



第 14 讲 周转材料、委托加工物资、库存商品

三、周转材料

（一）包装物的核算内容

- （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使用的包装物。

（二）包装物的账务处理

按计划成本核算包装物，在发出时，应同时结转应负担的材料成本差异。企业应当设置“周转材料—包装物”科目进行核算。

1. 生产领用

借：生产成本

 贷：周转材料—包装物

 材料成本差异（或借方，计划成本核算时）

2. 出租（一次摊销）

借：其他业务成本

 贷：周转材料—包装物—包装物摊销

 材料成本差异（或借方，计划成本核算时）

3. 出借（一次摊销）

借：销售费用

 贷：周转材料—包装物—包装物摊销

 材料成本差异（或借方，计划成本核算时）

4. 出售

- （1）随同产品出售单独计价

借：其他业务成本

 贷：周转材料—包装物材料成本差异（或借方，计划成本核算时）

- （2）随同产品出售不单独计价

借：销售费用

 贷：周转材料—包装物材料成本差异（或借方，计划成本核算时）

【例题 1·单选题】2016 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（ ）。（2017 年）

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 60 000



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=60 000×(1-5%)=57 000 (元)。即：计入销售费用的金额为 57 000 元，结转的材料成本差异=60 000×5%=3 000 (元)，相关会计处理如下：

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

【例题 2·多选题】下列各项中，有关包装物的会计处理表述正确的有 ()。(2016 年)

- A. 随商品出售不单独计价的包装物成本，计入销售费用
- B. 生产领用的包装物成本，计入生产成本
- C. 随商品出售单独计价的包装物成本，计入其他业务成本
- D. 多次反复使用的包装物成本，根据使用次数分次摊销计入相应成本费用

【答案】ABCD

【例题 3·判断题】企业租入包装物支付的押金应计入其他业务成本。()

【答案】×

【解析】企业租入包装物支付的押金，通过“其他应收款”科目核算

(三) 低值易耗品

1. 低值易耗品的内容

低值易耗品是指不能作为固定资产核算的各种用具物品，如一般工具、专用工具、管理用具、替换设备、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等。

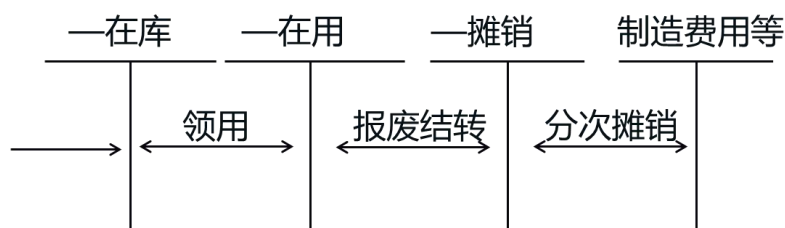
2. 低值易耗品的账务处理

企业应当设置“周转材料—低值易耗品”科目进行核算。低值易耗品的摊销可采用一次摊销法或分次摊销法。摊销时记入“制造费用”等科目。

(1) 一次摊销法

一次摊销法是将其价值在领用时一次计入有关资产成本或当期损益。

(2) 分次摊销法





【例题 4·多选题】下列各项中，关于周转材料会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 多次使用的包装物应根据使用次数分次进行摊销
- B. 低值易耗品金额较小的可在领用时一次计入成本费用
- C. 随同商品销售出借的包装物的摊销额应计入管理费用
- D. 随同商品出售单独计价的包装物取得的收入应计入其他业务收入

【答案】ABD

【解析】选项 C，随同商品销售出借的包装物的摊销额应计入销售费用。

【例题 5·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。（ ）（2018 年）

【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。

四、委托加工物资

（一）委托加工物资的内容和成本

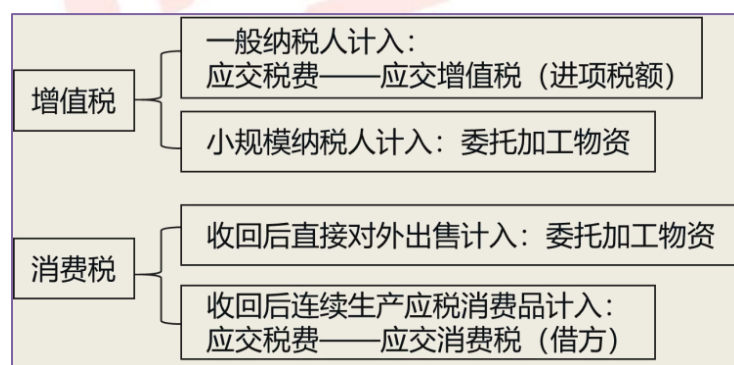
委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。企业委托外单位加工物资的成本包括：

- （1）加工中实际耗用物资的成本；
- （2）支付的加工费用及应负担的运杂费等；
- （3）支付的税费，包括委托加工物资所应负担的消费税（指属于消费税应税范围的加工物资）等。

注：

（1）如果以计划成本核算，在发出委托加工物资时，同时结转发出材料应负担的材料成本差异。收回委托加工物资时，应视同材料购入结转采购形成的材料成本差异。

（2）应计入委托加工物资成本的税金如图所示：



（二）委托加工物资的账务处理

（1）发给外单位加工的物资，按实际成本：

借：委托加工物资

贷：原材料

库存商品等

材料成本差异（或借方）



(2) 支付加工费用、应负担的运杂费等：

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

(3) 需要交纳消费税的委托加工物资，收回后直接用于销售的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本：

借：委托加工物资

 贷：银行存款等

(4) 收回后用于连续生产应税消费品的，按规定受托方代收代缴的消费税准予抵扣时：

借：应交税费—应交消费税

 贷：银行存款等

(5) 收到加工完成验收入库的物资和剩余物资，按实际成本：

借：原材料

 库存商品等

 贷：委托加工物资

 材料成本差异（或借方）

【例题 6·单选题】下列各项中，关于收回后用于连续生产应税消费品的委托加工物资在加工过程中发生的相关税费，不应计入委托加工物资成本的是（ ）。(2018 年)

- A. 发出加工物资应负担的材料超支差异
- B. 由委托方代缴的消费税
- C. 企业支付给受托方的加工费
- D. 企业发出物资支付的运费

【答案】B

【解析】委托加工物资收回后用于继续生产应税消费品，消费税不计入收回委托加工物资成本。

【例题 7·单选题】企业委托加工应税消费品收回后直接对外销售，则由受托方代收代缴的消费税应计入的会计科目是（ ）。(2018 年)

- A. 发出商品
- B. 委托加工物资
- C. 税金及附加
- D. 应交税费

【答案】B

【解析】委托加工物资收回后直接对外销售的，受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本，选项 B 正确。

【例题 8·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，委托外单位加工一批应交消费税的商品，以银行存款支付加工费 200 万元、增值税 26 万元、消费税 30 万元，该加工商品收回后将直接用于销售。甲公司支付上述相关款项时，应编制的会计分录是（ ）。

- A. 借：委托加工物资 256
 贷：银行存款 256
- B. 借：委托加工物资 230
 应交税费 26
 贷：银行存款 256



C. 借：委托加工物资	200	
应交税费		56
贷：银行存款		256
D. 借：委托加工物资	256	
贷：银行存款		200
应交税费		56

【答案】B

【解析】本题分录为：

借：委托加工物资	(200+30)	230
应交税费—应交增值税（进项税额）		26
贷：银行存款		256

【例题 9·多选题】下列各项中，应计入加工收回后直接出售的委托加工物资成本的有（ ）。
(2017 年)

- A. 由受托方代收缴的消费税
- B. 支付委托加工的往返运输费
- C. 实际耗用的原材料费用
- D. 支付的加工费

【答案】ABCD

【解析】委托加工物资收回后直接出售，应将材料费用、加工费、运输费以及受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本核算。

【综合例题】甲公司委托丁公司加工商品一批（属于应税消费品）100 000 件，有关经济业务如下：

(1) 1 月 20 日，发出材料一批，计划成本为 6 000 000 元，材料成本差异率为-3%。

①发出委托加工材料时：

借：委托加工物资	6 000 000
贷：原材料	6 000 000

②结转发出材料应分摊的材料成本差异时：

借：材料成本差异	180 000
贷：委托加工物资	180 000

(2) 2 月 20 日，支付商品加工费 120 000 元，支付受托方代收代缴的消费税 660 000 元，该商品收回后用于连续生产，消费税可抵扣，甲公司和丁公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%。

借：委托加工物资	120 000
应交税费—应交消费税	660 000
—应交增值税（进项税额）	15 600
贷：银行存款	795 600

(3) 3 月 4 日，用银行存款支付往返运费 10 000 元（未取得专用发票）。

借：委托加工物资	10 000
贷：银行存款	10 000



(4) 3月5日, 上述商品 100 000 件(每件计划成本为 65 元)加工完毕, 公司已办理验收收入库手续。

借: 库存商品	6 500 000
贷: 委托加工物资	5 950 000
材料成本差异	550 000

五、库存商品

(一) 库存商品的内容

库存商品是指企业已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。

(二) 库存商品的核算

1、生产型企业



2、商品流通企业

商品流通企业的库存商品, 通常采用毛利率法和售价金额核算法等方法进行日常核算。

(1) 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)毛利率匡算本期销售毛利, 并据以计算发出存货和期末存货成本的一种方法。

计算公式如下:

毛利率=销售毛利÷销售额×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

期末存货成本=期初存货成本+本期购货成本-本期销售成本

【例题 10·单选题】企业采用毛利率法核算库存商品, 月初商品成本 600 万元, 购进存货成本 1 400 万元, 本月销售收入 1 600 万元, 该商品上期毛利率为 15%, 则月末结存商品成本为() 万元。(2018 年)

A. 700 B. 1 360 C. 400 D. 640

【答案】D

【解析】销售毛利=销售额×毛利率=1600×15%=240(万元)

销售成本=销售额-销售毛利=1 600-240=1 360(万元);

期末存货成本=期初存货成本+本期购进存货成本-本期销售成本
=600+1 400-1 360=640(万元)。

(2) 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，并据以调整本期销售成本的一种方法。

计算公式如下：

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

企业的商品进销差价率各期之间比较均衡的，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。

【例题 11·单选题】某商场采用售价金额核算法核算库存商品。2015 年 3 月 1 日，该商场库存商品的进价成本总额为 180 万元，售价总额为 250 万元；本月购入商品的进价成本总额为 500 万元，售价总额为 750 万元；本月实现的销售收入总额为 600 万元。不考虑其他因素，2015 年 3 月 31 日该商场库存商品的成本总额为（ ）万元。（2016 年）

A. 408 B. 400 C. 272 D. 192

【答案】C

【解析】本月商品进销差价率=（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%=（250-180+750-500）÷（250+750）×100%=32%，2015 年 3 月 31 日该商场库存商品的成本总额=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=180+500-600×（1-32%）=272（万元）。

【例题 12·单选题】某企业库存商品采用售价金额法核算，2013 年 5 月初库存商品售价总额为 14.4 万元，进销差价率为 15%，本月购入库存商品进价成本总额为 18 万元，售价总额为 21.6 万元，本月销售商品收入为 20 万元，该企业本月销售商品的实际成本为（ ）万元。（2014 年）

A. 20 B. 16.8 C. 17 D. 16

【答案】B

【解析】本月的商品进销差价率=（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%=（14.4×15%+21.6-18）÷（14.4+21.6）×100%=16%，所以该企业本月销售商品的实际成本=20-20×16%=16.8（万元）。