

《企业会计准则第 14 号-收入（2017）》解读： 识别与客户订立的合同（一） ——致同研究之企业会计准则系列（二十二）

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。

本期微信主要解读新收入确认“五步骤”模型中的第一步：识别与客户订立的合同（一）。

客户

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并支付对价的一方。

致同解读—客户

CAS 14 准则给出的客户定义强调，客户是为了获取企业日常活动产出的商品或服务。如果一项交易或事件不是因与客户之间的合同而发生，那么该交易或事件产生的收入不属于收入准则的范围，而应当继续按照其他准则进行处理。

“日常活动”的定义来自于基本准则。基本准则指出，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

IFRS 15 中除给出客户的定义外，还进一步指出不属于客户的情形。如果合同的对方属于以下情况，则并非客户：例如，对方与主体订立合同以参与一项活动或过程，其中合同各方分担及分享源自该活动或过程（例如，根据协作安排开发一项资产）的风险及利益，而非获取主体正常经营活动的产出。

如果上述合作开发的例子中，双方或多方签订的合同中部分条款表明其中

一方符合客户的定义，则该合同可能部分属于 IFRS 15 范围，部分属于其他准则的范围。具体参见下期微信中“合同分拆”部分的处理。

例 1—客户

案例背景：

生物技术公司 X 与制药公司 Y 达成了一项协议，共同决定对一款候选药物进行研究、开发和商品化。

生物技术公司 X 负责研发活动。制药公司 Y 则负责候选药物的商品化。生物技术公司 X 和制药公司 Y 同意平等参与研发和商品化活动的成果分配。制药公司 Y 在研发阶段达到某些里程碑时需要向生物技术公司 X 支付款项。

分析：

在该例子中，X 公司和 Y 公司共同开展药物的研究开发商品化。双方平等地分享整个研发和商品化的风险和报酬，这是一项共同经营安排。

如果该共同经营安排的合同中有其他交易，例如，合营安排将产品销售给某一合作方，则整体合营安排中可能包含了收入准则规范的内容。

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。合同有书面形式、口头形式以及其他形式。

致同解读—合同

合同的定义强调，当双方或多方之间达成的协议确立了有约束力的权利和义务时，才存在合同。

CAS 14 指出，合同不一定需要采用书面形式，口头的或其他可验证的方式（如电子邮件的方式），只要是合同确立了对各方具有约束力的权利和义务，合同即存在。

合同需满足的条件

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：

- （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- （二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务；

(三) 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款;

(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;

(五) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

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。

致同解读-合同需满足的条件

CAS 14 明确了企业在能够对合同应用收入确认模型之前必须满足的条件。即如果在合同开始日

企业与客户之间的合同不满足上述五个条件, 则不能够应用 CAS 14 提出的新五步骤收入确认模型。

如果在合同开始日与客户之间的合同不满足上述五个条件, 则企业应当对其进行持续评估, 并在其满足收入准则规定的五项条件时进行会计处理。具体参见“合同不符合上述五项条件”部分的处理。

致同解读—合同具有商业实质

CAS 14 强调了与客户之间的合同应当具有商业实质。与客户之间的不具有商业实质的非货币性资产交换不应确认收入。如两家石油公司之间同意交换石油以便及时满足其位于不同指定地点的客户需求的合同。

对于非货币性资产交换, 财政部在关于修订印发《企业会计准则第 14 号-收入》的通知中指出“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, 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。”

致同解读—很可能收回有权取得的对价

收回价款的可能性只是应用收入确认模型前的先决问题。在 CAS 14 下企业只有在合同开始日即“很可能”收到因向客户转让商品或服务而有权获得的对价时才能应用该收入确认模型。该条件旨在防止企业对收回价款有问题的合同应用收入模型, 在确认收入的同时确认大额减值损失。

在合同开始日，确定企业是否很可能收回因向客户转让商品或服务而有权取得的对价前，企业可能首先需要确定其有权取得的对价金额（即第三步骤-确定交易价格）。在某些情况下，企业有权获得的对价金额可能低于合同规定的价格。这可能是因为企业向客户提供价格折让或企业有权获得的对价金额因其他原因（如，奖金承诺）而发生变化。

IFRS 15 结论基础部分明确了主体应考虑在与对价相关的不确定性消除时，其是否很可能取得有权获得的对价金额。主体应通过考虑下列两个方面来评估是否很可能取得对价金额：

（1）客户支付主体因向其转让商品或服务而有权获得的对价金额的能力（即财务能力）；

（2）客户支付对价金额的意图。对客户意图的评估要求主体考虑所有的事实和情况，包括该客户或客户类别的过往实务。该评估应当基于对价金额将须支付的假设（即，相应的履约义务将得到履行并且对价不会受可能影响主体获得该对价的权利的进一步变化的影响）。

对于“很可能”，CAS、IFRS 和 US GAAP 中给出的定义不同。按照《CAS 13-或有事项》准则，“很可能”是指发生的可能性超过 50%（含 50%）。US GAAP 下“很可能”表示“有可能发生”（通常为可能性大于 50%），而在 IFRS 中意味着“多半会发生”。尽管不同框架下规定了不同的门槛，但是在大多数情况下，当存在重大信用风险且没有其他充分经济保障时，企业并不会与客户签订合同。

例子 2—对价的可收回性（摘自 IFRS 示例 1）

IE3 某房地产开发商主体与客户订立一项合同，以 CU 1000 000 出售一栋建筑物。客户计划在该建筑物内开设一家餐馆。在该建筑物所在的地区，新餐馆面临激烈竞争且该客户缺乏餐饮行业的经营经验。

IE4 客户在合同开始时支付了不可返还的保证金 CU 50 000，并就剩余 95% 的已承诺对价与主体签订长期融资协议。融资安排在没有追索权的基础上提供，这意味着如果客户违约，则主体可重新拥有该建筑物，但不能向客户索取进一步赔偿，即使抵押物不能涵盖所欠款项的总值。主体就该建筑物发生的成本为 CU 600 000。客户在合同开始时获得对该建筑物的控制。

IE5 在评估该合同是否符合《国际财务报告准则第 15 号》第 9 段的标准时，主体得出结论认为《国际财务报告准则第 15 号》第 9（5）段的标准未得到满足，

因为主体并非很可能取得因转让建筑物而有权获得的对价。在得出这一结论时，鉴于下列因素，主体认为客户的支付能力和意图可能令人疑虑：

- (1) 客户计划主要以其餐饮业务（该业务因行业内竞争激烈和客户的经验有限而面临重大风险）产生的收益来偿还贷款（贷款余额重大）；
- (2) 客户缺乏可用以偿还贷款的其他收益或资产。
- (3) 由于贷款不附追索权，因此客户对该贷款承担的负债有限。

IE6 由于不符合《国际财务报告准则第 15 号》第 9 段的标准，主体应用《国际财务报告准则第 15 号》第 15 段至第 16 段来确定对不可返还的保证金 CU 50 000 的会计处理。主体认为第 15 段所述的所有事件均未发生——即主体并未取得几乎全部对价且合同尚未终止。因此，根据第 16 段，主体将不可返还的付款额 CU 50 000 作为保证金负债进行会计处理。直至主体得出结论认为第 9 段的标准得到满足（即主体能够断定其将很可能收回对价）或发生第 15 段所述的任一事件之前，主体继续将初始保证金以及任何进一步支付的本金和利息作为保证金负债进行会计处理。主体根据第 14 段持续评估该合同以确定其是否在后续期间符合第 9 段的标准或是否发生了《国际财务报告准则第 15 号》第 15 段所述的事件。

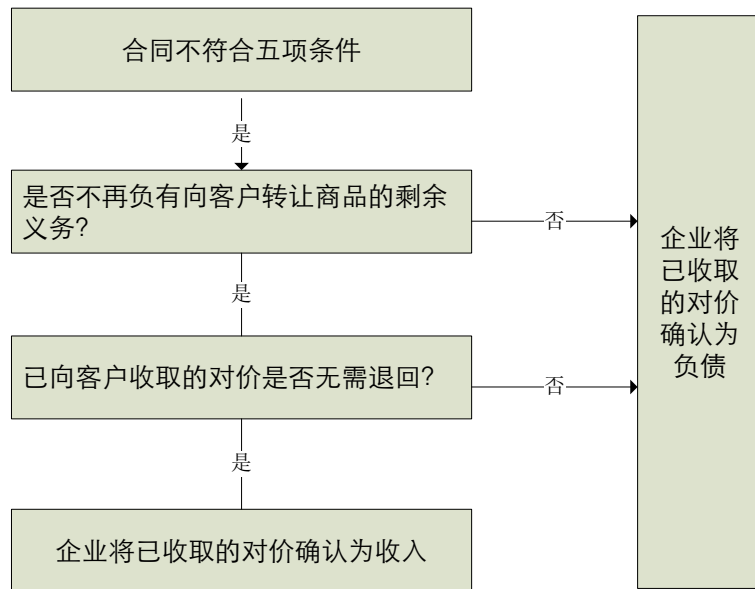
致同解读—很可能收回对价与坏账准备的区分

如果在合同开始日认为“很可能收到对价”，从而满足前述五项条件，则应当按照 CAS 14 的规定确认相关收入，事实和情况的后续变化表明客户信用风险增加，应收款项有发生预期信用损失可能的，应当按照《CAS 22-金融工具》准则的预期信用损失模型对应收款项的坏账准备进行测算和会计处理。

合同不符合上述五项条件

在合同开始日，如果合同不符合前述五项条件，企业应当对其进行持续评估，并在其满足准则规定的五项条件时按照收入准则进行会计处理。

对于不符合上述五项条件的合同，只有在企业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，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。



例子 3—合同不符合上述五项条件的会计处理

背景：

供电公司 X 自某年 1 月 1 日起每月向客户 Y 供电，并在月末收取电费。

在合同签订时，X 向 Y 收取了一次入网费 1000 元，并预期能够取得 2 年的全部电费收入，合同期限为 2 年。

Y 从第 7 个月起未支付电费。根据当地相关法律规定，X 不能立即停止供电，需要先履行催交程序。Y 经催告后，仍不缴费，则 X 可自首次欠费后的第 5 个月（即该年 12 月）起停止供电。

分析：

对于每月供电收入：

7 月份，客户停止缴费，但是企业经过评估认为仍很有可能取得对价，所以此时仍满足合同成立的条件，仍应继续确认供电收入，但同时需要考虑计提应收账款的坏账；

9 月份，客户已持续 2 个月未缴费，企业经评估认为不是很可能收回对价，此时已不再满足合同成立的条件，不再继续确认供电收入。

对于一次性入网费收入：

9 月份，合同已经不再满足成立的条件，企业收取的一次入网费（在 24 个月内摊销）无需退还，但是企业仍负有向客户转让商品（或提供服务）的剩余履约

义务（需要持续供电到 12 月份），所以此时不应将入网费确认为收入，而应作为负债；

12 月份，此时企业收取的一次入网费无需退还，并且企业不再负有向客户转让商品（或提供服务）的剩余履约义务（已经持续供电到 12 月份），所以此时可将尚未摊销的入网费确认为收入；

合同的重新评估

在合同开始日即满足前述五项条件的合同，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。

致同解读-合同的重新评估

CAS 14 要求企业对于在合同开始时符合前述五项条件的合同，除非有迹象表明相关事实和情况发生了重大变化，否则企业无需重新评估这些标准。

例如，如果客户支付对价的能力显著恶化，企业应当重新评估其是否很可能取得因向客户转让剩余商品或服务而有权获得的对价。在这过程中，企业需要判断事实和情况的变化是否导致需要对可收回性进行重新评估。同时判断这些事项或情况的变化已经足够重大到表明该项合同不再满足前述五项条件。

例子 4—合同的重新评估（摘自 IFRS 示例 4）

IE14 主体向客户授予专利许可证并向其收取基于使用的特许使用费。在合同开始时，合同满足合同成立的所有条件，主体按照 IFRS 15 的相关要求对客户合同进行会计处理，在客户的使用发生时确认收入。

IE15 在合同开始的第 1 年，客户每季度提供使用情况报告并在商定的期间内支付使用费。

IE16 在合同开始的第 2 年内，客户继续使用主体的专利，但客户的财务状况恶化。客户当前获得信贷的能力和可使用的现金受到限制。主体在第 2 年内继续基于客户的使用情况确认收入。客户在第 1 季度支付了特许使用费，但仅为第 2 季度至第 4 季度的专利使用支付了名义金额。主体根据 IFRS 9-金融工具对现有应收款项的任何减值进行会计处理。

IE17 在合同开始的第 3 年内，客户继续使用主体的专利。但是，主体知悉该客户已丧失获得信贷的能力及主要客户，因此客户的支付能力显著恶化。因此，主体得出结论认为客户将不大可能为对主体专利的持续使用进一步支付任何特许使用费。由于相关事实和情况发生这一重大变化，根据 IFRS 15 主体重新评估

了合同成立的相关条件，并确定该合同并不符合此类标准，因为主体很可能不再能够收回其有权获得的对价。据此，主体并未进一步确认与客户未来对其专利的使用相关的任何收入。主体根据 IFRS 9-金融工具对现有应收款项的任何减值进行会计处理。



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。