

## 收入准则应用案例——亏损合同案例

【例】甲建筑公司与其客户签订一项总金额为 580 万元的固定造价合同，该合同不可撤销。甲公司负责工程的施工及全面管理，客户按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每年与甲公司结算一次；该工程已于 2×18 年 2 月开工，预计 2×21 年 6 月完工；预计可能发生的工程总成本为 550 万元。到 2×19 年底，由于材料价格上涨等因素，甲公司将预计工程总成本调整为 600 万元。2×20 年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为 610 万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用成本法确定履约进度，不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示。

单位：万元

项目	2×18 年	2×19 年	2×20 年	2×21 年	2×22 年
年末累计实际发生成本	154	300	488	610	-
年末预计完成合同尚需发生成本	396	300	122	-	-
本期结算合同价款	174	196	180	30*	-
本期实际收到价款	170	190	190	-	30

按照合同约定，工程质保金 30 万元需等到客户于 2×22 年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。上述价款均为不含税价款，不考虑相关税费的影响。

## 会计处理：

### 1. 2×18 年账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本。

借：合同履约成本	1 540 000
贷：原材料、应付职工薪酬等	1 540 000

(2) 确认计量当年的收入并结转成本。

$$\text{履约进度} = 1\,540\,000 \div (1\,540\,000 + 3\,960\,000) = 28\%$$

$$\text{合同收入} = 5\,800\,000 \times 28\% = 1\,624\,000 \text{ (元)}$$

借：合同结算——收入结转	1 624 000
贷：主营业务收入	1 624 000
借：主营业务成本	1 540 000
贷：合同履约成本	1 540 000

(3) 结算合同价款。

借：应收账款	1 740 000
贷：合同结算——价款结算	1 740 000

(4) 实际收到合同价款。

借：银行存款	1 700 000
贷：应收账款	1 700 000

2018 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 11.6 万元（174-162.4），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 11.6 万元，由于甲公司预计该部分履约义

务将在 2×19 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2. 2×19 年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本。

借：合同履约成本	1 460 000
贷：原材料、应付职工薪酬等	1 460 000

(2) 确认计量当年的收入并结转成本，同时，确认合同预计损失。

履约进度 =  $3\,000\,000 \div (3\,000\,000 + 3\,000\,000) = 50\%$

合同收入 =  $5\,800\,000 \times 50\% - 1\,624\,000 = 1\,276\,000$  (元)

借：合同结算——收入结转	1 276 000
贷：主营业务收入	1 276 000
借：主营业务成本	1 460 000
贷：合同履约成本	1 460 000
借：主营业务成本	100 000
贷：预计负债	100 000

合同预计损失 =  $(3\,000\,000 + 3\,000\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 50\%) = 100\,000$  (元)

在 2×19 年底，由于该合同预计总成本（600 万元）大于合同总收入（580 万元），预计发生损失总额为 20 万元，由于其中  $20\text{ 万元} \times 50\% = 10\text{ 万元}$  已经反映在损益中，因此应将剩

余的、为完成工程将发生的预计损失 10 万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失 10 万元应当确认为预计负债。

(3) 结算合同价款。

借：应收账款	1 960 000	
贷：合同结算——价款结算		1 960 000

(4) 实际收到合同价款。

借：银行存款	1 900 000	
贷：应收账款		1 900 000

2019 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 80 万元（11.6+196-127.6），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 80 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×20 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

3. 2×20 年的账务处理如下：

(1) 实际发生的合同成本。

借：合同履约成本	1 880 000	
贷：原材料、应付职工薪酬等		1 880 000

(2) 确认计量当年的合同收入并结转成本，同时调整合同预计损失。

$$\text{履约进度} = 4\,880\,000 \div (4\,880\,000 + 1\,220\,000) = 80\%$$

$$\text{合同收入} = 5\,800\,000 \times 80\% - 1\,624\,000 - 1\,276\,000 = 1\,740\,000$$

(元)

$$\text{合同预计损失} = (4\,880\,000 + 1\,220\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 80\%) - 100\,000 = -40\,000 \text{ (元)}$$

借：合同结算——收入结转	1 740 000
贷：主营业务收入	1 740 000
借：主营业务成本	1 880 000
贷：合同履约成本	1 880 000
借：预计负债	40 000
贷：主营业务成本	40 000

在 2×20 年底，由于该合同预计总成本（610 万元）大于合同总收入（580 万元），预计发生损失总额为 30 万元，由于其中 30 万元×80%=24 万元已经反映在损益中，因此预计负债的余额为 30 万元-24 万元=6 万元，反映剩余的、为完成工程将发生的预计损失，因此，本期应转回合同预计损失 4 万元。

(3) 结算合同价款。

借：应收账款	1 800 000
贷：合同结算——价款结算	1 800 000

(4) 实际收到合同价款。

借：银行存款 1 900 000

贷：应收账款 1 900 000

2020年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方86万元（80+180-174），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为86万元，由于该部分履约义务将在2×21年6月底前完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

4. 2×21年1-6月的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本。

借：合同履约成本 1 220 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 220 000

(2) 确认计量当期的合同收入并结转成本及已计提的合同损失。

2×21年1-6月确认的合同收入 = 合同总金额 - 截至目前累计已确认的收入

= 5 800 000 - 1 624 000 - 1 276 000 - 1 740 000 = 1 160 000 (元)

借：合同结算——收入结转 1 160 000

贷：主营业务收入 1 160 000

借：主营业务成本 1 220 000

贷：合同履约成本 1 220 000

借：预计负债 60 000

贷：主营业务成本 60 000

2021年6月30日，“合同结算”科目的余额为借方30（86-116）万元，是工程质保金，需等到客户于2x22年底保质期结束且未发生重大质量问题后收款，应当资产负债表中作为合同资产列示。

5. 2x22年的账务处理：

（1）保质期结束且未发生重大质量问题。

借：应收账款 300 000

贷：合同结算 300 000

（2）实际收到合同价款。

借：银行存款 300 000

贷：应收账款 300 000

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第二十六条、第二十九条、《企业会计准则第13号——或有负债》第八条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第75~80页、《企业会计准则讲解（2010）》第209页等相关内容。