

作业成本法在物流企业中的应用

李云霞

(徐州师范大学 江苏徐州 221000)

【摘要】 本文简要介绍了作业成本法的计算原理,重点探讨了作业成本法作为先进成本计算方法、先进管理方法与先进管理思想相统一的方法在物流企业中的应用问题,并阐述了在物流企业应用中作业成本法的优势。

【关键词】 作业成本法 物流企业 应用

传统成本性态分析以产量作为区分固定成本与变动成本的基础。产品或服务成本中直接费用含量较高时,这种成本性态分析可以比较准确地反映成本变化的原因;但在间接费用含量较高的情况下,这种成本性态分析掩盖了间接费用的可变性,无法准确反映成本变化的原因。

传统成本会计对成本信息反映失真的局限性被人们认识之后,20世纪80年代末期,哈佛商学院的Kaplan教授和宾夕法尼亚大学的Cooper教授提出了作业成本法。这是一种先进的成本管理方法,这种方法把企业经营过程划分成一系列作业,通过对作业成本的计量间接计算出产品或服务成本。作业成本法的观点认为:产品或服务消耗作业,作业消耗资源;生产导致作业发生,作业导致成本发生,作业是成本管理的重点。作业成本法以成本动因为基础,使得成本分配的准确性和成本可追溯性大大提高,是成本管理理论在工业化大生产以来发生的最根本的变革。

作业成本法在西方国家已经获得大规模的应用,在我国作业成本法的应用起步较晚,虽然已经出现了一系列成功的试点案例,但仍处于探索阶段,研究不够深入。

物流企业的流程明晰,其环节的划分也较为容易,并且拥有相对独立的成本库,按照其自然环节可以形成相应的责任中心,绝大部分的成本费用为间接成本费用,几乎全部的资源为服务性资源,它们被分配到不同的作业中为某项服务提供保障,而这也通过作业产生价值增值。因此,在物流企业中应用作业成本法有其自身的优势。

一、物流成本的构成及其特点

1. 物流成本的构成。以物流活动的基本环节为依据,可以将物流成本分为物流活动成本、信息处理成本和物流管理成本三个部分,如右表所示。这种方法便于评价物流活动的各环节的成本状况和分析各物流活动的绩效,尤其适用于现代物流企业进行成本控制和企业内部的绩效评价。

2. 物流成本的特点。

(1)物流成本的隐含性。物流成本的隐含性也被称为“物流冰山”现象。在企业中,绝大多数物流活动产生的费用被混杂在其他费用之中,而能够单独列出会计项目的只是其中很

少的一部分,这一部分是可见的,其常常被误解为物流费用的全部,其实,它只不过是浮在水面上的能被人们看见的冰山一角而已。

按物流流程划分的成本构成表

物流成本	物流活动成本	客户服务费用
		采购费用:订单费用、谈判费用、差旅费用
		流通加工费:运输包装费,集装、分装包装费,加工费,支付外部加工费
		仓储费:物资保管费、物资保养费
	信息处理成本	配送费:运输费、装卸费、搬运费、支付外部配送费
		支付外部信息获得、处理费
	物流管理成本	企业内部信息获得、处理费
		现场物流管理费
		企业管理费

(2)物流效益背反现象。物流成本的发生源很多,也就是说,物流成本发生的领域往往在企业内部分属各个不同的部门,这种部门的分割使相关的物流活动无法进行整体协调与优化。在物流活动中,一种功能成本的缩减会使另一种功能的成本增加,这也就是说,出现了此消彼长的现象。

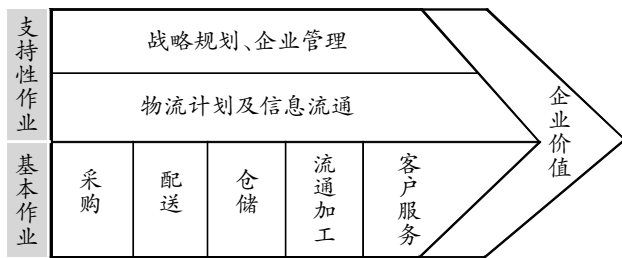
(3)成本削减的乘数效应。物流成本的控制对企业利润的增加具有显著作用,物流成本下降带来利润的直接增加,这对企业经济利益有巨大影响。

(4)物流成本中的非可控现象。物流活动的费用发生在多个部门、多个环节,不是某一单独物流部门能够控制的。

(5)物流成本计算方法的不统一。就物流成本的计算和控制而言,各企业根据自己不同的理解和认识来把握物流成本,企业之间无法就物流成本进行比较分析,也无法得出产业平均物流成本值,由于缺乏相互比较的基础,无法衡量各企业相对的物流绩效。

二、作业成本法在物流企业中的应用

1. 物流企业基本作业分析。根据企业价值链理论,物流企业提供价值的各种作业(部门)如下图所示。



物流企业作业价值链分析图

从图中可以看出，能够给企业带来价值增值的作业可分为两大部分，上半部分是支持性作业，下半部分为企业的基本作业。上半部分的支持性作业主要包括企业战略规划、企业管理、物流计划及信息流通；下半部分则包括从供应到客户服务的全过程，如采购、配送、仓储、流通加工、客户服务。作业价值链的各部分都是紧密相连、相互影响的。支持性作业是基本作业的前提和基础，而在物流企业中基本作业之间虽然存在着一定的联系，但其大体上是独立的，它们共同给客户服务提供保障。这些作业共同提高物流企业的价值。

2. 作业成本法在物流企业中的应用步骤。

(1) 确认企业物流系统中涉及的主要作业，明确作业中心。作业中心是各个单位，作业的类型和数量会随着企业的不同而不同。物流企业的主要作业由采购、配送、仓储、流通加工、客户服务组成，成本费用应归集于上述五个主要作业。

(2) 确认企业物流系统所涉及的资源。资源是成本的源泉，一个物流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)、各项间接费用(如广告费用)。资源的界定是在作业界定的基础上进行的，每项作业涉及相关的资源，与作业无关的资源应从物流成本核算中剔除。

(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，它将总分类账上的资源成本分配到作业。

(4) 确认成本动因，将作业成本分配到物流服务中。选择成本动因，设立成本库。成本库按作业中心设置，每个成本库汇集它所在作业中心中因作业而引发的成本。成本库按照某一成本动因解释其成本变动。其中，成本动因的选择非常重要，通常成本动因的选择可以从两个方面来考虑：一是作业的层次，二是驱动的特点。所谓层次是指作业概念中的单位作业、批作业和物流服务作业等；所谓驱动是指物流服务消耗作业的性质。驱动一般包括经济作业驱动、期间驱动、密度或直接收费驱动等。其中：经济作业驱动是指依作业发生的频率来计量的驱动；期间驱动是指用完成每一项作业所花费的时间来计量的驱动；密度或直接收费驱动则是指根据每次完成一项作业所实际消耗的资源来计量的驱动。

作业动因反映了成本对象对作业消耗的逻辑关系，动因的选择不必求全，但应该找到最重要的、与主要成本花费相关的关键因子。成本动因的选择可采取多元化的方式，注意与传统成本核算系统相结合。事实上，作业成本法与传统成本法并不是相互排斥的，它是在解决传统成本法存在问题的基础上

对传统成本法的发展。

3. 作业成本法在物流企业中应用的效果。

(1) 提供了较为客观、真实的成本信息。作业成本法根据因果关系分配间接费用，更精确地区分和确定了引发某种物流服务成本的作业所耗用的成本，能提供更多关于成本方面的详细信息。在传统成本法下无法得到的各作业单位和各物流服务消耗作业的信息却可以在作业成本法下得到充分反映，由此可以分析在那些亏本的物流服务中，究竟是哪些作业的使用偏多，进而探讨减少使用这些作业的可能。

(2) 拓宽了成本核算的范围。作业成本法把作业、作业中心、客户和市场纳入成本核算的范围，形成了以作业为核心的成本核算对象体系，抓住了资源向成本对象流动的关键，便于合理计算成本，有利于全面分析物流企业在特定服务、顾客和市场以及各相应作业盈利性上的差别。作业成本法下的成本性态分析拓宽了变动成本的范围，使投入与产出之间的联系更加紧密，这是对传统成本性态分析的扩展。

(3) 揭示了资源耗用、成本发生的前因后果。作业成本法关注成本发生的前因后果，强调服务的顾客驱动，它以是否增加顾客价值为标准，将作业区分为不增值作业及增值作业，将作业成本区分为不增值的作业成本及增值的作业成本。其中，增值的作业成本为作业标准消耗量与单位作业标准价格的乘积，即标准成本。不增值作业的标准成本为零，其成本差异即等于作业实际消耗量与单位作业标准价格的乘积，属于不增值的作业成本。作业成本控制就是要着眼于事前控制、事中控制，消除不增值作业，提高增值作业的效率 and 效益。

通过作业成本法的计算，我们还可以了解到在公司整个经营过程中，哪一类作业的消耗最多，哪一类作业的成本最高，从而知道从哪个途径来降低成本，提高经营效率。

(4) 有利于建立新的责任会计系统，调动各部门挖掘盈利潜力的积极性。由于受职能和权限的限制，传统责任会计忽视了许多可控间接费用的责任归属，这突出表现在没有规范对分布在不同部门却又具有联系和同质性的费用的管理和控制上。在作业成本法下，以同质作业为基础设置责任中心，使用更合理的分配标准，使控制主体与被控制对象之间的因果关系明晰，使可控成本的范围拓宽，从而将更多的费用纳入责任管理，并且规范了责、权、利之间的对应关系。

特别是运用作业成本法可按作业将原有责任中心细分为若干个子中心，这样各部门将不可避免地出现同质子中心，这些子中心的信息既可通过汇总得到该部门责任中心的责任成本信息，又可通过汇总得出同质作业的信息，按相同作业标准在不同部门之间进行考核与评价。

主要参考文献

1. 李克娜. 物流基础知识. 北京: 机械工业出版社, 2004
2. 朱伟生, 张洪革. 物流成本管理. 北京: 机械工业出版社, 2003
3. 陈宏. 物流企业财务会计. 北京: 中国物资出版社, 2002
4. 屈成鹰, 沈艺峰. 作业成本法: 厦门三德兴公司应用的实地研究. 财务与会计, 2001; 4