

浅议核电运行财务模型中 相关成本费用会计处理

□ 王世鑫

财政部于1995年根据当时的《企业财务通则》和《工业企业财务制度》，以《关于核电企业财务成本管理中有关问题的通知》(财工字[1995]27号)对部分核电成本开支范围做了规定。但由于当时核电属起步阶段，还不具备规模，相关财务管理规定还只是探索性的。随着核电规模的不断扩大和企业会计制度的变化，有关的会计处理规定已不能满足核电投资者在经营期内建立一个收益稳定、回报均衡的财务模型的需要。由此，本文拟对建立稳定的核电运行财务模型中相关成本费用的会计处理作一探讨。

一、乏燃料后处理费的提取问题

财工字[1995]27号文规定：“为贮存、运输、化学处理以及最终处置乏燃料的费用，此项费用由核电企业参照国际标准和国内实际情况，每年提出具体的提取标准，报财政部批准后执行。”但随着核电机组运行的稳定和成熟，现执行乏燃料后处理费提取政策出现了三个方面的问题：

1、折电量问题。原核电站燃料组件是一年一次换料，但由于组件燃耗和丰度的不断提高，现多数核电站换料周期已延长至一年半或更长时间，如果仍按当年规定的卸料标准提取，则会造成各年度乏燃料提取的不均衡，这与建立平稳的财务模型是不相符的。对此，笔者建议将原定的按卸料量标准提取的乏燃料后处理费改为在提取总额不变的原则下，乏燃料后处理费折成单位电量提取，

费用与电量联动。

2、经营期前低后高提取模式问题。核电在运行前期是还贷期，根据贷款协议规定，大多是经营期前15年贷款本金等额还款，利息的支付随着本金的逐年递减而递减，呈前高后低的趋势。同时，核电运营前期还存在生产的不稳定性，引致售电收入也不稳定。所以，要争取财务模型的长期平稳，可用乏燃料后处理费的提取方式拉平财务模型。由此，笔者建议乏燃料后处理费的提取方式可采用前低后高模式，即如果利息支出是前高后低，逐年递减，那么乏燃料后处理费就采用前低后高，逐年递增或阶段递增方式。

3、重水堆型的乏燃料后处理提取问题。财政部批复秦山一期核电站乏燃料后处理费的提取标准是针对压水堆核电站堆型的，但目前对于秦山三期重水堆型乏燃料后处理费尚无明确的规定。对此，笔者建议重水堆型的乏燃料后处理费提取标准和提取模式参照压水堆模式执行。

二、大修理费用的核算问题

核电的大修理不同于一般企业的大修理，它是指有计划停堆换料的检修，即不单是一般意义上的检修，而主要是为新一轮的生产做准备，通常是固定间隔期间更换1/3堆芯组件。财工字[1995]27号文规定：“受核电站运行周期的影响，核电企业生产设备的大修理均是跨年度进行的，其大修理费用可采用预提的办

法。具体的提取比例和管理办法由核工业总公司制定，报财政部备案”。2001年《企业会计制度》第三十八条也规定，企业应当定期对固定资产进行大修理，大修理费可以采用预提或待摊的方式核算。多年来核电企业对大修理费用的核算也是采用预提方式处理的。但《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号)对大修理费用核算作出了新的解释：“《企业会计准则—固定资产》规定，与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。除此以外的后续支出，应当确认为当期费用，不再通过预提或待摊的方式核算。”根据该解释，核电站大修理费用必须在当期根据发生数据实列支，这一核算方法对采用12个月换料大修周期的核电站来讲影响不大，但对12个月以上的换料大修周期(如18个月换料，主要是组件燃耗提高)的核电站来讲，导致会计核算期与核循环周期的不一致，会造成该项成本费用的上下波动，直接影响经营期运行财务模型的稳定。因此，笔者建议核电大修理费用仍按《企业会计制度》中的相关规定核算，即采用预提方式在两次大修之间按月平均分摊。

三、延长折旧期限的问题

核电站经济寿命期现均按25年考虑,但实际上核电站的设计寿命一般为40年,如果通过技术改造等,延长至60年也是可能的。也就是说核电站的经济计算期与实际运行期相差悬殊,如果按经济计算期即经营期理论计算,一切成本费用均在25年内得到补偿,必然会在短期内增大经营期成本。笔者认为,为降低核电在经济计算期的发电成本,提高核电的竞争力,在经营期内,会计核算时可适当延长固定资产的折旧期限。

四、外债比例较高的核电项目产生汇兑损益的处理问题

核电投资大,对于使用国外贷款的引进机组项目,外债比例相当高,因而受因汇率变动带来的汇兑损益的影响也会非常大。以某核电站为例,国外贷款25亿

美元,折合人民币约200亿元,建成后转入生产,企业报表中,资产方的固定资产以人民币反映,负债方的长期应付款以外币计价同时以人民币反映。如果按人民币对美元升值2%计算,当年汇兑收益高达4亿元人民币,如果将此没有实际现金流入的收益也计入当期损益,此收益还要按33%的税率缴纳所得税,则企业会再流出现金1.3亿元,这显然是不合理的。故笔者建议在会计核算时可采用以下两种处理方式:一是只对当年实际偿付的外债所产生的汇兑损益计入当期损益;二是如按电站外债总额全额计算汇兑损益,则可计提后暂作预提费用,在还贷期内按年平均分摊处理。

五、增值税返还的会计处理问题

国家对核电站运行一般实行增值税

按一定比例(80%)先征后返的优惠政策。1994年国家对于泰山一期核电站的增值税退税曾明确规定在财务上作为资本公积金处理,2002和2003年又先后对泰山二期、三期核电站的增值税退税作了同样的规定。但近年来不断有中介机构在决算审计过程中对上述会计处理提出异议,认为与新的企业会计制度规定不相符。新企业会计制度规定类似退税应计入补贴收入,可按一般补贴收入处理则又涉及33%的所得税问题,即核电企业不能全额享受国家给予的退税补贴政策。对此,笔者建议有关方面对核电企业增值税退税政策的财务处理作进一步的明确。

(作者单位:中国核工业集团公司)

责任编辑 张智广

· 简讯 ·

中国会计准则委员会—国际会计准则理事会 会计准则趋同会议圆满结束并签署联合声明

中国会计准则委员会与国际会计准则理事会会计准则趋同会议近日在北京举行。中国财政部副部长、中国会计准则委员会秘书长王军率中国代表团参加了会议。国际会计准则理事会主席戴维·泰迪爵士率三名理事和两位技术负责人参加了此次会议。

此次会议是继10月初中国会计准则委员会与国际会计准则理事会举行工作会谈之后的一次高层会晤。双方围绕会计国际趋同的基本原则、中国会计准则与国际会计准则存在的差异、今后进一步加强交流与合作等问题进行了广泛而深入的讨论,并达成以下共识:

第一,明确了双方对会计国际趋同的基本观点。建立和完善一套全球高质量的会计准则,是适应经济全球化发展趋势的必然要求。会计国际趋同需要一个过程,国际会计准则理事会和各国会计准则制定机构应持续不懈地共同努力。

第二,明确了中国会计准则与国际财务报告准则基本实现趋同。国际会计准则理事会对中国会计准则体系建设进展予以高度评价和赞赏。在过去的一年里,中国发布了《企业会计准则——基本准则》和20项新的具体准则的征求意见稿,近期还将发布2项征求意见稿,同时开始对现行16

项具体准则进行修订,这些准则构成的中国会计准则体系将实现与国际准则趋同,只在关联方关系及其交易的披露、资产减值损失的转回、部分政府补助的会计处理等极少数问题上存在差异。

第三,国际会计准则理事会希望中国对完善国际会计准则提供帮助。国际会计准则理事会认为,中国会计准则体系建设中的基本原则和一些特别规定具有代表性,值得国际会计准则借鉴和吸收,并希望关联方交易的披露、公允价值计量问题以及同一控制下企业合并等三个方面得到中国的帮助。

第四,双方决定今后将定期举行会晤,进一步加强交流和合作,扩大共识,促进会计准则的国际趋同。

会议最后签署了“中国会计准则委员会秘书长—国际会计准则理事会主席联合声明”。据了解,目前世界上只有美国等极少数国家与国际会计准则理事会就会计准则趋同问题正式签署过协议。此次联合声明的签署是中国会计准则制定工作和会计国际趋同工作取得的重大进展,必将有助于提升中国在会计国际趋同中的地位 and 作用,并为中国经济持续快速协调健康发展奠定坚实的会计基础。

(本刊记者)