

反冲会计：准时制物流管理下的会计实践

卢丽娟

(中国民航大学经济与管理学院 天津 300300)

【摘要】 准时制物流是一种建立在准时制管理理念基础上的现代物流方式,它将采购、生产和销售有机衔接从而减少库存、提高生产效率。本文对准时制物流管理的特点进行了分析,并对准时制物流管理下反冲会计的有关处理方法进行了介绍。

【关键词】 准时制物流管理 反冲会计 触发点

随着现代物流业的不断发展,人们已将着眼点放在如何降低物流成本上,先进的企业管理理论也正朝着精细化的方向发展。准时制物流是一种建立在准时制管理理念基础上的现代物流方式。20世纪50年代日本丰田汽车公司首创了准时制物流管理,1972年以后准时制物流管理被广泛应用于日本汽车和电子工业。准时制物流管理为日本企业生产高质量、低成本的产品提供了保证。

实施准时制物流管理的目的是在原材料、产成品等保持最小库存的情况下,保证连续、高效率的大批量生产;零件从上道工序准时到达下道工序,并在下道工序中被迅速加工和转移。实施准时制物流管理,可以减少工人的工作量、改善工作环境、减少库存、缩短反应时间等。

实施准时制物流管理意味着在必要的时候生产必要的产品,不过量生产,因为企业没有必要再投入原材料、精力和时间。准时制物流管理与那种依靠额外库存来防止工作失误的做法形成了鲜明的对比。当所有的等待数量变为零时,库存投资实现最小化,提前期大大缩短,企业对需求变化快速反应,质量问题会得以迅速曝光。同传统的生产物资管理相比,准时制物流管理为企业节约了成本,产生了巨大的经济效益和社会效益。

一、准时制物流管理的特点及其对会计的影响

准时制物流使采购、生产和销售有机衔接并使库存处于最低水平,从而最大限度地提高生产效率。大多数准时制物流业务采取易于流动的U型布局机制,这种布局能尽量减少运输活动。准时制把重点放在灵活性上,要求企业与供应商保持良好的沟通,因此准时制物流管理以客户为中心,由客户需求“拉动”生产,再由生产进一步“拉动”采购。由客户需求“拉动”产品生产,这彻底改变了传统会计系统中从原材料到在产品、产成品直至最终销售的“连续跟踪系统”。

在实施准时制物流管理的企业,从原材料购入到产品制成或售出所耗用的时间大大缩短,期末存货量变得很少,这使得传统的详细记录各类存货的分批或分步成本制度不再适用。在准时制物流管理下继续对少量的存货做详细记录,这无

疑是不符合成本效益原则的。

另外,准时制下的“零存货”使得成本流转假设以及成本计算方法(完全成本法或变动成本法)变得不再重要,因为一定期间内的全部成本都可以直接结转到产品销售成本中去。

二、反冲会计在准时制物流管理中的运用

运营方式的改变必然会引起管理方式和会计系统的变化。为了反映准时制物流管理的特点,有必要修改会计处理程序和方法,以提供相关资料支持实际业务。反冲会计是准时制物流管理下的会计实践。

反冲会计着重于产出,其采取逆向运作,先分配成本费用,然后倒推出销售成本和库存。反冲会计的交易记录只产生在终止生产环节及销售环节,重点是衡量生产开始和结束时的成本,尤其侧重于年末产出。由于不需要计算在产品成本,因此反冲会计简化了会计记录,不需要跟踪原材料和在产品在制造过程中的流转,而将原材料、在产品与产成品的会计记录合并,把标准成本和成本差异分析包含在会计分录中。对于“原材料”和“在产品”账户的结转可以采用标准成本,将实际成本和结转的标准成本之间的差额作为成本差异直接计入本年利润。因此,如果能够避免成本差异的产生,标准成本就是实际成本的一个很好的替代指标。

在实际应用过程中,由于反冲会计在确认相关产品的成本费用时的“触发点”不同而存在两种处理方法,这两种处理方法都有以下共同的特点:①重点是产出——成本费用根据产出分配,产出可以根据销售量或者产成品成本测算。②人工成本和间接费用不计入在产品成本,直到产品完工或者是已经售出。因此,传统的“在产品”账户不存在。一般认为,材料成本的产生是基于不同的生产需要所作的安排,材料成本不记入“在产品”科目。

1. 第一种处理方法:两个“触发点”。第一种反冲会计处理方法有两个“触发点”。触发点1:购买原材料时,借记“原材料”科目,贷记负债类科目。触发点2:产品完工时,以标准成本借记“产成品”科目,贷记“原材料”等科目。这样的话就存在两个存货方面的科目:“原材料”与“产成品”。

例：假设实施准时制物流管理的公司只生产一种产品。20×9年4月该公司发生如下会计事项：①购入原材料100 000元；②本月发生加工成本60 000元，其中人工费用20 000元，制造费用40 000元；③本月完工产品1 000件，售出900件。假设“原材料”科目的期初余额为零，“在产品”科目没有期初、期末余额，产成品的标准成本为直接材料90元、直接人工18元、制造费用38元。

会计处理为：

购买原材料时(触发点1)：

借：原材料 100 000

贷：应付账款 100 000

产生的成本：

借：加工成本 60 000

贷：应付职工薪酬 20 000

制造费用 40 000

产品完工时(触发点2)：

借：产成品 146 000[1 000×(90+18+38)]

贷：原材料 90 000(1 000×90)

加工成本 56 000[1 000×(18+38)]

借：主营业务成本 131 400[900×(90+18+38)]

贷：产成品 131 400

期末“原材料”科目借方余额为10 000元，“产成品”科目借方余额为14 600元，由于加工成本不计入在产品成本中，因此“加工成本”科目的借方余额4 000元计入本年利润。这种方法只需要在生产开始和结束这两个阶段对成本进行核算，不用将料工费在半成品与产成品之间进行分配，并且完工销售时也直接用标准成本结转，大大减少了成本核算的工作量。准时制物流追求的是“零库存”，所以在此情况下继续采用传统成本核算方法是不经济的也是不科学的。

另外需要说明的是，由于准时制物流管理下自动化水平较高、直接人工成本较低，因此将人工成本与制造费用合并记入“加工成本”科目。

2. 第二种处理方法：一个“触发点”。第二种反冲会计处理方法只有一个“触发点”，即“产品完工时”。以标准成本借记“产成品”科目，贷记负债类科目等。因此，产品成本不包括已经购买但未使用在完工产品上的材料的成本。

依照上例，会计处理为：

完工时(触发点)：

借：产成品 146 000[1 000×(90+18+38)]

贷：应付账款 90 000(1 000×90)

加工成本 56 000[1 000×(18+38)]

借：主营业务成本 131 400[900×(90+18+38)]

贷：产成品 131 400

期末“产成品”科目借方余额为14 600元[100×(90+18+38)]。这种方法是反冲会计中最简单的一种处理方法。在准时制条件下，产品完工之时即为出售之时，所以可以将材料成本和所有加工成本直接计入销售成本而不是存货成本。当然如果存在少量存货，可以将一部分销售成本转出作为存货结存数。

这两种反冲会计处理方法都不确认在产品成本，虽然没有严格遵循会计准则和制度，但是消除了一些不能带来价值增值的会计操作，这也是准时制物流管理要消除的浪费。实施准时制物流管理的目的是消除浪费，优化程序，实现高效、低成本运营，准时制物流管理以准时生产为出发点对生产方式、生产流程进行控制管理，而人员、管理程序和方法甚至包括会计程序都可能成为准时制物流管理的范畴，反冲会计即是准时制物流管理下的会计实践。

主要参考文献

1. 于玉林,李端生.会计基础理论研究.北京:经济科学出版社,2001
2. 于增彪.管理会计研究.北京:中国金融出版社,2007
3. 张朝宏,熊焰初.当代管理会计研究.北京:北京大学出版社,2006
4. 郑石桥,李宇立.关于管理会计研究的若干思考.财会月刊(理论),2006;2
5. 刘晓善.制造成本法及其发展点评.财会月刊(理论),2006;10
6. 袁芳,李智芳.管理会计发展的新特征.财会月刊(理论),2007;4
7. 杨伊勤.管理会计研究对象浅探.财会月刊(综合),2005;11
8. 徐焕章,李福玲.浅谈管理会计理论的研究与应用.财会月刊,2003;B3
9. 江庭友.西方管理会计基本理论研究概述.财会月刊,2003;A5
10. 陈华亭.管理会计新方法:集成成本系统.财会月刊(会计),2005;1
11. 王美玲.管理会计成本分析中应该明确的一个假设.财会月刊,2004;A11
12. 吕晓梅.成本管理会计的发展及其技术适应性分析.当代财经,2009;1
13. 杜荣瑞等.管理会计与控制技术的应用及其与公司业绩的关系.会计研究,2008;9
14. 冯巧根.论管理会计与公司治理的内在化.山西财经大学学报,2007;3
15. 李玉周,聂巧明.基于成本视角对管理会计框架的重建.会计研究,2005;8