

暂估材料会计处理之我见

余念

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 计划成本法下暂估材料的会计处理直接影响到发出材料成本的核算。本文探讨了暂估材料成本差异的核算,通过分析其对当期发出材料成本的影响,认为现行暂估材料的会计处理比较符合实际。

【关键词】 暂估材料 会计处理 材料成本差异率 发出材料成本

一、暂估材料现行会计处理方法

暂估材料是指企业购进的,到了月底料已入库而结算凭证未到,为保证会计核算的及时完整,在会计处理时按合同价或计划成本入账的材料。

《企业会计准则第1号——存货》第二章第四条规定,存货同时满足下列条件的,才能予以确认:①与该存货有关的经济利益很可能流入企业;②该存货的成本能够可靠计量。

可见,暂估的这部分材料确认为存货时,应进行账务处理,但是到了月末结账时,因结算凭证未到,所以这部分材料无法明确计价。目前,我国企业对暂估材料的处理是先以合同价或计划价进行入账核算,下月红字冲销,待收到结算凭证时按正常情况处理。即月末存在暂估材料时,借记“原材料”科目,贷记“应付账款——暂估材料”科目;下月初,红字借记“原材料”科目,红字贷记“应付账款——暂估材料”科目;收到结算凭证结算时,借记“材料采购”科目,贷记“银行存款”、“应交税费”科目。

二、发出材料的成本核算

《企业会计准则——应用指南》附录中“会计科目和主要账务处理”中的“1404 材料成本差异”项下有如下叙述:发出材料应承担的成本差异应当按期(月)分摊,不得在季末或年末一次计算。发出材料应承担的成本差异,除委托外部加工发出材料可按期初成本差异率计算外,应使用当期的实际差异率;期初成本差异率与本期成本差异率相差不大的,也可按期初成本差异率计算。计算方法一经确定,不得随意变更。并给出了如下计算公式:

本期材料成本差异率=(期初结存材料的成本差异+本期验收入库材料的成本差异)÷(期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本)×100%

每月月末,企业都要进行成本计算,根据材料成本明细账和材料成本差异明细账结转成本和相应的材料差异,从而核算发出材料的实际成本。而计算材料成本差异率只需依据材料成本差异明细账中期初结存的、本期入库材料的计划成本和材料差异。由以上暂估材料的会计处理可以看出,当月月末材料已入账,但没有实际购入的成本,所以不会产生材料成本

差异(实际成本-计划成本)。材料成本差异率依据“本期材料成本差异率=(期初结存材料的成本差异+本期验收入库材料的成本差异)÷(期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本)×100%”这一公式计算。很多会计人员认为这种核算方式不妥,他们认为当期暂估材料的成本差异应当转到下期核算,因为当期暂估材料的成本差异在当期核算时,计算式中分子、分母口径不同,所以计算出的材料成本差异率与实际材料成本差异率会产生较大偏差,使发出材料分摊的成本产生差异。下文将举例进行分析。

例1:ABC工厂为增值税一般纳税人,2010年5月1日购入A材料一批,增值税专用发票上的货款金额为100000元,增值税为17000元,计划成本为102000元,已验收入库,发票和结算账单已收到,该材料价款已用银行存款支付。企业会计处理如下:

| | |
|-------------------|---------|
| 借:材料采购 | 100 000 |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 17 000 |
| 贷:银行存款 | 117 000 |
| 借:原材料——A材料 | 102 000 |
| 贷:材料采购 | 100 000 |
| 材料成本差异——A材料 | 2 000 |

2010年5月10日,ABC工厂又购入A材料一批,增值税专用发票上的货款金额为80000元,增值税为13600元,计划成本为79000元,已验收入库,发票和结算账单已收到,该材料价款尚未支付。企业会计处理如下:

| | |
|-------------------|--------|
| 借:材料采购 | 80 000 |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 13 600 |
| 贷:应付账款 | 93 600 |
| 借:原材料——A材料 | 79 000 |
| 材料成本差异——A材料 | 1 000 |
| 贷:材料采购 | 80 000 |

2010年5月31日,根据ABC工厂当月A材料的收发凭证可知:生产车间领用A材料80000元;车间管理部门领用A材料50000元;企业行政管理部门领用A材料10000元。企业会计处理如下:

| | |
|-------------|---------|
| 借:生产成本 | 80 000 |
| 制造费用 | 50 000 |
| 管理费用 | 10 000 |
| 贷:原材料——A 材料 | 140 000 |

2010年5月31日,月初结存A材料的计划成本为120 000元,材料成本差异为超支差异32 452元,材料成本差异率= $(32\,452-2\,000+1\,000)\div(120\,000+102\,000+79\,000)\times 100\%=10.4\%$ 。企业会计处理如下:

| | |
|----------------|--------|
| 借:生产成本 | 8 320 |
| 制造费用 | 5 200 |
| 管理费用 | 1 040 |
| 贷:材料成本差异——A 材料 | 14 560 |

如果上述资料不变,ABC工厂于2010年5月31日又购入A材料一批,计划成本为90 000元,材料已验收入库,发票和结算凭证未到,A材料按计划价入账。企业会计处理如下:

| | |
|--------------|--------|
| 借:原材料 | 90 000 |
| 贷:应付账款——暂估材料 | 90 000 |

此时A材料的材料成本差异率= $(32\,452-2\,000+1\,000)\div(120\,000+102\,000+79\,000+90\,000)\times 100\%=8.0\%$ 。发出A材料的成本差异为11 200元($140\,000\times 8.0\%$),与实际成本产生的偏差达到3 360元($14\,560-11\,200$)。

三、暂估材料对发出材料成本的短期影响分析

由以上计算可知,月末存在暂估材料时,当期发出材料的成本会产生偏差,如例1中月末发出材料成本减少了3 360元。很多人由此认为从会计的重要性、客观性原则来看,这导致了会计信息的失真,不能准确地反映会计核算的经济实质。当这种差异较大时,当月发出材料的成本表现出不正常的变化,当期在编制月报时,其信息质量将大打折扣;在利润表中,当期发出材料成本的减少,必然导致利润虚增。

四、暂估材料对发出材料成本的长期影响分析

例2:沿用例1的基本资料。2010年6月1日,红字冲销暂估材料。企业会计处理如下:

| | |
|--------------|--|
| 借:原材料 | |
| 贷:应付账款——暂估材料 | |

2010年6月10日,ABC工厂收到结算凭证,A材料实际价款为90 000元,增值税为15 300元,发生运杂费3 000元,全部以银行存款支付。企业会计处理如下:

| | |
|-------------------|---------|
| 借:材料采购 | 93 000 |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 15 300 |
| 贷:银行存款 | 108 300 |
| 借:原材料 | 90 000 |
| 材料成本差异 | 3 000 |
| 贷:材料采购 | 93 000 |

2010年6月15日,ABC工厂又购进A材料50 000元,增值税10 500元,计划价为50 500元,已用银行存款支付。企业会计处理如下:

| | |
|-------------------|--------|
| 借:材料采购 | 50 000 |
| 应交税费——应交增值税(进项税额) | 8 500 |

| | |
|--------|--------|
| 贷:银行存款 | 58 500 |
| 借:原材料 | 50 500 |
| 贷:材料采购 | 50 000 |
| 材料成本差异 | 500 |

2010年6月30日,根据ABC工厂当月A材料的收发凭证可知:生产车间领用A材料100 000元;车间管理部门领用A材料55 000元;企业行政管理部门领用A材料12 000元。企业会计处理如下:

| | |
|-------------|---------|
| 借:生产成本 | 100 000 |
| 制造费用 | 55 000 |
| 管理费用 | 12 000 |
| 贷:原材料——A 材料 | 167 000 |

此时A材料的材料成本差异率= $(32\,452-2\,000+1\,000+3\,000-500)\div(120\,000+102\,000+79\,000-140\,000+48\,500)\times 100\%=16.21\%$,分摊到成本里的金额= $167\,000\times 16.21\%=27\,070.7$ (元)。如果上月没有暂估材料,则本月材料成本差异3 000元就不会发生,此时的材料成本差异率= $(32\,452-2\,000+1\,000-500)\div(120\,000+102\,000+79\,000-140\,000+48\,500)\times 100\%=14.77\%$,分摊到成本里的金额= $167\,000\times 14.77\%=24\,665.9$ (元)。

可见,2010年5月发出的材料成本“减少”,但是在6月发出的材料成本又有所“增加”,因上月暂估材料的存在使得6月份发出的材料成本相差了2 404.8元($27\,070.7-24\,665.9$),即上月发出材料的成本偏差在下月得到了缓解和纠正。

材料成本差异率的计算依据是材料成本差异明细账,短期内存在暂估材料会在当期使这类材料的成本差异率产生偏差,进而使分摊进入成本的差异产生偏差,本期发出材料的实际成本发生偏差,导致利润虚增或虚减,会计信息失真。很多会计人员由此认为当月存在暂估材料时,现行暂估材料的会计处理和材料成本差异率的计算存在问题,使发出材料的成本不能可靠计量,需要对其进行改进。

笔者认为这些问题的存在只是暂时的。从上述两个月的成本差异计算来看,各短期暂估材料的确定使发出材料的成本产生了偏差,但这种偏差或为正或为负,总体看来可以相互抵消。企业是持续经营的,而会计分期是人为的,综观一个较长的时期,这种差异的因素就会在各个短期的关联中得到消除,在短期中会计信息失真,利润虚增、虚减的情况会逐步减少。而且企业往往是追求长期利益的,只要长期成本的核算准确,短期的成本差异波动不会对企业的长期利益产生不利影响。从实质重于形式原则来看,掌握发出材料成本的内在规律和其发展趋势是重点,过于看重各期核算形式的准确性,从而带来复杂的账务处理是没有必要的。综合暂估材料处理的短期和长期影响笔者认为,现行暂估材料的处理及其后续核算已经较为符合企业实际。

主要参考文献

1. 晋晓雪. 计划成本法下暂估材料的核算. 财会月刊, 2009;31
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006

ERP 软件财务会计系统安全风险防范

林 茂

(成都理工大学商学院 成都 610051)

【摘要】 本文以 ERP 理论和会计风险理论为基础,以在国内使用广泛的用友 ERP 软件作为研究对象,采用模拟法来研究用友 ERP 软件财务会计系统各个模块的账务处理过程,以实际测试的形式,寻找系统中各个环节可能存在的安全风险,并从技术和管理两方面分析解决安全隐患、提高 ERP 系统安全性的方法。

【关键词】 ERP 软件 会计电算化 会计风险

ERP 系统的应用带来了巨大的社会经济效益,同时由于它直接跟经济利益挂钩,其安全存在相当大的风险,其中财务会计系统的安全威胁主要来自企业内部安全管理、企业内部网络、互联网、竞争企业、企业违法、设计违法等,而这些安全威胁可能引发的后果有非法使用资源、恶意破坏数据、数据窃取、数据篡改、假冒、伪造、欺骗、敲诈勒索等。种种后果对企业及社会经济秩序带来的损失都是不可估量的,必然要将风险防范于未然。本文研究的目的就是寻找软件使用中可能存在的风险,并进一步思考降低风险的方法。

本研究所针对的 ERP 软件是用友公司生产的用友 ERP-U8 企业应用套件 8.61 版,笔者拟对其中的财务会计系统(包括系统管理模块、总账模块、UFO 报表模块)进行安全风险研究。本文以一套模拟的账务在软件中运行,流程包括建立账套——设置操作员——账套初始化——输入凭证——月末处理——编制报表,在运行过程中分析用友 ERP 软件财务会计系统各个模块中可能存在的安全风险。

一、ERP 软件财务会计系统的安全风险

1. 系统管理模块的安全风险。按照用友公司随软件所提供的《用友 ERP-U8 企业应用套件——系统管理使用手册》中的说明,基于系统管理模块的所有操作,都必须先以系统管理员或已设置的账套主管身份登录系统。

经过对系统管理界面和功能的模拟操作,笔者发现,和进入总账系统前需要使用应用平台不同,系统管理界面无需登录即可先行打开。虽然其主要操作需要在菜单中选择登录方可使用,但是有一项操作是无需先行登录的,即初始化数据库。该操作将对已经建立在 SQL 服务器数据库中的各类数据进行覆盖式的初始化——亦即消除所有账套数据,并重置系统管理员密码为空。无需登录即可进行这一操作,无疑是一个安全隐患。虽然进行该操作时需要输入数据库口令,但是数据库口令与操作员口令不同,是 SQL 数据库提供给软件接口的 SA 口令,为了方便软件的接入,该口令常常被设置为非常简单的口令甚至是空口令,而且使用 SQL 数据库的所有应用软件通用的,因此基本没有保密性可言。

事实上对于这种极少使用并且会破坏数据的功能,通常的应用软件都会严格限定使用者的身份,并提示甚至强制要求备份数据,或干脆将这一功能从软件通常使用时的界面中去掉,改以其他方式如单独的工具程序来提供。

在登录界面时,笔者发现系统管理模块默认系统管理员口令为空,而且可以一直使用空口令,同时并没有任何对于口令设置的安全性要求以及对暴力破解口令的防范措施。很显然,这是一个很大的安全隐患。

系统管理模块所提供的主要功能即账套管理和操作员管理,按照账务处理的流程,首先以系统管理员的身份登录系统管理模块,建立一个账套,并设置该账套的操作员。

(1)账套建立。经模拟流程分析,未发现安全风险。

(2)设置操作员。建立账套后,设立了用于对账套进行操作的操作员,并赋予其相关的操作权限。在这一过程中,笔者经过测试发现,用友 ERP 软件在设立操作员的界面上设计了大量的用户角色,但没有详细说明各个角色所默认拥有的权限。这样很容易导致在设立操作员时出现错误的权限赋予,虽然软件提供了单独修改权限的界面,但面对复杂的权限列表,也容易发生混淆。如果能在设立操作员时就提供详细的权限说明,特别是各种权限所能进行操作的说明,无疑将大大减少发生权限设置错误的风险。

还有一个容易被忽视的隐患就是系统默认的操作员。用友系统预设了三个用于演示的操作员,而这三个操作员的口令是和名字相同的。当建立账套时操作员 DEMO 甚至是默认的账套主管,如果在建立账套后没有及时取消其账套主管权限的话,则任何访问系统的人都可以利用这一操作员身份获得对账套的一切操作权限。实际上完全可以取消在建账时设立默认账套主管的设计,改为在建账后手动设置,这样的小改动就可以基本消除这一安全隐患。

2. 总账模块的安全风险。

(1)账套初始化。总账模块的账套初始化设置中包括会计科目设置、外币设置、期初余额、凭证类别、结算方式、分类定义、编码档案等功能模块。