

第三节 或有事项会计处理原则的应用

四、亏损合同

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。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。



亏损合同	可撤销	可以不支付补偿即可撤销，不存在现时义务，不确认预计负债
	不可撤销	不是真的不可撤销，而是可以选择违约支付赔偿金，存在了现时义务，且满足很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠计量的，应当确认预计负债

【对比】 亏损合同存在标的资产 VS 亏损合同不存在标的资产

亏损合同类型	存在标的资产	不存在标的资产
不可撤销	可能存在减值 可能存在预计负债	不可能存在减值 可能存在预计负债
可撤销	可能存在减值 不存在预计负债	不可能存在减值 不存在预计负债

(一) 预计负债金额的确定

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能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者。（两害相权取其轻）

【提示】 企业履行该合同的成本包括履行合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。其中，履行合同的增量成本包括直接人工、直接材料等；与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额包括用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。

1. 不可撤销亏损合同不存在标的资产

合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。

【例 11-9】 甲公司 2020 年 12 月 10 日与丙公司签订不可撤销合同，约定在 2021 年 3 月 1 日以每件 200 元的价格向丙公司提供 A 产品 1 000 件，若不能按期交货，将对甲公司处以总价款 20% 的违约金。签订合同时 A 产品尚未开始生产，甲公司准备采购原材料生产 A 产品时，原材料价格突然上涨，预计生产 A 产品的单位成本将超过合同单价。不考虑相关税费。

情形 1：若生产 A 产品的单位成本为 210 元

履行合同的损失 = 1 000 × (210 - 200) = 10 000 (元)

不履行合同的损失 = 1 000 × 200 × 20% = 40 000 (元)

选择履行合同

借：营业外支出—亏损合同损失—A 产品 10 000

贷：预计负债—亏损合同损失—A 产品 10 000

待产品完工后，将已确认的预计负债冲减产品成本。

借：库存商品 210 000

贷：生产成本 210 000

借：预计负债—亏损合同损失—A 产品 10 000

贷：库存商品—A 产品 10 000

【补充】 销售时分录（不考虑增值税）

借：银行存款等 200 000

贷：主营业务收入 200 000

借：主营业务成本 200 000

贷：库存商品—A 产品 200 000

情形 2: 若生产 A 产品的单位成本为 270 元

履行合同的损失=1 000×(270-200)=70 000 (元)

不履行合同的损失=1 000×200×20%=40 000 (元)

选择不履行合同

借: 营业外支出—亏损合同损失—A 产品 40 000
 贷: 预计负债—亏损合同损失—A 产品 40 000

支付违约金时

借: 预计负债—亏损合同损失—A 产品 40 000
 贷: 银行存款 40 000

【小结】不可撤销亏损合同不存在标的资产

第 1 步: 计算履行合同损失和不履行合同损失

履行合同损失=成本-合同价

不履行合同损失=违约金

第 2 步: 履行合同损失 VS 不履行合同损失

假设: 履行合同损失>不履行合同损失, 选择不履行合同

第 3 步: 编制会计分录

借: 营业外支出 (违约金)

 贷: 预计负债

借: 预计负债

 贷: 银行存款

(1) 确认预计负债 (按亏损金额确定)

借: 营业外支出

 贷: 预计负债

(2) 产品完工时

借: 库存商品 A

 贷: 生产成本

借: 预计负债

 贷: 库存商品 B

(3) 履行合同结转成本时

借: 主营业务成本

 贷: 库存商品 C

【提示】库存商品 A=B+C; 主营业务收入=主营业务成本

2. 不可撤销亏损合同存在标的资产

(1) 先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失, 通常不需要确认预计负债。

借: 资产减值损失

 贷: 存货跌价准备

(2) 预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。

借: 营业外支出

 贷: 预计负债

【例 11-10】甲公司与乙公司于 2020 年 11 月签订不可撤销合同, 甲公司向乙公司销售 A 设备 50 台, 合同价格每台 100 万元 (不含税)。该批设备在 2021 年 1 月 25 日交货。至 2020 年末甲公司已生产 40 台 A 设备, 由于原材料价格上涨, 单位成本达到 102 万元, 每销售一台 A 设备亏损 2 万元, 因此这项合同已成为亏损合同。预计其余未生产的 10 台 A 设备的单位成本与已生产的 A 设备的单位成本相同。

(1) 有标的的部分, 合同为亏损合同, 确认减值损失

借: 资产减值损失—存货跌价损失—A 设备 80

 贷: 存货跌价准备—A 设备 (40×2) 80

(2) 无标的的部分, 合同为亏损合同, 确认预计负债

借: 营业外支出—亏损合同损失—A 设备 20
 贷: 预计负债—亏损合同损失—A 设备 (10×2) 20

在产品生产出来后, 将预计负债冲减成本

借: 预计负债—亏损合同损失—A 设备 20
 贷: 库存商品—A 设备 20

【例·判断题】企业因亏损合同确认的预计负债, 应当按照退出该合同的最高净成本进行计量。()

【答案】×

【解析】企业因亏损合同确认的预计负债, 应当按照退出该合同的最低净成本进行计量。

五、重组义务

(一) 重组的概念

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和地区

(二) 重组义务的确认

同时存在下列情况的, 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

(三) 预计负债的确认与计量

(1) 企业因重组而承担了重组义务, 并同时满足预计负债确认条件时, 才能确认预计负债。

(2) 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额, 计入当期损益。

【解释】与重组有关的直接支出是指企业重组必须承担的直接支出, 并且与主体继续进行的活动无关

与重组直接有关, 与未来经营活动无关

支出项目	是否属于	会计处理
自愿遣散	√	借: 管理费用
强制遣散	√	贷: 应付职工薪酬
将不再使用的厂房的租赁撤销费	√	借: 营业外支出 贷: 预计负债
将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂	× 支出与未来经营活动有关	尚未发生费用, 实际支出再处理
剩余职工的再培训		
新经理的招聘成本		
推广公司新形象的营销成本		
对新营销网络的投资		
重组的未来可辨认经营损失	× 与重组事项无关	借: 资产减值损失 贷: 固定资产减值准备
特定固定资产的减值损失		
预计资产的处置损益		

【例 11-11】2021 年 12 月 31 日，甲上市公司董事会决定关闭一个事业部。2021 年度财务报告报出前，甲上市公司董事会尚未将有关决定传达到受影响的各方，也未采取任何措施实施该项决定。

重组义务尚未承担

在 2021 年 12 月 31 日，甲上市公司不应对此项决定确认预计负债。

【例 11-12】2021 年 12 月 16 日，乙上市公司董事会决定关闭 A 产品事业部，有关计划已获批准。至 2021 年 12 月 31 日，关闭该事业部的决定已经向社会公告，重组义务已承担受影响的公司职工、客户及供应商均收到了通知。

如果该义务很可能导致经济利益流出乙上市公司，且金额能够可靠计量。

满足预计负债确认条件

在 2021 年 12 月 31 日，乙上市公司应对此项决定确认预计负债。