



成本核算改革新探

欧阳清 陈福义

在当前经济体制改革过程中，成本核算改革问题越来越受到大家的关注。近来有些企业已开始对传统成本核算方法作了某些改革，在内部核算中，有的用标准成本计算，也有的用责任成本计算，还有的用直接成本计算，并取得一定的成效。但是，如何针对我国的实际情况，既适应宏观经济管理又满足微观经营管理的需要，把以上这些方法有机地结合起来，还需要从理论与实践结合上作进一步探索。这里，我们提出一种成本核算改革方案，基本内容是：

（一）加强成本控制，把成本核算与成本目标管理结合起来

传统的成本核算方法重在产品成本的事后综合反映，成本核算时间与成本形成时间脱节，不能及时揭露成本差异。随着成本目标管理的推行，成本核算的着重点必须从事后核算转移为事前、事中控制上，以充分发挥成本核算在降低成本和提高经济效益中的作用。

根据成本目标管理的要求，在那些具备条件的企业，应实行目标成本会计。这种成本会计，要求健全各种消耗定额，制订计划价格，编制费用预算和各种产品的目标成本（标准成本或定额成本），作为控制成本的根据；在生产过程中发生费用时，要及时组织成本差异的核算，并分析成本差异的原因，以便采取相应措施，控制成本，实行成本预防性管理；在这种成本会计制度下，产品实际成本是由目标成本和成本差异组成的。

实行目标成本会计，对“原材料”、“基本生产”、“产成品”等帐户，均按实际采购或加工数量上的标准成本记帐，设置“材料价格差异”和“产品成本差异”帐户。“产品成本差异”帐户是用来反映本期产品实际总成本与实际产量的标准总成本的差异，该帐户下设“材料价格差异”、“材料数量差异”、“半成品数量差异”、“直接人工成本差异”和“变动制造费用差异”等五个二级帐。“材料价格差异”帐户则用来反映采购供应过程中发生的实际采购成本与实际采购数量的标准采购总成本的差异的发生额和结转额。这两个差异帐户的借方归集差异的发生额，贷方登记差异的结转额。不利差异记蓝字，有利差异记红字。月末，将“产品成本差异”帐户借方发生额全部贷转到“销售”帐户的借方。材料价格差异的结转可以有两种方法，一种是把价格差异全部结转给本期产品和专项工程成本负担，以便简化核算，正确考核供应部门当期工作质量对成本的影响；另一种是根据本期材料实际消耗量来结转，只有那些生产和管理部门耗用的材料的价格差异，才从“材料价格差异”帐户的贷方转到“产品成本差异”帐户的借方。各成本责任单位应设置明细帐反映材料数量差异、半成品数量差异、直接人工成本差异、变动制造费用差异。这些成本差异的处理方式，应根据企业的生产特点、组织结构和管理水平等具体情况的不同来考虑，不能用一个模式去套，强求统一。这里介绍两种处理方式：

第一种方式：各种成本差异不必在产品之

间摊配，可由各成本责任单位将差异平行结转到厂部财务部门，经财务部门汇总之后，按各种完工产品的标准成本比例进行分配，以计算各完工产品的实际成本。成本差异分配方法有两种：

(1) 综合法，即将成本差异总额按各种完工产品的直接标准成本比例分配，计算公式如下：

$$\text{分配率} = \frac{\text{成本差异总额}}{\text{本期完工商品产品的直接标准成本总额}} \times 100\%$$

$$\text{某种完工商品产品应分配的成本差异} = \frac{\text{该产品本期完工产量的直接标准成本}}{\text{该产品本期完工产量的直接标准成本}} \times \text{分配率}$$

(2) 分项法，即将各成本项目的成本差异额按各种商品产品完工产量该成本项目的标准成本比例分配，计算分式如下：

$$\text{分配率} = \frac{\text{某成本项目成本差异额}}{\text{本期商品产品完工产量该成本项目标准成本总额}} \times 100\%$$

$$\text{某种产品完工产量应分配的某成本项目成本差异} = \frac{\text{该产品完工产量的该成本项目标准成本}}{\text{该产品完工产量的该成本项目标准成本}} \times \text{分配率}$$

综合法计算比较简便，但这种方法将使各种产品成本超降率完全一样。如果各成本项目超降率相差悬殊，应采用分项法进行分配比较合适，以避免各种产品成本超降平均化。

第二种方式：各成本责任单位对材料、半成品数量差异，凡是可以直接按产品品种划分的，就直接计入各种产品成本；不能直接按产品品种划分的，则应按实际产量的材料、半成品的标准成本比例进行分配。其他成本项目的成本差异，不必在产品之间进行分配。月末，各成本责任单位应将各种产品的材料、半成品的数量差异，以及其他各成本项目差异结转到厂部财务部门。财务部门对材料、半成品的数量差异可直接按产品品种汇总；直接人工成本差异、变动制造费用差异经汇总之后，可按以上第一种方式中的分项法进行分配，以计算各完工产品的实际成本。

必须指出，如果上级要求提供按原始成本项目反映的成本资料时，对各种商品产品应分摊的半成品数量差异，应按该半成品的标准成本结构进行分解，计入各产品有关成本项目。

其实，这种分解只是为了了解产品成本结构的情况，对于企业成本管理的意义则不大。因此，凡是不需要按原始成本项目反映成本资料的企业，可将半成品数量差异并入直接材料成本。这样不仅在核算手续上较为简化，而且又有利于企业的成本管理。

(二) 加强责任成本核算，把成本核算与厂内经济责任制结合起来

随着经济体制改革的深入发展，为适应企业推行厂内经济责任制的需要，必须改革过去那种在成本责任上是“大锅饭”的产品成本核算制度，实行责任成本核算，把成本核算的着重点从计算各产品成本转移为计算各责任单位的成本，以确定责任单位的工作成绩和经济效果，否则厂内经济责任制，就会失去科学的管理基础。这就要求按企业生产经营组织形式、成本开支的权力和责任，确定成本责任层次，建立成本责任单位，组成一个纵横交错的责任成本体系；在实行目标成本会计的基础上，将产品标准成本和费用预算，分解落实到各责任单位，形成责任成本预算，使各责任单位明确各自的目标和应该完成的任务；各责任单位领用材料，互相提供产品或劳务，应根据责任分清的原则，按标准成本转帐，以便正确核算和考核各责任单位经营成果；在成本计划的执行过程中，应按成本责任归属来记录、计算、归集、报告各种成本差异，使成本资料不仅能说明成本超降的原因，而且能直接回答成本的超降是与哪些责任单位的工作质量有关。这就为正确评价和考核各责任单位的工作成绩提供了可靠的数据，做到奖惩有据，赏罚合理，从而开创人人关心降低成本，千方百计提高经济效益的新局面。

按责任成本核算的要求，厂部财务部门在“产品成本差异”帐户下应设置棋盘式二级帐，按责任单位分专栏反映各成本项目差异数，以便了解责任成本预算的执行情况。各责任单位为了了解本身责任成本差异额及其原因，掌握期间费用预算执行情况，反映在产品

资金占用水平，应设置“基本生产、产品成本差异和期间费用联合明细帐”。月末或旬末，各责任单位应编制责任成本预算执行报表，反映本单位的标准成本和偏离标准的差异，并根据例外管理原则，重点剖析例外差异，使上一级和责任者本身明确责任成本预算执行情况，了解问题产生的原因，以决定采取何种措施调节当前的实际行动。

(三) 将直接成本与期间费用区分开来，使成本核算适应成本预测、决策和分析的需要

直接成本与期间费用，它们一般是属于不同的成本性态。前者与产品生产数量的增减有着直接关系；后者在一定范围内同产品数量增减无关，它是与制造期间成比例关系的。由于两者成本性态不同，成本控制方式也不一样，在成本会计上应将直接成本与期间费用区分开来，并对它们采取不同的核算方式，尽量减少无效的计算工作量，为企业改善管理和提高经济效益提供有用的信息。这样才能充分发挥成本会计的管理职能作用，适应成本预测、决策和分析的需要，以满足生产经营型企业内部经营管理的要求。

按照直接成本与期间费用分开核算的要求，应设置“变动制造费用”、“期间费用”两个帐户，以取代“车间经费”和“企业管理费”帐户。将车间经费中的变动部分及其他变动制造费用记入“变动制造费用”帐户的借方；月末从贷方全部转出，其中，实际加工数量上的标准变动制造费用借记“基本生产”帐户，差异借记“产品成本差异——变动制造费用差异”帐户（不利差异记蓝字，有利差异记红字）。把车间经费中的固定部分与企业管理费合并，记入“期间费用”帐户的借方，月末全部转入“销售”帐户的借方。各成本责任单位之间半成品的转移，以及产成品的增减，均按直接标准成本计价。月末，为了对库存产成品进行正确计价，以便按完全成本计量利润并编制财务报表，应将日常按直接成本计算的库存产成品按以下两种方法调整为正常完全标准成本：

第一种方法：

$$\text{期间费用分摊率} = \frac{\text{期间费用预算额}}{\text{正常生产能力下的直接成本预算额}}$$

$$\begin{array}{l} \text{按直接标准成本计算的产成品结存变动额} \\ \text{按直接标准成本计算的产成品期末结存额} \\ \text{按直接标准成本计算的产成品期初结存额} \end{array}$$

$$\text{或} = \frac{\text{产成品帐户本期借方发生额}}{\text{产成品帐户本期贷方发生额}}$$

$$\text{期间费用调整额} = \frac{\text{按直接标准成本计算的产成品结存变动额}}{\text{的分摊率}} \times \text{期间费用}$$

第二种方法：

$$\text{期间费用调整额} = \sum \left[\begin{array}{l} \text{各产成品} \\ \text{结存变动} \\ \text{数量} \end{array} \times \left(\begin{array}{l} \text{单位产成品完全标准成本} \\ \text{单位产成品直接标准成本} \end{array} \right) \right]$$

第一种方法比较简便，但是，如果企业各种产品的工艺过程不同、各步骤期间费用分摊率也相差较大，就应采用第二种方法，以便正确计算期间费用调整额。这就要求企业不仅要制订单位产成品的直接标准成本，而且还要确定单位产品完全标准成本。

对期间费用调整额的帐务处理方法是：当库存产成品增加时，应按调整额借记“产成品”帐户，贷记“销售”帐户；反之，如果库存额减少，则应将期间费用调整额借记“销售”帐户，贷记“产成品”帐户，以便按完全成本正确进行库存产成品的计价和利润的计量。

为了按照国家规定的要求编制商品产品成本计算表（按产品别），还应将当期发生的期间费用按一定的分配标准分配到本期完工的各种商品成本中去，分配标准可以是各种产品实际产量的直接标准成本；如果企业制订有单位产品完全标准成本，则可按各种商品产品实际产量的标准期间费用比例分配。

在以上这种成本核算方式下，本期完工的商品产品实际完全成本，是由直接标准成本、产品成本差异和期间费用三部分组成的。它是根据“产成品”、“产品成本差异”和“期间费用”三个帐户的借方发生额相加而求得。