



第二节 收入的确认和计量

（四）应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。



第二节 收入的确认和计量

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。



第二节 收入的确认和计量

【例13-13】2024年3月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两项商品，合同价款为2 000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取2 000元的合同对价。

假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户，A商品的单独售价为500元，B商品的单独售价为2 000元，合计2 500元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。



第二节 收入的确认和计量

解析：

分摊至A商品的合同价款为400元，

$$[(500 \div (500 + 2\,000)) \times 2\,000] ;$$

分摊至B商品的合同价款为1 600元，

$$[(2\,000 \div (500 + 2\,000)) \times 2\,000] 。$$

甲公司的账务处理如下：

（1）交付A商品时：

借：合同资产 400

贷：主营业务收入 400



第二节 收入的确认和计量

(2) 交付B商品时:

借: 应收账款 2 000

 贷: 合同资产 400

 主营业务收入 1 600



第二节 收入的确认和计量

五、履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；

对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。



第二节 收入的确认和计量

（一）在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

（1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（边履约边受益）

如果该继续履行合同的企业实质上无需重新执行企业累计至今已经完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。



第二节 收入的确认和计量

【例】企业承诺将客户的一批货物从A市运送到B市，假定该批货物在途经C市时，由另外一家运输公司接替企业继续提供该运输服务。

解析：由于A市到C市之间的运输服务是无需重新执行的，因此，表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益，所以，企业提供的运输服务属于在某一时间段内履行的履约义务。



第二节 收入的确认和计量

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

如果客户在企业创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为企业提供该商品履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。



第二节 收入的确认和计量

【例】 企业与客户签订合同，在客户拥有的土地上按照客户的设计要求为其建造厂房。在建造过程中客户有权修改厂房设计，并与企业重新协商设计变更后的合同价款。客户每月末按当月工程进度向企业支付工程款。如果客户终止合同，已完成建造部分的厂房归客户所有。

解析： 企业为客户建造厂房，该厂房位于客户的土地上，客户终止合同时，已建造的厂房归客户所有。这些均表明客户在该厂房建造的过程中就能够控制该在建的厂房。因此，企业提供的该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。



第二节 收入的确认和计量

(3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。



第二节 收入的确认和计量

【例13-17】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司可以在自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。



第二节 收入的确认和计量

解析：船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，表明甲公司无法在整个合同期间内都有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。