

基于新成本核算制度的成本信息质量保障

黄湘(教授)

(河南牧业经济学院 郑州 450044)

【摘要】本文以新成本核算制度为背景,首先对成本信息质量提升的指向进行了分析,然后剖析了新成本核算制度对成本信息质量的保障机制及其对成本信息质量保障的具体措施,最后针对新成本核算制度存在的问题进行了分析。

【关键词】成本核算制度 成本信息 质量 保障

为了加强企业产品成本核算,保证产品成本信息的真实、完整,促进经济社会和企业的可持续发展,财政部于2013年8月16日颁布了《企业产品成本核算制度(试行)》(简称“新成本核算制度”),要求自2014年1月1日起在除金融保险企业以外的大中型企业范围内实施,鼓励其他企业执行,同时规定执行该制度的企业不再执行1986年颁布的《国营工业企业成本核算方法》。

一、新成本核算制度的成本信息质量提升指向

1. 可比性。在实际成本核算中,不同企业单位根据各自的需要进行成本内涵(列支范围)的规定:有的采用现代的“制造成本法”观点,将与产品生产或劳务提供关系密切的生产经营耗费作为产品成本;有的依据“产品生命周期”观点,将产品生产之前、之中、之后凡是与产品生产有关的生产经营耗费均作为产品成本。由于成本内涵各不相同,不同企业成本核算的口径不一致,造成企业之间产品成本信息不可比,不能正确评价其管理水平和经营业绩。

以上情况是对“成本”概念的理解不同所致。在经济发展的不同阶段,对“成本”概念存在不同的理解是正常的,但是在一定阶段,应该规定一个适应当前经济形势的统一口径的“成本”概念。笔者认为,当前对成本内涵的理解,除了应明确“成本是对生产要素的消耗”这一特点之外,还应着重强调“成本要有一定负担对象”这一特点,也即作为成本的生产耗费必须是为围绕某一对象(如产品、劳务)直接或间接消耗的,与该对象的生产经营关系密切。企业生产经营过程中发生的生产耗费并不都属于成本范畴,只有与一定的对象的生产密切相关生产耗费才属于成本。所以,“成本”的内涵应采用“制造成本法”观点进行界定,也即发生在产品生产制造过程(或劳务提供过程)的生产耗费才构成成本的内容。

新成本核算制度对“成本”(统称产品成本,这里的产品包括产成品、商品、提供的劳务或服务)的定义是:“企业在生产产品过程中发生的材料费、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”。这与笔者的观点不谋而合。不同企业都按照制度规定的口径进行成本核算,成本信息的可比性就可以得到保障。

那么,与一定对象没有关系或者关系不密切的生产耗费作为什么处理呢?这就引出了另一个与“成本”概念有一定关系的“费用”概念。根据我国现行企业会计准则的规定,费用是指企业日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。可见,企业会计主体日常生产经营活动中流出经济利益的生产耗费属于费用范畴。另外,费用强调与一定期间收入的配比性,即凡是能与一定期间的收入配比的生产耗费即为费用,所以费用又称为“期间费用”。

2. 真实性。《国营工业企业成本核算办法》要求我国企业采用以实际成本制度为基础的成本核算模式,这导致成本核算模式太过单一,不能满足现代社会经济环境下企业对产品成本信息精确性的需求。这种需求既有来自企业内部成本管理的需求,也有来自企业出口产品应对反倾销调查的需求。单一的成本核算模式不利于我国企业成本核算管理水平的提高,更不利于成本核算管理与国际惯例接轨以及减少国际贸易摩擦。另外,生产耗费的分配方法简单,如对制造费用的分配,虽然规定可以以机器工时、人工工时、产量、生产人工工资等为标准进行,但是制造费用内容众多、性质各异,采取上述单一的标准进行分配,分配结果的真实准确性可想而知。

为了适应市场经济的发展以及对外开放的深入,我国企业应该采用灵活机动的成本核算模式。对于劳动密集型且产品或劳务技术含量不高、没有对外出口业务的

企业,成本信息的准确性是指在特定的成本计算方法(品种法等)和特定的生产耗费分配标准下所归集分配的成本是唯一的,即无论谁来计算,只要按照规定的程序、方法进行,结果都会相同。所以,可以采取以实际成本为基础的成本核算模式。但是,生产耗费的分配方法应结合不同的情况进行选取,不能“一刀切”。而对于技术资本密集型且产品或劳务技术含量高、对外贸易频繁的企业,成本信息的准确性不仅要考虑计算程序和结果,而且要考虑成本分配标准是否合理,所以应采取标准成本核算模式,辅之以作业成本分配核算方法。

3. 完整性。成本信息的完整性是指按照规定的成本项目将发生在会计期间和生产过程的各项生产耗费都归集起来,分配给不同的成本对象,不能遗漏。当前企业成本信息完整性不够主要表现在间接成本——制造费用的内容界定上。例如,一直以来没有将与产品生产密切相关的无形资产价值摊销、环境保护费等列入制造费用,影响了成本信息的完整性。成本信息的完整性还表现在对产品整个生命周期成本信息的提供上,包括产品设计成本、生产成本、销售成本、售后成本等的提供。我国企业目前在这些方面做得显然是不够的。

此外,成本信息的完整性还表现在成本项目的确定上,即应该精细设计产品成本项目。当前企业一般只设置“直接材料”、“直接人工”、“燃料和动力”、“制造费用”等成本项目,显然是将产品生产中众多的生产资源耗费进行了高度的整合。为了充分体现产品的生产耗费,应该对成本项目进行细化。比如将“直接材料”成本项目中包含着的额度较大的自制或外购的半成品、包装物等分设成不同的成本项目;“燃料和动力”项目分列为“直接燃料”、“直接动力”,尤其是当各自发生的数量都较大时。

4. 时效性。一般来讲,企业都是按月定期报出成本信息。面对日益激烈的市场竞争,这种传统的报出方式已经满足不了企业成本管理、经营决策的需要。因为生产经营决策会计也即管理会计的运用借助的主要会计信息就是成本信息,而生产经营决策是随时的,而不是按月定期进行的,这就要求成本信息随时报出。所以,对于产品生产经营比较稳定、竞争不激烈的企业,可以按月定期报出成本信息;而对于产品竞争激烈的企业,要考虑按决策需要不定期报出信息。

5. 有用性。会计信息的有用性是指能够满足信息使用者进行经营决策。成本信息在企业筹资决策、投资决策、定价决策、存货决策、营销决策、成本决策、并购决策等一系列决策中,是不可或缺的基础信息。成本指标是企业经济效益的综合反映,是除利润指标外,综合程度最高、对企业生产经营活动最敏感的经济指标。但是,传统的成本信息仅仅是产品生产或劳务提供成本等核算

信息,与生产经营决策相关的诸如资金成本、设计成本、固定成本、变动成本、边际成本、沉没成本等均较少提供,因此,成本信息的有用性不大。

二、新成本核算制度对成本信息质量的保障机制

1. 遏制成本核算工作的随意性。新成本核算制度将在全国范围内形成统一的能对企业会计人员具有强制约束力的规则体系。该制度通过有机整合零散分布在存货、固定资产、借款费用、无形资产、职工薪酬等具体会计准则中关于产成品成本要素的内容,进一步细化成本核算方法,统一规定成本核算项目,从而减少了企业产品成本核算工作的随意性。

2. 促进成本核算工作的规范性。提高规范性是解决产品成本信息质量不高问题的根本。新成本核算制度的精髓在于产品成本核算工作与产品成本信息的规范化。而规范化也就意味着可比性。新成本核算制度通过规范成本核算对象、成本核算项目、成本归集分配结转方法等,使得不同企业之间的成本信息具有可比性。统一规范的产品成本信息不仅有利于国内企业之间的经济交往,更有利于我国企业与国外先进企业的产品成本信息的对接,促进对外贸易的发展。产品成本信息在我国企业“走出去”战略中扮演了重要角色,是外国政府对我国企业产品价格的合理性进行判断的重要依据。

3. 加强成本核算的精细化。新成本核算制度在成本核算精细化方面做了大量的制度设计。对包括采矿企业在内的十种行业企业的成本核算分别做出了规定;在成本核算对象、成本项目、成本的归集分配结转等方面,特别提出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、成本核算项目以及在多维度、多层次的基础上,对有关生产耗费进行归集、分配和结转。这体现了很多前沿管理会计的做法和经验。此次新制度的公布实施,将使企业产品成本核算工作更加精细化,从而使成本信息质量得以提升。

三、新成本核算制度保障成本信息质量的措施

1. 可比性的保障。首先,成本的内涵要保持一致。新成本核算制度第一章第三条对此做出了规定:“本制度所称的产品,是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品、提供的劳务或服务”,“本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、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”。这一规定明确了成本信息所包含的内容,也即与产品生产过程相关的生产耗费,除此之外的发生在生产之前、生产之后的耗费不计入产品成本,也即上文述及的“制造成本法”下的成本内涵。这就保证了成本信息内容上的一致可比。

其次,应采用一致的成本会计政策和估计,使成本信

息形成的口径保持一致。新成本核算制度第一章第六条对此的规定是：“企业产品成本核算采用的会计政策和估计一经确定，不得随意变更”。

2. 真实性的保障。首先，新成本核算制度第一章第五条规定：“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”。这一条款要求只有那些促使产品达到目前场所和状态的生产耗费才能计入产品成本中，保证了产品成本内容的客观真实性。

其次，新成本核算制度第四章第三十四条第二款规定：“企业应当根据生产经营特点，以正常生产能力水平为基础，按照资源耗费方式确定合理的分配标准”。由于成本核算中经常要在不同成本对象之间进行成本的分配，为保证分配结果的客观真实性，分配标准的选择尤其重要。按照资源耗费方式进行分配能够保证分配结果的客观真实性。该条款的规定，避免了以往由于分配标准选择时的随意性所造成的成本信息失真。第三款规定：“企业应当按照权责发生制的原则，根据产品的生产特点和管理要求结转成本”。权责发生制要求划清成本的期间界限，这样不属于当期的生产耗费就不可以计入当期产品中，保证了成本信息的客观真实性。

再次，新成本核算制度倡导采用先进的成本核算方法来提高成本信息的客观真实性。第四章第三十六条第三款规定：“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”。作业成本法的引入，可以极大地提高间接成本分配的准确性，从而提升成本信息的客观真实性。

3. 完整性的保障。一是顺应社会经济形势的变化，将一些以前没有纳入成本范畴的生产耗费规定计入产品成本，如对产品的生产经营起着很大作用的无形资产摊销、产品生产经营中必须负担的一些社会责任如国家规定的有关环保费用等。二是通过成本项目的划分确定，充分、完整地反映成本的构成。三是规定可以按照多维度、多层次的成本管理要求，对有关成本项目进行组合，目的是从不同方面更加完整地反映产品成本的构成。

4. 及时性的保障。虽然新成本核算制度第一章第七条规定：“企业一般应当按月编制产品成本报表，全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等”，但是其并没有禁止按照短于一个月的期限进行成本报表编制，也即是说，企业可以根据管理需要适时进行成本报表编制以及及时提供成本信息。而且新成本核算制度多处提到企业应当充分利用现代信息技术进行成本核算与管理，这也为成本信息的及时性提供了保障。

5. 有用性的保障。新成本核算制度通过引入作业成

本法，以及多维度、多层次成本核算等管理会计理念、工具和方法，使得提供的成本信息对有关各方的经营决策具有有用性。另外，新成本核算制度从加强企业成本管理入手，探索推进管理会计的研究和应用，通过面向企业内部管理活动，渗透到企业组织的各个部门和层面，为企业开展战略规划、经营决策、业务计划、过程控制、业绩评价等管理活动提供相关信息和方法，能够有力促进企业管理升级，切实增强企业的价值创造力。

四、新成本核算制度存在的问题与建议

1. 成本核算模式仍显单一。新成本核算制度仍然要求企业采取实际成本核算制，也不要求对成本习性进行分类。这样计算出的产品成本会随期间或批次的不同而发生波动，这种波动在产品定价、增加或削减产品产量决策以及业绩评价方面会产生严重问题；大多数间接成本只能在期间末或期间后而不是该批产品完成时被确知，因此，不能提供准确的产品成本信息；只有成本核算，没有成本管理；企业成本核算系统难以采取ERP技术。实际成本核算模式下提供的成本信息不及时、不准确，尤其是不能有效地应对出口产品反倾销调查。

所以，先进的标准成本核算模式应该被倡导使用。该模式可以加强成本控制、正确地评价业绩和及时完善工作流程。另外在成本核算方面，既合理又简便，能与分步法和分批法很好地结合；标准成本法下需要区分成本习性制定详细的成本项目，如此可细化成本核算；便于成本核算系统采用ERP技术，这样不但可以保证标准成本制度切实运转，而且还确保了成本数据的一致性和准确性，实现了生产中各项成本数据的实时收集，即产品成本的原始构成信息能从现有成本会计系统中快速提取，保证了成本信息提供的及时性。

2. 成本核算项目简单且显陈旧。新成本核算制度中关于成本核算项目的规定与旧制度没有大的区别：直接成本项目有直接材料、直接人工；间接成本项目则是制造费用。笔者认为，随着国家经济结构调整的深入，资源消耗型、劳动密集型企业将逐渐向高科技、低能耗企业转型。因此，其产品成本的构成也将发生变化，材料成本、人工成本在产品成本中所占比重将逐渐降低，不应该再将其作为主要的成本项目出现，倒是那些提升产品品质按规定可以计入产品成本的生产耗费如“研发费”、“专利费”、“折旧费”等，应该作为独立的直接成本项目，而不是简单地列入“制造费用”项目而遭到“埋没”。

主要参考文献

1. 万寿义,崔建华.我国企业应诉反倾销成本信息采集障碍原因探究.企业天地,2011;6
2. 陈红.企业成本信息失真与加强企业成本控制研究.企业研究,2012;14