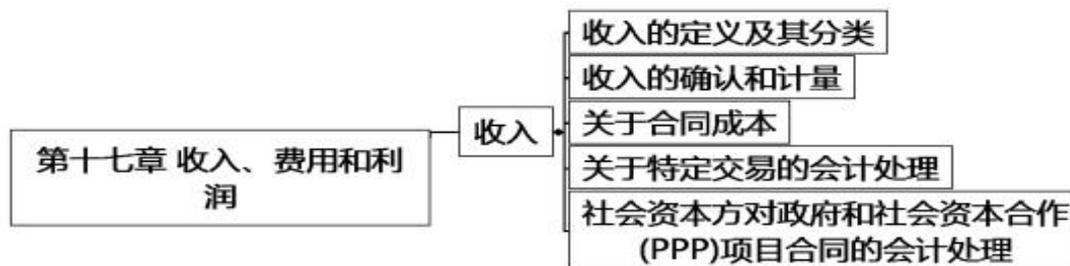


【知识点 2】收入的确认和计量（★★★）



第二步：

（二）识别合同中的单项履约义务

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。

1. 企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务（2 种情况）

两种情况	具体内容
情况一：企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺	条件 1：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；（商品能区分） 条件 2：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（合同层面可区分） 结论：①同时满足两个条件：可明确区分履约义务； ②不同时满足两个条件：不可明确区分履约义务

【条件 1】例如，如果主体向客户转让一部机器，而该机器仅能在安装完成后（只有主体能够实施安装）才能使客户获益，则该机器不能够明确区分。

【条件 2】合同特定背景下判断是否可明确区分，关注“重大整合服务”、“重大修改或定制化”以及“高度关联性”的特征。

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：

（1）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。【为客户建造医院的合同】

（2）该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。【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，虽然该软件无须更新或没有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】

（3）该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。【甲公司同意为乙公司设计一种实验性的新产品并生产该产品的 20 个样品。设计服务和生产样品服务】

【提示】提供运输服务的相关处理原则

（1）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；

【送货上门：甲销售产品，并负责将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刻履行的履约义务，且控制权在送达乙公司指定地点时转移给乙公司】

（2）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。

【出库后概不负责：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刻履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司】

两种情况	具体内容
情况二：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	如：提供保洁服务、酒店管理服务等 【提示】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（如：某俱乐部为注册会员建立档案，不构成单项履约义务）

第三步：确定交易价格

（三）确定交易价格

1. 定义

交易价格：是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

企业代第三方收取的款项（如：增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。

【提示】合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法确定交易价格。

【提示】确定交易价格考虑情况：

1. 可变对价
2. 重大的融资成分
3. 非现金对价
4. 应付给客户的对价

1. 可变对价

项目	说明
可变条款	企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。
可变对价最佳估计数的确定	企业应当按照期望值【提前完工 or 延迟】或最可能发生金额【业绩目标完成 or 完不成】确定可变对价的最佳估计数。

1. 可变对价

项目	说明
计入交易价格的可变对价金额的限制	<p>a. 要合计估计： 企业在评估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（同时考虑固定对价和可变对价，即相对于合同总对价的比重）。</p> <p>b. 合计估计的比例的限制： 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，累计已确认的收入极可能（应远高于很可能但不要求达到基本确定）不会发生重大转回的金额。</p> <p>c. 重新估计： 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，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。</p>

【提示】将可变对价计入交易价格的限制条件不适用于企业向客户授予知识产权许可并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的情况。【特殊交易的收入确认的会计处理】

【教材例题-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。

【例题】2×18年1月1日，乙公司与客户签订合同，以每件产品150元的价格向其销售产品；如果客户在2×18年全年的采购量超过100万件，该产品的销售价格将追溯下调至每件125元。该产品的控制权在交付时转移给客户。在合同开始日，乙公司估计该客户全年的采购量能够超过100万件。2×18年1月31日，乙公司交付了第一批产品共10万件。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，乙公司将产品交付给客户时取得了无条件的收款权，即乙公司有权按照每件产品150元的价格向客户收取款项，直到客户的采购量达到100万件为止。由于乙公司估计客户的采购量能够达到100万件，因此，根据将可变对价计入交易价格的限制要求，乙公司确定每件产品的交易价格为125元。2×18年1月31日，乙公司交付产品时的账务处理为：

借：应收账款	15 000 000
贷：主营业务收入	12 500 000
预计负债——应付退货款	2 500 000