

# 或有事项会计政策问题探析

武汉钢铁(集团)公司 刘平运

**【摘要】** 随着我国市场经济的发展,或有事项这一特定的经济现象已经越来越多地发生在企业的经营活动之中,并对企业的财务状况和经营成果产生极大的影响。加强对或有事项及其相关政策的研究,不仅对我国会计准则与国际惯例的协调有着直接的促进作用,而且能提高企业财会人员关于不确定性会计问题的理论认识水平和实务操作能力。

**【关键词】** 企业会计准则 或有事项 原则

在市场经济中,企业的生产经营活动会受到诸多不确定因素的影响。作为规范或有事项的会计核算和相关信息披露的会计准则——《企业会计准则——或有事项》在企业生产经营活动中发挥的作用越来越大,因此加强对或有事项的认识就越来越重要。

或有事项是指过去的交易或事项形成的一种状况,其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。常见的或有事项有商业票据背书转让或贴现、未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证等。

美国是世界上较早研究或有事项会计政策的国家。早在1957年,美国财务会计准则委员会(FASB)颁布的第5号准则说明书中就对或有事项的会计政策有所规定。例如,关于

果、短期与长期、内部与外部、客观与主观等方面的平衡情况。平衡计分卡的顾客维度反映用户满意目标的实现程度,内部业务流程、财务、学习与成长维度在空间上以纵向价值链中的企业为基础,未考虑供应商和用户,也未考虑横向价值链中的竞争对手;在时间上未考虑全生命周期成本中的供应者成本,不利于进行供应商选择和成本战略定位。因此,应基于基础战略成本管理方法提供的时空平台将平衡计分卡拓展为包括财务、顾客、供应商、竞争对手、内部业务流程、学习与成长六个维度,并设置合理的平衡指标。

### 三、演进战略成本管理方法

**1. 作业成本法与目标成本法整合。**作业成本法具有价值链的空间过程性、识别作业的增值性、费用分配的准确性、方法的战术性、控制的事后性等特点,目标成本法具有全生命周期成本的时间过程性、识别产品的功能性、方法的战略性、控制的事前性等特点。两者差异互补,如果对其进行整合,将能够兼顾战略成本管理的时间与空间、信息的可靠性与相关性、方法的战术性与战略性、控制的事前性与事后性,实现用户满意目标。

**2. 作业成本法与标准成本法整合。**作业成本法按不同的作业类别、成本库、成本动因来归集与分配间接费用,可提高成本信息的准确性与可控性。标准成本法具有事前制定成本标准、事中控制费用支出、事后比较分析评价等优点,但按传

或有负债的确认标准,说明书强调必须符合两个条件:一是在发出财务报表之前已有充分信息表明,某项负债在不久的将来很可能发生;二是该项负债可能导致的损失金额可以合理估计。按照该说明书的主张,会计对或有利得基本上不予确认,而对或有损失实行表内确认或表外披露。经过多年的实践,这一主张得到许多国家的认同,目前已基本成为国际上较为流行的做法。1993年11月在英国伦敦召开的第三届国际会计准则制定机构会议上,发表了题为“未来事项问题”的研究报告,对或有事项的确认和计量问题进行了深入的探讨,分析了或有事项的因果关系及其假设条件。该报告在理论上有较大突破,但对或有事项在会计实务中的处理方法仍以美国框架为基础。基于这一点,目前各国关于或有事项的具体会计

统的车间范围和单一标准分配间接费用,提供的成本信息不够准确。因此,可在各项作业基础上根据成本动因制定标准作业成本,分析作业成本差异,评价作业中心业绩,将三者整合应用。

**3. 作业成本法与弹性边际成本法整合。**将作业成本法与弹性边际成本法整合应用是美国管理会计师协会(IMA)近年推广的一种成本管理方法,被称为资源消耗会计。资源消耗会计既可避免作业成本法选择成本动因的主观性,又可按资源库编制成本计划、分析差异、考核业绩,对资源库中的剩余生产能力进行准确核算与有效利用。

**4. 平衡计分卡与经济增加值整合。**平衡计分卡的四个维度反映了与战略成本管理相关的财务与非财务业绩,可供评价战略成本管理目标的实现程度,但存在采用的成本、利润等财务指标不能真实反映企业的价值创造、组织资源分配等不足。经济增加值能够完整反映企业发生的经营成本与资本成本、为股东创造的价值、对管理层的激励等,但存在不能反映非财务因素对企业价值的驱动、难以分解管理责任等不足。因此,可将两者整合应用。

### 主要参考文献

- ①陈胜群.企业成本管理战略.上海:立信会计出版社,2000
- ②胡玉明.高级成本管理会计.厦门:厦门大学出版社,2002
- ③卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003

政策尽管有别,但基本内容大致相同。

### 一、或有事项的定义涵盖了四个基本特征

1.或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况。或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况,说明其在资产负债表日已经客观存在,只是其结果对企业产生的是有利影响还是不利影响及影响程度现在不得而知。

或有事项作为一种状况是由企业过去的交易或事项而引起的。往往有少数财务人员忽略了“过去”,而片面地理解为未来可能发生或不发生的事项。如未决诉讼、债务担保等是企业因过去的经济行为起诉其他单位或被其他单位起诉而引起的,是现在存在的一种状况,而不是将要出现的某种状况。或有事项是资产负债表日的一种客观存在。由于或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况,因此未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项不是或有事项。

2.或有事项具有不确定性。或有事项的结果是不确定的,主要表现在两个方面:一方面,或有事项的结果是否发生具有不确定性;另一方面,或有事项的结果即使预料会发生,但具体发生的时间或发生的金额具有不确定性。

3.或有事项的结果只能由未来发生的事项确定。或有事项的结果在或有事项发生时是难以证实的。这种不确定性的消失,需要由未来不确定事项的发生或不发生来证实。如未决诉讼,其最终结果只能随案情的发展由判决结果来确定。

4.影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。或有事项具有的不确定性,从一个侧面说明了影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。

### 二、制定与完善或有事项会计政策的现实思考

在我国,有关或有事项的理论研究起步较晚,且专门化、系统性的研究很少。理论研究的滞后,一是造成或有事项会计政策的不明确、不完善。在目前的企业会计政策中,只对部分或有事项作了相当笼统的规定,对大部分或有事项则缺乏明确具体的规定。二是导致或有事项实务处理的不规范。许多中小企业的财会人员对或有事项根本不知道或知之甚少,在这种情况下如何谈得上正确处理?即使是会计核算水平较高的大中型企业,对应收票据贴现之外的大多数或有事项也缺乏足够的认识,致使许多影响企业财务状况和经营成果的或有事项信息无法通过会计报表或其他方式传递给信息使用者。由此可见,加强对或有事项及其相关政策的研究,不仅对我国会计准则与国际惯例的协调有着直接的促进作用,而且对提高企业财会人员关于不确定性会计问题的理论认识水平和实务操作能力、保证会计信息的真实可靠、更好地为信息使用者服务都具有重要意义。同时,在会计上充分反映或有事项尤其是或有负债,还有利于增强企业的忧患意识,提高企业的抗风险能力和市场适应能力,防范企业经营者的短期行为。

### 三、或有事项会计处理原则

世界各国会计准则及国际会计准则对或有事项的会计处理一般遵循以下原则:

1.稳健性原则。要求充分预计可能的费用和损失,而不预计可能的收益。

2.重要性原则。要求对重要性程度不同的或有事项进行区别对待和处理。或有事项的重要性可由其相对金额的大小

和其发生概率来判定。运用重要性原则,对基本确定、很可能、可能、极小可能的事项要分别处理。

3.充分披露原则。要求会计报表充分披露影响信息使用者决策的信息,对不能纳入会计报表反映的,要在表外以附注形式加以披露。

4.实质重于形式原则。实质重于形式原则是指在某一事项或交易的经济实质与法律形式不一致时,会计应当根据交易或事项的经济实质而非法律形式进行确认、计量和披露。例如,我国《企业所得税暂行条例》不允许具有不确定性因素的损失抵减应纳税所得额,但在会计实务中,对于很可能发生的或有事项要进行合理的估计,计入企业当期损益。

### 四、制定或有事项会计政策的原则

1.全面性原则。任何一种或有事项的存在,都可能不同程度地影响着企业的财务状况和经营成果。例如,或有资产可能提高企业的生产能力和偿债能力,或有负债可能加重企业的债务负担,或有损失可能降低企业的盈利水平。为了保证会计信息能够客观准确地反映企业的财务状况和经营成果,必须按照全面性原则制定或有事项会计政策,力求为各种或有事项规定现实可行的处理程序和方法。否则,会计工作就会无章可循。

2.稳健性原则。稳健性原则在会计工作中的作用已被大多数人认识,或有事项的特性要求在对其制定会计政策时更应持稳健态度。按此思路,在制定或有负债和或有损失的会计政策时,要设法将它们纳入会计核算系统,通过设置专门账户,生成账证记录,并在会计报表中反映,而对或有资产则要求在表外以附注形式加以披露。

3.适应性原则。由于我国仍处在市场经济初级阶段,而企业面对的却是激烈的市场竞争和还不完善的法制体系,加之企业的法制意识与市场适应能力普遍较差,决定了我国企业或有事项的发生率与西方国家企业相比一般较大。因此,在制定或有事项会计政策时,既要借鉴国际惯例,又要从我国的实际出发,区别对待各种或有事项,制定出具有针对性、适应性和可操作性的或有事项会计政策。

4.配比性原则。许多或有事项最终可能给企业增加的费用或造成的损失,往往与或有事项形成时的相关收入不在同一会计期间。例如,在产品质量担保形成时,企业已经售出产品并实现了收入,但付出的担保费用则在以后会计期间分摊。如果或有事项会计政策不考虑这种差异,会计报表所反映的各期损益的准确性就会大受影响。为此,制定或有事项会计政策必须遵循配比性原则。

综上所述,不难得出这样的结论:在市场经济环境下或有事项日益复杂的客观现实,反映出制定相关会计政策的必然性;或有事项对传统会计体系产生的影响,反映出制定相关会计政策的必要性;在或有事项问题上我国会计准则与国际会计准则存在的差距,反映出改进和完善或有事项会计政策的紧迫性。

### 主要参考文献

- ①财政部.企业会计准则——或有事项.北京:经济科学出版社,2004
- ②财政部.企业会计制度.北京:经济科学出版社,2001