

# 《企业产品成本核算制度(试行)》解析

蒋昕 单昭祥(教授)

(广东海洋大学寸金学院 广东湛江 524094)

**【摘要】**2013年8月,财政部印发了《企业产品成本核算制度(试行)》,本文将“核算制度”与“核算办法”、“征求意见稿”进行了对比分析,提出了对“核算制度”的改进建议,意在更好地理解 and 执行“核算制度”。

**【关键词】**产品成本 核算办法 核算制度 对比分析

为了加强工业企业的成本核算工作,财政部于1986年12月23日颁布了《国营工业企业成本核算办法》(以下简称“核算办法”)。为了进一步提高产品成本信息质量,2012年2月9日,财政部会计司发出了关于征求《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)意见的函,并附发了征求意见稿全文。该稿发出后,经过一年半左右的反复修改、酝酿,财政部于2013年8月16日印发了《企业产品成本核算制度(试行)》,该制度自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,小企业参照执行。

“核算制度”共包含五章53条约7400字,与“征求意见稿”比较减少了一章15条约470字,与“核算办法”比较减少了一章增加了20条约500字。

“核算制度”继承和发展了现行成本核算办法,实现了与企业会计准则有关规定的有机协调,体现了成本管理科学化、精细化的发展趋势,融合了成本管理会计的做法和经验。该制度的发布实施,必将对企业加强内部管理、实施“走出去”战略、进一步推动成本管理会计发展产生积极而深远的影响。

## 一、“核算制度”的主要内容变化

### 1.《第一章 总则》。

一是制定依据变化。“核算办法”的制定依据为《会计法》和《国营企业成本管理条例》的有关规定;“核算制度”和“征求意见稿”的制定依据均为《会计法》和企业会计准则等国家有关规定。“核算制度”将“核算办法”中与企业会计准则不一致的地方按企业会计准则的有关规定进行了调整。

二是适用范围拓展。“核算办法”适用于国营工业企业;“征求意见稿”和“核算制度”适用于除金融企业外的所有企业。笔者认为“核算制度”的语言更加精炼,适用范围更加广泛。

三是产品概念明确。“核算办法”中没有对产品包括的内容进行明确界定,一般认为产品是指产成品、商品等,这也是企业会计准则中的规定;“征求意见稿”将产品定义为产成品、商品或劳务,增加了劳务;“核算制度”将产品定义为产成品、商品、劳务或服务,将产品内涵不断扩大,又外延到“服务”。

四是信息技术应用。“核算办法”没有提及信息技术在成本核算中的应用;“征求意见稿”要求企业充分利用现代信息技术加强产品成本核算;“核算制度”不仅要求企业充分利用现代信息技术加强产品成本核算,还要求企业能充分利用现代信息技术进行成本预算、成本分析、成本考核,加强对产品生产事前、事中、事后的全过程的成本管理。

2.《第二章 产品成本核算对象》。“核算办法”没有进一步细分国营工业企业分行业的成本核算对象;“征求意见稿”则按工业、农业、商业、建筑业、房地产业、交通运输、通信、软件、餐饮旅游业、其他行业等十类企业详细介绍了各类企业的成本核算对象。“核算制度”在“征求意见稿”的基础上将十类企业调整为十一类。“核算制度”明确提出了企业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。这是本次产品成本核算制度制定的一大亮点,为企业利用信息技术手段进行成本核算与管理提供了保障。

3.《第三章 产品成本核算项目和范围》。“核算办法”对于产品成本核算项目采用的是完全成本法,1992年“两则、两制”发布后,制造成本法取代了完全成本法,“征求意见稿”和“核算制度”依然采用了制造成本法来规范产品成本的核算项目,并明确企业应当按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。按照成本性态设置成本项目,这是个新提法,意味着企业可以将成本按其产量之间的依存关系,划分

为固定成本、变动成本和半变动(混合)成本,并以此来设置成本项目。

“征求意见稿”将产品成本核算项目和产品成本构成范围各单独做为一章,并分十类企业详细介绍了产品成本核算项目和产品成本核算范围;“核算制度”将产品成本核算项目和范围合并为一章,并按调整后的十一类企业逐一清晰、准确地介绍了对应的产品成本核算项目和具体的核算范围。

4.《第四章 产品成本归集、分配和结转》。对于产品成本的归集、分配和结转,总体来说“征求意见稿”和“核算制度”没有太多新的规定,基本沿用了“核算办法”中的规定,还是以制造企业为蓝本,结合其他行业的一些特点来制定的,其最大亮点是适度引入作业成本法。随着我国企业产品生产制造环境的变化,直接生产成本比重有所下降,制造费用剧增并呈现多样化。适时引入作业成本法,有助于引导企业将产品成本核算与产品成本信息分析和应用结合起来,提高产品成本会计信息质量,促进企业降本增效。但并非所有的企业都适用作业成本法,“征求意见稿”起草说明中指出,对于规模小、产品范围窄、间接费用低的企业在采用作业成本法会存在一定的问题。

“核算制度”要求制造企业、信息传输、软件及信息技术服务等企业先行采用作业成本法。由此可见,目前仅仅是适度引入了作业成本法,这与作业成本法一直没有大规模应用的现实是一致的。随着《企业产品成本核算制度(试行)》的施行,可以预见,越来越多的企业将会采用作业成本法,作业成本法在我国的应用前景广阔。

5.《第五章 附则》。附则明确了《企业产品成本核算制度(试行)》自2014年1月1日起施行,执行本制度的企业不再执行《国营工业企业成本核算办法》,小企业可以参照执行本制度。这就意味着除金融保险业以外的所有的企业都可以执行该制度,从而可以减少企业成本核算的随意性。

## 二、对“核算制度”的改进建议

1. “核算制度”第二十条、第三十三条、第五十条均提到“企业内部管理有相关要求的,可以按照现代企业多维度、多层次的成本管理要求,利用现代信息技术确定产品成本核算对象,整合产品成本核算项目,归集、分配和结转有关费用。”建议将这三部分内容合并到“第一章 总则”并增加一条,这样更符合文件的逻辑结构体系。

2. 第三十五条有关辅助生产费用的分配提到了直接分配和交互分配这两种分配结果都不是很准确的方法,这与27年前“核算办法”中主要采用手工记账时的相关规定基本一致。但现在计算机在企业已经得到普遍应用,笔者认为应该鼓励企业采用分配结果最准确的代数分配法来分配辅助生产费用,一般认为代数分配法的主要缺陷

是如果企业辅助生产车间数量较多,会导致方程组求解计算的工作量较大,而对计算机来说,则是轻而易举就可以解决的问题,只需引入EXCEL中的MMULT函数,输入有关数据,立刻就能得到辅助生产费用分配的准确结果,而不是直接分配法和交互分配法的近似结果。

3. “核算制度”第九条“(二)小批单件生产产品的,一般按照每批或每件产品确定成本计算对象”中规定比“核算方法”：“分批、单件生产的产品,以每批或每件产品为成本核算对象”,增加了灵活性。比“征求意见稿”中规定“小批单件生产产品的,可以按照每批或每件产品确定成本计算对象”,增加了肯定性,但还不完善,如对小批单件生产产品,管理上要求提供有关生产步骤成本信息的,就不能以每批或每件产品为成本核算对象。建议将“核算制度”第九条(二)修改为：“单件小批生产产品且管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的,一般按照每批或每件产品确定成本计算对象。”这里的“单件小批”是为了和“核算制度”第九条“(一)中的“大量大批”相对应。

4. “核算制度”的实施范围虽然涵盖了除金融保险业以外的所有的企业,但要想新制度真正扎实落地,还需要有进一步的细则出台,因为有些制度还缺乏可操作性。例如,“核算制度”第五条“企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则,正确区分产品成本和期间费用”。就缺乏可操作性,因为“使产品达到目前场所和状态”的含义是什么,具体区分产品成本和期间费用的标准是什么,并不明确。

“核算制度”对各行业的产品成本界定的比较清楚,但对“期间费用”的内容并没有提及,“征求意见稿”在第三条中说：“期间费用是指销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失和公允价值变动损失”,这又和人们通常所说的期间费用是指销售费用、管理费用、财务费用不同,显然给正确区分产品成本和期间费用带来难度。

相关部门应该在该制度实施一定时期后对其实施效果进行评估,然后在此基础上有选择地细化其中的内容,制定出类似“企业会计准则讲解”的细则,便于基层成本核算人员具体操作。

【注】本文受广东省教育科研“十二五”规划2012年度(批准号:2012JK042)、2012年度广东省专业综合改革试点项目“财务管理专业”(粤教高函[2012]204号)资助。

## 主要参考文献

1. 财政部.关于征求《企业产品成本核算制度(征求意见稿)》意见的函.财会便[2012]4号,2012-02-09
2. 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
3. 财政部.《国营工业企业成本核算办法》.财会[1986]85号,1986-12-23