

注册会计师 会计 教材精讲班

(二) 识别单项履约义务

1. 履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。

2. 企业应当将下列向客户转让商品或服务的承诺作为单项履约义务：

(1) 企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

A. 企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

a1. 客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益

a2. 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分

B. 下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

b1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户

b2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。例如，企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，虽然该软件无更新或技术支持也可直接使用，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。此时，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的

b3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响

(2) 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

3. 企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品

4. 企业向客户销售商品时，往往约定企业需要将商品运送至客户指定的地点。通常情况下，商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务，相反，商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务

【教材例 17-8】 甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时点履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司。在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务。如果该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

【教材例 17-9】 甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时点履行的履约义务，且控制权在送达乙公司指定地点时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在送达乙公司指定地点时，控制权转移给乙公司。由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

(三) 确定交易价格

1. 合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

【例题】 甲公司与分包商乙公司于2×21年1月1日签订了电路板生产合同，生产数量为50 000个，完工日为2×21年6月30日，合同价格为1 000 000元。若生产于2×21年6月30日前完工，每提前一天，承诺的对价将增加10 000元；若生产于2×21年6月30日前未完工，每延迟一天，承诺的对价将减少10 000元。甲公司估计延迟2天的概率为5%，延迟1天的概率为10%，按时完工的概率为50%，提前1天的概率为20%，提前2天的概率为15%。可变对价最佳估计数=1 000 000+(-20 000×5%-10 000×10%+0×50%+10 000×20%+20 000×15%)=1 003 000(元)。(按照期望值确定最佳估计数)

(1) 每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至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商品

(2) 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
企业应当区分交易价格的变动是属于合同变更还是可变对价。

【教材例 17-10】 20×8年10月1日，甲公司签订合同，为一只股票型基金提供资产管理服务，合同期限为3年。甲公司所能获得的报酬包括两部分：一是每季度按照季度末该基金净值的1%收取管理费，该管理费不会因基金净值的后续变化而调整或被要求退回；二是该基金在三年内的累计回报如果超过10%，则乙公司可以获得超额回报部分的20%作为业绩奖励。在20×8年12月31日，该基金的净值为5亿元。假定不考虑相关税费影响。

本例中，甲公司在该项合同中收取的管理费和业绩奖励均为可变对价，其金额极易受到股票价格波动的影响，这是在甲公司影响范围之外的，虽然甲公司过往有类似合同的经验，但是该经验在确定未来市场表现方面并不具有预测价值。因此，在合同开始日，甲公司无法对其能够收取的管理费和业绩奖励进行估计，不满足累计已确认的收入金额极可能不会发生重大转回的条件。

20×8年12月31日，甲公司重新估计该合同的交易价格时，影响该季度管理费收入金额的不确定性已经消除，甲公司确认管理费收入500万元(5亿元×1%)。甲公司未确认业绩奖励收入，这是因为，该业绩奖励仍然会受到基金未来累计回报的影响，有关将可变对价计入交易价格的限制条件仍然没有得到满足。甲公司应当在后续的每一资产负债表日，估计业绩奖励是否满足上述条件，以确定其收入金额。