

费用本质属性探讨

戴泽伟 黄锐

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文较为全面地考察了费用与资源耗费和成本的关系、费用与会计期间的关系以及费用与会计主体的关系,并从这三个角度来探讨费用的本质属性。

【关键词】 费用 资源耗费 会计期间 会计主体

费用是会计学中一个极其重要的概念。对于财务会计而言,费用是一个重要的会计要素,是财务会计核算的重点,也是企业利益相关者关注的重点。对于管理会计而言,费用可以作为一个考核指标,考察企业在过去一段时间内的经营绩效。特别是在面临激烈市场竞争的情况下,企业增加利润的有效途径就是控制成本费用。作为一个如此重要的概念,学术界虽然讨论得较多,但给人的总体感觉是缺乏系统性和全面性,因而厘清费用的概念将对财务会计核算产生极其深远的影响。

笔者认为要形成一个全面的费用概念,必须考虑以下几个因素:谁的费用,什么时候的费用,什么是费用。当然这其中的关键因素是“什么是费用”,其涉及费用的本质。“谁的费用”和“什么时候的费用”是对费用在空间和时间范围内的限制。下面笔者就从这几个角度一一进行阐述。

一、费用与资源耗费、成本的关系

在展开论述之前,必须明确的一个观点就是,费用并不是和企业所有的资源都有联系,而是只和企业一部分资源的耗费存在联系,即费用只与那些被纳入复式簿记系统核算的资源产生联系,而不是企业的所有资源。至于企业中哪类资源的耗费与财务会计核算中的费用相联系,关键是要看这些资源是否被纳入了财务会计核算体系。这与财务会计学科的发展相联系。为了下面论述的方便,本文后面所指的资源都是指那些被纳入了财务会计核算体系的资源。

费用与资源耗费存在着一种天然的关系,但是资源耗费并不等价于费用这个概念,成本的本质之一也是资源耗费。所以如果只是从资源耗费的角度来理解费用,并不能厘清成本与费用的关系。

下面,本文首先探讨资源耗费的概念,然后从价值载体的角度来区分成本和费用这两个概念。

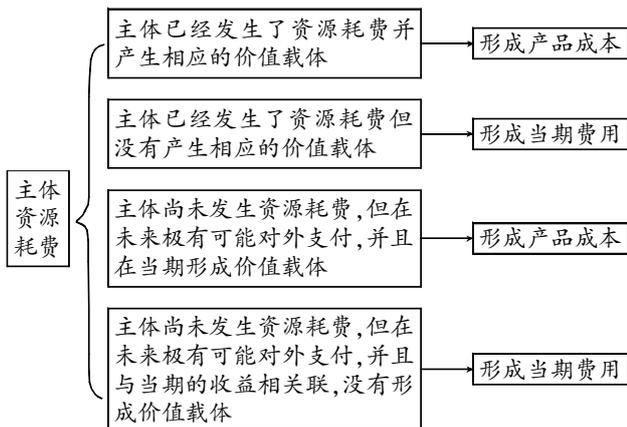
1. 费用与资源耗费。资源耗费是一个动态的过程。资源耗费同时是一个期间概念。因为单独谈某一时刻的资源耗费意义不大,这会大大降低复式簿记系统的归类能力。复式簿记系统就是将同类活动予以归类。某一期间的活动总量所传达的信息量应当远远超过单次活动所传达的信息量,这样才能显

示出复式簿记系统强大的分类整理和归纳能力。

资源耗费是指主体从其所控制经济资源的某一种状态下获取收益的能力的丧失。例如,购买原材料支付货币资金,这里的资源耗费就是指对于从该资源中获取收益能力的丧失,因为一旦支付货币资金后,企业对于支付的那部分货币资金就丧失了支配能力,它已经流向了其他主体。从原材料加工成半成品,意味着主体从原材料中获取收益的能力已经丧失。加工原材料要使用固定资产等生产资料,虽然固定资产等生产资料不会发生物质形态上的变化,但是它的一部分价值已经转移到半成品中,企业失去了从中获取原有的那部分价值的能,继而转化成新的价值载体。所以企业从购买原材料到销售产品,发生着一系列的资源耗费。但是这种资源耗费既有成本归集,也涉及费用概念。资源耗费应当是成本和费用的共同特征。

主体发生的资源耗费可以划分成四大类。第一类资源耗费是指企业在某一状态下发生了资源耗费,但是这种耗费会产生相应的价值载体而得到补偿,通常指企业的产品成本。第二类资源耗费是指企业发生了资源耗费,但是并不会产生价值载体帮助企业在未来期间获取收益。在这里笔者认为,资源耗费在时间上并不应仅仅局限于已经发生的资源耗费。对于那些极有可能在未来发生的资源耗费,在当期形成了价值载体或者为企业带来了收益,这种资源耗费就应当确认为当期的成本或者费用。对于那些极有可能在未来发生的资源耗费且产生了价值载体的部分应当确认为当期产品成本,这就是第三类资源耗费。对于那些极有可能在未来发生的资源耗费,在当期给企业带来了收益,但是并没有产生价值载体的部分应当确认为当期费用,这就是第四类资源耗费。对于资源耗费的四种分类,又可以再继续划分为能够产生价值载体的资源耗费和不能够产生价值载体的资源耗费两大类。能够产生价值载体的资源耗费,就应当将其归集到价值载体上,形成产品成本。对于不能够产生价值载体的资源耗费,应当作为费用处理。这类资源耗费一旦产生,企业就永远对其丧失了从中获取收益的能力。

所以费用与资源耗费的关系是:费用是资源耗费的子集。



费用是指这样一类资源耗费：该资源耗费已经发生或者在可以预见的将来极有可能发生，但是并没有形成相应的价值载体，企业永远地丧失了从该类资源中获取收益的能力。这类资源耗费才构成了费用的本质特征。

2. 费用与成本。通过上面的分类可以看出，资源耗费是成本和费用共同的本质的特征，因而无法通过资源耗费来区分成本和费用这两个概念。区分成本和费用的关键是企业所发生的资源耗费是否会产生相应的价值载体。所以在这里价值载体是一个关键。

价值载体就是价值所依附的对象。西方经济学中的价值往往是指效用价值。价值的本身是一种效用，是人们的一种主观评价，是难以被触摸的。但是人们所评价的对象就是某种具体的物，人们的主观评价是不能脱离具体物而存在的。这种所评价的物就是指价值载体。当然，这里的价值载体是比较宽泛的，具体到一个企业里，就是指那些能够给企业在未来带来现金流入或者减少现金流流出的客观存在物。这里的物可以有形的，也可以是无形的。例如，企业的存货可以通过销售为企业带来未来的现金流入；企业的机器设备或者厂房提供了生产的必要条件，也能够给企业带来未来的现金流入；被复式簿记系统所记录的无形资产也能够为企业在未来带来现金流入或者减少现金流出。上面所列举的都是企业里的价值载体。

所以，如果企业所产生的资源耗费能够产生相应的价值载体，那么企业就应当根据价值载体来归集成本，这里就产生了产品成本的概念。如果企业所发生的资源耗费，并没有产生相应的价值载体，那么这种耗费就应当被归集为费用。这就是费用与成本的本质的区别。

二、费用与会计期间的关系

费用的核心就是资源耗费，当然其与成本的显著差别在于费用是企业主体对于某项资源在过去或者可预见的将来彻底丧失从该资源中获取收益的权利，并且没有相应的价值载体产生。该类事项一旦发生，企业就会对某种资源在现在或者可预见的未来彻底地失去控制力。

所以就会产生这样一种需求：企业在一定时期内，究竟会对多少资源彻底失去控制力。如果不对此分期进行计量，那就很难难以让决策者明白在某一个期间企业究竟彻底丧失了多少

获取未来收益的能力。单独对某一次这种行为的计量是没有意义或者代价高昂的。这也使得复式簿记系统失去了其分类整理和归纳的能力。从某种意义上讲，费用是对资源耗费的记录，其记录的内容是：在某个期间发生了多少这种类型的资源耗费，资源耗费的程度如何。所以费用应当与期间相联系，这也可以看做是一种对人类行为约定俗成的安排。

很多人有这样一种疑问：企业在未来才对外支付主体资源，为什么会在当期确认为费用呢？笔者认为可以从两个角度来认识这个问题。

一是权责发生制的影响。权责发生制和收付实现制的差异就在于对企业彻底失去从其控制的资源中获取收益的权利的时间界定。权责发生制主要是指收入是在收取现金权利时确认，而费用是在支付现金的责任承诺时确认。权责发生制原则最初主要是针对费用和收入概念而言的，但是由于复式簿记的性质，我们在确认费用和收入时往往需要确认资产和负债。所以权责发生制后来演化成确认所有会计要素的一个标准。收付实现制下，企业对外支付现金或者现金等价物时才确认费用。可以看出，这两者的差别在于：权责发生制在确认费用时，是在支付现金的承诺发生时确认的。人们认为一旦承诺而且这种承诺是极有可能发生的，就可以看做企业即将对这部分承诺的资源彻底地失去从中获取收益的权利，从而将其确认为费用。从某种角度来讲，这种确认方式更有利于将企业的收入与费用配比，以此反映一个企业经营与业绩的关系。这种方式下确认的费用，往往能够提供更多的预测信息。实际上，收付实现制和权责发生制的本质区别在于资源耗费确认的时点。在收付实现制下，只将当期对外支付的现金资源确认为费用，这是基于现金的支付来确认费用；在权责发生制下，既将当期对外支付的现金资源确认为费用，也将未来承诺支付的现金确认为当期费用，这是基于权利和义务发生的时点来确认费用。

二是耗用了其他主体的资源。因为费用的发生往往是耗用了与企业相关的其他利益相关者的资源，企业需要在未来对这部分资源予以补偿。所以这部分资源虽然在当期并没有支付，但是耗用了其他利益相关者的资源，是与当期的收益相关联的。例如，企业发生的预提费用——房屋租金，企业一旦租房并开始生产，虽然企业本身并没有在当期耗费自身的资源，但是其耗用了其利益相关者（债权人）的资源，企业在未来需要对这部分资源予以补偿。当期预提的房屋租金是为当期的生产经营活动服务的，是为了获取当期的收益，所以应当在当期确认为费用。

从某种角度来讲，我们之所以把未来极有可能对外支付的资源确认为当期费用，也是一种约定俗成的习惯，而这种习惯的最初动力来自于这样一种认识：权责发生制是一种能够比收付实现制更好地反映企业投入产出关系的制度安排，并且这种制度安排对未来具有更强的预测能力。这种最初的认知已经得到了相关实证研究的论证。

三、费用与会计主体的关系

费用是一个与会计主体相联系的概念。费用概念不能脱

货币空间价值计量模式研究

张根龙

(西安工业大学经济管理学院 西安 710032)

【摘要】 本文首先提出了货币客观上存在着空间价值,然后分析了货币存在空间价值的客观经济原因,建立了货币空间价值计量模型,阐述了货币空间价值对投资、消费、货币流通、财务信息质量等的影响。

【关键词】 货币空间价值 现行市价法 物价指数法

作为财务管理的重要组成部分,货币时间价值成为企业投资与筹资必须考虑的问题。货币时间价值就是企业当前所持有的一定量货币比未来所持有的等量货币具有更高的购买力。从经济学的角度而言,人们要节省现在的一单位货币不消费而改在未来消费,则在未来消费时必须给人们大于一单位的货币,作为对他们推迟消费的耐心的报酬。这种报酬的数量应当和推迟消费的时间成正比。西方经济学家把这种给与推迟消费的耐心的报酬称为货币时间价值。

货币不仅具有时间价值,还具有空间价值。在同一时点上,等量货币在不同区域具有不同的购买力。

一、货币存在空间价值的理论解释

1. 货币存在空间价值的客观依据。

改革开放以来,我国社会、经济、教育、科学技术和文化事

业发展迅速,取得了巨大的成就。但是,东部、中部和西部地区的经济差异却在逐步加大,主要表现在以下几个方面:

(1)东部、中部和西部地区经济发展不平衡。中西部地区自然资源相对丰富,东部地区自然资源相对匮乏;中部和西部地区人口较少,东部地区人口较多;东部地区经济基础雄厚,中西部地区经济基础薄弱;东部地区对外开放水平比较高,中部和西部地区对外开放水平比较低。

(2)东部、中部和西部地区国民生产总值增长不均衡。东部地区国民生产总值较高,中部和西部地区国民生产总值较低。近年来,东部、中部和西部地区国民生产总值大约分别占全国国民生产总值的6成、3成、1成。

(3)从国家的货币政策来看,我国对东南沿海地区的货币投入量相对较多,而对内陆地区的货币投入量相对较少。另

离会计主体概念而单独存在。这种联系主要是由下面两种原因决定的:

一是概念的区别功能。概念的重要作用就是帮助人们将一种事物与其他事物区别开来。如果费用概念不与会计主体概念相联系,就会给人们的思维带来更多的困惑。费用是指某一会计主体的费用,而并不是指其他会计主体的费用。只有将费用概念与会计主体概念相联系,才能使报表使用者将一个会计主体的费用与其他会计主体的费用区别开来,真正地体现概念的区别功能。

二是费用和权利的关系。费用概念的本质特征就是指资源耗费。而这里的资源应当与产权概念相联系。会计核算中的资源是指某一主体资源,这些资源的产权应当归属于某一主体,而并不包括那些公共品资源。公共品资源是企业所在地区的全体自然人或者法人所享有的。虽然这种资源能够为企业带来现金流入或者减少现金流出,但是这些资源的产权属于公共产权。如果企业将这部分资源的耗费也纳入财务会计核算,将会导致财务报表信息不可靠、不真实,也不利于财务报表的横向比较。所以费用只是指某一会计主体所拥有资源(可以纳入复式簿记系统的那一部分)的耗费,不是公共资源的耗费。因此,费用概念必须与会计主体概念相联系,否则

将会影响会计信息的真实性、有效性。

四、结论

费用概念与资源耗费、会计主体和会计期间是紧密联系的。资源耗费是成本与费用的共同特点,价值载体将成本与费用区分开来。会计中的产品成本往往具有价值载体,而费用不具有价值载体。费用一旦发生,企业对该部分资源就彻底丧失了从中获取收益的权利。如上文所述,费用概念必须与会计主体概念相联系,即确定是谁的费用?同时,费用概念应当与会计期间概念相联系,这是由费用的本质特征所决定的。

综上所述,笔者对于费用给出这样一个定义:费用是指会计主体在某一会计期间已经彻底丧失或者在可预见的未来极有可能彻底丧失从会计主体所拥有的资源中获取收益权利的过程,同时在这个过程中并不会产生价值载体与之相对应。

主要参考文献

1. 戴泽伟,苗勃.依据价值相关性进行成本归集的研究.财会月刊(会计),2007;12
2. 张敦力.论成本概念框架的构建.会计研究,2004;3
3. 余志虎,刘锦妹.费用的内容与本质:对费用要素的重新定义.财贸研究,1997;5