

2007

会计人员继续教育 专题讲座

本书编委会



立信会计出版社

LIXIN KUIJI CHUBANSHE

2007

会计人员继续教育

专题讲座

本书编委会

2007 Kuaiji Renyuan Jixu Jiaoyu
Zhuanli Jiangzuo



立信会计出版社
LIXIN KUIJI CHUBANSHE

图书在版编目 (CIP) 数据

2007 会计人员继续教育专题讲座 / 《2007 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, 2007.6

ISBN 978-7-5429-1879-6

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 (2007) 第 092803 号

2007 会计人员继续教育专题讲座

出版发行	立信会计出版社
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮政编码	200235
电 话	(021)64411389
传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店

印 刷	湖南望城湘江印务有限公司
开 本	890 毫米×1240 毫米 1/32
印 张	20.5
字 数	578 千字
版 次	2007 年 6 月第 1 版
印 次	2007 年 6 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5429-1879-6/F·1663
定 价	35.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

加强会计理论
学习，培养高素质会计
人才！

李友志

2007.11.17

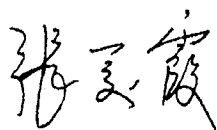
序

21 世纪之初,人类社会正在步入知识经济时代,社会经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化趋势。国际国内经济的发展都要求我国的财政和会计必须不断改革与完善。为了顺应时代发展,我国加快了公共财政改革、会计改革的步伐,企业会计准则体系的颁布实施、行政事业单位国有资产管理强化,是财政会计工作贯彻落实科学发展观的重大举措,也反映了时代发展对财政、会计工作的新要求,具有十分重要的现实意义。

优胜劣汰、适者生存。在不进则退的市场经济时代,会计人员唯有不断更新知识,才能跟上时代的步伐,顺应形势的变化。因此,为帮助广大会计人员全面掌握财政、会计领域的新知识、新业务,不断提高会计人员的业务能力和知识水平,推动财政改革和企业会计准则体系的全面贯彻落实,根据财政部的统一部署,针对不同行业、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《2007 会计人员继续教育专题讲座》一书,将理论知识和实际案例紧密结合,全面、系统地阐述了企业会计准则的重点、难点问题,并对《行政单位国有资产管理暂行办法》和《事业单位国有资产管理暂行办法》作了详尽的讲解,以利于广大会计人

员学习理解新知识,掌握有关操作技能。

财政、会计改革任重而道远,面对新的经济形势给财政、会计工作带来的机遇和挑战,殷切期望全省广大会计工作者努力学习新知识、不断提高专业技能和职业道德水平,与时俱进、开拓创新,为湖南的经济建设和社会发展贡献我们会计人员的聪明才智。

A handwritten signature in black ink, consisting of three characters: '张' (Zhang), '无' (Wu), and '霞' (Xia), written in a cursive style.

2007年5月

目 录

第 一 部 分

行政事业单位国有资产管理暂行办法讲解·····	1
-------------------------	---

第二部分 企业会计准则讲解

第一讲 企业会计准则第 5 号	
——生物资产 ·····	98
第二讲 企业会计准则第 10 号	
——企业年金基金·····	120
第三讲 企业会计准则第 11 号	
——股份支付·····	148
第四讲 企业会计准则第 13 号	
——或有事项·····	166
第五讲 企业会计准则第 16 号	
——政府补助·····	190
第六讲 企业会计准则第 19 号	
——外币折算·····	201
第七讲 企业会计准则第 20 号	
——企业合并·····	225
第八讲 企业会计准则第 21 号	
——租赁·····	252
第九讲 企业会计准则第 22 号	
——金融工具确认和计量·····	280

第十讲	企业会计准则第 23 号	
	——金融资产转移·····	326
第十一讲	企业会计准则第 24 号	
	——套期保值·····	348
第十二讲	企业会计准则第 25 号	
	——原保险合同·····	377
第十三讲	企业会计准则第 26 号	
	——再保险合同·····	422
第十四讲	企业会计准则第 27 号	
	——石油天然气开采·····	442
第十五讲	企业会计准则第 31 号	
	——现金流量表·····	467
第十六讲	企业会计准则第 32 号	
	——中期财务报告·····	488
第十七讲	企业会计准则第 33 号	
	——合并财务报表·····	512
第十八讲	企业会计准则第 35 号	
	——分部报告·····	565
第十九讲	企业会计准则第 36 号	
	——关联方披露·····	582
第二十讲	企业会计准则第 37 号	
	——金融工具列报·····	602
附录一	《2006 年湖南省会计人员继续教育专题讲座》第二部分	
	企业会计准则讲解调整说明·····	626
附录二	财政部关于举办第三届全国会计知识大赛的通知·····	638
附录三	全国先进会计工作者评选表彰办法·····	642

第一部分

行政事业单位国有资产管理暂行办法讲解

2006年5月30日财政部以35、36号部长令发布了《行政单位国有资产管理暂行办法》和《事业单位国有资产管理暂行办法》，自2006年7月1日起实施。这两个办法的发布和实施，标志着我国行政事业单位国有资产管理工作进入了一个新阶段，对促进我国国有资产管理向科学化、规范化、法制化方向发展，对维护行政事业单位国有资产安全完整、合理配置和有效利用，对保障和促进各项事业发展，建立适应社会主义市场经济和公共财政要求的行政事业单位国有资产管理体制具有十分重要的意义。

第一节 行政事业单位国有资产管理基本概念及原则

一、国有资产的概念

国有资产是属于国家所有的一切财产和财产权利的总称，即国家以各种形式进行的投资及其收益、拨款、接收的馈赠、凭借国家权力取得或者依据法律认定的各种类型财产和财产权利。我国的国有资产分为经营性国有资产、非经营性国有资产和资源性国有资产。

（一）经营性国有资产

经营性国有资产，是指从事产品生产、流通、经营等服务活动，以营利为目的，依法经营和使用的，产权属于国家所有的一切财产。经营性国有资产是国有资产中最重要、最活跃的部分，是国有资产收益不断增长的源泉，是国有资产增量不断扩大的基础，也是国有资产管理的重点对象。

经营性国有资产主要有以下特征：

（1）效益性。经营性国有资产具有资本的一般属性，即逐利性，追求利润的最大化。但国有资本的逐利性受社会主义国家职能制约，不能唯利是图；既要讲究微观效益，更要讲究宏观效益，而且微观效益要服从于宏观利益；总体上讲要有效益，但根据国家意志，为了给其他企业或行业的盈利创造条件，有的企业或资本也可能微利、无利甚至亏损。

（2）流动性。资本的增值只能在资本的不断运动中实现。资本的流动有两个层次：一个是企业内部流动；另一个是资本的社会性流动。深圳、上海两个股票交易所的股票交易，企业的兼并转让、新企业的设立和老企业的破产等都是资本的社会性流动。

（3）经营方式的多样性。由于行业特点、技术基础、企业管理水平、生产规模、区域环境等方面的差别，经营性国有资产的经营方式不可能整齐划一，而是多样性的。当前，经营性国有资产的主要经营方式有独立经营、委托经营、承包经营、租赁经营、股份经营、联合经营等等。

（二）非经营性国有资产

非经营性国有资产是指由行政事业单位占有、使用的，依法确认为国家所有，能以货币计量的各种经济资源的总称。非经营性国有资产主要配置于社会的非生产领域，其使用不应以营利为目的，而只能以服务为根本目标。行政事业单位国有资产一般由财政的基本建设、行政、事业费等支出形成，单位在使用期间不计提折旧。在行政事业单位国有资产的使用过程中，要加强管理，厉行节约，高效服务，减少不必要的资产残损、流失，保障国有资产的安全完整。

（三）资源性国有资产

资源性国有资产是指在人们现有的知识、科技水平条件下，通过开

发使用能带来一定经济价值的国有自然资源。资源性国有资产的范围是随着科学技术的发展而不断变化的。当一种国有资源由于科技水平较低,人们对其尚未认识,也不能带来一定经济价值的时候,这种自然资源还不能称为资源性国有资产。自然资源转变为资源性国有资产一般要具备以下条件:一是处于自然界的某一存置空间;二是能用货币计量;三是能为人们所拥有和控制;四是能为人类带来经济效益;五是能够用现代技术取得。

资源性国有资产主要有以下特征:

(1) 品种的稀缺性。如我国已发现的矿产资源仅 168 种左右,有些重要的矿种,如铬铁矿、金刚石、铂矿等,比较少见或者短缺。

(2) 数量的有限性。如我国耕地面积只占世界耕地总面积的 7%,林地面积和森林蓄积量及淡水资源占世界资源总量的比例也明显偏小。

(3) 分布的失衡性。如我国耕地分布很不均衡,水利资源大部分集中在西南,煤炭资源大部分蕴藏于华北等。从总的情况看,经济欠发达地区资源比较丰富,而经济发达地区资源特别是矿产资源比较匮乏。

二、行政单位及其国有资产

(一) 行政单位

行政单位是指行使国家权力、管理国家事务的各级国家机关。包括:各级党的机关、人大机关、行政机关、政协机关、审判机关、检察机关和各民主党派机关的统称。行政单位财务管理的特点。

1. 经费来源的单一性

行政单位是国家为满足社会公共需要而设立的,主要行使国家行政管理和公共服务职能,没有社会生产职能。因此,行政单位在履行职能过程中的资金耗费,主要依靠国家财政拨款,不可能像企业那样通过生产经营成果的销售,实现价值补偿并取得利润,进而实现简单再生产和扩大再生产。

2. 经费保障的优先性

公共财政通常有资源配置职能、收入分配职能、稳定经济职能等三个方面的职能,其中资源配置职能,就是运用财政税收等手段,将一部

分国民生产总值或国民收入集中起来,通过财政资金的再分配,为各种社会公共需要提供资金保障。行政单位属于典型的社会公共需要,因此,行政单位在公共支出中位于优先保障地位。

3. 财务管理的统一性

行政单位财务管理和统一性主要表现在:一是有统一的财务管理 work 方针。各级行政单位在财务管理工作中,都必须贯彻执行“勤俭建国、厉行节约”的方针。二是有统一的机构、编制。各级行政单位的机构设置和人员编制,都必须按照国家的统一规定执行。三是有统一的财务管理制度,行政单位财务管理和会计核算,必须执行统一的《行政单位财务规则》和《行政单位会计制度》。四是有统一的经费开支标准。行政单位的各项经费开支,如工资津贴补贴、福利费提取、会议费差旅费开支等,都必须执行统一规定的开支标准。

(二) 行政单位国有资产

行政单位国有资产,是指由各级行政单位占有、使用的,依法确认为国家所有,能以货币计量的各种经济资源的总称,即行政单位的国有(公共)财产,包括行政单位用国家财政性资金形成的资产、国家调拨给行政单位的资产、行政单位按照国家规定组织收入形成的资产,以及接受捐赠和其他经法律确认为国家所有的资产,其表现形式为固定资产、流动资产和无形资产等。

(三) 行政单位国有资产管理的主要任务

- (1) 建立和健全各项规章制度。
- (2) 推动国有资产的合理配置和有效使用。
- (3) 保障国有资产的安全和完整。
- (4) 监管尚未脱钩的经济实体的国有资产,实现国有资产的保值增值。

三、事业单位及其国有资产

(一) 事业单位

事业单位是指国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。这些组织必须按照国家有关事业单位登记管理的规定进行登

记或备案。根据现有事业单位的社会功能,可将其分为承担行政职能、从事公益服务和从事生产经营活动三个类别。根据初步的方案,事业单位改革分类进行。

1. 承担行政职能的事业单位

此类单位目前从事行政决策、行政监督等行政管理工作,按照行政机构方式运作,工作人员的工资福利由国家财政负担。下一步的改革方向是,结合深化行政体制改革和政府机构改革,对完全行使行政职能的事业单位,根据具体情况,进行相应调整,具备条件的转为行政机构;对实际承担部分行政职能的事业单位,将其行政职能和公益服务职能与有关单位的职能和机构进行整合。这部分事业单位转为行政单位后,属于《行政单位国有资产管理暂行办法》的管理范围,其国有资产管理工作依照该办法执行。

2. 从事公益服务的事业单位

此类单位是指面向社会提供公益服务和为政府行使职能提供支持保障的事业单位。根据职责任务、服务对象和资源配置等方面的不同情况,初步划分为公益一类、公益二类、公益三类三个类别。公益一类事业单位从事关系国家安全、公共安全、公共卫生、经济社会秩序和公民基本社会权利的公益服务,不能或不宜由市场配置资源。公益二类事业单位提供的公益服务主要面向全社会,涉及人民群众普遍需求和经济社会发展需要,可部分实现由市场配置资源。公益三类事业单位的业务活动具有公益属性,可实现由市场配置资源。这三类从事公益服务的事业单位实施相应的改革和管理。这部分事业单位属于《事业单位国有资产管理暂行办法》的管理范围,其国有资产管理工作依照该办法执行。

3. 从事生产经营活动的事业单位

此类单位目前从事生产经营活动,已经实现或经过相应调整后可以实现由市场配置资源。这类单位下一步的改革方向是逐步转为企业,依法进行企业注册,并注销事业单位,注销事业编制。这部分事业单位转为企业后,属于《企业国有资产监督管理暂行办法》的管理范围,其国有资产管理工作依照该条例执行。

（二）事业单位国有资产

事业单位国有资产，是指事业单位占有、使用的，依法确认为国家所有，能以货币计量的各种经济资源的总称，即事业单位的国有（公共）财产。

事业单位国有资产包括国家拨给事业单位的资产，事业单位按照国家规定运用国有资产组织收入形成的资产，以及接受捐赠和其他经法律确认为国家所有的资产，其表现形式为流动资产、固定资产、无形资产和对外投资等。

四、行政事业单位国有资产管理原则

行政事业单位国有资产管理活动，应当坚持资产管理与预算管理相结合的原则；应当坚持所有权和使用权相分离的原则；应当坚持资产管理与财务管理、实物管理与价值管理相结合的原则。

（一）资产管理与预算管理相结合的原则

预算管理与资产管理互为前提和基础，既相互促进，又相互制约。一方面，财政预算是资产形成的主渠道，预算管理水平的的高低决定着资产配置的合理性。行政事业单位资产的日常维持运转和价值补偿主要依靠预算安排来实现，其增量更直接来源于单位的年度预算。预算安排的不合理，将造成资产配置的不公平，导致资产的闲置浪费，降低资产使用效益。另一方面，资产存量是核定单位预算的重要基础，资产管理水平影响着预算资金分配的科学性和有效性。只有在准确把握单位资产存量、建立科学的资产配置标准体系的基础上，才能结合单位履行职能的需要，科学核定单位资产收益、资产配置、资产消耗等预算。

（二）所有权与使用权相分离的原则

所有权与使用权相分离的原则是指所有权属于国家，使用权在单位。所有权是财产主体对财产客体的排他的最高支配权，是财产权的核心。占有权是对财产的实际控制权。使用权以占有权为前提，不占有就不能使用。当所有权与财产分离后，所有人的所有权与使用权发生分离。所有权与使用权分离的情况下，收益权可以根据法律规定由所有人和使用人共同享有。对国有企业来讲，所有权和经营权分离是政企分开的要求；而对行政事业单位来讲，所有权和使用权相分离是政

事分开的要求。行政事业单位国有资产的所有权由财政部门代表国家来行使,占有使用权由行政事业单位行使,两者必然要求分离。

(三) 资产管理与财务管理相结合的原则

资产管理是财务管理的重要组成部分。现行《事业单位财务规则》中,将资产管理作为专门一章做了详细规定和阐述。从单位内部管理的角度看,资产管理也不能脱离财务管理,并要做到账账相符、账实相符,实物与资产账、资产账与财务账都应衔接一致。

(四) 实物管理与价值管理相结合的原则

实物管理与价值管理是从不同的侧面、不同的角度对资产进行的全面管理。价值管理侧重于以货币形式记录单位占有、使用资源的规模、消耗和结构,与经费的收支紧密相连;实物管理则是从资产具体形态的购置、使用、处置等各个环节入手,对资产实施全方位的管理、维护。在配置环节,实物资产既要能满足工作和业务活动需要,又要经济、节约,资产价值要及时准确入账,按制度规定真实予以反映;在处置环节,实物资产的毁损、灭失都要证明齐全、手续齐备,资产价值则要按照财务制度规定及时进行账务处理,做到账实相符;在资产使用环节,不仅要考虑实物形态的资产运行和维护,同时要考虑其价值链条。此外,事业单位利用国有资产对外投资、出租、出借等行为,还涉及国有资产权益、收益的财务管理。

五、出台行政事业单位国有资产管理暂行办法的意义

(一) 出台背景

1995年原国家国有资产管理局、财政部颁发了《行政事业单位国有资产管理暂行办法》,明确了行政事业单位国有资产管理工作的有关要求,对加强行政事业单位国有资产管理,维护资产的安全完整、提高资产的使用效率,起到了重要的促进作用。1998年国务院机构改革撤销了国家国有资产管理局,其承担的制定政府公共财产管理制度并对执行情况进行监督检查的职能相应并入财政部。

随着我国社会经济形势发生的深刻变革,各项事业快速发展,行政事业单位机构、体制改革不断深入,为适应形势的发展,财政部门自1998年以来先后进行了部门预算、国库集中收付、政府采购、收支两条

线、政府收支分类等多方面的改革。

行政事业单位是政府依法行政和履行公共服务的重要载体,管好规模日益庞大的行政事业资产,使行政事业单位在构建和谐社会,促进我国经济社会全面、协调和可持续发展方面更有效地发挥作用,是政府必须做好的一项重要工作。然而,目前行政事业资产的管理现状却不乐观,管理还十分薄弱,存在许多问题。

1. 资产配置不合理

表现在:第一,资产配置标准体系不完善。由于缺乏统一的专用设备和通用设备等配置标准,相关部门在编制部门预算和配置资产时,缺乏科学的参考依据,造成配置标准不统一,无法做到科学、公平、公正、合理,影响了资源的配置效率。第二,资产管理与配置管理脱节。由于资产管理职能和资产配置职能脱节,管配置的不掌握资产的存量情况,管资产的不了解资产的配置情况,导致资产的“出口”管理与“入口”管理相互脱节,影响了工作的整体性和有效性。第三,缺乏对单位自筹资金购建资产的审批制度。以往单位对使用财政资金配置资产的管理相对完善,但对于使用非财政资金构建的资产,却没有相应的审批管理制度,单位使用非财政资金购置资产不受约束。一些单位购置资产不顾实际需要,追求高标准、高性能、讲究舒适享受,超标准购建资产,不仅增加了购置支出,而且在使用和维护方面每年还需要花费一定的资金,加重了单位的经济负担。

对行政事业单位资产进行调剂利用是财政部门的一项重要职责。但是长期以来,由于各种原因,相关的调剂机制始终没有建立起来。由于制度缺失,目前,对事业单位机构变动过程中资源的重新调配、超标和闲置资产的调剂,以及对更新下来的有利用价值的仪器设备的调配工作基本没有开展,导致大量闲置资产得不到充分有效的利用。在历史原因形成的资产超标、闲置问题尚未得到解决的同时,由于不能及时调剂,伴随着机构改革合并单位的不断增多,又形成了许多新的超标、闲置问题,尤其是随着事业单位机构改革的启动和深入,这一问题如不及时解决,事业单位占有、使用资产苦乐不均、超标、闲置的问题将更加严重。

2. 资产使用效率不高

由于资产配置不合理,重复购置严重,使用疏于考核,造成资产闲置,利用率低,又没有强有力的管理部门优化配置、调剂使用,损失浪费严重;在使用过程中又缺乏规范化管理,导致各单位固定资产、流动资产、无形资产等各类资产利用率不高。其中固定资产尤为突出,部分单位公房闲置或出租、公车私用等,有的设备每年只使用数小时,多年闲置,缺乏保养,损坏严重,最后只能淘汰或者以低残值处理。

3. 资产流失严重

我国行政事业单位国有资产的流失途径,主要有以下几种:

(1) “非转经”(即非经营性资产转经营使用)行为引发国有资产流失。许多行政事业单位没有按国家的有关规定办理国有资产“非转经”审批手续,也没有进行资产评估,单位投入经营的资产没有回报,国有资产的保值增值更无从谈起。表现在:一方面,“非转经”过程中非经营性资产本身的流失,不少单位在兴办三产时,双方一般没有明确界定产权,造成产权界限不清,行政事业单位忽视这一问题,而企业则积极地争取,致使资产所有者的权益受到损害。此外,利用非经营性资产创办“三产”时本来属于国有资产,但通过“非转经”方式变为集体资产,廉价租赁或承包给个人,也造成国有资产的流失。另一方面,“非转经”产生的效益损失。“非转经”产生的效益本应属于行政事业单位代表国家所有,但在实际运作过程中,效益收入、租金收入均被提供这些非经营性资产的单位及其所属企业视为集体所有,甚至作为福利,进入单位的“小金库”。

(2) 流动资产资产管理不善引发的流失。单位的存货和流动资金等构成的流动资产,由于管理存在漏洞,大量逾期借款未能收回,形成呆账、坏账。例如,借给下属企业用于经营活动的借款,往往数额巨大,但因公司经营管理不善,借款长期无法收回。

(3) 资产处置不规范导致的资产流失。由于在处置过程中的不规范,没有执行国家国有资产管理规定,把占用的国有资产随意变卖,擅自处置。例如:赊销给单位或个人,不积极催要;校办工厂、企业初期投入的国有资产,在经营过程中大多是采用承包制,逐渐变为集体、个人