

# 制造费用余额处理方法之我见

江苏徐州  
江小琴

制造费用余额主要来自于年度内机器大修、季节性生产等导致的不均匀费用。《企业会计准则第32号——中期财务报告》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,不应在中期财务报表中预提或者待摊,但会计年度末允许预提或者待摊的除外。同时也取消了“待摊费用”和“预提费用”科目,这说明我国对中期财务报告的列示侧重于独立观,防止通过任意待摊或递延费用而人为地操控利润。因此,在独立观下,笔者针对具体情况对制造费用余额提出了三种处理方法:

1. 在当期直接计入产成品成本。经查明原因,发现制造

费用余额的发生与企业年度计划外生产某一特定产品直接相关,能明确知道其受益对象,则该余额在发生时就直接计入该特定产品的成本。例如某些化工企业在年度某一期间内,有些班组只生产一种产品,则这些班组的设备折旧费、保养费和维修费就可以直接计入该产品成本,而没有必要将此制造费用差异在该产品和企业的其他产成品或在产品之间进行分配。

2. 在每一期末按已分配比例转入在产品、产成品和已销商品成本中。对于制造费用,不能狭隘地以为都是在产品占用的资金,而于年末全部转入在产品成本。根据成本分配中“谁受益,谁承担”原则,理应将余额由受益三方(在产品、产成品和已销商品)来承担,这种处理方式客观合理,使得成本计算资料更准确真实。如果当期制造费用余额较小,而企业产品种类繁多、数量很大时,此时可将其余额直接转入已销产品成本,不必在上述三者之间分配,这种处理方法简便实用,而且使计入销售成本的部分及时足额得到补偿,符合独立观要求。

以上两种处理方法使得制造费用每期期末均没有余额,中期财务报告据实列示。该制造费用余额在第一种方法下,在资产负债表中的“存货”项目中列示;在第二种方法下,分别通过资产负债表中的“存货”项目和利润表中的“营业成本”项目列示或者单独通过利润表中的“营业成本”项目列示。

3. 平时不予分配,年末转入在产品成本。这一处理方法主要适用于季节性生产企业。一方面,从实行制造费用计划分配目的来看,该方法可以消除短期波动因素对各月单位产品成本的影响,有助于对成本业绩做出更客观的评价,有助于企业内部对制造费用的控制,也有助于提高成本信息的及时性。现在如果对这一制造费用差异再实行分配,势必违背了当初实行制造费用计划分配的初衷,达不到实施计划管理产品成本的目的。另一方面,从新企业会计准则关于“制造费用”的阐

述可以看出,季节性生产企业在特殊情形下允许年度制造费用差异递延于下一年,除此之外年末应无余额,但没有规定月末、季末不应有余额存在。所以,季节性生产企业平时产生的制造费用余额不予分配,既达到了实行制造费用计划分配的目的,也符合新企业会计准则的规定。

在第三种处理方式下,制造费用在每个中期期末一般都会有余额,该余额直接通过资产负债表中的“存货”项目列示,因为该笔余额累计到年末,仍是转入在产品存货中。另外,季节性生产企业采用这种方法导致12月份产品成本有较大波动时,应在年报附注中予以说明。○

## 持有至到期投资未来现金流量发生改变后的会计处理

辽宁丹东 曾艳芳

对持有至到期投资应按摊余成本进行后续计量,并按实际利率法计算各期的投资收益。其中,“实际利率”是该债券的“实际收益率”,该“实际收益率”的计算要预先确定未来的现金流量,也即要预期未来本金和利息的收现情况。未来现金流量通过实际利率折算,其现值即为初始投资成本,那么在初始投资成本不变的情况下,实际利率随着未来现金流量的不同而有所改变。笔者认为,在实务中,即使预期未来现金流量会发生改变,也不应该一刀切,而应该基于重要性原则区别对待:如果该持有至到期投资在企业资产中所占的比重较低或不重要,则可以假定该实际利率在持有至到期投资存续期间或更短的时间内保持不变;否则,应重新计算实际利率。如果不加以区别对待的话,则可能会歪曲企业的财务状况和经营成果。但无论如何,在进行账务处理时都应采用未来适用法,因为这属于会计估计变更,即估计的未来现金流量发生了改变。

例:20×0年1月1日,甲公司支付价款1 000万元(含交易费用)从活跃市场上购入5年期债券,面值1 250万元,票面利率为4.72%(即每年59万元),本金最后一次支付。合同约定,该债券的发行方在遇到特殊情况时可以将债券赎回。甲公司在购买债券时,预计发行方不会提前赎回。但在20×2年1月1日时,甲公司预计本金的一半(625万元)将会在该年年末收回,而其余的一半将会在20×4年年末收回。不考虑所得税、减值损失等因素的影响。

1. 如果该持有至到期投资在企业资产中所占的比重较小,则假定在持有至到期投资存续期间内实际利率不变。

(1)计算实际利率 $r_0$ : $1\ 000=59\times(P/A,r,5)+1\ 250\times(1+r)^{-5}$ ,采用内插法求得 $r\approx 10\%$ 。

(2)20×2年年初调整后的持有至到期投资摊余成本= $(625+59)\times(1+10\%)^{-1}+30\times(1+10\%)^{-2}+(625+30)\times(1+10\%)^{-3}=\dots$