

对企业制造费用核算处理的探微

2011-08-09 16:23:59

凌桂诗

(广西右江矿务局, 广西 石江 5301001)

摘要: 企业制造费用是指企业为生产发展(或提供产品、劳务等)而发生的应当计入产品成本, 但却没有专设成本项目的各项间接生产费用。由于“制造费用”核算时涉及的账户具有较大的灵活性, 因此在会计处理中不容易把握。本文从制造费用的特征入手, 阐述了制造费用的实质, 并就其具体核算涉及的归集及分配转出环节加以探讨。

关键词: 企业成本; 制造费用; 核算处理; 方法要点

一、企业制造费用的特点及内容

1、制造费用的特点

- (1) 大部分制造费用都是为生产产品而发生的间接费用;
- (2) 大部分制造费用与产品的生产工艺没有直接联系;
- (3) 有部分制造费用是为直接生产产品而发生的, 但管理上不要求或不便于单独核算, 因而没有专设成本项目的费用、如机器设备的折旧费、修理费、租赁费和保险费, 以及设计制图费、试验检验费等,

2. 制造费用的项目内容

制造费用的主要项目包括: 生产单位管理人员的工资及福利费; 车间生产用房屋及机器设备的折旧、修理费, 租赁费(不包括融资租入固定资产的租赁费)和保险费; 车间用照明费、水电费和机物料消耗、办公费、取暖费、差旅费、运输费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、低值易耗品摊销、季节性停工和生产用固定资产修理期间的停工损失、在产品盘亏、毁损和报废(减盘盈)等。

二、制造费用的归集

制造费用的归集是通过设置“制造费用”总账账户进行的, 该账户属于集合分配账户, 借方归集月份内发生的全部制造费用, 贷方反映费用的分配, 除季节性生产企业外, 月末本账户一般无余额。为了分别反映各车间或其他各生产单位制造费用的发生情况, 可在“制造费用”账户下设置“基本生产制造费用”和“辅助生产制造费用”两个二级明细账户, 并在此基础上, 分别按车间别设置制造费用明细账户, 并按费用项目设置专栏, 详细归集各项费用的发生及分配情况。如果按第一种方法在“制造费用”账户下, 设置“基本生产制造费用”和“辅助生产制造费用”两个二级明细账户, 那么, 凡属辅助车间发生的制造费用, 均应在“辅助生产制造费用”二级明细账户内予以归集。

当费用发生时, 借记“制造费用——辅助生产制造费用”账户, 贷记有关资产类账户。当费用分配时, 借记“辅助生产成本”账户, 贷记“制造费用——辅助生产制造费用”账户。“制造费用”账户在作出上述期末结转之后, 其借方余额属于基本生产制造费用。因此, 平时基本生产制造费用发生时, 已经作出借记“制造费用——基本生产制造费用”账户, 贷记有关账户的记录。在这种情况下, 凡属基本生产制造费用均按基本生产车间别, 分别计入有关三级明细账户, 用以归集基本生产车间制造费用。如果按第二种方法, “制造费用”总账账户之下, 不设立“辅助生产制造费用”二级明细账户, 那么, “制造费用”总账账户只反映基本生产车间发生的制造费用。可在“制造费用”总账账户之下, 按基本生产车间别设置二级明细账户即可, 用以归集本车间制造费用。至于辅助车间发生的制造费用, 可直接计入辅助生产成本。这样, “制造费用”总账账户及其所属二级明细账户, 均反映基本生产车间制造费用。

正确归集制造费用, 应注意分清以下几种费用界限: ①正确区分制造费用与期间费用的界限; ②正确区分直接费用与间接费用的界限; ③正确区分不同月份制造费用的界限; ④正确区分不同生产单位发生的费用界限; ⑤正确区分不同明细项目的制造费用界限。

三、制造费用的分配

通过“制造费用”账户归集的制造费用, 月末必须按一定的分配标准、采用一定的方法, 按各成本

计算对象受益的比例进行分配。制造费用的分配是否合理、正确，对保证产品成本计算的正确性有着密切的关系。合理分配制造费用的关键在于正确选择分配标准。

1、选择分配标准的原则

(1)选择分配标准应具有“共有性”，所谓分配标准的共有性，是指分配标准应是各分配对象所共有的因素。

(2)分配标准应能体现“比例性”，所谓分配标准的比例性，是指分配标准与制造费用之间存在着一定的比例关系。

(3)分配标准应具备可取性和可计量性，所谓分配标准的可取性和可计量性，是指分配标准的资料应该是比较容易取得的，并且是可以进行客观计量的，最好是现存的统计资料或会计资料。

(4)分配标准应具有相对稳定性，由于选择的分配标准不同，分配的结果也不会相同。因此，为了便于对各期成本进行比较分析，分配标准不应经常变动，应该保持相对稳定。

2、制造费用的分配方法

分配制造费用的方法主要有：①按生产工人工资分配；②按生产工人工时分配；③按机器工时分配；④按耗用原材料的数量或成本分配；⑤按直接成本分配；⑥按产品产量分配；⑦按产品产值分配。

(1)按生产工人工资分配

这是按计入各种产品成本的生产工人实际工资的比例分配制造费用的方法。由于工资费用分配表中有着现成的生产工人工资的资料，因而采用这一分配法，核算工作较简便。这种方法适用于那些生产相同数量而耗用的工资费用相差不多的产品，否则会影响分配的合理性。

(2)按生产工人工时分配

这种方法是各产品所消耗的生产工人的实际工时数作为分配标准，按生产工时比例分配制造费用。生产工人的工时资料可从产量工时原始记录中取得，如果产品的工时定额比较准确，制造费用也可按生产工人定额工时的比例分配。

(3)按机器工时分配

这种方法是按各产品所耗机器工时的比例来分配制造费用，由于机器的大小和工作效率不尽相同，因此有些制造费用与机器工时的“比例性”较差，选择此方法时应慎重考虑。

(4)按耗用原材料的数量或成本分配

这种方法是各产品所耗用的直接材料或成本作为分配标准，在一般的企业中，制造费用与直接材料的数量或成本的依存关系并不是很密切，所以采用这种分配方法的较少。

(5)按直接成本分配

这种方法是各产品所耗的原材料、燃料、动力、生产工人工资以及应提取的福利费之和作为分配标准。采用这种分配方法似乎既考虑了直接材料成本因素，也考虑了直接工资因素以及其他成本项目的因素，几方都已兼顾，而实际上直接材料成本和直接工资成本以及其他成本项目成本对制造费用影响的程度并不一致，所以分配结果的客观性较差，一般较少采用。

(6)按产品产量分配

这种方法是各产品产量作为分配标准来分配制造费用，由于产品产量的资料容易取得，因而采用这一分配方法核算工作较简便，这种方法适用于那些生产工序和所耗用的工时都差不多的产品。

(7)按产品产值分配

这种方法是各产品产值作为分配标准来分配制造费用。由于产品产值的资料也容易取得，因而采用这一分配方法，核算工作也比较简便；而且比“按产品产量分配”更具有优越性，因为在同一个企业内所生产的产品，其生产工序和所耗的工时都不一定相同，有些产品工序较多，耗用的人力和工时也较多，其售价也较高；有些产品工序较少，耗用的人力和工时也较少，其售价也较低。如果按产量来分配制造费用，有可能出现：工序较多、售价较高的产品分配的制造费用较少（因为在同一时间内生产的产品数量少）；而工序较少、售价较低的产品却分配的制造费用较多，有可能出现分配的制造费用远大于产品售价的现象（因为在同一时间内生产的产品数量多），从而影响成本的正确计算。因此，采用按产品产值分配制造费用，能克服按产品产量分配制造费用的不足，从而使制造费用分配得更加合理。

总之，不论采用哪一种分配方法，都应根据分配计算的结果，编制制造费用分配表，根据分配表进行制造费用分配的总分类核算和明细核算。

参考文献：

[1]白石. 工业企业制造费用核算的探讨[J]. 商业会计, 2010-10-20.

[2]耿慧敏, 张红. 我国制造费用分配改革的研究[J]. 工业技术经济, 2003-12-25.

[3]林志新, 蒋光栋. 制造费用核算的变化[J]. 中国乡镇企业会计, 2004-01-15.

作者简介：凌桂诗，女，广西右江矿务局，研究方向：企业管理、财务。

(备注：以出刊内容为准)

