谈几类特殊的或有事项

北京　王学军

一般情况下，企业或有事项的确认、计量和相关信息的披露应适用《企业会计准则第13号——或有事项》，但部分或有事项并未由该准则直接规范。笔者拟对这些游离于或有事项准则之外的特定或有事项进行探讨。

1. 存货。企业为执行销售合同或劳务合同而持有的存货，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。如果企业持有的存货数量少于销售合同的订购数量，实际持有的与该销售合同相关的存货应按销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。如果该合同为企业亏损合同，应同时按照或有事项的会计处理原则确认预计负债。

2. 长期股权投资。对于采用权益法核算的长期股权投资，投资企业在确认分担被投资单位发生的亏损时，应综合考虑长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目的账面价值。在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应以其他长期权益项目的账面价值为基础继续确认。另外，投资企业在确认应分担被投资单位的净损失时，还应考虑在投资合同或协议中是否存在履行其他额外损失的补偿义务，按照或有事项的会计处理原则确认预计将承担的损失金额。

3. 职工薪酬。与或有事项相关的职工薪酬主要表现在辞退福利中。企业应当根据企业会计准则，按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的负债。其中，对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据计划条款确定拟解除劳动关系的职工数量，对每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬（预计负债）。对于自愿接受裁减的建议，企业应当根据或有事项处理原则，预计将会接受裁减建议的职工数量，并据此对每一职位的辞退补偿标准等计提应付职工薪酬（预计负债）。预计接受裁减的职工数量可以根据最可能发生的数量确定，也可以按照各种发生数量及其发生概率计算确定。

4. 企业合并。非同一控制下的企业合并中，购买方确定合并成本时，当企业合并合同或协议中规定视未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，如果相关要求符合或有事项准则规定的确认条件的，也应作为企业合并成本的一部分。例如，企业合并合同中规定，如果被购方连续两年净利润超过一定水平，购买方需支付额外的对价。如果在购买日预计被购方的盈利水平很可能会达到合同规定的标准，应将按照合同或协议约定需支付的金额计入企业合并成本，同时确认为预计负债。○

对非货币性资产交换准则的改进建议

福建泉州　庄林凤　汪燕芳

一、非货币性资产交换会计核算中存在的问题

1. 账面价值计量模式下多项资产入账价值的确定。新准则规定，当非货币性资产交换中涉及多项资产，不符合商业实质或者换入、换出资产的公允价值不能可靠计量时，换入的多项非货币性资产应以换入各项资产的原账面价值占换入资产总的原账面价值的比例来分配总的入账成本。那么，换入多项资产方必须取得换出方关于这些多项资产的原账面价值，否则就无法确定这个分配比例。而且按照原账面价值的比例来分配，是否会导致各项资产的入账价值与实际价值严重偏离呢？因为原账面价值是历史成本信息，按这样的比例来分配，所提供的会计信息显然不具有相关性。

2. 存货交换中确认营业收入有悖交易实质。在非货币性交易中涉及存货时，如果采用公允价值计量模式，则其会计处理以存货的公允价值作为“营业收入”入账，同时结转成本，收入与成本配比后得到存货的转让损益。这里有三点值得考虑：首先，确认营业收入符合“销售”这一行为的本质吗？其次，就算是视同销售，此举也会导致企业经营状况的改变，进而带来财务分析上的问题。比如，报表使用者要分析企业的盈利能力、市场占有率、市场前景等，那么他必然参考“营业收入”这一财务信息，这无形中就夸大了企业的市场盈利能力。再次，在目前我国资本市场各项制度尚待完善的现实条件下，公允价值的评估具有较大的主观随意性，公允价值的“公允性”值得怀疑和商榷。

二、改进建议

1. 多项换入资产入账价值以公允价值的比例来分配。当非货币性资产交换中涉及多项资产，不符合商业实质或者换入、换出资产的公允价值不能可靠计量时，可以规定，换入的多项非货币性资产应以换入各项资产的公允价值占换入资产总的公允价值的比例来分配总的入账成本。这样，可以避免换入资产入账价值与实际价值之间的严重偏离，使各项资产以较接近实际价值的金额入账。当然，公允价值不能可靠计量的除外。

2. 以“营业外损益”来计量转让存货的损益。在公允价值计量模式下，当非货币性资产交换涉及存货时，存货转让损益计入“营业外损益”。也就是说，与固定资产、无形资产等资产交换相同，用存货去交换其他非货币性资产发生的转让损益也是企业利润总额的一部分，但不是企业通过其主营业务生产经营所取得，故不计入营业收入，避免企业虚增营业收入，误导报表使用者。○