



交通运输业会计系列教材

交通运输企业成本会计学

肖序 王芸 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



交通运输业会计系列教材

交通运输企业成本会计学

肖序 王芸 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

交通运输企业成本会计学 / 肖序, 王芸编著. — 上海: 立信会计出版社, 2016. 4

ISBN 978-7-5429-4955-4

I. ①交… II. ①肖…②王… III. ①交通运输企业—成本会计 IV. ①F506

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 079047 号

策划编辑 黄成良
责任编辑 黄成良 孙 勇
封面设计 南房间

交通运输企业成本会计学

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	上海天地海设计印刷有限公司		
开 本	710 毫米×960 毫米	1/16	
印 张	26.5	插 页	1
字 数	478 千字		
版 次	2016 年 4 月第 1 版		
印 次	2016 年 4 月第 1 次		
书 号	ISBN 978-7-5429-4955-4/F		
定 价	48.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

交通运输业会计系列教材 编委会

- 主任 邵瑞庆 上海立信会计学院教授、副校长、上海海事大学博士生导师，中国交通会计学会副会长
- 委员 周国光 长安大学教授、博士生导师，中国交通会计学会副会长
- 肖 序 中南大学教授、商学院副院长、博士生导师，中国铁道财务会计学会理事
- 孙新宪 中国民航大学教授，中国总会计师协会民航分会常务理事
- 邢如其 石家庄铁道大学教授、财会政策法规研究所所长，中国铁道财务会计学会理事
- 王 芸 华东交通大学教授，中国铁道财务会计学会理事
- 黄长江 武汉理工大学教授
- 窦瀚修 立信会计出版社研究员、社长

总 序

《企业会计准则》(2006)与《企业财务通则》(2006)的颁布与实施,标志着我国经过 20 多年的研究探索,所追求的遵循国际惯例、与国际会计准则趋同、统一各类企业的会计核算标准与财务规范的目标已经基本实现。但不可否认,由于各类企业职能的不同以及生产经营与管理组织上的差异,在实施统一的企业会计准则与财务通则的过程中,依然需要对各类企业的特殊会计与财务问题进行研究并加以解决,以保证统一的企业会计准则与企业财务通则在各类企业的有效实施。况且,在当前竞争激烈的市场环境中,各类企业也需要探索与所属行业特征相符的现代会计与财务管理方法。

交通运输业是国民经济的基础产业,在社会经济发展中起着基础性、保障性和先导性作用。交通运输业的发展历史表明,交通运输业的发展不仅取决于社会生产力的发展和科学技术的进步,而且取决于交通运输运行组织及其管理的科学化水平。交通运输业的职能是利用铁路、公路、航道、车站、港口、机场等交通运输设施,通过运用车辆、船舶、飞机等交通运输工具与装卸机械,实现被运送对象旅客、货物的位置转移。交通运输业的第三产业服务特性,决定国民经济发展水平的基础产业特性,对社会经济的外部效应特征以及对于空间、地域和时间所具有的极强依附性特征,反映出交通运输业的投融资以及生产经营活动的会计核算与财务管理不同于一般工商企业。

在计划经济体制时期,我国实行的是分行业的计划管理,各高等院校举办的会计专业大多为行业会计专业,各交通运输高等院校的会计专业拥有一批精通交通运输行业会计与财务管理的教师,按所属的行业编写了铁路、公路、水路、民航等交通运输行业会计与财务管理教材,为交通运输行业培养了大量熟悉交通运输行业会计与财务管理人才。随着我国经济体制由计划经济向市场经济的转

化以及经济逐步融入全球经济,会计与财务规范逐渐与国际趋同,会计教育也随之发生变革,行业会计专业均改为通用的会计专业。但这一变革,并不意味着行业会计与财务问题不再需要研究,恰恰相反,对于投融资以及生产经营活动具有特殊性的行业会计与财务问题的研究需要加强。对于交通运输这一特殊行业,需要依据国家统一的企业会计准则与企业财务通则,对会计核算与财务管理建立可依据的规则。并且,交通运输业的发展中投融资方式的不断创新,组织运行以及企业经营管理方式的变化,带来了一系列需要研究的会计与财务问题。遗憾的是,目前具有交通运输行业背景的高等院校会计专业从事交通运输行业会计与财务问题研究的教师屈指可数,系统论述交通运输行业会计核算与财务管理的教材难以寻觅,交通运输企业管理人员对交通运输会计与财务管理知识读本的呼唤得不到回应。2001年,由中国交通会计学会发起,会同中国铁道财务会计学会、中国总会计师协会民航分会举办两年一届的中国交通运输业财务与会计学术研讨会,交流与研讨交通运输业财务与会计理论与实务问题的研究成果,对于提高交通运输业财务与会计问题研究水平、促进交通运输业的发展产生了重要的影响。已举办了六届的中国交通运输业财务与会计学术研讨会的成果均由研讨会组委会编辑出版,但与会人员以及交通运输业的会计与财务工作者均希望能按照我国《企业会计准则》(2006)与《企业财务通则》(2006)的要求,结合交通运输业的实务发展与取得的研究成果编写新的交通运输业会计系列教材或知识读本。为此,由中国交通运输财务与会计学术研讨会学术委员会中来自有关高等院校的委员组成编委会,编写本套系列教材,由立信会计出版社负责编辑出版。

本套系列教材计划由《交通运输企业财务会计学》《交通运输企业成本会计学》《交通运输企业管理会计学》与《交通运输企业财务管理学》四本构成。在编写的指导思想上,遵循《企业会计准则》(2006)与《企业财务通则》(2006)的要求,结合交通运输企业的实际,吸收近年来交通运输业会计与财务研究的成果,体现规范性、实用性与先进性;在编写的内容上,横跨铁路、公路、水路与航空四种运输方式,涵盖铁路运输企业、道路运输企业、公路经营企业、水路运输企业、港口经营企业、航空运输企业以及机场经营企业等七类交通运输企业的会计与财务

管理业务。这样的编写指导思想与编写内容,是对编写者的一种挑战。特别是,我国长期以来铁路、公路、水路与航空四种交通运输方式分别属于原铁道部、交通部与民航总局管理,四种运输方式的市场化程度不同,四种运输方式的企业的组织运行与经营管理方式存在着较大差异而导致会计核算与财务管理上的差异,将属于四种运输方式的企业业务融合在一起系统阐述会计与财务管理理论与方法是一种新的尝试。我国交通运输业的改革仍在深化,会计与财务管理实务仍在发展,这种变化发展需要在教材的编写与未来的修订过程中予以注意并反映出来。在本套系列教材出版之际,希望广大的读者提出意见,以完善本套系列教材的内容,提高交通运输业的会计与财务管理水平。

邵瑞庆

2016年3月于上海

前 言

进入 21 世纪以来,我国迎来了经济转轨升级的新的挑战与发展机遇。在此进程中,作为国民经济的基础产业之一,交通运输业发挥着基础性、保障性、先导性功能,在市场竞争环境下获得了长足的发展,但也面临着严峻的挑战。因此,如何在挑战中寻找发展机遇,提升自己的科学管理水平,进行科技创新,就显得十分重要与紧迫。其中,提高交通运输企业的成本管理水平,提升资源利用效率和环境保护水准,将是当前我国交通运输业有待努力的一个方向。基于此,我们编著了这本教材。

鉴于交通运输企业涉及公路、铁路、水路、航空、管道运输等诸多部门,同时又逢国家新的成本核算制度颁布实施,本教材以此为背景,吸收众多国内外交通运输企业成本会计的优秀案例,设计了全书的编写逻辑主线,以求用最新成果充实本书的编写。本教材内容主要分为三块:其一是以财政部新颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》(财会[2013]17号)为标准,对交通运输企业成本核算进行写作,其内容涵盖公路、铁路、水路、航空四大行业;其二是吸收国内外管理会计领域最新研究成果,编写了作业成本、标准成本、责任成本、成本决策方法、第三方物流成本管理等内容;其三是为适应当前我国实施经济转轨升级过程中所推行的“资源节约”“环境友好”“节能减排”的战略要求,依据交通运输行业物流、客流的基本特征,尝试性地编写了“环境成本核算与分析”“资源流成本核算与管理”“节能减排成本效益分析”等内容。这部分内容的编写,有助于学习者从履行交通运输企业社会责任高度来进一步理解成本核算与管理的目标。

本教材采用多位作者分工协作方式成书,他们为此付出了辛勤的劳动。由中南大学肖序教授负责全书目录及编写方案的拟订,华东交通大学王芸教授负责全书初稿的删改、补充和最后定稿。全书各章撰写者是:华东交通大学王芸教授撰写第一章,华东交通大学李雄飞副教授撰写第二章、第三章,华东交通大学

于海燕讲师撰写第四章、第五章;石家庄铁道大学邢如其教授整理、撰写第七章至第九章;湖南财政经济学院李震老师整理、撰写第六章、第十章、第十一章、第十三章;湖南商学院郑玲教授撰写第十二章。

立信会计出版社的领导和黄成良等编辑,中国交通运输财务会计学术研究会学术委员会委员邵瑞庆教授、孙宪军教授对本教材的出版给予了大力支持,在此,深表谢意。

肖 序 王 芸

2016年3月

目 录

第一章 交通运输企业成本会计概述.....	1
本章概要.....	1
第一节 交通运输业特征及其企业成本会计的基本定位.....	1
第二节 交通运输企业成本的概念体系.....	4
第三节 交通运输企业成本核算与管理流程.....	8
第四节 交通运输企业成本会计工作组织	13
阅读文献	15
复习思考题	15
第二章 公路运输企业成本核算	16
本章概要	16
第一节 公路运输企业成本核算的特点及内容	16
第二节 公路运输企业直接成本的确认与归集	20
第三节 公路运输企业间接成本的确认与归集	27
第四节 公路运输企业成本报表与分析	29
阅读文献	50
复习思考题	51
第三章 铁路运输企业成本核算	52
本章概要	52
第一节 铁路运输企业成本核算的特点及内容	52
第二节 铁路运输企业直接成本的确认与归集	64
第三节 铁路运输企业间接成本的确认与归集	68
第四节 铁路运输企业成本报表与分析	79

阅读文献·····	115
复习思考题·····	115
第四章 水路运输企业成本核算·····	116
本章概要·····	116
第一节 水路运输企业成本核算的特点及内容·····	116
第二节 水路运输企业直接成本的确认与归集·····	121
第三节 水路运输企业间接成本的确认与归集·····	130
第四节 水路运输企业成本报表与分析·····	149
阅读文献·····	166
复习思考题·····	166
第五章 航空运输企业成本核算·····	168
本章概要·····	168
第一节 航空运输企业成本核算的特点及内容·····	168
第二节 航空运输企业直接成本的确认与归集·····	171
第三节 航空运输企业间接成本的确认与归集·····	178
第四节 航空运输企业成本报表与分析·····	191
阅读文献·····	212
复习思考题·····	212
第六章 作业成本法与作业成本管理·····	213
本章概要·····	213
第一节 作业成本法概述·····	213
第二节 作业成本法与作业成本管理·····	217
第三节 作业成本核算·····	219
阅读文献·····	229
复习思考题·····	230

第七章 标准成本控制与定额成本管理	231
本章概要	231
第一节 标准成本控制	231
第二节 定额成本管理	248
阅读文献	256
复习思考题	257
第八章 责任成本评价与质量成本考核	258
本章概要	258
第一节 责任成本评价	258
第二节 质量成本考核	275
阅读文献	286
复习思考题	287
第九章 交通运输成本决策方法	288
本章概要	288
第一节 成本决策概述	288
第二节 战术性决策方法及应用	292
第三节 战略性决策方法及应用	303
第四节 经典案例分析	314
阅读文献	317
复习思考题	318
第十章 第三方物流企业成本核算与控制	319
本章概要	319
第一节 第三方物流企业成本构成与特点	319
第二节 物流功能成本及存货相关成本的核算与分析	322
第三节 第三方物流企业作业成本计算与控制	330
第四节 第三方物流企业的成本优化方法	339

阅读文献·····	341
复习思考题·····	341
第十一章 环境成本的核算与分析·····	342
本章概要·····	342
第一节 环境成本的概念与分类·····	342
第二节 环境成本核算系统·····	348
第三节 企业环境成本的确认、计量与报告·····	349
第四节 环境成本会计处理方法·····	359
阅读文献·····	363
复习思考题·····	363
第十二章 资源流成本核算与管理·····	364
本章概要·····	364
第一节 资源流成本核算原理与方法·····	364
第二节 资源流成本的计算·····	371
第三节 循环经济价值流分析展望·····	386
阅读文献·····	393
复习思考题·····	394
第十三章 “节能减排”的成本效益分析·····	395
本章概要·····	395
第一节 交通运输企业“节能减排”概述·····	395
第二节 能源消耗与碳排放的联系·····	397
第三节 交通运输企业碳排放中的成本效益分析·····	400
第四节 交通运输企业“节能减排”的成本效益优化·····	403
阅读文献·····	409
复习思考题·····	409

第一章 交通运输企业成本会计概述

【本章概要】

交通运输企业具有不同于一般工业企业的特征,其产品主要是旅客或货物的位移,不创造新的物质产品,企业运输生产与消费过程统一。企业成本中固定成本占比比重高,生产过程流动性、分散性、协作性强,决定了成本归集与分配的工作量大。交通运输企业成本会计的主要定位是为企业管理者提供有助于决策的信息,所以制定科学合理的成本会计制度,夯实成本核算基础工作,完善成本管理流程,既有利于降低交通运输企业的成本支出,又有利于提高交通运输企业的竞争力,更有利于交通运输企业更好地发挥在国民经济中的重要作用。

第一节 交通运输业特征及其企业成本会计的基本定位

交通运输业是指国民经济中专门从事运送货物和旅客的社会生产部门,现代化交通运输业包括公路、铁路、水路、航空等运输方式。改革开放以来,正是交通运输业快速发展的时期,综合交通网络建设规模不断扩大,布局日趋合理,运输能力不断增强。目前,我国交通运输体系完成了“公路主骨干,铁路主通道,航空主枢纽和水路支撑保障”的“三主一支持”的发展主干工程,现代交通运输初具规模。

一、交通运输业的特征

交通运输业作为一个特殊的生产部门,与一般的工业企业相比,在产品形态、生产过程等方面有自己显著的特征,主要表现在以下方面:

(1) 交通运输企业的生产过程只是使劳动对象(货物和旅客)发生位置的变化,并不改变劳动对象的属性和形态,不创造新的物质产品。

(2) 交通运输企业在运输生产过程中只消耗劳动工具(运输工具及设备),

不消耗原材料。

(3) 交通运输企业的运输生产与消费同时进行,交通运输企业一般不生产有形产品,不储存产品,也不转让产品,其生产过程也就是产品消费过程。运输过程结束时,满足了运输对象的要求,也就完成了产品消费过程。

(4) 交通运输企业的运输生产过程具有流动性、分散性的特征。运输生产的是“产品”位移,除港口、车站装卸场地固定外,企业的整个运输生产过程始终在一个广阔的空间内不断流动,具有流动方向分散和不集中的特点。

(5) 各种运输方式之间的替代性和协作性较强,结算工作量大。运输生产流动性的特点要求并决定了各个沿线单位、各工作的分工协作。在运输生产过程中,常常会出现跨企业、跨地区、甚至跨国界的运输业务,由此而产生了大量的结算工作。

(6) 从整个运输行业来看,固定资产比重大,流动资产比重小。固定资产中移动性固定资产占比高,流动资产中低值易耗品占比高。

(7) 各种运输方式之间替代性较强。铁路、公路、水路、航空等各种运输方式具有不同的特点和优势,具有明显的替代性。

二、交通运输企业成本会计的基本定位

交通运输企业成本会计的基本定位就是成本会计的职能,解决的是为谁服务,服务什么,即成本会计能提供哪些信息供信息需求者决策使用。交通运输企业成本会计作为会计的一个重要分支,除了具有反映与监督两大基本职能外,在现代经济管理活动中,还突出表现为以下三个职能。

(一) 加强成本预测,优化成本决策

成本预测是指根据与成本有关的各种数据及其各种技术经济因素的依存关系,采用一定的程序、方法和模型,对未来的成本水平及其变化趋势作出科学的推测。交通运输企业通过成本预测,可以减少运输生产经营的盲目性,有利于选择最优方案,挖掘降低成本、费用的潜力。

成本决策是指在成本预测的基础上,按照既定或要求的目标,运用专门的方法,在若干个与生产经营和成本有关的方案中,选择最优方案,据以制定预算成本。交通运输企业成本决策对于促进交通运输企业正确地制定成本计划,提高经济效益具有十分重要的作用。

加强成本预测是优化成本决策的前提,优化成本决策是加强成本预测的结果。做好成本预测和成本决策工作,可以为交通运输企业挖掘降低成本的路径,不断提升企业的经济效益,增强企业的整体竞争能力。

（二）健全成本核算,加强成本控制

成本核算是对生产经营过程中发生的成本、费用按照一定的对象和标准进行归集和分配,并采用适当的成本计算方法,计算出该对象的总成本。成本控制是指交通运输企业在经营过程中,根据成本预算具体制定用人工时、燃料、动力等消耗定额及各项费用定额,对各项实际发生的成本、费用进行审核、控制,并及时反馈实际费用与预算成本之间的差异及其原因。

成本核算是对成本控制结果的事后反映,可以为交通运输企业客货运输定价提供依据。成本控制是交通运输企业成本核算的基础,一般来说,交通运输企业的成本费用数额巨大,严格的成本控制有利于落实交通运输企业的成本预算,杜绝无效支出,降低企业成本,提高企业效益。

（三）注重成本分析,强化成本考核

成本分析是根据成本核算所提供的成本数据和其他有关资料,通过与本期的预算成本、上年同期的实际成本、本企业历史先进水平,以及同行业国内外先进企业的成本水平进行比较,结合当前经济环境,分析成本水平及其构成的变动情况,研究成本变动的因素和原因,找出降低成本的潜力。

成本考核是指交通运输企业将预算成本进行分解,制定内部的成本考核标准,下达到各内部责任单位,明确它们在完成成本指标时的经济责任,并定期对成本预算的执行结果进行评定和考核。成本考核应当与奖惩制度相结合,根据成本考核结果进行奖惩,以利于调动企业员工执行成本预算,提高经济效益的积极性。

通过成本分析,可以为成本考核提供依据,有利于未来的成本预测和成本决策。成本分析和成本考核是实现成本决策目标的有效手段。

（四）反映环境成本,彰显社会责任

环境成本是指在某一项商品生产活动中,从资源开采、生产、运输、使用、回收到处处理,解决环境污染和生态破坏所需的全部费用。交通运输企业的环境成本是指企业在运输活动中降低能耗,减少污染物排放和噪音上投入的成本,可通过人公里能耗、吨公里能耗、新技术运输设备更新率等指标体现出来。

企业社会责任(corporate social responsibility,简称 CSR)是指企业在创造利润、对股东承担法律责任的同时,还要承担对员工、消费者、社区和环境的责任。企业的社会责任要求企业必须超越把利润作为唯一目标的传统理念,强调要在生产过程中对人的价值的关注,强调对消费者、对环境、对社会的贡献。

交通运输业作为国家的基础产业,在国民经济发展中起着极其重要的作用。交通运输企业应拓宽交通运输企业成本核算范围,加深成本分析深度,比较企业

各项能耗指标的相对数,并运用趋势分析法,分析企业在环境改善(如降低能耗、减少噪音等方面)的投入情况,反映企业在环境保护方面社会责任的履行情况,提高企业环境保护意识,自觉履行社会责任。

第二节 交通运输企业成本的概念体系

一、交通运输企业成本的概念

一般来说,成本是为了实现特定经济目的而发生的可以用货币计量的耗费,或者说是为了取得资产或劳务所付出的代价。美国会计学会(American Accounting Association,简称AAA)于1951年将成本定义为:成本是为了达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可以用货币单位加以衡量。美国会计师协会于1957年在所发布的第4号会计名词公报中,对成本的定义为:成本系指为获取财物或劳务而支付的现金或转移的其他资产,发行股票,提供劳务或发生负债而以货币衡量的数额。美国会计师协会主张将成本分为未耗用成本(un-expired cost)和已耗用成本(expired cost)两部分,其中未耗用成本可由未来的收入负担,如存货、预付费、厂房、投资、递延费用等,已耗用成本不能由未来收入负担,故应列为当期收入的减项或借记保留盈余,如出售产品或其他资产的成本及当期费用等。我国财政部颁布的《企业会计制度》(2001)则将成本定义为:企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

从上面的定义可以看出:①成本是为了获得特定目的牺牲;②这种牺牲可以用货币来度量。结合交通运输企业的生产经营活动是运用交通工具实现旅客或物资发生空间位移的目的,交通运输企业的成本可理解为企业为了实现一定的旅客周转量、货物周转量或运输劳务量,而发生的各种可以用货币来计量的耗费。

为了加强企业产品成本核算工作,保证产品成本信息真实、完整,促进企业和社会的可持续发展,根据《中华人民共和国会计法》《企业会计准则》等有关法律、法规,财政部制定了《企业产品成本核算制度(试行)》,并于2014年1月1日开始实施,该制度明确规定适用于交通运输企业。《企业产品成本核算制度》(试行)第3条指出,本制度所称的产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入产品成本的各种间接费用。

二、交通运输企业成本分类

了解成本的分类,有助于提高对成本含义的认识,有助于提高企业运用成本