产储一体化下内部非直接费用的计算与分配

党晓峰（教授）

（岭南师范学院商学院，广东湛江 524048）

【摘要】根据生产关系，车间内部费用可以分为直接费用和非直接费用两大部分。石粉制造业往往将成品仓储和产品生产均安置在同一车间内部，而会计人员忽视了仓储活动与生产组织活动的区别，按传统的非直接费用的原始费用归集方法，导致“制造费用”账户虚增，并给企业造成诸多不合理的负担，亦对成本分析、考核工作有不利影响。基于车间内部区域功能划分，改进非直接费用计算分配思路，可有效提高石粉制造企业非直接费用核算、管控、考核水平，也对同类企业有借鉴价值。

【关键词】产储一体化；非直接费用；计算方法改进

石粉用途广泛，用其制造的产品在生活中无处不在，如塑料、钙片、化妆品、衣服、牙膏等等。而超精细石粉用途更为深广，被广泛应用于橡胶、造纸、涂料、塑铝型材、陶瓷、水泥、玻璃、冶炼、耐火材料、医药、食品、日用化工、化妆品、工艺建筑、高级装饰装修等生产应用领域。应用于涂料和造纸上时可直接降低钛白粉使用量3%～10%，从而大幅度降低产品成本。贺州市是中国最大的石粉生产基地，不同规模的石粉制造企业约300多家。石粉制造业是贺州经济的重要支柱，对贺州建设珠三角新兴工业城市的城市定位目标具有重要战略价值。此外，由于贺州处

（四）即征即退无法落实

《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税[2013]106号附件3）中明确：在2015年12月31日前，实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。但是由于税负受还款方式、项目周期等因素影响，租赁企业存在通过调整税负来达到“税收筹划”的可能。如采取分期还息、一次性还本还款方式下，在只还利息的期间内，其税负=（利息收入/1.17×17%）/（利息收入/1.17）=17%，比等额本息（假定税负为5%）方式多退税12%。在限时即征即退政策情况下，企业存在“税收筹划”的可能，税务机关对退税保持谨慎态度，客观上即征即退政策难以落实。

四、相关建议

事实上，售后回租承租人一方面通过出售资产获得了现金，另一方面又通过租赁满足了对资产的需要，而租金却可以分期支付。按照售后回租合同的规定，出租人应在租金全部回收后，向承租人转让租赁物件的所有权。从这个意义上来讲，售后回租与抵押贷款相类似，金融功能更为明显。国家税务总局公告2010年第13号对回租业务承租方出售资产环节不征收增值税和营业税的规定也体现了对回租业务本质的认识。

实践中面临的问题，很大程度上是由融资租赁业务中应税销售额的确认引起的，这或许是在融资租赁“营改增”过程中，没有详细识别回租业务的本质，或者是因为回租业务过早地纳入了此次部分现代服务业的“营改增”而产生的问题。因而在确认回租的应税销售额时，应当体现其金融工具的属性，其“营改增”方案的设计更应该与金融业“营改增”方案接近，方可以解决纳税额增加、税负影响因素过多存在调整的可能以及即征即退政策无法落实的问题。

总之，伴随着我国融资租赁业的快速发展，其在支持实体经济、促进产融结合方面发挥了更为明显的作用，捋顺回租业务税收环节的相关政策将显得尤为迫切。当前正值金融行业“营改增”之际，相信有关部门会逐步完善回租业务“营改增”方案，明确本金扣除时间等问题，为回租业务健康、快速的发展奠定坚实的财税基础。

主要参考文献

孔骋涛.“营改增”新政对融资性售后回租的影响[J].财会月刊，2014(14).

财政部，国家税务总局.关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知.财税[2011]111号，2011-11-16.

财政部，国家税务总局.关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2013]106号，2013-12-12.

于湘粤桂三省交界,贺州石粉制造业不仅为贺州人民提供了就业机会,也为紧贴贺州的湘粤两省有关县市的人民,尤其是农村劳动力提供了就业机会。因此,提高贺州石粉生产技术水平、企业管理水平,具有多赢的特点。

一、贺州石粉制造企业生产车间内部区划特点及成本核算存在的问题

(一)石粉制造企业生产车间内部区划特点

贺州大多数石粉制造企业厂房较大,为了提高生产经营效率,往往将生产线和成品库集中在同一生产车间内部,航吊、叉车等搬运装卸设备也安置于车间内部并从事活动。这种生产、成品管理方式,有助于提高生产与成品仓管的紧密联系,从而提高了整个生产经营效率。贺州石粉企业这一生产经营特点,与其他类型的制造业有较大区别(生产线和成品库分开)。

(二)石粉制造企业非直接费用核算存在的问题

1. 思想上的误区。由于广大成本会计人员存在传统的落后成本管理观点,同时还认为石粉企业属于低技术、粗放式管理的企业,所以石粉类企业对成本管理要求不是很高,没有必要进行精细化成本管理,疏于赴生产一线调研。

2. 方法上的误区。由于成本会计人员主观上没有对石粉生产进行精益化管理的积极性,同时,由于目前成本会计的基本思路仍是遵循车间的费用都是属于生产活动的直接费用或间接费用,直接计入生产成本,或者先在"制造费用"账户归集,再分配转入生产成本。所以,贺州石粉生产企业的会计人员在此思路下,仍将车间的所有费用都直接或间接计入生产成本。对仓储不在车间内部的企业而言,这种方法没有错误,但对石粉类企业具体问题具体分析后,这种成本管理的方法是错误的。因为仓储费用属于期间费用(系期间费用中的管理费用),并不能因为仓储置于车间内部,仓储费用的性质就发生改变。所以,会计人员的这一错误做法,违背了"实质重于形式"原则。

3. 错误的核算结果及负面影响。由于将管理费用作为制造费用计入生产成本,导致产品成本虚增,管理费用虚减。影响成本分析、控制、考核等成本管理工作质量。同时,虚增存货价值,违背了谨慎性原则。由于直接计入当期损益的管理费用减少,导致利润虚增,提高了企业不合理的税负和税后分红负担。

二、石粉制造企业车间内部非直接费用计算分配方法改进设计

1. 确定改进设计的基本指导思想。通过科学判断费用性质,准确计算生产组织费用,从而有利于成本计算、成本分析、成本考核等成本管理工作质量的提高。

2. 对费用进行重新分类,科学确认车间内部费用性质。根据车间内部费用与生产的关系,车间内部费用基本可分为直接费用和非直接费用两大部分。凡与生产有直接关系的费用系直接费用,即传统的"直接材料"、"直接人工",以及"其他直接费用"等生产成本项目。而非直接费用则根据费用发生的原因进一步分为仓储活动费用和生产组织费用。为了便于表述,在此将仓储活动和生产组织活动消耗各种资源的价值,称为原始费用(如工资费用、折旧费用等)。

3. 科学划分车间内部功能区域。正确划分车间内部功能区域是准确分配非直接费用的前提。划分车间内部功能区域,会计人员应虚心向生产管理人员和工艺技术人员请教,避免功能区域划分的主观臆测性。

4. 创建计算模型体系并予以检测完善。创建计算模型是在车间内部功能区域划分、明确费用性质基础上进行的。创建计算模型,应注意三个问题。首先,计算模型的数量须紧扣非直接费用计算分配的需要,避免出现不同模型功能重复的现象;其次,要考虑EXCEL编程的需要,应注意模型结构的简捷;最后,要考虑模型在企业内部交流、推广的需要,模型字母应尽量选择英文,慎选小语种文字字母(如拉丁字母),小语种语言文字比较生僻,对模型在不同文化层次、专业间的员工中交流不利。计算模型设计完成后,需要采用该车间某月生产经营资料,进行试算检验予以完善。

5. 强化制度。以公司内部发文的方式对改进后的非直接费用计算方法予以制度化,加强在企业内部各车间推广的力度。

三、案例研究

(一)案例企业简介

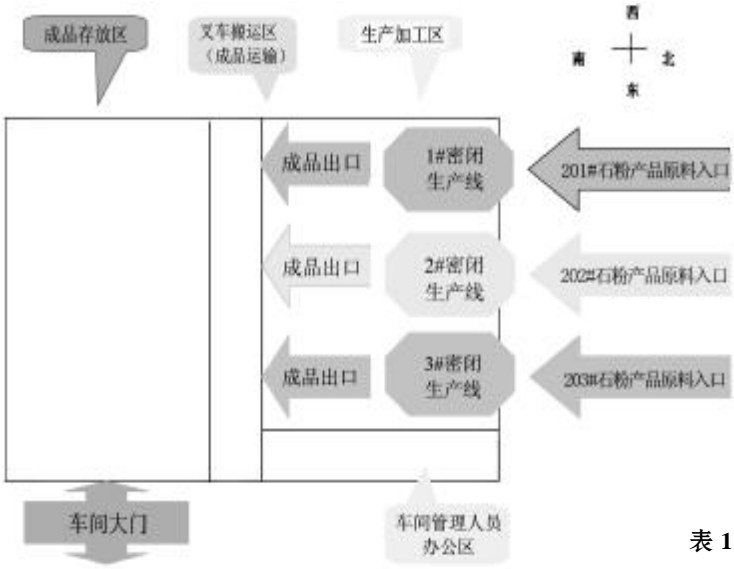
广西贺州市CL粉体有限公司是一家集矿产开采、粉体加工、超细粉碎技术研发为一体的高新技术企业,是我国大规模非金属超细粉体生产基地之一。公司拥有储量高达1亿多吨的高品质露天开采重钙矿山,现拥有现代化超细粉生产线二十余条,主要生产和经营重质碳酸钙、表面处理碳酸钙、滑石粉等非金属超细粉,年产60~7 000目重质碳酸钙、表面处理碳酸钙、滑石粉80万吨。公司生产工艺采用国际上最先进的球磨分级闭路粉碎技术集超细粉碎及精细分级于一体,具有粉碎充分、粒度分布均匀、保持原料的晶型及品质不变等特点。生产过程实现了全封闭、无粉尘的自动化控制,减少了中间污染环节,确保了产品质量的稳定,在国内外市场上享有盛誉。

目前公司期盼与高校合作提高成本管控水平,并组成了由公司财务总监牵头,高校教师、成本核算人员、技术人员、生产管理人员参与的车间内部非直接费用核算方法改进小组(以下简称"改进小组")。并允许在不泄露其工艺过程机密的情况下,将以该企业为例进行的成本管控研究过程及成果用于学术交流活动。下文即以该企业第二车间为例进行非直接费用计算分配改革研究,产品

和生产线名称均以该企业生产管理中的内部编号表示。模拟计算所需数据采用该车间2014年5月份费用数据。

(二)第二车间非直接费用计算分配方法改进设计

1. 第二车间内部功能区域划分。第二车间生产201#产品、202#产品、203#产品。改进小组在忠实于生产线管理流程的基础上,结合成本管控需要,对第二车间内部进行了区域功能划分。原料输入是从车间外部露天场地输入,原料堆放场地不属于第二车间管辖,原料在输入第二车间前发生的各种管理过程费用也不由第二车间承担和核算。原料向生产线的填充任务由第二车间工人完成。全车间可以分为四个功能区域,见下图。



CL粉体有限公司第二车间功能区域划分图

(1)生产加工区。该区主要是石粉加工,将原料矿石加工成石粉。该区共有3条密闭专用生产线,公司内部称为第二车间1#密闭生产线、2#密闭生产线、3#密闭生产线。经过对201石粉原料、202石粉原料、203石粉原料加工,分别生产成201#石粉产品、202#石粉产品、203#石粉产品。各条密闭生产线原料入口处位于车间北边界线;成品出口处位于车间内部,向叉车搬运区敞开。由于自动化程度高,操作工只是负责原料填充、密闭生产线运转情况监护等,不同产品的生产线对员工能力要求没有差异,故生产加工区的操作工根据生产进度需要,在3条生产线之间不断调配。共有操作工30人,操作工不参与叉车搬用工作。

(2)叉车搬运区。该区功能主要是将各条生产线输出的石粉成品用叉车运至成品存放区。每工作班运行一辆叉车,同时为3条生产线进行成品搬运、码放服务。叉车司机不从事生产线监护工作。

(3)成品存放区。此处主要堆放该车间的三种石粉成品,客户凭票从此区提取其所购石粉成品。车间内部叉车不负责向外搬运成品,客户搬运石粉成品所用叉车及司机不属于第二车间的固定资产和员工,而属于公司运输部并服从运输部管理。

(4)管理人员办公区。该区功能主要是就近管理本车间生产活动。车间管理人员由1名车间主任、1名生产统计员(兼办事员)、1名技术员(兼任主任助理)、1名成品库人员等4人组成。由于该公司会计工作组织形式为集中核算形式,故未设车间成本会计员。经过充分的分析与交流,改进小组认为成品存放区属于仓储活动,在本区发生的各种原始费用,都属于仓储活动费用而非生产组织费用,在其他区域发生但实质是为仓储活动服务的费用,也属于仓储管理费用而非生产组织费用。

2. 二车间非直接费用计算分配方法改进设计。

(1)对二车间非直接费用重新定性。根据二车间内部区域功能划分,对车间以前计入"制造费用"(即改进小组所称的非直接费用)账户的各个原始费用重新分析,分别定性为"与成品仓储活动有关"、"与生产组织有关"两大类,并分别记入"管理费用"账户、"制造费用"账户,见表1。

(2)非直接费用计算分配模型体系设计。为了保证费用计算分配过程的规范性,在费用重新划分基础上,设计非直接费用计算分配模型体系。

表1　　第二车间各项非直接费用的原始费用计入方式一览表(以月为会计期间)

序号	原始费用	计入方式	分配标准	活动类别及记入账户名称	
1	车间厂房折旧与维修费用	按不同活动占用面积比例分配计入	M^2	成品仓储活动"管理费用"账户	生产组织活动"制造费用"账户
2	车间照明用电费用	按不同活动占用面积比例分配计入	M^2	成品仓储活动"管理费用"账户	生产组织活动"制造费用"账户
3	叉车、航吊等搬用设备耗能、折旧、维修,以及叉车操作人员工资等费用	经过确认属于入库后仓储活动或生产活动后,按工时分配计入	工时	成品仓储活动"管理费用"账户	生产组织活动"制造费用"账户
4	车间内部管理人员工资福利	按车间内部管理人员实际工作岗位分别全额计入		成品仓储活动"管理费用"账户	生产组织活动"制造费用"账户
5	生产设备折旧与维修费用	全额计入			生产组织活动"制造费用"账户
6	车间办公室费用及其他小额非直接费用	全额计入			生产组织活动"制造费用"账户

注:①航吊和叉车通道面积对应的厂房折旧维修、照明用电费用等属于生产组织活动,计入制造费用。②第4、5、6行"计入方式"栏中的"全额计入",指不经分配即可记入"管理费用"账户、"制造费用"账户。

模型一：$R_i = \frac{X_i}{Q_i}$

模型一是原始费用分配率计算模型。R_i是第i种原始费用分配率，下同；X_i是第i种原始费用当月发生总额；Q_i是第i种原始费用的分配标准总量。

模型二：

$$M = \sum_{i=1}^{3} R_i \cdot V_i + D$$

模型二是仓储管理费用计算模型。M是因仓储活动发生而记入“管理费用”账户的原始费用；V_i是仓储活动负担的应分配记入“管理费用”的第i种原始费用的分配量，该车间需要分配计入的原始费用有3项，所以，i不大于3；D是因仓储活动发生而应全额记入“管理费用”账户的原始费用；该车间只有仓管员的工资福利费用全额记入“管理费用”账户，所以只有1项。

模型三：$Z = \sum_{i=1}^{3} R_i \cdot K_i + \sum_{j=1}^{3} D_j$

模型三是生产组织费用计算模型。Z是因生产组织活动发生而记入“制造费用”账户的原始费用；K_i是应分配记入“制造费用”账户的第i种原始费用的分配量；D_j是因生产组织活动发生而应全额记入“制造费用”账户的原始费用，该车间最多有3项原始费用全额记入“制造费用”账户，因此，j不大于3。

(3)非直接费用计算分配。

①查阅2014年5月份第二车间“制造费用”账户。该账户表明该月共发生制造费用(非直接费用)456 781.23元。其中厂房折旧和维修35 228元，车间照明2 100元；车间内部管理人员工资福利工资122 534元，其中仓储人员3 800元；叉车航吊等搬用工具耗能、折旧与维修，以及叉车操作人员工资福利等19 000元；生产设备折旧与维修费用等275 343元；车间办公室费用2 576.23元。

②非直接费用分配计算。利用表1设计的费用计入方式和前面建立的非直接费用计算分配模型体系，对应记入“管理费用”、“制造费用”账户的非直接费用的原始费用进行分配计算，详见表2。

(4)不同方法下“制造费用”扭曲率计算。将非直接费用原始费用分配记入“制造费用”账户、“管理费用”账户后，对“制造费用”进行扭曲率的分析计算，详见表3。

由表3可知，第二车间用目前方法(旧方法)计算的制造费用虚增了5.014%，相应地管理费用虚降5.014%。如果产品没有当月全部售出或者没有订单，则导致当月税负不合理增加、税后分红负担也不合理增加。其实质原因是将仓储活动应承担的非直接费用全部转嫁给生产组织活动承担。CL粉体有限公司其他车间与该车间内部生产组织类似，核算方法相同，则其他车间也存在同样的情况，对企业成本管理普遍有较大不利影响。

表2　CL粉体有限公司第二车间非直接费用计算分配一览表

原始费用	费用总额(元)	分配标准总量	分配率	计入管理费用		计入制造费用	
				分配量	分配金额(元)	分配量	分配金额(元)
车间厂房折旧与维修费用	35 228	1 937M²	18.186 89	717M²	13 040.00	1 220M²	22 188.00
车间照明用电费用	2 100	1 937M²	1.084 151	717M²	777.34	1 220M²	1 322.66
叉车、航吊等搬用设备耗能、折旧、维修，以及叉车操作人员工资等费用	19 000	5 760工时	3.298 611	1 271工时	4 192.53	4 489工时	14 807.47
车间内部管理人员工资福利	122 534	4人		1位仓储人员工资福利全额计入管理费用	3 800	3位管理人员工资福利全额计入制造费用	118 734
生产设备折旧与维修费用	275 343					全额计入制造费用	275 343
车间办公室费用	2 576.23					全额计入制造费用	2 576.23
合计	45 6781.23				21 809.87		434 971.36

表3　不同方法下CL粉体第二车间“制造费用”计算差异

账户名称(1)	改进前金额(元)(2)	改进后金额(元)(3)	差异(元)(4)=(2)-(3)	扭曲率(%)(5)=(4)÷(3)×100%
管理费用		21 809.87		
制造费用	456 781.23	434 971.36	21 809.87	5.014%
合计	456 781.23	456 781.23		

(5)相关建议。①在改进小组的领导下，对全公司各车间开展非直接费用计算分配方法改进活动。②各个车间进行彻底的车间内部功能区域划分活动，对移动性设备(如叉车、航吊等)的作业活动原因进行更准确的计量和记录，为以后费用定性做好基础。③改进小组对各个车间内部功能划分及相关活动进行检查、指导。④着手设计新计算方法下的成本考核标准。⑤将改进后的非直接费用计算分配方法拟成文件予以制度化，以加大新方法的推行力度。

主要参考文献

余兴无.也谈固定制造费用差异分析方法[J].财会月刊，2005(7).

白卫东.中小企业仓储成本分析研究[J].科技视界，2013(34).

【基金项目】广西哲学社会科学规划课题“广西小微工业企业作业成本法应用研究”(编号：13FGY017)；岭南师范学院2015年人才引进专项课题党晓峰教授专项课题“作业成本法应用拓展研究”