

第一章

绪 论

| 导入案例 |

小张、小李和小孙合伙投资创立了光华日化厂，该厂生产3种洗发产品，现因市场需要准备开发护发产品扩展业务。

2016年，工厂以银行存款500万元购进护发产品生产设备，下半年投产，以银行贷款5000万元扩建厂房，年末尚未投产；原材料中A材料由洗发产品和护发产品车间共同耗用30万元，B材料仅由护发产品车间耗用20万元；供水车间全年成本10万元；订阅本年度与下一年度相关行业期刊共花费20万元，管理部门日常消耗10万元；销售部门全年负担各类洗发产品包装费用30万元，护发产品包装费用20万元；2016年全年财务部门共支出财务费用50万元。2016年年末，护发产品产成190万件，10万件在产。

为了计算本年护发产品类收益，财务部门需要计算出本年成本，那么根据你所理解的成本的范畴，你认为本年度护发产品和洗发产品的生产成本应当如何计算处理？

| 学习目标 |

成本会计是会计学的一个重要分支，与财务会计相比，成本会计更强调会计的对内服务职能，是会计与企业内部管理相结合的产物。

本章主要从总括角度阐述成本会计的基本概念和基本理论，以便对成本会计有一个初步的了解，为后续学习奠定基础。在本书的开篇学习中应当注意以下几点。

1. 明确成本内涵和外延及其在微观经济与宏观经济管理中的作用，理解成本会计的历史发展过程及每个阶段的特点，深刻认识企业经营环境改变、管理要求提高对成本会计发展的影响。
2. 掌握费用在不同划分标准下的分类结果及作用、成本分类多元化和每种分类结果及目的、成本与费用的关系、成本的基本特点。
3. 掌握成本会计基础内容、各内容彼此之间的关系，以及成本会计基础工作内容和每项基础工作的要求，深刻认识这些基础工作对保证成本信息质量的重要性。

4. 了解成本会计组织工作的基本内容, 以及它们对成本信息质量的影响。

| 难点提示 |

1. 成本的内涵与外延, 以及成本在微观经济管理中的基本特征和作用。
2. 费用与成本的关系, 以及费用以不同标准划分的结果。
3. 成本在不同分类标准下每一种分类的结果, 以及各种分类在管理上的相互关系与作用。
4. 现代成本会计的内容形成过程, 以及各内容彼此之间的关系。
5. 在成本会计的实践中, 成本会计的组织工作内容和组织环境。

第一节 成本、费用及其形态

一、成本概念、特征及作用

(一) 成本概念形成及发展

从会计发展历史看, 成本这一概念是人类社会商品交换的必然产物。在小商品生产阶段, 生产者在满足自己需要的同时要将多余的产品在市场上进行交换。要交换就必须对商品进行估价, 也就必然要考虑商品在生产过程中的耗费, 即成本问题。因此, 成本概念的提出, 与商品交换密不可分。

小商品生产条件下, 由于是手工劳动, 生产规模十分有限, 人们在交换时主要考虑物质资料的耗费与补偿, 而常常忽视活劳动的耗费与补偿。因而此时, 成本主要还是局限于生产过程中物质资料的耗费与补偿, 是一种不完整的成本概念。进入工业社会后, 工厂制度取代手工作坊, 人们对成本的理解有所深化, 将其内容从生产资料的耗费与补偿扩大到活劳动的耗费与补偿, 使得产品成本概念进一步完善。

今天我们所谈论的成本, 是说产品或劳务成本, 是指为生产一定数量和种类的产品或劳务所花费的各种耗费, 这种耗费主要包括人力资源、物质资源的消耗。同时, 成本的内涵和外延可以随着成本管理的需求而进行相应的调整, 例如将成本划分成固定成本、变动成本和混合成本的概念用以进行企业决策, 将成本概念运用于宏观经济决策等。

从以上分析中可以看出, 为了进行商品交换, 人们不得不考虑其生产成本。一般而言, 产品或劳务在生产经营过程中发生的各种资源耗费构成其成本。商品生产成本的内容是随着社会生产力的发展而逐步完善的。

(二) 成本概念的经济学解释

1. 马克思政治经济学关于成本的含义

马克思政治经济学认为, 成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。马克思把商品价值分为不变资本、可变资本和剩余价值三个部分, 即 $w=c+v+m$ 。那么, 若从商品价值中减去剩余价值 m , 则剩下的部分即为资本价值 ($c+v$) 的等价补偿物, 也就是在资本主

义生产中，用于补偿生产耗费的生产资料价格和劳动力价格的部分，即产品成本价格，也就是 $c+v$ 的货币表现。因此，在马克思政治经济学范畴中，成本即为商品生产中发生的耗费的货币表现。

2. 西方经济学的成本概念

成本和费用在西方新古典经济学中一般作为同义词使用，西方经济学在计算生产某种产品的成本时，将实际并未发生的机会成本也一并纳入成本范畴。因而在经济分析厂商生产出某种产品的成本时，按照机会成本的含义将生产成本分为显性成本和隐性成本。其中，显性成本即企业在生产时账面实际发生的生产耗费；隐性成本为厂商自己提供资源所必须支付的费用，这部分费用通常包括两部分，即账面固定资产的折旧费用和企业所有者资本的利息以及所有者自身的劳动报酬。综上所述，生产成本可以表示为：

$$\begin{aligned} \text{生产成本} &= \text{显性成本} + \text{隐性成本} \\ &= \text{会计成本} + \text{隐性成本} \\ &= \text{固定成本} + \text{变动成本} \end{aligned}$$

(三) 成本的范畴

我们在前面介绍成本概念时已指出，成本有广义和狭义两种。广义的成本是指为实现一定目的（目标）而付出的代价。如：为取得固定资产而付出的代价就是固定资产成本，为购买原材料而付出的代价就是原材料的成本，为购买一件商品而付出的代价就是该商品的成本。狭义的成本主要是指因生产产品、提供劳务而发生的各种资源耗费。

(四) 成本的基本特征

如上所述，成本所涉及的范围很广，有微观、中观和宏观之分。本书主要讨论微观成本，即企业成本。

就企业成本来说，它在生产经营过程中具有以下几个基本特征。

1. 可变性

成本是企业生产经营过程中发生的资源耗费，这种耗费与企业生产经营活动量（产量、销量、劳务量、作业量等）有着密切联系，会随着生产经营活动量的变化而变化，我们把这种现象称为成本的可变性。由于成本存在可变性，其金额总是处于不断变化之中，从而为我们有的放矢地控制成本提供了可能。

成本的可变性主要表现为两种趋势：成本中的一部分会随着生产经营活动量的变化而变动，它们对生产经营活动量的变化反应比较敏感，如产品直接消耗的原材料、燃料、动力及生产工人的计件工资；另一部分在一定时间内和一定生产经营规模下金额会保持一定的稳定性，生产经营活动量的变化对其影响不大，如固定资产折旧、管理人员的工资等。

在实践中，掌握成本的可变性，认识其变动的规律性，有利于我们主动控制成本。

2. 对象性

成本作为生产经营过程中的耗费，不仅与一定的生产经营活动量有关，而且与生产经营活动对象直接相关，它总是表现为一定对象的资源耗费。这里的对象可以是产品或劳务，也

可以是某一个工程项目、某一种作业或某一种行为。人们在考虑成本问题时，总是与某一对象相联系，脱离了一定的对象，就无法衡量成本水平的高低。

在实践中，人们正是利用成本对象性的特点，通过对每一对象成本的规划与控制来降低企业资源的耗费水平，以达到充分利用资源的目的。

3. 可控性

企业生产经营过程中的耗费总是发生在特定的单位或范围内，这些单位对其职责范围内的生产经营耗费总是负有一定的经济责任，有义务控制它们发生的规模、频率，影响它们的大小，我们把这一点称为成本的可控性。

从理论上讲，企业的一切成本都是可控的，但对企业内部的不同单位、部门、岗位或个人而言，不是一切成本都是可控的，只能控制其职责范围内发生的成本，即不同单位、部门、岗位或个人可控成本的范围、内容是不同的，每一单位发生的可控成本之和就称为该单位的责任成本。

在成本管理中，成本的可控性表现为成本责任的一种可追溯性。成本责任的追溯是十分复杂的。例如，生产过程中所消耗材料成本的追溯会涉及三个部门：技术部门负责材料品质标准的制定，材料采购部门负责材料的价格，生产车间负责材料的使用量。对于生产工人的工资成本，生产车间一般只能控制其生产工时，无力控制小时工资率，小时工资率应当是企业管理部门考虑的问题。因此，在会计实务中，人们只有联系成本的责任归属性，确定其可控性，才能科学地控制成本，做到赏罚分明，提高职工降低成本的积极性。

4. 综合性

成本是企业生产经营管理水平的综合反映。企业劳动生产率的高低、材料物质消耗的多少、设备利用的程度、资金周转的快慢，以及生产组织、物资采购、商品销售是否科学合理，都会通过成本这一经济指标综合地反映出来。

成本的综合性说明任何企业要想降低成本，都必须从成本发生的各个因素入手，分析出影响企业生产耗费的有利因素与不利因素，找出企业生产耗费控制的薄弱环节，采用系统控制的思维和方法降低成本。

因此，企业在日常成本控制活动中，应灵活运用成本的可变性、对象性、可控性和综合性等特性，有效地实现成本控制。

（五）成本在管理中的作用

成本作为生产经营中的耗费，对企业的生存与发展、生产耗费的补偿、产品定价、生产经营决策都具有十分重要的作用。

1. 成本是企业生产经营耗费的补偿尺度

首先，企业在生产经营过程中必然要发生相应的耗费，为了保证再生产的顺利进行，企业必须在其收入中对生产经营产生的耗费予以补偿。一般是以成本为尺度进行补偿。在收入一定的前提下，成本越高，补偿越多，纯收入越低；成本越低，补偿越少，纯收入越高。因此，成本和盈利是此消彼长的关系，企业只有加强对成本的控制，努力降低生产经营耗费，

才可能以较低的耗费获得较高的经济效益。

其次，成本的补偿是社会总产品的一种分配行为，属于社会分配范畴。国家可以根据成本的经济内容，结合不同时期的管理需要，对成本开支范围和开支标准进行调整，影响企业的生产耗费和补偿行为，达到调节社会产品分配的目的。

2. 成本是制定产品价格的基础

市场经济下，产品价格是产品价值的货币表现，产品价格应基本上符合产品价值。无论是国家还是企业，在制定产品价格时都应遵守产品价值规律的基本要求。但是，在实践中，人们不可能直接计算产品价值。因此，通过成本间接地确定产品价格，是产品定价的一种方法。

产品定价是一项技术性很强的工作。不同行业、不同类型的产品，其定价策略、方法会有所不同，需要考虑的因素很多。但成本始终是产品定价的基础，一般情况下，它是产品定价的底线。例如，通常需要考虑国家价格政策、各种产品的比价关系、市场供求关系、企业竞争力等因素。

3. 成本是企业生产经营决策的重要依据

企业的生产经营决策很多，有投资项目决策、新产品开发决策、生产决策、存货决策、资金筹措决策等。为了适应市场竞争的需要，企业必须根据市场变化和自身生产经营状况，随时进行科学的经营决策。许多决策方案的内容都和成本有着密切的关系，涉及成本因素，在决策方案的选择上常常以成本最小化为标准来确定最佳方案。因此，成本是企业生产经营决策不可忽视的重要因素，要想减少或避免决策失误，就必须充分意识到成本在决策中的重要作用。

成本除了在企业微观经营决策中具有重要作用外，在国家宏观经济管理决策中也是必须重点考虑的因素。诸如基本建设投资方向、生产力的合理布局、产业结构与产品结构调整、技术经济政策的制定等，均要以成本指标为重要依据，进行成本效益分析，权衡利弊得失，统筹安排。

4. 成本是企业生存和发展的根基

市场经济下，企业之间的竞争日益激烈，竞争手段多样化，但产品质量和产品价格竞争始终是最基本的手段。产品价格的竞争也就是产品成本的竞争。在质量和性能相同的前提下，只有成本越低，售价才有可能越低，任何企业都不可能做到商品售价长期低于成本。特别是在买方市场下，一定时期内市场容量总是有限的，企业只有生产出适销对路、成本较低的产品，才有可能在收入规模一定的情况下，获得更多的利润，在竞争中处于有利的地位，也才有可能获得生存与发展。

二、费用概念及其形态

(一) 费用概念与确认、计量

按照我国《企业会计准则》的规定，费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所

发生的经济利益流出。这种经济利益流出的实质就是企业资源的流出。

费用有广义和狭义两种。狭义的费用主要是指企业在日常生产经营过程中发生的经济利益流出，企业在非经常性活动中发生的经济利益流出不视为费用，而是作为损失，从企业利益中直接扣除。广义的费用则包括企业的各种费用和损失，它将损失视为一种费用，不区分费用和损失。

在我国《企业会计准则》中，费用一般是指狭义的费用。费用本质上是一种资源的流出。

对于费用应当按照权责发生制原则加以确认，并通过所耗资产的价值来计量。所耗资产的价值可以从不同角度衡量，从而费用可以采用不同的计量属性。一般情况下，费用是按照所耗资产的历史成本属性计量的。这是因为资产的历史成本代表实际交易价格，是企业实际的现金流出，比较客观，易于验证。但是，在持续通货膨胀以及一些特殊情况下，为了更真实地反映企业盈亏状况或财务状况，费用也可以采用可变现净值、重置成本等计量属性。

（二）费用与成本的关系

费用和成本存在着密切的关系，以至于在许多地方将二者混同使用，不加区分。但严格地讲，这是两个不同的概念。

费用的发生是成本形成的基础和前提条件，没有费用的发生，也就谈不上任何对象的成本，二者从本质上讲都是企业资源的耗费。

二者的差别在于：费用是按照内容或用途对企业资源的耗费进行归集，成本是一种对象化的费用，这种对象可以是某种产品、某类产品、某一生产步骤、某一产品订单等。

二者相互联系，互为依存，又具有不同的内涵。只有合理认识二者的联系，才能正确认识成本会计的真正内涵。

（三）费用的形态

企业日常生产经营过程中存在着各种各样的费用，为了反映每一种费用的特征，便于费用管理，可以按不同的标准对其进行划分。

1. 按照经济内容（性质）分类

企业日常生产经营过程中的费用按照经济内容（性质）可以分为劳动对象、劳动资料和劳动力三个方面。为了便于核算与管理，可以进一步细分为以下内容。

（1）外购材料，指企业为进行日常生产经营活动而耗用的一切从企业外部购入的原材料及主要材料、辅助材料、外购半成品、包装物、修理费用和低值易耗品等。

（2）外购燃料，指企业为进行日常生产经营活动而耗用的各种从企业外部购入的固体、液体和气体燃料。

（3）外购动力，指企业为进行日常生产经营活动而耗用的各种从企业外部购入的电力、热力等动力。

（4）工资费用，指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予职工的各种形式的报酬。企业给予的职工报酬主要有短期报酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

(5) 折旧费, 指企业按照规定的方法计提的固定资产折旧费用。值得注意的是, 这里的折旧费用是由固定资产折旧带来的, 但并不是固定资产本身。

(6) 利息支出, 指企业为借入款项而发生的利息支出冲减利息收入后的差额。

(7) 税费支出, 指企业支付的各种税费。

(8) 其他支出, 指不属于以上各项内容的费用, 如差旅费、通信费、保险费、邮电费等。

以上几方面的费用是企业在日常生产经营活动中发生的基本费用, 在会计实务中常常被称为费用要素或要素费用。

费用按照经济内容分类, 可以反映企业在一定时期内的各种性质的费用及每种费用的数量, 便于分析企业费用结构和水平, 考核费用预算执行情况, 为下一期各种费用预算的编制提供一定的依据, 有利于加强对各种类型费用的控制和管理。

但是, 按照经济内容分类不能反映费用的具体用途, 不便于分析费用与产品成本的关系, 不便于计算与分析产品成本。因此, 还应当按经济用途对其进行分类。

2. 按照经济用途分类

企业在日常生产经营过程中发生的费用按其经济用途, 在不同行业有不同划分, 就制造企业来说, 可以分为生产费用和期间费用。

(1) 生产费用。生产费用是指企业在一定时期内发生于生产过程中的各种费用总和, 是企业全部费用的一部分。生产费用通常包括企业在生产过程中消耗的原材料、燃料、动力, 支付的工资和职工福利费, 计提的折旧费, 发生的修理费、低值易耗品消耗等。

生产费用按其用途可以进一步区分为工业性生产费用和非工业性生产费用。

工业性生产费用是指从事商品生产而发生的费用, 它们或构成产品实体, 或有助于产品实体的形成, 其耗费最终要计入产品成本。

非工业性生产费用是指企业从事非工业性生产活动而发生的费用, 它们不属于产品生产耗费, 也不构成产品成本, 如生产车间为企业在建工程、职工福利部门提供劳务所发生的耗费。

因此, 生产费用按最终用途又可以分为计入产品成本的费用和不计入产品成本的费用。计入产品成本的生产费用有的直接用于产品生产, 构成产品实体, 有的用于生产单位的生产组织管理活动, 为生产提供直接的条件, 其用途和作用不完全一样。为了便于成本计算, 人们通常将计入产品成本的生产费用按用途分为若干项目, 每一项目称为成本项目。

1) 直接材料, 指生产过程中直接用于产品生产, 构成产品实体, 或直接有助于产品形成而消耗的原材料、辅助材料、外购半成品、燃料、动力等。

2) 直接人工, 指直接从事产品制造的生产工人的工资费用, 包括生产工人的基本工资、奖金、津贴以及发生的各种职工福利费等。

3) 制造费用, 指企业内部生产单位(分厂、车间)为组织、管理生产所发生的各项费用, 包括生产单位管理人员和工程技术人员的工资与职工福利费, 以及折旧费、修理费、办公费、机物料消耗、低值易耗品摊销、劳动保护费等。

在实务中，一个企业可以根据内部控制管理的需要，结合产品成本构成的特点，确定成本项目设置方法，而不一定局限于上述三个成本项目。比如，有些企业为了核算自制半成品占成本的比重，也可以设置“自制半成品”成本项目；如果管理上需要单独提供废品损失专门资料，可以考虑增设“废品损失”成本项目。

对于成本项目的设置，国家没有统一规定，一般以满足企业内部关系需求和简化核算需要为准。

(2) 期间费用。期间费用是指企业在日常生产经营过程中发生的，不能归属于特定产品成本的费用，包括管理费用、销售费用和财务费用。

期间费用发生时，不计入产品成本，直接抵减当期损益。这样做既可以简化会计核算工作，又能在一定程度上提高成本计算的准确性。这是因为：首先，期间费用与产品生产没有直接的联系，一般是为企业的整个生产经营提供条件，若是采用分摊的办法计入产品成本，很难保证费用分配的合理性；其次，不将期间费用计入产品成本，有助于分析、考核生产单位的成本管理责任，便于进行成本规划和成本控制。

三、成本的形态

成本的形态是指成本的各种表现形式，即成本的分类。为了适应成本计算、分析、规划、控制、决策的需要，可以按照不同的标准对成本进行分类。

(一) 按照与特定产品的关系分类

在财务会计范畴中，一般按照与特定产品的关系，将成本分为直接成本和间接成本。对成本的这一划分是财务会计的前提。

1. 直接成本

直接成本是指与某一特定产品具有直接联系的成本，它是为生产某一特定产品而发生的耗费。一项成本是否属于直接成本，取决于它与成本计算对象是否存在直接关系，是否便于直接计入。大部分构成产品实体的原材料消耗、某条产品专用生产线上生产工人的工资费用等都属于直接成本。对于只生产一种产品的企业来说，所有生产耗费都是直接成本。

在成本会计实务中，直接成本一般可以根据生产费用发生的原始凭证记录直接计入该种产品的成本。

2. 间接成本

间接成本是指与某一特定产品没有直接联系，为若干种产品所共同耗用，需要按恰当的标准分配以后计入各种产品成本的生产耗费。例如，生产单位管理人员和工程技术人员的工资费用、车间厂房和机器设备的折旧费用等费用，通常是使生产单位生产的所有产品共同得益的成本，很难直接分清楚哪一种产品受益多少，只能通过分配方式计入各种产品的成本。

由于在生产过程中发生的间接成本比较多，逐一分配工作量太大，为了简化成本计算工作，一般是先将间接成本按发生的地点进行归集，然后在月末采用一定的分配标准一次性分

配后计入各种产品的成本。

区分直接成本和间接成本，对于正确计算产品成本十分重要。凡是直接成本，应根据费用发生的原始凭证直接计入产品成本；凡是间接成本，则要先归集，然后选择一定的分配标准分配后计入。分配标准的选择是否科学、合理、可行，直接影响产品成本计算的准确性，它是成本会计中技术性很强的一项工作。

（二）按照与业务量的关系分类

在管理会计范畴中，一般按照与业务量（产量、作业量、工作量等）的关系，将成本分为固定成本、变动成本和混合成本。这一划分方法是进行成本规划和控制的前提条件，也有助于寻求降低成本的途径。

1. 固定成本

固定成本是指成本总额在一定时期和一定业务量范围内不受业务量增减变动影响的成本，如按直线法计提的固定资产折旧费、建筑物的租金、财产保险费、管理人员的工资等。

固定成本的特点是在一定业务量范围内，其发生额不受业务量变动的影响，总额保持不变。但是，产品单位成本中的固定成本额则与生产量成反比关系。因而，企业降低固定成本最直接的方法就是提高产品业务量，摊薄产品成本，这也是电商行业能一直保持低价优质的秘诀所在。必须注意的是，盲目提高产品产量很可能造成存货堆积，因而企业决策时还应考虑市场、政策等诸多因素。

固定成本的固定性受一定时期内业务量范围的限制，如果超出一定的业务量范围，固定成本就可能不固定了。

2. 变动成本

变动成本是指成本总额会随着业务量的变动而成等比变动的成本，如直接材料、直接人工等。变动成本的主要特点是其发生额直接受业务量变动的影响。因而，企业可以通过寻找替代原材料、提高劳动生产率等方法降低单位变动成本。但是，从长远发展来看，企业降低单位变动成本的同时必须保证产品质量不会下降。而且，变动成本与业务量之间的正比关系是有一定范围的，超出一定的业务量范围，变动成本同业务量之间的关系也有可能发生变化。

3. 混合成本

混合成本是指成本发生额虽然受业务量变动的影响，但与业务量之间不构成严格的正比关系。这种成本既具有固定成本的一些特点，又具有变动成本的一些特点，故称为混合成本。例如车间设备的维修费用、低值易耗品的消耗、对产品进行分析化验所发生的费用等，虽受生产量的影响，但与生产量不成正比关系。

对于混合成本，在成本会计实务中一般采用一定的分解方法，将其分解为固定成本和变动成本。因此，成本按其与业务量的关系，最终分解为固定成本和变动成本两大类。将成本划分为固定成本和变动成本这一理念为企业经营管理中的“本—量—利”等决策方法提供了理论基础。

（三）按照可控性分类

按照可控性划分，成本可以分为可控成本和不可控成本。

1. 可控成本

可控成本是指责任单位职权范围内可以计量、调节、约束的成本。例如，生产车间这一责任单位的可控成本主要是车间消耗的材料、燃料、动力、人工费用等。责任单位是指企业内部有明确责任范围，能够自己进行严格控制的单位，又称为责任中心，如企业内部的车间、部门、班组、个人等都可以作为责任单位。每一责任单位的可控成本之和即为该单位的责任成本。

通常，可控成本应符合以下三个条件。

- （1）责任单位有办法知道将发生什么性质的消耗。
- （2）责任单位有办法计量它的消耗。
- （3）责任单位有办法调节、控制它的消耗。

2. 不可控成本

不可控成本是指超出责任单位职权范围，责任单位无法对其加以约束、调节的成本。例如，就生产车间来说，厂房的折旧费用就是不可控成本，生产车间只有厂房的使用权，厂房折旧费的控制已超出生产车间的职权范围。

将成本区分为可控成本和不可控成本，对于正确评价各责任单位的工作业绩十分重要。对于一个责任单位来说，考核、评价其可控成本的大小，有助于促使其增强成本意识，采取措施不断地降低可控成本，防止企业内部责任不清现象的发生。

应当指出，成本的可控性是相对的，对某一责任单位而言某项成本是可控的，对另一责任单位而言，它可能是不可控的；在一定时期内它是不可控的，但从长远来看它又是可控的。

（四）按照与决策的关系分类

按照与决策的关系，成本可以分为相关成本和无关成本。

1. 相关成本

相关成本是指与决策有关联的，在进行决策分析时必须加以考虑的各种未来成本。企业在进行决策的过程中，往往要对各种可行性方案进行评估，从中选择最优方案，而相关成本是评估各个方案优劣的不可忽视的一种未来成本。

从适用领域，我们可以抓住这一概念的两大特征。

- （1）相关成本用于企业对可行性方案的评估，属于未来成本范畴。
- （2）可行性方案间的相关成本并不相等，相关成本用于可行性方案评估并从中选出最优方案，若方案间相关成本相等，则失去对决策的指导作用。

2. 无关成本

无关成本是指过去已经发生，或虽然尚未发生，但对决策没有影响的成本，也就是在决策时可以舍弃，无须考虑的成本。

通常在选择最优方案时，凡是多个方案内容相同、金额相等的未来成本，皆属无关成

本,不必考虑它们,因为它们不会影响决策的结果。一般来说,过去已发生的成本肯定是无关成本,而未来发生的成本可能是相关成本,也可能是无关成本,这要看未来成本的内容。

将成本划分为相关成本和无关成本,有利于人们对成本进行预测和决策,有利于规划未来成本。

(五) 按照计算的时间分类

按照计算的时间,成本可以分为预计成本和历史成本。

1. 预计成本

预计成本是指在企业生产经营活动发生之前根据有关资料计算的成本。它实际上是人们对成本的一种事前估计。例如,计划成本、定额成本、标准成本、目标成本都属于预计成本,这些预计成本需要人们根据已收集的成本资料,结合管理的要求,经过分析、判断,按一定的程序和方法加以制定。

2. 历史成本

历史成本是指根据过去已发生的生产经营活动的实际耗费而计算的成本,也称实际成本。历史成本反映了企业在一定成本对象上实际发生的资源消耗,比较客观,因而在会计中常常作为资产计价入账的基础。

将成本区分为预计成本和历史成本,有助于人们对成本进行控制、分析、考核。在企业的日常管理中,预计成本可用来调节、限制企业内部各单位实际发生的经营耗费,有助于企业各项目标的实现。在事后,企业通过预计成本和实际成本的对比、分析,可以考核、评价企业内部各单位的工作业绩,促进内部经济责任制的完善。现代成本管理不仅应当重视历史成本的计算,更应当重视和利用预计成本在管理中的作用。

在成本管理中,为了满足不同的管理需要,可以从不同的角度采用不同的标准对成本进行分类。除了以上几个基本分类之外,还可以按照成本的对象性、成本的汇总性、成本的可比性、成本的作用性等标准对成本进行分类。

第二节 成本会计的产生、发展与内容

一、成本会计的产生与发展

(一) 成本会计的产生

成本会计作为会计学的一个重要分支,产生于何时,人们在认识上不是很统一。一般认为,成本会计的产生与确立是在19世纪下半叶至20世纪初期。在这个创立期内,有许多杰出的代表人物对成本会计的产生与发展做出了贡献,其中以英国的托马斯·巴特斯(Thomas Batters)、E.加克(E. Garcke)和J. M. 费尔斯(J. M. Fells)等人最具代表性。他们在自己的著作《优秀的复式簿记人员》《工厂会计》两本书中分别提出了“主要成本”“正规的折旧制度”“直接费用”和“间接费用”的划分方法等重要理论。此外,这些著作将成本计算与复式记账紧密联系在一起,这在成本会计发展史上是一个根本性转变。

早期成本会计理论与方法探索者由于受历史条件的限制,在讨论成本计算问题时都无法对成本会计的内容勾画出一个清晰的轮廓,但他们作为成本会计的开拓者,为后人建立完整的成本会计理论与方法体系奠定了基础。

(二) 成本会计的发展

成本会计作为一门独立的会计分支学科,从19世纪下半叶产生到目前为止,大致经历了以下几个发展阶段。

1. 早期成本会计阶段

早期成本会计阶段是指成本会计创立和确立阶段,时间是1880~1920年。这一时期,随着工业革命的结束,企业生产规模和生产效率的迅速提高加剧了企业之间的市场竞争。为了合理确定产品价格以适应竞争需要,人们开始重视生产成本管理问题,在之前的成本计算方法基础上,开始系统地研究成本计算问题。我们今天仍在使用的的大多数实际成本计算方法,就是在这个阶段创立和完成的。

这一时期,成本会计取得了长足发展,主要表现在以下几方面。

(1) 许多企业建立了比较完善的工时记录和生产记录制度,为事后生产费用的分配提供依据;将生产工人的工资费用按发生地点、部门归集并采用生产工时、产品产量等标准进行分配,较好地解决了生产人员工资费用的分配问题。

(2) 许多企业建立了比较完善的材料入库、保管、领用管理制度。对库存材料采用“永续盘存制”进行记录,采取“领料单制度”控制生产过程中材料的消耗量,采用先进先出法、加权平均法等方法对发出材料的成本进行计价。

(3) 对间接制造费用的会计处理更加合理。随着企业规模的迅速扩大,许多工厂改变了传统商业会计对间接制造费用的处理方法,对间接制造费用采用一定的分摊方法分配之后计入各种产品成本。

(4) 许多工厂已经能够根据企业自身的生产特点采用分批法或分步法计算产品成本,使得提供的成本资料更加全面、完整。

但这一时期的成本会计依旧存在一定的局限性,这主要体现在:生产费用的发生没有计划性,人们缺乏对生产成本的事前控制意识,工厂管理者对整个生产费用的管理处于被动状态。成本计算还只限于为企业产品定价和损益计算等事后控制活动提供服务,属于事后成本核算范畴。

2. 标准成本会计阶段

标准成本会计阶段又称为近代成本会计阶段,时间是20世纪20~40年代。这一时期,来自市场的压力进一步加大,使许多企业意识到只有进一步提高生产效率、降低成本才可能在市场竞争中处于优势。在主张通过标准化提高工作效率的泰勒“科学管理”思想影响下,标准成本会计制度应运而生。

标准成本会计制度就是人们预先制定出产品的标准成本,然后将实际成本与标准成本相比较,记录与分析二者之间的差异,以衡量生产人员的工作业绩,分清成本、费用超支和节

约的原因及责任,寻求降低成本的途径。标准成本会计制度与前一阶段相较,最主要的特点是:它已经不再单纯强调成本计算问题,而是强调在计算的同时,要对成本进行积极的调节和控制。它将成本会计从事后控制发展到事前、事中控制这一新的历史阶段。

此外,这一时期工厂在采用标准成本制度的同时,还广泛采用编制预算的方式对间接费用和期间费用进行控制,并进一步发展到采用固定预算与弹性预算相结合的方式,以便更准确地考核经营管理者的工作业绩。

这一时期,标准成本会计制度除了在工厂制造业广泛应用外,还已经扩展到农业、交通运输业等多个行业,成本计算不再仅仅是工商业的问题。

3. 现代成本会计阶段

现代成本会计阶段的时间是20世纪40年代中期以后。第二次世界大战结束后,企业生产规模和生产效率有了惊人的提高,市场由卖方市场转向买方市场,这使得企业之间的竞争更加激烈。这要求企业在加强管理、降低成本、提高生产率的同时,重视对外部经营环境的调查研究和分析。为适应新的生产经营环境的要求,企业管理思想开始从科学化管理发展到现代化管理阶段。

现代化管理与科学化管理相比较,强调“管理的中心在于经营,经营的重心在于决策”。受这种管理观念的影响,成本会计发生了一些根本性变化。这一阶段的成本会计职能被大大拓展,强调成本会计预测、规划、决策、控制职能的发挥。

此外,在这一阶段大量数学方法被引入成本会计领域,运用预测理论和方法,建立起一定的数量模型,对成本的未来发展趋势做出科学预测;运用决策理论和方法,根据成本数据,按照最优化决策的要求,研究各种方案的可行性,选择最优方案;为适应日益扩大的企业规模和分权制要求,推行责任成本核算和管理,加强了企业内部经济责任制度,使成本控制更为有效;推动质量标准化与认证化,提出了一整套质量成本核算与管理分析方法。

4. 战略成本会计阶段

20世纪80年代,在英美等国管理会计学者的倡导下,战略成本管理思想逐步形成。企业战略成本管理是在传统成本管理系统的基础上,按照战略管理的要求而发展起来的新的成本管理系统,通过战略性成本信息的提供、分析和利用,帮助企业管理者形成和评价企业战略,促进企业竞争优势的形成和成本持续降低环境的建立,从而达到有效适应企业外部持续变化的环境的目标。

战略成本管理是成本管理与企业战略管理有机结合的产物,是传统成本管理对竞争环境变化做出的一种适应性变革。战略成本管理就是以战略的眼光从成本的源头识别成本驱动因素,对价值链进行成本管理,即运用成本数据和信息,为战略管理的每一个关键步骤提供战略性成本信息,有利于企业竞争优势的形成和核心竞争力的创造。

综上所述,成本会计产生于工业革命以后,它的发展始终与人类社会生产力密切相关,每一次生产力和生产方式的变革都会带来管理理念的变革,从而使得成本会计的理论、职能、内容、方法不断得到丰富与发展,是会计与企业管理直接结合的产物。一般而言,成本会计就是运用专门的内部控制管理技术和方法,以货币为主要计量单位,对企业生产经营过

程中的资源耗费与价值链进行的一种管理，以提高企业核心竞争力，创造企业价值。

二、成本会计的本质

成本会计的本质是费用的对象化。成本会计通过计算产品成本来为企业产品定价等决策提供材料依据，而仅仅将企业生产过程中产生的直接资源耗费作为成本是极为不科学的，只有将企业生产经营过程中产生的全部费用追溯到每一产品中，才能准确地计算出企业生产的实际成本。费用在追溯分配到每一产品的生产耗费后，便不再是费用而是该产品的成本。因而，成本会计的本质即为费用的对象化。例如，厂房、机器设备等固定资产折旧带来的折旧费用，车间管理人员的工资带来的制造费用等费用类项目，在追溯分配到产品后，便成为该产品的成本。因而，费用对象化成为成本，成本会计的本质即为费用的对象化。

三、成本会计的内容

随着企业生产经营环境的变化，成本会计的内容也在发生变化。早期成本会计的内容主要是按照一定的方法归集、汇总、分配资源消耗，计算各种产品的单位成本和总成本，为企业存货计价和损益提供成本资料。在现代社会经济环境下，成本会计的内容已远远超出原来的范围，扩展到对成本进行全面规划与控制。具体地讲，成本会计应具有以下几方面的基本内容。

（一）成本预测

成本预测是指根据成本有关资料和数据，运用一定的预测技术和方法，对成本的未来发展水平和趋势进行科学的推测，以便为成本决策、计划提供及时、有效的信息。通过成本预测，可以降低成本、费用发生的盲目性，有利于提高降低成本的主动性和预见性。

企业在成本管理中，对于新建项目、改扩建项目、技术引进项目、新产品设计、采用新技术和原材料等方面，都需要在参照历史成本资料、同行业同类型企业成本资料的基础上，进行对比分析，预测其未来成本结果。

此外，企业为了有效地进行事前控制，还需要对自身的生产成本、目标成本、责任成本、标准成本等进行测算。

（二）成本决策

成本决策是指在成本预测的基础上，按照既定目标和要求，运用一定的决策理论与方法，对有关成本方案进行计算、分析和评估，从中选出最优方案。成本决策是制订成本计划的前提，直接影响到后续成本管理工作的质量，在现代化成本管理中具有十分重要的作用。

从理论上讲，成本决策按照涉及的范围应当分为宏观成本决策和微观成本决策。宏观成本决策主要是根据国家宏观经济发展规划的总体目标，确定国家产业政策、产业组织、产业技术和产业布局，使资源得到最优配置。微观成本决策主要是研究企业在现有技术经济条件下，如何从成本效益出发，在分析多种成本方案的基础上做出最有利的选择。不管是宏观成本决策还是微观成本决策，其目标都是使资源得到最优配置。

（三）成本计划

成本计划是指以货币形式，根据成本决策已确定的目标，预先规定计划期内生产耗费和产品成本水平，确定成本降低任务，提出为达到规定成本水平而应采取的措施和方案。成本计划是建立成本管理内部责任制的基础，它对于事前控制成本，事后评价、分析成本升降原因具有十分重要的作用。

在市场经济下，企业要适应市场变化和国家政策调整，随时调整生产经营计划；对内要制订严格的生产经营计划，力求做到供、产、销、人、财、物多方面的综合平衡，最大限度地发挥现有资源的潜力。因此，在市场经济下，对一个规范化管理的企业来说，成本计划绝对不可缺少。实践中，一些企业鉴于国家对成本报表披露的要求简化，成本观念有所淡化，不再编制成本计划。这是对我国会计制度改革的误解，应予以坚决纠正。

企业生产经营综合计划中不仅要有产品品种、产量、服务、质量等计划，还要有销售、成本、利润等计划。其中，产品成本计划是企业生产经营综合计划中的专业计划之一，是编制利润计划的基础。

在实践中，企业的生产经营情况十分复杂，因此在编制成本计划时，应当发动广大职工和多个部门共同参与，自下而上地提出各个车间、各个部门降低成本的目标，再由企业领导部门加以综合平衡，制定企业的成本目标，并采取必要的技术措施保证成本计划的实现。

（四）成本控制

成本控制即根据预先制定的成本标准或目标，对成本形成过程及影响成本的各种因素进行计算、约束、分析、调节、监督，将成本严格地限制在规定的范围和标准之内，保证成本目标的实现。成本控制是企业成本管理的重要环节，也是成本会计的核心内容，它的作用在于促使实际成本符合成本目标、成本计划、成本标准以及有关成本制度的一切规定。

但是，成本控制不是消极地将成本限定在目标、计划、标准之内，而是要促进和提高成本管理水平。它自始至终以改进成本管理工作、降低成本为目标，去发现企业生产经营中的一切低效率、高消耗之所在，通过不断地提高工作效率、减少损失和浪费来最终提高企业经济效益。在实践中，成本控制的方法需要根据成本控制的不同对象、不同要求和不同目的来选择。

（五）成本核算

成本核算是指对生产经营过程中发生的各种费用，按照一定的成本计算对象和标准进行归集与分配，采用恰当的方法计算出各对象的单位成本和总成本，也就是对费用发生和成本形成过程进行核算。它是成本核算与会计相结合的一种处理程序和方法。

成本核算是会计信息的生成过程，是成本会计的最基本内容。成本核算提供的资料在财务上可以为存货的计价和企业损益的计算提供直接资料。人们利用成本核算信息，既可以分析、反映企业成本规划的实施完成情况，也可以为企业后续业绩评价和员工奖惩提供依据。

成本核算的方法很多，管理要求和目的不同，核算方法也不同。企业应当根据生产经营特点和成本管理要求选择成本核算方法。核算方法一经确定，应当力求保持前后会计期间一致，不宜经常改变，以使前后期成本资料具有可比性。

（六）成本分析

成本分析是指利用成本核算资料和其他相关资料（如计划资料、历史成本资料、国内外同行业同类产品或服务的成本资料等），采用一系列专门的方法，对成本水平和成本构成状况进行分析，系统地研究成本变化的动因，寻求降低成本途径的过程。

成本是一个综合性经济指标。企业在生产经营过程中，原材料、能源消耗的多少，劳动生产率的高低，产品或服务质量的优劣，生产经营技术状况，设备和资金利用效果，生产经营组织管理水平等，都会直接或间接地反映到成本中来，从而使成本分析所涵盖的内容十分丰富。在实践中，成本分析的具体内容应根据企业的生产经营特点和成本管理需要进行选择。

在成本分析中，企业应注意成本定性分析和定量分析相结合，互为补充。此外，成本分析必须与技术经济分析相结合，才能使成本分析深入到生产技术领域，从根本上查明影响成本波动的具体原因；成本分析必须与企业内部控制制度相结合，才能使成本分析与各部门经济利益和工作质量的考核、评比和奖惩挂钩，从而使成本分析工作深入持久地开展下去。

（七）成本考核

成本考核是指根据成本核算及其他相关成本资料，检查计划成本或目标成本、责任成本等成本控制标准的完成情况，评价企业成本管理工作绩效的过程。

成本考核是对企业成本控制工作的总结和评价，它是企业成本管理的一个重要环节和内容。通过成本考核，可以检查企业成本规划完成情况，正确评价每一个部门或每一个岗位的成本控制业绩，据以进行适当的激励与处罚。此外，通过成本考核，可以了解企业在内部控制制度上还存在哪些薄弱环节或漏洞，总结经验教训，完善内部控制制度，改进成本管理工作。

成本会计的上述内容相互联系，构成了一个完整的内容体系。在这个体系中，成本核算是成本会计最基本的内容，它反映成本的生成过程。成本核算是成本会计的基础，成本会计从早期发展到今天，虽然范围和内容在不断扩展，但成本核算始终是成本会计的基本内容。

从管理的时序看，成本预测、成本决策、成本计划都属于事前成本控制，成本核算和日常成本管理属于事中成本控制，成本分析和成本考核属于事后成本控制。成本控制贯穿于成本会计的整个内容，因而成本控制是成本会计的核心。

此外，成本预测是成本决策的前提，成本计划是成本决策目标的具体化，成本分析和成本考核是对成本计划执行结果与成本控制业绩的事后评价。

成本会计的各项内容是相辅相成的，忽视任何一项内容都不利于成本会计工作的开展。成本会计的内容和各项内容之间的相互关系可以用图 1-1 表示。

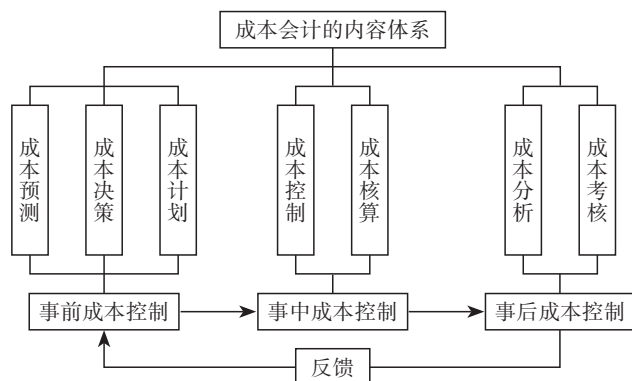


图 1-1 成本会计的内容和各项内容之间的相互关系

四、成本计（核）算制度的类型

成本会计作为一种管理企业经济活动的手段，可以针对管理工作的不同要求提供不同的成本信息。不同的成本信息实际上是由不同的成本计算制度提供的，如实际成本制度、标准成本制度、变动成本制度等。

（一）实际成本制度

实际成本制度是指以企业实际发生的各项费用为基础进行成本计算的一种会计制度。由于在这种会计制度下，所获得的成本信息、资料都是在企业经济业务发生后按既定的成本计算程序和方法计算出来的，是一种历史成本资料，故这种成本制度又称历史成本制度。在这种成本制度下，费用发生的数量必须采用实际消耗量，费用的单价可以采用计划价格，但最终必须以价格差异的形式将计划价格调整为实际单价，以适应这种会计制度以历史成本为基础的根本要求。采用实际成本制度，财务部门可以为企业的存货计价、产品定价、损益计算直接提供成本资料。

实际成本计算是任何一个企业都必须进行的一种成本计算。它是成本会计向标准成本制度、变动成本制度发展的起始点。因此，实际成本计算是成本计算最基本的形式，是成本会计的基础内容。

实际成本制度强调生产费用的归集和分配，产品成本计算始终以生产经营过程中实际发生的费用作为计算的基础和依据。实际成本制度只注意实际成本的计算而没有将成本计算与成本计划、控制、分析有效地结合起来，因而是一种单一功能的成本计算制度。

（二）标准成本制度

标准成本制度是将预先制定的标准成本与实际成本相比较，以揭示实际成本脱离标准成本的差异，并对差异进行分析，据以加强成本控制的一种会计制度。

标准成本制度并不是一种单纯的成本计算制度，而是一个由标准成本制定、差异分析和差异处理三个部分构成的成本控制系统。它不仅被用来计算产品成本，更重要的是被用来加强成本控制。

在标准成本会计制度下,事先必须经过认真的调查研究、技术测定和分析,制定出产品标准成本,然后对实际成本和标准成本进行比较,确定成本差异。成本差异一般分为直接材料成本差异、直接人工成本差异、变动制造费用差异、固定制造费用差异。成本必须分成本项目计算,并将成本差异按产生的原因计入特定的成本差异账户。期末,一般将成本差异全部计入销售成本或冲减损益账户,也可以将成本差异在完工产品、在产品 and 销售产品成本之间进行分配。

(三) 变动成本制度

不同于在全部成本会计制度下,将成本分为生产成本与非生产成本,其中将生产成本全部计入产品成本,而将非生产成本作为期间成本,全部列入当期损益计算表,变动成本制度则将生产成本按其产量的关系划分为变动生产成本和固定生产成本,只将变动生产成本(直接材料、直接人工、变动制造费用)计入产品成本,而将固定生产成本(即固定制造费用)和非生产成本作为期间成本处理。很明显,变动成本制度下计算出的企业损益与全部成本制度下计算出的企业损益有一定的差异。

提倡变动成本制度的学者认为,固定制造费用只是与企业的生产能量有关的内容,这些费用是企业一定期间内进行生产经营活动所必然发生的,它们与时间的关系紧密,而与产品的具体生产数量没有必然联系。因此,这部分费用不应计入产品成本,也没有理由递延到下一个会计期间,而应作为期间成本全部摊销。

采用变动成本制度,有利于财务部门向企业管理部门提供进行成本预测、决策、计划所需的成本信息资料,简化成本计算工作,可以正确地解释产品销售量和利润之间的内在联系,有利于企业管理部门加强成本控制和考核。

但是,由于变动成本算法不符合传统成本观念,将成本按习性划分为固定成本和变动成本分别进行计算只是一种粗略的计算,结果并不精确,不符合公认的会计准则的要求,只能应用于企业内部管理,企业向股东、债权人以及税务部门提供的财务报表仍然必须按照全部成本制度的要求来编制。

(四) 作业成本制度

作业成本制度(Activity-Based Costing System)简称ABC制度,是20世纪80年代由美国会计学家创建的。作业成本制度是对传统成本制度的革新。传统的成本计算制度是以产品的直接人工、直接材料或生产工时为基础的间接费用分配,很明显,这种分配方法可以简化成本计算工作。在间接费用项目较少,间接费用在总成本中所占比重较小,对成本管理要求不高的情况下,这种制度是可行的。

随着高科技成果在生产经营中的广泛应用,企业的生产组织管理发生了许多变革,总成本中的间接费用比重急剧增长。在这种高度自动化的生产条件下,以直接人工总量等为基础分配间接费用显然不准确,不能正确解释产出量与间接费用之间的因果关系,会使成本计算结果失真。同时,间接费用分配不准确,也会使成本报告不能满足企业管理部门对产品定价等决策的需要。ABC制度的本质就是要重新确立分配间接费用的合理基础作业,引导管理人

员将注意力集中在发生成本的原因——成本动因上，而不是仅仅关注成本结果本身，通过对作业成本的计算和有效控制，使许多不可控的间接费用变为可控费用。

作业成本制度可以为管理人员提供比传统成本制度下更为透明的间接成本信息，它可以使企业管理者利用间接成本分配率进行正确的生产经营决策，提高成本计算的准确性。但是，并非所有的间接成本费用都可以运用作业成本制度进行核算，都能取得对决策有用的数据，其适用范围有一定的局限性。

（五）专项成本制度

专项成本制度是指根据企业生产经营管理的需要，以某一成本管理内容为对象进行成本计算和管理的制度。与其他制度相较，专项成本制度对象的范围已远远超出生产领域，它的对象不一定是产品，也可以是企业内部的责任中心、产品质量、人力资源、环境治理项目等。

建立专项成本制度的目的常常是适应企业内部对某一专项业务管理的需要。如建立质量成本制度，可以揭示产品质量与经济效益的关系，为企业编制质量计划，确定质量方针，进行质量决策提供依据；对于环境污染严重的企业，可以建立一套成本制度，专门用来计算企业污染治理的投入，将治污成本与企业的社会效益相比较，反映企业环境治理的成效。

从理论上讲，任何一项专项业务的发生都会产生资源的耗费，为了加强管理，提高投入产出的效益，可以建立相应的专项成本制度。因此，专项成本制度的建立不拘一格，完全不受传统成本观念的约束。企业可以根据一定时期内生产经营的需要和成本管理关注的焦点建立并实施专项成本制度。

第三节 成本会计的组织工作与组织环境

一、成本会计的组织工作

为了建立正常的成本会计工作秩序，充分发挥其应有的作用，必须科学、合理地组织成本会计工作。成本会计的组织工作包括设置成本会计机构、配备成本会计人员和建立成本会计法规和制度。

（一）设置成本会计机构

成本会计机构是指企业内部负责组织、领导和从事成本会计工作的单位。它的设置应与企业生产经营规模的大小、业务的繁简、内部管理体制和成本管理要求相适应。设立成本会计机构应坚持分责分工与协作相结合、统一领导与分级管理相结合、专业管理与群众管理相结合的原则。

1. 成本管理领导机构

按照经济与技术相结合的原则，企业的成本管理领导机构应由企业的厂长或总经理、财

务总监或总会计师、总工程师组成。这一成本管理领导机构参与企业从目标成本制定到成本责任追溯的全部过程，这一过程主要包括以下工作。

(1) 制定企业成本管理工作的基本目标、战略方针和任务，动员各单位、各部门努力完成既定的成本目标和任务。

(2) 批准由财务总监或总会计师和总工程师负责拟定的企业成本管理制度(含成本会计制度)。

(3) 建立、健全企业成本管理的组织机构，负责协调各单位、各部门成本管理中出现的问题。

(4) 审定企业的目标利润和目标成本，批准企业的成本计划和费用预算，综合研究和决定企业各项重大的降低成本措施与方案。

(5) 组织、领导企业各项重大的成本问题调查与分析工作，决定对有关人员的重大奖励和惩罚。

(6) 组织、领导企业成本管理人员学习业务理论和业务技术，不断更新专业知识，并对其进行培训和定期考核，决定中层管理人员的任用和调配。

2. 成本会计职能机构

成本会计职能机构是处理成本会计工作的职能单位。企业经营规模不同，经营特点不同，内部管理体制不同，成本会计职能机构的设置也有一定的差异。

在大中型企业，一般应设置专门的成本会计职能机构，具体设置方式可以根据内部控制制度和分工的需要来选择。在实践中较为常见的是，在企业厂部或公司一级财务会计部门中单独设置成本会计科、股、组或室，使成本会计职能机构隶属于企业财务会计部门；还可以将成本会计职能机构设定为与财务会计机构平行的职能单位，强调其独立性。

在小型企业中，受生产经营规模的限制，一般只在企业厂部或公司一级财务部门内设置成本组或专职、兼职的成本核算员，负责完成整个企业的成本会计工作。

成本会计职能机构内部可以按照成本会计职能，将成本会计科(股)分为成本预测决策组、成本计划组、成本核算组和成本分析考核组，也可以按照成本会计对象分工，如分为材料组、工资组、成本计算组、经营管理费用组、专项成本组。为了科学地组织成本会计工作，应按照分工协作的原则建立成本会计岗位责任制，使每一个成本会计机构和人员都有明确的责任和工作内容。

3. 成本会计机构的组织分工方式

企业内部成本会计机构之间的组织分工是与企业内部的管理体系密不可分的。一般有集中工作和非集中工作两种组织工作方式。

(1) 集中工作方式。集中工作方式是指企业成本会计中的预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核等各方面工作都是由厂部或公司依据成本会计机构集中进行的，车间、部门一级的成本会计机构或会计人员只负责在业务发生时填制原始凭证，并对它们进行初步的审核、整理和汇总，为厂部或公司一级成本管理工作提供资料。

采用集中工作方式，便于使用计算机进行成本数据处理，可以减少成本会计机构的层次

和成本会计人员的数量，但不利于实行内部责任成本核算，不便于直接从事生产经营活动的各单位和职工掌握本单位的成本信息，不利于调动各单位控制成本的积极性。

(2) 非集中工作方式。非集中工作方式也称为分散工作方式，是指将成本会计工作中的一部分计划、控制、核算、分析工作分给车间或部门一级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。厂部或公司一级成本会计机构主要负责对各下级成本会计机构或人员进行业务指导和监督，对整个企业成本进行综合预测、决策、计划、控制、分析、考核以及汇总核算，编制公司或全厂的成本报表。非集中工作方式的优缺点与集中工作方式的优缺点刚好相反。

企业应当根据生产经营规模的大小、业务的繁简、内部各单位经营管理的要求以及成本会计人员的素质和会计电算化程度，从有利于充分发挥成本会计工作的作用出发，确定采用哪一种组织工作方式。一般来说，大型企业由于组织机构庞大，生产经营管理实行分权制，比较适合采用非集中工作方式；中小企业由于生产经营规模较小，为减少管理层次，比较适合采用集中工作方式。

由于成本内容丰富、涉及面广、业务性强，除了专门的成本会计机构之外，其他职能部门也应对成本的控制和管理承担一定的责任。如生产计划部门应负责制定生产定额，编制生产进度计划，组织均衡生产，提高工时利用率，力求科学、合理地缩短生产周期，减少在产品、半成品资金占用；而技术部门应负责制定各种材料的消耗定额，从产品设计到工艺流程保证产品质量，提高材料利用率。

这些职能部门虽不是企业成本管理的专职机构，但它们工作质量的好坏与企业成本水平的高低有着直接或间接的关系。成本会计机构必须与这些职能部门相互协调，通力合作，才能做好成本管理工作，全面提高企业的经济效益。

(二) 配备成本会计人员

成本会计人员是指企业内部专门从事成本会计工作的专门技术人员。在企业中配备必要的成本会计人员，是顺利开展成本管理工作，充分发挥成本会计作用的关键。

企业应根据生产经营规模的大小、业务内容的繁简、内部管理对成本信息的需要程度以及会计工作分工的要求，配备成本会计人员专门从事成本会计管理工作。通常在公司、厂部、车间设专职的成本会计人员，在班组一级设兼职的成本核算员，以开展班组经济核算。班组经济核算是我国多年来行之有效的一种基层核算，它提供的材料消耗定额和工作定额完成情况成本资料，是工人直接参与企业成本管理的重要形式，也是推行成本岗位责任制的基础。

为了对成本会计人员实行行业管理，提高其职业水平和社会地位，许多国家成立了专门的行业协会。例如，在英国，为了适应第一次世界大战后工业发展的需要，在1919年成立了“成本会计师协会”，负责全国成本会计人员的教育和管理工作。在我国，没有专门的成本会计人员行业管理组织。成本会计人员和财务会计人员不加区分，统称会计人员，由各级财政部门进行行业管理，并按照国家规定参加统一的会计人员任职资格考試，取得初级、中

级、高级会计技术职称。

（三）建立成本会计法规和制度

成本会计法规和制度是组织与从事成本会计工作的规则，是会计法规和制度的一个重要组成部分。制定与执行成本会计法规和制度，对于规范企业成本管理行为，保证成本信息质量，具有十分重要的作用。

1. 制定成本会计法规和制度的原则

成本会计法规和制度应按照统一领导和分级管理相结合的原则来制定。凡是全国性成本会计法规、制度，都应由国务院和财政部门统一制定；每一个企业的成本会计制度和管理办法，应由企业根据国家有关规定，结合企业生产经营特点和内部管理的需要，在符合简便易行、实用有效的原则下制定。

成本会计法规和制度应随着我国经济的发展、企业经营机制的转变，以及会计法规、制度的改革进行相应的改革。成本会计法规和制度的改革，应注意吸收国外的先进经验，与国际惯例接轨，同时要考虑到我国国情，从企业实际情况出发。

2. 成本会计法规和制度的种类

与成本会计工作有关的法规和制度，可以分为以下几个层次。

（1）《中华人民共和国会计法》（简称《会计法》）。《会计法》是我国会计工作的根本大法，有关会计，包括成本会计在内的一切法规、制度都要按照它的要求制定。它确定了会计工作的地位和作用，可以提高整个社会对会计工作的认识，端正人们对待会计工作的态度。它明确了会计人员的职责、权限，并保证会计人员的职权不受侵犯，是保证会计工作按正常秩序进行的基本法律依据。

（2）财政部发布的《企业财务通则》《企业会计准则》《企业产品成本核算制度》。《企业财务通则》《企业会计准则》（简称“两则”）是在《会计法》的基础上经国务院批准，由财政部发布的。“两则”的制定和实施，使企业的财务、成本、会计工作规范化、标准化，并与国际惯例接轨。财政部在“两则”的基础上还陆续颁布了一系列具体的会计准则，以进一步规范各类经济业务的会计处理程序和方法。其中与成本有关的具体准则，也是规范成本会计工作的重要法规。

除此之外，为了推动企业管理会计在实务中的发展，财政部发布的《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见（征求意见稿）》，对企业管理会计工作提出设想与要求；财政部发布的《企业产品成本核算制度（试行）》，则是企业在成本核算实务中必须遵守的基本准则。

（3）本企业的会计制度和成本管理制度。企业成本管理制度是企业组织和从事成本控制工作的具体规范，是企业管理制度的一部分。各个企业为了详细规范本企业的成本控制行为，应当根据上述的各种法律、行政法规要求，结合本企业生产经营特点和内部控制的需要，具体制定本企业的成本管理制度，以此作为本企业开展成本控制的直接依据。

企业成本管理制度应涵盖对成本预测、决策、计划、控制、核算、分析、考核等做出的

规定，它应当包括以下几方面的规定或方法。

- 1) 关于成本预测、决策的制度。
- 2) 关于成本定额、成本计划编制的制度。
- 3) 关于成本控制的制度。
- 4) 关于成本核算的制度。
- 5) 关于成本报表编制的制度。
- 6) 关于成本分析、评价的制度。
- 7) 关于内部结算价格制定和结算的制度。
- 8) 其他有关成本管理的制度和制度。

制定本企业的成本管理制度是一项工作量大、技术性强的工作，在制定之前应深入实际，进行广泛的调查研究，反复试点，总结经验教训。在制定成本管理制度之后，应认真、严格执行，保持相对的稳定性。只有在企业的生产经营环境和工艺技术条件发生明显变化的情况下，才能进行补充、修订和调整，使之不断完善，适应新的管理要求。

二、成本会计的组织环境

成本会计机构、成本会计人员和成本会计法规、制度都是在一定的经营环境下产生和运行的，它们与企业的生产经营组织结构有着密切的关系，了解它们所处的组织环境，有利于深入认识它们的作用和职能。

董事会提出公司的基本发展战略和经营方向，经股东大会表决通过后形成公司的正式发展规划，并授权公司的执行机构具体筹划和执行。公司的执行机构由高层执行官员总经理、副总经理等组成，这些执行官员受聘于董事会，在董事会的授权范围内拥有公司的管理权和代理权，负责公司日常经营事务。执行机构的责任人有时称为首席执行官（CEO），通常由总经理担任，有时也由董事长担任。

财务副总经理，又叫财务总监、首席财务官（CFO），在我国企业特别是国有控股公司中由总会计师直接担任。财务副总经理直接向总经理负责。他的主要工作是负责公司内部控制活动，公司财务、成本计划的编制与控制，公司资金筹集和使用调度，公司税务活动，公司内部审计活动等。财务副总经理应协助总经理做好企业的规划、决策、控制工作，实现董事会确定的目标和任务。

按照分工协作的原则，在规模比较大的企业集团中，为便于进行专业化管理，财务副总经理可以在自己所辖范围内设立财务主管、会计主管和审计主管，分别负责专职管理工作。财务主管和会计主管的主要职责如图 1-2 所示，但在规模不大的企业，可以将二者合二为一，只设财务主管，具体形式应视企业经营规模和内部管理要求而定。日常的成本会计工作主要归会计主管负责，有关的成本计划、控制、业绩评价和分析等工作则直接受财务副总经理的领导。

审计主管主要负责企业内部的审计业务和咨询业务，包括制定审计内部控制制度，审查供内部使用的财务成本和会计数据，协助外部审计师即注册会计师审查本企业的对外财务会

计报告等工作。审计部门的负责人一般向财务副总经理汇报，当 they 与财务副总经理在会计数据和财务报告上发生争议或矛盾时，也可以直接向财务副总经理的上一级主管部门报告。通常，审计主管有权直接向董事会报告。

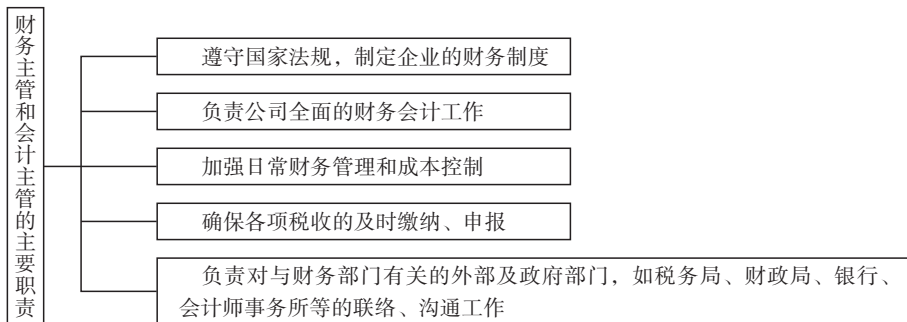


图 1-2 财务主管和会计主管的主要职责

在企业实际生产经营活动中，应当秉持企业实际经营状况和管理实际需求设置适应企业组织环境的工作程序，实现真正高效的企业成本管理。

思考题

1. 什么是成本？成本有哪些分类方法？结合日常说明成本在日常生活中的重要性。
2. 什么是费用？费用有哪些分类方法？各种分类方法的用途是什么？
3. 成本与费用是什么关系？举例加以说明。
4. 成本会计的本质是什么？怎样理解？
5. 怎样理解成本会计职能随着社会经济的发展而不断拓展和延伸？
6. 成本会计组织工作包括哪些内容？应怎样开展？

课后习题

一、单选题

1. 构成产品成本的各项耗费，是指企业的（ ）。
 - A. 生产经营费用
 - B. 生产费用
 - C. 生产费用和期间费用
 - D. 期间费用
2. 可列入企业产品生产开支的项目是（ ）。
 - A. 购置固定资产的支出
 - B. 企业医务室发生的采购药品支出
 - C. 支付企业职工食堂工作人员工资的支出
 - D. 企业发生停电造成停工损失支出
3. 对生产经营过程中发生的费用进行归集和分配，计算出有关成本计算对象的实际总成本和单位成本，是（ ）。

- A. 成本会计 B. 成本核算 C. 成本分析 D. 成本预测
4. 在下列选项中, () 不是按照与业务量的关系对成本进行的分类。
- A. 固定成本 B. 直接成本 C. 变动成本 D. 混合成本

二、多选题

1. 成本会计的主要职能包括 ()。
- A. 反映与监督职能 B. 计划与核算职能 C. 控制职能 D. 分析与考核职能
- E. 预测与决策职能
2. 下列各项中, 属于成本会计的具体内容的项目有 ()。
- A. 成本核算 B. 成本预测 C. 成本控制 D. 成本分析

三、判断题

1. 混合成本是指产品产量(或作业量)的增加或减少, 其成本总额也随之发生增加或减少, 且增减的幅度完全成比例。 ()
2. 预算成本是指在成本计算对象的费用发生之前, 根据有关资料预先计算的, 它包括定额成本、计划成本、标准成本等。 ()

四、简答题

1. 正确计算产品成本应做好哪些基础工作?
2. 成本会计的内容体系包括哪七项具体内容? 这七项内容又如何分成三大类?
3. 生产费用按经济内容分, 一般可分为哪几类? 有何作用?

五、综合题

1. 某企业为进行生产耗用全部外购原材料 30 000 元, 辅助材料 14 000 元, 低值易耗品 8 000 元。其中, 生产产品耗用外购材料 36 000 元, 耗用自制材料 10 000 元, 基本生产车间消耗材料 6 000 元。本月应计入产品成本的生产工人工资 20 000 元, 基本生产车间管理人员工资 4 000 元, 行政管理人员工资 6 000 元。本月生产工人、基本生产车间管理人员、行政管理人员发生福利费分别为 2 000 元、350 元、500 元。

【要求】

- (1) 计算生产费用要素(外购材料、工资、福利费)的金额。
- (2) 计算产品成本项目(直接材料、直接人工、制造费用)的金额。
2. 某公司有两个基本生产车间, 分别生产甲、乙两种产品。为简化核算, 在进行产品成本核算的过程中, 只将为生产产品发生的直接材料费用、直接人工费用, 按其发生的地点和用途分别计入各相关产品生产成本, 对于发生的其他各项生产费用和经营管理费用全部计入管理费用账户中。本会计期间内计入管理费用账户的各有关项目包括如下内容。
- (1) 各生产车间机器设备折旧费用 44 000 元, 其中第一车间 20 000 元、第二车间 24 000 元, 办公设备折旧费 5 000 元。
- (2) 支付各生产车间管理人员工资 8 000 元, 其中第一车间和第二车间分别为 3 000 元和 5 000 元, 支付厂部管理人员工资 12 000 元。
- (3) 第一车间经营性租入固定资产发生修理费用 4 000 元。
- (4) 本期支付水电费 8 600 元, 其中第一车间和第二车间分别为 4 600 元和 3 000 元,

剩余的 1 000 元为厂部耗用。

(5) 本期为推销产品支付广告宣传费 34 000 元。

(6) 支付各项办公用品费 5 200 元。

(7) 计提坏账准备 3 000 元。

(8) 本期摊销印花税 1 000 元。

(9) 专设销售机构发生经费支出 15 000 元。

【要求】根据上述资料，对该企业的会计处理进行评价，并说明理由。

