

# 现代成本费用控制探析

西安石油大学经济管理学院 赵选民(教授) 施宏伟(博士)

**【摘要】** 本文从分析传统的成本与费用的内涵入手,研究传统成本内涵在成本控制中的局限性以及成本控制过程对成本内涵的拓展,提出现代成本控制的效用控制模式与思路。

**【关键词】** 成本效用 成本会计 成本控制

## 一、成本与费用的会计内涵

会计学出于会计核算假设条件的需要,把费用定义为核算单位为取得一定的收入所发生的资产耗费。即,费用要与一定期间的收入相联系,需要用一定期间的收入去补偿;而成本则必须与具体的目标相联系,是可以阶段化、对象化的。这种划分方法方便了会计核算与会计信息的披露,但并没有阐述两者的本质区别。

1.在许多情况下,费用构成了成本的主体,但成本的内涵比费用要广泛得多。一项经济决策可能并不发生以资产耗费形式表现的费用,但却可能造成经济结构的失调、产品市场的萎缩或者企业信誉的丧失,这些都是该决策的成本。一项

动机不完全一致,经营者通过企业兼并重组损害国家和股东利益的行为是极易发生的。

## 三、构建我国国有企业内部资本市场应注意的问题

1.完善相关制度。相关制度的不完善限制了内部资本市场的发展。我国内部资本市场形成的主要障碍有:①现行的财政、税收制度仍然以传统体制为基础,因此,被兼并企业的上级主管部门不愿意让其他部门的下属企业来兼并,或者虽同意,但在财政收入、税收等方面要求兼并方做出一定的承诺等,其结果必然使跨行业、跨地区的企业兼并行为难以发生,企业内部资本市场难以形成。②现行的金融体制存在缺陷。由于贷款指标的设计不够完善,致使兼并方推动、扩大固定资产运营困难重重,使资金难以横向流动以调剂余缺。这也影响了企业内部资本市场的形成。③现行工资制度是改革之后的产物,它将企业职工工资与企业的经营业绩挂钩。当优势企业兼并了劣势企业之后,其各项经济指标的平均值在短期内是下降的,若依此核定企业工资总额,必然导致职工工资水平下降,使优势企业职工不愿本企业购买、兼并其他企业,阻碍了企业内部资本市场的形成。④我国社会保障制度不健全,导致兼并企业必须包揽被兼并企业职工的工作安排,这不符合资源有效配置及资产重组的要求,使企业内部资本市场难以真正形成。

2.推动企业内部制度改革。我国国有企业之间的兼并大多表现为企业资产的经营权和收益权的有偿转让。按规定,出让方必须是国家授权投资的机构或国家授权的部门以及

投资项目的决策可能不仅意味着一种费用支付模式和现金流格局的变化,而且,在费用支付发生之前,实际上就已经形成了由决策质量而决定的决策成本。

2.在一般意义上,费用表现为一种具体的资产耗费,如原材料消耗、人工消耗等,而成本却未必一定表现为资产的现实耗费。企业兼并过程中所引发的无形资产(如商誉等)的损失、经济发展所可能引致的环境污染等社会问题,以及经济结构调整所造成的经济增长速度的下降等,我们可分别视之为企业兼并、经济发展以及经济结构调整的成本。

3.费用一般可以用货币支付来表示,而成本则不一定能用货币支付来表示。生产效率的降低、生产事故发生率的上

对该企业直接拥有出资权的国有企业和事业单位,但由于法规对这些单位本身缺乏明确的界定,再加上不同的人对政策规定也有不同看法,因此这就需要我们认真研究、大胆探索,推动产权制度改革,强化企业的兼并动力,以促进内部资本市场的形成。此外,企业内部资本市场应该有自己的交易规则,应该是开放的,并且是具有竞争与选择机制的跨地区、跨行业、跨部门、跨所有制的企业产权转让交易场所。它要面向全民所有制、集体所有制、中外合资、独资、私有企业,本着自愿互利、有偿转让、公平、有利于社会发展、有利于生产力发展的原则进行建设。

3.建立内部资本市场有赖于银行和社会中介机构的帮助。在我国,银行作为企业的最大债权人,能较全面地掌握企业信息,对企业的资产经营状况做出评价。同时,银行还可以为企业内部资本市场提供必要的运作资金。企业内部资本市场的建立涉及产权交易行为,难免会遇到许多干扰和技术性障碍,企业本身在建立内部资本市场方面也尚欠缺经验,因此,除了银行还必须依赖于社会中介机构的帮助。

## 主要参考文献

- ①丹尼斯叶尔顿,杰弗里·佛罗夫.现代产业组织.上海:上海三联书店,1998
- ②张维迎.企业的企业家——契约理论.上海:上海人民出版社,1995
- ③陆军荣.国外关于企业内部资本市场研究观点综述.经济纵横,2005;4

升、决策过程中的机会成本等,作为一种经济行为或经济活动的成本,通常并不表现为一种现实的货币支付。

4.从控制的角度来说,费用控制一般都强调其开支的节约。不论是在宏观经济方面还是在微观经济方面,我们通常使用预算方法对其进行约束。而成本控制则是与经济效益相联系的一个概念,除了进行数量限制之外,更多地表现为通过提高成本效用而改善经济收益,从而降低相对成本水平的过程。

从本质上说,费用是一种资源的流出和损耗,而成本则是对经济效用目标的抵减。因此,不论从成本本质还是从成本内涵上说,成本都是一个较为广泛的概念,进行成本控制必须研究成本效用,并且应当对成本效用与经济效用进行严格区分。费用描述了资产耗用的微观方面,成本与成本控制则与经济运行的最终目标相联系,我们称之为“小费用大成本”。由此可见,以往以会计核算为基础的成本控制是一种狭义的费用性成本控制,而现代成本控制则是以实现一定的经济运行目标为基础的广义成本控制。

## 二、现代成本控制的目标和要求

从成本是对经济效用目标的抵减角度来说,无论是宏观的经济运行还是微观的企业管理,都存在一个如何实现低代价促进经济发展的成本控制问题。在此,成本控制成为以低代价促进经济发展与完善经营管理的必然选择。

在宏观经济领域,近代经济增长与快速发展开始于英国18世纪末的工业革命,在短短50年内,英国由于工业革命而从一个偏僻的岛国发展成世界第一经济强国。英国的工业化在推动英国经济高速增长的同时,也使英国为之付出了高昂的代价,具体包括自然资源的浪费、生态环境的破坏以及由此给国民健康所带来的危害等。二战以后,美国取代英国成为世界头号经济大国,但美国的经济代价也是极为沉重的。对资源的不合理使用和过度开发,使美国国内自然资源和生态环境遭到严重破坏,尤其是工业化所造成的环境污染问题。这里描述经济发达国家经济发展的历程与状况,目的在于说明宏观经济发展过程中的成本状况,引起我们对成本问题的关注,同时,也引导我们去探寻经济目标与经济成本之间的有机联系。

微观的企业成本控制研究则更为迫切。改革开放初期,在我国企业内部不但大量存在诸如资源非有效使用而造成的浪费以及其他外部社会问题,而且存在除了生产过程浪费以外的所谓“正常成本”居高不下的问题。这些问题多是由企业生产组织管理不善而导致生产效率偏低和生产资源配置不当等原因造成的,严重地妨碍了企业市场竞争能力的提高和企业改革的顺利进行。随着经济改革的不断深入,许多行业与企业相继开展了以现代企业管理为基础的成本管理工作,引进了国外一些成功的经验和理论,如看板管理、流水生产、全面质量管理、生产费用预算控制等。理论界也进行了以财务成本控制和成本管理会计为中心的理论研究。这些对于我国企业成本管理水平的提高起到了巨大的推动作用。

## 三、现代成本控制过程中的成本效用问题

如前所述,成本一词具有极为丰富的经济内涵,从某种意义上说,成本是对一定经济效用目标的抵减,研究成本问

题就必须关注与成本有关的效用问题。从经济学的角度看,经济效用目标是通过效用生产实现的,因此在客观上,经济效用目标实现过程本身又构成了一种派生需要,即经济效用生产的需要。而这一派生需要又是由经济过程的成本投入来满足的。由此可见,从满足需要这一角度讲,成本就有了效用,我们称之为“成本效用”。也就是说,经济效用目标是由满足最终消费需要而决定的基本效用,而成本效用则是在此基础上由派生需要产生的派生效用,它具体表现为对经济效用生产过程投入需要的满足程度。

对于成本效用及经济效用目标概念的描述有助于我们对以前所谓的“成本是对经济效用目标的抵减”观念的更深刻理解,同时也引导我们对成本效用构成的关注。在宏观经济领域,经济增长的高速度可能是以一定程度效率与公平的牺牲为代价的,而不同时期同一公平与效率的丧失也常常表现为不同的经济增长水平。此外,经济效用生产过程本身的紧迫程度也不一样,例如,微观的企业产品市场占有率与宏观的社会安定程度在不同时期的重要性就有显著差异。以上两方面因素都决定了成本效用的非一致性。这种由成本投入不同部分对经济效用生产过程的不同作用而形成的派生效用区别,可称为“成本效用差异”。

既然存在成本效用差异,那么成本控制过程在经济意义上就表现为对成本的低效与无效部分的约束以及对其有效部分的强化,也是成本综合效用提高的过程。因此,现代成本控制在内涵上是以一定的经济运行目标为基础的大成本控制,在控制途径上则应该是以成本效用差异分析为基础的成本效用控制。

## 四、结论

成本是实现一定经济目标的代价,从这个意义上说,成本不单表现为一种支付,还可能是一种损失、一种浪费,也可能是一种对公平与效率的威胁。不论是微观的企业生产,还是宏观的社会经济活动,成本作为一种多元化的效用生产过程投入,都是对经济效用目标(企业目标如利润等,社会目标如共同效用等)的抵减。因此,对企业来说,成本效用控制创造企业的利润空间;对整个社会经济系统来说,成本效用控制创造人类的共同效用空间。成本效用界定与我们熟悉的项目经济效益评价中的成本效益分析不同:前者是关于成本形成所达到的目标与目的估计,带有强烈的方向性,与成本动机相关;而后者则是基于项目可行性的投入与产出比较。可以说,有了成本效用的界定才能真正进行成本项目的特征研究;有了成本效用差异分析,才能真正摆脱以核算为基础的单纯约束型成本控制模式的限制。从成本效用形成的角度来说,以成本效用差异分析为基础的成本效用控制比单纯以成本习性分析为基础的约束型成本控制更有效,更具有可操作性。

## 主要参考文献

- ①李沪松,杨淑娥.企业财务管理.西安:陕西人民出版社,1993
- ②梁言顺.低代价经济增长论.北京:人民出版社,2004
- ③雷纯雄,彭勇.成本控制与决策.深圳:海天出版社,1998
- ④中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局.马克思恩格斯全集.北京:人民出版社,1979