

累计支出加权平均数的计算 借款费用资本化时

南京禄口国际机场 钱俊

《企业会计准则——借款费用》(简称《准则》)规定,当“资产支出已经发生”、“借款费用已经发生”、“为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始”三个条件同时具备时,因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化。每一会计期间利息的资本化金额=至期末止购建固定资产累计支出加权平均数×资本化率。资产支出只包括为购建固定资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出。

例:某企业2001年1月1日专门从银行借款1 000万元,借款期限为3年,当年1月1日工程支出500万元,3月1日工程支出300万元,6月1日工程支出400万元。当年7月1日,该公司又专门从另外一家银行借款1 200

万元,借款期限为2年,当日支出600万元,10月1日支出400万元,12月1日支出200万元。要求计算累计支出加权平均数。

企业全年为购建固定资产合计借款2 200万元,累计各时间段支出2 400万元。依据《准则》,超出借款总额部分的支出不能列入累计支出加权平均数的计算,因此企业可以按如下三种支出情况计算累计支出加权平均数(单位:万元):

借款情况	情况(1)		情况(2)		情况(3)	
	支出额	占用时间	支出额	占用时间	支出额	占用时间
1月1日 借款1 000	500	12个月	500	12个月	500	12个月
	300	10个月	300	10个月	300	10个月
	200	7个月	200	7个月	400	7个月
7月1日 借款1 200	600	6个月	600	6个月	600	6个月
	400	3个月	200	6个月(6月1日支出款)	400	3个月
	200	1个月	400	3个月		

为,确认股权转让收益必须同时满足规定的四个条件,但确认股权转让应当以办理产权交割及工商变更登记为准。

2.设置“长期股权投资处置”账户的建议。为了正确提供转让的长期股权投资信息,合理确认投资收益,笔者建议设置“长期股权投资处置”这一过渡性账户,其性质类似固定资产处置时采用的“固定资产清理”账户。股权交割时,按转让的长期股权投资账面价值转入该账户的借方,当同时具备规定的四个条件时,结转该账户余额,确认股权转让收益。“长期股权投资处置”账户设置的意义在于:一是计划转让的长期股权投资在未满足股权转让条件时避免提前确认投资收益;二是将拟转让的长期股权投资与其他准备继续持有的长期股权投资区分开来,有利于提高会计信息的相关性。☐

对经营性项目 转出投资会计处理的质疑

湖北宣恩洞坪水电有限责任公司 何坤

财政部1998年颁布的《基本建设财务管理若干规定》第二十六条规定:“经营性项目的统建住房和为项目配套的专用设施投资,包括专用铁路线、专用公路、专用通讯设施、送变电站、地下管道、专用码头等。建设单位必须与有关部门明确界定投资来源和产权关系。由本单位负责投资但产权不归属本单位的,作无形资产处理;产权归属本单位的,计入交付使用资产价值。”对于此项规定,财政部随后颁布的《基本建设财务管理若干规定讲解》(以下简称《讲解》)中给出了解释:关

按三种支出情况计算的累计支出加权平均数分别为:

情况(1): $500 \times 360 / 360 + 300 \times 300 / 360 + 200 \times 210 / 360 + 600 \times 180 / 360 + 400 \times 90 / 360 + 200 \times 30 / 360 = 1\ 283.33$ (万元)

情况(2): $500 \times 360 / 360 + 300 \times 300 / 360 + 200 \times 210 / 360 + 600 \times 180 / 360 + 200 \times 180 / 360 + 400 \times 90 / 360 = 1\ 366.67$ (万元)

情况(3): $500 \times 360 / 360 + 300 \times 300 / 360 + 400 \times 210 / 360 + 600 \times 180 / 360 + 400 \times 90 / 360 = 1\ 383.33$ (万元)

按三种支出顺序计算的累计支出加权平均数均不一致,但三种支出情况应该都满足利息资本化的前提。情况(1)表明公司在期中使用了自有资金200万元购建固定资产,当购建固定资产的专项借款到位后仍未归还自有资金。也就是说,企业在购建固定资产过程中,未充分利用为购建固定资产而借入的专项借款。情况(2)任何时点的支出均在专项借款总额内,以充分利用专项借款为前提。从理论上讲,这样计算出的累计支出加权平均数是既定的。情况(3)则在年度中某时点突破了专项借款的总额,将部分自有资金计入了专项借款累计使用额度。

《准则》规定“资产支出已经发生”是利息资本化的一个重要前提,同时计算“至期末止购建固定资产累计支出加权平均数”的“资产支出”“只包括为购建固定资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出”。笔者认为,“资产支出已经发生”应为“专项借款资产支出已经发生”,不包含为购建固定资产而支出的自有资金部分,因此将上述“资产支出”的限定范围改为“为购建固定资产而对专项借款以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出”更全面。同时,“至期末止购建固定资产累计支出加权平均数”的计算应以“任何时点的支出均在专项借款总额内,从而充分利用专项借款”为前提。否则当支出款项与专项借款无法一一对应时,通过职业判断计算的累计支出加权平均数可能存在差异。☐

于经营性项目的转出投资,如果配套设施的产权不归属本单位,投资转出实际上是投资者权益的减少,如果作减少资本金处理则又不符合资本保全的原则,这种转出应视同一次支出较大的费用,购买的是使用权,作为无形资产,在项目建成后的生产经营中分期摊入期间费用,逐步得到补偿。

对于规定的这种处理,笔者认为有以下不妥之处:

1. 转出投资作为无形资产核算依据不充分。从《讲解》中可以看出,转出投资作为无形资产处理是为了保全资本,而实质上建设单位已经放弃了转出投资的控制权,为保全资本而确认的无形资产能否在将来为建设单位带来收益值得怀疑,将该转出投资确认为无形资产缺乏合理的依据。

2. 转出投资作为无形资产处理会误导信息使用者。无形资产是企业为生产商品或者提供劳务、出租给他人、或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。建设单位与资产受让单位达成协议,将取得的资产使用权作为无形资产入账,并不是为了使用该资产并带来收益,而仅仅是为了保全资本。转出投资作为无形资产处理后,一般的信息使用者完全有理由认为建设单位仍然控制着该项资源,并且该项无形资产和建设单位的其他无形资产没有区别,都具有获利能力。因此,转出投资作为无形资产处理会干扰信息使用者做出正确的决策。

3. 虚增了转出投资的价值。如果将转出投资作为建设单位的无形资产来核算,那么在转出同时受让单位会相应地将该资产作为固定资产入账。这样处理完全忽视了资产产权的排他性,人为虚增了转出投资的价值,同时客观上承认受让单位也可以出售该资产获得收益,显然违背了建设单位投资的初衷。可以认为,建设单位确认的资产使用权是不存在价值的虚资产。

《讲解》中指出:转出投资作为建设单位的一次较大的费用支出,需要在生产经营期间得到补偿。笔者认为,将转出投资作为建设单位的递延资产处理更为科学合理。

其一,保全了资本并且提高了财务信息的质量。将转出投资作为资产列示达到了保全资本的目的,同时又明确了转出投资不是普通资产,不能为建设单位带来收益,应视作需要建设单位负担的费用支出。

其二,反映了转出投资的实质。转出投资本质上是一次较大的费用支出,该项支出需要在生产经营期间得到补偿。

建设单位在确定待转出的投资后,按转出的固定资产净值,借记“固定资产清理”科目,按已计提的折旧借记“累计折旧”科目,按固定资产的账面原价,贷记“固定资产”科目;若固定资产原已计提了减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,贷记“固定资产清理”科目。按“固定资产清理”科目余额,借记相关支出科目。转出投资的摊销将在收益中得到补偿,对建设单位的成本核算不会构成影响。□

也谈事业单位接受捐赠的会计核算

郑州 汪德武

《财会月刊》2004年A12期刊登了张洪珍同志的文章《谈事业单位接受捐赠的会计核算》(以下简称《张文》),就接受捐赠的现行计算方法提出了异议,并比照接受固定资产捐赠的核算得出结论:接受非限定用途和限定用途的财物捐赠应分别记入“事业基金”和“专用基金”科目。笔者却认为,接受捐赠均应记入“其他收入——捐赠收入”科目。

《事业单位会计制度》(以下简称《制度》)是依据《事业单位会计准则》(以下简称《准则》)制定的,《准则》第三十二条规定“事业基金是指事业单位拥有的非限定用途的净资产,主要包括滚存结余资金等”;第三十六条规定“收入是指事业单位为开展业务活动,依法取得的非偿还性资金”。从《准则》对基金和收入的定义来看,基金是一种净资产,是由历年的结余滚存形成的。也就是说,事业基金的增加不是日常发生的经济事项,事业基金是由年终结余形成的。而只要是取得的非偿还性资金,都可以列作收入,收入的增加是日常发生的经济事项。

笔者认为《张文》在以下三方面出现了问题:

其一,在“收入”的理解上出现了错误。《张文》认为接受捐赠的财物不符合“收入”的内涵,笔者对照《准则》却发现,它恰恰符合“收入”的内涵,因为接受捐赠的财物不需偿还。的确,接受捐赠不是事业单位的主要资金来源,也无法将其归入任何一种正常收入。正因如此,《制度》才专设了“其他收入”科目来核算偶尔发生的不便于归类的收入,况且“其他收入”科目下可以再设二级科目分门别类地核算,根本不会出现《张文》提到的捐赠收入与利息收入、投资收益相混淆的情况。此外,接受捐赠的非限定用途的资产不能通过“事业基金”科目直接核算。我们知道,事业基金类似于企业会计中的盈余公积,只有在年度终了通过当年的收支相抵,收大于支的部分才能记入“事业基金”科目,该科目余额表明可供事业单位运用的积累资金的多少,而非收支的多少。

其二,事业单位每年年终决算时,实行的是“大收大支”,从任何渠道得到的资金均应纳入收入。把接受捐赠的收入在“事业基金”或“专用基金”科目中直接核算,有隐瞒收支的嫌疑。

其三,将接受非限定用途的财物列入“事业基金”科目核算只考虑了接受捐赠时的会计处理。如果接受时在“事业基金”科目的贷方反映是正确的,那么当财物被逐渐消耗掉的时候,自然就应从“事业基金”科目的借方转出,但这样是违背“事业基金”科目核算规律的。

笔者认为,事业单位无论接受什么形式的捐赠,均应该贷记“其他收入——捐赠收入”科目。只有在接受固定资产捐赠时,才应补记一笔“借:固定资产;贷:固定基金”的会计分录。□