

第十三章 非流动负债

一、借款费用

(一) 借款费用的范围

借款费用包括：

- (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) 因外币借款而发生的汇兑差额；
- (4) 因借款而发生的辅助费用。

【提示】(1) 企业发行股票时发生的佣金、手续费等不属于借款费用；
(2) 折溢价不属于借款费用，而折溢价的摊销属于借款费用。
(3) 具有融资性质的分期付款购买长期资产发生的融资费用属于借款费用。

(二) 资本化期间的确定

情形	条件
开始资本化	<p>同时满足：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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发生的支出）； ② 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生产活动已经开始
暂停资本化	<p>同时满足：</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 发生非正常中断； ② 中断时间连续超过三个月。 <p>【说明】</p> <p>(1) 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。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等。</p> <p>(2) 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。如：某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或安全检查；在北方某地建造某工程期间正遇冰冻季节等</p>
停止资本化	<p>满足之一即可：</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 实体建造或者生产工作已经全部完成； ② 与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符； ③ 继续发生的支出金额很少或几乎不再发生。 <p>【说明】</p> <p>(1) 如果所购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，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。</p> <p>(2) 如果企业购建或者生产的资产的各部分分别完工，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</p>

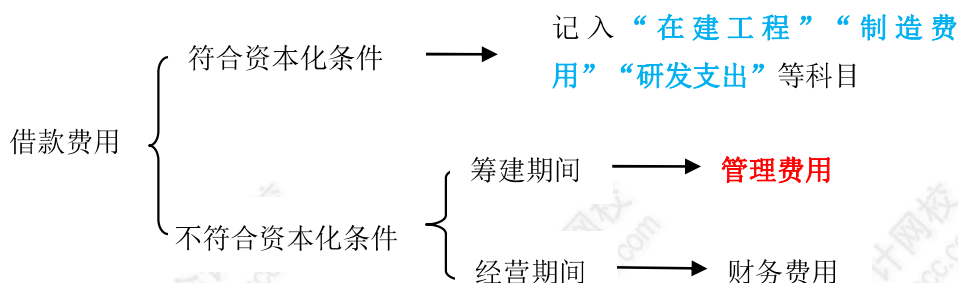
(三) 借款费用的计量

内容	资本化金额确定方法
专门借款	$\text{资本化金额} = \text{资本化期间专门借款当期实际发生的利息费用} - \text{资本化期间闲置资金收益}$



	【提示】只要在资本化期间，专门借款利息均可以资本化，与其是否实际使用无关
一般借款	一般借款应予资本化的利息金额= 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数×所占用一般借款的资本化率 一般借款的加权资本化率=一般借款当期实际发生的利息之和÷一般借款本金加权平均数 所占用一般借款本金加权平均数=Σ（所占用每笔一般借款本金×每笔一般借款在当期所占用的天数÷当期天数）
辅助费用	应予资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额，是指根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，按照实际利率法所确定的金融负债交易费用 对每期利息费用的调整额
汇兑差额	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； 外币一般借款本金及利息的汇兑差额，全部费用化

（四）借款费用的核算科目



二、应付债券

（一）一般应付债券

1. 发行债券	借：银行存款 贷：应付债券——面值【 债券面值 】 ——利息调整【 倒挤差额，或借 】 债券的发行费用 借： 应付债券——利息调整 贷：银行存款 【说明】溢价发行是指发行价格大于债券票面金额。 折价发行是指发行价格小于债券票面金额。 溢价是企业以后各期多付利息而 事先得到的补偿 折价是企业以后各期少付利息而 预先给投资者的补偿
2. 期末确认利息费用	借：在建工程、财务费用等【 应付债券期初摊余成本×实际利率 】 应付债券——利息调整【 倒挤差额，或借 】 贷：应付利息【 分期付息债券的票面利息 】 应付债券——应计利息 【 到期一次还本付息债券的票面利息 】 【提示】应付债券的摊余成本=账面价值
3. 到期归还本金和利息	借：应付债券——面值 ——应计利息【 到期一次还本付息债券利息 】 应付利息【 分期付息债券的最后一次利息 】 贷：银行存款

（二）可转换公司债券

1. 发行时	总原则： （1）初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆，将负债成分确认
--------	--





	<p>为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具。</p> <p>(2) 在进行分拆时，应当先对负债成分的未来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。</p> <p>(3) 可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。</p> <p>借：银行存款 应付债券——可转换公司债券（利息调整）【倒挤，或贷记】 贷：应付债券——可转换公司债券（面值） 其他权益工具【权益成分】</p>
2. 转换股份前	<p>可转换公司债券的负债成分，在转换为股份前，其会计处理与一般公司债券相同，即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>借：财务费用等 【负债成分的账面价值×实际利率】 贷：应付利息 应付债券——可转换公司债券（利息调整）【倒挤，或借记】</p>
3. 转换股份时	<p>借：应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整）【账面余额】 其他权益工具【权益成分的公允价值】 应付利息【如果涉及】 贷：股本 资本公积——股本溢价【倒挤】</p>

三、租赁负债

(一) 承租人

	租赁负债	使用权资产
1. 初始计量	<p>租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。</p> <p>1. 租赁付款额包括以下五项内容：</p> <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。</p> <p>②取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。</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> <p>2. 在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；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</p>	<p>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。该成本包括下列四项：</p> <p>①租赁负债的初始计量金额。</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>③承租人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【倒挤】 租赁负债——未确认融资费用[未来期间的租赁付款额－未来期间的租赁付款额现值] 贷：租赁负债——租赁付款额[未来期间的租赁付款额] 银行存款[租赁期开始日支付的租赁付款额＋初始直接费用－已收的租赁激励]</p>	





	预付账款[租赁期开始日之前支付的租赁付款额] 预计负债[恢复费用的现值] 【提示】 通常租赁期开始日使用权资产即可供承租人使用，因此无论租赁资产本身是否达到企业计划用途，使用权资产于租赁开始日便达到预定可使用状态， 租赁负债相关利息费用不应资本化计入使用权资产	
2. 后续计量	(1) 按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用： 借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 (2) 支付租赁付款额时： 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	(1) 计提折旧： 借：管理费用等 贷：使用权资产累计折旧 (2) 计提减值： 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备 【提示】 减值准备一旦计提， 不得转回

【提示】对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择**不确认使用权资产和租赁负债**。

(二) 出租人

1. 融资租赁

(1) 认定。

一项租赁存在下列一种或多种情形的，出租人通常分类为融资租赁：①在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。②承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。③资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。④在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。⑤租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

(2) 出租人对融资租赁的会计处理。

出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当**以租赁投资净额**作为应收融资租赁款的入账价值。

$$\begin{aligned}\text{租赁投资净额} &= \text{未担保余值现值} + \text{租赁收款额现值} \\ &= \text{租赁资产公允价值} + \text{出租人初始直接费用}\end{aligned}$$

租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括：①承租人需支付的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；②取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；③购买选择权的行权价格，前提是合理确定承租人将行使该选择权；④承租人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；⑤由承租人、**与承租人有关的一方**以及有经济能力履行担保义务的**独立第三方**向出租人提供的**担保余值**。

借：应收融资租赁款——租赁收款额
 ——未担保余值

贷：融资租赁资产[账面价值]
 资产处置损益[公允价值－账面价值]
 银行存款[出租人的初始直接费用]
 应收融资租赁款——未实现融资收益

出租人应当按照固定的周期性利率（即租赁内含利率或调整后的折现率）计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。

2. 经营租赁



(1) 在租赁期内各个期间，出租人应采用**直线法**或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为**租金收入**。

(2) 出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，**免租期内应当确认租金收入**。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应**将该费用自租金收入总额中扣除**，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

(3) 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用**应当资本化至租赁标的资产的成本**，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。

(4) 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

(5) 出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是**与指数或比率挂钩的**，应在租赁期开始日**计入租赁收款额**；除此之外的，应当在实际发生时**计入当期损益**。

(三) 售后租回交易

1. 售后租回交易中的资产转让**不属于销售**

主体	会计处理
卖方兼承租人	不终止确认所转让的资产，而应当将收到的现金作为 金融负债 （抵押融资）
买方兼出租人	不确认被转让资产，而应当将 支付的现金作为金融资产 处理

2. 售后租回交易中的资产转让属于销售

主体	会计处理
卖方承租人	<p>(1) 按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失。</p> <p>①使用权资产 = 原资产账面价值 × 租回所保留的权利占比 = 原资产账面价值 × 租赁付款额的折现值 / 资产的公允价值</p> <p>②资产处置损益 = 全部利得 × (1 - 租回所保留的权利占比)</p> <p>(2) 将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理；将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理</p>
买方出租人	根据其他适用的企业会计准则对资产购买进行会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理

四、预计负债

(一) 预计负债的确认

与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时确认为负债，作为预计负债进行确认和计量：

- (1) 或有事项产生的义务是企业的**现时义务**（包括法定义务和推定义务）；
- (2) 义务的履行**很可能**导致经济利益的流出；
- (3) 该义务的金额能够可靠地计量。

【说明】或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项包括：**未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染整治等**。

【提示】**未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损**等事项，不属于企业会计准则规范的或有事项。

(二) 预计负债的计量



计量预计负债的金额应考虑的因素	<p>①充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性，在此基础上按照最佳估计数确定预计负债的金额。</p> <p>②预计负债的金额通常等于未来应支付的金额，但未来应支付金额与其现值相差较大的，如油井或核电站的弃置费用等，应当按照未来应支付金额的现值确定。</p> <p>③有确凿证据表明相关未来事项将会发生的，如未来技术进步、相关法规出台等，确定预计负债金额时应考虑相关未来事项的影响。</p> <p>④确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得</p>				
预计负债的初始计量	<p>预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量</p> <table border="1"> <tr> <td>最佳估计数的确定</td><td> <p>等概率连续区间：取中间值（算术平均数）</p> <p>涉及单个项目的：最可能发生的金额</p> <p>涉及多个项目的：按照各种可能结果及相关概率加权平均（期望值）</p> </td></tr> <tr> <td>当清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿</td><td> <p>补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认</p> <p>确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值</p> <p>确认的补偿金额不能作为预计负债的扣减</p> </td></tr> </table>	最佳估计数的确定	<p>等概率连续区间：取中间值（算术平均数）</p> <p>涉及单个项目的：最可能发生的金额</p> <p>涉及多个项目的：按照各种可能结果及相关概率加权平均（期望值）</p>	当清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿	<p>补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认</p> <p>确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值</p> <p>确认的补偿金额不能作为预计负债的扣减</p>
最佳估计数的确定	<p>等概率连续区间：取中间值（算术平均数）</p> <p>涉及单个项目的：最可能发生的金额</p> <p>涉及多个项目的：按照各种可能结果及相关概率加权平均（期望值）</p>				
当清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿	<p>补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认</p> <p>确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值</p> <p>确认的补偿金额不能作为预计负债的扣减</p>				
预计负债的后续计量	在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当进行调整				

（三）预计负债的账务处理

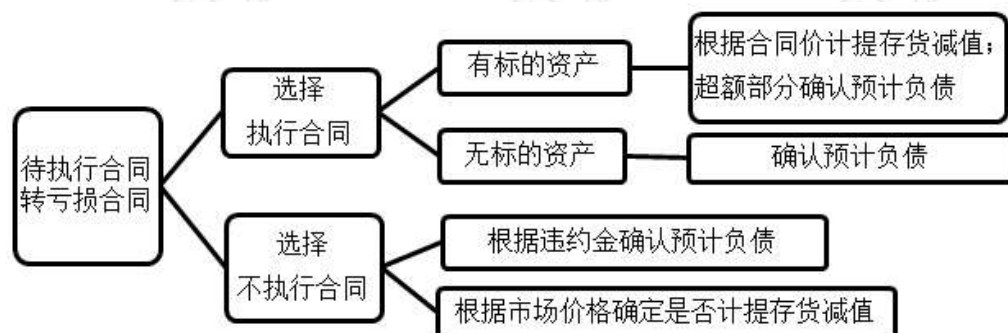
1. 产品质量保证

计提时	<p>借：销售费用</p> <p>贷：预计负债</p>
实际发生时	<p>借：预计负债</p> <p>贷：银行存款等</p>
特殊情况下的余额冲销	<p>（1）针对特定批次产品确认预计负债，在保修期结束时，应将“预计负债”余额冲销，不留余额；</p> <p>（2）已确认预计负债的产品，如企业不再生产，在质量保证期满后，将“预计负债”余额冲销，不留余额</p>

2. 未决诉讼、对外担保事项

确认预计负债	<p>借：营业外支出（罚款、担保损失等）</p> <p>管理费用（诉讼费）</p> <p>贷：预计负债</p>
实际支付预计负债	<p>借：预计负债</p> <p>贷：银行存款</p>

3. 待执行合同变为亏损合同事项





4. 重组事项

企业因重组而**承担了重组义务**，并且**同时满足预计负债的三项确认条件**时，才能确认预计负债。

同时满足下列情况的，表明企业承担了重组义务：①有详细、正式的重组计划（包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等）；②该重组计划已对外公告，重组计划已开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。直接支出**不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入**等支出。

五、债务重组

（一）债务重组的概述

1. 债务重组定义

债务重组，是指在**不改变交易对手方**的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

2. 债务重组的方式

（1）债务人以资产清偿债务。

债务人以资产清偿债务，包括以金融资产、非金融资产、多项资产以及处置组清偿债务。

（2）债务人将债务转为权益工具。

这里的权益工具，是指会计处理上体现为股本（或实收资本）、资本公积等科目。

（3）修改其他条款。

修改债权和债务的其他条款，如**调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限**等。

（4）组合方式。

组合方式，是采用债务人以资产清偿债务、债务人将债务转为权益工具、修改其他条款**三种方式中一种以上方式**的组合清偿债务的债务重组方式。

（二）债务重组的会计处理

1. 以资产清偿债务方式进行债务重组

（1）以金融资产清偿债务

债权人	债务人
借：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【 金融资产公允价值+交易费用 】 坏账准备 投资收益【金融资产公允价值与债权账面价值的差额，可借可贷】 贷：应收账款【账面余额】 银行存款（支付的交易费用）	借：应付账款【账面价值】 贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】 投资收益【倒挤差额，或借记】 同时： 借：其他综合收益 贷： 投资收益【其他债权投资清偿债务】 盈余公积、利润分配——未分配利润【其他权益工具投资清偿债务】 或编制相反分录
借：交易性金融资产（ 公允价值 ） 投资收益（交易费用） 坏账准备 投资收益【金融资产公允价值与债权账面价值的差额，可借可贷】 贷：应收账款等 银行存款（支付的交易费用）	

（2）以非金融资产清偿债务

债权人	债务人
借：库存商品、固定资产、长期股权投资等【 放弃债权 】	借：应付账款【账面价值】





的公允价值+相关税费-进项税额（若存在）】 应交税费——应交增值税（进项税额） 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	贷：库存商品、无形资产、固定资产清理【账面价值】 应交税费——应交增值税（销项税额） 其他收益【差额，或借记】
--	--

【提示】债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别：应当在初始计量时，比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

（3）以多项资产清偿债务

债权人	债务人
①按照金融工具确认和计量准则的规定确认和计量受让的金融资产； ②按照受让的各非金融资产在债务重组 合同生效日的公允价值比例 ，对 放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值和进项税额（若涉及） 后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本 借：交易性金融资产 库存商品、固定资产、无形资产等 应交税费——应交增值税（进项税额） 坏账准备 投资收益【倒挤差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款【账面价值】 贷：交易性金融资产、库存商品、固定资产清理等【账面价值】 应交税费——应交增值税（销项税额） 其他收益【倒挤差额，或借记】

2. 将债务转为权益工具方式进行债务重组

债权人	债务人
与“以金融资产清偿债务”相同 借：长期股权投资 【放弃债权的公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益【倒挤差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	债务人初始确认权益工具时，应当按照 权益工具的公允价值 计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照 所清偿债务的公允价值 计量。 借：应付账款 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价） 银行存款【支付相关税费】 投资收益【清偿债务账面价值-权益工具确认金额，或借记】

3. 采用修改其他条款方式进行债务重组

债务重组通过调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等修改合同条款方式进行的，应当整体考虑是否对全部债权的合同条款做出了实质性修改。

【提示】如果重组债务未来现金流量（包括支付和收取的某些费用）现值与原债务的剩余期间现金流量现值之间的差异**超过 10%**，则意味着新的合同条款进行了“实质性修改”；

即：新债务未来现金流量现值=剩余债务的本金×（1+新利率）/（1+原利率）ⁿ

现金流变化=（新债务未来现金流量现值-剩余债务的本金）/剩余债务的本金



	债权人	债务人
导致全部债权终止确认	应当按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产。 借：应收账款等【 新债权，公允价值 】 投资收益 【差额，或贷记】 坏账准备 贷：应收账款等【原债权】	借：应付账款等【原债务，账面价值】 贷：应付账款等【新债务，公允价值】 投资收益 【倒挤，或借记】
未导致债权终止确认	应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。 借： 投资收益 贷：债权投资等【 重新计算的债权账面余额与原债权账面余额的差额 】	应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。 借：应付债券等（重新计算的账面余额与原账面余额的差额） 贷： 投资收益

4. 以组合方式进行债务重组

债权人	债务人
债务重组采用组合方式进行的，一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改，债权人应当按照修改后的条款，以公允价值初始计量重组债权和受让的新金融资产，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除重组债权和受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。 放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“ 投资收益 ”科目	以组合方式进行债务重组的，债务人应当按照前述的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当记入“ 其他收益——债务重组收益 ”或“ 投资收益 ”（仅涉及金融工具时）科目