



第一节 收入

（五）履行每一单项履约义务时确认收入

1. 处理原则

（1）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。

（2）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。

（3）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。



第一节 收入

2. 具体情形

(1) 在某一时段内履行履约义务的收入

① 判断条件

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：（3种情况）

- A. 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。
- B. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。
- C. 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途（指合同限制或实际可行性限制），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（成本加上合理利润）。



第一节 收入

②在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

基本原则：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。

确定方法：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。

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。



第一节 收入

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。

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的情形有：

a. 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，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。



第一节 收入

b. 已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例

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：（不单先控责任重大）

一是该商品不构成单项履约义务；

二是客户先取得该商品的控制权，之后才接受与之相关的服务；

三是该商品的成本占预计总成本的比重较大；

四是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。



第一节 收入

提示：

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。

对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定履约进度，并加以一贯运用，**不得**在同一会计期间内或不同会计期间随意变更确定履约进度的方法。

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。



第一节 收入

(2) 在某一时点履行的履约义务

①处理原则

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。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的控制权时点确认收入。



第一节 收入

②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个方面）

a. 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**。

b. 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。如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业所保留的这项权利通常**不会**对客户取得该商品的控制权构成障碍。



第一节 收入

c. 企业已将该商品转移给客户，即客户已实物占有该商品。

d. 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。

e. 客户已接受该商品。企业在判断是否已经将商品的控制权转移给客户时，应当考虑客户是否已接受该商品，特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。

f. 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。



第一节 收入

提示：

企业**不得**通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。例如房地产企业预售商品房业务在我国法律法规环境下通常不符合时段发收入确认条件，应当按照时点法（通常为交付商品时）确认收入。



第一节 收入

【单选·2024】甲公司主营软件开发业务，2023年10月初与客户签订一项定制软件开发合同，合同标的金额400万元，工期约5个月。至2023年12月31日甲公司已发生成本220万元，已经预收款项280万元，经测算软件开发进度为60%，完成软件开发尚需成本80万元。不考虑相关税费，甲公司下列处理错误的是（ ）。

- A. 影响“预收账款”账户240万元
- B. 影响“合同负债”账户40万元
- C. 影响2023年年末存货项目金额40万元
- D. 影响2023年损益的金额为60万元



第一节 收入

答案：A

解析：预收的款项应计入合同负债，选项A错误；2023年12月31日甲公司已预收款项280万元，在预收时记入“合同负债”科目280万元，确认收入时减少“合同负债”240万元，影响“合同负债”账户的金额 $=280-240=40$ （万元），选项B正确；期末“合同履约成本”的余额 $=220-180=40$ （万元），计入资产负债表的存货项目，选项C正确；影响2023年损益的金额 $=240-180=60$ （万元），选项D正确。