已获利息倍数计算方法的改进

厦门金融咨询评信公司　张文萍

在进行偿债能力分析时，经常会使用已获利息倍数指标。已获利息倍数=息税前利润÷利息费用=(利润总额+利息费用)÷利息费用。

上述公式分子和分母中利息费用的含义不尽相同，分子中的利息费用是指财务费用中的利息费用，分母中的利息费用不仅包括财务费用中的利息费用，还包括资本化利息部分。上述公式分母中的利息费用应改为应付利息，以避免分子和分母同时使用含义不同但名称相同的“利息费用”可能产生的概念混淆。

应付利息是根据企业的有息负债(或银行借款)总额，按照相应的资金成本(或利率)计算出来的。一般而言，在其他条件不变的情况下，企业的偿债能力随着负债规模的扩大有减弱的趋势，由此计算出的已获利息倍数会越来越小，对利息的保障程度也趋于减弱。而使用利息费用作为分母，其计算结果易受许多外在因素的影响。比如，企业向其他企业融资，收到其他企业支付的利息，或者企业收到财政国债贴息，都将冲减利息费用。如果单纯使用财务费用作为分母计算已获利息倍数指标，会在不同会计期间因上述事项的影响而产生较大波动，甚至在基本偿债能力无实质性变化时，与其他反映企业偿债能力的指标分析得出相反结论，所以该公式中的分母应使用发生额概念的利息支出，而非期间存量概念的利息费用。

上述公式中分母的应付利息，应是本年度应支付利息，而非本年度应计提利息。一般而言，企业对短期借款和长期借款产生的利息费用按季或月计提并支付，当年的利息支出基本可以体现在当年的财务费用中。对于发行公司债券或可转换公司债券的企业，情况却不相同。

比如，某企业年利润总额 1 000 万元，利息费用 500 万元。2001 年初发行 5 年期、年利率为 5%、到期一次还本付息的公司债券 4 000 万元，该企业每年计提相关应付利息 200 万元，2005 年末共计提债券应付利息 1 000 万元，2005 年末债券到期时该企业应付债券本息 5 000 万元。假设其他条件不变，若按照一般的已获利息倍数公式，该企业发债前已获利息倍数=(1 000+500)÷500=3；发债后，从 2001 年起，每年将 200 万元利息费用增列入分子和分母中计算，则 2001～2005 年每年已获利息倍数=(1 000+500+200)÷(500+200)=2.43，表明该企业从发债当年起，利润对利息偿付的保障程度减弱，且对利息的偿付能力在发债期间每年相同。事实上，该企业发债的前四年，只是在账面上计提了应付利息，并未产生支付利息的真实需求，其利润对利息偿付的保障程度并未与发债前有何不同，只是在 2005 年需要偿付本息时，该企业已获利息倍数由前几年的 3 下降为：(1 000+500+1 000)÷(500+1 000)=1.67，显示该企业在最后一年因需要支付大额利息，在获利水平没有明显提高的情况下，偿付利息的能力大大削弱。

因此，在计算已获利息倍数时，用(本年度)应支付利息代替分母中“利息费用”更科学、客观，更能反映企业真实的利息偿付能力。经过调整，已获利息倍数计算公式应改写为：已获利息倍数=息税前利润÷应支付利息=(利润总额+利息费用)÷应支付利息。○

浅谈煤炭生产企业安全费用的会计处理

长春税务学院　齐永权

煤炭企业生产以地下采掘为主，劳动强度大而安全系数低，很容易发生安全事故。笔者拟对煤炭生产企业提取安全费用的会计处理谈以下看法。

煤炭生产企业提取安全费用应按照国家规定的标准计算，即实际产量或年销售额乘以一定的计提比率，会计处理为：借：制造费用——计提安全费用；贷：长期应付款——应付安全费用。煤炭生产企业未来期间使用已计提的安全费用，在相关费用实际发生时，直接冲减长期应付款。

例，某煤炭生产企业年销售量为1 800吨，按照有关规定，应按照5元/吨计提安全费用，则该煤炭生产企业本年应计提的安全费用=1 800×5=9 000(万元)，其会计处理应为：借：制造费用——计提安全费用9 000万元；贷：长期应付款——应付安全费用9 000万元。煤炭生产企业使用这9 000万元的安全费用时，会计处理为：借：长期应付款——应付安全费用9 000万元；贷：银行存款(或应付账款)9 000万元。从安全费用的会计处理可以看出，煤炭生产企业的安全费用应在提取当年作为费用在税前扣除，在使用时不再计入费用。

煤炭生产企业使用安全费用时，如能确定相关的支出最终将形成固定资产，应在“在建工程”科目下归集发生的费用。待有关项目完工以后，对形成的固定资产按实际发生的成本，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记“长期应付款——应付安全费用”科目，贷记“累计折旧”科目。

例：某煤炭生产企业按照有关规定，按年销售额的4%计提安全费用，该企业当年的销售额为5 000万元，则应提取的安全费用为5 000×4%=200万元。该企业把这200万元用于购置矿井供电系统安全防护设备，该设备的支出将形成企业的固定资产。

企业使用这笔安全费用时，借：在建工程200万元；贷：银行存款(或应付账款或原材料)200万元。待该设备完工以后，借：固定资产 200万元；贷：在建工程 200万元。同时，借：长期应付款——应付安全费用200万元；贷：累计折旧200万元。这里用于购置固定资产发生的支出正好等于已提取的安全费

用。若发生在固定资产上的支出大于已提取的安全费用,则“长期应付款——应付安全费用”必然出现借方余额,待次年计提安全费用时自然冲减;若发生在固定资产上的支出小于已提取的安全费用,则“长期应付款——应付安全费用”必然出现贷方余额,可以结转到下一个会计年度。

煤炭生产企业使用安全费形成的固定资产,在以后期间使用不需再计提折旧,因为购建这类资产的资金来源于“长期应付款——应付安全费用”。这里的“长期应付款——应付安全费用”实际上是一个过渡性科目,因为企业在计提安全费用时,通过“长期应付款——应付安全费用”贷方把计提的安全费用转入“制造费用——计提安全费用”借方,并作为提取当年的费用,已在该年的应纳税所得额中列支。在使用已计提的安全费用形成固定资产的时候,又通过“长期应付款——应付安全费用”借方将实际发生在固定资产上的支出全额转入“累计折旧”贷方,这样“制造费用——计提安全费用”和“累计折旧”这两个科目通过“长期应付款——应付安全费用”联系起来,因此使用安全费用形成的固定资产,其实在形成时就已经“全额”提取了折旧,若再计提折旧,就会出现重复提取折旧的现象。虽然由此形成的固定资产的账面净值为零,但不能直接将固定资产与累计折旧相互冲减,更不能因为固定资产账面净值为零而把它从账面上抹去,否则就会出现账外资产。正确的处理方法是把固定资产账面价值和该固定资产的累计折旧都保留在账面上,保证会计信息的客观性和真实性。○

公司股权变动会计处理浅析

重庆市民生实业(集团)有限公司　刘海旭

一、股东分期缴付出资

《公司法》第二十六条规定,有限责任公司全体股东的首次出资额不得低于注册资本的百分之二十,也不得低于法定注册资本的最低限额,其余部分可由股东自公司成立之日起两年内缴足;其中,投资公司可以在五年内缴足。第八十一条对股份有限公司发起人出资也作了类似规定。这些规定允许股东在规定期限内分期缴付出资。

股东首次缴付出资时,账务处理为:借:银行存款或现金、存货、固定资产、无形资产等;贷:实收资本或股本。

对已认缴但未缴足的出资,增设“应收资本”或“应收股本”资产类会计科目和“未收资本”或“未收股本”所有者权益类会计科目核算。账务处理为:借:应收资本或应收股本——×××股东;贷:未收资本或未收股本。收到股东补缴出资时的账务处理为:借:银行存款等;贷:应收资本或应收股本——×××股东。同时,借:未收资本或未收股本;贷:实收资本或股本。

“应收资本”或“应收股本”和“未收资本”或“未收股本”在资产负债表上相应栏目内单列反映,以反映股东出资缴纳情况。

二、非货币财产出资实际价额显著低于公司章程所定价额

《公司法》第三十一条规定,有限责任公司成立后,发现作为设立公司出资的非货币财产的实际价额显著低于公司章程所定价额的,应当由交付出资的股东补足其差额;公司设立时的其他股东承担连带责任。第九十四条对股份有限公司也作了类似规定。发现这种情况时,对于出资差额部分,账务处理为:借:存货或固定资产(红字);贷:实收资本或股本(红字)。同时,借:应收资本或应收股本——×××股东;贷:未收资本或未收股本。

三、有限责任公司股权回购

《公司法》第七十五条规定,①公司连续五年不向股东分配利润,而公司该五年连续盈利,并且符合本法规定的分配利润条件的;②公司合并、分立、转让主要财产的;③公司章程规定的营业期限届满或者章程规定的其他解散事由出现,股东会会议通过决议修改公司章程使公司存续的。有以上情形之一的,对股东会该项决议投反对票的股东可以请求公司按照合理的价格收购其股权。

股权回购的账务处理为:借:实收资本(该股东原出资额),资本公积(回购金额大于原出资额部分),盈余公积(回购金额大于原出资额、资本公积部分),未分配利润(回购金额大于原出资额、资本公积、盈余公积部分);贷:银行存款(实际支付的回购金额),资本公积(回购金额小于原出资额部分)。

四、股份有限公司回购本公司股份

股份有限公司可以回购本公司股份的情况有:①减少公司注册资本;②与持有本公司股份的其他公司合并;③将股份奖励给本公司职工;④股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持异议,要求公司收购其股份的。回购股份的账务处理与有限责任公司股权回购相似。

如果回购的股份准备注销,则不再作另外的账务处理;如果回购的股份准备暂时由本公司持有,留作对外转让或奖励给本公司职工,则要同时作账务处理:借:应收股本(票面金额);贷:未收股本(票面金额)。

再次对外转让时的账务处理为:借:银行存款(实收金额);贷:应收股本(票面金额),资本公积。同时,借:未收股本(票面金额);贷:股本(票面金额)。

将股份奖励给本公司职工时的账务处理为:借:应付工资(奖励金额);贷:应收股本(票面金额),资本公积。同时,借:未收股本(票面金额);贷:股本(票面金额)。

五、公司解散和清算

《公司法》规定,公司的解散和清算的结果有两种情况:一是清算结果资不抵债,没有剩余财产供股东分配,账务处理为:借:实收资本或股本(账面金额);贷:清算损益。二是清算结果还有剩余财产可供股东分配,账务处理为:借:实收资本或股本(账面金额),清算损益(剩余财产大于股东出资的差额);贷:银行存款或存货、固定资产等,清算损益(剩余财产小于股东出资的差额)。○