

21 世纪会计经典教材系列

新编

成本会计

xinbian chengben kuaiji

• 师 萍 主 编

华南理工大学出版社

21 世纪会计经典教材系列

新 编 成 本 会 计

主 编 师 萍

副主编 孙红梅 吉利锋

李泱 欧阳春花

华南理工大学出版社

· 广州 ·

内 容 简 介

本书根据我国财政部最新颁布的《企业会计准则》体系（基本准则、具体准则、应用指南）、2008年1月1日起实施的《企业所得税法》，以及自2009年1月1日起实施的增值税、营业税、消费税暂行条例实施细则等相关法律、规定，对成本会计的基本理论和基本内容进行系统和全面的阐述。全书共分14章，具体介绍了成本与成本会计的概念，成本会计组织系统，要素费用的归集和分配，辅助生产和生产损失的核算，在产品和产成品成本计算，成本核算的品种法、分批法、分步法、分类法、定额法，以及商业、运输、施工、房地产、农业等行业的成本核算方法，还介绍了成本预测与分析、标准成本控制、质量成本会计、作业成本法等原理和方法。本书理念新颖，内容全面系统，叙述简明扼要，重点皆有实例。为便于作为教材使用，本书还附有大量客观题、练习题，并附参考答案，作为高等院校财务会计及经济管理类专业的教材非常方便。本书也对参加全国统一注册会计师考试（CPA）《财务成本管理》的人员有很好的参考作用。

图书在版编目（CIP）数据

新编成本会计/师萍主编. —广州：华南理工大学出版社，2010.8
ISBN 978-7-5623-3288-6

I. ①新… II. ①师… 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（2010）第 130709 号

总 发 行：华南理工大学出版社（广州五山华南理工大学 17 号楼，邮编 510640）

营销部电话：020-87113487 87110964 87111048（传真）

E-mail: scutc13@scut.edu.cn

http: //www. scutpress. com. cn

责任编辑：欧建岸

印 刷 者：广州市穗彩彩印厂

开 本：787mm×960mm 1/16 印张：21.75 字数：438 千

版 次：2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

印 数：1～3000 册

定 价：35.50 元

版权所有 盗版必究

前言

21 世纪的管理是成本管理,关注的重点是企业如何做强,以及企业如何在市场上获得更强的竞争力。“未来的企业家一定是成本控制的高手”(郎咸平,2005)。随着世界经济的一体化和我国经济的快速发展,我国企业也在经历着从高速扩张到内部规范挖潜的巨大变革,“创新”、“成本”成为这一变革中的关键词。成本会计、成本计算、成本控制、成本管理等核心理念,已经转变成以企业管理层——总经理为首的管理者的管理意识;成本管理的主体,已不再单单是企业的财务部门,而转变为以总经理为首的各层级管理者;成本管理的对象,也不再是成本费用的各个具体的项目,而是成本责任;成本管理的目的,已不再停留在“节水节电”的初级阶段上,而是如何提高企业资源投入的产出效率和运营效益;成本管理的手段,也从过去的单项成本、费用控制转变为成本预算、制订目标成本、落实成本责任,进而演变形成企业的成本文化,成为全企业、全员追求的目标。

成本控制是否有效是企业在激烈的市场竞争中成功与否的基本要素。但成本控制绝对不仅仅是单纯的压缩成本,需要建立起科学合理的成本计算、控制与分析系统,让企业的管理者清楚地掌握产品成本的构成、形成、对盈利的影响和决策的正确方向,成为企业内部决策的关键支持。因此,明明白白管理,清清楚楚销售,了解成本的内涵,理解和学会成本会计的方法,掌握市场经济条件下企业成本管理和成本控制的手段,进而跳出传统的成本管理框架,从公司运作流程和成本控制体系的视角,宏观地分析并控制成本,真正利用成本信息优化管理思路、优化企业的各项管理决策,这些都已经成为广大会计人员、企业管理者、在校的莘莘学子所渴求的一种专业基础和管理知识。

为了满足高等院校教学和会计人员学习成本会计的需要,作者本着以成本会计的基础理论为依据,面向实务、注重操作的宗旨,在多年教学与实践的基础上,结合近年会计理论和成本会计实务的新突破,力图使本书做到内容新颖、重点突出、繁简适度,成为广大管理干部、在校学生和会计实务工作者的工具书,并希望能具有较好的自学适应性与讲授弹性,因此本书在写作中,重点内容皆有实务举例,并有大量思考题、客观题和练习题(附参考答案)。但由于时间仓促,学识和水平的限制,错误和疏漏之处在所难免,恳请读者批评指正,以便再版时更正。

本书由师萍(西北大学会计学教授、博士生导师)担任主编,负责编写大纲和统稿。编写分工是:师萍第1章,师萍、卢晓红、刘星第2章,师萍、贺延林、刘湘丽第3章,师萍、韩葱慧、魏莉第4章,师萍、殷佩英、段伟宇第5章,史有军、谢茹玉、张睿第6章,吉利锋、张扬、刘小康第7章,孙红梅、韩先锋、王天雄第8章,许

丽君、杨莉、徐晓薇第9章，李泱、孔京京、陶建宏第10章，田谧、叶茹、斯晓辉第11章，李倩、刘晓敏、孙荣新第12章，王磊、郝楠楠、欧阳春花第13章，余晴瑶、张炳南、贾沛第14章。所有作者都参与了练习题、参考答案的编写与校对。

本书特聘北京新东方学校张炳臣老师为英文编辑。

在本书出版之际，还要衷心感谢华南理工大学出版社欧建岸编辑，是他为本书的出版作出了不懈的努力，在此表示深深的谢意！

师 萍
西北大学桃园校区
2010年8月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 成本与成本会计的概念	(1)
第二节 成本的分类	(4)
第三节 成本会计的产生和发展	(10)
第四节 成本会计的职能	(17)
思考与练习	(19)
第二章 成本会计组织程序系统	(21)
第一节 成本会计的组织系统	(21)
第二节 成本会计的原则和要求	(23)
第三节 成本会计的程序	(28)
思考与练习	(35)
第三章 要素费用的归集和分配	(38)
第一节 材料费用的归集和分配	(38)
第二节 职工薪酬的核算	(46)
第三节 制造费用的核算	(51)
思考与练习	(54)
第四章 辅助生产和生产损失的核算	(60)
第一节 辅助生产费用的核算	(60)
第二节 生产损失的核算	(73)
思考与练习	(78)
第五章 在产品 and 产成品成本计算	(83)
第一节 在产品 and 产成品成本计算概述	(83)
第二节 在产品成本计算	(85)
第三节 期间费用的核算	(95)
思考与练习	(98)
第六章 成本核算方法的选择	(103)
第一节 成本用途与成本习性	(103)
第二节 生产类型和管理要求的影响	(106)
思考与练习	(110)

第七章 品种法和分批法成本核算	(113)
第一节 品种法成本核算	(113)
第二节 分批法成本核算	(123)
思考与练习	(129)
第八章 分步、分类和定额成本核算	(1137)
第一节 分步法成本核算	(137)
第二节 分类法成本核算	(149)
第三节 联产品和等级品的成本核算	(156)
第四节 定额法成本核算	(161)
思考与练习	(168)
第九章 商业和运输业成本核算	(177)
第一节 商业成本核算	(177)
第二节 交通运输成本核算	(184)
思考与练习	(191)
第十章 施工、房地产和农产品成本核算	(195)
第一节 施工成本核算	(195)
第二节 房地产开发成本核算	(209)
第三节 农产品成本核算	(213)
思考与练习	(221)
第十一章 成本预测与分析	(225)
第一节 成本预测与分析的意义	(225)
第二节 成本预测的定性分析	(231)
第三节 成本预测的定量分析	(234)
第四节 产品生产成本分析	(245)
思考与练习	(255)
第十二章 标准成本控制	(258)
第一节 标准成本的意义及分类	(258)
第二节 标准成本的制定	(260)
第三节 标准成本控制制度	(265)
思考与练习	(270)
第十三章 质量成本会计	(274)
第一节 质量成本会计概述	(274)

第二节 质量成本会计核算	(278)
第三节 质量成本分析	(284)
思考与练习	(286)
第十四章 作业成本法	(289)
第一节 作业成本法概述	(289)
第二节 作业成本法的特点与应用	(293)
第三节 作业成本法的评价	(300)
思考与练习	(301)
附录：思考与练习参考答案	(305)

第一章 概 论

第一节 成本与成本会计的概念

一、成本与成本会计的概念

成本 (Cost) 是为了达到特定目的所失去或放弃的资源。成本会计 (Cost Accounting) 在理论上是研究成本核算和成本管理的学科, 是会计学科体系中相对独立的分支; 成本会计在会计实务中是进行企业产品成本计算和成本管理的重要的会计工作岗位。

成本的经济内涵是为实现一定目的所付出的价值牺牲。美国会计学会在 1951 年提出的《成本概念与标准委员会报告》对成本定义为: “成本是指为实现一定的目的而付出 (或可能付出) 的用货币测定的价值牺牲。”^① 这个定义有 4 重含义:

(1) 成本是经济资源的耗费。这种耗费可以理解为一种价值消耗, 可以是现金支出, 也可以是物质消耗、劳动消耗或是从外部提供的劳务消耗。

(2) 成本是以价值计量的耗费。也就是说耗费可以用货币计量, 因为这些价值要变为成本, 最终都必须以货币来表现。即企业发生的任何一项耗费 (包括经营、非经营) 都可以说是广义的成本。可见, 这一定义的外延非常广泛, 远远超出我们平常所说产品成本的概念。

(3) 成本是特定对象的耗费。成本总是针对特定对象或目的的耗费, 是转移一定产出物的耗费, 是针对一定的产出物而汇集和计算的。这个产出物就是成本计算对象, 它是生产的产品, 或是一项设计, 或是一项服务, 或是一项工作。

(4) 成本是正常生产经营的耗费。这种耗费是为了一定目的, 通常是由企业正常经营目的而衍生的, 是与正常生产经营相关而耗费的價值。

马克思在《资本论》中从“劳动价值论”学说分析资本主义商品生产时指出: “按照资本主义方式生产的每一个商品的价值 W , 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 , 那么在商品价值中剩下的, 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。”“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。”^② 马克思在这里称的“资本价值 $c + v$ ”就是产品成本。这一经典论述指出: 成本是产品价值的重要组成部分, 是生产

① 张鸣: 成本会计 [M], 上海: 上海人民出版社 2002 年版, P3。

② 马克思: 资本论 (第三卷) [M], 北京: 人民出版社 1975 年版, P30。

过程中耗费资本的反映，是生产耗费价值补偿的尺度。

我国学者胡寄窗指出：“马克思对于成本有两个概念：一个是对资本家的成本，它只等于消耗掉的生产资料之价值及劳动力价值之合计，不包括利润在内。另一个概念是商品的现实成本，即包括全部劳动消耗在内的社会成本，现实成本等于商品的价值量。对资本家来说，他的成本等于他所垫支的资本 $c + v$ ；对于全社会来说，生产一件商品的成本，就是在它上面所花费的社会劳动的全部，其数量相当于商品价值 $c + v + m$ 。”^①

二、成本、支出、费用的关系

成本、支出、费用关系极为密切，它们之间既有联系，又有区别。

（一）支出与费用的关系

支出（Expenses）是指企业的一切开支及耗费。在一般情况下，企业的支出可以分为资本性支出、收益性支出、营业外支出、税金支出和利润分配性支出 5 大类。

资本性支出指支出效益同几个会计年度相关的支出，如企业购置和建造固定资产、无形资产和其他资产的支出，以及对外投资支出等。

收益性支出指支出的收益仅同本会计年度相关的支出，如为企业生产经营所发生的材料、工资及其他开支。

营业外支出指同企业的日常生产经营没有直接联系的支出，如企业支付的罚款、违约金、赔偿金以及非常损失等。

税金支出指企业向国家上缴的增值税、所得税等税金支出。

利润分配性支出指在利润分配环节发生的支出，如分配股利、利润等支出。

一般而言，支出中凡是同本企业的生产经营有关的部分，即可表现为或转化为费用，而凡同本企业的生产经营无关的支出则不能列为费用。如企业用于购置固定资产、无形资产、其他资产及购买材料等与生产经营有关的支出，能表现为或转化为费用；而发生的长期投资支出、利润分配性支出以及营业外支出，因同本企业的生产经营活动无关，就不能视作费用。

支出与费用的关系，可用图 1-1 表示。

^① 胡寄窗：成本的经济本质 [J]，经济研究 1962（2），P23。



图 1-1 支出与费用的关系

（二）费用与成本的关系

费用（Expenses）按其同产品生产的关系可划分为生产费用和期间费用。生产费用是指生产过程中所发生的物化劳动和活劳动耗费的货币表现，与产品的生产有直接关系。期间费用是同企业经营活动有密切关系的耗费，与产品的生产无直接关系，属于某一期间发生的费用，与当期收益配比。

生产费用和产品成本是两个既相互联系又相互区别的概念。生产费用按一定的产品加以归集和汇总，就形成产品成本。因此，生产费用的发生是形成产品成本的基础，产品成本则是对象化了的的生产费用。但是，生产费用通常是指某一时期（月、季、年）内实际发生的用于生产的费用，而产品成本反映的是某种产品所应负担的费用。

按照权责发生制的原则，企业生产费用的发生期与归属产品的期间并不完全一致。归属于当期产品成本中的一部分生产费用并非当期发生，而是以前期间发生的生产费用；归属于本期的生产费用不一定归属于当期产品成本，可能要由以后期间的产品来负担。所以，企业某一时期实际发生的产品生产费用总和，不一定等于该期产品成本的总和。某一时期完工产品的成本可能包括几个时期的生产费用，某一时期的生产费用也可能计入各期完工产品成本。

生产费用与产品成本的联系在于两者都是企业经济资源的耗费。其区别在于生产费用是期间化的耗费，即它是按会计期间归集的；产品成本是对象化的耗费，即它是按具体的成本计算对象归类的。

在实际会计核算工作中，生产费用与产品成本往往不完全相等，具体表现如下：

（1）构成内容不同。生产费用本意是指工业性生产费用，但有些非工业性生产费用在发生时不能直接划分出来，如生产车间为企业专项工程、职工福利部门以及其他非工业性生产部门提供劳务作业所发生的费用也包括在生产费用范围之列，而产品成本只由工业性生产费用构成。

(2) 归集的原则不同。生产费用按收付实现制原则归集各种生产耗费,凡是本期发生的各种耗费,不论是否由本期产品成本负担,均全部计入本期的生产费用总额中。产品成本按权责发生制原则归集各种生产耗费,凡是本期成本计算对象不应负担的耗费,即使本期已经发生也不能计入该成本计算对象的产品成本中;凡是本期成本计算对象应负担的耗费,即使本期尚未支付也应计入该成本计算对象的产品成本中。

(3) 数量不等。生产费用体现的是本期生产过程中的实际耗费,而产品成本反映的是本期完工产品应负担的生产耗费。本期生产费用并不完全形成本期的完工产品成本,还包括一些应结转至下期未完工产品的费用;同理,本期完工产品成本并不都是由本期发生的费用构成,它还可能包括部分期初结转来的未完工产品成本,即上期发生的生产费用。

第二节 成本的分类

为适应成本计算、成本控制和成本规划的需要,成本可按不同目的和标准分类。

一、成本按经济用途分类

成本按其经济用途或职能可划分为生产成本和非生产成本两大类。

(一) 生产成本

生产成本 (Manufacturing Cost) 是指产品在制造过程中所发生的各项产品成本,具体又分为直接材料、直接人工和制造费用。

直接材料 (Direct Raw Materials) 是指生产产品所耗用的原材料。即加工后直接构成产品实体或主要部分的原料、主要材料与外购半成品,以及有助于产品形成的辅助材料等。

直接人工 (Direct Labor Cost) 是指生产工人的工资薪酬。即在生产过程中对材料进行直接加工和制成产品所耗用的人工工资、奖金和各种津贴等。

制造费用 (Manufacturing Expenses) 是指在生产中发生的那些除了直接材料及直接人工以外的各种费用。具体指企业各个生产单位 (分厂、车间) 为组织和管理生产所发生的费用,以及生产单位房屋、建筑物、机器设备等的折旧费、设备租赁费 (不包括融资租赁费)、修理费、机物料消耗、低值易耗品摊销、水电费、运输费、设计制图费、试验检验费、劳动保护费、季节性停工和修理期间的停工损失等费用。制造费用也称为间接制造成本 (Indirect Manufacturing Cost) 或工厂费用 (Factory Overhead or Expenses), 其含义与制造费用是一致的。

以上按经济用途划分的项目是多数企业计算产品成本时进行成本分类的依据,这些项目称为成本项目。由于企业生产特点不同,根据各项费用支出的比重和成本管理

的要求不同，在上述成本项目的基础上可按需要适当增加成本项目。如外部加工费较多的企业可以增设“外部加工费”项目；工艺上耗用燃料和动力较多时，应增设“燃料和动力”项目；废品损失在产品成本中占有一定比例时，应增设“废品损失”项目。

（二）非生产成本

非生产成本是指与产品制造过程没有直接联系的非生产性成本耗费。非生产成本按照经济用途又可分为销售费用、管理费用、财务费用、研发支出等。

销售费用（Sale Operation Expenses）是指企业在销售商品过程中发生的各项费用。包括为了取得购买单位订单而发生的广告费、促销费、展览费和交运产品给购买单位而发生的包装费、运输费、装卸费等，以及专设销售机构（包括销售网点、售后服务网点等）的人员工资薪酬、类似工资性的费用、业务费等经营费用。

管理费用（Management Expenses）是指企业行政管理部门为管理整个企业组织使其正常运作所发生的费用，以及技术转让费、研究与开发费用、无形资产摊销、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税和职工教育经费等费用。

财务费用（Financial Expenses）是指企业在筹集生产经营所需资金、调剂外汇和调整外汇牌价等财务活动中所发生的各项费用，包括应作为期间费用的利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）和相关的手续费等。

研发支出（Expenses of Research and Development, R&D）是指企业为创造新产品、新服务和新的生产过程而发生的研究与开发费用（研发成本）。研发支出分为研究阶段的支出与开发阶段的支出。

研究（Research）是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。例如，意在获取知识而进行的活动，研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择，材料、设备、产品、工序、系统或服务的替代品的研究，新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等，都属于研究活动。

研究阶段是探索性的，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。在研究阶段一般不会形成阶段性成果，因此研究阶段的有关支出在发生时应当费用化，计入当期损益。

开发（Development）是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。例如，生产或使用前的原型和模型的设计、建造和测试，含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计，不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营，新的或经改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的设计、建造和测试等，都属于开发活动。

相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。此时，如果企业能够证明开发支出符合无形资产的定义及相关确认条件，则可将其予以资本化，确认为无形资产。

二、成本按其特定产品的关系分类

成本按其特定产品的关系可分为直接成本与间接成本。

（一）直接成本

直接成本（Direct Cost）也称可追溯成本（Traceable Cost），是指与某一特定产品之间具有直接联系的成本。它为某一特定产品所消耗，因而可以直接计入该产品成本。在一般情况下，直接材料、直接人工中的计件工资都属于直接成本。

（二）间接成本

间接成本（Indirect Cost）是指与某一特定产品之间没有直接联系的成本。它是为几种产品所消耗，不能直接计入，需要按适当的标准分配计入各种产品的成本。例如，小部分的直接材料和直接人工成本以及制造费用，通常是分配计入各有关产品的成本。

将成本划分为直接成本和间接成本，对于正确组织产品成本核算是十分重要的。凡是直接成本必须根据原始凭证直接计入该种产品的成本，对于间接成本则要选择合理的分配标准分配给相关产品。分配标准是否恰当将直接影响成本的正确性。在实际工作中，应尽量扩大直接成本减少间接成本，以保证成本计算更符合实际。

三、成本按习性分类

成本习性是指成本总额与业务量之间的依存关系。这里的业务量可以是产量或销量，也可以是反映工作量的人工小时或机器工时等。

成本按习性可分为变动成本、固定成本和混合成本。

（一）变动成本

变动成本（Variable Cost）是指其总额随着业务量的变化而成正比例变化的成本。但若就单位产品中的变动成本而言又是固定的，例如直接材料、直接人工中的计件工资等。必须指出，变动成本同业务量之间成正比例变动的关系是有一定范围的，超过一定范围，变动成本同业务量之间的比例关系可能会改变。变动成本的特性可用图 1-2 表示。

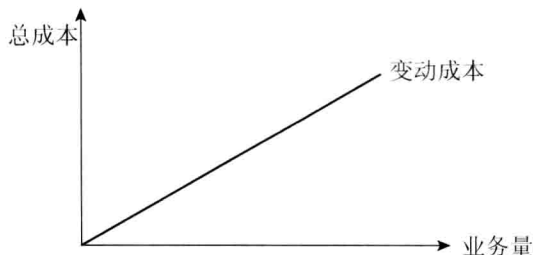


图 1-2 变动成本示意图

（二）固定成本

固定成本（Fixed Cost）是指其总额在一定期间和一定业务量范围内不随业

务量增减变动而变动的成本。至于单位产品中的固定成本则随着业务量增减变化成反比例变动。例如，房屋、建筑物的租金、管理人员工资、按直线法计算的固定资产折旧费等。

为了更好地对固定成本进行规划和控制，固定成本又可分为酌量性固定成本（Discretionary Fixed Cost）和约束性固定成本（Binding Fixed Cost）。酌量性固定成本是指通过管理人员的决策行动可改变其数额的固定成本，如广告费、研究开发费、人员培训费等。这类成本的发生及数额的多少，取决于企业不同时期生产经营的实际需要，并随着经营情况的改变而改变。约束性固定成本是指受事前管理决策的影响，管理人员无法在事后改变其数额的固定成本，如固定资产折旧费、保险费等。这类成本具有很大约束性，通常在短期内不会有重大改变。固定成本的特性可用图 1-3 表示。

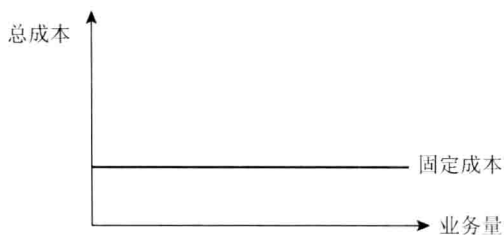


图 1-3 固定成本示意图

（三）混合成本

混合成本（Mixed Costs）是指其总额虽受业务量的影响，但其变动幅度并不同业务量的变动保持严格比例关系的成本。也就是说，混合成本同时兼有固定成本和变动成本两种性质。视其具体情况不同，混合成本可进一步分为半变动成本、半固定成本、递延变动成本、曲线变动成本。

半变动成本（Semi-Variable Cost）是指这种成本通常有一个初始量，相当于固定成本，在此基础上，随着业务量增加而相应增加，又类似变动成本，如电话费、电费等。这种费用一般都有一个初始值，不管是否使用都必须支付一定费用，这部分具有固定成本性质；除此之外，根据用量多少，按比例交纳费用，这部分具有变动成本性质。半变动成本的特性可用图 1-4 表示。

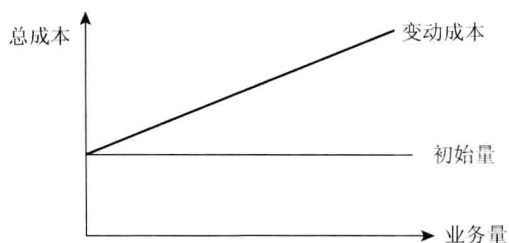


图 1-4 半变动成本示意图

半固定成本（Semi-Fixed Cost）是指业务量在一定范围内增长，其成本发生额固定不变，当业务量增长超过一定限度成本就会跳跃上升到一个新水平，然后在新业务量的一定范围内又保持不变，直至出现新的跳跃。所以，它是逐渐增加的成本，如同阶梯式递增形态，也称阶梯式成本。例如，化验员、检验员的工资，当产量增加超过一定限度，就要增加人员，从而使人员工资跳跃增加。

半固定成本的特性可用图 1-5 表示。

递延变动成本 (Deferred Variable Cost) 是指在正常工作时间范围内其发生额固定不变, 但当工作时间超过正常工作时间时其发生额将随业务量的变动而变动的成本。例如, 企业对一般职工在正常工作时间内支付的工资是固定不变的, 但在加班时需要根据加班时间长短按比例支付加班工资。递延变动成本的特性可用图 1-6 表示。

曲线变动成本 (Curve Variable Cost) 有一个初始量, 相当于固定成本, 然后在这个初始量基础上随着业务量的增长而逐渐增加, 但其增长幅度呈抛物线上升, 类似变动成本。例如, 热处理设备每班需要预热, 因预热而发生的耗电成本属于固定成本; 预热后进行热处理的耗电成本, 随着业务量的增加而呈抛物线上升, 这部分类似变动成本。曲线变动成本的特性可用图 1-7 表示。

从理论上说, 成本可分为固定成本、变动成本和混合成本三类, 但在成本会计实务上可利用一些技术、方法将混合成本分为变动成本和固定成本两部分。所以, 按成本习性分类, 从根本上说, 应该只有变动成本和固定成本两类。

将成本分为变动成本和固定成本两类, 对于成本的预测、决策和分析, 特别是对于控制和寻求降低成本途径具有重要作用。例如, 控制和降低单位产品的变动成本应着重从控制和降低单位产品消耗量入手, 控制和降低固定成本应从控制并降低其支出绝对额和提高业务量入手。

四、成本按其与决策的相关性分类

成本按其与决策是否相关, 可分为相关成本和无关成本。

(一) 相关成本

相关成本指与决策有关联的未来成本, 即在决策分析过程中为了评价不同备选方

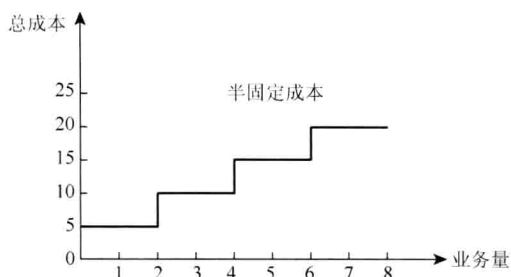


图 1-5 半固定成本示意图

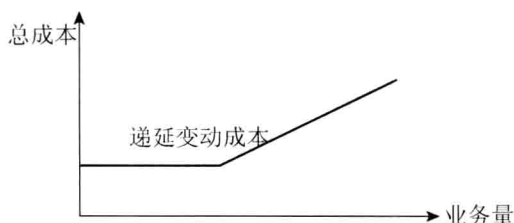


图 1-6 递延变动成本示意图

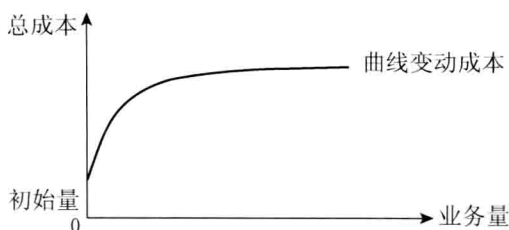


图 1-7 曲线变动成本示意图

案，必须认真加以考虑的各种成本，如专属成本、差别成本、机会成本、重置成本等。这些成本一般不需要记录在凭证和账簿上，但是在企业进行决策时必须对它们进行认真研究，从而达到有效地对各个备选方案进行比较和选择，否则往往会造成决策失误。

专属成本（Exclusive Cost）又称特定成本，是指可以明确与某种、某批产品或某个部门相关的固定成本。例如，专门生产某种零件或某批产品而专用的机床的折旧费、保险费等。

差别成本（Variance Cost）又称差异成本或差量成本，通常有狭义和广义之分。狭义的差别成本是指由于生产能力利用程度不同（增减产量）而形成的成本差别额；广义的差别成本是指两个不同备选方案的预计成本之差，如产品制成后不立即外销而在本厂进一步加工后再出售所发生的成本增加额。

机会成本（Opportunity Cost）又称选择成本，是指在决策时从备选方案中选取某个方案而放弃其他方案所失去的潜在利益。在决策分析中，必须把已放弃方案可获得的潜在收益看作被选择方案的机会成本，正确评价所选方案的经济效益是否最优。

机会成本并非实际支出，只是一种可能的设计。会计账簿上并不记录机会成本，但企业在决策时不能忽视机会成本，这样才能对最优方案的经济效益作出全面评价。

重置成本（Buy again Cost）又称现时成本，指目前从市场上购买一项原有资产所需支付的成本。在定价决策中，往往把重置成本作为重点考虑的因素。例如，A 公司库存的 B 商品的单位历史成本为 1 500 元，重置成本为 2 000 元。现需要制定 B 商品的销售价格。如果按历史成本考虑，每件 B 商品售价 1 800 元即可获得利润 300 元；但该商品出售后，再按重置成本补进时就不仅不能获利，反而每件商品亏损 200 元。由此可见，重置成本在定价决策中是不可忽视的因素。

（二）无关成本

无关成本指过去已经发生，或虽未发生但对未来决策没有影响的成本。常见的无关成本有沉没成本。另外，在决策过程中，凡是项目一致、金额相同，为各个备选方案所共同拥有的未来成本，也属于无关成本。

沉没成本（Sunk Cost）又称旁置成本或沉入成本，是指那些由于过去的决策所引起并已支付的款项，无法由现在或将来的经济决策所能变更的成本。例如，A 公司有需要报废零部件价值 20 000 元。如果不修复便出售可获得 1 000 元，如果再进行加工须支出加工费 2 000 元，但加工后出售可获得 6 000 元。由于报废零件，不管是否修复，总归是要发生的一项损失，它属于沉没成本，决策时无需加以考虑。本例废品修复后可获得收入 4 000 元（6 000 - 2 000），显然后一方案较优。

五、成本按可控性进行分类

成本按可控程度可分为可控成本和不可控成本。