

《CAS 14——收入（2017）》

对制造行业的影响

——致同研究之企业会计准则系列（四十九）

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对制造行业可能产生的影响。

合同取得成本能否资本化

新CAS 14要求当符合特定条件时，企业应当将取得合同的增量成本（例如合同佣金）资本化。但是，从实务角度看，摊销期间等于或短于一年，制造商可选择将取得合同的成本费用化。

根据新CAS 14，制造商预期通过合同的未来收入收回的成本，应当随着收入的取得，将成本摊销计入损益，相关的资产根据CAS 8计提减值。

固定造价合同受到后续订单变化的影响的会计处理

企业在识别与客户之间的合同时，需要考虑合同修订和变更订单的影响。合同修订根据不同的情况可能作为单独合同处理，也可能作为原始合同的终止并签订新的合同，也可能作为原始合同的一部分。例如，固定造价合同受到后续订单变化的影响，不能认为与已履行的履约义务明显可区分，销售商应调整交易价格和完工进度，并且采用累计追补调整的方式调整当期收入。

退货权的会计处理

企业在确定交易价格时，应考虑可变对价的影响。根据新 CAS 14 的指引，可变对价还包括客户的退货权。制造商不应将预期因销售退回将退还给客户的金额确认为收入，而是将其确认为一项负债；将从客户处收回退货的权利确认为一项资产。该资产按照商品转让时的账面价值扣除收回这些商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）之后的余额计量。即，同时确认退货权负债和退货权资产，这与现行实务有所不同。

产品交付之前（开单留置）能否确认收入

开单留置，是指企业已经就产品向客户开出账单，但客户尚未提货（未完成产品交付），在某一时刻向客户交付产品之前，企业继续保管该实物产品。例如，客户可能因缺乏可存放产品的空间或者客户的生产进度延迟而要求与企业订立此类合同。

根据新 CAS 14，企业应在履约义务履行时确认收入。在开单留置情况下，需要考虑评估是否将已完工产品的控制权转移给客户，从而可以确认收入。在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列迹象：

- 1.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。
- 2.企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- 3.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。
- 4.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。
- 5.客户已接受该商品。

除此之外，根据 IFRS 15 应用指南第 81 段，必须符合下列所有条件的情况下，客户才获得对“开单留置”合同下产品的控制：

- 1.该合同必须具有实质性的理由（例如，客户要求订立该项合同）；
- 2.产品必须作为属于客户的产品被单独识别；
- 3.产品实物必须可随时转让给客户；
- 4.企业不具有使用产品或将产品提供给其他客户的能力。

虽然在有些情况下这些条件与现行准则中提供的指引不同，但是预计在大多数情况下，会计处理结论是相同的。

如果企业就“开单留置”的产品确认了收入，则还应当考虑，企业对产品完工到转移这段时间的保管服务是否为一项可明确区分的履约义务，作为单项履约义务将导致部分交易价格必须被分配至该保管服务。

标准质保和展期质保的会计处理

新 CAS 14 的收入确认模型的基础是根据可明确区分的履约义务的履行确认收入，而不是根据合同的整体实现确认收入。

现行准则缺少关于多重要素安排的详细指引，处理的原则是，能够区分且能够单独计量的分别核算各项要素。例如，销售商品的同时提供的质保，是否将质保义务作为单项履约义务进行核算，现行准则没有详细的指引。实务中，很多企业把展期质保作为单项履约义务进行会计处理，收入在质保期内分摊确认；而标准质保通常没有单独确认，而是根据 CAS 13 作为或有事项估计预计负债。

根据新 CAS 14 的规定，如果符合以下条件之一，企业将把质保确认为单项履约义务（并因此根据相对单独售价分配交易价格）：

- 顾客有权选择单独购买质保
- 全部或者部分质保为顾客提供了额外服务（“保证产品符合既定标准”之外的保证）

如果不符合上述条件，企业将根据 CAS 13 作为或有事项估计预计负债。

是否能在客户签字验收前确认收入

根据新 CAS 14，当合同包括要求客户正式接受商品或服务的条款时，企业必须仔细考虑新 CAS 14 可能的影响。如果制造商能够客观证明所有约定的条款都被满足，那么客户验收是不会影响何时客户获得商品或服务控制权的一种形式。

实务中，大多数情况下，客户验收时根据其指定的要求，会计处理的结论将与现行准则相同。

汽车零件和部件的收入确认时点是否发生变化

新 CAS 14 要求当履约义务履行时确认收入，可能显著影响收入确认的时间和金额。特别是对于大型制造合同，在评估控制权转移时点时，需要考虑对制造商而言是否没有替代用途，且有收款权利来补偿目前完成的工作。

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。虽然许多制造业的合同将在某一时点转移控制权，但是企业不能假定这不会发生变化，必须仔细评估新模型下何时发生控制权转移，从而确认收入。

汽车制造业中的零件和部件通常都采取标准化形式，但是也仅适用于特定汽车制造商，在判断控制权转移时点时，如何确认是否具有其他替代用途的资产，这会对收入确认的时点产生影响。



www.grantthornton.cn

© 2018 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。