

표준원가계산의 차이조정

1. 정상원가계산의 차이조정

(1) 정상원가계산의 제조간접원가 배부

구분	변동제조간접원가		조업도		배부율	배부액
예산	₩5,000,000	÷	2,500개 × 10시간 = 25,000시간	=	@200/시간	₩3,600,000
실제	3,960,000	÷	2,000개 × 9시간 = 18,000시간	=	@220/시간	₩3,960,000

상기 정상원가계산의 변동제조간접원가 배부절차를 표준원가계산의 개념으로 정리하면,

- 예정배부율 @200/시간은 SP(표준배부율)
- 조업도 18,000시간은 AQ(실제조업도)
- 조업도 20,000시간은 SQ(실제생산량에 허용된 표준조업도)

즉, 아래와 같이 정리할 수 있다.

	AQ × AP	AQ × SP	SQ × SP
변동 제간	2,000개 × 9h × ₩220 = ₩3,960,000 실제 발생액	2,000개 × 9h × ₩200 = ₩3,600,000 정상원가계산의 배부액	2,000개 × 10h × ₩200 = ₩4,000,000 표준원가계산의 배부액

(2) 정상원가계산의 차이조정

구분	차이조정
비배분법	매출원가조정법 모든 원가차이를 매출원가에 가감 과대배부액 → 매출원가에서 차감 과소배부액 → 매출원가에 가산
	영업외손익법 모든 원가차이를 영업외손익으로 처리 과대배부액 → 영업외수익 처리 과소배부액 → 영업외비용 처리 ※ 배부차이가 비정상적(원가성이 없는 경우)으로 발생한 경우 사용
비례 배분법	총원가기준법 매출원가와 재고자산의 총원가(기말잔액) 비율로 원가차이 조정 과대배부액 → 재고자산과 매출원가에서 차감 과소배부액 → 재고자산과 매출원가에 가산
	원가요소기준법 매출원가와 재고자산에 포함된 제조간접원가 비율에 따라 배분 과대배부액 → 재고자산과 매출원가에서 차감 과소배부액 → 재고자산과 매출원가에 가산 → 실제원가계산을 적용한 경우와 동일한 결과

(3) 원가요소기준법에 의한 차이조정

구분	재공품	제품	CGS	합계
DM	₩실제	₩실제	₩실제	₩실제
DL	₩실제	₩실제	₩실제	₩실제
VOH배부	₩720,000	₩1,080,000	₩1,800,000	₩3,600,000
	3,600시간×@200	5,400시간×@200	9,000시간×@200	18,000시간×@200
	AQ×SP	AQ×SP	AQ×SP	
차이조정	↓	↓	↓	
	AQ×AP	AQ×AP	AQ×AP	
	+₩72,000 =3,600시간×@20	+₩108,000 =5,400시간×@20	+₩180,000 =9,000시간×@20	+360,000 18,000시간×@20
차이조정 후	3,600시간×@220	5,400시간×@220	9,000시간×@220	18,000시간×@220
	₩792,000	₩1,188,000	₩1,980,000	₩3,960,000

- 과소배부액 ₩360,000 = 18,000시간 × @20(@220-@200)
- 원가요소기준법을 사용하여 재공품, 제품, 매출원가에 포함된 변동제조간접원가 금액 비율대로 과소배부액 ₩360,000을 가산해 주는 과정은
- 재공품, 제품, 매출원가 배부액의 SP(@200)를 AP(@220)로 바꿔주는 과정이라고 할 수 있고,
- 이러한 이유로 원가요소기준법을 사용하여 차이를 조정하면 실제원가계산을 사용한 것과 동일한 결과이다.

2. 표준원가계산의 차이조정

(1) 표준원가계산의 원가 배부

	AQ×AP	AQ×SP	SQ×SP (배부액)
직접재료원가		가격차이	능률차이
직접노무원가		가격차이(=임률차이)	능률차이
변동제조간접원가		소비차이	능률차이

(2) 표준원가계산의 차이조정 방식 : 정상원가계산과 동일

구분	재공품	제품	CGS
DM	SQ×SP	SQ×SP	SQ×SP
DL	SQ×SP	SQ×SP	SQ×SP
VOH	SQ×SP	SQ×SP	SQ×SP
FOH	배부	배부	배부
조정 전	₩총원가	₩총원가	₩총원가
차이 조정	매출원가조정		±
	총원가기준*	±	±
	원가요소기준*	±	±
조정 후	₩조정후 총원가	₩조정후 총원가	₩조정후 총원가

※ 직접재료원가의 **가격차이를 사용시점에 분리하는 경우**

- ① 매출원가 조정법의 경우 모든 원가요소별 차이를 합하여 매출원가에서 가감하는 방법으로 조정
- ② 총원가기준법(가격차이 사용시점에 분리 경우)의 경우 모든 원가요소별 차이를 합하여 재공품, 제품, 매출원가의 총원가 비율로 가감하는 방법으로 조정
- ③ 원가요소기준법(가격차이 사용시점에 분리 경우)의 경우 원가요소별 차이를 구분하여 재공품, 제품, 매출원가의 총원가 비율로 가감하는 방법으로 조정

(3) 재료원가 가격차이 분리 시점에 따른 회계처리

(주)삼우는 표준원가계산제도를 채택하고 있으며, 회사의 원재료 관련 표준자료는 다음과 같다.

	표준수량	표준가격	표준원가
직 접 재 료 원 가	5kg	₩20	₩100

- (1) 당기의 기준조업도는 12,000개이며 실제 생산량은 10,000개이다.
- (2) 당기 원재료 실제 구입가격은 kg당 ₩25이었으며, 50,000kg을 구입하여 45,000kg을 사용하였다.
(기초재고자산은 없다.)
- (3) 재공품, 제품, 매출원가에 포함된 배부차이 조정 전 직접재료원가는 아래와 같다.

재공품	제품	매출원가
₩200,000	₩300,000	₩500,000

① 직접재료원가 사용시점 분리

위 상황에서 직접재료원가 가격차이를 사용시점에 분리할 경우 차이분석 및 회계처리는 다음과 같다.

AQ×AP	AQ×SP	SQ×SP
45,000kg × ₩25 = ₩1,125,000	45,000kg × ₩20 = ₩900,000	10,000개 × 5kg × ₩20 = ₩1,000,000
가격차이		능률차이
225,000(불리)		100,000(유리)

[구입시점]

(차) 원재료(AQ×AP)	1,250,000	(대) 매입채무	1,250,000
----------------	-----------	----------	-----------

[사용시점]

(차) 재공품(SQ×SP)	1,000,000	(대) 원재료(AQ×AP)	1,125,000
가격차이	225,000	능률차이	100,000

[차이조정_매출원가조정법 가정]

(차) 능률차이	100,000	(대) 가격차이	225,000
매출원가	125,000		

② 재료원가 구입시점 분리

위 상황에서 직접재료원가 가격차이를 구입시점에 분리할 경우 차이분석 회계처리는 다음과 같다.

AQ×AP	AQ×SP	SQ×SP
50,000kg × W25 = W1,250,000	50,000kg × W20 = W1,000,000	
<div style="border: 1px solid black; width: 150px; margin: 0 auto; padding: 2px;"> 가격차이 250,000(불리) </div>		
	45,000kg × W20 = W900,000	10,000개 × 5kg × W20 = W1,000,000
	<div style="border: 1px solid black; width: 150px; margin: 0 auto; padding: 2px;"> 능률차이 100,000(유리) </div>	

[구입시점]

(차) 원재료(AQ×SP)	1,000,000	(대) 매입채무	1,250,000
가격차이	250,000		

[사용시점]

(차) 재공품(SQ×SP)	1,000,000	(대) 원재료(AQ×SP)	900,000
		능률차이	100,000

[차이조정_매출원가조정법 가정]

(차) 능률차이	100,000	(대) 가격차이	250,000
매출원가	150,000		

위의 차이분석 및 회계처리를 통하여 직접재료원가가격차이를 구입시점에 분리하는 경우와 사용 시점에 분리하는 경우 원재료계정의 가액이 각각 다르게 계상됨을 알 수 있다.

즉, 사용시점에 직접재료원가 가격차이를 분리하는 경우

기말원재료의 가액은 **실제원가(AQ×AP)로 기록**되므로 가격차이는 재공품, 제품, 매출원가에서 조정하면 된다.

→ 기말원재료 가액(AQ×AP) = 5,000kg×W25 = W125,000

그러나, 구입시점에 직접재료원가 가격차이를 분리하는 경우

기말원재료의 가액은 **표준원가(AQ×SP)로 기록**되므로 원가요소기준법으로 차이조정을 할 경우 가격차이를 재공품, 제품, 매출원가 뿐만 아니라 **원재료 및 직접재료능률차이에서도 조정**하여야 한다.

→ 기말원재료 가액(AQ×SP) = 5,000kg×W20 = W100,000

구분	원재료 구입액(실제)	기말 원재료	재공품, 제품, 매출원가	차이분석	조정
사용시점 분리	W1,250,000	W125,000 (AQ×AP)	W1,000,000 (SQ×SP)	가격225,000(불리) 능률100,000(유리)	+125,000
구입시점 분리		W100,000 (AQ×SP)	W1,000,000 (SQ×SP)	가격250,000(불리) 능률100,000(유리)	+150,000

(4) 재료원가 가격차이 구입시점 분리 시 차이조정

① 재료원가를 구입시점에 분리할 경우 원가요소기준법을 사용하여 차이조정

구분	원재료(기말)	능률차이	재공품	제품	CGS
재료원가	AQ×SP	(AQ-SQ)×SP	SQ×SP	SQ×SP	SQ×SP
가격차이 조정	↓ AQ×AP	↓ (AQ-SQ)×AP	↓ SQ×AP	↓ SQ×AP	↓ SQ×AP
능률차이 조정			↓ AQ×AP	↓ AQ×AP	↓ AQ×AP
차이조정 후 DM	AQ×AP		AQ×AP	AQ×AP	AQ×AP

구분	원재료(기말)	능률차이	재공품	제품	CGS
재료원가	AQ×SP	(AQ-SQ)×SP	SQ×SP	SQ×SP	SQ×SP
	100,000	(100,000)	200,000	300,000	500,000
가격차이 250,000(불리)	25,000	(25,000)	50,000	75,000	125,000
능률차이 125,000(유리) ^{**}			(25,000)	(37,500)	(62,500)
차이조정 후	W125,000		W225,000	W337,500	W562,500

※ 능률차이를 실제가격(AP) 기준으로 산정한 가액. 아래와 같이 일반적 차이분석 틀이 아닌 능률차이를 먼저 분석한다고 가정하면 산정 가능함.

AQ×AP	SQ×AP	SQ×SP
45,000kg×₩25 =₩1,125,000	10,000개×5Kg×₩25 =₩1,250,000	10,000개×5kg×₩20 =₩1,000,000
<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="border-right: 1px solid black; width: 30%;"></div> <div style="width: 40%; text-align: center;"> <p>능률차이</p> <p>125,000(유리)</p> </div> <div style="width: 30%;"></div> </div>		

- ② 재료를 구입시점에 분리할 경우 총원가기준법을 사용하여 차이조정
- 재료원가의 구입가격 차이조정은 원재료, 재공품, 제품, 매출원가 계정의 총원가 비율로 배분
 - 기타 재료원가의 능률차이 및 가공원가의 차이는 재공품, 제품, 매출원가 계정의 총원가 비율로 배분