

对《计划成本分配法之改进》一文的商榷

董 想 邢维维

(河北工业职业技术学院 石家庄 050091 廊坊燕京职业技术学院 河北廊坊 065200)

【摘要】 本文分别从实际成本与计划成本差异的结转和实际成本与计划成本差异的数额计算两个角度,对《计划成本分配法之改进》一文提出了改进建议,望与同行商榷。

【关键词】 计划成本 成本差异 辅助生产成本

《财会月刊》2013年8月(上)刊登了邹金伶等老师的文章《计划成本分配法之改进》(以下简称《邹文》),其中分析了按计划成本法分配辅助生产费用的另一种改进方法。笔者深受启发,但在仔细阅读和演算之后,发现原文存在两处疏漏,现提出与邹老师商榷。

问题一:对实际成本与计划成本之间的差异一律简化处理是否合适?

可靠性原则和重要性原则是会计信息质量要求的两大原则之一,前者要求保证会计信息的真实可靠、准确完整,后者要求对于重要的经济业务应重点核算、单独反映,而对于不重要的经济业务,则可适当简化处理或合并

反映。

目前大部分的成本会计教材中,对于按照计划成本法对辅助生产费用分配所产生的计划成本与实际成本的差异,为简化核算,全部计入管理费用。《邹文》也是这样处理的。笔者认为此种做法既没有区分差异金额的大小,也没有区别经营管理的需要,而一律计入管理费用,显然有失妥当。为此,笔者认为应做如下改进:

1. 若差异额较大或企业管理上要求精确提供各项成本费用的数额,则应按照一定方法,如受益比例法(辅助车间之外受益单位耗用量占辅助车间之外受益单位总耗用量的比例),将上述差异在辅助生产单位之外的受益单

$$= (1 - \frac{\text{改进前原材料的利用率}}{\text{改进后原材料的利用率}}) \times \text{改进前单位产品投入生产的原材料重量} \times \text{原材料单价}$$

$$= (1 - \frac{\text{改进前原材料的利用率}}{\text{改进后原材料的利用率}}) \times \text{改进前单位产品的直接材料成本}$$

即:原材料利用率变动对单位产品直接材料成本的影响

$$= (1 - \frac{\text{变动前的原材料利用率}}{\text{变动后的原材料利用率}}) \times \text{变动前单位产品的直接材料成本}$$

根据上述公式的推导,再次对例2进行分析:

原材料利用率提高对单位产品直接材料成本的影响

$$= (1 - \frac{92\%}{95\%}) \times 2\,500 = 78.95 \text{ (元) (降低额)}$$

(二)产品重量减轻对单位产品直接材料成本的影响
产品重量减轻对单位产品直接材料成本的影响

$$= (2\,500 - 78.95) \times (1 - \frac{45.6}{46}) = 21.06 \text{ (元) (降低额)}$$

以上计算公式中,(2 500-78.95)为第一个因数变动

后的单位产品原材料成本; $(1 - \frac{45.6}{46})$ 如果用百分数表

示,则为产品重量减轻使得(2 500-78.95)降低的百分比(因数分析法的规则:已经分析过的因数,其相应的数值采用变动后的数值);两者的乘积为产品重量减轻对单位产品直接材料成本的影响金额(降低额)。

以上两个因数对单位产品直接材料成本引起的降低额合计为:78.95+21.06=100.01≈100(元)。

应该指出,企业对直接材料成本中耗用量进行分析时,除了考虑上述两个因素外,还应该结合其他因素具体分析,以加强企业的成本管理,寻求进一步降低产品成本的空间。

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. 田欣.制造业企业加强成本控制研究.企业研究,2013;4
3. 万寿义,任月君.成本会计.大连:东北财经大学出版社,2013
4. 中国注册会计师协会.财务成本管理.北京:中国财政经济出版社,2014

位之间进行分配。具体计算公式为：

某受益单位应分担差异=差异总额×该单位耗用量÷
辅助车间之外受益单位总耗用量

2. 若差异额较小或企业管理上不要求精确提供各项成本费用的数额,则可将差异全部计入制造费用。一方面更符合成本的流向,也能避免“管理费用”的虚增或虚减,进而影响利润总额、毛利率等相应数据。另一方面也能简化核算,减轻成本核算人员的工作量。

问题二:分配结转完毕,“生产成本——辅助生产成本”账户仍存在余额。

为说明问题的方便,仍沿用《邹文》中的例题:

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(分配率保留两位小数):

供应对象		供汽数量 (立方米)	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

1. 原文最后编制的会计分录为:

(1)按计划价进行对外分配的会计分录: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)按计划价进行交互分配的会计分录:借:辅助生产成本——运输车间572、——供汽车间1 050;贷:辅助生产成本——供汽车间572、——运输车间1 050。

(3)成本差异列入管理费用的会计分录:借:管理费用[456];贷:辅助生产成本——供汽车间[834]、——运输车间378。

将上述本月发生额分别过人相关的“辅助生产成本——运输车间”、“辅助生产成本——供汽车间”:

辅助生产成本——供汽车间		辅助生产成本——运输车间	
8 900	9 256	13900	14 000
1 050	852	572	1 050
1 050	-834	572	378
2 006			384

显然,两个账户期末结转完毕后账户仍存在余额,“辅助生产成本——供汽车间”存在借方余额2 006,“辅助生产成本——运输车间”存在贷方余额384。

辅助生产成本结转完毕后,“生产成本——辅助生产成本”账户应不再有余额,因为归集的费用已全部分配到了辅助生产部门之外的受益部门。上述分析说明《邹文》中的计算思路存在纰漏。对于《邹文》笔者的观点是:①可取之处:邹老师提出在利用交互分配的原理进行辅助生产费用调整的过程中应采用一致的口径,要么调整实际总成本,交互分配按照实际成本进行调整;要么调整计划总成本,交互分配按照计划成本进行调整。②不足之处:辅助生产成本结转完毕后,“生产成本——辅助生产成本”账户有余额,没有分配完毕。

2. 改进建议:沿用《邹文》的观点,第一步,按计划价分配辅助生产成本。第二步,辅助车间之间按照计划价进行交互分配。第三步,确定各辅助生产车间成本明细账的余额,该余额便是需要结转的成本差异。沿用前例相关资料:

辅助生产成本——供汽车间		辅助生产成本——运输车间	
8 900	9 256	13 900	14 000
1 050	572	572	1 050
1 050		572	
1 172			6

完成前两步之后,“辅助生产成本——供汽车间”账户借方余额1 172元,“辅助生产成本——运输车间”账户贷方余额6元,那么“辅助生产成本——供汽车间”差异额为1 172元,金额较大。理由是:庆丰工厂6月一个月的差异是1 172元,照此推算一年便是14 064元,将会在较大程度上影响全年利润总额。所以笔者认为,该差异应在辅助生产车间之外的受益单位之间进行再分配。“辅助生产成本——运输车间”差异额为6元,金额较小,可简化核算,全部计入制造费用。具体计算如下:

部门	受益量 (供汽)	分配 比例	分配差异 总额	分配差异
甲产品	29 800	89.22%	1 172	1 045.66
车间一般耗用	1 600	4.79%		56.14
管理部门	2 000	5.99%		70.2
合计	33 400	100%		1 172

借:生产成本——基本生产成本——甲产品1 045.66,制造费用56.14,管理费用70.2;贷:生产成本——辅助生产成本——供汽车间1 172。借:制造费用6;贷:生产成本——辅助生产成本——运输车间6。○