

非正常中断期间估计差异的会计处理

谢海娟 刘宏

(桂林电子科技大学管理学院 广西桂林 541004)

【摘要】 对于所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生了非正常中断,且中断时间没有超过三个月,但已经费用化的借款费用,需不需要追溯调整,会计准则未作具体规定,本文拟对此问题进行分析,以明确其账务处理。

【关键词】 借款费用 资本化 费用化

根据《企业会计准则第17号——借款费用》(简称“借款费用准则”)中第十一条规定:“符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的,应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用,计入当期损益,直至资产的购建或者生产活动重新开始。如果中断是所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序,借款费用的资本化应当继续进行。”这一规定对于非正常中断情况下所发生的费用该如何做账在原则上应该清楚了。但是如果发生非正常中断,估计时间会超过三个月,这样引起非正常中断的原因在没有消除之前,相关的借款费用可以全部费用化计入当期损益,但是如果引起非正常中断的原因最后在不到三个月的时间内就消除了,对于已经费用化的相关借款费用该如何处理呢?

有些学者认为可按以下两种情况处理:①如果在会计核算期间内发生非正常中断并在该期间内又恢复购建,在借款费用金额较小的情况下,企业可以在发生非正常中断期间暂不作会计处理,待实际恢复购建时,再将该期间发生的借款费用,按照借款费用准则的相关规定计算本期应予资本化的金额;如果实际中断时间已经超过三个月,则再将中断期间内所发生的借款费用全部于当期损益化。②若中断期间是跨会计期间的,即至资产负债表日(如12月31日)购建活动仍然处于非正常停工状态,且连续停工时间至此并未超过三个月的会计处理,在资产负债表日,当预计非正常中断的时间超过三个月,企业可在当期将有关借款费用全部计入当期损益;预计中断时间不会超过三个月,应根据借款费用准则的有关规定,计算借款费用在各月份应予以资本化的金额,并进行相关会计处理。如果实际中断时间与原来预计的不一致,应比照资产负债表日后调整事项的处理原则进行调整。

笔者对上述观点持否定意见,认为这两种观点容易引起如下几个方面的误解:①企业会计核算的基础是权责发生制,每期的业务都要在该期入账,因此第一种情况下的会计处理违背了会计制度的规定,即违背了该会计核算基础;②对于非

正常中断的时间的估计显然属于会计估计的范围,如果后来的实际情况与估计不相符的话,应该属于会计估计变更,采用未来适用法处理,可见第二种情况的做法与会计估计变更处理相违背。笔者认为对于非正常中断下原来估计可能超过三个月而后来实际没有超过三个月的借款费用,应视情况不同按如下原则处理:

1. 企业出现非正常中断时,依据当时的实际情况和所掌握的证据合理预计是超过三个月的,则即使实际非正常中断的时间不到三个月,对于已计入损益的借款费用,也不必再追溯调整,直接计入相关资产的成本予以资本化。

2. 企业出现非正常中断时,依据当时的实际情况和所掌握的证据,原本应当能够合理估计中断时间不会超过三个月,而企业故意估计会超过三个月的,那么实际非正常中断的时间不到三个月时,应当按照重大会计差错更正的方法进行处理,即将在非正常中断期间发生的已经费用化的借款费用追溯调整计入相应资产的成本。

例1:甲企业20×7年1月10日以出包方式动工建造一条生产线,预计工程完工时间需要一年半。为建造该生产线,甲企业于20×6年11月向银行借款4000万元,期限3年,年利率6%。20×7年7月1日,甲企业因提供工程物资的乙公司违约导致工程被迫停工。甲企业为此向法院提起诉讼,依据当时的实际情况和所掌握的证据,企业合理估计该纠纷难以在三个月内解决并重新开工。但实际上20×7年9月1日,工程便重新开工了。未用借款的存款利息忽略不计。

这样由于20×7年7月1日估计非正常中断时间会超过三个月,故20×7年7月、8月都将该专门借款的利息计入了当期损益,即20×7年7月31日和20×7年8月31日均做如下会计分录:借:财务费用20万元;贷:长期借款20万元。

但是由于该企业在20×7年7月1日依据当时的实际情况和所掌握的证据进行了合理估计,故即使在20×7年9月1日,该工程重新开工,对于7月和8月计入财务费用的40万元,也不用从“财务费用”科目调入“在建工程”科目。

例2:如果例1中,甲企业在20×7年7月1日,依据当时

制定经济责任审计准则之设想

何艳青

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文针对我国经济责任审计的政策法规、审计准则及会计准则的变化,分析了制定经济责任审计准则的必要性,并在此基础上提出了制定经济责任审计准则的设想。

【关键词】 经济责任审计 审计准则

一、我国经济责任审计法规的发展状况

经济责任审计是在我国改革开放过程中形成的一种审计制度。在1985年前后,黑龙江、辽宁等省的审计部门鉴于“工厂搞垮,厂长提拔”的深刻教训,对工商企业开展了厂长(经理)离任经济责任审计。此后,各省市在开展厂长(经理)离任经济责任审计的同时,又试行了地方党政机关领导干部离任经济责任审计,收到了良好的效果,并引起了国务院各部门和各省、自治区、直辖市及各地市党政机关领导的重视。从此,逐渐形成了任期经济责任审计制度。

《全民所有制工业企业厂长工作条例》是1986年9月中共中央、国务院颁发的条例。该条例首次提出“厂长离任前,企业主管机关(或会同干部管理机关)可以提请审计机关对厂长进行经济责任审计评议”。该条例的这一规定为任期经济责任审计的发展起到了重要的推动作用。1986年12月,审计署根

据中共中央和国务院颁发的条例发出了《审计署关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》,对企业厂长任期经济责任审计的内容作了具体规定。从此,任期经济责任审计便成为审计机关的一项新任务。此时的经济责任审计还只限于对厂长(经理)的离任经济责任审计,真正的经济责任审计还未提上日程。

1998年1月,中纪委第二次会议明确提出将任期经济责任审计作为一项制度在全国推行,会议决议:对国有企业、县(市)直属部门和事业单位,乡(镇)党委、政府主要领导干部,要实行离任经济责任审计制度,未经审计不得离任。有条件的地方可扩大范围。由此可见,对相关人员的经济责任审计的重要性已逐步被人们所认识,应完善经济责任审计制度,对其加以严格规范,逐步在全国推行。

1999年中共中央办公厅和国务院办公厅联合发布了《县

据中共中央和国务院颁发的条例发出了《审计署关于开展厂长离任经济责任审计工作几个问题的通知》,对企业厂长任期经济责任审计的内容作了具体规定。从此,任期经济责任审计便成为审计机关的一项新任务。此时的经济责任审计还只限于对厂长(经理)的离任经济责任审计,真正的经济责任审计还未提上日程。

1998年1月,中纪委第二次会议明确提出将任期经济责任审计作为一项制度在全国推行,会议决议:对国有企业、县(市)直属部门和事业单位,乡(镇)党委、政府主要领导干部,要实行离任经济责任审计制度,未经审计不得离任。有条件的地方可扩大范围。由此可见,对相关人员的经济责任审计的重要性已逐步被人们所认识,应完善经济责任审计制度,对其加以严格规范,逐步在全国推行。

1999年中共中央办公厅和国务院办公厅联合发布了《县

得税5万元。

“以前年度损益调整”科目余额=20-5=15(万元),转入利润分配。

借:以前年度损益调整 15万元;贷:利润分配——未分配利润 15万元。

再根据调增的净利润分别按10%提取法定盈余公积。

借:利润分配——未分配利润 1.5万元;贷:盈余公积——法定盈余公积 1.5万元。

据以上所作会计处理,企业可以调整年度会计报表相关项目的数字。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
4. 梁玉梅. 购建活动在非正常中断期间借款费用的处理.中国乡镇企业会计,2007;4