

第三章 生产费用要素的归集与分配

学习目标

- 1. 掌握生产费用按经济内容的分类。
- 2. 了解生产费用要素分配的一般原则。
- 3. 了解费用要素的分配程序。
- 4. 掌握材料费用的归集与分配。
- 5. 掌握材料费用分配的账务处理。
- 6. 掌握燃料费用的分配。
- 7. 掌握外购动力费的归集与分配。
- 8. 了解工资费用核算的意义和任务。
- 9. 掌握工资费用的计算。
- 10. 掌握工资费用的分配及账务处理。
- 11. 掌握固定资产折旧费的归集与分配。
- 12. 固定资产折旧费分配的账务处理。

知识结构图

本章知识结构如图 3-1 所示。

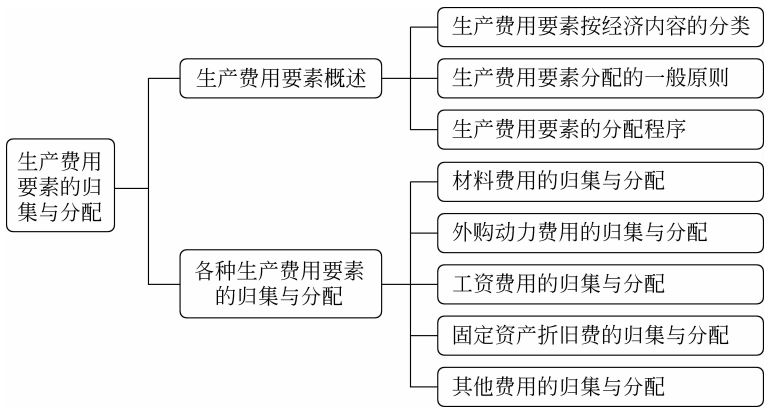


图 3-1 本章知识结构

引例

合理分配工资标准的选择

某汽车零部件手动刹车装置生产车间,采用集体生产计时工资制,本月参与生产的工人有 50 名,应该分配的工资总额为 100 000 元。假设一,50 名工人都是同级别的,生产工作时

间都一样长,则每个人的工资该以何种标准进行分配?假设二,50名工人都是同级别的,但生产工作时间各有长短,每月每人正常工作时间200个小时,若其中两名工人都比正常工作时间少20个小时,则每个人的工资该以何种标准进行分配?假设三,50名工人都是存在不同级别且生产工作时间各有长短,每月每人正常工作时间200个小时,50名工人中高级工10名、中级工10名、初级工15名、学徒工15名,且每个级别中都有1名工人工作时间比正常工作时间少20个小时,则每个人的工资又该以何种标准进行分配?

第一节 生产费用要素概述

一、生产费用要素按经济内容的分类

费用是指一定时期内企业在生产经营过程中所发生的各种耗费的货币表现。在这一过程中,发生于生产中的各种耗费称为生产费用。生产费用不外乎是劳动对象、劳动手段和活劳动中必要的劳动消耗三方面的费用。这种因费用的经济内容(或性质)不同所进行的分类,在会计上称为生产费用要素。

工业企业生产费用要素一般有以下几种。

(一) 外购材料

外购材料是指企业为进行生产而耗用的一切由企业外部购入的原料及主要材料、半成品、辅助材料、包装物、修理用备件、低值易耗品等。

(二) 外购燃料

外购燃料是指企业为进行生产而耗用的由企业外部购进的各种燃料,包括固体燃料、液体燃料、气体燃料。外购燃料与外购材料从性质上看是相同的,可归为一类。但由于在许多企业燃料是重要的能源,在成本中所占的比例较大,故将其单独列为一类进行核算。

(三) 外购动力

外购动力是指企业为进行生产而耗用的由企业外部购进的动力,如电力等。

(四) 工资费用

工资费用是指企业应计入生产费用的职工工资及福利等费用。

(五) 折旧费

折旧费是指企业按照一定的方法计算的固定资产折旧费。

(六) 其他支出

其他支出是指不属于以上各项费用要素的支出,如差旅费、租赁费、设计制图费、试验检验费、通信费等。

按经济内容分类的生产费用,能够说明企业在生产过程中消耗了哪些性质的费用,消耗

了多少,可以了解生产费用的构成,有利于加强生产费用的核算和管理。同时,又为企业核定流动资金定额和编制采购资金计划提供必要的核算资料。

按生产费用要素反映的生产费用和按成本项目反映的产品成本之间既有联系,又有区别。它们之间的联系表现在:两者就其经济内容来说基本一致,即都是耗费,企业在一定时期的生产费用发生额是企业计算该期间完工产品成本的基础。但它们之间又有着明显的区别,其主要表现在以下两点。

(1) 包括的范围不同。按生产费用要素反映的生产费用包括工业性生产费用和非工业性生产费用(指进行非工业性生产而发生的费用);按成本项目计入产品成本的生产费用,只包括工业性生产费用。在进行成本核算时,对于制造企业在进行工业生产过程中所发生的各项费用,应计入产品成本或期间费用,而非工业性生产所发生的费用,则应由相应的对象负担,如计入资产的价值或计入营业外支出等项目中。

(2) 计算的基础不同。生产费用是同“期间”相联系的。以工业性生产费用来说,它反映本期产品在生产过程中实际发生的生产费用额,不管该费用是否应计入本期的产品成本,都应计入本期的生产费用当中;而产品成本则是同“产品”相联系的,它反映本期产品成本所应承担的费用。所以,它们两者不一定相等。因为有些本期支出的生产费用可能转入下期产品成本,而有些将在下期支出的生产费用有一部分要提前计入本期产品成本。此外,由于企业在本期投产的产品不一定在本期全部完工,同时,本期完工的产品也不一定全部是本期投产的,因此,计算本期完工产品成本,就要在各种产品本期生产费用的基础上,加上期初在产品成本,减去期末在产品成本。明确生产费用同产品成本之间的联系与区别,对于正确核算产品成本有着重要的意义。

二、生产费用要素分配的一般原则

生产费用要素分配的一般原则:凡是属于直接费用的应直接计入产品成本,属于间接费用的经归集与分配后应计入产品成本。

(1) 在只生产一种产品的企业,应计入产品成本的全部费用,都是直接费用,应直接计入产品成本。

(2) 在生产多种产品的企业,应计入产品成本的费用要素,有的是为某种产品所耗用,有的是为几种产品共同耗用。这就要根据实际情况,按照上述费用要素分配的一般原则区别对待。对于能确定为某种产品所耗用的直接费用要直接计入;为几种产品共同耗用的间接费用,要采用一定的方法分配计入。

三、生产费用要素的分配程序

生产费用要素分配的一般程序如下。

(1) 根据发生费用的原始凭证或原始凭证汇总表,编制费用汇总分配表,并编制记账凭证。

(2) 根据原始凭证或记账凭证登记各种成本明细账。

(3) 根据记账凭证登记成本类总账。

第二节 各种生产费用要素的归集与分配

一、材料费用的归集与分配

（一）材料费用归集与分配的意义

材料是生产过程中的劳动对象。对于生产过程中发生的材料费用,应首先按其发生地点和用途进行归集,然后再采用适当的方法进行分配。所以,材料费用的核算,包括采用费用的归集和分配两个方面。外购材料与企业自制等方面取得的材料的分配方法是一样的。

材料是产品成本的重要组成部分,加强对材料费用的核算,对于降低产品成本、节约资金、加强资金周转等方面,都有着十分重要的作用。

(1) 工业企业的重要任务是生产产品。在产品成本中,材料费用占有最大的比例,若要不断降低产品成本,主要应从降低材料消耗上入手。通过建立健全材料保管、领发、核算、分配等一系列的方法和制度,控制材料费用,促使其不断降低,进而降低产品成本,从而使企业的经济效益不断提高。

(2) 材料是企业流动资产的一部分,流动资产占用资金的多少对企业的财务状况影响很大。如果材料占用的资金过多,会影响资金的周转,进而影响生产的正常运转和材料储存成本增加。这样,就应使材料储备保持在一个合理的水平上,既要防止超储积压,又要防止储备不足。

(3) 企业在生产中使用的材料是多种多样的,有的直接为生产某种产品所耗用,有的为生产几种产品所耗用,有的则属生产、部门一般耗用。对于不同用途的材料,其费用的分配方法也不相同。因此,应采用适当的方法进行分配,以保证材料费用分配的准确性。

（二）材料费用归集与分配的任务

材料费用归集和分配的主要任务如下。

(1) 反映和监督材料采购计划的执行情况,控制材料采购支出,降低材料采购成本。

(2) 反映和监督材料的收入、发出和结存情况,降低材料储备所占用的资金和储存成本,做到既要满足生产需要,又要防止储备不足。

(3) 反映和监督材料费用的归集情况,应按材料发生的地点和用途进行材料费用的归集。

(4) 反映和监督材料费用的分配情况。材料费用发生后,要按材料的用途,采用既简便又合理的方法,将材料费用在各种产品中进行分配。材料费用的分配方法一经确定后,没有特殊情况,不应经常变动,以使各期的成本资料便于进行比较。

为完成上述材料费用归集和分配的任务,应做好材料费用归集和分配的基础工作,确定发出材料的实际成本及材料分配的各种计算方法,并配合材料采购部门,做好材料资金的各项管理工作。

（三）材料费用的归集

材料费用的计算主要是要正确计算产品生产过程中材料消耗的数量和金额。

1. 消耗材料数量的计算

消耗材料数量的计算有两种方法：永续盘存制和实地盘存制。

(1) 永续盘存制。永续盘存制是指每次收入、发出材料时，都根据有关收发材料的原始凭证将材料收入和发出的数量记入材料明细账，材料消耗的数量是根据发出材料的原始凭证确定的，在材料明细账中能够随时计算出材料的结存数量。

采取永续盘存制能够正确计算生产过程中材料的消耗数量，因此，企业应当建立健全原始记录和计量验收制度，严格材料收入和发出的凭证手续，保证材料消耗数量的真实性。

企业记录生产过程中材料消耗数量的原始凭证有“领料单”“限额领料单”和“领料登记表”等。为正确计算本期材料实际耗用量，期末，对于生产单位已领未用的材料，应当填制“退料单”，办理退料手续或假退料手续，从当月领用数量中扣除。退料单也是记录材料消耗数量的原始凭证。

(2) 实地盘存制。实地盘存制是指每次材料发出时都不记录，材料发出数量是根据期末实地盘点确定结存数量以后倒挤出来的。材料消耗数量的计算公式如下：

本期消耗材料数量 = 期初结存材料数量 + 本期收入材料数量 - 期末结存材料数量

从上述公式可以看出，采用这种方法计算的材料消耗量是不准确的。如果发生材料盗窃、损坏、丢失等情况，也会将其计算在材料消耗量中，显然不利于加强管理。因此，企业一般不采用这种计算材料消耗量的方法。

2. 消耗材料金额的计算

在实际工作中，有的企业按照实际成本法组织材料的核算，有的企业按照计划成本法组织材料的核算，无论采用哪种材料核算形式，企业生产过程中消耗的材料，都应是材料的实际成本。

(1) 采用实际成本法进行材料日常的核算。企业采用实际成本法进行材料的日常核算时，同一品种、规格的材料由于购入的时间和地点不同，各批材料购进的实际价格很可能不一致，因此产生了发出材料按什么价格来计算的问题。在实际工作中，发出材料实际成本的计算有先进先出法、加权平均法（月末一次加权平均法和移动加权平均法）和个别计价法等方法。

企业对于性质和用途相似的材料，应当采用相同的方法确定发出材料的成本。发出材料成本的方法一经确定，不得随意变更；如需变更，应当按照规定履行有关批准和备案手续。企业确定发出材料成本所采用的方法，应当在会计报表附注中注明。

(2) 采用计划成本法进行材料日常的核算。企业采用计划成本法进行材料的日常核算时，消耗材料的成本仍然应当是实际成本。这时，应当单独核算材料实际成本与计划成本之间的差异，正确计算发出材料应负担的成本差异，将消耗材料的计划成本调整为实际成本。材料实际成本等于计划成本加上应分摊的成本差异。

（四）材料费用的分配方法

两个或两个以上成本核算对象共同耗用的材料，需要采用一定的方法，在各成本核算对象之间进行分配。材料费用的分配一般可以采用定额耗用量比例分配法、定额成本比例分配法、产品重量比例分配法、产品产量比例分配法等方法。