

2009

会计人员继续教育系列辅导教材

会计人员继续教育

辅导读本

《会计人员继续教育辅导读本（2009）》编写组 编



中国财政经济出版社

会计人员继续教育系列辅导教材

会计人员继续教育辅导读本 (2009)

《会计人员继续教育辅导读本(2009)》编写组 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计人员继续教育辅导读本. 2009/《会计人员继续教育辅导读本. 2009》编写组编. —北京: 中国财政经济出版社, 2009.9

(会计人员继续教育系列辅导教材)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1415 - 3

I. 会… II. 会… III. 会计学 - 终生教育 - 教材
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 151721 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

杭州余杭人民印刷有限公司印刷

850 × 1168 毫米 32 开 7.5 印张 177 000 字

2009 年 9 月第 1 版 2009 年 9 月浙江第 3 次印刷

印数: 120 001—180 000 定价: 15.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1415 - 3/F·1210

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

▶▶ 会计人员继续教育辅导教材编写委员会

主 任：薛小杭

副主任：陈建中

委 员：	黄董良	周克俭	杨树圣	李雪萍
	汤 淮	陈百平	叶光胜	韦志荣
	吴明华	郁杭嘉	谈争平	张学林
	王优玲	王 蓓	朱声平	柴小林
	吴春琼			

▶▶ 《会计人员继续教育辅导读本(2009)》编写组

主 审：薛小杭

主 编：陈建中

副主编：黄董良 周克俭 杨树圣 李雪萍
全龙江

成 员：叶光胜 郑肖亮 骆 超 程少春
陈 孝 祝立宏 潘朝晖

► 前言 PREFACE

《会计法》第三十九条规定：会计人员的教育和培训工作应当加强。财政部《会计从业资格管理办法》（财政部第26号令）第二十条规定：持证人员应当接受继续教育，提高业务素质和会计职业道德水平。持证人员每年参加继续教育不得少于24小时。实施会计人员继续教育是提高会计人员综合素质、工作能力和职业道德水平，掌握和运用会计及相关新知识、新技能、新法规，不断适应新时期会计工作需要所采取的一项重要措施，是加强会计队伍建设的一个重要组成部分。会计人员参加和接受继续教育既是一项法定的权利，又是一项法定的义务。

为配合做好2009年度的会计人员继续教育工作，满足广大会计人员继续教育的需要，我们在总结以往会计人员继续教育经验的基础上，针对目前会计人员的新需求，组织有关专家编写了《会计人员继续教育辅导读本（2009）》，其主要内容包括：企业会计准则实施中的有关问题、企业投资战略管理、财政支持企业政策简述、税收改革与政策调整、行政事业单位资产管理改革等。是广大企事业单位负责人、会计从业人员以及政府监管机构相关人员学习了解最新会计、财务、税收、财政政策变化动态和要求的基本读物，是广大会计人员参加继续教育，进行知识更新培训的专门教材，也可作为其他会计相关人员业务学习的参考。

由于编写时间仓促和编者经验有限，书中难免有错误和不妥之处，敬请读者批评指正。

编者

2009年8月

▶ 目录 CONTENTS

第一讲	企业会计准则执行中有关问题解析	1
第二讲	企业投资策略	43
第三讲	税制改革和税收政策调整（上） ——增值税、消费税、营业税改革与政策调整	98
第四讲	税制改革和税收政策调整（下） ——企业所得税改革与政策调整	120
第五讲	财政支持企业发展政策	156
第六讲	行政事业单位国有资产管理	201
附录一	企业会计准则解释第 2 号	221
附录二	企业会计准则解释第 3 号	226
后 记		232

第一讲

企业会计准则执行中有关问题解析

为了正确贯彻执行《企业会计准则》，解决新会计准则实施中出现的新问题，保证财务报告提供会计信息的真实性和准确性，实现与国际会计准则的持续趋同，财政部自 2008 年 8 月以来在原发布的三个专家工作组意见和一个企业会计准则解释等基础上又先后颁发了《企业会计准则解释第 2 号》（财会〔2008〕11 号，以下简称“解释 2 号”）、《关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（财会函〔2008〕60 号）以及《企业会计准则解释第 3 号》（财会〔2009〕8 号，以下简称“解释 3 号”），证监会在 2009 年也先后下发了《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉〔2009 年第 1 期〕的通知》（会计部函〔2009〕48 号，以下简称“解答 1”）和《关于印发〈上市公司执行企业会计准则监管问题解答〉〔2009 年第 2 期〕的通知》（会计部函〔2009〕60 号，以下简称“解答 2”）等。上述文件分别对企业发生的相关经济事项，就如何进行会计处理和财务报告的编制作出了规定。本讲就上述文件中的有关规定进行解析，以供会计人员学习参考。

一、关于企业购买子公司少数股东拥有对子公司的股权的会计处理问题

解释2号规定，母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其投资成本。母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。上述规定仅适用于本规定发布之后发生的购买子公司少数股权交易，之前已经发生的购买子公司少数股权交易未按照上述原则处理的，不予追溯调整。

此前，第一号专家工作组意见中已经对该问题作出了原则规定，其与此处不同的是：母公司在编制合并财务报表时，对于因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，第一号专家工作组意见规定需要考虑其中商誉部分（即为购买少数股权增加的长期股权投资成本与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司在交易日可辨认净资产公允价值份额之间的差额），除确认商誉的部分外调整所有者权益；而解释2号规定不需要考虑商誉（即不需要考虑子公司在交易日可辨认净资产的公允价值）而直接调整所有者权益。

【例1-1】A公司于20×7年12月29日以8 000万元取得对B公司70%的股权，能够对B公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。20×8年12月25日，A公司又出资3 000万元自B公司的少数股东处取得B公司20%的股权。本例

中 A 公司与 B 公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。

(1) 20×7 年 12 月 29 日, A 公司在取得 B 公司 70% 股权时, B 公司可辨认净资产公允价值总额为 10 000 万元。

(2) 20×8 年 12 月 25 日, B 公司有关资产、负债的账面价值、自购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值)如表 1-1 所示。

表 1-1

单位: 万元

	B 公司的账面价值	B 公司资产、负债自购买日开始持续计算的金额 (对母公司的价值)
存 货	500	500
应收款项	2 500	2 500
固定资产	4 000	4 600
无形资产	800	1 200
其他资产	2 200	3 200
应付款项	600	600
其他负债	400	400
净资产	9 000	11 000

1. 确定 A 公司对 B 公司长期股权投资的成本

20×7 年 12 月 29 日为该非同一控制下企业合并的购买日, A 公司取得对 B 公司长期股权投资的成本为 8 000 万元。

20×8 年 12 月 25 日, A 公司在进一步取得 B 公司 20% 的少数股权时, 支付价款 3 000 万元。该项长期股权投资在 20×8 年 12 月 25 日的账面余额为 11 000 万元。

2. 编制合并财务报表时的处理

(1) 商誉的计算

A 公司取得对 B 公司 70% 股权时产生的商誉 = 8 000 -

$10\,000 \times 70\% = 1\,000$ （万元）

在合并财务报表中应体现的商誉总额为 1 000 万元。

（2）所有者权益的调整

在合并财务报表中，B 公司的有关资产、负债应以其对母公司 A 的价值进行合并，即与新取得的 20% 股权相对应的被投资单位可辨认资产、负债的金额 $= 11\,000 \times 20\% = 2\,200$ （万元）。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本 3 000 万元与按照新取得的股权比例（20%）计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 2 200 万元之间的差额 800 万元，在合并资产负债表中调整所有者权益相关项目，首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），在资本公积（资本溢价或股本溢价）的金额不足冲减的情况下，调整留存收益（盈余公积和未分配利润）。

二、关于企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券的会计处理问题

解释 2 号规定，企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券（以下简称“分离交易可转换公司债券”），其认股权符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》有关权益工具定义的，应当按照分离交易可转换公司债券发行价格，减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的差额，确认一项权益工具（资本公积）。企业对于本规定发布之前已经发行的分离交易可转换公司债券，应当进行追溯调整。

分离交易可转换公司债券即“认股权和债券分离交易的可转换公司债券”，是债券和股票的混合融资品种，在国内资本市场属于金融创新产品。2006 年出台的《上市公司证券发

行管理办法》首次将分离交易可转换公司债券列为上市公司再融资品种。分离交易可转换公司债券，是指公司发行债券时，按比例向债券认购人附送一定数量的认股权证，约定在未来某一时间，认股权证持有人有权按照事先约定的价格认购公司股份。它与普通可转债的本质区别在于债券与期权可分离交易。

按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定，企业发行的某些非衍生金融工具（如可转换公司债券等）既含有负债成分又含有权益成分的，应当在初始确认时将负债和权益成分进行分拆，分别进行处理。企业（发行方）在进行分拆时，应当先确定负债成分的公允价值并以此作为其初始确认金额，再按照该金融工具整体的发行价格扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。负债成分的公允价值是合同规定的未来现金流量按一定利率折现的现值。其中，利率根据市场上具有可比信用等级并在相同条件下提供几乎相同现金流量，但不具有转换权的工具使用利率确定。

【例1-2】某上市公司于20×6年12月1日发行的分离交易可转换公司债券为人民币120 000万元，分离交易可转换公司债券按面值发行，每张面值人民币100元，共发行1 200万张债券，同时每张债券的认购人可以获得公司派发的15份认股权证，即认股权证数量为18 000万份。发行的分离交易可转换公司债券利率为1.80%。发行所附每张认股权证的认购价格为6.58元，发行所附认股权证行权比例为1:1，即每一份认股权证代表1股公司发行的A股股票的认购权利。

发行债券时的会计处理如表1-2所示。

表 1-2 分离交易可转换债券发行成本计算分析表 单位：万元

本金的现值：第 6 年年末应付本金 120 000（复利现值系数 0.746）	89 520
利息的现值：6 年期内每年应付利息 2 160（年金现值系数 5.075）	10 962
负债部分总额	100 482
所有者权益部分	19 518
债券发行总收入	120 000

假设市场实际利率为 5%，则

借：银行存款	1 200 000 000
贷：应付债券	1 004 820 000
资本公积——其他资本公积（股份转换权）	195 180 000

三、关于企业采用建设经营移交方式（BOT） 参与公共基础设施建设业务的 会计处理问题

解释 2 号规定，企业采用建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务，应当按照以下规定进行处理：

（一）本规定涉及的 BOT 业务应当同时满足以下条件：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。

2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。

3. 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定,同时在合同期满,合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务,并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

(二) 与 BOT 业务相关收入的确认。

1. 建造期间,项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后,项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量,并分别以下情况在确认收入的同时,确认金融资产或无形资产:

(1) 合同规定基础设施建成后的一定期间内,项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的;或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下,合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的,应当在确认收入的同时确认金融资产,并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。

(2) 合同规定项目公司在有关基础设施建成后,从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用,但收费金额不确定的,该权利不构成一项无条件收取现金的权利,项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。

建造过程如发生借款利息,应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定处理。

2. 项目公司未提供实际建造服务,将基础设施建造发包给其他方的,不应确认建造服务收入,应当按照建造过程中支

付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。

（三）按照合同规定，企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态，预计将发生的支出，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理。

（四）按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。

（五）BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

（六）在 BOT 业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产，如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时，应以其公允价值确认，未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

本规定发布前，企业已经进行的 BOT 项目，应当进行追溯调整；进行追溯调整不切实可行的，应以与 BOT 业务相关的资产、负债在所列报最早期间期初的账面价值为基础重新分类，作为无形资产或是金融资产，同时进行减值测试；在列报的最早期间期初进行减值测试不切实可行的，应在当期期初进行减值测试。

BOT (build - operate - transfer, 即“基础设施特许权”), 是指政府通过契约授予企业一定期限的特许专营权, 许可企业建设和经营特定的公用基础设施, 并准许企业通过向用户收取费用或给予一定的补偿以清偿贷款, 回收投资并赚取利润; 在

特许权期限届满时，该项基础设施无偿移交给政府。

解释2号借鉴了《国际财务报告解释公告第12号——服务特许权协议》，就基础设施特许权经营中所涉及的建造期间的收入确认、建造基础设施形成的资产确认、基础设施投入运营后的收入费用确认等相关业务的会计处理作出了规定。

1. 建造期间的收入确认。

建造期间，负责建造基础设施的项目公司主要的会计问题是能否确认收入。由于项目公司对所建造的基础设施没有处置权，且未获得使用寿命内的全部报酬和风险，因此，项目公司建造基础设施不是自建固定资产，而是对外提供建造服务，应确认劳务收入。由于基础设施是通过招投标确定施工企业的，建造合同的合同价格代表公允价值，是计量收入的可靠依据。所以，建造期间，项目公司应按《企业会计准则第15号——建造合同》的规定确认与建造服务相关的收入和费用。

2. 建造基础设施形成的资产确认。

(1) 确认为金融资产及其条件。

按照合同规定，基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的现金或其他金融资产，或在项目公司提供运营服务收取的费用低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，项目公司应将此项资产确认为金融资产，并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行处理。同时，建设期间发生的借款费用，应计入当期损益。

(2) 确认为无形资产及其条件。

按照合同规定，项目单位在有关基础设施建成后从事运营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用的，就形成一

种特许经营权，项目公司应将此项特许权确认为无形资产。同时，对取得该无形资产过程中发生的借款利息，符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定的应予以资本化，即计入该无形资产的成本。

3. 基础设施投入运营后的收入费用确认。

（1）收入及费用的确认。

基础设施投入运营后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。同时，根据特许合同形成的特许权的不同属性，分别作如下处理：一是根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，对金融资产采用实际利率法计算利息并确认为损益；二是按《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定，将无形资产在特许运营期内采用系统合理的方法进行摊销。

（2）将基础设施恢复到特定服务水平的合同义务处理。

如果合同规定，项目公司有以下义务：①维持该基础设施规定水平的服务能力；②在服务协议期末移交给授予方之前，将该基础设施恢复到规定状态。为完成上述义务发生的支出，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理。

（3）运营期间的借款费用处理。

运营期间发生的借款费用，计入当期损益。

【例 1-3】 合同授予方提供给项目公司一项金融资产。

（一）合同主要内容：A 公司从某政府获得一项特许合同，主要协议内容如下：A 公司在 2000～2009 年内修建并运营一条公路，其中修建期为 2 年，运营期为 8 年，在运营期内 A 公司应按规定标准维护和运营公路，相应地 A 公司每年从政府无偿获得 200 万元的补偿，并且 A 公司在 2007 年年末要对路面进行重铺，在 2009 年年末，政府收回公路运营权，协议

中止。

(二) 主要假设:

1. 所有现金流动发生在年末;
2. 建造成本每年 500 万元, 营运成本每年 10 万元, 重铺路面成本 100 万元;
3. 实际利率每年为 6.18%, 借款利率每年为 6.7%;
4. A 公司采用成本加成法来核算应收对价, 其中建造服务的应收对价为成本的 105%, 运营服务为成本的 120%, 路面重铺为成本的 110%;
5. A 公司全部以负债和留存利润来为协议融资;
6. 除以上资料与假设外不考虑其他因素。

(三) 根据以上资料得出 A 公司 2000 ~ 2009 年现金流量表、利润表和资产负债表的概览表如表 1-3、表 1-4、表 1-5 所示。

表 1-3、表 1-4、表 1-5 中有关数字计算说明如下:

(1) 借款费用为年初债务数 $\times$ 6.7%。如 2001 年度借款费用 $= 500 \times 6.7\% = 34$ (表中的数字均取整数, 下同)。

(2) 财务收益为年初应收项目数 $\times$ 6.18%。如 2001 年度财务收益 $= 525 \times 6.18\% = 32$ 。

(3) 应收项目为年初该项目数, 加上本年度收入和财务收益, 减去本年度收到的款项。如 2001 年末应收项目 $= 525 + 525 + 32 - 0 = 1\ 082$ 。

(4) 债务为年初债务加上本年净现金流量。如 2002 年末债务 $= -1\ 034 + 121 = -913$ 。

【例 1-4】合同授予方提供给项目公司一项无形资产。

(一) 合同主要内容: 【例 1-3】的基本情况不变, 只将“从政府无偿获得 200 万元的补偿”改为“A 公司预计将会在 2002 年至 2009 年每年收取金额相同的使用费 200 万元”。