

# 关于收入准则的几点思考

海小龙

宁夏工商职业技术学院

DOI:10.12238/ej.v3i6.591

**[摘要]** 在国际会计准则趋同的背景下,我国2017年7月5日修订并发布了新收入准则,其在收入确认时点、模型、明确特定交易的收入确认和计量方面发生了很大变化。本文从新旧收入准则确认计量、账务处理两方面的对旧收入准则进行了对比分析。以期对初学者有一定借鉴作用。

**[关键词]** 收入准则; 账务处理; 明确规定

**中图分类号:** F233 **文献标识码:** A

我国财政部早在2010年布的《中国公司会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,在该路线图中明确指出中国企业会计准则将保持与国际财务报告准则持续趋同,再加上企业面临的经济业务日益繁杂,我国财政部于2017年7月5日,修订并发布了新的收入准则,相比财政部2006年2月发布的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称旧准则)和《企业会计准则第15号——建造合同》,新收入准则重新构架了收入的确认、计量和报告。由于准则本身就具有较强的理论性,再加上新收入准则语言表述与我们的传统思维有较大出入,使得财务人员觉得新收入准则更加晦涩难懂。同时很多在参加中级会计师以及CPA考试的考生,也将收入章节视为难点。本文通过对新旧收入准则的对比,以期能给初学者给予一定的帮助。

## 1 新旧收入准则在收入确认计量方面的差异

### 1.1 收入确认时点不同

旧收入准则中“风险与报酬转移”是判断是否确认收入的主要标准。而在实际工作中风险与报酬是否转移并不容易判断,需要财务人员依赖职业判断,并且要具备深厚的专业知识。新的收入准则是以“控制权转移”作为确认收入的主要标准”,相对较容易判断。

1.2 将旧收入和建造合同准则合并,统一应用收入确认模型

旧收入准则区分销售商品取得的收入、提供劳务取得的收入和让渡资产使用权取得的收入以及建造合同收入,分别采用不同的模式确认收入。例如:销售商品取得收入是按照“风险和报酬转移”时点确认收入;提供劳务和建造合同取得收入是按照完工进度确认收入。而新收入准则不再区分业务类型,统一按“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、履行各单项履约义务时确认收”的五步法模型确认收入。另外,依据旧收入准则进行收入计量时,是以公允价值确定销售商品收入金额,而新收入准则进行收入计量时,要求按分摊至各单项履约义务的交易价格确定收入的金额。

### 1.3 明确规定特定交易的收入确定和计量

此次修订发布的新收入准则针对一些特定交易明确规定其收入的确认和计量。例如对附有销售退回条款的交易应采用总额法或净额法确认收入;对附有客户额外购买选择权的交易,企业需要判定是否向客户提供了一项重大选择权进行评估;对企业向客户授予知识产品许可的,应评估其是否构成单项履约义务;对企业向客户转让商品前,应判断企业是以主要责任人还是代理人身份参与此次交易。

## 2 新收入准则对账务处理的影响

通过学习新收入准则能明显感知到几乎在重新学习新知识,究其原因是由于新旧准则之间存在很大差异。其最直接的差异体现在对经济业务的会计处理中。

### 2.1 账户的变化

按新收入准则进行日常账务处理时,还会遇到我们熟悉的账户。例如销售商品确认收入时会通过“主营业务收入”确认收入,通过“主营业务成本”结转商品的销售成本。同时也设置我们不熟悉的8个新的会计科目,分别是:“合同履约成本”、“合同履约成本减值准备”、“应收退货成本”、“合同取得成本”、“合同取得成本减值准备”、“合同资产”、“合同资产减值准备”、“合同负债”。

其中“合同履约成本”其类似于旧准则下“劳务成本”账户的存在。主要用来核算企业为履行合同所发生的成本,先将其确认为一项资产,在合同期限内将其递延到未来期间进行摊销或确认,将其转入“主营业务成本”等账户,使其与确认的收入相匹配。“合同取得成本”核算企业因取得合同而发生的预计可以收回的增量成本,在合同期限内将其摊销或确认为当期损益。如果摊销期限较短,可以不摊销,将其在发生时直接计入当期损益。企业因销售商品而收到客户预付款使用新收入准则是,不再使用之前的“预收账款”或“递延收益”等账户,直接通过“合同负债”账户进行核算。

## 2.2新旧账务处理的案例对比

案例一：A软件开发公司2019年6月15日与客户订立软件许可合同，合同总价款200万元。内容包括：(1)为两年期的软件许可权；(2)：标准安装服务；(3)：18个月的售后技术支持服务。客户于合同签订当日支付合同价款50万元，A公司于6月20日向客户发出商品。合同约定：A公司必须在软件安装调试完毕后才有权收取对价，客户与售后服务结束后支付剩余货款。A公司于2019年6月30日软件安装调试完毕，该服务为标准安装服务，不涉及对软件的重大修订。该安装服务亦经常由其他企业提供。甲公司向其他客户单独销售上述项目，该软件许可的单独售价为150万元，标准安装服务的单独售价为10万元，18个月的售后技术支持服务的单独售价为90万元。此案例中不考虑相关税费。

### 2.3旧收入准则下的账务处理

A公司2019年6月15日收到客户支付货款时，借记“银行存款”，贷记“预收账款”，金额均为500000。于2019年6月30日安装调试完毕时确认收入200万元，不区分软件销售、软件安装、售后服务。账务处理：借记“预收账款”、“银行存款”，贷记“主营业务收入”金额依次为500 000、1760000、2000000。

### 2.4新收入准则下的账务处理

新收入准则是按照五步法模型进行收入确认。第一步：识别与客户订立的合同。企业在识别合同时要注意以下三方面：第一，根据企业所处的法律环境和实操环境分析判断该合同中约定的权利和义务是否具有法律约束力；第二，根据履行合同是否能显著改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额，判断该合同是否具有商业实质；第三，根据客户到期有无支付对价的能力和意图来判断合同中对价是否能收回。案例中合同中的权利和义务都受法律约束，该合同也具有商业实质，客户已事先支付部分货款，说明企业可以如期售后回合同剩余对价金额。

第二步：识别合同中的各单项履约义务。识别单项履约义务的目的是，针对

交易或事项	新准则的会计处理	旧准则的会计处理
收到客户预付款	借：银行存款 50 贷：合同负债 50	借：银行存款 50 贷：预收账款 50
销售软件	借：合同资产 70 合同负债 50 贷：主营业务收入 120	
软件安装完毕	借：应收账款 78 贷：合同资产 70 主营业务收入 8	借：银行存款 106 预收账款 120 贷：主营业务收入 200
第一年及第二年末	借：应收账款 24 主营业务收入 24 银行存款 150 贷：主营业务收入 48 应收账款 102	

交易或事项	新准则下会计处理	旧准则下会计处理
支付销售佣金时	借：合同取得成本 5 贷：银行存款 5	借：销售费用 5 贷：银行存款 5
发生劳务成本时	借：合同履约成本 10 贷：应付职工薪酬 10	借：工程施工 10 贷：应付职工薪酬 10
年末账务处理	借：银行存款 13.625 主营业务收入 12.5 应交税费 1.125 借：主营业务成本 10 合同履约成本成本 销售费用 1.25 贷：合同取得成本 1.25	借：银行存款 13.625 主营业务收入 12.5 应交税费 1.125 借：主营业务成本 10 工程施工 10

注：2019年履约进度=10/(10+30)\*100%=25%，2019年应确认收入=50\*25%=12.5(万元)。2019年应摊销合同取得成本=5\*25%=1.25(万元)。

多重交易的合同，不能将总合同中的金额总体进行确认，也不能只计入主要履约义务之中，应按具体单项履约义务分别确认。案例中包含三项单项履约义务：软件许可权、标准安装服务、18个月的售后技术支持服务。

第三步：确定交易价格。确定交易价格时应考虑合同价格是否包含以下四种影响交易价格的因素：第一种、以价格折让、销售折扣、返利、奖励积分等形式出现的可变对价；第二种、由于客户付款时间与取得相关商品控制权之间存在时间差，且合同交易价格与现销价格之间存在很大差异，需要判断是否存在重大融资成分；第三种、客户支付的对价为非现金形式，如以实物资产、无形资产

产等作为取得商品控制权的对价；第四种、企业在向客户转让商品时，需要单独向客户或与合同无关的第三方支付对价，一般需要将其冲减交易价格。案例中，软件许可权、标准安装服务、18个月的售后技术支持服务构成的合同，其交易价格总计200万元(不含税)。

第四步：将交易价格分摊至各单项履约义务。如果合同中包含多个单项履约义务，企业在合同开始日，按照各单项履约义务的单独售价的比例分配交易价格。案例中，合同交易价格总额为200万元，将200万元按比例分配至上述三项单项履约义务中。软件许可权、标准安装服务、售后技术支持服务单独售价比例分别是150万元、10万元、90万元，共计

250万元。上述各单项履约义务比例分别  $150/250 \times 100\% = 60\%$ ,  $10/250 \times 100\% = 4\%$ ,  $90/250 \times 100\% = 36\%$ 。故, 分摊的交易价格依次为120万元、8万元、72万元。

第五步: 履行各单项履约义务时确认收入。在履行单项履约义务时应先考虑此履约义务时属于某一时段履行的履约义务还是某一时点履行的履约义务。如果属于某一时段履行的履约义务, 例如履约期限为3年, 则应按照履约进度来确定各个履约期间的收入。如果属于某一时点履行的履约义务, 则应在客户取得相关商品的控制权时确认收入。案例中, 软件许可权和安装服务属于某一时点履行的履约义务, 应于2019年将其确认为收入; 售后技术支持服务属于某一时段履行的履约义务, 应在2019年确认6个月收入, 2020年再确认12个月收入。故, 2019年应确认的收入有软件许可权的120万元、标准安装服务的8万元和6个月售后技术支持服务24万元 ( $72 \times 6/18$ ), 2020年应确认与售后技术支持服务相关的剩余收入48万元 ( $72 - 24$ )。

综上所述, 套用新收入准则下的五

步法模型, 收入确认、计量和账务处理总结如下: 第一步: 识别合同, 合同为软件许可活动; 第二步: 识别合同中的单项履约义务, 合同包含软件许可权、标准安装服务、18个月售后技术支持服务三项单项履约义务; 第三步: 确定交易价格, 交易价格为200万元; 第四步: 将交易价格分摊至各单项履约义务, 软件许可权、标准安装服务、18个月售后技术支持服务分摊的交易价格分别为120万元、8万元、72万元; 第五步: 履行每一单项履约义务时确认收入, 故, 交付软件确认120万元收入, 安装完成确认8万元收入, 2019年提供6个月售后技术支持服务共确认24万元收入, 2020年提供12个月售后技术支持服务工确认48万元收入。

为了说明新收入准则中另外两个重要科目: “合同履约成本”、“合同取得成本”引入下面案例, 账务处理仅以2019年为例, 2020年账务处理参照2019年进行处理。

案例二: 甲装修公司为增值税一般纳税人, 装修服务适用增值税税率9%。2019年12月1日, 甲公司与乙公司签订一

项为期3个月的装修合同, 合同约定装修价款为500000元, 增值税税额为45000元, 装修费用每月按完工进度支付。甲公司于当天支付销售人员关于该合同的佣金50000元。乙公司按完工进度支付价款及相应的增值税款, 甲公司开具对应金额增值税专用发票。截至2019年12月31日, 甲公司为完成该合同累计发生劳务成本100000元(假定均为装修人员薪酬), 估计还将发生劳务成本300000元。甲公司按照已实际成本占估计总成本的比例确定履约进度。

#### [参考文献]

[1] 李云宏. 2006企业会计准则定义汇编[J]. 会计之友(下), 2007(01): 79-83.

[2] 顾水彬, 花含笑. 新收入准则的影响与思考[J]. 财会月刊, 2020(17): 53-57.

[3] 徐晓情. 对国际会计准则中收入确认及其征求意见稿的思考[J]. 企业家天地: 下旬刊, 2012(4): 2.

#### 作者简介:

海小龙(1983--), 男, 回族, 宁夏同心县人, 硕士研究生, 研究方向: 会计理论教学研究。