

成本管理会计

(第三版)

主 编 胡国强 陈春艳
副主编 刘小虎 马英华

**CHENGBEN GUANLI
KUAJI**



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

成本会计

(第三版)

主 编 胡国强 陈春艳
副主编 刘小虎 马英华

CHENGBEN GUANLI
KUAJI



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. —3版. —成都:西南财经大学出版社,2012.6(2012.7重印)

ISBN 978-7-5504-0658-2

I. ①成… II. ①胡… III. ①成本会计 IV. ①F234.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第115137号

成本管理会计(第三版)

主 编:胡国强 陈春艳

副主编:刘小虎 马英华

责任编辑:孙 婧

助理编辑:刘 然

封面设计:杨红鹰

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	17
字 数	405千字
版 次	2012年6月第3版
印 次	2012年7月第2次印刷
印 数	3001—6000册
书 号	ISBN 978-7-5504-0658-2
定 价	35.00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。

第三版 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《企业会计准则》相关解释的重新颁布、税法的变化,以及新型经济业务的出现,第一版、第二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二版进行了修订。

本书有两大变化:其一,更注重适应性和应用性,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,为了便于教学,把第二版中的第2章、第3章、第4章、第8章进行了整合并安排在后半部分,第5章、第6章、第7章、第9章、第10章进行了充实、完善和整合并安排在前半部分。本着实用与创新的原则,本书共包括9章:第1章是导论,第2章、第3章、第4章是成本核算,第5章是成本分析,第6章、第7章是成本策划,第8章是成本控制,第9章是业绩评价与考核。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。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章;广西财经学院会计学院陈春艳副教授和中国烟草总公司广西公司财务管理处刘小虎高级会计师撰写第2章、第3章;广西财经学院会计学院马英华教授和中国烟草总公司广西公司财务管理处刘小虎高级会计师撰写第4章、第5章;广西财经学院会计学院马英华教授和杨清源研究员撰写第6章、第7章;广西财经学院会计学院陈春艳副教授和袁桂萍副教授撰写第8章;广西财经学院会计学院马英华教授和钟莉讲师撰写第9章。

本书多数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

第三版 前言

师，具有多年的教学经验，积累了丰富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。本书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、中国烟草总公司广西公司财务管理处和广西财经学院会计学院领导的支持与帮助；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。书中疏漏之处，敬请广大读者批评、指正。

编者

2012年3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	(3)
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	(16)
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)
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、要素费用的含义和种类	(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)
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)

目 录

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	(38)
一、辅助生产费用的归集	(38)
二、辅助生产费用的分配	(39)
第七节 制造费用的归集和分配	(48)
一、制造费用的归集	(48)
二、制造费用的分配	(49)
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)
 第三章 产品成本核算的基本方法	(71)
第一节 产品成本核算方法概述	(71)
一、产品成本计算方法的选择	(71)
二、产品成本计算方法的种类	(74)
第二节 产品成本计算品种法	(77)
一、品种法的特点及适用范围	(77)
二、品种法的成本计算程序	(77)
三、品种法举例	(78)
第三节 产品成本计算分批法	(83)
一、分批法的适用范围及特点	(83)
二、分批法的计算程序	(84)
三、简化的分批法	(88)
第四节 逐步结转分步法	(91)
一、分步法的适用范围和基本特点	(91)
二、逐步结转分步法	(92)
三、综合结转分步法	(93)
四、成本还原	(97)

目 录

五、分项结转分步法	(101)
第五节 平行结转分步法	(104)
一、适用范围和特点	(104)
二、平行结转分步法的基本计算程序	(105)
三、各步骤费用中应计入产成品成本份额的确定	(105)
四、平行结转分步法的优缺点	(107)
五、逐步结转分步法和平行结转分步法的比较	(107)
第四章 产品成本核算的其他方法	(120)
第一节 成本核算的分类法	(120)
一、分类法的特点、计算程序和适用范围	(120)
二、分类法应用	(122)
第二节 成本核算的变动成本法	(124)
一、变动成本法的概念	(124)
二、变动成本法与完全成本法的比较与分析	(124)
三、变动成本法的优缺点	(127)
四、变动成本法与完全成本法的结合	(128)
第三节 成本核算的定额法	(128)
一、定额法的特点和适用范围	(128)
二、定额法的成本计算程序	(129)
三、定额成本的制定	(129)
四、脱离定额差异的计算	(131)
五、定额变动差异的计算	(134)
六、材料成本差异的计算	(134)
七、完工产品与在产品成本的计算	(135)
八、定额法综合应用	(135)
第四节 作业成本法	(137)
一、作业成本法产生的背景	(137)
二、作业成本法的原理与特征	(139)
三、作业成本法的意义	(141)
四、作业成本法的计算程序	(142)

目 录

第五章 成本报表的编制和分析	(157)
第一节 成本报表概述	(157)
一、成本报表的含义	(157)
二、成本报表的作用	(157)
三、成本报表的种类	(158)
四、成本报表的编制要求	(158)
第二节 成本报表的分析方法	(158)
一、成本分析的含义	(158)
二、成本分析的意义	(159)
三、成本分析的内容	(159)
四、成本分析的方法	(159)
第三节 成本报表的编制和分析	(163)
一、成本报表的编制	(163)
二、成本分析	(168)
第六章 成本预测	(179)
第一节 成本预测概述	(179)
一、成本预测的概念	(179)
二、成本预测的作用	(180)
三、成本预测的原则	(180)
第二节 成本预测的方法	(181)
一、定性预测法	(181)
二、定量预测法	(182)
三、本、量、利预测方法	(184)
第三节 目标成本及其预测	(187)
一、目标成本的概念	(187)
二、产品目标成本的预测方法	(187)
三、日本“成本企画”模式	(188)
第七章 成本决策	(192)
第一节 成本决策概述	(192)
一、成本决策概述	(192)

目 录

二、成本决策中的成本概念	(194)
第二节 短期成本决策	(195)
一、生产何种产品的决策	(196)
二、亏损产品是否停产的决策分析	(196)
三、亏损产品转产的决策分析	(197)
四、接受追加订货的决策分析	(198)
五、零(部)件自制或外购的决策分析	(199)
六、半成品、联产品立即出售或进一步加工的决策分析	(200)
第三节 长期成本决策	(201)
一、投资回收期法	(201)
二、净现值法	(202)
第八章 成本计划与成本控制	(207)
第一节 成本计划	(207)
一、成本计划的内容	(207)
二、成本计划的作用	(208)
三、成本计划的编制程序	(208)
四、成本计划的编制形式	(209)
五、成本计划的编制	(209)
第二节 费用预算的方法	(216)
一、固定预算	(216)
二、弹性预算	(217)
三、零基预算	(218)
四、定期预算	(219)
五、滚动预算	(219)
六、概率预算	(220)
七、增量预算	(222)
第三节 成本控制	(222)
一、成本控制的概念、原则和程序	(222)
二、目标成本控制	(225)
三、标准成本控制	(228)

目 录

四、质量成本控制	(235)
五、责任成本控制	(239)
第九章 成本考核与评价	(247)
第一节 成本考核与评价概述	(247)
一、成本考核与评价的意义	(247)
二、成本考核与评价的原则	(248)
三、成本考核与评价的指标	(249)
四、成本考核与评价的程序	(250)
五、成本考核与评价的方法	(251)
第二节 责任中心与成本中心	(251)
一、责任中心	(251)
二、成本中心	(252)
三、责任成本的特点	(252)
四、责任成本的计算	(253)
五、内部转移价格的确定	(254)
六、成本中心的业绩评价	(257)
参考文献	(259)

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、成本管理和成本会计三者之间的关系。

【关键术语】

成本 费用 损失 成本管理 成本会计 成本策划 成本核算 成本控制 业绩评价

1

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) 传统西方经济学的成本观

传统西方经济学的代表人物萨伊、马尔萨斯、马歇尔、费雪和凯恩斯等对成本的效用进行了研究，马歇尔在“均衡价值论”中提出边际效用和生产费用，凯恩斯在“资本边际效率”中提出边际成本和重置成本。传统西方经济学的成本观主要是从厂商（或企业）的角度出发，分析其生产经营过程中如何通过比较各种成本支出方案，最

终作出生产决策,以最小成本支出获得一定利润,或以一定成本支出获得最大利润。也就是说,西方传统经济学的成本观是以企业生产经营为出发点的。因此,在早期阶段,西方传统经济学的成本观主要研究企业的生产成本问题。随着经济理论的发展,人们不仅研究发生在企业生产过程中的成本,而且也研究生产过程前后发生的成本,如机会成本、社会成本等;同时,伴随经济学分析技术的进步,大大提高了企业生产成本核算的准确度。

(三) 现代西方经济学的成本观

现代西方经济学成本理论突破了传统西方经济学成本理论仅仅围绕企业生产过程进行研究的局限,更注重研究企业作为社会经济活动中的一个细胞与外界(包括企业与企业之间、企业与社会之间)以及企业内部组织之间发生的成本费用。现代成本理论是建立在企业理论基础之上的,企业理论是过去20年间主流经济学中发展最为迅速、最富有成果的领域之一。它与博弈论、信息经济学、激励机制设计理论及新制度经济学相互交叉,大大丰富了微观经济学的内容,改进了人们对市场机制及企业组织制度运行的认识。现代企业理论有两个主要分支:交易成本理论和代理理论。交易成本理论的重点是研究企业与市场的关系;代理理论侧重于分析企业内部组织结构及企业成员之间的代理关系。交易成本理论和代理理论的共同点是强调企业的契约性、契约的不完全性及由此导致的企业所有权的重要性。由于这一原因,一般将现代企业理论称为“企业的契约理论”,因此现代西方经济学在传统西方经济学的基础上形成了一系列新的成本概念,如交易成本、代理成本和信息成本等概念。

二、管理学的成本观

成本在管理学中被理解为是一种企业生产、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,是指成本一效益,或消耗一效益,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。因此,企业管理抓住成本这个环节,可以使经济核算有一个中心,有一种制约的手段,这样就可以组织和控制企业各项经济活动中的许多指标,使之纳入经济核算的体系。企业最终的经营成果是利润,但在企业中大多数员工对利润是直接接触不到的,而对成本则几乎每个人都是看得见和摸得着的。工人干某种活,消耗了多少材料,花费了多少工时,用货币算一下就是成本。搞设计,要技术好,这是一个方面,还要讲究经济效果,这也就是成本。成本指标是一项涉及面广、综合性强、反应灵敏的指标,它不单纯起着反映、控制的作用,还应当是个积极因素,是个重要的杠杆,在生产、技术、经营决策中起重要作用。管理学与经济学相比,对成本概念的表述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因角度来阐述概念。这或许是经济学和管理学的目的不相同所致,管理学是研究对组织所拥有的资源进行有效地计划、组织、领导和控制,以便达到既定组织目标的一门社会科学。因此,它更关注成本形成的动因和可能带来的后果。在管理中,随着管理学科发展的推动,成本管理从微观扩展到中观和宏观,从战术扩展到战略,从控制扩展到决策,从产品扩展到作业。因此,管理学形成了一

系列新的成本概念,如宏观成本、中观成本、战略成本、决策成本、控制成本、作业成本等。

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;广义的成本概念就要比狭义的成本概念宽泛得多,自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,认为“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.霍恩格伦在《高级成本管理会计》中,认为成本是“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,姜尔行等学者认为:“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”认为，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”认为，成本是企业为实现一定经济目的而耗费的本钱。认为“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公允价值是指在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

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。财务会计受制于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 No4）中给出明确的规定：

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、预付费用、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》把费用的定义为：“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》把损失的定义为：“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，三者之间的关系可以图1-1所示。

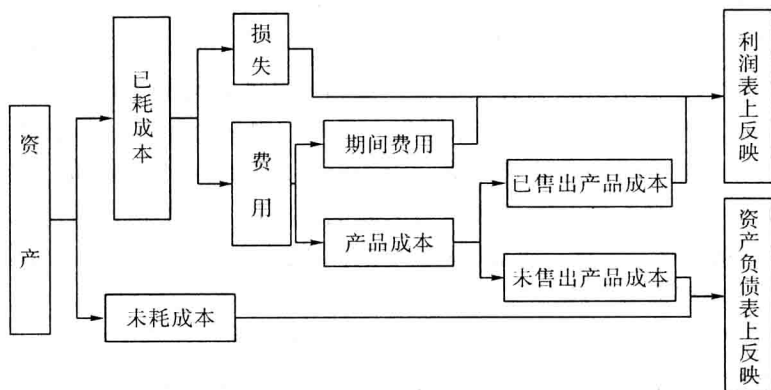


图 1-1 会计学中成本、费用、损失三者之间关系图

上述图式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为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·波特提出价值链的概念，企业作为一个整体来看是无法认识竞争优势的，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“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。