

成本会计定额分配方法再思考

顾爱春

(丽水职业技术学院财贸管理分院 浙江丽水 323000)

【摘要】成本会计中,需要在产品间分配的生产费用包括原材料费用、人工工资、制造费用等,其中常用的分配方法是定额费用或定额工时分配率法。本文探讨了根据单位产品定额费用或工时计算产品总定额费用或总定额工时需要按照哪种产量指标进行定额分配的问题。

【关键词】定额费用 定额工时 费用分配率

在成本会计教学中,我们发现原有实训教材在指导学生练习定额费用比例分配法分配生产费用(原材料费用、职工薪酬费用、制造费用等)时,就直接采用当月产品的投产量,或完工产量乘以单位产品定额费用,或通过定额工时计算总的定额费用,然后以此为标准计算费用分配率。这种计算定额总费用或定额总工时的方法,多数情况下是不符合实际情况的,而学生却把它作为一个通用规律类推,以致走入误区。

在假定没有月初和月末在产品的情况下,采用定额比例分配方法在不同产品间分配各项费用时,可以直接依据当月完工产品产量(也就是按当月投产量)计算各产品定额总量,这种成本分配方法比较容易让学生理解。但是,如果有了月初和月末在产品,依据单位产品定额,如何计算各产品当月定额费用或定额工时呢?本文对此进行探讨。

一、原材料费用的分配

原材料费用分配,是指在多种产品混合领用原材料的情况下,将原材料的费用按照一定的方法分配到各个产品上。分配原材料费用要编制原材料费用分配表,一般先根据产品耗用材料的定额费用标准计算费用分配率,然后再进行费用分配。那么,如何根据单位产品材料定额费用来计算产品总的定额费用呢?下面举例来说明。

某工厂大批量生产A、B两种产品,因此选择采用品种法进行成本核算。该工厂设有一个基本生产车间。201×年3月份有关产品生产的资料见表1至表5:

表1 三月份生产费用发生情况 单位:元

	领用 原材料	领用 包装袋	基本车间生 产工人工资	基本车间 制造费用	合计
A、B产品 共同耗用	6 000	1 300	19 000	17 000	43 300

表2 产品产量变动情况 单位:件

	三月初在产品	本月投产	本月完工	三月末在产品
A产品	200	3 000	2 800	400
B产品	160	1 800	1 900	60

注:A、B产品月末在产品完工程度均为50%

表3 月初在产品盘存情况 单位:件

产品名称	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	80	20	100	200
B产品	160			160

表4 月末在产品盘存情况 单位:件

产品名称	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	180	120	100	400
B产品	60			60

表5 单位产品共同耗用材料定额

产品名称	材料定额费用(元)	包装袋(个)
A产品	1	1
B产品	1.5	1
合计	2.5	2

要求:依据单位产品材料定额费用,分配A、B产品共同耗用的原材料费用18 000元。

分析:这个问题只需要计算出三月份A、B产品材料总定额费用,依此为标准再计算原材料费用分配率,之后就可以分别计算出A、B产品各自应分摊的原材料费用。

第一种情况,假定原材料是生产开始时一次性投入。那么,A产品原材料定额费用=3 000×1=3 000(元),B产品原材料定额费用=1 800×1.5=2 700(元)。因此,原材料费用分配率=6 000÷(3 000+2 700)=1.052 6。其中,A产品应分担原材料费用=3 000×1.052 6=3 157.8(元),B产品应分担原材料费用=2 700×1.052 6=2 842.02(元)。

这种情况下,计算产品原材料定额费用所用的产量是当月投产量,理由是,原材料是生产开始时一次投入,当月所投原材料多少取决于产品投产量,即月初在产品不需要本月再投入原材料。

第二种情况,假定原材料是分工序均衡投入的,各项平均投料50%。那么,计算产品原材料定额费用所用产量应当是当月发生的约当总产量。具体计算过程见表6、表7。

表 6 月初在产品约当产量计算 单位:件

产品名称	在产品数量			
	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	80	20	100	200
投料比例	40%	40%	20%	100%
材料耗用比例	20%	60%	90%	
约当产量	16	12	90	118
B产品	160			160
投料比例	100%			100%
约当产量	80			80

表 7 月末在产品约当产量计算 单位:件

产品名称	在产品数量			
	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	180	120	100	400
投料比例	40%	40%	20%	100%
材料耗用比例	20%	60%	90%	
约当产量	36	72	90	198
B产品	60			60
投料比例	100%			100%
约当产量	30			30

由表 2、表 6、表 7 可知,A 产品原材料定额费用=(2 800+198-118)×1=2 880 (元);B 产品原材料定额费用=(1 900+30-80)×1.5=2 775(元)。因此,原材料费用分配率=6 000÷(2 880+2 775)=1.061。其中 A 产品应分担原材料费用 3 055.68 元,B 产品应分担原材料费用 2 944.32 元。

需要注意的是,此时用于计算 A、B 产品定额总费用的产量 2 880 和 1 850 分别是 A、B 产品当月的约当总产量。

第三种情况,假定原材料是在产品完工时投入的,如包装材料。那么,此时计算产品定额耗用量的产量应是当月完工产品。分配当月完工产品领用的包装袋费用的分配率=1 300÷(2 800×1+1 900×1)=0.276 6。那么,A 产品应分担包装费用 774.48 元,B 产品应分担包装费用 525.52 元。

总之,依据各产品单位定额材料费用,计算各产品总定额材料费用时,要根据原材料的投入环节及投入方式进行具体分析,可以采用当月投产量、当月完工产量或者当月发生的约当总产量来计算,即约当总产量=当月完工产品产量+期末在产品约当产量-期初在产品约当产量。其中,约当总产量适用于一般的情况,而投产量、完工产品产量适用于特殊情况。

二、工人工资费用的分配

工人工资费用的分配是指两种或两种以上产品共同耗用的生产工人工资费用的分配,通常以各产品当月耗用工时为标准进行分配。但对于定额工时如何计算呢?下面举例说明。承前例,假定 A、B 产品单位定额工时如表 8 所示。

表 8 产品生产工时定额情况 单位:小时

产品名称	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	6	4	4	14
B产品	8			8

表 9 月初在产品约当产量计算 单位:件

产品名称	在产品数量			
	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	80	20	100	200
工时定额	6	4	4	14
完工率	21.43%	57.14%	85.71%	
约当产量	17.14	11.43	85.71	114.28
B产品	160			160
工时定额	8			8
完工率	50%			
约当产量	80			80

表 10 月末在产品约当产量计算 单位:件

产品名称	在产品数量			
	一工序	二工序	三工序	合计
A产品	180	120	100	400
工时定额	6	4	4	14
完工率	21.43%	57.14%	85.71%	
约当产量	38.57	68.57	85.71	192.85
B产品	60			60
工时定额	8			8
完工率	50%			
约当产量	30			30

表 8 中,假定各工序工时耗用比例为 50%。由表 2、表 9、表 10 可知,A 产品当月定额工时=(2 800+192.85-114.28)×14=40 300 (小时);B 产品当月定额工时=(1 900+30-80)×14=25 900(小时)。

由此可知生产工人工资费用分配率=19 000÷(40 300+25 900)=0.287。那么,A 产品应分担 11 566.47 元,B 产品应分担 7 433.53 元。

需要注意的是,此时计算 A、B 产品总工时所用的产品产量 2 878.57 和 2 850 分别是 A、B 产品当月的约当总产量。如果没有月初、月末在产品,那么就可以采用 A、B 产品当月的投产量 3 000 件和 1 800 件。

同理,如果基本生产车间制造费用也采用定额工时比例法进行分配,那么,制造费用分配率=17 000÷(40 300+25 900)=0.256 8。A 产品应分担制造费用 10 348.94 元,B 产品应分担制造费用 6 651.06 元。

由上述计算过程可以看出,依据单位产品工时定额,计算产品定额工时所用的产品产量是当月发生的约当总产量,即约当总产量=当月完工产品产量+期末在产品约当产量-期初在产品约当产量。

【注】本文系丽水职业技术学院校级重点课题“《成本会计》课程生产性实训的研究与实践”的研究成果。

主要参考文献

1. 顾爱春.成本会计实务.北京:科学出版社,2011
2. 蒋小芸.成本核算实训.北京:高等教育出版社,2011
3. 余绪缨.管理会计学.北京:中国人民大学出版社,2005