

学习情境3

存货业务核算



【能力目标】

1. 能准确地填制和审核收料单、领料单、出库单等业务单据；
2. 能根据原材料、周转材料、库存商品业务准确地编制记账凭证；
3. 能准确地登记原材料、周转材料和库存商品等明细账和总账。



【知识目标】

1. 理解存货的相关知识,掌握原材料的取得、领用、出售、期末计价及清查业务的账务处理流程和基本会计核算方法；
2. 熟悉周转材料的基本分类,掌握不同情况下领用包装物及低值易耗品摊销的账务处理流程和基本会计核算方法；
3. 掌握库存商品的入库、销售、清查及期末计价等业务的账务处理流程和基本会计核算方法。



【引导案例】

存货计价方法不得随意更改

某市地税稽查局在 2012 年税收财务大检查中,发现某五金厂 2011 年上半年和下半年对存货成本采用了不同的计价方法。上半年产成品的存货成本采用先进先出法,销售实现后,按账面存货成本结转产品销售成本。从 2011 年 7 月开始,在未经税务机关批准的情况下,该企业擅自改变存货计价方法,采用加权平均法,致使 2011 年产品销售成本增加了将近 400 万元,该年度的应纳税所得额也相应减少了 400 万元,少缴企业所得税 100 万元。



【思考讨论】

企业改变存货计价方法违反了会计制度的哪些规定？企业为什么要改变存货计价方法？带来的结果是什么？



【情境导读】

存货是企业的一项重要流动资产，变现能力强，流动速度快，通常占流动资产的比例较高，是企业在日常生产经营活动中持有的以备出售或耗用的各种物资。存货会计核算正确与否直接影响企业财务状况和经营成果。

学习子情境 3.1 存货概述及计量

3.1.1 存货概述

1. 存货的概念

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货包括各类材料、在产品、半成品、产成品、商品、包装物、低值易耗品及委托代销商品等。

提示：企业为建造固定资产而储备的各种物资不属于存货，企业的特准储备以及按国家指令专项储备的资产也不属于存货。

2. 存货的确认

企业某项资产要确认为存货，在符合存货的定义，并同时满足存货确认的以下两个条件的，才能予以确认为企业的存货。

(1) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业。判断存货是否能够给企业带来经济利益的重要标志是存货的法定所有权的归属，以及企业能否拥有存货所有权上的主要风险和报酬为标准。凡是所有权属于企业的，无论其存放何处，均作为企业的存货。反之，如果没有取得所有权，即使存放在企业，也不能作为企业的存货，如代销商品。

(2) 该存货的成本能够可靠地计量。存货的成本能够可靠地计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据，并且具有可验证性。如果存货不能可靠地计量，则不能作为企业的存货。

3.1.2 存货的计量

1. 存货的初始计量

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。不同的存货，其成本构成内容也不同。

(1) 外购存货的成本

外购存货的成本指存货从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

① 购买价款。存货的购买价款,是指企业购入存货的发票账单上列明的价款,但不包括按税法规定可以抵扣的增值税税额。

② 相关税费。是指企业购买、自制或委托加工存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额等应计入存货采购成本的税费。

③ 其他可归属于存货采购成本的费用。除上述各项以外的可归属于存货采购成本的费用,包括仓储费、包装费、运输中的定额内损耗,入库前的挑选整理费等。

提示 1:一般纳税人采购存货发生的运输费用,取得运费结算单据所列运费金额的,应按运费扣除7%后计入存货的采购成本。

提示 2:小规模纳税人企业采购存货时,按取得增值税专用发票列明的增值税税额计入存货的采购成本。

商品流通企业,在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。

(2) 加工取得存货的成本

存货加工成本,由直接人工和制造费用构成。直接人工是企业在生产产品过程中直接从事产品生产的人员的薪酬。制造费用是为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

企业在加工存货过程中发生的直接人工和制造费用,属于直接费用的,则直接计入该产品成本;属于间接费用的,则按一定的方法分配计入各产品成本。

(3) 其他方式取得存货的成本

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投入、非货币性交换、债务重组、盘盈、企业合并等。

① 投资者投入存货的成本。投资者投入存货的成本应按投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协商约定价值不公允的除外。在合同或协商约定价值不公允的情况下,按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

② 盘盈存货的成本。盘盈的存货应按其重置成本作为入账价值。

③ 接受捐赠的存货应按公允价值入账。公允价值不能确定的,按以下规定办理:捐赠方提供有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费作为入账价值;捐赠方没有提供有关凭据的,按同类或类似存货的活跃市场价格估计的金额加上应支付的相关税费作为入账价值;同类或类似存货不存在活跃市场的,按接受捐赠存货的预计未来现金流量现值作为入账价值。

提示 1:非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用不计入存货成本,直接计入当期损益。

提示 2:企业在采购入库后的储存费不计入存货成本,直接计入当期损益。

2. 发出存货的计量

按照企业会计准则规定,可以采用个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动加权平

均法确定发出存货的成本。

(1) 个别计价法

个别计价法,又称个别认定法、具体辨认法,是以每批收入存货的实际单位成本作为发出各批存货实际成本的方法。

采用这种方法计算发出和结存存货的成本比较合理、准确,但需要对发出和结存存货的批次进行具体认定,以辨别其所属的收入批别。该方法实务操作的工作量繁重、困难较大。

个别计价法适用于容易识别、存货品种数量不多、单位成本较高的存货的计价。

(2) 先进先出法

先进先出法是假定先购入的存货先发出,并根据这种假定的存货流转次序对发出存货和期末存货进行计价的方法。每次收到存货,应按照时间的先后顺序逐笔登记其数量、单价和金额,每次发出存货时,按照先购入存货的单价计算发出存货的实际成本。

这种计价方法的特点是使存货账面结存价值接近于近期市场价格。但是在物价上涨时,会高估企业当期利润和期末存货价值。其优点是可以随时结转发出存货的成本。缺点是成本计算工作比较烦琐,当存货收发业务比较多时,工作量将很大。

【例 3-1】

某企业 2013 年 5 月 1 日,期初结存甲原材料 200 千克,单价 5 元;5 月 3 日购进甲材料 500 千克,单价 6 元;5 月 10 日领用甲材料 300 千克;5 月 15 日购进甲材料 500 千克,单价 4 元;5 月 20 日领用甲材料 300 千克;5 月 31 日领用甲材料 300 千克。按先进先出法计价核算时,发出和结存的甲材料如表 3-1 所示。

表 3-1 材料明细分类账

存货类别:				金额单位:元								
存货编号:				计量单位:千克								
存货名称及规格:甲材料				最高存量:								
				最低存量:								
2013		凭证 号码	摘 要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
5	1		上月结存							200	5	1 000
5	3		购进	500	6	3 000				200	5	1 000
										500	6	3 000
	10		发出				200	5	1 000	400	6	2 400
							100	6	600			
	15		购进	500	4	2 000				400	6	2 400
										500	4	2 000
	20		发出				300	6	1 800	100	6	600
										500	4	2 000
	31		发出				100	6	600	300	4	1 200
							200	4	800			
			本月合计	1 000		5 000	900		4 600	300		1 200

(3) 加权平均法

加权平均法,又称月末一次加权平均法,指以本月全部进货数量加上月初存货数量作

为权数,去除本月全部进货成本加上月初存货成本,计算发出存货的加权平均单位成本,以此为基础计算本月发出存货的成本和期末结存材料成本的一种方法。计算公式为:

$$\text{加权平均单价} = \frac{\text{期初存货结存金额} + \text{本期收入存货金额}}{\text{期初存货结存数量} + \text{本期收入存货数量}}$$

$$\text{发出存货成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

$$\text{期末存货成本} = \text{本期期末存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

或

$$\text{发出存货成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期收入存货成本} - \text{期末存货成本}$$

采用月末一次加权平均法,只有在月末才计算存货的加权平均单价,大量的计算工作集中在月末进行,平时无法从账上得出发出和结存存货的单价和金额,影响存货成本的管理。其优点是减少了计价的工作量。

【例 3-2】

沿用例 3-1 的资料,采用月末一次加权平均法核算时,发出和结存材料如表 3-2 所示。

表 3-2 材料明细分类账

存货类别：												金额单位：元
存货编号：												计量单位：千克
存货名称及规格：甲材料												最高存量：
												最低存量：
2013		凭证 号 码	摘 要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金 额	数量	单价	金 额	数量	单价	金 额
5	1		上月结存							200	5	1 000
5	3		购进	500	6	3 000				700		
	10		发出				300			400		
	15		购进	500	4	2 000				900		
	20		发出				300			600		
	31		发出				300			300		
			本月合计	1 000		5 000	900	5	4 500	300	5	1 500

$$\text{存货加权平均单价} = \frac{200 \times 5 + 500 \times 6 + 500 \times 4}{200 + 500 + 500} = 5(\text{元})$$

$$\text{发出存货成本} = 900 \times 5 = 4 500(\text{元})$$

$$\text{本月结存存货成本} = 300 \times 5 = 1 500(\text{元})$$

3. 移动加权平均法

移动加权平均法,是指以本次进货入库前结存存货的实际成本加本次收入存货的实际成本,除以本次入库前结存存货数量加本次收入存货数量,据以计算移动加权平均单位成本,并对发出存货和结存存货进行计价的一种方法。其计算公式为:

$$\text{移动加权平均单价} = \frac{\text{以前结存存货的实际成本} + \text{本批收入存货的实际成本}}{\text{以前结存存货的数量} + \text{本批收入存货的数量}}$$

$$\text{发出存货成本} = \text{本次发出存货数量} \times \text{移动加权平均单价}$$

$$\text{期末存货成本} = \text{期末结存存货的数量} \times \text{移动加权平均单价}$$

采用这种方法,每购进一批存货,就重新计算一次单价,所以存货的计价工作量较大。其优点是存货计价工作可以分散在月内进行,也便于管理当局及时了解存货的结

存情况。

【例 3-3】

沿用例 3-1 的资料,采用移动加权平均法核算时,发出和结存材料如表 3-3 所示。

表 3-3 存货明细分类账

存 货 类 别：												金额单位：元
存 货 编 号：												计量单位：千克
存 货 名 称 及 规 格：甲 材 料												最高存量：
												最低存量：
2013		凭证 号 码	摘 要	收 入			发 出			结 存		
月	日			数量	单价	金 额	数量	单价	金 额	数量	单价	金 额
5	1		上月结存							200	5	1 000
5	3		购进	500	6	3 000				700	5.71	3 997
	10		发出				300	5.71	1 713	400	5.71	2 284
	15		购进	500	4	2 000				900	4.76	4 284
	20		发出				300	4.76	1 428	600	4.76	2 856
	31		发出				300	4.76	1 428	300	4.76	1 428
			本月合计	1 000		5 000	900		4 569	300	4.76	1 428

$$5 \text{ 月 } 3 \text{ 日结存存货加权平均单价} = \frac{200 \times 5 + 500 \times 6}{200 + 500} = 5.71(\text{元})$$

$$5 \text{ 月 } 15 \text{ 日结存存货加权平均单价} = \frac{400 \times 5.71 + 500 \times 4}{400 + 500} = 4.76(\text{元})$$

学习子情境 3.2 原材料业务核算

原材料是指企业在生产经营中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种材料。原材料包括原料及主要材料、辅助材料、燃料、修理用备件、外购半成品、包装材料等,但不包括包装物、低值易耗品等周转性材料。

企业存货的日常收发及结存,可以按照实际成本计价核算,也可以按计划成本计价核算。具体选用哪种方式由企业根据具体情况确定。

3.2.1 原材料按实际成本计价核算

原材料按实际成本计价核算,是指对原材料的收入、发出、结存等日常业务均按其实际成本核算。

1. 账户设置

(1) “在途物资”账户

该账户用于核算企业购入的原材料等物资,已经付款或已开出商业汇票但尚未运抵企业或尚未验收入库的材料物资的实际成本。借方登记企业购入的在途物资的实际成本;贷方登记验收入库材料的实际成本,期末余额在借方,表示尚未验收入库的材料或商品的实际成本。该账户按供应单位进行明细核算。

(2) “原材料”账户

该账户用于核算企业原材料的收、发与结存情况。借方登记入库材料的实际成本；贷方登记发出材料的实际成本；期末余额在借方，表示月末库存材料的实际成本。该账户按原材料的种类及品名进行明细核算。

2. 外购原材料的核算

企业购入原材料，由于结算方式、采购地点和交接货方式的不同，材料入库和货款支付在时间上不一定完全同步，因此，会计核算也各有不同。

(1) 料已到，款已付

企业在支付货款或开出、承兑商业汇票，材料验收入库后，应根据发票账单等结算凭证确定的材料成本，借记“原材料”账户，根据取得的增值税专用发票上注明的税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”(一般纳税人)账户，按照实际支付的款项或应付票据的面值，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户。

【例 3-4】

甲公司被有关部门认定为一般纳税人，6月2日甲公司从乙公司购入一批原材料，增值税专用发票上注明的材料价款为50 000元，税额为8 500元，发票等结算凭证已经收到，货款已通过银行转账支付，材料已验收入库。甲公司的账务处理如下。

借：原材料	50 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 500
贷：银行存款	58 500

(2) 料未到，款已付

材料未到而结算凭证已到，企业应按结算凭证付款或开出商业汇票，借记“在途物资”账户和“应交税费——应交增值税(进项税额)”(一般纳税人)账户，根据实际支付的款项，贷记“银行存款”或“应付票据”等账户。待材料到达验收入库后，再根据收料单，借记“原材料”账户，贷记“在途物资”账户。

【例 3-5】

沿用例 3-4 的资料，假设材料尚未到达甲公司，购入材料的发票账单等已经到达，货款已经通过银行支付。甲公司的账务处理如下。

① 购买材料

借：在途物资	50 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 500
贷：银行存款	58 500

② 材料到达入库

借：原材料	50 000
贷：在途物资	50 000

(3) 料已到，款未付

材料已经到达并已验收入库，发票账单等结算凭证尚未到，货款未支付的采购业务，

月内企业可以暂不处理,等结算凭证到达后,再处理该业务。如果月末账单等结算凭证仍未到达,应按材料的暂估价值,借记“原材料”账户,贷记“应付账款——暂估应付账款”账户。下月月初用红字做同样的记账凭证予以冲回,待凭证到达后,作正常付款的账务处理。

【例 3-6】

沿用例 3-4 的资料,假设材料已经到达甲公司并已验收入库,购入材料的发票账单等尚未到达,货款尚未支付。甲公司的账务处理如下。

① 月内不做账务处理

② 月末暂估价 46 000 元入账

借:原材料	46 000
贷:应付账款——暂估应付账款	46 000

③ 下月初用红字将原账冲回

借:原材料	46 000
贷:应付账款——暂估应付账款	46 000

④ 收到有关结算凭证,并支付货款

借:原材料	50 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 500
贷:银行存款	58 500

3. 投资者投入原材料核算

接受投资者投入的原材料,应按合同或协议约定的价值,借记“原材料”账户,按专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户,按确定的出资额,贷记“实收资本(股本)”账户,按借贷双方的差额,贷记“资本公积”账户。

【例 3-7】

2013 年 3 月 10 日,甲公司接受乙公司投入的原材料一批,双方协议确认的价值为 150 000 元,收到的专用发票上注明的价款为 34 000 元,乙公司的股本总额为 1 000 000 元,甲公司占 10% 的股份。甲公司的账务处理如下。

借:原材料	150 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000
贷:股本	100 000
资本公积	84 000

4. 接收捐赠的原材料核算

企业接受捐赠原材料,按照确定的实际成本及支付的相关税费,借记“原材料”账户,按照凭据上标明的金额计算的进项税额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,按实际成本减去相关税费的差额贷记“营业外收入”账户,按照实际支付的相关税费贷记“银行存款”、“应交税费”等账户。

【例 3-8】

2013 年 5 月 10 日,甲公司接受乙公司捐赠的原材料一批,乙公司提供的有关凭证上注明的价款为 100 000 元,增值税税额为 17 000 元,用银行存款支付材料运杂费 2 000 元。甲公司的账务处理如下。

借:原材料	102 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:营业外收入	117 000
银行存款	2 000

5. 发出原材料的核算

发出存货实际成本的确定,由企业在上述先进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法中选择计算并确定。计价方法一经确定,不得随意变更,如需要变更,企业应在会计报表附注中予以说明。

直接用于产品生产和辅助生产的材料,记入“生产成本”账户;车间管理部门一般消耗的材料,记入“制造费用”账户;企业行政管理部门领用的材料,记入“管理费用”账户;专设销售机构耗用的材料,记入“销售费用”账户;企业发出委托外单位加工的原材料,记入“委托加工物资”账户等。

基建工程、福利等部门领用的原材料按实际成本加上不予抵扣的增值税税额等,借记“在建工程”、“应付职工薪酬”等账户,按实际成本,贷记“原材料”账户,按不予抵扣的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”账户。

【例 3-9】

甲公司根据“发料凭证汇总表”的记录,6 月份基本生产车间领用 A 材料 20 000 元,用于生产丁产品。此外,车间一般耗用 A 材料 3 000 元,企业行政管理部门耗用 A 材料 4 000 元。甲公司的账务处理如下。

借:生产成本	20 000
制造费用	3 000
管理费用	4 000
贷:原材料	27 000

6. 出售原材料的核算

当企业因处置多余材料等原因出售原材料,作其他业务处理。出售原材料时,按实际收到的款项借记“银行存款”等账户,按原材料出售收入贷记“其他业务收入”账户,按增值税发票所列的增值税税额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。月末根据领料单编制的发料凭证汇总表,结转成本,借记“其他业务成本”账户,贷记“原材料”账户。

3.2.2 原材料按计划成本计价核算

原材料按计划成本计价时,原材料的收、发、存均按预先确定的计划成本计价,原材料

的收发凭证以及总账和明细账均按计划成本进行登记。同时另设“材料成本差异”账户登记实际成本与计划成本的差额。月末,通过分配材料成本差异,将发出材料的计划成本调整为实际成本。计划成本在年度内一般不作调整。

1. 账户设置

(1) “材料采购”账户

该账户用来核算计划成本法下购入材料的采购成本。借方登记外购材料的实际成本,贷方登记入库材料的计划成本。月末将实际成本大于计划成本的超支差异(借方余额),结转到“材料成本差异”账户的借方,将实际成本小于计划成本的节约差异(贷方余额),结转到“材料成本差异”账户的贷方,月末余额在借方,表示已取得但尚未运达企业或尚未验收入库材料的实际成本。该账户按原材料的种类或品种规格进行明细核算。

(2) “材料成本差异”账户

该账户用于核算企业各种原材料实际成本与计划成本之间的差异。借方登记入库材料实际成本大于计划成本的差异(超支差异)及分配发出材料应负担的节约差异;贷方登记入库材料实际成本小于计划成本的差额(节约差异)以及分配发出材料应负担的节约差异;期末余额在借方,表示库存材料的超支差异,若余额在贷方,表示库存材料的节约差异。

(3) “原材料”账户

该账户用于核算库存各种原材料的收发与结存的计划成本。借方登记入库材料的计划成本;贷方登记发出材料的计划成本。期末借方余额,表示企业库存材料的计划成本,该账户按原材料的种类及品名进行明细核算。

2. 外购原材料的核算

在计划成本法下,购入原材料首先要通过“材料采购”账户核算,实际成本与计划成本的差异,通过“材料成本差异”账户核算。

【例 3-10】

金星公司为一般纳税人,对原材料采用计划成本法核算。2013 年 5 月发生以下业务。

(1) 5 月 1 日,上月结存 A 材料 1 000 千克,计划单价 100 元/千克,计划成本总额为 100 000 元,“材料成本差异额”账户月初借方余额为 3 000 元。

(2) 5 月 10 日,购入原材料 1 000 千克,增值税专用发票上注明的价款为 110 000 元,税金为 18 700 元,货款以银行存款支付,材料已经验收入库。计划成本为 100 000 元。金星公司的账务处理如下。

① 购入材料

借:材料采购	110 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	18 700
贷:银行存款	128 700

② 材料入库,同时结转超支差异

借:原材料	100 000
贷:材料采购	100 000
借:材料成本差异	10 000
贷:材料采购	10 000

(3) 5月20日,购入原材料1 000千克,增值税专用发票上注明的价款为80 000元,增值税税额为13 600元,材料已运到并验收入库,发票结算凭证已经收到,货款尚未支付。材料计划成本为100 000元。金星公司的账务处理如下。

① 购入材料

借:材料采购	80 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	13 600
贷:银行存款	93 600

② 材料入库,同时结转节约差异

借:原材料	100 000
贷:材料采购	100 000
借:材料采购	20 000
贷:材料成本差异	20 000

金星公司2013年5月假设无其他购进材料事项,则“原材料”账户期末余额为300 000元;“材料成本差异”账户余额为 $(3\ 000+10\ 000-20\ 000)=-7\ 000$ (元),即为贷方余额。

提示:在计划成本计价法下,外购材料结算凭证已收到的同时,无论材料是否入库,均记入“材料采购”账户。

【例 3-11】

甲企业购入乙材料3 000千克,取得增值税专用发票上注明的价款为16 800元,增值税税额为2 856元,货款通过银行转账支付。材料验收入库时发现短缺20千克,经查明为运输途中合理损耗。乙材料计划单价为5.5元/千克。甲公司的账务处理如下。

① 购入材料

借:材料采购——乙材料	16 800
应交税费——应交增值税(进项税额)	2 856
贷:银行存款	19 656

② 材料入库,同时结转超支差异

借:原材料——乙材料	16 390
贷:材料采购——乙材料	16 390
借:材料采购——乙材料	410
贷:材料成本差异	410

3. 发出原材料的核算

在计划成本计价法下,平时领用、发出的原材料,根据材料的用途,按计划成本借记

“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等账户,贷记“原材料”账户。

月末,计算材料成本差异率,结转发出原材料应负担的成本差异,将发出原材料的计划成本调整为实际成本。

成本差异=实际成本—计划成本

材料成本差异率= $\frac{\text{期初结存材料成本差异} + \text{本期收入材料成本差异}}{\text{期初结存材料计划成本} + \text{本期收入材料计划成本}} \times 100\%$

正数为超支差异率,负数为节约差异率。

提示:材料成本差异率公式中,本月收入材料中不包括暂估入账的计划成本。

本期发出材料应负担的材料成本差异=本期发出材料计划成本×材料成本差异率

本期发出材料的实际成本=发出材料的计划成本+发出材料应负担的材料成本差异

【例 3-12】

接例 3-10 的资料,月末,计算金星公司的材料成本差异率的数额为:

材料成本差异率= $\frac{3\,000 + 10\,000 - 20\,000}{100\,000 + 100\,000 + 100\,000} \times 100\% = -2.33\%$

【例 3-13】

接例 3-12 的资料,金星公司根据 5 月份“发出材料凭证汇总表”列示,本月生产车间领用原材料 2 000 千克用于生产产品,在建工程领用原材料 100 千克用于工程建设,在建工程领用的原材料应结转的增值税进项税额为 1 700 元,车间一般耗用原材料 50 千克,管理部门耗用原材料 10 千克。金星公司账务处理如下。

① 根据“发出材料凭证汇总表”,结转发出原材料的计划成本

借:生产成本	200 000
在建工程	11 700
制造费用	5 000
管理费用	1 000
贷:原材料	216 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1 700

② 月末,结转本月发出材料成本差异

借:材料成本差异	5 082.8
贷:生产成本	4 660
在建工程	233
制造费用	166.5
管理费用	23.3

③ 发出材料的实际成本

生产成本的实际成本=200 000—4 660=195 340(元)

在建工程的实际成本=11 700—233=11 467(元)

制造费用的实际成本=5 000—166.5=4 833.5(元)

管理费用的实际成本=1 000—23.3=976.7(元)

学习子情境 3.3 委托加工物资及周转材料业务核算

3.3.1 委托加工物资的核算

委托加工是指委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料的加工。

如果由受托方提供原材料进行加工;或受托方先将原材料卖给委托方,再接受加工;以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的物资等,不属于委托加工。

1. 账户设置

为了核算委托加工物资的增减变动及结存情况,应设置“委托加工物资”账户,借方登记委托加工过程中发生的实际成本;贷方登记委托加工完成验收入库物资的实际成本和收回的剩余物资;期末余额在借方,表示企业尚未完工的委托加工物资的实际成本。

2. 委托加工物资的账务处理

委托加工物资的账务处理主要包括从发出委托加工物资直至加工完毕收回委托加工物资各环节的处理。具体账务处理环节包括以下几个方面。

(1) 发出委托加工物资

企业发出由受托方代为加工的物资时,应按发出物资的实际成本,借记“委托加工物资”账户,贷记“原材料”、“库存商品”等账户。如果发出物资是采用计划成本计价核算,还应同时结转材料成本差异。

(2) 支付加工费、增值税等

企业支付的加工费、运杂费、增值税等,借记“委托加工物资”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”等账户,贷记“银行存款”等账户。

(3) 支付消费税

若委托加工物资需要缴纳消费税,应由受托方加工完毕向委托方交货时代收代缴消费税。如果受托方是个体经营者,委托方须在收回加工应税消费品后向所在地主管税务机关缴纳消费税。

委托方支付的消费税,应区别不同情况处理。

① 委托加工物资收回后用于直接销售,应将消费税计入委托加工物资成本,借记“委托加工物资”账户,贷记“应付账款”、“银行存款”等账户。

② 委托加工物资收回后用于继续加工生产应税消费品,支付的消费税可以抵扣销售环节应缴纳的消费税,借记“应交税费——应交消费税”账户,贷记“应付账款”、“银行存款”等账户。

提示:受托方没有代收代缴消费税,委托方收回委托加工物资后应补交消费税税款。

(4) 委托加工完成收回物资

委托加工物资实际成本包括拨付加工的材料成本、支付的加工费、加工物资的往返运杂费、应负担的相关税金和合理损耗等。加工收回验收入库的物资,按加工收回物资的成本,借记“原材料”、“库存商品”、“周转材料”等账户,贷记“委托加工物资”账户;退回剩余材料,借记“原材料”账户,贷记“委托加工物资”账户。如果企业采用计划成本计价核算,

还应同时结转材料成本差异。

【例 3-14】

甲企业发出 A 材料,委托乙企业加工成 B 材料(属于应税消费品),发出材料的实际成本 102 000 元;支付的加工费为 15 000 元,增值税为 2 550 元;往返运杂费为 2 000 元;消费税 13 000 元,款项已用银行存款支付。B 材料加工完成验收入库,实际成本为 116 000 元(以后继续用于生产应税消费品),退回 B 材料的实际成本 3 000 元。甲企业的账务处理如下。

① 发出加工物资

借:委托加工物资——乙企业	102 000
贷:原材料——A 材料	102 000

② 支付加工费用、增值税和运杂费

借:委托加工物资——乙企业	17 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	2 550
贷:银行存款	19 550

③ 缴纳消费税

借:应交税费——应交消费税	13 000
贷:银行存款	13 000

④ B 材料加工完成验收入库

借:原材料——B 材料	116 000
贷:委托加工物资——乙企业	116 000

⑤ 退回剩余的 A 材料

借:原材料——A 材料	3 000
贷:委托加工物资——乙企业	3 000

3.3.2 周转材料的核算

周转材料是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态的,不确认为固定资产的材料。周转材料主要包括低值易耗品、包装物以及建筑施工企业的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等。其中,低值易耗品是指不符合固定资产标准的各种用具物品,如工具、管理用具、劳动保护用品、其他用具等;包装物是指为包装本企业产品而储备的各种包装容器,如桶、箱、瓶、坛、袋。

1. 周转材料账户设置

为了核算周转材料的收、发及结存情况,企业应设置“周转材料”账户,借方登记验收入库周转材料的实际成本或计划成本;贷方登记发出或报废核销周转材料的实际成本或计划成本;期末余额在借方,表示库存周转材料的实际成本或计划成本。本账户应按周转材料的种类,分别“在库低值易耗品”、“在用低值易耗品”和“低值易耗品摊销”进行明细分类核算。

2. 周转材料的账务处理

周转材料的计价与原材料一样,可以采用实际成本计价,也可以采用计划成本计价。

企业取得周转材料的核算方法与原材料相似,不再赘述。本节重点介绍周转材料的发出核算。

(1) 包装物领用账务处理

① 生产领用包装物的账务处理。

企业生产部门领用的用于包装产品的包装物,应根据包装物的实际成本或计划成本,借记“生产成本”账户,贷记“周转材料”账户,借记或贷记“材料成本差异”账户。

【例 3-15】

2013 年 5 月 10 日,生产车间领用玻璃瓶 10 箱,用于包装产品。玻璃瓶每箱计划成本为 120 元,材料成本差异率 1%。该企业的账务处理如下。

借:生产成本	1 212
贷:周转材料——包装物	1 200
材料成本差异	12

② 随同产品出售而不单独计价的包装物账务处理。

随同产品出售不单独计价的包装物,实际上是为了促进产品的销售,包装物的成本应当计入销售费用。在领用时,应根据包装物的实际成本或计划成本,借记“销售费用”账户,贷记“周转材料”账户,借记或贷记“材料成本差异”账户。

【例 3-16】

2013 年 5 月 20 日,销售部门领用包装袋 5 包随同产品出售,每包实际成本为 20 元。该企业的账务处理如下。

借:销售费用	100
贷:周转材料——包装物	100

③ 随同产品出售而单独计价的包装物账务处理。

随同产品出售而单独计价的包装物,是在销售产品的同时销售其包装物,一方面反映其销售收入,计入其他业务收入,同时按所售商品的增值税税率计算增值税销项税额,即借记“银行存款”等账户,贷记“其他业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;另一方面应结转其实际销售成本,计入其他业务成本,借记“其他业务成本”账户,贷记“周转材料”账户。

【例 3-17】

甲企业 2013 年 5 月 26 日,销售产品领用单独计价的铁桶 20 个,铁桶的单位成本为 20 元,售价为 30 元,增值税税率为 17%。款项已收并存入银行。甲企业的账务处理如下。

① 出售单独计价的铁桶

借:银行存款	702
贷:其他业务收入	600
应交税费——应交增值税(销项税额)	102

② 结转已售成本

借：其他业务成本	400
贷：周转材料——包装物	400

③ 出租出借包装物

出租、出借包装物的价值通常于领用时采用一次摊销法进行摊销。价值较大的包装物也可以用五五摊销法进行摊销。

出租包装物取得的租金收入应计入其他业务收入，即借记“银行存款”等账户，贷记“其他业务收入”账户。出租包装物的摊销价值计入其他业务成本，即借记“其他业务成本”账户，贷记“周转材料”账户。出租包装物收取的押金，借记“银行存款”账户，贷记“其他应付款”账户。

出借包装物没有收入，出借包装物的成本计入销售费用，即借记“销售费用”账户，贷记“周转材料”账户。

【例 3-18】

甲公司 2013 年 6 月 1 日，出租包装箱向租用单位收取押金 5 000 元，押金已经存入银行，预计租期为 3 个月。6 月 30 日，应收取的租金为 1 100 元，期满未收回出租包装箱，没收全部押金。甲公司账务处理如下。

① 收取押金

借：银行存款	5 000
贷：其他应付款	5 000

② 收取租金

借：其他应收款	1 100
贷：其他业务收入	1 100

③ 没收逾期包装物押金

借：其他应付款	5 000
贷：其他业务收入	4 273.50
应交税费——应交增值税(销项税额)	726.50

(2) 低值易耗品摊销业务核算

企业的低值易耗品摊销方法有一次转销法和五五摊销法，应按不同低值易耗品的价值大小、使用期限长短以及每月领用数额的均衡性等情况分别确定具体的摊销方法。

(1) 一次转销法

一次转销法，是指低值易耗品或包装物在领用时，将其全部账面价值一次计入相关资产成本或当期损益，主要适用于价值较低或极易损坏的低值易耗品的摊销。采用一次转销法，领用低值易耗品时将其价值全部一次计入有关成本费用，借记“管理费用”、“制造费用”、“销售费用”等账户，贷记“周转材料”账户。

企业采用计划成本计价的，月末应计算出材料成本差异率后，将发出周转材料的计划成本调整为实际成本。

【例 3-19】

甲企业生产车间领用专用工具一批,计划成本 3 000 元;厂部管理部门领用办公柜一批,计划成本 7 000 元。当月材料成本差异率为 2%,采用一次转销法。甲企业的账务处理如下。

① 领用工具

借:制造费用	3 000
管理费用	7 000
贷:周转材料	10 000

② 分摊材料成本差异

借:制造费用	60
管理费用	140
贷:材料成本差异	200

(2) 五五摊销法

五五摊销法,是指低值易耗品在领用时先摊销其账面价值的 50%,报废时再摊销其账面价值的 50%。该方法适用于价值较高、使用期限较长的低值易耗品的摊销。

在五五摊销法下,领用周转材料时,应按其账面价值,借记“周转材料——在用低值易耗品”账户,贷记“周转材料——在库低值易耗品”账户。同时摊销其价值的 50%,借记“管理费用”、“制造费用”、“销售费用”等账户,贷记“周转材料——低值易耗品摊销”账户。报废时,摊销其剩余的 50%,借记“管理费用”、“制造费用”、“销售费用”等账户,贷记“周转材料——低值易耗品摊销”账户。同时,按报废周转材料的残料价值,借记“原材料”账户,贷记“管理费用”、“制造费用”、“销售费用”等账户,并转销全部已提摊销额,借记“周转材料——低值易耗品摊销”账户,贷记“周转材料——在用低值易耗品”账户。

【例 3-20】

甲企业 2012 年 6 月 1 日购入一批管理工具属于低值易耗品,价值 4 000 元,款项以银行存款支付,当日已验收入库。当月 10 日管理部门领用该批工具,2013 年 2 月 1 日该批管理工具报废,残料回收入库,估价 50 元,该企业增值税税率 17%,采用五五摊销法。甲企业的账务处理如下。

① 购入并入库

借:周转材料——低值易耗品(在库)	4 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	680
贷:银行存款	4 680

② 领用

借:周转材料——在用低值易耗品	4 000
贷:周转材料——在库低值易耗品	4 000

同时,摊销账面价值 50%

借:管理费用	2 000
--------	-------

贷:周转材料——低值易耗品摊销	2 000
③ 报废时,收回残料入库,并摊销剩余 50%	
借:原材料	50
管理费用	1 950
贷:周转材料——低值易耗品摊销	2 000
同时做如下处理。	
借:周转材料——低值易耗品摊销	4 000
贷:周转材料——在用低值易耗品	4 000

学习子情境 3.4 库存商品业务核算

3.4.1 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。库存商品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等。库存商品可以采用实际成本核算,也可以采用计划成本核算,其方法与原材料相似。

3.4.2 账户设置

为了核算和监督库存商品的增减变动及结存情况,企业应设置“库存商品”账户,借方登记验收入库商品的实际成本或计划成本,贷方登记发出库存商品的实际成本或计划成本,期末余额在借方,反映各种库存商品的实际成本(或进价)或计划成本。该科目可按库存商品的种类、品种和规格等进行明细核算。

3.4.3 库存商品业务核算

1. 验收入库商品

对于库存商品采用实际成本核算的企业,当库存商品生成完工并验收入库时,应按实际成本,借记“库存商品”账户,贷记“生产成本”账户。

【例 3-21】

甲企业根据“库存商品入库汇总表”等有关资料,本月共验收入库 A 产品 100 件,每件的实际成本 80 元,采用实际成本计价。甲公司账务处理如下。

借:库存商品——A 产品	8 000
贷:生产成本	8 000

2. 销售商品

企业一般按实际成本法核算商品成本,对发出的商品可以采用先进先出法、加权平均

法、个别计价法等方法确定其实际成本(与材料的发出计价方法相同)。

企业销售商品,一方面确认收入,即借记“银行存款”等账户,贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;另一方面应结转其实际销售成本,借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户。

【例 3-22】

甲企业销售 A 商品 60 件,增值税专用发票上注明售价 6 000 元,增值税 1 020 元,A 商品加权平均单价为 80 元,货款收到存入银行。甲企业的账务处理如下。

借:银行存款	7 020
贷:主营业务收入	6 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 020

同时做如下处理。

借:主营业务成本	4 800
贷:库存商品——A 产品	4 800

商品流通企业的库存商品还可以采用毛利率法和售价金额核算法进行日常核算。

(1) 毛利率法

毛利率法是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成本和期末存货成本的一种方法。计算公式如下:

$$\text{毛利率} = \text{销售毛利} \div \text{销售净额} \times 100\%$$

$$\text{销售净额} = \text{商品销售收入} - \text{销售折让与退回}$$

$$\text{销售毛利} = \text{销售净额} \times \text{毛利率}$$

$$\text{销售成本} = \text{销售净额} - \text{销售毛利}$$

$$\text{期末存货成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{本期销售成本}$$

这一方法是商品流通企业,尤其是商品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。商品流通企业经营商品品种繁多,若按每种商品计算并结转销售成本,工作量大,而且商品批发企业的同类商品毛利率大致相同,采用这种方法既能减轻工作量,又能满足对存货管理的需要。

【例 3-23】

某商场 2013 年 7 月 1 日针织品类有 120 万元,本月购进 300 万元,本月销售收入 350 万元,上季该类商品毛利率为 20%,计算本月销售毛利、销售成本和月末库存商品的成本。

$$\text{销售毛利} = 350 \times 20\% = 70(\text{万元})$$

$$\text{销售成本} = 350 - 70 = 280(\text{万元})$$

$$\text{月末库存商品成本} = 120 + 300 - 280 = 140(\text{万元})$$

(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”账户核算,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。

在我国的会计实务中,商品零售企业广泛采用售价金额核算法。这种方法的会计核算程序如下:

① 购入的商品,在“库存商品”账户中按售价金额记账,在“商品进销差价”账户反映商品售价与进价的差额。

② 平时企业销售商品时,可以先按含税售价确认销售收入,借记“银行存款”账户,贷记“主营业务收入”账户,同时,按相同的金额结转成本,借记“主营业务成本”账户,贷记“库存商品”账户。

③ 月末计算商品进销差价率,计算分摊本月已销商品应分摊的进销差价,借记“商品进销差价”账户,贷记“主营业务成本”账户,将“主营业务成本”调整为实际成本。

④ 月末将含税收入分解为不含税收入和增值税两部分。借记“主营业务收入”账户,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。

销售商品应分摊的进销差价,按以下公式计算:

$$\text{商品进销差价率} = \frac{\text{期初库存商品进销差价} + \text{本期购入商品进销差价}}{\text{期初库存商品售价} + \text{本期购入商品售价}} \times 100\%$$

$$\text{本期销售商品应分摊的商品进销差价} = \text{本期商品销售收入} \times \text{商品进销差价率}$$

$$\text{本期销售商品的实际成本} = \text{本期商品销售收入} - \text{本期已销商品应分摊的商品进销差价}$$

$$\text{期末结存商品的成本} = \text{期初库存商品的进价成本} + \text{本期购进商品的进价成本}$$

$$- \text{本期销售商品的成本}$$

【例 3-24】

某商品零售企业为一般纳税人企业,增值税税率为 17%,购进一批商品,价款 100 000 元,增值税税额 17 000 元,全部以存款支付,商品已验收入库,该批商品的含税售价为 175 500 元。本月上旬商品销售 60%。该企业账务处理如下。

① 购进商品入库

借:库存商品	175 500
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:银行存款	117 000
商品进销差价	75 500

② 销售实现

借:银行存款	105 300
贷:主营业务收入	105 300

同时,按零售价结转商品销售成本。

借:主营业务成本	105 300
贷:库存商品	105 300

③ 月末分摊已销商品的进销差价

假设该零售企业本月月初库存商品为 0,商品进销差价 0 元。

$$\text{商品进销差价率} = 75\,500 \div 175\,500 \times 100\% = 43.02\%$$

$$\text{已销商品应分摊的进销差价} = 105\,300 \times 43.02\% = 45\,300(\text{元})$$

借：商品进销差价 45 300
贷：主营业务成本 45 300

本期销售商品的实际成本 = 105 300 - 45 300 = 60 000 (元)

经过结转，将本期按零售价结转的销售成本调整为实际成本 60 000 元。

④ 分解含税收入，计算销项税额

不含税收入 = 含税收入 ÷ (1 + 17%) = 105 300 ÷ (1 + 17%) = 90 000 (元)

销项税额 = 不含税收入 × 17% = 90 000 × 17% = 15 300 (元)

借：主营业务收入 15 300
贷：应交税费——应交增值税(销项税额) 15 300

学习子情境 3.5 存货清查和期末计量的核算

3.5.1 存货清查

存货清查是指通过对存货的实地盘点，确定存货的实有数量，并与账面结存数核对，从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

由于存货种类很多，收发频繁，在日常收发过程中可能发生计量、计算错误、自然损耗以及贪污盗窃等情况，造成账实不符，形成存货的盘盈、盘亏。对于存货的盘盈、盘亏，应填写存货盘点报告(如实存账存对比表)，及时查明原因，按照规定程序报批处理，达到账实相符。

3.5.2 存货清查的账务处理

1. 存货清查的方法

为了保护企业存货的安全、完整，做到账实相符，企业需要对存货进行定期或不定期的清查，具体清查的方法可采用实地盘点法，通过盘点确定存货的实存数，并与存货账面结存数记录核对。编制“存货盘点报告单”，并将其作为存货清查的原始凭证，按规定程序，报告有关账实不符情况，报请有关部门领导批准。

2. 存货清查的核算

(1) 存货清查的账户设置

为了核算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，企业应设置“待处理财产损溢”账户，该账户借方登记各种财产物资的盘亏金额和批准转销的盘盈金额；贷方登记发生的各种财产物资的盘盈金额和批准转销的盘亏金额，期末经过处理后本账户无余额。该账户应设置“待处理流动资产损溢”和“待处理固定资产损溢”两个明细账户进行明细核算。

(2) 存货清查的账务处理

① 存货盘盈的账务处理。

盘盈的存货应及时办理存货的入账手续，调整存货的实存数。按盘盈存货的计划成本或估计成本，借记“原材料”、“库存商品”等账户，贷记“待处理财产损溢——待处理流动

资产损溢”账户。按管理权限报经批准后,借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”账户,贷记“管理费用”账户。

【例 3-25】

甲公司于 2013 年 6 月 30 日对存货进行盘点,盘盈 B 材料 100 千克,成本为 1 000 元,经查属于材料收发计量差错造成。甲公司的账务处理如下。

① 根据盘点报告单批准处理

借:原材料	1 000
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	1 000

② 经有关部门批准后转销处理

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	1 000
贷:管理费用	1 000

(2) 存货盘亏的核算

企业发生存货盘亏或毁损时,应按计划成本或实际成本,借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”账户,贷记“原材料”、“库存商品”等账户。报经有关部门批准后,应根据不同原因,区别以下情况进行转销处理。

① 属于自然损耗产生的定额内损耗,经批准转作管理费用。

② 属于计量差错和管理不善等原因造成的存货短缺或毁损,应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人的赔偿后,将其净损失计入管理费用。

③ 属于非常损失(自然灾害或意外事故)造成的毁损,应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿后,将其净损失计入营业外支出。

【例 3-26】

甲公司于 2013 年 12 月 31 日在存货清查中发现丙商品毁损 500 千克,单位实际成本 10 元。经查,属于自然灾害造成损毁 2 000 元,其中应由保险公司赔偿 1 000 元;属于保管不善造成的损毁 3 000 元,按规定应由责任人赔偿 1 000 元。甲公司的账务处理如下。

① 根据盘点报告单批准处理前

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	5 000
贷:库存商品	5 000

② 经有关部门批准后转销处理

属于自然灾害造成的转销处理如下。

借:其他应收款	1 000
营业外支出	1 000
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	2 000

属于保管不善造成的转销处理如下。

借:其他应收款	1 000
管理费用	2 000
贷:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	3 000

学习子情境 3.6 期末存货计量

3.6.1 成本与可变现净值的含义

为了客观反映企业期末存货的实际价值,根据企业会计准则的规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

成本与可变现净值孰低是指对期末存货按照成本与可变现净值两者之中较低者计价的方法,即当成本低于可变现净值时,期末存货按成本计价;当可变现净值低于成本时,期末存货按可变现净值计价。

其中,成本是指期末存货的实际成本,即按照前面所介绍的以历史成本为基础的发出存货计价方法计算的期末存货的实际成本。当企业在存货成本的日常核算中采用计划成本计价法核算时,期末应将其调整为实际成本。

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估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额。也就是存货的预计未来净现金流量。

【例 3-27】

甲公司于2012年12月31日销售库存A产品280台,每台成本为10万元,A产品市场销售价格为每台13万元,预计销售费用及税金为每台0.5万元。其可变现净值为:

$$A \text{ 产品的可变现净值} = 280 \times (13 - 0.5) = 3\,500 \text{ (万元)}$$

由于A产品的可变现净值3500万元大于其成本2800万元,说明A产品未发生减值,所以不用计提存货跌价准备。

3.6.2 可变现净值的确定

企业在确定存货的可变现净值时,应当以取得的可靠证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

(1) 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货,在正常生产经营过程中,应当以该存货的估计售价,减去估计的销售费用和相关税费后的金额,确定为其可变现净值。

(2) 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

(3) 需要经过加工的材料,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。可变现净值等于产成品的估计售价减去至完工估计将要发生的成本,再减去估计的销售费用及相关税金。

3.6.3 存货跌价准备及账务处理

1. 存货跌价准备的计提方法

企业应当定期或至少每年终了,对存货进行全面清查,当存货的可变现净值低于成本

时,应考虑计提存货跌价准备。

在对成本与可变现净值进行比较时,确定存货跌价准备金额的方法有 3 种:单项比较法、分类比较法和总额比较法。无论采用何种方法进行比较确定,均在成本与可变现净值两者中取其较低计量存货,并且按成本高于可变现净值的差额作为计提的存货跌价准备。

我国企业会计准则规定,企业应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货类别计提存货跌价准备。与具有类似目的或最终用途并在同一地区生产和销售的产品系列相关,且难以与其他项目分开计量的存货可以合并计提存货跌价准备。

2. 存货跌价准备的账务处理

为了反映企业在资产负债表日存货发生减值情况,企业应设置“存货跌价准备”账户。资产负债表日,按可变现净值低于成本的差额,计算出应计提的跌价准备,然后与“存货跌价准备”账户的余额比较,如应计提数大于已计提数,应予补提,借记“资产减值损失”账户,贷记“存货跌价准备”账户。反之,应冲减已计提数,作上述分录的反分录。如果已计提跌价准备的存货以后又得以恢复,应在原已计提的存货跌价准备金额内,按恢复增加的金额借记“存货跌价准备”账户,贷记“资产减值损失”账户。

本期应计提的存货跌价准备=本期计算的存货跌价损失-“存货跌价准备”账户贷方余额

【例 3-28】

2012 年 12 月 31 日,甲公司丙商品的账面成本为 100 万元,预计变现净值为 90 万元;2013 年 3 月 31 日,由于市场供求关系发生变化使得丙商品可变现净值为 85 万元,其账面成本为 100 万元;2013 年 6 月 30 日,丙商品的账面成本仍为 100 万元,而预计可变现净值为 98 万元;2013 年 9 月 30 日,丙商品的账面成本仍为 100 万元,而预计可变现净值为 102 万元。甲公司计提存货跌价准备的账务处理如下。

① 2012 年 12 月 31 日,计提存货跌价准备

借:资产减值损失	100 000
贷:存货跌价准备	100 000

② 2013 年 3 月 31 日,丙商品应计提的存货跌价准备为 150 000 元(1 000 000—850 000),则当期应补提存货跌价准备 50 000 元(150 000—100 000)

借:资产减值损失	50 000
贷:存货跌价准备	50 000

③ 2013 年 6 月 30 日,丙商品的可变现净值得以恢复应计提的存货跌价准备为 20 000 元(1 000 000—980 000),则应当冲减已计提的存货跌价准备 130 000 元(20 000—150 000)

借:存货跌价准备	130 000
贷:资产减值损失	130 000

④ 2013 年 9 月 30 日,丙商品的可变现净值又有恢复,此时“存货跌价准备”账户贷方金额为 20 000 元,则需冲减“存货跌价准备”账户的全部余额 20 000 元

借:存货跌价准备	20 000
贷:资产减值损失	20 000



情境小结

存货是企业的一项重要流动资产,确认的关键是存货的法定所有权的归属,以及企业能否拥有存货所有权上的主要报酬和风险,而不是以存放的地点为标志。

存货的取得渠道有多种,但均按照成本进行初始计量,即以历史成本为计价原则。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本等。

企业存货的日常收发核算,通常可采用实际成本计价法和计划成本计价法。发出存货按实际成本为基础计价的方法可以采用个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法、移动加权平均法。

周转材料包括低值易耗品和包装物等。在领用发出时可采用一次转销法和五五摊销法。

为了客观反映企业期末存货的实际价值,根据企业会计准则的规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的应计提存货跌价准备,计入当期损益。



职业技能训练

一、单项选择题

- 对于一般纳税人,下列各项支出中,不计入存货成本的是()。
 - 可以抵扣的进项税额
 - 入库前挑选整理费用
 - 购买存货而发生的运杂费
 - 购买存货支付的买价
- 成本与可变现净值孰低法中的成本是指()。
 - 历史成本
 - 计划成本
 - 重置成本
 - 变现价值
- 企业进行存货清查时,存货的实存数大于账面数,有关部门批准处理前,应调整存货账面价值,同时()。
 - 冲减管理费用
 - 作为营业外收入
 - 作为其他应收款
 - 作为待处理财产损益
- 在物价变动的情况下,采用()计价可使期末库存材料的价值最接近市场价格。
 - 先进先出法
 - 个别计价法
 - 加权平均法
 - 移动平均法
- 在下列各项资产中,不属于存货范围的有()。
 - 委托加工物资
 - 包装物
 - 在途物资
 - 工程物资
- 存货应当按照()进行初始计量。
 - 重置成本
 - 可变现净值
 - 实际成本
 - 标准成本
- 存货计价采用成本与可变现净值孰低法,体现了()。
 - 历史成本
 - 可靠性
 - 相关性
 - 谨慎性
- 物价上涨时,能使企业的利润最大的计价方法是()。
 - 加权平均法
 - 移动加权平均法
 - 先进先出法
 - 个别计价法

9. 委托加工物资支付的消费税额,如果收回后继续加工,应记入()账户。
A. 应交税费 B. 委托加工物资 C. 原材料 D. 销售成本
10. 某企业(一般纳税人)从外地购进原材料一批,取得的增值税专用发票上注明材料价格为 10 000 元,增值税税额为 1 700 元,另外支付运费 800 元,支付装卸费 200 元,运费的增值税扣除率为 7%,该批材料的采购成本为()元。
A. 12 700 B. 11 000 C. 10 944 D. 10 930
11. 随同商品出售,单独计价的包装物的收入应当记入()账户。
A. 主营业务收入 B. 其他业务收入 C. 营业外收入 D. 其他业务支出
12. 在采用计划成本计价核算的情况下,凡是已支付货款的,不论材料到达与否,都应记入()账户的借方。
A. 在途物资 B. 材料采购 C. 预付账款 D. 应付账款
13. 对于报废出租包装物的残料价值,应借记“原材料”账户,贷记()账户。
A. 主营业务收入 B. 其他业务收入
C. 其他业务成本 D. 销售费用
14. 2008 年 12 月 31 日,库存自制半成品的实际成本为 45 万元,预计进一步加工成品所需费用为 18 万元,预计销售费用及税金为 12 万元。该半成品加工完成后销售价格为 65 万元。该公司以前年度计提存货跌价准备余额为零。根据成本与可变现净值孰低法,2008 年 12 月 31 日,该项存货应计提的跌价准备为()万元。
A. 0 B. 10 C. 16 D. 20
15. 企业外购材料验收入库时发现的短缺和毁损,如属途中合理损耗,应作()处理。
A. 若未付款,应拒付货款
B. 若已付款,应向供应单位索赔
C. 列入营业外支出
D. 相应提高入库材料的实际单位成本,不再另作账务处理

二、多项选择题

1. 下列项目中,不属于存货核算范围的有()。
A. 半成品 B. 工程物资 C. 特种储备物资
D. 计划采购物资 E. 库存商品
2. 工业企业(一般纳税人)的下列支出中构成材料采购成本的有()。
A. 购货价格 B. 支付给运输部门的运费(已扣除增值税)
C. 支付的增值税 D. 支付的消费税
E. 入库前的挑选整理费用
3. 企业各种存货发出的计价,按实际成本核算时,可以选用()。
A. 先进先出法 B. 后进先出法 C. 加权平均法
D. 个别计价法 E. 移动加权平均法
4. 企业外购材料的实际成本包括()。
A. 买价 B. 运杂费 C. 途中合理损耗
D. 消费税 E. 入库前的挑选整理费

5. “材料成本差异”账户贷方登记()。
 - A. 实际成本大于计划成本的超支额
 - B. 实际成本小于计划成本的节约额
 - C. 入库材料成本超支差异
 - D. 发出材料应负担的节约差异
 - E. 发出材料应负担的超支差异
6. 企业存货发生盘亏时,应记入“待处理财产损溢”账户,查明原因后可转入()。
 - A. 营业外支出
 - B. 其他应收款
 - C. 管理费用
 - D. 财务费用
 - E. 销售费用
7. 下列项目中,应计入材料成本的有()。
 - A. 委托加工物资收回直接出售的,缴纳的消费税
 - B. 小规模纳税人购入原材料缴纳的增值税
 - C. 进口原材料缴纳的关税
 - D. 一般纳税人购进材料缴纳的增值税
 - E. 委托加工物资收回后连续生成应税消费品,缴纳的消费税
8. 下列项目中,应计入材料成本的税费有()。
 - A. 支付的进口材料的关税
 - B. 支付的购进材料的消费税
 - C. 一般纳税人购入材料支付的增值税
 - D. 小规模纳税人购入材料支付的增值税
 - E. 材料委托加工后直接出售的由受托方代收代缴的消费税
9. 企业购进材料一批,已验收入库,但到月末时结算凭证仍未到,货款尚未支付。对该项业务,企业应作()处理。
 - A. 材料验收入库时即暂估入账
 - B. 材料验收入库时只登记原材料明细账
 - C. 月末按暂估价入账
 - D. 下月月初用红字冲回
 - E. 待下月收到结算凭证时入账
10. 关于“成本与可变现净值孰低法”,以下表述正确的有()。
 - A. 其“成本”是指材料的历史成本
 - B. 其“可变现净值”是指材料的现行售价
 - C. 当成本低于可变现净值时,材料按成本计价
 - D. 当可变现净值低于成本时,材料按可变现净值计价
 - E. 当可变现净值高于成本时,材料按可变现净值计价
11. 低值易耗品的摊销方法有()。
 - A. 直接转销法
 - B. 备抵法
 - C. 一次转销法
 - D. 分次摊销法
 - E. 五五摊销法
12. 出租、出借包装物的收入包括()。

- A. 出租包装物的租金收入
 - B. 出租包装物收到的押金
 - C. 出借包装物收到的押金
 - D. 没收逾期未还出租包装物的押金
 - E. 没收逾期未还出借包装物的押金
13. 下列业务中,通过“其他业务收入”账户核算的有()。
- A. 销售产品或提供劳务取得的收入
 - B. 销售材料取得的收入
 - C. 随同产品出售、单独计价的包装物取得的收入
 - D. 出租包装物取得的租金收入
 - E. 出借包装物收到的押金
14. 下列项目中,应作为销售费用处理的有()。
- A. 随同商品出售不单独计价的包装物的成本
 - B. 出租包装物的摊销价值
 - C. 随同商品出售单独计价的包装物的成本
 - D. 出借包装物的摊销价值
 - E. 为采购材料而发生的差旅费
15. 企业的原材料采用计划成本核算,应设置()账户。
- A. 原材料
 - B. 在途物资
 - C. 材料采购
 - D. 材料成本差异
 - E. 商品进销差价

三、判断题

- 1. 购入材料在运输途中发生的合理损耗不需要单独进行账务处理。 ()
- 2. 存货计价方法的选择与利润表中的项目无关。 ()
- 3. 在物价持续上涨时,先进先出法会高估企业当期利润和库存存货价值。 ()
- 4. 委托代销的商品不属于企业的存货。 ()
- 5. 一个企业只能选择一种发出存货的计价方法,一经确定就不能改变。 ()
- 6. 随同产品出售单独计价的包装物,其成本应记入“销售费用”账户。 ()
- 7. 月末结转材料成本差异时,无论借方数额还是贷方数额,均通过贷方结转。 ()
- 8. 小规模纳税人购进材料取得的增值税发票上的增值税税额,作为进项税额处理。 ()
- 9. 盘盈的存货,按规定程序,报经有关部门批准,可冲减营业外支出。 ()
- 10. 采用实地盘存制会使存货的非正常损失被计入耗用或销售成本,削弱对存货的控制。 ()

四、实务题

1. 南方工厂采用备抵法核算资产减值损失。某材料存货的有关资料如下:
- (1) 2011 年年初“存货跌价准备”账户为贷方余额 4 210 元,2011 年年末材料成本为 863 000 元,可变现净值为 857 220 元。
 - (2) 2012 年年末,材料成本为 629 000 元,可变现净值为 624 040 元。

(3) 2013年7月,处理一批生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的材料,其账面余额为12 000元。2008年年末,材料成本为736 500元,可变现净值为734 170元。

要求:计算各年应提取的存货跌价准备并编制相应的会计分录。

2. 南方工厂为增值税一般纳税人,材料按实际成本核算。该企业2013年7月发生经济业务如下:

(1) 1日,将上月月末已收料尚未付款的暂估入账材料用红字冲回,金额为75 000元。

(2) 5日,上月已付款的在途A材料已验收入库,A材料成本为50 000元。

(3) 8日,向甲企业购入A材料,买价100 000元,增值税税额17 000元,该企业已代垫运费1 500元(准予扣除进项税额105元)。企业签发并承兑一张票面金额为118 500元、期限为2个月的商业汇票结算材料款项,材料已验收入库。

(4) 9日,按照合同规定,向乙企业预付购料款80 000元,已开出转账支票支付。

(5) 11日,向丙企业采购B材料,材料买价为30 000元,增值税税额为5 100元,款项35 100元用银行本票存款支付,材料已验收入库。

(6) 12日,向丁企业采购A材料1 000千克,买价为120 000元,增值税税额为20 400元,该企业已代垫运杂费2 000元(其中1 000元为运费,准予扣除进项税额70元)。货款共142 400元已通过托收承付结算方式支付,材料尚未收到。

(7) 20日,向丁企业购买的A材料运达,验收入库950千克,短缺50千克,原因待查。

(8) 25日,用预付货款方式向乙企业采购的B材料已验收入库,有关的发票单据列明材料价款70 000元,增值税税额11 900元,即开出一张转账支票补付货款1 900元。

(9) 28日,A材料短缺50千克的原因已查明,是丁企业少发货所致,丁企业已同意退款但款项尚未收到。

(10) 30日,向甲企业购买A材料,材料已验收入库,结算单据等仍未到达,按暂估价60 000元入账。

(11) 31日,根据发料凭证汇总表,本月基本生产车间领用原材料423 000元,车间一般性消耗领用80 500元,厂部管理部门领用78 600元,在建工程领用52 300元。

要求:根据以上经济业务编制会计分录。

3. 红旗工厂为增值税一般纳税人。7月1日结存A材料1 000千克,单位成本50元/千克。7月A材料的收发业务如下:

(1) 5日,从外地购入A材料5 000千克,价款235 600元,增值税税额40 052元,运杂费2 100元,其中运费可予以抵扣的进项税额为100元。A材料验收入库时实收4 950千克,短缺50千克属定额内合理损耗。

(2) 8日,生产领用A材料2 800千克。

(3) 12日,在本市购入A材料3 000千克,价款145 500元,增值税税额24 735元,材料已验收入库。

(4) 15日,生产领用A材料3 600千克。

(5) 20日,从外地某公司购入A、B两种材料,其中A材料2 500千克,单价45.70元/千克,价款114 250元;B材料2 500千克,单价100元/千克,价款250 000元。两种材料的增值税共为61 922.50元。另外,两种材料的运杂费共为1 560元,其中运费可予以抵

扣的进项税额为 60 元。两种材料已验收入库,运杂费按材料的重量分配。

(6) 24 日,生产领用 A 材料 4 000 千克。

要求:

(1) 计算各批购入 A 材料的实际总成本和单位成本;

(2) 分别按先进先出法、加权平均法列式计算 7 月 A 材料发出的实际成本和月末结存成本。

4. 北方厂为增值税一般纳税人,材料按计划成本核算。该企业 2013 年 7 月初“原材料”账户为借方余额 135 000 元,“材料成本差异”账户为借方余额 11 961.40 元。7 月发生经济业务如下:

(1) 4 日,上月甲企业发来的在途 A 材料已到达并验收入库,该批材料实际成本 75 400 元,计划成本 77 700 元。

(2) 10 日,向乙企业采购 A 材料,价款 110 000 元,增值税税额 18 700 元,运杂费 1 600 元(其中运费 1 000 元,准予扣除进项税额为 70 元),货款 130 300 元已用银行存款支付。材料已验收入库,计划成本为 110 000 元。

(3) 12 日,向甲企业购入 A 材料,价款 150 000 元,增值税税额 25 500 元,该企业已代垫运杂费 2 000 元(其中运费 1 300 元,准予扣除进项税额为 91 元)。企业签发并承兑一张票面价值为 177 500 元、1 个月到期的商业汇票结算材料款项,该批材料已验收入库,计划成本为 160 000 元。

(4) 15 日,向丙企业采购 B 材料 4 000 千克,价款为 150 000 元,增值税税额为 25 500 元,该企业已代垫运杂费 2 400 元(其中运费 1 400 元,准予扣除进项税额为 98 元)。货款共 177 900 元已用银行存款支付,材料尚未收到。

(5) 25 日,向丙企业购买的 B 材料已运达,实际验收入库 3 930 千克,短缺 70 千克属定额内合理损耗。B 材料计划单位成本为 38 元/千克。

(6) 26 日,按照合同规定,向丁企业预付购料款 50 000 元,已开出转账支票支付。

(7) 28 日,向丙企业购买 B 材料,价款 100 000 元,增值税税额 17 000 元,该企业代垫运杂费 1 800 元(其中运费 1 000 元,准予扣除进项税额为 70 元),货款共 118 800 元已用银行汇票存款支付,材料尚未收到。

(8) 31 日,向乙企业采购 A 材料,发票账单等已收到,材料价款为 60 000 元,增值税税额为 10 200 元,运杂费为 900 元(其中运费 600 元)。材料已验收入库,计划成本为 60 000 元,货款尚未支付。

(9) 31 日,根据发料凭证汇总表,本月领用材料的计划成本为 538 000 元,其中:生产领用 396 000 元,车间管理部门领用 45 000 元,厂部管理部门领用 67 000 元,在建工程领用 30 000 元。

要求:

(1) 根据以上经济业务编制会计分录;

(2) 计算 7 月的材料成本差异率并分摊差异。

5. 南方工厂为增值税小规模纳税人,低值易耗品按计划成本计价核算,并按上月的成本差异率计算分摊发出材料差异。该企业 6 月低值易耗品的成本差异率为 -2%,7 月

发生经济业务如下:

(1) 6日,从外地某企业购进低值易耗品一批,取得的增值税专用发票上注明买价为30 000元,增值税税额为5 100元,对方代垫运杂费800元,货款共35 900元,已用银行存款支付。该批低值易耗品已验收入库,计划成本为36 500元。

(2) 12日,上月已付款的在途低值易耗品已运达并验收入库,其实际成本为60 000元,计划成本为58 300元。

(3) 15日,基本生产车间领用低值易耗品一批,计划成本3 800元,一次摊销其价值。

(4) 16日,厂部管理部门领用低值易耗品一批,计划成本54 000元,预计按18个月摊销其价值。

(5) 26日,基本生产车间报废低值易耗品一批,残料作价100元入账。

要求:根据以上经济业务编制会计分录。

6. 光明厂为增值税一般纳税人,生产和销售的产品均为非应税消费品。包装物按实际成本核算。该企业2013年7月发生经济业务如下:

(1) 向甲企业购入包装物一批,买价40 000元,增值税税额6 800元,款项46 800元已用银行存款支付,包装物已验收入库。

(2) 向乙企业购入包装物一批,买价50 000元,增值税税额8 500元,款项58 500元已用银行存款支付,包装物尚未到达企业。

(3) 基本生产车间在生产过程中领用包装物一批,实际成本8 500元。

(4) 销售部门为销售产品领用包装物一批,实际成本2 300元,该批包装物随同产品出售而不单独计价。

(5) 销售部门为销售产品领用包装物一批,实际成本4 000元,该批包装物随同产品出售,单独计算售价为5 000元,增值税销项税额为850元,款项5 850元已收存银行。

(6) 租给丁企业某包装物(新的)100个,每个实际成本30元,出租期限为1个月,租金为每个10元。押金3 500元已收存银行。该包装物采用一次转销法摊销。

(7) 以前借给丙企业的某包装物到期收回,原出借10个,现收回8个。没收押金850元,其中增值税税额123.50元。退回押金余额3 400元(原押金4 250元)。

(8) 以前租给丁企业的某包装物到期收回,原出租80个,现收回75个。原收取押金2 800元,现抵扣租金800元和按规定应交增值税136元,同时,没收押金175元,其中增值税税额25.43元。退回押金余额1 689元。

(9) 丁企业退回的包装物中有10个报废,收回残料作价50元。

要求:根据以上经济业务编制会计分录。

7. 某企业对存货进行清查,清查结果及批准处理情况如下:

(1) 盘盈A低值易耗品5件,实际单位成本为300元。

(2) 盘亏B原材料400千克,单位计划成本为100元/千克,材料成本差异率为2%,其购进时的增值税税额为6 936元。

(3) 发现毁损C产成品80件,每件实际成本为350元,其耗用材料应负担的增值税税额为2 750元。

(4) 上述原因已查明,A低值易耗品盘盈是收发计量差错造成;B原材料短缺是管理

制度不健全造成的;C产成品毁损是意外事故造成的,其残料回收作价500元,可获保险公司赔偿18450元。经总经理会议批准后,对上述清查结果作出处理。

要求:根据以上经济业务编制会计分录。

8. 某工业企业为增值税一般纳税人,原材料按计划成本计价核算。甲材料计划单位成本为每千克10元。企业2007年4月有关资料如下:

(1) “原材料”账户月初借方余额20000元,“材料成本差异”账户月初贷方余额700元,“材料采购”账户月初借方余额40000元(上述账户核算的均为甲材料)。

(2) 4月5日,企业上月已付款购入甲材料4040千克,如数收到,已验收入库。

(3) 4月20日,从外地A公司购入甲材料8000千克,增值税专用发票注明的材料价款为80000元,增值税税额13600元;运费1000元(运费的增值税按7%计算扣除),企业已用银行存款支付各种款项,材料尚未到达。

(4) 4月25日,从A公司购入的甲材料已到达,在验收入库时发现短缺40千克,经查明属途中定额的自然损耗。按实收数量验收入库。

(5) 4月30日,汇总本月发料凭证,本月共发出甲材料7000千克,全部用于产品生产。

要求:

(1) 根据上述经济业务编制相关的会计分录;

(2) 计算本月材料成本差异、本月发出材料应负担的成本差异。

9. 甲企业委托乙企业加工包装物一批,发出原材料的实际成本1000元,支付加工费200元(不含增值税),材料加工完毕验收入库后,随同商品出售。加工费等以银行存款支付,甲、乙企业均为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。包装物的售价为2000元。

要求:作出相关业务的会计分录。