



第一节 收入

(二) 识别合同中的单项履约义务

1. 基本原则

合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的**各单项履约义务**，并确定各单项履约义务是在某**一时段**内履行，还是在某**一时点**履行，然后，在履行了各单项履约义务时确认收入。

解释：

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。



第一节 收入

2. 具体类型

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大类）

（1）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（时点的履约义务）

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的商品：



第一节 收入

①客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分；（客户角度：买来不妨碍使用）

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，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。（合同层面：与其他商品能区分）

例如：安装空调



第一节 收入

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的其他承诺不可明确区分：（合同层面不可区分）（3种情况）

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进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。（如建造写字楼的合同，合同中的砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分）



第一节 收入

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**。

（如向客户提供一款软件，并提供安装服务，但企业在安装过程中需要对该软件进行定制化的重大修改，以使其与客户的系统相互兼容，此时，转让软件的承诺和提供定制化重大修改的承诺在**合同层面是不可明确区分**）



第一节 收入

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。（如企业承诺设计并负责生产10个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计不断进行修正，导致样品可能不断返工。此时，设计服务和样品的生产服务具有高度关联性，在合同层面不可明确区分）



第一节 收入

提示：运输服务的界定及其费用的处理规则

①对于与履行客户合同**无关**的运输费用，若运输费用属于使存货达到目前场所和状态的必要支出，形成了预期会给企业带来经济利益的资源时，运输费用应当**计入存货成本**，否则应**计入期间费用**。



第一节 收入

②对于为履行客户合同而发生的运输费用，属于合同履约成本。

a. 若运输活动发生在商品的控制权转移之前，其通常不构成单项履约义务，企业应将相关支出作为与商品销售相关的成本计入合同履约成本，最终计入营业成本。

b. 若运输活动发生在商品控制权转移之后，可能构成单项履约义务，企业应在确认运输服务收入的同时，将相关支出计入运输服务成本。



第一节 收入

(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。（时段的履约义务）

解释：

①转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本节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。如，每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同等。



第一节 收入

②实质相同判定

a. 企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，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（**关注内容**）

（如代理记账）；

b. 如果企业承诺的是在某一时段内**随时**向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间内的各个时间段的承诺是否相同（**关注性质**），而非具体的服务行为本身。（如保洁服务）



第一节 收入

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。例如，某俱乐部为注册会员建立档案，该活动并未向会员转让承诺的商品，因此不构成单项履约义务。



第一节 收入

（三）确定交易价格

1. 概念

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。

区分：

企业代第三方收取的款项（例如增值税）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。



第一节 收入

2. 考虑因素（4个方面）

（1）可变对价

①表现形式

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。



第一节 收入

②处理原则

合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。

A. 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。

a. 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的金额。

b. 当合同仅有两个可能的结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额。



第一节 收入

B. 计入交易价格的可变对价金额的限制

企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即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不会发生重大转回的金额。

解释：

“极可能”发生的概率应远高于“很可能”，但不要达到“基本确定”。



第一节 收入

C. 重新评估

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。