

# 《企业会计制度》讲座(十七)

## □ 财政部会计司

### 十二、成本费用的核算

#### (一)成本和费用的概念与特征

##### 1、成本和费用的概念

费用作为会计要素或会计报表要素的构成内容之一,是和收入相对应而存在的。《企业会计制度》将费用定义为:“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。”将成本定义为:“成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。”

费用和成本是两个并行使用的概念,两者之间既有联系也有区别。成本是按一定对象所归集的费用,是对象化了的费用。也就是说,生产成本是相对于一定的产品而言所发生的费用,是按照产品品种等成本计算对象对当期发生的费用进行归集而形成的。两者之间也是有所区别的。费用是资产的耗费,它与一定的会计期间相联系,而与生产哪一种产品无关;成本与一定种类和数量的产品或商品相联系,而不论发生在哪一个会计期间。

##### 2、费用的特征

费用具有以下两个基本特征:

(1)费用最终将会减少企业的资源。这种减少具体表现为企业的资金支出,从这个意义上说,费用本质上是企业的

一种资产流出,它与资产流入企业所形成的收入相反。

(2)费用最终会减少企业的所有者权益。通常,企业的资金流入(收入)会增加企业的所有者权益;相反,资金流出会减少企业的所有者权益,即形成企业的费用。但是,企业在生产经营过程中,有的支出不应归入费用的。例如,企业以银行存款偿付一项债务,只是一项资产和一项负债的等额减少,对所有者权益没有影响,因此,不构成费用;又如,企业向投资者分配股利或利润,这一资金流出虽然减少了企业的所有者权益,但其属性是对最终利润的分配,不是经营活动的结果,也不应作为费用。

##### (二)费用的分类

为了便于合理地确认和计量费用,正确地计算产品成本,应恰当地对费用进行分类。对费用进行分类有不同的分类标准。

##### 1、按照费用的经济内容(或性质)分类

费用按经济内容(或性质)进行分类,可分为劳动对象方面的费用、劳动手段方面的费用和活劳动方面的费用三大类。这在会计上称为生产费用要素,一般由外购材料、外购燃料、外购动力、工资、提取的职工福利费、折旧费、利息支出、税金和其他费用等九个项目组成。费用按照经济内容进行分类,可以反映企业在一定时期内发生了哪些生产费

均数,而按照期末数来计算。在计算过程中,要注意期末与期初数的取值,其中收益留存率与股利政策有关,这部分内容作为热点问题,在2001年的综合题第二题及1999年的综合题第二题体现了不同的侧重点。

### 五、EPS及其相关内容的计算

EPS作为理财目标之一,是财务管理的重要内容。从其应用来看,上市公司报表分析、财务杠杆的计算及资本结构与其有关,从其涵盖的内容来看,涉及到本量利、普通股股数和股利政策,因此,也是近年考试的重点,如2000年综合题第三题,1999年计算题第三题。

1、关于EPS的计算, $EPS = [(EBIT - I)(1 - T) - D] / N$ ,该式中反映了资本结构与EPS的关系,其中EBIT的计算是本量利的内容。由于息税前利润比边际贡献少固定成本部分,因

此作为杠杆的两个静态指标,利用它们可以计算出经营杠杆系数(DOL)。同理,税前普通股收益总额分别与息税前利润和边际贡献组成了财务杠杆和总杠杆的静态的两截,据此可计算出财务杠杆系数(DFL)和总杠杆系数(DTL)。

2、普通股的股数N的计算既可以根据实际发生的情况得知,又可以与股票分割、股票股利、可转换公司债券等相关内容结合考虑。

另外,成本管理作为本科目的一个组成部分在2000年及2001年均以主观题的形式进行了考核。考生对此相关的内容应有所掌握。

总之,从整体上把握《财务成本管理》的上述几个问题将有助于顺利通过CPA考试。

(作者单位:北京化工大学文法学院)

责任编辑 王教育

用,金额各是多少,以便于分析企业各个时期各种费用占整个费用的比重,进而分析企业各个时期各种要素费用支出的水平,有利于考核费用计划的执行情况。

## 2、按照费用的经济用途分类

费用按照经济用途进行分类,首先要将企业发生的费用划分为应计入产品成本、劳务成本的费用和不应计入产品成本、劳务成本的费用两大类。对于应计入产品成本和劳务成本的费用再继续划分为:直接费用和间接费用。其中直接费用包括直接材料、直接人工和其他直接费用;间接费用指制造费用。对于不应计入产品成本和劳务成本的费用再继续划分为:管理费用、财务费用和营业费用。直接费用应当根据实际发生数进行核算,并按照成本计算对象进行归集,直接计入产品的生产成本。费用按经济用途进行分类,能够明确地反映出直接用于产品生产上的材料费用是多少、工人工资是多少,耗用于组织和管理生产经营活动上的各项支出是多少。从而有助于企业了解费用计划、定额、预算等的执行情况,控制成本费用支出,加强成本管理和成本分析。

## (三)费用的确认和计量

### 1、费用的确认

费用的实质是资产的耗费,但并不是所有的资产耗费都是费用。因此,就需明确什么样的资产耗费应确认为费用。由于发生费用的目的是为了取得收入,那么费用的确认就应当与收入的确认相联系。因此,确认费用应遵循划分收益性支出与资本性支出原则、权责发生制原则和配比原则。

根据上述费用确认原则,在确认费用时,一般应遵循以下三个标准:

(1)按费用与收入的直接联系(或称因果关系)加以确认。凡是与本期收入有直接因果关系的耗费,就应当确认为该期间的费用。这种因果关系具体表现在以下两个方面:一是经济性质上的因果性,即应予以确认的费用与期间收入项目具有必然的因果关系,也就是有所得必有所费,不同收入的取得是由于发生了不同的费用;二是时间上的一致性,即应予以确认的费用与某项收入同时或结合起来加以确认,这一过程也就是收入与费用配比的过程。例如,如果企业销售出去的商品是直接与其所产生的营业收入相联系的,那么,该项销售商品的成本就可以随同本期实现的销售收入而作为该期的费用;如果企业采用分期收款方式销售商品,应按合同约定的收款日期分期确认收入。在这种情况下,按商品全部销售成本与全部销售收入的比率,计算出本期应结转的营业成本,并与本期所确认的营业收入相配比。

(2)直接作为当期费用确认。在企业中,有些支出不能提供明确的未来经济利益,并且,如果对这些支出加以分摊也没有意义,这时,这些费用就应采用这一标准,直接作为当期费用予以确认,例如,固定资产的修理费等。这些费用

虽然与跨期收入有联系,但由于不确定性因素,往往不能肯定地预计其收益所涉及的期间,因而就直接列作当期费用。

(3)按系统、合理的分摊方式确认。如果费用的经济效益有望在若干个会计期间发生,并且只能大致和间接地确定其与收益的联系,该项费用就应当按照合理的分配程序,在利润表中确认为一项费用。如,固定资产的折旧和无形资产的摊销都属于这一情况。一般地,我们将这类费用称为折旧或摊销。

### 2、费用的计量

费用是通过所使用或所耗用的商品或劳务的价值来计量的,通常的费用计量标准是实际成本。《企业会计制度》规定,企业在生产经营过程中所发生的其他各项费用,应当以实际发生数计入成本、费用。

费用是资产的一种转化形式。有些资产将会使几个会计期间受益,这样,在计量通过系统、合理的分摊而形成的费用时,是以其资产取得成本的实际数进行计量的。例如,固定资产的折旧要按固定资产原始价值和规定使用年限来计算。无形资产的摊销、长期待摊费用的摊销也都属于这种情况。有些费用可以立即确认,这时,可以按其实际发生额进行计量。

总之,企业应按实际成本来计量费用,不得以估计成本或计划成本代替实际成本。

(四)正确确认和计量费用,应处理好以下几个方面的关系

通常情况下,如果资产的减少或负债的增加,将导致未来经济利益的减少,并且能够可靠地加以计量,就应当确认为一项费用。正确地确认和计量费用,应处理好以下几个关系:

#### 1、费用与收入的关系

费用指直接或间接为取得收入而发生的相应的耗费,不是以取得收入为目的的各种耗费都不作为费用,如购买各种股票、债券所发生的支出、捐赠支出等。因此,工业企业的费用往往指构成产品成本的费用和期间费用,即在生产经营过程中为取得销售商品、提供劳务等收入而发生的耗费。

#### 2、费用与损失的关系

在生产经营过程中所发生的耗费,通常情况下可以直接或间接地产生收入,即耗费和收入之间有一定的因果关系。但是有些耗费并不一定产生收入,如存货盘亏、投资发生的损失,这些耗费从严格意义上可以认为是一种损失,而不能确认为费用。但在会计实务中,有些损失和费用不好区分,都将其作为费用处理,如坏账损失、属于非常损失之外的存货盘亏损失等。

#### 3、生产费用与产品成本的关系

生产费用是指为生产产品而发生的各种耗费,一定时期所发生的生产费用是构成产品成本的基础。生产费用与产品成本的区别在于:生产费用包括构成本期产品成本的生产费用和不构成本期产品成本的生产费用,而产品成本只是生产费用中构成产品成本的部分;生产费用着重于按会计期间归集所发生的费用,而产品成本则着重于按产品品种归集费用,一种完工产品的成本可能包括几个会计期间的生产费用。

#### 4. 生产费用与期间费用的关系

生产费用需要直接或间接地计入产品成本,而期间费用则是直接计入当期损益,不计入在产品、产成品成本的各项费用。它们都是一种耗费,都必须从营业收入中得到补偿,但是它们补偿的时间不同。期间费用直接从当期收入中补偿,而构成产品成本的费用要待产品销售时才能得到补偿。

#### 5. 本期费用与跨期费用的关系

本期发生的耗费,不一定都能在本期冲减收入。其中一部分在本期冲减收入,属于本期费用;另一部分要分摊给以后会计期间,冲减以后会计期间的收入,称为跨期费用。

#### 6. 生产成本与主营业务成本的关系

生产成本是生产费用中构成产品成本的部分,在产品尚未出售前表现在存货中,待销售时,表现为主营业务成本,从而使一定时期的主营业务成本与一定时期的营业收入相配比。

#### (五) 生产成本的账务处理

1. 为了核算企业进行工业性生产所发生的各项生产费用,包括生产各种产品(包括产成品、自制半成品、提供劳务等)、自制材料、自制工具以及自制设备等所发生的各项生产费用,企业应当设置“生产成本”科目进行核算。

为了分别核算基本生产成本和辅助生产成本,企业还应在“生产成本”科目下,分别设置“基本生产成本”和“辅助生产成本”两个明细科目。“基本生产成本”明细科目核算企业基本生产车间为完成企业主要生产目的而进行的产品生产所发生的生产费用,用以计算基本生产的产品成本。“辅助生产成本”明细科目核算企业辅助生产车间为基本生产服务而进行的产品生产和劳务供应所发生的生产费用,用以计算辅助生产产品和劳务成本。这里要注意,为辅助生产所提供的劳务仍在“辅助生产成本”明细科目内核算,因为它不属于独立的劳务提供活动,这与后面要讲到的“劳务成本”科目的核算内容是不一致的。在这两个明细科目下,还应当按照成本核算对象开设明细账,账内按成本项目设专栏进行明细核算。

企业发生的各项生产费用,应按成本核算对象和成本项目分别归集,属于直接材料、直接人工等直接费用,直接计入基本生产成本和辅助生产成本,属于企业辅助生产车

间为生产产品提供的动力等直接费用,应当在“辅助生产成本”明细科目核算后,再转入“基本生产成本”明细科目;其他间接费用先在“制造费用”科目归集,月度终了,再按一定的分配标准,分配计入有关的产品成本。

2. 需要单独核算废品损失的工业企业,可以在“基本生产成本”明细科目下设置“废品损失”明细科目,以归集和分配基本生产车间所发生的废品损失。

废品损失包括在生产过程中发现的、入库后发现的各種废品的报废损失和修复费用。上述废品的报废损失,是指不可修复的废品的实际成本减去回收材料和废料价值后的净损失。废品的修复费用,是指可以修复的废品在返修过程中所发生的修理费用。应由造成废品的过失人负担的赔款,应从废品损失中减去。

经检验部门鉴定不需要返修而可以降价出售的不合格品,其成本与合格品相同;其售价低于合格品售价所发生的损失,应在计算销售损益中体现,不作废品损失处理。产品入库后由于保管不善等原因而损坏变质的损失,应作为企业管理费用处理,也不列作废品损失。

3. 需要单独计算停工损失的企业,可以在“基本生产成本”明细科目下设置“停工损失”明细科目,以归集和分配基本生产车间因停工而发生的各种费用。这里的停工损失包括停工期内所支付的生产工人工资和提取的应付福利费、所耗用的燃料和动力费,以及应负担的制造费用。如果是季节性生产企业在停工期内的费用,应当采用待摊、预提的方法,由开工期内的生产成本负担,不作为停工损失。

#### (六) 制造费用的账务处理

制造费用是产品制造成本的重要组成部分,它是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。制造费用作为一种间接费用,在发生时一般无法直接判定它应归属的成本核算对象,因而不能直接计入所发生的产品成本中去,它必须按费用发生的地点进行归集,月度终了,再采用一定的方法在各成本核算对象间进行分配,然后才能计入各成本核算对象的成本中去。制造费用主要包括以下几项:

(1) 间接用于产品生产的费用,例如机物料消耗,车间生产用房屋及建筑物折旧费、修理费、经营租赁费和保险费,车间生产用的照明费、取暖费、运输费、劳动保护费,以及季节性停工和生产用固定资产修理期间的停工损失等。

(2) 直接用于产品生产,但管理上不要求或者核算上不便于单独核算,因而没有专设成本项目的费用,例如机器设备的折旧费、修理费、经营租赁费和保险费,生产工具摊销,设计制图费和试验费。生产工艺用动力如果没有专设成本项目,也包括在制造费用中。

(3) 车间用于组织和管理生产的费用,包括车间人员工资及福利费,车间管理用房屋和设备的折旧费、修理费、经

营租赁费和保险费, 车间管理用具摊销, 车间管理用照明费、水费、取暖费、差旅费和办公费等。如果企业的组织机构分为车间、分公司和总公司等若干层次, 则分公司也与车间相似, 也是企业的生产单位, 因而分公司用于组织和管理生产的费用, 也作为制造费用核算。

季节性生产企业基本生产车间的制造费用, 一般可按制造费用的全年或停工月度预算数和产品的全年计划产量, 计算确定计划分配率, 据以进行分配。如果制造费用的实际发生数、产品的实际产量与预算数、计划产量相差较大时, 应当及时调整计划分配率。年度终了, 制造费用全年实际发生数与分配数的差额, 除其中属于为明年开工生产作准备的可留待明年分配外, 其余都应当在本年内调整产品成本: 发生数大于分配数的差额, 借记“生产成本——基本生产成本”科目, 贷记“制造费用”科目; 实际发生数小于分配数的差额, 用红字登记。

制造费用核算过程中应注意以下几个问题:

(1) 制造费用不同于管理费用。为了正确地计算产品的制造成本, 应严格区分制造费用和管理费用的界限。制造费用也称为间接费用, 是企业为生产产品和提供劳务而发生的, 是产品制造成本的重要组成部分; 管理费用属于期间费用的一种, 是企业为组织和管理经营活动而发生的。

(2) 企业发生的各项制造费用, 应当按照一定的方法进行分配。具体分配方法通常包括以下几种: ①按生产工人工资; ②按生产工人工时; ③按机器工时; ④按耗用原材料的数量或成本; ⑤按直接成本(原材料、生产工人工资及应提取的福利费之和); ⑥按产品产量。

企业可以根据需要自行决定具体采用哪种分配方法, 但是分配方法一经确定, 不得随意变更。如果需要变更, 企业应当在会计报表附注中予以说明。

(七) 劳务成本的核算

《企业会计制度》规定, 劳务成本是指企业对外提供劳

务所发生的成本。“劳务成本”科目核算的成本一般是指企业对外提供的一项独立的劳务, 它不依附于某一生产产品或生产过程。如, 企业对外提供的装修、装饰劳务, 对外提供的运输劳务等等。需要注意的是, 这里的劳务成本不包括企业接受的建造合同劳务所发生的成本。

(八) 期间费用的账务处理

期间费用是指不能直接归属于某个特定产品成本的费用。它是随着时间推移而发生的与当期产品的管理和产品销售直接相关, 而与产品的产量、产品的制造过程无直接关系, 即容易确定其发生的期间, 而难以判别其所应归属的产品, 因而不能列入产品制造成本, 而在发生的当期从损益中扣除。期间费用包括直接从企业的当期产品销售收入中扣除的营业费用、管理费用和财务费用。由于当期的期间费用是全额从当期损益中扣除的, 因而, 其发生额不会影响下一个会计期间。

营业费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的经营费用。商品流通企业在购买商品过程中发生的进货费用也包括在营业费用之中。

管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动所发生的各种费用。包括企业的董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的, 或者应当由企业统一负担的各项费用。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用, 包括利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。其具体内容包利息支出、汇兑损失、相关的手续费、其他财务费用等。企业为购建固定资产而筹集资金所发生的费用, 在固定资产达到预定可使用状态前发生的, 应当计入有关固定资产的购置或建造成本, 不包括在“财务费用”科目的核算范围内。

营业费用、管理费用和财务费用的结转是在期末进行的, 期末结转期间费用的方法有表结法和账结法两种。

·建议·

## 暂付款提前列支不可取

□ 汪乐明

暂付款项属速动资产, 可变性很大: (1) 可能变现, 即收回款项使债权转化变现, 恢复原来的资产形态; (2) 可能转变资产形态; (3) 可能变为不良资产, 即变为呆账、死账等。笔者在财务检查中发现有些单位将转出的设备购置费等有关暂付款项在未取得商事凭证又未转

变资产形态的情况下, 年终决算时将其提前结转支出。由此带来诸多问题, 如: (1) 虚列了支出, 减少债权; (2) 会计资料的不真实, 无真实、合法的原始凭证; (3) 提前退出结算环节, 脱离了财务监督, 容易出现重复列支的情况, 造成不应有的损失等。

鉴于以上原因, 笔者认为, 暂付款项应根据其形态的转变, 再进行相应的账务处理, 不可将其提前列支。同时, 对暂付款项应进行必要的财务监督。

(作者单位: 淮安市公安局)

责任编辑 季建辉