

《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（二） ——致同研究之企业会计准则系列（三十一）

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。

上期微信主要解读新收入确认“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。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控制的判断涉及到的实务常见难点问题做进一步解读，包括如何理解控制及控制观与风险报酬观的区别。

控制

（一）如何理解“控制”？

商品和服务都是一个客户的资产的取得，而 CAS 对现有资产的定义使用控制来确定资产的确认和终止确认。因此，新的收入确定模型以控制权转移作为判断标准，减少了各项准则间的矛盾，使相互交叉的内容协调一致。

根据新 CAS 14 第 4 条的规定，取得相关商品的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（即潜在的现金流入或节省的现金流出）。控制的构成要素包括能力、主导使用和获得利益。主导该商品的使用是指客户有权配置该项商品、允许其他企业在其活动中配置该商品、或限制其他企业主导该商品的使用以及获得该商品几乎全部的经济利益。

该商品的利益可从多种途径中取得，如：

- 使用该商品以生产商品或提供劳务（包括公共劳务）；
- 使用该商品以提升其他资产的价值；
- 使用该商品以清偿负债或减少费用；
- 销售或交换该商品；
- 质押该商品以担保借款；
- 持有该商品。

应当主要从客户的角度对控制进行评估，因为该角度最大限度地降低了企业就其实施的与向客户转让商品或服务无关的活动确认收入的风险。

示例 1—售后回购协议

IFRS 15 应用指南第 66 段规定，如果主体具有回购资产的义务或权利（远期合同或看涨期权），则客户并未获得对该资产的控制，因为**客户主导这项资产的使用并获得这项资产几乎所有剩余利益的能力受到限制（即使客户可能已持有该资产实物）**。

示例 2—委托代销安排

IFRS 15 应用指南第 78 段规定，表明一项安排是委托代销安排的因素包括但不限于：

- （1）在特定事件发生之前，例如向经销商的客户出售产品或指定期间到期之前，主体拥有对产品的控制；
- （2）主体能够要求退货或将该产品转让给第三方（例如，其他经销商）；以及
- （3）经销商没有对该产品进行支付的无条件义务（尽管可能要求其支付一笔定金）。

示例 3—“开出账单但代管商品”的安排

IFRS 15 应用指南第 80 段规定，对于某些合同而言，**即使主体继续持有产品实物，客户仍可能获得了对产品的控制**。在这种情况下，即使客户已决定不行使其持有产品实物的权利，客户仍有能力主导该产品的使用并获得该产品的几乎所有剩余利益。

IFRS 15 应用指南第 81 段规定，必须在符合下列所有条件的情况下，客户才获得对“开出账单但代管商品”安排下产品的控制：

- (1) “开出账单但代管商品” 的安排必须具有实质性的理由（例如，客户要求订立该项安排）；
- (2) 产品必须作为属于客户的产品被单独识别；
- (3) 产品实物当前必须可随时转让给客户；以及
- (4) 主体不具有使用产品或将产品提供给其他客户的能力。

（二）控制观与风险报酬观的区别

使用控制来评估商品或服务的转让应能就商品或服务何时转让达成更为一致的决定，因为如果企业保留某些风险和报酬，则企业可能难以判断商品或服务所有权上适当水平的风险和报酬是否已转移给客户。

IFRS 15.BC118 提出，现行准则下风险和报酬转移很可能与 IFRS 15 辨别履约义务产生冲突。例如，如果一个主体向客户转移产品，但保留一些产品的风险，评估基于风险和报酬转移可能导致主体确定一个单一的履约义务，在其所有风险转移后，才能满足收入确认条件。然而，基于控制的评估可能适当地识别出包括产品和剩余服务的两个履约义务，比如固定价格维护协议，将作为两个履约义务以不同的时间确认收入。

相较于更为关注风险与报酬转移的现行准则而言，有些交易的收入确认时间可能会发生变化。在新 CAS 14 中，风险和报酬是确定控制转移时可考虑的有效因素，且其往往是控制某项商品或服务的结果。例如，如果企业向客户转移了商品的控制权但保留某些经济风险，企业可能需要在商品被转移时确认收入，而在现行准则下，收入确认可能被递延至所有经济风险被转移时。



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。