



高等院校“十三五”应用型规划教材

财会专业

高级财务会计

主 编 胡顺义 宾幕容 陈国英



南京大学出版社



高级财务会计

主 编	胡顺义	宾幕容	陈国英
副主编	陶 纓	邵天营	刘 群
	刘 珍		

 南京大学出版社

内容简介

高级财务会计主要介绍特殊业务的会计处理,主要讲授或有事项,非货币性资产交换,债务重组,政府补助,借款费用,股份支付,所得税,外币折算,租赁,会计政策、会计估计变更和差错更正,资产负债表日后事项,企业合并,合并财务报表,每股收益,公允价值计量。

本书可作为高等院校会计学专业教材,也可以供经济管理类其他专业教学使用,还可作为经济管理工作者的学习参考书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 胡顺义, 宾幕容, 陈国英主编. —
南京: 南京大学出版社, 2016. 7(2017. 6 重印)
高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业
ISBN 978-7-305-17135-2

I. ①高… II. ①胡… ②宾… ③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(2016)第 134717 号

出版发行 南京大学出版社
社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093
出 版 人 金鑫荣
丛 书 名 高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业
书 名 高级财务会计
主 编 胡顺义 宾幕容 陈国英
责任编辑 陈家霞 府剑萍 编辑热线 025-83597087

照 排 南京南琳图文制作有限公司
印 刷 南京人文印务有限公司
开 本 787×1092 1/16 印张 17.75 字数 440 千
版 次 2016 年 7 月第 1 版 2017 年 6 月第 2 次印刷
ISBN 978-7-305-17135-2
定 价 38.50 元

网址: <http://www.njupco.com>
官方微博: <http://weibo.com/njupco>
微信服务号: njyuexue
销售咨询热线: (025) 83594756

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购
图书销售部门联系调换

前言

随着我国会计教育的进一步发展和《企业会计准则》的颁布实施,财务会计的内容越来越丰富,因此,有必要将财务会计分成“中级财务会计”和“高级财务会计”两门课程。对于企业来说,一般会计事项的确认、计量、记录和报告属于中级财务会计的内容,特殊会计事项的处理属于高级财务会计的内容。高级财务会计是对中级财务会计的补充和延伸,是会计学专业的主干课程之一。

本教材依据 2014 年修订后的《企业会计准则》和 2016 年“营改增”实施细则编写。书中各章有学习目标提示、相关案例讲解、配套练习题,并配备多媒体教学课件,以方便教师组织教学和学生自主学习。本书力求通过教学内容的优化与体例结构的创新,培养学生的分析能力和创新能力,加强专业内涵建设、创新人才培养模式、提升人才培养水平,与时俱进,与人才培养定位相适应,遵循由浅入深、循序渐进的教学规律,强化能力培养,促进融会贯通及理论与实务相结合。

本教材由胡顺义、宾幕容、陈国英担任主编,陶纓、邵天营、刘群、刘珍担任副主编。具体分工如下:邵天营编写第一章,陈国英编写第二章,姚和平编写第三章,胡顺义编写第四和第七章,李海洋编写第五章,李益博编写第六章,李家和编写第八章,宾幕容编写第九章,付强编写第十章,刘珍编写第十一章,刘春玲编写第十二章,陶纓编写第十三章,朱继军编写第十四章,刘群编写第十五章。

本教材在编写过程中,得到学院领导和同行的大力支持,并提出宝贵意见,谨此表示衷心感谢。

本书可作为会计学专业教学用书,也可作为财会人员的业务用书。

由于时间仓促,书中难免存在疏漏之处,恳请广大读者和学界专家批评指正,以便我们进一步修改和完善。

编者

2016 年 4 月



教学资源下载

目 录

第一章 或有事项	1
第一节 或有事项概述	1
第二节 或有负债和或有资产	2
第三节 预计负债的确认和计量	4
第四节 或有事项会计的具体应用	8
第二章 非货币性资产交换	13
第一节 非货币性资产交换的认定	13
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	14
第三节 非货币性资产交换的会计处理	17
第三章 债务重组	27
第一节 债务重组的定义和方式	27
第二节 债务重组的会计处理	28
第四章 政府补助	38
第一节 政府补助概述	38
第二节 政府补助的会计处理	40
第五章 借款费用	46
第一节 借款费用概述	46
第二节 借款费用的确认	47
第三节 借款费用的计量	49
第六章 股份支付	59
第一节 股份支付概述	59
第二节 股份支付的确认和计量	61
第三节 股份支付的会计处理	68
第七章 所得税	75
第一节 所得税会计概述	75
第二节 永久性差异	77
第三节 账面价值、计税基础及暂时性差异	78
第四节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认和计量	84
第五节 所得税费用的确认和计量	89

第八章 外币折算	95
第一节 记账本位币的确定	95
第二节 外币交易的会计处理	97
第三节 外币财务报表折算	103
第九章 租 赁	108
第一节 租赁概述	108
第二节 经营租赁的会计处理	110
第三节 融资租赁的会计处理	112
第四节 售后租回交易的会计处理	120
第十章 会计政策、会计估计变更和差错更正	125
第一节 会计政策及其变更	125
第二节 会计估计及其变更	133
第三节 会计差错及其更正	136
第十一章 资产负债表日后事项	141
第一节 资产负债表日后事项概述	141
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	145
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	151
第十二章 企业合并	154
第一节 企业合并概述	154
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	156
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	163
第十三章 合并财务报表	176
第一节 合并财务报表概述	176
第二节 合并范围的确定	177
第三节 合并财务报表的编制原则、前期准备事项和编制程序	184
第四节 同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理	189
第五节 非同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理	201
第六节 内部债权债务的合并处理	213
第七节 内部商品交易的合并处理	216
第八节 内部固定资产交易的合并处理	225
第九节 内部无形资产交易的合并处理	232
第十节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理	234
第十一节 合并现金流量表的编制	238

第十二节 合并财务报表综合举例	241
第十四章 每股收益	247
第一节 每股收益概述	247
第二节 基本每股收益	247
第三节 稀释每股收益	248
第四节 每股收益的列报	255
第十五章 公允价值计量	259
第一节 公允价值概述	259
第二节 公允价值计量	264
第三节 公允价值计量的具体应用	270
主要参考文献	276

一、或有事项的概念

企业在经营活动中有时会面临一些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,其最终结果须由某些未来事项的发生或不确定加以决定。比如,企业售出一批商品并对商品提供售后担保,某商品发生质量问题时由企业无偿提供维修服务。给修商品并提供售后担保是否属于过去发生的交易,由此形成的未来担保服务构成一项不确定事项,该担保服务的支出是否会发生以及发生金额是多少将取决于未来是否发生维修业务以及修理工作量、费用等的大小。按照权责发生制原则,企业不能等到客户提出修理请求时,才确认因提供担保而发生的义务,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承担的或有义务。这种不确定事项在会计上被称为或有事项。

或有事项是指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。典型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。

二、或有事项的特征

或有事项具有以下特征:

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。因此,企业过去的交易或者事项形成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,企业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,是既存的一种状况,而不是未来将要发生的事项。又如,产品质量保证是企业已经作出商品或已销售商品的质量提供的保证,不是为尚未出售商品或尚未销售商品的质量提供的保证。至于因火灾、地震、未来可能发生的自然灾害、火灾事故、经营亏损等事项,都不属于或有事项。

第一章 或有事项

学习目标

通过本章学习,要求了解或有事项的概念和特征;理解或有负债和或有资产的会计处理;掌握预计负债的确认和计量。

第一节 或有事项概述

一、或有事项的概念

企业在经营活动中有时会面临一些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,其最终结果须由某些未来事项的发生或不发生加以决定。比如,企业售出一批商品并对商品提供售后担保,承诺在商品发生质量问题时由企业无偿提供修理服务。销售商品并提供售后担保是企业过去发生的交易,由此形成的未来修理服务构成一项不确定事项,修理服务的费用是否会发生以及发生金额是多少将取决于未来是否发生修理请求以及修理工作量、费用等的大小。按照权责发生制原则,企业不能等到客户提出修理请求时,才确认因提供担保而发生的义务,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承担的修理义务。这种不确定事项在会计上被称为或有事项。

或有事项是指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。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。

二、或有事项的特征

或有事项具有以下特征:

1. 或有事项是因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,是因企业过去的交易或者事项形成的。因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出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

首先,或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如,企业为其他单位提供债务担保,如果被担保方到期无力还款,担保方将负连带责任,担保所引起的可能发生的连带责任构成或有事项。但是,担保方在债务到期时是否一定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。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性,通常按照一定的概率区间加以判断。一般情况下,发生的概率分为以下几个层次:基本确定、很可能、可能、极小可能。其中,基本确定是指发生的可能性大于95%但小于100%;很可能是指发生的可能性大于50%但小于或等于95%;可能是指发生的可能性大于5%但小于或等于50%;极小可能是指发生的可能性大于0但小于或等于5%。

3. 或有事项的结果须由未来事项决定

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。或有事项对企业会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,企业为其他单位提供债务担保,该担保事项最终是否会要求企业履行偿还债务的连带责任,一般只能看被担保方的未来经营情况和偿债能力。如果被担保方经营情况和财务状况良好且有较好的信用,按期还款,那么企业将不需要履行该连带责任。只有在被担保方到期无力还款时,担保方才承担偿还债务的连带责任。

在会计处理过程中存在不确定性的事项并不都是或有事项,企业应当按照或有事项的定义和特征进行判断。例如,对固定资产计提折旧虽然也涉及对固定资产预计净残值和使用寿命进行分析和判断,带有一定的不确定性,但是,固定资产折旧是已经发生的损耗,固定资产的原值是确定的,其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的,该事项的结果是确定的,因此,对固定资产计提折旧不属于或有事项。

第二节 或有负债和或有资产

一、或有负债及其披露

或有负债是指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。其中,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。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务,该

现时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。例如,甲公司涉及一桩诉讼案,根据以往的审判案例推断,甲公司很可能要败诉。但法院尚未判决,甲公司无法根据经验判断未来将要承担多少赔偿金额,因此该现时义务的金额不能可靠地计量,该诉讼案件即形成一项甲公司的或有负债。

或有负债无论作为潜在义务还是现时义务,均不符合负债的确认条件,因而不予确认。但是,除非或有负债极小可能导致经济利益流出企业,否则企业应当在附注中披露有关信息,具体包括:

(1) 或有负债的种类及其形成原因,包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。

(2) 经济利益流出不确定性的说明。

(3) 或有负债预计产生的财务影响,以及获得补偿的可能性;无法预计的,应当说明原因。

需要注意的是,在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下,如果披露全部或部分信息预期对企业会造成重大不利影响,企业无须披露这些信息,但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质,以及没有披露这些信息的事实和原因。

二、或有资产及其披露

或有资产是指过去的交易或者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。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,甲企业是否胜诉尚难判断。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决定。如果终审判决结果是甲企业胜诉,那么这项或有资产就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,更不可能形成甲企业的资产。

或有资产作为一种潜在资产,不符合资产确认的条件,因而不予确认。企业通常不应当披露或有资产,但或有资产很可能会给企业带来经济利益的,应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

或有负债和或有资产不符合负债或资产的定义和确认条件,企业不应当确认或有负债和或有资产,而应当进行相应的披露。但是,影响或有负债和或有资产的多种因素处于不断变化之中,企业应当持续地对这些因素予以关注。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企业经济利益流出,并且现时义务的金额也能够可靠计量。这时或有负债就转化为企业的负债,应当予以确认。或有资产也是一样,其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,则应当将其确认为企业的资产。

第三节 预计负债的确认和计量

一、预计负债的确认

或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下,才转变为真正的资产,从而予以确认。与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时确认为负债,作为预计负债进行确认和计量:

1. 该义务是企业承担的现时义务

即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。通常情况下,过去的交易或事项是否导致现时义务是比较明确的,但也存在极少情况,如法律诉讼,特定事项是否已发生或这些事项是否已产生了一项现时义务可能难以确定,企业应当考虑包括资产负债表日后所有可获得的证据、专家意见等,以此确定资产负债表日是否存在现时义务。如果据此判断,资产负债表日很可能存在现时义务,且符合预计负债确认条件的,应当确认一项负债;如果资产负债表日现时义务很可能不存在的,企业应披露一项或有负债,除非含有经济利益的资源流出企业的可能性极小。

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,通常是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。比如,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 these 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。

义务通常涉及指向的另一方,但很多时候没有必要知道义务指向的另一方的身份,实际上义务可能是对公众承担的。通常情况下,义务总是涉及对另一方的承诺,但是管理层或董事会的决定在资产负债表日并不一定形成推定义务,除非该决定在资产负债日之前已经以一种相当具体的方式传达给受影响的各方,使各方形成了企业将履行其责任的合理预期。

2. 履行该义务很可能导致经济利益流出企业

即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,2015 年 5 月 1 日,甲企业与乙企业签订协议,承诺为乙企业的两年期银行借款提供全额担保。对于甲企业而言,由于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,须依据乙企业的经营情况和财务状况等因素加以确定。假定 2016 年年末,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。

存在很多类似义务,如产品保证或类似合同,履行时要求经济利益流出的可能性应通过总体考虑才能确定。对于某个项目而言,虽然经济利益流出的可能性较小,但包括该项目的该类义务很可能导致经济利益流出的,应当视同该项目义务很可能导致经济利益流出企业。

3. 该义务的金额能够可靠地计量

即与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。由于或有事项具有不确定性,因此,因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性,需要估计。要对或有事项确认一项负债,相关现时义务的金额应当能够可靠估计。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,企业才能加以确认。例如,乙股份有限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。此时,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计量,如果同时满足其他两个条件,就可以将所形成的义务确认为一项负债。

预计负债应当与应付账款、应计项目等其他负债进行严格区分。因为与预计负债相关的未来支出的时间或金额具有一定的不确定性。应付账款是为已收到或已提供的并已开发票,或已与供应商达成正式协议的货物或劳务支付的负债。应计项目是为已收到或已提供的但还未支付、未开发票,或未与供应商达成正式协议的货物或劳务支付的负债。尽管有时需要估计应计项目的金额或时间,但是其不确定性通常远小于预计负债。应计项目经常作为应付账款和其他应付款的一部分进行列报,而预计负债则单独进行列报。

预计负债只是履行相关义务很可能导致经济利益流出企业,还没有实际发生,不符合税法规定的实际发生原则,所以不允许在计算应纳税所得额时扣除。

二、预计负债的计量

当与或有事项有关的义务符合确认为负债的条件时应当将其确认为预计负债,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。此外,企业清偿预计负债所需支出还可能从第三方或其他方获得补偿。因此,或有事项的计量主要涉及两个问题,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以下两种情况处理:

(1) 所需支出存在一个连续范围(或区间,下同),且该范围内各种结果发生的可能性相同,则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】 2×16 年 12 月 28 日,甲企业因合同违约而涉及一桩诉讼案。根据企业的法律顾问判断,最终的判决很可能对甲企业不利。2×16 年 12 月 31 日,甲企业尚未接到法院的判决,因诉讼须承担的赔偿金额也无法准确地确定。不过,据专业人士估计,赔偿金额可能是 80 万元至 100 万元之间的某一金额,而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同。甲企业应在 2×16 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项负债,金额为 $90[(80+100) \div 2]$ 万元。

(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。那么,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;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计算确定。涉及单个项目是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。涉及多个项目指或有事项涉及的项目不止一个,如产品质量保证等。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 1-2】 2×16 年 10 月 10 日,乙企业涉及一起诉讼案。2×16 年 12 月 31 日,乙企业尚未接到法院的判决。在咨询了公司的法律顾问后,公司认为,胜诉的可能性为 40%,败诉的可能性为 60%。如果败诉,需要赔偿 3 000 000 元。此时,乙企业在资产负债表中确认的负债金额应为最可能发生的金额,即 3 000 000 元。

【例 1-3】 丙公司是生产并销售 A 产品的企业,2×16 年度第一季度共销售 A 产品 30 000 件,销售收入为 180 000 000 元。根据公司的产品质量保证条款,该产品售出后 1 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%。根据公司质量部门的预测,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。

根据上述资料,2×16 年第一季度末丙公司应确认的预计负债金额为 450 000 $[180\,000\,000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%)]$ 元。

(二) 预期可获得补偿的处理

如果企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿,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。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。

企业预期从第三方获得的补偿是一种潜在资产,其最终是否真的会转化为企业真正的资产(即企业是否能够收到这项补偿)具有较大的不确定性,企业只能在基本确定能够收到补偿时才能对其进行确认。根据资产和负债不能随意抵消的原则,预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产,而不能作为预计负债金额进行扣减。预计负债的确认与是否从第三方得到补偿款没有关系。对于预期可获补偿进行认定时,借记“其他应收款”科目,贷记“营业外支出”等科目。

【例 1-4】 甲公司于 2×16 年 11 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。甲公司经过反复测试认为其核心技术是委托丙公司研究开发的,丙公司应承担连带责任对甲公司进行赔偿。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专业人士的意见,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 110 万元至 130 万元之间,且该范围内各种结果发生的可能性相同,并承担诉讼费用 6 万元。假定从第三方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 80 万元。

甲公司应分别确认一项金额为 126 $[(110+130) \div 2 + 6]$ 万元的预计负债和一项金额为 80 万元的其他应收款,而不能只确认一项金额为 46 $(126 - 80)$ 万元的负债。同时,公司所确认的补偿金额 80 万元不能超过所确认的负债的账面价值 126 万元。

(三) 预计负债的计量需要考虑的其他因素

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。

1. 风险和不确定性

风险是对交易或事项结果的变化可能性的一种描述。企业在不确定的情况下进行判断需要谨慎,使得收益或资产不会被高估,费用或负债不会被低估。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,也需要避免对风险和不确定性进行重复调整,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,那么在确定预计负债的确认金额时,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定最佳估计数。

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考虑相关未来事项的影响,但不应考虑预期处置相关资产形成的利得或损失。

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,在生产结束时清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清理费用减少作出的合理预测。但是,这种预计需要取得相当客观的证据予以支持。

三、对预计负债账面价值的复核

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。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的,应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

例如,某化工企业对环境造成了污染,按照当时的法律规定,只需要对污染进行清理。随着国家对环境保护越来越重视,按照现在的法律规定,该企业不但需要对污染进行清理,还很可能要对居民进行赔偿。这种法律要求的变化,会对企业预计负债的计量产生影响。企业应当在资产负债表日对为此确认的预计负债金额进行复核,相关因素发生变化表明预计负债金额不再能反映真实情况时,需要按照当前情况下企业清理和赔偿支出的最佳估计数对预计负债的账面价值进行相应的调整。

四、预计负债的列报

在资产负债表中,因或有事项而确认的负债(预计负债)应与其他负债项目区别开来,单独反映。如果企业因多项或有事项确认了预计负债,在资产负债表中一般只需通过“预计负债”项目进行总括反映。在将或有事项确认为负债的同时,应确认一项支出或费用。这项费用或支出在利润表中不应单列项目反映,而应与其他费用或支出项目(如“销售费用”、“管理费用”、“营业外支出”等项目)合并反映。比如,企业因产品质量保证确认负债时所确认的费用,在利润表中应作为“销售费用”项目的组成部分予以反映;又如,企业因对其他单位提供债务担保确认负债时所确认的费用,在利润表中应作为“营业外支出”项目的组成部分予以反映。

同时,为了使会计报表使用者获得充分、详细的有关或有事项的信息,企业应在会计报表附注中披露以下内容:

- (1) 预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明;
- (2) 各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况;
- (3) 与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

第四节 或有事项会计的具体应用

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,因而在人民法院起诉、应诉,请求人民法院通过审判程序解决纠纷的活动。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,会构成一项潜在义务或现时义务,或者潜在资产。

【例1-5】 2×16年11月11日,乙公司因合同违约而被甲公司起诉。2×16年12月31日,公司尚未接到法院的判决。甲公司预计,如无特殊情况很可能在诉讼中获胜,假定甲公司估计将来很可能获得赔偿金额190万元。在咨询了公司的法律顾问后,乙公司认为最终的法律判决很可能对其不利。假定乙公司预计将要支付的赔偿金额、诉讼费等费用为160万元至200万元之间的某一金额,而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同,其中诉讼费为5万元。2×17年5月10日法院作出判决,乙公司支付赔偿金185万元和诉讼费5万元,乙公司不再上诉,赔偿和诉讼费已经支付。假定不考虑所得税因素的影响。

此例中,甲公司不应当确认或有资产,而应当在2×16年12月31日的报表附注中披露或有资产190万元。

乙公司应在资产负债表中确认一项预计负债,金额为1 800 000 $[(1 600 000+2 000 000) \div 2]$ 元。同时,乙公司应在2×16年12月31日的附注中进行披露。

乙公司的有关账务处理如下:

借:管理费用——诉讼费	50 000
营业外支出	1 750 000
贷:预计负债——未决诉讼	1 800 000
借:预计负债	1 800 000
营业外支出	100 000
贷:银行存款	1 900 000

应当注意的是,对于未决诉讼,企业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,应分别以下情况处理:

(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了预计负债,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),应当按照重大会计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,则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,按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理。

二、债务担保

债务担保在企业中是较为普遍的现象。作为提供担保的一方,在被担保方无法履行合同的情况下,常常承担连带责任。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。

【例 1-6】 2×14 年 10 月,B 公司从银行贷款人民币 10 000 000 元,期限 2 年,由 A 公司全额担保;2×16 年 4 月,C 公司从银行贷款美元 20 000 000 元,期限 1 年,由 A 公司担保 50%;2×16 年 6 月,D 公司通过银行贷款人民币 30 000 000 元,期限 2 年,由 A 公司全额担保。

截至 2×16 年 12 月 31 日,各贷款单位的情况如下:B 公司贷款逾期未还,银行已起诉 B 公司和 A 公司,A 公司因连带责任需赔偿多少金额尚无法确定;C 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;D 公司经营情况良好,预期不存在还款困难。

本例中,对 B 公司而言,A 公司很可能须履行连带责任,但损失金额是多少,目前还难以预计;就 C 公司而言,A 公司可能须履行连带责任;就 D 公司而言,A 公司履行连带责任的可能性极小。这三项债务担保形成 A 公司的或有负债,不符合预计负债的确认条件,A 公司在 2×16 年 12 月 31 日编制财务报表时,应当在附注中作相应披露。

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产品或提供劳务后,对客户提供服务的一种承诺。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,于销售成立时确认预计负债。在对产品质量保证确认预计负债时,需要注意以下几点:

(1) 如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大,应及时对预计比例进行调整;

(2) 如果企业针对特定批次产品确认预计负债,则在保修期结束时,应将“预计负债——产品质量保证”科目的余额冲销,不留余额;

(3) 已对其确认预计负债的产品,如企业不再生产了,那么应在相应的产品质量保证期满后,将“预计负债——产品质量保证”科目的余额冲销,不留余额。

【例 1-7】 A 公司 2×16 年“预计负债——产品质量保证”科目年初余额为 70 万元。A 公司对购买其产品的消费者作出如下承诺:产品售出后 3 年内如出现质量问题,A 公司免费负责保修。根据以往的经验,发生的保修费一般为销售额的 1.5%~2.5%。A 公司 2×16 年实际发生的维修费为 50 万元(假定全部为职工薪酬)。2×16 年销售产品 500 台,每台售价为 6 万元。假定不考虑所得税因素的影响。

(1) 2×16 年实际发生修理费用 50 万元。

借:预计负债 500 000

贷:应付职工薪酬 500 000

(2) 2×16 年确认与产品质量保证有关的预计负债。

产品质量保证金额 = $500 \times 6 \times (1.5\% + 2.5\%) \div 2 = 60$ (万元)

借:销售费用 600 000

贷:预计负债 600 000

“预计负债——产品质量保证”科目 2×16 年年末的余额为 800 000 (700 000 - 500 000 + 600 000) 元。

四、亏损合同

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的确认条件的,应当确认为预计负债。其中,待执行合同是指合同各方未履行任何合同义务,或部分履行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的商品销售合同、劳务提供合同、租赁合同等,均属于待执行合同,待执行合同不属于或有事项。但是,待执行合同变为亏损合同的,应当作为或有事项。亏损合同是指履行合同义务不可避免发生的成本超过预期经济利益的合同。企业与其他单位签订的商品销售合同、劳务合同、租赁合同等,均可能变为亏损合同。预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本,即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

企业对亏损合同进行会计处理,需要遵循以下两点原则:

(1) 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销,企业通常就不存在现时义务,不应确认预计负债;如果与亏损合同相关的义务不可撤销,企业就存在了现时义务,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地计量的,应当确认预计负债。

(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规定确认减值损失,在这种情况下,企业通常无须确认预计负债,如果预计亏损超过该减值