

# 高速公路试运营阶段 建设借款利息账务处理改进

徐芳 刘家乡

(河南省交通运输厅 郑州 450016 长安大学经济与管理学院 西安 710064)

**【摘要】**高速公路建设项目的财务管理具有明显的行业特色。高速公路建设项目从通过交工验收至竣工验收期间发生的建设借款利息支出的账务处理值得特别关注。本文依据《企业会计准则第17号——借款费用》的规定,探讨了目前高速公路建设借款利息账务处理存在的问题,并提出了一些改进建议。

**【关键词】**高速公路试运营 建设借款利息 资本化

## 一、问题的提出

与一般建设项目不同,高速公路建设项目的验收划分为交工验收和竣工验收,交工验收与竣工验收之间的期间即高速公路的试运营阶段。从目前的管理实务来看,高速公路工程在办理交工验收后产生的建设借款利息支出,应当计入高速公路建设成本(予以资本化),还是作为高速公路经营管理期间的支出,是高速公路试运营阶段财务管理需要解决的重要问题之一。

目前,财政部有关基本建设借款利息的规定是:建设期间发生的建设借款利息,计入建设成本(待摊投资),但没有明确建设借款利息开始资本化(计入建设成本)和停止资本化的具体时点。实行企业财务会计核算制度的建设主体还可以直接依据《企业会计准则第17号——借款费用》(CAS17)的相关规定执行。CAS17规定:借款费用同时满足下列条件的,才能开始资本化:①资产支出已经发生,资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出;②借款费用已经发生;③为使资产达到预定可使用或者销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。显然,依据企业会计准则对高速公路借款费用进行会计处理时,还需借助会计职业判断。

王一平(2007)提出了其对高速公路建设基建借款费用资本化的思考。他认为高速公路建设借款费用资本化应采用分段分工程的方式进行,如路基、桥隧、路面工程与防护栏工程完工以前其所占用的基建借款资金的借款费用予以资本化,完工以后该工程所占用基建借款资金的借款费用应停止资本化。但完工的标志是什么?是交工验收还是竣工验收?如何具体明确路基、桥隧、路面工程与防护栏等不同工程项目占用的基建借款,其没有作进一步分析。

## 二、高速公路试运营阶段建设借款利息处理存在的问题

高速公路建设主体包括具备法人资格的专业建设主体和不具备法人资格的企事业单位内部建设主体。由于具备法人资格的专业建设主体只从事基本建设业务,不从事其他业务,

对此具有法人资格的专业建设主体从银行取得的建设借款只能计入建设成本。因此可以认为,从建设主体取得建设借款,到将借款移交给运营管理主体之前发生的所有利息支出,应当全部计入建设成本(待摊投资)。按照现行规定,移交借款的时间应当是通过竣工验收并且编制的竣工财务决算获得批复。对此,在项目竣工并且编制的竣工决算获得批复之前发生的利息支出,都应当计入建设成本。

对于不具备法人资格的企事业单位内部建设主体而言,由于建设主体不能直接向银行借款,因此借款主体属于建设主体的具有法人资格的上级单位。上级单位取得的借款,有可能转拨到基建账户,也有可能用于其他方面。这种状况下借款利息是计入项目建设成本,还是由借款主体承担计入当期损益,目前尚无明确规定。

高速公路建设项目的工程验收由于划分了交工验收和竣工验收两个阶段,通过交工验收的高速公路基础设施以及相关设备等,需要分别移交给运营管理主体进行运营管理。这样有必要根据工程验收期间资产通过交工验收的不同情况及其占用建设借款的情况研究建设借款利息的处理。

## 三、对高速公路试运营期间建设借款利息处理的建议

**1. 执行企业会计准则建设主体的财务处理分析和建议。**执行企业会计准则的建设主体,应当根据CAS17的规定进行借款费用的确认和计量。主要的处理原则是:符合资本化条件的借款费用,计入高速公路建设成本;不符合资本化条件的借款费用,计入公司的当期损益。

(1)借款费用开始资本化的时间。笔者认为,根据CAS17第五条的规定,对于具有法人资格的专业建设主体,从银行取得的借款,应当界定为专门借款;建设主体取得借款的时间,应当与开始使用这笔资金用于高速公路建设的时间保持一致。因此,建设主体取得借款的时间应当就是借款费用资本化开始的时间。

对于不具备法人资格的企事业单位内部建设主体,其上级法人单位在取得借款后,应当按照高速公路建设项目开始

使用资金的时间,将借款直接拨入单位内部的基建账户,或者由其基本结算账户转入基建账户,转入基建账户的时间应当作为借款费用资本化开始的时间。

(2)借款费用停止资本化的时间。CAS17 第二十二项规定,购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时,借款费用应当停止资本化。按此规定,高速公路主体工程通过交工验收交付使用后,可认为达到了预定可使用状态,可通过交工验收的时间作为其借款费用停止资本化的时间。

但高速公路建设项目通过交工验收并非意味着所有工程均全部完成。以山东胶州湾大桥建设项目为例:2011年6月27日其一期工程通过了交工验收;2011年6月30日下午开始对外开放交通进入试运营。但到2011年6月底,概算总投资只完成了大约80%,还有20%的投资额尚未完成,这部分投资在完成之前占用借款发生的借款利息,也有必要予以资本化。又如,由江西赣粤高速公路股份有限公司投资建设,2010年9月16日建成通车的江西彭泽至湖口高速公路(一期)预算总投资为16.26亿元。截至2010年底,该项目累计完成投资11.86亿元,完成概算投资的72.94%,这意味着还有27.06%的投资尚需在通过主体交工验收后完成。

CAS17规定,购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工,且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售,且为使该部分资产达到预定可使用状态或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的,应当停止与该部分资产的借款费用的资本化。购建或者生产的资产的各部分分别完工,但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的,应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

**2. 执行基本建设财务会计制度的建设主体的财务处理分析和建议。**

(1)可以建设主体将建设借款债务移交给运营管理主体的时间作为借款利息停止资本化的时间。这意味着建设主体发生的借款利息都应计入建设成本,建设主体应严格按照有关规定在办理竣工验收时及时办理借款债务的移交手续。

(2)按照《基本建设财务管理规定》的相关表述,如果满足竣工验收条件但由于各种原因没有及时办理竣工验收以及借款债务移交手续,则应当按照交通运输部的有关规定,在通过交工验收后整三年开始,将借款利息作为应当向运营管理主体收取的款项,不再计入建设成本。

#### 四、高速公路试运营阶段建设借款利息账务处理的规范

从目前全国高速公路建设资金来源构成情况看,除了少数项目资本金来自财政性资金或者民间资本投入外,大多数建设资金是通过国内外金融机构借款或发行企业债券、公司债券、短期融资券、中期票据等方式筹措的。这些债务资金,除了投资者打算行权的可转债以外,由于都需要按期还本付息,因此本文将其一律称为建设借款。

通过以上分析,本文提出有关借款利息财务处理的基本思路:

**1. 根据高速公路建设项目的特点,借款费用停止资本化的时间,应当是工程主体通过交工验收的时间。**高速公路建设项目的主体工程包括路基工程、桥隧工程、路面工程与防护栏工程。属于收费公路的,还应当包括收费设施和收费监控设施安装工程等。这些工程检验合格、通过交工验收后,意味着这些工程项目可以移交给运营管理主体,面向社会开放使用。如果主体工程通过交工验收后,还存在较多的收尾工程尚未完工,则需要根据收尾工程占用的建设借款,将其借款利息继续资本化处理,直至这些工程通过交工验收为止。

收尾工程一般包括沿线绿化、隔离栏、交通量监控设备等为防止风沙侵蚀路基、保障道路畅通、远程监视等目的而进行的工程。这些工程并非“高速通行”的必要条件,可以在高速公路开放通行后逐步完善。

收尾工程占用建设借款的计算公式如下:

收尾工程占用建设借款=(已完成总投资-经批复的该项目概算总投资)×项目建设借款总额

建设主体应当在主体工程通过交工验收、移交给运营管理主体进行运营管理之日起的规定的期限内,将相关的建设借款转账移交给运营管理主体,不再承担计算缴纳借款利息的职责。如果因为各种原因,在办理了交工验收、移交了建成资产后无法或者没有移交建设借款账目的,则从通过交工验收之日起发生的利息支出,不再计入建设成本,而是确认为应当向运营管理主体收取的款项。

**2. 高速公路项目从试运营开始发生的借款利息应计入当期损益。**

(1)企业法人的账务处理。执行企业财务会计核算制度的运营管理主体,收到建设主体移交的建设借款账目后发生的借款利息,或者建设主体移交的应当承担的借款利息,作为财务费用计入当期损益。账务处理为借记“财务费用”科目,贷记“其他应付款——应付借款利息”科目。

(2)事业法人的账务处理。执行事业单位财务会计核算制度的运营管理主体,收到建设主体移交的建设借款账目后发生的借款利息,或者建设主体移交的应当承担的借款利息,计入单位的相关支出科目。由于财政部印发的《事业单位会计制度》中没有涉及借款利息支出的账务处理,本文不进行这方面的讨论。

交通运输主管部门和建设主体应当按照《交通基本建设资金监督管理办法》中的相关规定,加强对借款利息列支的监管,同时强化对借款利息资本化过程的审计,既要加强对建设项目管理主体的资金使用审计,也要加强对交通运输主管部门的资金安排审计,确保借款利息的列支符合规范。

#### 主要参考文献

1. 交通部.公路工程竣(交)工验收办法.交通部令2004年第3号,2004-03-31
2. 财政部.基本建设财务管理规定.财建[2002]394号,2002-09-27
3. 王一平.当议高速公路建设借款费用资本化.交通财会,2007;12