

《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（三） ——致同研究之企业会计准则系列（三十二）

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。

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。

上两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在某一时段内履行的履约义务涉及到的实务常见难点问题做进一步解读，包括如何理解在某一时段内履行履约义务中的条件：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，及就履约部分收取款项为何要求款项要覆盖已发生成本并包含合理利润。

在某一时段内履行的履约义务

（一）如何理解在某一时段内履行履约义务中的条件：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？

1、企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途

IFRS 15.36 段规定，主体将在合同开始时评估资产是否具有替代用处。合约开始后，企业不应更新对资产其他用途的评估，除非合约各方批准的合约修改导致履约义务发生实质性改变。

新 CAS 14 第 11 条规定，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。

- 合同限制是指合同条款规定，合同限制必须是实质性的。如果企业试图主导将商品用于另一用途，则客户能够执行其对该商品的权利，合同限制就是实质性的。某些情况下合同限制不具有实质性，例如一项商品很大程度上可与其他商品相互替换，企业可以在不违反合同且不发生原本不会发生的与该合同相关的重大成本的情况下，向另一客户转让该商品；
- 实际可行性限制是指若企业主导商品的使用则将发生重大经济损失（例如，重大返工成本或出售商品的重大损失）。例如，如果商品的设计规格符合某一客户的独特要求或商品位于偏远地区，则企业将该商品用于另一用途将受到实际可行性限制。

控制权的判断包括限制其他企业主导商品的使用以及获得商品几乎全部的经济利益，上述不存在其他用途的商品存在限制使用的特征，因此符合控制权转移的判断标准。

2、有权就累计至今已完成的履约部分收取款项

即使商品对于企业没有替代用途，还需进一步取得收取付款的权利，才可以在某一时段内确认收入。这要求如果客户因企业不履约之外的原因终止合同，企业有权就结合目前已完成的工作获得报酬。

新 CAS 14 第 11 条规定，有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，该权利具有法律约束力。在许多情况下，仅当在议定的里程碑或履约义务全面得到履行后，企业才具有获得付款的无条件权利。此外，如果客户在其无权终止合同时终止了合同（包括客户未能按承诺履行其义务），该合同（或其他法律）可能赋予企业继续向客户转让已承诺的商品或服务并要求客户支付已承诺的商品或服务交换对价的权利。在这种情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

IFRS 15 应用指南第 12 段规定，在评估就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利是否存在和是否可执行时，主体应当考虑合同条款以及可补充或凌驾于这些合同条款的法规或法律先例。这包括评估下列事项：

(1) 法规、行政惯例或法律先例是否赋予主体就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利，即使与客户之间的合同并未列明这一权利；

(2) 相关的法律先例是否表明类似合同中就迄今为止已完成的履约部分获得付款的类似权利没有法律约束力；或者

(3) 主体选择不执行获得付款权利的商业惯例是否导致在当前法律环境下该权利无法执行。然而，尽管主体可能选择放弃其在类似合同中获得付款的权利，但如果在与客户之间的合同中，主体就迄今为止的履约部分获得付款的权利仍然是可执行的，则主体仍具有获得付款的权利。

IFRS 15 应用指南第 13 段规定,合同列明的付款进度表不一定能够表明主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利。尽管合同的付款进度表列示了客户应支付对价的时间和金额,但付款进度表不一定能够提供主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权的证据。其原因例如,合同可能会明确规定向客户收取的对价可因主体未能按合同承诺履约之外的其他原因而予以返还。

按照客户的规格生产大量同质商品的制造商可能符合在某一时段内履行履约义务的条件。这是因为:

(1) 由于此类商品的定制化或受到合同限制,这些商品对企业通常不具有替代用途,以及

(2) 此类安排的付款条款可能包括一项保护性条款,其规定在合同被取消的情况下有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

制造此类商品的企业可能须在商品生产时而非向客户交付时确认收入。付款条款的差异可能导致商品在一个案例中作为在某一时段内满足的履约义务处理,而在另一个案例中则作为在某一时点转移的存货处理。

示例 1—商品具有不可替代用途,且企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项(摘自 IFRS 示例 14)

IE 69 主体与客户订立一项提供咨询服务的合同,服务的结果为主体向客户提供的专业意见。专业意见与该客户特有的事实和情况相关。如果客户基于并非主体未能按承诺履约之外的其他原因终止该咨询合同,合同要求客户按主体已发生的成本加上 15%的毛利对主体作出补偿。该 15%的毛利率近似于主体从类似合同赚取的毛利率。

IE 71 由于同时符合下述两个因素,主体的履约义务满足《国际财务报告准则第 15 号》第 35 (3) 段的标准,并且是一项在一段时间内履行的履约义务:

(1) 根据《国际财务报告准则第 15 号》第 36 段和附录二应用指南第 6 段至第 8 段,形成专业意见并未创造一项可被主体用于替代用途的资产,因为专业意见与该客户特有的事实和情况相关。因此,主体轻易地将该资产用于另一客户的能力受到实际限制。

(2) 根据《国际财务报告准则第 15 号》第 37 段和附录二应用指南第 9 段至第 13 段,主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得按已发生成本加上合理毛利率(其近似于其他合同赚取的毛利率)的付款的可执行权利。

(二) 就履约部分收取款项为何要求款项要覆盖已发生成本并包含合理利润?

IFRS 15.BC143 指出,“获得付款的权利”指就主体迄今为止已完成的履约部分向主体作出补偿的付款,而并非诸如保证金付款或就相关不便之处或利润损失向主体作出补偿的付款。此标准的目标是确定主体是否在为客户创造资产的同时向该客户转移对商品或服务的控制。因此,假定行为是合理的且并无可能存在于客户合同范围外的更多的预期经济利益,则主体只有在其能够就履行合同涉及的成本获得补偿并取得包含相应成本回报在内的毛利时,才会同意向客户转移对商品或服务的控制。

示例 2—企业无权就累计至今已完成的履约部分收取款项（摘自 IFRS 示例 17A）

IE 81 主体正在建造一幢包含多个单元的住宅楼。某客户与主体订立一项针对指定在建单元的具约束力的销售合同。

IE 82 客户在订立合同时支付保证金，且该保证金仅在主体未能按合同完成该单元的建造时才可返还。剩余合同价格须在合同完成后客户实际取得该单元时支付。如果客户在该单元建造完成前违约，则主体仅有权保留已付的保证金。

IE 83 在合同开始时，主体应用《国际财务报告准则第 15 号》第 35（3）段以确定其建造并向客户转让住宅单元的承诺是否为在一段时间内履行的履约义务。主体确定其并不具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的可执行权利，因为直至单元建造完成前，主体仅有权保留客户已付的保证金。由于主体并不具有就迄今为止已完成的工作获得付款的权利，根据《国际财务报告准则第 15 号》第 35（3）段，主体的履约义务并非在一段时间内履行的履约义务。相反，主体根据《国际财务报告准则第 15 号》第 38 段将该住宅单元的销售作为在某一时点履行的履约义务进行会计处理。

示例 3—企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项（摘自 IFRS 示例 17B）

IE 81 主体正在建造一幢包含多个单元的住宅楼。某客户与主体订立一项针对指定在建单元的具约束力的销售合同。

IE 82 客户在订立合同时支付不可返还的保证金，并须在住宅单元的建造过程中支付进度款。此外，除非主体未能按承诺履约，否则客户无权终止合同。如果客户在进度款到期时未能履行其支付已承诺进度款的义务，则主体在已完成相关单元的建造的情况下有权获得合同规定的所有已承诺对价。此前的法庭判例中，在开发商已履行其合同义务的情况下，开发商要求客户履约的类似权利得到了法庭的支持。

IE 86 根据《国际财务报告准则第 15 号》第 37 段和附录二应用指南第 9 段至第 13 段，主体还具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利。因为如果客户未能履行其义务，主体在继续按承诺履约的情况下将具有获得合同规定的所有已承诺对价的可执行权利。

示例 4—企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项（摘自 IFRS 示例 17C）

IE 81 主体正在建造一幢包含多个单元的住宅楼。某客户与主体订立一项针对指定在建单元的具约束力的销售合同。

IE 89 案例 C 与案例 B 的事实大致相同，唯一的区别是在客户违约时，主体可以要求客户按合同规定履约，或者主体也可以取消合同以取得在建资产及获得客户按合同价格比例支付的罚款的权利。

IE 90 尽管主体可以取消合同（在这一情况下客户对主体的义务仅限于向主体转移对部分完工资产的控制，并按规定支付罚款），但主体具有就迄今为止已完成的履约部分获得付款的权利，因为主体也可以选择执行其依照合同获得全额付款的权利。只要主体要求客户按合同规定继续履约（即支付已承诺的对价）的权利是可执行的，则在客户违约的情况下主体可以选择取消合同的事实不会影响这一评估结果（参见《国际财务报告准则第 15 号》附录二

应用指南第 11 段)。



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。