

再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法

邹金伶¹ 李树战² 王东²

(1. 黔东南民族职业技术学院 贵州凯里 556000 2. 中南林业科技大学 长沙 410004)

一、现行计划成本分配法中存在的问题

计划成本分配法是指辅助生产车间为各车间、部门(包括受益的其他辅助生产车间在内)提供的劳务或产品,一律按劳务或产品的计划单位成本进行分配;辅助生产车间实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)与按计划单位成本分配的成本的差额,再分配给辅助生产车间以外的各受益单位负担。

问题一,从上述概念中“辅助生产车间实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)”可以看出,此处为交互分配法的使用。但教材中实际并没有这样分配,因而给人有混淆之感。

问题二,在其计算公式之二中:

某辅助生产车间实际总成本=该辅助生产车间归集的成

本(1)+其他辅助生产车间分配转来的计划成本(2)

从上述公式中,可以看出:等式的左边是某辅助生产车间实际总成本,即为某辅助生产车间实际应该归集的成本。

而等式的右边是该辅助生产车间归集的成本加上其他辅助生产车间分配转来的计划成本。也就是说等式右边的(1)式是该辅助生产车间归集实际耗用的成本,(2)式是其他辅助生产车间分配转来的计划成本。显然,等式的右边是实际耗用的成本加上计划成本。

笔者认为:“实际成本加计划成本”显然没有意义,并且等式右边的实际耗用的成本加上一个计划成本怎么能等于某辅助生产车间的实际总成本呢?

所以,笔者认为等式右边的(2)式应该为“其他辅助生产车间分配转来的实际成本”。

A公司和B公司原来的股东进行的股票买卖,此时的交易主体是A公司和B公司的股东,并非必须通过B公司实体的交易,因此说企业合并突破企业主体假设条件从现实交易主体的角度分析也是有道理的。但笔者认为从会计主体假设的角度分析,就应该以上文分析的路径来思考合并财务报表的抵销处理。只有这样才符合会计学的基本原理,思路会更清晰也更合理。

(二)

下面我们结合案例说明上述分析路径在母、子公司内部非股权交易业务处理中的具体应用。

例2:A公司2010年1月1日采用控股合并的方式以货币资金1000000元对B公司投资,取得其100%股权。A公司向B公司销售其生产的商品100件,其销售价格为10元/件,生产成本为5元/件,B公司以银行存款支付,假设B公司并未对外销售,假设不考虑增值税的影响,要求编制抵销分录。

上述购销业务A公司的处理为:借:银行存款1000;贷:营业收入1000。借:营业成本500;贷:存货500。

上述购销业务B公司的处理为:借:存货1000;贷:银行存款1000。

按照上图所示的分析思路,作为合并主体的抵销分录应该是将上述分录的借记贷,贷记借,即将A、B公司单独的业务处理的分录反做为:借:营业收入1000;贷:银行存款1000。借:存货500;贷:营业成本500。借:银行存款1000;

贷:存货1000。

将上述分录合并得到合并后形成的新经济实体的抵销分录为:借:营业收入1000;贷:营业成本500,存货500。

上述分析过程得出的抵销分录结果与直接按照会计准则的规定处理是一致的,我们发现基于上述思路的分析使得抵销分录的借贷方对应关系更加清晰,合并抵销分录更易理解,也更容易发现其中存在的问题。同理按照上述推理过程也可以分析其他任何内部交易业务的抵销处理,限于篇幅所限在此不再一一列举。

综上所述,在企业编制合并财务报表时关于抵销分录的处理都可以先还原单个报告主体的业务处理,再进行反向处理,即将其借记贷,贷记借,将上述反向分录合并成一个分录,就是我们所需要的抵销分录。相比现行会计准则中直接根据交易的实质编制抵销分录,思路更加清晰,更能使人了解企业会计处理的原理,在一定程度增加了会计信息的可理解性。本文通过举例验证了上述合并财务报表抵销分录的分析路径,得出的结果和直接基于重复项目的分析所作的抵销是一致的。另外,本文的另一处创新在于通过应用合并业务抵销处理的路径分析,我们发现有时新股东在子公司中的权益较合并前原股东在子公司中的权益的增加,其符合资产的定义应该确认为一项资产——商誉,如果没有这种效应单纯的不公平交易,就不会形成商誉。另外按照文章的分析,笔者认为目前对长期股权投资的确认也并非是完全合理的,值得进一步探讨。○

二、对现行计划成本分配法的改进

本文对计划成本分配法的计算公式做了尝试性的改进,根据计划成本分配法概念中“辅助生产实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)”,所以改进后的计算公式应为:

某辅助生产车间对外分配计划总成本=该辅助生产车间提供的劳务总量×该辅助生产车间计划单位成本

某辅助生产车间实际总成本=该辅助生产车间归集的成本(1)+其他辅助生产车间分配转来的实际成本(2)-该辅助生产车间转出的实际成本

某辅助生产车间成本差异=该辅助生产车间实际成本-该辅助生产车间计划成本

下面举例分析:

例:庆丰工厂有供汽、运输两个辅助生产车间,2008年6月,供汽车间发生成本8900元,运输车间发生成本13900元。假定运输车间计划单位成本3.50元/吨·千米,供汽车间计划单位成本0.26元/立方米,辅助生产成本差异全部计入管理费用。其供应的对象和数量如下表所示(分配率保留两位小数)。

供应对象		供汽数量(m ³)	运输量(吨·千米)
辅助生产车间	供汽车间		300
	运输车间	2 200	
基本生产车间	甲产品	29 800	
	一般耗用	1 600	2 800
企业管理部门		2 000	900
合计		35 600	4 000

运输车间对外分配计划总成本=4 000×3.5=14 000(元)

供汽车间对外分配计划总成本=35 600×0.26=9 256(元)

供汽车间对外分配如下(按计划成本分配):

运输车间=2 200×0.26=572(元)

甲产品=29 800×0.26=7 748(元)

制造费用=1 600×0.26=416(元)

管理费用=2 000×0.26=520(元)

合计=572+7 748+416+520=9 256(元)

运输车间对外分配如下:

供汽车间=300×3.5=1 050(元)

制造费用=2 800×3.5=9 800(元)

管理费用=900×3.5=3 150(元)

合计=1 050+9 800+3 150=14 000(元)

交互分配率:

供汽=8 900÷35 600=0.25

运输=13 900÷4 000=3.48

供汽车间耗用的运输成本=300×3.48=1 044(元)

运输车间耗用的供汽成本=2 200×0.25=550(元)

供汽车间实际成本=8 900+1 044-550=9 394(元)

运输车间实际成本=13 900+550-1 044=13 406(元)

辅助生产成本分配表

(计划成本分配法)

单位:元

辅助生产车间名称		运输车间	供汽车间	合计	
待分配辅助生产成本		13 900	8 900	22 800	
供应劳务量		4 000	35 600		
计划单位成本		3.5	0.26		
辅助生产车间耗用	应借记“辅助生产成本”科目	运输车间	耗用数量	2 200	
			分配金额	572	
	供汽车间	耗用数量	300		
		分配金额	1 050		
		分配金额小计	1 050	572	1 622
基本生产车间耗用	应借记“基本生产成本”科目	甲产品	耗用数量	29 800	
			分配金额	7 748	7 748
	应借记“制造费用”科目	一般耗用	耗用数量	2 800	
			分配金额	9 800	416
		分配金额小计	9 800	8 164	17 964
企业管理部门	应借记“管理费用”科目	耗用数量	900	2 000	
		分配金额	3 150	520	3 670
按计划成本分配金额合计		14 000	9 256	23 256	
辅助生产车间实际成本		13 406	9 394		
辅助生产车间成本差异		-594	138	-456	

根据辅助生产成本分配表编制会计分录如下:

(1)借:辅助生产成本——运输车间 572
 ——供汽车间 1 050
 基本生产成本——甲产品 7 748
 制造费用 10 216
 管理费用 3 670
 贷:辅助生产成本——运输车间 14 000
 ——供汽车间 9 256

(2)借:管理费用 456
 贷:辅助生产成本——运输车间 594
 ——供汽车间 138

综上所述,上述例题供汽车间所发生的成本为8900元,运输车间所发生的成本为13900元,但因为两辅助生产车间又存在交互提供劳务,所以应将相互提供的实际劳务成本进行交互分配,即将8900元和13900元换算成两辅助生产车间实际成本,根据计划成本分配法概念中“辅助生产实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)”,就应该加上辅助生产车间分配转入的成本,同时辅助生产车间提供给其他辅助生产车间的成本也应该相应剔除出来。

而计划成本分配法中在计算实际成本时只是加上了其他辅助生产车间转入的成本而没有剔除本车间转出的成本。并且在计算实际成本时是该辅助生产车间发生的实际成本加上其他辅助生产车间分配转来的计划成本,也就是相当于实际发生的成本加上计划成本,笔者认为实际成本加上计划成本无意义。○