

# 谈完善或有事项的会计核算

曾向红 汪燕芳

(河源职业技术学院 广东河源 517000 丽水职业技术学院 浙江丽水 323000)

**【摘要】**或有事项作为一种特定的经济现象已越来越多地在企业的经营活动中存在,我国现行会计准则虽然对企业或有事项的会计核算和相关信息披露作了明确具体的规范,但其概念的界定和实务处理仍存在问题,本文特对此进行讨论。

**【关键词】**或有事项 或有负债 预计负债

随着市场经济的不断发展,或有事项作为一种特殊的不确定事项,已经越来越多地出现在企业的各种经营活动中,在一定程度上对企业的财务状况和经营成果产生了较大的影响。我国现行会计准则对企业或有事项的会计核算和信息披露作出了明确具体的规范,但在实务操作中,企业关于或有事项的会计核算和信息披露现状却不尽如人意,存在诸多问题。本文就或有事项的概念及其在实务操作中存在的问题作一探讨。

## 一、或有事项的概念及其内容

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,这些不确定的事项就是或有事项。为了反映或有事项对企业财务状况和经营成果的影响,有必要制定并颁布或有事项会计准则。现行会计准则对或有事项、或有资产、或有负债等概念进行了界定,但笔者认为这些概念存在一定的逻辑问题,使实务工作者不易理解和掌握。

《企业会计准则第13号——或有事项》(CAS13)对或有事项的界定是,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。因此,或有负债包括两种情况:一种是“潜在义务”;另一种是“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”。通常情况下,或有负债只需要在报表附注中披露。CAS13同时规定,与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应确认为预计负债: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。现行会计准则规定的或有事项应包括的内容及其分类如图1所示。

笔者认为,CAS13对或有事项的界定值得商榷。确认为预计负债的这种或有事项只是或有负债中的一种,具有一定的不确定性,只是出于谨慎性要求,而将其作为“预计负债”进行确认,但其本质仍然是或有负债。因此,应将“或有负债”定义为:过去的交易或者事项形成的潜在义务或现时义务,其结果须由未来某些不确定事项的发生或不发生予以决定或证实。然后再遵循谨慎性原则,将“过去的交易或者事项形成的现时义务,履行该义务很可能导致经济利益流出企业并且其金额能可靠计量”的或有负债确认为“预计负债”,在表内和附注中同时披露。改进后的或有事项应包括的内容及其分类如图2所示。

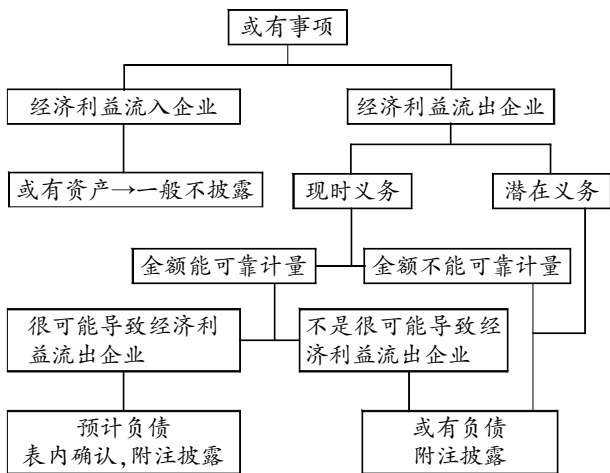


图1

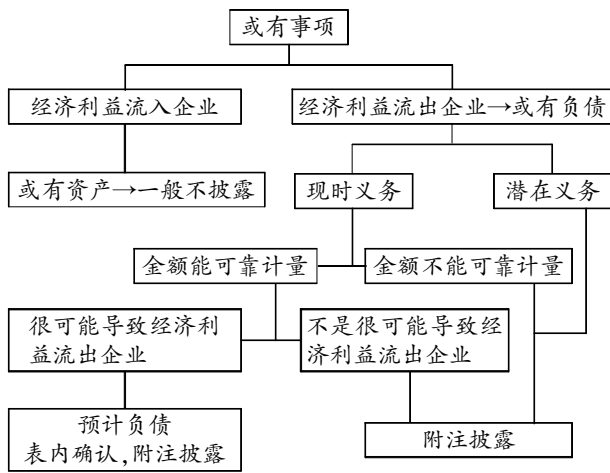


图2

CAS13规定,或有负债包括:①已贴现商业承兑汇票;②未决诉讼、未决仲裁;③对外提供担保等形成的或有负债;④其他。而在准则指南中又明确规定或有事项包括:商业票据背书转让或贴现、未决诉讼、未决仲裁、产品质量保证(含产品安全保证)等,还分别列举了“未决诉讼和未决仲裁”、“产品质量保证”、“为其他单位提供债务担保”和“亏损合同”的实例。显然“或有负债”与“或有事项”包含的内容存在重复。从整体上来看,“或有事项”是主干,“或有负债”则是其分支。笔者认为,或有事项的内容包括或有资产、或有负债、或有收益、或有损失等。而或有负债的内容则包括:①应收票据贴现或背书转让;②债务担保;③未决诉讼、未决仲裁;④产品售后服务保证(含产品质量保证或产品安全保证);⑤亏损合同;⑥应付促销活动的赠品;⑦重组事项义务。

## 二、亏损合同的会计处理

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合同,也是企业在生产经营过程中经常发生的因或有事项而确认为预计负债的一种。

假定某公司与客户签订了一项产品销售合同,约定6个月后以每件100元的价格向该客户提供10000件产品。组织生产时原材料价格大幅度上升,该产品的成本将达到每件125元,即每销售1件产品就会亏损25元,共计损失达250000元。因此,这项销售合同是一项亏损合同。对该类产品销售产生的亏损合同,由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产,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,并区分两种不同的情况来处理。

第一种情况:如果撤销合同,该公司需要交纳300000元的违约金,那么公司将选择履行合同,使亏损降至最低,即亏损250000元。其相关账务处理如下:

确认预计负债时:

借:主营业务成本	250 000
贷:预计负债——亏损合同	250 000
待产品生产完成后,将已确认的预计负债冲减产品成本:	
借:预计负债	250 000
贷:库存商品	250 000

第二种情况:如果撤销合同,该公司需要交纳200000元的违约金,那么公司将选择撤销合同、支付违约金,亏损为200000元。其相关账务处理如下:

确认预计负债时:

借:营业外支出	200 000
贷:预计负债——亏损合同	200 000

在第一种情况下,公司履行合同后要发生的亏损250000元是由于对原材料市场行情的错误判断导致的,是与生产经营有着直接关系的经营亏损,应当在“营业利润”项目中反映,而不应计入营业外损益中。否则,将影响投资者对企业营业利润的误解进而影响决策,因而记入“主营业务成本”账

户更为妥当。而在第二种情况下,公司撤销合同能够将亏损降至最低,即亏损金额为违约金金额,这一亏损与生产经营无直接关系,因此应将支付的违约金记入“营业外支出”账户,然后转入“营业外损益”项目中。

## 三、实务操作中存在的问题

目前,很多企业对或有事项没有反映或反映甚少,致使财务信息的决策有用性降低,这是因为或有事项的确认和计量在会计实务上存在一定难度。

其一,在准则指南中,对或有事项的各种可能性及其相应的概率区间进行了划分。这种可能性大多数由会计人员根据经验进行判断,可供参考的仅是一些前例、法律法规或有关专家的意见,这种可能性的划分过于主观,其结果一是会影响财务信息的可比性和一致性,二是不能真实和公允地反映企业的经济活动,并容易引起信息使用者的误解。

其二,或有负债的计量,即因或有事项所确认的预计负债以什么金额入账,在操作上也具有一定的主观性。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;二是预期可获得的补偿的处理。虽然在或有事项准则指南里有相对具体的计算依据,但这些数据仍是估计的。因此,在实际运用中对或有事项的确认和计量尚存在很大的主观性。

其三,企业在主观上不愿意披露或有事项。或有事项中预计负债的确认仅仅依靠会计人员来判断往往是不可能的。例如违约损失的确认要涉及经济法方面的知识、产品维修承诺又涉及专业技术知识,即某一项数据的计算需要多个部门的配合才能得到合理计量。企业要想合理地确认预计负债无疑会提高财务报表的编制成本,这是企业原本就不愿意付出的成本,再加上披露这类信息在企业看来对其会起到“负影响”,与其费时费力地披露这类信息提前就给企业造成不好的影响,不如等既成事实再说。

其四,由于或有事项具有相对的独立性,能证明或有事项的原始材料往往独立于财务资料之外,少记或有事项并不影响资产负债表的平衡。因此,审计人员在审计实践中很难发现或有事项的线索,这就给企业不披露或者不规范地披露或有事项提供了空间。

## 主要参考文献

1. 关若雯.浅谈或有事项的会计处理.中国内部审计, 2005;7
2. 徐文玉.浅谈或有事项的会计处理及应用.商业会计, 2005;10
3. 尚秋实.试析或有事项的计量及会计处理.赤峰学院学报(自然科学版), 2008;12
4. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社, 2006
5. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社, 2006