

Economics



Selections

经济活页文选

会计版

制造业材料物资采购业务 会计实践

中国财政经济出版社

2005.6
总第80期

《经济活页文选（会计版）》

2005年第6期（总第80期）

目

录

制造业材料物资的特点和类别·····	(3)
制造业供应过程经济活动(3)	材料物资的特点(4)
材料物资的类别(5)	
制造业物资采购的内部控制制度·····	(6)
物资采购预算(6)	采购物资的验收入库制度(7)
制造业材料物资的采购成本·····	(9)
计入成本的一般原则(10)	特殊的计入原则(10)
材料物资采购业务的核算·····	(11)
按实际成本计价的材料物资采购业务核算(12)	按计划成本计价的材料物资采购业务核算(15)
对养老基金会计中几个问题的思考·····	王君令(30)

特邀顾问(按姓氏笔画排列):

丁平准 冯淑萍 李 勇 李 爽
汤云为 朱祺珩 谷 祺 张为国
余秉坚 余绪缨 陈毓圭 秦荣生
谢志华 葛家澍 董晓朝

主 编: 贾 杰

副主编: 郑宁军

编辑部成员: 郑宁军 蔡丽兰 褚爱军 张若丹

编 辑: 《经济活页文选》编辑部

出 版: 中国财政经济出版社

总发行: 新理财杂志社

编辑部地址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号新知大厦 909 室

邮 编: 100036

电 话: (010)88190909 88190910

传 真: (010)88190947

E-mail: xlc@xinlicai.com.cn

制造业材料物资采购 业务会计实践

——武晓萌 郭阜平

时间第三产业的比重大小被认为是现代经济发达与否的衡量尺度，遂使加工与制造业沦落为古老甚至有些陈旧意味的行业，然而“工业革命”让人想起英国当年的经济昌盛发达，近年来利用生产制造技术靠我国“世界工厂”发财的外国企业也不会让人熟视无睹。面对加入WTO后外国企业的竞争，我国企业要增加核心竞争力、走可持续发展道路，制造业的作用已引发国人重新认识。比起商业来，制造业经济活动内容多，业务复杂，如实反映其特性和经济实质是会计行业的实践性课题。制造业物资采购业务也颇具代表性，可反映制造业业务流程与手续的特殊性和复杂性。

3

制造业材料物资的特点和类别

制造业供应过程经济活动

制造业企业从事产品生产制造，通过销售自己生产的产品取得收益。制造业的生产经营活动是以生产产品为中心，其生产经营活动分为供应、生产和销售三个阶段，物资采购业务位于供应阶段。制造业生产产品需要消耗各种材料物资，供应阶段就是材料物资的采购、保管、并供应给各生产车间、部门的过程。在这个过程中，企业要从事订购、买入材料物资、办理货款结算、支付包装运输和保险费等活动。当

材料物资到达企业后,材料仓库和质检部门要进行检验核对,办理入库手续,以备生产部门领用。在这个过程中,企业资产的形态发生着变化:企业的一部分资产由货币形态转化成了存货,具体说转化成了用于生产的储备物资。在材料物资的采购过程中支付给供货商的款项和支付的各项采购费用就形成了这些储备物资的采购成本。

制造业材料物资供应过程包括买入材料物资、运输材料物资并将材料物资验收入库等基本经营活动。供应过程的核算包括材料物资买价的核算、运输费的核算、包装费的核算、保险费的核算以及材料物资购买过程中税金的核算。材料物资采购过程核算的基本目的是核算材料物资实际的采购成本。

制造业材料物资供应过程核算还包括库存材料物资的核算。库存材料物资的核算内容是库存材料数量和库存材料的成本。具体分为库存材料物资的数量、实际成本的确认、记录、发出材料的计价等。

材料物资的特点 材料物资是制造业生产中的劳动对象。它在生产过程中起着不同的作用:有的被加工,构成产品的实体;有的虽不构成产品的实体,但有助于产品的形成;有的在生中被劳动工具所消耗,以保证机器设备等的正常运转;还有的为保障正常的劳动条件被消耗掉。尽管材料物资在生产中的作用不同,但是它一经投入生产,就会全部被消耗,或改变其原有的实物形态。因而它的价值就要一次全部地转移到产品中去,构成产品价值的组成部分,这是各类材料物资的共同特点。

制造业的生产过程,既是产品的制造过程,同时又是各种材料物资的消耗过程。企业为了连续地进行生产,就一定要不断地补充在生产中已被消耗的材料物资。因此,及时供应生产所需的材料物资是保证生产正常进行的基本条件,为此就要求企业经常地保持一定量材料物资的储备。在一般的制造业产品中,材料费用在成本中占的比重较大,因此,材料物资储备在流动资产中的价值比重也较

大。所以材料物资的管理是制造业流动资产管理、成本管理工作的主要内容。

材料物资的分类

制造业消耗的材料物资种类很多，为便于管理和核算，我们按照材料物资在产品生产中的作用，分为如下几类：

1. 原料及主要材料。是指经过加工后构成产品主要实体的各种原料和材料。原料是指直接取自于自然界的劳动对象，如纺纱用的原棉、炼铁用的矿石等。材料是指已被劳动加工过的劳动对象，如织布用的棉纱、加工工业用的钢材等。外购半成品是需要继续加工的劳动对象，也应列入本类。

2. 辅助材料。是指直接用于生产的有助于产品形成或便于生产进行的各种材料，这类材料不能构成产品的主要实体。它们在生产中的作用是不同的，有的为劳动工具所消耗，如维护机器设备用的机油和防锈剂等；有的与主要材料相结合，使主要材料发生变化或给予产品某种性能，如染料、漂白剂等；还有的为正常劳动创造条件，如生产场所照明的灯泡、各种清洁用的消耗品等。

3. 燃料。是指生产过程中用来燃烧发热，或为保持生产场所的温度而燃烧的各种燃料，包括固体燃料、液体燃料和气体燃料。如煤、汽油和罐装的天然气等。燃料从其在生产中的作用来看，与辅助材料的作用相同。但由于它在生产中消耗量大，因而对生产过程的作用比较大，又加上它在收发保管上与其他材料有所不同，因此有必要单独列为一类，便于管理和核算。

4. 修理用备件。是指用于修理本企业机器设备和运输设备等所专用的各种零件和备件，如各种标准件、齿轮、阀门等。修理用的一般零件，也可以并入辅助材料中。专用的修理用备件可以另列一类单独管理和核算，主要是为了保证机器设备的修理工作能正常进行。

5. 包装物。是指生产过程中用于包装产品，随同产品一同出售的，或者在销售过程中借给、租给购货单位使用的各种包装物品，

如箱、桶、瓶和袋等。这些物品所以要列为一类，是因为它们对于完成产品的生产和销售过程起着重要作用，而且有些包装物品又与其他材料不同，它们在一次销售过程中并不完全消耗掉，可以周转使用。

需要说明的是，各种包装材料，如纸张、麻绳、铁丝、铁皮等，应归为辅助材料。用来储存和保管产品、材料而不准备出售、出借、出租的包装物品，则应该按照价值和使用期限的长短，分别归类为固定资产或低值易耗品。

在制造业的会计实践中，将上述原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件四类统称原材料。

制造业的材料物资是存货资产中的一个重要组成部分，其价值在存货资产中占相当大的比重，应加强管理和控制。

制造业物资采购的内部控制制度

6

制制造业物资采购活动的内部控制制度主要由两部分组成，一是物资采购预算，二是采购物资的验收入库制度。

物资采购预算

预算是计划的一种数量表现，它有助于协调行动，执行计划。采用预算制度在规模较大的制造业较为普遍。对于规模较小的企业，预算的作用也不应忽视。预算期可以是一年或少于一年。年度预算通常对第一季度按月划分，其余则按季度划分。涉及物资采购的预算属于业务预算。业务预算包括销售预算、生产预算、材料物资采购预算、工资预算、制造费用预算等。

材料物资采购预算是在销售预算和生产预算的基础上编制的。预算的内容包括年度内每一季度每一月份材料物资采购的种类、采购数量、材料单价和材料总价等。

在全面预算管理模式下，企业的一切业务活动必须严格按照预算执行，年度终了要考核预算执行情况，根据考核情况评价管理工

作的绩效,并且对实际执行情况与预算数的差异进行系统分析。在这样一种制度的约束下,材料物资的采购业务必须严格按预算执行。

通常的情况是,供应部门根据材料物资采购预算的资料提前向财务部门提出采购申请,在申请资料上注明预算日期、预算采购品种、预算数量、预算单价和预算金额。财务部门根据供应部门的申请按预算系统资料进行审核,审核无误后批准供应部门的材料申请并准备好采购资金。

采购完成后,供应部门要注意全部原始采购凭证包括经财务部门批准的采购申请,作为向财务部门报销的凭证手续。如果采购的实际执行情况与预算数发生偏差,必须分析产生偏差的原因并追究责任。严格执行预算制度,可以有效地防止购入的材料物资超储积压,可以严格控制材料的买价和运输成本,还可以严格控制材料的质量、规格,是制造业内部控制制度中的一项重要内容。

采购物资的验收 收入库制度

建立物资采购的收货制度是制造业对材料物资进行控制的基本手段之一。收货制度包含两项基本内容,第一是对购入材料物资的质量、规格进行核验;第二是对购入材料物资的数量进行清点。完成上述两项核验工作后,办理手续将该批材料物资的保管责任由供应部门的业务人员移交材料物资仓库的保管人员。此项制度称为验收入库。

经验收入库的材料物资,我们将其作为“库存材料”进行管理核算。必须强调的是:经过验收,库存材料是按核验确认的品级、规格入库归类;登记库存账簿,库存材料的数量是按清点确认后的数量登记库存账簿。由于毁损等原因,它与实际采购的数量可以不一致。

进货凭证是收入材料物资和结算货款的基本依据。购进材料物资时,必须及时取得或正确填制,并严格审核进货凭证。依照内部控制制度,由业务人员、质量检验人员、仓库保管人员各司其职,填制并签署材料物资的验收入库单。连同从供货方和运输方取得的

发票、运费收据等，共同组成完整的进货凭证。由于购进材料物资的地区不同，商品交接方式不同以及货款结算方式不同，进货业务程序和购进材料物资的凭证传递也有所不同。

从本地购进材料物资，采用送货制方式的，一般先由供货人开具“发货票”，送交本企业供应部门，由本企业供应部门将发货票与购销合同核对无误后，填制一式数联的“收货票”，交由供货人，到指定地点交货。经仓库和质检部门验收后，按实收数量签署记入“收货单”，由各有关责任人员签名盖章，并加盖收货印记。仓库、质检部门各留一联“收货单”，其余各联交由本企业供应部门。供应部门留存一联，其余各联交给供货人，由供应部门业务人员带领供货人持上述“收货单”、“发货票”等进货凭证到企业财会部门办理货款结算手续。财会部门对“发货票”、“收货单”认真审核无误后，交由财会部门负责预算执行监督的人员依据采购预算进行审核，经批准后，由出纳人员签发付款支票。并在各联收货单上(财会部门留存的一联和交供货人的一联)加盖付款印记。发货票、收货单以及支票存根等，都是会计部门记账的原始凭证。

从本地购进材料物资，采用提货制的，一般先由采购人员到供货单位选购材料，由供货单位开出“发货票”和“提货单”，采购人员将“发货票”、“提货单”带回本企业，交由本企业供应部门。供应部门业务人员向财务部门提出付款请求。财会部门按采购预算审核确认后，签发支票，交给供应部门，由供应部门派人前往供货单位交款提货。材料物资运达本企业后，由仓库管理部门和质量检验部门核验无误后，填制“收货单”。收货单各联由仓库、质检、供应部门各自留存后，由供应部门的业务人员持发票、收货单到财会部门报销。财会部门认真审核无误后予以报销。

收货单的一般格式如表 1 所示：

表 1

收货单

X 字 X 号

收货仓库:

年 月 日

材料编号	品名	规格	单位	采购数量	单位单价	实收数量

供货商:		合同号:	
质量检验情况:			
质检人员 签章		仓库保管人员 签章	

从外地购进的材料物资,大部分采用发货制方式,货款结算以托收承付或委托收款结算为主。供货单位根据合同规定发货后,将货物发票、托收承付结算凭证和运费收据等,通过银行传递到购货企业。本企业收到银行交付的托收承付结算凭证后,首先由业务部门核对合同,再经财会部门审核办理结算手续。材料物资到达以后,业务部门开具收货单,仓库保管人员和质量检验人员对材料物资验收后,在收货单上分别签字,各自留具存根,然后转交财会部门审核记账。收货单及随托收承付结算凭证收到的各种单据都是财会部门记账的原始凭证。如果在验收过程中发现质量问题或发现短缺毁损,由仓库保管人员和质量检验人员在收货单上完整签署意见,然后转交财会部门,办理全部或部分拒绝付款的结算手续。

制造业材料物资的采购成本

制造业的主要经营业务是产品生产,属于社会再生产过程中的生产领域。在这个过程中,采购材料物资的各项费用一般应计入企业生产的产品成本。在这一方面,制造业的核算原则与流通企业是不同的。

制造业材料物资的采购成本包括采购过程
计入成本的一般原则 中的一切直接和间接支出。

1. 买价。指供货单位发票上所列明的货款金额。这里有两个问题要说明：一是商业折扣，商业折扣是指供货人在其货物价目表基础上给予的价格折扣，这类折扣已反映在发货票的价格上；另一类是现金折扣，是指本企业在规定的折扣期内付款而得到的货款优惠，这类折扣一般发生在付款之时，这时材料物资已办妥入库手续。从实务方面考虑，多采用总价法入账。

2. 运杂费。包括材料物资运到企业并验收入库前所发生的包装费、运输费、保险费等。其中，运输费中的运费等项目可按实际金额的一定百分比扣除增值税进项税额。

3. 途中的合理损耗。指企业采购材料物资过程中发生的合理损耗。企业应向供货、运输部门、过失人或保险公司索取赔偿的部分，不应计入存货成本；而那些无法追究责任的超定额的不合理损耗，也不应计入存货成本，在报经审查核准后，作为非常损失列作营业外支出。

4. 入库前的报送整理费用。包括报送整理加工过程中的工费支出和必要的损耗，回收的下脚料价值应从中扣除。

5. 税金。进口材料物资应支付的关税；一些按税法规定不能将增值税进项税从销项税额中抵扣的情形，以及一些按税法规定适用简易征收办法的情形，在这些情形下，购进材料物资时在材料价款以外，另行支付的增值税款也要计入材料物资采购成本。

特殊的计入原则 考虑到会计核算方面的便利，下列各项与材料物资采购有关的费用应区别情况决定是否计入材料物资采购成本：

1. 采购人员差旅费及材料物资采购业务部门的经费。从核算的便利方面考虑，如果未专设材料物资采购部门，上述采购人员差旅费和部门的办公经费往往与其他业务经费混合，不必再行分解，直接将这此费用列入管理费用；如果专设了材料物资采购部门，可以

认为这个部门的费用专为材料物资采购而发生,从理论上说可以将这些费用(包括采购人员差旅费和专设采购部门办公经费)计入材料物资采购成本。但在具体核算中仍存在问题:例如怎样分摊计入各种材料成本的问题以及何时分摊计入的问题。解决这些问题要增加更多核算工作。因此,在一般情况下,这些费用仍列入管理费用。

2. 市内运费。一般认为构成材料物资采购成本的运杂费中仅包含外埠运费。市内发生的运费应按下列原则处理,如果是大宗材料物资的市内运输费,应将这项运输费作为运杂费的一部分,计入材料物资采购成本;如果是零星的运费,可以将其列入管理费用。此外,上面所说的“运费”是指制造业为了将所采购的材料物资运抵企业而支付给运输企业的费用,并不包括企业运输部门完成材料物资运输而发生的费用。

材料物资采购业务的核算

制 制造业材料物资的核算有两种模式,一种是按材料物资的实际成本进行库存材料物资计价核算;另一种是按计划成本进行库存材料物资计价核算。这两种核算模式适用于不同情况。

按实际成本进行库存材料物资计价核算的模式适用于材料品种较少、材料物资实际采购成本不稳定的情况。在这种情况下,用实际成本计价核算首先适应了实际采购成本不稳定的特点,避免了由于该特点导致的计划成本与实际成本之间的较大差异引起的核算误差。另一方面,虽然按实际成本计价的材料发出核算计价工作较繁琐,但由于材料品种较少,核算工作量并不大。

按计划成本进行库存材料物资计价核算的模式适用于材料品种繁多、材料物资实际采购成本相对稳定的情况。在这种情况下,按计划成本计价核算首先避免了由于材料品种繁多造成的材料发出计价的繁重工作压力;另一方面,由于实际采购成本相对稳定,设定

的计划单价接近实际单价，材料成本差异能够控制在一定的范围内，使材料核算足够准确。

企业应根据材料物资的不同情况选择适合的计价方式，也可以将材料物资按上述特征进行分类，分别选用适合的模式进行计价核算。

虽然上述两种计价模式是指对库存材料物资按实际成本或按计划成本进行计价核算,但是在材料物资采购的核算中,要为下一步的库存核算作准备,或者说材料采购的核算要与库存材料核算相适应。因此,在材料采购核算时,仍要区分按实际成本核算和按计划成本核算两种模式。

按实际成本计价的材料物资采购业务核算

1. 账户设置

(1) “原材料”账户。这是一个资产类账户，用来核算制造业库存原材料(包括原料及主要材料、辅助材料、燃料和修理用备件)的实际成本。这里的实际成本即实际采购成本。该账户的借方登记验收入库的原材料的实际成本；贷方登记发出的原材料的实际成本；期末余额在借方，表示库存原材料的实际成本。

该账户应按照库存原材料的类别、品种和规格分设明细分类账,进行明细分类核算。在实务中,各个原材料明细分类账应选择使用数量金额式的账页。在登记明细账簿时,既要登记原材料收入、发出、结存的数量,还要登记收入、发出、结存的金额。(见表2)

表 2

材料明细分类账

品种、规格：

单位: kg

2003 年		凭证号	摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
10	1		月初结存							2000	20.00	40000
	7		购入	5000	22.00	110000						
	12		发出				4000			3000		

续表

2003 年		凭证号	摘要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
	15		购入	3000	24.00	72000				6000		
	20		发出				2000			4000		
	26		发出				3000			1000		
	31		本月合计及月末结存	8000		182000	9000	22.20	199800	1000	22.20	22200

(2) “在途物资”账户。这是一个资产类账户，用来核算企业已经付款或已承诺付款但所购材料尚未到达或尚未验收入库的业务，以采购材料物资的实际成本记账。该账户的借方登记已经付款或已承诺付款的材料物资的实际成本；贷方登记已验收入库材料物资的实际成本；期末余额在借方，表示已经付款或已经承诺付款但尚未到达或尚未验收入库的在途材料物资的实际成本。该账户可以按供货单位分别设置明细分类账进行明细分类核算。(见表 3)

13

表 3

在途材料明细分类账

× × × 供货商

2003 年		凭证号	摘要	借方	贷方	余额
月	日					
10	5		购入 A 材料 5000kg	108000		
	5		A 材料运费	30000		
	6		A 材料整理费支出	1400		
	7		A 材料 5000kg 验收入库		110000	
10	11		购入 A 材料 4000kg	94000		
10	13		交付 3000kgA 材料运费	2000		
10	15		3000kgA 材料运费验收入库		72000	24000
			本月合计	206000	182000	24000

2. 业务核算。制造业材料采购业务由于货款结算方式和采购地点的不同、收料和付款的时间不一致,其账务处理也有所区别。同时,在现行税制下,制造企业购入材料物资时,所支付的材料款中包含一部分增值税。根据增值税的有关税收制度规定,不同的企业对这部分增值税款的处理办法也不一样。

一类企业称为一般纳税人,一般纳税人对购入材料物资所支付的增值税款的处理方法是:按规定税率将增值税款从材料款中分离出来,单独计入“应交税金——应交增值税”账户,并计入“进项税额”明细账户。材料款中,分离出增值税后余下的部分,计入有关的材料类账户。如果规定税率采用 17%,则

$$\text{增值税款} = \frac{\text{材料款项}}{1 + 17\%} \times 17\%$$

$$\text{材料价款} = \frac{\text{材料款项}}{1 + 17\%}$$

另一类企业称为小规模纳税人,小规模纳税人对购入材料物资所支付的增值税款的处理非常简单,即:将支付的材料款计入有关的材料类账户。下面就一般纳税人的情况进行详述:

(1) 一般纳税人已支付购料款,所购材料已验收入库。

[例 1] 向本市长城工厂购进 A 材料一批,材料款 234000 元,款项已用转账支票付讫,该批材料已运回并验收入库。

$$\text{材料价款} = \frac{234000}{1 + 17\%} = 200000(\text{元})$$

$$\text{增值税款} = 200000 \times 17\% = 34000(\text{元})$$

编制会计分录如下:

借: 原材料——A 材料	200000
应交税金——应交增值税(进项税额)	34000
贷: 银行存款	234000

[例 2] 向本市环球工厂购进 B 材料一批,材料款 351000 元,已用转账支票将款项付讫。在运回本企业途中,用转账支票支付了市

内运费 2000 元。材料也运达企业并已验收入库。

$$\text{材料价款} = \frac{351000}{1 + 17\%} = 300000(\text{元})$$

$$\text{增值税款} = 300000 \times 17\% = 51000(\text{元})$$

按税收规定,支付的运费中,7%可以作为增值税进项税,这部分税款是

$$2000 \times 7\% = 140 \text{ 元}$$

由于该运费数额较大,应将其计入材料采购成本。编制会计分录如下:

借: 原材料——B 材料	301860
应交税金——应交增值税(进项税额)	51140
贷: 银行存款	353000

(2) 一般纳税人已支付购料款项,但所购材料尚未运达企业。

[例 3] 本企业收到开户银行转来的托收承付结算凭证以及发票、代垫运费单据等,内容是本企业向外埠的长江工厂购进的 A 材料一批,材料款 234000 元,供货单位代垫的运杂费用 2500 元(其中运费 2000 元)。托收承付结算凭证收到后,供应部门核对购货合同,合同上载明是“验单承付”方式,承付期 3 天。供应科会同财务科按合同规定事项对收到的单据进行详细审查,未发现任何问题。承付期到,本企业并未提出拒绝付款的请求,于是款项即被银行划转支付供货人。但此时所购材料尚未到达。

编制会计分录如下:

借: 在途物资——××地区长江工厂	236500
贷: 银行存款	236500

数日后,该批材料到达,由企业运输部门将材料运达企业并如数验收入库。这时,需要分别计算出材料价款与增值税款。

$$\text{材料价款} = \frac{234000}{1 + 17\%} = 200000(\text{元})$$

$$\text{增值税款} = 200000 \times 17\% = 34000(\text{元})$$

运费中的增值税 = $2000 \times 7\% = 140$ (元)

于是, 材料采购成本 = $200000 + 2360 = 202360$ (元)

增值税款 = $34000 + 140 = 34140$ (元)

编制会计分录如下:

借: 原材料——A 材料	202360
应交税金——应交增值税(进项税额)	34140
贷: 在途物资	236500

(3) 一般纳税人采用赊购方式购买材料物资, 材料物资已收到并办理验收入库, 发票账单已收到。

[例 4] 向本市长城工厂购进 A 材料一批, 材料款 117000 元, 采用赊购方式, 供货商提供的信用条件是 2/10, n/30。材料已运达企业, 并已验收入库。

材料价款 = $\frac{117000}{1 + 17\%} = 100000$ (元)

增值税款 = $100000 \times 17\% = 17000$ (元)

编制会计分录如下:

借: 原材料——A 材料	100000
应交税金——应交增值税(进项税额)	17000
贷: 应付账款——长城工厂	117000

(4) 一般纳税人向供货商提出购货请求, 供货商已将材料发出, 材料已收到并验收入库, 但发票账单尚未收到。在这种情况下, 由于所购材料的实际买价不明, 因此, 虽经验收入库, 但无法进行总分类核算。如果生产业务需要这批材料物资, 可先行使用, 并进行材料数量的明细分类核算, 待发票账单到达后, 再进行总分类核算, 并将明细分类核算的价值部分补齐。

如果至月末, 发票账单仍未到达, 为了客观地反映企业的资产和负债, 应按照一定的标准, 对这批已入库的材料做“暂估入账”。下月初再以红字暂估入账, 原账冲销。

[例 5] 本企业向外埠长江工厂购买 A 材料一批, 材料已到达本