



北京市高等教育精品教材立项项目

“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列

# 成本会计学

(第三版)

于富生 张敏 编著

COST ACCOUNTING

O  
R  
I  
E  
N  
T  
E  
D

A  
P  
P  
L  
I  
C  
A  
T  
I  
O  
N

校外借

中国人民大学出版社



北京市高等教育精品教材立项项目

“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列

# 成本会计学

(第三版)

于富生 张敏 编著

**COST ACCOUNTING**

中国人民大学出版社

· 北京 ·

## 图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计学/于富生,张敏编著. —3版. —北京:中国人民大学出版社,2017.2  
“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列  
ISBN 978-7-300-24004-6

I. ①成… II. ①于…②张… III. ①成本会计-高等学校-教材 IV. ①F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 021552 号

北京市高等教育精品教材立项项目  
“十三五”普通高等教育应用型规划教材·会计与财务系列  
**成本会计学 (第三版)**

于富生 张敏 编著

Chengben Kuaijixue

---

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a>		
	<a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京昌联印刷有限公司	版 次	2004 年 6 月第 1 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本		2017 年 2 月第 3 版
印 张	18.25 插页 1	印 次	2017 年 2 月第 1 次印刷
字 数	388 000	定 价	34.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

# 前 言

本书是应用型规划教材《成本会计学（第二版）》的修订版，同时也是北京市高等教育精品教材立项项目。

我们本着着力培养学生对成本会计实务的理解能力和操作能力的原则，在听取各方面意见和充分探讨研究的基础上，以现行企业会计准则为依据，进行了本次修订工作。在本次修订中，我们主要做了以下几个方面的工作。

(1) 取消了“待摊费用”和“预提费用”两个会计科目，对相关的核算内容进行了修订。

(2) 对第9章作业成本法的内容进行了较为全面的修改。在这一章的修订中，我们对作业成本法的一般程序进行了更为具体完整的表述，并按照相应的表述，对作业成本法的举例进行了重新设计，增加了作业成本法账务处理的内容，从而使举例更为全面完整。

(3) 根据本次修订后的内容对各章的练习题进行了修改和充实。

(4) 为了培养学生的实务操作能力，本书设计编写了“成本会计实训”的内容。

本书由于富生教授和张敏副教授编著。本次修订的分工为：1~10章的主体部分由于富生修订，1~10章的练习题部分由张敏修订；新增加的成本会计实训部分由张敏编写。

在本次修订中，中国人民大学出版社工商管理分社的编辑提出了许多宝贵意见，为提高本教材的质量，保证修订工作的顺利完成，付出了辛勤的劳动。谨向她们表示衷心的感谢。

虽然在本次修订过程中我们力尽所能，但由于水平和时间所限，修订后的教材可能仍然存在不足之处，恳请广大师生和读者继续对本书进行批评指正，提出宝贵意见和建议。

编者

# 目 录

<b>第 1 章 总 论</b> .....	1
1.1 成本会计的产生和发展 .....	1
1.2 成本会计与财务会计、管理会计的关系 .....	2
1.3 成本的含义 .....	3
1.4 成本会计的对象 .....	4
1.5 成本会计的环节 .....	6
1.6 成本会计工作的组织 .....	8
<b>第 2 章 工业企业成本核算概述</b> .....	13
2.1 成本核算的要求 .....	13
2.2 费用的分类 .....	17
2.3 成本核算的一般程序和主要会计科目 .....	20
<b>第 3 章 费用在各种产品及期间费用之间的分配和归集</b> .....	25
3.1 各项要素费用的分配 .....	25
3.2 跨期摊提费用的归集和分配 .....	37
3.3 辅助生产费用的归集和分配 .....	42
3.4 制造费用的归集和分配 .....	50
3.5 废品损失的核算 .....	53
3.6 期间费用的核算 .....	56
<b>第 4 章 生产费用在完工产品与在产品之间的分配和归集</b> .....	64
4.1 在产品数量的核算 .....	64
4.2 完工产品和在产品之间分配费用的方法 .....	67
<b>第 5 章 产品成本计算方法概述</b> .....	82
5.1 生产特点和管理要求对产品成本计算的影响 .....	82
5.2 产品成本计算的基本方法和辅助方法 .....	85



<b>第 6 章 产品成本计算的基本方法</b> .....	89
6.1 产品成本计算的品种法 .....	89
6.2 产品成本计算的分批法 .....	99
6.3 产品成本计算的分步法 .....	108
<b>第 7 章 产品成本计算的辅助方法</b> .....	130
7.1 产品成本计算的分类法 .....	130
7.2 产品成本计算的定额法 .....	142
7.3 标准成本法 .....	155
<b>第 8 章 各种成本计算方法的实际应用</b> .....	179
8.1 各种成本计算方法实际应用概述 .....	179
8.2 各种成本计算方法实际应用举例 .....	181
<b>第 9 章 作业成本法</b> .....	192
9.1 作业成本法产生的背景 .....	192
9.2 作业成本法的基本概念 .....	194
9.3 作业成本法的基本原理和一般程序 .....	196
9.4 作业成本法举例 .....	198
9.5 作业成本法下的制造费用分析 .....	204
<b>第 10 章 成本报表与成本分析</b> .....	210
10.1 成本报表的作用、种类 .....	210
10.2 成本报表的编制 .....	211
10.3 成本分析 .....	219
<b>成本会计实训一 制造费用的归集与分配</b> .....	254
<b>成本会计实训二 平行结转分步法</b> .....	268

如何从理论上认识成本的含义，怎样界定成本会计的对象和成本会计的工作内容，从而正确地组织企业的成本会计工作，对于企业的经营管理来说是极为重要的。本章就讲述这些方面的内容。

### 1.1 成本会计的产生和发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。成本会计起源于 15 世纪的意大利。从其最初产生的原因看，主要是为了计算产品成本，从而确定已售产品的销售成本和计算盈利。当时，随着手工业的迅速发展，资本主义经济开始萌芽，为了加强经营管理和会计核算，商人普遍要求对已采用的复式簿记进行总结，从而大大地推动了复式记账法的发展和完善。在此基础上，复式簿记又由商业领域向工业领域发展，而这时工业簿记中最简单的成本计算，正是近代成本会计的前身。

16 世纪初，在意大利著名的银行家梅迪奇与他人合伙开办的纺织企业中，采用了代表当时最高水平的工业簿记。在该企业的工业簿记中，就已经认识到了应将设备的原始成本分期摊销为费用，并按照毛纺织的生产工艺分为挑选、清洗、梳刷等步骤，设置成本费用明细账，进行费用的归集和计算纺织品的成本。当然，这时简单的成本计算只能称为成本会计的原始形态。此后，德国、法国、英国等欧洲国家的经济迅速发展，复式工业簿记在这些国家进一步推广和完善。但是，由于工业资本还处于初级发展阶段，虽然成本计算与复式簿记有了一定的结合，但成本计算中的许多问题尚未解决，还没有形成一套较为完备的成本核算系统。

工业革命后的英国是成本会计的真正诞生地。19 世纪末期，工业革命形成高潮，企业的数量日益增多，规模不断扩大，股份公司大量涌现。社会经济的发展在

客观上要求有一套完整的成本核算系统与之相适应。为准确地计算成本,为企业的经营管理提供更多的成本资料,以适应生产经营和竞争的需要,人们开始深入研究成本会计的有关问题。在此力量的推动下,19世纪末20世纪初,成本会计得到了前所未有的完善和发展,形成了比较完整的理论体系和方法体系,成为工业会计中一个重要的、相对独立的组成部分。在这一时期,英、美等国的会计学者对成本会计进行了深入的研究,解决了成本会计中的三个关键问题:(1)各项间接费用的分配,如间接制造费用与销售费用的区分、各项间接费用分配率的确定等;(2)将成本会计科目纳入复式簿记系统,使成本计算与复式记账一体化;(3)采用标准成本制进行成本的控制和分析。标准成本制对企业的成本预算、成本控制、成本分析和成本考核,以至对企业整个生产经营过程的管理都具有十分重要的作用。1920年,完成了标准成本制与复式簿记的结合,标准成本制臻于完善。

第二次世界大战以后,随着科学技术的不断进步和生产力水平的迅速提高,资本主义经济进入了一个新的发展时期。资本高度集中,企业规模日益扩大,出现了许多跨国公司。与此相联系,企业的生产经营日趋复杂,企业之间的竞争日益激烈。这些新的环境和新的条件,对企业管理提出了新的要求:一方面要求企业的内部管理更趋合理、科学;另一方面要求企业更加重视对外部经济环境与客观条件的研究,重视企业与外部环境相互关系的研究,以便为企业经营管理和决策提供客观依据,提高企业的应变能力。在这种社会经济背景的推动下,成本会计在西方又得到进一步发展。成本会计吸收预算管理的内容,使企业各部门的费用均在成本会计的控制之下;成本会计吸收责任制的原则,将奖惩与有关部门和职工在成本方面的业绩联系起来;变动成本法、质量成本的核算在企业的经营管理和决策实践中广泛应用。

20世纪70年代之后,高新技术迅速发展并在生产和经营管理中应用,对社会经济的发展起到了极大的推动作用。在此期间,西方发达国家相继步入富裕社会,消费者的消费行为极具选择性,这就要求企业必须及时地向消费者提供更加多样化、更具个性、日新月异的产品和服务,否则就会在激烈的市场竞争中被淘汰。在这种环境下,企业生产组织和经营管理等诸多方面都发生了前所未有的变革。为适应这种变革,以作业量为成本分配的基础,以作业为成本计算的基本对象,旨在为企业作业管理提供更为相关、相对准确的成本信息的成本计算方法——作业成本法就应运而生了。可以说,作业成本法以及以作业成本法为基础的作业成本管理的产生和逐步完善,是成本会计发展史上的重要里程碑。

## 1.2 成本会计与财务会计、管理会计的关系

财务会计、管理会计和成本会计是现代会计学的三个主要领域。成本会计作为这一系统的有机组成部分,与财务会计和管理会计有着密切的内在联系,它们共同构成了一个完整的现代会计学系统。



成本会计作为会计系统的一个子系统,通过成本预测、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活动来从事企业的成本管理工作,并参与企业其他方面的管理工作。同时,成本会计在从事这些管理活动中所提供的有关成本方面的各种信息,也是财务会计和管理会计的重要信息来源。

就成本会计与财务会计的关系看:(1)财务会计中关于资产的计价及其价值耗费的核算等都与成本会计中的成本核算有着直接的关系,是成本核算的基础。从另一方面看,财务会计也要依据成本会计所提供的有关成本费用的信息来进行存货等有关资产的计价和损益的计算确定。(2)就财务成本的具体核算过程来说,它与财务会计系统也是密不可分的,即财务成本核算本身就是纳入以复式簿记为基础的财务会计总框架中的。(3)就两者的服务对象看,虽然财务会计的服务对象主要是企业外部的利益相关者,成本会计的服务对象主要是企业内部的管理者,但是与财务信息一样,成本方面的信息也是投资者等企业利益相关者对企业管理当局进行业绩评价、作出投资决策的重要依据。

就成本会计与管理会计的关系来看,从发展历史上说,管理会计是在成本会计的基础上产生和发展起来的,二者之间有着天然的联系。(1)成本会计与管理会计的目标和服务对象相同,即二者主要是为企业内部的生产经营管理和决策服务,为企业当局提供有用的信息。这种目标和服务对象的一致性,决定了二者在提供信息上所遵循的规则、考虑问题的出发点应该是相同的,所提供信息的内容应该是互补的。(2)就管理会计的内容来说,它的诸多方面与成本有关,成本会计所提供的信息是管理会计所需资料的重要来源。

但是,作为会计学一个重要的独立的分支,成本会计担负着相对独立的任务,具有相对独立的理论和方法体系。因此,如何充实和完善这一理论和方法体系,是需要我们认真加以研究的重要课题。

### 1.3 成本的含义

成本会计是以成本为对象的一种专业会计。因此,要了解成本会计的对象和成本会计本身,首先必须了解成本的含义。

马克思指出:“按照资本主义方式生产的每一个商品  $W$  的价值,用公式来表示是  $W=c+v+m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值  $m$ ,那末,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。”<sup>①</sup>“只是补偿商品使资本家自身耗费的东西,所以对资本家来说,这就是商品的成本价格。”<sup>②</sup>马克思在这里称为商品的“成本价格”的那部分商品价值,指的就是商品成本。

在社会主义市场经济中,商品价值、成本和利润等经济范畴,仍然有其存在的客观必然性;商品的价值仍然由三个部分组成:(1)已耗费的生

<sup>①②</sup> 《马克思恩格斯全集》,第25卷,30页,北京,人民出版社,1974。

(c)；(2) 劳动者为自己劳动所创造的价值 (v)；(3) 劳动者为社会劳动所创造的价值 (m)。从理论上讲，上述前两个部分，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，可以将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总和。

马克思关于成本的论述，是我们从事理论研究和实际工作中制定成本开支范围的重要的理论基础。但是，社会经济现象是纷繁复杂、不断变化的；企业在成本核算和成本管理中需要考虑的因素也是多种多样的。因此，理论成本与实际工作所应用到的成本概念是有一定差别的。这主要表现在以下几个方面：

(1) 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。为了促使企业加强经济核算，减少生产损失，对于劳动者为社会劳动所创造的某些价值，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，其性质并不属于成本的范围。但是考虑到经济核算的要求，将其计入成本，可使企业减少生产损失。当然，对于成本实际开支范围与成本经济实质的背离，必须严格限制，否则成本的计算就失去了理论依据。

(2) 上述成本概念是就生产经营中企业所发生的全部劳动耗费而言的，即全部成本的概念。在实际工作中，是将其全部对象化，从而计算产品的全部成本，还是将其按一定的标准分类，部分计入产品成本，部分计入期间费用，则取决于成本核算制度。如按照我国现行会计制度的规定，工业企业应采用制造成本法计算产品成本，从而企业生产经营中所发生的全部劳动耗费就相应地分为产品制造（生产）成本和期间费用两大部分。在这里，产品的制造成本是指为制造产品而发生的各种费用总和，包括直接材料费用、直接人工费用和全部制造费用。期间费用则包括管理费用、销售费用和财务费用，在制造成本法下，这些费用不计入产品成本，而是直接计入当期损益。

(3) 上述理论成本的概念主要是针对商品产品成本而言的。在实际工作中为了加强企业的成本管理和正确地进行决策，涉及和应用的成本概念是多种多样的，其内涵有的已经超出了商品产品成本的范围，如可控成本、不可控成本、机会成本等。

## 1.4 成本会计的对象

成本会计的对象是指成本会计反映和监督的内容。明确成本会计的对象，对于确定成本会计的任务，研究和运用成本会计的方法，更好地发挥成本会计在经济管

理中的作用，具有重要的意义。

上一节对成本的含义进行了说明。从理论上讲，成本所包括的内容也就是成本会计应该反映和监督的内容。但为了更详细具体地了解成本会计的对象，还必须结合企业的具体生产经营过程以及现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定来加以说明。下面以工业企业为例，说明成本会计应反映和监督的内容。

工业企业的基本生产经营活动是生产和销售工业产品。在产品的直接生产过程中，即在从原材料投入生产到产成品制成的产品制造过程中，一方面制造出产品，另一方面要发生各种各样的生产耗费。这一过程中的生产耗费，概括地讲，包括劳动资料与劳动对象等物化劳动耗费和活劳动耗费两大部分。其中房屋、机器设备等作为固定资产的劳动资料，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，但其价值则随着固定资产的磨损，通过计提折旧的方式，逐渐地、部分地转移到所制造的产品中去，构成产品生产成本的一部分；原材料等劳动对象，在生产过程中或者被消耗掉，或者改变其实物形态，其价值随之一次全部地转移到新产品中去，也构成产品生产成本的一部分；生产过程是劳动者借助劳动工具对劳动对象进行加工、制造产品的过程，通过劳动者对劳动对象的加工，才能改变原有劳动对象的使用价值，并且创造出新的价值。其中劳动者为自己劳动所创造的那部分价值，则以薪酬形式支付给劳动者，因此，这部分薪酬也构成产品生产成本的一部分。具体来说，在产品的制造过程中发生的各种生产耗费，主要包括原料及主要材料、辅助材料、燃料等的支出，生产单位（如分厂、车间）固定资产的折旧，直接生产人员及生产单位管理人员等的薪酬，以及其他一些货币支出等。所有这些支出就构成了企业在产品制造过程中的全部生产费用，而为生产一定种类、一定数量产品而发生的各种生产费用支出的总和就构成了产品的生产成本。上述产品制造过程中各种生产费用的支出和产品生产成本的形成，是成本会计应反映和监督的主要内容。

在产品的销售过程中，企业为销售产品也会发生各种各样的费用支出。例如，应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、差旅费、广告费，以及为销售本企业商品而专设销售机构的职工薪酬费用、业务费等。所有这些为销售本企业产品而发生的费用，构成了企业的销售费用。销售费用也是企业在生产经营过程中发生的一项重要费用，它的支出及归集过程也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

企业的行政管理部门为组织和管理生产经营活动，也会发生各种各样的费用。例如，企业行政管理部门人员的薪酬、固定资产折旧、业务招待费等。这些费用可统称为管理费用。企业的管理费用也是企业在生产经营过程中发生的一项重要费用，其支出及归集过程也应该成为成本会计所反映和监督的内容。

此外，企业为筹集生产经营所需资金等也会发生一些费用。例如，利息净支出、汇兑净损失、金融机构的手续费等。这些费用可统称为财务费用。财务费用亦是企业在生产经营过程中发生的费用，它的支出及归集过程也应该属于成本会计反映和监督的内容。

上述销售费用、管理费用和财务费用与产品生产没有直接联系,而是按发生的期间归集,直接计入当期损益,构成了企业的期间费用。

综上所述,按照现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定,可以把工业企业成本会计的对象概括为:工业企业生产经营过程中发生的生产生产成本和期间费用。

商品流通企业、交通运输企业、施工企业、农业企业等其他行业企业的生产经营过程虽然各有其特点,但按照现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定,从总体上看,它们在生产经营过程中所发生的各种费用,同样是部分形成企业的生产经营业务成本,部分作为期间费用直接计入当期损益。因此,从现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定出发,可以把成本会计的对象概括为:企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用。

以上按照现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定,对成本会计的对象进行了概括性的阐述。但成本会计不仅应该按照现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定为企业正确确定利润和进行成本管理提供可靠的生产经营业务成本和期间费用信息,而且应该从企业内部经营管理的需要出发,提供多方面的成本信息。例如,为了进行短期生产经营预测和决策,应计算变动成本、固定成本、机会成本和差别成本等;为了加强企业内部的成本控制和考核,应计算可控成本和不可控成本;为了进一步提高成本信息的决策相关性,还可以计算作业成本,等等。上述按照现行企业会计准则和相关会计制度的有关规定所计算的成本(包括生产经营业务成本和期间费用),可称为财务成本;为企业内部经营管理的需要所计算的成本,可称为管理成本。因此,成本会计的对象,总括地说,应该包括各行业企业的财务成本和管理成本。

## 1.5 成本会计的环节

成本会计的环节,是指成本会计作为会计的一个重要分支,在企业的生产经营管理中应担负的具体工作。成本会计的环节一般包括成本预测、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等七个方面的工作。

### 1. 成本预测

成本预测是事前根据与成本有关的各种数据、资料以及可能发生的发展变化和将要采取的各项措施,运用一定的专门方法,对未来的成本水平及其变化趋势作出的科学的测算。成本预测可以为成本决策、成本计划和成本控制提供及时有用的信息和依据,减少生产经营管理的盲目性,提高成本管理的预见性和科学性。

企业在成本决策之前、计划期开始之前和成本计划的执行过程中都应进行成本预测。在决策阶段进行不同方案的成本预测,可以为最佳方案的选择提供依据;在成本计划期开始之前进行成本预测,可以为成本计划的编制提供依据,使成本计划



建立在科学的基础之上；在成本计划的执行过程中进行成本预测（如成本的日测、周测、旬测等），提供及时的成本信息，可以大大提高成本控制的有效性。

## 2. 成本决策

成本决策是指根据成本预测的数据和其他有关资料，运用定量和定性的方法，在若干与生产经营和成本有关的方案中，选择最优方案，确定目标成本的行为。

成本决策是企业经营管理决策的重要组成部分。为了保证成本决策的正确性，成本决策应在成本预测、充分占有资料的基础上，拟定各种提高生产、改进技术、改善经营管理和降低成本的方案，并运用科学的方法对各个方案进行分析研究，据以作出最优的成本决策，确定目标成本。

## 3. 成本计划

成本计划是根据成本决策所确定的目标成本，按照计划期的生产任务、降低成本的要求以及有关资料，通过一定的程序，运用一定的方法，具体规定在计划期内为完成生产经营任务所应支出的成本、费用，并提出为达到规定的成本、费用所应采取的各项措施。

成本计划是降低成本、费用的具体目标，也是进行成本控制、成本分析和成本考核的依据。

## 4. 成本控制

成本控制一般是指在生产经营过程中，根据成本计划预定的目标，对实际发生或将要发生的成本、费用进行审核、比较，检测其偏离程度，评价其是否符合预定目标的要求，发现问题，及时采取措施进行处理。

上述成本控制，可称为成本的事中控制。成本的事中控制可以监督成本、费用的发生过程，揭示成本、费用脱离定额或计划的差异，从而采取措施降低成本、费用，完成和超额完成成本计划所规定的目标。

为了实现成本的最优化，保证目标成本和成本计划的先进性和可行性，在进行成本预测、成本决策和编制成本计划的过程中，也应该进行成本控制。这种成本控制，可称为成本的事前控制。成本的事前控制对于最大限度地挖掘降低成本、费用的潜力，提高经济效益有着重要的意义。

## 5. 成本核算

成本核算是对生产经营过程中实际发生的成本、费用进行分配、归集，并进行相应的账务处理，最终计算出各种产品成本和各项期间费用。

成本核算一般是对成本计划执行结果，亦即成本控制结果的事后反映。为了加强成本的事中控制，及时地进行成本的事中分析，有条件的企业还应在各项成本、费用发生的当时就计算实际成本、费用脱离定额或计划的差异，进行成本、费用差异的事中核算，及时地为成本的事中控制和事中分析提供信息。



## 6. 成本分析

成本分析是根据成本核算提供的成本数据和其他有关资料，与本期计划成本、上年同期实际成本、本企业历史先进的成本水平，以及国内外先进企业的成本等进行比较，确定成本差异，进而查明成本变动的影响因素、成本差异产生的原因，以及成本超支的责任，并提出积极的建议，以便采取有效措施，进一步降低成本，提高经济效益。

成本分析一般在期末（如月末、季末、年末），即事后定期地进行。在成本、费用发生的当时就计算其差异的企业，为了配合成本的事中控制，还应根据日常的成本资料进行成本的事中分析，为及时有效地进行成本的事中控制提供依据。

## 7. 成本考核

成本考核是在成本分析的基础上，定期对成本计划及其他有关指标实际完成情况进行总结和评价。为了实行成本的计划管理，落实成本管理经济责任制，企业应编制成本计划，并将其分解、落实到企业内部的各责任单位以至职工个人，明确他们完成成本指标的经济责任。企业内部应逐级对下属单位或个人的责任成本指标的完成情况进行考核。

为了分清经济责任，使成本考核更加合理，成本考核应当在剔除客观因素（即不可控因素）对成本变动影响的基础上进行，并且与奖惩制度相结合，根据成本考核的结果进行奖惩，以充分调动企业内部各单位和职工个人执行成本计划、努力降低成本、提高经济效益的积极性。

由上述内容可以看出，成本会计的各个环节是一个相互联系、相互配合、相互补充的有机整体。其中，进行成本核算，提供真实、有用的核算资料，是成本会计其他环节的基础。没有成本核算，成本的预测、决策、计划、控制、分析和考核都无法进行。成本会计的其他环节是在成本核算的基础上，随着企业经营管理对成本会计要求的不断提高和管理科学的不断发展，以及由此决定的成本会计与管理科学结合的日趋紧密化，逐步发展形成的。因此，可以说，成本核算是狭义的成本会计，而包括上述七个环节的成本会计是广义的成本会计。

## 1.6 成本会计工作的组织

为了充分发挥成本会计的作用，圆满完成成本会计的任务，企业必须科学地组织成本会计工作。成本会计工作的组织主要包括：设置成本会计机构，配备必要的成本会计人员，制定科学合理的成本会计制度等。

一般来说，企业应根据本单位生产经营的特点、规模的大小和成本管理的要求等具体情况来组织成本会计工作。



### 1.6.1 成本会计机构

企业的成本会计机构是在企业中直接从事成本会计工作的机构。一般而言，大中型企业应在专设的会计部门中单独设置成本会计机构，专门从事成本会计工作；规模较小、会计人员不多的企业可以在会计部门中指定专人负责成本会计工作。另外，企业的有关职能部门和生产车间也应根据工作需要设置成本会计组或者配备专职或兼职的成本会计人员。

成本会计机构内部，既可以按成本会计所担负的各项任务分工，也可以按成本会计的对象分工，在分工的基础上建立岗位责任制，使每一个成本会计人员都明确自己的职责，每一项成本会计工作都有人负责。

企业内部各级成本会计机构之间的组织分工，有集中工作和分散工作两种基本方式。

所谓集中工作方式，是指企业的成本会计工作主要由企业总部的成本会计机构集中进行，车间等其他单位的成本会计机构或人员只负责原始记录和原始凭证的填制，并进行初步的审核、整理和汇总，为企业总部的成本会计机构进一步工作提供基础资料。这种工作方式的优点是：便于企业总部的成本会计机构及时掌握整个企业与成本有关的全面信息；便于集中使用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。但这种工作方式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，不便于成本的及时控制和责任成本制的推行。

所谓分散工作方式，是指成本会计工作中的计划、控制、核算和分析由车间等其他单位的成本会计机构或人员分别进行。成本考核工作由上一级成本会计机构对下一级成本会计机构逐级进行。企业总部的成本会计机构除对整个企业的成本进行综合的计划、控制、分析和考核以及汇总核算外，还负责对各下级成本会计机构或人员进行业务上的指导和监督。成本的预测和决策工作一般仍由企业总部的成本会计机构集中进行。

分散工作方式的优缺点与集中工作方式正好相反。一般而言，大中型企业由于规模较大，组织结构复杂，会计人员数量较多，为了调动各级各部门控制成本费用、提高经济效益的积极性，一般应采用分散工作方式；小型企业为了提高成本会计工作的效率和降低成本管理的费用，则一般可采用集中工作方式。

### 1.6.2 成本会计人员

在成本会计机构中，配备适当数量思想品德优秀、精通业务的成本会计人员是做好会计工作的关键。就思想品德而言，要求成本会计人员应具备脚踏实地、实事求是、敢于坚持原则的作风和高度的敬业精神；就业务素质而言，要求成本会计人员不仅要具备较为全面的会计知识，而且要掌握一定的生产技术和经营管理方面的

知识。

为了充分调动和保护会计人员的工作积极性，国家在有关会计法规中对会计人员的职责、权限、任免、奖惩以及会计人员的技术职称等方面，都做了明确的规定。这些规定对于成本会计人员也是完全适用的。

成本会计机构和成本会计人员应在企业总会计师和会计主管人员的领导下，忠实地履行自己的职责，认真完成成本会计的各项任务，并从降低成本、提高企业经济效益的角度出发，参与制定企业的生产经营决策。为此，成本会计人员应经常深入生产经营的各个环节，结合实际情况，向有关人员和职工宣传解释国家的有关方针、政策和制度，以及企业在成本管理方面的计划和目标等，并督促他们贯彻执行；同时深入了解生产经营的实际情况，注意发现成本管理中存在的问题并提出改进成本管理的意见和建议，当好企业负责人的参谋。

根据成本会计人员的职责，应赋予他们相应的权限。这些权限主要有：成本会计人员有权要求企业有关单位和人员认真执行成本计划，严格遵守国家的有关法规、制度和财经纪律；有权参与制定企业生产经营计划和各项定额，参加与成本管理有关的生产经营管理会议；有权督促检查企业各单位对成本计划和有关法规、制度、财经纪律的执行情况。

成本会计工作是一项涉及面很宽、综合性很强的管理工作，尤其是随着市场经济体制的不断发展和完善、科学技术的不断进步，按照市场经济的要求，靠技术进步降低成本，增强企业的竞争能力，提高企业的经济效益，已经成为成本会计工作的重要内容。为此，成本会计人员必须刻苦钻研业务，认真学习有关的业务知识和业务技术，不断充实和更新自己的专业知识，提高自己的素质，以适应新形势的要求。

### 1.6.3 成本会计制度

成本会计制度是成本会计工作的规范，是会计法规和制度的重要组成部分。企业应遵循国家有关法律、法规、制度，如《中华人民共和国会计法》《企业会计准则》等的有关规定，并适应企业生产经营的特点和管理的要求，制定企业内部成本会计制度，作为企业进行成本会计工作具体和直接的依据。

各行业企业由于生产经营的特点和管理的要求不同，所制定的成本会计制度有所不同。就工业企业来说，成本会计制度一般应包括以下几个方面的内容：

- (1) 关于成本预测和决策的制度。
- (2) 关于成本定额的制度和成本计划编制的制度。
- (3) 关于成本控制的制度。

(4) 关于成本核算规程的制度。包括成本计算对象和成本计算方法的确定；成本项目的设置；各项费用的分配和归集的程序和方法；完工产品和在产品之间的费用分配方法等。

- (5) 关于责任成本的制度。



- (6) 关于企业内部结算价格和内部结算办法的制度。
- (7) 关于成本报表的制度。
- (8) 其他有关成本会计的制度。

成本会计制度是开展成本会计工作的依据和行为规范,其是否科学合理会直接影响成本会计工作的成效。因此,成本会计制度的制定是一项复杂而细致的工作。在成本会计制度的制定过程中,有关人员不仅应熟悉国家有关法规、制度的规定,而且应深入基层做广泛深入的调查和研究工作,在反复试点、具有充分依据的基础上进行成本会计制度的制定工作。成本会计制度一经制定,就应认真贯彻执行。但随着时间的推移,实际情况往往会发生变化,出现新的情况,这时应根据变化了的情况,对成本会计制度进行修订和完善,以保证成本会计制度的科学性和先进性。

## □ 练习题

### 单项选择题

1. ( ) 构成商品的理论成本。
  - A. 已耗费的生产资料转移的价值
  - B. 劳动者为自己劳动所创造的价值
  - C. 劳动者为社会劳动所创造的价值
  - D. 已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
2. 一般来说,实际工作中的成本开支范围与理论成本包括的内容 ( )。
  - A. 是有一定差别的
  - B. 是相互一致的
  - C. 是不相关的
  - D. 是可以相互替代的
3. 从现行会计制度的有关规定出发,成本会计的对象包括 ( )。
  - A. 各项期间费用的支出及归集过程
  - B. 产品生产成本的形成过程
  - C. 诸会计要素的增减变动
  - D. 企业生产经营过程中发生的生产经营业务成本和期间费用
4. 总括地讲,成本会计的对象是 ( )。
  - A. 产品生产成本
  - B. 期间费用
  - C. 生产经营业务成本和期间费用
  - D. 财务成本和管理成本
5. 在成本会计诸环节中最为基础的环节是 ( )。
  - A. 进行成本预测,编制成本计划
  - B. 审核和控制各项费用的支出