

当议原材料暂估入账时成本差异的核算

文/石松 李树晗

在会计实务中，许多企业尤其是大型生产型企业在采用计划成本法时，存在暂估入账的问题，期末在结转成本、分摊差异时，经常出现材料已入库而发票未到的情况，而且可能时间间隔会很长，这时如何计算成本差异率、如何处理发出材料的成本差异分摊问题显得很重要。

一、问题的提出

我国《企业会计制度》（以下简称制度）规定，如果企业期末发生材料已验收入库，但结算单据未到的情况，应先按原材料计划成本或合同价暂估记录入库的原材料，月初用红字分录冲回，待结算单据到来后再编制正式的会计分录。同时对材料成本差异的计算规定：发出材料应负担的成本差异，可按当月的成本差异计算，也可以按上月的成本差异率计算。计算方法一经确定，不得任意变动。

差异率的计算公式如下：

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%；

上月材料成本差异率 = 月初结存材料的成本差异 ÷ 月初结存材料的计划成本 × 100%。

然而《制度》并未明确规定计算成本差异率时是否包括暂估入账的部分。

二、实务中各种处理方法的分析

例题，某企业的材料采用“计划成本法”核算，本月入库材料计划成本为30 000元，其中10 000元为暂估入库材料的计划成本。20 000元入库材料的实际成本为21 000元，10 000元暂估入库材料根据销售合同等凭据确定的实际成本为10 200元（实际支付材料货款9 700+运输费用500）。本月发出材料的计划成本为28 000元，其中6 000元为暂估入库材料。“原材料”科目的期初余额为2 000元，“材料成本差异”期初余额为借方200元。

1、按照对制度的理解的计算方法

按照对制度的理解，在计算成本差异率时，由于暂估材料难以估计成本差异，所以分子中不包含该部分，但在分母中应该包含暂估入账部分，计算过程为：

本月材料成本差异率 = $(200 + 21\ 000 - 20\ 000) / (2\ 000 + 30\ 000) = 3.75\%$ ；本月发出材料应分摊的成本差异为 $28\ 000 \times 3.75\% = 1\ 050$ 元，其中暂估入账部分分摊的差异 = $6\ 000 \times 3.75\% = 225$ 元；可以看出，这种计算方式把本期暂估入账的材料主观看作是材料成本差异为0，而本期发出的暂估入账材料则分摊了不属于自身差异的差异，这种处理是不合理的。

2、实务中企业通常采用的计算方法

为了简化会计核算，实务中许多企业在计算材料成本差异率时，对分子、分母采用一视同仁的做法，对暂估入账的原材料无论是差异还是计划成本，均不予考虑，计算过程如下：

本月材料成本差异率 = $(200 + 21\ 000 - 20\ 000) / (2\ 000 + 20\ 000) = 5.45\%$ ；本月发出材料应分摊的成本差异 = $28\ 000 \times 5.45\% = 1\ 526$ 元。但是，很明显发出材料中包括暂估入账部分，相应的成本差异就应为 $6\ 000 \times 5.45\% = 327$ 元，而实际上成本差异率在计算时并未包含暂估入账部分，导致分摊结果不合理。

即使本月发出材料不考虑暂估入账部分，也就是按照 $22\ 000 \times 5.45\%$ 计算，由于期末暂估入账时，借记了“原材料”科目，增加了存货，结转发出材料的成本时却视而不见，也不符合会计原则的要求。

三、我们的观点

上述两种方法都不甚合理，当企业涉及数额很大时，可能严重影响成本结转、期末资产和当期损益，进而影响会计信息的“真实性”。基于保证会计信息客观性、配比原则的考虑，笔者认为，有必要对暂估入账原材料的实际成本以及成本差异率均进行合理估计测算，并将二者同时带入期末成本差异率的计算中。

首先，在计算成本差异率时不能忽略暂估入账部分的材料。由葛家澍、张兴汉总编的《最新会计制度实用指南大系》之一的《工业企业会计实用指南》（冯淑萍等主编）中在“材料的核算”一章中，涉及到的“材料成本差异率”的计算时，就把“暂估收料”的计划成本带入了公式中。

其次，在购销合同、运输票据、合理损耗、挑选整理费用等能够可靠估计的基础上，对材料成本差异也应进行暂估。一些学者认为“不确定性因素使我们无法事先合理计算采购的实际成本和成本差异”。笔者结合实践经验，认为并非如此。暂估入账的材料除了有计划成本的数据外，还有其

他可供参考的数据，大致包括如下三种：1. 企业的购销合同，一般在合同中都注明交易物品的价位，即使最终有变化也不会很大，可以作为暂估材料实际成本的依据；2. 企业发生在材料上的运输费，可以根据相应的单据取得数据资料；3. 发生在材料上的合理损耗、入库整理费等，也都可以从相应人员的经验和往年数据中得到可靠估计，并且经过几次测算，会更加贴近实际，甚至固定下来。由此看来，企业本身能对暂估入账的材料实际成本有一个比较客观的把握，进而合理而及时的估计出材料成本差异。

基于以上认识，对上例进行入下得处理将暂估入账材料的计划成本和成本差异，均带入公式中，计算如下：

本月材料成本差异率 = $(200 + 10\ 200 - 10\ 000 + 21\ 000 - 20\ 000) / (2\ 000 + 30\ 000) = 4.375\%$ ，本月发出材料应分摊的成本差异 = $28\ 000 \times 4.375\% = 1\ 225$ 。等发票账单到达后，再按照一定的方法据实调整。

可以相信，比较前面的计算，这种处理方法相对要客观，最大程度上保证了会计信息的真实、客观(作者单位：廊坊职业技术学院)

相关链接

关于现行财务报告的思考
企业研发费用会计处理探讨
从会计等式看我国分配政策的变化
新会计准则对企业利润的影响分析
政治成本对会计政策变更的影响分析
诚信制度与会计信息披露机制的改进
我国企业财务风险预警机制研究
刍议原材料暂估入账时成本差异的核算
财会管理体制的探讨

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心