

中级会计职称

中级会计实务

教材精讲班

知识点 5 履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。企业将商品的控制权转移给客户，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

(一) 在某一时段内履行的履约义务

第一：在某一时段内履行履约义务的条件。满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

1. 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。
2. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。
3. 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项

(一) 在某一时段内履行的履约义务

(1) 判断商品是否具有不可替代用途时，需要注意下列四点：

- ①判断时点是合同开始日。
- ②当合同中存在实质性的限制条款，导致企业不能将合同约定的商品用于其他用途时，该商品满足具有不可替代用途的条件。
- ③虽然合同中没有限制条款，但是，当企业将合同中约定的商品用作其他用途，将导致企业遭受重大的经济损失时，企业将该商品用作其他用途的能力实际上受到了限制。
- ④基于最终转移给客户的商品的特征判断。

(2) 企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

- ①企业有权收取的款项应当能够补偿企业已经发生的成本和合理利润。
- ②该规定并不意味着企业拥有现时可行使的无条件收款权。
- ③当客户只有在某些特定时点才有权终止合同，或者根本无权终止合同时，客户终止了合同（包括客户没有按照合同约定履行其义务），但是，合同或法律法规仍要求企业应继续向客户转移合同中承诺的商品并因此有权要求客户支付对价的，也符合“企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的要求。
- ④企业在进行判断时，既要考虑合同条款的约定，还应当充分考虑适用的法律法规、补充或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。
- ⑤企业和客户之间在合同中约定的付款时间进度表，不一定就表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

【例 10-17】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价 30% 的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。

本例中，船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价 30% 的违约金，表明甲公司无法在整个合同期间内都有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。

第二：某一时段内履行的履约义务的收入确认

1. 对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。

2. 企业按照履约进度确认收入时，通常应当在资产负债表日按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收入。

本期收入=资产负债表日合同的交易价格总额×履约进度-以前会计期间累计已确认的收入

<p>(1) 产出法</p>	<p>产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的工程进度节点、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。</p> <p>【例 10-18】2021 年 8 月 1 日，甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换 100 根铁轨，合同价格为 10 万元（不含税）。截至 2021 年 12 月 31 日，甲公司共更换铁轨 60 根，剩余部分预计在 2022 年 3 月 31 日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。假定不考虑其他情况。</p> <p>截至 2021 年 12 月 31 日，该合同的履约进度为 60%（$60 \div 100 \times 100\%$），甲公司应确认的收入为 6 万元（$10 \times 60\%$）。</p>
<p>(2) 投入法</p>	<p>投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度，通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，企业也可以按照直线法确认收入。</p> <p>【例 10-19】甲公司于 2020 年 12 月 1 日接受一项设备安装任务，安装期为 3 个月，合同总收入 600 000 元，至年底已预收安装费 440 000 元，实际发生安装费用为 280 000 元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 120 000 元。假定甲公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定安装的履约进度，不考虑增值税等其他因素。甲公司的账务处理如下：</p> <p>实际发生的成本占估计总成本的比例=$280\ 000 \div (280\ 000 + 120\ 000) \times 100\% = 70\%$</p> <p>2020 年 12 月 31 日确认的劳务收入=$600\ 000 \times 70\% - 0 = 420\ 000$（元）</p> <p>（1）实际发生劳务成本</p> <p>借：合同履约成本——设备安装 280 000</p> <p> 贷：应付职工薪酬 280 000</p> <p>（2）预收劳务款</p>

	借：银行存款	440 000
	贷：合同负债——××公司	440 000
	(3) 2020年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本。	
	借：合同负债——××公司	420 000
	贷：主营业务收入——设备安装	420 000
	借：主营业务成本——设备安装	280 000
	贷：合同履约成本——设备安装	280 000

2022 新增建造工程合同

科目：“合同结算—价款结算”

“合同结算—收入结转”

列报：“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；

期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

【例 10-20】2020年1月1日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为6300万元，工程期限为一年半，预计2021年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4000万元；甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工程量，每半年与甲公司结算一次。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用已发生成本占预计总成本比例计算履约进度，增值税税率为9%，不考虑其他相关因素。

2020年6月30日，工程累计实际发生成本1500万元，乙公司与甲公司结算合同价款2500万元，甲公司实际收到价款2000万元；2020年12月31日，工程累计实际发生成本3000万元，乙公司与甲公司结算合同价款1100万元，甲公司实际收到价款1000万元；2021年6月30日，工程累计实际发生成本4100万元，乙公司与甲公司结算合同竣工价款2700万元，并支付剩余工程款3300万元。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税款。甲公司的账务处理为：

(1) 2020年1月1日至2020年6月30日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本 15 000 000
 贷：原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

(2) 2020年6月30日。

履约进度=15 000 000÷40 000 000=37.5%

合同收入=6 300 000×37.5%=23 625 000(元)

借：合同结算—收入结转 23 625 000
 贷：主营业务收入 23 625 000
 借：主营业务成本 15 000 000
 贷：合同履约成本 15 000 000
 借：应收账款 27 250 000
 贷：合同结算——价款结算 25 000 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 2 250 000
 借：银行存款 20 000 000
 贷：应收账款 20 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元(2500-2362.5)，表明甲公司已经与乙公司结算但尚未履行履约义务的金额为137.5万元，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7月1日至12月31日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本	15 000 000
贷：原材料、应付职工薪酬等	15 000 000

(4) 2020年12月31日。

履约进度 = $30\,000\,000 \div 40\,000\,000 = 75\%$

合同收入 = $63\,000\,000 \times 75\% - 23\,625\,000 = 23\,625\,000$ (元)

借：合同结算——收入结转	23 625 000
贷：主营业务收入	23 625 000
借：主营业务成本	15 000 000
贷：合同履约成本	15 000 000
借：应收账款	1 990 000
贷：合同结算——价款结算	11 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	990 000
借：银行存款	10 000 000
贷：应收账款	10 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为借方1125万元

($2\,362.5 - 1\,100 - 137.5$)，表明甲公司已经履行履约义务但尚未与乙公司结算的金额为1125万元，由于该部分金额将在2021年内结算，因此，在资产负债表中作为“合同资产”列示。

(5) 2021年1月1日至6月30日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本	11 000 000
贷：原材料、应付职工薪酬等	11 000 000

(6) 2021年6月30日。

由于当日该工程已竣工决算，其履约进度为100%。

合同收入 = $63\,000\,000 - 23\,625\,000 - 23\,625\,000 = 15\,750\,000$ (元)

借：合同结算——收入结转	15 750 000
贷：主营业务收入	15 750 000
借：主营业务成本	11 000 000
贷：合同履约成本	11 000 000
借：应收账款	29 430 000
贷：合同结算——价款结算	27 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	2 430 000
借：银行存款	38 670 000
贷：应收账款	38 670 000

当日，“合同结算”科目的余额为0万元 ($1\,125 + 1\,575 - 2\,700$)。