



# 或有事项计量研究

## —IAS37 与我国相关准则比较

南京财经大学会计学院 姚利华

《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》(以下简称IAS37)与我国《企业会计准则——或有事项》(以下简称《准则》)在很多方面存在异同,本文试从或有事项计量方面进行比较分析。

我国《准则》中规定的计量对象是因或有事项而确认的负债,而IAS37中规定的计量对象是准备,准备是指时间或金额不确定的负债。从《准则》规定的确认条件来看,准备与我国的因或有事项而确认的负债本质上是相同的。

### 一、两者对最佳估计数的认定

我国的《准则》与IAS37对此规定基本相同,即因或有事项而确认的负债,其金额应是清偿该负债所需支出的最佳估计数。但是,IAS37的规定相对详细一些,主要体现在以下几方面:

第一,《准则》对最佳估计数进行了两种分类,一种是对应义务的支出存在一个金额范围,另一种就是对应义务的支出不存在一个金额范围;而IAS37没有进行此种分类。《准则》进行的这种分类客观上为会计人员提供了一种容易接受的指导方法。如存在一个100万元至140万元的金额范围,那么最佳估计数应是120万元。

第二,IAS37对最佳估计数的确定解释得比较详细:“结算现时义务所要求支出的最好估计,应是企业在资产负债表日结算该义务,或在此时将该义务转让给第三方而合理支付的金额。在资产负债表日结算或转让义务通常不可能发生或是发生的金额不可能异常大。但是,企业为结算或转让该义务进行合理支付的金额提供了在资产负债表日结算现时义务所要求支出的最好估计。”而《准则》只规定了最佳估计数应是能代表最可能发生的支出金额,没有提供“将义务转让给第三方而合理支付的金额”这样的估计途径。可以看出,我国《准则》的规定比较含糊,“最可能发生的支出金额”也许已经包含了上述途径,但从我国的会计实践来看,若采用IAS37的规定,会计人员将能够较容易地在资产负债表日进行或有事项判断。

第三,IAS37规定,对或有负债计量的结果和财务影响的估计,由企业管理部门根据判断,同时辅之以类似交易的经验和独立专家出具的报告来确定。应考虑的证据包括资产负债表日后事项提供的附加证据。我国《准则》缺乏此类条款,导致会计业务处理缺乏原始资料的收集,也给审计师的审计增加了难度。

第四,当或有事项涉及单个项目时,《准则》规定按最可能发生的金额确定,而IAS37在此基础上还考虑了实质重于形

式原则,即应考虑其他可能的结果。如果其他可能结果的金额大部分比最可能结果的金额高或低,则最佳估计数将是一项较高或较低的金額。例如,如果企业不得不纠正其为客户建造的主要厂房中存在的严重失误,则单个最可能金额可能是一次补救成功需花费的费用;如果存在重大的可能性,有必要做进一步的补救,则应提取一项较大金额的准备。在这些细节上,如何将重要的会计原则贯彻到我国会计准则的制定中,是值得认真考虑的问题。

### 二、两者对风险和不确定性的规定

在风险和不确定性方面,《准则》较之IAS37显得欠缺。《准则》规定,或有事项涉及多个项目时,最佳估计数按各种可能发生额及其发生概率计算确定。IAS37规定,不可避免地遇到很多事项和情况的风险和不确定性,应在计算准备的最佳估计数时予以考虑。风险可以反映出结果的变化,风险调整可能增加负债的金额。在不确定的情况下进行判断需要谨慎,以确保收益或资产不会被高估,费用或负债不会被低估。但是,不确定性并不说明应提取过多准备和故意夸大负债,应避免对风险和不确定性进行重复调整,从而高估准备。

由此看出,我国《准则》的规定过于简单,而IAS37突出了风险因素的影响,体现了谨慎性原则在会计判断中的运用。

### 三、两者对现值和未来事项的规定

1.现值。《准则》没有涉及现值问题。IAS37规定,如果货币时间价值的影响重大,准备的金额应是结算义务预期所要求支出的现值。折现率应是当前市场评价及该负债特有风险的税前折现率。折现率不应反映为估计未来现金流量而调整的风险。《准则》没有对现值问题进行规定,有两方面的原因:一方面是在当前我国的会计实务中现值技术的运用还具有一定的难度;另一方面则是我国的规定所确认的多是流动负债。《企业会计制度》中将因或有事项所确认的预计负债列入流动负债类。另外,或有负债如果涉及的期限长,则不确定性加强,其被确认为负债的可能性也降低。

2.未来事项。《准则》对未来事项没有涉及。IAS37规定,对于可能影响结算义务所需金额的未来事项,如果有足够的客观证据表明它们将会发生,则应在准备金额中予以反映。预期的未来事项对准备的计提特别重要。IAS37较《准则》强调了未来事项对资产负债表日负债金额的影响及未来事项应具有相当的客观证据支持。应该说,《准则》在确定负债及其金额时也考虑了未来事项的影响,只是没有以单独规定列明,故也没有突出未来事项的客观证据。



# 现金流量表中的所得税

上海财经大学会计学院 张国清

根据我国《企业会计准则——现金流量表》(以下简称《准则》),所得税付款或者退款属于经营活动现金流量,包括与投资或筹资活动相关联的损失或利得对所得税的影响。类似地,某些不涉及现金收支的投资或筹资活动对所得税的影响,也包含在经营活动现金流量中。因此,现金流量表中的“经营活动产生的现金流量净额”受到了投资或筹资活动所得税影响的“污染”。为了规避这种“污染”,笔者建议修订准则,要求在现金流量表中摊配所得税。通过摊配,所得税效应将与交易和事项本身在同一部分报告,使经营、投资和筹资活动产生的现金流量净额得以精确呈报,每类活动的现金流量净额都反映为税后现金流量,从而增加了信息披露的透明度。

## 一、现金流量表准则中的“三分法”

《准则》将现金流量分为与经营、投资和筹资活动有关的现金流入和流出,并要求在现金流量表中分别列示这三类活动产生的现金流量净额,也即所谓的现金流量“三分法”。

## 四、两者对资产的预期处置和补偿的规定

1. 资产的预期处置。《准则》没有涉及资产的预期处置问题。IAS37规定,资产的预期处置形成的利得不应在计量准备时予以考虑,即使该预期处置与形成准备的事项有密切联系也是如此,企业应在涉及相关资产的国际会计准则规定的时点确认资产预期处置形成的利得。《准则》中不涉及债务重组、建造合同、所得税、保险合同、终止营业、租赁、企业重组、环境污染等项目引起的并由其他会计准则规范的或有事项。由此必然引发如下问题:第一,若与形成准备的事项有密切联系的资产的预期处置不列入上述范围,那么我国的《准则》就显得不完整;第二,目前我国会计准则对环境污染整治项目尚未进行规定,对此应该如何处理。

2. 补偿。《准则》与IAS37基本一致,即当确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿,则补偿金额只能在确定能收到时,作为资产单独确认。确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。

## 五、建议

1. 建议在《准则》中强调会计原则的运用,充分借鉴世界各国的经验。①《准则》中缺少对实质重于形式原则的运用,主要体现在或有事项涉及单个项目时的金额确定上。我国目前所采用的方法是按照最可能发生的金额确定或有事项的最佳估计数,不考虑其他可能的结果,此种做法就没有充分考虑到风险因素的影响。由于或有事项本身就属于不确定性

1. 经营活动产生的现金流量。经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项,它一般与生产和提供商品或者劳务有关。经营活动现金流量主要包括:①销售商品、提供劳务所收到的现金;②购买商品、接受劳务以及作为职工薪酬而支付的现金;③支付的各项税费净额(已扣除收到的税费返还),其中包括所得税;④其他与经营活动有关的现金净额。美国财务会计准则公告第95号(SFAS NO.95)将影响净利润的交易和事项所产生的现金效应都归入经营活动,这样将应计制转换为现金制时就比较方便,比如将投资收到的股利和利息以及支付的利息这几个项目都列入了损益表,因此都划分为经营活动现金流量;而我国主要从现金流量的性质上考虑,将收到股利和利息划分为投资活动,而将支付利息划分为筹资活动。

2. 投资活动产生的现金流量。投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。投资活动现金流量主要包括:①投资所支付的现金净额

会计范畴,在《准则》制定中突出制定对象的特征是必需的,也是该准则区别于其他准则的显著标志。②在《准则》中未充分强调谨慎性和客观性等会计原则。主要体现在IAS37较《准则》强调了未来事项的确认应具有客观证据的支持。而《准则》基本未涉及未来事项,这必然导致会计操作中的盲目性,给审计带来困难。

2. 建议完善《准则》的约束范围。要《准则》规范所有的或有事项是不可能的。但是,有的或有事项是可以纳入其约束范围的,如环境污染整治事项。有人认为这些业务处在发展中,相关的法规尚待完善,由这些业务形成的或有事项暂时可以不考虑,留待条件成熟时再考虑。从理论上讲,既然缴纳的排污费等费用远不能抵补治污支出,那么污染企业就应该在制造污染的同时确认一项由环境污染整治义务形成的负债。社会责任需要建立一系列衡量标准来予以量化,将环境污染整治事项纳入《准则》的约束范围是值得尝试的。

3. 建议增加披露由或有事项计量引发的问题。《准则》规定,当所需支出存在一个金额范围时,最佳估计数应按该范围的上下限金额的平均数确定。笔者认为,除此之外,还应规定在会计报表附注中对预计负债的金额范围进行披露,这样才能使投资者充分认识到其对企业产生的影响。管理当局在必要时应参考专家的意见,最好聘请注册会计师或资产评估师对或有事项进行审核,以提高会计信息的可信度。□