

# 成本会计相关问题探讨

许亚湖(教授)

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

**【摘要】** 本文对产品成本核算中的支出要素、支出界限划分及成本项目名称等问题进行了讨论,以期为企业更好地进行产品成本核算提供参考。

**【关键词】** 支出要素 费用要素 支出界限

## 一、支出要素划分

产品成本核算中的费用要素、费用界限划分和产品成本项目问题是产品成本核算的基本问题。一般认为,产品成本核算中费用汇集与分配的第一阶段是要素费用的汇集与分配。我们知道,费用要素是对生产经营过程中的耗费按经济性质或经济内容所做的分类。关于费用要素所包括的内容,从20世纪80年代至今有不同的认识,这些认识的不同主要表现在费用要素中是否包括待摊费用和预提费用上。

笔者认为,从产品成本核算过程中第一阶段汇集与分配的实际内容上看,汇集与分配的对象应是支出,而不是费用,也就是说第一阶段汇集与分配的内容实际上大于费用,是全部的支出。企业的全部支出包括产品生产成本支出和非产品成本支出中的其他资产取得支出、管理费用、财务费用、销售费用、营业税金、损失、偿债性支出和利润分配性支出。这些支出中的偿债性支出和利润分配性支出不列为费用的。

《经济大辞典》(1991)对支出的解释是:支出是资财的流出或债务的承诺(或两者兼而有之)的经济事项。支出是在生产经营过程中以资产的减少或负债的增加的方式而发生的耗费、形成新的资产和完成有关的任务。发生在生产经营过程中的耗费形成产品的成本、财务费用、管理费用、销售费用、营业税金和所得税费用等;形成的除产品成本以外的资产成本有对外长期投资和长期待摊费用等成本;完成的任务有偿还债务和分配利润。生产经营过程中的耗费可分为不引起所有者权益减少的耗费(如形成一定资产的成本)和引起所有者权益减少的耗费(如计入当期损益的管理费用、销售产品的生产成本等)。在产品成本核算过程中,首先对各种支出类别进行划分的必要的。

目前一般将费用要素按经济性质划分为外购材料和燃料、外购动力、工资及福利费、折旧费和其他支出。在有的教科书上还将利息费用和税金作为要素而单独列出,还有的教科书认为费用要素中还包括待摊费用和预提费用。笔者认为,从经济性质上对支出进行分类,首先应考虑有关要素在内容上的同一性,性质相同的支出应该归为一类;其次应考虑资产减少或承诺债务的方式,以相关科目的减少或增加为表现形式。

基于这一认识,可将支出分为外购材料、外购燃料和动力、职工薪酬支出、固定资产折旧费支出、其他资产摊销和费用预提支出、现金和银行存款支出等要素。职工薪酬支出是以债务的承诺或资产的减少为条件的(可把职工薪酬支出视为资产,在应付职工薪酬的增加与成本的增加之间,实际上省略了职工薪酬资产的增加和减少环节)。其他资产摊销和费用预提支出包括无形资产、长期待摊费用和待摊费用的本期摊销支出以及费用的本期预提支出。现金和银行存款支出形成固定资产、无形资产、长期待摊费用和短期待摊费用成本的组成部分、损失、财务费用和销售费用的组成部分,以及用以偿还债务、预提费用的实际支付和分配利润等。

根据以上所述,可以认为:①待摊费用的发生与摊销同固定资产、无形资产、长期待摊费用的形成与摊销具有相同的特点,即在发生时形成资产,在摊销时则是由于资产的减少而发生支出。因此,可以说待摊费用是资产,摊销的本期费用是本月的支出。预提费用在预提时引起支出,在实际支付时是清偿“债务”。②税金和利息支出是指以现金和银行存款的支付形式形成的管理费用、营业税金、所得税费用和财务费用等用途性费用,不应将具有经济性质特征的支出与具有经济用途性特征的支出相混淆。因此,应当用现金和银行存款的减少来表示货币资金的经济性质支出。

## 二、支出界限划分

费用界限划分是在产品成本核算过程中为正确计算产品成本而进行的。关于费用界限划分的主要观点有:①正确划分应计入产品成本和不应计入产品成本的费用、各个月份的费用、各种产品的费用、完工产品和在产品的费用等。②为正确计算企业成本,在生产费用汇集与分配过程中必须正确划分资本性支出与收益性支出、制造成本与期间成本、计入各月产品成本、基本费和一般费、各种成本计算对象成本、完工产品与在产品成本等六个方面费用的界限。③在产品成本核算中要正确划分合法性生产经营支出与违法性支出、正常支出与非正常支出、对内投资经营支出与对外投资经营支出、资本性支出与收益性支出、产品制造成本与期间成本、直接计入产品直接成本与计入集合分配项目、各种产品成本、各个月份产品

成本、完工产品与期末在产品成本、各单位产品成本、一类产品内各种产品成本等十一个方面的界限。④正确划分生产经营管理费用与非生产经营管理费用、生产费用与经营管理费用、各个月份的费用、各种产品的费用、完工产品与在产品的费用等五个方面的界限。⑤正确划分收益性支出与资本性支出、产品制造成本和期间成本、各个会计期间的产品成本、不同产品的费用、完工产品与在产品的费用等五个方面的界限。⑥为正确核算产品成本,保证产品成本的真实可靠,要分清本期成本费用和下期成本费用、各种产品成本、在产品成本和产成品成本、计入产成品成本和不计入产成品成本等四个方面的界限。⑦正确划分应计入产品成本和不计入产品成本、各个会计期间成本、不同成本对象的费用、完工产品和在产品成本等四个方面的界限。⑧在费用汇集过程中要划清营业支出与非营业支出、收益支出与资本支出、本期费用与跨期费用、制造成本与期间成本、工艺过程用与车间管理用、各个成本计算对象、产成品与在产品费用等七个方面的界限。

从以上几种观点看,大多数观点在确定产品制造成本之后的有关费用界限划分上基本相同,主要不同是在确定产品制造成本之前的费用界限划分上有所不同。另外,有的观点考虑了基本费与一般费、产品直接成本与综合费用、工艺过程用与车间管理用的费用界限划分,而有的观点则没有说明这样的界限划分。有少数观点考虑了一类产品内各种产品成本的界限划分,而大多数观点对此没有进行说明。

对费用界限划分实际上是对支出界限进行划分。关于支出界限划分问题的认识,有一个发展和提高的过程。在支出界限的划分上,首先必须要明确的一点是这些支出界限的划分是在产品成本核算过程中为正确计算产品成本而进行的。其次,支出界限的划分是从支出要素的分配开始的,依次经过辅助生产费用、车间综合费用(即目前的制造费用)的分配和费用在完工产品与在产品之间分配等几个阶段顺序进行的,与产品成本核算过程紧密相联系。再次,支出界限的划分一般应分为按产品品种计算成本时的界限划分和按产品类别计算成本时的界限划分两个方面,与产品的成本计算方法相联系。最后,凡是有费用或支出的分配或分摊,就有支出界限的划分问题。一般所说的支出界限划分应该是主要或基本的界限划分。

基于上述认识,笔者认为在产品成本核算中为保证产品成本计算的正确性,要正确划分以下几个方面的基本界限:①划分合规性支出与违规性支出的界限。将各种罚款及其他违规性支出排除在合规性支出之外,从而确定产品成本的合法性。②划分产品成本支出与非产品成本支出的界限。非产品成本支出包括的内容较多。对非产品成本支出也要根据支出的不同用途进行划分。资本性支出与收益性支出或资本化成本与费用化的界限划分是在确定资产与当期损益时要划分的界限。③划分本期费用与非本期费用的界限。④划分综合要素费用与单要素费用的界限。单要素费用计入产品的原材料、生产人工成本项目中,综合费用是在汇集后再直接计入产品成本的费用。⑤划分各种产品的费用界限。⑥划分完工产品与期末在产品之间的成本界限。⑦划分完工产品的单位成本界限。

要正确确定完工产品的数量,其中,可修复废品的产生不会减少合格品的数量,在计算产品单位成本时不应将其扣除。⑧划分各类产品及一类产品内各种产品成本的界限。在采用分类法计算产品成本时要正确划分这两个方面的界限。除了划分上述基本支出界限外,还要划分的其他支出界限有各辅助生产的产品或劳务受益部门的费用界限、采用逐步综合结转分步法时对成本还原的各成本项目的成本界限、平行结转分步法下计算计入产成品成本份额时的产成品与期末广义在产品之间的成本界限、废品损失单独核算时转出的废品成本与合格品成本的界限等。

### 三、成本项目的名称

一般认为,产品成本项目是对计入产品成本的费用按经济用途所做的分类,是产品成本的构成内容。1992年前后产品成本构成内容的名称发生了一些变化。20世纪70年代至90年代初,我国有关制度规定或说明的产品成本项目一般有:①原材料、燃料和动力、工资及附加费、废品损失、车间经费和企业管理费等六项。②原材料、燃料和动力、生产工人工资、提取的职工福利基金、废品损失、车间经费和企业管理费等七项。③原料及主要材料、燃料和动力、生产工人工资、提取的职工福利基金、废品损失、车间经费和企业管理费等七项。从上述规定或观点看,1991年以前的产品成本项目内容和名称有相同之处,也有不同之处。对第一个成本项目有的称“原材料”,有的称“原料及主要材料”;对第3项或第3、4项有的称“工资及福利费”,有的称“生产工人工资”和“提取的职工福利基金”。

1992年财政部发布的企业会计准则和企业财务通则规定:企业为生产经营商品和提供劳务等发生的支出有直接工资、直接材料和间接费用。在1992年发布的工业企业财务制度中将产品的制造成本项目确定为直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用四个。自此以后我国的有关教科书中基本上将产品成本项目确定为直接材料、直接人工和制造费用三项或直接材料、直接工资、其他直接支出和制造费用四项。也有教材将“直接人工”项目称为“直接工资”。一般也认为,企业可以根据生产特点和管理要求增设“外部加工费”、“燃料和动力”、“废品损失”和“自制半成品”等成本项目。不过也有教材没有完全按制度的有关规定确定成本项目。有教材认为,一般应设立原材料(也称直接材料)、燃料及动力、生产工资及福利费、制造费用等成本项目。在美国的查尔斯·T·霍恩格伦、乔治·福斯特和斯里坎特·M·达塔所著(1997)的《成本会计以管理为重心》一书中将制造成本分为直接材料成本、直接人工成本和间接制造成本或制造费用三部分。近年又有人提出了一个新观点,认为为了避免发生误会,最好将产品成本的直接材料成本项目改为“工艺过程用材料”项目;将直接人工成本项目改为“生产工人工资”项目,确定具有“经济用途观”的产品成本项目由工艺过程用材料、生产工人工资和制造费用三项所组成。

目前的直接材料和直接人工成本项目在叫法上因为“直接”一词,确实容易与直接计入费用或直接费用相混淆。为

# 对HU理论的评价及改进

宋光辉(博士生导师) 刘广

(华南理工大学经济贸易学院 广州 510006)

**【摘要】** 本文首先肯定了HU理论对全面预算理论的发展所做的贡献,继而从考查其前提假设入手,分析了HU理论在预算管理中运用的局限性,并对HU理论进行了修正和改进。

**【关键词】** HU理论 全面预算管理 博弈论

## 一、HU理论简介及应用评价

1. HU理论简介。联合确定基数法(HU理论)是我国经济学家胡祖光教授于2001年提出的,这是一个基于不对称信息的委托代理模型,同时也是一个确定利益均衡的博弈论模型。HU理论最初是为确定基数而设计的。在全面预算管理(CBM)中,企业通常从每年的11月左右开始着手制定下一年度的经营目标,包括利润、费用、销售额等。相应地,企业需要确定利润基数、费用基数、销售基数等。HU理论一般用来确定利润基数,本文也是围绕这个主题进行讨论的。

假设企业面临一个委托人和代理人(此处的委托人和代理人既可以是自然人,比如董事会与经理;也可以是具有人格特征的企业法人,比如企业集团中的母公司与子公司)之间的博弈,则联合基数确定法确定了一种博弈规则。HU理论的主要内容可以简要概括为:各报基数,加权平均,少报惩罚,多报不奖,超额奖励。

了便于区别,体现成本的经济用途特征,又不与按经济性质划分的外购材料、工资及福利费要素支出项目和按计入产品成本的方法划分确定的直接计入费用项目相混淆,考虑各成本项目的实际内容,可将直接材料和直接人工成本项目改称为“原材料”和“生产人工”。将“直接材料”项目改称为“原材料”,是因为原材料成本一词的含义是指构成产品实体和有助于产品形成的材料及其他与生产的产品相关的其他材料的成本,产品原材料成本的多少与产品产量的多少成正比例关系。目前从“原材料”账户转出的材料可以分为生产耗用材料和其他方面耗用材料两部分,生产耗用材料费用形成产品的原材料成本,其他方面耗用材料不形成产品的原材料成本。从这个意义上看,可将目前的“原材料”账户改称为“材料”账户。将“直接人工”项目改称为“生产人工”或“生产薪酬”,使得这一项目既在内容上包括了生产人员的工资和其他相关薪酬,又使这部分工资及其他相关薪酬的生产人员特性予以确定。目前成本项目中“制造费用”的叫法也不够妥当。如果说产品成本是制造成本,那么,产品成本就可以说是制造产品过程中发生的费用,是制造性费用,应包括原材料、生产人工和其他费用。目

“各报基数,加权平均”是指在预算编制初期,首先由委托人和代理人各提出一个自认为合适的利润目标,然后将这两个基数以 $w(0 < w \leq 1)$ 为系数进行加权平均,作为下年利润的基数。

“少报惩罚,多报不奖”是HU理论的核心。少报惩罚是指若期末代理人的实际完成数超过期初的自报数,则对少报的部分收取比例为 $q_2(0 < q_2 < 1)$ 的罚金;若实际完成数少于期初的自报数,则不罚不奖。“超额奖励”指若期末实际完成的利润数超过了合同承包基数,则将超过的部分按 $q_1(0 < q_1 < 1)$ 的比例奖励给代理人。

为使模型有效,超额奖励系数 $q_1$ 、少报受罚系数 $q_2$ 和加权系数 $w$ 这三个参数之间必须满足一定的约束关系,即 $q_1 > q_2 > wq_1$ 。

将HU理论数量化,假设委托人对利润目标的要求数为D(Demand),代理人自报数为S(Self-offered),代理人期末实

前的制造费用项目在外延上显得狭窄,没有包括原材料和生产人工项目,名不副实。从产品成本的原材料费用和生产人工在要素上的单一性上看,可将目前的“制造费用”项目改称为“综合费用”或“其他费用”项目,使其在用途上耗费的综合性特点明确化。在设置“废品损失”和“停工损失”成本项目时,考虑到这两个项目也是综合费用项目,因此可将原“综合费用”项目改称为“其他费用”。

基于以上认识,笔者认为,产品成本项目的名称一般可为原材料、生产人工和综合费用或其他费用,必要时可增设燃料和动力、自制半成品项目。

## 主要参考文献

1. 贺南轩.成本会计学.北京:中国财政经济出版社,1999
2. 欧阳清,万寿义.成本会计.大连:东北财经大学出版社,2002
3. 中国注册会计师协会.财务成本管理.北京:经济科学出版社,2006
4. 李定安.企业成本学.武汉:湖北科学技术出版社,1993
5. 易庭源.全面革新会计学.会计之友,2006;6