

## US GAAP 与 IFRS 之比较：准备、或有负债和或有资产 – 致同研究之 US GAAP 系列(十一)

IASB 于 2005 年 6 月发布了征求意见稿《对国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产（IAS 37）的建议修订》。该项目旨在解决与其他 IFRS 的不一致之处，实现会计准则的全球趋同，并改善 IAS 37 中对负债的计量。IASB 于 2012 年 12 月指定该项目为优先研究项目，但是额外的工作尚未开始，在等待包含对负债定义进行复审的 IASB 概念框架项目的完成。IASB 开始了一项单独的研究项目，以帮助其决定是否需要在其议程上增加一个项目以修订 IAS 37，以及如果增加，将修订哪些内容。IASB 工作人员已经取得 IAS 37 存在的问题及可能的解决方案的证据。该项目不是前期项目的延续，但是第一个项目中获得的证据将在新项目中予以考虑。因为对概念框架的建议修订可能会对 IAS 37 产生重大影响，所以该项目目前可能会被推迟至概念框架的修订确定后。

### 准备、或有负债和或有资产

IFRS	U.S. GAAP
相关指引：IAS 37；IFRIC 1 和 21	相关指引：ASC 410、420 和 450
简介	
<p><b>准备</b>是指为时间或金额不确定的负债（IAS 37.10）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 确认：当因过去事项而承担了现时义务（法定或推定义务）、很可能导致经济利益流出、并且能够做出可靠估计。很可能是指<b>多半可能</b>（IAS 37.14 和 23）。</li> <li>• 计量：报告期末履行现时义务所要求支出的最佳估计。最佳估计是主体履行义务或将义务转移给第三方而合理支付的金额。应根据相关情况考虑有关应确认金额的不确定性。例如（IAS 37.36-40）： <ul style="list-style-type: none"> <li>- 对于大量项目的总体，应以相关的可能性对各种可能结果进行加权来对义务进行估计（预期价值法）</li> <li>- 如果存在可能结果的连续区间，且该区间中每一点和其他各点的可能性都一</li> </ul> </li> </ul>	<p>与 IFRS 不同，针对准备、或有负债和或有资产的指引包含在若干 ASC 主题中，而且这些指引并不总是一致的。有关或有损失的 ASC 450-20 与 IFRS 相似，但仍存在某些差异。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 确认：根据 ASC 450-20，当资产很可能已减值或负债很可能已发生并且损失金额可以合理估计时，应确认或有损失（ASC 450-20-25-2）。ASC 主术语表将<b>很可能</b>定义为“未来单个或多个事项很可能发生”，比 IFRS 中的“多半可能”门槛更高。</li> <li>• 计量：ASC 450-20 要求损失金额能够合理估计（最佳估计）。然而，如果损失的合理估计是一个区间，并且该区间内的某个金额在当时相比该区间内的其他任何金额是更好的估计，则应计提该金额。如果该区间内的任何金额都不是比其他金额更好的估计，则应计提该区间内的最小金额（ASC 450-20-</li> </ul>

IFRS	U.S. GAAP
<p>样，则可采用区间的中点</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 计量单项义务时，最可能的结果可能是最佳估计。但也应考虑其他可能的结果</li> </ul> <p>折现：如果货币时间价值的影响重大，准备应以反映货币时间价值的当前市场评价及该负债特有风险的税前折现率进行折现（IAS 37.45-.47）。</p>	<p>30-1）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 折现：不对或有损失的计提进行折现，除非相关现金流量的时间固定或能够可靠确定。</li> </ul>
<p>或有负债（资产）是因过去事项而产生的潜在义务（资产），其存在仅能通过不完全由主体控制的一个或多个不确定未来事项的发生或不发生予以证实（IAS 37.10）。</p> <p>或有负债也可以是因过去事项而产生，但因不是很可能要求含有经济利益的资源流出或不能作出可靠估计而未予确认的现时义务（IAS 37.10）。</p> <p>或有负债不应确认；但需要予以披露，除非经济利益流出的可能性极小（IAS 37.27-.28和.86）。</p>	<p>或有事项是指涉及有关主体可能的利得或损失的不确定性的现存条件、情形或一系列情况，该不确定将在一项或多项未来事项发生或未能发生时最终解决。</p> <p>如果至少存在一个合理可能性表明损失或额外损失可能已经发生，并且存在以下任一条件，则需要披露或有事项（ASC 450-20-50-3）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 由于不能满足 ASC 450-20-25-2 中的任何条件，因此没有对或有损失进行计提</li> <li>• 存在损失超过根据 ASC 450-20-30-1 规定计提金额的风险</li> </ul>
<p>或有资产不予确认（IAS 37.31）。当经济利益很可能流入时，应披露或有资产（IAS 37.89）。</p>	<p>或有利得不在财务报表中反映（ASC 450-30-25-1）。</p>
<p><b>资产弃置义务——确认和计量</b></p>	
<p>针对拆卸或搬移资产和复原场地的估计费用的准备，应按照 IAS 37 的规定如上述“简介”部分所述进行确认和计量。根据 IAS 16，不动产、厂场和设备项目的成本包含对拆卸和搬移资产和复原资产所在场地所需费用的初始估计，这是在主体在购置该项目时或由于使用该项目而发生的义务（IFRIC 1.1）。</p>	<p>如果可以合理估计资产弃置义务（ARO）负债的公允价值，应在该负债发生期间以公允价值对其予以确认。如果在该义务发生期间无法对该负债的公允价值作出合理估计，应在可以合理估计其公允价值时确认该负债（ASC 410-20-25-4）。</p>
<p><b>资产弃置义务——计量的变动</b></p>	
<p>应根据 IFRIC 1 核算现有退役、复原和类似负债的计量变动。如果对资产采用成本模式，由 (a) 包含履行义务所需的含有经济利益的资源流出的预计时间或金额变动、或 (b) 折现率的变动（通过折现率的展开除外）而导致退役、复原和类似负债的计量变动，应增加或冲减相关资产（须遵循某些限制条件）（IFRIC 1.4 和.5）。</p>	<p>与 IFRS 相同，由于最初估计现金流量时间或金额的变动而导致资产弃置义务负债的变动，应增加或冲减负债和资产成本。未折现现金流量金额的向下修正，应采用在初始确认时使用的经信用调整的、无风险折现率进行折现。未折现现金流量金额的向上修正，应采用当前的经信用调整的、无风险折现率进行折现（ASC 410-20-35-8）。</p>
<p>折现的释放应冲抵利润，且不应作为借款费用进行资本化（IFRIC 1.8）。</p>	<p>由于时间流逝而导致资产弃置义务负债的变动（ASC 410-20-35-3 至 35-6）作为费用处理。</p>
<p><b>环境义务</b></p>	
<p>以上“简介”所述在 IAS 37.14 中对确认准备</p>	<p>以上“简介”所述在 ASC 450-20-25-2 中对或</p>

IFRS	U.S. GAAP
的一般要求适用于环境义务（IAS 37.19和.21）。	有事项确认的一般要求也适用于环境义务（ASC 410-30-25-1至25-3）。
无类似要求。	<p>环境义务通常在经过一系列事件后变得可确定和可估计。要使环境义务很可能发生，应满足以下条件：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 已开始诉讼或已提出索赔或评估，或者基于可获得的信息，开始诉讼或提出索赔或评估是很可能的</li> <li>• 基于可获得的信息，此类诉讼、索赔或评估的结果很可能是不利的</li> </ul>
根据 IAS 37 中的一般计量要求来计量环境负债（IAS 37.36-.41）。	环境负债根据 ASC 450-20 中的指引进行计量。也提供了有关环境负债计量的额外指引（ASC 410-30-25-7至25-13）。
<b>重组费用</b>	
<p>在满足以上“简介”所述 IAS 37.14 中准备的一般确认标准时，对重组费用确认准备（IAS 37.71）。其中一个条件是主体因过去事项的结果而承担现时义务（法定或推定义务）。重组的推定义务仅在主体存在以下情况时产生（IAS 37.72）：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 有一项详细、正式的重组计划；并且</li> <li>• 通过开始实施重组计划，或向那些受影响的各方通告该计划的主要方面，已使那些受影响的各方形成了对主体将实施该重组的合理预期。</li> </ul>	通常，与退役或处置活动有关成本的负债应在满足负债定义时确认。因此，与 IFRS 不同，主体对退役或处置计划的承诺本身并不是负债确认所必需的过去交易或事项（ASC 420-10-25-2）。
<b>亏损合同</b>	
IAS 37.10 将亏损合同定义为：根据该合同履行义务将发生的不可避免的费用超过了预期将获得的经济利益的合同。如果主体有亏损合同，则相关的现时义务应作为准备予以确认和计量（IAS 37.66）。	除非适用某个 U.S. GAAP 的特别规定，否则亏损合同的义务不予确认。

**来源：致同美国公认会计原则实务指引系列**

《致同美国公认会计原则实务指引：公允价值计量指引、债务和权益交易会计处理指引》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-4509-6/F 3651

《致同美国公认会计原则实务指引：收入确认指引-探讨复杂的收入确认》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-5407-4/F 4374

《致同美国公认会计原则实务指引：美国公认会计原则与国际财务报告准则之比较》（中英文对照） ISBN 978-7-5095-6751-7/F 5432

注：致同 US GAAP 系列强调了某些重要的 US GAAP 和 IFRS 的要求以及这两套准则之间的主要相似和差异之处。比较内容仅作为指引，并不包含所有内容。如果读者需要 IFRS 和 US GAAP 的要求、以及 SEC 条例、规则和实践的完整详情，应参阅相关准则、条例、规则和实践的全文。未征得具体专业意见之前，不应依据本系列专题所述内容采取或不采取任何行动。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2016 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。