

第十一章 或有事项

一、或有事项概述

(一) 或有事项的概念和特征

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：

1. 或有事项是由**过去的交易或者事项**形成的
2. 或有事项的结果具有**不确定性**
3. 或有事项的结果须由**未来事项决定**

(二) 或有负债、或有资产

1. 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。

或有负债无论是现时义务，还是潜在义务，均**不符合负债的确认条件**，因而不能在财务报表中确认，只能在财务报表附注中**披露**。

2. 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，是潜在资产，**不符合资产的确认条件**，因而不能在财务报表中确认。企业通常不应当披露或有资产，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**。

3. 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，或有负债就转化为企业的预计负债，应当予以确认。

(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。

二、或有事项的确认与计量

(一) 确认预计负债的条件

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

1. 最佳估计数的确定

(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，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。

(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：或有事项涉及**单个项目**的，按照**最可能发生的金额**确定；或有事项涉及**多个项目**的，按照各种可能结果及相关概率**加权**计算确定。

2. 预期可获得的补偿

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**不应当超过**预计负债的账面价值。

3. 预计负债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和不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。

(2) 货币时间价值

预计负债**一般不需要折现**，即相关现时义务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认最佳估计数。

(3) 资产负债表日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**。

三、或有事项会计处理

(一) 未决诉讼或未决仲裁

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确定预计负债后，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，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《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。

(二) 债务担保

会计分录如下：

借：**营业外支出**

贷：预计负债

(三) 产品质量保证

会计分录如下：

借：**销售费用**

贷：预计负债

在对产品质量保证确认预计负债时，需要注意的是：

第一，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**；

第二，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”**余额冲销**，同时冲销销售费用；

第三，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”**余额冲销**，同时冲销销售费用。

(四) 待执行合同变为亏损合同

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。其中，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。

1. 金额的确定

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**较低者**。

2. 科目的确定

(1) 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**，此时，企业通常不需要确认预计负债；会计处理如下：

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

如果预计亏损超过减值损失的部分，那么**超过的部分**确认为预计负债。会计处理如下：

借：营业外支出

贷：预计负债

(2) 合同**不存在标的资产**的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当**确认预计负债**。会计处理如下：

借：营业外支出

贷：预计负债

(五) 重组义务

1. 重组义务的确认

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债的三个确认条件时，即满足五个条件才能确认预计负债。

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**，重组计划已经开始实施，或已向受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。

2. 重组义务的计量

企业应当按照**与重组有关的直接支出**确定预计负债金额。其中，直接支出是企业重组必须承担的，并且**与主体继续进行的活动无关**的支出，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。因为这些支出与未来经营活动有关，在资产负债表日不是重组义务。