

# 《会计准则第14号—收入》解读报告



# 前言

2017年7月19日，财政部发布了财会【2017】22号文，对《会计准则第14号-收入》进行了修订。新准则改变了收入确认的理念和模式，意味着我们将进入新的旅程。

众所周知，收入是衡量企业经营规模的重要指标，是企业经营管理层进行内部决策的主要参考因素，更是众多企业衡量经营成果、进行业绩评价的关键依据。因此，收入准则的变化对企业的的影响必将是深远而广泛的，这种影响不仅仅体现在财务数据上，更将体现在企业的管理和决策、商业模式和合同条款安排等一系列的连锁反应。

作为全球财经教育领导者，高顿集结准则修订者，权威发布《会计准则第14号—收入解读报告》，报告汇总解读最新收入确认的模式和理念、合同和履约义务的识别、交易价格的确定和分摊、“某一时点”或“某一段时间”收入确认情形以及特殊交易的会计处理方法，结合案例深度解析收入准则变化点及在不同行业实际操作中的应用。

高顿财税学院  
高顿财务培训  
2017年07月20日

# 目录

<b>最新收入准则解读</b> .....	<b>4</b>
<b>1.1 修订背景</b> .....	<b>4</b>
<b>1.2 修订的主要内容</b> .....	<b>5</b>
<b>1.3 《收入准则》与《建造合同准则》合二为一</b> .....	<b>6</b>
<b>1.4 收入确认“新模型”</b> .....	<b>6</b>
1.4.1 收入确认的“五步法” .....	7
1.4.2 识别与客户订立的合同.....	8
1.4.3 识别合同中的履约义务.....	11
1.4.4 确定交易价格.....	13
1.4.5 将交易价格分摊至单独的履约义务.....	15
1.4.6 在主体履行履约义务时确认收入.....	18
<b>1.5 合同成本</b> .....	<b>19</b>
1.5.1 取得合同的成本.....	19
1.5.2 履行合同的成本.....	19
<b>1.6 细化特殊交易的会计处理</b> .....	<b>21</b>
1.6.1 包含多重交易安排的会计处理.....	21
1.6.2 附有销售退回款的会计处理.....	22
1.6.3 附有质保条款的会计处理.....	22
1.6.4 “总额法” OR “净额法” 的区分.....	22
1.6.5 附有客户额外购买选择权的的会计处理.....	24
1.6.6 向客户授予知识产权许可的会计处理.....	24
<b>1.7 新收入准则对不同行业的影响</b> .....	<b>25</b>
<b>1.8 新准则执行时间</b> .....	<b>29</b>

# 最新收入准则解读

## 1.1 修订背景

### ➤ 解决现行准则实施中存在的具体问题

随着市场经济的日益发展、交易事项的日趋复杂，实务中收入确认和计量面临越来越多的问题：如何划分收入准则和建造合同准则的边界；如何区分销售商品收入和提供劳务收入；如何判断商品所有权上的主要风险和报酬转移；如何区分总额法和净额法；对于包含多重交易安排或可变对价的复杂合同如何进行会计处理，收入准则的修订可以切实满足企业实践需要。

### ➤ 保持与国际会计准则理事会 2014 年新发布的收入准则持续趋同

2014 年 5 月，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会联合发布了《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》，自 2018 年 1 月 1 日起生效。为保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们借鉴《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》，并结合我国实际情况，修订形成了《企业会计准则第 14 号—收入》。



## 1.2 修订的主要内容

### ➤ 《收入准则》与《建造合同准则》合二为一

#### 重点

### ➤ 收入确认的“新模型”——五步法

- 第一步：识别与客户订立的合同
- 第二步：识别合同中的履约义务
- 第三步：确定交易价格
- 第四步：将交易价格分摊至单独的履约义务
- 第五步：在主体履行履约义务时确认收入

### ➤ 细化特殊交易的收入会计处理

- 包含多重交易安排的会计处理
- 附有销售退回款的会计处理
- 附有质保条款的会计处理
- 转让商品（或服务）的会计处理：“总额法” OR “净额法”
- 附有客户额外购买选择权的会计处理
- 向客户授予知识产权许可的会计处理



### 1.3 《收入准则》与《建造合同准则》合二为一

现行收入准则和建造合同准则在某些情形下边界不够清晰，导致实务中出现类似的交易采用不同的收入确认方法的问题。

#### 案例分析：建造合同收入确认方法变更

##### 【情景】

荣之联科技股份有限公司在其 2011 年申请在深圳证券交易所中小企业板挂牌上市时的招股说明书中披露了其在 2008~2011 年 6 月的报告期内进行了收入确认方法变更。该公司为 IT 系统集成商，主要围绕大中型企事业单位的数据中心提供系统集成及相关技术服务，该服务通常伴随着较长时间的安装调试和系统验收。

变更前，公司采用《企业会计准则第 15 号——建造合同》根据完工百分比法在一段时间内确认收入；

变更后，公司将整体系统视为一件产品，采用《企业会计准则第 14 号——收入》中销售商品收入确认方法，在系统调试完成取得验收报告时一次性确认收入

##### 【分析】

2011 年 12 月，该公司成功上市发行股票。由此可见，这一变更并不代表公司之前采用完工百分比的收入确认方法不符合企业会计准则的要求，而是变更后的收入确认方法更稳健可控，也更具有可比性。

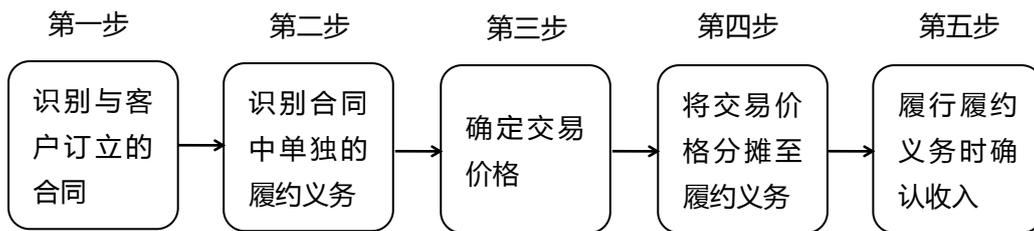
新收入准则将建造合同准则和收入准则统一纳入一个确认模式，解决了两者边界模糊的问题，能够更好的体现业务实质，同时也增强了企业间财务信息的可比性。



## 1.4 收入确认 “新模型”

### 1.4.1 收入确认的 “五步法”

五步法模型的核心原则是：主体确认收入的方式应当体现在客户转让承诺的商品或服务的模式,而且收入金额应当反映主体预计因客户交付这些商品或服务而有权获得的对价。



#### 高顿观点—收入确认的模式和理念发生了改变

现行准则区分销售商品、提供劳务、让渡资产使用权和建造合同，分别采用不同的收入确认模式。新准则不再区分业务类型，采用统一的收入确认模式。

现行准则在收入确认时强调“风险报酬转移”，而新准则强调“控制权转移”，意味着收入确认模型由利润表观向资产负债表观的转变，控制权模型下更偏向于定性判断的方式也使人为判断的空间缩小，得出的判断结果一致性更高。



#### 高顿观点—风险控制转移与控制权转移的区别

风险和报酬的转移与控制权的转移时点在大多数情况下是一致的，但在某些交易项下可能产生风险和报酬的转移与控制权的转移时点的偏离，导致新旧准则下收入确认时点的变化。例如一些汽车零部件供应商，其产品通常是特定适用于某品牌某型号汽车制造商的独特零配件。该零配件除了销售给该汽车制造商外没有其他替代用途，且根据合同约定该供应商有权就当前已完成的工作获得报酬。那么在此情况下，根据新收入准则的规定，该供应商应当随着这些零配件的生产，在一段时间内确认收入。而在现行收入准则下的实务操作则通常是在该供应商将零配件交付给汽车制造商的时点确认收入。

## 1.4.2 识别与客户订立的合同

### ➤ 有效合同要满足什么条件？

- 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- 该合同明确了合同各方的权利和义务；
- 该合同有明确的付款条款；
- 该合同具有商业实质；
- 企业很可能收回因向客户转让商品（或提供服务）而有权取得的对价。



### 高顿观点—合同的识别

确认环节通篇援引“合同”作为收入确认的依据，体现了对契约精神的重视。

该项准则将“合同”定义为：在两个或两个以上合同方之间达成的确立可执行权利和义务的协议，同时明确是否可执行应从法律层面上界定。合同可以采用书面或口头形式，也可以是按隐含在主体商业惯例中的形式。航空航天和国防、生命科学、房地产行业可能会受到重大的影响，应该重点关注合同中的细节。

### 案例分析：口头合同

#### 【情景】

某信息技术支持公司 ABC 通过互联网向客户提供远程在线技术支持服务。某天客户致电要求提供扫描服务，公司说明了其能够提供的服务并报价，当客户同意客服代表所说明的条款后，客户通过网络支付服务费后由 ABC 公司将、为客户提供相应的服务。

#### 【分析】

在本例中，ABC 公司与客户签订了口头协议，其符合了与客户之间的合同的全部所需条件。就此，即使该公司尚未履行扫描服务，但在进行电话通话时该协议已经有效，因此，口头协议满足合同的基本条件。

## 案例分析：评估房地产出售合同是否满足合同存在的条件

### 【情景】

在一份出售房地产的协议中，M公司考虑了以下因素，以评估是否满足合同存在条件，从而确认收入。

- ✓ 购买双方均已经做出承诺
- ✓ 合同明确了双方的权利和义务
- ✓ 该合同具有商业实质
- ✓ 协议安排的支付条件

### 【分析】

在本例中，如果M公司在评估后认为不是很可能收到预计有权获得的金额，则不会确认收入。因为不满足合同存在的最后一个条件：企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

## ➤ 合同在什么情况下可以合并？

- 该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
- 该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成本准则第九条规定的单项履约义务。

## ➤ 合同变更的会计处理

- 合同变更导致可明确区分的商品（或服务）增加，同时合同价款增加，并且新增合同价款反映了新增商品（或服务）单独售价的，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理；
- 合同变更不属于第一种情形，并且在合同变更日尚未转让商品（或尚未提供服务）与已转让商品（或已提供服务）之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行

- 合同变更不属于第一种情形，并且在合同变更日尚未转让商品（或尚未提供服务）与已转让商品（或已提供服务）之间不可明确区分的，应当将该合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理，由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。

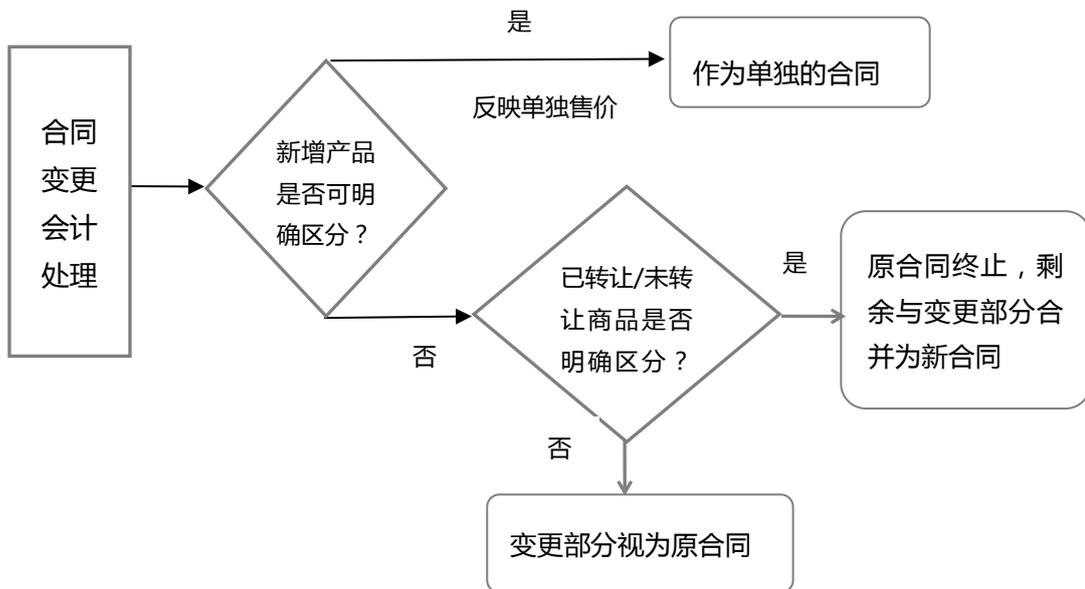


图 1：合同变更的会计处理流程图

### 案例分析：合同更改的会计处理

#### 【情景】

高吉公司承诺以每件价格为 100 元的价格向客户销售 120 件产品，产品在六个月内转移给客户，当该公司向客户转移了 60 件产品的控制权后，合同进行了修改，要求向客户额外交付 30 件产品（未包括在原合同中），针对额外 30 件产品的合同修改为每件产品价格为 95 元，判断合同变更的部分符合哪种情形？

注：该公司在某个时点转移每一件产品的控制权

#### 【分析】

符合第一种情形。额外 30 件产品的合同价格改为 95 元/件，额外产品的定价反映了合同修改时的单独售价，而且额外产品与原产品是可明确区分的，因此符合第一种情形，即该公司对原合同的 120 件产品确认每件产品收入为 100 元，而对新合同的 30 件产品确认每件产品收入为 95 元。

### 1.4.3 识别合同中的履约义务

#### ➤ 履约义务的定义

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

#### ➤ 可明确区分商品的标准

- 客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益；
- 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。

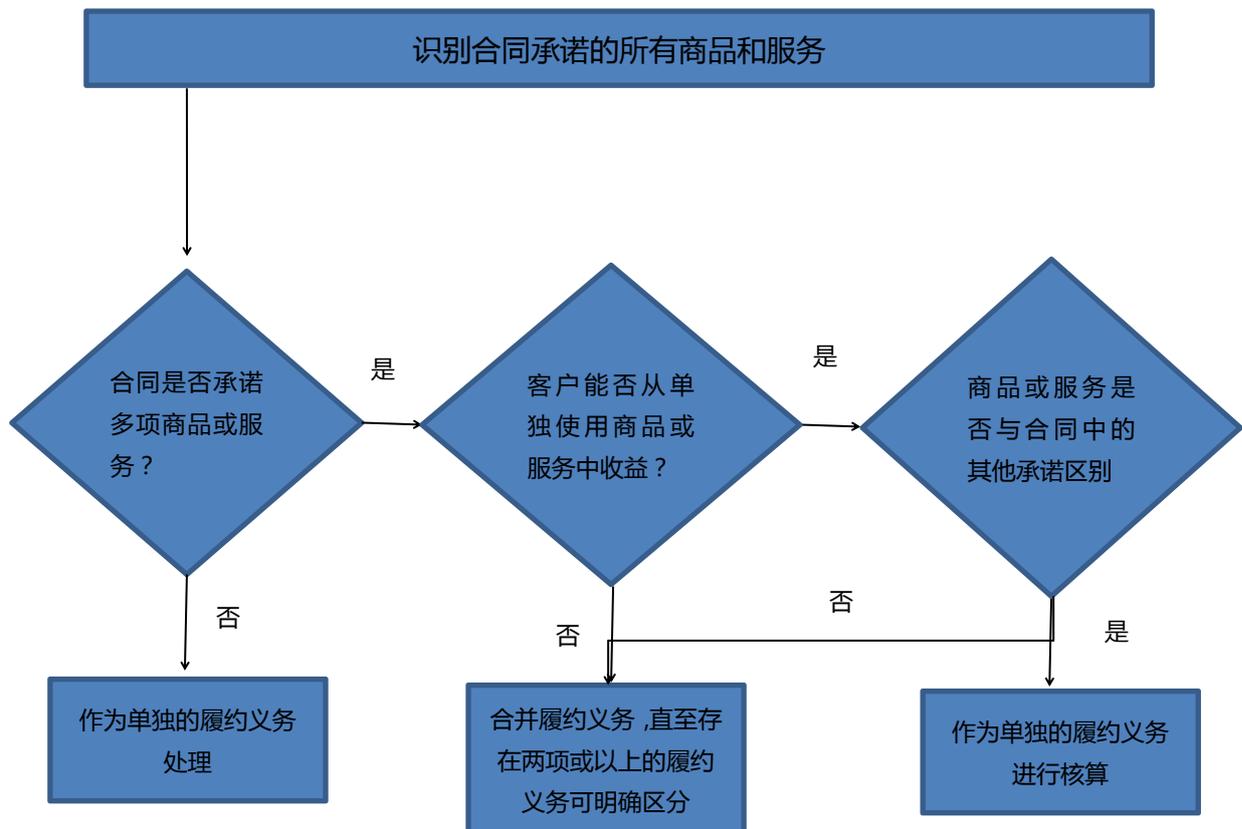


图 2：商品的承诺和其他承诺区分的流程

➤ **如何区分“商品的承诺”与“合同中其他承诺”**

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

- 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。
- 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。
- 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

**案例分析：识别履约义务**

**【情景】**

荣之联科技股份有限公司为 IT 系统集成商，主要围绕大中型企事业单位的数据中心提供系统集成及相关技术服务，该服务常伴随着较长时间的安装调试和系统验收，这种安装服务只能由荣之联科技提供，判断提供的安装调试服务是否作为一项履约义务？

**【分析】**

需要根据其安装服务的性质来判断其是否应被认为是一项单独的履约义务，即如该安装服务是一个定制服务，只能由该企业提供且市场上无其他单独提供该服务的供应商，因此该安装服务不应被确认为一项单独的履约义务，其销售的系统及提供的后续安装调试服务应被认为是一项完整的产品。

➤ **如何区分“某一段时间履行履约义务” OR “某一时间履行履约义务”**

满足下列任一条件的，属于在一段时间内履行履约义务

- 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；
- 客户能够控制企业履约过程中在建的商品(或服务)；
- 企业履约过程中所产出的商品(或服务)不具有可替代用途，并且在整个合同期间内该企业有权就迄今为止已完成的履约部分收取款项。

➤ **如何确定履约进度**

- 企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度；投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度；

 **高顿观点—履约进度的计算**

对于在某一段时间履行的履约义务，企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且按照该履约进度来确认收入。新的收入准则以“产出法”或“投入法”替代了原来的完工百分比法。

#### 1.4.4 确定交易价格

➤ **交易价格的确定应考虑哪些因素？**

企业应当根据合同条款和商业惯例确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。

 **高顿观点—交易价格的确定**

价格确定最大变化点：价格不是固定不变的，而是因折扣、回扣、退款、激励措施、业绩奖金等其他项目而变动的可变金额。

在确定价格时，关键考虑的事项为可变对价、重大融资成分、非现金对价、及任何应付给客户的对价的影响。主体应采用下列两种方法中最能反映主体预计有权获得的金额的方法来估计交易价格：（1）概率加权法（2）以最可能产生的单一金额为基础的方法。

➤ **可变对价何时可以计入交易价格？**

可变对价是合同规定的任何可变金额，仅在主体预期“高度肯定”估计金额的后续变动不会导致重大收入转回的情况下，可变对价才应纳入交易价格。

**案例分析：可变对价的确认时点**

长江公司订立了一份资产管理合同，并据此有权获得业绩奖金。长江公司可能认为，由于履约期间市场波动的影响，基于资产管理合同的表现与市场指数走势相比较情况所确定的奖金存在重大的转回风险。在这种情况下，长江公司只能在履约期结束时才确认收入，除非资产管理经理确定，在履约期结束前，已确认的累计收入金额极可能不会发生重大转回。

➤ **重大融资成分如何影响交易价格？**

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品（或服务）控制权时即以现金支付而需支付的金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。合同开始日，企业预计客户取得商品（或服务）控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

**案例分析：重大融资成分的计量**

小吉公司订立了一份合同，将一台设备以 100 万的对价转让给客户。根据合同条款，客户在设备交付之前 2 年即向小吉公司支付对价。小吉公司认为合同中包含有重大的融资成分。小吉公司在收到对价后确认合同负债 100 万，并根据小吉公司与客户在单独融资交易中会使用的利率在 2 年期间内确认利息费用 10 万。当设备的控制权转移给客户时，小吉公司确认收入 110 万。

➤ **客户支付非现金对价是该如何计量？**

客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照本准则第十六条规定进行会计处理。

**案例分析：非现金对价的计量**

常青公司与宏远公司签订了合同，为宏远公司提供一年期的管理咨询服务，合同签订并生效的日期为 2016 年 1 月 1 日，宏远公司为获取服务，承诺在咨询服务完工后，支付给常青公司 100 万股，2017 年 1 月 1 日常青公司完工，每股股票市场价值为 25 元，则宏远公司应确认收入  $100 \times 25 = 2500$  万元。

股票后期发生的公允价值变动应当作为可变对价，计入收入。

➤ **应付客户的对价如何影响交易价格？**

企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方，本条下同）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲。

### 1.4.5 将交易价格分摊至单独的履约义务

➤ **交易价格的分摊**

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部

相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。  
 在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

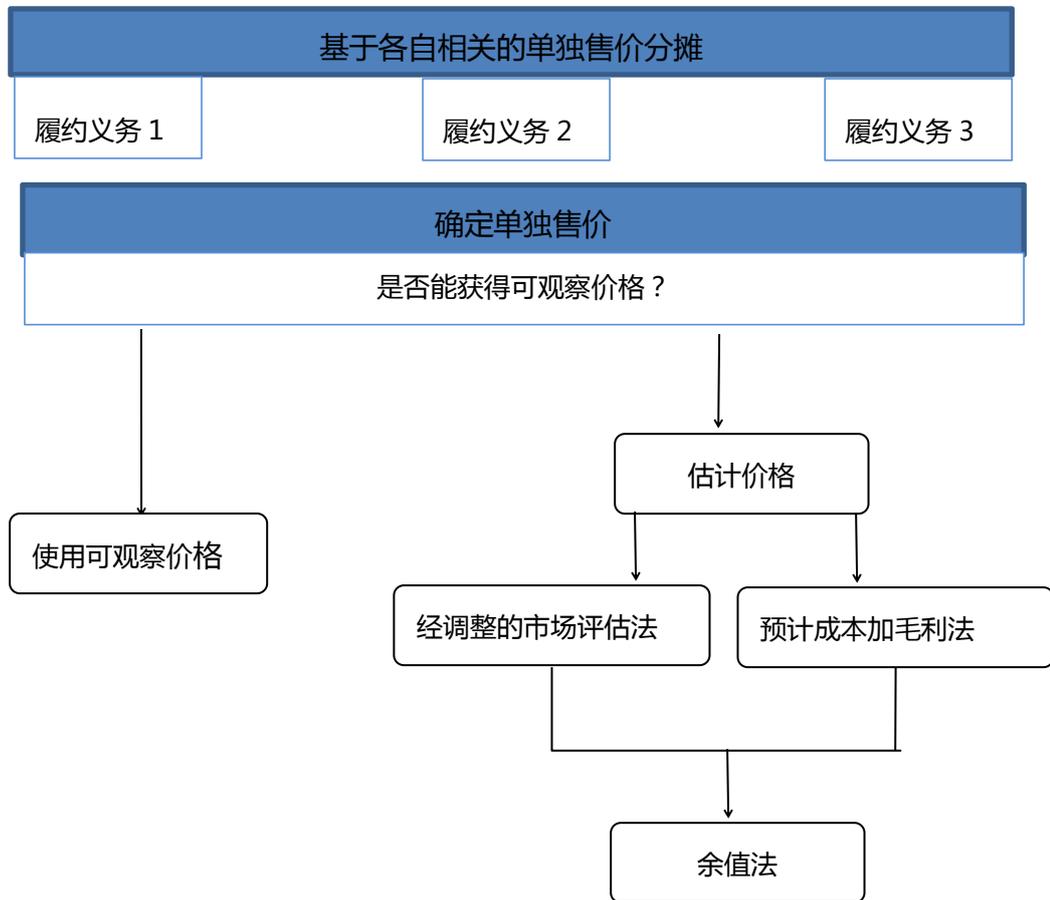


图 3：确定单独售价方法的流程



### 高顿观点—单独售价的估计

主体可能发现之前并未对某些履约义务确定过单独售价。相较于当前做法，该项新准则在确定单独售价方面可能要求主体更多地做出判断。在没有可观察价格的情况下，如果无法获取可靠信息来估计单独售价（例如对软件供应商来说，其许可证的定价变动幅度可能很大），那么主体可能应用余值法对许可证的单独售价做出最佳估计。也就是说，主体用交易价格减去其他项目的单独售价来计量许可证的单独售价。

### ➤ 合同折扣的分摊

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额；对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊；有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先按照前款规定在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。

### ➤ 可变对价及可变对价的后续变动额

对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照本准则第二十条至第二十三条规定，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项商品；对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。



### 高顿观点—交易价格的分摊

对于某些企业而言，这将是实施新收入准则的一个重大实务问题，关于该领域存在有限的指引，且需要财务人员运用职业判断选择合适的分摊方法，因此对于财务人员而言是一个巨大的挑战。

新收入准则要求：必须针对每一项合同进行单独计算和分摊，这对于拥有大量不同合同企业而言尤其会造成挑战。例如电信运营商，手机合同往往将手机与后续服务（例如，接入网络）捆绑在一起，新的准则要求将交易价格分摊至可明确区分的履约义务。如果运营商拥有数量巨大且定价不相同的合同，可能有必要考虑对系统做出变更以处理所需的大量计算。

#### 1.4.6 在主体履行履约义务时确认收入

➤ **在某一段时间内履行履约义务的收入确认方法**

对于在一段时间内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照完工百分比法确认收入，但是履约进度不能合理确定的除外。

➤ **在某一时点履行履约义务的收入确认方法**

对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品（或服务）控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品（或服务）控制权时，企业通常应当考虑下列迹象：

- 企业就该商品（或服务）享有现时收款权利；
- 客户已拥有该商品（或服务）的法定所有权；
- 客户已实物占有该商品（或服务）；
- 企业已将商品（或服务）所有权上的主要风险和报酬转移给客户；
- 客户已接受该商品（或服务）



#### 高顿观点—某一段时间内确认收入

新收入准则提出了收入“在一段时间内”确认的三种情形，若企业符合其中任何一种情形都应当在一段时间内确认收入。与现行实务差异较大的是第三种情形，即当企业制造的商品具有“不可替代的用途”，同时由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润款项，就应当“在一段时间内”确认收入。

## 案例分析：在“一段时间内确认收入”

### 【情景】

国际准则理事会在指定 IFRS15 时曾讨论过一个案例—生产可口可乐饮料瓶的企业应该如何确认收入。对于这些饮料瓶是为可口可乐公司订制的，只能出售给可口可乐公司，而可口可乐公司也在合同一开始预付了全部的货款并不可返还。

### 【分析】

国际准则理事会经过讨论认为，在这种情形下，由于产品是定制的，且相关的付款条款都表明企业生产活动发生的成本和合理的毛利都能够得到保障，因此，饮料瓶生产企业应当“在一段时间内”确认收入。

## 1.5 合同成本

### 1.5.1 取得合同的成本

增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等），企业仅可将为取得合同而发生的增量成本予以资本化，前提是企业预计能够收回这些成本。但是，如果资产摊销期小于等于一年，则允许企业使用简便实务操作方法，在这些成本发生时将其确认为当期费用。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出（如无论是否取得合同均会发生的差旅费等），应当在发生时计入当期损益，但是，明确由客户承担的除外。

### 1.5.2 履行合同的成本

企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

- 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；
- 该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；
- 该成本预期能够收回；

资本化的成本	费用化的成本
- 直接人工；例如，员工工资	- 行政管理费用
- 直接材料；例如，物料供应	- 已经履行的履约义务成本
- 与合同直接相关的成本分摊	- 浪费的材料、人工
- 合同中明确规定可向客户收取的成本	- 与尚未履行的履约义务没有明确关联的成本
- 仅因主体订立合同才发生的其他成本，如分包成本	



### 高顿观点—合同成本

新的准则为如何核算取得合同发生的增量成本和某些履行合同的成本提供了指引。

主要变化点：新准则允许符合条件的（为取得合同而发生的增量成本）资本化，即原来计入费用的支出有可能会计入成本中，这将会对企业的会计处理产生重大变化，尤其是对于订立多项合同且合同条款和佣金结构也较为多样化的企业。

## 1.6 细化特殊交易的会计处理

### 1.6.1 包含多重交易安排的会计处理

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。



#### 高顿观点—包含多重交易安排

对于包含多重交易安排的合同，企业需明确两个问题：1.合同中包含几项履约义务；2.交易价格如何在各项履约义务之间进行分配。新收入准则对于这两个问题给出了具体的指引。

#### 案例分析：履约义务的识别

企业销售产品并为客户提供后续的安装服务，那么需根据其安装服务的性质来判断其是否应被认为是一项单独的履约义务，即如该安装服务是一个定制服务，只能由该企业提供且市场上无其他单独提供该服务的供应商，那么该安装服务不应被确认为一项单独的履约义务。

#### 案例分析：交易价格的分摊

电信行业常见的买手机送话费的捆绑销售，手机销售的履约义务在签署合同交付手机时完成，而通信服务则会延续较长的时间。在现行企业会计准则下，企业可以按照公允价值递延通信服务的收入，剩余金额作为手机销售收入，也可以以手机和通信服务各自的独立售价为基础按比例分配总收入。从整体而言确认的总收入不变，但由于通信服务的收入通常存在跨期情况，那么不同的要素分配方法就会造成同一会计期间内收入的不同。而在新收入准则下，该项交易被明确要求采用相对单独售价的分摊方法进行会计核算。

## 1.6.2 附有销售退回款的会计处理

对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

## 1.6.3 附有质保条款的会计处理

于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本准则规定进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定进行会计处理。

在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。

## 1.6.4 “总额法” OR “净额法” 的区分

企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

- **企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括**
  - 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。
  - 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。
  - 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。
  
- **在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关的事实，包括**
  - 企业承担向客户转让商品的主要责任。
  - 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。
  - 企业有权自主决定所交易商品的价格。
  - 其他相关事实和情况。



### 高顿观点—“总额法” OR “净额法” 的区分

总额法与净额法的区分标准的建立将对百货零售行业、运输装卸行业、对外贸易行业及电子商务行业产生巨大的影响，由于目前的实务中企业通常是基于合同形式或者发票情况来判断收入按照总额法还是净额法确认，而并没有考虑企业在交易过程中所扮演的实际角色，因此这种判断方法下选择的确认方式可能无法有效反映交易的实质。新收入准则下则是需要基于控制权模型判断出企业在交易过程中是主要负责人还是代理人，进而选择使用总额法还是净额法。

### 案例分析：“总额法” OR “净额法” 的确认

【情景】：高吉公司向 A 公司采购一批货物，直接卖给 B 公司，此业务是为了 B 公司而特地向 A 公司采购的。高吉公司无权自主决定交易商品的价格。

【分析】：由于高吉公司无权自主决定交易商品的价格，扮演“代理人”的角色，因此应该按照净额法确认收入。

### 1.6.5 附有客户额外购买选择权的会计处理

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照本准则第二十条至第二十四条规定将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异、客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。

客户虽然有额外购买商品选择权，但客户行使该选择权购买商品时的价格反映了这些商品单独售价的，不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利

### 1.6.6 向客户授予知识产权许可的会计处理

企业向客户授予知识产权许可的，应当按照本准则第九条和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。



#### 高顿观点一向客户授予知识产权许可的会计处理

向客户授予知识产权许可的销售确认准则的建立则将使得娱乐媒体行业、科技行业的收入核算有据可依。目前的实务中企业通常在知识产权授予期内平均确认收入，而在新收入准则下，符合一定条件的授予知识产权交易将需在某一时点确认收入。

## 1.7 新收入准则对不同行业的影响

新的收入准则将会影响很多行业的收入确认时点和金额，收入确认的进度可能加快或推迟，其中影响较大的行业包括制造业、百货零售业、电子商务、信息技术、房地产商，工程建设等行业，企业需要对财务、运营、税务、内控系统等方面尽早筹划，为新收入准则的实施做好充分准备。

### ➤ 对建筑施工行业的影响

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：完工百分比法
- 新准则：仍然按时间段确认；需要考虑合同变更及修改、奖励或激励性付款、客户提供物料、索赔对收入确认的影响；是否具有就目前已经完成的工作收取报酬的权利。

新收入准则的发布，建筑施工企业应考虑：

- 合同订立之前的成本资本化问题；
- 建筑合同是否为一项履约义务；
- 在某一时段内还是在某一时点确认收入；
- 合同进度的计量；
- 可变对价；
- 合同变更

### ➤ 对房地产行业的影响

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：房屋交付时确认收入
- 新准则：建造的房屋是否是不具备替代用途的资产；是否具有就目前已经完成的工作收取报酬的权利；当住宅销售合同包括大修服务及邻近配套设施时可能需要延迟确认收入时点

新收入准则的发布，房地产企业应考虑：

- 对价可收回性评估的影响；
- 预售业务收入确认时间；
- 已竣工房产的销售时点；
- 交易价格是否存在重大融资成分；
- 合同是否包含可变对价；
- 合同成本的确认。

➤ **对零售行业的影响**

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：基于合同形式或发票确认销售额；不考虑企业在交易过程中所扮演的实际角色。
- 新准则：基于控制权模型判断出企业在交易过程中是主要负责人还是代理人，进而选择使用总额法还是净额法确认收入。

新收入准则的发布，零售企业应考虑：

- 折扣、返利和其他激励措施的计量；
- 合同生产安排的计量；
- 质量保证；
- 退货；
- 授权许可和特许经营的计量。

➤ **对电商行业的影响**

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：基于合同形式或发票确认销售额；不考虑企业在交易过程中所扮演的实际角色。
- 新准则：基于控制权模型判断出企业在交易过程中是主要负责人还是代理

人，进而选择使用总额法还是净额法确认收入。

新收入准则的发布，电商企业应考虑：

- 自营销售下的收入确认时点；
- 7天无理由退货的收入确认；
- 主要责任人和代理人的识别；
- 存在多个履约义务的交易价格分摊；
- 客户积分和优惠券的会计处理；
- 预付费购物卡的会计处理；
- 向客户分期收款的会计处理；
- 供应商返利的会计处理。

#### ➤ **对软件行业的影响**

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：区别销售商品、提供服务分别确认收入
- 新准则：按“控制权”模式统一确认；判断是否为“一项完整的商品”一起或者单独确认收入；如单独确认，合同价格的任何折扣或返利需分配至各个部分。

新收入准则的发布，软件企业应考虑：

- 软件合同成立的时点；
- 合同变更；
- 单独要素与单独履约义务识别差异问题；
- 可变对价；
- 履约义务交易价格的确定；
- 收入确认时点

## ➤ 对电信行业的影响

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：区别销售商品、提供服务分别确认收入
- 新准则：按“控制权”模式统一确认；判断是否为“一项完整的商品”一起或者单独确认收入；如单独确认，合同价格的任何折扣或返利需分配至各个部分。

新收入准则的发布，电信企业应考虑：

- 手机补贴收入的计量；
- 多用户方案核算单位的确定；
- 提前升级权的核算；
- 不可返还的设置或安装服务收费是否为单独的履约义务；
- 常客折扣应作为可变对价还是合同修订进行会计处理；
- 付款期限超过一年的合同中是否包含重大融资成分；
- 间接渠道销售中向经销商退还的设备补贴费用的核算；
- 佣金和其他合同成本会计处理。

## ➤ 对制造行业的影响

新收入准则的发布，收入确认原则的变化：

- 旧准则：短周期生产的，在产品交付时确认收入，长周期生产的，用完工百分比法确认收入。
- 新准则：生产的产品是否是不具备替代用途的资产；是否具有就目前已经完成的工作收取报酬的权利

新收入准则的发布，制造企业应考虑：

- 合同取得成本资本化；

- 固定造价合同受到后续订单变化影响的会计处理；
- 退货权和退款权的会计处理；
- 激励付款额的会计处理；
- 产品交付之前（开单留置）能否确认收入；
- 标准质保和展期质保的会计处理；
- 是否可能在客户签字验收之前确认收入；
- 汽车零件和部件的收入确认时点。

## 1.8 新准则执行时间

企业类型	生效时间
境外上市企业	2018年1月1日
境内上市企业	2020年1月1日
执行企业会计准则的非上市企业	2021年1月1日

---

### 免责声明：

本解读报告仅供参考，本解读报告所载的观点和判断仅代表高顿的客观分析，并不构成任何建议或实际的结果，高顿也不保证当中的观点和判断不会发生任何调整或变更，本解读报告所涉及资料来源及观点皆被高顿认为可靠，并不对相关资料的准确性、充足性或完整性做出任何保证，也不对相关资料的任何错误或遗漏负任何法律责任。

## **主要参考文献：**

- 1、中华人民共和国财政部发布准则原文
- 2、准则委员会国际会计准则原文
- 3、中国注册会计师协会
- 4、会计研究期刊
- 5、金融会计期刊
- 6、上海财经大学学报
- 7、上海立信会计学院学报
- 8、FASB.2016.Financial Instruments—Credit Losses
- 9、PwC.2014.IFRS9 Financial Instruments
- 10、EY—insights
- 11、Kpmg.2014.First Impressions
- 12、www.iasplus.com
- 13、<https://asc.fasb.org/>
- 14、国际财务报告准则最新动态新闻
- 15、哈佛大学商学院研究观点
- 16、上海财经大学商学院教授研究观点
- 17、清华大学商学院教授研究观点
- 18、北大光华管理学院教授观点

## **特此鸣谢：**

在本准则解读报告的撰写中，高顿参考了大量的文献，对于形成高顿独特观点和见解有很大的帮助，在此，高顿向上述文献的作者和工作单位表示衷心的感谢！

2017会计准则大变革

# 《中国会计准则最新调整与实务应用》

对话准则修订者

高顿会计准则新课 首发起航！

## 【课程收益】

解析准则修订亮点，全面了解准则修订背后的深层原因  
传递最新会计变化及发展趋势，保持财务知识的时效性  
评估修订可能带来的实务影响，帮助财务人员准确掌握财务合规要求  
了解您所不熟知的财务领域，切实提高财务人员的职业素养

## 【讲师介绍】



刘浩

财政部会计准则咨询委员会委员

财政部全国会计领军人才

参与准则修订者

上海财经大学会计学院教授，博士生导师

## 【开课城市】

北京、上海、深圳、武汉、广州、成都、苏州、南京  
更多开课城市，敬请期待……

## 【直播预热】



了解课程详情请咨询：400-111-0518



## 关于高顿

高顿财务培训“系统财务培训提供商”的定位，其核心思想是通过企业内训、公开课、系统学习平台建立全面、整体并且持续发展的财务学习方式和路径，从而培养适应企业战略发展要求的财务精英团队。

高顿财务培训秉承“系统”的培训理念，始终关注不同时期企业财务管理的挑战，引导企业成员进行持续、全面、主动的自我提升，应对各类挑战。

## 全球智库

### 顶级商学院



### 战略合作伙伴

