

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

(二) 识别单项履约义务

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**商品的承诺是否**实质相同**

(1) 如果企业承诺的是提供**确定数量的商品**，那么需要考虑这些**商品本身**是否实质相同。

(2) 如果企业承诺的是在**某一期间内随时**向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间的各个时间段(如每天或每小时)的**承诺是否相同**，而并非具体的服务行为本身。

例题 11

企业与客户签订 2 年的合同，每月向客户提供工资核算服务，共计 24 次，由于企业提供服务的次数是确定的，在判断每月的服务是否实质相同时，应当考虑每次提供的具体服务是否相同，由于同一家企业的员工结构、工资构成以及核算流程等相对稳定，企业每月提供的该项服务很可能符合“实质相同”的条件。

例题 12

企业向客户**提供 2 年的酒店管理服务**，具体包括**保洁、维修、安保**等，但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的**具体服务不一定相同**，但是企业每天对于客户的**承诺都是相同的**，即按照**约定的酒店管理标准**，随时准备根据需要为其提供相关服务，因此，企业每天提供的该酒店管理服务符合“**实质相同**”的条件。

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**商品的承诺是否**转让模式相同**

是指某一项可明确区分的商品均满足在**某一时段内履行**的履约义务的条件，且采用**相同方法**确定其履约进度。

例如每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同等

总结识别合同单项履约义务



(三) 确定交易价格

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。



1.可变对价

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。

如企业售出商品但允许客户退货时，企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。

处理原则：

企业在确定将多少可变对价计入交易价格时应考虑收入转回的风险（如业绩奖励等）。

①可变对价最佳估计数的确定

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。

其中：

a.期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。如果企业拥有大量具有类似特征的合同，并估计可能产生多个结果时，通常按照期望值估计可变对价金额。

b.最可能发生金额，当合同仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额。

例题 13

甲公司生产和销售洗衣机。2×22年3月，甲公司向零售商乙公司销售1000台洗衣机，每台价格为2000元，合同价款合计200万元。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表所示。上述价格均不包含增值税。

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率
0	50%
200	40%
500	10%

分析

甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。

假定不考虑本准则有关可变对价计入交易价格的限制要求，

甲公司估计交易价格每台的金额 = $(2000 - 0) \times 50\% + (2000 - 200) \times 40\% + (2000 - 500) \times 10\% = 1870$ （元）

②可变对价计入交易价格的可变对价金额的限制

a.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。

b.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。

例题 14

2021年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品。合同约定，当乙公司在2021年的采购量不超过2000件时，每件产品的价格为80元；当乙公司在2021年的采购量超过2000件时，每件产品的价格为70元。乙公司在第一季度的采购量为150件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过2000件。2021年4月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购A产品1000件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过2000件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为70元。

分析

本例中，2021年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过2000件，甲公司按照80元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额为12000元（ 80×150 ）。

2021年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过2000件，按照70

元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入 68500 元 $[70 \times (1000 + 150) - 12000]$ 。

2. 合同中存在的重大融资成分

交货时间与收款时间有 1 年以上时间间隔

合同中存在重大融资成分的，企业**应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即现销价格）**确定交易价格。

企业确定的**交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额**，应当在**合同期间内**采用**实际利率法**摊销。

例题 15

【判断题】（2018 年）企业采用具有融资性质分期收款方式销售商品时，应按销售合同约定的收款日期分期确认收入。（ ）

分析

【答案】 ×

【解析】具有融资性质的分期收款销售商品，应当按照假定客户在取得商品控制权时的现销价格确认收入。

（2）合同中存在重大融资成分的，企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将**合同对价的名义金额**折现为**商品的现销价格**的折现率。

该折现率**一经确定**，不得因**后续市场利率或客户信用风险**等情况的变化而变更。

（3）如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔**不超过一年的**，**可以不考虑**合同中存在的重大融资成分。

例题 16

2020 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于 2 年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在 2 年后交付产品时支付 449.44 万元，或者在合同签订时支付 400 万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于 2020 年 1 月 1 日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

分析

本例中，按照上述两种付款方式计算的内含利率为 6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，应当对合同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响。假定融资费用不符合借款费用资本化的要求。甲公司的账务处理为：

（1）2020 年 1 月 1 日收到货款：

借：银行存款	4 000 000
未确认融资费用	494 400
贷：合同负债	4 494 400

（2）2020 年 12 月 31 日确认融资成分的影响：

借：财务费用——利息支出	240 000	$(4 000 000 \times 6\%)$
贷：未确认融资费用	240 000	

（3）2021 年 12 月 31 日交付产品

借：财务费用——利息支出	254 400
贷：未确认融资费用	254 400
借：合同负债	4 494 400
贷：主营业务收入	4 494 400