



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实义务

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映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。



练习题

一、单项选择题

1. 甲公司于 2011 年 11 月收到法院通知,被告乙公司状告甲公司侵犯专利权,要求甲公司赔偿 3000000 元。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。甲公司在年末编制财务报表时,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在 1800000 元至 2400000 元之间,并承担诉讼费用 90000 元,甲公司基本确定能够从第三方丙公司得到补偿。不考虑其他因素,假定基本确定能获得的补偿金额为 1200000 元,甲公司 2011 年正确的会计处理是()。

- A. 确认管理费用 900000 元 B. 确认营业外支出 90000 元
C. 确认其他应收款 990000 元 D. 确认预计负债 2190000 元

2. 接上题,假定基本确定能获得的补偿金额为 2400000 元,甲公司 2011 年不正确的会计处理是()。

- A. 确认管理费用 0 B. 确认营业外支出 0
C. 确认其他应收款 2400000 元 D. 确认预计负债 2190000 元

3. 甲企业是一家大型机床制造企业,2011 年 12 月 1 日与乙公司签订了一项不可撤销的销售合同,约定于 2012 年 4 月 1 日以 3000000 元的价格向乙公司销售大型机床一台。若不能按期交货,甲企业需按照总价款的 10% 支付违约金,至 2011 年 12 月 31 日,甲企业尚未开始生产该机床。由于原料上涨等因素,甲企业预计生产该机床成本不可避免地升至 3200000 元。不考虑其他因素,下列关于亏损合同处理的说法中,不正确的是()。

- A. 待执行合同属于或有事项
B. 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,通常不应该确认预计负债
C. 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
D. 待执行合同变为亏损合同时,合同不存在标的资产的,亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时,应当确认预计负债

4. 接上题,2011 年 12 月 31 日,甲企业的会计处理中正确的是()。

- A. 确认预计负债 200000 元 B. 确认预计负债 300000 元
C. 确认存货跌价准备 200000 元 D. 确认存货跌价准备 300000 元

5. 宏达公司为农机生产和销售企业,2010 年 12 月 31 日“预计负债——产品质量保证”账户年末余额为 200000 元。2011 年第一季度、第二季度、第三季度、第四季度分别销售农机 100 台、200 台、220 台和 300 台,每台售价为 200000 元。对购买其产品的消费者,宏达公司做出承诺:农机售出后三年内如出现非意外事件造成的农机故障和质量问题,宏达公司免费负责保修(含零部件更换)。根据以往经验,发生的保修费一般为销售额的 1~2%。假定宏达公司 2011 年四个季度实际发生的维修费用分别为 160000 元、440000 元、640000 元和 560000 元。不考虑其他因素,宏达公司 2011 年 12 月 31 日“预计负债——产品质量保证”账户的余额为()元。



A. 860000 B. 660000

C. 1020000 D. 560000

6. 接上题,因上述交易或事项影响 2011 年度营业利润的金额为()元。

A. 860000 B. 2460000

C. 1020000 D. 560000

7. 甲公司中止企业的某项经营业务,由此需要辞退 10 名员工,由于是否接受辞退职工可以作出选择,预计发生 1500000 元辞退费用的可能性为 60%,发生 1000000 元辞退费用的可能性为 40%,发生转岗职工上岗前培训费 200000 万元。不考虑其他因素,以下关于重组义务应确认为预计负债表述中,不正确的是()。

A. 有详细、正式的重组计划,包括预计重组支出和计划实施时间且该计划已对外公告

B. 只有与重组有关的直接支出才可以确定为重组负债义务

C. 不得将留用职工岗前培训支出确认为重组负债义务

D. 不得将辞退职工的补偿确认为重组负债义务

8. 接上题,企业本期应确认的应付职工薪酬是()元。

A. 1250000 B. 1300000

C. 1500000 D. 1700000

9. 下列事项中,不属于或有事项的是()。

A. 为销售的商品提供的质量保证 B. 对其他单位提供的债务担保

C. 未决诉讼 D. 未来可能发生的汇率变动

10. 下列不属于或有事项基本特征的是()。

A. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况

B. 或有事项具有不确定性

C. 或有事项的结果只能由未来发生的事项确定

D. 或有事项是指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

11. 当企业拥有反诉或向第三方索赔的权利而涉及补偿金额时,该补偿金额单独作为一项资产确认的条件之一是()。

A. 发生的概率大于 50%,但小于或等于 95%

B. 发生的概率大于或等于 5%,但小于或等于 50%

C. 发生的概率大于 95%,但小于 100%

D. 发生的概率大于 0%,但小于或等于 50%

12. 下列或有资产披露的处理,正确的是()。

A. 或有资产是企业的潜在资产,不能确认为资产一般应在财务报表附注中披露

B. 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

C. 对于有可能取得的或有资产,一般应做出披露

D. 当或有资产转化为很可能收到的资产时应该确认



13. 2010年8月1日,甲公司因产品质量不合格而被乙公司起诉。至2010年12月31日,该起诉讼尚未判决,甲公司估计很可能承担违约赔偿责任,需要赔偿2000000元的可能性为70%,需要赔偿1000000元的可能性为30%,甲公司基本确定能够从直接责任人处追回500000元。2010年12月31日,甲公司对该起诉讼应确认的预计负债金额为()元。

- A. 1200000
- B. 1500000
- C. 1700000
- D. 2000000

14. M企业因提供债务担保而确认了金额为50000元的一项负债,同时基本确定可以从第三方获得金额为40000元的补偿。在这种情况下,M企业应在利润表中反映()。

- A. 管理费用50000元
- B. 营业外支出50000元
- C. 管理费用10000元
- D. 营业外支出10000元

15. 企业因担保事项可能产生的负债,下列说法中不正确的是()。

A. 在担保涉及诉讼的情况下,如果企业已被判决败诉,且企业不再上诉,则应当冲回原已确认的预计负债的金额

B. 如果已判决败诉,但企业正在上诉,或者经上一级法院裁定暂缓执行等,企业应当在资产负债表日,根据已有判决结果合理估计很可能产生的损失金额,并确认为预计负债

C. 如果法院尚未判决,则企业不应确认为预计负债

D. 如果法院尚未判决,企业应估计败诉的可能性,如果败诉的可能性大于胜诉的可能性,并且损失金额能够合理估计的,应当在资产负债表日将预计损失金额,确认为预计负债

16. 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,甲公司将须赔偿对方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。2010年12月31日,甲公司应就此项未决诉讼确认的预计负债金额为()元。

- A. 900000
- B. 950000
- C. 1000000
- D. 1050000

17. 2010年11月,甲公司因污水排放对环境造成污染被周围居民提起诉讼。2010年12月31日,该案件尚未一审判决。根据以往类似案例及公司法律顾问的判断,甲公司很可能败诉。如败诉,预计赔偿20000000元的可能性为70%,预计赔偿18000000元的可能性为30%。假定不考虑其他因素,该事项对甲公司2009年利润总额的影响金额为()元。

- A. -18000000
- B. -19000000
- C. -19400000
- D. -20000000

18. 2010年1月2日,甲公司与乙公司签订不可撤销的租赁合同,以经营租赁方式租入乙公司一台机器设备,专门用于生产M产品,租赁期为5年,年租金为1200000元。因M产品在使用过程中产生严重的环境污染,甲公司自2012年1月1日起停止生产该产品,当日M产品库存为零,假定不考虑其他因素,该事项对甲公司2012年度利润总额的影响为()元。

- A. 0
- B. 1200000
- C. 2400000
- D. 3600000

19. 企业因或有事项确认预计负债时,对于由第三方补偿的金额,其单独确认的条件



是()。

- A. 发生的概率大于 0%,但小于或等于 50%
- B. 发生的概率大于 5%,但小于或等于 50%
- C. 发生的概率大于 50%,但小于或等于 95%
- D. 发生的概率大于 95%,但小于 100%

20. 2010 年 10 月, A 公司因软件版权问题起诉甲公司, 要求的赔偿金额为 400000 元。在应诉过程中, 甲公司认定关联企业乙公司应当承担连带责任, 对甲公司予以赔偿。甲公司对 A 公司予以赔偿的可能性在 50% 以上, 最有可能发生的赔偿金额为 300000 元; 从乙公司获得的补偿基本上可以确定, 最有可能获得的赔偿金额为 350000 元。据此, 甲公司应确认的预计负债和资产分别是() 元。

- A. 30 0000 和 300000
- B. 300000 和 350000
- C. 400000 和 350000
- D. 40 0000 和 300000

二、多项选择题

1. 甲股份有限公司在编制本年度财务报告时, 对有关或有事项进行了检查, 包括: (1) 正在诉讼过程中的经济案件估计很可能胜诉并可获得 1000000 元的赔偿; (2) 由于甲公司生产过程中产生的废料污染了河水, 有关环保部门正在进行调查, 估计很可能支付赔偿金额 600000 元。料, 不考虑其他因素, 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, 其正确的处理有()。

- A. 补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认
- B. 补偿金额只有在很可能收到时才能作为资产单独确认
- C. 确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值
- D. 以扣除可能取得的补偿额后的金额确认预计负债
- E. 只有在收到补偿金额时才能计入当期损益

2. 接上题, 甲公司在本年度财务报告中, 对上述或有事项处理正确的有()。

- A. 甲公司将在诉讼过程中很可能获得的 1000000 元赔偿款确认为资产, 并在财务报表附注中作了披露
- B. 甲公司未将诉讼过程中很可能获得的 1000000 元赔偿款确认为资产, 但在财务报表附注中作了披露
- C. 甲公司将因污染环境而很可能发生的 600000 元赔偿款确认为负债, 并在财务报表附注中作了披露
- D. 甲公司将因污染环境而很可能发生的 600000 元赔偿款确认为负债, 未在财务报表附注中进行披露
- E. 甲公司未将因污染环境而很可能发生的 600000 元赔偿款确认为负债, 但在财务报表附注中进行披露

3. 对于与或有事项相关的义务, 在确认为预计负债时, 应同时满足的条件有()。

- A. 该义务是企业承担的现时义务
- B. 履行该义务很可能导致经济利益流出企业



C. 该义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业

D. 该义务的金额能够可靠地计量

E. 该义务是企业承担的潜在义务

4. 下列关于或有事项计量的说法中,正确的有()。

A. 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的,最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定

B. 如果存在一个金额范围,最佳估计数是该范围的上限

C. 或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生的金额确定

D. 或有事项涉及多个项目的,按照各种可能结果及相关概率计算确定

E. 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、不确定性和货币时间价值等因素,货币时间价值影响重大的,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

5. 2011年8月1日,长城公司因产品质量不合格而被黄河公司起诉。至2011年12月31日,该起诉讼尚未判决,长城公司估计很可能承担违约赔偿责任,赔偿1500000元的可能性为70%,赔偿1000000元的可能性为30%。长城公司基本确定能够从直接责任人处追回300000元。2011年12月31日长城公司会计处理中正确的有()。

A. 登记营业外支出1200000元

B. 登记其他应收款300000元

C. 登记管理费用1200000元

D. 登记预计负债1500000元

E. 影响营业利润的金额为1200000元

6. 下列有关确认预计负债的表述中,正确的有()。

A. 待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同满足预计负债确认条件的,产生的义务应当确认为预计负债

B. 企业应当就未来经营亏损确认预计负债

C. 企业承担的重组义务满足或有事项相关的义务确认为预计负债规定的,应当确认预计负债

D. 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额

E. 企业按照产品销售收入计提的产品质量保证费,应确认预计负债

7. 重组事项主要包括()。

A. 出售企业的部分经营业务

B. 对企业的组织结构进行较大的调整

C. 关闭企业的部分经营场所,或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区

D. 因经营困难,与债权方进行债务重组

E. 终止企业的部分经营业务

8. 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由第三方或其他方补偿,下列说法中正确的有()。

A. 补偿金额在基本确定收到时,企业不应按所需支出扣除补偿金额后的金额确认负债

B. 补偿金额在基本确定收到时,企业应按所需支出扣除补偿金额确认负债



C. 补偿金额只能在实际收到时,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

D. 补偿金额只能在基本确定收到时,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

E. 补偿金额在很可能收到时作为资产单独确认

9. 下列各项会计交易或事项中,属于或有事项的有()。

A. 代被担保企业向银行清偿债务

B. 为其他企业的长期借款提供的担保

C. 以一项房地产作抵押向银行借款

D. 由于技术纠纷被其他企业提起诉讼

E. 债务重组后债务人承担的或有支付利息的义务

10. 关于或有事项,下列说法中正确的有()。

A. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况,其结果需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实

B. 企业不应确认或有资产和或有负债

C. 为其他单位提供债务担保形成的或有负债应在会计报表附注中披露

D. 与或有事项有关的义务的履行只要很可能导致经济利益流出企业,就应将其确认为一项负债

E. 或有事项的结果不确定,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

11. 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,其正确的处理方法有()。

A. 补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认

B. 补偿金额只有在很可能收到时才能作为资产单独确认

C. 确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值

D. 扣除补偿额可能取得的金额后确认预计负债

E. 补偿金额只有在收到时才能计入当期损益

12. 下列经济业务或事项不正确的会计处理有()。

A. 资产组的可收回金额低于其账面价值的,应当按照差额直接确认为资产组内各单项资产的减值损失总额,不需要考虑与其相关的总部资产和商誉的分摊

B. 企业收回已转销的坏账,不会引起应收账款账面价值发生变化

C. 待执行合同变成亏损合同时,亏损合同相关义务满足规定条件时,应当确认为预计负债

D. 资产负债表日后,企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润,不确认为资产负债表日的负债,但应当在会计报表附注中单独披露

E. 或有事项在满足一定的条件时可以确认为预计负债

13. 下列关于或有事项的说法中,正确的有()。

A. 或有事项是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



B. 企业不应确认或有资产和或有负债

C. 待执行合同变成亏损合同时,企业拥有合同标的资产的,应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失

D. 与或有事项有关的义务的履行很可能导致经济利益流出企业,就应将其确认为一项负债

E. 企业只要有重组义务就应当确认预计负债

14. 下列事项中,应确认为预计负债的有()。

A. M 公司将未到期商业汇票贴现

B. M 公司对售出商品提供产品质量保证

C. M 公司因与乙公司签订了互相担保协议,而成为相关诉讼的第二被告。诉讼尚未判决。由于乙公司经营困难,M 公司很可能需要承担还款连带责任。根据公司法律顾问的职业判断,M 公司很可能需要承担 1000000 元的连带还款责任

D. M 公司为一家中型塑料加工企业,由于没有注意污染治理致使周围村镇居民身体健康和生产生活造成严重损害。为此周围村镇集体向法院提起诉讼,要求赔偿损失 1000000 元。该诉讼案尚未判决。根据公司法律顾问的职业判断,由于此案涉及的情况比较复杂还不能可靠地估计赔偿损失金额

E. M 公司与 A 企业发生经济纠纷,调解无效。该企业遂于本年 11 月 10 日向法院提起诉讼。至年末,法院尚未判决,但法庭调查表明,M 公司的行为违反了国家的有关经济法规。M 公司的律师认为,败诉可能性为 60%,很可能发生 100000 元的赔偿金

15. 下列说法中不正确的有()。

A. 尚未履行任何合同义务或部分地履行了同等义务的商品买卖合同、劳务合同、租赁合同均为待执行合同

B. 待执行合同变成亏损合同时,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

C. 待执行合同变成亏损合同时,不管该合同是否有标的资产,都应确认相应的预计负债

D. 企业可以将未来的经营亏损确认为负债

E. 待执行合同不属于或有事项,但待执行合同变为亏损合同的,应当作为或有事项

16. 按照或有事项准则,表明企业承担了重组义务的两个条件为()。

A. 有详细、正式的重组计划

B. 重组义务满足或有事项确认条件

C. 该重组计划已对外公告

D. 重组计划已经开始执行

E. 与重组有关的直接支出已经发生

17. 甲股份有限公司在编制本年度财务报告时,对有关的或有事项进行了检查,包括:(1)正在诉讼过程中的经济案件估计很可能胜诉并可获得 1000000 元的赔偿;(2)由于甲公司生产过程中产生的废料污染了河水,有关环保部门正在进行调查,估计很可能支付赔偿金额 600000 元;(3)甲公司为其子公司提供银行借款担保,担保金额 4000000 元,甲公司了解到其子公司近期的财务状况不佳,可能无法支付将于次年 6 月 20 日到期的银行借款。甲公司在本年度财务



报告中,对上述或有事项的处理正确的有()。

A. 甲公司将诉讼过程中很可能获得的 1000000 元赔偿款确认为资产,并在会计报表附注中作了披露

B. 甲公司未将诉讼过程中很可能获得的 1000000 元赔偿款确认为资产,但在会计报表附注中作了披露

C. 甲公司将因污染环境而很可能发生的 600000 元赔偿款确认为负债,并在会计报表附注中作了披露

D. 甲公司将为其子公司提供的、子公司可能无法支付的 4000000 元担保确认为负债,并在会计报表附注中作了披露

E. 甲公司未将其为子公司提供的、子公司可能无法支付的 4000000 元担保确认为负债,因披露该担保事项预期会对该公司造成重大不利影响,因此,该公司在报表附注中未作任何披露

三、判断题

1. 或有资产是指过去的交易或事项所形成的潜在的资产,其存在需要通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。 ()

2. 待执行合同变为亏损合同的,该亏损合同产生的义务应当确认为预计负债。 ()

3. 或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在的义务,其存在需要通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实,或者是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者该义务的金额不能够可靠计量。 ()

4. 或有事项的确认标准中的“很可能”表示发生的概率大于或等于 50%、小于或等于 95%。 ()

5. 或有负债应按其发生的可能性大小决定是否加以确认。 ()

6. 与或有事项相关的义务,如果符合确认条件,应作为一项负债加以确认。 ()

7. 或有事项是指过去的交易或事项形成的,其结果须由未来事项的发生或不发生才能决定的不确定的事项。 ()

8. 待执行合同变为亏损合同的,该亏损合同产生的义务应当确认为预计负债。 ()

9. 待执行合同不管是否亏损,都有可能确认预计负债。 ()

10. 企业承担的重组义务只要有详细、正式的重组计划则表明企业承担了重组义务。 ()

11. 企业不应当确认或有负债和或有资产。 ()

12. 或有资产指过去的交易或者事项形成的现时义务,其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。 ()

13. 某公司董事会决定关闭一个事业部。如果有关决定尚未传达到受影响的各方,也未采取任何措施实施该项决定,表明该公司没有承担重组义务,但应确认预计负债。 ()

14. 或有资产是指过去的交易或事项所形成的潜在的资产,其存在需要通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。 ()

15. 或有事项的结果不确定,仅指或有事项的结果是否发生具有不确定性。 ()

16. 企业在计算预计负债时不考虑与履行该现时义务所需金额的相关未来事项。 ()



17. 企业在确认预计负债时,不考虑货币时间价值的影响。 ()

四、计算及业务处理题

1. A 公司为工业生产企业,从 2010 年 1 月起为售出的产品提供“三包”服务,规定产品出售后一定期限内出现质量问题,负责退换或免费提供修理。假定 A 公司只生产和销售甲种产品,在 2010 年年初“预计负债——产品质量保证”账面余额为 450000 元,甲产品的“三包”期限为 3 年。该企业对售出的甲产品可能发生的三包费用,在期末按照当期甲产品销售收入的 2% 预计。该企业 2010 年甲产品的销售收入及发生的“三包”费用资料见下表 1—2 所示:

表 1—2 销售收入及“三包”费用资料

单位:元

项目	第一季度	第二季度	第三季度	第四季度	合计
产品销售收	150000	12000000	18000000	9000000	54000000
发生的“三包”费用	225000	150000	450000	300000	1125000
其中:原材料成本	150000	120000	150000	225000	645000
人工成本	55000	20000	75000	65000	215000
用银行存款支付的其他支出	20000	10000	225000	10000	265000

要求:

(1) 假定 A 企业按季对外提供会计报告,编制 2010 年第一、二季度的会计分录以及计算第一季度末、第二季度末预计负债的余额。

(2) 假定按年对外提供财务报告,编制 2010 年会计分录以及计算年末预计负债的余额。

2. 甲公司 2010 年 12 月 31 日涉及一项担保诉讼案件,甲公司估计败诉的可能性为 60%,如败诉,赔偿金额估计 1000000 元。甲公司实际确认预计负债 1000000 元。2011 年 7 月 3 日法院做出判决,甲公司支付赔偿 1200000 元,甲公司不再上诉,并承诺立即支付。假定税法规定因担保诉讼而确认的预计损失不得税前扣除,在实际发生损失时也不允许税前扣除。甲公司所得税税率为 25%。假定甲公司各年税前会计利润为 5 0000000 元,不考虑其他纳税调整。

要求:编制甲公司 2010 年和 2011 年有关会计分录。

3. 甲公司为工业制造企业,系增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%。2010 年 9 月与乙公司签订商品购销合同,合同规定甲公司在 2011 年 1 月销售 1 000 件商品给乙公司,合同价格每件为 300000 元,如 2011 年 1 月未交货,延迟交货部分的商品价格降为 150000 元。至 2010 年 12 月 31 日已经生产 900 件产品并验收入库,实际单位成本每件为 165000 元,其余 100 件尚未投入生产。2010 年 12 月 31 日因甲公司生产线超负荷生产导致多部电机烧毁,该电机需要从国外进口,预计其余 100 件在 2011 年 5 月交货。2011 年 1 月向乙公司销售商品 900 件,货款已经收到。2011 年 3 月其余 100 件投入生产并于当月完工入库,实际单位成本为每件 165000 元,2011 年 4 月将 100 件销售给乙公司,货款已经收到。

要求:

(1) 编制 2010 年 12 月 31 日产品完工验收入库的会计分录。

(2) 编制 2010 年 12 月 31 日亏损合同产生的预计负债。

(3) 编制 2011 年 1 月销售商品的会计分录。



(4)编制 2011 年 3 月 31 日产品完工验收入库的会计分录。

(5)编制 2011 年 4 月销售商品的会计分录。

4. 甲公司于 2010 年 12 月 10 日与乙公司签订合同,约定在 2011 年 2 月 10 日以每件 40 元的价格向乙公司提供 A 产品 1 000 件,如果不能按期交货,将向乙公司支付总价款 20% 的违约金。由于原材料价格上升及人工成本提高等因素,导致 A 产品的单位成本超过合同单价。至 2010 年末产品完工并验收入库。假设 A 产品的单位成本为 50 元,市场单位售价为 45 元,假设不考虑相关税费。

要求:

(1)判断甲公司是否应该执行合同,并计算预计负债的金额。

(2)编制相关的会计分录。

5. 甲公司作为一家集电生产、销售、研发等一体化的企业,主要生产 A、B、C 三种家电产品。甲公司 2010 年度有关事项如下:

(1)甲公司管理层于 2010 年 11 月制定了一项业务重组计划。该业务重组计划的主要内容如下:从 2011 年 1 月 1 日起关闭 C 产品生产线;从事 C 产品生产的员工共计 250 人,除部门主管及技术骨干等 50 人留用转入其他部门外,其他 200 人都将被辞退。根据被辞退员工的职位、工作年限等因素,甲公司将一次性给予被辞退员工不同标准的补偿,补偿支出共计 5 000 000 元;C 产品生产线关闭之日,租用的厂房将被腾空,撤销租赁合同并将其移交给出租方,用于 C 产品生产的固定资产等将转移至甲公司自己的仓库。上述业务重组计划已于 2010 年 12 月 2 日经甲公司董事会批准,并于 12 月 3 日对外公告。2010 年 12 月 31 日,上述业务重组计划尚未实际实施,员工补偿及相关支出尚未支付。为了实施上述业务重组计划,甲公司预计发生以下支出或损失:因辞退员工将支付补偿款 5 000 000 元;因撤销厂房租赁合同将支付违约金 800 000 元;因将用于 C 产品生产的固定资产等转移至仓库将发生运输费 100 000 元;因对留用员工进行培训将发生支出 50 000 元;因推广新款 B 产品将发生广告费用 2 000 000 元;因处置用于 C 产品生产的固定资产将发生减值损失 1 500 000 元。

(2)由于 B 产品盈利能力下降,甲公司决定将 B 产品生产线对外出售,甲公司已经制定详细、正式的重组计划,并且已经董事会批准,但尚未对外公告。

(3)2010 年 12 月 25 日,丙公司(为甲公司的子公司)向银行借款 5 000 000 元,期限为 3 年。经董事会批准,甲公司为丙公司的上述银行借款提供全额担保。12 月 31 日,丙公司经营状况良好,预计不存在还款困难。

要求:

(1)根据资料(1),判断哪些是与甲公司业务重组有关的直接支出,并计算因重组义务应确认的负债金额。

(2)根据资料(1),计算甲公司因业务重组计划而减少 2010 年度营业利润及利润总额的金额,并编制相关会计分录。

(3)根据资料(2),判断甲公司是否承担了重组义务。

(4)根据资料(3),判断甲公司是否应当将与这些或有事项相关的义务确认为预计负债,如确认,计算预计负债的最佳估计数,并编制相关会计分录;如不确认,说明理由。



第二章 非货币性资产交换



学习目标

- 理解非货币性资产交换的概念
- 熟悉非货币性资产交换的会计处理内容
- 掌握非货币性资产交换的会计处理



第一节 非货币性资产交换概述

企业在生产经营过程中,有时会出现这种状况,即甲企业需要乙企业拥有的某项设备,而乙企业恰好需要甲企业生产的产品作为原材料,双方可能通过互相交换上述设备和原材料达成交易,这就是一种非货币性资产交换行为。通过这种交换,企业一方面满足了各自生产经营的需要,另一方面也在一定程度上减少了货币性资产的流出。

一、货币性资产交换的概念及特征

(一)货币性资产

货币性资产是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产,包括现金、银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款等。这些资产在将来为企业带来的经济利益,即货币金额,基本上就是该资产的账面价值,也就是固定或可确定的,例如,账面价值为 10000 元的应收账款,在正常情况下能给企业带来的经济利益就 10000 元。

(二)非货币性资产

非货币性资产是指货币性资产以外的资产,包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、工程物资、在建工程等。与货币性资产相比,该类资产在将来为企业带来的经济利益(即货币),是不固定的或不可确定的。

(三)非货币性资产交换

非货币性资产交换是一种特殊的交易行为,是交易双方除货币性资产以外主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等进行的交换,该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产即补价。

非货币性资产交换具有以下方面的特征:

- (1)交易的对象是非货币性资产。
- (2)交易的行为是在非货币性资产之间进行的。



(3)可能涉及少量的货币性资产,支付的货币或收到的货币比例较小。

(四)补价

企业发生非货币性资产交换,并不意味着不涉及任何货币性资产。在实务中,可能发生在换出非货币性资产的同时,支付一定数额的货币性资产;也有可能是在换入非货币性资产的同时,收到一定数额的货币性资产。此时,收到或支付的货币性资产称为补价。

二、非货币性资产交换的认定

从非货币性资产交换的概念可以看出,非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产,交易中一般不涉及货币性资产,或只涉及少量货币性资产即补价。补价占整个交易金额的比例通常是判定该类交易是否属于非货币性交换的标准。我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》中规定,补价占整个交易金额的比例以25%为参考,即支付的货币性资产占换入资产公允价值的比例(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例),或收到的货币性资产占换出资产公允价值(或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和)的比例低于25%(不含25%),则认定所涉及的补价为“少量”,该交换为非货币性资产交换;如果该比例等于或高于25%,则视为货币性资产交换。例如,甲公司以一两小轿车换入乙公司一辆中巴车,小轿车的账面价值为140000元,公允价值为150000元;中巴车的账面价值为200000元,公允价值为180000元,甲公司支付给乙公司30000元的补价。

甲、乙公司在该项交易中,从甲公司看,甲支付的货币性资产占换入中巴车公允价值的比例为 $16.67\% (= 30000 / 150000 + 30000)$,低于25%;从乙公司看,收到的货币性资产占换出资产公允价值的比例为 $16.67\% (= 30000 / 180000)$,因此,该项交易可以判定为非货币性资产交换。

[问题思考 2-1]

为什么要进行非货币性资产交换的认定?如何准确界定一项业务是否属于非货币性资产交换?

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

在非货币性资产交换的情况下,无论是一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产和多项资产换入多项资产,均需要判断该项非货币性资产是否具有商业实质,以及换入资产或换出资产的公允价值能否可靠地计量。

一、非货币性资产交换的确认

(一)商业实质的判断

商业实质判断是否准确,直接影响该项交易是否应该按照非货币性资产交换处理的重要内容,因此,企业应当遵循实质重于形式的要求,判断非货币资产交换是否具有商业实质。根据换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等,换入资产与换入企业其它现有资产相结合能够产生更大的效用,从而导致换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同,表



明该项资产具有商业实质。

通常满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

1. 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同

这种情况主要包括以下几种情形：

(1) 金额相同，时间不同。例如，某企业以一批原材料换入一运输车辆，因原材料流动性较强，能够在较短的时间内产生现金流量；而作为运输车辆的固定资产，需要在较长的时间内为企业带来现金流量，两者在产生现金流量的时间上有很大差异。

(2) 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。例如，某企业以其不准备持有到期的公司债券换入一幢房屋准备出租，该企业预计未来每年的债券利息和房屋的租金收入在金额和时间上相同，但是，公司债券通常风险很小，租金的取得需要依赖于整个市场经济情况，两者未来的现金流量在风险或不确定性上存在明显差异。

(3) 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。例如，企业以其持有的一台设备换入一项专利权，预计两项资产的使用寿命相同，在使用寿命期内，两项资产的未来现金流量总金额也相同，但换入的专利权是新开发的，预计开始阶段产生的未来现金流量要明显大于后期的现金流量，而设备每年产生的现金流量比较均衡，两者未来各年产生的现金流量有很大差异。

2. 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值（即预计未来现金流量现值）与换出资产存在明显差异。例如，某企业为解决技术难题，以一项专利权换入另一企业的长期股权投资，该项专利权和该项长期股权投资的公允价值相同，两项资产未来现金流量的风险、时间和金额亦相同，但对换入企业而言，换入该项长期股权投资使该企业对被投资企业由重大影响变为控制关系，从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异；另一企业换入的专利权解决了生产中的技术难题，从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资有明显差异，因而两项资产的交换具有商业实质。

不满足上述任何一项条件的非货币性资产交换的交易，通常认为不具有商业实质。

（二）关联方之间交换资产与商业实质的关系

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系，因为，关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

二、非货币性资产交换的计量

非货币性资产交换准则，规定了确定换入资产成本的两种计量基础和交换所产生损益的确认原则。

（一）非货币性资产交换的确认和计量原则

1. 公允价值计量基础

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。



(1) 该项交易具有商业实质。

(2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

属于以下三种情形之一的,换入资产或换出资产的公允价值视为能够可靠计量:

① 换入资产或换出资产存在活跃市场,以市场价格为基础确定公允价值;

② 换入资产或换出资产不存在活跃市场,但同类或类似资产存在活跃市场,以同类或类似资产市场价格为基础确定公允价值;

③ 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比交易市场,采用估值技术确定公允价值。采用估值技术确定公允价值时,要求采用该估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小,或者在公允价值估计数变动区间内,各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。

2. 账面价值计量基础

在非货币性资产交换中,如果不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的情况下,应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

(二) 非货币性资产交换的计量

非货币性资产交换符合具有商业实质及公允价值能够可靠计量的情况下,企业应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。

1. 以公允价值计量的非货币性资产交换

(1) 不同类别资产交换的计量

① 换出资产为存货的。换出资产为存货的,应当视同存货销售处理,按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本,销售收入与销售成本之间的差额即换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额,在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。

② 换出资产为固定资产、无形资产的。在这种情况下,应当视同固定资产、无形资产处置处理,换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。

③ 换出资产为长期股权投资的。应当视同长期股权投资处置处理,换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入投资收益。

(2) 不涉及补价的计量。在交换中,如果不涉及补价的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产公允价值 + 应支付的相关税费

(3) 涉及补价的计量。在以公允价值确定换入资产成本的情况下,发生补价的,支付补价方和收到补价方应当分别情况处理:

① 支付补价方。支付补价方应当以换出资产的公允价值加上支付的补价(或换入资产的公允价值)和应支付的相关税费作为换入资产的成本;换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产公允价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费

记入当期损益的金额 = 换入资产成本 - (换出资产账面价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费)

= 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值



②收到补价方。收到补价方,应当以换入资产的公允价值(或换出资产的公允价值减去补价)和应支付的相关税费作为换入资产的成本;换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产公允价值 - 收取的补价 + 应支付的相关税费

计入当期损益的金额 = (换入资产成本 + 收到的补价) - (换出资产账面价值 + 应支付的相关税费) = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

在涉及补价的情况下,对于支付补价而言,作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分,对于收到补价而言,作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

2. 以账面价值计量的非货币性资产交换

非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,无论是否支付补价,均不确认损益。

(1)不涉及补价的计量。在交换中,如果不涉及补价的,应当以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础,加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费

(2)涉及补价情况下的计量

①支付补价方。应当以换出资产的账面价值,加上支付的补价和应支付的相关税费,作为换入资产的成本;不确认损益。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费

②收到补价方。应当以换出资产的账面价值,减去收到的补价,加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本;不确认损益。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产账面价值 - 收到的补价 + 应支付的相关税费

3. 涉及多项非货币性资产交换的计量

非货币性资产交换有时涉及多项资产,例如,企业以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产,或同时以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产,或以多项非货币性资产同时换入多项非货币性资产,在此过程中,还可能涉及补价。与单项非货币性资产交换一样,涉及多项非货币性资产交换的计量,也应当首先确定换入资产成本的计量基础和损益确认原则,再计算换入资产的成本总额。在确定各项换入资产的成本时,则应当分别不同情况处理。

(1)具有商业实质且换入资产公允价值能够可靠计量。非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产的公允价值能够可靠计量的,在同时换入多项资产的情况下,应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项资产的成本。具体分为以下几个步骤:

①计算换出资产资产的账面价值与公允价值。

②计算应分配的换入资产价值总额。

③计算各项换入资产公允价值占公允价值总额的比例。

④计算各项换入资产的入账价值。



(2)不具有商业实质或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量。非货币性资产交换不具有商业实质,或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的,应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例,对换入资产的成本总额进行分配,确定各项换入资产的成本。具体分为以下几个步骤:

- ①计算各项换入资产的原账面价值。
- ②计算换入各项资产原账面价值占原账面价值总额的比例。
- ③确定各项换入资产的入账价值。

[问题思考 2-2]

以公允价值计量的非货币性资产交换与以账面价值计量的非货币性资产交换在会计处理原则上存在的差别。

第三节 非货币性资产交换的会计处理

一、以公允价值计量的会计处理

(一)不涉及补价情况下的会计处理

不涉及补价情况下的会计处理,应根据不同资产类别的交换进行相应会计处理。

1. 存货与存货交换

【例 2-1】 甲股份有限公司以账面价值为 8000 元、公允价值为 12000 元的 A 材料,换入乙公司账面价值为 10000 元,公允价值为 12000 元的 B 材料。甲公司支付运费 500 元,乙公司支付运费 800 元。两家公司均未对存货计提减值准备,增值税税率为 17%。

(1)甲公司的会计处理

借:原材料——B 材料	12500
应交税费——应交增值税(进项税额)	2040
贷:原材料——A 材料	8000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2040
银行存款	500
营业外收入	4000

(2)乙公司的会计处理

借:原材料——A 材料	12800
应交税费——应交增值税(进项税额)	2040
贷:原材料——B 材料	10000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2040
银行存款	800
营业外收入	2000

假设甲公司换入的材料非其所用,双方交易不具有商业实质,应采用账面价值计价,双方均



不确认非货币资产交换损益,则甲、乙两公司会计的处理如下:

(1)甲公司的会计处理

借:原材料——B材料	8500
应交税费——应交增值税(进项税额)	2040
贷:原材料——A材料	8000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2040
银行存款	500

(2)乙公司的会计处理

借:原材料——A材料	10800
应交税费——应交增值税(进项税额)	2040
贷:原材料——B材料	10000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2040
银行存款	800

2. 固定资产与存货交换

【例 2-2】 A 公司以其使用中的账面价值为 850000 元(原价为 1000000 元,累计折旧为 150000 元)的一台设备换入 B 公司生产的钢材作为原材料,钢材的账面价值为 800000 元。设备的公允价值为 1000000 元,钢材的公允价值为 1000000 元。A 公司和 B 公司都是增值税一般纳税人,税率为 17%,计税价格等于公允价值。假定 A、B 公司不存在关联方关系,交易价格公允,交易过程中除增值税外不考虑其他税费,且 B 公司换入设备的增值税进项税额不得抵扣。

本例中,A 公司以其使用中的设备换入钢材作为原材料,其流动性较强,而作为自己生产使用的设备价值随着使用逐渐地转换到所生产的产品成本中去。A 公司换入钢材的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出的设备显著不同,因而该交换交易具有商业实质。同时,A 公司和 B 公司换出和换入资产的公允价值能够可靠地计量。

据此,A 公司和 B 公司的会计处理如下:

(1)A 公司的会计处理

A 公司换入钢材的成本为换出设备的公允价值 1000000 元。

借:固定资产清理	850000
累计折旧	150000
贷:固定资产	1000000
借:原材料	1000000
应交税费——应交增值税(进项税额)	170000
贷:固定资产清理	850000
营业外收入	320000

(2)B 公司的会计处理

B 公司换入设备的成本 = $1000000 + 1000000 \times 17\% = 1170000$ (元)

应计入的增值税销项税额 = $1000000 \times 17\% = 170000$ (元)

借:固定资产	1170000
--------	---------



贷:主营业务收入	1000000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170000
借:主营业务成本	800000
贷:库存商品	800000

3. 固定资产与固定资产交换

【例 2-3】 甲公司以不再使用的设备与乙公司的一辆货物运输车辆交换,甲公司换出设备的账面原价为 1200000 元,已提折旧 200000 元,公允价值 1100000 元,换出时甲公司发生清理费用 10000 元;乙公司换出的运输车辆账面原价为 1400000 元,已提折旧 300000 元,公允价值 1100000 元。假设甲公司换入的运输车辆作为公司固定资产使用。

(1) 甲公司的会计处理

借:固定资产清理	1000000
累计折旧	200000
贷:固定资产	1200000
借:固定资产清理	10000
贷:银行存款	10000
借:固定资产	1200000
贷:固定资产清理	1100000
营业外收入	100000

(2) 乙公司的会计处理

借:固定资产清理	1100000
累计折旧	300000
贷:固定资产	1400000
借:固定资产	1100000
贷:固定资产清理	1100000

(二) 涉及补价情况下的会计处理

【例 2-4】 沿用【例 2-2】,假定 A 公司换出设备的公允价值为 1200000 元,换入钢材的公允价值为 1000000 元,由此 B 公司另支付 200000 元补价给 A 公司。

本例中,该项交换交易涉及补价,因此,首先计算补价所占比例,确认该项交换交易是否属于非货币性资产交换。补价占比例分别计算如下:

A 公司:收到的补价 $200000 \div$ 换出资产公允价值 $1200000 = 0.17$ 或 17% 小于 25%

B 公司:支付的补价 $200000 \div$ 换入资产公允价值 $1200000 = 0.17$ 或 17% 小于 25%

由于该项交易所涉及的补价占交换资产价值的比例低于 25% ,且根据例 2-2 中的其他分析,可以认定该项交易属于具有商业实质且公允价值能够可靠计量、涉及补价的非货币性资产交换。

据此,A 公司和 B 公司的会计处理如下:

(1) A 公司的会计处理

换入钢材的成本 $= 1200000 - 200000 = 1000000$ (元)



借:固定资产清理	850000
累计折旧	150000
贷:固定资产	1000000
借:原材料	830000
应交税费——应交增值税(进项税额)	170000
银行存款	200000
贷:固定资产清理	850000
营业外收入	350000
(2)B公司的会计处理	
借:固定资产	1370000
贷:主营业务收入	1000000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170000
银行存款	200000
借:主营业务成本	800000
贷:库存商品	800000

二、以账面价值计量的会计处理

(一)不涉及补价情况下的会计处理

【例 2-5】 A 木器加工公司,以加工的办公桌与 B 商场的商品复印机进行交换,A 木器公司换入的复印机作为固定资产使用,B 商场换入的办公桌作为库存商品。A 木器公司办公桌的账面价值为 48500 元,公允价值为 60000 元;B 商场的复印机账面价值为 45000 元,公允价值为 60000 元。A 木器公司和 B 商场均为一般纳税人,增值税率为 17%。

(1)A 公司的会计处理

换入复印机的成本 = $48500 + 60000 \times 17\% = 48500 + 10200 = 58700$ (元)

借:固定资产	58700
贷:库存商品	48500
应交税费——应交增值税(销项税额)	10200

(2)B 商场的会计处理

B 公司换入办公桌的成本为换出复印机的账面价值 45000 元。

借:库存商品——办公桌	45000
应交税费——应交增值税(进项税额)	10200
贷:库存商品——复印机	45000
应交税费——应交增值税(销项税额)	10200

【例 2-6】 甲公司以持有对丙公司的长期股权投资交换乙公司的商标权,交换日甲公司长期股权投资的账面价值为 5000000 元,已计提减值准备 1400000 元,没有公开报价且不能可靠计量其公允价值。

乙公司商标权账面原值 4200000 元,累计摊销 600000 元,公允价值不能可靠计量;不考虑