

## 第四节 存货

### 二、原材料

#### (一) 原材料按实际成本核算

##### 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（销售环节消耗）  
管理费用（行政环节消耗）  
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

等同于销售商品，只不过属于“其他业务”范畴，应通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算。

【举例】甲公司根据“发料凭证汇总表”的记录，1月份基本生产车间领用 K材料 500 000元，辅助生产车间领用 K材料 40 000元，车间管理部门领用 K材料 5 000元，企业行政管理部门领用 K材料 4 000元，共计 549 000元。甲公司应编制如下会计分录：

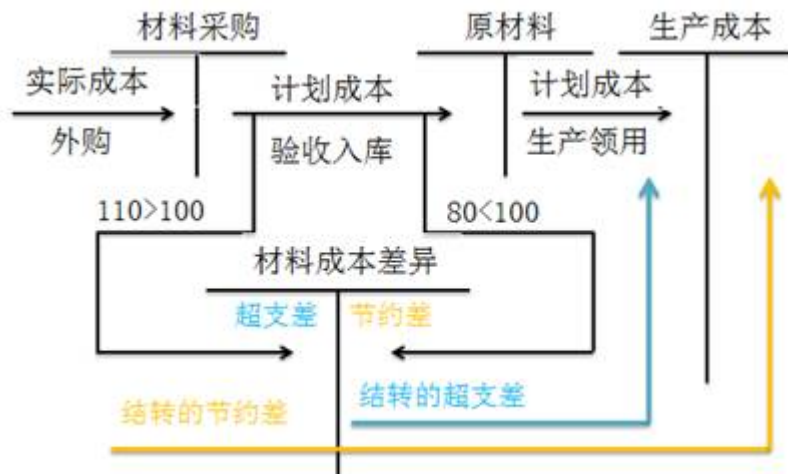
借：生产成本——基本生产成本	500 000
——辅助生产成本	40 000
制造费用	5 000
管理费用	4 000
贷：原材料——K材料	549 000

#### (二) 采用计划成本核算

【提示】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。



【提示】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



基本账务处理：

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（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

2. 按计划成本结转

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（计划成本）

3. 结转材料成本差异

借：材料成本差异（超支差）

贷：材料采购

或反之（节约差）

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（实际成本）

差额：材料成本差异

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%

【注意】节约差异为负号，超支差异为正号。

【提示】如果企业的材料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

【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·单选题】某企业为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%。本月销售一批材料，价值 6 084元（含增值税）。该批材料计划成本为 4 200元，材料成本差异率为 2%，该企业销售材料应确认的损益为（ ）元。（2013年）

A. 916

B. 1 084

C. 1 884

D. 1 968

【答案】A

【解析】销售材料确认的其他业务收入 = 6 084 ÷ (1 + 17%) = 5 200 (元)，确认的其他业务成本 = 4200 × (1 + 2%) = 4 284 (元)，销售材料应确认的损益 = 5 200 - 4 284 = 916 (元)。

【例题·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 130万元，材料成本差异为节约 20万元。当月购入材料一批，实际成本 110万元，计划成本 120万元，领用材料的计划成本为 100万元。该企业当月领用材料的实际成本为（ ）万元。（2010年）

- A. 88
- B. 96
- C. 100
- D. 112

【答案】 A

【解析】材料成本差异率 =  $(-20-10) \div (130+120) \times 100\% = -12\%$ ；当月领用材料的实际成本 =  $100 \times (1-12\%) = 88$ （万元）。

【例题·单选题】企业月初“原材料”账户借方余额 24 000元，本月购入原材料的计划成本为 176 000元，本月发出原材料的计划成本为 150 000元，“材料成本差异”科目月初贷方余额为 300元，本月购入材料的超支差为 4 300元，则本月发出材料应负担的材料成本差异为（ ）元。

- A. -3 000
- B. 3 000
- C. -3 450
- D. 3 450

【答案】 B

【解析】当月材料成本差异率 =  $(-300+4\ 300) \div (24\ 000+176\ 000) \times 100\% = 2\%$ ；本月发出材料应负担的材料成本差异额 =  $150\ 000 \times 2\% = 3\ 000$ （元）。

【例题·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。（2012年）

- 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

科目名称	核算内容
材料采购	是在材料采用计划成本核算下才会用到的科目，借方核算的是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，核算货款已付，发货在途，还未入库的存货的采购成本
原材料	是在计划成本或者实际成本核算下都会使用的科目，在计划成本核算下，核算的是入库或出库材料的计划成本，在实际成本法下，核算的是入库及出库材料的实际成本

【举例】甲公司购入 L材料一批，增值税专用发票上记载的货款为 3 000 000元，增值税税额为 510 000元，发票账单已收到，计划成本为 3 200 000元，材料已验收入库，全部款项以银行存款支付；甲公司根据“发料凭证汇总表”的记录，某月 L材料的消耗（计划成本）情况如下：

基本生产车间领用 2 000 000元，辅助生产车间领用 600 000元，车间管理部门领用 250 000元，企业行政管理部门领用 50 000元。

甲公司月初结存 L材料的计划成本为 1 000 000元。成本差异为超支 30 740元；当月入库 L材料的计划成本 3 200 000元，成本差异为节约 200 000元。

材料成本差异率 =  $(30\ 740-200\ 000) \div (1\ 000\ 000+3\ 200\ 000) \times 100\% = -4.03\%$

结转发出材料的成本差异，甲公司应编制如下会计分录：

借：材料成本差异—— L材料 116 870  
 贷：生产成本——基本生产成本 80 600  
                     ——辅助生产成本 24 180  
     制造费用 10 075  
     管理费用 2 015

