



第二节 收入的确认和计量

【例】 A公司与客户签订合同，每周为客户的办公楼提供保洁服务，合同期限为三年，客户每年向A公司支付服务费10万元（假定该价格反映了合同开始日该项服务的单独售价）。在第二年末，合同双方对合同进行了变更，将第三年的服务费调整为8万元（假定该价格反映了合同变更日该项服务的单独售价），同时以20万元的价格将合同期限延长三年（假定该价格不反映合同变更日该三年服务的单独售价），即每年的服务费为6.67万元，于每年年初支付。上述价格均不包含增值税。



第二节 收入的确认和计量

解析：在合同开始日，A公司认为其每周为客户提供的保洁服务是**可明确区分**的。在合同开始的前两年，A公司每年确认收入10万元。

该新合同的合同期限为四年，对价为28万元，即原合同下尚未确认收入的对价8万元与新增的三年服务相应的对价20万元之和，新合同中A公司每年确认的收入为7万元（ $28\text{万元} \div 4\text{年}$ ）。



第二节 收入的确认和计量

(3) 合同变更部分作为原合同的组成部分

合同变更不属于第(1)种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。



第二节 收入的确认和计量

【例】2024年1月15日，乙建筑公司（以下简称“乙公司”）和客户签订了一项总金额为1 000万元的固定造价合同，在客户自有土地上建造一幢办公楼，预计合同总成本为700万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定履约进度。截至2024年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%（ $420\text{万元} \div 700\text{万元} \times 100\%$ ）。因此，乙公司在2024年确认收入600万元（ $1\ 000\text{万元} \times 60\%$ ）。

2025年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。



第二节 收入的确认和计量

解析：由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确区分（即合同仍为单项履约义务），因此，乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为1 200万元（1 000万元+200万元），乙公司重新估计的履约进度为51.2%

$[420\text{万元} \div (700\text{万元} + 120\text{万元}) \times 100\%]$ ，乙公司在合同变更日（2025年初）应额外确认收入14.4万元（ $51.2\% \times 1\,200\text{万元} - 600\text{万元}$ ）。



第二节 收入的确认和计量

二、识别合同中的单项履约义务

1、履约义务的内容

(1) 企业向客户转让可明确区分的商品或服务（货）；

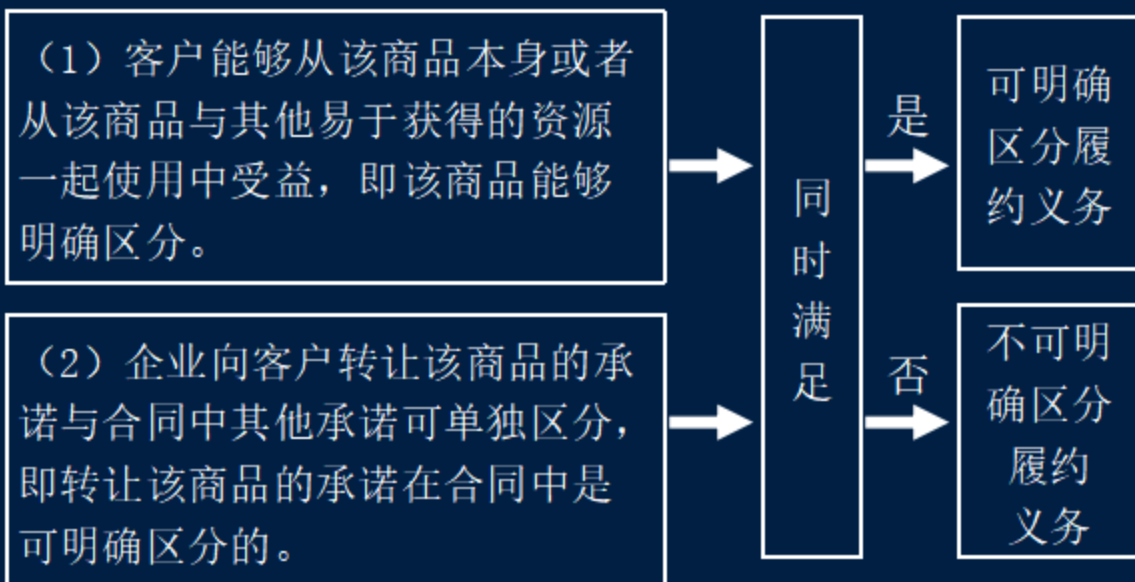
(2) 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺（事）。



第二节 收入的确认和计量

2、识别已承诺的商品或服务

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商品。





第二节 收入的确认和计量

3、根据合同内容可明确区分的商品或服务

确定了商品本身能够明确区分后，还应当在合同层面继续评估合同之间是否可明确区分。

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：



第二节 收入的确认和计量

(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。

(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。

(3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。
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。



第二节 收入的确认和计量

【例】 甲公司为乙公司建造写字楼的合同中，甲公司向乙公司提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益。但是，在该合同下，甲公司对乙公司承诺的是为其建造一栋写字楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，甲公司需提供重大的服务将这些商品或服务进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给乙公司。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分。



第二节 收入的确认和计量

【例】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，虽然该软件无需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。企业应将合同中承诺的销售现有软件和安装服务，作为单一履约义务进行会计处理。



第二节 收入的确认和计量

三、确定交易价格

企业代第三方收取的款项（例如收取的增值税销项税额）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。



第二节 收入的确认和计量

（一）可变对价

1、识别可变对价

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、未来事项等因素而变化。



第二节 收入的确认和计量

2、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。

（1）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。

（2）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。