

浅议高速公路大修费用的会计处理

傅哲祥 李媛 ■

高速公路大修工程是指高速公路及其附属设施已达到其服务周期,必须进行应急性、预防性、周期性的综合修理使其全面恢复原设计状态的作业。大修工程属于局部改良更新,具有支出大、周期长的特征,采取不同的会计处理(资本化或费用化)对企业财务状况和现金流将产生重大影响。本文拟就此作粗浅的探讨。

一、准则的规定

2008年8月7日财政部印发的《企业会计准则解释第2号》,首次对企业采用建设经营移交方式(BOT)参与公共基础设施建设业务的核算行为进行了规范。规定,公路经营企业通过投资建造取得的公路收费权,只能确认为金融资产或无形资产。但其与现行的《公路经营企业会计制度》(财会字[1998]19号)存在冲突。在高速公路营运企业现行的会计实务中,将公路资产视作固定资产并按固定资产核算的居多。

对于高速公路大修费用是否予以资本化的问题,主要有以下两种情况:

一是将公路收费权作为固定资产核算时高速公路大修费用的处理。《企业会计准则第4号——固定资产》第四条规定:“固定资产同时满足下列条件的,才能予以确认:与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;该固定资产的成本能够可靠地计量。”《企业会计准则第4号——固定资产》第六条规定:“与固定资产有关的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应当在发生时计入当期损益。”

二是将公路资产作为无形资产核算时高速公路大修费用的处理。对于将公路资产作为无形资产核算时所发生的大修费用是应当资本化,还是计入当期损益,在《企业会计准则解释第2号》和《企业会计准则第6号——无形资产》及

相关的应用指南中均无明确的规定。但在2003年12月5日《中注协专家技术援助小组信息公告第7号》中,针对“公司对高速公路收费权采用车流量法进行摊销,目前正在对该路桥进行改造,预计支出X亿元,工程预计2003年完工,能否将该支出进行资本化处理”问题的答复是:“第一,公路收费权应作为无形资产进行核算,按照规定的期限平均摊销;第二,对无形资产后续支出,不应当资本化,而应当费用化,即路桥改造支出应当费用化。”

二、高速公路上市公司对公路资产及后续支出的会计处理

由于制度规定不明确,目前高速公路营运公司对公路资产及后续支出的会计处理不统一。业内对公路资产有两种处理方法,一种是延续以前年度的做法,作为固定资产核算;另一种是根据《企业会计准则解释第2号》的规定,调整为无形资产核算。对公路资产后续支出也有两种观点,一是基于高速公路大修周期和大修后的受益期判断,对高速公路大修费用进行递延处理;二是基于稳健原则作为当期损益处理。

在此,笔者拟以上市公司高速公路板块2008年度报告为例,将高速公路收费权公路资产及其后续支出的会计处理政策及披露情况分为以下三类:

(一)公路资产作为固定资产核算,大修费用资本化。如粤高速年报中披露的会计政策“在建工程核算办法”中明确指出:“在建工程是指本公司进行的基建工程、安装工程、技术改造工程、大修理工程等。”同时在附注中披露,2008年发生的九江大桥、沥青路面等修复工程共计3.36亿元,计入“在建工程——九江大桥修复工程”等明细科目;将佛开高速公路等已完工的修复工程3.08亿元累计支出全部结转计入“固定资产——佛开高速公路”等明细科目,即将大修费用全部资本化。

(二) 公路资产作为固定资产核算, 大修费用计入当期损益。如福建高速年报中披露, 该公司所有的高速公路(福泉高速公路、泉厦高速公路、罗宁高速公路) 2008年度固定资产原值均未增加, 2008年度发生的高速公路日常养护和专项养护支出共计1.38亿元, 均计入“主营业务成本-养护业务成本”, 即全部体现为当年损益。

(三) 公路资产作为无形资产核算, 大修费用计入当期损益。如皖通高速2008年报中披露, 按照《解释第2号》的要求, 将建设经营移交方式(BOT)取得的高速公路及构筑物和相关的使用权作为“无形资产——收费公路特许经营权”核算, 并进行了追溯调整。公路的维修费用支出于实际发生时或为使已发生耗损的高速公路恢复为政府规定的使用状态而预计发生支出, 且该等支出可以可靠计量确认, 计入当期营业成本。又如宁沪高速2008年报中披露, 2008年1月1日, 按照《解释第2号》的要求, 将建设经营移交方式(BOT)取得的高速公路收费权确认为无形资产核算, 并进行了追溯调整, 且在无形资产、在建工程明细下, 未见大修费用资本化的情形。

三、对高速公路资产大修费用资本化的几点看法

(一) 大修费用资本化是对资产过去耗费的补偿

高速公路大修是对投入使用后的高速公路的“应急性、预防性、周期性的综合修理, 使其全面恢复原设计状态的作业”, 因此从企业价值的“再生产”角度分析, 该等支出是用于补偿资产在过去“一个周期”的价值生产中的消耗, 所以不能将大修理支出资本化。

(二) 大修费用资本化违背了会计的“稳健性原则”

高速公路大修除了改善通行条件外, 并不能增加高速公路的通行流量, 也不能延长高速公路的收费期限。因此, 将高速公路资产大修费用资本化, 实际上是把已经发生的费用递延到以后期间, 从而增加了企业的持续经营压力。假设高速公路大修能够资本化, 但由于在实际大修过程中很难明确被“替换”部分, 且所“替换”部分的成本也困难以计量而无法剔除, 由此势必造成固定资产成本的重复计算, 导致资产虚增, 进而违背会计的“稳健性原则”。

相反, 将高速公路资产大修费用计入当期损益, 不仅是客观披露了企业当期利润减少的情况, 更主要的是稳健和真实地反映了企业一定时期的现金流出, 提高了会计信息的质量, 降低了企业的风险。

(三) 大修费用资本化放弃了企业的“税盾”效应

在现行的税法框架下, 大修理费与折旧同被称为企业合理避税的“税盾”。公路资产大修费用资本化后, 一方面减少了当期的税前抵扣成本, 并表现为当期账面利润的增加; 另一方面, 由于费用被递延而增加的账面利润将同时增加企业的当期所得税支出, 该等支出不仅仅反映在企业账面价值的减少, 更重要的是实实在在的(当期)现金流出。虽然从企业的长期持续经营角度分析, 当期多支出的企业所得税可以通过期后大修费用摊销的方式抵减以后年度的企业所得税——即长期而言, 公路资产大修费用资本化不会导致多缴纳企业所得税, 但将以后年度应缴的企业所得税提前支付, 在“现金为王”的现代市场经济中, 实质上是放弃了税金的时间价值, 不符合企业追求“企业价值最大化”的基本原则。■

(作者单位: 浙江省交通投资集团有限公司财务部)

责任编辑 张璐怡

● 简讯

浦发银行推出新一代现金管理平台

近日, 浦发银行正式推出新一代现金管理平台, 使浦发银行在现金管理的服务功能、客户体验、风险控制以及客户个性化需求支持等方面得到提升。在服务功能方面, 强化了面向大中型集团企业的资金管理技术支持, 其中如“点对点资金调拨”、“委托贷款分时段计息”、“名义资金池”、“财务公司代理支付”、“N+N资金划拨组合”、“集团合并和拆分”以及“内部债权债务终止”等功能均属于创新。在客户体验方面, 支持客户在浦发银行的网上银行、银企直连、银行网点等多种渠道便捷地使用各项服务, 且客户可以按照资金管理需求对资金划拨规则、利率以及内部授权进行灵活设置。在风险控制方面, 使企业能够更有效地对资金运营实现事前、事中和事后的风险控制。在客户个性化需求支持方面, 采用构件化、高度参数化的设计理念进行系统建设, 可以专为客户的个性化需求进行定制设计和开发。

(本刊通讯员)