

入的计划费用)-计划成本

其中:供汽车间差异=(140 000+600)-136 290=4 310
(元)

供水车间差异=(32 000+990)-33 000=-10(元)

编制分录如下:

借:管理费用	4 300
贷:辅助生产成本——供汽车间	4 310
——供水车间	- 10

(二)《邹文》做法

1. 按计划分配(同例1第1步)。

2. 按计划进行交互分配。

借:辅助生产成本——供汽车间	600
——供水车间	990
贷:辅助生产成本——供水车间	600
——供汽车间	990

3. 计算并确定成本差异并全部计入管理费用。

成本差异=实际成本-计划成本

=实际成本-(计划成本+按计划交互分入的费用-按计划交互分出的费用)

其中供汽车间差异=140 000-(136 290+600-990)=
4 100(元)

供水车间差异=32 000-(33 000+990-600)=-1 390
(元)

借:管理费用	2 710
贷:辅助生产成本——供汽车间	4 100
——供水车间	- 1 390

(三)《董文》做法

1. 按计划分配(同例1的第1步)。

2. 按计划进行交互分配(同《邹文》第2步)。

3. 差异的确定与处理。

(1)差异的确定。直接根据当月辅助生产成本期末账户余额来确定,其余额在借方,为超支差;在贷方,为节约差。

(2)差异的处理。如差异绝对数较小,直接计入管理费用;如差异绝对数较大,则要进行二次分配。

二、笔者的看法

(一)关于教材

教材至少存在两个方面的问题或缺陷:

1. 差异不管大小都计入管理费用,不符合可靠性原则和重要性原则的要求。如果成本差异是较大的超支差,则会人为降低产品成本,增加期间费用;如果是较大的节约差,则会增加产品成本、降低期间费用。在例1中,由于供汽车间的成本差异为超支4 310元,无论是从绝对数还是从相对数(成本差异率)来看,都较大,所以不能直接将其记入管理费用,而应该按照各部门受益情况进行二次分配。而对于供水车间而言,其差异为节约差10元,无论从绝对数还是从相对数来看,都不大,按照重要性原则的

要求,可以直接记入管理费用。

2. 差异的计算方法令人费解。在差异计算公式中,某车间的实际成本由两个部分构成,一是该车间当月发生的实际生产费用,二是按计划分配进来的费用,而后部分费用不是实际成本,而是计划成本。如供水车间成本差异计算公式中,其实际成本=32 000+990=32 990(元),其中32 000元是真正的实际成本,990元则是计划成本。正因如此,教学过程中学员无法理解,只能死记硬背,严重影响教学效果。

(二)关于《邹文》

该文考虑到了交互分配的问题,是其长处,但差异的确定与处理存在明显不足,这样处理的结果是使得辅助生产成本账户期末没有结平,年末也不可能结平;另一方面,不管具体情况如何都进行交互分配,不符合重要性原则,增加了核算工作量;同时差异全部计入管理费用,不符合重要性原则与可靠性原则。

(三)关于《董文》

该文考虑了交互分配与差异二次分配的问题,同时在差异的确定上也做了明显的改进,但每个月都要进行交互分配与差异处理,不完全符合重要性原则的要求,同时也在一定程度上增加了会计核算工作量。

三、改进意见

综合以上处理方法的优缺点,笔者认为应按下列步骤分配辅助生产费用并进行相应的账务处理:

第一步,按计划分配(本步骤不变)。

第二步,按计划进行交互分配,具体分两种情况:

(1)如果辅助生产车间相互提供业务量不多,费用不大或费用虽较大但相差不大,按照重要性原则的要求,则无须进行交互分配。

(2)如果辅助生产车间相互提供的业务量较大,费用较多且相差也较大,为了准确起见,应根据重要性原则的要求进行二次分配。

第三步,计算并调整差异。

(1)计算差异:根据上述两项业务所编制的会计分录,登记辅助生产成本明细账,并确定期末余额。该余额就是成本差异,如余额在借方,则为超支差;在贷方,则为节约差。

(2)差异调整:分两种情况分别进行调整。

第一,在月末时,只统计辅助生产成本差异,不进行实际调整(即不做调整的会计分录),这样月末时,辅助生产成本账户可能有余额,且方向不定。

第二,在年末时,统计全年累计辅助生产成本差异,如果该差异较大,则按照各部门全年累计受益情况进行二次分配;如果该差异较小,则直接计入管理费用。通过年末结转后,辅助生产成本账户无余额。

为了更好地说明问题,下面还是用案例来进行分析

与说明。

例2:基本资料同例1,其辅助生产费用分配与账务处理如下:

1. 按计划分配(同例1)。

2. 按计划进行交互分配(因该企业两个辅助生产车间相互提供的业务量较多,特别是相互耗用的生产费用水平相差较大,所以要进行二次交互分配,否则,不需要这一步)。

借:辅助生产成本——供汽车间 600
——供水车间 990

贷:辅助生产成本——供水车间 600
——供汽车间 990

3. 计算并确定当月成本差异。

根据上述1与2的会计分录,登记辅助生产成本明细账,并确定当期末余额,该余额即为当月“辅助生产成本”科目成本差异(不考虑期初余额)。

表2 辅助生产成本——供汽车间 单位:元

当月发生:140 000	按计划分配转出:136 290
按计划分入:600	交互分配转出:990
交互分配转入:600	
当月发生合计 141 200	137 280
期末余额 3 920(超支差)	

表3 辅助生产成本——供水车间 单位:元

当月发生:32 000	按计划分配转出:33 000
按计划分入:990	交互分配转出:600
交互分配转入:990	
当月发生合计 33 980	33600
期末余额 380(超支差)	

4. 计算全年辅助生产成本差异。

假定12月1日供汽车间与供水车间的辅助生产成本账户的余额分别是2 000元与- 500元(均是1~11月份累计数)。

根据3计算结果,可知两个车间的年末辅助生产成本账户余额分别是:

供汽车间年末余额=2 000+3 920=5 920(元)

供水车间年末余额=- 500+380=- 120(元)

5. 年末差异处理。

从两个辅助生产车间的全年差异累计数来看,供水车间的差异只有节约差120元,绝对数很小,为了简便起见,直接冲减管理费用即可;而供汽车间的差异明显很大,为了贯彻可靠性原则,保证会计信息真实可靠,需要进行二次分配。假设该企业按照对外提供的业务量进行二次分配,全年各部门受益的业务量及差异二次分配情况如表4所示:

表4

部门	全年受益量 (供汽:立方米)	分配 比例	差异 总额(元)	差异 分配(元)
基本生产车间 ——甲产品	300 000	73.17%	5 920	4 331.66
基本生产车间 ——一般耗用	40 000	9.76%		577.79
企业管理部门	50 000	12.20%		722.24
销售部门	20 000	4.87%		288.31
合计	410 000	100%		5 920

根据以上处理结果,做分录如下:

借:管理费用 - 120

贷:辅助生产成本——供水车间 - 120

借:基本生产成本——甲产品 4 331.66

制造费用 577.79

管理费用 722.24

销售费用 288.31

贷:辅助生产成本——供汽车间 5 920

四、小结

笔者认为,上述账务处理及改进措施至少有以下几个方面的优势:

1. 简化了每月核算工作,因为每月只需要反映按计划分配情况与交互分配情况(有些还不需要进行交互分配),并计算当月辅助生产成本差异及累计差异,不需要进行差异的再分配与结转,这些差异全部集中到年末进行结转。

2. 每月成本差异的计算不仅简便,更便于理解。每月的成本差异就是按计划分配及交互分配后账户的余额(不考虑期初余额),简明扼要,一听一看就懂。

3. 很好地贯彻了重要性原则与可靠性原则。如每月是否需要交互分配,主要看辅助生产车间相互提供的业务量的多少,费用水平相差是否较大;年末成本差异是否需要二次分配,主要看累计差异的绝对数是否较大,如果较大,则要进行二次分配,否则直接计入管理费用即可。这样就能很好地满足重要性与可靠性原则的要求,在保证会计信息质量的前提下又能精简核算工作。

主要参考文献

邹金伶.计划成本分配法之改进[J].财会月刊,2013(15).
董想,刑维维.对《计划成本分配法之改进》一文的高权[J].财会月刊,2014(13).
乐艳芬.成本会计[M].上海:上海财经大学出版社,2002.
胡中艾.成本核算[M].北京:高等教育出版社,2011.
程坚.成本会计实务[M].北京:高等教育出版社,2007.
宋强.成本会计[M].北京:中央广播电视大学出版社,2013.