

2006

会计人员继续教育 专题讲 座

本书编委会

2006 Kuaiji Renyuan Jixu Jiaoyu
Zhuanti Jiangzuo



立信会计出版社
LIXIN KUIJI CHUBANSHE

2006

会计人员继续教育 专题讲座

本书编委会

2006 Kuaiji Renyuan Jixu Jiaoyu
Zhuantijiangzuo



立信会计出版社

LIXIN KUIJI CHUBANSHE

图书在版编目(CIP)数据

2006 会计人员继续教育专题讲座 / 《2006 会计人员继续教育专题讲座》编委会编. —上海:立信会计出版社, 2006.10

ISBN 7-5429-1728-5

I. 2... II. 2... III. 会计学—终生教育—教材
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 119523 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64388409 (021)64391885(传真) (021)64695050
网上书店	www.lixinbook.com (021)64388132
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lixinaph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	湖南望城湘江印务有限公司
开 本	890 × 1240 毫米 1/32
印 张	20
字 数	571 千字
版 次	2006 年 10 月第 1 版
印 次	2006 年 10 月第 1 次
书 号	ISBN 7-5429-1728-5/F·1535
定 价	34.00 元

如有印订差错 请与本社联系

序

会计工作是经济、财政工作的重要基础,随着经济全球化趋势的加速发展,我国社会主义市场经济体制的逐步完善,规范有序的现代企业制度日趋形成,会计在市场经济中的作用愈显重要。企业会计准则、政府收支分类和政府非税收入的改革,顺应了经济发展的要求,是社会主义市场经济发展的必然;是财政会计工作与时俱进、改革创新 的体现;是财政会计工作贯彻落实科学发展观的重大举措;是我国财政会计发展史上新的里程碑。

财政、会计改革创新离不开广大会计人员,要求广大会计工作者不断更新知识,提高业务素养、法制观念和 risk 意识,以适应改革和发展的需要。为了推动财政改革和企业会计准则体系的全面贯彻落实,帮助广大会计人员全面掌握财政、会计领域的新知识、新情况、新动态,不断提高会计人员的业务能力和知识水平,根据财政部的统一部署,湖南省财政厅将企业会计准则体系、政府收支分类改革以及政府非税收入管理作为会计人员继续教育的主要内容,有针对性地指导全省开展会计人员继续教育培训工作。为了保证培训质量,同时满足不同行业、不同层次会计人员学习和工作的需

要,湖南省《会计人员继续教育专题讲座》编委会编写了2006年度《会计人员继续教育专题讲座》,对最新的财政政策和企业会计准则进行讲解。作为2006年度我省会计人员继续教育培训辅导性读本,本书将理论知识和实例紧密结合,全面、系统地阐述了新规章和企业会计准则体系的重点难点问题,以便于广大会计人员学习理解新知识,掌握有关操作技能。

加强会计人员继续教育,不断提高会计队伍综合素质,强化会计基础工作,确保会计信息真实完整,是《会计法》赋予我们的神圣职责。希望广大会计工作者认真学习贯彻财政改革的相关知识和会计准则体系,不断推进财政和会计改革与发展,为经济建设和社会发展作出更大的贡献。

张夏霞

2006年9月

目 录

第一部分 预算改革相关知识讲解

- 第一讲 政府收支分类改革有关问题讲解..... 1
- 第二讲 非税收入管理 61

第二部分 企业会计准则讲解

- 第一讲 企业会计准则
- 基本准则..... 129
- 第二讲 企业会计准则第 1 号
- 存货..... 157
- 第三讲 企业会计准则第 2 号
- 长期股权投资..... 181
- 第四讲 企业会计准则第 3 号
- 投资性房地产..... 209
- 第五讲 企业会计准则第 4 号
- 固定资产..... 234
- 第六讲 企业会计准则第 6 号
- 无形资产..... 260
- 第七讲 企业会计准则第 7 号
- 非货币性资产交换..... 285
- 第八讲 企业会计准则第 8 号
- 资产减值..... 303

第九讲	企业会计准则第 9 号	
	——职工薪酬	331
第十讲	企业会计准则第 12 号	
	——债务重组	354
第十一讲	企业会计准则第 14 号	
	——收入	380
第十二讲	企业会计准则第 15 号	
	——建造合同	415
第十三讲	企业会计准则第 17 号	
	——借款费用	442
第十四讲	企业会计准则第 18 号	
	——所得税	469
第十五讲	企业会计准则第 28 号	
	——会计政策、会计估计变更和差错更正	490
第十六讲	企业会计准则第 29 号	
	——资产负债表日后事项	513
第十七讲	企业会计准则第 30 号	
	——财务报表列报	537
第十八讲	企业会计准则第 34 号	
	——每股收益	575
第十九讲	企业会计准则第 38 号	
	——首次执行企业会计准则	595
附录一	行政单位国有资产管理暂行办法	619
附录二	事业单位国有资产管理暂行办法	626

第一部分

预算改革相关知识讲解

第一讲 政府收支分类改革 有关问题讲解

为进一步推进决策科学化、民主化,保证人民依法实现民主决策、民主管理和民主监督政府预算的权利,配合公共财政体制的建立与完善,完整、准确地反映政府收支活动,经国务院同意,2006年2月10日财政部印发了《政府收支分类改革方案》,并据此制定了《2007年政府收支分类科目》,要求自2007年1月1日起执行。本讲就政府收支分类改革的有关问题进行解析。

第一节 政府收支分类改革概述

政府收支分类,就是对政府收入和支出进行类别和层次划分,以全面、准确、清晰地反映政府收支活动。政府收支分类科目是编制政府预决算,组织预算执行以及预算单位进行会计明细核算的重要依据。科学、规范的政府收支分类体系,对于全面、准确地反映政府的各项经济活动,提高财政预算管理的透明度、科学性和规范化,构建完善、科学的公共财政体制,推进依法行政、依法理财,具有十分重要的意义。

一、政府收支分类改革的必要性

随着公共财政体制的逐步建立和部门预算、收支两条线、国库集中收付、政府采购等多项财政改革的深入,我国原预算科目体系的不适应性和弊端日益突出,有必要进行政府收支分类改革。具体分析如下:

一是与市场经济体制下的政府职能转变不相适应。目前我国社会主义市场经济体制已基本建立,政府公共管理和公共服务的职能日益加强,财政收支结构也发生了很大变化。但作为反映政府职能活动需要的预算收支科目,如基本建设支出、企业挖潜改造支出、科技三项费用、流动资金等仍然是按照过去政府代替市场配置资源的思路设计的。这些不仅不能体现目前政府职能转变和公共财政的实际,还带来了一些不必要的误解,影响各方面对我国市场经济体制的认识。

二是不能清晰地反映政府职能活动。在市场经济条件下,政府的重要职能,就是要弥补市场缺陷,满足社会公共需要,讲求公开、透明。政府预算必须反映公共需求,强化公共监督。但我国原预算支出类、款、项科目主要是按经费性质进行分类的,把各项支出划分为行政费、事业费等等。这种分类方法在科目上不能反映出政府究竟办了什么事,很多政府的重点工作支出如农业、教育、科技等都分散在各类科目中,形成不了一个完整的概念。由于科目不透明、不清晰,导致政府预算“外行看不懂,内行说不清”。

三是财政管理的科学化和信息化受到制约。按照国际通行做法,政府支出分类体系包括功能分类和经济分类。我国原支出目级科目属于支出经济分类性质,但它涵盖的范围偏窄,财政预算中大多数资本性项目支出,以及用于转移支付和债务等方面的支出都没有经济分类科目反映。另外,原有目级科目也不够明细、规范和完整。这些都会对细化预算编制、加强预算单位财务会计核算、提高财政信息化水平带来一些负面影响。

四是财政预算管理 and 监督职能弱化。原政府预算收支科目只反映财政预算内收支,不包括应纳入政府收支范围的预算外收支和社会保险基金收支等,给财政预算全面反映政府各项收支活动,加强收支管理带来较大困难,尤其不利于综合预算体系的建立,也不利于从制度上、

源头上预防腐败。

五是与国民经济核算体系和国际通行做法不相适应,既不利于财政经济分析与决策,也不利于国际比较与交流。我国货币信贷统计核算体系以及国民经济核算体系均按国际通行标准作了调整,而政府预算收支科目体系与国际通行分类方法一直存在较大差别。尽管财政部门和国家统计部门每年都要做大量的口径调整和数据转换工作,但还是难以保证数据的准确性以及与其他国家之间的可比性。

二、政府收支分类改革的指导思想、原则和主要内容

(一) 改革的指导思想

政府收支分类改革的指导思想是,适应市场经济条件下转变政府职能,建立健全公共财政体系的总体要求,逐步形成一套既适合国情,又符合国际通行做法的、较为规范合理的政府收支分类体系,为进一步深化财政改革、提高预算透明度、强化预算监督创造有利条件。具体科目改革目标是“体系完善、反映全面、分类明细、口径可比、便于操作”。

(二) 改革的基本原则

政府收支分类改革的基本原则如下:

一是公开透明。确保按新科目编制的预算符合市场经济条件下公共财政的基本要求,既要做到财政系统的财务部门自己说得清楚,又要使社会公众看得懂。

二是符合国情。既要合理借鉴国际经验,实现与国际口径的有效衔接与可比,又要充分考虑我国目前的实际情况,尽可能满足各方面的管理需要。

三是便于操作。预算科目在内容和层级设置方面既要充分满足管理的要求,又要尽可能简化,不能太复杂。

(三) 改革的主要内容

按照上述原则,新的政府收支分类主要包括三个方面的内容,即收入分类、支出功能分类和支出经济分类。收入分类完整反映政府收入的来源和性质,说明政府的钱是从哪里来的,这是一种经济性质分类;支出功能分类全面、直观地反映政府各项职能活动,说明政府究竟做了什么,如政府的钱是用于农业方面,还是用于教育方面;支出经济分类

也是一种经济性质分类,它清晰地反映政府支出的具体用途,即政府的钱究竟是怎样花出去的,如用于教育方面的钱是支付了人员工资、购买了商品和服务,还是购买了教学设备。支出功能分类和支出经济分类从不同侧面、用不同方式反映政府支出活动,它们既是两个相对独立的分类体系,能够分别使用;同时又相互联系,可以结合使用。改革的具体内容如下:

第一,建立新的政府收入分类体系,对政府收入进行统一分类,更加全面、规范、细致地反映政府的各项收入。新的收入分类全面反映政府收入的来源和性质,不仅包括预算内收入,还包括预算外收入、社会保险基金收入等应属于政府收入范畴的各项收入。从分类方法上看,原收入分类基本上是各种收入的罗列,如各项税收、行政事业性收费、罚没收入等,没有纲要性的分类,既不利于理解,也不利于分类统计。新的收入分类按照科学标准和国际通行做法将政府收入划分为税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷回收本金收入、债务收入以及转移性收入等,为进一步加强收入管理和数据统计分析创造了有利条件。从分类结构上看,原收入分类分设“类”、“款”、“项”三级,改革后收入分类分设“类”、“款”、“项”、“目”四级,多了一个层次。这主要是在原来“类”的基础上增加一个综合分类,将原来的“类”、“款”、“项”分别降级为“款”、“项”、“目”。原来的一般预算收入、基金预算收入以及社保基金收入和预算外收入等统一纳入政府收入分类体系,并统一编制新的编码,形成了一个既可以按一般预算收入、基金预算收入分别编制预算,又可以根据需要汇总整个政府收入的统计体系。

第二,建立新的政府支出功能分类体系,更加完整、清晰地反映政府各项职能活动。这是此次科目改革的核心。支出功能分类不再按基本建设费、行政费、事业费等经费性质设置科目,而是根据政府管理和部门预算的要求,统一按支出功能设置“类”、“款”、“项”三级科目,分别为17类、170多款、1100多项。“类”级科目综合反映政府职能活动,如国防、外交、教育、科学技术、社会保障和就业、环境保护等;“款”级科目反映为完成某项政府职能所进行的某一方面的工作,如“教育”类下的“普通教育”;“项”级科目反映为完成某一方面的工作所发生的具体支

出事项,如“水利”款下的“抗旱”、“水土保持”等。新的支出功能科目能够清楚地反映政府支出的内容和方向,可有效解决原支出预算“外行看不懂、内行说不清”的问题。

第三,建立新的政府支出经济分类体系,全面、规范、明细地反映政府各项支出的具体用途。支出经济分类体系主要是对原来的支出目级科目作了扩充和完善。按照简便、实用的原则,支出经济分类科目设“类”、“款”两级,分别为12类和90多款。“类”级科目具体包括:工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭的补助、转移性支出、基本建设支出等。“款”级科目是对“类”级科目的细化,主要体现部门预算编制和预算单位财务管理等有关方面的具体要求,如基本建设支出进一步细分为房屋建筑物购建、专用设备购置、大型修缮、物资储备、土地资源开发等各种形态。全面、明细的支出经济分类是进行政府预算管理、部门财务管理以及政府统计分析的重要手段。

三、改革前后政府收支分类体系的比较

《2007年政府收支分类科目》与《2006年政府预算收支科目》相比,收支分类范围、分类体系和具体科目设置办法等都有较大变化。

(一) 收支分类范围和分类体系的比较

1. 改革前的情况

改革前,预算收支的分类范围为预算收支,不包括预算外收支、社会保险基金收支等。原预算科目设置分为三个部分,即一般预算收支、基金预算收支、债务预算收支。

2. 改革后的情况

改革后,为完整、准确、全面地反映政府各项收支活动,预算收支的分类范围包括:一般预算收支、基金预算收支、债务预算收支、预算外收支、社会保险基金收支。新的预算科目将所有收支纳入统一的分类体系,设置收入分类、支出功能分类、支出经济分类。

(二) 收支科目设置方法的比较

1. 收入科目的设置方法

(1) 改革前,预算收入科目设“类”、“款”、“项”三级。

1) 一般预算收入类级科目主要按预算收入形式设置,如增值税、

企业所得税、行政性收费。“款”级科目主要按收入来源划分,如国内增值税、进口增值税、冶金工业所得税、有色金属工业所得税;还有的按收入的主管部门设置,如公安行政性收费收入、文化行政性收费收入。“项”级科目有的按收入来源的所有制结构设置,如国有企业增值税、集体企业增值税;有的按企业名称设置,如某集团所得税、某银行所得税。

2) 基金预算收入类级科目按收入来源的主管部门设置,如工业交通部门基金收入。“款”级科目按基金名称设置,如养路费等科目。另有少部分基金收入按名称设置“项”级科目。

3) 债务收入则按国内、国外设类,“类”级科目下则按债务收入形式和来源设款,如国库券收入、向国家银行借款收入等。

(2) 改革后,预算收入科目设“类”、“款”、“项”、“目”四级。具体表述如下:

“类”级科目按收入形式设置,如税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷回收本金收入、债务收入。其中:

1) 税收收入的“款”、“项”、“目”科目,为改革前的“类”、“款”、“项”科目,如增值税、国内增值税、国有企业增值税。

2) 社会保险基金收入的“款”、“项”科目,主要按基金名称和收入形式设置,如基本养老保险基金收入、保费收入。

3) 非税收入的“款”级科目按收入形式设置,如政府性基金收入、行政事业性收费收入。“项”级科目,政府性基金按名称设置,如养路费收入;行政事业性收费按部门设置,如交通行政事业性收费。“目”级科目按收费名称分预算内外收入设置,如船舶登记费、车辆通行费等。

4) 贷款转贷回收本金收入为新增科目,“款”级科目按国内、国外设置,如国外贷款回收本金收入。“项”级科目按来源设置,如外国政府贷款回收本金收入。

5) 债务收入为原债务预算收入科目,“款”级科目按国内、国外设置,“项”级科目按债务收入形式和来源设置,如国库券收入、向国家银行借款收入等。“款”、“项”级科目设置与改革前大致相同。

与改革前政府预算收入分类比,改革后新的政府预算收入分类具有扩展了涵盖范围、整合了科目结构、细化了反映内容等三个特点。

2. 支出科目设置方法的比较

(1) 改革前,预算支出科目设“类”、“款”、“项”、“目”四级。

1) 一般预算支出类级科目主要按支出用途划分,设置基本建设支出、企业挖潜改造资金、工交商和教科文等各部门事业费、行政管理费等。“款”级科目主要按支出的主管部门归口设置,如冶金工业基建支出、教育基建支出、文化事业费、文物事业费。“项”级科目主要按支出的专业性质设置,如基建支出中的国家资本金、基建贷款贴息,文化事业费下的图书馆经费、干部训练费。“目”级科目仅是对行政事业单位开支的各项事业行政费,如政府机关经费、文物事业费等细化,设置基本工资、补助工资等。

2) 基金预算支出科目与收入科目设置办法对应,“类”级科目按支出的主管部门设置,如工业交通部门基金支出。“款”级科目按名称设置,如养路费支出。部分“款”级科目下按项目设“项”级科目。“款”、“项”科目下设置基本建设支出、挖潜改造支出、经费支出、其他支出四个目。

3) 债务支出科目与债务收入科目设置的方法大致相同。

(2) 改革后,政府支出功能分类科目分“类”、“款”、“项”三级。

1) “类”、“款”两级科目主要按政府职能设置。以教育为例,按照谁做什么的分类方法,教育的责任主体,从中央到地方分别包括各级教育主管部门和各类教学单位,他们的共同职能是教育,因此将他们统一归于教育类。但具体职能又有所差异,教育部、教育厅、教育局主要从事教育管理事务,部办大学及省办各类大学主要从事普通教育,省办各类中专主要从事职业教育,各类成人高校主要从事成人教育,广播电视学校主要从事广播电视教育,这样形成了教育的“款”级功能分类。

采取上述方式,通过对其他政府单位的职能归类,就形成了整个政府支出功能分类。功能分类不是部门分类,而是职能分类,其他部门所属各单位,如部门办的大学,也应纳入教育的职能分类,不能归入相关部门的职能。

2) “项”级科目需要针对不同性质的单位和不同性质的资金,采取按职能、活动、行业、资金用途等不同方法分别进行设置。

与改革前政府预算支出科目比,改革后新的政府支出功能分类具有分类范围完整、分类标准规范、科目设置明细、便于分析比较、充分考虑国情等五个特点。

(3) 改革后,政府支出经济分类科目分类、款两级。支出经济分类主要是反映政府支出的经济性质和具体用途。“类”级科目设置了工资福利支出、商品和服务支出、对个人和家庭的补助、对企事业单位的补贴、转移性支出、赠与、债务利息支出、债务还本支出、基本建设支出、其他资本性支出、贷款转贷及产权参股、其他支出等 12 类。“款”级科目设置了基本工资、津贴补贴、办公费、邮电费、离休费、抚恤金、企业政策性补贴、事业单位补贴、房屋建筑物购建等 98 款。其中:基本建设支出本身并不是对政府交易的分类,设置该类科目仅是考虑了管理上的需要。

与改革前政府预算支出科目比,改革后新的政府支出经济分类具有自成体系、充分细化、运用广泛等三个特点。

第二节 政府收支分类科目的设置和应用

一、收入科目的设置和应用

新的政府收入分类主要反映政府收入的来源和性质,根据目前我国政府收入构成情况,结合国际通行的分类方法,将政府收入分为“类”、“款”、“项”、“目”四级。

(一) 收入分类的特点

与原收入分类比,新的政府收入分类具有以下三个特点:

一是扩展了涵盖范围。政府收入就是政府部门管理的收入,包括征收的税收、上缴财政的各种收费收入等。按照国际通行办法,新的政府收入分类除了涵盖现有的一般预算收入、政府性基金预算收入、债务预算收入外,还包括了预算外收入、社会保险基金收入等应属于政府收入范畴的收入,但不包括事业单位经营服务收入。

二是整合了科目结构。原收入分类基本上是将各种收入简单罗列,收入科目没有进行系统的划分,如增值税等各项税收与行政事业性

收费、罚没收入等同是“类”级科目。新的收入分类对“类”、“款”层次进行了调整,大的分类框架和分类涵盖范围采用了国际通行做法,将政府收入分为税收收入、非税收入等六大类,“类”级科目更便于对政府收入进行汇总统计和比较分析。

三是细化了反映内容。新的收入分类设置了“类”、“款”、“项”、“目”四级,与原收入分类设置“类”、“款”、“项”三级科目相比,层次更清晰、设置更明细。比如,各部门的行政事业性收费,原科目中仅按征收主管部门设置“项”级科目,没有反映具体的收费项目;新收入科目则按照收费项目设置了“目”级科目,清晰地反映政府各项收入的具体来源。

(二) 收入科目设置

1. “类”级科目的设置

国际货币基金组织的收入分类包括四项:税收、社会缴款、赠与和其他收入,不包括贷款转贷回收本金收入、债务收入、转移性收入等。出于资产负债管理方式、政府会计制度不同等原因,对这些具有特殊性质的收入,它们是单设科目反映的。我国新的政府收支分类在国际通行分类办法基础上,结合我国政府收入管理的实际情况,按照收入形式设置了税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷回收本金收入、债务收入和转移性收入六大类。

2. “款”、“项”、“目”级科目的设置

不同的收入类别,“款”、“项”、“目”级科目设置方法并不一致。具体有以下几种方法:

一是按收入来源设置,如国内增值税、进口货物增值税、出口货物退增值税等;二是按所有制结构设置,如国有企业消费税、集体企业消费税、股份制企业消费税等;三是按行业设置,如国有冶金工业所得税、国有煤炭工业所得税等;四是按企业名称设置,如交通银行所得税、招商银行所得税等;五是按收费部门设置,如公安罚没收入、检察院罚没收入、法院罚没收入等;六是按收费项目设置,如教师资格证书工本费、学位证书工本费等。

收入科目设置方法虽然较多,各类之间也不统一,但并不影响对科目的理解。总体上说,收入科目设置简明易懂,一目了然。

收入(三) 收入科目的应用

1. 税收收入

(1) 本科目反映政府依法征收的各类税收收入。

(2) 在新科目中,“税收收入”类下按税种分设 20 款:增值税、消费税、营业税、企业所得税、企业所得税退税、个人所得税、资源税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、房产税、印花税、城镇土地使用税、土地增值税、车船使用和牌照税、船舶吨税、车辆购置税、关税、耕地占用税、契税、其他税收收入。“项”、“目”级科目分别对应原收入科目中相应“款”、“项”级科目。

(3) 新科目“税收收入”中取消了“农业税”、“牧业税”等科目,因农业税、牧业税取消后一些地方征收的尾欠税款在“其他税收收入”款中反映。

2. 社会保险基金收入

(1) 在新科目中,“社会保险基金收入”类下按基金类型设 6 款:基本养老保险基金收入、失业保险基金收入、基本医疗保险基金收入、工伤保险基金收入、生育保险基金收入、其他社会保险基金收入。“项”级科目按照收入来源划分,主要是保险费收入、财政补贴收入和其他收入。

(2) 实行行政事业单位养老保险改革的地区,对于行政事业单位基本养老保险费没有单设科目反映。地方如需要明确反映该项缴费,可由当地财政部门商国库部门同意后在“基本养老保险费收入”下增设“企业基本养老保险费”和“行政事业单位基本养老保险费”两个科目。

(3) 地方税务机关按规定征收并缴入国库的各项社会保险费、滞纳金收入在本科目下的相应“款”、“项”科目反映。

(4) 新型农村合作医疗基金和大病统筹基金在政府收入分类中没有单设,相关收入暂在“其他社会保险基金收入”科目反映。

3. 非税收入

在新科目中,“非税收入”类下按收入形式设 8 款:政府性基金收入、专项收入、彩票资金收入、行政事业性收费收入、罚没收入、国有资本经营收入、国有资源(资产)有偿使用收入、其他收入。