

对教材中辅助生产成本分配的完善建议

王晓秋 严鹏飞(教授)

(四川师范大学文理学院 成都 610110)

【摘要】 本文通过将现行企业会计准则及其应用指南与成本会计工作实践相结合,提出了两点完善《成本会计学》教材的建议,以供同行和专家商榷。

【关键词】 成本会计 费用 耗费 辅助生产 成本分配

随着企业会计准则(2006)的颁布,某些传统的成本会计观念得到了更新。但不少《成本会计学》教材没有跟上变化,影响了学生对相关知识的正确理解。比如,按照现行企业会计准则的规定,企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出,在“管理费用”科目核算。因而,对于有机修车间的企业,其辅助生产成本在采用一次交互分配法、代数分配法、计划成本分配法时的分配模式(分配表的结构、会计处理等)与现行企业会计准则发布之前就有所不同,而现行《成本会计学》教材依然如故。下面以一次交互分配法为例加以说明。

例:假设东方公司有机修和供水两个辅助生产车间为企业生产服务,根据2012年9月对其辅助生产成本明细账的登记(此处简化),机修车间归集总成本为80 784元,供水车间归集总成本为74 516元,两个辅助生产车间的供应对象和数量如表1所示。

表1 辅助生产车间供应产品及劳务数量

供应对象	耗水吨数(吨)	固定资产修理工时(工时)
机修车间	2 000	
供水车间		566
小计	2 000	566
某基本生产车间	12 700	1 800
专设销售机构	1 200	200
行政管理部门	1 842	800
小计	15 742	2 800
合计	17 742	3 366

该企业采用一次交互分配法对辅助生产成本进行分配。一次交互分配法是将每个辅助生产车间归集的辅助生产成本先根据相互提供的劳务数量和计算的分配率(劳务的单位成本),在辅助生产单位之间“对内”进行一次交互分配,然后计算出交互分配后各自待分配的辅助生产成本(即交互分配前归集的待分配辅助生产成本加上交互分配转入的成本减去交互分配转出的成本),再在辅助生产单位以外的各受益

对象进行分配的一种方法。其特点是分为两个步骤进行处理:第一步是交互分配(“对内”分配);第二步是“对外”分配。

东方公司计算和会计处理如下:

1. 根据辅助生产车间提供的本月劳务量统计表和辅助生产成本明细账归集本月辅助生产成本,编制辅助生产成本分配表。为了简化,表2对外分配只设计了一个基本生产车间,实际企业一般有多个基本生产车间,不过会计处理方法相同。

表2 辅助生产成本分配表(一次交互分配法)

项 目	供水车间(分配转给)			机修车间(分配转给)			合计 (元)
	数量 (吨)	分配率 (元/吨)	金额 (元)	数量 (工时)	分配率 (元/工时)	金额 (元)	
待分配生产成本	17 742	4.20 ^①	74 516	3 366	24 ^②	80 784	155 300
交互分配							
辅助生产车间——供水车间							
辅助生产车间——机修车间	2 000		8 400				
对外分配数量及金额	15 742	4.20 ^④	66 116 ^③	3366	26.50 ^⑥	89 184 ^⑤	155 300
对外分配							
某基本生产车间	12 700		53 340				53 340
专设销售机构	1 200		5 040	200		5 300	10 340
行政管理部门	1 842		7 736 ^⑦	3 166 ^⑧		83 884 ^⑨	91 620
合 计	15 742		66 116	3 366		89 184	155 300

注:① $74\,516 \div 17\,742 \approx 4.20$ (元/吨)。② $80\,784 \div 3\,366 = 24$ (元/工时)。③ $74\,516 - 8\,400 = 66\,116$ (元)。④ $66\,116 \div 15\,742 \approx 4.20$ (元/吨)。⑤ $80\,784 + 8\,400 = 89\,184$ (元)。⑥ $89\,184 \div 3\,366 = 26.50$ (元/工时)。⑦为了消除四舍五入近似计算的尾差,7 736为倒挤数: $66\,116 - 53\,340 - 5\,040 = 7\,736$ (元)。与理论计算数 $1\,842 \times 4.20 = 7\,736.4$ 相差0.4,为近似计算的尾差。⑧ $3\,166 = 800 + 566 + 1\,800$,为行政管理部门、供水车间、基本生产车间共同耗用的修理工时。⑨为了消除四舍五入近似计算的尾差,83 884为倒挤数: $89\,184 - 5\,300 = 83\,884$ (元),与理论计算数 $3\,166 \times 26.50 = 83\,899$ 相差15,为近似计算的尾差。

2. 根据上述辅助生产成本分配表,编制如下会计分录,

国际保险合同会计准则的最新进展

郑贤龙

(浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

【摘要】2013年6月21日,IASB发布了保险合同会计准则的重新征求意见稿(ED/2013/7),再次征求公众意见。本文在对保险合同会计准则国际发展及最新进展进行梳理的基础上,重点对新的征求意见稿进行简要解读,并进行保险合同国际准则的比较分析,最后得出对我国保险合同会计准则建设的启示。

【关键词】IASB 保险合同 征求意见稿 比较 启示

一、保险合同会计准则的国际发展与最新进展

保险合同会计由于保险合同的特殊性而成为一个世界难题,世界各国对保险合同的会计处理方式不尽相同,很大程度上降低了保险公司会计信息的相关性、可靠性和可比性。因此,制定一套全球范围内统一的保险合同会计准则势在必行。

国际会计准则理事会(IASB)很早就意识到建立一套高质量的、易于理解的、可实施的全球公认的保险合同会计准则的重要性。1997年,IASB(IASB的前身)成立了保险合同指导委员会,开始针对保险合同会计准则进行研究和探讨。1999

年11月,保险合同指导委员会发布了保险会计的“问题报告(Issues Paper)”,该报告主要对保险合同的适用范围、保险合同的确认和计量以及列报与披露等问题进行探讨。

2001年3月,IASB改组为IASB。IASB开始接手保险合同会计准则项目,并将其列入技术议程。保险合同指导委员会在“问题报告”的基础上向IASB提交了《原则公告草案》(Draft Statement of Principles),草案主要阐述了保险合同会计的具体原则。

《原则公告草案》发布后,IASB针对相关具体原则进行了大量的研究和调查。IASB对保险公司进行实地考察后,考虑

并据以登记有关总账和明细账。

(1)交互分配编制的会计分录:

借:辅助生产成本——机修车间	8 400
贷:辅助生产成本——供水车间	8 400

(2)对外分配编制的会计分录:

借:制造费用——某基本生产车间	53 340
销售费用	10 340
管理费用	91 620
贷:辅助生产成本——供水车间	66 116
——机修车间	89 184

但在现行《成本会计学》教材中,仍然将机修车间为供水车间提供的修理劳务作为对内的第一步交互分配。按照现行企业会计准则的规定,企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出,在“管理费用”科目核算。这就意味着将其作为企业行政管理部门耗用的修理劳务处理。现行企业会计准则的这一规定,使得设置有辅助生产机修车间的企业,辅助生产成本分配表的编制方法与现行会计准则发布之前略有变化。

机修车间为供水车间提供的修理劳务不属于“对内”交互分配的范畴。这是因为:①如果仍然按照现行企业会计准

则发布之前的编制方法,将其纳入交互分配的范畴,一方面,按机修车间分配转入供水车间的金额编制会计分录时借记“管理费用”科目,另一方面,供水车间对外分配的金额又要加上机修车间分配转来的金额,显然属于虚增。②一般情况下,交互分配的分配率和对外分配的分配率不相等,如果仍然按照现行企业会计准则发布之前的编制方法,计入管理费用3 166工时中,供水车间耗用的566工时与基本生产车间及行政管理部门耗用的2 600工时(1 800+800)的单位成本不相同,使得问题变得复杂化。所以,表2将供水车间(和基本生产车间)耗用的机修工时和分配的辅助生产成本一并计入行政管理部门,符合“实质重于形式”的要求。

综上所述,《成本会计学》作为一门技术性和实践性都很强的课程,是财务会计和管理会计这两门学科的重要中介,因此,其教材内容必须与时俱进,才能使企业会计准则的理念得以贯彻和执行。

主要参考文献

1. 于富生,黎来芳,张敏.成本会计学.北京:中国人民大学出版社,2013
2. 王国芬,田丽霞.对辅助生产费用分配中一次交互分配法的教学探讨.济南职业学院学报,2012;3