

企业财会问答系列

李丽◎主编

企业特殊业务会计 核算问答

- 解答企业特殊业务会计核算中，经常遇到的90个问题
- 典型的实例展示 + 简洁的问题回答
- 企业会计人员从入门到精通的利器



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

《《《企业财会问答系列《

李 丽◎主编

企业特殊业务会计

核算问答



机械工业出版社
China Machine Press

现行企业会计准则较之 2007 年前进行了脱胎换骨式的改变,使之形成了完整的体系。它包括 29 项企业会计准则,至 2009 年,财政部又针对这些准则颁发了若干解释。本套丛书根据上述新的财务、会计与税务制度和规则进行编写,以问答形式,结合实际案例展开,实用性强。本书是从书中的一本,对企业会计人员在工作中遇到的特殊业务的会计核算问题进行了解答。从特殊业务的 10 个方面回答了会计核算工作中经常遇到的 90 个问题,会使刚入职的企业财会人员从入门到精通。

图书在版编目(CIP)数据

企业特殊业务会计核算问答/李丽主编. —北京:机械工业出版社, 2011.1

(企业财务问答系列)

ISBN 978-7-111-32772-1

I. ①企… II. ①李… III. ①企业管理—会计—问答
IV. ①F275.2-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 250427 号

机械工业出版社 (北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑:任淑杰 李 岩

责任印制:杨 曦

保定市中国画美凯印刷有限公司印刷

2011 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

170mm×242mm · 13.5 印张 · 1 插页 · 224 千字

0001—4000 册

标准书号:ISBN 978-7-111-32772-1

定价:36.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010) 68326294

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部:(010) 88379649

读者服务部:(010) 68993821

封面无防伪标均为盗版

P 前言 reface

自 20 世纪 80 年代末期，我国便拉开了会计改革的序幕，会计制度经历了一个逐步完善的过程。从 1992 年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则；从相继制定实施的分行业会计制度到 1998 年发布的《股份有限公司会计制度》；从 2000 年颁布实施的《企业财务会计报告条例》到 2001 年影响范围更广的《企业会计制度》；从 2003 年的《金融企业会计制度》到最近的《小企业会计制度》，尤其是我国 2006 年 2 月 15 日重新颁布并于 2007 年 1 月 1 日实施的《企业会计准则》，2006 年 12 月 4 日颁布实施了新的《企业财务通则》。同时，我国的审计准则和制度也同时经历着不断变革和完善的过程，如就注册会计师审计来讲，自 1996 年颁布实施第一批《独立审计准则》以后，对其不断进行修订和完善，2006 年 2 月 15 日重新颁布并于 2007 年 1 月 1 日实施了《中国注册会计师执业准则》。

值得注意的是，我国的财务、会计与审计准则与制度自 2006 年进行变革以后仍在不断修订与完善中，这种修订和完善将继续下去。

基于这种情况，我们认为，广大财会、审计与税务人员应及时、准确地掌握和运用会计准则与注册会计师执业准则等新内容，尤其是这些内容对会计核算、财务报表编制与分析、财务管理、财务报表审计等方面内容的具体影响。所以，我们编写了这套《企业财会问答系列》丛书。它对于广大财务、会计与审计及有关方面人员从临战和实战角度提高工作能力和经验具有很强的指导作用。

本丛书具有以下特点：第一，采用问答方式对相关方面实务操作问题进行解答；第二，以财务、会计和审计等方面的最新法律法规作为编写依据；第三，紧密联系财务、会计与审计工作实际；第四，内容准确，格式规范，

文字简洁，表述确切；第五，每本书内容既各自独立，又相互联系，形成一个体系；第六，作者队伍为具有实际工作经验的企业一线财会人员。

本书对企业特殊业务的会计核算进行了问题解答，主编由李丽担任，具体作者有李云禾、闫淑敏、姚长存、刘英、武东萍、吴良海、张庆龙、吴凯、盛君、李晓红、李喜燕、李娜、李素梅、李满君、刘雅俊、张天伊、杨晨、张月琴。

书中不妥之处，欢迎广大读者批评指正。

作者

2010年10月

Contents 目录

前言

 政府补助业务核算问答	1
1. 什么是政府补助？具有哪些基本特征？	2
2. 政府补助的主要形式有哪些？	3
3. 政府补助的分类方式有哪些？	4
4. 如何确认政府补助？	5
5. 怎样对政府补助进行账务处理？	6
6. 政府补助准则会计处理的关键点是什么？	13
7. 怎样列示与披露政府补助？	15
 石油天然气开采业务核算问答	17
8. 油气准则具有哪些特点？	18
9. 什么是油气准则会计处理的关键点？	20
10. 怎样进行石油天然气会计的初始确认？	22
11. 怎样进行石油天然气的会计计量？	23
12. 有哪些油气准则的会计核算方法？	24
13. 什么是油气资产和油气储量？	27
14. 什么是矿区权益？	28
15. 什么是探明矿区折耗？	30
16. 怎样披露石油天然气会计信息？	35
 外币业务核算问答	37
17. 什么是外汇、外币兑换和外币折算？	38

18. 什么是外汇市场及汇率制度？	39
19. 什么是汇兑损益？	41
20. 怎样对外币交易进行会计核算？	43
21. 有哪些外币业务记账方法？怎样选定记账本位币？	44
22. 怎样对外币交易进行会计处理？	46
23. 外币报表折算的原则一般有哪些？	51
24. 外币报表折算方法一般有哪些？	52
25. 怎样处理外币报表折算差额？	61
26. 怎样折算外币财务报表？	62



租赁业务核算问答

27. 什么是租赁？租赁具有哪些特点？	70
28. 怎样对租赁进行分类？	70
29. 经营租赁中怎样进行承租人的会计处理？	72
30. 经营租赁中怎样进行出租人的会计处理？	73
31. 融资租赁中怎样进行承租人的会计处理？	75
32. 怎样确定最低租赁付款额及其现值？	77
33. 怎样摊销未确认融资费用？	78
34. 怎样进行出租人的会计处理？	80
35. 怎样进行销售型租赁的账务处理？	85
36. 怎样核算租赁资产余值？	86
37. 什么是杠杆租赁？怎样进行会计处理？	89
38. 什么是售后租回？怎样进行会计处理？	92
39. 什么是转租赁？怎样进行会计处理？	96
40. 怎样进行租赁的列报与信息披露？	98



套期保值业务核算问答

41. 什么是套期保值？怎样分类？适用条件有哪些？	100
42. 什么是套期工具和被套期项目？	101
43. 运用套期会计方法的条件是什么？	102
44. 怎样进行公允价值套期的确认与计量？	103
45. 怎样进行现金流量套期的确认和计量？	105

46. 怎样进行境外经营净投资套期的确认和计量?	108
47. 怎样披露套期会计信息?	109



非货币性资产交换核算问答 111

48. 什么是货币性资产? 什么是非货币性资产? 什么是非货币性资产交换?	112
49. 怎样认定非货币性资产交换?	113
50. 怎样进行商业实质的判断?	113
51. 怎样计量换入资产成本和相关收益?	115
52. 怎样对非货币性资产交换以公允价值计量的会计处理?	122
53. 怎样对非货币性资产交换以账面价值计量的会计处理?	127
54. 怎样对非货币性资产交换涉及多项非货币性资产交换的 会计处理?	128



会计调整业务问答 135

55. 什么是会计估计? 什么是会计估计变更? 会计估计变更的 方法是什么?	136
56. 会计估计具有哪些特点? 企业披露的重要会计估计是什么?	136
57. 怎样划分会计政策变更与会计估计变更?	138
58. 什么是会计差错? 会计差错更正的方法是什么?	139
59. 前期差错主要包括哪些情形?	140
60. 什么是资产负债表日后事项及涵盖的期间?	141
61. 资产负债表日后事项包含哪些内容?	142
62. 怎样区分调整事项与非调整事项? 怎样区分资产负债表日后 事项与或有事项?	144
63. 怎样确定会计政策变更? 怎样进行会计处理?	145
64. 怎样进行会计估计变更的会计处理?	151
65. 怎样进行前期差错更正的会计处理?	152
66. 怎样进行调整事项的会计处理?	153
67. 怎样披露会计政策变更?	156
68. 怎样披露会计估计变更?	158
69. 怎样披露会计差错?	159



每股收益计算与列报问答 161

- 70. 什么是每股收益？每股收益的作用体现在哪些方面？ 162
- 71. 怎样计算基本每股收益？ 162
- 72. 怎样计算稀释每股收益？ 163
- 73. 发行多项潜在普通股时怎样计算稀释每股收益？ 166
- 74. 计算每股收益时，应当考虑哪些调整因素？ 170
- 75. 怎样列示与披露每股收益？ 171



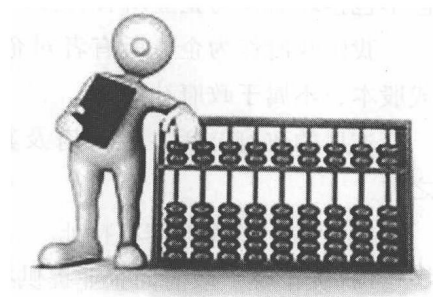
关联方及其披露问答 175

- 76. 什么是关联方？构成关联方企业的主要形式有哪些？ 176
- 77. 怎样披露关联方关系？ 177
- 78. 什么是关联方交易？常见的关联方交易主要有哪些？ 177
- 79. 怎样对上市公司出售资产给关联方进行会计处理？ 178
- 80. 怎样对关联方之间承担债务（不包括债务重组）
进行会计处理？ 183
- 81. 怎样对关联方承担费用进行会计处理？ 184
- 82. 怎样对关联方之间委托及受托经营进行会计处理？ 185
- 83. 怎样对上市公司与关联方之间占用资金进行会计处理？ 187
- 84. 怎样披露关联方交易？ 187



首次执行企业会计准则问答 191

- 85. 什么是追溯调整法？ 192
- 86. 怎样使用追溯调整法？ 192
- 87. 什么是未来适用法？ 198
- 88. 怎样使用未来适用法？ 199
- 89. 怎样列报首份中期财务报告和首份年度财务报表？ 201
- 90. 首次执行日，怎样对长期股权投资进行账务处理？ 203



政府补助业务核算问答

1. 什么是政府补助？

具有哪些基本特征？

(1) 政府补助，是指企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。

我国政府作为企业所有者对企业的资本投入，企业收到时计入实收资本或股本，不属于政府补助。

这里的政府包括各级政府及其机构，其中国际的类似组织也在其范围之内。

(2) 政府补助的基本特征。

1) 无偿性。政府向企业提供补助是单方面的，具有无偿性的特点。政府补助属于非互惠交易，政府并不因此享有企业的所有权，企业未来也不需要向政府以提供服务、转让资产等方式偿还。

2) 直接取得资产。政府补助是企业从政府直接取得的资产，包括货币性资产和非货币性资产。比如，企业取得的财政拨款，先征后返（退）、即征即退等方式返还的税款，行政划拨的土地使用权等。不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则规范的政府补助。比如，政府与企业间的债务豁免，除税收返还外的税收优惠（直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等）。

3) 政府资本性投入不属于政府补助。政府以投资者身份向企业投入资本，享有企业相应的所有权，企业有义务向投资者分配利润，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易。

政府的资本性投入无论采用何种形式，均不属于政府补助的范畴。如财政拨款的投资补助等专项拨款中，相关政策明确规定作为“资本公积”处理的部分，也属于资本投入的性质。

4) 向出口企业退还的增值税不属于政府补助。根据相关税收法规规定，对增值税出口货物实行零税率，即对出口环节的增值部分免征增值税；同时



退回出口货物前道环节所征的进项税额。由于增值税是价外税，出口货物前道环节所含的进项税额是抵扣项目，体现为企业垫付资金的性质，增值税出口退税实质上是政府归还企业事先垫付的资金，不属于政府补助。

5) 政府援助不适用新准则。政府援助是指政府意在专门对符合一定标准的某个主体或某一范围的主体提供某种经济利益的行动。政府援助不包括通过影响主体的一般经营环境的行动间接提供的援助，如在开发区提供基础设施或者对竞争对手施加贸易限制。

2. 政府补助的主要形式 有哪些？

(1) 财政拨款。财政拨款是政府为了支持企业而无偿拨付的资金。例如，财政部门拨付给企业用于购建固定资产或进行技术改造的专项资金，鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项，拨付企业的粮食定额补贴，拨付企业开展研发活动的研发经费等，均属于财政拨款。

(2) 财政贴息。财政贴息是指政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。

财政贴息主要有两种方式：一是财政贴息资金直接支付给受益企业；二是财政将贴息资金直接拨付贷款银行，由贷款银行以低于市场利率的优惠利率向企业提供贷款，承贷企业按照实际发生的利率计算和确认利息费用。

(3) 税收返还。税收返还是指政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助，应确认为当期损益。

除了税收返还之外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。这类税收优惠体现了政策导向，但政府并未直接向企业无偿提供资产，因此不作为政府补助准则规范的政府补助处理。

(4) 无偿划拨非货币性资产。政府无偿划拨非货币性资产在实务中发生较少，有时会存在行政划拨土地使用权、天然起源的天然林等。

3. 政府补助的分类方式有哪些？

(1) 政府补助按补助内容可分为：出口退税、财政贴息、研究与开发补助和政策性补贴。

1) 出口退税，即出口退增值税。目前，我国出口退税采用先征后退的方法。出口退税是国际惯例，符合 WTO 协定。

2) 财政贴息，指政府为了扶持某些领域或行业的企业，当企业从银行贷款时，政府无偿给予（弥补）企业贷款利息的一部分或全部。

3) 研发补贴，通常属于具有专门用途的补贴，发放给企业弥补其研发费用，以扶持高新技术发展。

4) 政策性补贴，比如定额的价格补贴。如棉、粮、油等关系到国计民生的商品，销售价格受到政府调控，售价较低，甚至低于成本，国家按照销售量或储存量等给予企业定额补贴。

(2) 政府补助按补助对象可分为：与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

1) 与资产相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。其中“与资产相关”，是指与购建固定资产、无形资产等长期资产相关。这类补助一般以银行转账的方式拨付，如政府拨付的用于企业购买无形资产的财政拨款、政府对用于建造固定资产的相关贷款给予的财政贴息等，应当在实际收到款项时按照到账的实际金额确认和计量。

2) 与收益相关的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的补助。此类政府补助不是以“购买、建造或以其他方式取得长期资产”作为政策条件或使用条件。这类补助通常以银行转账的方式拨付，应当在实际收到款项时按照到账的实际金额确认和计量。只有存在确凿

证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的，才可以在这项补助成为应收款时予以确认并按照应收的金额计量。

(3) 政府补助按是否存在限制可分为：附条件的政府补助和无条件的政府补助。

1) 附条件的政府补助，是指政府在特定的不确定未来事项发生或不发生时有权收回的政府补助。例如为鼓励企业安置下岗职工，政府拨给某企业一项附条件的补助，规定如果到年底企业安排下岗职工的人数达不到规定人数就必须将补助退回政府。可见，对于企业只能在收到补助以后的期间方可确定是否具备条件的政府补助，即属于附条件的政府补助。

2) 无条件的政府补助，是指除附条件政府补助之外的政府补助。



4. 如何确认政府补助？



对于企业从政府无偿取得的货币性资产或非货币性资产，不能一概确认为政府补助。按照《企业会计准则 16 号——政府补助》第五条规定，政府补助应在符合政府补助定义的情况下，还要同时满足两个条件才可予以确认：

(1) 企业能够满足政府补助所附条件。

(2) 企业能够收到政府补助。政府补助的确认要以存在合理保证为前提，企业收到补助本身并不能认为企业已经或将能完成所附条件提供结论性证据。也就是说，对政府补助的确认要采用权责发生制，而不是收付实现制。

例如，2009 年 1 月，政府给甲公司一项附条件补助 200 万元，规定用于研发活动，同时规定如果两年后研发没有成功，需要将补助退回政府。由于甲公司 2009 年尚不能保证产品研发成功，不能确保能够满足政府补助所附条件；所以尽管甲公司 2009 年 1 月收到政府补助款，2009 年也不能确认政府补助 200 万元。

5. 怎样对政府补助进行 账务处理？

对政府补助的会计账务处理一般有两种方法：一种是资本法，另一种是收益法。我国新会计准则规定，对于政府补助，会计原则上是采用收益法、总额法进行核算。

收益法，即将政府补助在某一期或某几个期间确认为收益。

总额法，就是在确认政府补助时，将其全额确认为收入，而不是作为相关资产账面金额或者费用的递减值。

我国会计准则与国际准则趋同，对于政府补助全面采用收益法，即政府补助在与其拟补偿的相关成本相配比期间内，系统地确认为收益。具体来说，政府补助会计处理可以分为与资产相关的政府补助会计处理和与收益相关的政府补助会计处理两方面。

第一，与资产相关的政府补助会计处理。

(1) 应先确认为一项负债（其他应付款/递延收益科目），自相关资产形成并可供使用时起，在该项资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期损益（营业外收入科目）。与资产相关的政府补助通常为货币性资产形式，企业应当在实际收到款项时，按照到账的实际金额，借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目。将政府补助用于购建长期资产时，相关长期资产的购建与企业正常的资产购建或研发处理一致，通过“在建工程”、“研发支出”等科目归集完成后转为固定资产或无形资产。自相关长期资产可供使用时起，在相关资产计提折旧或摊销时，按照长期资产的预计使用年限，将递延收益平均分摊转入当期损益，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”科目。在相关资产使用寿命结束前出售、转让、报废或发生毁损的，将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置的当期损益，不再予以递延。

(2) 在很少的情况下，与资产相关的政府补助也可能表现为政府向企业无偿划拨长期非货币性资产，应当在实际取得资产并办理相关受让手续时按照其公允价值确认和计量。如该资产相关凭证上注明的价值与公允价值差异不大的，应当以有关凭证中注明的价值作为公允价值；如该资产没有注明价



值或者注明的价值与公允价值差异较大，但有活跃市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似资产市场价格作为公允价值。公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（1元）计量。企业取得的政府补助为非货币性资产的，应当首先确认一项资产（固定资产或无形资产等）和递延收益后，在相关资产使用寿命内平均分摊递延收益，计入当期收益。但是，以名义金额计量的政府补助，在取得时计入当期损益。

（3）政府补助的返还实质上属于会计估计变更。新《会计准则》规定，已确认的政府补助需要返还的，应当分别下列情况处理：

1）存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益。

2）不存在相关递延收益的，直接计入当期损益。

【例 1-1】2009 年 1 月，A 企业研发一项节能环保产品并获得专利。为了支持环保企业发展，主管部门研究决定：

（1）向 A 企业拨款 120 万元。其中，30 万元为补偿前期研发费用，90 万元用于购置生产设备、扩大生产。

（2）销售节能环保产品每台定额补助 30 元。2 月，A 企业收到主管部门拨款 120 万元。3 月，A 企业购置的设备安装、调试后投入生产，资产价值 90 万元。假设设备使用期为 5 年，采用直线法折旧，预计净残值为零。其中 3 月份至 12 月，每月实际销售 450 台。2009 年 12 月，因技术更新、产品升级，将该设备出售，售价 45 万元（假设不考虑相关税费等因素）。则 A 企业会计分录：

① 2 月收到拨款会计分录。

借：银行存款	1 200 000
贷：其他应付款	900 000
营业外收入	300 000

② 3 月会计分录。

借：其他应付款	900 000
贷：递延收益	900 000
分配递延收益：	
借：递延收益（900 000/5/12）	15 000
贷：营业外收入	15 000

应收补助款：

借：其他应收款 (450×30)

13 500

贷：营业外收入

13 500

③ 4~11 月略。

④ 12 月会计分录。

借：递延收益 $(900\,000 - 15\,000 \times 10)$

750 000

贷：营业外收入

750 000

【例 1-2】2009 年 1 月 1 日，A 企业为建设一项环保工程向银行贷款 800 万元，期限 2 年，年利率为 6%。当年 12 月 31 日，A 企业向当地政府提出财政贴息申请。经审核，当地政府批准按照实际贷款额 800 万元给予 A 企业年利率 3% 的财政贴息，共计 48 万元，分 2 次支付。2010 年 1 月 15 日，第一笔财政贴息资金 20 万元到账。2010 年 7 月 1 日，工程完工，第二笔财政贴息资金 28 万元到账。该工程预计使用寿命 10 年。则 A 企业的账务处理为

① 2010 年 1 月 15 日实际收到财政贴息，确认政府补助。

借：银行存款

200 000

贷：递延收益

200 000

② 2010 年 7 月 1 日实际收到财政贴息，确认政府补助。

借：银行存款

280 000

贷：递延收益

280 000

③ 2010 年 7 月 1 日工程完工，开始分配递延收益。

自 2010 年 7 月 1 日起，每个资产负债表日（月末）账务处理为

借：递延收益

4 000

贷：营业外收入

4 000

其他分录略。

【例 1-3】2009 年 1 月 5 日，政府拨付 A 企业 450 万元财政拨款，同日到账，要求用于购买大型科研设备一台。2009 年 1 月 31 日，A 企业购入不需要安装的大型设备，实际成本为 480 万元，其中 30 万元以自有资金支付，使用寿命 10 年，采用直线法计提折旧，假设无残值。假设 2017 年 2 月 1 日，A 企业出售了这台设备，取得价款 120 万元，不考虑其他因素，则 A 企业的账务处理为

① 2009 年 1 月 5 日实际收到财政拨款，确认政府补助。

借：银行存款

4 500 000

贷：递延收益

4 500 000