

《企业会计准则——或有事项》 问题解答(下)

财政部会计司

问:或有负债和或有损失的关系是什么?

答:传统意义上,或有负债和或有损失之间存在对应关系,而且在确认一项或有损失时,通常确认一项或有负债。在或有事项准则中,或有负债与或有损失之间的这种对应关系被打破。首先,在或有事项准则中,或有负债的涵义与传统意义上的或有负债的涵义不同;其次,根据或有事项准则的规定,或有负债是不符合负债确认条件的,因而不能在表内确认。既然或有负债不再确认,对应于这些或有负债的或有损失,也就无所谓确认的问题了。

需要特别指出的是:(1)或有负债是从或有事项对企业财务状况的影响来描述或有事项的结果的,而或有损失则是从或有事项对企业的经营成果的影响来描述或有事项的结果的;(2)或有事项准则除对或有负债重新定义外,主要是从或有事项对企业财务状况的影响的角度来进行规范的;(3)在或有事项准则下,或有负债与或有损失在传统意义上的对应关系虽被打破,但并不意味着或有负债与或有损失不再具有联系,在表外,或有负债和未予确认的或有损失仍存在着一定的对应关系。

问:或有资产与或有利得的关系是什么?

答:或有事项准则基本维持了传统意义上或有资产与或有负债之间存在的对应关系。但是,根据或有事项准则的规定,或有资产因为不符合资产定义而不能在资产负债表中予以确认。自然地,也就不再存在确认一项或有利得的同时确认一项或有资产的情况。

问:或有事项准则的范围是什么?

答:引起或有事项的经济业务很多,比如未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证、商业汇票贴现、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、环境污染整治等。但是,并不是这些经济业务引起的或有事项均由或有事项准则来规范。其中,有些或有事项已由会计准则规范,而另一些或有事项则由于业务特殊或法律法规尚未建立健全等原因而需要由将来制定的会计准则规范或待情况发生变化后再予以考虑。

目前,已由其他会计准则规范的或有事项主要有债务重组和建造合同引起的或有事项。在采用修改其他债务条件进行债务重组时,如果修改后的债务条件涉及或有支出,那么该或有支出是否转化为实际支出,将由债务人未来经营情况是否好转来定。根据或有事项的定义,债务重组所涉及的或有支出(对应于债权人,则为或有收益)属于或有事项。这些或有事项的会计处理由《企业会计准则——债务重组》规范,不在或有事项准则中涉及。《企业会计准则——建造合同》也涉及或有事项。当合同总成本预计超过合同总收入时,建造合同便成为亏损性合同。根据或有事项的定义,这种亏损性建造合同形成的或有支出属于或有事项。这些或有事项的会计处理由《企业会计准则——建造合同》规范,不在或有事项准则中涉及。

所得税、保险合同、终止营业、租赁、企业重组、环境污染整治等引起的或有事项,或有事项准则也不涉及,而由相关的其他会计准则规范。

问:或有事项的确认条件是什么?

答:在或有事项准则中,或有事项的确认仅指对或有事项产生的义务的确认,具有特定的含义。在确认条件的设计上,依据的是负债确认的基本条件。为此,或有事项准则规定,如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件,企业应将其确认为负债:(1)该义务是企业承担的现时义务;(2)该义务的履行很可能导致经济利益流出企业;(3)该义务的金额能够可靠地计量。

1、“该义务是企业承担的现时义务”。指与或有事项有关的为企业承担的现时义务而非潜在义务。比如,甲公司的一名司机因违反交通规则造成严重交通事故,为此,甲公司将要承担赔偿责任。在这个例子中,违规事项发生后,甲公司随即承担的是一项现时义务。又如,甲公司与乙公司发生经济纠纷,调解无效。甲公司遂于20X1年12月28日向法院提起诉讼。至20X1年12月31日,法院尚未判决,但法庭调查表明,乙公司的行为违反了国家的有关经济法规。这种情况表明,对乙公司而言,一项现时义务已经产生。

2、“该义务的履行很可能导致经济利益流出企业”。指的是履行因或有事项产生的现时义务时,导致经济利益流出企业的可能性超过50%但尚未达到基本确定的程度。

企业因或有事项承担了现时义务,并不说明该现时义务很可能导致经济利益流出企业。比如20X1年5月1日,丙企业与丁企业签订协议,承诺为丁企业的两年期银行借款提供全额担保。对于丙企业而言,由于担保事项而承担了一项现时义务。这项义务的履行是否很可能导致经济利益流出企业,需依据丁企业的经营情况和财务状况等因素来定。假定20X1年末,丁企业财务状况良好。此时,如果没有其他特殊情况,一般可以认定丁企业不会违约,从而丙企业履行承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出。假定20X1年末,丁企业的财务状况恶化,且没有迹象表明可能发生好转。此种情况出现,表明丁企业很可能违约,从而丙企业履行承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业。

3、“该义务的金额能够可靠地计量”。指对因或有事项产生的现时义务的金额能够合理地估计。由于或有事项具有不确定性,因此,因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性,需要估计。要对或有事项确认一项负债,相关现时义务的金额应能够可靠估计。比如,甲企业(被告)涉及一桩诉讼案。根据以往的审判案例推断,甲企业很可能要败诉,相关的赔偿金额也可以估算出一个范围。这种情况下,可以认为甲企业因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计,从而应对未决诉讼确认一项负债。但是,如果没有以往的案例可与甲企业涉及的诉讼案作比照,而相关的法律条文又没有明确解释,那么即使甲企业可能败诉,在判决以前通常也不能推断现时义务的金额能够可靠估计。对此,甲企业不应对于未决诉讼确认一项负债。

需要指出的是,在或有事项准则中,多处涉及到对可能性的判断。比如,或有事项确认条件中提到的“很可能”以及在准则其他条文中提到的“极小可能”和“基本确定”等。为便于理解和运用或有事项准则的规定,在或有事项准则指南中,对各种可能性及其相应

的概率区间作了划分。即：

对应的概率区间	结果的可能性
基本确定	大于 95%但小于 100%
很可能	大于 50%但小于或等于 95%
可能	大于 5%但小于或等于 50%
极小可能	大于 0但小于或等于 5%

问：或有事项如何计量？

答：或有事项的计量，实质上是指因或有事项所确认的负债按什么金额入账，并在报表上反映。或有事项的计量主要涉及两个问题：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得的补偿的处理。

1、最佳估计数的确定。根据或有事项准则，因或有事项而确认的负债的金额，应是清偿该负债所需支出的最佳估计数。其中，最佳估计数的确定分两种情况考虑。

(1) 所需支出存在一个金额范围。在此情况下，根据或有事项准则规定，其金额的最佳估计数应按该范围的上、下限金额的平均数确定。比如，20X1年12月27日，甲企业因合同违约而涉及一桩诉讼案。根据企业的法律顾问判断，最终的判决很可能对甲企业不利。20X1年12月31日，甲企业尚未接到法院的判决，因诉讼须承担的赔偿金额也无法准确地确定。不过，据专业人士估计，赔偿金额可能是80万元至100万元之间的某一金额。根据或有事项准则的规定，甲企业应在20X1年12月31日的资产负债表中确认一项金额为90万元 $((80+100)/2=90)$ 万元的负债。

(2) 所需支出不存在一个金额范围。或有事项准则规定，如果所需支出不存在一个金额范围，则最佳估计数应按如下方法确定：

① 或有事项涉及单个项目时，最佳估计数按最可能发生金额确定。“涉及单个项目”，指或有事项涉及的项目只有一个，比如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。比如，甲公司涉及一起诉讼。根据类似案件的经验以及公司所聘律师的意见判断，甲公司在该诉讼中胜诉的可能性有40%，败诉的可能性有60%。如果败诉，将要赔偿100万元。在这种情况下，甲公司确认的负债金额(最佳估计数)应为最可能发生金额100万元。

② 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。“涉及多个项目”，指或有事项涉及的项目不止一个，比如产品质量保证。在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户。相应地，企业对这些客户负有保修义务。比如，20X2年，乙企业销售产品3万件，销售额为1.2亿元。乙企业的质量保证条款规定：产品售出后一年内，如发生正常质量问题，乙企业将免费负责修理。根据以往的经验，如果出现较小的质量问题，则须发生的修理费为销售额的1%；而如果出现较大的质量问题，则须发生的修理费为销售额的2%。据预测，本年度已售产品中，有80%不会发生质量问题，有15%将发生较小质量问题，有5%将发生较大质量问题。据此，20X2年年末乙企业应确认的负债金额(最佳估计数)为： $(1.2 \times 1\%) \times 15\% + (1.2 \times 2\%) \times 5\% = 0.003$ (亿元)

2、预期可获得的补偿的处理。或有事项准则规定，如果清偿因或有事项而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，则补偿金额只能在基本确定能收到时，作为资产单独确认，且确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。

(1) 可能获得补偿的情况通常有：① 发生交通事故等情况时，企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿；② 在某些索赔诉讼中，企业可以通过反诉的方式对索赔人或第三方另行提出赔偿要求；③ 在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可以向被担保企业提出额外追偿要求。

(2) 补偿金额“基本确定”能收到，是指预期从保险公司、索赔

人、被担保企业等获得补偿的可能性大于95%但小于100%的情形。

(3) 补偿金额的确认涉及两个问题，一是确认时间，二是确认金额。根据或有事项准则的规定，补偿金额只有在“基本确定”能收到时予以确认，确认的金额是基本确定能收到的金额。

有两点需要说明。一是补偿金额应单独确认为资产。比如，甲企业因或有事项确认了一项负债50万元；同时，因该或有事项，甲企业还可从乙企业获得35万元的赔偿，且这项金额基本确定能收到。在这种情况下，甲企业应分别确认一项负债50万元和一项资产35万元，而不能只确认一项金额为15万元的负债。二是确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。沿用上例，假定获得的补偿是一项非货币性资产，其公允价值超过50万元，根据或有事项准则的规定，甲企业将获得的补偿确认为资产时，确认金额只能以50万元为限。

问：因或有事项而确认的负债应如何披露？

答：根据或有事项准则，因或有事项确认的负债应在资产负债表中单列项目反映，并在会计报表附注中作相应披露；而与所确认负债有关的费用或支出应在扣除确认的补偿金额后，在利润表中反映。也就是说，在资产负债表中，对或有事项确认的负债(“预计负债”)应与其他负债项目区别开来，单独反映；同时，还应在会计报表附注中对各项预计负债形成的原因及金额作相应披露，以使会计报表使用者获得充分、详细的有关或有事项的信息。需要说明的是，如果企业因多项或有事项确认了预计负债，在资产负债表上一般只须通过“预计负债”项目进行总括反映。

在对或有事项确认负债的同时，应确认一项支出或费用。这项支出或费用在利润表中不应单列项目反映，而应与其他费用或支出项目(如“营业费用”、“管理费用”、“营业外支出”等)合并反映。比如，企业因产品质量保证确认负债时所确认的费用，在利润表中，应作为“营业费用”的组成部分予以反映；又比如，企业因对其他单位提供债务担保确认负债时所确认的费用，应作为“营业外支出”的组成部分予以反映。

需要说明的是，如果企业基本确定能获得补偿，那么企业在利润表中反映因或有事项确认的费用或支出时，应将这些补偿预先抵减。比如，甲企业因提供债务担保而确认了金额为30 000元的一项负债和一项支出，同时基本确定可以从第三方获得金额为23 000元的补偿。在这种情况下，甲企业应在利润表中反映损失7 000元。该项损失应在利润表中并入“营业外支出”项目。

问：或有负债应如何披露？

答：或有负债披露涉及两个主要问题：一是企业的或有负债是否均需要披露；二是对或有负债应披露什么内容。

或有负债披露的基本原则是，极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不予披露；但是，对某些经常发生或对企业的财务状况和经营成果有较大影响的或有负债，即使其导致经济利益流出企业的可能性极小，也应予以披露，以确保会计信息使用者获得足够充分和详细的信息。这些或有负债包括：已贴现商业承兑汇票形成的或有负债、未决诉讼、仲裁形成的或有负债以及为其他单位提供债务担保形成的或有负债。为此，或有事项准则要求企业在会计报表附注中披露如下或有负债：① 已贴现商业承兑汇票形成的或有负债；② 未决诉讼、仲裁形成的或有负债；③ 为其他单位提供债务担保形成的或有负债；④ 其他或有负债(不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)。

关于或有负债应披露的内容，或有事项准则要求企业披露如下内容：① 或有负债形成的原因；② 或有负债预计产生的财务影响(如无法预计，应说明理由)；③ 获得补偿的可能性。

企业财务会计报告条例

中华人民共和国国务院令 第287号

现公布《企业财务会计报告条例》，自2001年1月1日起施行。

总理 朱镕基

2000年6月21日

第一章 总则

第一条 为了规范企业财务会计报告，保证财务会计报告的真实、完整，根据《中华人民共和国会计法》，制定本条例。

第二条 企业(包括公司，下同)编制和对外提供财务会计报告，应当遵守本条例。

本条例所称财务会计报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。

第三条 企业不得编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告。

企业负责人对本企业财务会计报告的真实性和完整性负责。

第四条 任何组织或者个人不得授意、指使、强令企业编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告。

第五条 注册会计师、会计师事务所审计企业财务会计报告，应当依照有关法律、行政法规以及注册会计师执业规则的规定进行，并对所出具的审计报告负责。

第二章 财务会计报告的构成

第六条 财务会计报告分为年度、半年度、季度和月度财务会计报告。

第七条 年度、半年度财务会计报告应当包括：

- (一)会计报表；
- (二)会计报表附注；
- (三)财务情况说明书。

会计报表应当包括资产负债表、利润表、现金流量表及相关附表。

第八条 季度、月度财务会计报告通常仅指会计报表，会计报表至少应当包括资产负债表和利润表。国家统一的会计制度规定季度、月度财务会计报告需要编制会计报表附注的，从其规定。

第九条 资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的报表。资产负债表应当按照资产、负债和所有者权益(或者股东权益，下同)分类分项列示。其中，资产、负债和所有者权益的定义及列示应当遵循下列规定：

(一)资产，是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。在资产负债表上，资产应当按照其流动性分类分项列示，包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。银行、保险公司和非银行金融机构

的各项资产有特殊性的，按照其性质分类分项列示。

(二)负债，是指过去的交易、事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。在资产负债表上，负债应当按照其流动性分类分项列示，包括流动负债、长期负债等。银行、保险公司和非银行金融机构的各项负债有特殊性的，按照其性质分类分项列示。

(三)所有者权益，是指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债后的余额。在资产负债表上，所有者权益应当按照实收资本(或者股本)、资本公积、盈余公积、未分配利润等项目分项列示。

第十条 利润表是反映企业在一定会计期间经营成果的报表。利润表应当按照各项收入、费用以及构成利润的各个项目分类分项列示。其中，收入、费用和利润的定义及列示应当遵循下列规定：

(一)收入，是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。在利润表上，收入应当按照其重要性分项列示。

(二)费用，是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。在利润表上，费用应当按照其性质分项列示。

(三)利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。在利润表上，利润应当按照营业利润、利润总额和净利润等利润的构成分类分项列示。

第十一条 现金流量表是反映企业一定会计期间现金和现金等价物(以下简称现金)流入和流出的报表。现金流量表应当按照经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量分类分项列示。其中，经营活动、投资活动和筹资活动的定义及列示应当遵循下列规定：

(一)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。在现金流量表上，经营活动的现金流量应当按照其经营活动的现金流入和流出的性质分项列示；银行、保险公司和非银行金融机构的经营活动按照其经营活动特点分项列示。

(二)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。在现金流量表上，投资活动的现金流量应当按照其投资活动的现金流入和流出的性质分项列示。

(三)筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。在现金流量表上，筹资活动的现金流量应当按照其筹资活动的现金流入和流出的性质分项列示。

第十二条 相关附表是反映企业财务状况、经营成果和现金

需要特别指出的是，有时充分披露未决诉讼、仲裁形成的或有负债信息可能会对企业的生产经营造成重大不利影响。为此，或有事项准则对或有负债的披露作了例外规定，即在涉及未决诉讼、仲裁的情况下，如果按或有事项准则的要求披露全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响，则企业无需披露这些信息。但是，这并不表明企业可以不披露任何相关的信息。对此，或有事项准则规定，在这种情况下，企业至少应披露未决诉讼、仲裁的形成原因。

问：或有资产应如何披露？

答：从稳健的角度考虑，或有事项准则规定，或有资产一般不应在会计报表附注中披露；但或有资产很可能会给企业带来经济利益时，则应在会计报表附注中披露。

对或有资产应披露的内容，或有事项准则规定，对或有资产通常只需披露或有资产的形成原因、预期对企业产生的财务影响等。在进行或有资产披露时，企业应特别谨慎，不能让会计信息使用者误以为所披露的或有资产肯定会实现。

责任编辑 袁庚