

新会计准则 操作指南

殷惠芬 主编

李易曾 李琼华 章华菁 副主编

XIN KUAJJI ZHUNZE
CAOZUO ZHINAN

立信会计出版社

LIXIN KUAJJI CHUBANSHE

新会计准则操作指南

主 编 殷惠芬
副主编 李易曾 李琼华
章华著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

新会计准则操作指南/殷惠芬主编. —上海:立信会计出版社, 2001. 4

ISBN 7-5429-0874-X

I. 新… I. 殷… III. 会计制度-中国-指南

N. F233-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 23417 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	lxaph@sh163c.sta.net.cn
出 版 人	陈惠丽

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	8.75
字 数	212 千字
版 次	2001 年 4 月第 1 版
印 次	2001 年 4 月第 1 次
印 数	5 000
书 号	ISBN 7-5429-0874-X/F·0804
定 价	19.50 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

为了适应经济发展的需要,国家加大了会计改革的步伐,近年来已陆续发布了十几项企业会计准则。而每一项会计准则,都需要由会计工作者来实施具体的操作。由此,便带出一个非常实际的问题,即如何帮助会计工作者在深刻理解会计准则的基础上实施具体的操作。而这,正是编著本书的主要用意。

本书介绍了《投资》、《收入》、《债务重组》、《现金流量表》、《会计政策、会计估计变更及其会计差错更正》、《关联方关系及其交易》、《或有事项》、《资产负债表日后事项》、《非货币性交易》等九项会计准则的会计处理方法,并对每一个会计准则的会计操作进行了举例说明。同时,为了加深理解,每章末还给出了复习思考题及练习题。本书作者凭借多年来对会计实务的研究和丰富的教学经验编著了本书,随着会计准则的继续发布,本书内容还将不断地得到充实和完善。

本书不仅可作为会计工作者的业务指导用书,还可作为高等院校会计专业学生的专题教材和高年级会计专业学生的自学用书,也可以作为会计工作者参加会计继续教育的专门教材。

由于会计准则施行不久,也鉴于作者本身水平有限,本书难免有不足之处甚至存有差错,敬请读者批评指正。

编著者

2001年3月

目 录

第一章 投资	1
第一节 投资概述.....	1
第二节 短期投资.....	4
第三节 长期股权投资.....	8
第四节 长期债权投资	16
第五节 投资业务会计操作举例	19
第二章 收入	35
第一节 收入概述	35
第二节 收入的会计处理	44
第三节 收入业务会计操作举例	49
第三章 债务重组	61
第一节 债务重组概述	61
第二节 债务重组的会计处理	64
第三节 债务重组业务会计操作举例	70
第四章 现金流量表	82
第一节 现金流量表概述	82
第二节 现金流量表的基本结构和编制方法	85
第三节 现金流量表编制举例.....	104
第五章 会计政策、会计估计变更及其会计差错更正	136

第一节	会计政策及其变更	136
第二节	会计估计变更	143
第三节	会计差错更正	146
第四节	会计政策、会计估计变更及其会计差错更正 会计操作举例	149
第六章	关联方关系及其交易	159
第一节	关联方关系及其披露	159
第二节	关联方交易及其披露	165
第三节	关联方关系及交易会计操作举例	169
第七章	或有事项	175
第一节	或有事项概述	175
第二节	或有事项的确认、计量和披露	177
第三节	或有事项业务会计操作举例	181
第八章	资产负债表日后事项	190
第一节	资产负债表日后事项概述	190
第二节	资产负债表日后事项的处理原则和方法	192
第三节	资产负债表日后事项会计操作举例	193
第九章	非货币性交易	207
第一节	非货币性交易概述	207
第二节	非货币性交易的会计处理	210
第三节	非货币性交易会计操作举例	225
附录		234
附件一	企业会计准则——投资	234

附件二	企业会计准则——收入·····	240
附件三	企业会计准则——债务重组·····	244
附件四	企业会计准则——现金流量表·····	248
附件五	企业会计准则——会计政策、会计估计变更和 会计差错更正·····	256
附件六	企业会计准则——关联方关系及其交易的披露···	260
附件七	企业会计准则——或有事项·····	264
附件八	企业会计准则——资产负债表日后事项·····	267
附件九	企业会计准则——非货币性交易·····	269
附件十	已发行会计准则一览表·····	271

第一章 投 资

第一节 投 资 概 述

一、投资的概念与特点

(一) 投资的概念

投资,是指企业为通过分配来增加财富,或为谋求其他利益,而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。

(二) 投资的特点

1. 投资是以让渡其他资产而换取的另一项资产

投资是以让渡其他资产而换取的另一项资产,这项资产与其他资产一样,能为投资者带来未来的经济利益,这种经济利益是指能直接或间接地增加流入企业的现金或现金等价物。例如:企业将所拥有的现金、固定资产等让渡给其他单位使用,以换取债权投资或股权投资。

2. 投资为企业带来的经济利益,与其他资产带来的经济利益在形式上有所不同

投资通常是将企业的部分资产转给其他单位使用,通过分配形式取得其他单位使用投资者投入的资产后创造的效益,或者通过投资改善贸易关系等达到获取利益的目的。而企业所拥有和控制的除投资以外的其他资产,通常能为企业带来直接的经济利益。

3. 某些投资实际上是将现金投入证券交易所(或证券交易代理机构),通过证券的买卖获取收益的

例如在证券市场上进行短期性质的股票或债券的买卖,这种投资实际上是将现金投入证券交易所(或证券交易代理机构),通过证券的买卖获取收益。这种收益实际上是对购入证券的投资者投入的所有现金的再次分配的结果,主要表现为价差收入,以使资本增值。

二、投资的分类

(一) 按照投资性质分类

按照投资性质分类,投资可以分为权益性投资、债权性投资、混合性投资等。权益性投资,是指为获取另一企业的权益或净资产所作的投资,这种投资的目的是为了获得另一企业的控制权,或实施对另一企业的重大影响,或为其他目的而进行的。例如,对另一公司进行普通股股票投资,就属于权益性投资。

债权性投资,是指为了取得债权而作的投资,这种投资的目的不是为了获得另一企业的剩余资产,而是为了获取高于银行存款利率的利息,并保证安全收回本息。例如,购买另一公司的债券,就属于债权性投资。

混合性投资,往往表现为混合性证券投资,是指既有权益性性质,又有债权性性质的投资。例如,购买另一企业发行的优先股股票、购买可转换公司债券等,就属于混合性投资。

(二) 按照投资对象的变现能力分类

按照投资对象的变现能力分类,投资可以分成易于变现投资和不易变现投资两类。易于变现的投资,是指能在债券市场上随时变现的投资,如能够上市交易的股票、债券、期货等。不易于变现的投资,是指不能轻易在证券市场上变现的投资。

(三) 按照投资目的分类

按照投资目的分类,投资可以分成短期投资和长期投资两类。短期投资,是指长期投资是指短期投资以外的投资。能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资。

(四)《企业会计准则—投资》准则对投资分类的规定

《企业会计准则—投资》准则中规定：投资，首先按照投资对象的可变现性和投资目的分类，分为短期投资和长期投资。其次，在短期投资中再按照投资性质分类，分为股票投资、债券投资等；在长期投资中也按照投资性质作进一步的分类，分为长期股权投资、长期债权投资和其他长期投资。

长期股权投资是指通过投资取得被投资单位的股份。长期债权投资是指通过投资拥有被投资单位的债权，长期债权投资可按投资对象再分为长期债券投资和其他长期债权投资，其中，长期债券投资是指企业购入国家或其他单位发行期限超过一年、本企业意图长期持有的债券；其他长期债权投资是指除了长期债券投资以外的债权投资。其他长期投资是指除长期股权投资和债权投资以外的属于长期性质的投资，如期货投资等。对投资进行适当的分类，是确定投资会计核算方法和如何在会计报表中列示的前提。

三、投资的披露

企业应在财务报告中披露下列与投资有关的事项：

- (1) 当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应单独披露；
- (2) 短期投资、长期债权投资、长期股权投资的期末余额，其中对子公司、合营企业、联营企业投资的部分，应单独披露；
- (3) 当年提取的投资损失准备；
- (4) 投资的计价方法；
- (5) 短期投资的期末市价；
- (6) 投资总额占净资产的比例；
- (7) 采用权益法时，投资企业与被投资单位会计政策的重大差异；
- (8) 投资变现及投资收益汇回的重大限制。

第二节 短期投资

一、短期投资概述

(一) 短期投资的特点

短期投资,是指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资,它具有如下特点:

1. 很容易变现

短期投资是现金的暂时存放形式,其流动性仅次于现金,具有很强的变现能力。

2. 持有期限较短

短期投资通常不是为了长期持有,也不是为了对另一企业实施控制,或对另一企业实施重大影响,短期投资是计划在短期内出售以兑换成现金的投资。

投资是否作为一项短期投资,在很大程度上取决于企业管理当局意图所在,如果企业管理当局意图在短期内(通常为不超过一年的期限)将投资转化为现金的,则作为短期投资。

3. 不以控制被投资单位为目的

(二) 短期投资应当符合的条件

(1) 能够在公开市场交易并且有明确市价。

(2) 持有投资作为剩余资金的存放形式,并保持其流动性和获利性。

二、短期投资取得成本的确定

短期投资取得成本,是指为取得短期投资而实际支付的全部价款,包括税金、手续费等相关费用,但不包括为获得一项投资的同时而获得的一项债权所发生的支出。

取得一项短期投资而获得的一项债权所发生的支出主要有两项:一是短期股票投资实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领

取的现金股利；二是短期债券投资实际支付的价款中包含的已到期而尚未领取的债券利息。

三、短期投资持有期获得的现金股利和债券利息的处理

短期投资持有期间所获得的现金股利或利息，原取得时已计入应收股利和应收利息科目的，现实际收到时冲减已记录的应收股利和应收利息，不冲减短期投资的账面价值。

短期投资持有期间所获得的现金股利或利息，原取得时未计入应收股利和应收利息科目的，现实际收到时作为投资成本的收回，冲减短期投资账面价值。

需要说明的是：若宣告分派的是股票股利，则投资企业只要作备查登记即可。因为股票股利的取得不影响短期投资的账面价值，而只影响持有股数及单位股票价值。

四、短期投资的期末计价

（一）短期投资期末计价的方法

短期投资的期末计价，是指期末短期投资在资产负债表上反映的价值，也是指期末短期投资的账面价值。短期投资在持有期间的期末计价方法有成本法、市价法、成本与市价孰低法。

成本法，是指按投资成本入账后直到出售变现，均不调整短期投资账面价值的方法；市价法，是指在每一会计期末编制会计报表时，短期投资账面价值按市场价值调整，并据此反映于资产负债表上的方法；成本与市价孰低法，是指短期投资的市价在购买日以后下跌时，投资成本也应减少到一个较低的价值所采用的一种计价方法。

按照成本法计价，可使会计期间内企业损益计量比较客观、公正，但在资产计价方面则有所欠缺。按照市价法计价，可使会计期间内企业资产计价较为客观、明确，但在损益计量方面则有所欠缺。按照成本与市价孰低法计价，可使会计期间内企业资产计量较为客观、明确，在损益计量方面较为稳健。

我国投资准则规定：持有的短期投资，在期末或者至少在年度终了时应以成本与市价孰低计价，并将市价低于成本的金额确认为当期投资损失。

（二）成本与市价孰低法的会计处理程序

1. 设置“短期投资跌价准备”科目，作为短期投资的备抵科目。在资产负债表上，备抵科目的余额以备抵其资产价值的方式列示。即“短期投资跌价准备”科目余额以减项的形式列示在“短期投资”项目之下，以计算得出短期投资的净值。

2. 在编制财务报告时，比较短期投资的成本与市价，以其较低者作为短期投资的账面价值。

这里的市价，是指在证券市场上挂牌的交易价格，在具体计算时一般按期末证券市场收盘价格作为市价。采用成本与市价孰低法计价时，成本与市价的比较方法主要有单项比较、分类比较、总体比较三种。

按单项投资比较成本与市价孰低，是指按每一短期投资的成本与市价孰低来计算提取跌价损失准备的方法。按投资类别比较成本与市价孰低，是指按短期投资的类别总成本与相同类别总市价孰低来计算提取跌价损失准备的方法。按投资总体比较成本与市价孰低，是指按短期投资的总成本与总市价孰低来计算提取跌价损失准备的方法。

3. 将当期应提的跌价损失，计入当期损益，即计入“投资收益”科目。

在短期投资成本低于市价的前提下，当期提取的短期投资跌价准备应等于：当期市价低于成本的金额减去“短期投资跌价准备”科目的贷方余额。

如果当期短期投资市价低于成本的金额大于“短期投资跌价准备”科目的贷方余额，应按其差额提取跌价损失准备；如果当期短期投资市价低于成本的金额小于“短期投资跌价准备”科目的贷

方余额,应按其差额冲减已计提的跌价准备;如果当期短期投资市价高于成本,则应将已计提的跌价准备全部冲回。

五、短期投资的处置

1. 短期投资的处置形式

处置短期投资,主要指短期投资的出售、转让等情形。

2. 处置短期投资时,处置收入与短期投资账面价值之间差额的
的处理

处置短期投资时,处置收入与短期投资账面价值之间差额,应记入当期的投资损益,即计入“投资收益”科目。

3. 处置短期投资时,“短期投资跌价准备”的处理

处置短期投资时,如果原短期投资跌价准备是按单项投资计提的,可以同时结转已计提的该项投资的跌价准备,也可以在期末时一并调整;如果原短期投资跌价准备是按投资类别或总体计提的,处置时不需同时结转已计提的短期投资跌价准备,而是待期末时再予以调整。

4. 处置短期投资时投资成本的结转

全部处置某项短期投资时,其成本为“短期投资”的账面余额。这里的账面余额指原投资成本或经过调整后的新的投资成本。原投资成本是指投资时所确定的成本;新的投资成本是指收到短期投资持有期间的现金股利或利息冲减投资成本后的余额。

部分处置某项短期投资时,应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本。

5. 部分处置某项短期投资,其相关的跌价准备的处理

部分处置某项短期投资时,在短期投资跌价准备按单项投资计提的情况下,可按出售比例相应结转已提的跌价准备,或在期末时一并调整;短期投资跌价准备按投资类别或投资总体计提的情况下,不需要结转已提的跌价准备,待期末时一并调整。

第三节 长期股权投资

一、长期股权投资初始投资成本的确定

长期股权投资取得时应以初始投资成本计价,该初始投资成本是指取得长期股权投资时支付的全部价款,包括税金、手续费等相关费用。但实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利,或已到付息期但尚未领取的债券利息,应作为应收项目单独核算。长期股权投资成本应分别以下几种情况进行确定。

1. 以支付现金取得的长期股权投资初始投资成本的确定

以支付现金取得的长期股权投资,应按支付的全部价款作为初始投资成本,包括支付的税金、手续费等相关费用。实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利,按实际支付的价款减去已宣告但尚未领取的现金股利后的差额,作为初始投资成本。

2. 以非现金资产抵偿债务方式取得的长期股权初始投资成本的确定

企业以非现金资产抵偿债务方式取得的长期股权投资,或以应收债权换入长期股权投资的,按应收债权的账面价值加上应支付的相关费用,作为初始投资成本。涉及补价的,按以下规定确定受让的长期股权投资的初始成本:

(1) 收到补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,作为初始投资成本。

(2) 支付补价的,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,作为初始投资成本。这里的补价,是指在以非货币性资产进行交换时,支付或收到的一定金额的货币性资产。

3. 以非货币性交易换入的长期股权投资(包括股权投资换股权投资)初始投资成本的确定

以非货币性交易换入的长期股权投资(包括股权投资换股权

投资)按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为初始投资成本。涉及补价的,按以下规定确定换入的长期股权投资的初始成本:

(1) 收到补价的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费,减去补价后的余额,作为初始投资成本。

(2) 支付补价的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为初始投资成本。

4. 取得投资后投资成本的再确定

投资一般应按取得时的初始投资成本计量,但如果发生下列情况,投资成本应作调整:

(1) 收到被投资单位分派的属于投资前累积盈余的分派额、冲减投资成本的,其投资成本应按扣除收到的利润或现金股利后的差额作为新的投资成本。

(2) 原采用权益法核算的长期股权投资改按成本法核算,或原采用成本法核算的长期股权投资改按权益法核算时,按原投资账面价值作为投资成本。这里的账面价值是指投资的账面余额扣除长期投资减值准备后的净值。

(3) 按权益法核算的长期股权投资,其初始投资成本与应享有的被投资单位所有者权益份额之间的差额即股权投资差额,按一定期间平均摊销计入损益,同时调整该长期股权投资的投资成本。

二、长期股权投资核算的成本法

(一) 成本法的适用范围

成本法,是指长期股权投资按投资成本计价的方法。通常下列情况下,应采用成本法核算。

1. 投资企业对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响
通常情况下,投资企业拥有被投资单位 20% 以下表决权资本的,则认为投资企业对被投资单位无控制、无共同控制或无重大

影响。

2. 不准长期持有被投资单位的股份

这种情况,是指投资企业在投资时不准长期持有被投资单位的股份。

3. 被投资单位在严格的限制条件下经营,其向投资企业转移资金的能力受到限制

在这种情况下,投资企业的控制和影响能力受到限制,不能按照自身的意愿调度和使用资金。例如,被投资单位在国外,外汇受所在国管制,其外汇汇出受到限制。

(二) 成本法的会计处理

长期股权投资采用成本法核算的一般程序如下:

(1) 初始投资或追加投资时,按照初始投资或追加投资时的投资成本增加长期股权投资的账面价值。

(2) 被投资单位宣告分派的利润或现金股利,投资企业按应享有的部分,确认为当期投资收益,但投资企业确认的投资收益,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额。所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。

三、长期股权投资核算的权益法

(一) 权益法的适用范围

权益法,是指投资最初以投资成本计价,以后根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时,长期股权投资应采用权益法核算。

(二) 权益法的会计处理

1. 长期股权投资采用权益法核算的一般程序如下

初始投资或追加投资时,按照初始投资或追加投资时的投资