

材料成本差异核算之我见

许镇松

(汕头职业技术学院 广东汕头 515041)

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定,材料计价应采用实际成本,在此基础上为了便于对材料的控制,可采用计划成本法。材料采用计划成本核算时,材料的收入、发出和结余过程中无论总分类核算还是明细核算,均按照预先制定的计划成本计价。涉及的会计科目有“原材料”、“材料采购”、“材料成本差异”等。材料实际成本与计划成本的差异,通过“材料成本差异”科目核算,月末计算本月发出材料应负担的成本差异并进行分摊,根据领用材料的用途计入相关资产的成本或者当期损益,从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。调整的基本公式如下:

库存材料实际成本=库存材料计划成本±材料成本差异

材料成本差异随着材料的入库而形成,随着材料出库而减少,如领用材料、出售材料、消耗材料等。期初和当期形成的材料成本差异,应在当期已发出材料和期末结存材料之间进行分配。根据《企业会计准则第1号——存货》的规定,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。企业在月末计算材料成本差异率,据以分配当月形成的材料成本差异。材料成本差异率的计算公式如下:

本月材料成本差异率=(月初结存材料的成本差异+本月验收入库材料的成本差异)÷(月初结存材料的计划成本+本月验收入库材料的计划成本)×100%

本月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

经过材料成本差异的分配,本月发出材料应承担的成本差异从“材料成本差异”账户转出,属于月末库存材料应承担的成本差异仍保留在“材料成本差异”账户内,作为库存材料的调整项目,编制资产负债表时,存货项目中的材料金额,应当列示加(减)材料成本差异后的实际成本。

一、现行材料成本差异的核算方法

例1:本月购入L材料一批,专用发票上记载的货款为3 000 000元,增值税额为510 000元,发票账单已收到,计划成本为3 200 000元,已验收入库,全部款项以银行存款支付。

会计处理为:借:材料采购3 000 000,应交税费——应交增值税(进项税额)510 000;贷:银行存款3 510 000。借:原材料——L材料3 200 000;贷:材料采购3 000 000,材料成本差异——L材料200 000。

例2:根据甲公司“发料凭证汇总表”的记录可知,本月L材

料的消耗(计划成本)为:基本生产车间领用2 000 000元,辅助生产车间领用600 000元,车间管理部门领用250 000元,企业行政管理部门领用50 000元。会计处理为:借:生产成本——基本生产成本2 000 000、——辅助生产成本600 000,制造费用250 000,管理费用50 000;贷:原材料——L材料2 900 000。

例3:甲公司本月月初结存L材料的计划成本为1 000 000元,成本差异为超支差异30 740元,要求计算分摊本月的材料成本差异。

材料成本差异率=(30 740-200 000)÷(1 000 000+3 200 000)×100%=-4.03%;本月发出材料应负担的成本差异=2 900 000×(-4.03%)=-116 870(元)。

结转发出材料的成本差异的会计处理为:借:材料成本差异——L材料116 870;贷:生产成本——基本生产成本80 600、——辅助生产成本24 180,制造费用10 075,管理费用2 015。

月末编制资产负债表时,存货项目中的原材料的金额,应当根据“原材料”账户的余额1 300 000元减去“材料成本差异”账户的贷方余额52 390元,以1 247 610元列示。

二、材料成本差异核算存在的问题

当我们按《企业会计准则第1号——存货》的规定计算发出材料应负担的成本差异率时,如果本月有暂估价入账的材料,必然会导致本月发出材料应负担的成本差异出现误差。

假设上述各例资料不变,甲公司再购入L材料一批,计划成本为1 692 600元,材料已验收入库,发票账单未到,则月末按照计划成本估价入账。则会计处理为:借:原材料1 692 600;贷:应付账款——暂估应付账款1 692 600。

材料成本差异率=(30 740-200 000)÷(1 000 000+3 200 000+1 692 600)×100%=-2.87%。本月发出材料应负担的成本差异=2 900 000×(-2.87%)=-83 230(元)。

这时我们发现,按规定的计算公式所计算出的本月发出材料应负担的成本差异出现了误差,本例误差为33 640元(116 870-83 230)。

三、问题分析

笔者认为,材料计价采用计划成本时,按《企业会计准则第1号——存货》的规定,计算发出材料应负担的成本差异率时,对于本月有暂估价入账的材料,按照重要性原则、配比性原则和客观性原则的要求,在计算分摊材料成本差异时,应分

长期股权投资核算成本法

转换为权益法的会计处理

丁希宝 徐洪盛

(滨州职业学院 山东滨州 256600)

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定及应用指南的解释,由成本法转换为权益法有以下两种情况发生:一是原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,因追加投资导致持股比例上升,能够对被投资单位施加重大影响或共同控制,即追加投资情况。二是因处置投资对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制,即处置投资情况。下面通过举例来探讨在这两种情况下,由成本法转换为权益法的有关会计处理。

一、追加投资情况下成本法转换为权益法

例1:甲公司2006年1月1日以银行存款1 000万元取得乙公司10%的股份,取得时乙公司可辨认净资产公允价值为9 000万元,可辨认净资产账面价值为8 500万元,差额产生的原因是一项专利权账面价值为1 000万元,而公允价值为1 500万元,该专利权摊销年限为10年。甲公司取得该项投资后采用成

以下三种情况进行处理:

1. 在按计算公式计算材料成本差异率时,对本期暂估价入账的材料不计入本期验收入库材料的计划成本当中。上例在计算材料成本差异率时,按照谨慎性原则,对暂估价入账的材料计划成本1 692 600元不予考虑,体现了当期材料的成本差异与当期入库材料的计划成本相配比的原则。

2. 在计算材料成本差异率时,可将本期暂估价入账的材料计划成本计入本期验收入库材料的计划成本中。上例在计算材料成本差异率时,依据重要性原则,考虑了暂估价入账的材料计划成本1 692 600元,而对于这部分材料可能存在的成本差异,因其对本期发出材料的成本差异影响不大,可以忽略不计。

3. 在按计算公式计算材料成本差异率时,对本期暂估价入账的材料计划成本,可按买卖合同约定的价格,先估计本期暂估价入账的材料成本差异,再把暂估价入账的材料成本计入本期验收入库材料的计划成本当中,按规定的计算公式进行计算。

上例在计算材料成本差异率时,依据客观性原则,考虑了暂估价入账的材料计划成本1 692 600元,同时也估计出这部

本法核算。2006年乙公司实现净利润450万元。2007年1月1日甲公司追加投资2 000万元,取得乙公司20%的股份,对乙公司产生重大影响。当日乙公司可辨认净资产公允价值为11 000万元。假定甲公司按净利润的10%提取法定公积金,不考虑对所得税的影响。

根据规定,由成本法转换为权益法时,应区分原持有的长期股权投资、新增长期股权投资以及综合考虑有关的商誉或形成的留存收益。

(一)新增长期股权投资情况下的调整

对于新取得的股权投资,应比较新增投资的成本与取得该投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,其中投资成本大于应享有被投资单位份额的,不调整长期股权投资的成本;反之,则调整长期股权投资的成本及当期营业外收入。

应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额2 200万元(11 000×20%)>2 000万元,因此应确认投资成本为2 200

分材料可能存在的成本差异。

对于第三种情况,我们在月末对原材料按计划成本暂估价入账时,要按计划成本借记“原材料”科目,同时借记“材料成本差异”科目(按购销合同的约定价格与计划成本间的超支金额),贷记“应付账款”科目(按购销合同的约定价格),或借记“原材料”科目(按计划成本价),贷记“应付账款”科目(按购销合同的约定价格和“材料成本差异”科目(按购销合同的约定价格与计划成本间的节约金额)。

假设上述各例资料不变,甲公司购入的L材料,计划成本为1 692 600元,材料已验收入库,发票账单未到,该批材料的购销合同约定价格为1 600 000元,则月末按照计划成本暂估价入账时,借:原材料1 692 600;贷:应付账款——暂估应付账款1 600 000,材料成本差异92 600。那么,在计算分摊本月的材料成本差异时,应按计算公式:材料成本差异率=(30 740-200 000-92 600)÷(1 000 000+3 200 000+1 692 600)×100%=-4.44%;本月发出材料应承担的成本差异=2 900 000×(-4.44%)=-128 760(元)。

笔者认为,在考虑暂估价入账的材料可能存在的成本差异的情况下,计算出来的材料成本差异率比较客观合理。○