对《再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法》一文的商榷

张培荣　冯述娜

（烟台职业学院　山东烟台　264670）

《财会月刊》(上旬刊)2011年3月刊发了邹金玲、李树战和王东三位同志的《再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法》(简称"邹文")一文。邹文通过举例对现行辅助生产成本分配的计划成本分配法提出了两点异议：①现行计划成本分配法的概念中涉及的"辅助生产车间实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)"这句话意味着此处为交互分配法的使用,但教材中实际并没有这样分配,因而给人有混淆之感。②现行计划成本分配法的计算公式之二"某辅助生产车间实际总成本=该辅助生产车间归集的成本+其他辅助生产车间分配转来的计划成本"存在问题。邹文指出,上述公式的左边是某辅助生产车间实际总成本，而等式的右边是该辅助生产车间归集的实际耗用成本加上其他辅助生产车间分配转来的计划成本。某辅助生产车间"实际成本+计划成本"没有意义,不能等于该辅助生产车间的实际总成本。因此,邹文认为应将上述公式改进为"某辅助生产车间实际总成本=该辅助生产车间归集的成本+其他辅助生产车间分配转来的实际成本-该辅助生产车间转出的实际成本"。

对于邹文的上述两点异议及改进建议,笔者均认为不妥。

一、关于邹文的第一点异议

邹文中关于计划成本分配法是这样定义的:"计划成本分配法是辅助生产车间为各车间、部门(包括受益的其他辅助生产车间在内)提供的劳务或产品,一律按劳务或产品的计划单位成本进行分配;辅助生产车间实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内）与按计划单位成本分配的成本的差额，再分配给辅助生产车间以外的各受益单位负担。"

根据概念表述，计划成本分配法之所以提出某辅助生产车间实际发生的成本中应包括辅助生产车间交互分配转入的成本，是为了强调该辅助生产车间归集的实际成本涵盖的受益对象和该车间按计划单位成本分配时的受益对象完全一致。即辅助生产车间归集的实际成本总额和按计划成本分配的总额涵盖的受益对象都是含受益的其他辅助生产车间在内的所有受益单位。因此,谈不上给人以混淆之感。并且邹文的计划成本分配法概念中"辅助生产车间实际发生的成本与按计划单位成本分配的差额，再分配给辅助生产车间以外的各受益单位负担"的说法也欠妥。现行计划成本分配法的通常做法是将辅助生产车间的实际成本与按计划单位成本分配的差额全部转入管理费用,并非由辅助生产车间以外的各受益单位负担,并且邹文案例中的成本差异也是全部转入了管理费用。

二、关于邹文的第二点异议

邹文的案例及解析如下：

例:庆丰工厂有供汽、运输两个辅助生产车间,2008年6月，供汽车间发生成本8 900元，运输车间发生成本13 900元。假定运输车间计划单位成本3.50元/吨·千米,供汽车间计划单位成本0.26元/立方米，辅助生产成本差异全部计入管理费用。其供应的对象和数量如下表所示：

供应对象		供汽数量(m³)	运输量(吨·千米)
辅助生产车间	供汽车间		300
	运输车间	2 200	
基本生产车间	甲产品	29 800	
	一般耗用	1 600	2 800
企业管理部门		2 000	900
合　计		35 600	4 000

运输车间对外分配计划总成本=4 000×3.5=14 000(元)

供汽车间对外分配计划总成本=35 600×0.26=9 256(元)

供汽车间对外分配如下(按计划成本分配)：

运输车间=2 200×0.26=572(元)

甲产品=29 800×0.26=7 748(元)

制造费用=1 600×0.26=416(元)

管理费用=2 000×0.26=520(元)

合计=572+7 748+416+520=9 256(元)

运输车间对外分配如下：

供汽车间=300×3.5=1 050(元)

制造费用=2 800×3.5=9 800(元)

管理费用=900×3.5=3 150(元)

合计=1 050+9 800+3 150=14 000(元)

交互分配率：

供汽=8 900÷35 600=0.25

运输=13 900÷4 000=3.48

供汽车间耗用的运输成本=300×3.48=1 044(元)

运输车间耗用的供汽成本=2 200×0.25=550(元)

供汽车间实际成本=8 900+1 044-550=9 394(元)

运输车间实际成本=13 900+550-1 044=13 406(元)

辅助生产成本分配表

（计划成本分配法）　　单位：元

辅助生产车间名称				运输车间	供汽车间	合计
待分配辅助生产成本				13 900	8 900	22 800
供应劳务量				4 000	35 600	
计划单位成本				3.5	0.26	
辅助生产车间耗用	应借记“辅助生产成本”科目	运输车间	耗用数量		2 200	
			分配金额		572	572
		供汽车间	耗用数量	300		
			分配金额	1 050		1 050
		分配金额小计		1 050	572	1 622
基本生产车间耗用	应借记“基本生产成本”科目	甲产品	耗用数量		29 800	
			分配金额		7 748	7 748
	应借记“制造费用”科目	一般耗用	耗用数量	2 800		
			分配金额	9 800	416	10 216
		分配金额小计		9 800	8 164	17 964
企业管理部门	应借记“管理费用”科目	耗用数量		900	2 000	
		分配金额		3 150	520	3 670
按计划成本分配金额合计				14 000	9 256	23 256
辅助生产车间实际成本				13 406	9 394	22 800
辅助生产车间成本差异				−594	138	−456

根据辅助生产成本分配表编制会计分录如下：①借：辅助生产成本——运输车间 572、——供汽车间 1 050，基本生产成本——甲产品 7 748，制造费用 10 216，管理费用 3 670；贷：辅助生产成本——运输车间 14 000、——供汽车间 9 256。②借：管理费用 456；贷：辅助生产成本——运输车间 594、——供汽车间 138。

可以看出，在案例中邹文采用计划成本分配法分配辅助生产成本的计算过程主要分以下三个步骤完成：

首先，分别对运输车间和供汽车间按计划单位成本进行分配。即按照某辅助生产车间的计划单位成本和所有受益单位（含受益的其他辅助生产车间）的受益数量分别计算分配额，再对本车间各受益对象的计划成本分配额进行汇总，从而分别计算出供汽车间按计划成本分配额合计为 9 256 元，运输车间按计划成本分配额合计为 14 000 元。其计算过程和现行计划成本分配法是一致的。

然后，邹文又对供汽车间和运输车间的实际成本按其改进后的公式进行了计算。笔者仔细分析了此部分的计算过程，发现存在不妥。其在计算供汽车间的实际成本时，以该车间发生成本 89 000 元为基数，加上本车间因耗用运输劳务而应分摊转入的运输费 1 044 元，减去运输车间耗用蒸汽而应承担的蒸汽费 550 元。显然，这样计算出来的供汽车间实际成本总额 9 394 元中已经不包括运输车间耗用的蒸汽费。因此，成本 9 394 元实质上并不是供汽车间实际总成本，而是该车间对外待分配的费用总额，是甲产品、基本生产车间一般耗用、企业管理部门三个受益对象耗用的蒸汽费的实际成本总额。同理，邹文中计算出的运输车间的实际成本 13 406 元，实质上也是该车间对外待分配的费用总额，包括的受益对象为甲产品、基本生产车间一般耗用和企业管理部门，并不包括供汽车间。

最后，邹文根据公式“某辅助生产车间成本差异=该辅助生产车间的实际成本−该辅助生产车间计划成本”对供汽车间和运输车间的成本差异进行了计算（此部分计算是在其编制的“辅助生产成本分配表”中完成的）。由于公式中使用的辅助生产车间的实际成本仅包括甲产品、基本生产车间一般耗用、企业管理部门三个受益对象耗用的费用，而计划成本则不仅包括甲产品、基本生产车间一般耗用、企业管理部门，还包括受益的辅助生产车间耗用的费用。显然，两者涵盖的成本范围不一致，计算出的辅助生产车间的差异额也必然不妥。

三、处理建议

笔者认为，邹文中的案例如按现行计划成本分配法分配辅助生产成本时，应如下进行：

1. 计算过程。

（1）按计划成本分配的计算同邹文。

（2）供汽车间和运输车间的实际成本的计算：

供汽车间的实际总成本=8 900+300×3.50=9 950（元）；运输车间的实际总成本=13 900+2 200×0.26=14 472（元）。

（3）供汽车间和运输车间差异额的计算：

供汽车间的成本差异=9 950−9 256=694（元）

运输车间的成本差异=14 472−14 000=472（元）

2. 辅助生产成本分配表的编制与邹文大致相同，但须将分配表中运输车间和供汽车间的实际成本分别改为 14 472 元、9 950 元。

3. 根据分配辅助生产成本分配表编制的会计分录。①按计划成本分配，会计分录同邹文会计分录。②结转成本差异，借：管理费用 1 166；贷：辅助生产成本——运输车间 472、——供汽车间 694。

从上述现行计划成本分配法的会计处理可以看出，某辅助生产车间的实际成本的计算正如邹文所说，是根据公式“某辅助生产车间实际总成本=该辅助生产车间归集的成本+其他辅助生产车间分配转来的计划成本”计算出来的。这样计算辅助生产车间的实际成本其实并无不妥，因为采用计划成本分配法分配辅助生产成本的前提条件是该企业制订的计划单位成本比较准确。案例中庆丰工厂选择采用计划成本分配法分配辅助生产成本，我们可以确定该厂对辅助生产车间提供的产品和劳务的计划单位成本制订的比较准确。因此，案例中在计算各辅助生产车间的实际总成本时可以将从其他辅助生产车间分配转来的计划成本视同实际成本进行汇总。

综上所述，笔者认为，邹文对现行计划成本分配法的改进存在不妥，企业在满足制订的计划单位成本比较准确的条件下，完全可以采用现行的计划成本分配法分配辅助生产成本。○