



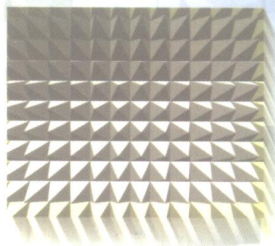
中山大学会计论丛

ZHONGSHAN UNIVERSITY

SERIES IN ACCOUNTING

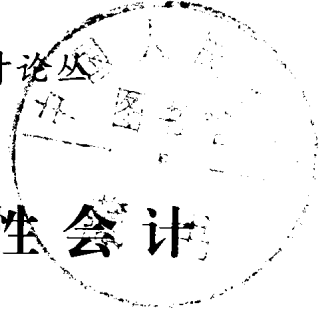
论不确定性 会计

林 斌 / 著



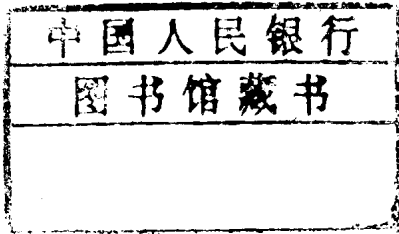
中国财经出版社

中山大学会计论丛



论不确定性会计

林 斌 著



中国财政经济出版社

2005/36

图书在版编目(CIP)数据

论不确定性会计/林斌著 - 北京:中国财政经济出版社,2000.1
(中山大学会计论丛)

ISBN 7-5005-4740-4

I. 论… II. 林… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 63625 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码:100010

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 8.125 印张 188000 千字

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月北京第 1 次印刷

印数:1~3000 定价:18.00 元

ISBN 7-5005-4740-4/F·4264

(图书出现印装问题,本社负责调换)

总 序

魏明海

在新千禧之年刚刚来临之际，我们组织撰写的《中山大学会计论丛》很快就要出版，并与广大的读者见面了。

《中山大学会计论丛》试图体现两个方面的特色：一方面是将我们的研究融入现代会计和会计理论发展的主旋律中；另一方面是在我们的学术探索中充分体现中山大学的人文精神和校园文化。

现代会计和会计理论发展的主旋律是什么？我们的研究是否要融入这一主旋律中去？这不仅仅是我们组织撰写《中山大学会计论丛》时考虑过的问题，也是我们内部在相互切磋、共同探索中经常思考的问题。现代会计的产生与商品市场、资本市场和经理市场的形成、发展相联系。最近一段时期以来，我们愈来愈感受到金融市场、公司组织结构、信息技术发展对会计的影响和推动。在会计学术界，理论的研究也愈来愈关注信息披露、资产估价、管理激励和会计政策选择等一系列问题。在我们的这套论丛中，既有讨论会计准则、会计政策选择、信息披露和注册会计师制度的，又有专门研究不确定性会计、会计文化和智力资本会计的。

同时我们还注意到现代会计理论研究方法的多样化。尽管实证、分析性的研究方法在主流学派中得到了广泛的运用，但规范的研究方法仍很有价值。在我们的这套论丛中，有的研究比较多

地采用规范的研究方法，而有的则尝试采用了实证的研究方法。

中山大学是一所非常有传统的高等学府。当年孙中山先生创办中山大学时，就确定了“博学、审问、慎思、明辨、笃行”的校训。孙中山先生“天下为公”的精神境界和冯乃超老校长的教育思想对于每一位中大人产生了巨大的影响。我们深深感受到“有容乃大”、立志做“大事”，特别是把学问作为一件大事的情景在中山大学随处可见。近年来，我们也依照“有容乃大”的思想，吸纳各方人才、吸收各种理论流派、同各方人士交流、与境内外各类机构合作，从中得到养分和支持，有了一些进步和发展。这套论丛就是我们在与外界交流合作过程中取得的主要成果，也是各方人士加入中山大学管理学院会计学系时或之后献给这个集体的一份厚礼。

由于我们这个集体还非常年轻，根基不深、积累不厚，还处于发展的初期，这套论丛肯定会有许许多多的不足和局限性。我们之所以这个时候就拿出来，一方面是要给大家，尤其是在这个集体工作的年轻学者与学术界交流的机会；另一方面是要得到社会各界，特别是会计学术界的批评指正，以帮助我们提高得更快一些、发展得更快一些！

序

正如美国前财政部长鲁宾所言：“天下唯一确定的是不确定性”。这世界上充满了不确定性。在经济学界，研究不确定性问题的第一人当属前美国经济协会会长奈特，他1921年出版的名著《风险、不确定性与利润》对不确定性的研究产生了深远的影响。但在很长的时间里，不确定性的研究在学术界并没有受到足够的重视，正因为如此，奈特的不确定性经济理论始终不能在主流经济学派占有一席之地。随着信息经济学的“一声炮响”，随着瑞典皇家科学院将诺贝尔经济奖授予对不确定性经济理论作出杰出贡献的经济学家阿罗（1972）、施蒂格勒（1982）、纳什·豪尔绍尼和泽尔腾（1994）等，不确定性的研究不但已融入传统的经济学中，而且发展迅速，现已成为当代经济理论研究的热点。仅从西方经济学经典教科书的内容上也可看到这个变化。如萨缪尔森在其所著的《经济学》（第14版）中就设专章（第12章）讨论不确定性问题。

在会计领域，不确定性历来都是一个很重要的问题。早在1922年，著名的会计学家W. A. Paton在其“会计理论”中就据此提出“会计假设”（Postulates of Accounting）。美国FASB在1978年提出财务会计的目标时，又强调了财务会计应当提供企

业现金流量的金额、时间分布与不确定性信息。在会计规范方面，1948年的英国公司法第11段最早明确规定企业要披露以前不要求提供的或有负债的性质、估计金额等信息。1958年10月，美国CAP正式发布了第一份或有事项会计准则ARB 50“Contingencies”（美国会计程序委员会第50号会计研究公报“或有事项”）。1975年，FASB（财务会计准则委员会）发布了FAS 5“Accounting for Contingencies”（财务会计准则第5号“或有事项的会计处理”）。随后，加拿大（1978）、国际会计准则委员会（1978）、英国（1980）、香港（1980）、台湾（1986）等纷纷发布了或有事项会计准则。

二十世纪九十年代，受金融工具、营销创新、环境事项、重组、减损事项等不确定性经济业务的影响，国际会计界十分关注、重视不确定性会计处理问题。1991年在比利时布鲁塞尔、1991年在美国康涅狄格州的诺沃克、1993年在英国伦敦，国际会计准则委员会连续召开了三次“未来事项问题”的研讨会。最后，在国际会计准则委员会、美国、英国、加拿大和澳大利亚会计准则专家组的努力下，于1994年发布了对会计准则制定有指导作用的“未来事项”研究报告。1993年，加拿大特许会计师协会（CICA）发布了“或有利得和或有损失”、“计量上的不确定性”两份征求意见稿（ED）。1994年，AICPA发布了SOP 94-6“某些重要风险和不确定性的披露”（Disclosure of Certain Significant Risks and Uncertainties）。1996年，IASC在“未来事项”研究报告的基础上发布了ED“准备和或有事项”（Provisions and Contingencies），1998年9月，IASC发布了第37号准则“准备、或有负债和或有资产”（Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets）。

近年来，由于市场竞争加剧和风险增加，在财务会计中如何

处理不确定性日益成为国内外会计界关注的问题之一。然而在会计文献中，系统探讨不确定性的论著却极为罕见！林斌同志研究这个问题，难度较大，需要有理论突破的创新勇气。据我所知，结合我国实际情况，以不确定性会计为题进行专题研究并形成学术专著的，林斌同志当为首人。这本专著在不确定会计处理问题上，取得了可喜的成绩。

作者将西方信息经济学理论引入会计研究，尝试为不确定性会计构建一套理论框架，以指导不确定性会计实务和不确定性会计准则的制定。作者沿着信息经济学的思路，首先阐述了不确定性的基本含义，对会计中的不确定性问题进行了系统的分析，并初步构建了不确定性会计理论框架。在此基础上，该书分三篇分别研究了低度、中度和高度不确定性经济业务的会计处理。第一篇主要讨论低度不确定性经济业务的性质、确认、计量和报告，会计估计，以及中国目前几个突出的低度不确定性会计经济业务的会计处理问题。第二篇主要论述中度不确定性经济业务的性质、确认、计量、披露，可能性，或有事项会计以及当前中国几个有代表性的或有事项的会计处理问题。第三篇主要探讨高度不确定性经济业务的性质、未来事项的确认、计量、披露，财务预测，以及几个中国面临的高度不确定性经济业务的会计处理问题。每部分相互联系，又独立成篇。结构严谨，思路清晰。

我认为专著在以下方面，有创见、有突破：

第一，应用信息经济学理论，将会计中的不确定性划分为内生性的不确定性和外生性的不确定性。

第二，概括出不确定性会计的四个特点，即核算对象面向未来；确认、计量广泛采用估计和判断方法；一般选用公允价值作为计量属性、信息披露方式多样化。

第三，考虑不确定性的特点，作者认为，要在现有会计概念

结论的基础上，以真实与公允为处理不确定性业务的指导思想，以可靠性、相关性、稳健、充分披露为其会计处理的核心，以权责发生制为确认基础，以重要性和中性作为估计、计量和判断的原则。

第四，把不确定性分为高、中、低三个不同的类型来探讨与其有关的经济业务和处理，这是本书的一个创造性的见解。

第五，十分注意中国实际。不论高、中、低哪一类型的经济业务，书中都在一般论述处，分别提出我国有关低度、中度和高度不确定性会计问题，既难能可贵，又有现实意义。

这本书是作者在1997年博士论文的基础上经修改充实后完成的。这本专著在借鉴国际惯例、密切结合中国实际的基础上，运用理论分析、案例分析相结合的研究方法，对不确定性会计问题进行了系统的研究。研究具有前沿性，观点具有前瞻性。总之，我认为，论著对于减少会计中的“不确定性”，促进会计学科和对不确定性会计理论的发展，对不确定性会计准则建设和不确定性会计实务的完善，具有重要的意义。特别是书中在理论与实践结合的基础上，从我国实际出发提出的许多富有建设性的建议，对我国会计准则的制定，具有重要的参考价值。

会计的不确定性问题会计界一个至今尚无定论的课题。所以，本书有些问题可能会有争议，有的问题尚待作者进一步探讨。但就不确定性为对象，探讨其会计处理，既有具体案例为佐证，又能升华到理论高度加以阐述，足以说明该书思路新颖，勇于探索，是一本有创见有功力的会计专著。

葛家澍
2000年1月

目 录

摘要	(1)
Abstract	(5)

第一篇 总论

第一章 不确定性与会计	(15)
第一节 不确定性	(15)
一、数学上的不确定性	(15)
二、管理学上的不确定性	(18)
三、哲学上的不确定性	(19)
四、经济学上对不确定性的看法	(20)
五、结论及启示	(23)
第二节 会计中的不确定性	(24)
一、不确定性的含义	(24)
二、财务会计中不确定性的原因剖析	(26)
三、不确定性会计	(31)
第二章 不确定性会计(财务会计)	(33)
第一节 不确定性经济业务对财务会计的冲击	(33)
一、对资产、负债等财务要素的影响	(33)
二、对货币计量和持续经营假设的冲击	(34)
三、对历史成本原则的动摇	(35)
四、对稳健原则的影响	(36)
五、对实现原则的突破	(36)

六、对财务会计实务的影响	(37)
第二节 不确定性会计的基本概念	(38)
一、研究不确定性会计的意义	(38)
二、不确定性会计概念	(39)
三、不确定性会计的特点	(40)
四、不确定性会计的对象与分类	(42)
第三节 不确定性会计理论的基本框架	(44)
一、目标与指导思想	(45)
二、会计原则	(46)
三、确认、计量与报告	(51)

第二篇 低度不确定性会计

第三章 低度不确定性会计概述	(54)
第一节 低度不确定性经济业务	(54)
一、经济业务按不确定性分类的意义	(54)
二、经济业务与低度不确定性经济业务	(56)
三、不确定性经济业务会计处理“不确定”的原因	(57)
四、低度不确定性经济业务与确定性经济业务、中度 不确定性经济业务的区别和联系	(58)
五、低度不确定性经济业务的特征	(59)
六、低度不确定性经济业务的分类	(59)
第二节 低度不确定性业务的确认、计量与报告	(60)
一、低度不确定性经济业务的确认	(61)
二、低度不确定性经济业务的计量	(62)
三、低度不确定性经济业务的报告	(64)
第三节 低度不确定性经济业务的会计估计	(64)
一、会计估计	(64)

二、低度不确定性经济业务的会计估计	(65)
三、低度不确定性经济业务会计估计的变更	(66)
第四章 我国低度不确定性会计几个问题的探讨	(72)
第一节 应收账款的“水分”问题	(72)
第二节 存货及短期投资的减损问题	(79)
一、存货减损	(79)
二、短期投资的减损	(81)
第三节 固定资产折旧、陈旧设备价值减损和不良长期 投资问题	(82)
一、固定资产折旧问题	(82)
二、陈旧性设备的价值减损问题	(83)
三、不良长期投资问题	(86)
第四节 低度不确定性经济业务的会计估计及待处理财产 损失问题	(90)
一、低度不确定性经济业务的会计估计问题	(90)
二、待处理财产(流动资产和固定资产)损失问题	(93)

第三篇 中度不确定性会计

第五章 中度不确定性会计概述	(94)
第一节 中度不确定性经济业务	(94)
一、中度不确定性经济业务分析	(94)
二、中度不确定性经济业务与高度不确定性经济 业务的区别与联系	(97)
三、中度不确定性经济业务的特征	(98)
四、中度不确定性经济业务的分类	(98)
第二节 中度不确定性经济业务的确认	(99)
一、中度不确定性经济业务与财务会计要素的定义	(99)

二、可能性与中度不确定性经济业务的确认·····	(104)
第三节 中度不确定性经济业务的计量·····	(105)
一、最佳估计·····	(105)
二、计量属性的选择·····	(108)
三、未来事项的影响·····	(108)
四、效益大于成本原则与中度不确定性经济业务的确认与计量·····	(109)
第四节 对可能性的分析·····	(109)
一、对“可能性”概念的分析·····	(109)
二、可能性的评估方法·····	(113)
第五节 中度不确定性经济业务的报告·····	(117)
一、中度不确定性经济业务报告的意义及方式·····	(118)
二、中度不确定性经济业务的披露内容·····	(119)
三、中度不确定性经济业务信息披露的问题与建议·····	(120)
第六章 或有事项会计·····	(123)
第一节 或有事项会计概述·····	(123)
一、或有事项的定义与特征·····	(123)
二、或有事项的范围·····	(125)
三、或有事项的分类·····	(127)
四、或有事项与有关概念之间的关系·····	(130)
五、或有事项会计惯例·····	(132)
第二节 若干或有事项的会计处理·····	(134)
一、未决诉讼·····	(134)
二、产品担保成本·····	(135)
三、赠品和赠券·····	(137)
四、环境负债·····	(138)

五、不承保损失风险·····	(140)
六、购买前或有事项·····	(140)
七、或有事项的披露·····	(142)
八、当前或有事项会计存在的主要问题与建议·····	(142)
第三节 国际上或有事项会计发展的一些新动向 及其评述·····	(145)
一、加拿大 CICA 的两份有关或有事项的 ED ·····	(145)
二、美国有关或有事项的公告和文献·····	(148)
三、国际会计准则委员会有关或有事项的 ED 及文献·····	(154)
四、九十年代以来国际上或有事项会计处理新动向 的评述·····	(159)
第七章 我国中度不确定性会计几个问题的探讨·····	(162)
第一节 我国中度不确定性会计的主要问题 及其评述·····	(162)
一、产品质量保证问题·····	(162)
二、有奖销售问题·····	(164)
三、环境成本问题·····	(165)
四、银行企业的或有事项和承诺事项问题·····	(167)
第二节 对我国“或有事项和承诺”征求意见稿 的评述·····	(169)
一、定义方面的问题·····	(169)
二、确认方面的问题·····	(170)
三、计量方面的问题·····	(171)
四、披露方面的问题·····	(171)
五、其他建议·····	(171)

第四篇 高度不确定性会计

第八章 高度不确定性会计概述	(172)
第一节 高度不确定性经济业务	(172)
一、高度不确定性经济业务的性质	(172)
二、未来事项的分类	(173)
三、未来事项分析	(174)
第二节 未来事项的确认	(177)
一、确认未来事项应考虑的几个问题	(177)
二、未来事项确认的标准	(181)
第三节 未来事项的计量	(184)
一、计量未来事项时应考虑的几个因素	(184)
二、未来事项计量的原则	(186)
第四节 未来事项的报告	(188)
一、目前未来事项的会计处理的一些做法	(188)
二、未来事项的披露	(189)
第五节 财务预测	(192)
一、财务预测的含义	(192)
二、财务预测信息的作用及局限性	(193)
三、财务预测体系	(194)
四、财务预测的编制原则	(196)
五、财务预测的披露	(199)
第九章 未来事项：案例分析	(201)
第一节 未来经营损失——案例分析	(201)
一、关于持续型经营损失的案例分析	(201)
二、关于终止型经营损失的案例分析	(202)
三、关于“获得”型经营损失的案例分析	(205)

四、IASC 对未来经营损失的见解	(205)
第二节 重组——案例分析	(210)
第十章 我国高度不确定会计几个问题的探讨	(219)
第一节 我国目前承诺的做法及其评述	(219)
一、承诺的概念及其一般的会计处理	(219)
二、对我国目前承诺事项会计处理的评述及建议	(220)
第二节 对我国目前几个未来事项问题的探讨	(223)
一、自然灾害损失问题	(223)
二、财务预测问题	(225)
三、关于不确定性会计准则问题	(231)
主要参考文献	(233)
后记	(240)

摘 要

本书是在博士论文的基础上进一步提升的成果，主要研究分析在不确定性情况下会计事项的处理以及对或有事项会计准则制定的评价与建议，全书包括四篇共十章。

第一章首先阐述了多门学科对不确定性的认识。然后，沿着信息经济学的思路，从数学、管理学、哲学、经济学多角度讨论不确定性问题的认识，对会计中的不确定性问题（主要是从财务会计角度）进行了系统地分析。

第二章主要讨论了不确定性经济业务对财务会计的冲击、不确定性会计的基本概念和不确定性会计理论的基本框架三个问题。不确定性会计是财务会计的重要组成部分之一。研究不确定性会计，有助于完善会计这门科学，有助于建立不确定性会计的理论框架，继而导致良好的不确定性经济业务会计准则和会计实务。

第三章主要讨论低度不确定性经济业务的性质、低度不确定性经济业务的会计处理（确认、计量和报告）和低度不确定性经济业务的会计估计等问题。低度不确定性经济业务是指那些已经发生（事实或状况现已存在），最终结果基本确定（对当期财务报表有影响），但金额需要估计（低度不确定）的经济业务。典