

《CAS 14——收入（2017）》概述及新旧对比——致同研究之企业会计准则系列（二十）

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)。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自2018年1月1日起施行；其他境内上市企业，自2020年1月1日起施行；执行企业会计准则的非上市企业，自2021年1月1日起施行。

新CAS 14保持了与《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》的趋同，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”，强调企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或服务的模式，确认金额应当反映企业因交付该商品或服务而预期有权收取的金额。基于该核心原则，新CAS 14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。

致同将就新CAS 14发布系列解读文章，包括变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、合同成本、列报与披露、特定交易的难点解析，及对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造行业的影响。

一、新CAS 14适用范围

新CAS 14适用于所有与客户之间的合同，但不包括：合并五项准则和金融工具准则规范的金融工具及其他合同权利和义务，以及租赁准则、保险合同准则规范的租赁合

同、保险合同。

另外，企业以存货换取客户的固定资产、无形资产等的，按照新CAS 14的规定进行会计处理，但没有商业实质的非货币性资产交换，不确认收入。其他非货币性资产交换，按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定进行会计处理。

二、新 CAS 14 核心变化与要求

新 CAS 14 对收入确认的核心原则是“控制权转移”(即在企业将商品或服务的控制权转移给客户的时点或过程中以其预计有权获得的金额予以确认)，并采用“五步法”模型确认收入。

新旧准则的主要变化如下，详细对比内容请见附件。

(一)新 CAS 14 的核心变化

1、收入确认的模式与理念

新 CAS 14	原准则
<p>● 引入单一的收入确认模型</p> <p>将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型。不再区分业务类型，而是提供一个统一的衡量标准，以判断履约义务是否在某一时段内履行。因此，生产并销售存货(例如，在产品)也有可能某一时段内确认收入。</p>	<p>● 并行两种收入确认模型</p> <p>根据业务类型(销售商品、提供劳务、让渡资产使用权和建造合同)分别采用不同的收入确认模型。销售商品收入主要以风险和报酬转移为基础确认，提供劳务收入和建造合同收入主要采用完工百分比法确认。</p>

<p>● 在控制权转移的时点或某一时段确认收入</p> <p>以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准。在“控制权转移”核心原则下,无论是在某一时点确认收入还是在某一时段内按照履约进度确认收入的前提均为“控制权转移”(五步法中的步骤5)。另外,在“控制权转移”模型下,风险和报酬仍作为控制权转移的一个指标。</p>	<p>● 在主要风险和报酬转移时确认收入</p> <p>“风险报酬转移”模型,强调与商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户时(同时满足其他4个条件),确认收入。</p>
---	---

新 CAS 14 第四条规定,取得相关商品控制权,是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

对于如何认定企业在某一时段内转移对商品或服务的控制,新 CAS 14 第 11 条给出了 3 个条件,满足其中任何 1 个条件,即可认定控制在某一时段内转移,从而在某一时段内确认收入:

- (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;或者
- (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。

对于在某一时点转移控制权的认定, 新 CAS 14 第 13 条给出了企业应当考虑控制转移的 5 个迹象:

(1) 企业就该商品享有现时收款权利, 即客户就该商品负有现时付款义务。

(2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户, 即客户已拥有该商品的法定所有权。

(3) 企业已将该商品实物转移给客户, 即客户已实物占有该商品。

(4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户, 即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

(5) 客户已接受该商品。

2、交易价格的确定

新 CAS 14	原准则
<p>企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。交易价格按照企业预期有权收取的对价金额计量(五步法中的步骤 3)。</p> <p>若一项安排涉及可变对价、非现金对价、重大融资成分或应付客户的对价, 交易价格的确定会更为复杂。</p>	<p>收入按照已收或应收对价的公允价值计量。</p>

3、对包含多重交易安排的合同的会计处理

新 CAS 14	原准则
----------	-----

<p>新 CAS 14 引入了“履约义务”的概念, 明确了如何识别是否存在各单项履约义务以及如何将交易价格分摊到各单项履约义务。即要求企业在合同开始日对合同进行评估, 识别合同所包含的各单项履约义务, 按照各单项履约义务所承诺商品(或服务)的单独售价的相对比例将交易价格分摊至各单项履约义务, 进而在履行各单项履约义务时确认相应的收入。</p>	<p>原准则提供了非常有限的指引, 具体体现在原 CAS 14 第 15 条以及企业会计准则讲解中有关奖励积分的会计处理规定。</p>
--	---

4、合同成本的处理

新 CAS 14	原准则
<p>合同成本包括取得合同的增量成本(例如,销售佣金)和履行合同成本。</p> <p>企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的,应当作为合同取得成本确认为一项资产(即资本化),并且采用与收入确认相同的基础进行摊销,计入当期损益。</p> <p>符合资本化条件的履行合同的成本必须是与一项合同(或特定预期合同)直接相关的成本。</p>	<p>《企业会计准则第 15 号——建造合同》要求符合条件的建造合同的订立成本可以计入合同成本,但是未涉及其他情况下发生的合同取得成本的会计处理,实务中可能存在不同做法。</p>

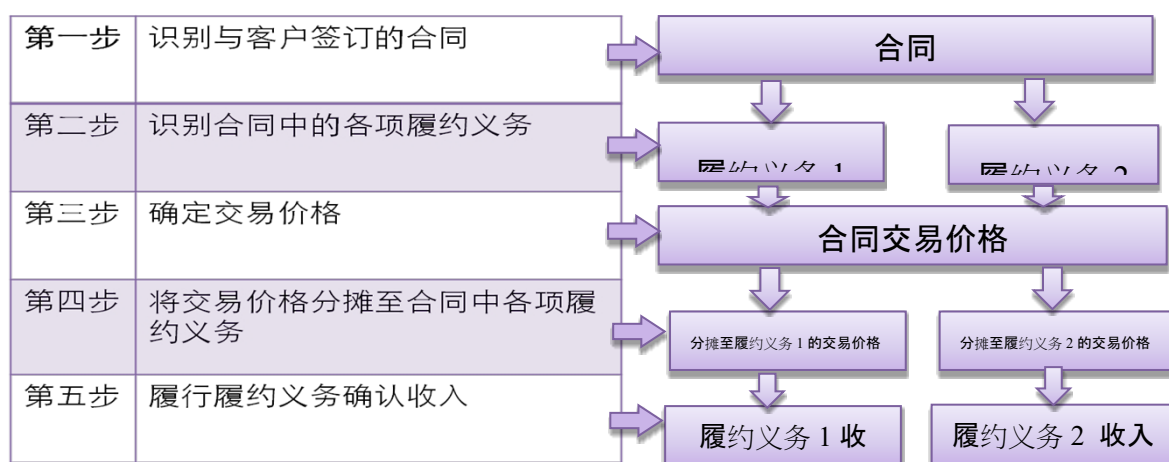
5、特定交易(或事项)的会计处理

新 CAS 14	原准则
<p>新 CAS 14 对区分总额和净额确认收入、附有销售退回条款的销售、附有质量保证条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售、向客户授予知识产权许可、售后回购、无需退还的初始费等特定交易进行了明确规定。这些规定将有助于更好的指导实务操作,从而提高会计信息的可比性。</p>	<p>原准则无相关特定交易(或事项)的规定。</p>

6、列报和披露

新 CAS 14	原准则
增加新的术语,要求在资产负债表中列示合同资产和合同负债。	无相关规定。
制定了广泛的新披露要求,企业可能需要因此而更改现有的数据收集流程和信息系 统。	收入的信息披露仅限于会计政策的讨论。

(二)“五步法”核心要求



步骤 1: 识别客户合同——合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。新 CAS 14 的要求适用于与客户议定的并符合特定标准的每一项合同。包括合同合并(将多份合同合并并将其作为一份合同进行会计处理)和合同变更(范围或价格或两者同时变更)。

步骤 2: 识别合同中的履约义务——合同包括向客户转让商品或服务的承诺。如果这些商品或服务可明确区分,则对应的承诺即为履约义务并且应当分别进行会计处理。如果客户能够从某项商品或服务本身、或从该商品或服务与其他易于获得资源一起使用中受益,且企业向客户转让该商品或服务的承诺与合同中其他承诺可单独区分,则该商品或服务可明确区分。

步骤 3 : 确定交易价格——交易价格是企业因向客户转让商品或服务而预期有权收取的对价金额。

交易价格可以是固定的客户对价金额,但有时也可能包含可变对价或非现金对价。交易价格还应当就货币的时间价值影响(若合同中存在重大融资成分)及任何应付客户对价作出调整。如果对价是可变的,则企业应估计其因转让商品或服务而有权收取的对价金额。但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收

入极可能不会发生重大转回的金额。

步骤 4 :将交易价格分摊至合同中的履约义务——企业通常按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例,将交易价格分摊至各单项履约义务。如果单独售价无法直接观察,企业应对其作出估计。有时,交易价格包含仅与合同中一项或多项履约义务相关的折扣或可变对价金额。有关要求对企业何时应将折扣或可变对价分摊至合同中一项或多项(而非全部)履约义务作出了规定。

步骤 5:在企业履行履约义务时(或履约过程中)确认收入——企业应在其通过向客户转让商品或服务履行履约义务时(或履约过程中)(即,当客户取得对商品或服务的控制权时)确认收入。即“控制权转移”模型。

所确认的收入金额为分摊至履约义务的金额。履约义务可在某一时点(对于向客户转让商品的承诺而言较为常见)或在某一时段内(对于向客户转让服务的承诺而言较为常见)履行。对于在某一时段内履行的履约义务,企业应通过选择计量企业履约义务的履约进度的适当方法在一段时间内确认收入。

三、新 CAS 14 的衔接规定

- 首次执行新 CAS 14 的企业,应当根据首次执行新 CAS 14 的累计影响数,调整首次执行新 CAS 14 当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额,对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。
- 母公司执行新 CAS 14、但子公司尚未执行新 CAS 14 的,母公司在编制合并财务报表时,应当按照新 CAS 14 规定调整子公司的财务报表。母公司尚未执行

新 CAS 14、而子公司已执行新 CAS 14 的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照新 CAS 14 编制的财务报表直接合并，母公司将子公司按照新 CAS 14 编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。

- 企业对合营企业和联营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

四、执行新 CAS 14 的行业影响

新 CAS 14 将会影响很多行业的收入确认时点和金额，收入确认的进度可能加快或推迟。其中，影响较大的行业包括房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信、制造业等。企业需要对财务、运营、税务、内控系统等方面尽早筹划，为新 CAS 14 的实施做好充分准备。

（一）对房地产行业的影响

新 CAS 14 的发布，房地产企业应考虑：

- 对价可收回性评估的影响；
- 预售业务收入确认时间；
- 已竣工房产的销售时点；
- 交易价格是否存在重大融资成分；
- 合同是否包含可变对价；

- 合同成本的确认。

(二)对建筑施工行业的影响

新 CAS 14 的发布, 建筑施工企业应考虑:

- 合同订立之前的成本资本化问题;
- 建筑合同是否为一项履约义务;
- 在某一时段内还是在某一时点确认收入;
- 合同进度的计量;
- 可变对价;
- 合同变更。

(三)对零售行业的影响

新 CAS 14 的发布, 零售企业应考虑:

- 折扣、返利和其他激励措施的计量;
- 合同生产安排的计量;
- 质量保证;
- 退货;
- 授权许可和特许经营的计量。

(四)对电商行业的影响

新 CAS 14 的发布, 电商企业应考虑:

- 自营销售下的收入确认时点;

- 7天无理由退货的收入确认；
- 主要责任人和代理人的识别；
- 存在多个履约义务的交易价格分摊；
- 客户积分和优惠券的会计处理；
- 预付费购物卡的会计处理；
- 向客户分期收款的会计处理；
- 供应商返利的会计处理。

(五)对网络游戏行业的影响

新 CAS 14 的发布,网络游戏企业应考虑:

- 游戏道具收入确认时点;
- 游戏许可收入确认时点;
- 主要责任人和代理人的识别;
- 可变对价;
- 向渠道商支付的费用的核算。

(六)对软件行业的影响

新 CAS 14 的发布,软件企业应考虑:

- 软件合同成立的时点;
- 合同变更;
- 单独要素与单独履约义务识别差异问题;
- 可变对价;
- 履约义务交易价格的确定;
- 收入确认时点。

(七)对电信行业的影响

新 CAS 14 的发布,电信企业应考虑:

- 手机补贴收入的计量;

- 多用户方案核算单位的确定；
- 提前升级权的核算；
- 不可返还的设置或安装服务收费是否为单独的履约义务；
- 常客折扣应作为可变对价还是合同修订进行会计处理；
- 付款期限超过一年的合同中是否包含重大融资成分；
- 间接渠道销售中向经销商返还的设备补贴费用的核算；
- 佣金和其他合同成本会计处理。

(八)对制造行业的影响

新 CAS 14 的发布, 制造企业应考虑:

- 合同取得成本资本化;
- 固定造价合同受到后续订单变化影响的会计处理;
- 退货权和退款权的会计处理;
- 激励付款额的会计处理;
- 产品交付之前(开单留置)能否确认收入;
- 标准质保和展期质保的会计处理;
- 是否可能在客户签字验收之前确认收入;
- 汽车零件和部件的收入确认时点。

附件：新旧准则详细对比

2006 《CAS 14—收入》及《CAS 15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
<p>第一章 总则</p>	<p>第一章 总则</p>	
<p>第一条 为了规范收入的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。</p>	<p>第一条 为了规范收入的确认、计量和相关信息披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。</p>	<p>新旧一致</p>
<p>第二条 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。本准则所涉及的收入，包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。企业代第三方收取的款项，应当作为负债处理，不应当确认为收入。</p>	<p>第二条 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。</p>	<p>收入的定义一致； 不再划分收入的类型来确认收入</p>
<p>第三条 长期股权投资、建造合同、租赁、原保险合同、再保险合同等形成的收入，适用其他相关会计准则。</p>	<p>第三条 本准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外：</p> <p>(一)由《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》《企业会计准则第 24 号——套期会计》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号——合营安排》规范的金融工具及其他合同权利和义务，分别适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》《企业会计准则第 24 号——套期会计》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号——合营安排》。</p> <p>(二)由《企业会计准则第 21 号——租赁》规范的租赁合同，适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。</p> <p>(三)由保险合同相关会计准则规范的保险合同，适用保险合同相关会计准则。</p> <p>本准则所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方。</p> <p>本准则所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。</p>	<p>将原收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型；</p> <p>排除范围增加金融工具（股利收入不属于 CAS 14 的适用范围）；</p> <p>明确定义“客户”和“合同”</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
<p>CAS 7 第二条 非货币性资产交换,是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。</p>	<p>发文通知:企业以存货换取客户的固定资产、无形资产等的,按照本准则的规定进行会计处理;其他非货币性资产交换,按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定进行会计处理。</p>	<p>以存货换取客户的固定资产、无形资产等的,适用收入准则</p>
	<p>第二章 确认</p>	
	<p>第四条 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控制权时确认收入。 取得相关商品控制权,是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。</p>	<p>以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准</p>
<p>第四条 销售商品收入同时满足下列条件的,才能予以确认:</p> <p>(一)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;</p> <p>(二)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;</p> <p>(三)收入的金额能够可靠地计量;</p> <p>(四)相关的经济利益很可能流入企业;</p> <p>(五)相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。</p>	<p>第五条 当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时,企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入:</p> <p>(一)合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务;</p> <p>(二)该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务(以下简称“转让商品”)相关的权利和义务;</p> <p>(三)该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款;</p> <p>(四)该合同具有商业实质,即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额;</p> <p>(五)企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。</p> <p>在合同开始日即满足前款条件的合同,企业在后续期间无需对其进行重新评估,除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。合同开始日通常是指合同生效日。</p>	<p>Step 1: 识别与客户订立的合同;</p> <p>明确“控制权转移”的前提条件;</p> <p>定义“商业实质”</p>
	<p>第六条 在合同开始日不符合本准则第五条规定的合同,企业应当对其进行持续评估,并在其满足本准则第五条规定时按照该条的规定进行会计处理。</p> <p>对于不符合本准则第五条规定的合同,企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务,且已向客户收取的对价无需退回时,才能将已收取的对价确认为收入;否则,应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。没有商业实质的非货币性资产交换,不确认收入。</p>	<p>无需退还的预收款在满足条件时确认为收入</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
<p>CAS 15 第七条 一组合同无论对应单个客户还是多个客户，同时满足下列条件的，应当合并为单项合同：</p> <p>（一）该组合同按一揽子交易签订；</p> <p>（二）该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；</p> <p>（三）该组合同同时或依次履行。</p>	<p>第七条 企业与同一客户(或该客户的关联方)同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：</p> <p>（一）该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。</p> <p>（二）该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。</p> <p>（三）该两份或多份合同中所承诺的商品(或每份合同中所承诺的部分商品)构成本准则第九条规定的单项履约义务。</p>	<p>修订合同合并的条件</p>
<p>CAS 15 第六条 追加资产的建造，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：</p> <p>（一）该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异。</p> <p>（二）议定该追加资产的造价时，不需要考虑原合同价款。</p> <p>CAS 15 第九条 合同变更，是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：</p> <p>（一）客户能够认可因变更而增加的收入；</p> <p>（二）该收入能够可靠地计量。</p>	<p>第八条 企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：</p> <p>（一）合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。</p> <p>（二）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务(以下简称“已转让的商品”)与未转让的商品或未提供的服务(以下简称“未转让的商品”)之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。</p> <p>（三）合同变更不属于本条（一）规定的情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。</p> <p>本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。</p>	<p>明确不同情形的合同变更的会计处理；</p> <p>修改“合同变更”的定义</p>
<p>CAS 15 第五条 一项包括建造数项资产的建造合同，同时满足下列条件的，每项资产应当分立为单项合同：</p> <p>（一）每项资产均有独立的建造计划；</p> <p>（二）与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；</p> <p>（三）每项资产的收入和成本可以单独辨认。</p>	<p>第九条 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。</p> <p>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。</p>	<p>Step 2: 识别合同中的单项履约义务；</p> <p>定义“履约义务”、“转让模式相同”；</p> <p>明确转让一系</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
<p>CAS 15 第六条 追加资产的建造，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：</p> <p>（一）该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异。</p> <p>（二）议定该追加资产的造价时，不需要考虑原合同价款。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本准则第十一条规定的、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。</p>	<p>列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺，应当作为单项履约义务</p>
	<p>第十条 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：</p> <p>（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；</p> <p>（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。</p> <p>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：</p> <ol style="list-style-type: none"> 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。 	<p>明确“可明确区分”（distinct）的条件；</p> <p>明确“不可单独区分”的情形（IFRS 15.29列举了可能表明可单独识别的因素；2016年4月对IFRS 15的澄清改为列举不可单独识别(<i>separately identifiable</i>)的因素)</p>
<p>第十条 企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入与费用的方法。</p> <p>CAS 15 第十八条 在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。完工百分比法，是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。</p>	<p>第十一条 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：</p> <p>（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。</p> <p>（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。</p> <p>（三）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。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用于其他用途。</p> <p>有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，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</p>	<p>明确“在某一时段内履行履约义务”的条件</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	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。	
<p>第十二条 企业确定提供劳务交易的完工进度, 可以选用下列方法:</p> <p>(一) 已完工作的测量。</p> <p>(二) 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例。</p> <p>(三) 已经发生的成本占估计总成本的比例。</p> <p>CAS 15 第二十一条 企业确定合同完工进度可以选用下列方法:</p> <p>(一) 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例。</p> <p>(二) 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例。</p> <p>(三) 实际测定的完工进度。</p>	<p>第十二条 对于在某一时段内履行的履约义务, 企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入, 但是, 履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质, 采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中, 产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度; 投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务, 企业应当采用相同的方法确定履约进度。</p> <p>当履约进度不能合理确定时, 企业已经发生的成本预计能够得到补偿的, 应当按照已经发生的成本金额确认收入, 直到履约进度能够合理确定为止。</p>	<p>Step 5: 在履行履约义务时确认收入;</p> <p>在某一时段内履行的履约义务, 按照履约进度确认收入;</p> <p>履约进度的确定可以采用产出法或投入法</p>
<p>第四条 销售商品收入同时满足下列条件的, 才能予以确认:</p> <p>(一) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;</p> <p>(二) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权, 也没有对已售出的商品实施有效控制;</p> <p>(三) 收入的金额能够可靠地计量;</p> <p>(四) 相关的经济利益很可能流入企业;</p> <p>(五) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。</p>	<p>第十三条 对于在某一时点履行的履约义务, 企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时, 企业应当考虑下列迹象:</p> <p>(一) 企业就该商品享有现时收款权利, 即客户就该商品负有现时付款义务。</p> <p>(二) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户, 即客户已拥有该商品的法定所有权。</p> <p>(三) 企业已将该商品实物转移给客户, 即客户已实物占有该商品。</p> <p>(四) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户, 即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。</p> <p>(五) 客户已接受该商品。</p> <p>(六) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。</p>	<p>Step 5: 在履行履约义务时确认收入;</p> <p>以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准;</p> <p>明确控制权转移的迹象</p>
	第三章 计量	
<p>第五条 企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额, 但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。</p> <p>第二条 ...企业代第三方收取的款项, 应当作为负债处理, 不应当确认为收入。</p>	<p>第十四条 企业应当按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。</p> <p>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。</p>	<p>Step 3: 确定交易价格;</p> <p>交易价格是预期有权收取的金额, 并非预计最终收回的金额。</p>
<p>第五条 ...合同或协议价款的收取采用递延方式, 实质上具有融资性质</p>	<p>第十五条 企业应当根据合同条款, 并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交</p>	<p>明确确定交易价格时应考虑</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
<p>的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。</p> <p>第六条 销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发生时计入当期损益。现金折扣，是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。</p> <p>第七条 销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。</p>	<p>易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。</p> <p>第十六条 合同中存在可变对价的，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，但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收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入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。</p> <p>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。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。</p>	<p>的因素</p> <p>明确确定可变对价的两种方法：（1）期望值、（2）最可能发生的单一金额； 设定可变对价的上限</p>
<p>第五条 ...合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。</p>	<p>第十七条 合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。</p> <p>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。</p>	<p>确定融资成分的对比标准为“现金售价”； 差额的处理方式一致</p>
<p>收入指南：企业销售商品满足收入确认条件时，应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。</p>	<p>第十八条 客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。</p> <p>单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。</p>	<p>非现金对价以公允价值计量； 定义“单独售价”</p>
	<p>第十九条 企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。</p> <p>企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他</p>	<p>应付客户的对价冲减交易价格，除非向客户取得其他可明确区分商品</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	<p>采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。</p>	
	<p>第二十条 合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。</p>	<p>Step 4: 将交易价格分摊至各单项履约义务； 按单独售价的相对比例分摊交易价格</p>
	<p>第二十一条 企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。</p> <p>市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。</p> <p>成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。</p> <p>余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。</p>	<p>明确确定单独售价的最佳证据是在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格； 单独售价无法直接观察的，可以采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法</p>
	<p>第二十二条 企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。</p>	<p>限定余值法的使用条件 (IFRS 表述为仅在满足条件之一时方可采用)</p>
	<p>第二十三条 对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部)履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履</p>	<p>合同折扣应按比例分摊； 定义“合同折扣”</p>

2006《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017《CAS14—收入》	新旧差异
	<p>约义务。</p> <p>合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部)履约义务相关,且企业采用余值法估计单独售价的,应当首先按照前款规定在该一项或多项(而非全部)履约义务之间分摊合同折扣,然后采用余值法估计单独售价。</p> <p>合同折扣,是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。</p>	
	<p>第二十四条 对于可变对价及可变对价的后续变动额,企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定,将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务,或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品。</p> <p>对于已履行的履约义务,其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。</p>	<p>可变对价及其变动应按比例分摊</p>
	<p>第二十五条 合同变更之后发生可变对价后续变动的,企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理:</p> <p>(一)合同变更属于本准则第八条(一)规定情形的,企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关,并按照本准则第二十四条规定进行会计处理。</p> <p>(二)合同变更属于本准则第八条(二)规定情形,且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的,企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分摊,然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。</p> <p>(三)合同变更之后发生除本条(一)、(二)规定情形以外的可变对价后续变动的,企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务。</p>	<p>明确合同变更后的可变对价后续变动的会计处理</p>
	第四章 合同成本	
<p>CAS 15 第十二条 合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。</p> <p>CAS 15 第十三条 合同的直接费用应当包括下列内容:</p>	<p>第二十六条 企业为履行合同发生的成本,不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的,应当作为合同履约成本确认为一项资产:</p> <p>(一)该成本与一份当前或预期取得的合同</p>	<p>明确合同成本资本化的条件</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
<p>(一) 耗用的材料费用； (二) 耗用的人工费用； (三) 耗用的机械使用费； (四) 其他直接费用，指其他可以直接计入合同成本的费用。</p>	<p>直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本； (二)该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源； (三)该成本预期能够收回。</p>	
<p>CAS 15 第十七条 合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用。 因订立合同而发生的有关费用，应当直接计入当期损益。</p>	<p>第二十七条 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益： (一)管理费用。 (二)非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用(或类似费用)，这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。 (三)与履约义务中已履行部分相关的支出。 (四)无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。</p>	<p>非正常消耗计入当期损益</p>
<p>《企业会计准则讲解(2010)》第十六章 建造合同：建造承包商为订立合同而发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益。</p>	<p>第二十八条 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。 增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本(如销售佣金等)。 企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出(如无论是否取得合同均会发生的差旅费等)，应当在发生时计入当期损益，但是，明确由客户承担的除外。</p>	<p>可资本化的合同取得成本应为增量成本</p>
	<p>第二十九条 按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产(以下简称“与合同成本有关的资产”)，应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。</p>	<p>资本化的合同履行成本与合同取得成本采用与相关收入确认相同的基础进行摊销</p>
<p>CAS 15 第二十七条 合同预计总成本超过合同总收入的，应当将预计损失确认为当期费用。</p>	<p>第三十条 与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失： (一)企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价； (二)为转让该相关商品估计将要发生的成本。 以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款(一)减(二)的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并</p>	<p>与合同成本有关的资产应计提减值准备，该减值准备可以转回</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	计入当期损益,但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。	
	<p>第三十一条 在确定与合同成本有关的资产的减值损失时,企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确定减值损失;然后,按照本准则第三十条规定确定与合同成本有关的资产的减值损失。</p> <p>企业按照《企业会计准则第8号——资产减值》测试相关资产组的减值情况时,应当将按照前款规定确定与合同成本有关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。</p>	确认与合同成本有关的资产的减值准备时,应首先对其他资产确定减值损失
	第五章 特定交易的会计处理	
<p>《企业会计准则讲解(2010)》第十五章 收入:附有销售退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下,企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的,通常应在发出商品时确认收入;企业不能合理估计退货可能性的,通常应在售出商品退货期满时确认收入。</p>	<p>第三十二条 对于附有销售退回条款的销售,企业应当在客户取得相关商品控制权时,按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额(即,不包含预期因销售退回将退还的金额)确认收入,按照预期因销售退回将退还的金额确认负债;同时,按照预期将退回商品转让时的账面价值,扣除收回该商品预计发生的成本(包括退回商品的价值减损)后的余额,确认为一项资产,按照所转让商品转让时的账面价值,扣除上述资产成本的净额结转成本。</p> <p>每一资产负债表日,企业应当重新估计未来销售退回情况,如有变化,应当作为会计估计变更进行会计处理。</p>	对于附有销售退回条款的销售,需同时确认退货权资产及预期退款负债
	<p>第三十三条 对于附有质量保证条款的销售,企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的,应当作为单项履约义务,按照本准则规定进行会计处理;否则,质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定进行会计处理。在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时,企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的,该质量保证构成单项</p>	质保提供单独的服务的,作为单项履约义务;不作为单项履约义务的质保适用或有事项准则

2006《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017《CAS14—收入》	新旧差异
	履约义务。	
<p>第二条 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。本准则所涉及的收入，包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。企业代第三方收取的款项，应当作为负债处理，不应当确认为收入。</p>	<p>第三十四条 企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。</p> <p>企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：</p> <p>(一)企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。</p> <p>(二)企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。</p> <p>(三)企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。</p> <p>在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：</p> <p>(一)企业承担向客户转让商品的主要责任。</p> <p>(二)企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。</p> <p>(三)企业有权自主决定所交易商品的价格。</p> <p>(四)其他相关事实和情况。</p>	<p>明确总额或净额确认收入的判断标准——转让前是否拥有控制权；列举总额法的情形</p>
	<p>第三十五条 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照本准则第二十条至第二十四条规定将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性</p>	<p>客户的额外购买选择权根据其是否提供重大权利，分别进行会计处理</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	<p>等全部相关信息后,予以合理估计。 客户虽然有额外购买商品选择权,但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的,不应被视。为企业向该客户提供了一项重大权利。</p>	
	<p>第三十六条 企业向客户授予知识产权许可的,应当按照本准则第九条和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务,构成单项履约义务的,应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。企业向客户授予知识产权许可,同时满足下列条件时,应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入;否则,应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入: (一)合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动; (二)该活动对客户将产生有利或不利影响; (三)该活动不会导致向客户转让某项商品。</p>	<p>知识产权许可根据性质分为“在某一时段内履行”(代表客户可使用知识产权的承诺)或“在某一时点履行”(转让使用知识产权的权利); 明确应作为在某一时段内履行的三个条件</p>
	<p>第三十七条 企业向客户授予知识产权许可,并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的,应当在下列两项孰晚的时点确认收入: (一)客户后续销售或使用行为实际发生; (二)企业履行相关履约义务。</p>	<p>基于销售或使用的知识产权许可收入确认按孰晚确定</p>
<p>《企业会计准则讲解(2010)》第十五章 收入:售后回购,是指销售商品的同时,销售方同意日后将同样或类似的商品购回的销售方式。在这种方式下,销售方应根据合同或协议的条款判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,以确定是否确认销售商品收入。在大多数情况下,回购价格固定或原销价加合理回报,售后回购交易属于融资交易,商品所有权上的主要风险和报酬没有转移,企业不应确认销售商品收入;回购价格大于原售价的差额,企业应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。</p>	<p>第三十八条 对于售后回购交易,企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理: (一)企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的,表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权,企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中,回购价格低于原售价的,应当视为租赁交易,按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理;回购价格不低于原售价的,应当视为融资交易,在收到客户款项时确认金融负债,并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的,应当在该回购权利到期时终止确认金融负债,同时确认收入。 (二)企业负有应客户要求回购商品义务的,应当在合同开始日评估客户是否具有行使</p>	<p>负有远期安排下的回购义务或享有回购权利的,根据回购价格大小,分别作为租赁交易或融资交易进行处理;负有回购义务的,根据客户是否具有行使该要求权的重大经济动因,分别作为租赁交易或融资交易、附有销售退回条款的销</p>

2006 《CAS 14—收入》及《CAS 15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	<p>该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的,企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易,按照本条(一)规定进行会计处理;否则,企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易,按照本准则第三十二条规定进行会计处理。</p> <p>售后回购,是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品(包括相同或几乎相同的商品,或以该商品作为组成部分的商品)购回的销售方式。</p>	<p>售交易进行处理;</p> <p>修订“售后回购”的定义</p>
	<p>第三十九条 企业向客户预收销售商品款项的,应当首先将该款项确认为负债,待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无需退回,且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时,企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的,应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入;否则,企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时,才能将上述负债的相关余额转为收入。</p>	<p>客户不行使的权利 (breakage) 按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入</p>
	<p>第四十条 企业在合同开始(或接近合同开始)日向客户收取的无需退回的初始费(如俱乐部的入会费等)应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关,并且该商品构成单项履约义务的,企业应当在转让该商品时,按照分摊至该商品的交易价格确认收入;该初始费与向客户转让已承诺的商品相关,但该商品不构成单项履约义务的,企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时,按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入;该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的,该初始费应当作为未来将转让商品的预收款,在未来转让该商品时确认为收入。</p> <p>企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动,但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的,该初始费与未来将转让的已承诺商品相关,应当在未来转让该商品时确认为收入,企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动;企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六</p>	<p>无需退回的初始费根据是否与向客户转让已承诺的商品相关,分别进行会计处理;</p> <p>确定履约进度时不考虑未向客户转让已承诺的商品的初始活动</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。	
	第六章 列报	
	<p>第四十一条 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件(即,仅取决于时间流逝)向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。</p> <p>合同资产,是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利,且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。如企业向客户销售两项可明确区分的商品,企业因已交付其中一项商品而有权收取款项,但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的,企业应当将该收款权利作为合同资产。</p> <p>合同负债,是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。</p> <p>按照本准则确认的合同资产的减值的计量和列报应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定进行会计处理。</p>	<p>明确列示为应收款项的条件——企业拥有的、无条件(即,仅取决于时间流逝)向客户收取对价的权利;</p> <p>定义“合同资产”、“合同负债”;</p> <p>明确合同资产的减值适用金融工具准则</p>
	<p>第四十二条 企业应当在附注中披露与收入有关的下列信息:</p> <p>(一)收入确认和计量所采用的会计政策、对于确定收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更,包括确定履约进度的方法及采用该方法的原因、评估客户取得所转让商品控制权时点的相关判断,在确定交易价格、估计计入交易价格的可变对价、分摊交易价格以及计量预期将退还给客户的款项等类似义务时所采用的方法、输入值和假设等。</p> <p>(二)与合同相关的下列信息:</p> <p>1.与本期确认收入相关的信息,包括与客户之间的合同产生的收入、该收入按主要类别(如商品类型、经营地区、市场或客户类型、合同类型、商品转让的时间、合同期限、销售渠道等)分解的信息以及该分解信息与每一报告分部的收入之间的关系等。</p> <p>2.与应收款项、合同资产和合同负债的账面</p>	<p>明确应当披露的收入相关信息:收入确认政策、重大判断及变更、确定履约进度的方法及原因、各步骤的确定方法和输入值及假设;收入分解信息;应收款项、合同资产和合同负债的账面价值,减值损失;履约义务的履行时间、重要的支付条款、商品的性</p>

2006 《CAS14—收入》及《CAS15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	<p>价值相关的信息,包括与客户之间的合同产生的应收款项、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、对上述应收款项和合同资产确认的减值损失、在本期确认的包括在合同负债期初账面价值中的收入、前期已经履行(或部分履行)的履约义务在本期调整的收入、履行履约义务的时间与通常的付款时间之间的关系以及此类因素对合同资产和合同负债账面价值的影响的定量或定性信息、合同资产和合同负债的账面价值在本期内发生的重大变动情况等。</p> <p>3.与履约义务相关的信息,包括履约义务通常的履行时间、重要的支付条款、企业承诺转让的商品的性质(包括说明企业是否作为代理人)、企业承担的预期将退还给客户的款项等类似义务、质量保证的类型及相关义务等。</p> <p>4.与分摊至剩余履约义务的交易价格相关的信息,包括分摊至本期末尚未履行(或部分未履行)履约义务的交易价格总额、上述金额确认为收入的预计时间的定量或定性信息、未包括在交易价格的对价金额(如可变对价)等。</p> <p>(三)与合同成本有关的资产相关的信息,包括确定该资产金额所做的判断、该资产的摊销方法、按该资产主要类别(如为取得合同发生的成本、为履行合同开展的初始活动发生的成本等)披露的期末账面价值以及本期确认的摊销及减值损失金额等。</p> <p>(四)企业根据本准则第十七条规定因预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔未超过一年而未考虑合同中存在的重大融资成分,或者根据本准则第二十八条规定因合同取得成本的摊销期限未超过一年而将其在发生时计入当期损益的,应当披露该事实。</p>	<p>质(包括是否作为代理人)、企业承担相关义务;分摊至剩余履约义务的交易价格,预计确认时间;与合同成本有关的资产的金额、摊销方法、减值损失;因时间短于一年而未考虑重大融资成分或合同取得成本资本化的事实。</p>
	第七章 衔接规定	
	<p>第四十三条 首次执行本准则的企业,应当根据首次执行本准则的累积影响数,调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额,对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成</p>	<p>不要求完全追溯,累积影响数调整年初留存收益及财务报表其他相关</p>

2006 《CAS 14—收入》及《CAS 15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
	<p>的合同的累积影响数进行调整。同时，企业应当在附注中披露，与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行本准则对当期财务报表相关项目的影响金额，如有重大影响的，还需披露其原因。</p> <p>已完成的合同，是指企业按照与收入相关会计准则制度的原规定已完成合同中全部商品的转让的合同。尚未完成的合同，是指除已完成的合同之外的其他合同。</p>	<p>项目金额，对可比期间信息不予调整；</p> <p>定义“已完成的合同”、“尚未完成的合同”</p>
	<p>第四十四条 对于最早可比期间期初之前或首次执行本准则当年年初之前发生的合同变更，企业可予以简化处理，即无需按照本准则第八条规定进行追溯调整，而是根据合同变更的最终安排，识别已履行的和尚未履行的履约义务、确定交易价格以及在已履行的和尚未履行的履约义务之间分摊交易价格。</p> <p>企业采用该简化处理方法的，应当对所有合同一致采用，并且在附注中披露该事实以及在合理范围内对采用该简化处理方法的影响所作的定性分析。</p>	<p>对于非当年的合同变更，可以简化处理</p>
	<p>第八章 附则</p>	
	<p>第四十五条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。</p> <p>发文通知：母公司执行本准则、但子公司尚未执行本准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照本准则规定调整子公司的财务报表。母公司尚未执行本准则、而子公司已执行本准则的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照本准则编制的财务报表直接合并，母公司将子公司按照本准则编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。</p> <p>企业对合营企业和联营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。</p>	<p>分类分批实施。</p> <p>在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行；其他境内上市企业，自 2020 年 1 月 1 日起施行；执行企业会计准则的非上市企业，自 2021 年 1 月 1 日起施行。同</p>

2006 《CAS 14—收入》及《CAS 15—建造合同》	2017 《CAS 14—收入》	新旧差异
		时，允许企业提前执行。



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。