

制造企业物流成本核算体系构建

夏萍(教授)

(新乡学院管理学院 河南新乡 453003)

【摘要】 物流成本散布于供、产、销全过程,且具有一定的隐蔽性,其计算、分配较为复杂、工作量大,这对物流成本会计提出了较高要求。为明晰物流成本核算流程、使成本计算更具可操作性,本文构建了制造企业物流成本核算体系。

【关键词】 制造企业 物流成本 核算体系

制造企业物流是指其在生产经营过程中,存货经由包装、运输、储存、装卸搬运、流通加工以及在此过程中产生的废弃物的回收和再利用、物流信息采集整理、物流管理的全过程,具体由供应物流、企业内物流、销售物流、回收物流和废弃物流等构成。与此相对应,制造企业物流成本构成范围包括供应物流成本、企业内物流成本、销售物流成本、回收物流成本以及废弃物流成本。

一、制造企业物流成本核算体系

1. 成本计算对象。作为物流成本核算和监督的内容,国家标准规定从物流成本项目、物流范围和物流成本支付形态三个维度完成成本计算。

2. 物流成本计算期。制造企业物流活动范围分布在供应

物流、企业内物流、销售物流、回收物流和废弃物流等不同阶段,为及时提供物流成本信息,应按会计结算期分拆供应、销售、回收和废弃物流成本。而企业内物流是从原材料进入仓库、出库、制造出产成品、入成品库、产成品出库等过程,与产品生产工艺流程有很密切的关系,品种法、分步法产品成本计算期与会计结算期一致,从相关成本费用中分拆物流成本也应与会计结算期保持一致。那么,在分批法下,产品成本计算期与生产周期一致、与会计结算期不一致,企业内物流成本分拆是否需要考虑产品生产周期呢?答案是否定的,原因之一是物流成本计算采取了完全成本理念,不仅包含显性成本还包含隐性成本,且分拆成本时不仅限于生产成本、制造费用,还涉及销售费用、管理费用、财务费用、营业外支出和其他业务

者的业务,有的通过“库存股”账户核算,有的则因回购股票的时间和售予或赠予受激励者的时间相差很短,没有通过“库存股”账户处理,而是直接通过“资本公积”和“银行存款”账户处理,还有的企业在核算时甚至没有通过“资本公积”账户核算。另外,万科的会计处理的特点体现在“资本公积”明细账的设置方面,通过设置“股权激励公积金”、“股权激励信托基金”和“其他资本公积金”三个明细账户反映激励计划实施过程不同阶段的业务,华侨城的记录特点是设置了“应付职工薪酬”账户。

费用摊销方面,授予后立即可行权的激励方式按会计准则的规定,应在授予日按照限制性股票的公允价值进行会计处理。实务中大部分上市公司并没有在授予日按照限制性股票的公允价值确认相关成本或费用,而是在锁定期内分次摊销。只有少部分企业在授予日一次性确认费用,设置有等待期的激励计划的处理一般是按准则规定在等待期内进行摊销。

综上所述,企业会计准则的规范简明扼要,实践形式多样化导致会计记录方法多样化。有些会计记录方法是符合相关准则和制度规定的,有些却不尽合理。限制性股票股权激励计划会计核算的基本做法应按准则要求,如应确认“资本公积”,可以不通过“应付职工薪酬”账户核算等。

(三)信息披露质量有待提高

上市公司限制性股票股权激励计划的信息披露质量良莠不齐,有的披露得详细、规范,有的披露得很简单。对股权激励计划进行规范的准则和制度也不少,如《企业会计准则第11号——股份支付》、《上市公司股权激励管理办法(试行)》、《关于做好执行企业会计准则的企业2011年年报监管工作的通知》、《上市公司回购社会公众股份管理办法(试行)》和证监会股权激励有关事项备忘录1、2、3号,等等。

最近证监会为了提高上市公司财务信息质量,就2012年财报编制提出了三个要求,要求上市公司在编制2012年度财务报表时重点关注的内容之一就是股权激励费用的会计处理和信息披露。上市公司应按照相关制度规范披露股权激励计划的相关信息,财务信息除了在报表中的相关项目披露外,还应在报表附注中详细披露。这其中尤其要注意计量方法的披露。限制性股票的计量涉及公允价值,因此应具体披露限制性股票公允价值计量选择的计量方法、计量依据等内容,利用模型计量的还应披露具体的参数。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

成本等。另外,它们的成本计算对象不同,物流成本不以产品为成本计算对象,所以不必考虑产品生产周期,而应按会计结算期分拆企业内物流成本。

3. 账户设置。按照国家标准,物流成本计算的基本思路不改变现行会计核算体系,只需对物流成本核算设置辅助账户进行核算即可。根据制造企业物流特点,其账户体系为:①一级科目:物流成本。②二级科目(成本细目类别):包装成本、运输成本、仓储成本、装卸搬运成本、流通加工成本、物流信息成本、物流管理成本、资金占用成本、物品损耗成本、存货保险成本。③三级科目(物流范围类别):供应物流成本、企业内物流成本、销售物流成本、回收物流成本、废弃物流成本。④细目(物流成本支付形态类别):材料费、人工费、维修费、一般经费、特别经费、委托。

4. 账务处理模式选择。实务中的账务处理模式主要有两种:单轨制、双轨制。单轨制要改变现有成本核算体系,改革凭证、账户、报表体系,并根据需要增加一些凭证、账户和报表,建立一套能单独反映物流成本信息的核算体系,通过单设“物流成本”一级科目向管理层提供全面、准确、清晰的物流成本信息;双轨制是在不改变传统成本核算体系的情况下,单独建立物流成本核算的凭证、账户、报表体系,形成相互独立的原有成本核算和物流成本核算两套账户系统,分别按不同要求进行成本核算,向不同的信息使用者提供所需成本信息。

国家标准的基本思路是,不改变现行会计核算体系,依据我国的财务制度展开应用,根据会计明细账、记账凭证、原始凭证及其他相关资料,对各项与物流成本有关的费用逐项进行分拆,并记入设置的物流成本辅助账户。

5. 物流成本计算步骤。①根据月份相关成本费用发生额及明细资料,逐项分析物流成本相关内容。②将与物流成本有关的费用内容进行汇总。③根据会计明细账、记账凭证、原始凭证及其他相关资料,对汇总的物流成本相关费用逐项分拆,并设置物流成本辅助账户,按三个维度计算物流成本。④按“企业物流成本主表”的要求汇总计算物流成本。⑤编制“企业物流成本主表”。

二、制造企业物流成本核算应注意的几个问题

1. 做好物流成本会计基础工作。国家标准提供的案例演示中,在分离物流成本相关费用时,对于间接费用的分配大量使用了原始记录数据。例如,微机等信息设施的折旧费,是按微机工作时数进行分配,通过记录兼职物流信息人员某月工作总时数和其使用微机从事信息工作时数,利用使用微机从事信息工作时数占兼职物流信息人员某月工作总时数的比例分配微机等信息设施的折旧费;而外包运输业务和装卸搬运业务的费用需要按运输里程数和装卸货物重量进行分配。这时就要清晰记录某月材料采购阶段行驶里程数、产品销售阶段行驶里程数和总行驶里程数,某月总搬运装卸货物重量、采购阶段装卸搬运货物重量、企业内仓库与车间之间搬运货物重量和销售阶段装卸搬运货物重量,以便将运输和装卸搬运

费在供应物流成本、企业内物流成本和销售物流成本之间进行分配。

所以,做好物流成本核算基层原始记录工作,是保证物流成本核算顺利进行的前提。我国企业长期以来行之有效的一种基层成本核算组织形式就是班组核算,通过配备专职或兼职成本核算人员,完成考勤记录、各种工作时间记录等原始记录。由于基层是物流成本发生的前线,所以建立基层核算并推行物流成本岗位责任制,进行物流成本指标分解,便于他们掌握一线资料,有利于他们关心成本、积极寻找降低物流成本的途径,这种中国特色的责任会计应该在物流成本会计基层工作中充分重视和显现出来。由于国家标准对此没有描述,使得大量的数据分配像是数字游戏,根源是数据交代缺乏基础。

2. 物流成本核算应配备掌握成本核算和物流管理的复合型人才。纵观国家标准,是从物流成本项目、物流范围和物流成本支付形态三个维度完成成本计算。物流成本项目包含包装、运输、仓储、装卸搬运、流通加工、物流信息、物流管理等功能成本项目,另外还包括资金占用、物品损耗、保险税收等显性存货相关成本以及资金占用所产生的机会成本等隐性存货相关成本;物流成本范围类又包括供应物流、企业内物流、销售物流、回收物流和废弃物流等不同阶段所发生的各项成本支出;物流成本支付形态有材料费、人工费、维护费、一般经费和特别经费等内部物流成本支出和委托物流成本支出。由此可见,物流成本核算项目繁杂、范围广、支出形态多样,要顺利从众多流程环节、纷繁复杂的会计数据中分离和提取物流成本信息,的确需要既懂物流又掌握成本核算方法的人来完成。所以,对成本核算人员进行物流管理理论和实践培训刻不容缓。

3. 开发物流成本电算化处理模块。国家标准指出,企业既可以通过设置物流成本辅助账户进行账外核算,于日常与主账务系统同步完成成本核算,也可于期末(月末、季末、年末)对各项与物流成本有关的费用逐项进行分拆,分离出物流成本。但如果采用手工核算,尤其是在期末集中进行,核算工作量将非常巨大,也会影响成本计算的及时性和准确性,所以使用财务软件非常必要。目前,企业使用的财务软件一般都具有根据管理需要自行增减账户、设置辅助账簿的功能。为方便物流成本分拆,制单会计人员应根据具体业务,按照物流成本分拆要求,列清明细科目,并录入系统。但间接物流成本的分配则超出了现有软件处理功能,需要进一步开发,并完成物流成本报表编制功能。

主要参考文献

1. 中华人民共和国国家标准.GB/T20523-2006 企业物流成本构成与计算.北京:中国标准出版社,2006
2. 冯耕中,李雪燕,汪应洛,汪寿阳.企业物流成本计算与评价.北京:机械工业出版社,2007
3. 汪永兰,贾思媛.企业物流成本会计核算及改进策略.财会月刊,2010;23