

# 泛成本理论探析

辜位清(教授)

(天津师范大学管理学院 天津 300387)

**【摘要】** 本文阐述了泛成本的概念、特征,并对泛成本理论与传统成本理论的联系与区别进行了分析,以使其能够作为一个经济杠杆来衡量有关经济事物。

**【关键词】** 泛成本 泛成本理论 传统成本理论

泛成本是指在社会经济各领域的活动中,人们为了实现某一目的或某些价值而做出或应做出的价值牺牲。泛成本是可以特定方法加以计量的。这里的“社会经济各领域的活动”包括国民经济各个部门和社会各个领域的活动。随着社会的发展,成本在社会各领域中的应用越来越广泛、作用越来越大,不但应用于政治、军事、经济、管理这些社会科学和社会活动领域,而且渗透到自然科学的各学科、各领域。这里的“人们”包括全人类。这里的“价值牺牲”是指一种受制于投入产出规律的经济行为和成本收益的权衡问题。

## 一、泛成本的特征

**1. 多样性。**泛成本的学科涉及面十分广泛,几乎包括所有社会经济学科,例如政治学成本、经济学成本、军事学成本、法学成本、社会学成本、管理学成本、会计学成本、教育学成本、农业学成本、环境学成本等。泛成本分布在国民经济的各个行业,其行业覆盖面极广,包括农业、采矿业等20个国民经济行业。

**2. 主体性。**泛成本的主体是指成本耗费与补偿的承担者。国家、城市、企业、学校、军队、医院、家庭乃至个人都是泛成本的主体,其中国家、城市、军队、家庭等虽然不是纯粹的经济组织,但是具有经济功能。通常情况下,泛成本的主体可以进行多重分解,如分解成为单一主体、群体主体、集体主体、国家主体和社会主体等,各种主体既可并存又可组合,主要是根据人们的研究目的和层次不同而定。确定泛成本的主体有助于对成本与费用之间的关系做出全新的理解。笔者认为,成本与费用本质上是相同的,均是指主体为一定目的而发生的耗费。泛成本概念依附于一定的成本主体,因此泛成本概念总是相对于成本主体而言的,在认识成本概念体系过程中一定要明确成本概念的主体性。确定泛成本主体的目的在于明确规定成本耗费、补偿的界限和空间范围。成本主体不同,从不同主体的立场出发就可以得出不同的成本概念。

**3. 层次性。**泛成本是一个多层次的概念体系,涉及各层次的各种相关领域。从成本涉及范围看,泛成本由微观经济领域拓展到宏观经济领域,由战术管理领域拓展到战略管理领域,由产品生产经营管理领域拓展到质量管理领域、人力资源

管理领域、环境管理领域;从内容和形式上看,泛成本使不同领域的成本内容和表现形式发生了变化,从而不同于产品成本的内容和形式,如投资决策中的机会成本、筹资决策中的资金成本以及质量管理中的质量成本等;从时间上看,泛成本由实际发生的历史成本拓展到正在发生的动态成本和未来将要发生的预测、决策成本;从空间上看,一方面它渗透到企业内部各个方面的各个方面,另一方面向企业外部的其他领域拓展,形成全方位的成本态势。

**4. 交叉性。**由于泛成本是一个多层次的概念体系,许多成本概念在内容上会有一些的重叠,在不同的作用范围内会有不同的名称,许多成本概念在满足成本计量目的的职能上也有一定程度的交叉,也就是一种成本概念并不仅仅具有一种管理职能。同时,成本概念在内容上大多相互渗透、互为前提和互为补充,想找出一种一目了然、划分穷尽的分类标准,将这些变化多样、内容庞杂的成本概念进行明确分类是十分困难的。

**5. 目的性。**泛成本是为实现某一目的而要做出的价值牺牲,甚至在决策过程中可能要放弃相应的收益,由此产生了旨在满足一系列不同目的、不同条件、不同对象和不同性质等特定需要的各种成本概念。在不同的经济环境和行业特点下,对成本的内涵有不同的理解。但是,成本的经济内容归纳起来有两个共同点:一是成本的形成是以某种目标为对象的。目标可以是有形的产品或无形的产品,如新技术、新工艺,也可以是某种服务,如教育系统、卫生系统的服务。二是成本是为实现某一目的而发生的耗费。

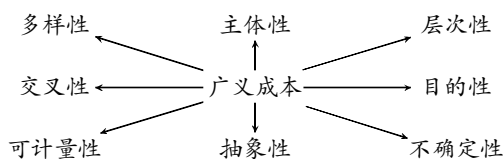
**6. 可计量性。**泛成本一般都以货币形式出现,即表现为一定的货币金额。而进入非物质生产领域,如科研、设计、人才培养、信息产业以及其他第三产业,成本效益的测定和评估则相对复杂。其中,有相当一部分可以直接以货币形式来测定和评估,即“钱衡效益”;而另一部分很难以货币形式来测定和评估,即“非钱衡效益”,那么可以采用会计方法、统计方法、技术经济方法、数学模型方法和模糊计量方法等。例如,行政成本不仅包括可用货币衡量的经济成本,还包括政治成本,政治成本对于行政成本的计算非常重要,可以通过定性分析和定量

分析两种方法来确定。

7. 抽象性。有形成本的特点是具有现实的物质性和直观性,它以消耗“物”为基础,物质的消耗是实在的,能够进行计算和被人们所看见;无形成本的特点是具有本质意义上的不可补偿性,即时间的消耗不可能用时间本身来补偿。法治成本有时是有形的,可以用数学方法计量,比如制定一部法律所发生的财务支出,无论实际统计多困难,总是有一个确定的数量、一个有形的存在形式;有的时候,法治成本是无形的,既无法用计量经济学的方法进行统计,也很难有具体的表现形态,比如法治进程中为了实现程序公正而牺牲的实体公正,牺牲者所付出的代价往往是无法计量的,也是难以用有形方式来表现的。

8. 不确定性。作为有价值的事物,其成效要在事情完结后才会体现出来。泛成本体现了事物的内在价值,也就是所收到的成效,其在事情开始和事情完结之前是不确定的,并且在进行过程中由于泛成本的增减也使其具有不确定性。例如,当行政主体做出的决策损害了政府的权威性或统治的合法性时,必然会增大政府今后决策的执行难度,从而间接增加了行政成本。除此之外,由于行政主体的错误决策或决策失误导致的决策负面效应要在很长一段时间才能显现出来,为减少或消除这种负面影响必然要消耗一定的资源。又如,从行政行为的效果与成本关系看,由于对单个行政行为的成本支付的计算一般不能在实施行为时进行并且不能只着眼于某一具体的行为,这与对单个行政行为的经济成本支付进行现时计算相比显然困难得多。

综上所述,泛成本的特征可以用下图表示:



## 二、泛成本理论与传统成本理论的联系与区别

1. 泛成本理论与传统成本理论的联系。主要表现为以下几个方面:

(1) 都是以马克思主义政治经济学与西方经济学为指导。泛成本理论并没有违背马克思主义政治经济学和西方经济学的成本理论,没有改变成本的本质,是对传统成本理论的纵向延伸和横向扩展。例如,从经济学成本理论的角度分析,法治成本可以细分为生产成本、边际成本、机会成本和交易成本等,政府成本可以细分为会计成本、边际成本、机会成本、风险成本和社会成本等。

马克思主义政治经济学的劳动价值论是完全以成本为基础的:商品的价值是由人类的一般劳动凝结而成,商品的价值量由社会必要劳动时间决定。其中,“社会必要劳动时间”就是我们所说的成本,即为获得某种物品和服务所付出的代价,也可以说成是所付出的活劳动和物化劳动的总和。可见,马克思的社会再生产理论是建立在成本理论基础之上的,“成本”是马克思主义政治经济学的重要内容。

(2) 泛成本理论以传统成本理论为基础。泛成本理论由若干成本概念组成,传统成本理论为科学地建立泛成本理论奠定了基础。二战后,经济学以它无与伦比的技术上的优势迅速地向其他社会科学领域扩散,产生了各种处于边缘上的经济学。经济学向哪个学科领域扩散,便产生了所谓的该学科与经济学,而经济学家们把经济学原理和分析方法进一步运用到该学科领域的研究中,便产生了该学科领域的成本概念。如果我们用经济学的眼光来观察社会活动便会发现,社会活动在一定意义上也可以被视为一种受制于投入产出规律的经济行为,是一项能够产生一定效果同时又需要支付一定代价的行为,因而也同样存在着成本投入及效益问题。泛成本理论是对传统成本理论的继承与发展以及演变与完善,是对经济学成本、管理成本和财务成本的继承和发扬。例如,泛成本理论和传统成本理论都是为了达到特定目的而做出或应做出的价值牺牲,并且两者都可以用特定的方法加以计量。

2. 泛成本理论与传统成本理论的区别。主要表现为以下几个方面:

(1) 泛成本理论的内容比传统成本理论的内容更加广泛。从泛成本的基本特征以及泛成本理论与传统成本理论的联系可以看到,泛成本理论是对传统成本理论内涵的纵向延伸和对其外延的横向拓展。

泛成本理论涉及社会经济生活的各个领域。例如,建筑设计、机械设计等学科属于工程学,而成本也是它们的重要内容和研究对象。从设计指导思想上看,就要求在保证功能和质量的前提下,力求降低成本;对于每一个零件、每一个部位都要分析其功能与成本的关系,把多余的或者说没有必要的功能删除,这就是著名的价值工程理论。“成本”是若干学科交叉研究的重要内容,它属于自然科学与社会科学互相交叉、互相渗透的边缘学科。

在理论经济学之外,格外关注成本问题的当属会计学学科。一般人们总是把“成本”归属于会计学,将“成本会计核算”或者“成本计算”归属于会计学学科,但如果将整个成本即泛成本划分到会计学学科就不对了。为什么对这样一个在人们日常生活和科学研究中出现频率非常高的概念会有那么多不相同的定义呢?这并非“成本”这个概念令人费解,更不是“成本”这个概念有不可调和的学术争议。要理解这个问题,必须从成本的学科属性谈起。因为“成本”历来就是多学科交叉研究的重要理论,每个学科在自己的理论研究与实践过程中都会根据自身的需要去认识成本、利用成本,约定俗成的就根据自身的需要来给“成本”下定义。

(2) 泛成本理论以知识经济时代为背景。传统成本理论源于工业经济时代,而泛成本理论是在知识经济时代背景下摆脱传统成本理论但又融合了成本共性的一些新的理念。

多年来,人们在理解“C+V”时,对于活劳动耗费(V)即工资的价格都是没有疑问的。但对于C这部分,一直理解为生产资料的耗费,即有形的耗费。在知识经济时代,社会生产是凭借高科技进行的,在商品(生产的产品)的价值中,科学技术的含量越来越高,比重越来越大。可以推断,科技含量低的商品

# 解读《美国财务会计准则第157号》 ——公允价值计量》

赵满红 曾勇

(西南大学经济管理学院 重庆 400716)

**【摘要】**本文对SFAS NO.157中存在的一些问题进行了分析,同时提出了一些个人见解,以期为我国公允价值准则的制定提供理论参考。

**【关键词】**SFAS NO.157 公允价值 脱手价格

## 一、公允价值的定义存在的问题

《美国财务会计准则第157号——公允价值计量》(SFAS NO.157)中关于公允价值的定义是:计量日市场参与者之间的有序交易中,出售资产收到的或转让负债支付的价格。此定义指出,公允价值计量的目标是确定计量日出售资产收到的或转让负债支付的价格,即脱手价格,即使采用不可观察参数估价,确定脱手价格的目标仍保持不变。笔者认为以上定义存在以下问题:

1. 关于脱手价格。SFAS NO.157中公允价值定义中的“脱手价格”是从市场参与者的角度进行阐述的。事实上,并不是在所有情况下脱手价格都能从市场参与者的角度来考察,当考虑特定交易主体时,脱手价格与市场参与者这两个条件就不能得到满足。大部分现实交易都是建立在特定交易主体的基础之上,并不存在其他真实交易的市场。在此种情形下,如果遵循公允价值的定义,就会导致公允价值估值者不断寻找假设的市场和市场参与者,得出的结论一般来说意义不大。笔者认为,建立在交易与清算价格基础上的特定主体的公允价

的生命周期将日趋缩短,很快被日新月异的科学技术所淘汰。比如说,现在许多医药生产企业生产的基因工程药物,如干扰素、促红细胞生成素、动物生长素、白细胞介素等都是专利产品,医药生产企业购买生产专利技术的价格很高,从而药品的市场销售价格也相当高。如果单纯看其成本(即“C+V”部分)是非常低的,而利润理所当然是非常高的,但实际情况并非如此,因为成本(C+V)中并没有包含科学技术的价值。我国的会计准则规定将技术劳动耗费这种无形资产耗费计入期间费用,而不是计入商品生产成本,这就扭曲了成本价格,进而使人们对利润产生错觉。笔者认为,成本的内涵应该包括科学技术转移过来的价格,这也就是说,“C+V”这部分的内涵应该扩大。

(3)泛成本会大于或小于“C+V”。“C”、“V”、“C+V”、“C+V+M”都可能是做出或应做出的价值牺牲。泛成本既包括物质消耗的显性成本,又包括精神消耗的隐性成本;既包括货币

价值计量能较好地克服上述问题:一是能够更好地反映经济主体自身的商业特点,二是考虑了经济主体自身产生未来现金流量的能力。

SFAS NO.157强调了公允价值定义中的“价格”是指脱手价格而非购买价格。虽然在大多数情况下脱手价格与购买价格是不同的,但是也有例外情况,即在产品同质、存在活跃市场及信息流动畅通的情况下,购买价格与脱手价格是相同的或者几乎是相同的。从这一点看,公允价值的定义不尽完善。

2. 关于市场参与者。公允价值计量的一个基本假设是不存在强迫性,因此现行交易是一项正常交易。现行交易说明:第一,在计量日之前,交易已向市场充分暴露;第二,相关主体意欲成交,但双方可能尚未进行契约所约定的交易(葛家澍、徐跃,2006)。公允价值的定义强调市场参与者的目的是寻找一个独立、无偏见的价格,因此即使不存在活跃市场,在运用第三等级进行计量时也要找到假设的市场与市场参与者,但此时的市场参与者并不能实现独立与无偏的目标。笔者进一步研究发现,对于市场参与者来说,在某些市场中企业实体的

化成本,又包括非货币化成本。传统成本理论以货币作为主要计量标准。而泛成本的概念十分宽泛,并不十分强调与具体的成本计量对象相联系,而是强调目标导向。在1885年以前,会计学科体系范围内尚无成本概念,更谈不上成本核算、成本管理。后来,随着工业生产的不断发展、技术的不断进步,企业的规模越来越大,成本核算对企业管理而言越来越重要,成本核算遂与会计结缘。在成本核算演变的过程中,成本核算经历了与会计融合、与会计分离这两个阶段,有迹象表明,成本核算最终会从会计账户体系中独立出来。

## 主要参考文献

1. 于玉林. 广义会计学——基于大会计总体结构的研究. 北京:经济科学出版社,2006
2. 林万祥. 现代成本管理会计研究. 成都:西南财经大学出版社,2005
3. 游劝荣. 法治成本分析. 北京:法律出版社,2005