

原材料计划成本法核算的三个问题

元凤华

(聊城职业技术学院经济管理学院 山东聊城 252000)

【摘要】 本文主要针对计划成本法下原材料在实际会计核算过程中存在的问题:“材料采购”科目的应用、本月材料成本差异率的计算及发出材料分摊差异的账务处理,结合多年教学经验和企业实际情况进行了初步探讨,并提出笔者的改进意见。

【关键词】 计划成本法 材料采购 材料成本差异 分摊差异

原材料计划成本法核算,是指企业对原材料的收入、发出及结存按照事先制定的计划单价核算,材料实际成本与计划成本的差异,通过“材料成本差异”账户核算,期末通过计算材料成本差异率对发出材料和期末结存材料分摊差异,使计划成本调整为实际成本。笔者对该方法在实际应用中的三个问题感到疑惑,结合多年教学经验和企业实际情况逐一进行探讨,并提出改进意见。

一、“材料采购”科目的应用问题

目前,大多教材举例应用或一些研究者观点一致认为外购材料计划成本核算的流程是:①采购时,按实际成本借记“材料采购”科目;②入库时,按计划成本借记“原材料”科目,按计划成本贷记“材料采购”科目;③结转差异时,若是超支差异,借记“材料成本差异”科目,贷记“材料采购”科目;若是节约差异,则做相反分录。

笔者认为,上述业务处理对“材料采购”科目的应用并不妥当,主要原因有二:一是“材料采购”科目,借方核算实际成本,贷方核算计划成本,还要在不同的方向核算差异额,这样科目缺乏一致性,对初学者很难接受。二是②、③分步骤做,需要转一个大弯,先按计划成本入库,然后去比较“材料采购”借方的实际成本和贷方的计划成本孰大孰小,形成超支差异或节约差异,再进行结转,一不小心就写反了。可见,这样做不仅麻烦,还容易出错。因此笔者认为,采购时,同①;②、③合到一块做,即入库并形成差异,借记“原材料”(计划成本),贷记“材料采购”(实际成本),借贷平衡差额记入“材料成本差异”,借方记超支差异,贷方记节约差异。这样处理,“材料采购”只核算实际成本,入库并结转差异一步完成,操作简单,容易理解。

例1:甲公司购入A材料一批,专用发票上记载的货款为30 000元,增值税税额5 100元,发票账单已收到,计划成本为32 000元,已验收入库,全部款项以银行存款支付。

会计处理为:①采购时:借:材料采购 30 000,应交税费——应交增值税(进项税额)5 100;贷:银行存款 35 100。

②入库并形成差异:借:原材料 32 000;贷:材料采购 30 000,材料成本差异 2 000。若实际成本大于计划成本,则会形成超支差异,借记“材料成本差异”科目。

二、本月材料成本差异分配率的计算问题

依据《企业会计准则——应用指南》(以下简称《应用指南》)的相关规定,发出材料应承担的成本差异应当按月分摊,不得在季末或年末一次计算。最常用的方法是在月末计算一个指标“本月材料成本差异分配率”,据此来计算发出材料和结存材料应分摊的差异,使计划成本调整为实际成本。《应用指南》也给出了计算公式,本月材料成本差异率=(月初结存材料的成本差异+本月收入材料的成本差异)÷(月初结存材料的计划成本+本月收入材料的计划成本)×100%。该公式也得到了广泛认可和使用,但公式设置不够细化,如未考虑到实际存在的月末料到单未到、暂估入库材料及月初冲销暂估入库对计算本月成本差异率的影响。

笔者认为,因料到单未到暂估业务的特殊处理,即月末:借记“原材料”(计划成本)科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目;下月初借记“原材料”(红字计划成本)科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”(红字金额)科目。可见,期末暂估入库材料并没有形成差异,下月冲销也没有影响差异,但对原材料计划成本均有影响。如果在计算“本月材料成本差异率”时计划成本总额均计算在内,则会使公式分母偏大,公式分子不变,使计算结果不够准确。显然需要对计算公式分母金额进行调整,本月不仅要考虑月末是否有暂估入库材料,还要考虑月初是否有冲销上月暂估入库材料的情况,调整后的分母应为“月初结存材料的计划成本-月初暂估入库材料计划成本+本月收入材料的计划成本-月末暂估入库材料计划成本”。

改进后的公式,本月材料成本差异率=(月初结存材料的成本差异+本月收入材料的成本差异)÷(月初结存材料的计划成本-月初暂估入库材料的计划成本+本月收入材料的计划成本-月末暂估入库材料的计划成本)×100%。

可转债核算难点剖析

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】可转债由于兼有债权和期权的双重属性,认股权证又可分离交易,使得原本复杂的核算更加扑朔迷离,目前注会教材对这部分内容的阐述也比较模糊。本文结合案例,针对可转债核算三个难点问题阐述自己观点。

【关键词】可转债 负债成份 权益成份 公允价值

一、可转债在初始确认时计算负债成份公允价值采用的利率是否与转股前计算实际利息的利率一致?

注会教材上两个关于可转债的例题,计算负债成份公允价值的利率与转股前计算实际利息的利率相同,以致很多学生误以为这两个利率是等同的,其实不然:计算负债成份公允价值采用的折现利率是市场上具有可比信用等级并在相同条件下提供几乎相同现金流量、但不具有转换权的工具的适用利率。但由于可转债发行时,不可避免会发生手续费、佣金等相关发行费用,我们必须要把前面计算出来的负债成份公允价值扣除负债成份承担的发行费用后的净额作为可转债发行时的账面价值,采用插值法计算出可转债的实际利率,并以此计算可转债每期的实际利息。由于可转债扣除发行费用后的账面价值一定会比公允价值小,在未来现金流量不变的情况下,由此计算出来的转股前可转债实际利率肯定要比计算负

债公允价值的折现利率大。

例 1:甲公司为上市公司,经相关部门批准,于 2011 年 1 月 1 日按面值发行分期付息、到期还本的可转债 2 000 万份,每份面值为 100 元,发行费用为 3 200 万元,实际募集资金已存入银行专户。根据可转债募集说明书的约定,可转债期限为 3 年,票面年利率为:第一年 1.5%,第二年 2%,第三年 2.5%;可转债利息自发行之日起每年支付一次,付息日为每年的 1 月 1 日;可转债在发行 1 年后可转换为甲公司普通股,初始转股价格为每股 10 元,每股面值 1 元,发行可转债募集的资金专项用于生产用厂房建设。截至 2011 年 12 月 31 日,全部募集资金已使用完毕。生产用厂房于 2011 年 12 月 31 日达到预定可使用状态。假定甲公司发行可转债时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场利率为 6%。具体计算过程如下:

$$1. \text{负债成份公允价值} = 200\,000 \times 1.5\% \times 0.943\,4 + 200\,000 \times$$

例 2:甲公司某月月初结存 A 材料的计划成本为 80 000 元,成本差异为超支 3 200 元,月初冲销上月暂估入库 A 材料 8 000 元;当月入库 A 材料的计划成本 340 000 元,其中包括月末暂估入库 10 000 元,本月形成成本差异为节约 12 000 元。

改进前公式计算,本月材料成本差异率 = $(3\,200 - 12\,000) \div (80\,000 + 340\,000) \times 100\% = -2.10\%$

改进后公式计算,本月材料成本差异率 = $(3\,200 - 12\,000) \div (80\,000 - 8\,000 + 340\,000 - 10\,000) \times 100\% = -2.19\%$

可见,两个计算公式计算结果还是有不小的差距,为了正确核算差异的摊销额,改进后的公式更符合真实性。

三、发出材料分摊差异的账务处理问题

《应用指南》指出,结转发出材料应负担的超支材料成本差异(实际成本大于计划成本),借记“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”等科目,贷记“材料成本差异”科目;结转节约差异(实际成本小于计划成本)则相反,即借记“材料成本差异”科目,贷记“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”等科目。

笔者认为,这种做法有两点不足:一是实际工作中成本费

用类科目明细账格式大多是采用借方多栏式,若是分摊超支差异,成本费用都是借方发生额符合人们记账习惯和满足多栏式账页记账需求;反之,则需要登记到贷方发生额,而账页格式贷方没有设置多栏式,这样既不能详细反映数据的形成,也不符合人们的记账习惯。二是不便于会计分录的掌握,特别是初学者容易写反。因此笔者认为,分摊差异会计分录可以统一为:借记“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”等科目,贷记“材料成本差异”科目;分摊超支为蓝字,节约为红字。这样既符合了人们的记账习惯,又方便了初学者使用。

【注】本文系 2012 年山东省社会科学规划研究项目“会计信息条件下的会计基础工作规范研究”(项目编号:12CKJZ08)的部分研究成果。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心. 初级会计实务. 北京: 中国财政经济出版社, 2012

2. 王萌. 完善原材料计划成本核算之我见. 财会月刊, 2010; 9