

逐步结转分步法的产品成本定额应用

田素云

(邢台学院会计学系 河北邢台 054001)

【摘要】 产品成本计算的准确性取决于所采用的成本计算方法和成本计算过程中所依据的成本费用资料的准确性。逐步结转分步法各步骤成本明细账上归集的月末待分配费用为截至该步骤累积发生的费用,如月末在产品成本按定额成本法计算,则应该提供与逐步结转分步法相适应的定额资料,并注意综合结转分步法和分项结转分步法所需资料的区别。

【关键词】 逐步结转分步法 综合结转 分项结转 产品成本定额

一、一则例题引发的思考

笔者在讲授《成本会计》教材(东北财经大学出版社,万寿义主编,2010年2月第二版)的逐步结转分步法时遇到了如下例题,对其中的第二车间成本计算中完工产品和在产品成本的分配数据产生了疑问。现将例题摘抄如下:

例:某企业生产甲产品,由两个车间进行,采用分项结转分步法计算产品成本,在产品按定额成本计算,原材料系在开始生产时一次投入。产量资料和定额及生产费用资料如下:

表1 产量资料

项 目	一车间	二车间
月初在产品	100	80
本月投产	200	250
本月完工	250	300
月末在产品	50	30

表2 定额及生产费用资料

项目	单件定额成本		月初在产品成本 (定额成本)		本月发生生产费用	
	一车间	二车间	一车间	二车间	一车间	二车间
直接材料	200	200	20 000	16 000	41 000	-
燃料及动力	50	60	2 500	2 400	12 000	16 000
直接工资	30	20	1 500	800	6 100	4 800
制造费用	40	10	2 000	400	6 500	2 200
合 计	320	290	26 000	19 600	65 600	23 000

表3 一车间产品成本计算单

项 目	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	合计
月初在产品成本 (定额成本)	20 000	2 500	1 500	2 000	26 000
本月发生费用	41 000	12 000	6 100	6 500	65 600
合 计	61 000	14 500	7 600	8 500	91 600
完工半成品成本	51 000	13 250	6 850	7 500	78 600
月末在产品成本 (定额成本)	10 000	1 250	750	1 000	13 000

表4 二车间产品成本计算单

项 目	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	合计
月初在产品成本 (定额成本)	16 000	2 400	800	400	19 600
本月发生费用	-	16 000	4 800	2 200	23 000
上车间转入	51 000	13 250	6 850	7 500	78 600
合 计	67 000	31 650	12 450	10 100	121 200
完工产品成本	61 000	30 750	12 150	9 950	113 850
月末在产品成本 (定额成本)	6 000	900	300	150	7 350

1. 在产品完工程度的估计。从两个车间的成本计算数据可以看出,在月末分配完工产品和在产品成本时是假定两个车间月末在产品的本步骤加工程度为50%,如:一车间的月末在产品“燃料及动力”项目金额为1 250(50×50×50%);二车间的月末在产品“燃料及动力”项目金额为900(30×60×50%),二车间月末在产品其他各加工成本项目金额均为月末在产品数量乘以二车间该项目的成本定额、再乘以50%得到。

2. 二车间单件成本定额的分析。在计算过程中使用到的二车间单件定额成本数据见表5:

表5

项目	单件定额成本	
	一车间	二车间
直接材料	200	200
燃料及动力	50	60
直接工资	30	20
制造费用	40	10
合 计	320	290

从表5中可看到,二车间所给的成本定额包括“直接材料”项目,该数据应该是二车间的产成品的定额,而不是二车间本身所发生的成本定额,因为二车间本身不发生材料费用;但是从“直接工资”和“制造费用”两个项目来看,又应该是二车间自己发生的成本定额,因为这两项数据比一车间的金额

还小。所给数据让人迷惑。

3. 二车间完工产品和在产品的分配结果分析。因为该例题针对的是逐步结转分步法中的分项结转分步法,本月发生的费用中从一车间领用的半成品的成本是分成成本项目列示在二车间的成本计算单中的,因此,二车间成本计算单中合计费用一行各成本项目就既包含了二车间发生的费用,也包括了一车间发生的费用。当采用一定的方法对合计待分配的费用进行分配时,不管是完工产品还是在产品都应该承担其中的一部分。换句话说,就是二车间的月末在产品承担的费用就既包含本车间发生的加工费用,也包括一车间发生的加工费用。

但是从表4的计算结果来看,正如上文分析的二车间月末在产品“燃料及动力”项目金额为900(30×60×50%),其他各加工成本项目金额均为月末在产品数量乘以二车间该项目的成本定额、再乘以50%得到,而该车间所给的加工成本的成本定额显然只能是二车间自己发生的,月末在产品承担的各加工费用定额只是按本车间发生的定额来计算的,显然不合理。

为了验证自己的想法,笔者查看了几本《成本会计》教材,并上网查阅了相关资料。但是一般的资料在介绍该方法下月末在产品成本按定额成本计算时都采取了直接给定月末在产品定额成本的方式,因此,无法考证其计算过程。经过以上分析,笔者觉得有必要对逐步结转分步法下产品成本定额的给出方式以及如何使用加以界定,才能更好地指导本方法下的成本计算过程。

二、产品成本定额的给出方式

产品成本定额的确定,其根本目的是依靠给出的定额对生产过程中实际发生的成本费用进行控制和考核,因此,所给的定额就要与实际生产过程中费用的发生流程相一致,即对每一个生产环节所确定的定额应该针对的是本环节要发生的费用的定额。

按照这个思路,假定某企业产品生产过程中费用的发生和上例一样,即原材料在生产开始时一次投入,其后不再追加材料投入,可以把上例中的定额数据加以修改,见表6:

表6

项目	单件定额成本		
	一车间	二车间	产成品
直接材料	200		200
燃料及动力	50	60	110
直接工资	30	20	50
制造费用	40	10	50
合计	320	90	410

其中一车间、二车间的定额都是本车间所发生费用的定额,如果二车间又追加投入材料,就需要给出本步骤发生材料的定额,产成品的成本定额是所有生产环节各成本项目的定额之和。

三、逐步结转分步法中产品成本定额的应用

下文仍以上例的产量和成本资料为依据,假定二车间月末在产品本步骤加工程度为50%,重新计算二车间产品的成

本。

1. 分项结转分步法下产品成本定额的应用。按上述方式给出的定额资料可以直接在分项结转分步法下使用。

表7 二车间产品成本计算单

项目	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	合计
月初在产品成本(定额成本)	16 000	2 400	800	400	19 600
本月发生费用	-	16 000	4 800	2 200	23 000
上车间转入	51 000	13 250	6 850	7 500	78 600
合计	67 000	31 650	12 450	10 100	121 200
完工半成品成本	61 000	29 250	11 250	8 750	110 250
月末在产品成本(定额成本)	6 000	2 400	1 200	1 350	10 950

月末在产品成本(定额成本)数据确定过程:

直接材料=30×200

燃料及动力=30×(50+60×50%)

直接工资=30×(30+20×50%)

制造费用=30×(40+10×50%)

完工产品成本采用倒挤法确定。

2. 综合结转分步法下产品成本定额的应用。因为综合结转法下,二车间领用一车间的半成品的成本是以总额的形式列入二车间成本计算单的,给出的资料显示半成品和产成品的投入产出比是1:1,此时,二车间产品的成本定额可表示为:半成品320、燃料及动力60、人工20、制造费用10,需要对二车间的成本计算单数据加以调整才能计算。表8是调整后的成本费用资料及计算过程。

表8 二车间产品成本计算单

项目	直接材料	燃料及动力	直接工资	制造费用	合计
月初在产品成本(定额成本)	25 600 (80×320)	2 400 (80×60×50%)	800	400	29 200
本月发生费用	78 600	16 000	4 800	2 200	101 600
合计	104 200	18 400	5 600	2 600	130 800
完工成品成本	97 800	17 500	5 300	2 450	123 050
月末在产品成本(定额成本)	6 400	900	300	150	7 750

月末在产品成本(定额成本)数据确定过程:

直接材料=30×320

燃料及动力=30×60×50%

直接工资=30×20×50%

制造费用=30×10×50%

完工产品成本采用倒挤法确定。

主要参考文献

1. 万寿义,任月君.成本会计.大连:东北财经大学出版社,2010
2. 孙晶.浅析定额成本结转的逐步结转分步法.内蒙古财会,2002;4
3. 杨春景.综合结转分步法下成本还原方法例解.财会月刊,2011;10