



# 特殊业务的 会计处理

• 金未 著

福建人民出版社

# 特殊业务的会计处理

• 金未 著

福建人民出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

特殊业务的会计处理/金未著. —福州:福建人民出版社, 2006. 3

ISBN 7-211-05325-9

I. 特… II. 金… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 067070 号

**特殊业务的会计处理**

TESHU YEWU DE KUAIJI CHULI

作 者:金 未

责任编辑:黄杰阳

出版发行:福建人民出版社

网 址:<http://www.fjpph.com>

地 址:福州市东水路 76 号

印 刷:福建省天一屏山印务有限公司

地 址:福州市铜盘路 278 号

开 本:787mm×1092mm 1/16

印 张:16.25

字 数:379 千字

版 次:2006 年 3 月第 1 版

印 次:2006 年 3 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 7-211-05325-9

定 价:27.00 元

电 话:0591-87533169(发行部)

电子邮箱:211@fjpph.com

邮政编码:350001

邮政编码:350003

本书如有印装质量问题,影响阅读,请直接向承印厂调换

版权所有,翻印必究

## 前 言

在我国，会计核算标准的建设工作主要分为两大方面：会计准则和会计制度。十多年来，为了适应改革开放和经济发展的需要，我国政府对企业会计核算标准的建设工作高度重视，目前已经取得了显著的成就，步入关键性发展阶段。

先看看会计准则的情况。1988年10月，财政部成立会计准则课题组，提出建立中国会计准则体系的目标，并指出，这套体系既要照顾中国国情，也要考虑国际会计惯例，要服务于证券市场和整个市场经济的发展。1992年11月30日，财政部颁布《企业会计准则》（基本准则）、《企业财务通则》、13个行业会计制度和10个行业财务制度，确立了与市场经济相适应并与国际会计惯例初步协调的新的会计模式，对社会主义市场经济发展起到了奠基作用。1997年起陆续制定并颁布了一系列具体会计准则，至2005年末，正式公布并在相应范围企业执行的具体会计准则已有16项，还发布了6批共22项会计准则的征求意见稿，与此同时，对已颁布准则的全面梳理、调整和修订工作也一直在进行之中。具体会计准则及征求意见稿既涉及收入、投资、存货、固定资产等常规会计业务，还涉及相当多的特殊会计业务，如非货币性交易、债务重组、关联方交易、或有事项等，并试图对企业财务报告的编制与调整进行全面规范。至今，会计准则体系的建设粗具规模，这套体系努力与中国国情相适应，同时又充分与国际财务报告准则趋同。

再看会计制度的建设。1999年财政部对《中华人民共和国会计法》进行了重新修订，修订后的《会计法》加大了单位负责人的法律责任，明确了会计工作中的法律界限，使会计规范有了法律依据。2000年颁布了《企业财务会计报告条例》，该条例重新明确了会计要素的定义，具体规定了财务会计报告的内容和编制要求，为规范我国会计市场的信息披露提出制度安排。同年，财政部在经过充分酝酿和广泛征求意见的基础上，以《会计法》、《企业财务会计报告条例》为基础，综合行业会计核算制度，借鉴国际会计准则，制定和颁布了《企业会计制度》。随后，又陆续出台了《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》、《民间非营利组织会计制度》等，使我国企业会计制度的建设也臻于完善。

准则是从会计核算原则的角度对企业会计核算提出的指导性意见，制度则是从具体核算程序的角度对经济业务的账务处理及会计报表编制等做出具体规范。无论是准则还是制度，经过一段时期的执行，都被实践证明是基本符合我国目前的基本国情的，使我国企业会计核算的落后及混乱状态得到了根本性的改变，对我国企业会计的发展及与国际会计惯例接轨起到了积极的推进作用。但是，实践中也存在着影响准则或制度执行效果的种种客观因素，比如，准则和制度对某些方面的规定较为笼统、抽象，可操作性不够强，补充规定多而分散（散见于各个文件、部门、时间段），不够系统，一定程度上影响了会计人员综合考虑，全盘把握。

有感于这种现状，笔者结合本人从事高校会计教学和研究十几年来经验与体会编

写本书。本书针对会计工作中较为特殊或专门化的业务，结合各层面同期的相关规定，给予释疑解惑，希望能够在一定程度上解决企业会计工作者的实际需求。

本书的主要特点是：

1. 针对会计核算中的非常规业务（如债务重组、非货币性交易、关联交易、或有事项、资产负债表日后事项、会计政策会计估计变更、差错更正等）或比较重要的专门化业务（如资产减值会计、所得税会计、捐赠会计等）及财务报告编报中的特殊问题（如现金流量表、中期报告、分部报告、合并报表的编制等），以相关准则或制度为基本依据，结合财政部的有关补充规定或通知及税务等方面的政策精神，阐释当前规定中较易混淆的关键概念或方法名称。

2. 从会计实际操作的角度，对会计准则或会计制度涉及的某些核算原则、方法或账务处理程序加以诠释，使之具体化，增强其可操作性。

3. 通过比较的办法，对某些相互之间有一定关联或相似、相对的事项的会计处理进行提炼、归纳和整理，剖析其间的共同点及不同之处，使之更系统化。

4. 对实务中会计核算及编报的疑难问题进行一定的探析，以期对会计实践工作有所裨益。

为方便会计实际工作，也为了便于读者理解书中对特定问题的说明，本书最后以附录的形式将本书涉及的财政、税务等相关部门颁布的各种补充规定、通知、问题解答等文件资料收集整理在一起，以供查阅。

全书主要由金未撰写，彭鋈参与编写（第四至第九章和第十六章）。全书最后由金未修改和总纂，彭鋈协助做了大量工作。在本书编写过程中，福建人民出版社的同志给予了大力支持，在此，谨表示衷心的感谢！

我国的社会主义市场经济体制正处于不断完善和发展阶段，会计规范体系也正逐步趋于成熟，在这个过程中，新的会计问题不断出现，相关规定也在不断出台或修正。限于作者水平，书中难免存在疏漏甚至不当之处，敬请读者批评指正。

作 者

2006 年 1 月

## 特殊会计事项篇

|     |                          |        |
|-----|--------------------------|--------|
| 第一章 | 或有事项 .....               | ( 1 )  |
| 第二章 | 借款费用 .....               | ( 11 ) |
| 第三章 | 债务重组 .....               | ( 23 ) |
| 第四章 | 非货币性交易 .....             | ( 30 ) |
| 第五章 | 租赁 .....                 | ( 43 ) |
| 第六章 | 关联方关系及其交易的披露 .....       | ( 69 ) |
| 第七章 | 资产负债表日后事项 .....          | ( 84 ) |
| 第八章 | 会计政策、会计估计变更和会计差错更正 ..... | ( 96 ) |

## 会计专门化业务篇

|      |              |         |
|------|--------------|---------|
| 第九章  | 资产减值会计 ..... | ( 112 ) |
| 第十章  | 所得税会计 .....  | ( 126 ) |
| 第十一章 | 捐赠会计 .....   | ( 143 ) |

## 财务会计报告篇

|      |              |         |
|------|--------------|---------|
| 第十二章 | 现金流量表 .....  | ( 149 ) |
| 第十三章 | 中期财务报告 ..... | ( 164 ) |
| 第十四章 | 分部报告 .....   | ( 173 ) |
| 第十五章 | 合并会计报表 ..... | ( 177 ) |

## 小企业会计核算篇

|      |             |         |
|------|-------------|---------|
| 第十六章 | 小企业会计 ..... | ( 197 ) |
|------|-------------|---------|

|     |                                    |         |
|-----|------------------------------------|---------|
| 附录一 | 关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定 .....       | ( 206 ) |
| 附录二 | 关于对“企业会计制度”有关问题的复函 .....           | ( 209 ) |
| 附录三 | 关于执行《企业会计制度》需要明确的有关所得税问题的通知 .....  | ( 210 ) |
| 附录四 | 国家税务总局关于调整企业所得税会计核算内容有关事项的通知 ..... | ( 213 ) |
| 附录五 | 实施《企业会计制度》及其相关准则问题解答 .....         | ( 215 ) |
| 附录六 | 关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答 .....    | ( 219 ) |
| 附录七 | 关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答(二) ..... | ( 226 ) |
| 附录八 | 关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答(三) ..... | ( 233 ) |
| 附录九 | 关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答(四) ..... | ( 246 ) |
| 后 记 | .....                              | ( 254 ) |

# 特殊会计事项篇

## 第一章 或有事项

### ◇ 一、什么是或有事项？或有事项的基本特征是什么？

◆ 或有事项是指过去的交易或事项形成的一种状况，其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。在我国，或有事项主要指商业票据背书转让或贴现、未决诉讼或未决仲裁、债务担保及产品质量保证等。

或有事项的基本特征是：

#### 1. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况。

或有事项是现存状况，是资产负债表日的一种客观存在，而导致或有事项的发生，必须是过去曾经发生过什么。例如，曾经将持有的应收票据向银行贴现，或者因过去曾经有过某种经济行为而涉及某项诉讼案（起诉其他单位或被其他单位起诉）。而未来可能发生的自然灾害、未来可能发生的交通事故、未来可能发生的经营亏损等，都不属于会计准则所指的或有事项范围，因为它们并不是直接由过去的某项具体交易或事项导致的。

#### 2. 或有事项具有不确定性。

首先，或有事项的结果是否发生具有不确定性。或者说，或有事项的结果，究竟会对企业产生有利影响还是不利影响，在或有事项发生时，是难以肯定的，这种影响或有事项的不确定因素不能完全由本企业控制。如为其他企业提供债务担保，该担保事项是否真的会要求担保企业履行偿还债务的连带责任，要由被担保单位的未来经营情况和偿债能力决定。又如有些情况下的未决诉讼，其最终结果是胜诉还是败诉，要由判决来最后确定。

其次，或有事项的结果即使预料会发生，其具体发生的时间或发生的金额仍具有不确定性。如销售一批提供了产品质量担保的产品，销售企业在售后担保期内，总会发生一定的维修费用，但具体何时发生、发生在哪一件具体的产品上以及维修费的具体金额等，在产品销售出去时是不确定的。

应该认识到，不确定性是或有事项的最基本特征。在很多时候人们把或有事项的特征说成四项，甚至更多项，那只不过是表达方式的不同而已，有些是把不确定性的各种具体表现分别加以陈述。究其实质来看，都可以归结为上述两个方面基本特征。

### ◇ 二、或有事项可能导致的结果及有关结果的确认与披露要求

◆ 或有事项可能导致的结果参见下列图表：

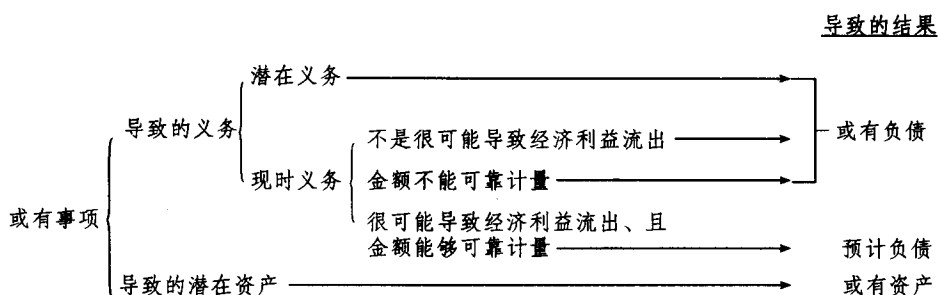


图 1-1

表 1-1 有关结果的确认与披露

|      | 确 认  | 披 露            |
|------|------|----------------|
| 或有负债 | 不予确认 | 一般要披露（表外附注披露）  |
| 预计负债 | 要确认  | 要披露（表内、表外双重披露） |
| 或有资产 | 不予确认 | 一般不披露（表外附注披露）  |

注：关于披露的具体要求，见本章第十一点问题。

### ◇ 三、负债与或有负债的概念有何区别？如何正确理解？

◆ 负债的概念是：过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。

纵观各国及国际会计准则，虽然对负债的表述不尽相同，但本质却基本相同。负债具有的共同特点是：（1）负债是企业的现时义务。它是企业现已承担的义务，而不包括将来可能要承担的义务（潜在义务）；（2）负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。具体可表现为交付资产、提供劳务，将一部分股权转让给债权人等多种形式。

值得注意的是，或有事项准则出台以后，负债的范畴已经得到扩展，现在所说的负债也包括因或有事项确认的预计负债在内。与或有事项有关的义务如果同时符合 3 个条件时，可以确认为负债，这 3 个条件是：（1）该义务是企业承担的现时义务；（2）该义务的履行很可能导致经济利益流出企业，即导致经济利益流出企业的概率为大于 50% 但小于或等于 95%；（3）该义务的金额能够可靠地计量。

或有负债的概念是：过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现实义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。

由这个概念可见，或有负债可以是潜在义务，也可以是特殊的现时义务。或有负债作为潜在义务，如企业年底前与其他企业发生纠纷，并被其他企业起诉，但直到年末，案件尚未进行审理，由于有关的法律条款不明确，诉讼的最终结果尚难确定，则此时企业承担的就是潜在义务。或有负债作为特殊的现时义务一种情形是指：该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业。如企业提供债务担保，随着担保合同的签订，虽然企业承担了一项现时义务，但如果对方企业财务状况良好，则说明企业履行连带

责任的可能性不大，企业不是很可能被要求流出经济利益。另一种情形是指：该现时义务导致经济利益流出企业的金额难以预计。如污染环境致人中毒而被提起诉讼的企业，在对有关人员治疗尚未结束或法院尚未判决时，往往难以准确估计所要支付的赔款数额。

比较负债和或有负债两个概念，可以认为，负债与或有负债的共同点是：它们都是由过去的交易或事项所引起的义务。其区别主要表现在两方面：第一，义务的性质不同——负债必须是企业承担的现时义务，而或有负债则是潜在义务或特殊的现时义务；第二，导致经济利益流出的概率大小不同——负债是预期会导致经济利益流出企业的，其可能性概率应理解为包括两个区间：“很可能”（50%~95%）及“基本确定”（95%~100%），前者是指预计负债，后者是指原来传统意义上的负债，总起来看，负债导致经济利益流出企业的概率在50%以上，为“很可能”甚至是“基本确定”。而或有负债导致经济利益流出企业的可能性在50%以下，为“可能”或“极小可能”，即“不是很可能”。这第二点区别可用图 1-2 来表示：

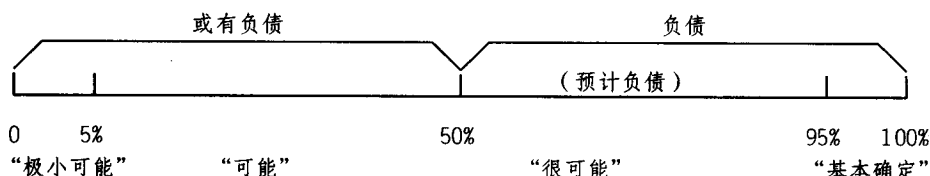


图 1-2 概率图

#### ◇ 四、在我国，判断或有事项结果可能性的概率区间是如何划分的？

##### ◆ 判断或有事项结果可能性对应的概率期间分为四档：

- “基本确定”——大于 95% 但小于 100%；
- “很可能”——大于 50% 但小于或等于 95%；
- “可能”——大于 5% 但小于或等于 50%；
- “极小可能”——大于 0 但小于或等于 5%。

#### ◇ 五、什么是或有资产？

◆ 或有资产：是指过去的交易或事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

特点一：或有资产是由过去的交易或事项产生。

如企业起诉其他企业侵犯了其专利权，至年末法院还没有公开审理，是否胜诉尚难判断。这里，过去事项是“对方企业可能侵犯本企业的专利权并受到起诉”。

特点二：或有资产的结果具有不确定性。或有资产是否最终能形成企业的真正资产，须通过不完全由企业控制的未来不确定事项的发生或不发生才能证实。

如上例，如果企业在诉讼中胜诉，则或有资产会转化为其真正的资产。如果败诉，那么或有资产便“消失”了。这里，企业是胜诉还是败诉，不是完全由企业所控制的。

## ◇ 六、或有事项的确认条件是什么？

◆ 或有事项的确认条件，也就是预计负债的确认条件。

当与或有事项有关的义务同时符合下列 3 个条件时，可以确认为负债，即预计负债，在资产负债表“负债”部分单列一项“预计负债”反映，并且在会计报表附注中加以披露。

条件一：该义务是企业承担的现时义务。

是现时义务而非潜在义务。如企业与其他企业发生经济纠纷，进而产生诉讼，期末尚未判决，如果法庭调查表明本企业确实违反了有关法规，则此时企业承担的是现时义务。反之，如果期末无法确定企业是否违反有关法规的规定，则企业承担的只是一种潜在义务。

条件二：该义务的履行很可能导致经济利益流出企业。

“很可能”指发生的概率大于 50% 但小于或等于 95%。企业因或有事项承担了现时义务，并不说明该现时义务很可能导致经济利益流出企业。如企业为其他企业提供债务担保，只有当被担保方财务情况恶化等情况出现时，担保方才很可能真正承担连带偿还责任。

条件三：该义务的金额能够可靠地计量。

指履行现时义务的金额可以合理地估计。可靠计量并不意味着要准确计量，因为或有事项的基本特征“不确定性”决定了这种计量不可能准确，最多也只能是合理地估计。如未决诉讼，如果企业很可能败诉，且相应赔偿金额可以估算出一个范围，比如上、下限，则可以认为能够合理估计。

### 【案例分析】

甲公司因销售商品取得一张乙公司签发的金额为 300 万元的、到期日为 2004 年 4 月 1 日的商业承兑汇票。2003 年 11 月 15 日，因急需资金，甲公司将其所持未到期票据向银行申请贴现，银行已经将扣除贴现息后的票款如数付给甲公司。至 2003 年年末，未发生其他不正常事件。

分析：由于甲公司向银行贴现了票据，到期时如果贴现银行不能从乙公司获得付款，甲公司负有全额偿付的责任，所以甲公司因应收票据贴现而承担了一项现时义务。但由于年末乙公司情况正常，并无迹象显示到期时会无力偿还票据，所以对甲公司而言，经济利益是否很可能流出尚难确定，因此甲公司不应确认预计负债，而应作为或有负债在报表附注中加以披露。

## ◇ 七、确认预计负债的会计分录一般是怎样的？

◆ 确认预计负债时，应借记有关费用或损失账户，贷记预计负债账户。有关账户的明细账可以以具体的或有事项名称来表示，如未决诉讼、债务担保、产品质量保证等。

借：管理费用（应承担的诉讼费等支出）

营业外支出（罚款、罚息、各种赔款支出）

营业费用（产品维修费等支出）

贷：预计负债

◇ 八、在确认一项预计负债的同时，预期可获得的补偿的性质是什么？它是或有资产还是资产？其确认条件及确认的分录是什么？

◆ 在确认一项预计负债的同时，有时可能从第三方或其他方面获得一些补偿，例如：发生交通事故而被提起诉讼的肇事方，可能从保险公司获得合理赔偿；索赔诉讼中，企业通过反诉对索赔人或第三方提出赔偿；担保业务中，向被担保人提出额外追偿要求。

或有事项准则规定，如果清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期可由第三方或其他方补偿，则补偿金额只能在基本确定能收到时，作为资产单独确认，且确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。

注意，这里有三层含义：

第一，这种补偿金只有在“基本确定”可以收到时，才能予以确认入账。这里强调收回补偿的可能性概率在 95%~100% 之间。事实上，这个概率区间正是我国会计核算中可以确认为资产的范围，就如确认应收账款、应收票据、其他应收款一样。

第二，补偿金额应“单独确认”为“资产”。能够确认入账，便表示是一项资产而不是或有资产，因为或有资产是不能确认的。单独确认是指不能与所确认的预计负债相抵消。例如，K 企业因为或有事项确认一项负债 500 万元，同时，K 企业从 F 企业可获得 200 万元的赔偿款，而且基本确定可以收到，则 K 企业应分别确认预计负债 500 万元和一项资产 200 万元，而不是按两者相抵后的净额 300 万元确认一项预计负债。

第三，确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。显然，这是出于谨慎考虑。承上例，如果 K 企业基本确定可获得的补偿金高达 600 万元，按规定也只能确认资产 500 万元，超过部分不予确认，待实际收到时再反映。

确认基本确定能收到的补偿金时，一方面应体现资产的增加，另一方面应冲抵确认预计负债所记的费用或损失账户（注意，并非冲抵预计负债）。其会计分录仍以 K 企业为例说明如下：

假设 K 企业确认相关的预计负债的会计分录是：

|         |           |
|---------|-----------|
| 借：营业外支出 | 5 000 000 |
| 贷：预计负债  | 5 000 000 |

则确认基本确定能获得的补偿金的会计分录是：

|         |           |
|---------|-----------|
| 借：其他应收款 | 2 000 000 |
| 贷：营业外支出 | 2 000 000 |

经常有人在讲到这个补偿金的问题时，认为是确认了一项或有资产，由此得出或有资产在一定条件下也可以确认这么一种结论，这实在是一种不该发生的误解。必须再次强调的是，或有资产和或有负债是在任何情况下均不能确认的，能确认的只是资产和负债（当然，包括预计负债）。补偿金如果基本确定能收到，其性质上就是一种资产，所以才加以确认的。确认时记入的“其他应收款”等账户原本就是资产账户。

此外，还应该指出的一个问题是，将基本确定能收到的补偿金确认为资产入账，是以企业已经确认了一项预计负债为前提的。如果没有这个前提，那么，企业由于或有事

项可能获得的补偿金就仅仅是一种或有资产，或有资产当然是不能确认的。这也就是说，补偿金实际上只是作为预计负债的一个“尾巴”存在的，如果失去预计负债这个附着物，补偿金的确认就无从谈起。

### 【案例分析】

甲公司于某年 11 月受到乙公司的起诉，乙公司声称甲公司侵犯了其软件版权，要求甲公司赔偿 55 万元。在应诉过程中，甲公司发现诉讼所涉及的软件主体部分是有偿委托丙公司开发的，如果这套软件确实有侵权问题，丙公司应当承担连带责任，对甲公司予以赔偿。甲公司在年末编制会计报表时，根据法律诉讼的进展情况以及律师的意见，认为对乙公司予以赔偿的可能性大于 65%，最有可能发生的赔偿金额为 48 万元；从丙公司得到的补偿基本确定可以收到，最有可能获得的补偿金额为 50 万元。在上述情况下，甲公司在该年年末资产负债表中应确认的负债和资产分别是多少万元？在利润表中应体现的营业外支出是多少万元？

答案是：资产负债表中应分别确认负债 48 万元和资产 48 万元，利润表中由此事项引起的营业外支出净额为 0。

分析：甲公司因侵权遭乙公司起诉，承担的义务为现时义务，该项义务的履行很可能导致经济利益流出企业，且该项义务的金额能够可靠地计量。所以，甲公司应确认一项预计负债，此金额为 48 万元。此会计分录为：

|         |         |
|---------|---------|
| 借：营业外支出 | 480 000 |
| 贷：预计负债  | 480 000 |

同时，甲公司拥有向丙公司索赔的权利，并且从丙公司得到补偿已基本确定，故可将其确认为一项资产。而按或有事项准则的规定，确认资产的金额不得超过应确认的负债的账面价值，因此 A 公司确认资产的价值也为 48 万元。此会计分录为：

|         |         |
|---------|---------|
| 借：其他应收款 | 480 000 |
| 贷：营业外支出 | 480 000 |

◇ 九、因或有事项而确认的负债的金额，应是清偿该负债所需支出的最佳估计数，那么最佳估计数是怎样确定的？

1. 倘若所需支出存在一个金额范围，则最佳估计数应按范围的上、下限金额的平均数确定。如企业发生未决诉讼，尚未判决，但据专业人士估计，赔偿额在 130 万～160 万元之间，则企业应在年末确认 145 万元的负债。

2. 倘若所需支出不存在一个金额范围。

(1) 或有事项涉及单个项目时，最佳估计数按最可能发生的金额确定。如未决诉讼，据估计，胜诉概率为 40%，败诉概率为 60%，如败诉，须赔偿 180 万元。则预计负债为 180 万元。

(2) 或有事项涉及多个项目，最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率计算确定。如产品质量保证，某期间共销售 2000 万元，预计其中 70% 不会发生质量问题，20% 发生较小质量问题，10% 发生较大质量问题，若发生较小质量问题，则修理费为销售额的 2%；发生较大质量问题，修理费为销售额的 5%，则产品质量担保应确认的预计负债金额为：

$$2000 \times 2\% \times 20\% + 2000 \times 5\% \times 10\% = 18 \text{ (万元)}$$

◇ 十、某一或有事项，对涉及的双方企业来说，一方有利，另一方不利，是否必定出现一方与另一方在确认或披露上的对应关系（如一方确认资产，另一方则确认负债；一方披露或有资产，另一方披露或有负债）？

◆ 不一定。任何一方都应当按照各方自身的实际情况和所取得的有关资料对或有事项恰当地进行分析和判断，从而作恰当的处理。

#### 【案例分析】

某年，甲种子分公司因向乙农场出售不合格种子，致使农场遭受 600 万元损失。乙农场已向法院提起诉讼，要求赔偿损失 600 万元，甲承认所售种子为不合格品种，但希望赔偿额下降到 100 万元。至 12 月 31 日法院仍在调解中。据法律顾问判断，甲很可能败诉，赔偿金额可能在 200 万~400 万元的范围内，还将承担诉讼费 2 万元。

分析：本案的或有事项属未决诉讼引起，本事项对甲公司是不利的，对乙公司是有利的。

对甲公司，由于销售了不合格种子并被提起诉讼，因而承担了现时义务，履行该义务很可能导致甲公司经济利益流出，金额也能够可靠估计，所以，甲公司应在年末会计报表上确认该事项引起的负债，同时还要在报表附注中加以披露。其确认负债的会计分录为：

|               |           |
|---------------|-----------|
| 借：营业外支出——赔偿支出 | 3 000 000 |
| 管理费用——诉讼费     | 20 000    |
| 贷：预计负债——未决诉讼  | 3 020 000 |

对乙公司，该事项导致了可能获得的赔偿款，这是一项潜在资产，即或有资产。尽管据律师等估计，乙公司很可能获得该赔偿款，但按照或有事项准则的规定，或有资产不论在何种情形下均不得确认，所以，乙公司并不能确认一项资产。但是，准则规定，当或有资产很可能给企业带来经济利益流入时，应予附注披露，所以本例中，乙公司应在会计报表附注中披露一项或有资产。

#### ◇ 十一、对或有事项的披露，准则有哪些要求？

◆ 对或有事项的披露，包括 3 个方面的要求：

##### 1. 对或有事项确认的负债（预计负债）的披露要求——双重披露。

（1）表内披露（即作为负债加以确认）。因或有事项所确认的负债在资产负债表中单列项目反映，与所确认负债有关的费用或支出应在扣除确认的补偿金额后在利润表中反映。

如果企业因多项或有事项确认了预计负债，在资产负债表上一般只需通过“预计负债”项目进行总括反映，即按预计负债总账金额反映，无需反映明细金额。

（2）表外附注披露。预计负债在表内确认的同时，还应在报表附注中加以说明。

##### 2. 对或有负债的披露要求——有条件的表外附注披露。

或有负债不符合负债的确认条件，因而不予确认，不反映在表内，但如果符合某些条件时，应予以附注披露。披露原则：

（1）极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不予披露。

(2) 对某些经常发生或对企业财务状况和经营成果有较大影响的或有负债,即使其导致经济利益流出企业的可能性极小,也应予以披露。所谓“经常发生或对企业财务状况和经营成果有较大影响”的或有负债,是指贴现商业承兑汇票、未决诉讼、仲裁、为其他单位提供债务担保等形成的或有负债。

披露内容:或有负债形成的原因;或有负债预计产生的财务影响或无法预计的理由;获得补偿的可能性等。

例外情况:在涉及未决诉讼、仲裁时,按制度规定如果披露全部或部分信息预期会对企业造成重大的不利影响,则企业可以无需披露这些信息。但这并不表明企业可以不披露任何相关的信息。制度规定,企业至少应披露未决诉讼、仲裁的形成原因。

### 3. 对或有资产的披露要求——有条件的表外附注披露。

或有资产作为一种潜在资产,不符合资产确认条件,因而不予确认,不反映在表内。但当或有资产很可能会给企业带来经济利益时,则应在会计报表附注中披露。

披露内容:或有资产形成的原因;如果能够预计其产生的财务影响,也应作相应披露。

值得注意的是,或有负债和或有资产的披露要求虽然都可以称作“有条件的表外附注披露”,但此条件并不等于彼条件,两者的条件是完全不同的。从原则上来看,对或有负债是提倡尽可能披露,或者说一般要披露,只有极少部分情况可以不披露;而对或有资产,则不提倡披露,或者说一般不予披露,除非获得该项或有资产的可能性相当大(超过 50%),才予以披露。这种规定,显然是充分考虑了谨慎原则的要求而做出的。

### 【案例分析】

A 公司欠 B 公司货款 100 万元,按合同规定, A 公司应于 2003 年 10 月 1 日前付清货款,但 A 公司未按期付款。为此, B 公司向法院提起诉讼。2003 年 12 月 1 日,一审判决 A 公司应向 B 公司全额支付货款,并支付货款延付期间的利息 3 万元,此外应承担诉讼费 1 万元,三项合计 104 万元。A 公司不服,认为 B 公司所提供的货物不符合双方原来的约定,因此对 B 公司提起反诉,索赔 30 万元,此案尚在审理当中。

分析:

A 公司:对一审判决,由于 A 公司承担了现时义务,很可能导致经济利益流出企业,且金额能够可靠地计量,因此 A 公司应确认一项预计负债,金额为 4 万元;对于反诉案, A 公司如根据以往经验和当时的情况,有充分理由认为可以胜诉,则 A 公司可将 30 万元作为或有资产在附注中予以披露。如果缺乏充分理由说明其可能胜诉,则不应对应或有资产作披露。

B 公司:对一审判决, B 公司可将 4 万元作为或有资产加以披露;对于 A 公司的反诉,如果 B 公司认为 A 公司很可能胜诉,而且由此造成的损失可以可靠地计量,则应确认一项预计负债,否则只需披露一项或有负债。

## ◇ 十二、产品质量保证引起的预计负债的特殊性分析

【例 1】 某家电生产企业 1998 年开始生产和销售某型号洗衣机,并承诺产品售出

两年内免费保修,估计发生的修理费在售价的0.5%~1%之间。2002年底该型号洗衣机已停止生产和销售。

假定2002年初“预计负债——产品质量保证”科目余额350 500元,2002年共销售该型号洗衣机400 000台,每台售价1 300元。2002年、2003年、2004年实际发生的维修费分别为:800 000元、1 200 000元、1 500 000元。

问题(1):应如何编制该企业2002年末确认负债的会计分录;

问题(2):2004年末,所有已售该型号洗衣机保修期满,企业应作怎样的会计处理?

对问题(1):企业应该按照上下限求平均数的方法取得预计负债的最佳估计数,并确认预计负债。

借:营业费用——产品质量保证 3 900 000  
贷:预计负债——产品质量保证 3 900 000  
(400 000台×1 300元/台×0.75%=3 900 000元)

对问题(2):由于该型号洗衣机所有已销部分保修期均已结束,尚未冲减完的预计负债应予冲回。

借:预计负债——产品质量保证 750 500  
贷:营业费用——产品质量保证 750 500  
(350 500+3 900 000-800 000-1 200 000-1 500 000=750 500元)

### ◇ 十三、或有事项与其他事项的综合案例分析

**【例2】** 甲公司(股份公司)适用所得税税率为33%,所得税采用应付税款法核算,假定不考虑其他纳税调整事项。该公司按净利润的10%提取法定盈余公积金,按净利润的10%提取法定公益金。甲公司2003年度会计报告于2004年2月18日批准对外报出。甲公司发生下列事项:

(1) 2003年12月1日,甲公司因其产品质量问题对李某造成人身伤害,被李某提起诉讼,要求赔偿200万元。至12月31日,法院尚未判决。甲公司预计很可能败诉,赔偿金额估计在100万~150万元之间,并且还要支付诉讼费2万元。但甲公司已就该产品质量向保险公司投保,公司基本确定可从保险公司获得赔偿50万元。

(2) 2004年2月15日,法院判决甲公司向李某赔偿115万元,并负担诉讼费用2万元。甲公司和李某均不再上诉。

(3) 2004年2月21日,甲公司从保险公司获得产品质量赔偿款50万元,并于当日以银行存款支付了对李某的赔偿款和诉讼费用。

甲公司应如何对上述事项进行会计处理?

分析:本案例是或有事项与资产负债表日后事项的综合。

甲公司在2003年年末编制会计报表时,应将可能发生的赔偿款等作为一项预计负债确认(符合预计负债确认的3个条件),此为或有事项的确认;在2004年2月15日,由于法院已判决,而报表尚未报出,甲公司应按照实际应付的赔偿款等金额对上年已编制的报表有关项目进行调整,此为资产负债表日后事项的调整事项;2004年2月21日,实际收付有关款项,按正常会计业务进行处理。有关会计分录如下:

2003年12月31日:

|                  |           |
|------------------|-----------|
| 借：营业外支出          | 1 250 000 |
| 管理费用             | 20 000    |
| 贷：预计负债           | 1 270 000 |
| 借：其他应收款          | 500 000   |
| 贷：营业外支出          | 500 000   |
| 2004 年 2 月 15 日： |           |
| 借：预计负债           | 1 270 000 |
| 贷：其他应付款——李某      | 1 150 000 |
| ——法院             | 20 000    |
| 以前年度损益调整         | 100 000   |
| 借：以前年度损益调整       | 33 000    |
| 贷：应交税金——应交所得税    | 33 000    |
| 借：以前年度损益调整       | 67 000    |
| 贷：利润分配——未分配利润    | 67 000    |
| 借：利润分配——未分配利润    | 13 400    |
| 贷：盈余公积           | 13 400    |
| 2004 年 2 月 21 日： |           |
| 借：银行存款           | 500 000   |
| 贷：其他应收款          | 500 000   |
| 借：其他应付款——李某      | 1 150 000 |
| ——法院             | 20 000    |
| 贷：银行存款           | 1 170 000 |

#### ◇ 十四、新准则对本章内容有什么影响？

◆ 新发布的《企业会计准则第 13 号——或有事项》与原准则关于或有事项的概念和确认条件一致，但对预计负债的计量要求有所提高。

新准则对预计负债的计量分为初始计量和后续计量。初始计量按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行，当货币时间价值影响重大时，应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数，即要考虑货币时间价值；后续计量指企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，如有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数，应作相应调整。