



第8课 存货（下）

五、周转材料

（一）包装物

1、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。

2、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）生产领用包装物

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）出借包装物（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）随同商品出售包装物

A. 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）

B. 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 14·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



老会计，用心传递温度

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 15·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

(二) 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。

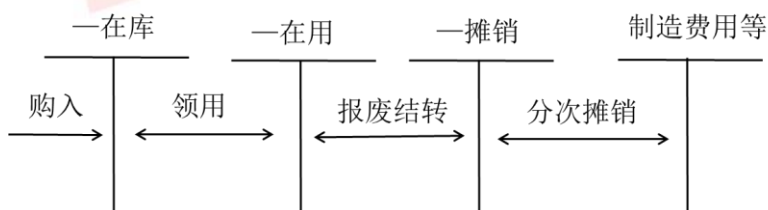
2、低值易耗品的账务处理

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 16·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 17·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。

六、委托加工物资

（一）委托加工物资的内容和成本

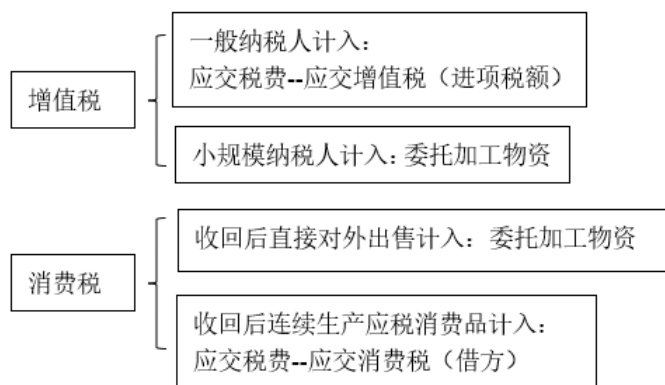
委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。企业委托外单位加工物资的成本包括：

- （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：



老会计，用心传递温度

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 18·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 19·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。

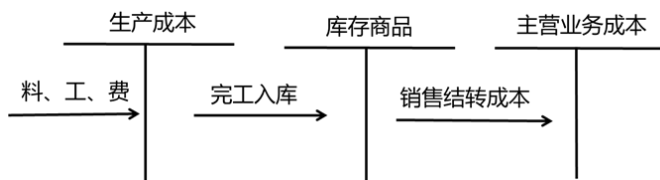
七、库存商品

(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。



老会计，用心传递温度

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 20·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=1 600×15%=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 21·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）。

八、消耗性生物资产

（一）消耗性生物资产的确认与计量

生物资产，是指农业活动所涉及的活的动物或植物。

生物资产分为**消耗性生物资产**、**生产性生物资产**和**公益性生物资产**。

消耗性生物资产，是指企业（农、林、牧、渔业）生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的畜性等。



1. 消耗性生物资产的成本确定。

企业自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

- (1) 自行栽培的大田作物和蔬菜的成本包括：在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用。
- (2) 自行营造的林木类消耗性生物资产的成本包括：郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用。
- (3) 自行繁殖的育肥畜的成本包括：出售前发生的料费、人工费和应分摊的间接费用。
- (4) 水产养殖的动物和植物的成本包括：在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用。

(二) 消耗性生物资产的账务处理

1. 外购的消耗性生物资产，按照应计入消耗性生物资产成本的金额：

借：消耗性生物资产

贷：银行存款/应付账款

2. 自行栽培的大田作物和蔬菜，应按照收获前发生的必要支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。自行营造的林木类消耗性生物资产，应按照郁闭前发生的必要支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。自行繁殖的育肥畜、水产养殖的动植物，应按照出售前发生的必要支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类消耗性生物资产发生的后续支出，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

4. 林木类消耗性生物资产达到郁闭后发生的管护费用等后续支出，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

5. 农业生产过程中发生的应归属于消耗性生物资产的费用，按照应分配的金额，借记“消耗性生物资产”科目，贷记“生产成本”科目。

6. 消耗性生物资产收获为农产品时，应按照其账面余额，借记“农产品”科目，贷记“消耗性生物资产”科目。

7. 出售消耗性生物资产或农产品，应按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。按照其账面余额，借记“主营业务成本”等科目，贷记“消耗性生物资产”或“农产品”科目。

8. 企业至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产进行检查，有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使消耗性生物资产的可变现净值低于其账面价值的，应当按照可变现净值低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备，并计入当期损益。可变现净值应当分别按照存货减值的办法确定。消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

【例题 22 • 多选题】消耗性生物资产在账务处理时可能涉及的会计科目有（ ）。

- A. 农产品
- B. 消耗性生物资产
- C. 存货
- D. 银行存款

【答案】ABD

【解析】消耗性生物资产在账务处理时不可能涉及存货。

【例题 23 • 多选题】消耗性生物资产的减值一经计提，不得转回。（）



老会计，用心传递温度

【答案】×

【解析】消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

九、存货清查

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，本科目应无余额。

存货清查发生盘盈和盘亏通过“待处理财产损益”科目核算，核算时分两步：

第一步，批准前调整为账实相符，即将账按实物数量进行调整；

第二步，批准后按规定结转处理。

盘盈时：

借：原材料等

贷：待处理财产损益

批准处理后：

借：待处理财产损益

贷：管理费用

盘亏时：

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）（自然灾害所致除外）

批准处理后：

借：管理费用（管理不善）

其他应收款（保险公司或责任人赔偿）

营业外支出（非常损失）

贷：待处理财产损益

【例题 24·单选题】下列各项中，关于企业原材料盘亏及毁损会计处理表述正确的是（ ）。(2017 年)

- A. 保管员过失造成的损失赔偿，计入管理费用
- B. 因台风造成的净损失，计入营业外支出
- C. 应由保险公司赔偿的部分，计入营业外收入
- D. 经营活动造成的净损失，计入其他业务成本

【答案】B

【例题 25·单选题】某企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。该企业因管理不善使一批库存材料被盗。该批原材料的实际成本为 40 000 元，购买时支付的增值税为 5 200 元，应收保险公司赔偿 21 000 元。不考虑其他因素，该批被盗原材料形成的净损失为（ ）元。(2015 年改编)

- A. 19 000
- B. 40 000
- C. 46 400
- D. 24 200

【答案】D

【解析】被盗材料形成的净损失=40 000+5 200-21 000=24 200（元）。

十、存货减值



老会计，用心传递温度

（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。

存货成本高于其可变现净值的，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。

可变现净值=存货的估计售价-进一步加工成本-估计的销售费用和税费

如果存货是直接用于出售的，其可变现净值=存货的估计售价-估计的销售费用和税费。

（二）存货跌价准备的账务处理

当期应计提的存货跌价准备=（存货成本-可变现净值）-存货跌价准备已有贷方余额

结果大于零为当期补提；小于零应在已计提的存货跌价准备范围内转回。

企业结转存货销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。即：

借：主营业务成本（其他业务成本）

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）

存货跌价准备		存货跌价准备	
销售结转：10	期初：18	销售结转：3 转回：3	期初：8
	补提：7		
	余额：15		余额：2

【例题 26·单选题】某企业 2017 年 3 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，估计该存货生产的产成品售价 120 万元。假定乙存货月初“存货跌价准备”科目余额为 12 万元，2017 年 3 月 31 日应计提的存货跌价准备为（ ）万元。（2017 年）

A. -8 B. 4 C. 8 D. -4

【答案】D

【解析】产成品的可变现净值=存货的估计售价-估计的销售费用和税费=120-3=117（万元），产成品的成本=100+25=125（万元），产成品发生减值。乙存货的可变现净值=存货的估计售价-进一步加工成本-估计的销售费用和税费=120-25-3=92（万元）。当期应计提的存货跌价准备=（存货成本-可变现净值）-存货跌价准备已有贷方余额=（100-92）-12=-4（万元）。