

第三章

要素费用的归集与分配

导入案例

柳林机械厂是一家基础装备企业，其自动化程度较高，对各生产步骤机器工时有完整的记录。原材料领取以产品消耗定额为依据，生产时间以定额工时为依据；生产工人工资采用基本工资与计件工资相结合的方式，计件工资是与加工产成品数量挂钩的；其他管理人员工资是基本工资加企业绩效工资。现机械厂的财务人员面临以下问题。

1. 该企业原材料费用应当采用什么方法分配才是符合成本核算原则的？
2. 该企业的工人与管理人员的工资费用应当采用什么方法分配？
3. 该企业的辅助生产车间费用怎么分配？
4. 该企业的制造费用怎么分配？

解决柳林机械厂上述各种费用分配问题，正是本章讨论的问题。

学习目标

任何企业在做成本核算时首先应当对生产经营过程中发生的各项费用进行审核与控制，在保证费用符合企业内部控制规范的前提下，按照费用发生的时间、地点、用途进行归集，编制各种费用分配表，将其计入产品或劳务成本。按照这一思路，本章主要讨论各种要素费用归集分配的方法，即材料、燃料、动力、职工薪酬、折旧费用等费用在发生时如何具体归集，然后怎样计入产品或劳务成本。

本章同时又是下一章综合费用的归集与分配的基础，在学习过程中应当注意如下几点。

1. 了解材料收发凭证种类与填制要求，明确企业材料分类方法和材料收发计价方法，掌握原材料费用分配方法和原材料费用分配表的编制及其账务处理。
2. 了解动力费用构成，以及动力费用分配表的编制方法与账务处理。
3. 了解企业职工薪酬构成及其原始记录凭证的种类，掌握工资费用计算方法，掌握工资费用分配表的编制方法和账务处理。
4. 明确企业折旧费用的计算方法，掌握折旧费用分配表的编制方法和账务处理。
5. 了解利息费用、税费支出以及其他支出发生后的会计处理方法。

难点提示

1. 原材料按计划成本计价时，发出材料费用分配表的编制和账务处理。
2. 在工资费用计时制和计件制下，具体应付工资和实发工资的计算问题。

第一节 材料费用的归集与分配

在讨论产品成本核算的一般程序时，我们将其归纳为五个步骤，起点是要素费用的归集与分配，其中材料费用是任何制造企业要素费用中最主要的要素费用，在许多制造企业中材料费用一般占产品成本比例的 50% 以上。

一、材料的内容与分类

材料是制造企业生产过程中的劳动对象，是生产过程中不可缺少的物资要素。生产过程中直接取于自然界的劳动对象（如矿石），一般叫原料；以经过工业加工的产品作为劳动对象（如钢材）的，一般叫材料。在实际工作中有时把两者合并起来，称为原材料。

材料在产品生产过程中所起的作用是不同的，有的经过加工后构成产品的主要实体，这种材料叫作原材料；其余各种材料只在生产过程中起辅助作用，称为辅助材料。

在实践中企业使用的材料名目繁多，如果简单地将其归为上述两种，既不利于材料管理，也不利于加强材料核算。为此，一般将材料按其用途分为以下几大类。

（1）原料及主要材料。原料及主要材料是指经过加工后构成产品的主要实体的各种原料和材料。外购半成品对于购入企业来说，同原材料一样是劳动对象，理论上也应该列入此类别。但是，有些企业为了加强外购半成品的专项管理和核算，将外购半成品作为材料的一个独立类别。注意：这里的半成品不包括自制半成品。

（2）辅助材料。辅助材料是指在生产过程中不构成产品主要实体，只起一定辅助作用的各种材料。

（3）燃料。燃料是指在生产过程中用来燃烧发热的各种材料。

（4）修理用备件。修理用备件是指修理本企业机器设备和运输工具所专用的各种备用备件。修理用的一般零件属于辅助材料一类。

（5）包装物。包装物是指为包装本企业产品，随同产品一起出售或者在销售产品时租给、借给购货单位使用的各种包装物品，如桶、瓶、坛等包装容器。各种包装物用材料，如纸张、绳子、铁丝等，不属于包装物而应列入辅助材料一类。

（6）低值易耗品。低值易耗品是指单项价值在规定限额以下，或使用期限不满一年，不能作为固定资产管理的各种物品，如工具、管理用具、劳动保护用具等。

上述各类材料还可以按其性质、技术特征和规格等标准进一步分类，以满足实物管理的需要和会计核算的要求。

企业材料的品种、规格、数量很多，为了保证材料名称在使用时的一致性，避免相互混淆，出现差错，简化核算，可以编制材料目录。材料目录应列明各种材料的类别、编号、名

称、规格、性能、计量单位和计划单价等项目,应根据技术管理要求,由材料供应部门和财务部门共同制定。

二、材料的计价

为了正确反映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。但就每个企业而言,在日常材料核算中,既可以采用实际成本计价方式,也可以采用计划成本计价方式。

(一) 按实际成本计价

按实际成本计价是指材料的收发金额都按照材料在采购(或委托加工、自制)过程中发生的实际成本计算。采用这一计价方式,可以比较准确地核算产品成本中的材料费用和材料资金实际占用数。材料来源不同,其实际成本构成略有差异(见表3-1)。

表 3-1 实际成本构成

外购材料	(1) 材料买价。外购材料应根据发票金额确定买价。由于提前付款而享受的现金折扣作为企业理财收益,冲减当期财务费用
	(2) 运杂费。运杂费包括运输费、装卸费、保险费、包装费等费用。注意:外购材料支付的运输费中予以扣除的进项税额,不应计入外购材料的实际成本
	(3) 运输途中的合理损耗。运输途中的合理损耗计入外购材料实际成本,非合理损耗则应要求有关责任者赔偿,正式赔偿之前先转为“其他应收款”处理
	(4) 入库前的整理、挑选费用
	(5) 税费。税费区别不同情况处理:凡是进口原材料支付的关税,计入材料实际成本;小规模纳税人外购材料支付的增值税,计入材料实际成本;一般纳税人外购材料支付的增值税,凡取得专用发票的,不计入材料实际成本,否则应计入材料实际成本
委托加工材料	委托加工材料实际成本包括所耗原材料和半成品成本、往返运输费、装卸费、保险费以及加工费和税费
	(1) 增值税。对于委托方是一般纳税人的,计入“进项税额”;对于委托方是小规模纳税人的,则应计入材料成本
	(2) 消费税。凡委托加工材料收回后不再继续加工而直接用于销售的,应计入材料成本;凡收回后用于继续生产应税消费品的,则应作为当期应交消费税抵减处理,待继续生产完毕再销售时,重新确定为应交消费税
自制材料	自制材料的实际成本应按照自制过程中的各项实际支出计价,包括自制过程中发生的材料费用、工资费用和其他费用

(二) 按计划成本计价

企业在计算产品成本时,材料成本是按实际成本计算的。但是,由于各种原因,往往每一批次材料的实际成本相差较大,如果按实际成本进行材料明细核算,则日常计价工作量比较大。为了简化日常核算工作,对于材料品种、规格较多的企业,可以按计划单位成本进行计价核算,即材料收、发、结存都按预先确定的计划单价计价。

在制定材料计划单价时,其成本计算口径应与材料实际单位成本相一致。可以参照以往的实际成本资料,结合材料实际供应情况加以制定。材料计划单价的制定一般应在上一年的第四季度进行,一旦确定,在一个会计年度中如无特殊原因不再做修改。

在材料计价问题上,企业可以根据管理与核算的需要灵活运用。可以将上述两种计价方

式结合起来，如对采购成本经常发生较大变动的少数主要材料可以按照实际成本计价，而对其余多数材料则按计划成本计价。这样既能正确地计算材料成本，又能简化日常材料计划、核算工作。

三、材料领用及其控制

（一）材料领用凭证

企业在生产过程中领用材料的品种、数量很多，为明确各单位的经济责任，便于分配材料费用，以及不断降低材料的消耗，在领用材料时，应办理必要的手续。在领料时，应由专人负责，并经有关人员签字审核后，才能办理领料手续。

领用材料时使用的原始凭证主要包括领料单、限额领料单和领料登记表等。应根据领用材料的具体情况，选择采用某一种领料凭证。

（二）材料领用控制

材料领用涉及材料的使用单位和材料仓库，为了明确经济责任，加强对发出材料的管理和核算，应做好以下控制工作。

1. 健全发出材料计量制度和领用凭证制度

在会计实务中，库存材料数量计量可以采用两种方法：一种是永续盘存制，另一种是实地盘存制。

永续盘存制是根据材料日常收入、发出的有关凭证，按其数量在材料明细账中逐笔登记，以实际发生数量作为消耗量的一种方法。采用永续盘存制，可以随时根据账面记录算出每一种材料的收入、发出、结存数量。永续盘存制是制造企业计量材料消耗量的基本方法。

实地盘存制是收入材料时在材料明细账上登记，发出材料时不在材料明细账上登记，期末根据实际盘存数倒算出本期发出材料数量的一种方法。

企业在领料凭证时应注意如下几点。

- （1）一切领料凭证都要经过专人审批、签字。
- （2）应根据材料领用数量、次数和材料管理要求正确选择领料凭证的种类。
- （3）领料凭证体现不相容职务分工负责原则。凭证上应设置填制人、用途、审核人、批准人及凭证份数等内容，以便于监督、控制领料业务，体现内部控制制度的要求。
- （4）仓库保管和材料记录应由不同部门和人员进行。
- （5）财会部门应定期对领料凭证进行复核，同时应定期进行账账、账实核对，以保证领料记录的真实性和正确性。

2. 健全材料退库和盘点制度

企业月终凡是车间部门已领用材料的，应办理退料手续，以便正确计算本期材料消耗。

仓库保管的各种材料经过一段时间后，由于自然消耗、收发时的清点差错、登记差错以及发生贪污、盗窃等可能会产生账面数和实存数不符的情况。为了保证核算资料的正确性，

需要对库存材料结存数进行盘点。材料盘点有定期全面盘点和不定期轮流盘点两种。盘点时若发现账实不符并确定属于发料差错造成的，经过批准，可以予以更改；如果是其他原因造成的，应按规定程序报经批准后进行会计处理。

3. 制定材料消耗定额，加强发料控制

材料消耗定额是指在一定的生产技术、组织管理条件下，生产单位产品消耗的材料数量标准。制定材料消耗定额是加强材料费用控制的主要方法。

材料消耗定额制定的原则是先进可行。

材料消耗定额是有效控制材料使用的一种手段。利用材料消耗定额，可以查明生产过程中材料实际消耗量与定额之间差异的产生原因，明确责任。同时，材料消耗定额的制定有利于实行例外管理原则，将管理重点放在差异较大的材料上，从而加强对材料费用的控制，降低产品成本。

做好以上三个环节的工作，一方面可以强化对材料费用的管理，另一方面可以为材料费用的归集和分配创造良好的条件。

四、发出材料成本的确定

企业对材料的计价方法不同，发出材料成本的具体方法也不同（见表 3-2）。

表 3-2 实际成本计价法和计划成本计价法

实际成本计价	计划成本计价
<p>阐释：当材料按实际成本计价时，由于每一次取得的材料单价可能不一样，需要采用不同的方法确定发出材料的单价，进而计算材料的实际成本</p>	<p>阐释：当材料按计划成本计价时，发出材料时按计划成本计算的，需要将发出材料的计划成本调整为实际成本，以便于产品实际成本计算。为此，首先确定入库材料成本差异额和本月材料成本差异率</p>
<p>具体方法： (1) 先进先出法 (2) 移动加权平均法 (3) 月末一次加权平均法 (4) 个别计价法</p>	<p>计算公式： (1) 本月入库材料成本差异额 = 入库材料实际成本 - 入库材料计划成本 (2) 本月材料成本差异率 = (月初结存材料成本差异额 + 本月入库材料成本差异额) ÷ (月初结存材料计划成本 + 本月入库材料计划成本) (3) 上月材料成本差异率 = 月初结存材料成本差异额 ÷ 月初结存材料计划成本</p>
<p>注意： (1) 适用性 (2) 谨慎性 (3) 一致性 (4) 简便性</p>	<p>根据发出材料计划成本和材料成本差异率，可以将本月发出材料计划成本调整为实际成本。计算公式： 发出材料计划成本 = 发出材料数量 × 材料计划成本 发出材料应承担的材料成本差异额 = 发出材料计划成本 × 材料成本差异率 发出材料实际成本 = 发出材料计划成本 ± 发出材料应承担的材料成本差异额</p>

【例 3-1】柳林机械厂是一家小型制造企业，其所需主要材料甲材料按计划成本计价核算。甲材料计划单位成本为 10 元/千克。“原材料”账户月初余额为 70 000 元，“材料成本差异”账户月初借方余额为 8 000 元。本月购进 5 000 千克甲材料，实际支付价款 48 000 元。月末汇总发料凭证，共发出甲材料 6 000 千克，全部用于产品生产。计算本月发出材料实际成本以及月末结存材料实际成本。

本月入库材料成本差异额 = $48\,000 - 5\,000 \times 10 = -2\,000$ (元)

本月材料成本差异率 = $(8\,000 - 2\,000) \div (70\,000 + 50\,000) \times 100\% = 5\%$

发出材料应负担的材料成本差异额 = $6\,000 \times 10 \times 5\% = 3\,000$ (元)

发出材料实际成本 = $6\,000 \times 10 + 3\,000 = 63\,000$ (元)

结存材料实际成本 = $70\,000 + 8\,000 + 48\,000 - 63\,000 = 63\,000$ (元)

五、材料费用的分配

企业耗用的材料，不管是外购材料，还是自制材料，其费用分配都应当以审核合格的领料凭证为原始依据，依照材料的具体用途进行汇总。将其中直接用于产品生产的材料费用，计入各种产品成本的有关项目；将用于产品销售以及组织和管理生产的材料费用，计入企业的“销售费用”和“管理费用”等有关费用项目；将用于建造固定资产的材料费用，计入“在建工程”支出等。

(一) 原材料费用的分配方法

直接用于生产产品、构成产品实体的原材料费用，在产品成本中一般占有较大的比重，按重要性原则，应单设成本项目进行反映。直接用于产品生产的原材料通常按照产品品种(或成本计算对象)分别领用，属于直接计入费用，可以直接计入各种产品成本的“直接材料”成本项目，对于不能按照产品品种(或成本计算对象)分别领用，而是几种产品共同耗用原料及主要材料的，属于间接计入费用，应采用既合理又简便的分配方法，在各种产品之间进行分配，再计入各种产品成本的“直接材料”成本项目。

原材料费用的分配标准很多，可以按照产品的质量、体积进行分配，在材料消耗定额比较准确的情况下，原材料可以按照产品的原材料定额消耗量的比例或原材料定额费用的比例进行分配。

按原材料定额消耗量比例分配原材料费用，其计算程序如下。

第一，计算各种产品原材料定额消耗量。

第二，计算单位产品的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)。

第三，计算各种产品应分配的原材料实际消耗量。

第四，计算各种产品应分配的原材料实际费用。

(1) 某种产品原材料定额消耗量 = 该种产品实际产量 \times 单位产品原材料定额消耗量。

(2) 原材料消耗量分配率 = 原材料实际消耗总量 \div 各种产品原材料定额消耗量之和。

(3) 某种产品应分配的原材料实际消耗量 = 该种产品的原材料定额消耗量 \times 原材料消耗量分配率。

(4) 某种产品应分配的实际原材料费用 = 该种产品应分配的原材料实际消耗量 \times 材料单价。

【例 3-2】柳林机械厂生产甲、乙两种产品，共同耗用原材料 60 000 千克，单价为 10

元/千克, 共计 600 000 元。生产甲产品 1 200 件, 单件甲产品的原材料消耗定额为 30 千克; 生产乙产品 800 件, 单件乙产品的原材料消耗定额为 15 千克。原材料费用分配计算如下。

- (1) 甲产品原材料定额消耗量 = $1\ 200 \times 30 = 36\ 000$ (千克)
乙产品原材料定额消耗量 = $800 \times 15 = 12\ 000$ (千克)
- (2) 原材料消耗量分配率 = $60\ 000 \div (36\ 000 + 12\ 000) = 1.25$
- (3) 甲产品应分配原材料实际消耗量 = $36\ 000 \times 1.25 = 45\ 000$ (千克)
乙产品应分配原材料实际消耗量 = $12\ 000 \times 1.25 = 15\ 000$ (千克)
- (4) 甲产品应分配原材料费用 = $45\ 000 \times 10 = 450\ 000$ (元)
乙产品应分配原材料费用 = $15\ 000 \times 10 = 150\ 000$ (元)

上述方法有利于考核产品原材料消耗定额的执行情况, 便于加强材料成本管理。为了简化计算过程, 也可以按材料定额费用比例分配计算。仍以上例资料为例, 计算过程如下。

- (1) 原材料费用分配率 = 原材料实际费用总额 \div 各种产品原材料定额消耗量之和
= $600\ 000 \div (36\ 000 + 12\ 000) = 12.5$
- (2) 甲产品应分配原材料费用 = $36\ 000 \times 12.5 = 450\ 000$ (元)
乙产品应分配原材料费用 = $12\ 000 \times 12.5 = 150\ 000$ (元)

(二) 原材料费用分配表的编制及账务处理

在实际工作中, 上述原材料费用分配是通过编制原材料费用分配表进行的。该表应分车间、部门, 按材料类别, 根据审核、归类后的领退料凭证和有关资料编制。其中, 退料凭证的数额应当从相应的领料凭证的数额中扣除 (见表 3-3)。

表 3-3 原材料费用分配表

201×年 11 月

金额单位: 元

应借科目	直接计入金额	分配计入				材料费用合计	
		定额消耗量 (千克)	分配率	单价	分配金额		
基本生产	甲产品	15 200	36 000	1.25	10	450 000	465 200
	乙产品	7 400	12 000	1.25	10	150 000	157 400
	小计	22 600	48 000	1.25		600 000	622 600
辅助生产	供水	2 000					
	供电	5 300					
	小计	7 300					
制造费用	基本生产车间	1 200					
	小计	1 200					
管理费用	2 000						
销售费用	1 800						
合计	34 900					600 000	634 900

根据材料费用分配表编制会计分录, 据以登记有关总账和明细账。编制会计分录如下。

借：基本生产——甲产品	465 200
——乙产品	157 400
辅助生产——供水	2 000
——供电	5 300
制造费用——基本生产车间	1 200
管理费用	2 000
销售费用	1 800
贷：原材料	634 900

上述原材料费用是按实际成本进行核算分配的，如果原材料费用按计划成本进行核算分配，则平时计入产品成本的原材料费用是计划成本，计划成本与实际成本会形成材料成本差异额，需要在月末分配计入产品成本。

（三）其余材料费用的分配

其余材料费用的分配如表 3-4 所示。

表 3-4 其余材料费用的分配

燃料	包装物和修理用备件	低值易耗品
指生产过程中用来燃烧发热的各种材料	包装物是指为了包装本企业产品而储备的各种容器（如桶、箱、瓶等）。修理用备件是指修理本企业机器设备和运输工具所专用的各种备用备件	指不作为固定资产核算的各种劳动手段，包括工具、管理用具、玻璃器皿以及在生产经营过程中周转使用的包装容器
计入成本的方法同原材料计入方法相类似		为了进行低值易耗品收入、发出、结存的总分类核算，应设置“低值易耗品”总账，并比照材料的明细核算方法，按照低值易耗品的类别、品种、规格进行数量、金额明细核算
注意： 根据重要性原则，燃料费用占产品成本比重较大时，应设置“燃料”账户	注意： 对于销售部门领用的随同产品出售不单独计价的包装物，应记入“销售费用”账户 对于销售部门领用的随同产品出售单独计价的包装物，应记入“其他业务成本”账户 对于出租、出借的包装物，应记入“其他业务成本”“销售费用”账户	注意： 由于低值易耗品相对于固定资产而言价值较小，易于损坏，更换频繁。所以在领用时其价值一次性计入成本、费用。用于生产车间的低值易耗品应记入“制造费用”账户，用于企业组织、管理生产经营活动的低值易耗品则应记入“管理费用”账户

第二节 动力费用的归集与分配

动力费用是指企业耗用的电力、蒸汽等费用。动力费用可以分为自制和外购两种情况。自制动力费用分配属于辅助生产费用分配内容，这一节只涉及外购动力费用的归集和分配。

一、外购动力费用的归集

外购动力一般是由动力供应单位（如供电局）根据动力计量表上反映的耗用量和计价标准开列账单向企业收取的。动力费用是先用后支付的，也就是说本月发生的动力费用要等到下个月才支付，而企业进行成本计算的会计期间是以月份为基础的，应以本月实际消耗的动力

力费用为基准。因此,根据权责发生制和配比原则,企业必须在月末派人员抄录计量表上反映的动力耗用数量,以此确定本月发生的动力费用,作为当期分配的基准数。

如果动力供应单位每月的抄表日期固定,且从每月抄表日到月末的耗用量相差不多,则在这种情况下,为简化会计核算工作,也可以当月实际支付的动力费用作为当月动力费用分配的基准数。

二、外购动力费用的分配

外购动力有的直接用于生产,如生产工艺用电;有的间接用于产品生产,如生产车间照明和办公用电;有的用于经营管理,如行政管理部门照明和办公室用电。这些动力费用的分配,在有仪表记录的情况下,应根据仪表所显示的耗用量以及动力的单价计算;在没有仪表记录的情况下,可以按照生产工时比例、机器工时比例或定额耗用量等标准进行分配。在实务中,各车间、部门的动力用电和照明用电一般都装有电表,因此外购动力费用在各车间、部门分配时,一般应按用电度数进行分配。对于各个车间来说,需要进一步将分配到该车间的动力费用分配到各产品中,因企业一般不会按产品分别安装电表记录电费,因此车间的动力用电费用总额要以产品生产工时、机器工时、定额耗用量或其他标准为依据,在各种产品之间进行分配。分配公式为:

$$\text{动力费用分配率} = \text{生产车间动力费用总额} \div \text{各种产品动力费用分配标准之和}$$
$$\text{某种产品应分配的动力费用} = \text{该产品动力费用分配标准数} \times \text{动力费用分配率}$$

【例 3-3】柳林机械厂 201× 年 11 月耗电度数合计为 67 125 度,金额为 26 850 元,每度电 0.4 元。直接用于产品生产耗电 42 750 度,金额为 17 100 元,没有分产品安装电表,规定按机器工时比例分配。甲产品机器工时为 5 550 小时,乙产品机器工时为 3 000 小时。该企业设有“直接材料和动力”成本项目。甲、乙产品动力费用分配计算如下:

$$\text{动力费用分配率} = 17\ 100 \div (5\ 550 + 3\ 000) = 2$$
$$\text{甲产品动力费用} = 5\ 550 \times 2 = 11\ 100 \text{ (元)}$$
$$\text{乙产品动力费用} = 3\ 000 \times 2 = 6\ 000 \text{ (元)}$$

外购动力费用分配是通过编制外购动力(电力)费用分配表进行的,根据该分配表编制会计分录,据以登记有关总账和明细账。外购动力费用分配表格式及举例如表 3-5 所示。

表 3-5 外购动力费用分配表

201× 年 11 月

应借科目		成本或费用项目	生产工时(分配率:2)	度数(分配率:0.4)	金额(元)
基本生产	甲产品	直接材料和动力	5 550		11 100
	乙产品	直接材料和动力	3 000		6 000
	小计		8 550	42 750	17 100
辅助生产	供水	水电费		3 750	1 500
	供电	水电费		6 500	2 600
	小计			10 250	4 100

(续)

应借科目		成本或费用项目	生产工时(分配率: 2)	度数(分配率: 0.4)	金额(元)
制造费用	基本生产车间	水电费		2 500	1 000
	小计			2 500	1 000
管理费用		水电费		4 500	1 800
销售费用		水电费		1 500	600
合计		水电费		61 500	24 600

注: 度数分配率 = $26\ 850 \div 67\ 125 = 0.4$ 。

编制会计分录如下。

借: 基本生产——甲产品	11 100
——乙产品	6 000
辅助生产成本——供水	1 500
——供电	2 600
制造费用	1 000
管理费用	1 800
销售费用	600
贷: 应付账款	24 600

外购动力需要变压后才能使用的企业, 应通过“辅助生产”账户进行核算, 将外购动力费用与变压过程中发生的各项费用之和作为所供动力成本进行上述分配。

第三节 工资费用的归集与分配

一、企业工资费用的构成与控制

(一) 工资费用构成

工资费用也就是企业支付的职工薪酬, 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。按照我国《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定, 职工薪酬主要包括短期薪酬、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。

我国会计准则所指的职工: 一是指与企业订立劳动合同的所有人员, 含全职、兼职和临时职工; 二是指未与企业订立劳动合同, 但由企业任命的企业治理层和管理层人员, 如董事会成员、监事会成员等; 三是在企业的计划和控制下, 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提供服务类似的人员, 包括企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

企业职工薪酬及工资费用由以下内容具体组成。

1. 短期薪酬

短期薪酬是企业为职工提供相关服务的年度报告期间结束后需要全部予以支付的职工薪

酬。它包括职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费、医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费与职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，其他短期薪酬。

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务关系后，提供各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。离职后福利计划是指企业就职工离职后福利达成协议，或者企业为职工提供离职后福利制定的规章或办法。企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。

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、辞退福利之外的所有职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。在进行工资费用核算时，应当注意的是，企业支付给职工的劳动保护费、出差伙食补助、独生子女补助等虽然随同工资发放给职工，但它们不属于工资费用的范畴。

(二) 工资费用的控制

工资是企业产品成本的重要组成部分，为了有效控制产品成本和期间费用，应对工资费用进行多方面的控制。对工资费用的控制主要包括以下几方面的内容。

(1) 根据生产经营规模和国家有关企业工资与福利费构成规定，选择适合本企业经营特点的工资制度，编制企业会计报告期的工资费用计划。

(2) 控制工资费用的增长幅度。企业工资费用的增长幅度应低于经济收益的增长幅度，职工平均实际收入的增长幅度应低于劳动生产率的增长幅度。

(3) 实行定员、定岗责任制，合理安排劳动力，尽量减少非生产人员，实行劳动岗位的优化组合。

(4) 接受当地劳动行政部门的监督，支付职工的工资不得低于当地劳动部门规定的最低生活标准。

(5) 按照国家税法的规定，代职工缴纳个人所得税。

二、工资费用的原始记录

为了正确计算职工工资，进行工资费用的核算，必须做好工资费用核算的原始记录。企业应根据管理需要和生产工艺特点，科学、合理地确定工资费用核算所需的原始记录种类、格式及记录方式。工资费用核算的原始记录主要有考勤记录、产量和工时记录。

(一) 考勤记录

考勤记录是指登记职工出勤和缺勤时间及情况的原始记录。考勤记录既为企业计算计时

工资、加班加点工资、中夜班津贴提供依据，又为企业加强劳动管理和劳动纪律，提高出勤率和工时利用率发挥着重要的作用。考勤记录主要有考勤簿和考勤卡两种形式。

考勤簿可以根据企业具体情况，按车间、部门或班组分月设置，由考勤员根据每个职工每天的出勤和缺勤情况，逐日进行登记，月末根据考勤记录统计每个职工出勤、缺勤时间和缺勤原因，作为计算应发计时工资、加班加点工资及中夜班津贴的依据。

考勤卡应按每个职工设置，每人每月一张。考勤卡的内容与考勤簿基本相似。每个职工上班时，将考勤卡交给考勤员记录考勤，下班时再由考勤员发还给职工本人。企业和车间如果设有考勤机，职工上下班时，可以自行将考勤卡插入考勤机内，由考勤机自动打上职工上下班时间。

（二）产量和工时记录

产量和工时记录是登记工人或生产班组在出勤时间内完成的产品数量、质量和生产这些产品所耗费的工时数量的原始记录。产量和工时记录不仅是计算职工计件工资的依据，也是分配直接工资费用和其他与工时有关费用的重要依据。此外，企业还可以凭借产量和工时记录，检查生产工作计划和工时定额的完成情况，考核企业劳动生产率的高低。由于生产车间的工艺过程和生产组织的特点不同，产量和工时记录的内容、格式和登记程序也各不相同。企业采用的产量和工时记录通常有工作通知单、工序进程单和工作班产量记录等。

1. 工作通知单

工作通知单又称工票，是指以每个工人或生产班组所从事的每项工作或每道工序为对象所签发的，用以分配生产任务，记录产量和工时的原始记录。工作通知单由生产调度部门根据生产作业计划安排，在生产开始之前签发给工人或生产班组，工人或生产班组按照单内规定的生产任务领取材料进行加工。加工完成后，将加工产品数量和实用工时填入单内，连同产品一并送交质量检验员验收，由其将验收结果填入单内，并签章后才能据以计算计件工资。

由于工作通知单只能反映加工产品在个别工序上的加工过程，而不能反映加工产品连续的整个加工过程，因此它只适用于单件、小批生产的企业或车间，以及个别的、一次性的作业。

2. 工序进程单

工序进程单又称为加工路线单，是指以每一批加工产品的整个工艺流程为对象签发的，用以分配生产任务，并记录每道工序产量和工时的原始记录。工序进程单由生产调度部门根据车间生产计划、工艺技术规程、生产批别和定额消耗等资料填制签发，用以分配生产任务。

工序进程单根据产品或零件的整个加工过程，按顺序登记各道工序的实际产量和工时以及各零件的交手续。设置工序进程单有利于监督产品生产过程，正确执行规定的工艺流程，控制各道工序加工产品的数量，保证成批、均衡地组织生产。它适用于成批生产的企业或车间。

在实践中，一批产品在加工过程中往往要经过几个生产班组及车间。这样，一张工序进

程单内就要记录几个生产班组或车间工人的产量和所耗的工时，并且一个生产班组往往会同时加工几种零件，一个班组的产量和耗用的工时又分别记录在几张工序进程单内，从而显得散乱。为了集中反映一个生产班组的产量和耗用的工时，便于计算计件工资，还必须编制工作班产量记录。

3. 工作班产量记录

工作班产量记录又称工作班记录，是指按生产班组设置的，反映一个班组的工人在一个工作班内所生产的产品数量和所耗用工时的原始记录。工作班产量记录应按班组的工人分行登记。工作班开始工作前，由有关人员将工序进程单连同领用的材料、零件、半成品等一并交给操作工人，操作工人据以进行生产，工作班产量记录则由检验人员保存。操作工人完成工作任务后，将完工产品和工序进程单交班组长查点，然后转由检验人员验收，并将检验结果登记在工序进程单和工作班产量记录中。在工作班结束后，由班组长注明实际工时，经工段长和检验人员签名后，作为统计产量、工时和计算计件工资的依据。

四、工资费用的计算

工资费用的计算是企业进行工资费用归集和分配的基础，也是企业与职工之间进行工资结算的依据。工资费用的计算与企业实行的工资制度密切相关，在不同工资制度下，工资费用的计算方法有一定差别。在实务中，企业的基本工资制度有计时和计件两种形式。

（一）计时工资的计算

计时工资是根据每位职工规定的工资标准和考勤记录计算的。它又分为月薪制和日薪制两种。

1. 月薪制

月薪制是根据每位职工的月标准工资和出勤情况计算计时工资的方法。采用月薪制时，不论各月节假日是多少，职工只要是全勤，都可以取得全月的标准工资。如果职工缺勤，应按月标准工资扣除缺勤的工资。

$$\text{应付职工计时工资} = \text{月标准工资} - \text{缺勤应扣工资}$$

$$\text{缺勤应扣工资} = \text{缺勤天数} \times \text{日标准工资} \times \text{缺勤扣款比例}$$

计算缺勤应扣工资时，缺勤天数是通过考勤记录获得的，缺勤扣款比例是按照每家企业内部劳动工资管理制度对旷工、事假、病假等的规定比例操作的，关键是计算日标准工资。

$$\text{日标准工资} = \text{月标准工资} \div \text{平均每月工作日数。}$$

平均每月工作日数有两种计算方法：一种是按法定工作日计算： $(365-104)$ （休息日） -11 （法定节假日） $\div 12 = 20.83$ （天）；另一种是按日历天数计算： $360 \div 12 = 30$ （天）。按日历天数即30天计算时，由于节假日、节假日也含有工资，当连续缺勤期间含有节假日、节假日时，也应按缺勤日数计算，予以扣发工资。在两种计算方法中，按法定工作日计算更为合理、简便，因此在实务中采用得比较普遍。

【例 3-4】柳林机械厂行政管理部门职工陈红的月标准工资为 8 000 元，王江的月标准工

资为 5 400 元。11 月的考勤记录反映陈红病假 2 天，王江事假 3 天。陈红的病假应扣工资折扣率为 20%。该企业按法定工作日计算日标准工资，请计算应付职工计时工资。

$$\text{陈红日标准工资} = 8\,000 \div 20.83 = 384.06 \text{ (元)}$$

$$\text{应付陈红计时工资} = 8\,000 - 384.06 \times 2 \times 20\% = 7\,846.38 \text{ (元)}$$

$$\text{王江日标准工资} = 5\,400 \div 20.83 = 259.24 \text{ (元)}$$

$$\text{应付王江计时工资} = 5\,400 - 259.24 \times 3 = 4\,622.28 \text{ (元)}$$

日标准工资除了用于计算职工缺勤应扣工资外，还用于计算职工的加班加点工资。

按月薪制计算应付职工计时工资时，是采用缺勤扣款的方法计算的，由于多数职工为全勤，因此计算起来较为简捷。

2. 日薪制

日薪制是根据每位职工日标准工资和出勤情况计算计时工资的方法。计算公式如下：

$$\text{应付职工计时工资} = \text{日标准工资} \times \text{出勤天数} + \text{缺勤应得工资}$$

按日薪制计算应付职工计时工资时，由于每个月份的实际天数不同，职工的出勤天数也不同，因此每个月都要计算，工作量较大，我国企业中较少采用日薪制。

【例 3-5】柳林机械厂临时职工陈华的日标准工资是 90 元，6 月出勤天数为 24 天，请病假 2 天，陈华的病假按公司规定，应扣工资折扣率为 30%，计算应付职工计时工资。

$$\text{应付职工计时工资} = 90 \times 24 + 90 \times 2 \times (1 - 30\%) = 2\,286 \text{ (元)}$$

(二) 计件工资的计算

计件工资是根据工作班产量记录或工作通知单登记的产量，乘以规定的计件单价计算的工资。由于产量中既有合格品又有废品，因此需要对废品进行分析。

废品按照产生原因有料废和工废两种。料废是指因原材料质量不合格而产生的废品。很显然料废是客观原因造成的，因此对于加工完毕后检验时发现的料废可以同合格品一样计算计件工资；对于加工过程中发现的料废，则应根据生产工人完成的定额工时计算其计件工资。

工废是指因工人操作不当等过失原因而产生的废品。很显然工废是主观原因造成的，不但不能计算计件工资，还应当根据具体情况对当事人处以罚款。

计件单价是根据加工单位产品的定额工时乘以依据该加工产品的加工等级计算的小时标准工资得出的。

【例 3-6】柳林机械厂甲产品规定车工的加工等级为三级，三级车工的小时标准工资为 16.56 元。甲产品单位定额工时为 10 分钟。工人陈林 11 月加工甲产品 1 100 件，其中合格品为 1 086 件，料废 8 件，工废 6 件。料废中有 5 件是加工完成后检验时发现的，3 件是加工过程中发现的。3 件料废共完成定额工时 15 分钟。则计算甲产品的计件单价和应付陈林 11 月计件工资如下：

$$\text{甲产品计件单价} = 16.56 \times 10 \div 60 = 2.76 \text{ (元)}$$

$$\text{应付陈林 11 月计件工资} = (1\ 086 + 5) \times 2.76 + 15 \div 60 \times 16.56 = 3\ 015.3 \text{ (元)}$$

五、工资费用的归集和分配

(一) 工资费用的归集

1. 工资费用的结算

企业在分别计算应付职工计时工资或计件工资后,应根据已确定的每位职工工资性津贴和补贴、奖金等,计算每位职工的应发工资。计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{应发工资} &= \text{应付职工计时工资} + \text{应付职工计件工资} + \text{工资性津贴和补贴} \\ &\quad + \text{奖金} + \text{其他工资} \end{aligned}$$

企业向职工支付工资薪酬时,还要随同工资支付给职工工资性津贴,如房贴、车贴等,并扣除职工应交的住房公积金、养老保险等代扣款项。因此,工资费用的结算就是企业与职工之间以工资为主的有关费用与代扣款项的结算。在结算时应根据有关资料,计算职工实发工资金额。计算公式如下:

$$\text{实发工资} = \text{应发工资} - \text{缺勤工资} - \text{代扣款项}$$

在实际工作中,企业是通过编制工资结算表来结算工资费用的。工资结算表是分车间或部门编制的,一式三联。一联裁成工资条,连同实发金额一并发给职工,便于其进行核对;一联经职工签收后作为工资费用结算和发放的原始凭证,由财会部门入账;一联由劳动工资部门留存,作为统计劳动工资的依据。

2. 工资费用的归集

工资结算表是按照车间或部门编制的。为了全面反映企业工资结算情况,便于进行工资费用的分配,需要将各车间或部门编制的工资结算表进一步汇总后编制工资结算汇总表。

(二) 工资费用的分配

企业归集的工资费用应按工资费用发生的车间、部门及人员进行分配。

在基本生产车间工人工资中,计件工资属于直接计入费用,应直接记入“基本生产”账户所属明细账户;计时工资、工资性津贴和补贴、奖金以及特殊情况下支付的工资属于间接计入费用,需要按生产工时比例等分配标准分配后再记入“基本生产”账户所属各明细账户。归集的基本生产车间管理人员的工资应记入“制造费用”账户,归集的辅助生产车间人员的工资应记入“辅助生产”账户,归集的销售部门人员的工资应记入“销售费用”账户,归集的行政管理部门人员的工资应记入“管理费用”账户。工资费用的分配一般是在工资结算汇总表上进行的。

在对基本生产车间工人工资中的间接计入产品成本的工资费用进行分配时,可以采用实际生产工时比例分配法,也可以采用定额工时比例分配法。企业可以根据具体情况选用。间接计入产品成本的工资费用分配的公式如下:

$$\begin{aligned} \text{生产工人工资费用分配率} &= \text{各种产品应负担的生产工人工资费用总额} \\ &\quad \div \text{各种产品实际生产(定额)工时之和} \end{aligned}$$

某种产品应分配的生产工人工资 = 该种产品实际生产(定额)工时
× 生产工人工资费用分配率

【例 3-7】柳林机械厂生产甲、乙两种产品，生产工人的计件工资分别为：甲产品 30 000 元，乙产品 20 000 元。甲、乙产品的计时工资共计 320 000 元。甲、乙产品的生产工时分别为 25 000 小时和 15 000 小时。

(1) 按生产工时比例分配计算如下：

$$\text{工资费用分配率} = 320\,000 \div (25\,000 + 15\,000) = 8$$

$$\text{甲产品分配工资费用} = 25\,000 \times 8 = 200\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{乙产品分配工资费用} = 15\,000 \times 8 = 120\,000 \text{ (元)}$$

(2) 编制工资费用分配表如表 3-6 所示。

表 3-6 工资费用分配表

201×年11月

单位：元

应借科目	成本或费用项目	直接计入	分配计入			工资费用合计	职工福利费分配数(14%)	
			生产工时(小时)	分配率	分配金额			
基本生产	甲产品	直接人工	30 000	25 000	8	200 000	230 000	32 200
	乙产品	直接人工	20 000	15 000	8	120 000	140 000	19 600
	小计		50 000	40 000		320 000	370 000	51 800
辅助生产	供水	职工薪酬	1 200				1 200	168
	供电	职工薪酬	6 200				6 200	868
	小计		7 400				7 400	1 036
制造费用	基本生产车间	职工薪酬	3 500				3 500	490
	小计		3 500				3 500	490
管理费用		职工薪酬	60 000				60 000	8 400
销售费用		职工薪酬	30 000				30 000	4 200
合计			150 900			320 000	470 900	65 926

(3) 编制会计分录。

借：基本生产——甲产品	230 000
——乙产品	140 000
辅助生产成本——供水	1 200
——供电	6 200
制造费用	3 500
管理费用	60 000
销售费用	30 000
贷：应付职工薪酬	470 900

六、职工福利费的分配

职工福利费是指企业用于职工医疗、卫生、生活困难补助和集体福利设施等方面的费

用。职工福利费是企业根据国家规定除了支付给职工个人工资以外，还必须承担的职工福利方面的义务，是对职工劳动补偿的辅助形式。

企业发生职工福利费时，同工资费用一样应按照职工所在工作岗位分别计入产品成本和期间费用。凡是生产车间工人的，可以参照生产车间工资费用的大小分配给各种产品，记入“基本生产”账户；凡是生产车间管理人员的，应记入“制造费用”账户；凡是辅助生产车间人员的，应记入“辅助生产”账户；凡是行政管理人员的，应记入“管理费用”账户。

由于发生的职工福利费同工资费用一样，最终都要计入企业成本、费用，而且都是在会计报告期末分配计入的，为了简化费用分配表编制，也可以将工资费用分配表和职工福利分配表合二为一编在一张分配表上。

例 3-7 数据的职工福利分配会计分录如下。

借：基本生产——甲产品	32 200
——乙产品	19 600
辅助生产成本——供水	168
——供电	868
制造费用	490
管理费用	8 400
销售费用	4 200
贷：应付职工薪酬	65 926

第四节 折旧费用的归集与分配

折旧费用是指固定资产由于使用、磨损而转移到产品成本和期间费用中的价值，在自动化程度比较高的制造企业中，机器设备、房屋建筑物的折旧都比较多，需要正确、合理地选择折旧方法，计算折旧费用。

一、折旧费用的计算

（一）计提折旧的范围

我国《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定，除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧。

- （1）已经提足折旧但仍继续使用的固定资产。
- （2）按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

（二）折旧计算方法

折旧计算方法很多，由于折旧计算方法的选择会直接影响企业成本、费用的计算，也会影响企业的利润和纳税，因此企业应选择适当的折旧方法。折旧方法一经确定，不得随意变更。常用的折旧方法有以下四种。

1. 平均年限法

平均年限法又称直线法，是将固定资产的应计提折旧额均衡地分摊到预计使用年限各期的一种折旧方法。计算公式如下：

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率}) \div (\text{预计使用年限} \times 12)$$

在实践中，为了简化计算，可采用分类折旧率计算方法，将物理特征相似、使用年限大致相同的固定资产归为一类，计算其分类折旧额。计算公式如下：

$$\text{年分类折旧率} = \text{全年应提该类固定资产折旧额} \div \text{该类固定资产原值总额}$$

$$\text{分类固定资产月折旧额} = \text{该类固定资产原值总额} \times \text{年分类折旧率} \div 12$$

采用平均年限法，各年（月）的折旧费用是相等的。该方法一般适用于经常使用、各期使用均衡的固定资产。

【例 3-8】柳林机械厂的一台 A 设备采用直线法计算折旧。该设备原始价值为 100 000 元，预计使用 5 年，预计净残值为 2 000 元。

$$\text{每年计提折旧额} = (100\,000 - 2\,000) \div 5 = 19\,600 \text{ (元)}$$

2. 工作量法

工作量法是指根据实际工作量计提折旧额的一种折旧方法。计算公式如下：

$$\text{单位工作量折旧额} = \text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计工作总量}$$

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

采用该方法，各期的折旧费用是不相等的。该方法一般适用于各期使用程度不均衡的固定资产。

【例 3-9】柳林机械厂的一台机械按工作量法计算折旧。原始价值 120 000 元，预计净残值率为 3%，预计可工作 20 000 个台班时数。该设备投入使用后第一年的实际工作台班时数为 7 000 小时。则：

$$\text{第一年折旧额} = 120\,000 \times (1 - 3\%) \times 7\,000 \div 20\,000 = 40\,740 \text{ (元)}$$

3. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是根据各年固定资产期初账面净值和双倍的直线法折旧率（不考虑残值）计提各年折旧额的一种折旧方法。计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用年限}$$

$$\text{年折旧额} = \text{固定资产期初账面净值} \times \text{年折旧率}$$

$$\text{月折旧额} = \text{年折旧额} \div 12$$

采用这种方法计提折旧，应在固定资产预计使用年限的最后两年内平均分摊应计提折旧额与累计已提折旧额的差额，此时考虑预计净残值。

采用双倍余额递减法，在固定资产的早期多提折旧，后期少提折旧，折旧费用逐年递减，这种方法属于加速折旧法。在我国，加速折旧法一般在电子工业、汽车工业、生产“母机”的机器制造业等行业使用得较多。

【例 3-10】柳林机械厂的—台 A 设备采用双倍余额递减法计算折旧。该设备原始价值为 100 000 元，预计使用 5 年，预计净残值为 2 000 元。

$$\text{第一年：折旧额} = 100\,000 \times \frac{2}{5} = 40\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{第二年：折旧额} = (100\,000 - 40\,000) \times \frac{2}{5} = 24\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{第三年：折旧额} = (100\,000 - 40\,000 - 24\,000) \times \frac{2}{5} = 14\,400 \text{ (元)}$$

$$\text{第四、五年：折旧额} = (100\,000 - 40\,000 - 24\,000 - 14\,400 - 2\,000) \div 2 = 9\,800 \text{ (元)}$$

4. 年数总和法

年数总和法是将固定资产的原值减去预计净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数（即年折旧率）来计算各年折旧额的一种折旧方法。这个分数的分子代表固定资产尚可使用的年数，分母代表使用年数的总和。计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{年折旧率} &= \frac{\text{尚可使用年数}}{\text{预计使用年限的年数总和}} \times 100\% \\ &= (\text{折旧年限} - \text{已使用年限}) \div [\text{折旧年限} \times (\text{折旧年限} + 1) \div 2] \end{aligned}$$

$$\text{年折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率}$$

这种方法与双倍余额递减法相似，也属于加速折旧法。

【例 3-11】柳林机械厂的—台生产设备采用年数总和法计算折旧。该设备原始价值为 100 000 元，预计使用 5 年，预计净残值为 3 100 元。计算第一年计提折旧额。

$$\begin{aligned} \text{第一年：年折旧率} &= \frac{5}{1+2+3+4+5} = \frac{1}{3} \\ \text{年折旧额} &= (100\,000 - 3\,100) \times \frac{1}{3} = 32\,300 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(三) 本月应提折旧额的计算

企业在具体计提固定资产折旧时，应以月初应提折旧的固定资产账面原值为依据，即当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起停止计提折旧。因此，企业各月计提折旧时，可以在上月计提折旧的基础上对上月固定资产的增减变动情况进行调查后计算本月应计提的折旧额。本月应计提折旧额的计算公式表示如下：

$$\begin{aligned} \text{本月应计提折旧额} &= \text{上月计提折旧额} + \text{上月增加固定资产应计提折旧额} \\ &\quad - \text{上月减少固定资产应计提折旧额} \end{aligned}$$

二、折旧费用的分配

折旧费用应按固定资产使用的车间、部门分别计入“辅助生产”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等明细账的“折旧费”费用项目。

企业折旧费的分配一般通过编制折旧费用分配表进行，其格式如表 3-7 所示。

【例 3-12】柳林机械厂的折旧费用分配表如表 3-7 所示。

表 3-7 折旧费用分配表

企业名称：柳林机械厂

201×年11月

单位：元

应借账户	车间部门	10月份固定 资产折旧额	10月份增加固定 资产折旧额	10月份减少固定 资产折旧额	11月份固定 资产折旧额
辅助生产	供水车间	1 000	100	200	900
	供电车间	1 900	200	100	2 000
	小计	2 900	300	300	2 900
制造费用	基本生产车间	1 000	200	450	750
销售费用	销售部门	1 200	100	200	1 300
管理费用	行政管理部門	1 300	1 000	700	1 600
合计		6 400	1 600	1 650	6 550

根据折旧费用分配表中 11 月份的折旧额，可以做折旧费用分配的会计分录如下。

借：辅助生产——供水车间	900
——供电车间	2 000
制造费用	750
管理费用	1 300
销售费用	1 600
贷：累计折旧	6 550

第五节 其他要素费用的归集与分配

在制造企业中，除燃料、动力、工资与福利费、折旧费用之外，其他要素费用还包括利息费用、税费支出、跨期费用和其他费用。

一、利息费用的归集和分配

制造企业要素费用中的利息费用不是产品成本的组成部分，而是企业财务费用的一个费用项目。

按照我国企业会计准则规定，企业在生产经营期间发生的各种借款利息，除了为构建固定资产所发生的借款利息外，其他借款均应在发生当期确认为费用，直接计入当期损益。企业为构建固定资产而借入的专门借款，以及在因固定资产建造过程中占用的一般借款所发生的借款利息，应在满足资本化条件后，对在所构建的固定资产达到可使用状态前发生的，应予以资本化计入所购建固定资产成本，对在达到可使用状态后发生的，应当于发生时直接计入“财务费用”。

在实务中，短期借款的利息一般按季度结算支付，在实际支付时，借记“财务费用”“在建工程”等账户，贷记“银行存款”账户。长期借款利息一般到期连同本金一起支付，按照权责发生制，应当分期计提应付利息，计提利息时借记“财务费用”“在建工程”等账户，贷

记“长期借款”账户。

二、税费支出的归集与分配

制造企业要素费用中的税费支出，是指计入税金及附加的各种税费。这部分税费支出不是产品成本的组成部分。

这些税费都需要预先计算应纳税额，然后缴纳。这些税费应当通过“应交税费”账户核算。在算出应交税费时，应借记“税金及附加”总账和所属明细账，贷记“应交税费”账户；在缴纳税费时，借记“应交税费”账户，贷记“银行存款”账户。

三、跨期费用的归集与分配

“待摊费用”与“预提费用”两者的发生与支付并不是同时的，所以在计算每期产品成本时就需要格外注意。

注意：当预提金额很小的时候，可以不按照预提费用核算，而是直接算成支付期的费用。

【例 3-13】柳林机械厂 201× 年支付生产车间机床修理费 20 000 元，计划在 20 个月内进行摊销。

支付当月编制如下分录。

借：长期待摊费用	20 000	
贷：银行存款		20 000

此 20 个月都编制如下分录。

借：管理费用	1 000	
贷：长期待摊费用		1 000

四、其他费用的归集与分配

要素费用中的其他费用是指除了前面所述各要素费用以外的费用，包括邮电费，租赁费，印刷费，图书、资料、报刊、办公用品订购费，试验检验费、排污费，差旅费，午餐补助费，交通费补贴，保险费，职工技术培训费等。

这些费用都没有专门设立成本项目，应该在费用发生以后，根据有关付款凭证等，按照费用发生的车间、部门和用途进行归类、汇总后编制其他费用汇总表。

【例 3-14】柳林机械厂 201× 年 11 月的其他费用汇总表如表 3-8 所示。

表 3-8 其他费用汇总表

柳林机械厂

201× 年 11 月

单位：元

应借账户	车间或部门	间接计入工资费用					合计	
		办公费	差旅费	外部运输费	广告费	租赁费		其他
辅助生产	供水车间	300	500				200	1 000
	供电车间	1 700	3 000				1 200	5 900

(续)

应借账户	车间或部门	间接计入工资费用						合计
		办公费	差旅费	外部运输费	广告费	租赁费	其他	
辅助生产	小计	2 000	3 500				1 400	6 900
制造费用	基本生产车间	800		600			650	2 050
管理费用	行政管理车间	1 000	5 800	600		1 000	2 800	11 200
销售费用	产品销售车间	340	2 900	2 100	2 800		1 200	9 340
	合计	4 140	12 200	3 300	2 800	1 000	6 050	29 490

编制会计分录如下。

借：辅助生产——供水车间	1 000
——供电车间	5 900
制造费用	2 050
管理费用	11 200
销售费用	9 340
贷：银行存款	29 490

制造企业的各种要素费用经过以上分配，已经按照费用的用途分别记入“基本生产”“辅助生产”“制造费用”“管理费用”“销售费用”等账户的借方。其中记入“基本生产”“辅助生产”账户借方的费用，已经分别记入各有关产品成本明细账的“直接材料”“直接人工”成本项目。这就是说，通过上述要素费用的归集和分配，已经将计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用界限划分清楚。下一章将继续讨论其他三个费用界限的划分。

思考题

1. 材料分为哪几类？材料采用实际成本计价方式和采用计划成本计价方式的区别是什么？
2. 在委托加工材料中，增值税计入材料成本吗？

课后习题

一、单选题

1. 企业为生产产品发生的原料及主要材料的耗费，应通过（ ）账户核算。
A. 基本生产成本 B. 辅助生产成本 C. 管理费用 D. 制造费用
2. 在月末编制材料费用分配表时，对于退料凭证的数额，可采取（ ）的方式。
A. 冲减有关成本费用 B. 从下月领料数中扣除
C. 从当月领料数中扣除 D. 不需考虑
3. 用来核算企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用的账户是（ ）。
A. 基本生产成本 B. 制造费用 C. 管理费用 D. 财务费用
4. “基本生产成本”月末借方余额表示（ ）。

- A. 本期发生的生产费用
B. 完工产品成本
C. 月末在产品成本
D. 累计发生的生产费用
5. 下列关于材料费用的分配说法错误的是()。
- A. 直接产品生产的材料费用直接计入“生产成本”科目
B. 生产车间一般耗用的材料费用计入“制造费用”科目
C. 企业行政管理部门一般耗用的材料费用计入“管理费用”科目
D. 直接用于各种产品生产的材料费用, 如果金额较小, 可全部计入“制造费用”科目
6. 生产产品领用的一次性摊销的专用工具应记入()账户。
- A. 直接材料
B. 辅助生产成本
C. 制造费用
D. 管理费用
7. 核算每个职工的应得计件工资, 主要依据()的记录。
- A. 工资卡片
B. 考勤记录
C. 产量工时记录
D. 工资单
8. 下列各项中, 不属于工资总额内容的是()。
- A. 奖金
B. 工资性津贴和补助
C. 劳动保护费
D. 加班加点工资
9. 福利部门人员的工资费用与按福利部门人员工资计提的福利费应分别记入()账户的借方和贷方。
- A. “管理费用”和“应付职工薪酬”
B. “应付职工薪酬”和“管理费用”
C. “管理费用”
D. “应付职工薪酬”
10. 下列关于待摊费用和预提费用的说法错误的是()。
- A. 待摊费用是资产类科目, 预提费用是负债类科目
B. 待摊费用是负债类科目, 预提费用是资产类科目
C. 待摊费用是企业已经支付但应由本期和以后各期负担的各项费用
D. 预提费用是已经受益, 但尚未支付, 需要预先提取计入成本费用的支出
11. 甲、乙两种产品的重量不同, 材料单位消耗量基本相同, 企业没有制定材料单位消耗定额, 材料领用时未能区分每种材料的消耗量, 则对甲、乙产品共同消耗的材料费用, 可以作为分配标准的是()。
- A. 完工产品的重量
B. 完工产品的数量
C. 每种产品的材料消耗定额
D. 每种产品的实际材料消耗量
12. 在实际成本计价时, 使期末结存材料价值接近市价的材料计价方式是()。
- A. 先进先出法
B. 后进先出法
C. 加权平均法
D. 个别计价法
13. 王某去年8月参加工作(病假扣发比例为40%), 月标准工资为418元, 本月日历天数为31天, 出勤19天, 双休日8天, 病假4天(含双休日1天)。按月薪制计算, 该企业按日历天数计算日标准工资, 天数为20.9天, 则本月应付王某的计时工资是()。
- A. 386元
B. 394元
C. 396元
D. 418元
14. 季某本月生产甲零件2000只, 其中合格品1950只, 工废品30只, 料废品20只。本月季某计算计件工资的甲零件数量是()。
- A. 2000
B. 1980
C. 1970
D. 1950

二、多选题

1. 应计入产品成本的各种材料费用, 按其用途进行分配, 应记入的账户有()。

- A. 管理费用 B. 基本生产成本 C. 制造费用 D. 财务费用
2. 下列属于生产要素费用的有()。
- A. 外购材料 B. 外购燃料与动力 C. 工资及福利费 D. 固定资产折旧费用
3. 要素费用中的税金包括()。
- A. 房产税 B. 增值税 C. 印花税 D. 所得税
4. 下列支出在发生时直接确认为当期费用的是()。
- A. 行政人员工资 B. 支付的本期广告费用
C. 预借差旅费 D. 固定资产折旧费
5. “财务费用”账户核算的内容包括()。
- A. 财会人员工资 B. 利息支出
C. 汇兑损益 D. 财务人员业务培训费
6. 计提固定资产折旧, 应借记的账户可能是()。
- A. 基本生产成本 B. 辅助生产成本 C. 制造费用 D. 固定资产
7. 下列固定资产中不计提折旧的有()。
- A. 未使用的房屋和建筑物 B. 不使用的固定资产
C. 提前报废的固定资产 D. 以经营租赁方式租入的固定资产
8. 用于几种产品生产的共同耗用材料费用的分配, 常用的分配标准有()。
- A. 工时定额 B. 生产工人工资 C. 材料定额费用 D. 材料定额消耗量
9. 根据有关规定, 下列不属于工资总额内容的是()。
- A. 退休工资 B. 差旅费 C. 福利人员工资 D. 长病假人员工资
10. 下列固定资产中, 其折旧额应作为产品成本构成内容的是()。
- A. 生产车间设备 B. 企业管理部门房屋
C. 生产用设备 D. 专设销售机构用卡车
11. 以下各账户归集的支出, 最终可能由产品成本负担的是()。
- A. 辅助生产成本 B. 制造费用 C. 待摊费用 D. 预提费用
12. 计算计时工资时, 要考虑的因素有()。
- A. 月标准工资 B. 出勤记录 C. 缺勤情况及性质 D. 职工工龄
13. 使当期生产费用与当期完工产品不一致的原因有()。
- A. 存在期初在产品 B. 存在月末产品
C. 既有期初在产品又有月末在产品 D. 没有在产品

三、判断题

1. 在任何情况下, 本月实发工资都等于本月应发工资。 ()
2. 一个要素费用按经济用途可能计入几个成本项目, 一个成本项目可以归集同一经济用途的几个要素费用。 ()
3. 预提费用是指企业预先支出但应由本期和以后各期分别负担的费用。 ()
4. 基本生产车间发生的各种费用均应直接记入“基本生产成本”账户。 ()
5. 企业固定资产折旧费应全部计入产品成本。 ()
6. 不设“燃料和动力成本”项目的企业, 其生产消耗的燃料可计入“直接成本”项目。 ()

7. 计件工资只能按职工完成的合格品数量来以计件单价计算发放。 ()
8. 外购动力费用通常是先分配计入有关的成本费用,再支付价款的。 ()
9. 计算集体计件工资时,分配率通常以计时工资为分配依据。 ()

四、简答题

1. 简述费用要素归集与分配的一般原则。
2. 低值易耗品的摊销方法有几种?每种摊销方法有何特点?
3. 原材料费用的分配方法有哪几种?试比较分析。
4. 外购动力费用的分配有何特殊性?
5. 简述职工薪酬中的职工福利费的开支范围。

五、综合题

1. 某车间生产甲、乙两种产品,共消耗原材料6 000千克,单价为10元/千克。本月投产甲产品200件,乙产品500件。甲产品单位消耗定额10千克,乙产品单位消耗定额6千克。
【要求】采用材料定额耗用量的比例分配甲、乙产品应承担的材料费用。
2. 职工张三3月份加工甲、乙两种产品,其中加工甲产品220件、乙产品330件。验收时发现甲产品有废品22件,其中料废17件,工废5件;乙产品有废品11件,其中料废8件,工废3件。该职工的小时工资率为8元,甲产品的定额工时为3小时,乙产品的定额工时为4小时。
【要求】根据上述资料,计算张三3月份的应付计件工资。
3. 某企业总电表记录表明当月耗用电量51 200度,每度电价1元。各分电表记录如下:基本生产车间生产产品用电34 000度,车间照明用电500度,机修车间用电8 000度,锅炉车间用电5 000度,企业办公用电2 500度。
【要求】根据上述资料,进行外购动力费用的分配,并编制相应的会计分录。
4. 某企业一生产小组有4个职工,3月份共生产甲产品750件,每件产品的计价单价为12元。4个职工的工作天数分别为:A职工21天,B职工22天,C职工23天,D职工24天。
【要求】根据上述资料,计算该小组计件工资,并按实际工作天数计算每个职工的计件工资。
5. 某企业3月生产的甲、乙两种产品共同耗用A、B两种原材料,耗用量无法按产品直接划分。具体资料如下:①甲产品投产500件,原材料消耗定额为A材料16千克,B材料6千克;②乙产品投产300件,原材料消耗定额为A材料10千克,B材料8千克;③甲、乙两种产品实际消耗总量为:A材料8 232千克,B材料4 120千克;④材料实际单价为A材料10元/千克,B材料8元/千克。
【要求】根据定额消耗量的比例,分配甲、乙两种产品原材料费用,填入表3-9,并编制会计分录。

表 3-9 原材料费用分配表

原材料		A 材料	B 材料	原材料实际成本
甲产品 投产()件	消耗定额(千克)			
	定额消耗量(千克)			

(续)

原材料		A 材料	B 材料	原材料实际成本
乙产品 投产()件	消耗定额(千克)			
	定额消耗量(千克)			
定额消耗总量(千克)				
实际消耗总量(千克)				
消耗量分配率				
实际消耗量的分配	甲产品(千克)			
	乙产品(千克)			
原材料实际单位成本				
原材料费用(元)	甲产品			
	乙产品			
	合计			

6. 某企业基本车间生产甲、乙两种产品,3月份计件工资为35 600元,其中用于甲产品20 600元,用于乙产品15 000元。应发计时工资、工资性津贴和补贴、奖金等属于间接费用,共35 000元,按产品的实际生产工时分配。甲产品耗用6 000工时,乙产品耗用4 000工时。职工福利费按工资费用的14%计提。其他部分信息如表3-10所示。

【要求】

- (1) 计算间接工资费用分配率。
- (2) 补充编制工资费用分配表(见表3-10)。
- (3) 编制相应的会计分录。

表 3-10 工资费用分配表

金额单位:元

应借账户	成本或费用项目	直接计入 费用	间接计入工资费用			工资费用 合计	计提职工 福利费
			生产工时	分配率	分配金额		
基本生产	甲产品	直接人工	20 600	6 000			
	乙产品	直接人工	15 000	4 000			
	小计		35 600	10 000			
辅助生产	供水	直接人工	4 000				
	供电	直接人工	3 000				
	小计		7 000				
制造费用	工资	2 500					
销售费用	销售机构经费	2 200					
管理费用	公司经费	6 500					
合计			53 800				