

物流成本核算方法研究文献综述

于向云

(北京物资学院 北京 101149)

【摘要】 物流成本核算方法直接影响到物流成本核算结果,而物流成本核算的结果是进行物流成本控制、物流经济效益分析和决策的基础。本文在总结归纳国内外物流成本核算方法文献研究的基础上,对现行物流成本核算方法的研究文献进行了评述,并指出了研究存在的不足之处。

【关键词】 物流成本核算 作业成本法 营运成本法 M-A 模型法

随着新经济时代的到来,经济全球化、市场一体化的趋势日益加强,企业面对变化无常、竞争激烈的市场环境以及顾客需求多样化、个性化和消费水平的不断提高,在第一和第二利润源泉的挖掘空间不大的情况下,企业把竞争的焦点从生产领域转向了非生产领域,即降低物流成本。物流成本的降低不仅是企业可以挖掘的利润源泉,而且精确、全面的物流成本核算是企业进行物流成本控制、物流经济效益分析和决策的基础。所以企业要想打造低成本的核心竞争力,必须采取适合的、精确的和全面的物流成本核算方法,来进一步挖掘物流隐性成本,以克服企业物流成本管理的薄弱环节。

再造,使之统领整个业务流程。同时,总会计师还要适时建立财务共享中心,在总部经济的营造中,实行人才与信息的集成。终身学习,与时俱进,其内涵还体现在总会计师的自我否定,如从流程监控者的角色向价值创造者的角色转型,规避“数字陷阱”,创造活生生的价值。

6. 读万卷书,行万里路,成一家言。作为一名总会计师,要读万卷书,行万里路,成一家言。敢于和勇于成名成说,自我营销。河南孔子研究会的副会长闫合作经过长期潜心研究将孔子的“成人”学说体系提炼为“文、行、忠、信”四学说。“文”是成名学,展示人的才华的学问;“行”是礼仪学,规范人的言行的学问;“忠”是修心学,完美人的心灵的学问;“信”是知人学,研究人的身心的学问。这四门学问,正是每一个成功人士必须娴熟运用的学问。尤其对于相对“内秀”的总会计师来说,很有必要从孔子的“成人”学说中汲取营养,成名成人。孔子曾说过:“君子疾没世而名不称焉”、“不患人之不己知,患其不能也”等。可见,孔子是非常注重成名的,认为只有勇于向社会展示自己,让社会了解自己,这样才能被社会重视,才能拥有更广阔的舞台去为社会做出更大的贡献。当然这种“求名”是建立在有真才实学的基础之上的,正如孔子所言:“质胜文则野,文胜质则史。文质彬彬,然后君子。”所以总会计师要勇于营销自我,营销自己的团队。比如引导自己的团队通过运用纳税筹划、期货等衍生工具、汇率等价值创造手段,同样可以将财务

一、国外物流成本核算方法研究文献综述

1. 以总成本思想为核心的物流成本核算理论。1956年,霍华德·D.莱维斯、詹姆斯·W.克里顿和杰克·D.斯蒂勒撰写了《航空运输货物在物流中的作用》一书,他们指出运费最高的运输方式要数航空运输,但是航空运输又有着其他相对便宜的运输方式所不可超越的优势,即可以快速直接向顾客进行商品配送,不需要中途转运等仓储环节以及由于时间过长导致的商品损伤,从而节约了仓储费和维修费。因此,应当结合运输费用的增加以及仓储费和维修费的减少来综合计算总体物流成本。霍华德等学者的研究开创了物流总成本概念

部门的团队价值充分显现,而让集团内部的研发、生产、营销等团队能充分认识到财会团队的价值。

另外,总会计师能否始终将自己融入企业决策层的核心信赖圈;若感到“冯唐易老,李广难封”时,也不可一味“用之则行,不用则藏”,而“老死于槽枥之间”,要敢于“弃暗投明”;要保持广泛的人脉关系,与工商、税务、咨询培训机构、银行、投资人、分析师以及媒体等保持着一定频度的联络与一定程度的默契等等。

总之,我国总会计师制度建设一路走来,有阳光、鲜花,也有风风雨雨。总会计师制度存在的问题是发展中的问题,总会计师的称谓、定位、职权、资格、能力、业绩评估、奖惩机制等的内涵及外延都需要取舍、扩展、耦合或延伸。本文对总会计师应具备核心素养的一点心得体悟,权当抛砖引玉,只希望有更多的行家里手能口吐莲花,建言献策,让我国的总会计师制度建设能与时俱进,基业常青。

主要参考文献

1. 史蒂芬·柯维.高效能人士的七个习惯.北京:中国青年出版社,2002
2. 于富生.价值链会计研究.北京:中国人民大学出版社,2008
3. 崔晓阳.总经理与ERP.北京:清华大学出版社,2006
4. 曾昭逸.一生的理财功课.北京:北京大学出版社,2007

的先河,使物流活动分析的内容得到进一步深化。

美国的物流专家罗伯特先生认为,对存货进行系统的管理就是物流,这里的存货不光指处于仓库或车间里面的静止的存货,它还包括处于采购途中或是销售途中等运动过程中的存货。因此罗伯特先生指出,物流总成本等于运输成本、存货持有成本以及物流行政管理成本的总和。

总体来说,在美国物流总成本核算研究一般分为两个派别。一个派别注重物流战略研究,很多倾向物流战略研究的学者把物流创造价值与企业的经济效益联系起来,Richardson(1995)以及 Gilmore(2002)都认为物流控制着大量资源,对现金流、盈亏数字有直接影响,并且能通过连续生产和提高服务来增加价值,与一个公司的顾客服务水平和财务收入有很强的关联。Fagan 指出全球采购业务的迅速发展已成为一个重要的商业战略,在全球供应链中核算得到物流成本显得更加重要和具有战略意义。另一个派别注重物流成本效益优化研究,一般分析物流成本的方法有回归分析法、以作业为基础的方法、优选法等。Fera(1998)在对某公司全球外包战略可行性的研究中就有关成本的因素进行了确认和分类。Zoroya 提出用回归分析模型来计算运输费用,其中有三个变量用来测定哪些因素影响了运输线路的价格。vanDahline 与 vanderZon(1999)提出利用作业成本法来计算物流成本,帮助高层管理者分析财务信息以做出物流决策。还有一些学者应用优选法来分析物流成本,试从整体上控制物流成本,其中还包括了运输、采购与库存决策方案。

2. 以任务为目标的物流成本核算理论。Martine Christopher 于 1971 年率先提出了任务成本的概念,任务成本,实际上就是总成本。他认为在物流成本管理中应有总成本理念。在任务总成本理念下他又引申出了 PPBS 观点,即任务总成本是由各部分功能构建的。与传统以项目为单位的成本结构相比,主要表现在前者是纵向的成本结构,而后者侧重于从横向考察成本结构。这就很好地解释了任务成本的内涵。1982 年 Barrett 试图建立一个框架体系来进行任务成本的实际应用,他认为这个框架体系的目标是给企业提供一个物流过程的分析工具。

3. 以物流作业思想为核心的物流成本核算理论。Pohien 和 Lalonde 是物流领域使用作业成本法的拥护者,他们认为,物流过程是制造领域的衍生物,同样存在耗费多种资源、生产多种产品、资源与产品缺乏相关性的问题,究其原因主要是传统的分配手段是以产品数量为基准,当资源与产品过多时,这种传统手段将造成成本的严重失真。作业成本法在制造领域取得了较好的成效,在物流领域同样可以获得很好的效果。利用作业成本法可以精确地分析物流系统中各个环节的耗费与成果,对比其投入产出值,可以找出存在的缺陷和漏洞,从而改善物流过程、提高物流服务水平、降低物流成本。”

Ray Mundy(2002)给出了一个基于 ABC 管理原理的物流总成本计算公式:物流总成本=物流费用+所动用的物流服务资产的总价值×资产占用费率。这一方法为我们研究物流总成本提供了新的思路,但它们的实际应用离物流成本管理

的实践要求还存在相当的距离。

4. 引入时间因素的作业成本法理论。作业成本法虽然先进,但是在成本核算过程中技术含量高导致操作程序太过复杂、花费的人工工时太多。基于此,卡普兰将时间因素与作业成本法相结合提出了新的时间作业成本法。这种方法不再估测资源分割系数,取而代之的是直接测定单位作业耗时,并且将资源动因和作业动因这两个关键环节融合起来集中考察。这种方法相对灵活简便,当一个作业中心增加或减少或变动作业时,只需要对变动的单位作业耗时做补充测定即可。在生产过程中存在一些由于未充分利用有效工时而造成的成本,这些成本只是资源的耗费而不增加任何价值。由于时间作业成本法以单位作业耗时为分配基准,故其能有效核算生产过程中的不增值成本。

5. 以类别为基础的物流成本核算理论。日本在物流成本核算方面起步晚于美国,但其后来居上,无论是在理论研究还是在实际应用方面均取得了较好的成果。日本运输省在反复论证后于 1997 年颁布国家级的规范性文件《物流成本计算统一标准》,提出三种物流成本核算方法:①按照物流范围来划分的成本核算方法。企业的生产经营一般包括原材料供应、产品生产、产品销售、产品退货以及废弃物回收等。每个经营范围都有与之对应的物流成本,这些物流成本数据的简单相加就是企业的物流成本数据。②按照货币的支付形式来划分的物流成本核算方法。与物流成本相关的日常支出包括材料费、人工费、公益费、维护费、一般经费、特别经费和委托物流费,这些费用的总和就是物流成本。③按照物流功能划分来核算物流成本。用在运输、保管、包装、装卸、信息、管理等物流功能上的支出总和就是物流成本。

二、国内物流成本核算方法研究文献综述

国内对企业物流成本核算方法的研究主要是建立在国外研究的基础上。综合各研究文献可以将国内对企业物流成本核算方法的研究归纳为以下几种:

1. 营运成本法。营运成本法来自于我国传统的成本核算方法,所以又称为传统成本核算方法,即把物流费用按照是否能够对象化划分为直接物流成本和间接物流费用。张国庆(2007)在《企业物流成本核算研究综述》中指出,营运成本法就是在传统成本核算法的基础上,将现有会计报表的成本资料,按照一定的原则和方法(主要是按人工工时、机器工时)分离出涉及物流经营的费用单独进行成本核算。高想清(2007)在《对企业物流成本核算方法的探索》中指出营运成本法的思路是:对于能直接计入某一项物流业务的直接费用直接计入该项物流成本,对于不能直接计入某一项物流业务的间接费用则选择单一的分配标准分配。

2. 任务成本法。任务成本法认为物流各子系统之间是相互作用的,并根据客户重要性的不同提供不同水平的客户服务。该方法改变了传统成本法没有考虑物流系统各环节的具体运作过程以及横向的以部门为单位的成本结构,变为纵向的以功能为单位的成本结构。任务成本法既能从总成本角度来强调物流系统内各个子系统之间的相关性,又能从系统的

角度来提供对不同客户服务的成本信息,强调的是整个物流系统的输出并确定与这些输出相关的成本。朱玉广等(2003)认为,运用任务成本法分析客户赢利水平时,应使用“可归因性原则”,即共担成本不划拨到客户头上,这一点是值得商榷的,因为流程的快慢即效率的高低对共担成本的分摊是不一样的。周敏等(2005)运用了任务成本法的基本思想,将企业物流服务分为若干种,然后根据顾客特点与服务种类建立成本计量模型,只要计算出企业对顾客服务所产生的作业集合,即可算出成本。然而该方法核算过程繁杂,在分配某项作业成本时往往存在人为因素,导致结果不准确,特别是公共作业领域,如仓储成本的分摊等。

3. 作业成本法(ABC)。作业成本法突破了产品的界限,把成本核算深入到作业层次。它以作业为单位按照资源动因将企业所消耗的资源分配到作业,形成作业成本,然后把作业成本按照成本动因分配到成本对象,形成成本对象的成本,从而将企业间接成本和辅助资源更准确地分配到作业、生产过程、产品、服务以及顾客。它被认为是确定和控制物流费用最有效的方法。

4. M-A 模型法。M-A 模型法是将任务成本法和作业成本法结合来对企业的物流成本进行核算的一种方法。帅斌等(2006)在分析和比较任务成本法与作业成本法的基础上,将任务成本法与作业成本法结合起来构建了企业物流成本核算的 M-A 模型框架。徐小函(2008)在《物流成本核算方法》一文中对基于 M-A 模型的物流成本核算方法进行了深入的研究,并用实际案例进行了具体的核算应用。但该方法没有对模型进行实证分析或仿真,也没有考虑到时间成本以及一般管理费用的分配。

5. T-A 模型法。T-A 模型法是基于作业与时间相结合的物流成本核算方法。董雅丽、李长坤等(2008)在《基于时间与作业成本的物流成本核算模型与方法》一文提出了一个新思路,即在物流作业成本法的基础上加进了基于物流时间的物流成本核算方法,构建了物流成本核算的 T-A 模型。其通过基于时间与作业相结合的物流成本核算模型与方法,对企业物流成本进行管理,以进一步挖掘物流隐性成本,为企业降低成本、提高利润提供了新的途径。

6. Q-TA 核算模型法。覃爱琼(2009)在《基于 QFD 与作业成本法的 Q-TA 核算模型》一文中以不合格品和物料配送延时是否应纳入物流成本及拉动先进制造理论为出发点,以满足下道工序为基准,尝试对作业成本法延伸导入 QFD(质量功能展开),提出 Q-TA 物流成本核算模型,注意克服物流管理的薄弱环节,进一步挖掘物流隐性成本。

三、企业物流成本核算方法文献评述

通过上述文献综述发现,诸多研究工作者、管理工作者对于物流成本核算方法的研究和应用做了大量有益的工作,其研究成果对于进一步深化、推进物流成本核算和物流成本管理等都具有重大意义。但不管是传统的营运成本法、任务成本法还是以作业成本法为核心的物流成本核算方法都存在着一一定的局限性,综合来说其主要存在以下不足:

1. 研究对象不够明确。现行物流成本核算方法研究的对象主要是企业,而企业包括很多类型,不同类型的企业物流成本的构成也不尽相同,所以不同类型的企业物流成本核算方法也应根据物流成本构成的不同而不同。但“物流成本核算方法”搜集到的 25 篇文献只有一篇是把研究对象明确定位于铁路物资供应物流。所以今后的研究应该明确研究对象,针对不同的对象来研究物流成本核算方法,使得同类型的企业核算方法一致,从而使其物流成本具有可比性。

2. 研究内容不够全面。现行物流成本核算方法的研究内容不全面,只涉及部分物流费用,大多核算的都是显性物流成本,而没有真正核算占物流费用很大比例的隐性物流成本,并且对于间接的物流费用分配不合理,这都导致物流成本核算结果不够准确。比如:由于现行会计制度中没有单独的会计科目来核算物流费用,只将运输、仓储等对外支付的物流费用单列,而整个生产制造过程中的许多物流环节的费用被划入制造费用,致使企业难以正确把握实际的物流成本,从而企业间无法进行物流成本的分析比较,也无法得出产业物流平均成本值,因而无法真正衡量各企业相对的物流绩效。另外,传统物流成本核算停留在物流成本的财务性指标的计算上,以至于企业物流成本上升的责任不明,物流成本管理无法为促进物流环节的优化决策发挥应有的作用。企业要想做好物流成本管理,全面真实地把握物流成本,必须站在战略管理的角度,从战略物流成本出发,既考虑财务性指标,又考虑物流质量因素、时间因素等非财务性指标,全面准确地核算物流成本,为物流战略管理作出贡献。

3. 研究方法缺乏定量和实证分析。现有物流成本核算方法的研究主要集中于定性分析,在以“物流成本核算方法”为题名搜索到的 25 篇文献中,只有两篇文献运用实际案例对其进行了定量和实证分析方法的运用。另外,近年来我国出现的一些有关物流成本研究的专著和论文中,其表达的意思主要是促进研究的深化,而对实际运用的可行性和可操作性的研究很缺乏,至于定量分析和实证分析相结合的研究则更少。所以,今后应该较多地对物流成本管理的某一方面进行深入研究,并用实际案例指导实践运用。

【注】本文受到北京市教委“商务运作与企业服务创新”平台资助。

主要参考文献

1. Rain Kleber. Dynamic Inventory Management in Reverse Logistics. Springer Verlag Berlin Heidelberg, 2006
2. Gilmore, D.. Achieving transportation excellence. World Trade, 2002; 15
3. 杨萍等. 试论作业成本法在物流成本管理中的应用. 商品储运与养护, 2001; 6
4. 张国庆等. 企业物流成本核算研究综述. 物流技术, 2007; 3
5. 高想清. 对企业物流成本核算方法的探索. 当代经济, 2007; 9
6. 朱玉广等. 物流导向型任务成本分析法. 管理科学文摘, 2003; 9