

《CAS 14——收入（2017）》

列报和披露

——致同研究之企业会计准则系列（四十三）

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。

本期微信主要解读有关列报和披露要求的规定。

列报要求

CAS14明确，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、合同负债或应收款项。

● 合同资产

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。

当拥有无条件（仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利时，则由合同资产转为应收款项，因此合同资产并不属于金融资产，但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。

● 应收款项

应收款项是企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利。

应收款项的减值按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行会计处理。

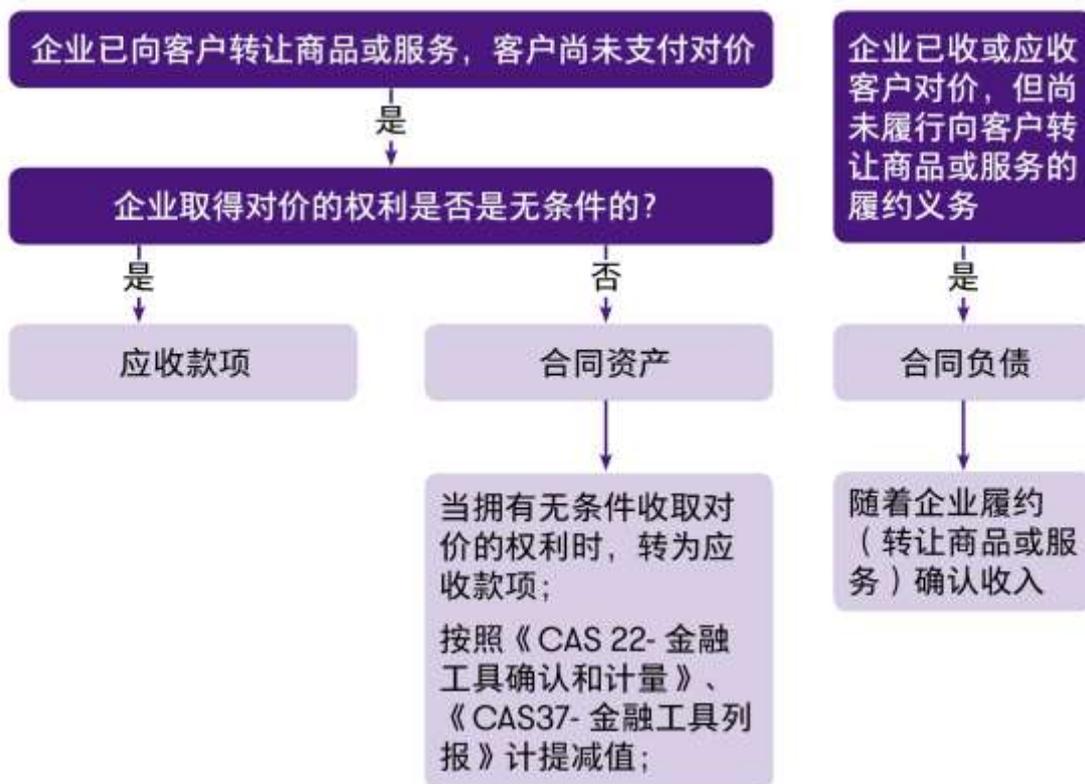
应收款项和合同资产都面临着信用风险,但是合同资产同时面临着其他风险,包括履约风险。

- **合同负债**

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,即实务中的预收款项。

由于合同负债义务的消除是通过向客户转让商品或服务来完成的,因此合同负债不属于金融负债。

图 1: 合同资产、应收款项和合同负债的列报



- **合同资产和合同负债的列报项目**

新收入准则中对于合同资产和合同负债具体列示于资产负债表的哪个项目中或者单独增加一个报表项目并未明确,有待于财政部或准则指南进一步明确。但是可以明确的是,合同资产不能列示于“存货”中。

例如,在现行的《CAS15-建造合同》下,“已完工未结算”的余额列示于“存货”项下。而未来新收入准则发布后,在资产负债表中,“已完工未结算”的余额可能列示于“合同资产”或其他报表项目中。

再如:现行企业会计准则下,对于预收客户的款项列示于“预收款项”中。新收入准则发布

后，是否仍然沿用“预收款项”核算合同负债？还是单设“合同负债”项目，有待进一步明确。

● 合同资产和合同负债的计量单元

当合同中包含多个履约义务时，企业是应当在每项履约义务层面列示合同资产或合同负债，还是在合同层面汇总所有的合同资产和合同负债。对此，IFRS 收入确认资源过渡小组（简称 TRG）基本同意企业应当在合同层面而非履约义务层面确定是否存在一项合同资产或负债。

● 收入准则新增资产、负债项目及会计处理

项目	资产	后续会计处理	
		减值	终止确认
附有销售退回条款的销售	退货权资产	资产负债表日，重新估计未来退回情况，会计估计变更	
合同成本	合并履行成本	CAS14.30	转入损益
	取得合同的增量成本		
企业已履约，但尚未取得无条件收款的权利	合同资产	CAS22	转入应收款项
企业已履约，并拥有无条件收款的权利	应收款项		收款

项目	负债	后续会计处理
附有销售退回条款的销售	退货负债	资产负债表日，按照预计退款金额的变动，调整收入
客户已履约（例如支付对价），企业尚未履约	合同负债	转入收入

披露要求

新 CAS14 增加了很多收入相关的披露要求，大体包括四类：

- （一）收入确认和计量的会计政策、与收入确认时点和金额相关的重大判断；
- （二）与合同有关的信息；
- （三）与合同成本有关的资产相关的信息；

(四) 重大融资成本和取得合同的增量成本的简化处理。

具体披露要求如下：

CAS 14—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：

(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。

(二) 与合同相关的下列信息：

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。

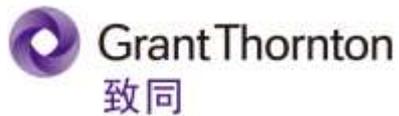
2. 与应收款项、合同资产和合同负债的账面价值相关的信息，包括与客户之间的合同产生的应收款项、合同资产和合同负债的期初和期末账面价值、对上述应收款项和合同资产确认的减值损失、在本期确认的包括在合同负债期初账面价值中的收入、前期已经履行（或部分履行）的履约义务在本期调整的收入、履行履约义务的时间与通常的付款时间之间的关系以及此类因素对合同资产和合同负债账面价值的影响的定量或定性信息、合同资产和合同负债的账面价值在本期内发生的重大变动情况等。

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。

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。

(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。

(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。



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。