

成本、费用新说

——兼议成本会计的对象

河南商业高等专科学校 黄湘(教授)

【摘要】 本文首先分析了成本、费用概念的发展演变过程,然后分析了成本、费用的特征和分类,明确指出成本不是费用,这与传统的成本是费用的一部分的观点截然不同,最后指出成本会计的对象是成本而不是费用。

【关键词】 成本 费用 成本会计 对象

一、成本、费用概念的发展演变过程

成本和费用是成本会计学中两个非常重要的概念。实际上,在成本会计学的发展过程中,成本一词的使用要早于费用。根据成本核算和管理的需要,逐渐发展到现在成本、费用两个概念同时使用,而且两者的内涵也发生着不断的变化。

1951年,美国会计学会将成本定义为“成本是指为实现一定的目的而付出的用货币测定的价值牺牲”。这个定义揭示了成本的内涵,即为实现一定目的所发生的一切价值付出。而且其外延非常广泛,包括制造企业产品成本以及其他不同性质的经济组织的不同目的、不同对象的成本。此时尚无费用概念,而是将一切价值牺牲、耗费全部称为成本。我国会计学界在很长一段时间内一直将成本定义为“成本是企业为生产商品和提供劳务等所耗费物化劳动和活劳动中的必要劳动价值的货币表现”。这一经典论述是从马克思《资本论》对商品价值的论述中抽象概括出来的,突出了成本是产品价值的重要组成部分,是生产过程中一部分劳动耗费的反映,是生产耗费价值的补偿尺度。由于强调成本是劳动耗费中的必要劳动耗费,并不是所有的耗费都记作成本,“耗费”和“成本”的这一差别引起人们的关注并把“耗费”称为“费用”,因此,“费用”一词出现并在诸多关于成本会计的著作中被提及。此时,成本概念的内涵和外延都相对缩小了,限于企业商品生产和劳务提供过程中的必要劳动耗费的货币表现。

1993年,为了与国际会计惯例接轨,我国启动了会计制度改革,颁布了包括《企业会计准则——基本准则》(1993)在内的一系列会计规范。《企业会计准则——基本准则》(1993)对费用作了如下定义:“费用是企业生产经营过程中发生的各种耗费”,并且规定了什么费用可以以及如何计入产品、劳务成本,而对成本概念则没有什么新的解释。至此,费用概念的重要性凸现并且高于成本概念,费用的发生已成为成本形成的前提。也即,成本的形成是建立在价值牺牲、劳动耗费基础上的,没有各种价值牺牲和劳动耗费,也就不会有特定目的或对象(产品、劳务)的成本。对这种“价值牺牲”、“劳动耗费”,可先将其作为费用予以确认,然后将费用对象化,形成一定对象的成本。

但是,我国2001年颁布的《企业会计制度》对费用概念的

定义则发生了质的变化:“费用,是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出”,强调流出经济利益是费用发生的前提,没有流出经济利益的价值牺牲或劳动耗费不能确认为费用。在此基础上,对成本作了以下定义:“成本,是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费”,强调成本是为特定产品生产、劳务提供所发生的各种消耗,这种消耗并不一定流出经济利益。

我国2007年修订并颁布实施的《企业会计准则——基本准则》对费用概念作了进一步的完善:“费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出”,进一步强调了费用导致经济利益流出企业的特性,而且会导致所有者权益的减少。对于成本概念,则仍沿用2001年《企业会计制度》的定义。

二、成本概念解析

1. 成本的特征。第一,成本是对象化的生产耗费,也即成本强调一定的负担对象。成本是为生产特定产品、提供特定劳务而发生的,那么特定产品、劳务就是成本的负担者,也即成本负担对象。没有负担对象的经济资源耗费,不是成本,如产品销售费用、资金筹集费用、企业管理费用。第二,成本表现为一种资产转变为另一种资产。产品的生产过程也即各种资产的耗费过程,包括劳动对象(材料资产)耗费、劳动力(人力资源)耗费、劳动手段(固定资产)耗费等。上述资产消耗到一定程度,产品生产完成。第三,成本的发生不会导致所有者权益的减少。由于成本表现为一种资产转变为另一种资产,没有流出经济利益,因此也不会导致所有者权益的减少。

2. 成本的分类。

(1)按经济内容分类。产品的生产过程或劳务的提供过程也是生产部门(如生产车间)或劳务提供部门劳动对象、劳动力、劳动手段以及发生在这些部门的其他经济资源的消耗过程。这些消耗构成了产品成本的经济内容。因此,成本按经济内容分为以下几项:①材料成本;②燃料成本;③动力成本;④人力成本;⑤折旧成本(折旧费);⑥因生产原因发生的废品损失以及季节性停工、设备修理期间的停工损失;⑦生产部门发生的其他经济资源耗费,如水电费、办公费、保险费、设计制图费、劳动保护费等。以上构成产品成本的因素,也称为成本

要素。

(2)按计入产品、劳务的方式分类。①直接计入产品、劳务的成本。对于那些直接作用于产品、劳务,构成产品实体或有助于产品形成的生产耗费以及直接为劳务提供发生的耗费,应直接计入产品、劳务成本。由以下几项构成:直接材料,直接为产品生产、劳务提供而发生的材料耗费;直接人工,直接从事产品生产、劳务提供的工人的人力耗费;燃料和动力,直接用于产品生产、劳务提供的燃料和动力耗费;废品损失,生产过程中产生废品而发生的损失。②分配计入产品、劳务的成本。发生在生产部门的有些耗费,没有直接作用于产品、劳务,而是为组织产品生产、劳务提供而间接发生的,如生产部门生产管理用材料、管理人员人工费、管理用水电费、固定资产折旧费与修理费、劳保费等,一般称为制造费用(费用和成本是有区别的,这个问题下面将要述及,这里的“制造费用”虽然带有“费用”字眼,但并不属于费用的范畴)。制造费用一般应按一定的方法分配计入各产品、劳务成本。上述产品、劳务成本的构成项目——“直接材料”、“直接人工”、“燃料动力”、“废品损失”、“制造费用”等,称为成本项目,也即产品、劳务成本的具体构成内容。

三、费用概念解析

1. 费用的特征。第一,费用是企业在日常活动中形成的经济利益的流出。日常活动,是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。只有日常活动所形成的经济利益的流出,才会形成费用,如企业支付的技术咨询费、财产保险费、办公费、产品销售费用、销售税金以及结转的已销商品生产成本等。如果只是偶尔发生的经济利益流出,在会计核算中一般作为损失处理,如企业处置固定资产、无形资产净损失及罚款支出等。第二,费用会导致所有者权益的减少,但导致所有者权益减少的并不一定都是费用。费用的发生一般表现为资产的减少、负债的增加或者两者兼而有之,而资产的减少或负债的增加都会导致企业所有者权益的减少。所以,费用会导致所有者权益的减少,那些不会导致所有者权益减少的经济利益流出不属于费用。第三,费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。企业向所有者分配利润流出的经济利益,属于利润分配范畴,是所有者权益的减少,不形成费用。

2. 费用的分类。关于费用的分类,长期以来都是按照经济内容进行划分,一般分为材料费用、燃料费用、动力费用、人工费用、折旧费用、税金费用、利息费用、其他费用等。这种分类是基于“大费用”概念:日常生产经营过程中的全部生产耗费,无论这些耗费是否能够得到补偿,只要耗费了就是费用。当前费用的分类是基于费用的求偿性这一特征进行的。由于费用是日常经济活动中为销售商品、提供劳务获取一定营业收入而发生的经济利益的流出,那么费用就要求在发生的当期得到补偿从而得出当期营业利润。可以从当期营业收入中得到补偿的费用包括主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用。前三项费用是为本期已销售产品或已提供劳务而发生的由特定产品、劳务收入补

偿的费用;后三项费用没有特定耗费对象,应由本期日常经济活动取得的收入全额弥补。

四、费用与成本的关系

传统的对费用和成本关系的理解是:两者都是产品生产、劳务提供过程中发生的生产耗费,费用的发生是前提,成本是在费用发生的基础上形成的,是费用中能对象化的部分。但是,费用强调一定时期的发生数,它与一定的时期相联系,而不注重具体用途,即负担对象。成本强调一定的负担对象,成本与一定种类和数量的产品、劳务相联系,而不论发生在哪个时期。

现今关于费用和成本的关系应当作如下理解:费用和成本尽管都是发生在企业的各种经济资源的耗费,但它们是两个不同的概念。首先,成本不是费用。成本是企业为生产产品、提供劳务而发生的各种经济资源的耗费,这些耗费应由产品或劳务负担,从而形成产品或劳务成本。这些耗费在企业内部表现为一种资产转变为另一种资产,是资产的内部相互转化,不会导致所有者权益的减少,没有经济利益流出企业。所以,成本不是费用。其次,成本和费用也有一定的联系。产品成本、劳务成本随着产品销售收入和劳务收入的实现,将最终转化为费用,从而得到补偿。

五、成本会计的对象

传统的成本会计教材将“生产经营费用”视为成本会计的对象,那是基于传统的“大费用”概念的结果。既然现行会计准则对费用、成本概念有了新的界定,那么成本会计的对象也要发生相应的变化。

笔者认为,成本会计的对象应该是成本,即产品成本或劳务成本。具体表现为产品生产部门、劳务提供部门发生的材料成本、燃料动力成本、人工成本、折旧成本、废品损失、停工损失、其他生产成本等。在进行成本核算时,首先,分别对上述成本内容按照用途进行归集、分配,将直接成本归集到各产品、劳务成本中,间接成本则归集到“制造费用”账户。其次,将辅助生产部门的生产成本在各受益对象之间进行分配。再次,将间接制造费用在各产品之间进行分配。最后,将生产成本在完工产品和在产品之间进行分配,计算出完工产品成本。

至于费用要素,同资产、负债、所有者权益、收入、利润要素一起属于财务会计的对象。当然,成本会计和财务会计的核算对象也不是完全割裂的,而是相互联系的。成本会计在进行成本核算时,也会涉及资产、负债等要素,但它们不是主要核算对象,成本会计详细核算、披露的是成本要素;财务会计在进行各个会计要素核算时也会涉及成本,但成本不是主要核算对象,也未对其进行详细核算、披露。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007
2. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则——应用指南.上海:立信会计出版社,2006
3. 财政部企业司.企业财务通则.北京:中国财政经济出版社,2007