

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点2 存货的初始计量

二、通过进一步加工而取得的存货

1. 委托外单位加工完成的存货成本

成本类型	成本包括的内容
委托外单位加工完成的存货成本	(1) 存货成本=实际耗用的原材料 (或者半成品)+加工费+往返运杂费 注意: 增值税、消费税
委托外单位加工完成的存货成本	(2) 上述公式中涉及的项目, 应注意: ①关于两税: 取决于税法规定, 如果税法允许抵扣则不计入存货成本; ②增值税: 看委托方身份: 一般纳税人企业缴纳的增值税按税法规定可以抵扣; ③消费税: 看消费品用途: 连续生产应税消费品还是收回后直接用于销售的或用于继续生产非应税消费品 (3) 应设置的会计科目: 委托加工物资
委托加工物资消费税的会计处理 (重点)	委托加工物资收回后, 直接用于销售的, 应将委托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本: 借: 委托加工物资 贷: 应付账款/银行存款 委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品的, 交的消费税可以抵扣: 借: 应交税费——应交消费税 贷: 应付账款/银行存款

【例 1-1】甲企业委托乙企业加工材料一批 (属于应税消费品的非黄金饰品)。原材料成本为 20 000 元, 支付的加工费为 7 000 元 (不含增值税), 消费税税率为 10%, 材料加工完成并验收入库, 加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率为 13%。

甲企业按实际成本核算原材料, 有关账务处理如下:

(1) 发出委托加工材料

借: 委托加工物资——乙企业 20 000
 贷: 原材料 20 000

(2) 支付加工费和税金

消费税=消费税组成计税价格×消费税税率

消费税组成计税价格=材料实际成本+加工费+消费税

消费税组成计税价格=

(材料实际成本+加工费) / (1-消费税税率)

消费税组成计税价格

= (20 000+7 000) / (1-10%) =30 000 (元)

受托方代收代交的消费税税额

=30 000×10%=3 000 (元)

应交增值税税额

=7 000×13%=910 (元)

①甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品的

借: 委托加工物资——乙企业 7 000
 应交税费——应交增值税 (进项税额) 910
 ——应交消费税 3 000
 贷: 银行存款 10 910

②甲企业收回加工后的材料直接用于出售的 (不高于受托方计税价)

借: 委托加工物资——乙企业 10 000 (7 000+3 000)
 应交税费——应交增值税 (进项税额) 910

(3) 加工完成，收回委托加工材料

①甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品的

借：原材料 27 000 (20 000+7 000)

贷：委托加工物资——乙企业 27 000

②甲企业收回加工后的材料直接用于出售的（不高于受托方计税价）

借：库存商品 30 000 (20 000+10 000)

贷：委托加工物资——乙企业 30 000

【例题·单选题】甲公司向乙公司发出一批实际成本为30万元的原材料，另支付加工费6万元（不含增值税），委托乙公司加工一批适用消费税税率为10%的应税消费品，加工完成收回后，全部用于连续生产应税消费品，乙公司代扣代缴的消费税款准予后续抵扣。甲公司和乙公司均系增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%。不考虑其他因素，甲公司收回的该批应税消费品的实际成本为（ ）万元。

A. 36 B. 39.6 C. 40 D. 42.12

【答案】A

【解析】委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣，不计入委托加工物资的成本，所以甲公司收回的该批应税消费品的实际成本=30+6=36（万元）。

2. 自行生产的存货

自行生产的存货的初始成本包括投入的原材料或半成品、直接人工和按照一定方法分配的制造费用。

产品成本=直接材料+直接人工+制造费用

【提示】制造费用是构成产品成本的间接费用，不是期间费用。

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。包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料损耗、劳动保护费、季节性和修理期间停工损失等。

【例题·多选题】下列项目中，作为增值税一般纳税人的一般企业一般应计入存货成本的有（ ）。

- A. 购入存货支付的关税
- B. 商品流通企业采购过程中发生的保险费
- C. 企业提供劳务取得存货发生的从事劳务提供人员的直接人工
- D. 自制存货生产过程中发生的直接费用

【答案】ABCD

【解析】购入存货支付的关税和自制存货生产过程中发生的直接费用应计入存货成本；商品流通企业采购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应当计入存货采购成本；企业提供劳务取得存货的，所发生的从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用，计入存货成本。

三、其他方式取得的存货

1. 投资者投入存货的成本：应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

【例 1-2】2021年1月1日，A、B、C三方共同投资设立了甲责任有限公司（以下简称甲公司）。A以其生产的产品作为投资（甲公司作为原材料管理和核算），该批产品的公允价值为5 000 000元。甲公司取得的增值税专用发票上注明的不含税价款为5 000 000元，增值税税额为650 000元。假定甲公司的实收资本总额为10 000 000元，A在甲公司享有的份额为35%。甲公司为一一般纳税人，适用的增值税税率为13%；甲公司采用实际成本法核算存货。

本例中，由于甲公司为一一般纳税人，投资合同约定的该项原材料的价值为5 000 000元，因此，甲公司接受的这批原材料的入账价值为5 000 000元，增值税650 000元单独作为可抵扣的进项税额进行核算。

A在甲公司享有的实收资本金额

=10 000 000×35%=3 500 000（元）

A在甲公司投资的资本溢价

=5 000 000+650 000-3 500 000=2 150 000（元）

甲公司的账务处理如下：

借：原材料	5 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	650 000
贷：实收资本——A	3 500 000
资本公积——资本溢价	2 150 000

2. 通过提供劳务取得的存货

企业提供劳务取得存货的，所其成本按照从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用确定。

【例题·判断题】企业通过提供劳务取得存货的成本，按提供劳务人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用确定。（ ）（2016 年）

【答案】 ✓