



第 13 讲 原材料

二、原材料

原材料是指企业在生产过程中经过加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料、主要材料和外购半成品，以及不构成产品实体但有助于产品形成的辅助材料。

原材料具体包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

原材料的日常收发及结存可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

（一）采用实际成本核算

由于支付方式不同，原材料入库的时间与付款的时间可能一致，也可能不一致，在会计处理上也有所不同。

1. 购入环节

（1）单货同到：

借：原材料

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

（2）单到货未到：

单到时：

借：在途物资

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

材料验收入库时：

借：原材料

 贷：在途物资

（3）货到单未到：

月末仍未收到单据时，材料按暂估价值入账：

借：原材料

 贷：应付账款—暂估应付账款

下月初用红字冲销原暂估入账金额；

等单据到后按“单货同到”进行会计处理。

（4）采用预付货款方式采购材料：

预付货款时：

借：预付账款

 贷：银行存款

收到材料并验收入库时：

借：原材料

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：预付账款

补付货款时：

借：预付账款

 贷：银行存款



【例题 1·判断题】月末货到单未到的入库材料应按暂估价入账，并于下月初用红字冲销原暂估入账金额。（ ）（2017 年）

【答案】√

2. 发出环节

（1）用于生产经营：

借：生产成本（直接材料成本）

 制造费用（间接材料成本）

 销售费用（销售部门消耗）

 管理费用（行政部门消耗）

 在建工程（工程项目消耗）

 研发支出（研发环节消耗）

 委托加工物资（发出加工材料）

贷：原材料

（2）用于出售：

借：其他业务成本

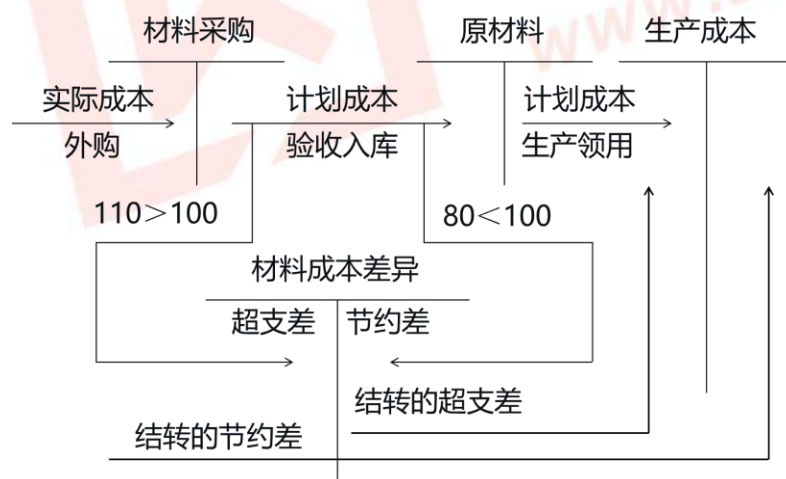
 贷：原材料

（二）采用计划成本核算

原材料采用计划成本核算，其本质上还是实际成本，只是将实际成本分为计划成本和材料成本差异。

1. 设置的科目

材料采购（采用实际成本核算无需设置此科目）、原材料、材料成本差异



2. 基本核算程序

会计处理：

（1）按实际采购成本作如下处理：

借：材料采购（实际成本）

 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款（其他货币资金、应付票据、应付账款等）



(2) 验收入库时:

借: 原材料 (计划成本)

贷: 材料采购 (实际成本)

材料成本差异 (差额, 或借方)

【注】“材料成本差异”科目借方差额为购入时的超支差; 贷方差额为购入时的节约差。

(3) 领用时:

借: 生产成本 (计划成本)

贷: 原材料 (计划成本)

(4) 期末结转差异:

借: 生产成本等

贷: 材料成本差异 (结转超支差)

借: 材料成本差异 (结转节约差)

贷: 生产成本等

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%

发出材料应负担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 本期材料成本差异率

期末结存材料的实际成本 = 期末材料的计划成本 × (1 + 材料成本差异率), 节约差为“—”表示。

3. 如果企业的材料成本差异率各期之间是比较均衡的, 也可以采用期初材料成本差异率分摊本期的材料成本差异。年度终了, 应对材料成本差异率进行核实调整。

期初材料成本差异率 = 期初结存材料的成本差异 ÷ 期初结存材料的计划成本 × 100%

发出材料应负担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 期初材料成本差异率

【注】节约差异为负号, 超支差异为正号。

【总结】

(1) 采购时, 按实际成本记入“材料采购”科目借方;

(2) 验收入库时, 按计划成本记入“原材料”科目的借方, 实际成本记入“材料 采购”科目贷方, 差额形成“材料成本差异”;

(3) 平时发出材料时, 一律用计划成本;

(4) 期末, 计算材料成本差异率, 结转发出材料应负担的差异额。

【例题 2·单选题】某工业企业为增值税小规模纳税人, 原材料采用计划成本核算, A 材料计划成本每吨为 20 元。本期购进 A 材料 6 000 吨, 收到的增值税专用发票上注明的价款总额为 102 000 元, 增值税税额为 16 320 元。另发生运杂费用 2 400 元, 途中保险费用 559 元。原材料运抵企业后验收入库原材料 5 995 吨, 运输途中合理损耗 5 吨。购进 A 材料发生的成本差异 (超支) 为 () 元。(2018 年改编)

A. 1 099

B. 1 379

C. 16 141

D. 16 241

【答案】B

【解析】购入材料的实际成本 = 102 000 + 16 320 + 2 400 + 559 = 121 279 (元), 计划成本 = 5 995 × 20 = 119 900 (元), 故购进 A 材料的超支差异为 121 279 - 119 900 = 1 379 (元)。



【例题 3·单选题】期初材料计划成本 500 万元，超支差异为 90 万元。本月入库材料计划成本 1 100 万元，节约差为 170 万元。本月领用材料计划成本 1 200 万元，领用材料实际成本（ ）万元。（2018 年）

- A. 1 395 B. 1 140 C. 1 005 D. 1 260

【答案】B

【解析】本期材料成本差异率= $(90-170) / (500+1\ 100) \times 100\% = -80/1\ 600 \times 100\% = -5\%$ ，本月领用材料的实际成本= $1\ 200 \times (1-5\%) = 1\ 140$ （万元）。

【例题 4·单选题】某企业材料采用计划成本核算。月初结存材料计划成本为 200 万元，材料成本差异为节约 20 万元，当月购入材料一批，实际成本为 135 万元，计划成本为 150 万元，领用材料的计划成本为 180 万元。当月结存材料的实际成本为（ ）万元。

- A. 153 B. 162 C. 170 D. 187

【答案】A

【解析】本月材料成本差异率= $(-20-15) / (200+150) \times 100\% = -10\%$ ，领用原材料的实际成本= $180 \times (1-10\%) = 162$ （万元），当月结存材料的实际成本= $200-20+135-162=153$ （万元）。

“材料采购”“在途物资”和“原材料”科目的区别：

材料采购：是在采用计划成本核算下才会使用的科目，借方登记采购原材料或商品的实际成本，贷方登记入库材料的计划成本。期末为借方余额，反映企业在途材料的采购成本。

在途物资：是原材料和商品等采用实际成本核算下使用的，核算收到发票及账单但货物在途，价款已付但未入库的存货的采购成本。

原材料：是在计划成本或实际成本核算下均会使用的科目，在计划成本核算下，核算的是入库或出库材料的计划成本，在实际成本核算下，核算的是入库或出库材料的实际成本

【例题·判断题】企业原材料采用计划成本计价，购入原材料无论是否入库，其实际成本都应通过“材料采购”科目核算。（ ）（2019 年）

【答案】√