



亏损合同

应用国际财务报告准则 (IFRS® Accounting Standards)

—
home.kpmg/ifrs

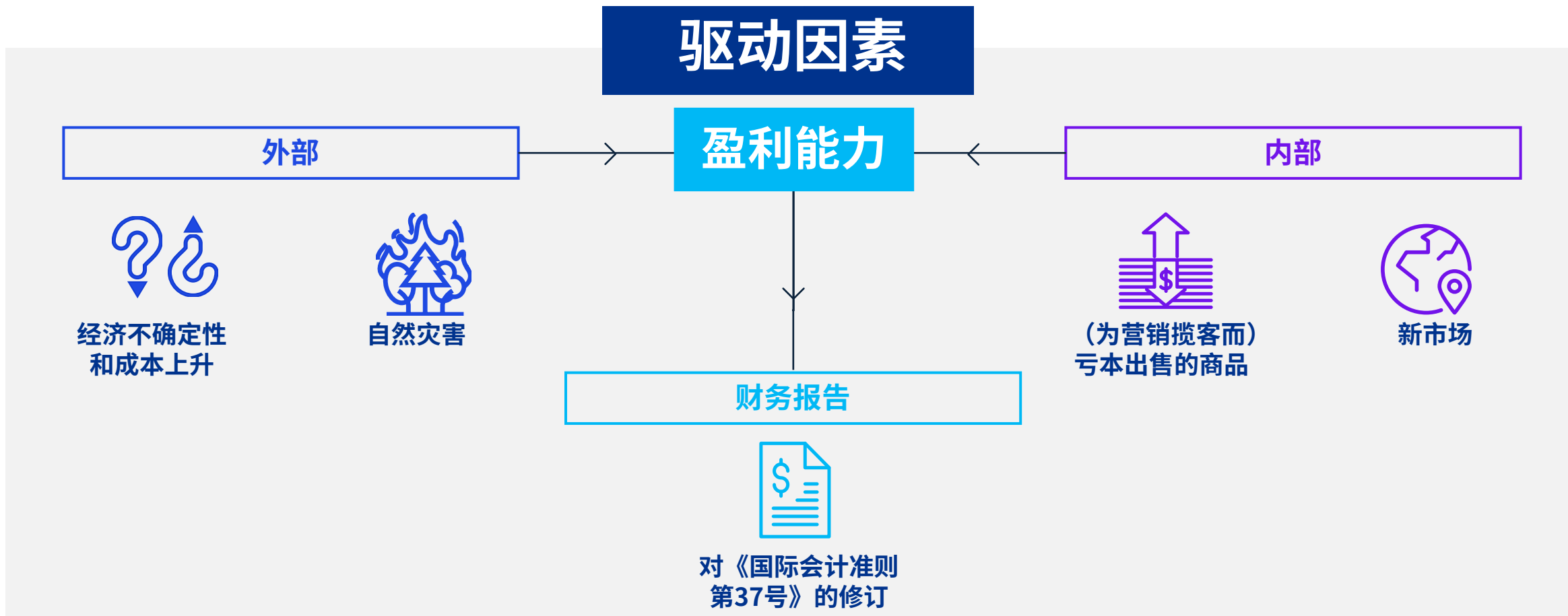
2022年7月



亏损合同

某些合同可能从一开始就是亏损合同，或在其生命周期内变为亏损合同。

可能有多种因素会导致合同亏损，包括外部因素和企业自身的战略。



如何对亏损合同进行会计处理？

毕马威发布的新七步法指南就如何按照国际财务报告准则 (IFRS[®] Accounting Standards) 对亏损合同进行会计处理提供了有条不紊的方法。

01 哪项准则适用于亏损合同？

02 能否在不受到处罚的情况下终止合同？

03 合同是否属于整体亏损经营的一部分？

04 是否已测试相关资产的可收回性？

05 何谓合同项下不可避免的成本？

06 何谓合同项下的经济利益？

07 成本是否超过经济利益？

 示例 — 付诸实践

 示意图概述 — 应用《国际会计准则第37号》核算亏损合同

01 哪项准则适用于亏损合同？

若需确定如何对亏损合同进行会计处理，第一步是识别适用的准则。

某些准则就亏损合同的会计处理提供了具体指引——例如保险合同、金融工具或资产负债表内租赁。如属这种情况，则**应用相关特定准则**。

如果没有适用于合同或合同的一部分（如租赁合同的非租赁组成部分）的**特定准则**，则**应用《国际会计准则第37号 — 准备、或有负债和或有资产》** (IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*)。

适用特定准则

- 金融工具
- 资产负债表内租赁
- 保险合同

应用

- 《国际财务报告准则第9号》
- 《国际财务报告准则第16号》
- 《国际财务报告准则第17号》



没有适用的特定准则

- 关于商品或服务的客户合同（在《国际财务报告准则第15号》项下）
- 租赁合同的非租赁组成部分

应用

- 《国际会计准则第37号》



转至第2步



并非所有亏损合同均按照《国际会计准则第37号》进行会计处理。

02 能否在不受到处罚的情况下终止合同？

许多合同可在交货前取消而无需支付终止罚款——例如常规采购订单。

无需受到处罚即可终止的合同不属于亏损合同，企业根据《国际会计准则第37号》不对这些合同计提准备。

对于包含**终止罚款**的合同，需作进一步分析。

合同 

如果企业终止合同

无处罚

无需进一步分析

合同 

如果企业终止合同

有处罚

转至第3步



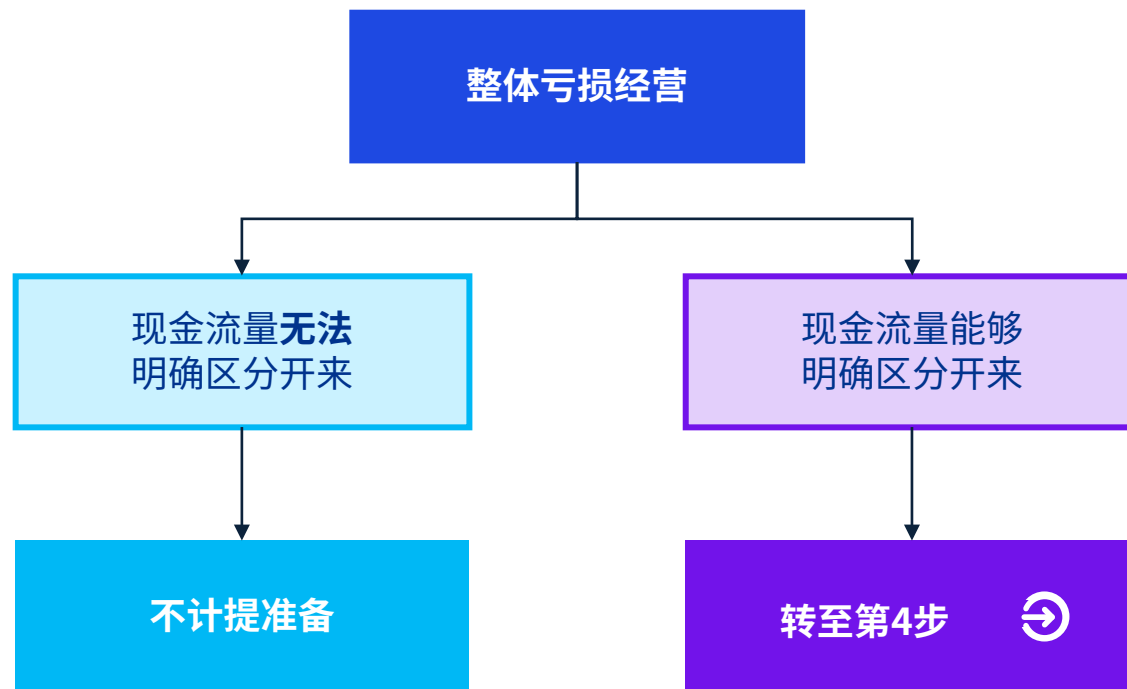
基于不利条款的合同不一定是亏损合同。类似地，合同履行情况不及预期或未达到尽可能好履行状态的合同也未必是亏损合同。

03 合同是否属于整体亏损经营的一部分？

某些合同可能是整体亏损经营的一部分。

若合同相关现金流量**无法**与整体亏损经营**明确区分开来**，则不应确认准备。因为这其实是就未来的经营亏损确认准备，国际财务报告准则禁止这么做。

如果合同相关现金流量可与整体亏损经营**明确区分开来**，且该合同在《国际会计准则第37号》中亏损合同要求的适用范围内，则企业需要对该合同进行测试以确定其是否构成亏损合同。



关键测试：合同现金流量能否与整体亏损经营明确区分开来？

如否，即使预测会产生损失，亦不应确认任何准备。

04 是否已测试相关资产的可收回性？

亏损合同可能表明履行合同时所用的某些资产的价值下降——例如，存货或不动产、厂场和设备。

在为亏损合同计提单独准备前，企业需要测试履行该合同时所用的全部资产的可收回性，并在必要时对其进行减记。

企业需要应用《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS 36 *Impairment of Assets*) 来测试不动产、厂场和设备，并应用《国际会计准则第2号——存货》(IAS 2 *Inventories*) 来确定存货的可变现净值。



在计提亏损合同准备前，测试履行合同时所用的全部资产的可收回性。

05 何谓合同项下不可避免的成本？

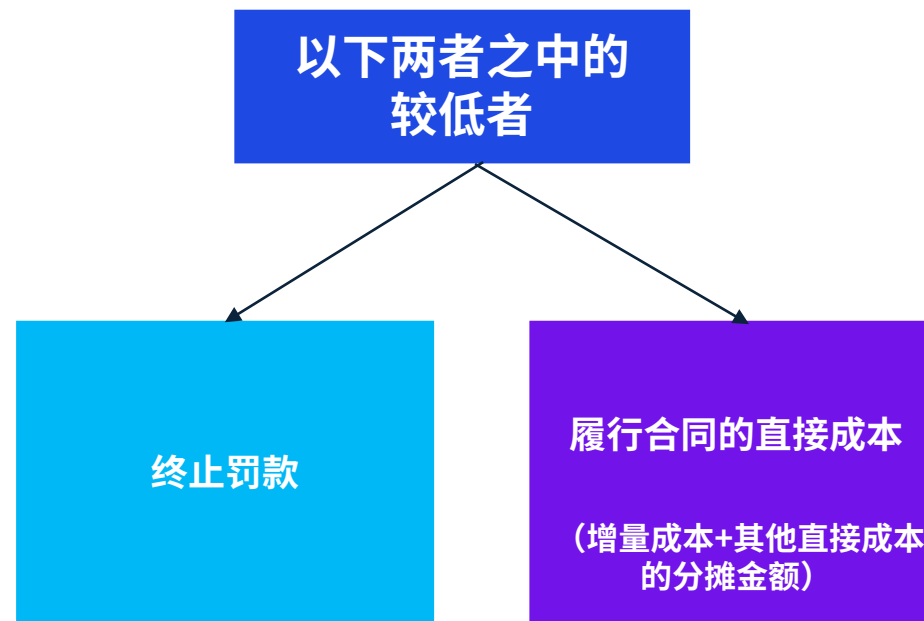
在评估合同是否构成亏损合同时，企业需要考虑履行合同义务不可避免会发生的成本。

不可避免的成本是以下两者中的较低者：

- 履行合同的直接成本；
- 终止合同的成本。

履行合同的直接成本包括：

- **增量成本**——例如，直接人工和材料；
- 与履行合同直接相关的**其他成本的分摊金额**——例如，履行合同所用的不动产、厂场和设备的折旧费用的分摊。



对《国际会计准则第37号》的修订自2022年1月1日起生效，该修订阐明了：就亏损合同的评估而言，履行合同的成本由与合同直接相关的成本组成，包括增量成本和履行合同的其他直接成本的分摊金额。

企业不可再采用增量成本法。

转至第6步

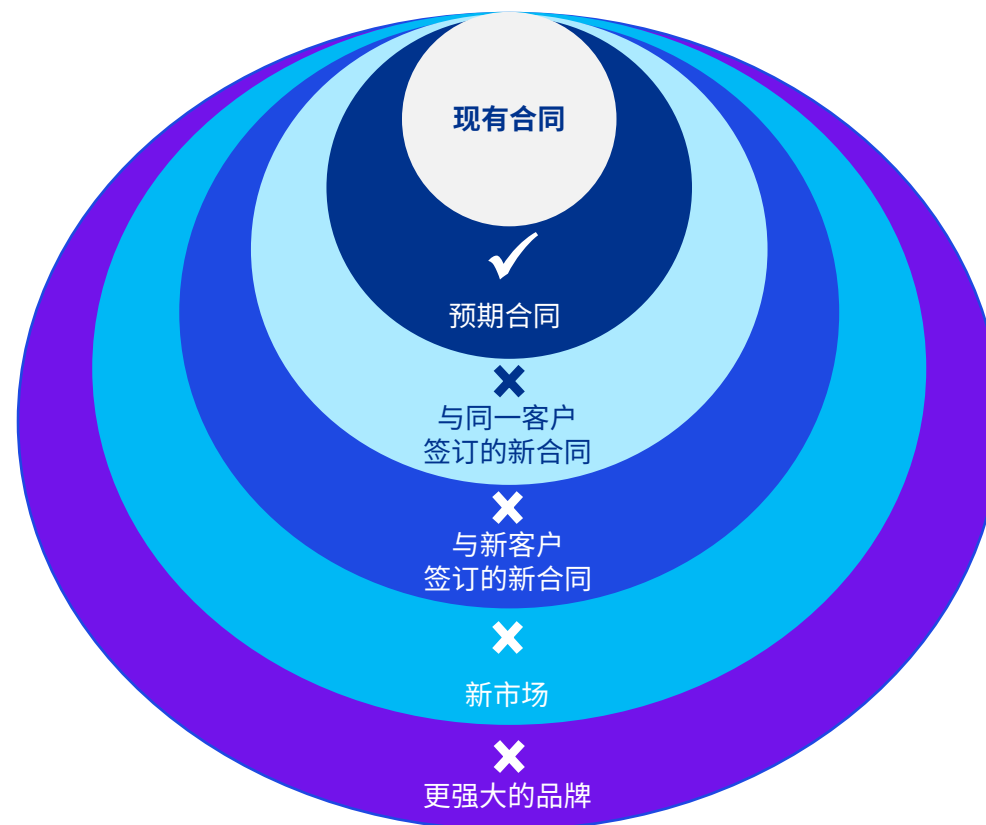


06 何谓合同项下的经济利益？

合同项下的预期利益是与合同相关的未来流入的净现值。

这可能包括与同一交易对方签订的预期合同（例如，根据框架协议）的未来流入。

如果合同包括属于多项准则适用范围内的未来流入——例如，客户合同收入（《国际财务报告准则第15号》）、融资收益（《国际财务报告准则第9号》）和租赁收入（《国际财务报告准则第16号》），则在评估合同是否构成亏损合同时，应考虑合同项下的所有流入。



- ✓ 包括在未来流入中
- ✗ 不包括在未来流入中

转至第7步



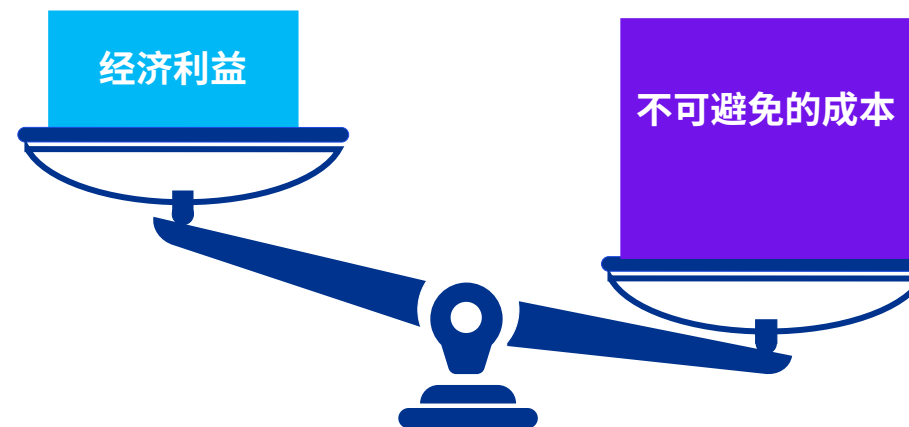
估计合同项下的未来利益或许需要运用判断，可能基于过去的经验或专家的建议。

07 成本是否超过经济利益？

如果履行合同义务不可避免会发生的成本（见第5步）超过预期从合同
中将获得的经济利益（见第6步），则该合同是亏损合同，企业需要确
认准备。

请谨记，在计算准备前，履行合同时所用的任何资产（参见第4步）需
予以减记。

亏损合同



如果需要确认亏损合同准备，应使用与确定合同
是否构成亏损合同时所用的相同原则进行计量。

示例 — 付诸实践

示例

公司B是一家销售机器设备和耗材的盈利企业。公司B与客户C签订框架协议。根据协议，公司B将分别以固定对价和约定的单位价格交付机器设备项目和耗材。尽管框架协议规定了耗材的价格，但客户C在下单前没有购买耗材的义务——即未来采购订单与框架协议共同产生关于耗材的可执行权利和义务。

1

适用的准则

该协议是关于《国际财务报告准则第15号》适用范围内的商品销售，要求公司B应用《国际会计准则第37号》来确定其是否构成亏损合同。公司B继续进行第2步。

2

终止罚款

公司B可以终止协议，但需支付罚款650。公司B继续进行第3步。

3

亏损经营

公司B的经营业务未产生亏损。公司B继续进行第4步。

4

资产的可收回性

公司B对其履行与客户C签订的协议时所用的不动产、厂场和设备进行减值测试，确定其存货的可变现净值。公司B得出结论，认为没有必要减记相关资产。公司B继续进行第5步。

5

不可避免的成本

公司B估计交付机器设备的直接成本（包括增量成本和其他直接成本的分摊金额）为350，低于终止罚款650。公司B亦预计未来将进行耗材销售，并发生相关直接成本250。公司B估计直接成本总额为600。公司B继续进行第6步。

6

经济利益

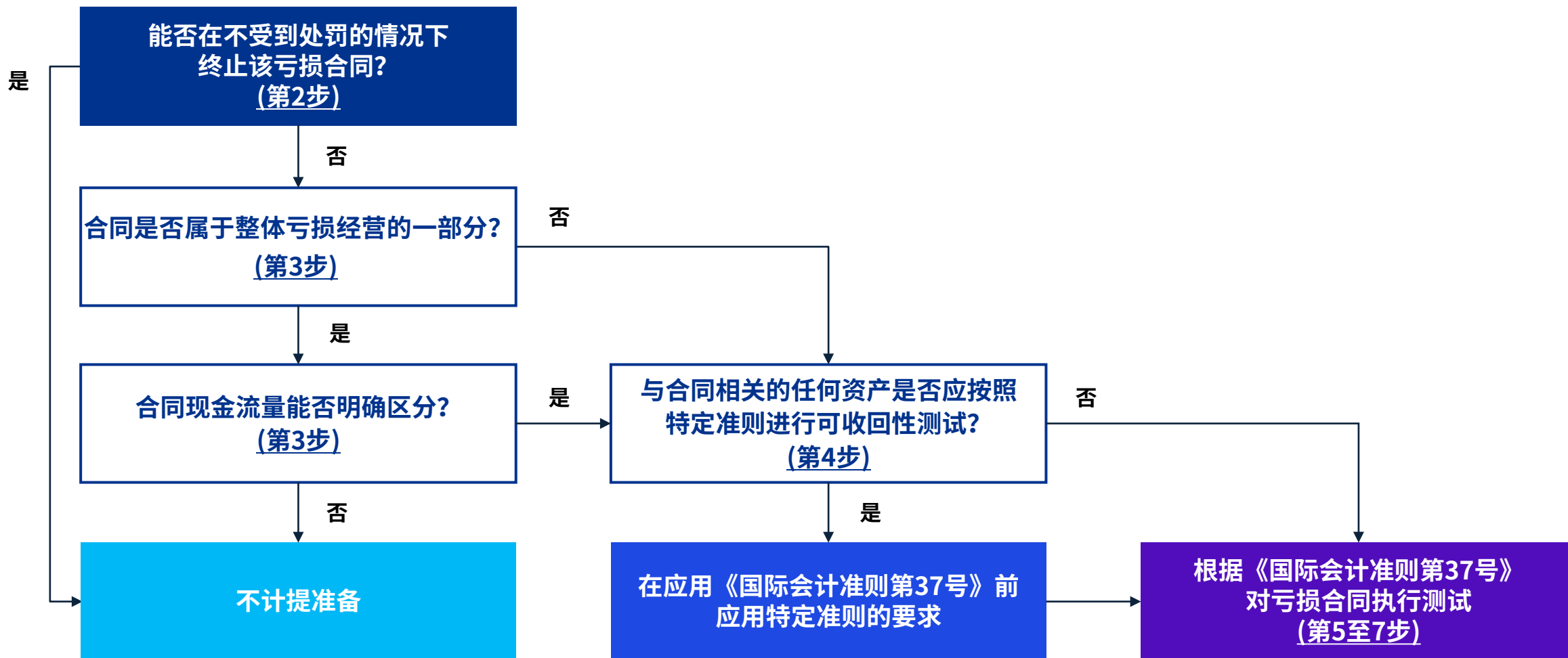
机器设备的价格为150。公司B亦预计未来将根据与框架协议直接相关的预期合同，按价格600销售耗材。公司B估计总利益为750。公司B继续进行第7步。

7

成本与利益

公司B将估计成本600与估计利益750进行比较，认为与客户C签订的协议不构成亏损合同。

示意图概述 - 应用《国际会计准则第37号》 核算亏损合同



其他前沿资讯及资料

在LinkedIn上
关注“KPMG
IFRS”，或访问
home.kpmg/ifrs

不论您是刚接触还是正在使用国际财务报告准则，您都能在此找到有关国际财务报告准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

[IFRS Today](#)
([国际财务报告准则
热点探析](#))

博客、播客和视频



[News \(国际财务报告
准则动态\)](#)

查看毕马威发布的有关国际财务报告准则的所有资讯



[Tracking the
development of
IFRS Sustainability
Disclosure
Standards \(追踪国
际财务报告可持续披
露准则的动态\)](#)



[KPMG IFRS on
LinkedIn \(KPMG
IFRS的领英账号\)](#)

关注我们并与您的联系人分享我们的见解



[Climate change
financial reporting
resource centre](#)
([气候变化财务报告
资源中心](#))



[Financial
reporting in
uncertain times
resource centre](#)
([应对不确定性 —
财务报告资源中心](#))



[Insights into IFRS®](#)
([《剖释国际财务报
告准则》](#))

帮助您在处理实际交易和安排时运用国际财务报告准则



[Guides to financial
statements \(《财
务报表指南》\)](#)

披露范本与披露资料一览表





home.kpmg/ifrs

刊物名称：《亏损合同》

刊物编号：137822

发布日期：2022年7月

© 2022 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2022 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Loss-making or onerous contracts”（“原文刊物”）的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有，原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球性组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

毕马威国际准则小组 (KPMG International Standards Group) 是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球性组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问 <https://home.kpmg/xx/en/home/misc/governance.html>

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会 (IFRS[®] Foundation) 的版权©资料。版权所有，不得转载。KPMG IFRG Limited经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问 www.ifrs.org。

免责声明：在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会、国际可持续准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失（包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本）承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面（包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任）。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“*ISSB (TM)*”为IFRS Foundation的商标，“*IFRS*”、“*IASB*”、“*IFRIC*”、“*IFRS for SMEs*”、“*IAS*”和“*SIC*”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系IFRS Foundation。

文档类别：毕马威公开信息