

第一章 或有事项



【本章导读】

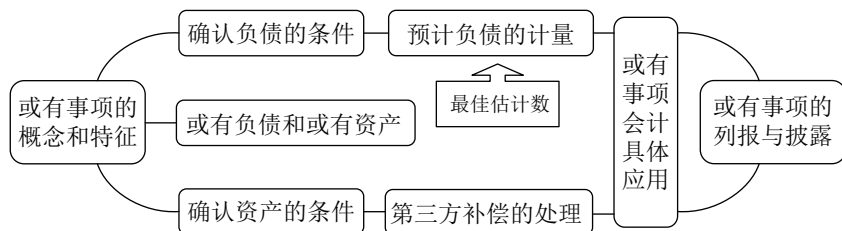
»»»

企业在其生产经营过程中，经常会面临一些不确定性事件（即或有事项），这些事件可能对企业的经营活动产生不利（少数情况下有利）的影响。本章在界定或有事项概念和特征的基础上，对或有资产、或有负债和预计负债等概念进行辨析，重点讲述因或有事项确认负债和资产的条件，以及未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证、亏损合同、重组业务等常见或有事项的会计处理方法。最后，概要讲述或有事项相关信息披露要求。



【内容框架】

»»»



在市场经济中，企业生产经营活动面临着种种不确定性。或有事项作为一种普遍的经济现象，对企业的财务状况和经济成果产生较大的影响。企业现有或有事项的性质、金额及其影响，成为信息使用者关注的重要信息。我国《企业会计准则第13号——或有事项》于2000年制定、2006年修订，旨在规范或有事项相关预计负债的确认和计量，以及或有负债及或有资产等相关信息的披露。

第一节 或有事项概述

【引例】东方公司的未决诉讼事项。东方公司于20×4年4月收到湖南省岳阳市云溪区人民法院的执行裁定书，裁定东方公司等四家公司因出资不实对被执行人西北亚奥公司1500万元债务负连带清偿责任。20×4年7月，四家公司向岳阳市中院提交复议申请。同年9月，在岳阳市中院尚未作出裁定的情况下，云溪区人民法院扣划了东方公司银行存款1000万元。20×5年1月，岳阳市中院裁定驳回该复议申请，四家公司向湖南

省高院递交了再审申请书。20×6年11月和20×7年8月,湖南省高院和岳阳市中院分别裁定重审。20×8年8月,岳阳市中院下达终审裁定,对四家公司的异议不予受理。东方公司等表示将继续申诉,维护公司的合法权益。

一、或有事项的概念和特征

引例中的未决诉讼,为东方公司带来重大不利影响,使其财务状况面临重大的不确定性,该公司在其发布的公告中披露了这一或有事项。那么,什么是或有事项,它有哪些特征呢?

(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。例如,企业涉及未决诉讼时,诉讼结果具有不确定性,这种不确定性须等到诉讼结案时才能消除。再如,按照企业的营销政策,对售出商品提供质量保证服务,承诺在商品发生质量问题时由企业无偿提供修理服务。一般情况下,企业都会发生一定金额的售后服务费用,但金额的大小取决于所售出商品的质量以及未来发生修理请求的情况。

按照权责发生制原则,企业不能等到诉讼结案或客户提出修理请求时,才确认相关的支付义务,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相应的义务。这种不确定事项在会计上被称为或有事项。

根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,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。该定义涉及三个时间点:过去、现在和未来,它们构成一条完整的因果链。如图1-1所示。

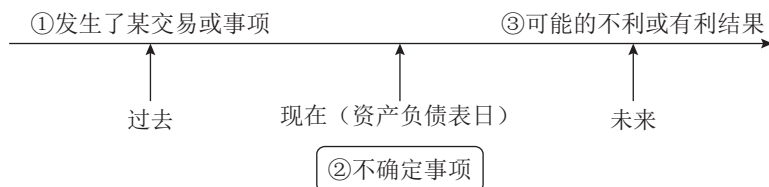


图 1-1 或有事项的因果关系示意图

“过去的交易或事项”是形成或有事项的前因,“不确定”是该事项的当前特征,“未来事项的发生或不发生”决定了该事件的最终结果,有可能是不利结果,也有可能是有利结果。

(二) 或有事项的特征

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、应收票据贴现、环境污染整治等。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

或有事项所反映的一种不确定状况，与企业过去发生的某项交易或者事项存在因果关联。“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，未决诉讼往往是由于企业与其他单位发生经济往来时，因其过去的经济行为（如延期交货）导致被其他单位起诉；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，商品出售或劳务提供时所作出的承诺，是导致企业承担质量保证费用的前提。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

这种不确定性具体表现为以下方面：①或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如，企业面临未决诉讼时，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推断。又如，企业为其他单位提供债务担保，有可能因此承担连带清偿责任，这便构成了或有事项。如果被担保方到期无力还款，担保方将承担连带责任；如果被担保方有能力偿还到期债务，担保方则无须承担该连带责任。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。

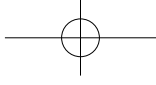
②或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。例如，企业对所售出的产品提供质量保证，产品维修费用一般会发生，但具体什么时候客户提出维修申请、维修费用会发生多少，均存在不确定性。又如，企业生产过程中因排污治理不力对周围环境造成了污染，环境管理部门很可能会对该企业实施处罚，但处罚的金额是多少、何时将发生这些支出，都是不确定的。

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时，需要对固定资产预计净残值和使用寿命进行判断和估计；又如，赊销形成的应收账款，到期后可能无法收回。这些不确定性的状况是客观存在的，与过去发生的交易或事项不存在因果关系。由于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，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。对于应收账款，坏账准备的计提比例依据以往的经验确定，其不确定性在一定程度上是可以控制的，不属于或有事项。

3. 或有事项的结果须由未来事项的发生或不发生来决定

或有事项可能对企业会产生有利影响或不利影响，这种不确定性会持续一段时间，其结果只能由未来事项的发生或不发生来证实。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，取决于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偿还债务时，担保方才承担偿还债务的连带责任。





二、或有负债和或有资产

或有事项根据其所表明的不确定性状况给企业带来的影响,可以区分为两类:一是对企业潜在不利的或有事项;二是对企业潜在有利的或有事项。相应地,如果不满足负债和资产的确认条件,会形成或有负债和或有资产。

(一) 或有负债

对企业潜在不利的或有事项,当不满足负债的确认条件而不能确认为一项负债时,会形成或有负债。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,须由某些未来不确定事项的发生或不发生来决定。例如,企业为其关联方提供债务担保,签订担保协议至债务到期前,其承诺的代为偿付债务的义务只是潜在义务;如果债务到期被担保方无力偿债,则潜在义务转化为现时义务。或有负债涉及的现时义务,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,甲公司因合同纠纷被告上法庭,需要为对方的损失作出赔偿。在法院尚未判决之前,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。

(二) 或有资产

对企业潜在有利的或有事项,当不满足资产的确认条件而不能确认为一项资产时,会形成或有资产。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,甲公司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,甲公司是否胜诉尚难判断。对于甲公司而言,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公司胜诉,那么这项或有资产就转化为甲公司的一项资产。如果终审判决结果是甲公司败诉,那么或有资产就消失了,更不可能形成甲公司的资产。

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。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,或有负债和或有资产有可能转为实际的负债和资产。

第二节 或有事项的确认和计量

一、或有事项的确认

或有事项确认资产和负债的条件具有非对称性。基于谨慎性原则，或有事项确认资产的条件更为严苛。

（一）或有事项确认资产的条件

或有事项形成的或有资产，其对应的经济利益只有在基本确定能够收到且其金额能够可靠计量的情况下，才转变为真正的资产，从而予以确认。一般情况下，很少有企业因或有事项确认一项资产，这是因为，或有事项大多给企业带来负面影响，即便是正面影响，其潜在经济利益也必须在基本确定甚至完全确定的情况下，才能作为资产确认。

（二）或有事项确认负债的条件

根据或有事项相关准则确认的各项负债称为预计负债。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；②履行该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。

1. 该义务是企业承担的现时义务

或有事项相关义务包括两类，即潜在义务和现时义务，潜在义务不能确认为一项负债。现时义务必须同时满足两个条件，即很可能导致经济利益流出企业、其金额能够可靠计量时，才能确认为一项负债。

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。

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。又如，根据《中华人民共和国产品质量法》，当产品的性能和质量不符合企业宣传时，企业应当承担法律责任。但如果是使用人使用保管不当造成的产品问题，企业则不负有赔付的法定义务。推定义务，是指因企业的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策等特定行为而产生的义务。由于以往的习惯做法，或通过这此承诺或公开的声明，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，企业对其售出的产品承诺无条件“三包”服务，那么，无论是什么原因造成的产品损坏，企业均承担维修和退换责任，便属于推定义务。通常情况下，推定义务涉及一方对另一方的承诺，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。

法定义务与推定义务是相对而言的，在一个国家产生推定义务的事项，在另外一个国家可能会形成法定义务。例如，我国企业对生产经营过程中产生的环境污染目前并不承担治理义务。但在国外可能要承担法定义务。环境保护意识强的企业可能会自觉承担环境修复等义务，这是推定义务。

义务通常涉及指向的另一方，如交易双方或合同双方，义务承担者和权益要求者是明确的。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。例如，环境污染治理义务指向的另一方是社会公众。

2. 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，指的是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%，即经济利益流出企业的可能性大于其他可能性，但尚未达到基本确定的程度。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常可以用一定的概率区间来加以区别。一般情况下，发生的概率分为以下四个不同的层次：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%。

各种可能性程度对应的概率，如表 1-1 所示。

表 1-1 不同“可能性”对应的概率

可 能 性	概 率 P
基本确定	$95\% < P < 100\%$
很可能	$50\% < P \leq 95\%$
可能	$5\% < P \leq 50\%$
极小可能	$0 < P \leq 5\%$

潜在义务不会导致经济利益的流出，不符合确认负债的条件。企业因或有事项承担了现时义务，且现时义务很可能导致经济利益流出企业时，便需要考虑是否确认一项负债。例如，甲公司承诺为乙企业的银行借款提供全额担保，对于甲公司而言，所承担的担保义务是一项现时义务；假定乙企业的财务状况恶化，且没有迹象表明会发生好转，这表明乙企业很可能违约，甲公司代为清偿债务很可能导致经济利益的流出，这时甲公司便需要考虑是否确认一项负债。



存在很多类似义务，如为售出的产品提供质量保证的情况下，经济利益流出的可能性应通过总体考虑来确定。对于某个特定项目而言，或许经济利益流出的可能性较小，但该类义务很可能导致经济利益流出的，应当视同该项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

由于或有事项具有不确定性，因或有事项产生的现时义务的金额通常需要估计。该义务的金额能够可靠地计量，指的是或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。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，企业才能确认与或有事项相关的负债。例如，某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，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。如果缺少先例，无法合理估计赔偿金额，则即便满足其他两个条件，也不能将所形成的义务确认为一项负债。表 1-2 中列示的或有事项中，产品质量保证、亏损合同和重组义务的相关金额一般能可靠计量，通常会进行确认负债的会计处理；未决诉讼或未决仲裁、债务担保，在符合条件的情况下确认相应的负债；对于环境污染整治，因目前企业未承担法定义务，其金额也难以可靠计量，通常不确认相关负债。

表 1-2 潜在不利或有事项及其会计处理

序号	事 项	通常确认负债	符合条件即确认负债	通常不确认负债
1	未决诉讼或未决仲裁		√	
2	债务担保		√	
3	产品质量保证	√		
4	亏损合同	√		
5	重组义务	√		
6	环境污染整治			√

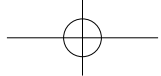
由于其涉及的不确定性大于其他负债，预计负债应当与应付账款等其他负债进行严格区分。

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

所谓最佳估计数，是指利用当前或报表批准报出前所能获取的证据，合理估计所应承担的义务而确定的金额。最佳估计数是由企业管理部门参考类似事项的经验 and 独立专



家出具的意见,在合理判断的基础上而确定的。最佳估计数的确定应当区分以下情况处理:

1. 所需支出存在一个连续范围

如果预计负债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,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】20×1 年 12 月 8 日,甲公司收到证监会下达的《行政处罚决定书》,因存在调增和调减利润总额的情况,导致利润总额与实际情况严重不符。根据《最高人民法院关于审理证券市场虚假陈述侵权民事赔偿案件的若干规定》,因虚假陈述行为导致购买并持有公司股票发生亏损的股东,可以向法院提起民事诉讼,要求公司予以补偿。参照以往的案例,甲公司判断很可能向中小股东作出赔偿,赔偿金额可能是 900 万元至 1 100 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。

本例中,甲公司应对其虚假陈述给股东带来的损失承担赔付义务。甲公司应依据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定,在 20×1 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项 1 000 万元的预计负债,且在报表附注中对此中小股东诉讼赔偿事件进行相关信息披露。

2. 其他情况

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”指或有事项涉及的项目只有一个,如一项未决诉讼或一项债务担保等。“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。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】20×1 年 10 月 2 日,乙公司涉及一起诉讼案。截至 20×1 年 12 月 31 日,法院尚未判决。在咨询了公司的法律顾问后,乙公司认为胜诉的可能性为 40%,败诉的可能性为 60%。如果败诉,80% 的可能性需要赔偿 300 万元,20% 的可能性需要赔偿 400 万元。

本例中,不考虑诉讼费用,乙公司在资产负债表中确认的预计负债的金额,应为最可能发生的金额,即 300 万元。

【例 1-3】丙公司主营 A 产品的生产和销售。20×1 年第一季度,共销售 A 产品 6 万件,销售收入为 6 000 万元。根据公司的产品质量保证条款,该产品售出后 6 个月内,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。



本例中，售后维修费用的多少，取决于售出产品发生不同程度质量问题的概率。丙公司应根据可能出现的结果及相关概率计算确定应计提的产品质量保证费。

第一季度应计提的产品质量保证费 = $6\,000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 15$ (万元)

(二) 预期可获得补偿的处理

企业因或有事项确认一项负债时，有时会收到来自第三方的补偿。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（如因虚假陈述引发的股民索赔诉讼）中，企业可通过反诉的方式对索赔人或对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，企业只有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销的原则，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的扣减；此外，确认的补偿金额不能超过所确认预计负债的账面价值。

【例 1-4】20×1 年 12 月 31 日，丁公司存在一项未决诉讼。根据经验判断，该项诉讼胜诉的可能性为 10%，败诉的可能性为 90%。如果败诉，除须承担诉讼费用 5 万元外，很可能性赔偿对方损失 100 万元。丁公司很可能从第三方收到补偿款 10 万元。

本例中，丁公司所需支出不存在一个连续范围，应将最可能发生金额 105 万元（100+5）作为最佳估计数。很可能收到的第三方补偿不能确认为资产，也不能作为预计负债的抵减。20×1 年 12 月 31 日，丁公司应就此项未决诉讼确认的预计负债的金额为 105 万元。

(三) 预计负债的计量需要考虑的其他因素

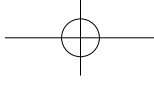
企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险和不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。

1. 风险和不确定性

风险是对交易或事项结果可能变化的一种描述。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。过度谨慎会导致负债和费用虚增，同样不可取。

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，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较大，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。例如，某些特殊行业要承担资产弃置义务，即核电站核设施、石油开采设施等的弃置和环境恢复义务。企业承担的资产弃置义务，通常在资产购置之初就加以确认，由于时间跨度较大，应按照弃置费用的现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。



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, 预计负债的现值也将逐渐增长。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

某些未来事项, 如未来技术进步、相关法规出台等, 可能会影响企业履行义务所需支出的金额。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。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, 则应当在预计负债计量中加以考虑, 但不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

三、预计负债的科目设置及账面价值的复核

(一) 科目设置

“预计负债”是因或有事项而确认的一项负债, 本科目按照企业未决诉讼、债务担保、产品质量保证、亏损合同和重组义务等形成预计负债的交易或事项进行明细核算。

企业由未决诉讼、债务担保和重组义务等产生的预计负债, 应按确定的金额, 借记“营业外支出”等科目, 贷记本科目; 由产品质量保证产生的预计负债, 应按确定的金额, 借记“销售费用”科目, 贷记本科目; 由资产弃置义务产生的预计负债, 应按确定的金额, 借记“固定资产”或“油气资产”科目, 贷记本科目。在固定资产或油气资产的使用寿命内, 按计算确定各期应负担的利息费用, 借记“财务费用”科目, 贷记本科目。实际清偿或冲减预计负债时, 借记本科目, 贷记“银行存款”等科目。本科目期末贷方余额, 反映企业已确认但尚未支付的预计负债。

(二) 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。在资产负债表日至报表正式批准报出日之间发生的事项, 如能提供附加证据, 则应根据该附加证据对资产负债表日作出的判断进行修正。

例如, 当企业实际发生的维修费用与所计提的产品质量保证费用的差距越来越大时, 应考虑维修费用的实际发生额, 对预计负债的账面价值进行调整。又如, 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, 按照最新的法律规定, 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。

第三节 或有事项会计的具体应用

以下针对常见的或有事项，讲述其会计处理方法。

一、未决诉讼或未决仲裁

（一）未决诉讼和未决仲裁的概念

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。诉讼包括民事诉讼、刑事诉讼和行政诉讼等类别。诉讼活动须遵循一定的法律程序进行。诉讼尚未判决之前，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，由其争议依法作出具有约束力的裁决。仲裁机构与法院不同，通常是民间团体的性质，其受理案件的管辖权来自双方的协议。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，或者潜在经济利益。

未决诉讼，是指尚未结案的诉讼事件；未决仲裁，是指尚未最终解决的仲裁事件。对于未决诉讼或未决仲裁，由于诉讼或仲裁活动处于进行过程中而尚未终结，因而包含了种种不确定性。以民事诉讼为例，一审案件须经历起诉、立案调查、开庭审理和裁决等程序；一审不服，可向上一级人民法院提出上诉，申请再审。历时越长，诉讼中的不确定性越大。



（二）未决诉讼或未决仲裁事项的会计处理

未决诉讼或未决仲裁，是一项典型的或有事项。以未决诉讼为例，一审判决往往不能代表诉讼的终结；当事人对已经生效的判决认为有错误时，可申请再审和申诉，因此，终审判决有时也不能确定诉讼结案。只要诉讼尚未结案，就是未决诉讼，也就存在着不确定性。对于未决诉讼或未决仲裁，要根据支付义务的可能性大小及金额是否能合理估计，作出相应的会计处理。

【例 1-5】20×1 年 11 月 11 日，甲公司因合同违约而被丙公司起诉。20×1 年 12 月 31 日，双方尚未接到法院的判决。丙公司预计，如无特殊情况很可能在诉讼中获胜并获

得赔偿金额 120 万元。在咨询了公司的法律顾问后,甲公司认为最终的法律判决很可能对公司不利,预计将要支付的赔偿金额为 100 万元至 140 万元之间的某一金额,该区间内每个金额的可能性都大致相同。甲公司另外要承担诉讼费,诉讼费预计为 5 万元。

本例中,丙公司很可能在诉讼中获胜并获得赔偿金,不符合或有事项确认资产的条件,不能确认一项资产。丙公司可以在 20×1 年 12 月 31 日的报表附注中披露或有资产 120 万元的相关信息。

甲公司应在 20×1 年资产负债表中确认一项预计负债,其入账金额包括赔偿金额和诉讼费两部分。预计要支付的赔偿金额作为损失计入“营业外支出”科目,诉讼费计入“管理费用”科目。甲公司的账务处理如下:

(1) 确认预计负债 125 万元 $[(100+140) \div 2 + 5]$ 。

借: 管理费用——诉讼费	50 000
营业外支出	1 200 000
贷: 预计负债——未决诉讼	1 250 000

(2) 在 20×1 年 12 月 31 日的报表附注中披露预计负债相关信息。

【例 1-6】接【例 1-2】, 20×1 年 12 月 31 日,乙公司因或有事项而确认了一笔金额为 300 万元的负债;同时,乙公司因该或有事项,基本确定可从保险公司获得 40 万元的赔偿。

本例中,乙公司因或有事项而确认的预计负债,所需支出基本确定由第三方补偿 40 万元,补偿金额未超过所确认的负债的账面价值 300 万元。从保险公司获得的赔偿 40 万元不能冲抵预计负债的金额。乙公司应分别确认一项金额为 300 万元的预计负债和一项金额为 40 万元的资产(其他应收款),并确认营业外支出 260 万元。乙公司的会计处理如下:

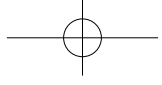
借: 营业外支出	2 600 000
其他应收款	400 000
贷: 预计负债——未决诉讼	3 000 000

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,应视具体情况进行相应处理。

第一,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。如果实际发生诉讼损失的金额超过已计提的相关预计负债的金额,则将其差额计入营业外支出;相反,则冲减营业外支出。

第二,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,但企业所做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追溯重述。

第三,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。



第四,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,调整报告期财务报表相关项目的金额。

【例 1-7】【例 1-5】中,甲公司因丙公司起诉一事而在 20×1 年资产负债表中确认了 125 万元的预计负债。20×2 年 3 月,诉讼结案,双方服判,甲公司应赔偿丙公司 100 万元,款项尚未支付。假设以下情形:① 结案时甲公司 20×1 年的财务报表已经批准报出;② 结案时甲公司 20×1 年的财务报表尚未批准报出;③ 有证据表明企业所做的估计与当时的事实严重不符,20×1 年不恰当地多计或少计了损失。

本例中,情形①:结案时甲公司 20×1 年的财务报表已经批准报出,该差额 25 万元应冲减 20×2 年的营业外支出;情形②:结案时甲公司 20×1 年的财务报表尚未批准报出,应按照资产负债表日后事项的处理原则进行处理,调整 20×1 年财务报表的相关数字,将预计负债 125 万元予以冲销,确认一项新负债“其他应付款”100 万元;情形③:应当按照重大会计差错更正的方法进行追溯调整,并对 20×1 年报表进行重述。

二、债务担保

(一) 未涉及诉讼的债务担保

债务担保是一种常见的经济现象,母子公司之间或其他关联企业之间的债务担保屡见不鲜。一家企业在与银行签订借款协议时,往往需要另一家企业为其提供债务担保。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。如果被担保企业出现财务危机,则偿债义务转移至担保企业。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。

债务担保义务往往产生或有负债。当连带清偿义务的金额难以确定时,即便代偿债务的可能性很大,也无须确认一项预计负债,这时,只需披露或有负债相关信息即可。

【例 1-8】20×4 年 12 月 31 日,乙公司为其关联方提供债务担保的情况如表 1-3 所示。

表 1-3 乙公司为其关联方提供债务担保的情况

公 司	贷 款 时 间	贷 款 期 限	贷款金额 / 万元	担 保 情 况
A	20×2 年 10 月	2 年	2 000	全额担保
B	20×4 年 4 月	1 年	1 000	担保 50%
C	20×4 年 6 月	2 年	5 000	全额担保

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

本例中,对A公司而言,乙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B公司而言,乙公司可能承担连带清偿责任;就C公司而言,乙公司履行连带责任的可能性极小。这三项债务担保均不符合预计负债的确认条件,形成乙公司的或有负债,乙公司在20×4年12月31日编制财务报表时,应当在附注中做相应信息披露。

(二) 涉及诉讼的债务担保

债务担保在实务中往往和未决诉讼联系在一起而产生预计负债。当债务担保涉及诉讼时,担保方承担了代为清偿的现时义务,很可能导致经济利益流出企业,如果金额能可靠估计,则满足确认负债的条件,应确认相应的预计负债。法院尚未判决的,或虽已判决但仍未结案的,为未决诉讼。只要符合确认条件,就应将预计担保损失确认为预计负债。

【例1-9】20×1年10月,丙公司收到法院的传票,因其为子公司提供债务担保而被某银行提起诉讼。被担保子公司由于经营困难,无力偿付已到期的银行借款150万元。截至20×1年12月31日,该诉讼尚未结案,丙公司败诉的可能性为90%,银行要求丙公司代为偿付借款本息及罚金160万元。

本例中,丙公司因债务担保而负有代为偿债的现时义务,可能性极大,金额能合理估计,符合预计负债确认条件,应确认一项预计负债。丙公司的会计处理如下:

借:营业外支出	1 600 000
贷:预计负债	1 600 000

三、产品质量保证

企业对其生产的产品质量负有不可推卸的责任。《中华人民共和国产品质量法》要求,生产者和销售者对产品质量承担责任,售出的产品不具备所称的性能、不符合所注明的产品标准,或不符合以产品说明、实物样品等所表明的质量状况的,销售者负责修理、更换和退货,并赔偿所造成的损失。

(一) 产品售后与质量保证

产品质量保证,通常指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后,对客户提售后服务的一种承诺。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、退货、免费或只收成本价进行修理等责任。

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,计提产品质量保证金,同时将预计负债的金额计入“销售费用”科目。待实际发生维修等费用时,冲减所计提的产品质量保证金。在对产品质量保证确认预计负债时,需要注意的是,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,应及时对预提比例进行调整。

按照《企业会计准则第14号——收入》(2017)的规定,对于附有退回条款的销售,

企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认预计负债。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

【例 1-10】接【例 1-3】，丙公司“预计负债——产品质量保证”科目 20×1 年的年初余额为 3 万元，20×1 年第一季度实际发生的维修费为 12 万元，20×1 年第一季度末，丙公司因产品质量保证业务确认的预计负债的金额为 15 万元。

本例中，20×1 年第一季度，丙公司的账务处理如下。

（1）发生产品质量保证费用（维修费）时：

借：预计负债——产品质量保证	120 000
贷：银行存款或原材料等	120 000

（2）确认与产品质量保证有关的预计负债时：

借：销售费用——产品质量保证	150 000
贷：预计负债——产品质量保证	150 000

20×1 年第一季度末，“预计负债——产品质量保证”科目的余额为
 $30\,000 - 120\,000 + 150\,000 = 60\,000$ （元）

（二）产品质量保证余额的转销

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”余额转销；已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么在相应的产品质量保证期满后，也应该做同样的处理，将“预计负债——产品质量保证”余额转销，不留余额。

【例 1-10】中，假定丙公司自 20×1 年 3 月底停止生产 A 产品，截至 20×1 年 6 月，A 产品已全部售出。20×1 年底，停止生产的 A 产品 6 个月的产品质量保证期已满，丙公司应将“预计负债——A 产品质量保证”的账户余额清零，余额转至“销售费用”科目。

四、亏损合同

企业经营是为了赚取利润，但有时出于特殊原因，会执行原已签订但很可能导致亏损的商业合同。企业必须在执行合同带来的亏损和合同违约的损失中作出权衡。

（一）亏损合同的含义

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。亏损合同指的是待执行合同，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，由于原材料上涨等不可预知的因素，待执行合同变为亏损合同，应当作为或有事项。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。

(二) 亏损合同相关义务的确认和计量

待执行合同变为亏损合同,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。

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。提供商品或劳务的待执行合同,如果产品尚未生产或劳务尚未提供,则不存在标的资产。该种情形下,预计负债的计量应当反映合同的最低净成本,即履行该合同的预期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。

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,企业通常不需确认预计负债,如果预计亏损超过该减值损失,应将超过部分确认为预计负债。

【例 1-11】20×1 年 12 月 31 日,甲公司决定停产 H 产品,原生产线租赁合同不可撤销,且生产线无法转租给其他单位。租期剩余 2 年,年租金 20 万元。

本例中,甲公司与其他公司签订了不可撤销的经营租赁合同,负有法定义务,必须继续履行租赁合同(交纳租金)。原租赁合同变为亏损合同,应当在 20×1 年 12 月 31 日,根据未来应支付的租金 40 万元确认预计负债。

【例 1-12】甲公司 20×1 年 9 月 1 日与某外贸公司签订了一项产品销售合同,约定在 20×2 年 2 月 1 日以每件产品 100 元的价格向外贸公司提供 1 000 件 A 产品,若不能按期交货,甲公司需要交纳 3 万元的违约金。20×1 年 12 月 31 日,A 产品尚未生产,由于原料上涨等原因,预计生产 A 产品的成本将不可避免地超过合同价格。假定以下两种情形:① 预计生产 A 产品的单位成本为 110 元;② 预计生产 A 产品的单位成本为 160 元。

本例中,A 产品的预计单位生产成本超过合同价格 100 元,甲公司所签订的产品销售合同变为亏损合同。在两种情形下,亏损金额分别为 10 000 元和 60 000 元。由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产,在履行合同造成的损失与不履行合同而支付的违约金中,甲公司应当选择亏损金额较低者,并确认一项预计负债。两种情形下,相关会计处理对比见表 1-4。

表 1-4 亏损合同下两种情形的相关会计处理对比

项 目	预计单位成本为 110 元	预计单位成本为 160 元
履行合同发生的损失	10 000 元	60 000 元
不履行合同支付的违约金	30 000 元	30 000 元
甲公司的决策	继续履行合同	停止生产并支付违约金
确认预计负债的会计分录	借: 营业外支出 10 000 贷: 预计负债 10 000	借: 营业外支出 30 000 贷: 预计负债 30 000
后续处理	待产品完工后: 借: 预计负债 10 000 贷: 库存商品 10 000	支付违约金时: 借: 预计负债 30 000 贷: 银行存款 30 000

【例 1-13】【例 1-12】中，假设 20×1 年 12 月 31 日，甲公司已完成 600 件 A 产品的生产，成本为 6.5 万元；甲公司开始筹备原材料以生产剩余 400 件 A 产品时，原材料价格突然上涨，预计生产剩余 400 件 A 产品的成本为 5 万元，销售 1 000 件 A 产品将发生销售税费 1 万元。已为库存 A 产品 600 件计提存货跌价准备 5 000 元。

本例中，由于该合同为存在标的资产的亏损合同，甲公司对 A 产品进行减值测试，计提了 5 000 元的减值准备。如果亏损额不超过该减值损失，企业不需确认预计负债；如果亏损额超过了该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。

继续执行合同的损失 = (65 000 + 50 000) - (100 000 - 10 000) = 25 000 (元)

不执行合同将支付违约金 30 000 元，大于继续执行合同带来的损失，因此甲公司应当选择继续执行合同，同时将超过减值损失那部分的亏损额 20 000 (25 000 - 5 000) 元确认为预计负债。

借：营业外支出	20 000
贷：预计负债	20 000
待相关产品生产完成后，将已确认的预计负债冲减产品成本：	
借：预计负债	20 000
贷：库存商品	20 000

五、重组义务

(一) 重组义务的确认

企业重组是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：①出售或终止企业的部分业务。例如，某控股公司将其化工业务相关资产全部出售，主营业务转变为药品的批发与零售。②对企业的组织结构进行较大调整。例如，为增强竞争力，许多互联网企业纷纷调整自身组织结构，以适应人工智能、大数据与云计算的挑战。③关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。例如，沃尔玛出售其在日本的超市，退出日本市场，便是其海外业务重组的一部分。

应当将企业重组与资产重组、债务重组、股权重组以及企业合并区别开。企业重组通常是企业内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化。资产重组分为内部资产重组和外部资产重组。内部资产重组是指企业（或资产所有者）将其内部资产按优化组合的原则，进行的重新调整和配置，以期充分发挥现有资产的部分和整体效益。内部资产重组是企业重组的组成部分。外部资产重组，是指企业与其他企业之间进行的资产买卖（收购、兼并）和互换，以剥离不良资产、配置优良资产，使现有资产的效益得以充分发挥。债务重组是债权人与债务人就债务清偿重新达成协议的交易。股权重组是指股份制企业的股东（投资者）或股东持有的股份发生变更，包括股权转让和增资扩股。股权重组与企业合并的概念互有交叉。企业合并是在不同企业之间的资本重组和规模扩张。

同时存在下列情况的,表明企业承担了重组义务:①有详细、正式的重组计划,包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等;②该重组计划已对外公告。需要判断重组义务是否同时满足以下三个确认条件,即判断其承担的重组义务是否是现时义务、履行重组义务是否很可能导致经济利益流出企业、重组义务的金额是否能够可靠计量。只有同时满足这三个确认条件,才能将重组义务确认为企业的负债。

例如,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,该公司就没有开始承担重组义务,不应确认预计负债;如果有关决定已经传达到受影响的各方,并使各方对企业将关闭事业部形成合理预期,通常表明企业开始承担重组义务,同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业和金额能够可靠地计量的,应当确认相应的负债。

(二) 重组义务的计量

企业应当按照与重组有关的直接支出确定重组义务的金额,计入当期损益。其中,直接支出是企业重组必须承担的直接支出,不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。可以参照表 1-5,判断某项支出是否属于与企业重组有关的直接支出。

表 1-5 重组义务直接支出

包 括	不 包 括
自愿或强制遣散费 停止使用的厂房租赁撤销费等	留用职工岗前培训 设备减值损失 新系统和营销网络投入等支出

由于企业在计量预计负债时不应当考虑预期处置相关资产的利得或损失,在计量与重组义务相关的负债时,也不考虑处置相关资产(厂房、店面,有时是一个事业部整体)可能形成的利得或损失,即使资产的出售构成重组的一部分也是如此。

【例 1-14】甲公司由于受国际金融危机的不利影响,决定对乙事业部进行重组,将相关业务转移到其他事业部。经履行相关报批手续,甲公司对外正式公告其重组方案。根据该重组方案,预计很可能发生下列支出:因辞退员工将支付补偿款 300 万元;因撤销厂房租赁合同将支付违约金 20 万元;因对留用员工进行培训将发生支出 1 万元;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 2 万元;因处置用于 C 产品生产的固定资产将发生减值损失 100 万元。

本例中,因辞退员工将支付的补偿和因撤销厂房租赁合同支付的违约金,属于与重组有关的直接支出,因此,应作为重组义务。其中,辞退员工支付的补偿款 300 万元应记入“应付职工薪酬”科目,因撤销厂房租赁合同支付的违约金 20 万元记入“预计负债”科目。对留用员工的培训支出,以及将用于 C 产品生产的固定资产等转移至仓库发生的运输费和固定资产减值损失,与继续进行的活动相关,不属于与重组有关的直接支出,不计入重组义务。

【例 1-15】为调整产品结构，去除冗余产能，20×1 年乙公司推出一项鼓励员工提前离职的计划。该计划范围内涉及的员工共有 100 人，平均距离退休年龄还有 5 年。公司董事会于 10 月 20 日通过决议，该计划范围内的员工如果申请提前离职，将给每人一次性地支付补偿款 30 万元。根据计划公布后与员工达成的协议，其中的 80 人会申请离职。截至 20×1 年 12 月 31 日，该计划仍在进行当中。乙公司进行了以下会计处理：

借：管理费用 24 000 000
贷：预计负债 24 000 000

本例中，乙公司对该事项的会计处理不正确。该项计划应属于辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，相关估计应支付的金额全部计入当期损益。更正分录如下：

借：预计负债 24 000 000
贷：应付职工薪酬——辞退福利 24 000 000

第四节 或有事项的列报与信息披露

或有事项往往代表了一种不确定性和潜在的风险因素，该类事项可能会对企业的财务状况和经营前景产生不容忽视的影响。如实反映或有事项及其给企业带来的财务影响，是企业履行信息披露义务、帮助财务报告使用者作出正确决策的必然要求。

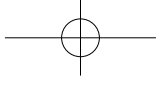
一、或有事项列报和披露的一般原则

或有事项相关项目是否予以列报和披露，很大程度上依赖于事项本身发生的概率，以及事项的性质。如上所述，有利或有事项和不利或有事项的会计处理方法存在明显的差异。有可能带来不利影响的或有事项，是列报和披露的重点。概括或有事项的列报和披露方法，如图 1-2 所示（“N”代表不做任何会计处理）。



图 1-2 或有事项的列报和披露示意图

图 1-2 显示，面对不利事项，企业应尽可能披露相关信息，在“很可能”的概率条件下，即确认一项负债（一般为预计负债）；在“基本确定”的概率情形下，如满足其他条件，则可以确认一项确定性负债，如其他应付款。而当企业面对有利事项时，则应采取保守的处理方法，只要不是很可能或基本确定，原则上不进行列报和披露。



二、预计负债的列报与信息披露

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,在资产负债表上一般只需通过“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,应确认一项费用或支出。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)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”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”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,企业应在财务报表附注中披露以下内容:第一,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;第二,各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况;第三,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。

三、或有负债和或有资产的披露

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会对企业造成重大不利影响,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。

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。



即测即练 1

【案例讨论】

>>>

资料 1: 神雾环保是一家以电石行业节能减排为主营业务的公司。截至 20×8 年 12 月 31 日,神雾环保披露的或有事项中,法律诉讼 100 余起,其中被强制执行和尚未执行的 80 余起,涉案金额约 20 亿元;尚未判决的 60 余起,涉案金额约 2 亿元。涉讼主要原因是向金融机构融资发生本金和利息逾期、作为连带责任人参与多项担保事项、合同违约和未按时支付员工薪酬等。根据其 20×8 年的财务报告,该公司仅为以下事项计提了预计负债:

20×5 年 9 月,华中融资租赁有限公司与内蒙古港原化工有限公司(以下简称“港

原化工”)签订了售后回租融资租赁合同,神雾环保提供连带责任保证担保。20×8年港原化工发生债务违约,未按合同约定向融资租赁公司支付本金及利息,未清偿债务金额8 678万元。公司作为连带担保责任人,被华中融资租赁有限公司提起诉讼。20×8年3月,北京市第三中级人民法院向主债务人港原化工及担保人神雾环保共同下发了执行裁定书、执行通知书、报告财产令,责令其立即支付所欠本息、违约金,并负担案件申请执行费12万元。案件已经结案,20×8年末,公司对担保涉及的诉讼金额扣除港原化工已偿还金额406万元后全额计提预计负债,金额为8 712万元。

讨论题目: 确认预计负债应满足什么条件?神雾环保因债务担保计提预计负债的具体依据是什么?上述材料中提到百余起诉讼案件中,只有其中一项计提了预计负债,是否合理?

资料2: 贝因美是一家以生产婴幼儿奶粉和食品为主业的上市公司。根据其全资子公司与澳大利亚达润工厂签署的《产品购买协议》的规定,如果基粉的年度采购量不能达到协议约定的7 500吨,就需要支付固定补偿费。协议签订后,因公司销售未达预期等原因,致使未能按照合同条款完成7 500吨的采购量,预计未来年度仍然难以达到约定的购买量。由于采购订单不足,执行该协议变为亏损合同。贝因美针对该事项计提预计负债约1.3亿元。

讨论题目: 贝因美因计提预计负债的原因是什么,其金额是如何确定的?

资料3: 海信家电是一家主营家电制造和销售的上市公司,对其生产的电视、冰箱和洗衣机等家电实行整机包修1年、主要部件包修3年的售后政策。公司某一年度财务报表附注显示,公司保修准备的期末余额为446 321 241.97元,期初余额为434 997 428.58元。保修准备为预计的产品质量保证金,在质保期内,公司将向有关客户免费提供保修服务。根据行业经验和以往的数据,保修费用是根据所提供的质量保证剩余年限、单位平均返修费用进行估算并计提。

讨论题目: 哪些因素会影响海信家电保修准备的余额,因保修准备计提的预计负债年末余额高于年初余额,说明了什么?



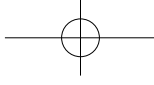
【业务训练题】

>>>

1. 资料: 20×5年8月2日,甲公司委托某银行给乙公司贷款1 000万元。贷款到期后,由于经营困难等原因,乙公司无力偿还甲公司款项,为此,甲公司于20×7年8月10日依法向法院起诉乙公司。20×7年12月20日,法院一审判决甲公司胜诉,责成乙公司向甲公司偿付贷款本金和利息1 080万元,并支付罚息20万元,承担诉讼费用3万元。至20×7年12月31日,乙公司并未履行判决,甲公司决定年后采取进一步措施。

要求: 分别说明甲、乙公司对此事项如何处理,需要确认的,写出分录(单位:万元)。

2. 资料: 甲公司为乙公司提供担保的某项银行借款100万元于20×4年9月到期,甲公司为乙公司此项借款的本息提供50%的担保。乙公司借入的款项至到期日应偿付的本息为118万元。由于乙公司无力偿还到期的债务,债权银行于11月向法院提起诉讼,



高级财务会计(第2版)

要求乙公司和为其提供担保的甲公司偿还借款本息,并支付罚息5万元。至20×4年12月31日,法院尚未作出判决,甲公司预计承担此项债务的可能性为60%,估计需要支付担保款50万元。20×5年6月15日,法院作出一审判决,乙公司和甲公司败诉,甲公司需为乙公司偿还借款本息的50%,计59万元,乙公司和甲公司服从该判决,款项尚未支付。甲公司预计替乙公司偿还的借款本息不能收回的可能性为80%。

要求:

(1) 确定20×4年12月31日甲公司因担保应确认的负债金额,并编制相关会计分录。

(2) 20×5年6月15日诉讼结案,甲公司应如何进行会计处理?

3. 资料: M公司主营机床的生产和销售。20×4年12月31日“预计负债——产品质量保证”科目年末余额为12万元。20×5年第一季度和第二季度分别销售机床100台和200台,每台售价为10万元。对购买其产品的消费者,公司作出承诺:机床售出后三年内如出现非意外事件造成的机床故障和质量问题,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1%~2%之间。M公司20×5年前两个季度实际发生的维修费用分别为18万元和22万元(维修费用用银行存款支付50%,另50%为耗用的原材料,不考虑增值税进项税额转出)。

要求:

(1) 编制前两个季度发生产品质量保证费用和确认产品质量保证负债的会计分录;

(2) 计算前两个季度末“预计负债——产品质量保证”科目的余额。

4. 资料: 甲公司于20×5年11月与乙公司签订销售合同,约定于次年4月以2 000元/件的价格向乙公司提供10件产品,如不能按期交货,则售价降为1 500元/件。如果撤销合同,甲公司需要缴纳2 000元的违约金。该产品的单位成本为1 600元/件,20×5年12月甲公司因生产线损坏,10件产品尚未投入生产,估计在20×6年5月才能交货。

要求: 为甲公司编制20×5年12月31日和产品完工交付时的相关会计分录。

5. 资料: 立信公司的总会计师在复核20×4年度财务报表时,对以下交易或事项的会计处理提出疑问:

(1) 20×4年8月30日,立信公司签订不可撤销的销售合同,约定于20×5年3月1日前,销售给甲公司100件A产品,售价总额为100万元,若立信公司违约,则需要向甲公司按照售价总额的10%支付违约金。20×4年12月31日,库存A产品60件,成本为60万元;立信公司开始筹备原材料以生产剩余的40件A产品时,原材料价格突然上涨,预计生产剩余40件A产品的成本为48万元,预计销售100件A产品将发生销售税费10万元。当日100件A产品的市场价格为140万元。立信公司选择执行合同,并确认预计负债26万元,其会计处理如下:

借: 营业外支出	260 000
贷: 预计负债	260 000

(2) 立信公司因销售残次商品致使消费者受到伤害, 并遭到消费者的起诉, 至 20×4 年年底存在一项未决诉讼。根据类似案例的经验判断, 该项诉讼败诉的可能性为 80%。如果败诉, 立信公司将须赔偿对方 500 万元, 并承担诉讼费用 40 万元, 且基本确定从第三方收到补偿款 60 万元。立信公司的会计处理如下:

借: 营业外支出	4 400 000
管理费用	400 000
贷: 预计负债	4 800 000

(3) 立信公司生产 B 产品, 20×3 销售总额达 2 000 万元。当时产品质量条款规定, 产品保修期一年, 在一年之内产品如果发生质量问题, 公司将免费修理。根据以往经验, 预计已售产品中有 80% 不会出现问题, 15% 可能出现较小的质量问题, 此时维修费为销售额的 1%; 有 5% 的可能出现较大的质量问题, 此时维修费为销售额的 3%。20×4 年年初, 由于产品结构调整, 已停止 B 产品的生产和销售。20×4 年度发生了维修支出 4 万元。20×4 年度立信公司对该事项作出如下会计处理:

借: 预计负债	40 000
贷: 银行存款	40 000

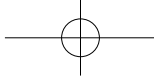
(4) 立信公司管理层于 20×4 年 12 月制订了一项关闭某产品生产线的业务重组计划。为了实施上述业务重组计划, 立信公司预计将发生以下支出或损失: 因辞退员工将支付补偿款 100 万元; 因撤销厂房租赁合同将支付违约金 20 万元; 因对留用员工进行培训将发生支出 10 万元; 因处置用于原产品生产的固定资产将发生减值损失 10 万元。上述重组计划已于 20×4 年 12 月 15 日经公司董事会批准, 并于当日对外公告。至 20×4 年 12 月 31 日, 上述业务重组计划尚未实施, 员工补偿及相关支出尚未支付。立信公司的会计处理如下:

借: 营业外支出	1 200 000
贷: 预计负债	1 200 000

要求: 分析判断上述资料中立信公司的会计处理是否正确, 并说明理由; 若不正确, 请说明正确的会计处理。(答案中的金额单位用万元表示。)

6. 资料: 某会计师事务所接受委托, 对 A 公司 20×7 年度财务报告进行审计, 在审计过程中发现以下情况:

(1) 20×7 年 7 月, A 公司接到当地法院通知, 被告知 B 公司状告 A 公司侵权。B 公司认为, A 公司未经其同意, 在试销的新产品中使用了 B 公司的专利技术, 要求法院判定 A 公司向其支付专利技术使用费 150 万元。A 公司认为其研制的新型设备并未侵犯 B 公司的专利权, 遂于 20×7 年 10 月向法院反诉 B 公司损害其名誉, 要求法院判定 B 公司向其公开道歉并赔偿损失 200 万元。截至 20×7 年 12 月 31 日, 法院尚未对上述案件作出判决。A 公司的法律顾问认为, A 公司在该起反诉案件中很可能获胜; 如果胜诉, 预计可获得的赔款在 100 万元至 150 万元之间。A 公司就上述事项在 20×7 年 12 月 31 日确认一项资产 125 万元, 但未在附注中进行披露。A 公司财务部经理对此解释为: 在该起反诉案件中预计可获得的赔款很可能流入本公司, 且金额能够可靠计量, 应当确



高级财务会计 (第2版)

认为一项资产。

(2) 20×7 年 6 月 1 日, A 公司与 C 公司签订一项不可撤销的产品销售合同。合同约定: A 公司于 20×8 年 4 月 1 日前向 C 公司交付一批产品, 合同总价款为 300 万元(不含增值税), 如违约, 则需支付违约金 50 万元。至 20×7 年 12 月 31 日, A 公司已发生生产成本 200 万元, 因材料价格上涨, 预计还将发生生产成本 120 万元。A 公司在账面确认了已发生生产成本 300 万元, 未做其他会计处理。

要求: 分析判断上述资料中 A 公司的会计处理是否正确, 并说明理由; 若不正确, 请说明正确的会计处理。(答案中的金额单位用万元表示。)

