

成本会计核算中重要性原则的运用

马建华

(张家口职业技术学院 河北张家口 075000)

【摘要】重要性原则既是经济决策所遵循的一个原则,又是会计核算所遵循的一个原则。本文对重要性原则在成本核算中的意义作了阐述,并对其在成本会计中的运用作了具体分析。

【关键词】成本会计核算 重要性原则 会计信息质量

会计核算的重要性原则是指在会计核算时应当从质和量两个方面综合分析交易或事项的性质和规模,来选择合适的会计程序和方法。从性质方面来说,当某一交易或事项能对决策产生影响时就属于重要项目;从数量方面来说,当某一事项的数量达到一定规模时,就可能对决策产生影响,因而也是重要的。对会计报表项目等影响较大的、影响财务会计报告使用者合理判断的重要会计事项,应按照规定会计程序和方法进行处理,分别核算、单独反映、充分披露。而对于次要的会计事项,在不影响信息真实性和不至于误导报告使用者做出正确判断的前提下,可适当简化处理。

一、重要性原则在成本会计核算中的意义

1. 成本会计核算会是会计核算中的重点,核算繁杂,工作量颇大。如果不分主次,全面详尽地核算必将耗费大量的人力、物力和财力,增加成本会计核算的成本。如对于单位价值很低的一些辅助材料,比如螺丝、螺母及钉子等,如果想非常精确地算出各种产品分别消耗了多少,则需要分产品领用及使用这些辅助材料时严格限制混用,这样势必增大工作量,增加管理及核算成本,降低了工作效率。

2. 在成本会计核算中,要想事无巨细,百分之百精确,势必难以做到。成本会计核算特别是企业的生产成本核算,项目多、数量大、资料纷繁复杂,如果不突出重点,而是面面俱到,平均使力,就很难达到预期的效果。比如,在综合逐步结转分步法下的成本还原,就很难计算出各成本项目的精确值。

3. 会计报表使用者运用重要性原则有助于对会计信息的正确理解。从会计信息使用者的角度来说,虽然详尽的信息可以提供多方面的参考,有利于做出正确的决策,但有时过细的信息难免杂乱不清,从而会影响会计信息使用者对会计信息的正确理解,进而影响到决策。

二、成本会计核算中重要性原则的体现

成本核算中有以下方面体现了会计重要性原则:

1. 辅助生产的相关账户设置。对于辅助生产车间,根据其生产规模,其科目设置有两种做法:一种只设“辅助生产成本”一个科目;另一种则设“辅助生产成本”和“制造费用”两个科目。如果辅助生产车间成本费用较小,重要性较差,就可以

只设“辅助生产成本”一个科目进行核算。这是重要性原则在成本会计科目设置时的体现。

2. “基本生产成本”账户的成本项目设置。“基本生产成本”科目的成本项目,可以根据管理需要设置,通常可以设“直接材料”、“直接人工”、“制造费用”三个成本项目。当然,根据核算需要可以调整一些成本项目,比如,可增设“燃料和动力”、“废品损失”、“停工损失”等成本项目。

3. 辅助生产费用的分配。辅助生产费用分配一般有五种方法:直接分配法、一次交互分配法、代数分配法、计划成本分配法和顺序分配法。其中直接分配法、计划成本分配法和顺序分配法体现了重要性原则的运用。

(1)直接分配法是指在各辅助生产车间发生的费用,直接分配给辅助生产以外的各受益单位,辅助生产车间之间虽然相互提供了产品或劳务,但不相互分配费用。这种方法适用于辅助生产车间之间相互耗用产品或劳务金额相差无几的情况。正因为如此,辅助生产车间相互之间不分配费用也并不影响核算的准确性,所以可运用重要性原则简化核算。辅助生产车间之间不相互分配费用,不会影响会计信息使用者的决策。

(2)计划成本分配法是指根据各辅助生产车间为其他部门提供产品或劳务数量及产品或劳务的计划单位成本,计算各辅助生产车间为其他部门提供产品或劳务应分配的费用金额,对各辅助生产车间发生的实际成本与按计划成本分配额之间的差额,一般直接计入管理费用。如果实际成本与计划成本的差额金额较小,则不影响计算的总体准确性,将其简化处理直接计入管理费用,仍能满足管理的需要。

(3)顺序分配法,又称梯形分配法,是指各辅助生产车间按受益多少的顺序排列分配费用,受益少的排在前面分配费用,受益多的排在后面分配费用的一种费用分配方法。其特点是,前者的费用将分配给后者,后者将其自身待分配的费用加上从前者分配来的费用为总的分配额继续往后分配,而不再分配给前者。采用顺序分配法,各辅助生产车间之间不进行交互分配,各辅助生产车间的费用只分配一次,即只分配给辅助生产车间以外的受益单位或排列在后面的其他辅助生产车间,计算简单。这种方法的缺点是未全面考虑到各辅助生产车

间之间相互服务的关系,因此计算不够十分精确。但这种分配方法在各辅助生产车间之间相互受益程度有明显顺序的情况下,受益多的辅助生产车间不往受益少的辅助生产车间分配,并不会影响整体核算的准确性,体现了重要性原则的运用。

4. 月末生产费用在完工产品和在产品之间的分配方法。

(1)不计算在产品成本法,是指虽然月末有结存在产品,但一般月末在产品数量很少、价值很低,并且各月份在产品数量比较稳定,因而可对月末在产品成本忽略不计,而将各种产品每月发生的生产费用全部计入当月该种产品的完工产品成本的一种费用分配方法。不计算在产品成本法主要适用于企业既有本月完工产品又有月末在产品且每月月末在产品数量很少、金额很小的情况。这种简化产品成本分配的方法,是重要性原则在成本核算中的具体运用。

(2)在产品按所耗原材料费用计价法,又称在产品只计算材料成本法,是指月末在产品只计算其耗用的直接材料费用,不计算直接人工费用、制造费用等加工费用,即产品的加工费用全部由完工产品成本负担的一种费用分配方法。采用这种方法,本月完工产成品成本等于月初在产品材料成本加上本月发生的全部生产费用,再减去月末在产品材料成本。这种费用分配方法主要适用于企业月末在产品数量较大,而且原材料费用在成本中所占比重较大、加工费用所占比重较小的产品的月末分配。它符合突出重点、简化核算的原则。

(3)在产品按固定成本计价法,是对各月月末在产品成本按年初在产品成本计价的成本核算方法。这种方法主要适用于企业既有本月完工产品又有月末在产品,且各月月末在产品成本较小,或者各月月末在产品成本虽然较大,但是各月月末在产品成本变动不大的情况。这种费用分配方法既简化了核算工作,又反映了在产品占用的资金。

(4)在产品按完工产品成本计价法,是将在产品视同完工产品分配费用的方法。它适用于月末在产品已经接近完工,或者产品已经加工完毕但尚未验收或包装入库产品的费用分配。为了简化核算工作,将月末在产品视同完工产品分配,并不影响计算的准确性,体现了重要性原则。

(5)在产品按定额成本计价法,是指月末在产品的各项费用按定额计算,即月末在产品成本按其数量和单位定额成本计算。某种产品全部生产费用减去按定额单位成本计算的月末在产品成本,余额就是完工产品成本,就是说,每月生产费用脱离定额的差异都计入当月完工产品成本。该方法适用于定额成本相对准确的产品成本核算,在这种情况下生产费用脱离定额的差异不会太大,不影响成本核算的准确性。

5. 综合逐步结转分步法下的成本还原。综合逐步结转分步法是为了计算半成品成本而采用的一种费用分步结转方法。其特点是各步骤所耗用的上一步骤半成品的成本要随着半成品实物进行转移,即从上一步骤的产品成本明细账结转入下一步骤的产品成本明细账中,以便计算各步骤的半成品成本和最后步骤的产成品成本。这种方法按结转的半成品成本在下一步骤产品成本明细账中的结转方法,又分为综合结转法和分项结转法。综合逐步结转分步法是指各步骤所耗用

的上一步骤半成品以“直接材料”或“半成品”项目,综合记入各该步骤的产品成本明细账中。由于上一步骤转入的半成品是由原材料和加工费用组成,因而在综合结转时将全部作为“直接材料”或“半成品”项目。为了考核和反映企业产品成本结构,应从最后一个步骤起,把各步骤所耗用上一步骤半成品的综合成本进行步骤分解,还原为直接材料、直接人工、制造费用等原始成本项目,此即为综合逐步结转分步法下的成本还原。在成本还原计算中使用的还原比例为本期各步完工产品各成本项目占完工总成本的比重,这样计算出来的产成品各成本项目的数值必然不会十分精确,因为本期产成品成本有可能含有以前期间的成本,各期成本项目的比重可能不同。但用此还原比例还原后的数据一般不会脱离实际情况太远,不会影响到数据的有用性,符合会计核算的重要性原则。

6. 联产品的成本分配。联产品的成本计算,是指联产品分离以前共同生产费用的归集以及分离时共同成本的分配。联产品联合成本的分配,常用的有系数分配法、实物量分配法、相对销售值分配法等。其中系数分配法使用最为广泛,该方法是确定各联产品系数,将各联产品产量折算成标准产量,然后按标准产量比例对各联产品进行分配的方法。这种标准产量的折算必然带有主观性,不十分精确,但只要系数折算较为准确,计算结果就不会脱离实际太远。

7. 副产品的成本计算。副产品是指利用同一种原料,经过同一个生产过程,附带生产出的一种或几种经济价值较低的次要产品。副产品是由于生产主产品而附带生产出来的,其价值核算通常是将副产品按一定标准作价,从分离前的联合成本中扣除。副产品在分离后,有的可以作为产成品直接销售,有的可以继续加工后再销售,这样就产生了无需进一步加工的副产品计价和需要进一步加工的副产品计价问题。无需进一步加工的副产品可能价值较低,也可能价值较高,在这种情况下,应按销售价格减去销售费用和销售税金之差计价;需要进一步加工的副产品,可能只具有一般价值,也可能具有较高的经济价值,对于一般价格,按销售价格减去销售费用和税金再减去分离后加工成本之差计价,而对于经济价值相对较高的副产品,则按销售价格减去销售费用和税金以及分离后加工成本减去按固定销售利润率计算的销售利润之差计价。以上针对副产品几种情况的不同的计算方法均是运用会计重要性原则的体现。

成本核算离不开重要性原则,提高会计信息质量也需要重要性原则。运用重要性原则时要考虑信息使用者的具体需要,考虑企业所处的具体环境,灵活确定重要性原则的尺度。适度运用重要性原则既能节约成本会计的核算成本,又能提高企业成本核算的效率。正确运用重要性原则可以简化成本会计的核算,同时也能满足管理对成本会计的要求。

主要参考文献

1. 于富生,王俊生,黎文珠.成本会计学.北京:中国人民大学出版社,2006
2. 宋常.成本会计.北京:中央广播电视大学出版社,2004
3. 苏淑欢.成本会计学实操.广州:中山大学出版社,2000