

成本会计

李相志 编著

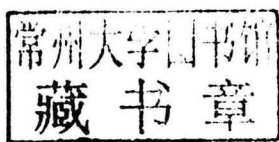
对外经济贸易大学出版社



高等院校会计学专业规划教材

成本会计

李相志 编著



对外经济贸易大学出版社
中国·北京

图书在版编目 (CIP) 数据

成本会计 / 李相志编著. —北京: 对外经济贸易
大学出版社, 2017. 10
高等院校会计学专业规划教材
ISBN 978-7-5663-1853-4

I. ①成… II. ①李… 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 265900 号

© 2017 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

成本会计

李相志 编著

责任编辑: 汪 洋 冯小莉

对外经济贸易大学出版社
北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码: 100029
邮购电话: 010-64492338 发行部电话: 010-64492342
网址: <http://www.uibep.com> E-mail: uibep@126.com

北京时代华都印刷有限公司印装 新华书店经销
成品尺寸: 185mm×260mm 23.25 印张 537 千字
2017 年 10 月北京第 1 版 2017 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5663-1853-4

印数: 0 001-2 000 册 定价: 46.00 元

前 言

成本会计是会计学领域的重要内容。在任何社会活动中，成本是计量和评价经济效益的重要指标，是企业进行经营管理和成本控制的基础和前提。对于成本的控制和管理离不开成本的计量和计算，成本计量和计算的规范化和系统化就是成本会计。

由于成本的计算和分析在经营管理中占有重要地位，在一些发达国家，无论是理论研究，还是企业实务，对成本会计都十分重视。在高等院校，成本会计也是会计专业、财务管理专业和商科专业学生的必修课之一。本教材就是根据会计学、财务管理学和工商管理等专业本科学历的教学要求而编写的。

本书在写作的过程中吸收了我国会计工作和会计教学的实践经验，并借鉴了国外成本会计领域的新成果，具有较大的包容性和广泛的适用范围。本书从成本计算方法的通用性出发，以生产过程最为典型的制造企业为例，结合我国《企业会计准则》和《企业产品成本核算制度（试行）》的规范和要求，对成本计算的理论和方法进行了全面系统的阐述。同时，考虑到企业经营决策和成本控制对成本信息的需要，较系统地介绍了西方的作业成本法、变动成本法和标准成本制度。此外，本书还注意理论与实务的结合，为帮助读者学习和掌握所学内容，每章都附有一些复习思考题和练习题。这些练习题不仅适用于课堂教学，也适合于读者自学和参考。

由于作者的水平和在企业生产实践方面的经验有限，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正。

编著者

2017年5月

目 录

Contents

第一章 成本总论	1
第一节 成本的含义	1
第二节 成本的分类	3
第三节 降低产品成本的意义	9
第二章 成本会计概论	13
第一节 成本会计的形成和发展	13
第二节 成本会计的对象和职能	17
第三节 成本会计的目标	21
第四节 成本会计的基础工作	22
第五节 成本会计工作的组织	24
第三章 成本核算的基本原理	31
第一节 成本核算的意义和原则	31
第二节 成本核算的要求	33
第三节 成本核算的程序	37
第四章 要素费用的归集和分配	49
第一节 要素费用概述	49
第二节 材料费用的归集和分配	51
第三节 外购动力费用的归集和分配	65
第四节 职工薪酬的归集和分配	68
第五节 固定资产折旧费用的归集和分配	85
第六节 利息费用、税金和其他费用的归集和分配	90
第五章 辅助生产成本、制造费用及生产损失的归集和分配	95
第一节 辅助生产成本的归集和分配	95
第二节 制造费用的归集和分配	107
第三节 生产损失的归集和分配	112
第四节 期间费用的归集与结转	117

第六章 完工产品与在产品之间费用的分配	125
第一节 完工产品和在产品成本的核算.....	125
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间分配的方法.....	127
第三节 完工产品成本的结转.....	142
第七章 产品成本计算方法概述	147
第一节 企业的生产类型及其特点.....	147
第二节 生产类型的特点和管理要求对产品成本计算的影响.....	149
第三节 产品成本计算方法.....	151
第四节 各种产品成本计算方法的实际应用.....	152
第八章 产品成本计算的品种法和分批法	157
第一节 产品成本计算的品种法.....	157
第二节 产品成本计算的分批法.....	160
第九章 产品成本计算的分步法	173
第一节 分步法的适用范围和特点.....	173
第二节 逐步结转分步法.....	174
第三节 平行结转分步法.....	186
第十章 产品成本计算的辅助方法	195
第一节 产品成本计算的分类法.....	195
第二节 联产品和副产品的成本计算.....	199
第三节 产品成本计算的定额法.....	206
第十一章 作业成本法	223
第一节 作业成本法概述.....	223
第二节 作业成本法的基本内容.....	226
第三节 作业成本法的应用.....	231
第四节 作业成本法与作业管理.....	240
第十二章 变动成本法	253
第一节 成本按性态的分类.....	253
第二节 混合成本的分解.....	259
第三节 变动成本法.....	265
第十三章 标准成本制度	283
第一节 标准成本制度概述.....	283

第二节	标准成本的制定·····	288
第三节	成本差异的计算和分析·····	293
第四节	标准成本制度的账务处理·····	303
第五节	成本差异例外管理及新环境下标准成本的作用·····	309
第十四章	成本报表的编制和分析·····	317
第一节	成本报表的种类、作用和特点·····	317
第二节	成本报表分析概述·····	320
第三节	成本报表分析的程序和方法·····	323
第四节	全部产品生产成本的编制和分析·····	330
第五节	主要产品单位成本表的编制和分析·····	342
第六节	各种费用报表的编制和分析·····	351
第七节	责任成本报告·····	356
参考文献 ·····		362

第一章

成本总论

第一节 成本的含义

一、成本的经济实质

成本（cost）是商品经济的产物。成本作为一个科学的经济范畴，是指在商品生产过程中所耗费并要求得到补偿的、维持简单再生产的补偿价值。社会只要将产品作为商品来生产，生产和消费在市场中进行，成本就是企业和经营管理者必须关注的问题。在《资本论》中，马克思的成本理论贯穿于资本主义生产关系和社会再生产过程的分析之中，以劳动价值论揭示了成本本质，从再生产过程分析界定成本的意义。马克思在《资本论》中科学地分析了资本主义商品生产，并指出：“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 ，那么，在商品中剩下来的，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。”^①“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料价格和所使用的劳动力价格的部分，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。”^② 马克思的这段话，一方面从耗费角度指明了成本的经济内容是 $c + v$ ，即商品的成本价格；另一方面从补偿角度指明了成本是补偿商品使自身消耗的东西，实际上是说明了成本对于再生产的作用。成本能否在交换过程中得到补偿，是商品生产者能否维持简单再生产的前提条件。如果成本不能在交换过程中得到补偿，则简单再生产就无法进行。

成本作为一个价值范畴，在社会主义市场经济中也是客观存在的。虽然社会主义市场经济与资本主义市场经济有着本质的区别，但两者都是商品经济。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，满足社会的需要，同时要以产品的销售收入抵偿自己在商品生产经营中所支出的各种劳动耗费，并取得盈利。只有这样，才能使企业和整个社会得以发展。因此，商品的价值、成本、利润等经济范畴，在社会主义市场经济中，同样有其存在的客观必然性。

① 《资本论》第三卷，人民出版社 1975 年版，第 30 页。

② 《资本论》第三卷，人民出版社 1975 年版，第 30 页。

马克思成本理论的基本原理同样适用于社会主义市场经济。在社会主义市场经济中,商品的价值仍然由三个部分组成:一是生产中耗费的生产资料的价值(c);二是劳动者为自己的劳动所创造的价值(v);三是劳动者为社会创造的价值(m)。因此,从理论上讲,商品成本是企业生产经营过程中所耗费的、用货币表现的生产资料的价值和相当于工资的劳动者为自己劳动所创造的价值,也就是企业生产经营中所耗费的资金的总和,即上述的前两部分 $c+v$ 。商品成本是商品价值中的补偿部分,构成商品的“理论成本”。

二、成本的实际内容

以上只是从理论上说明了成本的经济实质和其应包括的客观内容,即耗费的生产资料的价值和劳动者为自己劳动所创造的价值。但在实际工作中,成本的具体内容则同企业生产经营管理水平和需要相联系,是随经营管理的具体要求的变化而不断发展的。对于一个独立经营的企业来说,必须以生产经营过程中的收入来弥补支出,补偿生产经营中的资金耗费。

产品的生产过程,同时也是生产的耗费过程。企业要生产产品,就要发生各种生产耗费。生产耗费包括生产资料中的劳动手段(如机器设备)和劳动对象(如原材料)的耗费,以及劳动力(如人工)等方面的耗费。企业在一定时期(如一个月)内发生的上述各种生产耗费,用货币表现称为企业生产费用(*production expense*)。企业为生产一定种类、一定数量的产品所发生的各种生产费用的总和就构成了产品的生产成本,称为制造成本,也称产品成本(*product cost*)。我国财政部印发的《企业产品成本核算制度(试行)》明确指出,“产品是指企业日常生产经营活动中持有以备出售的产成品、商品、提供的劳务或服务。产品成本是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等,以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。”因此,在实际工作中,从资金的补偿角度,将某些不构成产品成本的支出也计入成本之内,这就是产品成本的实际内容,一般将其称为成本开支范围。在我国,为了统一成本所包含的内容,国家通过有关的法规制度对企业的成本开支范围加以界定,以此对成本实际开支范围与成本经济实质的背离进行严格限制,否则,成本的计算就失去了理论依据。目前,我国企业成本开支范围的基本内容具体体现在《企业会计准则》和《企业产品成本核算制度(试行)》中。

成本开支范围是以成本的经济实质为基础,同时也考虑到企业实行独立核算的要求而制定的。成本开支范围考虑了耗费和补偿的关系,使企业在正常生产经营的条件下,既能补偿生产过程的耗费,又能实现合理的利润。因此,对成本开支范围的规范,使得成本的实际内容与其经济实质稍有背离。例如,对于劳动者为社会所创造的某些价值,如财产保险费,由于其是生产过程中不可或缺的支出,将其列入了企业成本开支中。又比如,对一些不形成产品价值的损失性支出,如制造企业的废品损失、季节性和修理期间的停工损失等,考虑到促使企业加强经济核算,节约生产耗费,减少生产损失,提高经济效益等,也将其计入产品成本之内。此外,企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,为筹集生产经营资金而发生的财务费用,以及用于销售产品

而发生的销售费用,由于大多按时期发生,难以按产品归集,为了简化成本核算工作,都作为期间费用处理,直接计入当期损益,从当期利润中扣除,不计入产品成本。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。前述的 $c+v$ 这个成本的经济实质,只能是一种高度的理论抽象。

三、成本的一般含义

随着经济的发展以及企业经营管理要求的提高,成本的概念和内容都在不断发展和变化着。从会计学角度来看,成本的一般含义应该对成本进行高度概括,揭示成本的本质,不仅能用来解释产品成本,而且能用来解释实际工作中遇到的各种具体成本。例如,美国会计学会下属的成本概念与标准委员会将成本定义为:“成本是指为达到特定目的而发生或应发生的价值牺牲,它可用货币单位加以衡量。”可见,成本的这一定义已经大大超越了产品成本的内容和概念。因此,从会计学角度来说,可以将成本的一般含义表述为:成本是为了实现一定目的而发生的可以用货币计量的代价。具体地说,该定义包含以下两层含义:一是成本的发生是为了实现一定的目的。生产是人类有目的的活动,如果成本的发生没有明确的目的,则只能算是一种浪费。二是成本必须是可以用货币计量的,否则就无法进行成本核算。

随着现代成本会计的发展,西方发达国家的企业为了适应经营管理的不同目的,出现并运用了许多新的成本概念。例如,为了进行生产经营的短期预测和决策,计算变动成本、固定成本、增量成本、边际成本和机会成本;为了加强企业内部成本控制和考核,计算可控成本和不可控成本等。我国很多企业为了加强成本管理、提高企业活力和经济效益,也已开始运用这些成本概念,计算这些成本。这标志着企业对成本的认识正在逐渐加深,反过来促使成本理论更加丰富、充实和完善,从而为成本计算适应现代企业管理的需要开辟了新的途径。

第二节 成本的分类

企业管理人员履行计划和控制职能,需要有关企业组织的各种信息。从会计角度来看,管理人员需要的各种信息绝大部分与成本有关。由于企业经济活动的复杂多样,经营管理的具体目标各有不同,在经营活动中有必要根据不同的目的对成本进行分类。以下主要介绍制造企业的成本分类。

一、成本按经济用途的分类

为了反映成本耗用到哪里,必须对成本按其经济用途进行分类,以便反映产品成本的构成情况。在制造企业,根据成本的经济用途通常将成本分为制造成本和非制造成本两大类,这是传统的成本划分方法。

(一) 制造成本

制造成本 (manufacturing cost), 也称生产成本或产品成本, 是指产品在制造过程

中所发生的并对象化到产品上的各项生产费用。产品成本随着产品的实物流动而流动,企业储存待售的产品成本表现为资产负债表上的存货成本,已销售产品的成本列为利润表上的营业成本。

计入产品成本的各项生产费用在产品生产过程中的用途也不尽相同。有的直接用于产品生产,有的间接用于产品生产。为了具体反映计入产品成本的各项费用的用途,提供产品成本构成情况的资料,还应将产品成本进一步划分为若干个项目,即产品生产成本项目。产品生产成本项目,简称产品成本项目或成本项目,就是产品成本按其经济用途分类计算的项目。制造企业的产品成本通常按经济用途分为直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用四大成本项目。

1. 直接材料

直接材料(direct materials)是指直接用于产品生产、构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。例如,原棉是生产棉纱并构成其实体的原材料,木材是制造家具并构成其实体的主要材料,染料、漂白粉是染布用的辅助材料,糕点制作中使用的面粉、食油和食糖,是构成糕点的原材料和辅助材料等。

2. 燃料和动力

燃料和动力是指直接用于产品生产的燃料和动力。

3. 直接人工

直接人工(direct labor)是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。

4. 制造费用

制造费用(manufacturing expense)是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用,即产品制造过程中发生的间接用于产品生产的各项费用,以及虽直接用于产品生产,但不便于直接计入产品成本,因而没有专设成本项目的费用(例如机器设备的折旧费用)。制造费用一般包括企业生产部门(如生产车间)发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、管理人员的薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

为了使成本项目更好地适应制造企业的生产特点和管理要求,企业可以对上述成本项目做适当的调整。在调整成本项目时,应该考虑以下几个问题:(1)费用在管理上是否有单独反映、控制和考核的需要;(2)费用在产品成本中所占比重的大小;(3)为某种费用专设成本项目所增加的核算工作量的大小。对于管理上需要单独反映、控制和考核的费用,以及产品成本中比重较大的费用,应专设成本项目;否则,为了简化核算工作,不必专设成本项目。例如,在生产过程中可能发生废品,如果废品损失在产品成本中所占比重较大,在管理上需要对其进行重点核算和控制,则可以单设“废品损失”成本项目。又如,对于产品生产工艺上耗用燃料和动力不多的企业,为了简化成本核算工作,可以不单独设置“燃料和动力”成本项目,而是将工艺用燃料费用并入“直接材料”成本项目,将工艺用动力费用并入“制造费用”成本项目。

将计入产品成本的生产费用划分为若干成本项目,可以按照生产费用的用途考核各项费用预算的执行情况,分析费用支出是否合理、节约。因此,产品成本不仅要分产品计算,而且要分成本项目计算,要计算各种产品的各个成本项目的成本金额。

根据对上述成本项目的不同组合,又可将成本区分为主要成本和加工成本。主要成本(primary cost)包括直接材料、燃料和动力以及直接人工,它们通常是产品成本的主要部分。在制造企业发展的早期,直接材料、燃料和动力以及直接人工占产品成本的绝大部分,制造费用比重很小,因此将直接材料、燃料和动力以及直接人工合在一起称为主要成本。加工成本(conversion cost)包括直接人工和制造费用。直接人工和制造费用是为了改变原材料的形态或性能,将材料转换为产品而发生的,所以将两者合在一起称为加工成本。随着工业生产技术水平的进步和发展,制造费用在产品成本中的比重越来越大,主要成本逐渐失去原来的意义。

(二) 非制造成本

非制造成本(non-manufacturing cost)是指企业在生产经营过程中发生的,与产品生产没有直接联系,属于某一时期间耗用的费用,通常又称为期间费用(period expenses)。期间费用不能追踪至产品,不随产品的实物流动而流动。制造企业的期间费用按照经济用途可分为销售费用、管理费用和财务费用三类。

1. 销售费用

销售费用(selling expenses)是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等,以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用,以及固定资产修理费用等。

2. 管理费用

管理费用(administrative expenses)是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用,包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的生产经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费、工会经费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费以及企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。其中,开办费一般包括人员薪酬、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等;公司经费一般包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、折旧费、水电费、办公费和差旅费等;董事会费一般包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等。

3. 财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的筹资费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

制造企业的成本按经济用途分类之间的关系可用图 1-1 来表示。

二、成本按对特定产品的可追溯性分类

根据成本计算过程中成本与特定产品之间是否具有明显的关系,成本又可区分为直接成本和间接成本两大类。

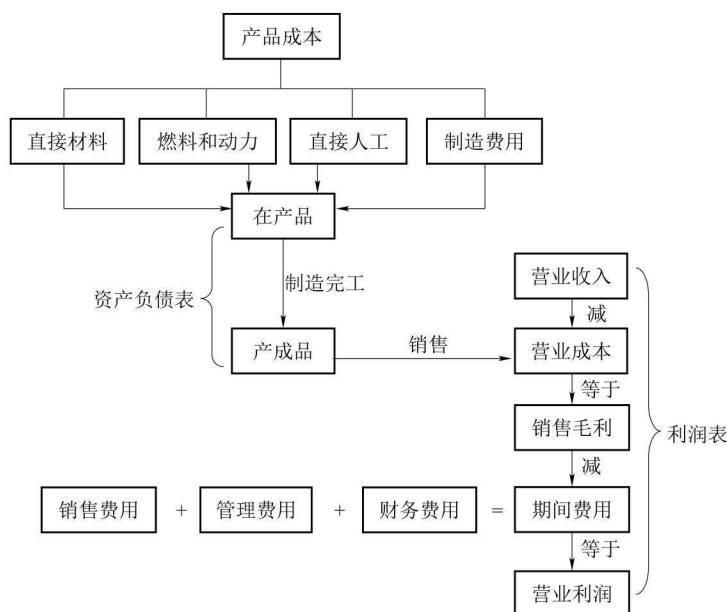


图 1-1 成本按经济用途分类之间的关系

（一）直接成本

直接成本（direct cost）是指能够合理地确认与某一特定产品有直接联系，因而可以直接全部追溯到该产品的成本，通常也称为直接计入费用或直接费用。在产品生产过程中，有许多费用都是为生产某一种产品而发生的，如生产某种产品直接耗用的原材料和生产工人薪酬，而其他产品并不使用这种材料或并不耗用这些工人薪酬，则这些原材料费用和生产工人薪酬可以直接计入到该种产品成本中。

（二）间接成本

间接成本（indirect cost）是指不能够合理地确认与某一特定产品有直接联系或者虽有联系但不能经济而又方便地追溯到该产品的成本，通常也称为间接计入费用或间接费用。由于间接成本发生时不能分清是哪一产品所耗用，因此不能直接计入某一产品，需要先归集而后采用一定的标准在多种受益的产品之间进行分配计入各有关产品成本中。如几种产品共同耗用的原材料费用、辅助工人薪酬和车间厂房折旧费等，通常需要在不同的产品之间进行分配。随着现代生产技术的进步与发展以及生产工艺的复杂性，间接成本在成本总额中的比重越来越大，间接成本的分配在成本计算中受到越来越多的重视。

区分直接成本与间接成本还应考虑以下方面：（1）生产工人工资制度。生产工人工资制度有计件工资制和计时工资制，若采用计件工资，则生产工人薪酬属于直接成本；若采用计时工资，则生产工人薪酬属于间接成本；（2）在只生产一种产品的企业中，产品制造过程中所发生的各项成本都是直接成本；（3）在投入同一种原材料、同时生产出多种产品的联产品生产企业中，产品制造过程中所发生的全部成本都需要按照一定标准分配计入各有关产品成本，因而都是间接成本。

三、成本按性态分类

所谓成本性态 (cost behavior) 是指成本总额与业务量之间的依存关系。这里的业务量 (volume) 是指企业在一定的生产经营期内投入或完成的经营工作量的统称。根据具体业务性质的不同, 业务量可以表现为实物量和时间量, 如产品生产量或销售量、直接人工小时、机器小时、维修小时或行驶里程等。成本按其性态可分为变动成本和固定成本。

(一) 变动成本

变动成本 (variable cost) 是指在一定条件下, 总额随业务量的变动而成正比例变动的成本。变动成本具有以下特点: (1) 成本总额随业务量的增减变动成正比例变动; (2) 单位业务量的变动成本 (即单位变动成本) 不受业务量增减变动的影响而保持不变。例如, 生产产品过程中耗用的原材料费用就属于变动成本, 它随着产量的增减变动而成正比例变动, 但这种变动是就其费用总额而言的, 就单位产品中的原材料费用而言, 则是不变的。制造企业常见的变动成本一般包括产品成本中的直接材料、直接人工中的计件工资、燃料和动力费等。

(二) 固定成本

固定成本 (fixed cost) 是指在一定条件下, 当业务量发生变动时总额保持不变的固定成本。固定成本具有以下特点: (1) 成本总额不随业务量而变, 表现为一固定金额; (2) 单位业务量负担的固定成本 (即单位固定成本) 随业务量的增减变动成反比例变动。例如, 企业按照年限平均法计提的固定资产折旧费与产品的产量无关, 无论生产多少数量的产品, 折旧费总额是固定不变的, 但就单位产品中的折旧费而言, 则随着业务量的增减变动而成反比例变动。固定成本大多体现在制造费用、管理费用和销售费用中。制造企业常见的固定成本一般包括房屋建筑物租赁费、财产保险费、固定资产折旧费、管理人员薪酬、办公费、差旅费、劳动保护费、广告费、研究开发费、职工培训费等。

在明确各种成本性态的基础上将企业的全部成本区分为变动成本和固定成本两大类, 这对于进行成本预测和决策分析, 特别是对于成本控制和寻求降低成本的途径具有重要作用。

四、成本按可控性分类

成本按可控性可以分为可控成本和不可控成本两类。这种划分是基于企业内部考核业绩的要求, 将内部各单位按照分工明确、责任易辨的原则, 合理划分责任中心。

(一) 可控成本

凡是责任中心能控制的各种费用称为可控成本 (controlable cost)。可控成本是管理人员能够通过他们的决策影响其金额大小的支出项目。例如, 一位货运部主管可能仅对人工成本、运输成本负责, 而不负责支持信息系统的成本, 因为他无法控制该项成本。可控成本必须符合以下三个条件: 责任中心可以预先知道将要发生什么性质的支出; 责任中心有办法计量这些支出; 责任中心有办法控制并调节这些支出。

（二）不可控成本

凡不同时符合上述三个条件的成本，即为不可控成本（uncontrollable cost）。不可控成本是管理人员不能通过决策影响的费用项目。可控与不可控是相对的，某责任中心的不可控成本可能是其他责任中心的可控成本。例如，货运信息系统的成本，尽管不受货运部主管的控制，但对负责信息系统的经理来说却是可控的。

五、成本按经营决策的需要分类

成本是衡量企业效益的一个重要指标，是影响决策的关键因素。现代企业常常针对不同的经营决策问题，需要使用不同的成本概念。这些成本概念是根据管理和经营决策的需要，在传统成本概念的基础上形成和发展起来的，通常分为相关成本和无关成本。

（一）相关成本

在经营决策分析过程中所使用的成本概念通常称为相关成本。相关成本（relevant cost）是指由某项特定决策方案直接引起的未来成本支出，并且是不同方案之间有差别的未来成本。由于相关成本与特定决策方案相关联，能对决策产生重大影响，因此，在经营决策分析过程中，必须充分考虑每一决策方案涉及的所有相关成本。最常见的相关成本概念有增量成本、机会成本和可避免成本等。

1. 增量成本

增量成本（incremental cost）有狭义和广义之分。狭义的增量成本是指因实施某项具体方案而引起的成本，如果不采纳该方案，则增量成本就不会发生。在制造企业，由于实施某项方案通常会引起产量的变动，因而增量成本也可以说是由于生产能力利用程度的不同导致产量的不同而形成的成本差异。一般来说，某一决策方案的增量成本就是该方案的变动成本。

广义的增量成本则是指两个备选方案相关成本之间的差额，一般又称为差量成本（differential cost）。增量成本的一种特殊形式是边际成本。边际成本（marginal cost）的经济学含义是指当业务量无限小变动时，成本的变动与业务量的变动之比。而在现实经济活动中，边际成本则是指当业务量以一个单位增加或减少时所引起的成本变动额。

2. 机会成本

机会成本（opportunity cost）是指在决策分析过程中，由于选择了某一方案而放弃另一方案所丧失的潜在收益。企业的某些经济资源可能会有许多不同用途，但在经济资源稀缺的情况下，将资源用于某一方面就不能同时用于另一方面。这就是说，资源在某一方面使用的所得，正是由于放弃其他方面使用的机会所带来的。这就要求在进行生产经营决策时，除了要考虑选定方案所能带来的收益，同时还要考虑因丧失掉其他方案而失去的收益，即机会成本。需要强调的是，机会成本并不是企业的实际支出或资产耗费，因而无须在会计记录中反映，但它却是一项在进行决策分析时必须加以认真考虑的相关成本。如果忽略机会成本，往往会导致决策出现失误。

3. 可避免成本

可避免成本（avoidable cost）是指如果选择某个特定方案就可以消除的成本。如果采纳该方案，有些成本就不会再继续发生，因而可以消除；如果不采纳该方案，则这些

成本还会继续发生,这类成本就是可避免成本。

(二) 无关成本

无关成本 (irrelevant cost) 也称非相关成本,是指在决策时不需要考虑的成本。换句话说,无论是否存在某个决策方案均会发生某项成本,那么就可以断定该项成本是无关成本。常见的无关成本有沉没成本和不可避免成本等。

1. 沉没成本

沉没成本 (sunk cost) 是指由过去的决策所引起并已经发生的实际支出,不是现在或将来决策所能改变的成本。沉没成本也就是财务会计中的历史成本,即过去取得某项资产而发生的实际支出,通常表现为账面价值或账面净值。在进行短期经营决策时,方案中一定要剔除沉没成本,否则,就可能会导致决策的失误。

2. 不可避免成本

不可避免成本 (unavoidable cost) 与可避免成本相对,不可避免成本的发生与特定的决策方案无关,不管决策方案是否被采纳,其成本都会发生。一般情况下,约束性固定成本、履行合同导致的未来支出等就是不可避免成本。显然,前述的可避免成本的发生与否完全取决于管理者的决策,而不可避免成本则是客观存在的,不会受管理者现在所做决策的影响。由于不可避免成本不论采用何种方案都一样发生,属于无差别的成本,因此是无关成本。

第三节 降低产品成本的意义

一、成本的作用

在市场经济条件下,成本在经济管理中发挥着极其重要的作用。

(一) 成本是补偿生产耗费的尺度

为了保证企业再生产过程的正常进行,企业生产中发生的各种耗费必须从产品销售收入中得到补偿,而补偿数额的多少是以成本作为衡量尺度的。只有按照耗费的成本数额得到足额补偿,才能保证企业再生产的正常进行,否则,企业的正常生产就将受到威胁。此外,企业除了用销售收入补偿耗费外,还必须有利润,这样才能满足企业简单再生产和扩大再生产的需要,并进而满足社会的需要。企业利润的多少,主要取决于成本的高低。在产品销售价格不变的情况下,只有降低成本,才能提高企业的利润水平。因此,成本作为补偿尺度对正确确定企业经营成果也具有重要的意义。

(二) 成本是制定产品价格的重要依据

产品价值是产品价格的基础,产品价格是产品价值的货币表现,二者关系极为密切。一般来说,产品价值包含产品的正常生产成本、流通费用、应获得的合理利润和应缴纳的税金。产品价值量的大小,在很大程度上决定着产品价格的高低,它是影响产品价格发生变动的最重要的因素。其中,产品价值中的成本在定价中又起着决定性作用,产品的价格必须首先补偿成本,然后才能考虑利润等其他因素。如果产品的价格低于其

成本,则企业的生产耗费就不能全部从产品销售收入中得到补偿。因此,成本就成为制定产品价格的一个重要依据。

(三) 成本是进行经营预测、决策和控制的重要依据

在市场经济条件下,企业应当遵守国家的有关法律法规和制度,并按照市场经济规律的要求,正确地组织自己的生产经营活动。为此,企业必须在生产经营活动中加强成本的预见性和计划性。为了在生产经营活动中能够对成本费用支出进行有效的控制,企业必须根据历史成本资料、市场调查情况以及其他有关方面的资料,采用科学的方法来预测成本水平及其发展趋势,并拟订各种经营方案,从而做出正确的决策。同时,采取有效措施对成本进行分析和控制,促使企业完成各项经营目标。只有及时提供准确的成本资料,才能使经营预测、决策和控制等活动建立在可靠的基础上。因此,成本指标就成为企业进行经营预测、决策和控制的重要数据资料。

(四) 成本是衡量企业工作业绩的综合指标

在企业的经营管理中,成本是一个极为重要的、综合性很强的经济指标。产品设计是否适当,生产工艺是否合理,劳动生产率的高低,固定资产利用效率的高低,原材料消耗的多少,费用开支的节约或浪费,产品质量的好坏,企业管理水平的高低等,最终都会在成本指标的高低上反映出来。因而,成本指标可以综合反映企业内部各有关责任单位和责任者的工作业绩。通过成本分析,可以揭示影响成本升降的各种因素及其影响程度,并以此正确评价企业内部各责任单位和责任者在成本管理工作中的业绩,揭示企业成本管理工作中的问题。通过肯定成绩,找出差距,从而达到鼓励先进,鞭策落后的目的,最终促进成本管理工作的改善,提高企业的经济效益。

二、降低产品成本的意义

(一) 降低产品成本可以增加企业利润

产品成本是产品销售收入扣减的一个重要因素。在产品销售价格不变的情况下,产品成本高,则产品销售成本就高,利润就相应减少;而产品成本低,则产品销售成本就低,利润就相应增加。企业利润的增加,可以为社会提供更多的积累,同时也会为企业、投资者带来更多的收益。利润的增加也可以使企业资产保值增值,并使企业的生产经营活动正常地进行下去,企业的扩大再生产就有了可靠的保证。

(二) 降低产品成本是降低产品价格的重要条件

产品成本是制定产品价格的重要依据。企业若要降低产品价格,扩大产品销售数量,提高产品的市场竞争能力,就应不断降低产品成本。只有产品成本降低了,才能产生降低产品价格的空间。企业所采取的竞争战略中,低成本战略是保持企业竞争优势的重要手段。如果企业的产品成本比竞争对手更低,就会使企业在竞争中处于有利地位。在这种情况下,企业通常会采用降低产品价格的手段来应对竞争。因此,降低成本不仅会增加企业的盈利,也会增强企业的竞争能力和发展后劲。

(三) 降低产品成本可以节约各种消耗,生产更多的产品

企业生产经营过程中会耗用大量的材料,包括一些较为贵重或稀缺的材料。节约使用这些材料不仅可以降低产品成本,而且可以防止由于材料短缺而影响生产的情况发