存货计划成本核算方法的应用

张志强　李　伟

(江苏淮海会计师事务所南京分所　南京　210029　徐州生物工程高等职业学校　江苏徐州　221006)

【摘要】本文通过材料成本差异率计算,举例分析并结合企业实践调查,对存货计划成本核算方法的应用进行了深入研究,为企业更好地进行存货管理提供借鉴。

【关键词】存货　计划成本　实际成本　材料成本差异　暂估入账材料

计划成本法,是企业对存货的收入、发出、结存按事先制定的计划成本计价,对于实际成本与计划成本的差额另行设置“材料成本差异”账户反映,待期末通过分配发出材料应负担的成本差异额,将发出存货由计划成本调整为实际成本的方法。运用计划成本法能简化材料核算手续,有利于加强成本管理,平衡企业内部利益分配,提高会计信息管理的有效性。自2008年发生世界性的经济危机以来,企业简单的外延型发展受到限制,加强企业内部管理,走内涵式发展道路越来越受到人们的重视。在加强企业内部管理中,加强存货管理,实行计划成本核算,又重新被企业管理层所关注。

一、通用差异率公式下核算的发出材料真实成本

企业从对存货的购入、发出核算,到期末分配材料成本差异时的账务处理,都要涉及材料成本差异率的计算。

材料成本差异率=(期初结存材料成本差异+本期入库材料成本差异)÷(期初结存材料计划成本+本期入库材料计划成本)×100%

公式中的“本期入库材料计划成本”一般理解为包含期末暂估入账材料计划成本。

例:A是一家生产型企业,其对存货采用计划成本法核算,生产的甲产品耗用原材料为B,单位消耗量10公斤/件,制定的计划成本为10元/公斤。

当月发生的B材料收发业务如下:期初结存材料100 000公斤,计划成本1 000 000元,材料成本差异50 000元。当月5日,采购入库材料50 000公斤,实际成本480 000元;10日,采购入库材料40 000公斤,实际成本410 000元;20日,采购入库材料50 000公斤,实际成本540 000元;25日,采购入库材料80 000公斤,但发票账单未到,月末以计划成本暂估入账,至下月初收到其发票账单,实际成本850 000元(不考虑采购过程中发生的相关税费)。以下分两种生产经营状况加以说明。

1.当月共发生领料200 000公斤,生产甲产品20 000件。本例只考虑期末将材料成本差异向耗用B材料的甲产品进行分配,则其计算结果如下:

(1)5日材料入库形成的成本差异:480 000-500 000=-20 000(元);

(2)10日材料入库形成的成本差异:410 000-400 000=10 000(元);

(3)20日材料入库形成的成本差异:540 000-500 000=40 000(元);

(4)当月共计入库材料计划成本=500 000+400 000+500 000+800 000=2 200 000(元);

(5)材料成本差异率=(50 000-20 000+10 000+40 000)÷(1 000 000+2 200 000)×100%=2.5%;

(6)甲产品应负担的材料成本差异=2 000 000×2.5%=50 000(元);

(7)甲产品实际材料成本=2 000 000+50 000=2 050 000(元);

(8)甲产品单位材料成本=2 050 000÷20 000=102.5(元/件)。

2.当月共计发出B材料300 000公斤,生产甲产品30 000件。在期末分配B材料成本差异时,计算的材料成本差异率与上述结果是相同的。

(1)甲产品应负担的材料成本差异=3 000 000×2.5%=75 000(元);

(2)甲产品实际成本=3 000 000+75 000=3 075 000(元);

(3)甲产品单位材料成本=3 075 000÷30 000=102.5(元/件)。

二、暂估入账材料对核算发出材料真实成本的影响

通过上述计算,可以看出当月生产甲产品领用材料的多少对单位产品耗用材料的实际成本没有什么影响,但实际并非如此。第一种生产经营状况下,从理论上讲其生产领料并没有动用期末暂估入账材料,当期要分配的材料成本差异也不包括暂估入账材料的成本差异,而在计算材料成本差异率时,却将暂估入账材料考虑在内,致使计算出的材料成本差异率被摊薄了,这势必影响到发出材料真实成本的计算。如剔除暂估入账材料的影响,材料成本差异率应为另外一个数据。其具体计算如下:

材料成本差异率=(50 000-20 000+10 000+40 000)÷

(1 000 000+2 200 000-800 000)×100%=3.33%

甲产品应负担的材料成本差异=2 000 000×3.33%=66 600(元)

甲产品的实际材料成本=2 000 000+66 600=2 066 600(元)

本次所得数据和上面计算的实际成本 2 050 000 元之间有一定的差额。因此根据修改后的材料成本差异率计算出的发出材料成本才是真实成本，能较准确地反映甲产品成本构成的真实情况。

在第二种生产经营状况下，由于企业当月生产超额用料，动用了期末暂估入库材料，如果还使用理论差异率公式，最终计算还原的发出材料实际成本仍是不真实的。由于在计算材料成本差异率时分母考虑了暂估入库材料，而分子却不存在与其相配比的材料成本差异，使核算发出材料实际成本是一个虚拟数据，有违会计核算的客观性原则。现在对材料成本差异率的计算进行修正，如果考虑最后一次入库材料的成本差异，就可还原发出材料真实成本的原貌。其具体计算过程如下：

材料成本差异率=(50 000-20 000+10 000+40 000+50 000)÷(1 000 000+2 200 000)×100%=4.06%

甲产品应负担的材料成本差异=3 000 000×4.06%=121 800(元)

甲产品的实际材料成本=3 000 000+121 800=3 121 800(元)

从理论上讲，这才是甲产品材料耗费的真实成本，与先前不考虑最后一次入库材料成本差异计算出的甲产品材料成本相比差异明显。由此可以看出当月甲产品少计材料成本 46 800 元(121 800-75 000)，虚增了当期利润，人为加重了下期成本负担。

虽然上述两种改变材料成本差异率的计算公式都有针对性地提出了期末暂估入账材料影响实际成本核算的解决方案，但企业要想应对生产经营中不同情况，单纯靠改变材料成本差异率，是难以化解实际会计核算中的矛盾的，因而有必要探讨计划成本法的适用性问题。

三、材料成本差异率计算公式存在的缺陷

鉴于以上情况，在材料暂估入账的月份，生产是否耗用到暂估入库材料，似乎成了影响发出材料实际成本的关键，于是有人从计算材料成本差异率的公式上探寻方法。但笔者认为，期末暂估入库材料的存在只是问题的表象，并非期末成本核算问题的实质。

第一种，改变材料成本差异率计算公式的分母，即：材料成本差异率=(月初结存材料成本差异+入库材料成本差异)÷(月初结存材料计划成本+入库材料计划成本-暂估入账材料计划成本)×100%。此种计算方法有一定局限性，很难应对企业实际发生的生产经营情况，如上例中的第二种生产用料情况，生产领料已经实际动用了暂估入账材料，而在计算材料成本差异率时，把暂估入账部分再扣除掉，计算出的产品成本将不能反映其真实性，违背了会计核算的客观性原则。

第二种，改变材料成本差异率计算公式的分子，即：材料成本差异率=(月初结存材料成本差异+入库材料成本差异+暂估入库材料成本差异)÷(月初结存材料计划成本+入库材料计划成本)×100%。虽然该公式能真实反映发出材料的实际成本，但又严重违背了会计核算及时性的要求，即当月成本核算要等到暂估入账材料的账单下期收到时才能结算材料成本差异，计算发出材料实际成本，所以在进行存货计划成本核算时，该种方法具有明显的缺陷，可以不考虑。

第三种，无需改变材料成本差异率的计算公式，即：材料成本差异率=(月初结存材料成本差异+入库材料成本差异)÷(月初结存材料计划成本+入库材料计划成本)×100%。笔者认为该种计算方法仍带有一定片面性，如举例中的第一种生产用料情况，企业在生产过程中实际没有动用暂估入账材料，所用材料中也不包含暂估入账材料的成本差异，那么在计算分摊材料成本差异时仍把暂估入账材料计算在内，计算出的产品成本是不真实的。在这种情况下，当计算期的材料成本差异为借方差异时，就会出现低估该期发出材料实际成本而高估下期发出材料实际成本的情况；如果是贷方差异，就会高估当期发出材料实际成本、低估下期发出材料实际成本。这违背了会计核算的配比性原则，造成会计信息失真。

笔者认为，上述第一、第三种计算方法只是单纯从材料成本差异率公式计算方面进行分析，并没有结合企业实际考虑该公式的适用性。这两种改变计算公式的方法，选用任一种，使用不当都会导致成本、利润、税金等一系列计算出现偏差，反映产品的材料成本信息失真。

四、实施计划成本法的必要条件

经过调查，笔者发现采用计划成本法核算的大多数企业都能体现出使用该种计价方法对存货管理的重要性。但也有少数企业使用该种计价方法适得其反，并没有体现出计划成本法核算的优点，存货成本核算混乱，更有甚者，在现今多变的市场环境下，计划成本制定多时，已经与实际相差悬殊，仍没做修订，完全失去实施计划成本法的意义。

通过对成功企业的比较，笔者认为能够有效实施计划成本法的企业有其共同特点，即实施计划成本法的企业必须具备如下条件：

1. 企业内部存货管理制度健全。企业在制定某存货的计划成本时，由财务部门会同生产、采购、信息等相关部门协同作业，根据该类存货历史实际成本、现今市场状况及预测、同行业成本水平、物价波动程度、宏观经济环境等方面因素的影响研究制定，以保持计划成本和实际成本的可比性，分清部门责任，平衡部门利益，强化成本管理。所以，计划成本一经制定，相关部门应贯彻执行，在年度内一般不作调整，如需调整，企业可在年初或年末结合市场状况作出合理修订，使其与实际情况相符。一般来说，应保证存货收发业务的计划成本资料的完整和准确。

2. 企业会计核算制度健全。企业内部建立了健全的会计核算体系。从仓库保管到财务会计，从仓库存货台账到财务存货的各种明细账及总分类账，从存货收发业务单据的传递到

子公司计提安全生产费用对合并资产负债表的影响

梁世友

(重庆钢铁集团矿业有限公司 重庆 400084)

【摘要】非全资子公司计提专项储备后,编制合并财务报表时资产负债表会出现报表不平的情况,本文举例说明子公司计提安全生产费用对合并资产负债表的影响。

【关键词】子公司 安全生产费用 专项储备 所有者权益

按照财政部《关于印发企业会计准则解释第3号的通知》(财会[2009]8号)第四条对安全生产费用的会计处理方法的规定,将原按规定提取的安全生产费用由原在所有者权益"盈余公积"项下以"专项储备"项目单独列报,变为在资产负债表所有者权益项下"减:库存股"和"盈余公积"之间增设"专项储备"项目单独列报。当企业按照该通知计提安全生产费用时,应借记"管理费用"科目,贷记"专项储备"科目。

非全资子公司计提专项储备会对资产负债表产生影响,下面笔者举例说明。为简化核算,假设母子公司无利润分配及往来、存货购进等除长期投资关系以外的关联方交易且子公司未进行利润分配及计提盈余公积。

母公司持有子公司80%的股权,金额为80万元,采用成本法核算,2009年全年无持股比例及持股成本变化,子公司按财会[2009]8号文件计提了20万元的专项储备,子公司当年净利润为100万元,2009年末母子公司的资产负债表如下所示(仅详细列示资产负债表所有者权益部分,后同):

母公司资产负债表 单位:万元

资 产	期初数	期末数	负债和所有者权益	期初数	期末数
			负债总额	300	500
			实收资本	200	200
			盈余公积	100	100
			未分配利润	200	300
			所有者权益合计	500	600
资产总额	800	1 100	负债及所有者权益总额	800	1 100

存货的核算,做到业务关系条理清晰,岗位职责分明,往来单据齐全且有据、合理,会计核算合规、有效,既保持部门或岗位的独立性,又具有相互制约和勾稽的统一性。

3.企业产品具有成熟的市场,生产经营较平稳。产品市场条件成熟、生产经营稳定,为企业实施计划成本法提供了良好的内部和外部环境。在这种情况下,企业一般不存在大批购料和超量生产,购料和用料存在预期性,每期材料的供应与使用相差不大,从长期的观点看,企业各期期末是否存在暂估入账的材料对最终的成本核算并没有什么影响。而对于一家正处于产品市场开发阶段的企业来说,其管理的重点是市场开发,而非成本管理,在此阶段,企业的产品生产和材料的市场供应非常不稳定,存在很大的变数,对市场的了解和预测具有很大的不确定性,因而此时企业并不具备实施计划成本法的必要条件。

从以上分析来看,在核算存货的成本时,材料成本差异率并没有考虑暂估入账材料的影响,由于其生产经营的稳定性,各月计算出来的材料成本差异率较为相近,或者可直接使用上月材料成本差异率来分配本月发出材料应负担的成本差异。如果企业生产经营处于不均衡状态,或生产具有明显的季节性、周期性,或产品处于市场开发阶段,其存货采用计划成本法核算的适用性值得商榷。在以上的举例中已经阐明了生产经营不稳定的企业使用该方法对核算存货成本及会计信息真实性的影响。

综上所述,企业利用计划成本法对存货进行核算时,应综合考虑上述实施计划成本法的三个条件,结合企业的实际生产经营情况科学运用,让计划成本法在存货的核算中发挥其应有的作用。

主要参考文献

1.中国注册会计师协会编.2009年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2009

2.会计准则研究组编著.最新企业会计准则讲解与操作指南.大连:东北财经大学出版社,2008

3.财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

4.殷惠芬.企业会计准则与实务操作.上海:立信会计出版社,2008

5.徐曦.浅议新企业会计准则对存货核算的影响.企业家天地(理论版),2007;3