

作业成本法在物流成本核算中的应用

张红(教授) 孙冉

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

【摘要】 将作业成本法应用于物流成本核算能够大大降低企业内部生产成本,提高企业整体经济效益。但作业成本法在应用时也有不足之处,对此本文试图提出一些改进建议。

【关键词】 作业成本法 物流成本 成本核算

一、作业成本法应用于物流成本核算的优势

为克服传统成本核算方法在物流成本核算方面的弊端,从而客观地评价企业物流绩效,可以采用作业成本法对物流成本中的间接费用部分进行更加精确地分配。作业成本法的特点为其应用于物流成本核算提供了理论依据。作业成本法是一种以成本动因理论为基础,通过对作业成本的确认和计量,对所有作业活动进行动态追踪反映,为尽可能消除非增值作业、改进增值作业及时提供有用信息的成本核算方法。它可提高决策、计划、控制的科学性和有效性,促进企业管理水平不断提高。其原理是:产品消耗作业,作业消耗资源。

作业成本法应用于物流成本核算的优势有:

第一,物流企业提供的物流服务以及生产企业的物流活动中,间接费用所占比例很高,且都不能归入直接成本,同时许多间接作业与产品产量并不直接相关,这使得运用传统成本核算方法进行核算可能会扭曲产品成本。而作业成本法正是针对间接费用比例很高的企业提出的。

第二,物流企业提供的是无形服务,每个客户的需求都不一样,个性化生产(服务)要求较高。而作业成本法正适合在产品(服务)品种结构复杂、工艺多变、经常进行生产调整的情况下使用。

第三,作业成本法揭示了资源耗费、成本发生的前因后果。从前因看,可以通过作业追踪到产品的设计环节,因为产品的设计环节决定了产品生产的作业组成和每一作业预期的资源消耗水平,以及最终对顾客提供的价值的大小;从后果看,应用作业成本法可以提供有效信息,优化产业链,减少浪费,寻求最有利的投资方向,从整体上提高企业经营整个价值链的价值。

二、作业成本法的不足之处

1. 作业成本法自身的局限性。任何事物都具有两面性,虽然作业成本法有着传统成本核算方法所不具备的优点,但是也表现出一定的局限性:

(1)物流成本性态复杂,作业成本法不一定能准确核算。作业成本法理论的核心就在于通过对成本的“过程控制”来对成本进行“溯本求源”。在产品多样化时,尽管作业成本法否定

了将全部制造费用按照一个基数进行分配的不合理做法,但也不见得就能大大提高成本核算的准确性。一方面,由于成本动因太多,有时候核算人员往往可以从一个流程中找出二三十个成本因素,导致作业中心过于分散,成本核算过于复杂,反而增加了管理者掌握成本信息的难度。另一方面,在作业成本法中,对于成本分配有些武断,比如对于车间一般费用、车间设施占用费用和人事管理培训费用而言,分配基数就不应该再采用机器工时等,因为这些费用发生与否取决于工厂是否存在,如果存在,就必然会发生,而与工时、人数无关,应作为一项固定费用。

(2)容易产生消除非增值作业的错误理念。企业管理深入到作业层面,有助于消除非增值作业。非增值作业的判断标准是企业把该作业消除后仍能为顾客提供与以前同样的价值。在企业中有很多非增值作业,比如存货的存储、分类、整理和搬运,产品因质量问题进行的返修等等。

然而,有些非增值作业不能被消除,比如原材料的搬运工作,虽然没有增加传递给顾客的价值,但是在生产作业中,它是一项不可或缺的作业。相反,虽然有些作业可消除,但属于增值作业,比如产品包装,企业同样可采用散装方式向顾客销售,但顾客往往不愿意按照带有包装的价格购买。也就是说,判断是否属于可消除作业的标准不是通过作业确定的增值或者非增值作业。

(3)成本效益方面的障碍。对于成本而言,作业成本法的实施需要有强大的财力支撑,更换原系统就意味着会产生很大的机会成本。对于一种新的方法,从引入到应用,企业要花费大量的费用,比如系统的设计、安装、调试费用和相关人员的培训费用等。

然而,实施作业成本法的效益又是不确定的。虽然从长期来看,它可以提高企业的经营效率,改善内部管理,增强企业未来的竞争力,但是其收益没有一个客观的计量依据,没有办法准确地计量。对于大多数企业管理者而言,他们更重视其任期内企业的效益水平,因此很难会为了产生非短期收益而花费大量成本。

(4)应用范围受限。作业成本法起源于制造业,并在近几

年得到很大发展,主要原因是其适应了时代的需要。随着科技的进步,产品种类增多且更趋于个性化,间接费用占制造费用的比例增大。在现实生活中,原料工业和大多数重工业产品品种还是比较单一,虽然机械工业的产品品种较为复杂,但是同一个企业的各种产品的技术层次不一定有很大距离,这与作业成本法普遍推广的前提不一致。

(5)各作业中心内部缺乏管理。应用作业成本法计算产品成本时,需要将着眼点从传统的“产品”转移到“作业”上,即以作业为中心。企业的管理者只是公布成本因素的变化情况,而并没有对各个作业中心内部实施有效的控制和管理,不能为产品的各项成本带来增值收益。

2. 作业成本法在我国企业的实施过程中遇到的障碍。除了以上提出的几点不足以外,作业成本法在我国企业的实施过程中也遇到了一些障碍。比如,我国企业大多以产品为中心组织生产,以生产调度为中心控制整个生产过程,采用“推进”的生产方式,只注重生产结果,而忽视基础管理,缺乏对生产过程的计划、分析和控制。作业成本法的产生与发展离不开生产技术和管理的重大变革,因此,我国中小企业特别是民营企业生产技术和管理的落后严重制约了作业成本法在我国的应用。

一项改革实施时,管理人员会面临巨大的成本支出,由于缺乏经验以及收益的不确定,大多数人会采取保守的态度,拒绝采用新的方法。作业成本法是一项系统工程,不仅与管理会计人员有很大关系,同时也需要企业内其他部门(如营销、研发、人事等部门)以及全体员工的积极支持与配合。

目前我国尚没有成熟的作业成本软件系统,缺乏能够开发该软件的合作企业。同时,作业成本法的应用比传统成本核算方法需要更多的基础数据,而我国大多数企业经营管理不规范,不能够提供其所需要的生产过程信息。作业成本法并非仅限于为企业提供准确的成本信息,其更是一种管理制度,因此,如果企业无法做好资料的收集与处理工作,那么将会对作业成本法的应用形成很大的障碍。

三、改进建议

1. 将作业成本法和传统成本核算方法结合起来。应用作业成本法,应该重点强调其作为一种管理思想的指导作用,即更新企业的管理观念,科学地分析和解决问题,而不局限于一种成本核算方法。我国目前还存在着大量的传统劳动密集型企业,其对成本核算的准确性要求不高,因此可以将作业成本法和传统成本核算方法结合起来运用。一方面,可以通过传统成本核算方法对成本进行核算,满足财务报告的需要;另一方面,将作业成本法运用于企业的产品设计和定价、顾客获利能力分析、质量管理等诸多方面,实现有效的成本管理。

2. 重视文化建设和制度建设。在运用作业成本法的过程中,间接成本的分配需要使用资源动因和成本动因,但这些信息很难从会计核算资料中取得。因此,为了推进作业成本法的实施,企业必须通过建立制度、明确职责等方式,确保资源动因和成本动因的可获取性和准确性。比如,在将运输成本分配

到不同产品中时,需要取得不同产品的运输里程等信息,这就需要司机按照不同产品分别统计运输里程,因此要求作业人员具备较强的责任心,以确保数据的准确性。

3. 开发先进的管理信息系统以支持作业成本法的应用。由于作业成本法的复杂性和所需数据的多样性,实施基于作业成本法的成本管理,要求企业尽快完善管理信息系统以进行技术支持。具体应做到以下几方面:①改善现有的管理信息系统状况,建立配方库、标准库等基础数据库,为实施作业成本法所需的数据信息提供加工处理的平台;②资料归集的范围要广,各种资源动因和成本动因均应包括在资料归集的范围,确保有关部门和人员的工作日志记录详细、全面;③同时归集财务资料与非财务资料,前者主要是物流作业的资源耗费,这就需要实现管理信息系统与财务会计信息系统的对接,将其中的财务资料转化为物流作业的资源耗费,而后者往往需要根据有关部门和人员的工作日志单独输入管理信息系统。

4. 企业需考虑成本效益原则。尽管我们提倡采用作业成本法,但不能不顾企业生产经营的实际情况,生搬硬套。如果一个企业的制造费用只有一小部分,或者生产多种产品时不是按照作业中心安排,而是按照生产线安排,那么采用作业成本法就会在信息的收集和处理上付出很大的成本。由于获得的收益不能够在短期内准确地衡量,因此作业成本法并不会比传统成本核算方法产生更大的价值。企业应按照成本效益原则,结合自身实际生产经营的具体情况,分析作业成本法在本企业的适用性。

5. 提高企业员工素质,保证作业成本法顺利实施。为保证作业成本法顺利实施,除了要有先进的管理信息系统,更重要的是要有高素质的会计队伍,以确保原始数据的准确性、信息处理的高效性和作业成本法管理的严格性。因此,企业可对管理人员和会计人员进行严格的内部培训。加强对管理人员的培训,可以使其了解作业成本法对企业管理决策的影响,从而发挥作业成本法在企业管理决策中应有的作用;加强对会计人员的培训,保证作业成本法应用的效果,在遇到突发问题时会计人员要能给出专业、正确的解答,从而避免作业成本法在应用过程中的负面效应。

主要参考文献

1. 韩庆兰,朱晓莉.作业成本法在物流成本管理中的应用.财会月刊,2004;A5
2. 付桂林,郭赞芳.物流作业成本核算与管理.顺德职业技术学院学报,2007;2
3. 周美荣.物流成本计算模型的构建及其应用研究——基于作业成本法原理.物流科技,2006;12
4. 闵亨锋.基于时间驱动作业成本法下的物流成本核算.物流科技,2007;6
5. 李艳芳,李小明.你的顾客都是上帝吗——兼论作业成本法的应用.商业现代化,2007;1
6. 简传红.企业管理中物流成本核算方式浅论.经济师,2003;7