

# 税务师 财务与会计 精讲班

## 第十三章 非流动负债

### 教材变化

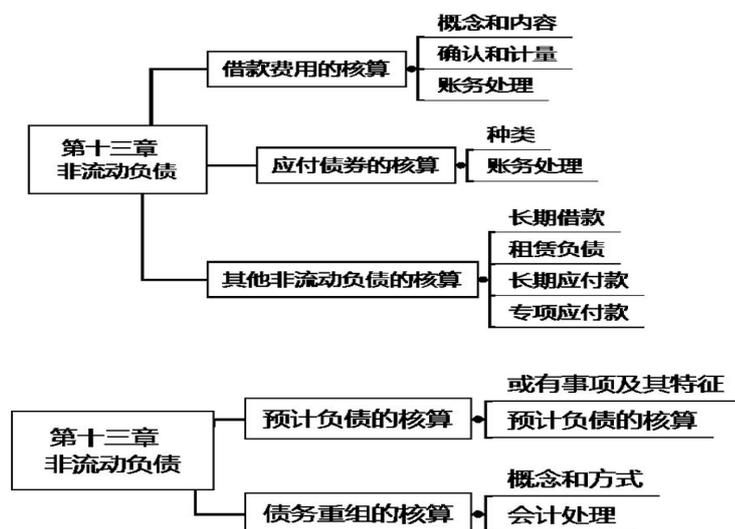
- 新增了应予以资本化的借款费用应以建造支出为基础的说明；
- 新增了租金中包含的增值税不计入租赁付款额和使用权资产的说明；
- 新增了承租人为使租赁资产达到企业计划用途所发生的运输、安装费用的处理说明；
- 新增了租赁负债相关利息费用不应资本化计入使用权资产的说明；

- 新增了租赁到期前直接购买租赁资产的处理；
- 新增了债权人在判断是否具有收取债权现金流量的合同权利、债务人在判断相关债务的现时义务是否解除时的考虑；
- 新增了在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

### 本章考情分析

- 本章属于重点章节，介绍了非流动负债的核算，主要包括借款费用、应付债券、长期借款、租赁负债、预计负债以及债务重组的相关内容账务处理。
- 本章在考试中所占比重较大，既可以单独出题，也可以和其他章节内容结合考察。预计分值在 13-17 分左右。

### 本章结构框架



### 知识点框架



## 第一节 借款费用的核算

### 知识点 1: 借款费用的核算 (★★)

#### 一、借款费用的概念和内容

借款费用，是指企业因**借入资金**所付出的代价。

具体包括：

1. 因**借款**而发生的利息；
2. 因借款而发生的**折价或溢价的摊销**；
3. 外币借款因汇率变动而发生的**汇兑差额**；
4. 因借款而发生的**辅助费用**。手续费、佣金、印刷费等。

#### 二、借款费用的确认和计量

##### (一) 应予资本化的资产范围和借款范围

##### 1. 应予资本化的资产范围

借款费用应予资本化的资产范围是符合资本化条件的资产，指需要**经过相当长时间**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**固定资产、投资性房地产和存货等资产**。

其中，“**相当长时间**”是指资产的购建或者生产所必需的时间，通常为**1年以上（含1年）**。

**【提示】**需要注意的是，企业已经**单独入账的土地使用权**，在用于自行开发建造**厂房等建筑物**时，由于土地使用权在取得时通常已达到预定使用状态，因此该土地使用权**不满足“符合资本化条件的资产”**的定义。  
新：企业应以**建造支出（包括土地使用权在房屋建造期间计入在建工程的摊销金额）**为基础，而不是以土地使用权支出为基础，确定应予资本化的借款费用金额。

企业发生的借款费用，**可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化**，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

##### 2. 应予资本化的借款范围

应予资本化的借款范围包括专门借款和一般借款。

项目	内容
专门借款	指为购建或生产符合资产条件的资产而 <b>专门借入</b> 的款项，通常签订有 <b>标明该用途</b> 的借款合同
一般借款	指除专门借款之外的借款

##### (二) 借款费用开始资本化时点的确定

借款费用必须**同时满足以下三个条件**，才能允许开始资本化，计入相关资产的成本：

##### 1. 资产支出**已经发生**

包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务形式所发生的支出。

##### 2. 借款费用**已经发生**

是指企业已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入款项的借款费用或者所占用的一般借款的借款费用。

##### 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**

不包括仅仅持有资产、但没有发生为改变资产形态而进行的实质上的建造或者生产活动。

##### (三) 借款费用资本化的暂停

##### 1. 借款费用资本化暂停时间的确定

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生了**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。

## 2. 正常中断与非正常中断

项目	含义	情形
正常中断	通常仅限于因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所 <b>必要的程序</b> ,或者事先 <b>可预见的不可抗力</b> 因素导致的中断	①工程暂停进行质量或者安全检查; ②某些地区的工程在建造过程中,由于可预见的不可抗力因素(如雨季或冰冻季节等原因)导致施工出现停顿
非正常中断	通常是由于 <b>企业管理决策上的原因</b> 或者其他 <b>不可预见的原因</b> 等所导致的中断	①企业因与施工方发生了质量纠纷; ②工程、生产用料没有及时供应; ③资金周转发生了困难; ④施工、生产发生了安全事故; ⑤发生了与资产购建、生产有关的劳务纠纷等

在**中断期间**发生的借款费用应当确认为**财务费用**,计入当期损益,直至资产的购建或者生产活动重新开始。如果中断是所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态**必要**的程序,借款费用的资本化**应当继续进行**。

### (四) 借款费用资本化的停止

当所购建或生产符合资本化条件的资产**达到预定可使用状态或者可销售状态时**,应当**停止**其借款费用的资本化;以后发生的借款费用应当在发生时根据发生额确认为**费用**,**计入当期损益**。

所购建或生产符合资本化条件的资产达到预定可使用状态或者可销售状态,可从下列三个方面进行判断:

- (1) 符合资本化条件的资产的实体建造(包括安装)或者生产工作**已经全部完成或者实质上已经完成**。
- (2) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者**基本相符**,即使有极个别与设计要求、合同规定或者生产要求不相符的地方,也不影响其正常使用或者销售。
- (3) 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的**支出金额很少或者几乎不再发生**。

### 【提示】

①购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的,在**试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品,或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时**,应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。试生产或者试运行产生的收入与支出的差额,计入或者冲减借款费用。

②如果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。

③购建或者生产的资产各部分分别完工,但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的,**应当在该资产整体完工时**停止借款费用的资本化。