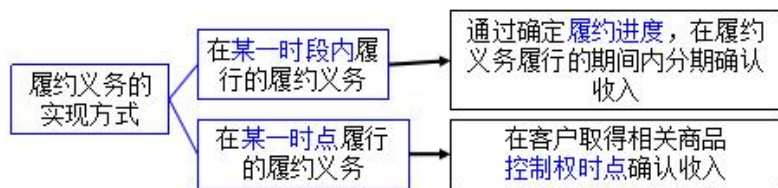


第二节 收入的确认和计量

五、履行每一单项履约义务时确认收入（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。



【提示】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。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

（一）在某一时段内履行的履约义务

1. 在某一时段内履行的履约义务的条件

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。企业在履约过程中是持续地向客户转移企业履约所带的经济利益的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

【例题 1】保洁服务的一些服务类的合同而言，企业在履行履约义务（即提供保洁服务）的同时，客户即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【提示】企业在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务时，如果继续履行合同的其他企业实质上无须重新执行企业累计至今已经完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

【例题 2】甲企业承诺将客户的一批货物从 A 市运送到 B 市，假定该批货物在途经 C 市时，由乙运输公司接替甲企业继续提供该运输服务，由于 A 市到 C 市之间的运输服务是无须重新执行的，表明客户在甲企业履约的同时即取得并消耗了甲企业履约所带来的经济利益，因此，甲企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。

（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。（判断时点是合同开始日）

（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。

由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业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，并且该权利具有法律约束力。

【例 12-17】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。

【解析】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（低成本违约），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。

2. 在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，履约进度不能合理确定的除外。

企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品。

履约进度能够合理确定时	资产负债表日，确认当期收入，确认当期成本 $\text{当期收入} = \text{合同交易价格} \times \text{履约进度} - \text{以前期间累计已确认的收入}$ $\text{当期成本} = \text{合同预计成本} \times \text{履约进度} - \text{以前期间累计已确认的成本}$
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。按照实际发生的成本确认成本。

（2）履约进度的确认方法

①产出法 $\left(\frac{\text{产出量}}{\text{总数量}}\right)$

产出法主要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，主要包括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。

【例 12-18】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 100 万元（不含税价）。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。

【解析】甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此，截至 2021 年 12 月 31 日，该合同的履约进度为 60%（60/100），甲公司应确认的收入为 60 万元（100×60%）。

【提示】产出法下有关产出指标的信息有时可能无法直接观察获得，或者企业为获得这些信息需要花费很高的成本时，可能需要采用投入法来确定履约进度。

②投入法（实务中： $\frac{\text{实际发生成本}}{\text{合同预计总成本}}$ ）

投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括以投入的材料数量、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。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，按照直线法确认收入是合适的。

【例 12-19】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 60 万元，至年底已预收安装费 44 万元，实际发生安装费用为 28 万元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用 12 万元。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：

(1) 实际发生劳务成本

借：合同履约成本—设备安装 28
 贷：应付职工薪酬 28

(2) 预收劳务款

借：银行存款 44
 贷：合同负债 44

(3) 2020年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本。

实际发生的成本占估计总成本的比例

$=28 / (28+12) \times 100\% = 70\%$

2020年12月31日确认的劳务收入 $=60 \times 70\% - 0 = 42$ (万元)

借：合同负债 42
 贷：主营业务收入 42
借：主营业务成本 28
 贷：合同履约成本 28

【例 12-20】2020年1月1日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建设工程合同，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。假定该建设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。

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。

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；

(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 $=15 000 000 \div 40 000 000 = 37.5\%$

合同收入 $=63 000 000 \times 37.5\% = 23625000$ (元)

借：合同结算—收入结转 23625000
 贷：主营业务收入 23625000
借：主营业务成本 15000000
 贷：合同履约成本 15000000
借：应收账款 27250000
 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 250000
借：银行存款 21 800 000
 贷：应收账款 21 800 000

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；

(3) 2020年7月1日至2020年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 $=30000000 \div 40000000 = 75\%$

合同收入=63000000×75%-23625000= 23625000(元)

借：合同结算——收入结转 23625000
 贷：主营业务收入 23625000
借：主营业务成本 15000000
 贷：合同履约成本 15000000
借：应收账款 11 990 000
 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 10 900 000
 贷：应收账款 10 900 000

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。

（5）2021年1月1日至2021年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。

履约进度=100%

合同收入=63000000-23625000-23625000=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 35 970 000
 贷：应收账款 35 970 000

由于企业的投入与向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系，因此，企业在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生、但是未导致向客户转移商品的投入。

例如，企业为履行合同应开展一些初始活动，如果这些活动并没有向客户转移企业承诺的服务，则企业在使用投入法确定履约进度时，不应将为开展这些活动发生的相关投入包括在内（计入销售费用或合同取得成本）。

实务中： $\frac{\text{实际发生成本}}{\text{合同预计总成本}}$

企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整：

一是，已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度。例如，企业非正常消耗，包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等，不应包括在累计实际发生的成本中。

二是，已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。企业在采用成本法时需要进行适当调整。

对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品（本段中的商品不包括服务）或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的

服务；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，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。

【例 12-21】 甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼，包括安装一部电梯（自己看）