

“在产品按所耗成本项目计价法”的应用

杨莉贞

(广西大学行健文理学院, 南宁 530003)

【摘要】 生产费用在完工产品和月末在产品之间进行纵向分配的方法有很多,选择既合理又简便的方法分配费用是成本核算工作中的重点和难点。本文从实务出发,以生产费用纵向分配方法中的“在产品按所耗材料计价法”为基础进行了拓展性的研究,提出了“在产品按所耗成本项目计价法”,并结合案例分析其在企业中的可行性。

【关键词】 在产品; 成本项目; 计价法; 生产费用; 纵向分配

成本核算问题归集起来就是成本费用的横向与纵向汇集与分配问题,其中将生产费用在完工产品和月末在产品之间进行纵向分配,是成本核算工作中一项重要而又复杂的工作。在产品结构复杂、零件种类和加工工序较多的情况下更是如此。选择既合理又简便的分配方法在完工产品和在产品之间分配费用,成为成本核算工作中的重点和难点。

本文以生产费用纵向分配方法中的“在产品按所耗材料费用计价法”为基础进行拓展性的研究,以期为企业成本核算总结出更科学的方法。

一、“在产品按所耗材料计价法”概述

企业将产品的生产费用在完工产品和在产品之间进行纵向分配通常在每月末进行。企业可根据自身特点选择适合本企业的分配方法。其中,对于各月在产品数量较多、数量变化较大,同时材料占生产费用份额较高的产品可选用“在产品只计算材料成本法”。该方法是指企业在月末分配生产费用时,月末在产品只计算其耗用的直接材料费用,不计算直接人工、制造费用等加工费用,即产品的加工费用全部由完工产品负担。以下用一实例来说明该方法的应用。

例 1: 某企业 20××年 9 月生产 A 产品,有关月初在产品成本和本月生产费用如表 1 所示:

表 1 月初在产品成本和本月生产费用 金额单位:元

| 项 目 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
|---------|---------|-------|-------|---------|
| 月初在产品成本 | 46 800 | 970 | 600 | 48 370 |
| 本月生产费用 | 434 600 | 5 880 | 2 300 | 442 780 |

A 产品本月完工 60 件,月末在产品 40 件,原材料在生产开始时一次投入,在产品完工程度 50%,各成本项目采用约当产量法分配。按所耗材料计价法分配生产费用如表 2 所示:

表 2 A 产品成本计算单
(在产品按所耗材料成本计算法) 金额单位:元

| 摘 要 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
|-------------------|---------|-------|-------|---------|
| 月初在产品成本 | 46 800 | 970 | 600 | 48 370 |
| 本月生产费用 | 434 600 | 5 880 | 2 300 | 442 780 |
| 合 计 | 481 400 | 6 850 | 2 900 | 491 150 |
| 约当产量 | 100 | — | — | — |
| 分配率 | 4 814 | — | — | — |
| 完工产品成本 (60 件) | 288 840 | 6 850 | 2 900 | 298 590 |
| 月末在产品成本 (40 件) | 192 560 | 0 | 0 | 192 560 |

这种计价方法最大的特点是将直接人工和制造费用全部计入完工产品,月末在产品里是没有这两块费用的,只有材料费用。所以月末只需将直接材料费用在完工产品和月末在产品之间进行分配,其他加工费用全部由完工产品负担。采用这种方法,可以简化生产费用纵向分配的工作,本月完工产成品成本等于月初在产品材料成本加上本月发生的全部生产费用,再减去月末在产品材料成本。该方法适用于纺织业、造纸业等行业。

在产品按所耗材料计价法作为一种重要的生产费用纵向分配方法在实践中运用甚广。但是在企业制造系统日趋自动化、智能化,生产经营呈现多样化、小批化、复杂化的环境下,成本核算方法也应相应更新。因此,笔者在在产品按所耗材料计价法的基础上总结出一些拓展性的分配方法。

二、“在产品按所耗成本项目计价法”的新探索

按制造成本法核算成本时,主要是将企业的生产费用划分为料、工、费三个基本的成本项目,继而计算出产品成本计算对象的成本。从理论上讲,在纵向分配生产费用时,对在产品的分配核算同样可以分别“按所耗人工费

用计价”或“按所耗制造费用计价”。本文将这两种在产品计算方法及以上“按所耗材料成本计价法”统称为“在产品按所耗成本项目计价法”，即分别按成本项目中所耗比重最大的项目为在产品的计算依据分配计算在产品成本。

1. 在产品按所耗人工费用计价法。尽管大部分企业已实现信息化、自动化,但仍有不少以手工制作产品为主的企业,如民间手工艺品生产企业。对此类企业在分配生产费用时,也可采用简化的方法核算。该类企业生产的产品是民间的劳动人民为适应生活需要和审美要求,就地取材,以手工生产为主加工生产的工艺美术品。这些产品的材料价格低廉,基本上是纯手工制作。笔者认为,民间手工艺品企业规模通常较小,产品制作过程中发生的人工成本占产品成本的大部分,材料及制造费用较少,可以对民间手工艺品的生产费用按“在产品按所耗人工费用计价法”进行纵向分配,提高成本核算效率。

例2:沿用表1月初在产品成本和本月生产费用数据,为便于计算分析,将例1中人工费用与材料费用数据互换,则成本计算如表3所示:

表3 A产品成本计算单
(在产品按所耗人工成本算法) 金额单位:元

| 摘要 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
|--------------|-------|---------|-------|---------|
| 月初在产品成本 | 970 | 46 800 | 600 | 48 370 |
| 本月生产费用 | 5 880 | 434 600 | 2 300 | 442 780 |
| 合计 | 6 850 | 481 400 | 2 900 | 491 150 |
| 约当产量 | — | 80 | — | — |
| 分配率 | — | 6 017.5 | — | — |
| 完工产品成本(60件) | 6 850 | 361 050 | 2 900 | 370 800 |
| 月末在产品成本(40件) | 0 | 120 350 | 0 | 120 350 |

笔者认为,以上方法对民间手工艺品生产企业是具有一定可行性的。由于其大多具有“家庭作坊”的特点,故许多企业采用流水成本记账法,将企业发生的所有费用不区分生产阶段和销售阶段,全部计入成本费用,在销售完成后对盈亏采取“秋后算账”的方法,造成生产成本计算过程无法监控,更谈不上经营分析和决策。所以从管理角度而言,应该同时也必须将生产成本和管理费用与销售成本分别核算。以上方法单独将人工成本作为核算在产品成本的依据,有助于企业快捷且高效地计算出在产品成本和完工产品生产成本,并与管理成本、销售成本的计算严格区分开来。此外,企业在正确核算其他管理和销售成本的基础上,可根据经验数据,测算出一定环境下的标杆成本,作为成本核算依据,实际成本及时与标杆成本比较,寻找差异点、成本控制点,达到指导产品定价、为公司的经营决策提供科学依据、促进企业经济效益提高的目的。对于其他类似性质的企业,也可以使用这种方法分配生产费用。

2. 在产品按所耗制造费用计价法。在产品按所耗制造费用计价法是指月末在产品只计算其耗用的制造费用等加工费用,不计算直接材料费用。在现实企业中,有部分产品在归集的生产费用中存在着制造费用占比较大的情况。在核算产品成本时,是否可以只对其制造费用进行分配,从而简化分配程序呢?以下以软件企业为例进行探讨。

目前,对大多数软件产品生产企业而言,企业的主要产品就是软件,软件基本上没有多少材料成本,且大多数软件企业属中小企业,中小型软件企业产品化水平较低,根据客户的需求从事项目化研发,所以其通常以项目为主体进行成本分配,项目完工之前发生的开发支出及研发人员费用支出基本上计入间接费用即制造费用。在核算软件成本时可按软件产品开设产品成本明细账,按项目开设制造费用明细账,在项目完工验收前将开发过程中发生的费用计入制造费用,按制造费用分配计算其在产品成本,材料等费用由完工产品承担。

例3:沿用表1数据,为便于计算分析,将材料费用与制造费用数据互换,月末结算时软件完工率为80%,则A产品成本计算如表4所示:

表4 A产品成本计算单
(在产品按所耗制造费用算法) 金额单位:元

| 摘要 | 直接材料 | 直接人工 | 制造费用 | 合计 |
|---------|-------|-------|---------|---------|
| 月初在产品成本 | 600 | 970 | 46 800 | 48 370 |
| 本月生产费用 | 2 300 | 5 880 | 434 600 | 442 780 |
| 合计 | 2 900 | 6 850 | 481 400 | 491 150 |
| 完工率 | — | — | 80% | — |
| 完工产品成本 | 2 900 | 6 850 | 385 120 | 394 870 |
| 月末在产品成本 | 0 | 0 | 96 280 | 96 280 |

笔者认为,以上方法可优化软件企业的成本核算,同时对其他相同性质的企业也有借鉴作用。

三、总结

笔者认为,“在产品按所耗成本项目计价法”在生产费用分配时是可行的。即在分配生产费用时根据企业成本项目中占比最大的某个项目在完工产品与在产品之间进行分配,占比较小的成本项目全部由完工产品承担,简化产品成本纵向分配过程,将成本核算与管理及销售过程严格区分开来,提高成本核算的效率,有助于对成本进行有效控制。

主要参考文献

于富生,黎来芳,张敏.成本会计[M].北京:中国人民大学出版社,2013.

陈守文.成本会计[M].沈阳:辽宁人民出版社,2009.

【基金项目】广西大学行健文理学院科研基金项目“独立学院《成本会计》课程教学模式创新”(编号:2014JGLX01)