

## 第九章 职工薪酬及借款费用

### 【本章考情分析】

本章阐述应付职工薪酬、长期负债和借款费用的确认、计量和记录等内容。近三年考试题型为单项选择题、多项选择题、判断题和综合题，分数较高。本章内容比较重要。

### 【本章主要内容】

第一节 应付职工薪酬

第二节 借款费用

### 第一节 应付职工薪酬

- 职工薪酬的内容
- 职工薪酬的确认和计量

#### 一、职工薪酬的内容

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

**短期薪酬**，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

**带薪缺勤**，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

**离职后福利**，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

**辞退福利**，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

**其他长期职工福利**，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

【例题·多选题】下列各项中，企业应作为短期薪酬进行会计处理的有（ ）。

- A. 由企业负担的职工医疗保险费
- B. 向职工发放的高温补贴
- C. 由企业负担的职工住房公积金
- D. 向职工发放的工资

【答案】ABCD

【解析】短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费、医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费、住房公积金，工会经费和职工教育经费等。

【例题·多选题】下列各项中，企业应作为职工薪酬核算的有（ ）。

- A. 职工教育经费
- B. 非货币性福利
- C. 长期残疾福利
- D. 累积带薪缺勤

【答案】ABCD

【解析】职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出，包括职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性福利。企业提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等，

也属于职工薪酬。以上选项均正确。

## 二、职工薪酬的确认和计量

### (一)短期薪酬

#### 1.一般短期薪酬的确认和计量

##### (1)货币性短期薪酬

借：生产成本(生产工人)

    制造费用(车间管理人员)

    管理费用(行政管理人员)

    销售费用(销售人员)

    在建工程(基建人员)

    研发支出(研发人员)

贷：应付职工薪酬——工资

    ——职工福利

    ——社会保险费

    ——住房公积金

    ——工会经费

    ——职工教育经费等

##### (2)以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

###### ①以自产产品发放给职工作为福利

###### 1)决定发放非货币性福利

借：生产成本

    管理费用

    在建工程

    研发支出等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

###### 2)将自产产品实际发放时

借：应付职工薪酬——非货币性福利

    贷：主营业务收入

        应交税费——应交增值税(销项税额)

借：主营业务成本

    贷：库存商品

**【真题·判断题】**企业将自产产品作为非货币性福利发放给职工时，应当按照该产品的账面价值确定职工薪酬金额。( ) (2019年)

**【答案】**×

**【解析】**企业以自产的产品作为非货币性福利提供给职工属于视同销售，应当按照该产品的公允价值和相关税费合计确定职工薪酬金额。

**【例题·单选题】**甲公司系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。2019年4月5日，甲公司将自产的300件K产品作为福利发放给职工。该批产品的单位成本为400元/件，公允价值和计税价格均为600元/件。不考虑其他因素，甲公司应计入应付职工薪酬的金额为( )万元。

A. 18

B. 13.56

C. 12

D. 20.34

**【答案】**D

**【解析】**应计入应付职工薪酬的金额=600×300×(1+13%)/10000=20.34(万元)。

会计分录如下：

借：管理费用  20.34

    贷：应付职工薪酬—非货币性福利                    20.34

借：应付职工薪酬—非货币性福利	20.34	
贷：主营业务收入		18
应交税费—应交增值税（销项税额）		2.34
借：主营业务成本	12（300×400/10 000）	
贷：库存商品		12

②以外购商品发放给职工作为福利

1) 购入时

借：库存商品等		
应交税费——应交增值税（进项税额）		
贷：银行存款		

2) 决定发放非货币性福利时

借：生产成本		
管理费用		
在建工程		
研发支出等		
贷：应付职工薪酬——非货币性福利		

3) 发放时

借：应付职工薪酬——非货币性福利		
贷：库存商品		
应交税费——应交增值税（进项税额转出）		

【提示】如果在产品购进之前有明确的目的是作为非货币性福利发放给职工，进项税额可不作抵扣，直接计入资产成本，发放时则不用作进项税额转出处理。

【例题·单选题】企业对向职工提供的非货币性福利进行计量时，应选择的计量属性是（ ）。

- A. 现值
- B. 历史成本
- C. 重置成本
- D. 公允价值

【答案】D

【解析】企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

2. 短期带薪缺勤的确认和计量

带薪缺勤应当分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。

(1) 累积带薪缺勤

累积带薪缺勤是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

(2) 非累积带薪缺勤

非累积带薪缺勤是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。

企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

【例题·单选题】甲公司共有 200 名职工。从 2×19 年 1 月 1 日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每名职工每年可享受 5 个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未行使的权利作废；职工休年休假时，首先使用当年享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年休假余额中扣除，职工离开公司时，对未使用的累积带薪年休假无权获得现金支付。2×19 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用带薪年休假为 2 天。根据过去的经验并预期该经验将继续适用，甲公司预计 2×20 年有 150 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，剩余 50 名总部管理人员每人将平均享受 6 天带薪年休假，该公司平均每名职工每个工作日工资为 400 元。甲公司 2×19 年年末因累积带薪缺勤计入管理费用的金额为（ ）元。

- A. 20 000
- B. 120 000

C. 60 000

D. 0

【答案】A

【解析】甲公司2×19年年末应当预计由于累积未使用的带薪年假而导致预期将支付的工资负债，根据甲公司预计2×20年职工的年休假情况，只有50名总部管理人员会使用2×19年的未使用带薪年假1天(6-5)，而其他2×19年累积未使用的带薪年假都将失效，所以应计入管理费用的金额=50×(6-5)×400=20 000(元)。

### 3. 短期利润分享计划的确认和计量

短期利润分享计划是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

【教材例9-1】甲公司于2×15年初制订和实施了一项短期利润分享计划，以对公司管理层进行激励。该计划规定，公司全年的净利润指标为1 000万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过1 000万元，公司管理层将可以分享超过1 000万元净利润部分的10%作为额外报酬。假定至2×15年12月31日，甲公司全年实际完成净利润1 500万元。假定不考虑离职等其他因素，则甲公司管理层按照利润分享计划可以分享利润50万元

[(1 500-1 000)×10%] 作为其额外的薪酬。

甲公司2×15年12月31日的相关账务处理如下：

借：管理费用 500 000  
贷：应付职工薪酬——利润分享计划 500 000

【例题·单选题】甲公司于2×19年年初制定和实施了一项短期利润分享计划，拟对公司管理层进行激励。该计划规定，公司全年的净利润指标为2 000万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过2 000万元，公司管理层可以分享超过2 000万元净利润部分的10%作为额外报酬。假定甲公司2×19年全年实际完成净利润2 600万元。假定不考虑离职等其他因素，甲公司2×19年12月31日因该项短期利润分享计划应计入管理费用的金额为( )万元。

A. 260

B. 60

C. 200

D. 0

【答案】B

【解析】应计入管理费用的金额=(2 600-2 000)×10%=60(万元)。

### (二) 离职后福利

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。企业应当按照企业承担的风险和义务情况，将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

设定提存计划，是指企业向单独主体(如基金等)缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。本章只介绍设定提存计划的会计处理，设定受益计划的会计处理见2014年修订后的《企业会计准则第9号——职工薪酬》。

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后12个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

### (三) 辞退福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

对于辞退福利预期在年度报告期间期末后十二个月内不能完全支付的辞退福利，企业应当适用其他长期职工福利的相关规定。

对于职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提

供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，如发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理。

实施职工内部退休计划的，企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定的确认条件时，企业应当按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬，一次性计入当期损益，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

【教材例 9-2】甲公司为一家空调制造企业，2×15 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制定了一项辞退计划。计划规定：从 2×16 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划大体实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于 2×15 年 12 月 10 日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如表 9-1 所示。

表 9-1

单位：万元

所属部门	职位	辞退数（人）	工龄（年）	每人补偿
空调车间	车间主任 副主任	10	1~10	10
			10~20	20
			20~30	30
	高级技工	50	1~10	8
			10~20	18
			20~30	28
	一般技工	100	1~10	5
			10~20	15
			20~30	25
合计		160		

2×15 年 12 月 31 日，企业预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如表 9-2 所示。

表 9-2

单位：万元

所属部门	职位	辞退数量	工龄（年）	接受数量	每人补偿额	补偿金额
空调车间	车间主任 副主任	10	1-10	5	10	50
			10-20	2	20	40
			20-30	1	30	30
	高级技工	50	1-10	20	8	160
			10-20	10	18	180
			20-30	5	28	140
	一般技工	100	1-10	50	5	250
			10-20	20	15	300
			20-30	10	25	250
合计		160		123		1 400

按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》有关计算最佳估计数的方法，预计接受辞退的职工数量可以根据最可能发生的数量确定。根据表 9-2，愿意接受辞退职工的最可能数量为 123 名，预计补偿总额为 1 400 万元，则企业在 2×15 年（辞退计划是 2×15 年 12 月 10 日由董事会批准）应作如下账务处理：

借：管理费用 14 000 000  
 贷：应付职工薪酬——辞退福利 14 000 000

(四) 其他长期职工福利

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定受益计划条件的，企业应当按照设定受益计划的有关规定进

行会计处理。

## 第二节 借款费用

- ◇借款费用的范围
- ◇借款费用的确认
- ◇借款费用的计量

### 一、借款费用的范围

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

对于企业发生的权益性融资费用，不应包括在借款费用中。

【例题·多选题】下列各项中，属于借款费用的有( )。

- A. 银行借款的利息
- B. 债券溢价的摊销
- C. 债券折价的摊销
- D. 发行股票的手续费

【答案】ABC

【解析】借款费用是企业因借入资金所付出的代价，包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。选项D，发行股票的手续费，是权益性融资费用，不属于借款费用。

【教材例9-3】某企业发生了借款手续费100 000元，发行公司债券佣金10 000 000元，发行公司股票佣金20 000 000元，借款利息2 000 000元。其中借款手续费100 000元、发行公司债券佣金10 000 000元和借款利息2 000 000元均属于借款费用，发行公司股票属于公司权益性融资，所发生的佣金应当冲减溢价，不属于借款费用范畴，不应按照本章节规定进行会计处理。

### 二、借款费用的确认

#### (一) 确认原则

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，计入符合资本化条件的资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为财务费用，计入当期损益。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间(一年或一年以上)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。

建造合同成本、无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以确认为符合资本化条件的资产。

【教材例9-4】甲企业向银行借入资金分别用于生产A产品和B产品，其中，A产品的生产时间较短，为1个月；B产品属于大型发电设备，生产周期较长，为1年零3个月。

为存货生产而借入的借款费用在符合资本化条件的情况下应当予以资本化，本例中，由于A产品的生产时间较短，不属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为A产品的生产而借入资金所发生的借款费用不应计入A产品的生产成本，而应当计入当期财务费用。而B产品的生产时间比较长，属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为B产品的生产而借入资金所发生的借款费用符合资本化的条件，应计入B产品的成本中。

【例题·多选题】下列项目中，属于借款费用可予资本化的资产范围的有( )。

- A. 经过相当长时间的购建达到预定可使用状态的投资性房地产
- B. 需要经过相当长时间的生产活动才能达到可销售状态的存货
- C. 经营性租赁租入的生产设备
- D. 经过2年的建造可达到预定可使用状态的生产设备

【答案】ABD

【解析】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。经营性租赁租入的生产设备不属于固定资产的购建。

#### (二) 借款费用应予资本化的借款范围

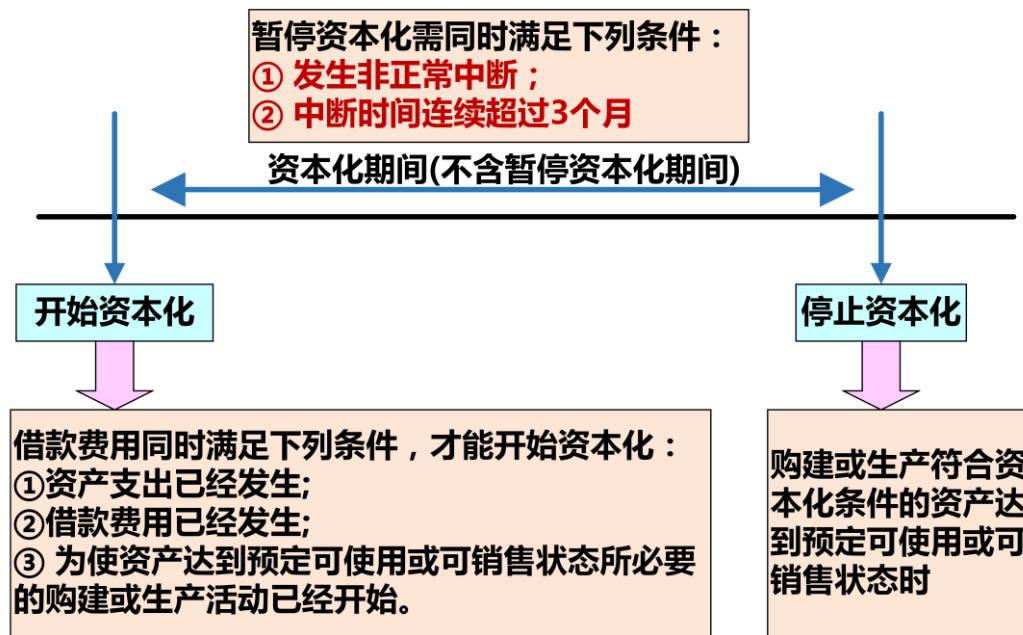
借款费用应予资本化的借款范围既包括专门借款，也包括一般借款。其中，对于一般借款，只有在购建或者生产符合资本化条件的资产占用了一般借款时，才应将一般借款相关的借款费用资本化；否则，所发生的借款费用

应当计入当期损益。

(三) 借款费用资本化期间的确定

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，但借款费用暂停资本化的期间不包括在内。只有发生在资本化期间内的借款费用，才允许资本化，它是借款费用确认和计量的重要前提。

借款费用的确认如下图所示：



1. 借款费用开始资本化的时点

同时满足下列条件的，借款费用才能开始资本化：

- Ⓐ 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。

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。

(1) 资产支出已经发生的判断

资产支出包括以支付现金、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。
- 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。

【教材例 9-5】某企业将自己生产的产品，包括水泥、钢材等，用于符合资本化条件的资产的建造，该企业同时还用自己生产的产品换取其他企业的工程物资，用于符合资本化条件的资产的建造，这些产品的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而承担的带息应付款项。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。

(2) 借款费用已经发生的判断

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，或者占用了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。

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。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，相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，而应计入当期损益。

【例题·单选题】2018年2月18日，甲公司以自有资金支付了建造厂房的首期工程款，工程于2018年3月2日开始施工，2018年6月1日甲公司从银行借入于当日开始计息的专门借款，并于2018年6月26日使用该专门借款支付第二期工程款，则该专门借款利息开始资本化的时点为（ ）。(2018年)

- A. 2018年6月26日
- B. 2018年3月2日
- C. 2018年2月18日
- D. 2018年6月1日

【答案】D

【解析】借款费用同时满足下列条件的，应予资本化：(1) 资产支出已经发生(2月18日)；(2) 借款费用已经发生(6月1日)；(3) 为使资产达到预定可使用或可销售状态所必要的构建或者生产活动已经开始(3月2日)。即2018年6月1日，上述条件均已满足，应开始资本化。

【教材例9-6】某企业专门借入款项建造某符合资本化条件的固定资产，相关借款费用已经发生，同时固定资产的实体建造工作也已开始，但为固定资产建造所需物资等都是赊购或者客户垫付的(且所形成的负债均为不带息负债)，发生的相关薪酬等费用也尚未形成现金流出。

在这种情况下，固定资产建造本身并没有占用借款资金，没有发生资产支出，该事项只满足借款费用开始资本化的第二个和第三个条件，但是没有满足第一个条件，所以，所发生的借款费用不应予以资本化。

【教材例9-7】某企业为了建造一项符合资本化条件的固定资产，使用自有资金购置了工程物资，该固定资产也已经开始动工兴建，但专门借款资金尚未到位，也没有占用一般借款资金。

在这种情况下，企业尽管满足了借款费用开始资本化的第一个和第三个条件，但是不符合借款费用开始资本化的第二个条件，因此不允许开始借款费用的资本化。

【教材例9-8】某企业为了建造某一项符合资本化条件的厂房，已经使用银行存款购置了水泥、钢材等，发生了资产支出，相关借款也已开始计息，但是厂房因各种原因迟迟未能开工兴建。

在这种情况下，企业尽管符合了借款费用开始资本化的第一个和第二个条件，但不符合借款费用开始资本化的第三个条件，因此所发生的借款费用不允许资本化。

【例题·单选题】2013年4月20日，甲公司当月1日自银行取得的专门借款支付了建造办公楼的首期工程物资款，5月10日开始施工，5月20日因发现文物需要发掘保护而暂停施工，7月15日复工兴建。甲公司该笔借款费用开始资本化的时点为（ ）。

- A. 2013年4月1日
- B. 2013年4月20日
- C. 2013年5月10日
- D. 2013年7月15日

【答案】C

【解析】借款费用开始资本化必须同时满足以下三个条件：①资产支出已经发生；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构建或者生产活动已经开始。所以开始资本化时点为2013年5月10日。

## 2. 借款费用暂停资本化时点的时间

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。在中断期间所发生的借款费用，应当计入当期损益，直至购建或者生产活动重新开始。但是，如果中断是使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，所发生的借款费用应当继续资本化。

项目	概念	示例
正常中断	中断是资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序、可预见的不可抗力导致中断为正常中断	(1) 正常测试、调试停工； (2) 东北因冬季无法施工停工等
非正常中断	是指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	(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;<br>(4) 施工、生产发生了安全事故;<br>(5) 发生了劳动纠纷等 |
|--|--|---|

【教材例 9-9】某企业于 2×10 年 1 月 1 日利用专门借款开工兴建一幢厂房，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 2×11 年 3 月完工。

2×10 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。

该中断属于非正常中断，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。

【教材例 9-10】某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。

【例题·判断题】符合资本化条件的资产在构建过程中发生了正常中断，且中断时间连续超过一个月的，企业应暂停借款费用资本化。（ ）

【答案】×

【解析】符合资本化条件的资产在构建过程中发生非正常中断，且中断时间连续超过 3 个月的，企业应暂停借款费用资本化。

【例题·单选题】下列导致固定资产建造中断时间连续超过 3 个月的事项，不应暂停借款费用资本化的是（ ）。

- A. 劳务纠纷
- B. 安全事故
- C. 资金周转困难
- D. 可预测的气候影响

【答案】D

【解析】建造中发生的可预计的气候原因不属于非正常中断，即使超过了 3 个月，也需要继续资本化，选项 D 正确。

### 3. 借款费用停止资本化时点的确定

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。在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所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

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，可从下列几个方面进行判断：

- (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、合同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。

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。

【教材例 9-11】甲公司借入一笔款项，于 2×10 年 2 月 1 日采用出包方式开工兴建一幢厂房。2×11 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 日厂房正式投入使用。

在本例中，企业应当将 2×11 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。

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。

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。

【教材例 9-12】某企业在建设某一涉及数项工程的钢铁冶炼项目时，每个单项工程都是根据各道冶炼工序设计

建造的，因此，只有在每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，所以每一个单项工程完工后不应认为资产已经达到了预定可使用状态，企业只有等到整个冶炼项目全部完工，达到预定可使用状态时，才停止借款费用的资本化。

【例题·单选题】2010年2月1日，甲公司为建造一栋厂房向银行取得一笔专门借款。2010年3月5日，以该借款支付前期订购的工程物资款。因征地拆迁发生纠纷，该厂房延迟至2010年7月1日才开工兴建，开始支付其他工程款。2011年2月28日，该厂房建造完成，达到预定可使用状态。2011年4月30日，甲公司办理工程竣工决算。不考虑其他因素，甲公司该笔借款费用的资本化期间为( )。

- A. 2010年2月1日至2011年4月30日
- B. 2010年3月5日至2011年2月28日
- C. 2010年7月1日至2011年2月28日
- D. 2010年7月1日至2011年4月30日

【答案】C

【解析】借款费用开始资本化的条件：2010年7月1日满足资本化开始的条件，2011年2月28日所建造厂房达到预定可使用状态，应停止借款利息资本化，故借款费用资本化期间为2010年7月1日至2011年2月28日。

【例题·单选题】2007年1月1日，甲公司从银行取得3年期专门借款开工兴建一栋厂房。2009年6月30日该厂房达到预定可使用状态并投入使用，7月31日验收合格，8月5日办理竣工决算，8月31日完成资产移交手续。甲公司该专门借款费用在2009年停止资本化的时点为( )。

- A. 6月30日
- B. 7月31日
- C. 8月5日
- D. 8月31日

【答案】A

【解析】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，即6月30日。

【例题·多选题】下列关于专门借款费用资本化的暂停或停止的表述中，正确的有( )。

- A. 购建固定资产过程中发生非正常中断，并且非连续中断时间累计达3个月，应当暂停借款费用资本化
- B. 购建固定资产过程中发生正常中断，并且中断时间连续超过3个月，应当暂停借款费用资本化
- C. 在购建固定资产过程中，某部分固定资产已达到预定可使用状态，且该部分固定资产可供独立使用，则应停止该部分固定资产的借款费用资本化
- D. 在购建固定资产过程中，某部分固定资产虽已达到预定可使用状态，但必须待整体完工后方可使用，则需待整体完工后停止借款费用资本化

【答案】CD

【解析】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，选项A、B不正确；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过程中可供独立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，选项C正确；购建或者生产的资产的部分分别完工，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，选项D正确。

### 三、借款费用的计量

#### (一) 借款利息资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，每一会计期间的利息(包括折价或溢价的摊销)资本化金额，应当按照下列方法确定：

(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。

【提示】专门借款利息资本化金额不与资产支出相挂钩，但是需要符合资本化要求的期间。

【例题·判断题】在借款费用资本化期间内，建造资产的累计支出金额未超过专门借款金额的，发生的专门借款利息扣除该期间与专门借款相关的收益后的金额，应当计入所建造资产成本。( )

【答案】√

【解析】对于专门借款而言应是在资本化期间内按照专门借款的利息费用扣除闲置资金进行投资所获得的收益

来确认资本化金额，而不和资产支出相挂钩。

**【例题·单选题】**A公司为建造厂房于2015年4月1日从银行借入4 000万元专门借款，借款期限为2年，年利率为6%，不考虑借款手续费。该项专门借款在银行的存款年利率为3%，2015年7月1日，A公司采取出包方式委托B公司为其建造该厂房，并预付了2 000万元工程款，厂房实体建造工作于当日开始，预计工程建造期为2年。该工程因发生施工安全事故在2015年8月1日至11月30日中断施工，2015年12月1日恢复正常施工，至年末工程尚未完工。该项厂房建造工程在2015年度应予资本化的利息金额为( )万元。

- A. 40
- B. 90
- C. 120
- D. 30

**【答案】**D

**【解析】**由于工程于2015年8月1日至11月30日发生停工，这样2015年能够资本化的期间为2个月(7月和12月)；2015年度应予资本化的利息金额=4 000×6%×2/12-2 000×3%×2/12=30(万元)。

**【例题·单选题】**甲公司2015年1月1日发行面值总额为10 000万元的一般公司债券，取得的款项专门用于建造厂房。该债券系分期付息、到期还本债券，期限为4年，票面年利率为10%，每年12月31日支付当年利息。该债券实际年利率为8%。债券发行价格总额为10 662.10万元，款项已存入银行。厂房于2015年1月1日开工建设，2015年度累计发生建造工程支出4 600万元。经批准，当年甲公司将尚未使用的债券资金投资于国债，取得投资收益760万元。至2015年12月31日工程尚未完工，该在建工程2015年年末账面余额为( )万元。

- A. 4 692.97
- B. 4 906.21
- C. 5 452.97
- D. 5 600

**【答案】**A

**【解析】**在资本化期间，专门借款发生的利息，扣除尚未动用的专门借款取得的收益应当资本化。该在建工程2015年年末账面余额=4 600+(10 662.10×8%-760)=4 692.97(万元)。

**【例题·单选题】**2015年7月1日，乙公司为兴建厂房从银行借入专门借款10 000万元，借款期限为2年，年利率为5%，借款利息按季支付。乙公司于2015年10月1日正式开工兴建厂房，预计工期1年3个月，工程采用出包方式。乙公司于开工当日、2015年12月31日分别支付工程进度款2 400万元和2 000万元。乙公司自借入款项起，将闲置的借款资金投资于固定收益债券，月收益率为0.4%。乙公司2015年计入财务费用的金额是( )万元。

- A. 125
- B. 500
- C. 250
- D. 5

**【答案】**D

**【解析】**2015年费用化期间是7月1日至10月1日，计入财务费用的金额=10 000×5%×3/12-10 000×0.4%×3=5(万元)。

(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。有关计算公式如下：

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×所占用一般借款的资本化率

资产支出加权平均数=∑(每笔资产支出金额×每笔资产支出在当期所占用的天数/当期天数)

所占用一般借款的资本化率=所占用一般借款加权平均利率=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

所占用一般借款本金加权平均数=∑(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)

一般借款利息费用化金额=全部利息费用-资本化金额

(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。

【例题·判断题】企业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。( )

【答案】√

【教材例 9-13】甲公司于 2×12 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 2×12 年 1 月 1 日、2×12 年 7 月 1 日和 2×13 年 1 月 1 日支付工程进度款。

甲公司为建造厂房于 2×12 年 1 月 1 日专门借款 30 000 000 元, 借款期限为 3 年, 年利率为 5%。另外在 2×12 年 7 月 1 日又专门借款 60 000 000 元, 借款期限为 5 年, 年利率为 6%。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)。

甲公司将闲置借款资金用于固定收益债券短期投资, 该短期投资月收益率为 0.5%。

厂房于 2×13 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 9-3 所示:

表 9-3

单位: 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
2×12 年 1 月 1 日	15 000 000	15 000 000	15 000 000
2×12 年 7 月 1 日	35 000 000	50 000 000	40 000 000
2×13 年 1 月 1 日	35 000 000	85 000 000	5 000 000
总计	85 000 000	-	-

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, 公司 2×12 年、2×13 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 2×12 年 1 月 1 日至 2×13 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:

2×12 年专门借款发生的利息金额=30 000 000×5%+60 000 000×6%×6/12=3 300 000 (元)

2×13 年 1 月 1 日至 6 月 30 日专门借款发生的利息金额

=30 000 000×5%×6/12+60 000 000×6%×6/12=2 550 000 (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:

2×12 年短期投资收益=15 000 000×0.5%×6+40 000 000×0.5%×6=1 650 000 (元)

2×13 年 1 月 1 日至 6 月 30 日短期投资收益=5 000 000×0.5%×6=150 000 (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:

公司 2×12 年的利息资本化金额=3 300 000-1 650 000=1 650 000 (元)

公司 2×13 年的利息资本化金额=2 550 000-150 000=2 400 000 (元)

(5) 有关账务处理如下:

①2×12 年 12 月 31 日:

借: 在建工程——××厂房 1 650 000  
 应收利息(或银行存款) 1 650 000  
 贷: 应付利息——××银行 3 300 000

②2×13 年 6 月 30 日:

借: 在建工程——××厂房 2 400 000  
 应收利息(或银行存款) 150 000  
 贷: 应付利息——××银行 2 550 000

【教材例 9-14】沿用【教材例 9-13】, 假定甲公司建造厂房没有专门借款, 占用的都是一般借款。

甲公司为建造厂房占用的一般借款有两笔, 具体如下:

(1) 向 A 银行长期贷款 20 000 000 元, 期限为 2×11 年 12 月 1 日至 2×14 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 2×11 年 1 月 1 日发行, 期限为 5 年, 年利率为 8%, 按年支付利息。

假定这两笔一般借款除了用于厂房建设外, 没有用于其他符合资本化条件的资产的购建或者生产活动。

假定全年按 360 天计算，其他资料沿用【教材例 9-13】。

鉴于甲公司建造厂房没有占用专门借款，而占用了一般借款，因此，公司应当首先计算所占用一般借款的加权平均利率作为资本化率，然后计算建造厂房的累计资产支出加权平均数，将其与资本化率相乘，计算求得当期应予资本化的借款利息金额。具体如下：

(1) 计算所占用一般借款资本化率：

一般借款资本化率（年）

$$= (20\,000\,000 \times 6\% + 100\,000\,000 \times 8\%) \div (20\,000\,000 + 100\,000\,000) \times 100\% = 7.67\%$$

(2) 计算累计资产支出加权平均数：

2×12 年累计资产支出加权平均数

$$= 15\,000\,000 \times 360 \div 360 + 35\,000\,000 \times 180 \div 360 = 32\,500\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 13 \text{ 年累计资产支出加权平均数} = (50\,000\,000 + 35\,000\,000) \times 180 \div 360 = 42\,500\,000 \text{ (元)}$$

(3) 计算每期利息资本化金额：

$$2 \times 12 \text{ 年为建造厂房的利息资本化金额} = 32\,500\,000 \times 7.67\% = 2\,492\,750 \text{ (元)}$$

$$2 \times 12 \text{ 年实际发生的一般借款利息费用} = 20\,000\,000 \times 6\% + 100\,000\,000 \times 8\% = 9\,200\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 13 \text{ 年为建造厂房的利息资本化金额} = 42\,500\,000 \times 7.67\% = 3\,259\,750 \text{ (元)}$$

2×13 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实际发生的一般借款利息费用

$$= 20\,000\,000 \times 6\% \times 180 \div 360 + 100\,000\,000 \times 8\% \times 180 \div 360 = 4\,600\,000 \text{ (元)}$$

上述计算的利息资本化金额没有超过两笔一般借款实际发生的利息费用，可以资本化。

(4) 根据上述计算结果，账务处理如下：

① 2×12 年 12 月 31 日：

借：在建工程——厂房	2 492 750
财务费用	6 707 250
贷：应付利息——××银行	9 200 000

② 2×13 年 6 月 30 日：

借：在建工程——厂房	3 259 750
财务费用	1 340 250
贷：应付利息——××银行	4 600 000

【教材例 9-15】沿用【教材例 9-13】、【教材例 9-14】，假定甲公司为建造厂房屋于 2×12 年 1 月 1 日专门借款 30 000 000 元，借款期限为 3 年，年利率为 5%。除此之外，没有其他专门借款。在厂房建造过程中所占用的一般借款仍为两笔，一般借款有关资料沿用【教材例 9-14】。其他相关资料均同【教材例 9-13】和【教材例 9-14】。

在这种情况下，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：

$$2 \times 12 \text{ 年专门借款利息资本化金额} = 30\,000\,000 \times 5\% - 15\,000\,000 \times 0.5\% \times 6 = 1\,050\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 13 \text{ 年专门借款利息资本化金额} = 30\,000\,000 \times 5\% \times 180 \div 360 = 750\,000 \text{ (元)}$$

(2) 计算一般借款资本化金额：

在建造厂房过程中，自 2×12 年 7 月 1 日起已经有 20 000 000 元占用了一般借款，另外，2×13 年 1 月 1 日支出的 35 000 000 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：

$$2 \times 12 \text{ 年占用了一般借款的资产支出加权平均数} = 20\,000\,000 \times 180 \div 360 = 10\,000\,000 \text{ (元)}$$

由于一般借款利息资本化率与【教材例 9-14】相同，即为 7.67%。所以：

$$2 \times 12 \text{ 年应予资本化的一般借款利息金额} = 10\,000\,000 \times 7.67\% = 767\,000 \text{ (元)}$$

2×13 年占用了一般借款的资产支出加权平均数

$$= (20\,000\,000 + 35\,000\,000) \times 180 \div 360 = 27\,500\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{则 } 2 \times 13 \text{ 年应予资本化的一般借款利息金额} = 27\,500\,000 \times 7.67\% = 2\,109\,250 \text{ (元)}$$

(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：

$$2 \times 12 \text{ 年利息资本化金额} = 1\,050\,000 + 767\,000 = 1\,817\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 13 \text{ 年利息资本化金额} = 750\,000 + 2\,109\,250 = 2\,859\,250 \text{ (元)}$$

(4) 有关账务处理如下：

①2×12年12月31日:

借: 在建工程——××厂房	1 817 000
财务费用	8 433 000
应收利息(或银行存款)	450 000
贷: 应付利息——××银行	10 700 000

注: 2×12年实际借款利息

=30 000 000×5%+20 000 000×6%+100 000 000×8%=10 700 000(元)

②2×13年6月30日:

借: 在建工程——××厂房	2 859 250
财务费用	2 490 750
贷: 应付利息——××银行	5 350 000

注: 2×13年1月1日至6月30日的实际借款利息=10 700 000÷2=5 350 000(元)

**【例题·单选题】**2007年1月1日,甲企业取得专门借款2 000万元直接用于当日开工建造的厂房,2007年累计发生建造支出1 800万元。2008年1月1日,该企业又取得一般借款500万元,年利率为6%,当天发生建造支出300万元,以借入款项支付(甲企业无其他一般借款)。不考虑其他因素,甲企业按季计算利息费用资本化金额。2008年第一季度该企业应予资本化的一般借款利息费用为( )万元。

- A. 1.5
- B. 3
- C. 4.5
- D. 7.5

**【答案】**A

**【解析】**2008年1月1日发生的资产支出300万元只占用一般借款100万元,2008年第一季度该企业应予资本化的一般借款利息费用=100×6%×3/12=1.5(万元)。

(二)借款辅助费用资本化金额的确定

按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》执行,除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债以外,将其他的金融负债发生的辅助费用计入负债的初始确认金额,在以后期间进行摊销,资本化期间摊销资本化,费用化期间摊销费用化。

**【例题·判断题】**企业借款费用开始资本化之前发生的借款辅助费用,应将其全部发生额计入当期损益。( )

**【答案】**×

**【解析】**企业应将借款辅助费用计入负债的初始确认金额,以后按实际利率法摊销,其摊销额视情况予以资本化或费用化。

(三)外币专门借款而发生的汇兑差额资本化金额的确定

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。

**【教材例 9-17】**甲公司产品已经打入美国市场,为节约生产成本,决定在当地建造生产工厂设立分公司,2×10年1月1日,为该工程项目专门向当地银行借入美元10 000 000元,年利率为8%,期限为3年,假定不考虑与借款有关的辅助费用。合同约定,甲公司于每年1月1日支付借款利息,到期偿还借款本金。

工程于2×10年1月1日开始实体建造,2×11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:

- 2×10年1月1日,支出2 000 000美元;
- 2×10年7月1日,支出5 000 000美元;
- 2×11年1月1日,支出3 000 000美元。

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即期汇率即市场汇率折算。相关汇率如下:

- 2×10年1月1日,市场汇率为1美元=6.70人民币元;
- 2×10年12月31日,市场汇率为1美元=6.75人民币元;
- 2×11年1月1日,市场汇率为1美元=6.77人民币元;
- 2×11年6月30日,市场汇率为1美元=6.80人民币元。

本例中,甲公司计算该外币借款汇兑差额资本化金额如下

(1) 计算 2×10 年汇兑差额资本化金额。

① 应付利息 =  $10\,000\,000 \times 8\% \times 6.75 = 5\,400\,000$  (元)

账务处理为：

借：在建工程——××工程 5 400 000  
贷：应付利息——××银行 5 400 000

② 外币借款本金及利息汇兑差额 =  $10\,000\,000 \times (6.75 - 6.70) + 800\,000 \times (6.75 - 6.75) = 500\,000$  (元)

账务处理为：

借：在建工程——××工程 500 000  
贷：长期借款——××银行——汇兑差额 500 000

(2) 2×11 年 1 月 1 日实际支付利息时，应当支付 800 000 美元，折算成人民币为 5 416 000 元。该金额与原账面金额之间的差额 16 000 元应当继续予以资本化，计入在建工程成本，账务处理为：

借：应付利息——××银行 5 400 000  
    在建工程——××工程 16 000  
贷：银行存款 5 416 000

(3) 计算 2×11 年 6 月 30 日时的汇兑差额资本化金额。

① 应付利息 =  $10\,000\,000 \times 8\% \times 1/2 \times 6.80 = 2\,720\,000$  (元)

账务处理为：

借：在建工程——××工程 2 720 000  
贷：应付利息——××银行 2 720 000

② 外币借款本金及利息汇兑差额 =  $10\,000\,000 \times (6.80 - 6.75) + 400\,000 \times (6.80 - 6.80) = 500\,000$  (元)

账务处理为：

借：在建工程——××工程 500 000  
贷：长期借款——××银行——汇兑差额 500 000

【例题·判断题】在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇总差额应予资本化。( )

【答案】√

### 【本章小结】

1. 掌握应付职工薪酬的核算；
2. 掌握借款费用的核算。

## 学习资源

课程视频	讲义下载	课后练习	答疑解惑
 课程视频	 讲义下载	 课后作业	 答疑解惑