附件2

**《企业会计准则第14号——收入（修订）**

**（征求意见稿）》起草说明**

**一、本准则修订的必要性**

2006年2月，财政部发布《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》，规范了收入确认、计量和相关信息的披露。此次修订的必要性主要体现在以下两个方面：

**（一）解决现行准则实施中存在的具体问题**

现行准则要求，销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入适用《企业会计准则第14号——收入》，建造合同形成的收入适用《企业会计准则第15号——建造合同》。其中，销售商品收入主要以风险和报酬转移为基础确认，提供劳务收入和建造合同收入主要采用完工百分比法确认。

然而，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。例如，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。这从客观上要求我们对现行准则中的收入确认和计量原则予以重新审视，切实解决实务问题。

**（二）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（采用美国财务会计准则的企业自2017年12月15日起实施）。该准则的核心原则是，主体确认收入的方式应当反映其向客户转让商品和服务的模式，确认金额应当反映主体预计因交付该商品和服务而有权获得的金额。为此，准则设定了收入确认计量的五步法：识别与客户订立的合同、识别合同中单独的履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至单独的履约义务、履行每一项履约义务时确认收入。

为进一步规范我国收入确认、计量和相关信息披露，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）》（以下简称“征求意见稿”）。

**二、本准则修订的过程**

一直以来，我们密切关注国际会计准则理事会相关项目的进展，并结合我国实务积极反馈意见和建议。2014年，《国际财务报告准则第15号——与客户之间的合同产生的收入》发布后，我们即启动了我国收入准则的修订项目。

2015年初，我们草拟了我国收入准则初稿，并开始分阶段、有步骤、分层次地采取多种方式征求意见：一是组织部分会计师事务所召开座谈会，听取意见和建议；二是针对新准则可能影响较大的部分行业，组织部分具有行业代表性的企业召开分行业座谈会，了解实务现行做法及问题；三是在北京、上海、广东等地组织实地调研，赴企业听取现行收入准则执行中的问题及新准则对企业的挑战，并与国资委、证券交易所等沟通联系，多方听取意见和建议；四是利用集中办公对讨论稿进行全面讨论和逐条修改。在上述工作的基础上，我们草拟完成了征求意见稿。

**三、本准则修订的主要内容**

**（一）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**

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，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。征求意见稿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，有助于更好地解决目前收入确认时点的问题，提高会计信息可比性。

**（二）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标准**

现行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。征求意见稿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。

**（三）对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供更明确的指引**

现行收入准则对于包含多重交易安排的合同仅提供了非常有限的指引，具体体现在收入准则第十五条以及企业会计准则讲解中有关奖励积分的会计处理规定。这些规定远远不能满足实务需要。征求意见稿则对包含多重交易安排的合同的会计处理提供了更明确的指引，要求企业在合同开始日对合同进行评估，识别合同所包含的各项履约义务，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，进而在履行各履约义务时确认相应的收入。

**（四）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**

征求意见稿对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。例如，包含可变对价的合同，总额法和净额法的区分，附有质保条款的销售，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，等等。

**四、征求意见的主要问题**

**（一）关于合同的识别**

问题1：您认为征求意见稿中关于合同的界定是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

问题２：您认为征求意见稿中关于合同合并的规定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为需作何补充？

**（二）关于单独履约义务的识别**

问题３：您认为征求意见稿中关于识别单独履约义务的规定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何补充？

**（三）关于收入确认时点**

问题4：您认为征求意见稿中关于在一段时间内履行履约义务的判断标准是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何补充？

问题5：您认为征求意见稿中关于在某一时点履行履约义务的情形下如何判断控制权转移的规定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何补充？

**（四）关于收入计量**

问题6：您认为征求意见稿中关于交易价格确定的规定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何补充？

问题7：您认为征求意见稿中关于交易价格分摊的规定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何补充？

**（五）关于特定交易的会计处理**

问题8：您认为征求意见稿中关于特定交易会计处理的规定是否恰当，能否给实务判断以充分的指引？如不充分，您认为还需作何补充？

**（六）关于相关信息列报**

问题9：您认为征求意见稿中关于合同资产和合同负债列示的要求是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

问题10：您认为征求意见稿中关于收入信息的披露要求是否恰当？如不恰当，您有何意见和建议？

**（七）关于准则实施**

问题11：您认为征求意见稿中新的收入确认和计量模型将在哪些方面对企业产生重大影响？如可能，请提供具体案例说明。

问题12：关于修订后收入准则的未来实施及新旧衔接，您有何意见和建议？