

2007年注册会计师考试《会计》学习讲义（二十六）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/269/2021\\_2022\\_2007\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c67\\_269741.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/269/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c67_269741.htm)

第十六章或有事项 本章可以结合去年第十四章的教材及语音课件来预习。第一节 或有事项概述 一、或有事项的概念和特征 或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。或有事项具有以下特征：1、由过去交易或事项形成。即或有事项的现存状况是过去交易或事项引起的客观存在。2、结果具有不确定性。即或有事项的结果是否发生具有不确定性，或者或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。3、由未来事项决定。即或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。常见的或有事项有：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证(含产品安全保证)、环境污染整治、承诺、亏损合同、重组义务等。二、或有负债和或有资产 企业不应当确认或有负债和或有资产。或有负债，是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。第二节 或有事项的会计处理 一、或有事项的确认 与或有事项相关的义务同时满足以下条件的，应当确认为预计负债：1、该义务是企业承担的现时义务。企业没有其他现实的选择，只能履行该义务，如法律要求企

业必须履行、有关各方合理预期企业应当履行等。2、履行该义务很可能导致经济利益流出企业。即企业履行与或有事项相关的现时义务将导致经济利益流出的可能性超过50%。履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照下列情况加以判断：“基本确定”：发生的可能性大于95%但小于100%；“很可能”：发生的可能性大于50%但小于或等于95%；“可能”：发生的可能性大于5%但小于或等于50%；“极小可能”：发生的可能性大于0但小于或等于5%。3、该义务的金额能够可靠地计量。即因或有事项产生的现时义务的金额能够合理地估计。

二、或有事项的计量

或有事项的计量主要涉及两方面：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。

（一）预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：

1、或有事项涉及单个项目的，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，如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

2、或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个。如在产品质量保证中，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，应根据发生质量问题的概率及相关的保修费用计算确定应予确认的负债金额。企业在确定最佳估计数时，首先，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。货币时间影响重大的，应当通过

对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。例如，油气井或核电站的弃置费用等，应当按照未来应支付金额的现值确定。其次，或有事项与未来事项(如未来技术进步、相关法规出台等)相关，且该未来事项将会发生的，应当在确定预计负债金额时考虑该未来事项的影响。再者，确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

(二) 企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值。企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

三、待执行合同、重组事项形成的或有事项的确认和计量

(一) 待执行合同 待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的尚未履行任何合同义务或部分地履行了同等义务的商品买卖合同、劳务合同、租赁合同等，均属于待执行合同。企业在履行合同义务过程中，发生的成本预期将超过与合同相关的未来流入的经济利益的，待执行合同即变成了亏损合同。该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。待执行合同变成亏损合同时，企业拥有合同标的资产的，应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。无合同标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。企业不应就未来经营亏损确认预计负债。

(二) 重组事项 重组，是指企业制定和控制的，将

显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：1、出售或终止企业的部分经营业务。2、对企业的组织结构进行较大调整。3、关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。企业承担的重组义务满足或有事项确认条件的，应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。下列情况同时存在时，表明企业承担了重组义务：1、有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；2、该重组计划已对外公告。四、或有事项的披露企业应当在附注中披露与或有事项有关的下列信息：（一）预计负债。1、预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。2、各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。3、与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。（二）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）。1、或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。2、经济利益流出不确定性的说明。3、或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。（三）企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息

，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

## 第十七章 租赁

此部分内容有一些变化，但相对其他章节而言，实质性的变化不多，所以可以参考一下原来的讲义。

### 第一节 租赁概述

此处有一个变化，就是租赁开始日，新准则规定，租赁开始日是指租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中较早者。与原来的叙述有所不同。

#### 一、基本概念

- 1、租赁：指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人以获取租金的协议。注意：“所有权”与“与所有权相关的风险和报酬”
- 2、租赁期 租赁期，是指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。承租人有权选择续租该资产，并且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，不论是否再支付租金，续租期也包括在租赁期之内。如果租赁合同规定承租人有优惠续租选择权，即承租人续租的租金预计远低于行使该项选择权时的日常租金，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，那么，租赁期应包括优惠续租选择权所涉及的期间（即续租期）。如果租赁合同规定承租人享有优惠购买选择权，即所订立的购价预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，在这种情况下，承租人行使优惠购买选择权就意味着合同终止，因此租赁期最长不得超过租赁开始日至优惠购买选择权行使之日。
- 3、担保余值 担保余值，就承租人而言，是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人的第三方担保的资产余值。资产余值，是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。未

担保余值，是指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。由些可以看出，未提保余值是从出租人的角度而言的，是没有担保应由出租人自身负担的那部分余值，其风险由出租人承担，这部分余值能否收回没有切实可靠的保证，所以，在租赁开始日不能作为应收融资租赁款的一部分。为了使承租人谨慎地使用租赁资产，尽量减少出租人自身的风险和损失，租赁合同通常要求承租人或与其有关的第三方对租赁资产的余值进行担保，与其有关的第三方是指在业务经营或财务上与承租人有关的各方，比如承租人的母公司、子公司、联营企业、合营企业、主要原料供应商、主要产品承销商等。

4、最低租赁付款额 最低租赁付款额，是指在租赁期内，承租人应支付或可能被要求支付的款项（不包括或有租金和履约成本），加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。或有租金，是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。履约成本，是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。承租人有购买租赁资产选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权的，购买价款应当计入最低租赁付款额。

5、最低租赁收款额 指最低租赁付款额加上独立于承租人和出租人的第三方对出租人担保的资产余值。

6、租赁内含利率 租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率

二、租赁的分类 100Test 下载频道开通，各类

考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)