

规范产品成本概念 完善成本计算方法

齐 梅

(鞍山师范学院财经系 辽宁鞍山 114007)

【摘要】 成本对于补偿耗费、反映工作质量、制定产品价格具有重要意义。本文对科学规范成本的相关概念,合理确定成本核算方法等问题进行深入探讨,以期待成本会计能够在经济领域发挥更大的作用。

【关键词】 产品成本 辅助生产成本 制造费用 成本还原

成本无处不在,搞好成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析与考核,对于补偿耗费、反映工作质量、制定产品价格具有十分重要的意义。那么如何科学地规范成本的相关概念,合理确定成本核算方法,就显得尤为重要。

一、成本的相关概念问题

到底什么是成本、什么是产品成本、什么是制造产品成本、什么是生产产品成本?它们之间是什么关系?在2001年的《企业会计制度》中,只给成本和费用下了定义:成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费;费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。《企业会计制度》中并没有对产品成本、生产成本、制造成本等相关成本概念进行规范,只是在不同版本的教材中,分别给出了定义但又不尽相同。

比如:《成本会计》(罗飞主编,高等教育出版社出版)2000年9月第一版中给产品成本下的定义是,产品成本是为生产某一种产品(获得某一实用价值)而在生产要素上耗费的资金价值——个别物化劳动和个别生产者必要活劳动,并应从其销售收入中得到补偿的价值。从管理和核算损益的角度,将产品成本按费用发生的阶段、形式与范围,分为生产成本和期间成本两部分。期间成本包括销售费用、管理费用和财务费用。工业企业的生产成本(或制造成本),指企业为生产各种产品(产成品、半成品、劳务等),在产品生产过程中发生的各种直接的经营支出和耗费并应从销售收入中得到补偿的价值。

《成本会计》(万寿义主编,东北财经大学出版社出版)2010年2月第二版中是这样定义产品成本的,产品成本就其实质来说,是产品价值中的物化劳动转移的价值和劳动者为自己劳动所创造价值的货币表现。期间成本也称期间费用,又称为非产品成本或制造成本,是与产品生产活动没有直接联系的成本。期间成本不计成本,而是直接归入当期损益的本期费用。

《成本会计学》(于富生主编,中国人民大学出版社出版)将成本的经济实质概括为:生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值货币表现,也就是企业在生产经营中所耗费的资金总和。为生产一定

种类、一定数量产品而支出的各种生产费用的总和就构成了产品的生产成本。

从以上三部权威性的成本会计教材的观点来看,罗飞主编认为产品成本包括生产成本和期间费用;而万寿义主编认为产品成本不包括期间费用,也就是产品成本即为生产成本;于富生主编则只给成本和产品生产成本下了定义,笔者的理解是他认为产品成本即为生产成本。笔者认为,成本是一个经济的范畴,不仅包括产品成本还包括存货成本、重置成本等一系列的成本,生产成本即制造成本,是一个小的生产单位发生的成本。成本包括产品成本,产品成本包括生产成本,即产品成本不仅包括生产成本还包括期间费用。应该是:成本→产品→产品→生产成本。

二、辅助生产费用分配中计划分配法存在的问题

关于辅助生产费用的分配问题,大家都会想到最常用的五种方法,即直接分配法、代数分配法、一次交互分配法、计划分配法和顺序分配法。其中,计划分配法是按照计划单位成本计算、分配辅助生产费用的一种方法。在这种方法下辅助生产为各受益单位提供的产品或劳务,一律按产品或劳务的实际耗用量和计划单位成本进行分配;辅助生产车间实际发生的费用,包括辅助生产交互分配转入的费用在内,与按计划单位成本分配转出的费用之间的差额也就是辅助生产产品或劳务的成本差异,可以追加分配给辅助生产以外的各受益单位,为了简化计算工作也可全部记入“管理费用”科目。

为了简化计算工作,将辅助生产实际费用全部记入“管理费用”科目,这样看似简单,但企业操作起来有很大的随意性,可用于随意调整利润。对差额为多少时企业可以采用这种方式没有明确的规定。另外,即便是将差额分配给辅助生产以外的各受益单位,是按原来计划成本下分配额的比重进行二次分配还是按实际的耗用量分配给各辅助生产以外的部门,又是一个问题。如果按原来计划成本下分配额的比重分配,那就会形成计划基础上的计划,二次分配的结果更加不准确。所以笔者认为,到了期末相关实际资料都已经形成,辅助生产费用按计划分配法分配形成的差额就应该按实际耗用量进行二次分配。

三、制造费用预算分配率法存在的问题

制造费用预算分配率法又称为年度计划分配率法。预算分配率法是指以企业制造费用预算和各种产品的定额工时为标准(或标准工时为标准)分配制造费用的一种方法。预算分配额与实际发生费用之间的差额平时留在“制造费用”科目中,年末再按照各种产品已经分配数的比例计入12月份成本中。按预算分配率法分配制造费用时,制造费用分配率的计算使用的是计划数,分配结果已不是很准确,年末又将其全年实际制造费用额与预算制造费用的差额按预算分配率法按比例分配至各种产品中,这就使原来不是很准确的分配结果更加不准确。笔者认为,到了年底,一切实际指标均以变成已知,就不应该再按预算数分配,应按实际指标来分配差额,缩小由于预算不准确而造成的差异。

例1:某企业生产甲、乙两种产品,全年预算制造费用总额为58000元,全年实际制造费用总额为69000元,按预算分配率分配的制造费用为:甲产品30000元、乙产品27000元。产品实际产量下的实际工时为:甲产品14000小时、乙产品16000小时。

按目前制造费用预算分配率法,制造费用差额为12000元 $[69000-(30000+27000)]$,应按原分配结果的比例进行二次分配。即甲产品的分配额为6315.79元 $[12000/(30000+27000) \times 30000]$;乙产品的分配额为5684.21元 $[12000/(30000+27000) \times 27000]$ 。而按实际指标数分配差额,甲产品的分配额为5600元 $[12000/(14000+16000) \times 14000]$,乙产品的分配额为6400元 $[12000/(14000+16000) \times 16000]$ 。按预算数与按实际数分配的差额,甲产品为715.79元 $(6315.79-5600)$,乙产品为-715.79元 $(5684.21-6400)$ 。

表面上看,两种方法分配的结果只有几百元的差异。如果全年制造费用是上亿元,那就可能是上万元甚至是几十万元的差异了。那么,对于一个小企业来讲,这应该是具有实质性影响的差额。

四、分步法下的成本还原问题

产品成本若采用综合逐步结转分步法计算,那么完工产品成本项目的构成就不是按原始成本项目反映的数额。其中,原材料(或半成品)项目所反映的成本就是一个部分滚动的综合成本,燃料和动力、直接人工、制造费用等费用项目只是最后一步骤的发生额。成本计算的步骤越多,完工产品成本中原材料(或半成品)成本所占的比重就越大,完工产品成本项目的构成就越不真实。核算成本的目的不仅是获得计算结果,企业还需要这些数据为企业经营预测、决策、分析、考核、提供依据,所以要求将综合逐步结转分步法完工产品的原材料(或半成品)项目还原为最初原始构成项目,即进行成本还原。所谓成本还原,就是将产品耗用各步骤半成品的综合成本逐步分解还原为原来的成本项目。对于如何进行成本还原,大部分成本会计教材的观点都是一致的,即认为成本还原方法有两种:一是按半成品的各成本项目占全部成本的比重还原,即根据本月产成品耗用上步骤半成品的成本乘以还原分配率计算半成品成本的还原方法;二是按各步骤耗用半成品的总成本占

上一步骤完工半成品的总成本的比重还原,即将本月产成品耗用上步骤半成品的综合成本按本月所生产这种半成品的成本结构进行还原。

例2:某企业的成本分别通过上述两种成本还原方法计算的结果如下:

1.按半成品的各成本项目占全部成本的比重还原,结果见表1。

表1

成本项目	还原前 产品成本	本月生产 半成品成本	还原分配率	半成品 成本还原	还原后 总成本
直接材料		36 789	0.636 202	35 754.55	35 754.55
半成品	56 200				
燃料及动力	14 320	12 004	0.207 588	11 666.45	25 986.45
直接工资	12 218	8 763	0.151 541	8 516.60	20 734.60
制造费用	4 762	270	0.004 669	262.40	5 024.40
合计	87 500	57 826	1	56 200	87 500

2.按各步骤耗用半成品的总成本占上一步骤完工半成品的总成本的比重还原,结果见表2。

表2

成本项目	还原前 产品成本	本月生产 半成品成本	还原分配率	半成品 成本还原	还原后 总成本
直接材料		36 789	56 200÷ 57 826=	35 754.54	35 754.54
半成品	56 200				
燃料及动力	14 320	12 004	0.971 881 2	11 666.46	25 986.46
直接工资	12 218	8 763		8 516.59	20 734.59
制造费用	4 762	270		262.41	5 024.41
合计	87 500	57 826		56 200	87 500

上述两种方法进行的成本还原,只要分配率的小数位数保留得足够多,其计算结果就是基本相同的。比如,产成品成本中半成品项目的材料项目还原,第一种方法下是: $(36 789 \div 57 826) \times 56 200 = 35 754.54$;第二种方法下是: $(56 200 \div 57 826) \times 36 789 = 35 754.54$ 。

两种方法的计算方式只是先算除法还是先算乘法的区别,其实质是一样的。所以,笔者认为不能称之为两种成本还原计算方法。如果称为两种计算方法,企业第一年先按乘法计算,第二年先按除法计算,那么就属于会计方法变更,企业就会将本不属于实质变更的问题,按会计政策变更进行调整。另外,完工产品成本中包括本期发生的费用,也包括期初结存的成本,如果要详细进行还原,应该是将产品成本中综合成本部分分为期初和本期发生两部分,分别按上月和本月半成品结构还原。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计制度.北京:经济科学出版社,2001
2. 罗飞.成本会计.北京:高等教育出版社,2000
3. 万寿义,任月君.成本会计.大连:东北财经大学出版社,2010
4. 于富生,黎来芳.成本会计学.北京:中国人民大学出版社,2009