

材料成本差异计算中 几种特殊情况的分析与探讨

□ 王振华

在实际工作中,由于材料存货在企业资产中所占的比例较大,其计价方法的正确与否会直接影响当期损益和财务状况。为此,财政部在2001年11月发布了《企业会计准则——存货》,这对规范企业存货的会计核算和会计信息的披露,提高会计核算信息质量,具有非常重要的作用。按照企业会计制度和会计准则的规定,企业对存货可以采用按实际成本计价核算,也可以采用按计划成本计价核算。在按照计划成本计价方法下,期末需要计算发出材料的成本差异和实际成本,以便将收入与费用相比,真实地反映企业的经营成果和财务状况。在实务中,笔者发现在材料成本差异计算过程中有几种特殊情况,本文对此进行一些分析。

一、存在月末估价入账材料情况下,本月材料成本差异的计算

按照企业会计制度的规定,企业在月末对于材料已到并验收入库,而结算凭证未到的材料,应当估价入账。如果该企业材料的收发是按照计划成本计价,企业在月末计算本月材料成本差异率时,是否包括暂估入账材料存货的计划成本。对此,《企业会计准则——存货》指南明确规定:企业在计算材料成本差异率时“本月收入存货的计划成本中不包括暂估入账存货的计划成本。”下面举例说明:

例1:某企业月初结存某种材料计划成本为10 000元,月初结存材料材料成本差异为节约差异500元;本月收入材料的计划成本为95 000元(其中月末估价入账材料的计划成本为5 000元),本月收入材料成本差异为超支差异5 000元,本月发出材料计划成本为70 000元。计算本月发出材料的实际成本。

根据存货准则的上述规定,在计算材料成本差异时,本月收入材料的计划成本中不包括月末估价入账材料的计划成本,则:

本月材料成本差异率

$$= \frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}} \times 100\%$$

$$= \frac{-500 + 5\,000}{10\,000 + (95\,000 - 5\,000)} \times 100\% = 4.5\%$$

本月发出材料成本差异 = 本月发出材料计划成本 × 本月材料成本差异率 = 70 000 × 4.5% = 3 150(元)

本月发出材料实际成本 = 本月发出材料计划成本 + 本月发出材料成本差异 = 70 000 + 3 150 = 73 150(元)

分析:上述计算方法的理论依据是月末估价入账材料未产生成本差异,故在月末计算本月材料成本差异率时,本月收入材料计划成本中不包括月末估价入账材料的计划成本。

二、月末估价入账材料被大量耗用情况下,本月材料成本差异的计算

企业在计算材料成本差异率时,本月收入存货的计划成本中不包括暂估入账材料的计划成本。其理论依据是由于本月估价入账材料未形成成本差异,因此,在计算材料成本差异时,不包括暂估入账材料的计划成本。但是如果月末估价入账的材料是大批购进的,就可能出现将这一部分材料用于本月产品生产的情况。如果这部分材料未承担成本差异,按此计算出的产品成本,显然是不符合实际的。对此,笔者认为:如果月末估价入账材料的计划成本大于月末结存材料的计划成本,则说明本月估价入账材料已被耗用,除将本月材料成本差异全部转销外,还应当按照本月材料成本差异率计算本月耗用的估价入账材料的成本差异,以便正确计算本月发出材料的成本差异。反之,则不用计算。下面举例说明:

例2:某企业月初结存材料计划成本为10 000元,月初结存材料材料成本差异为节约差异500元;本月收入材料的计划成本为195 000元(其中月末估价入账材料的计划成本为105 000元),本月收入材料成本差异为超支差异5 000元,本月发出材料计划成本为180 000元。计算本月发出材

料的实际成本。

根据存货准则的上述规定,在计算材料成本差异时,本月收入材料的计划成本中不包括月末估价入账材料的计划成本,则:

$$\begin{aligned} & \text{本月材料成本差异率} \\ &= \frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}} \times 100\% \\ &= \frac{-500 + 5\,000}{10\,000 + (195\,000 - 105\,000)} \times 100\% = 4.5\% \end{aligned}$$

本月发出材料成本差异 = 本月发出材料计划成本 × 本月材料成本差异率 = 180 000 × 4.5% = 8 100(元)

本月发出材料实际成本 = 本月发出材料计划成本 + 本月发出材料成本差异 = 180 000 + 8 100 = 188 100(元)

月末结存材料计划成本 = 10 000 + 195 000 - 180 000 = 25 000(元)

分析:从上述计算结果可以看出,本月发出材料成本差异为8 100元,大于本月待分配材料成本差异4 500元,其差额部分3 600元(8 100 - 4 500)正好相当于本月被耗用的估价入账材料按照本月材料成本差异率计算的应当负担的成本差异。本月估价入账材料105 000元大于月末结存材料25 000元,说明本月估价入账材料已被耗用掉80 000元,则本月被耗用的估价入账材料应负担的成本差异为3 600元(80 000 × 4.5%)。在下月收到估价入账材料结算凭证时,所形成的成本差异会将该部分差额自行抵销。但是这种方法的缺陷可能会导致月末库存材料的账面价值与月末材料估价之间存在一定的差异,但随着收到该材料的结算凭证和结转材料成本差异,该差异会自行抵销。

三、存在发出委托加工材料情况下,本月材料成本差异的计算

企业在对材料收发采用计划成本计价核算时,对于发出材料成本差异的计算,以及如何选择成本差异率的问题,《企业会计准则——存货》指南中规定:企业必须按月分摊材料成本差异,将已发出存货的计划成本调整为实际成本,但不得在季末或年末一次计算。发出材料的成本差异,除委托外部加工时,发出材料可按上月的材料成本差异率计算外,都应使用当月的实际成本差异率;如果上月的材料成本差异率与本月的材料成本差异率相差不大,企业也可按上月的材料成本差异率计算本月发出材料应负担的材料成本差异。但不能使用一个综合差异率来分摊发出存货和库存存货应负担的材料成本差异。

结合上述内容可以看出,材料成本差异率按照其计算依据不同,可以分为上月差异率和本月差异率;按照成本差异率计算的范围不同,又可以分为个别差异率、分类差异率和综合差异率三种。由于个别差异率需要对各种材料分别

确定计算成本差异率,因此,在期末时的核算工作量较大,在实际工作中较少采用。而综合成本差异率由于核算的结果与实际可能存在较大的差异,因此,在会计制度中不被采用。而分类差异率则克服了二者的缺点,因此会计制度规定,采用分类差异率计算材料成本差异。即,在实际工作中,企业在计算发出材料的成本差异时,一般应当选择当月材料成本差异率(委托加工除外),并且应采用分类差异率计算发出材料的成本差异。下面举例说明其计算过程。

例3:某工业企业本月初结存材料的计划成本为8 000万元,材料成本差异超支额为500万元。本月2日发出委托加工材料的计划成本800万元,该委托加工材料本月月末收到,委托加工后的材料实际成本等于计划成本,其金额均为900万元。本月10日购入材料的实际成本为2 100万元,其中计划成本为2 000万元,入库材料成本差异为超支差100元。本月发出该种材料的计划成本为9 000万元(不包括委托加工材料,下同)。计算本月发出材料的实际成本和月末库存材料的实际成本。

根据存货准则的规定,本月发出委托加工材料应负担的成本差异,应按照上月的材料成本差异率进行计算。

$$\begin{aligned} \text{上月材料成本差异率} &= \frac{\text{月初结存材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本}} \times 100\% \\ &= 500 / 8\,000 = 6.25\% \end{aligned}$$

委托加工材料成本差异 = 800 × 6.25% = 50(万元)

本月月末结存材料计划成本 = 8 000 - 800 + 900 + 2 000 - 9 000 = 1 100(万元)

本月材料成本差异率

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}} \times 100\% \\ &= \frac{500 - 50 + 100}{8\,000 - 800 + 900 + 2\,000} \times 100\% = 5.45\% \end{aligned}$$

发出材料成本差异 = 发出材料计划成本 × 材料成本差异率 = 9 000 × 5.45% = 490.5(万元)

本月发出材料实际成本 = 本月发出材料计划成本 + 本月发出材料成本差异 = 9 000 + 490.5 = 9 490.5(万元)

月末结存材料成本差异 = 月初结存材料成本差异 + 本月收入材料成本差异 - 本月发出材料成本差异 = 500 - 50 + 100 - 490.5 = 59.5(万元)

月末库存材料实际成本 = 月末库存材料计划成本 + 月末库存材料成本差异 = 1 100 + 59.5 = 1 159.5(万元)

分析:在上述计算过程中,注意本月发出委托加工材料成本差异的计算,应当采用上月材料成本差异率进行计算,并且在月末计算本月材料成本差异率时,应当将发出委托加工材料的计划成本和成本差异从中扣除掉,以便正确计算本月材料成本差异率和本月发出材料成本差异。

(作者单位:河南财政税务高等专科学校会计一系)

责任编辑 季建辉