

# 辅助生产费用计划成本分配法再认识

沈 燕(副教授)

(广东女子职业技术学院经贸系, 广州 510300)

**【摘要】** 辅助生产费用计划成本分配法被认为是一种较简便的计算方法, 不仅简化了日常核算工作, 还便于分析考核辅助生产计划成本完成情况, 明确各受益单位的经济责任。计划成本分配法虽然简化了实务操作, 但在理论学习中较难理解, 本文从辅助生产费用计划成本分配法的特点、与其他方法的关联等方面进行深入细致的分析。

**【关键词】** 计划成本分配法; 辅助生产费用; 成本差异; 交互分配法

辅助生产费用计划成本分配法是按照辅助生产单位提供劳务的计划单位成本及各受益单位的受益量, 将费用在各辅助生产车间进行分配和调整的一种方法, 又称“内部结算价格分配法”。这种方法计算较直接, 不仅简化和加速了费用分配的计算工作, 排除了辅助生产费用的分配对受益单位成本的影响, 同时也便于考核分析辅助生产计划成本完成情况, 明确各受益单位的经济责任。

辅助生产费用计划成本分配法虽然简化了日常核算工作, 但在理论学习中却属于较难理解的方法, 本文拟从以下几方面对其进行较细致的分析。

## 一、辅助生产费用计划成本分配法概述

**1. 辅助生产费用计划成本分配的实质。** 辅助生产费用计划成本分配法的实质就是计划管理, 它是成本管理的一种方法和手段。从管理的角度来看, 企业实行计划管理的主要目的是为了明确目标, 充分利用资源, 提高经济效益, 减少风险损失。计划成本法不仅能够满足企业日常管理的需要, 还能够很好地为管理服务。计划成本法有利于成本分析, 为企业的发展决策提供良好的基础数据; 有利于检查企业成本计划执行情况, 以便及时对原计划进行调整改进, 使成本计划始终具有指导生产经营活动的作用; 便于考核和分析各受益单位成本计划的完成情况, 明确经济责任, 并据此评定企业生产经营成果。

**2. 辅助生产费用计划成本分配法的假设基础。** 辅助生产费用计划成本分配法是在一定假设基础上的非精确的成本分配方法。其假设是指各个辅助车间都按事先制定的计划分配率进行费用分配; 计划成本分配法之所以是非精确的成本分配方法, 是因为在理论上除了代数分配法, 其他方法都是人为地根据一些成本产生的原因进行费用分配, 属于非精确的成本分配方法。虽然代数分配法分配结果最精确, 但计算繁复不便于操作, 一般较少采用, 有需要的企业可利用电算化模型进行。

**3. 辅助生产成本费用计划成本分配法分配率的制定。** 计划成本分配法的特别之处就在于“计划分配率”, 即计划单位成本, 是先于业务发生、按年制定的。制定一个合理的计划单位成本, 应考虑以下两个方面: ①各辅助生产单位制定计划单位成本时, 应综合考虑企业生产现状及历史经验等相关因素, 还应该考虑分配转入费用和分配转出的费用, 使计划成本的制定尽可能接近实际。虽然计划成本与实际成本的差异最终要进行调整, 但如果计划成本脱离实际成本太多, 则无法通过两者的差异考核辅助生产部门的实际管理水平。②计划成本与实际成本的构成内容应一致。计划成本和实际成本构成口径一致, 才能保持计划成本和实际成本的可比性。

**4. 辅助生产费用计划成本分配法的分配。** 辅助生产部门月末按计划单位成本进行日常费用分配时, 不必区分对内及对外, 只要有受益单位耗用辅助生产车间的产品或劳务, 就要进行分配, 即同时对内、对外进行计划分配。

成本的计划分配额与实际发生额必定存在差异, 根据管理需要应分析差异产生的原因, 如果差额较大, 则分析该差额是否反映了成本管理的问题, 是由耗用不合理还是分配率制定不合理造成。若属于耗用不合理的问题, 企业应加强对生产经营的控制及考核; 属于分配率制定不合理的问题, 则应及时对原计划进行调整和改进。

**5. 辅助生产费用计划成本分配法的评价。** 计划成本分配法的简便之处在于: 已经给定了同时用来对内部、外部受益部门分配费用的单位成本, 不需要像其他方法那样每期通过计算求得单位成本, 大大减少了日常计算工作量。于每月末按计划分配率进行费用分配时, 实际与计划的差额通常不需处理, 年末再采用适当的方法计算调整。

日常计算分配一般以一个营业周期(通常为1年)为周期, 1~12月每月月末按计划成本进行, 受益单位应分配

的费用为:受益单位实际耗用量×计划单位成本。计划单位成本事先已制定,全年基本不变;差额计算处理只需每年年末进行一次,即年末计算调整的差额是全年的差额。该方法计算较简便,在实际工作中得到较广泛应用。

辅助生产计划成本分配法的优点在于计算便捷、有效率且便于明确责任关系,因而适用于计划管理比较好,各辅助生产车间的服务单位实际成本比较稳定,辅助生产计划成本制定比较准确的企业。它的缺点表现在计划单价的采集及对较大差额的不谨慎处理,如果辅助生产部门计划管理水平不高,则难以制定比较准确的计划成本,进而影响成本分配的准确性,最终使成本信息的客观性目标难以达到。

## 二、辅助生产费用计划成本分配法与实际成本分配法的比较

辅助生产费用的其他各种分配方法如直接分配法、交互分配法、代数分配法等都属于实际成本分配法。

**1. 实际成本分配法。**在实际成本分配法下,对受益单位应分配费用产生影响的因素既包括实际耗用量,又包括实际单位成本,即不仅有内因也有外因。其中,实际耗用量反映受益单位当期实际生产状况及管理水平;实际单位成本是依据辅助生产车间当月实际发生费用计算得出,需每月计算,每月都不相同,如果辅助生产部门当月实际费用较大,则当月的实际单位成本也可能较大,对各受益单位应分配费用计算的结果也会有较大影响。当受益单位当月辅助生产费用变动较大时,对其分析就要从“耗用量”及“单位成本”两方面进行,受益单位应分析出内因、外因分别造成的影响有多大。这种分析较复杂,从费用分配的结果看,有可能掩盖受益单位真实的生产经营成果。

**2. 计划成本分配法。**与实际成本分配法比较,计划成本分配法除了计算简便外,还有一个突出优点就是排除了辅助生产实际费用的高低对各受益单位成本的影响,各部门责任明确,便于成本管理的业绩考核。这一点从受益单位费用分配构成的角度就能看出来:

实际成本分配法下:受益单位应分配的辅助生产费用=实际耗用量×实际单位成本

计划成本分配法下:受益单位应分配的辅助生产费用=实际耗用量×计划单位成本

以上算式清楚显示,受益单位应分配的辅助生产费用由“耗用量”与“单位成本”两个因素构成。其中,“耗用量”发生在受益单位,属于受益单位的内在因素,而“单位成本”,无论是实际还是计划单位成本都属于受益单位的外在因素,它发生在辅助生产车间,由提供服务的辅助生产车间计算确定。

计划成本分配法下,由于计划单位成本全年固定不变(不考虑其他影响因素),对各受益单位应分配费用产

生影响的因素就只有实际耗用量,即内因。因各辅助生产车间服务单位实际成本比较稳定,各受益单位每月应分配的辅助生产费用是比较均衡的。计划成本分配法还能反映辅助生产车间产品和劳务的实际成本脱离计划成本的差异。如果本月分配的辅助生产费用变动较大,辅助生产车间的实际成本脱离计划成本的差异也较大,各受益单位对差额的分析只需进行内在因素分析,即直接通过对耗用量的分析就可得出费用变动的原由。即使辅助生产部门每月发生的实际费用不均衡,在计划单位成本全年固定不变的前提下,各受益单位日常应分配的费用也不会受到影响。受益单位在进行日常成本分析时,费用变动的原由简单直接,只需进行内在原因的分析即可,这样就使得各部门的经济责任十分明确。

## 三、辅助生产费用计划成本分配法与交互分配法的区别

辅助生产费用计划成本分配法下的交互分配法有自身特点,与实际生产费用的交互分配法存在以下几点不同:

**1. 交互分配的程序。**计划成本分配法下的交互分配看似不完整,实际上转入、转出费用的计算分为两个步骤隐含在差额计算中。

实际生产费用的交互分配,其费用分配分两次进行,只有第一次分配是交互分配,将辅助生产部门本期实际费用(即账面成本)在辅助生产部门内部相互之间分配,费用的转入和转出同时完成;交互分配后的费用再进行第二次分配,采用直接分配法对外部各受益单位进行分配。

计划成本分配法的交互分配只在年末计算差异时进行,转入、转出费用分两个步骤计算:①先将转入费用按计划成本计算,并与辅助生产账面金额合计构成“实际成本”,这时的“实际成本”被视为交互分配后的“实际成本”,其费用构成只包括应交互分配转入的费用;②计算“成本差异”,而应交互分配转出的费用就发生在差异计算中,将“实际成本”减去计划成本时,由于应交互分配转出的费用包含在计划成本中,减去计划成本的同时也就减去了应转出的费用。所以,计划成本分配法的交互分配不同于实际生产费用的交互分配,转入、转出费用可视为分割成两个步骤完成。

**2. 单位成本的确定。**计划成本分配法下的单位成本不需像其他方法那样每月(每期)计算,而是事先已经给定了的,且计划单位成本一年内基本不变,期末计算差额时的转入、转出费用都按相同的计划单位成本计算。

而交互分配法下辅助生产费用的单位成本需要每月(每期)计算,且每月(每期)分别计算两次:第一次是在辅助生产系统内部交互分配时,将辅助生产费用明细账账面金额除以全部劳务量得出;第二次是“外部使用部门”

分配时,将交互分配后的辅助生产费用除以对外提供的劳务总量,在已经确定“外部使用部门”使用产品或劳务数量的前提下,计算产品或劳务的单位成本。

**3. 实际成本的含义。**计划成本分配法下“实际成本”含义不同于一般意义上的实际成本,由“实际+计划”的模式构成。其中,“实际”是指某辅助生产部门本期归集的全部生产费用,包括对内及对外提供劳务的全部费用,反映为辅助生产成本明细账的本期发生额合计(即账面成本);“计划”是指按计划分配率交互分配转入的费用。这与一般意义上的实际成本不仅构成不同,口径也不一致,仅从这一项来看,计划成本分配法的“实际成本”附加了一项转入费用而没有相应扣除应转出费用,等于虚增了实际成本。

#### 四、“成本差异”的计算与账务处理

**1. 期末“成本差异”的计算分析。**“成本差异”的计算是“计划成本分配法”的核心问题,涉及对下列问题的理解:

(1)关于“成本差异”计算中交互分配的“完整性”理解。根据定义,“成本差异”是辅助生产车间实际发生的费用(包括辅助生产内部交互分配转入的费用)与按计划成本分配转出的费用之间的差额。即:

成本差异=辅助生产“实际成本”-按计划成本分配合计

其中:辅助生产“实际成本”是指各辅助生产部门全年实际总成本,具体包括各辅助生产费用明细账期末发生额合计(即各辅助生产部门“账面成本”合计),加上按计划分配率分配转入的费用(简称“交互分配转入计划成本”);按计划成本分配合计即全年计划成本,包括:对外分配计划成本和对内分配计划成本(即交互分配应转出的计划成本)。

以上公式可进一步分解展开如下:

成本差异=各辅助生产部门账面成本合计+交互分配转入计划成本-按计划成本分配合计

=各辅助生产部门账面成本合计+交互分配转入计划成本-(对外分配计划成本+交互分配转出计划成本)

=各辅助生产部门账面成本合计+(交互分配转入计划成本-交互分配转出计划成本)-对外分配计划成本

说明:式中的“交互分配转入计划成本-交互分配转出计划成本”,实际上就是一个完整的交互分配,所以说“计划成本分配法”的交互分配被分割为两个步骤隐含在“成本差异”的计算中;上式只按计划成本进行了交互分配,而“账面成本”(即实际成本)没有进行交互分配,因此,“实际成本”与计划成本构成口径不一致。

(2)关于“成本差异”计算的“准确性”及“合理性”的理解。由于交互分配后的“实际成本”构成模式是“实际+计划”,显然,这个“实际成本”并非实质上的“实际成本”,它是不完全的,没有进行交互分配,仅仅在“账面成本”的

基础上将本辅助部门耗用其他辅助部门的费用转入,而不做转出,等于虚增了一部分辅助生产费用。其他辅助生产部门的“实际成本”也是同样构成的,从全部辅助生产部门来看,整体的辅助生产部门费用都虚增了。

“实际成本”与计划成本构成口径不一致:“实际成本”=对内提供劳务的实际成本+对外提供劳务的实际成本+应分配转入计划成本,而计划成本=对内提供劳务计划成本+对外提供劳务计划成本,用这一虚增的“实际成本”减去计划成本得出的“成本差异”也就显得不太准确,即“成本差异”也是虚增的。

对该问题有三种理解:①计划成本分配法始终不计算实际分配率,因而实际生产费用也不进行转入、转出的交互分配。由于只有预定的计划分配率,期末在计算差额时进行的交互分配可看成是对计划成本进行的交互分配。②由于“实际成本”与计划成本构成口径不同,“成本差异”计算出的这部分差额与一般意义上的“实际与计划之差”的含义也有所不同,在不考虑其他因素的条件下,其差额的计算结果总的说来是虚增。③周期性差额的计算调整是为了降低对实际成本准确性的冲击,如果差额计算结果本身不够准确,这种做法合理性值得进一步分析。

从简化计算过程这一目的来看,这种计算方法是合理的,且符合重要性原则的要求。计划成本的制定综合考虑了各种因素,包括应交交互分配转入转出的费用,尽可能接近实际成本,这部分差额的误差非常小,可以忽略不计。另外,差额最终要进行调整,追加(或冲减)分配给各受益对象,计入成本费用,对各受益对象而言,分配的差额更加微不足道。从这一特点来看,计划成本分配法适用于各辅助生产车间的受益单位实际成本比较稳定的情况。

**2. “成本差异”的账务处理。**期末(一般在年末),辅助生产“成本差异”应进行调整,调整的方法有两种:①采用直接分配法进行再分配,追加(冲减)分配给辅助生产以外的各受益单位,计划小于实际的差额进行追加分配,计划大于实际的差额进行冲减分配。②为了简化核算程序,差额也可以全部记入生产车间的“制造费用”账户。这是因为辅助生产部门的主要生产任务是企业基本生产和内部管理提供内部服务,一般情况下,为基本生产提供的服务占主要部分,为内部管理提供的服务占较少部分,差额的账务处理可以完全依据主要服务对象全部记入“制造费用”科目,而辅助生产为内部管理提供服务的“成本差异”,由于微不足道,可以忽略不计,这也符合了重要性原则的要求。

#### 主要参考文献

骆从艳.成本会计理论争议问题的解决思路[J].财会月刊,2013(12).

邹金伶等.再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法[J].财会月刊,2011(7).