



# 原材料按计划成本计价核算中的疑惑

湖南财经高等专科学校 冷琳

原材料品种繁多、收发频繁的大中型制造业企业,一般对原材料的计价采用计划成本法。即平时对原材料的收入、发出和结存均采用预先制定的计划成本核算,同时将入库原材料计划成本与实际成本的差额记入“材料成本差异”科目,通过期末计算材料成本差异率,将材料成本差异在发出材料与期末结存材料之间分配,从而将发出材料和期末结存材料的计划成本调整为实际成本。上述看似简单的原材料收发核算业务,在实际处理时经常会产生一些疑惑,下面笔者针对这些疑惑问题进行阐述并提出自己的处理方案。

**疑惑问题一:**材料入库发生短缺时涉及的增值税究竟应如何核算,是在借方红字冲减“进项税额”还是在贷方蓝字记入“进项税额转出”明细科目?

材料入库时发生短缺是企业常见的现象,如果在发现短缺时企业已经根据原来的发票账单进行了账务处理,则要视情况对此短缺的材料进行相应处理,必然涉及增值税的相关核算。下面通过一个例题进行说明。

例1:企业(一般纳税人,下同)3月5日采购了原材料1000公斤,增值税专用发票上注明价款10000元,增值税1700元。所有款项已用银行存款支付,材料未入库。

3月5日企业付款时的分录为:借:材料采购10000,应交税费——应交增值税(进项税额)1700;贷:银行存款11700。

假设3月25日原材料到达,实际入库900公斤,短缺100公斤,经查是由于供货商少发货造成,原材料的计划单价为每公斤11元。由于发票账单已经入账,不能再将其退还给供货商重开,企业要将短缺的100公斤原材料的实际成本及其进项税额转入与供货商的往来账户,但增值税的核算是借方红字冲减“进项税额”还是贷方蓝字记入“进项税额转出”明细科目?这里笔者认为应视短缺的原因具体而论。因为《增值税暂行条例》第十条明确规定进项税额不得从销项税额中抵扣的项目有:用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;上述四项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。很显然如果查明短缺是由供货商少发货造成的,不属于上述五项不得抵扣的项目,供货商会向企业开具漏发原材料的红字增值税专用发票,企业收到后应按发票金额在借方红字冲减“进项税额”,不应通过“进项税额

转出”明细科目核算。而如果短缺是由于火灾、水灾等自然灾害造成的,属于上述第三项“非正常损失的购进货物及相关的应税劳务”,则可通过“进项税额转出”明细科目转出原已入账的进项税额。因此上面例题入库时的分录为:借:原材料9900(900×11),应交税费——应交增值税(进项税额)170,应付账款(或预付账款)1170;贷:材料成本差异900(900×1),材料采购10000。

而如果短缺是由于运输途中暴雨导致的山体滑坡造成的(不考虑保险赔偿),上面的分录应改为:借:原材料9900,营业外支出1170;贷:材料成本差异900,材料采购10000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)170。

虽说不论是借方红字冲减“进项税额”或贷方蓝字记入“进项税额转出”明细科目,对企业增值税的税负都没有影响,但从会计核算合法性和合规性角度看,两者的区分还是很有必要的。

**疑惑问题二:**计划成本法下材料成本差异率的计算要不要包括暂估入账的材料?

企业采购材料时有时会出现材料已经验收入库但等到月底还未收到发票账单的情况。为了保证期末财产清查时的账实相符,企业月末应按计划成本暂估入账,这里就出现一个问题:此暂估入账的材料要不要纳入本月材料成本差异率的计算范围?

这里笔者认为暂估入账的材料由于未取得发票账单,无法确定其实际成本,没有确认(产生)材料成本差异,如果将其纳入本月材料成本差异率的计算范围,材料成本差异率的计算公式中只有暂估入账材料的计划成本,而没有暂估入账材料材料成本差异,分子、分母明显不配比,所以暂估入账的材料不应纳入本月材料成本差异率的计算范围。尤其当暂估入账的材料计划成本金额较大时,如果将其纳入本月材料成本差异率的计算范围,将对本月的材料成本差异率计算产生较大影响,直接影响当月的成本费用金额,进而影响企业财务信息的质量。当然如果月初的“原材料”科目包含暂估入账的材料,在计算本月的材料成本差异率时也应剔除。下面我们通过一个例题说明。

例2:企业月初“原材料”科目余额为500000元(其中包含暂估入账的材料100000元)，“材料成本差异”科目借方余额5000元,本月入库原材料计划成本为300000元(其中包含暂估入账的材料200000元),本月入库原材料的材料成本差异为借方4000元。假设本月发出材料700000元:其中生

产产品领用 600 000 元,车间一般耗用 80 000 元,管理部门领用 20 000 元。

如果不剔除月初、月末材料的暂估入账,当月的材料成本差异率 $=\frac{(5\,000+4\,000)}{(500\,000+300\,000)}\times 100\%=1.125\%$ 。

如果剔除月初、月末材料的暂估入账,当月的材料成本差异率 $=\frac{(5\,000+4\,000)}{(500\,000-100\,000+300\,000-200\,000)}\times 100\%=1.8\%$ 。

由此可见,不剔除月初、月末材料的暂估入账,本月的材料成本差异率缩小了 37.5% $[(1.8\%-1.125\%)\div 1.8\%\times 100\%]$ 。此差异对生产成本的影响金额 $=600\,000\times(1.8\%-1.125\%)=4\,050$ (元)。此差异对制造费用的影响金额 $=80\,000\times(1.8\%-1.125\%)=540$ (元)。此差异对管理费用的影响金额 $=20\,000\times(1.8\%-1.125\%)=135$ (元)。

**疑惑问题三:**期末转出材料成本差异时,到底是在“材料成本差异”科目借方转出节约差异,贷方转出超支差异,还是将差异都在贷方转出,蓝字代表转出超支差异,红字代表转出节约差异?

原材料按计划成本计价,期末必须将材料成本差异在本期发出材料和结存材料之间进行分配,我们将材料成本差异率计算出来后,具体编制分录时又产生了一个疑惑:目前财政部出台的《企业会计准则——应用指南》中明文规定,结转发出材料应负担的材料成本差异,按实际成本大于计划成本的差异,借记相关成本费用类科目,贷记“材料成本差异”科目,实际成本小于计划成本的差异做相反的分录。这意味着“材料成本差异”科目借方可核算转出材料的节约差异,贷方核算转出材料的超支差异。对此规定笔者认为理论上是可行的,但在实际工作中则不宜采用。因为成本费用类账户从其账簿格式来看,采用的都是多栏式账页,并且都是在借方设置专栏,为登记成本费用类账簿的方便,在转出发出材料应负担的材料成本差异时,一律在“材料成本差异”科目贷方核算比较方便,转出超支差异用蓝字,转出节约差异用红字。尤其在企业普遍使用财务软件的环境下,不论是用友还是金蝶等财务软件,成本费用类账户都是期末自动结转,其认定借方是成本费用的发生,贷方是成本费用的结转(或分配),如果出现成本费用类账户的贷方发生(如按前述财政部规定转出材料的节约差异时),账户期末自动结转会出错,财务报表自动生成时也会随之出错。下面通过例题进一步说明。

例 3:企业计算出本月的材料成本差异率为-1%,假设本月发出材料 700 000 元,其中生产产品领用 600 000 元,车间一般耗用 80 000 元,管理部门领用 20 000 元。

此经济业务理论上可做分录:借:材料成本差异 7 000;贷:生产成本 6 000,制造费用 800,管理费用 200。

但由于生产成本、制造费用、管理费用账簿都是采用在借方设专栏的多栏式账页,这样处理手工登账时会计人员还是必须在上述账页相应栏目的借方用红字登账,显得不直观,麻烦。并且如果采用电脑记账的话,这样做凭证期末账户自动结转时将会出错,影响财务报表的正确生成,所以实际工作中正确的分录为:借:生产成本[6 000],制造费用[800],管理费用[200];贷:材料成本差异[7 000]。

**疑惑问题四:**2009 年消费型增值税在全国实行,在建工程项目领用的原材料其进项税额能否抵扣?

关于这点笔者认为应区别具体的工程项目,如果属于税法允许抵扣的项目则不需转出进项税额,如机器设备与生产线的安装、固定资产的维修等项目领用的原材料。但如果是不动产在建工程则应将其领用原材料对应的进项税额转出,因为《增值税暂行条例实施细则》规定,非增值税应税项目是指非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程,其中纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产均属于不动产在建工程。

例 4:企业购入需要安装的设备一台,价款 50 000 元,增值税税款 8 500 元,款项已支付。安装时领用原材料 1 000 元,当月材料成本差异率为-1%,安装发生人工费用 2 000 元。

分析:依照《增值税暂行条例》的规定,固定资产的安装属于增值税应税项目,工程领用原材料的进项税额可以抵扣,因此账务处理为:借:在建工程 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:在建工程 2 990;贷:原材料 1 000,材料成本差异[10],应付职工薪酬 2 000。借:固定资产 52 990;贷:在建工程 52 990。

例 5:企业新建厂房领用原材料 30 000 元,当月材料成本差异率为-1%。

分析:因为厂房新建为不动产在建工程,属于非增值税应税项目,所以必须将工程领用原材料的进项税额转出,账务处理为:借:在建工程 34 749;贷:原材料 30 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)5 049,材料成本差异[300]。○