

第十三章 非流动负债

考点：借款费用的核算

一、借款费用资本化范围和资本化期间

项目	会计处理
借款费用的范围	<p>是企业因借入资金所付出的代价，包括：</p> <p>(1) 因借款而发生的利息；</p> <p>(2) 发行债券中的折价或者溢价的摊销；</p> <p>(3) 辅助费用：辅助费用是企业为了安排借款而发生的必要费用，包括借款手续费（如发行债券手续费）、佣金等。</p> <p>(4) 因外币借款而发生的汇兑差额；</p> <p>(5) 承租人确认的融资租赁发生的融资费用。</p> <p>【提示】企业发生的权益性证券（股票）融资费用，不应包括在借款费用中</p>
资本化范围	指需要经过相当长时间[一年以上（含一年）]的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的资产
资本化期间	<p>(1) 开始资本化：</p> <p>①借款费用已经发生</p> <p>②资产支出已经发生</p> <p>③为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。</p>
	<p>(2) 停止资本化：资产达到预定可使用或者可销售状态时，应当停止其借款费用资本化；以后借款发生的费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益</p>
	<p>(3) 暂停资本化：</p> <p>非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益。</p> <p>【提示】正常中断（必要程序、可预见的不可抗力）：继续资本化</p>

二、借款费用资本化金额的确定

专门借款利息费用的会计处理
<p>1. 资本化期间：</p> <p>专门借款利息费用（实际利息费用），全部资本化，计入“在建工程”，无论专门借款的使用率是多少。【专款专用】</p> <p>专门借款在资本化期间的资金的闲置收益，冲减“在建工程”。</p>
<p>2. 费用化期间（包括资本化暂停期间）：</p> <p>专门借款费用化期间的利息费用，全部费用化，计入“财务费用”。</p> <p>专门借款费用化期间的闲置资金的收益，冲减“财务费用”。</p>
专门借款利息费用的会计处理
<p>3. 专门借款资本化金额</p> <p>(1) 资本化期间(资本化)</p> <p>资本化金额 = 资本化期间总利息（摊余成本 × 实际利率） - 资本化期间闲置资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）</p> <p>会计处理：</p> <p>借：在建工程 应收利息（银行存款）</p> <p>贷：应付利息</p>
专门借款利息费用的会计处理
<p>(2) 费用化期间（费用化）</p> <p>费用化金额 = 费用化期间总利息 - 费用化期间闲置资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）</p> <p>会计处理：</p>

借：财务费用 应收利息（银行存款） 贷：应付利息 【提示】闲置资金算闲置时间时，只闲置到下一次支出为止。
一般借款借款费用的会计处理
1. 处理原则： （1）占用顺序，首先占用专门借款，然后占用一般借款。 （2）无法独占，占用多少，资本化多少。 （3）无需考虑闲置资金的收益。
2. 一般借款利息费用资本化金额和费用化金额的计算 一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数【占用本金的加权平均数】×所占用一般借款资本化率 （1）资产支出加权平均数 = \sum （每笔资产支出金额×该笔资产支出在当期所占用的天数/当期天数）【时间往后数】 （2）所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数
借款费用的账务处理
1. 属于筹建期间不应计入相关资产价值的借款费用，计入管理费用。 2. 属于经营期间不应计入相关资产价值的借款费用，计入财务费用。 3. 属于发生的与购建或者生产符合资本化条件的资产有关的借款费用，按规定在购建或者生产的资产达到预定可使用或者可销售状态前应予以资本化的，计入相关资产的成本，视资产的不同，分别记入“在建工程”“制造费用”“研发支出”等科目。 4. 在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。而除外币专门借款之外的其他外币借款本金及利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，计入当期损益。 5. 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后所发生的借款费用以及规定不能予以资本化的借款费用，计入财务费用。

考点：应付债券的核算

一、一般公司债券的核算

发行分期分次付息、到期还本的债券：
1. 发行债券时： 借：银行存款【发行收入扣减发行费用后收取款项的净额】 应付债券——利息调整【倒挤，可借可贷】 贷：应付债券——面值【面值总额】 【提示1】发行债券的发行费用应计入发行债券的初始成本，反映在“应付债券——利息调整”明细科目中。 【提示2】应付债券的摊余成本（实际本金）= 应付债券期末的账面余额（价值）
2. 每个资产负债表日 【原则】按照实际利率法进行摊销，确认归属每期的利息费用。 归属每期的利息费用 = 期初应付债券的摊余成本【账面余额（实际本金）】×实际利率 借：财务费用/在建工程/制造费用/研发支出等 【期初的摊余成本（应付债券的余额）×实际利率】 贷：应付利息【面值总额×票面利率】 应付债券——利息调整【倒挤】 在每期支付利息时： 借：应付利息【面值总额×票面利率】 贷：银行存款 【提示】应付债券期末摊余成本 = 应付债券期末的账面余额（价值）= 期初应付债券的摊余成本（余额）×

(1+实际利率) - 应付利息
3. 计算最后一期利息时： 借：财务费用/在建工程/制造费用/研发支出等【倒挤】 贷：应付利息【面值总额×票面利率】 应付债券——利息调整 【先算：余额清零，全部结转】 债券到期偿还本金和最后一期利息时： 借：应付债券——面值【面值总额】 应付利息【最后一期利息】 贷：银行存款【面值总额和最后一期利息】

二、可转换公司债券的核算

项目	说明
处理原则	可转换公司债券属于复合金融工具，初始确认金融工具时将负债和权益成分进行分拆。将负债成分确认为应付债券、将权益成分确认为其他权益工具。
发行时	<p>负债成份的初始确认金额（公允价值）= 负债成份的未来现金流量进行折现</p> <p>权益成份的初始确认金额（公允价值）= 发行价格总额 - 负债成份初始确认金额后的金额确定</p> <p>【提示】可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。</p> <p>借：银行存款【（发行收入 - 交易费用）的取得款项的净额】 应付债券——可转换公司债券（利息调整）【倒挤】 贷：应付债券——可转换公司债券（面值）【面值总额】 其他权益工具【权益成分的初始入账金额】</p>
转换股份前	<p>处理原则：按照实际利率和摊余成本确认利息费用，按面值和票面利率确认应付利息，差额作为利息调整进行摊销。</p> <p>归属于本期的利息费用 = 期初应付债券余额 × 实际利率</p> <p>借：财务费用等【期初应付债券余额 × 实际利率】 贷：应付利息——可转换公司债券利息【票面利息】 应付债券——可转换公司债券（利息调整）【倒挤】</p>
转换股份时： 【债转股】	<p>借：应付债券——可转换公司债券（面值） 其他权益工具【权益成份的初始入账金额】 应付利息【如果未付的利息可以转换成股票】 贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整） 股本【每股面值 × 转换股数】 资本公积——股本溢价【倒挤】</p>

考点：租赁负债的核算

一、承租人对租赁的分类

分类	说明	处理原则
短期租赁和低价值资产租赁	对于在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的短期租赁以及单项租赁资产为全新资产时价值较低的低价值资产租赁	采用简化处理：在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益
其他租赁	不属于短期租赁和低价值资产租赁	在租赁期开始日，确认使用权资产和租赁负债

二、承租人的会计处理

（一）租赁负债的初始计量

租赁负债 = 租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值

1. 租赁付款额	<p>(1) 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。 【提示】 租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。</p> <p>(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。</p> <p>(3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。</p> <p>(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。</p> <p>(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。</p>
2. 折现率	原则：承租人应当采用租赁内含利率（出租人计算出来的）作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。
3. 会计处理	<p>借：使用权资产 【租赁负债的初始入账价值】</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用 【倒挤：初始入账价值与租赁付款额的差额】</p> <p> 贷：租赁负债——租赁付款额 【总的尚未支付的租赁付款额】</p>

（二）使用权资产的初始计量

<p>使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。</p> <p>该成本（初始入账价值）包括下列四项：</p> <p>1. 租赁负债的初始计量金额。</p> <p>借：使用权资产 【租赁负债的初始入账价值】</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用 【倒挤：初始入账价值与租赁付款额的差额】</p> <p> 贷：租赁负债——租赁付款额 【总的尚未支付的租赁付款额】</p>
<p>2. 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；（存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额）</p> <p>借：使用权资产</p> <p> 贷：预付账款/银行存款</p> <p> 【租赁期开始日之前支付租赁付款额的（扣除已享受的租赁激励）】</p>
<p>3. 承租人发生的初始直接费用。</p> <p>借：使用权资产</p> <p> 贷：银行存款 【按发生的初始直接费用】</p>
<p>4. 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。</p> <p>借：使用权资产</p> <p> 贷：预计负债 【按预计将发生的为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地将租赁资产恢复至租赁条款约定状态等成本的现值】</p> <p> 【提示】 预计发生成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》。</p> <p>承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。</p>
<p>【总结】</p> <p>借：使用权资产</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用</p> <p> 贷：租赁负债——租赁付款额 【尚未支付租赁付款额】</p> <p> 银行存款 【开始日已经支付的款项扣除已享受的租赁激励】</p> <p> 银行存款 【承租人承担初始直接费用】</p> <p> 预计负债 【拆卸移除】</p>

（三）后续计量

项目	说明
租赁负债后续计量	<p>在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：</p> <p>1. 确认利息费用，支付租金：</p> <p> 确认（计提）租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；</p>

	<p>借：财务费用（在建工程）</p> <p>贷：租赁负债——未确认融资费用</p> <p>支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；</p> <p>借：租赁负债——租赁付款额</p> <p>贷：银行存款</p>
<p>使用权资产后续计量</p>	<p>总体原则：以成本模式进行后续计量，即：</p> <p>使用权资产的账面价值 = 使用权资产（成本） - 使用权资产累计折旧 - 使用权资产减值准备</p> <p>折旧年限：（1）承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权，折旧年限为租赁资产剩余使用寿命；</p> <p>（2）承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权，折旧年限为租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短</p> <p>【提示】使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。</p>