基于作业成本法的企业物流成本控制

张德新

（德州学院　山东德州　253023）

【摘要】 在传统的成本核算方法下，我国企业的物流成本管理存在诸多问题。本文通过分析作业成本法的基本原理，系统地阐述了运用作业成本法进行企业物流成本计算与控制的具体思路。

【关键词】 作业成本　物流成本　控制

一、传统物流成本管理存在的问题

在物流企业提供物流服务以及生产企业的物流活动中，涉及的间接费用比例较高，并且这些费用都不能直接归入直接成本；同时，许多间接作业与产品产量并不相关，而产品对这些间接作业的消耗比率不同于其他与产量相关的间接作业的消耗比率。由此可见，传统成本计算方法扭曲了产品的成本，它不能对物流成本进行很好的管理控制，更谈不上绩效评价与考核。从实际情况来看，传统物流成本管理存在的问题主要表现在以下几个方面：

1. 核算不完整。在一般的企业财务决算表中，物流核算的对象只是企业对外支付的运输费和仓库商品的保管费等传统物流费用，对于企业内部与物流中心相关的人工费、设备折旧费等各种费用并没有纳入进来，而是与企业其他经营费用统一计算。因而从现代物流管理的角度来看，企业很难把握实际的物流成本。

2. 核算标准不统一。各物流企业对物流成本的计算和控制是根据自己不同的理解和认识来把握的，企业之间无法对物流成本进行比较、分析，也无法得出产业平均物流成本。

3. 责任不明确。在企业财务会计制度中物流没有单独的项目，一般所有成本都列示在费用一栏中，较难对企业发生的各种物流费用做出明确的计算与分析。物流部门无法掌握的成本很多，例如，过量进货、销售残留品的在库维持费用以及紧急输送等产生的费用都是要纳入保管费的，而采用传统物流成本计算方法势必会增加物流成本管理的难度。

二、作业成本法的基本原理与分析方法

作业成本法的基本原理是：产品耗用作业，作业耗用资源；生产导致作业的产生，作业导致成本的发生。以作业为成本核算对象，首先通过资源动因的确认、计量将资源费用追踪到作业，形成作业成本，再通过作业动因的确认和计量将作业成本追踪到产品（或劳务），最终形成产品（或劳务）的成本。

作业成本法提供了一个更精确的分配间接成本和辅助资源的方法。通过对作业及作业成本的确认、计量，最终计算出相对真实的产品（或劳务）成本。同时，通过对所有与产品（或劳务）相关联的作业活动的追踪分析，尽可能消除不增值作业，改进增值作业，优化作业链，并提供有用的信息，完善管理机制，使损失、浪费减少到最低限度，提高决策、计划、控制的科学性和有效性，最终达到提高企业的竞争能力和盈利能力、增加企业价值的目的。

通过区分不同的作业标志和作业目的（如采购、运输），作业成本法可以计算出各个产品的期间费用。其主要分析方法如下：

1. 分析活动。分析活动的内容包括范围、性质、数量、比较和联系等。①活动的必要性。即对不必要的活动进行确认。判断一项活动是否必要，通常可以从两个方面进行考察：一是用户是否必要，若对用户而言是必不可少的，那么这项活动是必要的；二是对成功运营是否必要，若对成功运营是必要的，那么这项活动也是必要的，除此以外的活动都是不必要的，不必要的活动应尽量消除。②活动作业量比较。仅凭本公司物流活动的业务量大小还不足以说明问题，需要将其与同行业的其他公司的业务量进行比较，从而发现差距和需要改进的地方。③各项活动之间的联系分析。要达到一定目标需要经过一系列物流活动，而这一系列物流活动相互协调才能将重复性活动及其占用的时间降至最少。

2. 挖掘成本动因。寻找导致不必要活动或效率低下活动产生的原因，从而为最终消除不必要的活动和降低成本找到依据。

3. 建立物流活动计量体系。物流活动分析、成本动因分析都是定期进行的，而物流活动是每一天都在进行的，为了确保每一项活动都对生产、服务、经营有贡献，需要建立活动计量体系。该体系的主要内容包括：①确定目标。即确定满足用户需求和成功经营物流的目标体系。②目标落实到参与活动的人员。每一个参与活动的人员都应了解企业目标的重要性以及各目标之间的关系。③采用多种计量方法。寻找对每项作业进行计量的方法，正确反映每项活动对总目标贡献的大小，作为改进活动和进行奖励的依据。

三、物流作业成本的计算

1. 物流作业成本计算系统的构成。物流作业成本计算是

指，将物流间接成本和辅助资源更准确地分配到物流作业、产品、服务及客户中的一种成本计算方法。一个物流作业成本计算系统包括物流资源、物流资源动因、物流作业、物流作业动因、物流成本对象和直接物流成本。物流资源是物流作业所消耗的成本的源泉；物流资源动因是分配资源耗费给各个作业形成作业成本库的依据，它在资源耗费和作业成本库之间建立起一个因果关系；物流作业是物流过程中的各种活动，依据物流资源动因将资源分配给作业就形成了作业成本库；物流作业动因是将物流作业成本库中的成本分配到成本对象的依据，它在成本库和成本对象之间建立起了因果关系；物流成本对象是物流作业成本分配的归属，常见的成本对象有产品、服务、客户等；直接物流成本是那些易于追溯到成本对象的成本。在作业成本系统中，总是先确定那些能直接追溯到成本对象的成本，然后再将其余的成本分配给作业成本库。

2. 物流作业成本计算的步骤。运用作业成本法核算可分为如下四个步骤：

（1）界定企业物流系统中涉及的各个作业。作业存在于工作的各个环节，作业的类型和数量会随着企业及其部门的不同而存在一定的差异。例如，在一个企业的顾客服务部门，作业包括处理顾客订单、解决产品问题以及提供顾客报告三项内容。

（2）确认企业物流系统中涉及的资源。资源是成本的源泉，一个企业的资源包括直接人工、直接材料、生产维持成本（如采购人员的工资成本）、间接制造费用以及生产过程以外的成本（如广告费用）。资源的界定是在作业界定的基础上进行的，每项作业必然涉及相关的资源，与作业无关的资源应从物流核算中剔除。

（3）确认资源动因，将资源分配到作业。作业决定着资源的耗用量，这种关系称作资源动因。资源动因联系着资源和作业，它把总分类账上的资源成本分配到作业。

（4）确认成本动因，将作业成本分配到产品或服务中。作业动因反映了成本对象与作业消耗的逻辑关系。例如，问题最多的产品会产生最多顾客服务的电话，故按照电话数的多少（此处的作业动因）把解决顾客问题的作业成本分配到相应的产品中去。

四、物流作业成本的控制

物流作业成本控制是以物流作业成本的计算为基础的，说明物流管理会计系统如何提供改善了的产品或服务信息以及顾客信息，使管理者能够更好地制定决策。控制的主要信息来源是作业成本法，它通过作业成本法提供的信息进行作业分析、作业重构、标杆比较、业绩评价等活动。这是一个不断发展循环的过程，具体包括四个环节：

1. 确认作业的增值性。确认作业的增值性是指辨别作业是增值作业还是非增值作业。增值作业是那些为物流和客户带来利润的作业，他们是企业兴旺的关键。增值作业有两种类型：给客户带来价值的作业与保证物流正常运转必不可少的作业。非增值作业是那些可以消除或减少的，但不会对客户的需要和物流企业的竞争力造成影响的作业，非增值作业是一种浪费。物流系统对非增值作业应考虑的不是如何使其更有效率，而是应如何消除它。

2. 作业重构。作业重构即是从作业层次上重新设计组织的各项工作，由于作业是组织的各项基本活动，所以作业重购包括重构组织、重构物流系统等方面。在作业重构时，需要注意如下两个问题：①努力寻找引起成本的根源。有的非增值作业，如移送原料不能被完全消除，有时很多企业就会想方设法使这个非增值作业更有效率。然而，企业的注意力更应集中在移送原料作业成本产生的根源上，从而找出降低成本的措施，而不应只看到引起成本的表面原因，应努力寻找深层次的根本原因。②保持简单性。简单性是作业重构的一个重要原则。一般来说，复杂性都会引起成本的增加，企业中通常存在一些产生复杂性的因素，分析这些因素有助于管理者找到成本发生的根本原因。

3. 标杆瞄准。作业重构后，增值作业并不意味着其本身就能高效率地工作并产生高效益，因此还必须对增值作业进行改进和完善，也就是将企业自身物流与最先进的物流系统进行比较，以最先进的物流系统为基准，争取达到或超过它。物流企业首先要详细了解自身的作业，最有问题的作业也就是最应改进的作业，然后再去了解作为基准的物流系统是怎样做的。需要说明的是，对物流作业的改进并不是静态的，市场的竞争会促使基准不断提高，从而改进的目标也应不断调整。作业成本控制是一个动态的过程，是一个周而复始、不断循环的过程。

4. 建立绩效评估系统。绩效评估是有效的管理工具，绩效评估系统应该能促使订货至交货的时间减少，提高生产率，并且提高产品质量，促使物流企业不断改进。一个好的绩效评估系统应该能提高企业绩效，使客户更加满意。

在开发一个可行的绩效评估系统时应注意以下几个原则：绩效评估必须有助于实现企业的目标和战略，绩效评估与其所衡量的作业之间必须有协调性和目标一致性；绩效评估指标必须是可计量的，可以用一些比率，也可以使用图表等工具；绩效评估必须简单，以方便评估人员与被评估人员的理解与操作；绩效评估应能引导人们有益的行为，被评估的人员只对他所能控制的作业负责；绩效评估指出问题的同时，也应列出取得的进步。

主要参考文献

1. 道格拉斯·希克斯.作业成本会计——在中小企业中的实施方案.上海：上海人民出版社，2002

2. 肖天明.我国企业物流成本控制的切入点与对策.引进与咨询，2004；2

3. 齐伟超.企业物流成本控制问题及思路.中国乡镇企业会计，2006；3

4. 赵息，孟庆玲.作业成本法在现代物流成本管理中的应用研究.天津师范大学学报（社会科学版），2006；3

5. 潘立亚.建立和完善物流成本核算规范体系.资源开发与市场，2006；4