

专门借款辅助费用核算之改进

曾军凤

(湖南怀化市鹤城区公路局 湖南怀化 418000)

【摘要】对于专门借款辅助费用的会计处理,《企业会计准则第17号——借款费用》的规定存在若干矛盾之处,本文对此进行了分析,在此基础上举例说明了专门借款辅助费用的会计处理方法,并提出了相应的修改建议。

【关键词】专门借款 辅助费用 会计处理

一、专门借款辅助费用会计处理规定及存在的问题

借款辅助费用,是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、审计费、验资费佣金等相关费用。由于辅助费用是企业取得借款的必要条件,同借款利息一样,都是企业为了取得借款而付出的代价,因此《企业会计准则第17号——借款费用》(CAS 17)将借款辅助费用并入借款费用,分情况予以资本化或费用化处理。CAS 17规定:对于专门借款发生的辅助费用,在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的,应当在发生时根据其发生额予以资本化;在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后发生的,应当在发生时根据其发生额确认为费用。

1. CAS 17 第二条规定,借款费用包括借款利息以及借款辅助费用等,第五条规定,借款费用在满足资产支出已经发生、借款费用已经发生并且为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始的情况下才可以将借款费用资本化;但 CAS 17 第十条规定的专门借款辅助费用的资本化时点为所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前。这样以上规定便存在矛盾之处。如果专门借款辅助费用资本化的时点以第十条为准,那么 CAS 17 就应当注明第五条所指的借款费用不含专门借款辅助费用,否则很容易引起误解。

2. CAS 17 第十条规定,专门借款辅助费用符合资本化条件的应当在发生时根据其发生额予以资本化,但其并没有对何谓“发生时”作出明确的规定。而专门借款辅助费用在实务中很可能发生在借款实际到位之前。

例:甲企业为从银行取得一项 100 万元的专门借款,按照银行的要求聘请注册会计师对财务报表进行审计,并于 2011 年 1 月 1 日支付了 5 万元的审计费用。假设就该项借款甲企业并未发生其他任何费用,借款实际于 2011 年 2 月 1 日到账并计息。

那么,按照 CAS 17 第十条的规定,甲企业应当在 2011 年 1 月 1 日将 5 万元的借款辅助费用资本化,所作会计分录为:借:在建工程 5;贷:银行存款 5。但这样处理的问题在于:

第一,甲企业并不一定能够实际取得该项专门借款;第二,如果该项目最终并未能实际建成,甲企业所作的会计分录相当于虚增了资产,有违谨慎性原则。笔者认为,CAS 17 所指的“发生时”应当是借款辅助费用作为“利息调整”进行摊销的时点而不是实际支付的时点,CAS 17 应当对其进行详细说明。

3. CAS 17 本身并没有对可予资本化的借款辅助费用的发生额作出具体规定。但其应用指南指出,资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额是指根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》,按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。从会计处理角度来讲,借款辅助费用会被记入“长期借款——利息调整”科目,并加大企业每期实际承担的资金成本。

接上例,按照 CAS 17 应用指南的规定,甲企业不应当在 2011 年 1 月 1 日将 5 万元审计费用全额资本化,而应当在 2011 年 2 月 1 日将这 5 万元审计费用记入“长期借款——利息调整”科目,并在借款期限内逐期摊销记入资产的入账价值或财务费用。这样处理存在的主要问题在于,由于按照 CAS 17 第十条的规定,专门借款辅助费用资本化与其他借款费用资本化的时点不同,因此当“利息调整”不仅包括借款辅助费用时,例如存在先付利息或者债券非平价发行的情况下,会计人员可能需从“利息调整”明细科目中对每期予以资本化的借款辅助费用进行分拆,这会加大会计人员的工作量。

二、案例分析

例:接上例,假设甲企业取得的银行借款期限为 3 年,借款利率为 5%,每年年末付息,到期还本。甲企业用其建设一栋厂房,2011 年 3 月 1 日用借款支付第一笔工程款 50 万元,其余资金存入银行,银行利率为 4%,并于当日动工建设,工程预计于 2013 年 12 月 31 日达到预定可使用状态。假设经测算该借款的实际利率为 6%。笔者按照 CAS 17 第十条的规定并结合其应用指南的解释,将借款辅助费用资本化的期间定为 2011 年 2 月 1 日到 2013 年 12 月 31 日。每期应予资本化的借款辅助费用金额按照 CAS 17 应用指南的规定进行处理。

甲企业在 2011 年 1 月 1 日支付审计费用时:借:长期借款——利息调整 5;贷:银行存款 5。如果甲企业最终未能取得

转让定价特别纳税调整的会计处理

韦群

(贵州财经学院 贵阳 550004)

【摘要】 转让定价特别纳税调整可分为日常调整和年度终了之后的调整两种类型。本文首先从理论角度分析了转让定价特别纳税调整应通过哪些科目进行核算,然后结合案例说明了转让定价特别纳税调整的会计处理方法。

【关键词】 转让定价 特别纳税调整 会计处理

转让定价特别纳税调整可分为税务机关调查调整和企业自行调整两种方式,这是按照执行主体的不同来划分的。在实务中,税务机关调查调整通常在年度终了之后进行。企业自行调整可分为两种情况:在日常经营过程中,企业发现转让定价问题时即进行纳税调整;年度终了之后,企业向税务机关报送企业所得税纳税申报表时进行调整。因此,根据实施时间的不同,可以把转让定价特别纳税调整分为两种类型:日常调整和年度终了之后的调整。

现行会计规范对于转让定价特别纳税调整如何进行会计处理尚未明确规定。考虑到实务操作中年度终了之后的调整

比日常调整更为常见,因此本文主要探讨第二种类型的转让定价特别纳税调整的会计处理。

一、转让定价特别纳税调整会计处理的理论分析

《企业会计准则——应用指南》明确规定:“以前年度损益调整”科目核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项,以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。而在实务中,我国企业一般自年度终了之日起五个月内,向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表,并汇算清缴。因此,企业在进行企业所得税纳税申报时因产生了转让定价特别纳税调整而应予以补交的企业所得税及消费税、营业

该项借款,则应当将原记入“利息调整”明细科目的审计费用一次性计入当期损益,会计分录为:借:财务费用 5;贷:长期借款——利息调整 5。甲企业在 2011 年 2 月 1 日取得银行借款时:借:银行存款 100;贷:长期借款——本金 100。

按照 CAS 17 第四条的规定,甲企业 2011 年度对借款利息资本化的区间为 2011 年 3 月 1 日到 2013 年 12 月 31 日,略短于借款辅助费用资本化区间。甲企业 2011 年 2 月应予资本化的借款辅助费用金额为 0.083 万元($100 \times 6\% / 12 - 100 \times 5\% / 12$),应予资本化的借款利息金额为 0。企业专门借款的利息支出为 0.42 万元($100 \times 5\% / 12$),企业专门借款存入银行的利息收入为 0.33 万元($100 \times 4\% / 12$)。相关会计分录为:借:在建工程 0.083;贷:长期借款——利息调整 0.083。借:银行存款 0.33,财务费用 0.09;贷:应付利息 0.42。

甲企业 2011 年 3 月应予资本化的借款辅助费用金额为 0.083 万元($100 \times 6\% / 12 - 100 \times 5\% / 12$)。企业专门借款的利息支出为 0.42 万元($100 \times 5\% / 12$),企业专门借款存入银行的利息收入为 0.17 万元($50 \times 4\% / 12$),甲企业需要资本化的借款利息支出为 0.25 万元($0.42 - 0.17$)。相关会计分录为:借:在建工程 0.333($0.083 + 0.25$),银行存款 0.17;贷:长期借款——利息调整 0.083,应付利息 0.42。以后的借款费用资本化期间,甲企业所作的会计分录与以上类同。

2013 年 12 月 31 日,甲企业所发生的全部专门借款费用无论是借款辅助费用还是借款利息,都应当终止资本化,全部

计入当期损益。假设甲企业工程总共耗资 150 万元。2014 年 1 月 1 日甲企业所作会计分录为:借:财务费用 0.5($0.08 + 0.42$);贷:长期借款——利息调整 0.08,应付利息 0.42。

三、对 CAS 17 的修改建议

借款辅助费用虽然也是企业为了取得借款而发生的必要的代价,但其与借款利息不同。借款辅助费用与企业使用资金的时间长短无关,一般一次性发生在企业实际取得借款之前,企业无需按期支付。

笔者认为,对专门借款辅助费用的处理,首先应当遵循重要性原则,对于金额较小的专门借款辅助费用,企业可以在实际发生时按照发生额直接计入资产价值,而无需在后期随着利息的支付逐期摊销。对于金额较大的专门借款辅助费用,可以在发生时预先记入“长期借款——利息调整”科目,待企业实际取得专门借款后,随着专门借款利息的支付按照实际利率法进行摊销。如果企业支付了专门借款辅助费用而最后并未能取得专门借款,应当将专门借款辅助费用转入“财务费用”科目。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则应用指南.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008