

材料成本差异率计算公式改进之我见

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410151)

一、材料成本差异率计算公式的改进

《企业会计准则应用指南》(简称《应用指南》)提到:在计划成本核算法下,发出材料应承担的成本差异,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。《应用指南》还给出了本期实际差异率计算公式: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%。

笔者认为,本期材料成本差异率计算公式存在两个问题:

①需要平时及时分摊材料成本差异的情形不止委托加工发出材料一种。《应用指南》规定,委托加工发出材料应分摊的材料成本差异可按期初成本差异率计算,这样规定的目的是及时核算委托加工物资的实际成本,特别是避免月内委托加工发出材料、月内收回委托加工物资,其实际成本核算不准确的情况出现。实际上,需要及时核算发出材料实际成本的情形还包括以原材料对外投资、原材料毁损等情形。因此,《应用指南》的规定不全面。②本期材料成本差异率计算公式较繁琐,有必要改进。在存在委托加工发出材料业务的情况下,对其要及时进行账务处理,借记“委托加工物资”科目,贷记“原材料”、“材料成本差异”科目,并登记“原材料”、“材料成本差异”等账户。显然,月末分摊材料成本差异前,“原材料”账户余额=期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本-委托加工发出材料的计划成本,“材料成本差异”账户余额=期初结存材料的成本差异+本期验收入库材料的成本差异-委托加工发出材料分摊的成本差异。如果严格运用本期材料成本差异率计算公式,则月末分摊材料成本差异前,必须从“原材料”账户余额中剔除委托加工发出材料的计划成本,从“材料成本差异”账户余额中剔除委托加工发出材料分摊的材料成本差异,这显然很繁琐。

因此笔者建议,本期材料成本差异率计算公式改为:

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-委托加工发出材料分摊的成本差异)÷(期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本-委托加工发出材料的计划成本)×100% 公式①

即月末计算本期材料成本差异率时,对委托加工发出材料的计划成本及其成本差异不做剔除处理。公式①分子中的数据在“材料成本差异”账户中体现为期末分摊前材料成本差

异账户余额,分母中“期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本”与“期末结存材料的计划成本+本期发出材料的计划成本”相等,因此公式①可进一步改为:

本期材料成本差异率=期末分摊前“材料成本差异”账户余额÷(期末结存材料的计划成本+本期发出材料的计划成本-委托加工发出材料的计划成本)×100% 公式②

在公式②中,由于“本期发出材料的计划成本-委托加工发出材料的计划成本”等于本期发出的未分摊材料成本差异材料的计划成本,因此,本期材料成本差异率计算公式最终可改为更为通用的公式,以此来计算本期发出的未分摊材料成本差异材料应承担的成本差异:

本期材料成本差异率=期末分摊前“材料成本差异”账户余额÷(期末结存材料的计划成本+本期发出的未分摊材料成本差异材料的计划成本)×100%

二、举例说明

例:某企业采用计划成本法核算原材料,8月初材料成本差异为超支差650元,期初结存材料计划成本20000元(期初材料成本差异率3.25%)。本月发生以下经济业务:①9日,购入材料35000元,增值税5950元,价税款以银行存款支付,材料已入库,计划成本33000元。付款采购时:借:材料采购35000,应交税费——应交增值税(进项税额)5950;贷:银行存款40950。材料按计划价验收入库时:借:原材料33000;贷:材料采购33000。结转材料成本差异:借:材料成本差异2000;贷:材料采购2000。②20日,委托加工发出材料,计划成本10000元:借:委托加工物资10000;贷:原材料10000。委托加工发出材料应分摊的成本差异=10000×3.25%=325(元):借:委托加工物资325;贷:材料成本差异325。③31日,汇总领料单:生产产品领用20000元,车间一般耗用1800元,行政管理领用500元:借:生产成本20000,制造费用1800,管理费用500;贷:原材料22300。④根据上述经济业务登记有关账户:“原材料”账户月末余额=20000+33000-10000-22300=20700(元),本期发出的未分摊材料成本差异材料的计划成本22300元,分摊前“材料成本差异”账户月末余额=650+2000-325=2325(元)。

按改进后的通用公式,本期材料成本差异率=2325÷(20700+22300)×100%≈5.4%,据此分摊材料成本差异:借:生产成本1080,制造费用97.2,管理费用27;贷:材料成本差异1204.2。○