





前言

2017年3月31日,财政部修订发布了《企业会计准则第22号——金融工具确认和

计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》和《企业会计准则第24号——套期

会计》三项金融工具相关会计准则。

2017年4月28日,财政部修订发布了《企业会计准则第42号——持有待售的非流

动资产、处置组和终止经营》准则。

2017年5月25日,财政部修订发布了《企业会计准则第16号——政府补助》准则。

作为全球财经教育领导者,高顿预计,财政部将对收入准则进行重大修订,鉴于收入准

则也将对绝大多数企业产生深远影响,高顿研究院基于对金融工具准则、持有待售准则、政

府补助的深入研究,结合对收入准则征求意见稿的理解,权威发布《2017会计准则最新变

化解读报告》!

报告汇总解读最新金融工具会计准则、持有待售非流动资产准则、政府补助准则以及收

入准则征求意见稿,结合案例研究分析四大类准则变化点及在企业实际操作中的应用。

(注意: 收入准则具体内容应以最终文件为准。)

高顿财税学院 高顿财务培训

2017年05月26日

2

# 目 录

第-	一部分	〉最新金融工具会计准则解读	4
	1.1	修订背景	4
	1.2	修订的主要内容	4
	1.3	金融资产类原则	6
		1.3.1 金融资产分类标准	6
		1.3.2 金融资产的 "三分类"	6
		1.3.3 金融资产分类示	10
	1.4	金融负债的最新变化	11
	1.5	金融工具减值—以"预期损失模型"替代"已发生损失模型"	12
	1.6	金融资产转移—金融资产转移判断原则及会计处理进一步明确	18
	1.7	套期会计一与企业风险管理活动联系更紧密	19
	1.8	新准则执行时间	21
第二	二部分	】最新持有待售非流动资产准则解读	. 22
	2.1	准则修订背景	22
	2.2	明确持有待售类别划分条件	22
	2.3	细化持有待售类别的计量	23
	2.4	终止经营的列报新要求	25
	2.5	新准则执行时间	25
第三	三部分	<b>〕最新政府补助准则解读</b>	26
	3.1	准则修订背景	26
	3.2	明确政府补助与收入的区别	27
	3.3	政府补助会计科目使用	28
	3.4	财政贴息的会计处理	29
	3.5	政府补助退回的会计处理	30
	3.6	新准则执行时间	30
第四	9部分	〉收入准则征求意见稿解读	31
	4.1	修订背景	31
	4.2	修订的主要内容	32
	4.3	适用范围	32
	4.4	收入确认"新模型"	33
		4.4.1 识别与客户订立的合同	33
		4.4.4 将交易价格分摊至单独的履约义务	38
		4.4.5 在主体履行履约义务时确认收入	39
	4.5	细化特殊交易的会计处理	40
	4.6	预计实施时间	40

# 第一部分 最新金融工具会计准则解读

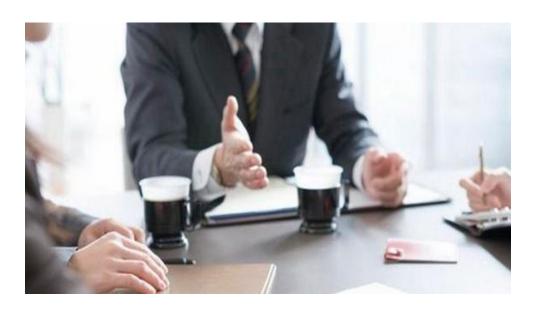
# 1.1 修订背景

#### > 为切实解决企业金融工具相关会计实务问题

随着我国多层次资本市场的建设、金融创新的发展和对外开放的深化,有关金融工具会计出现了一些新情况和新问题:金融工具分类和计量过于复杂且主观性强;金融资产转移的会计处理过于原则;金融资产证券化会计实务指导不够;套期会计与企业风险管理实务脱节。

#### > 与国际会计准则趋同的要求

2008 年爆发的金融危机将金融工具会计准则推向风口浪尖。后金融危机时期,国际会计准则理事会颁布的《国际财务报告准则第9号—金融工具》和美国财务会计准则委员会发布的《金融工具—信用损失》均对金融工具准则进行了重大变革。按照《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》(财会〔2010〕10号)的要求,中国借鉴《国际财务报告准则第9号——金融工具》并结合中国实际情况和需要,修订了金融工具相关会计准则。



# 1.2 修订的主要内容

# 重点

#### > 金融资产的分类原则

- 金融资产分类标准:基于业务模式和合同现金流量特征
- 金融资产"三分类"
- 金融资产分类示例

#### > 金融负债的最新变化

- ▶ 嵌入式衍生品的"简化"处理
  - 主合同为金融资产的会计处理
  - 主合同为非金融资产的会计处理

#### 重点

## > 金融工具减值

- 由"预期损失模型"替代"已发生损失模型"
- 预期损失模型的核心: "三阶段"的会计处理方法

#### > 金融资产转移

- 对企业判断是否保留了对被转移金融资产的控制提供了更多指引。
- 明确资产证券化等特殊业务终止确认的判断标准
- 增加了继续涉入情况下相关负债的计量
- 明确了不满足终止确认条件情况下转入方的会计处理

## > 套期会计

- 拓宽套期工具和被套期项目范围
- 改进套期有效性评估:从"定量"到"定性"
- 引入套期关系"再平衡"机制
- 增加套期会计中期权时间价值的会计处理方法
- 增加套期会计中信用风险敞口的公允价值选择权

# 1.3 金融资产类原则

# 1.3.1 金融资产分类标准

#### > 新分类标准

- 标准之一:企业管理金融资产的业务模式

- 标准之二: 收取合同现金流量的特征

## 1.3.2 金融资产的"三分类"

#### 什么是企业管理金融资产的"业务模式"?

业务模式是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式共有三种: 收取合同现金流、出售金融资产、两者兼有。

# **ទ** 高顿观点—业务模式

企业应根据其**整体**如何管理金融资产以达成业务目标**而非管理层对个别金 融工具的意图**来评估其业务模式,因此并非是在单个的金融工具基础之上,而应 该是在更高的层次上进行评估(如业务单位层面)

主体管理金融资产的业务模式是客观事实,而不仅仅是一项认定,通常可以从主体为实现业务模式的目标而开展的活动中观察出来。

单个主体管理其金融工具的业务模式可能不止一种。例如,一家主体可能分别拥有两组投资,管理其中一组投资的目的是收取合同现金流,管理另外一组投资的目的是出售以实现公允价值变动。

对于非金融企业而言,由于其金融资产可能仅限于应收款项及银行存款,业务模式大部分属于"收取合同现金流量"但是对于银行、证券、保险公司将需要投入更大量的工作以了解业务模式并考虑导致金融资产出售的动机。

#### **> 什么是金融资产"合同现金流量特征"?**

金融资产合同现金流量特征,是指金融合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流属性。合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致,即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

# 高顿观点—合同现金流量

管理层必须使用金融资产的计价货币来评估"合同现金流是否仅仅是对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付"。

如果满足"合同现金流仅仅是对本金和未偿还本金的利息的支付",则属于基本的贷款安排;如果合同特征导致合同现金流面临的风险或波动敞口与基本的贷款无关,则其产生的现金流并非仅是对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。例如可转换债券。

# 案例分析:合同现金流分析

#### 【情景】

工具 G 是一项永续债,发行人可以在任何时间赎回债券,并向持有人支付面值加累计应付利息。这项工具按市场利率支付,递延利息不再复利计息。判断此项永续债是否仅是对本金和未偿还本金的利息的支付?

#### 【答案】

此项永续债不是"仅对本金和未偿还本金的利息的支付"

#### 【分析】

工具 G 是永续的事实本身并不意味着合同现金流不是对本金及未偿还本金的利息的支付。实际上,永续债具有连续(多项)的展期权。如果支付利息是强制要求且必须永续支付,则合同现金流满足仅仅是对本金和利息的支付条件。但是在本案例中,发行人可能被要求递延支付利息,并且递延的金额不再复利计息,导致利息金额不是未偿还本金的货币时间价值的对价。如果递延的金额复利计算,合同现金流是对本金及未偿还本金的利息的支付。

## 什么情况下确认为"以摊余成本计量的金融资产"?

- 企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标
- 该金融资产的合同条款约定,在特定的日期产生的现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付

# Ę

# 高顿观点—摊余成本计量

企业业务模式的目标如果仅是持有金融资产以收取合同现金流量,则符合摊余成本计量。

如果金融资产的出售是在接近金融资产期限时进行且出售所得的收入约等于拟收取的剩余合同现金流量,则该出售可被视为符合收取合同现金流量目标。

#### > 什么情况下确认"以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产"?

- 企业管理该金融资产的业务模式是既以收取合同现金流量为目标又以出售 该金融资产为目标
- 该金融资产的合同条款约定,在特定的日期产生的现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付

# **案例分析**:以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 【情景】

高吉公司预计五年内将有资本性支出。为了筹集资金,高吉公司将多余的现金投资于短期和长期金融资产。其中,很多金融资产的合同期限超过 Z 公司的预计投资期。高吉公司打算持有这些金融资产,但当有机会时也会出售转而投资回报更高的资产。判断该类金融资产的类别?

#### 【分析】

该投资组合经理的报酬基于资产组合的整体投资回报。高吉公司管理金融资产的目标是通过既收取合同现金流量又出售金融资产来实现的,因此被分类为"以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产"。

#### 什么情况下确认为"以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产?

- 如果一项或一组金融资产不属于"为收取合同现金流而持有"或"为收取和出售现金流而持有"的业务模式,则用当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

# 案例分析:以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

#### 【情景】

某企业发起贷款,并打算一段时间后将其出售给证券化主体。出售时,贷款继续确认在合并财务报表中,但在发起方的单独财务报表中终止确认。发起方金融资产该计入哪个类别?

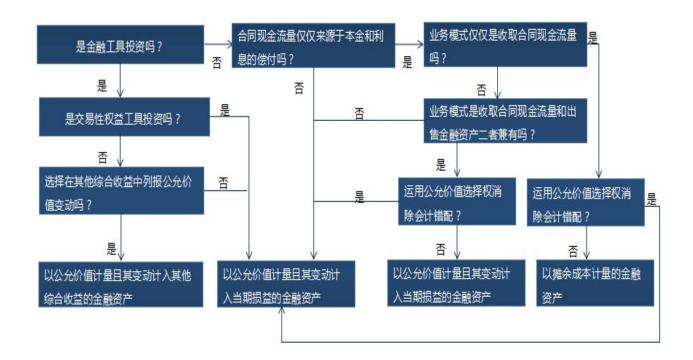
#### 【分析】

在合并报表中,假设该证券化主体被合并,因为没有终止确认(即从会计角度不视为已售),贷款可能是为收取合同现金流而管理的一个组合的一部分。但是在发起方的单独财务报表中,如果这些贷款被终止确认,则其不得被视为是以收取合同现金流或以收取合同现金流及出售兼有为目的而持有的组合的一部分。因此,贷款应当在单独财务报表中被分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

#### > 新的金融资产确认标准对企业的影响

以业务模式和合同现金流量特征作为金融资产分类标准能在一定程度上避免主观意图对分类的影响,使金融资产分类更客观。同时,将现行金融资产的四分类模式转变为三分类模式,分类标准更加简化,降低了金融工具会计处理的复杂性,有利于提高信息使用者对会计准则的理解和把握。

# 1.3.3 金融资产分类示



# 高顿观点—金融资产分类需要高度的职业判断

新金融工具准则更偏向"原则导向"。运用业务模式的方法以及"仅为本金及利 息的支付"标准需要主体进行高度的职业判断,以确保将金融资产分类到适当的 类别。



# **会** 高顿观点—两个分类标准的顺序

疑问:金融资产分的类有两个标准,这两个标准的优先顺序是怎么样的?

解答:高顿认为先进行业务模式评估会更有效,因为这通常会在投资组合的层面

进行。然而,运用业务模式和"仅为本金及利息的支付"标准的顺序并不影响分

类的结论。

# 1.4 金融负债的最新变化

- ▶ 金融负债的分类
  - 以摊余成本计量的金融负债
  - 以公允价值计量且变动计入当期损益的金融负债
- ➤ 金融负债计量变化:当主体自身信用风险变动时,以公允价值计量的金融负债 公允价值变动应计入其他综合收益而不是损益。

# 高顿观点—由于信用风险导致的公允价值变动计入其他综合收益主体可选用公允价值选择权进行会计计量,当自身的信用状况发生变化时计入当期损益,这种处理方法有悖于常理而且容易以此方法操纵利润。因此,新的金融准则要求:由自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益而不是损益。

# 1.5 嵌入衍生工具的简化处理

#### 什么是嵌入衍生工具?

嵌入衍生工具,是指嵌入到非衍生工具(即主合同)中的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合合同。该嵌入衍生工具对混合合同的现金流量产生影响的方式,应当与单独存在的衍生工具类似,且该混合合同的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量变动而变动,变量为非金融变量的,该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

#### ▶ 嵌入衍生工具的简化处理?

- 混合合同主合同属于非金融资产:应当按照原规定处理;
- 混合合同主合同为金融资产:应将混合合同作为一个整体进行会计处理,不再 分拆;混合合同不属于金融资产的,基本继续沿用现行准则关于分拆的规定。

# 1.5 金融工具减值—以"预期损失模型"替代"已发生损失模型"



# 三 高顿观点—新减值准则的适用

新准则适用于广泛的报告主体,并不是针对行业定制的。非金融机构可采用 一种简化的实务操作。可大幅减少执行新准则所需的工作量,但金融领域的报告 主体不能采用简化实务操作。所有报告主体都应当对新准则的影响进行评估。

为了满足新准则的要求,预计报告主体不仅需要变更会计政策,还需修改信 贷管理系统

## ▶ 什么是"预期信用损失"?

预期信用损失是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均 值。信用损失,是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现 金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额,即全部现金短缺的现值。



# 🥰 高顿观点—预期信用损失的计量

2015年1月31日, 高吉公司源生一笔2年期贷款, 本金为100, 票面利 率为 5%, 按年支付。2015年12月31日, 高吉公司估计如果借款人发生拖欠, 则预期未来现金流量如下:

日期	合同现金流量	预期现金流量	差额
2016年1月31日	5	3	2
2016年2月15日	-	2	(2)
2017年1月31日	105	70	35
2017年3月31日	-	20	( 20 )

所有的差额(无论是正数还是负数)都应包括在贷款预期信用损失的计量中。

## > "预期损失模型"的核心—三阶段处理方法

- **第一阶段**:对初始确认后信用风险无显著增加或在资产负债表日信用风险 较低的金融工具,按照未来 12 个月内预期信用损失确认损失准备,并根 据资产账面余额乘以实际利率计算利息收入;
- **第二阶段**:对初始确认后信用风险显著增加但尚无客观减值证据的金融工具,按照整个存续期预期信用损失确认损失准备,但仍根据资产账面余额乘以实际利率计算利息收入;
- 第三阶段:对初始确认后信用风险显著增加且在资产负债表日存在客观减值证据的金融资产,按照这个存续期预期信用损失,并根据资产摊余成本乘以经信用调整的实际利率计算利息收入。

# 案例分析:金融资产减值三阶段模型

某银行在某地区有一组房屋贷款组合,在初始确认时对所有的贷款按 照12个月预期信用损失计提减值准备(第1阶段)

后续有信息表明这一地区某一省市发生整体经济环境困难的情况。因此,对这一省市的贷款按照整个存续期内的预期信用损失计提减值准备(第2阶段),而其他省市的贷款,仍按照12个月预期信用损失计提减值准备(包括与初始确认时减值损失的变化)(第1阶段)

之后发生了更多的事件,使银行获得了更多的信息确定某些贷款发生 违约和逾期,或者发生借款人重大财务困难等其他减值迹象。对这些贷款 仍按照整个存续期内的预期信用损失计提减值准备,但对利息收入转而按 照净额法确认(第3阶段)

## 信用风险显著增加

- 为确定金融工具的拖欠风险是否自初始确认后显著增加,主体应将报告日的拖欠风险与初始确认时的拖欠风险进行比较。主体应在每一报告日评估信用风险是否显著增加。
- 无论企业采用何种方式评估信用风险否显著增加,通常情况下,如果逾期 超过30日,则表明金融工具的信用风险显著增加。

# 案例分析:信用风险显著增加

A银行的内部信用风险评级系统采用1到10分对信用风险进行评级,1分表示信用风险最低,10分表示信用风险最高。A银行认为如果评级增长两分即表示信用风险已显著增加,同时认为3分及以下表示"低信用风险"。在报告日,A银行有如下两笔借给X公司尚未偿还的贷款。

	初始确认时的评级	报告日的评级
贷款A	2	5
贷款 B	4	5

W银行对贷款的信用风险是否已显著增加进行评估并得出以下结论。

	信用风险是否显著增加	损失准备应确认为
贷款 A	是	整个存续期预期信用损 失
贷款 B	否	12 个月预期信用损失

只有贷款 A 的信用风险自初始确认后显著增加。尽管这两项贷款在报告 日的风险评级是相同的, 但是这两项贷款的损失准备计量基础不同。

#### > 针对贸易应收款和租赁应收款的简化处理方法

- **针对合同资产或应收款项**:若应收款项或合同资产未包含收入准则所定义的重大融资成分,应按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备;

若合同资产或应收款项包含收入准则所定义的重大融资成分,企业可以做出会计政策选择,按照相当于整个存续期内信用损失的金额计量损失准备。

- **针对租赁应收款**:企业也可做出会计政策选择,按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准则。

# S,

# 。 高顿观点—简化实务操作

由于应收账款、合同资产和租赁应收款通常是由不具备成熟信贷风险管理系统的主体所持有,因此模型提供一些简化操作。简化处理不要求计算 12 个月预期信用损失,同时也不要求评估何时信用风险发生显著增加。

对于不包含重大融资成分的贸易应收账款或合同资产,减值准备应在初始确认时和应收款的存续期内按照整个存续期预期信用损失的金额进行计量。为便于实务操作,报告主体可使用减值准备计提矩阵来估算这类金融工具的预期信用损

# 案例分析:对短期应收款使用准备矩阵

高吉公司在报告日持有应收账款组合 30,000。其中没有一项应收账款包含重大融资成分。高吉公司仅在一个地理区域经营业务,并且拥有大量小客户。 高吉公司使用准备矩阵来计量该应收账款组合的整个存续期预期信用损失,该矩阵以可观察的历史违约率为基础,并根据包括未来一年经济环境恶化的前瞻性估计加以调整。

	预期信用损失	应收账款	减值准备
未逾期	0. 3%	15000	45
逾期 1-30 天	1.6%	7500	120
逾期 31-60 天	3. 6%	4000	144
逾期 61-90 天	6. 6%	2500	165
逾期超过90天	10. 6%	1000	106
合计		30000	580

#### > 购入或源生的已发生信用减值的金融资产

对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产,企业应在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。在每个资产负债表日,企业应当将整个存续期内预期信用损失的变动金额作为减值损失或利得计入当期损益。即使该资产负债表日确定的整个存续期内预期信用损失小于初始确认时估计现金流量所反映的预期信用损失的金额,企业也应当将预期信用损失的有利变动确认为减值利得。

## > 金融资产金融资产减值"预期损失法"示例





# **三** 高顿观点—对关键绩效指标和损失的影响

新的减值模型可能会对许多主体的关键绩效指标产生重大的影响,尤其是银 行和其他出借人。由于以下几点原因,该项新模型可能会增加权益和损益的波动 性:

- 在该模型范围内的所有金融资产都确认信用损失—而不仅是那些已发生损 失的资产
- 所使用的外部数据可能不稳定—例如,评级、信用利差和对未来状况的预测
- 12 个月预期信用损失和整个存续期预期信用损失之间的任何转换可能导致 相应的损失准备发生重大变化。



# 三 高顿观点—实际操作难度较大

新的减值方法在实际操作上可能会具有挑战性。该项新方法很可能会对银 行、保险公司和其他金融服务业主体的系统和操作流程会产生特别重大的影响。 新方法对数据和计算的额外要求将包括:

- 估计 12 个月的预期信用损失
- 估计整个存续期预期信用损失
- 持续关注相关信息和数据,以确定信用风险是否发生显著增加或降低转回的 情况

有些银行缺乏较为先进的信用风险管理方法,目前可能因为缺乏相应的数据 和系统而难以计算预期信用损失。另外,他们在开发预期信用损失模型方面的专 业知识也可能有所不足。

# 1.6 金融资产转移—金融资产转移判断原则及会计处理进一步明确

#### 全融资产转移准则变化的点在哪里?

- 明确资产证券化等特殊业务终止确认的判断标准
- 对企业判断是否保留了对被转移金融资产的控制提供了更多指引
- 明确了对可能产生的对同一权利或义务的重复确认等问题
- 增加了继续涉入情况下相关负债的计量
- 明确了不满足终止确认条件情况下转入方的会计处理

# \$7

# 高顿观点—继续涉入下相关负债的计量

以摊余成本计量的:相关负债的账面价值=继续涉入被转移金融资产的账面价值-保留的权利的摊余成本+承担的义务摊余成本

以公允价值计量的:相关负债的账面价值=继续涉入被转移金融资产的账面价值-保留的权利的公允价值+承担的义务的公允价值

#### > 修订后的金融资产转移及终止判断标准基本不变

金融资产转利	会计处理	
转移了金融资产所有权上厂		
	未保留对金融资产控制	终止确认该金融资产
既没有转移也没有保留金融资	权	
产所有权上几乎所有风险和报 酬	保留对金融资产控制权	按照继续涉入被转移金融资产的程 度确认该被转移金融资产,并相应 确认相关负债
保留了金融资产所有权上几	继续确认该金融资产,并将收到的 对价确认为一项金融负债	

# 1.7 套期会计—与企业风险管理活动联系更紧密

#### **产 套期工具的范围"增大"**

- 允许将以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具指定为套期工具。

# S

## ,高顿观点—新增套期工具

在实务中,用于经济套期目的的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生工具的例子十分有限。然而,如果企业利用基金投资,而该基金对与商品挂钩的工具进行投资,企业利用该投资对预期购买商品的价格风险进行套期,则可能会产生这种情况

#### 新套期会计准则增加了以下符合条件的被套期项目

- 允许将非金融项目的组成部分指定为被套期项目;
- 允许将一组项目的风险总敞口和风险净敞口指定为被套期项目,并且对于风险净敞口套期的列报作出了单独的要求;
- 允许将包括衍生工具在内的汇总风险敞口指定为被套期项目

# S

# 高顿观点—新增被套期项目

新套期会计对于套期项目的制定具有更大的灵活性,特别是非金融项目。 此项改进对于希望仅就非金融项目整体价格风险中的商品价格风险进行套期的 企业而言无疑是具有吸引力的。典型的示例包括航空公司对于其购买的燃料中 的原油组成部分进行套期,然而基于现行准则,航空公司则需要将航油燃料整 体制定为被套期项目,而非仅仅其中的原油组成部分。

#### > 改进套期有效性评估:从"定量"到"定性"

- 取消了现行准则中 80%-125%的套期高度有效性量化指标及回顾性评估要求,代之以定性的套期有效性要求,更加注重预期有效性评估。
- 定性的套期有效性要求的重点是,套期工具和被套期项目之间应当具有经济关系,使得套期工具和被套期项目的价值因面临相同的被套期风险而发

生方向相反的变动,并且套期关系的套期比率不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡,否则会产生套期无效以及与套期会计目标不一致的会计结果。

# \$

# 高顿观点—套期关系有效性评估

新套期会计放松了对套期有效性测试的要求,使套期会计可以适用于更多的风险管理策略,这无疑是一项重大改进,众多采用套期会计的企业将得以减轻有效性评估的工作负担。然而,对于拟采用新套期会计模型的企业而言仍有一些工作是需要提前考虑并准备的。

例如,原有的核算系统及内部流程均着眼于回溯评价有效套期是否在量化 界限的范围内,企业采用新套期会计模型后需要重新审视并更新这些系统及相 关流程。此外,企业在评估套期有效性时可能更多地需要运用职业判断和估计, 以确定是否有充分的客观依据表明套期关系满足有效性的相关要求。

#### > 引入套期关系"再平衡"机制

引入了灵活的套期关系"再平衡"机制,如果套期关系由于套期比率的原因而不再满足套期有效性要求,但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的,企业可以进行套期关系再平衡,通过调整套期关系的套期比率,使其重新满足套期有效性要求,从而延续套期关系,而不必如现行准则所要求先终止再重新指定套期关系。

#### > 增加套期会计中期权时间价值的会计处理方法

- 会计处理:期权时间价值的公允价值变动应当首先计入其他综合收益,后续的会计处理根据被套期项目的性质分别进行处理
- 影响:有利于更好地反映企业交易的经济实质,提供了与其他领域相一致的会计处理方法,提高了会计结果的可比性,减少了企业损益的波动性。

#### > 增加套期会计中信用风险敞口的公允价值选择权

- **允许**企业对金融工具的信用风险敞口选择以公允价值计量且其变动计入当期损益的方式来进行会计处理

- **会计处理**:在金融工具初始确认时、后续计量中或尚未确认时,将金融工具的信用风险敞口指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具;当条件不再符合时,应当撤销指定。
- **影响**:实现信用风险敞口和信用衍生工具公允价值变动在损益表中的自然 对冲,而不需要采用套期会计,以此作为套期会计的一种替代,以更好地 反映企业管理信用风险活动的结果,提高企业管理信用风险的积极性。

# 1.8 新准则执行时间

- ▶ 对于在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业,要求自2018年1月1日起施行新金融工具相关会计准则,这一要求与《国际财务报告准则第9号——金融工具》的生效日期保持一致,以免出现境内外报表适用准则差异。
- 对于其他境内上市企业,要求自2019年1月1日起施行新金融工具相关会计准则,为这些企业预留两年的准备时间,同时确保上市公司范围内执行新准则的一致性。
- 对于执行企业会计准则的非上市企业,要求自2021年1月1日起施行新金融工具相关会计准则,为这些企业预留近四年的准备时间,以确保准则执行质量。
- 对于条件具备、有意愿和有能力提前执行新金融工具相关会计准则的企业,鼓励其提前施行新准则。



# 第二部分 最新持有待售非流动资产准则解读

# 2.1 准则修订背景

#### 解决现行准则实施中存在的具体问题

在我国企业会计准则中,有关持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理要求分散在《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》及相关应用指南、解释和讲解中,这些规定为规范相关业务的会计处理发挥了一定作用,但缺少对持有待售类别的后续计量、持有待售资产减值准备计提等问题的细化规定或指引,不利于实务操作

## > 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

2004 年 3 月,国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流产和终止经营》,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,在借鉴《国际财务报告准则第 5 号》的基础上,结合我国企业实际情况,制定了《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营(征求意见稿)》。

# 2.2 明确持有待售类别划分条件

#### 明确持有待售类别划分条件

本准则沿用了现行准则规定对持有待售类别的划分条件,非流动资产或处置组划分为持有待售类别,应当同时满足两个条件,一是在当前状况下,仅根据出售此类资产或处置组的惯常条款,即可立即出售;二是出售极可能发生,即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺,预计出售将在一年内完成。如果该出售计划需要得到股东或者监管部门批准,应当已经取得批准。



# 高顿观点—持有待售类别的划分条件

本准则强调了划分为持有待售的关键要素: "企业必须在获得确定的购买承诺 后才能将相关的非流动资产或处置组划分为持有待售类别"。确定的购买承诺是指 企业与其他地方签订的具有法律约束力的股买协议,该协议价格包含交易价格、时 间和足够严厉的违约惩罚等重要条款,使协议出现重大调整或撤销的可能性极小。

本准则还借鉴国际财务报告准则,允许在意外或罕见情况下放松"出售将在一 年内完成"的要求。

企业打算结束使用而非出售的非流动资产或处置组不能划分为持有待售类别

# 2.3 细化持有待售类别的计量

#### 持有待售类别的初始计量

企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组 时,如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额,应当将账面价 值减记至公允价值减去出售费用后的净额,减记的金额确认为资产减值损 失, 计入当期损益, 同时计提持有待售资产损失准备。

#### 案例分析:持有待售类别的初始计量

#### 【情景】

高吉公司计划出售一项固定资产,该固定资产于2016年6月30日被划 分为持有待售固定资产,公允价值为320万元,预计处置费用为5万元。该 固定资产购买于2009年12月25日,原值为1000万元,预计净残值为零。 预计使用寿命为10年,采用直线法计提折旧,取得时已达到预定可使用状 态,不考虑其他因素。请问该固定资产 2016 年 6 月 30 日应该列报的固定资 产金额是多少?

#### 【分析】

2016年6月30日划分为持有待售固定资产前的账面价值为:

1000-1000/10 X 6.5=350 万元:

2016年6月30日公允价值-处置费用的净额320-5=315万元;

因此, 固定资产列报金额为两者孰低计量, 按照 315 万元列报, 同时确认资 产减值损失的金额为 350-315=35 万元。

## > 资产减值损失转回的处理

- 后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加的,以前减记的金额应当予以恢复,并在划分为持有待售类别后适用本准则计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回,转回金额计入当期损益。
- 持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额,应当根据处置组中 除商誉外适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重,按比 例增加其账面价值。



# 高顿观点—持有待售资产减值损失的转回

新修订的准则仅允许转回划分为持有待售类别后确认的减值损失,但是国际准则同时允许转回划分为持有待售类别前确认的长期资产减值损失。

# **案例分析**:持有待售类别资产减值损失转回

#### 【情景】

高吉公司计划出售一项生产线,该生产线截止到 2015 年 12 月 30 日,其账面价值 210 万元,资产减值损失 10 万元,累计折旧 90 万元。同日被划分为持有待售固定资产,公允价值为 200 万元,预计处置费用为 10 万元。2016 年 6 月 30 日,公允价值为 240 万元,预计处置费用为 10 万元,请问 2016 年 6 月 30 日持有待售固定资产减值转回的金额?

#### 【分析】

2015年12月30日持有待售固定资产前的账面价值:210万元:

2015年12月30日公允价值-处置费用的净额为190万元;

计提持有待售固定资产减值损失 210-190=20 万元;

2016年公允价值上升,公允价值-处置费用净额 240-10=230 万元

转回的金额确认应不超过已确认的持有待售损失 20 万元,虽然公允价值上升的幅度较大(230-190=40 万元),但是转回的金额以确认的减值损失金额为限,划分为持有待售之前的减值损失不能转回,因此,持有待售固定资产减值转回的金额为 20 万元。

# 2.4 终止经营的列报新要求

## > 终止经营的列报

新的准则要求,在利润表中分别列示持续经营和终止经营损益,在附注中进一步披露有关终止经营损益和现金流量的详尽信息。



# > 高顿观点—终止经营的列报

新的准则要求在利润表中单独列示项目反映终止经营损益,其他细化信息则在附注中进一步披露,有利于财务报表更客观真实地反映企业经营成果,有利于报表使用者了解哪些经营将无法为企业创造现金流量。

# 2.5 新准则执行时间

新准则自 2017 年 5 月 28 日执行。对于新准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营,应当采用未来适用法处理。



# 第三部分 最新政府补助准则解读

# 3.1 准则修订的背景

#### > 政府补助和收入需明确区分

企业从政府取得的经济资源并不一定都是政府补助,还有可能是政府对企业的资本性投入和政府购买服务。新能源汽车价格补贴、家电下乡补贴等名义上是政府补贴,实际上与企业日常经营活动密切相关且构成了企业商品或服务对价的组成部分,应当作为收入而不是政府补助进行会计处理。实务界希望在政府补助准则中明确规定政府补助和收入的区分原则。

#### > 关于会计科目的使用问题

现行应用指南规定,政府补助计入营业外收入。但在实务中,部分补助资金与企业日常经营活动密切相关,不宜计入营业外收入。

#### > 关于财政贴息的会计处理

实务界对《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》中 关于财政贴息会计处理持有不同观点,希望在我国政府补助准则中明确财政贴 息的处理原则。



# 3.2 明确政府补助与收入的区别

## > 政府补助的特征

- 来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助,有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者,其他方只起到代收代付作用的,该项补助也属于来源于政府的经济资源。
- 无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源,不需要向政府交付商品或服务等对价。

#### > 不适用政府补助准则的事项

- 企业从政府取得的经济资源,如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关,且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分,适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。
- 所得税减免,适用《企业会计准则第18号——所得税》。
- 政府以投资者身份向企业投入资本,享有相应的所有者权益,不适用本准则。

# S

# 高顿观点—政府补助特征描述

旧准则:企业"从"政府取得的经济资源

新准则:企业"来源于"政府的经济资源

新政府补助准扩大了政府补助的范围。"来源于政府",既包括直接从政府 取得的补助,也包括来源于其他方的补助,但政府是补助的实际拨付方。

# 3.3 政府补助会计科目使用

#### 关于会计科目的使用问题

- 第十一条:与企业日常活动相关的政府补助,应当按照经济业务实质,计 入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助,应当 计入营业外收入。
- 第十六条:企业应当在利润表中的"营业利润"项目上单独列报"其他收益"项目,计入其他收益的政府补助在该项目中反映。

# S

# 高顿观点—关于"日常活动"的界定

企业日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经营性活动。比如,工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品,软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务等均属于企业所从事的的日常活动。与此活动相关的政府补助计入"其他收益"

工业企业购置固定资产、开发无形资产等均属于非日常活动,与此活动相关的政府补助计入"政府补助"

# 案例分析:政府补助会计科目使用

#### 【情景】

国安公司是一家新能源公司,主要生产销售纯电动汽车,政府给予纯电动汽车的价格补贴标准是5万元/辆,2016年10月份,国安公司共销售纯电动汽车3000万辆,取得政府的价格补贴共计15000万元,国安公司如何对这笔补助款进行会计处理?

#### 【分析】

国安公司取得的"纯电动汽车价格补贴"属于其日常活动,与日常活动相关的政府补助计入"其他收益"。会计处理如下:

借:银行存款 15000 万元

贷: 其他收益—政府补助 15000 万元

# 3.4 财政贴息的会计处理

### - 财政将贴息资金拨付给贷款银行的会计处理(两种方法选其一)

- ✓ 方法之一:以实际收到的借款金额作为借款的入账价值,按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。
- ✓ 方法之二:以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法 计算借款费用,实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递 延收益。递延收益在贷款存续期内采用实际利率法摊销,冲减相关借 款费用。



# 高顿观点—财政贴息拨付给贷款银行会计处理

法一: 计算简单, 可操作性强。

法二:与IFRS 趋同的处理方式,实操中的难点是需要找到同类借款市场的利率。

在实际工作中,大部分还是会采用法一,法二主要体现与国际的实质趋同

## 案例分析:财政贴息拨付贷款银行会计处理

#### 【情景】

高吉公司向银行借一笔金额 1000 万元,借款期限为 5 年,每年付息,实际年利率为 4%,政府把贴息拨付给借款银行,政策性优惠利年利率为 1.5%,请问贴息的会计处理处理?

#### 【法一】

借款费用=借款本金 X 政策性优惠利率=1000 万元 X 1.5%=15 万元

#### 【法二】

借款的公允价值:以同类市场利率 4%进行折现的金额

1000/【(1+4%) ^5】=821.9万元

实际收到的金额: 1000 万元

两者之间的差额计入递延收益: 1000-821.9万元=178.1万元

递延收益在借款期限五年之内分摊完毕

## - 财政将贴息资金直接拨付给受益企业

✓ 财政贴息资金直接拨付给企业,企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

# 3.5 政府补助退回的会计处理

#### - 已确认的政府补助退回分清况处理

- ✓ 初始确认时冲减相关资产账面价值的,调整资产账面价值
- ✓ 存在相关递延收益的,冲减相关递延收益账面余额,超出部分计入当期损益
- ✓ 属于其他情况的,直接计入当期损益

# 3.6 新准则执行时间

▶ 新准则自 2017年6月12日执行。企业对 2017年1月1日存在的政府补助 采用未来适用法处理,对 2017年1月1日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。



# 第四部分 收入准则征求意见稿解读

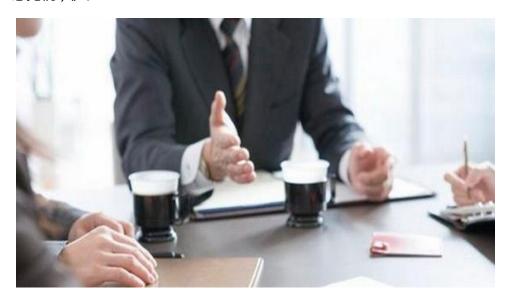
# 4.1 修订背景

#### 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,等等。

### > 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,起草了《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》。



# 4.2 修订的主要内容

- > 《收入准则》与《建造合同》准则合二为一
- ▶ 收入确认的"新模型"
  - 步骤1—识别与客户订立的合同
  - 步骤2—识别合同中的履约义务
  - 步骤3—确定交易价格
  - 步骤4—将交易价格分摊至单独的履约义务
  - 步骤5—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,例如:附有质保条款的销售

# 4.3 适用范围

除下列各项外,本准则适用于其他所有与客户的合同:

- ▶ 由《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的长期股权投资。
- ▶ 由《企业会计准则第 21号——租赁》规范的租赁合同。
- ▶ 由《企业会计准则第 22 号──金融工具确认和计量》等相关会计准则规范的金融工具及其他合同的权利和义务。
- ▶ 由《企业会计准则第 25 号——原保险合同》规范的原保险合同。
- ▶ 由《企业会计准则第 26 号——再保险合同》规范的再保险合同。



# 4.4 收入确认"新模型"

### 4.4.1 识别与客户订立的合同

#### > 一个基本的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,即该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间或金额
- 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。

注意:合同可以是书面的、口头或由商业惯例默认的

# 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。

#### ➢ 合同在什么情况下可以合并?

- 这些合同基于共同的商业目的并为一揽子交易而订立;
- 其中一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履约情况;
- 这些合同中所承诺的商品或服务(或每份合同中所承诺的部分商品或服务)构成征求意见稿第九条所规定的单项履约义务。

#### > 实务中企业修改原有合同的范围和价格,该如何进行会计处理?

- 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。

# 案例分析:合同修改的会计处理

#### 【情景】

高吉公司承诺以12,000元 (每件产品价格为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。该公司在某个时点转移每一件产品的控制权。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(即总数为150件相同的产品)。这额外的30件产品并未包括在原合同中。针对额外30件产品的合同修改为每件产品价格为95元。

#### 【分析】

符合第一种情形。针对这额 30 件产品的合同修改实际上是针对未来产品的一个新的单独合同,其并不影响对现有合同的处理。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。

## 4.4.2 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(或服务)的承诺。 履约义务既包括合同中明确的承诺,也包括由于企业的商业惯例、已公开承诺 或已公开宣布的政策等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。

#### > 履约义务的识别

- 标准1:客户能够从该商品(或服务)本身或者将该商品(或服务)与其他易于获得的资源一起使用中受益;
- 标准2:企业向客户转让该商品(或提供该服务)的承诺与合同中其他承诺可单独区分。下列情况通常表明企业向客户转让该商品(或提供该服务)的承诺与合同中其他承诺可单独区分:企业无需提供重大的服务以将该商品(或服务)与合同中承诺的其他商品(或服务)整合成某组合产出转让给客户;该商品(或服务)不会对合同中承诺的其他商品或服务作重大修改或定制化;该商品(或服务)与合同中承诺的其他商品(或服务)不具有高度关联性。

# 案例分析:识别履约义务

#### 【情景】

Y公司与客户订立了一份房屋建造合同,整个建造过程要求Y公司提供多种不同的商品和服务,判断提供的商品和服务是否作为一项履约义务?

#### 【分析】

在一般情况下,这些商品符合标准 1,因为客户可把每个独立的砖块或窗户与其他易于获得的资源结合起来并从中获益。但是,每个独立的砖块和窗户并不符合标准 2,因为 Y公司所提供的服务是将这些商品整合在一起形成为一个组合的产出。因此,用于建造该房屋的商品和服务应该结合起来作为一项履约义务核算。

- ▶ 如何区分"某一时点履行履约义务" OR "某一段时间履行履约义务" ?
  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。

不具有可替代用途,是指因合同或实务操作限制企业不得轻易地将商品(或服务)指定为其他用途。有权就迄今为止已完成的履约部分收取款项,是指由于客户或其他方原因终止合同的情况下,企业有权就迄今为止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的款项,并且该权利是具有法律约束力的。

# **三**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,即当企业制造的产品"没有替代性用途",并且在合同期限内的任一时点,如果客户违约,企业都可以向客户主张截止该时点已经发生的成本和合理毛利,那么企业就应当"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。

# 4.4.3 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。

## > 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。

#### 应付客户的对价如何影响交易价格?

企业应付客户对价的,应当将该应付对价作为交易价格的抵减项。

# 4.4.4 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,按照各项履约 义务所承诺商品(或服务)的相对单独售价,将交易价格分摊至各项履约义务。

# 学 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

对于合同折扣,企业应当在各项履约义务之间按比例分摊;但是,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,企业应当在采用余值法估计单独售价(如有)之前,将相关合同折扣分摊至该一项或多项履约义务。

#### > 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,企业应当按照修订意见稿第二十条至第二十二条规定,将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务,或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品(或服务)中的一项或多项商品(或服务)。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。

### 4.4.5 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)

# 4.5 细化特殊交易的会计处理

- ▶ 附有销售退回条款销售的会计处理
- ▶ 附有质保条款销售的会计处理
- 》 "总额法" OR" 净额法" 的区分
- > 附有客户额外购买选择权销售的会计处理
- > 向客户授予知识产权许可的会计处理
- ▶ 售后回购的会计处理等

# 4.6 预计实施时间

▶ 收入准则预计实施时间:2018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,本解读报告所涉及的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】





新会计准则变动之—— 政府补助&持有待售非流 动资产

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











43