

## 《国际会计准则 23 借款费用》简介

朱海林

国际会计准则第 23 号“借款费用”(下称本准则)是国际会计准则委员会于 1993 年修订的一项国际会计准则,属于财务报表可比性项目的一部分。新修订的准则替代了 1983 年批准通过的国际会计准则第 23 号“借款费用资本化”,并于 1995 年 1 月 1 日起生效。

借款费用,指企业承担的、与借入资金相关的利息和其他费用。本准则规定了借款费用的会计处理方法。一般情况下,借款费用应立即费用化。但作为允许选用的处理方法,本准则允许那些可直接计入相关资产的购置、建造或生产成本的借款费用资本化。这里,相关资产,指需要经过相当长时间才能达到可以使用或可销售状态的资产。

借款费用一般包括:(1)银行透支和长短期借款的利息;(2)与借款相关的折价或溢价的摊销;(3)安排借款时发生的辅助费用的摊销;(4)融资租赁费;(5)作为利息费用调整额的外币借款产生的汇兑差额。

相关资产的例子有:需要相当长时间才能够达到可销售状态的存货、制造厂、发电设备以及投资的房地产。其他投资以及那些日常性生产或生产周期较短且重复大量生产的存货不属于相关资产。那些在购置时打算使用或销售的资产也不属于相关资产。

### 1. 借款费用费用化(基准处理方法)

不管借款如何使用,借款费用均应于其发生的当期确认为费用。

用,包括以下列方式阻碍高生态效率的实现:限制性预算方法、以利润为重点的短期业绩衡量、鼓励股票市场注重底线利润和每股盈余等衡量标准。会计在帮助企业制定顾及环境和社会的政策方面也能发挥积极作用,目前这类积极作用不如消极作用明显。显而

### 2. 借款费用资本化(允许选用的方法)

可直接计入相关资产的购置、建造或生产成本的借款费用应通过资本化成为该资产成本的一部分,而其他费用应于发生的当期计入损益。

可直接计入相关资产的购置、建造或生产成本的借款费用,指那些如果不发生相关资产上的支出就可以避免的借款费用。要确认特定借款费用和相关资产之间的直接关系以及确定哪些是本可以避免的借款,可能是困难的。例如,当一个企业的融资活动集中协调时,困难便产生了。当企业集团使用多种债务工具,按不同的利率借入资金,同时将这些资金按不同的基础借给企业集团内的其他企业时,也会产生困难。其他复杂性源于企业集团在高通货膨胀经济条件下经营时,使用外币贷款,并且与外币有关的贷款汇率是变动的。结果,确定可直接计入相关资产购置成本的借款费用金额是困难的,需要经验判断。

对于为获得某项相关资产而特别借入的资金,其应通过资本化计入该资产成本组成部分的借款费用金额,应以本期内发生在借款上的实际借款费用减去以该借款进行短期投资而获得的投资收益来确定。

为取得某项相关的资产而进行筹资安排可能使企业获得借入资金,并在该资金部分或全部用于相关资产的支出之前,承担相关的借款费用。在这种情况下,这些资金常常在发生相关资产的支出之前用作临时性

易见的是,企业追求效益和社会要求的可持续发展之间是有矛盾的,传统会计方法与生态会计(需许多估计)之间也是有矛盾的,这是环境会计面临和需要解决的实际问题。

责任编辑 宋军玲

投资。在确定本期应予资本化的借款费用金额时,自这些资金中获得的投资收益应从发生的借款费用中扣除。

对于为获得某项相关资产而借入的资金,应予资本化的借款费用金额应通过运用资本化比率乘以发生在该资产上的支出确定。资本化比率应是企业当期尚未偿付的所有借款(而不仅仅是为获得某项相关资产而专门借入的款项)的借款费用的加权平均值。当期资本化的借款费用金额不应超过该期间发生的借款费用金额。在某些情况下,计算借款费用的加权平均值时,应将母公司和子公司的所有借款均包括在内。而在其他情况下,各子公司则应只使用其本身借款的借款费用计算加权平均值。

借款费用资本化为相关资产成本的组成部分应在(1)资产支出发生时;(2)借款费用发生时;(3)为使资产达到其预定可使用或可销售状态所必要的准备工作正在进行中。

相关资产上的支出只包括那些导致支付现金、转让其他资产或承担附息债务的支出。收到与资产相关的进度付款和捐赠都应抵减支出。会计期内资产的平均帐面价值,包括已资本化的借款费用在内,通常等于资产支出的合理近似值(该支出数即本期运用资本化比率计算资本化金额时所用的数字)。

为使资产达到其预定可使用或可销售状态而必要的准备工作,除了资产实体建造的许多工作外,还包括实体建造之前进行的技术性和管理性工作。例如,在开始实体建造之前,围绕取得许可证而进行的工作。但是,未开始的改变资产状态而进行的生产或开发活动前,持有资产则不属于这类工作。例如,土地开发时发生的借款费用,应于开发活动进行的会计期间资本化。但是,为购置建筑用地而发生的借款费用,在土地持有、但没有任何相关的开发活动发生的期间,不具备资本化的资格。

在开发活动中止期间应暂停借款费用的资本化。在为使资产达到其预定可使用或可销售状态而进行的必要准备工作中断期间,可能发生借款费用。这些费用属于持有部分完工资产发生的费用,因而不具备资本化的资格。但是,在大量的技术性和管理性工作正在进行的期间内,通常不能暂停资本化。如果暂时的中断是使资产达到预定使用或销售状态必要的程序,也不能暂停借款费用资本化。例如,在使存货达到成熟状态而必需的持续期间内,资本化应继续进行;或如果在某地域内建造桥梁,该地域在建造期间出现高水位是正常的情况,则在由于高水位而耽搁建造的持续期间内,资

本化也应继续进行。

为使相关资产达到其预定的可使用或销售状态而必要的准备工作实际上完成时,借款费用资本化应停止。尽管日常管理性工作可能依然在进行,但若资产的实体建造已经完成,一般认为该资产的建造工作已经完成。如果只有诸如按购方或使用方的要求所作的房屋装修等少量工作尚未完成,也表明所有工作实质上已结束。只有资产的各部分分别完工,每部分在其他部分建造过程中可供使用,并且为该部分达到预定可使用或可销售状态所必要的准备工作实际上已完成,借款费用的资本化应停止。

责任编辑 袁 庚



## 洪湖市开展《会计法》执法大检查

最近,洪湖市组成了一个以政府、人大为领导,财政部门为主体,主管部门为依托,企事业单位为基础,广大会计人员参与的执法检查团,对《会计法》执法情况进行了一次大检查。这次大检查结合“三查”与清理小金库、清产核资等工作同时进行,内容涉及到会计凭证的合法性、会计人员行使职权情况等十个方面。检查的原则是“四结合、四为主”:自查与抽查相结合,以自查为主;全面检查与重点检查相结合,以重点检查为主;奖励与惩罚相结合,以奖励为主;检查与教育相结合,以教育为主。检查工作采取“听”、“看”、“查”、“议”的方法进行。“听”即听取被查单位关于《会计法》执行情况汇报;“看”即查阅被查单位提供的资料;“查”即检查会计凭证、帐簿、报表;“议”即检查组各成员交换意见。为保证实效,对检查出来的情况和问题做到“双见面”:检查小组意见与被查单位见面,听取对方意见;单位的整改方案落实与大检查办公室见面,把执法检查工作与会计工作规范化管理有机结合起来,相互促进,发挥会计在加强经济管理、提高经济效益、维护财经纪律、克服财政困难等方面的作用。

湖北洪湖市财政局 肖新兵