

第二章 资产

三、发出存货的计价方法（★★★）

企业发出的存货，可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算。在实际成本核算方式下，企业可以采用的发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法等。【1号准则第十四条】

1. 个别计价法

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

2. 先进先出法：是指以先购入的存货应先发出（销售或耗用），对发出存货进行计价的一种方法。具体方法是：收入存货时，逐笔登记收入存货的数量、单价和金额；发出存货时，按照先进先出的原则逐笔登记存货的发出成本和结存金额。

【例题·单选题】某企业采用先进先出法计算发出原材料的成本。2009年9月1日，甲材料结存200千克，每千克实际成本为300元；9月7日购入甲材料350千克，每千克实际成本为310元；9月21日购入甲材料400千克，每千克实际成本为290元；9月28日发出甲材料500千克。9月份甲材料发出成本为（ ）元。（2010年）

- A. 145 000
- B. 150 000
- C. 153 000
- D. 155 000

【答案】C

【解析】发出材料成本 = $200 \times 300 + 300 \times 310 = 153\,000$ （元）

【例题·单选题】某企业采用先进先出法计算发出甲材料的成本，2007年2月1日，结存甲材料200公斤，每公斤实际成本100元；2月10日购入甲材料300公斤，每公斤实际成本110元；2月15日发出甲材料400公斤。2月末，库存甲材料的实际成本为（ ）元。

- A. 10 000
- B. 10 500
- C. 10 600
- D. 11 000

【答案】D

【解析】剩余的原材料的数量 = $200 + 300 - 400 = 100$ （公斤），剩余的原材料都是2月10日购入的原材料，所以月末原材料的实际成本 = $100 \times 110 = 11\,000$ （元）。

3. 月末一次加权平均法：是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除本月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算本月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。

存货单位成本 =

$$\frac{\text{月初库存存货的实际成本} + \sum (\text{本月各批进货的实际单位成本} \times \text{本月各批进货数量})}{\text{月初库存存货数量} + \text{本月各批进货数量之和}}$$

本月发出存货的成本 = 本月发出存货的数量 × 存货单位成本

本月月末库存存货成本 = 月末库存存货的数量 × 存货单位成本

或

本月月末库存存货成本 = 月初库存存货的实际成本 + 本月收入存货的实际成本 - 本月发出存货的实际成本

【注意】采用月末一次加权平均法，只在月末一次性计算加权平均单价，比较简单，但由于平时无法从账上提供发出和结存存货的单价和金额，因此不利于存货成本的日常管理与控制。

【例题·单选题】某企业采用月末一次加权平均法计算发出材料成本。2010年3月1日结存甲材料200件，单位成本40元；3月15日购入甲材料400件，单位成本35元；3月20日购入甲材料400件，单位成本38元；当月共发出甲材料500件。3月份发出甲材料的成本为（ ）元。（2011年）

- A. 18 500
- B. 18 600
- C. 19 000

D . 20 000

【答案】 B

【解析】材料单位成本

= (200×40+400×35+400×38) ÷ (200+400+400)

=37.2 (元 /件)；

3 月份发出甲材料成本 =37.2×500=18 600 (元)。

4 . 移动加权平均法：是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本的合计额，除以每次进货数量加上原有库存存货的数量的合计数，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本依据的一种方法。

存货单位成本=

$$\frac{\text{库存原有存货的实际成本} + \text{本次进货的实际成本}}{\text{原有库存存货数量} + \text{本次进货数量}}$$

本次发出存货的成本=本次发出存货的数量 ×本次发货前存货的单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货的数量 ×本月月末存货单位成本

【例题·多选题】下列各项中，企业可以采用的发出存货成本计价方法有（ ）。(2012年)

A . 先进先出法

B . 移动加权平均法

C . 个别计价法

D . 成本与可变现净值孰低法

【答案】 ABC

【解析】选项 D，不是存货发出的计价方法，而是存货期末计量的方法。

四、原材料

(一) 采用实际成本核算 (★)

1 . 发票与材料同时到达

借：原材料

 应交税费 ——应交增值税 (进项税额)

贷：银行存款等

2 . 发票已到、材料未到

借：在途物资

 应交税费 ——应交增值税 (进项税额)

贷：银行存款等

3 . 材料已到、发票未到，也无结算凭证

等、估、冲、记

(1) 暂不入账，等待发票。

(2) 月末发票仍未到达，应在月末按估计价值入账

借：原材料

 贷：应付账款 ——暂估应付账款

(3) 下月初红字冲回

借：应付账款 ——暂估应付账款

 贷：原材料

(4) 发票到达时根据发票登记入账

借：原材料

 应交税费 ——应交增值税 (进项税额)

贷：银行存款等

4 . 发出材料的会计处理

借：生产成本 ——基本生产成本 (基本生产车间生产产品领用)

 ——辅助生产成本 (辅助生产车间领用)

 制造费用 (基本生产车间管理部门领用)

 管理费用 (行政管理部门领用)

贷：原材料

(二) 采用计划成本核算 (★★★)

1. 科目设置

“材料采购”——核算尚未入库存货的实际成本。

“原材料”——核算入库存货的计划成本。

“材料成本差异”——核算入库存货计划成本和实际成本的差异。

2. 核算步骤

(1) 采购时，验收入库前，按实际成本记入“材料采购”账户借方。

借：材料采购

 应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款、应付账款

(2) 验收入库时，按计划成本记入“原材料”的借方，差额记入“材料成本差异”科目借方或贷方。

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（实际成本）

 材料成本差异（或借）

超支差记入“材料成本差异”的借方（正数），节约差记入“材料成本差异”的贷方（负数）。

(3) 平时发出材料时，一律用计划成本。

借：生产成本等（计划成本）

 贷：原材料

(4) 期末（月末）计算材料成本差异率，结转发出材料应负担的差异额。

本期材料成本差异率 = (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) × 100%

【注意】分清材料成本差异的正负数（超支差为正数，节约差为负数）。成本差异率也有正负数之分（正数是超支成本差异率，负数是节约成本差异率）。

发出材料应负担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 材料成本差异率

如果是超支成本差异率：

借：生产成本等

贷：材料成本差异

如果是节约成本差异率：

借：材料成本差异

贷：生产成本等

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 + 结存材料应负担的成本差异

= 结存材料的计划成本 × (1 + 材料成本差异率)

【例题·判断题】企业采用计划成本核算原材料，平时收到原材料时应按实际成本借记“原材料”科目，领用或发出原材料时应按计划成本贷记“原材料”科目，期末再将发出材料和期末材料调整为实际成本。（ ）

【答案】×

【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】当月领用材料的实际成本 = $100 \times [1 + (-20 - 10) \div (130 + 120)] = 88$ （万元）。

【例题·单选题】某企业对材料采用计划成本核算。2008 年 12 月 1 日，结存材料的计划成本为 400 万元，材料成本差异贷方余额为 6 万元；本月入库材料的计划成本为 2 000 万元，材料成本差异借方发生额为 12 万元；本月发出材料的计划成本为 1 600 万元。该企业 2008 年 12 月 31 日结存材料的实际成本为（ ）万元。（2009 年）

A. 798

B. 800

C. 802

D. 1 604

【答案】C

【解析】材料成本差异率 = $(-6+12) / (400+2\ 000) = 0.25\%$ ；结存材料的实际成本 = $(400+2\ 000-1\ 600) \times (1+0.25\%) = 802$ （万元）。

【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】材料成本差异率 = $(-20-15) / (200+150) = -10\%$ ，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 = $(200+150-180) \times (1-10\%) = 153$ （万元）。

【例题·判断题】企业采用计划成本对材料进行日常核算，应按月分摊发出材料应负担的成本差异，不应在季末或年末一次计算分摊。（ ）

【答案】 ☒

【解析】企业采用计划成本对材料进行日常核算，应按月计算材料成本差异率。

【例题·单选题】某企业采用计划成本进行材料的日常核算。月初结存材料的计划成本为 80 万元，成本差异为超支 20 万元。当月购入材料一批，实际成本为 110 万元，计划成本为 120 万元。当月领用材料的计划成本为 100 万元，当月领用材料应负担的材料成本差异为（ ）万元。（2007 年）

- A . 超支 5
- B . 节约 5
- C . 超支 15
- D . 节约 15

【答案】 A

【解析】当月领用材料应负担的材料成本差异 = $[20 + (110-120)] / (80+120) \times 100\% \times 100 = 5$ （万元）（超支）。

