标准成本法下材料成本差异的核算改进

霍 爽

（中南财经政法大学 武汉 430074）

标准成本法的原理是：在生产经营活动中，当实际生产耗费发生时，将其分解为标准成本与标准成本差异两部分，并分析差异产生的原因，追查差异产生的的责任，反馈到管理部门及时予以纠正。在标准成本法下，标准成本差异通过设置有关账户予以汇集，并结合成本计算基本方法进行处理。月末以完工产品标准成本为基础，调整标准成本差异，计算产品实际成本，或者直接调整产品销售成本，计入损益之中。这种方法在生产费用发生的当时便及时提示了实际耗费与标准成本之间的差异，就将事后成本计算发展为事中成本控制。

“材料成本差异”账户用于核算企业各种材料的实际成本与计划成本（或标准成本）的差异，借方登记实际成本大于计划成本（或标准成本）的差异额（超支额），贷方登记实际成本小于计划成本的差异额（节约额）以及已分配的差异额（节约用红字，超支用蓝字）。

（一）

传统的材料成本差异核算方法是，当企业采购原材料入库时，此时购货发票还未到达采购原材料的公司，财务部门根据入库单或入库汇总表进行会计核算，会计分录为“借：材料采购（计划价格或标准价格）；贷：银行存款或应付账款”，此为采购入库环节。此时我们采购入库的原材料等到车间生产人员领用时就进入下一个环节，但在原材料采购发票未到时，进入生产环节的原材料成本是计划价格或标准价格，只有等到采购发票到达公司财务部后，材料成本差异才能释放出来，会计分录为“借：原材料，材料成本差异（超支差异）；贷：材料采购，材料成本差异（节约差异）”。在该种处理方法下，材料成本差异在进入下一个环节时进行分配或分摊，这时就会出现原材料物流价值与实际价值不符，材料成本差异分配滞后。

对此，笔者对标准成本法下材料采购成本差异的核算提出相应的解决办法。在不违背会计核算要求的前提下将材料成本差异分解为两个方面：其一是“材料成本差异”明细科目的分解，将其分解为“材料采购合同价格差异”、“材料发票价格差异”、“材料采购运费”及“其他差异”。这样分解的目的是更好地控制材料的采购成本。其二是对材料成本差异的计算时间进行分解。将材料成本差异计算时点分为两个：货到时计算一次，发票到时计算一次。这样可以保证标准成本与实际成本之间因为采购材料价格差异分摊不及时带来的成本不真实问题。

（二）

材料的采购价格按计划成本或标准成本核算，所以采购中的会计核算使用“材料成本差异”科目，在“材料成本差异”科目下，分别设置“材料合同价格差异”和“材料发票价格差异”两个明细科目。之所以分设两个明细科目，是由于原来的“材料成本差异”科目是核算材料标准成本价格与实际材料价格差异。

但大家都知道在现行会计实务中，很多情况下采用的方法是货先到达采购货物的公司，而采购货物的发票往往会在下一个会计核算月度（或年度）才到达采购货物的公司。在标准成本法下，材料采购成本差异只能在发票到达时释放出来，会计核算人员在此时再进行材料采购成本差异的分摊。从实际成本计算的角度来看，如果当月生产的产品能够销售出去，那么这部分差异在销售出去的产品中没有能够得到分摊，这样就会影响产品实际成本的准确性，从而影响会计报表中损益表利润和资产负债表存货数据的准确性。

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定，存货的确认、计价结果及相关信息必须以实际成本反映。为了使成本数据更合理和准确，对“材料成本差异”科目可进行改进，“材料成本差异——材料合同价格差异”科目核算原材料到达采购公司并验收入库后材料标准成本和材料采购合同价格差异。“材料成本差异——材料发票价格差异”科目核算供应商发票到达采购公司并与采购入库单核对无误后，送财务部挂应付账款时计算采购合同与实际发票之差异。通过以上两步计算材料成本差异，既可以使材料成本回归实际成本，也可以使材料成本差异分配及时，准确反映存货实际成本。

有人认为，如果企业采用以上方法对材料成本差异进行核算，势必会像一部分人所说的那样材料采购成本差异分成两部分，而计算的时间也不一样，这势必会造成会计人员的工作量加大。其实不然，“材料合同价格差异”明细科目才是我们要核算的材料采购成本差异的主要部分，因为原材料采购公司和供应商在签订合同以后，实际采购价格一般情况是不会更改的，如果有更改也是少数情况下才会出现，即使出现我们也可以通过“材料发票价格差异”明细科目来进行第二步核算。而且现在很多企业采用电算化系统和ERP系统，这大大减少了会计人员的工作量。本文提出的方法弥补了传统核算方法在材料采购成本差异分配不及时的问题。○