

现行会计准则对产品成本核算的影响

郑州航空工业管理学院 闫明杰

【摘要】 现行会计准则的施行对产品成本核算产生了很大的影响。本文拟从现行会计准则对产品成本核算相关会计科目的影响、对产品成本核算的具体影响两个方面进行分析。

【关键词】 会计准则 成本核算 会计科目 影响

产品成本核算是企业一项重要的会计工作，是企业合理定价、谋取成本竞争优势的基础性工作。因此，分析现行会计准则对产品成本核算的影响具有重要的意义。

一、现行会计准则对产品成本核算相关会计科目的影响

现行会计准则相对于原会计准则而言，其对产品成本核算相关会计科目的影响主要体现在以下几个方面：①科目名称改变但核算内容未改变。比如“现金”科目改为“库存现金”科目。②科目名称未改变但核算内容发生改变。例如，现行会计准则应用指南规定，企业生产车间（部门）发生的固定资产修理费用等后续支出，在“管理费用”科目核算，而原会计准则规定在“制造费用”科目核算，即“制造费用”和“管理费用”科目的核算内容发生了改变。③将原来同类型的科目合并为一个科目。例如，“周转材料”科目的核算内容涵盖了原会计准则中“包装物”和“低值易耗品”两个科目的核算内容。④取消了部分科目，比如“自制半成品”科目。

二、现行会计准则对产品成本核算的具体影响

1.《企业会计准则第1号——存货》（简称“存货准则”）对产品成本核算的具体影响。

（1）取消了发出存货计价的后进先出法。在后进先出法下，成本流转与实物流转在大多数情况下不一致，因此存货准则取消了后进先出法，同时还强调对于性质和用途相似的存货应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。这些规定缩小了生产企业会计政策选择的范围，可以制约对直接材料、其他直接支出、制造费用等成本构成项目的操纵，从而最终制约对产品成本的操纵，使产品成本信息更加真实。

（2）对低值易耗品和包装物的摊销方法进行了限制。存货准则规定，企业（除建造承包商外）应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销，计入相关资产的成本或者当期损益。而原会计准则规定，除了一次转销法和五五摊销法以外，企业还可以采用其他的摊销方法，例如，包装物可以采用净值摊销法，低值易耗品可以采用分次摊销法。可见，存货准则限制了企业的会计政策选择权，从而提高了会计信息的可比性，在一定程度上遏制了企业对产品成本的操纵行为。

2.《企业会计准则第4号——固定资产》（简称“固定资

产准则”）对产品成本核算的具体影响。

（1）固定资产初始计量中引入了现值计量属性。固定资产准则规定，对于购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定，而原会计准则是以历史成本为计量基础。以购买价款的现值为基础确定固定资产的入账金额，使得固定资产的初始确认金额降低，导致每期计提的折旧额降低，从而使分摊至产品的制造费用降低，导致产品的生产成本降低。

（2）对预计净残值采用现值计量。为了更准确地计算固定资产的折旧额，真实地反映固定资产的使用情况及其净值，固定资产准则规定，预计净残值以现值为基础确定，并且要求企业至少于每年年度终了对预计净残值进行复核。对预计净残值计量基础的明确使得每期计提的折旧额更准确，产品成本中分摊的折旧费用更客观。同时，由于固定资产的折旧额是计入成本（费用）的，固定资产的折旧额直接影响当期产品的生产成本，而折旧额又受使用寿命、预计净残值和折旧方法的影响，那么按照固定资产准则的规定，企业只要设法找到固定资产使用寿命与原估计值有差异的依据，就可以进行会计估计变更，对产品成本进行调整，从而达到操纵产品成本的目的。

（3）对固定资产进行初始确认时考虑弃置费用因素。固定资产准则规定，对某些特定的固定资产，确定其初始入账成本时，应考虑弃置费用。这使得固定资产的初始确认金额和正常年度的折旧额增大，从而使产品的生产成本提高。

（4）计入固定资产成本的后续支出范围增大。固定资产准则规定，企业与固定资产有关的后续支出，符合固定资产的两个确认条件（与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业，该固定资产的成本能够可靠地计量）的，应当计入固定资产的成本。这增加了每期计提折旧的基数，从而增加了正常年度的折旧额，进而使分配给产品的制造费用增加，提高了产品的生产成本。

（5）后续支出费用化会计处理方式的变化。按照固定资产准则及其应用指南的规定，与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。而按原会计准则的

规定,固定资产的修理费用计入当期的制造费用或销售费用。固定资产后续支出费用化会计处理方式发生了变化,可能使得产品成本中的制造费用减少。

(6)固定资产减值准备不允许转回。固定资产准则明确规定,已经确认的固定资产减值损失不允许转回。这意味着产品生产企业从2007年起对固定资产提取的减值准备不能再转回,只能在处置该固定资产时再进行相关会计处理。

3.《企业会计准则第6号——无形资产》(简称“无形资产准则”)对产品成本核算的具体影响。

(1)允许部分开发费用资本化。无形资产准则规定,自行开发的无形资产项目支出分为研究阶段支出与开发阶段支出,对于符合规定条件的开发支出,可以资本化为无形资产。若无形资产用于产品的生产,在允许资本化的情况下,无形资产初始确认金额增加,则其应当计入相关资产成本的摊销金额增加,从而导致该无形资产所生成的产品的生产成本提高。

(2)改变了无形资产的摊销方法。原会计准则规定,无形资产摊销采用直线法,自取得当月起在预计使用年限内平均摊销。无形资产准则规定,使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。这样,企业既可采用直线法也可采用其他合理方法摊销无形资产。可供选择的无形资产摊销方法的增多,扩大了产品生产企业操纵产品成本的空间。

(3)以融资方式取得的无形资产以现值计量。无形资产准则规定,购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,除按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化的以外,应当在信用期间内计入当期损益。原会计准则规定,无形资产按历史成本计量,即以实际支付的价款作为无形资产的入账金额。与原会计准则相比,无形资产准则会减少无形资产摊销的基数,从而减少无形资产每期的摊销额。若其摊销金额应当计入相关资产的成本,则会减少产品的生产成本。

(4)允许部分无形资产摊销金额计入成本。无形资产准则规定,无形资产摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的,摊销金额应当计入相关资产的成本。原会计准则规定,无形资产摊销金额全部计入当期损益。该变化会导致产品成本中的制造费用增加,从而导致产品成本增加。

(5)残值的确定。无形资产准则明确了确认无形资产残值的标准。无形资产准则规定,无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产,还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命有限的无形资产,其残值应当视为零,但下列情况除外:①有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产;②可以根据活跃市场得到预计残值信息,并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。对无形资产残值进行估计,会减少无形资产应摊销的金额,进而使得产品成本中的制造费用减少,最终导致产品成本降低。

(6)无形资产减值准备不允许转回。无形资产准则取消了原会计准则中无形资产减值损失可以转回的规定。无形资产准则不允许企业转回已计提的无形资产减值准备,会导致计提减值准备以后的期间内,无形资产摊销的基数减少,从而可能导致计提减值准备后的每一个会计期间的制造费用减少,最终导致产品成本降低。

(7)要求单独列示首次执行日之前已计入在建工程和固定资产的土地使用权。《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》规定,首次执行日之前已计入在建工程和固定资产的土地使用权,符合无形资产准则的规定应当单独确认为无形资产的,首次执行日应当进行重分类,将归属于土地使用权的部分从原资产账面价值中分离,作为土地使用权的认定成本,按照无形资产准则的规定处理。具体到产品生产企业而言,若是生产用在建工程或固定资产,该变化会减少固定资产的账面价值,从而减少固定资产计提折旧的基数,减少每一会计期间的制造费用,进而使产品的成本降低。

4.《企业会计准则第9号——职工薪酬》(简称“职工薪酬准则”)对产品成本核算的具体影响。

(1)取消了职工福利费按工资总额的14%计提的要求。职工薪酬准则规定,企业应根据历史经验数据和自身实际情况,采取先提取后使用的方法,但提取比例由企业根据自身实际情况合理确定。年末,当年提取的福利费大于支用数的,应予以冲回,反之,应当补提,同时修改次年福利费的提取比例;也可以按福利费实际发生额据实列支,直接计入相关成本和费用,与税法规定不一致时,应进行纳税调整。这意味着生产工人的人工成本金额发生较大变化,产品成本也将随之改变。该变化将对产品成本中的直接工资、制造费用等项目造成影响。

(2)统一了各类职工薪酬的会计处理方法。职工薪酬准则规定,企业应当在职工提供服务的会计期间将应付的职工薪酬确认为负债,除应付的辞退福利外,根据受益对象计入资产成本或当期费用。这意味着产品成本中人工费用将比以前有所增加,对产品生产企业的存货成本会有较大的影响。该变化会导致产品成本中的直接工资、制造费用增加。

5.《企业会计准则第17号——借款费用》(简称“借款费用准则”)对产品成本核算的具体影响。

(1)扩大了借款费用资本化的范围。原会计准则只允许专门借款所发生的借款费用资本化,计入相关资产成本。借款费用准则规定,除了专门借款的借款费用外,为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用的一般借款的借款费用也允许资本化,计入相关资产成本。借款费用资本化范围扩大的影响,具体到产品而言,使得产品的生产成本增加。

(2)改变了借款利息资本化金额的计算方法。原会计准则只允许与购建固定资产相关的专门借款的利息费用资本化,因此需要通过计算累计资产支出加权平均数和所占用专门借款资本化率来确定借款利息资本化金额。借款费用准则对于专门借款所发生的利息费用允许全部资本化,但是需要扣减尚未动用的专门借款存入银行取得的利息收入或者进行暂时性投资取得的投资收益。同时,对于所占用一般借款的利

财务人员综合素质测评十大禁忌

石家庄经济学院 步淑段 石家庄职业技术学院 崔成 中石化西北油田分公司 郭小民

【摘要】本文分析了财务人员综合素质测评中存在的问题,总结了一些提高财务人员综合素质测评技术的经验,以期为企业合理选人用人提供参考。

【关键词】财务人员 综合素质 测评

随着知识经济的发展,企业对人才的选用越来越重视,在人才招聘、提拔和培养中引入了各种专业化人才测评方法,其有效性和准确性也越来越被大家认可。但是,由于财务工作的特殊性、技术性、敏感性和隐秘性的特点,在运用财务人员综合素质测评技术时必须避免出现以下问题,才能取得较好的效果:

一、忽视人才综合素质测评的作用

人力资源既是最廉价的资源,又是最昂贵的资源。选对了人,只要投入很低的成本就可以给企业带来几十倍、上百倍甚至更多的回报;选错了人,可能会给企业带来灾难,甚至导致企业破产。财务人员综合素质测评有助于企业对财务人力资源状况进行全面了解,有助于财务人才的选拔与安置,有助于为财务人员培训提供诊断性信息,有助于对财务人员的管理,为团队建设提供依据。其实,一个好的团队,其整体工作成效将远远大于每个成员的工作成效之和。当企业需要从外部招聘财务人员时,可以通过综合素质测评了解应聘者的能力水

平、价值取向、个性特点等素质状况,从而可以因事择人,这有利于人尽其才、才尽其用。

二、把财务人员的培训管理与综合素质测评割裂开来

财务人员综合素质测评可以使企业了解财务人员的职业能力倾向、财务会计技能、行为动机、职业兴趣和性格特点等,为企业财务人员的选拔及聘用提供依据。而培训的目的就是提高财务人员的工作能力、适应能力等。

此外,以财务人员综合素质测评结果为依据,建立财务人员培训体系,能够有针对性地对财务人员进行培训,根据不同级别、不同财务岗位的胜任能力要求,设计不同的培训科目,因材施教,提高财务人员的岗位适应能力和工作绩效。

三、对综合素质测评期望过高

有人过分夸大人才测评的作用,期望以人才测评结果直接代替人事决策。实际上,人才测评只是为人事决策提供一些参考信息,它本身并不能取代用人决策。用人决策必须依靠主观判断,测评的目的只是降低主观判断的失误率。人才测评专

息资本化金额的确定则需要与所购建或者生产的符合资本化条件的资产支出相联系,即为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的,企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率,计算确定一般借款应予以资本化的利息金额。

具体到产品而言,这一变化一方面增加了生产产品用固定资产的原价,从而增加了固定资产的应计折旧额,最终增加了分摊给产品的折旧额,使得产品成本中的制造费用增加;另一方面若产品的生产符合资本化条件,则会导致产品成本中的制造费用增加。

6.《企业会计准则第21号——租赁》(简称“租赁准则”)对产品成本核算的具体影响。

租赁准则修改了融资租赁条件下初始直接费用的处理规定。原会计准则规定,在租赁谈判和签订合同过程中承租人发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用,如印花税、佣金、律师费、差旅费等,应当确认为当期费用。租赁准则将承租人发生的初始直接费用予以资本化,规定承租人在租赁谈判和签订合同过程中发生的,可归属于租赁项目的手续费、律师

费、差旅费、印花税等初始直接费用,计入租入资产价值。该变化可能会增加承租人在融资租赁期间确认的制造费用,从而可能导致产品成本提高。

通过分析现行会计准则对产品成本核算的影响可以看出,现行会计准则在相关会计要素的确认及计量、披露等方面较原会计准则提出了更高的要求,大大压缩了企业对会计政策的选择空间,控制了企业会计舞弊行为,提高了会计信息质量,满足了信息使用者对会计信息的质量要求。但是,任何制度不可能是十全十美的,都可能存在不足之处,现行会计准则一方面使产品成本的核算更客观,另一方面又产生了一些问题,对产生的新问题企业应采取有效的措施予以应对。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007
2. 文孟婵.浅议新会计准则对产品成本核算的影响.消费导刊(理论版),2008;5
3. 冯书艳.新准则下成本核算相关问题探讨.中国高新技术企业,2008;5