原材料的核算——计划成本核算

学习笔记

沙洲职业工学院　龚子豪

对应 HTML 课件第 1—57 页。教材范围：第二节二，原书 109—118 页。各知识点依次讲解、示例、练习。题面资料、金额和参考处理用于课堂学习；教材简化条件和数据问题按页面说明区分。

第 2 页 | 同一批材料，为什么出现两个金额？

采购结算单 · 教学案例

材料价款 20,000 元

可归属运费 400 元

可抵扣进项税额 2,600 元

银行支付 23,000 元

实际采购成本 20,000 + 400 = 20,400 元

仓库收料单 · 已验收入库

日常计价依据计划成本

本批入库金额 20,000 元

同一批材料的两个金额 20,400 与 20,000 相差 400 元，材料本身并没有多出一批。

400 元差额记在哪里？领用时怎样分摊？

讲解说明：引入教材例 5-13。两种金额计量的是同一批材料；可抵扣进项税不计入材料成本。先保留问题，按教材次序学习账户和业务。

第 3 页 | 计划成本核算的含义

收料、发料和结存，从收发凭证到总账、明细账，日常都按计划成本计价。

01 收料入库

计划单位成本 × 入库数量

原材料按计划成本增加

02 领用发出

计划单位成本 × 发出数量

按用途登记发出计划成本

03 月末调整

实际与计划的差额另记材料成本差异，按月分摊。

发出与结存还原实际成本

实际成本＝计划成本＋成本差异

讲解说明：按教材 109—110 页讲解。收料、发料和结存，从收发凭证到总账、明细账，日常都按计划成本计价。计划成本计划单位成本 × 数量；用于日常登记。

实际成本与差异实际成本与计划成本的差额另记“材料成本差异”，按月分摊给发出材料。

实际成本＝计划成本＋成本差异

第 4 页｜示例：计划金额怎样还原为实际成本

同一计划成本 10,000 元，实际采购成本不同，分别形成超支或节约。

实际成本高于计划成本

原材料计划金额 10,000 元

实际采购成本 10,200 元

超支差异＋ 200 元

10,000 ＋ 200 ＝ 10,200

实际成本低于计划成本

原材料计划金额 10,000 元

实际采购成本 9,800 元

节约差异 −200 元

10,000−200 ＝ 9,800

差异用正负号表达：超支为正数，节约为负数。

讲解说明：一批材料计划成本 10,000 元，实际采购成本 10,200 元。项目；金额 / 元；原材料按计划登记；10,000；材料成本差异：超支；＋ 200；实际成本；10,200；若实际为 9,800 元，差异为 −200 元，称节约差异。

第 5 页｜随堂练习：计划成本与实际成本

题目资料某材料 100 千克，计划单价 20 元 / 千克，实际成本 1,960 元。

成本还原｜参考处理

计划成本是多少?

2,000.00 元。100×20 ＝ 2,000 元。

成本差异是多少？保留正负号。

-40.00 元。1,960−2,000 ＝ −40 元，为节约差异。

第 6 页｜“原材料”账户：记录计划成本

“原材料”是资产类账户，日常收入、发出及库存余额均按计划成本登记。

原材料

借方

验收入库的计划成本

借方登记增加

贷方

发出材料的计划成本

贷方登记减少

期末借方余额：库存材料的计划成本

明细与计价依据

明细设置材料类别、品种、规格等

入库金额入库数量 × 计划单位成本

发出金额发出数量 × 计划单位成本

实际成本的调整通过“材料成本差异”衔接。

讲解说明：按教材 110 页讲解。借方与贷方借方登记验收入库的计划成本；贷方登记发出材料的计划成本。

期末余额与明细借方余额表示库存材料的计划成本；按材料类别、品种、规格等设明细账。

实际成本的调整通过“材料成本差异”衔接。

第 7 页｜示例：原材料账户的收发存

本例各次收发均按计划成本记录，先核对库存余额，再加上留存差异。

原材料 · 计划成本（元）

借方

期初余额 8,000

本期收入 12,000

贷方

本期发出 9,000

期末借方：8,000 + 12,000−9,000 = 11,000

从计划余额还原实际成本

期末计划成本 11,000 元

结存超支差异+ 220 元

库存材料实际成本 11,220 元 11,000 + 220 = 11,220 元

讲解说明：期初计划成本 8,000 元；本期验收入库 12,000 元，发出 9,000 元。8,000 + 12,000−9,000 = 11,000 元原材料期末借方余额为 11,000 元；另有超支差异 220 元，库存实际成本为 11,220 元。

第 8 页｜随堂练习：“原材料”余额

题目资料期初计划成本 5,000 元，收入 9,000 元，发出 8,000 元；结存材料有节约差异 120 元。

结存｜参考处理

原材料期末借方余额是多少?

6,000.00 元。5,000 + 9,000−8,000 = 6,000 元。

库存实际成本是多少?

5,880.00 元。6,000−120 = 5,880 元。

第 9 页｜“材料采购”账户：归集实际采购成本

“材料采购”是资产类账户，用于归集采购实际成本、考核采购成果。

材料采购

借方

购入材料的实际成本

结转节约差异

贷方

验收入库的计划成本

结转超支差异

期末借方余额：已确认但尚未到达或验收入库的在途实际成本

明细与业务对应

明细设置供应单位、材料品种

结算资料支持实际采购成本及结算

收料单支持按计划成本转入库存

单纯预付款而未取得材料控制时，通过“预付账款”处理。

讲解说明：按教材 110 页讲解。位置；登记内容；借方；采购实际成本；结转节约差异；贷方；验收入库的计划成本；结转超支差异；期末借方余额；已确认但尚未到达或验收入库的在途采购实际成本；材料采购属资产类，用于归集采购成本、考核采购成果。按供应单位、材料品种设明细；单纯预付而未取得控制时记预付账款。

第 10 页 | 示例：材料采购账户何时结平

已付款采购一批材料，实际成本 20,400 元；入库计划成本 20,000 元。

尚未入库时 · 材料采购

借方

实际采购成本　20,400

贷方

本批尚未验收入库

借方余额 20,400 元：仍是在途材料实际成本

已入库并结差异 · 材料采购

借方

归集实际成本　20,400

贷方

按计划入库　20,000

结转超支差异　400

本批余额：$20{,}400-20{,}000-400 = 0$

采购 20,400 ＝原材料 20,000 ＋超支差异 400

讲解说明：已付款采购一批材料，实际成本 20,400 元，入库计划成本 20,000 元。材料采购；借方 / 元；贷方 / 元；归集采购成本；20,400；—；按计划成本入库；—；20,000；结转超支差异；—；400；本批余额；0；0；尚未入库前，20,400 元留在材料采购借方。

第 11 页 | 随堂练习：“材料采购”余额

题目资料两批已取得控制的材料，实际成本分别 12,000 元、8,000 元。第一批已入库并结清差异，第二批仍在途。

在途｜参考处理

材料采购期末余额是多少?

8,000.00 元。已入库批次结清，剩余 8,000 元为在途实际成本。

该余额反映什么?

B. 在途材料实际成本。材料采购借方余额反映尚未到达或验收入库的实际采购成本。

第 12 页｜“材料成本差异”账户：超支与节约

“材料成本差异”属资产类，是原材料、周转材料等的备抵调整账户；可调增或调减实际成本。

材料成本差异

借方

入库超支：实际＞计划

发出节约：可作反向蓝字分录

贷方

入库节约：实际＜计划

发出超支：蓝字结转

发出节约：也可用红字结转

按材料类别、品种设置明细账，配合计划成本核对实际成本

期末余额表示什么

借方余额库存材料的超支差异

贷方余额库存材料的节约差异

实际成本＝计划成本＋超支或计划成本 − 节约

讲解说明：按教材 110 页讲解。业务；借方；贷方；入库差异；超支：实际＞计划；节约：实际＜计划；分摊发出差异；节约可作反向蓝字分录；超支蓝字；节约也可用红字；期末余额；库存超支差异；库存节约差异；该账户属资产类，教材称其为原材料、周转材料等的“备抵调整账户”；按类别、品种设明细。可调增或调减实际成本。

第 13 页｜示例：同一计划成本，两种入库差异

以下是两种独立入库情形：计划成本均为 10,000 元，只比较入库差异的结转。

实际 10,300 元 − 计划 10,000 元超支 300 元

超支差异转出材料采购

借材料成本差异 300.00

贷材料采购 300.00

实际 9,800 元 − 计划 10,000 元节约 200 元

节约差异转入材料成本差异

借材料采购 200.00

贷材料成本差异 200.00

以上是入库差异的归集；发出差异的分摊在后续按用途另行结转。

讲解说明：两种独立情形：计划成本均 10,000 元；实际分别 10,300 元、9,800 元。情形；差异；结转入库差异；超支；＋ 300；借材料成本差异 300；贷材料采购 300；节约；−200；借材料采购 200；

贷材料成本差异 200；分摊发出差异的方向与入库差异的归集方向相衔接。

第 14 页 | 随堂练习：判断差异方向

题目资料某批材料实际成本 7,840 元，计划成本 8,000 元。

入库差异 | 参考处理

成本差异是多少?

-160.00 元。7,840−8,000 = −160 元。

结转这笔入库差异，应如何记录?

B. 借材料采购，贷材料成本差异 160。节约差异：借材料采购 160，贷材料成本差异 160。

第 15 页 | 外购（一）：付款与收料同时完成

发票、结算凭证（1）确认采购

借记材料采购：实际成本；可抵扣进项税单独借记。

贷记银行存款、其他货币资金或应付票据等，按结算方式确定。

收料单（2）验收入库

借：原材料 / 贷：材料采购

入库数量 × 计划单价，得到入库计划成本。

实际与计划比较（3）结转差异

超支：借材料成本差异，贷材料采购。

节约：借材料采购，贷材料成本差异。

付款与收料同时完成；实际工作中，入库与差异结转可以月末汇总办理。

讲解说明：按教材 110—111 页讲解。确认采购按实际成本借材料采购；可抵扣进项税单列，贷方按结算方式登记。

验收入库借原材料、贷材料采购，按计划成本记录。

结转差异超支借材料成本差异、贷材料采购；节约做相反分录。

实际工作可月末汇总办理入库与差异结转。

第 16 页 | 例 5-12：同时付款收料，形成节约差异

业务资料

材料实际成本 15,000 元（含运杂费 100 元）

可抵扣进项税 1,937 元

支票 / 现金支付 16,837 元 / 100 元

入库计划成本 15,300 元

本批入库成本差异节约 300 元实际 15,000− 计划 15,300 =节约 300 元

(1) 按实际成本确认采购

借材料采购——江城工厂 15,000.00

借应交税费——进项税额 1,937.00

贷银行存款 16,837.00

贷库存现金 100.00

（2）按计划成本验收入库

借原材料 15,300.00

贷材料采购——江城工厂 15,300.00

（3）结转入库成本差异

借材料采购——江城工厂 300.00

贷材料成本差异——原材料 300.00

讲解说明：教材例 5-12 完整三步。实际成本 15,000 元已经含运杂费 100 元；税额按教材 1,937 元，不能将税与运费重复计入。

第 17 页｜随堂练习：同时付款收料

题目资料实际成本 12,000 元，可抵扣税 1,560 元，银行支付 13,560 元；材料入库计划成本 11,800 元。

讲解说明：完整处理：借材料采购 12,000、进项税 1,560，贷银行存款 13,560；借原材料 11,800，贷材料采购 11,800；借材料成本差异 200，贷材料采购 200。

三步处理｜参考处理

入库时借记原材料多少？

11,800.00 元。按计划成本 11,800 元。

200 元超支如何结转？

B. 借材料成本差异，贷材料采购。借材料成本差异 200，贷材料采购 200；采购账户本批结平。

第 18 页｜外购（二）：付款在先，收料在后

付款或开出承兑商业汇票在先，材料到达、验收入库在后；确认在途材料还需已经取得控制。

第一时点：材料仍在途

借方材料采购：实际成本

税额符合条件的进项税单列

贷方按实际支付或票据结算登记

尚未验收入库材料采购此时暂不增加库存“原材料”。

第二时点：材料验收入库

计划入库借原材料，贷材料采购

成本差异按超支或节约另行结转

库存开始增加原材料本批采购差异结清后，材料采购不再留余额。

到货时不再次支付同一笔货款，也不重复确认已记录的进项税额。

讲解说明：按教材 111 页讲解。付款且材料在途已取得控制时，借材料采购实际成本，税额单列；暂不增加库存原材料。

以后验收入库按计划成本转入原材料，再结转入库差异。

材料到达时，不再次支付货款，也不重复确认同一笔进项税。

第 19 页 | 例 5-13：从在途到入库

业务资料

乙材料价款 / 运费 20,000 元 / 400 元

实际成本 / 进项税 20,400 元 / 2,600 元

先银行付款 23,000 元

到货入库计划成本 20,000 元

本批入库成本差异超支 400 元实际 20,400− 计划 20,000 ＝超支 400 元

（1）先付款，确认在途采购

借材料采购——长江工厂 20,400.00

借应交税费——进项税额 2,600.00

贷银行存款 23,000.00

（2）后到货，按计划入库

借原材料 20,000.00

贷材料采购——长江工厂 20,000.00

（3）结转入库成本差异

借材料成本差异——原材料 400.00

贷材料采购——长江工厂 400.00

讲解说明：乙材料价款 20,000 元、运费 400 元、进项税 2,600 元。先银行付 23,000 元，后验收入库；计划成本 20,000 元。方向；账户；金额 / 元；借；材料采购——长江工厂；20,400.00；借；应交税费——进项税额；2,600.00；贷；银行存款；23,000.00；到货：借原材料 20,000，贷材料采购 20,000。超支：借材料成本差异 400，贷材料采购 400。

第 20 页 | 随堂练习：先付款后收料

题目资料已确认在途材料实际成本 10,100 元；本期全数入库，计划成本 10,400 元，货款和税额此前已付。

验收 | 参考处理

验收入库时原材料借方是多少?

10,400.00 元。按计划成本 10,400 元登记。

应结转的入库差异是多少?

-300.00 元。10,100−10,400 = −300 元。借材料采购 300，贷材料成本差异 300。

第 21 页 | 外购（三）：收料在先，付款在后

共同前提：材料已验收入库，货款尚未支付或尚未开出票据。

本页讲解（1）发票账单已到

有发票、收料凭证，可以确定实际应付金额。

月末处理

确认采购材料采购、进项税、应付账款

计划入库借原材料，贷材料采购

结转差异超支或节约分别处理

随后讲解（2）发票账单未到

材料已到，正式结算资料尚未齐全。

处理次序

月末按计划成本暂估

次月初冲回暂估记录

取得正式资料确认采购、计划入库和差异

发票已到、未到是外购第（三）项内部的两种情况。

讲解说明：按教材 112 页｜（1）发票账单已到讲解。共同前提：材料已验收入库，货款尚未支付或尚未开出票据。发票情况；月末处理；（1）发票已到（本页）；确认材料采购、进项税和应付账款；按计划入库并结差异；（2）发票未到（后续）；按计划成本暂估；次月冲回，取得资料后正式入账；本页讲（1）；两种情况均属于教材外购第（三）项。

第 22 页｜例 5-14：发票已到，货款未付

业务资料

材料状态丙材料已验收入库

实际成本 / 进项税 15,000 元 / 1,950 元

计划成本 14,800 元

应付款、以后结清 16,950 元

本批入库成本差异超支 200 元下月付款：借应付账款 16,950；贷银行存款 16,950。

（1）发票已到，确认应付款

借材料采购——光明工厂 15,000.00

借应交税费——进项税额 1,950.00

贷应付账款——光明工厂 16,950.00

（2）按计划成本验收入库

借原材料 14,800.00

贷材料采购——光明工厂 14,800.00

（3）结转入库成本差异

借材料成本差异——原材料 200.00

贷材料采购——光明工厂 200.00

讲解说明：丙材料实际 15,000 元，进项税 1,950 元；计划 14,800 元，均已入库。方向；账户；金额 / 元；借；材料采购——光明工厂；15,000.00；借；应交税费——进项税额；1,950.00；贷；应付账款——光明工厂；16,950.00；入库：借原材料 14,800，贷材料采购 14,800。超支：借材料成本差异 200，贷材料采购 200。下月付款：借应付账款 16,950，贷银行存款 16,950。

第 23 页｜随堂练习：赊购与以后付款

题目资料材料、发票均已到，实际成本 6,000 元，进项税 780 元，计划成本 6,100 元，货款未付。

赊购｜参考处理

应付账款贷方金额是多少?

6,780.00 元。应付款= 6,000 + 780 = 6,780 元。

下月付款时怎样处理?

A. 借应付账款 6,780，贷银行存款 6,780。采购及入库此前已确认，付款只结清债务。节约差异 100 元在入库环节结转。

第 24 页｜外购（三）：收料在先，付款在后

材料已入库，月末发票仍未到：先暂估，次月冲回，再按正式资料正常入账。

01 月末暂估

按计划成本确认材料和暂估负债。

账户方向

借原材料

贷应付账款——暂估应付账款

暂不确认进项税和材料成本差异。

02 次月初冲回

按原账户、原方向，用红字冲销暂估记录。

同额红字冲回

先冲回暂估，避免重复入账。

03 正式入账

取得发票及结算资料后，恢复正常采购程序。

三步处理

采购确认实际成本及税额

入库按计划成本登记

差异结转超支或节约

讲解说明：按教材 112—113 页｜（2）发票账单未到讲解。月末暂估按计划成本借原材料，贷应付账款——暂估应付账款；暂不确认进项税和成本差异。

次月冲回次月初用红字冲销暂估记录。

正式入账取得发票及结算资料后，确认实际采购成本、按计划入库并结转差异。

第 25 页｜例 5-15：月末暂估与次月红字冲回

丁材料已验收入库，计划成本 15,000 元；月末未收到发票。

月末：暂估入账

按计划成本确认库存与负债

借原材料——丁材料 15,000.00

贷应付账款——暂估应付账款 15,000.00

暂估后的材料计划成本 15,000 元

次月初：红字冲回

原账户、原方向、同金额冲减

借原材料——丁材料 15,000.00

贷应付账款——暂估应付账款 15,000.00

原暂估记录被冲减 15,000 元

红字金额不另加负号；本次暂估与冲回均不确认进项税额。

讲解说明：教材例 5-15 未重写暂估分录，此处完整恢复其承接的例 5-9 两步。

第 26 页｜例 5-15（续）：按正式资料入账

业务资料

前期暂估处理暂估 15,000 元已冲回

实际成本 / 进项税 14,560 元 / 1,820 元

银行汇票存款支付 16,380 元

正式入库计划成本 15,000 元

本批入库成本差异节约 440 元实际 14,560− 计划 15,000 ＝节约 440 元

（1）按实际成本确认采购

借材料采购——长城工厂 14,560.00

借应交税费——进项税额 1,820.00

贷其他货币资金——银行汇票存款 16,380.00

（2）按计划成本验收入库

借原材料 15,000.00

贷材料采购——长城工厂 15,000.00

（3）结转入库成本差异

借材料采购——长城工厂 440.00

贷材料成本差异——原材料 440.00

讲解说明：实际成本 14,560 元，进项税 1,820 元，银行汇票支付 16,380 元。计划成本仍为 15,000 元。方向；账户；金额 / 元；借；材料采购——长城工厂；14,560.00；借；应交税费——进项税额；1,820.00；贷；其他货币资金——银行汇票存款；16,380.00；入库：借原材料 15,000，贷材料采购 15,000。节约：借材料采购 440，贷材料成本差异 440。

第 27 页｜随堂练习：暂估到正式入账

题目资料月末按计划 8,000 元暂估；次月冲回。发票到后实际成本 7,900 元，进项税 1,027 元，银行付 8,927 元。

两阶段｜参考处理

月末暂估时确认的进项税额是多少?

0.00 元。未取得扣税资料，不在暂估环节确认进项税。

正式入账时形成的差异是多少?

-100.00 元。7,900−8,000 = −100 元；正式按计划入库后结转节约差异。

第 28 页 | 外购（四）：原材料短缺和毁损

原材料计划入库金额＝实际入库数量 × 计划单价

01 合理损耗

损耗成本由实际收到的材料承担。

入库数量减少，不等于实际采购总成本同比减少。

02 供方或运输方责任

确认相应索赔；依责任对象，通过应付账款或其他应收款等处理。

应归属索赔的金额，从入库材料实际成本中区分。

03 原因尚待查明

通过待处理财产损溢记录，查明原因、批准后结转。

可抵扣税额及必要转出，按明确业务条件判断。

结转入库差异：应归属于实收材料的实际成本，与实收材料的计划成本比较。

讲解说明：按教材 113 页讲解。实收入库按实际入库数量 × 计划单价登记原材料。

区分原因合理损耗由实收材料承担；供方、运输方责任先确认索赔；待查损失通过待处理财产损溢。

结转差异将应归属于实收入库材料的实际成本与计划成本比较；可抵扣税额与必要转出另按条件判断。

第 29 页 | 例 5-16：实收数量、索赔与入库差异

采购焦炭 100,000 千克：买价 40,000 元、运费 2,000 元；计划单价 0.44 元 / 千克。本例不另列采购税额。

实收 95,000 千克短少 5,000 千克＝正常损耗 1,000 ＋供方少发 4,000

先确定实际成本与索赔

采购实际总成本 40,000 + 2,000 = 42,000 元

供方同意补发 4,000 千克

对应索赔成本 4,000×0.40 = 1,600 元

实收入库实际成本 42,000−1,600 = 40,400 元

再确定计划入库成本

实收数量 95,000 千克

计划单价 0.44 元 / 千克

计划入库成本 95,000×0.44 = 41,800 元

材料成本差异 40,400−41,800 = −1,400 元

讲解说明：采购焦炭 100,000 千克，买价 40,000 元，运费 2,000 元。实收 95,000 千克；短少中 1,000 千克为正常损耗，4,000 千克为供方少发且同意补发。计划单价 0.44 元 / 千克。计划入库＝ 95,000×0.44 = 41,800 元供方索赔＝ 4,000×0.40 = 1,600 元。实收入库实际成本＝ 42,000−1,600 = 40,400 元。节约差异＝ 40,400−41,800 = −1,400 元。本例按教材仅核算成本，不另列采购税额。

第 30 页｜例 5-16（续）：先核对采购贷方金额

教材先按 43,400 元转出，再借回材料采购 1,400 元结转节约差异；两笔合并后的净贷方才是 42,000 元。

（1）按计划入库并确认供方索赔

借原材料——焦炭 41,800.00

借应付账款——长征煤矿（索赔）1,600.00

贷材料采购——长征煤矿 43,400.00

41,800 + 1,600 = 43,400

（2）结转入库节约差异

借材料采购——长征煤矿 1,400.00

贷材料成本差异——原材料 1,400.00

43,400−1,400 = 42,000

43,400 元是包含差异调整的中间转出数；材料采购净贷 42,000 元，与前期采购实际成本相抵。

讲解说明：教材例 5-16 两笔分录本身平衡：41,800 + 1,600 = 43,400，再借采购 1,400，净贷 42,000。不可把 43,400 改成 42,000 却仍保留 1,400 结转，否则不平。将这一中间数解释清楚，无须改教材。

第 31 页｜随堂练习：短缺材料的计划入库成本

题目资料购入 1,000 千克，价款 10,000 元、运费 500 元；实收 980 千克。短少 20 千克全部为合理损耗，计划单价 11 元 / 千克。不另计税。

合理损耗｜参考处理

按计划成本入库多少?

10,780.00 元。980×11 = 10,780 元。

入库材料成本差异是多少?

-280.00 元。合理损耗由实收材料负担，实际成本仍 10,500 元；10,500−10,780 = −280 元。

第 32 页｜自制原材料：计划入库与生产成本结转

自制材料完工交库：根据材料交库单登记计划成本，根据成本计算资料结转实际生产成本。

原材料与生产成本分别计量

借：原材料计划成本

贷：生产成本实际成本

实际成本 − 计划成本＝材料成本差异

实际＞计划：超支

差额借记“材料成本差异”。

实际＜计划：节约

差额贷记“材料成本差异”。

同一批自制材料由生产状态转为库存状态，计划与实际的差额单独反映。

讲解说明：按教材 113 页讲解。根据材料交库单按计划成本借记“原材料”；按成本计算资料确定的实际成本贷记“生产成本”；差额借记或贷记“材料成本差异”。超支差异在借方，节约差异在贷方。

第 33 页 | 示例：自制材料完工入库

教学新编：自制备件实际成本 6,100 元，计划成本 6,000 元，已经完工交库。

交库时结转生产成本

借原材料——备件 6,000.00

借材料成本差异——原材料 100.00

贷生产成本 6,100.00

本批成本怎样分开登记

实际生产成本 6,100 元

库存计划成本 6,000 元

6,100−6,000：入库超支 100 元登记在材料成本差异借方。

原材料 6,000 ＋超支差异 100 ＝实际成本 6,100

讲解说明：教学新编：自制备件实际成本 6,100 元，计划成本 6,000 元，已完工交库。方向；账户；金额 / 元；借；原材料——备件；6,000.00；借；材料成本差异——原材料；100.00；贷；生产成本；6,100.00；

第 34 页 | 随堂练习：自制原材料

题目资料自制材料实际成本 4,800 元，计划成本 5,000 元，已交库。

入库 | 参考处理

成本差异是多少?

-200.00 元。4,800−5,000 = −200 元。

完整分录是哪项?

A. 借原材料 5,000；贷生产成本 4,800、材料成本差异 200。借原材料按计划成本，贷生产成本按实际成本，贷方差异 200。

第 35 页 | 投资者投入原材料

材料计价计划与公允价值

原材料按计划成本登记；投资合同或协议约定价值应当公允，作为实际成本基础。

税额与资本税额与资本分开

可抵扣进项税单列，按投资约定确认实收资本等；资本溢价另记资本公积。

材料差异只比较材料本身

材料实际成本 − 材料计划成本

差额借记或贷记材料成本差异；进项税额不计入材料差异。

讲解说明：按教材 113 页讲解。材料计价原材料按计划成本登记；合同或协议约定价值应当公允，用作实际成本基础。

税额与资本可抵扣进项税单列；按投资约定确认实收资本等，资本溢价另记资本公积。

材料差异材料实际成本与计划成本比较形成差异，不把进项税额算入材料差异。

第 36 页｜示例：投入材料形成超支差异

教学新编：协议公允价值 30,000 元、进项税 3,900 元；计划成本 29,500 元，价税合计全部确认为实收资本。

投资者投入材料入库

借原材料 29,500.00

借材料成本差异——原材料 500.00

借应交税费——进项税额 3,900.00

贷实收资本 33,900.00

材料差异与资本各算各的

材料超支差异 30,000−29,500 = 500 元

确认实收资本 30,000 + 3,900 = 33,900 元

材料实际成本 30,000 元＝计划 29,500 ＋超支 500

29,500 + 500 + 3,900 = 33,900 元

讲解说明：教学新编：协议公允价值 30,000 元，可抵扣进项税 3,900 元；计划成本 29,500 元，价税合计全部确认为实收资本。方向；账户；金额 / 元；借；原材料；29,500.00；借；材料成本差异——原材料；500.00；借；应交税费——进项税额；3,900.00；贷；实收资本；33,900.00；

第 37 页｜随堂练习：投入材料的差异

题目资料投入材料协议公允价值 20,000 元，进项税 2,600 元，计划成本 20,500 元；全部价税合计确认为实收资本。

资本与材料｜参考处理

材料成本差异是多少?

-500.00 元。20,000−20,500 = −500 元，不含税额。

实收资本贷方是多少?

22,600.00 元。本题无资本溢价，20,000 + 2,600 = 22,600 元。

第 38 页｜先按用途结转发出材料的计划成本

平时根据发料凭证登记明细；月末按材料类别和用途编制发料凭证汇总表，登记总账。

实际用途；借记科目；贷记原材料；

直接用于产品生产；生产成本——基本 / 辅助生产；相应计划成本；

车间一般耗用；制造费用；相应计划成本；

行政部门耗用；管理费用；相应计划成本；

销售领用；销售费用；相应计划成本；

在建工程领用；在建工程；相应计划成本；

本步只结转计划成本。随后按用途分摊材料成本差异，才能得到各项实际成本。

讲解说明：按教材 114—115 页讲解。平时根据发料凭证登记明细；月末按材料类别和用途编制发料凭证汇总表，据以登记总账。用途；借方科目；直接用于产品生产；生产成本；车间一般耗用 / 行政耗用；制造费用 / 管理费用；销售领用 / 在建工程领用；销售费用 / 在建工程；贷记原材料的金额为计划成本，随后还要分摊差异。

第 39 页｜教学示例：先按用途结转计划成本

教学新编：本月按计划成本发出材料，产品生产领用 8,000 元，车间一般耗用 1,000 元，厂部行政耗用 500 元。

按领料用途归集

直接生产产品生产成本：8,000 元

车间一般耗用制造费用：1,000 元

厂部行政耗用管理费用：500 元

发出计划成本合计 9,500 元

根据发料凭证汇总登记

借生产成本 8,000.00

借制造费用 1,000.00

借管理费用 500.00

贷原材料 9,500.00

讲解说明：教学新编，非教材例 5-17。借生产成本 8,000、制造费用 1,000、管理费用 500，贷原材料 9,500。本步按已知用途结转计划成本；差异率及分摊规则随后依教材 114 页讲解。

第 40 页｜随堂练习：领料用途与计划金额

题目资料发料计划成本：生产产品 12,000 元，车间一般耗用 2,000 元，行政部门 1,000 元。

用途｜参考处理

车间一般耗用 2,000 元记入哪个账户?

B. 制造费用。按用途借记制造费用 2,000 元。

原材料贷方合计是多少?

15,000.00 元。12,000 + 2,000 + 1,000 = 15,000 元，均按计划成本。

第 41 页｜材料成本差异率：计算范围与时间

本期材料成本差异率＝（期初成本差异＋本期验收入库成本差异）÷（期初计划成本＋本期验收入库计划成本）×100%

计算范围与符号

超支 / 节约正数 / 负数

包括期初结存及本期正常验收入库

不包括期末未入库、期末暂估入账材料

期初率＝期初成本差异 ÷ 期初计划成本 ×100%

分摊时间与差异率选择

分摊时间按月；不得季末、年末一次计算

一般使用本期材料成本差异率

允许使用期初率委托外加工；或期初率、本期率相差不大

计算方法确定后，不得随意变更。

讲解说明：按教材 114 页讲解。本期差异率＝（期初差异＋本期入库差异）÷（期初计划成本＋本

期入库计划成本）×100% 范围超支为正、节约为负；不包括期末尚未入库及暂估入账材料。

时间与方法按月分摊。一般用本期差异率；委托外加工可用期初率。期初率与本期率相差不大时也可用期初率，确定后不随意变更。

第 42 页 | 示例：用表 5-12 资料计算差异率

继续使用表 5-12 的期初、购入及自制材料资料；超支为正，节约为负。

来源；计划成本 / 元；成本差异 / 元；

期初；200,000；−1,830；

购入入库；57,000；−900；

自制入库；6,000；＋100；

合计；263,000；−2,630；

本期材料成本差异率

（−1,830−900 ＋ 100）÷（200,000 ＋ 57,000 ＋ 6,000）×100% ＝ −1%

期初率＝ −1,830÷200,000 ＝ −0.915%。两种率不能在同一道题中随意替换。

讲解说明：期初计划 200,000 元、节约 1,830 元；购入入库计划 57,000 元、节约 900 元；自制入库计划 6,000 元、超支 100 元。（−1,830−900 ＋ 100）÷（200,000 ＋ 57,000 ＋ 6,000）＝ −1% 期初率＝ −1,830÷200,000 ＝ −0.915%。两种率不能在同一道题中随意替换。

第 43 页 | 随堂练习：差异率的分母包括谁

题目资料期初计划 20,000 元、超支 400 元；本期正常验收入库计划 30,000 元、节约 900 元；另有在途 5,000 元和未到票暂估 4,000 元。

本期率 | 参考处理

差异率分母是多少?

50,000.00 元。只含期初及已正常验收入库的计划成本：20,000 ＋ 30,000。

本期材料成本差异率是多少?

-1.00 %。（400−900）÷50,000×100% ＝ −1%。

第 44 页 | 分摊发出差异，还原实际成本

发出差异＝发出计划成本 × 材料成本差异率发出实际成本＝发出计划成本＋发出差异

超支：增加发出成本

借生产成本、管理费用、销售费用或委托加工物资、其他业务成本等贷材料成本差异

节约：减少发出成本

借材料成本差异贷有关成本费用或资产账户

也可按超支相同方向用红字结转。

留存差异＝可分摊差异 − 发出差异；结存材料也要用计划成本加留存差异，还原实际成本。

讲解说明：按教材 114—115 页讲解。发出差异＝发出计划成本 × 差异率发出实际成本＝计划成本＋差异差异；调整处理；超支；借有关成本费用，贷材料成本差异；节约；可用红字作同方向调整；也可借材料成本差异，贷有关成本费用；留存差异＝可分摊差异 − 发出差异；结存实际成本也需按此还原。

第 45 页｜例 5-17：发料汇总与计划成本结转

表 5-9：发料凭证汇总表（1）结转发出计划成本

表 5-9，2024 年 6 月。金额单位：元。按材料类别与领用用途分别汇总。

用途；主要材料；辅助；半成品；包装；备件；燃料；合计；

基本生产；80,000；5,000；30,000；—；—；5,000；120,000；

辅助生产；10,000；1,000；—；—；—；2,000；13,000；

制造费用；—；5,000；—；—；2,000；3,000；10,000；

管理费用；—；3,000；—；—；—；2,000；5,000；

销售费用；—；—；—；4,000；—；—；4,000；

在建工程；10,000；—；—；—；—；—；10,000；

合计；100,000；14,000；30,000；4,000；2,000；12,000；162,000；

转置展示保留全部类别和用途；计划成本合计 162,000 元，按此金额结转原材料发出。

表 5-9 计划发出 162,000 元；按用途登记借方，贷记原材料。下一页分摊 −1% 节约差异。

从汇总表读取借方金额

基本 / 辅助生产 120,000 元 / 13,000 元

制造 / 管理 / 销售 10,000 元 / 5,000 元 / 4,000 元

在建工程 10,000 元

计划成本合计 162,000 元

按用途登记借方，原材料登记贷方

借生产成本——基本生产 120,000.00

借生产成本——辅助生产 13,000.00

借制造费用 10,000.00

借管理费用 5,000.00

借销售费用 4,000.00

借在建工程 10,000.00

贷原材料 162,000.00

讲解说明：教材例 5-17 从本页开始，位于差异率及分摊规则之后。第一标签完整呈现表 5-9（转置，金额单位元），计划发出 162,000；第二标签按基本生产 120,000、辅助生产 13,000、制造费用 10,000、管理费用 5,000、销售费用 4,000、在建工程 10,000 借记，贷原材料 162,000。下一页按 −1% 结转节约差异。

第 46 页｜例 5-17：分摊 −1% 的节约差异

例 5-17：差异率 −1%，发出计划成本 162,000 元；各用途共同分摊节约差异 1,620 元。

用途；计划成本；节约差异；实际成本；

基本生产；120,000；−1,200；118,800；

辅助生产；13,000；−130；12,870；

制造费用；10,000；−100；9,900；

管理费用；5,000；−50；4,950；

销售费用；4,000；−40；3,960；

在建工程；10,000；−100；9,900；

合计；162,000；−1,620；160,380；

教材按红字借各成本费用、红字贷材料成本差异 1,620 元；蓝字反向等价分录见学习笔记。

讲解说明：教材例 5-17：借生产成本基本 1,200 红字、辅助 130 红字、制造费用 100 红字、管理费用 50 红字、销售费用 40 红字、在建工程 100 红字，贷材料成本差异 1,620 红字。等价蓝字分录：借材料成本差异 1,620；贷基本生产 1,200、辅助生产 130、制造费用 100、管理费用 50、销售费用 40、在建工程 100。

第 47 页｜随堂练习：发出与结存都要分摊

题目资料可供分摊计划成本 50,000 元，总节约差异 500 元，全部属于同一材料类别。本期生产领用计划 30,000 元。

实际成本｜参考处理

生产领用实际成本是多少?

29,700.00 元。差异率 −1%；30,000−300 = 29,700 元。

期末结存实际成本是多少?

19,800.00 元。计划结存 20,000；剩余节约 200，实际 19,800 元。

第 48 页｜ 1. 原材料明细账

按材料类别、品种等设置明细账，计划单位成本固定。教材格式中，平时主要登记收发数量；月末计算结存计划金额。

材料基本资料 · 表 5-10

甲材料计划单价 10 元 / 千克

存放地点 2 号仓库

储备上限 / 下限 800 千克 / 400 千克

储备上下限用于管理提示，不改变记账结果。

平时：逐笔登记数量

上次结存 + 本次收入 − 本次发出

月末：计算计划金额

结存数量 × 计划单位成本

讲解说明：按教材 116 页讲解。按材料类别、品种等设置，计划单位成本固定。教材格式中平时收发登记数量，月末用结存数量 × 计划单价计算结存金额。表 5-10：计划单价 10 元 / 千克，存放 2 号仓库；最高储备 800 千克，最低储备 400 千克。储备上限用于管理提示，不改变记账结果。

第 49 页｜表 5-10：逐笔计算结存数量

甲材料，计划单价 10 元 / 千克，期初 700 千克。按日期逐笔登记收发与结存。

日期；业务；收入 / 千克；发出 / 千克；结存 / 千克；

6/1；承前页；—；—；700；

6/5；领用；—；300；400；

6/18；购入；400；—；800；

6/20；领用；—；250；550；

6/28；购入；300；—；850；

6/30；领用；—；200；650；

本月收入 700− 发出 750 ＋期初 700 ＝结存 650 千克月末计划金额＝ 650×10 ＝ 6,500 元

讲解说明：甲材料计划单价 10 元 / 千克，期初 700 千克。日期；业务；收入 / 千克；发出 / 千克；结存 / 千克；6/1；承前页；—；—；700；6/5；领用；—；300；400；6/18；购入；400；—；800；6/20；领用；—；250；550；6/28；购入；300；—；850；6/30；领用；—；200；650；本月收入 700、发出 750、结存 650 千克；月末计划金额 6,500 元。

第 50 页｜随堂练习：原材料明细账

题目资料材料计划单价 8 元 / 千克，期初 200 千克，本月收入 150 千克，领用 180 千克。

量与价｜参考处理

结存数量是多少?

170.00 千克。200 ＋ 150−180 ＝ 170 千克。

结存计划金额是多少?

1,360.00 元。170×8 ＝ 1,360 元。

第 51 页｜ 2. 材料采购明细账：横线登记

“材料采购” 明细账采用横线登记：同一批采购的实际成本、入库计划成本和差异在同一行配对。

借方：按结算、发票资料登记；贷方：按同批收料资料登记；

日期、凭证、发票、供货单位；同批入库日期、收料凭证；

买价＋运费＋其他＝采购实际成本；入库计划成本＋成本差异＝入库实际成本；

已验收入库

在原行补记计划成本和差异；检查采购与入库是否对应。

月末尚在途

未结批次逐笔转入下月明细账；待收料后，继续横线登记。

可按供货单位，或材料类别、品种设置明细账；横线配对便于查找未结采购。

讲解说明：按教材 116—117 页讲解。同批同一行借方按付款、发票等逐笔记录买价、运费与合计；该批入库的计划成本、差异和实际成本登记在同一行。

未到材料月末尚在途的已确认采购逐笔转入下月，待入库后补齐同一行。

可按供应单位或材料类别、品种设账。横线配对便于查未结采购。

第 52 页｜表 5-11：已入库与在途逐批核对

按批核对采购、计划与差异采购构成与入库日期

表 5-11：逐批配对采购与入库。金额单位：元。

供货 / 材料；实际采购；入库计划；差异；入库实际；

甲 / A；10,000；10,100；−100；10,000；

乙 / A；15,200；15,352；−152；15,200；

乙 / B；14,000；13,800；+ 200；14,000；

丙 / C；8,100；8,000；+ 100；8,100；

丁 / D；20,000；20,500；−500；20,000；

甲 / C（在途）；8,000；—；—；—；

合计；75,300；67,752；−452；67,300；

采购实际 75,300 = 已入库实际 67,300 + 月末在途 8,000 元；在途批次下月继续横线登记。

表 5-11 原始明细。金额单位：元。空白其他采购费用栏本组无金额。

采购日；供货 / 材料；买价；运费；采购实际；入库日；

6/2；甲 / A；10,000；—；10,000；6/2；

6/5；乙 / A；15,000；200；15,200；6/9；

6/5；乙 / B；13,800；200；14,000；6/9；

6/20；丙 / C；8,000；100；8,100；6/25；

6/25；丁 / D；19,700；300；20,000；6/29；

6/30；甲 / C；7,940；60；8,000；未入库；

合计；—；74,440；860；75,300；—；

6 月 30 日甲单位 C 材料：买价 7,940 + 运费 60 = 在途 8,000 元，按批转入下月明细账。

讲解说明：金额单位：元；供货单位按教材甲、乙、丙、丁列示。供货 / 材料；实际采购；入库计划；差异；入库实际；甲 / A；10,000；10,100；−100；10,000；乙 / A；15,200；15,352；−152；15,200；乙 / B；14,000；13,800；+ 200；14,000；丙 / C；8,100；8,000；+ 100；8,100；丁 / D；20,000；20,500；−500；20,000；甲 / C（在途）；8,000；—；—；—；合计；75,300；67,752；−452；67,300；在途 8,000 = 买价 7,940 + 运费 60。表中压缩日期、凭证栏供投影，学习笔记保留配对说明。采购构成与日期另页签保留原表：甲 A6 月 2 日 10,000；乙 A6 月 5 日买价 15,000 运费 200，6 月 9 日入库；乙 B 同日 13,800 加 200，6 月 9 日入库；丙 C6 月 20 日 8,000 加 100，6 月 25 日入库；丁 D6 月 25 日 19,700 加 300，6 月 29 日入库；甲 C6 月 30 日 7,940 加 60 仍在途。买价合计 74,440、运费 860、采购实际 75,300。

第 53 页｜随堂练习：一行采购记录是否结清

题目资料某月采购实际成本 28,000 元；已入库部分计划成本 20,200 元，节约差异 200 元，其余材料尚未入库。

横线核对｜参考处理

已入库材料的实际成本是多少?

20,000.00 元。20,200−200 = 20,000 元。

期末材料采购在途余额是多少?

8,000.00 元。28,000−20,000 = 8,000 元。

第 54 页｜ 3. 材料成本差异明细账

收料凭证汇总表（1）入库差异分栏

超支记借方差异栏；节约记贷方差异栏，同时登记相应入库计划成本。

发料凭证汇总表（2）发出差异结转

记录本期差异率、发出计划成本；教材统一从差异明细账贷方转出。

超支用蓝字　/　节约用红字

月末余额（3）结存共同核对

核对结存计划成本与未分摊差异，再确定结存材料实际成本。

结存实际成本＝结存计划成本＋留存差异

讲解说明：按教材 117—118 页讲解。入库差异分栏超支记借方差异栏，节约记贷方差异栏；对应各类材料的计划收入。

发出差异教材统一从贷方转出：超支蓝字、节约红字；同时记录本期率和发出计划成本。

月末结存分别核对计划成本余额及尚未分摊差异，作为库存实际成本的调整。

第 55 页｜表 5-12：从期初到月末结存

表 5-12：期初计划 200,000 元，购入计划 57,000 元，自制计划 6,000 元；本期差异率 −1%。

项目；计划成本；差异（超支＋ / 节约 −）；

期初；200,000；−1,830；

购入；57,000；−900；

自制；6,000；＋ 100；

可供分摊；263,000；−2,630；

本期发出；162,000；−1,620；

期末结存；101,000；−1,010；

结存实际成本＝ 101,000−1,010 ＝ 99,990 元

讲解说明：继续使用期初 200,000 元、购入 57,000 元、自制 6,000 元的资料。项目；计划成本；差异（超支＋ / 节约 −）；期初；200,000；−1,830；购入；57,000；−900；自制；6,000；＋ 100；可供分摊；263,000；−2,630；本期发出；162,000；−1,620；期末结存；101,000；−1,010；结存实际＝ 101,000−1,010 ＝ 99,990 元

第 56 页｜随堂练习：差异明细账结存

题目资料期初超支 600 元，本月入库节约 200 元，本月发出负担超支 240 元。结存材料计划成本 8,000 元。

账表核对｜参考处理

结存成本差异是多少?

160.00 元。600−200−240 ＝ 160 元，为超支借方余额。

结存实际成本是多少?

8,160.00 元。8,000 ＋ 160 ＝ 8,160 元。

第 57 页｜核对：计划金额、差异、实际金额

可供分摊（元）

计划成本 263,000

成本差异 −2,630

实际成本 260,370

本期发出（元）

计划成本 162,000

成本差异 −1,620

实际成本 160,380

月末结存（元）

计划成本 101,000

成本差异 −1,010

实际成本 99,990

本期发出 160,380 ＋月末结存 99,990 ＝可供分摊 260,370 元

尚未入库的采购留在材料采购；已入库材料由原材料计划成本与材料成本差异共同反映实际成本。

讲解说明：对象；计划成本 / 元；差异 / 元；实际成本 / 元；表 5-12 可供分配；263,000；−2,630；260,370；例 5-17 本期发出；162,000；−1,620；160,380；表 5-12 月末结存；101,000；−1,010；99,990；160,380 + 99,990 = 260,370 元采购未入库留在材料采购；已入库材料通过原材料与材料成本差异共同反映实际成本。

教材与参考资料

第二节二，原书 109—118 页

财政部《企业会计准则第 1 号——存货》

https://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/kuaijizhunzeshishi/200806/t20080618_46216.htm