

四、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。

原材料的日常收发结存，可以采用**实际成本**核算，也可以采用**计划成本**核算。



计划7元，实际5.6元

实际成本	计划成本
借：在途物资 5.6 贷：银行存款 5.6	借：材料采购 5.6 贷：银行存款 5.6
借：原材料 5.6 贷：在途物资 5.6	借：原材料 7 贷：材料采购 5.6 材料成本差异 1.4
借：生产成本 5.6 贷：原材料 5.6	借：生产成本 5.6 材料成本差异 1.4 贷：原材料 7





🎯 考点3

(一) 采用实际成本核算的账务处理 (★★★)

1. 涉及的科目

项 目	知识要点
原材料	用于核算 库存 各种材料的收发与结存情况
在途物资	用于核算企业采用实际成本（进价）进行材料、商品等物资的日常核算、 价款已付尚未验收入库 的各种物资（即在途物资）的采购成本



2.账务处理

交易事项		会计分录
购入 环节	材料已验收入库, 货款已经支付或 已开出、承兑商 业汇票	借：原材料 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）



购入环节	货款已经支付 或已开出、承 兑商业汇票， 材料尚未到达 或尚未验收入 库	①购入时： 借：在途物资 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材料验收入库时： 借：原材料 贷：在途物资
------	---	---



购入 环节	材料已经验收入库, 货款尚未支付	<p>①月末仍未收到单据时（无法确定其成本），材料按暂估价值入账：</p> <p>借：原材料</p> <p> 贷：应付账款——暂估应付账款</p> <p>②下月初用红字冲销原暂估入账金额</p>
----------	---------------------	--



购入环节	采用 预付货款 方式采购材料	<p>①预付货款时：</p> <p>借：预付账款</p> <p> 贷：银行存款</p> <p>②收到材料并验收入库时：</p> <p>借：原材料</p> <p> 应交税费——应交增值税（进项税额）</p> <p> 贷：预付账款</p>
------	-----------------------	--



购入环节	采用 预付货款 方式采购材料	③补付货款时： 借：预付账款 贷：银行存款 ④收到退回多预付的款项 借：银行存款 贷：预付账款
------	-----------------------	--



发出环节	用于 生产经营 (生产经营领用材料)	借：生产成本 (生产产品领用) 制造费用 (车间一般消耗) 管理费用 (行政管理部门耗用) 销售费用 (销售部门耗用) 在建工程 (工程项目消耗) 研发支出 (研发环节消耗) 贷：原材料
	用于 出售 (出售材料结转成本)	借：其他业务成本 贷：原材料



发出 环节	委托加工	借：委托加工物资 贷：原材料
----------	------	-------------------





考点 4

(二) 采用计划成本核算的账务处理 (★★★)

材料采用计划成本核算时，材料的收入、发出及结存，无论总分类核算还是明细类核算，均按照计划成本计价。材料实际成本与计划成本的差异，通过“**材料成本差异**”科目核算。月末，计算本月发出材料应负担的成本差异并进行分摊，根据领用材料的用途计入相关资产的成本或者当期损益，从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。基本原理：

实际成本 = 计划成本 ± 材料成本差异。



(一) 涉及的科目

会计科目	具体内容
原材料	<p>用于核算库存（即实际验收入库的）各种材料的收入、发出与结存情况。</p> <p>按计划成本核算，借方登记入库材料的计划成本，贷方登记发出材料的计划成本，期末余额的借方，反映企业库存材料的计划成本</p>
材料采购	<p>用于核算企业在途材料的采购成本（即实际成本），相当于尚未验收入库的原材料，但是按实际采购成本核算</p>



材料成本差异

反映企业已入库各种材料的实际成本与计划成本的差异；

借方登记**采购时的超支差异**及**发出材料应负担的节约差异**；

贷方登记**采购时的节约差异**及**发出材料应负担的超支差异**；

期末如为借方余额，反映企业库存材料实际成本大于计划成本（即超支差异）；

期末如为贷方余额，反映企业库存材料实际成本小于计划成本（即节约差异）

【记忆口诀】**借超贷节，发出相反**



2. 账务处理

项 目	知识要点
购入材料	<p>①购入时： 借：材料采购（实际成本） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等</p> <p>②验收入库时： 借：原材料（计划成本） 材料成本差异（超支额） 贷：材料采购（实际成本） 材料成本差异（节约额）</p>



购入 材料	货款已经支付，同时材料验收入库	【注意】计划成本法下购入的材料，无论是否验收入库，都要先通过“材料采购”科目核算，然后与“原材料”比较，差额计入“材料成本差异”
	货款已经支付，材料尚未验收入库	借：材料采购（实际成本） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等



<p>购入材料</p>	<p>货款尚未支付, 材料已经验收入库</p>	<p>①材料已验收入库, 发票账单尚未到: 借: 原材料 (计划成本) 贷: 应付账款——暂估应付账款 下月初, 进行红字冲销</p> <p>②材料已验收入库, 发票账单已到, 无力支付: 购入时: 借: 材料采购 (实际成本) 应交税费——应交增值税 (进项税额) 贷: 应付账款</p>
-------------	-------------------------	---



购入 材料	货款尚未支 付，材料已 经验收入库	同时，材料验收入库时： 借：原材料（计划成本） 材料成本差异（超支额） 贷：材料采购（实际成本） 材料成本差异（节约额）
----------	-------------------------	--



发出材料

借：生产成本 / 制造费用 / 销售费用 / 管理费用
/ 其他业务成本 / 委托加工物资

贷：原材料（计划成本）



<p>期末结转 发出材料 所负担的 材料成本 差异</p>	<p>①超支时： 借：生产成本 制造费用 销售费用 管理费用 其他业务成本（出售 材料） 委托加工物资 贷：材料成本差异 （超支）</p>	<p>②节约时： 借：材料成本差异（节约） 贷：生产成本 制造费用 销售费用 管理费用 其他业务成本 （出售材料） 委托加工物资</p>
---	---	--



3. 发出材料成本差异相关公式

发出材料应负担的成本差异应当按（期）月分摊，不得在季末或者年末一次计算。

$$\text{本月材料成本差异率} = (\text{月初结存材料的成本差异} + \text{本月验收入库的材料成本差异}) / (\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月验收入库材料的计划成本}) \times 100\%$$
$$\text{发出材料应负担的成本差异} = \text{本月发出材料的计划成本} \times \text{本月材料成本差异率}$$


发出材料的实际成本 = 发出材料的计划成本 + 发出材料应负担的材料成本差异

= 发出材料的计划成本 × (1 + 材料成本差异率)

结存材料的实际成本 = 结存材料的计划成本 + 结存材料应负担的材料成本差异

= 结存材料的计划成本 × (1 + 材料成本差异率) (节约差用“-”表示)



提示一下

计划成本 VS 实际成本

联系	区别
计划成本 ± 材料成本差异 = 实际成本	实际成本法下特有：“在途物资”科目
发出原材料时的会计科目一致	计划成本法下特有：“材料采购”科目、“材料成本差异”科目





对点练

【例题 3 - 24 单选题】某企业存货采用计划成本核算，月初库存材料的计划成本为 120 万元，节约差异为 2 万元；本月入库材料的计划成本为 180 万元，节约差异为 1.6 万元；本月生产产品耗用材料的计划成本为 200 万元。不考虑其他因素，该企业月末库存材料的实际成本为（ ）万元。（2023 年）

A.98.8

B.200

C.101.2

D.100





对点练

【答案】 A

【解析】 材料成本差异率 = $(-2-1.6) / (120+180)$

= -1.2%， 结存库存商品的实际成本 = $(120+180-200) \times (1-1.2\%) = 98.8$ (万元)。 因此选项 A 正确。





对点练

【例题 3 - 25 判断题】材料采用计划成本核算，发出材料应负担的成本差异在年末一次计算分摊。（ ）（2021 年）

【答案】×

【解析】发出材料应负担的成本差异应当按期（月）分摊，不得在季末或年末一次计算。





对点练

【例题 3 - 26 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】√



【单选题 -3】某企业原材料采用计划成本核算。月初结存材料计划成本为 30 万元，材料成本差异为节约 2 万元，当月购入材料的实际成本为 110 万元，计划成本为 120 万元。发出材料的计划成本为 100 万元。不考虑其他因素，该企业当月发出材料的实际成本为（ ）万元。

A.100

B.92

C.88

D.98



【答案】 B

【解析】 材料成本差异率 = $(-2+110-120) / (30+120)$
 $\times 100\% = -8\%$ 。发出材料的实际成本 = $100 \times (1-8\%)$
 $= 92$ (万元) 。

