

出资者财务与成本费用控制（上）

谢志华 陈发忠

摘要：传统的成本费用的分类是基于会计核算和内部决策的需要。两权分离后经营者对出资者承担了受托责任，其中就包括了成本费用控制的受托责任。出资者为了实现资本保全和资本增值，管制在取消消费，必然要对投资所形成的资产在使用后的补偿成本费用、经营者和员工等的收入分配所形成的成本费用以及各种在职消费而引起的成本费用提出控制范围和标准，并确保经营者和企业能够遵从，这就是出资者的成本费用控制行为。

关键词：成本费用；出资者控制；购买力平价；工资费用；在职消费

两权分离，经营者运用出资者的投资所形成的资产开展生产经营活动，通过生产经营活动，一方面为市场提供所需要的产品和服务以形成收入，另一方面为了生产和经营产品、提供服务必然要发生成本费用。成本和费用存在明显的差异，表现在成本是按特定的产品或劳务对象所归集的费用，而费用分为广义的费用和狭义的费用。广义的费用就是企业在日常活动中发生并导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出；狭义的费用是指企业为了生产经营商品和提供劳务等所发生的销售（经营）费用、管理费用和财务费用。显然，成本是广义费用总额的一部分，不包括期间费用和期末未完工产品的费用等。成本是以产品和劳务作为对象而归集了的费用，但并非所有的费用都能归集到产品和劳务上去。无论是成本还是费用最终会导致所有者权益的减少，所以作为出资者必然要对成本费用进行合理有效的控制。由于传统的成本费用的分类是为了满足企业成本核算和内部成本控制的需要，并没有从出资者的立场进行成本分类，这就无法说明出资者应该控制哪些成本费用以及怎

样进行控制。

一、出资者财务与成本费用的性质

（一）传统的成本费用的分类是为了满足核算和决策的需要

传统上，成本费用主要是按照成本核算和内部决策的需要进行分类。按照成本核算的需要对成本的分类主要包括直接成本和间接成本、生产成本和销售成本、车间成本和工厂成本、已耗成本和未耗成本、主要成本和加工成本、生产费用（外购材料、外购燃料、外购动力、固定资产折旧、工资及工资附加费和其他支出等项）和产品成本、生产费用和期间费用（销售<经营>费用、管理费用和财务费用）等；按照内部决策的需要分为相关成本和非相关成本、可控成本和非可控成本、付现成本和沉没成本、计划成本和实际成本、边际成本、增量成本和差别成本、可避免成本和不可避免成本、变动成本和固定成本等。不难看出这两种成本费用的分类与出资者对成本费用的控制没有直接的联系，主要表现在：按成本核算要求进行的成本费用分类是为了将发生的成本费用归

集到某一特定的核算对象或者某一特定的用途上，其目的是为了计算出某一核算对象和特定用途的总成本费用以及内部结构。按成本核算要求进行的成本费用分类具有写实主义的特征，它反映了成本费用形成的实际过程和内在结构，最终的目的是为了计算出企业为获得特定的收入所发生的相关成本费用，所采取的最基本的会计原则是费用与收入配比，以此为基础就可以计算出一定期间所发生的成本费用为企业带来了多少收益。显然，按成本核算要求所进行的成本费用分类是以企业作为核算主体的，是为了如实反映企业实际发生的成本费用，并以此为基础核算整个企业的经营成果和财务状况。因此，以核算为目的的成本费用分类既没有体现出出资者进行成本控制的意愿，也不能反映出出资者到底要控制哪些成本费用，也没有指明对这些成本费用应该如何进行控制，它是报告经营者的受托责任履行情况为目的的，而不是以出资者成本费用控制为目的的。

按照内部成本费用决策的要求所进行的成本费用分类也是为了满足企业内部成本费用管理和控制的（这主要

在管理会计中得到广泛的应用)。在企业内部成本费用管理中,成本费用预测和成本费用预算、成本费用规划(包括成本计划和定额)和成本费用控制、成本费用控制结果的考核和评价的每一个环节都要进行成本费用决策。为了满足这种决策的需要就必须贯彻相关性的原则,要求成本费用与相关的决策事项存在直接和间接的相关性,这里成本费用归集的对象不是企业的特定产品或者特定用途,而是特定的决策事项,这些决策事项都是为了满足企业进行成本费用管理和控制的需要,其主体仍然是企业自身,包括企业内部科层结构下的各个层级。每个层级都有成本费用控制的目标,要进行相应的成本费用决策以实现成本费用的控制目标。之所以要实现这一控制目标,根本上在于成本费用的降低与这些决策主体之间存在着利益的相关性,降低成本费用就会增加自身的收入。进行成本费用决策也必须实现可控性原则,可控性原则意味着决策主体本身也是成本费用的控制主体,通过其自身的决策就可以实现成本费用的管理和控制目标。如果决策主体与控制主体相脱离,既无法考核成本费用控制主体的相关责任,也无法衡量成本决策主体决策的科学性和有效性,从而无法实现成本费用管理和控制的目标。可控性原则还意味着有关决策事项中的成本费用具有降低的可能性,正是这种可能性使得企业内部各相关责任主体都能够通过成本费用的降低为自身带来利益,否则就不会在主观上使得各成本费用的决策与控制主体能够产生控制成本费用的内在动力。可见,按照决策目的所进行的成本费用的分类,是基于企业内部各成本费用责任控制主体的需要而形成的,其目的是各成本费用责任控制主体通过决策降低成本费用而实现自身利益。这里降低成本费用成为了决策和控制主体的自觉自愿的行动,而不是一种

外在的强制,降低的成本费用又与决策和控制主体自身的行为所形成的成本费用直接相关,是在其可控之下。

(二) 出资者视角的成本费用控制的特性

出资者对成本费用的控制是由于两权分离所引起的,其控制的对象是经营者或者整个企业,它当然是一种外在的强制。而所要控制的成本费用也不是由于出资者的行为所引起的,而是被控制的主体经营者或者企业的行为所导致。出资者之所以要进行控制,是在于经营者或者企业的其他成员通过成本费用支出就可以直接获得利益好处,这种利益好处有可能直接或间接损害出资者的利益。所以,出资者对成本费用的控制是为了防止经营者或者企业损害自身的利益,而基于决策需要所进行的成本分类则是为了增加出资者利益的同时也增加经营者和企业其他成员的利益,从而具有利益的一致性。

那么,出资者对成本费用进行分类是基于怎样的立场?在两权分离后,出资者与经营者之间形成了委托受托经济责任关系,经营者对出资者承担了财产责任就是资本保全责任;承担了经营责任也就是资本增值责任;承担了法律责任,必须遵守国家法律 and 公司章程的相关规定;承担了会计责任,提供的会计报告必须真实、可靠、及时。经营者必须履行所有这些责任,这些责任的履行必然涉及到成本费用,从而形成了相关的成本费用责任,出资者必然要对经营者履行这些成本费用责任的情况提出相应的要求。

就资本保全责任而言,分为资本数量保全和资本质量保全,在笔者发表的文章中已经指出,资本数量保全就是指资产的补偿成本的提取程度。出资者将资本投入企业后,企业必然要用这些投入资本购买资产从事生产经营活动,资产在生产经营活动过程中使用后就会产

生成成本费用。在这里有必要对成本和费用的性质进行区分,首先是成本,成本是物化劳动和活劳动的必要劳动耗费即 $C+V$,就是为生产产品的物化劳动的转移价值 C ,以及支付给劳动者的必要劳动的工资支出 V 。这一成本的定义从出资者利润核算的视角出发的,工资支付会直接减少出资者的利润,从而成为了成本。如果站在出资者资本数量保全的视角,出资者投入企业的资本会转化为从事生产经营活动的资产,资产在使用的过程中要提取相关的补偿成本,这里的补偿成本的属性就是物化劳动的转移价值 C ,而不包括活劳动所支付的价值;其次是费用,凡是涉及到收入分配性质而形成的费用,如工资、奖金、利息等,从本质上说它并不是费用,而是接受分配者的收入,如果站在出资者分享利润的视角看,它就成为了费用;另一部分费用则是与生产经营活动中所耗费的资产有关,如低值易耗品的消耗,它们是 C 的构成部分。归结起来,与资本数量保全相对应的成本只是指与 C 相关的成本费用。不难看出,就资本保全责任而言,实质上就是出资者投入企业的资本转化为资产,经营者在生产经营活动中使用这些资产并以相应的成本费用的形式从企业获得的收入中予以补偿。出资者首先关心的是自己投入资本的收回,当自身的投入资本都不能收回时,就意味着出资者的破产。既然如此,出资者必然要对投入资本所形成的资产在使用后所要提取的成本费用予以特别的重视,这不仅表现在这些资产在使用后必须要提取成本费用,而且提取成本费用的数额必须要足以补偿其投入资本。补偿投入资本要求企业的收入至少等于所提取的成本费用,同时由于出资者是以现金形态向企业投入资本的,补偿投入资本的收入也必须要处于现金状态。

就资本增值责任而言,分为资本数量增值和资本质量增值。数量增值涉及

两个方面：一是出资者是否获得利润以及获得了多少利润，二是这些利润是否是经营者履职的结果。出资者投入资本的目的是为了税后利润最大化，税后利润的形成是以企业的收入扣除税金以及税前的各项成本费用为基础的，这里的成本费用显然与资本数量保全的成本费用的内涵和外延极不相同。用于资本数量保全而提取的成本费用只是C的部分，而用于确定税后利润的成本费用可以一般地定义为是从企业收入中减少税后利润的所有支出，这就是出资者的立场，对出资者而言，只要减少其税后利润就是其成本费用支出。实际上，在马克思的价值学说理论中， $C+V+M$ 中的 $V+M$ 是企业新创造的价值，而不是成本费用。企业新创造的价值必须在政府、出资者、经营者和员工之间进行分配，原因很简单，这四个主体为企业创造新的价值提供了不可或缺的要害。政府提供了环境要素包括公共产品和公共秩序，所有者提供了物质要素包括生产的手段和生产的对象，经营者提供了决策要素，而员工则提供了执行要素。没有政府提供的环境要素，企业就失去了生产经营的前提；没有所有者提供的物质要素，企业就失去了生产经营的物质基础；没有经营者提供的决策要素，政府的环境要素和所有者的物质要素就不可能有效组合发挥创造新价值的作用；没有员工的执行要素，经营者再好的决策也不可能变成创造新价值的现实。正由于政府、出资者、经营者和员工共同为企业新价值的创造提供了不可或缺的要害，就必须参与新创价值的分配，从他们的视角看，所分得的新创造价值的部分就是收入，而不是成本费用。但如果仅仅从出资者的立场，在新创造的价值一定的条件下，其他三者所分得的数额越多，出资者的税后利润就越少，其他三者的收入就是所有者的税后利润的减项，也就成为所有者的成本费用支

出。经营者和员工的工资收入成为人工成本费用，贷款者的利息收入成为利息成本费用，出租者的租金收入成为租赁费用，政府的税收收入成为税收费用（如所得税费用），如此等等，在出资者看来，其他相关利益主体对新创造价值的分配数额就是其成本费用。出资者要想增加自身的税后利润就必须尽可能地减少这些成本费用。由于政府收税是法定的，单个企业的出资者不可能对税收的多少进行限制，对于贷款者和出租者等市场主体所获得的收益的多少是由市场定价的，出资者不可以对其进行事先和硬性规定。这样，出资者主要只是对于经营者和员工所取得的收入按照某种方法进行约定，总体的原则是，只有伴随着出资者税后利润的增加，经营者和员工的收入才有可能增加。出资者所获得的税后利润并非都是经营者履职的结果，在考核和评价经营者的业绩时，对与经营者履职无关的相关成本费用的增加或减少必须要进行调整，只有这样才能真实地判断经营者的能力、评价经营者的业绩。所以，站在出资者对经营者进行业绩评价和考核的立场，计入税后利润之前的成本费用，必须与经营者履职有关。由于市场普遍的价格上涨和政府政策的变动而导致的成本费用的变化与经营者能力无关，必须进行相应的调整，以最终确定能够反映经营者履职情况的税后利润。质量增值不涉及到成本费用问题，它只是指利润的收现程度和未来的稳定性。

就法律责任而言，两权分离后，经营者在整个生产经营活动过程中必须遵守国家法律法规的规定，遵循公司章程的要求。经营者如果违法违规必然会带来相应的处罚，从而形成违法违规成本或费用，会直接减少出资者的税后利润，出资者不能容忍其发生。经营者除了不能违法违规外，也不能向出资者提供假信息，也就是信息做假，以及不能直接

侵吞企业的资产。由于信息做假不属于出资者成本费用控制的范畴，所以出资者对成本费用的控制就主要涉及经营者直接侵吞企业的财产。侵吞财产就意味着企业成本费用的增加，从而减少出资者的税后利润。侵吞财产分为直接侵吞和间接侵吞，直接侵吞财产就是经营者将企业财产直接据为己有或通过关联交易据为己有，间接侵吞是通过在职消费等减少企业资产而增加企业成本费用。就前者而言，出资者不可能允许经营者发生这些行为，一旦发生，经营者就触犯了国家的法律法规，要受到法律制裁。而间接侵吞并不直接触犯国家法律法规，它主要取决于出资者与经营者之间的相关约定，也就是出资者对经营者在企业中的各种在职消费行为必须要事先进行控制。从人性而言，经营者具有无限在职消费的内在冲动，如果出资者不对其进行控制，通过在职消费就足以使出资者不仅不能获得利润，甚至本金都会被消费掉。由于在职消费是以成本费用的形式列入企业支出中，所以出资者必须要对相应的成本费用规定支出的范围和支出的标准。

总之，从出资者的立场出发，成本费用的性质首先是基于实现资本数量保全的，以保证出资者的本金不仅可以收回，而且其购买力能够保持不变；其次，成本费用的性质是为了实现资本数量增值的，只有在C的基础上再扣除 $V+M$ 中分配给其他相关利益主体的份额后，才是出资者的利润，对出资者而言，这些也属于成本费用的范畴；再次，成本费用的性质是经营者的在职消费支出，为了防止经营者无限制的在职消费，出资者必然要将这种消费限制在可以容忍的范围。（未完待续）

（作者单位：北京工商大学国有资产管理协同创新中心 福建三元达股份有限公司）

责任编辑 李斐然