



资本性支出与收益性支出界定标准研究

西安 李秀云 蒙正魁



划分资本性支出与收益性支出是会计核算遵循的重要原则,其界定标准是划分两类不同性质支出的基础和关键。笔者认为,《企业会计制度》关于“资本性支出与收益性支出”的界定标准,亟待商榷。

一、《企业会计制度》界定资本性支出与收益性支出的标准的弊端及影响

1.定义上界定标准与会计信息属性界定标准(双标准)相互矛盾。

(1)定义上的界定标准为:凡支出的效益仅涉及本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出;凡支出的效益涉及几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出。会计信息属性界定标准为:在会计核算工作中划分资本性支出和收益性支出,要求企业在会计核算工作中确认支出时,要区分两类不同性质的支出,将资本性支出列于资产负债表中,作为资产反映,以真实地反映企业的财务状况;将收益性支出列于利润表中,计入当期损益,以正确地计算企业当期的经营成果。

为了深入研究两类不同性质支出的界定标准,笔者对企业的支出按照新的标准进行分类,即按照支出的影响效应进行分类。支出的影响效应,是指支出是否会直接导致企业经济效益发生增减变动的效应。

按支出影响效应分类,企业的支出可分为:效应性支出和非效应性支出。效应性支出按其影响效益所涉及时间可分为收益性支出和资本性支出。收益性支出基本上分为三类:第一类是收益性支出的特殊项目,例如购入短期有价证券支出、预付购货款支出、购入或生产存货等支出,在其未被出售之前,作为流动资产,列入资产负债表;第二类是计入当期损益的期间费用支出和其他损失支出,直接列入利润表;第三类是被出售的短期有价证券和存货支出的转换形式,也要列入利润表。

上述三类支出的效益仅涉及本会计年度,按定义应该属于收益性支出,但就会计信息属性而言,难以划分。由此可见,支出的效益仅涉及本会计年度的即收益性支出,不一定完全体现在利润表中,这一点必须加以证实和明确,否则会严重影响收益性支出的正确划分,影响收入与费用的配比。

(2)凡支出的效益涉及几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出;将资本性支出列于资产负债表,作为资产反映,以真实反映企业的财务状况。以此标准界定资本性支出,将会把列于资产负债表上的支出都误解为资本性支出。对此,必须明确列于资产负债表中的支出,有资本性支

出,也有收益性支出。其划分的主要标准应该是,支出效益的后续影响作用是否连续涉及几个会计年度。至于两类不同性质的支出是列于资产负债表还是列于利润表,要视其经济实质而定。例如,列于资产负债表上的资本性支出:①购买机器设备、建造厂房和其他建筑物支出,其支出的效益涉及若干个会计年度,但是用于固定资产的资本性支出,实质并非单独体现在资产负债表上,因为固定资产支出成本(原始价值)要在其经济寿命期内分期转移,以折旧形式摊入产品成本或期间费用,以充分体现配比原则。这种固定资产转移价值大部分列于利润表。②购买无形资产支出的成本也要在受益期内分期摊销,摊销时计入管理费用并转入利润表。③长期待摊费用跨年度摊销时,其支出成本也要转入利润表。

2.《企业会计制度》界定资本性支出与收益性支出标准的影响。以双标准界定两类不同性质的支出,可能会扭曲资本性支出与收益性支出的内涵,不利于对会计信息的正确理解和充分披露。

(1)企业购买短期有价证券的支出、预付购货款支出、为购买或生产各类存货的支出、一年内转销的待摊费用支出等,其支出效益的后续影响作用仅涉及本会计年度,按双标准界定,其属于收益性支出,应列于利润表。恪守此原则,将会带来的不良后果有:①造成会计处理的混乱。特别是起步快、正值发展中的高新技术企业及其他中小型企业,其会计管理比较混乱,会计处理缺乏较为严格的规范。这些企业将购进的原材料、包装物、低值易耗品甚至是商品等方面的支出均直接计入当期损益,没有建立实物验收、保管的内部牵制制度。②造成会计信息披露失真。企业将购进的原材料、包装物、低值易耗品甚至是商品等方面的支出直接计入当期损益,列入利润表,会造成当期成本费用的增加、利润的减少,从而影响企业当期经营业绩披露的真实性和正确性,甚至影响国家的税收。另外,上市公司、控股公司对资本性支出的固定资产的转移价值,采取少提折旧甚至是不提折旧的手段,使固定资产原始价值在资产总额中保持相对不变,从而减少利润表中的成本费用,达到粉饰其经营业绩的目的。

(2)如果将购买短期有价证券的支出、预付购货款支出、为购买或生产各类存货的支出、预付费用的支出等列于资产



棋盘式资产负债表的设计与编制

湖南湘潭 李小科 黄昌勇(教授)

一、传统资产负债表的缺陷

传统的资产负债表是一张典型的静态报表,它运用哲学上一分为二的观点,在账户或结构中使用左右恒等法,采用会计要素分类的单一填报口径,提供年初和期末的静态余额指标,反映报告期内企业各项资产的分布和资金来源情况。资产负债表是外部信息使用者了解企业的重要途径之一,然而静态报表本身的缺陷使得传统的资产负债表也存在不少问题,主要表现在以下几个方面:

1.传统的资产负债表报告的是某一会计主体在年初和期末的资产、负债及所有者权益的构成及相互关系,仅仅反映两个不同时点上的财务状况,提供的信息十分有限,远远满

足不了报表使用者日益增长的信息需求,有违会计信息的充分披露原则。

2.传统资产负债表不利于对报表信息的分析和利用。它是目前企业对外提供的三大主表之一,同时也是外部信息使用者获取企业财务状况的最重要的信息源。资产负债表提供的信息理应便于分析和利用,以作为报表使用者进行决策的依据。但传统的资产负债表只提供高度浓缩的年初和期末



以支出效益后续影响的时间长短为重要的判别标准。其原因是,资本性支出可在几个连续的会计期间发挥效用,而收益性支出只在当期发挥效用。

二、资本性支出与收益性支出界定标准的中美比较

1.划分资本性支出与收益性支出原则的规范层次不同。划分资本性支出与收益性支出是我国会计核算遵循的一般原则,是具有指导作用的会计规范。它作为一般原则,既规范会计要素的确认和计量,同时也要求财务会计报表充分披露的公允性。而美国仅限于对固定资产支出的性质进行界定,是用以规范固定资产入账价值的具体会计处理原则。

2.划分资本性支出与收益性支出原则的内涵不同。我国划分资本性支出与收益性支出原则中“支出”的内涵是广义的、泛指。而美国相应原则中“支出”的内涵是狭义的、特指的,是将固定资产成本支出(如固定资产取得成本支出、固定资产改良支出和延长固定资产使用寿命的支出等)归属于资本性支出,将正常维修等只在当期受益的支出归属于收益性支出。

美国将资本性支出划分为两类:一类是固定资产取得时的成本支出,另一类是固定资产在取得以后的资本性支出。这样划分的主要目的是为了规范会计账务处理。其中,未来各期的折旧应根据调整过的资产账面价值和调整过的估计使用年限确定,这与我国的会计处理略有差异。

3.资本性支出与收益性支出界定标准不同。我国对资本性支出与收益性支出界定标准采用的是双标准。美国对资本性支出与收益性支出的界定标准是单一标准:影响以后各期折旧费用的支出是资本性支出,只影响当期费用的支出是收益性支出。

三、资本性支出与收益性支出界定标准值得商榷

综上所述,笔者认为,收益性支出与资本性支出界定应

以支出效益后续影响的时间长短为重要的判别标准。其原因是,资本性支出可在几个连续的会计期间发挥效用,而收益性支出只在当期发挥效用。

对于资本性支出的界定比较简单,其支出效益后续影响时间涉及几个会计年度,因此应将其作为非流动性资产,在发生时列入资产负债表;而对于收益性支出的界定有其特殊性和复杂性。依收益性支出定义,支出效益后续影响仅涉及一个会计年度的支出为收益性支出。因此,可将资本性支出与收益性支出的界定标准表述如下:

1.正确划分资本性支出与收益性支出,要求企业的会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅涉及本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出;凡支出的效益涉及几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出。

2.正确划分资本性支出与收益性支出,要求企业在确认支出时,应区分两类支出的不同性质。将资本性支出所形成的长期投资、固定资产、在建工程、无形资产等作为非流动资产反映,列于资产负债表;将收益性支出所形成的短期投资、预付账款和存货等作为流动资产反映,列于资产负债表,以真实反映企业的财务状况;将收益性支出转化的主营业务成本、依税法规定支付的主营业务税金及附加、期间费用以及其他损失,计入当期损益,列于利润表,以正确计算企业当期的经营成果。

若将原本应计入资本性支出的计入收益性支出,就会低估资产和当期收益;将原本应计入收益性支出的计入资本性支出,就会高估资产和当期收益。其结果将不利于会计信息使用者正确地理解企业的财务状况和经营成果,也不利于他们进行正确的决策。□