

《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》解读： 履行每一单项履约义务时确认收入（四） ——致同研究之企业会计准则系列（三十三）

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五步是履行每一单项履约义务时确认收入。企业将在客户取得该商品或服务的控制权的时点（或期间）确认收入。

此前的三期微信主要解读了新收入确认“五步法”模型第五步履行每一单项履约义务时确认收入相关的规定，包括满足哪些条件时在某一时段内确认收入还是在某一时点确认收入，履约进度的确定等，及对控制的判断与某一时段内履行的履约义务涉及到的实务常见难点问题进行了进一步解读。本期微信将就第五步履行每一单项履约义务时确认收入中存在未安装的物料时如何确定履约进度这一实务常见难点问题做进一步解读。

存在未安装的物料时如何进行确定履约进度？

根据 IFRS 15 应用指南第 19（2）段规定，当已发生的成本与主体履行履约义务的进度不成比例时，对主体履约的最佳反映可能是调整投入法，仅以已发生的成本为限确认收入。例如，如果主体在合同开始时预计将满足下列条件，则如实反映主体履约情况的方式可能是按履行履约义务所使用的商品成本的金额确认收入：

- ①该商品不可明确区分；
- ②预计客户在取得与该商品相关的服务之前很早既已获得对该商品的控制；
- ③已转移的该商品的成本相对于完全履行履约义务的预计总成本而言是重大的；

④主体自第三方采购了商品，并且未深入参与该商品的设计和制造（但根据附录二应用指南第 34 段至第 38 段，主体作为当事人）。

如果客户在企业安装之前获得对商品的控制，则企业继续将该商品确认为存货是不恰当的。企业应就已转让的商品确认收入。如果企业应用成本比例法（即已发生成本相对于预计总成本的比例）确定进度，则（在不存在明确要求的情况下）企业可能将商品的成本纳入成本比例的计算中，从而就商品的转让确认合同层面的毛利。在商品安装之前确认合同层面的毛利可能会高估企业履约的计量值，因此收入可能被高估。或者，要求企业估计一个与合同层面毛利不同的利润率可能较为复杂并可能实际上创造一项针对不可明确区分商品的履约义务（从而规避了识别履约义务的要求）。因此，在这种情况下，企业应当就商品的转让确认收入，但仅应以相当于商品成本的金额为限。企业应将商品的成本排除在成本比例法计算之外以便与成本比例法保持一致。

示例 1—存在未安装的物料时履约进度的确定（摘自 IFRS 示例 19）

IE 95 20X2 年 11 月，主体与客户订立一项装修一幢 3 层建筑并安装新电梯的合同，合同总价为 CU5 000 000。已承诺的装修服务（包括安装电梯）是一项在一段时间内履行的履约义务。预计总成本为 CU4 000 000（包括电梯成本 CU1 500 000）。主体根据《国际财务报告准则第 15 号》附录二应用指南第 34 段至第 38 段确定其为当事人，因为其在电梯转移给客户之前获得对电梯的控制。

IE 96 交易价格和预计成本汇总如下：

	CU
交易价格	5 000 000
预计成本：	
电梯	1 500 000
其他成本	2 500 000
预计总成本	4 000 000

IE 97 主体使用投入法基于已发生的成本来计量其履约义务的履约进度。主体根据《国际财务报告准则第 15 号》附录二应用指南第 19 段评估为购买电梯所发生的成本是否与主体履约义务的履约进度成比例。客户在 20X2 年 12 月电梯运抵该建筑时获得对电梯的控制，尽管电梯直至 20X3 年 6 月才进行安装。购买电梯的成本（CU1 500 000）相对于履行履约义务的预计总成本（CU4 000 000）而言是重大的。主体并未参与电梯的设计或制造。

IE 98 主体得出结论认为，将购买电梯的成本纳入履约进度的计量将导致高估主体的履约程度。因此，根据《国际财务报告准则第 15 号》附录二应用指南第 19 段，主体对履约进度的计量作出调整，以将购买电梯的成本排除在已发生成本的计量及交易价格之外。主体按电梯购买成本的金额确认转让电梯所产生的收入（即，零毛利）。

IE 99 在 20X2 年 12 月 31 日，主体观察到：

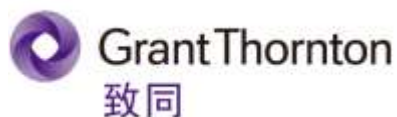
- （1）已发生的其他成本（不包括电梯）为 CU500 000；以及
- （2）履约进度为 20%（即 $CU500\,000 \div CU2\,500\,000$ ）。

IE 100 据此，在 20X2 年 12 月 31 日，主体确认下列各项：

	CU
收入	2 200 000
销售成本	2 000 000
利润	200 000

(1) 确认的收入计算如下： $(20\% \times \text{CU}3\,500\,000) + \text{CU}1\,500\,000$ 。(CU3 500 000 = 交易价格 CU5 000 000 - 电梯成本 CU1 500 000)。

(2) 已售商品成本 = 已发生成本 CU500 000 + 电梯成本 CU1 500 000。



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。