

计划成本分配法下交互分配计算之我见

郑宇梅¹(副教授), 冯媛媛²

【摘要】 充分理解计划分配法的计算原理及交互分配的实质对于正确运用计划成本分配法至关重要, 本文提出在其实际运用中可能存在费用重复分配的问题, 以供探讨。

【关键词】 计划成本分配法; 成本差异; 辅助生产成本

【中图分类号】 F234.2

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)04-0125-2

《财会月刊》2015年第13期刊登了廖荣华的《对计划成本分配法的看法与改进》(简称《廖文》), 该文既有创新, 也存在不足, 现提出以供探讨。

(一)

《廖文》首先总结分析了现行高职教材中计划成本分配法的普遍做法和邹金伶、董想等对计划成本分配法的改进方法, 然后指出了上述三种做法的不足, 最后提出了改进建议。

笔者认为《廖文》对计划成本分配法的改进主要体现在两点上: ①在辅助车间内部在是否需要交互分配的处理问题上, 引入重要性原则, 即辅助车间内部互相提供的业务量较大或是费用相差较大时, 才需要交互分配, 否则不需要交互分配。②对于辅助车间实际费用与计划费用的差异, 在月末时仅统计差异, 不调整差异, 年末时统计全年累计差异。如果差异较小, 则一次性转入管理费用, 如果差异较大, 则需要再分配。笔者认同《廖文》的上述观点, 但是其在计算时由于疏忽或是对教材的误解, 部分分录及差异的计算出现了错误, 仍引用《廖文》中的例题论述如下:

例: 某企业有供汽、供水两个辅助生产车间, 2014年12月发生实际费用140000元、32000元。提供的业务量如表1所示:

表1 辅助生产车间劳务提供情况

供应对象		供汽(立方米)	供水(吨)
辅助生产车间	供汽车间		200
	供水车间	300	
基本生产车间	甲产品	30000	10000
	一般耗用	4000	400
企业管理部门		5000	200
销售部门		2000	200
合计		41300	11000

该企业按计划成本法分配辅助生产费用, 计划单位汽价3.3元/立方米, 水价3元/吨。《廖文》的处理步骤如下:

1. 按计划分配:

借: 辅助生产成本——供汽车间	600
——供水车间	990
基本生产成本——甲产品	129000
制造费用	14400
管理费用	17100
销售费用	7200
贷: 辅助生产成本——供汽车间	136290
——供水车间	33000

2. 按计划交互分配:

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. 计算当月辅助生产成本差异, 如表2、表3所示:

表2 “辅助生产成本——供汽车间”账户 单位: 元

当月发生: 140000	
按计划分入: 600	计划分配转出: 136290
交互分配转入: 600	交互分配转出: 990
当月发生及转入合计: 141200	当月转出合计: 137280
期末余额: 3920	

表3 “辅助生产成本——供水车间”账户 单位: 元

当月发生: 32000	
按计划分入: 990	计划分配转出: 33000
交互分配转入: 990	交互分配转出: 600
当月发生及转入合计: 33980	当月转出合计: 33600
期末余额: 380	

4. 计算全年辅助生产成本差异。具体内容可参看《廖文》。

□ 商榷意见

5. 年末差异处理。因篇幅所限,此部分省略,具体处理方法可以参见《廖文》。

(二)

笔者认为,《廖文》的错误主要有两点:

第一,步骤1和步骤2的分录衔接出了问题,以及当月成本差异计算出错。以供汽车间为例,按照计划价进行对外分配时,供汽车间对外分配136290元,包括对供水车间及辅助车间以外的受益单位的分配。供水车间分配了990元,而在进行交互分配时,又再次分配给了供水车间990元。从表2、表3可以清楚地看到,供汽车间向供水车间分配转出了1980元(2×990),使得供水车间接受了供汽车间分配的1980元(2×990)。同样的问题也出现在了供汽车间,供汽车间接受了供水车间分配的1200元(2×600)。这显然是不合理的。为什么同样一笔费用要先后分配两次?辅助生产车间之间交互分配的目的在于通过内部结算,计算出辅助车间的实际成本。即:辅助车间的实际成本=辅助车间归集成本+交互分配转入成本-交互分配转出成本;辅助车间成本差异=辅助车间的实际成本-辅助车间对外计划分配转出的成本。《廖文》错误的原因在于:《廖文》对计划成本分配法及交互分配的本质没有理解透彻,照抄教材中步骤1的分录,虽然改进了步骤2的分录,实现了辅助生产费用的交互分配,却忽视了步骤1和步骤2的内在关联,从而出现逻辑上的错误。

第二,全年辅助生产成本累计差异及年末差异的处理数据有误。由于计算当月成本差异有误,带来的连锁反应就是全年辅助生产成本累计差异和年末差异的处理分录就不对了。

对《廖文》的更正如下:

1. 按计划分配:

借:基本生产成本——甲产品	129000
制造费用	14400
管理费用	17100
销售费用	7200
贷:辅助生产成本——供汽车间	135300
——供水车间	32400

2. 按计划交互分配:

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. 计算当月辅助生产成本差异,如表4、表5所示:

表4 “辅助生产成本——供汽车间”账户 单位:元

当月发生:140000	
	计划分配转出:135300
交互分配转入:600	交互分配转出: 990
当月发生及转入合计:140600	当月转出合计:145200
	期末余额:4600(节约差)

表5 “辅助生产成本——供水车间”账户 单位:元

当月发生:32000	
	计划分配转出:32400
交互分配转入:990	交互分配转出: 600
当月发生及转入合计:32990	当月转出合计:33000
	期末余额:10(节约差)

4. 计算全年辅助生产成本差异。沿用《廖文》中12月1日供汽车间与供水车间“辅助生产成本”账户余额数据,分别是2000元与-500元。

$$\text{供汽车间年末余额} = 2000 + (-4600) = -2600(\text{元})$$

$$\text{供水车间年末余额} = -500 - 10 = -510(\text{元})$$

5. 年末差异处理。供水车间全年实现节约差异510元,因数额较小,可直接冲减制造费用,教材中是冲减管理费用。笔者认为此处调整为制造费用更加合适。因为从12月份的数据来看,车间共耗用供水量10400吨,管理部门仅耗用200吨,虽然《廖文》没有提供各部门全年用水量的数据,但是可以推断车间是用水的主要部门。因而辅助生产成本的全年差异由车间负担更合适。供汽车间全年实现节约差异2600元,根据重要性与可靠性的原则,应进行再分配。沿用《廖文》各部门全年受益量的数据,计算过程如下表所示:

表6 全年节约差异分配

部 门	全年受益量 (立方米)	分配比例	差异总额 (元)	差异分配 (元)
甲产品	300000	73.17%	-2600	-1902.42
车间一般耗用	40000	9.76%		-253.76
管理部门	50000	12.20%		-317.2
销售部门	20000	4.87%		-126.62
合 计	410000	100%		-2600

借:制造费用	-510
贷:辅助生产成本——供水车间	-510
借:基本生产成本——甲产品	-1902.42
制造费用	-253.76
管理费用	-317.2
销售费用	-126.62
贷:辅助生产成本——供汽车间	-2600

主要参考文献:

廖荣华.对计划成本分配法的看法与改进[J].财会月刊,2015(13).

董想,邢维维.对《计划成本分配法之改进》一文的商榷[J].财会月刊,2014(13).

邹金伶,李树战,王东.计划成本分配法之改进[J].财会月刊,2013(15).

作者单位:1.河北工程技术高等专科学校经贸系,河北沧州061001; 2.泊头职业学院经济管理系,河北沧州061001