

## 第四节 存货

### 知识点五 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）包装物的内容

包装物，是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。

- （1）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）
- （2）随同商品出售而不单独计价的包装物（销售费用）
- （3）随同商品出售单独计价的包装物（其他业务成本）
- （4）出租给购买单位使用的包装物（其他业务成本）
- （5）出借给购买单位使用的包装物（销售费用）

#### （二）包装物的账务处理

为了反映和监督包装物的增减变动及其价值损耗、结存等情况，企业应当设置“周转材料——包装物”科目进行核算。

**【提示】**多次使用的包装物应当根据预计使用次数分次进行摊销。

#### 1. 生产领用包装物

借：生产成本【实际成本】

    贷：周转材料——包装物【计划成本】  
        材料成本差异【差额，可能在借方】

**【例 3-57】**甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算，某月生产产品领用包装物的计划成本为 100 000 元，材料成本差异率为-3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：生产成本                            97 000  
    材料成本差异                        3 000【节约差】  
    贷：周转材料——包装物          100 000

#### 2. 随同商品出售包装物

##### （1）随同商品出售而不单独计价的包装物

借：销售费用【实际成本】

    贷：周转材料——包装物【计划成本】  
        材料成本差异【差额，可能在借方】

**【例 3-58】**甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算。某月销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为 50 000 元。材料成本差异率为 3%。甲公司应编制如下会计分录：

借：销售费用                            51 500  
    贷：周转材料——包装物          50 000  
        材料成本差异                            1 500

##### （2）随同商品出售而单独计价的包装物

借：银行存款【实际取得的金额】

    贷：其他业务收入  
        应交税费——应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本【实际成本】

    贷：周转材料——包装物【计划成本】  
        材料成本差异【差额，可能在借方】

**【例 3-59】**甲公司为增值税一般纳税人，对包装物采用计划成本核算。某月销售商品领用单独计价包装物的计划成本为 80 000 元，销售收入为 100 000 元，增值税税额为 13 000 元，款项已存入银行。该包装物的材

料成本差异率为-3%。

(1) 出售单独计价包装物时:

借: 银行存款	113 000
贷: 其他业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	13 000

(2) 结转所售单独计价包装物的成本:

借: 其他业务成本	77 600
材料成本差异	2 400
贷: 周转材料——包装物	80 000

### 经典例题

**【单选题】** 下列各项中, 随同商品出售而不单独计价的包装物, 应按其实际成本记入的会计科目是 ( )。

- A. 管理费用
- B. 其他业务成本
- C. 营业外支出
- D. 销售费用

**答案:** D

**解析:** 随同商品出售不单独计价的包装物, 应按实际成本计入销售费用。

3. 出租或出借包装物 (以下未考虑计划成本)

① 出租或出借包装物的发出

借: 周转材料——包装物——出租包装物 (或出借包装物)
贷: 周转材料——包装物——库存包装物

② 收取包装物押金:

借: 库存现金 / 银行存款等
贷: 其他应付款——存入保证金

退还押金时, 编制相反的会计分录。

③ 出租期间, 企业按约定收取的包装物租金

借: 库存现金 / 银行存款 / 其他应收款等
贷: 其他业务收入

④ 出租或出借包装物发生的相关费用。

a. 企业按照规定的摊销方法、对包装物进行摊销时

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

b. 企业确认应由其负担的包装物修理费用等支出时

借: 其他业务成本 (出租包装物)
销售费用 (出借包装物)
贷: 库存现金 / 银行存款 / 原材料 / 应付职工薪酬等

### 经典例题

**【单选题】** 2023年7月1日,某企业销售商品领用不单独计价包装物的计划成本为60 000元,材料成本差异率为-5%,下列各项中,关于该包装物会计处理正确的是( )。

- A. 借: 销售费用 63 000  
    贷: 周转材料——包装物 60 000  
        材料成本差异 3 000
- B. 借: 销售费用 57 000  
    材料成本差异 3 000  
    贷: 周转材料——包装物 60 000
- C. 借: 其他业务成本 63 000  
    贷: 周转材料——包装物 50 000  
        材料成本差异 3 000
- D. 借: 其他业务成本 57 000  
    材料成本差异 3 000  
    贷: 周转材料——包装物 60 000

**答案:** B

**解析:** 企业销售商品时随同商品出售的不单独计价的包装物是需要计入销售费用的,因为该包装物的计划成本为60 000元,所以实际成本为 $60\,000 \times (1 - 5\%) = 57\,000$ (元),结转的材料成本差异为 $60\,000 \times 5\% = 3\,000$ (元)。

借: 销售费用 57 000  
    材料成本差异 3 000  
    贷: 周转材料——包装物 60 000

### (三) 低值易耗品的内容

一般划分为: 一般工具、专用工具、管理用具、替换设备、劳动保护用品和其他用具等。

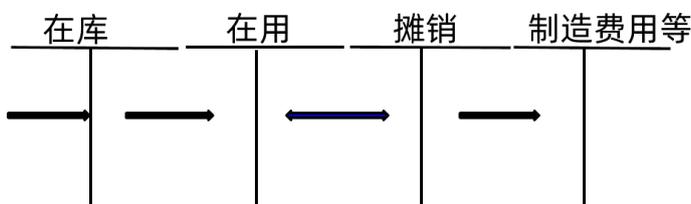
### (四) 低值易耗品的账务处理

#### 1. 科目设置

周转材料——低值易耗品

低值易耗品可采用一次摊销法或分次摊销法。

摊销法	方法	适用
一次摊销法	在领用时一次计入成本费用	金额较小
分次摊销法	按账面价值分次平均摊销	多次使用的包装物



按照上述步骤结转,“周转材料——低值易耗品——在库”,最终完全结转到“制造费用”等科目中。

**【例 3-60】** 甲公司为增值税一般纳税人,对低值易耗品采用实际成本核算,某月基本生产车间领用专用工具一批,实际成本为100 000元,不符合固定资产定义,采用分次摊销法进行摊销。该专用工具的估计使用次数为4次。

甲公司应编制如下会计分录:

(1) 领用专用工具时:

借：周转材料——低值易耗品——在用 100 000  
    贷：周转材料——低值易耗品——在库 100 000

(2) 第一次摊销其价值的 1/4:

借：制造费用 25 000  
    贷：周转材料——低值易耗品——摊销 25 000

(3) 第二次、第三次分别摊销其价值的 1/4:

借：制造费用 25 000  
    贷：周转材料——低值易耗品——摊销 25 000

(4) 最后一次摊销时:

借：制造费用 25 000  
    贷：周转材料——低值易耗品——摊销 25 000

同时核销在用低值易耗品，注销使用部门的经管责任:

借：周转材料——低值易耗品——摊销 100 000  
    贷：周转材料——低值易耗品——在用 100 000

### 经典例题

**【判断题】**“周转材料——低值易耗品”科目，借方登记低值易耗品的减少，贷方登记低值易耗品的增加，期末余额在贷方。( )

**答案：**×

**解析：**“周转材料——低值易耗品”科目，借方登记低值易耗品的增加，贷方登记低值易耗品的减少，期末余额在借方，表示企业期末结存低值易耗品的金额。

### 知识点六 委托加工物资

(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。

委托加工物资成本=实际耗用物资成本+加工费+运杂费+税费等