

《CAS 14——收入（2017）》

对建筑施工行业的影响

——致同研究之企业会计准则系列（四十五）

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。

本期主要解读新CAS 14对建筑施工行业可能产生的影响。

建造活动是否为单项履约义务

新CAS 14要求企业识别合同中的履约义务。由于承建活动的综合性，建造承包商属于提供重大整合服务，合同中的商品及服务与其他商品或服务高度依赖或高度关联。在此情况下，该建造活动应该被视作只包含一项履约义务。

为了将建造合同作为一项履约义务进行核算，企业需要证明和判断建造合同的不同要素之间高度关联，并且企业履行重大的整合服务。如果企业不能证明各要素之间有相互关联性，则可能需要分多项履约义务来确认收入。

在某一时段内还是在某一时点确认收入

对于建造合同最显著的变更是，在原建造合同准则下，当一项安排符合建造合同定义时，即要求在完工比例的基础上确认收入和利润。在新CAS 14下，仅当需强制执行的合同权利及义务符合特定标准时才允许按进度确认收入。对建造合同自动按进度确认收入的权利已不存在。

根据新 CAS 14 的要求，企业应在其履行履约义务，即将商品或服务的控制权转移给客户的时点（或过程中）确认收入。若符合以下一个或多个标准，则企业应在某一时段内确认收入。

	标准	举例
1	客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。	常规或经常性的服务。
2	客户能够控制企业履约过程中在建的商品。	在客户场地上建造资产。
3	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。	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，且有权收取履约部分的成本加合理利润。

虽然企业不再有权对建造合同自动按进度确认收入，但其履约义务通常会在某一时段内履行。在创建或改良资产的过程中，客户亦往往对资产拥有控制权。此外，因受合同条款及实际情况的限制，建造承包商向其他客户转移资产的能力往往受限，而当客户因除企业不能履约以外的其他原因撤销合同时，建造承包商将有权向客户收取已发生成本加上一定合理利润的金额（视合同条款约定）。

如果合同安排不符合按进度确认收入的上述标准，那么企业应在控制权转移的特定时间点确认收入。对于建造合同而言，这个时点很可能接近项目完工的时点。

计量合同进度

如果履约义务在某一时段内履行（即类似于目前的完工进度核算方法），企业应使用反映商品或服务向客户转移的方式来计量进度，以确定在这段时间内应确认的收入。

新 CAS 14 规定如果满足在某一时段内确认收入的要求，则企业应以一种体现其履行履约义务的方式来计量履约进度。该方式可能是：投入法（例如，至今为止发生的合同成本占预计总成本的百分比）；或产出法（例如，测定至今为止已完成工作量）。

应用投入法的建造承包商应排除任何不能体现其履行履约义务（即将商品或服务的控制权转移至客户）的投入所带来的影响。例如，当使用成本比例法时，建造承包商将排除任何意料之外的废料、人工及未安装材料的金额。

计量可变对价

新 CAS 14 就可变对价制定了具体的估计方法，仅允许以极可能收入不会转回的金额为限，将可变对价包括在交易价格中。“极可能”的高门槛可能导致在某些情况下可变对价金额延迟确认，以及收入的递延。

如果合同承诺的对价中包括可变金额,则企业应估计其预期有权收取的对价金额。诸如折扣、返利、退款、减免、价格优惠、奖励、履约奖金、罚金或其他类似项目都可能产生可变对价。建筑行业可能会遇到奖励、履约奖金和罚金以及原料价格调整导致的变化等可变对价。

为了估计可变合同价格总额,企业使用以下两种方法之一估计其预期有权收取的对价金额:

- (1) 期望值: 在可能的对价金额范围内按概率加权平均金额之和; 或
- (2) 最可能发生金额: 合同最有可能产生的单一结果(该方法可能更适用于交易金额只有两种可能结果的情况,例如将会应收或将不会应收的成交费)

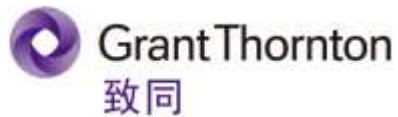
在这两个金额中,企业选用能更好预测其预期有权收取的对价金额的方法。

企业将可变对价金额计入交易价格中,但仅以与该可变对价相关的不确定性后续消除时,累计确认的收入金额“极可能”不会发生重大转回的金额为限。

将可变对价的估计计入交易价格可能导致重大收入转回的因素包括(但不限于):

- (1) 对价金额极易受到超出企业影响范围之外的因素影响。
- (2) 对价金额的不确定性预计在较长时间内无法消除。
- (3) 企业对类似的合同方面的经验有限。
- (4) 在实务中,企业对类似情形下签订的类似合同,提供较多不同程度的价格折让或不同的付款条款和条件。
- (5) 合同具有大量且分布广泛的可能发生的对价金额。

于每一资产负债表日,企业应更新对交易价格的估计以反映期末的情况。



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。