

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（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，对或有负债、或有资产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原则，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。各类或有事项的会计处理原则相同，但具体处理方法有所区别。最后，结合实例，讲解或有事项的信息披露要求。

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、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2014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1 500万元债务负连带清偿责任。2014年7月，四家公司向岳阳市中级人民法院提交复议申请。2014年9月，法院尚未做出裁定，湖南省岳阳市云溪区人民法院扣划了东方公司银行存款1 000万元。2015年1月8日岳阳市中级人民法院裁定驳回该复议申请。2015年7月，四家公司向湖南省高级人民法院递交了再审申请书。2016年11月和2017年8月，湖南省高院和岳阳中院分别裁定重审。截至2018年9月，法院尚未判决。

一、或有事项的定义和特征

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，它有何

些特征呢？

（一）或有事项的定义

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维修服务。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做出判断，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。

根据我国《企业会计准则第13号——或有事项》，对或有事项定义如下：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，构成一条完整的因果链。“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。

（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。或有事项具有以下三个特征。

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性状况，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由过去的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经济主体发生经济往来时，因其过去的经济行为（如延期交货）导致起诉其他单位或被其他单位起诉；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做出的承诺，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几个方面：首先，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确定。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，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。其次，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，带有一定的不确定性；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也是确定的，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^①。

3. 或有事项的结果须由未来事项的发生或不发生才能决定

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才能证实。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到期债务时，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，就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。

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，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，其所承担的只是潜在义务；如果债务到期被担保方无力偿债，则潜在义务转化为现实义务。或有负债涉及的现时义务，是指企业在现行条件

^① 在美国，应收账款的回收被认为是一类或有事项。

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，甲企业因合同纠纷被告上法庭，需要对对方的损失做出赔偿。在法院尚未判决之前，甲企业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企业的或有负债。

（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。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，甲企业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，甲企业是否胜诉尚难判断。对于甲企业而言，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企业胜诉，那么这项或有资产就转化为甲企业的一项资产。如果终审判决结果是甲企业败诉，那么或有资产就消失了，更不可能形成甲企业的资产。

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。但是，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现实的负债和资产。

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。按照稳健性原则，或有事项确认资产的条件更为苛刻。

（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，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

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，但当潜在义务转化为现时义务且满足其他两个条件时，便能够确认一项负债。导致经济利益流出的现时义务，必须同时满足其他两个条件，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，依照经济法律、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《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，企业不负有赔付义务。推定义务，是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的“特定行为”，泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。并且，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，即属于推定义务。

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。

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。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。

2. 履行该义务很可能导致经济利益流出企业

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照一定的概率区间加以判断。一般情况下，发生的概率分为以下几个层次：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%。履行该义务很可能导致经济利益流出企业，即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%，但尚未达到基本确定的程度。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；而企业因或有事项承担了现时义务，且该现时义务很可能导致经济利益流出企业，便需要考虑是否确认一项负债。例如，20×8 年 5 月 1 日，甲企业与乙企业签订协议。承诺为乙企业的两年期银行借款提供全额担保。对于甲企业而言，由于担保事项而承担了一项现时义务，但这项义务的履行是否很可能导致经济利益流出企业，需依据乙企业的经营情况和财务状况等因素加以确定。假定 20×8 年年末，乙企业的财务状况恶化，且没有迹象表明可能发生好转。此种情况出现，表明乙企业很可能违约，从而甲企业履行所承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业。反之，如果乙企业财务状况良好，一般可以认定乙企业不会违约，从而甲企业履行所承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出。甲企业应根据经济利益流出企业的可能性，确定所采取的会计处理方法。

存在很多类似义务，如产品保证或类似合同，不可能逐一判断其退货或返修的概率，履行时要求经济利益流出的可能性应通过总体考虑才能确定。对于某个项目而言，虽然经济利益流出的可能性较小，但包括该项目的该类义务很可能导致经济利益流出的，应当视同该项目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

该义务的金额能够可靠地计量，即与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。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也具有不确定性，需要估计。要对或有事项确认一项负债，相关现时义务的金额应当能够可靠地估计。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，企业才能确认一项负债。例如，乙公司涉及一起诉讼案。根据以往的审判结果判断，乙公司很可能败诉，相关的赔偿金额也可以估算出一个区间，此时，就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。

常见的潜在不利或有事项及其会计处理如表 1-2 所示。

根据或有事项相关准则确认的各项负债称为预计负债。由于面临不确定性，预计负债的金额一般靠预先的估计取得。预计负债应当与应付账款等其他负债进行严格区分。与预计负债相关的未来支出的时间或金额具有一定的不确定性；而应付账款是为已获得并已开发票或已与供应商达成正式协议的货物及劳务所支付的款项。其他应计项目尽管有时需要估计其金额或支付时间，但是其不确定性通常远小于预计负债。



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	通常不确认负债	可能确认负债
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	应收票据贴现			√
7	环境污染恢复		√	

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分别以下几种情况进行处理。

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（或区间），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。

【上市公司实例】 2017年12月8日，哈电气集团下属子公司*ST佳电收到证监会下达的《行政处罚决定书》，因存在调增和调减利润总额的情况，导致2013年度、2014年度和2015年度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因虚假陈述引发的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，向法院提起民事诉讼，要求公司予以补偿。公司根据以往上市公司同类事件，判断发生中小股东赔偿事项发生的可能性较大，基于谨慎性原则，依据《会计准则第13号——或有事项》的规定，“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”，计提中小股东诉讼赔偿费1 000万元。

思考：该公司计提1 000万元负债的依据是什么？该金额是最佳估计吗？

【例 1-1】 20×8年12月27日，甲企业因合同违约而涉及一桩诉讼案。甲企业的法律顾问判断：最终的判决很可能对甲企业不利。20×8年12月31日，甲企业尚未接

到法院的判决，因此诉讼须承担的赔偿金额无法准确地确定。不过，参照以往的案例，赔偿金额可能是 40 万元至 50 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。另外，需甲企业承担的诉讼费为 2 万元。

本例中，甲企业应在 20×8 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项预计负债。

预计负债的金额=因诉讼须承担的赔偿金额+诉讼费=(40+50)÷2+2=47(万元)

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、一项未决仲裁或一项债务担保等。“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，企业对这些客户都负有保修义务。

【例 1-2】 20×8 年 10 月 2 日，乙公司涉及一起诉讼案。20×8 年 12 月 31 日，乙公司尚未接到法院的判决。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，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。20×8 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，20×8 年第一季度末，丙公司应在资产负债表中确认的预计负债的金额为

$$6\,000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 15 \text{ (万元)}$$

(二) 预期可获得补偿的处理

如果企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿，则此补偿金额只有在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过所确认负债的账面价值。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，企业只能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。



【例 1-4】 20×8 年 12 月 31 日，丙公司存在一项未决诉讼。根据经验判断，该项诉讼败诉的可能性为 90%。如果败诉，除须承担诉讼费用 5 万元外，有 70% 的可能性将须赔偿对方损失 100 万元，30% 的可能性赔偿 60 万元。丙公司很可能从第三方收到补偿款 10 万元。试确定 20×8 年 12 月 31 日丙公司应确认的预计负债的金额。

本例中，丙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。乙公司应就此项未决诉讼确认的预计负债金额为 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、货币时间价值以及未来事项等因素。

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高估，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，因货币时间价值的影响，资产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以，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定最佳估计数。

【上市公司实例】 依据合同规定，*ST 佳电对华锐风电科技最后发货确认销售收入的电机尚有 8 年的维保义务，*ST 佳电对华锐风电科技已基本无销售行为，所产生费用无法分摊，依据测算今后 8 年的维保费用约为 3 672 万元在本期全部预提，折现后按 3 093 万元记入相关费用科目。

思考：本例中的折现率大致是多少？

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。

对于特殊行业的固定资产，确定其初始入账成本时，应考虑弃置费用。弃置费用是

企业承担环境保护和生态恢复（如核电站核设施、石油开采设施等的弃置和恢复）等义务所确定的支出。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。

3. 未来事项

企业应当考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项。也就是说，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，如未来技术进步、相关法规出台等，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。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。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。那么，该企业因此确认的预计负债金额应当反映有关专家对技术发展，以及清理费用减少做出的合理预测。但是，这种预计需要取得相当客观的证据予以支持。

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做出的判断进行修正。

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，按照现在的法律规定，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，共同选定仲裁机构并由其对争议依法作出具有约束力裁决的一种活动。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于双方的协议。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，或者潜在资产。

未决诉讼或未决仲裁，是指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，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。以未决诉讼为例，按照我国诉讼法，如当事人不服一审判决，可以向上一级人民法院提出上诉，因此，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，也就存在不确定性。对于未决诉讼，要根据诉讼支付义务的可能性大小及金额是否能合理估计，做出相应的会计处理。

【例 1-5】 20×8 年 11 月 11 日，甲企业因合同违约而被丙公司起诉。20×8 年 12 月 31 日，诉讼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。在咨询了企业的法律顾问后，甲企业认为最终的法律判决很可能对自身不利，预计将要支付的赔偿金额和诉讼费的金额为 100 万元至 150 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，其中诉讼费为 3 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，但应在 20×8 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。

甲企业应在 20×8 年资产负债表中确认一项负债（预计负债），金额为 125 万元，诉讼费构成预计负债入账金额的一部分，计入“管理费用”科目核算；预计将要支付的赔偿金额作为损失计入“营业外支出”科目。甲企业的账务处理如下：

(1) 确认预计负债 125 万元 $[(100+150) \div 2]$ 。

借：管理费用——诉讼费	30 000
营业外支出	1 220 000
贷：预计负债——未决诉讼	1 250 000

(2) 在 20×8 年 12 月 31 日的报表附注中进行相关信息披露。

【例 1-6】 接例 1-2, 20×8 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负债所需支出部分基本确定由第三方补偿, 且补偿金额 40 万元未超过所确认的负债的账面价值 300 万元, 则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), 由此确认营业外支出 260 万元。注意, 从保险公司获得的赔偿 40 万元不能冲抵预计负债的金额。

乙公司确认预计负债并将预计的补偿额确认为一项资产的会计处理如下:

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

【上市公司实例】 水井坊因未决诉讼计提预计负债

2016 年 8 月, 成都某地产开发有限公司向四川省成都市中级人民法院提起诉讼, 认为水井坊及其子公司 2013 年期间向其转让的股权交易存在合同违约, 要求水井坊及子公司赔偿其直接经济损失 2.18 亿元及资金利息损失 979.38 万元, 共计约 2.28 亿元。本案于 2017 年 5 月正式开庭审理。2017 年 12 月 31 日, 案件尚在审理过程中, 水井坊就此计提了 3 000 万元的预计负债。2018 年 5 月, 成都市中级人民法院下达民事判决书, 水井坊及其子公司限期向原告赔偿约 6 000 万元, 同时承担案件受理费约 155 万元, 水井坊决定上诉至四川省高级人民法院。截至 2018 年半年报, 针对该诉讼已经计提预计负债 71 653 991.39 元。

思考: 水井坊为什么计提预计负债, 金额应是多少?

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, 应分别根据不同的情况进行处理。

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), 应当按照重大会计差错更正的方法进行追溯调整。

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，甲企业因丙公司起诉一事而在20×8年资产负债表中确认了125万元的预计负债。20×9年3月，诉讼结案，双方服判，甲企业应赔偿丙公司100万元，款项尚未支付。假设以下情形：（1）结案时甲企业20×8年的财务报表已经批准报出；（2）结案时甲企业20×8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，20×8年不恰当地多计或少计了损失。

本例中，情形（1）：结案时甲企业20×8年的财务报表已经批准报出，该差额应冲减20×9年的营业外支出。情形（2）：结案时甲企业20×8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，追溯调整20×8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20×8年报表进行重述。

二、债务担保

（一）债务担保的会计处理原则

债务担保是一种常见的经济现象。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。母子公司之间或其他关联企业之间的债务担保屡见不鲜。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，在满足负债确认条件的情况下，则确认一项预计负债。当连带清偿义务的金额难以确定时，即便代偿借款的可能性很大，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。

（二）债务担保的会计处理示例

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

公司	贷款时间	贷款期限	贷款金额（万元）	担保情况
A	20×6年10月	2年	2 000	全额担保
B	20×8年4月	1年	\$1 000	担保50%
C	20×8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，就 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，乙公司可能需履行连带责任；就 C 公司而言，乙公司履行连带责任的可能性极小。这三项债务担保形成乙公司的或有负债，不符合预计负债的确认条件，乙公司在 20×8 年 12 月 31 日编制财务报表时，应当在附注中作相应披露。

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。法院尚未判决的，如符合条件，将预计损失确认为预计负债；被担保企业被判决败诉但未结案的，也可能确认预计负债。

【例1-9】 20×8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20×8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金及罚金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

【上市公司实例】 美丽生态因债务担保遭起诉

深圳美丽生态股份有限公司于 2018 年 5 月收到常州市中级人民法院的《应诉通知书》，因子公司金融借款合同纠纷案，被工商银行常州小营前支行提起诉讼，美丽生态为第三被告，尚有其他五个被告。早在 2015 年 10 月，原告与美丽生态订了一份保证合同，约定在 2015 年 10 月 21 日至 2019 年 10 月 20 日，在人民币 16 000 万元的最高债权余额内，为被告一与原告签订的借款合同提供连带责任保证担保，并对担保范围作了约定。原告请求判令美丽生态在人民币 16 000 万元的范围内承担连带清偿责任。截至 2018 年 5 月，本案尚未开庭审理，暂时无法预计对公司本期及期后利润的影响。

思考：此诉讼案对美丽生态预计会有何影响，应如何进行会计处理？

三、产品质量保证

《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，对客户提供的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内的问题，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：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，不留余额；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，不留余额。

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（不包含预期因销售退回将退还的金额）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。

（二）产品质量保证业务示例

【例1-10】 接例1-3，丙公司“预计负债——产品质量保证”科目20×7年年末余额为3万元，20×8年度第一季度实际发生的维修费为12万元，20×8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。假定丙公司自20×8年3月底停止生产A产品，截至20×8年6月A产品全部售出。

本例中，20×8年度第一季度，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

“预计负债——产品质量保证”科目20×8年第一季度末的余额为

$$30\,000 - 120\,000 + 150\,000 = 60\,000 \text{ (元)}$$

20×8年年底，停止生产的A产品的质量保证期已满，丙公司应将A产品相关的“预计负债——产品质量保证”的账户清零，将余额转至“销售费用”科目。

【上市公司实例】 海信科龙因产品质量保证计提预计负债

海信科龙公开承诺，由公司生产的冰箱产品整机保修1年，主要部件保修3年，家用空调产品整机保修3年，压缩机保修5年，等等。2017年度报告报表附注中显示其保修准备的期末余额为307 505 595.64元，期初余额为285 465 078.07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。

思考：海信科龙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？

【例1-11】 20×8年5月1日,甲企业销售A产品500件,单位售价100元,单位成本55元,开出增值税专票上注明的销售价格为50 000元,增值税率为13%。协议约定,客户在9月30日前有权退还A产品,商品已发出,款项尚未收到。假定甲企业根据过去的经验,估计该批A产品退货率约为30%。9月30日发生销售退回,实际退货量为100件,400件A产品的款项已支付。

本例中,甲企业在5月1日,应按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额35 000元($500 \times 100 \times 70\%$)确认A产品销售收入,相应结转A产品销货成本,按照预期销售退回的金额确认预计负债。账务处理如下:

借: 应收账款	56 500
贷: 主营业务收入 ($500 \times 100 \times 70\%$)	35 000
预计负债——应付退货款 ($500 \times 100 \times 30\%$)	15 000
应交税费——应交增值税(销项税额) ($50 000 \times 13\%$)	6 500
借: 主营业务成本 ($500 \times 55 \times 70\%$)	19 250
应收退货成本 ($500 \times 55 \times 30\%$)	8 250
贷: 库存商品	27 500
9月30日发生100件销售退回和收到400件款项时:	
借: 库存商品 (100×55)	5 500
主营业务成本 (50×55)	2 750
贷: 应收退货成本 (150×55)	8 250
借: 预计负债——应付退货款	15 000
应交税费——应交增值税(销项税额) ($100 \times 100 \times 13\%$)	1 300
贷: 主营业务收入 (50×100)	5 000
应收账款 [$100 \times 100 \times (1+13\%)$]	11 300

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,会执行原已签订但有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做出权衡。

(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,由于原材料上涨和产品结构调整等不可预知的因素,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。

1. 不存在标的资产的亏损合同

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。

【例 1-12】 20×8 年 12 月 31 日,甲企业决定停产 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,甲企业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 20×8 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 1-13】 甲企业 20×8 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 20×9 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,甲企业需要交纳 3 万元的违约金。20×8 年 12 月 31 日 A 产品尚未生产,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,甲企业生产 A 产品的成本为每件 110 元或 160 元,而售价为每件 100 元,每销售 1 件产品亏损 10 元或 60 元,共计损失 10 000 元或 60 000 元。因此,这项销售合同是一项亏损合同。由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产,甲企业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。

(1) 预计生产 A 产品的单位成本为 110 元

$$\text{履行合同发生的损失} = 1\,000 \times (110 - 100) = 10\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{不履行合同支付的违约金} = 30\,000 \text{ 元}$$

甲企业应继续履行合同,并确认预计负债 10 000 元:

借: 营业外支出	10 000
贷: 预计负债	10 000

待产品完工后:

借: 预计负债	10 000
贷: 库存商品	10 000

(2) 预计生产 A 产品的单位成本为 160 元

$$\text{履行合同发生的损失} = 1\,000 \times (160 - 100) = 60\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{不履行合同支付的违约金} = 30\,000 \text{ 元}$$

甲企业应选择违约支付违约金,并确认预计负债 30 000 元:

借: 营业外支出	30 000
贷: 预计负债	30 000

支付违约金时:

借: 预计负债	30 000
贷: 银行存款	30 000

2. 存在标的资产的亏损合同

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1-14】 例1-13中, 假设20×8年12月31日, 甲企业已完成600件A产品的生产, 成本为6.5万元; 甲开始筹备原材料以生产剩余的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, 由于该合同为亏损合同, 且存在标的资产, 甲企业应当对A产品进行减值测试, 计提减值准备, 如果亏损不超过该减值损失, 企业不需确认预计负债; 如果亏损超过该减值损失, 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, 因此甲企业应当选择继续执行合同, 同时将超过减值损失的那部分亏损额 20 000 元 (25 000 - 5 000) 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

【上市公司实例】 贝因美因亏损合同确认预计负债

贝因美根据子公司和达润工厂签署的《产品购买协议》的规定, 预期对达润工厂的采购订单不足, 预计执行该协议变为亏损合同, 满足预计负债的确认条件, 贝因美针对该事项计提预计负债约 1.3 亿元。贝因美子公司 2016 年和 2017 年均未按照合同条款完达成 7 500 吨的采购量, 未来年度仍然难以达到约定的购买量。按照约定, 违约方须向对方支付大额赔偿金。

思考: 贝因美因亏损合同确认预计负债的做法是否合理, 其金额是如何确定的?

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以下几项。

(1) 出售或终止企业的部分业务。例如, 某控股公司将化工业务相关资产全部出



售，主营业务转变为药品的批发和零售，便属于此类。

(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、大数据和云计算的挑战。

(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。资产重组分为内部重组和外部重组。内部重组是指企业(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，使企业或企业之间通过资产的买卖(收购、兼并)、互换等形式，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，从而获取最大的经济效益。债务重组是债权人对债务人做出让步，使债务人减轻债务负担、债权人尽可能减少损失的重组行为。股权重组与企业合并的概念互有交叉。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。企业合并是在不同企业之间进行的资本重组和规模扩张。

【上市公司实例】 腾讯公司组织架构重组

腾讯公司自 2005 年起构建了一套按照业务职能线划分的架构体系。2012 年腾讯对公司组织架构进行重新调整，从原有的业务系统制升级为事业群制，整合原有的研发和运营平台，成立新的技术工程事业群(TEG)，并成立腾讯电商控股公司(ECC)专注运营电子商务业务。2018 年，腾讯再次进行组织架构重组，新成立云与智慧产业事业群，整合原有事业群，以实现其战略升级。

思考：腾讯公司组织架构重组，会面临哪些重组义务？

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项确认条件时，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。

需要判断重组义务是否同时满足预计负债的三个确认条件，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地计量。只有同时满足这三个确认条件，才能将重组义务确认为预计负债。

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，应当确认预计负债。

（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预计负债金额，计入当期损益。其中，直接支出是企业重组必须承担的支出，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。可以参照表1-3，判断某项支出是否属于与企业重组有关的直接支出。

表 1-3 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预计负债时，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，这些利得或损失应当单独确认。

【例1-15】 甲企业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，甲企业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1-16】 为调整产品结构，去除冗余产能，20×8年甲企业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。甲企业董事会于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20×8年12月31日，该计划仍在进行当中。甲企业进行了以下会计处理：

借：营业外支出 24 000 000
贷：预计负债 24 000 000

本例中，甲企业该项交易的会计处理不正确。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：