

# 第三方物流企业成本核算创新:作业成本法

——以大连市物流业为例

杨景海(教授)

(辽宁对外经贸学院会计学院, 大连 116052)

**【摘要】**成本的有效核算和控制是第三方物流企业的核心竞争优势,为提高管理水平、增强竞争优势,第三方物流企业必须加强成本核算,实施有效的成本控制。本文以大连市第三方物流企业为例,阐述其发展现状及成本核算中存在的问题,并将作业成本法引入第三方物流企业成本核算实践中来,以探讨第三方物流企业成本核算的新方法、新思路。

**【关键词】**作业成本法; 第三方物流; 作业中心; 作业基础成本制

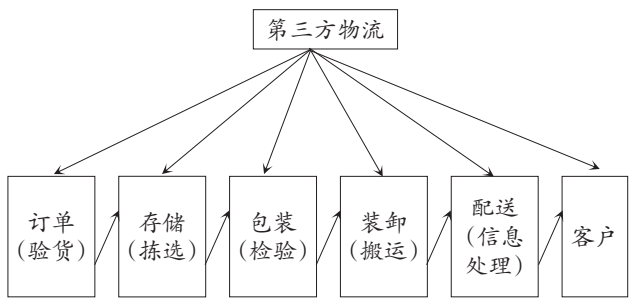
## 一、第三方物流企业的界定及成本构成

### (一)第三方物流企业界定

物流是物品实体流通活动的行为,即通过管理程序有效结合运输、仓储、包装、装卸、流通加工、配送、信息处理等相关功能,目的是创造价值、满足顾客及社会的需求。

第三方物流起源于西方发达国家先进的物流管理体系。所谓“第三方”,是指独立于发货人与收货人之外的物流活动参与者。第三方物流企业涉及运输、仓储、包装、物料管理等核心物流业务,可以根据其核心业务特征,以适应顾客的能力及解决问题的一般化能力为基础构面,以提高物流服务效率。企业把原本归自己经营的物流活动,经双方共同协议,改由第三方承担,从而将更大的精力放在自己的主业上。

随着经济全球化和信息技术的发展,生产者与消费者遍布全球各地,日趋复杂的物流活动使得由生产者单独运营的物流模式已不能满足社会的发展,这就需要一种更为先进的物流模式来满足社会发展的需求,即第三方物流模式,具体如下图所示。



第三方物流模式工作流程

### (二)第三方物流企业成本构成及特点

物流成本的构成可以分为个体物流成本和总体物流成本两大领域。其中,个体物流成本是指企业进行物流管理与成本控制,按照物流功能来划分,主要涉及运输成本、仓储成本、流通加工成本、包装成本、装卸与搬运成本、物流信息处理成本以及管理费用的核算。而总体物流成本不单单指某企业或某行业物流成本,主要是指我国全部单位因社会物流经济活动而发生的总费用以及为提高国民经济运行质量和效率制定优化物流政策的成本。

物流企业成本的特点主要有:①无存货成本。相比有形产品服务,物流服务的主要特征为瞬时性、无形性、多样性。物流服务运输环节的产出在本质上表现为客户委托货物的位移,物流企业的生产与销售过程同时完成,期间未产生任何存货成本。②营运间接费用比重较大。第三方物流企业与营运相关的间接费用涉及范围广、种类多、比重大,主要包括:运输车辆运营、折旧,堆高机、叉车及旋转货架等仓储设备折旧,水电费用,信息开发维护费用等。③存在成本收益间的矛盾冲突,即作业环节管理与成本控制要素之间存在利益的冲突。比如:按照存货经济批量模型,批量运输可以有效降低物流运输成本,但却会造成仓储费用的增加,从而导致物流末端加工费用增加;在货物包装方面,简易包装能够降低包装费用,但却可能降低其货物保护功效,从而影响到仓储、装卸等作业效率,甚至带来更大的损失等。

## 二、大连市第三方物流企业成本核算现状

### (一)第三方物流企业发展现状

大连市是我国沿海开放城市之一,在“空陆联运”、“货港联运”等模式推动下,其东北亚“货运枢纽”地位日益凸显。受益于大窑湾北岸港区建设、太平湾临港经济区

港城一体化建设以及专业化冷链物流中心建设等利好因素影响,近年来大连市第三方物流企业迎来了高速发展的“黄金期”。2013年大连市物流业运行指标相关统计如表1所示。

表1 2013年大连市物流业运行指标统计

物流业运行指标	指标值	同比增长(%)
物流业增加值(亿元)	794.5	15.18
物流业增加值占GDP的比重(%)	10.4	-0.1
社会物流总费用(亿元)	1 273.7	14.47
社会物流总费用占GDP的比重(%)	16.65	0.76
社会物流总额(亿元)	23 158.23	13.34
社会物流企业总收入(亿元)	1 434.642	14.08

2013年大连市物流业增加值保持了快速、稳定的增长态势,增速高于全国平均水平3.6个百分点,社会物流总收入同比增长14.08%。社会物流总费用为1 273.7亿元,占GDP的比重为16.65%,与上年相比同比增长0.76个百分点,可见物流成本仍然较高。影响因素主要有市场需求回升,铁路、道路与水路运输费用提高等。

表2列示了2012~2013年大连市社会物流总费用的构成。2013年大连市社会物流运输费用达769.3亿元,同比增长15.51%;保管费用为177亿元,同比增长11.95%;管理费用为327.3亿元,同比增长13.41%。2013年大连市的社会物流总费用占GDP的比重与2012年基本持平,均低于全国平均水平。但该比例仍然偏高,为扩大未来物流产业的发展空间,大连市的物流服务产业在运营效率、运营质量上仍需进一步提高。

表2 2012~2013年大连市社会物流总费用构成统计

指标名称	2013年 指标值 (亿元)	2013年 占GDP 比重 (%)	2012年 指标值 (亿元)	2012年 占GDP 比重 (%)	占比 变化 情况
运输费用	769.3	60.4	666	59.85	0.5%
保管费用	177.0	13.9	158.1	14.21	-0.3%
管理费用	327.3	25.7	288.6	25.94	-0.2%

## (二)第三方物流企业成本核算现状

1. 缺少物流服务产品成本核算意识。随着市场竞争的加剧,客户对于物流服务掌握着越来越多的话语权,对物流服务中的细节要求也越来越多。据调查,目前传统的成本核算方法仍为大连市多数物流企业所采用,即物流服务成本与租金、工资、折旧、摊销等一并混合归集,缺少对物流服务的分类管理及对成本的核算与分析,这就导致第三方物流企业无法准确地定位关键客户价值,物流服务产品定价缺少可靠依据,不同物流功能环节的责任也难以明确。

2. 缺少对物流成本构成的认识。首先,物流企业会计

核算范围不完整。结合物流业“冰山理论”可以发现,仅有采购、销售等作业环节纳入会计核算范围,是可见的物流冰山的一部分,其他作业环节包括供应、销售、回收、废弃物流等均未纳入会计核算范围中。这就为成本核算带来了困难,物流企业的仓储、运输、配送等作业成本需要摊销在不同会计账户中。其次,不同物流企业关于作业环节的定性不尽相同,大连市少数中小型物流企业一度将物流成本定义为运输费用和仓储费用的集合。

3. 缺少统一规范的会计核算方法。我国第三方物流业刚刚起步,物流成本核算的研究较晚,理论研究跟不上实践的需要,第三方物流成本核算尚未形成完整的体系,不同物流企业的成本核算实务操作差异大,同业间的成本核算方法多样化,因此要从简单的模仿向成熟、创新的行业成本核算方向发展还需要一定的摸索。目前,大连市物流企业成本核算具体做法包括:部分企业根据自身物流业务的运作模式自行定义物流成本;部分企业参照制造企业细分成本项目核算法,如料、工、费的核算;部分企业选择沿用交通运输企业成本核算法、邮政物流企业成本核算法等。总之,目前第三方物流企业缺少统一规范的会计核算方法。

4. 成本核算对象的界定存在较大难度。物流服务具有无形性特征,这种无形的产品在会计核算中不能作为严格意义上的成本核算对象,在实际操作中有很大难度。因此,合理地划分各项物流作业与作业中心,对于提高大连市物流企业成本核算的准确度与科学性均有重要意义。

## 三、第三方物流企业成本核算的创新——建立作业成本制度

### (一)明确物流企业成本核算的思路

第三方物流企业要保证其市场地位或占据行业优势,首先要把握好物流服务成本和客户服务间的技术经济平衡。但在实际成本核算与成本控制过程中,绝大多数物流资源都被用于满足少数客户的特殊需求或非关键性的需求中,导致企业资源未能得到最优配置,此部分资源耗费与物流功能的发挥明显表现出“效益背反”特征。因此,第三方物流企业首先要明确成本核算的思路。传统的成本核算模式显然无法满足客户对物流服务的个性化需求,所提供的成本信息也很难满足成本控制的需要,因而需要对其成本核算模式进行根本性的改变。首选的方法即是采用以作业为基础的作业成本法来核算企业物流成本。

### (二)优化物流企业作业中心分类

作业中心是物流企业调控管理运输、仓储、搬运等作业环节的职能部门,同时也是成本汇集中心。建立作业中心,需考虑以下因素:①以主要作业在工序中的重要程度为基准,将其上下工序的相关作业归集整理入作业中心,

优化“作业链”,并按存货ABC分类管理方法,重要的作业重点分析,次要的作业简单分析,以此来节约核算成本。  
②同质性作业合并至一个作业中心。③控制作业中心数量,为保证成本核算的信息准确、及时,ERP环境下物流企业作业中心不宜超过20个。由于物流企业作业可能会涉及各部门的协作,因此作业项目过度细分会增加成本核算工作量,不利于会计信息的统计分析。

### (三)确定作业成本标准与作业成本

1. 归集作业中心成本库费用。作业基础成本制以程序观点确认企业作业活动后加以分派资源,其分摊成本的观念与传统会计制度大不相同,所需要的信息也较多,必须收集作业面与资源面两方面的资料。其归集要点如下:

(1)资源面:作业基础成本制中所谓的资源,是指组织记录于总账上的耗用的成本金额,因此在搜集资源成本时,可以通过会计系统、总账、分类账等获取需要的财务信息,具体可以分为下列四类:①人事费用,包括薪金、缮杂费等;②场地费用,包括租金、水电费等;③折旧费用,包括运输工具的折旧、其他设备的折旧;④其他非作业性费用。

(2)作业面:作业基础成本制中收集作业面的资料是为了真实了解作业所耗用的资源,在资料收集中应该重点关注的项目有:作业的详细流程;作业的频度;作业班组、作业人数以及权责单位情况;作业设备购置维护费用;作业耗用物料费用;作业投入时间以及影响因素;影响作业难易度的原因;其他作业特性,如作业的时间限制(夜间作业或其他特殊点)等。

通过对资源面、作业面成本数据的收集和整理,形成作业中心成本库,作业中心成本库规模可以通过成本库资源价值与总资源价值之比来确定。作业中心分摊的成本之和,即作业中心成本库的成本,可用公式表述为:

作业中心成本库成本(C)=固定成本(C<sub>F</sub>)+变动成本(C<sub>V</sub>)

2. 确定成本动因与成本动因率。某一特定作业与特定资源、特定成本标之间的因果关系即成本动因,推动资源和作业发生的直接成本动因可运用经验法和数量法进行确定。

第一阶段的成本动因为资源动因,此步骤是将平时在会计处理上以部门或费用类别为基础归集的成本转换成以作业为归属对象的成本,主要目的是计算每一个作业所耗用的资源,以进一步计算每一个作业中心所耗用的成本。这些资源包括人工薪资成本(如退休金、年终奖金、福利等),车辆、设备等折旧成本,以及每月加油金额总计等。

第二阶段的成本动因为作业动因,此步骤主要是解决成本标的耗用作业的比例,在作业基础成本制中,作业

是用来服务成本标的的,成本标的为成本归属的终点,具体的作业动因如表3所示。

表3 作业动因表

作业中心	作业动因
订单作业	订单数
仓储作业	进货箱数、库存时间
流通加工作业	加工品项数
拣货作业	拣货品项数
配送作业	配送距离、配送趟数、特殊配送条件(低温、紧急)则以作业动因加权数加计之
营销作业	销售收入

为作业中心成本库选择合适的成本动因,确定成本库成本动因消耗量,计算成本动因率,计算公式为:

$$r=c/d$$

其中:r为作业成本动因率;c为作业库作业成本;d为作业动因量。

3. 计算服务产品作业成本和服务产品成本。据作业中心成本库分析可以发现,服务产品作业成本是作业中心耗用的资源数量与资源价格的乘积;服务产品成本是服务产品所消耗的人工费用、原材料费用及营运间接费用之和。

### (四)强化成本控制绩效评价

作业成本核算的关键是确定成本动因,并进一步促进企业作业链—价值链的改进。第三方物流企业应该利用作业成本法所提供的成本信息,完善作业成本管理,改善经营和业务流程,以促进整个价值链的优化。

## 四、结论

随着大连地区东北亚国际航运港口枢纽地位的稳定和发展,第三方物流呈现出快速发展的趋势,而物流成本的控制已成为物流企业发展的瓶颈。基于理论分析和案例研究,本文发现,运用作业成本法核算第三方物流企业服务成本,能够深入企业作业层次,更深层次地找出影响作业成本投入产出的因素,进而发现其中需要改进的方向及有待整合的作业项目,为企业成本控制提供第一手资料,量化地改善作业成本,提高企业市场竞争优势。

### 主要参考文献

朱小琴.战略成本管理与作业成本法的比较[J].财会月刊,2013(12).

刘承昊,王业军.我国中小物流企业运输成本控制策略分析[J].物流技术,2014(2).

顾新莲,牛勇.物流企业实施作业成本法存在的问题与对策探析[J].生产力研究,2012(12).

许菱,李彦青.我国第三方物流企业成本管理探析[J].物流科技,2011(3).

【基金项目】辽宁对外经贸学院校级创新团队“中小企业成本控制与管理”研究方向(项目编号:2012XJTD003)