

9 100, 资本公积——库存股再发行溢价 1 400。

(3) A 公司第二次以价格 10 元/股卖出 200 股, 借: 银行存款 2 000, 资本公积——库存股再发行溢价 600; 贷: 库存股 2 600。

(4) A 公司最后注销了剩余的 100 股股票, 借: 股本——普通股 1 000, 资本公积——股本溢价 200, 利润分配——未分配利润 100; 贷: 库存股 1 300。

月末, A 公司将营业外收入转入“利润分配——未分配利润”账户中, 计缴所得税, 并将所得税也转入“利润分配——未分配利润”账户中。最终, 会导致所有者权益的再增加。假设所得税税率为 25%, 账务处理为: ①计缴所得税: 借: 所得税费用 3 250; 贷: 应交税费——应交所得税 3 250。②结转账户余额: 借: 营业外收入 13 000; 贷: 利润分配——未分配利润 13 000。借: 利润分配——未分配利润 3 250; 贷: 所得税费用 3 250。

综上所述, 企业在收到捐赠的股票时, 应该将其作为库存股进行处理, 同时确认相应的营业外收入, 这样可以更好地反映经济事项的实质。○

## 固定资产借款费用

### 资本化问题思考

包钢(集团)公司 韩满良

内蒙古包头市信用社南效联社 韩云飞

借款费用是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本, 包括借款利息、折价或者溢价摊销、辅助费用以及因外币借款发生的汇兑差额。按照企业会计准则, 企业发生的借款费用, 可以直接归属于符合资本化条件的资产的, 应当予以资本化, 并计入符合资本化条件的资产成本; 其他借款费用应在发生时根据其发生额确认为财务费用, 计入当期损益。其中, 符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间(通常为一年或一年以上)的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等。

我们知道, 对于同一项固定资产投资, 比如建造一条轧钢生产线, 实力强或者现金充足的企业可能借款较少, 甚至不需要借款; 而实力相对较弱的企业除利用一部分自有资金外, 还得从金融机构融资。根据会计准则中借款利息资本化的要求我们可以直观地看出, 实力弱的企业建设这条生产线的成本至少在借款利息资本化方面就要比实力强的企业多一块, 假设两家企业其他方面的成本都一样, 那将来对于固定资产入账成本两家企业显然会报出不一样的数据。

现在我们站在同一区域的角度来看, 这两家企业建设的固定资产既然完全一样, 固定资产的价值就应该相当, 如果现在将这两条相同的生产线出售的话, 售价应该相同或者差别

不大, 而固定资产的入账价值却可能相差很大。固定资产数据作为财务报告的一部分, 对报告使用者而言也需具有横向的可比性, 在初始确认和计量时要反映出其真正的价值, 但在这里两家企业的同一条生产线的入账价值不一样, 使得信息缺乏可比性。

也许有人说, 我们干脆把借款利息剔除掉, 规定不允许将其计入固定资产成本, 而是将它计入财务费用。这样看做没有用借款来购建固定资产, 也就不存在相关问题了。从企业来看, 企业融资成本不管是以财务费用的形式还是在其资本化后以固定资产折旧的形式存在, 这项成本最终都是利润的抵减项, 所不同的是如果以财务费用的形式来处理将会一次性抵减企业当年的利润, 如果以固定资产的形式来处理将在固定资产的预计折旧年限内分次抵减企业利润。

但是, 专门借款费用如果直接计入财务费用的话, 就与产品的生产成本彻底脱钩了, 这项利息对企业生产成本有多大影响无人知晓, 生产企业就无法计算企业利用该条生产线生产的产品对产品成本有多大影响, 因为按照现在的会计处理办法, 专门借款利息资本化后进入了固定资产账面价值, 固定资产(比如生产线)的折旧最终要转入产品生产成本, 而产品生产成本的计算将会影响到企业管理层的生产决策, 管理者可能结合市场的情况会对产品的品种结构进行调整, 或者对产品的质量水平进行调整等, 这说明这一项费用从企业成本管理的角度来说还是必须考虑的一个方面。

为了解决上面提出的问题, 我们认为固定资产在初始计量时可暂不计算借款利息, 仅以“直接投入资金”和“直接应付资金”作为初始计量成本, 通俗点讲就是“只看结果不看过程”, 不关注企业在投资建设过程中是占用自有资金还是占用融资借款, 即不关注企业的筹资成本。将借款利息单独拿出来作为固定资产的间接相关成本, 我们可以将其命名为“固定资产附加成本”(这样命名可以将外币借款汇率变动差异考虑在内), 这块借款费用可以直接计算为: 借款金额×借款利率×工程时间-借款短期投资收益或利息。其中, 借款金额为加权平均数; 借款利率按银行公布的相应借款期的利率来计算, 不考虑该企业具体的实际借款利率。将来借款利息总额与资本化金额的差额计入或冲减当期费用, 计算出来的固定资产筹资成本按照该固定资产预计使用年限, 在每次提取固定资产折旧时采用与固定资产相同的方法进行摊销, 最终转入产品生产成本即可。

这样既实现了产品成本管理的细化, 在初始计量时又不用考虑差异化的借款费用, 最关键的是企业管理者知道了购建固定资产的真正原始市场价值。企业在其资产负债表中可以将购建固定资产的借款费用单独反映, 也可以将固定资产设二级明细项目列示出来, 比如一部分为“固定资产直接成本”, 一部分为“固定资产附加成本”, 在资产列报时也分开列示。这样处理不仅能让管理者了解财产的真正价值(市场公允价值变动暂不考虑), 也便于将来资产价值的评估, 特别是在一些企业之间的重组及合并中, 这样处理会使资产价值的评估更易于操作、更有据可依。○