

学习目标

通过本章学习,应熟练掌握要素费用归集与分配的方法、公式及相关的会计核算,掌握产品成本核算的主要账务处理程序;重点掌握辅助生产费用的归集与分配、制造费用的归集与分配、废品损失的核算。

技能要求

掌握燃料费用、动力费用、工资费用及其他费用、废品损失的核算;会进行各项要素费用的分配、制造费用的归集和分配、辅助生产费用的归集和分配。

引导案例

星星办公家具厂的产品只有两种:办公桌、椅子。公司有三个车间,第一车间是办公家具面板生产车间,第二车间是组装车间,第三车间是修理车间。

第一车间生产面板时是不分产品领用原材料的,本月共发生材料费用 88 000 元,人工费用 62 000 元,制造费用 48 000 元;第二车间组装主要发生的是加工费用,本月共发生人工费用 36 000 元,制造费用 21 000 元;第三车间承担全厂的维修服务,本月共发生修理费用 7800 元,维修的工时 200 小时。本月共完工桌子 600 张,椅子 1200 把。

另外,本月还在第一车间生产过程中发现了因原材料质量问题而出现的不可修复的废品,成本 2100 元。请思考以下问题。

- (1) 第一车间发生的材料费用和人工费用是否需要分配?如何选择分配标准?
- (2) 第三车间的修理费能否全部计入期间费用?如不能,应该如何分配?
- (3) 对于发现的废品损失能否全部计入期间费用?如不能,应该如何处理?

第一节 各项要素费用的分配

一、要素费用分配概述

基本生产成本明细账,即产品成本明细账(或产品成本计算单)是按产品品种等成本计算对象设置和登记的,账内按成本项目分设专栏或专行。因此,在发生各种要素费用如材料、动力、工资等,企业对于直接用于产品生产(指基本生产的产品,下同)且专设成本项目的直接生产费用,作直接计入费用处理,其余作间接计入费用处理。

(一) 直接计入费用

直接计入费用是指能分清归属对象,在归集产品成本时可以计入某一产品的成本要素。

例如,构成产品实体的原材料费用、工艺用燃料或动力费用,应单独记入“基本生产成本”总账科目。如果是归属于某一种产品的直接计入费用,企业还应直接记入该种产品成本明细账的“直接材料”“燃料和动力”“直接人工”等成本项目。

对于直接用于产品生产但没有专设成本项目的各项费用,如基本生产车间的机器设备的折旧费、修理费等,应先记入“制造费用”总账科目及所属明细账有关费用项目,然后通过一定的分配程序,转入或分配转入“基本生产成本”总账及所属明细账制造费用等成本项目。

(二) 间接计入费用

间接计入费用是由几种(类)产品共同负担的成本要素,在归集产品成本时按照不同的标准和方法分配到不同产品的成本要素。间接计入费用的分配,应该选择适当的分配方法进行分配。

所谓适当分配方法,是指分配依据的标准与分配对象有比较密切直接的联系,从而使费用分配结果比较合理,而且分配标准的资料比较容易取得,计算比较简便。分配以后,费用分别记入各该种产品成本明细账的“直接材料”“燃料和动力”“直接人工”成本项目。

分配间接计入费用的标准主要有:①定额类,如定额消耗量、定额费用等;②消耗类,如生产工时、生产工资、机器工时、原材料消耗量或原材料费用等;③成果类,如产品的重量、体积、产量、产值等。

分配费用的计算公式概括为

$$\text{费用分配率} = \text{待分配费用总额} \div \text{分配标准总额}$$

$$\text{某分配对象应分配的费用} = \text{该对象的分配标准额} \times \text{费用分配率}$$

对于直接或间接用于辅助生产的费用,应记入“辅助生产成本”总账及所属明细账,或者分别记入“辅助生产成本”和“制造费用”总账及所属明细账有关项目进行归集。然后企业将用于基本生产产品的辅助生产费用,通过一定的分配程序和分配方法,转入“基本生产成本”总账和所属各种产品成本明细账的各个成本项目。这样,在“基本生产成本”总账和所属各种产品成本明细账的各成本项目,归集了本月生产各种产品发生的全部生产费用,再加上月初在产品费用,并将其在完工产品与月末在产品之间进行分配,即可计算出完工产品和月末在产品成本。

在生产经营过程中发生的用于产品销售的费用、行政管理部门发生的费用以及筹集使用资金活动中发生的费用等各项期间费用,不计入产品成本,而应分别记入“销售费用”“管理费用”“财务费用”总账科目及其所属明细账,然后转入“本年利润”科目,冲减当月损益。

对于购建固定资产的费用、购买无形资产的费用等资本性支出,不计入产品成本和期间费用,记入“在建工程”“研发支出”等科目。

各项要素费用的分配,是通过编制各种费用分配表进行的,根据分配表编制会计分录,据以登记各种成本、费用总账科目及其所属明细账。

二、材料费用的分配

企业生产经营过程中领用的各种材料,包括原材料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等,无论是外购或是自制的,都应根据有关人员审核后的领、

退料凭证,按照材料的具体用途进行合理归集。

(一) 原材料费用的分配

(1) 直接用于产品生产、构成产品实体的原料和主要材料,通常按产品领用,专门设有“原材料”或“直接材料”成本项目,可根据领料凭证直接记入某种产品成本的“原材料”成本项目。

(2) 由几种产品共同耗用的原料,应采用适当的分配方法,分配记入各有关产品成本的“原材料”成本项目。

原料和主要材料费用的分配标准一般是按产品的重量、体积比例等进行分配的。如果难以确定适当的分配方法,或者作为分配标准的资料不易取得,而原料或主要材料的消耗定额比较准确,企业可以按照材料的定额消耗量或定额费用比例分配。

(3) 直接用于产品生产的辅助材料,直接或分配后计入某种产品的“原材料”成本项目。分配方法有:①对于耗用在原料及主要材料上的辅助材料,应按原料及主要材料耗用量的比例分配;②对于与产品产量直接有联系的辅助材料,可按产品产量比例分配;③在辅助材料消耗定额比较准确的情况下,可按照产品定额消耗量或定额费用的比例分配辅助材料费用。

小贴士

在实际工作中,企业应尽量做到“一单、一料、一用途”,即每一张领料单只填写一个用途的一种材料,这样就可以避免进行材料分配。

(4) 直接用于辅助生产的原材料费用应记入“辅助生产成本”总账及其所属明细账借方的相应成本项目。

(5) 用于基本生产车间管理的原材料费用应记入“制造费用”(基本生产车间)账户的借方。

(6) 用于厂部组织和管理生产经营活动等方面的原材料费用应记入“管理费用”账户的借方。

(7) 用于产品销售的原材料费用应记入“销售费用”账户的借方。

(二) 原材料费用分配的方法实例

原材料费用的分配标准很多,如按照产品的重量、体积分配。在材料消耗定额比较准确的情况下,原材料费用可以按照产品的材料定额消耗量的比例或材料定额费用的比例分配。

按原材料定额消耗量比例分配原材料费用。计算分配程序有以下四步。

(1) 计算各种产品原材料定额消耗量;

(2) 计算单位原材料定额消耗量应分配的原材料实际消耗量(即原材料消耗量分配率);

(3) 计算出各种产品应分配的原材料实际消耗量;

(4) 计算出各种产品应分配的原材料实际费用。

按材料定额消耗量比例分配材料费用的计算公式如下。

某种产品材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品材料消耗定额

材料消耗量分配率 = 材料实际总消耗量 ÷ 材料定额消耗量

某种产品应分配的材料数量 = 该种产品的材料定额消耗量 × 材料消耗量分配率

某种产品应分配的材料费用 = 该种产品应分配的材料数量 × 材料单价

【例 3-1】 某企业生产甲、乙两种产品,2015 年 7 月份共同领用 A 材料 2375 千克。单位计划成本为 45 元,甲产品的材料消耗定额为 2.5 千克,乙产品的材料消耗定额为 3 千克。该月份甲产品的产量为 400 件,乙产品的产量为 500 件。A 材料成本差异为 -3%。

要求:(1) 计算 A 材料消耗量分配率。

(2) 计算甲、乙产品应分配 A 材料的计划成本。

(3) 编制甲、乙产品应负担材料成本的会计分录。

【解析】

甲产品材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品材料消耗定额
= 400 × 2.5 = 1000(千克)

乙产品材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 × 单位产品材料消耗定额
= 500 × 3 = 1500(千克)

材料消耗量分配率 = 2375 ÷ (1000 + 1500) = 0.95

甲产品材料消耗量 = 1000 × 0.95 = 950(千克)

甲产品材料成本 = 950 × 45 = 42 750(元)

乙产品材料消耗量 = 1500 × 0.95 = 1425(千克)

乙产品材料成本 = 1425 × 45 = 64 125(元)

借: 基本生产成本——甲产品	42 750
——乙产品	64 125
贷: 原材料——A 材料	106 875
借: 材料成本差异	3206.25
贷: 基本生产成本——甲产品	1282.5
——乙产品	1923.75

根据以上数据编制材料费用分配表,如表 3-1 所示。

表 3-1 材料费用分配表

2015 年 7 月

单位: 元

应借账户	分配计入(分配率 0.95)			实际材料费用
	消耗量(千克)	分配金额	成本差异	
基本生产成本——甲产品	950	42 750	-1282.5	41 467.50
基本生产成本——乙产品	1425	64 125	-1923.75	62 201.25
合 计		106 875	-3206.25	103 668.75



小贴士

材料发出领用的成本差异计量

发出领用材料应负担的成本差异,企业应当按月分摊,不得在季末或年末一次计算。发出领用材料应负担的成本差异,除委托外部加工发出材料可按期初成本差异率计算外,

企业应当使用当期的实际差异率；期初成本差异率与本期成本差异率相差不大的，也可以按期初成本差异率计算。

计算方法一经确定，不得随意变更。材料成本差异率的计算公式为

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{发出领用材料应负担的成本差异} = \text{发出领用材料的计划成本} \times \text{材料成本差异率}$$

上例中的计算分配，可以考核原材料消耗定额的执行情况，有利于加强原材料消耗的实物管理，但分配计算的工作量较大。为了简化计算分配工作，企业也可以采用按原材料定额消耗量比例直接分配原材料费用的方法。

计算分配程序有以下三步。

- (1) 计算各种产品原材料定额消耗量；
- (2) 计算单位原材料定额消耗量应分配的原材料费用（即原材料消耗量的费用分配率）；

- (3) 计算各种产品应分配的实际材料费用。

仍以例 3-1 资料计算分配如下。

- (1) 各种产品原材料定额消耗量。

$$\text{甲产品材料定额消耗量} = 400 \times 2.5 = 1000 (\text{千克})$$

$$\text{乙产品材料定额消耗量} = 500 \times 3 = 1500 (\text{千克})$$

- (2) 原材料费用分配率 = 原材料实际费用总额 ÷ 各种产品原材料定额消耗量之和。

$$\text{材料费用分配率} = \frac{2375 \times 45}{1000 + 1500} = 42.75 (\text{元/千克})$$

- (3) 各产品应分配原材料费用。

$$\text{甲产品材料成本} = 1000 \times 42.75 = 42\,750 (\text{元})$$

$$\text{乙产品材料成本} = 1500 \times 42.75 = 64\,125 (\text{元})$$

上述两种分配方法计算结果相同。但后一种分配方法不能提供各种产品原材料实际消耗量资料，不利于加强原材料消耗的实物管理。在生产多种产品或多种产品共同耗用多种原材料费用的情况下，也可以采用下列方法分配原材料费用。

按原材料定额费用比例分配原材料费用。计算分配程序有以下三步。

第一，计算各种产品原材料定额费用；

第二，计算单位原材料定额费用应分配原材料实际费用（即原材料费用分配率）；

第三，计算出各种产品应分配的原材料实际费用。按各种材料的定额费用比例分配。

材料实际费用的计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{某种产品某种材料定额费用} &= \text{该种产品实际产量} \times \text{单位产品该种材料费用定额} \\ &= \text{该种产品实际产量} \times \text{单位产品该种材料消耗定额} \\ &\quad \times \text{该种材料计划单价} \end{aligned}$$

$$\text{材料费用分配率} = \text{各种材料实际费用总额} \div \text{各种产品各种材料定额费用之和}$$