

## 第十三章 债务重组

### 一、总体要求

《企业会计准则第12号——债务重组》规范了债务重组的确认、计量和相关信息的披露。

债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。债务重组方式主要包括采用债务人以资产清偿债务、债务人将债务转为权益工具、修改其他条款方式，以及上述一种以上方式的组合。

债务重组采用以资产清偿债务方式，或者采用将债务转为权益工具方式且导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人初始确认受让的非金融资产应当以成本计量。债务重组采用债务人以多项资产或者组合方式清偿债务的，债权人应当首先按照第二十二章金融工具确认和计量的规定，确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让各项非金融资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易，放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额。

债务重组采用将债务转为权益工具方式的，债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量；权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。债务人所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。债务重组采用债务人以多项资产或者组合方式清偿债务的，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。

债权人应当在附注中根据债务重组方式分组披露债权账面价值和债务重组

相关损益，以及债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额、该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。债务人应当在附注中根据债务重组方式分组披露债务账面价值和债务重组相关损益，以及债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

## 二、适用范围

本章规范了债务重组的确认、计量和相关信息的披露。经法院裁定进行债务重整并按持续经营进行会计核算的，适用本章。债务人在破产清算期间进行的债务重组不属于本章规范的范围，应当按照企业破产清算有关会计处理规定处理。

对于符合本章定义的债务重组，应当按照本章进行会计处理，但下列各项不属于本章规范范围：

1. 债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，适用第二十二章金融工具确认和计量和第三十八章金融工具列报等。

2. 通过债务重组形成企业合并的，适用第二十章企业合并。债务人以股权投资清偿债务或者将债务转为权益工具，可能对应导致债权人取得被投资单位或债务人控制权，在债权人的个别财务报表层面和合并财务报表层面，债权人取得长期股权投资或者资产和负债的确认和计量适用第二十章企业合并的有关规定。

3. 债务重组构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。债务重组构成权益性交易的情形包括：（1）债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以股东身份进行债务重组；（2）债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入。

例如，甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供1 000万元无息借款，并约定于6个月后收回。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司800万元本金还款义务，仅收回200万元借款。在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不可能免除其部分本金。因此，甲公司和乙公司应当将该交易作为权益性交易，不确认

债务重组相关损益。

债务重组中不属于权益性交易的部分仍然适用本章。例如，假设前例中债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人（不含甲公司）对其债务普遍进行了减半的豁免，那么甲公司作为债权人比其他债权人多豁免 300 万元债务的交易应当作为权益性交易，与其他债权人同等减半豁免 500 万元债务的交易适用本章。

企业在判断债务重组是否构成权益性交易时，应当遵循实质重于形式原则。例如，假设债权人对债务人的权益性投资通过其他人代持，债权人虽不具有股东身份，但实质上拥有股东权利，是以股东身份进行债务重组，债权人和债务人应当认为该债务重组构成权益性交易。

### 三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对债务重组的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

#### （一）“投资收益”

1. 本科目核算企业确认的投资收益或投资损失。
2. 本科目应当按照投资项目进行明细核算。
3. 投资收益的主要账务处理。

##### （1）债权人的账务处理。

①债务重组采用以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的，债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，金融资产初始确认应当以公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目；债权人受让金融资产以外的资产时，受让的非金融资产应当以放弃债权的公允价值以及可直接归属于该资产的税费等成本计量，放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

②债务重组采用以修改其他条款方式进行的，如果修改其他条款导致全部债权终止确认，债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量重组债权，重组债权的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。如果修改其他条款未导致债权终止确认，对于以摊余成本计量的债权，债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债权的账面余额，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。

③债务重组采用组合方式进行的，一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改，债权人应当按照修改后的条款，以公允价值初始计量重组债

权和受让的新金融资产，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除重组债权和受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

#### （2）债务人的账务处理。

①债务重组采用以资产清偿债务方式进行的，债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。对于以分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入“投资收益”科目；债务人以单项或多项长期股权投资清偿债务的，债务的账面价值与偿债长期股权投资账面价值的差额，记入“投资收益”科目；债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。

②债务重组采用修改其他条款方式进行的，如果修改其他条款导致债务终止确认，债务人应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。如果修改其他条款未导致债务终止确认，或者仅导致部分债务终止确认，对于未终止确认的部分债务，债务人应当继续按原分类进行后续计量。对于以摊余成本计量的债务，债务人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。

③债务重组采用以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款等组合方式进行的，对于权益工具，债务人应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。对于修改其他条款形成的重组债务，债务人应当参照本章“七、债务人的会计处理（三）修改其他条款”中的规定，确认和计量重组债务。所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具、长期股权投资时）科目。

4. 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。

## （二）“其他收益——债务重组收益”

1. 本明细科目核算企业债务重组形成的利得或损失。
2. 其他收益——债务重组收益的主要账务处理。

（1）债务人以单项或多项其他非金融资产（如固定资产、投资性房地产、生物资产、无形资产、日常活动产出的商品或服务，下同）清偿债务，或者以包括金融资产和其他非金融资产在内的多项资产清偿债务的，应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。

（2）债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的，应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和，与处置组中资产的账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。

（3）债务重组采用以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款等组合方式进行的，对于权益工具，债务人应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。对于修改其他条款形成的重组债务，债务人应当参照本章“七、债务人的会计处理（三）修改其他条款”中的规定，确认和计量重组债务。所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具、长期股权投资时）科目。

3. 期末，应将本明细科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本明细科目应无余额。

## 四、债务重组的定义和方式

### （一）债务重组的定义

债务重组涉及债权人和债务人，对债权人而言为“债权重组”，对债务人而言为“债务重组”，为便于表述统称为“债务重组”。根据本章规定，债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易所。

#### 1. 关于交易对手方。

债务重组是在不改变交易对手方的情况下进行的交易。实务中经常出现第三方参与相关交易的情形，例如，某公司以不同于原合同条款的方式代债务人向债权人偿债；又如，新组建的公司承接原债务人的债务，与债权人进行债务



重组；再如，资产管理公司从债权人处购得债权，再与债务人进行债务重组。在上述第三方参与相关交易的情形下，企业应当首先考虑债权和债务是否发生终止确认，适用第二十二章金融工具确认和计量和第二十三章金融资产转移等，再就债务重组交易适用本章。

债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否作出让步。也就是说，无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义，属于本章规范的范围。例如，债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息，或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等，均属于本章规范的债务重组。

## 2. 关于债权和债务的范围。

债务重组涉及的债权和债务，是指第二十二章金融工具确认和计量规范的债权和债务，包括租赁应收款和租赁应付款，但不包括合同资产、合同负债、预计负债等。

## (二) 债务重组的方式

债务重组的方式主要包括：债务人以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款，以及前述一种以上方式的组合。这些债务重组方式都是通过债权人和债务人重新协定或者法院裁定达成的，与原来约定的偿债方式不同。

### 1. 债务人以资产清偿债务。

债务人以资产清偿债务，是债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。债务人用于偿债的资产通常是已经在资产负债表中确认的资产，例如，现金、应收账款、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、生物资产、无形资产等。债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，用于偿债的资产可能体现为存货等资产。

在受让上述资产后，按照相关会计准则要求及本企业会计核算要求，债权人核算相关受让资产的类别可能与债务人不同。例如，债务人以作为固定资产核算的房产清偿债务，债权人可能将受让的房产作为投资性房地产核算；债务人以部分长期股权投资清偿债务，债权人可能将受让的投资作为金融资产核算；债务人以存货清偿债务，债权人可能将受让的资产作为固定资产核算等。

除上述已经在资产负债表中确认的资产外，债务人也可能以不符合确认条件而未予确认的资产清偿债务。例如，债务人以未确认的内部产生品牌清偿债务，债权人在获得的商标权符合无形资产确认条件的前提下作为无形资产核算。在少数情况下，债务人还可能以处置组（即一组资产和与这些资产直接相关的负债）清偿债务。

#### 2. 债务人将债务转为权益工具。

债务人将债务转为权益工具，这里的权益工具，是指根据第三十八章金融工具列报分类为“权益工具”的金融工具，体现为股本、实收资本、资本公积等。

实务中，有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点有义务以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”可能并不是根据第三十八章金融工具列报分类为权益工具的金融工具，从而不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

#### 3. 修改其他条款。

修改债权和债务的其他条款，是债务人不以资产清偿债务，也不将债务转为权益工具，而是改变债权和债务的其他条款的债务重组方式，如调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等。经修改其他条款的债权和债务分别形成重组债权和重组债务。

#### 4. 组合方式。

组合方式，是采用债务人以资产清偿债务、债务人将债务转为权益工具、修改其他条款三种方式中一种以上方式的组合清偿债务的债务重组方式。例如，债权人和债务人约定，由债务人以机器设备清偿部分债务，将另一部分债务转为权益工具，调减剩余债务的本金，但利率和还款期限不变；再如，债务人以现金清偿部分债务，同时将剩余债务展期等。

### 五、债权和债务的终止确认

债务重组中涉及的债权和债务的终止确认，应当遵循第二十二章金融工具确认和计量和第二十三章金融资产转移有关金融资产和金融负债终止确认的规定。债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权，债务人在债

务的现时义务解除时终止确认债务。在签署债务重组合同的时点，如果债务的现时义务尚未解除，债务人不能确认债务重组相关损益。

由于债权人与债务人之间进行的债务重组涉及债权和债务的认定，以及清偿方式和期限等的协商，通常需要经历较长时间，例如破产重整中进行的债务重组。只有在符合上述终止确认条件时才能终止确认相关债权和债务，并确认债务重组相关损益。对于在报告期间已经开始协商但在报告期资产负债表日后完成的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项。

对于终止确认的债权，债权人应当结转已计提的减值准备中对应该债权终止确认部分的金额。对于终止确认的分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入“投资收益”科目。

### （一）以资产清偿债务或将债务转为权益工具

对于以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的债务重组，由于债权人在拥有或控制相关资产时，通常其收取债权现金流量的合同权利也同时终止，债权人一般可以终止确认该债权。同样地，由于债务人通过交付资产或权益工具解除了其清偿债务的现时义务，债务人一般可以终止确认该债务。

### （二）修改其他条款

对于债权人，债务重组通过调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等修改合同条款方式进行的，合同修改前后的交易对手方没有发生改变，合同涉及的本金、利息等现金流量很难在本息之间及债务重组前后作出明确分割，即很难单独识别合同的特定可辨认现金流量。因此，通常情况下，应当整体考虑是否对全部债权的合同条款作出了实质性修改。如果作出实质性修改，或者债权人与债务人之间签订协议，以获取实质上不同的新金融资产方式替换债权，应当终止确认原债权，并按照修改后的条款或新协议确认新金融资产。

对于债务人，如果对债务或部分债务的合同条款作出实质性修改形成重组债务，或者债权人与债务人之间签订协议，以承担实质上不同的重组债务方式替换原债务，债务人应当终止确认原债务，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。其中，如果重组债务未来现金流量（包括支付和收取的某些费用）现值与原债务的剩余期间现金流量现值之间的差异超过10%，则意味着新的合同条款进行了实质性修改或者重组债务是实质上不同的，有关现值的计算均采用原债务的实际利率。

### （三）组合方式

对于债权人，与上述“修改其他条款”部分的分析类似，通常情况下应



当整体考虑是否终止确认全部债权。由于组合方式涉及多种债务重组方式，一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改，从而终止确认全部债权，并按照修改后的条款确认新金融资产。

对于债务人，组合中以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的债务重组，如果债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除，应当终止确认该部分债务；组合中以修改其他条款方式进行的债务重组，需要根据具体情况，判断对应的部分债务是否满足终止确认条件。

## 六、债权人的会计处理

### （一）以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债务重组采用以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的，债权人应当将受让的相关资产在符合其定义和确认条件时予以确认。

#### 1. 债权人受让金融资产。

债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照第二十二章金融工具确认和计量的规定进行确认和计量。金融资产初始确认时应当以其公允价值计量。金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目，但收取的金融资产的公允价值与交易价格（即放弃债权的公允价值）存在差异的，应当按照第二十二章金融工具确认和计量“十、金融工具的计量（一）金融资产和金融负债的初始计量”中的规定处理。

#### 2. 债权人受让非金融资产。

债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：（1）存货的成本，包括放弃债权的公允价值，以及使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。（2）对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。（3）投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。（4）固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。（5）生物资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。（6）无形资产的成本，包括放弃债权的公允价值，以及可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成

本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

### 3. 债权人受让多项资产。

债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照第二十二章金融工具确认和计量的规定确认和计量受让的金融资产；按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

### 4. 债权人受让处置组。

债务人以处置组清偿债务的，债权人应当分别按照第二十二章金融工具确认和计量和其他章的规定，对处置组中的金融资产和负债进行初始计量，然后按照金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值以及承担的处置组中负债的确认金额之和，扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

### 5. 债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别。

债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核算，而是将其划分为持有待售类别的，债权人应当在初始计量时，比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量，公允价值减去出售费用后的净额低于不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额的差额记入“资产减值损失”科目。

## (二) 修改其他条款

债务重组采用以修改其他条款方式进行的，如果修改其他条款导致全部债权终止确认，债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量重组债权，重组债权的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

如果修改其他条款未导致债权终止确认，债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。对于以摊余成本计量的债权，债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债权的账面余额，

并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。重新计算的该重组债权的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债权原实际利率折现的现值确定，购买或源生的已发生信用减值的重组债权，应按经信用调整的实际利率折现。对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债权人应当调整修改后的重组债权的账面价值，并在修改后重组债权的剩余期限内摊销。

### （三）组合方式

债务重组采用组合方式进行的，一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改，债权人应当按照修改后的条款，以公允价值初始计量重组债权和受让的新金融资产，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除重组债权和受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

## 七、债务人的会计处理

### （一）债务人以资产清偿债务

债务重组采用以资产清偿债务方式进行的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

#### 1. 债务人以金融资产清偿债务。

债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。对于以分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入“投资收益”科目。对于以指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

#### 2. 债务人以非金融资产清偿债务。

债务人以单项或多项长期股权投资清偿债务的，债务的账面价值与偿债长期股权投资账面价值的差额，记入“投资收益”科目。

债务人以单项或多项其他非金融资产（如固定资产、投资性房地产、生物资产、无形资产、日常活动产出的商品或服务）清偿债务，或者以包括金融

资产和其他非金融资产在内的多项资产清偿债务的，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。

债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的，应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和，与处置组中资产的账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。处置组所属的资产组或资产组组合按照第九章资产减值分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。处置组中的资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。

## （二）债务人将债务转为权益工具

债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等。

## （三）修改其他条款

债务重组采用修改其他条款方式进行的，如果修改其他条款导致债务终止确认，债务人应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。

如果修改其他条款未导致债务终止确认，或者仅导致部分债务终止确认，对于未终止确认的部分债务，债务人应当继续按原分类进行后续计量。对于以摊余成本计量的债务，债务人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。重新计算的该重组债务的账面价值，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债务的原实际利率或按第二十四章套期会计相关规定重新计算的利率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债务人应当调整修改后的重组债务的账面价值，并在修改后重组债务的剩余期限内摊销。

## （四）组合方式

债务重组采用以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款等组合方式进行的，对于权益工具，债务人应当在初始确认时按照权益工具的公允

价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。对于修改其他条款形成的重组债务，债务人应当参照本章“七、债务人的会计处理（三）修改其他条款”中的规定，确认和计量重组债务。所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具、长期股权投资时）科目。

## 八、相关示例

**【例 13-1】**2×22 年 6 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 95 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2×22 年 10 月 18 日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为 100 万元，累计摊销额为 10 万元，已计提减值准备 2 万元。2×22 年 10 月 22 日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用 4 万元。当日，甲公司应收款项的公允价值为 87 万元，已计提坏账准备 7 万元，乙公司应付款项的账面价值仍为 95 万元。假设不考虑相关税费。

1. 2×22 年 10 月 22 日，债权人甲公司取得该无形资产的成本为债权公允价值（87 万元）与评估费用（4 万元）的合计（91 万元）。甲公司的账务处理如下：

借：无形资产	910 000
坏账准备	70 000
投资收益	10 000
贷：应收账款	950 000
银行存款	40 000

2. 2×22 年 10 月 22 日，乙公司的账务处理如下：

借：应付账款	950 000
累计摊销	100 000
无形资产减值准备	20 000
贷：无形资产	1 000 000
其他收益——债务重组收益	70 000

承【例 13-1】，假设甲公司管理层决议，受让该非专利技术后将在半年



内将其出售，当日无形资产的公允价值为 87 万元，预计未来出售该非专利技术时将发生 1 万元的出售费用，该非专利技术满足持有待售资产确认条件。

本例中，2×22 年 10 月 22 日，甲公司对该非专利技术进行初始确认时，按照无形资产入账（91 万元）与公允价值减出售费用 [87 - 1 = 86（万元）]孰低计量。债权人甲公司的账务处理如下：

借：持有待售资产——无形资产	860 000
坏账准备	70 000
投资收益	10 000
资产减值损失	50 000
贷：应收账款	950 000
银行存款	40 000

【例 13 -2】2×22 年 2 月 10 日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定 6 个月后甲公司应结清款项 100 万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。2×22 年 8 月 12 日，甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资。2×22 年 10 月 20 日，甲公司应付款项的账面价值仍为 100 万元；乙公司办结了对甲公司的增资手续，甲公司和乙公司分别支付手续费等相关费用 1.5 万元和 1.2 万元。债转股后甲公司总股本为 100 万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的 25%，对甲公司具有重大影响，甲公司股权公允价值不能可靠计量。

2×22 年 6 月 30 日，乙公司应收款项和甲公司应付款项的公允价值均为 85 万元。

2×22 年 8 月 12 日，乙公司应收款项和甲公司应付款项的公允价值均为 76 万元。

2×22 年 10 月 20 日，乙公司应收款项和甲公司应付款项的公允价值均为 76 万元。

假定不考虑其他相关税费。

1. 乙公司的账务处理如下：

(1) 2×22 年 6 月 30 日：

借：公允价值变动损益	150 000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	150 000

(2) 2×22年8月12日:

借: 公允价值变动损益	90 000
贷: 交易性金融资产——公允价值变动	90 000

(3) 2×22年10月20日, 乙公司对甲公司长期股权投资的成本为应收款项公允价值(76万元)与相关税费(1.2万元)的合计77.2万元。

借: 长期股权投资——甲公司	772 000
交易性金融资产——公允价值变动	240 000
贷: 交易性金融资产——成本	1 000 000
银行存款	12 000

2×22年10月20日, 由于甲公司股权的公允价值不能可靠计量, 初始确认权益工具公允价值时应当按照所清偿债务的公允价值76万元计量, 并扣除因发行权益工具支出的相关税费1.5万元。甲公司的账务处理如下:

借: 应付账款	1 000 000
贷: 实收资本	250 000
资本公积——资本溢价	495 000
银行存款	15 000
投资收益	240 000

**【例 13-3】**2×21年11月5日, 甲公司向乙公司赊购一批材料, 含税价为234万元, 甲公司按摊余成本计量该项应付账款, 乙公司对该项应收账款以摊余成本计量。2×22年9月10日, 甲公司因发生财务困难, 无法按合同约定偿还债务, 双方协商进行债务重组, 乙公司同意甲公司用其生产的商品、作为固定资产管理的机器设备和一项债券投资抵偿欠款; 当日, 该债权的公允价值为210万元, 甲公司用于抵债的商品市价(不含增值税)为90万元, 用于抵债设备的公允价值为75万元, 用于抵债的债券投资市价为23.55万元。

2×22年9月20日, 抵债设备转让完毕, 甲公司发生设备运输费用0.65万元, 乙公司发生设备安装费用1.5万元。

2×22年9月20日, 乙公司对该应收账款已计提坏账准备19万元; 乙公司将受让的商品、设备和债券投资分别作为低值易耗品、固定资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算; 当日, 乙公司受让债券投资的市价为21万元。

2×22年9月20日, 甲公司该项应付账款的账面价值仍为234万元; 当日, 甲公司用于抵债的商品成本为70万元; 抵债设备的账面原值为150万元,

累计折旧为 40 万元，已计提减值准备 18 万元；甲公司以摊余成本计量用于抵债的债券投资，债券票面价值总额为 15 万元，票面利率与实际利率一致，按年付息，假定甲公司尚未对债券确认利息收入。

甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%，经税务机关核定，该项交易中商品和设备的计税价格分别为 90 万元和 75 万元。不考虑其他相关税费。

1.2×22 年 9 月 20 日，乙公司的账务处理如下：

低值易耗品可抵扣增值税 =  $90 \times 13\% = 11.7$  (万元)

设备可抵扣增值税 =  $75 \times 13\% = 9.75$  (万元)

低值易耗品和固定资产的成本应当以其公允价值比例对放弃债权公允价值扣除受让金融资产公允价值后的净额进行分配后的金额为基础确定。

低值易耗品的成本 =  $90 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 90$  (万元)

固定资产的成本 =  $75 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 75$  (万元)

(1) 结转债务重组相关损益：

借：低值易耗品	900 000
在建工程——在安装设备	750 000
应交税费——应交增值税	214 500
交易性金融资产	210 000
坏账准备	190 000
投资收益	75 500
贷：应收账款——甲公司	2 340 000

(2) 支付安装费用：

借：在建工程——在安装设备	15 000
贷：银行存款	15 000

(3) 安装完毕达到可使用状态：

借：固定资产——××设备	765 000
贷：在建工程——在安装设备	765 000

2.2×22 年 9 月 20 日，甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	920 000
累计折旧	400 000

固定资产减值准备	180 000
贷：固定资产	1 500 000
借：固定资产清理	6 500
贷：银行存款	6 500
借：应付账款	2 340 000
贷：固定资产清理	926 500
库存商品	700 000
应交税费——应交增值税	214 500
债权投资——面值	150 000
其他收益——债务重组收益	349 000

【例 13-4】甲公司为上市公司，2×19 年 1 月 1 日，甲公司取得乙银行贷款 5 000 万元，约定贷款期限为 4 年（即 2×22 年 12 月 31 日到期），年利率 6%，按年付息，甲公司以摊余成本计量该贷款。4 年期间，甲公司按时支付所有利息。2×22 年 12 月 31 日，甲公司出现严重资金周转问题，多项债务违约，信用风险增加，无法偿还贷款本金。2×23 年 1 月 10 日，甲企业该贷款的账面价值为 5 000 万元；当日，乙银行同意与甲公司就该项贷款重新达成协议，新协议约定：（1）甲公司将一项作为固定资产核算的房产转让给乙银行，用于抵偿债务本金 1 000 万元，该房产账面原值 1 200 万元，累计折旧 400 万元，未计提减值准备；（2）甲公司向乙银行增发股票 500 万股，面值为 1 元/股，占甲公司股份总额的 1%，用于抵偿债务本金 2 000 万元，甲公司股票于 2×23 年 1 月 10 日的收盘价为 4 元/股；（3）在甲公司履行上述偿债义务后，乙银行免除甲公司 500 万元债务本金，并将尚未偿还的债务本金 1 500 万元展期至 2×23 年 12 月 31 日，年利率 8%；如果甲公司未能履行（1）、（2）所述偿债义务，乙银行有权终止债务重组协议，尚未履行的债权调整承诺随之失效。

乙银行以摊余成本计量该贷款，已计提贷款损失准备 300 万元。该贷款于 2×23 年 1 月 10 日的公允价值为 4 600 万元，予以展期的 1 500 万元贷款的公允价值为 1 500 万元。2×23 年 3 月 2 日，双方办理完成房产转让手续，乙银行将该房产作为投资性房地产核算。2×23 年 3 月 31 日，乙银行为全部贷款补提了 100 万元的损失准备。2×23 年 5 月 9 日，双方办理完成股权转让手续，乙银行将该股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，甲公司股票当日收盘价为 4.02 元/股。不考虑相关税费。

## 1. 债权人乙银行的账务处理如下:

甲公司与乙银行以组合方式进行债务重组,同时涉及以资产清偿债务、将债务转为权益工具、包括债务豁免的修改其他条款等方式,可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改,债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时应当终止确认全部债权,即在2×23年5月9日该债务重组协议的执行过程和结果不确定性消除时,可以确认债务重组相关损益,并按照修改后的条款确认新金融资产。

## (1) 2×23年3月2日:

投资性房地产成本 = 放弃债权公允价值 - 受让股权公允价值 - 重组债权公允价值 = 4 600 - 2 000 - 1 500 = 1 100 (万元)

借: 投资性房地产	11 000 000
贷: 贷款——本金	11 000 000

## (2) 2×23年3月31日:

借: 信用减值损失	1 000 000
贷: 贷款损失准备	1 000 000

## (3) 2×23年5月9日:

受让股权的公允价值 = 4.02 × 500 = 2 010 (万元)

借: 交易性金融资产	20 100 000
贷款——本金	15 000 000
贷款损失准备	4 000 000
贷: 贷款——本金	39 000 000
投资收益	100 000

## 2. 债务人甲公司的账务处理如下:

该债务重组协议的执行过程和结果不确定性于2×23年5月9日消除时,债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除,可以确认债务重组相关损益,并按照修改后的条款确认新金融负债。

## (1) 2×23年3月2日:

借: 固定资产清理	8 000 000
累计折旧	4 000 000
贷: 固定资产	12 000 000
借: 长期借款——本金	8 000 000
贷: 固定资产清理	8 000 000



(2) 2×23年5月9日:

借款的新现金流量现值 =  $1\,500 \times (1 + 8\%) / (1 + 6\%) = 1\,528.3$  (万元)

现金流变化 =  $(1\,528.3 - 1\,500) / 1\,500 = 1.89\% < 10\%$

因此, 针对1 500万元本金部分的合同条款的修改不构成实质性修改, 不终止确认该部分负债。

借: 长期借款——本金	42 000 000
贷: 股本	5 000 000
资本公积	15 100 000
长期借款——本金	15 283 000
其他收益——债务重组收益	6 617 000

本例中, 即使没有“甲公司未能履行(1)、(2)所述偿债义务, 乙银行有权终止债务重组协议, 尚未履行的债权调整承诺随之失效”的条款, 债务人仍然应当谨慎处理, 考虑在债务的现时义务解除时终止确认原债务。

## 九、披露

债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的披露, 应当按照第三十八章金融工具列报的规定处理。此外, 债权人和债务人还应当在附注中披露与债务重组有关的额外信息。

债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息: (1) 根据债务重组方式, 分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。分组时, 债权人可以按照以资产清偿债务方式、将债务转为权益工具方式、修改其他条款方式、组合方式为标准分组, 也可以根据重要性原则以更细化的标准分组。(2) 债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额, 以及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。

债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息: (1) 根据债务重组方式, 分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。分组的标准与对债权人的要求类似。(2) 债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

报表使用者可能关心与债务重组相关的其他信息, 例如, 债权人和债务人是否具有关联方关系; 又如, 如何确定债务转为权益工具方式中的权益工具以及修改其他条款方式中的重组债权或重组债务等的公允价值; 再如, 是否存在与债务重组相关的或有事项等, 企业应当根据第十四章或有事项、第二十二章金融工具确认和计量、第三十七章关联方披露、第三十八章金融工具列报、第

三十九章公允价值计量等规定，披露相关信息。

## 十、衔接规定

企业对于首次执行日之前发生的债务重组，不需要按照本章规定进行追溯调整。对于在首次执行日及之后发生的债务重组，采用未来适用法处理。

# 第十四章 或有事项

## 一、总体要求

《企业会计准则第 13 号——或有事项》规范了或有事项的确认、计量和相关信息的披露，以及及时反映或有事项对企业潜在的财务影响和企业可能因此承担的风险。

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。企业在经营活动中有时会面临诉讼、仲裁、产品质量保证、重组等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。或有事项的结果可能会产生预计负债、或有负债或者或有资产等。其中，预计负债属于负债的范畴，通常符合负债的确认条件而应予以确认。企业不应确认或有负债和或有资产。随着未来事项的发生或者不发生，或有负债可能转化为企业的预计负债。或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下才能转化为企业的资产，从而应予以确认。

## 二、适用范围

本章适用于所有或有事项，但由第十章职工薪酬、第十五章收入、第十八章所得税、第二十章企业合并、第二十一章租赁以及第二十五章保险合同、第二十六章原保险合同和第二十七章再保险合同（以下简称保险合同相关章）等规范的或有事项，分别适用相应的章。

企业提供的、不能作为第十五章收入规定的单项履约义务的质量保证（以下简称保证类质量保证），适用本章的规定。

社会资本方与政府方依法依规就 PPP 项目合作订立合同（以下简称 PPP 项目合同），为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项

履约义务的，应当将预计发生的支出，按照本章的规定进行会计处理。

财务担保合同（详见第二十二章金融工具确认和计量）、待执行合同不适用本章，但待执行合同变成亏损合同的，应当适用本章有关亏损合同的规定。

### 三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对或有事项进行会计处理，一般需要设置“预计负债”科目（以下简称本科目）。

1. 本科目核算企业确认的对外提供担保、未决诉讼、保证类质量保证、亏损合同、弃置义务、重组义务等预计负债。

2. 本科目可按形成预计负债的交易或事项进行明细核算。

3. 预计负债的主要账务处理。

（1）企业因对外提供担保、未决诉讼、重组义务产生的预计负债，应当按确定的金额，借记“营业外支出”、“管理费用”等科目，贷记本科目。

因保证类质量保证产生的预计负债，应当按确定的金额，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记本科目。

因亏损合同产生的预计负债，应当按照功能分类，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记本科目。

因资产弃置义务产生的预计负债，应当按确定的金额，借记“固定资产”、“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。

（2）实际清偿或冲减的预计负债，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（3）根据确凿证据需要对已确认的预计负债进行调整的，调整增加的预计负债，借记有关科目，贷记本科目；调整减少的预计负债做相反的会计分录。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已确认尚未支付的预计负债。

### 四、或有事项的特征以及或有负债和或有资产

#### （一）或有事项的特征

或有事项具有下列特征：

1. 或有事项是由过去的交易或者事项形成的。

或有事项作为一种不确定事项，是由企业过去的交易或者事项形成的。由

过去的交易或者事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。例如，未决诉讼虽然是正在进行的诉讼，但该诉讼是企业因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉，这是现存的一种状况而不是未来将要发生的事项。

由于或有事项具有因过去的交易或者事项而形成这一特征，未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项，不属于本章规范的或有事项。

### 2. 或有事项的结果具有不确定性。

或有事项的结果具有不确定性，是指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。例如，在有些未决诉讼中，被告是否会败诉，在案件审理过程中有时是难以确定的，需要根据法院判决情况加以确定。再如，某企业因生产排污治理不力并对周围环境造成污染而被起诉，如无特殊情况，该企业很可能败诉。但是，在诉讼成立时，该企业因败诉将支出多少金额，或者何时将发生这些支出，可能是难以确定的。

### 3. 或有事项的结果须由未来事项决定。

由未来事项决定，是指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。或有事项对企业是有利影响还是不利影响，或已知是有利影响或不利影响但影响多大，在或有事项发生时是难以确定的，只能由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。

常见的或有事项主要包括：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、保证类质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、弃置义务、环境污染整治、承诺等。

需要注意的是，虽然或有事项与不确定性联系密切，但会计处理过程中存在的不确定性并不一定都会形成本章所规范的或有事项，企业应当按照或有事项的定义和特征进行判断。例如，固定资产折旧的计提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，因此，固定资产折旧不是或有事项。

## （二）或有负债和或有资产

或有事项的结果可能会产生预计负债、或有负债或者或有资产等，其中，预计负债属于负债的范畴，通常符合负债的确认条件而应予以确认。随着某些未来事项的发生或者不发生，或有负债可能转化为企业的预计负债或者消失；或有资产也有可能形成企业的资产或者消失。



### 1. 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。

(1) 潜在义务。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才能决定。或有负债作为一项潜在义务，其结果如何只能由未来不确定事项的发生或不发生来证实。

(2) 现时义务。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，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中，“不是很可能导致经济利益流出企业”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过 50%（含 50%）。“金额不能可靠计量”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的“金额”难以合理预计，现时义务履行的结果具有较大的不确定性。

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，因而不应在财务报表中予以确认，但应当按照相关规定在财务报表附注中披露有关信息。

### 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，不会形成甲企业的资产。

或有资产不符合资产确认条件，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，但或有资产很可能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。

### 3. 或有负债和或有资产转化为预计负债（负债）和资产。

虽然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，企业不应当将其确认为负债和资产，但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。或有资产也是一样，其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。

例如，未决诉讼对于预期会胜诉的一方而言，因未决诉讼形成了一项或有资产，该或有资产最终是否转化为企业的资产，要根据诉讼的最终判决而定。最终判决其胜诉的，该或有资产就转化为企业的资产。对于预期会败诉的一方而言，因未决诉讼形成了一项或有负债或预计负债。如为或有负债，该或有负债最终是否会转化为企业的预计负债，需根据诉讼的进展而定。企业根据法律规定、律师建议等因素判断自身很可能败诉且赔偿金额能够合理估计的，该或有负债就转化为了企业的预计负债。

## 五、或有事项的确认和计量

或有事项的确认和计量通常是指与或有事项相关的义务的确认和计量。或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才转化为真正的资产，从而应当予以确认。

### （一）与或有事项相关的义务的确认条件

与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；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。

该义务是企业承担的现时义务，是指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，过去的事项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。如果据此判断, 资产负债表日很可能存在现时义务, 且符合预计负债确认条件的, 应当确认一项预计负债; 如果资产负债表日现时义务很可能不存在的, 企业应披露一项或有负债, 除非其导致经济利益流出企业的可能性极小。

此处的义务包括法定义务和推定义务。其中, 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。比如, 企业与其他方签订购货合同产生的义务, 就属于法定义务。又如, 从事矿山开采、石油天然气开采、建设工程施工、危险品生产与储存、交通运输等业务的企业按照国家有关规定提取的安全费, 也属于法定义务。如果拟订中的新法律的具体条款还未最终确定, 并且仅当该法律基本确定会按草拟的文本颁布时才形成义务, 该义务应视为法定义务。推定义务是因企业以往的习惯做法、已公开的承诺或声明、已公开宣布的政策等而承担的义务。由于以往的习惯做法或通过公开的承诺或声明, 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, 甲公司是一家化工企业, 因扩大经营规模, 到 A 国创办了一家分公司。假定 A 国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律, 因而甲公司的分公司对在 A 国生产经营可能产生的环境污染不承担法定义务。但是, 甲公司为在 A 国树立良好的形象, 自行向社会公告, 宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理。甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

义务通常涉及指向的另一方, 该另一方可能是具体身份并不明确的公众。通常情况下, 义务总是涉及对另一方的承诺, 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表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。

履行该义务很可能导致经济利益流出企业, 是指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% 但小于或等于 95%。

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 (见表 14-1):

表 14-1

结果的可能性	对应的概率区间
基本确定	大于 95% 但小于 100%
很可能	大于 50% 但小于或等于 95%
可能	大于 5% 但小于或等于 50%
极小可能	大于 0 但小于或等于 5%

企业存在很多类似义务，如保证类产品质量保证或类似合同，履行时要求的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，是指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。对或有事项确认一项预计负债，相关现时义务的金额应当能够可靠估计。例如，甲企业（被告）涉及一桩诉讼案。根据以往的审判案例推断，甲企业很可能要败诉，相关的赔偿金额也可以估算出一个范围。这种情况下，可以认为甲企业因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计。又如，乙企业因合同纠纷被起诉，法院一审已判决其败诉并确定其赔偿金额，这表明该义务已经满足预计负债的确认条件，乙企业应确认相应的预计负债，不能仅因不服一审判决将上诉或二审仍在进行等原因而不确认预计负债。

## （二）或有事项的计量

或有事项的计量通常是指与或有事项相关的义务形成的预计负债的计量。当与或有事项相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付金额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，预计负债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。

### 1. 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。最佳估计数的确定应当分别下列两种情况处理：

(1) 所需支出存在一个连续范围(或区间,下同),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。

【例 14-1】2×21 年 11 月 20 日,甲银行批准乙公司的信用贷款(无担保、无抵押)申请,同意向其贷款 2 000 万元,期限 1 年,年利率 7.2%。2×22 年 11 月 20 日,乙公司的借款(本金和利息)到期。乙公司具有还款能力,但因与甲银行之间存在其他经济纠纷,而未按时归还甲银行的贷款。甲银行遂与乙公司协商,但没有达成协议。2×22 年 12 月 25 日,甲银行向法院提起诉讼。截至 2×22 年 12 月 31 日,法院尚未对甲银行提起的诉讼进行审理。

本例中,甲银行如无特殊情况很可能在诉讼中获胜。因此,从 2×22 年 12 月 31 日看,甲银行可以作“很可能胜诉”的判断,并预计除可以收回本金和利息外,还可能获得罚息等。假定甲银行根据规定的标准估计,将来最可能获得罚息等收入 24 万元(这项金额在提起诉讼时已作出估计)。根据本章规定,甲银行不应当确认这项或有资产,而应当在 2×22 年 12 月 31 日的资产负债表附注中披露或有资产 24 万元,同时说明很可能收回乙公司所欠的贷款本金和利息 2 144 万元( $2\,000 + 2\,000 \times 7.2\%$ )。

乙公司如无特殊情况很可能败诉。为此,乙公司不仅需要偿还贷款本金和利息,还需要支付罚息、诉讼费等费用。假定乙公司预计将要支付的罚息、诉讼费等费用为 20 万元至 24 万元之间,而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同。乙公司应在 2×22 年 12 月 31 日确认一项预计负债 22 万元 [ $(20 + 24) \div 2 = 22$ ,其中支付的诉讼费为 3 万元],同时在附注中进行披露。有关账务处理如下:

借:管理费用——诉讼费	30 000
营业外支出——罚息支出	190 000
贷:预计负债——未决诉讼	220 000

需要注意的是,企业在估计诉讼相关的预计负债时,如判断原告起诉的赔偿金额将通过企业聘请律师为其辩护后有所下降,则预计负债不仅要考虑律师辩护后预期赔偿给原告的较低金额,还需考虑预计支付给律师的费用。

(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:

① 或有事项涉及单个项目的,按照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 14-2】**2×22 年 11 月 2 日，甲公司因合同纠纷被起诉。截至 2×22 年 12 月 31 日，诉讼尚未判决。甲公司认为其存在过错，很可能需要承担赔偿责任。据预计，甲公司承担还款金额 200 万元责任的可能性为 60%，承担还款金额 100 万元责任的可能性为 40%（假定不考虑诉讼费）。

本例中，甲公司因在交易过程中存在过错而承担了现时义务，该义务的履行很可能导致经济利益流出企业，且该义务的金额能够可靠地计量。甲公司应在 2×22 年 12 月 31 日确认一项预计负债 200 万元（最可能发生金额），并在附注中作相关披露。有关账务处理如下：

借：营业外支出——赔偿支出	2 000 000
贷：预计负债——未决诉讼	2 000 000

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。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个，如在保证类产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户。相应地，企业对这些客户负有保修义务。

**【例 14-3】**2×22 年，乙企业销售产品 3 万件，销售额 1.2 亿元。乙企业的保证类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，则须发生的修理费为销售额的 1%；而如果出现较大的质量问题，则须发生的修理费为销售额的 2%。据预测，本年度已售产品中，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。

本例中，2×22 年末乙企业应确认的预计负债金额（最佳估计数）=  $(1.2 \times 1\%) \times 15\% + (1.2 \times 2\%) \times 5\% = 0.003$ （亿元）。

## 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。

企业预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否真的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。其次，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。

补偿金额的确认涉及两个问题：一是确认时间，补偿只有在“基本确定”



能够收到时予以确认；二是确认金额，确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的账面价值。例如，甲企业因或有事项确认了一项预计负债 50 万元，同时，因该或有事项，甲企业还可从乙企业获得 35 万元的赔偿，且这项金额基本确定能够收到。在这种情况下，甲企业应分别确认一项预计负债 50 万元和一项资产 35 万元。如果甲企业基本确定能从乙企业获得 55 万元的赔偿，则应分别确认一项预计负债 50 万元和一项资产 50 万元。

### 3. 预计负债计量需要考虑的因素。

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、不确定性和货币时间价值等因素。

#### (1) 风险和不确定性。

风险是对过去的交易或事项结果的变化可能性的一种描述。风险的变动可能增加预计负债的金额。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。

企业需要谨慎从事，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，也要避免对风险和不确定性进行重复调整，从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平衡点。

#### (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，但未来应支付金额与其现值相差较大的，如油气井及相关设施的弃置费用等，应当按照未来应支付金额的现值确定。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。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意下列三点：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。

#### (3) 未来事项。

在确定预计负债金额时，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，如果有足够的客观证据表明相关未来事项将发生，则应当在预计负债计量中考虑相关未来事项的影响，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作出的合理预测。但是，这种预计需要得到相当客观的证据予以支持。

### （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。例如，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，如有确凿证据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。

弃置费用形成的预计负债在确认后，按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用。由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照下列原则调整该固定资产的成本：

- （1）对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。
- （2）对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

**【例 14-4】**甲公司经国家批准建造了一项固定资产，其主体设备将会对当地的生态环境产生一定的影响。根据法律法规规定，企业应在该项设备使用期满后将其拆除，并对造成的污染进行整治。2×18年1月1日，该项设备建造完成并交付使用，预计使用寿命为10年。建造成本为80 000 000元，预计弃置费用为2 590 000元。假定折现率（即实际利率）为10%。弃置费用的现值为1 000 000元 [ $2\,590\,000 \times (P/F, 10\%, 10) = 2\,590\,000 \times 0.3855 =$

998 445, 为便于计算, 作尾数调整, 取 1 000 000]。该设备的入账价值为 81 000 000 元 (80 000 000 + 1 000 000)。假设该项设备的残值为 0 元, 甲公司按直线法计提折旧。

2×22 年 12 月 31 日, 该项设备已使用满 5 年, 在考虑按照实际利率法计算的利息之后, 该项设备的弃置义务金额由 1 000 000 元上升至 1 610 000 元 [ $2\,590\,000 \times (P/F, 10\%, 5) = 2\,590\,000 \times 0.6209 = 1\,608\,131$ , 为便于计算, 作尾数调整, 取 1 610 000]。假设折现率仍为 10%, 由于技术进步, 甲公司预计 5 年后弃置费用的现值将从 1 610 000 元下降为 800 000 元, 应将该设备的账面价值调减 810 000 元 (1 610 000 - 800 000)。

2×22 年 12 月 31 日, 甲公司的会计处理如下:

借: 预计负债	810 000
贷: 固定资产	810 000

2×22 年 12 月 31 日, 该项设备已累计计提折旧 40 500 000 元 (81 000 000 ÷ 10 × 5)。经上述调整后, 该项设备的账面价值为 39 690 000 元 (81 000 000 - 40 500 000 - 810 000)。

2×23 年, 假设该项设备的折旧年限和残值率未发生变化, 并在剩余 5 年的使用寿命内继续按直线法计提折旧, 则该项设备在 2×23 年应计提折旧 7 938 000 元 (39 690 000 ÷ 5), 该项设备的弃置义务应按照实际利率法确认财务费用 80 000 元 (800 000 × 10%)。

如果上述预计负债的变动是由于折现率的变化所引起的, 而不是由于预计现金流量的变化所引起的, 那么对该预计负债变动的会计处理保持不变, 但在下年度该项设备的弃置义务应使用新的折现率按照实际利率法确认财务费用。

另需注意的是, 企业应当区分对各或有事项确认的预计负债。在相关或有事项导致实际支出发生并据此冲减预计负债时, 应当仅限于最初为之确认预计负债的支出。也就是说, 只有与该预计负债有关的支出才能冲减预计负债, 否则将会混淆不同预计负债确认事项的影响。

**【例 14-5】** 甲公司为机床生产和销售企业。按照当地法律规定, 甲公司对其销售的机床作出不属于单项履约义务的产品质量保证承诺 (即保证类质量保证), 具体承诺内容如下: 机床在售出后 3 年内如出现非意外事件造成的故障和质量问题, 甲公司免费负责维修 (含零部件更换)。假定甲公司 2×21 年“预计负债——产品质量保证”科目年末余额为 12 万元。2×22 年第一季度、第二季度、第三季度和第四季度分别销售机床 200 台、300 台、400 台和 350 台,

每台售价为5万元。根据以往的经验,发生的保修费一般为销售额的1%~1.5%之间。假定甲公司2×22年四个季度实际发生的维修费分别为2万元、20万元、18万元和35万元。

本例中,甲公司因销售机床而承担了现时义务,该义务的履行很可能导致经济利益流出甲公司,且该义务的金额能够可靠地计量,甲公司应在每季度末确认一项负债。有关账务处理如下:

(1) 第一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	20 000
贷: 银行存款或原材料等	20 000

第一季度末应确认的产品质量保证预计负债金额 =  $200 \times 50\,000 \times [(0.01 + 0.015)] \div 2 = 125\,000$  (元)

借: 主营业务成本——产品质量保证	125 000
贷: 预计负债——产品质量保证	125 000

第一季度末,“预计负债——产品质量保证”科目余额为225 000元。

(2) 第二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	200 000
贷: 银行存款或原材料等	200 000

第二季度末应确认的产品质量保证预计负债金额 =  $300 \times 50\,000 \times [(0.01 + 0.015)] \div 2 = 187\,500$  (元)

借: 主营业务成本——产品质量保证	187 500
贷: 预计负债——产品质量保证	187 500

第二季度末,“预计负债——产品质量保证”科目余额为212 500元。

(3) 第三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	180 000
贷: 银行存款或原材料等	180 000

第三季度末应确认的产品质量保证预计负债金额 =  $400 \times 50\,000 \times [(0.01 + 0.015)] \div 2 = 250\,000$  (元)

借: 主营业务成本——产品质量保证	250 000
贷: 预计负债——产品质量保证	250 000

第三季度末,“预计负债——产品质量保证”科目余额为282 500元。

(4) 第四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	350 000
-----------------	---------

贷：银行存款或原材料等 350 000

第四季度末应确认的产品质量保证预计负债金额 =  $350 \times 50\,000 \times [(0.01 + 0.015)] \div 2 = 218\,750$  (元)

借：主营业务成本——产品质量保证 218 750

贷：预计负债——产品质量保证 218 750

第四季度末，“预计负债——产品质量保证”科目余额为 151 250 元。

在对保证类质量保证确认预计负债时，需要注意以下方面：

(1) 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；

(2) 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，同时冲减“主营业务成本”等科目；

(3) 已对其确认预计负债的产品，如果企业不再生产了，应在相应的质量保证期满后，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额。

## 六、亏损合同

### (一) 待执行合同与亏损合同

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。企业与其他方签订的尚未履行或部分履行了同等义务的合同，如商品买卖合同、劳务合同、租赁合同等，均属于待执行合同。待执行合同不属于本章规范的内容，但待执行合同变成亏损合同的，应当作为本章规范的或有事项。

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。其中，“履行合同义务不可避免会发生的成本”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间的较低者。履行该合同的成本包括履行合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。其中，履行合同的增量成本包括直接人工、直接材料等；与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额包括用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。

### (二) 亏损合同的会计处理

待执行合同变成亏损合同的，当该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件时，应当确认为预计负债。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的较低者。



企业对亏损合同进行会计处理，需要遵循下列要求：

(1) 如果与亏损合同相关的义务无需支付任何补偿即可撤销，企业通常不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，则企业承担了现时义务，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，应当确认为预计负债。

(2) 亏损合同存在用于履行合同的资产的，应当对用于履行合同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，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在用于履行合同的资产的，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 14-6】** 甲公司于 2×22 年 12 月 1 日签订一项生产线租赁合同，租赁期 2 年，租赁期自 2×23 年 2 月 1 日开始。甲公司计划利用该生产线生产 A 产品，预计每年可获利 20 万元。2×22 年 12 月 31 日，甲公司因市政规划调整必须迁址，且因宏观政策调整决定停产 A 产品，但前述租赁合同不可撤销，该生产线无法转租给其他单位。

本例中，甲公司签订了不可撤销的租赁合同，负有履行合同（交纳租金）的法定义务，因迁址和停产 A 产品，甲公司履行该租赁合同不可避免会发生的成本将超过预期获得的经济利益，该租赁合同成为一项亏损合同，在租赁期开始日之前应当适用本章，甲公司在 2×22 年 12 月 31 日应当按照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的较低者确认预计负债。自租赁期开始日起，甲公司应当按照第二十一章租赁的相关规定进行处理。

**【例 14-7】** 乙企业 2×22 年 11 月 5 日与某外贸公司签订了一项产品销售合同，约定在 2×22 年 12 月 31 日以每件产品 150 元的价格向外贸公司提供 1 万件 A 产品，若不能按期交货，将对乙企业处以总价款 30% 的违约金。由于这批产品为定制产品，签订合同时产品尚未开始生产，乙企业在 2×22 年 12 月 1 日筹备原材料以生产该批产品时，原材料价格突然上升，预计生产每件产品需要花费成本 175 元，假定无销售费用等其他相关税费。2×22 年 12 月 31 日，乙企业如期完成 1 万件 A 产品的生产并交付给外贸公司。

本例中，乙企业生产 A 产品的成本为每件 175 元，而销售价格为每件 150 元，因此，乙企业生产并向外贸公司提供 1 万件 A 产品将发生损失 25 万元。如果乙企业撤销合同，则需要交纳 45 万元的违约金。因此，该项产品销售合同变成一项亏损合同。



有关账务处理如下：

(1) 2×22年12月1日，乙企业应当按照履行合同所需成本与违约金中的较低者（即25万元）确认一项预计负债。

借：主营业务成本	250 000
贷：预计负债	250 000

(2) 2×22年12月31日，确认完工A产品的成本，并将已确认的预计负债冲减产品成本。

借：库存商品	1 750 000
贷：原材料或应付职工薪酬等	1 750 000
借：预计负债	250 000
贷：库存商品	250 000

## 七、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。

企业应当将重组与企业合并、债务重组区别开。因为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；企业合并是将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项；债务重组是在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

企业只有在承诺出售部分业务（即签定了约束性出售协议）时，才能确认因重组而承担的重组义务。

### （一）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确认条件时，才能确认预计负债。

首先，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。

其次，需要判断重组义务是否同时满足预计负债的确认条件，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、与主体继续进行的活动无关的支出（如自愿遣散、强制遣散、不再使用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，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。

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。即，在计量与重组义务相关的预计负债时，即使资产的出售构成重组的一部分，企业也不考虑处置相关资产（如厂房、店面、事业部等）可能形成的利得或损失。处置重组涉及资产的利得或损失应当在企业丧失相关资产的控制权时单独确认。例如，企业转让某球场（包括球场土地使用权和球场上相关设施），转让价格5亿元，球场处置前账面价值1亿元，由于关闭该球场，企业预计支付给球会会员的赔偿金约2亿元。本例中，企业应当在相关赔偿金满足预计负债确认条件时确认预计负债2亿元，在球场控制权转移时确认4亿元的资产处置损益。

## 八、列示与披露

### （一）列示

企业应当在资产负债表中单独列示预计负债。

企业应当按照预计负债的种类、形成原因以及经济利益预期流出时间的长短，根据总账余额和明细账余额分析填列资产负债表。具体而言，对于期限在一年或一个营业周期以内的预计负债，在“其他流动负债”项目列报，其他预计负债在非流动负债中的“预计负债”项目列报；将于一年内到期的“预

计负债”应当重分类至“一年内到期的非流动负债”。

## (二) 披露

企业应当在附注中披露与或有事项有关的下列信息：

### 1. 预计负债。

(1) 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。

(2) 各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。

(3) 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。

### 2. 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）。

(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。

3. 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。

在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按照上述要求披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，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，以及未披露这些信息的事实和原因。

## 九、衔接规定

按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，在首次执行日，企业应当将满足预计负债确认条件的重组义务确认为预计负债，并调整期初留存收益。同时，应当对首次执行日尚未履行完所有义务的合同执行本章“六、亏损合同”中有关“履行合同义务不可避免会发生的成本”的规定，累积影响数应当调整期初留存收益及其他相关的财务报表项目，不调整前期比较财务报表数据。首次执行日以后，企业发生的或有事项按照本章的规定进行处理。