

# 辅助生产费用交互分配的原理及方法改进

李克亮

(曲靖师范学院经济与管理学院 云南曲靖 655011)

**【摘要】**权威教科书对辅助生产费用分配方法如何使用做了详细介绍,但对于交互分配的基本原理却没有做出解释。本文从教学的角度探讨如何深入理解并贯通这些方法,并对交互分配法做一些改进的探索。

**【关键词】**辅助生产费用 交互分配 原理 单位成本

辅助生产费用的归集与分配,对于正确计算产品生产成本意义重大。目前主要有5种分配方法:直接分配法、交互分配法、计划分配法、代数分配法和顺序分配法。

## 一、交互分配的必要性及单位成本的确定

在企业的实务中,有一个基本等式,那就是:某个辅助生产车间的费用总额=已归集的待分配费用+应从其他辅助生产车间分配来的费用。

这个等式也是各种分配方法的基础。在这个等式的右边有两个金额,前者是通过各种费用分配表归集而来,而后者却难以直接确定,为什么难以直接确定呢?因为辅助生产车间相互提供产品或劳务。在企业里,随着责任成本制的推行,一般每个生产车间都要进行严格的成本核

算,对本车间发生的各种耗费进行准确归集。但在归集过程中都会碰到一个问题,就是耗用的其他辅助生产车间的产品或劳务的数量可以确定,但单位成本无法确定。这是因为数量可以借助各种仪器仪表甚至人工进行准确记录,但对方车间无法报出它提供的产品或劳务的准确单位成本。为什么?因为与本车间一样,由于本车间在得到对方的单位成本之前无法确定本车间的费用总额,也就无法确定本车间产品或劳务的单位成本,对方车间也就无法确定它所消耗的本车间产品或劳务的费用。正是这种“你中有我,我中有你”的循环引用关系,导致双方都无法准确确定本车间的费用总额,这也就是为什么要借助各种分配方法进行分配的原因。

例:在2012年10月1日,A公司持有1 000万元的交易性金融资产,1 000万元的可供出售金融资产,2 000万元的持有至到期投资。在2012年11月1日,A公司出售200万元的持有至到期投资,收到银行存款230万元,剩余持有至到期投资当日公允价值为2 100万元。则出售日重分类的会计处理为:借:可供出售金融资产2 100,银行存款230;贷:持有至到期投资2 000,资本公积——其他资本公积3 00,投资收益30。

经过上述处理,A公司可供出售金融资产持有量增加为3 100万元,是交易性金融资产持有量的3.1倍。可见,可供出售金融资产的重分类特性对以公允价值计量的金融资产的分类现状产生的影响是比较明显的。

2. 可供出售金融资产的“蓄水池”效应产生的影响。“蓄水池”效应是说,一般上市公司会持有多项可供出售金融资产,当上市公司在某个特定的时间需要增加当期利润时,就可以出售一部分公允价值上升的可供出售金融资产增加利润;当上市公司出于一些考虑需要减少当期利润时,就可以出售一部分公允价值下降的金融资产

以减少利润。在不需要增减利润的时候,上市公司一般就

不出售,而是不断增加可供出售金融资产。  
例:福建水泥买卖兴业银行股权案,2009年4月21日,福建水泥披露2009年第1季度报告,报告称公司在2009年上半年预计将亏损4 500万元至6 000万元。但是在2009年5月20日,福建水泥又发出一项修正报告,称预计2009年上半年的净利润为1 500万元,主要由于公司在5月14日、15日累计出售作为可供出售金融资产的兴业银行股票423万股,实现投资收益约11 181万元。福建水泥同时指出,公司于5月19日累计买入兴业银行股票423万股。从后来公开的利润表来看,福建水泥在2009年上半年净利润为-599万元,可知福建水泥由于某些原因并未确认此项投资收益。尽管福建水泥最后并未通过买卖股权实现预计的盈利,但是该公司利用可供出售金融资产调节利润的意图却是十分明确的。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

为了解决双方都无法报出单位成本这个问题,成本会计借助了数学方法,通过联立二元或多元方程式来计算出单位成本。现在援引中国人民大学《成本会计学》的例题来说明。

例:长江公司设有供水和运输两个辅助生产车间,20××年6月的有关资料见下表:

项目	供水车间	运输车间
待分配辅助生产费用	139 200元	95 000元
劳务供应数量	139 200立方米	100 000公里
辅助生产车间相互耗用情况	供水车间	2 000公里
	运输车间	20 000立方米

在该例题中,虽然已经知道供水车间和运输车间的待分配费用分别是139 200元和95 000元,但这都不是两个车间的全部费用,因为此处的待分配费用并没有包含该车间消耗其他辅助生产车间产品或劳务应承担的成本。现在有了相互消耗的产品或劳务数量,只要能求出每个车间提供产品或劳务的单位成本,那么每个车间的费用总额就可以确定了。根据上文提到的基本等式,设供水车间的供水单位成本为x元,运输车间的运输单位成本为y元,则方程式建立如下:供水车间:139 200+2 000y=139 200x;供水车间:95 000+20 000x=100 000y。把这两个方程联立,就可以解得每个车间的单位成本了。可以看出,在代数分配法中,也体现着交互分配的思路。

## 二、交互分配法的理解与改进

交互分配法是先在辅助生产车间相互分配辅助生产费用,然后各辅助生产车间交互分配后的实际费用在辅助生产车间以外的各受益单位之间进行分配。交互分配法在交互分配时,各车间要在已归集的待分配费用基础上加上本车间耗用其他辅助生产车间产品或劳务的应承担的成本,再减去其他辅助生产车间耗用本车间产品或劳务应承担的成本。该方法让人难以理解的地方而在于其“减去”。“减去”后是什么呢?让人费解。如果理解为是本车间费用对其他受益辅助生产车间的分配,则本车间以外的各受益单位分配的口径就不一致,因为交互分配率和对外分配率之间有差异。实际上,如果只“加上”,得出某车间的待分配费用总额,再除以某车间提供的劳务总量,得出单位成本,然后按该单位成本对所有受益单位进行分配就可以了。下面承上例来说明(见右表)。

这种方法下,每个车间分配的总金额与交互分配法下分配的总金额是一样的。

## 三、四种交互分配方法在交互分配上的异同

除了直接分配法,其他四种方法都牵涉到生产费用在辅助生产车间之间的分配,这种分配既有区别也有相通之处。它们的相通之处是都建立在下面这个等式的基础上:本车间的费用总额=已归集的待分配费用+应承担

改进后的交互分配法 金额单位:元

项目		交互分配		
辅助生产车间名称		供水	运输	
初次待分配费用		139 200.00	95 000.00	
劳务供应数量总额		139 200立方米	100 000公里	
交互分配费用分配率		1.00	0.95	
交互分配及对所有受益单位分配	供水	数量	2 000公里	
		金额	1 900.00	
	运输	数量	20 000立方米	
		金额	20 000.00	
	交互分配后待分配费用总额		141 100.00	115 000.00
	对外分配费用分配率		1.0136 5	1.150 00
	供水车间	数量	2 000公里	
		金额	2 300.00	
	运输车间	数量	20 000立方米	
		金额	20 272.99	
	基本生产车间	数量	100 000立方米	40 000公里
		金额	101 364.94	46 000.00
	企业管理部门	数量	10 000立方米	10 000公里
		金额	10 136.49	11 500.00
专设销售机构	数量	9 200.00	48 000.00	
	金额	9 325.57	55 200.00	
分配金额合计		141 100.00	115 000.00	

的从其他车间分配来的费用。

代数分配法是最典型的,因为代数分配法下建立联立方程式就是按这个等式建立的。以往总认为代数分配法计算工作复杂,但在现在会计电算化比较发达的情况下这个缺点已经不复存在,代数分配法堪称最准确、最简便的辅助生产费用分配方法。在交互分配法下,如上文所述,也可以在这个等式的基础上先求出某个辅助车间的费用总额,然后算出单位成本后统一对所有受益单位进行分配。在计划成本法下,分配辅助生产费用时不需要计算单位成本,因为单位成本是提前定好的已知数据。虽然看起来简单,但在计算各辅助生产车间的实际成本时,也有一个交互分配的过程,即:某个车间的实际成本=已归集的待分配费用+应从其他辅助生产车间分配来的费用。在顺序分配法下,辅助生产车间的分配不是双向的,而是单向的。这种方法适用于辅助生产之间相互受益程度有明显梯度落差的情况。

四种方法中,除了计划成本法,其他三种方法的关键都是单位成本的计算。不同方法用的单位成本不同,也直接导致了不同方法下辅助生产费用的分配结果存在差异。

## 主要参考文献

于富生,黎来芳,张敏.成本会计学.中国人民大学出版社,2012