

关于成本核算若干问题的思考

刘洪波(教授)

(新乡学院商学院 河南新乡 453000)

【摘要】 本文在研究我国企业成本核算现状的基础上,指出了现行成本会计理论是建立在手工核算环境下的,而在电算环境下,不存在效率与准确性的比较,准确性是电算系统设计的唯一追求。在电算环境下,现行的成本计算法分类理论基本失效,其实只有“订单法”一种方法。同时本文对非生产性费用是否进入产品成本的问题从多个角度进行了探讨。

【关键词】 成本核算 半手工核算 电算化 成本会计分类理论 非生产性费用

成本是企业内部重要的财务信息,在一定程度上反映了企业财务成果和经济效益的情况,也反映了企业基础的管理水平。然而,笔者发现现行成本核算的实践、理论及相关法规都存在一定的问题,制约了成本核算工作的开展,影响了成本信息的质量。

一、对成本核算内容的研究与思考

(一)关于成本的定义

我国的会计标准体系是由会计法——会计准则——应用指南构成的,与国际会计标准体系相比缺少了会计概念框架

部分。成本作为非会计要素,官方的法规体系中没有给出其规范性定义。在我国最有影响的是我国成本会计专家贺南轩教授给出的产品成本定义:“工业企业生产一定种类和数量的产品所支出的各种生产费用的总和”,并指出:“工业企业在一定时期(例如一个月)内发生、用货币额表现的生产耗费,叫做工业企业的生产费用”。从这个定义中可以看出:①成本是生产环节发生的费用;②成本是对象化(一定种类和数量)的费用。按照这个定义的理解,成本的内容只能是直接材料、直接人工、制造费用。

4. 确认按照权益法核算时对合营联营企业的投资情况,被投资单位所有者权益减去净收益的其他变动,导致其他资本公积的增加,在投资单位的个别报表以及合并报表中,应当确认为其他综合收益,将对联营企业及合营企业的投资收益调整到“投资收益”科目。重分类分录为:借记“投资收益”,贷方为净收益加上合营联营企业的投资收益。

5. 企业将自用房地产或存货调整为用公允价值模式计量的投资性房地产时,转换日的公允价值大于其原有的账面机制时,其差额计入所有者权益导致的其他资本公积增加,及处置时的转出。重分类分录为:借:房地产公允价值;贷:房地产账面价值。两方差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。投资性房地产处置时,调转“资本公积——其他资本公积”科目的金额,并冲转“其他业务成本”科目。

6. 《企业会计准则》中关于现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分,重分类分录为:借:套期工具,贷:资本公积。

7. 外币财务报表折算差额。母公司在处理海外经营项目时,应当将资产负债表中所有者权益项目列示下,与该境外经营相关的外币财务报表折算差额计入当期损益,而在处理部分境外经营业务时,应按所处置项目占总项目的比例合理记录的外币财务报表折算差额计入当期损益。重分类分录:借:

外币报表折算差额;贷:财务费用。

三、对其他综合收益列报与披露的建议

1. 对加快完善基本准则提出新的更高的要求。在《企业会计准则——基本准则》中,利得和损失被作为“所有者权益”会计要素的组成部分予以阐述,并分为“直接计入所有者权益”和“直接计入当期利润”的利得和损失。这很容易使概念混淆,由此建议企业会计准则对其他综合收益以及重分类进行基本的定义,从而完善企业会计准则,与国际财务准则趋同。

2. “其他综合收益”虽然只是暂时借记的作用,在日后的账务处理中会进行业务处理,但在信息披露时对投资者的决策影响很大。

3. 重分类应引起足够重视并得到定义和规范。由于重分类在损益表中的定义不明确,所以在实施过程中上市公司报表披露时会有很大的差异。如毛洪涛等在《四川省上市公司公允价值应用研究》一文中,通过分析四川省上市公司中关于持有投资性房地产的报表披露情况得出:企业对公允价值信息披露不充分,更倾向于披露公允变动收益,而非对公允价值计量的真实反映。这表明对其他综合收益的重分类进行定义和规范有着很实质的要求。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

中国成本协会(CCA)发布的 CCA2101:2008《成本管理体系术语》标准中对成本的定义是:“为过程增值和结果有效已付出或应付出的资源代价”。美国会计学会(AAA)所属的“成本与标准委员会”对成本的定义是:“为了达到特定目的而发生或未发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量”。按照这两个定义的理解,成本不仅存在于生产领域,也存在于非生产领域。其内容应该很宽泛,不仅可以包括已发生的所有环节的费用,如研发费用、管理费用、财务费用、销售费用等,还可以包括未发生或是放弃发生的潜在收益,如机会成本。

(二)我国关于成本内容规定的变化

按照财政部 1986 年颁布的《国营工业企业成本核算办法》规定:产品成本的内容应当包括:原材料、燃料和动力、工资及福利费、车间经费、企业管理费五个项目。按照现在的项目口径划分,成本内容应该包括:直接材料、直接人工、制造费用、管理费用和财务费用(1993 年以前财务费用是企业管理费的内容之一)。

财政部 1992 年发布的《企业财务通则》规定:“企业为生产经营商品和提供劳务等发生的各项直接支出,包括直接工资、直接材料,商品进价以及其他直接支出,直接计入生产经营成本。企业为生产经营商品和提供劳务而发生的各项间接费用,分配计入生产经营成本”,“企业发生的销售(货)费用、管理费用和财务费用,直接计入当期损益”。按这个规定的理解,工业企业的产品成本内容是:直接材料、直接人工、制造费用。

财政部 2006 年 12 月公布的《企业财务通则》专门设定了“成本控制”一章,对成本控制的方法、程序及具体细目的控制要求等进行了规范,但没有作出具体的规定。

(三)非生产性费用是否进入产品成本

1. 法律上没有禁止。既然我国现行的法规体系中没有明确规定成本的具体内容,成本又是企业内部的信息,因此,从法理上说研发费用、管理费用、财务费用、销售费用等非生产性费用进入产品成本是可以的。

2. 管理上需要。企业会计信息的目的之一是满足企业管理的需要,而在某些情况下,研发费用、管理费用、财务费用、销售费用进入产品成本是管理上的迫切需要。因为这些费用中的某一项金额,如果数倍于制造成本,该项费用进入成本则更有利于企业核算——产品计价。例如,一款新兴的电子产品的问世,前期往往需要巨大的投资,研发成功投入生产时可能只需很少的制造成本,两者之间有时为数十亿元的差异。如果产品成本只计算生产环节的料、工、费,无异于只计较“芝麻”而放弃“西瓜”。当然,如果研发费用形成无形资产,再以摊销的形式进入产品成本应当另论。在我国,管理费用、财务费用有进入成本的历史。从当前的融资环境看,制造企业的财务费用通常是人工成本的数倍,财务费用进入产品成本更符合时代的要求。同样道理,饮料业、制酒业、制药业等行业的销售费用数倍于制造成本的情况下,销售费用也应进入产品成本。

3. 电算环境下,非生产性费用进入成本是可行的。非生产性费用不进入产品成本的理由之一是可以简化成本计算。在电算系统中,各种非生产性费用通过事先设定分配标准、分配程序,在录入费用后即可自动分配到产品成本计算单中。会计人员的工作量不会因其进入成本而增加。

二、成本核算实践的现状——核算手段半手工,核算结果基本不准确

目前,国内的企业,至少中小企业的成本核算基本上可以归纳为两点:一是核算手段多数处于手工或半手工状态;二是数据基本不准确,而且这是一种较为普遍的现象。

1. 核算手段——半手工。即在 Excel 表中完成成本核算工作。这种核算手段尽管简化了成本计算单的设置,提高了间接费用分配率、分配额的计算,但基本上还是手工核算,至多算是半手工核算。因为在发出材料计价的个别确认、报工报时的个别确认等方面基本上是手工逐一录入的,而这是产品成本核算的最主要工作。即直接费用的归集基本上是手工完成的,Excel 表只是间接费用的分配计算和输入上通过事先设定的函数工具实现了电算。这种核算手段下在产品品种较多、原材料种类较多且单价差异较大,同一种产品多人加工的条件下,提供较为准确的成本核算数据几乎是不可能的。

2. 成本核算数据——基本不准确。这是一种普遍现象,即便是排除主观故意的因素,这一现象也依然普遍。导致这一现象的非主观故意或是主观不作为的因素主要有:

一是核算时间紧。企业每月的成本核算工作一般只有两天左右的时间。每月 1 号等待凭证汇总、传递,2 号、3 号两天进行成本核算,4 号一般要传递至下一个会计工作程序,月初做出企业报表。成本核算的时间也就因此受限。在手工或半手工核算条件下,成本核算员对于成本核算用到的具体方法,在选择上一定是能简则简。如将费用尽量多地归属于间接费用,材料发出的计价尽量使用加权平均法等,以提高成本核算的效率。在效率与准确性之间,选择效率而放弃准确性往往是成本核算员的选择。

二是外部供应市场的多样性和多变性,导致同种材料同一时间不同价格以及不同时间不同价格,同样,下游客户的要求也具有多样性。这种现象既普遍又严重,导致在手工或半手工条件下成本核算数据不可能做到准确无误。如某企业生产 A 产品,每月根据订单产量约有 2 500 件,每件产品需用原材料及零配件 78 种,其中最主要原材料是电机。目前市场上同一功率的电机,便宜的每台 300 多元,价高的每台 2 000 多元。电机的选用是根据客户要求配置的。月终成本核算时,领用电机的发出计价如果不使用个别确认法,而使用移动加权平均法或是全月一次加权平均法,产成品成本几乎没有一件是准确的。在手工核算、时间紧的条件下,材料发出计价选择个别确认法以提高成本核算的准确性根本是不可能的。

三是一线员工的管理素质不高。在普遍实行计件、计时工资制的条件下,一线员工的核心任务是生产产品、完成工时。

成本核算是管理人员的工作。对于成本核算需要的原始资料,一线员工往往不太上心,从而影响成本核算数据的准确性。

三、电算化给成本核算带来的改变

1. 电算化提高成本核算数据的准确性。手工条件下由于核算时间短、原材料价格多变性等问题导致的成本数据不准确,在电算环境下这种状态是可以改变的。电算化的运作程序:在大量生产条件下,由于产成品品种单一,不论是手工还是电算成本数据都会是准确的;在大批生产条件下,材料入库时录入BOM表;工艺部门按产品订单设置材料领用单;在领料时库房管理员(会计人员)在系统上按领料单设置产品成本计算单;平时,车间会计人员根据检验人员认可的报工单按批别录入工时,将日常发生的制造费用(事先已设定了分配标准)随时录入系统;月末将完工产品的数量录入系统后成本数据自动生成。

电算化的运作结果:首先,由于材料费用的分配是在BOM表中逐一挑选确认的,材料发出计价一定是采用个别确认法,因此克服了同种材料不同价格引起的“直接材料”项目数据不准确的问题。其次,机制系统里设置有报工时效性的限制,工人为了自己的利益,会主动报工,杜绝了报工不及时、随意跨月报工的现象,提高了“直接人工”项目的数据准确性。最后,由于机器强大的运算功能,不存在效率与准确性之间的抉择问题,即不会因为时间紧而选择简化的成本处理方法,准确性永远是电算化唯一的选择。

2. 电算化提高了生产现场的管理水平。生产现场就是成本发生的现场,对于生产现场管理而言,电算化意味着由“人制”到“机制”的转变。这种转变虽然缺少了人情味、灵活性,但却使企业生产现场的管理水平得到极大地提高。一是该办的手续(凭证)一定要办,提高了凭证的质量。几乎所有的凭证全是机打凭证,所有的工作程序都在系统中留有痕迹,杜绝了因事后再补而错办、漏办的现象。二是检验工作得到了重视。某个重要的工序,如果系统中事先设定了检验要求,在没有检验人员认可的条件下,系统是不会向后运行的。三是时间上的限制。某些数据必须在规定的完成输入,否则系统自动关闭。这样会使权责发生制在成本费用的确认、计量方面得到强制性的执行。

四、电算化冲击了现有的成本会计理论

现行成本会计理论的特点:一是带有计划经济的特征,强调定额的作用。二是其理论完全是建立在手工核算的基础之上,时常需要在效率与准确性之间进行抉择。成本核算电算化之后,对于现行成本会计理论的冲击至少表现为以下两个方面:

1. 准确性是成本电算中的唯一选择。效率在成本电算系统的设计时是一个非考虑性因素。如成本计算方法的选择、材料发出计价的选择、间接费用分配方法的选择、月末完工产品与在产品费用界限划分方法的选择等,均以实际发生数进行归集、分配,直接反映真实的成本数据,避免使用先定额后回归实际,或是加权平均法近似模拟实际的做法。

2. 成本计算的方法均可以归并于“订单法”。即以某个订单或某个具体产品设置成本计算单。现行的成本会计理论是根据企业的生产组织形式、工艺特点和管理要求将成本计算方法分为:品种法、分批法、分步法三种基本方法,以及分类法、定额法二种辅助方法。这种分类是在手工核算环境下建立起来的成本会计理论。然而,在电算环境下这种分类根本没有必要,“订单法”或是分批法可以满足不同的生产组织形式、工艺特点和不同管理要求的需要,现有的成本算法分类理论失去了其存在的意义。

首先,现行成本会计理论认为:品种法是在大量大批组织形式下,单步骤或是多步骤且在管理上也要求分步的成本数据时使用的成本计算方法。“大批”是在手工条件下认为的“大批”,成本计算单与产品一一对相,其核算工作量浩大。只能以品种设置成本计算单,先按品种归集费用,再按产品分配费用,简化成本核算工作。在电算条件下由于运算功能强大,查单便捷,成本计算单与产品完全可以一一对相,独立设单,一次性地将有关费用直接归集到每一个具体的产品成本计算单中。大量生产下,产成品单一,品种法与分批法的应用基本无区别,只是分批法下不需要再按批别结算成本,而是与品种法一样按时间(月末)结算成本即可。

其次,成本会计理论认为:分步法是管理上要求计算某个生产步骤成本的一种方法。电算环境下只需要在电算系统内按生产步骤设置成本数据报出点即可,无需改变订单法的基本格局。

再次,成本计算的分类法是在手工条件下因简化成本核算工作量而设计的辅助成本算法,先按类别、再按批次、最后按产品逐渐递进式归集、分配费用。这种多层次递进式归集分配过程的本身也在侵蚀着成本数据的准确性。成本电算条件下直接按产品或订单归集、分配费用既具有可能性,又最大限度地体现了成本数据的原貌。

最后,定额法的原理是产品平时按定额计价,月末再调整为实际数据。这种操作虽然有利于对成本实际发生额的控制,但不利于对成本实际发生额的反映。毕竟由定额到实际的过程也有许多“近似”的处理。

成本核算在电算环境下,按产品或订单对实际费用的直接归集能力,以及对某个生产步骤数据的反映便利程度,都是手工核算所不能及的。因此,在手工核算环境下建立起来的成本会计理论,在电算环境下基本失效,所有手工计算的方法都可以归并于电算化下的订单法。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业财务通则.北京:中国法制出版社,1992
3. 财政部.企业财务通则.北京:中国法制出版社,2006
4. 阎金铎,贺南轩.工业会计学.北京:中国人民大学出版社,1986