

普通高等教育“十二五”规划教材

高级财务会计

GAO JI CAI WU KUAI JI

主编◎陈云玲

中国工商出版社

普通高等教育“十二五”规划教材

高级财务会计

主 编 陈云玲

副主编 刘筱楷 林茂超 吴建新

中国工商出版社

责任编辑 徐乃莹 权燕子

封面设计 可可工作室

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 陈云玲主编. —北京 : 中国工商出版社, 2013. 11

ISBN 978-7-80215-663-0

I. ①高… II. ①陈… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 263447 号

书名/ 高级财务会计

主编/ 陈云玲

出版·发行/中国工商出版社

经销/新华书店

印刷/北京明兴印务有限公司

开本/787 毫米×1092 毫米 1/16 印张/19 字数/347 千

版本/2013 年 11 月第 1 版 2013 年 11 月第 1 次印刷

社址/北京市丰台区花乡育芳园东里 23 号(100070)

电话/(010)63730074,83610373 电子邮箱/zggscbs@163.com

出版声明/版权所有,侵权必究

书号:ISBN 978-7-80215-663-0/F.843

定价:38.00 元

(如有缺页或倒装,本社负责退换)

前言

随着我国社会主义市场经济体制的不断发展,《公司法》、《证券法》等重要法律和法规的出台、实施,并不断完善,企业在经营过程中,不断出现诸如租赁、衍生金融工具、企业合并、企业清算等新的业务,这对会计学科的发展提出了更多的挑战和机遇,特别是在2006年2月,财政部在《企业会计准则——基本会计准则》的基础上制定和颁布实施的38项具体会计准则,进一步完善了我国会计准则体系,使其更加适应经济全球化和会计国际的趋同。在这种形势下,客观上要求高校人才的培养必须适应新的变化和要求,使人才培养所使用的教材能够体现现实性与前瞻性相结合,有更准确地定位、更合理的结构、更全面的内容,尤其能够体现理论与实践具有更广泛的联系,以满足会计人才的培养。本教材就是基于这一目的,在借鉴已有的高级财务会计教材精华的基础上编写出来的。

本教材的主要特点体现在以下方面:

1. 与应用型本科生培养目标相吻合

本教材是从应用型本科生人才培养应知、应会的会计知识出发,力求理论与实践的紧密结合,突出对企业实际经济业务的会计处理,并附加相应的同步问题思考和案例阅读,凸显应用型人才培养。

2. 结构更加合理

由于本教材将原安排的高级财务会计中的部分内容,如会计政策变更、资产负债表日后事项、所得税会计内容安排在中级财务会计,而在本教材中,增加了物价变动会计、衍生金融工具、清算会计的内容,一定程度上降低了学生学习高级财务会计的难度,又使教材的内容更加科学、合理和内容更加全面。

3. 具有现实性

本教材的编写主要依据我国已经颁布的企业会计准则,并针对企业发生的经济业务进行阐述,使其具有更强的现实性。

本教材由南阳理工学院陈云玲教授担任主编,刘筱楷、林茂超和吴建新担任副主编,教材编写分工为:陈云玲一、三章;刘筱楷第9、10章;林茂超二、四、五章;吴建新六、七、八章,最后由陈云玲总纂定稿。

在本教材的编写过程中,借鉴和参考了专家学者的成果,在此深表谢意!但由于我们的水平有限,书中难免有不妥之处,敬请广大读者予以指正。

主编

2013年7月

目 录

第一章 或有事项	(1)
第一节 或有事项概述	(1)
第二节 或有事项的确认和计量	(3)
第三节 或有事项的会计处理原则及应用	(7)
第二章 非货币性资产交换	(22)
第一节 非货币性资产交换概述	(22)
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	(23)
第三节 非货币性资产交换的会计处理	(27)
第三章 外币业务会计	(47)
第一节 外币业务概述	(47)
第二节 外币交易的会计处理	(52)
第三节 外币财务报表折算	(59)
第四章 租赁会计	(71)
第一节 租赁概述	(71)
第二节 经营租赁的会计处理	(76)
第三节 融资租赁的会计处理	(79)
第四节 售后租回交易的会计处理	(89)
第五章 衍生金融工具会计	(101)
第一节 衍生金融工具概述	(101)
第二节 交易性衍生金融工具的会计处理	(108)
第三节 套期保值业务的会计处理	(115)
第五节 衍生金融工具的列报及信息披露	(124)
第六章 物价变动会计	(132)
第一节 物价变动会计概述	(132)
第二节 一般物价水平会计	(136)



第三节 现行成本会计	(147)
第四节 现行成本与一般物价水平结合的会计	(155)
第七章 债务重组	(162)
第一节 债务重组概述	(162)
第二节 债务重组的会计处理	(163)
第八章 清算会计	(191)
第一节 清算会计概述	(191)
第二节 企业清算会计处理	(198)
第九章 企业合并会计	(219)
第一节 企业合并会计概述	(219)
第二节 同一控制下企业合并会计处理—权益结合法	(226)
第三节 非同一控制下企业合并会计处理——购买法	(230)
第十章 合并财务报表	(243)
第一节 合并财务报表概述	(243)
第二节 合并资产负债表	(251)
第三节 合并利润表	(264)
第四节 合并现金流量表	(282)
参考文献	(298)



第一章 或有事项



学习目标

- 理解或有事项、或有负债、或有资产的概念
- 熟悉或有事项的内容
- 熟悉或有事项的确认条件
- 掌握或有事项的会计处理



第一节 或有事项概述

企业在经营活动中有时会面临诉讼、仲裁、债务担保、产品质量保证、重组等具有较大不确定性的经济事项,这些不确定事项对企业的财务状况和经营成果可能会产生较大的影响。

一、或有事项的概念及特征

或有事项是指企业过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。例如,企业对售出的商品,承诺在商品发生质量问题时由企业无偿提供修理服务的担保,从而会发生一些费用。至于这笔费用是否发生以及如果发生,金额是多少,取决于未来是否发生修理请求以及修理工作量的大小等。按照权责发生制的要求,企业不能等到客户提出修理请求时,才确认因提供产品质量保证而发生的义务,而应当在资产负债表日对这一不确定事项作出判断,以决定是否在当期确认可能承担的修理义务。常见的或有事项包括:未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证(含产品安全保证)、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染整治等。

或有事项具有以下方面的特征:

(1)或有事项是由过去的交易或者事项形成的。或有事项作为一种不确定事项,是由企业过去的交易或者事项形成的。由过去的交易或者事项形成,是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。例如,未决诉讼是企业因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉,是现存的一种状况,而不是未来将要发生的事项。又如,产品质量保证是企业对已售商品或已提供劳务的质量提供的保证,不是为尚未出售商品或尚未提供劳务的质量提供的保证。基于这一特征,未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项,都不属于或有事项。

(2)或有事项的结果具有不确定性。或有事项的结果具有不确定性,是指或有事项的结果是否发生具有不确定性或者或有事项的结果预计将会发生,但发生的具体时间或金额具有不确定性。

首先,或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如,债务的担保方在债务到期时是否承



担和履行连带责任,需要根据被担保方能否按时还款决定,其结果在担保协议达成时具有不确定性。又如,有些未决诉讼,被起诉的一方是否会败诉,在案件审理过程中是难以确定的,需要根据人民法院判决情况加以确定;其次,或有事项的结果预计将会发生,但发生的具体时间或金额具有不确定性。例如,某企业因生产过程中排污治理不力并对周围环境造成污染而被起诉,如无特殊情况,该企业很可能败诉。但是,在诉讼成立时,该企业因败诉将支出多少金额,或者何时将发生这些支出,可能是难以确定的。

(3)或有事项的结果须由未来事项决定。或有事项的结果须由未来事项决定,是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。例如,或有事项发生时,将会对企业产生有利影响还是不利影响,或虽已知是有利影响或不利影响,但影响有多大,在或有事项发生时是难以确定的。这种不确定性的消失,只能由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。例如,未决诉讼只能等到人民法院判决才能决定其结果。

二、或有事项的内容

或有事项具体表现在或有负债和或有资产两个方面。

(一)或有负债

或有负债是指企业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时义务,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计量。

或有负债涉及两类义务:一类是潜在义务;另一类是现时义务。

1. 潜在义务

潜在义务是指结果取决于不确定未来事项的可能义务,也就是说,潜在义务最终是否转变为现时义务,由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

2. 现时义务

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务,其义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业,或者该现时义务的金额不能可靠地计量。

上述概念中的“不是很可能导致经济利益流出企业”,是指该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过50%(含50%)。例如,甲企业和乙企业签订担保合同,承诺为乙企业的某项贷款提供担保。由于担保合同的签订,甲企业承担了一项现实义务,但承担现实义务不意味着经济利益很可能流出企业。如果乙企业的财务状况良好,说明甲企业履行连带责任的可能性不大,那么这项担保合同不是很可能导致经济利益流出甲企业。该现实义务属于甲企业的或有负债;“金额不能可靠地计量”,是指该现时义务导致经济利益流出企业的“金额”难以合理预计,现时义务履行的结果具有较大的不确定性。例如,甲公司涉及一桩担保诉讼案,根据以往的审判案例推断,公司很可能要败诉,但在法院尚未判决的情况下,公司无法根据经验判断在何时和将要承担多少赔偿金额。因此,该诉讼案件即形成一项甲公司的或有负债。

或有负债无论是潜在义务还是现实义务,均不符合负债的确认条件,因而不能在财务报表中予以确认,但应按相关规定在财务报表附注中披露。



(二)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。或有资产作为一种潜在资产,其结果具有较大的不确定性,只有随着经济情况的变化,通过某些未来不确定事项的发生或不发生才能证实其是否会形成企业真正的资产。

或有资产是潜在资产,不符合资产的确认条件,因而不能确认。企业通常不应当披露或有资产,只有在很可能导致经济利益流入企业时才能在附注中披露。

(三)或有负债和或有资产转化为负债(预计负债)和资产

1. 或有负债转化为预计负债

随着时间推移和事态的进展,或有负债对应的潜在义务可能转化为现时义务,原本不是很可能导致经济利益流出的现时义务,也可能被证实将很可能导致经济利益流出企业,并且现时义务的金额也能够可靠计量。在这种情况下,企业应当对或有负债相关义务进行评估、分析判断其是否符合预计负债确认的条件,如符合预计负债确认条件,或有负债就转化为企业的预计负债,应当予以确认。例如,未决诉讼对于预期会败诉的一方而言,因未决诉讼形成了一项或有负债,如果该项预计负债符合预计负债的确认条件,则或有负债就可转化为一项预计负债。

2. 或有资产转化为真正的资产

或有资产对应的潜在资产最终是否能够流入企业会逐渐变得明确,如果某一时点企业基本确定能够收到这项潜在资产并且其金额能够可靠计量,应当将其确认为企业的资产。例如,甲企业向法院起诉乙企业侵犯了其专利权,法院尚未对该案件进行公开审理。乙企业的律师判断败诉的可能性为60%,甲企业的律师判断胜诉的可能性为60%。对于甲企业而言,将来可能胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产,但这项或有资产是否会转化为真正的资产,要由法院的判决结果确定。如果终审判决结果是甲企业胜诉,那么这项或有资产就可能转化为甲企业的一项资产。如果终审判决结果是甲企业败诉,那么或有资产就消失了,也就不可能形成甲企业的资产。

第二节 或有事项的确认和计量

一、或有事项的确认

或有事项的确认和计量,通常是指与或有事项相关义务的确认,即预计负债的确认和计量。根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时,可确认为预计负债并进行计量。

(一)该义务是企业承担的现时义务

该义务是企业承担的现时义务,是指与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的义务,企业没有其他现实的选择,只能履行该现时义务。这里所指的义务包括法定义务和推定义务。

法定义务是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务,通常即企业在经济管理和经济协调中,依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。例如,企业与其他企业签订购货合同产生的义务就属于法定义务;推定义务是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的“特定行为”,



泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策,并且,由于以往的习惯做法,或通过这些承诺或公开的声明,企业向外界表明了它将承担特定的责任,从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。例如,甲公司是一家化工企业,因扩大经营规模,到A国创办了一家分公司。假定A国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律,因而甲公司的分公司对在A国生产经营可能产生的环境污染不承担法定义务。但是,甲公司为在A国树立良好的形象,自行向社会公告,宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理,甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

(二)履行该义务很可能导致经济利益流出企业

履行该义务很可能导致经济利益流出企业,是指履行与或有事项相关的现时义务时,导致经济利益流出企业的可能性超过50%,但尚未达到基本确定的程度。

企业通常可以结合下表1—1情况判断经济利益流出的可能性:

表 1—1 或有事项的可能性及对应的概率

结果的可能性	对应的概率区间
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%

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。例如,2010年4月1日,甲企业与乙企业签订协议,承诺为乙企业的2年期银行借款提供全额担保。对于甲企业而言,由于该担保事项而承担了一项现时义务,但这项义务的履行是否很可能导致经济利益流出企业,需依据乙企业的经营情况和财务状况等因素加以确定。假定2010年末,乙企业的财务状况恶化,且没有迹象表明可能发生好转。此种情况出现,表明乙企业很可能违约,从而甲企业履行承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业;反之,如果乙企业财务状况良好,一般可以认定乙企业不会违约,从而甲企业履行承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出。

(三)该义务的金额能够可靠地计量

该义务的金额能够可靠地计量,是指与或有事项相关的现实义务的金额能够合理地估计。由于或有事项本身具有不确定性,而因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性,这就需要估计。要对或有事项确认为一项预计负债,同时相关现时义务的金额也应当能够可靠估计。只有在其金额能够可靠地估计,并同时满足其他两个条件时,企业才能将该项或有事项确认为一项预计负债。例如,乙公司涉及一起诉讼案,根据以往的审判结果判断,公司很可能败诉,相关的赔偿金额也可以估算出一个区间。在这种情况下,就可以认为该公司因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计,从而对未决诉讼确认一项因或有事项形成的预计负债。但是如果没有以往的审判结果作为比照,而相关的法律条文没有明确解释,那么即使该公司预计可能败诉,在判决以前也很可能无法合理估计其须承担的现实义务的金额,这种情况下不应



确认为预计负债。

[问题思考 1-1]

A 企业状告 B 企业侵犯 A 企业的专利权,法院已受理,到了资产负债表日(2010 年 12 月 31 日),法院尚未判决。B 企业的律师对该事项进行分析,认为该案件败诉的可能性是 60%。如果败诉,按照目前类似案件情况,估计很可能赔偿金额 1000000 元。该例是否符合或有事项确认的条件?

二、或有事项的计量

或有事项的计量主要涉及两个方面:一是最佳估计数的确定;二是预期可获得补偿的处理。

(一) 最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数的确定应当分别以下两种情况处理:

1. 所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同

在这种情况下,最佳估计数应当按照该范围内的中间值,即上下限金额的平均数确定。

【例 1-1】 甲公司于 2010 年 8 月收到法院通知,被告知乙公司状告甲公司侵犯专利权,要求甲公司赔偿 1000000 元。甲公司根据法律诉讼的进展情况以及聘请的法律顾问的意见,认为对原告进行赔偿的可能性在 80% 以上,最有可能发生的赔偿金额为 600000 元至 800000 元之间,并承担诉讼费用 30000 元。

该例中,甲公司应在资产负债表日的资产负债表中确认一项预计负债,其金额为 $(600000 + 800000) / 2 + 30000 = 730000$ (元)。

2. 所需支出不存在一个连续范围,或者虽然存在一个连续范围,但该范围内各种结果发生的可能性不相同

在这种情况下,最佳估计数按照如下方法确定:

(1) 如果或有事项涉及单个项目,最佳估计数按照最可能发生金额确定。“涉及单个的项目”指或有事项涉及的项目只有一个,如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

【例 1-2】 A 公司从乙银行取得贷款 9000000 元,甲公司为其担保本息和罚息 70%,A 公司逾期无力偿还借款,被乙银行起诉,甲公司成为第二被告。乙银行要求甲公司与被担保单位共同偿还贷款本息 10500000 元,并支付罚息 975000 元,承担诉讼费用 150000 元。会计期末该诉讼正在审理中,甲公司估计承担担保责任的可能性为 90%,且 A 公司无偿还能力。

该例中,甲公司资产负债表日,应在资产负债表中确认一项预计负债,该项预计负债就是其承担的担保责任,即贷款本息和罚息的 70%,其金额为 $(10500000 + 975000) \times 70\% = 8032500$ (元)。

(2) 如果或有事项涉及多个项目,最佳估计数按照各种可能结果及相关概率加权计算确定。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个,如产品质量保证。在产品质量保证中,提出产品保修要求的可能有许多客户,相应地企业对这些客户负有保修义务。

【例 1-3】 2010 年度第一季度,甲公司首次开始生产并销售 A 产品,销售收入为



36000000 元。根据公司的产品质量保证条款,该产品售出后一年内,如发生正常质量问题,公司将负责免费维修。根据以前年度的维修记录,如果发生较小的质量问题,发生的维修费用为销售收入的 1%;如果发生较大的质量问题,发生的维修费用为销售收入的 2%。根据公司技术部门的预测,本季度销售的产品中,80%不会发生质量问题;15%可能发生较小质量问题;5%可能发生较大质量问题。

该例中,2011 年第一季度末,甲公司应在资产负债表中确认一项预计负债,其金额为 $36000000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 90000$ (元)。

(二) 预期可获得补偿的计量

企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的,则此补偿金额只有在基本确定能收到时,才能作为资产单独确认,确认的补偿金额不能超过所确认负债的账面价值。

【例 1-4】 2010 年 12 月 31 日,甲公司存在一项未决诉讼。根据类似案例的经验判断,该项诉讼败诉的可能性为 90%。如果败诉,甲公司须赔偿对方 1000000 元并承担诉讼费用 50000 元,但很可能从第三方收到补偿款 100000 元。

该例中,企业预计需要承担的损失为 1050000 元,企业从第三方很可能收到的补偿金额不影响企业确认的预计负债。

预期可能获得补偿的情况通常有:发生交通事故等情况时,企业通常可从保险公司获得合理的赔偿;在某些索赔诉讼中,企业可对索赔人或第三方另行提出赔偿要求;在债务担保业务中,企业在履行担保义务的同时,通常可向被担保企业提出追偿要求。

补偿金额的确认涉及两个方面问题:一是确认时间,补偿只有在“基本确定”能够收到时才予以确认;二是确认金额,确认的金额是基本确定能够收到的金额,而且不能超过相关预计负债的金额。

[同步案例]

假定有 A、B、C 三个公司,A 公司起诉 B 公司侵犯其专利技术,B 公司的技术部门经过测试后认为情况属实。B 公司估计败诉的可能性为 60%,若败诉,很可能赔偿金额为 1000000 元。但 B 公司同时认为,核心技术是委托 C 公司开发的,经与 C 公司协商,C 公司认可该事实且承诺赔偿给 B 公司损失 600000 元,且 C 公司有能力赔偿,在近期内会支付给 B 公司。

分析:

(1) 预期可获得的补偿指的是 A、B、C 三个公司中的哪个公司?

(2) 假定 B 公司从第三方 C 公司得到补偿基本上可以确定,最有可能获得的补偿金额为 1200000 元,则预计负债的金额是多少?

(3) 假定 B 公司从第三方 C 公司得到补偿很可能收到补偿款 800000 元,则预计负债的金额是多少?

(三) 预计负债的计量需要考虑的其他因素

1. 风险和不确定性

企业在确定最佳估计数时应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。风险是对交易或者事项结果的变化可能性的一种描述,风险的变动可能增



加负债计量的金额。企业在不确定的情况下进行判断需要谨慎,使得收入或资产不会被高估,费用与负债不会被低估。但是,不确定性并不说明应当确认过多的预计负债和故意夸大支出或费用。

企业应当充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性,既不能忽略风险和不确定性对或有事项计量的影响,也要避免反复对风险和不确定性进行调整,从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平衡点。

2. 货币时间价值

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额,但是,因货币时间价值的影响,资产负债表日后不久发生的现金流出,要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以,如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度,货币时间价值的影响重大,那么在确认预计负债的金额时,应考虑采用现值计量,即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。例如,油气井或核电站的弃置费用等,应按照未来应支付金额的现值确定预计负债的金额,不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

将未来现金流出折算为现值时,需要注意以下三点:

(1) 用来计算现值的折现率应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。

(2) 风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素,也可以在确定折现率时予以考虑,但不能重复反映。

(3) 随着时间的推移,即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下,预计负债的现值将逐渐增长,企业应当在资产负债表日对预计负债的现值进行重新计量。

3. 未来事项

企业应当考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项,也就是说,对于这些未来事项,如果有足够的客观证据表明它们将发生,如未来技术进步、相关法规出台等,则应当在预计负债计量中予以考虑。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要,例如,某核电企业预计在生产结束时处理核废料的费用将因未来技术的变化而显著降低,那么,该企业因此确认的预计负债金额应当反映有关专家对技术发展以及处理费用减少作出的合理预测。但是,这种预计需要取得确凿的证据予以支持。

[问题思考 1—2]

如何正确理解和掌握预计负债的确认和计量?

第三节 或有事项的会计处理原则及应用

一、未决诉讼或未决仲裁

诉讼是指当事人不能通过协商解决争议,因而向人民法院起诉、应诉,请求人民法院通过审判程序解决纠纷的方法。诉讼尚未裁决之前,对于被告来说,可能形成一项或有负债或者预计



负债;对于原告来说,则可能形成一项或有资产;仲裁是指经济法的各方当事人依照事先约定或事后达成的书面仲裁协议,共同选定仲裁机构并由其对争议依法作出具有约束力裁决的一种活动,作为当事人一方,仲裁的结果在仲裁决定公布以前是不确定的,或构成一项潜在义务或现实义务,或者潜在资产。

未决诉讼或未决仲裁会计处理一般按照以下原则进行:

(1)企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据合理预计负债后的处理。在该种情况下,企业应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额,直接计入或冲减当期营业外支出。

(2)企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,原本应当能够合理估计诉讼损失,但企业所作的估计却与当时的事实严重不符(如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失),应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

(3)企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,确实无法合理预计诉讼损失,因而未确认预计负债的处理。在该种情况下,应在该项损失实际发生的当期,直接计入当期营业外支出。

(4)资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼,按照《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的有关规定进行处理。

【例1-5】 甲公司2010年12月31日涉及一项诉讼案件,公司估计败诉的可能性为70%,如败诉,很可能赔偿金额为1000000元。甲公司实际确认预计负债1000000元。2011年5月2日法院做出判决,甲公司支付赔偿1200000元,甲公司不再上诉,赔偿已经支付。

(1)2010年12月31日

借:营业外支出	1000000
贷:预计负债	1000000

(2)2011年5月2日

借:预计负债	1000000
营业外支出	200000
贷:银行存款	1200000

【例1-6】 甲公司2010年12月31日涉及一项诉讼案件,甲公司估计败诉的可能性为50%,如败诉,赔偿金额也无法确定,故未确认预计负债。2011年5月2日法院做出判决,甲公司支付赔偿1200000元,甲公司不再上诉,赔偿已经支付。

(1)2011年12月31日:披露,不编制会计分录。

(2)2011年5月2日

借:营业外支出	1200000
贷:银行存款	1200000

[同步案例]

深圳机场(000089)公告,预计公司2008年上半年业绩较2007年同期下降73%,业绩变动的主要原因在于公司与兴业银行借款合同纠纷可能败诉,公司全额计提预计负债,计提金额为2.36亿元(其中本金1.93亿元,利息0.43亿元)。



二、债务担保

债务担保在企业中是较为普遍的现象,作为担保的一方,当被担保方无法履行合同的情况下,常常承担连带责任。因此,从保护投资者、债权人的利益出发,客观、充分地反映企业因担保义务而承担的潜在风险是十分必要的。

企业对外提供担保,常常会涉及未决诉讼,具体处理时应分别不同情况处理:

(1)企业已被判决败诉。当企业已被判决败诉,则应当按照人民法院判决应承担的损失金额,确认为一项预计负债,并计入当期的营业外支出中。

(2)已被判决败诉,但企业正在上诉,或者经上一级人民法院裁定暂缓执行,或者由上一级人民法院发回重审等。企业应当在资产负债表日,根据已有判决结果合理估计可能产生的损失金额,确认为一项预计负债,并计入当期营业外支出中。

(3)人民法院尚未判决的,企业应向其律师或法律顾问等咨询,估计败诉的可能性,以及败诉后可能发生的损失金额,并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性,且损失金额能够合理估计的,应当在资产负债表日将预计担保损失金额,确认为一项预计负债,并计入当期营业外支出中。

【例 1-7】 2010 年 10 月,甲公司为乙公司人民币 20 000 000 元,期限 2 年的银行贷款提供全额担保;2011 年 4 月,甲公司为丙公司 1000000 美元,期限 1 年的银行贷款提供 50% 的担保。

截至 2011 年 12 月 31 日,各贷款单位的情况如下:乙公司贷款逾期未还,银行已起诉乙公司和甲公司,甲公司因连带责任需赔偿多少金额尚无法确定;丙公司由于受政策影响和内部管理不善等原因,经营效益不如以往,可能不能偿还到期美元债务。

本例中,对乙公司而言,甲公司很可能需履行连带责任,但损失金额是多少,目前还难以预计;就丙公司而言,甲公司可能需履行连带责任。这两项债务担保形成甲公司的或有负债,但不符合预计负债的确认条件,甲公司应在 2011 年 12 月 31 日的财务报表附注中披露相关债务担保的被担保单位、担保金额以及财务影响等。

[同步案例]

甲公司向乙银行借款 1000000 元,乙银行要求甲公司提供担保,丙公司以一套设备(价值约 800000 元)为该债务提供抵押担保,并签订了抵押合同,办理了抵押登记,同时,丁公司提供保证担保。当事人对保证担保和物保的范围均未作约定,现因甲公司无力还款,乙银行要求丙公司和丁公司承担责任而引起纠纷。

三、产品质量保证

产品质量保证,通常是指销售商或制造商在销售商品或提供劳务后,对客户提供服务的一种承诺。该承诺在约定期内(或终身保修),若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之相关的其他属于正常范围的问题,企业应负有更换产品、免费或只收成本价进行修理等责任。为此,企业应当在符合确认条件的情况下,按照权责发生制要求,于销售成立时确认为一项预计负债。



【例 1-8】 A 公司为电冰箱生产和销售企业。2010 年第一季度、第二季度分别销售电冰箱 5000 台、8000 台, 每台售价为 4000 元。对购买其产品的消费者, A 公司作出如下承诺: 电冰箱售出后 3 年内如出现非意外事件造成的电冰箱故障和质量问题, A 公司免费负责保修(含零部件更换)。根据以往的经验, 发生的保修费一般为销售额的 2%~3% 之间。假定 A 公司 2010 年第一、二个季度实际发生的维修费分别为 200000 元、600000 元; 同时, 假定 2010 年“预计负债——产品质量保证”账户年初余额为 1000000 元。

本例中, A 公司为销售电冰箱产品而承担了现实义务, 该义务的履行很可能导致经济利益流出企业, 且该义务的金额能够可靠计量, A 公司在每季度末应确认一项预计负债。

(1) 2010 年第一季度发生的维修费

借: 预计负债	200000
贷: 银行存款	200000

第一季度末应确认的产品质量保证金额 = $5000 \times 4000 \times (2\% + 3\%) \div 2 = 500000$ (元)

借: 销售费用	500000
贷: 预计负债	500000

第一季度末, “预计负债——产品质量保证”账户余额 = $1000000 - 200000 + 500000 = 1300000$ (元)。

(2) 2010 年第二季度发生的维修费

借: 预计负债	600000
贷: 银行存款	600000

(3) 第二季度末应确认的产品质量保证金额 = $8000 \times 4000 \times (2\% + 3\%) \div 2 = 800000$ (元)

借: 销售费用	800000
贷: 预计负债	800000

(4) 第二季度末, “预计负债——产品质量保证”账户余额 = $1300000 - 600000 + 800000 = 1500000$ (元)。

四、亏损合同

亏损合同是指履行合同义务, 不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。当企业待执行合同变为亏损合同, 同时该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的, 应当确认为预计负债。预计负债的计量应当反应了退出该合同的最低净成本, 即履行该合同的成本与为能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。通常企业与其他企业签订的销售合同、劳务合同、租赁合同等, 均可能变为亏损合同。

企业对亏损合同进行会计处理时, 应遵循以下原则:

(1) 如果与亏损合同相关的义务不需要支付任何补偿即可撤销, 企业通常就不存在现实义务, 此时, 不应确认预计负债; 如果与亏损合同相关的义务不可撤销, 企业就存在现实义务, 当同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠计量的, 应当确认为一项预计负债。

(2) 待执行合同变为亏损合同时, 合同存在标的资产的, 应当对标的资产进行减值测试并按



照规定确认减值损失。在这种情况下,企业通常不需要确认预计负债,如果预计亏损超过该减值损失,应将超过部分确认为一项预计负债;合同不存在标的资产的,预计合同相关义务满足预计负债确认条件时,应当确认为一项预计负债。

【例 1-9】 2010 年 12 月 5 日,A 公司与甲公司签订一份不可撤销合同,约定在 2011 年 2 月以每件 3000 元的价格向甲公司销售 1000 件 X 产品;甲公司应预付定金 4000000 元,若 A 公司违约,双倍返还定金,A 公司 2010 年将收到的定金 4000000 元存入银行。

2010 年 12 月 31 日,A 公司的库存中没有 X 产品及生产该产品所需原材料。因原材料价格大幅上涨,A 公司预计每件 X 产品的生产成本为 10000 元。

本例中,A 公司每件成本 10000 元,每件售价 3000 元,待执行合同变为亏损合同。合同因其不存在标的资产,故应确认为一项预计负债。

执行合同损失 = $(10000 - 3000) \times 1000 = 7000000$ (元)

不执行合同违约金损失:4000000 元

退出合同最低净成本:4000000 元

借:营业外支出

4000000

贷:预计负债

4000000

【例 1-10】 2010 年 12 月 10 日,A 公司与乙公司签订一份 Y 产品销售合同,约定在 2011 年 2 月底以每件 12000 元的价格向乙公司销售 3000 件 Y 产品,违约金为合同总价款的 20%。2010 年 12 月 31 日,A 公司已生产 Y 产品 3000 件并验收入库,每件成本 16000 元。目前市场每件价格 24000 元,假定 A 公司销售 Y 产品不发生销售费用。

本例中,A 公司每件成本 16000 元,每件售价 12000 元,待执行合同变为亏损合同。合同因存在标的资产,故应先对标的资产进行减值测试。

Y 产品的可变现净值 = $3000 \times 12000 - 0 = 36000000$ (元)

Y 产品生产成本 = $3000 \times 16000 = 48000000$ (元)

执行合同损失 = $48000000 - 36000000 = 12000000$ (元)

不执行合同违约金损失 = $3000 \times 12000 \times 20\% = 7200000$ (元)

因此,公司应选择支付违约金方案,应进行的会计处理为:

借:营业外支出

7200000

贷:预计负债

7200000

按照市场价格计算不需要计提减值准备,因为按照市场价格销售可以获利 = $3000 \times (24000 - 16000) = 24000000$ (元)。

[同步案例]

乙企业 20×8 年 1 月 1 日与某外贸公司签订了一项产品销售合同,约定在 2010 年 2 月 15 日以每件产品 100 元的价格向外贸公司提供 10 000 件 A 产品,若不能按期交货,乙企业需要交纳 300 000 元的违约金。这批产品在签订合同时尚未开始生产,但企业开始筹备原材料以生产该批产品时,原材料价格突然上涨,预计生产每件产品的成本升至 125 元。