

制造型企业成本管理 会计体系的构建

——以邢台机械轧辊有限公司为例

■ 王立东 辛煜飞

财务会计和管理会计是会计的两大分支。在很多人的观念里，成本会计与管理会计同质，成本会计是管理会计的前身，现代管理会计包含成本会计。在笔者看来，整个成本会计应分属于财务会计和管理会计两大系统，在实践中分别为成本核算会计和成本管理会计；成本核算会计是基础，成本管理会计则

是结合现代管理会计而形成的一个新领域。成本管理会计利用成本核算会计所提供的信息进行分析决策、规划预算、实施控制和合理组织。企业成本管理会计体系的构建以信息化为基础，通过成本管理会计体系建设推动企业信息化发展，为成本管理会计体系提供及时、准确、详细的数据信息，由关注结果的分

析和评价向关注企业运行的动因分析转变，培植企业产品制造成本领先的核心竞争能力。在企业实践应用中，笔者以制造型企业——中钢集团邢台机械轧辊有限公司（以下简称邢台机械轧辊公司）为例，对其成本管理会计体系的构建和特色做法予以分析。

邢台机械轧辊公司始建于1958年，

差价收入征收营业税

从2002年3月25日开始，国债交易率先采用净价交易，以不含有自然增长应计利息的价格报价并成交。结算交割时，买方除支付按净价计算的成交价格外，还要向卖方支付应计利息，在债券结算交割单中债券交易净价和应计利息分别列示。在净价交易的条件下，其价格形成及变动能够更加准确地体现债券的实际价格、供求关系及市场利率的变动趋势。实行净价交易，实际上是将债券投资收益分为利息收入和价差收入两部分，与会计实务一致。这为国债利息收入免税、对国债净价价差收入征收营业税奠定了基础。

目前国债与信用类债券的利差包括：信用利差、流动性利差、税收利差。如果对未持有到期（交易）持有期间的利息收入征收营业税，交易国债，尤其是出售持有时间较长的债券，对投资人而

言损失较大，利差变得不可估测。不同地区、不同投资人存在差异，将会对利差水平产生重大影响，国债与信用类债券利差相对均衡的状态将被打破，这会严重影响国债市场定价机制的完善，不利于充分发挥国债作为其他投资工具基准的作用。

如果对国债利息征收营业税，会影响定价机制，而二级市场收益率曲线的抬升，则会降低市场交易量和市场流动性，减少税基，进而导致国债一级市场发行成本的增加，不利于国债市场的长期发展和财政政策的稳步实施。

2. 应允许“四类”金融商品转让正负价差在年度内互抵

本着在正确应用规则的基础上降低行政负担的原则，应允许“四类”金融商品的转让正负价差在年度内互抵。一个思路是取消“四类”金融商品的分类，把金融商品转让价差作为一个整体，价

差正负相抵；若继续沿袭“四类”金融商品的分类方式，“四类”金融商品之间可以互抵，但负价差抵扣的上限为本类商品前期多计的正价差。笔者认为，“四类”金融商品转让在年度内进行互抵计算营业税无论对税务机关还是对企业的纳税实务操作均有利。

3. “营改增”建议

单就国债交易而言，“营改增”需要对现有营业税的税基重新进行梳理，如果沿袭营业税现有税基，不做大的调整，笔者建议将增值税征收率设为3%。从长远而言，笔者建议参考欧盟的做法，采纳从免税、选择征税、零税率到仅对B2B交易征税等措施，这将有利于国债市场乃至整个债券市场交易的活跃，促进金融业的快速发展。■

（作者单位：中国人寿资产管理有限公司）

责任编辑 杨亚彬

是我国投资创建的国内第一家专业生产冶金轧辊和冶金成套设备的冶金机械及备件制造企业,属于专用设备制造行业。自2009年起,公司开展成本管理会计体系建设,以成本管控为目的,包括基础成本信息数据的实时采集、成本管控系统的开发、成本管理控制的深化等方面。目前,成本管理会计体系已投入使用并取得了良好的效果,企业产品制造成本逐年下降,保持了行业内产品制造成本领先优势。

一、成本管理会计体系的数据基础

建立成本管理会计体系,需要大量及时、准确的基础数据作支撑,因此企业要由传统的只提供量化的财务信息转变到财务信息与非财务信息并重、量化信息与非量化信息并重。

全过程管理信息化平台建设是邢台机械轧辊公司在信息化建设方面的重点攻关课题项目,涉及基础数据的采集、整理、反馈、应用、分析等诸多方面,包括物料自动称重系统、能源控制中心、产品工具条形码系统等多项子系统。具体来说,物料自动称重系统对产品耗用的金属材料等物料在生产现场进行称重计量,并将数据直接反馈到平台中,同时将物料耗用信息与公司领料系统衔接,自动计算物料的耗用成本;能源控制中心(包括电力自动抄表系统、煤气计量系统等)将产品生产过程中主要能源消耗的关键数据自动反馈到平台中,核算产品各工序能源消耗成本;产品工具条形码系统利用刷码采集产品和工具在生产及使用过程中的各项信息数据(如工序开始结束时间、加工设备人员信息、空间信息等),对产品和工具在空间和时间上立体定位,每支产品和工具对应唯一的条形码信息。

通过全过程管理信息化平台的建设,公司实现了关键成本数据信息的自动采集,将数据及时、准确地反映集成,

为建立成本管理会计体系提供了有力的数据支持。

二、成本管理会计体系要求改进成本核算会计

公司原有的成本核算会计偏重于满足财务外报的需要,采用逐步结转分步法,以产品类别为成本核算对象,按照产品工艺流程,划分为毛坯、锻造、机械加工三个成本核算阶段,分别核算各阶段的自制半成品成本顺序结转,最终核算完工产品制造成本。邢台机械轧辊公司以满足公司各层次管理者需求为出发点,借鉴作业成本法的理念,结合企业实际生产管理,设计了颇具特色的成本核算管理体系。

(一)在产品核算对象的选择上,改变了以产品类别为成本核算对象的单一模式,按照管理需求多属性、多层次选择设置,横向将核算对象细化到每一支产品,纵向根据管理导向的不同,划分为公司、分厂、车间、班组四个层次,深化到各阶段的每一最小的工序单元。

(二)在成本项目的设置上,改变了以往固定的成本项目设置模式,采用多维度可根据管理需要任意拆分组合的立体的成本项目构架。多维度,是指以最小工序为基础,按不同的成本动因组合出多样的成本数据,如工序维度、设备维度、炉次维度、成本属性维度等。层次和维度的组合并不是固定不变的,而是像“变形金刚”一样可以任意组合调整。

(三)在成本费用的归集分配上,将每一项成本费用作为指定成本对象的直接成本费用归集,再根据不同的成本动因在下一级相关对象中分配。如热处理工序的电费消耗,首先作为直接成本费用归集到每一热处理炉次上,而后在该炉次的产品中进行分配。在成本管理会计体系中,直接、间接成本费用的划分和分配标准都更加灵活和贴近实际生产流程,为提供准确有效的成本数据奠定了基础。

三、成本管理会计体系的职能应用

公司的成本管理会计体系由对企业生产经营过程的静态分析转变为动态分析、过程管控,以班组为基础,以分厂与车间为纽带,以公司为龙头,承上启下,相互衔接,形成有序循环的链条,融入到生产的每个环节。公司全员均为成本管控的责任者,通过三层次的计划、分解、执行、反馈和改进,真正将成本控制和降本增效的观念深入人心。

(一)公司层面:着重于综合成本以及资源消耗的管控和成本信息在企业整体管理中的应用

1. 成本预算对标分析。成本预算是公司全面预算管理中的重要部分,是成本管控的标杆指标,对于全年生产计划、生产安排、工艺改进等诸多方面具有重要的指导意义。成本预算对标分析是对成本预算执行情况的监督和反馈,为成本考核提供数据参考。公司采用对比分析法、因素分析法和相关分析法等方法,将产品实际生产成本消耗与预算成本水平对标分析,逐项整理出主要成本项目和主要成本指标的升降变化情况,查清成本升降的可控及不可控原因,找出当期实际生产及后续生产中存在的优势与劣势,有针对性地制定相应的管控措施。

2. 资源耗用管控。通过资源耗用的统筹计划和执行控制,做到企业整体资源利用最大化,是建立成本管理会计体系的重要目标之一。在生产效率计划方面,公司以“生产效率最高化、生产效益最大化”为原则,大力推进拉动式生产组织方式。严格按合同交货期倒排工序节点,分解各工序标准作业时间,通过平台反馈的产品时间、空间等数据信息,实现生产计划科学化、生产过程准时化、生产组织连续化。

3. 成本评价考核。在制定了合理的成本预算和工艺计划之后,成本评价考核是提高各单位执行力度、督促各单位

完成成本预算和工艺计划的有力保证措施。邢台机械轧辊公司的成本评价考核包括整体可控成本完成情况、重要成本项目对比完成情况、主要成本指标完成情况、专项降本增效工作完成情况等多方面内容,将各项成本考核内容完成情况与单位、个人的收入挂钩,有奖有罚,充分提高了全员降本增效的主观能动性。

4. 定价决策。定价决策是公司重要的战略决策,涉及到营销策略、成本控制等诸多方面,如新产品定价、外包劳务定价、内部协作定价等。邢台机械轧辊公司的成本管理会计体系直接支持公司的定价决策,通过成本管理会计体系分析提供相关产品成本管理数据,组合产品成本、产品单位工序成本等多维度的信息,为新产品售价决策、产品外委加工决策、内部协作安排决策等提供支持。

5. 产品价值贡献和客户贡献。产品价值贡献,体现在产品的盈利能力、边际贡献能力、市场占有率等方面,通过成本相关数据的分析整理,可掌握各产品为企业带来的价值贡献,延伸至不同客户,乃至不同市场能为企业提供的价值贡献。邢台机械轧辊公司的分析手段包括:①根据不同品种类别的产品价值贡献信息,分析整理产品的性价比;②根据不同客户的产品价值贡献信息,分析整理客户贡献的价值指数,对不同的客户执行不同的政策措施;③根据不同市场的产品价值贡献信息,分析整理各市场发展趋势,及时调整公司战略,有针对性地制定公司各项决策,实现企业可持续发展。

(二) 分厂与车间层面:重点是产品制造过程的成本管控

分厂与车间作为产品实际生产和成本管控措施的执行单位,成本管控着重于成本预算的执行、工艺计划进度和工艺成本的执行控制、产品生产资源消耗的过程控制,通过事前测算、事中控制、事后反馈进行改进。

1. 事前测算。利用成本管理会计体系,以单位产品制造预算水平为标杆,在

每一支产品生产前,测算产品工艺成本。如果未超出预算水平,则可以投入正式生产;对于超出预算水平的,需要重新调整产品工艺,保证最终低于预算要求。

2. 事中控制。在产品实际生产过程中,严格按照工艺水平来控制生产流程,通过平台各阶段成本数据信息,全过程实时监控,控制原材料投入、生产时间、辅助物料消耗、人工消耗、设备消耗等资源消耗水平,实现过程实时监控。

3. 事后反馈改进。产品阶段性生产完工后,详细的生产、设备、成本耗用等关键信息,会通过平台及时反馈到管理者手中,通过实际生产过程与工艺过程的对标分析,寻找工艺计划和实际生产中存在的各种优势和劣势,根据实际生产情况调整改进下批次工艺计划,建立最优的生产规划。

(三) 班组层面:重点是产品制造单位工序的成本管控

班组层次的成本控制,以班组长为核心,各生产环节的班组长都必须清楚自己班组每天的工作消耗了多少材料,发生了多少成本,实时算账,日清日结,真正将成本控制涉及生产过程中的每一个环节、每一名员工。

四、成本管理会计体系构建的思考

通过邢台机械轧辊公司成本管理会计体系的构建与应用分析可以看出,成本管理会计体系是一套完整的企业管理体系新构架,从基础管理、数据要求、管理流程、人员素质等方面均有别于传统的成本核算,给企业和会计人员都提出了更高的要求。

(一) 提高企业信息化水平是建设成本管理会计体系的必要手段。成本管理会计体系需要建立在大量及时、准确、系统的基础成本信息上,海量成本信息的采集、汇总、整理、分析都要求企业具备先进的信息化水平。在信息采集汇总方面,以往的按核算期间管理成本数

据的方法已不适应成本管理会计实时管理的要求,必须利用信息化手段实时自动采集汇总,处理生产制造过程中生成的所有成本数据。

(二) 提高会计人员素质是成本管理会计实践应用的关键因素。构建成本管理会计体系,会计人员的基础技能和思想素养是关键,成本管理会计人员应将决策支持职能和决策职能融于一身。应建立会计人员的培养机制、评价机制、继续教育机制、轮岗流动机制等,使会计队伍中有专业性强、综合性强、知识面广的各种人才,使财务管理的触角延伸至生产经营、公司决策等方面,充分发挥成本管理会计的职能作用。

(三) 成本管理会计必须与公司实际发展紧密结合。不同行业、不同企业的发展战略、管理需求等都不尽相同,而为企业管理服务的成本管理会计,必须与企业实际生产经营情况紧密结合,才能发挥出最大的作用。建设成本管理会计体系,首先需要理清公司生产管理流程,找出成本关键点,找出影响公司管理决策的成本数据信息需求,以此为核心和出发点,搭建成本管理脉络,最终形成完整的管理会计体系。

(四) 成本管理会计的基础来源于核算,但更多侧重于内外结合,侧重于公司资源的合理配置,侧重于事前、事中、事后的管理控制,侧重于成本有效控制的过程结合。预测、决策、反映、控制、监督、分析评价是成本管理会计的基本职能。

(五) 成本管理会计体系建设需要国家财政部门制定相应的规范指引。目前,在会计核算、内部控制方面,国家已经建立起比较完善的政策制度体系,随着会计由核算型向管理型转变,国家财政部门也应制定相应的成本管理会计规范指引,给予企业指导支持,促进成本管理会计的发展。

(作者单位:中钢集团邢台机械轧辊有限公司)

责任编辑 李斐然