

### 第三章第四节存货

#### 一、存货概述

##### (一) 存货的内容

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中储备的材料和物料等。

**【名师点拨】**常见的存货包括各类材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

**【注意】**下列情形也属于企业存货：

1. 房地产开发企业购入的用于建造商品房的土地及建造的商品房，属于存货。
2. 销售方已经发出商品但尚未确认收入，发出商品属于销售方的存货。
3. 企业接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后，应视为企业的产成品。（来料加工的产成品成本为加工费以及领用的本单位原材料，不包括领用的外来原材料的成本。）

**【注意】**下列情形不属于存货：

- (1) 工程物资不属于存货。
- (2) 已做销售处理但购买方尚未提货的存货，不属于销售方的存货（属于购买方的存货）。
- (3) 接受来料加工的原材料，不属于企业的存货。
- (4) “受托代销商品”（借方）和“受托代销商品款”（贷方）同时作为存货列示，但不影响存货项目的金额。所以受托代销商品不属于企业的存货。

**【例题-多选题】**下列各项中，企业应作为存货核算的有（）。

- A. 购入周转使用的包装物
- B. 委托其他单位代销的商品
- C. 为自建生产线购入的材料
- D. 委托其他单位代为加工的物资

**【答案】**ABD

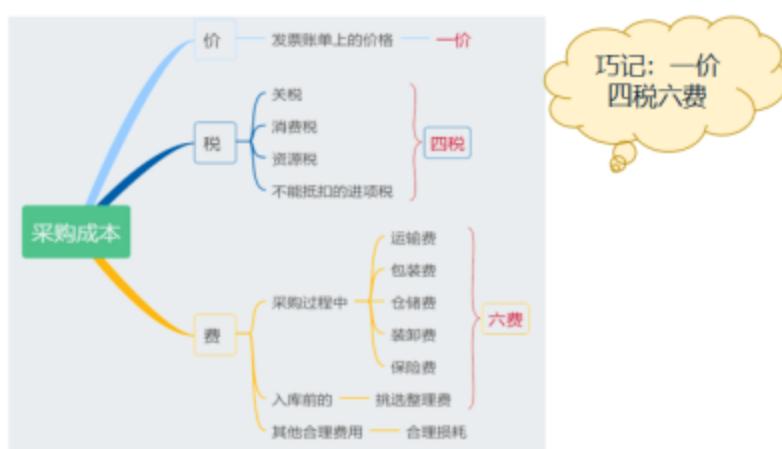
**【解析】**选项C，为自建生产线购入的材料应作为工程物资核算，不属于存货。

#### 二、存货成本的初始计量

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本以及自制存货成本等。

##### (1) 外购存货的成本

###### 1. 一般规定





【名师点拨】仓储费：

采购入库后的仓储费（不包括在生产过程中必须的仓储费）是计入当期损益的。

相关税费：

(1) 进口关税、进口消费税、资源税、以及不能抵扣的增值税进项税额计入存货成本。

(2) 增值税进项税额：

①增值税小规模纳税人：采购存货的进项税额不能抵扣，增值税计入存货的成本。

②增值税一般纳税人：采购存货的进项税额可以抵扣，增值税不计入存货的成本。.

3. 合理损耗：

合理损耗

不合理损耗

合理损耗：运输途中的正常合理损耗，该部分包括在购买价款中，计算存货成本时，不要将其从价款中扣除。但是，存货入库时，需要按照实际数量入库，所以合理损耗会增加存货的单位成本。（不影响存货总成本，影响实际入库数量）

不合理损耗：影响存货总成本，影响实际入库数量

【例题-单选题】(2020年)某企业为增值税一般纳税人，本期购入一批商品100千克，增值税专用发票上注明的价款为100万元。增值税税额为13万元。所购商品到达后验收发现商品短缺25%，其中合理损失15%，另外10%的短缺无法查明原因。该批商品的入账单位成本为()万元。

- A. 1 B. 1.4 C. 1.2 D. 1.25

【答案】C

【解析】单位成本=(100-100×10%)÷(100-100×25%)=1.2(万元)。

【例题-多选题】(2019年)下列各项中，企业应计入外购存货采购成本的有()。

- A. 入库前的挑选整理费  
B. 材料购买价款(不含增值税)  
C. 享受的商业折扣  
D. 采购过程中发生的仓储费

【答案】ABD

【解析】存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

【例题-单选题】(2016年改编)某企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料200吨，增值税专用发票上注明的价款为60万，增值税税额为7.8万元，支付的保险费为3万元，入库前的挑选整理费用为1万元。不考虑其他因素，该批原材料实际成本为每吨()万元。

- A. 0.3 B. 0.32 C. 0.371 D. 0.351

【答案】B

【解析】该批原材料的实际成本=60+3+1=64(万元)；单位成本=64/200=0.32(万元/吨)

【例题-单选题】(2015年改编)某企业为增值税一般纳税人，2019年6月采购商品一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为300000元，增值税税额为39000元，款项用银行存款支付，商品已验收入库；另支付保险费10000元。不考虑其他因素，该企业采购商品的成本()元。

- A. 310000 B. 361000  
C. 351000 D. 300000

【答案】A

【解析】采购商品的成本=300000+10000=310000(元)。



【例题-单选题】(2017年)某企业为增值税一般纳税人,2019年9月购入一批原材料,增值税专用发票上注明的价款为50万元。增值税税额为6.5万元。款项已经支付。另以银行存款支付装卸费0.3万元(不考虑增值税)。入库时发生挑选整理费0.2万元。运输途中发生合理损耗0.1万元。不考虑其他因素。该批原材料的入账成本为()万元。  
A. 50.5 B. 57  
C. 50.6 D. 50.4

【答案】A

【解析】存货的采购成本包括购买价款、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。所以本题中原材料的入账成本=50+0.3+0.2=50.5(万元)。

【例题-单选题】(2017年)甲企业为增值税小规模纳税人,本月采购原材料2060千克,每千克50元(含增值税),运输途中的合理损耗为60千克,入库前的挑选整理费用为500元,企业该批原材料的入账价值为()元。

- A. 100500 B. 103500 C. 103000 D. 106500

【答案】B

【解析】增值税小规模纳税人不考虑增值税抵扣问题,运输途中的合理损耗计入采购原材料的成本,甲企业该批原材料的入账价值=2060×50+500=103500(元)。

【例题-单选题】某公司(增值税一般纳税人)购入原材料100吨,取得增值税专用发票注明的价款30万元,增值税税额3.9万元,发生包装费1万元,保险费1万元。入库时验收为99.5吨,缺失部分为运输途中合理损耗。则该批原材料入账的单位成本为()元。

- A. 3200 B. 3728.64 C. 3710 D. 3216.08

【答案】D

【解析】原材料入账的单位成本=总成本/入库原材料的实际数量

$$=(300000+10000+10000)/99.5=3216.08 \text{ (元)}$$

【例题-单选题】某企业为增值税一般纳税人。本月购进原材料200吨,增值税专用发票上注明的价款为60万元,增值税税额为7.8万元,支付的保险费为3万元,入库前的挑选整理费用为1万元。不考虑其他因素,该批原材料实际成本为每吨()万元。(2016年)

- A. 0.3 B. 0.32 C. 0.359 D. 0.36

【答案】B

【解析】该批原材料实际成本=60+3+1=64(万元);单位成本=64÷200=0.32(万元/吨)

【例题-单选题】A企业为增值税小规模纳税人,购入甲材料600公斤,每公斤含税单价为50元,发生运杂费2000元,运输途中发生合理损耗10公斤,入库前发生挑遗整理费用450元。另支付材料的保险费2000元、包装物押金3000元。该批甲材料的实际单位成本为()元。

- A. 50 B. 50.85 C. 54 D. 58.39

【答案】D

【解析】甲材料的总成本=600×50+2000+450+2000=34450(元),实际单位成本=34450÷590=58.39(元)

## 2. 特殊规定:

(1)商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入采购商品的成本。

(2)也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况分别进行分摊,对于已售商品的进货费用,计入当期损益(主营业务成本);对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。

(3)采购商品的进货费用金额较小的,也可在发生时直接计入当期损益(销售费用)。

小企业采购费用:(2022年新增内容)



小企业（批发业、零售业）在购买商品过程中发生的费用（包括运输费、装卸费、包装费、保险费、

运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等），记入“销售费用”科目。

### (2) 存货的加工成本

存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

直接人工是指企业在生产产品过程中发生的直接从事产品生产职工薪酬。

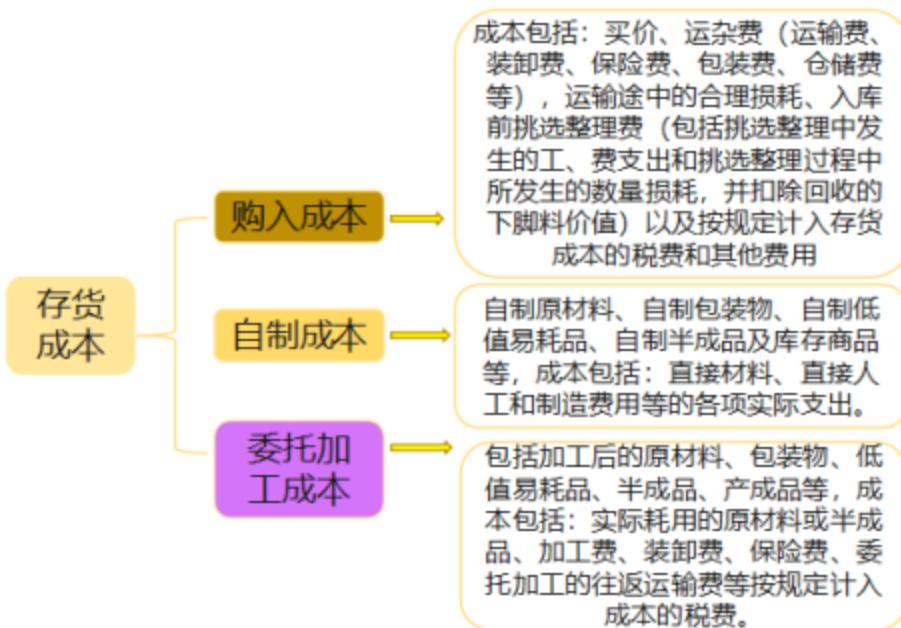
制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用。

制造费用包括物料消耗，车间管理人员的薪酬，车间管理用房屋和设备的折旧费、租赁费和保险费，车间管理用具摊销，车间管理用的照明费、水费、取暖费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、差旅费、办公费以及季节性及修理期间停工损失等。

### (3) 存货的其他成本

存货的其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益，但是为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本。

## 2. 来源不同，成本构成不同



### 【名师点拨】不计入存货成本的：

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，应当在发生时计入当期损益，不应计入存货成本。如由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，因此不计入存货成本，而应确认为当期损益。
2. 入库后发生的挑选整理费要计入当期损益
3. 企业在存货采购入库后发生的储存费用应当在发生时计入当期损益，但是在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本；
4. 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，应当在发生时计入当期损益；
5. 不包括按照规定可以抵扣的增值税进项税额（一般纳税人）

【例题-单选题】(2021年)某企业为增值税小规模纳税人，购入原材料一批，取得增值税专用发票上注明的价款为400000元，增值税税额为52000元，发生入库前挑选整理费500元，



材料已经验收入库。该批材料的入账价值为（）元。

- A. 452500
- B. 452000
- C. 400000
- D. 400500

【答案】A

【解析】该批材料的入账价值=400000+52000+500=452500（元）。

【例题-多选题】（2018年）下列各项中，应计入企业存货成本的有（）。

- A. 存货加工过程中发生的直接成本
- B. 为特定客户设计产品的可直接确定的设计费用
- C. 购买存货时支付的进口关税
- D. 存货采购运输中发生的定额内合理损耗

【答案】ABCD

【解析】存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。选项 A，存货加工过程中发生的直接成本属于存货的加工成本；选项 B，企业为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本，属于存货的其他成本；选项 C，购买存货时支付的进口关税属于存货的采购成本；选项 D，存货采购运输中发生的定额内合理损耗属于存货的采购成本。

【例题-多选题】下列关于商品流通企业外购商品过程中生的相关费用表述正确的有（）。

- A. 在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用，应当计入存购成本
- B. 采购过程中发生的相关费用一律构成企业存货的采购成本
- C. 可以先进行归集，期末根据所购商品存销情况分别进行分摊，对于已售商品的进货费用，计入当期损益；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本
- D. 采购商品的进货费用金额较小的，也在发生时直接计入当期损益

【答案】ACD

【解析】存货采购时支付的可归属于存货采购成本的费用计入存货采购成本，不直接归属于存货采购成本的费用计入当期损益。

| 序号 | 情况                                      | 是否计入存货成本         |
|----|-----------------------------------------|------------------|
| 1  | 进口原材料支付的关税                              | ✓                |
| 2  | 自然灾害等原因造成的原材料的净损失                       | ×【计入营业外支出】       |
| 3  | 为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费                   | ✓【正常产品设计费计入当期损益】 |
| 4  | 生产产品过程中发生的制造费用                          | ✓                |
| 5  | 运输途中的合理损耗                               | ✓                |
| 6  | 存货采购过程中的保险费                             | ✓                |
| 7  | 存货入库前的挑选整理费                             | ✓                |
| 8  | 存货采购过程中的运输费用                            | ✓【销售存货运费计入销售费用】  |
| 9  | 存货采购过程中的装卸费                             | ✓                |
| 10 | 存货入库后发生的储存费用（不包括在生产过程中为达到下一个阶段所必需的存储费用） | ×【计入管理费用】        |

### 三、发出存货的计价方法

企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地



确定发出存货成本的计算方法，以及当期发出存货的成本。对于性质和用途相同的存货，应当采用相同成本计算方法确定发出存货的成本。

实务中，发出存货可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

如果采用实际成本核算，则发生存货成本的计算要在先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法、个别计价法等方法中作出选择。小企业发出存货实际成本的确定方法有：先进先出法、加权平均法、个别计价法（2022年新增）。

**【名师点拨】**计价方法一经选用，不得随意变更。

如果采用计划成本法核算，会计期末要对存货计划成本和实际成本之间的差异进行单独核算，最终将计划成本调整为实际成本。

**【例题·多选题】**存货按实际成本计价的企业，发出存货成本的计价方法有（）。(2016年)A.月末一次加权平均法

B.个别计价法

C.移动加权平均法

D.先进先出法

**【答案】**ABCD

#### 1.个别计价法

|      |                                                                                     |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 方法   | 实物流转与成本流转相一致；按照各种存货逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货成本的方法 |
| 优缺点  | 优点：把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础，成本计算准确，符合实际情况；<br>缺点：在存货收发频繁的情况下，发出成本分辨的工作量较大    |
| 适用范围 | 适用于一般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，如珠宝、名画等贵重物品                                   |

**【例题 3-33】**甲公司 2020 年 5 月 D 商品的收入、发出及购进单位成本如下表所示。

D 商品购销明细账单位：元

| 日期  | 摘要   | 收入  |    |       | 发出  |    |    | 结存  |    |       |
|-----|------|-----|----|-------|-----|----|----|-----|----|-------|
|     |      | 数量  | 单价 | 金额    | 数量  | 单价 | 金额 | 数量  | 单价 | 金额    |
| 5 1 | 期初余额 |     |    |       |     |    |    | 150 | 10 | 1 500 |
| 5   | 购入   | 100 | 12 | 1 200 |     |    |    | 250 |    |       |
| 11  | 销售   |     |    |       | 200 |    |    | 50  |    |       |
| 16  | 购入   | 200 | 14 | 2 800 |     |    |    | 250 |    |       |
| 20  | 销售   |     |    |       | 100 |    |    | 150 |    |       |
| 23  | 购入   | 100 | 15 | 1 500 |     |    |    | 250 |    |       |
| 27  | 销售   |     |    |       | 100 |    |    | 150 |    |       |
| 31  | 本期合计 | 400 | -  | 5 500 | 400 | -  |    | 150 |    |       |

假设经过具体辨认，本期发出存货的单位成本如下：5月11日发出的200件存货中，100件系期初结存货，单位成本为10元，另外100件为5月5日购入存货，单位成本为12元；5月20发出的100件存货系5月16日购入，单位成本为14元；5月27日发出的100件存货中，50件为期初结存，单位成本为10元，50件为5月23日购入，单位成本为15元。



则按照个别计价法，甲公司5月份D商品收入、发出与结存情况如下表所示。

D商品购销明细账单位：元

| 日期 |    | 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    |
| 5  | 1  | 期初余额 |     |    |       |     |    |       | 150 | 10 | 1 500 |
|    | 5  | 购入   | 100 | 12 | 1 200 |     |    |       | 150 | 10 | 1 500 |
|    | 11 | 销售   |     |    |       | 100 | 10 | 1 000 | 50  | 10 | 500   |
|    | 16 | 购入   | 200 | 14 | 2 800 |     |    |       | 50  | 10 | 500   |
|    | 20 | 销售   |     |    |       | 100 | 14 | 1 400 | 50  | 10 | 500   |
|    | 23 | 购入   | 100 | 15 | 1 500 |     |    |       | 50  | 10 | 500   |
|    | 27 | 销售   |     |    |       | 50  | 10 | 500   | 100 | 14 | 1 400 |
|    |    |      |     |    |       | 50  | 15 | 750   | 50  | 15 | 750   |
|    | 31 | 本期合计 | 400 | —  | 5 500 | 400 | —  | 4 850 | 100 | 14 | 1 400 |
|    |    |      |     |    |       |     |    |       | 50  | 15 | 750   |

从表中可知：甲公司本期发出存货成本及期末结存存货成本如下：

本期发出存货成本=100×10+100×12+100×14+50×10+50×15=4 850（元）

期末结存存货成本=期初结存存货成本+本期购入存货成本-本期发出存货成本=150×10+100×12+200×14+100×15-4 850=2 150（元）

期末结存存货成本=100×14+50×15=2150（元）

## 2. 先进先出法

|    |                                                                      |
|----|----------------------------------------------------------------------|
| 方法 | 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              |
| 特点 | 存货收发业务较多、且存货单价不稳定时，工作量大；物价持续上升时，期末存货成本接近于市价，发出成本偏低，会高估企业当期利润和库存存货价值； |

【举个栗子】6入账，卖10，10-6=4

上涨7以后正常10-7=3，算的还是4，高估利润

【拓展】物价持续下跌：

6入账，卖10，10-6=4

下跌4以后正常10-4=6，算的是4，低估利润

【例3-34】承【3-33】假设甲公司D商品本期收入、发出和结存情况如下表所示。从该表可以看出存货成本的计价顺序，如5月11日发出的200件存货，按先进先出法的流转顺序，应先发出期初库存存货1 500(150×10)元，然后再发出5月5日购入的50件，即600(50×12)元，其他依次类推。从下表中看出，使用先进先出法得出的发出存货成本和期末存货成本分别为4 800元和2 200元。

D商品购销明细账（先进先出法）单位：元



| 日期 |    | 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             |
| 5  | 1  | 期初余额 |     |    |       |           |          |             | 150        | 10       | 1 500          |
|    | 5  | 购入   | 100 | 12 | 1 200 |           |          |             | 150        | 10       | 1 500          |
|    | 11 | 销售   |     |    |       | 150<br>50 | 10<br>12 | 1500<br>600 | 50         | 12       | 600            |
|    | 16 | 购入   | 200 | 14 | 2 800 |           |          |             | 50<br>200  | 12<br>14 | 600<br>2 800   |
|    | 20 | 销售   |     |    |       | 50<br>50  | 12<br>14 | 600<br>700  | 150        | 14       | 2 100          |
|    | 23 | 购入   | 100 | 15 | 1 500 |           |          |             | 150<br>100 | 14<br>15 | 2 100<br>1 500 |
|    | 27 | 销售   |     |    |       | 100       | 14       | 1 400       | 50<br>100  | 14<br>15 | 700<br>1 500   |
|    | 31 | 本期合计 | 400 | —  | 5 500 | 400       | —        | 4 800       | 50<br>100  | 14<br>15 | 700<br>1 500   |

甲公司日常账面记录显示，D商品期初结存存货为1 500 ( $150 \times 10$ )元，本期购入存货三批，按先后顺序分别为： $100 \times 12$ 、 $200 \times 14$ 、 $100 \times 15$ 。

假设经过盘点，发现期末库存150件，则本期发出存货为400件，发出存货成本为：发出存货成本= $150 \times 10 + 50 \times 12 + 50 \times 12 + 50 \times 14 + 100 \times 14 = 4 800$ (元)；

期末存货成本为：期末存货成本= $50 \times 14 + 100 \times 15 = 2 200$ (元)。

**【例题-单选题】**(2019年)某企业本期购进5批存货，发出2批，在物价持续上升的情况下，与加权平均法相比，该企业采用先进先出方法时( )。

- A.当期利润较低
- B.库存存货价值较低
- C.期末存货成本接近于市价的
- D.发出的成本较高

**【答案】C**

**【解析】**在物价持续上升时，期末存货成本接近于市价(选项C正确)，而发出成本偏低(选项D不正确)，会高估企业当期利润和库存存货价值(选项A、B不正确)。

**【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。

- A. 145000
- B. 150000
- C. 153000
- D. 155000

**【答案】C**

**【解析】**9月份发出甲材料成本= $200 \times 300 + 300 \times 310 = 153000$ (元)

### 3.月末一次加权平均法

|    |                                                                                    |
|----|------------------------------------------------------------------------------------|
| 方法 | 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成本和期末存货成本的方法 |
|----|------------------------------------------------------------------------------------|



|     |                                                                        |
|-----|------------------------------------------------------------------------|
| 优缺点 | 优点：月末一次计算加权平均单价，可以简化成本计算工作；<br>缺点：月末一次计算加权平均单价和发出存货成本，不便于存货成本的日常管理与控制。 |
|-----|------------------------------------------------------------------------|

具体计算过程：

存货单位成本= (月初库存存货成本+本月进货实际成本) ÷ (月初库存存货数量+本月进货数量之和)

本月发出存货成本=本月发出存货数量×存货单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货数量×存货单位成本

【例题 3-36】承【3-33】假设甲公司采用月末一次加权平均法核算存货，根据表，5 月 D 商品的平均单位成本计算如下。

D 商品购销明细账金额单位：元

| 日期 |    | 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   |
| 5  | 1  | 期初余额 |     |    |      |     |      |      | 150  | 10   | 1500 |
|    | 5  | 购入   | 100 | 12 | 1200 |     |      |      | 250  |      | 2700 |
|    | 11 | 销售   |     |    |      | 200 |      |      | 50   |      |      |
|    | 16 | 购入   | 200 | 14 | 2800 |     |      |      | 250  |      | 5500 |
|    | 20 | 销售   |     |    |      | 100 |      |      | 150  |      |      |
|    | 23 | 购入   | 100 | 15 | 1500 |     |      |      | 250  |      | 7000 |
|    | 27 | 购入   |     |    |      | 100 |      |      | 150  |      |      |
|    | 31 | 本期合计 | 400 | -  | 5500 | 400 | 12.7 | 5090 | 150  | 12.7 | 1909 |
|    |    |      |     |    |      |     | 27   | .8   | 28** | .2*  |      |

假设甲公司采用加权平均法，则 5 月份 D 商品的平均单位成本为：

5 月份 D 商品平均单位成本

= (期初结存存货金额+本期购入存货金额) ÷ (期初存货结存数量+本期购入存货数量)

= (150×10+100×12+200×14+100×15) ÷ (150+100+200+100) ≈12.727 (元)

5 月份 D 商品的发出存货成本=400×12.727=5 090.8 (元)

5 月份 D 商品的期末结存成本=【150×10+(100×12+200×14+100×15)】-5090.8)=7000-5090.8=1 909.2 (元)

【例题-单选题】(2018 年) 某企业采用月末一次加权平均法核算发出材料成本。2017 年 6 月 1 日结存乙材料 200 件、单位成本 35 元，6 月 10 日购入乙材料 400 件、单位成本 40 元，6 月 20 日购入乙材料 400 件、单位成本 45 元。当月发出乙材料 600 件。不考虑其他因素，该企业 6 月份发出乙材料的成本为() 元。

- A. 24600 B. 25000  
C. 26000 D. 23000

【答案】A

【解析】该企业 6 月份发出乙材料的成本=(200×35+400×40+400×45) ÷ (200+400+400)



$$\times 600 = 24600 \text{ (元)}.$$

#### 4. 移动加权平均法

|     |                                                                                  |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------|
| 方法  | 指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本，除以每次进货数量加上原有库存存货的数量，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； |
| 优缺点 | <p>优点：能够使管理层及时了解存货的结存情况，计算的发出及结存成本比较客观。</p> <p>缺点：计算工作量大，不太适用于收发货较频繁的企业。</p>     |

具体计算过程：

存货单位成本 = (原有库存存货实际成本 + 本次进货实际成本) ÷ (原有库存存货数量 + 本次进货数量)

本次发出存货成本=本次发出存货数量×本次发货前  
存货单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货数量×本月月末存货单位成本

【例题 3-36】承【3-33】采用移动加权平均法。5 月 D 商品各平均单位成本计算如下：

5月5日购入存货后的平均单位成本=(150×10+100×12)÷(150+100)=10.80(元)

5月16日购入存货后的平均单位成本=(50×10.80+200×14)÷(50+200)=13.36(元)

5月23日购入存货后的平均单位成本=(150×13.36+100×15)÷(150+100)=14.016(元)

本次发出存货成本=本次发出存货数量×本次发货前存货的单位成本

5月11日销售存货的成本=200 ×10.80=2 160(元)

5月20日销售存货的成本=100×13.36=1 336(元)

5月27日销售存货的成本=100×14.016=1 401.60(元)

本月月末库存存货成本=月末库存存货的数量 x 本月月末存货单位成本=150 x14.016=2

102.40(元)

或者：

本项目月末结存存货成本=月初结存存货成本+本月收入存货成本-本月发出存货成本=150×10+

$$[(100 \times 12) + (200 \times 14) + (100 \times 15)] = [(200 \times 10.80) + (100 \times 13.36) + (100 \times 14.016)]$$

$$=1500 + (1200+2800+1500) - (2160+1336+1401.6) = 1500 + 5500 - 4897.60 = 2102.40$$

D 商品购销明细账金额单位：元

| 日期 |    | 摘要   | 收入  |    |       | 发出  |    |       | 结存  |      |       |
|----|----|------|-----|----|-------|-----|----|-------|-----|------|-------|
|    |    |      | 数量  | 单价 | 金额    | 数量  | 单价 | 金额    | 数量  | 单价   | 金额    |
| 月  | 日  |      |     |    |       |     |    |       |     |      |       |
| 5  | 1  | 期初余额 |     |    |       |     |    |       | 150 | 10   | 1 500 |
|    | 5  | 购入   | 100 | 12 | 1 200 |     |    |       | 250 | 10.8 | 2 700 |
|    | 11 | 销售   |     |    |       | 200 |    | 2 160 | 50  | 10.8 | 540   |
|    | 16 | 购入   | 200 | 14 | 2 800 |     |    |       | 250 | 13.3 | 3 340 |
|    | 20 | 销售   |     |    |       | 100 |    | 1 336 | 150 | 13.3 | 2 004 |



|  |    |          |     |    |       |     |            |            |            |                |
|--|----|----------|-----|----|-------|-----|------------|------------|------------|----------------|
|  |    |          |     |    |       |     |            |            | 6          |                |
|  | 23 | 购入       | 100 | 15 | 1 500 |     |            | 250        | 14.0<br>16 | 3 504          |
|  | 27 | 销售       |     |    | 100   |     | 1401<br>.6 | 150        | 14.0<br>16 | 2<br>102.<br>4 |
|  | 31 | 本期<br>合计 | 400 | —  | 5 500 | 400 | —          | 4897<br>.6 | 150        | 14.0<br>16     |

**【名师点拨】**采用不同发出存货的计价方法计算结果各不相同。在企业进货单价不断上升的情况下，不考虑其他影响利润的因素，采用先进先出法计算的利润额最高，采用月末一次加权平均法计算的利润额最低，这对准确评价企业盈利能力产生一定影响；对评价企业营运能力和偿债能力也产生一定的影响；可见，不同存货计价方法的经济后果可能存在差异。因此，企业在国家统一会计制度规定范围内尽可能选择发出存货成本偏高的计价方法，以使企业利益相关者特别是股东作出谨慎的经济决策。（2022年新增）

**【例题-单选题】**（2020年）某企业采用先进先出法计算发出材料成本。2019年8月1日库存甲材料200千克，单位成本40元；8月甲材料收发业务如下：12日购入甲材料800千克，单位成本45元；16日行政管理部门领用甲材料100千克；20日车间生产M产品领用甲材料600千克。不考虑其他因素，该企业8月发出甲材料时计入M产品生产成本的金额为（）元。

- A. 26 000 B. 20 500 C. 27 000 D. 26 500

**【答案】D**

**【解析】**采用先进先出法计算发出材料成本，行政管理部门领用甲材料100千克，则月初的200千克中还剩下100千克（200-100），车间生产M产品领用甲材料600千克，这600千克由两部分组成：月初剩下的100千克，余下的500千克从本月购入的材料中发出。所以发出甲材料时计入M产品生产成本的金额=100×40+500×45=26 500（元）。

**【例题-单选题】**甲企业采用移动加权平均法计算发出甲材料的成本，2018年4月1日，甲材料结存300千克，每千克实际成本为3元；4月3日，发出甲材料100千克；4月12日，购入甲材料200千克，每千克实际成本10元；4月27日，发出甲材料350千克，4月末该企业甲材料的期末结存成本为（）元。

- A. 450 B. 440 C. 500 D. 325

**【答案】D**

**【解析】**4月12日，甲材料的加权平均单位成本=[(300-100)×3+200×10]/(300-100+200)=6.5（元/千克），4月末该企业甲材料结存成本=(300-100+200-350)×6.5=325（元）

**【例题-多选题】**下列关于发出存货计价的方法表述正确的有（）。

- A. 企业可以选择按实际成本或计划成本计算发出存货成本
- B. 企业采用实际成本核算时，应当在个别计价法、先进先出法、加权平均法中进行选择
- C. 月末一次加权平均法计算简单，但平时无法从账上提供存货发出和结存的单价和金额
- D. 移动加权平均法计算的平均单位成本发出和结存的存货成本比较客观，但工作量大

**【答案】ABCD**

**【解析】**四个选项均正确。

## 二、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。

幻灯片 75

原材料的日常收发及结存可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

|       |                                                                                                                                                            |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 实际成本法 | <p>按照实际成本计价，不存在成本差异；<br/>优点：方法简单、核算程序简便易行<br/>缺点：日常不能直接反应材料成本的节约或者超支情况，不利于材料的及时实施监督管理；不利于反映和考核材料物资采购、储存及其耗用等业务对经营成果的影响。<br/>适用范围：材料收发业务较少、监督管理要求不高的企业。</p> |
| 计划成本法 | 使用范围：材料收发业务较多、监督管理复杂且要求较高、计划成本资料较为健全、准确的企业。                                                                                                                |

| 计划7元，实际5.6元              |                                     |
|--------------------------|-------------------------------------|
| 实际成本                     | 计划成本                                |
| 借：在途物资 5.6<br>贷：银行存款 5.6 | 借：材料采购 5.6<br>贷：银行存款 5.6            |
| 借：原材料 5.6<br>贷：在途物资 5.6  | 借：原材料 7<br>贷：材料采购 5.6<br>材料成本差异 1.4 |
| 借：生产成本 5.6<br>贷：原材料 5.6  | 借：生产成本 5.6<br>材料成本差异 1.4<br>贷：原材料 7 |

借：原材料7  
 贷：材料采购7  
 借：材料采购1.4  
 贷：材料成本差异 1.4

借：生产成本7  
 贷：原材料7  
 借：材料成本差异 1.4  
 贷：生产成本1.4

### (一) 原材料按实际成本核算

#### 1. 购入环节

##### (1) 实际成本计价法下

###### ① 单/货同到

借：原材料

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

###### ② 单到货未到

单到时：

借：在途物资

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

材料验收入库时：

借：原材料

贷：在途物资

###### ③ 货到单未到

月末仍未收到单据时，材料按暂估价值入账：

借：原材料



贷：应付账款—暂估应付账款  
下月初作相反的会计分录予以冲回：  
借：应付账款—暂估应付账款  
贷：原材料  
等单据到后按单货同到进行会计处理。

④采用预付货款方式采购材料

预付货款时：

借：预付账款

贷：银行存款

收到材料并验收入库时：

借：原材料

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：预付账款

补付货款时：

借：预付账款

贷：银行存款

【例题 3-37】甲公司（增值税一般纳税人）购入 C 材料一批，增值税专用发票上记载的货款为 500 000 元，增值税税额为 65 000 元，全部款项已用转账支票付讫，材料已验收入库。采用实际成本进行材料日常核算，甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料——C 材料 500 000

应交税费——应交增值税（进项税额）65 000

贷：银行存款 565 000

【例 3-38】甲公司持银行汇票 1 808 000 元购入 D 材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 1 600 000 元；增值税税额为 208 000 元，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人。采用实际成本行日常核算，编制如下会计分录：

借：原材料—D 材料 1 600 000

应交税费——应交增值税（进项税额）208 000

贷：其他货币资金—银行汇票 1 808 000

【例 3-39】甲公司采用托收承付结算方式购入 E 材料一批，取得的增值税专用发票上注明的价款为 40 000 元，增值税税额为 5 200 元，款项在承付期内以银行存款支付，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人。采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料—E 材料 40 000

应交税费——应交增值税（进项税额）5 200

贷：银行存款 45 200

【例题 3-40】甲公司（增值税一般纳税人）采用汇兑结算方式购入 F 材料一批，发票及账单已收到，增值税专用发票上记载的货款为 20000 元，增值税税额为 2 600 元。材料尚未到达。甲公司应编制如下会计分录：

借：在途物资 20000

应交税费——应交增值税（进项税额）2 600

贷：银行存款 22 600

【例题 3-41】承上例，上述购入的 F 材料已收到，并验收入库。甲公司应编制如下会计分录：



借：原材料—F材料 20 000

贷：在途物资 20 000

【例 3-42】甲公司采用托收承付结算方式购入 G 材料一批，增值税专用发票上注明向价款为 50 000 元，增值税税额为 6 500 元。银行转来的结算凭证已到，款项尚未支付，材料已验收入库。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编如下会计分录：

借：原材料—G 材料 50 000

应交税费—应交增值税（进项税额）6 500

贷：应付账款 56 500

【例题 3-43】甲公司（增值税一般纳税人）购入 H 材料一批，材料已验收入库，月末发票账单尚未收到也无法确定其实际成本，暂估价值为 30000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料—H 材料 30000

贷：应付账款—暂估应付账款 30000

下月初红字冲销原会计分录：

借：原材料—H 材料 30000

贷：应付账款—暂估应付账款 30000

【例 3-44】承【例 3-43】，上述购入的 H 材料于次月收到发票账单，增值税专用发票上注明的价款为 31 000 元，增值税税额为 4 030 元，已用银行存款付讫。甲公司为增值税一般纳税人，采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：原材料—H 材料 31 000

应交税费—应交增值税（进项税额）4 030

贷：银行存款 35 030

【例 3-45】甲公司为增值税一般纳税人，根据与某钢厂（为增值税一般纳税人）的购销合同规定，为购买 J 材料向该钢厂预付 100 000 元价款的 80%，计 80 000 元，已通过汇兑方式汇出。甲公司采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

借：预付账款—X 钢厂 80 000

贷：银行存款 80 000

【例 3-46】承【例 3-45】，甲公司为增值税一般纳税人，收到该钢厂发运来的 J 材料，已验收入库。取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元，所欠款项以银行存款付讫。甲公司采用实际成本进行材料日常核算，应编制如下会计分录：

①材料入库时：

借：原材料—J 材料 100 000

应交税费—应交增值税（进项税额）13 000

贷：预付账款 113 000

补付货款时：

借：预付账款 33 000

贷：银行存款 33 000

【例题—判断题】（2020 年）已验收入库但至月末尚未收到增值税扣税凭证的赊购货物，应按合同协议价格计算增值税进项税额暂估入账。（ ）

【答案】×

【解析】已验收入库但至月末尚未收到增值税扣税凭证的赊购货物，应在期末按货物的暂估价值入账，无需暂估增值税应纳税额。

2. 发出环节



(1) 用于生产经营

借：生产成本（直接材料成本）

制造费用（间接材料成本）

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）

委托加工物资（发出加工的材料）

贷：原材料

(2) 用于出售

等同于销售商品，只不过属于“其他业务”范畴，应通过“其他业务收入”和“其他业务成本”科目核算。

借：其他业务成本

贷：原材料

**【例题 3-47】**甲公司 2020 年 3 月 1 日结存 B 材料 3 000 千克，每千克实际成本为 10 元；3 月 5 日和 3 月 20 日分别购入该材料 9 000 千克和 6 000 千克，每千克实际成本分别为 11 元和 12 元；3 月 10 日和 3 月 25 日分别发出该材料 10 500 千克和 6 000 千克，全部用于生产车间成产品。按先进先出法核算时，发出和结存材料的成本如表所示：

B 材料购销明细账（先进先出法）金额单位：元

| 日期 |    | 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    |
| 3  | 1  | 期初余额 |       |    |        |       |    |       | 3000  | 10   | 30000 |
|    | 5  | 购入   | 9000  | 11 | 9900   |       |    |       | 3000  | 10   | 30000 |
|    |    |      |       | 0  |        |       |    |       | 9000  | 11   | 99000 |
|    | 10 | 发出   |       |    |        | 3000  | 10 | 30000 | 1500  | 11   | 16500 |
|    |    |      |       |    |        | 7500  | 11 | 82500 |       |      | 0     |
|    | 20 | 购入   | 6000  | 12 | 72000  |       |    |       | 1500  | 11   | 16500 |
|    |    |      |       |    |        |       |    |       | 6000  | 12   | 72000 |
|    | 25 | 出发   |       |    |        | 1500  | 11 | 16500 | 1500  | 12   | 18000 |
|    |    |      |       |    |        | 4500  | 12 | 54000 |       |      | 0     |
|    | 31 | 合计   | 15000 |    | 171000 | 16500 |    |       | 18300 | 1500 | 18000 |
|    |    |      | 0     |    | 0      | 0     |    |       | 0     |      | 0     |

(1) 3 月 10 日发出 B 材料时：

借：生产成本—基本生产成本 112 500

贷：原材料—B 材料 112 500



(2) 3月25日,发出B材料时:

借:生产成本—基本生产成本 70 500

贷:原材料—B材料 70 500

【例题3-48】承【3-47】,采用月末一次加权平均法计算B材料的成本如下:

B材料平均单位成本=  $(30\ 000+17\ 1000)/(3\ 000+15\ 000)=11.17$  (元)

本月发出B材料的成本=  $16\ 500 \times 11.17 = 184\ 305$  (元)

月末库存B材料的成本=月初库存B材料的成本+本月收入B材料的成本-本月发出B材料的成本=  $30\ 000+171\ 000-184\ 305=16\ 695$  (元)

B材料购销明细账(月末一次加权平均)金额单位:元

| 日期 |    | 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     |
| 3  | 1  | 期初余额 |       |    |        |       |       |        | 3000  | 10      | 30000  |
|    | 5  | 购入   | 9000  | 11 | 99000  |       |       |        | 12000 |         | 129000 |
|    | 10 | 发出   |       |    |        | 10500 | -     | -      | 1500  | -       | -      |
|    | 20 | 购入   | 6000  | 12 | 72000  |       |       |        | 7500  | -       | 201000 |
|    | 25 | 发出   |       |    |        | 6000  | -     | -      | 1500  | -       | -      |
|    | 31 | 合计   | 15000 |    | 171000 | 16500 | 11.17 | 184305 | 1500  | 11.13** | 16695* |

3月31日,发出B材料时:

借:生产成本—基本生产成本 184 305

贷:原材料—B材料 184 305

【例题3-49】承【3-47】,采用移动加权平均法计算B材料的成本如下:

第一批收货后B材料的平均单位成本=  $(30\ 000+99\ 000)/(3\ 000+9\ 000)=10.75$  (元)

第一批发出B材料的成本=  $10\ 500 \times 10.75 = 112\ 875$  (元)

当时结存的存货成本=  $1\ 500 \times 10.75 = 16\ 125$  (元)

第二批收货后B材料的平均单位成本=  $(16\ 125+72\ 000)/(1\ 500+6\ 000)=11.75$  (元)

第二批发出B材料的成本=  $6\ 000 \times 11.75 = 70\ 500$  (元)

当时结存的存货成本=  $1\ 500 \times 11.75 = 17\ 625$  (元)

B材料月末结存1 500千克,月末库存存货成本为17 625元;本月发出存货成本合计为183 375( $112\ 875+70\ 500$ )元。

B材料购销明细账(移动加权平均)金额单位:元

| 日期 |    | 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     |
| 3  | 1  | 期初余额 |      |    |       |       |       |        | 3000  | 10    | 30000  |
|    | 5  | 购入   | 9000 | 11 | 99000 |       |       |        | 12000 | 10.75 | 129000 |
|    | 10 | 发出   |      |    |       | 10500 | 10.75 | 112875 | 1500  | 10.75 | 16125  |



|  |    |    |           |    |            |           |           |            |           |           |           |
|--|----|----|-----------|----|------------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|
|  | 20 | 购入 | 6000      | 12 | 7200<br>0  |           |           |            | 7500      | 11.7<br>5 | 8812<br>5 |
|  | 25 | 发出 |           |    | 6000       | 11.7<br>5 | 7050<br>0 | 1500       | 11.7<br>5 | 1762<br>5 |           |
|  | 31 | 合计 | 1500<br>0 |    | 1710<br>00 | 1650<br>0 | 11.1<br>7 | 1833<br>75 | 1500      | 11.7<br>5 | 1762<br>5 |

3月10日，发出B材料时：

借：生产成本—基本生产成本 112 875

贷：原材料 112 875

3月25日，发出B材料时：

借：生产成本—基本生产成本 70 500

贷：原材料 70 500

发出材料实际成本的确定，可以由企业从上述个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法等方法中选择。计价方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应在附注中予以说明。

【例题3-50】甲公司根据“发料凭证汇总表”的记录，1月份基本生产车间领用K材料500 000元，辅助生产车间领用K材料40 000元，车间管理部门领用K材料5 000元，销售机构领用K材料1 000元，企业行政管理部门领用K材料4 000元，共计550 000元。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本—基本生产成本 500 000

—辅助生产成本 40 000

制造费用 5 000

销售费用 1 000

管理费用 4 000

贷：原材料—K材料 550 000

### (二) 原材料按计划成本核算

材料采用计划成本核算时，材料的收入、发出及结存，按照计划成本计价。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当期损益，从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。

【名师点拨】原材料采用计划成本核算，其本质上还是实际成本，只是将实际成本分为计划成本和材料成本差异。

设置的科目：材料采购（实际成本法下无此科目）、原材料、材料成本差异

### (三) 账务处理

会计处理如下：

#### 1. 按实际采购成本作如下处理

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（或其他货币资金、应付票据、应付账款等）

#### 2. 按计划成本结转

借：原材料（计划成本）

贷：材料采购（计划成本）

#### 3. 结转材料成本差异

借：材料成本差异（超支差）



贷：材料采购

或反之（节约差）

或者上述两个分录合并成一个分录（方便理解）：

借：原材料（计划成本）

材料成本差异（超支差异）

贷：材料采购（实际成本）

材料成本差异（节约差异）

4. 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

如果是超支成本差异：

借：生产成本等

贷：材料成本差异

或反之（节约差异）

或者上述两个分录合并成一个分录（方便理解）：

借：生产成本等（实际成本）

材料成本差异（节约差异转出）

贷：原材料（计划成本）

材料成本差异（超支差异转出）

（四）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，不得在季末或者年末一次计算。

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{(期初材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异)}}{\text{(期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本)}} \times 100\%$$

【名师点拨】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

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)

【名师点拨】如果企业的材料差异率各期之间是比较均衡的，也可以采用期初材料成本差异率分摊本期的材料成本差异。年度终了，应对材料成本差异率进行核实调整。



期初材料成本差异率=期初结存材料的成本差异÷

期初结存材料的计划成本×100%

发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本

×期初材料成本差异率

### 【总结】

1. 采购时，按实际成本记入“材料采购”科目借方；
2. 验收入库时，按计划成本记入“原材料”科目的借方，实际成本记入“材料采购”科目贷方，差额形成“材料成本差异”；
3. 企业日常采用计划成本核算的，发出的材料成本应由计划成本调整为实际成本。
4. 期末，计算材料成本差异率，结转发出材料应负担的差异额。

【例题 3-51】乙公司购入 L 材料一批，专用发票上记载的货款为 3 000 000 元，增值税税额 390 000 元，发票账单已收到，计划成本为 3 200 000 元，已验收入库，全部款项以银行存款支付。乙公司采用计划成本法进行材料日常核算，乙公司应编制如下会计分录：

借：材料采购—L 材料 3 000 000  
应交税费—应交增值税（进项税额）390 000  
贷：银行存款 3 390 000  
借：原材料—L 材料 3 200 000  
贷：材料采购—L 材料 3 000 000  
材料成本差异—L 材料 200 000

【例题 3-52】乙公司采用汇兑结算方式购入 M1 材料一批，专用发票上记载的货款为 200 000 元，增值税税额 26 000 元，发票账单已收到，计划成本为 180 000 元，材料尚未入库，款项已用银行存款支付。甲公司应编制如下会计分录：

借：材料采购—M1 材料 200 000  
应交税费—应交增值税（进项税额）26 000  
贷：银行存款 226 000

【例题 3-53】乙公司采用商业承兑汇票方式购入 M2 材料一批，专用发票上记载的货款为 500 000 元，增值税税额 65 000 元，发票账单已收到，计划成本为 490 000 元，材料已经验收入库。甲公司应编制如下会计分录：

借：材料采购—M2 材料 500 000  
应交税费—应交增值税（进项税额）65 000  
贷：应付票据 565 000  
借：原材料—M2 材料 490 000  
材料成本差异—M2 材料 10 000  
贷：材料采购—M2 材料 500 000

【例题 3-54】乙公司购入 M3 材料一批，材料已验收入库，发票账单未到，月末应按照计划成本 600 000 元估价入账。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料—M3 材料 600 000  
贷：应付账款—暂估应付账款 600 000  
下月初用红字冲销：  
借：原材料—M3 材料 600 000



贷：应付账款—暂估应付账款 600 000

在实务中，企业也可以集中在月末一次性对本月已付款或已开出承兑商业汇票的入库材料汇总核算，计入“原材料”科目，同时结转材料成本差异。

【例题 3-55】承上【3-51】【3-53】中的例题，月末甲公司汇总本月已付款或已开出并承兑商业汇票的入库材料计划成本 3 690 000 元（即 3 200 000+490 000）。甲公司应编制如下会计分录：

借：原材料—L 材料 3 200 000

—M2 材料 490 000

贷：材料采购—L 材料 3 200 000

—M2 材料 490 000

上述入库材料的实际成本为 3 500 000 元（即 3 000 000+500 000），入库材料的成本差异为节约 190 000 元（即 3 500 000-3 690 000）。

借：材料采购—L 材料 200 000

材料成本差异—M2 材料 10 000

贷：材料成本差异—L 材料 200 000

材料采购—M2 材料 10 000

实务中，为了简化核算，企业平时发出原材料不编制会计分录，通常在月末，根据领料单等编制“发料凭证汇总表”结转发出材料的计划成本，按计划成本分别计入“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“其他业务成本”、“委托加工物资”等科目，贷记“原材料”，同时结转材料成本差异。

【例题 3-56】乙公司根据“发料凭证汇总表”的记录，某月 L 材料的消耗（计划成本）为：基本生产车间领用 2 000 000 元，辅助生产车间领用 600 000 元，车间管理部门领用 250 000 元，企业行政管理部门领用 50 000 元。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本—基本生产车间 2 000 000

—辅助生产车间 600 000

制造费用 250 000

管理费用 50 000

贷：原材料—L 材料 2 900 000

【例题 3-57】承【3-51】和【3-56】，乙公司某月初结存 L 材料的计划成本为 1 000 000 元。成本差异为超支 30 740 元；当月入库 L 材料的计划成本 3 200 000 元，成本差异为节约 200 000 元，则：

材料成本差异率 =  $(30 740 - 200 000) / (1 000 000 + 3 200 000) \times 100\% = -4.03\%$

结转发出材料的成本差异，甲公司应编制如下会计分录：

借：材料成本差异—L 材料 116 870

贷：生产成本—基本生产车间  $(2 000 000 \times 4.03\%)$

80 600

—辅助生产车间  $(600 000 \times 4.03\%)$

24 180

制造费用  $(250 000 \times 4.03\%)$

10 075

管理费用  $(50 000 \times 4.03\%)$

2 015

【例题-判断题】(2021 年) 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。()

【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。

【例题-单选题】(2020年)企业采用计划成本法核算原材料,对于货款已付但尚未验收入库的在途的材料,应记入的会计科目是()。

- A. 原材料
- B. 在途物资
- C. 材料采购
- D. 银行存款

【答案】C

【解析】会计分录:

借: 材料采购

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款等

入库:

借: 原材料

贷: 材料采购

材料成本差异(或借方)

【例题-单选题】(2020年)下列各项中,关于“材料成本差异”科目的表述正确的是()。

- A. 期初贷方余额反映库存材料的超支差异
- B. 期末余额应在资产负债表中单独列示
- C. 期末贷方余额反映库存材料的节约差异
- D. 借方登记入库材料的节约差异

【答案】C

【解析】期末贷方余额反映库存材料的节约差异,选项A错误;期末余额在“存货”项目中填列,选项B错误;借方登记入库材料的超支差异,选项D错误。

【例题-判断题】(2020年)企业采用计划成本进行材料日常核算时,月末发出材料分摊的超支成本差异,应记入“材料成本差异”科目的借方。()【答案】×

【解析】“材料成本差异”科目,借方登记超支差异及发出材料应负担的节约差异,贷方登记节约差异及发出材料应负担的超支差异。

【例题-单选题】(2019年改编)某企业采用计划成本法进行材料核算,2019年8月1日,购入材料一批,取得经税务机关认证的增值税专用发票注明的价款为300000元,增值税税额为39000元,计划成本为320000元。8月3日,材料运达并验收入库。不考虑其他因素,下列各项中,关于材料入库的会计处理正确的是()。

- A. 借: 原材料 320000  
贷: 材料采购 300000  
材料成本差异 20000
- B. 借: 原材料 300000  
材料成本差异 20000  
贷: 材料采购 320000
- C. 借: 原材料 300000  
材料成本差异 20000  
贷: 在途物资 320000
- D. 借: 原材料 300000  
贷: 在途物资 300000



【答案】A

【解析】应编制如下会计分录：

借：材料采购 300000

应交税费—应交增值税(进项税额) 39000

贷：银行存款 339000

同时：借：原材料 320000

贷：材料采购 300000

材料成本差异 20000

材料的实际成本为 300000 元，计划成本为 320000 元，实际成本小于计划成本 20000 元(为节约差异)，应记入“材料成本差异”科目的贷方。

【例题-单选题】(2019 年) 某企业材料采用计划成本核算，月初结存材料计划成本为 260 万元，材料成本差异为节约 60 万元，当月购入材料一批，实际成本为 150 万元，计划成本为 140 万元，领用材料的计划成本为 200 万元。当月结存材料的实际成本为()万元。

- A. 125 B. 200 C. 250 D. 175

【答案】D

【解析】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)=(-60+10)/(260+140)=-12.5%；本期结存材料的实际成本=本期结存材料的计划成本×(1+材料成本差异率)=(260+140-200)×(1-12.5%)=175(万元)。

【例题-单选题】(2018 年改编) 某工业企业为增值税小规模纳税人，原材料采用计划成本核算，A 材料计划成本每吨为 20 元。本期购进 A 材料 6000 吨，收到的增值税专用发票上注明的价款总额为 102000 元，增值税税额为 13260 元。另发生运杂费用 1400 元，途中保险费用 359 元。原材料运抵企业后验收入库原材料 5995 吨，运输途中合理损耗 5 吨。购进 A 材料发生的成本差异(节约)为()元。

- A. 2981 B. 2881 C. 117019 D. 119900

【答案】B

【解析】购入材料的实际成本为=102000+13260+1400+359=117019(元)，计划成本=5995×20=119900(元)，故购进 A 材料的节约差异为 117019-119900=2881(元)。

【例题-单选题】(2018 年改编) 某企业为增值税一般纳税人，增值税税率为 13%，销售材料收到价税合计为 5876 元，该批材料计划成本为 4200 元。材料成本差异率为 2%。不考虑其他因素，销售材料应确认的损益为()元。

- A. 1592 B. 1000 C. 1676 D. 916

【答案】D

【解析】销售收入=5876/(1+13%)=5200(元)，销售成本=材料实际成本=4200×(1+2%)=4284(元)，销售材料应确认的损益=5200-4284=916(元)。

【例题-单选题】(2021 年) 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)。

【例题-单选题】(2012年)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。

A. 153 B. 162 C. 170 D. 187

【答案】A

【解析】本月材料成本差异率=[(-20)+(-15)]/(200+150)×100%=-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=  $200-20+135-162=153$  (万元)。

【例题-单选题】某企业为增值税一般纳税人，原材料采用计划成本法核算，甲材料计划成本每千克10元，2019年10月购进5000kg的甲材料，收到增值税专用发票上注明的价款总额为49000元，增值税税额为6370元。另发生装卸费500元、运杂费700元，入库前发生合理损耗8kg。则购进甲材料发生的成本差异为()元。

A. 280 B. -220 C. 200 D. -420

【答案】A

【解析】材料实际成本=  $49000 + 500 + 700 = 50200$  (元)。材料计划成本=  $(5000 - 8) \times 10 = 49920$  (元)。

所以购进甲材料的差异(超支差)=  $50200 - 49920 = 280$  (元)。

### 三、周转材料

周转材料，是指企业能够多次使用，不符合固定资产定义，逐渐转移其价值但仍保持原有形态的材料物品。企业的周转材料包括包装物和低值易耗品。以及小企业(建筑业)的钢模板、木模板、脚手架等。

#### (一) 包装物核算的内容

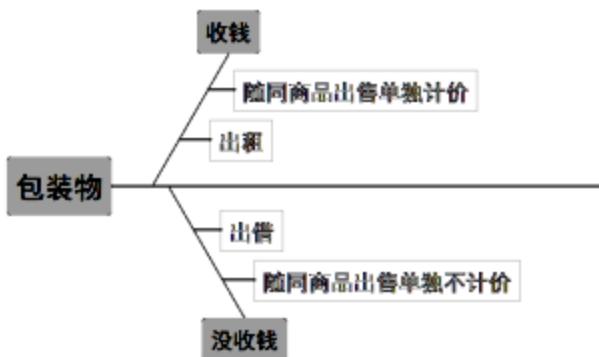
包装物，是指为了包装商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。具体内容：

1. 生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物；
2. 随同商品出售而不单独计价的包装物；
3. 随同商品出售单独计价的包装物；
4. 出租或出借给购买单位使用的包装物。

【名师点拨】按照小企业会计准则规定：

- ①小企业的各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应在“原材料”科目内核算；
- ②用于储存和保管产品、材料而不对外出售的包装物，应按照价值大小和适用年限长短，分别在“固定资产”科目或“原材料”科目核算。

#### (二) 账务处理



| 项目      | 具体核算                                           |                                                                                                                       |
|---------|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. 生产领用 | 借：生产成本<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）<br>贷：周转材料—包装物 |                                                                                                                       |
| 2. 出售   | (1) 随同产品出售单独计价                                 | 结转成本：<br>借：其他业务成本<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）<br>贷：周转材料—包装物<br>销售收入：<br>借：银行存款<br>贷：其他业务收入<br>应交税费—应交增值税（销项税）           |
| 2. 出售   | (2) 随同产品出售不单独计价                                | 借：销售费用<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）<br>贷：周转材料—包装物                                                                        |
| 3. 出租   | 发出                                             | 借：周转材料—包装物—出租包装物<br>贷：周转材料—包装物—库存包装物<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）                                                        |
|         | 租金                                             | 出租的租金收入：<br>借：库存现金、银行存款、其他应收款等<br>贷：其他业务收入                                                                            |
| 3. 出租   | 相关费用                                           | 摊销费：<br>借：其他业务成本（出租）<br>贷：周转材料—包装物—包装物摊销<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）<br>维修费：<br>借：其他业务成本（出租）<br>贷：库存现金、银行存款、原材料、应付职工薪酬等 |
| 4. 出借   | 发出                                             | 借：周转材料—包装物—出借包装物<br>贷：周转材料—包装物—库存包装物<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）                                                        |
| 4. 出借   | 押金                                             | 借：库存现金、银行存款等科目                                                                                                        |



|  |      |                                                                                                                   |
|--|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |      | 贷：其他应付款—存入保证金<br>退还做相反分录                                                                                          |
|  | 相关费用 | 摊销费：<br>借：销售费用（出借）<br>材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时）<br>贷：周转材料—包装物—包装物摊销<br>维修费：<br>借：销售费用（出借）<br>贷：库存现金、银行存款、原材料、应付职工薪酬等 |

【例 3-58】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月生产产品领用包装物的计划成本为 100 000 元，材料成本差异率为 -3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本 97 000

材料成本差异 3 000

贷：周转材料—包装物 100 000

【例 3-59】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为 50 000 元，材料成本差异率为 3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：销售费用 5 1 500

贷：周转材料—包装物 50000

材料成本差异 1 500

【例 3-60】甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月销售商品领用单独计价包装物的计划成本为 80 000 元，销售收入为 100 000 元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为 13 000 元，款项已存入银行。该包装物的材料成本差异率为 -3%。甲公司应编制如下会计分录：

(1)出售单独计价包装物时：

借：银行存款 113 000

贷：其他业务收入 100 000

应交税费—应交增值税（销项税额）13 000

(2)结转所售单独计价包装物的成本：

借：其他业务成本 77 600

材料成本差异 2 400

贷：周转材料—包装物 80 000

【例题-判断题】(2021 年)企业销售商品领用单独计价包装物的实际成本应计入销售费用。

( ) 【答案】×

【解析】销售商品领用单独计价包装物的实际成本应计入其他业务成本。

【例题-多选题】(2020 年)下列各项中，关于包装物的会计处理表述正确的有( )。

A. 随同商品出售不单独计价的包装物，按实际成本计入其他业务成本

B. 随同商品出售单独计价的包装物，按实际成本计入销售费用

C. 生产产品领用的包装物，按实际成本计入生产成本

D. 出租的包装物发生的修理费用，按实际支出计入其他业务成本

【答案】CD

【解析】选项 A 错误，随同商品出售不单独计价的包装物，按实际成本计入销售费用；选项 B 错误，随同商品出售单独计价的包装物，按实际成本计入其他业务成本。



【例题-多选题】(2020年)下列各项中，企业发出随同商品出售不单独计价的包装物实际成本应记( )。

- A.主营业务成本
- B.其他业务成本
- C.销售费用
- D.管理费用

【答案】C

【解析】随同商品出售不单独计价包装物的成本计入销售费用。

【例题-判断题】(2020年)收回出租包装物因不能使用而报废的残料价值，应通过“销售费用”科目核算。( )

【答案】×

【解析】收回出租包装物因不能使用而报废的残料价值，应通过其他业务成本核算。出租包装物的收入由其他业务收入进行核算，相应的收回出租包装物因不能使用的残料价值也应该由其他业务成本核算。

【例题-多选题】(2016年)下列各项中，有关包装物的会计处理表述正确的有( )。

- A.随商品出售不单独计价的包装物成本，计入销售费用
- B.生产领用的包装物成本，计入生产成本
- C.随商品出售单独计价的包装物成本，计入其他业务成本
- D.多次反复使用的包装物成本，根据使用次数分次摊销计入相应成本费用

【答案】ABCD

【例题-单选题】2016年7月1日，某企业销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为60 000元，材料成本差异率为-5%，下列各项中，关于该包装物会计处理正确的是( )。(2017年)

- A.借：销售费用 63 000  
贷：周转材料——包装物 60 000  
材料成本差异 3 000
- B.借：销售费用 57 000  
材料成本差异 3 000  
贷：周转材料——包装物 60 000
- C.借：其他业务成本 63 000  
贷：周转材料——包装物 60 000  
材料成本差异 3 000
- D.借：其他业务成本 57 000  
材料成本差异 3 000  
贷：周转材料——包装物 60 000

【答案】B

【解析】企业销售商品时随同商品出售的不单独计价的包装物是需要计入销售费用的，因为该包装物的计划成本为60 000元，所以实际成本为 $60 000 \times (1-5\%) = 57 000$ (元)。即：计入销售费用的金额为57 000元，结转的材料成本差异为 $60 000 \times 5\% = 3 000$ (元)，相关会计处理如下：

- 借：销售费用 57 000  
材料成本差异 3 000  
贷：周转材料——包装物 60 000



## 2. 低值易耗品的账务处理

低值易耗品的核算与原材料核算相似，企业应该设置“周转材料——低值易耗品”科目进行核算。

低值易耗品可采用一次摊销法或分次摊销法。摊销时，记入“制造费用”等科目。

### 1. 一次摊销法

一次摊销法是将其价值在领用时一次计入有关资产成本费用。

#### (三) 低值易耗品

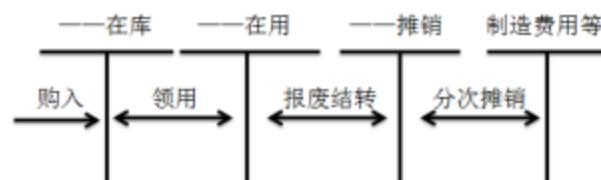
##### 1. 低值易耗品的内容

作为存货核算和管理的低值易耗品，一般分为一般工具、专用工具、替代设备、管理用具、劳动保护用品和其他用具等。

低值易耗品等企业的周转材料符合存货定义和条件的，按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的，可在领用时一次计入成本费用，但为加强实物管理，应当在备查簿上进行登记。

##### 2. 分次摊销法

采用分次摊销法摊销低值易耗品，低值易耗品在领用时摊销其账面价值的单次平均摊销法。分次摊销法适用于可供多次反复使用的低值易耗品。在采用分次摊销法的情况下，需要单独设置“周转材料—低值易耗品—在用”、“周转材料—低值易耗品—在库”、“周转材料—低值易耗品—摊销”明细科目。



| 分次摊销      | 会计处理                                                                    |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------|
| (1) 领用时   | 借：周转材料—低值易耗品—在用<br>贷：周转材料—低值易耗品—在库（在计划成本核算时，还需要同时结转材料成本差异）              |
| (2) 领用摊销时 | 借：制造费用等<br>贷：周转材料—低值易耗品—摊销<br>同时：<br>借：周转材料—低值易耗品—摊销<br>贷：周转材料—低值易耗品—在用 |

【例 3-61】，甲公司为增值税一般纳税人，对低值易耗品采用实际成本核算，某月基本生产车间领用专用工具一批，实际成本为 100000 元，不符合固定资产定义，采用分次推销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为 4 次。甲公司应编制如下会计分录：

#### (1) 领用专用工具时

借：周转材料—低值易耗品—在用 100000  
贷：周转材料—低值易耗品—在库 100000

#### (2) 第一次推销其价值的 1/4

借：制造费用 25000  
贷：周转材料—低值易耗品—摊销 25000

#### (3) 第二次、第三次分别推销其价值的 1/4:

借：制造费用 25000



贷：周转材料——低值易耗品——推销 25000

(4) 最后一次推销时

借：制造费用 25000

贷：周转材料——低值易耗品——推销 25000

同时核销在用低值易耗品，注销使用部门的经管责任

借：周转材料——低值易耗品——摊销 100000

贷：周转材料——低植易耗品——在用 100000

**【例 3-62】**承**【例 3-61】**甲公司为增值税一般纳税人，假设甲公司对低值易耗品采用计划成本核算，某月基本生产车间领用专用工具一批，实际成本为 101 000 元，计划成本为 100 000 元，不符合固定资产定义，采用分次摊销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为 4 次，该专用工具的材料成本差异率为 1%。

甲公司应编制如下会计分录：

(1) 领用专用工具时：

借：周转材料——低值易耗品——在用 100 000

贷：周转材料——低值易耗品——在库 100 000

(2) 第一次领用时摊销其价值的 1/4：

借：制造费用 25 000

贷：周转材料——低值易耗品——摊销 25 000

同时（结转发出材料成本差异——1%超支）：

借：制造费用 250

贷：材料成本差异——低值易耗品 250

(3) 第二次、第三次领用时摊销其价值的 1/4：

借：制造费用 25 000

贷：周转材料——低值易耗品——摊销 25 000

同时：

借：制造费用 250

贷：材料成本差异——低值易耗品 250

(4) 第四次领用时摊销其价值的 1/4：

借：制造费用 25 000

贷：周转材料——低值易耗品——摊销 25 000

同时，

借：制造费用 250

贷：材料成本差异——低值易耗品 250

借：周转材料——低值易耗品——摊销 100 000

贷：周转材料——低值易耗品——在用 100 000

**【例题—多选题】**(2020 年) 下列各项中，企业应通过“周转材料”科目核算的有( )。

A. 购入用于出租出借的包装物

B. 为维修设备采购的价值较低的专用工具 C. 为行政管理部门购买的低值易耗品

D. 在建工程购入的专项材料

**【答案】**ABC

**【解析】**企业的周转材料包括包装物和低值易耗品。作为存货核算和管理的低值易耗品，一般划分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品和其他用具等。选项工程物资。