

谈 ERP 环境下的存货计价方法

成都 陈朝庆 兰 英

企业资源计划(ERP)是集企业采购、库存管理、生产制造、销售、财务成本、人力资源等于一体的企业管理信息平台,有利于实现业务和财务的一体化。ERP系统最主要的特点是业务的集成性和记账的实时性。在高度集成的ERP环境下,大多数和业务相关的财务核算如存货的日常核算都是由ERP系统在具体业务发生时自动生成的,不再需要财务人员单独记账完成。一方面,从ERP管理角度来讲,选择标准价或标准成本可以更好地进行成本差异分析、责任划分和成本控制;另一方面,ERP系统要求实时生成财务记账等数据,采用标准成本可以实时结转各项存货的标准成本。同时,由于计算机技术的发展和ERP的日益成熟,移动平均价也可满足这一实时记账的要求。从当前ERP的应用情况来看,标准价和移动平均价是最为通用和实用的,本文将着重介绍这两种计价方法。

人员只能服从和维护管理当局的利益,从而导致会计监督职能严重弱化,会计人员的会计责任也随之丧失。由于管理当局承担的领导责任与应承担的会计责任在形式上很难让第三方区分,从而使会计责任淡化成领导责任。加之会计法律责任的追究机制尚未建立,很自然管理当局的会计责任以及所导致的会计法律责任就会严重弱化、可操作性不强。会计责任不清,会计行为中的风险就很小,从而使会计信息失真的风险成本极低。

4.已颁布的会计具体准则具有浓厚的理想主义色彩。这是因为:①我国绝大多数会计人员的专业水平和职业判断能力还远远达不到把握准则实质的要求。②市场经济规范的程度还没有达到能够让这些具体准则充分发挥效能的状态。③会计信息含量的需求还没有适应具体准则的规范程度。

三、改进建议

1.强化和保持会计的“如实反映”功能。会计改革过程实质上是社会各阶层利益格局不断调整的过程,利益格局的调整必然带来会计规范体系和核算对象的不断调整,从而使会计运行不稳定。经济体制改革推动的会计改革越深入,会计“如实反映”功能受到的冲击就越大。因此笔者建议,任何一项会计改革措施出台时,必须首先建立与之相适应的、保持会计“如实反映”功能的配套措施。

2.建设分层的、相互链接的、“立交桥”式的会计规范体系。我国在会计改革过程中过度重视统一性,即试图用一个标准去规范所有企业的会计行为,忽视了企业的差异性。事实上,企业无论是在性质、规模、利益分配格局等方面,还是在责

一、移动平均价

加权平均法也称全月一次加权平均法,是指将期初存货数量和本月购进存货数量作为权数来确定本期存货发出成本和期末结存的存货成本。采用这种方法只需在月末计算一次,工作量小,比较方便。但这种方法只有在期末才能确定发出存货及库存存货的成本,不利于存货的日常管理。同时,无论价格是上涨还是下跌,计算出来的存货成本与现行成本都有一定的差距。而移动加权平均价(也称移动平均价)则是以本批购进存货数量加账面结存存货数量作为权数,滚动计算加权平均单价,并据以确定存货发出成本与期末存货成本的计价方法。

采用移动平均价的优点在于:每次收货或收到发票后都能立即调整存货价值,实时反映存货单价及存货占用的总金额,对于发出存货的计价也能比较贴近其真实成本,对于采购

任、境界、从业态度等方面都不可能是完全一致的。对此,应建立不同层次的会计规范体系和制度管理体系,并建立相互链接的、“立交桥”式的、不同层次的会计规范体系的升级程序。

3.完善会计监管制度体系。我国会计监管体系的改革和建设的方向是正确的,问题在于如何解决对经营者的经济活动和经济责任实施日常监督缺位的问题。笔者建议:①加快公司治理结构的规范化建设,完善权力约束机制,建立健全法律法规体系,提高可操作性,建立严格的责任追究制度。②理顺监督与被监督者的财务依存关系,建立外部监督的多元化体系,解决社会监督者(会计师事务所)依赖被监督者(企业)的问题,限制被监督者对监督者的自由选择权。③加快现金管理制度的建设,监控现金流向。④建立会计风险及其控制机制,明确会计风险的责任承担问题。

4.完善会计职业道德规范体系。我国的会计职业道德规范主要强调的是职业道德理想与职业道德原则方面的内容,而对职业道德规则要求较少,这是加强会计职业道德建设的重点。会计职业道德规范体系必须有具体、细致的道德劝诫、惩治措施和要求,以规范会计人员的行为。为此,笔者建议制定更为详细的“会计职业道德基本准则”、“会计职业道德规范指南”、“会计职业道德提示指南”等规范。

主要参考文献

- ①冯淑萍.中国对于国际协调的基本态度与所面临的问题.会计研究,2004;1
- ②郑在柏.会计责任与会计法律责任若干问题研究.财会月刊,2002;A11

的价差可以实时过账到存货库存科目;从理论上讲,使用移动平均价不会出现价差科目的记账或不需要设置价差科目。而在ERP系统中,价格差异被过账到存货价差科目的情况也可能存在,但在特殊的情形下才会出现,如出现存货负库存等情形。

采用移动平均价也有缺点,主要体现在以下方面:

(1)在生产制造过程中移动平均价的价格偏差不能按照物料清单(BOM)调整到更高层的产(半)成品上。

(2)使用移动平均价时,用于评估物料消耗的价格完全依赖于发货的时间,如果发票收到的时间滞后于发货时间,则发票价格不能反映发货时存货的价格,而且可能相差很大。

(3)哪怕是一次不正确的输入(错误实时过账),也可能导致不切实际的库存评估,后续的发货也将以不正确的价格进行评估。如果发现错误时已发生过多次收发存货,由于ERP系统记账的实时性,此时想调整到发生错误前的状态是非常困难的。

(4)在ERP系统中使用移动平均价,当收到发票或进行产品成本结算时,发生库存短缺(极端情况出现负库存)会出现材料价格差异科目的记账(价格差异将在库存数量和发票数量之差上进行分摊以确保记账的实时性和价差分摊的合理性),对此价差的处理以及对审计人员如何进行解释对于会计人员来说都将是一个非常棘手的问题。如对于自制产品(半成品)的生产,如果期末结算的价差很大而此时只有很少的库存,则可能导致价差过账或不切实际的库存评估。因此可以看出,虽然在正常情况下使用移动平均价不会记账到价差科目上,但从技术层面考虑,在ERP系统中仍然需要设置存货价差科目。

(5)使用移动平均价难以量化生产过程的差异,在产品差异分析及成本控制上很难达到成本管理的要求。

(6)当价格波动比较频繁时,多张发票滞后或单张价差很大的发票滞后都可能导致不切实际的移动平均价格的产生,导致不正确的库存评估和成本消耗。

在ERP系统中如果能满足下列条件,则可以在原材料和交易货物中使用移动平均价:①材料或货物采购频率比较低,如维修设备的备品备件;②发票和货物几乎能同时到达或在时间上基本无滞后;③能够保证发票价格和采购价格不会出现太大的差异。

二、标准价

在ERP系统中除了使用移动平均价之外,标准价(计划价)也是常用的存货计价方法。相对移动平均价存在的主要缺点,同时结合ERP系统集成实时的特点,通常建议在所有的物料类型中使用标准价,尤其是对于生产制造企业更是如此。当然,使用标准价的一个重要前提是物料定价比较准确,价格波动幅度不是太大和波动频率不同。对于半成品和产成品,其产品标准定额也是比较准确的。

采用标准价具有以下优点:

(1)标准价可作为不同生产方法的衡量基准。使用标准价,生产过程的差异是透明的,可以将生产过程的差异定量区分为价格差异和数量差异,并由此进一步细分为直接材料数量差异、直接材料价格差异、直接人工效率差异、直接人工

工资率差异、变动制造费用效率差异、变动制造费用耗费差异、固定制造费用产量差异和固定制造费用预算差异等。这样可以更好地进行成本差异分析、责任划分和成本控制,这也是使用标准价的重要原因之一。

(2)除了进行传统的产品损益分析外,还可按产品的边际贡献(或毛益贡献)进行分析。

(3)使用标准价,各物料所形成的价格差异可以按照物料清单调整到更高层次的产(半)成品上,如原材料的价格差异可以根据半成品物料清单调整到半成品上,并最终根据产成品的物料清单调整到产成品上。

(4)使用标准价,多张发票滞后或单张价差很大的发票滞后不会像移动平均价下那样造成不切实际的价格评估,其价差可以有效地在存货与发出物料间分摊。

(5)不正确输入(错误过账)不会像移动平均价下那样造成难以挽回的后果,由于采用标准价,其错误的调整相对比较容易。

采用标准价的缺点表现为:

(1)标准价的采用需要具有较好的标准价定价基础。

(2)由于ERP系统的实时记账,价差需要在期末进行分摊,而一般的ERP软件目前只对差异按综合大类进行分摊,还不能在期末根据单个物料的库存和本期消耗(发出)进行差异的自动分摊。

(3)由于不能实现价差的自动分摊,因而价差一般也不能被自动分摊到更高层的产品上。

(4)使用标准价,通常不能获得物料的实际成本。

三、ERP环境下对存货的监控

1.在正常情况下,一旦确定相应的存货标准价后,应保持一定期间的持续性,除非标准价和实际价存在较大差异,一般不应随意调整标准价。如果发现在ERP系统中存在存货标准价的非正常频繁变动,则需要特别关注。对于这种情况,审计人员对存货进行审计时也需要提高警惕,因为ERP系统一般都会具有改变标准价的功能。

2.与标准价不同,在正常情况下移动平均价下的价差科目的余额应该为零,只有在一些特殊情况下价差科目才可能存在余额但余额不大。对于价差的处理,原则上也与标准价下存货价差的处理相同。为了简便起见,当价差科目余额不大时可直接计入当期损益。移动平均价下,价差较大表明存货控制存在较大的风险。

3.一般情况下,不会出现负库存情况。如果在移动平均价下出现负库存且发生频率较高,则需要进一步查明出现负库存的原因,加强存货控制。

4.由于“存货”科目的余额与存货数量直接相关,而价差科目余额不与存货数量直接相关,因而其只是存货的备抵项目。在ERP系统中,正常情况下的价差是通过分摊转到消耗材料应分摊的差异上去的,而不能直接与“存货”科目进行转账,如果在存货和价差科目间进行转账,势必改变存货的移动平均价格。但有些ERP系统也提供了存货和价差间的特殊转账操作,但这只是在操作失误(如将每公斤的价格输入为每吨价格造成价差科目余额很大而无法更改错误或难以更改错误)时才进行的特殊更正。○