

关于完善费用概念的思考

江苏徐州师范大学管理学院 张英明

一、中外费用概念的比较

我国《企业财务会计报告条例》第10条和《企业会计制度》第99条均规定,费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。按此规定,我国的费用包括主营业务支出(主营业务成本、主营业务税金及附加)、其他业务支出和期间费用(营业费用、管理费用和财务费用),但不包括投资业务支出及损失、非正常业务支出及损失和所得税。按照上述概念,人们经常使用的“收入-费用=利润”这一等式是不成立的,因为这里的收入是指营业收入,费用也是指营业费用,配比的结果应该是营业利润而不是利润。我国利润表的结构事实上也证明了这一论断。

为了弄清费用的内涵,我们还有必要了解国际会计界对其概念的界定。

1957年,美国会计学会(AAA)下属的会计名词委员会提出,费用是指按公认会计原则确认和计量的,由企业盈利活动所产生的资产的减少总额或负债的增加总额。1985年,美国财务会计准则委员会(FASB)在其第6号概念公告中将费用定义为,费用是某一个体在其持续的、主要或核心业务中,因交付或生产了货品,提供了劳务或进行了其他活动,而付出的或其他耗用的资产,或因而承担的负债(或两者兼而有之)。显然,FASB只将企业主要经营活动所发生的耗费称为费用,非主营活动的耗费或资源流出不构成费用(而是称之

出的国际贡献,是财务学科大观园中一朵眩艳夺目的奇葩!

郭复初教授明确指出,传统财务理论中尽管不乏诸如资本时间价值理论、风险价值理论、投资组合理论和资本资产定价模型等适用于发展中国家的财务理论,但传统财务理论毕竟是以发达国家的国情为前提所形成和发展起来的,其直接目的是解决发达国家财务管理中的问题,在许多方面无法科学地指导发展中国家财务管理的实践。如它以资本市场上虚拟资本运作为主要研究对象,忽略实业资本运作的研究,对企业内部财务调控的研究较少,不符合发展中国家实业资本运作占主导地位的实际。尽管传统财务理论研究近年来开始注意财务制度问题,但对国家运用宏观财政政策调整与促进经济发展的财务问题研究不多,在总体上仍存在重财务技术操作、轻财务制度建设的问题,不符合发展中国家(特别是我国)急需进行财务体制改革与财务制度建设的实际需要。因此,发展中国家的学者不能盲目照搬传统财务理论,而应从国情出发,独立构建适合本国经济发展需要的财务理论体系即发展财务理论。

为损失)。

1989年,国际会计准则委员会(IASC)在《关于编制和提供财务报表的框架》中将费用定义为,费用是指会计期间经济利益的减少,其形式表现为由于资产流出、资产递耗或是发生负债而引起业主权益的减少,但不包括与所有者分配有关的类似事项。显然,IASC费用的定义范围最广,既包括了企业日常经营活动中发生的各种耗费,也包括了企业非正常活动中发生的损失。IASC认为损失也是经济利益的减少,这一点和其他费用在性质上没有差别。

综观我国、美国与IASC有关费用要素的定义,可得下表:

| 中国 | 项目 | 美国 | IASC |
|----|---------------------------------|----|------|
| 费用 | 主营业务成本 税金及附加 营业费用 管理费用 | 费用 | 费用 |
| | 财务费用 其他业务支出 | 损失 | |
| 利润 | 投资损失 营业外支出 | | |

由上表可知,IASC的费用包括损失,美国则将损失(非正常、偶发性的活动中所产生的不利事项)从费用要素中划分出来,成为独立的会计要素之一,且将副业经营的净支出和筹资

发展中国家财务活动的特征决定着发展财务学存在的必要,并形成发展财务学的基本假设。发展中国家不完善的市场经济条件的存在,使发展中国家的财务主体、财务目标、财务体制、财务战略、财务政策和财务调控有其特殊性,对这些特殊性的研究构成发展财务理论研究的基本内容,解决这些问题不可能照搬传统财务理论,而应该以发展财务理论为指导。发展中国家的国家财务理论、财务管理体制改革理论、财务机制理论、公司财务发展战略理论、私人财务发展战略理论和WTO财务理论是发展财务学所特有的财务理论。因此,大力提倡研究发展财务理论,尽快形成成熟的发展财务理论体系是发展中国家财务学者的主要任务。

我国是最大的发展中国家,我国实行改革开放二十多年来,经济发展迅猛,有关国家财务、国有企业财务和私人财务等问题的研究均已取得了丰硕的成果,这为进一步总结和研究我国经济发展的财务问题做好了理论与实践上的准备。

【注】本文系作者主持的湖北省教育厅“新世纪财务管理学科创新与发展研究”(20040115)的阶段性成果。



金融负债与权益工具的区分方法

厦门大学 罗胜强

随着金融工具会计问题研究的不断深入,会计准则制定者越来越关注负债与权益之间的差异。到目前为止,有关负债与权益之间的划分仍存在争议。根据美国财务会计准则委员会第6号财务会计概念公告中有关负债的定义,复合金融工具包含的实体所承担的发行自身股票的义务不能被确认为负债,因为该义务并不要求该实体转让资产,因而应确认为权益。但是,并不是所有像这样的义务都建立了企业与所有者通常存在的所有权关系。例如,如果实体发行了一项金融工具,要求该实体发行价值相当于10 000元的股票来清偿,则有人会怀疑该义务是否建立了一种所有权关系。由于向持有者转移的价值是固定的,所以这种关系更像是一种债务人与债权人之间的关系,而不是企业与股东之间的关系。

费用视为损失。我国的费用范围介于美国和 IASC 之间,而损失被纳入利润因素,仅包括投资损失和营业外支出。

二、对费用概念的完善

尽管对费用的内涵存在着不同的认识,但一般认为费用应具有以下两个主要特征:第一,费用最终会导致企业资源的减少。这种减少具体表现为企业资金的支出或企业资产的耗费。虽然费用在本质上代表着企业资源的不利变化,但并不是企业资源的所有不利变化都是费用,如偿债性支出就不应列为费用。再如向所有者分配利润,尽管也会引起企业资源的不利变化,但不能将其归为费用。第二,费用最终会减少企业的所有者权益。

通常人们把与向客户提供商品或劳务的过程无关的资产耗费或减少称之为损失,它是企业在非正常、偶发性的活动中所发生的不利事项,最终也会导致企业所有者权益的减少。从这一点看,损失与费用无差异。如在生产活动中发生的废品损失、停工损失,应作为生产成本;在经营活动中发生的损失一般都与经营管理不善或决策失误有关,如存货盘亏损失、存货跌价损失、投资损失等,应构成费用。因自然灾害等非人力所能控制的因素导致的损失,如因意外事故扣除保险赔偿后的净损失等,严格地讲,其既不具备生产成本的属性,也与一般的经营性费用有差异。但为了便于会计操作,仍可将其归入费用。

这样,费用的概念可归纳为:费用是指企业在一定会计期间开展各项业务活动所发生的经济利益的总流出,包括经营费用、所得税费用和损失。其具体内容如右图所示。

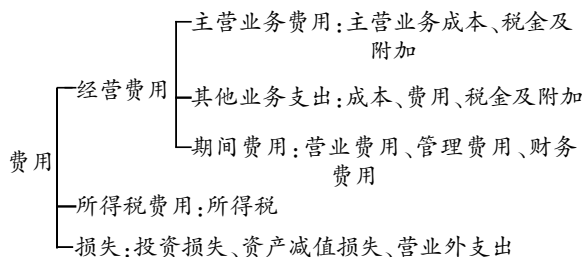
上述广义费用概念将损失、所得税等纳入费用范畴,其优点表现在:

为此,本文将系统地介绍与分析当前国际会计界有关如何区分金融负债与权益工具,为我国会计准则制定者和会计实务工作者提供借鉴。

一、美国财务会计准则委员会对金融负债与权益工具的界定

在过去的二十年间,美国财务会计准则委员会(FASB)一直十分关注金融负债与权益工具之间的区分,并且将其与复合金融工具会计问题结合起来考虑。FASB于2003年5月发布了SFAS 150《某些具有负债与权益双重特征的金融工具的会计处理》,为会计报表编制者如何分类和计量某些兼具负债和权益特征的金融工具提供了指南。

综合 FASB 发布的各项公告,FASB 实质上倾向于选择一



一是与 IASC 的费用概念趋于一致,有助于推动我国会计界与国际会计界的交流,增强我国公司财务报告的国际可比性。同时,也有利于会计教学,使得“收入-费用=利润”这一公式实至名归,完善了基础会计理论。

二是符合损益满计观的要求。按该观点计量收益时,应当确认当期发生的全部费用和损失,且无须将两者明确区分开来。与之相对应的是本期营业观,其特别强调本期和营业两个词,按该观点计量收益时,前期损益调整和所有损失都排除在当期收益的计算范围之外。此时,人们总是将任何可能的收入(包括非营业收入)都纳入收益计算范围,而将损失尽可能地纳入非营业范围,从而扩大了盈余调整的空间,不利于客观、真实地反映企业经营状况。

三是便于统一资产减值准备的会计处理。我国《企业会计制度》规定,坏账准备和存货跌价准备计入管理费用,委托贷款减值准备和短期投资减值准备计入投资收益,固定资产、无形资产、在建工程和长期投资减值准备计入营业外支出。而按照上述费用概念,资产减值损失是损失的一个独立组成部分,可增设“资产减值损失”科目,独立、总括地反映八项资产计提减值准备发生的减值损失及其转回情况。○