

# 发出存货成本的简便计量 ——销售数量比例分配法

喻强

(成都信息工程学院 成都 610103)

**【摘要】** 本文拟介绍一种以存货的销售数量比例来分配发出存货和结存存货成本的方法,即销售数量比例分配法。这种方法不仅计算简单,而且由于以数量进行分配,使存货成本避免受到物价变动的影响。

**【关键词】** 存货成本 先进先出法 加权平均法 销售数量比例分配法

《企业会计准则第1号——存货》规定,企业可以采用的发出存货成本计量方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动平均法。笔者认为,这几种方法均需先估计存货的单位成本,工作量较大,计算也较为复杂,同时需针对不同存货的特点,考虑存货的价格波动、单位成本和价值高低等因素进行合理选择,通用性不强,且有的方法易导致虚构利润。

本文拟介绍一种通用性较强、计算较为简单的期末一次

计算发出存货成本的计算方法——销售数量比例分配法。该方法是笔者通过在一些生产经营不同品种存货的大中小工商企业进行实际应用,并与其他存货发出计量方法对比分析、反复验证的基础上进行的总结,具有较好的可操作性、简便性和准确性。

笔者在企业会计报表审计实务中,常用此方法对企业发出存货的成本和期末结存存货成本的准确性进行复核测算,极大地提高了审计效率。

**表3 “营改增”后应纳税额计算**

业务类型	含税运输收入	应纳增值税	应纳企业所得税
远洋运输企业从事光租业务	A	$A/(1+17%) \times 17\% - W$	$\{A/(1+17%) - a - [A/(1+17%) \times 17\% - W]\} \times (7\%+3\%) \times T$
航空运输企业从事干租业务			
远洋运输企业提供期租服务	A+B	$(A+B)/(1+11%) \times 11\% - W$	$\{(A+B)/(1+11%) - a - B - [(A+B)/(1+11%) \times 11\% - W]\} \times (7\%+3\%) \times T$
远洋运输企业提供程租服务			
航空运输企业提供湿租服务			

**3. “营改增”后各业务类型税后净利计算。**若含税服务收入A=300万元,光租、干租服务成本a=180万元,增值税进项税额W=30万元,企业所得税税率T=25%,其他条件如前文所述,则税后净利计算公式及结果见表4,计算过程省略。

**4. 小结。**从表4可以看出,当远洋运输企业提供期租和程租服务、航空运输企业提供湿租服务,向客户加收的固定成本不超过其单纯从事光租业务和干租业务收取的运输费的46.62%时,远洋运输企业和航空运输企业虽然将增加企业所得税,但可以节省流转税,还会增加企业的税后净利。

当向客户加收的固定成本超过其单纯从事光租业务和干租业务收取的运输费的46.62%时,虽然可以降低企业所得

税,但副作用相当大。

当远洋运输企业提供期租和程租服务、航空运输企业提供湿租服务,向客户加收的固定成本等于其单纯从事光租业务和干租业务收取运输费的46.62%时,为无差别点,即提供光租、干租服务与提供期租、程租和湿租服务缴纳的税费和税后净利无差别。

**表4 “营改增”后税后净利比较**

业务类型	税后净利计算公式	税后净利(万元)		
远洋运输企业从事光租业务	$\{A/(1+17%) - a - [A/(1+17%) \times 17\% - W]\} \times (7\%+3\%) \times (1-T)$	11.288 5		
航空运输企业从事干租业务				
远洋运输企业提供期租服务	$\{(A+B)/(1+11%) - a - B - [(A+B)/(1+11%) \times 11\% - W]\} \times (7\%+3\%) \times (1-T)$	B/A=30%时税后净利	B/A=46.62%时税后净利	B/A=60%时税后净利
远洋运输企业提供程租服务				
航空运输企业提供湿租服务				

**【注】** 本文系“2012年度广东省专业综合改革试点项目——财务管理专业”的阶段性研究成果。

**主要参考文献**

彭新媛.“营改增”后物流企业的纳税筹划.财会月刊,2013;

**一、销售数量比例分配法的计算原理**

销售数量比例分配法是指在期末计算发出存货成本时,以本期发出存货数量与本期期初存货结存数量和本期存货入库数量之和相比,乘以本期期初存货金额和本期存货入库金额之和,以确定本期发出存货的成本及结存存货成本的计算方法。计算公式如下:

存货销售数量比率=本期发出存货数量÷(期初存货数量+本期入库存货数量)×100%

本期发出存货成本=(期初存货成本金额+本期入库存货成本金额)×存货销售数量比率

期末结存存货成本=期初结存存货成本+本期购入存货成本-本期发出存货成本

**二、销售数量比例分配法应用举例**

例:A公司2013年8月甲商品的收入、发出及结存情况见下表(计量单位:个,金额单位:元):

**甲商品进销存明细表**

日期	摘要	收入			发出			结存		
		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
8月1日	上月结存							20 000	10	200 000
5	入库	10 000	12	120 000				30 000		
11	销售				15 000			15 000		
16	入库	20 000	14	280 000				35 000		
20	销售				10 000			25 000		
23	入库	10 000	16	160 000				35 000		
27	销售				10 000			25 000		
30	本期合计	40 000		560 000	35 000			25 000		

A公司8月份发出甲商品成本及期末结存成本计算如下:存货销售数量比率=35 000÷(20 000+40 000)×100%=58.33%,本期发出存货成本=(200 000+560 000)×58.33%=443 308(元),期末结存存货成本=200 000+560 000-443 308=316 692(元)。

可见,此方法的计算原理就是将期初存货成本金额和本期入库存货成本金额之和按存货销售数量比例,在发出存货成本与期末存货成本之间进行合理分配,不需要先估计存货的单位成本。该方法适用于各类不同存货期末集中计算发出成本的情况。

**三、销售数量比例分配法与先进先出法、期末一次加权平均法比较**

由于个别计价法计算较为复杂,很少企业采用,而移动平均法不属于期末一次计算成本方法,故本文选择与先进先出法和期末一次加权平均法进行比较。

**1. 与先进先出法比较。**先进先出法是假设先入库的存货先发出,并根据这种假设的成本流转顺序对发出存货和结存存货进行计量的一种计价方法。这种方法每次发货时,都是假设发出的是最先入库的存货,其发出存货的单价也是最先入库的存货单价。

先进先出法下顺算成本与倒挤成本计算结果一样,本文选择倒挤成本法计算。由上表计算如下:期末结存存货成本=10 000×16+15 000×14=370 000(元),本期发出存货成本=200 000+560 000-370 000=390 000(元)。

可见,先进先出法计算的发出存货成本比销售数量比例分配法低73 308元,其主要原因为该存货进货单价本期持续上涨。即在物价上涨时先进先出法计算的成本偏低,利润偏高(物价下降时则相反)。而销售数量比例分配法不受物价变动影响,计算结果较为合理。此外,用先进先出法计算发出存货成本时,有时要同时按两个或两个以上单位成本进行计算,比较繁琐。

**2. 与期末一次加权平均法比较。**期末一次加权平均法以本期全部进货数量加上期初存货数量,除本期全部进货成本金额加上期初存货成本金额,计算出存货的加权平均单位成本,并以此为基础计算本期发出存货成本和期末存货成本。

由上表计算如下:加权平均单价=(200 000+560 000)÷(20 000+40 000)=12.67(元/个),本期发出存货成本=35 000×12.67=443 450(元),期末结存存货成本=200 000+560 000-443 450=316 550(元)。

可见,期末一次加权平均法计算的发出存货成本与销售数量比例分配法计算的结果基本一致,两种方法均消除了物价变动对成本的影响。但销售数量比例分配法因只需取得存货本期进销存数量和金额,不需要计算平均单价,这些数据在永续盘存制下更易获得。

2013年度全国会计专业技术资格考试教材《初级会计实务》第25页[例1—26]题,分别讲解了不同方法计算的D商品发出存货成本和期末结存存货成本。其中:先进先出法下发出存货成本为4 800元,期末结存存货成本为2 200元;月末一次加权平均法下发出存货成本为5 090.80元,期末结存存货成本为1 909.20元。

如采用销售数量比例分配法计算,其结果如下:存货销售数量比率=400÷(150+400)×100%=72.73%,发出存货成本=(1 500+5 500)×72.73%=5 091(元),期末结存存货成本=1 500+5 500-5 091=1 909(元)。

由此再次证明了期末一次加权平均法计算的发出存货成本与销售数量比例分配法计算的结果是基本一致的,但计算的难易程度显然不同。此外,销售数量比例分配法在具体应用中,要注意扣除特殊销售发生时已结转了成本的业务和非经营性增加或减少的存货数量及金额,以保证成本计算的正确性。

**主要参考文献**

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006  
2. 财政部会计资格评价中心.初级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2013