

# 依据价值相关性进行成本归集的研究

西南财经大学会计学院 戴泽伟 苗 劼

**【摘要】**传统的成本归集方式下,为了实现某种目的而将发生的所有的价值牺牲确认为该目标下的成本。这就使得传统的成本归集制度下的停工损失和废品损失都将由合格品来承担。本文对此进行了改进,提出“依据价值相关性来归集成本”的分配方式,对于无效作业直接确认为当期费用。

**【关键词】**有效作业 成本归集 作业链

成本归集制度主要研究的是如何将主体耗费的资源归集到特定的对象物中去。这里就必须解决两个问题:什么叫耗费?根据什么归集到特定对象物?传统的会计理论没有给出恰当的解释。传统会计理论在归集成本时,依据的理论都是“谁受益,谁承担”。在这种理论下,凡是因特定目的发生的资源耗费都会成为该目的下的成本。这本无可厚非,但是在这种理论下产生的成本归集制度已经越来越失去了其与价值的相关性。它核算的实际上是为了实现某种目的总投资额,而并不考虑这种投资中哪些投资是有效的,哪些投资是无效的。有效的投资额往往与未来的价值呈很强的正相关关系,而那些无效的投资通常与未来的价值毫无关系。如果继续以总目的为依据来归集成本,则资产负债表中资产的数字只是一种投资额的表现,并不一定是企业的经济资源。其金额的高低,并不意味着可以给企业带来财富的多少,相反意味着企业未来要求通过收入来进行补偿的额度的高低。这实际上是与现代会计理论中关于资产的定义相矛盾的。同时在这种成本归集方式下,会使一些在未来不具有价值的费用都归集到产品成本中去,这样就会虚增收益,不利于投资者及时地了解企业的潜在风险。

本文试图探讨一种“依据价值相关性来归集成本”的分配方式。也就是说:如果作业创造价值,它就应当计入当期成本;如果作业并未创造价值,那么它就应当立即确认为当期费用。这种方法既区别于传统的制造成本法,也区别于后来的作业成本法。作业成本法主要是研究间接费用如何更为科学地分配到产品中去,对于直接人工、直接材料,则通常可以直接归属。在作业成本法下,仍然没有区分企业的有效作业和无效作业。它核算出来的成本,还是与其产品的价值缺乏足够的相关性。

## 一、关于成本概念的探讨

为了阐明笔者的观点,首先要对成本概念作一下详细解析。成本概念通常包括经济学的成本概念和管理学的成本概念。经济学中的成本概念一般是指机会成本概念,但在日常核算中我们并不依据机会成本来对产品的成本进行核算。会计学中的成本通常采用管理学中的成本概念,主要是指实际耗费的资源的价值。

现代的成本管理教材中对于成本的定义通常是指:企业为了特定的目的而发生的各种经济资源的价值牺牲。这是现在大家比较能够接受的观点,但是这个概念不足之处在于过于笼统。什么叫做“价值牺牲”,很少有文献给予其更为详细的解释。

这个定义有三个关键词:企业,目的,价值牺牲。①具体来说就是成本必然与一定的主体相联系,成本通常是指某一相关主体的成本,而不是其他不相关主体的成本。只有某一相关主体发生的价值牺牲才能构成其成本概念的基础,否则不能称之为该主体的成本。主体概念是对成本支出范围的一种空间限制。②成本与一定的目的相联系。在日常生产生活中,我们之所以计算成本,通常是为了核算付出与得到的关系。为了达到某种目的,我们究竟付出了多少资源。通过这种界定,有利于人们更加关注生产效率的提高。因此,成本的支出必然与某种目的相联系,当然这也是人类为了加强对生产经营活动的管理而设定的一种概念。③目的决定了成本归集的载体,它可以让会计人员明白,究竟应当把成本归集到什么地方去。成本归集的载体可以按其是否具有价值而分为价值载体和非价值载体。价值载体是指该载体对于企业来说在时间和空间上具有价值。而非价值载体则是指依据某种目的来归集成本的载体,只提供成本归集的依据,但其在时间和空间上已经失去了价值。例如加工生产出来的产成品,就是其前面加工环节成本归集的载体,这种载体仍然具有价值,可以通过销售获取现金。服务行业所提供的某项服务,通常依据某种服务对象归集成本,但是这种载体并不会为企业在未来带来价值,它在当期已经实现了。传统理论下,我们应当把为了实现某种目的而耗费的资源都当做该目的下的成本。

成本的表现就是价值牺牲。这是很多研究成本的学者使用的一个概念。但究竟什么是价值牺牲呢?这是大家探讨较少的一个概念。笔者认为价值牺牲就是指主体从某类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,这里的价值牺牲就是指对于从货币资金中获取收益能力的丧失,因为一旦支付货币资金后,企业对于支付出去的那部分货币资金就没有了支配能力,它已经流向了其他

主体。将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。加工原材料要用到固定资产等生产资料,虽然固定资产不会发生物质形态上的变化,但是其一部分价值已经转移到半成品中了。从这些论述中可以看出,成本实际上是一个系统的概念。

主体发生的价值牺牲就可以划分成这样三类:①第一类价值牺牲是指企业虽然发生了价值牺牲,但是这种牺牲会通过销售其产生的价值载体而得到补偿,通常是指有效作业下的制造企业发生的成本。②第二类价值牺牲是指企业虽然有价值牺牲,但是它已经在当期实现了,并不会产生价值载体,帮助企业在未来期间获取收益。③第三类价值牺牲是指那些耗费了资源的作业,但是其并未在当期产生收益,也不会为未来为企业带来收益,这主要是指企业的那些无效的作业所导致的资源浪费。

第一类价值牺牲其产生的载体具有价值,因此与价值具有较强的相关性,与企业未来的收益相联系,在这种情况下,应当将其确认为企业的资产。第二类价值牺牲,并不形成相应的价值载体,在未来不会为企业带来收益,所以应当依据其归集的对象进行分类,直接计入当期费用。第三类价值牺牲是无效的,应当在发生时确认为当期费用。

综上所述,笔者在这里给成本下了一个定义:成本是指主体为了实现特定目的,在有效作业下所发生的价值牺牲。对于无效作业直接作为当期费用,不计入产品成本。之所以这样对成本进行定义,是因为笔者认为成本必须与价值相联系,这个定义下的成本才能与财务会计中的很多内容发生联系,例如资产的定义、配比原则、划分收益性和资本性支出原则。只有那些产生了价值的资源耗费才是为实现这一价值所产生的成本。在这种情况下,有效作业所发生的价值牺牲才能成为其生产出来的产品的成本。因为在这种情况下,所计量的产品成本才与产品的价值联系得更加紧密,才能更加及时地反映产品生产或者服务提供的效率。

## 二、关于成本归集方式的探讨

下面笔者就来阐述如何进行产品成本的归集。在这种定义下,需要把企业的生产从购买原材料到最终生产出一定的产品划分为不同的作业链,分别考虑每个作业链下的目标是否实现,并把为实现此目标所花费的资源归集为该环节上的成本,并通过这种方式最终计算出产品的总成本。

该种方式下需要考虑每个链条上所发生的价值牺牲是否构成其下一个链条上的成本。根据上面关于成本的定义,上一个链条的价值牺牲并不应当全部进入下一个链条的成本,也就是说即使是直接人工或者直接材料费用,也要依据具体情况判断它是否应当计入该环节的成本,并向下一环节结转。在这里关键是要区分该链条上的作业是否是有效作业。判断是否为有效作业的方式是看该项作业是否实现了该项作业的目标。只有那些为了实现该作业环节目标所发生的价值牺牲才能构成该作业链上的成本。对于一些无效作业的价值牺牲就不应当作为实现该目标的成本,而应当直接计入当期费用。这种归集方式下计算的成本和当期费用能够更好地反映企业的

生产经营效率。

例如,企业用价值1000元的原材料加工某种产品,生产出合格品80件,废品20件,假设这些原材料是一次投入的,并假设这20件废品已无转让价值或者无法进行再加工。在这种情况下,就没有理由让这80件合格品来承担这1000元的成本。因为剩余的20件废品所消耗的200元的原材料,在下一个物质形态中并没有相应的价值载体与之相对应,企业主体对于这200元的原材料已经在时空上彻底失去了获取收益的权利。该原材料在未来并不能为企业带来收益。如果盲目地把这些废品损失也归集为产品成本,只会掩盖管理上的低效率。只有将废品损失或者停工损失计入当期费用,才能将企业管理上的不足暴露出来,从而提供更有价值的信息,及时地向信息使用者传递有关企业风险的信息。同时这种做法也可以使传统的资产负债表更为真实,更有利于预测未来。如果该产品的价格是11元/件,产品在下期全部销售出去,假设只有材料成本。按原始的成本分配制度,本期费用为0,资产为1000元,而下期的净利润为100元。如果把废品损失计入当期费用,那么本期的利润为-200元,而资产为800元;下期的费用为800元,利润为300元。由此可以看出,前一种分配方法下,关于废品所带来的损失的风险并没有及时地释放出来。资产中的1000元,其中有200元在下一期间没有相应的价值对应,这就不符合资产的定义。因为资产本质上是一种未消耗的经济资源,所以按传统的成本归集方式来计量资产的账面价值并不符合资产的定义,容易导致资产虚增,不符合谨慎性原则。

因此,我们可以把资源的牺牲划分为两种形式:实现了某链条环节目的的价值耗费和未实现某链条环节目的的价值耗费。对于实现了某链条环节目的的价值耗费可以结转为下一个链条的成本,因为在这种情况下,资源的耗费是与其带来的价值相对应的,它并没有彻底消失,只不过是另外一种物质形态变成了另外一种物质形态。对于未实现某链条环节目的的价值耗费,就应当在当期确认为费用,而不应当结转为下一个链条的成本。例如不可再利用的废品损失,这部分废品已经消耗了相应的原材料和人工,但是其创造的价值为零。笔者认为,只要废品损失发生,就意味着企业主体对于生成废品的这部分资源彻底失去了获取收益的权利,在未来也不会有相应的收入与之相对应,因此应当确认为当期成本。这也是比较符合配比原则的。

可见,传统的成本归集制度是不太合理的。它只是以最终产品为归集对象,忽视了生产过程中的无效作业导致的支出。其所提供的信息并不符合会计上的配比原则,也会导致没有价值相对应的资产的虚增和当期费用的少计,不能够将生产过程中的浪费及时地体现出来。这种归集方式不能够满足现代企业的日常管理对信息的需求,因此有必要对于这种方式进行改进。

改进的思路是:首先要确认生产某种产品的作业链环节,然后依据日常记录来分析直接人工费用、直接材料费用和制造费用,哪些是形成了价值的,哪些是没有形成价值的。对于

# 对企业合并会计处理权益结合法的认识

重庆工学院财会研究与开发中心 黎明(教授) 祖根蕾

**【摘要】** 本文在简要介绍权益结合法演变历程之后,根据我国经济发展的现状分析了企业合并采用权益结合法的合理性及局限性,并就是否应当保留使用权益结合法谈了一点个人看法。

**【关键词】** 企业合并 权益结合法 合理性 局限性

2006年财政部发布的企业会计准则借鉴了国际会计准则的相关规定,然而在国际会计准则委员会(IASC)、美国财务会计准则委员会(FASB)这些权威机构先后取消权益结合法的背景下,《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称“新会计准则”)却保留了权益结合法。对此,笔者将对权益结合法的演变历程及其运用的合理性和局限性进行探讨。

## 一、权益结合法的演变历程

早在20世纪20年代,权益结合法便在美国的合并会计处理中得到了运用。1950年美国会计程序委员会(CAP)在其发布的第40号会计研究公报中,第一次用“权益结合”一词描述了这种企业合并处理方法。然而在实际运用中,由于权益结合法能对实施合并企业的财务报表产生有利的影响,从而出现了大量滥用权益结合法的现象。为此,美国会计原则委员会(APB)于1970年8月发布了APB16,对权益结合法的使用提出了12项限制条件。到了2001年6月,FASB发布的第141号财务会计准则公告取消了权益结合法。IASC也于2004年3月在IFRS3中规定,所有的企业合并不得采用权益结合法核算,而必须采用购买法进行处理。

我国关于企业合并的基本规范始于1995年2月财政部发布的《合并会计报表暂行规定》,虽然其中并未提及“权益结合法”和“购买法”的概念,但实际上允许采用的是购买法。新

形成产品价值的部分应计入产品成本,对于没有形成产品价值的部分计入当期费用,例如已无价值的废品带来的损失和停工时导致的各种必要开支。只有这样才能更为真实地反映一个企业投入与产出的关系,使核算出来的成本与其价值紧密相连。

## 三、小结

会计核算中的成本概念不同于经济学中的机会成本概念,但是也不能将其与价值相割裂。成本与价值是某一载体如影随形的两个方面。在研究成本的概念时,就应当将其与价值相联系。

只有那些能够产生价值的作业所发生的价值牺牲才能构成相应的产品或者劳务的成本。只有这部分资源耗费才与价值真正发生了联系。对于那些无效作业所导致的资源耗费,应

会计准则仍没明确指出两种合并会计方法,但从其认可的合并计价基础(账面价值和公允价值)以及会计处理程序来看,采用的是权益结合法和购买法并存的做法。

## 二、我国新会计准则采用权益结合法的合理性

1. 采用权益结合法是促进我国现代化建设的现实选择。一方面,权益结合法可以通过合并目标企业的留存收益或出售资产获得即期收益,再加上无需摊销商誉,能够产生更多的合并盈利。而且使用权益结合法避免了购买法下企业净利润和每股净收益的大幅度下降,为合并后的企业留下了较大的利润增值空间。另一方面,权益结合法是企业合并的“催化剂”。目前,在国际竞争日趋激烈的情况下,我国企业若想迅速扩大规模以增强竞争力,进行企业合并就是一个快捷的方法。股权联合以其不受现金支付能力约束、扩张迅速的特点,显示出巨大的发展空间和潜力,对于行业巨人的产生起到了良好的推动作用。如果不允许这些企业采用权益结合法,很多并购活动就有可能流产,而且会使得并购交易对股东失去吸引力。这显然不利于新技术、新经济的发展,而且对跨国并购会造成阻碍,不符合现代化建设的需要。

2. 权益结合法下会计信息比较可靠,操作简便。权益结合法下,合并方以被合并企业各项资产、负债的账面价值入账,避免了对被合并企业净资产公允价值的调整,降低了会计

当在发生时确认为当期费用,而不应当伴随着成本的结转而进入产品成本,否则会虚增资产,并使通过这种方式下计量出来的资产与会计学中的定义不一致,同时导致企业某些作业已经发生亏损的信息不能及时地体现出来,从而误导决策者。如果把成本定义为主体为实现某种特殊目的而进行的有效作业,将有利于解决上面提出来的一系列的问题。基于这种成本定义下的成本归集就有其特殊形式:首先是确认作业环节,然后考察每个作业环节的有效成本支出,并以此最终核算该项劳务或者产品的成本。

## 主要参考文献

1. 陈汐,沈红.成本概念的比较研究.现代科学管理,2003;10
2. 张明.成本观念的更新与现代成本控制.经济师,2002;6