

注册会计师 会计 教材精讲班

【例题 17-10】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程量，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 17-1 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。

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

合同收入 = $5\,800\,000 \times 28\% = 1\,624\,000$ (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

2×18 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 11.6 万 (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÷(3 000 000+3 000 000)=50%

合同收入=5 800 000×50%-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)×(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 万元×50%=10 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

2×19 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

履约进度=4 880 000÷(4 880 000+1 220 000)=80%

合同收入=5 800 000×80%-1 624 000-1 276 000=1 740 000(元)

合同预计损失=(4 880 000+1 220 000-5 800 000)×(1-80%)-100 000=-40 000(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

2×20 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

2×21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2×22年底保质期结束且未发生重大质量问题后方能收款，应当资产负债表中作为合同资产列示

5. 2×22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