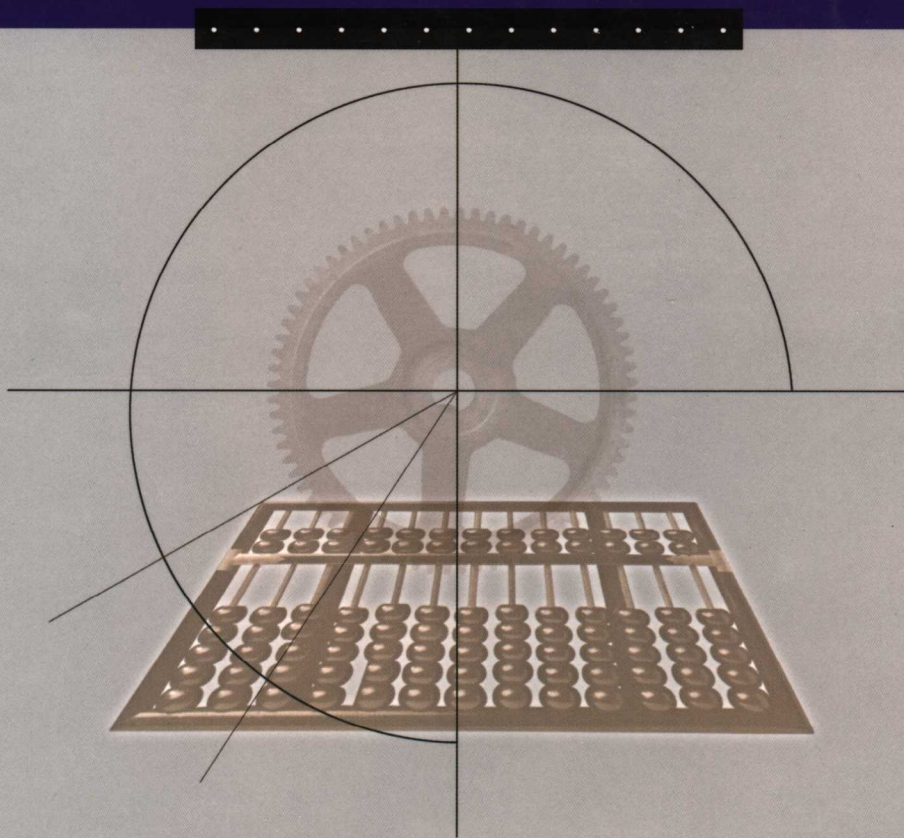


CHENGBEN KUAIJIXUE

成本会计学

刘英 编



西南交通大学出版社

成本会计学

刘 英 编

西南交通大学出版基金资助出版

西南交通大学出版社

· 成 都 ·

.....
图书在版编目 (C I P) 数据

成本会计学 / 刘英编. — 成都: 西南交通大学出版社,
2003.8
ISBN 7-81057-717-4

I. 成... II. 刘... III. 成本会计 IV. F234.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 032037 号
.....

成 本 会 计 学

刘 英 编

*

责任编辑 王 婷

封面设计 何东琳设计工作室

西南交通大学出版社出版发行

(成都二环路北一段 111 号 邮政编码: 610031 发行部电话: 87600564)

<http://press.swjtu.edu.cn>

E-mail: cbsxx@swjtu.edu.cn

西南冶金地质印刷厂印刷

*

开本: 787 mm × 1092 mm 1/16 印张: 17.125

字数: 416 千字 印数: 1—2000 册

2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 7-81057-717-4/F · 077

定价: 22.00 元

编写说明

本书是在会计专业本科教学试用讲义基础上编写的教材，作者结合当前会计改革实践和会计教学经验，在本书中系统地介绍了企业成本核算与管理的基本理论和主要方法，其内容包括成本核算、成本预测和决策、成本计划、成本控制和成本报表的编制与分析。本书体系完整，文字浅易，具有较强的理论性和实践性。

本书适用于高校会计本科层次的教学需要，以及各种形式的会计岗位培训，每章后附有复习思考题，便于读者自学。

在本书的编写过程中，得到西南交通大学经济管理学院武振业教授、龙志和教授、胡杨副教授，西南财经大学会计学院郭复初教授的悉心指导，并得到西南交通大学“211”出版基金的资助，对他们的大力帮助，作者在此深表谢意。

限于作者水平，书中错漏之处难免，恳请读者批评指正。

作者

2003年3月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 成本概述	1
第二节 成本会计概述	13
第二章 产品成本核算的程序与方法	21
第一节 产品成本核算的基本原则和一般程序	21
第二节 产品成本核算的方法体系	25
第三章 要素费用核算	30
第一节 材料费用的核算	30
第二节 工资费用的核算	37
第三节 折旧费用的核算	51
第四节 其他要素费用的核算	54
第四章 制造费用的核算	57
第一节 制造费用归集的核算	57
第二节 制造费用分配的核算	62
第五章 辅助生产费用核算	67
第一节 辅助生产费用的归集分配核算	67
第二节 辅助生产费用的分配方法	69
第六章 生产损失核算	79
第一节 废品损失的核算	79
第二节 停工损失的核算	84
第七章 完工产品与在产品成本的划分	87
第一节 在产品数量控制	87
第二节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集分配	90
第八章 产品成本计算的基本方法	99
第一节 企业生产类型和产品成本计算的基本方法	99
第二节 产品成本计算的品种法	103

第三节	产品成本计算的分批法	112
第四节	产品成本计算的分步法	120
第九章	产品成本计算的辅助方法	137
第一节	品种法的延伸：分类法	137
第二节	分批法的延伸：分批零件法	151
第三节	分步法的延伸：零件工序法	159
第十章	成本预测与决策	166
第一节	成本预测	166
第二节	成本决策	175
第十一章	成本计划	191
第一节	成本计划概述	191
第二节	制造费用预算的编制	194
第三节	产品成本计划的编制	197
第四节	产品成本计划编制实例	206
第十二章	成本控制	215
第一节	成本控制概述	215
第二节	标准成本控制	218
第三节	定额成本控制	232
第四节	责任成本控制	244
第十三章	成本报表的编制和分析	254
第一节	成本报表概述	254
第二节	商品产品成本表	255
第三节	主要产品单位成本表	263
第四节	制造费用明细表	266

第一章 总 论

本章阐述成本会计基本理论。通过本章的学习,应对成本及成本会计有一个整体的认识,了解成本的经济实质和基本分类、成本会计的起源和发展阶段,成本会计的对象、任务及工作组织、成本会计的基础工作。

第一节 成本概述

一、成本的经济实质

物质资料的再生产是人类社会存在和发展的基础。凡生产活动都要发生一定的耗费,在商品经济条件下,为获取一定的目的物而发生的各种耗费的货币表现叫做成本。由此可见,成本属于商品经济的价值范畴,成本与特定的目的物相关。

可以从不同的角度观察成本。从消费者角度看,取得特定的商品或劳务所支付的各种代价是成本;从生产者角度看,生产和销售一定商品或提供某种劳务所发生的生产费用是成本。马克思在《资本论》中,曾对成本的价值构成,以资本主义生产方式为依托进行过探索。他说:“商品 w 的价值,以公式来表示是 $w = c + v + m$ 。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,只是一个生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。”^①可见商品的价值由三部分构成:一是已被消耗的劳动对象的转移价值和已被磨损的劳动资料的转移价值,即物化劳动的转移价值 c ;二是劳动者为自己的劳动创造的价值,即活劳动中必要劳动创造的价值 v ;三是劳动者的剩余劳动创造的价值 m 。因此,成本是商品经济条件下,生产经营过程中发生的资本耗费,它是商品价值中物化劳动 c 和活劳动中必要劳动耗费 v 的货币表现。这就是根据马克思劳动价值学说理论所形成的理论成本,它是规范成本开支内容的客观依据。

按会计的配比原则,成本是与收入相配比的。成本不仅是劳动耗费的货币表现,更是劳动耗费的价值补偿尺度。马克思指出:“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“因为这个价值部分会通过流通过程,由它的商品形式不断卖回在商品生产上耗费的各种生产要素。”^③马克思在此指出的,是成本的补偿问题。成本的补偿必须通过流通过程,表现为社会总产品的分配与再分配,其补偿标准是否真实反映企业的实际耗费水平关系到成本能否实现足额补偿,以及企业的存在和发展。也就是说,企

①、②、③ 《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社,1947年版,第30页,第33页。

业的成本确定必须真实，符合企业的实际耗费；此外，企业的成本耗费必须通过销售收入的实现来得到价值补偿。成本补偿关系到剩余价值 m 的表现，也关系到企业的简单再生产和扩大再生产。

但是，从经济生活的现实来看，一定时期的实际耗费并不等于一定时期的成本补偿。这是因为：第一，随着社会经济的发展，成本的内容服从经济管理的需要而不断变化。从内涵看，由于成本开支范围规定的经常变化和会计核算权责发生制的要求，导致实际劳动耗费与价值补偿的不一致。从外延看，成本的运用已由生产领域向其他领域扩展，除产品成本外，出现责任成本、质量成本、资金成本、机会成本等管理成本，已远远超出核算意义上的成本。第二，企业的成本耗费需要补偿和流通中能否补偿完全是两回事。首先，商品为社会所接受应先具备一定使用价值；其次，商品的价格必须符合社会必要劳动时间的范围，才能为社会所接受，从而实现价值的交换。一般说来，价格是价值的反映，而价值是凝结在商品中的人类劳动，它不取决于个别生产者的劳动耗费水平，而是由社会劳动的平均耗费水平所决定。只有企业的劳动耗费水平小于或等于社会的平均劳动耗费水平时，才能顺利地进行商品成本的价值补偿。因此，从一定时期的角度看，企业的劳动耗费与成本补偿不相等；但从较长的时期来看，企业的劳动耗费都应该得到补偿，否则，企业就不可能生存和发展。可见，所谓成本是与企业的经济效益相关的概念。如果一项劳动耗费会导致未来收益，即产生预期的现金流入量，则可以称其为成本；反之，若一项劳动耗费不能产生未来的预期收益则只能叫做损失。在商品经济条件下，企业要谋求经济效益，必须首先了解社会对商品的需求情况，生产出符合社会需要的产品；这样，才能顺利实现商品交换，足额补偿劳动耗费，实现经营目标。

综合上述，成本实质上是由已消耗的生产资料的转移价值和必要劳动创造的价值构成。它既是劳动的货币表现，又是劳动耗费的补偿。成本的概念包含三层含义：① 成本是与一定目的相关的代价；② 成本是为产销一定产品或提供一定劳务而发生的各项劳动耗费；③ 成本的确认和计量与未来的经济效益相联系。

二、费用、成本的基本分类

马克思的劳动价值学说，阐明了成本是劳动耗费和价值补偿的统一体，这是正确计算产品成本，运用成本资料进行经营管理的基本前提。但一个多世纪以来，随着社会经济的迅速发展，成本的内涵和外延也在不断变化。当今企业生产经营的各种耗费，构成复杂，种类繁多，早已不限于马克思过去所述的理论成本。为了满足管理的不同需要，应在明确支出、费用、成本相互关系的基础上，按不同标准对费用成本进行分类。

（一）支出、费用和成本的关系

1. 企业的支出类型

企业在生产经营活动中，会发生各种耗费，这些耗费按与一定会计期间及生产经营的关系，可以分为资本性支出、收益性支出和营业外支出。这三类支出中，营业外支出因与生产经营没有直接联系故不能转化为生产费用，其余两类支出能表现或转化为生产费用。但这两类支出作为费用处理的时期有很大不同，资本性支出要按受益期分期转化为生产费用，而收益性支出则在支出发生时即表现为生产费用。

三类支出与生产费用的关系可概括如下图 1-1：

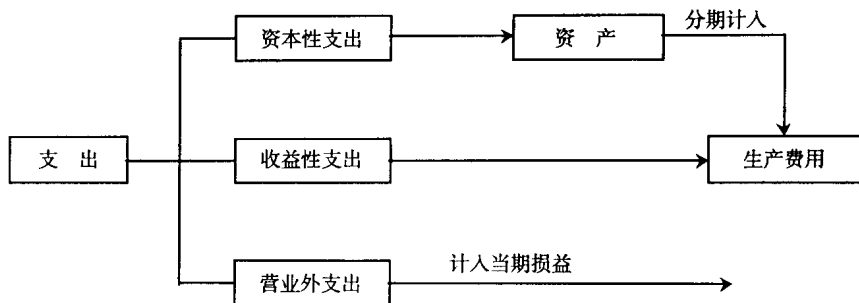


图 1-1

2. 生产费用与企业业务成本的关系

根据上述可知，生产费用是企业在一定时期内发生的、与生产经营直接相关的各种支出的总和。生产费用可分为工业性生产费用和非工业性生产费用，前者是企业为生产产品或提供劳务而发生的费用，它构成产品或劳务的成本；后者指企业从事非工业性生产活动而发生的费用，它不构成产品或劳务的成本。如期间费用、生产车间为福利部门提供服务发生的费用。

业务成本则是企业从事某项业务（产品或劳务）而做出的价值牺牲，它可能是以牺牲另一项资产来换取，也可能是产生某种负债而导致将来的价值牺牲。也可以说业务成本是企业为获取收入而提供产品或劳务所发生的生产费用的总和。

生产费用和业务成本既有联系又有区别。其主要联系表现在：费用和成本都是企业在生产经营过程中所发生的耗费，二者的本质相同；费用是计算成本的基础和前提，没有费用的发生，也就不可能有成本的计算；成本是一种对象化的费用，将生产费用按一定的范围归集到某一成本计算对象上即为该对象的成本。其主要区别表现在：首先，生产费用是按时期归集的，即一定时期内生产经营的全部耗费；而成本是按对象归集的，即某一具体对象承担的各种耗费，反映价值形成的角度和标准不同。其次，生产费用和成本计算的口径不同。是费用不一定计入成本，费用计入成本应符合成本开支范围的规定。第三，两者数额不相等。由于口径不同，以及在产品成本的影响，一定时期的生产费用并不等于同一时期完工产品的成本。

3. 成本开支范围

为保证企业成本和损益计算的正确性，便于国家对成本指标的宏观管理，财政部对成本的构成内容做出统一规定，规定成本开支范围以成本的经济内容为依据，对制造业来说，即产品生产所发生的生产费用。

成本开支范围的有关规定如下：

（1）构成产品实体或有助于产品形成的物质资料的耗费。包括生产产品消耗的原材料、辅助材料、燃料、备品配件、低值易耗品、包装物的原价和运输、装卸、整理等附加费用。

（2）固定资产有关的费用。包括折旧费、修理费和租赁费。

（3）活劳动消耗有关费用。包括职工工资、奖金、津贴、福利费等。

（4）生产原因的损失性支出。如废品净损失，以及修理期间、季节性停工损失。

（5）企业生产单位为组织和管理生产发生的费用。如办公费、差旅费、运输费、水电费、保险费、试验检验费、劳动保护费等。

正确执行成本开支范围，应注意划清以下几条界限：

（1）划清资本性支出和收益性支出的界限。资本性支出不能像收益性支出那样直接表现为费用，不能一次列入成本。

（2）划清成本支出和营业外支出的界限。营业外支出不能计入产品成本，应当直接冲减当期损益。

（3）划清成本支出与期间费用的界限。期间费用与产品生产无直接联系，不得计入成本，应直接计入当期损益。

（4）划清各种产品成本的界限。成本是对象化的生产费用，特定的产品或劳务所发生的生产费用，只能由特定的成本计算对象来承担。

（二）费用按经济内容分类

企业的生产经营过程就是物化劳动与活劳动耗费的过程。因此，企业的生产费用按经济内容，可以将其划分为劳动资料方面的费用、劳动对象方面的费用和活劳动方面的费用三大类。在实际工作中，为了反映上述三方面费用的具体构成内容，又将其再细分为若干费用要素。因此，生产费用按经济内容所作的分类也叫做费用要素的分类。具体可分为以下各费用项目：

（1）外购材料。指为进行生产而耗用的一切从外部购入的各种材料物资。包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品、低值易耗品、包装物、修理用备品配件等。

（2）外购燃料。指企业为进行生产而耗用的各种从外部购入的固体、液体和气体燃料。

（3）外购动力。指企业为进行生产而耗用的从外部购入的电力、热力等动力。

（4）工资。指企业应计入生产成本和期间费用的全部职工工资。

（5）职工福利费。指企业根据规定按照工资的一定比例从生产费用中提取的职工福利费。

（6）折旧费。指企业按规定的固定资产折旧方法计提的折旧费用。

（7）利息支出。指企业按规定利率计算计入有关期间费用的利息支出与利息收入的差额。

（8）税金。指应计入企业管理费用的各种税金，如房产税、土地使用税、印花税等。

（9）其他支出。指不属于以上各项费用要素的支出，如差旅费、修理费、设计制图费、外部加工费、租赁费、保险费等。

生产费用按经济内容的分类，可以反映企业在一定时期内发生了哪些性质的费用，以此分析生产费用的构成及其比重，有利于加强生产费用的管理。这种分类提供了物化劳动和活劳动的耗费数额，可以为制订企业流动资金定额和编制企业材料采购计划提供资料，也有利于计算工业净产值和国民收入。但是，这种分类的不足之处是不能反映各项生产费用的用途，以及这些费用与产品成本的关系，因此，不利于开展各项费用支出合理性的分析。

（三）费用按经济用途分类

生产费用按经济用途分类，目的是为成本的核算、计划与控制提供资料，便于分析成本升降的原因，因此按照生产费用与产品成本的关系以及费用的用途来划分大类。工业企业的生产费用，可以据此标准划分为生产成本（制造成本）和期间费用两类。现简单阐述于下：

1. 生产成本

指企业产品生产部门为产品生产而发生的费用。这类费用在生产过程中的用途也有区别,有的直接用于产品生产,有的是基层生产部门组织和管理生产发生的费用,有的甚至是用于补偿生产过程中的损失。因此,需要按经济用途进一步划分为若干成本项目。目前财政部规定的工业企业产品成本设置的成本项目主要有以下几项:

(1) 直接材料。指企业生产过程中构成产品实体或有助于产品形成所发生的各种物质消耗。如耗费的原料及主要材料、辅助材料、燃料、动力、包装物、低值易耗品等。

(2) 直接人工。指企业直接从事产品生产人员的工资总额和按规定计提的职工福利费。

(3) 制造费用。指企业基层生产单位(如车间、分厂)为组织和管理生产而发生的费用。包括生产单位管理人员工资、职工福利费、办公费、差旅费、折旧费、修理费、机物料消耗、劳动保护费、季节性或修理期间的停工损失等。

在实际工作中,企业可以根据各自的实际情况,按照管理的需要,增设以下成本项目:

(1) 燃料及动力。指直接用于产品生产,在产品成本中所占比重较大,需单独反映的各种燃料和动力费用。

(2) 外购半成品。反映在产品成本中所占比重较大,直接用于产品生产的外购半成品费用。

(3) 专用费用。指产品成本中价值比重较大的专用模具和专用工具的支出。

(4) 废品损失。指生产过程中产生废品所发生的损失。在废品较多或废品损失在产品成本中所占比重较大,需要单独核算的企业,可设此项目。

(5) 停工损失。指生产过程中因设备故障、供应中断和管理组织不当造成停工的各种损失。停工损失较多需要单独核算的企业,可以增设此项目。

2. 期间费用

期间费用指企业在生产经营过程中发生的,与产品生产活动没有直接联系的,不计入产品成本,而由当期损益负担的费用。包括管理费用、财务费用和销售费用。

(1) 管理费用。指企业行政管理部门为组织和管理经营活动而发生的各项费用。包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、咨询费、审计费、诉讼费、排污费、绿化费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、存货盘亏、毁损和报废(减盘盈)以及其他管理费用。

(2) 财务费用。财务费用指企业为筹集资金而发生的各项费用。包括企业生产经营期间发生的利息净支出、汇兑损益、银行及其他金融机构的手续费等。

(3) 销售费用。指企业在销售产品(包括劳务)过程中所发生的各项费用。包括由本企业负担的各种包装费、装卸费、运输费、保险费、广告宣传费、展览费、销售佣金和代销手续费等,以及企业专设销售机构的各项业务费用。

(四) 费用按计入产品成本的方式分类

按计入成本的方式,可将生产费用分为直接成本(费用)和间接成本(费用)两类。

1. 直接成本(费用)

它是指在进行成本计算时,能够根据费用发生时的原始凭证直接计入某种产品的成本。例如直接归集的原材料、燃料动力耗费、计件工资以及生产单一产品生产工人的计时工资。它们是产品成本的主要组成部分,产品成本中直接成本的比重越大,产品成本就越真实。

2. 间接成本（费用）

它是指在进行成本计算时，不能按照原始凭证直接归集到某成本计算对象，而需要按一定标准在几种产品之间分配后才能计入产品成本的生产费用，或者必须按费用发生地点先行归集到其他账户中转，通过该账户的期末分配结转，才能分摊到各种产品成本的费用。例如几种共同发生的材料费用、车间生产多种产品的计时工资、制造费用等。

区分直接成本与间接成本，并不是按成本项目或费用的特征，而应视其能否直接归属成本目标。例如，生产单一产品的企业，生产中所发生的费用都可直接计入该种产品的成本，因此全部费用包括制造费用都是直接成本。又如，生产联产品的企业，联产品的全部生产费用都不能直接计入各种产品的成本，都必须通过分配，主要原材料都是间接成本。

这种分类对企业正确计算、分析和考核产品成本具有重要意义。关键在于对间接成本采用尽可能接近实际的分配标准和分配方法，以提高成本计算的准确性。

（五）按成本的习性分类

成本习性指成本与产量的依存关系。成本按习性可分为变动成本、固定成本和混合成本三类。

1. 变动成本

它是指在一定时间范围和产量范围内，其总额随产量的增减而等比例变动的生产费用。例如构成产品实体的原材料费用，计件工人工资等。当产量提高时，总变动成本随之同比例增加，反之，则总变动成本将会随产量的下降而同比例减少。但与总变动成本的性质相反，单位产品负担的变动成本却是不变的。若以 x 代表产量， b 代表单位变动成本， y 代表总成本，则总变动成本与产量的关系可以数学模型 $y = bx$ 表示。其在坐标系中的图形如图 1-2 所示。

同理，不论产量如何变动，在相关范围内单位变动成本均保持不变，即单位变动成本 $= y/x = bx/x = b$ 。其在坐标系中的图形见图 1-3。

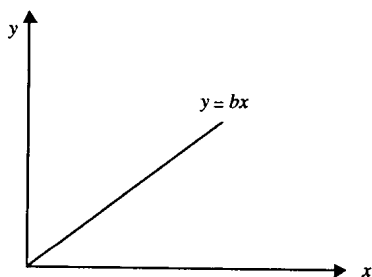


图 1-2 总变动成本与产量的关系

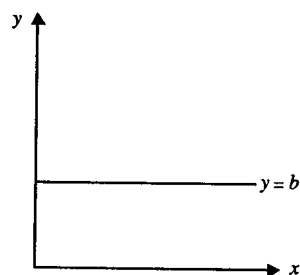


图 1-3 单位变动成本与产量的关系

2. 固定成本

它是指在一定时间范围和产量范围内，其总额不随产量增减而变动的生产费用。例如固定资产折旧费，管理人员工资等。若以 y 表示总成本， x 代表产量， a 表示固定成本，则总固定成本与产量的关系可表述为 $y = a$ ，其在坐标系中的图形见图 1-4。

但是，在相关范围内，单位产量负担的固定成本却是随产量的变化而变化的，即

$$\text{单位固定成本} = y/x = a/x$$

以纵坐标代表单位固定成本 y ，横坐标代表产量 x ，则单位固定成本的图形如图 1-5。

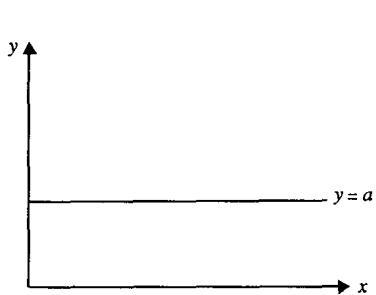


图 1-4 总固定成本与产量的关系

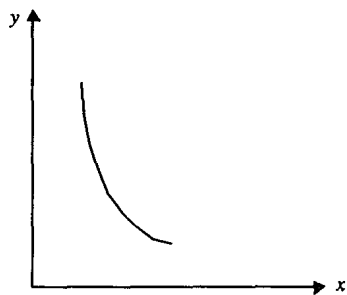


图 1-5 单位固定成本与产量的关系

3. 混合成本

它是指在相关范围内，其总额既随产量的增减变动而变化，但又不保持严格的比例关系的费用。混合成本包括半变动成本、半固定成本和延期变动成本等。

(1) 半变动成本。指在某一初始量（类似固定成本）的基础上，其总额随产量的变动相应成比例变化的成本。可用代数式将半变动成本表述为

$$y = a + bx$$

式中 y ——半变动成本总额；

x ——产量；

a ——成本变化的初始量；

b ——成本变化的比例系数。

在坐标系中，半变动成本的图形如图 1-6。

企业的电话费、水电费等，都属于半变动成本。

(2) 半固定成本（阶梯式变动成本）。指在不同产量范围内保持不同固定数额的成本。如推销员佣金。

在直角坐标系中描绘的半固定成本，图形如图 1-7。

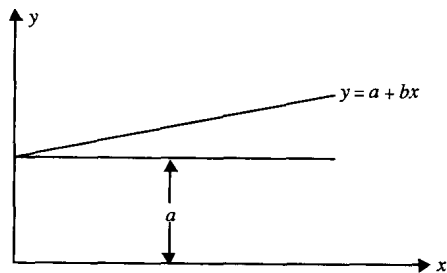


图 1-6 半变动成本与产量的关系图

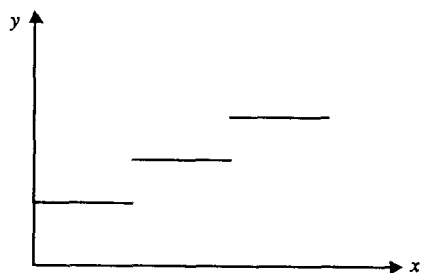


图 1-7 半固定成本与产量的关系

(3) 延期变动成本。指在一定的产量范围内其总额保持不变，但在产量达到一定水平时，其总额随之相应变化的成本。如产品畅销时职工的加班工资。其图形变化如图 1-8。

这种分类的重要意义在于揭示生产费用与产量的依存关系，有利于寻求降低成本的途径。变动成本的控制，应通过降低单位产品的物化劳动和活劳动耗费来实现。另外，决策应保证产品的售价高于变动成本。而固定成本控制则可以通过增加产量、降低单位产品成本中的固定成本和控制固定成本总额支出的途径来达到目的。混合成本兼有变动成本与固定成本的特征，具有多种表现形式，因此应根据企业生产经营的具体情况进行分析，采用高低点法、

回归直线等方法将其分解为固定成本与变动成本，以采取降低成本的相应措施。总之，这种分类对成本的预测、决策、控制和分析都有着重要作用。

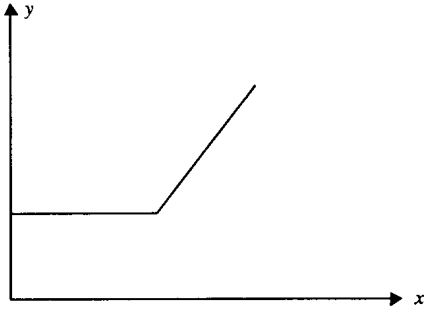


图 1-8 延期变动成本与产量的关系

（六）按成本归集的对象性分类

成本归集的对象是成本计算和考核的对象，即成本的负担者。按成本归集的对象性，可将生产费用分为责任成本和产品成本。

1. 产品成本

是以各种产品和劳务作为成本计算对象而进行核算、控制和考核的成本。产品成本按照“谁受益、谁承担”的原则确认，计量和归集应由该产品（劳务）负担的生产费用，其成本计算的目的是考核产品成本计划完成情况，为确定损益和产品的定价服务。

2. 责任成本

是以各责任单位（或个人）为成本计算对象而进行计算、控制和考核的成本。责任成本按照“谁负责、谁承担”的原则确认与归集责任者具有归属责任和能够负责的可控成本，其成本计算的目的是使成本计算与经济责任相联系，通过考核责任者的业绩使成本控制落在实处。

产品成本和责任成本因对象性不同而各具特性和作用，但一定时期内，同一责任单位的责任成本总额和产品成本总额应保持一致。

（七）按成本的可控性分类

成本的可控性指责任单位对成本的可控程度。成本按可控性可分为可控成本与不可控成本。

1. 可控成本

指责任者职责范围内可以调节和控制的成本。如生产车间耗费的材料、人工和动力等。可控成本均属于责任成本。

2. 不可控成本

指费用的发生与否，超出责任者职责范围因而不能控制的成本。例如生产车间的折旧费、保险费用、材料采购单价等。

成本是否可控的区分必须与一定的责任主体相联系。比如对生产车间来说，材料的采购单价是不可控成本，但对于整个企业而言则是可控成本。成本的可控性是明确经济责任，进行成本考核的重要基础，有利于建立和完善成本的岗位责任制。

（八）按成本与决策的相关性分类

成本与决策的相关性是指成本与经营决策的关系。按与决策的相关性，可将生产费用划分为相关成本和非相关成本。

1. 相关成本

是与决策方案有关，因决策方案的实行必然发生，因而在决策时就应予以考虑的成本。这类成本通常对决策产生重大影响，从根本上决定着决策方案是否取舍；而且，相关成本都是现在尚未发生而需要在未来支付的成本。相关成本内容很多，有增量成本、边际成本、付现成本、重置成本、专属成本等。

(1) 增量成本。其概念有狭义与广义之分。狭义的增量成本又称为增量成本，是指不同产量条件下所形成成本的差别。这种差别是由于生产能力利用程度不同而引起的。例如，某厂生产 A 产品的单位变动成本为 150 元。在最大生产能力 8 000 件范围内，总固定成本为 800 000 元。现因市场旺销，预计计划年度产量超出本年度 8 000 件界限而增长 25%，为此企业将增加设备使总固定成本增至 960 000 元。则：

$$\text{计划年度总成本} = 960000 + 8000 \times (1 + 25\%) \times 150 = 2460000 \text{ (元)}$$

$$\text{本年度总成本} = 800000 + 8000 \times 150 = 2000000 \text{ (元)}$$

$$\text{增量成本} = 2460000 - 2000000 = 460000 \text{ (元)}$$

由此可见，当产量超过相关范围时，增量成本是固定成本增量与变动成本增量之和。同理，在产量的相关范围内，不同产量水平的增量成本则只是不同产量水平下的变动成本之差。

广义的增量成本是指决策的两个备选方案之间预期成本的差异数。例如，某企业因生产能力不足提出大修理和设备更新两个方案，大修理可以使原设备恢复设计能力，但需支出 20 万元，更新设备方案是购置性能更好的设备，设新设备的购置费 60 万元，出售旧设备的变价收入为 8 万元，则预期的增量成本为： $(60 - 8) - 20 = 32$ （万元）。这种增量成本揭示了不同方案成本相差的量度及幅度，为决策分析提供了有效的成本信息。

(2) 边际成本。是指产品成本计算时，每变动一个单位的产量时所相应变动的成本。从实际计算说，边际成本指增加一个单位的产量所发生的成本增加额，或减少一个单位的产量所形成的成本减少额。变动成本、狭义的增量成本均是边际成本的表现形式，而且在相关范围内，三者是一致的。

在经营决策中，经常运用边际成本这一概念，联系平均成本、边际收入等概念进行最优销量、最优售价和最低成本决策。

(3) 机会成本。所谓机会成本是指决策时选择某一方案而放弃的另一方案的潜在收益。例如，某企业有闲置资金 10 万元，可投资 A 项目，风险 10%，年收益为 6 000 元；也可用于购国债，无风险，年收益 4 000 元；对企业而言，若选择 A 项目投资，则必须以放弃购入国债为代价，国债的年收益 4 000 元就是它选择 A 项目的机会成本。

机会成本有时难以准确计算，只能进行估算，因此它以估算成本（又称假计成本）的形式出现。故估算成本是机会成本的特殊形态。如，企业进行长期投资的方案选择，各备选方案的资金投入数额与投入时间不尽相同，为了对方案做出科学的评价，除了考虑本金投入之外，应预测利率变动趋势，对未来利息进行估计。这未来的利息即是长期投资的估算成本。

(4) 付现成本。是指与决策有关的，需要在未来以现金支付的成本。企业在筹资困难时，对方案的取舍往往取决于方案的付现成本而不是总成本。例如，企业急需某种设备，甲乙两家供应商的条件为：甲商需要一次性付款 95 000 元；乙商按 100 000 元供应该设备，交货时付款 20%，即 20 000 元，余款在三个月之内付清。显然购置成本甲商低于乙商，但由于企业资金紧张，一时无法筹集足够的现金，只能选择从乙商处购入设备。虽然为此多支出 5 000

元,但从乙商处购设备的付现成本更低,企业的财力能够承受,如此企业的生产可顺利进行,避免因生产能力不足造成延误交货,违反合同等更大损失。

(5) 重置成本。是会计术语,又称现时成本。指在当前技术经济条件下,购置或建造某项资产所需支付的代价。由于技术进步,物价变动等因素的影响,同一项资产的重置成本往往与其历史成本差异很大。比如2年前以20 000元的价格购入的电脑,现在的市场价却为4 000元。这4 000元即是该电脑的重置成本。

(6) 专属成本。是指可以明确地归属于某一特定方案的成本。例如,企业在同一生产过程生产出A、B两种产品,A产品售价较高而B产品收入仅能补偿支出。现在可以考虑将A、B两种产品不作处理即行出售,也可考虑将B产品进一步加工以期提高其收益。但加工B产品将发生深加工的材料、人工等支出2 000元,这就是B产品加工方案的专属成本。通常,一项专属成本应否发生,取决于与该项支出相联系的收入能否补偿,须净收益大于零才可行。因此,可以理解专属成本是决策分析时,应将其与相关的收入进行对比的成本。

2. 非相关成本

亦称无关成本,是指与决策方案无关,在决策时可不予考虑的成本。这类成本通常在决策时已经发生,或虽未发生但对决策没有影响力,它们不因决策的产生而产生,也不因决策的改变而改变。非相关成本主要包括:历史成本、沉没成本、共同成本和不可避免成本等。

(1) 历史成本。它是在费用发生的当时根据实际支出额计算的,是财务会计术语。由于历史成本已经实际发生或支出,因此,对未来的决策没有影响作用。

(2) 沉没成本。是指过去已经实际支出,现在的决策无法补偿,不能改变的成本。因此,这种成本通常是决策的无关成本。例如,某设备原价为50 000元(历史成本),已提折旧20 000元,账面净值30 000元。现因技术进步该设备将被更新,其账面净值30 000元,即为沉没成本。

(3) 共同成本。是指其支出应由几种产品或几个部门共同分摊的成本。共同成本应由相关的产品或部门共同分摊,其中某产品或某部门是否分摊或分摊比例高低并不会改变共同成本总额。例如,企业在同一生产过程中,生产出A、B、C三种产品,发生共同成本20 000元,因C产品经济价值低,采取不负担成本方式,A、B两种产品按产量比例分摊,A产品分摊12 000元,B产品分摊8 000元。对共同成本20 000元来说,不论C产品分不分摊成本,A产品分摊比例高于B产品,或者成本负担方式作其他改变,共同成本总额都是不变的。因此,共同成本对未来决策不具影响力。

(4) 不可避免成本。在经营决策时,决策者的决策行为对某项支出的发生额有可能产生影响作用。故将与备选方案直接相关的、决策者的决策行为可以改变其发生额的成本称为可避免成本;而将决策者的决策行为不能改变其发生额,与特定决策者的决策行为不能改变其发生额,与特定决策方案没有直接联系的成本叫做不可避免成本。前者如企业的技术开发费、职工培训费等,后者如厂房、设备的折旧费和保险费。由于不可避免成本不受决策者决策行为的影响,与特定的决策方案没有直接联系,因此它通常不影响备选方案的取舍,属于决策的无关成本。

划分相关成本与非相关成本有利于成本的预测和决策,对提高经营决策的准确性具有十分重要的意义。

(九) 按成本的时间性分类

成本的时间性指成本确定的时间。成本按照时间性,可分为历史成本和预期成本两类。

1. 历史成本

如前所述,指已经实际发生或支出的成本,也称为实际成本。

2. 预期成本

是指按一定的方法事先测算的成本,包括计划成本、定额成本、标准成本、估算成本等。

(1) 定额成本。是指根据企业物化劳动和活劳动的先进、合理的消耗定额制订的一种预期成本,以此作为成本控制的重要依据。实际工作中常将实际成本与定额成本对比,以确定实际成本脱离定额的差异,并通过对产生差异的原因分析,借以考核成本管理的效果。

(2) 计划成本。是在计划期开始以前,根据前几年的平均定额,结合企业计划管理的有关要求和相关资料,对产品制订的一种预计成本。计划成本的内容应当与实际成本的内容完全一致,以便对比、分析、检查企业成本计划的完成情况。

(3) 估算成本。如前所述,是根据企业规划等资料粗略测算的成本,是机会成本的一种特殊形态。如根据企业的目标利润、可能售价等估计测算的新产品的成本。

(4) 标准成本。是按产品成本项目反映的,根据现行技术经济条件下的标准用量和标准价格制订的单位产品的目标成本。通过实际成本和标准成本的比较确定成本差异,再进一步通过分析数量差异与价格差异等九种差异,提示差异产生的原因,将成本计划、核算与控制结合起来,是一种有效的成本管理制度。标准成本一般有理想标准成本、基本标准成本、平均标准成本和正常标准成本四种。

区别预期成本和历史成本有利于对成本的预测、决策、核算、控制和考核。预期成本实际上是目标成本,是衡量实际成本是否符合标准的一种手段。实际成本则是确定损益的重要基础。实际成本与预期成本的有效配合,可以达到加强成本管理,提高经济效益的目的。

综合上述,可知为满足成本会计的不同要求,从不同的角度,采用不同的标准,成本可以有許多不同的分类。成本的外延有时仅限成本开支范围,有时包括费用或更宽。一般地,将为确定利润而核算的成本称为财务成本,将服从管理上的其他需要而计算的成本称之为管理成本。

以上费用、成本基本分类可简要列表,如表 1-1 所示。

表 1-1

分类标准	标准解释	分类名称	分类用途
经济内容	按相同经济内容归类	费用要素	预算、报表
经济用途	按相同经济用途归类	成本项目	计划、核算
计入方式	按直接或间接计入成本归类	直接成本、间接成本	计划、核算
成本习性	按成本与产量的依存关系归类	变动成本、固定成本、混合成本	预测、决策、控制、分析
对象性	按成本归集的对象归类	产品成本、责任成本	核算、控制、考核
可控性	按成本的可控程度归类	可控成本、不可控成本	控制、考核
决策的相关性	按成本与决策的关系归类	相关成本、非相关成本	预测、决策
时间性	按成本确定时间归类	历史成本、预期成本	预测、决策、核算、控制、考核