

《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（一） ——致同研究之企业会计准则系列（二十四）

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。

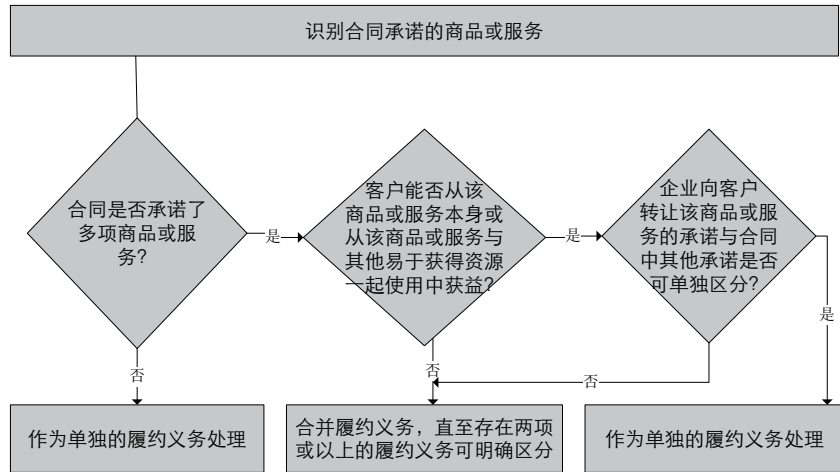
致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

应用新收入确认模型的第二步是识别单项履约义务。履约义务是新收入准则的计量单元。新收入准则的收入确认模式是一个分摊交易价格的模型，识别能够反映合同中商品或服务的有意义的计量单元是实现在如实反映企业向客户转让已承诺的商品或服务的履约义务情况的基础上确认收入这一目标的基础。

本期微信主要解读新收入确认“五步骤”模型中的第二步识别单项履约义务。

概述

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分别确认收入。



识别合同承诺的商品或服务

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。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。

致同解读-识别已承诺的商品或服务

在识别履约义务之前，需要先识别合同中所有已承诺的商品或服务。

很多情况下，合同中已承诺的商品或服务均明确列示与合同中。但有些情况下，企业的商业惯例、公开宣布的政策、特定声明等可能隐含了提供商品或服务的承诺。如果这些惯例或政策使得客户形成企业将向其转让商品或服务的有效预期，则企业在确定履约义务时应当考虑此类隐含的承诺。

例子 1—隐含的履约义务

背景：

汽车制造商 N 一直以来都向通过经销商购买汽车的最终用户提供两年免费维修服务。该为期两年的免费维修服务并未在与经销商的合同中明确说明，而是一一般在汽车制造商 N 的汽车广告中说明。

分析：

汽车制造商 N 向通过经销商购买汽车的最终用户提供两年免费维修服务虽并未在合同中列示，但导致客户形成了企业将向其转让商品或服务的有效预期，因此该维修服务应当作为合同中已承诺的商品或服务的一项。

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。

例子 2—行政管理服务

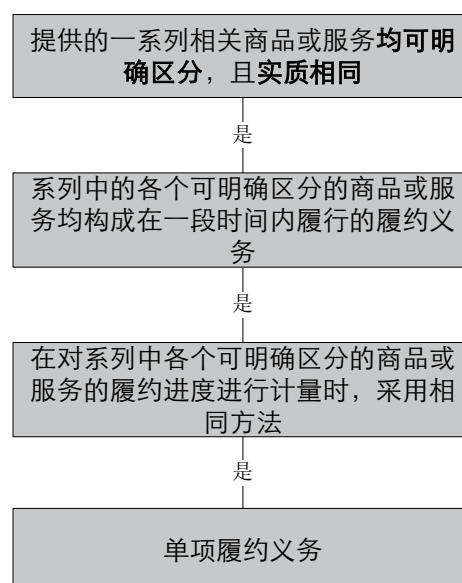
如，长期的供应合同中，企业需要开展前期的工程设计服务，以开发新的或调整现有的技术，以满足客户的需求。

这些初始活动通常是企业向客户转让商品或服务的先决条件，并未向客户转让了相关商品或服务，所以通常并不构成履约义务。

按照新 CAS 14 准则，单项履约义务包括两类：一项可明确区分的商品或服务；一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品或服务。

一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品或服务

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，也应当作为单项履约义务。转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足准则规定的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。



致同解读— 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

CAS 14 将这一概念纳入履约义务的定义，以便对于企业在一段时期内连续提供同一商品或服务（例如，重复性服务安排）的情况简化收入确认模型的应用及提高履约义务识别的一致性。

在判断一系列商品或服务是否构成单项履约义务时，首先需要确定一系列商品或服务中所包含的每项商品或服务都应当是可明确区分的，且是实质上相同的。

在考虑一系列可明确区分的商品或服务是否实质上相同时，企业首先应当确定企业承诺为客户提供的服务的性质。如果承诺的性质是提供特定数量的服务（如，在合同期内提供每月的薪酬外包服务），评估时应当考虑每项服务是否可明确区分且实质上相同。相反，如果企业承诺的性质是准备好或在一段时间内提供单一服务（如，提供服务的数量不确定，酒店管理服务），评估时应当考虑每个时间增量（如，每小时或每天）而非潜在的活动是否可明确区分且实质上相同。如，提供每月的薪酬外包服务，承诺的性质是在 1 年内提供 12 个实质上相同的可区分明确的服务。提供的是酒店管理服务，承诺的性质是提供每天的管理服务，虽然每天或每天中的不同时段所提供的潜在活动可能都不一样（如，职工管理、培训或会计服务），但是企业每天或每天中的不同时段所提供的管理服务是可明确区分的且实质上相同的。

例子 3—长期服务合同

背景：

有线电视公司 R 与客户 M 签订了为期两年的服务合同，以每月 100 的固定收费向客户 M 提供有线电视服务。

该有线电视服务在一段时间内履约，因为客户 M 在每天收取有线电视服务中获益。

每单位（每天或每月）的增量服务都是可明确区分的，因为客户 M 在这段服务时间内获益。

每单位增量服务均可与前后段的服务可以单独区分——即每个时间段的服务之间不会在很大程度上互相影响、更改或定制。

分析：

R 公司提供的每单位的增量服务都是可明确区分的，都可以作为单独履约义务。

但是为了简化处理，R 将其与客户 M 的合同认定为一项提供两年期有线电视服务的单项履约义务，因为每单位的增量服务都可明确区分且大致相同，且都在一段时间内履约，同时 R 使用同一方法计量履约义务进度。

对于该提供两年期有线电视服务的单项履约义务，企业在后续履行履约义务时，按照履约进度在一段时间内分期确认收入。



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。