

第十六章 政府补助

一、总体要求

《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称政府补助准则)规范了政府补助的确认、计量、列示和相关信息的披露。企业应当根据政府补助的定义和特征对来源于政府的经济资源进行判断,并按照本章的要求对政府补助进行相应的会计处理。

政府向企业提供经济支持,以鼓励或扶持特定行业、地区或领域的发展,是政府进行宏观调控的重要手段,也是国际上通行的做法。对企业而言,并不是所有来源于政府的经济资源都属于本章规范的政府补助,除政府补助外,还可能是政府对企业的资本性投入或者政府购买服务所支付的对价。企业应当首先根据交易或者事项的实质对来源于政府的经济资源所归属的类型作出判断,对于符合政府补助定义和特征的,再按照本章的要求进行确认、计量、列示与披露。

二、适用范围

企业对于符合本章关于政府补助定义和特征的政府补助,应当按照本章的要求进行会计处理。下列各项不纳入本章的范围,适用其他相关章:

1. 企业从政府取得的经济资源,如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关,且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分,应当适用第十五章收入等相关规定。

2. 所得税减免,适用第十八章所得税。

政府以投资者身份向企业投入资本,享有相应的所有者权益,政府与企业之间是投资者与被投资者的关系,属于互惠性交易,不适用本章。

【例 16-1】甲企业是一家生产和销售高效照明产品的企业。国家为了支持高效照明产品的推广使用,通过统一招标的形式确定中标企业、高效照明产

品及中标协议供货价格。甲企业作为中标企业，需以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将高效照明产品销售给终端用户，并按照高效照明产品实际安装数量、中标供货协议价格、补贴标准，申请财政补贴资金。2×22年度，甲企业因销售高效照明产品获得财政资金5 000万元。

本例中，甲企业虽然取得财政补贴资金，但最终受益人是从甲企业购买高效照明产品的大宗用户和城乡居民，相当于政府以中标协议供货价格从甲企业购买了高效照明产品，再以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将产品销售给终端用户。实际操作时，政府并没有直接从事高效照明产品的购销，但以补贴资金的形式通过甲企业的销售行为实现了政府推广使用高效照明产品的目标。对甲企业而言，销售高效照明产品是其日常经营活动，甲企业仍按照中标协议供货价格销售了产品，其销售收入由两部分构成，一是终端用户支付的购买价款，二是财政补贴资金，财政补贴资金是甲企业产品销售对价的组成部分。因此，甲企业收到的补贴资金5 000万元应当按照第十五章收入的规定进行会计处理。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对政府补助的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

（一）“递延收益”

1. 本科目核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。
2. 本科目可按政府补助的项目进行明细核算。
3. 递延收益的主要账务处理。

（1）与资产相关的政府补助，总额法下，按收到或应收的金额借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益，借记本科目，贷记“其他收益”、“营业外收入”等科目。

净额法下，企业先取得与资产相关的政府补助、再确认所购建的长期资产的，按收到或应收的金额借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时，借记本科目，贷记“固定资产”等科目。

（2）与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，按收到或应收的金额，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。在确认相关成本费用或损失的期间，总额法下，借记本科目，贷

记“其他收益”、“营业外收入”等科目；净额法下，借记本科目，贷记“管理费用”、“营业外支出”等科目或冲减相关成本。用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本，不通过本科目核算。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业应在以后期间计入当期损益或冲减相关成本的政府补助。

（二）“其他收益”

1. 本科目核算总额法下与日常活动相关的政府补助，以及其他与日常活动相关且应直接计入本科目的项目，如企业当期直接减免的增值税、实际缴纳增值税时加计抵减的金额、企业作为个人所得税的扣缴义务人收到的扣缴税款手续费、企业超比例安排残疾人就业或者为安排残疾人就业做出显著成绩按规定收到的奖励等。企业债务重组形成的利得或损失，也在本科目核算。

2. 本科目涉及政府补助的，可按政府补助的类型进行明细核算。

3. 政府补助涉及的其他收益的主要账务处理。

对于总额法下与日常活动相关的政府补助，企业在实际收到或应收时，或者将先确认为“递延收益”的政府补助分摊计入收益时，借记“银行存款”、“其他应收款”、“递延收益”等科目，贷记本科目。

4. 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

四、政府补助的定义和特征

（一）政府补助的定义

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用本章。

需要说明的是，增值税出口退税不属于政府补助。根据税法规定，在对出口货物取得的收入免征增值税的同时，退付出口货物前道环节发生的进项税额，增值税出口退税实际上是政府退回企业事先垫付的进项税，不属于政府补助。

（二）政府补助的特征

政府补助具有下列特征：

1. 政府补助是来源于政府的经济资源。这里的政府主要是指行政事业单

位及类似机构。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。例如，某集团公司母公司收到一笔政府补助款，有确凿证据表明该补助款实际的补助对象为该母公司下属子公司，母公司只是起到代收代付作用，在这种情况下，该补助款属于对子公司的政府补助。

2. 政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。无偿性是政府补助的基本特征，这一特征将政府补助与政府以投资者身份向企业投入资本、政府购买服务等政府与企业之间的互惠性交易区别开来。需要说明的是，政府补助通常附有一定条件，这与政府补助的无偿性并不矛盾，只是政府为了推行其宏观经济政策，对企业使用政府补助的时间、使用范围和方向进行了限制。

【例 16-2】2×23 年 2 月，乙企业与所在城市的开发区人民政府签订了项目合作投资协议，实施“退城进园”技改搬迁。根据协议，乙企业在开发区内投资约 4 亿元建设电子信息设备生产基地。生产基地占地面积 400 亩，该宗项目用地按开发区工业用地基准地价挂牌出让，乙企业摘牌并按挂牌出让价格缴纳土地出让金 4 800 万元。乙企业自开工之日起须在 18 个月内完成搬迁工作，从原址搬迁至开发区，同时将乙企业位于城区繁华地段的原址用地（200 亩，按照所在地段工业用地基准地价评估为 1 亿元）移交给开发区政府收储，开发区政府将向乙企业支付补偿资金 1 亿元。

本例中，为实施“退城进园”技改搬迁，乙企业将其位于城区繁华地段的原址用地移交给开发区政府收储，开发区政府为此向乙企业支付补偿资金 1 亿元。由于开发区政府对乙企业的搬迁补偿是基于乙企业原址用地的公允价值确定的，实质是政府按照相应资产的市场价格向企业购买资产，企业从政府取得的经济资源是企业让渡其资产的对价，双方的交易是互惠性交易，不符合政府补助无偿性的特点。因此，乙企业收到的 1 亿元搬迁补偿资金不作为政府补助处理，而应作为处置非流动资产的收入。

【例 16-3】丙企业是一家生产和销售重型机械的企业。为推动科技创新，丙企业所在地政府于 2×23 年 8 月向丙企业拨付了 3 000 万元资金，要求丙企业将这笔资金用于技术改造项目研究，研究成果归丙企业享有。

本例中，丙企业的日常经营活动是生产和销售重型机械，其从政府取得了 3 000 万元资金用于研发支出，且研究成果归丙企业享有。因此，这项财政拨款具有无偿性的特征，丙企业收到的 3 000 万元资金应当按照本章的规定进行

会计处理。

五、政府补助的分类

确定了来源于政府的经济资源属于政府补助后,企业还应当对其进行恰当的分类。政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。这两类政府补助给企业带来经济利益或者弥补相关成本或费用的形式不同,从而在具体会计处理上存在差别。

与资产相关的政府补助,是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。通常情况下,相关补助文件会要求企业将补助资金用于取得长期资产。长期资产将在较长的期间内给企业带来经济利益,因此相应的政府补助的受益期也较长。

与收益相关的政府补助,是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。此类补助主要是用于补偿企业已发生或即将发生的相关成本费用或损失,受益期相对较短,通常在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

【例 16-4】丁公司租赁某物业,租赁期为 5 年,每 3 个月支付一次租金。为支持丁公司经营发展,当地政府为丁公司提供租金扶持补贴,丁公司在每 3 个月支付租金后向政府提交租金支付凭证等申请文件,政府审核通过后发放相应 3 个月的租金扶持补贴。

本例中,丁公司收到的政府补助在性质上为政府对企业所付物业租金的补贴,弥补的是企业相关期间的租赁成本费用,不符合与资产相关的政府补助的定义,因此属于与收益相关的政府补助,应当按照本章中与收益相关的政府补助的有关规定进行会计处理。

六、政府补助的确认与计量

关于政府补助的确认条件,政府补助同时满足下列条件的,才能予以确认:一是企业能够满足政府补助所附条件;二是企业能够收到政府补助。

关于政府补助的计量属性,政府补助为货币性资产的,应当按照收到或应收的金额计量。如果企业已经实际收到补助资金,应当按照实际收到的金额计量;如果资产负债表日企业尚未收到补助资金,但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权,且与之相关的经济利益很可能流入企业,企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。政府补助为非货币性资产的,应当按照公允价值计量;公允价值不能可靠取得的,按照名义金额计量。

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。总额法是在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者成本费用等的扣减。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿成本费用等的扣减。需要说明的是，根据第一章基本准则的要求，同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更；确需变更的，应当在附注中说明。企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法进行会计处理，通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。企业对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退只能采用总额法进行会计处理。

与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，计入营业外收入或冲减相关损失。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。

（一）与资产相关的政府补助

实务中，企业通常先收到补助资金，再按照政府要求将补助资金用于购建固定资产或无形资产等长期资产。企业在取得与资产相关的政府补助时，应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。

总额法下，企业在取得与资产相关的政府补助时应当按照补助资金的金额借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目；然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。如果企业先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，总额法下应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，总额法下应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益。需要说明的是，采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。企业对与资产相关的政府补助选择总额法的，应当将递延收益分期转入其他收益或营业外收入，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、报废、转让、发生毁损等），尚未分配的相关递延收益余额应当转入资产处置当期的损益，不再予以递延。对相关资产

划分为持有待售类别的,先将尚未分配的递延收益余额冲减相关资产的账面价值,再按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的要求进行会计处理。

净额法下,企业在取得政府补助时应当按照补助资金的金额冲减相关资产的账面价值。如果企业先取得与资产相关的政府补助,再确认所购建的长期资产,净额法下应当将取得的政府补助先确认为递延收益,在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值;如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助,净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值,并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。

实务中存在政府无偿给予企业长期非货币性资产的情况,如无偿给予土地使用权、天然起源的天然林等。企业取得的政府补助为非货币性资产的,应当按照公允价值计量;公允价值不能可靠取得的,按照名义金额(1元)计量。企业在收到非货币性资产的政府补助时,应当借记有关资产科目,贷记“递延收益”科目;然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益,借记“递延收益”科目,贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。但是,对以名义金额计量的政府补助,在取得时计入当期损益。

【例 16-5】按照国家有关政策,企业购置环保设备可以申请补贴以补偿其环保支出。甲企业于2×22年1月向政府有关部门提交了210万元的补助申请,作为对其购置环保设备的补贴。2×22年3月15日,甲企业收到了政府补贴款210万元。2×22年4月20日,甲企业购入不需安装的环保设备一台,实际成本为480万元,使用寿命10年,采用直线法计提折旧(不考虑净残值)。2×30年4月,甲企业的这台设备发生毁损而报废。本例中不考虑相关税费等其他因素。

甲企业的账务处理如下:

方法一:甲企业选择总额法对此类补助进行会计处理

(1) 2×22年3月15日实际收到财政拨款,确认递延收益:

借:银行存款	2 100 000
贷:递延收益	2 100 000

(2) 2×22年4月20日购入设备:

借:固定资产	4 800 000
贷:银行存款	4 800 000

(3) 自2×22年5月起每个资产负债表日(月末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧(假设该设备用于污染物排放测试,折旧费用计入制造费用):

借: 制造费用	40 000
贷: 累计折旧	40 000

②分摊递延收益:

借: 递延收益	17 500
贷: 其他收益	17 500

(4) 2×30年4月设备毁损,同时转销递延收益余额:

借: 固定资产清理	960 000
累计折旧	3 840 000
贷: 固定资产	4 800 000
借: 递延收益	420 000
贷: 固定资产清理	420 000
借: 营业外支出	540 000
贷: 固定资产清理	540 000

方法二: 甲企业选择净额法对此类补助进行会计处理

(1) 2×22年3月15日实际收到财政拨款,确认递延收益:

借: 银行存款	2 100 000
贷: 递延收益	2 100 000

(2) 2×22年4月20日购入设备:

借: 固定资产	4 800 000
贷: 银行存款	4 800 000
借: 递延收益	2 100 000
贷: 固定资产	2 100 000

(3) 自2×22年5月起每个资产负债表日(月末)计提折旧:

借: 制造费用	22 500
贷: 累计折旧	22 500

(4) 2×30年4月设备毁损:

借: 固定资产清理	540 000
累计折旧	2 160 000

贷：固定资产	2 700 000
借：营业外支出	540 000
贷：固定资产清理	540 000

(二) 与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。对与收益相关的政府补助，企业同样可以选择采用总额法或净额法进行会计处理：选择总额法的，应当计入其他收益或营业外收入；选择净额法的，应当冲减相关成本费用或营业外支出。

1. 与收益相关的政府补助如果用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失，企业在取得时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件。只有满足政府补助确认条件的才能予以确认，而客观情况通常表明企业能够满足政府补助所附条件，企业应当将其确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本。

【例 16-6】乙企业于 2×22 年 3 月 15 日与其所在地地方政府签订合作协议，根据协议约定，当地政府将向乙企业提供 1 000 万元奖励资金，用于企业的人才激励和人才引进奖励，乙企业必须按年向当地政府报送详细的资金使用计划并按规定用途使用资金。协议同时还约定，乙企业自获得奖励起 10 年内注册地址不得迁离本地区，否则政府有权追回奖励资金。乙企业于 2×22 年 4 月 10 日收到 1 000 万元补助资金，分别在 2×22 年 12 月、2×23 年 12 月、2×24 年 12 月使用了 400 万元、300 万元和 300 万元，用于发放给总裁级高管年度奖金。本例中不考虑相关税费等其他因素。

本例中，乙企业应当在取得政府补助时先判断是否满足政府补助的确认条件。如果客观情况表明乙企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小，比如通过成本效益分析认为乙企业迁离该地区的成本远高于收益，则乙企业在收到补助资金时应当计入“递延收益”科目，实际按规定用途使用补助资金时，再计入当期损益。

假设乙企业选择净额法对此类补助进行会计处理，其账务处理如下：

(1) 2×22 年 4 月 10 日乙企业实际收到补助资金：

借：银行存款	10 000 000
--------	------------

贷：递延收益 10 000 000

(2) 2×22年12月、2×23年12月、2×24年12月乙企业将补助资金用于发放高管奖金时相应结转递延收益：

①2×22年12月：

借：递延收益 4 000 000

贷：管理费用 4 000 000

②2×23年12月：

借：递延收益 3 000 000

贷：管理费用 3 000 000

③2×24年12月：

借：递延收益 3 000 000

贷：管理费用 3 000 000

如果本例中乙企业选择按总额法对此类政府补助进行会计处理，则应当在确认相关管理费用的期间，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目。

如果乙企业在取得补助资金时暂时无法确定能否满足政府补助所附条件（即在未来10年内注册地址不得迁离本地区），则应当将收到的补助资金先计入“其他应付款”科目，待客观情况表明其能够满足政府补助所附条件后再转入“递延收益”科目。

2. 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。这类补助通常与企业已经发生的行为有关，是对企业已发生的成本费用或损失的补偿，或是对企业过去行为的奖励。

【例 16-7】丙企业销售其自主开发的软件。按照国家有关规定，该企业的这种产品适用增值税即征即退政策，按13%的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分，实行即征即退。丙企业2×22年8月在进行纳税申报时，对归属于7月的增值税即征即退提交退税申请，经主管税务机关审核后的退税额为10万元。

本例中，软件企业即征即退增值税与企业日常销售密切相关，属于与企业的日常活动相关的政府补助。丙企业2×22年8月申请退税并确定了增值税退税额，账务处理如下：

借：其他应收款 100 000

贷：其他收益 100 000

【例 16-8】丁企业2×22年11月遭受重大自然灾害，并于2×22年12月

20 日收到了政府补助资金 200 万元用于弥补其遭受自然灾害的损失。

2×22 年 12 月 20 日, 丁企业实际收到补助资金并对此类补助选择按总额法进行会计处理, 其账务处理如下:

借: 银行存款	2 000 000
贷: 营业外收入	2 000 000

【例 16-9】 甲企业是集芳烃技术研发、生产于一体的高新技术企业。芳烃的原料是石脑油。石脑油按成品油项目在生产环节征消费税。根据国家有关规定, 对使用燃料油、石脑油生产乙烯芳烃的企业购进并用于生产乙烯、芳烃类化工产品的石脑油、燃料油, 按实际耗用数量退还所含消费税。假设甲企业石脑油单价为 5 333 元/吨 (其中, 消费税 2 105 元/吨)。2×22 年 7 月, 甲企业将 115 吨石脑油投入生产, 石脑油转换率为 1.15:1 (即 1.15 吨石脑油可生产 1 吨乙烯芳烃), 共生产乙烯芳烃 100 吨。甲企业根据当期产量及所购原料供应商的消费税证明, 向税务机关申请退还相应的消费税。

本例中, 甲企业当期应退消费税为 $100 \times 1.15 \times 2\ 105 = 242\ 075$ (元)。甲企业在期末结转存货成本和主营业务成本之前, 对该政府补助的账务处理如下:

借: 其他应收款	242 075
贷: 生产成本	242 075

(三) 政府补助退回的会计处理

已确认的政府补助需要退回的, 应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理: (1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的, 调整资产账面价值; (2) 存在相关递延收益的, 冲减相关递延收益账面余额, 超出部分计入当期损益; (3) 属于其他情况的, 直接计入当期损益。

此外, 对于属于前期差错的政府补助退回, 应当按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正作为前期差错更正进行追溯调整。

【例 16-10】 承《例 16-5》, 假设 2×23 年 5 月, 因客观环境改变甲企业不再符合申请补助的条件, 有关部门要求甲企业全额退回补助款。甲企业于当月退回了补助款 210 万元。甲企业的账务处理如下:

方法一: 甲企业选择总额法对此类补助进行会计处理

甲企业应当结转尚未分配的递延收益, 并将超出部分计入当期损益。因为本例中该项补助与日常活动相关, 所以这部分退回的补助冲减应退回当期的其他收益。

2×23年5月甲企业退回补助款时:

借: 递延收益	1 890 000
其他收益	210 000
贷: 银行存款	2 100 000

方法二: 甲企业选择净额法对此类补助进行会计处理

甲企业计算应补提的折旧, 将这部分费用计入当期损益, 相应调整固定资产的账面价值。

2×23年5月甲企业退回补助款时:

借: 固定资产	2 100 000
其他收益	210 000
贷: 银行存款	2 100 000
累计折旧	210 000

【例 16-11】 甲企业于 2×22 年 11 月与某开发区政府签订合作协议, 在开发区内投资设立生产基地。协议约定, 开发区政府自协议签订之日起 6 个月内向甲企业提供 300 万元产业补贴资金, 用于奖励该企业在开发区内投资并开展经营活动, 甲企业自获得补贴起 5 年内注册地址不得迁离本区。如果甲企业在此期限内提前迁离开发区, 开发区政府允许甲企业按照实际留在本区的时间保留部分补贴, 并按剩余时间追回补贴资金。甲企业于 2×23 年 1 月 3 日收到补贴资金。

假设甲企业在实际收到补助资金时, 客观情况表明甲企业在未来 5 年内迁离开发区的可能性很小, 甲企业在收到补助资金时应当计入“递延收益”科目。由于协议约定如果甲企业提前迁离开发区, 开发区政府有权按扣除实际留在本区时间后的剩余时间追回部分补助, 说明企业每留在开发区内一年, 就有权取得与这一年相关的补助, 与这一年补助有关的不确定性基本消除, 补贴收益得以实现, 所以甲企业应当将该补助在 5 年内平均摊销结转计入损益。本例中, 开发区政府对甲企业的补助是对该企业在开发区内投资并开展经营活动的奖励, 并不指定用于补偿特定的成本费用。甲企业的账务处理如下:

(1) 2×23 年 1 月 3 日, 甲企业实际收到补助资金:

借: 银行存款	3 000 000
贷: 递延收益	3 000 000

(2) 2×23 年~2×27 年每年 12 月 31 日, 甲企业分期将递延收益结转计入当期损益:

借：递延收益	600 000
贷：其他收益	600 000

假设 2×25 年 1 月，甲企业因重大战略调整迁离开发区，开发区政府根据协议要求甲企业退回补助 180 万元：

借：递延收益	1 800 000
贷：其他应付款	1 800 000

七、特定业务的会计处理

（一）综合性项目政府补助的会计处理

对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当采用合理的方法将其进行分解，区分不同部分分别进行会计处理；确实难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

【例 16-12】 2×22 年 6 月 15 日，某市科技创新委员会与乙企业签订了科技计划项目合同书，拟对乙企业的新药临床研究项目提供研究补助资金。该项目总预算为 600 万元，其中，市科技创新委员会资助 200 万元，乙企业自筹 400 万元。市科技创新委员会资助的 200 万元用于补助设备费 60 万元，材料费 15 万元，测试化验加工费 95 万元，差旅费 10 万元，会议费 5 万元，专家咨询费 8 万元，管理费用 7 万元，假设除设备费外的其他各项费用都属于研究支出。市科技创新委员会应当在合同签订之日起 30 日内将资金拨付给乙企业。根据双方约定，乙企业应当按合同规定的开支范围，对市科技创新委员会资助的经费实行专款专用。项目实施期限为自合同签订之日起 30 个月，期满后乙企业如未通过验收，在该项目实施期满后 3 年内不得再向市政府申请科技补贴资金。乙企业于 2×22 年 7 月 10 日收到补助资金，在项目期内按照合同约定的用途使用了补助资金。乙企业于 2×22 年 7 月 25 日按项目合同书的约定购置了相关设备，设备成本 150 万元，其中使用补助资金 60 万元，该设备使用年限为 10 年，采用直线法计提折旧（不考虑净残值）。假设本例中不考虑相关税费等其他因素。

本例中，乙企业收到的政府补助是综合性项目政府补助，需要区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助并分别进行处理。假设乙企业对收到的与资产相关的政府补助选择净额法进行会计处理。乙企业的账务处理如下：

（1）2×22 年 7 月 10 日乙企业实际收到补贴资金：

借：银行存款	2 000 000
--------	-----------

贷：递延收益	2 000 000
(2) 2×22年7月25日购入设备：	
借：固定资产	1 500 000
贷：银行存款	1 500 000
借：递延收益	600 000
贷：固定资产	600 000
(3) 自2×22年8月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，折旧费用计入研发支出：	
借：研发支出	7 500
贷：累计折旧	7 500

(4) 对其他与收益相关的政府补助，乙企业应当按照相关经济业务的实质确定是计入其他收益还是冲减相关成本费用，在企业按规定用途实际使用补助资金时计入损益，或者在实际使用的当期期末根据当期累计使用的金额计入损益，借记“递延收益”科目，贷记有关损益科目。

（二）政策性优惠贷款贴息的会计处理

政策性优惠贷款贴息是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行借款利息给予的补贴。企业取得政策性优惠贷款贴息的，应当区分财政将贴息资金拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给企业两种情况，分别进行会计处理。

1. 财政将贴息资金拨付给贷款银行。

在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下，由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款。这种方式下，受益企业按照优惠利率向贷款银行支付利息，并没有直接从政府取得利息补助，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：一是以实际收到的借款金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。通常情况下，实际收到的金额即为借款本金。二是以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。

在这种情况下，向企业发放贷款的银行并不是受益主体，其仍然按照市场利率收取利息，只是一部分利息来自企业，另一部分利息来自财政贴息。所以贷款银行发挥的是中介作用，并不需要确认与贷款相关的递延收益。

【例 16-13】2×23 年 1 月 1 日，丙企业向银行贷款 100 万元，期限 2 年，按月计息，按季度付息，到期一次还本。这笔贷款资金将被用于国家扶持产业，符合财政贴息的条件，所以贷款利率显著低于丙企业取得同类贷款的市场利率。假设丙企业取得同类贷款的年市场利率为 9%，丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 3%，丙企业按季度向银行支付贷款利息，财政按年向银行拨付贴息资金。贴息后丙企业实际支付的年利息率为 3%，贷款期间的利息费用满足资本化条件，计入相关在建工程的成本。

表 16-1 相关借款费用的计算和递延收益的摊销 单位：元

月度	按市场利率 应支付银行的 利息①	财政 贴息②	实际 现金流③	实际现金 流折现④	长期借款各期 实际利息⑤	递延收益 摊销金额⑥	长期借款的 期末账面 价值⑦
0							890 554
1	7 500	5 000	2 500	2 481	6 679	4 179	894 733
2	7 500	5 000	2 500	2 463	6 711	4 211	898 944
3	7 500	5 000	2 500	2 445	6 742	4 242	903 186
4	7 500	5 000	2 500	2 426	6 774	4 274	907 460
5	7 500	5 000	2 500	2 408	6 806	4 306	911 766
6	7 500	5 000	2 500	2 390	6 838	4 338	916 104
7	7 500	5 000	2 500	2 373	6 871	4 371	920 475
8	7 500	5 000	2 500	2 355	6 904	4 404	924 878
9	7 500	5 000	2 500	2 337	6 937	4 437	929 315
10	7 500	5 000	2 500	2 320	6 970	4 470	933 785
11	7 500	5 000	2 500	2 303	7 003	4 503	938 288
12	7 500	5 000	2 500	2 286	7 037	4 537	942 825
13	7 500	5 000	2 500	2 269	7 071	4 571	947 397
14	7 500	5 000	2 500	2 252	7 105	4 605	952 002
15	7 500	5 000	2 500	2 235	7 140	4 640	956 642
16	7 500	5 000	2 500	2 218	7 175	4 675	961 317
17	7 500	5 000	2 500	2 202	7 210	4 710	966 027
18	7 500	5 000	2 500	2 185	7 245	4 745	970 772
19	7 500	5 000	2 500	2 169	7 281	4 781	975 553
20	7 500	5 000	2 500	2 153	7 317	4 817	980 369

续表

月度	按市场利率 应支付银行 的利息①	财政 贴息②	实际 现金流③	实际现金 流折现④	长期借款各期 实际利息⑤	递延收益 摊销金额⑥	长期借款的 期末账面 价值⑦
21	7 500	5 000	2 500	2 137	7 353	4 853	985 222
22	7 500	5 000	2 500	2 121	7 389	4 889	990 111
23	7 500	5 000	2 500	2 105	7 426	4 926	995 037
24	7 500	5 000	1 002 500	837 921	7 463	4 963	1 000 000
合计	180 000	120 000	1 060 000	890 554	169 447	109 446	

注：(1) 实际现金流折现④为各月实际现金流③2 500元按照月市场利率0.75%（=9%÷12）折现的金额。例如，第一个月实际现金流折现=2 500÷(1+0.75%)=2 481（元），第二个月实际现金流折现=2 500÷(1+0.75%)²=2 463（元）。

(2) 长期借款各期实际利息⑤为各月长期借款账面价值⑦与月市场利率0.75%的乘积。例如，第一个月长期借款实际利息=本月初长期借款账面价值890 554×0.75%=6 679（元），第二个月长期借款实际利息=本月初长期借款账面价值894 733×0.75%=6 711（元）。

(3) 摊销金额⑥是长期借款各期实际利息⑤扣减每月实际支付的利息③2 500元后的金额。例如，第一个月摊销金额=当月长期借款实际利息6 679-当月实际支付的利息2 500=4 179（元），第二个月摊销金额=当月长期借款实际利息6 711-当月实际支付的利息2 500=4 211（元）。

丙企业按方法一的账务处理如下：

(1) 2×23年1月1日，丙企业取得银行贷款100万元：

借：银行存款 1 000 000
贷：长期借款——本金 1 000 000

(2) 2×23年1月31日起每月月末，丙企业按月计提利息，企业实际承担的利息支出为1 000 000×3%÷12=2 500（元）：

借：在建工程 2 500
贷：应付利息 2 500

丙企业按方法二的账务处理如下：

(1) 2×23年1月1日，丙企业取得银行贷款100万元：

借：银行存款 1 000 000
长期借款——利息调整 109 446
贷：长期借款——本金 1 000 000
递延收益 109 446

(2) 2×23年1月31日，丙企业按月计提利息：

借：在建工程 6 679

贷：应付利息	2 500
长期借款——利息调整	4 179
同时，摊销递延收益：	
借：递延收益	4 179
贷：在建工程	4 179

在上述两种方法下，丙企业每月计入在建工程的利息支出是一致的，均为 2 500 元。不同的是，在方法一下，丙企业该笔银行贷款 2×23 年 1 月 1 日长期借款的账面价值为 1 000 000 元；在方法二下，丙企业该笔银行贷款 2×23 年 1 月 1 日长期借款的账面价值为 890 554 元，此外还有递延收益 109 446 元，各月需要按照实际利率法对递延收益进行摊销。

2. 财政将贴息资金直接拨付给企业。

财政将贴息资金直接拨付给受益企业，企业先按照同类贷款市场利率向银行支付利息，财政部门定期与企业结算贴息。在这种方式下，由于企业先按照同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

【例 16-14】 2×23 年 1 月 1 日，丙企业向银行贷款 100 万元，期限 2 年，按月计息，按季度付息，到期一次还本。这笔贷款资金将被用于国家扶持产业，符合财政贴息的条件，财政将贴息资金直接拨付给丙企业。丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 9%，丙企业按月计提利息，按季度向银行支付贷款利息，以付息凭证向财政申请贴息资金，财政按年与丙企业结算贴息资金，贴息后丙企业实际负担的年利率率为 3%。丙企业的账务处理如下：

(1) 2×23 年 1 月 1 日，丙企业取得银行贷款 100 万元：

借：银行存款	1 000 000
贷：长期借款——本金	1 000 000

(2) 2×23 年 1 月 31 日起每月月末，丙企业按月计提利息，应向银行支付的利息金额为 $1\,000\,000 \times 9\% \div 12 = 7\,500$ (元)，企业实际承担的利息支出为 $1\,000\,000 \times 3\% \div 12 = 2\,500$ (元)，应收政府贴息为 5 000 元：

借：在建工程	7 500
贷：应付利息	7 500
借：其他应收款	5 000
贷：在建工程	5 000

八、列示与披露

（一）政府补助在利润表上的列示

企业应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独列示“其他收益”项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映。冲减相关成本费用的政府补助，在相关成本费用项目中反映。与企业日常经营活动无关的政府补助，在利润表的营业外收支项目中反映。

（二）政府补助在财务报表附注中的披露

因政府补助涉及递延收益、其他收益、营业外收入以及相关成本费用等多个报表项目，为了全面反映政府补助情况，企业应当在附注中单独披露与政府补助有关的下列信息：政府补助的种类、金额和列报项目；计入当期损益的政府补助金额；本期退回的政府补助金额及原因。其中，列报项目不仅包括总额法下计入其他收益、营业外收入、递延收益等项目，还包括净额法下冲减的资产和成本费用等项目。

九、衔接规定

企业首次执行政府补助准则的，应当自首次执行日起采用未来适用法。首次执行日之前发生的政府补助不应追溯调整；首次执行日及以后发生的政府补助，企业应当按照本章进行会计处理。

第十七章 借款费用

一、总体要求

在市场经济条件下，资金是企业生存和发展的生命源泉，其需求大量增加，来源日益多元化。无论是固定资产的购建、对外投资，还是材料或者商品的采购等，都需要资金。企业除了利用权益性资金解决部分资金需求外，通常会采取借款方式筹措生产经营所需资金。《企业会计准则第17号——借款费用》规范了借款费用的确认、计量和相关信息的披露要求，有助于如实反映企业资金成本，评估企业的财务状况和经营成果。

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。本章还对借款费用资本化的开始、暂停和停止时点作出了规定，只有发生在资本化期间的借款费用才能资本化；在资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，根据一般借款和专门借款等不同情况各有其计量要求。

二、适用范围

企业发生的借款费用，应当按照本章进行会计处理。

借款费用是企业因借入资金所付出的代价，包括按照第二十二章金融工具确认和计量中的实际利率法计算确定的利息费用（包括折价或者溢价的摊销和相关辅助费用）和因外币借款所发生的汇兑差额等。折价或者溢价主要指发行债券等所发生的折价或者溢价，发行债券中的折价或者溢价，其实质是对债券票面利息的调整（即将债券票面利率调整为实际利率），属于借款费用的范畴。辅助费用指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金等费用，由于这些费用是因安排借款而发生的，也属于借入资金所付出的代价，是借款费用的构成部分。承租人根据第二十一章租赁所确认的租赁负债发生的利息费用，也适

用本章相关内容。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对借款费用的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

(一) “财务费用”

1. 本科目核算企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费等。本章中企业因借入资金所付出的不符合资本化条件的借款费用、除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额等，也在本科目核算。

为购建或生产满足资本化条件的资产发生的应予资本化的借款费用，在“在建工程”、“制造费用”、“开发成本”、“投资性房地产”等科目核算。

2. 本科目可按照费用项目进行明细核算。

3. 财务费用的主要账务处理。

企业发生的财务费用，借记本科目，贷记“银行存款”、“未确认融资费用”等科目。发生的应冲减财务费用的利息收入、汇兑损益，借记“银行存款”、“应付账款”等科目，贷记本科目。

4. 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

(二) “短期借款”

1. 本科目核算企业以摊余成本计量的向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下（含1年）的各项借款。

2. 本科目可按借款种类、贷款人和币种等进行明细核算。

3. 短期借款的主要账务处理。

企业借入的各种短期借款，借记“银行存款”科目，贷记本科目；归还借款做相反的会计分录。资产负债表日，应按计算确定的短期借款利息费用，借记“财务费用”、“利息支出”等科目，贷记“银行存款”、“应付利息”、本科目等科目。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业尚未偿还的短期借款。

关于“应付利息”、“长期借款”、“应付债券”等会计科目的有关说明及主要账务处理，见第二十二章金融工具确认和计量。

四、借款费用的确认

借款费用的确认主要解决的是将每期发生的借款费用资本化、计入相关资

产的成本，还是将有关借款费用费用化、计入当期损益的问题。借款费用确认的基本原则是：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。

本章中的借款包括专门借款和一般借款。专门借款是为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。专门借款通常应当有明确的用途，即为购建或者生产某项符合资本化条件的资产而专门借入的，并通常应当具有标明该用途的借款合同。例如，某制造企业为了建造厂房向某银行专门贷款 1 亿元，某房地产开发企业为了开发某住宅小区向某银行专门贷款 2 亿元等，均属于专门借款，其使用目的明确，而且其使用受与银行相关合同的限制。一般借款是除专门借款之外的借款，相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

符合资本化条件的资产，是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。无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。符合资本化条件的存货主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机器设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或生产过程，才能达到预定可销售状态。其中，“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。

在开发建造房屋建筑物过程中，关于企业取得的土地使用权是否符合“符合资本化条件的资产”的定义，应当区别下列情况处理：（1）自行开发建造厂房等建筑物，土地使用权与建筑物应当分别进行会计处理，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行会计处理。在该情形下，土地使用权在取得时通常已达到预定可使用状态，土地使用权不满足本章中“符合资本化条件的资产”定义。因此，企业应当以建造支出（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。（2）房地产开发企业，取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。在该情况下，建造的房屋建筑物满足本章中“符合资本化条件的资产”定义。因此，企业应当以包括土地使用权支出的建造成本为基础，确定应予资本化的借款费用金额。

在实务中，如果由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或生产但建造或生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

企业只有对发生在资本化期间内的有关借款费用才允许资本化，资本化期间的确定是借款费用确认和计量的重要前提。借款费用资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

（一）借款费用开始资本化的时点

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已经发生、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。这三个条件中，只要有一个条件不满足，相关借款费用就不能资本化。

1. 资产支出已经发生。

资产支出包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务形式所发生的支出。

（1）支付现金，是指用货币资金支付符合资本化条件的资产的购建或者生产支出。

【例 17-1】 甲企业用现金或者银行存款购买为建造或者生产符合资本化条件的资产所需材料，支付有关职工薪酬，向工程承包商支付工程进度款等，这些支出均属于资产支出。

（2）转移非现金资产，是指企业将自己的非现金资产直接用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

【例 17-2】 乙企业将自己生产的产品，包括自己生产的水泥、钢材等，用于符合资本化条件的资产的建造或者生产，该企业同时还将自己生产的产品向其他企业换取用于符合资本化条件的资产的建造或者生产所需工程物资的，这些产品成本均属于资产支出。

（3）承担带息债务，是指企业为了购建或者生产符合资本化条件的资产所需物资等而承担的带息应付款项（如带息应付票据）。企业以赊购方式购买这些物资所产生的债务可能带息，也可能不带息。如果企业赊购这些物资承担的是不带息债务，就不应当将购买价款计入资产支出，因为该债务在偿付前不需要承担利息，也没有占用借款资金。企业只有等到实际偿付债务，发生了资

源流出时,才能将其作为资产支出。如果企业赊购物资承担的是带息债务,企业要为这笔债务付出代价,支付利息,与企业向银行借入款项用以支付资产支出在性质上是一致的。企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而承担的带息债务应当作为资产支出,当该带息债务发生时,视同资产支出已经发生。

【例 17-3】丙企业因建设长期工程所需,于 2×22 年3月1日购入一批工程用物资,开出一张10万元的带息银行承兑汇票,期限为6个月,票面年利率为6%。对于该事项,企业尽管没有为工程建设直接支付现金,但承担了带息债务,所以,应当将10万元的购买工程用物资款作为资产支出,自3月1日开出承兑汇票开始即表明资产支出已经发生。

2. 借款费用已经发生。

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。

【例 17-4】丁企业于 2×22 年1月1日为建造一幢建设期为2年的厂房,从银行专门借入款项5000万元,当日开始计息。在 2×22 年1月1日即应当认为借款费用已经发生。

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。

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,是指符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始,如主体设备的安装、厂房的实际开工建造等。它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。

【例 17-5】戊企业为了建设厂房购置了建筑用地,但是尚未开工兴建房屋,有关房屋实体建造活动也没有开始。在这种情况下,即使企业为了购置建筑用地已经发生了支出,也不应当将其认为为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下,有关借款费用才可开始资本化;只要其中有一个条件没有满足,借款费用就不能开始资本化。

(二) 借款费用暂停资本化的时间

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生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。中断的原因必须是非正常中断,属于正常中断的,相关借款费用仍可资本化。在实务中,企业应当遵循“实质重于形式”等原则来判断借款费用暂停资本化的时间,如果相关资产购

建或者生产的中断时间较长而且满足其他规定条件的，相关借款费用应当暂停资本化。

【例 17-6】甲企业于 2×21 年 1 月 1 日利用专门借款开工兴建一幢办公楼，支出已经发生，因此借款费用从当日起开始资本化。工程预计于 2×22 年 3 月完工。

2×21 年 5 月 15 日，由于工程施工发生了安全事故，导致工程中断，直到 9 月 10 日才复工。

该中断就属于非正常中断且中断时间连续超过 3 个月，因此，上述专门借款在 5 月 15 日至 9 月 10 日间所发生的借款费用不应资本化，而应作为财务费用计入当期损益。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。例如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

非正常中断与正常中断显著不同。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必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。例如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。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，也属于正常中断。

【例 17-7】乙企业在北方某地建造某工程期间，遇上冰冻季节（通常为 6 个月），工程施工因此中断，待冰冻季节过后方能继续施工。

由于该地区在施工期间出现较长时间的冰冻为正常情况，由此导致的施工中断是可预见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断。在正常中断期间所发生的借款费用可以继续资本化，计入相关资产的成本。

（三）借款费用停止资本化的时点

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时，借款费用应当停止资本化。如果所购建或者生产的符合资本化条件的资产的部分分别建造、分别完工的，企业应当区别情况界定借款费用停止资本化的时点。

所购建或者生产的符合资本化条件的资产的部分分别完工，且每部分在

其他部分继续建造或者生产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，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

【例 17-8】 甲企业利用借入资金建造由若干幢厂房组成的生产车间，每幢厂房完工时间不一样，但每幢厂房在其他厂房继续建造期间均可单独使用。

本例中，当其中的一幢厂房完工并达到预定可使用状态时，企业应当停止该幢厂房相关借款费用的资本化。

【例 17-9】 乙公司借入一笔款项，于 2×21 年 2 月 1 日采用出包方式开工兴建一幢办公楼。2×22 年 10 月 10 日工程全部完工，达到合同要求。10 月 30 日工程验收合格，11 月 15 日办理工程竣工结算，11 月 20 日完成全部资产移交手续，12 月 1 日办公楼正式投入使用。

本例中，乙公司应当将 2×22 年 10 月 10 日确定为工程达到预定可使用状态的时点，作为借款费用停止资本化的时点。后续的工程验收日、竣工结算日、资产移交日和投入使用日均不应作为借款费用停止资本化的时点，否则会导致资产价值和利润的高估。

如果企业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。在这种情况下，即使各部分资产已经完工，也不能认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态；企业只能在所购建固定资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用方可停止资本化。

【例 17-10】 丙企业建设某一涉及数项工程的钢铁冶炼项目，各项工程都是根据各道冶炼工序设计建造的，只有在各项工程都建造完毕后，整个冶炼项目才能正式运转，达到生产和设计要求。每项工程完工后不应认为资产已经达到了预定可使用状态，只有等到整个冶炼项目全部完工，达到预定可使用状态时，才能停止借款费用的资本化。

五、借款费用的计量

（一）借款利息资本化金额的确定

1. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额，确定专门借款应予资本

化的利息金额。

2. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的, 企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率, 计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

3. 每一会计期间的利息资本化金额不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

企业在确定每期利息(包括折价或溢价的摊销)资本化金额时, 应当首先判断符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中所占用的资金来源。如果所占用的资金是专门借款资金, 则应当在资本化期间内, 根据每期实际发生的专门借款利息费用, 确定应予资本化的金额。在企业将闲置的专门借款资金存入银行取得利息收入或者进行暂时性投资获取投资收益的情况下, 企业还应当将这些相关的利息收入或者投资收益从资本化金额中扣除, 以如实反映符合资本化条件的资产的实际成本。

【例 17-11】 甲公司于 2×21 年 1 月 1 日正式动工兴建一幢厂房, 工期预计为 1 年零 6 个月, 工程采用出包方式, 分别于 2×21 年 1 月 1 日、2×21 年 7 月 1 日和 2×22 年 1 月 1 日支付工程进度款。

甲公司为建造厂房产于 2×21 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元, 借款期限为 3 年, 年利率为 6%。另外, 在 2×21 年 7 月 1 日又专门借款 4 000 万元, 借款期限为 5 年, 年利率为 7%。借款利息按年支付。(如无特别说明, 本章例题中名义利率与实际利率相同)

闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资(按摊余成本计量), 该短期投资月收益率为 0.5%, 每月月末收到本月收益。

厂房产于 2×22 年 6 月 30 日完工, 达到预定可使用状态。

甲公司为建造该厂房的支出金额如表 17-1 所示。

表 17-1

单位: 万元

日期	每期资产支出金额	累计资产支出金额	闲置借款资金用于短期投资金额
2×21 年 1 月 1 日	1 500	1 500	500
2×21 年 7 月 1 日	2 500	4 000	2 000
2×22 年 1 月 1 日	1 500	5 500	500
总计	5 500	—	3 000

由于甲公司使用了专门借款建造厂房,而且厂房建造支出没有超过专门借款金额,因此甲公司2×21年、2×22年为建造厂房应予资本化的利息金额计算如下:

(1) 确定借款费用资本化期间为2×21年1月1日至2×22年6月30日。

(2) 计算在资本化期间内专门借款实际发生的利息金额:

2×21年专门借款发生的利息金额 = $2\,000 \times 6\% + 4\,000 \times 7\% \times 6/12 = 260$ (万元)

2×22年1月1日~6月30日专门借款发生的利息金额 = $2\,000 \times 6\% \times 6/12 + 4\,000 \times 7\% \times 6/12 = 200$ (万元)

(3) 计算在资本化期间内利用闲置的专门借款资金进行短期投资的收益:

2×21年短期投资收益 = $500 \times 0.5\% \times 6 + 2\,000 \times 0.5\% \times 6 = 75$ (万元)

2×22年1月1日~6月30日短期投资收益 = $500 \times 0.5\% \times 6 = 15$ (万元)

(4) 由于在资本化期间内,专门借款利息费用的资本化金额应当以其实际发生的利息费用减去将闲置的借款资金进行短期投资取得的投资收益后的金额确定,因此:

甲公司2×21年的利息资本化金额 = $260 - 75 = 185$ (万元)

甲公司2×22年的利息资本化金额 = $200 - 15 = 185$ (万元)

有关账务处理如下:

2×21年12月31日:

借: 在建工程	1 850 000
银行存款	750 000
贷: 长期借款——应计利息	2 600 000

2×22年6月30日:

借: 在建工程	1 850 000
银行存款	150 000
贷: 长期借款——应计利息	2 000 000

企业在购建或者生产符合资本化条件的资产时,如果专门借款资金不足而占用了一般借款资金的,或者企业为购建或者生产符合资本化条件的资产并没有借入专门借款,而占用的都是一般借款资金,企业应当根据为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率,计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。如果符合资本化

条件的资产的购建或者生产没有借入专门借款，应以累计资产支出加权平均数为基础计算所占用的一般借款利息资本化金额。即企业占用一般借款资金购建或者生产符合资本化条件的资产时，一般借款的借款费用资本化金额的确定应当与资产支出挂钩。

【例 17-12】沿用【例 17-11】，假定甲公司为建造厂房于 2×21 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%。除此之外，没有其他专门借款。

在厂房建造过程中占用了两笔一般借款，具体资料如下：

(1) 向某银行长期贷款 2 000 万元，期限为 2×20 年 12 月 1 日至 2×23 年 12 月 1 日，年利率为 6%，按年支付利息。

(2) 发行公司债券 1 亿元，于 2×20 年 1 月 1 日发行，期限为 5 年，年利率为 8%，按年支付利息。

假定全年按 360 天计算。

其他相关资料均同【例 17-11】。

本例中，甲公司应当首先计算专门借款利息的资本化金额，然后计算所占用一般借款利息的资本化金额。具体如下：

(1) 计算专门借款利息资本化金额。

2×21 年专门借款利息资本化金额 = 2 000 × 6% - 500 × 0.5% × 6 = 105 (万元)

2×22 年专门借款利息资本化金额 = 2 000 × 6% × 180/360 = 60 (万元)

(2) 计算一般借款资本化金额。

在建造厂房过程中，自 2×21 年 7 月 1 日起已经有 2 000 万元占用了一般借款，另外，2×22 年 1 月 1 日支出的 1 500 万元也占用了一般借款。计算这两笔资产支出的加权平均数如下：

2×21 年占用了一般借款的资产支出加权平均数 = 2 000 × 180/360 = 1 000 (万元)

一般借款利息资本化率 (年) = (2 000 × 6% + 10 000 × 8%) / (2 000 + 10 000) = 7.67%

2×21 年应予资本化的一般借款利息金额 = 1 000 × 7.67% = 76.70 (万元)

2×22 年占用了一般借款的资产支出加权平均数 = (2 000 + 1 500) × 180/360 = 1 750 (万元)

则 2×22 年应予资本化的一般借款利息金额 = 1 750 × 7.67% = 134.23

(万元)

(3) 根据上述计算结果, 公司建造厂房应予资本化的利息金额如下:

2×21 年利息资本化金额 = $105 + 76.70 = 181.70$ (万元)

2×22 年利息资本化金额 = $60 + 134.23 = 194.23$ (万元)

(4) 有关账务处理如下:

2×21 年 12 月 31 日:

借: 在建工程	1 817 000
财务费用	8 433 000
银行存款	150 000
贷: 长期借款——应计利息	10 400 000

注: 2×21 年 1 月 1 日 ~ 6 月 30 日, 利用闲置的专门借款资金进行短期投资的收益 = $500 \times 0.5\% \times 6 = 15$ (万元)。

2×21 年实际借款利息 = $2\ 000 \times 6\% + 2\ 000 \times 6\% + 10\ 000 \times 8\% = 1\ 040$

(万元)

2×22 年 6 月 30 日:

借: 在建工程	1 942 300
财务费用	3 257 700
贷: 应付债券——应计利息	4 000 000
长期借款——应计利息	1 200 000

注: 2×22 年 1 月 1 日至 6 月 30 日的实际借款利息 = $(2\ 000 \times 6\% + 2\ 000 \times 6\% + 10\ 000 \times 8\%) / 2 = 520$ (万元), 其中债券的实际借款利息为 $10\ 000 \times 8\% / 2 = 400$ (万元), 长期借款的实际借款利息为 $(2\ 000 \times 6\% + 2\ 000 \times 6\%) / 2 = 120$ (万元)。

(二) 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

企业为购建或者生产符合资本化条件的资产所借入的专门借款为外币借款时, 由于取得外币借款日、使用外币借款日和会计结算日往往并不一致, 而外汇汇率又在随时发生变化, 因此, 外币借款会产生汇兑差额。相应地, 在借款费用资本化期间内, 为购建固定资产而专门借入的外币借款所产生的汇兑差额, 是购建固定资产的一项代价, 应当予以资本化, 计入固定资产成本。出于简化核算的考虑, 在资本化期间内, 外币专门借款本金及其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; 除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额, 应当作为财务费用计入当期损益。

【例 17-13】乙公司于 2×21 年 1 月 1 日，为建造某工程项目专门以面值发行美元公司债券 1 000 万美元，年利率为 8%，期限为 3 年，假定不考虑与发行债券有关的辅助费用。合同约定，发行债券后每年 1 月 1 日支付利息，到期还本。

工程于 2×21 年 1 月 1 日开始实体建造，2×22 年 6 月 30 日完工，达到预定可使用状态，期间发生的资产支出如下：

2×21 年 1 月 1 日，支出 200 万美元；

2×21 年 7 月 1 日，支出 500 万美元；

2×22 年 1 月 1 日，支出 300 万美元。

乙公司的记账本位币为人民币，外币业务采用外币业务发生时当日的市场汇率折算。假定相关汇率如下：

2×21 年 1 月 1 日，市场汇率为 1 美元 = 6.35 元人民币；

2×21 年 12 月 31 日，市场汇率为 1 美元 = 6.40 元人民币；

2×22 年 1 月 1 日，市场汇率为 1 美元 = 6.45 元人民币；

2×22 年 6 月 30 日，市场汇率为 1 美元 = 6.70 元人民币。

本例中，乙公司计算外币借款汇兑差额资本化金额如下：

(1) 计算 2×21 年汇兑差额资本化金额：

① 债券应付利息 = 1 000 × 8% × 6.40 = 80 × 6.40 = 512 (万元)

账务处理为：

借：在建工程	5 120 000
贷：应付债券——应计利息	5 120 000

② 外币债券本金及利息汇兑差额 = 1 000 × (6.40 - 6.35) + 80 × (6.40 - 6.40) = 50 (万元)

账务处理为：

借：在建工程	500 000
贷：应付债券	500 000

(2) 2×22 年 1 月 1 日实际支付利息时，应当支付 80 万美元，折算成人民币为 516 万元。该金额与原账面金额之间的差额 4 万元应当继续予以资本化，计入在建工程成本。账务处理为：

借：应付债券——应计利息	5 120 000
在建工程	40 000
贷：银行存款	5 160 000

(3) 计算 2×22 年 6 月 30 日时的汇兑差额资本化金额

① 债券应付利息 = $1\,000 \times 8\% \times 1/2 \times 6.70 = 40 \times 6.70 = 268$ (万元)

账务处理为:

借: 在建工程	2 680 000
贷: 应付债券——应计利息	2 680 000

② 外币债券本金及利息汇兑差额 = $1\,000 \times (6.70 - 6.45) + 40 \times (6.70 - 6.70) = 250$ (万元)

账务处理为:

借: 在建工程	2 500 000
贷: 应付债券	2 500 000

六、列示与披露

(一) 列示

对于已经资本化的借款费用, 由于有关金额已计入与之相关的资产类会计科目, 因此, 应当在资产负债表的存货、固定资产、投资性房地产等相关资产类项目中列示; 对于已经费用化的借款费用, 应当在利润表的“财务费用”项目中列示。

(二) 披露

企业应当在附注中披露与借款费用有关的下列信息: (1) 当期资本化的借款费用金额; (2) 当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。

七、衔接规定

根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定, 在借款费用确认与计量上, 在首次执行日因采用本章规定产生的差异而对有关财务报表项目的影 响金额, 均不再追溯调整。首次执行日后, 企业新发生的借款费用 (含尚未完成开发或尚未完工的各项资产新发生的借款费用), 应当按照本章进行会计处理。