



存货成本核算方法——毛利率法探析

湖南衡阳师范学院 沈星元 屈瑜君

【摘要】 本文根据毛利率法的具体核算规定,分析了毛利率法与其他存货成本核算方法的区别,并结合案例对毛利率法的有关疑点、难点及缺点进行了探析。

【关键词】 毛利率法 存货成本 核算

一、毛利率法的具体核算规定与适用条件

企业在销售商品后应按一定方法(包括先进先出法、个别计价法、综合加权平均法、移动加权平均法和毛利率法)计算并结转已销商品的成本。常见会计教材中对毛利率法的具体核算规定和适用条件描述如下:毛利率法的基本原理是以各个会计期间的毛利率大致相同为假设前提,根据上期毛利率和商品售价估计本期主营业务成本,进而估计期末存货成本的一种计价方法。在我国会计实务中,当某些批发商业企业经营的商品品种较多,按月份以个别计价法、综合加权平均法、移动加权平均法、先进先出法等分商品品种计算主营业务成本或月末试图通过实地盘点确定结存商品成本有困难时,可以采用毛利率法,但是毛利率法不能单独使用,必须每过一段时间就要运用其他存货成本核算方法(如先进先出法、综合加权平均法等)对前一段时间按毛利率法计算的销售成本进行调整。

二、毛利率法与其他存货成本核算方法的区别

根据毛利率法的基本原理,当本期发出的存货全部用于销售而无其他用途时,可以得出如下计算各期销售存货的成本和期末结余存货的成本:

本期销售存货的成本=本期销售收入×(1-毛利率) (1)

期末存货成本=期初存货成本+本期购货成本-本期销售存货的成本 (2)

由公式(1)可知,毛利率法是根据销售收入、毛利和销售成本三者之间的关系来估计本期销售存货成本的,毛利率的取值是否恰当直接影响所结转的销售成本的大小。本期存货的成本流转与存货的实物流转相分离,从而会产生明显不合逻辑的结果:有时仓库中的存货实物全部销售完了,但是其成本却没有结转完或者有时该仓库中的存货实物没有全部销售完,但其成本却已经全部转出。

其他存货成本核算方法是按照存货成本随着存货实物一起流转的原则来确定发出存货成本与

结余存货成本的。这一点在综合加权平均法的计算公式中表现特别突出:发出存货的成本/发出存货的实物数量=结余存货的成本/结余存货的实物数量。在这样的成本流转原则下,当仓库中的存货实物被销售完时则必然将存货的全部成本都结转为销售成本,而当存货实物没有被销售完时则必然会有部分存货的成本没有被结转完而保留在期末存货成本中,不会出现毛利率法下的那种明显不合逻辑的情况。

三、毛利率法的疑难点与缺点

例:某批发商业企业甲类商品第一季度实际毛利率为8%,第二季度各月份的商品销售额分别为3 000元、4 000元和4 500元。有关商品的收、发结余数量如下表所示,要求本季度末以综合加权平均成本法对本季度的主营业务成本进行调整,计算各月的销售成本及各月其他用途发出的存货成本结转额。

商品明细分类账

商品名称:甲类商品

计量单位:件

仓库:2号库

单位:元

日期	摘要	借方(收入)			贷方(发出)			余额(结存)		
		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
1	月初结存							1 000	1	1 000
5	购货	2 000	2	4 000				3 000		5 000
4	10 拨付加工				500		833.33	2 500		4 166.67
	30 结转本月销售成本				1 000		2 760	1 500		1 406.67
	本月合计	2 000		4 000	1 500		3 593.33	1 500		1 406.67
5	12 购货	3 000	1	3 000				4 500		4 406.67
	31 结转本月销售成本				2 000		3 680	2 500		726.67
	本月合计	3 000		3 000	2 000		3 680	2 500		726.67
6	20 购货	500	2	1 000				3 000		1 726.67
	25 购货	1 000	1.5	1 500				4 000		3 226.67
	30 结转本月销售成本				1 500		-273.33	2 500		3 500
	本月合计	1 500		2 500	1 500		-273.33	2 500		3 500
	季结	6 500		9 500	5 000		7 000	2 500		3 500

注:为了突出重要数据而将一些不重要数据在表中省略了。

1. 每月发出的非销售商品的成本核算。如4月10日因拨付加工而发出商品500件的成本如何确定?由于毛利率法要求每个季度末对本季度销售商品成本使用综合加权平均法进行调整,所以每月发生的非

销售商品的成本也应该采用综合加权平均法确定。当然,为了及时对这些商品的成本进行结转,只要以每个月为一个会计期间采取综合加权平均法进行核算就可以了。4月10日因拨付加工而发出商品500件的总成本 $=[(1\ 000\times 1+2\ 000\times 2)\div(1\ 000+2\ 000)]\times 500=833.33$ (元)。

2. 每月发出的销售商品的成本核算。在毛利率法中,每个季度中前两个月的销售商品成本只要根据本月所销售商品的收入与上一季度按综合加权平均法调整后的季度毛利率来估算就行了。所以4月份的销售商品成本为2760元 $[3\ 000\times(1-8\%)]$,5月份的销售商品成本为3680元 $[4\ 000\times(1-8\%)]$ 。6月份调整前的销售商品成本为4140元 $[4\ 500\times(1-8\%)]$,但要通过调整6月份的销售商品成本使得本季度的发出商品总成本等于将本季度作为一个会计期间运用综合加权平均法计算的本季度发出商品总成本。我们可按两种思路来计算6月份调整后的销售商品成本。一种思路是以本季度为一个会计期间,先运用综合加权平均法计算出季末结余商品的总成本 $=[(1\ 000+9\ 500)\div(1\ 000+6\ 500)]\times 2\ 500=3\ 500$ (元),再根据6月30日结转本月销售商品成本之前商品结余额为3226.67元,最后倒推出6月30日结转本月销售商品成本总额应为-273.33元 $(3\ 226.67-3\ 500)$ 。另一种思路是先根据综合加权平均法与纯毛利率法计算出本季度发出商品的成本分别为7000元和11413.33元 $[833.33+(3\ 000+4\ 000+4\ 500)\times(1-8\%)]$,由于应该将本季度发出商品成本由纯毛利率法下的11413.33元调整到综合加权平均法下的7000元,故本季度需要调减发出商品成本共4413.33元,由于这一调整额全部调整在最后一个月的销售发出商品成本额身上,而6月份调整前的销售商品成本为4140元,故6月份调整后的销售商品成本为-273.33元 $[4\ 140+(-4\ 413.33)]$ 。

3. 运用其他存货成本核算方法对毛利率法下的销售商品成本进行调整的原因。之所以要用其他存货成本核算方法定期进行调整,是为了消除毛利率法引起的期末存货账实不符现象。由于毛利率法与其他存货成本核算方法的基本原理不相同,其他存货成本核算方法将存货的成本流转建立在存货的实物流转的基础上,如果没有存货实物流转则不会产生存货成本流转;如果还有存货实物没有流转完,则必然有存货的成本没有结转完。但毛利率法下的存货成本流转与存货实物流转相脱钩,存货成本结转的多少只由存货销售收入和估计的毛利率共同决定,如果完全按毛利率法来核算则很可能产生期末(季末)存货的账面余额与其实物数据不一致的现象。

至于应该多长时间调整一次,取决于如何在账务处理成本与会计信息的真实性之间权衡。至少不需要一个月调整一

次,因为如果一个月就调整一次的话,不如直接每个月运用其他存货成本核算方法进行核算来得简便,所以可以规定一个季度调整一次、半年调整一次或者一年调整一次,但为了提高年报中存货余额数据的真实性至少需要一年调整一次。

可供选用的调整方法包括先进先出法、移动加权平均法和综合加权平均法,一般不用个别计价法。因为个别计价法的适用条件与毛利率法、先进先出法、移动加权平均法和综合加权平均法的适用条件有较大区别,另外,运用个别计价法进行调整很不经济,与我们运用毛利率法的初衷相违背。运用其他存货成本核算方法进行账务处理成本排序依次为:先进先出法>移动加权平均法>综合加权平均法,故应优先选择综合加权平均法进行调整。

运用综合加权平均法等其他存货成本核算方法对本季度发出商品成本进行调整时,之所以将本季度的调整额统统作为本季度最后一个月的销售商品成本调整额,而不对以前各月发出商品或者本季度其他用途发出商品的成本进行调整,其目的是在遵守成本效益原则和重要性原则下对其账务处理进行简化。

4. 毛利率法可能带来的其他问题。首先,若每个季度运用其他存货成本核算方法调整一次,则该季度中最后一个月的销售商品成本会出现异常。如上例所示,6月份调整后的销售商品成本为负数,而有时也会出现被调整月份的调整后销售商品成本大于该月总销售额的情况。前一种情况是由于本季度前两个月所确认的销售商品成本大于其实际成本引起的,后一种情况则是由于本季度前两个月所确认的销售商品成本小于其实际成本引起的。也就是说,这两种情况都是由于在估算前两个月销售商品成本时所选用的估计毛利率与其实际毛利率存在较大偏差引起的。当然,在使用先进先出法或移动加权平均法进行调整时(此时其他用途发出商品的成本核算方法也相应采取先进先出法或移动加权平均法),在其他用途发出存货的数量不变的情况下,通过选择存货发出的时间可以影响被调整月份销售商品成本的金额。

其次,毛利率法与其他存货成本核算方法(除了个别计价法)一样,其确认的每月发出存货成本常常无法准确反映出存货的真实成本,根据其确认的销售存货成本额与实现的销售收入计算的销售毛利率也常常无法准确反映每月真实销售毛利率。当然,只有当本季期初存货余额为0,本期无其他用途的存货发出,且本季末存货余额也为0时,根据毛利率法计算出的本季度销售毛利率才等于本季度真实销售毛利率。

主要参考文献

戴德明,林钢,赵西卜.财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2008