

或有事项准则讲解

主讲人：陆迎霞



www.sxacc.cn

www.sxacc.cn

网

主要内容

一、或有事项的概念

二、或有事项的内容

三、预计负债的确认与计量

四、或有事项会计的具体应用

五、或有事项的列报

一、或有事项的概念

(一) 定义

或有事项是指过去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**。

(二) 特征

1.是由过去的交易或事项形成的。

2.其结果具有不确定性。

结果是否发生具有不确定性

结果预计将会发生，但具体时间、金额不确定

3.其结果须由未来事项决定
(依赖于未来不确定事项的发生或不发生)

山西省会计网
www.sxacc.cn

(三) 常见的或有事项的情形

- 未决诉讼或未决仲裁。
- 债务担保。
- 产品质量保证。
- 亏损合同。
- 重组义务。
- 环境污染整治等。

山西省会计网
www.sxacc.cn

www.sxacc.cn

二、或有事项的内容

(一) 或有负债

或有负债是指由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地计量。

结果取决于不确定未来
事项的可能义务

或有负债

- 潜在义务
- 现时义务

履行该义务不是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，但该义务的金额不能可靠地计量

山西省会计网
www.sxacc.cn

履行义务导致经济利益流出企业的可能性，通常按照一定的概率区间进行判断。

发生的概率分为以下几个层次：

- 基本确定：发生概率95%~100%
- 很可能：发生概率50%~95% (含95%)
- 可能：发生概率5%~50% (含50%)
- 极小可能：发生概:0~5% (含5%)

(二) 或有资产

或有资产是指由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。

会计网

www.sxacc.cn

山西省会计网

www.sxacc.cn

(三) 或有负债和或有资产的确认

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。

企业应当持续关注影响或有事项的因素，随着时间的推移和事态的进展，**当或有负债符合负债确认条件，应确认为企业的负债。当或有资产，在基本确定能够收到的，确认为企业的一项资产。**

三、预计负债的确认与计量

(一) 预计负债的确认

或有负债同时满足以下三个条件，确认为预计负债：

- 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。

(二) 预计负债的计量

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。

1. 预计负债最佳估计数的确定方法

(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，最佳估计数应当按照该范围内的**中间值**确定。

中间值，即上下限金额的平均数。

例题：2×17年12月1日，甲公司因合同违约而被乙公司起诉。至12月31日，甲公司尚未接到人民法院的判决结果。

甲公司预计，最终的法律判决很可能对公司不利。假定预计将要支付的赔偿金额为100万元至160万元之间的某一金额，而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同。

在这种情况下，甲公司应在2×17年12月31日的资产负债表中确认一项预计负债，金额为： $(100+160) \div 2 = 130$ (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的范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同：

a.或有事项涉及单个项目的，按最可能发生金额确定。“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、一项未决仲裁等。

例题：2×17年12月1日，乙公司涉及一项诉讼案，至12月31日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，需要赔偿的金额为200万元。乙公司在资产负债表中确认的预计负债金额为很可能发生的金额，即200万元。

b.或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率确定。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不只一个。

如，在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户，而且质量问题也不一样，相应地，企业对这些客户负有保修义务，应根据发生质量问题的概率及相关的保修费用计算确定应予确认的负债金额（即计算加权平均数）。

例题：2×17年，乙企业销售产品3万件，销售额1200万元。乙企业的产品质量保证条款规定：产品售出后一年内，如发生正常质量问题，乙企业将免费负责修理。根据以往的经验，如果出现较小的质量问题，发生的修理费为销售额的1%；如果出现较大的质量问题，发生的修理费为销售额的2%。据预测，2×17年度已售产品中，有80%不会发生质量问题，有15%将发生较小质量问题，有5%将发生较大质量问题。

2×17年末乙企业应确认预计负债金额

$$=1200 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%)$$

$$=30 \text{ (万元)}$$

企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期会从第三方得到补偿

2.预期可获得的补偿的确定

- (1)补偿确定的条件：补偿只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。
- (2)补偿金额的确定：确认的补偿金额不能超过所确认的负债的账面价值。
- (3)补偿的会计处理方法：补偿金额应单独确认为资产，即应计入“其他应收款”科目，不能直接冲减“预计负债”。

3.预计负债计量需要考虑的其他因素

- 风险和不确定性;
- 货币时间价值;
- 未来事项。

(三) 对预计负债账面价值的复核

四、或有事项会计的具体应用

会计处理思路与程序

对于形成或有负债的一方而言：

- 1.判断或有负债是否符合预计负债的确认条件；
- 2.如符合预计负债的确认条件，计算预计负债的最佳估计数，以及可获得的补偿金额；
- 3.编写会计分录。

对于形成或有资产的一方而言：

- 只有在企业基本确定能够收到的情况下，才能予以确认为资产，所以在最终结果出来之前，一般不需要进行会计处理。

“预计负债” 会计科目

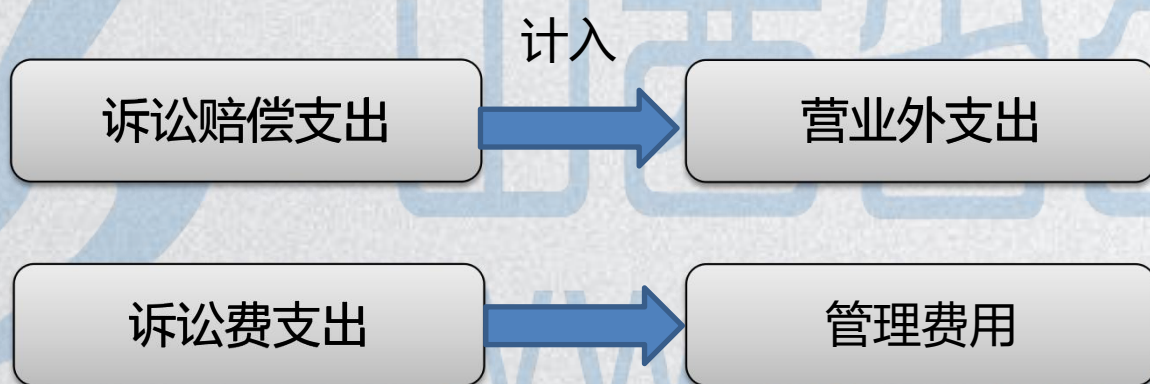
- 本科目核算企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债，是企业未来将要承担的现时义务。属于**负债类**科目。
- 本科目可按形成预计负债的交易或事项进行明细核算。
- 确认预计负债时，记贷方，实际清偿或冲减的预计负债，记借方，期末余额在贷方，反映企业已确认但尚未清偿的预计负债。

(一) 未决诉讼或未决仲裁

诉讼是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。

涉及到的会计科目：



例题：2×17年11月1日，乙公司因合同违约被丁公司起诉。2×17年12月31日，公司尚未接到法院的判决。丁公司预计，如无特殊情况很可能在诉讼中获胜，估计很可能获得的赔偿金额为190万元。乙公司在咨询了公司的法律顾问后，认为最终的判决结果很可能对其不利。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，而且这一区间内每个金额的可能性都大致相同，其中诉讼费为3万元。

被告方（乙公司）的会计处理：

第一步，对乙公司来说，未决诉讼所形成的或有负债，符合预计负债的确认条件，所以在2×17年12月31日应确认一项预计负债。

第二步，预计负债的最佳估计数
 $= (160+200) \div 2 = 180$ 万元

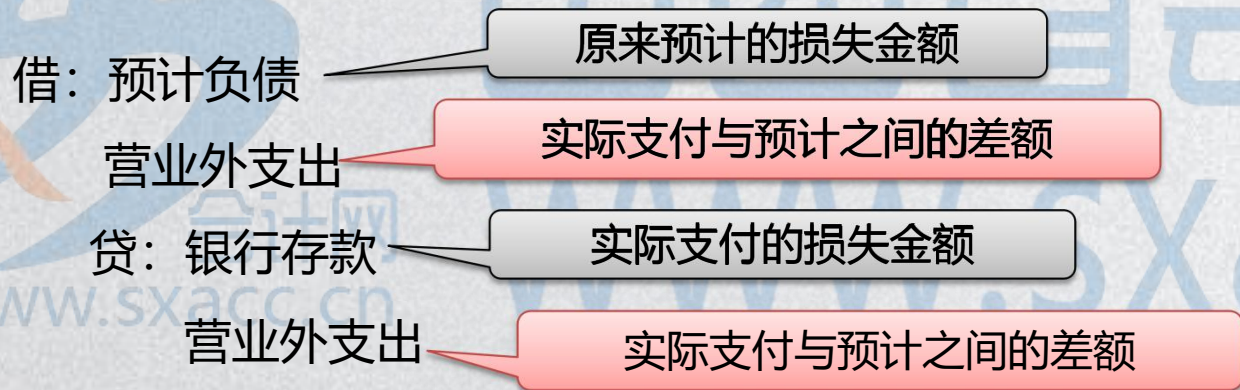
第三步，资产负债表日，确认预计负债

借：管理费用——诉讼费 3
 营业外支出——赔偿支出 177
 贷：预计负债——未决诉讼 180

第四步，在2×17年12月31日财务报表附注中披露。

※ 对实际发生的诉讼损失金额与已计提的预计负债之间的差额，应分别情况处理：

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的，应当将其差额，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（即采用追溯重述法处理）。



山西省会计网
www.sxacc.cn

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”。

借：营业外支出——赔偿支出

贷：其他应付款

山西省会计网

www.sxacc.cn

会计网

www.sxacc.cn

④资产负债表日后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处理。

借：预计负债（原来预计的损失金额）

 以前年度损益调整（调整营业外支出）

贷：其他应付款（实际应支付的金额）

会计网

www.sxacc.cn

山西省会计网

www.sxacc.cn

(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。

涉及到的会计科目：

担保连带责任支出，计入“营业外支出”

例题：2×15年10月，甲公司从银行贷款2000万元，期限2年，由A公司全额担保。2×17年4月，乙公司从银行贷款100万元，期限1年，由A公司担保50%。

截止2×17年12月31日，各贷款单位的情况如下：甲公司贷款逾期未还，银行已起诉甲公司和A公司，A公司因连带责任需赔偿多少金额尚无法确定。乙公司由于受政策影响，经营效益不如以往，可能不能偿还到期债务。

分析：对甲公司而言，A公司很可能需履行连带责任，但赔偿金额是多少，目前还难以预计。对乙公司而言，A公司可能需要承担连带责任。

这两项债务担保形成A公司的或有负债，不符合预计负债的确认条件，A公司在2×17年12月31日编制财务报表时，应当在附注中进行披露。

(三) 产品质量保证

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。

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。

例题：2×17年一季度，乙企业销售产品3万件，销售额1200万元。乙企业的产品质量保证条款规定：产品售出后一年内，如发生正常质量问题，乙企业将免费负责修理。根据以往的经验，如果出现较小的质量问题，发生的修理费为销售额的1%；如果出现较大的质量问题，发生的修理费为销售额的2%。据预测，2×17年一季度已售产品中，有80%不会发生质量问题，有15%将发生较小质量问题，有5%将发生较大质量问题。

2×17年一季度乙企业确认产品质量保证预计负债的会计处理：

应确认预计负债金额

$$=1200 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%)$$

$$=30 \text{ (万元)}$$

借：销售费用——产品质量保证 30

贷：预计负债——产品质量保证 30

假设2×17年一季度，乙企业实际发生产品维修费用20万元，

借：预计负债——产品质量保证 20

贷：银行存款、原材料等 20

假定2×17年年初“预计负债——产品质量保证”余额为5万元，则2×17年一季度末，“预计负债——产品质量保证”科目余额为： $5+30-20=15$ 万元

假设，在一季度末，之前销售产品的保修期已满，应将“预计负债——产品质量保证”科目期初余额予以冲销。

借：预计负债——产品质量保证 5

贷：销售费用——产品质量保证 5

(四) 亏损合同

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。

1. 概念

企业在履行合同义务过程中，发生的成本预期将超过与合同相关的未来流入的经济利益，待执行合同即变成了亏损合同。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。

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。

2. 亏损合同的会计处理原则：

(1) 如果亏损合同是可撤销的，不确认预计负债；如果亏损合同是不可撤销的，在同时满足预计负债的三个确认条件时，应当确认预计负债。

(2) 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，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。

无合同标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。

(3) 预计亏损的计量

按履行该合同的损失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确认预计负债。

预计负债反映企业退出该合同的最低净成本。

(五) 重组义务

1. 重组的定义

重组是企业制定和控制的，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。

重组的本质，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。

重组区别于企业合并、债务重组。

2. 属于重组的事项：

(1) 出售或终止企业的部分经营业务。

(2) 对企业的组织结构进行较大调整。

(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。

3.企业承担重组义务的情形

同时存在下列情况的，说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及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；
- ②该重组计划已对外公告。重组计划已开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。

4.重组义务的确认与计量

(1)确认。只有当重组义务同时满足预计负债的三个确认条件，才能将重组义务确认为预计负债。

(2)计量。企业应当按照与重组有关的**直接支出**确定预计负债金额。

直接支出是企业重组必须承担的，与主体后续活动无关的支出。

包括：自愿遣散、强制遣散、将不再使用的厂房的租赁撤销费等。

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，以及处置相关资产可能形成的利得或损失。

涉及到的会计科目：

重组义务，一般情况下计入“预计负债”科目，如果属于辞退福利，计入“应付职工薪酬”科目。



山西省会计网
www.sxacc.cn

五、或有事项的列报

(一) 预计负债的列报

1. 报表中的列报

资产负债表中，单独列报“预计负债”。

利润表中，不单独项目反映预计负债的费用或支出，而是合并和管理费用、销售费用、营业外支出中反映。

2. 附注中的披露

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；

各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况；

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。

(二) 或有负债的披露

在附注中披露或有负债的有关信息：

- 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。

(三) 或有资产的披露

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。

会计网

www.sxacc.cn

山西省会计网

www.sxacc.cn

谢谢大家



会计网
www.sxacc.cn