

材料成本差异账务处理的改进

范孝周 李寒俏

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 无论是入库材料成本差异的核算还是结转发出材料成本差异的核算,现行会计准则的规定都有不妥之处,本文就此提出了改进后的账务处理方法。

【关键词】 材料成本差异 账务处理 改进

按照现行会计准则的规定,企业对材料按计划成本计价时,应设置“材料成本差异”账户,核算企业各种材料实际成本与计划成本的差异。实际成本大于计划成本时,借记本科目,贷记“材料采购”科目;实际成本小于计划成本时作相反的会计分录。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“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”、“委托加工物资”、“其他业务成本”等科目,贷记本科目;实际成本小于计划成本的差异作相反的会计分录。下面对此进行具体分析。

一、材料成本差异账务处理的不妥之处

1. “材料成本差异”是个资产类会计科目,是与“原材料”等有关科目在性质和记账方向上相同的一般会计科目。“原材料”科目的记账方向为:材料入库时借记本科目,材料发出时贷记“原材料”科目,余额始终在借方,为期末原材料的库存数。在现行会计准则下,“材料成本差异”账户的余额既可能出现在贷方,也可能出现在借方,与“材料成本差异”科目作为资产类会计科目的性质和记账方向不符。

2. 现行会计准则下,购入材料成本差异是在“材料采购”账户确定的,在做每笔或月终结转差异的业务时,根据“材料采购”账户的差额方向确定材料成本差异是记在借方还是贷方。若是借方大于贷方的超支差异,为结平账户将差额登在贷方,则“材料成本差异”账户的记账方向为借方;相反,若出现节约,那么“材料成本差异”账户的记账方向为贷方。但是当计划成本大于实际成本时,这样处理会引起“材料采购”账户的数额出现虚增。

3. 核算入库材料差异超支时记入“材料成本差异”科目的借方,节约时记入该科目的贷方;分配耗用各种材料所应承担的材料成本差异,超支时记入“材料成本差异”科目的贷方,节约时记入该科目的借方。这样“材料成本差异”账户借贷双方既有入库成本差异,也有出库成本差异,我们很难从账面上看出入库和出库的材料成本差异各是多少,必须逐笔计算,才能确认其金额,这不利于简化会计核算。另外,在结转发出材料的节约差异时,借记“材料成本差异”科目,同样会引起该账户的数额出现虚增,不符合客观实际。

为说明问题,列举有关实例如下。

例:某工业生产企业购入甲材料100件,专用发票单价10元/件,增值税170元,运杂费100元,用银行存款支付;材料计划单价13元/件,已验收入库,基本生产车间领用于生产。

有关分录如下:

(1)购入时按实际成本,借:材料采购——甲材料1 100元,应交税费——应交增值税(进项税额)170元;贷:银行存款1 270元。

(2)入库时按计划成本,借:原材料——甲材料1 300元;贷:材料采购——甲材料1 300元。同时,结转贷方差异200元,借:材料采购——甲材料200元;贷:材料成本差异——甲材料200元。

(3)基本生产车间领用时按计划成本,借:生产成本——基本生产成本——甲材料1 300元;贷:原材料——甲材料1 300元。

(4)结转发出材料应负担的成本差异时(计划成本大于实际成本为贷方差异),借:材料成本差异——甲材料200元;贷:生产成本——基本生产成本——甲材料200元。

通过以上分录可以看出,在计划成本大于实际成本的情况下,核算入库材料成本差异时“材料采购”账户借方发生额虚增200元,其结果使“材料采购”账户借方所反映的采购业务的实际成本易被模糊,对考核供应部门材料物资供应的工作质量将产生不利的影响。而结转发出材料的成本差异时,“材料成本差异”账户借方发生额同样也虚增200元,混淆了入库材料的材料成本差异额,导致会计的考核和分析工作变得愈加繁琐。

4. 根据成本核算原则,必须将发出材料的计划成本调整为实际成本。调整差异属于更正性质,在发出材料计划成本记入了有关生产费用科目的借方后,应将其负担的成本差异跟随其计划成本也记入有关成本费用科目的借方,超支用蓝字补加,节约用红字冲减。根据“有借必有贷”的记账原则,“材料成本差异”账户的记账方向必定为贷方。这样处理,更加符合“材料成本差异”科目作为资产类会计科目的特征——贷方表示冲减因发出材料而减少的成本差异。我们可以看到,当结

企业溢价发行债券会计处理探讨

解秀兰

(山东省农业管理干部学院 济南 250100)

【摘要】 本文拟以企业溢价发行债券为例,探讨定期付息终了还本、单利计息终了还本付息和复利计息终了还本付息三种情况下企业发行债券的会计处理。

【关键词】 溢价 实际利率法 利息调整

一、定期付息、终了还本债券的会计处理

例1:某企业2006年1月1日发行面值为1 000 000元,票面利率为6%,期限为6年的公司债券,用于企业生产经营活动,每年付息,终了还本,债券发行价为1 050 757元。计算该债券实际利率R。

债券发行价=面值的现值+各期利息的现值,即:1 050 757=1 000 000×PV(6,R)+60 000×PA(6,R),经测算R=5%。债券溢价发行时会计分录为:借:银行存款1 050 757元;贷:应付债券——债券面值1 000 000元、——利息调整50 757元。

根据权责发生制原则,企业发行债券应按期计提利息,为了简化核算,一般可按半年或年预提。债券利息费用的会计处理通常是按照发行债券的用途而定,若为生产经营活动发行的债券,应当全部费用化,计入当期损益;若为购置和建造符合资本化条件的资产而发行的债券,应予以资本化,不符合资本化条件的,应予以费用化,计入当期损益。企业发行债券的溢、折价是对利息费用的调整,应在债券存续期内采用实际利

率法进行摊销。

二、材料成本差异账务处理方法的改进

基于上述原因,笔者建议在“材料成本差异”账户的借方,只登记入库材料所产生的材料成本差异,超支用蓝字,节约用红字;分配耗用材料所承担的材料成本差异时,只在“材料成本差异”账户的贷方反映,超支为蓝字,节约为红字。

三、改进后账务处理方法的优点

1. 改进后的账务处理方法,借方只登记入库材料的成本差异,贷方只登记发出材料的成本差异,记账方向明了,易于掌握。差异调整符合传统做法,而且可以避免“材料采购”和“材料成本差异”账户的数额出现虚增,更加符合客观实际。

2. “材料成本差异”账户的余额只能出现在借方(蓝字表超支,红字表节约),符合作为资产类会计科目的性质要求。而且改变了原来根据账户余额来判断本账户是“原材料”的附加账户还是抵减账户。改进后的账务处理方法下,“材料成本差异”账户始终是“原材料”账户的附加账户。

率法进行摊销。

定期付息、溢价发行债券利息费用的计算如表1。假设企业按年计提利息费用(实际支付利息的会计分录省略,下同),各年的会计分录为:2006年12月31日的会计分录为:借:财务费用52 537.85元,应付债券——利息调整7 462.15元;贷:应付利息60 000元。2007年12月31日至2011年12月31日的会计分录与2006年12月31日的会计分录相同,其金额为表1中相应年度的数据。2012年1月1日债券兑付时的会计分录为:借:应付债券——债券面值1 000 000元;贷:银行存款1 000 000元。

二、单利计息、终了还本付息债券的会计处理

单利计息、终了一次还本付息债券的发行价为债券本息和复利现值,由于存续期不支付利息,需将单利计算的各期利息换算成定期付息的各期利息,即年金。然后根据定期付息计算出的利息和债券票面利息,调整后计算出当期的利息费用。

例2:某企业2006年1月1日发行面值为1 000 000元,票面利率为6%,期限为6年的公司债券,用于企业生产经营活动,

3. 因为“材料成本差异”账户是“原材料”账户的附加账户,所以用“材料成本差异”账户借方当期发生额合计数与相应“原材料”有关账户借方当期发生额合计数对比一下就能很容易地计算出当期采购差异率,再与以前相应各期实际或者与各期采购计划对比,便可考核出企业供应部门材料采购的效益,并将此与奖励制度相挂钩,以调动采购人员的积极性,力求通过降低成本来增加企业的竞争力。

主要参考文献

1. 王金辉.合理改进材料成本差异账户的使用.黑龙江金融,2003;7
2. 孙贤林.材料成本差异核算之我见.财会月刊,1998;A6
3. 邓妮娜.“材料成本差异”账户使用的改进.财会月刊,2002;A2
4. 黎旭坚.浅谈结转和分摊材料成本差异时记账方向的确定方法.交通财会,1997;4
5. 张裕辉.企业“材料成本差异”的账务处理.中国乡镇企业会计,1996;2