《初级会计实务》教材例题处理之商榷

赵 亮 彭广林

（鞍山广播电视学校 辽宁海城 114200）

一、长期借款利息费用的处理

关于借款利息的处理，新旧会计准则的规定有很大差异。原会计准则将预提的短期借款利息记入“预提费用”科目，将预提的长期借款利息记入“长期借款”科目。现行会计准则取消了“预提费用”科目，设置了“应付利息”科目用于核算借款利息费用。然而《初级会计实务》（2007）教材中文字表述与实例处理存在矛盾，给应试者带来困惑，必须加以修订。

例3－58：A企业于20×6年11月30日从银行借入资金4 000 000元，借款期限为3年，年利率为8.4%（到期一次还本付息，不计复利）。所借款项已存入银行。A企业用该借款于当日购买不需安装的设备一台，价款3 900 000元，另支付运杂费及保险费等费用100 000元，设备已于当日投入使用。

例3－59：承例3－58，A企业于20×6年12月31日预提长期借款利息。有关会计分录如下：

借：财务费用28 000元；贷：应付利息28 000元。20×7年1月至20×9年10月每月月末预提利息的分录同上。

例3－60：承例3－59，20×9年11月30日，A企业偿还该笔银行借款利息。有关会计分录如下：

借：财务费用28 000元，长期借款——本金4 000 000元，应付利息980 000元；贷：银行存款5 008 000元。

教材文字说明如下：①“应付利息”科目核算企业按照合同约定应支付的利息，包括分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。②流动负债是指预计在一个营业周期内清偿、或者主要为交易目的而持有、或者自资产负债表日起一年内（含一年）到期应予以清偿、或者企业无权自主地将清偿日期推迟至资产负债表日后一年以上的负债。流动负债主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、其他应付款等。这两段文字指明应付利息为流动负债。“应付利息”科目登记的是预提的短期借款利息以及分期付息到期还本的长期借款利息。例题将预提的到期一次还本付息的长期借款利息记入“应付利息”科目的做法显然不妥，应加以修正。笔者认为，可采取以下两种方法加以解决：①增设“长期应付利息”科目，用以核算到期一次还本付息的应付债券和长期借款的利息费用。②保持原会计准则的处理办法，将到期一次还本付息的长期借款利息记入“长期借款——应付利息”科目。

下面按上述思路将例题处理修正如下：

例3－59的处理。借：财务费用28 000元；贷：长期借款——应付利息28 000元。或者，借：财务费用28 000元；贷：长期应付利息28 000元。

例3－60的处理。借：财务费用28 000元，长期借款——本金4 000 000元、——应付利息980 000元；贷：银行存款5 008 000元。或者，借：财务费用28 000元，长期借款——本金4 000 000元，长期应付利息980 000元；贷：银行存款5 008 000元。

二、以经营租赁方式租入固定资产的改良支出的处理

教材文字说明如下：长期待摊费用是指企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

例2－92：2007年4月1日，丙公司对其以经营租赁方式新租入的办公楼进行装修，发生以下有关支出：领用生产用原材料500 000元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为85 000元，辅助生产车间为该装修工程提供的劳务支出为180 000元，有关工程人员工资等职工薪酬435 000元。2007年12月1日，该办公楼装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，并按租赁期10年开始进行摊销。

假定不考虑其他因素，丙公司应做如下会计处理：①装修领用原材料时，借：长期待摊费用585 000元；贷：原材料500 000元，应交税费——应交增值税（进项税额转出）85 000元。②辅助生产车间为装修工程提供劳务时，借：长期待摊费用180 000元；贷：生产成本——辅助生产成本180 000元。③确认工程人员职工薪酬时，借：长期待摊费用435 000元；贷：应付职工薪酬435 000元。④摊销改良支出时，借：管理费用10 000元；贷：长期待摊费用10 000元。

以上处理与长期待摊费用的定义有出入。笔者认为，支出一旦记入“长期待摊费用”科目，就应当在确认当期和以后期间予以摊销。鉴于此，应将改良支出先在“在建工程”科目中进行归集，待工程完工之后再转入“长期待摊费用”科目，并从完工当月起予以摊销。上述业务处理调整为：①装修领用原材料时，借：在建工程585 000元；贷：原材料500 000元，应交税费——应交增值税（进项税额转出）85 000元。②辅助生产车间为装修工程提供劳务时，借：在建工程180 000元；贷：生产成本——辅助生产成本180 000元。③确认工程人员职工薪酬时，借：在建工程435 000元；贷：应付职工薪酬435 000元。④2007年12月1日装修完毕时，借：长期待摊费用1 200 000元；贷：在建工程1 200 000元。⑤摊销改良支出时，借：管理费用10 000元；贷：长期待摊费用10 000元。○