

总主编 邵瑞庆

立信会计学术专著

LIXIN ACCOUNTING
ACADEMIC MONOGRAPH

邵瑞庆·著

第三方物流企业成本核算与控制论



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

立信会计学术专著

第三方物流企业成本 核算与控制论

邵瑞庆 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

第三方物流企业成本核算与控制论/ 邵瑞庆著. —
上海: 立信会计出版社, 2011. 11
(立信会计学术专著)
ISBN 978-7-5429-3026-2

I. ①第… II. ①邵… III. ①物资企业-成本计算②
物资企业-成本控制 IV. ①F253.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 219517 号

责任编辑 黄成良
封面设计 周崇文

第三方物流企业成本核算与控制论

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16	
印 张	17	插 页	1
字 数	268 千字		
版 次	2011 年 11 月第 1 版		
印 次	2011 年 11 月第 1 次		
印 数	1—1 000		
书 号	ISBN 978-7-5429-3026-2/F		
定 价	34.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

本专著获得以下项目的出版资助：

上海市教委重点学科——会计学(编号：**J51701**)

会计是一门与社会经济环境密切相关的学科。回眸会计的发展史,会计学科始终随着社会经济的发展而发展,不断地实现理论的突破和实践的创新。当今的经济全球化、资本市场国际化以及会计的国际趋同,为会计理论的发展和实务的创新提供了契机,并形成了会计研究的累累硕果。

“中国现代会计之父”潘序伦博士开创的立信会计事业,以诚信会计思想而享誉海内外。进入新世纪后,上海立信会计学院会计学科进入了一个新的发展时期。“立信会计学术专著”系列展示的是上海立信会计学院会计学科的学术研究成果,选题涉及会计、财务管理和审计的主要前沿领域,内容着重引介和评价这些领域的理论发展和方法创新,并试图对这些领域的理论发展与方法创新有所贡献,从中也体现了上海立信会计学院会计学科正在形成的理论研究与应用研究并重、突出应用,直接服务于国家与上海地方经济的研究特色。

学术研究的魅力在于发展与创新,“立信会计学术专著”系列所追求的是能够对会计理论有所发展,对会计方法有所创新,哪怕所进行的发展与创新是十分微小的。如果列入“立信会计学术专著”系列出版的每本专著都能对会计理论的发展与方法的创新有所贡献,能够得到同行的一点认同,也算达到了我们编辑出版“立信会计学术专著”系列的目的了。



近年来随着我国对发展物流业重要性认识的提高与国家对发展物流产业的政策促进,我国物流业得到了快速发展,但是,我国物流业的总体水平仍然偏低,全社会物流运行效率不高,社会物流总费用与 GDP 的比率高出发达国家 1 倍左右是其中突出的问题。本项研究试图通过对美国、日本以及我国物流成本管理制度规范与研究文献的分析,通过对第三方物流企业物流业务流程的深入调研与解析,运用现代成本理论,对第三方物流企业的物流成本核算与控制问题进行系统研究,倡导给企业提供经济的物流服务,从而促进整个物流业的科学发展,最终达到提高全社会物流运行效率、降低社会物流总费用的目标。

本项研究包括以下七个方面的内容:

(1) 对我国和国际上物流业发达的美国与日本物流成本管理相关制度规范以及现有研究文献进行了分析归纳,为我国制定第三方物流企业的成本管理规范、提高我国第三方物流企业的成本核算与成本控制水平提供了借鉴与依据。

(2) 系统地界定了宏观物流成本、微观物流成本与第三方物流企业物流成本的概念,首次从物流服务供给方的视角对第三方物流企业物流成本的概念进行了界定,得到了学术界的认同。

(3) 对与我国现行会计准则与实务一致的第三方物流企业物流成本核算的“营运成本法”进行了系统研究,通过对物流业务承揽与履行性质的分析,提出了“品种法”和“品种法下的订单法”成本核算对象的确定思路,通过对物流业务相关费用的特征分析将物流业务的成本核算项目确定为运输费、仓储费、装卸费、加工等增值作业费、其他作业费和营运间接费用等六项,通过“物流成本”以及相关间接费用会计科目的设置建立了物流业务的成本核算程序,根据物流成本信息同时满足外部报表信息用户和物流企业内部成本管理的需要提出了“营运成本法物流成本”和“经营管理层面物流成本”两种概念的物流业务成本报表。

(4) 探索了第三方物流企业如何运用作业成本法核算物流业务成本

问题,设计了作业成本法在第三方物流企业中实施所必需的凭证、会计科目、账簿以及报表,并通过案例对作业成本法在第三方物流企业的具体实施进行了剖析,提出了应用建议。

(5) 提出了第三方物流企业物流成本核算采用“营运成本法”和“作业成本法”选择标准问题,认为第三方物流企业只有在业务盈利目标确立、物流业务间接费用比重高、拥有一支高素质的管理和业务团队和一套合适的作业成本管理信息系统的条件下才可能顺利实施作业成本法。鉴于目前我国第三方物流企业尚不具备这些条件,认为采用“营运成本法”核算物流业务成本是当前的合理选择。

(6) 以控制论、系统论与信息论为理论基础,从方法、过程以及职能三个维度构建了第三方物流企业的物流成本控制体系。

(7) 关于方法维度的物流成本控制为第三方物流企业的具体成本控制提供了可操作的方法;关于过程维度物流成本控制,体现了全面的战略成本理念,适应现阶段我国迅速发展中的第三方物流企业开拓市场、取得竞争优势、追求长期利润的现实需要;关于职能维度的物流成本控制对于第三方物流企业协调局部物流职能与综合物流功能、从整体上优化成本控制提供了思路。

本项研究对于明确有关物流成本概念,解决我国当前物流成本管理特别是物流成本核算中存在的问题,提高我国第三方物流企业物流成本核算与控制的研究水平具有理论价值。本项研究所设计的第三方物流企业成本核算的“营运成本法”,符合成本会计的基本原理与我国《企业会计准则(2006)》的原则要求,也符合目前第三方物流企业的实务需要,可以解决我国当前第三方物流企业的物流成本核算问题,成为了交通运输部发布的行业规范《关于交通运输行业物流企业成本核算的指导意见》的制定依据,对于提高我国物流企业的成本信息质量具有直接的实用价值与应用前景。本项研究对“作业成本法”在第三方物流企业的实施所进行的剖析与作业成本核算账务处理和报表设计,不仅表明了作业成本法能为物流企业的物流流程的改造提供一种更有效的方法,而且对第三方物流企业的作业成本法应用提供了借鉴。本项研究所构建的第三方物流企业多维度成本控制体系科学合理,并具有可操作性,第三方物流企业采用这一成本控制体系并根据自身的特点进行改进,对于降低成本、提高经济效益将取得预期的绩效。

我国第三方物流业属于一种新兴的产业,第三方物流企业的组织结

构、业务运作模式不稳定,给本研究中的物流成本核算程序的设计带来了困难;并且由于目前国家对物流业实行营业税制,对于物流业务成本核算的项目存在着意见分歧。本研究站在科学的立场上,通过把握我国第三方物流产业的未来发展趋向,根据第三方物流企业的合理组织结构与业务运作模式构建成本核算方法与成本控制体系,使本研究的研究结论经得起时间的检验。

关 键 词

第三方物流企业 成本核算 成本控制 营运成本法 作业成本法
多维度控制

目 录

摘要	1
第 1 章 绪论	1
1 研究背景	1
2 第三方物流企业的概念界定	3
3 第三方物流企业的业务现状	9
4 第三方物流企业成本管理研究的迫切性	14
5 研究思路与方法	20
6 本章小结	23
本章注释与参考文献	24
第 2 章 制度规范与文献研究综述	27
1 美国物流成本管理相关制度规范和研究文献	27
2 日本物流成本管理相关制度规范和研究文献	30
3 中国物流成本管理相关制度规范和研究文献	34
4 本章小结	46
本章注释与参考文献	47
第 3 章 第三方物流企业的成本核算框架	52
1 第三方物流企业的物流成本概念	52
2 成本核算原则与成本开支范围	62
3 物流成本核算的两类方法框架	68
4 本章小结	70
本章注释与参考文献	72

第4章 营运成本法物流业务成本核算	74
1 物流业务的成本核算一般要素	74
2 物流业务的成本核算项目	80
3 物流业务的成本核算程序	109
4 物流业务成本报表	123
5 本章小结	132
本章注释与参考文献	134
第5章 作业成本法物流业务成本核算	136
1 作业成本法的基础理论	136
2 作业成本法在第三方物流企业的具体实施	146
3 作业成本核算的凭证、科目与账簿设计	156
4 作业成本核算的成本相关报表	161
5 本章小结	163
本章注释与参考文献	164
第6章 物流业务成本核算方法的现实选择	169
1 营运成本法与作业成本法的差异比较	169
2 物流业务成本核算方法的现实选择	171
3 本章小结	175
本章注释与参考文献	175
第7章 第三方物流企业的成本控制框架	177
1 物流业务成本控制的特征与目标	177
2 物流业务成本控制体系构建的理论基础	181
3 物流业务成本控制应遵循的原则	185
4 第三方物流企业的成本控制体系框架	188
5 本章小结	193
本章注释与参考文献	194

第 8 章 物流业务成本的多维度控制	196
1 方法维度的成本控制	196
2 过程维度的成本控制	213
3 职能维度的成本控制	226
4 本章小结	232
本章注释与参考文献	234
 附录 关于交通行业物流企业成本核算的指导意见	236
 参考文献	245
 后记	257

第三方物流产业是我国重点发展的新兴产业,加强第三方物流企业的成本核算与控制,是当前我国第三方物流产业发展中需要研究并加以解决的一项重要课题。本章主要阐述本项研究的背景及其研究思路。作为研究的基础,本章首先对物流、第三方物流以及第三方物流企业进行概念界定,同时介绍我国第三方物流企业的物流业务运作状况;进而在分析我国物流成本以及第三方物流企业成本管理现状的基础上阐明我国进行第三方物流企业成本核算与控制研究的迫切性;最后阐述本项研究的思路与采用的研究方法。

1 研究背景

随着全球经济一体化以及科学技术,特别是信息技术的快速发展,消费者需求的多样化和个性化趋向,日益加剧的市场竞争和各种内外部环境的变化,企业管理面临着新的挑战。企业只有不断探索降低成本费用、提高利润水平的有效途径,才能保持持续的竞争优势。当认识到社会经济高度发展的当今企业在降低物化劳动耗费和活劳动耗费方面的潜力已经十分有限后,必然会将注意力集中到作为经济领域的“黑大陆”^[1]和“第三利润源泉”^[2]的物流上来。

自从美国学者 P·F·德鲁克在 1962 年首次提出物流是经济领域最后的“黑大陆”的论点以来,物流以及物流管理的意义被逐渐认识。物流已经从企业层面的运输、仓储、物料搬运等单一功能性活动,拓展到整个社会层面的集运输、存储、搬运、包装、流通加工、配送、信息处理等于一体的综合性功能活动。物流对社会经济发展的影响重大而深远,在三个方面的影响尤其需要引起重视^[3]:一是国民经济运转需要

消耗大量的物流资源,目前在发达国家社会物流总费用大约占 GDP 的 10%,在发展中国家社会物流总费用大约占 GDP 的 20%^[4];二是物流具有很强的产业关联效应,是国民经济运行的重要纽带;三是物流管理的科学化促进企业竞争优势的形成,即企业能够以低成本经营而获取较高利润能力的形成。

企业加强物流管理的核心是降低物流成本,扩大利润增加的空间。企业在提高核心竞争力的过程中,往往不再投入人力物力从事低效的物流活动,而以低成本将物流外包给专业物流公司,第三方物流应运而生,已成为一种新兴的产业。

我国从 20 世纪 80 年代初引进物流概念和物流管理理论以来,物流业的发展对于促进企业国际竞争能力的增强、产业结构的调整、经济发展方式的转变、国民经济运行质量的提高等方面的重要作用被逐渐认识。特别是进入新世纪以来,我国物流业总体规模快速增长,服务水平显著提高,发展的环境和条件不断改善,为进一步加快物流业的发展奠定了坚实基础^[5]。2008 年,我国社会物流总额达 89.9 万亿元,比 2000 年增长了 4.2 倍,年均增长 23%;物流业实现增加值 2.0 万亿元,比 2000 年增长 1.9 倍,年均增长 14%。2008 年,物流业增加值占全部服务业增加值的比重为 16.5%,占 GDP 的比重为 6.6%。一些制造企业、商贸企业开始采用现代物流管理理念、方法和技术,实施流程再造和服务外包;传统运输、仓储、货代企业实行功能整合和服务延伸,加快向现代物流企业转型;一批新型的物流企业迅速成长,形成了多种所有制、多种服务模式、多层次的物流企业群体。全社会物流总费用与 GDP 的比率,已由 2000 年的 19.4%下降到 2008 年的 18.3%,物流成本费用的下降,促进了经济运行质量的提高。交通设施规模迅速扩大,为物流业发展提供了良好的设施条件。截至 2008 年年底,全国铁路营业里程 8 万千米,高速公路通车里程 6.03 万千米,港口泊位 3.64 万个,其中沿海万吨级以上泊位 1 167 个,拥有民用机场 160 个。物流园区建设开始起步,仓储、配送设施现代化水平不断提高,一批区域性物流中心正在形成。物流技术设备加快更新换代,物流信息化建设有了突破性进展。国家的规划纲要明确提出“大力发展现代物流业”,中央和地方政府相继建立了推进现代物流业发展的综合协调机制,出台了支持现代物流业发展的规划和政策。物流统计核算和标准化工作,以及人才培养和技术创新等行业基础性工作取得明显成效。

尽管我国物流业得到了快速发展,但我国物流业的总体水平仍然偏低,还存在一些突出问题。全社会物流运行效率偏低,社会物流总费用与GDP的比率高出发达国家1倍左右;社会化物流需求不足和专业化物流供给能力不足的问题同时存在,“大而全”、“小而全”的企业物流运作模式还相当普遍是其中的两个问题^[6]。

本研究试图通过探索第三方物流企业的有效成本管理,给企业提供经济的物流服务,从而促进整个物流产业的科学发展,最终达到提高全社会物流运行效率、降低社会物流总费用的目标。

2 第三方物流企业的概念界定

2.1 物流

物流的概念最早由美国学者提出,当初被称为“实物分配”或“货物配送”(Physical Distribution,简称PD)。1935年,美国市场营销协会(American Marketing Association,简称AMA)给“实物分配”下的定义为:“实物分配是包含于销售之中的物质资料和服务,与从生产地到消费地流动过程中伴随的种种活动。”

建立于1963年的美国第一个物流管理组织——实体配送管理协会(National Council of Physical Distribution Management,简称NCPDM)^[7]认为:“物流管理是为了计划、执行和控制原材料、在制品库存及制成品从起源地到消费地的有效率的流动而进行的两种或多种活动的集成。这种活动可能包括但不限于顾客服务、需求预测、交通、库存控制、物流搬运、订货处理、零件及服务支持、工厂及仓库选址、采购、包装、退货处理、废弃物回收、运输、仓储管理等。”这一认识反映了早期的物流概念是与商品的销售领域相关联,主要集中于如何尽快地把生产出来的产品销售出去,这也是物流的定义最早由营销组织提出的原因所在。

随着对物流的认识深化,1985年美国实体配送管理协会进行了调整,并改称为物流管理协会(Council of Logistics Management,简称CLM),引人注目的变化是已将“Physical Distribution”改为“Logistics”,对物流的定义变化为:“以适应于顾客的要求为目的,对原材料、在制品、制成品与其相关的信息,从生产地到消费地之间的流通与保管,为求有效率且最大的‘对费用的相对效果’而进行计划、执行、控制。”从“Physical

Distribution”演变为“Logistics”,表明了对物流的认识已从销售领域扩大到生产领域,即物流已不仅仅是从产品出厂开始,而是从原材料采购、加工生产到产品销售、售后服务,直到废旧物品回收等整个物理性的流通过程。对物流认识深化的原因在于随着生产的发展,社会分工越来越细,大型的制造商往往把零部件的生产任务外包给专业制造商,自己主要进行关键部件的生产与组装或仅进行组装,从事零部件生产的专业制造商通常位于劳动力报酬相对比较低廉的地区或原材料的出产地区,物流不仅与流通系统维持密切的关系,而且与生产系统也紧密相关。1998年,美国物流管理协会对物流的定义进一步明确为:“物流是供应链过程的一部分,是以满足客户需求为目的,以高效和经济的手段来组织产品、服务以及相关信息从供应到消费的运动和存储的计划、执行和控制的过程。”

在世纪之交,全球经济的一体化趋向与信息技术的飞速发展,许多跨国公司在整个世界范围内配置资源、组织生产与营销产品,生产与销售格局的变化使物流活动更趋于复杂,供应链的思想开始被采用而形成更高效、快捷、低成本的物流系统。在此背景下,美国物流管理协会于2005年1月1日再次易名为供应链管理专业协会(Council of Supply Chain Management Professionals,简称CSCMP)。这一易名体现了物流行业发展的一种新趋势,物流行业与物流专业人员在整个社会经济中已扮演着不可或缺的角色。

日本是较早认识物流的意义并重视物流产业发展的国家,日本通产省1965年委托日本财团法人机械振兴协会对全日本当时的物流状况进行了一次调查,该协会在其调查报告中对物流所作的定义为:“所谓物的流通,就是把制品从生产者手中,物理性地转移到最终需要者手中所必要的各种活动,即包装、装卸、运输、通讯等各种活动。”日本日通综合研究所1981年编写的《物流手册》对物流所作的定义为:“物流是物质资料从供给者向需要者的物理移动,是创造时间性、场所性价值的经济活动。从物流的范围来看,包括包装、装卸、保管、库存管理、流通加工、运输、配送等各种活动。”

在经济发达的欧洲,物流的重要性得到了普遍认同,欧洲物流协会(European Logistics Association,简称ELA)1994年公布的物流术语中,将物流定义为:“物流是在一个系统内对人员或商品的运输、安排及与此相关的支持活动的计划、执行与控制,以达到特定的目的。”

我国2006年颁布的国家标准《物流术语》(GB/T18354—2006)将物

流定义为:“物流是指物品从供应地向接收地的实体流动过程。根据实际需要,将运输、储存、装卸、搬运、包装、流通加工、配送、信息处理等基本功能实施有机结合。”

从上述对物流概念认识的变化与物流意义的认定可以看出,物流由PD演变为Logistics^[8],无论是内涵还是外延都发生了变化。从本质上说,物流既是一个过程也是一个系统。作为过程,物流由运输、储存、装卸、流通加工、包装、配送、信息处理等一系列作业环节所构成;作为系统,物流并不是这些作业环节的简单叠加,而是对这些环节进行系统整合,以最低费用实现物品有目的的流动。

2.2 第三方物流

物流可以从不同的角度进行分类。从物流活动地域范围的角度,物流可以被分为国际物流、国内物流与地区物流;从物流系统性质的角度,物流可以被分为社会物流、行业物流与企业物流;从物流活动在企业中功能作用的角度,物流可以被分为供应物流、销售物流、生产物流、回收物流与废弃物物流;从物流作业执行者的角度,物流可以被分为第一方物流、第二方物流与第三方物流;等等^[9]。

第一方物流(First Party Logistics,简称1PL),是指由物品提供者自己承担向物品需求者提供物流服务的物流模式;第二方物流(Second Party Logistics,简称2PL),是指由物品需求者自己承担所需物品物流服务的物流模式。显然,物品提供者的核心业务是生产和供应商品,物品需求者的核心业务是采购和销售商品。传统上,无论是物品提供者还是物品需求者,为了其自身生产和销售的需要或者采购和销售的需要而投资建设物流网络及其设施设备,并进行具体的物流业务运作组织和管理。特别是在物流业务量较大的情况下,物品提供者或者物品需求者均比较愿意由自己来承担物流业务。但是,当认识到从第一利润源泉(原材料、设施等物质资源的节约)和第二利润源泉(劳动力资源的节约)中取得利润的空间越来越小时,却发现了物品在流通、流转过程中所存在的获取利润的较大空间,即降低物品在流通、流转过程中的成本而能获得的利润,即第三利润源泉。加之随着市场竞争的日趋激烈,物品提供者或者物品需求者越来越注重从物流过程中获取利润,由此认识到自己承担物流业务所存在着的至少四个方面的问题:

(1) 由于物品的市场需求在时间上的不平衡,物品提供者或者需求

者难以合理配置物流设施设备的能力,无论怎样配置都可能造成物流能力的浪费或不足。

(2) 物品提供者或者需求者的核心竞争力在于它所生产和供应的商品或者采购和销售的商品本身的质量,而物流并非其核心业务,承担物流业务的成本一般比专业物流服务商高。

(3) 随着市场环境的变化,消费需求的特点表现为品种多、批量小、批次多以及周期短等,在这种压力下,物品提供者或者需求者均需要按照市场变化趋势调整自己生产、供应和流通战略。并且随着生产企业推行一种 JIT(Just in Time)适时制生产理念和生产方式,在物流领域内就要“将正确的物品以正确的数量在正确的时间内送到正确的地点”。物品提供者或者物品需求者自己承担物流业务很难构造一个有效的物流网络,难以达到及时供货的要求。

随着市场竞争的加剧与企业对效率的追求,社会分工日趋细化。无论是物品提供者还是物品需求者为了提高自己的核心竞争力,降低成本,增强发展的柔性,越来越愿意将自己不熟悉的业务分包出去,第三方物流也就应运而生^[10]。第三方物流(Third Party Logistics,简称 3PL),是指不是由物品提供者自己承担,也不是由物品需求者自己承担,而是由物品提供者与物品需求者之外的第三方即专业的物流服务商承担物流服务的物流模式^[11]。第三方物流有广义和狭义两种理解。广义的第三方物流是相对于自营物流而言的,凡是由社会化的专业物流服务商按照货主的要求所从事的物流活动都可以包含在第三方物流范围之内,至于第三方物流是从事的哪一个阶段的物流,物流服务的深度和服务水平,这与货主的要求有密切关系;狭义的第三方物流主要是指能够提供现代化的、系统的物流服务的第三方的物流活动^[12]。本项研究主要是从狭义的角度来认识第三方物流,其基本特征为^{[13]~[15]}:

(1) 合同导向的一系列服务。第三方物流有别于传统的单一功能的物流外包服务,如运输公司提供运输服务、装卸公司提供装卸服务、仓储公司提供仓储服务等。第三方物流虽然也包括单项物流服务,但更多的是提供多功能,甚至全方位的物流服务,所注重的是客户物流体系的整体运作效率与效益。并且,第三方物流都是根据合同条款的要求提供规定的物流服务,而不是按照客户的临时需求提供物流服务。

(2) 个性化的物流服务。第三方物流服务的对象不仅有零散的客户,而且更多的是相对固定的、需要服务延续时间相对较长的、具有一定物流规