论企业产品成本报表改革

顾小莉　朱学义

（中国矿业大学管理学院　江苏徐州　221008）

【摘要】本文通过我国企业与西方国家企业产品成本报表的比较与分析，介绍了在我国企业现行成本报表的基础上，借鉴西方国家企业将生产流程和成本流动贯穿于整个产品成本编制过程中的成本报表编制方法，这对于增强企业成本管理观念、深化企业会计改革具有现实意义。

【关键词】产品成本报表　生产流程　成本流动

产品成本报表是企业根据日常成本核算资料和其他有关资料编制的，用于反映企业一定时期内产品成本水平和费用的支出情况。产品成本报表侧重于为企业内部管理服务，因此企业可以根据自身特点和管理需要编制产品成本报表。由于产品成本报表编制的灵活性，因而具有良好结构的产品成本报表有利于企业管理者全面掌握企业在一定时期内产品成本、考核和分析企业成本计划或费用预算的执行情况，为企业下一期成本计划提供参考依据。

一、我国企业产品成本报表的编制

在我国，企业产品成本报表按照编报内容的不同而有所不同，可以是反映产品成本情况的报表，如商品产品成本表、主要产品单位成本表等，一般按月编报；也可以是反映费用情况的报表，如制造费用明细表、各种期间费用明细表等，一般按年编报；还有从其他角度反映的成本报表，比如产品生产成本表、销售成本表和成品率变动情况表等等。

本文主要分析的是反映产品成本情况的报表。商品成本报表一般按全部产品的总成本和单位成本列示，主要产品成本按照单位成本的构成情况列示，有所侧重，为不同的管理目标服务。我国企业的产品成本表可以按照成本项目、成本性态来编制（如表1），也可以根据产品品种来编制。

表1　　产品生产成本表（按成本项目和成本性态）

××企业　　××年×月　　单位：元

成本项目		上年实际	本年计划	本年实际
按成本项目反映	按成本性态反映			
直接材料	变动成本：			
	直接材料			
直接人工	直接人工			
制造费用	变动制造费用			
	小　计			
	固定成本：			
	固定制造费用			
产品生产成本	产品生产成本			

从我国企业的产品生产成本表中可以看出，以项目列示的成本表反映的是主要产品单位成本的构成，只是简单地给出了料、工、费的总金额，没有按照其真实形态进行列示；按成本性态反映的成本表是在按成本项目列示的基础上将制造费用分成了变动和固定部分，便于核算变动成本和固定成本，方便生产经营者进行决策；按产品品种列示的成本表反映了全部产品（包括可比和不可比产品）的总成本。同时，我国企业的成本报表给出了上期成本、计划成本和实际成本，便于经营决策者考核和分析企业成本计划的执行情况、本期与上期的完成情况，有助于进一步改进企业的成本管理工作。

二、西方国家企业产品成本报表的编制

一个企业的生产是连续的，在其整个生产流程中包括了购料和用工、生产、储存、销售四个阶段。随着生产作业的流动循环，生产成本也平行流动，成本流动正好反映了成本的形成过程，有利于建立成本会计制度的操作程序。如果成本的核算与生产流程脱节或滞后于生产流程，则会扭曲成本会计的反映和监督职能，更不用说为管理者决策服务了。

西方国家企业成本中的“原材料”、“在产品”、“产成品”和“销售成本”是生产流程的主要环节和成本流动的主要项目，它用三个账户进行单独核算。这三者随产品生产而连续结转，最后成为产成品成本，代表着三项实物形态的流动资产。它们在控制成本和资产管理上都具有很重要的意义。

与我国企业的成本报表相比，西方国家企业的制造及销售成本表（见表2）采用了表结法，即将整个生产流程和成本流动集中在一张表中反映出来，内容更加丰富，反映的成本信息比较全面，对使用者具有很强的指导价值。同时，它将成本流动中的“原材料”、“在产品”、“产成品”和“销售成本”归集在一张表中，可以清楚地计算出原材料周转率、在产品周转率和产成品周转率，责任划分明确，分别对应着供应科、生产技术科和销售科，对管理者的决策有很好的帮助。

三、我国企业产品成本报表改革设想

我国企业产品成本表在结构上比较简单、易于理解，但是其给企业经营管理决策者传递的信息含量不是很高，使得决

表 2　　西方国家企业制造及销售成本表

××企业　　××年×月　　单位:美元

项　目	金　额
期初在产品存货,1月1日	
本年制造成本	
直接材料	
期初存货1月1日	
加:购货	
供生产用直接材料	
减:期末存货,12月31日	
投入生产直接材料	
直接人工	
制造费用	
本年制造成本总额	
本年在产品总成本	
减:期末在产品存货,12月31日	
本年制造产品成本	
期初产成品存货,1月1日	
供销售产成品存货	
减:期末产成品存货,12月31日	
制造及销货成本	

策者无法根据现有的产品成本报表做出及时、准确的决策。西方国家企业的产品成本报表正好弥补了这一缺陷，它将生产流程和成本流动的整个过程清晰地反映在一张产品成本报表当中,信息含量比较高,我们可以通过它计算各类存货的周转情况,从而可以清楚地看到各个环节的成本管理状况。但是西方国家企业的产品成本报表还存在着一定的局限性，它无法将上期成本、计划成本和实际成本进行纵向比较,同时也没有关于成本性态的分类情况,不便于进行量本利分析。

为了将众多的成本信息集中在一张报表中反映，笔者提出企业产品成本报表改革的思路是:采用现金流量表的格式,添加相应的补充资料，将原来无法传递给成本报表使用者的信息加以披露。为了便于理解,现运用一个实例加以说明:

例：A 企业 2010 年 1 月份原材料、在产品、产成品和产品销售成本的资料如表 3 所示。

表 3　　A企业产品成本资料　　单位:元

原材料(一)	在产品(二)	产成品(三)	销售成本(四)
期初存量:5 000 购入净额:20 000 可供使用额:25 000 转入在产品:24 000	期初存量:10 000 原材料转入:24 000 支付人工:9 000 制造费用转入:7 000 转入产成品:38 000	期初存量:22 000 在产品转入:38 000 可供销售的 产成品:60 000 转销售成本:40 000	产成品转入: 40 000
期末存量:1 000	期末存量:12 000	期末存量:20 000	转本年利润

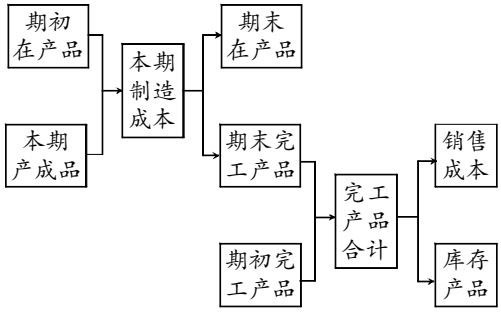
表 3 不仅给出了 A 企业产品整个生产流程信息,而且给出了 A 企业产品成本流动的全部信息,由此,我们可以根据表 3 给出的资料编制该企业的产品成本表,具体见表 4。

表 4　　A企业产品成本表

××年×月　　单位:元

主表项目	上期实际	本期计划	本期实际	补充资料项目	上期实际	本期计划	本期实际
一、期初在产品存货				五、直接材料			
直接材料			5 000	期初①			5 000
直接人工			3 000	本期购入			20 000
制造费用			2 000	供生产用直接材料			25 000
期初在产品成本④			10 000	期末材料②			1 000
二、本年生产成本				本期使用③			24 000
直接材料c			24 000	六、制造费用(本期)			
直接人工d			9 000	变动制造费用e			5 000
制造费用			7 000	固定制造费用f			2 000
本年制造成本⑥			40 000	七、按成本性态反映			
三、期末在完工产品与在产品之间分配总成本			50 000	变动成本合计a			38 000
				固定成本合计b			2 000
在产品成本⑤			12 000				
完工产品成本			38 000				
四、销售成本							
期初完工产品成本⑦			22 000				
完工产品合计			60 000				
销售成本⑨			40 000				
库存产品成本⑧			20 000				

1. 表 4 左边是产品成本表的主表项目,它涵盖了产品生产流程四个阶段:购料用工、生产、储存和销售;且将成本流动体现了出来:原材料、在产品、产成品和销售成本。两条主线贯穿在产品成本表中，使得报表使用者能够系统地掌握有关产品成本的资料,便于做出合理的决策。同时主表包含了四个会计等式关系(如下图):期初在产品+本期生产成本=本期制造成本=期末在产品+期末完工产品；期末完工产品+期初完工产品=完工产品合计=销售成本+库存产品。



产品成本表逻辑结构图

2. 表 4 右边是对主表项目的补充,主要包括直接材料在整个环节中的流动;制造费用按照成本性态分类,进而得到变动成本和固定成本。通过补充资料项目,我们可以方便地计算出三种存货形态的周转率,即原材料周转率、在产品周转

不相容职务相互分离控制之应用研究

田中禾(教授)　铁　亮

(兰州大学管理学院　兰州　730000)

【摘要】内部会计控制制度对企业加强会计监督、提高会计信息质量具有极其重要的作用,它是衡量经营管理水平的重要标志。本文从内部会计控制的基本方法之一——不相容职务相互分离控制入手,首先简要介绍了该方法,进而基于企业具体的经济业务阐述了如何做到不相容职务相互分离,最后分析了目前该方法存在的不足及弥补意见。

【关键词】内部会计控制　会计控制方法　不相容职务相互分离

方法是完成任务、达到目的的手段。会计控制方法是实现会计控制目标、发挥控制效能的技术手段、措施及程序。其方法多种多样,针对不同的经济业务和不同的控制内容,可以采用不同的控制方法,即使是同样的经济业务或控制内容,不同的单位、不同的时期,采用的控制方法也不完全相同。

财政部《内部会计控制规范——基本规范(试行)》中提到的内部会计控制方法有:不相容职务相互分离控制、授权批准控制、会计系统控制、预算控制、财产保全控制、风险控制、内部报告控制、电子信息技术控制。鉴于不相容职务相互分离是其他内部控制发挥作用的基本条件,其在内部控制中具有基础性地位,不可或缺,如果缺失,其他控制方法都无能为力,为此本文具体探析了不相容职务相互分离控制。

一、不相容职务相互分离控制概述

不相容职务相互分离控制是单位内部会计控制制度的核心内容,是所有内部控制的基础和基本原则。这种控制方法要求单位按照不相容职务相互分离的原则,合理设计会计及相关工作岗位,明确职责权限,形成相互制衡机制。它具体是指单位里某些相互关联的职务,如果集中于一个人身上,就会增加发生差错和舞弊的可能性,或者增加发生差错或舞弊以后进行掩饰的可能性。不相容职务相互分离控制正是解决上述问题的控制方法,它针对不相容职务分别由不同的部门或人员来承担,这一控制能在经济业务处理时使有关人员能够明

率、产成品周转率,还可以计算出存货的周转率。存货周转速度的快慢,不仅可以反映企业购料和用工、生产、储存和销售四个作业环节的管理状况,而且可以反映企业的获利能力和偿债能力所达到的水平。

原材料周转率=耗用原材料成本÷平均原材料存货=2×③÷(①+②)×100%=2×24 000÷(5 000+1 000)=8

在产品周转率=制造成本÷平均在产品存货=2×⑥÷(④+⑤)×100%=2×40 000÷(10 000+12 000)=3.64

产成品周转率=主营业务成本÷平均产成品存货=2×⑨÷(⑦+⑧)×100%=2×40 000÷(22 000+20 000)=1.9

存货周转率=主营业务成本÷存货平均余额=2×⑨÷[(①+④+⑦)+(②+⑤+⑧)]×100%=2×40 000÷[(5 000+10 000+22 000)+(1 000+12 000+20 000)]=1.14

3. 在产品成本表的右边,我们将成本按成本性态分成变动成本和固定成本,可以从定性和定量两方面把握成本的各个组成部分,进行量本利分析。

变动生产成本(a)=直接材料(c)+直接人工(d)+变动制造费用(e)=24 000+9 000+5 000=38 000(元)

固定生产成本(b)=变动制造费用(f)=2 000(元)

变动成本率=变动生产成本÷总生产成本×100%=38 000÷40 000×100%=95%

4. 将上期实际、本期计划和本期实际同时反映在一张产品成本表中,便于对实际形成的产品成本进行分析,以发现成本管理中存在的问题,从而进一步明确责任,提高成本预测和计划的准确性,并为改进生产经营管理、健全成本核算,进而提高利润创造条件。

四、小结

通过对我国企业产品成本报表与西方国家企业产品成本报表的比较可以看出,西方国家企业产品成本报表较为系统地反映了成本的构成状况,这是值得我国企业编制产品成本报表借鉴的方面。随着我国企业会计准则与国际财务报告准则日益趋同,本文提出我国企业产品成本报表改革的设想,以期对我国企业今后的会计改革起到一定的借鉴作用。

主要参考文献

1. 朱学义.中级财务会计.北京:机械工业出版社,2007

2. 王文钧.西方成本会计.上海:立信会计出版社,2001

3. 欧阳清,杨雄胜.成本会计学.北京:首都经济贸易大学出版社,2003

4. 黄国良,侯晓红,郑爱华.财务管理学.徐州:中国矿业大学出版社,2002

5. 朱学义.会计改革热点研究.北京:中国经济出版社,2009