

成本管理会计

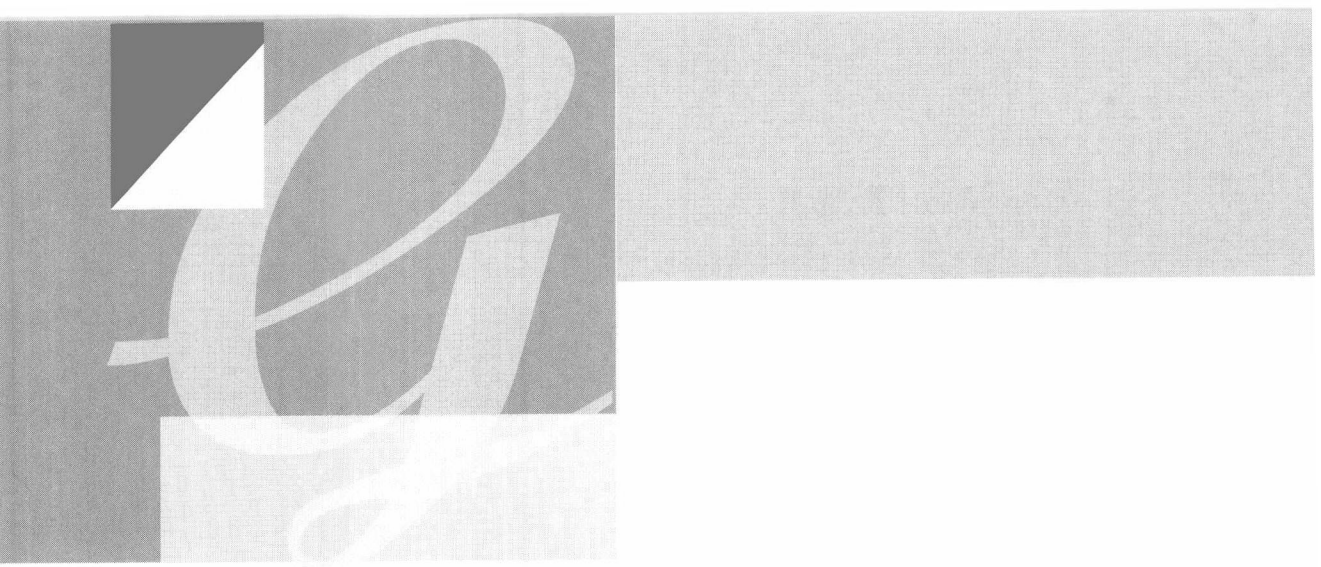
(第四版)

主 编 胡国强 陈春艳
副主编 马英华 刘永东

**CHENGBEN GUANLI
KUAIRI**



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



成本管理会计 (第四版)

主 编 胡国强 陈春艳
副主编 马英华 刘永东

CHENGBEN GUANLI
KUANJI



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

成本管理会计/胡国强,陈春艳主编.—4版.—成都:西南财经大学出版社,2016.1

ISBN 978-7-5504-2272-8

I. ①成… II. ①胡…②陈… 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(2015)第313801号

成本管理会计(第四版)

主 编:胡国强 陈春艳

副主编:马英华 刘永东

责任编辑:刘佳庆

助理编辑:傅倩宇

封面设计:杨红鹰 张姗姗

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm×260mm
印 张	19
字 数	455千字
版 次	2015年12月第4版
印 次	2015年12月第1次印刷
印 数	1—4000册
书 号	ISBN 978-7-5504-2272-8
定 价	38.00元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

第四版 前言

随着中国高等教育规模的扩张,教育质量潜在的忧患不言而喻,为此,教育主管部门及各大高等院校及时采取了各种有效措施,以保证教育质量的稳定与提高。其中,开展高等院校精品课程建设就是一项有效的教育质量管理措施。成本管理会计课程作为财经类专业的公共专业基础课程在整个课程体系中居于十分重要的地位,因此,许多财经院校和综合性大学的商学院都在积极开展该门课程的建设。正是在这一背景下,2006年广西财经学院成本管理会计精品课程建设小组开发了《成本管理会计》教材,其目的在于优化教学内容、创新教学方法、提高教学质量。由于2014年开始实施的八个新修订颁布的具体企业会计准则、《企业产品成本核算制度(试行)》和税法的变化,以及新型经济业务的出现,第一版、第二版、第三版中有些内容以及结构显得不合时宜。所以,广西财经学院成本管理会计精品课程建设小组用了一年多时间对第三版教材进行了修订和改写。

本书第四版有两大变化:其一,更注重本书的适应性和应用性,并且吸收实务界专家加入编写团队;其二,在体系上作了较大的变动,把作业成本作为单独的一章,将成本预测和决策合为一章,增加了成本审计内容。本着实用与创新的原则,本版内容结构共包括9章:第1章是导论,第2、第3、第4、第5章是成本核算,第6章是成本报表与成本分析,第7章是成本预测与决策,第8章是成本计划与控制,第9章是成本考核与审计。为了满足学生学习、教师教学的需要,每一章都有相应的学习目标、关键术语、思考题和练习题。另外本版作者还编写了配套的学习指导并做了详细的教学课件。本套教材内容体系能够满足高校成本管理会计课程建设与教学的需要,具有广泛的适用性。

广西财经学院会计学院教授胡国强博士负责本书的总体设计、大纲制定、修改、定稿,并撰写第1、第7、第9章;广西财经学院会计学院陈春艳副教授和钟莉讲师撰写第2、第3章;广西财经学院会计学院马英华教授和李文成讲师撰写第4、第6章;广西财经学院会计学院刘永东副教授撰写第5章;广西财经学院会计学院胡国强教授和刘永东副教授撰写第8章。

本版的作者是长期工作在成本会计和管理会计教学一线的专业教

第四版 前言

师，具有多年的教学经验，积累了丰硕的教学经验和科研成果，在共同讨论、反复研究的基础上设计了全书的内容纲要。本版作者在写作过程中大量翻阅了中外各种版本的成本会计、管理会计和成本管理会计教材，取长补短、去粗取精，精心组织了各章节的内容。同时，教材内容也吸收了作者与理论界成熟的科研成果，进一步丰富和完善了成本管理会计的教学内容体系。

本书出版之际，感谢西南财经大学出版社领导；感谢广西财经学院精品课程项目的资助；感谢曾经参与本书讨论、提出宝贵意见的各位同仁与朋友；感谢广西财经学院会计学院 2015 级研究生王元凯和黄羚二位同学对教材所做的校对工作。书中疏漏之处，敬请广大读者批评、指正。

编者

2016 年 1 月于广西南宁

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 成本	(1)
一、经济学的成本观	(1)
二、管理学的成本观	(2)
三、会计学的成本观	(2)
四、成本的分类	(6)
五、成本的作用	(10)
第二节 成本管理	(11)
一、成本管理的发展历程	(11)
二、成本管理的含义	(14)
第三节 成本管理会计	(15)
一、成本管理会计系统的目标	(15)
二、成本管理会计系统的结构	(15)
三、成本管理会计系统的功能	(16)
四、成本管理会计系统的特征	(17)
五、成本管理会计系统的组织和规范	(18)
本章思考题	(18)
本章练习题	(19)
本章参考文献	(19)
第二章 成本核算的基本原理	(20)
第一节 成本核算的基本要求、程序及账户设置	(20)
一、成本核算的基本要求	(20)
二、成本核算的程序	(22)
三、成本核算的账户设置	(24)
第二节 要素费用的归集和分配概述	(26)
一、要素费用含义和种类	(26)
二、要素费用的归集	(27)
三、要素费用的分配	(27)
第三节 材料费用的归集和分配	(28)
一、材料费用的归集	(28)
二、直接材料费用的分配	(28)

目 录

第四节 外购动力费用的归集和分配	(31)
一、外购动力费用的归集	(31)
二、外购动力费用的分配	(31)
第五节 薪酬费用的归集和分配	(33)
一、薪酬费用核算的内容	(33)
二、薪酬费用核算的原始记录	(34)
三、薪酬费用的归集	(35)
四、薪酬费用的分配	(35)
第六节 辅助生产费用的归集和分配	(37)
一、辅助生产费用归集	(37)
二、辅助生产费用的分配	(39)
第七节 制造费用的归集和分配	(47)
一、制造费用的归集	(47)
二、制造费用的分配	(48)
第八节 生产费用在完工产品与在产品之间的归集和分配	(51)
一、在产品数量的确定	(51)
二、生产费用在完工产品和在产品之间的分配	(53)
本章思考题	(64)
本章练习题	(64)
本章参考文献	(71)
 第三章 产品成本核算的基本方法	(72)
第一节 产品成本核算方法概述	(72)
一、产品成本计算方法的选择	(72)
二、产品成本计算方法的种类	(75)
第二节 产品成本计算品种法	(78)
一、品种法的特点及适用范围	(78)
二、品种法的成本计算程序	(78)
三、品种法举例	(79)
第三节 产品成本计算分批法	(85)
一、分批法的适用范围及特点	(85)

目 录

二、分批法的计算程序	(86)
三、简化的分批法	(91)
第四节 逐步结转分步法	(94)
一、分步法的适用范围和基本特点	(94)
二、逐步结转分步法	(95)
三、综合结转分步法	(96)
四、成本还原	(101)
五、分项结转分步法	(105)
第五节 平行结转分步法	(108)
一、适用范围和特点	(108)
二、平行结转分步法的基本计算程序	(108)
三、各步骤费用中应计入产成品成本份额的确定	(109)
四、平行结转分步法的优缺点	(110)
五、逐步结转分步法和平行结转分步法的比较	(111)
本章思考题	(116)
本章练习题	(116)
本章参考文献	(129)
 第四章 作业成本法	(130)
第一节 作业成本法概述	(130)
一、作业成本法的概念及产生背景	(130)
二、作业成本法的概念体系	(131)
三、作业成本法与传统成本计算法的区别	(134)
四、作业成本法的意义	(135)
第二节 作业成本法的基本原理	(136)
一、作业成本法的原理与特征	(136)
二、作业成本法计算程序	(137)
第三节 作业成本法的应用	(142)
一、作业成本法在企业的实际应用	(142)
二、作业成本法的应用的关键点	(149)
三、作业成本法的适用与局限性	(149)
本章思考题	(151)

目 录

本章练习题	(151)
本章参考文献	(152)
第五章 产品成本核算的其他方法	(153)
第一节 分类法	(153)
一、分类法的特点、计算程序和适用范围	(153)
二、分类法应用	(155)
第二节 变动成本法	(159)
一、变动成本法	(159)
二、变动成本法与完全成本法的比较与分析	(160)
三、变动成本法的优缺点	(164)
四、变动成本法与完全成本法的结合	(165)
第三节 定额法	(165)
一、定额法的特点和适用范围	(165)
二、定额法的成本计算程序	(166)
三、定额成本的制定	(166)
四、脱离定额差异的计算	(167)
五、定额变动差异的计算	(170)
六、材料成本差异的计算	(171)
七、完工产品与在产品成本的计算	(171)
八、定额法综合应用	(172)
本章思考题	(173)
本章练习题	(174)
本章参考文献	(175)
第六章 成本报表与成本分析	(176)
第一节 成本报表概述	(176)
一、成本报表的含义	(176)
二、成本报表的作用	(176)
三、成本报表的编制要求	(177)
四、成本报表的种类	(177)
第二节 成本报表的编制	(178)

目 录

一、全部产品生产成本的编制	(178)
二、主要产品单位成本表的编制	(180)
三、制造费用明细表的编制	(182)
第三节 成本报表的分析	(183)
一、成本分析的含义	(183)
二、成本分析的意义	(183)
三、成本分析的内容	(183)
四、成本分析的方法	(184)
五、成本分析	(187)
本章思考题	(197)
本章练习题	(197)
本章参考文献	(200)
 第七章 成本预测与决策	(201)
第一节 成本预测	(201)
一、成本预测概述	(201)
二、成本预测的方法	(204)
三、目标成本、定额成本、计划成本与成本预测	(210)
第二节 成本决策	(215)
一、成本决策概述	(215)
二、成本决策中的成本概念	(220)
三、成本决策方法	(221)
四、成本决策方法的实际运用	(224)
本章思考题	(231)
本章练习题	(231)
本章参考文献	(233)
 第八章 成本计划与控制	(234)
第一节 成本计划	(234)
一、成本计划概述	(234)
二、成本计划的编制方法	(236)
三、成本计划的编制	(245)

目 录

第二节 成本控制	(252)
一、成本控制概述	(252)
二、成本控制方法	(255)
三、成本控制方法的综合运用	(277)
本章思考题	(278)
本章练习题	(279)
本章参考文献	(280)
 第九章 成本考核与审计	(281)
第一节 成本考核	(281)
一、成本考核的内涵与意义	(281)
二、成本考核的原则	(282)
三、成本考核的范围和内容	(282)
四、成本考核的指标	(286)
五、成本考核的方法与程序	(287)
第二节 成本审计	(290)
一、成本审计的内涵、意义和任务	(290)
二、成本审计的内容	(291)
三、成本审计的方法	(292)
本章思考题	(294)
本章练习题	(294)
本章参考文献	(295)

第一章 导论

【学习目标】

- (1) 了解经济学、管理学和会计学的成本观，以及成本管理的发展历程；
- (2) 掌握成本、费用、损失、成本管理、成本管理的概念，以及成本的分类、作用和成本管理的各个构成要素；
- (3) 加深理解成本、费用、损失三者之间的关系，以及成本、成本管理和成本管理的三者之间的关系。

【关键术语】

成本 费用 损失 成本管理 成本管理的概念 成本策划 成本核算 成本控制 业绩评价

第一节 成本

一、经济学的成本观

(一) 马克思政治经济学的成本观

马克思关于成本理论揭示了成本本质的经济内涵。成本是商品生产中耗费的活劳动和物化劳动的货币表现。马克思在《资本论》中指出：“按照资本主义方式生产的每一商品 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。”由此可见，在资本主义商品生产中，用以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，就是商品的成本价格，也是 $C+V$ 的货币表现。所以，资本主义制度下的成本，是由转移的生产资料的价值和劳动力的价格所组成。劳动者在生产中创造的剩余价值那部分，为资本家的资本增值，转化为利润，不包括在成本之内。

(二) 西方经济学的成本观

大部分《西方经济学》教科书中对成本的定义为：“企业的生产成本通常被看成企业对所购买的生产要素的货币支出。然而，西方经济学家指出，在经济学的分析中，仅从这样的角度来理解成本概念是不够的。为此，他们提出了机会成本以及显性成本和隐性成本的概念。”机会成本范畴就概括了广义经济成本的内涵，而显性成本和隐性

成本之和等于经济成本。显性成本指的是：“厂商在生产要素市场上购买或租用他人所拥有的生产要素的实际支出。”隐性成本指的是：“厂商本身自己所拥有的且被用于该企业生产过程的那些生产要素的总价格。”机会成本指的是：“生产者所放弃的使用相同的生产要素在其他生产用途中所能提到的最高收入。”随着社会的发展，西方经济学家们对成本的定义不再只是围绕在企业的生产过程所涉及的成本，而是放眼于企业与外界以及企业内部组织之间发生的费用，提出了社会成本和交易成本。所谓社会成本是指：“从整个社会的角度来考察的进行生产的代价，既包括各项私人成本，又包括各种各样的外在成本，后者是指由于单个厂商的生产行为所引起的整个社会利益的损失。”所谓交易成本是指：“交易成本是获得准确的市场信息所需支付的费用以及谈判和经常性契约的费用。”

二、管理学的成本观

成本在管理学中被理解为一种企业生产、技术、经营活动的综合指标，产品产量的多少、品种的变动、质量的优劣、工时和台时的利用、资源及能源的消耗、资金周转的快慢等都会直接或间接地在成本中有所反映。企业管理中之所以强调成本这个手段，是因为它可以对企业各方面工作起到组织和促进的作用。“管理学所说的成本，是指成本-效益，或消耗-效益，就是在一定的消耗下获得的效益最大，或在既定的效益下，消耗最小，这也正是企业管理所要追求的中心内容与目标。管理学成本内容的核心在于决策成本、控制成本和责任成本三大类：①决策成本，主要是企业管理当局做决策时需要考虑的成本。企业在进行生产经营活动、投资活动、融资活动时，都需要对不同的方案进行比较、选择，然后从中选出可行的或者最优的方案来具体实施。在对不同方案进行财务比较、选择的时候，一个共同的基础就是看不同的方案成本的大小。这里的成本就是决策成本。决策时需要考虑的成本很多，其核心是机会成本，机会成本选择恰当与否，直接关系到方案的科学性与合理性。因此，在决策阶段，会计人员应当提供科学的机会成本，为管理当局决策服务。②控制成本，企业的各方案确定以后，就需要各部门、各单位分工协作，相互配合来完成方案确定的任务。为了达到这个目标，管理当局需要制定各种预算指标和标准成本，通过对这些预算指标和标准成本的分解与落实，把各部门和各项任务都纳入预算体系，促使各部门提高工作效率。同时，将各部门实际完成情况与预算指标、标准成本进行比较，可以发现存在的问题，并及时进行纠正，保证目标的实现。在控制阶段，会计人员不仅要参与预算指标和标准成本的制定，更要利用其掌握的成本信息优势，对生产经营活动进行全过程控制。管理会计所应用的控制成本，其核心是预算成本和标准成本。③责任成本，企业各种活动的结果既要通过其所取得的收入来反映，也要通过其所花费的成本来考核。为了有效评价各管理层的经营业绩，需要对发生的各项费用进行考核。按照“谁负责，谁承担责任”的原则来考核，其考核的依据就是各管理层的责任成本。但在对管理人员进行业绩评价时，不能依据成本总额，而应依其所能控制的成本来进行。因为只有依据各自能够控制的成本进行的评价才是恰当的，所以，责任成本的核心是可控成本。

三、会计学的成本观

会计学的成本概念有狭义和广义之分：狭义的成本是指财务会计范畴内的费用概

念。费用和成本是密切相关的,美国会计学会名词委员会在成本归属理论(Cost Attach Theory)中提及已耗成本(Expired Cost)概念,并将已耗的历史成本定义为费用,而未耗的历史成本则定义为资产。在这里,人们一般会把费用(已耗成本)理解为成本,即狭义成本的概念,人们在区分成本与费用时把成本称为按成本对象归集化了的费用。广义的成本概念要比狭义的成本概念宽泛得多,20世纪20年代现代会计的分支——管理会计出现以来,成本的范畴得到了急速扩展,产品成本、项目成本、责任成本、质量成本、资本成本、机会成本、沉没成本、变动成本、固定成本等概念层出不穷。人们已感到很难给成本一个明确的定义,成本概念是管理会计理论与方法中发展最快的概念之一。

(一) 国外对会计学中成本内涵的界定

1925年,劳伦斯(W. B. Lawrence)在《劳氏成本会计》中提出,成本是“一工厂制造与推销其产品时所发生之一切费用总数”。

1951年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》的报告指出:“成本是为了实现一定目的而付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”

1956年,美国会计学会(AAA)《成本概念与标准》对成本概念修订为:“成本通常指为了取得或创造有形或无形的财源,而有意放弃或将予放弃的一定量价值。”

1957年,美国会计师协会(AICPA)所属名词委员会发布的《第4号会计名词公报》指出:“成本是指由于取得或将能取得资产或劳务而支付的现金、转让的其他资产、给付的股票或承诺的债务,并以货币衡量的数额。”

1980年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布第3号财务会计概念公告《企业财务报表的要素》,把成本解释为经济活动中发生的牺牲,即为了消费、储蓄、交换、生产等所放弃的资源。

1984年,美国加利福尼亚大学米切尔·马赫(Michael Maher)教授在《成本会计》中写道:“成本是资源的一种损失,是资源的一种牺牲。”

1986年,美国查尔斯·T. 霍恩格论在《高级成本管理会计》中写道,成本是“为了达到某一特定目标所失去的或放弃的资源”。

日本大藏省颁布的《成本计算标准》中指出:“成本是指经营者为获得一定的经营成果而消费的物质资料或劳务价值。”

此外,加拿大、英国、澳大利亚以及国际会计准则委员会(IASC)均对成本概念有过相近似的表述。

(二) 我国对会计学中成本内涵的界定

1951年,娄尔行等学者认为:“成本是完成一项作为时,或者企图完成一项作为中间,直接、间接因作为而耗费的,有形和无形的代价。”“成本——在会计意义上是生产‘产品’或供给‘劳务’(如蒸汽、风力等)所发生的一切支出。”

1963年,中国人民大学出版社出版的《工业会计核算》教材将成本表述为:“产品成本是指工业企业用于生产和销售一定种类和数量的产品所耗费的全部支出……从价值方面体现着生产过程中活劳动和物化劳动的耗费。”

1988年,中国成本研究会编写的《成本管理文集》中,有人认为:“成本是为了实现一定目的(目标)而付出的(或可能将要付出的)可用货币测定的价值牺牲或代价。”

1988年,曲晓辉在《厦门大学学报(哲学社会科学版)》第2期撰文《论成本观念的广义化》中写道:“成本既不是牺牲的价值,也不是放弃的价值,因为它的发生必须基于一定的动机,因此,确切地说,成本是为特定目的支出的价值。”

1996年,中国会计学会核工业专业委员会课题组在《会计研究》第9期撰文《我国当代企业的成本管理问题——成本观念需要更新》中写道:“成本是企业为实现一定经济目的而耗费的本钱。”即“成”者完成,实现之意;“本”者资本之本,本钱之本。

2001年,我国颁布的《企业会计制度》表述为:成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

2006年,我国颁布的《企业会计准则——基本准则》第三十五条规定:“企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。”可见,《企业会计准则——基本准则》并没有给成本一个明确的定义。但在第九章会计计量中对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值分别作了界定:①历史成本是指在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。②重置成本是指在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。③可变现净值是指在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。④现值是指在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。⑤公允价值,是指市场参与者在计量日发生的有序交易中,出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。(参见2014年39号具体会计准则对2006年基本准则的定义进行的修订)

2013年,我国颁布的《企业产品成本核算制度(试行)》表述为: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。

综上所述,会计学的成本概念更强调成本的计量属性。因此,会计学所指的成本概念必须是可计量和可用货币表示的。财务会计受制外部报表使用者对会计信息要求,将成本理解为企业为了获得营业收入而发生的耗费。

(三) 会计学中的成本、费用和损失

会计学中的成本、费用和损失的定义,在美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计师名词公报》(Accounting Terminology Bulletin No. 4)中给出了明确的规定:

(1) 成本的定义。美国会计师协会(AICPA)1957年发布的《第4号会计师名词公报》把成本定义为:“成本是指为获取财货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。成本可以分为未耗

(Unexpired) 与已耗 (Expired)。未耗成本可由未来的收入负担, 例如存货、预付费、厂房、投资、递延费用等属之; 已耗成本不能由未来的收入负担, 故应列为当期收入的减项, 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属之。”根据以上定义可知, 成本是为获取财货或劳务而支付的现金或其等价物, 也就是说, 成本为获得某种利益之支出, 如购房屋, 是为了获得其使用利益之支出, 属于成本; 雇用劳务, 是为了取得其服务之支出, 也属于成本, 至于支出形式可以为现金, 也可为其他等价物, 所获利益可以为有形资产或无形劳务, 每一种支出如果为了获得某种利益都代表一项成本。成本的未耗和已耗之分在于: 未耗成本指支出换取的利益在没有实际耗用以前是一种资产, 如存货、厂房等, 它是为了获得未来收入的一种经济资源; 已耗成本指支出换取之利益已经耗用, 如出售产品的成本, 它是为了获得当期收入所支付的代价, 所以, 要与收入密切配合, 不得递延。

(2) 费用的定义。美国会计师协会 (AICPA) 1957 年发布的《第 4 号会计师名词公报》把费用定义为: “最广义的费用, 是指可由收入中减除的一切已耗成本。在损益表中, 已耗成本常有各种不同的名称, 包括成本、费用或损失, 例如销货成本、销售费用、销售费用及出售资产损失。”根据以上定义, 费用有广义、狭义之分, 广义的费用包括损失在内, 狭义的费用不包括损失。企业的一切支出, 最后不一定都能获得收益, 如果成本消耗后不能获得收益, 则支出变成了损失; 如能获得收益, 则为费用。所以, 费用是为产生收益而丧失的成本。

(3) 损失的定义。美国会计师协会 (AICPA) 1957 年发布的《第 4 号会计师名词公报》把损失定义为: “损失是指: 其一, 就广义而言, 为某期间所有费用超过收入的数额, 其二, 当资产出售、废弃或因意外灾害或冲销而致全部或局部毁损时, 其成本超过相关收入的部分。若损失的发生是因上述第二种情况时, 应列为收入的减项, 因其属于广义的费用。”

根据以上定义, 损失是无补偿的已耗成本。它分为两种: 一种是费用超过收入的部分, 另一种是对收入没有贡献的部分。

(4) 成本、费用、损失三者之间的关系通过上述对美国会计师协会 (AICPA) 1957 年发布的《第 4 号会计师名词公报》成本、费用和损失的理解, 三者之间的关系如图 1-1 所示:

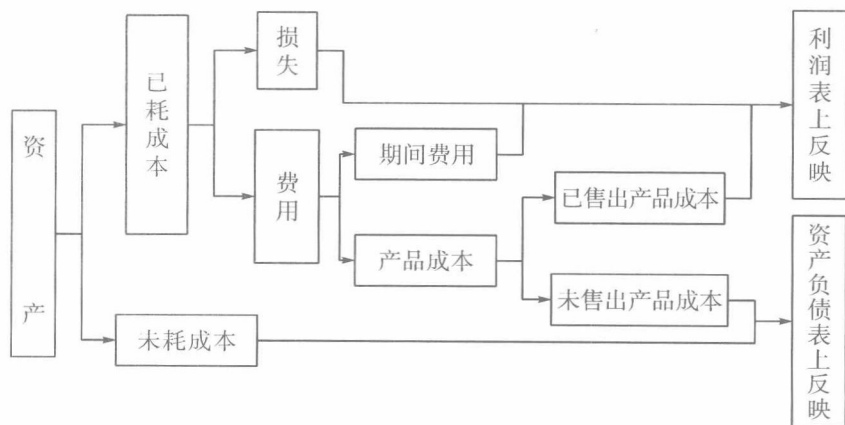


图 1-1 会计学中成本、费用、损失三者之间关系图

图 1-1 中包含了以下几层意思：第一，把企业的资产分成两个方面的成本，即已耗成本和未耗成本；第二，未耗成本指支出换取的利益在没有实际耗用以前是以资产的形态存在，在当期资产负债表上反映；第三，已耗成本指支出换取之利益已经耗用，如果无补偿的或无贡献的归为损失，在利润表中反映，如果有补偿的或有贡献的归为费用；第四，归为费用的已耗成本，如果能够“对象化”则构成当期产品成本，如果不能“对象化”则构成期间费用直接在利润表中反映；第五，“对象化”的费用构成当期产品成本，如果当期销售出去则构成已售出产品成本，直接在利润表中反映，如果当期没有销售出去则构成未售出产品成本，直接在资产负债表中反映。总之，成本、费用、损失都是对资产的耗费，而耗费资产的目的是获取价值更大的资产。

四、成本的分类

为适应成本管理理论研究和满足企业成本管理工作的需要，必须要对成本进行分类。成本分类与成本层次密切相关，成本可以划分为以下几个不同的层次进行分类：

（一）理论层次上的成本分类

理论层次上的成本分类，抽象了成本的具体内容，从本质方面说明成本的属性和理论构成，对理论研究具有指导意义。成本从理论层次上可以分为宏观经济成本和微观经济成本：

（1）宏观经济成本。宏观经济成本是从国民经济的投入和产出的关系方面，对维护社会扩大再生产，在生产要素上发生资源耗费补偿价值的考察，宏观经济成本可以从社会平均成本、社会经济成本和社会必要劳动耗费等不同的角度去认识。

（2）微观经济成本。微观经济成本即企业成本，是企业为提供产品或劳务而发生的耗费。根据企业的性质不同，微观经济成本又可以分为生产性成本和劳务性成本：生产性成本是指生产性企业为生产一定质量和数量的产品在生产要素上耗费的个别物化劳动和活化劳动的补偿价值；劳务性成本是指劳务性企业为提供某种劳务在生产要素上耗费的个别物化劳动和活化劳动的补偿价值。

（二）价值链层次上的成本分类

根据迈克尔·波特提出的价值链的概念，企业作为一个整体来看是无法形成竞争优势的，竞争优势来源于企业的经营过程。企业创造价值的过程可以分解为一系列不相同但相互联系的经济活动，即作业链。从经济增值角度衡量其总和就构成了企业的“价值链”。企业内部价值链分为九项活动，隶属于基本活动和辅助活动两大类，即企业基本职能活动、人力资源管理、技术开发、采购、内部后勤、生产经营、外部后勤、市场营销和服务。每一项活动都要耗费一定的资源，即以成本为代价，故其经济效果如何，将取决于企业成本方面的竞争能力的高低。所以，价值链的背后又隐藏着企业的“成本链”。按照这一推理，企业的产品或项目的内部的“成本链”包括设计层成本、供应层成本、生产层成本、销售层成本。

（1）设计层成本。设计层成本是指设计阶段根据技术、工艺、装备、质量、性能、功效等方面的因素对某产品设定的目标成本。设计层成本具体又分为产品设计成本和工艺设计成本：产品设计成本是指设计阶段根据相关因素对某产品成本项目（直接材料、直接人工和制造费用）设定的目标成本；工艺设计成本是指设计阶段根据相关因素对生产产品工艺的每个环节设定的目标成本。