

新旧财务会计制度 成本费用变化的比较分析

王巧荪 郑石桥 于晋新

工业企业的生产既是产品的形成过程,又是生产的耗费过程。从产品的形成过程看,企业为生产一定种类和数量的产品所应承担的生产费用,就是企业的产品成本。从生产的耗费过程看,企业在一定时期内(通常为一个月)所发生的一切可以由货币表现的生产耗费,就是企业的生产费用,新旧会计制度对成本费用的规定有较大的差异,例如,新制度中出现了一些新的概念:制造成本、期间费用、直接费用、制造费用等。本文拟从成本费用的组成内容、成本计算及费用的会计处理三个方面比较新旧会计制度有关成本费用的差异所在。

一、成本费用的组成内容比较

(一)制造成本与完全成本比较

原制度中的产品成本,也就是工厂成本,包括直接、间接发生的所有费用。其组成内容包括:(1)原材料;(2)燃料和动力;(3)工资及附加费;(4)车间经费;(5)企业管理费。新会计制度规定我国将采用制造成本法,以取代现行完全成本法,具体组成内容包括:(1)直接材料;(2)直接工资;(3)其他直接支出;(4)制造费用。

从其组成内容看,似乎完全成本和制造成本,是两个完全不同的概念,而实质上,二者存在着密切的联系,具体表现在以下五个方面:(1)原材料、燃料和动力就相当于直接材料;(2)工资相当于直接工资;(3)附加费相当于其他直接支出;(4)制造费用基本上相当于车间经费。当然,二者所包括的内容不是完全一致,但主要内容是一致的;(5)完全成本包括企业管理费,而制造成本则不包括企业管理费。

我们认为,将完全成本改为制造成本的主要优点在于:

1. 简化了成本核算,提高了成本计算的准确性。按原制度规定计算完全成本,要将企业管理费按一定标

准在各种产品之间、各会计期间、完工产品和在产品之间进行分配。这种分配过程很繁琐,而且由于企业管理费用同各种产品的生产没有直接的联系,所以,无论选择何种分配标准,总是存在分配不准确的问题,尽管从理论与实践上已做了很多努力,但仍然没有取得令人满意的答案。改完全成本法为制造成本法,今后企业的销售费用、管理费用和财务费用计入当期损益,不再列入成本,这样有助于推广责任成本,缓解成本不实和潜亏。

2. 有助于正确考核企业内部各单位的成本管理责任。由于企业管理费用的大小与企业的生产经营成果没有直接联系,将企业管理费用另行计算,而不是分摊到产品成本中去,这样计算出来的产品成本,实际上是到车间为止的发生的成本。准确地反映了车间一级的成本水平,便于反映和考核企业生产车间的成本水平和管理责任。

3. 有助于进行成本预测和决策。由于企业管理费用大小与生产经营活动本身的效率没有直接的联系,以制造成本为基础进行产品成本水平的预测和决策,便于剔除无关因素,对有关成本信息进行正确的预测,从而作出正确的成本决策。

4. 制造成本法和国际惯例基本一致,西方发达国家大部分采用制造成本法,我国放弃完全成本而采用制造成本,有助于我国会计的国际化进程。

(二)成本项目比较

新旧制度所规范的成本项目如图表所示:

新 制 度	原 制 度
直接材料	原材料
直接人工	燃料和动力
其他直接费	工资及附加费
制造费用	车间经费
	企业管理费

从表中看出,新制度剔除了企业管理费。下面重点就车间经费和制造费用进行比较。

制造费用包括:(1)生产单位管理人员工资;(2)生产单位管理人员工资的附加;(3)生产单位折旧费(包括原油储量有偿使用费、油田维护费、矿山维简费);(4)租赁费;(5)修理费;(6)机物料消耗;(7)低值易耗品;(8)取暖费;(9)水电费;(10)办公费;(11)运输费;(12)保险费;(13)劳动保护费;(14)差旅费;(15)设计制图费;(16)试验检验费;(17)季节性修理期间的停工损失;(18)其他制造费用。车间经费包括:(1)生产单位管理人员工资;(2)生产单位管理人员工资的附加;(3)折旧费;(4)租赁费;(5)修理费;(6)机物料消耗;(7)低值易耗品摊销;(8)取暖费;(9)水电费;(10)办公费;(11)运输费(列入其他项目内);(12)保险费;(13)劳动保护费;(14)在产品盈亏和毁损;(15)其他车间经费。

从上述内容可以看出,制造费用与车间经费的前13项内容都是一致的。而它们的区别在于:(1)将原列入企业管理费列支的(14)至(17)项列入制造费用,因为这与产品的制造直接有关。(2)将“在产品盈亏和毁损”剔除,计入管理费用。因为这类盈亏和毁损是管理责任所造成的,而与产品制造没有必然联系。通过这些项目的调整,使制造费用和产品制造更具有相关性,便于反映产品制造单位的业绩。同时,成本信息也需具有决策相关性。

(三)不列入成本费用的支出比较

新旧会计制度对不列入成本费用开支的支出都做了规范。原制度包括:(1)应在基本建设资金、各种专项基金和专项经费中开支的费用;(2)应在企业留利中开支的奖金;(3)超出国家规定开支标准的各项费用支出;(4)基本建设借款和专项借款的利息,以及流动资金贷款的罚息;(5)应在企业留用利润中开支的各项赔偿金、违约金、滞纳金和罚款;(6)与本企业生产经营无关的其他费用;(7)按销售或利润比例提成的国内技术转让费;(8)购买国库券和上交“两金”的支出;(9)企业对各种公益事业和社会活动的赞助资金。新制度包括:(1)为购置和建造固定资产、无形资产和其他资产的支出;(2)对外投资的支出;(3)被没收的财物;(4)支付的滞纳金、罚款、违约金、赔偿金;(5)企业赞助、捐赠支出;(6)国家法律、法规以外的各种付费;(7)其他不得列入成本费用的支出。

从上述内容可以看出,除了原制度中体现了专款专用的原则外,新旧会计制度对不列入成本费用开支的其他有关规定无实质性的区别。

二、成本计算的比较分析

成本计算的一般过程为:(1)生产费用在各种产品之间分配和归集;(2)生产费用在完工产品和在产品之间分配。

由于新旧会计制度采用不同的成本概念,因此,对程序中的具体步骤有一定的影响,原会计制度所规定的成本(即完全成本)计算过程及具体步骤如下:首先,要素费用的归集与分配。包括(1)材料和燃料费用的分配;(2)动力费用的分配;(3)折旧费和大修理基金的分配;(4)利息支出的分配;(5)其他支出的分配;(6)工资及福利费的分配。其次,待摊费用和预提费用的归集和分配;第三,辅助生产费用的归集和分配。第四,车间经费、企业管理费的归集和分配。第五,废品损失的归集和分配。第六,停工损失的归集和分配。第七,确定在产品数量。最后,成本费用在完工产品和在产品之间的分配。新会计制度有关制造成本计算过程如下:首先,要素费用的归集与分配。包括:(1)材料和燃料费用的分配;(2)动力费用的分配;(3)折旧费的分配;(4)工资及福利费的分配;(5)其他支出的分配。其次,待摊费用和预提费用的归集和分配。第三,辅助生产费用的归集和分配。第四,制造费用的归集和分配。第五,废品损失的归集和分配。第六,确定在产品数量。最后,生产费用在完工产品和在产品之间分配。

从上述内容可以看出,由于新旧会计制度采用不同的成本概念,因此,成本计算过程也就有些差别,同时,新旧会计制度所采用的成本核算会计科目也有变化。但是,成本计算的基本方法没有变,因为决定成本计算方法的是生产工艺和生产组织方式,只要这二者不变,成本计算方法也就不可能发生实质性变化。我们认为,无论是完全成本,还是制造成本,都是成本概念,不是成本计算方法。它们二者的成本计算对象是一致的,可以采用同一种成本计算方法得到(例如品种法,既可用来计算完全成本,也可计算制造成本)。通过比较我们认为完全成本计算的程序步骤与制造成本计算的程序步骤基本一致,但也存在差异:(1)完全成本计算存在大修理基金的分配,而制造成本下由于大修理基金不再专款专用,而是直接列支,所以,不存在提取大修理基金的分配问题。当然,严格的说来,大修理支出的列支办法和成本概念是没有联系的,完全成本也可以采用直接列支法。(2)完全成本计算存在利息费用的分配,而制造成本概念下,利息费用列入财务费用,不存在分配问题。(3)完全成本计算存在企业管理费的分配,而制造成本概念下的管理费用则全都列入当期

损益,无需进行分配。(4)完全成本下车间经费的归集与分配基本和制造成本下制造费用的归集与分配类同。当然,二者所包括的具体内容有些差别。(5)制造成本计算下的停工损失直接归入制造费用,不存在单独的归集和分配问题,这一点与完全成本计算不一致。

三、期间费用核算的比较分析

新会计制度中的期间费用包括管理费用、财务费用、销售费用;原会计制度中期间费用只有销售及其他费用。在这里,我们分别比较这些费用的会计处理。

(一)关于管理费用、财务费用比较

1. 管理费用、财务费用内容的比较

管理费用指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。财务费用是企业为筹集资金而发生的各项费用。新制度中的管理费用和财务费用大致相同于原制度中的企业管理费,但具体内容有一些差别。

在新制度下,管理费用包括:(1)公司经费;(2)工会经费;(3)职工教育经费;(4)劳动保险费;(5)待业保险费;(6)董事会经费;(7)咨询费;(8)审计费;(9)诉讼费;(10)排污费;(11)绿化费;(12)税金;(13)土地费;(14)土地损失补偿费;(15)技术转让费;(16)技术开发费;(17)无形资产摊销;(18)业务招待费;(19)开办费摊销;(20)坏帐损失;(21)存货盘亏及毁损;(22)其他。财务费用包括:(1)利息净支出;(2)汇兑净损失;(3)调剂外汇手续费;(4)金融机构手续费;(5)其他筹资费用。

在原制度中,企业管理费相当于新制度中的管理费用和财务费用;包括:(1)工资;(2)职工福利基金;(3)工会经费;(4)待业保险费;(5)职工教育经费;(6)折旧费;(7)修理费;(8)排污费;(9)办公费;(10)水电费;(11)取暖费;(12)试验检验费;(13)设计制图费;(14)新产品试制费;(15)技术研究费;(16)租赁费;(17)差旅费;(18)会议费;(19)外宾招待费;(20)业务招待费;(21)出国人员经费;(22)保险费;(23)运输费;(24)无形资产摊销;(25)低值易耗品摊销;(26)仓库经费;(27)产品“三包”损失;(28)坏帐损失;(29)削价处理损失;(30)材料产品盘亏及毁损;(31)警卫消防费;(32)利息支出;(33)税金;(34)上级管理费;(35)其他。

从上述项目内容看差异比较大,但大多是具体内容的不同组合,实质性变化不大,其主要差别在于:(1)原企业管理费中的(12)、(13)、(16)项转入制造费用;(2)劳动保险费原来在营业外开支,现改为管理费用开支;(3)将研究开发费用全部计入产品成本,且不再规

定研究开发费的比例;(4)建立坏帐准备金制度,提高企业应付风险的能力;(5)差旅费开支标准国家不再规定,由企业自己确定。

2. 管理费用、财务费用主要业务的会计分录的比较

在新制度下,管理费用主要业务的会计分录为:

(1)企业发生的各项管理费用;借记“管理费用”,“贷记“现金”、“银行存款”、“待摊费用”、“无形资产”、“累计折旧”、“应交税金”、“应付工资”、“应付福利费”、“坏帐准备”。(2)期末结转余额,借记“本年利润”,贷记“管理费用”。财务费用主要业务的会计分录为:(1)企业发生的财务费用,借记“财务费用”,贷记“预提费用”、“银行存款”、“长期借款”等。(2)发生的应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益等,借记“银行存款”、“长期借款”,贷记“财务费用”。(3)结转余额,借记“本年利润”,贷记“财务费用”。

在原制度中,相对于新制度中企业发生的各项管理费用分录为:借记“企业管理费”,贷记“现金”、“银行存款”、“待摊费用”、“无形资产”、“折旧”、“应交税金”、“应付工资”、“专用基金”、“应收销货款”;期末结转余额:借记“基本生产”,贷记“企业管理费”。相对于新制度中企业发生的财务费用:借记“企业管理费”,贷记“预提费用”、“银行存款”。相对于新制度中的发生的应冲减财务费用的利息收入、汇兑收益等,原制度规定:借记“银行存款”等,贷记“企业管理费”等。相对于新制度中的结转余额,原制度规定为:借记“基本生产”等,贷记“企业管理费”。

(二)关于销售费用的比较

1. 销售费用内容的比较

销售费用是企业在销售产成品,自制半成品和提供劳务等过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项经费。在原制度中,销售及其他费用包括:(1)工资;(2)职工福利费;(3)包装费;(4)运输费;(5)展览费;(6)广告费;(7)工资增长费;(8)教育费附加;(9)技术转让费;(10)技术开发费;(11)其他。在新制度中,销售费用包括:(1)运输费;(2)装卸费;(3)包装费;(4)保险费;(5)委托代销手续费;(6)广告费;(7)展览费;(8)租赁费;(9)销售服务费;(10)销售部门人员工资;(11)销售部门职工福利费;(12)销售部门差旅费;(13)销售部门办公费;(14)销售部门折旧费;(15)销售部门修理费;(16)销售部门物料消耗;(17)销售部门低值易耗品;(18)其他经费。

从上述内容可以看出,新旧会计制度关于销售费用的主要区别在于:(1)原制度中的(9)、(10)两项转入

谈施工企业临时设施 费摊销的理论和方法

余志新 邓育中

财政部和中国人民建设银行新近制定的《施工、房地产开发企业财务制度》规定,施工企业向发包单位收取的临时设施基金,作为企业的工程价款收入,企业发生的临时设施费用,采用摊销的方法,计入工程成本。这一规定,改变了建国以来施工企业向发包单位收取临时设施费不作为工程价款收入,而是作为特种基金单独核算,包干使用,节余全部留给企业的财务管理制度。财务制度的一这重大改革,在施工企业会计工作中,必然地带来了临时设施费如何进行摊销和核算的理论和方法问题。随着七月一日开始执行新制度日期的接近,解决这一问题,就更为迫切。下面谈谈对临时设施费的摊销方法。

临时设施费可以采用“分期配比法”进行摊销。所谓分期配比法,就是本期的临时设施费摊销额与本期的工程价款收入相配比的方法。其计算公式如下:

本期临时设施费摊销率 =

$$\frac{\text{已有临时设施实际成本} + \text{本期增加的临时设施实际成本} - \text{累计已摊销的临时设施费}}{\text{工程价款总额} - \text{累计已结算工程价款}} \times 100\%$$

管理费用列支;(2)工资增长费用在新制度下计入成本;(3)新增“委托代收费”和“销售服务费”。

2. 主要业务的会计分录比较

(1)企业发生的产品销售费用,在原制度下,借记“销售”,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”。在新制度中,借记“产品销售费用”,贷记“现金”、“银行存款”、“应付工资”。(2)结转期末余额,在原制度下,借记“销售——产品销售”,贷记“销售——销售及其他费用”。在新制度下,借记“本年利润”、贷记“产品销售费用”。

$$\text{本期临时设施费摊销额} = \frac{\text{本期工程价款结算收入}}{\text{本期临时设施费摊销率}}$$

从以上临时设施费摊销率的计算公式可以看出,各期的临时设施费摊销率都不一样,影响临时设施费摊销率变动的主要因素,是工程施工过程中新增加的临时设施。如果临时设施是一次建成,工程施工过程中不再新增临时设施,则临时设施费摊销率就是固定不变的,其计算公式如下:

$$\text{临时设施费摊销率} = \frac{\text{全部临时设施实际成本}}{\text{工程价款总额}} \times 100\%$$

$$\text{本期临时设施费摊销额} = \frac{\text{本期工程价款结算收入}}{\text{临时设施费摊销率}}$$

为了比较准确地计算临时设施的摊销,施工单位应按工程成本核算对象设置“临时设施成本台帐”,记录和反映临时设施的实际成本和已摊销的价值及其增减变动情况。

现举例说明临时设施费采用分期配比法摊销的核算方法。

假定某施工企业承包的甲工程开始施工,2月份在现场建造临时设施一批,实际成本100 000元;4月份增建了一座临时设施,实际成本30 000元;8月份又增建了一座临时设施,实际成本20 000元。共计建造临时设施150 000元,已相继记入“临时设施”帐户。

该工程总价款10 000 000元,3月份工程款结算收入1 500 000元,6月份工程款结算收入2 000 000元,9月份工程结算收入3 000 000元,12月份工程价款结算收入1 700 000元,次年4月份工程竣工交付使用时,工程价款结算收入1 800 000元。

1. 3月份终了时,计算应摊销的临时设施费

$$\text{临时设施费摊销率} = \frac{100\,000}{10\,000\,000} \times 100\% = 1\%$$

$$\text{临时设施费摊销额} = 1\,500\,000 \times 1\% = 15\,000(\text{元})$$

作如下会计分录:

借:工程施工——其他直接费	15 000
贷:临时设施摊销——甲工程	15 000

通过上述对新旧财务会计制度有关成本与费用的比较分析,我们认为,新制度对成本费用管理发生了一些变化,但成本管理法规单一化、制度规范化的方向不变,成本核算坚持实际成本、权责发生制和费用收益配比等原则不变,成本核算应根据生产特点及管理要求,确定合理的成本计算对象、选择合适的成本核算方法的程序不变,仍保持了传统成本管理制度的科学合理性。