刍议完善或有事项会计处理

方光正　胡洁洋
（中原工学院经济管理学院　郑州　450007）

一、或有事项会计处理存在的问题

1. 或有事项的内容不够明确。《企业会计准则第13号——或有事项》（CAS 13）提到或有资产、或有负债、预计负债，但未对或有事项进行明确的分类，容易导致会计人员将或有事项理解为或有资产、或有负债，从而忽略掉预计负债，引起认识上的错误。

2. 预计负债的确认标准不够完善。CAS 13指出，与或有事项有关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：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。条件②仅把“很可能”作为预计负债在经济利益流出可能程度方面的判断标准，却忽略了“基本确定”。这就很容易使会计人员误以为只有经济利益流出的可能性大于50%但小于或等于95%时才可能确认预计负债，忽略当可能性大于95%但小于100%时也应确认预计负债。另外，CAS 13对履行该现行义务导致经济利益流出的可能性进行了精确化的处理，使用概率将其划分为四个层次。这种用数字来细化的方法简单、易懂，但存在缺陷，带有很大的复杂性和主观性。

3. 预计负债的计量缺乏可操作性。CAS 13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”。支出是一个区间，这在实务中是可见、可判断的，但区间内各种结果发生的可能性相同几乎是不可能存在且难以判断的。该项规定过于理想化，在实际操作中不具有可行性。另外，CAS 13规定，“在其他情况下，或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定”。这一规定考虑不周全，具有片面性。对于各可能结果是离散的单个项目，若各可能结果发生的可能性相差很大，则按照最可能发生金额确定预计负债较为合理，但各可能结果发生的可能性相差不是很大或不大，这种做法就不合理了。

4. 缺乏预计损失的单独记录和披露。CAS 13关于预计损失的记录是将它计入当期损益。其中，未决诉讼与未决仲裁在满足条件时，预计损失除诉讼费记入“管理费用”科目外，其余均记入“营业外支出”科目；产品质量保证在满足条件时，预计损失记入“销售费用”科目；债务担保、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染治理等在满足条件时，预计损失均记入“营业外支出”科目。但是按照“管理费用”、“销售费用”和“营业外支出”各科目的核算要求，只有当期实际发生的费用才能计入，因此将未来很可能或基本确定要发生的损失直接记入“管理费用”、“销售费用”和“营业外支出”等科目，不符合要求。同时，CAS 13未规定对预计损失在利润表中进行单独记录与披露，降低了会计报表信息的质量和完整性。

二、完善或有事项会计处理的建议

1. 明确或有事项的内容和分类。笔者认为，根据或有事项未来结果的不确定性，应将或有事项分为未来可能导致经济利益流出企业的义务与未来可能导致经济利益流入企业的资产这两项内容。前者包括或有负债和预计负债，后者是或有资产。

2. 将“基本确定”与重要性原则纳入预计负债的判断标准。笔者认为，应该将“基本确定”也纳入预计负债的判断标准，即将预计负债的确认条件②改为“履行该义务很可能或基本确定将导致经济利益流出企业”。另外，由于数值略微的变化就会对财务报告产生影响，因此仅靠数字来判断经济利益流出企业的可能性是不符合谨慎性原则与重要性原则的。笔者认为，在预计负债的确认标准中应增加“（4）对企业的财务报告具有重要影响”。

3. 简化计量方法的前提并对个别计量方法进行细化。笔者认为，应简化“所需支出存在一个连续范围的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定”这一规定，不必深究范围内各种结果发生的可能性是否相同。对于各种结果是离散的单个项目，笔者认为，还要分为以下两种情况进行处理：①对于各可能结果发生的可能性相差很大的，应按照最有可能发生结果确定最佳估计数；②对于各可能结果发生的可能性相差不是很大的或不大的，应按照所有可能结果的中间数确定最佳估计数。

4. 增设“预计损失”项目，在利润表上进行单独记录和披露。在确认预计负债时，借记“预计损失”科目，贷记“预计负债”科目。当预计损失实际发生时，分以下三种情况进行处理：①当预计损失的实际发生额与账面金额相等时，按实际发生额，借记“预计负债”科目，贷记“银行存款”等科目，同时，借记“销售费用”、“管理费用”或“营业外支出”科目，贷记“预计损失”科目；②当预计损失的实际发生额小于账面金额时，按实际发生额，借记“预计负债”科目，贷记“银行存款”等科目，同时，按实际发生额，借记“销售费用”、“管理费用”或“营业外支出”科目，按账面金额，贷记“预计损失”科目，差额记入“预计负债”科目；③当预计损失的实际发生额大于账面金额时，按账面金额，借记“预计负债”科目，按实际发生额，贷记“银行存款”等科目，差额记入“销售费用”、“管理费用”或“营业外支出”科目，同时，按账面金额，借记“销售费用”、“管理费用”或“营业外支出”科目，贷记“预计损失”科目。另外，在利润表上增设“预计损失”项目，用来单独记录预计损失，同时，在附注中披露企业对预计负债金额与经济利益流出可能性的判断依据。○