

2001

企业会计准则 应用精解

李增泉
林燕

编著

2001

2001年新制定企业具体会计准则

无形资产

借款费用

租赁

2001年新修订企业具体会计准则

现金流量表

债务重组

投资

会计政策、会计估计变更和会计差错更正
非货币性交易

上海财经大学出版社

2001 企业会计准则应用精解

李增泉 林 燕 编著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

2001 企业会计准则应用精解/李增泉,林燕编著. —上海:上海财经大学出版社,2001.7

ISBN 7-81049-595-X/F·505

I. 2… II. ①李… ②林… III. 企业管理-会计制度-中国
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 036954 号

2001QIYE KUAJUI ZHUNZE YINGYONG JINGJIE

2001 企业会计准则应用精解

李增泉 林 燕 编著

责任编辑 王联合 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮件: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏东台印刷总厂印刷装订

2001 年 7 月第 1 版 2001 年 7 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 10.75 印张 269 千字

印数:0 001—6 000 定价:18.00 元

前 言

2001年1月,财政部以财会字[2001]7号文件颁发了8项企业具体会计准则。其中,3项是新制定的,包括《企业会计准则——无形资产》、《企业会计准则——借款费用》和《企业会计准则——租赁》,其他5项是重新修订的,包括《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》以及《企业会计准则——非货币性交易》。财会字[2001]7号文指出,此次发布的8项准则从2001年1月1日起执行,其中《企业会计准则——无形资产》和《企业会计准则——投资》等两项准则暂在股份有限公司施行(鼓励其他企业先行施行),其余6项准则在所有企业施行。

由于此次发布的企业会计准则并不像其他准则一样,包括准则正文、正文英文、准则指南、准则讲解以及准则的国际比较等5部分,而是仅仅提供了“准则正文”,因此,许多企业在执行这些准则的过程中遇到了很多困难。作为我国财经书刊的重要出版机构之一——上海财经大学出版社认为,出版一本对这些准则主要内容进行解释、例举和论述的书以帮助众多的企业会计人员尽快掌握新准则的主要内容,是出版社义不容辞的责任;而能够为广大的会计人员提供这些点滴帮助,更是我们莫大的荣幸。正是在双方的共同努力下,本书终于与读者见面了。我们对每项准则的解说包括两部分:准则释义主要是对准则的具体条款进行阐释和论述,

并附以大量的例题以对准则主要条款进行演练；准则探讨主要就准则的制定背景(或者修订背景)、经济后果、国际比较以及准则的部分条款展开议论，以加深读者对准则进一步的理解。同时，我们敬请广大读者注意，本书内容反映的是我们作为会计学者对财政部颁发的这些准则的理解，并不代表任何官方解释和说明。

本书由上海财经大学会计学院的李增泉博士和林燕硕士共同撰写，东方证券有限责任公司的杨春燕女士和南开大学的胡艳硕士参加了“准则探讨”部分的讨论和写作。在本书出版之际，本书作者对为本书写作和出版给予众多帮助的老师 and 同学表示衷心的感谢。

尽管，我们对本书的写作不敢有半点的马虎和丝毫的懈怠，但由于时间紧迫和才疏学浅，错误和疏漏在所难免，敬请广大读者谅解，并恳请广大读者和会计界同仁不吝赐教！

李增泉 林 燕

2001 年 4 月

于上海财经大学会计与财务研究院

目 录

前 言	(1)
企业会计准则——无形资产	(1)
第一节 无形资产概述	(1)
第二节 无形资产的确认与计量	(5)
第三节 无形资产的减值、处置与报废	(12)
第四节 无形资产的信息披露及其他	(17)
第五节 准则探讨	(19)
企业会计准则——借款费用	(33)
第一节 借款费用概述	(33)
第二节 专门借款费用的确认	(34)
第三节 借款费用的信息披露及其他	(44)
第四节 准则探讨	(45)
企业会计准则——租赁	(53)
第一节 租赁概述	(53)
第二节 融资租赁的账务处理	(59)
第三节 经营租赁的账务处理	(74)
第四节 售后租回交易	(76)
第五节 租赁的信息披露及其他	(80)

第六节 准则探讨	(82)
企业会计准则——现金流量表	(91)
第一节 现金流量表概述	(91)
第二节 现金流量表的内容	(93)
第三节 现金流量表的编制	(105)
第四节 现金流量表编制综合举例	(111)
第五节 准则探讨	(137)
企业会计准则——债务重组	(151)
第一节 债务重组概述	(151)
第二节 债务人的会计处理	(154)
第三节 债权人的会计处理	(168)
第四节 债务重组的信息披露及其他	(177)
第五节 准则探讨	(179)
企业会计准则——投资	(193)
第一节 投资概述	(193)
第二节 投资业务的会计处理	(197)
第三节 投资业务举例说明	(213)
第四节 投资的信息披露及其他	(230)
第五节 准则探讨	(232)
企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(252)
第一节 本准则概述	(252)
第二节 会计处理	(261)
第三节 综合举例	(282)

第四节 准则探讨·····	(290)
企业会计准则——非货币性交易·····	(307)
第一节 非货币性交易概述·····	(307)
第二节 非货币性交易的会计处理·····	(311)
第三节 非货币性交易的信息披露及其他·····	(320)
第四节 准则探讨·····	(321)
参考文献·····	(333)

企业会计准则——无形资产

第一节 无形资产概述

一、定义

无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人，或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性资产。

从以上定义我们可以看出，无形资产具有以下基本特征：

第一，无形资产能够为企业带来超额盈利。无形资产之所以存在并受到企业重视，就是因为它们能够为企业带来超额盈利，这也是无形资产作为资产的最根本的标志之一。无形资产的这种超额盈利能力来自于它的相对优势，即在技术水平、产品质量和综合信誉等方面超出同行业其他企业。但是，这种相对优势必须具有强烈的独占性和排他性，否则，如果任何企业都可以不受限制地取得和使用，便毫无优势可言，无形资产也就没有存在的必要了。正是因为无形资产的这种排他性和独占性的相对优势，拥有无形资产的企业才可以在生产商品、提供劳务以及出租给他人的过程中获取经济利益。

第二，无形资产没有实物形态。这是无形资产之所以被冠以“无形”的必要条件。无形资产往往代表着某种法定的权利，它们不具有实物形态，看不见，摸不着。但是，这一特征不是会计上区

分无形资产的唯一条件。会计上所谓“有形”资产和“无形”资产，不能以“有无实物形态”来划分，这是会计理论界基本认可的。事实上，企业是将资产作为一项经济资源而持有的，即它能够为企业带来未来经济利益；资产这种创造未来经济利益的潜力，可能附着于某种有形物体，也可能没有，例如无形资产。企业关心的是资产隐含在表面形态之后的服务潜力，至于具有这种服务潜力的资产有没有实物形态，则是无关紧要的。

第三，无形资产是一种非货币性资产。货币性资产主要包括现金、银行存款、应收账款、应收票据和短期有价证券等，它们的共同特点是直接表现为固定的货币数额，或在将来收到一定货币数额的要求权。一般认为，货币性资产不具有实物形态。无形资产作为一种非货币性资产，尽管也不具有实物形态，但与货币性资产有着显著区别。货币性资产一般是营利活动的结果，是一个经营周期的终点，又是另一个经营周期的起点，处于一种“闲置”状态，它们只有在作为支付手段，用于支付费用或购买生产要素时，才能直接参与生产经营活动。而无形资产通常是作为必不可少的生产要素直接参与生产经营活动的。根据这一特征，我们可以把货币性资产排除在无形资产之外。

二、分类

可以根据不同的标准，对无形资产进行分类。例如，按是否具有可辨认性，无形资产分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产；按取得方式，无形资产分为外购无形资产和自创无形资产；按受益期的长短，无形资产可以分为收益期确定的无形资产和受益期不确定的无形资产，等等。

本准则是根据无形资产是否具有可辨认性对无形资产进行分类的。根据本准则，无形资产可分为可辨认的无形资产和不可辨认的无形资产。可辨认的无形资产包括专利权、非专利技术、商标

权、著作权、土地使用权、特许权等；不可辨认的无形资产是指商誉。但需要说明的是，此处所指商誉并不包括企业合并商誉（因为本准则并不涉及企业合并中产生的商誉）。

（一）可辨认的无形资产

1. 专利权

专利权（patent）是指专利注册机构授予专利申请人在法定期限内对其发明创造成果所享有的专有权利，包括独家制造、出售其专利产品或转让其权利等权利。我国《专利法》规定，依法可以取得专利权的发明创造，包括发明、实用新型和外观设计三种。企业可以从外部购入专利权，也可以将自身的发明创造成果依法申请取得专利权。

2. 非专利技术

非专利技术，又称技术秘诀或技术诀窍（know-how），是指企业生产经营中使用的未公开的、未申请专利的知识和技巧，包括发明创造、工艺流程、模型、配方、计算公式、软件包等，也包括专家、技术人员掌握的不成文的知识、技巧和诀窍。与专利权一样，非专利技术也是一种先进的知识或技术，具有优越性和实用性，因而能够提高企业的竞争力，为企业带来未来经济利益；但与专利权不同的是，技术诀窍不受法律保护，其保密性主要来自企业自身的保护，从这方面来讲，非专利技术的安全性不如专利权。

3. 商标权

商标权是商标所有人对依法注册的商标所享有的权利，包括商标所有权和与此相关的商标专用权、转让权、续展权、许可权和法律诉讼权等。商标是商品或商业服务的标记，是商品生产者或经营者用以标明自己所生产或销售的商品，或商业服务者用以标明自己所提供的服务，区别于他人的商品或服务的标记。按规定程序申请注册并获批准的商标，可以获得商标权，受到法律保护；未申请注册的商标，不能获得商标权，也不受法律保护。企业可以

通过购买或接受投资,从其他单位取得商标权,也可以自行设计并申请注册取得商标权。

4. 著作权

著作权,亦称版权,是指作者及其他著作权人对其创作的文学、科学和艺术作品依法所享有的权利。这些权利,包括发表权、署名权、修改权、保护作品完整权、使用权和获得报酬权。著作权可以转让、出售或者赠予。

5. 土地使用权

在我国,土地属于国家或集体所有,任何组织或个人不得侵占、买卖、出租或以其他方式非法出让土地。但是,土地所有权和使用权是可以分离的,单位或个人可以依法取得土地使用权,即在一定期限内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。土地使用权的取得,可以来自政府的无偿划拨,也可以来自政府的有偿出让或其他单位的有偿转让。土地使用权的有偿出让,是指政府将国家或集体所有的土地按照指定的地块、年限、用途和其他条件,有偿地供土地使用权受让人开发经营,土地使用权受让人则向政府支付土地使用权出让金和使用金。其中,出让金是土地使用权受让人为获得土地使用权而支付给政府的一次性价款;使用金则是土地使用权受让人因使用土地而按年向政府交纳的使用费。土地使用权的转让,是指土地使用权出让后,受让人将土地使用权再转移给其他单位或个人的行为,后者则向前者支付转让金。

6. 特许经营权

特许经营权又称专营权,通常有两种形式:一种是政府机构授予特定企业使用公共财产或一定区域内经营某种特许业务的权利,如准许企业使用公共水域经营轮渡业务、利用公共土地架设输电线路等;另一种更为常见的形式是,一家企业(特许人)依照双方签订的协议,授予另一家企业(被特许人)在一定范围内销售其产品或服务,使用其专利权、商标权、非专利技术等无形资产的权利。

特许经营权可以是有明确期限的,也可以是永久的。

(二)不可辨认的无形资产——商誉

关于商誉的概念,一直是会计界的热门话题。归纳起来,主要有以下三种观点:

(1)商誉是可以为企业带来超额盈利的一切有利的要素和情形;

(2)商誉是预期未来超额盈利的贴现价值;

(3)商誉是企业的总体价值与单个可辨认净资产价值的差额。

作为无形资产的商誉,与其他资产的区别在于,商誉是一系列具有相同性质的经济资源的总称,它们没有实物形态,无法加以一一辨认,不能离开企业整体而独立存在;拥有这些经济资源可以为企业带来超过正常盈利水平的未来经济利益,但这种超额盈利具有很大的不确定性。

第二节 无形资产的确认与计量

确认与计量是财务会计的重要程序。确认是指交易、事项或情况中的一个项目应否、应在何时和如何当作一项要素加以记录和计入报表内容与合计的过程;而计量则是指用数量对财务报表要素进行描述的过程。无形资产的确认与计量是《企业会计准则——无形资产》的主要内容。

一、无形资产的确认

根据本准则的规定,无形资产在同时满足以下两个条件时,企业才能加以确认:

(1)该资产产生的经济利益很可能流入企业;

(2)该资产的成本能够可靠地计量。

1. 经济利益能否流入企业

无形资产为企业带来的未来经济利益,可能表现为收入的增加、成本的节约或其他利益,如降低劳动强度、减少污染等,但这种经济利益具有很大的不确定性。而且,由于无形资产本身不能直接产生经济利益,它们通常是作为必不可少的技术条件或法定前提参与企业的生产经营活动的,只有与其他生产要素相结合才能够产生经济利益,因此,即使能够确定经济利益可以流入企业,我们也很难确定究竟有多少应归于无形资产。这就给确认无形资产带来一定的困难。

企业在具体判断无形资产产生的经济利益能否流入企业时,应考察该企业是否能够控制该无形资产所产生的经济利益,即企业是否拥有该无形资产的法定所有权,或企业与他人签订了协议,使得企业的相关权利受到了法律的保护。如果企业能够控制无形资产所产生的经济利益,则可以认为该资产产生的经济利益能够流入企业。

另外,企业管理部门在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入企业时,应对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素作出稳健的估计。例如,一项专利技术如果被更先进的同类技术取代,已没有应用价值,就不能确认为无形资产;如果此前已登记入账,应予以注销。

2. 成本能否可靠地计量

与其他资产一样,无形资产通常也按实际成本计量,但与其他资产相比,其实际成本在某些情况下难以可靠地计量。这是因为:第一,某些无形资产可能是与有形资产、其他无形资产甚至企业整体一起购入的,企业支付的买价需要在不同资产之间进行分摊;第二,无形资产不具有再生性,没有发达的交易市场,因而在不能计量其实际成本时也很难确定其重置成本;第三,企业为自创无形资产而发生的支出,在发生的当时很难归属于特定的无形资产,因而难以确认为无形资产的成本。

正是由于无形资产成本计量上的困难,现行会计惯例对无形资产的确认通常持比较谨慎的态度。只有当其成本能够可靠计量时,才将其确认为一项无形资产,否则就违背了资产计量的根本原则(即可靠性、可定义性和可计量性)。例如,不确认自创商誉;其他自创无形资产的价值一般只包括与无形资产直接相关的成本,如印刷费、制作费、申请注册费和律师费等。

二、无形资产的计量

1. 无形资产初始成本的计量

无形资产通常按实际成本计量,即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出,作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产,其成本构成不尽相同。

(1) 购入的无形资产。

购入的无形资产应以实际支付的价款作为其入账价值,包括购买价款、咨询费用、手续费及相关的税费等。

例 1 某企业从外单位购得一项专利权,支付买价 10 万元,同时支付相关手续费等 5 000 元。应作如下会计分录:

借:无形资产——专利权	10.5 万
贷:银行存款	10.5 万

(2) 通过非货币性交易换入的无形资产。

通过非货币性交易换入的无形资产,其入账价值应按《企业会计准则——非货币性交易》的规定处理。

根据《非货币性交易》的规定,企业以其他非货币性资产换取无形资产时,应以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为无形资产的入账价值。如果发生补价,则应区别情况处理:

① 支付补价的,应以换出资产的账面价值,加上补价和应支付的相关税费,作为换入无形资产的入账价值。

② 收到补价的,应按如下公式确定换入无形资产的入账价值

和应确认的收益：

换入无形资产入账价值=换出资产账面价值-(补价/换出资产公允价值)×换出资产账面价值+应支付的相关税费

应确认的收益=补价-(补价/换出资产公允价值)×换出资产账面价值

例 2 某企业以产品 X 换入一非专利技术,该产品账面价值 10 万元,同时支付差价 5 万元,交纳增值税 2 万元。

则可以确定该无形资产的入账价值=10+5+2=17(万元)。作如下分录：

借：无形资产——专有技术	17 万
贷：产品 X	10 万
应交税金——应交增值税(销项税额)	2 万
银行存款	5 万

例 3 某企业以产品 X 换入一非专利技术,该产品账面价值 100 万元,公允价值 120 万元,同时收到补价 12 万元,交纳增值税 20 万元。

确定该无形资产的入账价值=100-(12/120)×100+20
=110(万元)

应确认的收益=12-(12/120)×100=2(万元)

企业应作如下分录：

借：无形资产——非专利技术	110 万
银行存款	12 万
贷：产品 X	102 万
应交税金——应交增值税(销项税额)	20 万

(3)投资者投入的无形资产。

投资者投入的无形资产,应以投资各方确认的价值作为入账价值;但企业为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应以该无形资产在投资方的账面价值作为入账价值。

例 4 某股份有限公司接受其他企业投入的商标权,投资协议确认的该商标权价值为 200 万元,占该股份公司 10% 的股权。假定该股份公司截至投资日的所有者权益为 400 万元,该商标权在投资方的账面价值为 100 万元,则企业应作如下分录:

借:无形资产——商标权	200 万
贷:股本	40 万
资本公积——股本溢价	160 万

例 5 续例 4。如果该股份有限公司在首次发行股票时收到该无形资产,则企业应作分录如下:

借:无形资产——商标权	100 万
贷:股本	40 万
资本公积——股本溢价	60 万

(4)通过债务重组取得的无形资产。

通过债务重组取得的无形资产,其入账价值应按《企业会计准则——债务重组》的规定确定。

根据《债务重组》的规定,企业收到无形资产等非货币性资产时,应将应收款项的账面价值作为该无形资产的入账价值;如果换入多项非货币性资产,则应将应收款项的账面价值按非货币性资产的公允价值在非货币性资产之间进行分摊。

例 6 某企业与其债务人签订了重组协议。按照协议,债务人以产品 X 和土地使用权抵充其债务 5 000 万元。假定该企业已为该债权提取了 1 000 万元的坏账准备,产品 X 和土地使用权的公允价值分别为 500 万元和 1 500 万元(不考虑税金因素)。

产品 X 和土地使用权的入账价值分别如下:

$$\begin{aligned} \text{产品 X 的入账价值} &= (5\,000 - 1\,000) \times 500 / (500 + 1\,500) \\ &= 1\,000 (\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{土地使用权的入账价值} &= (5\,000 - 1\,000) \times 1\,500 / (500 + 1\,500) \\ &= 3\,000 (\text{万元}) \end{aligned}$$