

# 试析多种成本计算方法的综合应用

夏萍(教授)

(新乡学院管理学院 河南新乡 453003)

**【摘要】**企业在对成本计算方法进行选择和应用时,除了根据生产特点和管理要求选择品种法、分批法或分步法外,更多情况要考虑同时应用或者结合应用多种成本计算方法。

**【关键词】**成本计算方法 同时应用 结合应用

在成本核算中,应该依据企业具体的生产特点,同时结合成本管理要求,选择采用品种法、分批法和分步法,这三种方法也被称为成本计算的基本方法。而成本计算的分类法和定额法等,则被称为成本计算的辅助方法。之所以叫基本方法或辅助方法并非以重要与否来划分,而是以是否在成本计算中必不可少为标准:品种法、分批法和分步法是企业成本计算必须从中选择的方法,所以叫基本方法;辅助方法不涉及成本计算的核心问题——成本计算对象的确定,所以不能单独使用,需与基本方法结合使用。又因辅助方法与生产类型特点无关,故可以根据需要在任何生产类型企业使用。从重要性角度来看,辅助方法同样重要,其或与基本成本计算方法配合使用,或可简化核算或用于成本控制,可以达到事半功倍的效果。

价格是关联方交易的结果,相对具有较好的代表性,因此这种方法是笔者最为推荐的方法,其他方法更多的是一种估计。当然,员工入股的时间与外部投资者入股的时间可能存在差异,在一定时间段如半年以内,可以以差异时间段实现的净资产的变化作为调整因素以消除时间差,得到一个较为确定的价格。

### 三、股份支付费用是否摊销

股份支付的会计处理,通常以入股价格与公允价值之间的差额计算确定应当费用化的金额:借:管理费用(或待摊费用类科目);贷:资本公积。有些公司可能会约定对于授予股份的员工必须有一定的服务期,那么这个股份支付产生的费用是否需要在约定服务期内分摊呢?

笔者不支持分摊的处理。主要理由为:①股份一经授予,要进行收回,于法律上仍然缺乏依据,因为股份一经工商登记,即为合法有效。股份授予价格是授予时已经确定的,即便员工没有在公司按约定完成足够的工作时间,已经授予的股份收回也是较为困难的。②CAS 11 应用指南规定,对于授予后立即可行权的换取职工服务的股份支付,应在授予日按照权益工具的公允价值,将取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入资本公积。IPO 公司的股份支付即是授予后立即可行权的换取职工服务的股份支付,CAS 11 应用指南不

### 一、多种成本计算方法的同时应用

#### 1. 多种成本计算方法同时应用的原理分析。

(1)一个企业的各个生产单位由于生产特点不同,需要采用不同的成本计算方法。对大量、大批、多步骤的生产单位,可以采用分步法;对大量、大批、单步骤的生产单位,应该采用品种法;而对小批、单件生产单位,则要采用分批法。一个企业如果同时拥有三种生产类型的车间,就应同时采用三种成本计算方法。

(2)具有相同生产特点的生产单位,因管理要求不同,需要采用不同的成本计算方法。同样是大量、大批、多步骤的生产单位,管理上要求分步计算成本,则应该采用分步法;管理上不要求分步计算成本,则可采用品种法。

支持对此种股份支付产生的费用进行分摊的处理方式。

### 四、几种特殊情况的处理

1. 已经是股东的员工,新增加股份。通常这种情况被认为是股东之间基于股权的利益调整,因此这种情况下增加的股份不认为是股份支付的范畴。

2. 以发行股份的方式收购目标公司股份,原目标公司股东成为 IPO 公司的股东。这些股东通常也是原目标公司的主要员工,随着目标公司的被收购,这些人员也成了 IPO 公司的员工。此种情况下授予的股份通常不作为股份支付考虑。如果授予股份的价格低于其公允价值,差额部分应视作对目标公司收购价格的一部分,应对收购价格进行相应的调整。

3. 公司员工(主要是高级管理人员或技术骨干)持有子公司股份,为了 IPO 要求,将其持有的子公司股份收归 IPO 公司持有,而让其以一定价格持有 IPO 公司股份。此种情况下授予员工的股份有规范调整的性质,主要目的不是为获取员工的服务,通常也不作为股份支付考虑。

4. IPO 公司的实际控制人或其他主要股东向员工转让股份。如果其转让价格低于公允价值,也应视作股份支付。

#### 主要参考文献

王红军.股份支付准则在我国上市公司的应用研究.财会学习,2011;8

(3)一个生产单位生产不同产品,由于生产特点或管理要求不同,需要采用不同的成本计算方法。

## 2. 服装生产企业成本计算方法选择的案例分析。

生产特点分析:服装生产企业的服装加工属基本生产,其生产工艺过程主要分为裁剪、缝纫、锁眼钉扣、整烫、成衣检验、包装入库等生产步骤,前一个步骤的完工半成品是下一个步骤的加工对象,通过逐步结转直至最后生产出成品,所以按生产工艺特点划分属于连续式多步骤生产。而根据市场定位和接受内外贸订单情况分析,其生产组织则可能同时具有大批量、小批量和单件服装生产的特点。目前,小批量、多品种、高质量、快交货已成为趋势。服装生产企业的生产单位除基本生产车间外,还包括供电、供水、供汽、机修、电修等辅助生产车间。水、电、汽生产属单一品种的单步骤大量生产;而机修、电修相当于接受单位内部订单进行小批或单件生产。

成本计算方法的选择:大批量的服装加工生产,对裁剪、缝纫、整烫等主要生产步骤,分步生产往往就是分车间生产,步骤间需要逐笔计算并结转半成品成本,直至最后计算出产成品成本,所以成本计算方法采用分步法中的逐步结转分步法;对于按订单小批或单件的服装生产,则适宜采用分批法,因为其成本计算期就是生产周期,一个合同往往就是一批产品。供电、供水、供汽等辅助生产车间,由于提供单一品种且是单步骤大量生产,所以采用品种法计算成本;机修、电修属小批或单件生产,所以宜采用分批法计算成本。

## 二、多种成本计算方法的结合应用

### 1. 成本计算基本方法之间的结合应用。

(1)原理分析。从生产特点和管理要求结合来看,成本计算的品种法适用于大量、大批、单步骤生产和管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产;分批法适用于小批、单件、单步骤生产或管理上不要求分步骤计算成本的多步骤生产;分步法适用于大量、大批且管理上要求分步骤计算成本的多步骤生产。而一种产品的不同生产步骤,会由于生产特点和管理要求不同,结合使用不同的成本计算基本方法;一种产品的不同零部件之间,也会由于管理要求的不同,结合使用不同的成本计算基本方法。

(2)案例分析。某机械制造厂按生产工艺过程划分,设有铸造、加工、装配三个基本生产车间。铸造车间生产铁铸件和铜铸件两类产品;这两类产品主要供本企业分步加工使用,部分铸件对外销售,管理上要求单独计算、考核生产成本;加工车间将铸件毛坯加工成零件(不外售),进一步由装配车间装配制成甲、乙、丙三种产品。其中,甲、乙产品为大批生产,丙产品为小批生产。

解析:从整个产品加工的过程看,生产分铸造、加工、装配三个生产步骤,而且上一个步骤完工半成品是下一个步骤的加工对象,所以根据整体生产工艺特点应采用分步法计算成本。铸造车间的产品主要供企业内部加工使用,且由于有部分铸件外售,所以管理上要求计算半成品成本,因而铸造车间向加工车间半成品转移,可以采用逐步结转分步法,也即计划半成品成本的分步法;加工车间将上步转来的毛坯加工成的

零件再转入装配车间组装成品,由于零件不外销,所以加工车间向装配车间的半成品转移,不需要计算半成品成本,可以采用平行结转分步法,也即不计列半成品成本的分步法。从某个车间内部看,铸造车间的两类铸件的的成本计算可以采用品种法;装配车间大批生产的甲、乙产品可以采用品种法,小批生产的丙产品可以采用分批法。

### 2. 成本计算基本方法和辅助方法的结合应用。

(1)原理分析。成本计算辅助方法虽然不能单独使用,但其若与基本方法结合使用,或在简化核算或在成本控制等方面会达到事半功倍的效果。在一些制造企业,生产的产品品种、规格或型号繁多,为简化成本计算,可将品种相同、规格不同,或用料和生产工艺基本相同的产品归为一类,结合成本计算基本方法,按类别设置产品成本明细账,归集费用、计算该类产品成本,再选择合理的分配标准,将每类产品成本在类内各种产品之间进行分配,计算出类内各产品成本。而为了对产品成本进行事前、事中控制,加强成本管理,对定额管理基础好,具备产品消耗定额、费用定额和成本定额,且定额相对稳定的单位,可以结合成本计算基本方法,在生产费用发生时,将费用分为符合定额的费用和脱离定额的差异进行核算。月末,在定额成本基础上通过加减各种成本差异,计算出产品的实际成本。这样便于进行成本分析,挖掘降耗潜力。

(2)案例分析。仍以服装生产企业为例。服装产品的品种、规格繁多,仅职业服生产就可细分为海关服、铁路服、邮电服、民航服、交通监督服、工商管理服等多个品种;制作服装的材料也多种多样,如毛呢、丝绸、棉布、化纤、羽绒等;按穿着者的性别分,可分为男式服装、女式服装等。为了减少成本计算对象、简化成本计算,可以将用料和生产工艺基本相同的产品归为一类,比如毛呢女职业装、化纤女职业装等类别,结合前述的逐步结转分步法或分批法等成本计算基本方法,组合成分类分批法或分类分步法计算成本。

根据服装生产企业的生产特点,裁剪、缝纫、整烫、包装等各个环节之间存在着十分密切的分工与协作关系。为使生产能够连续不断、有序地进行,需要有一套符合技术规律的定额。原纺织工业部颁发的《服装企业一线生产工人劳动规范》中就规定有定员定额管理。实际执行时,比如对缝纫工,考虑到工种特点及传统技艺,劳动定额形式以工时定额为主;对一般单件小批量生产,采用产量定额;而对原材料、辅助材料也制定有消耗定额或费用定额。鉴于服装生产的同类性和普遍性的特点,可以制定统一的定额标准,所以服装生产企业具有较好的定额管理基础。这不仅为使用定额法计算成本提供了应用条件,还可以用定额做标准解决完工产品和月末在产品纵向分配费用的问题。

【注】本文为作者主持的2012年度河南省科技计划项目“国库集中支付下高校财务管理创新研究”(课题编号:122400450300)的前期研究成果。

### 主要参考文献

于富生,王俊生,黎文珠.成本会计学.北京:中国人民大学出版社,2006