

第一节 收入

（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

【提示 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。

【提示 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明确区分：

（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，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

【案例】企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益，但是，在该合同下，企业对客户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，企业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）转让给客户。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。

【结论】此合同为一项履约义务。

（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。

例如：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。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。

（3）该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

例如：企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产 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进行不断的修正，导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。此时，企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

【结论】此合同为一项履约义务。

【提示】提供运输服务的相关处理原则

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。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。

【例 17-8】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批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，且控制权在出库时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司。在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务。如果该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

【例 17-9】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批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。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在送达乙公司指定地点时，控制权转移给乙公司。由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

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	企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。 如：提供保洁、维修、安保等

（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。

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或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。
计入交易价格的可变对价金额的限制	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）。 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。 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。

【例 17-10】2×24 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 2×24 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。

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。

2×24 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。

2. 合同中存在重大融资成分

（1）符合融资性质的情形

当合同各方以在合同中（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就该交易提供了**重大融资利益**时，合同中即包含了重大融资成分。

在评估合同中是否存在融资成分以及该融资成分对于该合同而言是否重大时，企业应当考虑所有相关的事实和情况：

①已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额；

②下列两项的共同影响：一是企业将承诺的商品转让给客户与客户支付相关款项之间的预计时间间隔，二是相关市场的现行利率。

（2）不符合融资性质的情形

- ①客户就商品支付了预付款，且可以**自行决定**这些商品的转让时间（例如，企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等）；
- ②客户承诺支付的对价中有相当大的部分是**可变**的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上**不受客户或企业控制**（例如，按照实际销量收取的特许权使用费）；
- ③合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供**融资利益以外的其他原因**所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的（例如，合同约定的支付条款目的是向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务）。

情况一.	情况二
	
分期收款销售商品	先收钱后交货
（1）确认收入： 借：长期应收款 贷：主营业务收入 未实现融资收益 （2）实际利率摊销确认利息收入： 借：未实现融资收益 贷：财务费用 （3）每期收款： 借：银行存款 贷：长期应收款	（1）收款时： 借：银行存款 未确认融资费用 贷：合同负债（未来确认收入的金额） （2）每期确认利息费用时： 借：财务费用 贷：未确认融资费用 （3）确认收入时： 借：合同负债 贷：主营业务收入

【提示】为简化实务操作，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**。企业应当对类似情形下的类似合同一致地应用这一简化处理方法。

【例题】2×19 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 2×19 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。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）2×19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）2×19年12月31日确认融资成分的影响：

借：财务费用	240 000	（4 000 000×6%）
贷：未确认融资费用	240 000	

（3）2×20年12月31日交付产品

借：财务费用	254 400	（494 400-240 000）
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	

【提示】“合同负债”：本科目核算企业**已收或应收**客户对价而**应向客户转让商品的义务**。企业在向客户转让商品之前，客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价权利的，企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，按照该已收或应收的金额。

借：银行存款/应收账款/应收票据

贷：合同负债

企业向客户转让相关商品时：

借：合同负债

 贷：主营业务收入/其他业务收入

【提示】涉及增值税的，还应进行相应的处理。合同负债中不含增值税，已收价款增值税部分，在纳税义务尚未发生时通过“应交税费——待转销项税额”科目核算。