

试制品、联产品成本核算浅析

王 滨

(武昌工学院经济管理学院 武汉 430056)

一、试制品成本归集和相关核算

试制品是指企业在产品正式投入生产之前形成的入库产成品,一般可对外销售,多产生于企业研发活动,但在实务中也存在构成了商业化生产的试制品。在对其成本进行归集时,需明确试制品的生产实质,一般可分为以下两种情形:

第一,如果这些产成品属于研发过程中的试制品,并非正常的商业化生产的产品,则其严格来说不属于《企业会计准则》的规范范围,因为准则对“存货”和“收入”的定义都强调必须来源于“日常活动”。而研发活动作为旨在获取和形成知识产权等无形资产项目的活动,不属于日常活动的范畴,其所发生的所有试制成本(包括目前在生产成本中核算的生产部门领料成本)均应转入“管理费用——研发费”,试制品对外销售时不确认收入,而是将已收或应收的销售价款冲减“管理费用——研发费”。对已入库但尚未出售的试制品不作为存货反映,而是按照其预计可变现净值列报为一项“其他流动资产”,同时应加强实物管理和台账记录。

第二,如果这些试制品的生产实质上构成了商业化生产的一部分,而不属于研究开发活动,则其成本应当按照常规的成本核算流程归集和分配,达到预定可销售状态后按其实际成本转入“产成品”科目,在资产负债表上列报在“存货”项目中,即其生产成本不构成研发支出的组成部分。

笔者认为,在实务中对试制品生产实质的判断可以集合以下两点:一是相关研发活动是否尚未结束;二是试制品是否还需要进行进一步测试和改进。如果相关研发活动已经结束,且试制品无需进行进一步的测试和改进,则其实质上属于商业化生产活动的结果,应按照常规成本核算流程进行归集和分配。

例:A公司2011年1月起开始研制某专用设备,2012年底形成了入库试制品,可对外进行销售。公司在领用专用设备研发所需材料时,以研发名义领用计入“管理费用——研发费用”,还是以生产部门领用计入生产成本,需要判断2012年底形成入库试制品是否属于正常商业化生

产的产品(判断相关研发活动是否结束,试制品是否需要进一步测试和改进)。如果与该专用设备相关的研发活动已经结束,且试制品已经达到预定可使用或可销售状态,则在归集相关成本时应计入生产成本,在资产负债表中在“存货”项目中列报。如果试制品不属于正常商业化产成品,则相关成本在“管理费用——研发费”中归集,在资产负债表中以“其他流动资产”列报。

二、联产品共同成本分摊

联产品是指用同一原料,经过同一生产过程,同时生产出售价存在较大差异的多种产品。本文将探讨联产品共同成本(包括料、工、费等成本)在各种产品之间分摊的问题,不涉及各种联产品彼此分离后,各种产品单独进行进一步加工所发生成本的归集和分摊问题。

对于该问题,《企业会计准则——存货(2001)》第九条规定:“在同一生产过程中,如果同时生产两种或两种以上的产品,如联产品、主产品和副产品,并且每种产品的加工成本不能直接区分,则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。联产品的加工成本可选用的分配方法通常有售价法、实物数量法等。在分配主产品和副产品的加工成本时,通常先确定副产品的加工成本,将其差额确定为主产品的加工成本。”

而《国际会计准则第2号——存货》第14段规定:“同一生产过程可能同时生产一种以上的产品。联产品的生产,或既有主产品又有副产品的生产就属这方面的例子。如果每种产品的加工成本不能单独地加以辨认,那么这些成本就应按合理和一致的基础在产品之间进行分配。例如,在产品可以单独辨认或在生产结束时,可以每种产品相应的销售价值为基础进行分配。大多数副产品就其性质来说,价值不高,在这种情况下,它们通常以可变现净值计量,且该价值应从主产品的成本中扣除。这样处理的结果,主产品的账面金额与其成本不会有重大的差异。”这说明《国际会计准则第2号——存货》比较倾向于采用售价法作为分配基础。

因此,对于联产品成本分配方法,企业可采用售价法,对不同产品的毛利率起到均衡作用,缩小操纵空间。○