涉及或有负债的亏损合同处理之我见

付素芬　莫亚洪（高级会计师）

（永安财产保险股份有限公司铜川中心支公司　陕西铜川　727000　陕西陕煤黄陵矿业有限公司　陕西延安　727307）

【摘要】根据企业会计准则的规定，待执行合同变为亏损合同时，其会计处理涉及或有事项和存货。然而，企业会计准则对亏损合同的规定不够明晰，在实际工作中常常会出现这样和那样的问题。本文对此谈谈自己的看法。

【关键词】亏损合同　预计负债　减值损失

一、《企业会计准则讲解》或有事项章节中涉及亏损合同的规定及举例

《企业会计准则讲解——或有事项》规定，亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认预计负债。其中，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。预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

企业对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下两点：①如果与亏损合同有关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在现时义务，同时满足该业务很可能导致经济利益流出企业和金额能够可靠计量的通常应当确认预计负债。②亏损合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。

为说明问题，《企业会计准则讲解（2010）》中举了一个涉及亏损合同的例子：

乙企业20×7年12月1日与某外贸公司签订一项产品销售合同，约定在20×8年5月15日以每件产品150元的价格向外贸公司提供1万件A产品，若不能按期交货，将对乙企业处以总价款30%的违约金。由于这批产品为定制产品，签订合同时尚未开始生产，但企业开始筹备原材料以生产这批产品时，原材料价格突然上升，预计生产每件产品需要花费成本175元。假设乙企业产品成本为每件175元，而销售为每件150元，每销售1件亏25元，不考虑预计销售费用，共计损失25万元。如果撤销合同，则需交纳45万元的违约金。因此，这项销售合同变成一项亏损合同。有关账务处理如下：

（1）乙企业应当按照履行合同所需成本与违约金中的较低者（25万元）确认一项预计负债。借：营业外支出25；贷：预计负债25（以下简称会计分录1）。

（2）待相关产品生产完成后，将已确认的预计负债（25万元）冲减成本。借：预计负债25；贷：库存商品25。

二、笔者的不同看法

1. 对“合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债”这一条款的看法。笔者认为这个条款的表述不够全面，没有考虑到与标的资产直接相关的材料的减值准备这个因素。因此，应表述为：“合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债；预计负债的计量时应当考虑是否有与标的资产直接相关的材料；若期末存在与标的资产直接相关的材料，应当对与标的资产直接相关的材料进行减值测试并按规定确认减值损失，将超过部分确认为预计负债。”

主要理论依据为《企业会计准则第1号——存货》规定，材料存货的期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定，分以下两种情况：①对于为生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料仍然应当按照成本计量。这里的“材料”指原材料、在产成、委托加工材料等，“可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。②如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量，按其差额计提存货跌价准备。很显然，上述实例符合后一种情况，应当计提存货跌价准备。

2. 对上例会计处理的看法。

第一，笔者认为，上述实例中，所作的会计分录1是不恰当的，并没有考虑存货跌价准备这个因素，在例题中应加上“不考虑存货跌价准备”的字样，其会计分录才是正

股份回购时投资方采用权益法的会计处理

巫翱荔

（西南财经大学保险学院　成都　611130）

【摘要】被投资企业回购股份时，由于其单位净资产价值与回购价格差异，回购后将导致投资企业享有被投资企业可辨认净资产公允价值份额发生变动，其与回购前所享有份额差额该做何处理？有人认为应调增（或调减）“长期股权投资——其他权益变动”，同时增加（或减少）“资本公积——其他资本公积”，本文就此做一探讨。

【关键词】股份回购　投资方　权益法

一、问题的提出

对于股份回购，笔者以为该业务反映了被投资企业回购行为，同时也反映了投资企业股份出售行为。造成上述回购前后享有被投资企业净资产差额的原因有两方面：一是投资企业出售股份价格与享有被投资企业单位净资产价值差异，二是被投资企业注销已回购的股份使净资产减少导致其享有的权益变动。因此，投资企业需对这两个不同业务实质分别进行会计处理：一是对所出售部分股份的行为进行会计处理，二是根据权益法核算要求对被投资企业注销已回购的股份导致其享有的权益变动重新计算享有权益份额并进行会计处理。

证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》规定：“对于原以权益法核算的长期股权投资，如果持股比例下降后对被投资单位仍具有重大影响，剩余投资仍应按照权益法核算。其中，出售部分股权导致持股比例下降的，实际取得价款与按出售股权比例计算应结转长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。”由于被投资企业是向投资企业回购股份的，回购致其相对持股比例下降，表明投资企业作出了减少投资决定，因此，投资企业要根据这一规定，在回购股份时确认股权处置损益。

另外，被投资企业注销已回购的股份时将导致投资企业享有其净资产份额增、减变动，此时应根据权益法核

确的，理由同上。

第二，上述实例中，若考虑存货跌价准备这个因素，其会计分录如何处理？承上述实例，假设：乙企业生产全部A产品共需原材料100万元；①截至20×7年12月31日，乙企业存货中没有与A产品直接相关的原材料（简称“第①种情况”）；②截至20×7年12月31日，乙企业存货中与A产品直接相关的原材料库存金额为50万元，期末可变现值为45万元（简称“第②种情况”）；③截至20×7年12月31日，存货中与A产品直接相关的原材料库存金额为100万元，期末可变现值为90万元（简称“第③种情况”）。

第①种情况下，乙企业应当按照履行合同所需成本与违约金中的较低者（25万元）确认一项预计负债。会计分录为：借：营业外支出 25万元；贷：预计负债 25万元。

第②种情况下，乙企业应首先按照《企业会计准则第1号——存货》计提存货跌价准备，将超过部分确认为预计负债。借：资产减值损失5万元；贷：存货跌价准备5万元。借：营业外支出 20万元；贷：预计负债 20万元。

第③种情况下，同第②种情况一样，乙企业应首先按照《企业会计准则第1号——存货》计提存货跌价准备，将超过部分确认为预计负债。借：资产减值损失10万元；贷：存货跌价准备10万元。借：营业外支出 15万元；贷：预计负债 15万元。

综上所述，笔者认为，“合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债”这个条款的表述不够全面。依据《企业会计准则第1号——存货》的规定，应当考虑到与标的资产直接相关的材料的减值准备这个因素，建议规定的表述修改为“合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债；预计负债的计量时应当考虑是否有与标的资产直接相关的材料；若期末存在与标的资产直接相关的材料，应当对与标的资产直接相关的材料进行减值测试并按规定确认减值损失，将超过部分确认为预计负债。”

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解（2010）.北京：人民出版社，2010