

# 收入准则解释

## —— 收入的确认（二）

应唯■

### 三、属于在某一时段内履行履约义务的条件

新收入准则第十一条规定，满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务：（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。（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（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。

（一）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。实务中，一些服务合同在企业履约过程中仅暂时性地形成一项资产（可能客户在企业履约过程中取得的资产仅瞬间存在），但该资产由客户同时取得和消耗，在这种情况下，表明客户在企业履约过程中取得了对企业产出的控制，也表明企业在履约过程中持续地向客户转移企业履约所带来的经济利益（如企业常规性的服务合同通常属于此类情形）。因此，企业的履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应在履行履约义务的期间内确认收入。例如，甲企业为代理记账公司，专门从事为其

他企业代理记账工作。假定乙企业定期将相关交易凭证交予甲企业，委托甲企业为其代理记账，合同期限3年，并且合同不可终止。在该合同中，甲企业在履行履约义务（为乙企业代理记账）的同时，乙企业即取得并消耗甲企业履约所带来的经济利益。上例中企业可以通过直观判断获知其正在履行履约义务（代理记账）的同时，客户即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益，即企业可以直观判断其与客户签订合同中的履约义务是在某一时段内履行的。

由于对“经济利益”的判断具有一定的主观性，在某些情况下，企业难以直观判断获知客户在企业履行履约义务的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益，即可能难以判断是否属于在某一时段内履行的履约义务。例如，甲公司与乙公司签订合同约定，甲公司承诺将乙公司的一批货物从北京运送至广州。甲公司是为乙公司运送该批货物途中需经过A市时，由丙公司接替甲公司继续提供该运输服务，即甲公司从北京装货后运抵A市，在A市由丙公司继续运往目的地广州。在本例中，虽然甲公司并未承担将该批货物从北京直接运抵广州，但是丙公司从A市将该批货物运

往广州时，是为甲公司继续履行为乙公司提供运输货物的义务。在这种情况下，国际会计准则理事会（IASB）认为，如果商品仅运送了一段路程（从北京运至A市），且另一企业无需在实质上重新执行企业迄今为止已完成的工作（丙公司无需将乙公司的货物从A市运回北京再从北京运送至广州），则客户已获得了企业履约所提供的经济利益（甲公司将乙公司的货物运送至A市），可作为确定乙公司是否在企业履约过程中获得其提供的经济利益的客观依据。因此，在难以通过直观判断获知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的情况下，企业可以假定在履约过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务的，当该继续履行企业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时，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。根据此原则，在本例中，甲公司为乙公司运输货物属于在某一时段内履行的履约义务。可见，当企业未能履行其剩余履约义务并且客户终止合同后请其他企业为其提供商品或服务的，其他企业实质上需要重新开始履行企业迄今为止已完成的工作（即其他企业将无法从企业已执

作者简介：应唯，财政部会计司原巡视员。

行的任何工作中获益),这种情况并不符合“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”的条件;相应地,若其他企业实质上无需重新开始履行企业迄今为止已完成的工作,则符合“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”的条件。

企业在判断是否属于在某一时段内履行的履约义务应满足的条件之一是“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”,新收入准则规定的这一标准是为了确定对商品或服务的控制权是否已转移给客户,并通过对若由其他企业继续履行剩余履约部分其将需要实施哪些工作的假设性评估来实现的,而关于剩余履约部分的实际限制或合同限制,实际上与企业是否已转移对迄今为止已提供的商品或服务的控制权的评估无关。因此,在评估“同时取得和消耗”标准及其他企业是否需要在实质上重新执行迄今为止已完成的工作时,企业不应考虑任何合同限制或实际限制,即应当基于下列两个前提:一是不考虑可能会使企业无法将剩余履约义务转移给其他企业的潜在限制,包括合同限制或实际可行性限制,其目的是通过评估另一企业承担剩余义务需要做什么,来确定商品或服务的控制权是否已经转移给客户。二是假设继续履行剩余履约义务的其他企业将不会享有客户目前已控制的、且在剩余履约义务转移给其他企业后仍然控制的任何资产的利益。

(二)客户能够控制企业履约过程中在建的商品或服务(可以是有形资产,也可以是无形资产)。在某些情况下,客户在企业履约过程中已明确地控制了企业履约产生的资产,包括

在产品、在建工程(包括改良工程)、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等,由于客户控制了所有在建的商品或服务,在这种情况下,合同双方实际已就企业在履约过程持续销售商品或提供服务达成了一致意见,客户在企业履约过程中持续获得商品或服务的控制权(持续转移在建商品或服务的控制权),即企业在为客户提供商品或服务过程中客户已获得其经济利益,因此属于在某一时段内履行的履约义务(如在客户的土地上建造资产合同、与政府签订且政府有权控制在建的商品或服务的合同)。

例2:甲公司与乙公司签订合同约定,甲公司为乙公司在乙公司拥有的土地上建造一栋办公楼;合同同时约定,所需建造办公楼的设计由乙公司提供,且乙公司有权修改办公楼的设计,如需修改设计,应与甲公司重新协商合同价款。如果乙公司终止合同,已完成建造部分的办公楼归属乙公司所有。按合同约定,合同成立日,乙公司预付合同价款的5%,其后按季度根据完工进度向甲公司支付工程价款。本例中,根据合同相关约定,鉴于甲公司在乙公司拥有控制权的土地上为其建造办公楼,表明乙公司实质上能够控制在建的办公楼,即表明甲公司在建造过程中持续转移所建办公楼的控制权,乙公司在甲公司建造办公楼过程中能够持续控制该资产几乎全部的经济利益。因此,甲公司为乙公司提供建造办公楼的服务属于在某一时段内履行的履约义务,应当在提供服务的期间内确认收入。

例3:丙公司与丁公司签订合同约定,丙公司为丁公司研发A项目,但因丙公司实验室所配备的设备不能满足丁公司所需研发项目的需要,故

合同约定,由丙公司派出其研发人员在丁公司实验室进行研发。研发过程中,丁公司有权随时掌握研发进度,研发成果均归丁公司所有,丁公司可以终止合同,如终止合同,已研发项目的任何进展与成果均归丁公司所有,丁公司将这些成果用于其他相关研发项目,或聘请另一家同行业企业在相关成果的基础上继续研发。按合同约定,合同成立日,丁公司预付合同价款的10%,其后按研发进度支付价款。本例中,丙公司在为丁公司研发A项目时,丁公司能够控制所研发的项目,丙公司为丁公司提供研发A项目的服务属于在某一时段内履行的履约义务,应当在提供服务的期间内确认收入。

(三)企业履约过程中所产出的商品或服务具有不可替代用途,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。新收入准则规定的这一标准,是考虑到上述第二条标准在实务中根据合同等实际情况可以直观判断客户能在企业建造资产过程中控制该资产,然而,实务中某些履约义务对客户在企业建造资产过程中能否控制该资产并不能直观判断,也难以确定控制权何时转移。针对这种情况,新收入准则增加了本条标准,明确了“具有不可替代性”和“有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件。另外,在按上述(一)和(二)判断企业在履约义务过程中是否将商品或服务的控制权逐渐转移给客户,某些情况下也具有一定的挑战。因此,在不能按照上述(一)和(二)直观判断企业是否在某一时段内履行的履约义务,按照本条标准,可以帮助企业评估控制权何时转移提供判断标准。

1. 商品或服务具有不可替代用途。商品或服务具有不可替代用途是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品或服务用于其他用途。新收入准则规定了商品或服务具有不可替代用途这一标准，是为了避免企业在履约过程中，将并不属于在一段时间内向客户转移商品或服务控制权而将其归于在某一时段履行履约义务的情况发生。当企业履约产出的商品或服务可以轻易地用于另一客户，表明企业履约过程中产出的商品或服务并未被客户控制。例如，企业生产各种标准化的产品且可以任意将其用于另一客户，在这种情况下，客户不具备限制企业将这些产品用于另一客户的能力，则客户不能控制企业的这些产品；当企业产出的商品或服务只能提供给某特定客户，而不能被轻易地用于其他用途时，该商品或服务就具有不可替代用途（如企业为客户出具特定专业咨询服务意见、为某客户制造特定的专项设备等）。在判断商品或服务是否具有不可替代用途时，应当考虑下列几点：

(1) 判断时点。在考虑商品或服务是否具有不可替代用途时，应当以合同开始日（合同成立日）作为判断时点，其后除非发生合同变更且该变更显著改变了原合同约定的履约义务外，企业无需重新进行判断，因为如果企业不断重新评估资产是否具备替代用途，将导致无法按新收入准则的要求确认相应的收入或者将不应确认的收入确认为收入的情形。例如，甲公司向乙集团下的子公司（A公司）供应某规格的定制化的零配件，该零配件只能用于乙集团的P车型，无法用于其他车型，且乙集团仅有A公司生产该车型。合同开始日，由于该零配

件只能用于A公司生产的P车型，具有不可替代用途。合同开始日后，由于P车型销售情况很好，乙集团在其他区域新成立了B公司生产P车型，且A公司和B公司之间的采购决策流程相互独立，可分别单独向甲公司购买上述零配件。当甲公司与B公司签订合同约定，甲公司为B公司提供上述零配件且在合同开始之日，该配件不再具有不可替代用途（可同时用于A公司和B公司），但此时如果甲公司此前与A公司签订的合同尚未履行完毕，则无需重新评估甲公司与A公司签订的原合同中定制化零配件是否具有不可替代用途。

(2) 合同限制。在判断商品或服务是否具有不可替代用途时，应考虑合同限制。当合同中存在实质性的限制条款，导致企业不能将合同约定的商品或服务用于其他用途时，该商品或服务满足具有不可替代用途的条件。当企业试图把与客户签订的合同中约定的商品或服务用于其他用途（如转让给其他客户）时，客户可以根据合同中约定的限制条款，主张其对该特定商品或服务的权利的，表明合同中约定的这些限制条款是实质性的。例如，当企业为特定客户定制一项专门资产且在合同中约定该资产只能向该客户提供，则该资产具有替代用途的可能性较低，因为如果企业为向另一客户出售而对原客户定制的专门资产进行改建将会发生重大成本或需以明显较低的价格出售，明显不符合成本效益原则。在这种情况下，表明客户在企业履约过程中获得该履约的经济利益，并因此取得对企业履约中的商品或服务的控制，但同时应当考虑获取客户付款的权利；相反，如果合同中约定的商品或服务（包括其

限制条款）和企业的其他商品或服务在很大程度上能够互相替换（如企业生产的标准化产品），而不会导致企业违约，也无需发生重大的改建成本，则表明合同中约定的限制条款不具有实质性。

在判断商品或服务是否具有不可替代用途时，不当考虑合同中的保护性条款。这些保护性条款通常是在客户不知情或不反对作出变更情况下，企业可以替换为客户提供的商品或服务或将资产用于其他用途的实际能力。如果企业与客户在合同中约定，当企业实施破产清算时，企业对为客户提供商品或服务可以在几乎无需增加额外成本的前提下进行实物替换或将商品用于另一客户，表明该合同中约定的条款仅为保护性的。例如，企业与客户签订的合同中约定，当企业进入破产清算时，其为客户在建的商品的所有权归属客户所有，或者企业代客户销售的商品的所有权归属于客户等（几乎无需额外的成本），这是为了在企业破产清算时为客户的资产提供保护，并不表明企业具有将其履约过程中的资产的控制权随意转移给其他企业的实际能力，这种情况下并不表明商品或服务的控制权已转移给客户。因此，当企业与客户合同中的某些条款不具有实质性，而实质上仅为保护性条款时，在评估商品或服务是否具有不可替代用途时无需考虑这些保护性条款。

(3) 实际限制。在判断商品或服务是否具有不可替代用途时，应当考虑实际可行性限制。实务中，某些合同中并没有限制条款，但如果企业将合同中约定的商品或服务用作其他用途，将导致企业遭受重大经济损失，表明企业将该商品或服务用于其他用

途的能力受到了实际可行性限制。例如，当企业将合同中约定的商品用于其他用途，企业将可能发生重大的改建或返工成本，或者企业为了满足其关联企业需要将客户订制的商品以非常低的价格转让给关联企业。

新收入准则关于在一段时间内履行履约义务第三条标准与第一条标准的区别在于，第一条标准不考虑合同限制和实际限制，但第三条标准需考虑合同限制和实际限制。新收入准则这样规定，是鉴于这种差异在实务中存在不同的情形，企业评估何时将商品或服务的控制权转移给客户，对于不同情形可以应用不同标准进行判断。

例4：甲公司与政府某机构签订了一项建造专用卫星的合同，该合同约定，专用卫星的技术类型、设计等均需根据政府机构的要求建造，合同并未规定甲公司能否将政府订制的专用卫星用于其他用途。基于该合同，虽然为政府建造的专用卫星并不阻止甲公司用于其他用途或者提供给另一客户，但该卫星的技术类型、设计等是依据政府机构的要求建造的，如果甲公司将该卫星用于其他用途或者提供给另一客户，甲公司需重新设计及修订卫星功能并发生重大改建或者返工成本，由此限制了甲公司轻易将该商品用于另一客户的实际能力。

(4) 商品特征。在判断商品或服务是否具有不可替代用途时，企业应当考虑最终转移给客户的商品或服务的特征（即资产的特征），而非生产中资产的特征，因为对于某些商品或服务而言，评估是否具有不可替代用途的关键因素并非商品或服务不具备替代用途的时期，而是是否可在不发生重大返工成本的情况下将最终转让的

商品或服务用于另一用途。例如，甲公司与乙公司签订的合同约定，甲公司出售其A款标准化软件，同时，在B款标准化软件基础上根据乙公司的要求设计且开发C款软件，并将A款和C款软件与乙公司现有软件进行整合。本例中，甲公司提供给乙公司的A款软件为标准化软件，不仅可以向乙公司出售，也可以向其他公司出售；为乙公司提供的C款软件是在B款标准化软件基础上根据乙公司需求进行的修改（在原标准化基础上进行的定制），只能销售给乙公司，并且只有A款软件和定制的C款软件才能与乙公司现有软件进行整合，甲公司为乙公司提供的最终产品（在A款和C款软件基础上对现有软件整合产出）符合“具有不可替代用途”。因此，当商品或服务在产出的前若干个生产（或建造、开发）步骤是标准化的，只是从某一时点（或某一流程，本例中为在B款软件基础上进行修改开发为C款软件）才进入定制化的生产（或建造、开发）时，企业应当根据最终转移给客户时该商品或服务的特征来判断是否满足“具有不可替代用途”的条件。

(5) 合同终止。在判断商品或服务是否具有不可替代用途时，企业不应当考虑合同被终止的可能性。这是因为：一是新收入准则在判断“合同成立”、估计“交易价格”等时，都是在合同开始日进行评估，此时不会考虑合同终止的可能性，否则，从逻辑上企业之间就不会签订合同，合同就不成立。二是新收入准则中提出替代用途这个概念是为了说明控制权转移的模式，所以是站在特定客户/合同的角度。在正常履行合同的过程中无法替换相关商品或服务，才与判断控制权转移的模式相关。

2. 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。这是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业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，并且该权利具有法律约束力。在第三条标准中，如果只有“具有不可替代用途”不足以判断客户是否在企业履约过程中即具有控制某项商品或服务的能力，为此，新收入准则关于在某一时段内履行的履约义务判断标准中的第三条标准，同时要求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，以表明在企业履约过程中就不具备替代用途的商品或服务已由客户所控制。值得强调的是，合同终止必须是由于客户或其他方而非企业自身的原因所致，在整个合同期间的任一时点企业均应当拥有此项权利。企业应关注以下五点：

(1) 企业有权收取的该款项应当大致相当于累计至今已经转移给客户的商品或服务的售价，即该金额应当能够补偿企业已经发生的成本和合理利润。但是，如果企业有权收取的款项为保证金或仅是补偿企业已经发生的成本或可能损失的利润的，则不满足这一条件。

在一般商业交易中，通常只有当客户已取得对商品或服务的控制时才有付款义务，以表明客户已获得企业履约所提供的经济利益，新收入准则所规定的这一标准是为了与一般商业交易的处理原则一致；同时考虑到如果企业为客户定制的商品或服务不可用于其他替代用途，则企业实际上是根据客户的指示生产（或建造、开发）商品或服务，企业也希望获得预期的经济利益，该预期经济利益能受

到合同(相关法律法规)的保护,以防止客户终止合同而企业保留了为客户订制且几乎无价值的商品或服务的风

险。此处应关注企业有权在合同终止时获得的金额,而非企业可能最终愿意通过协商结算的金额。因此,除企业应获得的已发生的成本补偿外,补偿企业的合理利润应包括两种情形:一是根据合同终止前的履约进度对该合同的毛利水平进行调整后确定的金额作为补偿金额。二是如果该合同的毛利水平高于企业同类合同的毛利水平,以企业从同类合同中能够获取的合理资本回报或者经营毛利作为利润补偿。这是因为在提前终止合同时,向客户转移的商品或服务的价值与在完成合同时转移的价值可能不成比例,企业有权在客户终止合同时获取的补偿可能并非总是合同毛利。因此,新收入准则指出的这一合理利润的情形,旨在证明就迄今为止已完成的履约部分作出补偿,该补偿应当以企业预计毛利的合理比例为基础,或相当于企业资本成本的合理回报率。新收入准则规定该标准,其基本目标是确定企业是否在为

客户履约的同时向该客户转移对商品或服务的控制。因此,企业所获得的利润应是合理的且并不可能存在于客户合同范围之外更多的预期经济利益,即企业只有在其能够就因履行合同而付出的成本及相应的回报得到补偿时,才会同意向客户转移对商品或服务的控制。

(2)若客户在合同完成前无理由终止合同,企业具有索取和(或)保留累计至今已完成履约部分得到客户付款的可执行权利,但并不意味着企业拥有现时可行使的无条件收款权。例如,甲企业与乙公司签订的合

同约定,一个月后甲企业向乙公司提供一份关于与乙公司业务模式相关的投资策略的研究报告,合同价格为200万元;合同同时约定,在甲企业向乙公司提供研究报告后的10日内,乙公司支付合同价款,但若在合同期间内乙公司无理由终止合同,乙公司须就甲企业累计至今已完成的研究报告部分进行补偿(包括已发生的成本和合理利润)。在这种情况下,甲企业具有就累计至今已完成的履约部分获得付款的权利,也就是企业有收取款项的可执行的权利。

合同中的付款条款通常与企业就迄今为止已完成的履约部分获得的付款权利不一致。企业在与客户

的合同中通常会约定,只有在达到某一重要时点、某重要事项完成后、整个项目或者整个合同完成之后,企业才拥有无条件收取相应款项的权利。在这种情况下,企业在判断其是否有权就累计至今已完成的履约部分收取款项时,应当考虑假设在发生由于客户或其他方原因导致合同在该重要时点、重要事项完成前或合同完成前终止时,企业是否有权主张该收款权利,即是否有权要求客户补偿其累计至今已完成的履约部分应收取的款项。

(3)当客户只有在某些特定时点才有权终止合同,或者无权终止合同时,客户终止了合同(包括客户没有按照合同约定履行其义务),但合同条款或法律法规要求企业有权继续向客户转移合同中承诺的商品或服务并因此有权要求客户支付对价(强制履约),该情况也符合“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”的要求,即企业具有获得客户付款的可执行权利。

(4)企业在判断时,既要考虑合

同条款的约定,还应当充分考虑适用的法律法规、相关补充规定(法律约束力)或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。例如,甲公司与乙公司签订的合同中就客户终止合同作出了明确约定,却并未明确约定企业是否有权就累计至今已完成的履约部分收取款项,但企业了解到过往的类似司法案例表明,在类似合同下,司法将支持企业主张其相关的收款权利;或者以往的司法案例表明司法将不支持类似合同下企业主张其相关的收款权利(没有法律约束力);或者在以往的类似合同中,企业虽然拥有此类权利,却在考虑了各种因素之后(如就目前法律环境下该权利不会被支持等)没有行使该权利。

(5)付款进度并不一定能表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。在企业与客户的合同中,通常会约定付款时间进度,但是这种合同约定的付款进度与企业的履约进度可能并不匹配,也并不能表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项的可执行权利。因此,企业仍需根据相关事实和证据判断是否对已履约的部分具有收款的权利。实务中,根据合同约定,客户可能会提前支付部分或全部合同价款,即付款进度比履约进度快,如果该付款安排能够使企业在整个合同期间内任一时点上已收取的款项均能补偿已经发生的成本和合理利润,且客户要求提前终止合同,企业依据相关法律法规有权保留已收取的款项而无需退还,则表明企业能够满足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的条件。(未完待续) □

责任编辑 王词