



第8讲 存货（下）

五、周转材料

概述：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，不确认为固定资产的材料。主要包括**包装物**和**低值易耗品**。

（一）包装物的内容

① 生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物



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（或借方）

② 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（或借方）

③ 随同商品出售单独计价的包装物



借：银行存款等
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（或借方）

④ 出租或出借给购买单位使用的包装物



借：其他业务成本（出租）
销售费用（出借）
贷：周转材料——包装物

【提示 1】 小企业的包装材料，通过“原材料”科目核算；但用来存储和保管产品、原材料等而不出售的



老会计-用心传递温度

包装物，则根据价值大小和寿命长短，分别通过“固定资产”或“原材料”科目核算。

【提示 2】出租包装物，属于短期租赁和低价值租赁。

【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60000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 63000
贷：周转材料——包装物 60000
材料成本差异 3000
- B. 借：销售费用 57000
材料成本差异 3000
贷：周转材料——包装物 60000
- C. 借：其他业务成本 63000
贷：周转材料——包装物 60000
材料成本差异 3000
- D. 借：其他业务成本 57000
材料成本差异 3000
贷：周转材料——包装物 60000

【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60000元，所以实际成本=60000×(1-5%)=57000(元)。即：计入销售费用的金额为 57000 元，结转的材料成本差异=60000×5%=3000(元)，相关会计处理如下：

借：销售费用 57000
材料成本差异 3000
贷：周转材料——包装物 60000

【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。

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。

借：制造费用等（实际成本）

贷：周转材料——低值易耗品（计划成本）

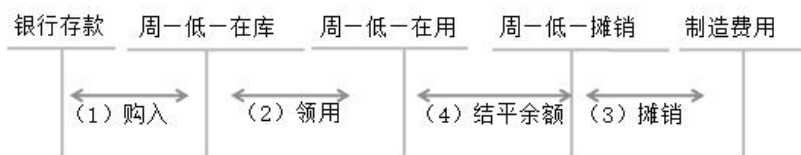


老会计-用心传递温度

借或贷：材料成本差异

【提示】低值易耗品金额较小的，可在领用时一次计入成本费用

(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】×

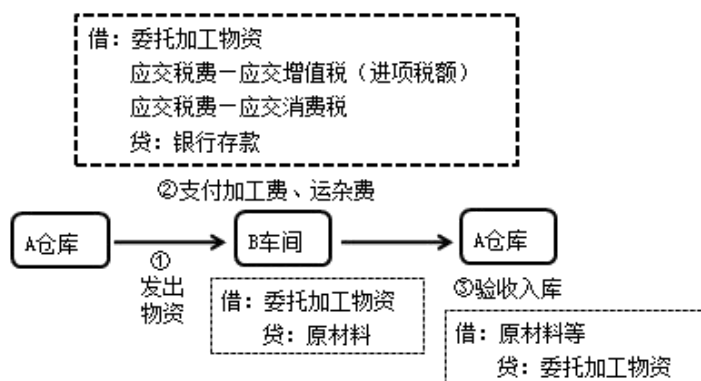
【解析】“周转材料——低值易耗品”科目，借方登记低值易耗品的增加，贷方登记低值易耗品的减少，期末余额在借方，表示企业期末结存低值易耗品的金额。

六、委托加工物资

(一) 委托加工物资的内容和成本



相关税金	会计处理	
受托方按照加工费用收取的增值税	允许委托方抵扣的，计入“应交税费——应交增值税（进项税额）”，不允许抵扣的，计入收回物资的成本	
受托方代收代缴的消费税	收回后连续加工应税消费品	借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款等
	收回后直接用于销售或连续生产非应税消费品的	借：委托加工物资 贷：银行存款等



【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

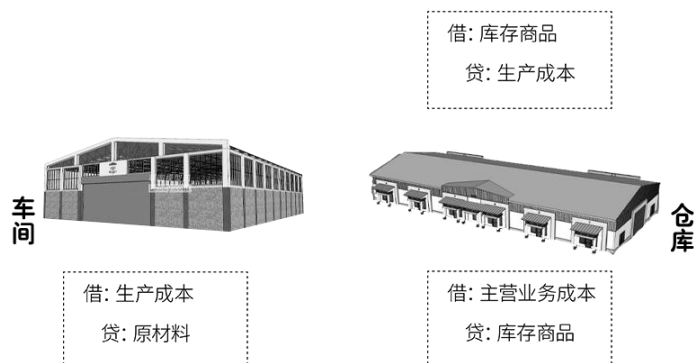
（一）库存商品的内容

具体包括：库存产成品、外购商品、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。

【提示】已完成销售、但购买单位在月末未提取的商品，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。

（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：

上期毛利率=上期销售毛利/上期销售净额×100%

本期销售净额=商品销售收入-销售退回和折让

本期销售毛利=本期销售净额×上期毛利率

本期销售成本=本期销售净额-本期销售毛利

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 1400 万元，本月销售收入 1600 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）

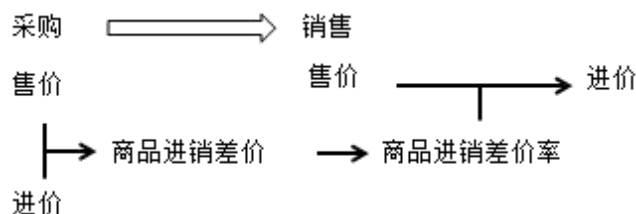
A. 700 B. 1360 C. 400 D. 640

【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=1600-240=1360（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+1400-1360=640（万元）。

(2) 售价金额核算法：



计算公式如下：

$$\text{商品进销差价率} = \frac{\text{期初库存商品进销差价} + \text{本期购入商品进销差价}}{\text{期初库存商品售价} + \text{本期购入商品售价}}$$

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



老会计-用心传递温度

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

期末结存商品的成本=期初结存商品的进价+本期购入商品的进价-本期销售商品的成本

【提示】当各期商品进销差价率比较均衡时，可采用上期商品进销差价率计算本期商品应分摊的商品进销差价。

【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）生物资产与消耗性生物资产的概念

（1）生物资产——指有生命的动物和植物。包括消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产。

（2）消耗性生物资产——指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林、存栏待售的牲畜、养殖的鱼等。

1、消耗性生物资产的成本确定。

资产	成本构成
自行栽培的大田作物和蔬菜	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
自行营造的林木	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
自行繁殖的育肥畜	出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用
水产养殖的动物和植物	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

科目设置：

“消耗性生物资产”科目：核算消耗性生物资产的实际成本。

“农产品”科目：核算消耗性生物资产所收获的农产品。

①外购消耗性生物资产时：

借：消耗性生物资产

贷：银行存款等

②自行栽培、自行营造、自行繁育的消耗性生物资产时：

借：消耗性生物资产（必要支出）

贷：银行存款等

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后续支出时：



老会计-用心传递温度

借：消耗性生物资产（必要支出）

贷：银行存款等

④林木类消耗性生物资产在郁闭后发生的管护费用等后续支出：

借：管理费用

贷：银行存款等

⑤农业生产过程中发生的归属于消耗性生物资产的费用：

借：消耗性生物资产

贷：生产成本

⑥消耗性生物资产收获为农产品时：

借：农产品

贷：消耗性生物资产

⑦出售消耗性生物资产或农产品时：

借：银行存款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：消耗性生物资产/农产品

【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。（ ）

【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“待处理财产损溢”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溢，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 — 盘盈





> 盘盈

1000

1500

发现时:

借: 原材料等 500

贷: 待处理财产损益 500

批准后:

借: 待处理财产损益 500

贷: 管理费用 500



< 盘亏

1000

800

发现时:

借: 待处理财产损益 200

贷: 原材料等 200

批准后:

借: 原材料(残料)

其他应收款(应收赔款)

管理费用(一般经营损失)

营业外支出(非常损失)

贷: 待处理财产损益 200

【提示】管理不善造成的存货盘亏或毁损，需要做进项税额转出；自然灾害造成的存货盘亏或毁损，不需要做进项税额转出。

小企业存货清查的处理

- (1) 小企业存货毁损，按照取得的处置收入、责任人以及保险赔偿之和，减去成本和相关税费后的净额，记入“营业外支出”或“营业外收入”科目。
- (2) 小企业存货盘盈，记入“营业外收入”科目。
- (3) 小企业存货盘亏，记入“营业外支出”科目。

【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 40000 元，购买时支付的增值税为 5200 元，应收保险公司赔偿 21000 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. 19000
- B. 40000
- C. 46400
- D. 24200



老会计-用心传递温度

【答案】D

【解析】被盗材料形成的净损失=40000+5200-21000=24200（元）。

十、存货减值

（一）存货跌价准备的期末计量

资产负债表日，存货应按照成本与可变现净值孰低计量。



（二）可变现净值的确定



估计售价



- ① 估计的销售费用及相关税费
- ② 至完工时估计将要发生的成本

（三）存货跌价准备的计提

减值



借：资产减值损失
贷：存货跌价准备

（四）存货跌价准备的转回

	成本	可变现净值	
2017年末	10000	12000	不计提跌价准备
2018年末	10000	9000	计提1000跌价准备
2019年末	10000	11000	转回1000跌价准备





【提示】

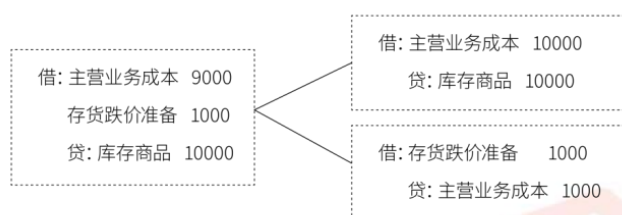
当已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复的，应在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益：

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

（五）存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转已对其计提的存货跌价准备。



【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）。