

第四节 存货

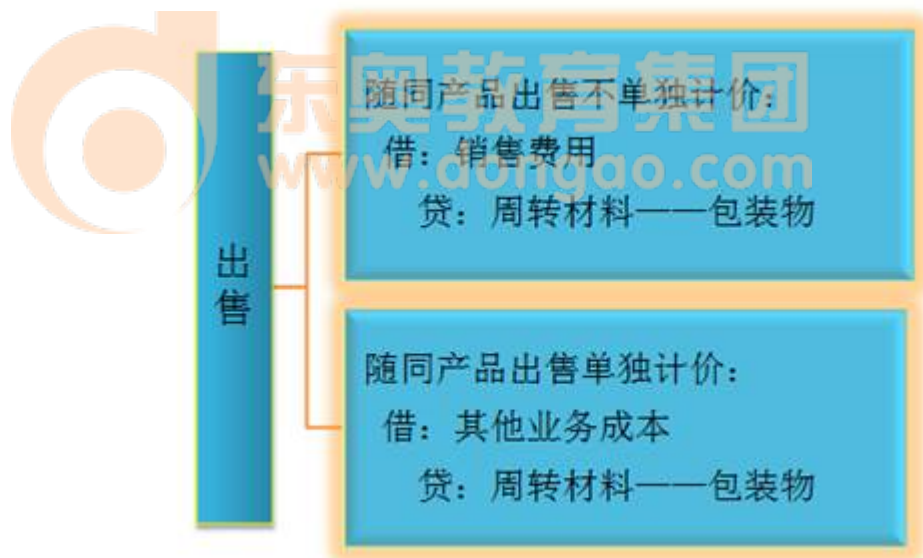
三、周转材料

(一) 包装物核算的内容

1. 生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物；
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) 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）
企业应该设置“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
2. 出租
借：其他业务成本
 贷：周转材料——包装物
3. 出借
借：销售费用
 贷：周转材料——包装物



【例题·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）。即：计入销售费用的金额为 57 000元，结转的材料成本差异为 $60\,000 \times 5\% = 3\,000$ （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·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

【解析】 四个选项均正确。

【例题·判断题】企业租入包装物支付的押金应计入其他业务成本。（ ） （2013年）

【答案】 ×

【解析】 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

低值易耗品的核算与原材料核算相似，企业应该设置“周转材料——低值易耗品”科目进行核算。

低值易耗品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·多选题】下列各项中，关于周转材料会计处理表述正确的有（ ）。 （2012年）

- 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

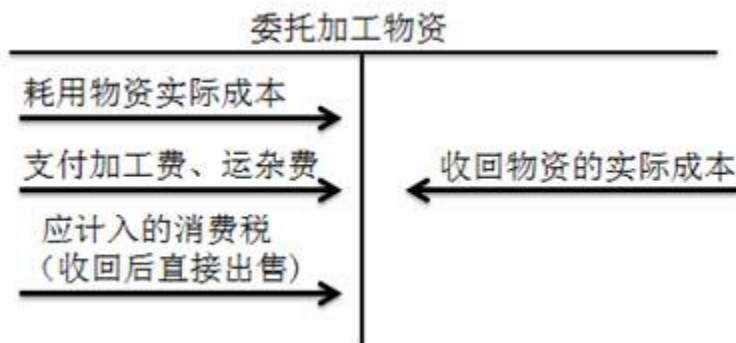
【答案】 ABD

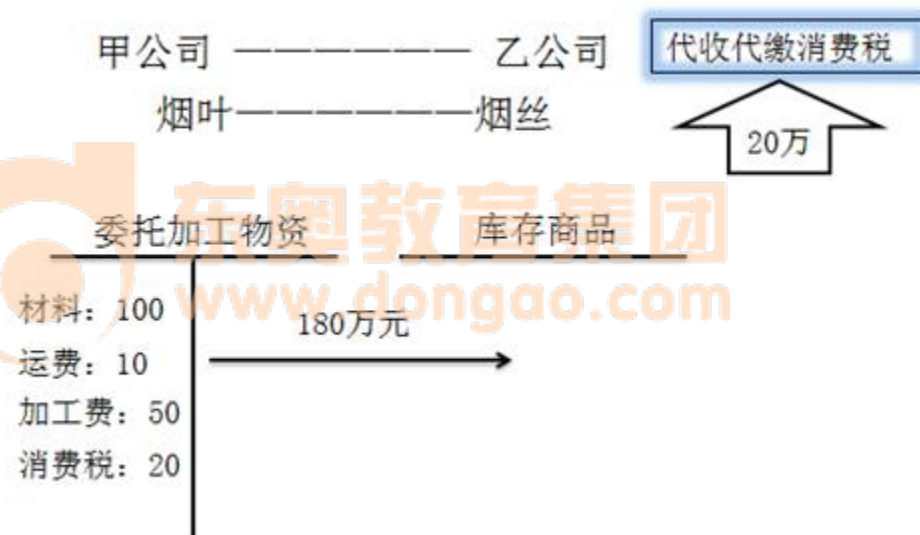
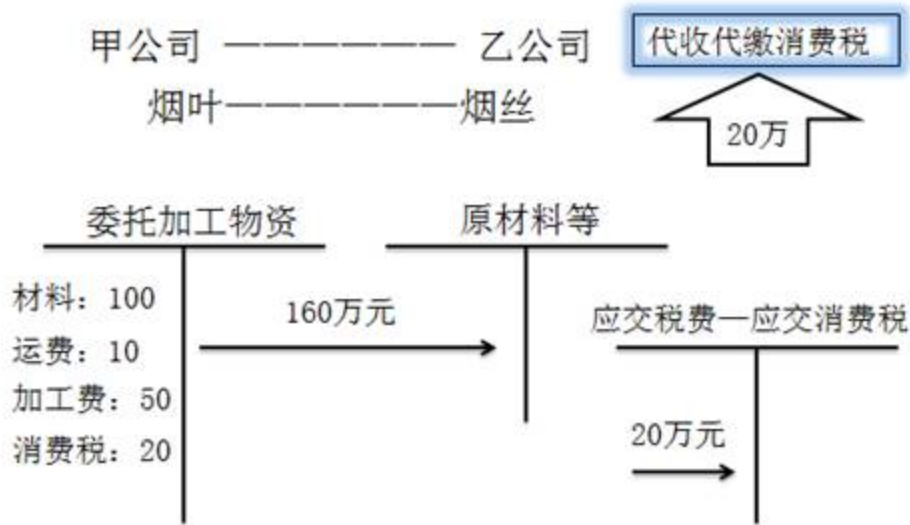
【解析】 选项 C，随同商品销售出借的包装物的摊销额应计入销售费用。

四、委托加工物资

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。

（一）委托加工物资的内容和成本

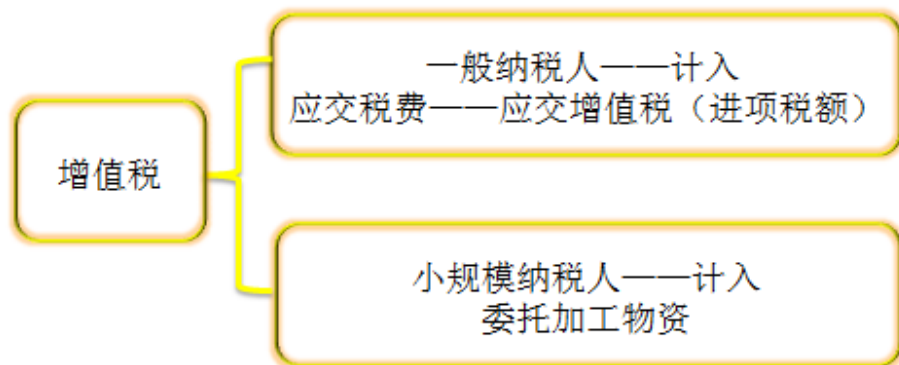


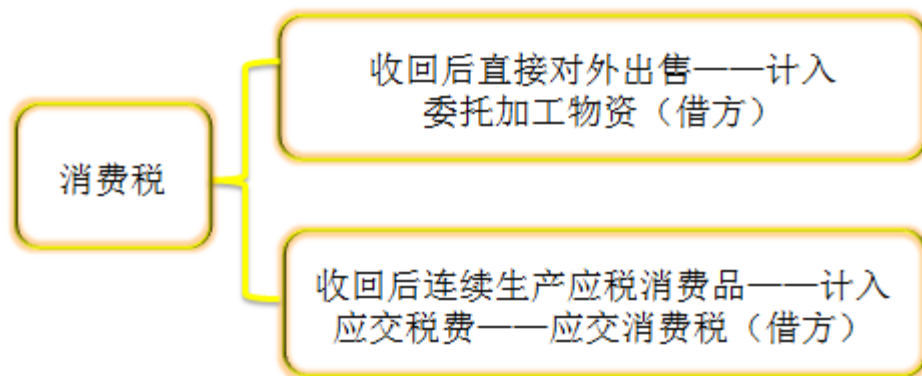


【提示】

(1) 如果以计划成本核算，在发出委托加工物资时，应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：





（3）委托加工物资收回后，直接用于销售的，销售价格不高于委托加工价格的，委托方应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本；委托加工物资收回后高于委托加工价格出售或者用于连续生产应税消费品，按规定准予抵扣的，委托方应按已由受托方代收代缴的消费税，借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

【例题·单选题】甲、乙公司均为增值税一般纳税人，甲公司委托乙公司加工一批应交消费税的半成品，收回后用于连续生产应税消费品。甲公司发出原材料实际成本为 210 万元，支付加工费 6 万元、增值税 1.02 万元、消费税 24 万元。假定不考虑其他相关税费，甲公司收回该半成品的入账价值为（ ）万元。

- A. 216
- B. 217.02
- C. 240
- D. 241.02

【答案】 A

【解析】 甲公司收回该半成品的入账价值 = 210 + 6 = 216（万元）。

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

- A. 由受托方代收代缴的消费税
- 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。

【例题·多选题】某企业为增值税一般纳税人，委托其他单位加工应税消费品，该产品收回后继续加工，下列各项中，应计入委托加工物资成本的有（ ）。（2012年）

- A. 发出材料的实际成本
- B. 支付给受托方的加工费
- C. 支付给受托方的增值税
- D. 受托方代收代缴的消费税

【答案】 AB

【解析】 增值税一般纳税人的增值税不计入委托加工物资成本；对于收回后继续加工的应税消费品，由受托方代收代缴的消费税计入应交消费税的借方，不计入委托加工物资成本。

【例题·判断题】委托加工的物资收回后用于连续生产的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资的成本。（ ）

【答案】 ×

【解析】 如果委托加工物资收回后用于连续生产应税消费品，缴纳的消费税应记入“应交税费——应交消费税”科目的借方；收回以后直接出售的，消费税应该计入委托加工物资成本。

（二）委托加工物资的账务处理

【举例】 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 17%。

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） 20 400

贷：银行存款 800 400

(3) 3月4日，用银行存款支付往返运费 10 000元（不考虑运费抵扣的情况）。

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

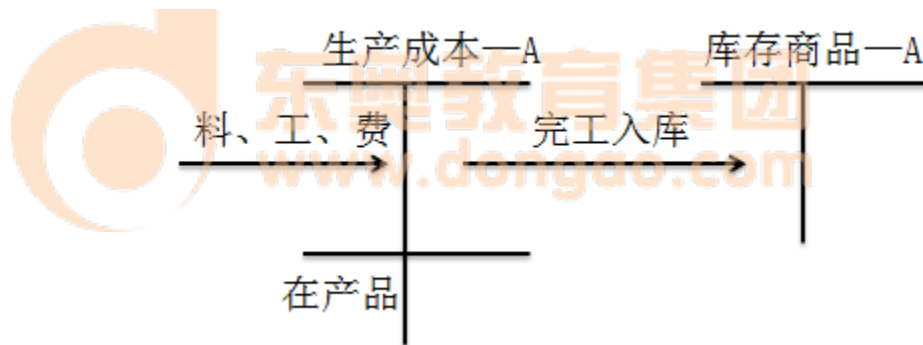
五、库存商品

(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户单位，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) 库存商品的账务处理

1. 生产型企业



2. 商品流通企业发出存货，通常采用毛利率法和售价金额核算法进行核算。

(1) 毛利率法

毛利率 = (销售毛利 / 销售额) × 100%

销售净额 = 销售收入 - 销售退回 - 销售折让

销售成本 = 销售净额 - 销售净额 × 毛利率

= 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

【提示】 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。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，采用这种存货计价方法既能减轻工作量，也能满足对存货管理的需要。

【例题·单选题】 某商场采用毛利率法计算期末存货成本。甲类商品 2010年 4月 1日期初成本为 3 500万元，当月购货成本为 500万元，当月销售收入为 4 500万元。甲类商品第一季度实际毛利率为 25%。2010年 4月 30日，甲类商品结存成本为（ ）万元。（2011年）

A. 50

B. 1 125

C. 625

D. 3 375

【答案】 C

【解析】 销售成本 = 4 500 × (1 - 25%) = 3 375 (万元)；期末存货成本 = 3 500 + 500 - 3 375 = 625 (万元)。

【例题·单选题】 某企业采用毛利率法计算发出存货成本。该企业 2018年 4月份实际毛利率为 20%，本年度 5月 1日的存货成本为 3 000万元，5月份购入存货成本为 2 500万元，销售收入为 3 000万元，销售退回为 500万元。该企业 5月末结存存货成本为（ ）万元。

A. 1 300

- B. 1 900
C. 2 110
D. 3 500

【答案】 D

【解析】 销售毛利 = (3 000-500) × 20%=500 (万元); 5月末结存存货成本 =3 000+2 500- (3 000-500-500) =3 500 (万元)。

(2) 售价金额核算法

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。

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

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

【例题·单选题】某商场采用售价金额法核算库存商品。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·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)。

【例题·单选题】某商场库存商品采用售价金额核算法进行核算。2012年5月初, 库存商品的进价成本为34万元, 售价总额为45万元。当月购进商品的进价成本为126万元, 售价总额为155万元。当月销售收入为130万元。月末结存商品的实际成本为()万元。(2013年)

- A. 30
B. 56
C. 104
D. 130

【答案】 B

【解析】 商品进销差价率 = [(45-34) + (155-126)] ÷ (45+155) × 100% = 20%;

本期销售商品的成本 = 130 - 130 × 20% = 104 (万元);

月末结存商品的实际成本 = 34 + 126 - 104 = 56 (万元)。

【例题·单选题】某商场采用售价金额核算法对库存商品进行核算。本月初库存商品进价成本总额30万元, 售价总额46万元; 本月购进商品进价成本总额40万元, 售价总额54万元; 本月销售商品售价总额80万元。假设不考虑相关税费, 该商场本月销售商品的实际成本为()万元。

- A. 46
B. 56
C. 70
D. 80

【答案】 B

【解析】 商品进销差价率 $= [(46 - 30) + (54 - 40)] \div (46 + 54) \times 100\% = 30\%$;

销售商品应该结转的实际成本 $= 80 \times (1 - 30\%) = 56$ (万元)。

或：销售商品应该结转的实际成本 $= [(30 + 40) \div (46 + 54)] \times 80 = 56$ (万元)。

