

新《企业产品成本核算制度》解读

苏喜兰(教授)

(郑州航空工业管理学院会计学院 郑州 450015)

【摘要】2013年8月16日,财政部发布了《企业产品成本核算制度(试行)》,自2014年1月1日起在除金融保险业以外的大中型企业范围内施行,鼓励其他企业执行。本文从总体变化、产品成本核算对象、成本项目、产品成本归集分配方法等方面,将新成本核算制度与现行做法进行比较分析,以利于企业对新成本核算制度的理解和运用。

【关键词】产品成本核算制度 现行做法 比较

为加强企业产品成本核算,保证产品成本信息真实、完整,促进企业和经济社会的可持续发展,财政部发布了《企业产品成本核算制度(试行)》(简称“新成本核算制度”)。

新成本核算制度是企业会计准则体系的重要组成部分,是继承我国《国有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(简称“现行做法”),并结合企业会计准则和经济社会发展的新要求,有机整合零散分布在存货、固定资产、借款费用、无形资产、应付职工薪酬等具体准则中关于产品成本要素的内容,对企业产品成本核算办法进行的改革和发展。本文对新成本核算制度与现行做法进行比较分析,以利于企业对新成本核算制度的理解和运用。

一、总体变化

1. 规范的对象改变,更能体现制造成本法的要求。现行做法按行业进行规范,包含了产品成本和期间费用的核算,带有计划经济体制下完全成本法的痕迹。而新成本核算制度按产品(或劳务)进行规范,所以不再包含期间费用核算,更能体现制造成本法的要求,且避免了与会计准则的重复。

2. 适用范围扩大。新成本核算制度广泛适用于大中型企业,包括制造业、农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业的企业,其他未明确规定的行业比照以上类似行业的规定执行。

新成本核算制度以制造业为蓝本制定有关规定,企业通常情况下应当根据该规定进行产品成本核算。兼顾农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业和其他行业的特点,并对其行业特有的有关产品成本核算内容进行了规定,以满足企业集团化管理、多元化经营的成本管理需要。

3. 框架结构更精简,但核心内容不变。如表1所示,现行做法与新成本核算制度均以成本核算对象、成本项目、成本

的归集与分配方法及完工产品成本的结转为核心内容。但新成本核算制度的结构更精简。

表1 成本核算制度的框架结构

| 现行做法 | 新成本核算制度 |
|---------------|------------------|
| 一、成本核算的任务和要求 | 第一章 总则 |
| 二、成本核算对象和成本项目 | 第二章 产品成本核算对象 |
| 三、生产费用的汇集和分配 | 第三章 产品成本核算项目和范围 |
| 四、在产品成本和产成品成本 | 第四章 产品成本归集、分配和结转 |
| 五、产品的销售成本 | 第五章 附则 |
| 六、成本核算的组织 | |

需要注意的是,产品成本核算仍然采用制造成本法。即产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用,不包含期间费用。所以新的成本核算制度中不再使用生产费用概念,代之以产品成本,与制造成本法概念相统一。

4. 新制度体现了成本核算要与成本管理相结合的理念。企业应当充分利用现代信息技术,编制、执行企业产品成本预算,对执行情况进行分析、考核,落实成本管理责任制,加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制,加强产品成本核算与管理各项基础工作。

二、产品成本核算对象

企业应当根据生产经营特点和管理要求,确定成本核算对象,归集成本费用,计算产品的生产成本。不同行业企业的成本核算对象详见表2。

如果企业内部管理有相关要求的,还可以按照现代企业多维度、多层次的管理需要,确定多元化的产品成本核算对象。多维度,是指以产品的最小生产步骤或作业为基础,按照企业有关部门的生产流程及其相应的成本管理要求,利用现代信息技术,组合出产品维度、工序维度、车间班组维度、生

产设备维度、客户订单维度、变动成本维度和固定成本维度等不同的成本核算对象。多层次,是指根据企业成本管理需要,划分为企业管理部门、工厂、车间和班组等成本管控层次。

表 2 不同行业企业的产品成本核算对象

| 企业类别 | 成本核算对象 |
|-------------|--|
| 制造业 | 按照产品品种、批次订单或生产步骤等确定产品成本核算对象 |
| 农业企业 | 按照生物资产的品种、成长期、批别(群别、批次)、与农业生产相关的劳务作业等确定成本核算对象 |
| 批发零售企业 | 按照商品的品种、批次、订单、类别等确定成本核算对象 |
| 建筑业 | 按照订立的单项合同确定成本核算对象。单项合同包括建造多项资产的,企业应当按照企业会计准则规定的合同分立原则,确定建造合同的成本核算对象。为建造一项或数项资产而签订一组合同的,按合同合并的原则,确定建造合同的成本核算对象 |
| 房地产企业 | 按照开发项目、综合开发期数并兼顾产品类型等确定成本核算对象 |
| 采矿业 | 按照所采掘的产品确定成本核算对象 |
| 交通运输企业 | 以运输工具从事货物、旅客运输的,一般按照航线、航次、单船(机)、基层站段等确定成本核算对象;从事货物等装卸业务的,可以按照货物、成本责任部门、作业场所等确定成本核算对象;从事仓储、堆存、港务管理业务的,一般按照码头、仓库、堆场、油罐、筒仓、货棚或主要货物的种类、成本责任部门等确定成本核算对象 |
| 信息传输企业 | 按照基础电信业务、电信增值业务和其他信息传输业务等确定成本核算对象 |
| 软件及信息技术服务企业 | 科研设计与软件开发等人工成本比重较高的,一般按照科研课题、承接的单项合同项目、开发项目、技术服务客户等确定成本核算对象。合同项目规模较大、开发期较长的,可以分段确定成本核算对象 |
| 文化企业 | 按照制作产品的种类、批次、印次、刊次等确定成本核算对象 |
| 其他行业企业 | 比照以上类似行业的企业确定产品成本核算对象 |

三、制造企业成本项目设置不变,补充了其他行业企业应设置的成本项目

根据新成本核算制度,制造企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。同时规定了农业、批发零售业、建筑业、房地产业等其他行业企业的成本项目。详见表3。

四、产品成本归集、分配方法

1. 产品成本归集、分配的原则不变。企业所发生的费用,能确定由某一成本核算对象负担的,应当按照所对应的产品成本项目类别,直接计入产品成本核算对象的生产成本;由几个成本核算对象共同负担的,应当选择合理的分配标准分配计入。

制造企业辅助生产部门为生产部门提供劳务和产品而发生的费用,应当参照生产成本项目归集,并按照合理的分配标准分配计入各成本核算对象的生产成本。辅助生产部门之间互相提供的劳务、作业成本,应当采用合理的方法,进行交互分配。互相提供劳务、作业不多的,可以不进行交互分配,直接分配给辅助生产部门以外的受益单位。

表 3 不同行业企业产品成本项目

| 企业类别 | 成本项目 |
|-------------|---|
| 制造业 | 直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等 |
| 农业企业 | 直接材料、直接人工、机械作业费、其他直接费用、间接费用等 |
| 批发零售企业 | 进货成本、相关税费、采购费等 |
| 建筑业 | 直接人工、直接材料、机械使用费、其他直接费用和间接费用等 |
| 房地产企业 | 土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费、借款费用等 |
| 采矿业 | 直接材料、燃料和动力、直接人工、间接费用等 |
| 交通运输企业 | 营运费用、运输工具固定费用与非营运期间的费用等 |
| 信息传输企业 | 直接人工、固定资产折旧、无形资产摊销、低值易耗品摊销、业务费、电路及网元租赁费等 |
| 软件及信息技术服务企业 | 直接人工、外购软件与服务费、场地租赁费、固定资产折旧、无形资产摊销、差旅费、培训费、转包成本、水电费、办公费等 |
| 文化企业 | 开发成本和制作成本等 |
| 其他行业企业 | 比照以上类似行业的企业确定成本项目 |

2. 间接费用分配方法中引入了作业成本法。制造企业发生的制造费用,应当按照合理的分配标准按月分配计入各成本核算对象的生产成本。企业可以采取的分配标准包括机器工时、人工工时、计划分配率等。

季节性生产企业在停工期间发生的制造费用,应当在开工期间进行合理分摊,连同开工期间发生的制造费用,一并计入产品的生产成本。

制造企业可以根据自身经营管理特点和条件,利用现代信息技术,采用作业成本法对不能直接归属于成本核算对象的成本进行归集和分配。

3. 完工产品和在产品的成本的计算方法基本不变,但增加了灵活性。制造企业可以选择原材料消耗量、约当产量法、定额比例法、原材料扣除法、完工百分比法等方法,恰当地确定完工产品和在产品的实际成本,并将完工入库产品的产品成本结转至库存产品科目;在产品数量、金额不重要或在产品期初期末数量变动不大的,可以不计算在产品成本。企业内部管理有相关要求的,还可以利用现代信息技术,在确定多维度、多层次成本核算对象的基础上,对有关费用进行归集、分配和结转。

另外,新成本核算制度仍然将产品成本作为企业的商业秘密,不要求对外披露成本报表资料,但要按期编制成本报表,服务于企业成本管理。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《企业产品成本核算制度(试行)》的通知.财会[2013]17号,2013-08-16
2. 财政部.国营工业企业成本核算办法.财会[1986]85号,1986-12-23