

# 《企业会计准则第 17 号 ——借款费用》应用指南

## 一、符合借款费用资本化条件的存货

根据本准则规定,企业借款购建或者生产的存货中,符合借款费用资本化条件的,应当将符合资本化条件的借款费用予以资本化。

符合借款费用资本化条件的存货,主要包括企业(房地产开发)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械设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程,才能达到预定可销售状态。其中“相当长时间”,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)。

## 二、借款利息费用资本化金额的确定

### (一)专门借款利息费用的资本化金额

本准则第六条(一)规定,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者进行暂时性投资取得的投资收益后的金额,确定为专门借款利息费用的资本化金额,并应当在资本化期间内,将其计入符合资本化条件的资产成本。

专门借款应当有明确的专门用途,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款项,通常应有标明专门用途的借款合同。

### (二)一般借款利息费用的资本化金额

一般借款是指除专门借款以外的其他借款。

根据本准则第六条(二)规定,在借款费用资本化期间内,为购建或者生产符合资本化条件的资产占用了一般借款的,一般借款应予资本化的利息金额应当按照下列公式计算:

一般借款利息费用资本化金额 =  $\frac{\text{累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数} \times \text{所占用一般借款的资本化率}}{\text{所占用一般借款的资本化率}}$

所占用一般借款的资本化率 =  $\frac{\text{所占用一般借款当期实际发生的利息之和}}{\text{所占用一般借款本金加权平均数}}$

所占用一般借款本金加权平均数 =  $\sum \left( \text{所占用一般借款本金} \times \frac{\text{每笔一般借款在当期所占用的天数}}{\text{当期天数}} \right)$

## 三、借款辅助费用的处理

本准则第十条规定,专门借款发生的辅助费用,在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

售状态之前,应当在发生时根据其发生额予以资本化,计入符合资本化条件的资产的成本;在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之后,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。上述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。借款实际利率与合同利率差异较小的,也可以采用合同利率计算确定利息费用。

一般借款发生的辅助费用,也应当按照上述原则确定其发生额并进行处理。

## 四、借款费用资本化的暂停

根据本准则第十一条规定,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三个月的,应当暂停借款费用的资本化。正常中断期间的借款费用应当继续资本化。

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。比如,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。比如,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。比如,某企业在北方某地建造某工程期间,正遇冰冻季节,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。

# 《企业会计准则第 18 号 ——所得税》应用指南

## 一、资产、负债的计税基础

资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础的,产生应纳税暂时性差异;资产的账面价值小于其计税基础或者负债的账面价值大于其计税基础的,产生

可抵扣暂时性差异。

### (一) 资产的计税基础

本准则第五条规定,资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

通常情况下,资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的,后续计量过程中因企业会计准则规定与税法规定不同,可能产生资产的账面价值与其计税基础的差异。

比如,交易性金融资产的公允价值变动。按照企业会计准则规定,交易性金融资产期末应以公允价值计量,公允价值的变动计入当期损益。如果按照税法规定,交易性金融资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额,即其计税基础保持不变,则产生了交易性金融资产的账面价值与计税基础之间的差异。假定某企业持有一项交易性金融资产,成本为1 000万元,期末公允价值为1 500万元,如计税基础仍维持1 000万元不变,该计税基础与其账面价值之间的差额500万元即为应纳税暂时性差异。

### (二) 负债的计税基础

本准则第六条规定,负债的计税基础是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

短期借款、应付票据、应付账款等负债的确认和偿还,通常不会对当期损益和应纳税所得额产生影响,其计税基础即为账面价值。但在某些情况下,负债的确认可能会影响损益,并影响不同期间的应纳税所得额,使其计税基础与账面价值之间产生差额。比如,上述企业因某事项在当期确认了100万元负债,计入当期损益。假定按照税法规定,与确认该负债相关的费用,在实际发生时准予税前扣除,该负债的计税基础为零,其账面价值与计税基础之间形成可抵扣暂时性差异。

企业应于资产负债表日,分析比较资产、负债的账面价值与其计税基础,两者之间存在差异的,确认递延所得税资产、递延所得税负债及相应的递延所得税费用(或收益)。企业合并等特殊交易或事项中取得的资产和负债,应于购买日比较其入账价值与计税基础,按照本准则规定计算确认相关的递延所得税资产或递延所得税负债。

### 二、递延所得税资产和递延所得税负债

资产负债表日,企业应当按照暂时性差异与适用所得税税率计算的结果,确认递延所得税负债、递延所得税资产以及相应的递延所得税费用(或收益),本准则第十一条至第十三条规定不确认递延所得税负债或递延所得税资产的情况除外。沿用上述举例,假定该企业适用的所得税税率为33%,递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额,对于交易性金融资产产生的500万元应纳税暂时性差异,应确认165万元递延所得税负债;对于负债产生的100万元可抵扣暂时性差异,应确认33万元递延所得税资产。

确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,应当以未来期间很可能取得用以抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。企业在确定未来期间很可能取得的应纳税所得额时,应当包括未来期间正常生产经营活动实现的

应纳税所得额,以及在可抵扣暂时性差异转回期间因应纳税暂时性差异的转回而增加的应纳税所得额,并提供相关的证据。

### 三、所得税费用的确认和计量

企业在计算确定当期所得税(即当期应交所得税)以及递延所得税费用(或收益)的基础上,应将两者之和确认为利润表中的所得税费用(或收益),但不包括直接计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。即:

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用} - \text{递延所得税收益} \\ (\text{或收益}) = \text{所得税} + \text{税费用} - \text{税收益}$$

仍沿用上述举例,该企业12月31日资产负债表中有关项目账面价值及其计税基础如下:

××企业		单位:万元			
项 目	账面价值	计税基础	暂时性差异		
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异	
1 交易性金融资产	1 500	1 000	500		
2 负 债	100	0		100	
合 计			500	100	

假定除上述项目外,该企业其他资产、负债的账面价值与其计税基础不存在差异,也不存在可抵扣亏损和税款抵减;该企业当期按照税法规定计算确定的应交所得税为600万元;该企业预计在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

该企业计算确认的递延所得税负债、递延所得税资产、递延所得税费用以及所得税费用如下:

$$\text{递延所得税负债} = 500 \times 33\% = 165 (\text{万元})$$

$$\text{递延所得税资产} = 100 \times 33\% = 33 (\text{万元})$$

$$\text{递延所得税费用} = 165 - 33 = 132 (\text{万元})$$

$$\text{当期所得税费用} = 600 \text{万元}$$

$$\text{所得税费用} = 600 + 132 = 732 (\text{万元})$$

### 四、递延所得税的特殊处理

(一) 直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税

根据本准则第二十二条规定,直接计入所有者权益的交易或事项,如可供出售金融资产公允价值的变动,相关资产、负债的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异的,应当按照本准则规定确认递延所得税资产或递延所得税负债,计入资本公积(其他资本公积)。

(二) 企业合并中产生的递延所得税

由于企业会计准则规定与税法规定对企业合并的处理不同,可能会造成企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。比如非同一控制下企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时,相关的递延所得税费用(或收益),通常应调整企业合并中所确认的商誉。

(三) 按照税法规定允许用以后年度所得弥补的可抵扣亏损以及可结转以后年度的税款抵减,比照可抵扣暂时性差异的原则处理。