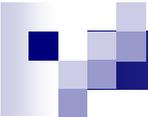




第一章 或有事项

(企业会计准则 第13号)





主要变化

- 《或有事项》对预计负债的计量分为初始计量和后续计量：初始计量是按照企业履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行，并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；
- 后续计量就是指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，如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。
- 原准则对预计负债的计量只进行初始计量，即按履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行。

主要变化

- 新规定增加了一些内容，如重组义务和待执行亏损合同应当预计负债，预计负债最佳估计数选择时应考虑货币时间价值。
- 明确了未来经营亏损不得确认为预计负债。





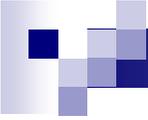
主要内容精讲

一、或有事项的特征

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。

- 
- 或有事项具有以下特征：
 - （一）由过去交易或事项形成。即或有事项的现存状况是过去交易或事项引起的客观存在。
 - 未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等，不属于或有事项。
 - （二）结果具有不确定性。即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。
 - （三）由未来事项决定。即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。

- 
- 常见的或有事项有：
 - 未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、环境污染整治、承诺、亏损合同、重组义务等。
 - 或有事项包括：预计负债、或有负债、或有资产

- 
- **或有负债：**过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在需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实义务，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。
 - **特征：**过去的交易或事项形成/具有不确定性
 - **义务：**潜在义务/现实义务
(推定义务、法定义务)



或有资产：过去的交易或事项形成的潜在资产，其存在需通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

特征：过去的交易或事项形成的/结果具有不确定性

预计负债：因或有事项产生的符合负债确认条件的或不确定的现实义务。

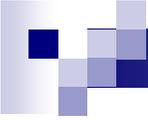
二 预计负债的确认条件

- 与或有事项相关的义务**同时满足**以下条件的，应当确认为预计负债：
履行或

- （一）该义务是企业承担的现时义务；
- （二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；
- （三）该义务的金额能够可靠地计量。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照下列情况加以判断：

可能性P	“可能性”的层次	处理	披露
■ $95\% < P < 100\%$	基本确定	确认为负债	确认为资产
■ $50\% < P \leq 95\%$	很可能	确认为负债	可以进行披露
■ $5\% < P \leq 50\%$	可能	在资产负债表附注中披露	不披露
■ $0 < P \leq 5\%$	极小可能	一般不予披露	不披露



■ 三、预计负债的计量

预计负债的计量主要涉及两方面：一是**最佳估计数**的确定；二是预期可获得补偿的处理。

（一）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 、**最佳估计数**的确定

- 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。

- 
- 【例12—1】 20×7年12月27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。20×7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800万元至1000万元之间的某一金额。根据本准则的规定，甲企业应在20×7年12月31日的资产负债表中确认一项金额为900万元 $[(800+1000) \div 2 = 900 \text{万元}]$ 的负债。

- 有关会计处理如下（假定赔偿金额未考虑诉讼费）：

- | | |
|---------|---------|
| 借：营业外支出 | 9000000 |
| 贷：预计负债 | 9000000 |

- 
- 在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：
 1. 或有事项涉及单个项目的，按最可能发生金额确定。
 2. 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。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。

- 
- 【例12-2】甲公司涉及一起诉讼。根据类似案件的经验以及公司所聘律师的意见判断，甲公司在该起诉讼中胜诉的可能性有40%，败诉的可能性有60%。如果败诉，将要赔偿1000万元。在这种情况下，甲公司应确认的负债余额(最佳估计数)应为最可能发生金额1000万元。有关会计处理如下(假定赔偿金额未考虑诉讼费)：

- 借：营业外支出 10000000
 贷： 预计负债 10000000



- 2.预期可获得补偿的处理。

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，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**。确认的补偿金额**不应超过**预计负债的账面价值。

- 甲企业因或有事项确认了一项负债500万元；同时，因该或有事项，甲企业还可从乙企业获得350万元的赔偿，且这项金额基本确定能收到。在这种情况下，甲企业应分别确认一项负债500万元和一项资产350万元，而不能只确认一项金额为150万元的负债。二是确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。沿用以上例子，甲企业所确认的补偿不能超过所确认的负债的账面价值500万元。有关会计处理如下：

- 借：营业外支出 5000000
 贷：预计负债 5000000

- 借：其他应收款 3500000
 贷：营业外支出 3500000



(二) 后续计量

- 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(后续计量)，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12—4】2006年4月20日，A银行批准B公司的信用贷款（无担保、无抵押）申请，同意向其贷款2 000万元，期限一年，年利率7.2%。2007年4月20日，B公司的借款（本金和利息）到期。B公司具有还款能力，但因与A银行之间存在其他经济纠纷，而未按时归还A银行的贷款。A银行遂与B公司协商，但没有达成协议。2007年8月7日，A银行向法院提起诉讼。
- 本例中，如无特殊情况，B公司很可能败诉。为此，B公司不仅须偿还贷款本金和利息，还需要支付罚息、诉讼费等费用。
- 假定B公司预计将要支付的罚息、诉讼费等费用估计为60万元至70万元之间。为此，B公司应在确认一项负债65万元 $[(60+70) \div 2=65$ （万元）]
- 截止2007年12月31日，法院尚未对A银行提起的诉讼进行审理。假定B公司预计将要支付的罚息、诉讼费等费用估计为110万元至120万元之间。为此，B公司应在2007年12月31日确认一项负债115万元 $[(110+120) \div 2=115$ （万元）]。需要将原账面价值调整为115万元。



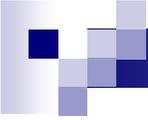
- 四、待执行合同、重组事项形成的或有事项的确认和计量

- (一) 亏损合同的相关义务确认为预计负债

- **待执行合同**，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的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、租赁合同等，均属于待执行合同。

■ 亏损合同

- 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。
- 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，**通常不确认预计负债**；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。
- 企业不应就未来经营亏损确认预计负债。

- 
- **【例12-5】**甲股份有限公司20×7年1月采用经营租赁方式租入生产线生产产品，租赁期3年，生产的产品预计每年均可获利。20×8年12月，市政规划要求公司迁址，加之宏观政策调整该公司决定停产上述产品，原经营租赁合同为不可撤销合同，还要持续1年，生产线无法转租给其他单位。此时，该公司执行原经营租赁合同发生的费用很可能超过预期获得的经济利益，该租赁合同变为亏损合同，应当在20×8年12月31日根据未来期间（20×9年）应支付的租金确认预计负债。

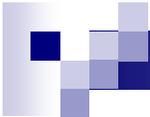
- **【例12—6】** 甲公司2007年9月与乙公司签订商品销售合同，在2008年4月销售10000件商品，单位成本估计为1100元，合同单价1200元；合同规定，如果甲公司在2008年4月末未按时交货，延迟交货的商品单价降为1000元。2007年12月，甲公司因生产线损坏，估计只能提供9000件商品，其余1000件尚未投入生产，估计在2008年5月交货。甲公司2007年12月31日对该项或有事项作出有关会计处理如下：

- 借：营业外支出 100000
 贷：预计负债 100000

甲公司在该批产品生产出来后，应将预计负债冲减存货成本

- 借：预计负债 100000
 贷：库存商品 100000

- 【例12—7】丙公司2007年3月与乙公司签订合同，约定在2008年5月份向乙公司销售商品10000件，合同价格每件1000元，单位成本为1100元。
- (1) 如果2007年末丙公司10000件商品已经存在，又由于合同为亏损合同，存在标的资产（商品），丙公司应确认减值损失1000000元。
- 借：资产减值损失 1000000
- 贷：存货跌价准备 1000000
- (2) 如果2007年末丙公司10000件商品不存在，又由于合同为亏损合同，丙公司应确认预计负债1000000元。
- 借：营业外支出 1000000
- 贷：预计负债 1000000
- 在产品生产出来后，将预计负债冲减存货成本
- 借：预计负债 1000000
- 贷：库存商品 1000000

- 
- **【例12—8】** 丙公司与甲公司签订合同，购买10000件商品，合同价格每件1000元。市场上同类商品每件为700元。丙公司购买的商品准备出售给乙公司，单价为800元。该批商品丙公司尚未购入。
 - 从以上资料可以看出，丙公司购买该批商品的成本总额为1000万元，出售给乙公司的价格总额为800万元，亏损金额为200万元。该商品买卖合同为亏损合同。
 - （1）如果丙公司单方面撤销，支付违约金300万元。丙公司应根据损失200万元与违约金300万元二者较低者，确认预计负债200万元。
 - （2）如果丙公司单方面撤销合同，支付违约金100万元，则应确认预计负债100万元。购入商品后，冲销库存商品100万元，再确认存货跌价准备200万元。



- **（二）重组义务确认为预计负债**

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。

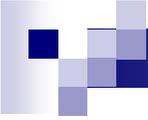
- 属于重组的事项主要包括：

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。

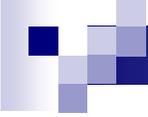
- 
- **重组与企业合并和债务重组的区别**
 - 重组通常是企业内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化；
 - 企业合并是在不同企业之间的资本重组和规模扩张；
 - 债务重组是债权人对债务人作出让步，债务人减轻债务负担，债权人尽可能减少损失。
 -

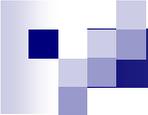
- 
- **企业承担的重组义务满足或有事项确认条件的，应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。**

- 
- **下列情况同时存在时，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。**

- 
- **【例12—9】** 2007年12月甲公司因第五业务分部长期亏损，决定进行重大业务重组。按照重组计划，需要发生直接重组支出**300**万元。该重组业务所涉及到的人员，实施计划等详细计划已于**2007**年年末前对外公布。甲公司应按或有事项准则的规定确认预计负债**300**万元，其账务处理如下：

- 借：管理费用（营业外支出） **3000000**
 贷：预计负债 **3000000**

- 
- **【例12—10】**丙公司是由原某部委直属的几家企业组成的上市公司，其下属两个分公司**A**和**B**的主要业务基本相同，业务区域都在北京地区。**2005**年**7**月，丙公司着手计划将其**F**属的**A**、**B**两个分公司进行合并，以便整合北京地区的相关资源，提高运营效率。重组计划于**2005**年**12**月制定完成，计划中详细解释了北京地区**A**、**B**两分公司的业务重组方案，并规定了重组的准备期为**2006**年**1—3**月、执行期为**2006**年**4—6**月、截止日为**2006**年**6**月**30**日。

- 
- 计划还预计了因重组需要裁员**300**人，预计需要支付**4 000**万元；此外因重组导致的办公地点调整、法律、工商等与重组相关的直接费用预计为**500**万元，合并后新公司人员培训费**100**万元、新公司形象宣传费**300**万元。**2005年12月15**日，丙公司对外正式公布了该重组计划，计划没有实质性变动。



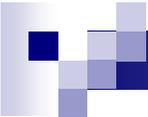
- 
- 根据以上资料，由于丙公司的重组计划将显著改变丙公司的组织形式，且已经制定并对外公布了详细重组计划，**2005**年年末丙公司应确认预计负债，确认的金额为退职补偿、重组直接费用合计**4 500**万元；新员工培训和新公司形象宣传费不属于重组直接支出，不确认为预计负债。



五. 或有事项的披露内容

✚ 预计负债

- 种类、形成原因、经济利益流出不确定性
- 期初、期末余额及增减变动情况
- 预期补偿金额、本期已确认的预期补偿金额



或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）

● 定义：潜在义务/

不符合负债确认条件的现时义务

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。

或有负债极小可能导致经济利益流出企业的不予披露；

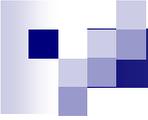
◆ 披露内容：

◆ 第一，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。

◆ 第二，经济利益流出不确定性的说明。

◆ 第三，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。

◆ 例外：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。



✚ 或有资产

- 定义：潜在资产
- 披露原则：通常不披露
- 例外：但或有资产很可能导致未来经济利益流入企业，则应在会计报表附注中披露其形成原因、预计产生的财务影响等