

五、周转材料

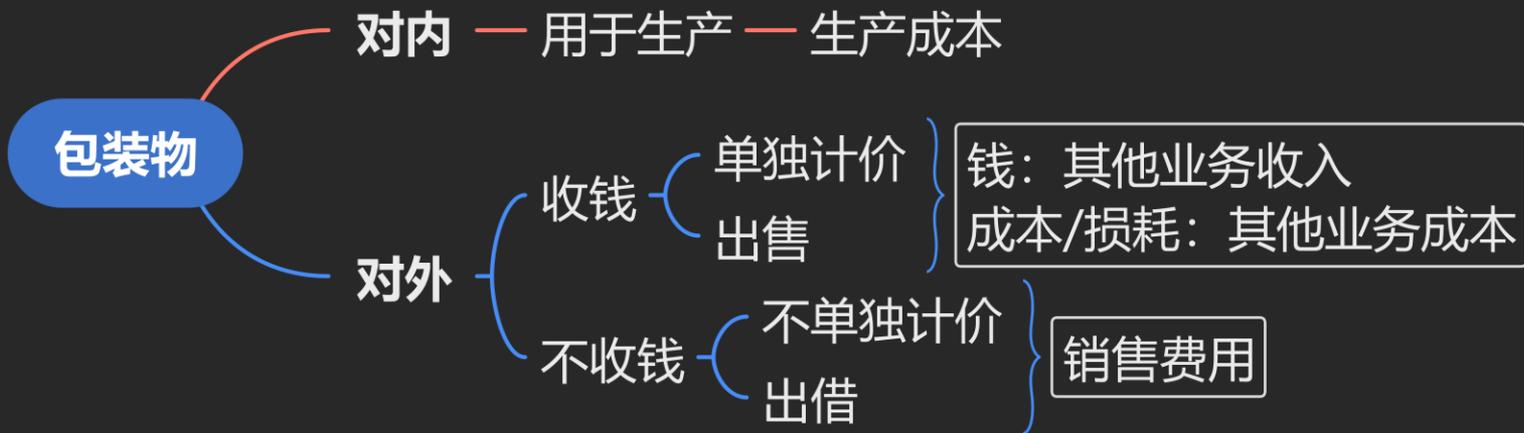
企业的周转材料包括**包装物**和**低值易耗品**。





考点5

(一) 包装物 (★★★)





🎯 考点5

包装物的核算内容	会计科目
生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物	“生产成本”
随同商品出售而不单独计价的包装物	“销售费用”
随同商品出售单独计价的包装物	“其他业务成本”
出借给购买单位使用的包装物	“销售费用”
出租给购买单位使用的包装物	“其他业务成本”



交易事项	会计分录
生产领用	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



交易事项		会计分录
随同 商 品出 售	单独 计价	<p>①确认收入</p> <p>借：银行存款等</p> <p> 贷：其他业务收入等</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>②同时，结转成本</p> <p>借：其他业务成本</p> <p> 贷：周转材料——包装物</p> <p> 材料成本差异（或借方）</p>



随同商 品出售	不单独 计价	借：销售费用 贷：周转材料——包装物（计划成本） 材料成本差异（或借方）
------------	-----------	--



出租 / 出借	发出	借：周转材料——包装物——出租 / 出借包装物 贷：周转材料——包装物——库存包装物
	收取押金（存入保证金）	借：银行存款 / 库存现金 贷：其他应付款——存入保证金 退还时，编制相反分录



出租 / 出借	收取租金	借：银行存款 / 库存现金 / 其他应收款等 贷：其他业务收入
	包装物摊销	借：其他业务成本（出租包装物） 销售费用（出借包装物） 贷：周转材料——包装物——包装物摊销
	包装物负担的修理费用等支出	借：其他业务成本（出租包装物） 销售费用（出借包装物） 贷：银行存款 / 库存现金 / 原材料 / 应付职工薪酬等





对点练

【 例题 3 - 27 多选题 】 下列各项中，关于企业包装物的会计处理表述正确的有（ ）。 （2023 年）

- A. 随同商品出售不单独计价包装物的成本计入其他业务成本
- B. 出租包装物的摊销成本计入其他业务成本
- C. 出租包装物的租金收入计入其他业务收入
- D. 随同商品出售单独计价的包装物收入计入其他业务收入





对点练

【答案】 BCD

【解析】 选项 A，通过“销售费用”科目核算。因此选项 BCD 正确。



（二）低值易耗品

低值易耗品指不能作为固定资产核算（作为存货核算和管理）的各种用具、物品，一般分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品和其他用具等。

企业应当设置“**周转材料——低值易耗品**”科目核算低值易耗品的增减变动及其价值损耗、结存等情况。



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。

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额。



	交易事项	会计分录
分次 摊 销法	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
	摊销时	借：制造费用等 贷：周转材料——低值易耗品——摊销 同时： 借：周转材料——低值易耗品——摊销 贷：周转材料——低值易耗品——在用



	交易事项	会计分录
一次 摊 销法	领用时	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（超支差异记贷方， 节约差异记借方）





对点练

【例题 3 - 28 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。2023 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（ ）元。

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





对点练

【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

(一) 委托加工物资的内容和成本

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。核算内容主要包括拨付加工物资、支付加工费用和税金、收回加工物资和剩余物资等。



提示一下

1. 入账费用 = 实际耗用物资的成本 + 加工费用 + 应负担的运杂费 + 税费。

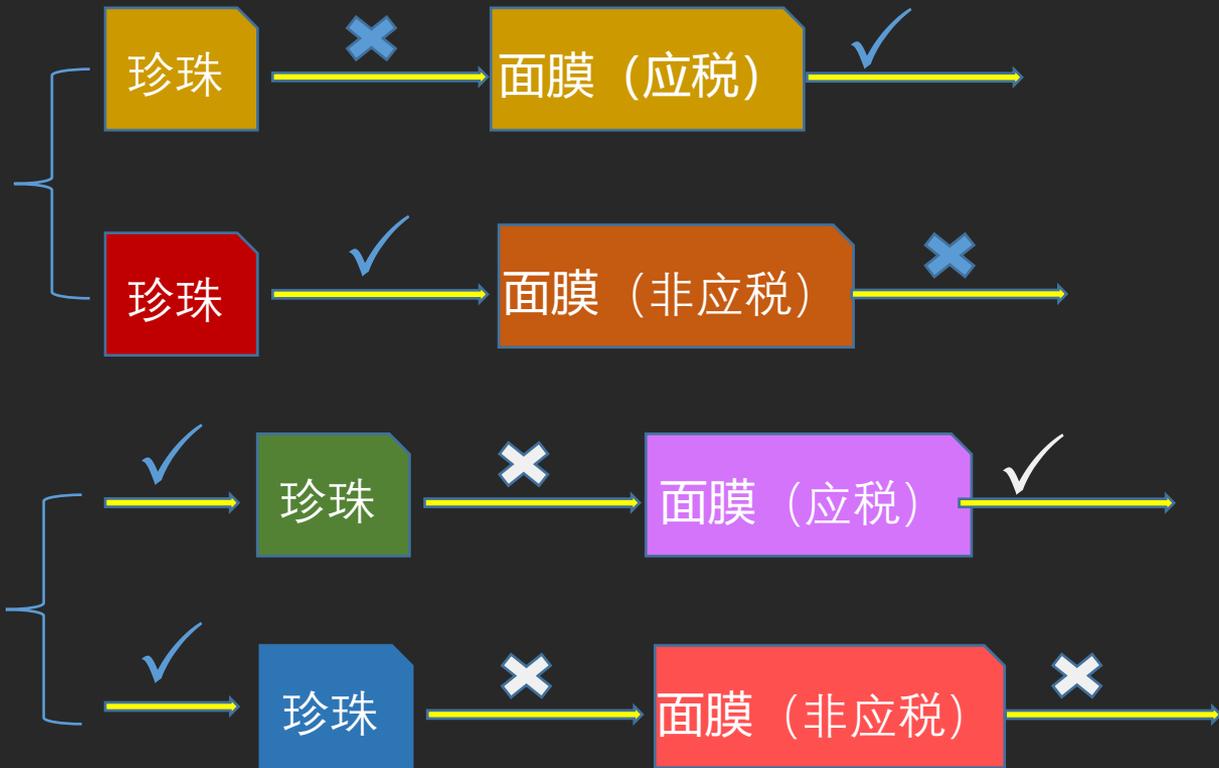
2. 委托加工物资的成本不包括两个可抵扣的税费：

(1) 支付加工费用中可以抵扣的增值税进项税额；

(2) 需要交纳消费税的委托加工物资，如果收回的加工物资用于继续加工应税消费品的，由受托方代收代缴的消费税应记入“应交税费——应交消费税”科目的借方，按规定用以抵扣加工的消费品销售后所负担的消费税。但是在委托加工物资收回后直接用于销售的，由受托方代收代缴的消费税应计入委托加工物资成本。







(二) 委托加工物资的账务处理

交易事项	会计分录
发出物资	借：委托加工物资（实际成本） 贷：原材料（计划成本） 材料成本差异（超支差异记贷方，节 约差异记借方）



交易事项	会计分录
支付加工费、 运杂费	借：委托加工物资 应交税费——应交增值税（进项税额） ——应交消费税（收回后用于继 续加工，可抵扣的消费税） 贷：银行存款等



加工完成后
验收入库

借：库存商品 / 周转材料（计划成本）

 材料成本差异（超支差异记借方，节约差异记贷方）

 贷：委托加工物资（实际成本，包括发出物资实际成本、加工费、运杂费）





对点练

【例题 3 - 29 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（ ）。（2022年）

- 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





对点练

【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。





对点练

【例题 3 - 30 多选题】甲、乙企业均为增值税一般纳税人，2023 年 11 月甲企业委托乙企业加工一批应税消费品，加工收回后继续用于生产其他应税消费品。甲企业发出材料的实际成本为 1000000 元，以银行存款支付加工费 200000 元，增值税 26000 元，乙企业代收代缴的消费税 400000 元，下列各项中，甲企业委托加工应税消费品相关会计科目处理正确的有（ ）。（2019 年）

- A. 支付消费税，借记“应交税费——应交消费税”科目 400000 元
- B. 支付消费税，借记“委托加工物资”科目 400000 元
- C. 支付增值税，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目 26000 元
- D. 支付加工费，借记“委托加工物资”科目 200000 元





对点练

【答案】ACD 【解析】甲企业的相关账务处理为：

借：委托加工物资 1000000

 贷：原材料 1000000

借：委托加工物资 200000

 应交税费——应交增值税（进项税额） 26000

 应交税费——应交消费税 400000

 贷：银行存款 626000

因此选项 ACD 正确。



七、库存商品

(一) 库存商品的基本内容

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。

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。



交易事项	会计分录
验收入库	库存商品采用实际成本核算的企业，产品完成生产并验收入库时： 借：库存商品（实际成本） 贷：生产成本——基本生产成本



交易事项	会计分录	
发出商品	确认收入	借：银行存款 / 应收账款等 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）
	结转成本	企业销售产成品、确认收入时，应结转其销售成本： 借：主营业务成本 贷：库存商品



(二) 库存商品的核算方法

商品流通企业发出商品，可以采用**毛利率法和售价金额核算法**等方法进行核算。



核算方法		核算要求
毛利率法	概念	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



核算方法		核算要求
毛利率法	计算公式	<p>毛利率 = (销售毛利 / 销售净额) × 100%</p> <p>销售净额 = 商品销售收入 - 销售退回与折让</p> <p>销售毛利 = 销售净额 × 毛利率</p> <p>销售成本 = 销售净额 - 销售毛利 = 销售净额 × (1 - 毛利率)</p> <p>期末存货成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 本期销售成本</p>



毛 利 率 法	适用 范围	<p>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。</p> <p>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</p>
------------------	----------	---





对点练

【例题 3 - 31 单选题】某商场采用毛利率法计算发出商品成本。2021 年 7 月 1 日，该商场甲类商品库存实际成本为 5200 万元，当月入库甲类商品实际成本为 640 万元，当月销售甲类商品收入为 4640 万元。甲类商品第二季度实际毛利率为 20%。不考虑其他因素，2023 年 7 月 31 日，该商场甲类商品期末结存的实际成本为（ ）万元。（2022 年）

A.3712

B.2128

C.5200

D.4672





对点练

【答案】 B

【解析】 销售毛利 = $4640 \times 20\% = 928$ (万元) ; 本月
销售成本 = $4640 - 928 = 3712$ (万元) ; 期末结存商品成本
= $5200 + 640 - 3712 = 2128$ (万元) 。因此选项 B 正确。



售价 金额 核算 法	概念	售价金额核算法下，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，并据以调整本期销售成本
---------------------	----	---



售
价
金
额
核
算
法

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%

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

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 = 本期商品销售收入
× (1 - 商品进销差价率)

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



售价 金额 核算 法	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
---------------------	------------------	---





对点练

【例题 3 - 32 单选题】某公司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，总售价总额为 220 万元，当月购进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（ ）万元。（2022 年）

A.190

B.110

C.160

D.140





对点练

【答案】 D

【解析】 商品进销差价率 = (期初库存进销差价 + 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% = [(220-200) + (180-150)] / (220+180) × 100% = 12.5%; 当月销售成本 = 240 × (1-12.5%) = 210 万元; 期末结存成本 = 期初库存商品成本 + 本期购进商品成本 - 本期销售商品成本 = 200+150-210=140 (万元) , 因此选项 D 正确。





考点 8

八、存货清查 (★★★)

存货清查是指通过对存货的**实地盘点**，确定存货的实有数量，并与账面结存数核对，从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法，即**检查存货账实是否相符**。



为了反映和监督企业在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况，企业应当设置“待处理财产损益”科目，借方登记存货的盘亏、毁损金额及盘盈的转销金额，贷方登记存货的盘盈金额及盘亏的转销金额。企业清查的各种存货损益，应在期末结账前处理完毕，期末处理后，“待处理财产损益”科目应无余额。



交易事项		会计分录
盘盈	批准前	借：原材料 / 库存商品等 贷：待处理财产损益
	批准后	借：待处理财产损益 贷：管理费用



盘
亏

批
准
前

借：待处理财产损溢

贷：原材料 / 库存商品等

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

（该材料的毁损是由管理不善造成的，如人为造成的火灾、被盗）（自然灾害等原因除外）

【注意】①因非正常原因（管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质）导致的存货盘亏或毁损，按规定不能抵扣的增值税进项税额，应当予以转出；②因意外灾害导致的存货盘亏或毁损，增值税进项税额可以抵扣的，不需转出



盘 亏	批准后	借：原材料（ 残料入库 ） 其他应收款（ 保险公司或过失人赔款 ） 管理费用 （ 一般经营损失，人为 ） 营业外支出 （ 非常损失，自然灾害 ） 贷：待处理财产损溢
--------	-----	--





对点练

【例题 3 - 33 单选题】某企业为增值税一般纳税人，因遭受雷电毁损一批库存原材料，该材料的实际成本 10000 元，增值税额为 1300 元，经确认，毁损原材料应由保险公司赔偿 2000 元。不考虑其他因素，该企业应确认的原材料净损失为（ ）元。

(2023年)

A.8000

B.10000

C.11300

D.9300





对点练

【答案】A 【解析】该企业应确认的原材料净损失为 $=10000-2000=8000$ (元)。账务处理如下：

①批准前

借：待处理财产损益 10000

贷：原材料 10000

②批准后

借：其他应收款 2000

营业外支出 8000

贷：待处理财产损益 10000

因此选项 A 正确。





考点9

九、存货减值 (★★★)

(一) 存货跌价准备的计提和转回

资产负债表日，存货应当**按照成本与可变现净值孰低计量**。其中，成本是指期末存货的实际成本。可变现净值是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及估计的相关税费后的金额。



当存货成本**低于**可变现净值时，按存货成本计价；当存货成本**高于**其可变现净值时，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。



1. 如果存货是直接用于出售的存货

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和税金

2. 如果存货需要进一步加工才可以出售

可变现净值 = 估计售价 - 进一步加工的成本 - 估计销售费用和税金



(二) 存货跌价准备的账务处理

交易事项	会计分录
计提减值准备 (存货成本高于 可变现净值时)	借：资产减值损失——计提的存货跌价准备 贷：存货跌价准备
减值转回 (在原计提范围 内)	借：存货跌价准备 (存货可变现净值低于成本 的差额) 贷：资产减值损失——计提的存货跌价 准备



存货跌价准备的结转	借：主营业务成本 / 其他业务成本等 贷：库存商品 / 原材料
	借：存货跌价准备 贷：主营业务成本 / 其他业务成本等





对点练

【例题 3 - 34 单选题】某企业 2021 年 8 月 31 日，乙存货的实际成本为 100 万元，加工该存货至完工产成品估计还将发生成本为 25 万元。估计销售费用和相关税费为 3 万元，估计用该存货生产的产成品售价为 120 万元。假定乙存货月初“存货跌价准备”科目贷方余额为 12 万元，2021 年 8 月 31 日应计提的存货跌价准备为（ ）万元。（2022 年）

A.-8

B.4

C.8

D.-4





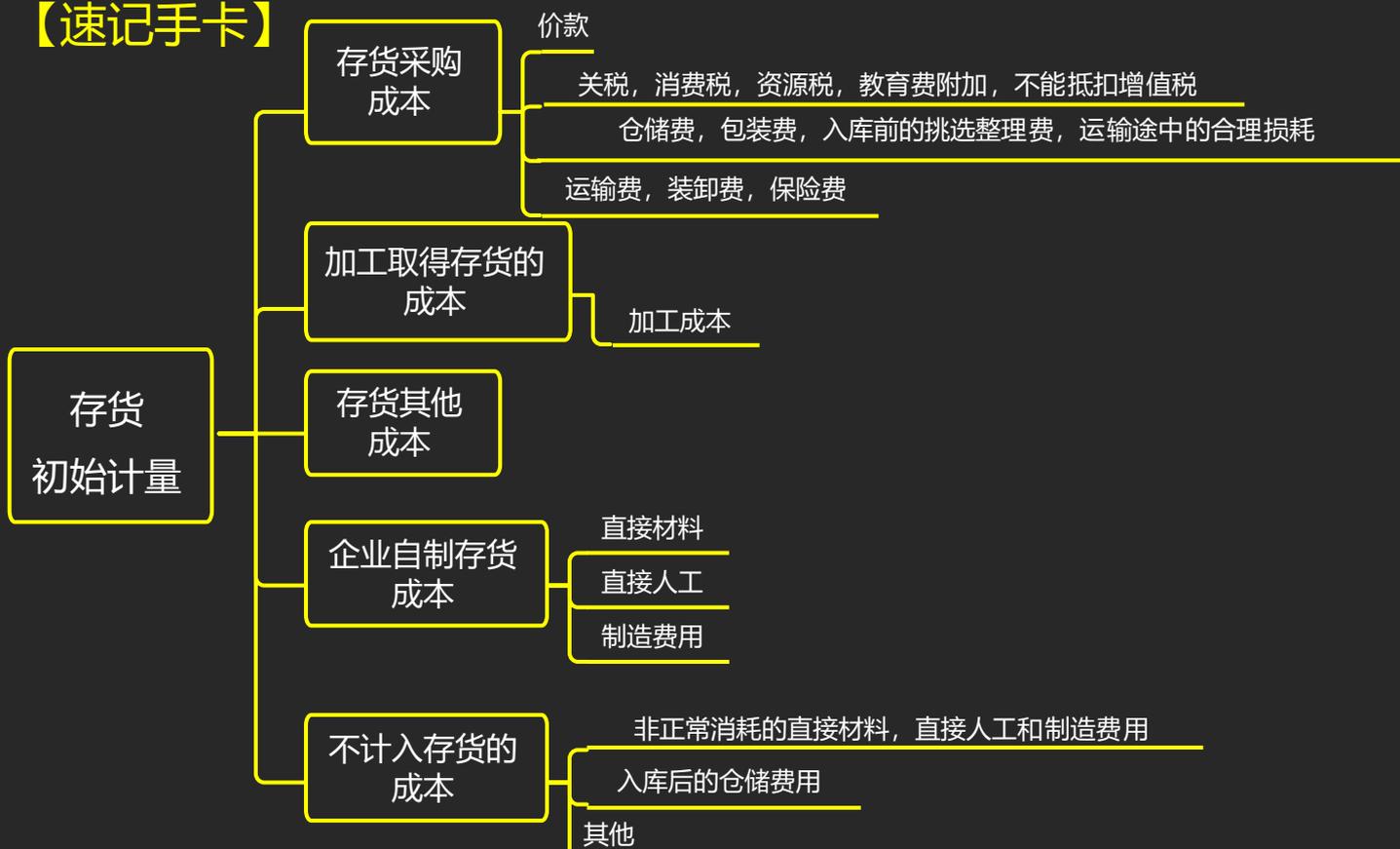
对点练

【答案】D

【解析】乙存货的可变现净值 $= 120 - 3 - 25 = 92$ (万元)；乙存货的账面余额 100 万元，当前需提足的存货跌价准备 $= 100 - 92 = 8$ (万元)。因为存货跌价准备科目期初贷方余额 12 万元 $>$ 8 万元，所以应计提存货跌价准备为 $8 - 12 = -4$ (万元)。因此选项 D 正确。



【速记手卡】



想
—
想

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】



【速记手卡】

发出存货的计价方法

个别计价法

单独核算产品成本

适用于经营贵重的存货，如金银首饰

先进先出法

先购进的先发出

物价上涨，2高；物价下跌，2低

月末一次加权平均法

月末算一次产品平均成本 = 本月总成本 ÷ 本月总数量

发出/结存产品成本 = 发出/结存数量 × 平均成本

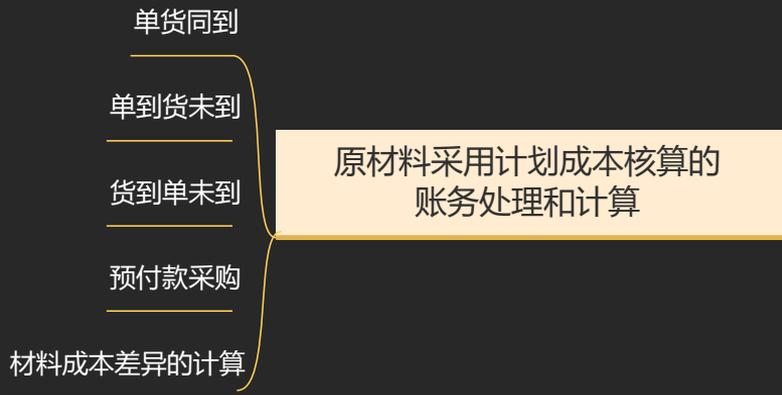
移动加权平均法

每次进货之后算平均成本 = 已有总成本 ÷ 已有总数量

发出/结存产品成本 = 发出/结存数量 × 平均成本



【速记手卡】



【速记手卡】

本月材料成本差异率 = (月初结存材料的成本差异 + 本月验收入库材料的成本差异) ÷ (月初结存材料的计划成本 + 本月验收入库材料的计划成本) × 100%

实际成本 = 计划成本 (1 + 材料成本差异率)



【速记手卡】



【速记手卡】 委托加工物资的入账价值 = 材料费 + 2税

增值税

一般：应交税费-应交增值税（进项税）

小规模：委托加工物资

消费税

收回后直接对外出售：委托加工物资

收回后连续生产应税消费计入：应交税费-应交消费税（借方）



【速记手卡】

毛利率法 (批发企业)

毛利率 = (销售毛利 / 销售净额) × 100%

销售净额 = 商品销售收入 - 销售退回与折让

销售毛利 = 销售净额 × 毛利率

销售成本 = 销售净额 - 销售毛利 = 销售净额 ×
(1 - 毛利率)

期末存货成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 -
本期销售成本



售价金额核
算法
(商业零售)

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%

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

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 = 本期商品销售收入 × (1 - 商品进销差价率)

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



节点	盘盈	盘亏
批准前	借：原材料等 贷：待处理财产 损益	借：待处理财产损益 贷：原材料等 应交税费——应交增值税（进项税 额转出）（自然灾害原因除外）
批准后	借：待处理财产损益 贷：管理费用	借：原材料/银行存款等（残料入库或变 价收入） 其他应收款 管理费用 营业外支出 贷：待处理财产损益



就算太阳没有迎着我们来，
我们正在朝着它而去，加油！

