

材料成本差异率计算方法的优选

刘林萍

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 现行企业会计准则中没有明确材料成本差异率的计算是否包含暂估款项,目前各企业材料成本差异率的计算方法各异。本文研究了当前企业计算材料成本差异率的三种常用方法,对其利弊进行了分析和比较,认为将暂估料款包含在内的材料成本差异率计算方法较其他两种计算方法更适于在实务中推广运用。

【关键词】 暂估料款 材料成本差异率 材料成本差异

(一)

在物资采购核算中,对材料已验收入库但发票账单等结算凭证未到的采购业务,企业在月末通常按材料的计划成本,借记“原材料”科目,贷记“应付账款——暂估料款”科目,下月初用红字冲回,收到票据后再按正常程序记账。但材料成本差异率的计算却出现了几种计算口径不同的方法。本文将举例对目前常用的三种计算方法进行分析,以找到最适合实际操作的计算方法。

例:A公司为增值税一般纳税人,采用计划成本法核算。2010年6月初,其“原材料”账户借方余额为20 000元,“材料成本差异”账户借方余额为500元。6月15日,A公司购入甲材料一批,增值税专用发票上的货款金额为10 000元,材料计划成本为10 100元,甲材料已验收入库,发票和结算账单均已收到。A公司收料时的账务处理如下:

借:原材料	10 100
贷:材料采购	10 000
材料成本差异	100

2010年6月25日,A公司再购入甲材料一批,月底发票和结算账单尚未收到。甲材料计划成本为20 000元,已验收入库。

月末时A公司的账务处理如下:

借:原材料	20 000
贷:应付账款——暂估料款	20 000

2010年6月30日,根据企业发料凭证汇总表可知,A公司6月份共消耗甲材料40 000元。

(二)

《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:发出材料应负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。发出材料应负担的成本差异,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

出了材料成本差异率的核算公式:

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%

方法一:材料成本差异率计算公式分母中的“本期验收入库材料的计划成本”不包括暂估入账的原材料计划成本。

此时材料成本差异率为:

$$(500-100) \div (20\ 000+10\ 100) \times 100\% = 1.3\%$$

方法一是目前大多数企业采用的计算方法。其核算思路是:考虑到暂估料款并没有产生成本差异,且下月初该笔款项便会用红字冲销,所以将本笔暂估材料视为没有到库,不将其放入公式内计算。虽然方法一运用广泛,但其本身存在不可避免的缺陷。当发出的材料中包含了暂估入账的材料时,该部分暂估材料将分摊与其无关的成本差异,从而会导致发出材料成本的虚增。以本文例子中的数据为基础,6月份共消耗甲材料40 000元,其中19 900元的材料是暂估入账的材料,其分摊了与其无关的材料成本差异。经计算,材料成本差异额为520元(40 000×1.3%),而实际的材料成本差异额只有400元。显然,这种计算方法使得本月发出材料成本上升,并最终导致本月利润的虚减。

方法二:一方面按暂估入库材料的合同价格入账,另一方面根据合同价和以往的采购经验,对本期暂估入库材料成本差异进行估算,并将两者同时代入公式中计算。

以本文例子中的数据为基础,会计人员根据经验估算A公司本次采购的材料成本差异为超支200元,则账务处理为:

借:原材料	20 000
材料成本差异	200
贷:材料采购	20 200

材料成本差异率为:

$$(500-100+200) \div (20\ 000+10\ 100+20\ 000) \times 100\% = 1.2\%$$

发出材料分摊的材料成本差异为:

$$40\ 000 \times 1.2\% = 480(\text{元})$$

从理论上来看,方法二计算出来的材料成本差异率确实

企业重组中资产收购业务的 会计及所得税处理

贾丽智

(北京联合大学生物化学工程学院 北京 100023)

【摘要】随着市场经济的发展和企业经营模式的改变,企业的重组业务日益增多,资产收购作为企业重组的主要形式,发生的频率和规模近年来呈逐步扩大趋势。本文结合案例对资产收购业务的会计及税务处理进行解析,以为实务工作者提供参考。

【关键词】资产收购 会计处理 税务处理

一、资产收购的定义

《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定,资产收购是指一家企业(以下称为“受让企业”)购买另一家企业(以下称为“转让企业”)实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

1. 资产收购与一般资产买卖的区别。财税[2009]59号文件中定义的资产收购是指涉及实质经营性资产的交易,即一家企业必须是购买另一家企业内部某些生产经营活动或资产的组合。该组合是指具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成独立法人

比方法一计算出来的材料成本差异率要精确,同时符合会计核算的配比原则,但实际操作起来并不简便。

其一,采购业务发生在采购部门,会计核算部门大多数情况下不太熟悉采购业务情况,对采购发生的价款不一定了解,因此对采购时运杂费、合理损耗等费用支出的估算可能会与实际情况差异过大。因而为了较客观地估算采购材料的成本差异,会计核算部门需要会同采购部门一起进行费用支出的估算。如此一来,如果暂估入账的出现频率较高,就会给两个部门增加不少的工作量。何况,如果允许这样“无中生有”的暂估材料成本差异存在,则可能不仅不会缓解利润虚增或虚减的情况,反而会为企业管理层操纵利润提供便利。

其二,若采用这种方法计算材料成本差异率,月初冲销暂估料款时还要额外对“材料成本差异”账户作红字冲销,不仅加重了会计核算部门的工作负担,也使业务处理更加复杂。

方法三:材料成本差异率计算公式分母中“本期验收入库材料的计划成本”包括暂估入账的原材料计划成本,并将暂估材料视为没有产生成本差异。

此时材料成本差异率为:

$$(500-100) \div (20\,000+10\,100+20\,000) \times 100\% = 0.8\%$$

以本文例子中的数据为基础,计算出发出材料分摊的材

资格的部分。同时,企业在购买这些资产组合后,必须实际经营这些资产,以保持经营上的连续性。

2. 资产收购与企业合并的区别。资产收购是企业与企业之间的资产交易,交易的双方都是企业;而企业合并是企业与企业股东之间的交易,即合并方与被合并方的股东之间就被合并方进行的交易。因此,相对于企业合并而言,资产收购不涉及法律主体资格的变更或法律权利义务的转变,可以避免被合并方向合并方转嫁债务的行为。

二、资产收购业务的会计处理

资产收购业务只涉及转让企业和受让企业的会计处理。

1. 受让企业的会计处理。受让企业的会计处理原则:受

料成本差异为320元(40 000×0.8%),比实际差异400元少分摊80元,即也存在偏差。但由于可以直接从“原材料”和“材料成本差异”明细账中摘取“材料成本差异率”计算所需的数据,不需再从“原材料”明细账的合计数中剔除暂估的款项,因此这种计算方法相对于前两种计算方法更加简便实用。

虽然近年来不少会计工作者考虑到第三种计算方法忽略了应该产生的材料成本差异,核算存在误差,不符合真实性原则,因此不提倡采用此种方法。但笔者认为,既然是“暂估”的款项,则不论采用何种方法计算得出的结果都是近似值,即存在误差是不可避免的,所以倒不如从简化核算过程这一角度来选择材料成本差异率的计算方法。另外,从长远来看,这种会计信息失真、利润虚增或虚减的情况都将得到消除。

综上所述,第三种计算方法由于不需要刻意从“原材料”明细账中剔除暂估款项,更不需要考虑暂估材料成本差异,省时省力,应为理想之选。

主要参考文献

1. 朱学义. 中级财务会计. 北京: 机械工业出版社, 2007
2. 黄芳. 小议材料暂估入账. 财会月刊(会计), 2007; 7
3. 晋晓雪. 计划成本法下暂估材料的核算. 财会月刊, 2009; 31