



# 基于管理视角的成本解读

北京 何 瑛(博士)

现代企业之间的竞争主要表现为核心竞争力的竞争,而成本优势就是企业的核心竞争力。因此,企业要想在竞争中取胜,就必须不断加强成本管理和控制。传统的成本概念认为,成本是企业为了获得营业收入而发生的耗费。正确地界定成本概念,从不同的角度理解成本,有利于对成本进行管理和控制。

本文从公司内部管理的视角对成本进行分类和解析。这些成本概念虽然在公司的会计信息系统中并不存在,但是对于公司内部管理和经营决策却起着至关重要的作用。

## 一、与公司未来是否相关——作业成本、策略性成本

为了解决公司眼前的问题和完成当期目标所发生的成本为作业成本;而为了培养公司未来的获利能力和增加无形资产所发生的成本则为策略性成本。作业成本和策略性成本的划分标准是看能否培养企业未来的获利能力。对于任何一个管理者来说,首先必须清楚地知道哪些成本属于策略性成本,如人员培训成本(包括安全教育培训、岗前培训等)、企业文化建设成本、信息系统的更新成本、绩效评估系统的建设成本、聘请资深顾问发生的成本、机器设备保养成本等,这些成本能够培养企业未来的获利能力;其次应不断提高策略性成本在总成本中所占的比重,降低作业成本,提高成本效率。只有这样才能使公司持续不断地创造价值,从而实现企业价值最大化。

## 二、与数量是否相关——变动成本、固定成本

当数量发生变动时,保持不变的是固定成本;当数量发生变动时,会随之变动的是变动成本。变动成本与固定成本的划分反映了成本与数量之间的关系。在这种分类标准下,企业管理的方法是尽量把固定成本转化为变动成本,让总成本中固定成本所占的比重逐年下降,变动成本所占的比重逐年上升。作为管理者不能一味地降低成本,因为成本是创造利润的一个主要来源。

## 三、与成本归属对象是否相关——直接成本、间接成本

直接成本通常是指归属对象十分明确的成本;间接成本是指一些共同性耗费,需要先归集再分配的成本。直接成本和间接成本的划分标准是看能否直接找到成本归属对象。企业管理者要尽量使所有的成本在发生时都可以直接找到成本归属对象,成为直接成本。因为间接成本从某种意义上讲,没有人负责和管理,看不到其对利润的影响,所以不易于管理和控制。一家经营效率高的公司,其对间接成本的管理必定比较到位;而一家经营效率低的公司,其对间接成本的管理必定效率不高。因此,企业内部所有员工都要明确直接成

本和间接成本的概念,公司的财务经理要确保所有成本在发生时都能找到明确的成本归属对象。当然,成本归属对象不应该是职能部门,而应该是产品、定单、项目、渠道等。

## 四、与时间控制是否相关——与机器运作相关成本、与机器运作无关成本

与机器运转相关的耗费为与机器运作相关成本,而与机器运转无关的耗费则为与机器运作无关成本。这种分类标准与时间控制紧密相关,整个企业的驱动成本因素就是时间。一般来说,车间运作成本属于与机器运作相关成本,这些成本可以被锁定,只要提高机器运作的速率,就能增加产量,从而降低成本;车间以外发生的成本属于与机器运作无关成本,如拨打一个电话、洽谈一项合约等,这些活动都是由人的动作组成的,每项活动需要的时间不同成本也就不同,所以如果完全以结果来衡量,就难以对成本进行有效的管理。作为现代企业的管理者,必须对这两个方面的成本给予足够的关注。

## 五、与公司内外是否相关——付与外界的成本、供应链运作成本

支付给公司外部的利益相关者的耗费为付与外界的成本;而企业内部供应链运作过程中发生的耗费则为供应链运作成本。传统的管理者寻找成本下降空间的起点就是从供应商入手压低价格,这样做的结果是有时会导致合作关系破裂,有时会因材料质量降低而付出更大的代价。所以,现代企业的管理者应该拓宽视野,关注整个产业链中上游企业和下游企业的内部运作,协助其进行流程的改善和寻找成本下降的空间,从而对自己的成本产生影响。现在的管理已经发展到通过对整个产业供应链的管理来寻求大家互相下降成本空间的阶段,运用这种管理方式可以实现多赢。

## 六、与创造价值是否相关——附加价值成本、非附加价值成本

顾名思义,能够创造价值的活动发生的耗费就是附加价值成本,而不能创造价值的活动发生的耗费就是非附加价值成本。目前比较流行的衡量企业价值的指标是经济增加值。客观地说,经济增加值并不是一种财务创新,但是它改变了企业管理行为。经济增加值指标促使企业管理者针对经济业务中发生的所有资产考虑资本成本,从而促使企业管理者直接关注与库存商品、应收账款以及机器设备有关的成本,更为谨慎地使用资产,快速处理不良资产,减少消耗性资产的用量,减少不必要的规模扩张等。另外,单纯强调销售收入、毛利、净利润或是投资收益率的做法将受到质疑。因为这种做法最终会削弱企业创造价值的能力。总之,企业管理者从事任何活



# 有关资产减值会计理论的探讨



武汉 任进军 吴冰

资产减值会计应用于我国较晚,因此资产减值会计理论也尚待完善。本文拟对资产减值会计在理论上如何进行定位,资产减值如何确认、计量和披露等方面进行探讨。

## 一、资产减值会计的理论基础

1.资产减值会计符合会计目标的要求。财务会计的目标主要有两种观点:受托责任观和决策有用观。资产减值会计的理论起点为决策有用观,其目的在于通过提供资产价值的信息,向现实和潜在的投资者提供未来现金流入和流出等与决策相关的信息。它从信息使用者的角度出发,强调信息的相关性,对信息的准确性和受托责任没有严格的要求。

决策有用观认为,假设信息使用者的决策是企业价值的函数,那么资产减值会计应该有助于财务报告使用者的决策。资产减值会计试图用价值计量代替成本计量,将资产账面金额大于实际价值的部分确认为减值损失或费用,其目的是通过反映客观存在的资产价值的减少,全面、公允地反映企业资产的现时价值状况,揭示潜在风险,为会计信息使用者正确决策提供相关信息。

2.资产减值会计体现了资产的本质特征。准确把握资产的涵义,是财务会计研究的一个基本问题,也是资产减值会计研究首先要解决的问题。会计界对于资产定义的认识始终处于不断的变化和发展之中,其中斯普瑞格、坎宁等经济学家认为资产是预期的未来经济利益。这种观点引入了经济学的思想,概括了资产的本质,强调了资产不是未来收益的递延成本,从而把财务会计的重心由利润表转向了资产负债表,应该说这样做比较符合企业持有资产的目的。从理论的角度来讲,如果把资产定义为预期的未来经济利益,那么当资产的账面成本高于其预期的未来经济利益时,记录一笔资产减值损失是符合逻辑的,这就是资产减值会计的实质,它体现了资产的本质特征。

3.资产减值会计是谨慎性原则的重要体现。从会计谨慎性原则来看,都需要考虑是否有利于创造价值,都需要运用经济增加值进行权衡和取舍。

## 七、与权力责任是否相关——可控成本、不可控成本

严格地讲,任何成本在一定条件下都可以被人们在一定程度上加以控制。因此,应该从特定时间和空间范围来对可控成本和不可控成本加以界定。一般而言,可控成本的时间概念是会计期间,空间范围是“责任中心”。因此,在一个会计期间内能有效地被负责该成本的管理人员控制的成本就是可控成本;反之,则为不可控成本。只有当各个责任中心的管

性原则来看,随着会计环境的变化,会计目标逐渐从报告受托责任向提供决策有用的会计信息转化,谨慎性原则已成为披露具有相关性和可靠性质量特征的会计信息的修定性原则。谨慎性原则存在的基础是不确定性,所处理的是可能发生的事项。对各种可能发生的事项,特别是费用和负债,在会计上的确认和计量标准是合理核算,对可能发生的费用和负债既不视而不见,又不计提秘密准备。运用谨慎性原则的目的是保证会计信息的决策有用性。当资产价值下降时,确认减值损失,以较低的数额来报告资产价值,这有利于提高企业化解风险的能力,同时为资产减值会计操作提供了理论基础。

## 二、资产减值会计的核心问题

1.资产减值的确认。资产减值会计对于资产价值的确认是在资产持有过程中进行的,它摒弃了只对实际发生的交易进行确认的传统惯例。只要某项资产价值的减损能够可靠地计量且对决策具有相关性,就应当确认资产价值的减少。它的立足点不再局限于过去,而是更多地立足于现在、未来。由此,其确认基础不是交易而是事项,即尽管资产减值并没有实际发生,但造成资产价值减少的迹象已经存在,只要资产价值的下降可以相对可靠地予以计量,就可以加以确认。

(1)资产减值的确认时点。不同类型的资产、不同的内外部环境导致资产发生减值的时间和频率不同。从理论上讲,不同情形下的资产减值,其确认时间是不同的。资产减值可以在以下三个时点予以确认:①每一个报告期末;②事项或环境表明减值发生时;③每年确认一次。

我国《企业会计制度》规定,企业应当定期或者于每年终了对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。国际会计准则规定,在每一个资产负债表日,企业应估计是否存在资产可能已经减值的迹象。如果存在这样的迹象,企业就应该估计资产的可收回

理者有权力对各种成本加以控制并且将控制的结果与个人绩效紧密挂钩时,他们才会开始真正关心成本。所以,作为公司的企业管理者不应将成本控制的权力牢牢掌握在自己手中,而应将成本控制责任层层分解,在企业内部实行充分授权,让各个责任中心的管理者都负责大量的可控成本,这时整个公司内部就真正实现了风险与责任共担。

总之,企业管理者要想对成本进行有效的管理和控制,必须从管理的视角理解上述成本概念。管理者如果不了解成本概念,就无法管理和控制成本。○