

第十章 或有事项

【本章考情分析】

本章阐述或有事项的确认、计量和记录等内容。考试题型为单项选择题和多项选择题。从近三年分数看，本章内容不太重要。

【本章主要内容】

- 第一节 或有事项概述
- 第二节 或有事项的确认和计量
- 第三节 或有事项会计处理原则的应用

第一节 或有事项概述

- 或有事项的概念及其特征
- 或有负债和或有资产

一、或有事项的概念及其特征

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。

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）、承诺、环境污染整治、亏损合同、重组义务等。

或有事项具有以下特征：

（1）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；

【提示】未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项不属于或有事项。

（2）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；

（3）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。

【提示】或有事项与不确定性联系在一起，但存在不确定性并不都形成或有事项。

（1）**固定资产折旧不是或有事项**。折旧的提取虽然涉及对固定资产残值和使用年限的估计，带有一定的不确定性，但固定资产原值本身是确定的，其价值最终要转移到产品中去也是确定的。相应地，固定资产大修理、正常维护等也不是或有事项。

（2）**坏账准备的计提不是或有事项**。坏账准备的计提虽然涉及到账龄和坏账比率的估计，带有一定的不确定性，但应收款项的账面余额是确定的，要么收回（全部或部分收回），要么企业将其确认为损失计入当期损益，最终应收款项的金额要注销是确定的。相应地，计提存货跌价准备、长期股权投资减值准备等也不属于或有事项。

【例题·多选题】下列各项中，属于或有事项的有（ ）。

- A. 固定资产计提折旧
- B. 单位为其他企业的贷款提供担保
- C. 企业以财产作抵押向银行借款
- D. 公司被国外企业提起诉讼

【答案】BD

【解析】折旧的提取虽然涉及对固定资产净残值和使用寿命的估计，具有一定的不确定性，但固定资产原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，该事项的结果是确定的，因此选项 A 不属于或有事项；以财产抵押向银行借款不符合或有事项的特点，因此，选项 C 不属于或有事项。

【例题·多选题】下列各项中，属于企业或有事项的有（ ）。

- A. 与管理人员签订利润分享计划
- B. 为其他单位提供债务担保
- C. 未决仲裁
- D. 产品质保期内的质量保证

【答案】BCD

二、或有负债和或有资产

（一）或有负债

或有负债是指过去的交易或者事项形成的**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；或过去的交易或者事项形成的**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。

或有事项涉及两类义务：一类是潜在义务；一类是现时义务。

1. **潜在义务**，是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。

2. **现时义务**，是指企业在现行条件下已承担的义务。

作为或有负债的现时义务，其特征主要是：该现时义务的履行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。

【提示 1】或有负债不能确认为负债。

【提示 2】或有负债无论是潜在义务，还是现时义务均不符合负债的确认条件，因而不能在会计报表内予以确认，但应按相关规定在附注中披露。

【教材例 10-1】2×15 年 5 月 10 日，甲公司的子公司乙公司从银行贷款人民币 80 000 000 元，期限 2 年，由甲公司全额担保；2×17 年 6 月 1 日丙公司从银行贷款人民币 50 000 000 元，期限 3 年，由甲公司全额担保；2×17 年 7 月 1 日丁公司从银行贷款 20 000 000 美元，期限 5 年，由甲公司全额担保。

截止 2×17 年 12 月 31 日的情况如下：乙公司贷款逾期未还，银行已起诉甲公司和乙公司，丙公司经营状况良好，预期不存在还款困难。丁公司受政策不利影响，可能不能偿还到期美元债务。

在本例中

就乙公司而言，甲公司很可能履行连带责任，造成损失，但损失金额是多少，目前还难以预计。

就丙公司而言，要求甲公司履行连带责任的可能性极小。

就丁公司而言，甲公司可能履行连带责任。

（二）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。

【提示】或有资产不符合资产确认条件，不能确认为资产，不能在财务报表中确认。企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能为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。

【例题·判断题】对很可能给企业带来经济利益的或有资产，企业应披露其形成的原因、预计其产生的财务影响等。（ ）(2017 年)

【答案】√

【解析】企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能给企业带来经济利益的，企业应披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

（三）或有负债和或有资产**转化**为预计负债（负债）和资产

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条件；如符合预计负债确认条件，应将其确认为负债。类似地，企业应当对或有资产相关权利进行评估，分析判断其是否符合资产确认条件；如符合资产确认条件，应将其确认为资产。

【例题·判断题】或有负债无论涉及潜在义务还是现时义务，均不应在财务报表中确认，但应按相关规定在附注中披露。（ ）

【答案】√

【解析】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，因而不能在报表中予以确认。

【例题·多选题】下列关于或有事项的表述中，正确的有（ ）。

- A. 或有资产由过去的交易或事项形成
- B. 或有负债应在资产负债表内予以确认
- C. 或有资产不应在资产负债表内予以确认
- D. 因或有事项所确认负债的偿债时间或金额不确定

【答案】ACD

【解析】或有负债不符合确认负债的条件，不需要在资产负债表中体现。

第二节 或有事项的确认和计量

➤ 或有事项的确认

- 或有事项的计量
- 资产负债表日对预计负债账面价值的复核

一、或有事项确认

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：

- (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

企业履行与或有事项相关的现时义务将导致经济利益流出企业的可能性超过 50%。

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：

项 目	发生的概率区间
基本确定	95% < 发生的可能性 < 100%
很可能	50% < 发生的可能性 ≤ 95%
可能	5% < 发生的可能性 ≤ 50%
极小可能	0 < 发生的可能性 ≤ 5%

(三) 该义务的金额能够可靠地计量

【提示 1】 如果上述三个条件中有一个条件没有满足，则是或有负债。

【提示 2】 预计负债和或有负债的区别

- (1) 预计负债是企业承担的现时义务，或有负债是企业承担的潜在义务或者不符合确认条件的现时义务；
- (2) 预计负债导致经济利益流出企业的可能性是“很可能”并且金额能够可靠计量，或有负债导致经济利益流出企业的可能性是“可能”、“极小可能”，或者金额不能可靠计量的；
- (3) 预计负债是确认了的负债，或有负债是不能加以确认的或有事项；
- (4) 预计负债需要在会计报表附注中作相应披露，或有负债根据情况（可能性大小）来决定是否在会计报表附注中披露。

【例题·多选题】 桂江公司为甲公司、乙公司、丙公司和丁公司提供了银行借款担保，下列各项中，桂江公司不应确认预计负债的有（ ）。

- A. 甲公司运营良好，桂江公司极小可能承担连带还款责任
- B. 乙公司发生暂时财务困难，桂江公司可能承担连带还款责任
- C. 丙公司发生财务困难，桂江公司很可能承担连带还款责任
- D. 丁公司发生严重财务困难，桂江公司基本确定承担还款责任

【答案】 AB

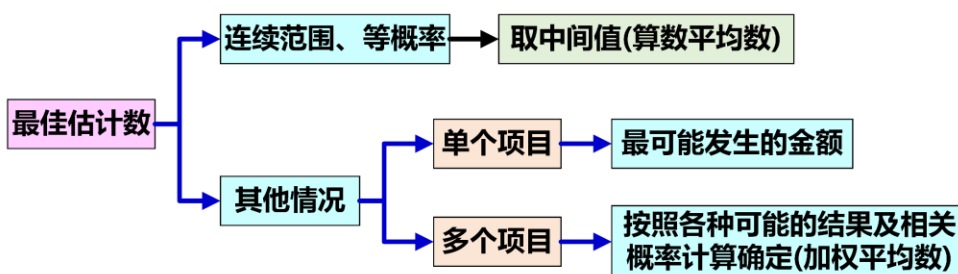
【解析】 对或有事项确认预计负债应同时满足的三个条件是：(1) 该义务是企业承担的现时义务；(2) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业；(3) 该义务的金额能够可靠地计量。选项 A 和 B 不满足第 (2) 个条件，不应确认为预计负债。

二、或有事项的计量

或有事项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) 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，图示如下：



【教材例 10-2】 20×9 年 12 月 1 日，甲公司因合同违约而被乙公司起诉。20×9 年 12 月 31 日，甲公司尚未接到人民法院的判决。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 1 000 000～1 600 000 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 20×9 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项预计负债，金额为：(1 000 000+1 600 000) ÷ 2=1 300 000 (元)。

有关账务处理：

借：营业外支出——赔偿支出（乙公司）	1 300 000
贷：预计负债——未决诉讼（乙公司）	1 300 000

【教材例 10-3】20×9 年 10 月 2 日，乙公司涉及一起诉讼案。20×9 年 12 月 31 日，乙公司尚未接到人民法院的判决。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，需要赔偿 1 000 000 元。

在这种情况下，乙公司在 20×9 年 12 月 31 日资产负债表中应确认的预计负债金额应为最可能发生的金额，即 1 000 000 元。

有关账务处理：

借：营业外支出——赔偿支出	1 000 000
贷：预计负债——未决诉讼	1 000 000

【教材例 10-4】丙公司是生产并销售 A 产品的企业，20×9 年度第一季度共销售 A 产品 30 000 件，销售收入为 180 000 000 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%。根据公司质量部门的预测，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。

根据上述资料，20×9 年第一季度末丙公司应确认的预计负债金额为：

$180\,000\,000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 450\,000$ （元）

有关账务处理：

借：销售费用——产品质量保证——A 产品	450 000
贷：预计负债——产品质量保证——A 产品	450 000

【例题·单选题】甲公司因违约被起诉，至 2011 年 12 月 31 日，人民法院尚未作出判决，经向公司法律顾问咨询，人民法院的最终判决很可能对本公司不利，预计赔偿额为 20 万元至 50 万元，而该区间内每个发生的金额大致相同。甲公司 2011 年 12 月 31 日由此应确认预计负债的金额为（ ）元。

- A. 20
- B. 30
- C. 35
- D. 50

【答案】C

【解析】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，当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。本题中预计负债应确认的金额 = $(20+50) / 2 = 35$ （万元），选项 C 正确。

（二）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所确认预计负债的账面价值。

【提示 1】或有事项确认为资产的前提条件是或有事项确认为负债；

【提示 2】或有事项确认为资产通过“其他应收款”科目核算，不能冲减“预计负债”的账面价值。

【教材例 10-5】20×9 年 12 月 31 日，乙公司因或有事项而确认了一笔金额为 500 000 元的预计负债；同时，乙公司因该或有事项基本确定可从甲保险公司获得 200 000 元的赔偿。

本例中，乙公司应分别确认一项金额为 500 000 元的预计负债和一项金额为 200 000 元的资产，而不能只确认一项金额为 300 000 元（500 000-200 000）的预计负债。同时，乙公司所确认的补偿金额 200 000 元不能超过所确认的负债的账面价值 500 000 元。

相关账务处理为：

借：营业外支出	500 000
贷：预计负债	500 000
借：其他应收款	200 000
贷：营业外支出	200 000

【例题·单选题】2012 年 12 月 31 日，甲公司根据类似案件的经验判断，一起未决诉讼的最终判决很可能对公司

不利，预计将要支付的赔偿金额在 500 万元至 900 万元之间，且在此区间每个金额发生的可能性大致相同；基本确定可从第三方获得补偿款 40 万元。甲公司应对该项未决诉讼确认预计负债的金额为（ ）万元。

- A. 460
- B. 660
- C. 700
- D. 860

【答案】C

【解析】本题中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，存在金额区间的应当取中间值，并且基本确定从第三方获得补偿款项不能冲减预计负债的账面价值。则甲公司对该项未决诉讼应确认的预计负债= $(500+900) \div 2=700$ （万元），选项 C 正确。

【例题·单选题】2008 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 100 万元并承担诉讼费用 5 万元，但很可能从第三方收到补偿款 10 万元。2008 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（ ）万元。

- A. 90
- B. 95
- C. 100
- D. 105

【答案】D

【解析】甲公司应就此项未决诉讼确认的预计负债金额= $100+5=105$ （万元）。

【例题·单选题】2015 年 8 月 1 日，甲公司因产品质量不合格而被乙公司起诉。至 2015 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 200 万元的可能性为 70%，需要赔偿 160 万元的可能性为 30%。甲公司基本确定能够从直接责任人处追回 60 万元。2015 年 12 月 31 日，甲公司对该起诉讼应确认的预计负债金额为（ ）万元。

- A. 128
- B. 200
- C. 140
- D. 188

【答案】B

【解析】或有事项涉及单个项目的，按最可能发生的金额确定，最可能发生的赔偿支出金额为 200 万元；甲公司基本确定能够从直接责任人处追回的 60 万元，应通过其他应收款核算，不能冲减预计负债的账面价值。

【例题·多选题】下列关于企业或有事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。（2017 年）

- A. 因或有事项承担的义务，符合负债定义且满足负债确认条件的，应确认预计负债
- B. 因或有事项承担的潜在义务，不应确认为预计负债
- C. 因或有事项形成的潜在资产，应单独确认为一项资产
- D. 因或有事项预期从第三方获得的补偿，补偿金额很可能收到的，应单独确认为一项资产

【答案】AB

【解析】选项 D，因或有事项预期从第三方获得的补偿，补偿金额基本确定收到的，应单独确认为一项资产。

（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
2. 货币时间价值
3. 未来事项

三、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。

【提示】企业不应当确认或有负债和或有资产

【例题·判断题】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，如果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，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。（ ）

【答案】√

第三节 或有事项会计处理原则的应用

- 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

一、未决诉讼或未决仲裁

借：管理费用（诉讼费）

 营业外支出（赔偿支出）

 贷：预计负债

【教材例 10-6】A 公司 20×9 年度发生的有关交易或事项如下：

（1）20×9 年 10 月 1 日有一笔已到期的银行贷款本金 10 000 000 元，利息 1 500 000 元，A 公司具有还款能力，但因与 B 银行存在其他经济纠纷，而未按时归还 B 银行的贷款，20×9 年 12 月 1 日，B 银行向人民法院提起诉讼。截至 20×9 年 12 月 31 日人民法院尚未对案件进行审理。A 公司法律顾问认为败诉的可能性 60%，预计将要支付的罚息、诉讼费用在 1 000 000-1 200 000 元之间，其中诉讼费 50 000 元。

（2）20×7 年 10 月 6 日，A 公司委托银行向 K 公司贷款 60 000 000 元，由于经营困难，20×9 年 10 月 6 日贷款到期时 K 公司无力偿还贷款，A 公司依法起诉 K 公司，20×9 年 12 月 6 日，人民法院一审判决 A 公司胜诉，责成 K 公司向 A 公司偿付贷款本息 70 000 000 元，并支付罚息及其他费用 6 000 000 元，两项合计 76 000 000 元，但由于种种原因，K 公司未履行判决，直到 20×9 年 12 月 31 日，A 公司尚未采取进一步的行动。

在本例中，A 公司的会计处理如下：

1. A 公司败诉的可能性 60%，即很可能败诉，则 A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日确认一项预计负债： $(1\ 000\ 000+1\ 200\ 000) \div 2=1\ 100\ 000$ （元）

有关账务处理：

借：管理费用——诉讼费	50 000
营业外支出——罚息支出	1 050 000
	(1 100 000-50 000)
贷：预计负债——未决诉讼——B 银行	1 100 000

同时，A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露：

本公司欠 B 银行贷款于 20×9 年 10 月 1 日到期，到期本金和利息合计 11 500 000 元，由于与 B 银行存在其他经济纠纷，故本公司尚未偿还上述借款本金和利息，为此，B 银行起诉本公司，除要求本公司偿还本金和利息外，还要求支付罚息等费用。由于以上情况，本公司在 20×9 年 12 月 31 日确认了一项预计负债 1 100 000 元。目前，此案正在审理中。

2. 虽然一审判决 A 公司胜诉，将很可能从 K 公司收回委托贷款本金、利息及罚息，但是由于 K 公司本身经营困难，该款项是否能全额收回存在较大的不确定性，因此 A 公司 20×9 年 12 月 31 日不应确认资产，但应考虑该项委托贷款的减值问题。

同时，A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露：

本公司 20×7 年 10 月 6 日委托银行向 K 公司贷款 60 000 000 元，K 公司逾期未还，为此本公司依法向人民法院起诉 K 公司。20×9 年 12 月 6 日，一审判决本公司胜诉，并可从 K 公司索偿款项 76 000 000 元，其中贷款本金 60 000 000 元、利息 10 000 000 元以及罚息等其他费用 6 000 000 元。截至 20×9 年 12 月 31 日，K 公司未履行判决，本公司也未采取进一步的措施。

【例题·单选题】2007 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。2007 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 2 000 万元的可能性为 70%，预计赔偿 1 800 万元的可能性为 30%。假定不考虑其他因素，该事项对甲公司 2007 年利润总额的影响金额为（ ）万元。

- A. -1 800
- B. -1 900
- C. -1 940

D. -2 000

【答案】D

【解析】或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。此题最可能发生金额为 2 000 万元，所以该事项对甲公司 2007 年利润总额的影响金额为-2 000 万元。注意，此题不能按加权平均法计算。

二、债务担保

借：营业外支出（担保损失）

贷：预计负债

企业对外提供债务担保常常会涉及未决诉讼，这时可以分别以下情况进行处理：

(1) 企业已被判决败诉，则应当按照人民法院判决的应承担的损失金额，确认为负债，并计入当期营业外支出；

(2) 已判决败诉，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发生的损失金额，确认为预计负债，并计入当前营业外支出；

(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，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日预计担保损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出。

【教材例 10-7】2×15 年 4 月，甲公司为乙公司人民币 20 000 000 元、期限 2 年的丙银行贷款提供全额担保。截至 2×17 年 12 月 31 日，乙公司贷款逾期未还，丙银行已起诉乙公司和甲公司，但人民法院尚未作出判决。甲公司法律顾问认为其败诉的可能性为 70%，预计甲公司因承担连带责任需赔偿的金额为 1 000 000~1 400 000 元。

本例中，甲公司很可能承担连带责任，且需赔偿的金额能够可靠地计量，因此，甲公司应在 2×17 年 12 月 31 日确认一项预计负债，金额为： $(1\ 000\ 000+1\ 400\ 000)\div 2=1\ 200\ 000$ (元)

甲公司的有关账务处理如下：

借：营业外支出——债务担保——乙公司 1 200 000

贷：预计负债——未决诉讼——丙银行 1 200 000

三、产品质量保证

1. 计提保修费

借：销售费用

贷：预计负债

2. 实际发生时

借：预计负债

贷：银行存款等

【教材例 10-8】A 公司为机床生产和销售企业。A 公司对购买其机床的消费者做出承诺：机床售出后 3 年内如出现非意外事件造成的机床故障和质量问题，A 公司免费负责保修（含零部件更换）。A 公司 20×9 年第 1 季度、第 2 季度、第 3 季度、第 4 季度分别销售机床 400 台、600 台、800 台和 700 台，每台售价为 5 万元。根据以往的经验，机床发生的保修费一般为销售额的 1%—1.5% 之间。A 公司 20×9 年四个季度实际发生的维修费用分别为 40 000 元、400 000 元、360 000 元和 700 000 元（假定用银行存款支付 50%，另 50% 为耗用的原材料）。假定 20×8 年 12 月 31 日，

“预计负债——产品质量保证——机床”科目年末余额为 240 000 元。

本例中，A 公司因销售机床而承担了现实义务，该现实义务的履行很可能导致经济利益流出 A 公司，且该义务的金额能够可靠计量。A 公司应在每季度末确认一项预计负债。

(1) 第 1 季度：发生产品质量保证费用（维修费）

借：预计负债——产品质量保证——机床 40 000

贷：银行存款 20 000

原材料 20 000

应确认的产品质量保证负债金额= $400\times 50\ 000\times (1\%+1.5\%)\div 2=250\ 000$ (元)

借：销售费用——产品质量保证——机床 250 000

贷：预计负债——产品质量保证——机床 250 000

第 1 季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额= $240\ 000+250\ 000-40\ 000=450\ 000$ (元)。

(2) 第 2 季度：发生产品质量保证费用（维修费）

借：预计负债——产品质量保证——机床 400 000
 贷：银行存款 200 000
 原材料 200 000

应确认的产品质量保证负债金额=600×50 000×(1%+1.5%)÷2=375 000(元)

借：销售费用——产品质量保证——机床 375 000
 贷：预计负债——产品质量保证——机床 375 000

第2季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额=450 000+375 000-400 000=425 000(元)。

(3) 第3季度：发生产品质量保证费用(维修费)

借：预计负债——产品质量保证——机床 360 000
 贷：银行存款 180 000
 原材料 180 000

应确认的产品质量保证负债金额=800×50 000×(1%+1.5%)÷2=500 000(元)

借：销售费用——产品质量保证——机床 500 000
 贷：预计负债——产品质量保证——机床 500 000

第3季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额=425 000+500 000-360 000=565 000(元)。

(4) 第4季度：发生产品质量保证费用(维修费)

借：预计负债——产品质量保证——机床 700 000
 贷：银行存款 350 000
 原材料 350 000

应确认的产品质量保证负债金额=700×50 000×(1%+1.5%)÷2=437 500(元)

借：销售费用——产品质量保证——机床 437 500
 贷：预计负债——产品质量保证——机床 437 500

第4季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额=565 000+437 500-700 000=302 500(元)。

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，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。

【例题·多选题】下列各项中，影响当期损益的有()。

- A. 无法支付的应付款项
- B. 因产品质量保证确认的预计负债
- C. 研发项目在研究阶段发生的支出
- D. 可供出售权益工具投资公允价值的增加

【答案】ABC

【解析】无法支付的应付款项应计入营业外收入，选项A正确；因产品质量保证确认的预计负债计入销售费用，选项B正确；研发项目在研究阶段的支出计入管理费用，选项C正确；可供出售权益工具投资公允价值的增加计入其他综合收益，不影响损益，选项D错误。

【例题·单选题】甲公司2015年该公司分别销售A、B产品1万件和2万件，销售单价分别为100元和50元。甲公司向购买者承诺提供产品售后2年内免费负责保修服务，预计保修期内将发生的保修费在销售额的2%~8%之间(该区间内各金额发生的可能性相同)。2015年实际发生保修费1万元，2015年年初预计负债余额为2万元。假定无其他或有事项，则甲公司2015年年末资产负债表“预计负债”项目的金额为()万元。

- A. 5
- B. 11
- C. 12
- D. 17

【答案】B

【解析】甲公司2015年年末资产负债表“预计负债”项目的金额=2+(1×100+2×50)×(2%+8%)÷2-1=11(万

元)。

【例题·单选题】甲公司于2014年1月1日成立，承诺产品售后3年内向消费者免费提供维修服务，预计保修期内将发生的保修费在销售收入的3%至5%之间，且这个区间内每个金额发生的可能性相同。当年甲公司实现的销售收入为1000万元，实际发生的保修费为15万元。不考虑其他因素，甲公司2014年12月31日资产负债表预计负债项目的期末余额为()万元。

- A. 15
- B. 25
- C. 35
- D. 40

【答案】B

【解析】当年计提预计负债=1000(3%+5%)/2=40(万元)，当年实际发生保修费冲减预计负债15万元，所以2014年年末资产负债表中预计负债的期末余额=40-15=25(万元)。

四、亏损合同

(一) 待执行合同不属于或有事项。但是，待执行合同变为亏损合同的，应当作为或有事项。

(二) 合同存在标的资产

对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认预计负债。

(三) 无合同标的资产

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。

注意：预计负债的金额应是执行合同发生的损失和撤销合同发生的损失的较低者。

【教材例 10-9】甲公司20×8年12月10日与丙公司签订不可撤销合同，约定在20×9年3月1日以每件200元的价格向丙公司提供A产品1000件，若不能按期交货，将对甲公司处以总价款20%的违约金。签订合同时A产品尚未开始生产，甲公司准备生产A产品时，原材料价格突然上涨，预计生产A产品的单位成本将超过合同单价。不考虑相关税费。

(1) 若生产A产品的单位成本为210元

履行合同发生的损失=1000×(210-200)=10000(元)

不履行合同支付的违约金=1000×200×20%=40000(元)

本例中，甲公司与丙公司签订了不可撤销合同，但是执行合同不可避免发生的费用超过了预期获得的经济利益，属于亏损合同。由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产，甲公司应当按照履行合同造成的损失与违约金两者中的较低者确认一项预计负债，即应确认预计负债10000元。

借：营业外支出——亏损合同损失——A产品 10000

贷：预计负债——亏损合同损失——A产品 10000

待产品完工后，将已确认的预计负债冲减产品成本。

借：预计负债——亏损合同损失——A产品 10000

贷：库存商品——A产品 10000

(2) 若生产A产品的单位成本为270元

履行合同发生的损失=1000×(270-200)=70000(元)

不履行合同支付的违约金=1000×200×20%=40000(元)

应确认预计负债40000元

借：营业外支出——亏损合同损失——A产品 40000

贷：预计负债——亏损合同损失——A产品 40000

支付违约金时

借：预计负债——亏损合同损失——A产品 40000

贷：银行存款 40000

【教材例 10-10】甲公司与乙公司于20×8年11月签订不可撤销合同，甲公司向乙公司销售A设备50台，合同价格每台1000000元(不含税)。该批设备在20×9年1月25日交货。至20×8年末甲公司已生产40台A设备，由于原材料价格上涨，单位成本达到1020000元，每销售一台A设备亏损20000元，因此这项合同已成为亏损合同。预计其余未生产的10台A设备的单位成本与已生产的A设备的单位成本相同。则甲公司应对有标的的40台A设备计提存货跌价准备，对没有标的10台A设备确认预计负债。不考虑相关税费。

有关账务处理如下:

(1) 有标的部分, 合同为亏损合同, 确认减值损失

借: 资产减值损失——存货跌价损失——A 设备 800 000 (40×20 000)

贷: 存货跌价准备——A 设备 800 000

(2) 无标的部分, 合同为亏损合同, 确认预计负债

借: 营业外支出——亏损合同损失——A 设备 200 000

贷: 预计负债——亏损合同损失——A 设备 200 000 (10×20 000)

在产品生产出来后, 将预计负债冲减成本

借: 预计负债——亏损合同损失——A 设备 200 000

贷: 库存商品——A 设备 200 000

【例题·判断题】企业待执行合同变为亏损合同时, 合同存在标的资产的, 应先对标的资产进行减值测试, 并按规定确认资产减值损失, 再将预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。() (2010 年考题)

【答案】√

【解析】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, 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。

【例题·多选题】关于或有事项, 下列说法中错误的有()。

A. 企业在一定条件下应当将未来经营亏损确认为预计负债

B. 待执行合同变成亏损合同的, 应当确认为预计负债

C. 企业应当就未来经营亏损确认预计负债

D. 待执行合同变成亏损合同的, 该亏损合同产生的义务满足或有事项确认预计负债条件的, 应当确认为预计负债

【答案】ABC

【解析】待执行合同变成亏损合同的, 该亏损合同产生的义务满足或有事项确认预计负债条件的, 应当确认为预计负债, 选项 B 不正确; 企业不应当就未来经营亏损确认预计负债, 选项 A 和 C 不正确。

【例题·单选题】甲企业是一家大型机床制造企业, 2015 年 12 月 1 日与乙公司签订了一项不可撤销销售合同, 约定于 2016 年 4 月 1 日以 500 万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 2015 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 520 万元。假定不考虑其他因素。2015 年 12 月 31 日, 甲企业的下列处理中, 正确的是()。

A. 确认预计负债 20 万元

B. 确认预计负债 50 万元

C. 确认存货跌价准备 20 万元

D. 确认存货跌价准备 50 万元

【答案】A

【解析】因为标的资产不存在, 所以不能确认存货跌价准备, 履约发生的损失 20 万元应确认为预计负债。

【例题·单选题】2015 年 12 月 1 日, 甲公司与乙公司签订一项不可撤销的产品销售合同, 合同规定: 甲公司于 3 个月后提交乙公司一批产品, 合同价格 (不含增值税额) 为 500 万元, 如甲公司违约, 将支付违约金 100 万元。至 2015 年年末, 甲公司为生产该产品已发生成本 20 万元, 因原材料价格上涨, 甲公司预计生产该产品的总成本为 580 万元。不考虑其他因素, 2015 年 12 月 31 日, 甲公司因该合同确认的预计负债为() 万元。

A. 20

B. 60

C. 80

D. 100

【答案】B

【解析】甲公司继续执行合同发生的损失=580-500=80 (万元), 如违约将支付违约金 100 万元并可能承担已发生成本 20 万元的损失, 甲公司应继续执行合同, 执行合同将发生的成本=580-20=560 (万元), 应确认预计负债=560-500=60 (万元)。

五、重组义务

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。

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。重组计划已经开始实施，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。

【提示】因辞退福利确认的预计负债通过“应付职工薪酬”科目核算。

【例题·单选题】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。甲公司根据该重组方案预计很可能发生的下列各项支出中，不应当确认为预计负债的是（ ）。

- A. 自愿遣散费
- B. 强制遣散费
- C. 剩余职工岗前培训费
- D. 不再使用厂房的租赁撤销费

【答案】C

【解析】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直接支出，并且是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。

【例题·多选题】关于或有事项，下列说法中正确的有（ ）。

- A. 企业承担的重组义务满足或有事项确认预计负债条件的，应当确认预计负债
- B. 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
- C. 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额
- D. 与重组有关的直接支出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

【答案】ABC

【解析】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。

【例题·单选题】甲公司2015年12月实施了一项关闭C产品生产线的重组义务，重组计划预计发生下列支出：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；因对留用员工进行培训将发生支出1万元；因推广新款A产品将发生广告费用800万元；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。2015年12月31日，甲公司应确认的预计负债金额为（ ）万元。

- A. 300
- B. 320
- C. 323
- D. 1 123

【答案】B

【解析】应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，甲公司应确认的预计负债金额=300+20=320(万元)。

【例题·计算分析题】甲上市公司（以下简称甲公司）为一家非金融类公司，2015年6月份发生了下列与或有事项有关的交易和事项：

(1) 6月1日，由甲公司提供贷款担保的乙公司因陷入严重财务困难无法支付到期贷款本息2000万元，被贷款银行提起诉讼。6月20日，法院一审判决甲公司承担连带偿还责任，甲公司不服判决并决定上诉。6月30日，甲

公司律师认为，甲公司很可能需要为乙公司所欠贷款本息承担全额连带偿还责任。甲公司在 2015 年 6 月 1 日前，未确认过与该贷款担保相关的负债。

(2) 6 月 10 日，甲公司收到丙公司提供的相关证据表明，2014 年 12 月销售给丙公司的 A 产品出现了质量问题，丙公司根据合同规定要求甲公司赔偿 50 万元。甲公司经分析很可能发生赔偿支出，估计赔偿金额为 50 万元。鉴于甲公司就 A 产品已在保险公司投了产品质量保险，6 月 30 日，甲公司基本确定可从保险公司获得理赔 30 万元，甲公司尚未向丙公司支付赔偿款。

(3) 6 月 15 日，甲公司与丁公司签订了不可撤销的产品销售合同。合同约定：甲公司为丁公司生产 B 产品 1 万件，售价为每件 1000 元，4 个月后交货，若违约不执行合同，应按合同总价款的 30% 向丁公司支付违约金。因 6 月下旬原油等能源价格上涨，导致生产成本上升，甲公司预计 B 产品生产成本上涨为每件 1100 元。至 6 月 30 日，甲公司无库存 B 产品所需原材料，公司计划 7 月上旬调试有关生产设备和采购原材料，开始生产 B 产品。

假定不考虑所得税和其他相关税费。

要求：

- (1) 编制甲公司 2015 年 6 月 30 日与上述或有事项有关的会计分录。
- (2) 请分析计算上述交易和事项对甲公司 2015 年上半年利润总额的影响金额。
(答案中的金额单位用万元表示)

【答案】

(1)

事项 (1)：

借：营业外支出 2 000
贷：预计负债 2 000

事项 (2)：

借：营业外支出 50
贷：预计负债 50
借：其他应收款 30
贷：营业外支出 30

事项 (3)：

该产品销售合同属于亏损合同，并且不存在标的资产，应当根据履行合同所需承担的损失 $[(1\ 100 - 1\ 000) \times 1 = 100$ (万元)] 和违约金 $[1\ 000 \times 1 \times 30\% = 300$ (万元)] 中较低者确认一项预计负债 100 万元，同时确认营业外支出 100 万元。

借：营业外支出 100
贷：预计负债 100

(2)

上述交易和事项对甲公司 2015 年上半年利润总额影响金额 $= -2\ 000 - 50 + 30 - 100 = -2\ 120$ (万元)。

支出项目	包括	不包括	不包括的原因
自愿遣散	√		
强制遣散(如果自愿遣散目标未满足)	√		
不再使用的厂房的租赁撤销费	√		
将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂		√	支出与继续进行的活动相关
剩余职工的再培训		√	支出与继续进行的活动相关
新经理的招募成本		√	支出与继续进行的活动相关
推广公司新形象的营销成本		√	支出与继续进行的活动相关
对新营销网络的投资		√	支出与继续进行的活动相关
重组的未来可辨认经营损失(最新预计值)		√	支出与继续进行的活动相关
特定不动产、厂场和设备的减值损失		√	减值准备应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》进行评估，

		并作为资产的抵减项
--	--	-----------

【例题·计算分析题】甲公司为一家家电生产企业，主要生产 A、B、C 三种家电产品。甲公司 2015 年度有关事项如下：

(1) 甲公司管理层于 2015 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 2016 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 800 万元；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 2015 年 12 月 2 日经甲公司董事会批准，并于 12 月 3 日对外公告。2015 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 800 万元；因撤销厂房租赁合同将支付违约金 25 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 3 万元；因对留用员工进行培训将发生支出 1 万元；因推广新款 B 产品将发生广告费用 2 500 万元；因处置用于 C 产品生产的固定资产将发生减值损失 150 万元。

(2) 2015 年 12 月 15 日，消费者因使用 C 产品造成财产损失向法院提起诉讼，要求甲公司赔偿损失 560 万元。12 月 31 日，法院尚未对该案作出判决。在咨询法律顾问后，甲公司认为该案很可能败诉。根据专业人士的测算，甲公司的赔偿金额可能在 450 万元至 550 万元之间，而且上述区间内每个金额的可能性相同。

(3) 2015 年 12 月 25 日，丙公司（为甲公司的子公司）向银行借款 3 200 万元，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预计负债金额。
- (2) 根据资料 (1)，计算甲公司因业务重组计划而减少 2015 年度利润总额的金额，并编制相关会计分录。
- (3) 根据资料 (2) 和 (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。

【答案】

(1) 因辞退员工将支付补偿 800 万元和因撤销厂房租赁合同将支付违约金 25 万元属于与重组有关的直接支出。因重组义务应确认的预计负债金额=800+25=825（万元）。

(2) 因重组计划减少 2015 年度利润总额=825+150=975（万元）。

会计分录：

借：营业外支出	25	
贷：预计负债		25
借：管理费用	800	
贷：应付职工薪酬		800
借：资产减值损失	150	
贷：固定资产减值准备		150

(3) 资料 (2) 应确认预计负债。预计负债的最佳估计数=(450+550)/2=500（万元）。

会计分录：

借：营业外支出	500	
贷：预计负债		500

资料 (3) 不应确认预计负债。

理由：此项不是很可能导致经济利益流出企业，不符合或有事项确认预计负债的条件。

【本章小结】

1. 掌握或有事项的特征；
2. 掌握或有事项的确认和计量；
3. 掌握或有事项会计处理原则的应用，重点掌握亏损合同和重组义务。