

基于 ABC 分类的存货会计计量

李 静

(上海思博职业技术学院 上海 201300)

【摘要】 存货是企业的一项重要流动资产,它的正确计量对于真实反映企业的财务状况、经营成果具有重大影响。本文根据我国《企业会计准则第 1 号——存货》的规定,从降低管理成本、提高管理效率的角度出发,探索作业成本法(ABC)在存货会计计量中应用的程序和方法。

【关键词】 存货计量 ABC 存货管理 存货分类

在现代企业管理中,作业成本法(ABC)已被广泛应用到存货管理中,本文试将 ABC 应用到存货的会计计量中,通过规范存货的会计核算,提高存货的管理水平,以达到提高企业整体经营管理水平的目的。

一、基于 ABC 的存货计量的基本原理

在企业存货的会计计量中使用 ABC,目的在于分清存货的主次关系,识别出存货种类中少数的但对企业生产经营起决定性的存货和多数但对生产经营影响较小的存货,使会计集中精力抓住重点项目进行管理,做到用最少的人力、物力、财力实现最好的管理效益。

一般企业可以根据各种存货的资金占用额占总占用额的比率将存货分为 A、B、C 三种:①A 类存货,是重点存货控制对象,该类存货种类少(通常为所有存货的 10%左右)、金额高

(105 万元),每期应税收入=每期合同利息收入=当期现金流入=8 万元。但最后一期收回本金时的情况例外,收回本金后其计税基础变为 0,且最后一期的应税收入=最后一期现金流入 108 万元(合同利息 8 万元+本金 100 万元)扣除初始购入成本 105 万元=3 万元。

3. 会计准则与税法处理差异分析。因会计准则与税法规定存在差异,导致 A 债券投资在持有期间的前 4 年(2011~2014 年)年末的账面价值均小于其计税基础,即导致了可抵扣暂时性差异的发生,并进而导致递延所得税资产的产生。

随着债券在第 5 年年末到期并终止确认,可抵扣暂时性差异得以全额转回,从而使得与其相关的递延所得税资产也得以悉数转回。具体分析与计算过程详见表 3。

表 3 中,a、c 两列数据分别来源于表 1 中的 g 列及 d 列数据,b、d 两列数据分别来源于表 2 中的 b 列及 c 列数据。

通过对表 3 中 c、d 两栏数据的分析可知,尽管会计准则与税法确认的每一期利息收入都存在差异,但其总数却相等,都等于 35 万元。表 3 中最后一栏(g 栏)递延所得税资产发生额最后一年(2015 年)为负数,代表递延所得税资产在前 4 年(2011~2014 年)的累计发生额在最后一期全额转回。

(占存货总值 65%左右),对企业极为重要,因此对于 A 类存货宜采取精细计量的方法,保证核算的准确性、及时性和可靠性,以提供完备、准确的会计信息,为决策提供可靠依据。②B 类存货,介于 A 类和 C 类之间,金额占资金总占用额的 25%左右,数量通常占存货总量的 25%左右,属于次重要的存货。对于这类存货的管理,在会计核算上宜保持正常的记录,并定期核对,保证记录的准确。③C 类存货。该类存货种类多(通常占 65%左右,是存货的大多数)、金额少(存货总值几乎可以忽略不计,只占 10%左右),对企业的重要性最低,因而被视为不重要的存货,会计计量上可采取简化的方法,以减少会计计量的工作量,降低管理成本,提高管理效益。

二、对存货实行 ABC 分类的基本程序

对存货进行分类是实现 ABC 分类计量的前提,判断存货

表 3 A 债券财税处理差异及相关递延所得税计算

日期	账面价值(a=摊余成本)	计税基础(b=初始成本)	会计确认收入(c=实际利息收入)	应税收入(d=合同约定收入)	可抵扣暂时性差异(e=b-a)	递延所得税资产余额(f=e×所得税税率 25%)	本期递延所得税资产发生(转回)额(g=f-上期f)
2011.1.1	105.00	105.00	-	-	0.00	0.00	-
2011.12.31	104.13	105.00	7.13	8.00	0.87	0.22	0.22
2012.12.31	103.19	105.00	7.07	8.00	1.81	0.45	0.23
2013.12.31	102.20	105.00	7.00	8.00	2.80	0.70	0.25
2014.12.31	101.14	105.00	6.94	8.00	3.86	0.97	0.27
2015.12.31	0.00	0.00	6.86	3.00	0.00	0.00	-0.97
合计	-	-	35.00	35.00	-	-	0.00

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心编,全国会计专业技术资格考试辅导教材——中级会计实务.北京:经济科学出版社,2010
2. 王霞.持有至到期投资的会计核算和所得税处理.财会月刊,2010;14

类别的根据是各种存货的资金占用水平。对于初次外购、加工或其他方式取得的存货,由于没有历史资料,可根据企业发展战略、经济合同、存货历史价格等资料,分析存货的资金占用额将达到的程度。对有历史数据的存货,可以根据其历史资料,结合企业发展规划等进行判断。

1. 收集数据并计算整理。对存货的资金占用额及其占总资金占用额的比率进行计算,以了解哪些存货占用资金多,以便实行重点管理。对收集的数据进行加工,并按要求进行计算,包括计算特征数值、特征数值占特征总数值的百分比、累计百分比、因素数目及其占总因素数目的百分比、累计百分比。

2. 根据一定分类标准,列出 ABC 分类表。人们习惯上把主要特征值的累计百分比达 70%~80% 的若干因素称为 A 类,累计百分比在 10%~20% 区间的若干因素称为 B 类,累计百分比在 10% 左右的若干因素称为 C 类。

3. 绘制 ABC 分析图。以累计因素百分比为横坐标,累计主要特征值百分比为纵坐标,按 ABC 分类表所列示的对应关系,在坐标图上取点,并联结各点成曲线,即绘制成 ABC 分析图。除利用直角坐标绘制曲线图外,也可绘制成直方图。通过以上程序,基本上可以确定各种存货的归属类别。

三、存货的初始计量

企业在日常核算中可对各类存货采取不同的核算方法。如对 A 类存货采取实际成本法进行核算,以提供准确、及时、明细的资料,而对 C 类存货,采取简化的核算办法,通过“材料成本差异”或“产品成本差异”科目将材料或产成本的计划成本调整为实际成本,以减少核算的工作量。

企业的采购成本指物资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。对 A 类存货,通过设置必要的明细科目进行各种采购费用的及时归集和核算。而对 C 类存货,可以采取简化的办法,将发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用先进行归集,期末按照所购商品的存销情况进行分摊。

企业通过加工取得的存货,主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等,其成本由采购成本、加工成本构成。对此类存货中的 A 类存货,通过对直接人工、制造费用的各个项目如职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等进行明细分类计量,以加强管理;对 C 类存货可采取简化的计量方法。

四、发出存货的计量

根据《企业会计准则第 1 号——存货》(CAS1)的规定,企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况,合理地确定发出存货成本的计算方法及当期发出存货的实际成本。

个别计价法,是一种比较普遍应用于发出存货的计价方法,该方法确定的存货成本最为准确,因此它对 A 类存货和不能替代使用的存货更为适用。

先进先出法,是指根据先入库先发出的原则,对于发出的

存货以先入库存货的单价计算发出存货成本的方法。该方法对发出的材料和结存要逐笔进行计价并登记明细账,核算比较烦琐,一般不适用于对 C 类物资的计量。

移动加权平均法,是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本,除以每次进货数量与原有库存存货的数量之和,据以计算加权平均单位成本,再以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。移动加权平均法比较适用于 B 类存货的计量。

月末一次加权平均法,是指以本月全部进货数量加上月初存货数量作为权数,除以本月全部进货成本加上月初存货成本,计算出存货的加权平均单位成本,再以此为基础计算本月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。月末一次加权平均法只在月末一次计算加权平均单价,比较简单,有利于简化成本计算工作,但由于平时无法从账上提供发出和结存存货的单价及金额,因此不利于存货成本的日常管理与控制。该方法比较适用于对 C 类存货的计量。

五、期末存货的计量

根据 CAS1 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,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。采用成本与可变现净值孰低对期末存货计价时,其成本与可变现净值的比较有三种方法,即按单个存货、分类存货或全部存货作为比较的基础。

单项比较法,是将库存中每一种存货的成本与可变现净值逐项进行比较,每项存货都取较低数字确定存货的期末价值;分类比较法,是指按存货类别的成本与相同类别的可变现净值进行比较,每类存货取其较低数确定存货的期末价值;总额比较法,是指按全部存货的总成本与全部存货的可变现净值总额进行比较,比较低数作为期末全部存货的价值。

根据 CAS1 的规定,存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值孰低计量,每项存货都取较低数字确定存货的期末价值。为准确反映存货的实际状况,对于 A 类和 B 类存货,企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备;而对于数量繁多、单价较低的 C 类存货,可以按照存货类别计提存货跌价准备。

六、存货的盘点和盘盈、盘亏及毁损的处理

根据 CAS1 的规定,存货应当定期盘点,每年至少盘点一次。盘点结果如果与账面记录不符,应于期末前查明原因,并根据企业的管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议或类似机构批准后,在期末结账前处理完毕。

企业存货发生盘盈、盘亏及毁损,一般应按下列规定进行会计处理:盘盈的存货,应冲减当期的管理费用;盘亏的存货,在减去过失人或者保险公司等赔款和残料价值之后,计入当期管理费用,属于非常损失的,计入营业外支出。

主要参考文献

1. 张莉.ABC 分析法在库存管理中的应用.中国物流与采购,2003;10
2. 王素琴.谈 ABC 分类管理法在现代物资企业中的应用.商场现代化,2006;45