

关于制定统一成本核算制度若干问题的探讨

万寿义 王红军

一、制定统一成本核算制度的动因

(一) 制定统一成本核算制度是弥补我国现有成本核算制度缺陷的需要

随着《国营企业成本管理条例》、《国营工业企业成本核算办法(1986)》等系列规章制度的颁布实施,我国分行业的企业成本核算制度在20世纪80年代末期初步形成。20世纪90年代初期,我国推行了以“两则两制”为主要内容的企业会计制度改革,企业成本核算开始采用国际通行的“制造成本法”。与此相适应,财政部单独、或行业主管部门单独、或财政部与行业主管部门联合制定发布了《交通运输企业成本费用管理核算办法》、《铁路运输企业成本费用管理核算规程》等一系列分行业的企业成本核算办法,进一步充实丰富了我国企业成本核

算制度体系。这些成本核算制度的颁布实施使我国企业的成本核算实务步入规范化的轨道,有效提升了企业的成本核算质量和成本管理水平。近年来,随着我国企业经营环境的变迁和会计改革的深化,现有的成本核算制度越来越不能适应企业成本核算和管理的现实需求,其缺陷和弊端日益明显。首先,重核算轻管理,成本核算方法落后。分行业的成本核算制度是在国家推广承包制等经济责任制的背景下制定的,仅关注企业的成本核算,而忽视了企业的成本管理;从核算方法来看,分行业的成本核算制度确立了定额成本法在企业成本核算方法中的主体地位,而没有提及标准成本法、作业成本法等先进的成本核算方法。其次,间接费用分配方法简单,成本计算结果不准确。当今企业产品的成本结构日益复杂,间接费用所占比重大大提高,而分行业的成本核算制度所采用的间接费用分

却按保底污水量支付补贴的情况,显然,这会减少BOT项目下按实际污水处理量取得的财政收入。在本案例中,根据敏感性分析,当BOT项目的日实际污水处理量低于8.27万吨时,上述分析将得出相反的结论,即从政府经济效益方面考虑,污水处理设施采用财政出资方式建设更符合政府的长远利益。因此,BOT项目的实际污水处理量是影响基于财政视角两种建设方式选择结果的重要因素。

(三) 中标价(或称BOT协议价)

在本案例中,BOT项目的中标价与当地收取的污水处理费相当,若中标价高于收取的污水处理费,则财政支付给BOT项目的污水处理补贴会提高,即BOT项目下的财政支出会提高。通过敏感性分析发现,在上例中,如果BOT协议价高于0.738元/吨,则污水处理设施采用财政出资方式建设是更优选择。在当前情况中,协议价的快速提高是新建BOT项目的一个趋势,并且现在大部分的BOT协议价都超过了1元/吨。由此可见,协议价是影响基于财政视角两种建设方式选择结果的一个关键因素。

(四) 特许权期限和折现率

本案例中的特许权期限是20年,但现在新建BOT项目的特许权期限一般都是25—30年。如果本例中的其他条件不变,通过敏感性分析可以发现,特许权期限只要延长至23年,上述分析就将得出选择财政出资方式建设污水处理设施更符合政府经济利益的结论。

另外,本例中以污水处理厂的投资报酬率6%作为折现率,当前污水处理厂的投资报酬率一般不会低于6%,因此,若本案例中的折现率提高,则财政出资项目的盈利会减少至0,甚至出现亏损;而BOT项目的盈利也会减少,但不会改变上述基于政府经济效益方面分析得出的结论。所以,特许权期限因素是影响基于财政视角两种建设方式选择结果的重要因素,而折现率因素影响较小。

(本文系中国人民大学研究生科学研究基金项目“城市水资源价值财务评价体系研究”<编号:11XNH169>的阶段性研究成果)

(作者单位:中国人民大学商学院)

责任编辑 武献杰

配方法过于简单,直接导致产品成本计算结果不准确。再次,分行业的成本核算制度中的某些条款与现行的企业会计准则体系不一致。从这个意义上讲,深化企业成本核算制度改革、制定统一的成本核算制度是非常必要的。

(二) 制定统一成本核算制度是提升我国企业成本信息质量的需要

行业成本核算制度的优点是充分考虑了行业生产类型和管理要求的特殊性,在行业内企业的适用性较强,但对于相同或类似的经济业务,不同行业成本核算制度所规定的处理方法不尽相同,由此导致行业间企业成本信息的可比性较差。行业间企业成本信息缺乏可比性的一个经济后果是不利于投资者做出最优的投资决策,甚至会误导投资者做出错误的投资决策。此外,企业集团的经营范围往往是跨行业的,分行业的成本核算制度使得企业集团内部的成本信息失去了可比性,不便于企业集团加强内部管理。近年来,随着分行业成本核算制度的逐步废止,而企业会计制度、企业会计准则体系对成本核算的规范十分有限,企业对成本核算的处理存在较大的随意性,严重影响了企业成本信息的可靠性。制定统一的成本核算制度有助于规范我国企业的成本核算实务,增强成本信息的可比性和可靠性,提高成本信息质量。

(三) 制定统一成本核算制度是实现我国成本核算制度国际趋同的需要

2008年国际金融危机爆发后,建立全球统一的高质量会计准则的呼声日益高涨。2006年我国颁布的《企业会计准则》体系已经实现了与国际财务报告准则的趋同,目前正着力实现与日本、欧盟等国家和地区所适用的企业会计准则的等效。客观地讲,我国企业成本核算制度也应实现与国际成本核算惯例的趋同。首先,吸收和借鉴国际上优秀的成本核算和成本管理方法可以提高我国企业的成本核算和成本管理水平,减少企业所耗费的经营资源,提高经营资源的使用效率。这是实现我国企业成本核算制度国际趋同的内在动力。其次,推动我国企业成本核算制度与国际成本核算惯例的趋同是我国企业成功应对国际反倾销的题中要义。改革开放后,随着我国企业产品出口贸易的迅速发展,国际社会特别是欧美国家因疑虑我国出口产品成本数据而对我国出口产品发起的反倾销案件急剧增加。由于我国成本核算实务与国际成本核算惯例的差异较大,企业无法在规定时间内按照国际成本核算惯例提供反倾销调查所需要的各种成本信息,这就使得我国企业在反倾销应诉中处于极为不利的地位,反倾销案件“十有八九”以我国企业败诉而告终。可见,我国有必要借鉴国际成本核算惯例制定统一的成本核算制度以应对国际反倾销。这是实现我国企业成本核算制度与国际成本核算惯例接轨的外在推力。

二、统一成本核算制度构建中需协调好的关系

(一) 统一成本核算制度与企业会计准则体系的关系

首先,就企业会计准则、企业会计制度的内涵而言,企业会计准则强调会计要素和主要经济业务事项的确认、计量和报告,同时兼顾会计记录的要求;我国在2000年以前的企业会计制度主要以会计记录和会计报表形式加以规定,侧重于对会计记录和会计报告的规范,而会计确认和会计计量则由企业财务制度加以规范,2001年起施行的《企业会计制度(2000)》改变了这种传统做法,实现了会计确认、计量、记录和报告的有机融合。统一成本核算制度应借鉴企业会计准则体系和《企业会计制度(2000)》的做法并加以改进,实现统一成本核算制度与企业会计准则体系在内涵上的高度一致。

其次,从企业会计准则体系、《企业会计制度(2000)》的主要内容来看,企业会计准则体系涉及成本核算的准则有存货准则、固定资产准则、无形资产准则、职工薪酬准则、借款费用准则等,主要是对成本要素的确认、计量和应计入产品成本的要素范围进行了界定;《企业会计制度(2000)》也对存货成本、固定资产折旧费用、无形资产摊销费用等进行了规范,并设置了专门章节“成本和费用”。可见,企业会计准则体系和《企业会计制度(2000)》均对企业的成本核算进行了规范。在统一成本核算制度与企业会计准则体系、《企业会计制度(2000)》并行的情况下,三者的规定应保持一致性,即对相同或类似经济业务所允许采用的会计政策应保持一致,不允许企业会计规范内部相互冲突。

(二) 统一成本核算制度与企业内部控制规范体系的关系

首先,从企业成本核算、企业内部控制的本质和目标角度理解两者之间的关系。现代企业会计在本质上是一个为内外部信息使用者提供决策有用信息的经济信息系统,而企业成本核算作为现代企业会计的重要组成部分,其自然是这个信息系统的构成要素,且最终目标相吻合。因此,企业成本核算的直接目的是计算企业产品(或服务)的成本,为对外财务报告和对内管理报告提供相关信息,实际上是为内外部信息使用者提供决策有用的信息。企业内部控制作为一个控制系统,是由企业内部控制者实施的、旨在实现控制目标的过程,其目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。因此,企业成本核算和企业内部控制在本质上是一致的,都可以用系统论进行解释,企业成本核算是一个核算系统,企业内部控制是一个控制系统,而且企业内部控制的目標与企业成本核算的目标在某种程度上是契合的。

其次,企业成本核算制度是企业内部控制的重要子系统,加强企业内部控制建设有助于提升企业成本信息质量。成本核算作为企业管理的一个重要环节,极易产生违规、舞弊与失控

等问题,因此内部控制应贯穿于企业成本核算的全过程,企业需建立行之有效的成本费用内部控制子系统。现实中很多企业以成本费用管理制度的形式建立了成本费用内部控制子系统,用健全的成本费用管理制度来支持企业内部控制系统的有效运行。从这个角度来看,成本核算可以理解为企业内部控制系统的—个子系统,而企业内部控制建设则有助于抑制成本核算过程中出现违规、舞弊等问题,进而保证成本信息的质量。

(三) 统一成本核算制度与国际成本核算惯例的关系

在制定统一成本核算制度的过程中,还应处理好统一成本核算制度“立足国情”与“国际趋同”的关系。全球会计趋同是大势所趋,企业成本核算制度也不例外。在我国统一成本核算制度与国际成本核算惯例趋同的道路上,务必积极主动,实现双向互动,而不是消极被动、单边活动。但统一成本核算制度的构建也要“立足国情”,因为“我国属于新兴市场经济国家,具有特定的经济环境、法律基础和文化特色”。成本核算制度改革背后是我国的经济、社会和法律环境,尤其是文化,这就决定了我国统一成本核算制度不能完全照搬国际成本核算惯例,而应在“立足国情”基础上“取其精华”。此外,我国企业在长期实践中创造了很多先进的成本核算和成本管理方法,值得我们传承。在制定统一成本核算制度的过程中,要着重考虑这些优秀的成本核算和成本管理实践。

三、统一成本核算制度的框架体系

笔者认为,现阶段统一成本核算制度应主要包括如下内容:

(一) 成本核算的一般原则

应包括成本概念及分类、成本核算目标、成本核算原则、成本核算流程、成本信息质量要求等。此外,还应明确指出统一成本核算制度的制定目标和适用范围。这里有两点需要予以说明。第一,由于企业成本核算系统同时为对外财务报告和对内管理决策提供成本信息,因此,企业成本核算系统提供的成本信息除满足财务会计信息质量的要求外,还应适当满足企业管理会计信息质量的要求;为配合注册会计师执行成本审计和应对国外反倾销调查,企业成本信息还应具有可审计性。第二,统一成本核算制度的制定目标不完全等同于企业成本核算目标。制定统一成本核算制度的目标至少应包括:(1)促进企业成本核算的统一性,增强企业成本信息的可比性,提升企业成本信息的质量;(2)推广应用先进成本核算方法,提高企业成本管理水平;(3)实现企业成本核算制度的国际趋同,有效应对国外反倾销调查。

(二) 成本会计制度

成本会计制度分为实际成本制度、估计成本制度和标准成本制度。由于估计成本制度是一种不完整的成本会计制度(主要用于确定产品售价),目前企业采用的成本会计制度主

要是实际成本制度和标准成本制度。实际成本制度和标准成本制度对企业成本核算水平以及成本会计人员素质的要求不同,并且两种核算制度最终计算出的产品成本也不尽完全相同,因此应规定实际成本制度和标准成本制度的适用条件。标准成本制度实现了成本计算和成本控制的有机结合,是一种比实际成本制度更加先进的成本会计制度,在西方国家企业应用比较普遍。统一成本核算制度应当对标准成本制度的操作给予指导,如标准成本的制定以及应用中需注意的问题,以推动我国企业采用标准成本制度。

(三) 成本计算方法

成本计算方法的内容主要包括成本计算对象、成本计算期、生产费用的归集和分配方法、可供选择的成本计算方法等。需要说明的是,统一成本核算制度应明确规定成本核算对象的确定原则和生产费用的分配原则。另外,由于企业的生产类型和管理要求不同,不同的企业所应采用的成本计算方法也应有所差异,因此应规定各种成本计算方法的适用条件。随着新制造环境对成本会计的冲击以及管理理论和方法的不断创新,应鼓励企业突破传统成本计算方法,采用更为先进、精确的成本计算方法,因此可以考虑在统一成本核算制度中为企业应用作业成本法等先进成本计算方法提供应用指南。

(四) 成本报表编制

应规定企业按照统一格式编制全部产品成本报表、主要产品单位成本报表、制造费用明细表、管理费用明细表等传统成本报表,此外,鼓励企业按照规定格式和方法编制社会责任成本报表、环境成本报表、质量成本报表等非传统成本报表。企业还可以根据其生产特点和管理要求对上述成本报表进行必要的补充,也可以根据本企业经营决策的实际需要编制必要的其他类型的成本报表。

(五) 成本信息披露

在市场经济条件下,成本信息作为企业的内部机密信息,其外部化可能会给企业带来巨大的信息披露成本,而资本市场投资者等外部信息使用者可以通过企业财务报告的“存货”、“营业成本”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”等报表项目以及报表附注来获取企业的成本费用信息,因此不宜对企业成本信息披露的要求过高。

在市场经济环境下,随着市场竞争的加剧和成本压力的增大,顺应企业精细化管理对成本信息的需求,成本会计不应局限于成本核算,而应以管理为重心,“算管结合、算为管用”。统一成本核算制度不必局限于成本核算,可以尝试把成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本考核和成本分析等内容包括进来。■

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 张璐怡