

附件2:

《企业产品成本核算制度（征求意见稿）》 起草说明

为改进和加强企业产品成本核算,进一步提高产品成本信息质量,我们在2011年年初将制定发布《企业产品成本核算制度》列入了工作计划。在广泛调查研究的基础上,我们起草了《企业产品成本核算制度（征求意见稿）》(以下简称本稿),现将有关情况说明如下:

一、制定背景

（一）谋求中国完全市场经济地位、进一步提高企业国际竞争力，要求制定本制度

目前,仍有包括欧盟在内的部分国家、地区和组织不承认中国完全市场经济地位;同时,国际上时有藉产品成本问题对我国一些出口产品实施反倾销,一定程度上影响了我国企业参与国际竞争。因此,研究制定本制度,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。

（二）建设资源节约型、环境友好型社会，要求制定本制度

党中央、国务院以科学发展观为指导,提出了建设资源节

约型、环境友好型社会的新要求。企业是市场主体，应当承担相应资源环境的开发、保护、利用和治理责任，这就要求在产品成本中体现清洁生产、节能减排、资源节能与循环使用、生态环保等方面支出，强化企业社会责任，提高企业环保意识，促进经济社会可持续发展。

（三）完善企业会计准则体系，要求制定本制度

我国于2005年建成的企业会计准则体系自2007年1月1日起在我国上市公司和非上市大中型企业有效实施，得到了国内、国际社会的普遍认可，其中存货、生物资产、建造合同等会计准则已经涉及产品成本的内容，但准则规定比较原则，不够具体；而我部1986年出台的《国有工业企业成本核算办法》中的一些内容不能完全满足新制造环境下企业经营管理需要，有必要结合市场经济新发展、企业管理新需要、会计准则新变化，进行修订完善。

二、制定过程

（一）广泛征求社会意见，为制定企业产品成本核算制度营造良好社会环境

2010年4月份，印发了《关于调研报送企业产品成本核算与成本管理有关情况的通知》（财会便〔2010〕11号），就企业产品成本的范围、核算方法等问题，征求社会各方面意见，得到了来自各行业企业、证券资格会计师事务所、高校、中国会计学会相关行业分会等方面的大力支持和积极反馈。

（二）适时建立专家工作机制，为会计标准建设提供机制

保障

为贯彻科学民主立法精神，考虑行业分布以及企业在行业内的代表性，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六家企业，以及会计理论界两位知名专家组成专家工作组，深入开展项目研究工作。

（三）深入开展调查研究，为制定企业产品成本制度奠定扎实实践基础

通过实地调研方式，采取“四个一”的调研方法（收集一套成本制度、跟踪一个流程、召开一个座谈会、形成一个报告），分别到上海、北京、山东、山西、四川、浙江、江苏等地对远洋运输、油气资源、炼油化工、工程施工、电信服务、软件服务、机械制造等行业的企业进行了深入调研，形成了系列分行业调研报告，在此基础上，通过召开座谈会，在工业、农业、商业和其他行业内选择具代表性的20多家企业，扩大调研覆盖面，保证调研结果既反映共性又体现特性。

（四）积极开展课题研究，为制定企业产品成本制度奠定扎实理论基础

设定企业产品成本核算研究课题，由山东省财政厅牵头，会同辽宁、江西、厦门、大连等地财政厅（局）成立课题组，着力聚集当地高校、企业等优势资源，按照国民经济行业20个分类标准，结合各省市的经济结构特点，分行业开展了企业

产品成本核算研究,形成了课题研究报告和企业产品成本核算制度(草案)等研究成果。

三、制定思路

制定《企业产品成本核算制度》应当立足于企业会计准则的有关规定,适应企业做大做强走出去的发展趋势,满足我国企业经营管理需要,在制定过程中注意以下四个结合。

(一) 和当前产品成本管理的科学化、精细化发展趋势相结合

成本核算方式已经由传统的手工记账向信息化转变。结合企业会计准则的实施范围,以解决我国大中型企业的成本核算需求为定位,要求企业在ERP、SAP等信息技术广泛使用的基础上加强成本核算和管理。

(二) 和目前行之有效的规定和做法相结合

继承《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下,我国企业长期以来形成的行之有效的做法,并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。

(三) 和企业会计准则的有关规定相结合

有机整合零散分布在存货、固定资产、借款费用、无形资产、职工薪酬等具体准则中关于产品成本要素的内容,进一步细化成本核算方法,统一规范成本核算项目,减少成本核算的随意性。

(四) 和行业特点和企业实际情况相结合

立足于工业制造业，充分体现其他行业特点，使不同行业不同产品的成本构成更具可比性。如在产品成本开支范围、产品成本核算对象、产品成本核算项目、产品成本归集、分配和结转方面制定了统驭性的成本核算原则，在此基础上以工业企业为蓝本，区分不同行业制定产品成本核算规定，满足企业集团化管理、多元化经营的成本管理需要。

四、主要内容

本制度分为六个部分。

第一部分为总则，明确规定了本制度制定的依据和目的、适用范围、产品和产品成本的内涵，以及成本核算的基本任务、手段和总体要求。

第二部分至第五部分，在明确基本核算原则的基础上，根据工业、农业、商业和其他行业的生产经营特点和成本管理要求，分别对产品成本核算范围、成本核算对象、成本核算项目以及产品成本的归集、分配、结转进行了规定。同时，适当引入了作业成本法。此外，考虑到企业商业秘密保护，本稿不涉及企业内部产品成本信息披露要求，企业产品成本信息外部报告要求按照企业会计准则的规定执行。

第六部分为附则，规定小企业可以参照执行本制度，以及施行日期。

五、需要说明的问题

（一）产品的定义

考虑到本制度是企业会计准则体系的重要组成部分，是在

会计准则的基础上进一步规范产品成本核算,为了与企业会计准则实现紧密衔接,我们根据企业会计准则中的存货范围,对“产品”进行定位。即,产品是指企业在其日常活动中持有以备出售的产成品、商品,在此基础上,对产品的外延进行了扩展,规定产品也包含企业提供的劳务。

（二）行业类别界定

以往发布的若干行业会计制度和行业核算办法,行业的种类主要涉及:工业、农业、房地产开发、施工、旅游和饮食服务、邮电通信、交通运输、地质勘察、勘察设计、金融、保险等。

在我国国民经济行业分类标准中,涉及有形产品制造加工的行业包括:1.农、林、牧、渔业;2.采矿业;3.制造业;4.电力燃气及水的生产和供应业;5.建筑业;6.交通运输、仓储和邮政业;7.信息传输、计算机服务和软件业;8.批发和零售业;9.住宿和餐饮业;10.金融业;11.房地产业;12.租赁和商务服务业;13.科学研究、技术服务和地质勘察业;14.水利、环境和公共设施管理业;15.居民服务和其他服务业;16.教育;17.卫生、社会保障和社会福利业;18.文化、体育和娱乐业;19.公共管理和社会组织;20.国际组织。

国家“十二五规划”提出了加快发展生产性服务业和大力发展生活性服务业,其中,生产性服务业包括运输、仓储、通讯等,生活性服务包括商贸、餐饮旅游等。

综合以上行业类别进行进一步归类,我们将有关行业划分

为“工业”、“农业”、“商业”、“建筑业”、“房地产业”、“交通运输业”、“通信业”、“软件业”、“餐饮旅游业”和“其他行业”十类。其中，“工业”包括制造业、采矿业、电力燃气及水的生产和供应业等企业；“农业”包括农、林、牧、渔业；“商业”包括批发业和零售业；“交通运输业”包括交通运输、仓储和邮政业；“其他行业”是指除工业、农业、商业、建筑、房地产、交通运输、通信、软件、餐饮和旅游等行业。确定以上分类和行业范围的理由包括：一是基本上覆盖了我国以往发布的行业会计制度和行业核算办法的行业范围，有助于保持政策的延续性，确保新老制度的有效衔接和稳定实施；二是与国民经济行业分类标准基本一致，确保本稿行业分类的科学性以及便于有关行业的企业理解和操作；三是涵盖了生产性服务和生活性服务的主要类型，确保企业产品成本核算制度适应经济社会发展要求，具备广泛适用性；四是考虑到金融业企业在成本核算对象、业务流程、经营管理等方面的特点，规定金融业企业不适用本稿。同时，本稿以“工业”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”、“商业”“建筑业”、“房地产业”、“交通运输业”、“通信业”、“软件业”、“餐饮旅游业”和“其他行业”的特点，要求原则上比照工业进行产品成本核算外，还对其行业特有的有关产品成本核算内容进行了规定。

（三）作业成本法的引入

随着经济的发展，我国企业产品生产制造环境发生了一定

变化，直接生产成本比重与传统制造环境相比有所下降，同时制造费用剧增并呈多样化，分摊标准如果只用人工小时等已经难以可靠地反映各种产品的成本。在前期调研过程中，相当一部分企业反映，制造费用（间接费用）的分配问题已经成为加强产品成本核算和管理的瓶颈和难点，提出引入作业成本法，提高产品成本的科学化和精细化管理，收到了较好的成效。

随着企业IT技术的运用，企业新制造环境的逐渐形成，企业使用计算机管理信息系统来管理经营与生产，最大限度地发挥现有设备、资源、人、技术的作用，是产品成本核算和管理的趋势。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。同时，应当注意的是，并不是所有的企业都适用作业成本法。调研显示，规模小、产品范围窄、间接费用低的企业在采用作业成本法时存在一定问题。考虑到我国企业产品成本核算和管理水平参差不齐，整体差距较大，以及目前作业成本法尚未得到普遍应用的情况，本稿适当引入了作业成本法。