

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=至当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“至当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,“至当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。☐