



商品成本核算改革刍议

• 王宗台 •

《中共中央关于经济体制改革的决定》指出：“必须认真总结我国的历史经验……同时必须吸收和借鉴当今世界各国包括资本主义发达国家的一切反映现代化生产规律的先进经营管理方法。”商品的成本核算，正是一个需要在认真总结历史经验的前提下，引进一些先进管理方法的课题。

一、商品成本核算的现状

目前，商业企业的商品经营核算，一直沿用五十年代形成的模型，即：

商品销售收入－商品销售成本＝商品销售毛利

商品销售毛利－费用－税金＝商品经营利润

这一模型，对于改造我国的旧商业，建立迅速发展的国营商业和供销社商业的核算体制，无疑是起过积极作用的。但是，其中的成本项目，在理论上和实践上都存在一些一直未能解决的问题。

1、商品销售成本名不符实。商品的成本，按照马克思对流通费用划分的科学论断，应包括商品的进价和进存费用。进存费用，是商品运输和储存引起的物化劳动和活劳动的耗费，是商品成本的组成部分。“由此引起的商品价值的提高，只是把这种费用按比例分配在不同商品上。”^①而前面模型中的商品销售成本，只包括商品的进价，不包括进存费用，以进价来代替成本，缩小了成本的范围。这样的成本，名不符实，在理论上是有缺陷的。这种简易成本的计算方法之所以用了三十年，是基于这样的前提：我国长期实行计划经济，物价

基本稳定，企业的经营范围、进货渠道和供货对象变化较少，每年的商品进销基本平衡。当前，随着经济体制的改革，这样的前提正在迅速改变，正如《决定》指出的，我国实行的是“有计划的商品经济”，“必须改革过分集中的价格管理体制，逐步缩小国家统一定价的范围，适当扩大有一定幅度的浮动价格和自由价格的范围。”且在多种经济成分并存，开放式、多渠道、少环节的商品流通体制下，以商品进价作为简易成本，已越来越不能满足成本管理的需要了。

2、费用未加区分和分摊。在现有成本项目中，费用没有区分为可变费用和相对不变费用，因此，费用是一个综合指标。这样，按个别商品计算的成本，是简易成本；按全部商品计算的成本，则是定期的综合性完全成本。两方面都不能提供成本管理的必要资料，来考核单位销售额引起的变动费用率的升降情况，也不便准确考核相对不变费用额在各期间的增减情况，更不能直接提供进行量·本·利分析的准确核算资料。

在现有成本项目中，商品的进存费用没有商品的存销两部分中进行分摊，而是按照收付实现制的办法，把实际支付的费用（除利息一项外），都作为支付期的期间成本全部摊销。商品的进销额每年都不一样，而在年内各计算期差别就更大了。这就使销售旺季销量大增的情况下费用并不同步上升，因为进货费用

《资本论》第二卷，人民出版社1975年版，第616页。

的很大一部分往往在旺季到来之前就按收付实现制的办法摊销了,造成经营利润异乎寻常的增长;相反,在销售旺季到来之前需准备货源,进货费用大幅度上升而销售量并不同步上升,造成经营利润异乎寻常的下降乃至濒临亏损。成本资料不能反映真实情况,更不能制订标准成本计划有效地进行考核和控制。财务分析也因缺乏某些可供直接利用的核算数据,致使分析资料的收集难免产生主观随意性,不少企业往往在盈利高的季节大谈增产节约经验而掩盖了某些经营管理的漏洞;在盈利低的季节找原因伤透脑筋而忽视了一些增收节支的经验,使分析结果有一定的偶然性和片面性。

二、商品成本核算需改革的内容

以上说明,现有的商品成本计算和管理办法,不论在理论上或实践上都有很大缺点,有必要在下列内容上改革:

1、区分和分摊费用。为了提供现代管理所必须的一系列指标,必须将费用加以区分和分摊。费用的区分是指将全部费用区分为可变费用和相对不变费用。以现行制度为例,将费用中随商品流转额的升降而相应升降的项目划分为可变费用,如运杂费、保管费、包装费、商品损耗、保险费、手续费、利息等;而将费用中与商品流转额的升降没有直接关系的项目区分为相对不变费用,如工资、福利费、修理费、折旧费、家具用具摊销费、其他费用等。费用的分摊是指将可变费用按商品的存销比例进行分摊,这可仿照现行会计制度中对煤炭批发企业的煤炭进货运杂费的分摊办法,销售部分应分摊的,列为销货成本,库存部分应分摊的,通过“结存费用”专户管理,加进存货成本,但都不必分摊到每种商品上,而是按存销总额所占比例进行综合分摊。费用通过这样的区分和分摊,使可变费用的一部分列为商品销售部分的成本,另一部分保留在库存商品价值之中,相对不变费用则全部列为期间成本。这样,商品成本价值的计算方法,在理论上臻于完善,在实践上显得合理。

2、制定新的商品经营核算模型。在将费用区分和分摊的基础上,就可制定新的商品经营核算模型了。设:

S为商品销售收入 W为商品销售进价
g为商品销售毛利 V为可变费用 (含销售税金)
M为商品销售边际利润K为商品销售边际利润率
F为相对不变费用 P为商品经营利润,则:

$$S - W = g$$

$$g - V = M$$

$$M - F = P$$

$$K = \frac{M}{S}$$

$$S = \frac{M}{K} = \frac{F + P}{K}$$

这个新的模型应用了“变动成本法”,其中商品销售进价和可变费用为变动成本,这两项(如果包含销售税金就为三项)本应并为一项,但在商品按进价入帐,可变费用每月末按存销比例综合分摊的情况下,宜分开考核;相对不变费用为固定成本。新的核算模型在商品经营的预测、决策、控制、考核等方面,可以发挥很大的作用,较之原有的核算模型有不可比拟的优越性:

(1) 符合会计的配比原则,核算指标更加真实可靠。由于可变费用完全按权责发生制处理,在销售和存货之间进行分摊,使商品的成本、利润更加真实、合理、均衡。避免了将全部费用都作为期间成本以致收益和费用不相配合,成本、利润有较大水分因而不夠真实可靠的弊病。变动费用以费用率控制,同流转额挂钩,可了解单位销售额的变动费用升降情况;相对不变费用以费用额控制,可了解期间成本的增减情况,有利于各计算期之间进行对比分析和考核。两种指标都可根据企业经营责任制的具体要求,分解下放到责任部门,有利于经营责任制的推行,并为企业内部建立更加严密的控制体系——责任会计创造前提。

(2) 比较充分地体现了成本资料相关性的特点,有利于直接提供分析资料。由于费用作了区分和分摊,增加了边际利润等指标,并用新的模型对核算资料进行比较精确的定量描述,从而较充分地体现了成本资料相关性的特

点,一些重要的分析资料特别是量·本·利分析的资料,可以直接来自核算指标,使分析结果更加科学、严密和客观。通过分析,可以测算盈亏平衡点销售额、目标利润销售额、安全边际销售额等指标,从而判定达到目标利润的程度和经营情况的好坏,以便及时加以控制和调整,掌握营业风险,适应瞬息万变的市場需要。

(3) 有利于编制弹性预算。企业的财务计划,必须以一定的销售额水平为基础。但在实际工作中,由于季节性原因或市场的意外变化,往往会使各计算期的业务量起伏波动,以致实际的费用、利润与计划的平均数差距很大,不便相互比较,使整个财务计划降低甚至失去了控制、考核的作用。要使其可以比较,就需根据销售额的变动对计划进行调整。而弹性预算就是根据销售额在一定范围内的变动,编制的一套能适应各种可能出现的销售量的费用、利润计划。通常,销售量在一定范围内由低到高,台阶式地分为若干档次,每档都有与它相适应的费用、利润计划。对比检查时,费用、利润的实际数就按与销售量相适应的计划档次对号入座。这样,不但能在总额上说明增减情况,还能通过单位销售额下的费用、利润

变化的情况,来说明增减是否合理。既可在经营过程中严格控制,也可在事后细致分析。用它来控制成本,比较准确,对比考核,比较合理。而弹性预算就是建立在费用按变动和不变动的分类上的。

以上说明,新的商品经营核算模型把成本核算资料组织在一个既有严密性又具相关性的体系里。通过它可以及时掌握经营情况的动态,提高预见性,减少盲目性,为商品经营作出最优选择提供客观、科学的依据。新的成本项目,可以在原有项目基础上加以区分和重新组合,并不费事;半变动费用,在电算技术没有普及的情况下,可以不必分解,而按其主要特征归类;销售税金仍然单独设户反映,在计算成本时,可将其归并到可变费用中,也可单独增加此项;可变费用按存销比例综合分摊,只在每月末一次进行,不致增加日常核算工作量。这样的改革,既能提供一些现代化管理的必要资料,又符合我国大多数商品经营单位的实际情况;既可作为新的统一会计制度推行,也可在新制度推行之前作为企业内部制度实施。商品成本核算的改革是切实可行的。

(作者工作单位:兰州商学院财会系)



提高财会人员业务素质 开展观摩评比活动

为了适应加强经济核算和企业管理的要求,提高会计人员的业务素质,从1984年起我们在举办财会人员培训班的同时,开展了实物观摩,对照标准,评议计分,逐级评选,奖励优胜的活动,收到了较好的效果。

评比的具体内容分五个方面:一是对会计凭证的审理、装订与保管,要做到会计凭证合法,手续完

备;各项开支符合规定,无提高标准乱支滥发的现象;记帐凭证与原始凭证内容一致,摘要简明扼要,字迹清楚端正;记帐凭证装订成册,整齐美观。二是正确运用会计科目,对应关系正确无错乱。三是帐簿的设置及登记要做到总帐、日记帐以及相应的明细帐设置齐全;帐帐相符,帐证相符,帐实相符;各种帐本记载清楚,摘要简明扼要,无差错,更正错帐按会计制度规定办理。四是成本(费用)和盈利计算要做到费用分配合理,计算准确,不乱挤乱摊成本费用;真实反映经营成果。五是会计报表要按规定报送时间及时报送,报表数字正确,内容完整无缺,并附有简要的文字说明。对评比计分的条件和标准也都做出了具体规定。

通过开展观摩评比活动,鼓励了先进,调动了广大财会人员的工作积极性,促进了财会人员互相学习,取长补短,提高业务水平。

(扬州市广陵区财政局 马松林)