



## 考点 5 • 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**。

# 一、包装物

## (一) 包装物的内容

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。

### 具体有：

- 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** 给购买单位的包装物；

## (二) 包装物的账务处理

与“原材料”科目类似，可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算。如果按计划成本核算，“周转材料”科目按计划成本结转，同时结转材料成本差异。

1

业务情形	账务处理
生产领用包装物	借：生产成本 材料成本差异（倒挤，或贷方，计划成本核算时） 贷：周转材料——包装物

2

业务情形	账务处理	
随同商品出售	出租、 单独计价  单独计价 (收钱)	(1) 确认收入 借：银行存款等 贷：其他业务收入  (2) 结转成本 借：其他业务成本 贷：周转材料——包装物
	不单独计价 (不收钱)	借：销售费用 贷：周转材料——包装物

出借、  
不单独计价



蛋挞 (单他)  
不单独销售

业务情形	账务处理	
<b>出租</b> 包装物 (短期租赁和低价值资产租赁业务)	1.发出时	借：周转材料—包装物— <b>出租</b> 包装物 贷：周转材料—包装物—库存包装物
	2.收取租金，并摊销成本时	(1) 按约定收取的租金确认收入时： 借：库存现金/银行存款/其他应收款等 贷： <b>其他业务收入</b> (2) 摊销成本： 借： <b>其他业务成本</b> 贷：周转材料—包装物—包装物摊销

4

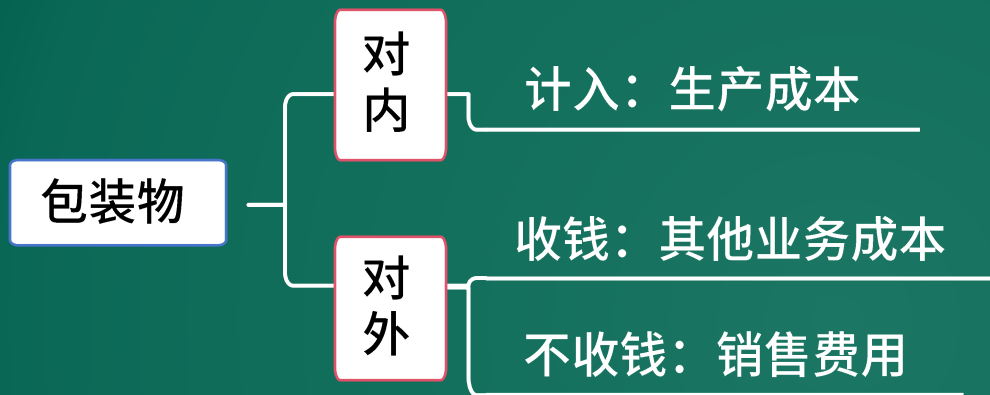
业务情形	账务处理	
出租包装物（短期 租赁和低价值资产 租赁业务）	3.发生修理费用等 支出时	借：其他业务成本 贷：库存现金/银行存款/ 原材料等

5

业务情形	账务处理	
出借包装物	1.发出时	借：周转材料—包装物— <b>出借</b> 包装物 贷：周转材料—包装物—库存包装物
	2.收取押金时	借：库存现金/银行存款等 贷：其他应付款—存入保证金
	3.进行摊销时	借： <b>销售费用</b> 贷：周转材料—包装物—包装物摊销
	4.发生修理费用时	借： <b>销售费用</b> 贷：库存现金/银行存款/原材料等



## 【龙龙妙招——总结】





## 【练一练·多选题】

下列各项中，关于包装物会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 随商品出售单独计价的包装物成本计入销售费用
- B. 生产领用作为产品组成部分的包装物成本计入生产成本
- C. 随商品出售不单独计价的包装物成本计入销售费用
- D. 出租包装物的摊销额计入其他业务成本



**【答案】 BCD**

**【解析】**选项A错误，随同商品出售单独计价的包装物成本计入其他业务成本。

## 二、低值易耗品

### (一) 低值易耗品的内容

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。



## (二) 低值易耗品的摊销

低值易耗品等企业的周转材料符合存货的定义和条件,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**,为加强实物管理,应当在备查簿中进行登记,以便于对使用中的低值易耗品进行监督管理。

### 1. 一次摊销法:

借: **制造费用**等 (实际成本)

贷: 周转材料——低值易耗品 (计划成本)

材料成本差异 (或借方)

## (2) 分次摊销

业务情况	账务处理
1.购进低值易耗品	借：周转材料——低值易耗品——在库 贷：银行存款等
2.领用时	借：周转材料——低值易耗品——在用 贷：周转材料——低值易耗品——在库

## (2) 分次摊销

业务情况	账务处理
3.摊销时	借： <b>制造费用</b> 等 贷：周转材料——低值易耗品——摊销 最后一次摊销： 借：周转材料——低值易耗品——摊销 贷：周转材料——低值易耗品——在用



### 【练一练·单选题】

某企业存货采用计划成本核算，材料成本差异逐笔结转。2024年12月5日，生产车间领用低值易耗品一批，计划成本为2000元，采用一次摊销法进行摊销，材料成本差异率为-2%。下列各项中，关于低值易耗品的会计处理正确的是（ ）。



A. 借：制造费用2040

    贷：周转材料—低值易耗品2000

        材料成本差异40

B. 借：制造费用1960

材料成本差异40

贷：周转材料——低值易耗品2000

C. 借：生产成本1960

材料成本差异40

贷：周转材料——低值易耗品2000

D. 借：生产成本2000

贷：周转材料——低值易耗品2000

【答案】 B

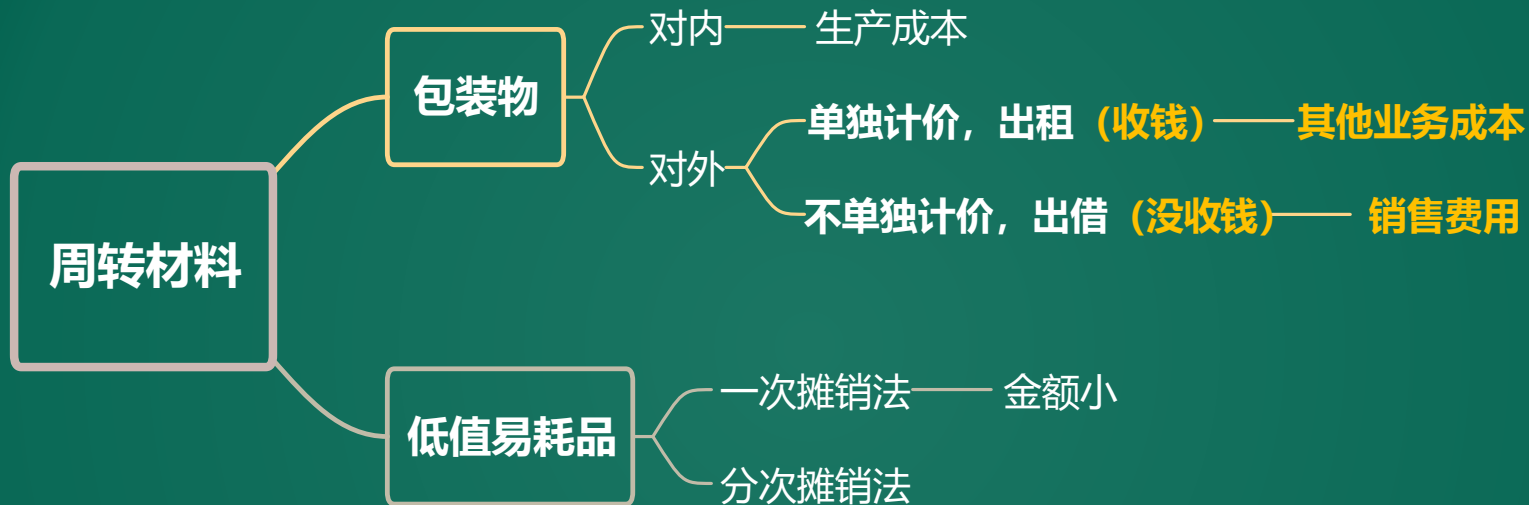
【解析】 材料成本差异率为  $-2\%$ ，发出存货节约记借方，材料成本差异为  $2000 \times 2\% = 40$ 元。相关账务处理为：

借：制造费用1960

    材料成本差异40

    贷：周转材料——低值易耗品2000

因此选项 B 正确。



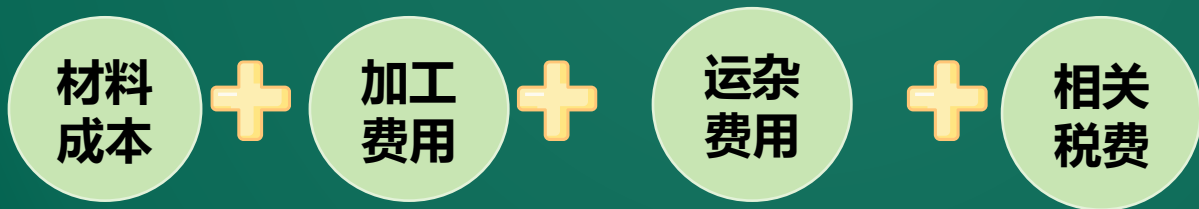


## 考点6 • 委托加工物资 ★ ★ ★



### 一、委托加工物资的成本

委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。企业委托外单位加工物资的成本包括：



案例



2 委托加工企业  
加工成烟丝



3 加工企业完工  
大龙公司收回



1 大龙公司  
向农民采购  
烟叶100w

支付B  
企业  
加工费  
10w

应交增值税  
(13%)

应交消费税  
(33w)

4 直接  
出售



4 继续  
加工  
卷烟



注意!!!

增值税	一般纳税人取得增值税专用发票	计入： 应交税费
	一般纳税人取得普票/小规模 纳税人取得相关发票	计入： 委托加工物资
消费税	收回后直接出售	计入： 委托加工物资
	收回后继续加工生产应税消 费品	计入： 应交应交税费——应交消费 税

增值税看身份  
消费税看用途

## 二、委托加工物资账务处理



情形	账务处理
①发料给代为加工的企业，发出材料时	借：委托加工物资 贷：原材料等 材料成本差异（或借方）
②支付加工费、运杂费等时	借：委托加工物资 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等

## 二、委托加工物资账务处理

情形	账务处理	
③受托方代收代缴的消费税	(1) 委托加工物资收回后 <b>直接用于销售</b> 的： <b>借：委托加工物资</b> <b>贷：银行存款等</b>	(2) 委托加工物资收回后 <b>用于连续生产应税消费品</b> 的： <b>借：应交税费——应交消费税</b> <b>贷：银行存款等</b>



## 二、委托加工物资账务处理

情形	账务处理
④加工完成并验收入库的物资和剩余物资	借：库存商品/原材料等 材料成本差异（或贷方） 贷：委托加工物资





### 【练一练·单选题】

材料  
成本



加工  
费用



运杂  
费用



相关  
税费

某企业为增值税一般纳税人，委托外单位加工一批材料，发出材料的实际成本为200万元。支付加工费10万元，取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为1.3万元，受托方代收代缴的可抵扣消费税30万元。企业**收回这批材料后用于继续加工应税消费品**。



该批材料加工收回后的入账价值为（ ）万元。

A.210

B.241.3

C.211.3

D.240

**【答案】** A

**【解析】** 收回材料后继续加工应税消费品，受托方代收代缴的消费税计入应交税费——应交消费税，不计入委托加工物资成本。该批材料加工收回后的入账价值=200+10=210（万元）。



## 【练一练·多选题】

某企业为增值税一般纳税人，委托加工的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品。下列各项中，该企业应计入委托加工物资成本的有（ ）。

- A. 随同加工费支付的增值税税额
- B. 发出的原材料成本
- C. 由受托方代收代缴的消费税
- D. 支付的加工费



**【答案】** BD

**【解析】** 选项 A 和 C 通过“应交税费”科目核算。因此选项 BD 正确。



## 考点7· 库存商品



### 一、库存商品内容

库存商品是指企业完成全部生产过程并**已验收入库**、合乎标准规格和技术条件，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或**可以作为商品对外销售的产品**以及外购或委托加工完成验收入库**用于销售**的各种商品。



**请注意**

1. 已完成销售手续但购买单位在月末未提取的产品，不应作为企业的库存商品，而应作为代管商品处理，单独设置“代管商品”备查簿进行登记。

2. 存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的商品、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均属于库存商品。



料、工、费 → 生产成本 → **库存商品** → 营业成本



## 二、库存商品的账务处理

### 1. 制造业企业生产完工的在产品入库

业务情况	账务处理
验收入库商品 (采用实际成本)	借：库存商品 贷：生产成本——基本生产成本
发出商品（销售） 时，确认收入并 结转成本	借：银行存款等 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品

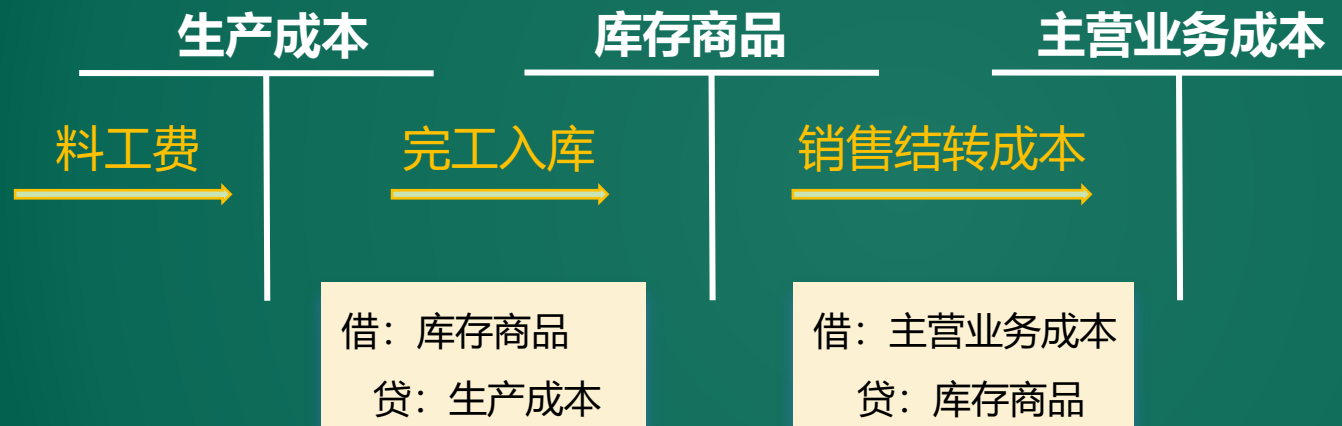
## 二、库存商品的账务处理

### 1. 制造业企业生产完工的在产品入库

借：银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）



料、工、费 → 生产成本 → 库存商品 → 营业成本

业务情况	账务处理
验收入库商品 (采用实际成本)	借：库存商品 贷： <b>生产成本——基本生产成本</b>
发出商品（销售） 时，确认收入并 结转成本	<u>一手交钱</u> 借：银行存款等 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） <u>一手交货</u> 借： <b>主营业务成本</b> 贷：库存商品

### 三、商品流通企业发出商品的核算方法



#### (一) 毛利率法

毛利率法是指根据本期销售净额乘以上期实际（或本期计划）毛利率计算本期销售毛利，并据以计算发出存货和期末存货成本的一种方法。



## 毛利率法核算公式：

毛利率法是指根据本期销售净额乘以上期实际（或本期计划）毛利率计算本期销售毛利，并据以计算发出存货和期末存货成本的一种方法。

$$\text{毛利率} = \text{销售毛利} \div \text{销售额} \times 100\%$$

$$\text{销售净额} = \text{商品销售收入} - \text{销售退回与折让}$$

$$\text{销售毛利} = \text{销售净额} \times \text{上期毛利率}$$

$$\text{销售成本} = \text{销售净额} - \text{销售毛利} = \text{销售净额} \times (1 - \text{毛利率})$$

$$\text{期末存货成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{本期销售成本}$$



例题

某商场采用毛利率法进行核算，2024年4月1日针织品存货1800万元，本月购进3000万元，本月销售收入3400万元，上季度该类商品毛利率为25%。

本月销售收入=3 400 (万元)

销售毛利=3 400×25%=850 (万元)

本月销售成本=3 400-850=2550 (万元)

月末库存商品成本=1800+3000-2550=2250 (万元)

## 适用范围:

这一方法是商品流通企业，尤其是商业批发企业常用的计算本期商品销售成本和期末库存商品成本的方法。

商品流通企业由于经营商品的品种繁多，如果分品种计算商品成本，工作量将大大增加，而且一般来讲，商品流通企业同类商品的毛利率大致相同，此种方法能减轻工作量，也能满足销售毛利管理的需要。



### 【练一练·单选题】

某企业采用毛利率法对库存商品进行核算。2023年4月1日，“库存商品”科目期初余额为150万元，本月购进商品一批，采购成本为250万元，本月实现商品销售收入300万元。上季度该类商品的实际毛利率为20%。不考虑其他因素，该企业本月末“库存商品”科目的期末余额为（ ）万元。



A.160

B.100

C.80

D.110

**【答案】** A

**【解析】** 销售毛利=300×20%=60（万元）；本期销售成本=300-60=240（万元）；该企业本月末“库存商品”科目的期末余额=150+250-240=160（万元）。

## (二) 售价金额核算法

售价金额核算法是指平时商品的购入、加工收回、销售均按售价记账，售价与进价的差额通过“商品进销差价”科目核算，期末计算进销差价率和本期已销售商品应分摊的进销差价，据以调整本期销售成本的一种方法。



## 售价金额核算法计算公式如下:

① 商品进销差价率 = (期初库存商品进销差价 + 本期购入商品进销差价) ÷ (期初库存商品售价 + 本期购入商品售价) × 100%

② 本期销售商品应分摊的商品进销差价 = 本期商品销售收入 × 商品进销差价率

③ 本期销售商品的成本 = 本期商品销售收入 - 本期销售商品应分摊的商品进销差价

④ 期末结存商品的成本 = 期初库存商品的进价成本 + 本期购进商品的进价成本 - 本期销售商品的成本



## 例题

某商场采用售价金额核算法进行核算，2019年7月期初库存商品的进价成本为 100万元，售价总额为 110万元，本月购进该商品的进价成本为 75万元，售价总额为 90万元，本月销售收入为 120万元。

商品进销差价率 =  $(10 + 15) / (110 + 90) \times 100\% = 12.5\%$

已销商品应分摊的商品进销差价 =  $120 \times 12.5\% = 15$  (万元)

本期销售商品的实际成本 =  $120 - 15 = 105$  (万元)

期末结存商品的实际成本 =  $100 + 75 - 105 = 70$  (万元)

## 适用范围:

如果企业的商品进销差价率各期之间是比较均衡的,也可以采用上期商品进销差价率分摊本期的商品进销差价,年度终了,应对商品进销差价进行核实调整。适用于从事商业零售业务的企业,如百货公司、超市等



## 【练一练·单选题】

某企业库存商品采用售价金额法核算，2023年12月初库存商品的进价成本总额为200万元，售价总额为220万元，当月购进的商品的进价成本总额为150万元，售价总额为180万元，当月实现销售收入总额为240万元，不考虑其他因素，2023年12月31日该公司结存商品的实际成本总额为（ ）万元。

A.110

B.180

C.160

D.140



【答案】 D

【解析】 商品进销差价率 =  $[(220-200) + (180-150)] \div (220+180) \times 100\% = 12.5\%$ 。

本期销售商品应分摊的商品进销差价 =  $240 \times 12.5\% = 30$  (万元)。

本期销售商品的成本 =  $240 - 30 = 210$  (万元)。

期末结存商品的成本 =  $200 + 150 - 210 = 140$  (万元)。

## 【提示】

如果企业的商品进销差价率各期之间比较均衡，也可以采用**上期商品进销差价率**分摊**本期**的商品进销差价。

## 售价金额核算法账务处理

1. 商品入库时：

借：库存商品 **(售价)**

    应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款 / 在途物资 / 委托加工物资等（进价）

        商品进销差价（差额）

2. 销售发出商品结转成本：

借：主营业务成本（售价）

    贷：库存商品 **(售价)**

3. 期（月）末**分摊**已销商品的进销差价：

借：商品进销差价

    贷：主营业务成本

售价金额和算法下  
以售价进行入库和发出，  
期末再进行分摊

客

文字题/ 计算题

