



## 考点1：收入的确认和计量

### 五、履行每一单项履约义务时确认收入

#### （一）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。



## 考点1：收入的确认和计量

(二) 在某一时段内履行的履约义务

### 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：

(3种情况)

(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。

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建商品。

(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。



## 考点1：收入的确认和计量

**【计算分析·教材例题13—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。



## 考点1：收入的确认和计量

解析：

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。



## 考点1：收入的确认和计量

### 2.在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

(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，但是，履约进度不能合理确定的除外。

(2) 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客户的商品和服务。

(3) 企业按照履约进度确认收入时，通常应当在资产负债表日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。



## 考点1：收入的确认和计量

解释：

(1) 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、已达到的工程进度节点、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。

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。



## 考点1：收入的确认和计量

**【计算分析·教材例题13—18】**2024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）。截至2024年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在2025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。



## 考点1：收入的确认和计量

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2024年12月31日，该合同的履约进度为60%（ $60 \div 100$ ），甲公司应确认的收入为60万元（ $100 \text{万元} \times 60\%$ ）。



## 考点1：收入的确认和计量

(2) 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，通常可采用投入的材料数量、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整个履约期间内平均发生时，企业也可以按照直线法确认收入。

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。



## 考点1：收入的确认和计量

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，需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：

①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。



## 考点1：收入的确认和计量

②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例

当企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法确定履约进度时需要进行适当的调整。



## 考点1：收入的确认和计量

对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品或材料成本等，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**：（不单主要责任人、先控后服比重大）

一是该商品或材料不可明确区分，即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；

三是该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；  
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。



## 考点1：收入的确认和计量

**【计算分析·教材例题13—21】**2024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。

2024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2025年2月才会安装该电梯。



## 考点1：收入的确认和计量

截至2024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；甲公司用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。



## 考点1：收入的确认和计量

解析：

截至2024年12月，甲公司发生成本40万元（其中包括电梯采购成本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），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外，在该合同中，该电梯不构成单项履约义务，其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要负责人。但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。



## 考点1：收入的确认和计量

2024年12月，该合同的履约进度为  $(40 - 30) \div (80 - 30) = 20\%$

应确认的收入和成本分别为  $[(100 - 30) \times 20\% + 30] = 44$ （万元）和  $(80 - 30) \times 20\% + 30 = 40$ （万元）



## 考点1：收入的确认和计量

注意：

(1) 每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时，企业也需要重新评估履约进度是否发生变化，以确保履约进度能够反映履约情况的变化，该变化应当作为会计估计变更进行会计处理。

(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。



## 考点1：收入的确认和计量

**【计算分析·教材例题13—19】** 甲公司于2025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。



## 考点1：收入的确认和计量

**解析：**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

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

$$= 70\%$$

2025年12月31日确认的劳务收入

$$= 600\,000 \times 70\% - 0$$

$$= 420\,000 \text{ (元)}$$

(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



## 考点1：收入的确认和计量

(2) 预收劳务款。

借：银行存款	440 000
贷：合同负债——××公司	440 000

(3) 2025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