

# 亏损合同中无标的资产会计处理的探讨

刘刚

(江苏连云港汽车运输有限公司计财处, 江苏连云港 222006)

**【摘要】** CAS13应用指南对亏损合同无标的资产情况下的会计处理规定得比较笼统, 本文认为继续履行合同而造成的损失应计入管理费用, 待产品完成生产后再计提减值损失; 如果选择违约支付违约金, 应将损失计入营业外支出。这样处理更符合实际情况, 合理地反映了企业的实际损失。

**【关键词】** 亏损合同; 无标的资产; 管理费用; 营业外支出

## 一、引言

《企业会计准则第13号——或有事项》(CAS13)规定, 亏损合同, 是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。企业对亏损合同的会计处理应遵循以下原则:

1. 如果与亏损合同相关的义务不需支付补偿即可撤销, 那么企业一般就不存在现时义务, 不应确认预计负债; 反之, 如果亏损合同的相关义务不可撤销, 那么企业存在现实义务, 同时若满足该义务很可能导致经济利益流出企业并且金额能够可靠计量的应确认预计负债。

2. 待定合同变为亏损合同时, 合同若存在标的资产, 应当对标的资产进行减值测试并按照规定计提减值损失, 如果预计亏损超过了该减值损失, 应将超过部分确认为预计负债; 当合同不存在标的资产时, 亏损合同相关义务若满足预计负债的确认条件, 则应确认为预计负债。

CAS13应用指南关于亏损合同的会计处理规定比较笼统, 实务中的处理仍有值得探讨之处, 主要为对无标的资产的亏损的会计处理。本文通过案例对其进行讨论。

## 二、案例分析

例: 甲公司与乙公司于2013年8月签订不可撤销合同, 甲公司向乙公司销售50件产品, 合同价格每件100万元(不含税)。合同约定该批产品在2014年2月10日交货。至2013年末甲公司已经生产该产品40件, 由于材料价格上涨, 每件产品单位成本达到102万元, 本合同已经成为亏损合同。预计其余未生产的10件产品的单位成本与已生产产品的单位成本相同。

第一, 假设未生产的10件产品不履行合同, 需要支付违约金30万元。

第二, 假设未生产的10件产品不履行合同, 需要支付违约金15万元。

1. 对于第一种情况, 按财政部会计资格评价中心编

写的《中级会计实务》(2014), 甲公司2013年末对该合同的会计处理如下:

(1) 有标的资产部分, 确认资产减值损失: 借: 资产减值损失 80; 贷: 存货跌价准备 80。

(2) 无标的资产部分, 确认预计负债, 计入营业外支出。履行合同发生的损失=10×(102-100)=20(万元), 不履行合同发生的损失=30(万元)。假设企业是理性的, 决策时选择履行合同与支付违约金两者中损失较低者, 本案例中选择继续生产产品交付给乙公司, 故确认损失20万元: 借: 营业外支出 20; 贷: 预计负债 20。

(3) 在产品完成生产后, 将预计负债冲减库存商品: 借: 预计负债 20; 贷: 库存商品 20。

笔者认为, 按上述方法进行会计处理有以下两方面不妥:

第一, 对无标的资产计提的预计负债增加了营业外支出不合理。依据会计准则, “营业外支出”科目核算的是与企业日常生产经营活动无直接关系的各项支出。本案例中企业发生的无标的资产的损失是企业正常生产经营中有可能产生的, 而非与企业日常生产经营活动无直接关系, 所以将该损失计入营业外支出并不妥当。由于企业没能根据市场上对原材料供需情况的变化制定合理的产品销售价格区间, 而是约定了固定的销售价格, 这样做不能有效应对材料价格的突然增长所造成的损失, 因此产生了亏损合同。这可以归结为企业管理层对合同内容的管理不当, 属于管理层的责任, 所以将对无标的资产计提的预计负债增加管理费用更合理。

第二, 无标的资产部分的产品产出后冲减“库存商品”不合理。这样处理虽能冲减已生产产品的成本, 但不能反映实际生产的产品数量, 造成产品实际的减值损失无法确认, 产品的真实价值不能如实反映, 使得企业对该亏损合同的损失不能准确计量, 最终造成会计信息失真。

# 增值税视同销售总分机构之间的会计处理

张美惠(副教授)

(云南师范大学文理学院, 昆明 650222)

**【摘要】** 本文对总分机构之间货物移送特点进行分析,探讨增值税视同销售总分机构之间的会计业务原理,进而提出合理的会计账务处理建议。

**【关键词】** 增值税; 视同销售; 总分机构; 会计处理

总分机构之间转移货物行为,属于企业内部调拨商品,但是税法对不在同一县市的总分机构之间转移货物行为要视同销售计缴增值税,这就使得会计在对待增值税视同销售的业务处理上出现了争议。本文拟对增值税视同销售总分机构之间的会计处理原理进行解析,进而提出合理的会计处理建议,期望有助于提高会计实务工作质量。

## 一、总分机构的关系

### (一) 总分机构的行政关系

1. 分支机构的含义。分支机构是总机构为了进一步

扩大销售市场、拓展业务范围而设立的非独立法人实体。分支机构与总机构在地理位置上通常相隔一定的距离,设立在不同的城市或者在同一城市的不同地区。分支机构在不同的企业或行业有不同的称谓,如:制造业称之为分厂、分公司,服务业称之为分店,金融业称之为分行,等等。

2. 分支机构与总机构的关系。分支机构是整个企业的一个组成部分,在法人行政体制上表现为一种隶属关系,分支机构必须严格遵守总机构统一的经营方针,服务于总机构统一的经营业务。在此前提下,分支机构通常也

笔者认为,当待执行合同变为亏损合同时,将无标的资产的未生产的10件产品确认为预计负债,当该部分产品在生产完成后进行资产减值损失的确认,这样处理如实反映了完工产品的实际价值,也符合资产减值会计处理的实质,从而保证了会计信息的真实性。

综上所述,笔者认为上述案例应做如下会计处理:

(1) 有标的资产部分,确认资产减值损失。借:资产减值损失 80;贷:存货跌价准备 80。

(2) 无标的资产部分,确认预计负债。借:管理费用 20;贷:预计负债 20。

(3) 在产品完成生产后,将预计负债转入存货跌价准备。借:库存商品 1 020;贷:生产成本 1 020。借:预计负债 20;贷:存货跌价准备 20。

2. 对于第二种情况:

(1) 有标的资产部分,确认资产减值损失。借:资产减值损失 80;贷:存货跌价准备 80。

(2) 无标的资产部分,确认预计负债。履行合同发生的损失=10×(102-100)=20(万元),不履行合同发生的损失=15(万元)。

假设企业是理性的,决策时会选择支付违约金,故确认损失15万元。由于这15万元的损失是合同违约损失,

属于与企业日常生产经营活动无直接关系的支出,故应将其计入营业外支出。借:营业外支出 15;贷:预计负债 15。如果企业基于双方贸易、合作伙伴等关系考虑,决定继续执行合同,则应确认损失20万元。这20万元损失属于企业正常生产经营中产生的,故应计入管理费用。借:管理费用 20;贷:预计负债 20。当产品完成生产后,将预计负债转入存货跌价准备。借:库存商品 1 020;贷:生产成本 1 020。借:预计负债 20;贷:存货跌价准备 20。

## 三、结论

综上所述,对于亏损合同无标的资产部分的损失记入“营业外支出”或“管理费用”科目,应区别具体情况:如果继续履行合同而造成的损失,属于企业正常生产经营中产生的,应计入管理费用,待产品完成生产后再计提减值损失;如果选择违约支付违约金,属于与企业日常生产经营活动无直接关系的各项支出,符合“营业外支出”的定义,应将该损失计入营业外支出。

### 主要参考文献

财政部会计资格评价中心. 中级会计实务[M]. 北京: 经济科学出版社, 2014.

财政部. 关于印发《企业会计准则——应用指南》的通知. 财会[2006]18号, 2006-10-30.