

企业产品成本核算新制度解析

冉楚云

(重庆工商大学研究生院 重庆 400067)

【摘要】经济利益最大化仍然是现代企业经营的主要目标,而成本的核算与管理无疑对企业利润水平有着举足轻重的影响。本文以去年8月财政部发布的《企业产品成本核算制度(试行)》为基础,探讨新制度对工业企业的影响,并提出企业成本核算的创新途径,如作业成本法。

【关键词】产品成本 成本核算制度 制度创新 工业企业 作业成本法

成本核算是企业成本管理工作的重要组成部分。成本核算的正确与否,直接影响企业的成本预测、计划、分析、考核和改进等控制工作,同时也对企业的成本决策和经营决策的正确与否产生重大影响。

为了加强企业产品成本核算工作,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,根据《会计法》、《企业会计准则》等国家有关规定,财政部在2013年8月16日发布了《企业产品成本核算制度(试行)》(以下简称《制度》),自2014年1月1日执行。执行本制度的企业不再执行《国营工业企业成本核算办法》(以下简称《办法》)。《制度》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、文化业以及其他除金融行业的企业。本文旨在与旧《制度》做分析比较,所以重点讨论工业企业,包括采矿业、制造业、电力燃气及水的生产和供应业。

一、《制度》与《办法》关于产品成本核算的差异

1. 产品成本核算要求的着重点的变化。《办法》强调,企业成本核算必须划清本期成本与下期成本的界限,在产品成本与产成品成本的界限,可比产品成本与不可比产品成本的界限。而《制度》强调,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。

2. 产品成本内容规定(核算项目和范围)的变化。按照《办法》规定:产品成本的内容应当包括原材料、燃料和动力、工资及福利费、车间经费、企业管理费五个项目。《制度》所称的产品成本,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。

《制度》对于产品成本内容的规定较为模糊,没有《办

法》规定得具体,而且相对来说范围更广,纳入核算的项目也增多了,但并不冲突。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,而制造费用则实质上是指间接费用。“材料费用”也就是指原材料、燃料和动力;职工薪酬包含工资及福利费,只是《办法》按业务单位的不同划分为车间经费、企业管理费,而《制度》对于不能直接计入但按一定标准分配计入的成本还划分出各种间接费用来。

笔者认为,《制度》下的成本核算考虑了在一定条件下计入成本的间接费用,比旧《制度》的内容规定更为合理和全面。《制度》没有把成本具体划分到车间或管理部门,是因为实务中产品生产流程很多,有些成本归属于几个部门并难以分割,不能明确归入为哪一个部门,所以《制度》下不再以部门划分的方式使得成本核算更易于操作。

3. 产品成本核算对象确定的变化。《办法》中并没有对工业企业进行分类,而是根据生产特点和成本管理的要求,确定成本核算对象,汇集生产费用,计算产品的生产成本,包括总成本和单位成本。生产一种或几种产品的,则以产品品种为成本核算对象。

《制度》细分了各行业,在制造业中,除了大量大批单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的,一般按照产品品种确定成本核算对象。其余像小批单件生产产品、多步骤连续加工产品、产品规格繁多的产品的成本核算对象的确定都与《办法》保持一致。

笔者认为,《制度》用大量大批单步骤这种分类制造业的产品核算对象更为全面和准确,因为其也包含了“生产一种或几种产品”这种核算对象,而且可以用以区分多步骤加工的产品。采矿企业一般按照所采掘的产品确定成本核算对象。

4. 产品成本归集、分配和结转。《办法》按照产品成本是否自制将成本归集划分为外购材料成本、自制材料成本和委托外部加工材料成本。《制度》从是否由单独的成本核算对象负担产品成本将成本归集划分为单一成本核算对象负担和几个成本核算对象共同负担。

对于产品成本的分配,办法规定,企业直接用于产品生产的原料及主要材料、辅助材料和燃料,应当分别计入“原材料”、“燃料和动力”成本项目。一般消耗性的材料,应当按照领用材料的车间或部门,根据材料的用途,计入“车间经费”和“企业管理费”的有关项目。而《制度》规定,生产部门直接用于生产的燃料和动力,直接计入生产成本;生产部门间接用于生产的燃料和动力,计入制造费用。

《办法》在分配产品成本时是按照成本所属业务部门,而《制度》则按成本直接或间接用于生产计入生产成本或制造费用。分配方法的改变,简化了产品成本的分配方法,更易于归集和计算产品生产所产生的成本。并且《制度》不再划分“原材料”、“燃料和动力”成本项目,统一计入“生产成本”也简化了原来的计算和减少了成本核算的工作量。但是,相对于《办法》对于制造业产品成本核算过程中某些详细规定,《制度》对于细节的陈述不是很明确。

(1)虽然二者都有提出企业不得以计划成本、标准成本、定额成本等代替实际成本,期末要调整为实际成本。但《办法》规定,材料的实际成本与计划成本的差异,应当按照材料类别或品种进行核算,不能使用一个综合差异率。材料的类别由企业根据本单位的具体情况和加强管理的要求自行确定,材料成本差异必须按月分摊,不得在季末或年末一次计算。但《制度》没有提及这一点。

(2)对于车间储备的材料、车间剩余不用的材料、生产中回收的下脚废料的处理问题,《制度》没有给出明确的处理意见。

(3)在企业的动力费用、企业按照国家规定计入成本的工资和福利费、企业计入成本的固定资产折旧费的处理问题上,《办法》提出直接计入生产成本的,计入各自对应科目中;不直接参与生产的成本,将其按照一定比例和规定分配计入“车间经费”和“企业管理费”的有关项目。而《制度》仍然按照产品成本来源的直接或间接划分。

二、《制度》对工业企业的影 响:产品成本核算的创新和不足

1. 在目前的工业企业产品成本核算制度下,主要采用的是制造成本法、作业成本法以及资源消耗会计法。而《制度》充分体现了产品成本核算体系的科学性与可行性,提出推行作业成本法,例如,《制度》中规定,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。

作业成本法是指以企业生产过程中的各个作业为核算对象,通过核算各个作业步骤所消耗掉的材料与资源,计算整个生产过程的总成本。相对于之前的成本核算方法,作业成本法更为合理,具有一定的积极意义。

2. 《制度》要求,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。现代信息技术的发展和繁荣,为产品成本核算带来了一定积极的影响,《制度》对此给予了高度的重视,并且在制定中详细规定了关于信息传输企业和软件及信息技术服务企业的产品核算要求,无疑也为工业企业的产品核算带来了便利。

3. 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、项目和范围、成本归集、分配和结转。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。这种“多维度、多层次”的核算理念,使得在现在日渐复杂的产品成本核算更具灵活性和生命力,也为产品核算的实务操作提供了重要的理论指导和支持。

虽然财政部发布的《企业产品成本核算制度(试行)》的创新点对于产品成本核算的完善有着重要的价值和意义,但在实际操作中仍然存在着一些不足之处。一方面,企业产品成本信息管理系统建设不够完善。《制度》对于信息技术的要求更高,企业需要加大资金投入建立一套完善的产品成本信息处理与管理系统,通过相关财务软件来实现产品成本核算的一体化。另一方面,企业成本管理的意识淡薄。只有得到企业全体人员的重视,展开相关的工作才能实现新制度产品核算的效果。所以要企业注重理念培养与实践操作培训相结合,不断提升企业人员的整体素质。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.国营工业企业成本核算办法.财会[1986]85号,1986-12-23
3. 财政部.企业产品成本核算制度(试行).财会[2013]17号,2013-08-16