

## 《企业会计准则第 14 号-收入（2017）》解读： 识别合同中的单项履约义务（二） ——致同研究之企业会计准则系列（二十五）

2017 年 7 月 5 日，财政部正式发布了《关于修订印发<企业会计准则第 14 号——收入>的通知》（财会〔2017〕22 号）（新 CAS 14）。

新 CAS 14 改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“五步法”模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

应用新收入确认模型的第二步是识别合同中的单项履约义务。履约义务是新收入准则的计量单元。在考虑何时确认收入前，企业必须首先识别出合同中包含了哪些履约义务。这将是收入确认的关键判断。

上期微信主要解读了新收入确认“五步骤”模型第二步识别合同中的单项履约义务前，通常首先识别合同中承诺的各项商品或服务，其中只有满足准则规定的“可明确区分”条件的商品或服务才能被识别为单项履约义务。本期微信将就其中的关键概念“可明确区分”做进一步详细解读。

### 可明确区分的商品或服务

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：

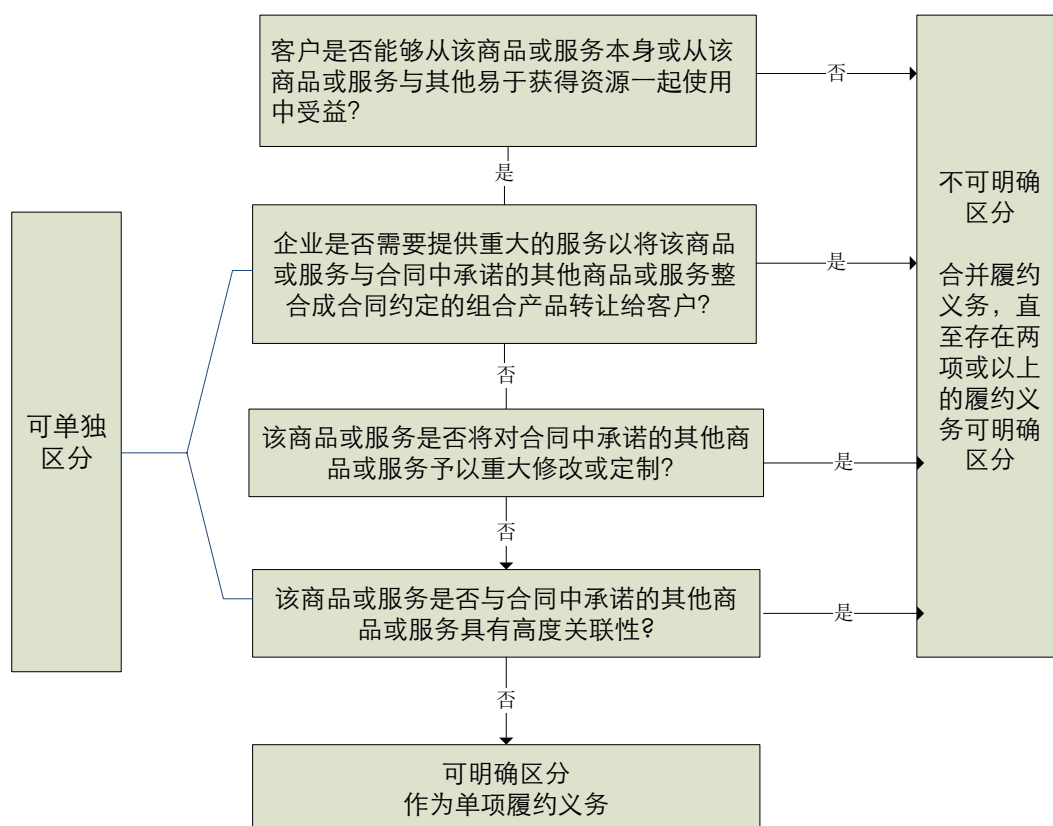
（一）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；

（二）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。

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单独区分：

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成合同约定的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。



## 重大整合

### 致同解读-重大整合

如果企业提供整合服务，则转让个别商品或服务所产生的风险是不可分割的，因为企业向客户做出的承诺的主要内容是确保将个别商品或服务组成形成产出。个别商品或服务是生产单一产出所需的投入。合并产出的价值应当高于各单独项目的加总。

### 例子 1—重大整合

#### 背景：

建筑公司 C 和客户 D 签订合同，设计并建造一家医院。建筑公司 C 负责项目的全局管理，确定所需提供的商品和服务，包括工程规划、工地清理、地基、采购、结构建造、配管布线、设备安装和完工事宜等。

### 分析:

按照准则规定,在识别履约义务时应该满足两个标准:(1)客户能够从单独使用该商品或服务、或将其与客户易于获得的其他资源一起使用中获益(即,该商品或服务本身能够明确区分);(2)企业向客户转让该商品或服务的承诺可与合同中的其他承诺区分开(即,在基于相关合同进行考虑时该商品或服务可单独区分)。

本身能够被明确区分:对于每项建造材料,客户D均可按高于残值的价格转售。这些材料也可以与额外材料或另一承包商的服务等其他可用资源结合出售。

因此每项建造材料本身是能够明确区分的。

基于合同可单独区分:从客户D的角度,建筑公司C正提供一项重大整合服务,将合同中所有的商品和服务合并为与客户D商定的合并项目(即医院建设项目)。

因此该合同仅有一个履约义务。

### 重大修改或定制

#### 致同解读-重大修改或定制

如果某些商品或服务对合同中的其他商品或服务作出修改或定制,则每一项商品或服务将被整合在一起(即作为投入)以生产客户合同约定的组合产出。例如,企业可能承诺向客户提供现有软件,并同时承诺定制该软件以使其与客户现有的基础设施配套使用,从而企业将为客户提供完全整合的系统。在这种情况下,如果定制服务要求企业对现有软件作出重大修订,从而导致提供软件与提供定制服务所产生的风险不可分割,则企业可以断定转让软件的承诺与软件定制服务的承诺无法区分开来。因此,这些商品或服务在基于合同进行考虑时不可单独区分。

#### 例子2—重大修改或定制(摘自IFRS示例11案例A:可明确区分的商品或服务)

IE49 某软件开发商主体与客户订立一项合同,约定转让软件许可证、实施安装服务并在两年期间内提供未明确规定的软件更新和技术支持(通过在线和电话方式)。主体单独出售许可证、安装服务和技术支持。安装服务包括为各类用户(例如,市场营销、库存管理和信息技术)更改网页屏幕。安装服务通常由其他主体执行,并且不会对软件作出重大修订。该软件在没有更新和技术支持的情况下仍可正常运行。

IE50 主体根据《国际财务报告准则第 15 号》第 27 段评估向客户承诺的商品和服务以确定哪些商品和服务可明确区分。主体认定软件是在其他商品和服务之前交付，并且在没有更新和技术支持的情况下仍可正常运行。客户能从软件更新及合同开始时转让软件许可证同时获益。因此，主体得出结论认为，客户能够从单独使用各项商品和服务、或将其与可易于获得的其他商品和服务一起使用中获益，并且符合《国际财务报告准则第 15 号》第 27（1）段的标准。

IE51 主体还考虑了《国际财务报告准则第 15 号》第 29 段所述的原则及因素，并确定向客户转让各项商品和服务的承诺可与其他承诺单独区分开来（因此符合《国际财务报告准则第 15 号》第 27（2）段的标准）。为了得出这一结论，主体认为虽然其将软件与客户的系统整合，但是安装服务并未重大影响客户使用软件许可证及其获益的能力，因为安装服务是常规的，而且能够从替代供应商处取得。在许可证有效期内，软件更新不能对客户使用软件许可证及其获益的能力产生重大影响。主体进一步认为承诺的商品或服务不会对所承诺的另一商品或服务作出重大修订或定制，主体也没有提供重大的将软件和服务整合至一项组合产出的服务。最后，主体得出结论软件和服务不会互相产生重大影响，因此两者不是高度相关或关联的，因为主体能够单独履行其初始转让软件许可证及之后提供安装服务、软件更新或技术支持的承诺。

IE52 基于上述评估，主体识别出合同中关于下列商品或服务的四项履约义务：

- （1）软件许可证；
- （2）安装服务；
- （3）软件更新；
- （4）技术支持。

### 例子 3—重大修改或定制（摘自 IFRS 示例 11 案例 B：重大定制）

IE54 已承诺的商品和服务与案例 A 中的相同，但合同明确规定，作为安装服务的一部分，软件将作重大定制以增添重要的新功能，从而使软件能够与客户使用的其他定制软件应用程序相对接。定制安装服务可由其他主体提供。

IE55 主体根据《国际财务报告准则第 15 号》第 27 段评估向客户承诺的商品和服务以确定哪些商品和服务可明确区分。主体首先评估是否满足第 27（1）段的条件。与案例 A 中的原因相同，主体确定软件许可证、安装、软件更新及技术支持每一项均能满足条件。主体接下来通过考虑《国际财务报告准则第 15 号》

第 29 段所述的原则及因素，评估是否满足第 27（2）段的条件。主体认为合同条款导致一项提供重大服务的承诺，即通过实施合同规定的定制安装服务将授予许可证的软件与现有软件系统相整合。换言之，主体使用许可证和定制安装服务作为投入以生产合同所列明组合产出（即具特定功能的集成软件系统） [参见《国际财务报告准则第 15 号》第 29（1）段]。有关服务将对软件作出重大修订和定制 [参见《国际财务报告准则第 15 号》第 29（2）段]。因此主体确定转让许可证的承诺不可与定制安装服务单独区分开来，因此不符合《国际财务报告准则第 15 号》第 27（2）段的标准。因此，软件许可证和定制安装服务不可明确区分。

IE56 基于案例 A 中相同的分析，主体得出结论认为，软件更新和技术支持可与合同中的其他承诺明确区分开来。

IE57 基于上述评估，主体识别出合同中关于下列商品或服务的三项履约义务：

- （1）软件定制（包括软件许可证及定制安装服务）；
- （2）软件更新；
- （3）技术支持。

## 高度关联

### 致同解读-高度关联

某些情况下，合同中所承诺的部分商品或服务高度依赖于合同所承诺的其他商品或服务或与其高度关联，从而导致客户无法在不对合同承诺的其他商品或服务造成重大影响的情况下选择购买其中某一项商品或服务。尽管每一项承诺本身均可使客户获益，但在基于合同进行考虑时，这些承诺无法单独区分开来。

2016 年 4 月 IASB 发布的 IFRS 15 澄清中解释了在评估多项商品或服务之间是否高度依赖或关联时，不应着重在功能上的关联度，而应重点关注这些商品或服务之间在履约过程中是否存在相互改变的影响。

### 例子 4—高度关联（摘自 IFRS 示例 11 案例 C：可单独区分的承诺（安装））

IE58A 主体与客户订立一项销售一件设备及安装服务的合同。设备无需定制或修订即可操作。需要的安装并不复杂，而且可由某些替代服务提供商履行。

IE58B 主体识别出合同中包括两项承诺的商品或服务：（1）设备及（2）安装。主体评估《国际财务报告准则第 15 号》第 27 段中的条件，以决定每一承诺

的商品或服务是否可明确区分。主体决定设备及安装分别满足《国际财务报告准则第 15 号》第 27 (1) 段中的条件。客户能够通过使用或按大于其残值的金额出售从单独设备获益，或者通过与易于获得的其他资源（例如，由替代供应商提供的安装服务）一起使用中获益。客户也能够通过安装服务与已经自主体取得的其他资源（即设备）一起使用中获益。

IE58C 主体进一步确定其转让设备与提供安装服务的承诺是单独可区分的（根据《国际财务报告准则第 15 号》第 27 (2) 段的规定）。主体考虑《国际财务报告准则第 15 号》第 29 段所述的原则及因素，以决定设备及安装服务不是合同中整合项目的投入。在此案例中，《国际财务报告准则第 15 号》第 29 段中的每一因素有助于，但不能单独决定，得出设备和安装服务是单独可区分的结论如下：

(1) 承诺提供设备，然后进行安装，主体可能单独履行转让设备和后续安装的承诺。主体并未承诺将设备和安装服务整合为一项整合产出。

(2) 主体的安装服务不会对设备产生重大定制或修订。

(3) 尽管仅在客户取得设备的控制权后，其才能自安装服务收益，但安装服务未对设备产生重大影响，因为主体能够单独履行其转让设备或提供安装服务的承诺。因为设备和安装服务未对彼此产生重大影响，二者不是高度关联或相关的。

基于此评估，主体在合同中识别出下述两项履约义务：

(1) 设备；

(2) 安装服务。

IE58D 主体根据《国际财务报告准则第 15 号》第 31-38 段的要求，决定每项履约义务是在某一时点履行的还是在一段时间内履行的。

#### 例子 5—高度关联(摘自 IFRS 示例 11 案例 D：可单独区分的承诺(合同限制))

IE58E 假设与案例 C 中的情况相同，但是根据合同要求客户必须使用主体的安装服务。

IE58F 在此案例中，合同要求使用主体的安装服务不能改变所承诺的商品或服务是否可明确区分的评估。因为合同要求使用主体的安装服务不能改变商品或服务自身的特点，也不能改变主体对客户做出的承诺。尽管客户被要求使用主体的安装服务，但是设备和安装服务可能也是可明确区分的（即满足《国际财务报告准则第 15 号》第 27 (1) 段的条件），并且主体提供设备及安装服务的承诺是可单独区分的，即满足《国际财务报告准则第 15 号》第 27 (2) 段的条件。主体在此方面的分析与案例 C 中的分析一致。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL, 致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。