数量(度)		2 500				
	分配金额(元)		12 000				
机修车间	耗用数量(度)	3 000					
	分配金额(元)	1 440					
甲产品	耗用数量(度)				18 000		
	分配金额(元)				11 640.60		11 640.60
乙产品	耗用数量(度)				17 300		
	分配金额(元)				11 187.91		11 187.91
丙产品	耗用数量(度)				21 600		
	分配金额(元)				13 968.72		13 968.72
一车间	耗用数量(度)				5 500	8 200	
	分配金额(元)				3 556.85	39 950.4	43 507.25
二车间	耗用数量(度)				5 100	8 800	
	分配金额(元)				3 298.17	42 873.6	46 171.77
企业管理部门	耗用数量(度)				4 500	3 000	
	分配金额(元)				2 910.15	14 616	17 526.15

根据上面的辅助生产费用分配表,应编制如下会计分录。

交互分配如下。

借:辅助生产成本——供电 12 000
——机修 1 440
贷:辅助生产成本——机修 12 000
——供电 1 440

对外分配^①如下。

借:基本生产成本——甲产品 11 640.60
——乙产品 11 187.91
——丙产品 13 968.72
制造费用——一车间 43 507.25
——二车间 46 171.77
管理费用 17 526.15
贷:辅助生产成本——供电车间 46 560
——机修车间 97 440

采用一次交互分配法,由于辅助生产内部提供了相互劳务进行的交互分配,所以提高了分配结果的正确性,而且能反映辅助生产车间之间相互服务的关系。但各辅助生产部

① 分录有尾差。

门进行了二次分配,计算工作复杂,如果企业的辅助生产部门较多,则不宜采用此方法。

3. 计划成本分配法

计划分配法是指先按照辅助生产车间提供产品或劳务的计划单价和各受益对象的实际耗用量分配辅助生产费用,然后将辅助生产车间实际发生的费用与按计划分配转出的费用之间的差额再分配给辅助生产部门以外各受益单位负担的一种方法。

其分配程序如下。

第一步:将各辅助生产车间的费用按计划单价和实际耗用数量在各受益对象之间进行分配。

第二步:将各辅助生产车间实际发生的费用(包括辅助车间原来发生的费用加上按计划单价和实际耗用数量计算的,由其他辅助生产车间分配转入的费用)与本车间按计划单价分配转出费用的差额,按一定的标准对外分配。但为了简化计算工作,一般将此差额全部计入管理费用。

【例 3-3】

假定表 3-3 中供电车间每度电的计划单价为 0.5 元,机修车间每工时修理费的计划单价为 4.7 元,其余资料相同,辅助生产费用实际和计划的差额计入管理费用,采用计划分配法分配辅助生产费用。编制的辅助生产费用分配表见表 3-6。

表 3-6 辅助生产费用分配表(计划成本分配法)

辅助生产车间名称		供电车间	机修车间	合计
待分配辅助生产费用(元)		36 000	108 000	144 000
劳务供应量(元)		75 000	22 500	
计划单位成本(元)		0.5	4.7	
供电车间	耗用数量(度)		2 500	
	分配金额(元)		11 750	11 750
机修车间	耗用数量(度)	3 000		
	分配金额(元)	1 500		1 500
甲产品	耗用数量(度)	18 000		
	分配金额(元)	9 000		9 000
乙产品	耗用数量(度)	17 300		
	分配金额(元)	8 650		8 650
丙产品	耗用数量(度)	21 600		
	分配金额(元)	10 800		10 800
一车间(一般耗用)	耗用数量(度)	5 500	8 200	
	分配金额(元)	2 750	38 540	41 290
二车间(一般耗用)	耗用数量(度)	5 100	8 800	
	分配金额(元)	2 550	41 360	43 910
企业管理部门	耗用数量(度)	4 500	3 000	
	分配金额(元)	2 250	14 100	16 350
按计划成本分配金额合计(元)		37 500	105 750	
辅助生产的实际成本(元)		47 750	109 500	157 250
辅助生产的成本差异(元)		10 250	3 750	14 000

供电车间的实际费用 = $36\ 000 + 11\ 750 = 47\ 750$ (元)

机修车间的实际费用 = $108\ 000 + 1\ 500 = 109\ 500$ (元)

根据表 3-6 的结果,编制如下会计分录。

(1) 计划分配

借:基本生产成本——甲产品	9 000
——乙产品	8 650
——丙产品	10 800
辅助生产成本——机修车间	1 500
制造费用——一车间	2 750
——二车间	2 550
管理费用	2 250
贷:辅助生产成本——供电车间	37 500
借:辅助生产成本——供电车间	11 750
制造费用——一车间	38 540
——二车间	41 360
管理费用	14 100
贷:辅助生产成本——机修车间	105 750

(2) 调整差异

借:管理费用	14 000
贷:辅助生产成本——供电车间	10 250
——机修车间	3 750

采用计划成本分配法,各种辅助生产费用的单位成本是计划数,不用计算,而且费用只分配一次,简化了核算工作量。但辅助生产劳务的计划单位成本必须较准确。它适用于计划成本资料完整并较为接近实际成本的企业。

4. 顺序分配法

顺序分配法是将各辅助生产车间之间的费用按受益多少的顺序排列,受益少的排列在前,先将费用分配出去,受益多的排列在后,后将费用分配出去的一种分配方法。这里的受益多少是指受益金额的多少,而不是指受益数量的多少。排在前面的辅助车间将费用分配给排在后面的辅助车间,而不承担后序辅助车间的费用;后序车间将前序车间分进来的费用加上本车间的费用再分配给下一顺序的车间,直至分到最后一个车间为止。

其分配的程序如下。

第一步:确定各辅助生产部门的受益金额,根据受益金额的大小排列分配的顺序。

第二步:按排列顺序依次对各辅助生产费用进行分配。

【例 3-4】

再以表 3-3 的资料为例,采用顺序分配法分配辅助生产费用。

根据交互分配法的计算结果得知,机修车间受益少排在前,供电车间受益多排在后,通过计算编制辅助生产费用分配表,见表 3-7。

表 3-7 辅助生产费用分配表(顺序分配法)

金额单位:元

辅助生产车间		机修车间	供电车间	合计
机修车间	待分配费用	108 000	46 000	
	分配数量(度)	22 500	72 000	
	分配率	4.8	0.638 9	
供电车间	待分配费用	12 000		
	分配数量(度)	2 500		
	分配率	4.8		
甲产品	数量(度)		18 000	
	金额		11 500.2	11 500.2
乙产品	数量(度)		17 300	
	金额		11 052.79	11 052.79
丙产品	数量(度)		21 600	
	金额		13 800.24	13 800.24
一车间(一般耗用)	数量(度)	8 200	5 500	
	金额	39 360	3 513.95	42 873.95
二车间(一般耗用)	数量(度)	8 800	5 100	
	金额	42 240	3 258.39	45 498.39
企业管理部门	数量(度)	3 000	4 500	
	金额	14 400	2 874.43	17 274.43

供电车间的实际费用总额=36 000+10 000=46 000(元)

根据辅助生产费用分配表作如下会计分录。

借:辅助生产成本——供电车间	12 000
制造费用——一车间	39 360
——二车间	42 240
管理费用	14 400
贷:辅助生产成本——机修车间	108 000
借:基本生产成本——甲产品	11 500.2
——乙产品	11 052.79
——丙产品	13 800.24
制造费用——一车间	3 513.95
——二车间	3 258.39
管理费用	2 874.43
贷:辅助生产成本——供电车间	46 000

顺序分配法是一种不完全的交互分配法,其优点是计算简单,而且比直接分配法准确。但是排在前面的辅助生产车间不负担排在后面的辅助生产车间费用,因此,其分配结果的正确性受排列顺序的影响。这种方法适用于各辅助生产车间之间相互受益具有明显差异的企业。

【任务实施】

大顺公司 201×年 10 月锅炉车间发生的生产费用为 83 633 元,机修车间发生的生产费用为 123 718 元。各辅助生产车间提供的产品与劳务量如表 3-8 所示。用直接分配法分配辅助生产费用(见表 3-9),并填制相关的记账凭证(见表 3-10)、登记有关的成本费用明细账(见表 2-22~表 2-29)。

表 3-8 辅助生产车间提供的产品和劳务量

企业名称:

大顺公司 201×年 10 月

受益对象		锅炉车间(吨)	机修车间(工时)
辅助生产车间	锅炉车间		600
	机修车间	215	
基本生产车间	甲产品	900	1 800
	乙产品	700	1 100
	一般耗费	170	500
行政管理部门		180	400
销售部门		50	200
合 计		2 215	4 600

$$\text{锅炉车间分配率} = 83\,633 \div (2\,215 - 215) = 41.8165 (\text{元/吨})$$
$$\text{机修车间分配率} = 123\,718 \div (4\,600 - 600) = 30.9295 (\text{元/小时})$$

表 3-9 辅助生产费用分配表(直接分配法)

企业名称:

大顺公司 201×年 10 月

金额单位：元

项 目			锅炉车间	机修车间	合 计
辅助生产费用			83 633	123 718	207 351
供应辅助生产车间以外部门的劳务量(工时)			2 000	4 000	
辅助生产费用分配率			41.8165	30.9295	
基本生产车间	甲产品	耗用数量(工时)	900	1 800	
		分配金额	37 634.85	55 673.1	93 307.95
	乙产品	耗用数量(工时)	700	1 100	
		分配金额	29 271.55	34 022.45	63 294
	一般耗用	耗用数量(工时)	170	500	
		分配金额	7 108.805	15 464.75	22 573.555
行政管理部门		耗用数量(工时)	180	400	
		分配金额	7 526.97	12 371.8	19 898.77
销售部门		耗用数量(工时)	50	200	
		分配金额	2 090.825	6 185.9	8 276.725
合 计			83 633	123 718	207 351

表 3-10 通用记账凭证

201×年 10 月 31 日

凭证 号

摘 要	会计科目		记账金额		记账 符号
	总账科目	明细科目	借方金额	贷方金额	
分配辅助生产费用	基本生产成本	甲产品	93 307.95		
	基本生产成本	乙产品	63 294		
	制造费用		22 573.555		
	管理费用		19 898.77		
	销售费用		8 276.725		
	辅助生产成本	锅炉车间		83 633	
		机修车间		123 718	
附单据 张	合 计		207 351	207 351	

会计主管:

审核：

记账：

制单：

登记的成本费用明细账见表 2-22~表 2-29。

任务二 制造费用的归集与分配



【任务提出】

大顺公司的成本核算员根据各种要素费用分配表、其他支出费用分配表、辅助生产费用分配表编制了相关的记账凭证,也登记了制造费用明细账(见表 2-20),月末要将本月发生的制造费用在所生产的各种产品之间进行分配,那么制造费用是如何分配的呢?



【任务分析】

成本核算岗位首先应归集制造费用,然后编制制造费用分配表,并据以编制制造费用分配的记账凭证,最后登记有关的基本生产成本明细账。



【知识支撑】

3.2.1 制造费用的内容

制造费用是指企业生产车间(或分厂)为组织管理生产所发生的各项间接费用,包括车间管理人员的工资及福利费用、折旧费用、修理费用、经营性租赁费用、保险费、机物料消耗、低值易耗品摊销、运输费用、取暖费、水电费、劳动保护费、办公费、差旅费、设计制图费、试验检验费、季节性及修理期间的停工损失等。

3.2.2 制造费用的归集

为了核算制造费用的发生情况,应设置“制造费用”科目,该科目的借方登记发生的制造费用,贷方登记分配计入有关成本核算对象的制造费用。在一般情况下,“制造费用”科目不仅核算基本生产车间的制造费用,而且还核算辅助生产车间的制造费用。因此,该科目应按不同的车间、部门设置明细账。

在制造费用发生时,应根据有关的凭证、费用分配表,借记“制造费用”科目,贷记有关科目。月末按一定的方法分配制造费用时,应借记“生产成本——基本生产成本”账户,贷记“制造费用”账户。除季节性生产企业或采用累计分配率法分配制造费用的企业外,“制造费用”账户期末应无余额。辅助生产车间发生的制造费用,如果通过“制造费用”账户单独核算,则应比照基本生产车间发生的制造费用核算。如果不通过“制造费用”账户单独核算,则应全部记入“生产成本——辅助生产成本”账户及其明细账。

制造费用明细分类账的格式如表 3-11 和表 3-12 所示。

表 3-11 制造费用明细表

生产车间:第一车间			201×8 月										单位:元	
日 期	凭证号	摘 要	制造费用项目								合 计			
			工资及福利费	折旧费	办公费	低值易耗品摊销	机物料消耗	水电费	修理费	其他				
8 月 31 日	略	分配工资及福利费	1 787.52									1 787.52		
		分配折旧费用		1 500								1 500		
		待摊费用				1 100						1 100		
		分配材料费用					18 800					18 800		
		分配动力费用						1 760				1 760		
		分配辅助生产费用						2 750	44 280			47 030		
		分配其他费用			1 628.48							1 628.48		
		月 计	1 787.52	1 500	1 628.48	1 100	18 800	4 510	44 280			73 606		
		本月转出	— 1 787.52	— 1 500	— 1 628.48	— 1 100	— 18 800	— 4 510	— 44 280			— 73 606		

表 3-12 制造费用明细表

生产车间：第二车间			201×8 月							单位：元			
日 期	凭证号	摘 要	制造费用项目							合 计			
			工资及福利费	折旧费	办公费	低值易耗品摊销	机物料消耗	水电费	修理费			其他	
8 月 31 日	略	分配工资及福利费	1 022.58									1 022.58	
		分配折旧费用		1 200								1 200	
		待摊费用				1 000						1 000	
		分配材料费用					9 600					9 600	
		分配动力费用						1 632				1 632	
		分配辅助生产费用						2 550	47 520			50 070	
		分配其他费用			1 721.42							1 721.42	
		月计	1 022.58	1 200	1 721.42	1 000	9 600	4 182	47 520			66 246	
		本月转出	－1 022.58	－1 200	－1 721.42	－1 000	－9 600	－4 182	－47 520			－66 246	

3.2.3 制造费用的分配

制造费用归集后,应于月末将其分配给受益对象。如果基本生产车间只生产一种产品,其制造费用可以直接计入该种产品成本。如果基本生产车间生产多种产品,其制造费用应采用适当的方法分配计入各种产品成本。辅助生产车间单独核算的制造费用,具体分配时,与基本生产车间相同。如辅助生产车间只生产一种产品或提供一种劳务,其制造费用直接计入该种辅助生产成本;如辅助生产车间生产多种产品或提供多种劳务,其制造费用应采用适当的分配方法,分配计入各种辅助生产成本。

制造费用的分配方法有很多,常用的分配方法有:生产工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法、年度计划分配率法等。制造费用的分配是通过编制“制造费用分配表”进行的。

1. 生产工时比例法

生产工时比例法是指以各种产品所消耗的生产工时为标准分配制造费用的一种方法。其计算公式为

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品的生产工时总数}}$$

$$\text{某种产品应分配的制造费用} = \text{该种产品的生产工时} \times \text{制造费用分配率}$$

【例 3-5】

根据表某企业 201×年 8 月份,一车间发生制造费用 73 606 元,共计发生工时 5 960 小时,其中甲产品耗用工时 4 000 小时,乙产品耗用工时 1 960 小时,二车间发生制造费用 66 246 元,生产丙产品耗用工时 6 120 小时。该厂按生产工时比例法分配制造费用。

$$\text{一车间制造费用分配率} = 73\,606 \div 5\,960 = 12.35 \text{ (元/小时)}$$

$$\text{甲产品应分配的制造费用} = 4\,000 \times 12.35 = 49\,400 \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品应分配的制造费用} = 1\,960 \times 12.35 = 24\,206 \text{ (元)}$$

二车间只生产一种丙产品,全部制造费用由丙产品负担,不进行分配。根据一车间的分配结果,编制“制造费用分配表”,见表 3-13。

表 3-13 制造费用分配表

201×年 8 月

金额单位:元

借方科目		生产工时	分配率	分配金额
总账科目	明细科目			
基本生产成本	甲产品	4 000		49 400
	乙产品	1 960		24 206
合计		5 960	12.35	73 606

按生产工时比例分配制造费用,不仅能将劳动生产率的高低与产品负担费用的多少联系起来,而且工时资料容易取得,因而在实际工作中被广泛使用。但如果各种产品的机械化程度相差悬殊,制造费用中的折旧费用和修理费用,将大部分由机械化程度低的产品来负担,显得不合理。所以适用于各种产品的机械化程度相当、产品的工时记录和核算资

料较准确的企业。

2. 生产工人工资比例法

生产工人工资比例法是指按各种产品的生产工人工资比例分配制造费用的一种方法,其计算公式为

$$\text{制造费用分配率} = \frac{\text{制造费用总额}}{\text{各种产品的生产工人工资总额}}$$

某产品应分配的制造费用 = 该种产品的生产工人工资 × 制造费用分配率

该种方法的优点是生产工人工资资料容易取得,核算方法简单。缺点是如果各种产品的机械化程度相差较大,会影响分配结果的准确性。

3. 年度计划分配率法分配法

年度计划分配率分配法是指按照预先确定的全年度内适用的计划分配率对制造费用进行分配,实际与预定计划分配额的差异,在年终时按已分配数的比例调整。其计算公式为

$$\text{年度计划分配率} = \frac{\text{年度制造费用计划总额}}{\text{年度各产品的计划业务量总数(工时)}}$$

某产品应分配的制造费用 = 该产品本月实际业务量 × 年度计划分配率

【例 3-6】

某企业一车间年度制造费用计划数为 258 000 元,全年计划生产甲、乙两种产品的定额总工时为 80 625 小时。本月甲产品实际耗用工时 3 800 小时,乙产品实际耗用工时 2 100 小时。按年度计划分配率法分配制造费用:

$$\text{年度计划分配率} = 258\,000 \div 80\,625 = 3.2 (\text{元/小时})$$

$$\text{甲产品应分配的制造费用} = 3\,800 \times 3.2 = 12\,160 (\text{元})$$

$$\text{乙产品应分配的制造费用} = 2\,100 \times 3.2 = 6\,720 (\text{元})$$

采用年度计划分配率法时,“制造费用”账户月末可能有借方余额,也可能有贷方余额。借方余额表示实际发生的制造费用大于按计划分配的费用;贷方余额表示实际发生的费用小于按计划发生的费用。如果“制造费用”账户年末有余额,一般应于年末调整记入 12 月份的产品成本。如实际发生额大于计划分配额,借记“生产成本——基本生产成本”账户,贷记“制造费用”账户;如实际发生额小于计划分配额,则用红字冲减。

假定年终该车间制造费用账户的借方发生额为 232 000 元,贷方分配额为 258 000 元,其中甲产品已分配 148 000 元,乙产品已分配 110 000 元,账户的贷方余额为 26 000 元。由于实际发生的制造费用小于计划分配数,所以应调整减少各产品的制造费用。

$$\text{甲产品调整数} = (148\,000 \div 258\,000) \times 26\,000 = 14\,914.73 (\text{元})$$

$$\text{乙产品调整数} = (110\,000 \div 258\,000) \times 26\,000 = 11\,085.27 (\text{元})$$

借:基本生产成本——甲产品 14 914.73

——乙产品 11 085.27

贷:制造费用 26 000

该种方法的优点是简化了制造费用的日常分配核算工作,而且由于各月的分配率相

同,有利于均衡产品成本水平。缺点是该方法要求的计划管理水平较高,否则会影响成本计算的准确性。该方法适用于季节性生产的企业。

【任务实施】

假定大顺公司 10 月份投产甲、乙产品各 140 件,单位产品的工时定额分别为 30 小时和 20 小时,该企业 10 月份发生的制造费用为 67 023.56 元(见表 2-24),编制制造费用分配表(见表 3-14),并编制相关的记账凭证(见表 3-15),登记基本生产成本明细账。

表 3-14 制造费用分配表

201×年 10 月

金额单位:元

借方科目		生产工时	分配率	分配金额
总账科目	明细科目			
基本生产成本	甲产品	4 200		40 194
	乙产品	2 800		26 829.56
合计		7 000	9.57	67 023.56

表 3-15 通用记账凭证

2013 年 10 月 30 日

凭证 号

摘要	会计科目		记账金额		记账符号
	总账科目	明细科目	借方金额	贷方金额	
领用制造费用	基本生产成本	甲产品	40 194		
	基本生产成本	乙产品	26 829.56		
	制造费用			67 023.56	
附单据 张	合计		67 023.56	67 023.56	

会计主管:

审核:

记账:

登记的基本生产成本明细账见表 2-22~表 2-24 所示。

任务三 损失性费用的核算

3.3.1 损失性费用的含义与种类

损失性费用是指在产品生产过程中,因产品报废、生产停工而发生的各种损失。包括废品损失和停工损失两种。

3.3.2 废品损失的核算

1. 废品损失的含义

废品是指因质量不符合规定的标准或技术条件,不能按原定用途使用或需加工修复后才能使用的产成品、半成品、零部件等。

废品按其报废程度和修复价值,可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复、在经济上合算的废品。不可修复废品是指在技术上不能修复或

虽能修复但在经济上不合算的废品。

废品损失是由于废品的存在而给企业带来的损失。它包括不可修复废品的净损失(不可修复废品的成本扣除回收残料价值及过失人赔偿款后的损失净额)以及可修复废品的修复费用。企业在生产过程中发生的废品损失,无论是生产过程中发现的,还是在入库后发现的,均为废品损失,在扣除过失人赔偿后,其余均计入合格品成本。但在核算中注意,下列各项不作为废品损失处理。

- (1) 降价出售不合格品的降价损失。
- (2) 产品入库后因管理不善而损坏变质的损失。
- (3) 实行“三包”的企业,产品出售以后发现的废品所发生的一切损失。

2. 废品损失核算设置的账户

废品损失的核算有两种方式:一种是单独核算;另一种是不单独核算。在不单独核算废品损失的企业中,可修复废品的损失,应直接计入有关的成本项目;不可修复废品只扣除产量,不结转成本;废品中的残料价值可直接冲减相应产品成本明细账中的“直接材料”。

在单独核算废品损失的企业中,可单独设置“废品损失”账户,在成本项目中还应设置“废品损失”项目。企业发生废品损失时,应根据废品损失计算表和分配表等有关凭证,通过“废品损失”账户归集和分配废品损失。“废品损失”账户的借方登记不可修复废品的成本和可修复废品的修复费用;贷方登记废品残料的回收价值、应收的赔款以及分配转出的应由本月生产的同种合格产品成本负担的废品损失。废品损失转出后无余额。本账户应按车间设置明细账,并按产品品种和成本项目进行明细核算。

3. 不可修复废品损失的计算

不可修复废品的损失是用不可修复废品的成本扣除废品残料和赔偿款后的余额。为归集和分配不可修复废品的损失,首先应计算废品的成本,然后算出废品的损失。

由于不可修复废品的成本同合格品成本是混在一起发生的,都归集在“生产成本——基本生产成本”账户的借方,无法直接确定,所以,必须采用一定的方法将两者划分开来。通常的做法有:按废品所耗的实际费用计算和按废品所耗的定额费用计算两种。

(1) 按废品所耗的实际费用计算不可修复废品成本和损失

这种方法是在废品报废时,将全部生产费用按一定的分配标准在合格品和废品之间进行分配。分配的标准取决于废品发生的不同阶段。

① 当废品发生在完工入库时,合格品和废品应负担同等的费用,可以按两者的产量直接分配。

② 如废品发生在生产过程中,原材料一次投入,则原材料费用按产量分配,其他费用按工时分配。

③ 如废品发生在生产过程中,原材料分次投入,并与完工程度一致,则按废品的约当产量为标准分配。

【例 3-7】

某企业 201×年 8 月份完工 A 产品 3 000 件,经检验合格品为 2 970 件,生产过程中

发生的不可修复废品为 30 件。本月发生的生产费用为：直接材料 60 000 元，直接人工 15 000 元，制造费用 27 000 元，废品的残料价值为 350 元，过失人赔偿 160 元。原材料在生产开始时一次投入。本月生产工时为 12 000 小时，其中废品工时 210 小时。根据以上资料编制“废品损失计算表”，如表 3-16 所示。

表 3-16 废品损失计算表

产品名称：A 产品

201×年 8 月

金额单位：元

项 目	数量(件)	直接材料	生产工时	直接人工	制造费用	合计
生产费用总额	3 000	60 000	12 000	15 000	27 000	102 000
分配率		20		1.25	2.25	
废品成本	30	600	210	262.5	472.5	1 335
减：残值		350				350
减：赔款				160		160
废品净损失		250		102.5	472.5	825

根据“废品损失计算表”及有关的原始凭证，编制如下会计分录。

① 结转不可修复废品的成本

借：废品损失——A 产品 1 335
贷：生产成本——基本生产成本——A 产品 1 335

② 结转废品的残料价值

借：原材料 350
贷：废品损失——A 产品 350

③ 结转应由过失人赔偿的款项

借：其他应收款 160
贷：废品损失——A 产品 160

④ 结转废品的净损失

借：生产成本——基本生产成本——A 产品 825
贷：废品损失——A 产品 825

按废品所耗的实际费用计算废品的成本和损失，计算结果较准确，但核算的工作量较大。

(2) 按废品所耗的定额费用计算不可修复废品的成本和损失

这种方法是直接根据各项费用定额和废品数量(工时)计算废品成本的一种方法。实际成本和定额成本的差额全部由合格品负担。

【例 3-8】

某企业生产 A 产品，验收时发现不可修复废品 8 件，每件产品的费用为：定额直接材料 120 元，直接人工 35 元，制造费用 23.2 元，废品的残值 387 元，其他资料同上例。根据上述资料编制“废品损失计算表”，如表 3-17 所示。

表 3-17 损失计算表

产品名称:A 产品		201×年 8 月		金额单位:元
项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合 计
单位产品定额成本	120	35	23.2	178.2
废品定额成本	960	280	185.6	1 425.6
减:残值	387			
减:赔款				
废品净损失	573	280	185.6	1 038.6

按废品所耗的定额费用计算不可修复废品的成本和损失,核算工作简便,有利于进行废品损失和产品成本的控制、考核,但如果企业的定额成本资料不准确,会影响成本计算的正确性。因此,该方法适用于定额资料较准确的企业。

4. 可修复废品损失的核算

可修复废品损失是指废品在修复过程中发生的修复费用。废品在返修过程中所发生的修复费用,应借记“废品损失”科目,贷记“原材料”、“应付工资”、“制造费用”等有关科目;如有残料和应收赔款,应借记“原材料”、“其他应收款”科目,贷记“废品损失”科目;废品损失转出,应由本月的合格品成本负担,借记“生产成本——基本生产成本”科目,贷记“废品损失”科目。

3.3.3 停工损失的核算

1. 停工损失的含义

停工损失是指企业或生产车间、班组因停工而发生的各种费用。包括停工期间支付的生产工人工资、福利费用、耗用的燃料、动力费用以及应负担的制造费用等。停工损失的界定应由企业主管部门规定或由主管部门授权企业自行规定。

2. 停工损失核算的账户设置

企业如果单独核算停工损失,可设置“停工损失”账户,在成本项目中应设置停工损失项目。停工损失的归集和分配,通过该账户。“停工损失”账户的借方登记停工期间内发生的各种费用,贷方登记应由过失人、保险公司的赔款以及分配转出的应由营业外支出或本月产品成本负担的停工损失。停工损失转出后,该账户无余额。本账户应按车间和成本项目进行明细核算。

3. 停工损失的核算

企业发生停工损失时,应根据有关的原始凭证,借记“停工损失”账户,贷记“应付工资”、“应付福利费”、“制造费用”等账户。结转应由过失人的赔款时,应借记“其他应收款”,贷记“停工损失”账户,结转停工净损失时,应借记“营业外支出”或“生产成本——基本生产成本”,贷记“停工损失”。对于较少发生停工损失的企业,也可以不单独设置“停工损失”账户,停工期间发生的费用,可直接记入“制造费用”账户。

10. 采用直接分配法分配辅助生产费用时,各辅助生产车间费用分配率计算公式中的分母应是()。

- A. 该辅助生产车间向基本生产车间提供的劳务总量
- B. 该辅助生产车间向行政管理部门提供的劳务总量
- C. 该辅助辅助生产车间提供的劳务总量
- D. 该辅助生产车间向基本生产车间和行政管理部门提供的劳务总量

11. 采用一次交互分配法分配辅助生产费用时,计算第二阶段直接分配率的分子应是()。

- A. 该辅助生产车间直接发生的费用
- B. 该辅助生产车间直接发生的费用加上分配转入的费用
- C. 该辅助生产车间直接发生的费用加上分配转入减去分配转出的费用
- D. 该辅助生产车间直接发生的费用减去分配转出的费用

12. 采用顺序分配法分配辅助生产费用时,计算辅助生产车间费用分配率的分子应是()。

- A. 该辅助生产车间直接发生的费用
- B. 该辅助生产车间直接发生的费用加上分配转入的费用
- C. 该辅助生产车间直接发生的费用加上分配转入减去分配转出的费用
- D. 该辅助生产车间直接发生的费用减去分配转出的费用

13. 采用计划成本分配法分配辅助生产费用时,实际成本与按计划成本分配额的差额应于期末时列入()。

- A. 制造费用
- B. 管理费用
- C. 财务费用
- D. 生产成本

14. 厂部发生的下列各项费用中,可以作为制造费用核算的是()。

- A. 管理人员工资
- B. 房屋折旧费
- C. 办公费
- D. 设计制图费

15. 按年度计划分配率分配制造费用的方法适用于()。

- A. 制造费用数额较大的企业
- B. 季节性生产的企业
- C. 基本生产车间规模较小的企业
- D. 制造费用数额较小的企业

二、多项选择题

1. 发生下列各项费用时,可以直接借记“基本生产成本”账户的有()。

- 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. 车间生产工人工资

2. 辅助生产车间的费用分配法有()。

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

3. 直接分配法适用于()。
 - A. 辅助生产车间相互提供劳务多少
 - B. 交互分配的辅助生产车间受益程度有明显顺序
 - C. 交互分配费用相差不大
 - D. 计划成本基础较好
4. 分配辅助生产费用的各种方法中,有交互分配性质的是()。
 - A. 交互分配法
 - B. 代数分配法
 - C. 计划成本分配法
 - D. 直接分配法
5. 采用代数分配法分配辅助生产费用时,分配结转辅助生产费用的会计分录中对应的借方科目主要有()等。
 - A. 生产成本——辅助生产成本
 - B. 生产成本——基本生产成本
 - C. 制造费用
 - D. 管理费
6. 采用一次交互分配法分配辅助生产费用时,计算第二阶段的直接分配率公式的分子应是()
 - A. 该辅助生产车间直接发生的费用
 - B. 加上分配转入的费用
 - C. 减去分配转出的费用
 - D. 加上分配转出的费用
7. 下列各项中,不作为废品损失核算的有()。
 - A. 可降价出售的不合格产品的降价损失
 - B. 产品入库后因保管不善造成的变质损失
 - C. 不可修复废品的生产成本
 - D. 产品出售后发生的三包费用
8. 制造费用的分配方法有()。
 - A. 生产工人工时比例分配法
 - B. 机器工时比例分配法
 - C. 直接成本比例法
 - D. 计划成本分配法
9. 辅助生产车间发生的固定资产折旧费,可能借记的账户有()。
 - A. 制造费用
 - B. 生产成本——辅助生产成本
 - C. 生产成本——基本生产成本
 - D. 管理费用
10. 下列项目中,属于制造费用所属项目的有()。
 - A. 生产车间的保险费
 - B. 厂部办公楼折旧
 - C. 在产品盘亏和毁损
 - D. 生产车间低值易耗品摊销

三、判断题

1. 辅助生产费用的归集与分配是通过“辅助生产成本”科目来进行的。 ()
2. 采用顺序分配法分配辅助生产费用时,其顺序应该是受益额多的排在先,受益额少的排在后。 ()
3. 辅助生产车间提供的产品劳务,都是为基本生产车间和行政管理部门服务的。 ()

4. 辅助生产单位发生的制造费用,都应当直接记入辅助生产成本明细账。 ()
5. 采用一次交互分配法,交互分配以后各项辅助生产单位的待分配费用,应分配给全部受益对象。 ()

四、综合实训

实训一:某工业企业设有一车间、二车间两个基本生产车间,一车间生产 A、B 两种产品,二车间生产 C 产品,并设有机修和供电两个辅助生产车间。有关资料如表 3-18 和表 3-19 所示。

表 3-18 生产费用和劳务供应量

辅助车间	生产费用(元)	劳务供应量
机修	18 000	5 000 小时
供电	90 000	100 000 度

表 3-19 各受益单位耗用劳务情况

受益单位		耗用劳务量	
		修理工时	用电度数
机修车间			10 000
供电车间		500	
第一车间	A 产品		30 000
	B 产品		24 000
	一般耗用	2 800	9 000
第二车间	C 产品		18 000
	一般耗用	1 500	6 000
企业管理部门		200	3 000
合 计		5 000	100 000

要求:根据上述资料,采用直接分配法分配辅助生产费用,编制辅助生产费用分配表和相应会计分录。

实训二:某企业设置修理和运输两个辅助生产部门车间。修理车间发生的费用 19 000 元,提供劳务 20 000 小时。其中,为运输部门提供修理 1 000 小时,为基本生产车间修理 16 000 小时,为行政管理部门修理 3 000 小时。运输部门本月发生的费用 20 000 元,提供运输 40 000 千米,其中,为修理车间提供运输劳务 1 500 千米,为基本生产车间提供运输 30 000 千米,为行政管理部门提供运输 8 500 千米。

要求:(1) 根据以上资料,采用交互分配法计算分配修理、运输费用;

(2) 根据计算结果编制会计分录。(辅助车间不设“制造费用”科目,分配率保留 5 位小数)

实训三:某工业企业属于季节性生产企业,甲车间的全年制造费用预算为 116 160 元,该车间全年计划生产 A 产品 840 件、B 产品 1 440 件。产品的定额工时分别为 7 小时和 6 小时。10 月末“制造费用”科目的贷方余额为 62 元。11 月份实际产量为 A 产品 90 件、B 产品 105 件;实际制造费用为 10 192 元。12 月份实际产量为 A 产品 80 件、B 产品 130 件;实际制造费用为 10 777.2 元。

要求:(1) 采用适当方法分配转出 11 月份的制造费用;

(2) 计算并结转 12 月份应分配转出的制造费用。

实训四:某企业有机修和运输两个辅助生产车间,有关资料如表 3-20 所示。

表 3-20 辅助生产费用分配表

分配方向			交互分配			对外分配		
辅助生产车间名称			运输车间	机修车间	合计	运输车间	机修车间	合计
待分配费用(元)			2 400	4 700	7 100			
供应劳务数量			8 000	9 400		7 500	9 000	
单位成本(分配率)								
辅助 生产 车间	运 输	耗用数量		400				
		分配金额						
	机 修	耗用数量	500					
		分配金额						
	金额小计							
基本 生产 车间	一车 间	耗用数量				3 000	4 600	
		分配金额						
	二车 间	耗用数量				2 500	3 400	
		分配金额						
	金额小计							
企管部门	耗用数量					2 000	1 000	
	分配金额							
分配金额合计								

要求:根据以上资料,采用交互分配法填列辅助生产费用分配表,写出必要的计算过程,并编制相应的会计分录。(计算时,分配率的小数保留四位,第五位四舍五入,尾数差计入管理费用。)

实训五:某生产车间本月在乙产品生产过程中发现不可修复废品 12 件,按所耗定额费用计算不可修复废品的生产成本。单件原材料费用定额为 60 元;已完成的定额工时共计 140 小时,每小时的费用定额为:燃料和动力 1.5 元,工资和福利费 1.9 元,制造费用 1.10 元。不可修复废品的残料作价 130 元以辅助材料入库;应由过失人赔款 40 元。废品净损失由当月同种合格产品成本负担。

要求:(1) 编制不可修复废品损失计算表(见表 3-21)。

(2) 编制结转不可修复废品的定额成本、残料入库、过失人赔款和结转废品净损失的会计分录。

表 3-21 不可修复废品损失计算表

(按定额成本计算)

项 目	数量	原材料	生产工时	燃料及动力费	工资及福利费	制造费用	应收赔款	成本合计
每件或每小时费用定额								
废品定额成本								
减:残料价值								
废品报废损失								