

# 对《计划成本分配法存在的问题与对策》一文的商榷

于春燕, 李敏

(衡水职业技术学院经济管理学系, 河北衡水 053000)

**【摘要】** 财会月刊2015年1月刊发的《计划成本分配法存在的问题与对策》一文对计划成本分配法提出了改进建议, 本文对其中部分观点提出疑问, 并针对疑问进行分析, 以期与同行交流探讨。

**【关键词】** 计划成本; 供电车间; 锅炉车间

《财会月刊》2015年第1期刊登了赵小丽老师的文章《计划成本分配法存在的问题与对策》(简称《赵文》)。笔者认为此文中的某些观点值得商榷补充, 以期与赵老师及同行探讨。为方便说明问题, 本文仍引用《赵文》中例题。

例: 启迪汽车有限公司有供电、锅炉两个辅助生产车间, 假设供电车间计划单位成本0.2元/度, 6月份供电车间发生的实际成本为1300元, 锅炉、生产用、车间一般消耗、厂部管理人员电费的耗用量分别为2000度、5000度、600度、400度。锅炉车间计划单位成本为0.6元/吨, 6月份锅炉车间发生的实际成本为1500元, 供电、生产用、车间一般消耗、厂部管理人员锅炉的耗用量分别为300吨、1200吨、900吨、600吨。采用计划成本法分配辅助生产费用。

## 一、《赵文》中存在的问题

采用计划成本法对辅助生产成本分配完成后, “辅助生产成本——供电车间”和“辅助生产成本——锅炉车间”两个科目的账户余额仍存在。《赵文》对计划成本法的整体改进思路如下:

(1) 保留教材中辅助生产成本按计划成本进行分配的部分, 即:

借: 基本生产成本——甲车间	1 720
辅助生产成本——供电车间	180
——锅炉车间	400
制造费用	660
管理费用	440
贷: 辅助生产成本——供电车间	1 600
——锅炉车间	1 800

(2) 改进了辅助生产费用中实际成本的计算:

供电车间辅助生产费用的实际成本=1300+150=1450(元)

锅炉车间辅助生产费用的实际成本=1500+325=

1825(元)

(3) 成本差异的分配结转:

借: 基本生产成本——甲车间	113
制造费用	6
管理费用	6
贷: 辅助生产成本——供电车间	150
——锅炉车间	25

对于《赵文》中的第(2)部分, 笔者有以下两种理解:

理解一: 对于供电车间增加的成本150元和锅炉车间增加的成本325元, 《赵文》中并没有相应的会计分录, 而供电车间成本差异额-150元和锅炉车间成本差异额25元也是在计算实际成本的基础上得出来的。

若将本月发生额分别转入相关的“辅助生产成本——供电车间”和“辅助生产成本——锅炉车间”科目, 则会发现: 这两个账户在期末结转后账户仍存在余额, “辅助生产成本——供电车间”科目存在借方余额30元, “辅助生产成本——锅炉车间”科目存在借方余额75元。

辅助生产成本——供电车间		辅助生产成本——锅炉车间	
1 300	1 600	1 500	1 500
180	-150	400	25
30		75	

理解二: 对于供电车间增加的成本150元和锅炉车间增加的成本325元, 《赵文》有相应的会计分录, 只是没有写出来, 现补充分录如下:

借: 辅助生产成本——供电车间	150
——锅炉车间	325
贷: 辅助生产成本——供电车间	325
——锅炉车间	150

那么,辅助生产成本明细账情况变化为:

辅助生产成本——供电车间		辅助生产成本——锅炉车间	
1 300	1 600	1 500	1 800
180	325	400	150
150	-150	325	25
	145	250	

“辅助生产成本——供电车间”科目存在贷方余额145元,“辅助生产成本——锅炉车间”科目存在借方余额250元。

无论哪一种理解,“辅助生产成本”科目的明细账均存在账户余额。

辅助生产成本结转完毕后,“辅助生产成本”科目不应再有余额,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。这说明《赵文》在分配辅助生产费用时存在失误。

### 二、对《赵文》的评价

赵小丽老师对于计划成本分配法的改进具有可取之处,首先改进了教材中传统的计算公式,将“某辅助生产车间生产费用的实际成本=该辅助车间直接发生的费用+其他辅助车间分配转入的计划费用”,改进为:“某辅助车间生产费用的实际成本=该辅助车间直接发生的费用+其他辅助车间分配转入的实际费用”;其次,对于辅助生产成本差异额,在辅助生产车间之外的受益单位进行分配,实现了产品成本的准确计算。但是,对于辅助生产车间增加的成本,《赵文》未进行合理解释和会计处理,对此,本文做出进一步改进。

### 三、解决方案

那么,究竟是应该按照“理解一”还是按照“理解二”来进行改正呢?

笔者认为:“理解二”更为合理。因为会计核算强调的是资金的流入与流出,以及账户的对应关系。资金是从某一账户先流出,再流入与之对应的其他相关账户,供电车间增加的成本150元,不是凭空产生的,而是从锅炉车间转出的费用,同理,锅炉车间增加的成本325元,也是由供电车间转出的费用,这样就实现了辅助生产车间的交互分配,这也符合《企业产品成本核算制度》的要求。《企业产品成本核算制度》规定:辅助生产部门之间相互提供的劳务、作业成本,应采用合理的方法,进行交互分配。互相提供劳务、作业不多的,可以不进行交互分配,直接分配给辅助生产部门以外的受益单位。因此,本文对《赵文》做如下改正:

步骤一:辅助车间交互分配。

供电车间分配率=1 300÷8 000=0.162 5

锅炉车间分配率=1 500÷3 000=0.5

供电车间转入的费用=0.5×300=150(元)

供电车间转出的费用=0.162 5×2 000=325(元)

锅炉车间转入的费用=325(元)

锅炉车间转出的费用=150(元)

供电车间实际成本=1 300+150-325=1 125(元)

锅炉车间实际成本=1 500+325-150=1 675(元)

借:辅助生产成本——供电车间 150  
——锅炉车间 325

贷:辅助生产成本——供电车间 325  
——锅炉车间 150

步骤二:辅助车间按照计划成本对外分配。

此处应注意:由于辅助车间之间已经进行成本交互分配,如果按照教材内容进行会计处理,则供电车间还需要再增加成本180元,锅炉车间也还需要再增加成本400元,这不符合会计核算的配比原则。改进分录为:

借:基本生产成本——甲车间 1 720  
制造费用 660  
管理费用 440  
贷:辅助生产成本——供电车间 1 200  
——锅炉车间 1 620

步骤三:差异的结转。

供电车间成本差异额=1 125-1 200=-75(元)

供电车间差异分配率=-75÷6 000=-0.012 5

甲产品应负担差异=5 000×-0.012 5=-62.5(元)

制造费用负担差异=600×-0.012 5=-7.5(元)

管理费用负担差异=400×-0.012 5=-5(元)

锅炉车间成本差异额=1 675-1 620=55(元)

锅炉车间差异分配率=55÷2 700=0.020 3

甲产品应负担差异=1 200×0.020 3=24.36(元)

制造费用负担差异=900×0.020 3=18.27(元)

管理费用负担差异=55-24.36-18.27=12.37(元)

借:基本生产成本——甲车间 -38.14  
制造费用 10.77  
管理费用 7.37

贷:辅助生产成本——供电车间 -75  
——锅炉车间 55

甲产品实际耗用的辅助生产成本=计划成本±差异额=1 720-38.14=1 681.86(元)

### 主要参考文献

- 吴丽新.新编成本会计[M].大连:大连理工大学出版社,2000.
- 邹金伶.计划成本分配法之改进[J].财会月刊,2013(15).
- 林善珍.计划成本分配法及其改进[J].财会通讯,2011(3).
- 张志强,李伟.存货计划成本核算方法的应用[J].财会月刊,2010(17).