

第十七章收入、费用和利润

【知识点 2】收入的确认和计量（★★★）

第五步：确认收入

（五）履行每一单项履约义务时确认收入总原则：

履约义务的实现方式	确认收入的总原则
1. 在 某一时段 内履行	企业应当选取恰当的方法来确定 履约进度
2. 在 某一时点 履行	企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其 转移时点

第一部分、在某一时间段内履行的履约义务

1. 在**某一时段**内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时间段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：	
（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；	例如保洁服务，咨询服务【判断原则：假设其他企业来做，是否要针对之前完成的部分重新执行】
（2）客户能够控制企业 履约过程中在建的商品 （有形、无形）；	例如在客户场地上建造资产、在客户所在地开发信息技术系统
（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 ；	条件 1：商品具有不可替代用途；【专门定制】 条件 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。【客户或其他方导致合同终止，而非企业的原因、 企业有权对已发生的成本加合理利润 】

【教材例题-11】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间段内履行的履约义务。

2. 在某一时间段内履行的履约义务的收入确认方法

方法	说明
产出法【看结果】	按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法
投入法【看投入】	以投入的材料数量、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
成本法	实务中，企业通常按照 累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即，成本法）确定履约进度 。

【提示】

①当期收入 = 合同的交易价格 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的收入

当期成本 = 合同预计总成本 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的成本

②当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本**预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确**

认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

③每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计（会计估计变更）。

【例题】甲公司于2×18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：

实际发生的成本占估计总成本的比例=280 000÷(280 000+120 000)×100%=70%，

2×18年12月31日确认的劳务收入=600 000×70%-0=420 000（元）

（1）实际发生劳务成本

借：合同履约成本——设备安装 280 000
贷：应付职工薪酬 280 000

（2）预收劳务款

借：银行存款 440 000
贷：合同负债——××公司 440 000

（3）2×18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

【提示】当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时，企业在采用成本法时不应包括该商品的成本，而是应当按照其成本金额确认收入：（先买电梯后安装）

- 该商品不构成单项履约义务；
- 客户先取得该商品的控制权，之后才接受与之相关的服务；
- 该商品的成本占预计总成本的比重较大；
- 企业自第三方采购该商品，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

【教材例题-22】20×8年10月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼并安装一部电梯，合同总金额为100万元。甲公司预计的合同总成本为80万元，其中包括电梯的采购成本30万元。

20×8年12月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，但是根据装修进度，预计到20×9年2月才会安装该电梯。

截至20×8年12月，甲公司累计发生成本40万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元。

假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

分析：若计算履约进度时考虑电梯成本，则已发生的成本和履约进度不成比例，所以计算履约进度时应将电梯成本扣除。按电梯采购成本在客户取得控制权时确认收入。

履约进度=(40-30)÷(80-30)=20%；

20×8年12月应确认的收入

= (100-30)×20%+30=44（万元）；

已售商品成本=(80-30)×20%+30=40（万元）。

第二部分、在某一时点履行的履约义务

1. 对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：（6个条件）

- （1）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

(2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

(3) 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品，**客户如果已经实物占有商品，则可能表明**其有能力主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益，或者使其他企业无法获得这些利益。（占有不一定代表拥有控制权：支付手续费的委托代销）

(4) 企业已将该商品所有权上的**主要风险和报酬**转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。（如：销售产品和维护服务均构成单项履约义务）

(5) 客户已接受该商品。

(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

【2018·多选题】对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。在判断客户是否取得商品的控制权时，企业应当考虑的迹象有（ ）。

A. 客户已接受该商品

B. 客户已拥有该商品的法定所有权

C. 客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬

D. 客户就该商品负有现时付款义务

【答案】 ABCD

【解析】在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：①企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务；②企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权；③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品；④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬；⑤客户已接受该商品等。