

认真学习 扎实推进 全面贯彻 《企业产品成本核算制度(试行)》

杨敏

一、统一思想，充分认识制定成本制度的重要性和必要性

企业产品成本核算既是企业的一项重要会计工作，也是企业的一项重要管理活动。制定《企业产品成本核算制度(试行)》(以下简称成本制度)是规范和加强企业产品成本核算的一项重要制度安排，对于加强企业内部管理、提高竞争力具有重要意义，也是不断完善企业会计准则体系、推进管理会计体系建设的一项重要任务。

(一) 适应加强企业成本管理的需要

随着市场经济体制的日益完善，企业由传统生产型向生产经营型和开拓经营型转变。企业产品成本核算的目的也发生了重大变化，不仅要满足政府、股东、债权人等利益相关方的外部信息需求，还要为企业内部管理服务，从而切实提高企业的经济效益。这在客观上要求企业建立起既能计算产品实际成本，又便于成本控制和成本预测决策；既能满足宏观成本管理要求，又能满足企业内部管理要求的成本核算模式。现行企业产品成本核算办法难以满足企业多层次、多维度的管理需求。为此，财政部部长楼继伟和部长助理余蔚平专门作出“从出资人角度研究会计问题，切实加强管理会计工作”的指示。结合市场经济新发展和企业管理新需要制定成本制度，进一步规范企业产品成本核算，提高产品成本信息质量，有助于企业开展绩效考评、成本决策、经营决策等管理活动，促进提高企业竞争力。

(二) 适应我国企业应对“反倾销”的需要

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藉产品成本问题对我国出口产品发起的反倾销案件急剧增加，中国已经连续多年成为全球首位被反倾销对象，一定程度上影响了我国企业参与国际竞争。如何应对反倾销的挑战，并尽可能地规避其带来的风险已成为当务之急。会计信息在反倾销提起、反倾销调查和反倾销应诉过程中，起着基础性作用。特别是产品成本的核算方法，是确定被调查产品倾销存在与否的重要依据。规范企业产品成本核算，保证成本信息质量，是企业

有效应对反倾销的重要举措。因此，制定成本制度是谋求中国完全市场经济地位的重要制度安排，是提高企业国际竞争力的重要制度基础，对于贯彻实施中央“走出去”战略具有重要意义。

(三) 适应完善企业会计准则体系的需要

我国从上世纪50年代到80年代期间陆续发布了《国营工业企业统一成本计算规程》、《国营工业企业成本核算办法》等关于企业成本会计核算的规范。随着会计改革的深入，在90年代先后发布了13个行业会计制度，在2000年《企业会计制度》印发后配套制定了12个行业核算办法，不断规范、改进企业成本核算。2006年企业会计准则发布后，企业产品成本核算得到了进一步充实和完善，实现了国际趋同。但是，无论是准则还是制度，都没有具体涉及成本费用计算方法、归集和分配等内容，而这些内容往往会影响到财务报告中存货成本和营业成本等信息的准确性。因此，进一步规范产品成本核算，建立一套各行业通用的产品成本核算制度，是推动企业会计准则体系不断健全、完善的一项重要任务，对企业会计准则的持续平稳有效实施具有重要意义。

(四) 适应管理会计体系建设的需要

随着经济全球化的日益深入和市场竞争的不断加剧，企业的生存与发展愈来愈取决于企业的管理水平。大力推进管理会计的研究和运用，在提升企业经营管理水平、防范企业风险、增加企业价值等方面为各级决策者提供强有力的决策支持，已成为各界的广泛共识和一致呼声。然而，一段时期以来，我们的会计标准建设考虑外部投资者、社会公众和外部审计较多，而服务企业内部管理决策不够，应当同时从出资人角度研究会计问题，切实加强管理会计工作。为此，通过制定成本会计制度，从而探索建立我国管理会计体系是有益的，也是可行的。如在制定成本制度的过程中，我们会同中国石油化工股份有限公司、中国机械工业集团公司、中国铁道建筑股份有限公司、中国远洋运输(集团)总公司、中国电信集团公司、中国普天信息产业集团公司、中钢集团等多家企业，以及会计理论界的知名专家组成专家工作组，充分吸收其所代表的行业的先进

做法和经验,制定了成本制度。成本制度既满足了加强企业成本核算的需要,又体现了管理会计理念。

二、求实创新,确保成本制度有为可行

成本制度有五章五十三条,主要内容可以概括为:衔接两大体系,体现两个结合,实现三大突破。

(一) 衔接两大体系

两大体系,即企业会计标准体系和管理会计体系。目前,企业会计标准体系基本建成并在大中小企业全面实施,管理会计体系已列为今后会计改革与发展的重点方向。一方面,成本制度与企业会计标准体系保持了衔接,有机整合了企业会计准则中关于产品成本核算的零散内容,如存货会计准则中关于产品加工成本的内容,建造合同会计准则中关于工程施工成本的内容,无形资产、固定资产会计准则中关于应计入产品成本的摊销和折旧的内容,职工薪酬会计准则中关于应计入产品成本的人工费用的要素范畴。同时,由于以上规定相对较为原则,不够具体,不能满足企业进行产品成本核算的需要,成本制度在整合的基础上,还进一步规范了产品成本核算对象、产品成本核算项目和范围以及产品成本归集、分配和结转,建立了企业产品成本核算的操作性规范。另一方面,成本制度与管理会计体系建设进程保持了衔接,突出体现了企业内部管理对产品成本核算多维度、多层次的需要,明确规定企业应当根据内部管理要求确定成本核算对象、成本核算项目,并在此基础上对有关费用进行归集、分配和结转,同时适度加入作业成本法等,为管理会计体系的建设迈出了坚实步伐。

(二) 体现两个结合

一是和规范化、科学化、信息化管理的需求相结合。规范化、科学化、信息化是财政管理的基本要求,成本制度贯穿了这一要求。成本制度规定了各行业企业产品成本核算的基本原则方法,统一了各行业企业产品成本核算标准,有力规范了企业产品成本核算行为,保证了成本信息真实完整。同时,行业不同,企业产品成本核算特点不同,但从成本核算流程及归集、分配、结转的方法看,又具普遍规律,成本制度准确把握了这一规律,从成本核算对象、范围、项目、归集、分配、结转、报告入手,系统整合了分散在具体会计准则、专业核算办法等会计准则制度中的有关规定,保证了成本制度科学可行。另外,随着企业产品成本核算方式逐步由传统的手工记账向信息化转变,为进一步提高产品成本核算的及时性、准确性和全面性,充分发挥产品成本核算在经营管理活动中的基础性作用,成本制度明确要求企业充分利用ERP等现代信息技术,切实加强内部成本管理的各项基础工作,体现了会计信息的发展方向。

二是和目前行之有效的规定和做法相结合。从企业产品成本核算制度的沿革来看,1992年以前,我国成本会计采用完全

成本法来核算产品成本,即将制造成本和非制造成本中的销售费用、管理费用和财务费用都计入产品成本。在完全成本法下,企业通过产量来调节利润的空间较大,也不利于正确计算当期损益。1992年以后,通过会计改革,依据国际惯例采用制造成本法核算产品成本,即企业归集一定期间内生产过程中所发生的各种制造成本,采用一定的方法和标准分配计入相应的产品,非制造成本(销售费用、管理费用和财务费用)从当期损益中直接扣除。制造成本法作为一种普遍的核算办法一直稳定使用至今。为此,在成本制度的制定过程中,我们继承《国营工业企业成本核算办法》、行业会计制度、《企业会计制度》以及有关行业核算办法的精髓,充分体现我国企业长期以来形成的行之有效的做法,结合企业会计准则和经济社会发展的新要求,对企业产品成本核算进行改革和发展。同时,在制度体例设计方面,以目前成本核算较为典型和完备的制造业为蓝本,明确成本核算的总体要求和一般原则,同时又立足其他行业的实践基础,充分体现了行业特点。

(三) 实现三大突破

一是建立制造业和非制造业企业统一适用的产品成本核算体系,兼顾制度的普遍适用性和可操作性。我国制造业(工业)在国民经济中具有重要地位,且其产品结构复杂繁多,成本核算方法和程序较为典型、成熟,长期以来,无论是企业会计准则制度还是成本会计教科书,通常以制造企业为蓝本做出相关规定或论述。但是,随着非制造业在国民经济中的比重日益扩大,以及现代企业集团多领域、跨行业的多元化发展趋势及其产品成本核算的日益复杂化,农业、采矿业、建筑业、交通运输业、信息传输业等非制造业的产品成本信息在企业管理中变得日益重要。制定统一适用于制造业和非制造业的产品成本核算制度,已成为当务之急。成本制度以制造业为蓝本,明确企业产品成本核算的总体要求和一般原则。企业通常情况下应当据此进行产品成本核算。同时,成本制度还兼顾其他行业特点作出了有关规定,除已经明确规定的以外,其他行业企业应当比照成本制度中类似行业的企业进行产品成本核算。

二是以国民经济分类标准划分的20大类行业为基础,并结合财政部以往发布的行业会计制度和核算办法所涉及的13个行业,科学、系统地整合划分了11个行业类别:一是基本上覆盖了以往发布的行业会计制度、行业会计核算办法所涉及的行业范围,保持政策必要的延续性;二是与国民经济行业分类标准基本一致,确保成本制度行业划分的科学性,便于企业理解和操作;三是涵盖了国民经济分类中的主要类型,不但包括制造业、农业等传统行业,还包括了交通运输、信息传输、软件及信息技术服务等生产性服务业,以及有关生活性服务业,确保成本制度适应经济社会发展要求,具备广泛适用性;四是考虑到金融保险业的企业在业务流程、经营管理等方面的特点,

规定其不适用这次发布的成本制度。

三是体现企业管理发展的新需要,适度引入现代企业成本核算的新实践,促进发挥成本信息在管理中的基础作用。成本核算是成本管理的一项基础性工作,同时,成本管理又为成本核算的不断完善提供了方向和环境。但是,传统的成本核算方法难以满足实务中成本管理的新需要。例如,企业在进行定价决策时,需要掌握特定产品的成本信息;在进行生产流程优化决策时,需要掌握各个生产步骤的成本信息;在进行营销决策时,需要掌握特定订单或客户的产品成本信息。为此,成本制度规定,企业可以按照“多维度”、“多层次”的管理需求进行产品成本核算。又如,随着企业IT技术的运用,企业使用现代信息技术来管理经营与生产,是产品成本核算和管理的趋势。作业成本法作为管理会计的重要内容之一,适时予以引入,将有助于引导企业将产品成本核算与成本信息的分析和应用结合起来,促进企业降本增效。调研显示,目前信息传输、软件及信息技术服务行业的有关企业,已经具备了较好的作业成本法操作基础和成功实践。成本制度据此作出了适度规定。

三、统筹规划,确保成本制度实施的高质量

成本制度将在2014年1月1日正式施行。为扎实做好成本制度的实施工作,我强调以下几点:

一是高度重视、加强领导。各地财政部门要会同当地国资委等有关监管部门,建立健全联合工作机制,对本地区的实施工作做出统筹安排和具体部署,随时掌握本地区执行制度过程中的有关情况,对存在的问题和情况要及时加以解决和协调,

无法解决的,应当立即上报财政部。

二是制定方案、层层培训。由于我国企业涉及面广、管理水平参差不齐,成本制度的宣传培训必须依靠各级财政部门通力协作,层层培训,层层传达。各地财政部门要结合本地实际,统筹规划,通盘考虑,制定详尽的培训方案,积极采取多种形式开展宣传培训,务必将成本制度宣传培训到各企业,确保2014年1月1日顺利实施。

三是搜集反馈、注重应对。要加强与媒体的沟通与联系,密切关注有关成本制度的宣传报道和媒体反映,制度施行后,更要及时了解制度对企业业绩、持续发展、社会经济生活等方面的影响,尽快尽早尽可能较全面地掌握执行中可能会出现的问题,抓住重点,深入研究,积极应对。

四是系统支撑、提高效率。企业应当根据成本制度,对其现有的相关信息系统进行必要的升级和改进,全面满足企业会计核算和财务管理的需要。通过推进企业会计信息化,既有利于规范企业产品成本核算,也有利于提高企业内部会计工作效率。

五是强化服务、助推发展。地方财政部门要组织会计师事务所、会计代理机构等专业机构,紧紧抓住贯彻实施成本制度的有利时机,帮助企业夯实成本管理基础工作,促进加强企业成本核算,保证企业成本信息真实完整,助力企业管理升级,助推企业健康发展,并通过卓有成效的服务,实现自我做强做大。■

(本文系财政部会计司司长杨敏2013年11月15日在《企业产品成本核算制度(试行)》全国师资培训班上的讲话,本刊略有删节)

责任编辑 李卓

● 启事

《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)2013年度优秀文章评选活动启动

学刊用刊评刊,相互交流;读者作者编者,以文会友。2013年的刊物已全部与大家见面,我们期待收到您的反馈。但凡怀着一种朴素的阅读激情,无论褒贬,我们皆视为珍宝,仔细琢磨,以求进步。来吧,参与到我们的活动中,评出您心中最优秀的“那一篇”。具体评选办法如下:

1. 评选范围:所有在2013年《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)上发表的文章(不论长短,不限栏目)。
2. 优秀文章奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设一等奖2名(一等奖的得票须超过票半数),奖金每篇1500元;二等奖10名,奖金每篇1000元。
3. 奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审小组进行复审。
4. 读者奖励办法:《财务与会计》和《财务与会计》(理财版)各设优秀读者奖100名,从参加投票的读者中随机产生(有随函附寄评刊意见的优先),每位奖金100元;设热心读者100名,每位赠送《走进会计的日子》一本。随函附寄评刊意见与建议,将适时在本刊择优刊出。
5. 编辑部给所有获奖作者颁发证书。
6. 请将您的评选结果(请注明刊名、刊期、篇名、作者姓名)及联系单位或地址寄至:(100036)北京市187信箱中国财政杂志社《财务与会计》编辑部李莉。评选活动的截止日期为2014年3月31日(以当地邮戳为准)。

《财务与会计》编辑部
《财务与会计》(理财版)编辑部