

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

例题 25

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 2018 年 2 月开工，预计 2021 年 6 月完工；预计可能发生的工程总成本为 550 万元。到 2019 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。2020 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 12-1 所示。

项目	2018年	2019年	2020年	2021年	2022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 2022 年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。

分析

(1) 2018 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÷(1 540 000+3 960 000)=28%

合同收入=5 800 000×28%=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

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 2019 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

(2) 2019 年的账务处理:

①实际发生合同成本。

借: 合同履行成本 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)×100%=50%

合同收入=5 800 000×50%-1 624 000=1 276 000(元)

合同预计损失=(3 000 000+3 000 000-5 800 000)×(1-50%)=100 000(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: 合同履行成本 1 460 000
借: 主营业务成本 100 000
贷: 预计负债 100 000

分析

在 2019 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 10 万元 (20×50%) 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

分析

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 2020 年内完成, 因此, 应在资产负债表中作为合同负债列示。

(3) 2020 年的账务处理:

①实际发生的合同成本。

借: 合同履行成本 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)×100%=80%

合同收入=5 800 000×80%-1 624 000-1 276 000=1 740 000(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: 合同履行成本 1 880 000
合同预计损失=(4 880 000+1 220 000-5 800 000)×(1-80%)-100 000=-40 000(元)
借: 预计负债 40 000
贷: 主营业务成本 40 000

在 2020 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 24 万元($30 \times 80\%$) 已经反映在损益中, 因此预计负债的余额为 6 万元($30-24$), 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 2021 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) 2021 年 1—6 月的账务处理:

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。

2021 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 万元 ($116-86$), 是工程质保金, 需等到客户于 2022 年年底保质期结束且未发生重大质量问题后方能收款, 应在资产负债表中作为合同资产列示。

(5) 2022 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