

第3章 直接费用的核算

【学习目标】

1. 理解直接费用的概念；
2. 了解产品成本中属于直接费用的主要项目；
3. 了解直接材料领用的各种原始凭证；
4. 掌握直接材料费用分配的方法；
5. 了解人工费用的构成及其计入成本的方法；
6. 了解直接人工费用核算的各种原始凭证；
7. 掌握直接人工费用核算的方法。

【内容提要】

直接费用是指直接用于产品生产、构成产品实体或直接为产品所受益的费用支出，其特点是可以作为直接费用直接或分配计入产品成本。产品成本中的直接材料、燃料和动力、直接人工等成本项目通常属于直接费用。直接材料根据领料单、限额领料单、领料登记表等原始凭证，直接或分配计入产品成本。直接人工费用核算支付给直接制造产品的生产工人的所有报酬以及其他相关支出。

3.1 直接费用概述

3.1.1 直接费用的概念

从产品成本的构成来看，直接费用是指直接用于产品生产、构成产品实体或直接为产品所受益的费用支出。而间接费用则是指间接用于产品生产、与产品没有直接联系或无法直接确认其属于哪种产品的费用支出。第2章2.1.1中所介绍的要素费用的组成中，直接用于产品生产的外购材料、外购燃料、外购动力、职工薪酬通常属于直接费用，而间接用于生产的部分，如折旧费、办公费和其他支出，则通常属于间接费用。

20世纪80年代以前，制造环境相对稳定，产品成本主要由直接材料和直接人工构成，直接费用的比重（通常要占产品成本的80%~90%）远远高于间接费用。在进行成本分析时，通常把直接材料与直接人工两项成本合计称为主要成本（Prime Costs），把直接材料以外的直接人工和制造费用合计称为加工成本（Conversion Costs）。随着竞争的不断加剧，制造环境日益复杂化，间接费用所占的比重不断增加，而直接费用的比重则有下降之势。例如，在

采用计算机集成制造（CIM）的工厂，需要的工人非常少，并且这些工人的职责是监视生产流程以及维护可以生产多种产品的设备。考虑到这种情况下直接人工成本相对很少，同时也很难将这些成本追溯到特定产品。所以，CIM生产环境的成本系统中，往往没有直接人工成本，主要成本仅包括直接材料成本，加工成本则仅包括制造费用。

3.1.2 直接费用核算的特点

直接材料费用和直接人工费用一般直接用于产品生产，可以直接确认其成本归属，因而大多作为直接计入费用计入产品成本。这两种资源之所以要直接计入成本，主要是基于以下三方面的原因：第一，它们组成了产品成本的主要部分；第二，控制这两种昂贵资源的使用和消耗十分重要；第三，这两种资源的单位产品消耗计算起来相对容易。

具体来说，外购材料作为“直接材料”成本项目计入产品成本明细账；外购燃料和外购动力作为“燃料和动力”成本项目计入产品成本明细账；直接用于产品生产的职工薪酬计入产品成本明细账的“直接人工”成本项目。

不过，有些直接费用也是生产几种产品所共同耗用的，如基本生产车间从仓库领用的材料用于多种产品的生产，生产工人同时生产多种产品等。在这些情况下，材料费用和生产工人的薪酬费用需要按照一定的标准进行分配后，才能作为直接费用计入产品成本。

3.1.3 直接费用的分配

对于多种成本计算对象共同负担的原材料、生产工人的职工薪酬等，应当采用一定的分配标准，根据费用分配标准确定费用分配率，然后再计算某个特定的成本计算对象所负担的成本。

1. 费用分配标准

将几种产品共同耗用的生产费用分配计入各成本计算对象时，选择适当的分配标准至关重要。分配标准选择合适，才能保证费用分配的正确、合理。直接费用的分配标准通常有以下三类：

- （1）成果类。如产品的重量、体积、产量、产值等。
- （2）消耗类。如实际生产工时、实际机器工时、原材料实际耗用量等。
- （3）定额类。如材料定额耗用量、工时定额耗用量等。

选择费用分配标准时，一方面应尽可能使分配标准与被分配的费用之间存在密切联系，如根据工时消耗量分配直接人工费用，根据材料消耗定额分配直接材料费用等。另一方面也要考虑获取这些分配标准的容易程度，要充分利用企业的数据库资源。

当然，要想保证成本计算结果的真实性和准确性，企业必须建立健全有关成本核算的原始记录。成本核算的原始记录是指按照规定格式，对企业生产经营活动中的具体事项所做的记载，是反映企业生产经营活动情况的第一手资料。企业对产品生产过程中材料的领用、工时的耗费、费用的支出、废品的发生、在产品、半成品的内部转移，完工产品的验收入库等，都要有真实的原始记录。成本核算人员应当会同企业的计划统计、生产技术、

劳动工资、物资供销等各有关部门，制定既符合企业各方面管理需要，又符合成本核算要求，既科学又讲求实效的原始记录制度。

在制定成本核算原始记录制度的基础上，企业应组织有关部门认真做好各项原始记录凭证的登记、审核、传递和监督工作，以便为进行成本核算工作提供可靠的资料和信息。

如果采用定额类分配标准，企业还需要做好定额的制定和修订工作。定额是企业对其所消耗的人力、物力和财力，采用适当的方法人为制定的数量标准。在计算产品成本时，通常要采用产品的原材料和工时的定额消耗量或定额费用来分配实际发生的费用。因此，为了加强成本核算，提高成本管理水平，企业有必要建立健全定额管理制度，制定出先进、合理、实用的消耗定额，并随着生产环境的变化、技术的进步和劳动生产率的提高，不断修订消耗定额，以充分发挥其应有的作用。

2. 费用分配率

确定分配标准后，进行费用分配时首先要计算费用分配率，计算公式如下：

$$\text{某项生产费用的分配率} = \text{待分配费用总额} \div \text{各种产品的分配标准数额之和} \quad (3-1)$$

3. 费用分配额

费用分配额即某种产品的分配标准数额与费用分配率的乘积，用公式可以表示为：

$$\text{某种产品应分配的费用数额} = \text{该种产品的分配标准数} \times \text{费用分配率} \quad (3-2)$$

3.2 直接材料费用的核算

产品在其制造过程中耗用的材料，根据其用途不同可分为直接材料和间接材料。直接材料指制造产品（提供劳务）过程中耗用的，构成产品实体或构成产品主要成分，或有助于产品形成的各种材料物资，包括产品制造过程中耗用的原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、包装物等。

与直接材料相比，间接材料是在生产加工过程中有助于商品形成或便于生产的进行，但不构成商品实体的各种材料，比如燃料、动力、机物料消耗、修理用备件、低值易耗品等。

直接材料和间接材料都应计入产品制造成本，但直接材料计入产品成本计算单中的“直接材料”或“原材料”成本项目，称为直接材料成本，而间接材料则计入产品成本计算单中的“制造费用”成本项目，称为间接材料成本。间接材料成本与其他制造费用一样，需要在不同成本计算对象之间进行分配。

3.2.1 直接材料的种类

企业消耗的直接材料包括原料及主要材料、辅助材料、包装物等。

1. 原料及主要材料

原料及主要材料直接用于产品生产，并构成产品实体，例如纺织生产用的原棉，服装生产用的布料，钢铁冶炼用的矿石，机械生产用的钢材，等等。原料及主要材料一般在产

品成本中占有较大的比重。构成原料及主要材料成本的，主要是采购原材料的买价和采购过程中的相关支出，包括支付的运费、途中保险费、进口材料的关税、途中合理损耗、入库前的挑选、整理和检验费用等。企业应加强对原材料采购数量和单价的核算与管理。

2. 辅助材料

与原料及主要材料一样，辅助材料也直接用于产品生产并构成产品实体，但其特点在于对产品的基本功能起辅助作用，或者对产品外观起美化作用。例如，生产服装使用的纽扣和棉线，生产钢材使用的油漆等。

从加工特点上看，辅助材料的耗用数量或者与原料及主要材料的耗用数量呈比例关系，或者与生产产品的数量或重量相关，其成本计算与原料及主要材料类似。

3. 包装材料

作为直接材料的包装材料，它们主要用于产品的生产中，与原材料一样形成产品的实体，其主要用途是在产品销售过程中，或为商品的保管提供方便，或为商品的美观考虑，或为顾客提供方便等而伴随着商品一同出售，不单独向顾客收取价款。因此其成本计算可以等同原材料来进行。

不过，有些包装材料尽管也随同商品一同出售，但因为价值较高，并且顾客一般也有选择的权利（如有些食品的礼品盒），对需要的顾客采取在商品价格外单独收费。这种情况下，可以将包装材料作为一种产品，单独计算其成本。

3.2.2 直接材料领用的核算

生产产品消耗的直接材料，其成本的计算涉及领用材料计价方法的选择和领用材料数量的核算两个问题。

1. 领用直接材料的计价

为了反映和监督材料物资的增减变动情况，正确地核算产品成本中的材料费用，原则上最终必须按实际成本对材料进行计价。但在日常核算中，领用材料计价的核算有实际成本计价和计划成本计价两种方法。

实际成本计价是指每一种材料的收发结存量，都按其在采购（或委托加工、自制）过程中所发生的实际成本进行计价。而计划成本计价是指每一种材料的收发结存量，都按预先确定的计划成本计价，然后再通过材料成本差异率将其调整为实际成本。换句话说，按计划成本计价时，实际成本由计划成本以及计划成本与实际成本之间的差额（即材料成本差异）两部分组成。

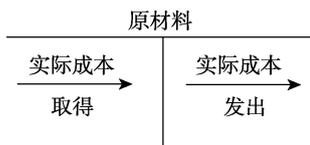


图 3-1 按实际成本计价的账务处理

（1）领用材料按实际成本计价。领用的材料按实际成本核算时，企业设置“原材料”账户，该账户的借方和贷方均以实际成本计价，借方反映取得材料的实际成本，贷方反映领用材料的实际成本。如图 3-1 所示。

实际成本计价涉及的方法有：先进先出法、后进先出法、加权平均法、个别认定法等。《企业会计准则第 1 号——存货》

第十四条规定：“企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本”。

先进先出法。先进先出法是指假定先购入的材料先发出，每批发出材料的成本，按材料中最先购入的那批单价计算。如果发出材料数量超过库存材料中最先购入的那批数量时，超过部分依次按下批购入材料的单价计算。采用这种计价方法时，要依次查明有关各批次购入材料的实际单价，有时发出一批数量较大的材料，则要应用两种以上的单价进行计算。

加权平均法。加权平均法是指在月末，将某种材料期初结存数量和本月收入数量为权数，用来计算出该材料的平均单位成本的一种方法。具体地说，这种方法是将某材料的月初库存金额与本月购入的金额之和除以月初库存数量与本月购进数量之和，所求得的该种材料月末平均单价，即作为本月发出材料成本的单价，其计算公式如下：

$$\text{月末平均单价} = \frac{\text{月初库存材料金额} + \text{本月购进的各批材料金额}}{\text{月初库存材料数量} + \text{本月购进的各批材料数量}} \quad (3-3)$$

个别计价法。个别计价法又称个别认定法或具体辨认法，是假设存货的成本流转与实物流转相一致，按照各种存货，逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算发出存货成本和期末存货成本的方法。

采用实际成本计价的方法，可以比较准确地核算产品成本中的材料费用实际水平。但由于材料实际采购单价会发生变动，各批次采购的单价各不相同，因此，发出材料和库存材料实际成本的计算工作量相对较大，因此，实际成本计价的方法通常适用于材料品种较少、收发料次数不多的企业。

(2) 领用材料按计划成本计价。领用的材料按计划成本核算时，企业需要设置“原材料”账户和“材料成本差异”账户，分别反映材料的计划成本以及计划成本与实际成本之间的差额。如图 3-2 所示。

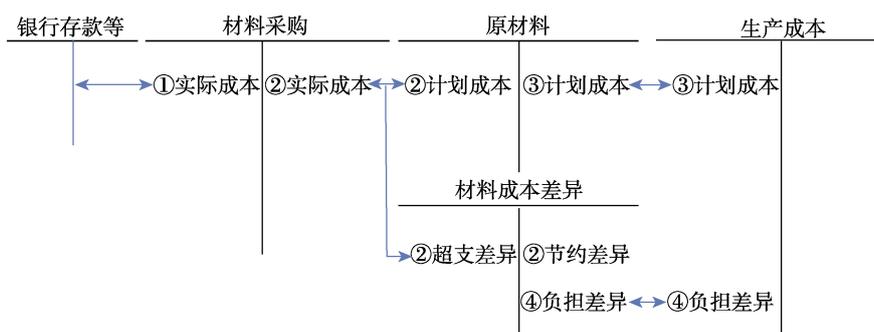


图 3-2 按计划成本计价的账务处理

材料按计划成本核算的要点如下：

核算材料采购时，按实际成本付款，计入“材料采购”科目的借方；

验收入库时，按计划成本从“材料采购”账户贷方计入“原材料”科目的借方；同时结转材料成本差异，超支差异计入“材料成本差异”科目的借方，节约差异计入“材料成本差异”科目的贷方；

成本会计学（第2版）

平时发出材料时，一律用计划成本计价；

期末计算材料成本差异率，结转发出材料应负担的差异额。

$$\text{差异率} = \text{差异额} \div \text{计划成本} \quad (3-4)$$

$$\text{发出材料应负担的差异额} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{差异率} \quad (3-5)$$

根据发出材料的计划成本和应负担的差异额，即可计算发出材料的实际成本。

在按计划成本计价的条件下，每种材料的实际成本不是直接计算出来的，发出材料和库存材料的实际成本，都是以其计划成本为基础，再加减负担的材料成本差异而求得的。而材料成本差异又是按各类材料甚至全部材料综合计算的，这就使得计算出来的产品成本中负担的材料费用与其实际成本之间存在一定偏差。

因此，按计划成本的计价方法通常适用于材料实际成本变动不大、品种多、收发料频繁的企业，从而可以简化材料日常收发核算的工作量。

企业可以根据管理与核算的需要，结合使用上述两种计价方法。对采购成本经常有较大变动的少数主要材料，可以按实际成本计价，而对其余的多数材料，则按计划成本计价，这样既能正确地计算生产成本和期末存货成本，又能简化材料的日常核算工作。

2. 直接材料领用数量的核算

领用材料的数量核算有两种方法，即永续盘存制和定期盘存制。

(1) 永续盘存制。永续盘存制也称账面盘存制，是指按材料的具体品种设置材料明细账，逐笔或逐日登记收入和发出的数量，因而随时可以从账面上结算出每种材料收入、发出、结存数量的核算方法。永续盘存制下的计算公式如下：

$$\text{期末结存数量} = \text{期初结存数量} + \text{本期收入数量} - \text{本期发出数量} \quad (3-6)$$

【例 3-1】大华公司 2016 年 5 月份甲材料的购、销、存情况如下：

5月1日	期初结存	300 千克	单价 20 元	合计 6 000 元
5月4日	第一批购进	500 千克	单价 22 元	合计 11 000 元
5月8日	领用	600 千克		
5月20日	第二批购进	700 千克	单价 24 元	合计 16 800 元
5月23日	领用	600 千克		
5月27日	第三批购进	500 千克	单价 25 元	合计 12 500 元
5月31日	领用	400 千克		

假设采用永续盘存制，存货计价方法采用先进先出法，则领用甲材料的成本计算如表 3-1 所示：

采用永续盘存制的优点是可以通过存货的明细账记录，随时反映存货在一定会计期间内收入、发出及结存的详细情况，有利于加强对存货的管理与控制。但是会计核算工作量较大，尤其是月末一次结转耗用成本时，存货结存成本及耗用成本的计算工作比较集中。另外，在永续盘存制下，可能发生账实不符的情况，因此应定期组织财产清查，以查明账实是否相符。例如，例 3-1 中 5 月 31 日甲材料的账面结存数量为 400 千克，但实际结存数量为 390 千克，此时应通过财产清查的账务处理程序，将账面结存数量调整为 390 千克。

表 3-1 原材料明细账

材料名称：甲材料

计量单位：千克

2016年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	1	结存	—	—	—	—	—	—	300	20	6 000
5	4	购进	500	22	11 000	—	—	—	300 500	20 22	17 000
5	8	领用	—	—	—	300 300	20 22	12 600	200	22	4 400
5	20	购进	700	24	16 800	—	—	—	200 700	22 24	21 200
5	23	领用	—	—	—	200 400	22 24	14 000	300	24	7 200
5	27	购进	500	25	12 500	—	—	—	300 500	24 25	19 700
5	31	领用	—	—	—	300 100	24 25	9 700	400	25	10 000
5	31	小计	1 700		40 300	1 600		36 300	400	25	10 000

(2) 定期盘存制。定期盘存制也称实地盘存制，是指在期末通过实地盘点结存数量来确定材料发出数量的一种方法。其计算公式如下：

$$\text{材料发出数量} = \text{期初结存数量} + \text{本期收入数量} - \text{期末结存数量} \quad (3-7)$$

【例 3-2】仍利用例 3-1 的资料，假设大华公司采用定期盘存制，月末甲材料的实地盘点数量为 390 千克，则领用甲材料的成本计算如表 3-2 所示：

表 3-2 原材料明细账

材料名称：甲材料

计量单位：千克

2016年		摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	1	结存	—	—	—	—	—	—	300	20	6 000
5	4	购进	500	22	11 000	—	—	—	—	—	—
5	20	购进	700	24	16 800	—	—	—	—	—	—
5	27	购进	500	25	12 500	—	—	—	—	—	—
5	31	小计	1 700	—	40 300	—	—	—	300 500 700 500	20 22 24 25	6 000 11 000 16 800 12 500
5	31	结存				1 610		36 550	390	25	9 750

采用定期盘存制可以将期末存货的计算同财产清查相结合，会计处理手续简单。但采用这种方法，平时账面上只登记材料的购进，无法反映存货增加、减少及结存的详细情况，而且本期耗用成本是通过倒挤的方法计算得出的，这样会把非正常耗用的存货价值（假设本例中账存数量为 400 千克，与实存数量 390 千克之间有 10 千克差额）计算在耗用成本之中，从而影响了成本计算的正确性，同时又影响了会计核算资料的明晰性。因此，实地盘

1. 直接材料费用分配的计算

直接材料的分配标准有定额消耗量比例、系数比例、产品产量比例、重量比例、体积比例等。

(1) 按定额耗用量比例分配

定额耗用量是以单位产品的消耗定额和实际生产量计算的耗用数量。在消耗定额比较准确的情况下,材料费用可按定额耗用量比例分配。定额消耗量比例分配法的计算公式如下:

$$\text{某种产品材料定额消耗量} = \text{该产品实际产量} \times \text{单位产品材料消耗定额} \quad (3-8)$$

$$\text{材料消耗量分配率} = \text{材料实际总消耗量} \div \text{各产品材料定额消耗量之和} \quad (3-9)$$

$$\text{某种产品应分配的材料数量} = \text{该种产品的材料定额消耗量} \times \text{材料消耗量分配率} \quad (3-10)$$

$$\text{某种产品应分配的材料费用} = \text{该种产品应分配的材料数量} \times \text{材料单价} \quad (3-11)$$

【例 3-3】宏远公司生产甲、乙两种产品,2016年4月,共同耗用A材料1200千克,每千克6元。甲产品的实际产量为150件,单件产品材料消耗定额为4千克;乙产品的实际产量为80件,单件产品材料消耗定额为5千克。

根据上述资料,计算甲、乙两种产品各自应负担的直接材料费用,结果如下:

$$\text{甲产品材料定额消耗量} = 150 \times 4 = 600 \text{ (千克)}$$

$$\text{乙产品材料定额消耗量} = 80 \times 5 = 400 \text{ (千克)}$$

$$\text{材料消耗量分配率} = 1200 \div (600 + 400) = 1.2$$

$$\text{甲产品应分配的 A 材料数量} = 600 \times 1.2 = 720 \text{ (千克)}$$

$$\text{乙产品应分配的 A 材料数量} = 400 \times 1.2 = 480 \text{ (千克)}$$

$$\text{合计} \quad \quad \quad 1200 \text{ (千克)}$$

$$\text{甲产品应分配的 A 材料费用} = 720 \times 6 = 4320 \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品应分配的 A 材料费用} = 480 \times 6 = 2880 \text{ (元)}$$

$$\text{合计} \quad \quad \quad 7200 \text{ (元)}$$

在定额耗用量比例分配法中,材料消耗量分配率的分子是材料的实际消耗量,分母是材料定额消耗量,所以该分配率实际上可以反映材料数量的耗用水平。分配率大于1,表明实际耗用超过了定额,发生了材料的浪费;分配率小于1,表明实际耗用低于定额,实现了材料的节约。这种考核材料消耗定额执行情况的做法,有利于加强成本管理。

为了简化核算工作,也可采用按定额消耗量的比例直接分配材料费用的方法。公式如下:

$$\text{某种产品材料定额消耗量} = \frac{\text{该产品实际产量}}{\text{单位产品材料消耗定额}} \times \text{单位产品材料消耗定额} \quad (3-12)$$

$$\text{材料费用分配率} = \frac{\text{材料实际总消耗量} \times \text{材料单价}}{\text{各产品材料定额消耗量之和}} \quad (3-13)$$

$$\text{某种产品应分配的材料费用} = \text{该种产品的材料定额消耗量} \times \text{材料费用分配率} \quad (3-14)$$

【例 3-4】仍以例 3-3 的资料为例,甲、乙两种产品各自应负担的直接材料费用计算如下:

$$\text{甲产品材料定额消耗量} = 150 \times 4 = 600 \text{ (千克)}$$

乙产品材料定额消耗量 = $80 \times 5 = 400$ (千克)
 材料费用分配率 = $(1\,200 \times 6) \div (600 + 400) = 7.2$
 甲产品应分配的材料费用 = $600 \times 7.2 = 4\,320$ (元)
 乙产品应分配的材料费用 = $400 \times 7.2 = 2\,880$ (元)
 合计 7 200 (元)

(2) 按产品重量或产量的比例分配。如果几种产品共同耗用某种材料,而材料的消耗量与产品的重量或生产数量有直接关系,则可以按产品的重量或产量分配材料费用。其中按产品重量分配的例子如生产钢材时消耗的油漆,其中按产品产量分配的例子如生产服装使用的包装袋。

(3) 按系数比例分配。不同规格的同类产品耗用同一种材料时,可根据各产品所耗该种材料的多少,确定各产品耗用材料的比例关系,即选择其中一种产品为标准产品,系数为 1,再将其他产品耗用材料的数量按标准产品折算,求出相应的系数,并以此作为分配材料费用的依据。

2. 材料费用分配表

在实际工作中,直接材料费用的分配是通过编制材料费用分配表进行的。材料费用分配表通常由会计人员在月末根据领发料凭证进行编制,其格式如表 3-7 所示。

表 3-7 材料费用分配表
2016 年 4 月

单位:元

应借账户		成本项目	直接计入	间接计入			合计	
				定额消耗量	分配率	分配金额		
生 产 成 本	基本 生产 成本	甲产品	直接材料	5 000	600		4 320	9 320
		乙产品	直接材料	4 150	400		2 880	7 030
		小 计		9 150	1 000	7.2	7 200	16 350
	辅助 生产 成本	供 电	机物料	700				700
		修 理	修理配件	1 550				1 550
		小 计		2 250				2 250
制造费用		机物料	900				900	
管理费用		一般材料	600				600	
合 计				12 900			7 200	20 100

3. 直接材料费用分配的会计分录

根据领发料凭证或根据领发料凭证编制的“材料费用分配表”是分配材料费用的原始凭证,会计人员将据此编制会计分录,并进行总分类账和明细分类账的核算。例如根据表 3-7 可以编制如下会计分录:

借: 生产成本——基本生产成本——甲产品 9 320
 生产成本——基本生产成本——乙产品 7 030
 生产成本——辅助生产成本——供电 700
 生产成本——辅助生产成本——修理 1 550

成本会计学（第2版）

制造费用	900
管理费用	600
贷：原材料	20 100

在登记总分类账户和明细分类账户时，直接用于产品生产的各种材料费用，应计入“生产成本——基本生产成本”总账及其所属明细账的“直接材料”成本项目；用于辅助生产的材料费用，应计入“生产成本——辅助生产成本”总账及其所属明细账的费用（或成本）项目；基本生产车间管理耗用的材料费用，应计入“制造费用”总账及其所属明细账的相应项目；厂部管理耗用的材料费用，计入“管理费用”账户；产品销售耗用的材料费用，计入“销售费用”账户。

3.3 直接人工费用的核算

人工费用是基于劳动关系，按照劳动者提供服务的数量和质量，以货币或非货币形式支付给劳动者本人的全部劳动报酬。2014年修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》中规定，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。随着加工水平的不断进步，劳动生产率的不断提高，人工费用在产品成本中所占的比重在不断下降，尽管如此，它仍然是产品成本的重要组成部分。

3.3.1 人工费用的构成

1. 企业职工范围的界定

根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》中的规定，与企业订立劳动合同的所有人员，都是企业的职工，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的职工。

2. 职工薪酬包括的内容

根据会计准则的规定，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。

（1）短期薪酬。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十二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。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。

利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

(2) 离职后福利。离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

(3) 辞退福利。辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

(4) 其他长期职工福利。其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

3. 直接人工费用和间接人工费用

按照职工是否直接参与产品生产，可以将人工费用划分为直接人工费用和间接人工费用。直接人工费用是指企业支付给直接从事产品加工的生产工人（如企业生产流水线上的操作人员、生产车间的工人等）的薪酬，其特点是可以直接计入产品成本中的“直接人工”成本项目，构成直接人工成本。

间接人工费用是相对于直接人工费用而言的，是指企业支付给那些从事生产管理、后勤服务人员（如车间管理人员、保安人员、清洁人员以及车间仓库保管人员等）的薪酬。间接人工费用的特点是发生后先通过“制造费用”账户进行归集，然后再按一定的标准计入产品成本中去，以“制造费用”成本项目列示。

从核算的角度来说，除了成本项目的列示方法存在差别以外，间接人工费用的核算与直接人工费用的核算基本类似。本章后面的内容将专门对直接人工费用的会计处理进行介绍，间接人工费用的核算将在第5章涉及。

4. 计时工资和计件工资

在职工薪酬总额中，工资所占的比重最大，核算起来也最为复杂。就企业实行的工资制度来说，大致可以分为计时工资制和计件工资制两种类型。其中，计时工资制是指按计时工资标准（包括地区生活费补贴）和工作时间向职工支付劳动报酬的工资结算方法。具体包括：

- (1) 对已做工作按计时工资标准支付的工资；
- (2) 实行结构工资制的单位支付给职工的基础工资和职务（岗位）工资；
- (3) 新参加工作职工的见习工资（学徒的生活费）；
- (4) 运动员体育津贴。

计件工资制是指对已完成工作按计件单价向职工支付劳动报酬的工资结算方法。具体包括：

- (1) 实行超额累进计件、直接无限计件、限额计件、超定额计件等工资制，按劳动部门或主管部门批准的定额和计件单价支付给个人的工资；
- (2) 按工作任务包干方法支付给个人的工资；
- (3) 按营业额提成或利润提成办法支付给个人的工资。

简单来说，计时工资的高低与职工的工作时间相联系，计算时需要考虑职工的出勤天

数、病假天数、事假天数、缺勤天数等；而计件工资的高低则取决于职工的工作效率，需要根据职工完成的工作量（如加工产品的数量、提供运输的里程等）进行确定。

从适用范围上讲，计时工资通常适用于机械化程度比较高、产品生产需要经过若干道加工工序、需要进行分工协作才能完成产品加工的行业。生产条件多变、生产任务不足以及原材料供应不稳定的企业，也适宜采用计时工资制。相反，如果企业所加工的产品技术上和数量上都比较稳定，计件单价比较容易制定；或者企业所从事的产品生产机械化、自动化程度不高，主要依靠体力劳动和手工操作完成产品制造的情况下，通常适宜采用计件工资制。

同时，从管理控制的角度来说，计时工资制和计件工资制的选择实际上涉及企业质量与效率的权衡。计时工资制下，由于工资总额与加工产品的数量无关，所以员工可能会更多地关注产品的加工质量，而忽视产品加工的效率。相反，计件工资制下，由于工资总额与加工产品的数量密切相关，所以员工可能会更多地追求加工效率，而忽视产品的加工质量。

3.3.2 直接人工费用核算的原始凭证

职工薪酬总额中，有一部分是根据职工的工作业绩记录而计算的工资性薪酬，还有一部分是根据工资性薪酬计算而得的社会保障性薪酬和福利性薪酬。直接人工费用核算的原始凭证中，应以工资性薪酬的相关凭证为主；在此基础上，结合相关的政策和规定计算社会保障性薪酬和福利性薪酬。本节将重点说明决定工资性薪酬（包括计时工资和计件工资两种）的原始凭证。

工资费用核算的原始凭证包括计算职工工资的凭证和分配工资费用的凭证两种。其中，计算职工工资最基本的原始凭证有考勤记录、产量记录、工时记录等，这些凭证不仅是计算直接人工费用的重要依据，同时也往往作为分配间接费用的基础，因此企业应根据自身情况合理地设计这些凭证，加强内部管理和控制；分配工资费用的原始凭证主要是工资结算凭证，包括工资结算单和工资结算汇总表等。

1. 考勤记录

考勤记录是反映企业职工出勤和缺勤的记录。它不仅是计算职工工资和分配人工费用的依据，而且对于分析和考核职工工作时间利用状况，加强职工劳动管理，提高出勤率和工时利用率，都有着非常重要的作用。

考勤记录的形式有考勤簿和考勤卡两种。考勤簿按车间、部门设置，根据各单位在册人员的编号、性质逐日登记，月末对该月个人出勤情况进行归类汇总登记，若有人员变更（包括级别职务变更、人员迁入迁出等），应根据人事部门的通知，在考勤簿上作出相应的调整。

考勤簿的格式如表 3-8 所示。

考勤记录也可以采用考勤卡的形式，考勤卡按人设置，每年一张，在每年年初或职工调入时开设，若有人员变更，应根据人事部门的通知，在考勤卡片上作出相应的调整或注销。采用这种考勤形式时，月终由考勤人员负责汇总统计出每位职工全月的出勤情况。

表 3-8 考 勤 簿

日期		生产班组：第三班组											报到/ 病 事 旷工 × 迟到早退				
姓名	1	2	3	4	5	27	28	29	30	31	合 计				
															×	/	
朱晓	/	/	/	/		/		/	/	/	1	1	0	0	21
赵星		/	/	/	/	/	/	/	/	/	0	1	0	0	22
王伟	/	/	×	/	/		/	/	/	/	0	1	1	1	20
.....

除上述两种考勤形式外，有些单位根据企业的具体情况，采用翻牌或打卡机打卡计时法等。不论采用何种形式进行考勤记录，其考勤的内容和项目都基本相同。月末，车间和部门将考勤登记汇总后，由车间、部门负责人签章，连同有关证明文件报送车间核算人员和财会部门，据以计算应付职工薪酬和人工费用的分配。

2. 产量和工时记录

产量和工时记录是登记每一位工人或生产班组在出勤时间内完成产品的数量、质量和单位产品耗用工时数量的原始记录。它是计算计件工资和按工时在各产品间分配直接人工费用的重要依据，也是考核工时定额、明确生产工人的责任，考核劳动生产率水平的依据。

由于不同行业、不同企业和不同车间或班组的工艺特点和管理要求不同，产量和工时记录的具体格式和登记程序也不尽相同，一般有工作通知单、工序进程单和工作班产量记录等形式。

(1) 工作通知单。也称派工单、工票，是由生产调度部门根据生产作业计划的安排，以每个工人或每个生产小组的工作为对象设置，以此来分配生产任务，并记录其产量和工时的原始凭证。工人按照工作通知单内规定的任务领用材料或零件。工作完成后，根据单内项目填好，将产品连同工作通知单一并交付检验人员验收。验收后，检验员将检验结果填入工作通知单。经办人员签章后，作为统计产量、工时以及计算计件工资和直接人工成本的凭证。

实行单件小批量生产的企业或车间，以及个别、一次性的工作，通常采用工作通知单的形式。工作通知单的格式如表 3-9 所示。

表 3-9 工作通知单

车间：第二车间		工段：1		生产小组：2		日期：2015-09-07		编号：0908					
产品订 单号	零件 名称	零件 编号	工序 编号	工序名称	工作 等级	计量 单位	单位定 额工时	计件单 价(元)	应制 数量	发交材料			
212	螺丝	014	1	车床加工	4	件	30分	230	24	编号	名称	单位	数量
										275	铸件	件	10
工号	姓名	小时工资率(元)	工作开始时间				工作终止时间				实际工时		
			月	日	时	分	月	日	时	分			
356	李荣	4.2	8	2	8	0	8	3	11	50	11时50分		
交验日期	交验 数量	检验结果					废品 通知 单号	应负担的人工费用(元)			备注		
		合格		工废	料废	退修		检验员	合格品	废品		合计	
8月3日	24	23	11时30分				1							李燕	046	47.63	2.07	49.7

成本会计学（第2版）

(2) 工序进程单。工序进程单也称加工路线单、工序单、多工序工票、加工线路单，是记录投入生产的每一批产品的整个工艺过程情况的原始凭证。工序进程单适用于成批生产的企业或车间，它要按加工产品的工艺过程签发，用于记录每道工序的实际产量、实用工时和完成的定额工时，并随着被加工产品一起移交给下一道工序。这种按产品设置的工序进程单，由于不能满足按班组或个人统计产量和计算工资的需要，所以实际工作中需要结合工作班产量和工时记录来使用。

工序进程单的格式如表 3-10 所示。

表 3-10 工序进程单

编号：0623

2016年6月3日

车间名称		工段	产品型号		零部件名称及编号						投产数量						
第一车间		第二工段	GS315 - 01		JY82 - 04						10						
机床 编号	工人 姓名	任务			任务完成情况				检验情况						工作班 产量记 录编号		
		工序	数量	单位定 额工时 (分)	开工		完工		实用 工时 (分)	交 验 数	合 格 数	返 修 数	工 废 数	料 废 数		短 缺 数	检 验 员
					日期	时间	日期	时间									
1203	韩平	车	10	14	6月3日	10:40	6月3日	12:55	135	10	10					杨林	014
1204	李洋	磨	10	16	6月3日	14:00	6月3日	16:50	170	10	9	1				武涛	025
1205	王芳	校	10	3	6月4日	8:20	6月4日	8:47	27	10	10					赵清	037

(3) 工作班产量和工时记录。工作班产量和工时记录也称生产班报告，是按生产班组开设，记录一个班组在工作班（一般为 8 小时）内生产产品数量和所用工时的原始凭证。在工作开始之前，工人持工序进程单据领料，按要求进行产品加工。工作完成后，工人将加工情况填入工序进程单，交班组长清点，然后由检验员验收，再由检验员将验收结果填入工序进程单和工作班产量和工时记录。最后，班组长应在工作班产量和工时记录中注明实际工时，作为计算人工费用的依据。

工作班产量和工时记录的格式如表 3-11 所示。

表 3-11 工作班产量和工时记录

第一车间第二工段						工作班产量和工时（2015年8月13日）							检验员：杨林				
工号	姓名	工序进 程单号	产品 型号	零件 名称	工序 名称	检验结果							计件 单价 (元)	工资(元)			
						交 验 数	合 格 数	返 修 数	工 废 数	料 废 数	短 缺 数	定 额 工 时 (分)		实 用 工 时 (分)	合 格 品 工 资	废 品 工 资	合 计
034	王成	0821	GS31	JY8	车	40	38		1	1		560	552	1.1	41.8	1.1	42.9
035	张倩	0821	GS31	JY8	磨	38	37	1				608	614	1.2	45.6		45.6

(4) 产量通知单。产量通知单是用来登记每一个生产班组以及每一个工人产量和工时的原始凭证。在工作结束之前，生产工人应将所加工产品送检，然后由检验员根据验收结果登记产量通知单。

产量通知单的格式如表 3-12 所示。

表 3-12 产量通知单

机器 编号	工号	姓名	工作时间		单位定额 工时(分)	实际产量				完成的 定额工 时(分)	实际工 时(分)	检验员
			开始时间	结束时间		交验数	合格数	废品数	废品通知 单号			
092	121	周洋	上午 8:00	下午 4:00	15	34	34			510	480	王跃
093	122	李东	上午 8:00	下午 4:00	15	33	32	1	014	495	480	王跃

产量通知单通常适用于单步骤、连续式大量生产的企业或车间。由于这类企业或车间的生产工人每天都进行相同性质的工作，因此只需填制产量通知单就可以统计每个工人或每个班组的全部产量和实用工时，并据此计算人工费用。

3. 工资结算凭证

工资结算凭证通常有“工资结算单”和“工资结算汇总表”两种类型。

(1) 工资结算单。工资结算单是企业为了与职工办理工资结算手续而采用的，一般可按车间、部门编制，用于计算对每一职工的应付工资、代扣款项和实发工资。工资结算单一式多份，其中一份由职工签章后作为财会部门办理工资结算和支付的凭证。

工资结算单的格式如表 3-13 所示。

表 3-13 工资结算单
2016 年 6 月

单位：铸造车间

单位：元

编号	姓名	工资 标准	工种 补贴	物价 补贴	.....	奖金	缺勤减发工资		应付 工资	代扣款项		实发 工资	收款人 签章
							事假旷工	病假		房租	合计		
							金额	金额					
1	李然	181.60	100	180	.....		26	18	1 297.30	100	100	1 197.30	
2	王伟	197.92	140	180	.....				967.82	160	160	807.82	
3	.....											
	合计	7 800	2 400	4 500	.....		1 100	600	43 290	2 300	2 300	40 990	

(2) 工资结算汇总表。工资结算汇总表是企业为便于将发生的薪酬支出通过一定的标准分配到各产品成本而采用的。企业应根据各车间、各部门的工资结算单，按企业人员类别和各车间、部门别以及工资和扣款的种类进行汇总，并结出整个企业应付的各种工资总额、各种代扣款项和实发工资总额。工资结算汇总表既是企业与职工进行工资结算的依据，也是工资分配计入成本的依据，如表 3-14 所示。

表 3-14 工资结算汇总表
2008 年 6 月

单位：元

单位人员类别	标准工 资	加班 工资	工种 补贴	物价 补贴	夜班 津贴	奖 金		缺勤减发工资		应付 工资	代扣款项		实发 工资
						综合奖	单项奖	事假旷工	病假		房租	合计	
铸造车间：													
生产工人	6 620		1 600	25 000	4 000	2 010		1 600	600	51 430	3 800	3 800	47 630

续表

单位人员类别	标准工资	加班工资	工种补贴	物价补贴	夜班津贴	奖金		缺勤减发工资		应付工资	代扣款项		实发工资
						综合奖	单项奖	事假旷工	病假		房租	合计	
管理人员	1 180		1 600	3 000		280			200	5 860	1 200	1 200	4 660
小计	7 800		17 600	28 000	4 000	2 290		1 600	800	57 290	5 000	5 000	52 290
企业管理部门	6 140			2 500		2 600		360	280	10 600	100	100	10 500
企业销售部门	980			3 100		280			400	3 960			3 960
生活福利部门	1 196		1 200	1 600		160			56	4 110	160	160	3 940
长期病假人员	196			2 200					600	1 796	60	60	1 736
小计	8 512		1 200	9 400		3 040		360	1 336	20 456	320	320	20 136
合计	16 312		18 800	37 400	4 000	5 330		1 960	2 136	77 746	5 320	5 320	72 256

3.3.3 直接人工费用的计算

前面已经提到，职工薪酬应包括工资性薪酬、社会保障性薪酬以及福利性薪酬，本节将分别说明这些薪酬的计算方法。

1. 工资性薪酬

工资性薪酬中，奖金、津贴和补贴是企业根据国家有关政策的规定，结合企业自身的承受能力而确定的，具有较强的制度性和政策性，而不涉及过于复杂的计算，此处将不再细述。相比之下，工资的计算则较为具体和繁杂，具体说明如下。

(1) 计时工资的计算。实行计时工资制的企业，每月应付给职工的工资数是根据每个职工的工资等级、工资标准、出勤情况和其他有关规定逐一进行计算的。由于当月职工的出勤情况要到月底才能统计出来，所以实际工作中计算本月应付工资时，往往根据上个月考勤记录确定应扣缺勤和应增加班工资等。

计时工资具体的计算方法有以下两种：

第一，从月工资总额中扣除缺勤工资来计算应付工资，计算公式为：

$$\text{应付工资} = \text{月标准工资} + \text{各种工资性津贴} - \text{事假日数} \times \text{日工资标准} - \text{病假日数} \times \text{日工资标准} \times \text{病假应扣工资比例} \quad (3-15)$$

第二，按出勤日数计算工资，其计算公式为

$$\text{应付工资} = \text{出勤日数} \times \text{日工资标准} + \text{奖金} + \text{各种工资性津贴} - \text{病假日数} \times \text{日工资标准} \times \text{病假应发工资比例} \quad (3-16)$$

上列公式中的日工资标准的计算为

$$\text{日工资标准} = \frac{\text{月标准工资}}{\text{平均每月工作日数}} \quad (3-17)$$

其中，“平均每月工作日数”有两种算法，一是按全年平均日历天数计算，平均每月30天（即 $360 \div 12$ ）；二是按平均全年法定工作日数251天计算，平均每月20.92天（即 $251 \div 12$ ）。这两种方法的不同在于，前者日工资标准的计算没有扣除法定节假日，即节假

全年平均法定工作日数为全年总天数365天扣减法定的假日和节日114天，即251天。

日照付工资，因此缺勤期内的节假日也应扣发工资，而后者日工资标准的计算已经扣除了法定节假日，即节假日不付工资，因而缺勤期内的节假日就不扣工资。

目前中国实行 8 小时工作制，所以日工资标准除以 8，就是小时工资标准，亦称小时工资率，它是衡量劳动报酬水平的一个常用指标。

综上所述，计时工资的计算方法实际上有四种：

- (1) 按 30 天计算日工资标准，按月标准工资总额扣除缺勤工资的计算方法；
- (2) 按 30 天计算日工资标准，按出勤天数计算工资的方法；
- (3) 按 20.92 天计算日工资标准，按月标准工资总额扣除缺勤工资的计算方法；
- (4) 按 20.92 天计算日工资标准，按出勤天数计算工资的方法。

【例 3-5】宏达公司生产工人李荣的月标准工资为 2 400 元。2008 年 5 月份的日历天数为 31 天，其中周末休假 8 天，法定节假日 1 天。此外李荣还请病假 2 天，事假 1 天，病假和事假期间没有节假日，因此出勤天数为 19 天。根据李荣的工龄，其病假工资按照标准工资的 80% 支付。

根据上述资料，按四种方法分别计算公司 5 月份应支付给李荣的计时工资。

按 30 天计算日工资标准，按月标准工资总额扣除缺勤工资的计算方法：

$$\text{日工资标准} = 2\,400 \div 30 = 80 \text{ (元/天)}$$

$$\text{应付工资} = 2\,400 - 80 \times 1 - 80 \times 2 \times (1 - 80\%) = 2\,288 \text{ (元)}$$

按 30 天计算日工资标准，按出勤天数计算工资的方法：

$$\text{日工资标准} = 2\,400 \div 30 = 80 \text{ (元/天)}$$

$$\text{应付工资} = 80 \times (19 + 8 + 1) + 80 \times 2 \times 80\% = 2\,368 \text{ (元)}$$

按 20.92 天计算日工资标准，按月标准工资总额扣除缺勤工资的计算方法：

$$\text{日工资标准} = 2\,400 \div 20.92 = 114.722\,8 \text{ (元/天)}$$

$$\text{应付工资} = 2\,400 - 114.722\,8 \times 1 - 114.722\,8 \times 2 \times (1 - 80\%) = 2\,239.39 \text{ (元)}$$

按 20.92 天计算日工资标准，按出勤天数计算工资的方法：

$$\text{日工资标准} = 2\,400 \div 20.92 = 114.722\,8 \text{ (元/天)}$$

$$\text{应付工资} = 114.722\,8 \times 19 + 114.722\,8 \times 2 \times 80\% = 2\,363.29 \text{ (元)}$$

从以上例子中可以看出，采用四种方法计算的计时工资数额各不相同，计算的繁简程度也有所不等，相比之下，第、两种方法由于不需要计算节假日和事假期间的工资，所以显得相对简单些，另外由于后两种方法按 20.92 天计算日工资标准时，节假日不支付工资，更能体现按劳分配的原则。究竟应当采用哪种方法，企业可以自行确定，但一旦确定以后，就不应任意变更。

(2) 计件工资的计算。计件工资分个人计件工资和集体计件工资两种，下面将分别进行说明。

个人计件工资的计算。个人计件工资应根据该工人完成的实际工作量如产量，乘以规定的计件单价计算。计算公式如下：

$$\text{应付计件工资} = \sum_{i=1}^m (\text{第 } i \text{ 种产品的数量} \times \text{该种产品的计件单价}) \quad (3-18)$$

上式中的产量包括合格产品的数量和工人非过失原因（如材料质量不符合要求）而造

成的废品数量。如果是因工人本身过失（如操作失误）而造成的废品，不但不能计算工资，反而还有可能需要由工人赔偿损失。

此外，产品的计件单价是根据加工单位产品所需耗用的生产工时和该级工人每小时的工资率而计算的。

【例 3-6】2015 年 10 月，生产工人杨静加工甲产品 600 件，乙产品 800 件。质量检验的结果为：甲产品 600 件中 592 件为合格品，8 件因材料质量问题而造成，其中 6 件在加工过程中发现，实际完成总生产工时 36 分钟，另外 2 件废品是在完工以后发现；乙产品 800 件中，795 件为合格品，5 件因本人过失而造成。

企业规定的杨静的小时工资率为每小时 18 元，甲产品的定额工时为 12 分钟，乙产品的定额工时为 4 分钟。

根据以上资料，可以计算出甲产品的计件单价应为 $18 \times (12 \div 60) = 3.6$ 元，乙产品的计件单价应为 $18 \times (4 \div 60) = 1.2$ 元，所以杨静本月应得的计件工资应为 $(592 + 2) \times 3.6 + 18 \times (36 \div 60) + 795 \times 1.2 = 3\ 103.2$ （元）

集体计件工资的计算。在采用集体计件工资的情况下，应先按集体完成的工作量和计件单价计算整个集体应得的计件工资总额，然后再采用一定的方法在集体内部各成员间进行分配。各个成员的工资等级及实际完成的生产工时往往是集体内部分配计件工资的依据。

【例 3-7】某生产班组的 5 个成员共同加工一批零件，获得计件工资 50 000 元。该班组内 5 个成员的工资标准和相关的工作时间如表 3-15 所示。

表 3-15 班组成员资料

班组成员	小时工资标准（元）	实际工作时间（小时）
张岚	12	280
吴鹏	8	200
王斌	7	310
李飞	10	350
孙小军	6	290

根据上述资料，班组内各个成员应得的计件工资可以计算如下：

$$\text{分配标准} = 12 \times 280 + 8 \times 200 + 7 \times 310 + 10 \times 350 + 6 \times 290 = 12\ 370 \text{（元）}$$

$$\text{分配率} = 50\ 000 \div 12\ 370 = 4.042\ 04$$

$$\text{张岚应得的计件工资} = 12 \times 280 \times 4.042\ 04 = 13\ 581.25 \text{（元）}$$

$$\text{吴鹏应得的计件工资} = 8 \times 200 \times 4.042\ 04 = 6\ 467.26 \text{（元）}$$

$$\text{王斌应得的计件工资} = 7 \times 310 \times 4.042\ 04 = 8\ 771.23 \text{（元）}$$

$$\text{李飞应得的计件工资} = 10 \times 350 \times 4.042\ 04 = 14\ 147.14 \text{（元）}$$

$$\text{孙小军应得的计件工资} = 6 \times 290 \times 4.042\ 04 = 7\ 033.12 \text{（元）}$$

2. 社会保障性薪酬

社会保障性薪酬包括社会保险费和住房公积金。

社会保险费是指企业按照国务院、各级地方政府或企业自身的年金计划规定的比例和基准计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、养老保险费（包括向社会保险经办机

构缴纳的基本养老保险费和向企业年金基金相关管理人缴纳的补充养老保险费)、失业保险费、工伤保险费和生育保险费。企业以购买商业保险形式提供给职工的各种保险待遇也属于社会保障性薪酬。

根据《中华人民共和国社会保险法》(2011年7月1日起施行)的规定,基本养老保险、基本医疗保险和失业保险,由用人单位和职工共同缴纳。工伤保险和生育保险由用人单位缴纳,职工个人不需缴纳。

住房公积金是指企业按照国务院《住房公积金管理条例》规定的基准和比例计算,向住房公积金管理机构缴存的长期住房储金。住房公积金制度是国家法律规定的重要的住房社会保障制度,具有强制性、互助性、保障性。单位和职工个人必须依法履行缴存住房公积金的义务。

企业在计算社会保障性薪酬时,通常需要以工资总额为基数,乘以政府有关部门规定的各种社会保障性薪酬项目的计提比例。

【例 3-8】大成公司 2015 年 8 月应负担的生产工人工资为 400 万元。根据所在地政府的规定,公司需要分别按照工资总额的 10%、12%、2% 和 10.5% 计提医疗保险费、养老保险费、失业保险费和住房公积金,缴纳给当地社会保险经办机构和住房公积金管理机构。

根据上述资料,该公司产品生产成本的“直接人工”成本项目中,应计入医疗保险费 $400 \times 10\% = 40$ 万元、养老保险费 $400 \times 12\% = 48$ 万元、失业保险费 $400 \times 2\% = 8$ 万元以及住房公积金 $400 \times 10.5\% = 42$ 万元。

会计分录如下:

借:生产成本	1 380 000
贷:应付职工薪酬——医疗保险费	400 000
应付职工薪酬——养老保险费	480 000
应付职工薪酬——失业保险费	80 000
应付职工薪酬——住房公积金	420 000

3. 福利性薪酬

福利性薪酬包括职工福利费、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、离职后福利和辞退福利。

(1) 职工福利费。职工福利费主要用于企业医务室、职工浴室、理发室、托儿所等集体福利机构人员的工资、医务经费、职工因公负伤赴外地就医路费、职工生活困难补助,以及按照国家规定开支的其它职工福利支出。企业会计准则规定,作为职工薪酬的组成部分的职工福利费也可以列入产品成本。因此,企业可以根据其财务状况和职工福利费支出水平的负担能力,在产品成本中列支实际支付给生产部门职工的职工福利费。

(2) 工会经费和职工教育经费。工会经费和职工教育经费是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术、提高文化水平和业务素质,用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训的相关支出。根据国家有关政策的规定,企业应当分别按照职工工资总额的 2% 和 1.5% 计算工会经费和职工教育经费。从业人员技术要求高、培训任务重、经济效益

参照《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》第六条的有关规定。

成本会计学（第2版）

好的企业，可以根据国家相关规定，按照职工工资总额的 2.5% 计算职工教育经费。

【例 3-9】志高公司 2015 年 11 月应负担的生产工人工资为 300 万元。公司实际支付职工福利费 54 万元，同时按国家相关规定分别按照工资总额的 2% 和 1.5% 计提工会经费和职工教育经费。

根据上述资料，应计提的工会经费应为 $300 \times 2\% = 6$ （万元），应计提的职工教育经费应为 $300 \times 1.5\% = 4.5$ （万元）。会计分录如下：

借：生产成本	645 000
贷：应付职工薪酬——职工福利费	540 000
应付职工薪酬——工会经费	60 000
应付职工薪酬——职工教育经费	45 000

(3) 非货币性福利。非货币性福利是指企业以非货币形式向职工提供的福利，包括企业自己的产品或外购商品发放给职工作为福利；企业提供给职工无偿使用企业拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用（如提供给高级管理人员使用的住房）；免费为职工提供诸如医疗保健的服务；向职工提供企业支付了一定补贴的商品或服务（如以低于成本的价格向职工出售住房）等。

【例 3-10】某肉制品加工厂于 2016 年 1 月份将自制的肉制品和外购的奶制品发放给本单位生产工人。其中，自产肉制品的生产成本为 450 000 元，售价为 630 000 元，公司适用的增值税率为 17%；奶制品的外购价格为 117 000 元（包括买价 100 000 元和增值税进项税额 17 000 元）。

根据会计准则的规定，企业以其生产的产品或外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，其中，自制产品作为非货币性福利发放时，应视同销售处理。

该工厂发放给生产工人的非货币性福利应作为生产成本中“直接人工”成本项目，其金额应计算为

$$630\,000 \times (1 + 17\%) + 117\,000 = 854\,100 \text{ (元)}$$

相关的会计分录如下：

借：生产成本	737 100
贷：主营业务收入	630 000
应交税费——应交增值税——销项税额	107 100
借：生产成本	117 000
贷：库存商品	100 000
应交税费——应交增值税——进项税额转出	17 000
借：主营业务成本	450 000
贷：库存商品	450 000

【例 3-11】丽华公司从某房屋租赁公司租入 30 套住房，提供给她生产工人居住。该公

对于视同销售业务的账务处理，往往有两种方法：一种是会计上不按视同销售处理，将发生的支出直接列入相关的成本费用。例如，企业将外购商品用于市场推广，直接计入销售（营业）费用，不通过“主营业务收入”科目核算。另一种是会计上按视同销售处理。当业务发生时，计入主营业务收入，同时商品出库，计入主营业务成本。

司支付给租赁公司的租金为每套房每月 2 000 元，而本公司生产工人每月只需支付 400 元，就可以获得房屋居住权。

显然，丽华公司在向企业的生产工人提供低价出租房时，是支付了一部分补贴的，这部分补贴应作为非货币性福利，计入产品成本的“直接人工”成本项目。其金额应计算为
 $(2\,000 - 400) \times 30 = 48\,000$ (元)

相关的会计分录如下：

借：生产成本	48 000
贷：应付职工薪酬——职工福利费	48 000

(4) 离职后福利。离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利。企业应制订离职后福利计划，就离职后福利在企业与职工之间达成协议，或者为向职工提供离职后福利制定规章或办法等。

离职后福利计划可分类为设定提存计划和设定受益计划。

设定提存计划是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

在设定提存计划下，企业的义务仅限于向独立的基金支付提存金，职工最终收到的福利金额不仅取决于企业向基金支付的提存金总额，还取决于基金运营产生的投资回报。因此，投资风险（投资的资产不足以支付预期的职工福利）以及精算风险（因为估算的差异导致福利可能比预期的少）实质上由职工承担。在设定受益计划下，企业的义务是为企业的职工提供商定的福利，在投资资产运营或者精算的实际结果比预期差时，企业的义务可能会相应地增加。因此福利计划的投资风险和精算风险（福利费用可能比预期的多）实质上由企业承担。

设定提存计划的会计处理比较简单，因为企业在每一期间的义务取决于该期间将要提存的金额。因此，在计量义务或费用时不需要精算假设，通常也不存在精算利得或损失。

设定受益计划由两部分组成。部分为在损益中确认的金额。这部分金额又由两个部分组成。一是服务成本，包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得与损失。二是设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

另一部分为在其他综合收益中确认的金额，即重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动。这部分包括以下三个方面。首先是精算利得和损失；其次是计划资产回报；最后是资产上限影响的变动。如果以后精算的折现率更高或者更低、社会的医疗水平上升或者下降、通货膨胀或者通货紧缩等，都会对设定受益计划义务现值产生影响，并且要将其变动部分计入其他综合收益科目。

(5) 辞退福利。辞退福利是企业因解除与职工的劳动关系而给予职工的补偿。具体包括两方面的内容：一是在职工劳动合同到期之前，不论职工本人是否同意，企业决定因解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是在职工劳动合同到期之前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿。

根据企业会计准则的规定，企业给予所有职工的辞退福利，都作为当期管理费用，而

参照《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》第二十条的有关规定。

不能计入产品成本。因此，直接人工费用的核算中不涉及辞退福利。

3.3.4 直接人工费用的分配

人工费用的分配是指将企业的职工薪酬，按照其用途分配计入本期各种产品成本和期间费用。其中计入产品成本的人工费用分为直接人工费用和间接人工费用。直接人工费用将单独作为“直接人工”成本项目反应，间接人工费用则作为制造费用，与其他间接费用一起分配计入各种产品成本。

直接人工费用的分配是指将支付给生产工人的职工薪酬分配计入各种产品成本。其中，为生产某种产品或提供某种劳务而单独支付的职工薪酬，应直接计入“生产成本——基本生产成本”或“生产成本——辅助生产成本”账户的“直接人工”成本项目，无须进行分配，称为直接计入人工费用；若支付的生产工人职工薪酬是为生产多种产品而发生，在计算应付职工薪酬时无法确定每种产品应负担的数额，则应采用一定的分配标准在各种产品间分配，然后，再通过编制直接人工费用分配表，将各产品应分配的直接人工费用数额分别计入各有关产品的成本，称为间接计入人工费用。

生产工人的计件工资，由于其计件单价往往按产品品种分别制定，所以通常属于直接计入费用，不需要在各种产品之间进行分配；但计时工资就要复杂得多。在只生产一种产品时，计时工资可直接计入该种产品成本的“直接人工”成本项目；但在生产多种产品时，就应作为间接计入费用，按一定的标准进行分配。

1. 直接人工费用分配的计算

间接计入产品成本的直接人工费用通常可以采用实际工时或定额工时作为分配标准进行分配。其计算公式如下：

$$\text{直接人工费用分配率} = \frac{\text{本期发生的直接人工费用}}{\text{各产品生产耗用的实际工时（或定额工时）之和}} \quad (3-19)$$

$$\text{某产品应负担的直接人工费用} = \frac{\text{直接人工费用分配率} \times \text{该产品耗用的实际工时（或定额工时）数}}{\quad} \quad (3-20)$$

【例 3-12】荣达公司第一工厂有两个生产车间，第一车间只生产 A 产品，第二车间生产 B、C 两种产品，两个车间的生产工人均实行计时工资制度。2015 年 9 月计算的计时工资为，第一车间 76 000 元，第二车间 120 000 元。

在计算各种产品的直接人工费用时，第一车间发生的生产工人计时工资 76 000 元属于直接计入费用，可以直接计入 A 产品的成本之中，作为 A 产品成本的“直接人工”成本项目进行处理。但第二车间发生的生产工人计时工资 120 000 元就需要由 B、C 两种产品的成本来共同负担，属于间接计入费用。

该车间按照 B、C 两种产品的实际生产工时进行分配，当月 B 产品的实际生产工时为 5 700 小时，C 产品的实际生产工时为 2 300 小时。则 B、C 两种产品应分配计入的直接人工费用分别为：

$$\text{直接人工费用分配率} = 120\,000 \div (5\,700 + 2\,300) = 15 \text{ (元/小时)}$$

$$\text{B 产品的直接人工费用} = 5\,700 \times 15 = 85\,500 \text{ (元)}$$

$$\text{C 产品的直接人工费用} = 2\,300 \times 15 = 34\,500 \text{ (元)}$$

按产品实际耗用工时比例分配直接人工费用的好处是,能使产品负担的直接人工费用与劳动生产率水平联系起来。由于劳动生产率越高,单位产品实际耗用的工时就越少,相应分配的直接人工费用也越少,因而比较合理。不过,由于实际工时属于统计指标,直接人工费用分配的有关计算只能待获得实际工时的数据之后才能进行,所以成本计算的及时性不能够保证。相反,如果根据事先规定的定额工时进行直接人工费用分配的话,成本计算的及时性就可以得到保证,但这种情况下,定额工时的准确性又是一个值得考虑的问题,因为定额工时往往在年初制定,经过一段时间后,定额水平通常都会发生不同程度的变化,从而与实际工时的水平之间出现一定偏差。

【例 3-13】亚美工厂第二车间生产甲、乙两种产品,生产工人实行计时工资制度。2015年11月计算的计时工资为180 000元。

该车间本年度前10个月的直接人工费用,都是根据年初制定的产品定额工时进行分配的,甲、乙两种产品的定额工时标准分别为每件3小时和每件5小时。

统计数据显示,该车间11月两种产品的产量分别为甲产品2 600件,乙产品840件;实际工时的数据为甲产品8 320小时,乙产品4 116小时。

在考虑将生产工人计时工资180 000元分配到甲、乙两种产品时,如果按照前10个月根据产品定额工时进行分配的方法,则计算结果如下:

直接人工费用分配率 = $180\,000 \div (3 \times 2\,600 + 5 \times 840) = 15$ (元/小时)

甲产品的直接人工费用为 $3 \times 2\,600 \times 15 = 117\,000$ (元)

乙产品的直接人工费用为 $5 \times 840 \times 15 = 63\,000$ (元)

但是,如果按照甲、乙两种产品的实际生产工时进行分配,则计算结果应为

直接人工费用分配率 = $180\,000 \div (8\,320 + 4\,116) = 14.474\,107$ (元/小时)

甲产品的直接人工费用为 $8\,320 \times 14.474\,107 = 120\,424.57$ (元)

乙产品的直接人工费用为 $4\,116 \times 14.474\,107 = 59\,575.43$ (元)

以上计算结果表明,如果采用实际生产工时分配甲、乙两种产品的直接人工费用,那么分配结果与采用定额工时情况下存在差别。其中,甲产品分配的金额比采用定额工时情况下的金额高3%,即 $(120\,424.57 - 117\,000) \div 117\,000 = 3\%$ 。相反,乙产品则是采用实际工时情况下分配的直接人工费用较少,比采用定额工时情况下的金额低5.44%,即 $(63\,000 - 59\,575.43) \div 63\,000 = 5.44\%$ 。这说明继续采用定额工时作为直接人工费用的分配标准时,其分配结果将与实际应负担的人工费用之间存在偏差,从而使产品成本中所包括的直接人工费用难以准确反映实际的劳动生产率水平。

因此,直接人工费用按定额工时还是按实际工时进行分配,实际上属于会计政策的一种选择,在这种选择过程中,信息提供的及时性和计算结果的准确性是需要权衡的两个重要方面。

2. 人工费用分配表

直接人工费用的分配应通过编制人工费用分配表而进行。编制时,应根据各车间的工资结算单等凭证以及直接人工费用的分配结果,按生产工人和管理人员等职工类别分别填列,其中支付给生产工人的职工薪酬应作为产品的“直接人工”成本项目,按照产品的品种分别填列。

以例3-12中第二车间的数据资料为例,直接人工费用分配表的具体格式如表3-16所示。

成本会计学（第2版）

表 3-16 直接人工费用分配表

车间：第二车间

2015年9月

应借账户	应贷账户	应付职工薪酬——工资		
		生产工人实际 工时(小时)	平均小时 工资(元/小时)	应负担直接 人工费用(元)
生产成本——基本生产成本——B产品		5 700	15	85 500
生产成本——基本生产成本——C产品		2 300	15	34 500
合计		8 000	15	120 000

表 3-16 中所列示的只是计入产品成本中的生产工人工资的分配结果,有时车间管理人员以及其他车间间接人员的工资也可以列入直接人工费用分配表中,如表 3-17 所示。

表 3-17 人工费用分配表

车间：第一车间

应借账户	应贷账户	应付职工薪酬——工资		
		生产工人实际 工时(小时)	平均小时 工资(元/小时)	应负担直接 人工费用(元)
生产成本——基本生产成本——甲产品		1 400	20	28 000
生产成本——基本生产成本——乙产品		2 600	20	52 000
生产成本小计		4 000	20	80 000
制造费用				45 000
车间人工费用合计				125 000

财会部门根据各车间的人工费用分配表、各部门的职工薪酬结算凭证以及长期病假人员的工资结算凭证等,汇总编制人工费用分配汇总表,据以进行总分类核算,如表 3-18 所示。

表 3-18 人工费用分配汇总表

单位：元

部门及人员 类别	实际发生 的工资	应分配计入账户						
		生产成本——基 本生产	生产成本——辅 助生产	制造 费用	管理 费用	销售 费用	应付职工薪 酬——福利费	营业外 支出
铸造车间	119 000							
生产工人		82 000						
管理人员				37 000				
机加工车间	95 000							
生产工人		71 000						
管理人员				24 000				
辅助车间人员	13 800		13 800					
行政管理人	76 300				76 300			
销售部门人	29 700					29 700		
生活福利部	5 200						5 200	
长期病假人	4 800							4 800
合 计	343 800	153 000	13 800	61 000	76 300	29 700	5 200	4 800

除了表 3-16 和表 3-17 所示的工资性薪酬的分配外,直接人工费用中包括的各种社会保障性薪酬以及福利性薪酬,也可以编制“社会保障性薪酬计算及分配表”以及“应付福

利费提取及分配表”。在实际工作中也可以与“工资费用分配汇总表”结合在一起进行编制。

3. 直接人工费用分配的会计分录

前面介绍的直接人工费用分配表、人工费用分配表、或者人工费用分配汇总表，是分配直接人工费用的原始凭证。会计人员将据此编制会计分录，并进行总分类账和明细分类账的核算。例如，根据表 3-18 可以编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	153 000
生产成本——辅助生产成本	13 800
制造费用	61 000
管理费用	76 300
销售费用	29 700
应付职工薪酬——职工福利费	5 200
营业外支出	4 800
贷：应付职工薪酬——工资	343 800

在登记总分类账户和明细分类账户时，直接加工产品的生产工人的薪酬，应计入“生产成本——基本生产成本”总账及其所属明细账的“直接人工”成本项目；辅助生产部门的人员的薪酬，应计入“生产成本——辅助生产成本”总账及其所属明细账的费用（或成本）项目；基本生产车间管理人员的薪酬，应计入“制造费用”总账及其所属明细账的相应项目；行政管理人员的薪酬，计入“管理费用”账户；产品销售人员的薪酬，计入“销售费用”账户。



思考与练习

一、简答题

1. 直接费用通常包括哪些项目？其核算的特点是什么？
2. 简要说明直接材料的种类有哪些？
3. 职工薪酬包括的具体内容有哪些？
4. 简要说明计时工资制和计件工资制各自的特点与适用范围。

二、单项选择题

1. 对于车间在月底已领未用的材料，应（ ）。
 - A. 全部退库
 - B. 不退库，但应办理“假退料”
 - C. 不需用的可变卖残值，并冲减成本
 - D. 不需用的退库，需继续使用的办理“假退料”
2. 企业为生产产品而耗用的原料费用是（ ）。
 - A. 直接计入费用
 - B. 直接生产费用
 - C. 间接计入费用
 - D. 间接生产费用
3. 下列各项目中，（ ）一般不作为直接材料核算。
 - A. 主要材料
 - B. 包装材料

