钢铁企业计划成本法下材料核算之我见

四川西昌新钢业有限责任公司　何　勇

一、月末暂估入账的方法

根据《企业会计制度》的规定，企业应对已到达并验收入库的材料物资办理暂估入库手续，以保证存货的真实性、完整性。暂估入库主要有以下几种情况：①材料已到达并验收入库，但相关检验数据还未出来，未制作结算清单；②已对外结算但增值税发票等结算凭证未收到；③已对外结算、发票也到达企业，但业务人员未到财务部门进行报销的采购业务。企业应于月末按照材料的暂估计划金额进行账务处理，借记“原材料”科目，贷记“应付账款——暂估应付款”科目。

但在实际操作中，我们应对大宗原燃料如矿石、焦炭、生铁、合金等重要物资给予特别关注，出于内部控制考虑，我们在供应部门设置了专职结算员负责对外结算，计划员负责材料的收发存工作。

对于第一种情况，我们要求结算员根据历史检验数据和计量单据进行预结算，制定出预结算清单，然后计划员根据预结算清单填制暂估入库单的数量、计划单价、计划金额等相关栏次，然后将暂估入库单与预结算清单一起交材料核算会计，材料核算会计根据暂估入库单的计划金额进行暂估入库的账务处理，借记“原材料”科目，贷记“应付账款——暂估应付款”科目。同时将计划金额与预结算清单上的不含税货款金额间的差额暂估为价差，借记“材料成本差异”科目，贷记“应付账款——暂估应付款”科目。这样做是由于近几年钢材市场价格的大幅波动引起了大宗原燃料价格的大幅波动，导致年初制定的计划价与实际采购价有较大差异。如果不对该差异做出暂估处理，又领用了当月暂估入库部分的物资，就会使当月反映的成本不真实，从而造成产品成本的异常波动。次月月初先将暂估入库和暂估价差全部红字冲回，伴随着该笔业务的正式结算、采购报销工作的进行，财务按正常入账，这样次月产生的差异就会很小，使上月已耗用物资以最接近市场价格的价值入账，防止上月已耗用物资对当月成本产生影响，同时这也符合会计核算的一般原则。

对于第二种情况和第三种情况，所不同的是结算清单已正式制作，结算货款金额是确定的，按照以上方法入账，次月增值税发票收到、采购报销时也就不存在对该暂估差异的调整了。

二、外购物资计划价的修订及其账务处理

1. 计划价及其修订。企业制定的计划价应尽可能接近实际采购价（不含税），并包含由企业承担的应计入材料实际成本的杂费。计划价不同于企业内部市场的计划限价。制定计划价时要考虑全面，减少出错或出现偏差，并要考虑到未来一段时间内采购价的变动因素。

除一些特殊情况外，计划价在年度内一般不作调整。在计划价偏离实际价较大的情况下，企业需要修订计划价，最好选择在年初修订计划价，这样可以让物资管理部门（或仓储部门）过账时更方便、直观。企业修订计划价必须要有一套明确、完整、规范的计划价修订机制，并与物资管理部门协调好，基准日把握一致，财务、物资管理部门双方步调一致，这也是账实相符的一种形式上的反映。

2. 账务处理。针对计划价的修订，账务处理有两种方案。这两种方案的核心原则是要保证暂估验收单（即入库单）新旧计划价之差额所对应的材料成本差异只能释放一次。企业可以选择在年初进行与计划价修订相对应的账务处理，或者选择于上年年末在企业当月材料成本差异分配后进行账务处理。

方案一：修订计划价时对暂估验收单的计划价同时进行更改，今后这部分验收单报账时使用新计划价。这种方案工作量大，更改验收单计划价时容易出错。借记“原材料”科目，贷记“材料成本差异”科目，这个数据来自物资管理部门，是物资管理部门上年年末结存材料的新旧计划价总额之差；企业同时借记“材料成本差异”科目，贷记“应付账款——暂估应付款”科目，这个数据来自汇总的上年年末暂估验收单新旧计划价总额之差。这时就相当于将上年年末暂估验收单调整成新计划价进行暂估了，此时暂估验收单新旧计划价差异尚未释放，在今后以新计划价报账时再进行释放。根据公式，上月月末暂估验收单计划价金额+本月新验收单计划价金额=本月报账的验收单计划价金额+本月月末暂估验收单计划价金额，这属于推导公式的两边同时缩放（上年年末暂估验收单调整成新计划价，在本年度报账时也使用新计划价），在上年年末的暂估验收单全部报账后，公式两端实现平衡。

方案二：借记“原材料”科目，贷记“材料成本差异”科目，不再进行其他账务处理。这个数据同样来自物资管理部门，是物资管理部门上年年末结存材料的新旧计划价总额之差，相当于上年年末暂估验收单新旧计划价对应的差异已全部释放出来。上年年末暂估验收单此后报账时仍全部使用旧计划价，验收单上的旧计划价不必更改。根据公式，上月月末暂估验收单计划价金额+本月新验收单计划价金额=本月报账的验收单计划价金额+本月月末暂估验收单计划价金额，公式两端仍平衡。这个办法简单实用，在实际操作中经常采用这种方法。

3. 其他。

投资性房地产核算应注意的问题

华北电力大学工商管理学院　**杨方文**

一、如何选择投资性房地产的会计计量模式

如果企业将一项房地产确认为投资性房地产,其会计处理将有别于一般固定资产或无形资产以及作为存货的房地产。投资性房地产的会计处理内容主要包括初始计量和后续计量。

关于投资性房地产的初始计量,《企业会计准则第3号——投资性房地产》(以下简称"新准则")第7条规定,投资性房地产应当按照成本进行初始计量。在这方面,投资性房地产与一般固定资产或无形资产以及作为存货的房地产没有区别,均采用成本计量模式。但是,在后续计量上,则有不同的计量模式可供选择。

关于投资性房地产的后续计量,新准则规定了两种计量模式。第一种是成本模式,新准则第9条规定,企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。第二种是公允价值模式,新准则第10条规定,有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。那么,企业如何选择投资性房地产的会计计量模式呢?

客观而言,公允价值模式更符合投资性房地产的特征,能够反映投资性房地产的市场价值和盈利能力。但是,我国房地产市场普遍不够成熟,交易信息的公开程度也不够高,是公允价值模式广泛应用的制约因素。因此,成本模式是投资性房地产后续计量的基准模式。采用成本模式计量的建筑物的后续计量,适用《企业会计准则第4号——固定资产》;采用成本模式计量的土地使用权的后续计量,适用《企业会计准则第6号——无形资产》。

虽然成本模式是投资性房地产后续计量的基准模式,但并不排除公允价值模式的应用。因为就目前情况看,投资性房地产的公允价值在某些情况下是可以取得的,其关键是公允价值模式的应用是否符合条件。新准则第10条规定,采用公

---

(1)如果企业不是大规模修订计划价,需要个别调整偏差较大的计划价的,除可以通过以上方法调整外,还可以通过虚打出库单的方法进行调整。先按照旧计划价打蓝字领用单(清空旧账页),再按照新计划价打红字领用单,通过"材料成本差异"科目进行过渡。先是按照蓝字领用单计划价金额,借记"材料成本差异"科目,贷记"原材料"科目(蓝字);再按照红字领用单计划价金额,借记"材料成本差异"科目,贷记"原材料"科目(红字)。调整结果类似于方案二。

(2)如果企业因为管理上的需要,需将已存在计划价的总成件拆分成零散件并逐个制定计划价的,应保证拆分的零散件计划价之和等于其总成件计划价。

三、材料成本差异率的计算公式

采用计划成本法的企业,应当在月份终了时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:本月材料的成本差异率=(月初结存材料的材料成本差异+本月收入材料的材料成本差异)÷(月初结存材料的计划成本+本月收入材料的计划成本)×100%。

1. 从理论上来讲,构成公式分母的"本月收入材料的计划成本"不包括暂估入账的材料的计划成本。因为公式分子中没有暂估与材料对应的材料成本差异,如果不剔除公式分母中暂估入账材料的计划成本,则会造成公式分子与分母口径不一致,违背了配比原则。

具体来说,月末暂估入账的原材料,其本身的材料成本差异在暂估当月并未体现出来,但却参与了本月材料成本差异的分摊计算。等到以后月份该批材料结算的发票账单到达,其材料成本差异才登记入账,并参加下月份耗用材料成本差异的分摊。在这种情况下,在材料暂估入账的月份及其以后月份,实际发出材料的成本反映就会失真。当该批材料的成本差异为正值时,就出现了低估该月份发出材料的实际成本,高估以后月份发出材料的实际成本的现象;反之,则会高估该月份发出材料的实际成本,低估以后月份发出材料的实际成本。这样就违背了配比原则,造成会计信息失真。

2. 账务处理。目前,许多采用计划成本法的企业计算材料成本差异率时,公式分母并未剔除暂估入账材料的计划成本。因为当月暂估入库的预计价差已经以暂估形式体现在了"材料成本差异"科目中,因此作为暂估入库的物资与正式入库的物资价值已相差无几,可视同正式入库的物资处理,加入材料成本差异率公式分母。

笔者认为,即使核算时预计价差未以暂估形式体现到"材料成本差异"科目中,计算材料成本差异率时公式分母并未剔除暂估入账材料的计划成本,问题也不大(但要建立在市场价格与计划价偏差不大的前提下)。因为从长期来看,公式分母是否剔除暂估入账材料的计划成本对于材料成本差异的分配金额影响并不大。关键是发票账单报账形成的材料成本差异的核算要正确,材料成本差异率并不是主要问题。只要每月发出材料金额足够大,材料成本差异很快就会被分配结转出去。只要坚持材料成本差异率计算的一贯性原则,各年度保持一贯性,会计信息失真的说法则属言过其实。○