

至2002年11月1日已累计发生的资产支出为2 100万元,在计算资产累计加权平均数时,2002年12月1日的资产支出只能考虑100万元。

2002年9月1日至12月31日应予资本化的利息金额= $[(500+300+100+200+600) \times 4/4 + 300 \times 3/4 + 100 \times 2/4 + 100 \times 1/4] \times 2.36\% = 47.2$ (万元)

2002年利息资本化金额=16+47.2=63.2(万元)

2002年专门借款利息=1 000×6%+1 200×8%÷2=108(万元)

2002年专门借款利息应计入财务费用的金额=108-

63.2=44.8(万元)

需说明的是,《企业会计准则—借款费用》规定了利息资本化金额的限额,即在应予资本化的每一会计期间,利息和折价或溢价摊销的资本化金额,不得超过当期专门借款实际发生的利息和折价或溢价的摊销金额。若多笔专门借款利息资本化金额按本文所述方法计算,则不存在《企业会计准则—借款费用》准则中的利息资本化金额的限额问题。

(作者单位:北京机械工业学院)

责任编辑 王教育

关于《债务重组》 会计准则的一点意见

□ 钟朝宏

按照修订后的《企业会计准则——债务重组》第10条规定,以非现金资产清偿某项债务的,债权人应按重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值。这样,非现金资产的入账价值将受应收债权账面价值的影响。而应收债权的账面价值受已提坏账准备数的影响。同时,《债务重组》准则第13条规定,以现金、非现金资产方式的组合清偿某项债务的,债权人应先以收到的现金冲减重组债权的账面价值,再按第10条的规定进行处理。这样,若债权人过去计提了较大数额的坏账准备,有可能使其接受的非现金资产的入账价值很低,还可能降低到零,甚至零以下。下面举例说明:

甲企业应收乙企业贷款100 000元,未提取坏账准备。由于乙企业经营困难,经协商,同意乙企业支付80 000元现金,同时转让一项专利权以清偿债务,余款不再偿付。

根据资料,甲企业所获得无形资产的入账价值=100 000-80 000=20 000元,分录为:借记“银行存款”8万元,借记“无形资产”2万元;贷记“应收账款”10万元。

假定甲企业计提了坏账准备,则上述分录还应同时借记坏账准备,同时借记无形资产的金額减小。若已提的坏账准备小于20 000元,无形资产的价值尽管可能很低,毕竟还是正数;若已提的坏账准备等于或大于20 000元,无形资产的入账价值就会为零或负数。

以上处理符合历史成本原则,也符合稳健原则,因此比修订前的《债务重组》会计准则(大量使用公允价值)更能遏制会计作假,尤其能遏制虚夸利润和资产的作假。但是,它

也存在如下问题:(1)已如前述,按此处理可能出现资产为负的情况;(2)通过坏账准备的计提,债务重组损失或资产转让损益被人为分割成两部分,而且分不同时间确认为不同的科目,对财务报告尤其是中期财务报告会产生影响;(3)稳健原则在具体运用中,常会引起对收入和费用的处理不对称、不一致的问题,以上处理也不例外。之所以会出现这种问题,是因为当前我国会计法规在总体上具有限制企业虚夸利润和资产,但对少

计利润和资产却听之任之,管得不多的特点。这主要是由于当前会计监管的注意力集中在上市公司,而上市公司会计作假的主要方向是虚夸利润和资产。但笔者认为,尽管如此,作为国家统一的会计制度,仍应当严谨、科学。

如何解决上述问题?鉴于我国当前的现实,可不作大的变动,只作小范围的调整。《企业会计制度》第2章第63条规定,“处置已经计提减值准备的各项资产,以及债务重组、非货币性交易、以应收款项进行交换等,应当同时结转已计提的减值准备。”该规定未说明结转减值准备时的对方科目,按前述处理方式,实际上对方科目是非现金资产。笔者建议,结转减值准备时,一律按照当初计提该项减值准备时的损益科目确定对方科目,按照“从哪里来,回哪里去”的办法结转。按不同性质的损益区分科目核算,可使会计信息更清晰明了,容易理解。这样,当前例的已提坏账准备大于20 000元,如为30 000元时,可同时编制两笔分录:借记“银行存款”8万元,“无形资产”2万元;贷记“应收账款”10万元。同时,借记“坏账准备”3万元;贷记“管理费用”3万元。

第2笔分录看似冲减了管理费用,违背了“不确认收益”的债务重组处理原则,但是,到期末时,如果无形资产的价值发生减值,同样需要计提减值准备。只要有资产减值会计作为专门的“门槛”或“过滤器”,资产价值就不能虚增。

(作者单位:乐山师范学院经济管理学系)

责任编辑 张玉伟