

综合结转分步法下成本还原方法例解

杨春景

(商丘职业技术学院 河南商丘 476100)

大量、大批连续式多步骤加工企业,为了考核车间成本,通常采用逐步结转分步法计算产品成本,其方法根据各生产步骤间所结转的半成品成本在下一步骤产品成本明细账中的反映方法不同,又可分为综合结转和分项结转两种。综合结转将各生产步骤耗用的上一步骤的半成品成本,以一个合计(综合)金额的形式转入该步骤成本计算单中的“直接材料”或专设的“半成品”成本项目。而分项结转将各生产步骤耗用的上一步骤的半成品成本,按照原始成本项目转入该步骤成本计算单中的各个对应的成本项目中。

因此两者相比之下,综合结转分步法大大简化了成本结转工作,成本计算量较小,并且从生产车间产品明细账中,可以看出各个步骤产品所耗上一步骤半成品成本以及本步骤加工费用的水平,有利于对各个步骤的生产成本进行管理和分析;但是综合结转分步法不能提供按照原始成本项目反映的产成品资料,难以从企业角度分析和考核产品的成本结构。

如果管理上要求提供成本构成资料,我们就需要对成本项目中的“半成品”项目进行成本还原,也就是从最后一个步骤起,把各个步骤所耗上一步骤半成品的综合成本,按照上一步骤所产这种半成品的成本情况进行还原,分解成原来的成本项目,一直分解到第一个生产步骤,然后将各步骤相同的成本项目数额相加,即求得按照原始成本项目反映的成本构成。通常采用的成本还原方法有成本结构还原法和成本还原率法,笔者通过教学和实践,发现两种还原方法其实蕴含着同一种原理。

一、成本结构还原法

成本结构还原法是将产成品所耗用上一步骤半成品总成本按照本月所产该半成品各成本项目所占该半成品全部成本的百分比进行成本还原的方法。为了便于分析,现以两个加工车间为例进行探讨。

例:某企业于2010年10月经过两个车间连续生产甲产品,一车间生产甲半成品,转入二车间继续加工生产甲产品,一车间投产甲半成品产量100件,发生材料费用5000元,人工费用2000元,制造费用2000元,加工完成甲半成品60件,在产品40件,原材料生产开始一次投入,在产品完工程度为50%。

假设一车间生产的60件甲半成品全部转入二车间加工,本月发生人工费用4000元,制造费用2000元,完工甲产成品40件,在产品20件,在产品完工程度为50%。

项 目	直接材料	直接人工	制造费用	合计
本月发生费用	5 000	2 000	2 000	9 000
约当产量	100	80	80	-
单位成本	50	25	25	100
甲半成品成本(60件)	3 000	1 500	1 500	6 000

项 目	甲半成品	直接人工	制造费用	合计
转入半成品成本(60件)	6 000			6 000
本月发生费用		4 000	2 000	6 000
约当产量	60	50	50	-
单位成本	100	80	40	75
甲产成品成本(40件)	4 000	3 200	1 600	8 800

成本结构还原法应根据一车间所产甲半成品的成本项目的百分比进行还原。一车间所产半成品的成本结构为:

$$\text{直接材料成本结构百分比} = 3\,000 \div 6\,000 \times 100\% = 50\%$$

$$\text{直接人工成本结构百分比} = 1\,500 \div 6\,000 \times 100\% = 25\%$$

$$\text{制造费用成本结构百分比} = 1\,500 \div 6\,000 \times 100\% = 25\%$$

二车间所生产的产成品成本中所耗的甲半成品总成本4000元中含有的直接材料、直接人工和制造费用分别为:

$$\text{直接材料} = 4\,000 \times 50\% = 2\,000(\text{元})$$

$$\text{直接人工} = 4\,000 \times 25\% = 1\,000(\text{元})$$

$$\text{制造费用} = 4\,000 \times 25\% = 1\,000(\text{元})$$

可得下表:

项 目	甲半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
还原前的成本	4 000		3 200	1 600	8 800
一车间所产半成品成本		3 000	1 500	1 500	6 000
甲半成品成本结构		$3\,000 \div 6\,000 = 50\%$	$1\,500 \div 6\,000 = 25\%$	$1\,500 \div 6\,000 = 25\%$	100%
成本还原	-4 000	$4\,000 \times 50\% = 2\,000$	$4\,000 \times 25\% = 1\,000$	$4\,000 \times 25\% = 1\,000$	0
还原后产成品成本	-	2 000	4 200	2 600	8 800

二、成本还原率法

根据上述情况,二车间所生产的产成品成本中所耗的甲半成品总成本4000元中含有的直接材料、直接人工和制造

对 BT 项目会计核算的几点看法

王 芬(博士)

(中国人民大学财政金融学院 北京 100872)

城市化进程加快给我国城市基础设施建设提出更迫切的需求。在政府财政资金有限的情况下,采取 BT 项目模式,运用非政府资金进行高速公路、大型场馆、港口、隧道等基础设施建设,已经成为各地政府普遍采用的模式。企业财务人员在实践中对 BT 项目会计核算仍存在诸多疑虑。为此,我们从工程企业的角度出发,对 BT 业务流程进行了梳理,并对其会计处理进行了探讨说明。

一、BT 项目定义和特点

BT 是指建设——移交,即由承包商承担项目工程建设,并负责工程项目费用的融资,工程验收合格后移交给项目业主,业主按协议向承包商分期支付工程建设费用、融资费用及项目收益。

一般来说,BT 模式涉及如下合同主体:合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业,项目所有权属于政府(或其授权机构),政府(或其授权机构)仅将项目的融资和建设特许权转让给投资方。合同投资方为按照有关程序取得该合同的企业,合同投资方按照规定设立项目公司进行项目建设。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外,在基础设施建造完成以后的一定期间内不提供后续经营服务。

从上述定义可以看出,BT 模式是 BOT 模式的一种变换形式,具有以下特点:①政府利用的是非政府资金,即通过投

资方(即建设方)进行融资。从这点上看,它区别于政府利用自有资金建设。②投资者在建成后不存在经营行为,而是将项目移交给政府。从这点上看,它区别于 BOT 模式。③项目建成移交后,政府一次性或按比例分期支付合同约定价款。从这点上看,它给予了政府资金支持,付款延后。

二、BT 项目会计核算

BT 项目应按照以下原则确认收入和成本:在建期间应按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定进行处理,合同的其他收益应按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行处理。

正如前面 BT 项目定义和特点分析中指出的,与一般建造合同不同,BT 合同同时具有融资和建造合同的性质,会计处理应反映其融资的实质。在实践中,根据与政府签订的 BT 合同的具体内容,大致包括了两种计算垫资成本的方法:一种是规定了垫资利率,根据每期垫资金额计算垫资成本(即企业的利息收入),归入将来政府应还款;另一种是没有规定垫资利率,而是直接给出了固定合同总价(该固定合同总价中已经包含了垫资成本)。下面按上述两种情况分别进行会计核算的列示说明。

1. 合同中规定了垫资利率的情况。

(1)合同成本的归集:借:工程施工——合同成本;贷:银行存款、应付账款等。

费用为:

直接材料=4 000×50%=2 000(元)

直接人工=4 000×25%=1 000(元)

制造费用=4 000×25%=1 000(元)

将上述式子进行转化如下:

直接材料=4 000×(3 000÷6 000×100%)=2 000(元)

直接人工=4 000×(1 500÷6 000×100%)=1 000(元)

制造费用=4 000×(1 500÷6 000×100%)=1 000(元)

再进行转化:

直接材料=4 000÷6 000×3 000=2 000(元)

直接人工=4 000÷6 000×1 500=1 000(元)

制造费用=4 000÷6 000×1 500=1 000(元)

我们将上式中的“4 000÷6 000”称为成本还原率。

根据上式得出:成本还原率=本期产成品耗用上一步骤本产品成本合计/本期生产该种半成品成本合计

还原后各个成本项目=成本还原率×本月生产该种半成品成本中各个成本项目

以图表形式表示为:

产品成本还原计算表					单位:元
项 目	甲半成品	直接材料	直接人工	制造费用	合计
还原前的成本	4 000		3 200	1 600	8 800
一车间所产半成品成本		3 000	1 500	1 500	6 000
成本还原率					4 000÷6 000 =2/3
成本还原	-4 000	3 000×2/3 =2 000	1 500×2/3 =1 000	1 500×2/3 =1 000	0
还原后产成品成本	-	2 000	4 200	2 600	8 800

因此,成本还原率法其实是成本结构还原法的一种变形计算方法,成本结构还原法浅显易懂,成本还原率法操作计算简便。○