

# 现行会计准则下“制造费用”科目余额列报探析

河南新乡学院 夏萍(教授)

季节性生产的企业,为避免各月单位产品成本中制造费用忽高忽低,便于成本分析,对于制造费用的分配可以采用年度计划分配率分配法。由于每月实际发生的制造费用与按年度计划分配率分配转出的制造费用不等,“制造费用”科目一般会有借方余额或贷方余额,借方余额为超计划的预付费用,属于待摊费用;贷方余额为按计划应付未付费用,属于预提费用。在编制中期财务报告时,将“制造费用”科目余额分别列入资产负债表的“待摊费用”、“预提费用”项目中。由于现行会计准则取消了“待摊费用”和“预提费用”两个科目,导致“制造费用”科目余额的列报无法确定。

## 一、中期财务报告编制的理论基础使“制造费用”科目余额的列报无法确定

中期财务报告编制的理论基础主要有两种:独立观和一体观。独立观视每一中期为一个独立的会计期间,其会计估计、成本分配、各应计项目的处理与年度财务报表政策相一致。而一体观则视每一中期为年度会计期间的有机组成部分,其会计估计、成本分配和各应计项目的处理必须考虑全年实际发生的情况,年度经营费用需基于年度预测相关指标水平来进行估计,并分配给各个中期。

独立观和一体观各有利弊。独立观的优点是所反映的企业业绩较具可靠性且不易被操纵;缺点是容易导致中期收入和费用的不配比,影响对企业业绩的正确评价与预测。一体观的优点是可以避免因人为割裂会计期间收益而引起的非正常波动,使收入和费用能合理配比,提高中期财务报告信息的相关性;缺点是容易导致年度内各中期收益的平滑化和利润操纵行为,影响信息的可靠性。

由于目前我国资本市场不发达,会计造假行为屡禁不止,因此上市公司为投资者提供可靠的信息显得尤为重要。在可靠性和相关性之间权衡,现阶段我国中期财务报告更应强调可靠性,而采用独立观能更有效地遏制会计信息造假。所以,我国中期财务报告采用独立观比较符合国情。

在独立观的理论背景下,我国《企业会计准则第32号——中期财务报告》第13条规定:企业在会计年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报告中预提或者待摊,但会计年度末允许预提和待摊的除外。此外,现行会计准则应用指南取消了“待摊费用”和“预提费用”这两个会计科目,同时,在资产负债表中也相应取消了这两个项目。上述规定使得“制造费用”科目余额的列报无法

确定。

## 二、“制造费用”科目余额的列报

笔者认为,在现行会计准则下,中期财务报告中“制造费用”科目余额的列报可考虑以下三种:

1. 将“制造费用”科目借方余额列入资产负债表的“预付账款”或“其他应收款”项目;贷方余额列入资产负债表的“应付账款”或“其他应付款”项目。按新旧会计准则转换的思路,“预提费用”科目余额应该按费用的性质分别转入“应付账款”、“其他应付款”和“应付利息”科目;“待摊费用”科目余额应该转入“预付账款”或“其他应收款”科目。“制造费用”科目借方余额为超计划的预付费用;贷方余额为按计划应付未付费用,所以上述处理具有合理性。

2. 将“制造费用”科目余额列入资产负债表的“存货”项目。其借方余额作为“存货”项目的加项,贷方余额作为“存货”项目的减项。这样做的理由是:①“生产成本——基本生产成本”科目借方余额表示的是期末在产品成本,列入资产负债表的“存货”项目,而“制造费用”账户是过渡性账户,期末应转入或分配计入“生产成本——基本生产成本”科目中去,所以“制造费用”科目余额也应列入资产负债表的“存货”项目。②“制造费用”科目的年末余额除去为第二年开工做准备的部分后,均计入12月份产品的成本,自“制造费用”科目贷方转入或分配计入“生产成本——基本生产成本”科目借方,所以“制造费用”科目余额应列入资产负债表的“存货”项目。③“制造费用”科目余额是实际发生额与计划分配数的差额,其实际上是制造费用成本差异,这种差异最终还是计入产品成本,因此将其列入资产负债表的“存货”项目比较合理。

3. 将“制造费用”科目余额列入资产负债表的“其他流动资产”项目。从简便考虑,可以这样操作。但存在两个问题:①内容差异较大。其他流动资产是指除货币资金、短期投资、应收票据、应收账款、其他应收款、存货等流动资产以外的流动资产。而制造费用主要核算生产单位为生产产品或提供劳务所发生的应计入产品或劳务成本但未专设成本项目的各项生产费用,其内容与其他流动资产大相径庭,将“制造费用”科目余额列入资产负债表的“其他流动资产”项目不合理。②不符合成本分配的“受益原则”。

从以上分析可见,将“制造费用”科目余额计入资产负债表的“存货”项目最为合理,这样做不仅符合成本分配的“受益原则”,而且符合会计信息质量要求的相关性和可比性原则。○