

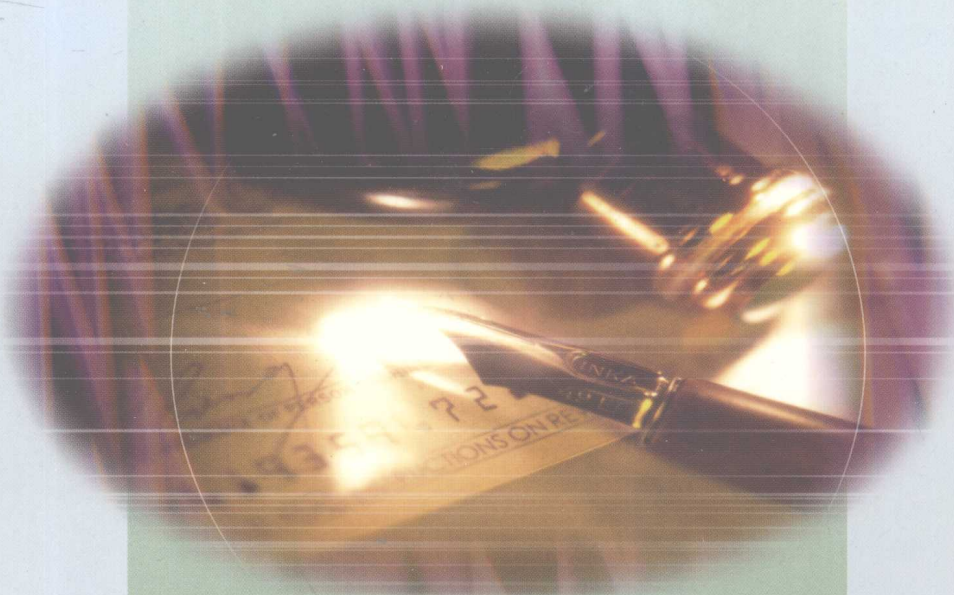
全国高等农业院校教材

全国高等农业院校教学指导委员会审定

成本会计

会计 审计专业用

郑少锋 主编



中国农业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计/郑少锋主编. —北京: 中国农业出版社,
2003.4

全国高等农业院校教材

ISBN 7-109-08186-9

I. 成... II. 郑... III. 成本会计-高等学校-教材 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 020452 号

中国农业出版社出版

(北京市朝阳区农展馆北路 2 号)

(邮政编码 100026)

出版人: 傅玉祥

责任编辑 穆样桐

中国农业出版社印刷厂印刷 新华书店北京发行所发行

2003 年 5 月第 1 版 2003 年 5 月北京第 1 次印刷

开本: 787mm×960mm 1/16 印张: 14

字数: 246 千字

定价: 19.30 元

(凡本版图书出现印刷、装订错误, 请向出版社发行部调换)

主 编 郑少锋 (西北农林科技大学)

副主编 刘麦荣 (莱阳农学院)

孟全省 (西北农林科技大学)

编 者 (按姓氏笔画排序)

刘麦荣 (莱阳农学院)

李 茜 (山西农业大学)

张 敏 (新疆农业大学)

陈秉普 (甘肃农业大学)

林 艳 (东北农业大学)

郑少锋 (西北农林科技大学)

孟全省 (西北农林科技大学)

孟枫平 (安徽农业大学)

前 言

为了适应市场经济发展的要求，使会计工作尽快与国际接轨，近年来我国重新修订并颁布了《会计法》，发布了一系列会计准则，并于2000年12月正式颁布了《企业会计制度》。本书以《企业会计准则》和《企业会计制度》为指导，系统论述了成本会计的基本理论、基本概念和基本方法，全面介绍了成本核算的基本方法和程序以及成本分析的基本方法，并吸收国内外最新研究成果，阐述了作业成本法的基本原理和具体应用。本书结构合理、内容全面、理论联系实际，既可以作为会计专业和审计专业的教材，也可以作为广大财务管理实务工作者的自学参考书。

本教材由有关专家共同编写，其中：郑少锋编写第一章；张敏编写第二章；孟全省编写第三、七章；陈秉普编写第四章；孟枫平编写第五章；刘麦荣编写第六章；李茜编写第八章；林艳编写第九章。

目 录

前言

第一章 总论	1
第一节 成本的涵义、分类和作用	1
一、成本的涵义	1
二、成本的分类	3
三、成本的作用	4
第二节 成本会计的概念、内容和任务	5
一、成本会计的概念	5
二、成本会计的内容	6
三、成本会计的任务	7
第三节 成本核算的基本要求	8
一、加强对费用的审核和控制	9
二、正确划分各项费用支出界限	9
三、做好成本核算的基础工作	10
四、正确选择成本计算方法	11
第四节 成本会计工作的组织	12
一、设置成本会计机构	12
二、配备成本会计人员	12
三、确定成本会计工作的组织形式	12
四、制订成本会计制度	13
复习思考题	14
第二章 生产费用的核算	15
第一节 生产费用核算的基本原则和一般程序	15
一、生产费用的概念及分类	15
二、生产费用核算的基本原则	17

三、生产费用的分类核算	17
四、生产费用核算的一般程序	18
第二节 各项生产费用要素的归集和分配	19
一、材料费用的归集与分配	19
二、外购动力费用的归集与分配	22
三、工资和福利费用的归集与分配	23
四、折旧费用和修理费用的归集与分配	24
第三节 待摊费用和预提费用的归集与分配	24
一、待摊费用的归集与分配	25
二、预提费用的归集与分配	25
第四节 辅助生产费用的归集与分配	26
一、辅助生产费用的归集	26
二、辅助生产费用的分配	26
第五节 制造费用的归集与分配	31
第六节 损失性费用的归集与分配	32
一、废品损失的归集与分配	32
二、停工损失的归集和分配	35
第七节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集与分配	36
一、在产品数量的确定	36
二、生产费用在完工产品与在产品之间的分配	36
复习思考题	41
练习题	42
第三章 产品成本计算的基本方法	43
第一节 产品成本计算方法概述	43
一、产品的生产特点	43
二、生产特点和管理要求对成本计算方法的影响	44
三、产品成本计算方法的形成	45
第二节 品种法	46
一、品种法的意义、特点和适用范围	46
二、品种法的基本程序	47
三、品种法的应用	48
第三节 分批法	53
一、分批法的意义、特点和适用范围	53

二、分批法的基本程序	55
三、分批法的应用	55
第四节 分步法	57
一、分步法概述	57
二、逐步结转分步法	59
三、平行结转分步法	67
复习思考题	72
练习题	72
第四章 产品成本计算的辅助方法	75
第一节 分类法	75
一、分类法的意义、特点和适用范围	75
二、分类法的基本程序	76
三、联产品、副产品和等级产品成本计算	78
第二节 定额法	84
一、定额法的意义、特点和适用范围	84
二、定额法的基本程序	85
三、定额法的应用	97
复习思考题	99
练习题	99
第五章 作业成本法	102
第一节 作业成本法的产生	102
一、作业成本法产生的社会背景	102
二、作业成本法与传统成本计算方法的比较	104
第二节 作业成本法的基本原理和程序	106
一、作业成本法的原理	106
二、作业成本法的计算程序	108
三、作业成本法的应用	110
第三节 作业成本法的评价	113
一、作业成本法的适应范围	113
二、作业成本法的优越性与局限性	113
复习思考题	115
练习题	115

第六章 农业产品成本核算	117
第一节 农业产品成本核算概述	117
一、农业产品生产的特点对成本核算的影响	117
二、农业产品成本核算的账户设置	118
第二节 机械作业和役畜工作费用的归集和分配	119
一、机械作业费用的归集和分配	119
二、役畜工作费用的归集和分配	122
第三节 种植业生产成本计算	125
一、成本计算对象、计算期及成本项目	125
二、产品成本计算	126
第四节 林业生产成本计算	131
一、林业生产成本计算概述	131
二、林业生产成本计算	131
第五节 畜牧业生产成本计算	136
一、畜牧业生产的特点及成本核算的要求	136
二、产品生产成本计算	138
第六节 渔业生产成本计算	147
一、成本计算对象和成本项目	147
二、水产品生产成本计算	147
复习思考题	150
练习题	150
第七章 其他行业的成本核算	153
第一节 交通运输企业成本的核算	153
一、交通运输业的特点	153
二、交通运输业成本核算对象	154
三、交通运输企业成本、费用的组成内容	154
四、交通运输企业的成本计算单位和成本计算期	155
五、交通运输企业生产费用的归集和分配	156
第二节 施工企业工程成本的核算	157
一、施工企业的特点	157
二、施工企业成本核算对象	157
三、施工企业工程成本和费用的内容	158

四、施工企业工程成本计算期	159
五、施工企业工程成本核算的方法、程序	159
第三节 商品流通企业成本核算	162
一、商品流通企业成本核算的内容和意义	162
二、商品采购成本核算	163
三、商品销售成本的核算	165
四、商品流通企业商品流通费用的核算	172
复习思考题	173
练习题	173
第八章 成本报表	175
第一节 成本报表的意义、种类和编制要求	175
一、成本报表的意义	175
二、成本报表的种类	176
三、成本报表编制的要求	176
第二节 商品产品成本表	177
一、商品产品成本表的意义	177
二、商品产品成本表的结构、内容和编制方法	177
第三节 主要产品单位成本表	179
一、主要产品单位成本表的意义	179
二、主要产品单位成本表的结构、内容和编制方法	180
第四节 制造费用和管理费用明细表	181
一、制造费用明细表的结构、内容和编制方法	181
二、管理费用明细表的结构、内容和编制方法	182
第五节 其他成本报表	183
一、责任成本表	184
二、工程成本表	185
复习思考题	187
练习题	187
第九章 成本分析	188
第一节 成本分析概述	188
一、成本分析的意义	188
二、成本分析的内容	188

三、成本分析的程序和方法	189
第二节 商品产品总成本分析	193
一、商品产品总成本计划完成情况分析	193
二、可比产品成本分析	196
第三节 产品单位成本分析	200
一、主要产品单位成本计划完成情况的分析	200
二、产品单位成本项目的因素分析	201
三、技术经济指标对产品单位成本的影响分析	208
复习思考题	211
练习题	211
参考文献	213

第一章 总 论

重点提示：本章主要介绍了成本的涵义、分类和作用，阐述了成本会计的概念、内容和任务以及成本核算的要求和成本会计工作的组织。通过本章的学习，要求了解掌握成本会计的基本概况。

第一节 成本的涵义、分类和作用

一、成本的涵义

成本会计是以成本为对象，以提供成本信息为主的一个会计分支。因而，成本是成本会计中最基本、最重要的概念。为全面、准确理解成本会计的内容，首先必须正确理解成本的涵义。

成本作为商品生产的经济范畴，是商品经济发展到一定阶段的产物，又随着商品经济的发展而不断地改变其表现形式，特别是在商品经济成熟的今天，它更不断扩展其发挥作用的领域。在商品经济发展初期，小商品生产者为了维持再生产，出售产品的收入须补偿消耗掉的生产资料，但剩余部分均可用来供养家庭生活。因此，只强调生产资料的消耗，而不考虑为自己生存的活劳动消耗，成本也就缺乏完整的概念。到了资本主义时期，商品经济得到很大发展，资本家的全部预付资本，既包括预付在生产资料上的不变资本，也包括预付给工人工资的可变资本，资本主义商品生产理所当然要核算商品生产所消耗掉的一切，并力图使自己的收入尽量超过消耗，此时就有了较为完整的成本概念。当时，著名的政治学家和经济学家卡尔·马克思科学地分析了资本主义商品生产，指出“按照资本主义生产方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式表示是 $W = C + V + M$ 。如果我们从这个产品中减去剩余价值 M ，那么，在商品中剩下的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $C + V$ 的等价物或补偿价值。”由此可见，在资本主义商品生产中，用以补偿资本家所消耗的生产资料价值和所使用的劳动力的价格的部分，即为商品的成本，也就是 $C + V$ 的货币表现。所以资本主义制度下的成本，是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成，劳动者在生产中创造的剩余价值部分，为资本家的资本增值，转

化为利润，不包括在成本中。

在社会主义市场经济条件下， $W = C + V + M$ 的公式仍然适用，企业生产的每个商品的价值也由三部分组成：其一为所消耗的生产资料的价值（ C ），表现为已消耗的材料等劳动对象的价值和机器设备等劳动手段的价值部分；其二为包含在活劳动所新创造的价值中，属于活劳动本身的必要劳动消耗（ V ），表现为以工资报酬等形式分配给劳动者个人用于生活消耗的部分；其三为包含在活劳动消耗所新创造的价值中，属于劳动者为社会做出贡献的剩余劳动消耗（ M ），表现为以税金、利息、利润等形式上交给国家和分配给企业投资者的部分。从理论上说，成本是生产中所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。成本概念中最具典型意义的是产品成本，产品成本是指企业生产一定种类和一定数量的产品所消耗的物化劳动和活劳动中必要劳动的货币表现。这种按照马克思的价值学说由 $C + V$ 构成的内涵，是成本研究的理论基础，称为理论成本。理论成本能够全面地体现生产过程中耗费的特点，是我们认识成本的经济实质的理论依据。

应当指出，随着成本在企业生产经营管理中的作用日益重要，成本的涵义从内涵到外延，均随着管理的不断深化而不断发展，所以在现实经济生活中，理论成本与实际应用中的成本还有一定差别。从内涵看，实际应用成本是以前述 $C + V$ 组成的理论成本为基础，但又考虑到当前生产经营客观条件的变化及加强企业经济核算和管理的要求，有关成本开支范围的规定与理论成本会有所偏离。例如，废品损失并不形成合格产品的价值，按其性质，这种损耗不属于理论成本的范围，但考虑到加强产品质量管理的需要，现行规定将其纳入合格产品成本的范围，使之得到相应的补偿。而制造成本制度下的产品成本，是以生产产品所发生的全部制造费用为基础，根据直接人工消耗、直接材料消耗和制造费用计算产品成本，而将销售费用、管理费用和财务费用作为期间成本直接计入当期损益，而不计入产品成本。又如，短期借款支付的利息，应从属于为社会创造的价值 M 中进行分配的部分，然而为了满足对利息开支的管理需要，将其列入期间成本予以反映。再从外延来看，为了适应管理的需要，成本的涵义运用范围已不局限于产品生产领域，出现了许多新的成本概念，如为预测、决策所需的变动成本、固定成本、混合成本、边际成本、机会成本等；为控制和考核所需的标准成本、可控成本、质量成本、责任成本、目标成本、作业成本等，组成了多元化的成本概念体系。因此，目前单纯仅用“成本”一词已很难表明它的全部含义，只有加上前缀定语，指明是什么具体成本时，才能对它的特定目标和特定问题做出较科学的表达。有鉴于此，本书沿用“成本”一词，并尊重它的原始经济涵义，主要以产品成本作为特定目标，着

重研究企业已发生成本的会计核算这一特定问题。

二、成本的分类

为了便于成本核算和成本管理，满足成本信息使用者的不同需要，可按不同的标准对成本进行不同的分类。

（一）成本按其经济用途分类

成本按其经济用途分为产品制造成本和期间成本。产品制造成本是产品生产过程中所发生的、构成产品价值的生产费用，它包括直接材料费、直接人工费、其他直接费和制造费用。期间成本是与产品生产没有直接联系，从而不需计入产品成本而直接计入当期损益的经营管理费用，它包括财务费用、管理费用、销售费用。

（二）成本按其归属的对象分类

成本按其归属的对象分为直接成本和间接成本。直接成本是指费用发生时成本计算对象明确，从而直接计入某种产品的成本，如直接材料费和直接人工费等不必进行分配，直接计入有关产品成本即可。间接成本是指费用发生时成本计算对象暂不明确，从而通过分配才能计入某种产品的成本，如几种产品共同耗用的原材料、工资、固定资产折旧等制造费用均需按一定的标准进行分配才能计入产品成本。

（三）成本按其习性分类

成本习性是指成本与产量或业务量之间的关系。成本按其习性可分为变动成本和固定成本。变动成本是指在相关业务量范围内，随产量或业务量的变动而成正比例变动的成本，其基本特点是：成本发生总额与业务量成正比关系，而单位业务量中所含该种成本的份额保持不变。固定成本是指在相关业务量范围内，其发生总额随业务量的变动而保持不变的变动成本，其基本特点是：成本发生总额与业务量水平之间没有关系，而单位业务量中所含该种成本的份额会随业务量的变动成反比例变动。

（四）成本按其可控性分类

成本按其可控性分为可控成本与不可控成本。可控成本是指针对一定的责任者而言，可以控制其发生水平的成本，如产品生产所消耗的原材料数量，对于生产部门而言就是可控的。不可控成本是指针对一定的责任者而言，不可以控制其发生水平的成本，如固定资产的折旧成本对生产部门而言就是不可控成本。对于一个企业的各个生产经营管理环节的责任者而言，哪些成本可控，哪些成本不可控，这有赖于企业管理当局所制定的管理制度。

（五）成本按其发生和计算的时间分类

成本按其发生和计算的时间可分为预计成本和实际成本。预计成本是在成本计算对象的费用发生之前,根据有关资料预先计算在未来某一期间将发生的成本,如计划成本、定额成本、目标成本、标准成本等。实际成本是根据成本计算对象已发生的实际费用事后计算出来的成本,由于它往往是在一个会计期间终了或一个成本计算对象应发生的费用已全部发生后计算出来的,所以又称为历史成本。

(六) 成本按其决策的相关性分类

成本按其决策的相关性分为相关成本和无关成本。相关成本是指企业在进行决策时应充分考虑的未来成本,如差量成本、预计成本、边际成本、机会成本、付现成本、重置成本、可避免成本、可延缓成本、专属成本等。无关成本是指已经发生或注定要发生,对未来的决策没有影响,因而决策时不予考虑的各种成本,如实际成本、沉没成本、不可避免成本、不可延缓成本、共同成本等。

三、成本的作用

成本是一个应用十分广泛的经济范畴,在企业经济管理和经营决策中有着十分重要的作用。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

成本是生产过程中所发生的物化劳动和活劳动的消耗。企业维持起码的简单再生产的必要条件是首先要补偿其在生产中发生的耗费,成本正是补偿生产耗费的尺度。企业只有在生产耗费按补偿尺度获得足额补偿后,才能维持原有规模的简单再生产。扩大再生产,就必须以其出售产品取得的销售收入补偿其发生的各种耗费,包括产品成本和期间费用,从而获得盈余。如果企业取得的收入小于成本,不足以补偿其在生产过程中所发生的各种消耗,就会出现亏损,将使企业难以维持简单再生产。因此,企业必须以尽量少的耗费,生产出尽量多的符合社会需要的产品,争取获得更多的利润。

(二) 成本是制定产品价格的重要依据

产品价格是产品价值的货币表现,成本是产品价值的重要组成部分,产品价格大于成本的部分是形成利润的基础。尽管价格的形成受多种因素的影响,但成本是企业制定价格的重要依据。根据等价交换原则,企业应按产品价格实现销售获得销售收入,并按成本这一价格尺度补偿耗费后有所盈余,才能确保企业的生存发展。

(三) 成本是反映企业生产经营状况的综合性指标

企业生产经营状况的好坏可以通过成本直接或间接地反映出来,企业生产产品产量的多少、产品质量的优劣、劳动生产率的高低、材料物质耗用是否合

理、设备利用程度、资金周转速度等都可以通过成本直接或间接地反映出来。通过成本指标不同方面的比较分析,可以了解企业经营状况,必须改善管理水平,提高工作效率。

(四) 成本是企业进行经营决策的重要依据

在市场经济条件下,企业进行经营决策,必须以经济效益为中心,而产品生产成本是影响经济效益的重要指标。因此,企业在经营决策时,必须考虑成本的高低,以成本的高低作为决策的重要依据。

第二节 成本会计的概念、内容和任务

一、成本会计的概念

成本会计作为会计的一个分支,是商品生产发展到一定阶段的产物。15世纪,随着复式记账法在工业生产领域中的运用,简单的成本计算就开始了。如意大利著名银行家梅迪奇与他人合作开办的羊毛纺织企业,在账簿中开设纺织品账户,汇集有关费用,开始计算纺织产品成本。18世纪出现了分批计算成本和分步计算成本的雏形,如詹姆斯·多德森 1750 年在他的制鞋厂要求按单分批计算成本;沃德汉·霍普森 1777 年在他开办的亚麻制袜厂中,分别按照纺麻、漂白、染色、织袜等步骤做出记录,计算每双长统袜的成本,形成了分步计算成本的模式。19世纪以后,随着工业高潮和股份公司的出现,企业的数量和规模迅速增长,企业之间竞争激烈,认识到必须以薄利多销取胜,产品生产成本受到空前的重视,提出了精确计算产品成本的要求,并使成本计算与复式记账相结合,于是成本计算的一系列方法应运而生。如确定成本项目,划分直接费用和间接费用,进行间接费用分摊,设立成本计算账户并将其纳入会计账户体系等,都被广泛的应用,这标志着以成本核算为重点内容的成本会计已经形成。进入 20 世纪,资本主义经济进一步发展,企业竞争更加激烈,事后成本核算已不能满足企业管理的需要,事前的产品设计日益引起人们的关注。企业为了在激烈的竞争中求生存和发展,就必须加强事前、事中和事后的全过程管理,此时的成本会计已不仅仅是对成本的事后核算,而且还扩展到了事前的成本预算和全过程的成本控制,从而使成本会计的职能由成本核算扩展到成本预算、成本控制和成本分析等方面。此阶段成本会计的基本内容——成本核算业已成熟,成本核算的全新内容——成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核等已形成。成本会计已具备了完整的方法和理论,形成了相对独立的学科。20 世纪 80 年代,现代高科技广泛用于生产和经营管理之中,电脑化、自动化程度显著提高,给成本会计的求新发展提供了更

为可能的客观条件。同时，企业对降低成本、提高效益的主观要求更高。管理者们借助高科技手段，在实施全面质量成本管理制度的同时，力图将企业的消耗与最终产品直接挂钩，从而形成作业成本法。此法目前应用虽不广泛，但有些学者仍将其视为一种发展趋势，称之为成本会计的最新发展阶段，这表明成本会计的发展仍在继续。

由成本会计的演进过程可以看出，成本会计的理论和实务是随着社会经济的发展而不断得到发展，不同时期表现出不同侧重的成本会计，其涵义也就不尽相同。就整体而言，成本会计是出于管理的需要，对企业的成本进行预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核的理论与方法。

二、成本会计的内容

成本会计随着商品经济的发展和要求的提高而不断发展，其内容日趋丰富，现代成本会计一般由成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等内容组成。

（一）成本预测

成本预测是根据历史资料及其他相关的资料，采用一定的方法，对未来事项的成本水平及其变化趋势所作的科学推测。成本预测既可在进行经营决策之前实施，从而为成本决策提供基础；也可在某一计划期实施之前实施，从而为制定成本计划提供基础；还可在计划期中实施，从而为后期成本控制提供依据。开展成本预测是加强成本管理的第一个环节。通过成本预测，可以减少生产经营管理的盲目性，提高降低成本的自觉性，充分挖掘降低成本的潜力。

（二）成本决策

成本决策是根据成本预测的数据及相关资料，运用一定的理论与方法，在多个备选方案中选择最优方案，从而确定目标成本。目标成本是成本控制的依据，确定目标成本的决策过程，也就是对成本进行的事前控制。各种方案的最优选择，是企业事前控制成本，以期降低成本的前期措施。

（三）成本计划

成本计划是指根据成本决策所确定的目标成本，具体规定企业生产经营各个环节和各个方面在计划期内应达到的成本水平，并制定相应的管理措施。成本计划是成本控制、成本分析和成本考核的依据，编制成本计划的过程，本身就是进一步挖掘企业内部潜力的过程。

（四）成本控制

成本控制是指根据预定成本计划与目标，在成本费用的发生过程中，对成

本费用进行核算与监督,及时揭示实施过程中的差异,采取措施将费用成本控制 在预算、计划之内,以实现预期的成本目标。成本控制是成本预测、成本决策、成本计划所拟定目标的实施环节,它对成本计划的正确实施起到保证作用。

(五) 成本核算

成本核算是指对企业经营过程中实际发生的成本进行计算,并进行相应的账务处理。它主要包括对费用的发生、成本的审核、记录、归集、计算、分配并做出有关账务处理,直至编制成本报表等一系列核算环节,最终要为成本管理提供客观、真实的成本资料。

(六) 成本分析

成本分析是指根据成本核算所提供的信息和其他相关资料,对成本实际发生水平的高低及其产生的原因的分析。通过成本分析可以了解成本水平与结构是否合理,发现成本管理中的问题及其原因,从而寻找进一步降低成本的途径。

(七) 成本考核

成本考核是指对成本计划的执行效果及成本责任者工作责任履行情况的考核。成本考核一般在期末进行,一般建立在成本分析的基础上。加强成本考核,对于建立完善的企业内部经济责任制度,对于改进成本会计工作,提高成本会计工作的水平,都具有重要的意义。

成本会计的基本内容并不是各自独立的,它们之间存在着相互联系。成本预测是成本决策的前提,成本决策是成本预测的结果,成本计划是成本决策的具体化,成本控制是保证成本计划目标实施的具体措施,通过成本分析,可以寻找影响成本变动的原因,更好地进行成本决策。而在这些内容中,成本核算是基础与核心,其他内容都是在成本核算的基础上,随着商品经济、管理科学的发展和企业管理要求的提高而逐步发展形成的。目前这些发展了的成本会计内容,有些已经并入管理会计中。因此,为了避免重复,本书将以成本核算为主,兼顾成本分析,着重研究事后实际成本会计处理。

三、成本会计的任务

成本会计的任务是在成本会计内容的范围内,人们对成本会计提出的一定要求。如前所述,尽管成本会计的内容包括成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核,但本书的内容则以成本核算为主兼顾成本分析。成本会计的主要任务表现在以下几个方面:

(一) 准确地核算产品成本,及时提供可靠的成本信息