

JUTIKUAIJIZHUNZE
YUNYONGYUSHISHI

具体会计准则运用与实施

(二)

主编 韩传模

工商出版社

具体会计准则运用与实施(二)

主编 韩传模

编写 孟 茜 刘 朋 韩传模 樊丽莉

工商出版社

责任编辑 张宏民

装帧设计 黄 柱

图书在版编目(CIP)数据

具体会计准则运用与实施:(二)/韩传模主编. —北京:
工商出版社, 2002.3

ISBN 7-80012-683-8

I. 具… II. 韩… III. 会计制度—中国

IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 013759 号

书名/具体会计准则运用与实施(二)

编者/韩传模

出版·发行/工商出版社

经销/新华书店

印刷/北京翌新工商印制公司

开本/850×1168 毫米 1/32 印张/15.1 字数/462 千

版本/2002 年 3 月第 1 版 2002 年 7 月第 2 次印刷

社址/北京市丰台区花乡育芳园东里 23 号(100070)

电话/(010)63730074, 63748686

出版声明/版权所有, 侵权必究。

书号: ISBN 7-80012-683-8/F·327

定价: 29.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

前 言

随着我国社会主义市场经济的不断发展,尤其是我国加入世界贸易组织后,企业会计准则与会计制度不断发展和逐渐完善。迄今为止,财政部已经颁布了16个具体会计准则和打破行业界限的统一的《企业会计制度》。为满足广大企业实际工作者的需要,在此之前,我们已经编写出版了《具体会计准则运用与实施(一)》,该书包括了所有企业实施的7个具体会计准则。目前我们再组织编写了《具体会计准则运用与实施(二)》,本书包括了4个新的具体会计准则,即投资、无形资产、存货、固定资产。本书从实用性和可操作性出发,便于企业的负责人和管理人员知晓和理解各项具体准则的要求,便于企业的广大会计人员理解和掌握会计准则的具体内容,以便熟练地、准确地运行和操作。此外,本书还可作为财政、税务工作者,注册会计师、政府和内部审计人员在实际工作中的必备参考书。

本书共分4章主要对上述4个具体会计准则进行全面的解释和说明,在附录部分还提供了4个具体准则的原文,以方便查阅。本书的编写人员及分工是:第一章:樊丽莉,第二章:韩传模,第三章:刘朋,第四章:孟茜。韩传模教授担任本书的主编,负责全书的统纂、修改和定稿。由于编者水平有限,书中难免有不妥甚至错误之处,衷心希望广大读者不吝指正。

编 者
2002年1月

目 录

第一章 投资	(1)
第一节 投资会计准则概述	(1)
一、投资准则制定的背景	(1)
二、投资准则的范围	(2)
三、投资准则的有关概念说明	(3)
四、投资的分类	(6)
第二节 投资的会计处理	(7)
一、短期投资的会计处理	(7)
二、长期债权投资的会计处理	(16)
三、长期股权投资的会计处理	(33)
四、投资的划转	(51)
第三节 投资的披露	(52)
一、披露的内容	(52)
二、披露的方式	(53)
第二章 无形资产	(55)
第一节 无形资产准则概述	(55)
一、无形资产准则的意义	(55)
二、无形资产的范围和分类	(57)
三、无形资产的确认和计量的基本要求	(61)
第二节 无形资产取得时的会计处理	(63)
一、外购的无形资产	(63)
二、非货币性交易换入的无形资产	(65)
三、投资者投入的无形资产	(70)

四、债务重组取得无形资产	(71)
五、接受捐赠的无形资产	(73)
六、自行开发的无形资产	(74)
第三节 无形资产取得后的会计处理	(75)
一、无形资产后续支出	(75)
二、无形资产摊销	(76)
三、无形资产减值	(79)
四、无形资产的处置和报废	(81)
五、无形资产的披露	(83)
第三章 存货	(84)
第一节 存货准则概述	(84)
一、存货准则规范的内容	(84)
二、存货会计的相关概念	(86)
三、存货的确认	(87)
四、存货数量的盘存方法	(88)
第二节 存货的会计处理	(91)
一、取得存货的会计处理	(91)
二、发出存货的会计处理	(103)
三、存货的期末计量	(113)
四、存货清查的会计处理	(118)
五、存货的信息披露	(121)
第四章 固定资产	(123)
第一节 固定资产概述	(123)
一、固定资产会计准则背景	(123)
二、固定资产会计准则范围	(123)
三、固定资产相关概念说明	(124)
四、固定资产分类	(125)

第二节 固定资产增加的会计处理	(126)
一、固定资产的确认	(126)
二、固定资产的计量	(127)
三、固定资产取得的会计处理	(130)
第三节 固定资产折旧	(139)
一、固定资产折旧概述	(140)
二、固定资产折旧计算	(141)
三、固定资产折旧核算	(145)
四、折旧额的调整	(146)
第四节 固定资产后续支出	(147)
一、后续支出概述	(148)
二、后续支出会计处理	(148)
第五节 固定资产减少的核算	(152)
一、固定资产减值	(152)
二、固定资产处置	(156)
第六节 固定资产的披露	(161)
一、固定资产披露内容	(161)
二、与原规范的衔接方法	(161)
附录	(162)
一、《企业会计准则——投资》	(162)
二、《企业会计准则——无形资产》	(167)
三、《企业会计准则——存货》	(171)
四、《企业会计准则——固定资产》	(176)
五、会计科目和会计报表（部分）	(182)
六、主要会计事项分录举例	(343)
七、《内部会计控制规范——基本规范（试行）》	(469)
八、《内部会计控制规范——货币资金（试行）》	(474)

第一章 投 资

第一节 投资会计准则概述

企业除了从事日常生产经营活动以外，投资也是其重要的活动。企业日常生产经营活动是其主要从事的业务，是为企业的生存和发展必须经营的业务，如工业企业从事工业加工生产是其主要从事的业务，是其经营活动的主要内容，也是企业赖以生存和发展的基础。企业的投资活动是为了更好地，或为了维持或扩大经营活动所作的必要补充，通过投资活动所获得的利益（包括股利和利息的获得，取得对另一企业的控制权等），以达到日常生产经营活动所不能达到的效果，为扩大再生产提供资金或其他方面的条件。

一、投资准则制定的背景

随着我国经济的发展和证券市场的开放，多元化的投资渠道为企业提供了投资的环境和投资方向。同时，税法也对投资所产生的利益提出了纳税的要求。

从近几年上市公司的实际情况看，有些上市公司在其主要经营的业务发生困难时，经常利用出售或购买股权投资等，产生投资收益，从而使某一年度的利润达到预计的目标，并达到配股的要求。但是，投资收益是否能够确认为收益，计入利润表，应根据实际的交易或事项的具体情况而定，而原有会计制度对投资的

会计核算规定得较粗。在这种情况下，规范投资会计核算和相关信息的披露，提到了议事日程。

1993年财政部决定立项，制定投资的具体会计准则，并相应成立了项目组，着手研究制定相关准则，于1995年完成征求意见稿，经过多次讨论和征求意见，于1998年6月完成，并正式对外公布实施。2001年又作了修改，并于2001年1月18日发布并实施。

二、投资准则的范围

财务会计中的投资有广义和狭义之分，广义的投资包括权益性投资、债权性投资、期货投资、房地产投资、固定资产投资、存货投资等等。广义的投资基本上可以分为两大类：一类是对内投资，如固定资产投资、存货投资等；另一类是对外投资，如权益性投资等。狭义的投资一般仅包括对外投资，如权益性投资、债权性投资，而不包括对内投资。本准则所指的投资，仅指狭义投资中的权益性投资和债权性投资，即除了不包括固定资产投资、存货投资等对内投资外，还不包括以下各项：

（一）外币投资的折算。

（二）证券经营业务，主要指证券企业以及专门从事证券经营业务的其他企业，对证券投资的核算。

（三）合并会计报表。

（四）企业合并。

（五）房地产投资。

（六）期货投资。

（七）债务重组时债权人将债权转为股权或债权投资。在债务重组的情况下，债权人将债权转为股权或债权投资，其会计处理按照《企业会计准则——债务重组》的规定执行。但债权人对将债权转为股权或债权投资后的会计处理，应按本准则有关短期

投资或长期投资的规定执行。

上述这些不包括在投资范围内的事项，由于其特殊性，已在或有待于在其他相关准则或制度中规定。

三、投资准则的有关概念说明

1. 投资，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。从本准则对投资的定义可见，投资具有以下特点：

(1) 投资是以让渡其他资产而换取的另一项资产，如支付现金以购买债券、以固定资产向其他单位投资以取得其他单位的股权等，即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。这项资产与其他资产一样，能为投资者带来未来经济利益，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的能力。

(2) 投资所流入的经济利益，与其他资产为企业带来的经济利益在形式上有所不同。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，如商业企业的库存商品是为转售而储备的，对这些存货的出售可以直接为企业带来经济利益。而投资通常是将企业的部分资产转让给其他单位使用，或者通过投资改善贸易关系等从而达到获取利益的目的。

(3) 某些投资，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买证券的投资者投入的所有现金的再次分配的结果，以使资本增值。这里的资本增值主要是指通过证券市场买卖证券所取得的高于原投入资金的增值部分，即价差收入。

本准则中投资的范围与现金流量表准则中投资活动的范围不

同。现金流量表中的投资范围比本准则的投资范围大，它除了包括本准则中的投资外，还包括企业对长期资产的投资，如购置固定资产、无形资产等。

2. 短期投资，指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资。短期投资按照投资性质可以分为短期股票投资、短期债券投资和短期其他投资。短期投资通常是能上市流通的各种股票、债券以及其他能随时变现的投资，作为短期投资，应当符合以下两个条件：（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。不符合上述条件的投资，作为长期投资。

短期投资的持有期间通常不超过一年，但实际持有期间已超过一年的短期投资仍应作为短期投资，除非企业管理当局意图改变投资目的，即改短期持有为长期持有。

3. 长期投资，指短期投资以外的投资。长期投资按照投资性质可以分为长期股权投资和长期债权投资。

长期债权投资又可按照投资对象分为债券投资和其他债权投资。债券投资，是指企业购入并准备持有至到期的各种债券，如国债等；其他债权投资，是指除了长期债券投资以外属于债权性质的投资，如委托贷款等。

长期股权投资依据对被投资单位产生的影响，分为以下四种类型：

（1）控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。这里的控制包括：

①投资企业直接拥有被投资单位 50% 以上的表决权资本。

②投资企业虽然直接拥有被投资单位 50% 或以下的表决权资本，但具有实质控制权的。投资企业对被投资单位是否具有实质控制权，可以通过以下一项或若干项情况判定：

A. 通过与其他投资者达成协议，投资企业拥有被投资单位 50% 以上表决权资本的控制权。

B. 根据章程或协议，投资企业有权控制被投资单位的财务和经营政策。

C. 有权任免被投资单位董事会等类似权利机构的多数成员。

D. 在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

(2) 共同控制，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。这里的共同控制，仅指共同控制实体，不包括共同控制经营、共同控制财产等。共同控制实体，是指由两个或多个企业共同投资建立的实体，该被投资企业的财务和经营政策必须由投资双方或若干方共同决定。

(3) 重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权利，但并不决定这些政策。当投资企业直接拥有被投资单位 20% 或以上至 50% 的表决权资本时，一般认为对被投资单位具有重大影响。此外，虽然投资企业直接拥有被投资单位 20% 以下的表决权资本，但符合下列情况之一的，也应确认为对被投资单位具有重大影响：

A. 在被投资单位的董事会或类似的权力机构中派有代表。

B. 参与被投资单位的政策制定过程。

C. 向被投资单位派出管理人员。

D. 依赖投资企业的技术。

E. 其他足以证明投资企业对被投资单位具有重大影响的情形。

(4) 无控制、无共同控制且无重大影响，是指除上述三种类型以外的情况。具体表现为：

A. 投资企业直接拥有被投资单位 20% 以下的表决权资本，同时不存在其他实施重大影响的途径。

B. 投资企业直接拥有被投资单位 20% 或以上的表决权资

本，但实质上对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响。

4. 成本法，指投资按投资成本计价的方法。

5. 权益法，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。

6. 债券投资溢价或折价，指债券初始投资成本扣除相关费用及应收利息后的金额与债券面值之间的差额。

四、投资的分类

对投资进行适当的分类，是确定投资会计核算和如何在会计报表中列示的前提。按照不同的标准，投资有各种不同的分类。如，按投资性质分为权益性投资、债权性投资和混合性投资等；按照投资对象的变现能力分为易于变现的投资和不易变现的投资；按照投资目的分为短期投资和长期投资。

本准则规定，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。易变现、并且管理当局意图短期持有的投资，作为短期投资；不易变现、且意图长期持有的投资，作为长期投资。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。这种分类，是为了确定投资会计核算方法和在资产负债表上的列示。通常情况下，短期投资由于期限较短，并且能够随时变现，在会计核算中采用较为简单的方法，在资产负债表上作为流动资产列示；而长期投资由于期限长、投资金额较大，在会计中采用不同的方法进行核算，在资产负债表上作为长期资产列示。将长期投资划分为长期债权投资和长期股权投资，其目的是为了与会计核算方法相联系，长期股权投资涉及权益性投资问题，在会计核算时根据

所拥有的被投资单位的权益份额，分别采用成本法和权益法核算；长期债权投资与长期股权投资的会计核算不同，长期债权投资在会计核算时涉及债权利息的计提和溢折价的摊销等。通过这种划分，可以较清晰地反映企业不同变现能力的投资和对不同性质投资在会计核算中的特殊性。

第二节 投资的会计处理

投资的会计处理包括了短期投资、长期债权投资、长期股权投资和投资划转的会计处理。

一、短期投资的会计处理

（一）短期投资的确认

我国投资准则规定，作为短期投资应当符合两个条件：

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，并且保持其流动性和获利性。

不符合上述条件的投资作为长期投资。

（二）短期投资的计量

短期投资的计量应包括短期投资取得时初始投资成本的计量，持有期间新投资成本的计量。

1. 初始投资成本的计量

初始投资成本是指企业为获得一项投资而付出的代价。企业取得短期投资时，应按照历史成本核算原则，以初始投资成本计量。短期投资的方式一般有以现金购入的、投资者投入的、接受债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的或以应收债权换入的、

以非货币性交易换入的。

企业取得的短期投资，应按实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用作为短期投资初始投资成本。但是，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，不构成短期投资的初始投资成本，分别单独在“应收股利”账户和“应收利息”账户核算。

需指出的是，已存入证券公司但尚未进行短期投资的现金，先作为其他货币资金处理，待实际投资时，按实际支付的价款或实际支付的价款减去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，作为短期投资的初始投资成本。

【例 1】A 企业于 2001 年 2 月 3 日以银行存款购入 M 公司上市普通股股票 10 000 股，每股单价 5.20 元，发生手续费 200 元。A 企业对 M 公司股票准备随时转让。

计算短期投资的初始投资成本

$$= 5.20 \times 10\,000 + 200 = 52\,200 \text{ (元)}$$

借：短期投资——M 股	52 200
贷：银行存款	52 200

【例 2】A 企业于 2001 年 2 月 3 日以银行存款购入 N 公司上市普通股股票 10 000 股，每股支付价款 3.50 元，其中 0.50 元为 M 公司于 2001 年 1 月 15 日已宣告但尚未发放的现金股利，购买中发生手续费 100 元，A 企业对该股票作短期投资处理。

计算短期投资的初始投资成本

$$= (3.50 - 0.50) \times 10\,000 + 100 = 30\,100 \text{ (元)}$$

计算实际支付价款中包含的已宣告尚未领取的现金股利

$$= 0.50 \times 10\,000 = 5\,000 \text{ (元)}$$

借：短期投资——N 股	30 100
应收股利	5 000

贷：银行存款	35 100
待以后收到现金股利时，记：	
借：银行存款	5 000
贷：应收股利	5 000

【例 3】A 企业 2001 年 8 月 5 日以银行存款 102 100 元购入甲公司同年 1 月 1 日发行的三年期，年利率为 3.6%，面值为 100 000 元，每半年付息一次的债券，付息日为每年 1 月 1 日和 7 月 1 日，购买中另支付手续费 400 元。A 企业对该债券作为短期投资处理。

计算短期投资初始投资成本

$$= 100\,000 \times (1 + 3.6\% \times 1/12) + 400 = 100\,700 \text{ (元)}$$

计算实际支付价款中包含的已到期尚未领取的利息

$$= 100\,000 \times 3.6\% \times 6/12 = 1\,800 \text{ (元)}$$

借：短期投资——甲公司债券	100 700
应收利息	1 800
贷：银行存款	102 500
待以后领取债券利息时：	
借：银行存款	1 800
贷：应收利息	1 800

【例 4】A 企业于 2000 年 12 月 25 日将银行存款 100 100 元划入中信证券公司，拟购买乙公司委托其于 2001 年 1 月 1 日发行的一年期债券。2001 年 1 月 5 日收到乙公司面值为 100 000 元的债券及 100 元手续费凭据。

2000 年 12 月 25 日将款项存入证券公司时：

借：其他货币资金——存出投资款	100 100
贷：银行存款	100 100

2001 年 1 月 5 日收到乙公司债券时：

借：短期投资——乙公司债券	100 100
贷：其他货币资金——存出投资款	100 100

2. 新投资成本的计量

新投资成本是指企业在投资持有期间调整其初始投资成本后产生的金额。我国投资准则规定，企业在短期投资持有期间所获得的现金股利或利润、利息，除取得时已记入应收项目的现金股利或利息外，以实际收到时作为初始投资成本的收回，冲减短期投资的账面价值，从而形成新投资成本。

【例 5】承【例 1】假设 2001 年 11 月 10 日 A 企业收到 M 公司发放的现金股利，每股 0.80 元，款存入银行。记：

借：银行存款	8 000
贷：短期投资——M 股	8 000

收到现金股利后，短期投资的账面价值，即新的投资成本为 44 200 元。

(三) 短期投资的期末计价

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，即期末短期投资的账面价值。我国投资准则要求短期投资采用成本与市价孰低计价。企业应当定期或者至少应当在年度终了时，对投资逐项进行检查，比较投资成本与市价的情况。

期末，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。成本，是指短期投资的初始投资成本或新的投资成本。市价，是指在证券市场上挂牌的交易价格，在具体计算时一般应按期末证券市场上的收盘价格作为市价。采用成本与市价孰低计价时，企业可以根据自身情况，分别采用投资总体、投资类别或单项投资计算并确定计提的跌价损失准备；但如果某项短期投资比较重大（如占整个短期投资 10% 及以上），则应按单项投资为基础计算并确定计提的跌价损失准备。当期应计提的跌价损失，计