

## 第一节 收入

【例 17-13】甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三种产品，合同总价款为 120 万元，这三种产品构成 3 个单项履约义务。

企业经常单独出售 A 产品，其可直接观察的单独售价为 50 万元；B 产品和 C 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计 B 产品的单独售价为 25 万元，采用成本加成法估计 C 产品的单独售价为 75 万元。甲公司经常以 50 万元的价格单独销售 A 产品，并且经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 70 万元的价格销售。假定上述价格均不包含增值税。

本例中，这三种产品的单独售价合计为 150 万元，而该合同的价格为 120 万元，因此该合同的折扣为 30 万元，由于甲公司经常将 B 产品和 C 产品组合在一起以 70 万元的价格销售，该价格与其单独售价的差额为 30 万元，与该合同的折扣一致，而 A 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的折扣仅应归属于 B 产品和 C 产品。

因此，在该合同下，分摊至 A 产品的交易价格为 50 万元，分摊至 B 产品和 C 产品的交易价格合计为 70 万元，甲公司应当进一步按照 B 产品和 C 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊。

因此，各产品分摊的交易价格分别为：

A 产品交易价格为 50 万元；

B 产品交易价格=25- (25÷100×30) =17.5 (万元)；

C 产品交易价格=75- (75÷100×30) =52.5 (万元)。

(3) 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，企业应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后再采用余值法估计单独售价（先分摊合同折扣，后估计单独售价）

## 第二部分：分摊可变对价

项目	说明
情形	该可变对价可能与整个合同相关【全部的履约义务相关】
	可能仅与合同中的某一特定组成部分有关 与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务有关；【部分履约义务相关】 与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品有关。【单项履约义务的某部分有关】（例如，为期两年的保洁服务中，第二年的服务价格根据指定的通货膨胀率确定）
同时满足下列条件，企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品： (1) 可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确商品所做的努力（或者因此导致的特定的结果）【专门为此订立的可变条款】 (2) 考虑全部的履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项明确可区分商品符合分摊交易价格的目标。	
对于不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。	

## 第三部分、交易价格的后续变动

(1) 交易价格发生后续变动的，企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。

(2) 企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

(3) 合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

① 合同变更属于新合同成立的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理。

② 合同变更属于旧合同终止，新合同成立的，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊，然后再将分摊至合同

变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

③合同变更之后发生除上述第①和②种情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行（或部分未履行）的履约义务。

（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 <b>某一时段</b> 内履行	企业应当选取恰当的方法来确定 <b>履约进度</b>
2. 在 <b>某一时点</b> 履行	企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其 <b>转移时点</b>

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 <b>某一时段</b> 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 <b>履约</b> 的同时即取得并 <b>消耗</b> 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 <b>控制</b> 企业 <b>履约过程中在建的商品</b> （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 <b>不可替代用途</b> ，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 <b>收取款项</b> ；	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、 <b>企业有权对已发生的成本加合理利润</b> 】

【例 17-17】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。甲公司在自己的**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。

2. 在**某一时段**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

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 =  $280\ 000 \div (280\ 000 + 120\ 000) \times 100\% = 70\%$ ，

2018 年 12 月 31 日确认的劳务收入 =  $600\ 000 \times 70\% - 0 = 420\ 000$ （元）

**【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）

- a. 该商品不构成单项履约义务；
- b. 客户先取得该商品的控制权，之后才接受与之相关的服务；
- c. 该商品的成本占预计总成本的比重较大；
- d. 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。

**【例 17-23】**2018 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。

2018 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 2019 年 2 月才会安装该电梯。

截至 2018 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 =  $(40 - 30) \div (80 - 30) = 20\%$ ；

2018 年 12 月应确认的收入

=  $(100 - 30) \times 20\% + 30 = 44$ （万元）；

已售商品成本 =  $(80 - 30) \times 20\% + 30 = 40$ （万元）。

3. 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。
- （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。