

第十七章收入、费用和利润

【知识点 3】关于合同成本、合同资产和合同负债（★★）

【教材例题-29】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。

假定该建设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

注：*工程质保金 30 万元。

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。

1. 2X18 年账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 154
贷：原材料、应付职工薪酬等 154

(2) 确认计量当年的收入并结转成本

履约进度=154/(154+396)=28%

合同收入=580×28%=162.4(万元)

借：合同结算——收入结转 162.4【合同资产】
贷：主营业务收入 162.4

借：主营业务成本 154
贷：合同履约成本 154

(3) 结算合同价款

借：应收账款 174
贷：合同结算——价款结算 174【合同负债】

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 170
贷：应收账款 170

2X18 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。

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

2. 2X19 年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 146(300-154)

贷：原材料、应付职工薪酬等 146

(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=300/(300+300)=50%

合同收入=580×50%-162.4=127.6(万元)

借：合同结算——收入结转 127.6

贷：主营业务收入 127.6

借：主营业务成本 146

贷：合同履约成本 146

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)，已通过主营业务收入和成本反映=162.4+127.6-300=-10(万元)

合同预计损失=(300+300-580)×(1-50%)=10(万元)

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。

借：主营业务成本 10

贷：预计负债 10

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 196

贷：合同结算——价款结算 196

(4)实际收到合同价款

借：银行存款 190

贷：应收账款 190

“合同结算”科目的余额为贷方80万元(11.6+196-127.6)，表明甲2×19年12月31日，公司已经与客户结算但尚未履行展约义务的金额为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。

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

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 188(488-300)

贷：原材料、应付职工薪酬等 188

(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=488/(488+122)=80%

合同收入=580×80%-162.4-127.6=174(万元)

借：合同结算——收入结转 174

贷：主营业务收入 174

借：主营业务成本 188

贷：合同履约成本 188

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。

借：预计负债 4
贷：主营业务成本 4

(3) 结算合同价款

借：应收账款 180
贷：合同结算——价款结算 180

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 190
贷：应收账款 190

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，由于该部分展约义务将在 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。

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

4. 2x21 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 122(610-488)
贷：原材料、应付职工薪酬等 122

(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=580-162.4-127.6-174=116(万元)。

借：合同结算——收入结转 116
贷：主营业务收入 116

借：主营业务成本 122
贷：合同履约成本 122

借：预计负债 6
贷：主营业务成本 6

2×21 年 6 月 30 日，“合同结算”科目的余额为借方 30 万元(86-116)，是工程质保金，需 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等到客户于合同资产列示。

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 30
贷：合同结算 30

(2) 实际收到合同价款

借：银行存款 30
贷：应收账款 30

