

项目分别完工情况下资本化利息计算方法

黄长胜

(中国南方电网有限责任公司超高压输电公司 广州 510620)

【摘要】 本文基于我国现行企业会计准则中的相关规定,举例介绍了资金支出比例法的应用,并总结了其特点,以供实务工作者参考。

【关键词】 资金支出比例法 累计使用资金 借款费用分摊

(一)

《企业会计准则第17号——借款费用》第十四条规定:购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别完工,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相关的借款费用的资本化。“购建或者生产的符合资本化条件的资产”在实际工作中大多数情况下是以工程项目的形态存在的,所以本文以工程项目为例来探讨资本化利息问题。

专门借款是指按有关部门核准或上级单位批准的单个工

程项目专门筹集的外部资金。外部资金筹集主要方式包括银行借款、债券发行、票据发行等。在任何一种资金筹集方式下,专门借款当期实际发生的利息费用、尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益都很容易计算得出,但是当项目不同部分分别完工且可供使用或对外销售时,尚未完工部分应该资本化的利息金额或已完工部分应停止资本化的利息金额的计算就比较困难了,因为资金筹集不太可能按分别完工的各部分去分别筹集外部资金。

在实际工作中,我们逐渐摸索出了一种项目分别完工资本化利息分摊的计算方法,即资金支出比例法。具体来说,是

一般不满足持有企业公开发行并上市流通的股票 12 个月的条件。因此,笔者建议投资企业从被投资单位撤回或减少投资,其取得的资产中,相当于初始出资的部分,应确认为投资收回;其余部分确认为投资资产转让所得,确认为投资收益,记入“投资资产转让所得”二级明细科目,该明细科目核算需要计入应纳税所得额的投资收益。

2. 可供出售金融资产。可供出售金融资产在转让时,在原来核算的基础上增加一笔会计分录,将确认的投资收益按照税法的规定,分别确认为股息所得和投资资产转让所得。

例:A公司于2010年3月1日从二级市场购入甲公司股票100 000股,每股市价19.6元。发生交易费用40 000元,款项均以银行存款支付,企业将其作为可供出售金融资产进行管理和核算。

2010年12月31日,该股票市价为每股21元。2011年3月10日,企业以每股22.5元的价格将其出售,发生转让费用50 000元,款项收到存入银行。经查A公司持有甲公司股票期间甲公司累计未分配利润和累计盈余公积为50 000 000元,A公司持有甲公司0.1%的股权。

2010年3月1日购入股票,会计分录为:

借:可供出售金融资产——成本 2 000 000
贷:银行存款 2 000 000

2010年12月31日确认公允价值变动,会计分录为:

借:可供出售金融资产——公允价值变动 100 000

贷:资本公积——其他资本公积 100 000

2011年3月10日出售该股票,会计分录为:

借:银行存款 2 200 000

贷:可供出售金融资产——成本 2 000 000

——公允价值变动 100 000

投资收益 100 000

借:资本公积——其他资本公积 100 000

贷:投资收益 100 000

计算应确认为股息所得投资收益=50 000 000×0.1%=50 000(元),因A公司持有甲公司0.1%的股权超过12个月,上述股息所得应记入“符合免税条件的股息所得”二级明细科目,会计分录为:

借:投资收益 200 000

贷:投资收益——符合免税条件的股息所得 50 000

——投资资产转让所得 150 000

3. 长期股权投资。转让时确认的投资收益,可以参照可供出售金融资产的做法增加一笔会计分录,将确认的投资收益按照税法的规定分别确认为股息所得和投资资产转让所得。

主要参考文献

财政部.企业会计准则.2006.北京:经济科学出版社,2006

指在每一个计息期,将项目分为投产与未投产两部分,按投产部分累计使用资金、未投产部分累计使用资金比例来分摊专门借款利息等借款费用。资金支出比例法的关键是,在每一个计息期以合理的方法计算出已投产部分累计使用资金、未投产部分累计使用资金。为了提高利息等借款费用分摊的准确性,计息期间一般不超过一个月。

例1:一个电网建设项目,建设内容包括A变电站、B变电站,总概算为5亿元。其中,A变电站概算为3亿元,B变电站概算为2亿元。A变电站在201×年5月31日完工投产、B变电站在201×年8月30日完工投产。

本项目融资采用银行借款方式,银行利率为6.8%,按工程进度需要提款。该电网建设项目提款时间见表1,A、B变电站各月资金支出金额见表2。

表 1 单位:万元

提款时间	提款金额
3月9日	8 000
4月11日	12 000
5月5日	10 000
6月8日	5 000
7月6日	5 000
8月9日	5 000

表 2 单位:万元

月份	A变电站各月支付金额	B变电站各月支付金额
3	5 000	
4	8 000	2 000
5	10 000	3 000
6	2 000	5 000
7	1 000	5 000
8	1 000	3 000
合计	27 000	18 000

解析如下:

第一步:计算6~8月各月利息。具体金额见表3。

表 3 单位:万元

提款日期	提款金额	6月	7月	8月
3月9日	8 000	44.71	46.20	44.71
4月11日	10 000	55.89	57.75	55.89
5月5日	8 000	44.71	46.20	44.71
6月8日	5 000	22.36	28.88	27.95
7月6日	5 000		24.22	27.95
8月9日	5 000			20.49
合计	41 000	167.67	203.25	221.70

注:因为该电网建设项目在201×年8月30日全部投产,达到预定可使用状态,8月30日以后全部借款费用应费用化,故8月份利息只计算到8月30日。

第二步:计算A、B变电站累计使用资金。6月、7月、8月资本化借款费用分摊比例见表4。

表 4 单位:万元

项目	3月	4月	5月	6月	7月	8月
A变电站支付金额	5 000	8 000	10 000	2 000	1 000	1 000
B变电站支付金额		2 000	3 000	5 000	5 000	3 000
A变电站累计支付金额	5 000	13 000	23 000	25 000	26 000	27 000
B变电站累计支付金额	0	2 000	5 000	10 000	15 000	18 000
资本化借款费用比例				23.81%	32.89%	38.37%

注:假设月度资金支付在当月均衡发生,故在计算资本化借款费用比例时,当月支付金额计50%。

第三步:计算6~8月应资本化利息。具体金额见表5。

表 5 单位:万元

项目	6月	7月	8月	合计
利息总额	167.67	203.25	221.70	592.62
资本化借款费用分摊比例	23.81%	32.89%	38.37%	
资本化借款费用	39.92	66.85	85.07	191.84

(二)

通过以上分析可见,资金支出比例法具有以下特点:

特点一:严格遵守《企业会计准则第17号——借款费用》相关规定,部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或生产活动实质上已经完成,即停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

特点二:利息等借款费用主要与资金占用有关;根据投产部分、未投产部分累计实际资金支出数分摊利息等借款费用;符合配比原则,可以保证利息等借款费用资本化的准确性。

特点三:每一计息期在工程项目已完工部分、未完工部分之间分摊利息等借款费用,不仅可以保证利息等借款费用资本化的准确性,也不会影响相关年度财务费用。

特点四:企业需加强基础管理工作,以方便、准确地计算已完工部分、未完工部分在各计息期资金支出金额。比如,企业可以建立合同台账,清晰地记录每一个合同每一笔支出的金额及支付时间,而合同则对应到各子工程项目(资产分别完工的各部分)。合同台账可以运用Excel软件完成,也可以通过专门的合同管理软件完成。可以在财务核算软件中进行一些管理设置来满足合同中的要求,比如按合同设置银行存款辅助账,这样可以方便地在财务核算软件中查询到每一个合同的支付记录。

特点五:以发行债券、票据等方式筹集资金时,具有资金一次性到位的特点。这时需考虑已完工部分、未完工部分利息等借款费用分摊比例限制条件,分摊比例不能高于按合理方法确定的资金占用最高比例。

例2:一个电网基建项目,有X、Y两个变电站,分别完工。按照签订的合同,投资分别为2亿元、3亿元,企业一次性发行4亿元企业债券。在201×年5月底,X、Y两个变电站已分别累计发生资金支出1.5亿元、0.8亿元,其中企业债券资金分别为1.2亿元、0.6亿元。因此,则X变电站利息等借款费用分摊比例不能高于42.5% $[(1.2+2-1.5)/4 \times 100\%]$ 。○