

# 基于作业成本法构建农产品企业 物流成本账务体系

陈 妮

**【摘要】** 现行会计制度下,实际发生的物流成本非常分散,核算的时候必须剥离不同的成本与费用,才能找出隐含在其中的物流成本。很显然,这种核算方式费时费力,而且核算结果的准确度也不高。作业成本法是基于资源动因的成本核算方法,能够避免对各类期间费用的重复计算,因此,成本核算的准确度很高。鉴于此,本文以农产品企业为例,基于作业成本法探讨了应该如何构建这类企业的物流成本账务体系,希望能够帮助其提升物流成本核算质量与效率。

**【关键词】** 作业成本法;农产品企业;物流成本;账务体系

**【中图分类号】** F275.3

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)20-0059-4

随着世界经济的不断融合,各国企业面对的市场竞争越来越激烈,在这种市场环境下,企业增强市场竞争力与提升盈利能力的最主要手段就是降低成本。物流成本一直都是企业成本的重要组成部分,很多时候流通企业的物流成本甚至占到了成本总额的70%以上。因此,科学有效地核算物流成本不但能够帮助企业提升成本管理水平,而且能增强企业的市场竞争力。作业成本法是基于资源动因的成本核算方法,能够避免现行会计制度下对各类期间费用重复计算的问题,其成本核算的准确度较高。鉴于此,本文基于作业成本法探讨了现代农产品企业应该如何建立物流成本账务体系,研究结果具有重要的现实应用意义。

## 一、理论概述

### (一)农产品物流成本

1. 概念。笔者对农产品物流成本的概念进行了细化,将其分为广义与狭义两种。广义农产品物流成本的概念是从宏观角度定义的,其指的是农产品由种植到最终送至消费者手里这个过程中产生的所有物流费用;而狭义农产品物流成本的概念则是从微观角度定义的,其指的是农产品在转运过程中发生的所有成本与费用,具体包括包装、运输、保存、装卸、配送等成本。

2. 农产品企业物流成本的基本属性。想要准确核算农产品企业的物流成本,就必须了解这类成本的基本属性。笔者通过阅读业内学者的研究文献以及对农产品企业的实地调研,归纳出其物流成本主要有以下几个基本属性:

(1)模糊性。农产品企业核算物流成本的过程具有一定的模糊性,主要原因在于现行会计制度并没有对物流成本进行明确的限定,也没有对期间费用的分配进行说明。实际上,

在现行财务制度下,农产品企业核算的物流成本主要是外在成本,而内部的运输、包装、装卸等成本不在核算的范围内。很显然,这样核算出的物流成本具有很大的模糊性,企业很难根据核算出的数据确定自身的物流成本水平。

(2)分散性。由于农产品在流动过程中需要消耗的物流服务非常多,因此,其物流成本具有一定的分散性。在核算的过程中,农产品企业不但要找出自身内部的物流成本组成部分,还要在与合作伙伴以及客户的交易过程中明确物流成本的组成部分。这种分散的成本核算方式,很容易使核算过程出现错漏,从而导致核算结果不准确。

(3)相对性。农产品企业通常是按照客户要求提供物流服务的,因此,与不同客户发生交易产生的物流成本会存在一定的差异,物流成本具有一定的相对性。为了保障自身的利益,农产品企业还应根据产品的特点找出既能令客户满意,又能将物流成本控制在合理水平的物流管理模式,从而保持自身的市场竞争优势。

(4)系统性。虽然农产品企业的物流成本非常分散,但因为农产品的生命周期具有一定的规律性,因此,其成本具有系统性。基于此,农产品企业想要提升物流成本控制水平,就必须从全局的角度出发,将物流成本看成是一个完整的系统,从提升系统运行效率的角度优化物流成本管理体系。

(5)独特性。农产品与工业产品之间存在本质的区别,因此,核算其物流成本的过程也与一般工业企业之间存在差异。农产品生产出来之后的保鲜与存储工作相对复杂,相应的物流成本核算也具有独特性,农产品企业更关注物流的实际环节,并没有统一的成本核算公式可以直接套用。

本文研究的重点是农产品企业的物流成本,因此,首先

对其成本的具体组成进行如图1所示的分类:

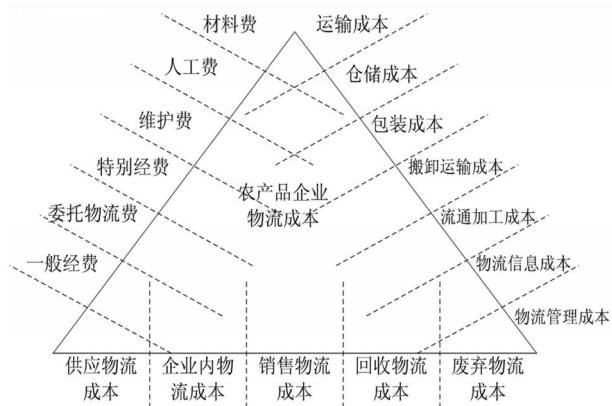


图1 农产品企业物流成本构成简图

(二)作业成本法简述

作业成本法是一种最早应用于制造业企业的成本核算方法,其基于资源动因对成本产生过程进行分解与细化,以作业为单位来核算实际发生的成本。

作业成本法与一般成本核算法的最大区别就是其将分配基础多元化。一般成本核算法都是基于产量进行的,也就是将直接发生的成本与期间费用直接分配到产品之中,很显然,这种核算模式下,如果成本维持在原有的水平,那么最终随着产量变化而核算出来的成本数据就会失真。作业成本法则是基于作业进行成本核算的,其关注的是生产过程中最细小的单元——作业,其核算的理念是作业消耗资源,资源产生成本。另外,核算作业成本能够将企业的价值链更加清晰地展现在管理者面前,让他们更加全面地掌握当前价值创造过程中哪些环节比较高效,哪些环节比较低效,从而为制定后续的生产与管理规划提供支持。作业成本法的核算原理为:

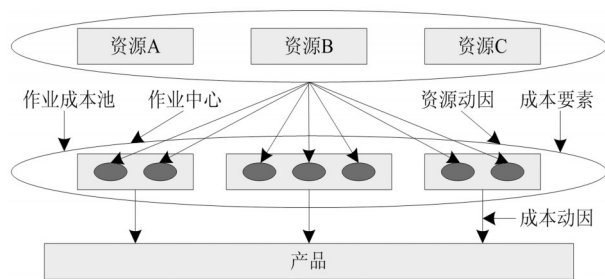


图2 作业成本法核算原理

该理论一经提出就在理论界引起广泛的关注,并在实务界得到广泛的推广应用。鉴于农产品企业物流成本较高,而企业自身产品附加值较低,如何将作业成本法用于物流成本的核算是一个具有重要意义的课题。笔者的思路是构建一个具有可操作性的计算体系来将物流活动消耗的资源集中,然后借助资源动因把耗费的资源划归作业中心,最后借助成本动因划归每个产品。

日本出台的《物流成本计算指南——不同行业》确定了

测算物流成本的步骤:①把握好物流成本包含的内容,做好相关费用的划分与集中工作;②根据利润表得出物流成本,基于相关数据,制定物流成本表;③以作业为基础确定物流成本组成,并制定作业时间表和作业面积表;④根据物流成本特征确定物流成本的计算方法。

我国的物流成本计算思路也是如此。2006年我国出台了《企业物流成本构成与计算》,该规定把物流成本的计算流程进行了如下划分:①考察资源;②进行作业;③确认资源动因并将其归集到作业成本库;④分析成本动因,并以成本动因为基础将作业成本分配到核算对象。尽管此方法已有很大的进步,但是仍有不足:一是使用的方法依旧是统计方法,未能形成系统的计算体系,漏掉或者重复的可能性极大,并且搜集与分析数据的成本相当大。二是未考虑部门的领域,因此部分作业超出一个部门,按照资源先配置给作业,然后作业配置给产品,未能计算出每个部门所消耗的物流资源,也就很难评估每个部门的绩效。

鉴于以上不足,笔者认为应构建完善的会计账目系统,这样不仅能完整地搜集成本资料,还能系统地计算出物流成本,借助报表清楚地显示物流资源的消耗信息。因为核算资料仅受到公司管理层的重视,应当将其归为管理会计,因此需要构建一套和财务会计没有关系的账目系统。关于作业成本法的使用,本文根据公司的经营流程,包括购买、生产、出售、回收、废物处理五个环节分别确定了对应的物流作业中心,并在每个作业中心确定相应的物流作业。首先按照公司作业中心归集物流成本,然后划分不同的作业中心并分配成本,最后将物流成本分配到产品。这样不仅能全面了解资源消耗情况,而且能掌握各单位的物流成本支出,熟悉哪个地方产生的成本多。同时,借助纵向与横向的分析,能够把握降低成本的重点环节,并且明确各部门的权责。

二、基于作业成本法的农产品企业物流成本账务体系的建立

(一)流程设计

参考现行的企业成本核算流程,笔者将农产品企业的物流成本核算流程分为以下三个步骤:

1. 分析并确认物流业务所消耗的资源。农产品企业的成本核算人员应通过财务报表与各类会计凭证分析并确认物流业务所消耗的资源,从而明确物流成本的核算范围,并以此为基础编制物流成本资源消耗详情表。
2. 编制物流作业原始资源消耗凭证。成本核算人员必须根据资源消耗情况,确认消耗资源的各个作业中心,并将属于每个中心消耗的资源纳入其成本核算范围,编制物流作业原始资源消耗凭证。
3. 编制会计报表。成本核算人员应根据汇总的原始资源消耗凭证编制会计报表,相关数据可以参考企业的各类财务报表,并建立专门物流作业成本台账,所有的物流成本都由

其进行记录,这样不但便于日后的统计与核算,还能提升物流成本核算的准确性与集中性,为农产品企业核算运营总成本提供准确的参考数据。

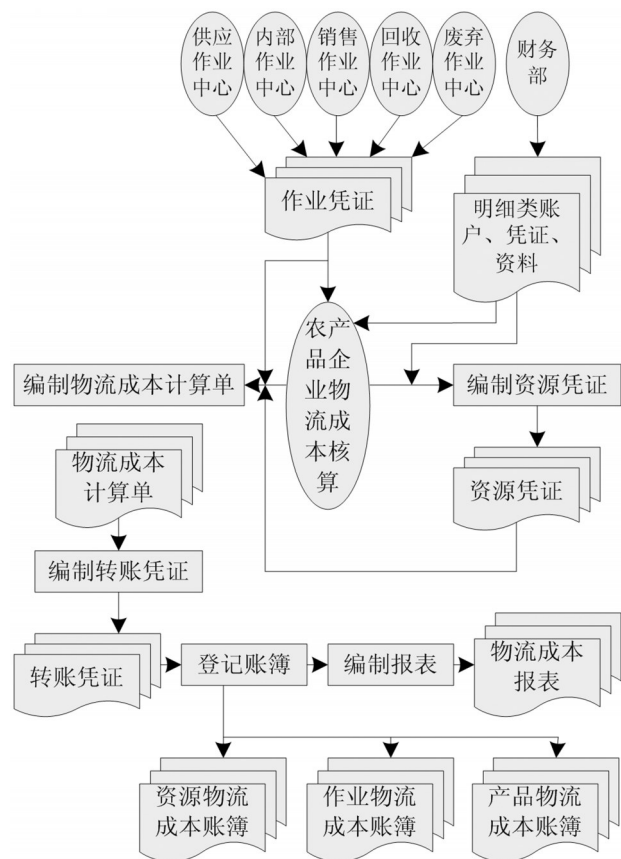


图3 农产品企业物流成本核算流程

## (二) 账务体系设计

### 1. 账户与会计科目的设计。

(1) 账户的设计。这里所说的账户,实际上就是基于会计要素分类对物流成本进行的细分。根据作业成本理论,笔者认为可以将物流成本核算分为两个层次,并设计三个彼此独立的物流成本账户。笔者设计的物流成本账户如下:

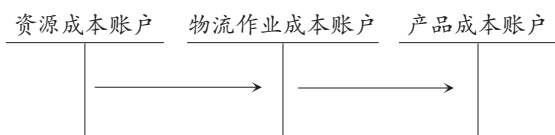


图4 物流成本账户

(2) 会计科目的设计。因为物流成本的核算较为复杂,因此,为了保证核算过程的科学性与核算结果的准确性,既要基于现行的会计制度设计物流成本的核算科目,也应考虑到农产品企业的物流成本特点设计物流成本的核算科目。这里需要注意的是,物流成本科目的设计直接影响到后续成本核算工作的实操性,所以,科目虽然应该尽量细化,但也不应过多细化,以免成本核算人员的工作量过大。

结合我国农产品企业的运营实际与物流业务特点,笔者

为其设计了三级物流成本科目:①一级科目:该科目主要是针对资源账户设置的,具体的科目包括资源成本、作业成本、农产品的生产成本等。②二级科目:该科目主要是针对物流成本的产生流程设置的,以农产品生产、销售、回收以及废弃等处理的环节为核算基础。③三级科目:该科目主要是针对物流成本的具体发生过程设置的,是最细化的成本核算科目,与物流成本产生的直接过程相连。

2. 凭证的设计。成本核算需要用到的凭证都是原始会计凭证,对农产品企业来说,原始会计凭证属于内部凭证,成本核算人员在得到授权的情况下,可以调用这些凭证核算实际发生的物流成本。另外,为了保证物流成本核算的准确性,企业的成本核算人员还应保证这些凭证的完整。

如前所述,农产品企业应首先编制物流成本的原始凭证表,然后基于原始凭证表核算产生的物流成本,最后按照会计记账原则将计算出的成本记录在物流成本台账之中。具体的物流成本凭证设计流程为:

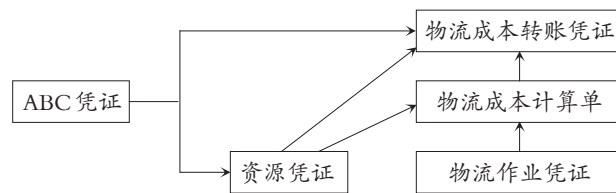


图5 物流成本凭证设计流程

(1) 资源凭证的设计。农产品企业的财务部门会根据实际发生的物流业务记录其消耗的资源,并将其作为成本核算的原始凭证。笔者认为,资源凭证的设计重点就在于准确剥离不同作业中心所消耗的资源,只有这样才能保证成本核算的合理与准确。

(2) 物流作业凭证的设计。既然是基于作业成本法来核算物流成本,那么就需要将实际的物流作业分配到具体的产品中,并以此为基础核算物流成本。因此,需要设计物流作业凭证,准确记录各个作业中心实际消耗的作业数量。

(3) 各种计算单的设计。农产品企业结合自身的运营情况与产品特点设计物流成本计算单,将其作为核算物流成本的信息基础。这里需要说明的是,物流成本计算单应基于作业动因率设计,以保证成本核算数据的准确与全面。至于产品成本计算单则是以产品为单位的,主要衡量各个产品实际产生的物流成本。物流成本计算单见图6:

作业中心名称:		年月日	
凭证单号:			
实际作业	所消耗的资源总量	作业成本动因总量	作业动因率
作业中心负责人:		制表:	复核:

图6 物流成本计算单

产品成本计算单见图7:

作业中心名称:		年 月 日					
凭证单号:							
作业名称	作业动因	产品消耗的总作业动因量			产品消耗的资源总量		
		产品X	产品Y	产品Z	产品X	产品Y	产品Z
总计							
作业中心负责人:		制表:		复核:			

图 7 产品成本计算单

(4)转账凭证的设计。农产品企业的物流成本核算人员应结合企业与合作伙伴的交易类型及具体过程设计转账凭证。实际上,转账凭证同样也是记录资源消耗情况的,因此,设计应以衡量资源消耗为核心。

为了更加直观地说明资源转账凭证的设计原理,笔者大量翻阅了国内学者的实证研究文献,同时,与业内其他同仁进行了深入的分析与讨论。在综合分析现有研究成果的基础上,笔者设计出的农产品企业资源转账凭证如图8:

作业中心名称:		年 月 日			
凭证单号:					
说明	借方		贷方		总额
	首层科目	次层科目	首层科目	次层科目	
	资源成本		实际费用		
作业中心负责人:		制表:		复核:	

图 8 资源转账凭证

3. 物流成本账簿设计。在完成了上述工作之后,农产品企业的成本核算人员应设计符合企业物流业务特点的物流成本账簿。设计的时候应注意以下两点:第一,账簿的格式要符合会计准则的要求;第二,账簿中的借贷项目要与实际物流成本发生的项目保持一致。具体的物流成本账簿设计见图9:

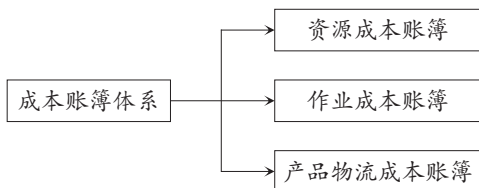


图 9 物流成本账簿设计

(1)资源成本账簿。这是记录资源消耗成本的账簿,其所有科目都是以资本成本账户为基础设计的。

(2)作业成本账簿。这是记录作业资源消耗情况的账簿,其所有科目都是以作业成本账户为基础设计的。

(3)产品物流成本账簿。这是记录每个产品附带物流业务资源消耗情况的账簿,其所有科目都是以产品成本账户为基础设计的。

4. 物流成本报表的设计。除了上述物流成本账簿,农产品企业的成本核算人员还应编制物流成本报表,以全面反映企业当前的物流成本水平,为决策者制定后续的产品类型与经营计划调整提供支持。

因为企业物流业务所消耗的资源都可以归集到不同的物流作业中心,因此,编制的物流成本报表也应以物流作业中心为基本单位,集中反映各个物流作业中心的资源消耗情况,具体的报表格式见图10:

作业中心名称	发生的物流成本	作业名称	发生的物流成本	产品名称	发生的物流成本
销售物流中心		配送作业		产品X	
.....					
总计		总计		总计	

图 10 物流成本报表

这里需要说明的是,由于使用作业成本法核算物流成本,所以,我们并没有将存货产生的相关成本纳入核算范围,想要计算这类成本,还需要使用较为复杂的数学模型。因此,在实际的核算过程中,农产品企业应预先核算出存货成本,将其加总到作业成本法核算出的物流成本之中,以保证核算出的成本准确、真实。

为了更加详尽地说明物流成本的情况,农产品企业除了编制物流成本报表,还应编制相关附表,以说明成本数据的来源。

主要参考文献:

聂艳芳. 作业成本法应用于物流企业成本核算的探索[J]. 物流技术, 2013(21).

王冬平. 浅谈作业成本法在物流成本核算中的应用[J]. 中国集体经济, 2013(11).

林素燕. 作业成本法在港口物流企业的应用[J]. 经济论坛, 2013(9).

罗如学. 基于作业成本法的农产品区域物流中心成本管理[J]. 安徽农业科学, 2013(18).

谢宏光. 作业成本法在制造企业中的应用研究[J]. 中外企业家, 2012(3).

邵晴芳. 浅谈降低农产品物流成本[J]. 当代经济, 2012(7).

刘江. 基于作业成本法的企业物流成本控制研究[J]. 贵州大学学报(社会科学版), 2012(10).

作者单位: 咸阳职业技术学院财经学院, 陕西咸阳 712000