

谈收入与成本费用 配比的各项原则

傅朝选

《企业会计准则》中有关收入与成本费用确认计量方面的原则有配比原则、权责发生制原则、划分收益性支出与资本性支出原则,这三项原则是讲如何规范收入与成本费用。但是这三项原则含意的界定以及他们之间的关系,当前书刊上的说法不够统一,这个问题应该加以探讨。下面谈谈个人的看法。

《企业会计准则》第十七条规定:“收入与其相关的成本费用应当相互配比。”这就是配比原则,这一原则要求收入与相关的成本费用应当相互配合,其目的是为了正确地核算利润。配比原则如果用公式表示出来,即:相关的收入-相关的成本费用=利润。相关这个概念较宽,是互相关连的意思,这里没作具体的要求。但权责发生制、划分收益性支出与资本性支出对收入与成本费用相配合的问题作了一些具体的要求,这是配比原则的延伸,是配比原则的具体应用。

从理论上讲:收入伴随耗费,耗费促成收入,两者之间存在着紧密的联系。企业的收入与成本费用相配合就成了会计上确定利润的基本步骤,成为财务会计的一项最早的基本原则。A·C·利特尔顿在《会计理论结构》(林志军、黄世忠等译)一书第33页中,简述了会计帐户的发展过程后写道:“根据这些历史证据,我们可以得出结论,成本和收入配比的收益决定,500多年来一直是复式记帐的基本特征。”500多年来复式记帐法是依配比原则规范收入、成本费用和计算利润的,权责发生制、划分收益性支出与资本性支出,这些对收入、成本费用具体要求的原则是后天的,是由配比原则派生的,属配比原则的范畴。

配比原则的含义和要求:正确地确认计算收入与成本费用;正确合理地对这两者进行比较。具体地说:收入与成本费用要有因果联系;根据划分会计期间的原则,收入与成本费用在核算时间上应当一致;收入与成本费用的比较在步骤上应当同步,在范围上应当统一。

一、收入与成本费用要有因果联系

因果关系是配比原则的基础,它强调某项收入必定与某些支出相联系,如产品销售收入必定与制造该项产品而支付的材料、工资、制造费用与管理费用相联系。如果没有这种因果关系就不符合配比原则。有些费用成本与收入虽然联系不够密切,如职工教育经费、劳动保险费、招待费等,但只要生产经营总免不了产生这类费用,可见这些亦应计入本期的管理费用,进入产品成本。

二、收入与成本费用在核算时间上应当一致

根据持续经营、会计分期的核算前提,要求会计分期归集收入和成本费用,分期计算利润,要求当期的收入应与当期的成本费用相配合。这实际上是指权责发生制原则与划分收益性支出与资本性支出原则,因为这两项原则都是强调期间配比的。

(一)《企业会计准则》第十六条规定:“会计核算应当以权责发生制为基础。”权责发生制要求:“一切要素的确认,特别是收入和费用的确认,均以权利已经形成或义务(责任)已经发生为标准。”(见葛家澍主编《会计学导论》第68页),这就是说,凡属本期已实现的收入和应负担的费用,不论其款项是否收到或支付,都作为本期的收支处理;反之,凡不属于本期的收入和支出,即使款项已经收到或支付,也不作为本期的收支处理。在这一原则的指导下,就产生了应收应付、预收预付,待摊预提等帐户。权责发生制仍然是讲收入与成本费用的配比问题,它对收入、成本费用的归属期规定3个标准,即以收入的权利和费用的责任已经发生为标准,是对配比原则在期间要求上的具体化。可用公式表示为:当期相关的收入-当期相关的费用成本=当期利润。该公式与配比原则的不同点,是该公式强调了当期发生的收入、成本费用。

(二)《企业会计准则》第二十条规定:“会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出。凡支出的效益仅与本会计年度相关的,应当作为收益性支出;凡支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支

出。”具体地说收益性支出是指为取得本期收入而发生的费用,记入当期成本费用,从本期收入中补偿;资本性支出是为了取得本期和以后各期收入而发生的支出。这种支出不仅与本会计期间收入有关,而且与以后会计期间收入有关。这种支出不能全部记入本期成本费用,先须资本化处理,然后再按一定的方法计入各期成本费用。两类支出应分清,不能混淆,这一原则可以用下列公式表示:收入-(与本会计期间相关的支出+与几个会计期间相关而应由本会计期间负担的支出)=利润

根据制造成本法,对于销售费用、管理费用、财务费用属期间成本,是当期收益的抵减额,这些费用属收益性支出。固定资产投入生产后不仅与本会计期间有关,而且与以后各使用期间有关。所以购进时先作资本化处理,因它的价值逐渐地分期分批地转入到产品成本中去,所以以后采用折旧的办法计入到各有关会计期间。材料购进货币资金变为储备资金,帐务上属资本性支出,生产领用时计入生产费用。产成品属资产,销售后才结转到产品销售成本。这一原则是对支出按相关期间进行的分类,也是为了收入与成本费用更好地配合而产生的,强调收支在时间上的配比。

美国学者亨德里克森著《会计理论》(王澹如·陈今池编译第137页)认为:“货品和劳务取得、耗用以及付款之所以作为提前或推迟列为应计或递延项目,无非是为了使费用和收入配比。”这就是说应计制以及划分收益性支出与资本性支出,都是为了收入与成本费用的配比。

三、收入与成本费用的比较在步骤上应当同步,在经济性质与范围上应当统一

配比原则的要求是多方面多层次的,各个环节的费用要记入各个环节,与各个环节配比。如供应过程、生产过程、销售过程,各个过程的费用应分别计入各个过程,以达正确计算采购、生产、销售过程的成本,从而正确地计算产成品、在产品的成本。再如产品销售成本加上销售费用,加上产品销售税金及附加,与产品销售收入比较得出销售利润;销售利润加上其它业务利润,减去期间费用即管理费用、财务费用为营业利润;营业利润加投资收益加营业外收入,减营业外支出为利润总额。各环节的收入与各环节的支出对比,前后有序,互相配比不能颠倒。这些都是权责发生制、划分收益性支出与资本性支出所涉及不到的,但配比原则必须顾及到。

另外还应划清收入与成本费用在经济性质上的区别,以达收支在范围上统一,便于比较。如固定资产盘

亏、处理固定资产损失、非常损失、非正常停工损失与这一期间的营业收入没有直接联系,不能计入产品成本费用,而作为营业外收入。固定资产盘盈和出售净收益、罚款收入、因债权人原因确实无法支付的应付款与这一期间的营业收入没有直接联系,不作营业收入而作为营业外收入。接受的捐赠不作为收入而计入资本公积。以上种种强调的分清各项收入、支出不同的经济性质与范围,以便分别对应、配合,这都是配比原则所需研究解决的问题。

所以我认为配比原则涉及的面比较宽,比较原则,形成的比较早。而权责发生制、划分收益性支出与资本性支出原则涉及的面比较窄,比较具体,形成的比较晚。配比原则是基本原则,其它两项原则是由配比原则派生的从属原则。这三项原则从各个方面、各个层次规范着收入与成本费用,以正确地核算利润。

意见与建议

还是写其名好

在审计工作中,发现有的企业会计人员在填写会计帐簿和记帐凭证的摘要时,涉及领导同志的报销事项常写成“某经理报××”或“某处长报××”。

我认为这是不妥当的。一是不利于他人利用会计资料;二是给审计等经济监督带来不便;三是不符合会计核算的有关规定。建议企业财会人员在填写会计帐证的摘要时,对领导同志还是写其姓名为好。

(审计署驻哈尔滨特派员办事处 吴志军)

更正

本刊第9期49页左栏第5行“支付的罚款……捐赠等”一句改为“支付的各项罚款、滞纳金,国家法律法规规定以外的各种付费、赞助、非公益救济性捐赠等”。