

谈材料成本差异率核算方法的确定

江苏连云港 戴华江

一、问题的提出

《企业会计准则——应用指南》(以下简称“应用指南”)在“附录: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%;期初材料成本差异率=期初结存材料的成本差异÷期初结存材料的计划成本×100%;发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本×材料成本差异率。

从给出的公式中可以看出,应用指南所叙述的“当期的实际差异率”与“本期材料成本差异率”是同一概念,均是指全月(期)一次加权平均差异率。

根据应用指南的规定,发出材料的成本差异率有三种选择:①委托外部加工发出材料的成本差异率既可采用期初成本差异率,又可采用全月(期)一次加权平均差异率;②期初成本差异率与全月(期)一次加权平均差异率相差不大时,委托外部加工发出材料和其他情况下发出材料的成本差异可采用期初成本差异率;③其他情况下发出材料的成本差异率只能采用全月(期)一次加权平均差异率。

应用指南关于成本差异率的规定有很大片面性,在实际工作中,根据应用指南的规定所计算的结果很可能不能反映出材料的实际成本差异,甚至出现较大的偏差。

例:某企业对A材料采用计划成本法核算,计划单价为500元/公斤。该月A材料的收发及结存情况如下:①期初结存5000公斤,计划成本总额为2500000元,材料成本差异为超支50000元;②该企业接受了一订单,为此2日购入5000公斤A材料,计划成本总额为2500000元,材料成本差异为节约50000元;③5~7日将所有库存A材料投入生产甲产品,10日该批甲产品生产完工并交付客户;④16日购入A材料10000公斤,计划成本总额为5000000元,材料成本差异为节约130000元;⑤18日将所有库存A材料委托外单位加工乙产品;⑥30日购入A材料10000公斤,计划成本总额为5000000元,材料成本差异为节约20000元;⑦月末结存A材料10000公斤。

对上述案例分析如下:

(1)本期发出A材料成本差异的实际情况。①5~7日生产甲产品时所领用的10000公斤材料由期初结余的5000公斤与2日购入的5000公斤构成,所以5~7日领用材料的成本差异应为期初结余和2日购入材料的成本差异合计,其金额为0元。②18日委托外单位加工乙产品时领用的材料10000公斤全部是16日购入的,其成本差异应为16日所购材料的成本差异-130000元。

(2)按应用指南规定计算的材料成本差异。①生产产品领

表3

单位:万元

2007年年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	2 000	13 200	15 200
未确认归属于少数股东权益的商誉价值	0	0	0
调整后账面价值	2 000	13 200	15 200
可收回金额			14 200
减值损失			1 000

四、结论

上述两种方案所涉及的会计问题,其实是母公司因子公司增资扩股所产生的利得或损失是计入当期损益还是所有者权益。笔者认为,增资扩股中所产生的利得或损失,主要是因可辨认净资产公允价值的重估引起的,是类似于“公允价值

变动损益”之类的浮动盈亏,并非对外已实现的损益,属于非经常性损益。因此,对于由增资扩股所引起的持有损益性质的利得或损失,为了防止上市公司进行利润操纵,笔者认为第二种方案的会计处理比较妥当,即直接计入所有者权益中的资本公积。

子公司增资扩股时,在母公司不参与的情形下,母公司由此产生的利得或损失可以通过以下公式计算得出:(增资前以合并日开始持续计算的净资产公允价值+增资总额)×增资后持股比例-增资前以合并日开始持续计算的净资产公允价值×增资前持股比例;或者(增资后以合并日开始持续计算的每股净资产公允价值-增资前以合并日开始持续计算的每股净资产公允价值)×持有股份数量。

此外,我们还应当关注增资扩股可能引发的对商誉等资产减值损失的确认。○

用材料和委托外部加工发出材料的成本差异均按本期成本差异率计算: 本期成本差异率 $=\frac{[50\,000+(-50\,000)+(-130\,000)+(-20\,000)]}{(2\,500\,000+2\,500\,000+5\,000\,000+5\,000\,000)}\times 100\%=-1\%$ 。5~7日生产甲产品领用材料的成本差异 $=10\,000\times 500\times (-1\%)=-50\,000$ (元)。18日委托外部加工领用材料的成本差异 $=10\,000\times 500\times (-1\%)=-50\,000$ (元)。^②生产产品领用材料的成本差异按本期成本差异率计算,委托外部加工发出材料的成本差异按期初成本差异率计算: 本期成本差异率 $=\frac{[50\,000+(-50\,000)+(-130\,000)+(-20\,000)]}{(2\,500\,000+2\,500\,000+5\,000\,000+5\,000\,000)}\times 100\%=-1\%$ 。5~7日生产甲产品领用材料的成本差异 $=10\,000\times 500\times (-1\%)=-50\,000$ (元)。期初成本差异率 $=\frac{50\,000}{2\,500\,000}\times 100\%=2\%$ 。18日委托外部加工领用材料的成本差异 $=10\,000\times 500\times 2\%=100\,000$ (元)。

从以上案例可以得知,对于生产甲产品领用材料,按本期成本差异率计算的材料成本差异与实际情况相差-50 000元;对委托外部加工发出的材料,按期初成本差异率计算的材料成本差异与实际情况相差80 000元,而按本期成本差异率计算的材料成本差异与实际情况相差230 000元。差异产生的原因主要是应用指南关于成本差异率的规定不够合理,没有充分考虑实际工作中的各种情况,没有允许企业根据各自的实际情况选择成本差异率的核算方法。

二、对现行规定的分析

企业对存货采用计划成本法进行核算,根本目的是便于企业进行成本管理。从理论上讲企业不可能利用成本差异率来进行恶意的盈余管理,所以在这方面不必担心企业滥用会计政策的问题。但会计准则却恰恰对此进行了限制,只允许采用期初成本差异率和全月(期)一次加权平均成本差异率。应用指南关于成本差异率的规定有如下不足:

1. 不能准确反映出材料的实际成本差异。在实际工作中,每批购进材料的成本差异率很可能不相同,有时甚至相差较大,如果采用期初或全月(期)一次加权平均成本差异率计算发出材料的成本差异,很可能会造成计算结果不能准确反映实际情况,进而造成会计信息失真,上述案例就是这种情况。

2. 不利于企业管理当局进行成本管理、成本控制。采用全月(期)一次加权平均成本差异率计算发出材料的成本差异,这项工作只能在月末进行,那么就不能及时反映该批材料的实际成本,不利于企业管理当局进行成本管理、成本控制,特别是接受订单生产的企业。

三、建议

综上所述,对材料成本差异率的核算,应用指南不可规定企业必须采用何种核算方法,可以允许企业根据自身情况选择核算方法,并以不完全列举的方式为企业提供一些可供选择的方法,只要所选择的方法能准确反映本企业发出材料成本差异的实际情况、便于企业进行成本管理和成本控制就行。笔者认为,有如下方法可供企业进行选择: 期初成本差异率法、本期成本差异率法、移动加权平均成本差异率法、先进先

出成本差异率法等。企业在选用某种核算方法时,主要应考虑两大原则:是否便于企业进行成本管理、成本控制;该方法的核算范围是否与本企业实际情况相符。下面笔者对提出的方法作一简要的介绍。

1. 期初成本差异率法。期初成本差异率法是指按期初成本差异率计算本期发出材料的成本差异的一种方法。计算公式为: 期初材料成本差异率 $=\frac{\text{期初结存材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}}\times 100\%$ 。期初成本差异率法主要适用于本月(期)各批购进材料与期初材料的成本差异率相差不大,且企业需要随时了解发出材料的成本差异情况的企业。例如,企业有稳定的材料供应商且签订了较长期限的合同,材料供应价格在合同中注明一般不可更改等,这种情况下材料成本差异率不会有较大变化,即使有所变化,也主要来源于途中合理损耗、运输成本、途中仓储费等。

2. 本期成本差异率法。本期成本差异率法,也叫全月(期)一次加权平均成本差异率法,是指按全月(期)一次加权平均成本差异率计算本期发出材料的成本差异的一种方法。计算公式为: 本期材料成本差异率 $=\frac{(\text{期初结存材料的成本差异}+\text{本期验收入库材料的成本差异})}{(\text{期初结存材料的计划成本}+\text{本期验收入库材料的计划成本})}\times 100\%$ 。本期成本差异率法主要适用于本期入库材料的账务处理集中在期末,估计本期成本差异率与期初成本差异率相比有较大变化,且不需要随时了解发出材料的成本差异情况的企业,为了简化成本计算工作,故采用本方法。

3. 移动加权平均成本差异率法。移动加权平均成本差异率法借鉴了实际成本法中的移动加权平均的思想,在每批材料入库后要及时计算库存材料的移动加权平均差异率,某次发出材料的成本差异按最近一次入库后计算的移动加权平均成本差异率计算。计算公式为: 某次材料入库后的移动加权平均成本差异率 $=\frac{(\text{本次入库前库存材料的成本差异}+\text{本次入库材料的成本差异})}{(\text{本次入库前库存材料的计划成本}+\text{本次入库材料的计划成本})}\times 100\%$; 某次发出材料的成本差异 $=\text{本次发出材料的计划成本}\times \text{最近一次入库后的移动加权平均成本差异率}$ 。该方法既能利用计划成本法的优点进行成本管理,又可以随时反映出材料的成本差异,不会造成计算出的成本差异与实际成本差异有较大的偏离,特别适合于成本差异率变化较大,又要求随时反映成本差异情况的企业。

4. 先进先出成本差异率法。先进先出成本差异率法借鉴了实际成本法中的先进先出法的思想,即假设先入库的材料先发出,与每批入库材料对应的成本差异也按先进先出的原则进行结转。在该方法下,每批材料入库后要计算该批材料的成本差异率。本方法与移动加权平均成本差异率法具有相同的优点,即可以随时反映出材料的成本差异,以便进行成本管理。

与期初成本差异率法和本期成本差异率法相比,移动加权平均成本差异率法和先进先出成本差异率法有一个共同的优点,即实现了对成本差异的动态管理,从而有助于企业管理当局及时做出正确的管理决策。○