

目 录

第一章 总论	1
第一节 成本与成本会计	1
第二节 成本会计的基础工作	6
第三节 成本会计工作组织	8
第二章 生产成本核算原理	14
第一节 成本核算的意义和原则	14
第二节 成本核算的要求	16
第三节 成本核算的基本程序	19
第四节 生产类型与成本计算方法的关系	22
第三章 要素费用的归集和分配	28
第一节 生产要素概述	28
第二节 材料费用的归集和分配	32
第三节 外购动力费的归集和分配	39
第四节 工资费用的归集和分配	41
第五节 固定资产折旧费和修理费的归集和分配	48
第六节 其他费用的归集和分配	51
第四章 辅助生产费用与制造费用的核算	57
第一节 辅助生产费用的核算	57
第二节 制造费用的归集与分配	68
第五章 生产损失的核算	75
第一节 废品损失的归集与分配	75

▲ 第二节 停工损失的归集与分配	79
第六章 产成品和在产品成本的核算	82
▲ 第一节 产成品和在产品成本核算的内容	82
▲ 第二节 生产费用在完工产品和在产品之间的分配	85
第七章 成本计算的品种法	103
▲ 第一节 成本计算品种法的基本内容	103
▲ 第二节 成本计算品种法举例	105
第八章 产品成本计算的分批法	119
▲ 第一节 分批法概述	119
▲ 第二节 分批法举例	122
第九章 产品成本计算的分步法	137
▲ 第一节 分步法概述	137
▲ 第二节 逐步结转分步法	139
▲ 第三节 平行结转分步法	145
第十章 成本计算的辅助方法	157
▲ 第一节 产品成本计算的分类法	157
▲ 第二节 产品成本计算的定额法	161
▲ 第三节 联产品、副产品、等级产品成本计算	168
第十一章 期间费用	179
▲ 第一节 管理费用概述	179
▲ 第二节 销售费用概述	180
▲ 第三节 财务费用概述	181
第十二章 成本计划	183
▲ 第一节 成本计划的内容和作用	183

▲ 第二节 成本计划的编制步骤和原则	184
▲ 第三节 成本计划的编制方法及应用	187
第十三章 成本报表	202
▲ 第一节 成本报表的作用	202
▲ 第二节 成本报表的种类	203
第十四章 成本分析	210
▲ 第一节 成本分析的意义和原则	210
▲ 第二节 成本分析的基本方法	212
▲ 第三节 全部商品产品成本及主要产品单位成本分析	215
▲ 第四节 降低成本措施分析	222
第十五章 其他主要行业的成本核算	227
▲ 第一节 商品流通企业成本核算	227
▲ 第二节 运输企业成本核算	231
▲ 第三节 施工企业成本核算	233
▲ 第四节 房地产开发企业成本核算	236
▲ 第五节 旅游、饮食服务企业成本核算	238
▲ 第六节 农业企业成本核算	240
第十六章 成本会计专题	244
▲ 第一节 作业成本法	244
▲ 第二节 物流成本	256
▲ 第三节 计算机在成本会计中的应用	274
参考文献	296



第一章 总论

◆ 学习目标

本章主要阐述成本会计的基本理论。通过本章的学习应掌握成本的含义，成本与费用的区别，成本会计、管理会计与财务会计的关系，现代成本会计的发展趋势，成本会计的基础工作。

第一节 成本与成本会计

成本会计是会计学的一个分支，是以成本为对象的一种专业会计。学习“成本会计”首先要解决的问题是：“成本”的含义是什么？成本包括哪些内容？成本与费用如何划分？

一、成本的含义

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中是客观存在的。加强成本管理，努力降低成本，无论对提高企业的经济效益，还是对提高整个国民经济的宏观经济效益，都是极为重要的。而要做好成本管理工作，就必须从理论上充分认识成本的经济实质。

马克思的《资本论》中有一个著名的公式，商品价值 $C+V+M$ ，即商品价值 = 不变资本 + 可变资本 + 剩余价值。马克思指出，产品的价值由三个部分组成，即生产中消耗的生产资料的价值 (C)，劳动者为自己的劳动所创造的价值 (V)，以及劳动者为社会创造的价值 (M)，产品成本是前两个部分价值之和 ($C+V$)。因此，从理论上说，产品成本是企业生产产品过程中已经耗费的、用货币额表现的生产资料的价值与相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值的总和。这种成本，可以称为“理论成本”。

社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别，但二者都是商品经济。在社会主义市场经济中，企业作为自主经营、自负盈亏的商品生产者和经营者，其基本的经营目标就是向社会提供商品，满足社会的一定需要，同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品的生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样，才能使企业乃至整个社会得以发展。因此，商品价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，仍然有其存在的客观必然性，只是它们所体现的社会经济关系有所不同。

在社会主义市场经济中，产品的价值仍然由三个部分组成：①已耗费的生產资料转移的价值 (C)；②劳动者为自己的劳动所创造的价值 (V)；③劳动者为社会劳动所创造的价值 (M)。从理论上讲，前两部分即 $C+V$ ，是商品价值中的补偿部分，它构成商品的理论成本。



综上所述，可以对成本的经济实质概括为：生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

应当指出的是，以上只是从理论上说明了成本的经济实质和它应包括的客观内容，在实际工作中，成本的开支范围是由国家通过有关法规制度来加以界定的。为了促进企业加强经济核算，减少生产损失，对于劳动者为社会所创造的某些价值，如财产保险费等，以及一些不形成产品价值的损失性支出，如工业企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等，也计入成本。可见，实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容是有一定差别的。就上述废品损失、停工损失等损失性支出来说，从实质上看，并不形成产品价值，它不是产品的生产性耗费，而是纯粹的损耗，按其性质来说并不属于成本的范围，但是考虑到经济核算的要求，需要将其计入成本，使之得到必要的补偿。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格加以限制，否则，成本的计算就失去了理论依据。

二、成本与费用

成本与费用是一组既有紧密联系又有一定区别的概念。

成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价，即发生的耗费总和，是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中，对企业所拥有或控制的资产的耗费，是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲，而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。

在财务会计中，成本可以分为未耗成本与已耗成本两大类。未耗成本是指可在未来的会计期间产生收益的支出，此类成本在资产负债表上被列为资产项目，例如设备、存货及应收账款等。已耗成本则是指本会计期间内已经消耗，且在未来会计期间不会创造收益的支出，这类成本又可分为费用和损失两部分，前者在损益表上被列为当期收益的减项，例如已销产品的生产成本及各项期间费用等，后者则因无相应利益产生，而在损益表上被列为营业外支出等项目，例如火灾、水灾等自然灾害造成的损失。

典型的成本是指产品成本，其实质就是各项生产耗费的凝结，同时它也被用作存货资产价值的计量。在产品没有被售出之前，产品成本始终被作为资产的一个组成部分。一旦产品售出，其成本就转化为出售当期的销售成本，并与当期发生的其他费用一起，由当期销售收入予以补偿。由此，可得出以下结论：第一，费用是成本的基础，没有发生费用就不会形成成本；第二，按对象归集的费用构成成本，其发生期与补偿期并非完全一致，不能对象化的费用则可按发生期间归集，由同期收入补偿。成本与费用的关系可表述为图 1-1。

成本会计关注的是成本而不是费用。成本的两种主要类型是支出成本和机会成本。支出成本是过去、现在或未来的现金流出。机会成本是将所放弃的资源用于最佳用途可能实现的收益。当然，在任何时刻，都没有人能知道可利用的所有可能机会，因此，这无疑会忽略一些机会成本。会计系统的特征是记录支出成本而不记录机会成本，但是，管理者为了保证所做出的决策是最优的，在进行决策时应考虑机会成本。

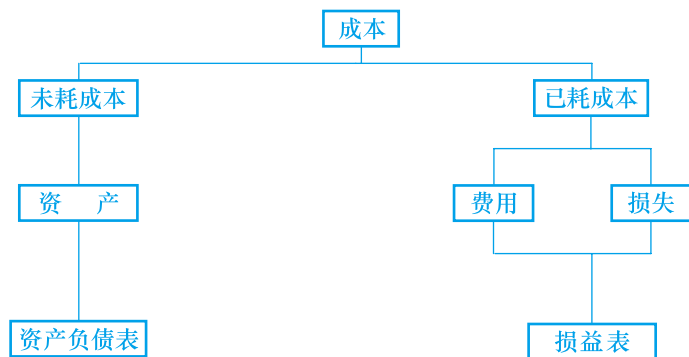


图 1-1 成本与费用的关系图

三、成本会计的产生和发展

成本会计是为了适应特定经济发展的要求而产生的，并在与外部环境的相互作用中获得发展。

成本会计先后经历了早期成本会计、近代成本会计和现代成本会计三个阶段。成本会计的方式和理论体系随着发展阶段的不同而有所不同。

（一）早期成本会计阶段（1880—1920 年）

如果说中世纪城市的兴起以及商业和银行业的发展是产生复式记账的温床，那么中世纪发展起来的工场手工业则是产生成本会计的摇篮。随着英国产业革命的完成，机器代替了手工劳动，工厂制代替了手工工场，会计人员为了满足企业管理上的需要，起初是在会计账簿之外，用统计的方法来计算成本。此时，成本会计出现了萌芽。随着企业规模逐渐扩大，企业之间出现了竞争，生产成本得到了普遍重视。为了满足有关各方面对成本信息资料的需要和企业管理上的需要，提高成本计算的准确性，成本计算由统计核算逐步纳入复式账簿系统。将成本计算与会计核算结合起来，使成本记录与会计账簿一体化，从而形成了真正的成本会计。可见，成本会计体系产生的直接动因实际上是产业革命，及其随之而来的大生产方式和工厂制度。

早期研究成本会计的专家劳伦斯（W.B.LAWRENCE）对成本会计做过如下定义：“成本会计就是应用不同会计的原理、原则，系统地记录某一工厂生产和销售成品时所发生的一切费用，并确定各种产品或服务的单位成本和总成本，以供工厂管理当局决定经济的有效和有利的产销政策时参考。”从成本会计的方式来看，在早期成本会计阶段，主要是采用分批法或分步法的成本会计制度；从成本会计的目的来看，主要是计算产品成本以确定存货成本及销售成本。所以，初创阶段的成本会计也被称为记录型成本会计。

（二）近代成本会计阶段（1921—1945 年）

随着科学技术的飞速发展，企业生存的外部环境日趋复杂，这对企业管理提出了越来越高的要求，从而促使成本会计不断发展。19 世纪末 20 世纪初在制造业中发展起来的以泰勒为代表的科学管理，对成本会计的发展产生了深刻的影响。此时美国会计学家提出的



标准成本制度脱离实验阶段而进入实施阶段，为生产过程的成本控制提供了条件。在此之前，企业不重视有效的成本控制，对于生产中的实际耗费情况，只是事后通过计算实际成本以后才知道。标准成本法的出现使成本管理方法和成本计算方法发生了巨大的变化，成本会计进入了一个新的发展阶段。实施标准成本制度后，成本会计不只是事后计算产品的生产成本和销售成本，还要事前指定标准成本，并据此控制日常的生产耗费与定期分析成本。这样，成本会计的职能扩大了，发展成为管理成本和降低成本的手段，成本会计的理论和方法也有了进一步的发展和完善，形成了管理成本会计的雏形。它标志着成本会计已进入了一个新的阶段——近代成本会计阶段。

在这一时期，成本会计的应用范围也从原来的工业企业扩大到各种行业，并被深入应用到一个企业内部的各个重要部门，特别是应用到企业经营的销售方面。它不仅将会计核算与成本相结合，而且还包含了成本预算、成本控制、成本差异分析和考核。美国尼科尔森(J.L.NICHOLSON)和罗尔巴克(F.D.ROHRBACK)合著的《成本会计》，及陀尔(J.L.DOHR)所著的《成本会计原理和实务》等，使成本会计的理论和方法进一步发展和完善，形成了独立的学科。

这一时期成本会计的定义，可引用英国会计学家杰贝蒂(J.BATTY)的表述：“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”因此，近代成本会计主要采用标准成本制度和成本预测，为生产过程的成本控制提供条件。以标准成本系统为基础的责任成本控制系统的形成和发展，是成本会计的第二次革命。

(三) 现代成本会计阶段(1945年以后)

20世纪50年代起，西方国家的社会经济进入了新的发展时期。一方面，社会资本高度集中，跨国公司大量出现，企业规模日益扩大，生产经营日趋多元化；另一方面，在战争中发展起来的军用科学技术向民用工业转移，新产品开发日新月异，市场竞争日趋激烈。在激烈的市场竞争面前，企业为了适应社会化大生产的客观要求，管理也要现代化。随着管理日趋现代化，运筹学、系统工程和电子计算机等各种科学技术成就在成本会计中得到广泛应用，从而使成本会计发展到一个新的阶段，即成本会计发展重点已由如何对成本进行事中控制、事后计算和分析，转移到如何预测、决策和规划成本，形成了新型的以管理为主的现代成本会计，这是成本会计的一个重大变革，其发展重点趋向预测、规划和决策，实现最优化控制。

与传统的成本会计相比，现代成本会计更重视成本发生的前因后果，通过作业成本计算和有效控制，使成本计算与成本控制有机地结合起来。成本控制与责任会计相辅相成，它随责任会计系统的产生而产生，又随作业会计系统的形成而发展。因此，由传统的成本计算系统到现代的以作业为基础的成本计算，是成本会计发展的必然趋势。现代成本会计系统的形成和发展，是成本会计的第三次革命，是一场真正的成本会计革命。

综上所述，现代成本会计是成本会计与管理的直接结合，它根据成本核算和其他资料，采用现代数学和数理统计的原理和方法，建立起数量化的管理技术，用来帮助人们按照成本最优化的要求，对企业的生产经营活动进行预测、决策、控制、分析、考核，促使企业生产经营实现最优化运转，以提高企业的市场适应能力和竞争能力。因此，现代成本

会计是广义的成本会计，实际上也就是成本管理。

四、成本会计、管理会计与财务会计的关系

会计系统是企业组织取得财务和管理信息都不可缺少的工具。现代会计系统由于使用者的不同，大体可分为财务会计和管理会计两类。财务会计主要是为投资者、债权人、政府机构以及其他的企业外部使用者提供经营成果、财务状况及其变动信息，其主要目的是发挥会计信息的社会职能；财务会计关注过去发生的事情，为满足客观性、可验证性以及一致性的要求，必须受制于“公认会计原则（GAAP）”。而管理会计则主要为企业内部各阶层管理人员提供各种相关的管理信息，其主要目的是协助实现组织目标，一般不受限于“公认会计原则”；管理会计强调未来，除了提供历史报告外，还提供预算和其他预测信息。成本会计是财务会计与管理会计的混合物，是计算以及提供成本信息的会计方法。成本会计主要处理企业获取和消耗资源的成本及其相关信息，它需要向财务会计和管理会计提供必要的信息。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定，而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中，因此，成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价，并据此做出投资决策。同样，成本会计所提供的成本数据，往往被企业管理当局作为决策的依据或用于对企业内部管理人员的业绩评价。成本会计提供的成本信息既可以为财务会计编制财务报表所用，也可以满足企业内部管理人员进行决策或业绩评价的需要。因此，就财务报表的编制而言，成本会计附属于财务会计，但从管理角度来看，成本会计也是管理会计的一个组成部分。更进一步地讲，财务会计与管理会计，两者都必须依赖成本会计系统所提供的信息。成本会计、管理会计与财务会计之间的关系如图 1-2 所示。

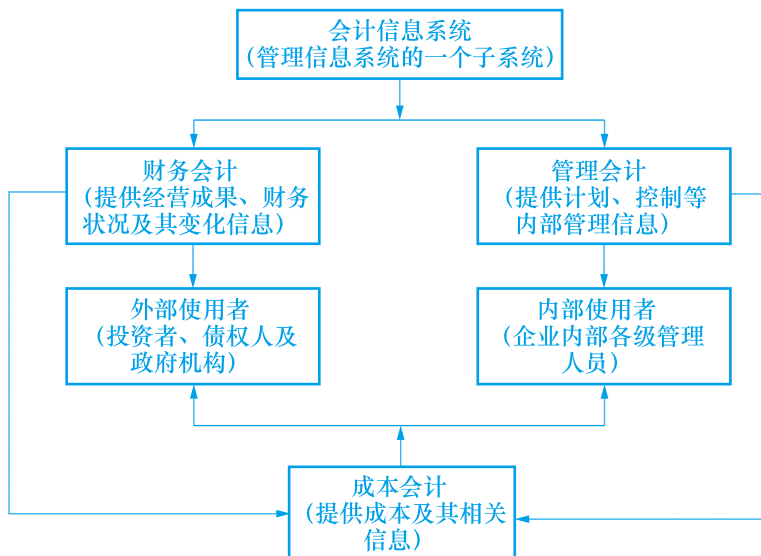


图 1-2 成本会计、管理会计与财务会计的关系图

从成本会计理论体系来看，成本会计一开始属于财务会计体系，主要从财务会计理论方面来研究成本计算，并纳入会计账簿体系；到了近代成本会计阶段，成本会计具备了完



整的理论和方法，形成了独立的学科；随着经营管理的发展与成本内涵的日趋扩大，成本会计的范围更加广阔，逐步向经营型成本会计发展，形成了财务会计、成本会计和管理会计三个领域共同发展的局面。

第二节 成本会计的基础工作

成本会计的基础工作是进行成本会计工作的首要条件。不重视基础工作，成本会计工作就不能顺利开展，也就无法完成预期的任务。成本会计的基础工作包括以下内容。

一、建立原始记录制度，制定合理的凭证传递流程

成本会计的主要内容，是对各项生产费用进行数据处理，计算产品成本，这就要求通过一定的方式取得各项数据。原始记录是提供计算数据的主要方式，它是按照规定的格式，将企业生产经营活动中材料的领用、工时的耗费、生产设备的运转、动力的消耗、费用的开支、废品的发生、产品质量的检验、产品在生产过程中的转移、产成品和自制半成品的交库等，记录在具有一定格式的凭证中。这种直接记录具体事实的凭证，就是原始凭证。建立严格的原始记录制度，制定合理的凭证传递流程，对加强企业经营管理具有重要意义。

原始记录往往为几个部门所需要，因此，按要求填写的原始记录，应分别送交有关需用部门。如果是采取一式一份的原始记录，应按需要部门依次传递使用。这种方式的缺点是影响及时使用，容易发生丢失，不易查对。采用一式多份的原始记录，可以同时送交各需用部门，如有丢失也便于查找。

企业应健全原始记录制度，制定各种原始记录的传递程序，这种凭证传递流程最好用流程图来表示。原始记录要符合成本管理的要求，有利于班组经济核算的开展，力求简明，讲求实效，并根据实际使用情况及时修改，以充分发挥原始记录的作用。

二、建立健全的材料物资的计量、验收、领发和清查制度

做好物资的计量、验收、领发和清查制度，是正确计算成本的必要条件，也是加强经营管理的重要前提。

企业一切物资的收发都要经过计量、验收并办理必要的凭证手续。为此，第一，要提高人们对这项工作重要意义的认识，同时还应根据不同的计量对象，配置必要的计量器具。第二，应该设置专职的质量检验机构，辅之以群众性的质量把关活动，形成专职机构与群众检查相结合，而以专职机构为主的质量检验制度。第三，应建立计量仪器和器具的管理与定期检查制度，对零部件和产品的质量应不定期进行抽查，以检查质量验收制度的执行情况。

领发材料、半成品、工具等物资，都要有严格的手续和制度，有消耗定额的，按定额发料。对于每月或每批生产剩余的物资，应及时办理退库手续或结转到下期继续使用，以便使计入产品成本的物资消耗正确无误。库存物资应定期进行清查、盘点，做到账物相符，以保护财产物资的安全。

三、建立定额管理制度，制定必要的消耗定额

定额是指企业在生产经营过程中，对人力、物力、财力的利用应达到的标准。做好定额工作，可以使企业编制计划建立在科学的基础之上，这样进行成本核算就有了可靠的依据，也为开展成本控制和成本分析提供了客观的尺度。因此，加强定额管理具有重要的意义。

与成本有关的定额按其内容可分为：①劳动定额，如工时定额、产量定额、出勤率等；②消耗定额，如材料、动力、工具等；③费用定额，如有关制造费用或管理费用的限额；④质量定额，如产品合格率、一级品率、废品率、返修率等；⑤固定资产利用定额，如设备利用率、固定资产利用率等。

各项定额制定的基本方法有经验统计法和技术分析法两种。企业究竟采用什么方法比较合适，这要从实际出发，根据需要与可能的条件来确定。但是，无论采用何种方法，制定的定额既要积极先进，又要切合实际，并应随着企业生产技术条件的变化和管理水平的提高而定期修订，否则定额就失去了应有的控制作用。

四、建立健全的内部结算制度，制定内部结算价格

建立内部结算制度，制定内部结算价格，有利于贯彻、推行成本责任制，正确考核企业内部各单位的业绩；也有助于简化和减少成本核算工作，并便于成本计划和成本控制工作的开展。内部结算是指对企业内部各部门、车间之间的经济事项，运用货币形式进行等价交换结算，以明确经济责任的一种管理形式。搞好内部结算管理要抓好内部结算价格、内部结算方式和内部结算组织三个方面的工作。

内部结算价格是指企业内部各单位之间计价结算的价格。对原材料、辅助材料、燃料、动力、在产品、半产品和各种劳务等，都要制定合理的内部结算价格。这就要求制定的内部结算价格要保证企业整体利益与各内部单位利益的一致性；要兼顾内部各单位的利益，使各单位都感到公平、合理，可以接受。企业内部价格的制定涉及企业各个方面，应由有关部门共同协作来制定。内部结算价格应保持相对稳定，但也要根据企业生产经营情况的变动而定期予以调整。

内部结算价格确定后，企业内部各单位之间发生经济往来时，就可依据一定的价格和结算方式进行结算。内部结算方式有厂内货币结算方式、厂内支票结算方式、厂内托收承付结算方式、厂内委托收款结算方式和厂内委托付款结算方式等。企业应本着既满足往来结算和资金管理的要求又简化结算的原则选择使用。

无论企业采用哪种结算方式，都需要一定的内部结算组织或机构。我国目前采用较为广泛的两种内部结算组织形式，一是在企业财会部门设立内部结算中心；二是在企业内部设立内部银行。内部结算中心不具有资金管理的职能，一般是一些规模较小的企业采用。厂内银行具有结算、信贷、控制和信息处理等职能，通常是在一些规模大、内部单位多、基础工作好的企业使用。

五、建立健全的责任考核制度，制定成本责任奖励制度

成本责任考核制度是适应经济责任制的要求，以成本责任单位为对象，以责任成本为



内容的一种内部控制考核评价制度。其主要内容是：根据分级管理的原则，在企业内部设立若干成本单位，将企业的成本目标进行层层分解，分配落实到各个责任单位。各个责任单位对本单位的责任成本负责，厂长对全厂的全部成本负责。通过责任成本核算，反映实际与预算数的差异，并分析其形成原因，对各责任单位的工作实绩做出客观评价，按照制度规定的办法实施奖惩。

必须指出，做好成本会计工作，除了要建立和健全以上各项基础制度以外，还必须提高全员的成本意识和素质，不但要提高成本会计人员的成本意识和素质，而且要提高其他人员的成本意识和素质，特别是工程技术人员，更要增强成本意识和素质，把经济性和技术性很好地结合起来。

第三节 成本会计工作组织

为了有效地进行成本会计工作，充分发挥其应有的作用，必须加强对成本会计工作的组织，也就是要建立健全成本会计机构，配备必要的成本会计人员，制定和推行合理的成本会计制度。

一、成本会计的机构

建立成本会计组织机构，必须要与企业体制、企业组织机构和会计工作组织形式相适应；必须与企业业务的特点和规模相协调；必须体现精简高效的原则；要适应成本会计工作的内容和目的，贯彻落实经济责任制，做到技术与经济相结合，有利于群众性成本工作的开展。

（一）成本工作的领导机构

根据技术与经济相结合的原则，一般企业成本工作的领导核心应由厂长或经理、总会计师、总工程师和总经济师组成。厂长是成本工作组织的领导者，对本单位的成本工作负完全责任；总会计师、总工程师、总经济师应从经济、技术以及两者的结合方面组织企业成本工作，并采取有效的措施降低成本。一长三师应融为一体，分工协作，负责组织全厂的成本工作，具体如下。

- （1）制定企业成本工作的基本方针和政策，以及批准成本会计制度；
- （2）建立健全工厂成本工作的组织机构，协调各部门成本工作中出现的问题和矛盾；
- （3）审定工厂的目标利润和目标成本，批准工厂成本计划，综合研究和决定各项重大降低成本方案；
- （4）组织和领导各项重大成本决策制定和实施；
- （5）动员全厂各部门、各级职工管理成本。

（二）成本会计的职能机构

成本会计的职能机构，一般地，在大中型企业单位设成本处或成本科，也有在会计机构中设置成本股或成本组的。至于规模小的企业，一般是在会计部门中指定一些人专门负

责成本会计工作。

厂部成本会计职能机构是成本会计的综合部门，它的主要职能是：组织成本的集中统一管理，为企业领导提供各种成本信息；进行成本预测和决策，编制企业成本计划，并将其分解下达给各部门和车间；实行成本控制，监督生产费用支出，准确地核算全厂产品成本；检查和考核工厂成本计划执行情况，开展成本综合分析；组织车间成本核算和管理，加强对班组经济核算的指导和帮助；制定全厂成本会计制度，不断总结和推广成本管理、降低成本方面的先进经验。

成本会计工作在厂部成本职能部门和企业内部各单位之间，可以采用两种不同的组织形式。以工业企业为例，在集中核算的形式下，企业一切成本会计业务都集中在厂部成本职能部门进行。其他职能部门、车间一般只负责提供原始资料。在这种方式下，车间等其他部门大多只配备专职或兼职的成本会计和核算人员。它的优点在于：厂部会计机构可以比较及时地掌握企业有关成本的全部信息，便于集中使用电子计算机进行成本数据处理，还可以减少成本会计机构的层次和成本会计人员的数量。缺点在于：不便于实行责任成本核算，不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工及时掌握本单位的成本信息，因而不利于调动他们自我控制成本和费用以提高经济效益的积极性。在非集中核算的形式下，车间成本或部门费用支出的计划、核算和分析等工作，一般由这些单位的成本核算员或负责成本工作的人员承担；厂部成本部门主要负责成本数据的汇总，处理不便于分散到各单位去进行的成本工作，以及对各单位成本会计工作进行业务监督和指导。它的优缺点与集中核算方式的优缺点恰好相反。企业采用哪一种组织形式，要从有利于更好地完成成本会计任务出发，并根据企业规模的大小和经营管理水平等条件来决定。

（三）成本归口管理部门

根据成本责任制，企业的其他职能部门都应对成本承担一定的责任。

（1）生产部门：负责制定生产资金定额和控制外部加工费用；编制和落实生产、作业进度计划，组织均衡生产；提高工时利用率，保证完成产量、品种等计划指标；对计划指标进行分析，力求缩短生产周期，减少在产品、半成品上的资金占用。

（2）技术工艺部门：负责制定物资消耗定额，从产品设计和工艺技术方面保证产品质量优、成本低、适销对路，减少原材料等各种物资消耗，节约工时，提高经济效益。

（3）质量保证部门：负责全面质量管理，提高优级品率，减少不合格产品和废品的损失，并按期做出质量成本分析报告。

（4）物资供应、储运部门：负责制定物资储备定额，控制物资的消耗，合理组织物资的采购、运输，节约物资的采购和保管费用。

（5）销售部门：负责编制产成品销售计划，合理组织产成品的销售，编制并控制销售费用预算。

（6）设备部门：负责制定设备利用定额，提高设备完好率和利用率，降低设备修理成本，减少维修保养费用。

（7）动力部门：负责水、电、气消耗定额的制定和管理，在保证生产需要的前提下，努力控制能源消耗。

（8）人力资源部门：负责劳动力的合理组织，制定定员和工时定额，提高工时利用率



和劳动生产率，控制工资、福利和奖金的支出，合理节约劳动保护费用开支。

(9) 总务行政部门：负责有关管理费用的预算编制、日常控制和定期分析等工作。

(10) 其他部门：负责与其本身责任有关的成本工作，提高工作效率，减少费用开支。

在以上这些职能部门管理和控制的指标中，有些直接和成本相联系，属于成本指标；也有些指标，如产量、品种、废品率、劳动生产率、工时利用率和设备利用率等，其本身不是成本指标，但这些指标完成的好坏，必然引起成本的升降。所以，管理和控制成本不应局限于几个成本指标，而必须同时从技术与经济、创收和节约等不同方面着手，去抓好成本工作，才能全面提高经济效益。

(四) 班组经济核算

班组经济核算是最基层环节，产品生产过程中的各种消耗，大多数是在班组中发生的。所以，班组对成本控制如何，直接影响成本的高低。我国一些企业根据班组的大小，配备专职或工人兼职核算员，把班组成本控制和班组核算结合起来，其内容包括：将消耗指标分解、落实到个人，核算和控制班组、个人生产消耗，检查分析定额和费用指标的实现。这是组织工人参加成本管理的一种好形式，也是具有中国特点的责任会计的一种形式，对于降低成本发挥着重要的作用。

二、成本会计人员

随着社会主义市场经济的建立，企业成为独立的商品生产经营者，应面向市场，行动于市场。成本会计工作也要不断更新，以适应社会主义市场经济的要求。因此，成本会计人员要放眼市场，树立起强烈的经营意识、竞争意识、技术进步意识和效益意识，积极参与各项经营活动，在维护全局利益的基础上把成本降下来，有效地保证企业经济效益的提高。

成本会计工作要求从事该项业务的人员具备一定的职业道德。我国对于会计人员职业道德的研究尚处于起步阶段，未形成独立、完善的会计职业道德准则，除了约束注册会计师的《注册会计师职业道德基本准则》外，约束其他会计人员的职业道德规范只散见于各有关的会计法规当中。例如，1996年财政部制定的《会计基础工作规范》对于会计人员职业道德做了七条规定。其实，会计法规中的职业道德规范只是约束会计人员的最低下限，无法替代独立的职业道德准则。在此，我们为大家介绍美国管理会计师协会(IMA)于1982年发布的《管理会计师道德行为准则》(*The Standards of Ethical Conduct For Management Accountants*)。管理会计师对于他们所服务的机构、职业组织、公众和他们自己，具有遵循道德行为标准的义务。为了确认管理会计师的义务，会计师协会发布了该道德行为准则，将15项义务汇总于能力、保密、廉正、客观性四个主题之下，管理会计人员不应违反这些准则。

1. 能力(管理会计师有责任)

(1) 通过持续地发展本身的知识技能，以保持胜任的职业能力；

(2) 按照相关的法规和技术规范履行他们的职责；

(3) 在恰当地分析相关和可信赖的信息后，编制完整和清晰的报告与建议书并提出建议。

2. 保密（管理会计师有责任）

- (1) 除非官方法律要求，非经核准不能披露在工作过程中获得的保密信息；
- (2) 告诫下属严守工作中获得的信息的保密性，并且监督他们的活动以确保严格保密；
- (3) 禁止使用或变相使用在工作中所获得的保密信息，为个人或第三者换取不道德的或非法的利益。

3. 廉正（管理会计师有责任）

- (1) 避免介入实际或表面的利益冲突，并向任何有利益冲突的各方提出劝告；
- (2) 避免参与任何可能会损害职业道德的活动；
- (3) 拒绝会影响或看来将影响其行为的任何礼物、纪念品或招待；
- (4) 禁止主动或被动地破坏组织的合法的和道德的目标的实现；
- (5) 了解并沟通会妨碍公正判断或有效执行职业活动的限制或其他约束；
- (6) 公布有利或不利的信息以及专业判断或意见；
- (7) 禁止参与或支持任何有损于职业声誉的活动。

4. 客观性（管理会计师有责任）

- (1) 公正和客观地表达信息；
- (2) 充分反映信息，帮助使用者对各项报告、评论和建议获得正确的理解。

以上职业道德也适用于成本会计人员。职业道德行为准则中在“能力”主题中指出，管理会计师应通过持续地发展本身的知识技能，以保持胜任的职业能力。对于成本会计人员来说，不仅要了解会计和财务管理知识，还应了解经营管理知识，特别是要熟悉生产技术。学会运用价值工程、成本最优化的理论和方法，在成本会计工作中，坚持技术与经济相结合，在经济型成本会计转变为经济与技术结合型成本会计的过程中充分发挥其作用。

现代成本会计工作不仅仅局限于计划、核算和考核，同时还要进行成本技术经济分析和成本效益分析，尤其是要把预测和决策放在重要地位。所以，成本会计人员要熟练掌握现代成本会计的理论和方法，学会分析、预测、决策，具备过硬的岗位本领；跳出过去只管记账、算账的狭窄圈子，使成本会计工作在企业生产发展中起到参谋作用。

现代成本会计电算化是一种必然的发展趋势。企业成本会计工作以电子计算机为手段，大大加快了信息反馈速度，增强了业务处理能力，对于及时、准确地进行成本预测、决策和核算，有效地实施成本控制，全面地考核、分析成本，都具有重要意义。这就要求成本会计人员学会使用电子计算机进行信息处理，以适应经济发展对成本会计越来越高的要求。

根据成本会计人员职业的要求，目前我国有些企业在成本岗位上配备了成本工程师，从而有利于成本工作的技术与经济相结合，充分发挥成本会计的职能作用，更好地完成成本会计任务。

三、成本会计制度

成本会计制度是组织和从事成本会计工作必须遵循的规范和具体依据。因此，正确地制定和执行成本会计制度是做好成本会计工作的重要条件。我国传统的成本会计制度主要



以国家及有关部门制定的各项成本会计规章制度为依据制定。但是，过去的成本核算制受计划经济体制的制约，传统成本会计制度存在如下一些问题。

- (1) 只规定财务成本核算，缺少管理成本核算；
- (2) 只规定生产成本核算，忽视供应成本和销售成本核算；
- (3) 只规定产品成本核算，不重视责任成本核算等。

在社会主义市场经济体制下，这种制度是很难适应企业经营管理需要的。企业必须转变观念，主动研究企业成本会计工作中出现的问题，制定企业自身的成本会计制度，加强成本会计工作，使成本会计工作逐步走向良性循环，保证成本效益不断提高。

企业成本会计制度要以企业会计准则、企业会计制度的有关规定为依据，并体现社会主义市场经济的要求，满足宏观调控的需要；要适应企业的生产和经营特点，以及内部经营管理的具体要求，同其他有关规章制度相协调；要深入实践调查研究，发动群众讨论，在认真总结经验的基础上进行制定。

成本会计制度的内容，应包括对成本的预测、决策、计划、控制、核算、分析和考核等方面做出的规定，一般应包括以下几个方面。

- (1) 成本会计岗位责任制；
- (2) 成本预测和决策的制度；
- (3) 目标成本制定、成本计划编制的制度；
- (4) 成本控制的制度；
- (5) 成本核算的制度；
- (6) 成本报表的制度；
- (7) 成本分析的制度；
- (8) 企业内部价格制定和结算制度；
- (9) 成本岗位考核标准；
- (10) 其他有关成本会计的规定。

必须指出，成本会计制度一经制定，就必须认真、严格执行，并保持相对的稳定性。但是，随着客观形势的发展，以及人们对客观事物认识的深化，成本会计制度也必须适当地进行修改。制度的修订是一项严肃的工作，必须既积极又慎重，不能轻易废弛。在新制度未形成以前，原有制度要继续执行，以便使成本会计工作经常处于有章可循的正常状态，充分发挥其应有的作用。

本章小结

1. 成本的含义：生产经营过程中所耗费的生产资料转移的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值的货币表现，也就是企业在生产经营中所耗费的资金的总和。

2. 成本与费用：成本是指生产某种产品、完成某个项目或者说做成某件事情的代价，即发生的耗费总和，是对象化的费用。费用是指企业在获取当期收入的过程中，对企业所拥有或控制的资产的耗费，是会计期间与收入相配比的成本。成本代表经济资源的牺牲，而费用是会计期间为获得收益而发生的成本。

3. 成本会计、管理会计与财务会计的关系：成本会计是财务会计与管理会计的混合物，是计算以及提供成本信息的会计方法。成本会计主要处理企业获取和消耗资源的成本及其相关信息，它需要向财务会计和管理会计提供必要的信息。财务会计要依据成本会计所提供的有关资料进行资产计价和收益确定，而成本的形成、归集和结转程序也要纳入以复式记账法为基础的财务会计总框架中，因此，成本数据往往被企业外部信息使用者用于对企业管理当局业绩的评价，并据此做出投资决策。同样，成本会计所提供的成本数据，往往被企业管理当局作为决策的依据或用于对企业内部管理人员的业绩评价。成本会计提供的成本信息既可以为财务会计编制财务报表所用，也可满足企业内部管理人员进行决策或业绩评价的需要。因此，就财务报表的编制而言，成本会计附属于财务会计，但从管理角度来看，成本会计也是管理会计的一个组成部分。更进一步讲，财务会计与管理会计两者都必须依赖于成本会计系统所提供的信息。

4. 成本会计的基础工作：建立原始记录制度，制定合理的凭证传递流程；建立健全的材料物资的计量、验收、领发和清查制度；建立定额管理制度，制定必要的消耗定额；建立健全的内部结算制度，制定内部结算价格；建立健全的责任考核制度，制定成本责任奖励制度。

5. 成本会计工作组织：成本会计的机构设置；对成本会计人员的要求；成本会计制度的内容。

思考与练习

1. 成本的含义是什么？
2. 试述成本与费用的关系。
3. 成本会计的发展经历了哪几个阶段？成本会计的发展有什么特点？
4. 试述成本会计与财务会计、管理会计的关系。
5. 成本会计的基础工作主要包括哪些内容？做好成本会计的基础工作，对于成本会计和企业管理有何意义？
6. 对成本会计人员有哪些要求？