

第一节 收入

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 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

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；	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 】

【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 = $280\,000 \div (280\,000 + 120\,000) \times 100\% = 70\%$ ，
2×18 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】2×24 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。

2×24 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 2×25 年 2 月才会安装该电梯。

截至 2×24 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%;

2×24 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)。

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。

知识点：关于合同资产和合同负债

项目	合同负债	合同资产
核算内容	是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。 尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。	因履行履约义务，有条件的收款权 合同资产发生减值的，应当记入“资产减值损失”科目。
报表列示	按流动性分别列示： “合同负债”或“其他非流动负债”。	按流动性分别列示： “合同资产”或“其他非流动资产”
是否可以抵消以净额列示	不同合同下的合同资产和合同负债 不能互相抵销 同一合同下的合同资产和合同负债 应当以净额列示	
		可以设置“合同结算”科目 ①设置“合同结算——价款结算”：反映定期与客户进行结算的金额； ②设置“合同结算——收入结转”：反映按履约进度结转的收入金额。

【提示】资产负债表日，“合同结算”科目：

- ①期末余额在**借方**的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；
- ②期末余额在**贷方**的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

知识点：关于合同成本（合同履约成本、合同取得成本）

项目	合同履约成本
账户性质	资产类会计科目
核算内容	企业为履行合同发生的成本， 不属于其他章节【存货、固定资产、无形资产】规范范围且同时满足下列条件的 ，应当作为合同履约成本确认为一项资产： （1）该成本与一份当前或预期 取得的合同直接相关 。包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本。 （2）该成本 增加了 企业未来用于履行(或持续履行)履约义务的 资源 。 （3）该成本预期 能够收回 。

后续计量	摊销：应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。【合同履约成本——主营业务成本】 减值：类比存货的减值。
------	---

【提示】企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：【费用化的合同成本】

- (1) 管理费用，除非这些费用明确由客户承担。
- (2) **非正常消耗**的直接材料、直接人工和制造费用(或类似费用)，这些支出为履行合同发生，但**未反映在合同价格中**。
- (3) 与履约义务中**已履行**(包括已全部履行或部分履行)**部分相关的支出**，即该支出与企业过去的履约活动相关。
- (4) **无法在尚未履行的与已履行**(或已部分履行)的履约义务之间**区分**的相关支出。

【注意】

对于企业在一段时间内履行的履约义务，在采用产出法计量履约进度时，如果企业为履行该履约义务实际发生的成本超过了按照产出法确定的成本，这些成本是与过去已履行的履约情况相关的支出，因此，不会增加企业未来用于履行(包括持续履行)履约义务的资源，不应当作为资产确认。

【例 17-26】甲公司与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，合同期限为 5 年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部使用，**该信息技术平台由相关的硬件和软件组成**。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。**该平台并不会转让给乙公司，但是将用于向乙公司提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。除此之外**，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。

本例中，甲公司为履行合同发生的上述成本中，**购买硬件和软件的成本**应当分别按照**固定资产和无形资产**进行会计处理；

设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务(即提供管理服务)的资源，如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。

甲公司向**两名负责该项目的员工支付的工资费用**，虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于**其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源**，因此，应当于发生时计入当期损益。

经典例题

【多选题】下列各项中，不应作为合同履约成本确认为合同资产的有()。(2018 年)

- A. 为取得合同发生但预期能够收回的增量成本
- B. 为组织和管理企业生产经营发生的但非由客户承担的管理费用
- C. 无法在尚未履行的与已履行(或已部分履行)的履约义务之间区分的支出
- D. 为履行合同发生的非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用

答案：ABCD

解析：选项 A，为取得合同发生但预期能够收回的增量成本应作为合同取得成本确认为一项资产；选项 BCD，企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用(类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；②该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；③该成本预期能够收回。