

# 作业成本法在第三方冷链物流企业应用的探讨

周慧

(江西经济管理干部学院 江西南昌 330000)

**摘要:**近年来随着电子商务的发展和客观环境的需求,冷链物流得到了迅速的发展,尤其是第三方冷链物流。为了应对市场的激烈竞争,第三方冷链物流企业不断增加优化服务,增加复杂的、多元的作业来满足市场多样化的需求。服务产品种类的多样化需要不同的温度来满足,这些均使得公司间接成本比重不断提升,现行的传统成本管理方法会使企业成本信息失真。这会直接影响成本计算的准确性,进而影响冷链物流企业的定价,因此传统成本管理方法已无法满足企业管理的需要,如何破局势在必行。基于此,本文针对第三方冷链物流企业成本核算存在的问题分析应用作业成本法的可行性,并提出具体的实施步骤,以期优化成本核算提供一些借鉴。

**关键词:**第三方 冷链物流 作业成本法 应用

第三方冷链物流(Third-Party Cold Chain Logistics,即3PCCL),指冷冻冷藏生产经营企业为集中精力搞好主业和节约成本,把原来属于自己处理的冷链物流活动,以合同方式委托给专业冷链物流服务企业,同时通过信息系统与冷链物流企业保持密切联系,以达到对冷链物流全程管理控制的一种冷链物流运作与管理方式。

当前随着冷链物流业的快速发展,传统的成本核算已经不能满足冷链物流企业管理的需要,主要是间接费用分配不合理,不能满足企业管理当局对成本信息的需要,从而使成本核算失去其客观性和决策相关性。

## 一、第三方冷链物流企业运用作业成本法核算成本的可行性与必要性

### (一)可行性

作业成本法一般适用于具有以下特点的企业:(1)成本结构,企业产品或服务成本中的间接费用占有较大比重;(2)产品品种(提供服务),企业的产品多样性程度高;(3)外部环境,企业面临的竞争激烈。显然第三方冷链物流企业完全符合上述特征。

### (二)必要性

#### 1、提供准确企业物流服务成本的需求

第三方冷链物流业在中国算是新兴行业,因其业务的多样性导致其营运成本中的间接费用占比较大。企业产品或服务的总成本是由直接成本和间接成本构成,第三方冷链物流企业成本中间接成本占比较大,也就意味着间接成本的分配十分关键,传统成本核算方法由于对间接费用的分配比较粗放和直接,所以没有办法对物流服务产品总成本进行准确核算,容易造成成本信息扭曲的现象。而作业成本法可以弥补这一缺陷,将资源分配给作业,将作业分配至成本核算对象,从而更为准确的核算出企业物流服务的成本。

#### 2、市场竞争下成本管理的需求

成本管理的优势是企业市场竞争中获胜的绝对利器,冷链物流企业也不例外,相比其他行业冷链物流行业成本的可挖掘性更大。面对激烈的市场竞争,低成本的为客户提供高质量的服务才能在行业中占据有利地位。因此对于成本不仅需要正确核算还需要有效管理,作业成本法是一种既具管理功能又具核算功能的先进方法,能将成本核算与管理有机结合。因此,第三方冷链物流企业有必要运用作业成本法来降低资源消耗、提高物流效率,最终增加物流服务价值。

#### 3、进行科学定价决策的需要

准确的成本是合理定价的前提,第三方冷链物流企业由于多样化的冷链物流服务产品与复杂的成本特性决定了企业在定价方面的难度。作业成本法基于成本动因核算的物流服务成本更加贴合实际,这样面对不同的客户、不同的物流服务要求可以针对性做出合理及有竞争力的报价。

## 二、作业成本法基本原理及相关概念

作业成本法(Activity-based costing, ABC),是以作业(activity)为核心,确认和计量耗用企业资源的所有作业,将耗用的资源成本

准确地计入作业,然后选择成本动因,将所有作业成本分配给成本计算对象(产品或服务)的一种成本计算方法。

作业成本法最初作为一种正确分配制造费用、计算产品制造成本的方法被提出。其基本思想是在资源和产品(服务)之间引入一个中介——作业,基本原则是作业消耗资源,产品(服务)消耗作业;生产(运营)导致作业的发生,作业导致成本的发生。

与之相关的概念如下:

(1)作业与作业中。作业(Activities)是指产品制造(服务提供)过程中的经济活动。这些经济活动事项,有的会发成本,有的不会发成本;有的能创造附加价值,即增值作业),有的不能创造附加价值,即非增值作业。由于我们的目的是计算产品(服务)成本,因此只考虑会发成本的作业;从管理角度出发,非附加价值的作业要尽量剔除。所以作业成本法的作业是指能产附加价值,并会发成本的经济活动,即狭义的作业。

(2)作业价值链。是指企业为了满足顾客需要建立的有序的作业及其价值的集合体。这样,作业成本法就在计算产品(服务)成本的同时,确定了产品(服务)与成本之间具有因果联系的结构体系,它是由诸多作业构成的链条,即作业链和各种作业所创造的价值相应形成价值链的一个集合。表1为:产品(服务)的研究与开发→产品(服务)设计→产品生产(服务的提供)→营销配送→售后服务。通过作业价值链的分析,能够明确各项作业,并计算最终产品增值的程度。按照作业成本法的原理,“产品消耗作业,作业消耗资源”,一项作业转移为另一项作业的过程,同时也伴随着价值量的转移,由此形成作业价值链。

(3)成本动因。成本动因就是引起成本发生的因素。成本动因有两种形式:①资源动因,是指决定一项作业所耗费资源的因素,反映作业量与资源耗费间的因果关系。②作业动因,是将作业中的成本分配到产品或服务、顾客等成本目标中的标准,它也是将资源消耗与最终产出相沟通的中介。

(4)成本库。成本库是指作业所发的成本的归集。在传统的成本会计中以部门进各类制造费的归集,在作业成本法中,将每个作业中所发的成本或消耗的资源归集起来作为一个成本库。一个成本库是由同质的成本动因组成,它对库内同质费的耗费负有责任。

## 三、作业成本法在冷链物流业应用的思路

(一)确定企业成本核算的对象,即确定冷链物流企业实际物流营运过程中所消耗资源的受益对象。

冷链物流企业成本核算的最终目的是为了确定与各客户签订的物流营运合同成本,作业成本法的着重点是物流业务成本发生的前因后果,不仅关注物流业务成本的结果,更关注物流业务成本形成的过程与原因。因此,作业成本法不仅把企业与客户签订的冷链物流营运合同作为成本核算的对象,也将合同运营过程中产生耗费的资源、作业、作业中心等作为成本核算的对象。

(二)确定冷链物流营运中的作业

1、确定作业的原则

作业是构造作业成本系统的基础，在进行成本核算时必须先界定组织中承接与完成物流业务的作业，企业在确定作业前需注意两项原则。

①成本动因原则。诱导成本产生的原因即为成本动因，这是确定

成本的决定性因素。实践中，一项作业可能只存在一个成本动因，也可能存在多个动因。所以，在划分确定作业时，需认真分析各项业务活动的内在联系，将同一性质成本动因的划分为一个作业，不同性质成本动因的不能将其划分为一个作业。这样做不仅有利于作业的划分，而且有利于间接费用的分配。

作业是指组织为了生产产品或提供服务而从事的任何一项非连续性任务。

每项作业就是一个成本池，将所有成本依据成本动因归入不同的作业成本池，再依据成本动因分配给产品。如果各项作业的成本动因相同且生产一种产品或者生产同质的产品，作业成本法的分配结果与其他成本核算方法分配结果一致。也就是说在将各作业成本池成本分配给差异化产品时，成本动因是关键因素，也是作业成本法的魅力所在。

②整合与分解原则。作业是构成企业作业链的基础单位，作业划分的数量直接影响到作业成本运行效率高低以及成本核算的精确程度。作业数量过多或过少都会对企业的核算产生影响，过多会导致成本核算工作量的加大，过少会导致成本核算的不准备。因此，作业数量的多少及作业范围的大小应根据管理需要进行界定。因此，作业划分前需要分析作业性质，整合相关作业，分解不相关作业。

2、划分确定作业

从收到客户订单，到货物送到目的地，需要经过多个冷链物流企业的多个部门，包括收货、打包、装车、运输、解包、送货等多个环节，为了便于计算归集分配作业成本，必须对每个环节的作业进行确定。

依据上述原则，并考虑第三方冷链物流企业的业务流程及作业链的实际情况，可得到如下的常见业务作业划分情况。如表 1 所示。

表 1-冷链物流常见业务作业划分表

作业中心名称	资源
订单处理作业	人工费、电费、通讯费、办公费
冷冻加工作业	人工费、折旧费、电费
包装作业	人工费、材料费、电费、燃料费、折旧费
长途运输作业	人工费、燃料费、折旧费、路桥费、通讯费
装卸作业	人工费、燃料费、折旧费、折旧费
入库检验作业	人工费、办公费
冷藏管理作业	人工费、电费、折旧费、办公费
出库检验作业	人工费、办公费
配送作业	人工费、燃料费、折旧费、路桥费、通讯费

(三)明确冷链物流企业的作业动因

作业动因是引起成本发生的原因，这一步就是要根据物流服务对作业消耗的逻辑关系找出引起每一项作业发生的根本动因。

在实地调研的基础上，依据物流服务业务逻辑，可得到如下常见业务作业的成本动因。如表 2 所示。

表 2-冷链物流常见业务作业成本动因表

作业中心名称	成本动因
订单处理作业	订单数量
冷冻加工作业	拣货的次数
包装作业	出箱数量
长途运输作业	运输距离
装卸作业	装卸的次数、时长

入库检验作业	入库的次数
冷藏管理作业	冷藏的时长
出库检验作业	检验的次数
配送作业	运输距离、耗油量或运输重量

(四)计算汇总冷链物流的总成本

作业成本核算方法下，客户或服务的总成本将分为两部分核算，即直接成本和间接成本。直接成本发生时直接计入该客户或服务，间接成本则先计入作业成本库，待按作业成本动因分配后再计入某项客户或服务。其计算步骤如下：

成本库归集的（间接）成本按各作业中心成本动因进行分配公式：

某作业中心间接成本分配率=该作业中心的可追溯成本/该作业中心成本动因耗用总数

某服务应分配的间接成本=该服务耗用的成本动因数量×该作业中心成本分配率

某服务的总成本=该服务的直接费用成本+该服务分配的间接费用成本

三、几点建议

(一)配备高素质财务人员

作业成本法核算的关键时作业中心和成本动因的确定，精准与否决定着实施作业成本法的最终效果。但这两者的确定不免都会受财务人员主观的影响。因此这需要第三方冷链公司引进更多的具有冷链行业背景知识的高素质财务人员，或对现有的财务人员进行相关冷链业务的培训，将业与财有机融合，从而更为精准确保作业中心确定和成本动因选择的客观性，降低人为主观因素带来的风险，确保作业成本法的有效实施。

(二)需要各个部门之间的协调与配合

作业成本法不仅是核算方法，更是一种依据核算对整个冷链公司的营运成本进行系统管理与控制的方法。因此，作业成本法的实施从某种程度上说是全员参与的一项系统工程，因为作业成本必须清楚企业的运作过程，作业成本核算体系设计、基础数据收集以及改善行动都需要全员参与，需要企业各个部门的协调配合。

(三)成本效益的平衡

作业成本法从本质上来说，是一种费用分配方法，是为了提供更准确的成本信息而对传统成本计算方法所作的改进，它并不是完全否定传统成本计算方法。只要遵循成本-效益原则，降低作业成本法的实施成本，并创造一个适合作业成本法的应用环境，提高作业成本法的效益，在我国推广就不是难事。任何一个成本系统并不是越准确就越好，关键还须考虑其成本。作业成本法增加了大量的作业分析确认、记录和计量，增加了成本动因的选择和作业成本的分配工作，支付成本大增，作业成本库的选择，可使成本——效益平衡。

参考文献：

[1]闫翠珍.作业成本法在冷链物流行业成本管理中的应用[J].商业故事,2018(17):34.  
 [2]马孟凡.作业成本法在ZR冷链物流公司的应用研究[D].西安石油大学,2018.  
 [3]李倩然,叶冰心,张家婷,张晓莹.基于作业成本法的冷链物流成本管理优化[J].现代商业,2018(10):101-102.  
 [4]靳世朋.作业成本法下企业物流成本控制研究[J].中国市场.2017(03)  
 [5]李学工,齐美丽.生鲜电商冷链物流的成本控制研究[J].农业经济与管理,2016(04):52-60.  
 江西省教育厅科学技术研究项目；作业成本法在江西第三方冷链物流企业的应用研究（191477）  
 周慧（1980-），女，汉族，安徽宁国人，硕士，副教授，主要研究方向：成本管理，财务核算。