

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

(五) 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。

企业应当根据实际情况，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。

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；【如常规或经常性服务：保洁、保安、运输】
- ②客户能够控制企业履约过程中在建的商品；【如在客户场地上建造资产】
- 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。【如建造只有客户能够使用的专项资产，或按照客户的指示建造资产】

例题 23

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。

分析

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。

2. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

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和服务。

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。

应当考虑所选择的产出指标是否能够如实地反映向客户转移商品的进度。

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。

①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。（如，物业服务）

②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。

例题 24

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:

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

2020 年 12 月 31 日确认的劳务收入=600 000 × 70%-0=420 000 (元)

分析

(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) 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

③ 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, 如: 已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度, 如因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗, 包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等, 除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。

3. 在某一时段内履行的履约义务的会计处理

对于每一项履约义务, 企业只能采用一种方法来确定其履约进度, 并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务, 企业应当采用相同的方法确定履约进度。

资产负债表日, 企业应当在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。

本期确认收入=合同交易价格×履约进度-以前期间已确认收入

本期确认费用=合同预计总成本×履约进度-以前期间已确认费用

本期确认毛利=本期确认收入-本期确认费用