

国营

GUO
YING

农场

NONG
CHANG

成本核算形式

24.1

黑龙江人民出版社

目 录

第一章 成本管理概述	1
一、成本管理的重要性	1
二、现代成本管理的基本职能	2
三、成本管理的具体工作	4
四、成本管理工作的循环	7
五、成本核算的任务	9
第二章 成本计算的基本原理	11
一、费用与成本的关系	11
二、成本核算的总程序	16
三、成本核算总程序表格化	20
四、成本核算总程序帐务化	24
第三章 “帐内两套帐”的成本核算形式	29
一、帐簿组织系统和帐户体系	29
二、“帐内两套帐”核算形式的特征	32
三、“帐内两套帐”核算形式的实例	35
第四章 “帐内算成本”的成本核算形式	66
一、帐簿组织体系和记帐程序	66
二、“帐内算成本”核算形式的特点	68
第五章 “帐外算成本”的成本核算形式	71
一、怎样进行帐内核算费用	71
二、怎样进行帐外计算成本	78
第六章 管算结合 算为管用	109
一、帐内与帐外双重核算的客观可行性和科学性	109
二、费用与成本双重核算的客观必要性和重要性	111

图 表 目 录

图表 1	成本管理职能及其具体工作	8
图表 2	成本管理工作循环示意图	8
图表 3	费用与成本的关系	12
图表 4	生产费用分配与产品成本归集的关系	(13页后插页)
图表 5	成本核算总程序示意图	17
图表 6	棋盘表结构原理示意图	21
图表 7	费用和成本计算表基本内容示意图	(22页后插页)
图表 8	按费用的经济性质建立费用帐户体系示意图	25
图表 9	按费用的经济用途建立成本帐户体系示意图	26
图表 10	按费用性质和用途建立帐户体系示意图	23
图表 11	“帐内两套帐”核算形式的帐簿组织系统及其记帐程序	30
图表 12	“帐内两套帐”核算形式的帐户体系及其帐户对应关系	31
图表 13	“帐内算成本”核算形式的帐簿组织体系及其记帐程序	66
图表 14	“帐内算成本”核算形式的帐户体系及其帐户对应关系	67
图表 15	“帐外算成本”核算形式的生产费用核算	73
图表 16	生产费用帐户的内容与结构	74
图表 17	“帐外算成本”核算形式的总体费用核算	75
图表 18	“费用”帐户的内容与结构	77
图表 19	“帐外算成本”核算形式之一——“成本登记簿” 办法的帐簿组织体系	79
图表 20	“帐外算成本”核算形式之二——“费用分配累计表” 办法的帐簿组织体系	83
图表 21	阶段费用和成本计算工作底稿编制方法示意图	95
图表 22	“帐外算成本”核算形式之三——“棋盘累计表” 办法的帐簿组织体系	102
图表 23	费用成本棋盘式累计表	(105—108页)
图表 24	工厂及车间产品成本计划编制示意图	114
图表 25	农牧业队五业生产成本计划编制示意图	120

第一章 成本管理概述

一、成本管理的重要性

社会主义农业企业的国营农场是商品生产的经济组织，它必须高产量、高质量、低成本生产商品产品，并取得盈利，为实现四个现代化积累资金。这就要求农场必须以自己的收入抵补支出，实行经济核算，讲求经济效益。

从财务方面来说，经济效益包括两个方面：一方面是以最低的资金占用完成更多的生产任务；另一方面是以最少的生产耗费取得尽可能多的生产成果。对此，成本管理是负有重要使命，必须千方百计节约费用、降低成本、增大利润，为国家提供更多的资金积累。

不断降低成本是经济核算的核心问题。增加利润是降低成本的必然结果。要降低成本，则必须有赖于生产费用的节约。费用的节约也就是人力、物力、财力的节省，而人力、物力、财力的节省，主要是依靠改进农艺、革新技术、提高劳动生产率、降低材料物资消耗定额、提高设备利用效果、减少行政管理开支。所以，成本降低，实际上是意味着科学技术水平的提高，劳动生产率的提高，企业管理水平的提高。成本是生产、技术、经济各方面工作质量的综合反映。

随着农业生产的现代化，成本管理就显得更为重要。因为成本的高低对于农场经营决策和技术方案的优选都有着举足轻重的

影响。任何一项技术措施，即使具有较高的技术效果，但在经济上不合理，成本过高，也就不能采用。可见它同生产技术管理有着密切联系，对农场科学技术现代化有很大的促进作用。所以，降低产品成本在现代化农业大生产中，已不是一个单纯的财务问题了。

我国社会主义现代化建设需要的大量资金主要靠内部积累，其中大部分是企业上交的利润和税金。就农场来说，利润大小取决于生产计划的完成情况，特别是农作物的亩产高低更为明显。但是，在产量既定和其他条件（如价格）不变的条件下，利润多少则又决定于成本水平。成本愈低，利润则高，为国家提供的资金积累也就愈多。可见，降低成本对完成和超额完成企业利润计划，提高企业盈利能力有着决定性的作用。

此外，降低产品成本，对减少生产资金占用，提高资金利用效果；对企业合理组织供应工作，努力节约运输、保管费用；对提高企业竞争能力，发挥生产优势；对降低物价，提高人民生活水平都有着重要作用。

抓住降低成本工作，就能触动企业经营活动的全面改善，有利于企业实现管理现代化。所以，厉行节约，降低成本，增加利润，为国家提供资金积累，就成为一切实行经济核算制的社会主义企业的一项经常性的重要任务，也是考核农场工作成绩的一项重要标志。要把节约费用、降低成本变为现实，更好地完成成本降低任务及目标成本和目标利润，就必须发挥人的主观能动性，对费用成本进行有效的管理。

二、现代成本管理的基本职能

国营农场在一定时期内生产过程所花费的全部开支，统称为生产费用。生产费用对象化，就形成了产品成本。所以，生产费

用是形成产品成本的基础。而产品成本则是指一定产品所应负担的费用总和，是由生产费用归集而成。生产费用支出的节约和浪费，必然直接或间接影响到产品成本的高低。所以，要降低成本，必须大力节约生产费用。不难看出，成本管理实际上是包括着产品成本的计划（目标）管理和生产费用的预算管理两个方面，所以，也叫费用成本管理（以下通称成本管理）。

产品成本是一个价值指标，是产品价值中的 $C+V$ 部分。产品价值中的 $C+V$ 部分是补偿价值，所以要把它独立出来，形成产品成本，首先是要利用它作为补偿生产耗费的尺度。其次，利用它作为反映与监督生产耗费的工具。第三它是国家制定价格的依据。因此，成本管理中心问题就在于保证产品成本这个价值指标所固有的作用得到充分发挥。

成本管理是在农场内部，对生产过程中生产费用的发生和产品成本的形成所进行的管理，属于企业管理的一个组成部分。实际上，它是企业管理各项职能在费用成本管理方面的具体运用，同样包括计划、组织、控制与考核等职能。计划和控制是现代成本管理中重要职能。

计划职能可以说是一种确定成本降低，规定计划（目标）成本（如主要农作物亩成本、畜禽饲养头日成本、增重成本、工副产品单位成本等）以及为保证达到目标拟定具体方法和措施的过程。计划包括了诸如生产什么？生产多少？采取什么技术措施？单位成本水平等等决策工作。所以，决策职能乃是计划职能深化的附属职能。决策的执行，也就是计划执行的过程。决策工作是在科学管理的基础上发展起来的一项职能工作，它反映了现代化管理已进入一个崭新阶段，它使得计划工作能够建立在最优方案的基础上取得最大经营成果，以保证企业现代化沿着正确方向进行。这项工作对我们说来还是一个新的展望和开始，要积极地创

造条件，学会做好预测和决策分析工作。唯有逐步地把计划和决策工作密切结合起来，才能大大提高我们的计划工作质量。

控制职能则是观察、判断计划（目标）是否正在完成和采取行动监督成本计划切实执行的过程。应在既成事实之前充分发挥人的主观能动作用，保证成本计划的完成。或者在计划的执行过程中，根据实际结果，对过去未曾预见的问题和偏差，立即采取措施，适时加以修正，或对计划（定额）进行必要的调整。所以，有事先控制，也有事中控制，但应以事先控制为主。

组织职能主要是落实计划，在企业内部上下左右各职能部门和职能人员之间确立费用成本责任的过程。它是把计划职能进一步引伸到控制过程的一种边缘职能，可以视作计划和控制的附属职能。

考核职能可以说是总结和评价成本计划执行效果的过程。凡是参加成本管理责任部门或职能人员必须有效地控制他们的业务，对执行业务的结果，也将受到考核，以评定他们的工作质量。以增强责任感，进一步挖掘降低成本的潜力，调动控制费用成本的积极性。这是对日常控制所施加的一种监督，所以也应看作是控制职能的附属部分。

此外，财务部门（或专设的成本管理机构）的集中管理、统一指挥的职能，贯穿以上各项职能之中。

总之，国营农场成本管理是按计划（目标）进行控制的管理。整个过程包括着计划（提出计划）、执行（执行计划）和考核（总结计划、考核效果）三个主要环节。

三、成本管理的具体工作

为实现上述各项成本管理职能，无疑要有与之相应的科学的

工作方法作为保证。总结国营农场的经验，可以把成本管理的经常工作分为：预测成本前景；编制成本计划；归口成本指标；事先控制成本；日常核算成本；事后分析成本，以及财务部门（或专设机构）的统一指挥，统一调度等七项工作。

积极开展成本前景的预测工作。所谓预测，实际上就是通常所说的事前分析。它是根据历史的经验和历史的核算资料，分析今后费用成本可能发生的变动因素，通过一定的数学方法或经验估计，测算产品生产各项消耗定额和费用标准，预计未来成本可能达到的水平，确定目标成本和成本降低任务以及企业的盈利水平。成本预测的用途很多，可用于系统工程，根据一定的建设或生产任务，按照总体和局部系统的共同目标，分析研究使用人力、物力、财力最少的最优方案，求得最高的经济效益；也可用于新产品设计，对产品的功能和成本进行综合分析，寻求提高质量和降低成本的统一方案；又可用于投资方案的可行性分析，对其中生产成本进行预测，用以控制投资效果。这些一次性的成本预测对做好非常的决策有着重大作用。但是，经常性的成本预测工作还在于为计划分析服务，为编制年度成本计划提供科学的数据。只有通过科学的测算，才能保证计划的质量，也只有符合实际的计划才能做为企业将来成本管理的指南，才能真正做到按计划（目标）进行控制和管理。另外，在年度内进行预计盈亏或采用新技术、新设备、新操作时，也须对后期成本前景进行预测。可见，预测工作乃是执行计划（决策）职能必不可少的手段。

认真编好生产费用预算和成本计划。成本计划是农场生产技术、财务计划的有机组成部分。生产费用预算则是实现成本计划的保证，应当在预测和综合平衡的基础上编制。它是动员群众挖掘企业内部潜力，节约生产费用，提高经济效益的行动纲领，也是实行费用和成本控制的依据。费用预算和成本计划既要积极先

进，又要切实可行。

加强费用成本日常组织工作。费用成本的日常组织工作，主要是在统一领导和分级管理相结合的原则下，建立费用成本归口管理责任制。这项组织工作是为了明确农场内部各职能部分、各生产单位在成本管理方面所承担的经济责任。它包括两方面：一是把场部(分场)、生产队、班组三级的成本管理结合起来；二是把财务部门和其他有关职能部门的费用成本管理结合起来。具体做法是对成本计划进行指标分解，层层落实，把大指标化为小指标，分别下达到各部门、各生产队以至各个班组，使大家都有明确的节约目标和降低消耗的任务，做到人人有专责，事事有人管。从而把控制成本的工作建立在广泛的群众基础上。

严格事先控制。应在归口管理的基础上，依据国家财经纪律和有关成本规定，以及归口指标、包定限额、消耗定额、费用预算和成本计划，对日常开支和生产耗费进行严格的事先控制和监督。这是改善当前成本管理工作的关键。

为了能够主动掌握成本变化情况，及时地予以控制和监督，农场一般应采取下列措施：

一是集中审核办法。凡是要计入成本的货币支出，必须经过财会部门严格审核才能列销，借以控制。必须严格区分费用性质，遵守成本开支范围，划清成本界限，坚决制止一切乱挤成本、乱摊成本、乱买乱报、铺张浪费和违反财经纪律的现象，保证每笔支出必须合理合法。

二是分项包定办法。就是将费用分为固定性支出、变动性支出、可控性支出等项目。对于固定性费用和可控性费用，应在归口管理的基础上，分别采取费用包干、只降不超、限额使用等方式，予以绝对控制和监督。保证各项包定指标不被突破，节约使用。

三是实行定额办法。对变动性费用，凡可制定定额的消耗，应分别定出各类定额。如劳动时间定额、种子、肥料、油料、零件等材料消耗定额、费用定额。实行限额领料和定额管理，弹性控制。一经发现脱离定额差异，及时分析，坚决纠正，以保证消耗定额的认真执行。

正确组织生产费用核算和成本计算工作是成本管理工作中的大量的经常性工作。利用会计核算在原有的“记帐、算帐、报帐”的基础上，不仅全面反映费用成本计划执行情况，计算产品成本、计算盈亏；更为重要的，要为日常控制快速反映偏差，要为事后分析成本以及预测未来成本提供必要的系统资料，充分发挥成本核算为管理服务的应有作用。

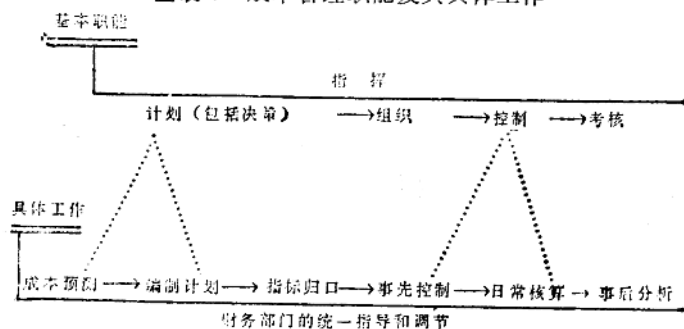
切实搞好事后成本分析。成本分析，除了事前分析也就是前面所讲的成本预测外，还有事后分析。事后分析，也叫业绩分析。通过事后成本分析，可以揭示出生产经营过程中节约和超支的原因。进而寻找成本降低的途径，促使企业采取措施，不断革新技术，改善经营，提高劳动生产率和管理水平。如果同下一期的计划分析结合起来，它又是事前分析。成本分析的结果，要向领导汇报，向群众公布，以便促进农场进一步开展增产节约运动，不断降低产品成本和提高经济效益。因此，它也是加强成本管理不可缺少的一项主要工作。

农场成本管理的基本职能和七项具体工作的关系见图表1：

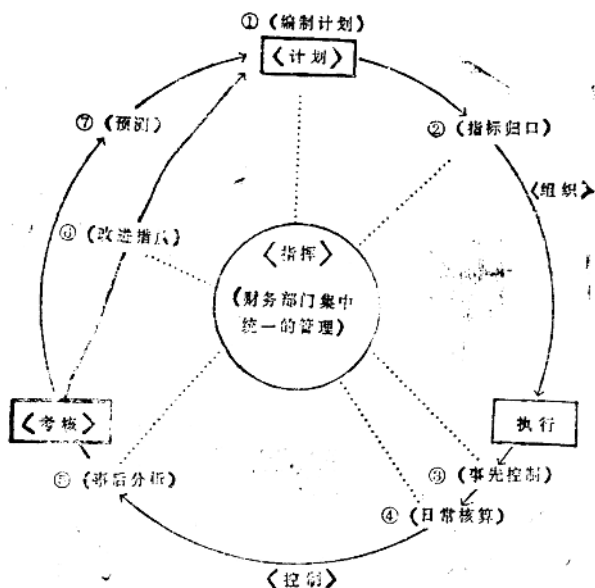
四、成本管理工作的循环

通过上图不难看出成本管理工作，彼此间并非孤立，而是互为条件，相辅相成但又不能相互替代，环环相扣，周而复始地联结成一条连锁式的循环程序。具体说成本管理的工作程序：(1)首

图衰 1 成本管理职能及其具体工作



图衰 2 成本管理工作循环示意图



说明：□ 成本管理过程。

〈 〉 成本管理职能。

（ ） 成本管理具体工作。

先要通过成本预测，确定成本降低任务，规定目标成本，在定额基础上认真编制费用预算和成本计划以及节约措施；(2) 然后再将费用预算或成本计划进行指标分解，层层落实，实行归口（分口分级）管理；(3) 按照费用预算或成本计划事先控制成本水平和监督生产费用的日常开支；(4) 组织费用成本日常核算和定期计算产品成本；(5) 事后按实际成本分析产品成本计划完成情况借以考核效果；(6) 根据分析的有效数值和进一步降低成本的可能，提出改进措施；(7) 根据措施的施行结果，再经过预测，修订定额，确定下年度降低成本的新任务，再次编制新的费用成本计划。这就是成本管理从成本计划开始，一直到事后分析、到提出改进措施，再经过预测又回到新的成本计划编制上来的工作循环(见图表2)。

五、成本核算的任务

成本核算是生产费用核算和产品成本计算的简称。组织成本核算是成本管理的重要工作之一。围绕成本管理工作，固然也需要利用班组核算、业务核算和统计核算，但起主要作用的还是会计核算，唯有会计方法才能对产品成本进行全面的、系统的、综合的核算。因而负有重大责任。

既然现代成本管理最重要职能是计划和控制。要保证成本计划的完成，关键在于成本计划执行过程中怎样进行控制，怎样搞好预测。因此，假定现在成本核算仍然停留在成本计算和成本对比分析上，而不能为成本控制和成本预测提供大量资料和可靠数据，显然，已经不能适应企业经营管理现代化的要求了。基于现代化成本管理的要求，成本核算必须担负着以下四项任务：

1. 正确地计算产品实际成本。它不仅可以反映各种产品的实

实际耗费水平，作为产品估价的依据，而且也是计算各种产品生产盈亏或销售亏盈的必要条件。前面讲过，计算出的产品实际成本作为补偿生产耗费的尺度，对于加强企业经济核算，力求用尽可能少的耗费生产出同样多的产品具有重大的意义。

2. 分析成本计划完成情况。通过产品成本的分析可以揭示成本实际水平是高是低以及在物化劳动和活劳动使用上节约或浪费的具体原因；检查工作，总结经验，找出差距，采取措施，挖掘潜力，使产品成本得以不断降低。分析的结果也可以作为制订新年度计划的参考和改善生产经营管理的依据。

3. 反映费用进度，及时控制费用预算和成本计划的正确执行，监督日常生产开支。财会工作应在既成事实之前，或在费用发生的过程中，充分发挥主观能动性，根据降低成本任务、费用预算和目标成本，主动掌握成本变动情况，揭示偏差，及时为控制成本提供可靠数值，适时加以校正。并认真审核每笔开支，促使生产单位完成包定指标，遵守劳动定额和材料消耗定额，防止可能发生的偏差，消除和减少一切损失浪费，保证成本计划和利润计划的更好完成。

4. 积累各种核算有用的历史资料和调查材料，预测成本前景，为决策工作和制订目标成本以及编制成本计划提供有效数据。

第二章 成本计算的基本原理

为了完成成本核算的任务，必须合理地组织成本核算工作。前面指出，成本核算包括着生产费用核算和产品成本计算两个方面的记帐、算帐和报帐工作。在国营农场整个会计核算中，它的比重较大，涉及面广，计算过程复杂。为此，有必要介绍一下国营农场成本计算的基本原理。认识了成本计算规律，对我们进一步研究成本核算形式的变化和了解成本核算方法将有很大帮助。

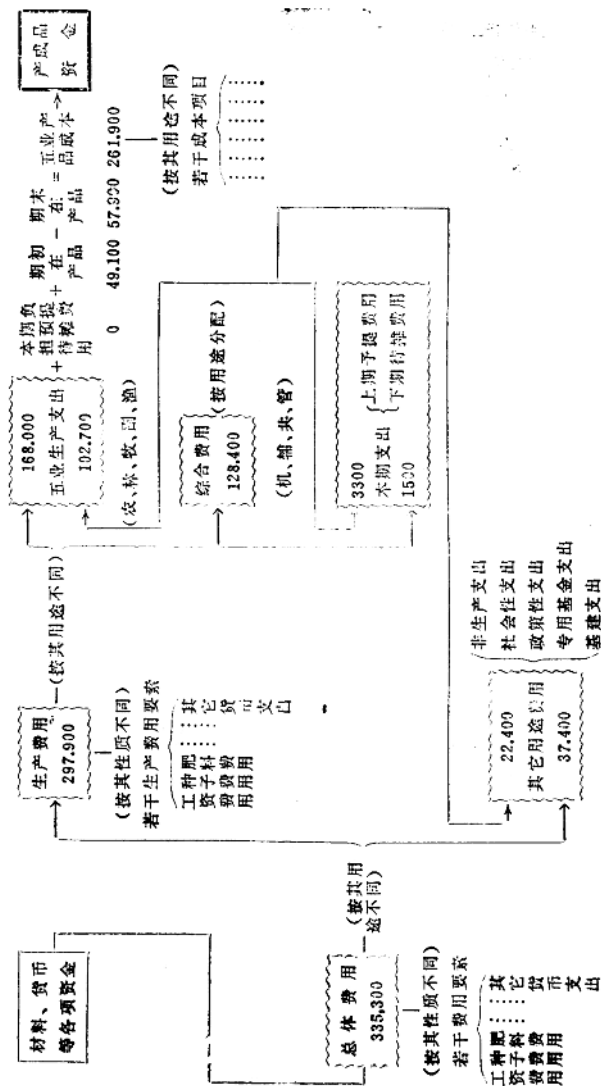
我们知道，生产费用和产品成本是两个具有不同内容的价值指标，既有联系也有区别。从费用到成本需要经过一系列汇总、分配、再汇总、再分配的过程，最后才能计算出产品成本。费用和成本之间的内在联系，体现了成本计算规律，要求成本计算必须遵循一定程序，依次转化，逐步积累。为此，我们首先讲一下费用与成本的关系。

一、费用与成本的关系

先用图表 3 来说明一个生产队的费用和成本的关系。

国营农场及其所属的基层生产队，为了进行日常生产经营活动，就必然发生各种各样的费用开支。按照这些费用经济性质的不同，可以把总体费用或生产费用划分为：种子费、饲料费、肥料及农药费、燃油料费、零件费、低值易耗品费、其他材料费、工业原材料费、折旧费、工资、外购动力费、其它货币支出等若干个费用要素或生产费用要素。这些费用要素既表明了费用与各

图表3 费用与成本的关系 (以某农牧生产队为例)



(注) 表内农、林、牧、副、渔、机、辅、共、管系指农业生产费用、林业生产费用、副业生产费用、渔业生产费用、机械作业费、辅助生产费、共同生产费、管理费。

项具有物质形态的资金之间的关系，同时，也说明了生产经营过程中花费了什么？这样分类对于加强资金管理、费用预算管理以及组织费用核算都具有重大意义。其次，根据这些费用的经济用途及其抵补来源的不同，又可以把它们归纳为生产费用和其它用途费用（如非生产性支出、社会性支出、政策性支出、基建支出、专用基金支出等）两大类。而生产费用又可按其投入的业别、部门和地点的不同，分为农业、林业、牧业、副业、渔业等五业生产支出以及机械作业费、辅补生产费、共同生产费、管理费等四个综合费用。其中综合费用，除机械作业费、辅助生产费一部分作为非五业性生产费用应分别归作其它用途的费用外，绝大部分都用于五业生产。

五业生产支出是指五业生产本期实际支出的费用总和，如加上应由本期产品负担的预提费和待摊费，即构成五业总产值的生产费用，最后加上期初在产品，减去期末在产品，所得数值则是本期全部产品的总成本。

为了便于分析生产技术措施的经济效果和产品成本升降的具体原因，管理上还要求将计入产品的生产费用，按其用途进行再分类，又可分成若干成本项目。

通过上述费用按其经济用途的连续分类，不仅说明了费用的去向，而且也表明产品成本又是怎样形成的。产品成本是在生产费用要素的基础上，通过一定的程序归集而成。可见，费用与成本之间既有区别又有密切联系。从费用到成本，中间是要经过费用的分配和成本的归集等一系列的计算过程。所以，我们说成本是在费用的基础上形成的。成本计算就是以成本计算对象（如产品）为依据，分配、归集费用并计算成本的过程。其生产费用分配和产品成本归集的关系见图表4。

综合上述，我们可以明确以下四个问题：

1. 通过费用分类，可以看出资金、费用和成本之间的内在联系。

2. 通过资金、费用、成本三者的关系，可以看出管好费用，不仅是加强资金管理的基础，也是搞好成本管理的关键。控制成本水平和降低产品成本是以节约费用为前提。所以，对费用预算的控制应给予足够的重视。只有抓好每个生产费用要素的管理，才算抓住了成本管理的要害，经济核算才算落到实处，才能抓出成效。认识这个问题，对我们理解成本核算形式怎样合理化有很大帮助。这在后面有关章节还要作进一步论述。

3. 通过生产费与产品成本之间的量差，可以看出五业产品总成本的计算方法有两种方式：

(1) 以总体费用要素(或生产费用要素)的合计为基点，采取费用倒挤法来计算五业产品总成本(参见图表3)。其计算公式如下：

$$\begin{array}{rcc} \text{总体费用要素(或生产费用要素)总额} \textcircled{1} & - & \text{不列入五业生产成本的支出} \textcircled{2} = \text{本期实际发生的五业生产支出} \\ 335,300 & & 64,600 \qquad \qquad 270,700 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcc} \text{五业生产支出} + \text{本期应负担的预提待摊费} & = & \text{五业总产值的生产费用} \\ 270,700 & & 270,700 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcc} \text{五业总产值的生产费用} \pm \text{期初期末在产品} & = & \text{五业产品总成本} \\ 270,700 & (-8,800) & 261,900 \end{array}$$

(2) 以产品为成本对象，采用成本归集法，以计算各种产品的总成本。

各种产品总成本之和 = 五业产品总成本

举例：