第五章

存货

第一节 存货概述

第二节 原材料

第三节 周转材料

第四节 委托加工物资

第五节 存货的期末计量

学习目标

素养目标

- 引导学生具备防控存货风险的职业素养；
- 培养学生养成良好的收发记录，深入现场核查的业财融合意识。

知识目标

- 了解存货的分类；
- 理解存货的概念和确认的条件；
- 掌握存货的初始计量、期末计量、发出存货的计量；
- 掌握存货收发或领用、摊销的账务处理；
- 掌握按实际成本和按计划成本计价，原材料收、发的账务处理；
- 掌握周转材料发出、领用及价值摊销的会计处理；
- 掌握委托加工物资的会计处理。

能力目标

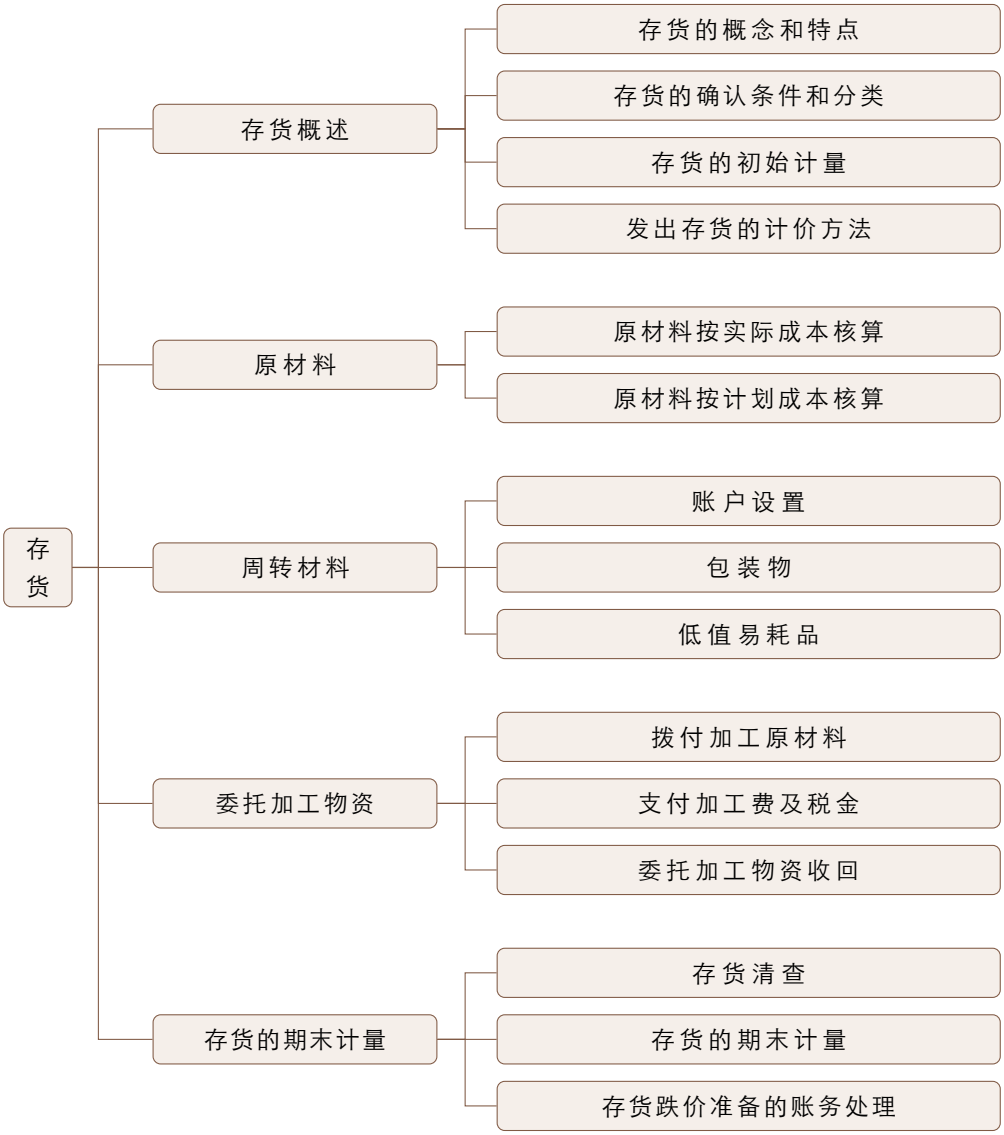
- 能够制定存货的相关管理制度；
- 能够简述存货与其他有形资产的区别；
- 能够进行原材料收、发、存的账务处理；
- 能够进行周转材料的账务处理；
- 能够进行委托加工物资的账务处理；
- 能够进行存货跌价准备的确认、计量及账务处理。

章前引例

MQ 公司面临全球经济下行和海外市场萎缩的挑战，积极融入国内国际双循环的新发展格局。在存货管理方面，MQ 公司优化库存结构，减少积压，提高存货周转率。同时，将部分出口产品转内销，以满足国内市场需求。在出口退税方面，MQ 公司严格遵守国家相关政策，确保出口业务的真实性和合规性。据统计，2022 年该公司共获得出口退税款约 5000 万元，这些资金为公司提供了重要的现金流支持，缓解了资金压力。公司利用这些资金进一步优化存货管理，提高生产效率，并加大研发投入，提升产品竞争力。MQ 公司注重环保和可持续发展，采用环保材料和节

能减排的生产方式，降低对环境的影响。在合规经营方面，MQ 公司建立了完善的内部控制体系，加强对存货采购、生产、销售等各个环节的监管。公司也积极参与行业协会组织的培训和交流活动，提高员工的合规意识。通过合规经营，公司有效防范了骗取出口退税等违法行为的风险。MQ 公司不仅关注经济效益，还积极履行社会责任。

知识体系



第一节存货概述

存货是企业流动资产的重要组成部分，是为企业带来经济效益的重要经济资源，其周转速度直接影响流动资产的利用效果，从而影响企业经济效益。正确进行存货的核算，对于加强企业资产的核算与管理、正确计算企业损益具有十分重要的意义。

一、存货的概念和特点

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等，包括各类材料、商品、产成品、半成品、在产品等。与其他资产相比，存货具有以下特点。

（1）存货具有较强的流动性。存货处于不断销售和重置，或者耗用和重置之中。一般情况下，存货会在一年或超过一年的一个经营周期内被耗用或被销售而转换为新的资产。所以，存货具有较强的流动性。

（2）存货是一种有形资产。存货具有具体的实物形态。

（3）存货具有时效性和潜在损失的可能性。绝大部分存货的成本要通过其产品或商品的销售得到补偿，其价值容易受市场价格的影响。存货一般要在一年或超过一年的一个生产经营周期被耗用或销售出去，其存在期长短直接影响企业的经营周期，进而影响企业生产经营的效益。长期不能被耗用或销售出去的存货，将造成积压，或被报废，或需处置，从而给企业带来损失。

二、存货的确认条件和分类

（一）存货的确认条件

按照《企业会计准则第 1 号——存货》的规定，存货在同时满足以下两个条件时，才能予以确认。

（1）与该存货有关的经济利益很可能流入企业。

（2）该存货的成本能够可靠地计量。

某个项目要确认为存货，首先要符合存货的定义，在此前提下，应当符合上述存货确认的两个条件。

（二）存货的分类

存货种类繁多，它们在生产经营过程中的用途不同，所起的作用也不尽一致。为了正确组织存货的核算，加强存货的管理，应根据不同的目的和标准对存货进行科学的分类。

1. 按存货的经济内容分类

（1）原材料。原材料是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品实体的各种原料及主要材料，以及有助于产品形成或便于生产进行的各种材料。

（2）燃料。燃料是指在生产过程中用来燃烧发热的各种材料，包括固体燃料、液体燃料和气体燃料，如煤、汽油、焦炭等。

（3）包装物。包装物是指为了包装本企业产品而储存的各种包装容器。

（4）低值易耗品。低值易耗品是指由于价格低、易损耗而不能作为固定资产的各种劳动资料。

（5）在产品。在产品是指正在企业生产工艺过程中加工的或已完工但尚未办理入库手续的产品。

（6）自制半成品。自制半成品是指已经过一定生产过程并已验收入库，但尚未完成企业全部生产工艺过程，需要继续加工的产品。

（7）产成品。产成品是指已经完成全部生产过程并验收入库，可以对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成并验收入库后，应视同企业的产成品。

（8）商品。商品是指企业为了销售而购入的物品。

（9）计入存货的数据资源。企业日常活动中持有、最终目的用于出售的数据资源，符合《企业会计准则第 1 号——存货》规定的定义和确认条件的，应当确认为存货。

2. 按存货的存放地点分类

（1）库存存货。库存存货是指已经运到企业或加工完成并已验收入库的各种存货。

（2）在途存货。在途存货是指企业购入的正在运输途中的或已运到但尚未验收入库的各种存货。

（3）加工中存货。加工中存货是指企业自行生产加工以及委托其他单位加工改制中的各种存货。

（4）委托代销存货。委托代销存货是指存放在委托单位，并委托其代为销售的存货。

3. 按存货的来源分类

（1）外购存货。外购存货是指企业从外单位购入并已验收入库的材料、商品等

存货。

(2) 自制存货。自制存货是指企业自备材料加工完成并验收入库的材料、半成品、产成品等存货。

(3) 投资者投入存货。投资者投入存货是指投资者投入的材料、商品等存货。

三、存货的初始计量

(一) 存货成本

《企业会计准则第 1 号——存货》规定，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。

1. 存货的采购成本

存货的采购成本包括购买价款、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。存货购买价款是指企业购入材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税税额。

(2) 相关税费。存货的相关税费是指企业购买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以及相应的教育费附加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。其他可归属于存货采购成本的费用是指采购成本中除上述各项以外的可归属于存货的采购费用，如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。这些费用能分清负担对象的，应选择合理的分配方法，分配计入有关存货的采购成本。分配方法通常包括按所购存货的重量或采购价格的比例进行分配。

但是，对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的损耗应作为存货的“其他可归属于存货采购成本的费用”计入采购成本外，应区别不同情况进行会计处理：应从供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，冲减物资的采购成本；因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，不得增加物资的采购成本，应暂作为待处理财产损溢进行核算，在查明原因后再作处理。

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进货费用，应当计入存货采购成本，也可以先进行归集，期末再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较小的，可以在发生时直接计入当期损益。

2. 存货的加工成本

存货的加工成本是指在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

直接人工是指企业在生产产品和提供劳务过程中发生的直接从事产品生产和劳务提供人员的职工薪酬。

制造费用是指企业为生产产品和提供劳务过程中发生的各项间接费用。

3. 存货的其他成本

存货的其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益，但是为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货成本。

（二）存货成本的确定

企业存货取得的来源渠道不同，其成本的构成内容也不同。在会计实务中具体按以下原则确定。

1. 购入存货的成本

购入存货的成本包括买价、运杂费（包括运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等）、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用（包括挑选整理中发生的人工、费用支出和挑选整理过程中所发生的数量损耗，并扣除回收的下脚废料价值）以及按规定应计入成本的税费和其他费用。

企业通过外购方式取得确认为存货的数据资源，其采购成本包括购买价款、相关税费、保险费，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等所发生的其他可归属于存货采购成本的费用。

2. 自制存货的成本

自制的存货包括自制原材料、自制包装物、自制低值易耗品、自制半成品及库存商品等，其成本包括直接材料、直接人工和制造费用等各项实际支出。

企业通过数据加工取得确认为存货的数据资源，其成本包括采购成本，数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

3. 委托外单位加工完成存货的成本

委托外单位加工完成的存货包括加工后的原材料、包装物、低值易耗品、半成品、产成品等，其成本包括实际耗用的原材料或者半成品、加工费、装卸费、保险费、委托加工的往返运输费等费用以及按规定应计入成本的税费。

4. 投资者投入存货的成本

投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定的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。

5. 盘盈存货的成本

盘盈存货的成本应按其重置成本作为入账价值。

（三）不应计入存货成本的费用

下列费用不应计入存货成本，而应在其发生时计入当期损益。

（1）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，应在发生时计入当期损益，不应计入存货成本。如由于自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应确认为当期损益。

（2）仓储费用。仓储费用是指企业在存货采购入库后发生的储存费用，应在发生时计入当期损益。但是，在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本。

（3）不能归属于存货达到目前场所和状态的其他支出，应当在发生时计入当期损益，不得计入存货成本。

四、发出存货的计价方法

企业存货由于来源不同、同种存货的价格是有所不同的，即使是同种来源的存货，由于进货批次、时间、付款条件等不同，其价格亦有不同。所以，存货发出后需要再计算或重新认定其单价，以便确定发出存货和期末存货的实际成本。存货发出的计价方法一般有以下四种。

（一）先进先出法

先进先出法是假定先收到的存货先发出，并根据这种假定的实物流转顺序对发出存货和期末存货进行计价的方法。这种方法是以假定每次先购进的存货总是先发出为前提的，至于实际发出存货的顺序是否按购进存货的先后，并不予考虑。具体做法是：收入存货时，逐笔登记每一批存货的数量、单价和金额；发出存货时，以先进先出的原则计算发出存货的实际成本，并逐笔登记发出和结存存货的数量、单价和金额。

采用先进先出法，存货成本是按最近购货确定的，期末存货成本比较接近现行的市场价值。其优点是使企业不能随意挑选存货单价以调整当期利润。缺点是计价工作比较烦琐，特别对于存货进出业务频繁的企业更是如此，而且当物价上涨时，会高估企业当期利润和库存存货价值；反之，会低估企业当期利润和库存存货价值。

例 5-1

某公司 2024 年 6 月份 A 材料的入库、发出和结存的有关资料见表 5-1。

表 5-1 A 材料收发资料表

2024 年 月/日	摘要	入库 数量/件	入库 单价/（元/件）	发出数量/件	结存数量/件
6/1	期初结存				2000 （单价 2.00 元）
6/7	购入	5000	2.20		
6/12	发出			4000	
6/15	购入	3000	2.40		
6/20	发出			2000	
6/26	发出			3000	1000

根据表 5-1 采用先进先出法计算发出存货成本和期末结存存货成本，见表 5-2。

表 5-2 A 材料明细账（先进先出法）

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	入库 数量/件	入库 单价/ （元/件）	入库 成本/元	发出 数量/件	发出 单价/ （元/件）	发出 成本/元	结存 数量/件	结存 单价/ （元/件）	结存 成本/元
6/1		上月结存							2000	2.00	4000
6/7		购入	5000	2.20	11000				2000 5000	2.00 2.20	15000

续表（表 5-2）

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	入库 数量/件	入库 单价/ （元/件）	入库 成本/元	发出 数量/件	发出 单价/ （元/件）	发出 成本/元	结存 数量/件	结存 单价/ （元/件）	结存 成本/元
6/12	略/略	发出				2000 2000	2.00 2.20	8400	3000	2.20	6600
6/15		购入	3000	2.40	7200				3000 3000	2.20 2.40	13800
6/20		发出				2000	2.20	4400	1000 3000	2.20 2.40	9400
6/26		发出				1000 2000	2.20 2.40	7000	1000	2.40	2400
6/30		本月合计	8000		18200	9000		19800	1000	2.40	2400

（二）月末一次加权平均法

月末一次加权平均法也叫全月一次加权平均法，指以月初结存存货数量加本月收入存货数量作为权数，去除月初结存存货实际成本加本月收入存货实际成本之和，计算出存货的加权平均单价，从而确定存货发出成本和库存成本的方法。计算公式如下：

$$\text{加权平均单价} = \frac{\text{月初结存存货实际成本} + \text{本月收入存货实际成本}}{\text{月初结存存货数量} + \text{本月收入存货数量}}$$

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

$$\text{月末结存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

或

$$\text{月末结存存货成本} = \text{月初结存存货实际成本} + \text{本月收入存货实际成本} - \text{本月发出存货实际成本}$$

例 5-2

以表 5-1 为例，采用月末一次加权平均法计算存货成本，见表 5-3。

表 5-3 A 材料明细账（月末一次加权平均法）

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	入库 数量/件	入库 单价/（元/件）	入库 成本/元	发出 数量/件	发出 单价/（元/件）	发出 成本/元	结存 数量/件	结存 单价/（元/件）	结存 成本/元
6/1		上月结存							2000	2.00	4000
6/7		购入	5000	2.20	11000				7000		
6/12		发出				4000			3000		
6/15		购入	3000	2.40	7200				6000		
6/20		发出				2000			4000		
6/26		发出				3000			1000	2.22	2220
6/30		本月合计	8000		18200	9000	2.22	19980	1000	2.22	2220

有关计算步骤和计算公式如下：

$$\text{加权平均单价} = \frac{4000 + 18200}{2000 + 8000} = 2.22(\text{元})$$

$$\text{本月发出存货成本} = 9000 \times 2.22 = 19980(\text{元})$$

$$\text{月末结存存货成本} = 1000 \times 2.22$$

或

$$\text{月末结存存货成本} = 4000 + 18200 - 19980 = 2220(\text{元})$$

采用月末一次加权平均法，考虑了不同批次进货的数量及单价，计算结果比较均衡；存货加权平均单价于期末一次计算，平时只记发出存货的数量，不记发出存货的单价和金额，可以减少日常核算工作量。但这种方法平时无法从账上提供发出和结存存货的单价和金额，不利于加强对存货的日常管理。

（三）移动平均法

移动平均法亦称移动加权平均法，指本次收入前结存存货成本 + 本次收入存货成本，除以本次收入前结存存货数量加本次收入存货数量，据以计算移动平均单价，并对发出存货进行计价的一种方法。移动平均法与加权平均法的计算原理基本相同，不同的是加权平均法一个月计算一次平均单价，而移动平均法每收进一次存货，就计算一次平均单价。计算公式如下：

$$移动平均单价 = \frac{本次收入前结存存货成本 + 本次收入存货成本}{本次收入前结存存货数量 + 本次收入存货数量}$$

$$本次发出存货成本 = 本次发出存货数量 \times 存货当前移动平均单价$$

需要指出，在移动平均单价除不尽的情况下，为了保证账簿记录的对应性及完整性，便于核查账面数额，应先确定本次发出后结存存货成本，然后按本次发出前结存存货成本减去本次发出后结存存货成本的方法计算本次发出存货成本。

例 5-3

以表 5-1 为例，采用移动平均法计算存货成本，见表 5-4。

表 5-4 A 材料明细账（移动平均法）

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	入库 数量/件	入库 单价/（元/件）	入库 成本/元	发出 数量/件	发出 单价/（元/件）	发出 成本/元	结存 数量/件	结存 单价/（元/件）	结存 成本/元
6/1		上月结存							2000	2.00	4000
6/7		购入	5000	2.20	11000				7000	2.14	15000
6/12		发出				4000	2.14	8580	3000	2.14	6420
6/15		购入	3000	2.40	7200				6000	2.27	13620
6/20		发出				2000	2.27	4540	4000	2.27	9080
6/26		发出				3000	2.27	6810	1000	2.27	2270
6/30		本月合计	8000		18200	9000		19930	1000	2.27	2270

6 月 12 日发出 A 材料移动平均单价计算如下（保留小数点后两位）：

$$A\ 材料移动平均单价 = \frac{4000 + 11000}{2000 + 5000} = 2.14(元)$$

6 月 12 日发出存货成本计算如下：

$$结存存货成本 = 3000 \times 2.14 = 6420(元)$$

$$发出存货成本 = 15000 - 6420 = 8580(元)$$

采用移动平均法，能够随时反映发出存货和库存存货的成本，有利于存货的日常管理，而且计算的发出和结存的存货成本比较客观。但由于每收入存货一次都要

计算一次平均单价，因而计算工作量较大，对收发货频繁的企业不适用。

（四）个别计价法

个别计价法又称个别认定法、具体辨认法或分批实际法，是通过逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货成本和期末存货成本的方法。计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{每批（次）发出存货成本} &= \text{该批（次）存货发出数量} \\ &\quad \times \text{该批（次）存货收入时的实际单位成本}\end{aligned}$$

例 5-4

以表 5-1 为例。经具体辨认，6 月 12 日发出存货 4000 件中，有 1000 件为期初存货，3000 件为 7 日购进存货，20 日发出存货 2000 件为 7 日购进存货；26 日发出存货 3000 件为 15 日购进存货。本月发出和结存存货成本为：

$$\begin{aligned}\text{本月发出存货成本} &= 1000 \times 2.00 + 3000 \times 2.20 \\ &\quad + 2000 \times 2.20 + 3000 \times 2.40 = 20200(\text{元})\end{aligned}$$

$$\text{期末存货成本} = 1000 \times 2.00 = 2000(\text{元})$$

采用个别计价法，计算发出存货成本和期末存货的成本比较准确、合理。但在具体操作中，必须对存货的收、发、存逐批认定，因而工作量大，难度也大。采用个别计价法要求具备必要的条件：一是存货必须是可以辨别认定的；二是必须要有详细的记录，以掌握每种（批）存货收、发、存的具体情况。因此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计价，如房产、船舶、重型设备、珠宝等贵重物品。

第二节原材料

原材料日常收发及结存，可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

一、原材料按实际成本核算

原材料按实际成本核算，是指原材料的收发和结存，从收发凭证到总分类核算

和明细分类核算，都按实际成本计价。

（一）账户设置

企业若采用实际成本核算原材料，需设置“原材料”账户和“在途物资”账户。

1.“原材料”账户

该账户属资产类账户，用来核算企业库存的各种原材料的实际成本。该账户借方登记收入原材料的实际成本；贷方登记发出原材料的实际成本；期末余额在借方，表示库存原材料的实际成本。该账户可按照原材料的保管地点（仓库），材料的类别、品种和规格设置原材料明细账，进行明细分类核算。

2.“在途物资”账户

该账户属资产类账户，用来核算企业已经付款或已开出承兑商业汇票但尚未到达或尚未验收入库的各种物资的实际成本。借方登记已支付或已开出承兑商业汇票的各种物资的实际成本；贷方登记已验收入库物资的实际成本；期末余额在借方，表示已经付款或已开出承兑商业汇票但尚未到达或尚未验收入库的在途物资的实际成本。该账户可按供应单位设置明细账进行明细分类核算。

（二）原材料收入的账务处理

因原材料来源不同，收入原材料的账务处理也不同，主要分为以下三种情况进行核算。

1. 外购原材料

由于货款结算方式和采购地点不同，收料和付款的时间往往不一致，因而账务处理上也不尽相同。

（1）已支付货款（或已开出商业汇票）并同时收料。货款已支付或已开出承兑商业汇票和材料同时验收入库的，应根据银行结算凭证、发票账单和收料单等凭证，借记“原材料”“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户，贷记“银行存款”“其他货币资金”“应付票据”等账户。

例 5-5

某企业向市内江城工厂购进甲材料一批，买价 14900 元，增值税税款 1937 元，款项开出转账支票付讫。另以现金支付运杂费 100 元①，材料已运回验收入库。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

① 为简便计算，本书统一不考虑运费的进项税额抵扣。

借：原材料——甲材料 15 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 1 937
　贷：银行存款 16 837
　　库存现金 100

（2）付款（或开出商业汇票）在先，收料在后。先付款，后收料，多数是在企业向外地采购材料，采用“托收承付”和“商业汇票”等结算方式，供货单位的发票、结算凭证等已先到，并已承付货款或已开出承兑商业汇票，但材料后到。这类业务，在先付款时，应通过“在途物资”账户进行核算，待材料验收入库后，再由“在途物资”账户转入“原材料”账户。

例 5-6

A 企业收到银行转来的托收承付结算凭证承付支款通知以及发票、代垫运费单据等，向长江工厂购进乙材料一批，买价 20000 元，增值税税款 2600 元，供货单位代垫运费 400 元。经审核无误，到期承付。

A 企业根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：在途物资——长江工厂 20 400
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 2 600
　贷：银行存款 23 000

例 5-7

承例 5-7。收到仓库送来的收料单，长江工厂乙材料运到验收入库。根据收料单编制如下会计分录：

借：原材料——乙材料 20 400
　贷：在途物资——长江工厂 20 400

（3）收料在先，付款（或开出商业汇票）在后。企业在采购材料过程中，发生材料已到，而货款暂未支付的业务，应先行办理验收入库手续，并分两种情况作出账务处理。

一是材料已到，发票账单也已收到，但由于企业货币资金不足或其他原因而暂未付款。在这种情况下，企业因购入材料，而占用了供应单位的资金形成了应付未

付供应单位的款项，即应付账款。

例 5-8

B 企业向异地光明工厂购丙材料一批，买价 15000 元，增值税税款 1950 元，丙材料验收入库，货款暂未支付。

（1）B 企业根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：原材料——丙材料 15 000

　应交税费——应交增值税（进项税额） 1 950

　贷：应付账款——光明工厂 16 950

（2）B 企业以后付款时，则根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：应付账款——光明工厂 16 950

　贷：银行存款 16 950

二是材料已收到，发票账单未到，因而货款暂未支付。在这种情况下，由于购入材料的价值不确定，交易尚未正式成交，因而平时只进行有关材料的明细核算，暂不进行原材料的总分类核算，等到发票账单到达并付款后，再进行有关账务处理。如果至月末发票账单等仍未收到，而此材料又确系本企业购买，为了在资产负债表上能全面反映企业已拥有的资产及负债，应按同类材料的价格或合同价格、计划价格等暂估入账；下月初用红字作同样记录，予以冲销；待下月收到发票账单付款或开出承兑商业汇票后，按正常购入材料的程序进行账务处理。

例 5-9

C 企业向长城工厂购进丁材料一批，材料已验收入库，月终结算凭证等单证仍未收到，按计划成本 15000 元暂估入账。

（1）月末，C 企业根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料——丁材料 15 000

　贷：应付账款——长城工厂 15 000

（2）次月初，C 企业红字冲销上月末所编制的会计分录（方框内数字为红字）：

借：原材料——丁材料 15 000

　贷：应付账款——长城工厂 15 000

（3）次月，C 企业收到发票账单，向长城工厂购进丁材料买价 14000 元，增值税税款 1820 元，供货单位代垫运费 560 元。经审核无误，款项以银行汇票支付。

C 企业根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料——丁材料 14 560

应交税费——应交增值税（进项税额） 1 820

贷：其他货币资金——银行汇票存款 16 380

（4）原材料短缺或毁损。企业购入材料验收入库时，如发现短缺或毁损，应及时查明原因，分清责任，区别不同情况，分别进行账务处理。

属于运输途中的合理损耗，应当计入材料采购成本，即按实际收到的材料数量入账，支出总额不变，相应地提高入库材料的实际单位成本，不必另作账务处理。

属于供货单位责任事故造成的短缺，则视款项是否已经支付而作出相应的账务处理。在货款尚未支付的情况下，应按短缺的数量和发票单价计算拒付金额（如有代垫运杂费，也应按比例分配拒付）填写拒绝承付理由书，向银行办理拒付手续；在货款已经支付，并已记入“在途物资”账户的情况下，当材料运达企业验收入库时发生短缺或毁损时，则应填制“赔偿请求单”，向供货单位索赔，通过“应付账款”账户核算。

属于运输部门的责任造成的短缺或毁损，应向运输部门索赔，赔偿款通过“其他应收款”账户核算。

属于运输途中发生的非常损失和尚待查明原因的途中损耗，查明原因前，先转入“待处理财产损溢”账户，待查明原因按批准意见再分别处理。

例 5-10

D 企业向武汉钢铁厂购进圆钢 10 吨，每吨买价 2000 元，计 20000 元，增值税款 2600 元，供货单位代垫运杂费 200 元。材料验收入库时发现短缺 2 吨。

（1）如果短缺 2 吨在货款承付期内，D 企业应填制部分拒绝承付理由书，通知银行拒付货款。当银行同意拒付，退回“部分拒绝承付理由书”回单时，编制如下会计分录：

借：原材料——圆钢 16 160

应交税费——应交增值税（进项税额） 2 080

贷：银行存款 18 240

（2）如果短缺 2 吨圆钢的货款已经承付，属于供货单位责任事故，D 企业应根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：在途物资——武汉钢铁厂 20 200

应交税费——应交增值税（进项税额） 2 600

贷：银行存款 22 800

借：原材料——圆钢 16 160

应付账款——武汉钢铁厂 4 040

贷：在途物资——武汉钢铁厂 20 200

① 若收到武汉钢铁厂补发材料验收入库，D 企业应根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料——圆钢 4 040

贷：应付账款——武汉钢铁厂 4 040

② 若收到武汉钢铁厂退回价款，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：银行存款 4 560

应交税费——应交增值税（进项税额） 520

贷：应付账款——武汉钢铁厂 4 040

③ 若短缺 2 吨圆钢属运输途中丢失，应由运输部门赔偿。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料——圆钢 16 160

其他应收款——运输部门 4 560

应交税费——应交增值税（进项税额） 520

贷：在途物资——武汉钢铁厂 20 200

④ 如果短缺 2 吨圆钢属运输途中意外事故造成，在批准处理之前，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料——圆钢 16 160

待处理财产损溢——原材料 4 560

贷：在途物资——武汉钢铁厂 20 200

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 520

购入材料运输途中的非常损失和尚待查明原因的途中损耗，查明原因后，属于应由供应单位、运输部门、保险公司和其他过失人负责赔偿的损失，借记“应收账款”“其他应收款”等账户，贷记“待处理财产损溢——原材料”账户；属于自然灾害等非正常原因造成的损失，应将扣除残料价值和过失人、保险公司赔偿后的净损失，借记“营业外支出——非常损失”账户，贷记“待处理财产损溢——原材料”账户；属于计量收发差错或管理不善等原因造成的其他损失，经批准后，借记“管

理费用”账户，贷记“待处理财产损溢——原材料”账户。

2. 自制原材料

由企业基本生产车间或辅助生产车间自制完工并验收入库的材料，应按实际成本计价，根据“材料交库单”，借记“原材料”账户，贷记“生产成本”账户。

3. 其他单位投入的原材料

其他单位投入的原材料，按投资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，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户；按价税合计，贷记“实收资本”账户（股份制企业按其在股本中所拥有的份额，贷记“股本”账户，按其差额贷记“资本公积”账户）。

在实际工作中，为了简化核算工作，原材料收入的总分类核算，不必逐笔填制记账凭证，而是定期归类汇总编制“收料凭证汇总表”并据以编制记账凭证。“收料凭证汇总表”的格式见表 5-5。

表 5-5 收料凭证汇总表

2024 年 6 月

项目	原材料 1 日至 10 日	原材料 11 日至 20 日	原材料 21 日至 30 日	原材料 小计
银行存款				
在途物资				
生产成本				
应付账款				
合计				

（三）原材料发出的账务处理

由于发料业务频繁，发料凭证数量多，为了简化核算工作，平时一般只根据发料凭证登记原材料明细分类账，而不直接根据发料凭证编制记账凭证登记总分类账；对已签收和标价的发料凭证，按各类材料不同用途，陆续进行分类整理。月末，根据分类汇总的发料凭证编制“发料凭证汇总表”，据以进行原材料发出的总分类核算。“发料凭证汇总表”格式见表 5-6。

表 5-6 发料凭证汇总表

2024 年 6 月

项目	原料及主要材料	辅助材料	外购半成品	修理用备件	包装材料	燃料	合计
生产成本 基本生产成本	80000	10000	5000			5000	100000
生产成本 辅助生产成本	6000			1000		1000	8000
生产成本 合计	86000	10000	5000	1000		6000	108000
制造费用 基本生产车间		5000		1500		500	7000
制造费用 辅助生产成本		2000		400		600	3000
制造费用 合计		7000		1900		1100	10000
管理费用		600				400	1000
销售费用					2000		2000
在建工程	10000			3000		2000	15000
合计	96000	17600	5000	5900	2000	9500	136000

例 5-11

根据表 5-6“发料凭证汇总表”，编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本 100 000

　　生产成本——辅助生产成本 8 000

　　制造费用——基本生产车间 7 000

　　制造费用——辅助生产车间 3 000

　　管理费用 1 000

　　销售费用 2 000

　　在建工程 15 000

　　贷：原材料 136 000

（四）原材料的明细分类核算

原材料的明细分类核算包括数量核算和价值核算两个部分。仓库按原材料品种、规格开设材料卡片，对材料的收入、发出和结存进行数量核算；财会部门按原材料品种、规格开设明细账，同时进行原材料的数量和价值核算。“材料卡片”和“材料明细分类账”的一般格式分别见表 5-7 及表 5-8。

表 5-7 材料卡片

材料类别: 材料编号: 材料名称: 材料规格:
卡片编号: 存放地点: 最高储存量: 计量单位:

2024 年 月/日	单据号	摘要	收入	发出	结存	经手人签字

表 5-8 材料明细分类账

材料类别: 材料名称: 材料编号:
最高储备量: 最低储备量: 计量单位:

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	收入 数量/件	收入 单价/（元/件）	收入 金额/元	发出 数量/件	发出 单价/（元/件）	发出 金额/元	结存 数量/件	结存 单价/（元/件）	结存 金额/元

材料卡片应根据收发料凭证按日逐笔登记，以序时反映各种材料收、发、结存的实际数量。材料明细分类账的收入栏根据收料凭证序时逐笔登记；发出栏中的数量可根据发料凭证序时逐笔登记，但单价和金额应根据发出材料计价方法加以确定，进行登记。

上述仓库和财会部门各设一套明细账的方法，即所谓两账方式，其优点是两套明细账可以起到相互核对，相互制约的作用。但缺点是：重复记账，工作量大。因此，在实际工作中，很多企业本着不重设和一账多用的原则，采用改设两套账为“账卡合一”的办法，即把仓库按品种、规格设置的材料卡片和财会部门设置的明细分类账合并，设立一套数量、金额式的明细分类账，由仓库保管人员负责登记数量，财会人员定期到仓库稽核收单，并在材料收发凭证上标价和在材料明细账上登记收、发、存金额，账册平时放在仓库。

二、原材料按计划成本核算

原材料按计划成本核算，是指原材料收发和结存从收发凭证到总分类核算和明细分类核算都按计划成本计价。

（一）账户设置

原材料采用计划成本核算，企业同样应设置“原材料”账户，企业收入和发出的原材料均按计划成本登记在该账户的借方和贷方，期末余额在借方，表示库存材料的计划成本。由于材料的计划成本与实际成本之间会产生差异，为了正确核算成本和考核采购业务成果，还需要设置“材料采购”和“材料成本差异”两个账户。

1.“材料采购”账户

该账户属资产类账户，用来核算企业购入各种材料物资的采购成本，考核采购业务成果。借方登记已支付的购入材料物资的实际成本，以及结转实际成本小于计划成本的差异额（节约额）；贷方登记已经付款并已验收入库的材料物资的计划成本，以及结转实际成本大于计划成本的差异额（超支额）；月末余额在借方，表示已经付款（或已开出、承兑商业汇票），但尚未运到或尚未验收入库的在途物资的实际成本。该账户可按供应单位和材料品种设置明细账进行明细分类核算。

2.“材料成本差异”账户

该账户属资产类账户，又是“原材料”“周转材料”等账户的备抵调整账户，用来核算各种材料的实际成本与计划成本的差异额。借方登记入库材料实际成本大于计划成本的差异额（超支额）；贷方登记入库材料实际成本小于计划成本的差异额（节约额），以及月末结转发出材料应负担的成本差异额（超支差异用蓝字，节约差异用红字）；期末余额如果在借方，表示库存各类材料的实际成本大于计划成本的差异额；期末余额如果在贷方，表示库存各类材料的实际成本小于计划成本的差异额。该账户可以分为“原材料”“周转材料”等，按照类别或品种设明细账进行明细分类核算。

（二）原材料收入的账务处理

如同原材料按实际成本计价的账务处理一样，企业收入的原材料，要根据来源、采用的结算方式等不同的情况进行相应的账务处理。

1. 外购原材料

（1）已支付货款（或开出商业汇票）并同时收料。企业在办理款项结算并同时办理材料验收入库手续后，财会部门应根据银行结算凭证、发票账单等，按实际结算的款项借记“材料采购”“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户，贷记“银行存款”“其他货币资金”或“应付票据”等账户；同时根据收料单按计划成本借记“原材料”账户，贷记“材料采购”账户，并结转材料成本差异额。超支差异借记“材料成本差异”账户，贷记“材料采购”账户；节约差异做相反会计分录。

例 5-12

以例 5-5 为例。假设其他条件不变，甲材料计划成本为 15300 元，则同时编制如下会计分录：

借：材料采购——江城工厂	15 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 937
贷：银行存款	16 837
库存现金	100
借：原材料——甲材料	15 300
贷：材料采购——江城工厂	15 300
借：材料采购——江城工厂	300
贷：材料成本差异——原材料	300

在实际工作中，材料入库及差异结转的账务处理可以月终汇总一次进行，以简化账务处理工作。

（2）付款（或开出商业汇票）在先，收料在后。当企业从外部购入材料，根据发票账单等付款或开出承兑商业汇票时，应按其实际结算的款项记入“材料采购”“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户的借方；待材料到达验收入库，根据收料单所列计划成本，由“材料采购”账户的贷方，转入“原材料”账户的借方，同时结转入库材料成本差异额。

例 5-13

以例 5-6、例 5-7 为例。假定其他条件不变，乙材料计划成本为 20000 元。

①A 企业到期承付货款时，编制如下会计分录：

借：材料采购——长江工厂	20 400
应交税费——应交增值税（进项税额）	2 600
贷：银行存款	23 000

② 乙材料验收入库时，A 企业根据收料单，编制如下会计分录：

借：原材料——乙材料	20 000
贷：材料采购——长江工厂	20 000

③A 企业结转入库材料成本差异，编制如下会计分录：

借：材料成本差异——原材料	400
贷：材料采购——长江工厂	400

(3) 收料在先，付款（或开出商业汇票）在后。这种情况的处理与实际成本法类似，即先收料时，可暂不进行总分类核算，待办理结算手续后，一并进行账务处理。但如果月末仍未付款或开出承兑商业汇票的，为了正确反映企业的负债及原材料资金占用情况，应根据发票账单收到与否而进行不同的账务处理。

对于发票账单已到，但尚未付款或开出商业承兑汇票的，应根据发票账单、收料凭证等，按实际应付的款项借记“材料采购”“应交税费——应交增值税（进项税额）”账户，贷记“应付账款”账户；按计划成本借记“原材料”账户，贷记“材料采购”账户；同时结转入库材料成本差异。

例 5-14

以例 5-8 为例。假定其他条件不变，设丙材料计划成本为 14800 元。B 企业根据有关原始凭证编制如下会计分录：

借：材料采购——光明工厂 15 000
　应交税费——应交增值税（进项税额） 1 950
　贷：应付账款——光明工厂 16 950

借：原材料——丙材料 14 800
　贷：材料采购——光明工厂 14 800

借：材料成本差异——原材料 200
　贷：材料采购——光明工厂 200

下月付款后，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：应付账款——光明工厂 16 950
　贷：银行存款 16 950

对于发票账单未到的，月终根据收料凭证，分材料账户抄列清单，并按计划成本暂估入账，借记“原材料”账户，贷记“应付账款——暂估应付账款”账户；下月初用红字冲销暂估入账记录，待付款或开出、承兑商业汇票后，按正常程序进行账务处理。

例 5-15

以例 5-9 为例。假定其他条件不变，则 C 企业月末和下月初的账务处理与例 5-9 相同。当下月付款后，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：材料采购——长城工厂 14 560
　应交税费——应交增值税（进项税额） 1 820

贷：其他货币资金——银行汇票存款	16 380
借：原材料——丁材料	15 000
贷：材料采购——长城工厂	15 000
借：材料采购——长城工厂	440
贷：材料成本差异——原材料	440

（4）原材料短缺和毁损。购进原材料短缺或毁损的账务处理，与前述材料按实际成本核算基本相同，只是在材料验收入库时，按其计划成本，即单位计划成本乘实际入库数量，借记“原材料”账户，贷记“材料采购”账户；平时或月终结转材料成本差异时，借记或贷记“材料成本差异”账户，贷记或借记“材料采购”账户。

例 5-16

D 企业收到仓库送来收料单，从长征煤矿购进焦炭 100000 千克，每千克买价 0.40 元，计 40000 元，对方代垫运费 2000 元，款项已于上月承付。实收焦炭 95000 千克，短少 5000 千克。经查明，短少 5000 千克中 1000 千克为途中正常损耗，4000 千克为供方少发，经协商对方同意补发。焦炭每千克计划成本 0.44 元。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：原材料——焦炭	41 800
应付账款——长征煤矿	1 600
贷：材料采购——长征煤矿	43 400
借：材料采购——长征煤矿	1 400
贷：材料成本差异——原材料	1 400

2. 自制原材料

企业基本生产和辅助生产自制材料验收入库，应根据材料交库单所列的计划成本借记“原材料”账户，根据有关成本计算资料所确定的实际成本贷记“生产成本”账户，计划成本与实际成本的差额借记或贷记“材料成本差异”账户。

3. 投资者投入原材料

应按计划成本借记“原材料”账户，按专用发票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，按照投资合同或协议约定的价值和增值税贷记“实收资本”账户，计划成本与投资合同或协议约定的价值的差额借记或贷记“材料成本差异”账户。

（三）原材料发出的账务处理

按计划成本进行材料发出的核算与按实际成本计价基本一致，通常是月终根据各种发料凭证，按照发出材料的类别或用途汇总，编制发料凭证汇总表，据以进行发出材料的总分类核算。由于发料凭证只填列计划成本，为了正确计算产品成本，必须将发料凭证汇总表中的计划成本调整为实际成本，即根据材料成本差异率，计算填列发出材料应负担的材料成本差异额并结转发出材料成本差异。

发出材料应负担的成本差异应当按月分摊，不得在季末或年末一次计算。发出材料应负担的成本差异，除委托外部加工发出材料可按期初成本差异率计算外，应当使用本期材料成本差异率；期初成本差异率与本期成本差异率相差不大的，也可以按期初成本差异率计算。计算方法一经确定，不得随意变更。相关计算公式为：

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{本期材料成本差异率}$$

超支差异用正数表示；节约差异用负数表示。在计算本期材料成本差异率时，不能包括期末未入库的材料和期末暂估入账的材料。

结转发出材料应负担的成本差异，按实际成本大于计划成本的超支额，借记“生产成本”“管理费用”“销售费用”“委托加工物资”“其他业务成本”等账户，贷记“材料成本差异”账户；实际成本小于计划成本的节约额，借记“材料成本差异”账户，贷记有关成本费用账户，或者用红字借记有关成本费用账户，贷记“材料成本差异”账户。

例 5-17

某企业某月根据领料凭证编制的“发料凭证汇总表”见表 5-9。

表 5-9 发料凭证汇总表

2024 年 6 月 30 日

项目	生产成本 基本生产成本	生产成本 辅助生产成本	制造费用	管理费用	销售费用	在建工程	合计
原材料 原材料及主要材料	80000	10000				10000	100000

续表（表 5-9）

项目	生产成本 基本生产成本	生产成本 辅助生产成本	制造费用	管理费用	销售费用	在建工程	合计
辅助材料	5000	1000	5000	3000			14000
外购半成品	30000						30000
包装材料					4000		4000
修理用备件			2000				2000
燃料	5000	2000	3000	2000			12000
计划成本合计	120000	13000	10000	5000	4000	10000	162000
材料成本差异（- 1%）	- 1200	- 130	- 100	- 50	- 40	- 100	- 1620
合计	118800	12870	9900	4950	3960	9900	160380

（1）结转发出材料计划成本，编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本 120 000

生产成本——辅助生产成本 13 000

制造费用 10 000

管理费用 5 000

销售费用 4 000

在建工程 10 000

贷：原材料 162 000

（2）结转发出材料应负担的材料成本差异，编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本 1 200

生产成本——辅助生产成本 130

制造费用 100

管理费用 50

销售费用 40

在建工程 100

贷：材料成本差异——原材料 1 620

（四）原材料的明细分类核算

1. 原材料明细账

按计划成本计价的原材料明细账的设置与按实际成本计价的明细账设置基本相同。所不同的是，由于原材料的收发都按固定的计划成本计价，因而这种材料明细账或材料卡片的收入和发出只记数量，不记金额；月终时，按计划单位成本和结存数量计算出结存金额。原材料明细账的格式见表 5-10。

表 5-10 原材料明细账

材料类别：原材料及主要材料 材料名称：甲材料 材料编号：
计划单价：10 元/千克 存放地点：2 号仓库
最高储备量：800 最低储备量：400 计量单位：千克

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	收入	转出	结存 数量	结存 金额
6/1		承前页			700	7000
6/5		领用		300	400	
6/18		购入	400		800	
6/20		领用		250	550	
6/28		购入	300		850	
6/30		领用		200	650	
6/30		本月合计	700	750	650	6500

2. 材料采购明细账

材料采购明细分类核算是通过设置和登记“材料采购”明细账进行的。“材料采购”明细账可以按供货单位设置，也可以按物资类别或品种设置，由企业根据具体情况确定。“材料采购”明细账一般采用横线登记法序时逐笔登记。借方根据付款凭证或转账凭证的时间、编号顺序以及发票账单等有关凭证逐笔登记；贷方根据已付款的收料单等有关凭证，按借方登记的同批物资登记在同一行次的“计划成本”栏内，并将入库材料物资的计划成本与实际成本的差额，登记在同一行次的“成本差异”栏内。月终，对已付款或开出承兑汇票但尚未收到的在途物资，应逐笔转入下月的材料采购明细账内，待材料物资入库时再横线登记。材料采购明细账格式见表 5-11。

表 5-11 材料采购明细账

明细账户：原材料 2024 年

借方 日期/凭证/ 发票/供货	摘要	借方 买价	借方 运费	借方 其他	借方 合计	贷方 日期/凭 证/ 单据	摘要	贷方 计划成本	贷方 成本差异	贷方 实际成本
6/2 凭证略/略 发票略 供货甲	购 A 材料	10000			10000	6/2 凭证略/略	入库	10100	- 100	10000
6/5 供货乙	购 A 材料	15000	200		15200	6/9	入库	15352	- 152	15200
6/5 供货乙	购 B 材料	13800	200		14000	6/9	入库	13800	200	14000
6/20 供货丙	购 C 材料	8000	100		8100	6/25	入库	8000	100	8100
6/25 供货丁	购 D 材料	19700	300		20000	6/29	入库	20500	- 500	20000
6/30 供货甲	购 C 材料	7940	60		8000					
	本月发出 额合计	74440	860		75300			67752	- 452	67300
	月末在途 物资	7940	60		8000					

3. 材料成本差异明细账

材料成本差异明细账是用来反映各类或各种材料的实际成本与计划成本之间的差异额和差异率，为调整发出材料成本提供依据。材料成本差异明细账的格式可以采用三栏式，也可采用多栏式的专用账页，多栏式专用账页格式见表 5-12。

表 5-12 材料成本差异明细账

材料类别：原材料

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	本月收入 计划成本	本月收入 借方差异	本月收入 贷方差异	材料成本 差异率	本月发出 计划成本	本月发出 贷方差异	月末结存 计划成本	月末结存 借方差异	月末结存 贷方差异
6/1		承前页							200000		1830

续表（表 5-12）

2024 年 月/日	凭证 字/号	摘要	本月收入 计划成本	本月收入 借方差异	本月收入 贷方差异	材料成本 差异率	本月发出 计划成本	本月发出 贷方差异	月末结存 计划成本	月末结存 借方差异	月末结存 贷方差异
6/30		购入	57000		900				257000		2730
6/30		自制材料	6000	100					263000		2630
6/30		本月发料				- 1%	162000	1620	101000		1010

材料成本差异明细账中本月收入和本月发出材料的计划成本、成本差异，应分别根据收料凭证汇总表（已付款部分）和发料凭证汇总表填列；本月收入材料成本差异，超支差异记入“借方差异”栏，节约差异记入“贷方差异栏”；发出材料应负担的成本差异均从“材料成本差异”明细账的贷方转出，超支用蓝字，节约用红字。

现以表 5-12 材料成本差异明细账的资料为例，计算材料成本差异率及发出材料应分摊的材料成本差异额如下：

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{-1830 - 900 + 100}{200000 + 57000 + 6000} \times 100\% = -1\%$$

$$\text{发出材料应分摊的材料成本差异} = 162000 \times (-1\%) = -1620(\text{元})$$

第三节 周转材料

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不确认为固定资产的材料，如包装物和低值易耗品。

一、账户设置

为了反映周转材料的增减变动及结存情况，企业应设置“周转材料”账户。该账户属资产类账户，用来核算周转材料的计划成本或实际成本，包括包装物、低值易耗品等。该账户借方登记入库周转材料的实际成本或计划成本；贷方登记发出周转材料实际成本或计划成本以及在用周转材料的摊销价值；期末余额在借方，反映企业在库周转材料的计划成本或实际成本以及在用周转材料的摊余价值。

企业的包装物、低值易耗品种类较多，也可以单独设置“包装物”“低值易耗品”账户。该账户可按周转材料的种类，分别按“在库”“在用”和“摊销”进行明细核算。

二、包装物

（一）包装物核算范围

包装物是指企业在生产经营活动中为包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其核算范围包括以下四类。

（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）随同产品出售不单独计价的包装物。

（3）随同产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。

不属于包装物核算范围的包括以下三类。

（1）各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，这些属于一次性使用的包装材料，应在“原材料”账户核算。

（2）用于储存和保管产品、材料而不对外出售的包装物，这类包装物应按其价值的大小和使用年限的长短，分别作为固定资产或低值易耗品管理和核算。

（3）计划上单独列作企业商品、产品的自制包装物，应作为库存商品进行核算。

（二）包装物收入的账务处理

企业收入包装物的核算与原材料收入的核算基本一致，在此不再重复。

（三）包装物领用的账务处理

1. 生产领用包装物

产品生产领用的包装物，构成产品生产成本的组成部分，其实际成本应记入“生产成本”账户。

例 5-18

某工厂生产食糖领用糖袋 500 条，每条计划成本 5 元，材料成本差异率为 2%。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：生产成本——基本生产成本	2 550	
贷：周转材料——包装物——糖袋		2 500
材料成本差异——包装物		50

2. 随同产品出售不单独计价的包装物

随同产品出售不单独计价的包装物，其实际成本应在领用时记入“销售费用”账户。

例 5-19

某工厂销售白糖一批，领用随同白糖出售不单独计价的糖袋 100 条，每条计划成本 5 元，材料成本差异率为 2%，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：销售费用——包装费 510

贷：周转材料——包装物——糖果袋 500

材料成本差异——包装物 10

3. 随同产品出售并单独计价的包装物

随同产品出售并单独计价的包装物，应视同材料销售处理，其实际成本应记入“其他业务成本”账户。

例 5-20

某工厂销售啤酒一批，领用随同产品出售并单独计价的木箱 100 个，每个计划成本 20 元，材料成本差异率为 2%。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：其他业务成本 2 040

贷：周转材料——包装物——木箱 2 000

材料成本差异——包装物 40

（四）包装物出租、出借的账务处理

1. 包装物出租

出租包装物是指企业因销售产品，以出租方式有偿提供给购货单位暂时使用的包装物。出租包装物除收取押金外，还要向使用单位收取租金。出租包装物收取的押金作为“其他应付款”，收取的租金作为“其他业务收入”，出租包装物的价值损耗及其他有关支出作为“其他业务成本”。按税法规定，出租包装物收取的租金和没收逾期未退包装物的押金应交纳增值税。由于包装物的摊销方法有一次摊销法和五五摊销法，因而包装物在领用、摊销、报废等方面的账务处理也有所不同，下面就一次摊销法介绍出租包装物的核算。

一次摊销法是指领用包装物时，将其价值一次计入有关成本费用的方法。

例 5-21

某工厂将麻袋 200 条出租给发达公司，每条计划成本 5 元，收取押金 6 元，每月租金 0.50 元，租期 10 个月，材料成本差异率为- 1%。

（1）该工厂根据出租包装物的有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：其他业务成本——包装物出租 990

贷：周转材料——包装物——麻袋 1 000

材料成本差异——包装物 10

（2）该工厂收取押金 1200 元，存入银行。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：银行存款 1 200

贷：其他应付款——存入保证金（发达公司） 1 200

（3）该工厂到期收取租金 1000 元，增值税款 130 元，以押金抵补，余款 70 元退回现金。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：其他应付款——存入保证金（发达公司） 1 200

贷：其他业务收入 1 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 130

库存现金 70

（4）该工厂出租麻袋若报废 50 条，残料出售收入 25 元，收到现金。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：库存现金 25

贷：其他业务成本 25

2. 包装物出借

出借包装物是企业为销售产品，以出借方式无偿提供给购货单位暂时使用的包装物。与包装物出租相比，包装物出借在核算上有两点不同：① 不收租金；② 出借期间，其价值损耗和其他有关支出，都是为推销产品所发生的，应作为“销售费用”处理。其他有关内容的核算方法与包装物出租的核算基本相同。

三、低值易耗品

（一）低值易耗品的特点及种类

低值易耗品是指单位价值较低，使用年限较短，不能作为固定资产的各种用具、设备，如工具、管理用具、玻璃器皿以及在经营过程中周转使用的包装容器等。

低值易耗品从其在生产经营过程中所起的作用看，与固定资产一样，属于劳动资料，它可以多次参加生产经营周转而不改变原有实物形态，其价值随着实物的不断磨损逐渐转移到产品成本以及管理费用中去。但是，由于低值易耗品的品种繁多，数量较大，单位价值较低，使用期限短，需要经常补充和更换，如果对低值易耗品也同固定资产一样核算与管理，既有困难也无必要。因此，将低值易耗品划归为存货一类，作为流动资产进行管理与核算。低值易耗品按用途一般可将其分为以下六大类。

（1）一般工具。一般工具指生产上通用的刀具、量具、夹具等生产工具和各种辅助工具。

（2）专用工具。专用工具指专用于制造某一特定产品，或在某一特定工序上使用的工具，如专用模具等。

（3）替换设备。替换设备指容易磨损或为制造不同产品需要替换使用的各种设备，如轧钢用的钢辊等。

（4）管理用具。管理用具指在管理工作中使用的各种家具和办公用具，如桌椅、柜、计算器等。

（5）劳动保护用品。劳动保护用品指为了安全生产而发给工人作为劳动保护用的工作服、工作鞋和各种防护用品等。

（6）其他。其他指不属于上述各类的低值易耗品。

（二）低值易耗品收入的账务处理

低值易耗品收入，包括外购、自制、委托外单位加工完成并已验收入库的低值易耗品，其核算方法与原材料收入的核算基本相同，在此不再重复。

（三）低值易耗品领用摊销的账务处理

当低值易耗品由仓库发交使用部门之后，即从“在库”转为“在用”阶段，表示低值易耗品已投入了使用，这时，就要采用一定的方法将低值易耗品的价值摊入成本、费用。低值易耗品的摊销方法，应按不同低值易耗品的价值大小、使用期限的长短以及每月领用数额的均衡性等情况采用一次摊销法或采用五五摊销法进行摊销。

1．一次摊销法

采用一次摊销法，企业领用低值易耗品时，按其用途将全部价值摊入“制造费用”“管理费用”“其他业务成本”等成本费用账户；报废时，将报废低值易耗品的残料价值作为当期低值易耗品摊销额的减少，冲减对应的成本费用账户。

例 5-22

某企业仓库发出刀具一批，计划成本 1000 元，办公桌椅两套，计划成本 2000 元。刀具由基本生产车间领用，办公桌椅由厂部办公室领用，材料成本差异率为 2%。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：制造费用 1 000
　管理费用 2 000
　贷：周转材料——低值易耗品——刀具 1 000
　　——低值易耗品——办公桌椅 2 000
借：制造费用 20
　管理费用 40
　贷：材料成本差异——低值易耗品 60

一次摊销法核算简便，但不利于实物管理，而且价值一次结转也影响费用成本摊销的均衡性。所以，这种方法适用于单位价值较低或容易损耗，而且一次领用数量不多的管理工具、工卡量具和玻璃器皿等低值易耗品。

2. 五五摊销法

采用五五摊销法，领用时，应将低值易耗品计划成本或实际成本从“在库”明细账户转入“在用”明细账户，同时按领用低值易耗品的计划成本或实际成本的 50% 作为摊销额记入有关成本费用账户；低值易耗品报废时，再摊销剩余 50%，同时将其残料价值冲减摊销的成本费用，并将其全部价值（计划成本或实际成本）与摊销额相互结转，即“在用”与“摊销”明细账户相互转销。按计划成本计价核算的，还应在低值易耗品报废月份终了，计算结转应分摊的材料成本差异。

例 5-23

某基本生产车间领用专用工具一批，计划成本 8000 元；本月报废管理用具一批，计划成本 1000 元，报废管理用具的残值 100 元，作为辅助材料已验收入库，本月材料成本差异率为 2%。

（1）根据领用凭证，编制如下会计分录：

借：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品 8 000
　贷：周转材料——低值易耗品——在库低值易耗品 8 000

同时，摊销低值易耗品成本 50%：

借：制造费用 4 000
　贷：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销 4 000

（2）报废管理用具，收回残料交库，根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：制造费用 500

　贷：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销 500

借：原材料——辅助材料 100

　贷：制造费用 100

借：周转材料——低值易耗品——低值易耗品摊销 1 000

　贷：周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品 1 000

同时，结转报废管理用具应负担的材料成本差异，编制如下会计分录：

借：制造费用 20

　贷：材料成本差异——低值易耗品 20

采用五五摊销法，低值易耗品报废前，账面上一直保持其价值的一半，因而有利于实行会计监督，防止出现大量的账外物资。该方法一般适用于使用期限较长、单位价值较高，每月领用数、报废数比较均衡的低值易耗品，并且低值易耗品按车间、部门进行数量和金额明细核算的企业。

（四）低值易耗品修理的账务处理

为了充分发挥低值易耗品的使用效能，需要对低值易耗品进行必要的维修。发生修理费用时，应根据低值易耗品使用部门，分别记入“制造费用”和“管理费用”等成本费用账户。

第四节　委托加工物资

企业由于受工艺设备条件限制，有时需要把某些物资委托外单位加工制成另一种性能和用途的物资，以满足经营的需要。例如，将木材加工成木箱，生铁制成铸件等。

发往外单位加工的物资，虽暂时离开企业，但仍属于本企业所有。在加工过程中，既要消耗被加工的物资，还要向加工单位支付加工费和增值税，同时还要支付往返运杂费等。经加工后，不仅物资的原有实物形态和用途发生了变化，价值也相应增加了。因此，委托加工物资的实际成本包括加工耗用物资的实际成本、支付的

加工费、支付加工物资往返运杂费、保险费和支付的有关税金等。

企业委托加工物资（非金银首饰）应负担的增值税，凡属加工物资用于应交增值税项目并取得专用发票的一般纳税企业，可将其作为进项税额，不计入加工物资的成本；凡属加工物资用于非应纳增值税（或免税）项目，以及未取得专用发票的一般纳税企业和小规模纳税企业，应将这部分增值税计入加工物资成本。

企业委托加工物资应负担的消费税，凡属加工物资收回直接用于销售的，应将代扣代缴的消费税计入委托加工物资的成本；凡属加工物资收回后用于连续生产应税消费品的，其应负担的消费税应记入“应交税费——应交消费税”账户借方，抵交连续生产的消费品销售后应交的消费税。

委托外单位加工物资，供应部门应同加工单位签订合同，规定加工物资的品种、规格、质量、原材料消耗定额、交货日期、加工费标准、结算办法及违约罚金等，作为双方执行的依据。

为了反映和监督委托加工合同的执行情况以及委托加工物资的发出、收回和加工费的结算情况，归集与计算委托加工物资的实际成本，应设置“委托加工物资”账户。该账户属资产类账户，借方登记发出加工物资的实际成本或计划成本和材料成本差异，支付的加工费和应负担的运杂费、保险费等；贷方登记加工完成验收入库物资以及剩余物资的实际成本或计划成本和材料成本差异。余额在借方，表示委托外单位加工但尚未完成物资的实际成本和发出加工物资的运杂费等。该账户应按加工合同和受托加工单位设明细账进行明细分类核算。

一、拨付加工原材料

企业根据加工合同的规定，拨付给加工单位加工用原材料时，由供应部门根据加工合同，填制“委托加工物资发料单”，经审核后，由仓库据以发料。

例 5-24

某一般纳税企业发出 C 材料 2000 千克，委托宏达工厂加工成 B 材料。C 材料计划单位成本 2.50 元，计 5000 元，材料成本差异率为 1%，另以库存现金支付运费 50 元，根据“委托加工物资发料单”和有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：委托加工物资——宏达工厂	5 100
贷：材料成本差异——原材料	50
原材料——C 材料	5 000
库存现金	50

二、支付加工费及税金

加工费结算方式有收回加工物资时一次支付和加工过程中分期支付两种。采用哪种结算方式，由双方协商在加工合同中作出规定。加工单位除按照加工费标准支付加工费外，还应按加工费的 13% 计算交纳增值税。按税法规定需要交纳消费税的，还应交纳消费税。

例 5-25

委托宏达工厂加工的 B 材料 200 件加工完毕，开出转账支票支付 B 材料加工费 855 元。按加工费的 13% 计算应交增值税 111.15 元，另以现金支付 B 材料运费 45 元。根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：委托加工物资——宏达工厂	900.00	
应交税费——应交增值税（进项税额）	111.15	
贷：银行存款		966.15
库存现金		45.00

三、委托加工物资收回

委托加工物资收回时，应由供应部门填制“委托加工物资收料单”，通知仓库据以收料。

例 5-26

委托宏达工厂加工的 B 材料 200 件验收入库，实际总成本 6000 元，计划成本 6060 元。根据“委托加工物资收料单”编制如下会计分录：

借：原材料——B 材料	6 060	
贷：委托加工物资——宏达工厂		6 000
材料成本差异——原材料		60

第五节 存货的期末计量

一、存货清查

（一）存货清查的方法

存货清查是指企业采用一定方法，确定存货的实际库存数量，并与账面数量进行校对，确定存货溢余或短缺及其原因的一种方法。

企业各种存货的品种繁多，数量大，收发领退频繁，可能因日常收发计量、计算上的误差、验收不严、自然损耗与自然升溢、丢失毁损、贪污盗窃等情况造成存货账实不符；或者企业由于盲目采购、生产，会使某些材料、产品发生超储积压的现象。为了查清上述情况和原因，企业必须定期或不定期地对存货进行清查。

存货清查是保护存货的安全与完整的重要手段，也是改进和加强存货管理、挖掘企业内部资源、加速企业资金周转的措施。

存货清查主要采用实地盘点法，就是通过点数、过磅、量尺、计算等方法点清存货的数量，并鉴定其质量。对大堆、廉价和笨重的存货，可以采用技术测量法或估算法确定其实存数量。

盘点结束后，凡账实不符的存货，要核实盘存数量，查明原因，分清责任；对于残次变质的存货，应查明形成的原因和责任人。根据存货盘点的结果，编制“存货盘点盈亏报告表”，见表 5-13，注明盘盈、盘亏的真实原因，提出处理意见，同时上报审批。

表 5-13 存货盘点盈亏报告表

2024 年 6 月 30 日

存货类别	名称与规格	计量单位	结存数量 账存	结存数量 实存	单价	盘盈 数量	盘盈 金额	盘亏 数量	盘亏 金额	原因
原材料	甲	千克	2600	2700	7.50	100	750			计量不准
原材料	乙	吨	20	18	800			2	1600	暴雨冲走
原材料	丙	箱	10	8	300			2	600	管理人员过失（被盗）
产成品	A	件	2000	1950	10			50	500	管理不善
合计							750		2700	

清查中发现盘盈、盘亏，应及时根据“存货盘点盈亏报告表”调整存货账面的结存数。在报经批准前，应记入“待处理财产损溢”账户及其所属的明细账户的贷方或借方，批准转销后，则按照审批意见，从该账户借方或贷方结转到有关账户。

（二）存货盘盈的账务处理

企业存货盘盈，经查明是由于收发计量上误差等原因造成的，在报经批准前，应根据“存货盘点盈亏报告表”，借记“原材料”“库存商品”等账户，贷记“待处理财产损溢”账户。经有关部门批准后，再作为冲减管理费用处理。

例 5-27

资料见表 5-13，甲材料盘盈，系收发计量不准造成。

（1）批准前，编制如下会计分录：

借：原材料——甲材料 750

　贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 750

（2）批准转销后，编制如下会计分录：

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 750

　贷：管理费用 750

（三）存货盘亏或毁损的账务处理

企业盘亏或毁损的存货，报经批准前应先记入“待处理财产损溢”账户的借方；属于一般纳税人的企业，存货发生的非正常损失（非正常损失指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失），其进项税额也应转入“待处理财产损溢”账户。经有关部门批准后，再根据不同情况进行相应的处理：属于定额内合理损耗，应转入“管理费用”账户；属于超定额的短缺或毁损，能确定过失人的，应由过失人赔偿；属于保险责任范围的，应向保险公司索取赔偿，确认后转入“其他应收款”账户，全部损失扣除过失人或保险公司赔款和残料价值后的净损失，记入“管理费用”账户；属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，扣除保险公司赔款和残料价值后的净损失，记入“营业外支出”账户；存货毁损收回的残料，应作价转入“原材料”等账户。

例 5-28

资料见表 5-13。

（1）批准前，编制如下会计分录：

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢（材料） 2 200

——待处理流动资产损溢（商品） 500

贷：原材料——乙材料 1 600

原材料——丙材料 600

库存商品——A 产品 500

（2）结转丙材料、A 产品非正常损失的进项税额分别是 78 元（600×13%）和 65 元（500×13%），编制如下会计分录：

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢（材料） 78

——待处理流动资产损溢（商品） 65

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 143

（3）批准转销后，根据不同情况分别进行账务处理。

① 因管理不善造成的 A 产品盘亏计入管理费用，计 565 元（500 + 500×13%），编制如下会计分录：

借：管理费用 565

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢（商品） 565

② 丙材料被盗，应由过失人赔偿 50%，计 339 元 [（600 + 78）×50%]，其余列入管理费用，编制如下会计分录：

借：其他应收款——某责任人 339

管理费用 339

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢（材料） 678

③ 乙材料毁损，经确认保险公司赔偿 60%，其余经批准转入营业外支出，编制如下会计分录：

借：其他应收款——保险公司 960

营业外支出 640

贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢（材料） 1 600

二、存货的期末计量

（一）存货期末计量的原则

《企业会计准则第 1 号——存货》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进行计价的方法。即当成本低于可变现净值时，存货按成本计价；当可变现净值低于成本时，存货按可变现净值计价。存货成本高于可变现净值的差额，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。这里所讲的“成本”是指存货的历史成本，即按前述以历史成本为基础的按发出存货计价方法计算的期末存货的实际成本。如果企业在存货成本的日常核算中采用计划成本核算的，则“成本”为经调整后的实际成本。“可变现净值”是指在日常生产经营过程中，以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。

（二）可变现净值的确定

1. 企业确定存货的可变现净值时应考虑的因素

（1）应当以取得的确凿证据为基础。此处所讲的“确凿证据”是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明，如产成品或商品的市场销售价格、与企业产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销售方提供的有关资料和生产成本资料等。

（2）考虑存货持有的目的。由于企业持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货，其可变现净值的计算就不相同。企业持有存货的目的，通常可以分为两种：一是持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货；二是持有以备在生产或提供劳务过程中耗用，如原材料等。

（3）资产负债表日后事项等的影响。在确定资产负债表日存货的可变现净值时，不仅需要考虑资产负债表日之前发生的相关价格与成本波动，也应考虑资产负债表日至财务报告批准报告日期间发生的相关事项。如有确凿证据表明资产负债表日后事项对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。

2. 可变现净值中估计售价的确定

从上述“可变现净值”的概念中可以看出，存货估计售价的确定对于计算可变现净值非常重要。企业在确定存货估计售价时，应当以资产负债表日为基准，但是

如果当月存货价格变动较大时，则应当以当月该存货平均销售价格或资产负债表日最近几次销售价格的平均数，作为其估计售价的基础。此外，企业还应当按照以下原则确定存货的估计售价。

(1) 为执行销售合同或劳务合同而持有的存货，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计量基础。

如果企业与购货方签订了销售合同，并且销售合同订购的数量大于或等于企业持有的存货数量，在这种情况下，在确定与该项销售合同直接相关存货的可变现净值时，应当以销售合同价格作为其可变现净值的计量基础；如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出来，但持有专门用于该标的物生产的原材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计量基础。

例 5-29

2024 年 10 月 31 日，长江公司与黄河公司签订了一份购销合同，双方约定 2025 年 1 月 31 日，长江公司应按每件 5000 元的价格向黄河公司提供甲产品 200 件。2024 年 12 月 31 日，长江公司库存甲产品 150 件，单位生产成本 3750 元，账面价值 562500 元（成本），2024 年 12 月 31 日，甲产品销售价格为每件 4800 元。

由于甲产品 2024 年 12 月 31 日库存数量小于购销合同约定数量，因此，期末甲产品的可变现净值应以购销合同约定的价格 750000（5000×150）元作为计量基础，即估计售价为 750000 元。

例 5-30

以例 5-29 为例，假设 2024 年 12 月 31 日，长江公司生产的甲产品数量为零，即还没有生产，但持有的库存 A 材料专门用于生产该批甲产品，且可生产的甲产品数量等于销售合同订购的数量。该批材料账面价值为 500000 元，市场销售价格 480000 元。其他条件不变。

由于长江公司的甲产品还没有生产，但持有的库存 A 材料专门用于生产甲产品，且可生产的甲产品数量等于销售合同订购的数量，因此，在这种情况下，计算该批库存 A 材料的可变现净值时，应以购销合同约定的甲产品的销售价格 1000000 元（5000×200）作为计量基础，即估计售价为 1000000 元，而不应以 A 材料市场价格作为计量基础。

如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。

例 5-31

以例 5-29 为例，假设 2024 年 12 月 31 日，长江公司库存甲产品 300 件，其他条件不变。

由于库存甲产品数量超过销售合同约定的数量，对销售合同约定的 200 件甲产品的可变现净值应以合同约定的价格 1000000 元（5000×200）作为计量基础，即估计售价为 1000000 元；而对于超出购销合同的 100 件甲产品的可变现净值应以一般销售价格 480000 元（4800×100）作为计量基础，即估计售价为 480000 元，全部甲产品的估计售价为 1480000 元（1000000 + 480000）。

（2）没有销售合同或劳务合同约定的存货，其可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格或原材料的市场价格作为计量基础。

例 5-32

以例 5-29 为例，假设长江公司没有与黄河公司签订购销合同，则期末 150 件甲产品可变现净值应以市场价格 720000 元（4800×150）作为计量基础，即估计售价为 720000 元。

再如例 5-30 中 A 材料，假设该材料不是用于生产甲产品而是用于出售，则期末库存 A 材料可变现净值应以 A 材料市场价格 480000 元作为计量基础，即估计售价为 480000 元。

（三）用于生产的存货的期末计量

用于销售的存货，存货估计售价确定后，存货的期末价值直接用存货估计售价减去估计销售费用及税金的差额即为存货的可变现净值，期末存货的可变现净值与成本进行比较即可确定期末存货的价值。对于用于生产而持有的存货，如原材料、在产品、委托加工物资等，则应当将其与生产的产成品的期末价值减损情况联系起来。具体来说，对于用于生产而持有的存货，按以下原则处理。

（1）如果其生产的产成品的可变现净值高于成本，则该存货应当按照成本计量。

例 5-33

2024 年 12 月 31 日，长江公司库存 A 材料一批，账面价值为 100000 元，市场价格为 80000 元，假设不发生其他采购费用。用 A 材料生产的甲产品售价为 200000 元，生产成本为 150000 元，将 A 材料加工成甲产品尚需投入 80000 元，估计销售费用及税金为 15000 元。

计算用 A 材料生产的甲产品的可变现净值：

$$\text{甲产品可变现净值} = 200000 - 15000 = 185000(\text{元})$$

$$\text{甲产品成本} = 150000(\text{元})$$

A 材料账面价值 100000 元，虽高于市场价格 80000 元，但由于其生产的甲产品的可变现净值 185000 元，高于成本 150000 元，也就是说用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损，因而其 A 材料期末价值仍按成本计价，即其价值为 100000 元。

（2）如果存货价格下降，表明产成品的可变现净值低于成本，则该存货应当按可变现净值计量。

例 5-34

以例 5-33 为例，假设 A 材料生产的甲产品售价为 160000 元，其他条件不变。

首先，计算用 A 材料生产的甲产品的可变现净值：

$$\text{甲产品可变现净值} = 160000 - 15000 = 145000(\text{元})$$

其次，甲产品的可变现净值与成本比较。甲产品可变现净值为 145000 元，成本为 150000 元，表明甲产品的可变现净值低于成本，因此，A 材料应当按可变现净值计量。

再次，计算 A 材料可变现净值：

$$\begin{aligned}\text{A 材料可变现净值} &= \text{甲产品估计售价} \\ &\quad - \text{将 A 材料加工成甲产品尚需投入的成本} \\ &\quad - \text{估计销售费用及税金} \\ &= 160000 - 80000 - 15000 = 65000(\text{元})\end{aligned}$$

最后，确定 A 材料期末价值：

A 材料可变现净值为 65000 元，成本为 100000 元，A 材料可变现净值低于成本，因此，A 材料的期末价值应为其可变现净值 65000 元。

三、存货跌价准备的账务处理

（一）存货跌价准备的提取方法

《企业会计准则第 1 号——存货》规定，企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备，即在一般情况下，企业应当按每个存货项目的成本与可变现净值逐一进行比较，取较低者计量存货，并且将成本高于可变现净值的差额作为计提的存货跌价准备。但是，在某些情况下，比如，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，且难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货，《企业会计准则第 1 号——存货》规定可以合并计提存货跌价准备。因为与在同一地区生产和销售的产品系列相关的、具有类似目的的或最终用途的存货，所处的经济环境、法律环境、市场环境等都相同，这就意味着它们具有相同的风险和报酬。另外，对于数量繁多、单价较低的存货，《企业会计准则第 1 号——存货》规定也可以按存货类别计提存货跌价准备，即按存货类别的成本总额与可变现净值总额进行比较，每个存货类别均取较低者确定存货价值。

（二）存货跌价准备的账务处理

企业在根据成本与可变现净值孰低原则确定了期末存货价值之后，应视具体情况进行有关的账务处理。如果期末存货的成本低于可变现净值时，则一般不需作账务处理。如果期末存货的成本高于可变现净值时，则一般应确认存货跌价损失，并进行有关的账务处理。具体账务处理方法主要有直接转销法和备抵法两种，会计实务中一般采用备抵法。

备抵法，即对于存货可变现净值低于成本的损失不直接冲减有关存货账户，而是另设“存货跌价准备”备抵账户反映。具体的做法是：资产负债表日，比较成本与可变现净值，计算出应计提的存货跌价准备数，然后与“存货跌价准备”账户余额进行比较，若应提数大于已提数，应予补提；反之，应冲销部分已提数。提取和补提存货跌价准备时，借记“资产减值损失——计提的存货跌价准备”，贷记“存货跌价准备”账户；冲回或转销存货跌价损失，作相反的会计分录。

例 5-35

接例 5-34，假设长江公司 A 材料此前尚未计提存货跌价准备，按单项比较法应计提存货跌价准备 35000 元（100000 - 65000）。

根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：资产减值损失——计提的存货跌价准备	35 000	
贷：存货跌价准备		35 000

如果以前减记存货价值的影响因素已经消失，则减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备的金额内转回，转回的金额计入当期损益。存货跌价准备转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。

当符合存货跌价准备转回的条件时，应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回，即在对该项存货、该类存货或该合并存货已计提的存货跌价准备的金额内转回。转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系，但转回的金额以将存货跌价准备余额冲减至零为限。

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，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。如果按存货类别计提存货跌价准备的，应当按照发生的销售而转出存货的成本占该存货未转出前该类别存货成本的比例结转相应的存货跌价准备。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”账户，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等账户结转相应的存货跌价准备。

例 5-36

2024 年年初，甲公司库存 A 机器 4 台，每台成本为 5000 元，已经计提的存货跌价准备为 4800 元。2024 年，甲公司以每台 6000 元的价格售出，款项收到存入银行。甲公司售出 A 机器的增值税税率为 13%。

根据有关原始凭证，编制如下会计分录：

借：银行存款	27 120	
贷：主营业务收入——A 机器		24 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		3 120
借：主营业务成本——A 机器	15 200	
存货跌价准备——A 机器	4 800	
贷：库存商品——A 机器		20 000

复习思考题

1. 什么是存货？存货有何特点？如何分类？
2. 外购的存货、委托外单位加工的存货和自行生产的存货，其初始成本分别包括哪些内容？
3. 存货发出的计价方法有哪几种？各种方法是如何进行存货计价的？
4. 按实际成本计价，外购原材料收入、发出应如何进行账务处理？
5. 按计划成本计价，外购原材料收入、发出应如何进行账务处理？
6. 简述“材料成本差异”账户的性质、用途和结构。
7. 周转材料的摊销方法有哪些？如何进行账务处理？
8. 出租、出借包装物在核算上有何异同？
9. 怎样进行委托加工物资的核算？
10. 期末存货价值如何确定？怎样进行账务处理？