



新收入准则难点与重点 问题解析

张老师 正保远见





1

收入准则重大变化概述

2

“五步法”模型确认收入

3

以实务案例形式逐条解析新收入准则

4

收入准则中特定交易（或事项）的
会计处理

5

新CAS 14的衔接规定



1

收入准则重大变化概述

收入准则重大变化概述

实施主体	实施时间
境内外同时上市以及在境外上市的企业	2018年1月1日起施行
其他境内上市企业	2020年1月1日起施行
执行企业会计准则非上市企业	2021年1月1日起施行

收入准则重大变化概述

- 1、母公司执行本准则、但子公司尚未执行本准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照本准则规定调整子公司的财务报表。
- 2、母公司尚未执行本准则、而子公司已执行本准则的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照本准则编制的财务报表直接合并，母公司将子公司按照本准则编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。
- 3、企业对合营企业和联营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

收入准则重大变化概述

1、将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型。

2006版收入准则和建造合同准则在某些情形下边界不够清晰，可能导致类似的交易采用不同的收入确认方法，从而对企业财务状况和经营成果产生重大影响。修订后的收入准则采用统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入，并且就“在一段时间内”还是“在某一时点”确认收入提供具体指引。

收入准则重大变化概述

2、以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断

2006版收入准则要求区分销售商品收入和提供劳务收入，并且强调在将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购买方时确认销售商品收入，实务中有时难以判断。修订后的收入准则打破商品和劳务的界限，要求企业在履行合同中的履约义务，即客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入，从而能够更加科学合理地反映企业的收入确认过程。

收入准则重大变化概述

- 第二条 收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入准则重大变化概述

- 第五条 当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：
 - （一）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
 - （二）该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称“转让商品”）相关的权利和义务；
 - （三）该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
 - （四）该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
 - （五）企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

收入准则重大变化概述

第十三条 对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户**取得相关商品控制权时点确认收入**。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

- （一）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。
- （二）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。
- （三）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。
- （四）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。
- （五）客户已接受该商品。
- （六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

收入准则重大变化概述

老准则下的收入确认条件“所有权上的主要风险和报酬转移”在新收入准则下被“控制权转移”所替代，而且作为“控制权转移”其中一个标志，如何准确地理解两者之间的区别？

分析：

新准则下，“控制权转移”的定义是“取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益”，新准则第十三条给出了判断时需考虑的主要因素。

收入准则重大变化概述

原准则讲解对“风险和报酬转移”的解释是：“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用该商品等形成的经济利益”；“判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，同时考虑所有权凭证的转移或实物的交付。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就表明商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方”。

收入准则重大变化概述

因此，新准则下的控制权转移和原准则下的风险和报酬转移，在大部分案例中对销售商品收入确认时点应没有实质性影响。但在某些情况下会有影响，如价款金额暂时未定但货物已交付客户并验收通过的情况，在原准则下可能不能确认收入，但新准则下就要求运用可变对价的原则进行估计。再如一些汽车零部件厂商按“零库存管理”要求将一些专门为整车厂的某个特定车型生产的零部件存入整车厂指定的仓库中，但整车厂要到生产领用时才确认结算，以往原准则下是在整车厂领用时确认收入，新准则下可能可以提前到货物在整车厂验收入库时确认收入。

收入准则重大变化概述

3、对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。

修订后的收入准则对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。例如，区分总额和净额确认收入、附有质量保证条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售、向客户授予知识产权许可、售后回购、无需退还的初始费等，等等。



2

“五步法”模型 确认收入

“五步法”模型确认收入

“五步法”模型：

- 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

“五步法”模型确认收入

案例：

某高新企业，以自主研发的软件进行集成项目，如果出售以后还提供升级维护（另一份合同），该业务是否属于两项履约义务，应分别确认收入？

分析：

后续服务如果是该系统正常运行所必需的，则并入一项履约义务，后续提供服务时确认；如果是在基本功能以外提供的额外服务，则单独作为一项履约义务。

“五步法”模型确认收入

案例：

甲公司出售大型机器设备，安装过程比较复杂，客户一般需寻求专业安装队负责安装。分析该大型机器设备的销售和安装是作为两项还是一项履约义务？

分析：

关键问题是：该机器设备的安装调试是否只能由甲公司或其指定的服务商提供，以及（在客户聘请其他方面提供安装调试服务的情况下）甲公司是否需对安装调试后的设备整体的运行和安全性承担总体责任？

“五步法”模型确认收入

如果客户可以自主选择具有一般资质的安装服务提供商进行安装调试，并非只能委托甲公司或其指定方，并且甲公司在这种情况下无需对安装调试的结果承担责任，则可以认为提供设备和安装调试服务是两项履约义务。如果合同约定客户在设备到货后有一个单独的验收确认程序，验收确认后该设备即被置于客户的控制之下，则可以在设备交付时单独确认设备的销售收入，后续（如被聘请提供安装调试或技术指导服务）再确认安装调试和技术指导服务的收入。

“五步法”模型确认收入

如果安装较为简单，时间较短，分摊到该项履约义务的合同价款不重大的，也可以基于重要性原则进行简化处理，不单独分拆安装服务收入，而是在安装调试完成时一并确认设备销售收入和安装服务收入。

即新准则下，对于构成单项履约义务的销售和安装，与原准则下“需要安装调试的商品销售”的收入确认无本质区别。

“五步法”模型确认收入

总结：

1、如果该机器安装只能由本企业负责（其他企业无能力安装能力），且本企业安装服务未单独出售，可以得出客户不能将该企业与易于获得资源一起使用中受益（安装服务本企业未单独出售，且其他企业无能力安装，只能由本企业安装），故机器单独是不可明确区分的。

“五步法”模型确认收入

总结：

2、如果合同规定该机器安装只能由本企业负责（其他企业），且本企业安装服务未单独出售，但市面上有其他类似企业有能力安装该机器，则得出机器是可明确区分的商品。

“五步法”模型确认收入

销售电梯并安装是几个履约义务？电梯安装服务是客户可以取得的资源，为什么收入指南的例题中合并算一个履约义务？

分析：销售电梯并安装，一般是作为一项履约义务。

“五步法”模型确认收入

分析：

根据《特种设备安全法》第二十二条规定：“电梯的安装、改造、修理，必须由电梯制造单位或者其委托的依照本法取得相应许可的单位进行。电梯制造单位委托其他单位进行电梯安装、改造、修理的，应当对其安装、改造、修理进行安全指导和监控，并按照安全技术规范的要求进行校验和调试。电梯制造单位对电梯安全性能负责。”

“五步法”模型确认收入

根据上述规定，电梯制造单位无论是否直接负责安装调试工作，都必须对电梯的安装、改造、修理进行安全指导和监控，并按照安全技术规范的要求进行校验和调试；且电梯制造单位需对电梯的安全性能负责。

“五步法”模型确认收入

案例：

甲企业与客户签订合同，向其销售一台设备，不含税价1000万元。同时甲企业承诺安装调试设备，安装费用不含税价100万元。合同约定，在安装调试验收后双方结算价款。

假定销售设备和安装服务是两项履约义务。

甲企业账务处理：

1) 2019年9月销售设备，设备控制权转移：

借：合同资产 1130

贷：主营业务收入——销售设备 1000

贷：应交税费——待转销项税额 130

“五步法”模型确认收入

说明：此处销售设备应收的款项计入合同资产，是因为该应收款项在履行了另一项履约义务（安装调试）后，才能确定为一项仅取决于时间流逝因素的权利，此时尚未履行另一项履约义务，除了信用风险外，还承担履约风险，因此应计入合同资产科目。

注：原准则下，一般是作为“需要安装和检验的商品销售”，则安装调试完成并通过客户验收时一次性确认收入。因此新收入准则此类业务会计处理可能会较原会计准则提前确认收入。

“五步法”模型确认收入

2) 2019年11月安装调试验收完毕，双方结算价款：

借：应收账款 1239

借：应交税费——待转销项税额 130

贷：合同资产 1130

贷：主营业务收入——销售安装服务 100

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）130

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）9

“五步法”模型确认收入

提示：这部分会形成新的会税差

企业所得税，按照国税函2008年875号（所得税）

销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。

“五步法”模型确认收入

增值税，按照国家税务总局公告2018年第42号

六、一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

“五步法”模型确认收入

实行新收入准则的税会差异问题

---摘自北京国税企业所得税实务操作政策指引（第一期）2019.11.11

“五步法”模型确认收入

问：企业从事整车零售业务，与客户签订的销售合同中包含售后1年期的免费保修服务。根据新收入准则，企业按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入，对于提供的免费保修服务，企业根据经验值计算出不同车型的平均保修率，以此为依据确认免费保修服务金额。对于尚未发生的免费保修服务不确认收入，作为合同负债核算。企业所得税如何确认收入，是以收取价款的全额确认收入，还是按照新收入准则的规定将预估的免费保修服务收入减除？

“五步法”模型确认收入

答：按照《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第一条第（一）项的规定，考虑到企业销售整车的价格可以准确的计量，而以后年度提供保修服务的履约义务，从本质分析属于企业的或有支出，在销售整车时未实际发生，不能准确计量，因此对于企业根据经验值计算出的免费保修服务支出不得从收入中减除，企业应先按销售整车全额确认收入，以后年度企业实际发生保修支出时作为当期费用税前扣除。

“五步法”模型确认收入

引申：是否所有服务都可以作为单独一项履约义务？

案例：根据合同，公司的软硬结合产品和后续的服务具有高关联性（本公司的产品和服务配套，产品和后续的服务一起作用服务于客户），作为不可明确区分的产品，故识别为单项履约义务。

当前收入准则处理：硬件于移交时点，确认收入；服务按照时间摊销。

“五步法”模型确认收入

分析：

如果软硬件于本公司的服务是严格对应的，即该软硬件组合只能用于接收本公司提供的服务，同时本公司的服务只能通过该软硬件组合才能提供，则两者具有高度关联性，仅提供该软硬件组合给客户，对客户而言不具有独立的商业价值（客户不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），不属于可明确区分商品，故软硬件的提供和后续服务一起构成单项履约义务。

“五步法”模型确认收入

如果仅提供设备而不提供服务，对用户而言不具有独立的商业价值，则说明设备和服务是一个整体，设备是作为公司提供服务的载体而存在。

“五步法”模型确认收入

如果该设备本身对用户而言具有独立的商业价值，则该交易应作为销售商品和提供劳务两者的组合，将每年收取的总价在销售商品和提供劳务两者之间合理分摊，按照各自适用的会计原则确认和计量收入和成本（销售商品收入按折现值在发出商品时一次性确认，提供劳务收入在服务期限内逐期平均确认）。

“五步法”模型确认收入

概括而言，新准则下收入确认和计量三条前瞻性规则：

- 一：产品组合及相关安装服务尽可能作为单项履约义务确认，收入确认强调以客户签收或验收作为控制权转移的标志，收入计价尽可能估计退货情况，并将质保条款作为预计负债处理；
- 二：单项履约义务尽可能确认为时点履约而非时段履约义务，以便增加一次性确认而减少使用履约进度的可能性；
- 三：确定履约进度时，尽可能使用产出法而避免使用或者单独使用成本法。

“五步法”模型确认收入

案例：

企业销售集成电路芯片，含软件和硬件，软件和硬件单独区分价格；部分产品合同约定交货即验收；部分产品通过快递送至客户，合同约定快递发出3个工作日后即代表验收。

问题：

需要对软件、硬件收入分别确认还是作为一项履约义务？

“五步法”模型确认收入

硬件与软件捆绑销售问题分析：

这取决于软硬件是否为一个整体，可以参照新准则下软硬件是否构成一个单一履约义务的判断。一般情况下，嵌入式软件和对应的产品应整体构成一项单项的履约义务。

如果各自具有使用价值，则实际销售时，若合同未单独约定软件及硬件价格，需要拆分软硬件部分收入。

“五步法”模型确认收入

与增值税即征即退政策的衔接对照：

对随同计算机网络、计算机硬件、机器设备等一并销售的软件产品，应与计算机网络、计算机硬件、机器设备等非软件部分分开核算其销售额、进项税额，销售时单独开具软件收入部分发票。

对随同计算机网络、计算机硬件、机器设备等一并销售的软件产品，不能单独开具软件收入部分发票的，在开具发票时按软件产品与计算机硬件、机器设备销售额合计填列，同时发票备注栏注明包括与登记证书一致的软件产品。按嵌入式软件产品计算增值税退税。

“五步法”模型确认收入

案例：

家居装饰公司，为客户提供整体家装设计和装饰。空调等电器由公司购买安装，在这种情况下，目前收入确认分成两个部分，装饰、主材（包括电器、门窗、瓷砖等）。装饰部分按照完工百分比确认收入；主材部分发出后客户签收确认即确认收入，合同是装饰和主材分开签订的。在此模式下，收入确认是否需要看做一个整体项目，对于主材部分也按照进度来确认收入？

“五步法”模型确认收入

分析：参照新准则下的收入确认原则，实际上是区分主材和装修服务是否分别构成两项独立的履约义务。

如果这些主材可以随意在外面的家居市场上以市场价格买到，这些装修服务也可以由任何一家装修公司提供，则主材对客户而言是具有独立商业价值的，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；另一方面，也没有迹象表明“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”，所以主材属于单项履约义务，可以在交付给客户时单独确认收入。

“五步法”模型确认收入

案例：

设计合同的四阶段（方案概念设计、方案深化设计、初步设计、施工图设计）为何将其认定为一项履约义务而不是四项履约？

分析：

因为这四个阶段，客户不能单独从这些设计服务中受益或者与其他易于获得资源一起受益，所以不是可明确区分商品，相应地应将整个合同作为一项履约义务。



3

以实务案例形式 逐条解析新收入 准则

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第七条 企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（一）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。

（二）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。

（三）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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

软件公司A与客户B签订授权许可协议，允许客户B使用其开发的客户关系管理软件。三天后，软件公司A与客户B签订了另一份咨询服务协议，软件公司A将根据客户B的IT运行环境，对B的客户关系管理软件进行重大的修改或定制。同时，客户B在定制服务完成之前不能使用该软件。

分析：

对于软件公司A，由于这两个合同几乎是在同一时间与同一客户签订的，合同中的商品或服务从整体上看是一个定制软件，即仅有一项履约义务，因此，两个合同应合并。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第九条 合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

很多情况下，合同中已承诺的商品或服务均明确列示与合同中。但有些情况下，企业的商业惯例、公开宣布的政策、特定声明等可能隐含了提供商品或服务的承诺。如果这些惯例或政策使得客户形成企业将向其转让商品或服务的有效预期，则企业在确定履约义务时应当考虑此类隐含的承诺。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

隐含的履约义务：

汽车制造商N一直以来都向通过经销商购买汽车的最终用户提供两年免费维修服务。该为期两年的免费维修服务并未在与经销商的合同中明确说明，而是一般在汽车制造商N的汽车广告中说明。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

汽车制造商N向通过经销商购买汽车的最终用户提供两年免费维修服务虽并未在合同中列示，但导致客户形成了企业将向其转让商品或服务的有效预期，因此该维修服务应当作为合同中已承诺的商品或服务的一项。

但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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第十一条 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：

- （一）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。
- （二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。
- （三）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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

新收入准则应用指南对“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”的具体解释如下：

客户能够控制企业履约过程中在建的商品。企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程中获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

此类情况的常见案例有：在客户的土地上为其建造房屋；在客户的IT环境下为其开发应用系统等。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

具有不可替代用途，指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在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的款项，并且该权利具有法律约束力。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

准则应用指南提及：“企业在进行判断时，既要考虑合同条款的约定，还应当充分考虑适用的法律法规、补充或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。例如，即使在合同没有明确约定的情况下，相关的法律法规等是否支持企业主张相关的收款权利；以往的司法实践是否表明合同中的某些条款没有法律约束力；在以往的类似合同中，企业虽然拥有此类权利，却在考虑了各种因素之后没有行使该权利，这是否会导致企业主张该权利的要求在当前的法律环境下不被支持等”。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

这个（3）规定的条件总体上较为严格，不仅要看合同条款，还要看以往的惯例、法院判例等是否支持“有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”。**一般认为全额预收款的合同是可以满足要求的（这类情况一般多数是一些消费类服务），其他情况，要关注结算条款、违约条款等合同的约定，同时要注意收集以往类似情况下处理的实务案例，与合同条款的约定互相印证。当然，在实务中不得不考虑的问题是本企业与客户哪一方更强势，如果本企业处于弱势地位，特别是严重依赖少数大客户的情况，则很少可以满足这个要求。**

以实务案例形式逐条解析新收入准则

例如，对于一个软件开发类合同，如果合同约定，“按开发进度分期收取款项，如果因甲方原因造成项目终止，乙方已经收取的款项不予退还，且甲方应对乙方造成的损失承担赔偿责任，如因乙方原因造成项目未完成，乙方应退还甲方已支付的款项并承担赔偿责任”，这样是否符合条件？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

这个条件是否满足，不仅仅要看合同如何表述，还要看相关法律法规规定、行业惯例、以往处理实例、法院判例等因素。例如对于客户明显强势的情形，仅仅纸面上的约定显然是没有意义的。

“如果因甲方原因造成项目终止，乙方已经收取的款项不予退还，且甲方应对乙方造成的损失承担赔偿责任”是不够的，因为不仅仅是损失赔偿责任，而是要满足“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的款项”的条件。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

同时，此类软件开发合同新收入准则下一般是按时点确认收入的，尚未到收入确认时点的已发生合同成本作为合同履约成本归集，可在符合准则规定的前提下确认为一项资产（存货或者其他非流动资产）。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

总结：

时段内履约只要符合三个条件之一。

第一个条件“履约同时客户即取得并消耗履约所带来的经济利益”，主要适用于运输、保洁等原准则下的提供劳务收入；

第二个条件“客户能够控制履约过程中在建的商品”，主要适用于原建造合同准则下工程施工、EPC等业务。

第一个和第二个条件相对比较容易判断。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第三个条件中的“是否具备不可替代用途且是否有权就履约部分收款”，不但要考虑到合同规定，还要考虑到可行性限制、法律实践及相关的类似案例，经常需要做出重大会计判断。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

某公司提供尽调服务收取相关费用，合同约定不管最后项目是否成功，都会收取费用。同时，该公司应按时交付尽调成果。该尽调服务预期时间在1年以上。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

如果确实对应于服务，则一般属于在某一时点履行履约义务的情形，在交付尽调成果时一次性确认收入。之所以不属于在某一时段履行履约义务是因为不满足第一条“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”。

因为，尽调服务的提供过程不等于客户的耗用过程。只有在提交报告后，客户才能从工作成果中获益。所以不满足（一）。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

还有一些行业，例如运输业，是否客户在企业履行的同时获益（如保洁、运输，比如海运，货物从大连运到香港，到达上海时，客户是否获益；虽然货物只运到上海还未到香港，但是若换了其他公司，货物不需要再从大连重头开始运输，即可以认定客户从运输中收益。

思考：会计师审计，中途客户就没有受益），若是，在一段时间内确认收入；可以参考如果换一家企业服务，是否该服务要重新做起；

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

设计企业在概念设计、方案设计、初步设计、施工图设计、施工服务五个节点分别对收入进行确认。

对于多个设计阶段合同，新旧收入准则应如何进行会计处理？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

1、原准则下：设计服务属于提供劳务，理论上应在服务提供期间按完工百分比法确认收入，如果合同履行结果不能可靠确定，则按已发生且预计可获得补偿的合同成本确认收入，已发生的合同成本全部转入损益，不确认利润。里程碑法确认收入不符合准则规定。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

2、新准则下：虽然合同分为多个阶段，但每个阶段都是针对同一标的，彼此之间存在密切联系，因此整体上构成一个单项履约义务。对照新收入准则第十一条关于在一段时间内确认收入的三种情形来看，除非满足“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”的条件，否则应在最终完成时一次性确认收入，但对应的合同履约成本可以递延到确认收入时再结转损益。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

但此类行业的税务处理没有发生变化，目前还是应参照国税函2008年875号文件的规定（形成新的会
税差）

企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（完工百分比）法确
认提供劳务收入。

（一）提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

- 1.收入的金额能够可靠地计量；
- 2.交易的完工进度能够可靠地确定；
- 3.交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

(二) 企业提供劳务完工进度的确定，可选用下列方法：

1. 已完工作的测量；
2. 已提供劳务占劳务总量的比例；
3. 发生成本占总成本的比例。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

(三) 企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额，根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额，确认为当期劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额，结转为当期劳务成本。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

软件产品公司A为D公司开发软件，之前是按照已经发生的工时占预计总工时的比例确认收入。

问题：

按照新收入准则，是否应该验收一次性确认收入（合同中有开发节点、也有付款条款（付款与开发进度不匹配）、违约条款。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

新收入准则下，对于此类根据客户的个性化需求定制开发软件的合同，除非明确约定“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”，且相关的以往交易惯例、司法判例等均支持该项权利的实现，否则均应作为在一个时点履行的履约义务。

原准则下，此类业务作为提供劳务，可在开发期间确认收入。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

之所以不满足（2），是因为一般这一条仅限于在客户的场地上为其建造不动产，或者在客户的IT环境下为其开发系统等。

同时，已发生的成本应在“合同履约成本”科目中归集，期末列报为存货或者其他非流动资产。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

企业与客户签订合同，在客户拥有土地上按照客户的设计要求为其建造厂房。在建造过程中客户有权修改厂房设计，并与企业重新协商设计变更后的合同价款。客户每月末按当月工程进度向企业支付工程款。如果客户终止合同，已完成建造部分厂房归客户所有。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

企业为客户建造厂房，该厂房位于客户的土地上，客户终止合同时，已建造的厂房归客户所有。这些均表明客户在该厂房建造的过程中就能够控制该在建的厂房。

因此，企业提供的该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

本例中，船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，表明甲公司无法在整个合同期间内都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的款项。因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

乙方于2018年7月22日与甲方签订合同，规定合同生效15日内向甲方提交药品的研究开发计划。

乙方（我们是乙方）按下列进度完成药品的研究开发工作：

- （1）2018年11月14日前提出第一个改良新工艺，并论证新工艺的可行性；
- （2）2019年6月30日前指导第一个新工艺的试产；
- （3）2020年1月30日前完成另一工艺的测评实验，提供实验数据；
- （4）2020年7月30日前，完成第三个工艺的测评实验数据。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

其他事项：

甲方提供场地、设备、水电气、生产用原辅料，并配备工人进行生产。风险双方共同承担。

问题：

乙方如何确定研发项目的收入，按完工百分比？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

2006版原准则下，此类受托开发技术属于提供劳务，如果合同履行结果能够可靠确定，则可在资产负债表日按完工百分比法确认收入，完工百分比一般按成本或工时比例确定。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

在收入新准则下，需考虑此处不同阶段交付的工作成果是否构成多项互相独立的履约义务，还是整体构成一项履约义务。如果涉及多项履约义务则需将合同总价按单独售价的相对比例在各履约义务之间分摊，在各该履约义务对应的工作成果交付并通过甲方验收时确认对应的收入。

（新准则下，此类研发合同多数是在一个时点履行履约义务）。

所得税处理没有变化，因此会形成新的会税差（见前述分析）

以实务案例形式逐条解析新收入准则

碧桂园提前采用新收入会计准则分析

1. 管理层对部分收入按在一段时间内确认的理由

本集团的履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且本集团在整个合同期间内有就累计至今已完成的履约部分的可强制执行的付款请求权时，本集团按在一段时间内确认出售物业的收入。

2. 管理层关于具有不可替代用途的判断

由于与客户的合同限制，本集团不得更改或替换物业单元，或改变物业单元的用途，因此本集团并不能将该物业单元用于其他用途。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

3.管理层关于可强制执行的付款请求权的判断

本集团是否有就累计至今已完成的履约部分的可强制执行的付款请求权并采用在一段时间内的方法确认收入，取决于销售合同条款约定和该合同适用的法律解释。这些决定需要重大会计判断。关于销售合同可强制执行的付款请求权，本集团获得了法律顾问的意见。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

4. 审计师对管理层将部分收入按在一段时间内确认的观点

我们认为管理层用以确定本集团是否有就累计至今已完成的履约部分的可强制执行的付款请求权，整体成本预算完整性，以及对房地产开发按在一段时间内确认收入时在报告日已完成履约义务的进度准确性的重大会计判断及估计能够被可获取的证据支持。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

说明：目前在中国大陆地区的房地产开发项目中尚无采用履约进度在一段时间内确认收入的实例。在已归属于客户的土地上为其提供代建服务除外。这一点和原准则下无实质区别。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

该问题2019年9月底证监会讨论：

客户以一次性付款方式支付房款，房地产企业收入确认（毕马威）

实务商品房一般满足“具有不可替代用途”的条件（7号楼26B单位不能以其他单位替代）。

但是对于房地产开发商是否在整个合同期都有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，结合法律意见，实务中可能存在下述两种不同观点：

以实务案例形式逐条解析新收入准则

观点1：

符合“在整个合同期都有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件。根据合同约定，特殊情形下购房人有权解除合同，但这些特殊情形基本都是与房屋质量相关（例如面积差超过3%，逾期交房120天等）或极小可能发生（例如发生不可抗力事件）。在A公司提供已承诺的商品（即约定时间、面积、结构的特定单位）下，购房人不可以单方解除合同。这些特殊情形或者是房地产企业可控的，或者是很少出现这些特殊情形。因此，A公司在交付房屋前，购房人如因自身原因要求A公司解除合同并退回房款是不能得到法院支持的。则对于采用一次性付款的方式预售的房屋，A公司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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

观点2：

不符合“在整个合同期都有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件。尽管合同约定除非出现上述特殊情形，否则购房人不可以解除合同。但实务中也有认为，处于保护弱势群体的考虑，购房人如因自身原因要求A公司解除合同并退回房款也有可能得到法院的支持，或者，当房屋政策（例如限购）发生变动时，一些地方政府可能也允许购房人在新政发布后的一段时间内选择退房。因此对于采用一次性付款的方式预售的房屋，不能认为A公司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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第十二条 对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

注：企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整。

例如，已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。如果企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法时需要进行适当调整。当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时企业在采用成本法时不应包括该商品的成本，而是应当按照其成本金额确认收入：

以实务案例形式逐条解析新收入准则

一是 该商品不构成单项履约义务

二是 客户先取得该商品控制权，之后才接受与之相关的服务

三是 该商品的成本占预计总成本的比重较大

四是 企业自第三方采购该商品，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

应用指南：

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的方法，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。

企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体的事实和情况，并选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

当选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时，不应采用产出法。例如，当处于生产过程中的在产品在其完工或交付前已属于客户时，如果该在产品对本合同或财务报表具有重要性，则在确定履约进度时不应使用已完工或已交付的产品作为产出指标，这是因为处于生产过程中的在产品的控制权也已经转移给了客户，而这些在产品并没有包括在产出指标的计量中，因此该指标并未如实反映已向客户转移商品的进度。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

20x8年10月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼并安装一部电梯，合同总金额为100万元。甲公司预计的合同总成本为80万元，其中包括电梯的采购成本30万元。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

20x8年12月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收、客户已取得对电梯的控制权，但是根据装修进度，预计到20x9年2月才会安装该电梯。截至20x8年12月，甲公司累计发生成本40万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

本例中，截至20x8年12月，甲公司发生成本40万元（包括电梯采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度的计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。在该合同中、该电梯不构成单项履约义务，其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要责任人，但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，甲公司在客户取得该电梯制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电样产生的收入。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

因此，20x8年12月，该合同的履约进度为20% $[(40-30)/(80-30)]$ ；

应确认的收入和成本金额分别为44万元 $[(100-30) \times 20\% + 30]$ 和40万元 $[(80-30) \times 20\% + 30]$

说明：该处理方式增值税和所得税的处理目前与会计存在一定脱节

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第十六条

合同中存在可变对价的，企业应当按照**期望值或最可能发生金额**确定可变对价的最佳估计数，但包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额。可变对价金额发生变动的，按照本准则第二十四条和第二十五条规定进行会计处理。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

示例 —— 如何计算可变对价

某医药公司与客户签订了一份一年期合同。该项合同规定，一旦顾客的购买量达到一定水平，药品的价格将会追溯调整，如下所示：

100元 —— 1至100万箱；

90元 —— 101至300万箱；

80元 —— 300万箱以上

该公司凭经验估计本年的总销量将在280万箱，并且极可能不会低于101万箱。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

该公司在第一季度向客户销售70万箱，收取合同价格是每箱100元。

公司认为其符合“极可能发生”的界限，因此使用每箱90元的销售价格确认收入，额外的每箱10元确认为合同负债。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

现金折扣在新收入准则下确认收入要按照可变对价处理，比如收款条件2/98，如果最佳估计是98元，应该是确认收入98元，而不是收入100元，财务费用2元。

但与税务处理又有所差异，税务处理分现金和商业折扣两种不同的情况。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

商业折扣一折后。

企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

第三，现金折扣一折前。

债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣，销售商品涉及现金折扣的，应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

在长期服务协议中，当对价固定不变时，无论是识别出单一履约义务还是多项履约义务，会计处理通常不会有所不同（假设不存在重大的融资成分）。但是，在涉及可变对价的安排中，得出单一履约义务而非多项履约义务的结论可能会造成重大影响。

这段话应该如何理解？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

前一种情况下，如果虽然有多项履约义务，但每一项履约义务都是在合同期内按直线法确认收入，则是否分拆为多项履约义务对各期的收入、成本计量影响不大。

但如果涉及到部分履约义务存在可变对价的情况，由于可变对价估计的限制（不能超出预计在不确定性消除时极可能不会发生重大转回的金额），导致各项履约义务的单独售价比例会因为可变对价的估计而有所不同，而当导致对价可变的不确定性消除时，释放出来的收入确认在当期，也会影响收入在各期间之间的分布。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第十七条

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控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

与现行准则类似，作为实务中的简化处理，新收入准则也允许客户付款时间与转让商品或服务时点的间隔期间为一年或更短期间内的交易，无需就重大融资成分的影响调整已承诺的对价金额。也就是说，如果销售方向客户提供融资的期限在一年以内，可以不考虑该融资成分。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

但是，该简化处理不适用于客户向销售方提供了融资的情况，即客户向销售方预付款，无论该预付款是否在转让商品或服务前一年以内，销售方都需要就该融资成分的影响调整对价金额。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

——例题选自收入准则应用指南

2x18年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于2年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付449.44万元，或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2x18年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

本例中，按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，应当对合同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响。

假定该融资费用不符合借款费用资本化的要求。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

甲公司的账务处理为：

(1) 2×18 年 1 月 1 日收到货款。

借：银行存款 4 000 000

 未确认融资费用 494 400

贷：合同负债 4 494 400

(2) 2×18 年 12 月 31 日确认融资成分的影响。

借：财务费用 240 000(4 000 000×6%)

 贷：未确认融资费用 240 000

以实务案例形式逐条解析新收入准则

(3) 2x19 年 12 月 31 日交付产品。

借：财务费用 254 400(4 240 000×6%)

 贷：未确认融资费用 254 400

借：合同负债 4 494 400

 贷：主营业务收入 4 494 400

以实务案例形式逐条解析新收入准则

20X8年确认的财务费用，是否需要纳税调整？

这个问题在税法上并无明确规定，因为此前对预收账款通常不计提利息。

个人理解可能需要进行纳税调整（满足条件情况下，相应需确认递延所得税资产），相应地2年后确认销售收入时，税务上应确认的销售收入是400万，并按400万的合同金额开票。

具体处理意见建议与主管税务机关沟通确认。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

房地产企业的预收售房款是否考虑重大融资成分？

分析：实务中做法不同，各有理由。目前尚没有定论。

财政部于2018年4月24日举行的新收入准则现场办公会上，对此问题的讨论：

赞成方：从客观来说，房地产企业预收的售房款是起到了融资的作用的，企业也有融资的意图。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

反对方：虽然客观上起到房地产企业融资的作用，但实务中存在以下问题：（1）预收房款属于房地产企业的行业惯例，并非基于个别企业的融资诉求；（2）我国的房地产行业现状下，有时候期房销售的价格反而比现房销售的价格高；（3）如果考虑预收款的融资成分，则还要考虑融资费用资本化的问题；（4）目前税务要求按照预收款金额纳税，如果考虑预收款的融资成分，则会计上确认收入的金额要高于预收金额，导致税务很可能按照收入金额要求纳税。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

某公司的应收账款中有很大大一部分的回款，由于实质上是由政府财政资金拨付（财政资金拨付予公司的客户，公司客户再行支付给公司），所以导致应收账款金额很大，回款周期也很慢。

这种情况初始确认时，需要考虑时间价值？此类虽然类似于分期收款，但由于合同中未明确约定回款的周期安排，政府财政资金的拨付情况也无法合理预计，那在初始确认时，即使想确认长期应收款，也无法进行折现处理。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

本案例延迟收款是因为财政资金申请和拨付的流程所导致，并非本企业向客户或政府提供融资，符合此类交易的惯例，因此可以考虑不确认重大融资成分因素的影响。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第十八条 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。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

与现行准则一致，对于销售商品或提供劳务过程中存在的非现金对价，主体应以公允价值计量该非现金对价（或支付非现金对价的承诺）。非现金对价可能采用商品或服务的形式，也可能是金融工具或不动产、厂场和设备等。同时，如果无法合理估计非现金对价的公允价值，主体应通过间接参照为获取该对价而向客户（或同类客户）承诺的商品或服务的单独售价来计量该对价。

因此非货币资产交换准则做了相应修订

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第7号准则（财办会〔2019〕3号）

（一）企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第14号——收入》。

需要说明的是，此处会形成新的会税差。增值税和所得税还是以换出存货的公允价值作为计税依据。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第十九条 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减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

应付客户对价包括返利，折扣，优惠券等。除非该对价是为了向客户取得“能够明确区分”的商品或服务，应付客户对价应冲减交易价格，并在“确认收入”与“承诺支付对价”孰晚的时点冲减收入。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

供应商G向超市H销售货物，并一次向超市H支付陈列费。该陈列费应如何进项会计处理？

分析：

按照惯例，供应商G并不能控制超市H员工布置柜台的行为。另外，陈列柜台的所有权也不会转移给供应商G。因此，供应商G无法通过陈列费控制商品或服务，即陈列费不属于由超市H向供应商G提供的一项单独的商品或服务。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

结论：

由于陈列费不是为了取得一个可明确区分的履约义务，它应该冲减供应商G对超市H的销售收入。

税务处理实际和新收入准则无本质差异，但部分企业采取互开票的形式会计处理计入销售费用，实际应采取开红票的方式。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

某公司是一个设备制造销售的公司，公司与客户签订的合同有1-3年的质保期，但销售有些是通过第三方公司联系完成的，公司将设备售后维护外包给第三方公司，维保合同约定按照客户要求，合同期限同客户质保期限，但公司仍需对第三方公司无法解决的问题给予支援。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

问题：

新准则下是否应冲减收入而不是计入销售费用？

答案：

不是冲减收入，因为这是支付给第三方而不是客户的，且对应于明确可识别的服务，属于接受外部服务的对价款。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

新准则下“应付客户对价”部分对此有讨论。在成立客户合同的前提下，除非应付客户对价系对应于特定的可辨认商品或服务，且该商品或服务的公允价值与应付客户对价金额相当，否则一般应冲减销售收入而不是确认费用。对那些无需前提条件的赠送，因为不存在客户合同，所以不在此限，仍按赠品的公允价值计入销售费用。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

经销商返利新收入准则处理原则

(一) 销售返利 (现金)

A为医药企业，2017和2018年分别向B客户销售医药产品，同时在销售政策中规定，如B的采购达到一定数量，则A给与一定的现金返还。

2017和2018年A分别预提0.4亿和0.2亿元返利，预提时全部计入销售费用。

问题：2020年A公司实施新收入准则如何进行处理？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

该笔奖励在新准则下应冲减收入而不是确认为销售费用。事实上原准则下也类似，冲减收入更为合理。也就是新老准则在此问题上的处理应无重大差异。以前年度习惯上做销售费用，更多地是出于与税务规定（增值税对于折扣折让的规定）保持一致的原因，但税务规定实际上是不应作为会计处理依据。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：甲企业是一家生产企业，2019年10月与经销商A企业签订合同。合同约定甲企业以12元/瓶将其生产的产品X销售给A企业，月销售15万瓶，每月甲企业承担A企业的渠道费用20万元，甲企业生产产品X的成本为3元/瓶。

	收入	成本	毛利	毛利率	销售费用
原收入准则	180	45	135	75%	20
新收入准则	160	45	115	72%	0

以实务案例形式逐条解析新收入准则

问题：

如果经销商A公司把产品销售给门店C公司，C公司向A公司收取的陈列费、促销费等款项，从A公司角度是否也应当作为“应付客户对价”而不是C公司提供的单独可辨认的商品或服务，即冲减收入，不确认销售费用？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：应冲减收入。

结论：履约义务，它应该冲减对门店C的销售收入。由于陈列费不是为了取得一个可明确区分商品的承诺。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

(二) 销售返利(商品)

A企业于2020年向B客户销售产品，同时在销售政策中规定，达到规定数量赠实物。例如：
在一年内销售器械30台，赠配1台。

问题：A公司新收入准则下如何进行会计处理？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

支付销售返利的一方，应按数量折扣处理。

例如销售返利政策为满30台赠送1台，则应将客户支付的30台货款的 $\frac{1}{31}$ 予以递延（预收账款，新准则下为合同负债），到交付作为赠品的货物时，将该合同负债结转收入，并将赠品的实际成本结转销售成本。返利不体现为销售费用（参照新准则对“应付客户对价”的相关规定）。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

收取返利的一方，同样按采购折扣处理，其会计处理与销售方对应，即所支付的款项中的1/31作为预付账款，收到赠品时转入库存商品核算。

实务中也可以接受在下期收到货物时入账，并冲减库存商品成本或销售成本的做法。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

总结：

建议在第一年，按照扣除将于下年以实物方式支付的返利的公允价值后的金额确定本期销售商品收入金额，把将于下年支付的实物返利的公允价值确认为合同负债，递延到下一年度交付作为返利的实物时，确认为下一年度的销售收入。

即：账务处理为（为简化起见，此处不考虑增值税的影响）：

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第一年：

借：银行存款 / 合同资产等

贷：主营业务收入 (=合同约定的价款总额÷(本期合同销售数量 + 应于下一年度以实物返利方式提供的货物数量)×本期合同销售数量)

合同负债

以实务案例形式逐条解析新收入准则

同时按照本期实际交付的存货数量和对应的单位成本，结转相应的营业成本。

期末报表列报时，如果针对同一客户的同一销售合同，同时存在合同资产和合同负债的，则应按照抵销后的净额列报。

第二年，交付作为返利的实物时：

借：合同负债

贷：主营业务收入

同时将以实物返利方式交付的存货的成本结转为营业成本。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第二十一条 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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。

成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。

余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第二十六条 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：

- （一）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；
- （二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；
- （三）该成本预期能够收回。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

附：最新报表科目列示对照

新收入准则科目	报表项目	
	流动	非流动
合同资产	合同资产	其他非流动资产
合同负债	合同负债	其他非流动负债
合同取得成本	其他流动资产	其他非流动资产
合同履约成本	存货	其他非流动资产
应收退货成本	其他流动资产	其他非流动资产
应付退货款	其他流动负债	预计负债

以实务案例形式逐条解析新收入准则

问题：合同履约成本科目是否替换了开发成本及生产成本？

分析：不能替代。

根据新收入准则应用指南，“合同履约成本”科目的核算内容是“企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照本准则应当确认为一项资产的成本”。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

因此要同时满足以下条件：

- (1) 以符合新收入准则第五条规定的五项条件的“客户合同”的存在为前提，即针对特定客户合同所发生的履约成本；
- (2) 该履约成本满足确认为资产的条件，但不是确认为存货或者其他准则规范范围内的资产类型。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

实务中，合同履约成本一般用于在提供劳务的交易中，尚未确认收入的情况下暂时归集的已发生劳务成本。开发成本、生产成本等传统科目都属于存货，且不以符合条件的客户合同的存在为其确认的前提。所以和合同履约成本是平行关系，不是替代关系。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

在新准则下，运输活动是否不构成单项履约义务时应作为合同履行成本，因此这部分运费是成本而非销售费用？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

【例】——摘自应用指南

甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时点履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司。在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务。如果该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人。甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

【例】--续

甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时点履行的履约义务，且控制权在送达乙公司指定地点时转移给乙公司。本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在送达乙公司指定地点时，控制权转移给乙公司。由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

深圳比亚迪年报示例：

根据和客户的销售合同，合同约定由本集团承担运输的，本集团负责将产品运送至客户指定的地点并承担相关的运输费用。该产品销售属于在某一时点履行的履约义务且控制权在送达客户指定地点时转移给客户。2018年1月1日之前本集团将承担的运输费用记录为销售费用，2018年1月1日起，该运输为本集团履行合同发生的必要活动，其费用计入履约成本。控制权转移给客户之后发生的运输活动为本集团向客户提供了一项运输服务，该项服务构成单项履约义务，2018年1月1日起，本集团将此类运输服务对应的收入成本计入其他业务收入与其他业务成本。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

某检测行业产生的劳务费，能否计入劳务成本；如果可以计入劳务成本，期末如有余额，结转到什么科目合适？

以实务案例形式逐条解析新收入准则

答案：

- 1、原收入准则下，此类劳务成本期末均应结转到主营业务成本中，期末应无余额。
- 2、新收入准则下，如果此类检测服务属于在一个时点履行的履约义务（如在检测完成、交付最终检测报告时），则此前已发生的合同成本在收入确认之前可以作为资产挂账（前提是确保可收回），核算科目为“合同履约成本”，期末余额在存货中列报，同时关注期末的减值测试问题。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

说明：在新准则下，某些提供劳务的交易是在完成时一个时点上一次性确认全部收入的，此前已发生的劳务成本就需要在“合同履约成本”中归集，并在期末资产负债表上列报为存货或者其他非流动资产，此时就存在期末对其计提减值准备的问题。某些劳务合同虽然满足在一段时间内确认收入的条件，但其成本发生的进度快于确认收入所依据的履约进度，也会出现这种情况（不仅限于按产出法计量履约进度的情形）。

提示:注意和所得税政策的差异

以实务案例形式逐条解析新收入准则

建筑企业新老准则报表列示项目比较

计算过程	新收入准则		老建造合同准则	
	金额	分录	金额	分录
累计发生成本 (预计总成本 10000)	2000	借：合同履约成本 2000 贷：原材料、应付职工薪酬等 2000	2000	借：工程施工-合同成本 2000 贷：原材料、应付职工薪酬等 2000
履约进度		20.00%		20.00%
合同收入 (总造价 15000)	3000	借：合同结算——收入结转 3000 贷：主营业务收入 3000	3000	借：工程施工——合同毛利 1000 贷：主营业务收入 3000
结转成本	2000	借：主营业务成本 2000 贷：合同履约成本 2000	2000	借：主营业务成本 2000 贷：主营业务收入 3000
结算合同价款	2000	借：应收账款 2180 贷：合同结算——价款结算 2000 应交税费——应交增值税(销项税额) 180	2000	借：应收账款 2180 贷：工程结算 2000 应交税费——应交增值税(销项税额) 180
实际收到价款	2000	借：银行存款 2180 贷：应收账款 2180	2000	借：银行存款 2180 贷：应收账款 2180
相关科目余额		合同结算借方 1000(3000-2000)		工程施工余额-工程结算余额 =2000+1000-2000=1000
报表列示		在资产负债表中作为 合同资产 列示 1000		在资产负债表中作为 存货 列示 1000

以实务案例形式逐条解析新收入准则

建筑企业新老准则报表列示项目比较

计算过程	新收入准则		老建造合同准则	
	金额	分录	金额	分录
累计发生成本 (预计总成本 10000)	2000	借：合同履约成本 2000 贷：原材料、应付职工薪酬等 2000	2000	借：工程施工-合同成本 2000 贷：原材料、应付职工薪酬等 2000
履约进度	20.00%		20.00%	
合同收入 (总造价 15000)	3000	借：合同结算——收入结转 3000 贷：主营业务收入 3000	3000	借：工程施工——合同毛利 1000 贷：主营业务收入 3000
结转成本	2000	借：主营业务成本 2000 贷：合同履约成本 2000	2000	借：主营业务成本 2000 贷：合同结算——收入结转 2000
结算合同价款	3500	借：应收账款 3815 贷：合同结算——价款结算 3500 应交税费——应交增值税(销项税额)315	3500	借：应收账款 3815 贷：工程结算 3500 应交税费——应交增值税(销项税额)315
实际收到价款	3500	借：银行存款 3815 贷：应收账款 3815	3500	借：银行存款 3815 贷：工程结算 3500 应交税费——应交增值税(销项税额)315
相关科目余额	合同结算贷方 500(3500-3000)		工程施工余额-工程结算余额 =2000+1000-3500=-500	
报表列示	在资产负债表中作为 合同负债 列示 500		在资产负债表中作为 预收账款 列示 500	

以实务案例形式逐条解析新收入准则

依据《企业会计准则第14号——收入》应用指南,合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示,不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

提示：

新准则下的应收账款一般不和能与同一合同的合同负债相抵列列报。因为抵消列报的前提是本方拥有要求净额结算的法定权利,且双方要有净额结算的意图。但同一合同的合同履约成本合同负债也可以按净额列报(准则没规定,实务口径)。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

问题：合同履约成本科目是否替换了开发成本及生产成本？

分析：不能替代。

根据新收入准则应用指南，“合同履约成本”科目的核算内容是“企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照本准则应当确认为一项资产的成本”。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

因此要同时满足以下条件：

（1）以符合新收入准则第五条规定的五项条件的“客户合同”的存在为前提，即针对特定客户合同所发生的履约成本；

（2）该履约成本满足确认为资产的条件，但不是确认为存货或者其他准则规范范围内的资产类型。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

实务中，合同履约成本一般用于在提供劳务的交易中，尚未确认收入的情况下暂时归集的已发生劳务成本。

开发成本、生产成本等传统科目都属于存货，且不以符合条件的客户合同的存在为其确认的前提。所以和合同履约成本是平行关系，不是替代关系。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

第二十八条 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

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。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

案例：

甲公司通过竞标赢得一个新客户，为取得和该客户的合同，甲公司发生下列支出：

- (1) 聘请外部律师进行尽职调查的支出为15000元，
- (2) 因投标发生的差旅费为10000元，
- (3) 销售人员佣金为5000元，甲预期这些支出未来能够收回。

此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金10000元。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

分析：

甲公司向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产。

甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本，因此，应当于发生时直接计入当期损益。

甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本，这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决于其他因素（包括公司的盈利情况和个人业绩），其并不能直接归属于可识别的合同。

以实务案例形式逐条解析新收入准则

注：在新收入准则下，对于满足“增量费用”条件的营销费用，如给予代理商或销售人员的佣金，可以作为合同取得成本采用第二种方法（但应单列为其他流动资产，不是计入存货或开发成本），不满足增量费用条件的合同取得成本，以及从发生到对应的收入确认不足一年的合同取得成本，仍在发生时直接计入费用。



4

收入准则中特定 交易（或事项） 的会计处理

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第三十二条

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。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

新收入准则对销售退回将产生哪些影响？

→假如商品售价为100万元，商品成本为60万元，退回比例为10%。

说明：对照新收入准则关于控制权转移的判断指引和第五条对控制权的定义，在新准则下最终结果与原准则差异不大，因此和税务处理也保持一致。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

原准则：

→在销售商品时：

借：应收账款 100

贷：主营业务收入 100

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

→在期末：

借：主营业务收入 10

贷：主营业务成本 6

 预计负债 4

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

新准则：

▲产生哪些影响？

→在销售商品时：

借：应收账款 100

贷：主营业务收入 90

 预计负债 10

借：主营业务成本 54

 应收退货成本 6

贷：库存商品 60

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第三十三条 对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。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

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。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

大型设备组装制造企业，每年度销售的机台数量小于10台，预计2020年申报材料，故将采用新收入准则确认收入，产品销售合同中约定了1-2年的质保期，部分合同约定了质保金比例，通常为合同总价的5%。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

问题：

约定5%的质保金的前提下（即付款条款为，在质保期结束后支付5%），是否可以将质保服务识别为单项履约义务，在产品交付客户至质保期结束期间，按合同总价的5%每月摊销确认服务收入；还是说应当在交付时按合同总额一次性确认产品销售收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

新收入准则要求将质保区分为保证性质保和服务性质保。前者不是单项履约义务，而后者是单项履约义务。按照一般常识性理解，“产品销售合同中约定了1-2年的质保期，个别合同约定了质保金比例，通常为合同总价的5%”这类质保比较符合行业内的惯例，属于保证性质保的可能性更大，因此不能单独递延到后续质保期间确认收入，而是应当采用在验收完成时确认全部收入，并按预计质保支出确认预计负债的做法。另外此类质保金更多地基于行业惯例，可以认为不包含重大融资成分。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

同时，质保金属于合同资产而非应收账款。这一点在财政部会计司发布的收入准则应用案例中也已明确。

对于质保金等预定收款期限就很长的债权（不论是应收款项还是合同资产），简单地使用基于账龄的迁徙率模型都是不恰当的，因为其发生损失更多地是与逾期（超过预定付款日的天数）相关，而不是与账龄的绝对长度相关。应将其归为单独的组合，采用迁徙率模型以外的其他模型分析其预期信用损失问题。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

如质量保证条款不构成一项单项履约义务（保证性质保）

借：销售费用

贷：预计负债

如质量保证条款构成一项单项履约义务（服务性质保）

借：应收账款

贷：主营业务收入

合同负债

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

甲公司是一家专业的手机销售商店，所有由该店销售的手机，甲公司书面向客户承诺：手机自售出起一年内如果发生质量问题，甲公司负责提供质量保证服务（三包服务）。

此外，在此期间内，由于客户使用不当（例如手机进水）等原因造成的产品故障，甲公司也免费提供维修服务（该服务不能单独购买）。

假设甲公司2019年度实际销售手机收入3000万元，税额390万元，手机成本2500万元。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

2019年实际发生质量保证服务支出8万元，其中包含2018年度所售手机三包服务支出6万元。

2019年按照销售额的1%预提质量保证服务支出费用（三包）。

对于额外的免费维修服务，与甲公司类似的企业有单独销售，市场公允价格为手机售价（不含税）的0.8%。2019年度售出的手机，截至12月31日共发生因客户使用不当等原因造成的故障维修支出3万元，预计2020年度还会支出3万元。

问题：甲公司2019年度的财税处理及税会差异与纳税调整？

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

（一）会计处理

案例中，甲公司的承诺包括：销售手机、提供质量保证服务以及额外免费维修服务。甲公司针对产品的质量问题的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准。

因此，不构成单项履约义务；甲公司由于客户使用不当而导致的产品故障提供的额外免费维修服务，属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务，尽管其没有单独销售，该服务与手机可明确区分，应作为单项履约义务。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

因此在该合同下，甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供免费维修服务。

甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务，应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定进行会计处理。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

将交易价格分摊至各单项履约义务：

手机销售分摊： $3000/(1+0.8\%)=2976.19$ 万元

额外免费维修分摊： $3000 \times 0.8\% / (1+0.8\%) = 23.81$ 万元

1. 售出手机时：

借：银行存款 3390.00万元

贷：主营业务收入 2976.19万元

 合同负债——免费维修 23.81万元

 应交税费——应交增值税（销项税额） 390.00万元

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

同时结转手机销售成本：

借：主营业务成本 2500万元

贷：库存商品 2500万元

2. 额外的免费维修服务：

借：合同履行成本——免费维修 3万元

贷：应付职工薪酬——工资等 3万元

由于截至12月31日，承诺的一年服务期限尚未达到，所以2019年度确认的免费维修服务“合同负债”尚不能转化为收入，支出只能暂时计入“合同履行成本”。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

3. 三包服务：

（1）预提2019年度三包费用：

借：销售费用 30.00万元

贷：预计负债 30.00万元

（2）实际支出三包费用：

借：预计负债 8万元

贷：银行存款等 8万元

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

（二）税务处理

1. 增值税

纳税人生产经营活动中采取直接收款方式销售货物，已将货物移送对方并暂估销售收入入账，但既未取得销售款或取得索取销售款凭据也未开具销售发票的，其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

公司的产品在保修期内出现问题，进行免费维修消耗的材料或免费更换的配件，属于用于增值税应税项目，不属于《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定的不得抵扣的情形，不需要作进项税额转出处理。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条关于视同销售的规定，保修期内免费保修业务作为销售合同的一部分，有关收入实际已经在销售时获得，该公司已就销售额缴纳了税款，免费保修时无需再缴纳增值税，维修领用零件也不需视同销售缴纳增值税。

因此，甲公司销售手机应在售出手机时确认全部收入，对于三包服务和额外的免费服务不需要作进项税额转出或视同销售处理。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

2. 企业所得税

《企业所得税法实施条例》第九条规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

因此，对于手机销售取得的收入应全部确认应税收入，对于三包服务和额外维修服务，其实际支出可以税前扣除。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第三十四条 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。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

（一）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。

（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

（三）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。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

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事实和情况，这些事实和情况包括：

- （一）企业承担向客户转让商品的主要责任。
- （二）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。
- （三）企业有权自主决定所交易商品的价格。
- （四）其他相关事实和情况。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

20x7年1月，甲旅行社从A航空公司购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。甲旅行社向旅客销售机票时，可自行决定机票的价格等，未售出的机票不能退还给A航空公司。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

甲旅行社向客户提供的特定商品机票，并在确定特定客户之前已经预先从航空公司购买了机票，因此，该权利在转让给客户之前已经存在。甲旅行社从A航空公司购入机票后，可以自行决定该机票的价格、向哪些客户销售等，甲旅行社有能力主导该机票的使用并且能够获得其几乎全部的经济利益。因此，甲旅行社在将机票销售给客户之前，能够控制该机票，甲旅行社的身份是主要责任人。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

某百货公司，同时存在自营和联营专柜销售两种业务模式。对于专柜业务，百货公司每月按比例从驻场商户的含税实际销售额中抽取提成作为企业的收益。在现行准则下，以上两种模式下企业均采用总额法确认商品销售收入。

对于联营专柜销售业务，具体情况如下：①现金流：统一由百货公司开具发票。通常情况下，驻场商户统一使用百货公司的POS收益系统进行收款；对于某些POS机未联网的大客户，由商户自主收银，第二日商户再将收银额转入百货公司，用以计算和提取佣金。②实物流：商户存放于商场的商品由商户自行负责管理。③结算方式：百货公司按驻场商户每月含税实际销售额的*%比例抽成作为其收益。④售后服务：消费者可以直接联系商户，也可凭商场开具的发票直接向百货公司提出售后要求，百货公司再找商户。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

目前典型的百货公司专柜联营模式，百货公司在新收入准则下应采用净额法核算，而不能看作先从专柜（供应商）购入再卖给顾客。这也与目前IFRS下的通常做法一致。

其实这个问题在原准则下也应当考虑按净额法核算，毕竟新老准则下对此问题的处理原则是一致的。但目前实务中多数百货公司在原准则下是采用总额法，可能是因为原准则下对此无明确规定的原因。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

注意和问题解答2的差异对比：

项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第三十五条 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。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

公司向客户销售商品时附带有少量赠货（赠货为自产商品，与销售的商品相同，并非买一赠一，而是少量赠货），新收入准则下如何会计处理？

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

“买一赠一”、“买大赠小”等促销活动而言，其中的“赠”并非无条件，而是以“买”为前提的，所以应当把“买”和“赠”作为一个整体进行处理，采用类似于捆绑销售的方式进行会计处理，将“买”部分的总价确认为销售收入，所售出商品和附送赠品的成本均转为营业成本。不应单独把其中的赠品成本确认为销售费用。

注：税务处理与会计处理相同，不作纳税调整。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

企业为促销目的无偿赠送的样品、试用装、礼品等，无需受赠方履行一定义务（如购买一定价值的商品）即可获赠的（如所谓“来就送”），此时的赠品成本应确认为销售费用，不确认收入和结转成本。因为此时赠品成本的付出并无对应的经济利益流入，所以不满足确认收入的条件。

据此，此处的少量赠货，是以客户购买本企业商品达到约定数量、金额为前提的，故应按销售折扣处理，赠品的成本一并计入销售成本。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

某大型超市在2019年国庆期间开展了顾客购货奖励积分的促销活动。超市规定在2019年9至10月物每满300元（含税）奖励积分10分，不足100元部分不积分，积分可在1年内在本超市兑换任何商品，1个积分可抵付现5元现金。

A顾客购买了售价30000元的一批家用电器，并办理了积分卡，超市奖励A顾客积分1000分，该批家用电器的进货成本18000元。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

超市的财务处理：

（1）A顾客用积分卡购物时

借：现金 30000

贷：营业收入 25000

 合同负债 5000（=1000×5）

（2）结转商品销售成本

借：营业成本 18000

 库存商品 18000

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

（3）假定A顾客在2019年12月在本超市选购一件零售价为6000的皮衣，要求以积分卡上积分1000分抵付价款，并补付差价。该皮衣进货成本为3800元。

经超市确认，A顾客满足兑换条件，同意A顾客以积分抵付形式购买皮衣。

借：货币资金 1000

 合同负债 5000

贷：营业收入 6000

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

（4）结转商品销售成本

借：主营业务成本 3800

贷：库存商品 3800

（5）假如上例中A顾客积分逾期作废

借：合同负债（剩余积分）

贷：营业收入

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

提示：在京东购物返的京豆，在新收入准则下，基本处理原则和积分基本一致。

注意：京东10元送1个京豆，京豆待下次可以消费使用，每个京豆可以抵消1元，假设不考虑京豆使用率，应用实付价款与商品和积分的公允价值比例进行分摊，得出商品和积分的分别价值（如前述例题）。

对该题继续展开，用户下一次使用10个京豆和190元去换取200元的产品和19个京豆。
(积分循环获取)。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

问：对产品和19个京豆应当以：

A、实付价190元来进行分摊；

B、还是使用的10个京豆的价格+190元做为基数来分摊？

分析：

未使用京豆的价值是作为合同负债确认的，到后续消费时结转收入，再根据新获得的京豆确认新的合同负债。所以，合同总价是包含此次使用的10个京豆的价值在内的。相应地应采用方法B：使用的10个积分的价格+190元做为基数来分摊。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

对于该奖励积分（或者京豆）的实务案例存在这样的延伸：

单位开发奖励积分，每消费10元赠送1个积分，1个积分可以抵扣1元的商品价格，同时开发新功能：除了消费获取积分外，用户每日签到，评论，做活动也能获取免费的积分。

分析：

1、对于消费获取的积分与免费获取的积分应当放在一个“积分池”来看，即如果消费获取了10个积分（每个积分1元），其他用户免费获取了10个积分，“积分池”为20个积分，每个积分价值变成了0.5元。

用户使用10个积分（或京豆）和190元去换取200元的产品和19个积分（京豆）。应当以 $10 \times 0.5 + 190$ 作为基数来分摊。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第三十六条 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。

企业向客户授予知识产权许可，同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

- （一）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
- （二）该活动对客户将产生有利或不利影响；
- （三）该活动不会导致向客户转让某项商品。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

丙公司与己公司签订专利许可合同，许可己公司在5年内使用自己的专利技术生产A产品。根据合同的约定，丙公司每年末向己公司收取专利技术许可费200万元，丙公司可合理预期不会实施对该专利技术产生重大影响的活动。

20×7年12月31日，丙公司收到己公司支付的固定金额专利技术许可费200万元。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

该授予知识产权许可是属于在某一时点履行履约义务。

由于丙公司合理预期不会实施对许可已公司使用的专利技术产生重大影响的活动，授予的专利技术属于在某一时点履行履约义务。

实际总体思路类似分期收款发出商品。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第三十九条 企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无需退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

例如，放弃储值卡的使用等，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。企业在确定其是否预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额时，应当考虑将估计的可变对价计入交易价格的限制要求。如果有相关法律规定，企业所收取的与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

- 甲公司经营连锁面包店。2×19年，甲公司向客户销售了5 000张储值卡，每张卡的面值为200元，总额为1 000 000元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额5%（即50 000元）的部分不会被消费。截至2×19年12月31日，客户使用该储值卡消费的金额为400 000元。

甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

甲公司的账务处理为：

- （1）销售储值卡：
- 借：库存现金 1 000 000
- 贷：合同负债 884 956
- 应交税费——待转销项税额 115 044

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为50 000元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。因此，甲公司在2×19年销售的储值卡应当确认的收入金额为372 613元 $[(400\,000+50\,000 \times 400\,000 \div 950\,000) \div (1+13\%)]$ ，应确认的增值税销项税额 $=400\,000 \div (1+13\%) \times 13\%=46\,018$ （元）。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

（2）根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

- | | |
|-------------------------|---------|
| • 借：合同负债 | 372 613 |
| • 应交税费——待转销项税额 | 46 018 |
| • 贷：主营业务收入 | 372 613 |
| • 应交税费——应交增值税（销项税额） | 46 018 |

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第四十条 企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；企业为该初始活动发生的支出应当按照本准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期2年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费2000元之外，甲公司还向客户收取了50元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收的入会费和年费均无需返还。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务，而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。

因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了50元入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在2年分摊确认为收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

供热企业配套费如何确认收入？

分析：

原准则下，参考2006版的应用指南，“申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。

新准则下，根据新准则对“无需退回的初始费”的规定，一般采用在预计服务期限内分摊的方式确认收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个受益期内分期确认收入”，因此可以在完成接入且该款项的收取不存在重大不确定性时确认收入。

实务中较常见的做法则是参考《关于一次性入网费会计处理的规定》（财会[2003]16号文）的规定进行分摊确认收入。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

第四十一条 企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。

合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。如企业向客户销售两项可明确区分的商品，企业因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于企业交付另一项商品的，企业应当将该收款权利作为合同资产。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

注：应收款项属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的核算范围，与合同资产的区别在于获得对价的无条件，一般来说，仅当对价支付前所需的时间流逝到期时，获得对价的权利才是无条件的。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。应收款项是企业无条件收取合同对价的权利，该权利应当作为应收款项单独列示。

二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

因此，与合同资产和应收款项相关的风险不同，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

合同资产不属于金融资产范畴，但合同资产减值计量和列报应当按照《准则第22号——金融工具确认和计量》和《准则第37号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

同样，合同负债所反映的合同义务不符合金融负债的定义，因而也不属于金融负债的范畴。

合同资产本身并不是金融资产，只不过其减值借用了金融资产的预期信用损失模型。并且其减值损失仍然是反映在“资产减值损失”项目中，而不是在“信用减值损失”项目中。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

1、一般商品买卖，合同约定到货验收合格、并开具发票后，支付货款。若年底，已发货并签收，但并未开具发票结算，形成的应收暂估款，是属于合同资产还是应收账款？（常规是只有开了发票之后，对方才会进入结算阶段）

2. 一般商品买卖，与客户的结算周期是11月25日-12月25日，26-31日的销售在下一年1月份结算单中，在12月31日时点，26-31日形成的暂估收入，是属于合同资产还是应收账款？上述发票的开具、结算单（应等同于具体销售订单）是否属于时间流逝以外的其他因素？

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

均属于应收账款。

合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。但是，一般理解，开票结算等事项都只是货款结算中的具体步骤，不涉及向客户提供商品或服务，即不构成单项履约义务，且开票行为本身对企业而言无需额外成本，且可使企业单方面受益，且开票行为是本企业可单方面控制的行为，因此对同时满足上述条件的开票结算，不影响“无条件收款权利”的认定。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

对于“无条件收款权”应当如何理解？例如在长期服务合同中，客户约定了定期对账的要求，对账审定后的金额才允许开票收款，是否算属于有条件？

分析：

“客户约定了定期对账的要求，对账审定的金额才允许开票收款”说明收款权利的行使并不仅仅取决于时间流逝这一必然发生的事件，不属于无条件收款权。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

如合同约定客户应验收并对账，对账在验收后下个月的1-5日，收入确认在上个月验收还是对账单发出的次月？

分析：

对账单只是确认收入金额和结算款项的一个环节，获取对账单本身不属于收入准则规定的履约义务，对于需对账确认的情况，如果在资产负债表日后完成对账确认，但所涉及的收入期间是在资产负债表日之前的，则可以将对账确认视为资产负债表日后调整事项处理，将对账确认的收入确认在其实际实现（客户签收或验收通过）的年度。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

说明：理论上，新收入准则下，销售贷款的质保金款项在新收入准则下应在合同资产下核算，而不是在应收账款或长期应收款中核算，因该款项收取存在条件，即在质保期间产品不存在问题，而不是只与时间相关。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

“合同负债”和“预收账款”的区别：

两者的概念有相通之处，但“预收账款”的概念并不强调已成立与客户之间的合同，如新收入准则第六条所述，“对于不符合本准则第五条规定的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理”，在合同成立前已收到的对价不能称为合同负债，但仍可作为预收账款。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

合同负债所代表的是在新收入准则下“企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务”，因此是以不含增值税的金额列报的。这一点和原先的预收账款也有不同。

列入合同负债下，对收到的涉及增值税金额应列入应交税费—待转销项税额科目。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

案例：

20x7年3月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两项商品，A商品的单独售价为6000元；B商品的单独售价为24000元，合同价款为25 000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取25 000元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

收入准则中特定交易（或事项）的会计处理

分析：

分摊至A商品的合同价款为5 000 $[(6000 + (6000 + 24000)) \times 25000]$ 元，分摊至B商品的合同价款为20000 $[(24 000 + (6 000 + 24 000)) \times 25 000]$ 元，甲公司的账务处理如下：

交付A商品时：

借：合同资产	5000
贷：主营业务收入	5000

交付B商品时：

借：应收账款	25000
贷：合同资产	5000
主营业务收入	20000



5

新CAS 14的衔接规定

新CAS 14的衔接规定

第四十三条 首次执行本准则的企业，应当根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。同时，企业应当在附注中披露，与收入相关会计准则制度的原规定相比，执行本准则对当期财务报表相关项目的影响金额，如有重大影响的，还需披露其原因。

新CAS 14的衔接规定

首次执行新CAS 14的企业，应当根据首次执行新CAS14的累计影响数，调整首次执行新CAS 14当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。企业可以仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。

新CAS 14的衔接规定

证监会2018 年上市公司年报会计监管报告

公司对执行新收入准则导致的累积影响数调整首次执行日的留存收益时，错误地将影响金额全部计入未分配利润，未相应调整盈余公积。

新CAS 14的衔接规定

案例：

公司发在原收入准则下采用简化的里程碑法（初验80%、终验100%），则对于本年末（2019/12/31）处于初验和终验之间的项目，衔接日（2020/1/1）是否需要冲回已经确认的80%（直接冲进留存收益），待取得终验报告后，再确认100%？

（如果这样处理，意味着一笔业务的部分收入重复进了利润表，是否有问题？）

新CAS 14的衔接规定

分析：

如果新准则下属于在一个时点履行的履约义务，则应如上所述的处理，这样同一笔收入在2019、2020年度的利润表中都有体现，但属于正常情况。

新CAS 14的衔接规定

案例：

某公司主营业务是生产销售保温材料，并具有建筑施工资质负责施工，即包工包料（施工与材料的价格比例大约为1:2），工期基本都在1年以内。

合同约定，以施工进度作为付款条款，即完成施工量的三分之一，付款至一定金额；完成施工量的三分之二，付款至一定金额，工程验收时，付款至总价款的90%。

新CAS 14的衔接规定

现公司收入确认政策为工程验收时，一次性确认收入。

现在存在的问题是，工程已完工，但甲方迟迟不提供验收报告（因为甲方提供验收报告后，就需要付剩余工程款，所以甲方拖延验收），导致公司预收账款金额非常大，存货-工程施工也非常大，可能存在某一年度集中确认收入的情况，导致利润畸高。

问题：新收入准则下如何处理？

新CAS 14的衔接规定

分析：

考虑在新准则的“五步法模型”下的收入确认问题。

主要问题包括：材料和施工能否分解为两项履约义务；如果能，则材料销售在哪个时点控制权转移；施工劳务是否属于在一段时间内履行；如何将合同总价合理分摊到两项履约义务；如果是在一段时间履行的，则履约进度如何确定等。

完全依据验收报告作为收入确认证据可能是不合理的。

新CAS 14的衔接规定

个人理解：

- 1、如果此处的“施工”只是保温材料的简单安装，则材料销售和安装可作为两项履约义务；
- 2、合同总价在该两项履约义务之间的分摊应参考单独售价，准则对单独售价的确定有具体指引，优先采用可直接观察的独立交易价格，在本案例中也可以参照。
- 3、对于施工部分，可根据客户出具的进度确认证明作为履约进度的主要外部证据，如果总体时间较短，也可以在完成时一次性确认收入。

新租赁准则难点与重点问题 解析

张老师 正保远见





1

租赁准则重大变化概述

2

以实务案例形式逐条解析新租赁准则

3

特定交易的会计处理

4

新租赁准则列报及衔接规定

5

附：部分疑难案例解析



1

租赁准则重大变化 概述

一、租赁准则重大变化概述

- 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表的企业，自2019年1月1日起施行；其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行。

一、租赁准则重大变化概述

- 出租人会计
- 出租人的会计处理仍类似于现行的做法，即出租人继续将租赁分类为融资租赁和经营租赁。
- 承租人会计
- 承租人对租赁的会计处理将发生根本性改变。取消了目前对承租人区分资产负债表内融资租赁和资产负债表外经营租赁的双重会计模型，转而使用单一的资产负债表内会计模型，这与目前的融资租赁会计类似。

一、租赁准则重大变化概述

- 影响——对承租人影响较大，对出租人影响较小
- 对承租人而言，其报告中的资产和负债将同时增加。
- 经营租赁承租人的费用分摊方式，将由现行的直线法变为与融资租赁一致的“前大后小”模式，即在租赁期的前半段时间内的总费用(即资产折旧加上利息)要高于现行准则下直线法确认的经营租赁费用。

一、租赁准则重大变化概述

出租人的会计处理

出租人的会计处理仍类似于
现行做法.....

租赁分类测试



融资租赁和经营租赁



但与该项新准则下承租人的
会计模式并不一致

出租人和承租人的
会计模式相一致



一、租赁准则重大变化概述

承租人面临重大变化

所有重大租赁都要记入资产负债表内

资产负债表

资产

= 标的资产的“使用权”

负债

= 支付租金的义务

损益

租赁费用

折旧

+ 利息

= 前高后低式的总租赁费用

一、租赁准则重大变化概述

- 新租赁准则的核心变化是，承租人不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是采用统一的会计处理模型，对短期租赁和低价值资产租赁以外的其他所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，并分别计提折旧和利息费用。
- 新租赁准则下，对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。其中，**短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的租赁。**
- **低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。**

一、租赁准则重大变化概述

- 注：新租赁准则中承租人的租赁业务均需入表，短期租赁和低价值租赁是仅有的例外情况，能够采用与现行准则中经营租赁类似的简化处理。
- 根据新租赁准则应用指南：
- 承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。

一、租赁准则重大变化概述

- 低价值资产租赁的标准应该是一个绝对金额，即仅与资产全新状态下的绝对价值有关，不受承租人规模、性质等影响，也不考虑该资产对于承租人及相关租赁交易的重要性。常见的低价值资产的例子包括平板电脑、普通办公家具、电话等小型资产。
- 但是，如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。

一、租赁准则重大变化概述

- 低价值资产租赁的金额上限应结合企业的具体情况确定。但结合准则应用指南中的案例看，不建议将全新状态下价值大于5万元的项目认定为低价值资产。
- 个人理解，低价值资产的金额上限，应与本企业确认固定资产的单位金额下限相衔接。
- 若确认为租赁负债，如不需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态，不属于“符合资本化条件的资产”，故租赁负债的利息不能资本化。

一、租赁准则重大变化概述

- A公司与B公司签订了三年期的房屋租赁合同，租赁期是2018年6月1日至2021年6月30日，A公司新租于2021年开始实施新租赁准则，此时。剩余租赁期限不足一年。
- 问题：
- 是否可以认定为短期租赁，不确认使用权资产和租赁负债？

一、租赁准则重大变化概述

- 分析：
- 根据新租赁准则第六十三条：承租人采用本准则第六十一条第（二）项进行衔接会计处理时，对于首次执行日前的经营租赁，可根据每项租赁采用下列一项或多项简化处理：
 1. 将于首次执行日后12个月内完成的租赁，可作为短期租赁处理……



2

以实务案例形式逐 条解析新租赁准则

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第三条 本准则适用于所有租赁，但下列各项除外：
 - （一）承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以**出让、划拨或转让方式取得的土地使用权**，适用《企业会计准则第6号——无形资产》。
 - （二）出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第14号——收入》。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 建筑物出租是适用租赁准则还是投资性房地产准则？
- 分析：
- 对承租人，适用租赁准则。
- 对出租人，应判断该租赁为经营租赁还是融资租赁。属于经营租赁的，对投资性房地产这一资产本身的会计处理（含初始计量、折旧、摊销、公允价值变动、转换、处置等）适用投资性房地产准则，对租金收入的确认和计量适用租赁准则。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第十一条 在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价，出租人应当根据《企业会计准则第14号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 天宇能源于本年1月1日与汽车租赁公司签订了“汽车服务合同”，期限2年，合同总金额为200万元（含驾驶员基本工资50万元）。合同规定，200万元须于合同签订日一次性支付。合同主要内容是向汽车租赁公司租赁汽车，驾驶员由汽车租赁公司直接委派，统一打包在200万汽车租赁费中。合同中还约定，对于驾驶员加班费部分（加班费每月都有上下浮动不固定），则在实际发生时天宇能源再支付给汽车租赁公司。天宇能源本期将210万元计入管理费用——租赁费列示（含支付的加班费10万元）。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 租赁合同中明确指定了汽车的车牌号，且汽车租赁公司无实质性替换权，租赁公司派出的司机只是执行天宇能源的指令将车开往天宇能源指定的地点。
- 天宇能源相关的会计处理是否恰当，并简要说明理由。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 答案：在新的租赁准则下，要考虑两个问题：
 - 1、是否满足租赁的定义和确认条件（判断合同是否包含已识别资产，以及控制已识别资产的使用，即基本获取使用已识别资产带来的所有经济利益的权利和主导已识别资产的使用的权利）；
 - 2、租赁和服务内容是否可以明确区分。
- 由于租赁合同明确指定了汽车的车牌号，且供应商无实质性替换权，租赁公司派出的司机只是执行承租人的指令将车开往承租人指定的地点，则应认定包含租赁。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 因此在包含租赁的前提下，由于提供司机服务对承租人而言具有单独的价值，且司机和车辆并不存在一一对应关系，类似于收入准则中的单项履约义务，故应将司机服务作为一项单独服务，在每月接受司机服务时确认费用，而不是将其每月服务费一并折现计入使用权资产中。
- 故本期处理应是150万元列示在“使用权资产”；管理费用应列示35万元（含加班费10万元）；另25万元列示于合同资产（或预付账款）科目。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第十五条 租赁期，是指承租人有使用租赁资产且不可撤销的期间。
- 承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。
- 承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 租赁合同和服务合同的本质区别在于，合同是否产生了可确认的资产和负债。
- 在租赁合同中，租赁开始日，承租人通过合同权利和义务，控制了一项使用权资产，并承担了一项应付租赁款负债。
- 而在一般服务合同中，客户并未在合同开始日控制任何资产，因为在实际取得合同约定服务前，客户并不具有现时能力，主导服务的使用并获得自其流入的经济利益。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 事实上，客户只有在实际获得服务时，才获得并立即消耗了该服务的经济利益。因此，服务合同在合同开始日并不存在客户可确认的资产，相对应的也不存在需要无条件支付的义务。此外，虽然服务合同通常也存在使用的标的资产，但服务合同一般不会约定在整个合同期内都可以使用该资产。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 问：租赁合同约定，初始租赁期为1年，如有一方撤销租赁将支付重大罚金；1年期满后，经双方同意可再延长2年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。
- 上述情形下，租赁期应如何确定？
- -摘自2020年1月财政部会计准则委员会实务问答1-67

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 答：根据租赁准则第十五条，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。
- 按照上述租赁合同约定，自租赁期开始日的第1年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额、预计对交易双方带来的经济损失不重大，则该租赁不再可强制执行。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 按照上述租赁合同约定，此后2年的延长期中，承租人和出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大，该租赁不再可强制执行，因此2年的延长期并非不可撤销期间。
- 因此，该租赁合同在初始确认时的租赁期应确定为1年。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第十六条：使用权资产应当按照成本进行初始计量。
- 该成本包括：
 - （一）租赁负债的初始计量金额；
 - （二）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；
 - （三）承租人发生的初始直接费用；

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- （四）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。前述成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》。
- 承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》对本条第（四）项所述成本进行确认和计量。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。
- 初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 案例：
- 甲公司是一般纳税人，与某房地产公司在2018年12月31日签署了一份写字楼的租赁合同。
- 合同约定：租赁期限5年，从2019年1月1日起；每年租金100万元（不含税，含税105万），租金按年支付，租金每年1月1日前支付。租赁期满，甲公司需恢复租赁场地原貌。
- 甲公司2019年1月向房屋中介公司支付了中介费用2.06万元，房屋中介公司提供了税务局代开的增值税专用发票，注明的税额为600元。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 甲公司估计5年租赁期满后的复原需花费3万元。
- 假定无法确定租赁内含利率的，甲公司增量借款利率为6%，甲公司按时支付了租金。
- 问题：甲公司2019年度的财税处理（假设适用新租赁准则）

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 分析：
- 一、会计处理
- （一）计算“使用权资产”成本和“租赁负债”的初始计量金额
- 根据新准则14条规定，承租人在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债。
- 根据新准则16条规定，
- “使用权资产”成本=租赁负债的初始计量金额-租赁激励+初始直接费用+复原成本

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 租赁负债的初始计量金额=100×4.2124=421.24万元（4.2124是利率为6%、5年期的年金现值系数，可以通过查表或在Excel中用函数计算得到）
- 因此，“使用权资产”成本=421.24-0+2+3=426.24万元

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- (二) 承租人甲公司在租赁期开始日的会计处理
 - 借：使用权资产 426.24万元
 - 应交税费——应交增值税（进项税额） 0.06万元
- 贷：租赁负债 421.24万元
- 银行存款 2.06万元（初始直接费用）
- 预计负债——复原成本 3.00万元

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- （三）新准则下租赁资产折旧摊销，如表-1

租赁资产折旧

序号	年度	期初余额	折旧	期末余额
0				426.24
1	2019 年度	426.24	79.48	346.76
2	2020 年度	346.76	86.69	260.07
3	2021 年度	260.07	86.69	173.38
4	2022 年度	173.38	86.69	86.69
5	2023 年度	86.69	86.69	-
	合计		426.24	

表-1

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- （四）新准则下租赁负债摊销，如表-2

租赁负债分摊

序号	年度	租金付款额	利息	本金
0				421.24
1	2019 年度	100.00	25.27	346.51
2	2020 年度	100.00	20.79	267.31
3	2021 年度	100.00	16.04	183.34
4	2022 年度	100.00	11.00	94.34
5	2023 年度	100.00	5.66	0.00
	合计	500.00	78.76	

表-2

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 甲公司2019年度费用确认费用的会计处理：
 - 1.确认利息费用
 - 借：财务费用 25.27万元
 - 贷：租赁负债 25.27万元
 - 2.确认折旧费
 - 借：管理费用 79.48万元
 - 贷：累计折旧 79.48万元
- 说明：假定租赁的写字楼全部用于日常办公使用，不符合资本化的条件。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 3.支付租金

- 借：租赁负债 100.00万元

 应交税费——应交增值税（进项税额） 5.00万元

 贷：银行存款 105.00万元

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 二、税务处理
- 税务上首先要区分经营租赁和融资租赁，其区分原则基本上采用的是旧租赁准则里分类的原则，也就是说对于经营租赁的税务处理与旧租赁准则对经营租赁基本一致。
- 本案例中，甲公司承租显然不符合融资租赁的标准，属于经营租赁。因此，对于甲公司2019年为租赁发生的中介费用2万元和租金100万元，都可以税前扣除。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

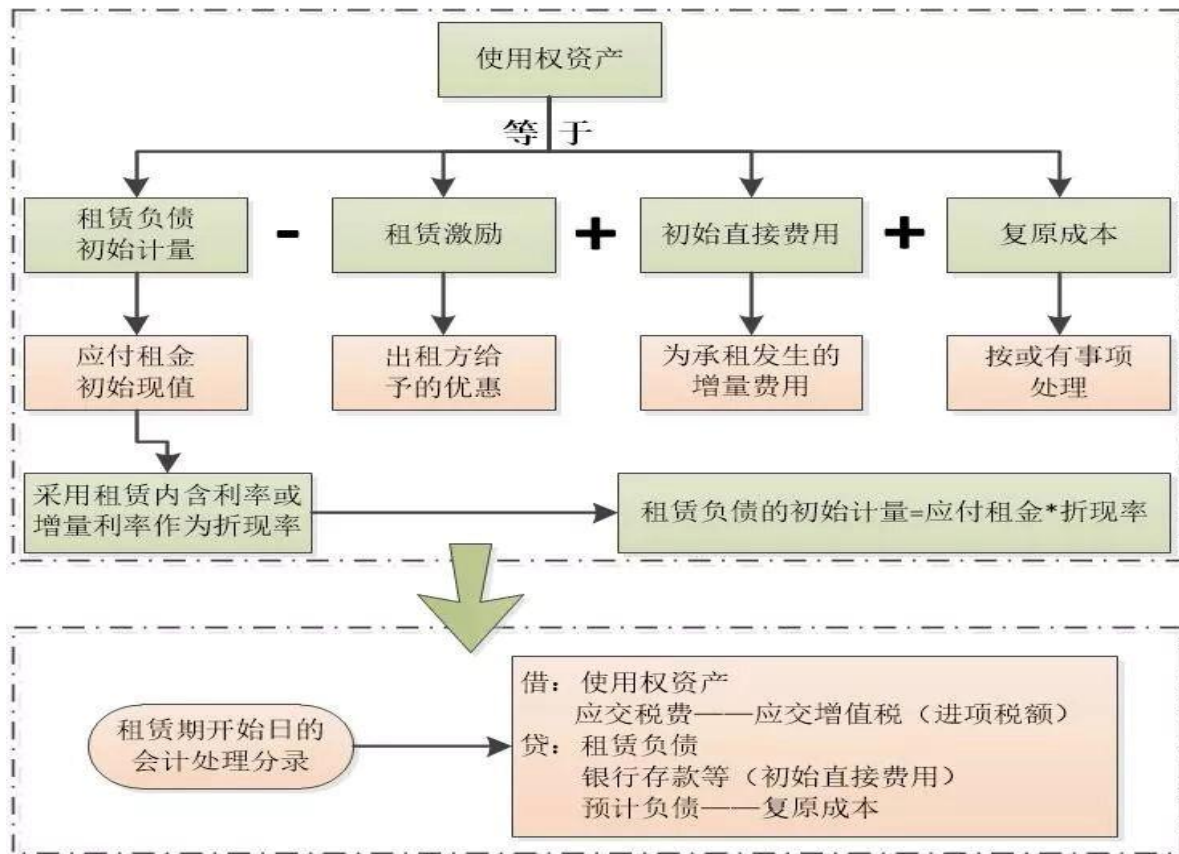
- (一) 2019年税会差异调整, 如表-3

费用项目	会计处理	税务处理	税会差异(调整)
折旧	79.48		-79.48
利息	25.27		-25.27
租金		100.00	100.00
中介费		2.00	2.00
合计	104.75	102.00	-2.75

表-3

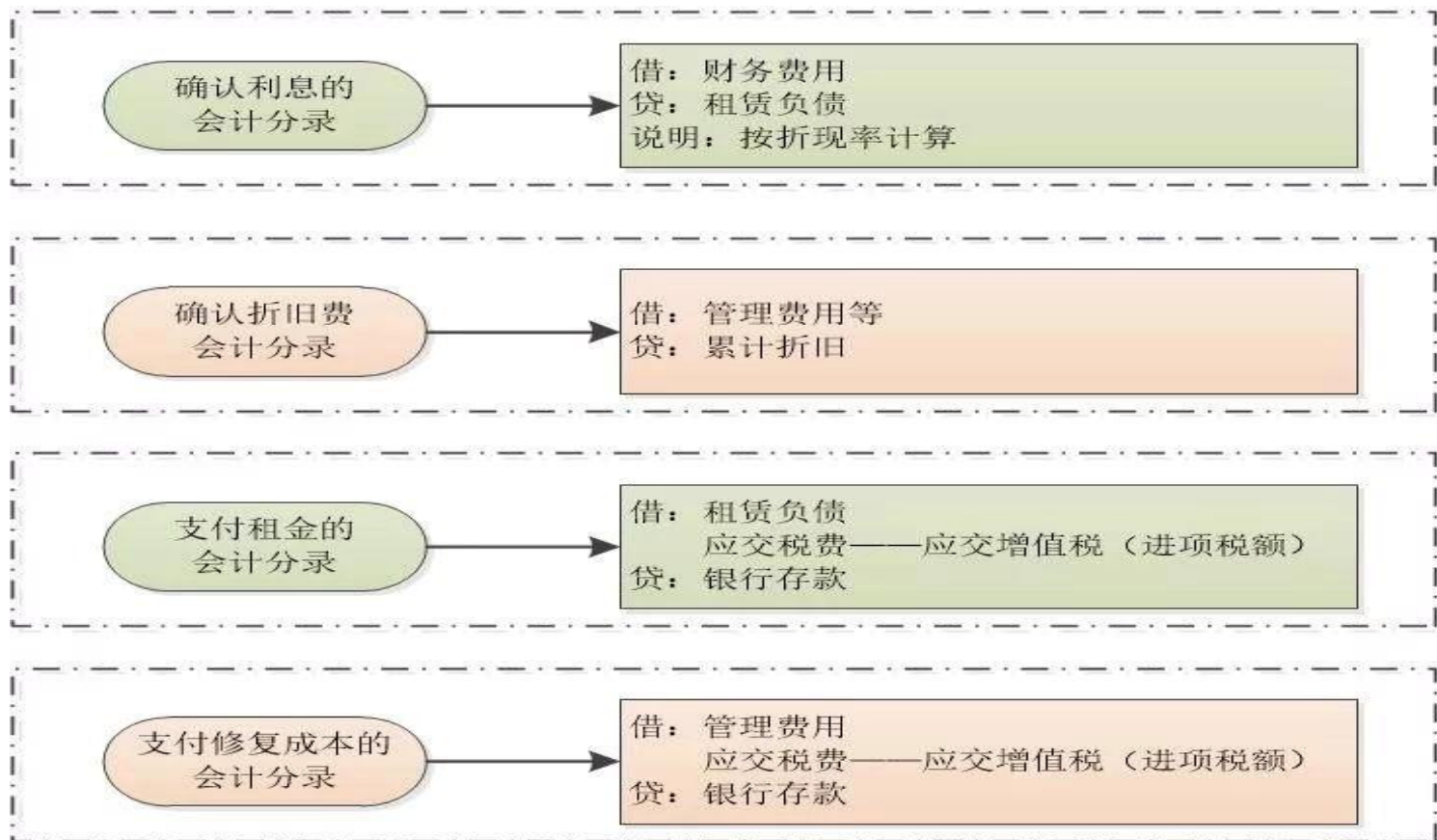
二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

• 上述会计处理过程总结（表）



二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 上述会计处理过程总结（表续）



二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 案例：
- 天星公司本期因扩大生产经营，本年12月以经营租赁方式在当地租赁了几间商业厂房。租赁期为5年，每年租金500万元并于每年年初支付。
- 为租赁该厂房，天星公司向房地产中介支付佣金50万元。同时，作为对签署此项租赁的承租人的激励，出租人同意为天星公司报销40万元的佣金，并提供10万元的装修费。
- 该项租赁不涉及续租选择权。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 由于租赁内含利率无法直接确定，天星公司的增量借款利率为每年5%，该利率反映的是天星公司以类似抵押条件借入期限为5年、与使用权资产等值的人民币借款而必须支付的固定利率。
- 天星公司将支付第一年的租赁付款额500万元，以及剩余四期付款额500万按5%的年利率折现后的现值1773万元合计2273万元作为使用权资产科目列示。
- 分析天星公司的相关会计处理是否存在不当之处？

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 答案：
- 使用权资产=租赁负债+本年租赁付款额-已享受的租赁激励+初始直接费用+预计将发生的拆卸及移除、复原或恢复成本=1773+500-40+50+0=2283万元
- 注：需要注意的是，承租人应按照其他相关准则对从出租人处获得的装修费报销10万元进行会计处理，而非按照租赁准则将其作为租赁激励。这是因为使用权资产的成本不包括承租人发生的装修费（使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利）。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第十八条 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：
 - （一）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；
 - （二）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；
 - （三）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- (四) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；
- (五) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。
- 实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。
- 可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 案例：
- 某租赁合同约定，租赁期为5年，年租金按照租赁资产当年运营收入的80%计算，于每年末支付给出租人。
- 假定不考虑其他因素，该租赁合同应如何对租赁负债进行初始计量和后续计量？
- ——摘自2020年1月财政部会计准则委员会实务问答1-67

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 分析：
- 根据租赁准则第十七条、第十八条及相关应用指南，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。
- 租赁付款额包括固定付款额及实质固定付款额（扣除租赁激励相关金额）、取决于指数或比率的可变租赁付款额、购买选择权的行权价格、行使终止租赁选择权需支付的款项、根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。
- 可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 按照上述租赁合同约定，租赁付款额按照租赁资产年运营收入的一定比例计算，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款额不取决于指数或比率的变化，而是取决于租赁资产的未来绩效。因此，初始计量时取决于指数或比率的可变租赁付款额为0。
- 假定不考虑其他因素的情况下，租赁负债的初始计量金额为0。
- 根据租赁准则第二十四条及相关应用指南，未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或者比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 借：管理费用/销售费用/制造费用等
- 应交税费-应交增值税（进项税额）
- 贷：银行存款等

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第二十一条 承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，**对使用权资产计提折旧。**

承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，**应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。**

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 案例
- 承租人甲公司就某栋建筑物的某一层楼与出租人乙公司签订了为期10年的租赁协议，并拥有5年的续租选择权。有关资料如下：
 - 1.初始租赁期内的不含税租金为每年50000元，续租期间为每年55000元，所有款项应于每年年初支付；
 - 2.为获得该项租赁，甲公司发生的初始直接费用为20000元，其中，15000元为该楼层前任租户支付的款项，5000为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；
 - 3.作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司5000元的佣金；

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 4.租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为10年；
- 5.甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年5%，该利率反映的是甲公司以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。
- 假定不考虑相关税费影响。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

【解析】承租人甲公司的会计处理如下：

- 第一步，计算租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁负债和使用权资产。
- 在租赁期开始日，甲公司支付第一年的租金50000元并以剩余9年租金（每年50000元）按5%的年利率折现后的现值计算租赁负债。
- 剩余9年租赁付款额=50000×9=450000元
- 租赁负债=450000×(P/A,5%,9)=355391元
- 未确认融资费用=450000-355391=94609元

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 借：使用权资产 405391元
- 租赁负债-未确认融资费用 94609元
- 贷：租赁负债-租赁付款额 450000元
- 银行存款 50000元

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第二步，将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。
- 借：使用权资产 20000元
- 贷：银行存款 20000元
- 第三步，将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。
- 借：银行存款 50000元
- 贷：使用权资产 50000元

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 分析：
- 由于新租赁准则不再区分承租人一方的租赁类型，统一采用使用权资产模型，因此转租赁的会计处理也应当以原租赁确认的使用权资产为基础。如果转租赁为融资租赁的，则应终止确认原使用权资产并确认损益；如果转租赁为经营租赁的，则在转租期内对使用权资产进行合理的折旧，与租金收入相配比。即，当转租赁构成经营租赁时，在转租出租人和承租人的报表中会同时出现就同一项租赁物的使用权资产。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

使用权资产的减值

1.在租赁期开始日后，承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

使用权资产发生减值的：

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

2.使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

3.承租人按照扣除减值损失后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 企业融资租赁机器设备，但是机器设备尚未转固，未达到预定可使用状态，企业还应对此使用权资产计提折旧？如不需要计提折旧，未确认融资费用摊销应当如何处理？
- 分析：
- 如果租赁物上在购建过程中，尚未达到预定可使用状态，则此时使用权资产不计提折旧。租赁负债相关的未确认融资费用继续按实际利率法摊销原则上计入财务费用，但对于符合《企业会计准则第17号——借款费用》规定的可资本化的利息，可以计入使用权资产的成本。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第二十五条 在租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应当重新确定租赁付款额，并按变动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债：
 - （一）因依据本准则第十五条第四款规定，续租选择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化，或者前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额；
 - （二）因依据本准则第十五条第四款规定，购买选择权的评估结果发生变化的，应当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- **第二十七条** 租赁负债的重新计量在租赁期开始日，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。
- **实质固定付款额发生变动**如果租赁付款额最初是可变的，但在租赁期开始日后的某一时点转为固定，那么，在潜在可变性消除时，该付款额成为实质固定付款额，应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变，即采用租赁期开始日确定的折现率。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 第二十八条 租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：
 - （一）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
 - （二）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。
- 租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 案例：
- 承租人甲公司与出租人乙公司就5000平方米的办公场所签订了一项为期10年的租赁。年租赁付款额为100000元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率。甲公司在租赁期开始日的增量借款利率为6%。
- 在第7年年初，甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行变更，即，将租赁期延长4年。每年的租赁付款额不变（即在第7至14年的每年年末支付100000元）。甲公司在第7年年初的增量借款利率为7%。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 分析：在租赁变更生效日（即第7年年初），甲公司基于下列情况对租赁负债进行重新计量：
①剩余租赁期为8年；②年付款额为100000元；③采用修订后的折现率7%进行折现。
- 据此，计算得出租赁变更后的租赁负债为597130元，即 $597130=100000 \times (P/A, 7\%, 8)$ 。
- 租赁变更前的租赁负债为346510元，即 $346510=100000 \times (P/A, 6\%, 4)$ 。
- 甲公司将变更后租赁负债的账面价值与变更前的账面价值之间的差额250620元（即， $597130-346510$ ），相应调整使用权资产的账面价值。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 案例：
 - 承租人甲公司与出租人乙公司就2000平方米的办公场所签订了一项为期10年的租赁合同。在第6年年初，甲公司和乙公司同意对原租赁合同进行变更，以扩租的场所同一办公楼内3000平方米的办公场所。扩租的场所于第6年第二季度末可供甲公司使用。
 - 增加的租赁对价与新增3000平方米办公场所的当前市价（根据甲公司获取的扩租折扣进行调整后的金额）相当。扩租折扣反映了乙公司节约的成本，即，若将相同场所租赁给新租户，乙公司将会发生的额外成本（如营销成本）。

二、以实务案例形式逐条解析新租赁准则

- 分析：在本案例中，甲公司应当将该变更作为一项单独的租赁，与原来的10年期租赁分别进行会计处理。
- 原因在于，该租赁变更通过增加3000平方米办公场所的使用权而扩大了租赁范围，并且增加的租赁对价与新增使用权的单独价格按照该合同情况调整后的金额相当。据此，在新租赁的租赁期开始日（即第6年第二季末），甲公司确认与新增3000平方米办公场所租赁相关的使用权资产和租赁负债。甲公司对原有2000平方米办公场所租赁的会计处理不会因为该租赁变更而进行任何调整。

出租人对经营租赁的会计处理

- 第四十五条 在租赁期内各个期间，出租人应当采用直线法或其他系统合理的方法，将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，出租人应当采用该方法。
- 第四十六条 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当**资本化**，在租赁期内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。

出租人对经营租赁的会计处理

经营租赁对出租人变化不大，对比表：

出租人对经营租赁的会计处理在新旧准则下的变化对比

项目	旧准则（财会〔2006〕3号）	新准则（财会〔2018〕35号）	变化比较
初始直接费用	计入当期损益	发生时资本化，后期采用与租金收入确认相同的方法进行分摊	变化
租金收入	直线法或其他方法	直线法或其他方法	无
折旧或摊销	需要	需要	无

出租人对经营租赁的会计处理

- 案例：
- 某房地产公司与甲公司于2018年12月31日签署了一份写字楼的租赁合同。合同约定：租赁期限5年，从2019年1月1日起；每年租金100万元（不含税，含税105万），租金按年支付，租金每年12月31日前支付。租赁期满，甲公司需恢复租赁场地原貌。
- 某房地产公司2019年1月向房屋中介公司支付了中介费用3万元，房屋中介公司提供了普通发票。
- 某房地产公司在2019年12月31日前收到了甲公司支付的第一期租金105.00万元。

出租人对经营租赁的会计处理

- 某房地产公司在2019年12月31日前收到了甲公司支付的第一期租金105.00万元。
- 该房地产公司是一般纳税人，出租的写字楼属于自己开发的老项目，对外出租适用简易计税。
- 假定出租的写字楼每年度应计提折旧30万元（符合税法规定）。
- 问题：房地产公司2019年度的财税处理（适用新租赁准则）

出租人对经营租赁的会计处理

- 分析：
- 1.会计处理
- (1) 2019年1月支付初始直接费用
- 根据新准则规定，出租人因出租而发生的初始直接费用，在发生时应先予以资本化，然后在租赁期间合理分摊。
- 借：长期待摊费用 3万元
贷：银行存款 3万元

出租人对经营租赁的会计处理

- (2) 2019年12月收到租金，确认收入：
- 借：银行存款 105万元
 贷：主营业务收入 100万元
 应交税费—简易计税 5万元
- 2020年以及以后租赁期间收到各年租金时也做上面相同分录，不再赘述。

出租人对经营租赁的会计处理

- (3) 初始直接费用的分摊
- 假定该房地产公司对租金收入采取直线法确认，则初始直接费用也应采用直线法。
- 每年应分摊的金额=3万元/5=0.6万元
- 借：其他业务成本 0.6万元
 贷：长期待摊费用 0.6万元

出租人对经营租赁的会计处理

- (4) 租赁物折旧
- 出租的房屋属于固定资产，出租期间并不改变其原来的折旧政策，房屋折旧属于房屋出租取得租金收入的成本。
- 借：其他业务成本 30万元
 贷：累计折旧 30万元

出租人对经营租赁的会计处理

- 2.税务处理及税会差异分析
- (1) 初始直接费用
- 出租房屋支付的中介费等初始直接费用3万元，会计处理是把其进行了资本化处理，只是分摊了一部分计入2019年度损益，而税务方面是可以税前扣除的，因此2019年度需要进行纳税调整，调减应纳税所得额。以后租赁期间会计处理分摊的初始直接费用，税务处理已经在租赁开始的2019年度进行了税前扣除，需要进行纳税调整，调增应纳税所得额。

出租人对经营租赁的会计处理

- (2) 租金收入
- 该案例的租金收入，税务处理与会计处理是一致的，没有税会差异。
- (3) 折旧
- 租赁期间计提的折旧金额，都可以在税前扣除，无税会差异，不需要进行纳税调整。

出租人对经营租赁的会计处理

- 第四十九条 经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。
- 引申问题：
- 有些企业作为承租人已经和出租人谈下可以减免疫情期间的房租，在新租赁准则下，这种减免租金如何进项处理？

出租人对经营租赁的会计处理

- 分析：该事项应作为对原租赁合同的修改进行会计处理。由于被审计单位为经营租赁方式的出租人，根据新CAS 21第四十九条：自与承租人就减免租金达成一致开始，应视为一项新的租赁合同，依据修改后租赁合同的总租金在剩余租赁年限内按直线法摊销确认各期租金收入，即免租的租金应在剩余租赁期内摊销，减少剩余租赁期内的租金收入。虽然此次租金减免的原因特殊，但也应按这一原则处理。

后续如果政府对减免租金的损失予以全部或部分补助的，则对收到的补助资金，同样在剩余租赁期内按直线法分摊，确认为各期的其他收益。

实务中，建议尽可能合理估计需减免租金的时间长度，如果确实无法合理估计的，目前暂按根据政府要求减免后的实际当月租金确认租金收入。



3

特定交易的会计处理

三、特定交易的会计处理

- 准则第五章售后租回交易总结:
- 新准则关于售后租回规定，要求首先判断其中涉及的资产转让是否属于销售，在此基础上只能按转移使用权的比例确认处置损益。

对于单纯融资目的的售后回租业务（原准则下的“售后回租构成融资租赁”），由于其中涉及的资产转让不构成销售，所以应继续确认租赁资产，并将收到的销售价款确认为一项负债，后续支付租金为还本付息，这就意味着按照资产抵押借款进行会计处理将成为新准则下对此类业务唯一可接受的处理方法，原先准则下将差额确认为递延收益并在后续折旧期间内摊销的做法不再被接受。

三、特定交易的会计处理

- 对于实质上确实转移了部分使用权的售后租回业务（原准则下的“售后回租构成经营租赁”），新准则下的做法与原准则不同。
- 原准则是可以全额将租赁资产的公允价值（或处置价款，以两者孰低为准）与资产原账面价值之间当地差额确认为资产处置损益，而新准则下只能将保留使用权的部分按原账面价值转为使用权资产，所确认的处置损益仅限于实质转移使用权的部分。这部分对应于自留使用权部分的销售毛利将在后续租赁期内作为对使用权资产折旧的调整。
- 注：这部分指南有例题，比较复杂，仅作参考即可

三、特定交易的会计处理

- 除了原准则下由售后回租构成的融资租赁以外，应将融资租赁直租方式取得的固定资产的原账面价值转入新准则下的使用权资产，基本上可以按账面价值平移结转，不产生对损益或权益的影响。

对于售后回租形成融资租赁涉及的固定资产（新准则下称为“售后租回交易中的资产转让不属于销售”），由于此类交易通常为单纯的融资交易，并未转移资产使用权，故相关资产在新租赁准则下继续作为固定资产核算，不转入使用权资产。



4

新租赁准则列报及 衔接规定

四、新租赁准则列报及衔接规定

- 第五十三条 承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。其中，租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债列示。

在利润表中，承租人应当分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。

- 租赁负债的利息费用在财务费用项目列示。

四、新租赁准则列报及衔接规定

- 第六十一条
- 承租人应当选择下列方法之一对租赁进行衔接会计处理，并一致应用于其作为承租人的所有租赁：
 - （二）根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息。采用该方法时，应当按照下列规定进行衔接处理：
 - 1. 对于首次执行日前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债。

四、新租赁准则列报及衔接规定

- 2. 对于首次执行日前的经营租赁，承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值计量租赁负债，并根据每项租赁选择按照下列两者之一计量使用权资产：
 - （1）假设自租赁期开始日即采用本准则的账面价值（采用首次执行日的承租人增量借款利率作为折现率）；
 - （2）与租赁负债相等的金额，并根据预付租金进行必要调整。

四、新租赁准则列报及衔接规定

- 新的租赁准则，如果是2019年1月1日开始的租赁期，那1月1日确认的使用权资产和租赁负债需要调期初数？
- 分析：
- 如果企业自2019年度起执行新租赁准则，则自2019年1月1日开始的租赁期属于2019年内的发生额，不应调整2019年的年初数。

附：部分疑难 案例解析

1、新租赁准则生效后，支付的保证金是否应作为支付其他与投资活动有关的现金？

分析：是。新租赁准则会导致某些现金流量的分类改变。

对比第五十三条：在现金流量表中，偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，支付的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。



附：部分疑难 案例解析

2、新租赁准则下自动续约如何考虑？

分析：

对此问题，新旧租赁准则无重大差异，即应根据具体情况，合理、谨慎地估计续约的可能性，以及预期续约的时间，以合理确定租赁期。例如，办公场所的租赁，大概率会续约的，按照新准则，就不能视作短期租赁，除非有明确证据表明不续约的可能性较大。如果判断一直会续租下去，则此时确认的使用权资产和租赁负债和原准则下就融资租赁确认的固定资产和长期应付款应差不多。



附：部分疑难 案例解析

3、一项经营租赁业务，租期五年，第一年的前三个月为免租期，租金在租期内每两年增长一次，第一次支付租金的时间为第三个月末，金额为1090894.48元，五年总租金为23242161.44元，不含税租金为21129237.67元，按新租赁准则应如何考虑？

分析：新租赁准则下，需在租赁期开始日按未来5年应付租金（不含税）的折现值确认一项使用权资产，并确认长期应付款（其中将于12个月内支付的部分列报为一年内到期的非流动负债）。该项使用权资产在60个月内计提折旧。



附：部分疑难 案例解析

4、在新租赁准则下，如果出租方提前终止协议，租赁权人获得的补偿式是计入营业外收入，还是可以作为租赁权的处置进资产处置损益？另外，如果转租给其他人又该如何处理？

分析：

1) 相当于使用权资产的报废处置，计入营业外收入。

2) 转租情形下，应考虑原使用权资产能否终止确认，例如是否采用本企业与出租方解除租赁合同，再由新承租人直接与出租人签署新的租赁协议的方式；还是由本企业自主决定转租。后者应不涉及原使用权资产的终止确认问题。



附：部分疑难 案例解析

5、新租赁准则中承租方需要确认租赁资产和租赁负债，若同一集团公司同时存在出租业务和承租业务，在集团合并层面如何抵消 租赁资产和租赁负债？

分析：

1) 如果该租赁对出租人而言属于融资租赁的，则不存在特殊的抵销问题，相当于承租人以分期付款方式向出租人购买设备，按常规方式抵销内部交易未实现损益，以及租赁应付款和租赁应收款，并将承租人账面上的使用权资产扣除已抵销的内部未实现损益后，按其实际成本还原到固定资产。总体上和内部固定资产交易的正常抵销差异不大，主要区别是款项属于分期支付，但该问题的影响主要体现在往来款抵销方面。



附：部分疑难 案例解析

2) 如果该租赁对出租人而言属于经营租赁的，则首先冲销承租人账面上为该项交易确认的租赁负债和使用权资产，以及对应的租赁负债按实际利率法计量产生的利息影响和使用权资产折旧，并按照承租人实际支付的租金模拟确认租金费用（即首先模拟冲销新租赁准则下承租人的处理，恢复到原准则下承租人对经营租赁的处理方式），然后将出租人的租金收入和模拟调整后承租人的租金费用予以抵销。

3) 如果承租人采用新准则下对低价值资产租赁或者短期租赁的简化处理方式，则其抵销方式和以前的经营租赁相同。



附：部分疑难 案例解析

6、执行新租赁准则，编制现金流量表的间接法时，是否应该在“固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧”中也放入使用权资产折旧，财务费用中含租赁产生的融资费用？

分析：

目前做法是在间接法的调节表中单独增设一个“使用权资产折旧”项目。

财务费用中包含租赁负债相关的利息支出。





谢谢！

下一期：2020年2月26日

财务智能进化：Power BI智能分析工具

