

农业部财务司
高等农业院校 会计系列教材

成本会计

王洪谟 主编

2

中国农业出版社

农业部财务司
高等农业院校

会计系列教材

成本会计

王洪谟 主 编

郑少锋 刘麦荣 副主编

中国农业出版社

农业部财务司
高等农业院校

会计系列教材

成本会计

王洪谟 主编

* * *

责任编辑 姚 红

中国农业出版社出版 (北京市朝阳区农展馆北路2号 100026)

新华书店北京发行所发行 中国农业出版社印刷厂印刷

850mm×1168mm 32开本 8.5印张 210千字

1999年3月第1版 1999年3月北京第1次印刷

印数 1~12 000册 定价 12.00元

ISBN 7-109-05694-5/F·651

(凡本版图书出现印刷、装订错误, 请向出版社发行部调换)

会计系列教材编委会

主 任 孙鹤龄

副主任 邓盛辉 龚菊芳 杨秋林

委 员 (以姓氏笔画为序)

王洪谟 邓盛辉 孙长江 孙鹤龄 张 国

张孝友 杨秋林 章道云 龚菊芳 裴志新

潘燕荣

《成本会计》

主 编 王洪谟 山东农业大学

副主编 郑少锋 西北农业大学

刘麦荣 莱阳农学院

编 者 王洪谟 (第一章)

郑少锋 (第三章第二节, 第四、五章)

刘麦荣 (第六章, 第三章第一节)

杨振明 上海水产大学 (第七章)

张 敏 新疆农业大学 (第二章)

王怀明 南京农业大学 (第八章)

林 艳 东北农业大学 (第九章)

主 审 孙鹤龄 农业部财务司

龚菊芳 农业部财务司

审 稿 全体编委

前 言

随着我国社会主义市场经济的发展和经济体制改革的深化,会计改革取得了重大进展。《中华人民共和国会计法》的修订颁发,财务通则、会计准则的相继发布和实施,使会计理论与会计实务更有机地结合起来,加速了我国会计与国际会计惯例的接轨。目前新出的会计书籍很多,反映了会计改革的成果。但是,具有农业特色的财务、会计、审计的新书不多,不能满足农业院校会计教学及农业系统财会干部继续教育的需要。

为了适应会计事业发展的需要,农业部组织全国 25 所高等农业院校和有关部门的教授、专家,在总结我国会计改革以来会计教学及培训经验的基础上,编写了本套会计系列教材,包括《会计学基础》、《财务会计》、《预算会计》、《管理会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务审计》等,具有一定的权威性和普遍适用性。

本系列教材的主要特点在于:

一、系统地阐述了财务、会计、审计的基本理论、基本方法和基本技能,注重从理论与实务的结合上去认识和掌握其基本规律。各门教材之间相互沟通和联系,避免不必要的重复和脱节。

二、兼顾了通用性和农业的特殊性,教材有针对性地增加了具有农业特色的范例。

三、兼顾了教材的稳定性和前瞻性。教材既遵循当前我国所实行的财务、会计、审计的各项具体准则和制度,又适当介绍了国际会计惯例以及国内处于发展、试行中的新成果和本学科的发展趋势和前景。

四、增强了可操作性，各门教材尽可能采用模拟实例进行讲述，各章附有思考题、练习题。

现将各门教材的内容特点介绍如下：

《会计学基础》系统地介绍会计的基本概念、基本理论及其内在的联系，力求用专业的最新成果加以阐明，对会计的资金循环和会计循环紧密联系，形成一个完整的会计信息系统。

《财务会计》全面系统地讲述了企业资产、负债及所有者权益的核算，反映了近年来会计改革的内容，在一般企业财务会计讲述的基础上，兼顾了农业企业的特点。

《预算会计》以新的预算会计制度为依据，从理论与实践的结合上全面系统地介绍了财政总预算会计、事业单位会计、行政单位会计的内容。

《管理会计》在系统阐述管理会计基本理论与方法的基础上，重点介绍了经营决策、成本控制、销售和利润控制的理论和方法。

《成本会计》以制造企业为例，对制造成本核算的一般理论和方法进行了全面系统地阐述，并重点介绍了农业产品成本计算，对交通运输、施工工程、商品流通及饮食服务业成本核算的特点做了概括性地介绍。

《财务管理》由财务管理基本理论、筹资管理、投资管理、合资管理、财务评价等部分组成，系统地阐述在社会主义市场经济条件下，企业财务管理的基本理论、基本方法和基本技能；以现行法规、制度为基础，按照国际惯例要求并结合股份公司特点，讲述如何运用先进管理方法对企业财务活动及其所体现的财务关系予以管理。

《财务审计》结合我国现行会计审计法规制度和社会经济环境，详细介绍了企业财务审计的基本理论、方法和技能，突出了纳税审计、内部控制和错弊审计等内容。

本系列教材适用于农业院校本科的教学，同时，也适用于不

同层次的会计教师、会计自学考试者、会计实务工作者以及企业经营干部的学习培训。

由于编者水平有限，缺点和不足之处在所难免，恳请读者提出宝贵意见。

农业部财务司 会计系列教材编委会
高等农业院校

1998年8月

目 录

前言

第一章 总论	1
第一节 成本的概念和作用	1
第二节 成本会计及其内容	4
第三节 成本会计的职能和任务	6
第四节 成本会计工作的组织	9
思考题	12
第二章 产品成本核算的要求和一般程序	13
第一节 产品成本核算的意义和原则	13
第二节 产品成本核算的要求	15
第三节 产品成本核算的组织形式	21
第四节 产品成本核算的一般程序	23
思考题	24
第三章 生产费用的核算	25
第一节 生产费用的分类核算	25
第二节 生产费用的归集和分配	28
思考题	50
练习题	50
第四章 产品成本计算的方法	52
第一节 产品成本计算方法概述	52
第二节 品种法	57
第三节 分批法	59
第四节 分步法	62

2 目 录

第五节 分类法	67
第六节 产品成本计算方法的实际应用	69
思考题	71
第五章 工业产品成本计算	72
第一节 生产成本账户的设置	72
第二节 大量大批单步骤生产产品成本的计算	74
第三节 小批单件生产产品成本的计算	78
第四节 大量大批多步骤生产产品成本的计算	84
第五节 联产品和副产品成本的计算	98
练习题	102
第六章 农业产品成本核算	107
第一节 生产成本账户的设置	107
第二节 机械作业和役畜工作费用的归集和分配	109
第三节 种植业生产成本计算	117
第四节 林业生产成本计算	125
第五节 畜牧业生产成本计算	131
第六节 渔业生产成本计算	146
思考题	150
练习题	151
第七章 其他行业成本核算	154
第一节 交通运输业成本核算	154
第二节 施工工程成本核算	174
第三节 商品流通与饮食服务业成本核算	188
思考题	201
练习题	201
第八章 成本报表	206
第一节 成本报表的意义、种类和编制要求	206
第二节 商品产品成本表	208
第三节 主要产品单位成本表	212

第四节	生产费用表和制造费用明细表	214
第五节	其他成本报表	219
思考题		222
练习题		222
第九章	成本分析	224
第一节	成本分析概述	224
第二节	商品产品总成本分析	231
第三节	主要产品单位成本分析	239
思考题		255
练习题		255

第一章 总 论

第一节 成本的概念和作用

一、成本的概念

产品制造企业，一方面要制造产品，一方面要发生各种耗费，包括物化劳动和活劳动耗费。物化劳动耗费是指劳动资料和劳动对象的耗费。其中劳动资料的耗费主要是指房屋、建筑物、机器设备、运输设备等的耗费，劳动对象的耗费主要是指材料等的耗费。活劳动耗费是劳动者借助劳动资料对劳动对象进行加工制造产品的过程中发生的工资等耗费，也可分为两部分，一部分是劳动者为自己的劳动即取得劳动报酬所发生的耗费，一部分是为社会创造价值所发生的耗费。在上述种种耗费中，企业在一定时期内发生的与产品生产有关的各种物化劳动耗费和劳动者为自己的劳动而发生的耗费称为生产费用，对象化的生产费用称为产品生产成本。

产品生产成本是商品经济的产物，在市场经济条件下是客观存在的。马克思曾经指出：“按照资本主义生产方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W=C+V+M$ ”^①。在社会主义市场经济条件下，企业生产的每一个商品的价值，同样是由 C 、 V 、 M 所构成， $W=C+V+M$ 的公式仍然适用。公式中的 C 是物化劳动转移的价值， V 是劳动者为自己的劳动创造的价值， M 是劳动者为社会的劳动创造的价值。商品价值中的 C 和 V 两个部分，是

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1974 年版，第 30 页。

企业从事生产经营所发生的劳动耗费的一部分,属于资本耗费,亦即需要补偿的价值,形成产品的生产成本。而商品价值中的第三部分 M ,它的形成虽然也要发生劳动耗费,但所费的是劳动者无报酬的劳动,因而是不需要补偿的价值。马克思关于商品价值由 C 、 V 、 M 三部分所构成, C 和 V 属于资本耗费,构成产品生产成本的论述,是我们认识产品生产成本的经济实质和阐述其概念的理论根据。

应当指出,在现实经济生活中,成本的内涵和外延不断地发生变化。从内涵上说,商品价值 W 中 C 和 V 两个部分所构成的产品生产成本,可以说是一种理论成本,即社会平均成本。企业在实际工作中根据国家制定的有关制度所计算的产品生产成本,与理论成本往往存在一定的差别,通常称为个别成本,又可称为企业成本。例如废品损失、停工损失等,不属于生产耗费,也不形成产品的价值,但是国家制定成本开支范围时,从经济核算的要求出发,规定将其计入产品生产成本,以使其得到必要的补偿。又如,按照成本构成的内容不同,将产品生产成本分为完全成本和制造成本。完全成本是指企业将生产经营过程中发生的全部生产费用,仅仅扣除销售费用而计算出来的产品生产成本。制造成本是以生产产品所发生的全部制造费用为基础,具体根据直接人工、直接材料和制造费用计算的产品生产成本。在制造成本法下,将销售费用、管理费用、财务费用作为期间费用,直接计入当期损益,不计入产品生产成本。从外延上说,人们为了加强社会各有关方面的管理,成本的涵义和运用范围,已不限于产品生产领域,出现了作业成本、工程成本、固定成本、变动成本、责任成本、资金成本、人才成本等。这些成本概念的出现,反映了成本经济内容的变化,扩展了运用成本加强管理的多维空间。

二、成本的作用

产品生产成本在经济工作中,具有以下几个方面的作用:

（一）成本是补偿生产耗费的尺度 在社会主义市场经济条件下，产品制造企业是自负盈亏的商品生产经营者，其生产经营的目的是在不断提高劳动生产率和发展生产的基础上，多创造产品和增加利润，以满足整个社会和人民群众日益增长的物质和文化生活的需要。而企业为了保证扩大再生产的正常进行，首先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，包括产品生产成本和期间费用，并且争取获得更多的利润。在销售收入一定的情况下，如果发生的各种耗费多，取得的利润就少，甚至出现亏损，不能保证简单再生产的进行；如果发生的各种耗费少，不但不会出现亏损，还会取得更多的利润，以保证社会扩大再生产的顺利进行。可见，产品生产成本是补偿生产耗费的尺度。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基本依据 产品的价格应是其价值的货币表现。但是，产品的价值在现阶段还不能直接地按照产品生产所发生的全部劳动耗费计算和反映，只能借助于生产过程中所耗费的物化劳动和劳动者必要活劳动的货币表现来反映，也就是只能通过计算产品生产成本间接地、相对地予以反映，因此产品生产成本就成为制定产品价格的重要依据。

（三）成本是反映企业工作质量的综合性指标 产品生产成本是企业从事产品生产所耗费的物化劳动和必要活劳动的总和，可以直接或间接地反映出企业工作质量的好坏。例如，生产设备的利用状况，劳动生产率的高低，材料物资的占用和消耗是否合理，产品质量的优劣，产品产量的增减，费用开支的大小，供、产、销环节是否衔接、协调等，都会通过产品生产成本直接或间接地反映出来。这些方面的工作做得好，产品生产成本就会降低。反之，产品生产成本就会升高。因此，产品生产成本成为考核和评价企业工作质量的一项重要指标。通过成本核算和分析，可以发现企业工作中存在的问题，以便改善经营管理，提高工作质量。

（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，企业在进行经营决策时，必须考虑成本的高低如何。

产品制造企业从事产品生产所取得的产品销售收入，取决于产品的销售数量和销售价格，而产品的销售价格又是由社会必要劳动耗用量决定的，企业的个别劳动耗用量低于社会必要劳动耗用量才会盈利，否则就会出现亏损。所以企业在进行生产经营决策时，应以有关的生产成本资料为依据，开展成本效益分析，以便选择产品生产成本低、经济效益高，并切实可行的决策方案。可见，产品生产成本指标，对于企业进行生产经营决策有着重要的作用。

第二节 成本会计及其内容

一、成本会计的涵义

成本会计是对产品总成本和单位成本进行核算和分析的一种价值管理活动。狭义的成本会计是企业财务会计的内容之一。

成本会计作为一种价值管理活动，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伙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 世纪美国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（James Dodgson）1750 年在他的制鞋厂要求按定单分批计算成本；沃德汉·霍普森（Wardhamgh Jhompson）1777 年在他开办的亚麻制袜厂中，分别按照纺麻、漂白、染色、织袜等步骤作出记录，计算每双棕色长统袜的成本，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生产成本的要求，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，都被广泛的运用，这标志着以产品总成本和单位成本进行核算为重点内容的成本会计已经形成。20 世纪初，资本主义经济迅速发展，市场竞争更加激烈，企业对以事后核算产品生产成本为重点的、狭义的成本会计已感到不能满足需要，特别是在二次世界大战以后，企业为了在激烈的竞争中求生存和发展，要求大幅度地降低成本，便把降低成本的焦点对准了产品的设计、生产组织的规划以及产后对生产成本的考核上，要求选用最佳的方案，以指导生产、控制生产，谋求最大的经济效益，使成本会计与预测、决策、计划、控制等结合起来，发展成为广义的现代成本会计。本书重点阐述狭义成本会计的有关问题。

二、成本会计的内容

狭义成本会计的内容，概括地说，就是企业从事生产经营直接发生的各种耗费及生产成本的形成。

在产品制造企业中，劳动资料在生产过程中，或者用于改变劳动对象的使用价值，或者用于移动劳动对象和劳动产品的位置，或者为劳动者从事劳动提供场所和其他必要的条件，都可以在生产过程中长期发挥作用，直至报废而不改变其实物形态。但是其价值随着有形和无形的磨损，要以折旧的形式，逐渐地一部分一部分地转移到所创造的产品价值中去，构成产品生产成本的组成部分。劳动对象在生产过程中，或者构成产品的实体，或者被消耗掉，其价值要一次全部地转移到所创造的产品价值中去，也构成产品生产成本的组成部分。劳动者在生产过程中借助劳动资料除改变劳动对象的使用价值外，在所创造的价值中属于为自己而

劳动的部分,表现为劳动报酬,可由劳动者自己支配,这一部分既是产品价值的构成部分,同时又是产品生产成本的构成部分。总的说来,在产品制造企业制造产品的生产过程中,对一定时期内发生的各种劳动资料、劳动对象和劳动者必要劳动的耗费,进行反映和监督,并对各种耗费通过归集、分配、再归集、再分配,使之归属于一定种类和数量的产品,构成了产品制造企业成本会计的主要内容。

在产品制造企业中,为销售产品要发生各种各样的销售费用,如运输费、装卸费、包装费、保险费、广告费、差旅费、专设销售机构人员的工资及其他费用等。行政管理部门为组织和管理生产经营活动,要发生各种各样的管理费用,如行政管理部门人员的工资、固定资产折旧费、工会经费、业务招待费等。此外,企业为筹集生产经营所需资金要发生一些财务费用,如利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。无论销售费用、管理费用、财务费用,由于与产品生产没有直接的联系,在制造成本法下,应按费用发生的期间进行归集,计入当期损益,不计入产品生产成本,其核算方法本书不作专门介绍。

第三节 成本会计的职能和任务

一、成本会计的职能

成本会计的职能,是指成本会计在社会经济管理中所具有的内在功能。狭义的成本会计作为财务会计的一个分支,财务会计的反映和监督职能,即是成本会计的职能。

(一) **反映职能** 成本会计的反映职能就是通过核算与生产经营有关的各项费用支出和生产成本的形成,为企业报告成本信息的功能。成本会计首先要对已经发生的各项费用支出进行分类,对于应该计入产品生产成本的费用,通过归集、分配、再归集、再分配,最后计算出各该产品的总成本和单位成本,为企业提供真

实可靠的成本信息。随着社会生产的不断发展,经济活动的日趋复杂,企业管理对成本会计提出了更高的要求,除要求提供实际的成本信息外,还要求预测未来经济活动的成本,以便对费用的发生和成本的形成加强控制,使之达到理想的预期目的。这样一来,成本会计的反映职能,由事后反映发展到预测未来,成本核算不仅要在事后进行,而且要在事中、事前进行,以便更好地发挥成本会计在经营管理中的作用。

(二) 监督职能 成本会计的监督职能,就是按照一定的目的和要求,对于发生的各项生产费用和生产成本形成,通过监督,使之达到合理、合规、合法和有效的功能。成本会计监督,包括事前、事中和事后的监督。首先,成本会计要对成本计划和方案实行事前的监督,使之既先进又可靠,能对经济活动真正起到指导作用;其次,成本会计要以国家的方针政策、规章制度和企业的计划、方案为依据,对费用发生和成本形成实行事中监督,借以制止违法、违规和铺张浪费的现象发生,促进增收节支,同时保证成本资料真实可靠;第三,成本会计要对成本计划完成情况进行事后的监督,通过实际成本资料与成本计划对比,总结经验,发现问题,提出建议,更好地实现成本管理的目的和要求。

二、成本会计的任务

成本会计的任务,是在成本会计职能容许的范围内,人们对成本会计提出的一定要求。在现阶段,成本会计的主要任务有以下几个方面:

(一) 准确地核算产品生产成本,及时提供可靠的成本信息

企业是自主经营、自负盈亏的商品生产经营者,必须加强经济核算,不断提高经济效益,及时足额的完成税利上交任务。在这方面成本会计担负着极为重要的任务。成本会计必须从企业管理的要求出发,准确地核算产品生产成本,一方面要为成本预测、成本决策和成本计划的编制提供重要的参考资料,为成本分析和考