

《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（一） ——致同研究之企业会计准则系列（三十）

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）。

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。

本期微信主要解读新收入确认“五步法”模型中的第五步履行每一单项履约义务时确认收入。

准则规定概述

企业应在履约义务得到履行时确认收入。当特定履约义务涉及的相应商品或服务的控制权转移给客户时，则履约义务得到履行。

致同解读-收入确认时点的判断

企业应当在合同开始时确定商品或服务的控制权是在某一时段内或是在某一时点被转移。这一确定过程应当反映经济利益向客户的转移，并且应当从客户角度进行评估。企业应当首先评估履约义务是否在某一时段内得以履行，如果不是，则商品或服务是在某一时点转移。新 CAS 14 的一项主要变更为收入确认的基础。新 CAS 14 寻求识别控制权转移给客户的时点，而原 CAS 14 则旨在识别风险和报酬转移的时点。鉴于此，在采用新 CAS 14 后，针对某些“特定时点”交易的收入确认时间可能会有所不同。

1、在某一时段内确认收入

如果满足下列条件之一，则控制权被视为在某一时段内转移：

- 客户在企业履约的同时取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

致同解读-客户在企业履约的同时取得并消耗经济利益

这意味着如果另一企业接手向客户提供剩余的履约义务，其无需在实质上重新执行已由最初的供应商完成的工作。该标准适用于客户在提供服务的同时消耗服务所产生利益的服务合同。

- 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

致同解读-客户能够控制在建商品

这适用于客户在企业建造商品的过程中控制在产品的情形。该资产可以是有形资产或无形资产。例如，在与政府的交易中，常见情形是政府主体（即客户）控制合同的任何在产品或其他产出。

- 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。

致同解读-商品具有不可替代用途

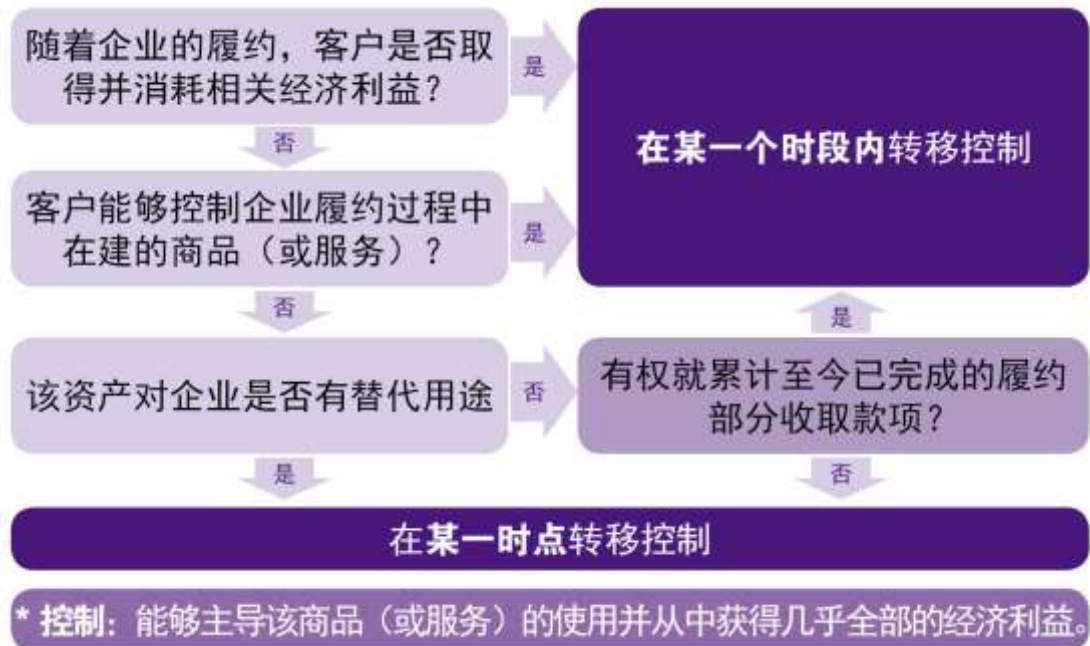
该标准针对客户在资产被创建过程中对其无控制权或企业的履约义务不创建任何资产的情况。例如，建造只有客户能够使用的专项资产，或按照客户的指示建造资产。

2、在某一时点确认收入

如果履约义务不满足在某一时段内履行的条件，则企业在评价资产控制权转移给客户的时点时，应考虑下列迹象：

- 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。
- 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。
- 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。
- 客户已接受该商品。
- 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

判断收入确认时间的流程图如下：



3、确定履约进度

对于在某一时段内履行的履约义务，企业可能使用产出法（例如已生产的数量、合同的关键节点或对已执行工作的监理报告）或投入法（例如已发生的成本或工时）确定恰当的履约进度，其目的是体现企业将商品或服务的控制权转移给客户的履约过程。

致同解读-产出法的应用限制

如果企业在履行履约义务的过程中产生了大量由客户控制的在产品或产成品，那么产出法（例如已交付的单位或已生产的单位）将无法准确体现履约进度。这是因为对产出的计量并未包含所有已执行的工作。

致同解读-投入法的应用

如果企业基于发生的成本使用投入法，则需考虑对未安装的商品，以及没有反映在合同价格中的、履约过程中的重大低效损耗（例如浪费的材料、人工或其他资源）进行调整。如果企业已向客户转移了合同中一项重要商品的控制权，但该商品将在以后安装，那么在满足一定条件的情况下，企业可就该商品按零利润确认收入。

仅当企业能够合理确定其履约义务的完成进度时，才可按照在某一时段内履行的履行义务进行收入确认。如果企业无法合理确定履约进度，但预计将会收回所发生的成本，则其应当以成本为限确认收入，直至能够合理确定履约进度。



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。