



论 效 益 成 本 观

北京石油化工学院 陆 勇 中国矿业大学管理学院 朱学义

【摘要】 传统成本观包括补偿成本观、耗费成本观、质量成本观等内容,涵盖三十多个成本概念。然而,传统成本观存在普遍适用性差、可比性差等缺陷,导致传统成本观在应用中存在诸多不便。21世纪,随着信息经济和知识经济迅速发展,人们对成本核算和管理提出了更高的要求,为此需要对传统成本观进行进一步的研究和发展。本文在详细分析传统成本观的基础上提出了效益成本概念,并揭示了其经济内涵,以期为我国的成本研究和成本实践提供参考。

【关键词】 成本观 效益成本 财务管理

据不完全统计,经济学成本概念有三十几种,会计学成本概念也有十几种。不同的成本概念都有各自的内涵和外延,当前尚无一个具有普遍适用性的成本概念。所以,在传统成本概念框架范围内,泛泛地谈论成本问题没有实际意义,也很难下一个宽泛的成本定义。为了解决成本概念的普遍适用性问题,也为了协调在传统成本概念框架下不同成本概念之间的关系,笔者在分析各种传统成本观的基础之上,提出具有普遍适用性的成本观,即效益成本观。

一、传统成本观综述

所谓传统成本观是人们在过去的成本理论和实践中形成的对成本的根本看法和观点。概括起来,传统成本观主要包括耗费成本观、支出成本观、产品成本观、目的物成本观、管理成本观、补偿成本观、经济学成本观、作业成本观、质量成本观、环境成本观等。

客观地说,各种传统成本观的出现都不是偶然的,它们都曾经为管理决策提供过这样或那样的支持信息,有其积极的一面。但就整个传统成本观而言,存在以下不足:

1.成本概念的普遍适用性差。以上各个传统成本观虽分别从不同侧面揭示了成本概念的内涵或外延,但它们多自都有一定的局限性,以致成本概念的普遍适用性差。比如,补偿成本观以资本主义再生产过程为研究对象,揭示了成本的本质,但其可操作性不强;耗费成本观限制了成本的视野,只是将成本局限于生产领域;产品成本观的视野比费用成本观更加狭窄等。

2.成本核算资料缺乏可比性。由于在传统成本理论体系中,各个成本概念的内涵和外延都不一样,在对各种成本进行具体计量时,其计算口径自然不同,从而导致成本资料之间缺乏可比性。比如,我国现行《成本会计》、《会计学》课程都坚持费用成本观,成本核算资料都是基于已经发生的历史成本信息,而且这些信息主要来源于产品生产过程中,缺乏影响机会成本发生期限方面的信息。而在《管理会计》课程当中,更多考虑的是机会成本、作业成本、社会责任成本等内容。很显然,根据不同成本观核算出来的成本资料是不同的,它们之间无法进行比较。

3.成本核算资料难以发挥应有的决策支持作用。众所周知,成本核算资料是为各个经济主体决策服务的。各种传统成本观的局限性会直接影响到企业、政府的决策和其他管理活动,由于不同决策主体的决策视野、出发点不同,他们会从自身的利益出发来选择对自身有利的成本资料。例如,经济学中的外部不经济问题,在没有受到有效制约的情况下,很多企业在从事工业生产的过程中会向环境排放废水、废渣和废气,对自然环境和社会生活环境造成破坏。按照产品成本观、费用成本观或目的物成本观,这些企业就不用承担环境治理成本,而将该成本转嫁给社会承担;但若按照社会责任成本观,这些企业就必须承担这部分污染治理成本。又如,费用成本观、产品成本观将成本核算、成本管理局限于生产领域,往往导致成本标准僵化。事实上,现代企业产品的研究开发、生产、销售及售后服务等已经紧密地联系在一起,有些支出的发生尽管会在短期内导致成本上升,但是从长远来看,其会降低长期平均成本。由于不同的成本观对成本核算的基点界定不同,人们面对这些成本资料无所适从,成本概念的差异导致了现实中企业之间、部门之间、企业与社会之间的各种矛盾和冲突,最终导致经济效率的低下、企业经济效益的降低。换言之,狭隘的成本资料根本不能发挥其应有的决策支持作用。

二、效益成本观的提出

1.成本概念是不断发展变化的。在1885年以前,会计学科体系范围内尚无成本概念,更谈不上成本核算、成本管理。后来,随着工业生产的不断发展、技术的进步,企业的规模越来越大,成本核算对于企业管理显得越来越重要,成本核算遂与会计结缘。在成本核算演变的过程中,成本核算经历了与会计融合、分离这两个阶段,有迹象表明,成本核算最终会从会计账户体系中独立出来。今天的成本家族成员已经有三十几位之多,比如,生产成本、机会成本、作业成本、质量成本、社会责任成本等,《财务管理》、《管理会计》课程及经济学课程和管理学课程中的成本概念也十分丰富。成本核算、成本分析、成本管理的技术方法和手段呈现多样化趋势。在这里,姑且不论及成本演变过程中的细枝末节,我们可以从中概括

出这样一条结论:成本概念范畴是社会经济发展的产物,成本演变的历史在一定程度上反映了经济发展的历史。由此可以推断,今后的成本概念也不会一成不变,它必将伴随着社会经济的发展而不断地发展变化。

2.从传统成本观向效益成本观转变的促进因素。人类社会进入21世纪以来,信息经济和知识经济迅速发展,传统的工业社会中相对稳定的经济环境、生产环境已不复存在,企业面临的生存环境日趋复杂多变,企业决策所需的信息类型和信息质量也发生了显著变化。企业的决策所需的信息不仅仅来源于企业内部,还包括企业外部,甚至是国外;企业管理决策解决的不仅仅是日常的战术问题,还包括战略问题。从时序来看,企业决策所需信息涵盖过去、现在和未来;从决策所需信息的形态来看,单纯提供静态信息是不够的,还需要提供动态的信息。就成本类信息而言,也必须符合上述信息质量特征。显而易见,目前的成本概念体系是难以满足未来管理决策需要的,必须有一个较大的变革。笔者认为,传统成本观将向效益成本观转变。

3.效益成本概念的内涵。到目前为止,笔者尚未发现国外关于效益成本的专门论述。效益成本概念是由中国矿业大学会计学教授朱学义在20世纪90年代初提出来的。江苏省彭城大学的王希旗于1999年在《煤炭经济研究》上发表了《构建效益成本管理体系》一文,对朱学义教授关于效益成本的思想进行了初步发展,但是他并没有对效益成本做出严格的定义。在其他文献中也可见到关于效益成本的描述,但是总的来说,目前人们对效益成本的研究尚不深入。因此,本文拟构建效益成本观。

笔者认为,效益成本观应当符合“三性”原则。首先,成本是伴随着人们的经济活动及其他相关活动而发生的,而人类的这些活动是有目的性的,因此,效益成本概念应当包含成本的目的性内容;其次,导致成本发生的各种活动都是一定主体的行为,因此,成本概念应当明确成本的主体性;再次,一般而言,概念是对事物本质属性的概括,成本概念也不例外,成本概念应当体现成本的本质属性。按照效益成本观的“三性”原则,笔者对效益成本定义如下:效益成本是特定的个体为了达到提高自身经济效益的目的而发生的资源损耗补偿的度量。

三、效益成本观分析

为了便于人们理解和应用效益成本观,笔者对效益成本观进行了简单的分析。

1.效益成本概念揭示了成本的本质,突出了成本发生的主体,并且体现了普遍适用性的目的——保持或提高经济效益。上述定义符合标准的概念范式。

2.效益成本概念体现了经济效益原则,增加了成本概念的可操作性。比如,某企业目前生产A产品,该产品的单位成本是100元,市场售价为130元。企业相关技术人员现在提出对该产品进行改造,经过初步的技术测算,改进后的产品单位成本将增加到120元,将该产品投放市场后,由于其性能较原来有较大幅度的提高,其市场售价为170元。此时不难看出,成本由原来的100元增加到120元,在原来的基础上增加了20元。然而,成本的增加导致产品性能的提高,并由此带来售价的

提高,由原来的130元提高到170元,在原来的基础上增加了40元,增加的部分不仅弥补了多增加的20元成本,还有20元的剩余。所以,按照效益成本观,增加的20元成本是应该发生的成本,此时应鼓励成本的发生。

3.效益成本概念拓展了成本的时空范围。经济主体为了实现一定的经济效益,需要在事前进行周密的谋划,在事中实施有效的控制,在事后进行及时的总结和反馈。可以说经济主体无时不以效益为中心。效益成本概念的应用能够将传统成本控制由成本发生过程引入成本发生前、成本发生时和成本发生后的各个时期,从而加大了成本控制在时间上的跨度。效益成本贯穿产品改造和研发的全过程。与传统成本控制不同的是,传统成本控制是企业为了达到成本目标而采取各种方式引导成本并最终实现成本目标;而效益成本控制除了能够实现传统成本控制的功能之外,还能够帮助企业找到成本目标。同时,效益成本拓宽了成本控制的空间范围,它将成本控制的“触角”伸向了企业价值链的各个环节,包括市场、其他企业、其他行业、甚至是国外,它在任何可能的空间范围内寻求效益成本比的最大化。

4.效益成本能够兼顾战略和战术两个层面。企业经济效益可分为部门局部经济效益和企业整体经济效益,短期经济效益和长期经济效益。经济效益可以来源于完美的生产过程控制,也可以来源于掌控的竞争优势;可以来源于传统产品的生产,也可以来源于技术创新。效益成本完全可以在以上企业经营战术和战略两个层面发挥作用。一项成本的发生与否应当从以上两个方面进行权衡,只有这样才能做出正确的决策。比如,成本最低化是企业经营成本管理的目标,这是单纯从企业角度来考虑的;如果从竞争地位的角度来看,不恰当的降低成本反而会使企业在未来的竞争中居于不利地位,从长远来看还有可能导致企业亏损甚至破产。所以,为了建立和保持企业的长期竞争优势,有些成本是应当发生的,也是必须发生的。

5.效益成本的目标能够与企业财务管理目标保持一致,效益成本观的推广应用可以协调企业管理。根据现代财务管理论,企业财务管理的目标是企业价值最大化,但最近有学者提出相关利益主体利益最大化的观点,而传统成本管理的目标是成本最低化。在某些情况下,这两者是相互一致的,而在某情况下,它们又相互矛盾,从而给成本管理带来困难。比如,在成本约束条件固定不变时,成本最低化目标与企业财务管理目标是一致的。但是,在涉及到短期成本与长期成本的权衡或经营成本与战略成本的权衡时,短期的最低化成本目标却与企业财务管理目标发生冲突,此时,企业不同级别的管理者就会发出不同的指令,从而导致成本管理和成本决策出现偏差。此时,若采用效益成本观就能避免这个问题,某项成本是否应当发生、发生多少,关键看成本与企业短期经济效益和长期经济效益匹配的情况。

6.效益成本概念体系可以从微观领域拓展到宏观领域。在一个国家,经济效益概念的内涵可以概括为宏观和微观两个层面,微观经济效益指的是居民、企业的经济效益,宏观经济效益指的是整个国民经济效益,这两个层面的经济效益有时是相互一致的,有时又会产生冲突。化解这两者之间的矛

对商誉会计理论的再思考

海南大学经济管理学院 曾春华

【摘要】 世界新技术革命和进步的浪潮,使全球经济发展从工业经济时代步入知识经济时代。传统的会计理论已不能适应知识经济时代的发展,在这种新形势下,商誉会计理论被提了出来,并成为研究中的热点。本文认为,构建和完善商誉会计理论应从以下几个方面综合考虑:首先,应将商誉从无形资产中分离出来;其次,应重视自创商誉的确认与计量;再次,并购确认的外购商誉应逐步转化为企业的自创商誉;最后,将商誉减损测试及定期评估代替商誉的系统摊销。当然,上述设想的实际运行还需要许多配套工作的支持。

【关键词】 商誉会计 自创商誉 外购商誉

当理论赖以建立的经济基础发生变化时,我们对理论的认识也应该进一步深化。传统会计对于商誉只确认外购部分而不确认自创部分,这种建立在工业经济背景下的观点,在知识经济的新形势下,必须重新认识并改进。笔者就此提出一些看法及建议。

一、商誉概念辨析

商誉的概念通常有四种:①好感价值论认为商誉是人们对企业具有好感的无形价值;②超额盈利观认为商誉是预期的未来收益超过总投资正常报酬的贴现值;③剩余价值观认为商誉是企业总体价值与单项可辨认有形资产和无形资产

盾可以从两个方面着手:一是搞好宏观调控,好的政策措施的实施可以有效地协调两者之间的关系;二是从微观层面着手,企业、居民切实搞好效益成本核算,把微观经济效益的提高置于宏观经济效益提高的大环境之中。这样,就可以有效地解决好以上所提及的外部不经济问题。

7.效益成本观涵盖传统成本观。企业的经济效益是综合性指标,效益成本观与企业经济效益是高度相关的,而在传统成本概念体系中,各种成本观的实施对企业经济效益的提高或多或少都有些帮助,因此,可以将传统成本概念体系的各个成本观看成是效益成本观的子集。从这个意义上来说,效益成本观能够涵盖传统成本观的内容。

四、效益成本观的理论意义和实际意义

1.效益成本观的理论意义。效益成本概念更加全面、充分地概括了成本的经济本质,拓展了成本的概念外延,丰富了成本理论体系的内容。效益成本概念所蕴含的成本—效益权衡原则便于人们理解和应用效益成本。同时,效益成本不仅仅停留在理论探讨的范畴,它能够借助价值工程分析、作业成本法等传统成本方法进行具体核算,能够很好地与《成本会计》、《财务会计》和《管理会计》等课程结合使用。更为重要的是,效益成本观解决了传统成本观所存在的普遍适用性差的问题。

2.效益成本观的实际意义。从微观层面看,加强效益成本

价值的未来现金流量贴现值的差额;④无形资源观认为,既然商誉是由诸如优越的地理位置、良好的企业声誉、广泛的社会关系、卓越的管理队伍和优秀的员工等构成,而这些都是看不见且无法入账的,故商誉实际上是指企业上述各种未入账的无形资源。可见,商誉是一项无法同企业整体脱离而单独用于交换的不可具体辨认的资产。

传统会计理论只确认产权变动的商誉,即在企业合并过程中,将收购方的收购成本大于被收购方净资产公允价值的一部分确认为外购商誉,相反时则确认为负商誉,而不确认企业的自创商誉。但在市场竞争愈演愈烈的今天,人们对企业

核算可以促进企业完善成本管理,有助于企业财务管理目标的实现,有利于提高企业的经济效益。加强效益成本核算可以使成本管理的重心从以往单纯追求成本降低逐渐转向基于企业经济效益提高的成本优化,使企业更加重视战略成本的投入,从而有助于企业市场竞争力的提高,并有助于企业实现战略目标。

从宏观层面看,推广、应用效益成本有助于缓解我国资源紧张的压力。我国是一个人均资源相对贫乏的国家,通过宣传效益成本的理念,可促使厂商、居民、国家在发展经济的同时更加注重资源的有效利用。如果每一个企业都能够遵循效益成本的管理理念,优化成本支出设计,同时努力降低不必要的成本支出,将会在一定程度上缓解我国资源紧张对于国民经济的制约,并有助于经济效益的稳步提高。另外,推广应用效益成本能够更加有利于开展环境保护和我国在21世纪实施可持续发展战略,有助于缩小我国与发达国家在经济增长质量上的差距。

主要参考文献

- ①张敦力.论成本概念框架的构建.会计研究,2004;3
- ②阳昌云.关于成本理论若干问题的探讨.财经论丛,2000;3
- ③许义生.论成本管理的两个方面——效益与利益.广东商学院学报,2001;4