

中越成本费用会计处理之比较

何昊

(广西财经学院 南宁 530003)

【摘要】 本文主要对中越两国成本费用会计处理的异同进行了比较和分析,以加深对越南会计制度及会计核算方法的了解和认识,从而为我国企业与越南企业开展经贸合作提供参考。

【关键词】 中越 成本费用 比较

中国和越南(简称“中越”)所处的会计环境不同,遵循的会计法规、会计准则和会计制度不同,对成本费用的界定、确认、计量和披露也有差别,本文通过对中越两国成本费用会计处理的异同进行比较和分析,旨在帮助我国的会计界人士了解和认识越南会计制度及成本费用的会计核算方法,以便更好地为我国企业与越南企业开展经贸合作提供参考。

一、理论背景概述

越南没有专门的成本费用准则,只是在根据越南财政部2002年12月31日第165/2002/QD-BTC号决定而颁布的

《01号准则——总则》中对开支进行了定义:开支是指企业的各项支出、资产折旧或发生的各项欠款的总和,减少会计当期的经济利益,导致所有者资本减少,但不包括分配给股东或所有者的款项。可以看出,越南准则中所指的开支就是广义的费用概念。同时在越南的现行会计制度中也规定生产企业的生产费用是用现金来体现的,即在一定时期内为生产产品而投资的全部款项。生产企业的生产费用包括工业产品的生产费用以及其他类产品的生产费用,但不包括销售产品的销售费用和企业管理费用。

$$R_3 = \begin{bmatrix} 0.4 & 0 & 0.3 & 0.2 & 0.1 \\ 0.2 & 0.1 & 0 & 0.3 & 0.4 \\ 0 & 0.3 & 0.4 & 0 & 0.3 \\ 0.2 & 0.5 & 0 & 0.1 & 0.2 \\ 0.2 & 0.3 & 0.2 & 0 & 0.3 \end{bmatrix}$$

$$R_4 = \begin{bmatrix} 0.2 & 0.1 & 0 & 0.5 & 0.2 \\ 0.1 & 0.3 & 0.4 & 0 & 0.2 \\ 0 & 0.4 & 0.2 & 0.1 & 0.3 \end{bmatrix}$$

5. 进行模糊综合评价。一级综合评价: $B_1=W_1 \circ R_1=(0.2 \ 0.3 \ 0.4 \ 0.1 \ 0.105 \ 1)$,归一化处理后: $B_1=(0.18 \ 0.27 \ 0.36 \ 0.09 \ 0.10)$ 。 $B_2=W_2 \circ R_2=(0.130 \ 3 \ 0.363 \ 8 \ 0.1 \ 0.420 \ 1 \ 0.2)$,归一化处理后: $B_2=(0.11 \ 0.30 \ 0.08 \ 0.35 \ 0.16)$ 。 $B_3=W_3 \circ R_3=(0.2 \ 0.3 \ 0.4 \ 0.164 \ 6 \ 0.3)$,归一化处理后: $B_3=(0.15 \ 0.22 \ 0.29 \ 0.12 \ 0.22)$ 。 $B_4=W_4 \circ R_4=(0.2 \ 0.297 \ 0.297 \ 0.5 \ 0.2)$,归一化处理后: $B_4=(0.13 \ 0.20 \ 0.20 \ 0.33 \ 0.13)$ 。

二级综合评价:

$$Q = W \circ B = (0.532 \ 7 \ 0.158 \ 4 \ 0.217 \ 5 \ 0.091 \ 4) \circ$$

$$\begin{bmatrix} 0.2 & 0.3 & 0.4 & 0.1 & 0.105 & 1 \\ 0.130 & 3 & 0.363 & 8 & 0.1 & 0.420 & 1 & 0.2 \\ 0.2 & 0.3 & 0.4 & 0.164 & 6 & 0.3 \\ 0.2 & 0.297 & 0.297 & 0.5 & 0.2 \end{bmatrix}$$

$$=(0.2 \ 0.3 \ 0.4 \ 0.164 \ 6 \ 0.217 \ 5)$$

归一化处理后: $Q^1=(0.16 \ 0.23 \ 0.31 \ 0.13 \ 0.17)$ 。

6. 评价结果。模糊综合评价的结果说明,该电力企业绩

效有16%的可能性为很好,23%的可能性为较好,31%的可能性为一般,13%的可能性为较差,17%的可能性为很差。但该模糊向量并不能较好地反映该企业的综合绩效,为此还需要对所得到的模糊向量进行集化(清晰化)处理。集化的方法有很多种,本文采取最大隶属度原则得出,该电力企业绩效应为一般。

若预先给定的与评价集V对应的分数集为(100 80 60 50 30),则评价结果可表示为:

$$Q = Q^1 \times (100 \ 80 \ 60 \ 50 \ 30)^T = 64.6$$

即如果采用百分制评分的话,该电力企业的绩效得分应该为64.6分。

与已知的评价方法相比,运用层次分析法和模糊综合评价法相结合的方法可以更加准确地评价企业的绩效。该方法结合了层次分析法和模糊综合评价法的优点,将定性分析和定量分析有机地结合起来,为电力企业绩效评价提供了科学依据。

主要参考文献

1. 米辉辉,李永臣.企业集团业绩的模糊综合评价.财会月刊(理论),2007;1
2. 陈宏明,苏文凤,卢凤君.电力企业内部绩效评价模式研究.湖南社会科学,2003;1
3. 孟建民.中国企业绩效评价.北京:中国财政经济出版社,2002
4. 胡永宏,贺思辉.综合评价方法.北京:科学出版社,2000

根据 2006 年 3 月 20 日越南财政部第 15/2006/QD-BTC 号决定的规定,产品的生产费用包括下列三个项目:①直接原材料费用;②直接人工费用;③一般生产费用。同时规定产品成本是以现金的形式表现的企业为生产产品所产生的耗费。而费用包括企业在正常经营活动中发生的生产经营费用和其他费用。生产经营费用包括:商品原价、销售费用、企业管理费用、贷款利息、专利费等。这些费用以现金、现金等价物、存货、机械设备折旧的形式表现。其他费用包括除企业正常经营活动中所发生的生产经营费用以外的费用,如固定资产清理、售让开支,合同违约的罚金等。

在我国,也没有专门的成本费用准则,费用作为会计要素或会计报表要素之一是和收入相对应而存在的。我国在《企业会计准则——基本准则》中对费用做了定义:费用是指企业在日常活动中发生的、会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。对于非正常经营支出,我国是用损失概念来界定的。同时我国在《企业会计制度》中对成本费用的核算还有更为具体的规定。在《企业会计制度》中,费用的定义为: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;成本的定义为:企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。并对其应如何确认和计量给出了较为详细的规定。

明确了两国对成本费用的界定,以下我们从成本费用的确认、计量和披露这三个方面对中越成本费用的会计处理进行比较。

二、中越成本费用确认的比较

1. 越南成本费用的确认。越南的《01 号准则——总则》中规定:生产经营开支和其他开支只有在它们减少未来的经济利益,致使资产减少或应还欠款增加,并且这些开支能得到可靠的确认时才可计入经营活动成果报表。计入经营活动成果报表的开支应遵守收入和开支配比的原则。若间接确定预计在多个会计期间取得的经济利益与营业收入和其他收入有关,那么有关的开支应在按系统或按比例分摊的基础上计入经营活动成果报表。某项开支如果在后期不带来经济利益,那么该项开支被立即计入当期的经营活动成果报表。确认营业收入时,也应确认与创造该项收入有关的相应开支,包括创造收入当期的开支和之前各期的开支或所支付的与该期收入有关的费用。

2. 我国成本费用的确认。根据我国企业会计准则的规定,费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。因此,我国成本费用的确认至少要满足以下条件:①与费用相关的经济利益应当很可能流出企业;②经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加;③经济利益的流出额能够可靠计量。企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。企业发生的支出不产生经济利益,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,

应当在发生时确认为费用,计入当期损益。企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

3. 中越成本费用确认的简单比较。从以上内容可以看出,成本费用的实质是资产的耗费,但并不是所有的资产耗费都是成本费用。中越两国在确认费用时最重要的是要明确什么样的资产耗费应确认为费用。两国在确认费用时所遵循的原则基本上是相同的,只是越南在准则中明确规定了收入与费用的配比原则,而我国新修订的会计准则中已经取消了配比原则。除了这点区别,我们可以看到两国在确认费用时基本遵循以下三个标准:①按照因果关系确认费用;②按照系统、合理的分配方法确认费用;③直接确认为当期费用。

在实际操作中,上述三种费用确认方法之间存在一定的层次关系:如果费用与收入之间存在直接的因果关系,应按因果关系确认费用;如果费用与收入之间不存在直接的因果关系,就需要采用系统、合理的分配方法来确认费用;如果费用与收入之间不存在因果关系,又无法采用某种合理的分配方法确认费用,就应当在发生时直接确认为当期费用。

三、中越成本费用计量的比较

1. 越南成本费用的计量。根据第 15/2006/QD-BTC 号决定和《01 号准则——总则》的规定,越南成本费用按实际成本计量,越南以原价法计量各类资产,费用是资产和劳动力的转化,生产费用中耗费的各类材料、工具、器具以原价计量,劳动力消耗以工资的形式予以补偿。工资以实际发生额计入当期生产费用。如果某项费用预计与多个会计期间的营业收入和其他收入有关,那么应在按系统、合理的方法分摊的基础上分期计入。

2. 我国成本费用的计量。在成本费用的计量和核算方面,我国《企业会计制度》规定:企业应当合理划分期间费用和成本的界限,期间费用应当直接计入当期损益,成本应当计入所生产产品和提供劳务的成本;并应将当期已销产品或已提供劳务的成本转入当期的费用;商品流通企业应将当期已销商品的进价转入当期的费用。《企业会计制度》还规定:企业在生产经营过程中所耗用的各项材料,应按实际耗用数量和账面单价计算,计入成本费用;企业应支付职工的工资,应当根据规定的工资标准、工时、产量记录等资料,计算职工工资,计入成本费用;企业按规定给予职工的各种工资性质的补贴,也应计入各工资项目;企业在生产经营过程中所发生的其他各项费用,应当以实际发生数计入成本费用;凡应当由本期负担而尚未支出的费用,作为预提费用计入本期成本费用;凡已支出,应当由本期和以后各期负担的费用,应当作为待摊费用,分期摊入成本费用;企业应当根据本企业的生产经营特点和管理要求,确定适合本企业的成本核算对象、成本项目和成本计算方法,成本核算对象、成本项目以及成本计算方法一经确定,不得随意变更,如需变更,应当根据管理权限,经股东大会或董事会,或经理(厂长)会议,或类似机构批准,并在会计报表附注中予以说明;企业的期间费用包括营业费用、管理费用和财务费用;期间费用应当直接计入当期损益,并在利润表中

分别项目列示；企业必须分清本期成本费用和下期成本费用的界限，不得任意预提和摊销费用；工业企业必须分清各种产品成本的界限，分清在产品成本和产成品成本的界限，不得任意压低或提高在产品成本和产成品的成本。

3. 中越成本费用计量的简单比较。可见两国是通过所使用或所耗用的商品或劳务的价值来计量费用的，通常采用的费用计量标准是实际成本，即采用的是历史成本计量属性。在这种计量属性下，企业在生产经营过程中所发生的其他各项费用应当以实际发生数计入成本费用。费用是资产的一种转化形式，有些资产将会使几个会计期间受益，这样，对通过系统、合理的分摊而形成的费用是以其资产取得成本的实际数进行计量的。总之，企业是按实际成本来计量费用的，而不是以估计成本或计划成本代替实际成本。

四、中越成本费用披露的比较

1. 越南成本费用的披露。越南在成本费用的披露方面，主要采用表内披露方式，这些成本费用项目按前面所述主要包括生产费用涵盖的三个项目即直接原材料费用、直接人工费用、一般生产费用以及汇总生产费用的科目——未完成的生产经营费用、结转完工产品的成本、代销商品和商品原价等。

“直接原材料费用”科目用来反映各种直接为产品生产服务的主原材料及辅助原材料，应按生产所用的各种原材料进行单独记账，期末结转转入“未完成的生产经营费用”科目，因此期末该科目没有余额，也就不会在报表上反映；“直接人工费用”科目用来反映薪金、工资和按工人工资提取的各种款项应计入直接生产产品工人的费用，同样应根据每种产品进行单独记账，期末也要将该科目余额结转转入“未完成的生产经营费用”科目，因此该科目也不会再在报表上反映出来；“一般生产费用”科目是反映为与主生产经营车间或辅助生产经营车间相关的管理和服务所使用的各项费用，该科目按月核算，月底把发生的各项一般生产费用分摊至各种产品，即将余额结转转入“未完成的生产经营费用”科目，所以该科目同样没有期末余额，不会在报表中反映。

而“未完成的生产经营费用”这个科目，其实是一个过渡科目，到了期末，将属于完工产品的成本费用，转入“产成品”、“商品”、“代销商品”等科目，而对于未完工的在产品成本费用仍在“未完成的生产经营费用”科目中反映，在计入报表时，将总账上“产成品”科目、“商品”科目、“代销商品”科目的借方余额和“未完成的生产经营费用”科目借方余额进行加总，将合计数记入“存货”科目，在会计平衡表中进行披露。而如果将产品销售出去时，要结转销售成本，此时使用“商品原价”科目，该科目反映本期已售商品的原价总额、产成品的生产成本、提供劳务的直接开支、可列入或可抵减商品原价的其他开支等，期末将该科目的贷方余额在经营活动成果报表中披露，作为计算经营成果的减项。

同时，根据越南现行会计制度的要求，企业成本费用核算

方法确定后，至少在一个会计年度内应保持一致，如有变动应在财务报告说明中说明理由和由此所产生的影响。

2. 我国成本费用的披露。我国《企业会计制度》规定，企业用来反映成本费用的项目有生产成本、制造费用、主营业务成本等，对于生产成本和制造费用一般都在期末进行结转，如产品完工，“生产成本”科目余额转入“产成品”科目，该科目期末将没有余额，如还存在在产品，将各项尚未完工的在产品成本在“生产成本”科目借方反映，期末将未销售的产成品和未完工的在产品都列入资产负债表的存货项目，不在利润表内披露。而对于已销售产成品的销售成本要转为主营业务成本，将主营业务成本直接列入利润表。

同时跟越南一样，我国要求企业根据本企业的生产经营特点和管理要求，确定适合本企业的成本核算对象、成本项目和成本计算方法。成本核算对象、成本项目以及成本计算方法一经确定，不得随意变更，如需变更，应当根据管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议，或类似机构批准，并在会计报表附注中予以说明。

3. 中越成本费用披露的简单比较。通过对中越成本费用项目的披露情况进行分析我们可以发现，两国在做法上遵循的原则是相同的，两国都要求期末对产品的成本费用进行结转，将完工产品和未完工产品的成本费用都反映在报表中，而且都是通过存货性质的科目加总反映，而对于销售产品的成本两国都要求将其在利润表内反映。同时两国都要求，企业必须根据现行的会计制度规定来确定成本核算方法，该方法一经确定执行后，至少在一个会计年度内应保持不变，如有变动一定要在财务报告说明中加以解释。

五、小结

成本费用在企业生产核算中有着重要的地位，要想获得较高的生产效益，就必须控制好成本费用，因为企业的竞争优势是建立在企业拥有独特的资源和在特定竞争环境中对这些资源进行合理配置的基础之上的，所以为了保证企业竞争优势的可持续性，就必须拥有具有竞争优势的资源并进行有效的管理。而企业资源的有效配置要求对其成本发生进行合理的计划、控制和评价。我们在核算成本时，要正确认识成本费用的属性，区分成本与费用的关系，也必须正确划分收益性支出与资本性支出的界限，以便能正确核算成本和损益。对中越成本费用会计处理进行比较，无论是从理论上还是在实践中，都对两国完善成本费用的会计处理有很大帮助。

主要参考文献

1. 《中华人民共和国会计法讲话》编写组. 中华人民共和国会计法讲话. 北京: 经济科学出版社, 2000
2. 李家媛. 越南会计法律法规初探. 广西财经学院学报, 2006; 2
3. 钟洪燕. 企业成本费用核算的思考. 科学咨询(决策管理), 2007; 3