

第3章

物流成本的核算

03

如果你无法计量它，就无法对它进行改进。

本章学习目标

- 了解企业进行物流成本核算的重要性；
- 明确物流成本核算的目的；
- 掌握物流成本核算对象的选择；
- 掌握物流成本核算的会计方式；
- 掌握物流成本核算的统计方法。

引导案例

某家电生产企业拥有4个产品事业部，分别是电视机事业部、冰箱事业部、洗衣机事业部和空调事业部。4个事业部的产品统一由销售公司销售。销售公司的销售网络遍布全国，在全国按地域划分为7个销售分公司，分别是：在沈阳设置东北销售分公司；在北京设置华北销售分公司；在西安设置西北销售分公司；在重庆设置西南销售分公司；在广州设置华南销售分公司；在上海设置华东销售分公司；在武汉设置华中销售分公司。销售公司不仅要负责4类产品的销售推广和销售组织，也要全面负责销售物流的组织与管理。整个企业的销售物流成本没有进行单独的核算，包括运输费用、仓储费用、物流管理费用等在内的销售物流成本大部分分散在企业“营业费用”账户的各个费用项目中。

为了加强物流管理，适应商流与物流分离的发展趋势，企业把销售物流职能从销售公司中分离出来，成立单独的物流公司，由物流公司以第三方物流的形式开展公司的销售物流业务。为了更好地进行决策，公司的决策层要求财务部门提供一份目前的物流成本实际发生额信息。由于过去没有对物流成本进行单独核算，财务部门只能统计出外包的运输和仓储业务的成本，而不能明确地提供整个销售物流成本的全面情况。因此，企业决策层及财务人员都认识到物流成本的核算对于企业作出物流管理决策和进行物流系统优化的重要性，准备在下一个会计期开始进行物流成本的核算。

为了更好地进行物流成本核算，财务部经理认真学习了有关物流管理和物流成本的

书籍、资料。他发现,物流成本核算上,一般可以把物流范围(供应物流成本、生产物流成本和销售物流成本等)、物流成本支付形式(材料费、人工费、水电费、维护费、一般经费等),或者物流的功能(运输费、保管费、包装费、装卸费、物流信息费等)等作为成本核算对象进行核算。

考虑到销售物流与各个事业部和销售公司都有关系,财务经理又就物流成本的核算对象问题征求了各个事业部和销售公司有关领导的意见。各个事业部领导的意见基本是:事业部管理的体制应该越来越完善,因此,也应该把各个事业部作为成本核算对象,也就是说,应该分别核算电视机、冰箱、洗衣机和空调4类产品的物流成本,以有利于各个事业部的内部利润核算和绩效考核。而销售公司的总经理认为,为了更好地对下属销售分公司进行管理,物流成本的核算应该以各个分公司(地域)作为物流成本的核算对象,分别核算各区域的物流成本。而负责营业费用会计核算的会计人员认为,由于目前的营业费用是按照人工费、材料费、折旧费、差旅费、办公费等费用项目进行核算的,建议物流成本的核算口径应该与之相对应,也就是按照费用项目来进行物流成本的核算,这样物流成本的核算方法更有可操作性,否则,难度会比较大。

面对这么多意见,财务部经理一时也很难确定物流成本的核算对象和核算方式。于是他拜访了一位物流成本管理专家。专家听了上述情况之后,向财务部经理说了下面一番话:“企业物流成本核算的最终目标肯定是降低物流成本,但是如何实现物流成本的降低呢?必然是通过各种管理手段来实现的。物流成本核算对象的确定,要根据企业管理的要求来确定。例如,如果想通过对各区域分公司物流成本的绩效考核来进行物流成本的控制,那么就应该以区域作为物流成本核算对象;如果企业想完善事业部制度,加强事业部的内部利润考核,那么就应该以各事业部作为物流成本核算的对象;如果要进行物流系统的完善,那么就最好以物流功能(运输、仓储、配送、装卸搬运等)作为成本核算的对象等等。总而言之,物流成本核算对象的确定上,要根据企业自身的管理要求来决定。确定了成本核算对象之后,物流成本核算方法的选择就简单了。你是财务专家,核算方法的选择对你来说不是难题。”

财务部经理听完这番话之后,似乎明白了其中的道理,虽然一时还不能决定到底应该如何选择成本核算对象,但是他相信,回去之后与公司相关人员的再次讨论并征求管理决策层的意见之后,一定能够设计出一套完整的物流成本核算体系。

你觉得这位财务部经理应该如何进行公司物流成本的核算呢?

3.1 物流成本核算的意义和存在的问题

3.1.1 物流成本核算的意义

当前,由于实行多批次、小批量配送和适时配送,也由于收货单位过多和过高的服务要求,物流服务水平越来越高,导致运费上升;由于商品品种增多,寿命缩短,必然出现库存增加,或时多时少,导致库存费用上升;由于缺乏劳动力,导致人员费用增加;由于地价上涨,导致物流中心投资费用增加;由于道路拥挤,导致运输效率下降。凡此种种影

响着物流成本。在这种情况下，企业降低物流成本已经成为当务之急。

而降低物流成本的前提是核算物流成本。只有将企业的物流成本现状揭示出来，才有可能看到西泽修教授所说的“水面下的冰山”，才能充分挖掘物流成本节约的潜力，这是有效地进行物流成本管理、降低物流成本的基础。通过正确的会计核算，可以实现：

- 提高企业对物流重要性的认识，真正认识到物流是企业的“第三利润源”；
- 为物流企业制定物流服务收费价格提供依据；
- 为货主企业物流外包提供决策依据；
- 为企业改善物流系统、更新物流设施设备提供决策依据；
- 及时发现物流运作和物流管理中存在的问题，促进物流运作和管理水平的提高。



案例导读

3.1.2 物流成本核算在应用中存在的问题

有效地进行物流成本核算，加强物流成本管理，成为现代物流管理的一个重要内容。进行物流成本核算，必须正确确定物流成本的内容，划分物流成本的范围，建立统一的物流成本计算标准，将物流成本计算与企业现有会计制度相结合，确定计算物流成本应该遵循的基本原则，确定统一的物流成本计算口径与方法。而以上也正是各国在进行物流成本核算中面临的问题。

现阶段，我国在推行物流成本核算与应用中还存在一些问题，阻碍了物流管理水平的提高。

1. 物流成本核算的目的不明确

进行物流成本核算的最终目的是提高物流管理水平，降低物流成本。但是具体如何运用物流成本信息，是一个十分重要的问题。目前，企业计算物流成本的目的还只是单纯地想了解物流成本，没有达到充分有效地利用的阶段。因此，物流负责部门和会计部门花费很大精力核算物流成本，其用途却相对较少，使得企业对物流成本核算的积极性不高。实际上，物流成本核算必须以明确具体的核算目的为前提，有的放矢，才能达到真正的效果。

2. 物流成本的会计核算内容和方法不明确

在我国当前的会计核算制度中，没有明确物流成本的概念及其核算方法。因此，企业没有切实掌握物流成本，尤其是没有切实掌握公司内部物流成本。在企业内部，员工对于物流成本不甚了解，对于物流成本是什么也十分模糊。弄不清物流成本与制造成本，物流成本与促销费用的关系。另外，在物流成本中，混有物流部门根本无法控制的成本，如物流成本中过量服务所发生的费用与标准服务所发生的费用是混合在一起的；很多企业将促销费用列在物流成本中；对于保管费用中的过量进货、过量生产等在库维持费用，紧急送达等产生的费用，一般也是纳入物流成本的。这无疑增加了物流成本核算和管理的难度。

3. 物流成本核算与管理没有超出财务会计的范围

有的企业即使进行一些物流成本的分解，也还停留在财务会计对物流成本进行核算与

反映的层次上,没有充分利用管理会计中的有关方法对物流成本进行归集分配,并运用到成本控制、预算管理、绩效考核、经营决策等领域中,使物流成本的核算不能与其有效的利用结合起来。

4. 物流成本核算的标准不统一

由于没有统一的物流成本标准,物流部门向高层管理人员报告的物流成本往往只是“冰山一角”,而没有向他们或生产、销售部门提供有关物流成本确切的有价值的资料。

5. 缺乏懂得物流知识的财务会计与管理会计人员

尽管国内财务会计和管理会计人员的水平在不断提高,但是由于在正规财务会计与管理会计教育中没有相关物流及物流成本的知识,使得在职的会计人员没有物流成本核算与控制的观念,这是当前我国物流成本的核算与应用中存在的最主要的问题之一。加强会计人员对基本物流知识和物流成本知识的培训,是改变我国当前物流成本管理落后状况的一项有效手段。

提示

物流成本核算并不是企业财务会计制度的规定,而属于管理会计的范畴,是为企业内部加强管理服务的。因此,一个企业要开展物流成本核算,首先必须结合自身实际确定核算的目的,例如,对物流各个环节、相关部门或者各个区域等进行绩效考核和成本控制等,在此基础上,再确定成本核算的对象。实际上,物流成本核算内容的确定也与核算目的紧密相关。至于核算方法的选择,对于会计人员来说,并不是一件十分困难的事情。

3.2 物流成本核算的目的及核算对象的确定

3.2.1 物流成本核算的目的

物流成本核算的基本目的是要促进企业加强物流管理,提高管理水平,创新物流技术,提高物流效益。物流成本核算的目的可以体现在以下几个方面。

(1) 通过对企业物流成本的全面计算,弄清物流成本的大小,从而提高企业内部对物流重要性的认识。

长期以来,人们不重视物流是有原因的,其中最主要的原因之一是只看到了物流这座冰山的一角,一直未能看清物流成本的全貌。更深层次的原因是现行会计制度将物流成本的各个构成部分分散在众多的成本费用科目中。在制造业,采购原材料发生的外埠运杂费是原材料入库成本的一部分,而市内运杂费一般直接计入企业管理费用,自营运输费用和自有保管费用则计算在销售费用、营业费用或者管理费用中,与销售产品相关的物流成本被计入销售费用;另外,与物流有关的利润、租金、税金及营业外收支等都根据不同的需要和企业部分划分方式而被分配到不同的成本费用项目中。从当前的账户和会计报表中,企业很难甚至根本无法看清物流耗费的实际状况。



要点解读: 要掌握物流成本信息首先要解决的问题

实际上，物流成本在不同行业中占产品成本的比例一般都在 15%~30%，有的甚至高达 40%，成为制造业中仅次于原材料成本的第二大成本。挖掘物流成本的潜力，是企业降低成本、创造更多利润的途径。对企业物流成本进行全面细致的核算，描绘企业物流成本的全貌就成为实现上述目的的基础工作。

(2) 通过对某一具体物流活动的成本计算，弄清企业在物流活动中存在的问题，为物流运营决策提供依据。

管理的重点在于经营，经营的重点在于科学的决策，而决策的重点在于充分、真实、完整的信息。只有信息充分，企业才能根据实际情况对企业的现状和存在的问题进行分析并提出备选方案；也只有信息充分，才能对备选方案进行比较，寻找投入产出比最高的方案。

(3) 按不同的物流部门，计算各物流部门的责任成本，评估各物流部门的绩效。

当前，很多企业在进行内部责任成本核算，并制定了产品或服务的内部转移价格，目的是进行绩效考核，提高各部门的成本意识和服务意识。对物流相关部门进行考核，就需要企业与物流成本利润相关的数据。

(4) 通过对某一物流设备或机械（如单台运输卡车）的成本计算，弄清其消耗情况，谋求提高设备效率，降低物流成本的途径。

在管理要求越来越精细化的今天，成本核算可以细化到针对每一台物流设备或机械的成本核算，以加强企业对设备或相关责任人的绩效管理。

(5) 通过对每个客户物流成本的分解核算，为物流服务收费水平的制定及有效的客户管理提供决策依据。

既然物流成本是产品成本中重要的组成部分，企业在进行产品定价时就应该充分考虑该产品的物流服务消耗量。将物流成本考虑到产品定价里才会使价格决策更科学、更符合实际。通过物流成本核算，可以为物流服务价格和产品价格的具体制定提供数据。

(6) 通过对某一成本项目的计算，确定本期物流成本与上年同期成本的差异，查明成本升降的原因。

企业物流成本是全面反映企业物流活动的综合性评价指标，物流成本的高低是企业物流管理水平的综合反映。企业物流运营管理水平的高低，物流装备和设施利用率的高低，燃料、动力单位消耗的大小，产品配送、仓储布置的合理性，企业的选址及厂区规划设置的合理性，都会在物流成本中反映出来。

(7) 按照物流成本计算的口径计算本期物流实际成本，评价物流成本预算的执行情况。

考虑以上目标，企业就可以进行物流成本核算对象的确定。实际上，确定物流成本核算对象，是企业物流成本核算和管理的最根本之处。一旦物流成本核算对象确定了，就可以确定每个核算对象的物流成本内容，然后选择一定的核算方法进行核算。实际上，后两个内容对于财会人员来说都算不上难题。当然，物流成本核算目的的确定也要结合企业业务流程、组织结构的设置及管理方式和管理要求的实际情况来进行。

3.2.2 物流成本的核算对象

物流成本的核算对象应根据物流成本计算的目的及企业物流活动的特点予以确定。一

般来说，物流成本的核算对象有如下几种。

1. 以某一物流成本项目为对象

把一定时期的物流成本从财务会计的计算项目中抽出，按照成本费用项目进行分类计算。它可以将企业的物流成本分为企业自家物流费、委托物流费和外企业代垫物流费等项目，分别进行计算。其中，企业自家物流费包括按相应的分摊标准和方法计算的为组织物流活动而发生的材料费、人工费、燃料费、办公费、维护费、利息费、折旧费等；委托物流费包括企业为组织物流向外单位支付的包装费、保管费、装卸费等；外企业代垫物流费包括在组织原材料（商品）采购和商品销售过程中由外单位（企业）代垫的物流成本。

提示

在企业的财务会计核算中，各项成本费用的账户往往是按照各个成本项目进行分类的，即把成本费用分成人工费、材料费、折旧费、办公费、水电费、差旅费等成本费用项目。因此可以说，按照成本项目进行物流成本核算是最基本的物流成本核算方式之一。不管采用什么样的成本核算对象，都可以按照成本项目对核算对象的物流成本进行细化。

2. 以某种物流功能为对象

根据需要，以包装、运输、储存等物流功能为对象进行计算。这种核算方式对于加强每个物流功能环节的管理，提高每个环节作业水平具有重要的意义；而且可以计算出标准物流成本（单位个数、重量、容器的成本），进行作业管理，设定合理化目标。以物流成本的功能作为成本核算对象，可以核算得到的物流成本信息如表 3-1 所示。应该注意的是，尽管这里按照物流的每项功能进行物流成本的归集，但仍然可以得到每项物流功能成本中各个成本项目的构成，因为按照成本费用项目进行成本的分类是最基本的成本分类方法之一。

表 3-1 以物流功能为成本核算对象的物流成本汇总信息

成本项目		功 能						
		运输	保管	装卸	包装	流通加工	物流信息	物流管理
企业内部物流成本	材料费							
	人工费							
	维修费							
	水电费							
								
	其他							
	小计							
委托物流费								
合计								

3. 以某一服务客户作为核算对象

这种核算方式对于加强客户服务管理、制定有竞争力且能盈利的收费价格是很有必要的。特别是对于物流服务企业来说，在为大客户提供物流服务时，应认真、分别核算对各个大客户提供服务时所发生的实际成本，这有利于物流企业制定物流服务收费价格，或者为对不同客户确定差别性的物流水平等提供决策依据。按客户进行物流成本核算，可以得到的物流成本信息如表 3-2 所示。

表 3-2 以服务客户为成本核算对象的物流成本汇总信息

成本项目		功 能						
		A 大 客户	B 大 客户		N 大 客户	P 类中 小客户	Q 类中 小客户	其他 客户
企业内部 物流 成本	材料费							
	人工费							
	维修费							
	水电费							
								
	其他							
小计								
委托物流费								
合计								

从表 3-2 中可以看到，对于大客户，可以独立设置账户核算所发生的物流成本，以进行有效的管理。如果物流企业服务的对象还包括许多中小客户，则可以把这些客户进行分类（如按照同类产品归类，或者按照同等服务水平要求归类），统一核算物流成本，然后按照归类的属性再将成本分摊给大客户，以有效地进行客户的成本与收费价格的管理，也有利于进行有效的物流服务水平管理。

4. 以某一产品为对象

这主要是指货主企业在进行物流成本核算时，以每种产品作为核算对象，计算为组织该产品的生产和销售所花费的物流成本。企业据此可进一步了解各产品的物流成本开支情况，以便进行重点管理。以产品为物流成本核算对象的成本汇总表与表 3-1 和表 3-2 类似，这里不再列出。

5. 以企业生产的某一过程为对象

如以供应、生产、销售、退货等过程为对象进行计算。它的主要任务是从材料采购费及企业管理费等账户中抽出供应物流成本，如材料采购账户中的外地运输费、企业管理费账户中的市内运杂费、原材料仓库的折旧修理费、保管人员的工资等；从基本生产车间和辅助生产车间的生产成本、制造费用及企业管理费等账户中抽出生产物流成本，如人工费部分按物流人员比例或物流工时比例确定计入，折旧费、大修费按物流固定资产占用资金比例确定计入等；从销售费用中抽出销售物流成本，如销售过程中发生的运输、包装、装卸、保管、流通加工等费用和委托物流费等。这样就可以得出物流成本的总额，使企业一

目了然地了解各范围（领域）物流成本的全貌，并据此进行分析。

6. 以某一物流部门为对象

如以仓库、运输队、装配车间等部门为对象进行计算。这种核算对加强责任中心管理，开展责任成本管理和部门的绩效考核是十分有利的。

7. 以某一地区为对象

计算在该地区组织供应和销售所支出的物流成本，据此可进一步了解各地区的物流成本开支情况，以便进行重点管理。对于销售或物流网络分布很广泛的物流企业或者产品分销企业来说，这种以地区为物流成本核算对象的成本核算就显得更加重要。它是进行物流成本日常控制、各个地区负责人绩效考核及其他物流系统优化的有效依据。以地区为核算对象的物流成本汇总信息如表 3-3 所示。从该表中可看出，管理者不仅可以了解每个地区的物流总成本，还可以了解物流成本物流功能（运输、仓储、配送、流通加工等）的费用构成情况。实际上，企业也可以按照每个地区物流成本的成本项目构成进行物流成本的归集。

表 3-3 以地区为成本核算对象的物流成本汇总信息

成 本 项 目		功 能							
		东北分公司	华北分公司	西北分公司	西南分公司	华南分公司	华东分公司	中南分公司	合 计
企业内部物流成本	运输								
	保管								
	装卸								
	包装								
	流通加工								
	物流信息								
	物流管理								
	其他								
小计									
委托物流费									
合计									

8. 以某一物流设备和工具为对象

如以某一运输车辆为对象进行计算。

9. 以企业全部物流活动为对象

确定企业为组织物流活动所支出的全部物流成本。

值得注意的是，企业在进行物流成本核算时，往往不局限于某一个成本核算对象，通过会计科目和账户的细化设置，可以从多角度对物流成本进行核算。如图 3-1 所示的三维物流成本核算模式，就是从 3 个角度对物流成本进行核算归类，从而得到更多角度、更详细的成本信息，满足企业管理的需求。