

■ “十三五”普通高等教育会计专业规划教材

成本 管 理

CHENGBEN GUANLI

宋永和 陈 欣 主 编

王朋吾 副主编

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

“十三五”普通高等教育会计专业规划教材

成本管理

宋永和 陈欣 主编
王朋吾 副主编

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

成本管理/宋永和等主编. —北京: 经济科学出版社,
2017. 8

“十三五”普通高等教育会计专业规划教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8372 - 6

I. ①成… II. ①宋… III. ①成本管理 - 高等
学校 - 教材 IV. ①F275. 3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 208894 号

责任编辑: 边 江
责任校对: 杨晓莹
责任印制: 邱 天

成本管理

宋永和 陈 欣 主 编

王朋吾 副主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 18.5 印张 410000 字

2017 年 8 月第 1 版 2017 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8372 - 6 定价: 42.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

成本管理作为一门管理科学,研究如何利用最小的投入获得最多的产出,成本管理学科的发展过程实际上是伴随人们追求高效资源利用的过程。传统的成本管理重视对企业的产品成本核算与控制。近几十年,需求的多元化、竞争的多样化和世界经济的全球化成为现代市场的基本特征,这些变化要求企业的管理系统和制造系统要具有广泛的适应性。

本书希望通过将传统和现代成本管理思想有机的结合,为理解成本管理这门学科提供一个基本框架。本书从成本的基本含义出发,按照成本核算、成本报表、成本预测、成本决策、成本计划、成本控制、成本分析、成本考核以及成本管理的当代发展这一逻辑顺序构建内容框架。本书坚持理论探讨与实际需要相结合,重视基础性和前沿性。

本书共十二章,由宋永和、陈欣担任主编,王朋吾担任副主编,具体编写工作分工如下:宋永和编写第一、二、三、十一、十二章,陈欣编写第四、五、七、八章,王朋吾编写第六、九、十章。哈尔滨商业大学张林教授对本书的编写给予了很多的指导和帮助,在此特别致谢!另外,哈尔滨商业大学的李奕昕、黄小黎、田雪巍、田婕、范亚伟硕士生参与收集资料并进行文字校订等,在此一并感谢!

本书主要作为高等财经院校的会计学及财务管理等相关专业的教学用书,也可以作为理论研究者和实务工作者学习的参考书。由于我们的水平有限,加之时间紧迫,本书难免有不妥、疏漏或不准确的地方,恳请读者及相关人士提出批评指正意见。

在本书的编写过程中,编者大量借鉴了国内外会计、管理专家学者的相关文献资料,在此表示感谢。

编 者

2017年6月

目 录

第一章 成本的概述	1
第一节 成本的含义与作用	1
第二节 成本术语及分类	5
第三节 成本与费用、资产的关系	9
本章小结	11
思考题与练习题	12
第二章 成本管理的基本内容和基础工作	13
第一节 成本管理的基本原理	13
第二节 成本管理的环节	22
第三节 成本管理工作组织	24
第四节 成本管理的发展历史	28
本章小结	32
思考题与练习题	33
第三章 成本核算和成本报表	34
第一节 成本核算	34
第二节 成本报表	48
本章小结	54
思考题与练习题	55
第四章 成本预测与成本决策	58
第一节 成本预测	58
第二节 成本决策	67
本章小结	75
思考题与练习题	75
第五章 成本计划与成本控制	77
第一节 成本计划	77

成本管理

第二节 成本控制	88
本章小结	101
思考题与练习题	101

第六章 成本分析与成本考核	104
第一节 成本分析	104
第二节 成本考核	128
本章小结	132
思考题与练习题	133

第七章 目标成本管理	136
第一节 目标成本管理概述	136
第二节 目标成本管理的流程	140
本章小结	144
思考题与练习题	144

第八章 作业成本管理	146
第一节 作业成本法概述	146
第二节 作业成本法的核算	150
第三节 成本动因与作业管理	156
本章小结	161
思考题与练习题	162

第九章 质量成本管理	164
第一节 质量成本管理概述	164
第二节 质量成本的核算、控制、报告与分析	168
第三节 全面质量管理与质量成本精细化管理	176
本章小结	180
思考题与练习题	180

第十章 责任成本管理	184
第一节 责任成本管理概述	184
第二节 责任成本管理的实施	186
第三节 内部转移定价	193
本章小结	196

成本管理

思考题与练习题	197
第十一章 战略成本管理	202
第一节 战略成本管理概述	202
第二节 战略成本管理的工具	208
第三节 战略成本管理的实施	227
第四节 战略成本管理的业绩评价	235
第五节 战略成本管理制度维护	239
本章小结	240
思考题与练习题	241
第十二章 成本管理专题	245
第一节 物流成本管理	245
第二节 环境成本管理	258
第三节 资源消耗成本管理	268
本章小结	282
思考题与练习题	283
参考文献	285

第一章

成本的概述

学习目标

通过本章的学习，学生可以了解在不同学科特别是会计学中的成本的含义，重点掌握几种重要的成本分类，了解成本与费用、资产之间的关系。

第一节 成本的含义与作用

一、经济学的成本的含义

成本，一般的理解是生产产品发生的费用，包括生产过程中所消耗的生产资料和付给劳动者的报酬等。这一理解仅仅说出了成本的一般含义，不同学科中成本的理解并不完全相同。经济学研究的是稀缺资源条件下的经济运行规律，因此，不管是马克思的政治经济学，或是加入边际理论的新古典经济学，用主流经济学的方法分析制度的经济学——新制度经济学，均强调成本的经济内涵，从劳动耗费、资本耗费、价值构成等多方面界定了成本的含义。

马克思在分析资本主义社会商品价值构成时揭示了成本本质的经济内涵。他认为，按照资本主义方式生产的每一商品 W 的价值，用公式可表示为 $W = C + V + M$ 。其中， C 是生产中耗费的不变资本的价值，即机器、厂房的一部分价值和原材料的价值； V 是可变资本的价值， M 是剩余价值。商品价值中前两部分之和（ $C + V$ ），即用于补偿资本家所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，其货币表现就是商品的成本价格，即商品的成本，它是一个价值范畴，是商品价值的组成部分。而 V 则是劳动者在生产中创造的剩余价值，是资本家的资本增值，转化为利润，不包括在成本之内。从这个意义出发，成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。

新古典经济学一方面继承了古典经济学的许多经济思想，另一方面又加入了边际理论。边际理论的核心，一方面是方法上的个人主义，另一方面则是源于主观价值论的边际生产力分配论。在运用这一理论进行经济分析中，是将成本与费用作为同义词使用的，其成本包括了“正常利润”。正如萨缪尔森等所述，“资源是稀缺的，这意味着每次我们采用一种方法使用资源时，就放弃了用其他方法利用该资源的机会。假如经济分析的目的在于考察稀缺的生产资源下对其有效率的分配使用，那么，生产 X 产

品所耗用的成本，就是为了生产出该产品而放弃（或牺牲）了的另一种最佳替代物 Y 产品的生产。简言之，生产出 X 产品所费成本即是它的机会成本。”这里将厂商生产某种产品的产品成本等同于生产出该产品的机会成本。

交易费用（成本）是新制度经济学中的一个基本概念，是由科斯于 1937 年提出的。与新古典经济学零交易费用的假定不同，新制度经济学认为存在市场交易费用和组织运作费用，而且市场机制本身不能自动实现帕累托最优，因此需要某种方式对市场机制的运行过程加以“纠正”。企业正是对市场机制的替代，最佳的企业规模应是使边际市场交易费用与边际组织费用相等的那一点，这时整个社会的总成本最小。科斯认为，企业形成的原因是为了减少市场交易费用，而把交易转移到企业内部。这里所说的交易费用（成本），实际上是指一种市场的交易费用、企业的组织费用或政府行政的管理费用。其原创性贡献在于，使经济学从零交易费用的新古典世界走向正交易费用的现实世界，从而获得了对现实世界较强的解释力；对于成本概念的发展而言，科斯将人们对成本概念的理解从生产成本角度转化为经济制度中组织运行成本角度，并将其应用于对企业的起源和规模进行经济分析之中。

二、企业管理学的成本的含义

管理学认为成本是企业生产某种产品过程中所消耗资源的货币总和，成本通常被理解为一种企业生产、技术、经营活动的综合指标。产品产量多少、品种变动、质量优劣、工时台时利用、资源能源消耗、资金周转快慢等，都会直接或间接地在成本中有所反映，这时所说的成本，通常是指成本—有效益，就是在一定的消耗下获得最大的效益，或在既定的效益下实现最小的消耗，这也正是企业管理所要追求的中心内容与目标。

可见，与经济学相比，管理学似乎并不强调成本的经济实质，却十分重视从成本过程和成本成因角度来阐述成本。之所以产生差异，是因为管理学是研究对组织所拥有的资源进行有效的计划、组织、领导和控制，以便达到既定组织目标的一门社会科学，它更关注成本形成动因和可能带来的后果，它是建立在对成本进行准确计量的基础之上的，即会计学所理解的成本含义。经济学研究的则是稀缺资源条件下的经济运行规律，因此更重视揭示成本的经济本质。

三、会计学的成本的含义

会计学中的成本含义有狭义和广义之分。狭义的成本是指财务会计范畴内的费用含义。费用和成本是密切相关的，按照成本归属理论，可将已消耗的历史成本定义为费用，未消耗的历史成本则定义为资产。一般地，人们将费用（已耗成本）理解为成本，在区别成本与费用时把成本称为按成本对象归集化了的费用。根据美国财务会计准则委员会（FASB）在 SFAC No. 6 中的定义，费用（狭义成本）是指某一个体在其持续的、主要或核心业务中，因交付或生产产品，提供劳务，或进行其他活动而付出或耗用的资产，或因而承担的负债（或两者兼而有之）。我国 2006 年 2 月颁布的《企业

会计准则——基本准则》则将费用（狭义成本）定义为：企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。广义的成本含义要比狭义的成本要宽泛得多。

自20世纪20年代管理会计出现以来，成本的范畴急速扩展，除了传统成本概念所指的产品成本之外，责任成本、质量成本、机会成本、沉没成本、变动成本、固定成本等概念层出不穷，成本概念有了较大的发展。

（1）美国会计学会（AAA）在1951年给成本所下的定义为：“成本是指为达到特定目的而发生的价值牺牲，它可以用货币单位加以衡量。”这个定义有三层含义：第一，成本是一种价值牺牲，这种价值牺牲可以理解为一种价值消耗，不仅可以是现金支出，也可以是物资消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务的消耗。第二，这种价值牺牲是为了一定的目的，通常是指由经营目的而衍生的目的。从这个意义上说，成本是与经营目的有关的消耗的价值。第三，这种牺牲可以用货币计量，因为这些价值要变成成本，最终都必须以货币来表现。可见，这一定义的外延十分广泛，远远超出了产品成本的概念。

（2）美国注册会计师协会（AICPA）1957年发布的APB No. 4认为，“成本是指为获取产品或劳务而支付的现金或转移其他资产、发行股票、提供劳务，或发生负债，而以货币衡量的数额。成本可以分为未消耗和已消耗成本，未消耗的成本可以由未来的收入负担，例如存货、预付费用、厂房、投资、递延费用等；已消耗的成本不能由未来的收入负担，应将其列为收入的减项，或借记保留盈余，例如出售产品或其他资产的成本及当期费用。”换言之，成本是为获取产品或劳务而支付的现金或等价物，即是为获得某种利益而发生的支出，某种支出如果是为了获得某种利益都代表了一项成本。

从以上两种定义可以看出，成本就是为了获得某种利益或实现一定目的所发生的支出，如雇用工人是为了获得其服务的支出，属于成本；购置固定资产是为了获得其使用效益的支出，按照资产的使用期限对其支出的分摊也属于成本。至于支出，可以是现金，也可以是其他等价物，所获利益可以有形的资产也可以是无形的劳务。只要这种支出是为了获得某种利益或实现一定的目的，都代表一项成本。因此，成本是一个广泛的概念。正如美国成本管理专家查尔斯·T·霍恩格伦对成本的定义：“成本是为了达到某一特定目标所失去或放弃的一项资源。”这代表了当前会计学界对成本的最一般的定义。而从计量的角度出发，在具体的实践中，还要求成本是能够用货币计量的。这是因为会计学的核心问题是计量，因此会计学的成本含义对比经济学的成本含义更强调成本的计量属性。本书所说的成本也主要是从会计学的角度出发，着重介绍对成本的管理。

四、成本的作用

（一）成本是补偿生产经营耗费的尺度

为了保证企业生产经营的不断进行，必须对生产经营耗费进行补偿。企业是自负

盈亏的商品生产者和经营者，其生产经营耗费是用自身的生产成果，即销售收入来补偿的。而成本就是衡量这一补偿份额大小的尺度。企业在取得销售收入后，必须把相当于成本的数额划转出来，用来补偿生产经营中的资金耗费，这样才能维持资金周转按照原有规模进行。如果企业不能按照成本来补偿生产经营耗费，企业资金就会短缺，生产经营就不能按原有的规模进行。成本也是划分生产经营耗费和企业利润的依据，在一定的销售收入中，成本越低，企业的利润就越多。可见，成本起着衡量生产经营耗费尺度的作用，对经济发展有着重要的影响。

（二）成本是综合反映企业工作质量的重要指标

成本是一项综合性的经济指标，企业经营管理中各方面工作的业绩，都可以直接或间接地在成本上反映出来。例如，产品设计的好坏、生产工艺的合理程度、固定资产的利用情况、原材料消耗的节约与浪费、劳动生产率的高低、产品质量的高低、产品产量的增减以及供、产、销各环节的工作是否协调等，都可以通过成本直接或间接地反映出来。

既然成本是综合反映企业工作质量的指标，那么可以通过对成本的计划、控制、监督、考核和分析等来促使企业以及企业内部各单位加强经济核算，努力改进管理，降低成本，提高经济效益。例如，通过正确确定和认真执行企业以及企业内部各单位的成本计划指标，可以事先控制成本水平和监督各项费用的日常开支，促使企业及企业内部各单位努力降低各种耗费；又如，通过成本的对比和分析，可以及时发现在物化劳动和活劳动消耗上的节约或浪费情况，总结经验找出工作中的薄弱环节采取措施挖掘潜力，合理地使用人力、物力和财力，从而减低成本，提高经济效益。

（三）成本是制定产品价格的一项重要因素

在商品经济中，产品价格是产品价值的货币表现。产品价格应大体上符合其价值。无论是国家还是企业，在制定产品价格时都应遵循价值规律的基本要求。但在现阶段，人们还不能直接计算产品的价值，而只能计算成本，通过成本间接地、相对地掌握产品的价值。因此，成本就成了制定产品价格的重要因素。

当然，产品的定价是一项复杂的工作，要考虑的因素很多，如国家的价格政策及其他经济政策、各种产品的比价关系、产品在市场上的供求关系及市场竞争的态势等，所以成本只是制定产品价格的一项重要因素。

（四）成本是企业进行很多决策的重要依据

努力提高在市场上的竞争能力和经济效益，是社会主义市场经济条件下对企业的客观要求。而要做到这一点，企业首先必须进行正确的生产经营决策。进行生产经营决策，需要考虑的因素很多，成本是主要因素之一。这是因为，在价格等因素一定的前提下，成本的高低直接影响企业盈利的多少，而较低的成本，可以使企业在市场竞争中处于有利地位。企业的很多决策都需要用到不同的成本数据，如生产何种新产品的决策、亏损产品是否停产的决策、自制还是外购的决策、特殊订单决策、产品组合决策、最优生产批量决策、生产工艺决策、赶工决策记忆供应商决策等。

第二节 成本术语及分类

传统的财务会计受制于外部报表使用者对会计信息的要求,将成本理解为企业为了获得营业收入而发生的耗费。管理会计则扩展了成本的内涵和外延,将成本视为达到某一特定目标所失去或放弃的一切可以用货币计量的耗费,由此出现了许多不同类别的成本概念。在介绍这些概念之前,我们必须熟悉一些相关的术语。

一、相关的成本术语

(一) 成本对象

会计人员对成本的一般理解是,为了达到某一特定目标所失去或放弃的可以用货币计量的一项资源。为了指导决策,管理者需要知道某些事件(如一项服务、一种产品、一种生产过程)的成本,我们便将这些“事件”称为成本对象(cost object),即:需要对成本进行单独测定的任何活动。

成本核算中,成本对象又称为成本计算对象,指直接或间接归集和分配生产费用的目标,是费用的承担者。成本对象的确定是设置产品成本明细账、归集生产费用、计算产品成本的前提,也是区别各种成本计算方法的主要标志。

(二) 成本动因与成本习性

成本动因(cost driver)是任何能影响成本的因素,成本动因的变动会导致某一成本对象的成本的变动。例如,企业在一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量,会影响成本总额,这一经营工作量或称业务量,即是一种成本动因。通过对成本动因的追踪,可以分析出业务流程中哪些活动是增加价值或减少价值的,从而有效地发现降低成本的途径。成本习性(cost behavior),是指成本总额与成本动因比例在数量上的依存关系,反映成本随成本动因的变动而变动的程度。假设成本总额和成本动因呈线性关系,若以成本动因作为横坐标轴,成本总额作为纵坐标轴,则成本习性代表了斜率。

(三) 成本归集与成本分配

按照马克思政治经济学理论,经济活动包括了生产、交换、分配、消费四个环节。作为经济活动的参与主体——企业,在生产和交换过程中实现了资金的循环,即货币资金—非货币资金(表现为固定资金、生产资金、成品资金等多种形式)—货币资金。从价值形成和补偿的角度出发,相应地可以将成本计算分为两个阶段:①按性质分类和归集成本,如材料、人工、燃料、广告、装运等。②将归集的成本分配给各个成本对象。因此,成本归集(cost accumulation)就是通过一定的会计制度对成本数据进行有组织的收集,反映为达到这一特定目的所耗费资源的货币价值;成本分配(cost assignment)则是按特定成本对象对资源的使用情况,将第一阶段归集的成本分配至各

个成本对象，为管理者对各成本对象的生产、定价等决策提供信息。

二、成本分类

（一）直接成本与间接成本

成本按照是否能直接计入特定的成本对象，分为直接成本和间接成本（direct cost）。直接成本是指与特定成本对象直接相关、能够经济而又方便地进行追溯（cost tracing）的成本。而间接成本（indirect cost），或称间接费用，是指通过成本分摊（cost allocation）的方法将成本间接分配给成本对象的成本。例如，把某一种型号的一张书桌作为一个成本对象，制造书桌所需的木材的成本是直接成本，原因是木材的数量可以经济而方便地追溯到书桌。而制造书桌的车间的照明成本是间接成本，原因是照明虽然是生产书桌所必需的，但通常在一个车间内可能同时生产多种型号的产品，因此难以经济而方便地计算生产某一型号的一张书桌到底耗费了多少照明成本。

值得一提的是，直接成本与间接成本是一个相对的概念。如果特定的成本对象不同，成本划分为直接成本和间接成本也不同。在特定成本对象确定的条件下，划分直接成本与间接成本还存在一个度的问题，即要考虑成本—效益原则。成本分得越精细，直接成本的数量就越大，对管理的要求也越高。例如，某家免费送货的网络销售企业如果将所发生的每笔运费追溯到相应的客户，那么每笔运费就是直接成本，但如果将这些运费作为销售业务的辅助活动，就可以简单地汇总为间接成本。所以，划分直接成本与间接成本，不仅存在合理性判断，还应考虑成本效益原则和企业的管理水平。

（二）产品成本与期间成本

成本按费用发生与产品之间有无关系分为产品成本（product cost）和期间成本（period cost），一般在成本归集计算时采用这种分类。产品成本是与产品的生产直接相关的成本，它包括产品生产过程中所耗费的直接材料费、直接人工费和直接制造费用等。期间成本经常也被称为期间费用，它是企业生产经营过程中所发生的，但与产品生产环节没有关系的费用，一般包括管理费用、财务费用和营业费用等。

按照财务会计的费用配比原则，直接材料费、直接人工费和直接制造费用为第一类费用，即直接配比费用；间接制造费用为第二类费用，即间接配比费用。这两类费用构成产品成本。管理费用、财务费用和营业费用为第三类费用，即期间配比费用，因为它们与产品生产环节不相关，应当作为当期的费用，不计入产品成本，而在当期收入中直接扣除。

产品成本是与产品的生产直接相关的成本，因此往往在生产成本中占较大的比重，所以产品成本管理是成本管理中一个重要组成部分。为了适应产品成本计算、产品成本控制和产品成本规划的需要，提高产品成本管理的效率和效益，寻求进一步降低产品成本的途径，可将产品成本按经济用途分为直接材料、直接人工和制造费用，以便对不同类别的产品成本根据各自的特点进行管理。

直接材料，是指直接形成产品的材料耗用。包括：①加工后直接构成产品实体或主要部分的原料和材料成本，如制造家具所用的木材。②产品制造工艺过程消耗的各

种燃料和动力,如机械制造企业在金属热处理和电焊过程中耗用的煤、煤气、油、电力等。③与产品主要实体相结合或有助于产品形成而耗用的各种辅助材,如冶金企业在金属熔炼过程中所耗用的各种添加剂、催化剂等。

直接人工,又称直接工资,指在生产中对材料进行直接加工制成产品所耗用的人工的工资、奖金和各种津贴,以及按规定比例提取的福利费。企业支付给职工的工资并非全部计入产品成本,只有与企业生产活动有关的人员,如生产工人、分厂和生产车间的管理人员、工程技术人员,以及为生产活动服务的后勤人员等的工资、奖金、津贴可以计入产品制造成本。而其他部分的工资则应根据有关规定按其用途分别列支于其他有关费用。

制造费用,指企业各个生产单位(分厂、车间)为生产产品或提供劳务而发生的各项间接成本,它包括在生产中所发生的那些除直接材料及直接人工以外的各种费用。制造费用是一种间接费用,要先进行归集,然后按照一定的依据进行分配。

多数企业在计算产品成本时都是按经济用途将成本划分为直接人工、直接材料和制造费用,一般可将这些项目称为成本项目。各企业生产特点不同,可根据各项费用支出的比重和成本管理要求的不同,在上述统一成本项目的基础上,按需要适当增加项目,如“外部加工费”“燃料和动力”“废品损失”等。对产品成本的上述三个项目按照不同方式进行组合,又可以得到一些不同的成本概念。如直接材料和直接人工之和可称为主要成本,在传统的制造业企业中,它们通常是产品成本的主要部分;直接人工和制造费用之和,则称为加工成本,它是指产品加工时所发生的各项成本。在企业实现生产自动化之后,产品成本结构可能会发生重大变化。比如在有些高科技行业中,制造费用占产品成本的比例大大超过了直接材料和直接人工之和。在这种情况下,直接材料和直接人工之和显然就不再是主要成本了。此外,在高度自动化的企业中,生产工人往往必须完成多种工作,而且直接人工只占产品成本极小比例,很难或不值得花很大精力将工资归属到各产品,因此这类企业可根据自身特点将直接人工成本和制造费用合并为一个项目称为加工成本,直接材料则单独列为一项。

(三) 变动成本与固定成本

成本按成本习性可以分为变动成本和固定成本两大类。变动成本(variable cost)是指在一定条件下,成本总额随成本动因的变动成比例变动的成本。固定成本(fixed cost)是指在一定的业务量内,尽管成本动因发生变化,其成本总量仍然保持不变的成成本。通过对成本动因的追踪,可以分析成本的有利或不利影响因素,从而有效地降低成本,因此,按成本习性以变动成本和固定成本来归集和分配成本所提供的成本信息最具有决策相关性。这里所说的变动成本指的是成本总额,而非单位变动成本,就单位变动成本而言,与成本动因的比例是固定的;同理,固定成本所指的也是成本总额,而非单位固定成本,就单位成本而言,单位固定成本与成本动因的比例却是变动的。从决策角度来看,对总成本的考虑优先于对单位成本的考虑,但必须谨慎地对待单位成本,因为在不同业务量的情况下,单位成本是一个动态的概念。

另外,在实际生产经营中,还存在一种既不与成本动因比例(如业务量)的变化

成比例变动,也非保持不变,而是随着成本动因比例的增减变动适当变动的成本。由于这种成本同时具有变动成本和固定成本的特征,所以也称为混合成本,如机器设备的日常维修费用、辅助生产费用等。对于混合成本,为了便于管理上的应用,应运用适当的方法进行分解,将分解后的成本分别计入变动成本和固定成本的总额。

1. 变动成本

变动成本按其发生的原因可进一步分为技术性变动成本和酌量性变动成本两类。技术性变动成本是指单位变动成本的发生额由技术或实物关系决定,管理当局决策无法改变其大小的变动成本。例如,使用功率一定的机器进行操作,则操作所耗用的电费就按一定功率随操作的机器小时和电费单价成正比例变动。在生产能力一定的情况下每小时电费(即单位变动成本)与决策无关。这类电费成本是利用生产能力所必须发生的成本,即是技术性变动成本。酌量性变动成本是指单位变动成本的发生额由管理人员决定,并且管理决策会影响其大小的变动成本。例如,按销售额一定百分比开支的销售佣金,佣金的比例可随管理决策的改变而增减;在不同区域或不同供应单位采购或是因为采购数量不同而发生不同的采购单价,选用哪一单价最后也由决策者决定,这里销售佣金和采购成本都是酌量性变动成本。

变动成本的“变动”是有一定的相关范围的。变动成本是指在一定时期和一定业务量范围内才成立的成本,换句话说,变动成本与业务量之间的完全线性关系通常只会在一定的相关范围内才成立,超出这个相关范围就可能不是线性的了。例如,在某些行业如家具制造企业中,当制造少量家具时,每件家具所用的木材和工人的生产工时可能较多,但当家具生产量达到一定数量时,随着工人劳动熟练度的提高,每件家具所耗用的直接材料和直接人工将逐渐下降。所以在产量较低时,变动成本总额的增长幅度总是小于产量总额的增长幅度,当产量达到一定程度时,木材和人工的消耗指标就比较平衡,成为真正的正比例关系,这一范围就是相关范围。

2. 固定成本

固定成本按其能否通过当年的管理决策行动加以改变,也可进一步地分为约束性固定成本和酌量性固定成本。约束性固定成本是指不能通过当前的管理决策行动加以改变的固定成本,它是为维持企业提供产品和服务的经营能力所必须开支的成本,如机器设备和厂房的折旧、企业管理人员的工资等。它取决于机构和设施的规模和数量,是以往决策的结果,当期很难改变,也是企业维持日常生产经营必须承担的最低成本,如果企业的生产能力等没有发生重大变化就必须承担这些成本。酌量性固定成本又称为选择性固定成本,是指为完成特定活动而支出的固定成本。其发生额会随企业当前的经营或销售策略而发生变化,如职工培训费、广告宣传费、新产品研究开发费等。这些成本项目的开支往往在会计年度开始前根据当期的产品的生产、经营及销售情况由管理当局决定,且这类成本的预算数仅在某个预算期内有效,管理当局可根据实际情况对其进行调整,即这些项目的支出数额没有约束性。

固定成本的“固定”也不是绝对的,只有在一定时期和一定业务量范围内才成立,超过了这个相关范围,固定成本也会发生变化。例如某自主经营、自负盈亏的高校,

在一定的办学能力下需支付的教学楼和办公楼的折旧、租金、行政人员工资等是一定的,称为固定成本。但当招生数量超过原有的办学能力时,如需新建教学楼、增加行政人员等,此时的折旧、租金、行政人员工资等都需增加。由此可见,固定成本也受到相关范围的制约。

第三节 成本与费用、资产的关系

一、费用的概念

费用是企业在生产经营过程中发生的各项耗费,即企业在生产经营过程中为取得收入而支付或耗费的各项资产。费用的发生意味着资产的减少或负债的增加。收入表示企业经济利益的增加,而费用表示企业经济利益的减少。我国的《企业会计准则——基本准则》(2006年)将费用表述为:“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。”对费用的定义虽然各国仍存在一定的差异,但一般认为费用具有以下两项特征:

(一) 费用最终将导致企业经济资源的减少

费用的发生会引起企业经济资源的减少,这种减少可具体表现为一个企业实际的现金或非现金的支出,也可以是预期的现金支出。因此,业可以将这种减少看成是企业资源的流动,但它是资源流出企业。它与形成一个企业的收入不同。收入虽然也是资源的流动,但表现为资源流入企业。如果将现金及现金等价物流入视为企业未来经济利益的最终体现,那么,费用的本质就是一种现实或预期的现金流出。例如,支付销售费用和工资时现实的现金流出;消耗原材料或机器设备等,同样是现金流出,不过是过去的现金流出;承担一项负债,在未来期间履行相应义务时,也将导致现金的流出,但这是一项预期的或未来的现金支出。

(二) 费用最终会减少企业的所有者权益

企业的收入会导致企业经济利益流入企业,因此,会使企业所有者权益增加。而费用会导致企业经济利益流出企业,因此,会使企业所有者权益减少。但是,企业在生产经营过程中发生的支出并非都会引起企业所有者权益的减少。有两类支出是不应归入费用的。一类是企业偿债性支出。例如,企业以银行存款偿付一项债务,只是一项资产和一项负债的等额减少,对所有者权益没有影响,因此,构不成费用。另一类是向所有者分配利润或股利。这一现金流出虽然减少了企业的净资产,但按照“所有权理论”,向所有者分配的利润或股利不是费用。它不是经营活动的结果,而是最终利润的分配。费用的这一特征表明,费用应同盈利活动相联系,即费用是企业在取得收入过程中所发生的各项支出。

二、成本与费用

成本与费用既有区别也有联系，虽然两者都是支付或耗费的各项资产，但是，严格来讲，成本并不等于费用。费用是相对于收入而言的，当这些支出和耗费与当期收入相配比时，即计入当期损益时，才成为当期的费用。费用与一定的期间相联系，而成本与一定成本计算对象相联系。当期的成本不一定是当期的费用。比如，产品的生产成本在生产产品的报告期内不能确认为费用，而只有在销售产品的报告期内才能确认为费用。也就是说，生产产品的生产成本在产品没有销售之前，只是一种资产（在制品或产成品），只有产品销售以后才能作为产品销售成本转作当期费用：

期初在产品的成本

加：本期生产费用

减：期末在产品成本

本期完工产品成本

期初产成品成本

加：本期完工产品成本

减：期末产成品成本

本期销售产品成本（本期费用）

从上式可以看出，本期为生产产品而支付或消耗的资产，首先形成在制品的成本，待产品完工形成产成品成本，只有产品销售时，才形成当期费用。

三、成本与资产

按照我国会计准则对资产的定义，资产是指企业过去的交易、事项形成的，并由企业拥有或控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。资产从本质上讲是一种经济资源，并且能给企业带来未来的经济利益。企业为了得到未来的经济利益，通常要发生费用。也就是说，企业通过交换从其他个体取得资产时，要牺牲别的资产，或者要承诺负债，而这项负债将来要用某项资产偿还。从这个意义上讲，费用是为取得某项资产而耗费的另一项资产，或者说，部分地或全部地耗费了未来的经济资源。例如，在产品成本中的材料费用是已耗的原材料，折旧费是已耗的固定资产等。

成本与资产是有区别的，取得资产通常要引起成本的发生，发生的成本是取得某项资产的证据，是资产计价的依据，但发生的成本并非结论性证据。发生的成本可能并未增加未来的经济利益，还可能得到资产而未引起成本的发生。确认资产的最终证据是未来的经济利益，而不是发生的成本。例如，废品发生的成本，并不能给企业带来经济利益，只能作为损失。又如，捐赠人赠与的设备，并未发生成本，但设备属于企业的资源，并能为企业带来经济利益。

有时成本与资产会相互转换。比如，在产品成本在月末时会转换为存货资产，生产中消耗的原材料会转换为在产品成本。当产品销售时，产品成本才转为费用。虽然