

计划成本分配法存在的问题与对策

赵小丽

(武汉科技大学管理学院, 武汉 430081)

【摘要】通过对成本会计教材的梳理及前期研究成果的总结,本文就辅助生产费用分配方法之一的计划成本分配法出现的两个疑点进行了探讨,并提出改进措施。

【关键词】辅助生产费用; 计划成本; 实际成本; 成本会计

计划成本法又称内部结算价格法,指在分配生产费用时根据事先确定的产品或劳务的计划单位成本和各个车间、部门耗用的劳务数量计算各车间、部门应分配的辅助生产费用的一种方法。采用这种方法,首先要按照各种辅助生产费用的计划单位成本和实际耗用的劳务数量,向其他基本生产车间、其他受益部门以及其他辅助生产车间分配费用,在辅助生产费用分配表编制完成后,按照“辅助生产成本差异额=(该辅助生产车间直接发生费用+其他辅助生产车间分配转入的计划成本)-按计划成本分配的数额”(公式①),计算出偏离实际成本的差异额。对于按计划成本计算的分配额与各辅助生产车间的实际费用之间的差额,可以有两种处理方法:第一,将差异额直接列入管理费用或制造费用;第二,将差异额在辅助生产车间以外的部门进行二次分配。

一、现行计划成本分配法中存在的问题

计划成本分配法突出的特点是单位计划成本已知,各个部门能够及时反映生产费用的分配情况,便于分析各受益单位的经济责任和日常的成本控制,但计划成本是企业根据以往的消耗情况做的预估,并不能真实反映企业当期实际的耗费。一旦企业出现突发情况或者为了隐瞒成本而调整单位计划成本(在没有良好监督的情况下),采用此方法计算出来的产品成本就偏离了实际情况,对以后期间的成本分析与考核也容易造成误导。此时,核算产品的实际成本显得尤为重要,是计划成本无法代替的。在采用计划成本分配法之后,企业应该把计划成本调成实际成本。由此,笔者认为计划成本分配法还存在一些疑点。

疑点一:根据上面的公式可知:辅助生产实际成本=该辅助生产车间直接发生费用+其他辅助生产车间分配转入的计划成本(公式②)。基于对成本会计的理解和对张培荣、冯述娜《对〈再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法〉一文的商榷》(以下简称“张文”)的研读,本文认

为教材中辅助生产车间的成本差异额的计算公式即公式①是基本正确的,计划成本的分配范围包括辅助生产车间、基本生产车间、管理部门等,实际辅助生产费用是通过实际直接费用加上转入费用归集,分配范围也是所有受益单位,不存在之前张文中的混淆之感。但在计算实际成本时,公式②的左边是实际成本,右边分配转入的费用却是计划成本,左右口径不一致,因此计算出来的不是实际成本。

疑点二:对于材料成本差异处理的第一种方法,也是企业日常使用的一种方法,把材料成本差异计入管理费用,计算比较简便。与此同时,这个方法也存在着一些弊端。直接把差异额计入管理费用或制造费用,一方面,要么是管理部门来承担着全部的差异额,要么就是生产车间,这样的分配方法并不合理,从另一个角度讲企业也可能利用管理费用随意调节利润;另一方面,在核算产品成本时,企业计入某产品成本里的辅助生产费用为计划成本,不能核算出产品的真实成本。

二、计划成本分配法之改进

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为0.2元/度,6月份供电车间发生的实际成本为1 300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是2 000度、5 000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1 500元,供电车间、生产用、车间一般消耗、厂部管理人员电费的耗用量分别是300吨、1 200吨、900吨、600吨。采用计划成本法分配辅助生产费用。

供电车间辅助生产费用的计划成本=该辅助生产车间提供的劳务总量×该车间计划单位成本=8 000×0.2=1 600(元),辅助生产费用的实际成本=该辅助生产车间直接发生费用+锅炉车间分配转入的计划费用=1 300+180=1 480(元)。因此,成本差异额=1 480-1 600=-120(元)。

同理,锅炉车间辅助生产费用的计划成本=3 000×0.6=1 800(元),辅助生产费用的实际成本=1 500+400=1 900(元)。因此,成本差异额=1 900-1 800=100(元)。

辅助生产费用分配表

受益部门		供电(单位计划成本0.2)		锅炉(单位计划成本0.6)		合计
		供应数量	计划成本	供应数量	计划成本	
辅助生产	供电			300	180	180
	锅炉	2 000	400			400
生产用(甲)		5 000	1 000	1 200	720	1 720
一般消耗		600	120	900	540	660
厂部管理人员		400	80	600	360	440
合计(计划成本)		8 000	1 600	3 000	1 800	3 400
实际成本			1 480		1 900	3 380
成本差异额			- 120		100	- 20

根据辅助生产成本分配表编制会计分录如下:

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1800。借:管理费用20;贷:辅助生产成本——供电车间120、——锅炉车间100。

甲产品实际耗用的辅助生产成本=计划成本=1 000+720=1720(元)

(1)按照上述方法计算出来的成本并不是实际费用,因为转入的那部分是计划成本。由此笔者认为,要保证核算的正确性,转入的那部分费用应调整为实际成本。

计算公式为:供电车间辅助生产费用的实际成本=该辅助生产车间直接发生费用+分配转入实际费用

供电车间的分配率=1 300÷8 000=0.162 5

锅炉车间的分配率=1 500÷3 000=0.5

供电车间转入的费用=0.5×300=150(元)

锅炉车间转入的费用=0.162 5×2 000=325(元)

供电车间辅助生产费用的实际成本=1 300+150=1 450(元)

锅炉车间辅助生产费用的实际成本=1 500+325=1 825(元)

供电车间成本差异额=1 450-1 600=-150(元)

锅炉车间成本差异额=1 825-1 800=25(元)

(2)在教材中,企业采用计划成本法核算产品成本时,直接把分配入某产品的辅助生产计划成本计入企业本月的生产费用里,比如企业编制基本生产成本明细账时,某产品的生产费用包括基本生产车间的消耗和辅助生产车间分配来的费用,但加上的辅助生产费用是计划成本。究其原因,企业在处理辅助生产费用差异额时是按照第一种方法,即把差异额直接计入管理费用。

在这个例子中,把供电车间(-120元)和锅炉车间

(100元)的差异额列入了管理费用中,基本生产车间甲产品消耗辅助生产费用的计划成本(1 720元)计入了产品的成本中,并未调整成实际成本,核算出的完工产品成本自然不是实际成本。而我们需要的是产品的实际价值,笔者认为需要把辅助生产成本差异额按受益对象结转出去,采用教材的第二种方法即将差异额在辅助生产车间以外的部门进行二次分配,经过材料成本差异的调整(计划成本+成本差异额),辅助生产计划成本也就调成实际成本,然后再把某产品辅助生产实际成本计入其本月的生产费用中。这里的受益对象分别是甲产品、车间一般消耗、管理部门。

供电车间差异分配率=供电车间的成本差异额/辅助生产车间以外的受益单位耗用的劳务量=-150÷6 000=-0.025。甲产品应负担的成本差异=5 000×(-0.025)=-125(元)。制造费用应负担的成本差异=600×(-0.025)=-15(元)。管理费用应负担的成本差异=400×(-0.025)=-10(元)。

同理,锅炉车间差异分配率=供电车间的成本差异额/辅助生产车间以外的受益单位耗用的劳务量≈25/2 700=0.01

甲产品应负担的成本差异=1 200×0.01=12(元)

制造费用应负担的成本差异=900×0.01=9(元)

管理费用应负担的成本差异=25-12-9=4(元)

会计分录如下:借:基本生产成本——甲113(-125+12),制造费用6(-15+9),管理费用6(-10+4);贷:辅助生产成本——供电150、——锅炉25。

甲产品实际耗用的辅助生产成本=计划成本±差异额=1 720-113=1 607(元)

三、结论

为了正确进行产品成本的核算,笔者认为公式②“转入计划成本”需调整成转入实际成本,在采用计划成本分配完后也要把公式①成本差异额进行分摊,使转入产品成本的辅助生产费用是实际成本。这也体现了成本会计的实际成本核算原则。只有按实际成本计算,才能减少成本计算的随意性和随意调整利润的现象,才能保证计算出的成本信息保持其正确性和可比性,为企业进行成本分析提供准确的依据。因此,按照成本核算的实际成本原则,企业采用计划成本分配法时在月末应尽量把计划成本调成实际成本,反映出产品的实际成本。

主要参考文献

张培荣,冯述娜.对《再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法》一文的高榷[J].财会月刊,2013(8).

邹金铃,李树战,王东.再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法[J].财会月刊,2011(3).

吴婷.浅谈辅助生产费用的计划成本分配法[J].中国外资,2013(10).