

项目3 核算财产物资

【学习目标】

理解存货、固定资产、投资性房地产、无形资产的概念、内容和初始成本构成；掌握存货发出计价、固定资产折旧方法对企业成本和利润影响；会按照实际情况选择适合的核算方法核算财产物资初始成本、消耗使用以及后续计量的会计处理。

【学习任务】

任务 3.1 存货的核算

3.1.1 了解存货的内容并确定存货初始成本

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料或物料等。存货属于企业的流动资产，存货与其他资产相比，具有以下特点。

(1) 与无形资产相比，存货具有实物形态。

(2) 与长期资产相比，存货具有较强的流动性。

(3) 与货币资产相比，存货具有发生潜在损失的可能性。在正常生产经营活动中，存货能够有规律地转换为货币资产或其他资产，但是长期不能耗用或销售的存货就有可能变为积压物资或降价销售，给企业造成损失。

(4) 企业持有存货的目的是为了出售，而不是自用。有的是准备在正常经营过程中予以出售的，如商品、产成品等；也有的是在生产或提供劳务的过程中耗用，制成产成品后再予以出售的，如原材料、包装物、低值易耗品等；还有的仍然处在生产过程中，将要被制成产品予以出售的，如在产品、半成品等。存货的这一特征，就使其明显区别于用于工程建造的各种工程物资，以及固定资产等长期资产。

1. 存货的内容

在不同的行业中，存货的范围有所不同。在商品流通企业，存货主要包括各种商品；在工业企业，存货包括各种原材料、在产品、半成品、产成品、商品、包装物、低值易耗品、委托代销商品。

(1) 原材料。是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件(备品备件)、包装材料、外购半成品(外购

件)等。

(2) 在产品。是指企业正在制造尚未完工的生产物,包括正在各个生产工序加工的产品和已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

(3) 半成品。是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管,但尚未制造完工成为产成品,仍需进一步加工的中间产品。

(4) 产成品。是指工业企业已经完成全部生产过程并已验收入库,可以按照合同规定的条件送交订货单位,或者可以作为商品对外销售的产品。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,应视同企业的产成品。

(5) 商品。是指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

(6) 包装物。是指为了包装本企业的商品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。

(7) 低值易耗品。是指不能作为固定资产核算的各种用具物品,如工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品,以及在经营过程中周转使用的容器等。其特点是单位价值较低,或使用期限相对于固定资产较短,在使用过程中保持其原有实物形态基本不变。包装物和低值易耗品构成了周转材料。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,不确认为固定资产的材料。

(8) 委托代销商品是指企业委托其他单位代销的商品。

2. 不同来源存货初始成本的确定

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。

(1) 存货的采购成本

存货的采购成本,包括存货的购买价款、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。

其中,存货的购买价款是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款,但不包括按规定可以抵扣的增值税额。

存货的相关税费是指企业购买存货发生的进口税费、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额以及相应的教育费附加等应计入存货采购成本的税费。

其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可归属于存货采购的费用,如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗,入库前的挑选整理费用等。

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,应当计入存货采购成本,也可以先行归集,期末根据所购商品的销售情况进行分摊。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。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。

(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和提供劳务过程中发生的直接从事产品生产和劳务提供人员的职工薪酬。

制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

(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。

存货的来源不同,其成本的构成内容也不同。原材料、商品、低值易耗品等通过购买而取得的存货的成本由采购成本构成;产成品、在产品、半成品等自制或需委托外单位加工完成的存货的成本由采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出构成。实务中具体按以下原则确定。

(1) 购入的存货,其成本包括:买价、运杂费(包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等)、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用(包括挑选整理中发生的工、费支出和挑选整理过程中所发生的数量损耗,并扣除回收的下脚废料价值)以及按规定应计入成本的税费和其他费用。

【例 3-1】 D 公司为增值税小规模纳税人,2011 年 10 月 9 日购入材料一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为 21 200 元,增值税额为 3 604 元。材料入库前挑选整理费用为 200 元,材料已经验收入库。因为 D 公司为小规模纳税人,增值税应计入成本,该批材料的入账价值为: $21\,200 + 3\,604 + 200 = 25\,004$ (元)。

【课堂训练 3-1】 某企业为增值税小规模纳税人。该企业购入甲材料 600 千克,每千克含税单价为 50 元,采购过程中,发生运杂费 2 000 元,运输途中合理损耗 10 千克,入库前发生挑选整理费用 200 元。试计算该批甲材料的入账价值。

(2) 自制的存货,包括自制原材料、自制包装物、自制低值易耗品、自制半成品及库存商品等,其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等的各项实际支出。

(3) 委托外单位加工完成的存货,包括加工后的原材料、包装物、低值易耗品、半成品、产成品等,其成本包括实际耗用的原材料或者半成品、加工费、装卸费、保险费、委托加工的往返运输费等费用以及按规定应计入成本的税费。

但是,下列费用不应计入存货成本,而应在其发生时计入当期损益。

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,应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,不应计入存货成本,而应确认为当期损益。

(2) 仓储费用,指企业在存货采购入库后发生的储存费用,应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。如某种酒类产品生产企业为使生产的酒达到规定的产品质量标准,而必须发生的仓储费用,应计入酒的成本,而不应计入当期损益。

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出,应在发生时计入当期损益,不得计入存货成本。

3.1.2 确定发出存货成本的方法

日常工作中,不同批次采购的同种存货,可能有不同的采购成本,那么在发出这些存货的时候,究竟怎样确定其发出的成本呢?《企业会计准则》规定,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。如采用计划成本核算,会计期末应调整为实际成本。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实际成本。对于性质和用途相同的存货,应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

1. 实际成本核算法下发出存货计价方法

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和移动加权平均法等。

(1) 个别计价法。亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法,采用这一方法是假设存货具体项目的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。在这种方法下,是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。

【例 3-2】 A 公司 3 月存货甲材料的收、发、存数据资料如表 3-1 所示。

表 3-1 甲材料收、发、存数据资料表

日 期	摘 要	收 入		发 出		结存数量/件
		数量/件	单位成本/件	数量/件	单位成本/件	
3 月 1 日	结存					600(单价 10 元)
3 月 8 日	购入	400	11			1 000
3 月 15 日	发出			800		200
3 月 20 日	购入	600	12			800
3 月 28 日	发出			400		400
3 月 31 日	购入	400	15			800

经具体认定,若 3 月 15 日发出的甲材料中,属于期初结存的有 500 件,属于 3 月 8 日购入的有 300 件;3 月 28 日发出的甲材料中,属于期初结存的有 100 件,属于 3 月 20 日购入的有 300 件。3 月甲材料的发出实际成本和期末结存成本可计算如下:

甲材料发出实际成本 $=500\times 10+300\times 11+100\times 10+300\times 12=12\,900$ (元)

期末甲材料结存成本 $=100\times 11+300\times 12+400\times 15=10\,700$ (元)

个别计价法的成本计算准确,符合实际情况,但在存货收发频繁情况下,其发出成本分辨的工作量较大。因此,该方法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。

(2) 先进先出法。是指以先购入的存货应先发出(销售或耗用)这样一种存货实物流动假设为前提,对发出存货进行计价的一种方法。采用这种方法,先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出,据此确定发出存货和期末存货的成本。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 3-3】 仍以例 3-2 资料为例,采用先进先出法计算甲材料发出成本和结存成本,并登记原材料明细账,见表 3-2。

表 3-2 存货明细账

计量单位: 件

金额单位: 元

名称及规格: 甲材料

××年 月 日	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
3 1	结存							600	10	6 000
3 8	购入	400	11	4 400				600	10	6 000
								400	11	4 400
3 15	发出				600	10	6 000	200	11	2 200
					200	11	2 200			
3 20	购入	600	12	7 200				200	11	2 200
								600	12	7 200
3 28	发出				200	11	2 200	400	12	4 800
					200	12	2 400			
3 31	购入	400	15	6 000				400	12	4 800
								400	15	6 000
3 31	本月合计	1 400		17 600	1 200		12 800	400	12	4 800
								400	15	6 000

本月发出材料成本 = (600 × 10 + 200 × 11) + (200 × 11 + 200 × 12) = 12 800(元)

月末结存材料成本 = 6 000 + 17 600 - 12 800 = 10 800(元)

先进先出法可以随时结转存货发出成本,但较烦琐;如果存货收发业务较多且存货单价不稳定时,其工作量较大。在物价持续上升时,期末存货成本接近于市价,而发出成本偏低,会高估企业当期利润和库存存货价值;反之,会低估企业当期利润和存货价值。

【课堂训练 3-2】 A 公司 2011 年 4 月 1 日结存甲材料 100 千克,每千克实际成本 1 000 元。本月发生以下有关业务。

- ① 3 日,购入甲材料 50 千克,每千克实际成本 1 050 元,材料已经验收入库。
- ② 5 日,发出甲材料 80 千克。
- ③ 7 日,购入甲材料 70 千克,每千克实际成本 980 元,材料已经验收入库。
- ④ 12 日,发出甲材料 130 千克。
- ⑤ 20 日,购入甲材料 80 千克,每千克实际成本 1 100 元,材料已经验收入库。
- ⑥ 25 日,发出甲材料 30 千克。

A 公司原材料采用实际成本法核算,发出材料采用先进先出法,根据以上资料,计算本月发出甲材料以及月末结存甲材料的实际成本,并登记存货明细账(格式见表 3-2)。

(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。计算公式如下:

存货单位成本 =

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

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

【例 3-4】 仍以例 3-2 资料为例,采用全月一次加权平均法计算甲材料本期发出成本和期末结存成本,并登记原材料明细账,见表 3-3。

表 3-3 存货明细账

计量单位: 件

金额单位: 元

名称及规格: 甲材料

××年 月 日	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
3 1	结存							600	10	6 000
3 8	购入	400	11	4 400				1 000		
3 15	发出				800			200		
3 20	购入	600	12	7 200				800		
3 28	发出				400			400		
3 31	购入	400	15	6 000				800		
3 31	本月合计	1 400		17 600	1 200	11.80	14 160	800	11.80	9 440

$$\text{加权平均单价} = (6\,000 + 17\,600) \div (600 + 1\,600) = 11.8(\text{元})$$

$$\text{本月发出材料成本} = 1\,200 \times 11.80 = 14\,160(\text{元})$$

$$\text{月末结存材料成本} = 800 \times 11.80 = 9\,440(\text{元})$$

采用加权平均法只在月末一次计算加权平均单价,比较简单,有利于简化成本计算工作,但由于平时无法从账上提供发出和结存存货的单价及金额,因此不利于存货成本的日常管理与控制。

【课堂训练 3-3】 某企业月初库存材料 60 件,每件为 1 000 元。月中又购进两批,一次 200 件,每件 950 元;另一次购进 100 件,每件 1 046 元。该企业发出材料采用月末一次加权平均法,本月共发出材料 270 件,请计算本月发出材料的成本和月末结存材料的成本。

(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,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。计算公式如下:

$$\text{存货单位成本} = \frac{\text{原有库存存货的实际成本} + \text{本次进货的实际成本}}{\text{原有库存存货数量} + \text{本次进货数量}}$$

$$\text{本次发出存货的成本} = \text{本次发出存货数量} \times \text{本次发货前存货的单位成本}$$

$$\text{本月月末库存存货成本} = \text{月末库存存货的数量} \times \text{本月月末存货单位成本}$$

【例 3-5】 仍以例 3-2 资料为例,采用移动加权平均法计算甲材料本期发出成本和期末结存成本,并登记原材料明细账,见表 3-4。

表 3-4 存货明细账

计量单位: 件

金额单位: 元

名称及规格: 甲材料

××年 月 日	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
3 1	结存							600	10	6 000
3 8	购入	400	11	4 400				1 000	10.4	10 400

续表

××年 月 日	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
3 15	发出				800	10.40	8 320	200	10.40	2 080
3 20	购入	600	12	7 200				800	11.60	9 280
3 28	发出				400	11.60	4 640	400	11.60	4 660
3 31	购入	400	15	6 000				800	13.30	10 640
3 31	本月合计	1 400		17 600	1 200		12 960	800	13.30	10 640

$$\begin{aligned}\text{第一批购货后的加权平均单位成本} &= (6\,000 + 4\,400) \div (600 + 400) \\ &= 10.40 (\text{元/件})\end{aligned}$$

$$\text{第一批发出材料成本} = 800 \times 10.40 = 8\,320 (\text{元})$$

$$\text{第二批购货后的加权平均单价} = (2\,080 + 7\,200) \div (200 + 600) = 11.60 (\text{元/件})$$

$$\text{第二批发出材料成本} = 400 \times 11.60 = 4\,640 (\text{元}) \quad (\text{第三批略})$$

$$\text{本月发出材料成本} = 800 \times 10.40 + 400 \times 11.60 = 8\,320 + 4\,640 = 12\,960 (\text{元})$$

$$\text{月末结存材料成本} = 6\,000 + 17\,600 - 12\,960 = 10\,640 (\text{元})$$

采用移动平均法能够使企业管理当局及时了解存货的结存情况,计算的平均单位成本以及发出和结存的存货成本比较客观。但由于每次收货都要计算一次平均单价,计算工作量较大,对收发较频繁的企业不适用。

【课堂训练 3-4】 计算例 3-5 中第三批购货后的加权平均单价和第三批发出材料的成本。

2. 计划成本核算法下发出存货成本的计算

与实际成本计价核算法不同,计划成本计价法是指企业存货的收入、发出和结存均按照预先制定的计划成本计价,将实际成本与计划成本之间的差额(即材料成本差异)单独计价,并定期将成本差异在发出存货和结存存货之间进行分配,以确定本期发出存货和期末结存存货的实际成本。这里所说的实际成本,是指按照存货来源不同而确定的初始成本,而计划成本是企业为了管理的需要,根据市场供求、运输条件、企业存货管理等预先主观制定的。实行计划成本核算的主要目的是强化对存货的管理。为确保财务报告的客观性,在资产负债表日前,必须将发出存货和结存存货的计划成本转化为实际成本,而在多批大量的情况下,这一转化过程不能做到对每一种存货都一一计算,必须采用相对简洁的办法。其计算公式如下:

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

$$\text{发出材料应负担的差异额} = \text{本期发出材料的计划成本} \times \text{本期材料成本差异率}$$

$$\text{发出材料的实际成本} = \text{发出材料的计划成本} + \text{发出材料应负担的超支差}$$

$$(\text{或} - \text{发出材料应负担的节约差})$$

$$\begin{aligned}\text{结存材料应负担的差异额} &= \text{期初结存材料的成本差异额} + \text{本期验收入库材料的成本差异额} \\ &\quad - \text{本期发出材料应负担的差异额}\end{aligned}$$

使用上述几个公式需要注意的是:如果差异额为超支差(即实际成本—计划成本 >0)则以“+”表示;如果差异额为节约差(即实际成本—计划成本 <0)则以“-”表示。

【例 3-6】 A 公司月初结存材料的计划成本为 100 000 元,成本差异为节约 1 000 元;

本月入库材料的计划成本为 100 000 元,实际成本为 100 400 元。当月生产车间领用材料的计划成本为 150 000 元。计算当月领用材料应负担的材料成本差异额和本月发出材料的实际成本。

本月材料成本差异率 $=(-1\,000+400)\div(100\,000+100\,000)\times 100\%=-0.3\%$

本月发出材料应负担的材料成本差异额 $=150\,000\times(-0.3\%)=-450(\text{元})$

即节约差 450 元,所以

本月发出材料的实际成本 $=150\,000-450=149\,550(\text{元})$

【课堂训练 3-5】 A 公司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。计算当月材料成本差异率和当月领用材料应负担的材料成本差异额。

3.1.3 核算原材料

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。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。

1. 实际成本核算法下原材料的核算

材料按实际成本计价核算时,材料的收发及结存,无论总分类核算还是明细分类核算,均按照实际成本计价。使用的会计科目有“原材料”、“在途物资”等,“原材料”科目的借方、贷方及余额均以实际成本计价,不存在成本差异的计算与结转问题。但采用实际成本核算,日常反映不出材料成本是节约还是超支,从而不能反映和考核物资采购业务的经营成果。因此这种方法通常适用于材料收发业务较少的企业。在实务工作中,对于材料收发业务较多并且计划成本资料较为健全、准确的企业,一般可以采用计划成本进行材料收发的核算。

“原材料”科目。本科目用于核算库存各种材料的收发与结存情况。在原材料按实际成本核算时,本科目的借方登记入库材料的实际成本,贷方登记发出材料的实际成本,期末余额在借方,反映企业库存材料的实际成本。

“在途物资”科目。本科目用于核算企业采用实际成本(进价)进行材料、商品等物资的日常核算、货款已付尚未验收入库的各种物资(即在途物资)的采购成本,本科目应按供应单位和物资品种进行明细核算。本科目的借方登记企业购入的在途物资的实际成本,贷方登记验收入库的在途物资的实际成本,期末余额在借方,反映企业在途物资的采购成本。

“应付账款”科目。本科目用于核算企业因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项。本科目的贷方登记企业因购入材料、商品和接受劳务等尚未支付的款项,借方登记偿还的应付账款,期末余额一般在贷方,反映企业尚未支付的应付账款。

“预付账款”科目。本科目用于核算企业按照合同规定预付的款项。本科目的借方登记预付的款项及补付的款项,贷方登记收到所购物资时根据有关发票账单计入“原材料”等科目的金额及收回多付款项的金额,期末余额在借方,反映企业实际预付的款项;期末余额在贷方,则反映企业尚未预付的款项。预付款项情况不多的企业,可以不设置“预付账款”科目,而将此业务在“应付账款”科目中核算。

(1) 购入材料

由于支付方式不同,原材料入库时间与付款的时间可能一致,也可能不一致,在会计处理上也有所不同。

情况一:货款已经支付或开出、承兑商业汇票,同时材料已验收入库。

【例 3-7】 A 公司购入甲材料一批,增值税专用发票上注明的货款为 400 000 元,增值税额 68 000 元,另外对方代垫运杂费 900 元,全部款项已用转账支票付讫,材料已验收入库。

由于发票账单与材料同时到达,A 公司应根据转账支票存根、增值税专用发票、运杂费清单和仓库转来的收料单,编制付款凭证。其分录如下:

借:原材料——甲材料	400 900
应交税费——应交增值税(进项税额)	68 000
贷:银行存款	468 900

【例 3-8】 A 公司持银行汇票 1 185 000 元购入乙材料一批,增值税专用发票上注明的货款为 1 000 000 元,增值税额 170 000 元,对方代垫运杂费 15 000 元,材料已验收入库。

由于发票账单与材料同时到达,A 公司应根据增值税专用发票、运杂费清单和仓库转来的收料单,编制付款凭证。其分录如下:

借:原材料——乙材料	1 015 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	170 000
贷:其他货币资金——银行汇票	1 185 000

【例 3-9】 A 公司采用托收承付结算方式购入 E 材料一批,货款 50 000 元,增值税 8 500 元,对方代垫运杂费 2 000 元,款项将在承付期内以银行存款支付,材料已验收入库。

由于发票账单与材料同时到达,A 公司应根据增值税专用发票、运杂费清单和仓库转来的收料单,编制转账凭证。其分录如下:

借:原材料——E 材料	52 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 500
贷:应付账款	60 500

情况二:货款已经支付或已开出、承兑商业汇票,材料尚未到达或尚未验收入库。

【例 3-10】 A 公司采用信汇结算方式购入 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 20 000 元,增值税额 3 400 元。支付运输途中保险费 1 000 元,材料尚未到达。

A 公司根据增值税专用发票、保险费单据及信汇回单,编制付款凭证。其分录如下:

借:在途物资——F 材料	21 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 400
贷:银行存款	24 400

【例 3-11】 承例 3-10,上述购入的 F 材料已收到,以转账支票支付运杂费 2 200 元,材料验收入库。

A 公司根据收料单、转账支票存根,编制付款凭证。其分录如下:

借:原材料——F 材料	23 200
贷:在途物资——F 材料	21 000
银行存款	2 200

情况三：货款尚未支付，材料已经验收入库。

【例 3-12】 A 公司采用托收承付结算方式购入 G 材料一批，增值税专用发票上记载的货款为 70 000 元，增值税额 11 900 元，对方代垫包装费 1 000 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。

A 公司根据增值税专用发票、包装费收据，编制转账凭证。其分录如下：

借：原材料——G 材料	71 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	11 900
贷：应付账款	82 900

【例 3-13】 A 公司采用委托收款结算方式购入 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 50 000 元。

借：原材料	50 000
贷：应付账款——暂估应付账款	50 000

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	50 000
贷：原材料	50 000

在这种情况下，发票账单未到也无法确定实际成本，但为了使账实相符、报表真实，期末应按照暂估价值先入账。但是这一入账行为是没有任何依据的，缺乏客观性，所以待到下期初作相反的会计分录予以冲回，收到发票账单后再按照实际金额记账。即对于材料已到达并已验收入库，但发票账单等结算凭证未到，货款尚未支付的采购业务，应于期末按材料的暂估价值，借记“原材料”科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。下期初作相反的会计分录予以冲回，以便下月付款或开出、承兑商业汇票后，按正常程序，借记“原材料”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

【例 3-14】 承例 3-13，上述购入的 H 材料于次月收到发票账单，增值税专用发票上记载的货款为 52 000 元，增值税额 8 840 元，对方代垫运杂费 1 000 元，已用转账支票付讫。

A 公司根据增值税专用发票、收料单、代垫运杂费清单和转账支票存根，编制付款凭证。其分录如下：

借：原材料——H 材料	53 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 840
贷：银行存款	61 840

情况四：货款已经预付，材料尚未验收入库。

【例 3-15】 根据与某钢铁公司的购销合同规定，A 公司为购买 J 材料向该钢厂预付 200 000 元货款的 50%，计 100 000 元，已通过汇兑方式汇出。

A 公司根据购销合同、汇兑回单，编制付款凭证。其分录如下：

借：预付账款	100 000
贷：银行存款	100 000

【例 3-16】 承例 3-15，A 公司收到该钢厂发运来的 J 材料，已验收入库。增值税专用发票上注明，该批货物的货款 200 000 元，增值税额 34 000 元，对方代垫运杂费 5 800 元，所欠款项以信汇付讫。

① 材料入库时，A 公司根据增值税专用发票、收料单，编制转账凭证。其分录如下：