



计划成本法下计划价修订的有关问题

东安黑豹股份有限公司 曹全清 哈尔滨东安液压有限公司 谢桂芬

计划成本法是指企业存货的收入、发出和结余均按预先制定的计划成本计价,同时另设“材料成本差异”科目,登记实际成本与计划成本的差额。计划成本法一般适用于存货品种多、收发频繁的企业(但如果这类企业使用了仓储核算软件,则可以改按实际成本法核算,将烦琐的计算工作交由计算机和软件去处理)。

一、月末暂估入账的方法

企业对于材料到达并已验收入库,但发票账单等结算凭证未到,或发票账单已到但未到财务部门进行报账核算的采购业务,应于月末按照材料的暂估计划价金额,借记“原材料”科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。确定每月已入库未报账的外购材料暂估计划价金额的方法有:

1.未报账验收单(已验收入库但未持发票账单到财务部门报账核算的验收单)汇总统计法。这是最通行的一种做法,企业月末逐个加总未报账验收单之计划价金额,其结果就是当月月末应作暂估入账的金额。

该方法的最大缺点是月末需要逐个加总未报账验收单之计划价金额,工作量大,过多占用了本来就紧张的结账时间。

会计处理,规范企业会计核算行为,提高企业会计信息的真实性和可靠性。

三、政策建议

1.确定筹建期。依据《制度》中“待企业开始生产经营当月一次计入开始生产经营当月的损益”这条规定可以知道,《制度》认为的筹建期应该是指自筹办设立之日起至开始生产经营之日的这一段期间,这个范畴与税收相关法规对筹建期的规定相符,也能避免复杂的纳税调整。笔者建议以制度或准则等形式对会计核算上的筹建期做出明确规定,这样可以做到有法可依。

2.确定开始生产经营之日这一时点。开始生产经营之日这一时点可以分行业来研究确定。比如对于生产型企业来说,应该为购入材料、准备生产的这一天;对于商品流通企业来说,应该是购入商品、准备销售这一天。在制度上要避免企业已经开始生产经营,账面上已有收入成本,但长期待摊费用还挂在账上的情况出现。

3.明确划分资本性支出与费用性支出。首先,法规应该明确筹建期支出可资本化的范围。依据《制度》对筹建期长期待摊费用核算的规定,在确定可以计入固定资产价值的支出范围的前提下,其余支出就必须计入长期待摊费用。但除借款费用及利息资本化规定外,现行会计法规对筹建期固定资产

另外,人为加总错误将导致当月暂估数错误,继而导致财务上原材料科目账面余额与库存材料结存余额不符,因此会发生所谓的盘点盈亏。如果正好发生在进行年度财产清查的月份,并草率作为盘点盈亏进行处理,就会导致今后盘点时发生相反方向的盈亏。

2.公式推导法。恒等式如下: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。公式左边是本月验收单报账和月末暂估的来源,右边是上月月末暂估验收单和本月新验收单的去向。

可得如下公式:本月月末暂估验收单计划价金额=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。

该方法的优点是每月都可以依此继续推导下去,省去了月末逐个加总未报账验收单之计划价金额的工作,提高了工作效率。但在采用公式推导法时,第一个月使用的上月暂估数必须准确无误,否则由于基准数错误,今后推导出的结果将会一直错下去。另外,每月报账验收单计划价金额必须核算

价值构成并没有做出明确规定。在筹建期发生的某些特殊支出依据现有的固定资产会计制度、会计准则不能确定是否允许计入固定资产价值,这需要会计法规具体指出哪些支出可以计入固定资产价值,哪些支出不能计入固定资产价值而必须计入长期待摊费用。这一规定适用于前面所列举的各种筹建期支出。

其次,法规应该明确规定企业应该分别设立各个组织机构,明确分工和编制,或者是虽然人员互相兼任但在核算时将支出分开核算或按比例摊销。毕竟对于一个企业来说,并非所有的人员都是为固定资产建设而服务的,有数额不小的支出是为了整个企业将来的生产经营而发生的。关于各种工资及福利费支出、学习考察费、水电办公费等可依据此规定进行核算。

再次,对于业务招待费、办公费、会议费、可行性研究费等支出,如果确实不能按照机构设置来区分其性质,可以考虑规定其必须计入长期待摊费用,待以后再转入损益,以避免企业虚增资产。但是,对于企业有确凿证据能够证明支出确实是为固定资产购建发生的,则可以计入固定资产价值。比如有相关文件资料或者发票凭证能够证明企业的咨询费是为固定资产建造而发生的,而不是为整个企业的创立而发生的,则咨询费支出可以记入“在建工程”科目。○

准确,否则将导致当月和以后每月的暂估数错误。

3.前两种方法结合使用,每月采用公式推导法得出的月末暂估数可以与月末汇总统计的实际验收单相互验证,发现不一致时要及时查明原因,看是否存在报账计划价有误、验收单加总错误等情况。必须注意的是,要以某种方法为主要方法,另一种方法用于验证,一旦确定使用某种方法,就要遵循一贯性原则,不得随意变更。

二、外购物资计划价的修订及其账务处理

1.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。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,修订时间最好选择在年初,这样可使仓库过账更方便、直观。

2.应重点注意修订计划价后的账务处理,否则就会造成账上原材料科目账面余额与仓库材料结存余额不符。如果企业决定在某年度的1月1日启用新计划价,此时尚且存在一批因发票账单未到达而尚未报账的验收单,这些验收单在上一年度出具,则上面的计划价都是老计划价。

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,或者选择在上年年末企业当月材料成本差异分配后进行账务处理。

方案一:修订计划价的同时对暂估验收单计划价进行更改,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,这个数据来自仓库,是仓库上年年末结存材料的新旧计划价总额之差;同时企业应借记“材料成本差异”科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”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。

方案二:直接借记“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。这个数据同样来自仓库,是仓库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。由此可知,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,公式仍平衡。这个办法简单实用。

3.其他。

(1)如果企业不是大规模修订计划价,只需要个别调整偏差较大的计划价的,除了通过以上方法调整外,还可以通过打出库单的方法进行调整,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。

(2)如果企业因为管理上的需要,要将已存在计划价的总成件拆分成零件并逐个制定计划价的,应保证拆分的零件计划价之和等于其总成件计划价之和。

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材料的计划成本。因为公式的分子中没有暂估材料对应的材料成本差异,如果不剔除公式的分母中暂估入账材料的计划成本,就会造成公式的分子与分母口径不一致,从而违背了会计核算的配比原则。

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。这种情况下,在材料暂估入账的月份及其以后月份,实际发出材料成本的反映就会失真。当该批材料的成本差异为正值时,就会低估该月份发出材料的实际成本,而高估以后月份发出材料的实际成本;反之,则会高估该月份发出材料的实际成本,而低估以后月份发出材料的实际成本。这样就违背了会计核算的配比原则,造成会计信息失真。

2.有关会计实务。经笔者调查,目前许多采用计划成本法核算的企业(包括许多上市公司),计算材料成本差异率时公式的分母并未剔除暂估入账材料的计划成本。从长期或一个会计年度来看,公式的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。笔者认为,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问题。只要每月材料发出金额足够大,材料成本差异就会很快分配结转出去。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就言过其实。翻阅注册会计师全国统一考试《会计》辅导教材或其他教材时可以发现,在会计上还允许企业使用上月材料成本差异率分配本月的差异:上月材料成本差异率=月初结存材料的材料成本差异÷月初结存材料的计划成本。

本月分配材料使用上月结存材料的材料成本差异率,与本月真正的材料成本差异率相去甚远,因为各月真正的材料成本差异率主要取决于发票账单报账形成的新增材料成本差异的金额。如果允许企业使用上月材料成本差异率来分配本月的差异,那么公式的分母是否剔除暂估入账材料的计划成本就显得不那么重要了。

四、验证“原材料”科目余额与“材料成本差异”科目余额的正确性

1.除特殊情况外,“原材料”科目本期增加数与仓库入库金额是完全一致的。“原材料”科目本期增加数=本期验收单报账计划价金额-上期暂估验收单计划价金额+本期暂估验收单计划价金额=本期新验收单计划价金额。

2.分配材料成本差异后,期末“材料成本差异”科目余额=期末“原材料”科目余额×当期材料成本差异率(当期材料成本差异率=期末“材料成本差异”科目余额÷期末“原材料”科目余额)。