

或有事项会计处理问题实证研究

胡洁洋

(河南平顶山市第一人民医院财务科 河南平顶山 467000)

【摘要】 本文以671家沪市A股上市公司为研究对象,分析了其或有事项会计处理存在的问题并且针对其中的非制度性原因进行实证研究,提出了完善或有事项会计处理规定、强化对规模小或业绩差企业的监管等建议。

【关键词】 或有事项 上市公司 会计处理

或有事项具有较大的不确定性,其会计处理过于依赖会计人员的职业经验和判断,带有主观性,为高层管理者操纵利润提供了重要途径。随着经济发展,企业在生产经营过程中面临越来越多不确定性较大的交易或事项,如何进一步规范或有事项会计处理,显得越来越重要。

一、或有事项会计处理存在的问题

由于ST企业财务报表异常、刚上市和中途退市企业经营状况不稳定、金融企业会计标准较特殊,本文剔除了3年内ST企业、中途上市和退市企业、金融企业以及数据缺失企业,以符合要求的671家沪市A股上市公司为研究对象,对其2011年或有事项会计处理情况进行统计,发现我国或有事项会计处理主要存在以下五个问题:

1. 或有事项内容认识模糊。2011年,上述671家上市公司中,有46家公司存在扩大或有义务范围现象,共发生扩大或有义务范围行为49次,主要体现在抵押借款和未结清信用证及保函这两类事项上。其中,抵押借款发生23次,所占比重约46.94%,未结清信用证及保函发生26次,所占比重约为53.06%。抵押借款和未结清信用证及保函虽也具有不确定性,但其不确定性远远小于或有事项,不符合或有事项的定义,应作为一般负债进行会计处理。而部分公司将抵押借款和未结清信用证及保函信息在“或有事项”项目下进行披露,擅自扩大了或有义务的核算范围。

2. 或有义务确认不充分。2011年,对或有义务进行信息披露的上市公司有337家,所占比重已达到一半以上,但确认

这对于应急物资储备企业及相关部门同样有一定的帮助,如通过信息平台查阅自身的物资储备职责是否执行到位,根据政府及监管部门提出的改进策略及时更新本企业的物资储备计划等。对于社会大众来说,可以通过信息平台随时监督储备物资的使用情况是否合法合规,对政府及相关部门人员尽职尽责起到一定的督促作用。综上所述,应急物资储备信息的透明化对于应急物资的储备成本可以起到间接的控制作用。

四、结论

本文从三个方面对应急物资储备成本的控制进行了分析讨论,定性描述了应急物资的分类管理和应急物资储备信息的透明化对于应急物资储备成本的控制作用,定量分析了政企合作储备模式的选择对应急物资储备成本的控制,得出了以下结论:

应急物资的分类管理对于应急物资储备成本的控制有一定效用;政府与企业的合作期限与合作储备的应急物资的保质期限有关,而且合作期限越长,需要预先支付的价款比例越高;应急物资储备信息的透明化对于应急物资的储备成本起到间接的控制作用。

【注】 本文受北京哲学社会科学规划办公室项目“应对突发自然灾害情况下的北京物资保障体系研究”(编号:12JGC111)、北京物资学院青年基金项目“基于经济持有量的应急物流财务管理研究”(编号:2012XJQN005)资助。

主要参考文献

1. 丁斌,刘松林.基于期权合约的应急物资采购定价策略研究.北京理工大学学报(社会科学版),2010;12
2. 刘宗熹,章竟.由汶川地震看应急物资的储备与管理.物流工程与管理,2008;30
3. 宋晓秋.模糊数学原理与方法.徐州:中国矿业大学出版社,2004
4. 王丰,姜玉宏,王进.应急物流.北京:中国物资出版社,2007
5. 徐俊,丁斌.委托代理理论下应急物资库存成本控制.北京理工大学学报(社会科学版),2012;4
6. 赵文武,伍国正.我国南方冰雪灾害的特征与城市救灾对策研究.中国安全科学学报,2008;18
7. 张永领.基于层次分析法的应急物资储备方式研究.灾害学,2011;26

比例仍较小。上述337家公司中,仅有127家公司对其披露的或有义务进行部分或全部确认,所占比重约为37.69%,仍有约62.31%的公司未对其披露的或有义务进行确认。另外,对于辞退福利,上市公司普遍作为一般负债进行会计处理,在“应付职工薪酬”账户下核算,不符合实质重于形式原则。辞退福利的不确定性较大,符合或有事项的定义,应当在满足相关条件时作为预计负债进行会计处理。

3. 上市公司或有义务计量难度大且相关信息披露不足,或有义务计量带有主观性。虽然准则对或有义务的计量做出具体规定,但由于该事项不确定性较大,其会计估计过于依赖会计人员的工作经验和职业判断,或有义务计量难度大。另外,上市公司严重缺乏或有义务不确定性及财务影响说明。2011年,对或有义务进行信息披露的337家上市公司中,仅有132家公司对其披露的或有义务的不确定性及财务影响进行说明,所占比重约为39.17%,仍有约60.83%的公司未说明或有义务的不确定性及财务影响。

4. 预计损失缺少单独记录。只有当期实际发生的费用才可记入“管理费用”、“销售费用”和“营业外支出”科目。上市公司将预计损失与其他费用一起记入这些科目,不符合这些科目的核算要求,缺少对预计损失的单独记录,不利于报表使用者了解费用的实际构成。

5. 预计负债、关联或有事项披露位置较混乱。

其一,上市公司对预计负债披露不集中,既不便于信息使用者查找,也易混淆其对或有负债与预计负债的认识。2011年,对或有义务进行部分或全部确认的127家上市公司中,有4家公司仅披露了预计负债的期初、期末余额以及本期发生额,未披露发生原因、种类等具体信息。余下123家公司中,89家公司将具体信息全部在“预计负债”项目下单独披露,29家公司将具体信息部分或全部在“或有事项”项目下单独披露,5家公司将具体信息部分或全部在上述两个项目下重复披露。上市公司预计负债披露位置不一致,披露较混乱。

其二,关联或有事项披露位置不一致。与合并范围内的子公司发生的或有事项,应按照《企业会计准则第20号——企业合并》进行会计处理。2011年,对合并范围内关联或有事项进行披露的上市公司中,有72家公司将相关信息部分或全部在“或有事项”项目下单独披露,有48家公司将相关信息部分或全部在“或有事项”与“关联方及关联交易”项目下重复披露,上市公司合并范围内关联或有事项披露位置不一致。

另外,上市公司合并范围外关联或有事项披露位置也不一致。2011年,对合并范围外关联或有事项进行信息披露的上市公司有99家。其中,42家公司将相关信息全部在“关联方及关联交易”项目下单独披露,17家公司将相关信息部分或全部在“或有事项”项目下单独披露,40家公司将相关信息部分或全部在上述两个项目下重复披露。

二、或有事项会计处理问题的非制度性原因

对于上文分析的或有事项会计处理的种种问题,本文认

为会计准则自身存在不足是其制度性原因,这种制度缺陷为上市公司高管操纵利润提供了客观条件。而所谓的非制度性原因,是指管理者出于自利目的利用或有义务操纵利润。企业的当期业绩关系着管理者的切身利益。当期业绩较差时,高层管理者倾向于要求会计人员进行会计处理时尽量少记费用、损失,多记收入、利得,少确认或不确认或有损失,粉饰财务报表。

投资者施压不足为管理者利用或有义务操纵利润提供了空间。上市公司股权越集中,大股东的话语权就越强,可以有效地监督管理层,从而提高财务报告的质量。股权分散无疑会削弱投资者的话语权,不利于投资者对管理者实施有效监督。另外,企业规模较小时,其内部控制制度往往较不健全,大大削弱投资者对管理者的监督效果。

外部监督者参与不到位为管理者利用或有义务操纵利润提供了机会。独立董事是独立于企业内部管理当局的外部董事,在董事会中所占比重越高,上市公司的信息披露程度就越好,或有事项会计处理越趋于规范。

三、或有事项会计处理的非制度性影响因素实证研究

1. 样本选择。本文以上述671家沪市A股上市公司为研究对象,以其2011年报表数据进行实证研究。

2. 研究假设提出。本文针对或有事项会计处理问题的非制度性原因,提出以下四个假设:假设1:当期业绩对或有事项会计处理有正影响;假设2:企业规模对或有事项会计处理有正影响;假设3:股权集中度对或有事项会计处理有正影响;假设4:董事会中独立董事所占比重对或有事项会计处理有正影响。

3. 变量选择。对应上述4个假设,选取以下4个自变量:净利润(x_1)、期末总资产(x_2)、第一大股东持股比例(x_3)、独立董事所占比重(x_4)。

预计负债属于或有事项,其金额大小能较好反映上市公司对或有事项的会计处理程度。上述自变量中,一些以绝对数形式存在,一些以相对数形式存在。为了保证量纲一致,本文采用以下两种形式的因变量,均表示上市公司对或有事项的会计处理程度:期末预计负债(y_1);期末预计负债与总负债的比(y_2)。

4. 研究方法选取。由于自变量 $x_1 \sim x_4$ 属于数值型自变量,本文使用SPSS19.0通过相关性分析法来研究各自变量与因变量之间的关系。使用Pearson相关性分析法来验证各自变量与因变量的线性相关性。对于两者线性无关或无法判断的,使用Spearman秩和检验法进一步验证两者的相关性。

5. 实证结果。

(1)自变量 x_1 与因变量 y_1 正线性相关。两者的Pearson相关性分析结果见表1,线性相关系数远大于0.5且通过了显著性水平为0.01的显著性检验,企业的当期业绩对或有事项会计处理有极强的正影响。其原因主要为:企业当期业绩越好,高层管理人员虚增利润的动机就相对越弱,会计人员就越倾

向于按照企业的实际经营情况进行账务核算;当企业当期业绩非常好时,高层管理人员甚至可能要求会计人员提前处理或有事项,以减轻以后期间的业绩压力。

表 1 x_1 与 y_1 的 Pearson 系数

相关性		净利润	期末预计负债
净利润	Pearson 相关性	1	0.915**
	显著性(双侧)		0.000
	N	671	671
期末预计负债	Pearson 相关性	0.915**	1
	显著性(双侧)	0.000	
	N	671	671

注:**表示在 0.01 水平(双侧)上显著相关,下同。

(2)自变量 x_2 与因变量 y_1 正线性相关。两者的 Pearson 相关性分析结果见表 2,线性相关系数远大于 0.5 且通过了显著性水平为 0.01 的显著性检验,企业的规模对或有事项会计处理有较强的正影响。其原因主要为:企业规模越大,内部管理水平往往越高,会计人员的职业技能越高、职业素养越好,内部审计机制越健全,或有事项会计处理越合理;企业规模越大,知名度往往越高,外界媒体报道对其影响越大,企业越重视外部形象,或有事项会计处理越规范。

表 2 x_2 与 y_1 的 Pearson 系数

相关性		期末总资产	期末预计负债
期末总资产	Pearson 相关性	1	0.865**
	显著性(双侧)		0.000
	N	671	671
期末预计负债	Pearson 相关性	0.865**	1
	显著性(双侧)	0.000	
	N	671	671

(3)自变量 x_3 与因变量 y_2 几乎无正相关性。两者的 Pearson 相关性分析结果见表 3,线性相关系数极小且未通过显著性检验,不能判断两者是否线性相关。但由两者的 Spearman 秩和检验表(表 4)可知,其相关系数通过了水平为 0.05 的显著性检验,但该系数极小,几乎无正相关性,企业的股权集中度对或有事项会计处理几乎无正影响。这可能是由于股权过于集中,造成第一大股东谋取私利,控制企业经营,以损害其他股东和企业整体利益为代价,利用或有事项操纵利润。

表 3 x_3 与 y_2 的 Pearson 系数

相关性		第一大股东持股比例	期末预计负债与总负债比
第一大股东持股比例	Pearson 相关性	1	0.034
	显著性(双侧)		0.372
	N	671	671
期末预计负债与总负债比	Pearson 相关性	0.034	1
	显著性(双侧)	0.372	
	N	671	671

表 4 x_3 与 y_2 的 Spearman 秩和检验

相关系数		第一大股东持股比例	期末预计负债与总负债比	
Spearman 的 rho	第一大股东持股比例	相关系数	1.000	0.082*
		Sig.(双侧)		0.033
		N	671	671
	期末预计负债与总负债比	相关系数	0.082*	1.000
		Sig.(双侧)	0.033	
		N	671	671

注:*表示在置信度(双侧)为 0.05 时,相关性是显著的。

四、结论及建议

由上述分析可知,我国上市公司在或有事项的确认、计量、记录和披露上仍存在问题。一方面,或有事项会计处理的依据——或有事项准则仍存在不足;另一方面,企业的规模和当期业绩对或有事项会计处理有正影响,股权集中度对或有事项会计处理几乎无正影响。本文通过 Pearson 相关性分析和 Spearman 秩和检验仍未能验证董事会中独立董事所占比重与或有事项会计处理的相关性,这可能是两者无相关性或研究方法仍有缺陷。

为进一步规范我国企业对或有事项的会计实务操作建议:①完善或有事项准则,明确或有事项的内容和分类,并将重要性要求纳入预计负债的判断标准;②简化计量方法的前提并对个别计量方法进行细化,增设“预计损失”账户并在利润表上进行单独记录和披露;③明确预计负债和关联或有事项的披露位置,规定“预计负债的相关信息在“预计负债”项目下单独披露,不在其他项目下重复披露。合并范围内的关联或有事项按《企业会计准则第 20 号——企业合并》进行会计处理,在“关联方及关联交易”项目下单独披露;合并范围外的关联或有事项按《企业会计准则第 13 号——或有事项》进行会计处理,在“关联方及关联交易”项目下单独披露”;④披露或有义务不确定性及金额的判断依据,在预计负债的披露内容中增加“4.预计负债发生可能性的判断依据和金额的估计依据”,在或有负债的披露内容中增加“4.或有负债发生可能性的判断依据和金额的估计依据”。另一方面,要强化对规模小或业绩差企业的监管并规范其内部控制制度,提高事务所审计质量,加强证券管理部门监管,进一步健全其高管权力制衡与责任追究机制,加强其会计人员技能培训,提高其会计人员职业道德水平,强化其独立董事责任履行等。

主要参考文献

1. 方光正,胡洁洋.刍议完善或有事项会计处理.财会月刊,2011;19
2. Shleifer, Vishny. Legal Determinants of External Capital. Journal of Finance, 1997;52
3. Chen, Jaggi. Association between Independent Non-executive Director, Family Control and Financial Disclosure in Hong-Kong. Journal of Accounting and Public Policy, 2000;19