

出资者财务与成本费用控制（下）

谢志华 陈发忠

二、基于出资者视角的成本费用控制

既然成本费用的多少涉及到出资者的资本数量保全（本金的收回）和资本数量增值（税后利润的多少），也涉及到控制经营者通过在职消费所产生的背德行为，所以出资者必然要对成本费用进行有效的控制。出资者的成本控制主要包括以下方面：

（一）实现资本数量保全的成本费用控制

如上所述，出资者投入企业的资本都要转化为资产，资产在使用的过程中必然以提取成本费用的形式予以补偿，怎样进行补偿，补偿多少？为了实现出资者的资本数量保全，必须要通过成本费用的提取从企业的收入中予以补偿，所以出资者必然要在以资本保全为基础的财务会计制度中明确规定与此相关的成本费用的确认、计量的原则和方法，也就是说，出资者是通过在公司章程中载明企业的相关财务会计制度，以实现与资本数量保全有关的成本费用的核算的控制。在这种核算控制中，有两个方面必须给出明确的规定：一是出资者投入企业的资本在转化为资产并使用后到底采取什么样的价格提取相应的成本费用，也就是资产的补偿成本的提

取价格如何确定，这一价格的高低决定了出资者投入资本的数量保全程度。在相关的文章中已经指出，资本数量保全分为名义资本保全、财务资本保全和实物资本保全，在这三种保全形式下，资产在使用后提取成本费用的相应价格明显不同。名义资本保全下资产的补偿成本采取的是历史成本价格，也就是资产购建时的价格；资产的使用会经历一段时间，随着时间的推移，资产的市场价格会发生变化，如企业的固定资产大多出现涨价的趋势，如果采用历史成本价提取固定资产折旧就不可能在未来重新购建相同的固定资产，企业的再生产就不可能持续下去，企业就会面临破产的可能。实物资本保全下资产的补偿成本采用的是公允市价，从理论上说就是要确保出资者所投入的资本购买力平价不变，这里讲的保全是购买力的数量保全，而不只是名义货币的数量保全。从世界各国财务会计的发展趋势看，对于资产的补偿成本的提取越来越趋向于使用购买力平价不变基础，如果企业按照这一基础提取资产的补偿成本，在收入扣除这一成本后仍然大于零，就意味着资本实现了数量保全，出资者正是通过这样的方法实现资本数量保全的成本费用控制。

在资产的使用过程中不仅会出现涨

价的可能，也可能出现跌价，也就是贬值，一旦贬值意味着资产在使用或者出售时所收回的现金就会低于购建价格，从而从资产使用或者出售获得收入的视角看，也会导致出资者的资本不能实现数量保全。为此，就必须要对资产的贬值提取减值准备，提取减值准备也就是提取相应的费用，出资者必须要对资产减值所提取的这种减值准备（或者费用）提出明确的提取范围和提取标准。减值准备的提取虽然减少了当期的利润，却也为资本数量保全提供了更加坚实的基础，相较于利润，出资者首先要确保自身投入资本的安全，否则利润的取得就不可能有持续稳定的基础。

不难看出，实现资本数量保全的成本费用控制就是通过以资本保全为基础的财务会计制度的制定予以实现的，出资者只有对其投资所形成的资产的补偿成本或费用以及减值准备的提取做出明确的规定，才能有助于实现资本数量保全的目标。

（二）实现出资者资本数量增值的成本费用控制

资本数量增值也就是出资者必须要获得投资报酬，在会计上这一报酬是以税后利润的形式体现的。在实现资本数量保全的基础上，影响利润的根本因素就是与企业相关的各利益主体参与全

部新增价值的分配份额，表面上看它是以成本费用的形式出现的，但实质上是一种收入分配。在上文已经论及，政府的税收是以税法的形式予以规定，单个企业的出资者不可能对其进行改变，也就不能进行控制，贷款者和出租者等主体所获得的利息和租金等收入也是根据市场价格确定的，属于经营者权利的基本范畴，无需出资者进行控制。真正与出资者权利有关的、以成本费用的形式所形成的分配收入主要是经营者和员工的薪酬收入，这一收入一方面是由于经营者和员工在企业新创造的价值中提供了不可或缺的元素而必须分享，另一方面经营者和员工薪酬收入的高低又会直接影响出资者的税后利润。就经营者和员工而言，当然希望获得更多的薪酬收入，也就是不断增加税前相关成本费用，如果不能得到有效的控制，不仅出资者不能获得税后利润，甚至本金也会作为薪酬而发放。实际上，对于经营者和员工的薪酬收入的控制存在三种权力结构，国家为了保护经营者和员工的基本利益，都会规定本国个体工作者的最低工资保障线；出资者为了确保资本数量保全和资本数量增值的目标也会规定出资企业的最高工资总额，这一工资总额也可能是通过出资者与经营者和员工讨价还价的结果，但必须要确定最高工资总额控制线却是一个不可改变的事实，在这里贯穿的基本原则是利益共享，随着企业新创造价值的增加，出资者与经营者和员工所分配的收入也应该增加；最后，经营者与员工也要通过讨价还价的方式最终确定每一个员工的实际工资，在这里贯穿的基本原则是多劳者多得。显然，第二种权力结构是出资者对企业工资总额的控制，其控制的方法大多是在确定企业工资总额基数的基础上（这一总额不能低于国家规定的最低工资保障线的要求），根据企业每一年度新增利润的涨幅以及其他辅助性要求

的实现程度确定工资总额的涨幅。必须说明的是，工资总额的涨幅通常会要参照行业甚至整个地区和国家的涨幅情况，同时也与各个企业的出资者与经营者和员工的讨价还价的有利程度相关，当经理人市场和劳动力市场上供不应求时，经营者和员工处于优势一方，企业的工资成本和相关费用就会增加，反之亦然。尽管如此，出资者控制工资总额因其利益攸关，总是会尽可能地减少工资总额。

（三）实现对经营者和员工在职消费的成本费用控制

企业由于开展各种经营活动会发生相应的在职消费，在会计上有关在职消费的费用项目大致可分为八类：办公费、差旅费、业务招待费、通讯费、出国培训费、董事会费、小车费和会议费等。在职消费有其存在的必要性，它是伴随着企业的生产经营活动和管理活动而产生的。但是，这些费用项目如果无节制地发生，一方面会使出资者资本数量增值的目标难以实现，甚至还会导致资本在数量上不能实现保全，在现实中有企业就出现了“吃了资本吃贷款”的恶劣状况，最终导致企业破产。另一方面十分容易成为经营者和员工获取好处的途径，一旦这些在职消费的开支数额超过了生产经营活动和管理活动之所需，经营者和员工就可以从这些项目的开支中间接地捞取好处，是一种间接取得收入的渠道。从理论上说，经营者和员工更愿意从成本费用中获取收入，而不愿意通过与企业的经营业绩挂钩而分享收入，原因在于，从成本费用中获取收入有可能不需要经营者和员工付出任何代价，或者经营者和员工可以将创造的新价值从成本费用中全部据为己有，如出资者投入本金100万元，经营者和员工可以以成本费用的形式将这100万元全部据为己有，经营者和员工没有付出任何代价就可以得

到100万元的好处。因此，出资者必然要对其进行控制，首先要确保自身投入的本金实现数量保全，也就是经营者和员工要想得到自身的收入，必须要从新创造的价值中获取，如果经营者和员工新创造的价值为100万元，经营者和员工以成本和费用的形式将这100万元归为自己，其付出的代价与其所得正好相等。一旦经营者和员工的收入与企业的经营业绩挂钩（也就是主要与利润挂钩），显然企业所创造的全部新增价值就不可能全部归为经营者和员工，而是必须在政府、经营者和员工之间进行分配，经营者和员工能得到其中的一部分。这就是经营者和员工更愿从成本费用中取得好处，而相对来说不愿意以经营业绩的好坏（也就是利润的高低）分享收入的原因。

出资者为了对经营者和员工的在职消费进行有效的控制，必须对成本费用进行重新分类，这种分类是以成本费用项目是否直接和间接与经营者和员工收入有关作为标志而划分的，也就是把成本费用区分为与经营者和员工直接和间接收入有关的项目，以及与经营者和员工收入无关的项目。凡是与经营者和员工直接和间接收入有关的项目，都必须由出资者制定相关的开支范围和开支标准，开支的标准必须要与相应的成本费用所形成的产出直接相关，只有这样才能保证经营者和员工的在职消费是与企业的生产经营活动和管理活动相关，并且是必须的。以销售业务发生的招待费用为例，如果简单地按照税法的规定，招待费用按照销售收入的千分之三到千分之五提取是不符合出资者利益的。理由在于，按照销售收入提取销售费用，不能满足出资者资本数量保全和资本质量保全的要求。假定出资者投资企业2000万元，企业购进存货2000万元，通过销售取得了1500万元的收入，这时企业已经亏损500万元，也就是出资者的

本金损失了500万元。当出资者的本金已经损失500万元时,从理论上说,出资者不可能再愿意企业提取招待费用。但是,由于按照销售收入提取招待费用,只要企业形成了销售收入就必然可以提取,而不论这一销售收入是盈利的销售收入还是亏损的销售收入。这里企业由于发生了1500万元的销售收入,如果按千分之五提取,招待费用就是7.5万元,从而使得出资者的本金亏损进一步增加,资本数量保全的目标更难以实现。更为严重的是,如果企业的销售收入是以赊销形式形成的,企业并没有收回现金,但是招待费用的支出是必须要付现的,从而导致企业必须要借债以致形成债务风险,这实质上又导致出资者不能实现资本质量保全的目标。站在出资者的立场,销售业务中招待费用的发生必须是企业在销售中赚了钱才能吃(不能吃本金),企业的销售收入收到了现金才能付(不能借钱吃)。依照这样的立场,

销售业务中招待费用就必须按照收到现金的毛利额提取,有了毛利额就意味着资本实现了数量保全,收到了现金就意味着资本实现了质量保全。当然并不能将所有的毛利额都作为招待费用提取并使用,毛利额必须要用来补偿其他的成本费用,缴纳税金和出资者取得利润。出资者应该根据不同企业的经营环境、经营业务的类型等因素确定招待费用的提取额,一般都会在年度预算中做出明确规定。

总之,出资者为了保护自身的利益,必须要对经营者或者企业的成本费用进行必要的控制。为了实现资本保全,必须要对投入资本所形成的资产在使用后的补偿成本费用的价格提出标准;为了实现资本增值,必须要对参与企业收入分配的有关利益主体的收入分配(在会计中是以成本费用的形式体现)的最高限额做出规定;为了使在职消费控制在合理的范围内,必须为每一种类型的在

职消费项目设定开支的范围和标准。■

(本文受到国家社科基金重大项目“国家治理视角下国有资本经营预算制度研究”<14ZDA027>、国家社科基金重点项目“国有资本授权关系及实现模式研究”<14AJY005>;科技成果转化和产业化——北京市国有企业预算管理体系完善对策及实施<PXM2013_014213_000099>、北京市教委创新团队项目“投资者保护的会计实现机制及其效果研究”<1DHT20140503>、北京工商大学国有资产管理协同创新中心项目<GZ20130801>、科研基地建设-科技创新平台-现代商科特色项目<PXM2015_014213_000063>、财政部会计名家培养工程支持项目<财会[2014]25号>和北京市社科重大项目“国有企业混合所有制改革理论与实现路径研究”<15ZDA51>的支持)

(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

启事

中国会计学会第十六届会计信息化年会征文启事

为进一步推动中国会计信息化研究和应用,由中国会计学会会计信息化专业委员会主办、上海财经大学会计学院承办的第十六届全国会计信息化年会,将于2017年7月6~7日在上海市举行。现向全国会计信息化理论与应用研究者及实务工作者征集会议论文。

一、征文议题

本届年会将以“智能化驱动下的会计发展与变革”为主题,重点研讨如下议题:1.智能化会计系统的价值研究;2.智能化应用与会计学科各领域交叉问题研究;3.政府会计信息化;4.财务会计与管理会计信息化;5.审计信息化;6.内部控制信息化;7.XBRL与业财融合;8.会计信息化教学与人才培养。

二、征文事项

1.论文请以电子邮件发送至kjxxhnh2017@126.com。邮件主题为“中国会计学会第十六届全国会计信息化年会征文”。征文截止日期为2017年5月6日(以论文在线提交时间或论文投稿邮件发出日期为限)。

2.应征论文应当是未公开发表的论文。应征论文被会议录用后,根据个人意愿可在中国会计学会网站、中国会计视野论坛——中国会计学会会计信息化专业委员会学术讨论版网站上登载,同时将被中国学术期刊(光盘版)电子杂志社的“中国重要会议论文全文数据库”收录,并向相关刊物推荐发表。

中国会计学会会计信息化专业委员会 上海财经大学会计学院/ 会计信息化研究中心