巧用“三阶段法”进行原材料的成本核算

骆长琴

【摘要】原材料按计划成本法核算时，其“材料采购”、“材料成本差异”账户结构复杂，所以会计实务工作者有时很难理解材料采购、入库和出库业务的账务处理。笔者结合多年的会计教学经验，本着理论结合实践的原则，对部分账户核算内容提出相应的修改建议。采用“三阶段法”巧妙解析了计划成本法下材料核算的账户结构，使改进后的材料核算账户更加通俗易懂，易于操作。

【关键词】原材料；计划成本法；账户结构；三阶段法

【中图分类号】F275　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)19-0047-3

一、“材料采购”、“材料成本差异”账户应用中存在的问题

对于计划成本法下的材料采购及收发业务，目前大多数教材给出的核算流程是：

采购时，用“材料采购”账户归集材料的买价、运杂费等实际成本。

入库时，用“原材料”账户登记入库材料的计划成本。入库材料负担的成本差异的会计处理为：若为超支差，借：材料成本差异（入库材料的超支差）；贷：材料采购（入库材料的超支差）。入库材料若为节约差，做相反的会计分录。

发出材料时，一般按计划成本核算材料的入账价值，会计分录为：借：生产成本等（耗用材料的计划成本）；贷：原材料（出库材料的计划成本）。

期末调整发出材料负担的差异额，会计分录为：若为超支差，借：生产成本等；贷：材料成本差异（出库材料负担的超支差）。若为节约差，借：材料成本差异（出库材料负担的节约差）；贷：生产成本等。

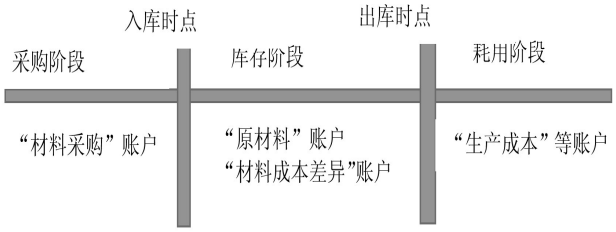
笔者认为“材料采购”账户和“材料成本差异”账户核算的内容非常复杂。“材料采购”账户，借方登记的内容有材料采购过程中购入材料的实际成本和入库材料的节约差，贷方登记的内容有入库材料的计划成本和入库材料的超支差，可以看出，“材料采购”账户核算的内容过多且缺乏一致性。“材料成本差异”账户，借方登记的内容有入库材料的超支差和出库材料负担的节约差，贷方登记的内容有入库材料的节约差和出库材料负担的超支差。“材料成本差异”账户结构过于复杂，核算的内容有入库、出库的超支差与入库、出库的节约差。

一般会计工作者在开始处理这方面业务时很难理解核算材料的采购及与收发业务相关的账户的结构，导致其业务处理时不会正确操作。笔者结合多年的经验，对这些账户核算的内容提出改进的建议。

二、采用“三阶段法”来解决“材料采购”、“材料成本差异”账户的应用问题

（一）理论分析

针对“材料采购”、“材料成本差异”账户结构的复杂性，以及难以理解的现状，笔者提出“三阶段法”来解决“材料采购”、“材料成本差异”账户应用中存在的问题，具体如下图所示：



材料在不同阶段的账户使用图

把材料的采购、收发分为三个阶段，即采购阶段、库存阶段和耗用阶段。不同阶段用不同的账户来核算。采购阶段用“材料采购”账户，库存阶段用“原材料”和“材料成本差异”账户，耗用阶段用“生产成本”等账户。

不同阶段的账户核算不同的内容，“材料采购”账户用来核算材料采购过程中发生的实际成本，“原材料”账户用来核算库存材料的计划成本，“材料成本差异”账户用来核算库存材料实际成本与计划成本的差异额。

采购阶段与库存阶段的连接点即材料入库时点，从上图可以看出，此时点连接“材料采购”账户和“原材料”以及“材料成本差异”账户，这一时点标志着“材料采购”账户的终止

使用以及“原材料”和“材料成本差异”账户的使用开端，即可以理解为“材料采购”账户核算内容的减少以及“原材料”和“材料成本差异”账户核算内容的增加。结合资产类账户的结构，用会计分录来描述：借：原材料，材料成本差异；贷：材料采购。

对此分录的解析：“借：原材料”核算的是入库材料的计划成本，即库存材料计划成本的增加；“借：材料成本差异”核算入库材料负担的差异额的增加；“贷：材料采购”表示在途材料实际成本的减少（入库材料的实际成本从材料采购账户转出）。

库存阶段与耗用阶段的连接点即出库的时点，从上图可以看出，出库时点连接“原材料”、“材料成本差异”与“生产成本”等账户。“原材料”和“材料成本差异”账户在这一时点的终止使用、“生产成本”等账户在这一时点开始使用，即可以理解为“原材料”和“材料成本差异”账户核算内容的减少、“生产成本”等账户核算内容的增加。用会计分录来描述：借：生产成本等；贷：原材料，材料成本差异。

对此分录的解析：“借：生产成本等”意思是生产产品等耗用材料的费用增加，“贷：原材料”意思是库存材料计划成本的减少（出库材料的计划成本），“贷：材料成本差异”核算的是出库材料负担的差异额转出。

三阶段法下，“材料成本差异”账户借方登记入库材料负担的差异额，贷方登记出库材料负担的差异额。差异额，分为超支差和节约差。入库时的差异有两种情况，即超支差和节约差：若入库材料实际成本与计划成本之差为超支差，“材料成本差异”账户借方用蓝黑字登记此超支差；若入库材料实际成本与计划成本之差为节约差，“材料成本差异”账户借方用红色字登记此节约差。出库时的差异亦有两种情况，即超支差和节约差：若出库材料负担的差异为超支差，“材料成本差异”账户贷方用蓝黑字登记；出库材料负担的差异若为节约差，“材料成本差异”账户贷方用红色字登记。

总之，“材料成本差异”账户借方登记入库材料负担的差异额（超支差用蓝黑字登记，节约差用红字登记），贷方登记出库材料负担的差异额（超支差用蓝黑字登记，节约差用红字登记）。“材料成本差异”账户余额反映库存材料负担的差异额（超支差用蓝黑字登记，节约差用红字登记）。即“材料成本差异”账户的借方、贷方及余额栏里填写的差异额，若为超支差都是用蓝黑字填写，若为节约差都是用红字填写。这样的账户结构更有助于理解和记忆，操作更简单。详细的账务处理如下：

采购时，借：材料采购（归集实际成本）；贷：应付账款，银行存款等。

入库时，借：原材料（入库材料计划成本），材料成本差异（入库材料的差异额：超支差用蓝黑字、节约差用红字）；贷：材料采购（在途材料实际成本转出）。

出库时，借：生产成本等（出库材料计划成本）；贷：原材料（出库材料计划成本）。

期末计算出库时点材料负担的差异额，借：生产成本等（出库材料负担差异额：超支差用蓝黑字、节约差用红字）；贷：材料成本差异（出库材料负担差异额：超支差用蓝黑字、节约差用红字）。

（二）案例分析

例1：甲公司核算材料采用计划成本法，计划单价为10元/千克，假设“原材料——A材料”账户期初无余额。

2×16年1月1日甲公司从乙公司采购A材料，取得增值税专用发票，发票上记载的数量为300千克，单价12元，总价款3600元，增值税612元，全部款项用银行存款支付。2×16年1月10日甲公司采购的300千克A材料入库。2×16年1月15日又采购A材料300千克，单价9元，价款2700元，增值税459元，全部款项用银行存款支付。2×16年1月20日甲公司采购的300千克A材料入库。

2×16年2月15日发出400千克A材料用于生产B产品。期末时计算发出400千克材料负担的差异额。

1月末计算1月发出材料负担的差异额：

本月材料成本差异率=[（期初结存材料的成本差异0+本期验收入库材料的成本差异（超支差600－节约差300）]÷（期初结存材料的计划成本0+本期验收入库材料的计划成本6000）=300÷6000×100%=5%

本月发出材料负担的差异额=本月材料成本差异率5%×本月发出材料的计划成本4000=200（元）

甲公司2×16年1月份材料采购、收发的会计处理如下：

①借：材料采购3600，应交税费——应交增值税（进项税额）612；贷：银行存款4212。

②借：原材料3000，材料成本差异600；贷：材料采购3600。

③借：材料采购2700，应交税费——应交增值税（进项税额）459；贷：银行存款3159。

④借：原材料3000，材料成本差异－300；贷：材料采购2700。

⑤借：生产成本4000；贷：原材料4000。

⑥借：生产成本200；贷：材料成本差异 200。

1月末“原材料”账户余额=期初库存材料的计划成本（0）+入库材料的计划成本（3000+3000）－出库材料的计划成本（4000）=库存材料的计划成本（2000）

1月末“材料成本差异”账户余额=期初库存材料负担的差异额（0）+入库材料负担的差异额（600－300）－出库材料负担的差异额200=库存材料负担的差异额（100）（余额为超支差用蓝黑字登记在“材料成本差异”账户的借方）

例2：承接例题1，甲公司核算材料采用计划成本法，计划单价10元/千克。2×16年2月初原材料——A材料账户期初

余额为借方余额2000元(计划成本),材料成本差异账户期末借方余额为100元(超支差)。

2×16年2月1日甲公司又从乙公司采购A材料,取得增值税专用发票,发票上记载的材料数量为400千克,单价9元,总价款3600元,增值税612元,全部款项用银行存款支付。2×16年2月10日甲公司公司采购的400千克A材料入库。2×16年2月发出500千克A材料用于生产B产品。2月末计算发出500千克材料负担的差异额。

2月末计算2月发出材料负担的差异额:

本月材料成本差异率=[(期初结存材料的成本差异100+本期验收入库材料的成本差异(节约差-400)]÷(期初结存材料的计划成本2000+本期验收入库材料的计划成本4000)=(-300)÷6000×100%=-5%

本月发出材料负担的差异额=本月材料成本差异率(-5%)×本月发出材料的计划成本(5000)=-250(元)

甲公司2×16年2月份材料采购、收发的会计处理如下:

①借:材料采购3600,应交税费612;贷:银行存款4212。

②借:原材料4000,材料成本差异-400;贷:材料采购3600。

③借:生产成本 5000;贷:原材料5000。

④借:生产成本-250;贷:材料成本差异-250。

2月末"原材料"账户余额=期初库存材料的计划成本(2000)+入库材料的计划成本(4000)-出库材料的计划成本(5000)=库存材料的计划成本(1000)

2月末"材料成本差异"账户余额=期初库存材料负担的差异额(100元超支差)+入库材料负担的差异额(-400元节约差)-出库材料负担的差异额(-250元节约差)=库存材料负担的差异额(-50元节约差)(余额为节约差用红字登记在"材料成本差异"账户的借方)

三、采用"三阶段法"核算计划成本法下材料采购及收发业务的优点

采用"三阶段法"核算材料在材料采购及收发等业务流程中的价值,通俗易懂,其优点有:

"材料采购"、"原材料"和"材料成本差异"账户结构变得简单、容易理解。相应的金额从这些资产类账户借方进入,贷方转出。"材料采购"账户借方登记材料采购的实际成本,贷方登记实际成本的转出。"原材料"账户借方登记入库材料的计划成本,贷方登记出库材料的计划成本。"材料成本差异"账户借方登记入库材料的差异额,贷方登记出库材料的差异额。若为节约差,入库时用红字登记在"材料成本差异"账户的借方,出库时用红字登记在该账户的贷方。"材料成本差异"账户期末余额反映的是库存材料负担的差异额,库存余额若为超支差用蓝黑字填写,若为节约差用红字填写。也即"材料成本差异"账户的借方、贷方及余额栏里填写的差异额,若为超支差都是用蓝黑字填写,若为节约差都是用红字填写。这样的账户结构更方便记忆。

节约差用红字填写,体现了记账凭证填制与账簿登记的一致性。期末时,把出库材料的计划成本调整为实际成本,会计分录为:借:生产成本等(超支差用蓝黑字,节约差用红字),贷:材料成本差异(超支差用蓝黑字,节约差用红字)。在做会计分录时,不再把出库材料的节约差登记在成本费用类账户的贷方,这样更符合成本费用类明细账账页的格式,因为成本费用类明细账账页采用的都是借方多栏式。当调减成本费用时用红字填写在账户里即可,这样记账凭证的填写与账簿中的账户填写体现了一致性。

如果在进行业务处理时,对该使用哪个账户感到困惑,可以先判断材料处在哪一个阶段。例如,在材料采购过程中,对于材料买价、运杂费该用哪个账户来登记不太有把握时,如果材料在在途阶段,则首选"材料采购"账户。当材料准备入库时,则需要考虑入库时点的问题,入库时点是"材料采购"账户和"原材料"、"材料成本差异"账户的连接点,最后结合资产类的账户结构,自然而然,就轻易地掌握了这些账户的使用。

材料成本差异率的计算公式是:

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)

当差异为节约差时用负数,一些人对节约差为什么用负数,感到很疑惑。在"三阶段法"中,"材料成本差异"账户入库材料、出库材料及期末余额,只要是节约差都用红字登记,红字就表示减少,很容易地解决了人们在制单时的疑惑。

主要参考文献:

陈国辉,迟旭升.基础会计[M].大连:东北财经大学出版社,2015.

作者单位:郑州成功财经学院会计系,河南巩义451200