

# 中期财务报告中计划制造费用余额的处理

雷会锋 朱学义(博士生导师)

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】** 中期财务报告中计划制造费用余额的处理不仅关系对企业绩效评价,还影响财务信息使用者的决策。本文对我国制造费用的分配现状和美国计划制造费用的处理进行了分析,在此基础上对我国计划制造费用余额的处理提出了建议。

**【关键词】** 中期财务报告 计划制造费用 余额处理

2006年财政部公布的《企业会计准则第32号——中期财务报告》第十三条规定: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。这表明我国会计准则对中期财务报告的编制采用了独立观。即将每一中期视为一个独立的会计期间,各中期所采用的会计政策和会计要素的确认与计量原则与年度财务报告相一致。以独立观作为理论基础,中期财务报告所反映的财务状况和经营业绩相对比较可靠,不易被操纵,但容易导致各中期收入与费

用的不合理配比,既影响业绩的评价,又影响财务信息使用者对年度结果的预测。

## 一、我国制造费用的分配现状

1. 实际分配法。我国对制造费用采用计划分配法不是很普遍,多数企业都是采用实际分配法,即在会计期末汇总实际发生的制造费用,采用诸如生产工人工时、生产工人工资或机器工时比例等分配给各成本对象。这种分配方法并不能使制造费用分配正常化,因为在实务中制造费用的发生可能是非常不规律的。例如,在生产活动的淡季,各项预防性的维修成

在地的邮箱,而不是身处异地的企业总部,它不仅缩短了票据的邮寄时间,还免除了公司办理收账、贷款存入银行等手续,从而有效地缩短账款收取时间。其缺点是由于被授权开启邮政信箱的当地银行不可能免费提供服务,它不仅要求扣除相应的补偿性余额,而且还要加收办理额外服务的劳务费用。这样,企业的现金成本必然增加很多。因此,是否采用锁箱法,必须视企业提前收取这笔资金后所能产生的经济效益与预计为此增加的成本大小而定。只有当采用锁箱法带来的收益大于其带来的成本时,企业才会租用邮局邮箱。但是即使决定采用此方法,也不能盲目行事,应根据以往各营业网点的销售情况和客户与企业发生交易的频率来确定邮箱的位置。

(4) 电子资金转账。电子资金转账也称为电汇,即当客户的支票送到当地银行后,下一步的工作就是将剩余资金(扣除银行所要求的补偿性余额后的那一部分资金)从当地银行转入企业总部所在地的集中银行。进行这一工作最快的方式就是电子资金转账,一般电子资金转账在短短的几分钟内就能完成,并且企业总部所在地的集中银行收到转账通知单后,企业就能获得并使用现金。但该方式花费的成本也是最高的。

2. 将企业作为付款人来分析。企业作为付款人产生的现金浮游量是支出浮游量,是由于其款项被银行划转的时间比支票签发时间晚所引起的。它对于企业自身来说,是一种收益。因此,这种浮游量越大,对企业越有利,应尽量增加它。

(1) 远距离支付。通常是由与客户距离较远的企业开户银

行(或邮寄地址)向客户开具付款支票,这样支出浮游量就会增加,相应企业的收益也增加。但是这种方法的使用要掌握一定的度,对那些大客户、老客户要适度,以免得不偿失。可分为两种情况:①企业可选择距离供应商较远的企业开户银行开出支票,这样会在打上邮戳后的几天内继续持有应付出的款项。例如由北京的企业开户银行向深圳的供货商开具支票就会增加企业的支出浮游量,因为这样无疑延长了通过银行系统进行支票结算所需的时间。②企业可选择距离供应商较远且所需处理手续繁杂的邮局寄出支票,这样也会增加企业的支出浮游量,因为这样延长了支票邮寄过程所需的时间。

(2) 分期付款法。当企业与客户是一种长期往来关系,彼此间已建立了一定信用,那么在出现现金周转困难时,适当地采取“分期付款”的方法,客户是完全可以理解的。但拒绝支付又不加以说明,或每笔业务无论金额大小都采用“分期付款法”则对客户的信用度就会大打折扣。为此,可采用大额分期付款,小额按时足额支付的方法。另外,采用分期付款法时,一定要妥善拟订分期付款计划,并将计划告之客户,且必须确保按计划履行付款义务,这样才不会失信于客户。

## 主要参考文献

1. 理查德·A. 布雷利,斯图尔特·C. 迈尔斯.公司财务原理.北京:机械工业出版社,2005

2. 斯蒂芬·A. 罗斯,罗德尔福·W. 威斯特菲尔德,杰弗利·F. 杰弗.公司理财.北京:机械工业出版社,2005

本支出比较多;公用事业费支出,冬季比夏季多;如果遇到某些月份安装新设备,因停工时间增加,制造费用必然增大。采用实际分配法分配制造费用,就会使高成本月份制造的产品所分配的制造费用高于低成本月份相等产品所分配的制造费用,即容易使信息使用者做出错误的决策,出现短期行为,片面追求利润最大化而忽视企业的长远发展。

2. 计划分配法。计划分配法多出现在年度制造费用发生额较大的企业,计划分配率的计算公式为:制造费用计划分配率=全年制造费用计划总额÷全年各种产品计划产量的定额工时之和。计划数与实际数之间的差额,平时留在“制造费用”账户中,年末按照各种产品已分配数的比例计入12月份成本中。在中期财务报告中,将“制造费用”账户的余额列于资产负债表中。这种分配方法使得年度中期产品成本应承担的间接费用差异全部转嫁到最后一个月份的产品成本中,造成了当年经营绩效失衡的现象。如果年末“制造费用”账户出现借方余额,则为超支差,导致年末产品成本高于其他月份,经营者为了追求利润盲目扩大生产,往往会以降低单位产品分担的差异;反之,如果出现的是贷方余额,则为节约差,年末产品的成本低于其他月份,容易造成企业经营绩效不断好转的假象。

## 二、美国计划制造费用的处理

在美国,编制中期财务报告采用的理论基础是一体观,即将每一中期视为年度会计期间的有机组成部分,认为每一中期都是会计年度整体不可分割的一部分,而非独立的会计期间。其估计成本分配,各递延和应计项目的处理必须考虑全年可能发生的情况,有关成本费用要以年度预计活动水平为基础在各个中期之间分配。在实务中,由于制造费用的分配一般都在实际数尚未结出前就要分配到各批产品,所以对计划制造费用采用预计分配率。其计算方法为:预计分配率=本年制造费用的估计额÷本年直接人工成本估计额。

通常本年度使用的分配率在年度开始前就应预计好,并在全年使用,这样可以使分配给各批产品的制造费用正常化,计算出来的成本即为正常成本。对于计划数与实际数的差异,通过“制造费用调整”账户调节。在中期财务报告中对“制造费用调整”账户的余额有两种列示方法,编制与收益表或列于资产负债表作为存货的调整项目,或列作递延项目的借项或贷项。前者把调整数作为期间成本,后者则将其作为产品成本。

## 三、对我国计划制造费用的处理建议

结合美国会计理论界对预定制造费用差异的处理方法及我国会计准则的特点,对中期财务报告中计划制造费用的处理提出如下建议。

### 1. 计划制造费用余额的列示。

(1)列示于资产负债表的递延项目。我国会计准则将递延税项目划分为递延所得税资产和递延所得税负债用于核算所得税的暂时性差异,这融合了会计理论界对不均匀发生的费用采用一体观的观点。一体观需要顾及会计年度剩余期间的经营成果,可以使收入和费用得到合理的配比,消除季节性波动对损益的影响,有利于年度收益的预测,同时提供可靠的会计信息,有效防止人为操控损益。在资产负债表中设置递延项

目来调整制造费用的余额,当制造费用借方有余额时,列入递延项目的借方;当贷方有余额时,列入递延项目的贷方。在以后的会计期间制造费用计划数和实际发生数不一致时,再予以转回或转销。采用标准成本制确定存货和生产成本的企业,在中期期末,原则上应当和年末一样反映购料的价格差异、工资率差异、数量差异或效率差异。如果这些差异计划或预期将在会计年末前抵销,则在中期应当予以递延。但对于非计划的或不可预测的购料差异或数量差异,则应当采用与年度会计报表相同的会计政策,在中期期末予以反映。

(2)转入“管理费用”账户。将计划制造费用余额全部转入“管理费用”账户,主要适用于计划制造费用与实际发生数差额较小的企业。从对外报告来说,企业的产品和存货种类繁多,按比例分摊比较复杂,且按比例分摊与同对外报告的存货价值以及损益并无很大影响;从内部管理角度看,计划制造费用余额通常不按比例分摊,因为管理的重点是抓实际发生的各项制造费用,而对已经分摊的制造费用并不过分看重,当管理当局获悉已分配的制造费用和实际成本有差异时,可根据具体情况,适当修正计划分配率,同时采取新的成本控制程序或其他有效措施。这种处理方法简便易行,也无需准确估计各项项目的成本,因为实际和计划的差异数最终都转化成了费用开支(或相反冲减了开支),不同之处在于转化的时间差,此时间差并不影响对企业各项业绩的评价。

2. 设置“制造费用差异”账户控制成本。“制造费用差异”账户用来调整制造费用实际发生数与计划数的差异,当实际制造费用超过已分配制造费用(计划制造费用)时,发生了少分配制造费用的情况,此项少分配的制造费用记入“制造费用差异”账户的借方;反之,多分配的制造费用就记入“制造费用差异”账户的贷方。这一账户类似于“材料成本差异”账户,能清楚地揭示超支差和节约差,管理层可根据这一信息来调整经营的方案,合理控制成本开支。会计期末,按照在产品、产成品和已售产品的比例进行分摊,如果出现借方余额,即为超支差,分摊的会计分录为:借:基本生产成本、库存商品、营业成本;贷:制造费用差异。反之,节约差就作相反的会计分录。按比例分摊的方法比较客观、合理,能正确反映各项成本,从而有效地进行成本控制、业绩评价、定价和其他决策。

目前,我国的证券市场还不够成熟,会计人员的职业判断能力相对较弱,为减少会计操纵,增强会计信息的可靠性,在具体处理业务时应尽量融合独立观和一体观,根据以往年度实际发生的制造费用,结合经营业务的特点,对计划制造费用余额选择合适的处理方法,包括计划数额的估计,分摊基础的选用等。无论选择哪种处理方法,管理当局和会计人员在做出选择后,就应在每次中期财务报告中沿用下去,不得随意变更,同时应在会计报表附注中予以说明。

### 主要参考文献

1. 新企业会计准则重点难点解析编写组. 新企业会计准则重点难点解析. 北京:企业管理出版社,2006
2. 查尔斯·T.亨格瑞等. 成本会计. 北京:中国人民大学出版社,1997